



جامعة قاصدي مبراح - ورقلة  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني  
الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية  
الشعبة: علوم التسيير  
التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان :

## دور تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في ترشيد النفقات العمومية

دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف"-ورقلة-الفترة 2012

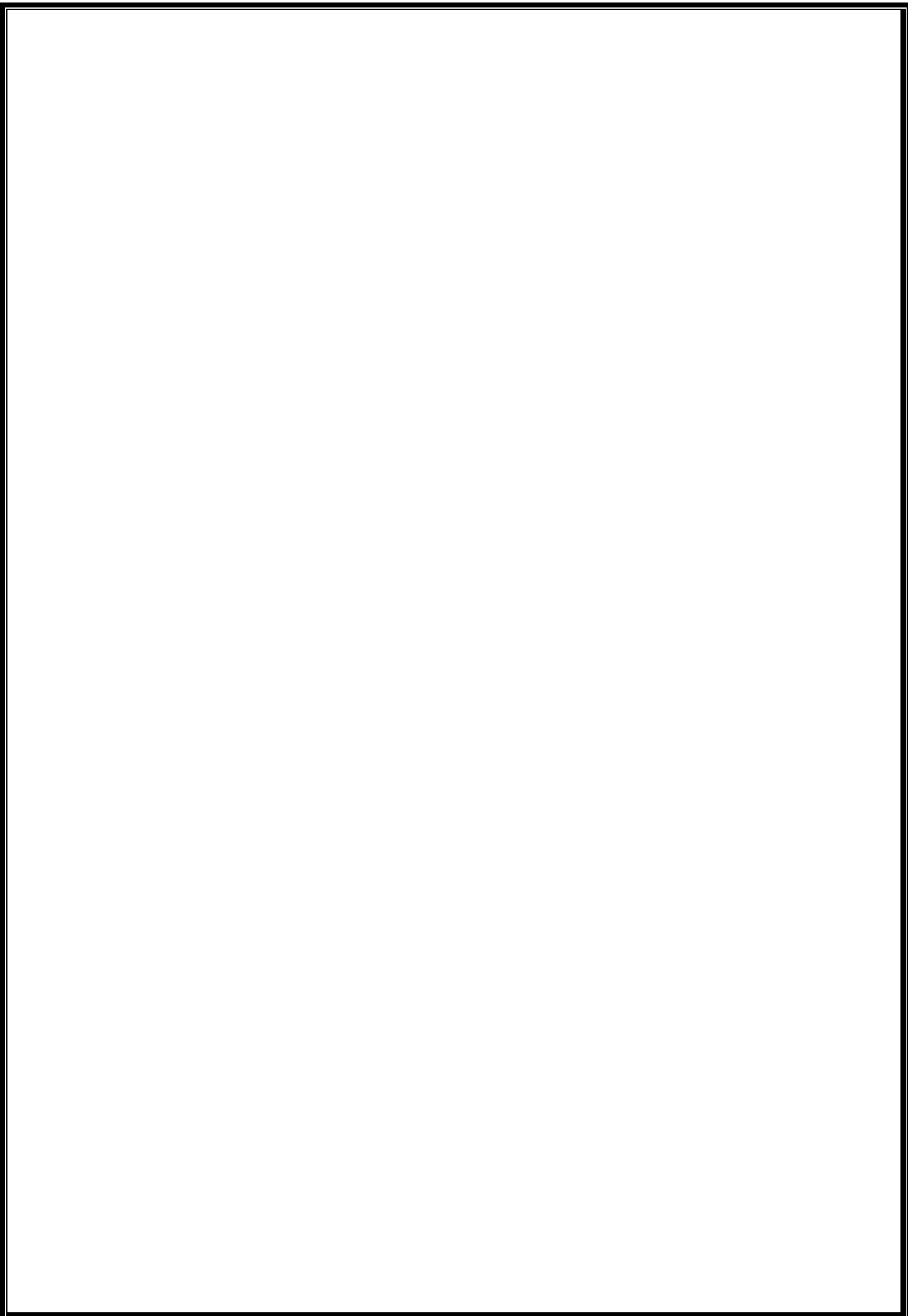
من إعداد الطالبة: الشين نورة

نوقشت و أجزيت علنا بتاريخ: 2016/05/23

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الدكتور/نمر محمد الخطيب	جامعة قاصدي مبراح ورقلة	رئيسا
الأستاذ/ صديقي فؤاد	جامعة قاصدي مبراح ورقلة	مشرفا ومقررا
الدكتور/ شربي محمد لامين	جامعة قاصدي مبراح ورقلة	مناقشا

السنة الجامعية: 2016/2015





جامعة قاصدي مرياح . ورقلة  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني  
الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم تجارية  
الشعبة: علوم التسيير  
التخصص: تدقيق ومراقبة التسيير

بعنوان :

## دور تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في ترشيد النفقات العمومية

دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" - ورقلة - الفترة 2012

من إعداد الطالبة: الشين نورة

نوقشت و أجزت علنا بتاريخ: 2016/05/23

أمام اللجنة المكونة من السادة:

جامعة قاصدي مرياح ورقلة رئيسا

الدكتور/نمر محمد الخطيب

جامعة قاصدي مرياح ورقلة مشرفا ومقررا

الأستاذ/ صديقي فؤاد

جامعة قاصدي مرياح ورقلة مناقشا

الأستاذ/ شربي محمد الامين

السنة الجامعية: 2016/2015

# الإهداء

أهدي عملي المتواضع إلى واحة أحلامي وسراج حياتي إلى نبع الحنان الصافي والصدر

الحنون الدافئ ... أُمي الغالية أطال الله في عمرها

إلى تاج رأسي وفخري وذخري وعوني في هذه الحياة إلى من يتعب لرتاح ويشقى لنسعد ...

أبي العزيز مسعود أطال الله في عمره

إلى أحبائي قلبي وأشقاء روحي إلى إخوتي , أخواتي كل بإسمه

إلى بلسم حياتي سمير

إلى زملائي وزميلاتي في الدراسة كل بإسمه

إلى كل من يسعهم قلبي ولم تسعهم ورقتي أهدي هذا العمل المتواضع

# الشكر

أحمد الله عز وجل الذي أنعم عليا بإتمام هذا البحث وأسأله مزيدا  
من النجاح والتوفيق في نجاحات مقبلة بإذنه تعالى .

أتقدم بجزيل الشكر إلى أستاذي

صديقي فؤاد

كذلك أتوجه بالشكر

إلى كل أساتذتي من

السنة أولى ابتدائي

إلى آخر أستاذ

درسني في الجامعة

وأخيرا لا يفوتني تقديمي شكري إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد  
في إنجاز وتقديم هذا العمل المتواضع .

نورة الشين

## ملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" ورقلة، وكذلك هدفت هذه الدراسة إلى الإجابة على الإشكالية التالية: كيف تساهم طريقة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في ترشيد النفقات المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" ورقلة؟

ولقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي وذلك لاستخلاص الجانب النظري، أما في الفصل الثاني فلقد اعتمدنا على دراسة حالة وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية لنظام التكاليف المبني على أساس النشاط على قسم الأطفال نظرا لتعدد الأقسام في المؤسسة الاستشفائية "محمد بوضياف"، ومن بين أهم النتائج التي توصلنا إليها:

- يؤدي تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة إلى حساب تكلفة الخدمة العلاجية بشكل دقيق وواضح؛
  - على الرغم من صعوبة تحديد الأنشطة التي يقوم بها قسم الأطفال إلى أن هناك إمكانية تطبيق هذا النظام على بقية أقسام المؤسسة؛
  - حتى يكون نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة نظاما ناجحا يجب أن تكون هناك خبرة و معرفة كافية بالأنشطة التي تمارس في القسم.
- الكلمات المفتاحية: نظام (ABC)، ترشيد النفقات العمومية.

## Abstract:

This study aimed to try to apply based on activity- based costing system (ABC) in the public institution as well as to answer the following problem: **how to contribute to the cost method of building a system based on the rationalization of activities in the institution expenditure of public hospital Mohamed Boudiaf Ouargla?**

We have been relying on the descriptive approach so as to derive the theoretical side, while in the second chapter has relied on case study and that by dropping the theoretical study of the system based activity- based costing the children's section due to the multiplicity of departments in the hospital enterprise, "Mohamed Boudaif ", Among the most important results we have reached:

- The application of cost-based system on the basis of the activities leading to the cost of remedial service account clearly and precisely;
- Despite the difficulty of the active by the children's section that there is a possibility of applying this system to the other parts of the organization to identify;
- Even based costing system is based on a system of activities successful there must be sufficient experience and activities practiced in the department know.

Keywords: system (ABC), the rationalization of public expenditure.

## قائمة المحتويات

I	الإهداء
IV	شكر وتقدير
V	ملخص الدراسة
VI	فهرس المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
VIII	قائمة الرموز
VIII	قائمة الملاحق
ب	مقدمة
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية حول نظام (ABC)	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: الأدبيات النظرية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وأهميته في ترشيد النفقات
3	المطلب الأول: ماهية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) وأهميته في ترشيد النفقات
6	المطلب الثاني: خطوات و مزايا و عيوب نظام (ABC)
10	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
10	المطلب الأول: الدراسات باللغتين العربية والأجنبية
13	المطلب الثاني: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية
15	خلاصة الفصل
الفصل الثاني: محاولة تطبيق نظام (ABC) في المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف"	
17	تمهيد
18	المبحث الأول: عرض الطريقة والأدوات
18	المطلب الأول: عرض طريقة الدراسة
20	المطلب الثاني: الأدوات المستعملة في جمع البيانات
20	المبحث الثاني: عرض وتفسير النتائج الدراسة
21	المطلب الأول: عرض النتائج الدراسة
31	المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة
32	خلاصة الفصل
34	الخاتمة
37	قائمة المراجع
40	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
07	مثالا عن تحديد تكلفة كل نشاط	الجدول (1-1)
21	تحديد الأقسام الرئيسية و الثانوية في المستشفى "محمد بوضياف"	الجدول (1-2)
22	أنشطة قسم الأطفال ومسببات تكلفة الأنشطة	الجدول (2-2)
23	إجمالي التكاليف لشهر جانفي ومسببات التكلفة الخاصة بقسم الأطفال	الجدول (3-2)
24	نسبة استفادة النشاط من مجموعة تكاليف الرواتب والأجور	الجدول (4-2)
24	نسبة استفادة النشاط من إجمالي الوجبات الغذائية	الجدول (5-2)
26	نسبة استفادة كل النشاط من مجمعات التكلفة الخاصة بقسم الأطفال خلال شهر جانفي 2012	الجدول (6-2)
27	الربط بين النشاط و مجمعات التكلفة الخاصة بقسم الأطفال خلال الشهر جانفي 2012	الجدول (7-2)
27	التوزيع الأولي للأنشطة الداعمة و الأنشطة الرئيسية خلال شهر جانفي 2012	الجدول (8-2)
28	مجموع التوزيع الأولي و الثانوي للأنشطة الداعمة و الأنشطة الرئيسية	الجدول (9-2)
28	تحديد الخدمات ومسببات التكلفة الخاصة بقسم الأطفال	الجدول (10-2)
29	نسبة استفادة كل الخدمة من أنشطة التي يقوم بها القسم	الجدول (11-2)
30	تكلفة كل خدمة بالنسبة لقسم الأطفال خلال شهر جانفي 2012	الجدول (12-2)



### قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
05	مبدأ محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	الشكل (01-01)
09	الأنشطة المؤداة داخل المستشفى لتقديم الخدمات العلاجية	الشكل (02_01)
19	الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة	الشكل (01_02)

### قائمة المختصرات

الاختصار إلى	الرمز
التكاليف المبني على أساس الأنشطة	ABC

### قائمة الملاحق:

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
40	يوضح مصاريف الرواتب و الأجور لقسم الأطفال	الملحق (01)
41	يوضح مصاريف الوجبة الغذائية لقسم الأطفال لشهر جانفي 2012	الملحق (02)
42	يوضح مصاريف الصيدلية لقسم الأطفال لشهر جانفي 2012	الملحق (03)
43	يوضح مصاريف لوازم مختلفة لقسم الأطفال لشهر جانفي 2012	الملحق (04)
44	يوضح مصاريف الصيانة لقسم الأطفال لشهر جانفي 2012	الملحق (05)

