

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المدرسة العليا للتجارة بالقلية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية والمالية
تخصص محاسبة

الموضوع

تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات الصحية

- دراسة عينة من المؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر -

تحت اشراف

أ.د. عبد الكريم مقراني

من إعداد الباحثة

مليكة طاهري

أعضاء لجنة المناقشة

أ.د. ناصر دادي عدون.....رئيسا

أ.د. عبد الكريم مقراني.....مقررا

د. عائشة شبيلة.....ممتحنة

د. محمد أمين بربري.....ممتحنا

د. عبد القادر عيادي.....ممتحنا

د. مختار مسامح.....ممتحنا

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المدرسة العليا للتجارة بالقلية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية والمالية

تخصص محاسبة

الموضوع

تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات الصحية

- دراسة عينة من المؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر -

تحت اشراف

أ.د. عبد الكريم مقراني

من إعداد الباحثة

مليكة طاهري

أعضاء لجنة المناقشة

أ.د. ناصر دادي عدون.....رئيسا

أ.د. عبد الكريم مقراني.....مقررا

د. عائشة شبيلة.....ممتحنة

د. محمد أمين بربري.....ممتحنا

د. عبد القادر عيادي.....ممتحنا

د. مختار مسامح.....ممتحنا

2019/2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكــر و تقدير

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله صلى الله عليه وسلم وعلى آله وصحبه أجمعين... وبعد

يطيب لي الكلام بدءا بشكر الله سبحانه وتعالى أن أمدني بعونه وتوفيقه لإنجاز هذا البحث.

أتقدم بالشكر إلى أستاذي الدكتور عبد الكريم مقراني على قبوله الإشراف على هذا العمل وحسن توجيهه ورحابة صدره وآراءه السديدة النابعة من خبرته فله مني كل التقدير والاحترام.

أشكر كل مستخدمي المكتبات وخاصة مستخدمي مكتبة المدرسة العليا للتجارة، جامعة حسبية بن بو علي الشلف، جامعة القاهرة بمصر، مكتبة الجامعة الأردنية، مكتبة جامعة الزرقاء بالأردن ومؤسسة عبد الحميد شومان بالأردن وكل القائمين على تنظيم المكتبات الالكترونية والمواقع المساعدة للباحثين.

أشكر الأستاذ الدكتور خالد حسيني المختص في المحاسبة والإدارة المالية بمدرسة بورتموث للأعمال بالمملكة المتحدة؛ على مساعدته في توضيح المنهجية الصحيحة لإعداد الأبحاث العلمية و في الحصول على المراجع المفتاحية للموضوع المعالج.

أشكر كل مستخدمي المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف، خاصة مديرها السيد محمد يوسف، نائب المدير للمالية والوسائل السيد عبد الحق جدادو ونائب المدير لصيانة التجهيزات الطبية والمرافقة السيدة خيرة بن دومة، نائب المدير للموارد البشرية السيد بدر الدين قروج ونائب المدير للأنشطة الصحية السيد إبراهيم بوزيان، مستخدمي قسم محاسبة التكاليف وخاصة السيدة بهية سرسوب، السيد مشنة عماري وكل مستخدمي الاحصائيات ومكتب القبول والمراقبة الطبية والصيانة... الخ على كل التسهيلات المقدمة للحصول على البيانات اللازمة.

أشكر كل المدراء الفرعيين على مساعدتهم في توزيع الاستبانات على عينة الدراسة وخاصة السيد سيد علي بوفركاس، عبد الحق جدادو، أمال لوحايدية جوني يوسف... الخ.

أشكر كل من وجهني من الأساتذة وخاصة الأستاذ الدكتور محمد براق بالمدرسة العليا للتجارة والأستاذ الدكتور بوفليح نبيل والدكتور بربري محمد الأمين بجامعة حسبية بن بو علي بجامعة الشلف.

أشكر كل أساتذتي بالمدرسة العليا للتجارة -القليعة-

أشكر كل من يسعى لبث روح الأمل.

مليكة طاهري

إهداء

إلى منبع الصبر والعطاء والدتي الغالية.

إلى من شقى لننعم بالراحة والهناء والذي لم يبخل بشيء من أجلنا ودفعنا إلى طريق النجاح والذي علمنا أن نرتقي سلم الحياة بحكمة وصبر والدي الغالي.

إلى إخوتي الذين أحاطوني بالحب والعون والدعاء خليفة، فاطمة، زهيرة، سليمة، أمينة وفتيحة.

إلى كل زملاء الدراسة والعمل وكل الأحبة في الله.

مليكة طاهري

الفه رس

شكر و تقدير

إهداء

I.....	الفهرس
IV.....	قائمة الجداول
VII.....	قائمة الأشكال
IX.....	قائمة الملاحق
XI.....	قائمة المختصرات
أ.....	مقدمة عامة
2.....	الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة التكاليف وتخصيص التكاليف غير المباشرة
2.....	تمهيد الفصل الأول
3.....	المبحث الأول: أساسيات محاسبة التكاليف
3.....	المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف
9.....	المطلب الثاني: محاسبة التكاليف، المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية
14.....	المطلب الثالث: محاسبي تكاليف المؤسسة وتطورات محاسبة التكاليف
20.....	المبحث الثاني: مفهوم التكاليف، تصنيفاتها ونظم وأساليب تحميلها
20.....	المطلب الأول: مفهوم التكاليف
26.....	المطلب الثاني: تصنيفات التكاليف
37.....	المطلب الثالث: نظم وأساليب تحميل التكاليف
44.....	المبحث الثالث: تخصيص التكاليف غير المباشرة INDIRECT COSTS ASSIGNING
44.....	المطلب الأول: طبيعة التكاليف غير المباشرة وتقسيماتها
48.....	المطلب الثاني: كيفية تخصيص التكاليف غير المباشرة
59.....	المطلب الثالث: طرق توزيع تكاليف مراكز الإنتاج على مراكز الخدمات والانتقادات الموجهة لنظام التكاليف التقليدي
63.....	خلاصة الفصل الأول
65.....	الفصل الثاني: محاسبة التكاليف في المستشفيات وتخصيص التكاليف غير المباشرة

65.....	تمهيد الفصل الثاني.....
66.....	المبحث الأول: المستشفيات والخدمات الصحية.....
66.....	المطلب الأول: مفهوم المستشفيات.....
72.....	المطلب الثاني: تعريف، أهمية الخدمات الصحية وخصائصها.....
78.....	المطلب الثالث: تصنيفات الخدمات الصحية و عناصر تقديمها.....
83.....	المبحث الثاني: أساسيات محاسبة التكاليف في المستشفيات.....
83.....	المطلب الأول: أهمية وأهداف محاسبة التكاليف في المستشفيات.....
84.....	المطلب الثاني: مقومات محاسبة التكاليف في المستشفيات.....
86.....	المطلب الثالث: قائمة التكاليف وحساب النتيجة في المستشفيات.....
91.....	المبحث الثالث: تحميل التكاليف وتخصيص التكاليف غير المباشرة في المستشفيات.....
91.....	المطلب الأول: أسباب زيادة تكاليف الخدمات الصحية و صعوبات قياسها والطريقة الملائمة لتحميل التكاليف في المستشفيات.....
96.....	المطلب الثاني: مشاكل وخطوات تخصيص التكاليف غير المباشرة في المستشفيات.....
98.....	المطلب الثالث: توزيع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز الإنتاج.....
102.....	خلاصة الفصل الثاني.....
104.....	الفصل الثالث: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات.....
104.....	تمهيد الفصل الثالث.....
105.....	المبحث الأول: مفهوم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.....
105.....	المطلب الأول: العوامل المساعدة على ظهور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، تعريفها وافتراضاتها الأساسية.....
111.....	المطلب الثاني: المفاهيم الأساسية لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.....
118.....	المطلب الثالث: أهمية وأهداف محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.....
121.....	المبحث الثاني: تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.....
121.....	المطلب الأول: مراحل تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ومقارنته بالنظم التقليدية.....
130.....	المطلب الثاني: نجاح تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.....
133.....	المطلب الثالث: المزايا، المحددات والانتقادات الموجهة لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.....
139.....	المبحث الثالث: استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات.....
139.....	المطلب الأول: عوامل ومزايا تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات.....
144.....	المطلب الثاني: إجراءات تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات.....
150.....	المطلب الثالث: نماذج تطبيقية لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات.....

166	..... خلاصة الفصل الثالث
	الفصل الرابع: دراسة تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات الصحية
168	..... بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر
168	..... تمهيد الفصل الرابع
169	..... المبحث الأول: القطاع الصحي في الجزائر وفي ولاية الشلف
169	..... المطلب الأول: المنظومة الوطنية للصحة ومؤسساتها ومراكزها الاستشفائية العمومية
173	..... المطلب الثاني: تقديم مديرية الصحة لولاية الشلف
	المطلب الثالث: التعريف بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف، احصائيات
185	..... أنشطتها ومحاسبتها خلال السنوات الأخيرة
	المبحث الثاني: دراسة إمكانية تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات العمومية
199	..... الإستشفائية بالجزائر
199	..... المطلب الأول: أساليب تحليل بيانات الدراسة
	المطلب الثاني: تحليل خصائص عينة الدراسة واختبار الثبات الداخلي للاستبيان و إعتدالية
201	..... التوزيع
	المطلب الثالث: تحليل واختبار إمكانية تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في
205	..... المؤسسات العمومية الإستشفائية بالجزائر
	المبحث الثالث: دراسة أثر تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على قياس تكلفة الخدمة
215	..... الصحية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف
	المطلب الأول: واقع حساب تكلفة الخدمة الصحية في المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد
215	..... محمد بالشلف
	المطلب الثاني: تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مخبر المؤسسة العمومية
228	..... الاستشفائية أولاد محمد بالشلف
242	..... المطلب الثالث: المقارنة وتحليل النتائج
247	..... خلاصة الفصل الرابع
249	..... الخاتمة العامة
254	..... الملخص
256	..... قائمة المراجع
266	..... قائمة الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	البيان	الرقم
57	أسس تخصيص المرحلة الأولى الشائعة الاستخدام	(1-1)
58	نموذج لبعض معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة	(2-1)
98	أسس توزيع التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة في المستشفيات	(1-2)
129	المقارنة بين نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والنظم التقليدية	(1-3)
143	المدخل التقليدي في الخدمات الصحية	(2-3)
143	مدخل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الخدمات الصحية	(3-3)
147	تحديد مسببات تكلفة المرحلة الأولى الخاصة بتحميل التكاليف غير المباشرة للمستشفى على مراكز النشاط	(4-3)
148	تحديد مسببات تكلفة المرحلة الثانية الخاصة بتحميل تكاليف الأنشطة على الخدمات المقدمة أو المرضى	(5-3)
151	عدد الإختبارات في السنة وإستهلاك كل اختبار	(6-3)
151	جدول التكاليف غير المباشرة	(7-3)
152	مسببات التكلفة ومعدلات التكاليف غير المباشرة	(8-3)
153	التكلفة الكلية لكل اختبار حسب نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	(9-3)
157	التكلفة الكلية لكل اختبار حسب طريقة التكاليف التقليدية	(10-3)
158	مقارنة نتائج التكلفة الكلية لكل اختبار حسب الطريقتين	(11-3)
161	مسببات التكلفة المستخدمة لتخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة بقسم الميكروبيولوجي	(12-3)
163	أنشطة وحدة التغذية، تكلفتها ومسببات التكلفة	(13-3)
164	التكاليف غير المباشرة لمستشفى الشيلي لجانفي 2005 ومسبباتها	(14-3)
177	المصالح، عدد الأسرة لكل مصلحة والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية الشلف (أولاد محمد)	(1-4)
178	المصالح، عدد الأسرة لكل مصلحة والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية الشلف (الشرفة)	(2-4)
179	المصالح، عدد الأسرة لكل مصلحة والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية تنس (زيغود يوسف)	(3-4)
180	المصالح، عدد الأسرة لكل مصلحة والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية صبة	(4-4)
181	المصالح، عدد الأسرة لكل مصلحة والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية الشطية	(5-4)
182	المصالح، عدد الأسرة لكل مصلحة والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية الشلف (الأخوات باج)	(6-4)
183	المصالح، عدد الأسرة لكل مصلحة والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب الأمراض العقلية (مستشفى طب الأمراض العقلية تنس)	(7-4)
192	احصائيات الأنشطة الاستشفائية للمؤسسة العمومية	(8-4)

	الاستشفائية أولاد محمد بالشلف خلال السنوات 2015-2017	
194	احصائيات أنشطة الأشعة للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف خلال السنوات 2015-2017	(9-4)
195	احصائيات أنشطة المخبر للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف خلال السنوات 2015-2017	(10-4)
195	احصائيات أنشطة مصلحة الاستجالات للسنوات 2015-2017	(11-4)
196	احصائيات أنشطة قسم العمليات للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف خلال السنوات 2015-2017	(12-4)
197	نتيجة الحساب الإداري للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف خلال السنوات 2014-2017	(13-4)
199	مقياس الإجابة على سلم ليكارت الخماسي	(14-4)
201	خصائص عينة الدراسة	(15-4)
204	معامل الثبات ألفا كرونباخ Alpha Cronbach	(16-4)
204	نتائج اختبار Kolmogorov-Smirnov لاعتدالية التوزيع (طبيعي)	(17-4)
205	نتائج تحليل إجابات عينة الدراسة على مدى حاجة المؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)	(18-4)
207	نتائج اختبار T للفرضية الأولى	(19-4)
208	نتائج تحليل إجابات عينة الدراسة على مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر	(20-4)
209	نتائج اختبار T للفرضية الثانية	(21-4)
210	نتائج تحليل إجابات عينة الدراسة على تحقق مزايا ومنافع تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر (في حالة تطبيقه)	(22-4)
211	نتائج اختبار T للفرضية الثالثة	(23-4)
213	نتائج تحليل إجابات عينة الدراسة على توفر معوقات تحول دون تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر (في حالة تطبيقه)	(24-4)
214	نتائج اختبار T للفرضية الرابعة	(25-4)
217	الأقسام المساعدة والأساسية للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف	(26-4)
218	الجدول A1 أجور مستخدمي المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف لشهر جوان 2017	(27-4)
219	الجدول A4 نفقات التغذية لشهر جوان 2017 حسب الأقسام بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف	(28-4)
219	الجدول A5 نفقات الصيدلية لشهر جوان 2017 للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف	(29-4)
220	الجدول A6 و A7 اللوازم المختلفة لشهر جوان 2017 بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف	(30-4)

221	الجدول A9 التكاليف المشتركة لشهر جوان 2017 للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف	(31-4)
222	الجدول B1 أنشطة المصالح الاستشفائية والفحوصات لشهر جوان 2017 للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف	(32-4)
222	الجدول B5 أنشطة المخبر لشهر جوان 2017 للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف	(33-4)
223	الجدول B6 أنشطة مصلحة الأشعة لشهر جوان 2017 للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف	(34-4)
223	الجدول B7 أنشطة قاعة العمليات لشهر جوان 2017 للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف	(35-4)
224	الجدول B8 أنشطة طب الأسنان لشهر جوان 2017 للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف	(36-4)
225	جدول c1 التوزيع الأولي لأعباء المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف	(37-4)
227	جدول c2 التوزيع الثانوي لأعباء المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف	(38-4)
232	مجمعات التكاليف غير المباشرة، قيمتها لشهر جوان من سنة 2017 وموجهات تكلفتها بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف	(39-4)
234	مصفوفة الأنشطة المستفيدة من كل مجمع تكلفة	(40-4)
238	التكاليف غير المباشرة لنشاط المخبر بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف لشهر جوان 2017	(41-4)
241	خدمات المخبر (أغراض التكلفة) ومسببات نشاطه	(42-4)
242	عدد مسببات النشاط ، نتائج حساب معدل استهلاك الخدمة المقدمة للنشاط وقيمة التكاليف غير المباشرة لكل خدمة مقدمة بمخبر المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف لشهر جوان 2017	(43-4)
243	التكاليف الكلية وتكلفة الوحدة لكل خدمة لمخبر المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف لشهر جوان 2017 حسب ABC	(44-4)
244	مقارنة نتائج تكاليف المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف لشهر جوان 2017 حسب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وطريقة التكاليف التقليدية	(45-4)
245	نسبة التغير في التكاليف المباشرة وغير المباشرة إلى التكاليف الكلية لنشاط مخبر المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف	(46-4)

قائمة الأشكال

الصفحة	البيان	الرقم
05	عملية إنتاج المنتجات والخدمات	(1-1)
06	تعريف محاسبة التكاليف حسب Michael R. Kinney	(2-1)
11	العلاقة بين محاسبة التكاليف، المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية	(3-1)
23	العلاقة بين مفاهيم النفقة، التكلفة، الأصل، المصروف و الخسارة من الناحية المحاسبية	(4-1)
24	تدفقات التكلفة في المؤسسة الإنتاجية	(5-1)
25	تدفقات التكلفة في المؤسسة التجارية	(6-1)
26	تدفقات التكلفة في المؤسسة الخدمية	(7-1)
27	تصنيفات التكاليف	(8-1)
29	تتبع وتخصيص التكلفة	(9-1)
31	كيفية تحديد تكلفة المنتج وتكلفة الفترة	(10-1)
32	التمثيل البياني لدالة اجمالي التكلفة المتغيرة	(11-1)
33	التمثيل البياني لدالة متوسط التكلفة المتغيرة	(12-1)
34	التمثيل البياني لدالة التكاليف الثابتة	(13-1)
34	التمثيل البياني لدالة متوسط التكاليف الثابتة	(14-1)
35	التمثيل البياني لدالة التكاليف المختلطة	(15-1)
46	تقسيمات التكاليف غير المباشرة	(16-1)
47	التكاليف الإنتاجية وغير الإنتاجية	(17-1)
49	طرق تخصيص التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة	(18-1)
53	أسس إعداد معدلات التحميل التقديرية	(19-1)
56	مرحلتى تخصيص التكاليف غير المباشرة حسب النظام التقليدي	(20-1)
60	طريقة التوزيع التنازلي	(21-1)
74	مراحل إنتاج وتقديم الخدمة الصحية	(1-2)
88	قائمة التكاليف الصحية لقسم معين أو للمستشفى ككل لفترة معينة	(2-2)
90	نموذج مبسط لحساب النتيجة في المستشفى لفترة معينة	(3-2)
107	تخصيص التكاليف غير المباشرة حسب Robin cooper & Robert kaplan	(1-3)
108	تخصيص التكاليف غير المباشرة حسب Charles Horngren	(2-3)
109	تخصيص التكاليف غير المباشرة حسب Colin Drury	(3-3)
109	تخصيص التكاليف غير المباشرة حسب Judith J BAKER	(4-3)
112	أنواع الأنشطة والعلاقة فيما بينها	(5-3)
115	التسلسل الهرمي للأنشطة وتكاليها الذي يصنف الأنشطة إلى أربع مستويات	(6-3)
117	مسببات الموارد ومسببات النشاط	(7-3)
122	مرحلتى تخصيص التكاليف غير المباشرة حسب نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	(8-3)
123	خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	(9-3)

126	خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة حسب INNES John, MITCHELL Falconen and others	(10-3)
128	عرض مرحلتي عملية التخصيص لنظام التكاليف على أساس الأنشطة والنظم التقليدية	(11-3)
175	الهيكل التنظيمي لمديرية الصحة والسكان لولاية الشلف	(1-4)
191	الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف	(2-4)
202	التمثيل البياني للوظيفة الحالية لعينة الدراسة	(3-4)
202	التمثيل البياني للخبرة المهنية لعينة الدراسة	(4-4)
203	التمثيل البياني للشهادة لعينة الدراسة	(5-4)
244	التمثيل البياني لتكاليف المؤسسة العمومية الاستشفائية لشهر جوان 2017 حسب الطريقتين التقليدية والتكاليف على أساس الأنشطة	(6-4)
246	نسب تغير التكاليف المباشرة وغير المباشرة إلى التغير في التكاليف الكلية للمخبر	(7-4)

قائمة الملاحق

رقم الملحق	البيان
01	استبانة الدراسة
02	قائمة الأساتذة المحكمين
03	نتائج تحليل خصائص عينة الدراسة
04	نتائج حساب معامل الثبات ألفا كرونباخ Alpha Cronbach
05	نتائج اختبار Kolmogorov-Smirnov لاعتدالية التوزيع (طبيعي)
06	نتائج تحليل إجابات المحور الثاني
07	نتائج اختبار T للفرضية الأولى
08	نتائج تحليل إجابات المحور الثالث
09	نتائج اختبار T للفرضية الثانية
10	نتائج تحليل إجابات المحور الرابع
11	نتائج اختبار T للفرضية الثالثة
12	نتائج تحليل إجابات المحور الخامس
13	نتائج اختبار T للفرضية الرابعة
14	جدول A1 أجور مستخدمي المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف لشهر جوان 2017
15	جدول A2 نفقات التغذية الإجمالية لشهر جوان 2017 للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف
16	جدول A3 عدد وجبات التغذية المقدمة حسب المصالح لشهر جوان 2017 للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف
17	جدول A4 نفقات التغذية لشهر جوان 2017 حسب الأقسام بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف
18	جدول A5 نفقات الصيدلية لشهر جوان 2017 للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف
19	جدول A6 الألبسة وما يتعلق بالأسرة لشهر جوان 2017 للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف
20	جدول A7 اللوازم المختلفة (مواد النظافة ، اللوازم المكتبية والمواد والمنقولات الطبية وغير الطبية) لشهر جوان 2017 للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف
21	جدول A9 التكاليف المشتركة لشهر جوان 2017 للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف
22	جدول B1 أنشطة المصالح الاستشفائية والفحوصات لشهر جوان 2017 للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف
23	جدول B5 أنشطة المخبر لشهر جوان 2017 للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف
24	جدول B6 أنشطة مصلحة الأشعة لشهر جوان 2017 للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف
25	جدول B7 أنشطة قاعة العمليات لشهر جوان 2017 للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف

جدول B8 أنشطة طب الأسنان لشهر جوان 2017 للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف	26
قيمة صيانة المعدات والتجهيزات الطبية في قاعات العمليات للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف لشهر جوان 2017	27
أنشطة المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات الطبية والمرافقة للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف وعدد ساعات تنفيذها (خارج الصيانة المنجزة من طرف الموردين)	28
مخطط ومساحة المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف	29
فاتورة الصيانة لشهر جوان 2017 والمنجزة لصالح مخبر المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف	30

قائمة المختصرات

الاسم الكامل للمصطلح بالانجليزية	اختصار المصطلح
Activity-Based Costing	ABC
Activity- Based Management	ABM
Activity-Based Budgeting	ABB
Total Quality Management	TQM
Just-In-Time	JIT
Institute of Management Accountants	IMA
Cost Accounting Standard Board	CASB
American Accounting Association	AAA

مقدمة عامة

مقدمة عامة

نشأت محاسبة التكاليف وارتبطت بشكل واضح بتطور النشاط الإنتاجي منذ القرن الثامن عشر أي مع قيام الثورة الصناعية، وبمرور الزمن لم يعد استخدام محاسبة التكاليف مقتصرًا على النشاط الإنتاجي وإنما تعداه إلى الأنشطة كافة إذ امتد ليشمل المؤسسات الزراعية، التجارية والخدمية. وتعتبر محاسبة التكاليف من أهم فروع المحاسبة، حيث يختص هذا الفرع بخدمة إدارة المؤسسات عن طريق توفير ما تحتاج إليه من معلومات حول تكلفة ما تقدمه هذه المؤسسات لعملائها من منتجات أو خدمات؛ مما يساعد الإدارة على التخطيط، الرقابة واتخاذ القرارات.

ظلت المؤسسات الإنتاجية لسنوات طويلة؛ تعتمد على النظام التقليدي للتكاليف في تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات المختلفة، وذلك تمهيداً لتحديد التكلفة الكلية للمنتج والتي تمثل التكاليف غير المباشرة جانباً منها. وفي ظل التطورات الصناعية التي شهدتها السنوات الأخيرة من القرن السابق؛ وفي مقدمتها تنوع وتعقد العمليات الإنتاجية فإن الاعتماد على النظام التقليدي للتكاليف أدى إلى أن نتائج عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة أصبحت تفتقد الكثير من الموضوعية، لذلك بدأ الاهتمام من جانب الباحثين بمحاولة البحث عن نظام حديث يمكن من خلاله تخصيص التكاليف غير المباشرة بشكل أكثر موضوعية وأكثر ارتباطاً بما حدث في الواقع.

وفي سنة 1988، جاءت إحدى الدراسات الرائدة التي قدمها كل من Robin cooper & Robert kaplan لتقترح نظاماً حديثاً لتخصيص التكاليف غير المباشرة؛ وقد أطلق على هذا النظام مصطلح محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (Activity Based Costing (ABC)، وقد أثبتت هذه الدراسة أن تطبيق هذا النظام سيؤدي لتوفير معلومات دقيقة ومفيدة عن تكلفة المنتج. ووجد هذا النظام قبولاً من طرف الأكاديميين والمهنيين نظراً لما يتمتع به من مزايا عديدة مقارنة بالنظام التقليدي. ونتيجة للتطبيق المتزايد لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الإنتاجية في الدول المتقدمة؛ لوحظ وجود فارق في دقة المعلومات المتعلقة بالتكاليف عنها في النظام التقليدي. ورغم أن نظام ABC قد تطور واقترب من المؤسسات ذات الطابع الإنتاجي؛ إلا أنه يمكن لمجال تطبيقه والفوائد المتحققة منه أن تمتد إلى كثير من المؤسسات في قطاع الخدمات ومنها الخدمات الصحية، حيث يسمح تطبيقه بالتخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة من الخدمات وفقاً لآلية عمله وبالتالي التحديد الدقيق لتكلفة الوحدة من الخدمة، مما يؤدي إلى توفير معلومات تكاليف يمكن الاستناد عليها في التخطيط، الرقابة وإتخاذ القرارات المناسبة.

وتوجه إهتمام وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات بالجزائر نحو معرفة تكاليف خدماتها الصحية؛ خاصة وأن مواردها المالية تتميز بالندرة الأمر الذي يحتم تخفيض تكلفة الخدمات المقدمة. ولغرض وضع أداة للتحكم في النفقات الصحية؛ عينت وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات بالجزائر فريق عمل لأكثر من سنة للتفكير في حساب التكاليف. وفي نهاية فترة العمل التي جمعت الفريق؛ تم إعداد ملف يقترح على المديرين نظاماً لحساب التكاليف حسب طريقة الأقسام المتجانسة. يخص تطبيق هذا النظام مجموعة المؤسسات الاستشفائية، المراكز الاستشفائية الجامعية المؤسسات الاستشفائية المتخصصة والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية بالجزائر، ويهدف لإعداد لوحة قيادة للتحكم في التكاليف كحساب تكلفة اليوم الاستشفائي المحسوبة بنفس الطريقة على مستوى مختلف أنواع المؤسسات الاستشفائية حسب تخصصاتها ومختلف مناطق تواجدها في الجزائر. وبداية من سنة 2001 أصبحت المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر تطبق حساب تكاليف خدماتها المقدمة بطريقة الأقسام المتجانسة؛ وذلك بالاعتماد على دليل منهجي منظم في ثلاث أنواع من الجداول. ويتضح من خلال سعي الوزارة الوصية لتطبيق محاسبة التكاليف؛ ضرورة حساب تكاليف الخدمات الصحية المقدمة بالدقة اللازمة؛ أهمية المعلومات التكاليفية للتخطيط، الرقابة واتخاذ القرارات.

وترى الباحثة ضرورة الاستفادة من تجارب تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات الصحية؛ ومحاولة دراسة إمكانية تطبيقه بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر وأثر ذلك على قياس تكلفة خدماتها الصحية.

1. أهمية البحث

تركزت معظم أبحاث التكاليف في الجزائر على دراسة تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الإنتاجية؛ ولم تتم دراسة تطبيقه في المؤسسات الاستشفائية العمومية الجزائرية بشكل كاف، ومن هنا تكمن أهمية هذا البحث بإعتباره من أولى الأبحاث التي تتناول إمكانية تطبيقه بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر وذلك من خلال تحليل وإختبار حاجة هذه المؤسسات لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، مدى توفرها على مقومات تطبيقه، تحقق مزاياه والصعوبات التي يمكن أن تحول دون تطبيقه. إضافة إلى محاولة إقتراح نموذج عملي لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر، وذلك من خلال تطبيقه على مخبر المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف وباستخدام نموذج Two-Stages copper's Activity Based Costing System ، مما يمكن من إثبات أثر ذلك على تحديد تكلفة الخدمات الصحية بالجزائر.

2. أهداف البحث

يهدف هذا البحث إلى :

- دراسة حاجة المؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة خدماتها الصحية؛
- معرفة مقومات تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة المتوفرة في المؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر؛
- إبراز المزايا والمنافع التي يمكن أن يحققها تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر؛
- إبراز أهم المعوقات التي يمكن أن تحول دون تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر؛
- تحليل واقع تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر حسب طريقة الأقسام المتجانسة وكيفية تطبيقها لتحديد تكلفة الخدمات الصحية المقدمة؛
- تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة باستخدام نموذج Two-Stages copper's Activity Based Costing System لتحديد تكلفة الخدمات الصحية بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر؛
- تحليل أثر تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر على تحديد تكلفة خدماتها الصحية.

3. الدراسات السابقة

هناك العديد من الأبحاث التي تناولت موضوع محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الإنتاجية والخدمية، نركز في ما يلي على عرض الأبحاث الأقرب إلى موضوع بحثنا وخاصة المتضمنة تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات الصحية.

-Upda Suneel, **activity based costing for hospital**, health care management review, vol 21, n 3, 1996.

استخدم الباحث في دراسته نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لتحديد تكلفة الرعاية الصحية بدقة، حيث بين أن هذا النظام يركز على تكلفة الأنشطة التي تم ممارستها لتقديم هذه الرعاية معتمداً على ما تستخدمه هذه الأنشطة من موارد بدلاً من حجم التكرار في ممارسة النشاط ذاته، وتوصل الباحث إلى أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يؤدي إلى:

- تزويد المؤسسة بمعلومات أكثر دقة لتكلفة الخدمة المقدمة؛
 - يمكن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في القطاع الصحي من تقديم خدمات بجودة عالية ومن إبقاء الرقابة المشددة على التكاليف؛
 - إن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يؤدي إلى تطوير مخرجات عملية الرعاية الصحية بالإضافة إلى ترشيد الموارد المتاحة.
- Thierry NOBRE et Noelle BIRON, L'ABC à l'hôpital : le cas de la chirurgie infantile, finance contrôle strategie, vol 5, n 2, France, juin 2002.

قدم الباحثان تجربة لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في قسم الجراحة في المركز الاستشفائي الجامعي، حيث استخدم الباحثان محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لتحديد تكلفة الخدمة في القسم وتمت مقارنتها بالتكلفة المحددة، وتلخصت نتائج الدراسة في: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة قابل للتطبيق في القطاع الصحي بفرنسا، يركز تطبيق النظام على تتبع استهلاك النشاطات المرتبطة بالمرضى للموارد على عكس النظام التقليدي الذي يركز على توزيع التكاليف على هيكل المؤسسة الصحية، كما تعزز التجربة تطورين: الأول يتمثل في إسناد التكاليف للنشاطات الفعلية مما يسمح بفتح عدة آفاق كالربط بالتجارب الناجحة في المجال وربط إشكالية التكاليف بالتسيير والجودة التي تتطور سريعاً في مجال الصحة عالمياً، والثاني يتمثل في أن نمذجة سير التكاليف في المؤسسات الصحية يسمح بتطور جذري لنظام التكاليف.

- Michela Arnaboldi and Irvine Iaplesley, Activity based costing in healthcare : AUK case study, Healthcare Financial Management, vol 10, no 1, USA, 2005 .

أختبر الباحثان تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة صحية بالمملكة المتحدة لتوفير معلومات دقيقة عن تكلفة الخدمة لغرض تحقيق الرقابة وإتخاذ القرارات. و توصلوا إلى العوامل التي تؤثر على تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تتمثل في دعم الإدارة العليا، وجود استراتيجية للموارد بالمؤسسة ووجود استشاريين خارجيين.

- ماهر موسى درغام و خليل إبراهيم شقفة، حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقاً لنظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي (دراسة تطبيقية على قسم الميكروبيولوجي)، مجلة جامعة الأزهر، المجلد 10، العدد 01، جامعة الأزهر بغزة، فلسطين، 2008.

تناول الباحثان في هذا البحث حساب تكلفة الخدمة العلاجية لقسم الميكروبيولوجي بدائرة التحاليل الطبية (المخبر) في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي وفقاً لنظام ABC وذلك بتطبيق نموذج Two- Stages copper's Activity Based Costing System. وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة يؤدي إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة وحساب تكلفة الخدمة العلاجية بشكل أكثر دقة، يوفر معلومات مالية وغير مالية خاصة بالخدمات العلاجية تساعد في إتخاذ القرارات الإدارية السليمة، إضافة إلى إختلاف التكلفة العلاجية المحسوبة عن قيمة المساهمة التي يدفعها المريض وعدم وجود صعوبات جوهرية تحول دون تطبيق النظام في مستشفى غزة الأوروبي.

- عبد سوزان رسمي و كحالة جبرائيل، نظام التكاليف المبني على الأنشطة : دراسة حالة المركز العربي الطبي، المجلة الاردنية في إدارة الاعمال، المجلد 9، العدد 4، الجامعة الأردنية، عمان، الأردن، 2013.

بين الباحثان في هذا البحث كيفية حساب وتوزيع التكاليف غير المباشرة ودورها في حساب تكلفة الخدمات الطبية في ظل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة . وقد اعتمد التطبيق على استخدام نموذج Two-Stages Copper's Activity Based Costing (System) على قسم القسطرة في مستشفى المركز العربي الطبي . وخلصت الدراسة إلى أن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قسم القسطرة يؤدي إلى الحصول على معلومات أكثر دقة عن تكاليف الخدمات الطبية التي يقدمها هذا القسم وعلى توفير معلومات تكاليفية أكثر دقة تساعد في إتخاذ قرارات تسعيرية صحيحة عن الخدمات الطبية المقدمة في الأقسام العلاجية. وأظهرت النتائج إمكانية الاستفادة من المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

- Mehtap Aldogan, David Austilland mehmet.C, **the excellence of activity based costing in cost calculation : case study of a private hospital in turkey**, journal of health care finance, Turquie, june 2014.

أثبت الباحثان في هذا البحث نجاح تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في القطاع الصحي، وذلك من خلال دراسة تجريبية تطبيق النظام في مستشفى خاص بإسطنبول بتركيا وتحديد تكلفة الخدمة الصحية الناتجة عن تطبيق النظام ومقارنتها مع التكلفة المحسوبة وفقا للطريقة التقليدية المطبقة. توصل الباحثان إلى أن التكلفة الناتجة عن تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أقل من المحددة بالطريقة التقليدية، كما أكدوا على أن تطبيق هذا النظام يوفر معلومة موثوقة عن التكلفة ويساعد المسيرين على معرفة المصالح ذات الربحية وتحسين سياسة التسعير.

- سعاد معاليم، **المتطلبات الأساسية لتبني وتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية: دراسة حالة مجموعة من مؤسسات قطاع الطحن لولاية بسكرة، أطروحة** دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 26 جوان 2014.

تمحورت الدراسة حول إختبار مدى توافر المتطلبات الأساسية اللازمة لتبني وتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وذلك من خلال إعداد استمارة شاملة لجزئين الأول خاص بالعوامل اللازمة لتبني النظام أما الثاني فتضمن العوامل الأساسية اللازمة لدعم عملية تطبيق النظام في المؤسسات الاقتصادية. توصلت الباحثة إلى جملة من النتائج أهمها: تتوفر متطلبات تبني النظام لدى مؤسسات الطحن بولاية بسكرة، إلا أن هذه المؤسسات لا تتوفر على القيادات المشجعة للتغيير التي تدعم الأساليب الحديثة في المؤسسة، كما أنها لا تستطيع تحمل نفقات استبدال نظام تكاليفها بنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، إضافة إلى أن الإدارة العليا لهذه المؤسسات ليس لديها قناعة بمحاسبة التكاليف على الأنشطة ولا إدراك لأهميته النسبية مقارنة بالأنظمة الحالية المطبقة لديها.

- Neriz Liliana, Alicia Núñez and Francisco Ramis, **A cost management model for hospital food and nutrition in a public hospital**, BMC health services research, 14(1) , USA, november 2014.

تناول الباحثان تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في وحدة التغذية لإحدى المستشفيات العمومية؛ لغرض تحديد التكاليف المرتبطة بوجبات المرضى في المستشفى. تمثلت النتائج المتوصل إليها في أن تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أدى إلى تأثير إيجابي على تخفيض تكاليف وحدة التغذية ، كما أثبت الباحثان أنه من الممكن تحسين الربحية إضافة إلى إمكانية تحقيق نفس النتائج بتطبيقها في الوحدات الأخرى للمستشفى أو في مستشفى آخر.

ويختلف هذا البحث عن الدراسات السابقة في إعتباره من أوائل البحوث التي دمجت بين دراسة إمكانية تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر وتفصيل تطبيقها لقياس تكلفة الخدمات الصحية المقدمة باستخدام نموذج Two-Stages copper's Activity Based Costing System ، وكانت المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف محل

تطبيقه، التي تم فيها استخدام مرحلتي النموذج لتحديد تكلفة الخدمات المقدمة بالمخبر ومقارنة وتحليل النتائج مع التكلفة المحددة حسب طريقة الأقسام المتجانسة المطبق بالمؤسسة.