# المقدمة

يعتبر قطاع الصحة من أهم القطاعات في أي دولة ما، حيث تسهر الدول على تقديم أفضل وأرقى الخدمات الصحية لأنها تتعلق بالإنسان وتلامس الجوانب الأكثر أهمية في حياته، ولقد عملت الجزائر منذ الاستقلال على النهوض بهذا القطاع وتطويره من خلال مختلف التعديلات وسلسلة الإصلاحات المتبعة والعمل على تزويد المؤسسات الصحية بكل ما هو جديد في مجال التكنولوجيا والتقنيات الطبية والخبرات العلمية بهدف تحسين الخدمات الصحية، وهذا ما يلمس في تضاعف نفقات الصحة في الجزائر بسبب زيادة الطلب على الخدمات الصحية، وفي ظل الموارد النادرة برزت صعوبات كبيرة في ضمان تمويل هذا القطاع بالمستوى المطلوب وأمام نفقات متزايدة وغير متحكم فيها تطرح اليوم في الجزائر وكغيرها من الدول مشكلة تزايد تكاليف الرعاية الصحية وبمعدلات تفوق بكثير الزيادة في الميزانيات الصحية، ومن ضمن ما اتبع لتحقيق ذلك انتهاج النظام التعاقدى كمنط حديث في عملية التسيير الإداري وتفعيل العلاقة فيما بين المؤسسات العمومية الصحية والضمان الاجتماعي بالإضافة إلى استعمال محاسبة التكاليف، هذه الأخيرة الذي عمم تطبيقها على مختلف المؤسسات الصحية والعمومية، وفي ظل المزايا التي تتسم بها الخدمات الصحية وصعوبة تحديد وتخطيط ورقابة تكاليفها بدرجة عالية من الدقة، ثم تطبيق أنظمة التكاليف التقليدية وبشكل مبسط رغم ما استجد من أنظمة حديثة في هذا المجال من شأنها تحقيق الدقة في حساب تكاليف الخدمة الصحية والرقابة عليها، ومن بينها نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) الذي انتشر تطبيقه في المجال الصناعي واتسع ليشمل القطاعات الخدمية ومن ضمنها المؤسسة الصحية.

كما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

كيف تساهم طريقة تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في ترشيد النفقات المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" ورقلة؟

لأجل الإجابة على الإشكالية الأساسية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل يساهم نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في ترشيد النفقات المؤسسة الاستشفائية العمومية "محمد بوضياف" ورقلة؟
- ما مدى مساهمة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في توفير معلومات أكثر دقة تبين تكلفة الخدمة العلاجية؟
- هل يمكن تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة العمومية الاستشفائية؟

ب\_الفرضيات:

- يساهم نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في ترشيد النفقات من خلال التحكم في النفقات العمومية وتخفيضها في سياق دراسة المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" ورقلة؛

- يساهم تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في توفير معلومات ذات مصداقية ووضوح تخص تكلفة الخدمة العلاجية في المستشفى؛
- وجود إمكانية لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة العمومية الاستشفائية.

### ت- مبررات اختيار الموضوع:

- الرغبة والميول الشخصي لأنه يندرج ضمن التخصص.
- حاجة المؤسسة الاستشفائية إلى القياس الدقيق للتكاليف الذي يساعد في ترشيد النفقات والاستخدام الجيد للموارد؛
- غياب هذا النوع من النظام في المؤسسات العمومية؛

### ث- أهداف الدراسة :

- تحديد تكلفة الخدمات الاستشفائية بما يسمح بالتحكم وترشيد النفقات من خلال اعتماد نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)؛
- اختبار إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" لتحديد تكلفة الخدمة العلاجية.

### ج- أهمية الدراسة:

- وضع مساهمة علمية تسمح بتعزيز نظام مراقبة التسيير المستشفيات من خلال الانتقال من تطبيق الطرق التقليدية (الأقسام المتجانسة) إلى تطبيق الطرق الحديثة من خلال نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)؛
- إمكانية تطبيق نظام مساعد للنظام التقليدي (الأقسام المتجانسة)، والذي يساعد على رقابة انفاقه وكذا ترشيد النفقات وتخفيض التكاليف.

### ح- حدود الدراسة:

- الحدود المكنية: تم اختيار المؤسسة الاستشفائية العمومية "محمد بوضياف" نظرا لأن هذا الموضوع يتناسب مع هذه الدراسة مقارنة بالمؤسسات الأخرى، وذلك لمعالجة إشكالية البحث والتي تكمن في كيف تساهم طريقة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في ترشيد النفقات المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" ورقة؟
- الحدود الزمنية: تمت هذه الدراسة في حدود شهر الفترة جانفي 2012.

### د- منهج البحث والأدوات المستخدمة:

- من أجل الوصول إلى الأهداف المرجوة وللإجابة على إشكالية البحث المطروحة سنعمد على المنهج الوصفي وهذا لإستخلاص الجانب النظري.

كما سنعمد على أسلوب دراسة حالة في الجانب التطبيقي وذلك من خلال إسقاط الدراسة النظرية لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس النشاط (ABC) على قسم من أقسام المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف".

#### ذ- مرجعية الدراسة:

بالنسبة للمراجع المستخدمة فهي مجموعة من الكتب العربية والأجنبية في مجال محاسبة التكاليف بالإضافة إلى استخدام بعض المقالات ودراسات باللغة العربية والأجنبية ومتخصصة في مجال تطبيق نظام (ABC).

#### ر- صعوبات البحث:

تمثل صعوبات المجاز الدراسة فيما يلي:

- صعوبة تحديد الأنشطة التي يقوم بها القسم و ذلك نظرا لتعدد وتنوع الأقسام في المؤسسة؛
- صعوبة تحديد مسببات الأنشطة نظرا للتعقيد المرتبط بالنشاط الاستشفائي؛
- عدم الحصول على معطيات حديثة حيث كانت المعطيات المتحصل عليها تتعلق بفترة 2012.

#### ز- هيكل الدراسة:

المقدمة: حيث جاءت في شكل مقدمة عامة، بحيث تعتبر مدخلا للموضوع الدراسة.

للإجابة على الإشكالية المطروحة والإلمام بمعظم جوانب الموضوع، تم تقسيم الدراسة إلى فصلين، حيث يتناول الفصل الأول الجانب النظري وفي المقابل يتناول الفصل الثاني الجانب التطبيقي وذلك وفق التقسيم التالي:

- تناولنا في الفصل الأول الأدبيات النظرية والدراسات السابقة حول نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، حيث ينقسم إلى مبحثين يتضمن المبحث الأول تعريف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) وكذا خطوات تطبيق ذلك النظام، أما المبحث الثاني يتضمن عرض الدراسات السابقة باللغة العربية والأجنبية وأوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة، أما الفصل الدراسة الميدانية، حيث ينقسم إلى مبحثين يتضمن المبحث الأول عرض الطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة، أما المبحث الثاني يتضمن عرض للنتائج الدراسة وكذا مناقشة تلك النتائج؛
- الخاتمة: تتضمن نتائج اختبار فرضيات الدراسة من خلال مقارنتها بنتائج الدراسات السابقة ليتم تقديم مجموعة الاقتراحات والتوصيات ثم طرح بعض الآفاق المرتبطة بموضوع الدراسة.

## الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية

حول نظام (ABC)

تمهيد :

لقد أدت الانتقادات الموجهة للطرق الكلاسيكية لحساب التكاليف إلى تحديات حقيقية للمحاسبة الإدارية، وهذه التحديات ارتبطت بشكل أو بآخر لإيجاد حل لأكبر مشكلة فنية تواجه الإدارة وهي مشكلة توزيع التكاليف غير مباشرة على المنتجات وكنتيجه لهذه التحديات اتجهت عدة محاولات للبحث عن بديل للأنظمة التقليدية للتكاليف يكون قادرا على تزويد المسيرين بالمعلومات التي تلائم المحيط الحالي لاتخاذ القرارات، ليكون ظهور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كمدخل حديث لتحديد التكلفة اتسع تطبيقه في المجال الصناعي ثم الخدمي ومن بينه المؤسسات الصحية.

وفقا لما سبق، سوف نقوم بعرض الفصل الأول حول نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في ترشيد النفقات العمومية والذي يقسم إلى مبحثين، بحيث نتطرق في المبحث الأول إلى مفاهيم هامة حول نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، نشأة، تعريف، أهميته في ترشيد النفقات، خطوات تطبيقه، أما المبحث الثاني سوف نتطرق إلى الدراسات السابقة، دراسات باللغة العربية، دراسات باللغة الأجنبية.

## المبحث الأول: الأدبيات النظرية حول نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

### (ABC) وأهميته في ترشيد النفقات

من خلال هذا المبحث سوف نتناول الأسس النظرية حول نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وكذلك الدراسات السابقة المتعلقة بهذا الموضوع

#### المطلب الأول: ماهية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) وأهميته في ترشيد النفقات

يحتوي هذا المطلب على فرعين هما: الأول يتناول نشأة وتعريف نظام التكاليف (ABC) وأهميته في ترشيد النفقات

#### الفرع الأول: نشأة وتعريف نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) وأهميته في ترشيد النفقات

يتضمن هذا الفرع نشأة و تعريف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة و أهميته في ترشيد النفقات

#### أولاً: نشأة نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

في الواقع بدأت جهود البحث عن بديل للطرق التقليدية لحساب التكاليف في عقد الستينات وذلك بتقديم العديد من الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية مشاريع حلول لمشكلة توزيع التكاليف الثابتة أمثال 1951 Bekett م و 1963 Shubit، وفي نفس الفترة انطلقت في الولايات المتحدة عدة دراسات وأبحاث، وفي سنة 1963 م والتي بحثت فيها عن أفضل طريقة للتحكم في التكاليف غير مباشرة إذ اقترح كل من: Robert Kaplan و Robin Cooper ضرورة إحكام الرقابة على الأنشطة والتي تسبب هذه التكاليف وبهذا نجد أن هذه الدراسة انصبت على تحليل تكاليف الأنشطة ومسببات هذه الأنشطة.

وفي سنة 1986 م أعلن الجمع العالمي للبحث في ميدان الكمبيوتر (CMA.I) الذي أنشأ في سنة 1972 م بتكساس عن برنامج جديد سمي بنظام تسيير التكاليف (CMS) الذي يعتبر حصيلة جهود كثيرة ومتواصلة لأكبر الخبراء المحاسبين والمراجعين وكذا الجامعيين والباحثين الذين ضمهم هذا المجتمع بهدف البحث عن أنظمة محاسبية تكون قادرة على توفير معلومات ملائمة لخصائص محيط صناعي ذو تكنولوجيا عالية، وفي سنة 1987 م استطاع الباحث Kaplan et Cooper أن يقدم نظاماً جديداً لتوزيع التكاليف غير مباشرة أصبح يعرف فيما بعد بنظام التكاليف المرتكز على الأنشطة (ABC) هذا النظام الذي طور بالموازاة مع متطلبات السوق كان في البداية يمثل نمودجا أحادي البعد بمعنى أنه كان نظاماً موجهاً لحساب سعر تكلفة أكثر دقة فحسب ولكن هذا النموذج سرعان ما تحول إلى نموذج ذو بعدين حيث أظهر نجاعته في تزويد المسيرين بنوعين من المعلومات، معلومات متعلقة بالتكلفة وأخرى حول العمليات.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - اسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، الطبعة الأولى، 2013، ص 97.



ثانيا: تعريف ومبدأ نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

1- تعريف نظام (ABC): يعرف نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على أنه طريقة لحساب التكاليف، حيث يقوم بتوزيع

التكاليف على أنشطة المؤسسة، ومن ثم تحميلها للمنتجات انطلاقاً على ما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من أنشطة<sup>1</sup>.