4. إشكالية البحث

يعالج هذا البحث الإشكالية التالية:

ما مدى إمكانية تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر؟ وما هو أثر تطبيقها على قياس تكلفة خدماتها الصحية؟

وللإجابة عن الإشكالية الرئيسية للبحث، ارتأينا طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما مدى حاجة المؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة خدماتها الصحية؟
- ما مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر؟
- ما مدى إمكانية تحقق مزايا ومنافع تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر؟
- ما مدى وجود معوقات تحول دون تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر؟
- ما هو أثر تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر على قياس تكلفة خدماتها الصحية؟

5. فرضيات البحث

ونقترح كإجابات أولية للتساؤلات المطروحة الفرضيات التالية:

- تحتاج المؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة خدماتها الصحية؛
- تتوفر المؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر على مقومات تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؛
- يمكن لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر تحقيق مزاياه ومنافعه؛
- توجد معوقات تحول دون تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر؛
- يساهم تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر في القياس الدقيق لتكلفة خدماتها الصحية.

6. منهج البحث

لإنجاز هذا البحث والإلمام بمختلف جوانبه؛ سيتم استخدام المنهج الاستنباطي بأدواته الوصف والتحليل. إعتدنا على الإستبانة لغرض جمع بيانات من طرف المدراء العامين، مدراء فرعيين للمالية والوسائل ومحاسبي التكاليف في المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر لدراسة حاجتها لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، معرفة مدى توفر المقومات اللازمة لتطبيق النظام، مدى إمكانية تحقق مزايا ومنافع تطبيقه والصعوبات التي يمكن أن تعيق هذا التطبيق. وبعد التأكد من إمكانية تطبيق النظام بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر؛ تم الإعتماد على دراسة حالة وتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة حسب نموذج Two-Stage copper's Activity Based Costing System بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف لقياس تكلفة الخدمات الصحية للمخبر ومقارنتها

بالتكلفة المحددة حسب النظام التقليدي للتكاليف مما يسمح بتحليل أثر تطبيق النظام على قياس تكلفة الخدمات الصحية بالجزائر.

7. خطة البحث

سيتم تقسيم البحث إلى أربع فصول كالتالي:

يركز الفصل الأول على دراسة الإطار النظري لمحاسبة التكاليف وذلك من خلال عرض مفهومها، علاقتها بالمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، التطورات الحديثة في محاسبة التكاليف و موقع محاسب التكاليف في الهيكل التنظيمي و ممارسته المهنية الأخلاقية، إضافة إلى مفهوم التكاليف والمصطلحات المتعلقة بها، تدفقاتها في مختلف أنواع المؤسسات، تصنيفاتها ونظم وأساليب تحميلها. إضافة إلى ذلك، يتناول بشكل مفصل تخصيص التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة، حيث يعرض طبيعتها، تقسيماتها، كيفية تخصيصها والانتقادات الموجهة لتخصيصها حسب النظام التقليدي للتكاليف؛

ويتضمن الفصل الثاني مفهوم المستشفيات والخدمات الصحية، أهمية وأهداف محاسبة التكاليف في المستشفيات، مقوماتها وقائمة التكاليف وحساب النتيجة في المستشفيات، إضافة إلى أسباب زيادة تكاليف الخدمات الصحية، صعوبات ومشكلات القياس التكاليفي للخدمات الصحية والطريقة الملائمة لتحميلها، ومحاولة التركيز على تخصيص التكاليف غير المباشرة في المستشفيات والصعوبات التي تواجه محاسبي التكاليف للقيام بهذا التخصيص؛

ويتناول الفصل الثالث الإطار النظري الشامل لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات، حيث نعرض من خلاله مفهوم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الذي يشمل العوامل المساعدة على ظهور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وتعريفها وإفتراضاتها الأساسية، مفاهيمها الأساسية، أهميتها وأهدافها. إضافة إلى ذلك، نفضل المراحل الواجب إتباعها لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ومقارنته بالنظام التقليدي، مؤشرات ومتطلبات تطبيقه وزيادة فاعليته، وكذا المزايا، المحددات والانتقادات الموجهة له. وفي الأخير نركز على عوامل ومزايا تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات، إجراءات تطبيقه مع إدراج بعض نماذج التطبيقية في المستشفيات.

وبعد استكمال الجانب النظري للبحث، نحاول من خلال الجانب التطبيقي دراسة مدى إمكانية تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر، وذلك من خلال استجواب عينة من المدراء العاميين، المدراء الفرعيين للمالية والوسائل ومحاسبي التكاليف بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر لمعرفة مدى حاجتها للنظام، توفرها على المقومات الأساسية لتطبيقه، مدى إمكانية تحقق مزايا ومنافع تطبيقه والصعوبات التي يمكن أن تحول دون تطبيقه. وتضمن هذا الفصل محاولة تحليل أثر تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على قياس تكلفة الخدمات الصحية للمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر؛ وذلك من خلال إجراء دراسة حالة بالمؤسسة الاستشفائية العمومية أولاد محمد بالشلف، التي درسنا واقع تطبيقها لمحاسبة التكاليف وتحديد تكلفة خدماتها الصحية، إضافة إلى تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة باستخدام نموذج Two-Stage Activity Based Costing System على مخبر المؤسسة محل الدراسة وتحديد تكلفة الخدمات الصحية التي يقدمها. وبعد حساب تكلفة الخدمات الصحية لمخبر المؤسسة محل الدراسة ، ستتم مقارنتها بتكلفته المحددة حسب الطريقة التقليدية للتمكن من تحليل أثر تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على قياس تكلفة الخدمات الصحية للمؤسسات العمومية بالجزائر.

8. حدود البحث

تمثلت حدود البحث في ما يلي:

- التركيز على نشاط المؤسسة الإنتاجية لشرح الإطار النظري لمحاسبة التكاليف ونظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؛
- الإعتماد على نموذج Two-Stages copper's Activity Based Costing System لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؛
- إختيار مخبر المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وحساب تكلفة الخدمات التي يقدمها؛
- الإعتماد على تكاليف شهر جوان 2017 للمؤسسة محل الدراسة؛
- عدم الأخذ بعين الإعتبار قيمة الاهتلاكات، وذلك لعدم توفر هذه البيانات بالمؤسسة محل الدراسة.

9. صعوبات البحث

تمثلت أهم الصعوبات التي واجهتنا في إعداد هذا البحث في:

- عدم تجاوب فئة كبيرة من المدراء العامين، نواب المدراء للمالية والوسائل ومحاسبي التكاليف المستجوبين؛
- يحتاج التحديد الدقيق لمجمعات التكاليف، الأنشطة والمسببات لفهم مفصل لسير كل أنشطة المؤسسة الاستشفائية؛ مما يتطلب جهداً كبيراً جداً؛
- صعوبة تنظيم بعض البيانات المهمة واستخدامها لتحديد قيمة مجمعات التكاليف أو قياس المسببات المستخدمة لتخصيصها على الخدمات المقدمة؛
- ضعف الدقة في بعض البيانات المحصل عليها من المؤسسة محل الدراسة.

الفصل الأول:

الإطار النظري لمحاسبة
التكاليف وتخصيص التكاليف
غير المباشرة

الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة التكاليف وتخصيص التكاليف غير المباشرة

تمهيد الفصل الأول

أصبحت المحاسبة عن التكاليف أمراً ضرورياً وحيوياً لاستقرار المؤسسات وازدهارها وقدرتها على المنافسة مع مثيلاتها في نفس الصناعة. تهتم محاسبة التكاليف بقياس التكلفة بما يحقق أغراض معينة تساعد إدارة المؤسسة في أداء وظائفها بأكبر قدر ممكن من الفعالية والكفاءة، وتتمثل أهداف محاسبة التكاليف أساساً في قياس التكلفة لأغراض تقويم الإنتاج والمخزون وإعداد القوائم المالية، ولأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. ويتطلب تحقيق أغراض محاسبة التكاليف وأداء وظائف المؤسسة تطبيق نظام لتحميل التكاليف على أغراض التكلفة النهائية.

سنركز من خلال هذا الفصل على دراسة الإطار النظري لمحاسبة التكاليف وذلك من خلال عرض مفهومها، علاقتها بالمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، التطورات الحديثة في محاسبة التكاليف و موقع محاسب التكاليف في الهيكل التنظيمي و ممارسته المهنية الأخلاقية، إضافة إلى مفهوم التكاليف والمصطلحات المتعلقة بها، تدفقاتها في مختلف أنواع المؤسسات، تصنيفاتها ونظم وأساليب تحميلها مع التركيز على تخصيص التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة.

ندرس من خلال هذا الفصل المباحث التالية:

المبحث الأول: أساسيات محاسبة التكاليف؛

المبحث الثاني: مفهوم التكاليف، تصنيفاتها ونظم وأساليب تحميلها؛

المبحث الثالث: تخصيص التكاليف غير المباشرة.

المبحث الأول: أساسيات محاسبة التكاليف

تهتم محاسبة التكاليف بقياس التكلفة لأغراض تقويم المخزون لإعداد القوائم المالية، ولأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. وأدت التطورات التكنولوجية والتغيرات في البيئة الاقتصادية إلى ضرورة تطوير محاسبة التكاليف لمواجهة التغيرات في بيئة الأعمال الحديثة. سنحاول من خلال هذا المبحث توضيح الحاجة إلى محاسبة التكاليف وظهورها، تعريفها وأهدافها، العلاقة بينها وبين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية وأوجه الشبه والاختلاف بين المصطلحات الثلاث، التطورات الحديثة في محاسبة التكاليف، دور الجمعيات والمنظمات العلمية والمهنية في تطوير محاسبة التكاليف، إضافة إلى موقع محاسب التكاليف في الهيكل التنظيمي و الممارسة المهنية الأخلاقية لمحاسبي التكاليف.

المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف

نحاول من خلال هذا المطلب دراسة الحاجة لمحاسبة التكاليف وظهورها، إضافة إلى تعريفها وأهدافها.

1. الحاجة إلى محاسبة التكاليف وظهورها

تهتم المحاسبة المالية بتسجيل العمليات المالية التي تحدث في المؤسسة أولاً بأول وفقاً لتسلسل تواريخ حدوثها، وفي ظل مجموعة من القواعد والفروض المحاسبية من أهمها قاعدة القيد المزدوج، وباستخدام النقود كقياس للقيمة، وذلك بهدف تحديد نتائج أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة عن كل فترة مالية معينة (غالباً سنة) إضافة إلى تحديد المركز المالي للمؤسسة كما توضحه الميزانية التي تعد في تاريخ معين.

وبتحليل ما سبق، يمكن استخلاص مجموعة من الحقائق التي تغطي كل منها زاوية من الزوايا الآتي ذكرها:¹

فمن حيث طبيعة العلاقات المالية تهتم المحاسبة المالية بالعمليات المالية التي تتم بين المؤسسة وبين الغير الذي تتعامل معه ومن ثم فإنها تركز على علاقة المديونية والدائنية؛

ومن حيث طريقة معالجة العمليات المالية فإنها تهتم بمعالجة العمليات المالية بطريقة إجمالية من منطلق أن الوحدة المحاسبية تتمثل في المؤسسة ككل أو في جزء متكامل منها (فرع)؛

ومن حيث الأهداف المنشودة فإن أهدافها تنحصر في تسجيل العمليات المحاسبية وتبويبها لغرض تحديد النتيجة من ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة للمؤسسة وكذلك التعرف على مركزها المالي؛

ومن حيث اهتمامها بالماضي والمستقبل فإن اهتمام المحاسبة المالية يقتصر على البيانات الفعلية التي تعبر عن العمليات التي تمت في الماضي فقط ولا توجه الأنظار إلى ما يمكن أن يحدث من عمليات في المستقبل؛

ومن حيث طبيعة العمليات التي تتعامل معها، فإن اهتمام المحاسبة المالية ينحصر في البيانات المالية الخاصة بالمؤسسة، كما تهتم بعناصر المصاريف والإيرادات والأصول والخصوم؛

¹ محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية تأصيل علمي - تطبيق عملي، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، جمهورية مصر العربية، 2008، ص ص : 11-13.

أما من حيث الأطراف التي تخدمها، فإن المحاسبة المالية تخدم الأطراف الخارجية من مساهمين ودائنين وجهات حكومية.

ومن خلال ما سبق، نجد أن للمحاسبة المالية بعض جوانب القصور المتمثلة في عدم توفيرها للبيانات التفصيلية اللازمة للمستويات الإدارية المختلفة (إدارة عليا، إدارة وسطى وإدارة تنفيذية) في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، ويعود سبب ذلك أن البيانات المحاسبة المالية إجمالية، ومن ثم فإنها لا تتمكن من توفير معلومات حول تكلفة كل نشاط من الأنشطة التي تزاولها على حدة، تكلفة كل مجموعة متجانسة من المنتجات، تكلفة كل منتج ونصيب كل منتج من كل عنصر تكلفة... الخ.¹

وبناء على ما سبق، كان لزاما على النظام المحاسبي ضرورة البحث عن فرع جديد من فروع المحاسبة يستطيع توفير المعلومات السابقة، ويوفر الكثير من المعلومات التحليلية والتفصيلية التي تحتاجها المستويات الإدارية، كما يهتم بالمعاملات المالية المتعلقة بكل قسم أو إدارة داخل المؤسسة، ويهتم بمعالجة العمليات بطريقة تحليلية وتفصيلية من أجل توفير بيانات عن تكاليف ونتائج أعمال كل نشاط وكل مرحلة وكل عملية وكل مجموعة منتجات وكل منتج على حدة، وتتسع أهدافه لتشمل حصر وتحليل عناصر التكاليف من أجل تحديد تكلفة وحدات النشاط وتحقيق الرقابة على التكاليف ومساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، ويمتد اهتمامه ليشمل البيانات الكمية والبيانات الخاصة بنشاط المؤسسة، ويركز اهتمامه بشكل أساسي على عناصر التكاليف ويهتم بخدمة الأطراف الداخلية بالمؤسسة بجانب خدمة الأطراف الخارجية، ويتمثل هذا الفرع في محاسبة التكاليف.²

بظهور الثورة الصناعية في أواخر القرن الثامن عشر وأوائل القرن التاسع عشر، ظهرت شركات المساهمة الصناعية التي صاحبها تعقد العمليات الإنتاجية وتعقد الوظيفة الإدارية واهتمام بعنصر العمل وتعقد مشكلة توزيع المنتجات، مما أدى إلى ظهور الحاجة لمحاسبة التكاليف. لم يقتصر استخدام محاسبة التكاليف في المؤسسات الإنتاجية وإنما امتد استخدامها في المؤسسات التجارية، الزراعية، المالية والمؤسسات الحكومية. وعليه فإن محاسبة التكاليف صالحة لتطبيقها في المؤسسة المنتجة للسلعة أو المؤدية للخدمة كالصحة والتعليم وغيرها.³

2. تعريف محاسبة التكاليف

يعرف **Charles T Horngren** وآخرون محاسبة التكاليف على أنها عملية قياس، تحليل والتقرير عن المعلومات المالية وغير المالية المتعلقة بتكاليف الاقتناء أو استخدام الموارد في المؤسسة، مثلا حساب تكلفة المنتج هي وظيفة محاسبة التكاليف التي تلبي حاجة المحاسبة المالية لتقييم المخزون وحاجة المحاسبة الإدارية لاتخاذ القرارات (كالتقرير عن كيفية تسعير المنتجات أو اختيار المنتجات التي سيتم الترويج لها). تأخذ محاسبة التكاليف على أن جمع معلومات التكاليف هو وظيفة القرارات الإدارية التي تتخذ وبالتالي التمييز بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ليس واضحا جدا وغالبا ما تستخدم هذه المصطلحات كمرادفات.⁴

¹ نفس المرجع السابق، ص ص : 13.

² نفس المرجع السابق، ص ص : 13-14.

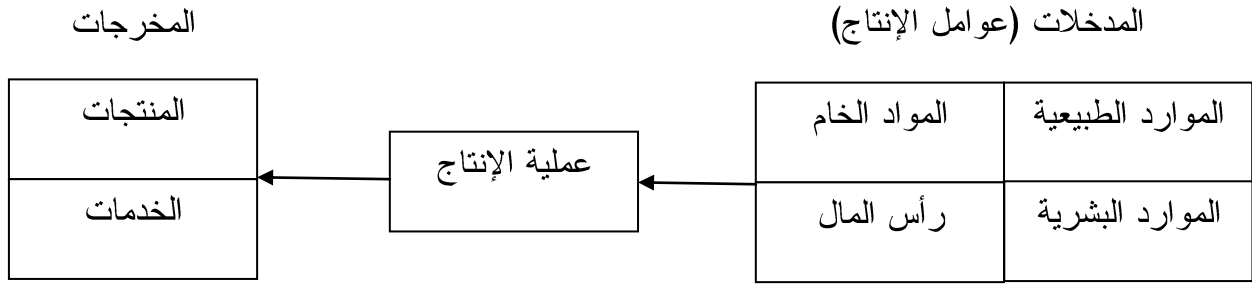
³ نفس المرجع السابق، ص ص : 14-15.

⁴ Charles T Horngren, Srikant M. Datar and Madhav V. Rajan, **Cost accounting: A managerial emphasis**, 15 edition, Pearson Education, USA, 2015, p: 04.

ويعرف Edward J. and Vanderbeck محاسبة التكاليف على أنها العملية التي تضمن معلومات مفصلة عن التكلفة التي تحتاجها الإدارة للرقابة على العمليات الحالية والتخطيط للمستقبل.¹

والشكل رقم (1-1) التالي يوضح عملية إنتاج المنتجات والخدمات، والتي تضمن لها محاسبة التكاليف المعلومات.

شكل رقم (1-1): عملية إنتاج المنتجات والخدمات



المصدر: Edward J. and Vanderbeck, **Principles of Cost Accounting**, 15th Edition, Cengage Learning, USA, 2010, p: 02.

تستخدم الإدارة هذه المعلومات للتقرير حول كيفية تخصيص الموارد على العمليات التجارية الأكثر ربحية وفعالية.²

ويعتبر Michael R. Kinney محاسبة التكاليف على أنها نقطة تقاطع بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، تتجه محاسبة التكاليف لتلبية طلبات المحاسبة المالية والإدارية من التكاليف بتوفير معلومات تكلفة المنتج ل:³

- الأطراف الخارجية (المساهمين، المقرضين ومختلف الأطراف الخارجية) للاستثمار وقرارات الإقراض...؛
- المسيرين الداخليين للتخطيط، الرقابة، اتخاذ القرارات وتقييم الأداء.