ويعرف أيضاً هذا النظام على أنه يركز على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي

تستخدم هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف والأنشطة وبين المنتج النهائي<sup>2</sup>.

كما يعرف أيضاً هو ذلك النظام الذي يقوم على أساس تجميع التكاليف غير المباشرة بالمؤسسة في مواضع التكلفة ليتم

توزيعها على المنتج النهائي بواسطة مسببات التكلفة وذلك للوصول إلى التكلفة الحقيقية للمنتج النهائي مما يؤدي إلى دعم اتخاذ

القرارات الإدارية السليمة<sup>3</sup>.

من تعاريف السابقة نستنتج أن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) أنه ذلك النظام الذي يقوم أولاً

بتخصيص الموارد على الأنشطة التي استفادت منها ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة وفقاً لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة.

2- مبدأ نظام ABC:

تقوم طريقة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بتخصيص وتوزيع التكاليف على المنتجات كالتالي<sup>4</sup>:

◀ تخصيص التكاليف غير المباشرة إلى العمليات الإنتاجية الرئيسية في المؤسسة ويطلق عليها مراكز الأنشطة؛

وأهم العوامل التي يتم على أساسها اختيار مجتمعات الأنشطة نذكر منها:

نوعية الإنتاج، تكرار الأنشطة، طبيعة الأنشطة داخل المؤسسة، درجة التعقيد هذه الأنشطة.

◀ تحميل وتوزيع تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات انطلاقاً من مسببات التكلفة؛

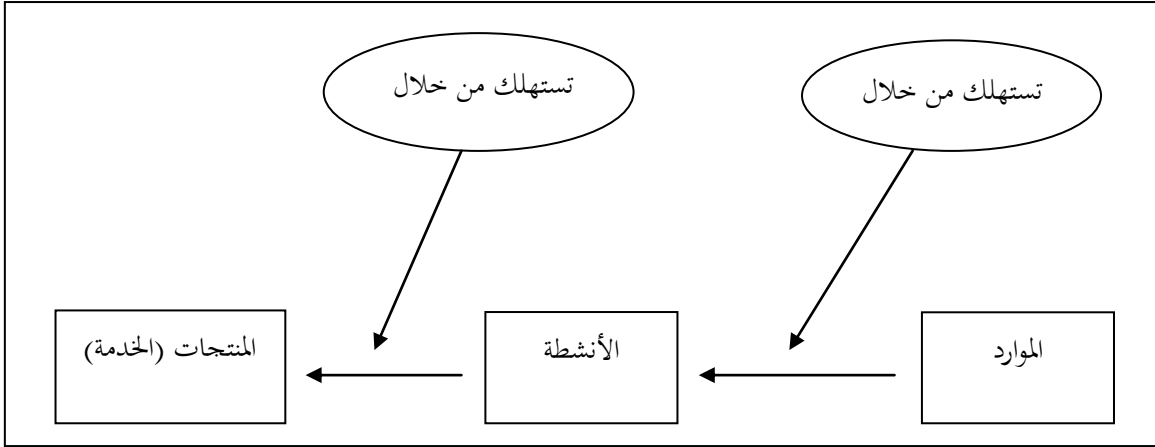
<sup>1</sup> - Michel. M. Cost Accounting, 5th ed, Macgraw-Hill Book Company, N, USA, 1997, P236.

<sup>2</sup> - أحمد كلبونة، وأخرون، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2011، ص 303 .

<sup>3</sup> Simon Alcouffé Véronique Malleret , Les fondements conceptuels de L'ABC « A la française », Revue de Comptabilité-Contrôle-Audit, France , 2004, p157.

<sup>4</sup> - محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار ، رسالة الماجستير في العلوم الاقتصادية ، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، 2006، ص 55.

الشكل رقم (01-01): يوضح مبدأ محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)



المصدر: حمدية سعاد، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة

الصحية، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، ص52.

إن نظام التكاليف المبني على النشاط (ABC) يركز على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي (الخدمة).

**الفرع الثاني: أهمية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في ترشيد النفقات**

تبرز أهمية (ABC) في النقاط التالية<sup>1</sup>:

- 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 حول التكاليف 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.

<sup>1</sup>- عز الدين بن موسى، أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف وترشيد الأداء، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية، غير منشورة، جامعة ورقلة، 2013، ص09.

المطلب الثاني: خطوات ومزايا و عيوب نظام (ABC)

الفرع الأول: الخطوات المتبعة في تطبيق نظام (ABC) وكيفية تطبيقه في المستشفيات

أولاً: الخطوات المتبعة في تطبيق نظام (ABC)

تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة مايلي:

1) تحديد الأنشطة:

يعتمد أسلوب ABC على دليل الأنشطة، بحيث يشمل على كافة الأنشطة التي تقوم بها الدوائر المختلفة كما نعلم أن عملية إنتاج منتج معين يتطلب أو يشمل عدد كبير من الأنشطة،علما أن زيادة عدد الأنشطة هذه تؤدي إلى تعقيد العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج، وهذا ما ينعكس سلبا على تكلفة وضع النظام وتنفيذه، لذلك فإن تحديد عدد الأنشطة يجب أن يكون عند مستوى مقبول من التجميع القائم على العلاقات التحليلية بين المنافع والتكاليف الخاصة بكل نشاط، ويتم ذلك عن طريق الدراسة والإمام الجيد بكل الأنشطة، حيث يتم إعداد قائمة مبدئية لكل الأنشطة والقيام بدراسة كل الجوانب المتعلقة بها والخاصة بالنسبة لتأثيرها على المنتجات والأنشطة الأخرى، ويكون ذلك من خلال الأنشطة التي تساهم في خلق القيمة أو التي تؤثر سلبا على مجمل القيم أو التي لا يمكن جمع باقي الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة.<sup>1</sup>

2) تحديد تكلفة الأنشطة:

تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل النشاط خلال فترة معينة ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة. ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، والمحور 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.<sup>2</sup>

3) تحديد مسببات التكلفة:

بعد الانتهاء من دراسة وتحديد الأنشطة وتكلفتها تأتي مرحلة تحديد مسببات التكلفة والتي هي عبارة عن العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس النشاط والهدف منه هو تحديد دقيق لحصة الأعباء الواجب تحميلها للمنتجات وغيرها من مواضيع التكلفة وتتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج، ومن خلال هذه

<sup>1</sup> - نمر محمد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص56.

<sup>2</sup> - هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية،الدار الجامعية، سكندرية، مصر، 2000، ص23.

المرحلة تقوم المؤسسة بنمذجة العلاقات السببية وهذا انطلاقاً من الأعباء غير المباشرة لا يتغير الحجم وإنما لتنوع المنتجات وتعدد العمليات.<sup>1</sup>

مثلاً عن تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط:

الجدول (01-01): يوضح مثلاً عن تحديد مسببات التكلفة كل نشاط

النشاط	مسبب التكلفة
طلب الموارد	عدد أوامر الشراء
إعداد تجهيز الآلات	عدد مرات التجهيز
تشغيل الآلات	ساعات تشغيل الآلات
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
رقابة الجودة	عدد مرات الفحص

المصدر: هاشم أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص 29.

#### 4) تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات:

وذلك طبقاً لحاجة كل من هذه المنتجات للموارد المستنفدة في تنفيذ الأنشطة. ويتطلب ذلك تتبع الطلب على موارد كل نشاط على حده باستخدام مسبب تكلفة النشاط كمؤشر لهذا الطلب.

ثانياً: كيفية تطبيق نظام (ABC) في المستشفيات

يمكن تقسيم الأنشطة داخل المستشفى لتقديم الخدمات العلاجية إلى خمس مجموعات رئيسية هي<sup>2</sup>:

#### 1. أنشطة على مستوى وحدة الخدمة (المريض):

وهي الأنشطة المرتبطة بتقديم الخدمة العلاجية للمريض بشكل مباشر، ويتناسب حدوثها طردياً مع عدد المرضى وتكاليف هذه الأنشطة تتضمن التكاليف المباشرة (المواد والعمل) وأي تكلفة يمكن تتبعها بسهولة ويسر مثل: أجور الأطباء والممرضين والأدوية... إلخ

<sup>1</sup> - هاشم أحمد عطية، نفس المرجع، ص 29.

<sup>2</sup> - خليل إبراهيم عبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة في مستشفى غزة، مذكر ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص 115.

## 2. أنشطة على مستوى الدفعة الخدمية (مجموعة من المرضى):

وهي الأنشطة المرتبطة بمجموعة من المرضى (مرضى العيون، مرضى القلب...) بغرض النظر عن عدد المرضى بكل مجموعة (5-25 مريضاً مثلاً) مثل: تهيئة غرفة التشخيص، تهيئة غرفة العمليات، فحص المرضى، الوصفة الطبية...، وكل هذا يمثل مجتمعات تكلفة النشاط، وتعد تكلفة هذه الأنشطة مشتركة لجميع المرضى ضمن المجموعة الواحدة، وبناءً على ذلك فإن مسببات تكاليف هذه الأنشطة على التوالي: عدد مرات تهيئة غرفة التشخيص، عدد مرات تهيئة غرفة العمليات، عدد مرات فحص المرضى، عدد الوصفات الطبية.

## 3. 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: تركيب الشرايين وعملية القلب المفتوح، ويتم تحميل هذه التكاليف على قسم المعنى باستخدام مسببات تكلفة مناسبة مثل: عدد مرات تركيب الشرايين، وزمن العملية، كذلك قسم العيون تتنوع فيه الأنشطة العلاجية المقدمة مثل: تصحيح النظر بالليزر، وتركيب العدسات اللاصقة والشبكات... ويتم تحميل هذه التكاليف على القسم المعنى باستخدام مسببات تكلفة مناسبة مثل: عدد عمليات التصحيح، عدد العدسات اللاصقة.

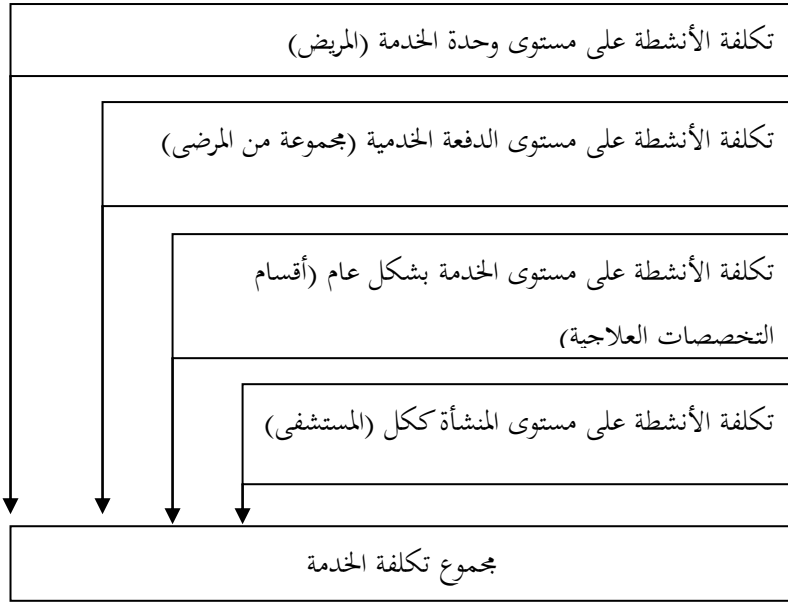
## 4. أنشطة على مستوى المنشأة ككل (المستشفى):

وهي الأنشطة اللازمة لدعم عمليات المستشفى ككل وتوفير البنية التحتية الإدارية والفنية التي تجعل من عملية تقديم الخدمة العلاجية الممكنة مثل: رواتب الإدارة، إهلاك المعدات، صيانة المعدات والآلات، والتدفئة، والإضاءة، والعلاقات العامة، النظافة والأمن، تجهيز التقارير ولصعوبة تخصيص تكاليف هذه الأنشطة يتم معالجتها على أنها تكاليف عامة لجميع الخدمات العلاجية وبالتالي يتم حسنها ك مبلغ إجمالي من قائمة الدخل لجميع خطوط الخدمة كتكاليف فترة أو يتم تخصيصها بشكل عشوائي.