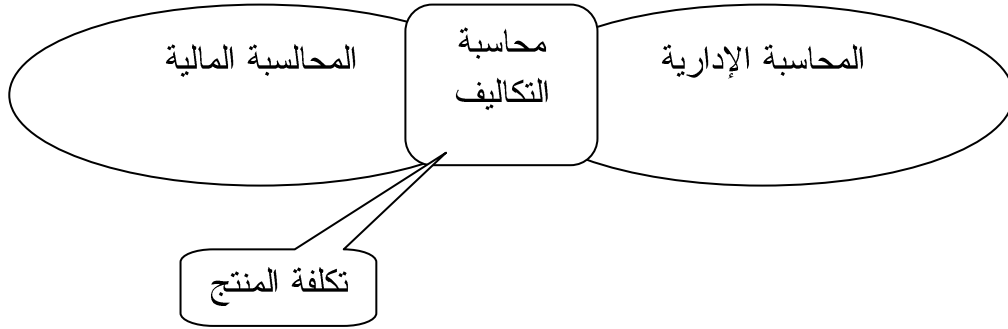
و الشكل رقم (2-1) التالي يوضح التعريف السابق:

¹ Edward J. and Vanderbeck, **Principles of Cost Accounting**, 15th Edition, Cengage Learning, USA, 2010, p:02.

² **IBID**, p: 02.

³ Michael R. Kinney and Cecily A. Raiborn, **Cost Accounting : Foundations and Evolutions**, 8 th Edition, Cengage Learning, USA, 2011, p : 04.

شكل رقم (1-2): تعريف محاسبة التكاليف حسب Michael R. Kinney



المصدر: Michael R. Kinney and Cecily A. Raiborn, **Op-Cit**, 2011, p : 04.

من خلال التعاريف السابقة نستخلص أن محاسبة التكاليف هي عملية تحديد تكلفة المنتجات والخدمات التي تخدم المسيرين الداخليين والأطراف الخارجية.

3. أهداف محاسبة التكاليف

توضح تعاريف محاسبة التكاليف أن محاسبة التكاليف ليست هدفا في حد ذاتها وإنما وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف يمكن ذكرها فيما يلي:¹

1.3. قياس التكاليف

يتمثل أول الأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف في قياس تكاليف الأداء في المؤسسة أيا كانت طبيعة نشاطها من أجل التوصل إلى نتيجة هذا النشاط، وفي سبيل الوصول إلى ذلك يتم حصر وتحديد عناصر التكاليف وتسجيلها وتحليلها وتوزيعها على مراكز التكلفة ثم على وحدات الإنتاج، ثم تحديد تكلفة الإنتاج التام وتحديد نصيب كل وحدة منتجة (سلعة أو خدمة) من كل عنصر من عناصر التكاليف، ثم تحديد قوائم التكاليف وقوائم نتائج الأعمال وتقديمها لإدارة المؤسسة.

ولا يقتصر الأمر على تحديد التكلفة الإجمالية وإنما يمتد ليشمل تحديد تكلفة كل نشاط رئيسي أو فرعي وتكلفة كل مرحلة من مراحل كل نشاط وتحديد تكلفة كل عملية من العمليات التشغيلية التي تتضمنها كل مرحلة من المراحل، إضافة إلى تحديد تكلفة كل مركز من مراكز التكلفة (انتاجية أو خدمية) وتوفير أساس سليم لتقويم الإنتاج التام والإنتاج غير التام في نهاية كل فترة مالية.

وبعد أن كان قياس التكاليف يتم على أساس فعلي في الماضي أصبح يتم مقدما وقبل البدء في التشغيل عن طريق التكاليف المحددة مقدما، وقد ساعدت التكاليف المعيارية على تحقيق الدقة في قياس التكاليف تمهيدا لرقابتها.

وتتأكد أهمية بيانات التكاليف الفعلية بتعدد استخداماتها حيث يتم عن طريقها إجراء مقارنات بين إجمالي تكلفة الوحدة المنتجة (سلعة أو خدمة) وبين نصيب الوحدة من كل عنصر من عناصر التكاليف وذلك من خلال الفترات المالية المتتالية، وتقيد هذه المقارنات في التعرف على الاتجاه العام لتكلفة المنتج وتطورها من فترة إلى أخرى، وأيضا إجراء مقارنة بين تكلفة الإنتاج الفعلية للمنتجات

¹ محمود محمود السجاعي، مرجع سبق ذكره، 2008، ص ص : 21-27.

المماثلة في المؤسسات المنافسة. تفيد هذه المقارنات في توفير مؤشر يبين مستوى الكفاية النسبية التي تحققها كل مؤسسة (ينبغي لسلامة نتائج المقارنات أن تستخدم جميع المؤسسات نفس الأسس والإجراءات المحاسبية) وكذلك إجراء مقارنات بين التكلفة الفعلية والتكلفة المحددة مقدما لتحديد الفروق بينهما (الانحرافات) والبحث عن مسبباتها بهدف القضاء عليها واستئصالها من جذورها ان كانت الانحرافات في غير صالح المؤسسة والعمل على تنميتها والاستفادة منها في حالة ما إذا كانت الانحرافات في صالح المؤسسة (مع ضرورة التأكد من صحة وسلامة المعيار المستخدم كمؤشر للقياس).

2.3. الرقابة على التكاليف

يتفق الباحثون على أن الرقابة وظيفية إدارية، وقد تناولها كل منهم بما يتفق مع وجهة النظر التي ينظر بها إلى هذه الوظيفة وطبيعتها، إلا أنهم يجمعون على أن الرقابة بالمفهوم الإداري تتمثل في السعي المتواصل وراء تنفيذ المخططات للأنشطة التي تزاولها المؤسسة وقياس مدى محاذاة الفعليات للمخططات، والتحقق من سير العمل في الطريق الصحيح نحو تحقيق الأهداف المحددة مقدما واتخاذ الإجراءات العلاجية المناسبة لتصحيح أية انحرافات قد تعيق تحقيق الأهداف المنشودة.

أما الرقابة بالمفهوم التكاليفي فإنها تعني التحكم في الأداء ليتم وفقا لمسار معين مخطط من قبل، وبعبارة أخرى فإن الرقابة على التكاليف تتمثل في محاولة إخضاع الأداء الفعلي بحيث يتم وفقا لخطة محددة مقدما وذلك في ظروف معينة بهدف تحقيق الاستخدام الأفضل لعناصر الإنتاج عن طريق معالجة الانحرافات التي قد تنشأ عند مقارنة الأداء الفعلي بما هو مخطط له من قبل، ويعد ذلك وسيلة للتعرف على مسببات أي ارتفاع في التكاليف ناتج عن سوء استخدام الموارد البشرية والمادية ليكون هناك عملية ترشيد علمي للقرارات التي يتخذها المسؤولون علاجا وتصحيحا للانحرافات التي قد تظهر عند مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط وذلك خلال دورة العمل الكاملة التي تبدأ بالتخطيط، التنظيم والتنسيق، ثم تستمر مع التنفيذ وتكتمل بالمتابعة والتقييم، لتبدأ مع كل دورة جديدة للنشاط.

وقد تكون الرقابة على التكاليف رقابة مانعة، متتابعة أو رقابة مصححة، ويمكن إيضاح كل نوع منها من حيث المرحلة التي يتم فيها (الوظيفة الإدارية من تخطيط، رقابة وتقييم أداء)، والأهداف التي يرمى إليها فيما يلي:

1.2.3. الرقابة المانعة

يتم هذا النوع من الرقابة في مرحلة التخطيط، وتتمثل في مجموعة من الإجراءات التي تكفل التزام حدود التكاليف المحددة مقدما في تنفيذ العمليات التشغيلية وغيرها، وتهدف إلى وضع المقومات اللازمة لتحقيق الأهداف المقررة في حدود السياسة المتفق عليها حسب نوع النشاط، بحيث لا يكون هناك تجاوز في التكاليف الفعلية عن التكاليف المحددة مقدما وذلك قبل البدء في التنفيذ ولذلك يطلق عليها الرقابة القبليّة أو السابقة.

يمثل هذا المفهوم للرقابة الإتجاه المعاصر في محاسبة التكاليف ويرتكز تطبيقه على عدد من الركائز أهمها ضرورة وضع معدلات معيارية تحدد مواصفات المواد والمستلزمات الواجب استخدامها، والكميات التي تستخدم لإنجاز كل عملية من كل نوع من أنواع المواد والمستلزمات، والوقت الذي يستغرقه إنجاز كل عملية من العمليات التشغيلية.

وينبغي أن يدرك العاملون في المؤسسة أهمية المعدلات المعيارية والتكاليف المعيارية من منطلق كونها أهدافا يجب الوصول إليها، وعلى إدارة المؤسسة أن تتبع نظاما جيدا للحوافز لتشجيع العاملين على أن تكون تكلفة الأداء في حدود المعايير المخططة.

كما ينبغي تقسيم المؤسسة إلى أقسام يمثل كل قسم منها مركزا للتكلفة مع التفرقة بين مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات، وبيان عناصر التكاليف التي ترتبط بكل مركز تكلفة مع ضرورة التفرقة بين العناصر التي تخضع لرقابة المسؤولين عن التنفيذ في كل مركز والعناصر التي لا يمكن إخضاعها لهذه الرقابة، ومن المعلوم أن عناصر التكاليف التي لا تخضع لرقابة مستوى إداري معين ستخضع حتما للمستوى الإداري الأعلى لأن جميع عناصر التكاليف خاضعة لرقابة الإدارة العليا في المؤسسة.

2.2.3. الرقابة المتتابعة

يتم هذا النوع من الرقابة أثناء التنفيذ، وهي محاولة لتحقيق الأهداف أولا بأول أثناء التنفيذ، ويأتي ذلك باتخاذ مجموعة من الإجراءات لإبراز المسؤولية عن الرقابة عند التنفيذ، وتنحصر هذه الإجراءات في وجود برنامج واضح المعالم يتحدد بموجبه الأفراد المسؤولين عن التنفيذ كما تتحدد مقومات السلطة والمسؤولية، وينبغي أن يقتنع أولي الأمر بما هم مكلفون به فلكي تتم الرقابة يجب أن يكونوا مقتنعين بمضمون ما يراقبون، وبمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط إذا تبين وجود ما يلزم من الإجراءات العلاجية المناسبة بما يكفل سلامة التنفيذ أولا بأول.

ويمكن القول بأن الرقابة المتتابعة تعني الرقابة المستمرة أي أنها تعتبر رقابة علاجية أو تصحيحية لما يتم القيام به من نشاط خلال الفترة الماضية ورقابة وقائية (مانعة) لما سيتم القيام به من نشاط في الفترة التالية.

3.2.3. الرقابة المصححة

يتم هذا النوع من الرقابة عند المتابعة وأثناء التقييم، وهي تمثل آخر مرحلة في دورة الرقابة، وتتضمن مقارنة التكاليف الفعلية بعد الانتهاء من التشغيل بالتكاليف المحددة مقدما، وتحديد الانحرافات وتحليلها إلى مسبباتها ثم اتخاذ الإجراءات العلاجية الكفيلة بعدم تكرارها مستقبلا.

ويعتبر هذا النوع من الرقابة رقابة تاريخية، ويطلق عليه مسميات معينة منها أنها رقابة بعديّة لأنها تتم بعد الانتهاء من التنفيذ الفعلي أي أنها رقابة لاحقة. كما تعتبر رقابة إيجابية تهدف إلى الاستفادة من نتائج الماضي في اتخاذ القرارات لتصحيح الأوضاع لا سيما عند وضع الخطط والبرامج المستقبلية.

والواقع أن الرقابة المصححة إذا كانت تؤدي إلى تفادي الضياع في الفترات المقبلة، إلا أنها لا تجدي في تدارك الضياع الذي وقع فعلا.

يتضح مما سبق أن الرقابة على التكاليف لا تعتبر نهاية المطاف، كما أنها لا تمثل غاية في حد ذاتها، ولكنها في الواقع وسيلة للوصول إلى غاية قوامها تحقيق الكفاءة القصوى عن طريق اتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الانحرافات السالبة بمنعها نهائيا وتنمية الانحرافات الموجبة بما يعود بالفائدة على كل من المؤسسة التي تحاول تخفيض تكاليفها وكذلك أفراد المجتمع كمستهلكين للسلع المنتجة والخدمات المؤداة بتكاليف أقل.

3.3. توفير البيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات الإدارية

تتعرض إدارة المؤسسة بمستوياتها المختلفة لعدد من المواقف أو المشكلات التي تتطلب منها ضرورة التصرف باتخاذ قرار معين، فقد يتعلق الأمر بتعديل حجم الإنتاج أو الاتفاق على أعمال جديدة وقد يتعلق بتعديل تصميم بعض المنتجات أو إضافة منتجات جديدة أو التوقف عن إنتاج بعض السلع أو تقديم بعض الخدمات وقد يتعلق بالمفاضلة بين إنتاج بعض أجزاء المنتج داخل المؤسسة أو شرائها جاهزة من مؤسسات أخرى وقد يتعلق بإضافة مرحلة إنتاجية جديدة أو الاكتفاء بالمرحل الموجودة أو حذف مرحلة من المراحل الحالية وقد يتعلق باستبدال آلة قديمة بغيرها أو اقتناء آلات ومعدات إضافية وقد يتعلق بتسعير بعض المنتجات أو بتقويم المخزون من الإنتاج التام وغير التام.

وفي جميع الأمور السابق ذكرها تقف الإدارة في مواجهة ضرورة اختيار الحل الأمثل من بين الحلول البديلة الممكنة وتتبع أهمية محاسبة التكاليف من قدرتها على دراسة مجموعة العوامل الكمية الملموسة التي يمكن التعبير عنها أو قياسها بالنقود ومن ثم تتمكن من توفير البيانات والمعلومات التي تحتاج إليها الإدارة لتقويم الإنتاج التام وغير التام في نهاية كل فترة مالية معينة وتوفير البيانات والمعلومات التي تساعد في إعداد الموازنة التخطيطية طبقاً لمراكز المسؤولية (مراكز التكلفة ومراكز الربحية ومراكز الاستثمار) وتوفير البيانات والمعلومات التي تساعد الإدارة وهي بصدد اتخاذ قرارات تسعير المنتجات وعموماً يمكن القول أن محاسبة التكاليف توفر البيانات والمعلومات التي تساعد الإدارة في القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات.

ويلاحظ أن القرارات الإدارية تتعلق غالباً بالمستقبل ومن ثم فإن التكاليف الفعلية أو التاريخية لا تفيد وحدها في هذا الصدد لأنها تهتم بالماضي وتعتبر عنه ويكتفي بالإسترشاد بها في التنبؤ بالاتجاهات التي يحتمل أن تسلكها عناصر التكاليف المرتبطة بالمشكلة موضع الدراسة مستقبلاً، وتستخدم محاسبة التكاليف في هذا المجال عدداً من المفاهيم من أهمها تكلفة الفرصة البديلة والتكاليف المحسوبة، التكاليف التفاضلية، ونظراً لتعدد الأهداف وتنوع التكاليف فإنه يمكن القول بأنه توجد تكاليف مختلفة لأغراض مختلفة.

المطلب الثاني: محاسبة التكاليف، المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية

نركز من خلال هذا المطلب على توضيح استخدامات المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية لمعلومات محاسبة التكاليف، إضافة إلى توضيح أوجه الشبه والاختلاف بين محاسبة التكاليف وكل من المحاسبة المالية والإدارية.

1. العلاقة بين محاسبة التكاليف، المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية

لضمان ثقة أصحاب المؤسسة، يوفر المسيرين المعلومات حول قراراتهم ونتائج هذه القرارات، تتطلب هذه المسألة الإدارية شكلين من المحاسبة هما المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية.¹

1.1. المحاسبة المالية

تهدف المحاسبة المالية لإعداد القوائم المالية وضمان معلومات قابلة للاستخدام من طرف الأطراف الخارجية كالمستثمرين والمقرضين. معلومات المحاسبة المالية هي معلومات تاريخية، كمية، نقدية ويمكن التحقق منها وعادة ما تعطي صورة عن أنشطة المؤسسة بأكملها، كما أن المؤسسات مطالبة بتدقيق قوائمها المالية من طرف مؤسسات تدقيق مستقلة.²

¹ Charles T. Horngren, Walter T. Harrison Jr and M. Suzanne Oliver, **Accounting**, 9 th Edition, Pearson Education, USA, 2012, p : 774 .

² Michael R. Kinney and Cecily A. Raiborn, **Op-Cit**, 2011, p : 02.

2.1. المحاسبة الإدارية

تركز المحاسبة الإدارية على مساعدة الأطراف الداخلية عن طريق تقديم تقارير تشمل المعلومات المالية والكمية التي تساعد الإدارة على تحقيق أهداف التنظيم، لذلك فهي تهتم بالتخطيط، الرقابة واتخاذ القرارات وتقييم الأداء. ويتعين ملاحظة أن المحاسبة الإدارية على عكس المحاسبة المالية غير مقيدة بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها عند إعداد التقارير الداخلية. فقد تشمل التقارير المقدمة لأغراض تقييم الأداء على بيانات ومعلومات مستقبلية وفعالية والفروق بينهما، حتى تمكن الإدارة من تقصي أسباب هذه الفروق وتصحيحها لإعادة الخطة إلى مسارها الصحيح.¹

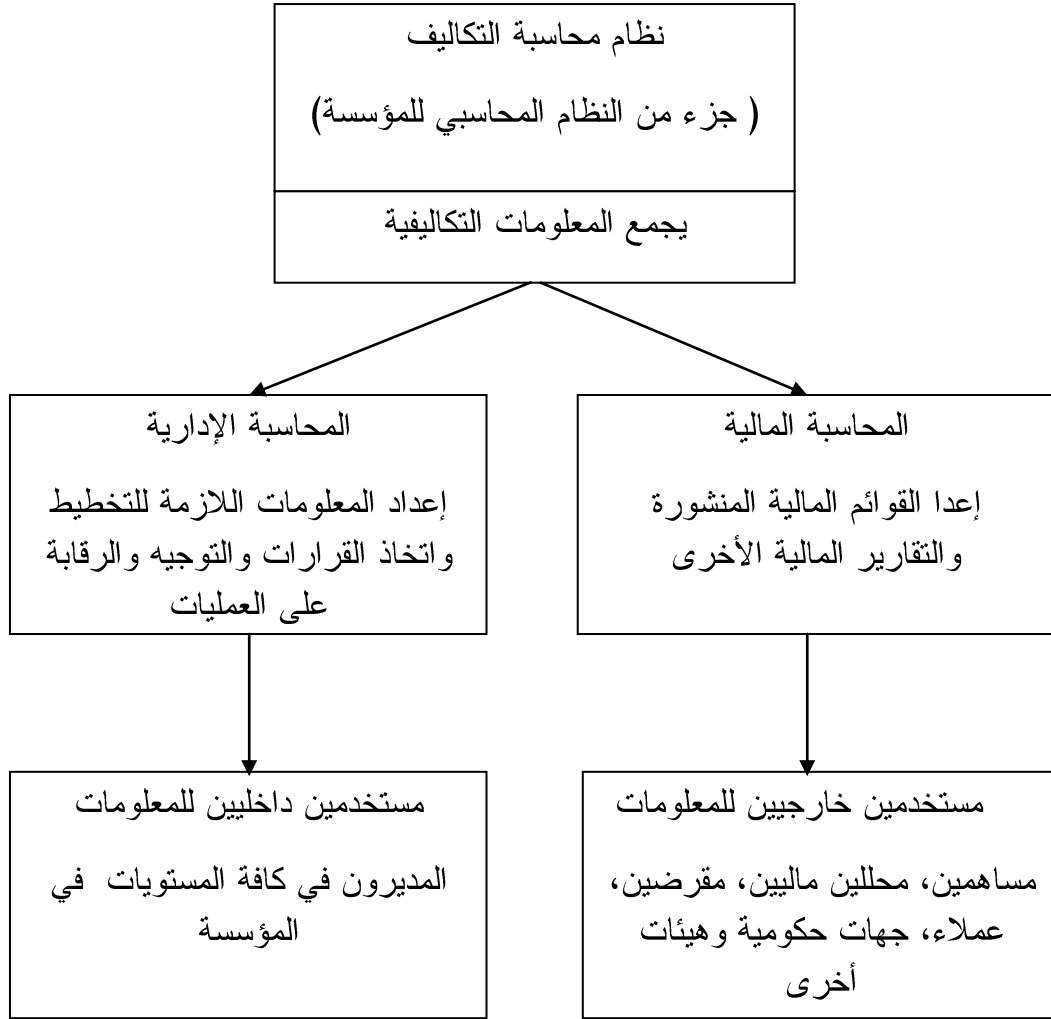
يتضح من ذلك أن بيانات ومعلومات محاسبة التكاليف ذات أهمية خاصة لكل من المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية. وتتركز العلاقة بينهم في توفير محاسبة التكاليف البيانات والمعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية، التي تعد من مخرجات نظام المحاسبة المالية، كذلك تمد محاسبة التكاليف المحاسبة الإدارية بالبيانات والمعلومات اللازمة لمساعدة الإدارة في التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة وتقييم الأداء. لذلك تعد محاسبة التكاليف المصدر الأساسي للحصول على بيانات ومعلومات تفصيلية عن تكاليف المنتجات وخطوط الإنتاج والأنشطة التي تتم في الإدارات المختلفة.²

ويوضح الشكل رقم (1-3) العلاقة بين محاسبة التكاليف، المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية

¹ شحاتة السيد شحاتة، أساسيات محاسبة التكاليف: أسس قياس التكلفة - تقارير و قوائم التكاليف - التكاليف على أساس الأنشطة، دون طبعة، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، دون سنة النشر، ص: 11.

² نفس المرجع السابق، ص: 12.

شكل رقم (1-3) : العلاقة بين محاسبة التكاليف، المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية



المصدر: شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، دون سنة النشر، ص:13.

2. المقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية
يركز هذا العنصر على إيضاح عناصر الشبه والاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية، محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية.

1.2. أوجه الشبه وأوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

يمكن إيضاح كل من أوجه الشبه والاختلاف بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية في مايلي:

أ. أوجه الشبه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

يتحصل نظام معلومات محاسبة التكاليف ونظام معلومات المحاسبة المالية البيانات (المدخلات) من مستندات داخلية كانت أو خارجية، ثم يقوم كل نظام منهما بعمليات تشغيلية تتفق مع الأهداف التي يصبو لتحقيقها. ونذكر أوجه الشبه بين النظامين في ما يلي:¹

- تحتوي الحسابات الختامية التي تمثل مخرجات نظام المحاسبة المالية بيانات تعبر عن تكاليف إجمالية، فمثلا تكلفة المبيعات وتكلفة المشتريات وتكلفة المخزون أول المدة وتكلفة المخزون آخر المدة. أما دفاتر وسجلات نظام معلومات محاسبة التكاليف فتحتوي على نفس البيانات السابق ذكرها ولكن بشكل تحليلي وتفصيلي لدرجة يمكن القول أن البيانات المستمدة من نظام محاسبة التكاليف تعتبر وسيلة للرقابة والضبط للتأكد من صحة وسلامة البيانات المستمدة من نظام معلومات المحاسبة المالية. وكمثال على ذلك نجد أن عنصر تكلفة الأجور يعالج في محاسبة التكاليف بشكل تحليلي أما في المحاسبة المالية فيعالج كعنصر واحد يتمثل في بند الأجور؛

- نتيجة لزيادة الاهتمام بدور محاسبة التكاليف في تحقيق الرقابة على الإنفاق، اقتضى الواقع أهمية إدماج حسابات التكاليف والحسابات المالية، ومن ثم الاحتفاظ بمجموعة واحدة من السجلات واستخدام حسابات المراقبة التي تشتمل على بيانات إجمالية عن عناصر التكاليف التي تظهر بشكل تفصيلي في حسابات تكلفة المواد والأجور والمصروفات الأخرى؛

- تهتم المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف بتحديد نتائج نشاط المؤسسة، ولكن المحاسبة المالية تحدد نتائج نشاط المؤسسة ككل وبشكل إجمالي، أما محاسبة التكاليف فتقوم بتحديد الأداء لكل نشاط على حدى ولكل مرحلة ولكل عملية ولكل منتج وبشكل تفصيلي يفيد في تحقيق أغراض الرقابة لتفادي الضياع والإسراف.

ب. أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

على الرغم من أوجه الشبه السابق ذكرها بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية، إلا أنه توجد بينهما أوجه اختلاف كثيرة ومتعددة ترجع إلى اختلاف خصائص كل منهما، وتتمثل هذه الاختلافات في ما يلي:²

- من حيث طبيعة العلاقات المالية

تهتم المحاسبة المالية بالعمليات المالية التي تحدث بين المؤسسة والغير أي أنها تهتم بعلاقات الدائنية والمديونية، أما محاسبة التكاليف فتهم بالعمليات المالية المتعلقة بالإدارات والأقسام والمراكز داخل المؤسسة، حيث تركز اهتماماتها على نفقات العمليات التشغيلية الداخلية أيا كانت طبيعة النشاط إنتاج سلعة أو خدمة؛

¹ محمود محمود السجاعي، مرجع سبق ذكره، 2008، ص ص : 32-34.

² نفس المرجع السابق، ص ص : 35-37.

- من حيث طريقة معالجة العمليات المالية

تهتم المحاسبة المالية بمعالجة العمليات المالية بطريقة إجمالية من منطلق أن الوحدة المحاسبية تتمثل في المؤسسة ككل، أما محاسبة التكاليف فتهتم بمعالجة العمليات المالية بطريقة تحليلية وتفصيلية من أجل توفير بيانات عن تكاليف كل نوع من أنواع المنتجات (سلعة أو خدمة) والعمليات؛

- من حيث الأهداف

تتمثل أهداف المحاسبة المالية في تسجيل العمليات المالية قصد تحديد نتائج نشاط المؤسسة ككل من ربح أو خسارة كما تظهرها الحسابات الختامية للفترة المالية التي غالباً ما تكون سنة مالية، أما أهداف محاسبة التكاليف فتتمثل في حصر وتحليل عناصر التكاليف من أجل تحديد تكلفة وحدات النشاط والرقابة على التكاليف ومساعدة الإدارة في قيامها بوظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة واتخاذ قرارات؛

- من حيث الاهتمام بالماضي والمستقبل

يرتكز اهتمام المحاسبة المالية على البيانات الفعلية التي تعبر عن العمليات التي تمت في الماضي، أما محاسبة التكاليف فيمتد اهتمامها ليشمل البيانات الفعلية والبيانات المحددة مقدماً سواء كانت تقديرية أو معيارية؛

- من حيث طبيعة العمليات التي تتعامل معها

ينحصر اهتمام المحاسبة المالية في البيانات المالية الخاصة بعمليات المؤسسة في علاقاتها بالغير الذي تتعامل معه، أما محاسبة التكاليف فيمتد اهتمامها ليشمل كل من البيانات الكمية والبيانات المالية الخاصة بأوجه نشاط المؤسسة مع التركيز على الإدارات والأقسام والمراكز؛

- من حيث العناصر مجال الاهتمام

تهتم المحاسبة المالية بعناصر المصاريف (بجميع أنواعها كالمصاريف الخاصة بالنشاط التجاري، النشاط الإنتاجي أو الإستثماري...) وعناصر الإيرادات (سواء كانت تتمثل في إيرادات المبيعات أو في إيرادات أخرى كإيرادات العقارات أو غيرها) وعناصر الأصول (سواء كانت جارية أو غير جارية) وعناصر الخصوم (جارية أو غير جارية)، أما محاسبة التكاليف فتهتم أساساً بحصر وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف (مواد، أجور ومصاريف أخرى)؛

- من حيث الأطراف التي تخدمها

تهتم المحاسبة المالية بخدمة الأطراف الخارجية وهم أصحاب المؤسسة، الدائنون، المقرضون، العاملون والجهات الحكومية مثل مصلحة الضرائب وغيرها، أما محاسبة التكاليف فتهتم بخدمة الأطراف الداخلية وهي المستويات الإدارية المختلفة (إدارة عليا، إدارة وسطى وإدارة تنفيذية).

2.1. أوجه الشبه وأوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية

يمكن إيضاح كل من أوجه الشبه والاختلاف بين محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية في ما

يلي:

أ. أوجه الشبه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية

من خلال تعريف محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية المذكورة سابقا والعلاقة بينهما، يمكن استنتاج أنهما تتفقان من حيث الهدف، حيث تهدف كل من محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية لخدمة الإدارة أي أن هدفهما يتمثل في الاستخدامات الإدارية لبيانات التكاليف، وهذا يعتبر بمثابة وجه شبه بينهما.¹

ب. أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية

يتمثل وجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية في نطاق كل منهما في التعامل مع البيانات والأرقام، ونوضح ذلك في ما يلي:²

- محاسبة التكاليف

تركز محاسبة التكاليف على بيانات التكلفة الناتجة عن نظام التكاليف، كما أنها تتعامل مع بيانات التكاليف الملائمة للمشكلة موضوع الدراسة فقط، وعلى سبيل المثال عند دراسة مشكلة تسعير المنتجات واتخاذ قرار التسعير نجد أن دور محاسبة التكاليف يتمثل في إمداد الإدارة بالبيانات الخاصة بتكلفة وحدة المنتج (سلعة أو خدمة) والتي قد يتم اعتمادها أساسا لتحديد السعر.

- المحاسبة الإدارية

تتعامل المحاسبة الإدارية مع البيانات والأرقام على نطاق أوسع من محاسبة التكاليف، كما أنها تتناول بعض المواضيع التي لا تتضمنها عادة محاسبة التكاليف، فمثلا عند دراسة مشكلة تسعير المنتجات واتخاذ قرار التسعير نجد أن المحاسبة الإدارية تتعامل مع المشكلة من كافة الجوانب، حيث تدرس المشكلة من جانب التكلفة بالإضافة إلى أبعاد أخرى مرتبطة بها مثل أسعار المنافسين وأثر السعر المقترح على المنتجات البديلة وعلى حصة المؤسسة من السوق.

ومن ناحية أخرى، تدخل مواضيع تقييم الأداء وقرارات التشكيلة المثلى للمنتجات وقرارات الحصول على المعلومات في نطاق المحاسبة الإدارية وتخرج عن نطاق محاسبة التكاليف.

نستخلص من خلال المقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية أنهما ليستا مترادفتان وفي نفس الوقت غير مستقلتان تماما، حيث أن بيانات التكاليف عنصر مشترك في كليهما، وإن كان نطاق كل منهما مختلف عن الآخر.

المطلب الثالث: محاسبي تكاليف المؤسسة وتطورات محاسبة التكاليف

يركز هذا المطلب على التطورات الرئيسية الأربعة في مجال الأعمال التي تؤثر على محاسبة التكاليف، دور الجمعيات والمنظمات العلمية والمهنية في تطويرها، إضافة إلى توضيح موقع محاسبي التكاليف في المؤسسة والمعايير الواجب الالتزام بها والصادرة عن معهد المحاسبين الإداريين (Institute of Management Accountants (IMA).

¹ نفس المرجع السابق، ص : 39.

² نفس المرجع السابق، ص ص : 39-40.

1. التطورات الحديثة في محاسبة التكاليف

تختلف الأعمال التجارية في القرن الواحد والعشرين عنها في القرن العشرين، حيث أصبحت الأسواق أكثر تنافسية والوصول للمعلومات أكثر أهمية. وحالياً، تستمد العديد من المؤسسات ميزات التنافسية من معلوماتها وليس من مرافقها المادية، حيث تفتخر مؤسسة الأمازون Amazon.com بإدارة المعلومات المتحصل عليها من عملائها ومورديها وتعمل هذه المؤسسة باستمرار على تحسين معلوماتها المحاسبية. فالمعلومات التي كانت تدعم المؤسسات في الثمانينات والتسعينات أصبحت غير كافية لبيئة الأعمال الحديثة.

وتلخص التطورات الرئيسية الأربعة في مجال الأعمال التي تؤثر على محاسبة التكاليف في ¹:

- التحول من اقتصاد قائم على الإنتاج إلى اقتصاد قائم على الخدمات؛
- المنافسة العالمية؛
- التطور التكنولوجي؛
- التغييرات في إدارة الأعمال التجارية.

1.1 التحول من اقتصاد قائم على الإنتاج إلى اقتصاد قائم على الخدمات

طور المحاسبون في المؤسسات الإنتاجية العديد من الأفكار الأساسية في محاسبة التكاليف، رغم ذلك تطورت هذه الأفكار وأصبحت تطبق على كل أنواع المؤسسات بما فيها المؤسسات الخدمية والمؤسسات غير الربحية. فالمؤسسة الخدمية هي المؤسسة التي لا تنتج أو تباع سلع ملموسة و بدلاً لذلك تقدم أشكال أخرى للقيمة، وتعد مؤسسات المحاماة، مؤسسات النقل، البنوك ومؤسسات التأمينات والفنادق مؤسسات خدمية تسعى لتحقيق الأرباح، كما أن أغلب المؤسسات غير الربحية مثل المستشفيات، المدارس، المكتبات، المتاحف والوكالات العمومية هي أيضاً مؤسسات خدمية.

وأصبح قطاع الخدمات يمثل أكثر من 80% من العمالة، حيث تعد صناعة الخدمة تنافسية للغاية ويعتمد مسيروها بشكل متزايد على المعلومات المحاسبية.

يقوم المسيرون والمحاسبون في المؤسسات الخدمية الربحية أو غير الربحية بجمع وإنفاق الأموال، إعداد الميزانيات وتصميم وتنفيذ أنظمة الرقابة، كما لديهم التزام باستخدام الموارد بحكمة وذكاء، حيث تساهم المعلومات المحاسبية في تفعيل العمليات ومساعدة المؤسسة على تحقيق أهدافها.

تعد البساطة شعار الأنظمة المحاسبية في المؤسسات الخدمية، وذلك لأن العديد من صانعي القرار المستخدمين لهذه الأنظمة كالأطباء، الأساتذة والمسؤولين الحكوميين مشغولين عن محاولة التعامل مع نظام معقد، فبالنسبة لهم، استعمال المعلومات يتطلب أن تكون بسيطة لفهمها. وعليه البساطة هي اعتبار مهم في تصميم أي نظام محاسبي، أما التعقيد فيولد تكاليف لجمع وتفسير البيانات وغالبا ما تتجاوز تكاليف التعقيد الفوائد المحتملة.

2.1 المنافسة العالمية

في السنوات الأخيرة، تزايدت المنافسة العالمية حيث خفضت العديد من الدول الحواجز الدولية أمام التجارة كالتعريفات الجمركية والرسوم. إضافة إلى ذلك، كان هناك اتجاه عالمي نحو إزالة القيود الذي نتج عنه تحول في توازن القوى الاقتصادية في العالم، وكان هذا أكثر وضوحاً في الولايات

¹ Horngren, Charles T & al, Introduction to Management Accounting, 16th Edition, Pearson Education, USA, 2014, p p:15-17.

المتحدة الأمريكية، حيث أعادت العديد من المؤسسات تصميم نظم محاسبتها لغرض توفير معلومات أكثر دقة عن تكلفة أنشطتها، منتجاتها وخدماتها مما يمكنها من استعادة قدرتها التنافسية. كما يساعد تحسين معلومات التكلفة المسيرين على الفهم الأفضل لقراراتهم والتنبؤ بالآثار المترتبة عنها.

3.1. التطور التكنولوجي

منذ العفدين الماضيين، كان للتطور التكنولوجي التأثير المهيمن على محاسبة التكاليف حيث أثر على الإنتاج واستعمال المعلومات، كما غيرت زيادة القدرات، تخفيض تكلفة المعالجة والتخزين الآلي من كيفية جمع المحاسبين للمعلومات، تخزينها، معالجتها والتقرير عنها. وفي العديد من الحالات تمكّن قواعد البيانات المسيرين من الوصول للبيانات بطريقة مباشرة وإعداد وتحليل قراراتهم، فالمسيرون والمحاسبون يعملون حالياً لضمان الوصول للبيانات اللازمة لقراراتهم ولتأكيد ذلك يكون المسيرون على علم بكيفية جمع البيانات واستخدامها.

وتتضمن التجارة الإلكترونية كل من التجارة الإلكترونية من المؤسسة إلى المستهلك **business-to-business (B2B)** والتجارة الإلكترونية من المؤسسة إلى المؤسسة **business-to-business (B2B)** ، فالنمو في أنشطة النوع الثاني له أهمية خاصة، حيث اكتشفت العديد من المؤسسات أن **(B2B)** يخلق وفورات حقيقية، وكمثال على ذلك خفضت بعض المؤسسات تكاليف معالجة مشترياتها بنسبة تصل إلى 70% وذلك عن طريق أتمتة العمليات.

ويتمثل التأثير الكبير للتكنولوجيا على الأنظمة المحاسبية في الاستخدام المتزايد لأنظمة تخطيط موارد المؤسسة **enterprise resource planning (ERP)** ، التي تدعم كل المجالات الوظيفية في المؤسسة وتعد المحاسبة جزء واحد فقط من هذا النظام. وكمثال على ذلك مؤسسة **Oracle** التي تصف نظامها لتخطيط موارد المؤسسة كنظام مساعد للمؤسسات على دمج جميع جوانب العمل، بما في ذلك إدارة العلاقات مع الزبائن، إدارة أصول المؤسسة، تخطيط موارد المؤسسة، إدارة سلسلة التوريد وإدارة العلاقات مع الموردين.

ويجب على المحاسب العمل مع المسيرين في كل المؤسسة لضمان أن نظام تخطيط الموارد للمؤسسة يوفر المعلومات المالية التي يحتاجها المسيرون.

4.1. التغييرات في إدارة الأعمال التجارية

بما أن محاسبة التكاليف تدعم اتخاذ القرارات في المؤسسة فإنه يجب على الأنظمة المحاسبية التكيف مع تغييرات الممارسات الإدارية. حيث تقوم بعض المؤسسات بتطبيق تغييرات شاملة من خلال إعادة هندسة العمليات التجارية وإعادة تصميمها وذلك لتحسين أدائها في مجالات التكلفة، الجودة والخدمة، كما تعمل المؤسسات على تقليل وقت القيام بالنشاط عن طريق إعادة التصميم، التبسيط وأتمتة عمليات الإنتاج، حيث تستخدم هذه المؤسسات التصميم المعتمد على الكمبيوتر **computer-aided design (CAD)** لتصميم المنتجات التي يمكن إنتاجها بكفاءة، إضافة إلى استخدام الإنتاج المعتمد على الكمبيوتر **computer-aided manufacturing (CAM)** لتوجيه ومراقبة تجهيزات الإنتاج.