## 5. أنشطة على مستوى العميل (مريض معين):

وهي الأنشطة المرتبطة باحتياجات مريض معين، و لا يستفيد منها المرضى الآخرون مثل: عمليات التحميل، زراعة الشعر... ويتم تحميل هذه التكاليف على المريض المعين باستخدام مسببات تكلفة مناسبة مثل: حجم الأنف بالاستيترات.

الشكل رقم (01\_02): توضيح الأنشطة المؤداة داخل المستشفى لتقديم الخدمات العلاجية



المصدر: خليل إبراهيم عبد الله شقفة، مرجع سبق ذكره، ص 116.

الفرع الثاني: مزايا وعيوب نظام (ABC)

أولاً: مزايا (ABC)

يعمل نظام التكاليف المبني على الأنشطة على توفير معلومات تتصف بالدقة عن الكيفية التي تستخدم بها الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة ومن خلال دقة هذه المعلومات يمكن تلخيص مجموعة من المزايا في النقاط التالية<sup>1</sup>

- يقوم على الأنشطة والأحداث التي تسبب استهلاك الموارد يمكن أن يؤدي إلى التوجيه في إدارة تكاليف المؤسسة؛
- تحليل الأنشطة إلى أنشطة ذات قيمة مضافة وأنشطة لا تضيف قيمة للمؤسسة يساعد على تخفيض حجم الموارد المخصصة للأنشطة الأخيرة بالشكل الذي يؤدي إلى تخفيض الاستهلاك من موارد المنشأة وبالتالي تخفيض التكاليف؛
- 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 مجموعة من مقاييس الأداء غير مالية من خلال المؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة، حيث تشمل هذه المقاييس التكلفة والوقت والجودة؛
- توفير بيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة للوحدة المنتجة أو السلعة المقدمة.

<sup>1</sup> - عز الدين بن موسى، مرجع سبق ذكره، ص 13.

ثانياً: عيوب نظام (ABC)

من أبرز المعوقات التي تواجه هذا نظام هي:<sup>1</sup>

- أخذ المعلومات بكل تفاصيلها مخافة إهمال بعضها؛
- التركيز على التنظيم الوظيفي بدلا من التسلسل في القيم؛
- عدم توفر الخبرة الكافية لتطبيق هذا النظام حيث يحتاج إلى وعي ودراسة كافية؛
- غياب واضح لأسس المديرية العامة؛
- تخصيص تكاليف الأنظمة الجديدة لجمع المعلومات والتحقق منها.

### المبحث الثاني: دراسات سابقة

يهتم هذا المبحث بالدراسات السابقة التي لها علاقة بالموضوع، فلقد تم تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين: المطلب الأول الدراسات باللغتين العربية والأجنبية أما المطلب الثاني تناولنا فيه أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية

#### المطلب الأول: دراسات باللغتين العربية والأجنبية

الفرع الأول: دراسات باللغة العربية

أولاً: دراسة صلاح مجدي عدس (2007):

هدفت هذه الدراسة إلى اقتراح إطار محاسبي لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية وتحديد مدى تأثيره على دقة وموضوعية قياس التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية والرقابة على الموارد المتاحة، وتهدف هذه الدراسة للإجابة على التساؤلات التالية:

- كيف يمكن معالجة عناصر التكاليف باستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية؟
- هل تواجه الجامعات الفلسطينية معوقات تحول دون تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)؟
- كيف يمكن أن يساهم تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس النشاط في عملية اتخاذ القرارات الإدارية بالجامعات الفلسطينية؟

وخلصت هذه الدراسة إلى نتائج متعددة أهمها:

<sup>1</sup> - نمر محمد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص59.

- اختلاف كل من تكلفة الطالب الفصلية وتكلفة الساعة المعتمدة باختلاف التخصص العلمي بسبب التفاوت فيما بينها في الطلب على الأنشطة وهو ما يشير إلى دقة نظام (ABC)؛
- قياس تكلفة الأنشطة المتبادلة بين الكليات و الأقسام الأكاديمية؛
- يحدد مواطن عدم الكفاءة في استغلال الموارد المتاحة بما يمكن من الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات الإدارية السليمة وزيادة فعالية وكفاءة الرقابة.<sup>1</sup>

ثانيا: دراسة محمد الخطيب نمر، هواري سويسي (2013):

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة تطبيق إحدى الوسائل الحديثة في مجال قياس وترشيد التكاليف، وفق أسس موضوعية دقيقة على قطاع الخدمات العمومية الاجتماعية وكذلك تحسين وتطوير أنشطة المؤسسة من خلال المعلومات المالية وغير المالية التي تستمدتها الإدارة من نظام (ABC) تهدف هذه الدراسة إلى الإجابة على الإشكالية التالية: إلى أي مدى يمكن الاعتماد على نظام (ABC) في تحليل وترشيد تكاليف قطاع الخدمات الجامعية بالجزائر؟ ومن خلال هذه الدراسة تبين أنه:

- بإمكان القائمين على هذا القطاع تطبيق نظام ABC والاستفادة منه في تسيير المؤسسات العمومية وتسعير منتجاتها؛
- التعرف على الأنشطة ذات القيمة والأنشطة المستهلكة للتكاليف بصورة غير عادية، وهذا ما يمكنها من تخفيض تكاليفها والابتعاد من عشوائية الإنفاق دون المساس بجودة الخدمات المقدمة.<sup>2</sup>

ثالثا: دراسة عز الدين بن موسى (2013):

تناولت هذه الدراسة إلى التعرف على نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، من حيث التعريف الشامل لهذا النوع من أنظمة إدارة التكاليف وخطوات تطبيقه، ومدى إمكانية تطبيقه في المستشفيات، تهدف هذه الدراسة إلى الإجابة على الإشكالية التالية: إلى أي مدى يمكن الاعتماد على نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف وترشيد الأداء؟ ولقد خلصت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- 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؛

<sup>1</sup>-صلاح مجدي عدس، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.

<sup>2</sup>-محمد الخطيب نمر، هواري سويسي، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في قطاع الخدمات الجامعية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 04 /2013.



- يؤدي تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة وحساب تكلفة الخدمة العلاجية بشكل أكثر دقة؛
- لا يوجد صعوبات جوهرية تحول دون تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات.<sup>1</sup>

رابعاً: دراسة السعيد بوخلوة (2013) :

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نظام التكاليف وعرض لطريقة التكلفة المبني على أساس الأنشطة، والهدف الأساسي من هذه الدراسة هو البحث في إمكانية استخدام نظام (ABC) في المؤسسة الخدمية بداية ومن ثم البحث في إمكانية جدوى إعداد موازنة مستشفى الأم والطفل بتقترح حسب النظام المذكور، تهدف هذه الدراسة إلى الإجابة على الإشكالية التالية: إمكانية اعتماد نظام (ABC) في إعداد موازنة المستشفى وتقييم أدائه مالياً؟

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- أن الطريقة المتبعة حالياً في إعداد موازنة المستشفى تفتقر إلى الأسلوب العلمي، وبالتالي حرمان المستشفى من الكثير من المزايا التي يمكن تحقيقها نتيجة استخدام الأسلوب العلمي؛
- وكما تبين أن إعداد موازنة المستشفى حسب نظام التكلفة على أساس الأنشطة يوفر أساساً سليماً لإعداد موازنة المستشفى لما يخصصه من مزايا على صعيد تخفيض التكاليف السنوية وتوفير معلومات تفصيلية عن حجم التكاليف.<sup>2</sup>

خامساً: دراسة خليل إبراهيم عبد الله شقفة (2007):

هذه الدراسة هدفت إلى تبيان أهمية التكاليف غير المباشرة، ودورها في حساب تكلفة الخدمة العلاجية في ظل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، تهدف هذه الدراسة إلى الإجابة على الإشكالية التالية: مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي؟

وخلصت هذه الدراسة إلى نتائج متعددة أهمها:

- نجاح تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة يحتاج إلى وجود فريق عمل ذو خبرة عالية ومعرفة واسعة بالأنشطة التي تمارس في الأقسام العلاجية للمستشفى؛

<sup>1</sup>- عز الدين بن موسى، أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض التكاليف وترشيد الأداء، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.

<sup>2</sup>- السعيد بوخلوة، دور تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في إعداد الموازنات وتقييم الأداء المالي، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة قاصدي مرباح - ورقلة - 2013.

- قدرة نظام التكاليف المبني على الأنشطة في توفير معلومات حول نظام التكاليف أكثر دقة عن الخدمات الطبية المقدمة؛
- الاستفادة من المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مجالات التخطيط والرقابة وترشيد القرارات الإدارية.<sup>1</sup>

الفرع الثاني: دراسة باللغة الأجنبية

أولاً: دراسة ( Anbalagan Krishnan, 2006 ) :

الهدف من دراسة حالة هذه هو تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في قطاع الخدمات ومؤسسات التعليم العالي بشكل خاص، بحيث تهدف هذه الدراسة إلى الإجابة على الإشكالية التالية: هل من الممكن تطبيق نظام التكاليف على أساس النشاط في قطاع الخدمات ومؤسسات التعليم العالي بشكل خاص وإذا ما كان هذا النظام يوفر سيطرة أفضل على التكاليف بالمقارنة مع نظام التكاليف التقليدي؟

وخلصت هذه الدراسة إلى أهم النتائج متعددة نذكر منها:

- تحديد نظام التكاليف و القضاء على التكاليف ذات القيمة المضافة والتي تعد تكاليف الأنشطة دون تدهور لجودة الخدمة والعروض؛
- تحديد كفاءة وفعالية نظام التكاليف لجميع الأنشطة الكبرى التي تؤدي في الجامعة؛
- تحديد وتقييم نظام التكاليف للأنشطة الجديدة التي يمكن أن تحسن الأداء المستقبلي للجامعة.<sup>2</sup>

المطلب الثاني: أوجه التشابه بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

الفرع الأول: أوجه التشابه

تتفق الدراسة الحالية مع الدراسة السابقة في:

- محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس النشاط، ومدى إمكانية تطبيقه في قطاع الخدمات العمومية؛
- التعريف الشامل لهذا النوع من أنظمة إدارة التكاليف وخطوات تطبيقه؛
- حاجة القطاع الخدمات العمومية لأنظمة تكاليف حديثة من شأنها ترشيد تكاليفه والتخفيض منها.

الفرع الثاني: أوجه الاختلاف

<sup>1</sup>- خليل إبراهيم عبد الله شققة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة، رسالة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.

<sup>2</sup>-Anbalagan Krishnan, An Application of Activity Based Costing in Higher Learning, Pages 75-90, Vol.2, No.2, September 2006.

اختلفت الدراسة الحالية مع الدراسة السابقة في:

- اختلفت جل الدراسات السابقة مع دراستنا الحالية من حيث الهدف؛
- اختلاف في الإشكالية المطروحة بين الدراسات السابقة و الدراسة الحالية؛
- تختلف جل الدراسات مع دراستنا الحالية في تحديد القسم وهذا ما يؤدي إلى الاختلاف في النتائج.

### خلاصة الفصل:

تناولنا في هذا الفصل الأول الإطار النظري لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، حيث تطرقنا إلى بعض المفاهيم المتعلقة بنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وأهميته في ترشيد النفقات العمومية وخطوات المتبعة في تطبيقه وفي الفصل الثاني تطرقنا إلى الدراسات السابقة حول الموضوع باللغة العربية واللغة الأجنبية وأهم أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة.