يعتبر تبني فلسفة الإنتاج في الوقت المناسب **just-in-time (JIT)** أحد التغييرات الإدارية التي تسمح بزيادة كفاءة العمليات التجارية. ويشير نظام الإنتاج في الوقت المناسب في الأصل إلى نظام الجرد الذي يقلل المخزون إلى الحد الأدنى من خلال ترتيب المواد والمكونات المشتركة وإيصالها في الوقت المناسب عند الحاجة إليها للإنتاج، مما يمكن من إنتاج السلع في الوقت المناسب وبيعها

للمستهلك في الوقت المحدد. ظهر هذا النظام في المؤسسات اليابانية مثل Toyota، ثم انتشر استخدامه في العديد من المؤسسات الكبرى في الولايات المتحدة الأمريكية كـ General Motors و Intel إضافة إلى عدة مؤسسات صغرى. إضافة إلى ذلك، يتمثل جوهر فلسفة الإنتاج في الوقت المحدد في إلغاء النفايات من خلال:

- تقليل الوقت المستغرق في عمليات إنتاج المنتجات؛
- إلغاء الوقت الذي تستغرقه المنتجات في الأنشطة غير المضافة للقيمة كوقت الانتظار.

زيادة على ذلك، يركز تطبيق التحسين المستمر continuous improvements على تحقيق كفاءة الأعمال التجارية، حيث يؤدي إلى إزالة النفايات كلياً من المؤسسة .

كما يعتبر التركيز على الجودة ذو أهمية في المحيط التنافسي الحالي، حيث اتخذت العديد من المؤسسات مبادرة تطبيق إدارة الجودة الشاملة Total Quality Management (TQM)، التي ينتج عنها تخفيض التكاليف بتحقيق أعلى مستوى جودة. كما تركز إدارة الجودة الشاملة على الوقاية من العيوب وإرضاء الزبائن. وفي الفترة الأخيرة، تحول التركيز على الجودة إلى ستة سيقما Six Sigma، وهو منهج متكامل يعتمد على البيانات للقضاء على العيوب في كل عملية، وهو في الأساس عبارة عن جهودات للتحسين المستمر للعمليات مصمم لتخفيض التكاليف من خلال تحسين الجودة، كما يسعى للتأكد من أن العمليات الداخلية تتم بأكبر قدر ممكن من الكفاءة. ويقوم محاسبو التكاليف بدور مهم في تطبيق ستة سيقما باعتبارهم خبراء في الحساب وأعضاء كاملية العضوية في الفرق المديرة للمجهودات.

وتؤثر التغييرات في الأعمال التجارية المذكورة في محاسبة التكاليف لأنها تؤثر جميعاً على التكاليف، حيث يقوم المحاسبون غالباً بقياس وفورات التكلفة الفعلية، التنبؤ بوفورات التكلفة المتوقعة وتطوير تكاليف المنتجات والخدمات لمختلف بيئات الإنتاج. وكمثال على ذلك خفضت إحدى المؤسسات البريطانية وقت إنتاج مضخة للفراغ من ثلاث أسابيع إلى ستة دقائق، وذلك بالتحول من خطوط الإنتاج الطويلة إلى خلايا التصنيع التي تمكن من إنجاز جميع خطوات الإنتاج في تتابع سريع، ويقوم المحاسبون بحساب المنافع المحققة من بتخفيض وقت الإنتاج. وعليه، عند قيام المؤسسة بتغيير عمليات إنتاجها لتحقيق أهداف اقتصادية فإن المحاسبون يقومون بالتنبؤ وقياس الأثر الاقتصادي.

2. دور الجمعيات والمنظمات العلمية والمهنية في تطوير محاسبة التكاليف

ساهمت عدة جمعيات ومنظمات مهنية وحكومية بدرجات متفاوتة في تنظيم المهنة، ونذكر بعض هذه التنظيمات فيما يلي:¹

1.2 معهد المحاسبين الإداريين (IMA) Institute of Management Accountants

ساهم معهد المحاسبين الإداريين في تطوير الإجراءات والأساليب المتعلقة بالجانب التطبيقي لكل من محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، ويقوم المعهد بإصدار دورية يطلق عليها المحاسبة الإدارية Management Accounting ويقوم بتنظيم برامج للتعليم المستمر تغطي موضوعات عديدة في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية؛

¹ شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، دون سنة النشر، ص: 18.

2.2. مجلس معايير محاسبة التكاليف (CASB) Cost Accounting Standard Board

تأسس مجلس معايير محاسبة التكاليف سنة 1970 في وضع معايير تتضمن توحيد وترابط أسس مبادئ محاسبة التكاليف الواجب إتباعها في الولايات المتحدة الأمريكية، ولمعايير هذا المجلس أهمية قانونية وخاصة في التعاقدات الحكومية؛

3.2. جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) American Accounting Association

قامت جمعية المحاسبة الأمريكية بدور كبير في تطوير مهنة محاسبة التكاليف من خلال الموضوعات البحثية في نظرية المحاسبة، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية والضرائب وغيرها. وقد كان لهذه البحوث دورا كبيرا في تطوير المفاهيم والأسس والأساليب والإجراءات المتبعة في محاسبة التكاليف.

3. موقع محاسب التكاليف في الهيكل التنظيمي

تميز المؤسسات بين السلطة التنفيذية **Line management** والسلطة الاستشارية **Staff management**. تعد الإدارة التنفيذية مسؤولة مباشرة عن تحقيق أهداف المؤسسة مثل إدارة الإنتاج، إدارة التسويق وإدارة التوزيع، فمثلا يتحمل مدير الإنتاج مسؤولية تحقيق مستويات محددة من الإيرادات التشغيلية، جودة المنتج، سلامة المنتج والامتثال للقوانين البيئية، وأيضا يعد قسم الأطفال في المستشفى مسؤول عن جودة الخدمة، التكاليف وفواتير المرضى. أما الإدارة ذات السلطة الاستشارية كإدارة محاسبة التكاليف، إدارة تكنولوجيا المعلومات وإدارة الموارد البشرية فتتمثل مهمتها في تقديم النصائح، دعم ومساعدة الإدارة التنفيذية. وكمثال على ذلك يمكن أن يكون مدير المصنع (إدارة تنفيذية) مسؤول عن الاستثمار في معدات جديدة، أما محاسب التكاليف (سلطة استشارية) فيعمل معه كشريك حيث يقوم بإعداد مقارنات تفصيلية لتكلفة تشغيل المعدات البديلة.¹

يتزايد اعتماد المؤسسات مثل **Honda** و **Dell** على العمل في مجموعات لتحقيق أهدافها، تشتمل هذه المجموعات على كل من الإدارة التنفيذية والإدارة الاستشارية، وبذلك تتوفر جميع مدخلات اتخاذ القرار في نفس الوقت.²

يعد المدير المالي **the finance director or The chief financial officer** في العديد من الدول المسؤول التنفيذي عن الإشراف على العمليات المالية للمؤسسة، وتتمثل بعض مسؤولياته في: توفير المعلومات المالية للمسيرين والمساهمين، الإشراف على العمليات المصرفية والتمويل قصير وطويل الأجل، إدارة المخاطر المالية لتغيرات أسعار الفائدة، أسعار الصرف، التخطيط لضرائب الدخل والمبيعات، التواصل مع المساهمين والاستجابة لهم والتفاعل معهم وتحديد الإستراتيجية وتخصيص الموارد لتنفيذها.³

المراقب المالي هو **The controller (also called the chief accounting officer)** نائب رئيس الشؤون المالية والذي يعد مسؤولا على محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية، ولا يمارس المراقب المالي أي سلطة تنفيذية باستثناء ما يمارسه داخل قسمه، ويمارس نوعا من المراقبة الخاصة وذلك بالتقرير عن البيانات الملائمة وتفسيرها ويؤثر على سلوك الموظفين ومساعدة المديرين التنفيذيين لاتخاذ قرارات أفضل.⁴

¹ Charles T Horngren, Srikant M. Datar and Madhav V. Rajan, **Op-Cit**, 2015, p: 36.

² **IBID**, p: 36.

³ **IBID**, p: 36.

⁴ **IBID**, p: 36.

ومن المتفق عليه أن معظم محاسبي التكاليف هم مدراء بارعين، ورغم ذلك لا تتوقف قدراتهم عند ذلك وإنما يمتلك محاسب التكاليف الناجح عدة مهارات وخصائص التي توصله إلى أبعد من القدرات التحليلية الأساسية:¹

- زيادة على أنهم ذوي كفاءة فنية ، يتميز محاسبي التكاليف بالعمل الجيد في فرق العمل ، التعرف على قضايا الأعمال، فهم المحفزات المختلفة للأشخاص ، احترام آراء زملائهم ، التعاطف والثقة؛
- التركيز على التحليل الواقعي، إصدار الأحكام الصارمة مع تجنب الخصومة؛
- العمل على تحفيز الأفراد على التغيير والإبداع؛
- التواصل الواضح والصريح؛
- التمتع بالنزاهة.

4. الممارسة المهنية الأخلاقية لمحاسبي التكاليف

نظراً لأن المحاسبين مسؤولون على صحة المعلومات المالية المقدمة إلى الأطراف الداخلية والخارجية، فإن لهم التزامات أخلاقية خاصة، ويجب على محاسبي التكاليف والمحاسبين الإداريين الالتزام بمعايير السلوك الأخلاقي.²

أصدر معهد المحاسبين الإداريين (IMA) بيان يتضمن معايير الممارسة المهنية الأخلاقية، وتضمن هذا البيان المبادئ والمعايير الأخلاقية مع شرح هذه المعايير.³

1.4. المبادئ

تشمل المبادئ الأخلاقية الخاصة بمعهد IMA: الصدق ، النزاهة ، الموضوعية ، والمسؤولية يجب على الممارسين التصرف وفقاً لهذه المبادئ وتشجيع الآخرين داخل مؤسساتهم على الالتزام بها.

2.4. المعايير

قد يؤدي عدم ممارسة المعايير المتمثلة في الكفاءة، السرية، النزاهة والمصادقية إلى اتخاذ إجراءات تأديبية.

أ. الكفاءة

يتحمل كل ممارس مسؤولية ما يلي:

- الحفاظ على مستوى مناسب من القيادة المهنية والخبرة بتعزيز المعارف والمهارات؛
- أداء واجباتهم المهنية وفقاً للقوانين واللوائح والمعايير التقنية؛
- توفير معلومات دعم القرار والتوصيات التي تكون دقيقة وواضحة وموجزة وفي الوقت المناسب والمساعدة لإدارة المخاطر.

¹ IBID, pp: 37-38.

² IBID, p:39.

³ IMA STATEMENT OF ETHICAL PROFESSIONAL PRACTICE, The association of accountants and financial proffecinals in business, USA, July 1st, 2017, pp :1-2, <https://www.imanet.org>, in 07/07/2018, at :18 :27.

ب. السرية

يتحمل كل ممارس مسؤولية ما يلي:

- الحفاظ على سرية المعلومات إلا إذا كان الإفصاح عنها مرخصاً أو مطلوباً قانونياً؛
- إبلاغ جميع الأطراف ذات الصلة فيما يتعلق بالاستخدام المناسب للمعلومات السرية؛
- الامتناع عن استخدام المعلومات السرية لمصلحة غير أخلاقية أو غير قانونية.

ج. النزاهة

يتحمل كل ممارس مسؤولية ما يلي:

- التواصل المنتظم مع شركاء العمل لتفادي التضارب الواضح في المصالح؛
- الامتناع عن القيام بأي تصرف بإمكانه المساس بالواجبات الأخلاقية؛
- الامتناع عن مزاوله أو دعم أي نشاط بإمكانه تشويه سمعة المهنة؛
- المساهمة في ثقافة أخلاقية إيجابية ووضع نزاهة المهنة فوق الاهتمامات الشخصية.

د. المصداقية

يتحمل كل ممارس مسؤولية ما يلي:

- إيصال المعلومات بموضوعية؛
- توفير جميع المعلومات ذات الصلة التي يمكن أن تؤثر على فهم المستخدم للتقارير أو التحليلات أو الاقتراحات؛
- التقرير عن أي تأخير أو خلل في المعلومات، التوقيت المناسب، المعالجة، أو الرقابة الداخلية حسب سياسة المؤسسة أو القانون المطبق؛
- الإبلاغ عن القيود المهنية أو غيرها من القيود التي تمنع الأداء الناجح لنشاط ما.

المبحث الثاني: مفهوم التكاليف، تصنيفاتها ونظم وأساليب تحميلها

تتميز التكلفة بأنها مفهوم مبسط يسهل فهمه، ولا يختلف هذا المفهوم من دولة لأخرى، إلا أن هذا لا يعني أن التكلفة يكون مضمونها واحد في جميع الحالات، حيث تختلف تصنيفات التكلفة حسب الغرض من قياسها، إضافة إلى اختلاف نظم وأساليب تحميلها.

يتناول هذا المبحث التكلفة من حيث المفهوم، التصنيف، النظم ومختلف الأساليب والنظريات المرتبطة بتحميل التكاليف.

المطلب الأول: مفهوم التكاليف

نتناول من خلال هذا المطلب تعريف التكلفة والمصطلحات المتعلقة بها والعلاقة فيما بينها، إضافة إلى تدفقات التكلفة في مختلف أنواع المؤسسات.

1. تعريف التكلفة والمصطلحات المتعلقة بها

هناك الكثير من المصطلحات التي تتداولها الكتابات المحاسبية والتي نجد صعوبة في التمييز بينها، ويتطلب تحديد مفهوم واضح للتكلفة ضرورة التمييز بين مصطلحات معينة مثل النفقة، التكلفة، الأصل، المصروف والخسارة، والتي تجمع بينها خصائص معينة وتميز بينها خصائص أخرى. و نوضح فيما يلي تعريف التكلفة والمصطلحات المرتبطة بها وتدفقات التكلفة في المؤسسات.¹

¹ شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، دون سنة النشر، ص ص: 31-32.

أ. النفقة The expenditure

هي كل تضحية بموارد اقتصادية، ونظراً لأن الموارد الاقتصادية تتميز بالندرة بطبيعتها فإن قيمة الموارد الاقتصادية المضحية بها (حجم النفقة ذاتها) تتوقف على الندرة النسبية لهذه الموارد. ويقضي الرشد الاقتصادي بأن الفرد يضحي بموارد اقتصادية ذات قيمة طوعية إذا كان يتوقع أن يترتب على هذه التضحية منفعة تزيد قيمتها عن قيمة الموارد المضحية بها، وكمثال يعتبر من غير المعقول أن يضحي شخص ما بمبلغ معين للحصول على منفعة تقل قيمتها عن ذلك المبلغ إلا إذا كان مجبراً على ذلك. وعليه يمكن أن تكون النفقة اختيارية أو إجبارية:

- النفقة الاختيارية

تكون النفقة اختيارية عادة لها ما يقابلها من منفعة تزيد في قيمتها عن النفقة ذاتها، وذلك بما يتماشى مع مفهوم الرشد الاقتصادي؛

- النفقة الإجبارية

تكون النفقة إجبارية عندما يترتب عليها منفعة تقل في قيمتها عن النفقة ذاتها أو لا يترتب عليها منفعة على الإطلاق، وفي هذه الحالة يكون الفرق بين النفقة والمنفعة المترتبة عليها بمثابة خسارة يتحملها الفرد.

نستخلص من خلال تعريف النفقة ونوعها أن الخسارة والتكلفة تعرفان كالتالي:

- ب. **الخسارة The Loss**: الخسارة هي الفرق بين النفقة الإجبارية والمنفعة المترتبة عنها.
- ت. **التكلفة The cost**: التكلفة هي نفقة اختيارية، بمعنى هي تضحية بموارد اقتصادية يتوقع أن يترتب عليها منافع تزيد في قيمتها عن قيمة النفقة. ويمكن أن تترتب المنفعة في نفس اللحظة أو الفترة التي تحدث فيها النفقة، كما يمكن أن تتحقق المنفعة في فترة لاحقة للفترة التي تمت فيها النفقة ذاتها، وعليه يسمح توقيت تحقق المنافع المترتبة عليها بالتمييز بين نوعين من التكلفة:
- **النوع الأول**: هو التكلفة التي يترتب عليها منفعة في نفس الفترة المالية التي حدثت فيها، وتحمل تلك التكلفة على الفترة المالية باعتبارها مصروف **expense** يخص الفترة، وبالتالي يتم توجيهها محاسبياً كأحد عناصر حساب النتيجة؛
 - **النوع الثاني**: هو التكلفة التي يترتب عليها منفعة ولكن في فترات مستقبلية، وتصنف هذه التكلفة باعتبارها أصل **asset** وتظهر في ميزانية المؤسسة.

ث. الأصل The asset

يتماشى النوع الثاني للتكلفة مع تعريف الأصل كما ورد في الإصدار السادس لمجلس المحاسبة المالية بالولايات المتحدة الأمريكية الذي ينص على أن الأصول هي منافع اقتصادية مستقبلية محتملة تمتلكها أو تسيطر عليها وحدة اقتصادية معينة نتيجة لعمليات أو أحداث ماضية.

ج. المصروف The expense

يتماشى النوع الأول للتكلفة مع تعريف المصروف، ويعرف المصروف على أنه التكلفة التي يتم مقابلتها مع الإيراد في الفترة المحاسبية ويستعمل هذا المصطلح لغايات إعداد التقارير المحاسبية الخارجية.¹

إضافة إلى تعريف التكلفة المنطلق من النفقة، ذكرت تعاريف أخرى.

¹ أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص : 26.