## الفصل الثاني

محاولة تطبيق نظام

(ABC) في المؤسسة

العمومية الاستشفائية

### تمهيد

بعد ما تطرقنا في الفصل الأول إلى الأدبيات النظرية سوف نتطرق في هذا الفصل إلى دراسة ميدانية للتعرف عن مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في ترشيد النفقات في المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بورقلة ولذلك سوف نتطرق إلى مبحثين:

المبحث الأول: عرض منهجية الدراسة والأدوات المستعملة.

المبحث الثاني: عرض وتفسير نتائج الدراسة.

## المبحث الأول: عرض الطريقة والأدوات

سنحاول من خلال هذا المبحث عرض الطريقة التي تم إتباعها في الدراسة الميدانية وكذلك المنهج والأدوات المستعملة في الدراسة الميدانية.

### المطلب الأول: عرض طريقة الدراسة

سوف نتطرق في هذا الفصل إلى النقاط التالية:

#### الفرع الأول: عرض منهج الدراسة

قصد الوصول إلى الأهداف المرجوة واستخلاص النتائج، ونظرا إلى طبيعة هذه الدراسة، ومن أجل الإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا باستخدام أسلوب دراسة حالة.

#### الفرع الثاني: تقديم عينة الدراسة

##### أولا: تعريف المؤسسة

تنتمي المؤسسة العمومية الاستشفائية بورقلة إلى المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، وتتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، وهي تحت وصاية الوالي.

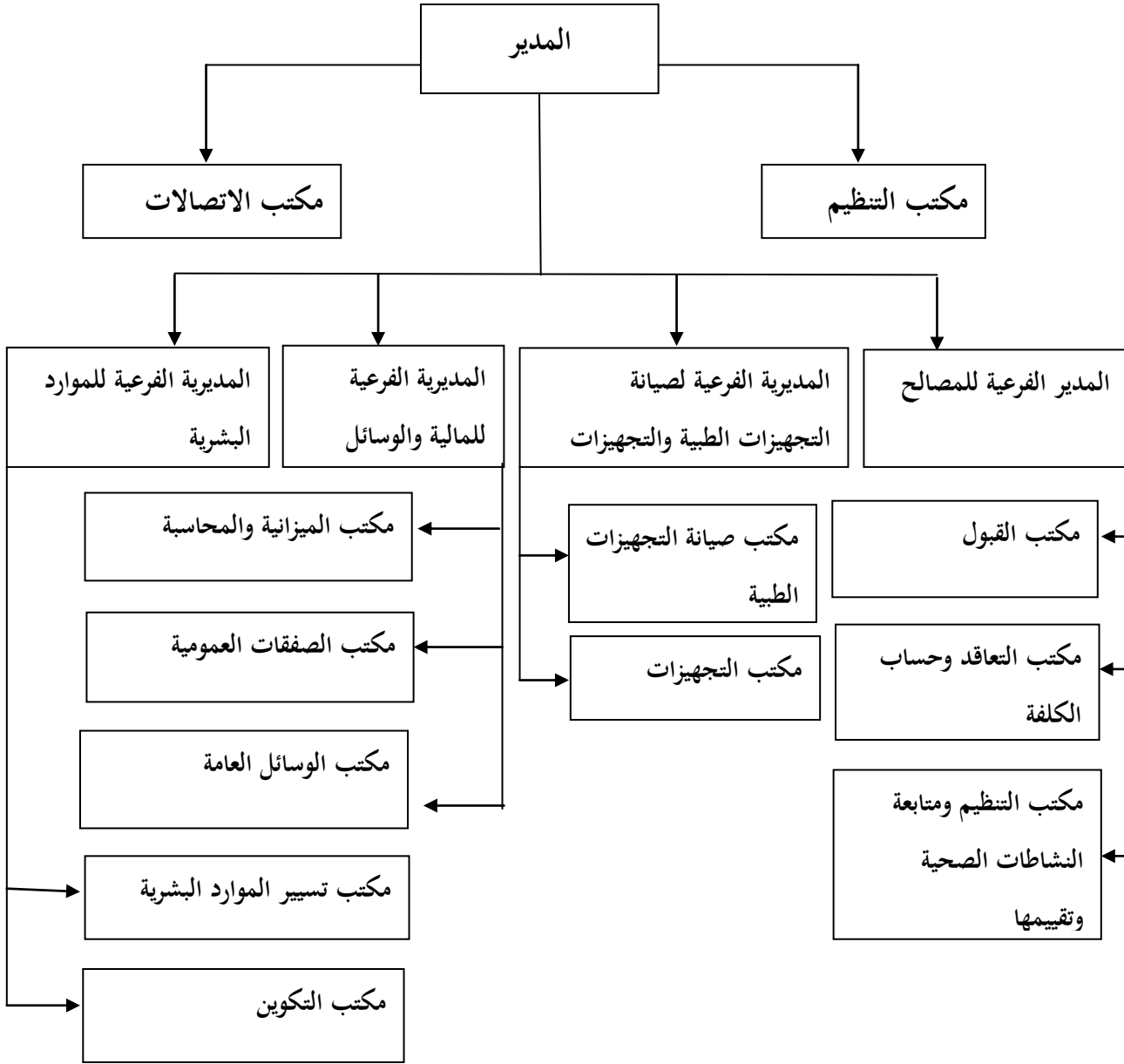
تلعب دورا هاما في المنطقة من الناحية الإستشفائية، حيث يقع في وسط المدينة في نهج سي الحواس يحده من الناحية الشرقية معهد اللغات الأجنبية سابقا ومن الشمال منطقة زراعية أما جنوبا فهو مقابل مقهى الشباب العام وصندوق الضمان الاجتماعي ومن الناحية الغربية حضانة للأطفال ومركز شبه الطبي هو قطاع تابع لوزارة الصحة والسكان.

أنشئ في 22 مارس 1982 الموافق ل 14 شعبان 1409 هـ، فتح أبوابه في شهر جانفي 1988 وتم تدشينه من طرف رئيس الحكومة السابق قاصدي مرياح بتاريخ 22-03-1989 حيث يتربع على مساحة إجمالية قدرها 248000م<sup>2</sup> وتبلغ قدرة استيعابه 501 سريرا مقسمة على المصالح والوحدات الداخلية.

##### ثانيا: تعريف مصلحة الأطفال

وتتضمن هذه المصلحة وحدة المواليد الجدد وهم الأطفال الذين عمره 20 يوم فما فوق، وتتضمن كذلك وحدة الأولاد الكبار.

ثالثا: الشكل رقم (01-02): يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

يبين الشكل أعلاه الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" والذي يوضح مايلي:

❖ **التسيير والتنظيم:** يقوم بتسيير كل مؤسسة عمومية استشفائية مدير ومجلس الإدارة، ويلحق بالمدير مكتب التنظيم

ومكتب الاتصالات كما يساعده أربعة نواب مديرين على رأسهم المديريات الفرعية التالية:

- **المديرية الفرعية للمصالح:** والتي تضم مكتب القبول، مكتب التعاقد وحساب الكلفة، مكتب التنظيم ومتابعة النشاطات الصحية؛

- **المديرية الفرعية لصيانة الأجهزة الطبية:** ويضم مكتب صيانة الأجهزة الطبية، مكتب التجهيزات؛



– المديرية الفرعية للمالية والوسائل: ويضم مكتب الميزانية، مكتب الوسائل العامة؛

– المديرية الفرعية للموارد البشرية: ويضم مكتب الميزانية والمحاسبة، مكتب الصفقات العمومية، مكتب الوسائل

العامة، مكتب تسيير الموارد البشرية، مكتب التكوين.

### المطلب الثاني: الأدوات المستعملة في جمع المعلومات

بعد ما قمنا بتحديد الطريقة المتبعة سوف نقوم بتحديد الأدوات التي تم استعمالها في جمع المعلومات، ولقد تم الاعتماد

على المقابلة الشخصية والملاحظة وذلك بالزيارات المتداولة للمؤسسة بالإضافة إلى جمع وتحليل الوثائق المقدمة من طرف المؤسسة

#### الفرع الأول: المقابلة

لقد تم الاعتماد بشكل كبير أثناء الدراسة الميدانية على أداة المقابلة الشخصية للدراسة، وذلك من خلال التحوار مع

أفراد عينة الدراسة والمتمثلين في رؤساء الأقسام خاصة قسم المالية والمحاسبة وذلك من أجل الحصول على المعلومات الكافية

واللازمة وأكثر موثوقية حتى يكون تحديد نتائج الدراسة بشكل أدق.

#### الفرع الثاني: الملاحظة

إلى جانب أسلوب المقابلة الشخصية، كذلك تم الاعتماد على أسلوب الملاحظة لأن هذا الأسلوب لديه دور كبير

وذلك من خلال الزيارات المتكررة للمؤسسة محل الدراسة.

#### الفرع الثالث: جميع و تحليل المعلومات

لقد تم تجميع البيانات من خلال الوثائق المقدمة إلينا من طرف المؤسسة عينة الدراسة وذلك من أجل جمع وتفسير

المعلومات الخاصة بمصلحة طب الأطفال.

#### المبحث الثاني: عرض وتفسير النتائج الدراسة

بعدها قمنا بدراسة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة من الجانب النظري، بالإضافة إلى تحديد الطريقة المتبعة إلى

الأدوات المستعملة في جمع المعلومات، سوف نقوم بمحاولة تطبيق هذا النظام في المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف

بورقلة" ولقد قمنا باختيار قسم الأطفال كعينة لتطبيق هذا النظام نظرا لكثرة الأقسام المتواجدة في المؤسسة.

سنقوم في هذا المبحث بعرض معظم النتائج المتوصل إليها عند تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في

المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف بورقلة".

المطلب الأول: عرض النتائج الدراسة

سوف نقوم في هذا المطلب إلى عرض نتائج الدراسة

الفرع الأول: عرض وتحليل نظام التكاليف المعتمد في المؤسسة

تحسب التكاليف المؤسسة العمومية الاستشفائية في مصلحة الكلفة بحيث تقوم بجمع المعطيات والمصاريف والتكاليف التي قامت بها المصالح الاستشفائية، من أجل مراقبة تسيير الميزانية العامة للمستشفى بطريقة مناسبة في المستقبل القريب. ويتم حساب التكلفة في المؤسسة بعد تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة رئيسية وأقسام ثانوية وذلك حسب الهيكل المعتمد لدى المؤسسة.

مراكز التكلفة (الأقسام الرئيسية والأقسام الثانوية)

❖ الأقسام الرئيسية: وهي الأقسام التي لها علاقة مباشرة بالمنتجات أو الخدمات المبرمجة ضمن دورة الاستغلال أين تحول مجموعة المصاريف والتي تشمل:

- قسم المصالح الصحية: وتضم الأقسام التالية:
- الطب الداخلي، طب الأطفال، الجراحة العامة، جراحة الأطفال، جراحة العظام، الأمراض الصدرية، طب العيون، الاستعجالات، الكشف بتحليل الدم، الطب الشرعي، مصلحة علم الأوبئة والطب الوقائي.
- قسم التموين: وتتمثل هذه التموينات في:
- تموينات طبية كالأدوية مثلا
- تموينات غير طبية كالأغذية مثلا

❖ الأقسام الثانوية (المساعدة): هذه الأقسام تمكن في مساعد الأقسام الرئيسية على تأدية نشاطها كما تقسم إلى فروع التالية:

- فروع ملحقة ذات طابع طبي: هي التي تقدم خدمات للمراكز الرئيسية مثل: المخبر...
- فروع ملحقة ذات طابع عام: هي التي تقدم خدمات لباقي الأقسام الرئيسية والثانوية كالإدارة، المصالح الاقتصادية، المصالح الاجتماعية.

الجدول رقم (01-02): تحديد الأقسام الرئيسية والثانوية

الأقسام الرئيسية		الأقسام الثانوية		
المصالح الصحية	التموين	الصيدلية	النظافة والصيانة	الإدارة

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات المؤسسة

الفرع الثاني: محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف"

سوف نقوم بمحاولة تصور تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة العمومية الاستشفائية سوف يتم تطبيق هذا النظام على قسم طب الأطفال كعينة وذلك نظرا لتعدد الأقسام في المؤسسة، ولتطبيق هذا النظام سوف نتطرق إلى خطوات تطبيقه وتكون كما يلي:

- ❖ تحديد وتحليل الأنشطة والتكاليف؛
- ❖ تحميل التكاليف على الأنشطة؛
- ❖ تحميل التكاليف على الخدمات.