التكلفة هي قياس الموارد التي يجب إنفاقها من أجل تحقيق هدف معين أو نشاط، يعبر عن التكلفة بالنقود كالتعبير عن الوقت المستغرق من طرف الموظف والمواد اللازمة بما يقابلها بالقيمة النقدية.¹

والتكلفة هي النفقات التي تتحملها المؤسسة في نشاطها لوضع المنتج أو الخدمة في حالته النهائية.²

نلاحظ من التعاريف السابقة أنه على الرغم من التمييز بين التكلفة التي تعبر عن أصول وتلك التي تعبر عن مصروفات، إلا أن هذا التمييز ينطوي أيضا على وجود علاقة بين المفهومين فإذا كانت الأصول تعبر عن منافع اقتصادية مستقبلية محتملة، فإن تلك المنافع سوف تتحول إلى منافع حاضرة بمرور الزمن. وإذا تحققت المنافع، فإنه يجب الاعتراف بتكلفة المنافع في نفس الفترة التي تحققت فيها وذلك طبقا لمبدأ المقابلة في المحاسبة، أي أن هناك جزء من تكلفة الأصل يعادل تكلفة المنافع التي تحققت خلال الفترة الحالية يجب الاعتراف به خلال نفس الفترة كمصروف. ويعبر الجزء المتبقي من تكلفة الأصل عن تكلفة تلك المنافع التي لا تزال يتوقع تحققها في المستقبل،³ وكمثال على ذلك إذا اشترت المؤسسة آلات لاستعمالها في إنتاج منتجات فإن ثمن شراء هذه الآلات يعتبر تكلفة في حين أن إهلاك الآلات يعتبر مصروفا للفترة التي استعملت فيها الآلات.⁴

يسمى الجزء من تكلفة الأصل الذي لا يزال يحتمل تحقق منفعه في المستقبل بالتكلفة غير المستنفذة **Unexpired Cost**، أما الجزء الذي تحققت المنافع المتوقعة منه فيسمى بالتكلفة المستنفذة **Expired Cost**، وفي حالة ما إذا اكتشف المحاسب أن هناك تكلفة غير مستنفذة انتفت (انعدمت) المنفعة المتوقعة منها نتيجة لسبب معين، فإن المحاسب لا يبقى على هذه التكلفة كأحد الأصول في الميزانية وذلك بسبب انتفاء المنفعة المستقبلية، وفي هذه الحالة تصنف التكلفة محاسبيا كخسارة.⁵

2. العلاقة بين مصطلحات التكلفة (النفقة، الخسارة، التكلفة، الأصل والمصروف)

لتوضيح العلاقة بين هذه المصطلحات، نفترض حالة مؤسسة تجارية تقوم بشراء بضاعة بغرض البيع، تمثل تكلفة البضاعة المشتراة أصلا من الناحية المحاسبية نظرا لما يتوقع أن يترتب عليها من منافع مستقبلية عند بيعها وتحصيل قيمتها. وفي حالة بيع جزء من هذه البضاعة تتحول تكلفة هذا الجزء المباع من البضاعة (والذي تحققت المنفعة منه بالبيع) إلى مصروف يحمل على الفترة التي يتم فيها البيع تطبيقا لمبدأ المقابلة، أما إذا حدث حريق في المخازن أدى إلى انتفاء المنفعة المتوقعة من الجزء المتبقي من المخزون فإن المؤسسة تحمل تكلفة هذا الجزء من المخزون على الفترة كخسارة.⁶ وبيين الشكل رقم (1-4) العلاقة بين مفاهيم النفقة، التكلفة، الأصل، المصروف و الخسارة من الناحية المحاسبية.

¹ KEVIN R. CALLAHAN, GARY S. STETZ & LYNNE M. BROOKS, **Project Management Accounting : Budgeting, Tracking, and Reporting Costs and Profitability**, Second Edition, John Wiley & Sons, USA, 2011, p :73.

² Mark Lee Inman, **Cost Accounting : Stage 2**, second edition, Heinemann Professional Publishing, Great Britain, 1989, p :2.

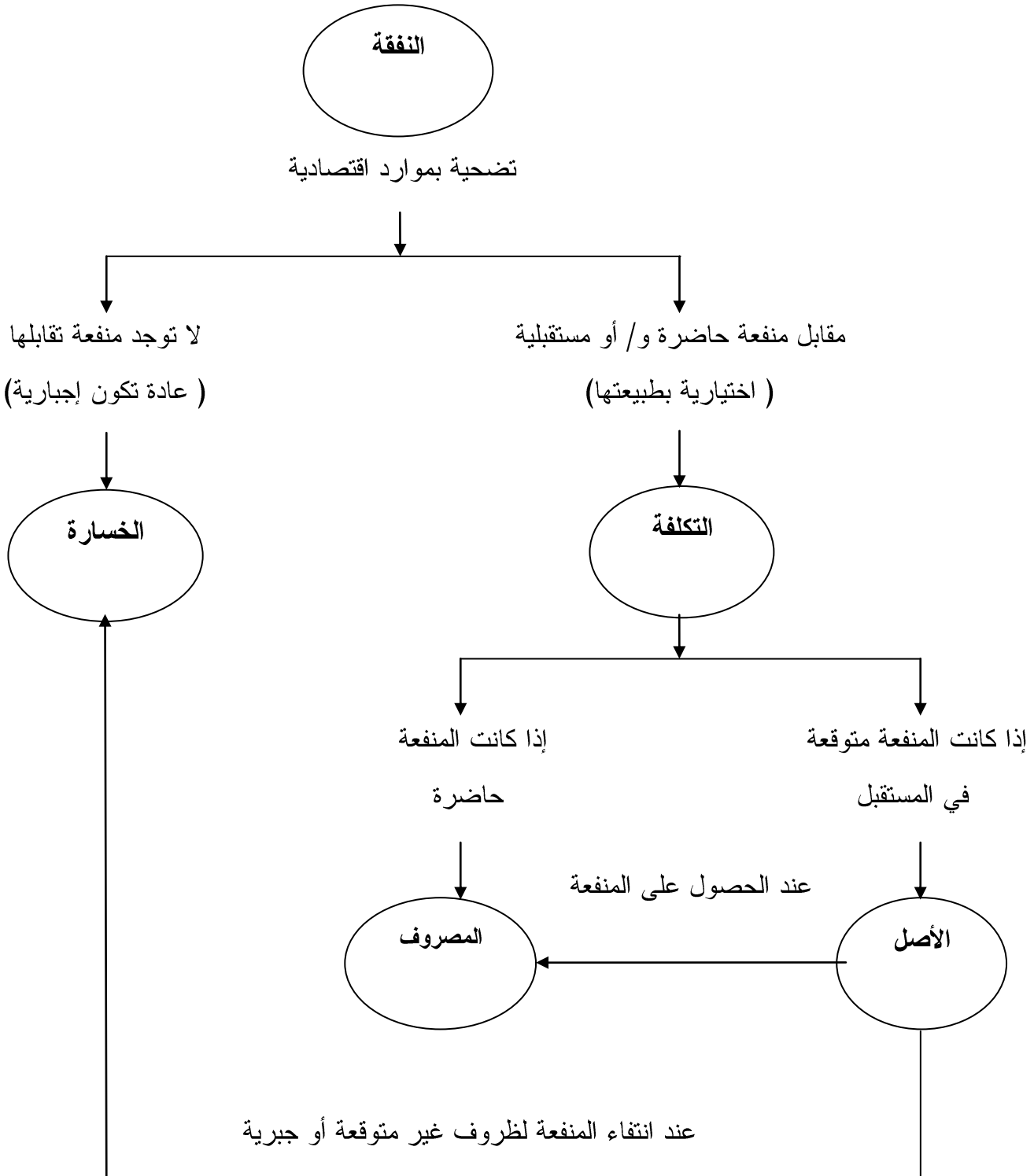
³ شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، دون سنة النشر، ص ص : 32 - 33.

⁴ أحمد حسن ظاهر، مرجع سبق ذكره، 2008، ص : 27.

⁵ شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، دون سنة النشر، ص : 33.

⁶ نفس المرجع السابق، ص : 33.

شكل رقم (1-4): العلاقة بين مفاهيم النفقة، التكلفة، الأصل، المصروف و الخسارة من الناحية المحاسبية



المصدر: شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، دون سنة النشر، ص: 34.

3. تدفقات التكلفة في المؤسسات

من أجل حساب تكاليف المنتج، يجب على أنظمة محاسبة التكاليف أن تعكس تدفقات التكلفة الفعلية في المؤسسات. وتختلف أساليب تدفقات التكلفة بين المؤسسات الإنتاجية، التجارية والمؤسسات الخدمية.

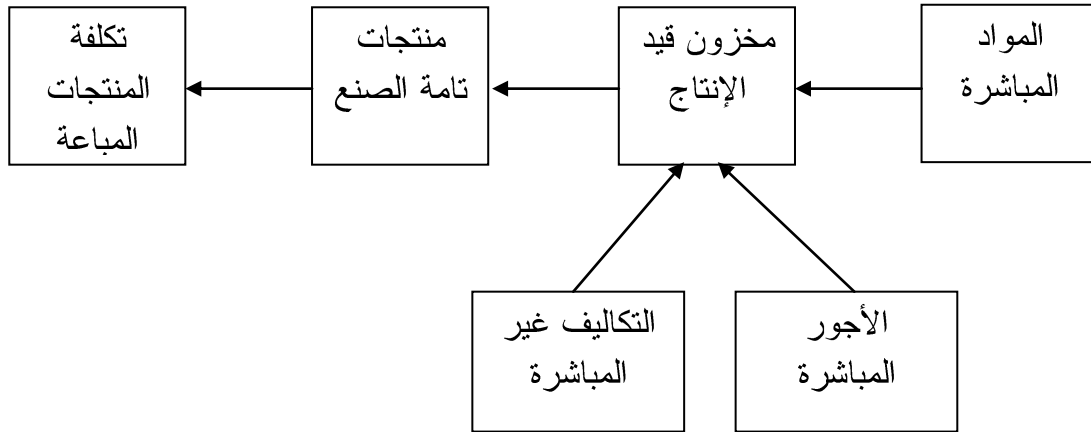
1.3. المؤسسات الإنتاجية Manufacturing Organizations

تصنف تكاليف الإنتاج في المؤسسة الإنتاجية غالبا إلى مواد مباشرة، أجور مباشرة وتكاليف غير مباشرة. عند انطلاق عملية الإنتاج، تسحب المواد من مخزون المواد الأولية وتحول تكلفة المواد الأولية الداخلة في الإنتاج من حساب المواد الأولية إلى حساب المخزون قيد الإنتاج. وتستهلك عملية الإنتاج الأجور المباشرة والتكاليف غير المباشرة (كساعات عمل الآلة) وتخصص تكاليفها على الإنتاج بإضافتها لحساب المخزون قيد الإنتاج اعتمادا على ما يحدده نظام التكاليف. وعند انتهاء عملية الإنتاج، يتحول مخزون قيد الإنتاج إلى منتجات تامة الصنع وتتحوّل التكاليف من حساب مخزون قيد الإنتاج إلى حساب مخزون المنتجات التامة الصنع، كما تحول تكاليف هذه الأخيرة إلى حساب مخزون منتجات مباعّة عند البيع.¹

وعلى الرغم من أن الإنتاج وحساب تكاليفه في معظم المؤسسات الإنتاجية يكون أكثر تعقيدا، فإن الشكل التالي يعرض الفكرة الأساسية الخلفية لأنظمة حساب تكاليف الإنتاج لتحديد التكاليف المجمعة في المنتجات باعتبارها تستهلك موارد المؤسسة أثناء الإنتاج.

و يوضح الشكل رقم (1-5) تدفقات التكلفة في المؤسسة الإنتاجية كما يلي:

شكل رقم (1-5): تدفقات التكلفة في المؤسسة الإنتاجية



المصدر: Anthony A. Atkinson & all, **Management Accounting : Information for Decision-Making and Strategy Execution**, 6th Edition , Pearson Education, USA, 2012, p : 123.

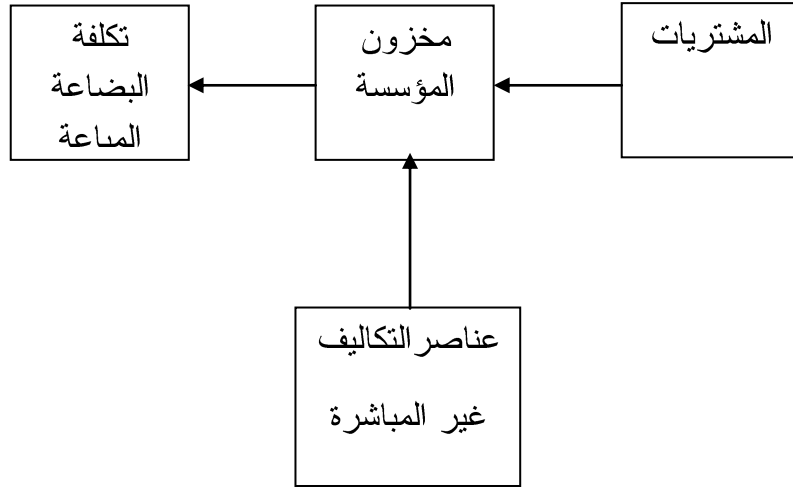
¹ Anthony A. Atkinson & all, **Management Accounting : Information for Decision-Making and Strategy Execution**, 6th Edition , Pearson Education, USA, 2012, p :123.

2.3. المؤسسات التجارية Retail Organizations

عند شراء المؤسسة للبضاعة، يتم ادخال تكلفتها في حساب يجمع تكلفة البضاعة الموجودة بالمخزن، كما تتحمل مخازن المؤسسة تكاليف غير مباشرة مختلفة، العمالة، اهتلاك المخزن، الإضاءة والتدفئة. وبما أن المؤسسات التجارية تركز على ربحية خطوط الإنتاج فإن حساب التكاليف يركز على كيفية تخصيص مختلف التكاليف غير المباشرة لغرض تحديد تكلفة البضاعة المشتراة والمباعة. وعلى خلاف المؤسسات الإنتاجية التي تقدر فيها التكاليف غير المباشرة بنصف التكاليف الإجمالية للمنتجات، فإن التكاليف غير المباشرة للبضاعة في المؤسسات التجارية يمكن أن تفوق 80% من التكاليف الإجمالية لشراء وبيع البضاعة، ومع ذلك فإن احتمال تشوه تكلفة البضاعة المشتراة والمباعة نتيجة التخصيص غير المناسب للتكاليف غير المباشرة يكون أقل في المؤسسات التجارية مقارنة بالمؤسسات الإنتاجية.¹

و يوضح الشكل رقم (1-6) تدفقات التكلفة في المؤسسة التجارية كما يلي:

شكل رقم (1-6): تدفقات التكلفة في المؤسسة التجارية



المصدر: Anthony A. Atkinson & all, Op-Cit, 2012, p : 124.

3.3. المؤسسات الخدمية Service Organizations

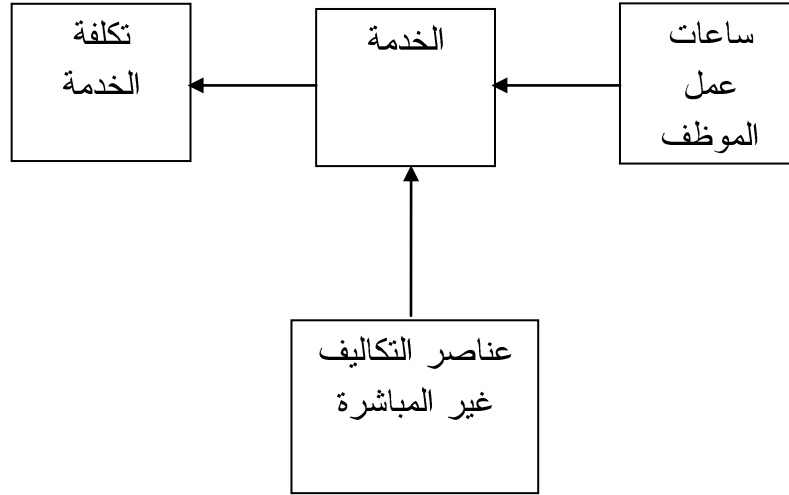
يمثل الشكل رقم (1-7) تدفقات الأنشطة في المؤسسة الخدمية التي تقوم بمشاريع كبرى. عنصر التكلفة الرئيسي في المؤسسات الخدمية هو أجور الموظفين على عكس المؤسسات التجارية التي يكون فيها عنصر التكلفة الرئيسي هو البضاعة. تركز المؤسسات الخدمية على تحديد تكلفة الخدمة. وبما أن الرواتب والأجور تشكل 80% أو أكثر من التكاليف الكلية للخدمة، إضافة إلى أنه يمكن تخصيصها بسهولة على الخدمات، فإن احتمال تشوه التكاليف في المؤسسة الخدمية يكون أقل منه في المؤسسة الإنتاجية.²

و يوضح الشكل رقم (1-7) تدفقات التكلفة في المؤسسة الخدمية كما يلي:

¹ Anthony A. Atkinson & all, Op-Cit, 2012, p :124.

² IBID, pp :124-125.

شكل رقم (1-7): تدفقات التكلفة في المؤسسة الخدمية



المصدر: Anthony A. Atkinson & all, Op-Cit, 2012, p : 124.

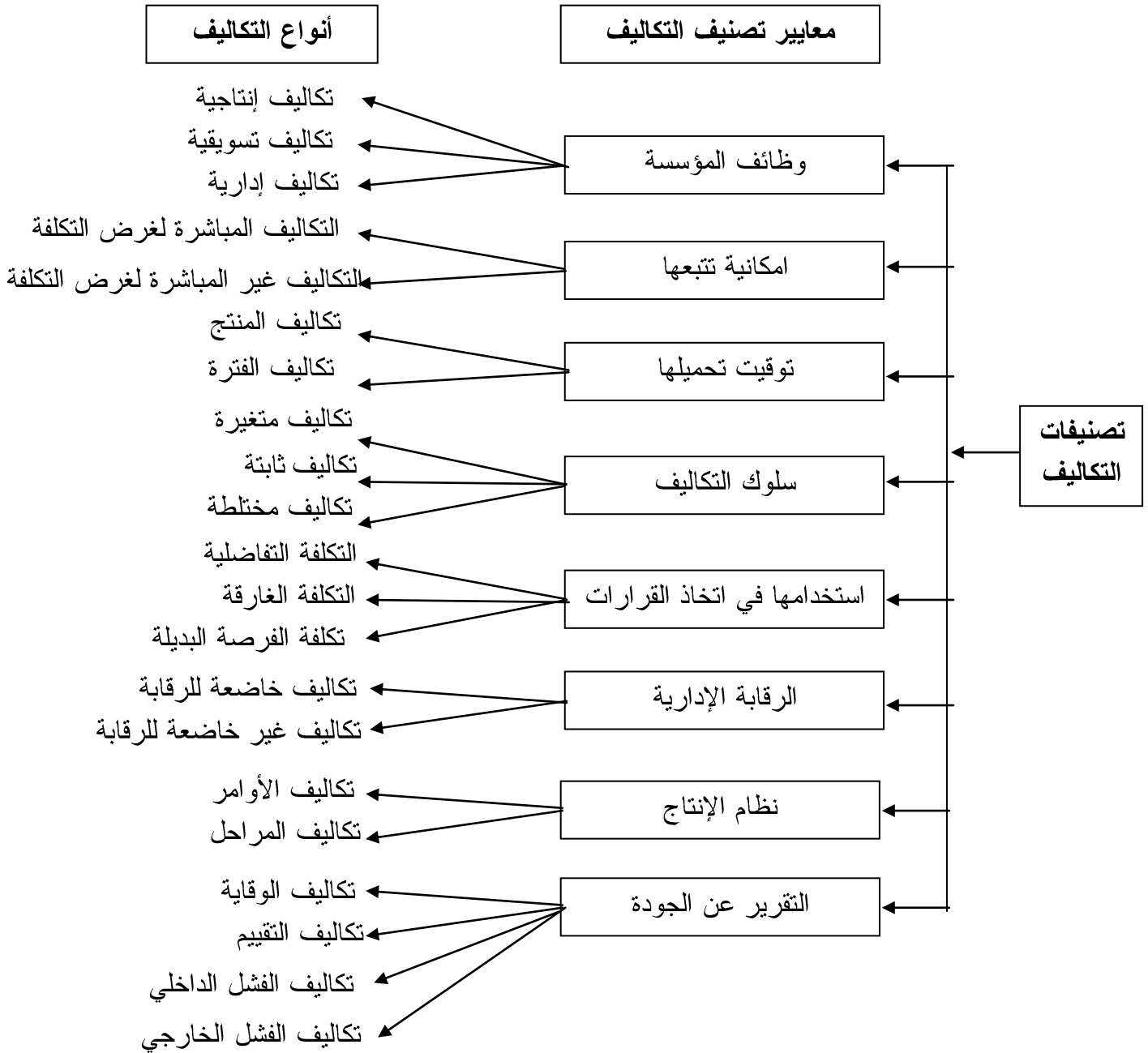
المطلب الثاني: تصنيفات التكاليف

يمكن تصنيف التكاليف حسب وظائف المؤسسة، إمكانية تتبعها، توقيت تحميلها، سلوك التكاليف، استخدامها في اتخاذ القرارات المختلفة، مدى خضوعها للرقابة الإدارية، نظام الإنتاج وحسب التقرير عن الجودة.