أولا: تحديد وتحليل الأنشطة و التكاليف

### 1 تحديد الأنشطة ومسبباتها

من خلال هذه الخطوة يتم تحليل الأنشطة التي تمارس في قسم الأطفال واللازمة لتقديم الخدمات الطبية وسوف نقوم بتوضيحها في الجدول التالي:

الجدول رقم(02-02): أنشطة قسم الأطفال ومسبباتها

الانشطة	مسببات التكلفة
نشاط الفحص	عدد الفحوصات
نشاط العلاج	عدد الأيام الاستشفائية
نشاط تأمين المباني وتنظيفها	المساحة المنظفة المؤمنة
نشاط صيانة المباني والأمن والحراسة	المساحة المبنية المحروسة

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات المؤسسة

### 2 تحديد التكاليف وتحليلها

من خلال هذه الخطوة يتم تحديد وتحليل التكاليف المباشرة والتكاليف الغير مباشرة الخاصة بقسم الأطفال.

1- تحديد التكاليف المباشرة: وهي التكاليف التي يتم تحميلها إل الخدمة مباشرة وتمثل في:

- ❖ مجموعة تكاليف الرواتب والأجور: و تضم هذه المجموعة رواتب وأجور الأطباء والفنيين العاملين في قسم الأطفال؛

- ❖ مجموعة تكاليف الوجبة الغذائية: و تضم هذه المجموعة جميع المصاريف المتعلقة بالمواد الغذائية والمتمثلة في وجبات المرضى ووجبات العمال الموجودين في قسم الأطفال؛
- ❖ مجموعة تكاليف الصيدلانية: وتضم هذه المجموعة جميع المصاريف المتعلقة بالمواد الطبية والمتمثلة في الأمصال الغذائية، الأدوية، الضمادات، التلقيحات، المواد المستعملة في التحليل، مواد استهلاكية، مواد غير استهلاكية، مواد مختلفة؛
- مجموعة اللوازم والأدوات المختلفة: وتضم هذه المجموعة جميع المصاريف المتعلقة باللوازم والأدوات المختلفة و المتمثلة في لوازم مكتب، مواد التنظيف، لوازم الأسرة والتغطية، عتاد طبي، عتاد غير طبي؛
- ❖ مجموعة تكاليف الصيانة: وتضم هذه المجموعة كل المصاريف المتعلقة بصيانة هياكل المؤسسة الصحية والمتمثلة في تكاليف تقوم بها مصلحة الصيانة، تكاليف تقوم بها مؤسسة أخرى.
- 2 -التكاليف الغير مباشرة: هي التكاليف التي لا يمكن تتبع أثرها بسهولة في تأدية الخدمة وتمثل في:
- ❖ مجموعة تكاليف الخدمات العامة: وتضم هذه المجموعة مجموعة التكاليف الغير مباشرة والمتمثلة في تكاليف الكهرباء، تكاليف المياه و الغاز، تكاليف التأمين، تكاليف النقل، تكاليف التكوين.

من خلال هذه الخطوة يتم تحديد مجتمعات ومسببات التكلفة الخاصة بقسم الأطفال وذلك من أجل تسهيل العمليات الحسابية.

الجدول رقم (02-03): إجمالي التكاليف لشهر جانفي 2012 ومسببات التكلفة الخاصة بقسم الأطفال

#### الوحدة دج

مجمعات التكلفة	إجمالي تكلفة قسم الأطفال	مسببات التكلفة
مجموعة تكاليف الرواتب والأجور	886065.59	عدد العاملين
مجموعة تكاليف الوجبة الغذائية	248629.00	عدد الوجبات الغذائية
مجموعة تكاليف الصيدلة	488071.77	حجم استخدام النشاط
مجموعة تكاليف اللوازم والأدوات المختلفة	64432.00	حجم استخدام النشاط
مجموعة تكاليف الصيانة	760.50	نسبة الاستفادة
مجموع التكاليف الاجمالية	1248894.86	بالتساوي

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة

هذا الجدول يوضح إجمالي التكاليف لشهر جانفي 2012 و مسببات التكلفة الخاصة بقسم الأطفال و ذلك بالاعتماد على الملاحق التالية: رقم1 و رقم2 و رقم3 و رقم4.

ثانيا: تحميل التكاليف على الأنشطة

### 1- الربط بين التكاليف والأنشطة

يتم من خلال هذه الخطوة الربط بين مجموعة التكلفة في قسم الأطفال والأنشطة فيه، وذلك من خلال نسب مئوية تمثل مقدار استهلاك النشاط من مجتمعات التكلفة، والتي على أساسها تحميل هذه التكاليف على الأنشطة بحيث يتم تحديد نسبة استهلاك كل نشاط انطلاقا من مسببات التكلفة وتكون:

نسبة النشاط من مجمع التكلفة = حجم مسبب التكلفة لكل نشاط / إجمالي حجم مسبب التكلفة

❖ مجموعة التكاليف الرواتب والأجور: و تحسب بالعلاقة التالية:

مجموعة التكاليف الرواتب والأجور = عدد العمال بالنشاط / إجمالي العمال للأنشطة

الجدول رقم (02-04): نسبة استفادة كل نشاط من مجموعة تكاليف الرواتب والأجور خلال شهر جانفي

النشاط	عدد العمال	نسبة %
نشاط الفحص	11	37.90
نشاط العلاج	14	48.20
نشاط تأمين المباني وتنظيفها	02	6.80
نشاط صيانة المباني و الأمن و الحراسة	02	6.80
المجموع	29	بالتساوي

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات المؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول رقم ( 02 - 04) الذي يوضح نسبة استفادة كل نشاط من مجموعة تكاليف الرواتب والأجور، بحيث نلاحظ أن نشاط العلاج استفاد بنسبة أكبر والتي تقدر بـ 48.20% وهذا مقارنة بالأنشطة الأخرى لأن عدد العمال في هذا النشاط أكثر من عدد العمال في الأنشطة الأخرى.

❖ مجموعة تكاليف الوجبة الغذائية: ويحسب بالعلاقة التالية:

مجموعة تكاليف الوجبة الغذائية = عدد الوجبات الغذائي / إجمالي الوجبات الغذائية

الجدول رقم (02-05): يوضح نسبة استفادة النشاط من إجمالي الوجبات الغذائية خلال شهر جانفي

النشاط	عدد الوجبات	نسبة %
نشاط الفحص	596	72.10
نشاط العلاج	789	35.90
نشاط تأمين المباني وتنظيفها	436	19.80
نشاط صيانة المباني و تنظيفها	371	16.80
المجموع	2196	بالتساوي

المصدر: من إعداد الطالبة بناء معلومات المؤسسة

نلاحظ من خلال الجدول رقم (02 - 05) الذي يوضح نسبة استفادة كل نشاط من مجموعة الوجبات الغذائية، بحيث نلاحظ أن نشاط الفحص استفاد بنسبة أكبر والتي تقدر بـ 72.10% مقارنة بالأنشطة الأخرى.

❖ مجموعة تكاليف الصيدلية: وتحسب بالعلاقة التالية:

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

- نسبة نشاط الفحص من مجموعة تكاليف الصيدلية = 25%
- نسبة نشاط العلاج من مجموعة تكاليف الصيدلية = 42%
- نسبة نشاط تأمين المباني وتنظيفها من مجموعة تكاليف الصيدلية = 5%
- ❖ نسبة نشاط صيانة المباني والأمن والحراسة من مجموعة تكاليف الصيدلية = 3%
- ❖ مجموعة تكاليف اللوازم والأدوات المختلفة: وتحسب بالعلاقة التالية:

مجموعة تكاليف اللوازم و الأدوات المختلفة = حجم استخدام النشاط / إجمالي حجم استخدام النشاط

- نسبة نشاط الفحص من مجموعة تكاليف اللوازم و الأدوات المختلفة = 35%
- نسبة نشاط العلاج من مجموعة تكاليف اللوازم و الأدوات المختلفة = 35%
- نسبة نشاط تأمين المباني وتنظيفها من مجموعة تكاليف اللوازم و الأدوات المختلفة = 20%
- نسبة نشاط صيانة المباني والأمن والحراسة من مجموعة تكاليف اللوازم و الأدوات المختلفة = 15%
- ❖ مجموعة تكاليف الصيانة: و تحسب بالعلاقة التالية:

مجموعة تكاليف الصيانة = نسبة الاستفادة من النشاط

- نسبة الفحص من مجموعة تكاليف الصيانة = 25%

- نسبة العلاج من مجموعة تكاليف الصيانة =25%
  - نسبة تأمين المباني وتنظيفها من مجموعة تكاليف الصيانة =30%
  - نسبة صيانة المباني والأمن والحراسة من مجموعة تكاليف الصيانة =35%
- من خلال الجدول التالي الذي يوضح نسبة استفادة كل نشاط من التالي:

الجدول رقم(02-06): نسبة استفادة كل نشاط من مجتمعات التكلفة الخاصة بقسم الأطفال خلال شهر جانفي 2012

م. ت	م. ت الرواتب والأجور	م. ت الوجبة الغذائية	م. ت الصيدلية	م. ت اللوازم والأدوات المختلفة	م. ت الصيانة
الفحص	37.90%	27.10%	25%	35%	25%
العلاج	48.20%	35.90%	42%	35%	25%
تأمين المباني وتنظيفها	6.80%	19.80%	5%	20%	30%
صيانة المباني والأمن والحراسة	6.80%	16.80%	3%	15%	35%

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات المؤسسة.

هذا الجدول يوضح نسبة استفادة كل نشاط من مجتمعات التكلفة الخاصة بكل نشاط لقسم الأطفال لشهر جانفي

## 2 حساب تكلفة كل نشاط

من خلال هذه الخطوة يتم حساب تكلفة كل نشاط من الأنشطة الموجودة في قسم الأطفال، حيث:

إجمالي تكلفة النشاط = جمع التكلفة لشهر جانفي لكل مجموعة من مجتمعات التكلفة × النسبة المئوية الخاصة بكل نشاط وتكون كالتالي:

- ❖ تكلفة نشاط الفحص =  $(886065.50 \times 37.90\%) + (248629.00 \times 27.10\%)$
- ❖  $547956.53 \text{ دج} = (488071.77 \times 25\%) + (64432.00 \times 35\%) + (760.50 \times 25\%)$
- ❖ تكلفة نشاط العلاج =  $(886065.59 \times 48.20\%) + (248629.00 \times 35.90\%)$
- ❖  $744072.88 \text{ دج} = (488071.77 \times 42\%) + (64432.00 \times 35\%) + (760.50 \times 25\%)$
- ❖ تكلفة نشاط تأمين المباني وتنظيفها =  $(886065.59 \times 6.80\%) + (248629.00 \times 19.80\%)$
- ❖  $146999.13 \text{ دج} = (488071.77 \times 5\%) + (64432.00 \times 20\%) + (760.50 \times 30\%)$

❖ تكلفة نشاط صيانة المباني والأمن والحراسة = (886065.59 × %6.80) + (248629.00 × %16.80) + (488071.77 × %3) + (64432.00 × %15) + (760.50 × %35) = 116625.25 دج

الجدول رقم (07\_02): يوضح الربط بين النشاط والتكلفة الخاصة بقسم الأطفال خلال شهر جانفي 2012

الوحدة دج

م.ت الرواتب والأجور	م.ت الوجبة الغذائية	م.ت الصيدلية	م.ت اللوازم والأدوات	م.ت الصيانة	تكلفة النشاط
335818.83	67378.45	122017.94	22551.20	190.12	547956.53
427083.61	89257.81	204990.14	22551.20	190.12	744072.88
60252.46	49228.54	24403.58	12886.40	228.15	146999.13
60252.46	41769.67	14642.15	9694.80	266.15	116625.25

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجدول (2\_3) و الجدول (2\_6).

يوضح هذا الجدول رقم (2\_7) الربط بين النشاط والتكلفة الخاصة بقسم الأطفال خلال شهر جانفي، وذلك بالاعتماد على الجدول رقم (2\_3) و الجدول رقم (2\_6).

الجدول رقم (08-02): يوضح التوزيع الأولي للأنشطة الداعمة و الأنشطة الرئيسية خلال شهر جانفي 2012

الوحدة دج

أنشطة داعمة		أنشطة رئيسية	
تأمين المباني وتنظيفها	صيانة المباني والأمن والحراسة	الفحص	العلاج
146999.13	116625.25	547956.53	744072.88
(%100)	(%100)	%30	%60
%10	(%100)	%30	%60

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات المؤسسة



- رمز لتأمين المباني وتنظيفها: X

- رمز لصيانة المباني والأمن والحراسة: Y

من خلال الجدول رقم (02-08) الذي يوضح توزيع الأنشطة الداعمة والأنشطة الرئيسية، نلاحظ أن نسبة نشاط العلاج مرتفعة والتي تقدر ب 60% مقارنة بالأنشطة الأخرى وهذا يرجع إلى أن مساحة نشاط العلاج أكبر من مساحة بقية الأنشطة الأخرى.

الجدول رقم (02-09): مجموع التوزيع الأولي والثانوي للأنشطة الداعمة والأنشطة الرئيسية

الوحدة دج

أنشطة رئيسية		أنشطة داعمة		
العلاج	الفحص	صيانة المباني والأمن والحراسة	تأمين المباني وتنظيفها	
744072.88	547956.53	116625.25	146999.13	مجموع التوزيع الأولي
16158.57	8079.28	2693.09	(26930.95)	التوزيع الثانوي
71591.004	35795.50	(119318.34)	11931.83	تأمين المباني وتنظيفها
				صيانة المباني والأمن والحراسة
831822.45	591831.31	00	00	مجموع التوزيع الثانوي

المصدر: من إعداد الطالبة على الجدول رقم (02\_08)

بين لنا الجدول رقم (2-9) التوزيع الأولي والثانوي للأنشطة الداعمة والأنشطة الرئيسية وذلك بالاعتماد على النسب المئوية.

ثالثا: تحميل تكاليف الأنشطة على الخدمات

1- الربط بين الأنشطة والخدمات

1 1 تحديد الخدمات ومسبباتها:

و يتم ذلك من خلال تحديد الخدمات التي يقدمها قسم الأطفال و تشمل الخدمات التالية:

الجدول رقم(02-10): تحديد الخدمات ومسبب تكلفة الخدمة الخاصة بقسم الأطفال

الخدمات	مسببات التكلفة
الفحص	الفحوصات
العلاج	عدد الأيام الاستشفائية

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات المؤسسة

## 1 2 الربط بين الأنشطة و الخدمات:

ويتم ذلك من خلال تحديد النسبة المئوية بين النشاط والخدمة التي يقدمها قسم الأطفال وذلك بالاعتماد على العلاقة السببية المباشرة والغير مباشرة بين النشاط والخدمة وتكون العلاقة كالتالي:

نسبة إستفادة الخدمات من النشاط أو مجموعها = الخدمة المستفيدة من الأنشطة أو مجموعها/ إجمالي الخدمات المقدمة المستفيدة من الأنشطة.

- خدمة الفحص: بمأن ليس كل مريض يفحص يتلقى العلاج وتكون النسب كمايلي:

❖ نسبة استفادة الخدمة الفحص من نشاط الفحص =  $3/1 = 33.33\%$

❖ نسبة استفادة الخدمة الفحص من النشاط العلاج =  $3/2 = 66.66\%$

- خدمة العلاج: حسب المتوسط هو 4 أيام يكون الفحص عند الدخول والخروج وتكون النسب كمايلي:

❖ نسبة استفادة الخدمة العلاج من نشاط الفحص =  $6/2 = 33.33\%$

❖ نسبة استفادة الخدمة العلاج من نشاط العلاج =  $6/4 = 66.66\%$

الجدول رقم(02-11): نسبة استفادة كل الخدمة من أنشطة التي يقوم بها القسم

نسبة مئوية	المجموع	نشاط العلاج		نشاط الفحص		
		نسبة مئوية	عدد	نسبة مئوية	عدد	
100%	3	66.66%	2	33.33%	1	خدمة الفحص
100%	6	66.66%	4	33.33%	2	خدمة العلاج

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على معلومات المؤسسة

## 1-3 حساب تكلفة كل خدمة

وتعد هذه الخطوة نهائية لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، حيث من خلال حساب تكلفة كل خدمة من خدمات قسم الأطفال وذلك من خلال الدمج بين النسب المؤوية والتكلفة الشهرية للقسم وتكون كالتالي:

$$\text{تكلفة خدمة فحص المريض} = (59183.13 \times \%33.33) + (59183.13 \times \%66.66)$$

$$= 197671.65 + 39727.98 = 237399.63 \text{ دج}$$

$$\text{تكلفة خدمة علاج المريض} = (831822.45 \times \%33.33) + (831822.45 \times \%66.66)$$

$$= 277828.69 + 55399375 = 831822.44 \text{ دج}$$

تكلفة الوحدة الواحدة للفحص = تكلفة فحص المريض / عدد الفحوصات خلال الشهر

تكلفة الوحدة الواحدة للعلاج = تكلفة علاج المريض / عدد الأيام الاستشفائية خلال شهر جانفي

توضيح: بمأ متوسط العلاج الطفل الواحد في القسم هو 4 أيام حيث يكون على الأقل فحص عند الدخول وفحص عند الخروج.

الجدول رقم (02-12): تكلفة كل خدمة بالنسبة لقسم الأطفال خلال شهر جانفي 2012

الوحدة دج

خدمة الفحص	خدمة العلاج	
197671.65	277828.69	نشاط الفحص
39727.98	55399375	نشاط العلاج
237399.63	831822.44	المجموع
عدد الفحوصات	عدد الأيام الاستشفائية	طبيعة وحدة
842	1684	عدد وحدات
281.94	504.74	تكلفة وحدة الواحدة

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسة.

يتم من خلال الجدول رقم ( 2-12) الذي يوضح تكلفة كل خدمة بالنسبة لقسم الأطفال خلال شهر جانفي، حيث يتم جمع مختلف التكاليف الخاصة بكل خدمة على حدى ثم تقسم هذه التكاليف على عدد الوحدات لتحصل على تكلفة الوحدة الواحدة لكل خدمة.

$$\text{تكلفة علاج الطفل} = (\text{مجموع خدمة الفحص} + \text{مجموع خدمة العلاج}) / \text{عدد المرضى}$$

$$\text{تكلفة علاج الطفل} = (831822.44 + 237399.63) / 378 = 2815.42 \text{ دج}$$

المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة

بعد تطبيقنا لنظام التكاليف على أساس الأنشطة في قسم الأطفال سنحاول تقديم تفسير لأهم النتائج المتوصل إليها والمتمثلة في مايلي:

إليها والمتمثلة في مايلي:

### 1 - بالنسبة لخدمة الفحص:

نلاحظ من خلال النتائج المتوصل إليها أن تكلفة هذه الخدمة منخفضة مقارنة بتكلفة خدمة العلاج وهذا ما يوضحه الجدول رقم (02-12) حيث قدرت هذه التكلفة بـ 281.94 دج للمريض وهذا منطقي لأن ليس كل مريض يفحص بعلاج وبالتالي لا بد من إعطاء هذه التكاليف الاهتمام أكبر.

### 2 - بالنسبة لخدمة العلاج:

نلاحظ من خلال النتائج المتوصل إليها أن تكلفة هذه الخدمة مرتفعة مقارنة بتكلفة خدمة الفحص وهذا حسب الجدول رقم (02-12) حيث قدرت هذه التكلفة بـ 504.74 دج للمريض وذلك لأن حسب المتوسط هو 4 أيام يكون فحص المريض عند الدخول والخروج.

## خلاصة الفصل:

هدفت هذه الدراسة التطبيقية إلى محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" ورقلة، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين من خلال المبحث الأول الذي يتناول عرض الطريقة والأدوات المستعملة في الدراسة أما المبحث الثاني فتطرقنا إلى محاولة تطبيق هذا النظام على قسم الأطفال، نظرا لتعدد الأقسام في المستشفى ونجاح هذا النظام على قسم الأطفال يعني نجاحه على بقية الأقسام.

وكما لحظنا من خلال دراستنا عدم فهم أغلب الموظفين والمسيرين لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، وذلك نظرا لإعتمادهم على طريقة الأقسام المتجانسة في معالجة التكاليف.

**الخاتمة**

يعتبر نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) أسلوب جديد إذ يعمل على تخصيص التكاليف الغير مباشرة على الخدمة بصورة أكثر دقة في تحديد تكلفة الخدمة العلاجية، وفي سياق تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في قسم الأطفال في مستشفى "محمد بوضياف" ورقلة، توصلت هذه الدراسة إلى النتائج والتوصيات التالية:

#### أولاً: اختبار الفرضيات:

- 1 -الفرضية الأولى: تناولنا في هذه الفرضية يساهم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في ترشيد النفقات من خلال التحكم في النفقات العمومية وتخفيضها من خلال دراسة المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" ورقلة، وهذا ما تؤكده نتائج الدراسة.
- 2 -الفرضية الثانية: تناولنا في هذه الفرضية يساهم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في توفير معلومات ذات مصداقية ووضوح تخص تكلفة الخدمة العلاجية في المستشفى .  
تتميز عملية تحديد تكلفة الخدمة الصحية بصعوبة التحسيد غير أن ذلك لا يمنع وجود إمكانية لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المساعدة على توفير معلومات أكثر مصداقية ووضوح لتحديد تكلفة الخدمة الطبية وهذا ما تؤكده نتائج الدراسة.
- 3 -الفرضية الثالثة: تناولنا في هذه الفرضية وجود إمكانية لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ( ABC ) في المؤسسة العمومية الاستشفائية.  
كما خلصت نتائج اختبار هذه الفرضية إلى وجود إمكانية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" ورقلة.

#### ثانياً: نتائج الدراسة:

- يؤدي تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة إلى حساب تكلفة الخدمة العلاجية بشكل دقيق وواضح؛
- رغم صعوبة تحديد الأنشطة الأساسية في قسم الأطفال إلى أن إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ممكنة لتشمل أقسام الأخرى في المؤسسة؛
- من أجل نجاح نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة من الضروري توفير خبرة ومعرفة كافية بالأنشطة التي الممارسة حسب القسم المعني.

#### ثالثاً: التوصيات:

- التحول من تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة إلى تطبيق واستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاستشفائية؛

- رفع مستوى التدريب والتحسين الخاصة بالإطارات المسيرة مما يسمح بالفهم والتحكم في نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)؛
- وضع خطة إدارية تساعد على استقطاب واستخدام الطرق الحديثة لحساب النفقات من أجل ترشيدها والتحكم فيها.

### رابعاً: أفاق الدراسة:

- يمثل نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) الجيل الحديث التي توصلت إليه المحاسبة التحليلية مما يبرز مجموعة من الآفاق التي تمثل مجال واسع لدراسات أخرى، كما أن تطبيق النظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في قطاع الخدمي أو الاقتصادي يمثل مجال مختلف لدراسات أخرى مستقبلاً ويمكن عرض بعض المواضيع التالية:
- دور تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كأساس لقياس تكلفة الخدمة التعليمية في الجامعات؛
  - محاولة وضع نموذج لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في ظل النظام المحاسبي المالي (SCF)؛
  - محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في القطاع الخاص.



## قائمة المراجع

الكتب:

- 1 - أحمد كلبونة، وآخرون، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، الطبعة الأولى، 2011.
- 2 - سماعيل حجازي، معاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، الطبعة الأولى، 2013.
- 3 - هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، سكونديرة، مصر، 2000.

الأطروحات و المذكرات:

- 1 - حمدي سعاد، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011.
- 2 - تحليل إبراهيم عبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة، مذكر ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.
- 3 - السعيد بوخلوة، دور تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في إعداد الموازنات وتقييم الأداء المالي، مذكرة ماستر، غير منشورة، جامعة قاصدي مرياح - ورقلة - 2013.
- 4 - صلاح مجدي عدس، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية، مذكرة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.
- 5 - عز الدين بن موسى، أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف وترشيد الأداء، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2013.
- 6 - محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، رسالة الماجستير في العلوم الاقتصادية، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، 2006.

الملتقيات و الدوريات:

1. نمر محمد الخطيب، هواري سوسي، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في قطاع الخدمات الجامعية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 04 / 2013.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية:

1. -AnbalaganKrishnan,**An Application of Activity Based Costing in Higher Learning**,Pages 75-90,Vol.2,No.2,September 2006.
2. -Michel. M,**Cost Accounting**, 5the,Macgraw-Hill Book CompanY,N,USA,1997.
3. Simon AlcouffeVéroniqueMalleret ,Les fondementsconceptuels de L'ABC « A la française »,Revue de Comptabilité-Contr ole-Audit, France , 2004.

الملاحق

**EFFECTIF - MASSE SALARIALE**  
**MOIS DE JANVIER ANNEE 2012**

SECTIONS PRINCIPALES	MED. INTERNE		CHIR. GENERALE		P. DES URGENCES		PEDIATRIE		PNEUMO-PHTISIO.		HEMODOALYSE		S/TOTAL	
	EFF.	MONTANT	EFF.	MONTANT	EFF.	MONTANT	EFF.	MONTANT	EFF.	MONTANT	EFF.	MONTANT	EFF.	MONTANT
SPECILISTES	11	1 198 573,90	5	456 381,74			4	247 016,00	1	137 765,70			17	1 873 095,00
GENERALISTES	1	141 936,54			19	1 113 057,89	2	250 474,31			4	361 599,26	26	1 867 068,00
CHIRURGIENS DENT.													0	0,00
MED. CONVENT.							3	24 055,85					3	24 055,85
S/T. MEDICAL	12	1 340 510,44	4	398 989,70	19	1 113 057,89	5	250 474,31	2	275 531,40	4	361 599,26	46	3 740 163,00
PSYCHOLOGUES	2	87 446,90							1	43 846,70	2	74 303,60	9	359 155,90
INFIRMIERS PRINCIP.	2	84 570,90	3	117 948,30	1	38 486,40					6	186 816,20	43	1 576 810,40
INF.DIPLOME D'ETAT	15	492 990,28	3	108 141,35	11	360 464,32	2	214 239,80	6	214 158,45	3	95 345,00	49	1 503 091,87
INFIRMIERS BREVET.	4	130 199,10	5	155 510,00	26	781 032,95	8	250 107,62	3	90 897,20			14	321 052,57
AIDES PARA-MED.	3	65 152,33	2	53 260,40	7	157 485,84	2	45 154,00			11	356 464,80	118	3 847 557,64
S/T. PARA-MEDICAL	22	860 359,51	13	434 860,05	45	1 337 469,51	17	509 501,42	10	348 902,35				0,00
ADMINISTRATIFS (1)														0,00
TECHNIQUES (2)														
ECONOMIQUES (3)	5	104 627,30	6	177 181,41	8	153 316,36	7	126 089,86	5	100 545,75	2	37 010,30	33	698 770,98
S/T. AUTRES	5	104 627,30	6	177 181,41	8	153 316,36	7	126 089,86	5	100 545,75	17	755 074,36	197	8 286 491,62
<b>TOTAL GENERAL</b>	<b>39</b>	<b>2305497,25</b>	<b>23</b>	<b>1 011 031,16</b>	<b>72</b>	<b>2 603 843,76</b>	<b>29</b>	<b>886 065,59</b>	<b>17</b>	<b>724 979,50</b>	<b>17</b>	<b>755 074,36</b>	<b>197</b>	<b>8 286 491,62</b>

الملحق (02): يوضح مصاريف الوجبة الغذائية لقسم الأطفال لشهر جانفي

ETABLISSEMENT PUBLIC HOSPITALIER

TABLEAU A4

DEPENSESE ALIMENTAIRE PAR SERVICE

MOIS DE JANVIER ANNEE 2012

DEPENSES ALIMENTAIRE GLOBALE DU MOIS DE JANVIER  
NOMBRE TOTAL DE REPAS SERVIS DURANT LE MOIS DE JANVIER  
PRIX DE REVIENT DU REPAS

2 250 811,50  
22438  
100,31

SECTIONS PRINCIPALES AUXILIAIRES	NOMBRE DE REPAS SERVIS AUX MALADES		NOMBRE DE REPAS SERVIS AUX P/GARDE		NOMBRE DE SERVIS AUX		TOTAL	
	Nbr.	Montant	Nbr.	Montant	Nbr.	Montant	Nbr.	Montant
ED. INTERNE	2462	246 969,33					2462	246 969,33
H. GENERALE	2976	298 529,95					2976	298 529,95
URGENCE	0	-	1178	118 168,11			1178	118 168,11
ED. TRIE	2196	220 286,21					2196	220 286,21
PHTISIO	604	60 588,74					604	60 588,74
EMODIALYSE	594	59 585,62	81	8 125,31			675	67 710,93
OBSTETRIQUE	3806	381 789,31	372	37 316,24			4178	419 105,56
OPHTALMO.	568	56 977,49					568	56 977,49
ORL	628	62 996,24					628	62 996,24
ED. TRAVAIL							0	-
IONS. SPECIALISEE							0	-
IONS. EXTERNE							0	-
IONS EXTERNE							0	-
H. PEDIATRIE	1244	124 788,73					1244	124 788,73
TRAUMATO.	644	64 601,24					644	64 601,24
N. DIABETIQUE		-					0	-
ED. LEGALE		-	31	3 109,69			31	3 109,69
PSYCHIATRIE	96	9 630,00	310	31 096,87			406	40 726,87
CH. DENTAIRE		-					0	-
REANIMATION	632	63 397,49	186	18 658,12			818	82 055,61
OPERATOIRE		-	775	77 742,17			775	77 742,17
LABO + C.T.S		-	279	27 987,18			279	27 987,18
MAGERIE		-					0	-
MEP		-					0	-
RFONCTION.		-					0	-
ADMINISTRION		-	372	37 316,24			372	37 316,24
SERVICES ECONO.		-	2108	211 458,71			2108	211 458,71
SERVICES SOCIAUX		-					0	-
SERVICES INFECTION	296	29 692,50					296	29 692,50
PHI N1		-					0	-
MEDICIN SPECIAL CUBA		-					0	-
CHAC		-					0	-
OTO-ORL		-					0	-
TOTAL	16746	1 679 832,85	5692	570 978,65	0	0	22438	2 250 811,50

TABLEAU N° 3

## DEPENSES DE PHARMACIE

MOIS JANVIER ANNEE 2012

SECTIONS PRINCIPALES	Médecine Interne	Chirurgie Générale	Pavillon Urgences	Pédiatrie	Pneumo phlisis	Hémo Dialyse	S/TOTAL
MEDICAMENTS SERUMS PENSEMENTS VACCINS	430 008,52	1 066 143,40	1 325 486,32	233 411,96	349714,73	862 670,61	4 267 435,54
COSOMMABLES ET ACCESSOIRES	70 339,90	325 013,54	669 483,10	148 990,29	34859,46	1 247 230,20	2 495 916,49
FILMS ET PRODUITS RADIO							0,00
REACTIFS ET PRODUITS LABO							0,00
<b>TOTAL</b>	500 348,42	1 391 156,94	1 994 969,42	382 402,25	384 574,19	2 109 900,81	6 763 352,03

SECTIONS PRINCIPALES	M. INTERNE	CHIR. GENE.	PAVILLON URGENCE	PEDIATRIE	PNEUMO PHTISIO	HEMODIA	S/TOTAL
LINGE ET LITERIE	0,00	77400,00	0,00	0,00	0,00	0,00	77400,00
F.BUREAU	34206,00	6784,00	308520,00	57527,00	1663,00	0,00	408700,00
PRODUITS D'YGIENE	18370,00	7010,00	0,00	6905,00	4370,00	0,00	36655,00
M. ET M. NON MED.	14040,00	9360,00	0,00	0,00	0,00	0,00	23400,00
M. ET M. MEDICL	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>TOTAL</b>	<b>66616,00</b>	<b>100554,00</b>	<b>308520,00</b>	<b>64432,00</b>	<b>6033,00</b>	<b>0,00</b>	<b>546155,00</b>



ACTIVITES DES SERVICES D'HOSPITALISATION ET DE CONSULTATION  
MOIS DE JANVIER ANNEE 2012

DESIGNATION	Med. Interne	Ch. Géné.	Pavillon Urgences	Ped.	Pneumo ptisic	Hémo - Dialyse	Gyné. Obs.	Ophthalmo.	ORL	Méd. Travail	S.TOTAL
NOMBRE DE LITS	72	60	17	20	30		65	30	16		310
NOMBRE DE MALADES ADMIS	220	110	45	378	49		1208	82	16		2128
NOMBRE DES JOUR D'HOSP	1220	493	63	1684	309		1854	368	110		6101
NOMBRE DE CONS.SPECIA.											
DUREE MOY DE SEJOURS	5,55	4,48	0,97	4,46	6,31		1,53	4,49	6,88	0	0
TAUX D'OCCUPA. MOYEN	54,66	31,18	11,95	271,61	33,23		92,01	40,89	22,18		

فهرس

I	الإهداء
IV	شكر وتقدير
V	ملخص الدراسة
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
VIII	قائمة الرموز
VIII	قائمة الملاحق
ب	مقدمة

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية حول نظام (ABC)

2	تمهيد
3	المبحث الأول: الأدبيات النظرية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وأهميته في ترشيد النفقات
3	المطلب الأول: ماهية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) وأهميته في ترشيد النفقات
3	الفرع الأول: نشأة وتعريف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)
5	الفرع الثاني: أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في ترشيد النفقات
6	المطلب الثاني: خطوات وتقييم نظام (ABC)
6	الفرع الأول: الخطوات المتبعة في تطبيق نظام (ABC) وكيفية تطبيقه في المستشفيات
9	الفرع الثاني: مزايا و عيوب نظام (ABC)

10	المبحث الثاني: الدراسات السابقة
10	المطلب الأول: الدراسات باللغتين العربية والأجنبية
10	الفرع الأول: الدراسات باللغة العربية
13	الفرع الثاني: الدراسات باللغة الأجنبية
13	المطلب الثاني: أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية
13	الفرع الأول: أوجه التشابه
14	الفرع الثاني: أوجه الاختلاف
15	خلاصة الفصل

### الفصل الثاني: محاولة تطبيق نظام (ABC) في المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف"

17	تمهيد
18	المبحث الأول: عرض الطريقة والأدوات
18	المطلب الأول: عرض طريقة الدراسة
18	الفرع الأول: عرض منهج الدراسة
18	الفرع الثاني: تقديم عينة الدراسة
20	المطلب الثاني: الأدوات المستعملة في جمع البيانات
20	الفرع الأول: المقابلة
20	الفرع الثاني: الملاحظة
20	الفرع الثالث: جميع وتحليل المعلومات
20	المبحث الثاني: عرض وتفسير النتائج الدراسة
21	المطلب الأول: عرض النتائج الدراسة

21	الفرع الأول: عرض وتحليل نظام التكاليف المعتمد في المؤسسة
22	الفرع الثاني: محاولة تطبيق نظام (ABC) في المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف"
22	أولاً: تحديد وتحليل الأنشطة والتكاليف
22	ثانياً: تحديد التكاليف وتحليلها
23	ثالثاً: تحميل تكاليف الأنشطة على الخدمات
31	المطلب الثاني: مناقشة نتائج الدراسة
32	خلاصة الفصل
34	الخاتمة
37	قائمة المراجع
40	الملاحق
45	الفهرس