تصنف التكاليف حسب معيار وظائف المؤسسة إلى تكاليف إنتاجية، تسويقية وإدارية، وحسب إمكانية تتبعها إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة. بينما تصنف حسب معيار توقيت تحميلها إلى تكاليف المنتج وتكاليف الفترة، أما حسب سلوك التكاليف إلى تكاليف متغيرة، ثابتة ومختلطة، وحسب استخدامها في اتخاذ القرارات إلى تكاليف تفضلية وغارقة وتكاليف الفرصة البديلة، أما حسب معيار الرقابة الإدارية فتصنف إلى تكاليف خاضعة للرقابة وغير خاضعة للرقابة وحسب نظام الإنتاج إلى تكاليف الأوامر وتكاليف المراحل. وأخيراً تصنف حسب معيار التقرير عن الجودة إلى تكاليف الوقاية، التقييم، الفشل الداخلي وتكاليف الفشل الخارجي.

ويبين الشكل رقم (1-8) تصنيفات التكاليف حسب المعايير المختلفة المذكورة وأنواع التكاليف الناتجة عن تلك المعايير كما يلي:

شكل رقم (1-8): تصنيفات التكاليف



المصدر: من إعداد الباحثة اعتماداً على المعلومات المجمعة من مختلف المصادر.

1. حسب وظائف المؤسسة

تنقسم أعمال المؤسسة إلى عدة وظائف، وتعتبر المؤسسات الإنتاجية أكثر أنواع المؤسسات تعقيداً، وتتضمن ثلاث وظائف رئيسية هي الوظيفة الإنتاجية، التسويقية والإدارية. وبالتالي تصنف التكاليف حسب وظائف المؤسسة إلى تكاليف إنتاجية، تسويقية وإدارية.¹

أ. التكاليف الإنتاجية Manufacturing Costs

تتكون التكاليف الإنتاجية من ثلاث عناصر تتمثل في المواد المباشرة، الأجور المباشرة والتكاليف الإنتاجية غير المباشرة.

- المواد المباشرة Direct Materials

وتسمى أيضاً بالمواد الخام، وهي المواد الرئيسية التي تدخل في إنتاج المنتج. وتعتبر الأجزاء المشتراة الداخلة في إنتاج المنتج أيضاً مواد مباشرة كالموتور الذي تشتريه مؤسسة إنتاج السيارات والذي يدخل في إنتاجها.

لا ينطبق عادة مصطلح "المواد المباشرة" على المؤسسات التجارية والخدمية حيث المصطلح المقابل له في المؤسسة التجارية هو تكلفة شراء العناصر التي يتم إعادة بيعها، كما تقوم بعض المؤسسات الخدمية بشراء مواد أو أجزاء لتوفير خدمة كمشراء محل لقطع الغيار لإصلاح السيارات حيث يمكن التعرف على هذه الأجزاء بإصلاح سيارة كل مستهلك (غرض التكلفة) وبالتالي فهي تعادل المواد المباشرة.²

- الأجور المباشرة Direct Labors

هي أجور العمال لتحويل المواد المباشرة إلى منتجات تامة الصنع مثل أجور عمال الإنتاج.

- التكاليف الإنتاجية غير المباشرة Overhead Costs

وهي كافة التكاليف الأخرى ماعدا الأجور المباشرة لتحويل المواد المباشرة إلى منتجات تامة، وسنركز على توضيح هذا النوع في المبحث الثالث لنفس الفصل.

ب. التكاليف التسويقية Marketing Costs

هي التكاليف المتعلقة بتسويق المنتجات للعملاء والحصول على أوامرهم لتنفيذها، ومن أمثلتها رواتب وعمولة موظفي المبيعات وأجور نقل المبيعات.

ت. التكاليف الإدارية Administrative Costs

هي التكاليف المتعلقة بإدارة المؤسسة على مختلف المستويات، مثل رواتب المدراء وموظفي المحاسبة.

2. حسب إمكانية تتبعها

تصنف التكلفة على أنها تكاليف مباشرة وغير مباشرة لغرض التكلفة، حيث يستخدم محاسبو التكاليف أساليب مختلفة لتحميل هذه التكاليف على أغراض التكلفة.³

أ. التكاليف المباشرة لغرض التكلفة direct costs of a cost object

هي التكاليف المرتبطة بغرض تكلفة معين، ويمكن تتبعها له بطريقة ممكنة اقتصادياً (فعالية التكلفة). ويستخدم مصطلح تتبع التكلفة Tracing cost لوصف تحميل التكاليف المباشرة لغرض تكلفة معين.

¹ أحمد حسن ظاهر، مرجع سبق ذكره، 2008، ص ص: 40-41.

² COLIN DRURY, Management and Cost Accounting, tenth Edition, Cengage Learning, United Kingdom, 2018, p: 24.

³ Srikant M. Datar and Madhav V. Rajan, Horngrren's cost accounting : amanagerial emphasis, 16 edition, Pearson Education, USA, 2018, pp: 29-30.

ب. التكاليف غير المباشرة لغرض التكلفة Indirect costs of a cost object

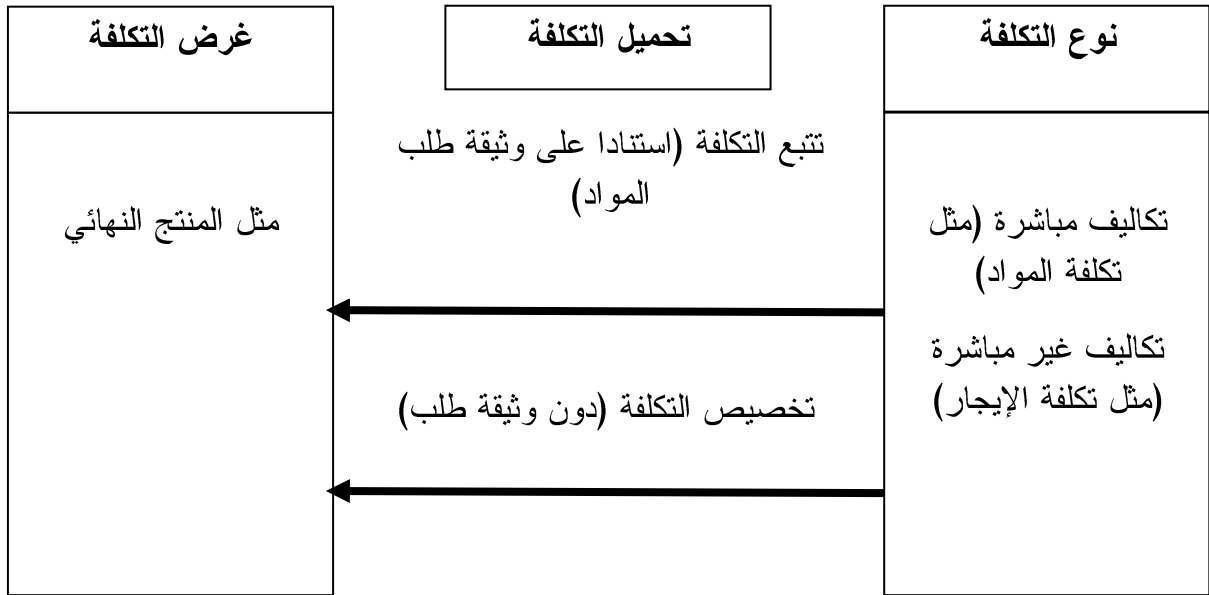
هي التكاليف غير المرتبطة بغرض تكلفة معين ولكن لا يمكن تتبعها لذلك الغرض بطريقة ممكنة اقتصاديا (فعالية التكلفة). ويستخدم مصطلح تخصيص التكلفة Cost allocation لوصف تحميل التكاليف غير المباشرة.

وتحميل التكلفة Cost assignment هو مصطلح عام يشمل كلا المصطلحين:

- تتبع التكاليف المباشرة على أغراض التكلفة؛
- تخصيص التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة.

ويوضح الشكل رقم (9-1) التكاليف المباشرة وغير المباشرة وكل من شكلي تحميل التكلفة (تتبع التكلفة وتخصيص التكلفة).

شكل رقم (9-1): تتبع وتخصيص التكلفة



المصدر: Srikant M. Datar and Madhav V. Rajan, Op-Cit, 2018, p: 30.

توجد عدة عوامل تؤثر على تصنيف التكلفة إلى مباشرة وغير مباشرة، والتي تتمثل في:¹

- الأهمية النسبية لعنصر التكلفة

فكلما قلت التكلفة، كلما قلت أهميتها النسبية وقل احتمال تتبع تلك التكلفة لغرض تكلفة معين بشكل مجد اقتصاديا، فمثلا نظرا لمعالجة المؤسسة لأوامر البيع بالبريد، سيكون مجدي اقتصاديا تتبع أتعاب ساعي البريد (حامل الطرد) لتقديم الطرد لكل عميل على حدة وتحميل هذه الأتعاب عليه مباشرة، وفي المقابل تصنف ورقة الفاتورة المرفقة بالطرد المرسل للعميل كتكلفة غير مباشرة، لماذا؟ لأنه رغم إمكانية تتبع تكلفة ورقة الفاتورة لكل عميل، فليس من المجدي اقتصاديا (فعالية

¹ IBID, p: 31.

التكلفة) القيام بذلك، فالفوائد المتوقعة من معرفة قيمة ورقة الفاتورة المرفقة مع الطرد لا تفوق معالجة البيانات والتكاليف الإدارية لتتبع تكلفة كل طرد؛

- التكنولوجيا المتاحة لجمع المعلومات

تؤدي تحسينات تكنولوجيا جمع المعلومات إلى تصنيف الكثير والكثير من عناصر التكاليف كتكاليف مباشرة، فعلى سبيل المثال يسمح الترميز الإلكتروني بالأعمدة للمؤسسات الإنتاجية بمعالجة بعض المواد منخفضة التكلفة (كانت تصنف كتكاليف غير مباشرة) كتكاليف مباشرة للمنتجات، ففي مؤسسة DELL تعرض الأجزاء المكونة للكمبيوتر كشريحة الكمبيوتر وقارئ الأقراص DVD شريط رموز يمكن مسحه ضوئياً عند كل مرحلة إنتاج، ويمكن قراءة هذا الترميز من ملف تكلفة الإنتاج بنفس السرعة والطريقة المستخدمة المألوفة لنا في المحلات التجارية (ما يطلق عليها السوبرماركت)؛

- تصميم عمليات التشغيل

إذا استخدمت المؤسسة امكانياتها بالكامل (أو بعض منها) لغرض تكلفة معين مثل منتج محدد أو عمل معين، فإن تصنيف التكلفة إلى مباشرة يكون أسهل.

3. حسب توقيت تحميلها

تظهر التكاليف في كل من حساب النتيجة والتي تمثل تكلفة البضاعة المباعة بالإضافة إلى الميزانية كرسيد للمخزون. وعند إعداد كل من حساب النتيجة والميزانية، يقوم المحاسب بالترقية بين تكاليف المنتج وتكاليف الفترة.¹

أ. تكاليف المنتج Product costs

تكاليف المنتج هي التكلفة التي تتعلق بالبضاعة المنتجة أو المشتراة من أجل البيع. وتكون تكاليف المنتج جزء من تكلفة المخزون لدى المؤسسة، وتتحول تكاليف المنتج إلى مصروف عندما تقوم المؤسسة ببيع المخزون (تكلفة البضاعة المباعة التي تظهر في حساب النتيجة).

أما بالنسبة للمؤسسات الخدمية فإن لحظة أداء الخدمة هي نفسها لحظة استخدامها وتصريفها، وبالتالي فإن تكاليف أداء هذه الخدمات تتحول كلها إلى تكاليف فترة (مصروفات) لعدم وجود مخزون للخدمة.²

ب. تكاليف الفترة Period costs

تكاليف الفترة هي التكاليف التي تعتبر مصروفات خلال الفترة الحالية دون الوصول إلى مرحلة المخزون.

وتتضمن تكاليف الفترة كافة عناصر التكلفة التي تظهر في حساب النتيجة ماعدا تكلفة البضاعة المباعة. ولذلك تعد التكلفة غير الإنتاجية في المؤسسات الإنتاجية كتكلفة البيع والتوزيع تكلفة فترة والتي تظهر في حساب النتيجة، وفي المؤسسات التجارية تعد كتكلفة فترة كافة عناصر التكلفة التي لا تتعلق بالبضاعة المشتراة بغرض البيع مثل مرتبات وعمولة رجال البيع وإيجار معارض البيع، أما في المؤسسات الخدمية فتعد كافة المصروفات تكلفة فترة لأن الخدمة لا تخزن.³

وعليه توجه تكاليف المنتج محاسبياً إلى الميزانية باعتبارها تعبر عن أصول، بينما توجه تكاليف الفترة إلى حساب النتيجة مباشرة. ولا توجه تكاليف المنتج إلى حساب النتيجة إلا بقدر تكلفة المنافع التي تم الحصول عليها من هذه التكلفة (مثل تكلفة البضاعة المباعة).

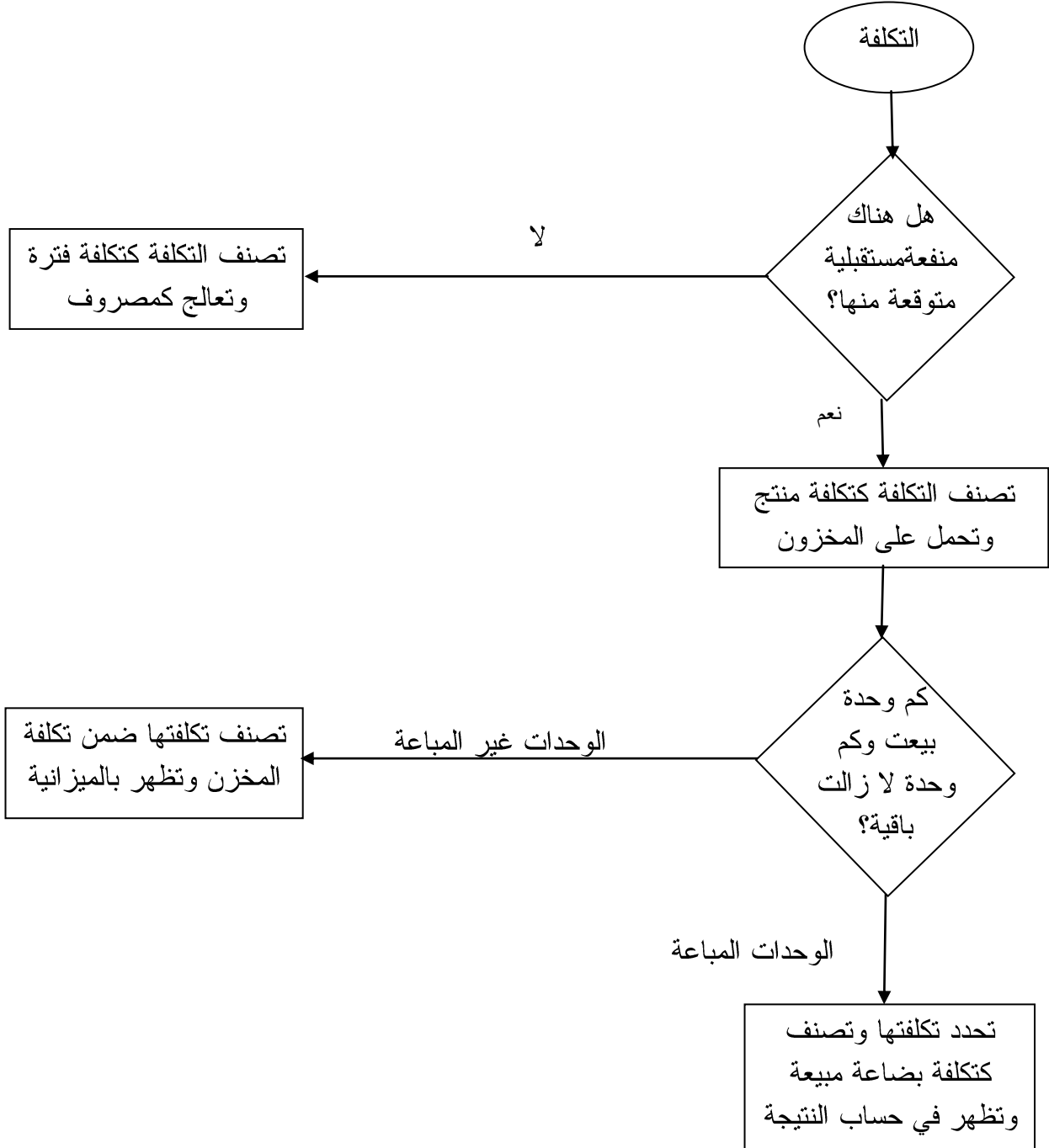
¹ ثناء علي القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، دون طبعة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص:25.

² لبيتراي هيتجر، سيرج ماتولتش، المحاسبة الإدارية، ترجمة: أحمد حامد حجاج، دون طبعة، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، دون سنة النشر، ص:57.

³ شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، دون سنة النشر، ص ص:41-42.

ويجب على المحاسب مراعاة الدقة عند تصنيف التكلفة إلى تكلفة منتج وتكلفة فترة، وذلك لأن أي خطأ في هذا التصنيف يترتب عليه تحميل التكلفة كمصروفات في فترات مالية غير صحيحة. ويبين الشكل التالي الفرق بين تكلفة المنتج وتكلفة الفترة.

شكل رقم (1-10): كيفية تحديد تكلفة المنتج وتكلفة الفترة



المصدر: شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، دون سنة النشر، ص: 43.

يفيد سلوك التكلفة في التنبؤ بالتكلفة المستقبلية أثناء إعداد الميزانيات أو التخطيط للأنشطة المستقبلية كالإنتاج وتقديم الخدمات. تصنف التكلفة حسب سلوكها إلى ثلاث أنواع هي: التكلفة المتغيرة، الثابتة ومختلطة.

أ. تكاليف متغيرة VARIABLE COSTS

تعرف التكاليف المتغيرة بالتكاليف التي تتغير في إجماليها بنفس النسبة وفي نفس الإتجاه مع التغير في مستوى النشاط (مسبب النشاط) ومن أمثلتها تكلفة المواد المباشرة. وتمثل التكاليف المتغيرة بمعادلة خطية، حيث ترتبط إجمالي التكاليف المتغيرة بالتغير في مستوى النشاط، ويمكن توضيح هذه العلاقة بالمعادلة التالية:¹

$$Y_v = VX$$

Y_v : إجمالي التكاليف المتغيرة

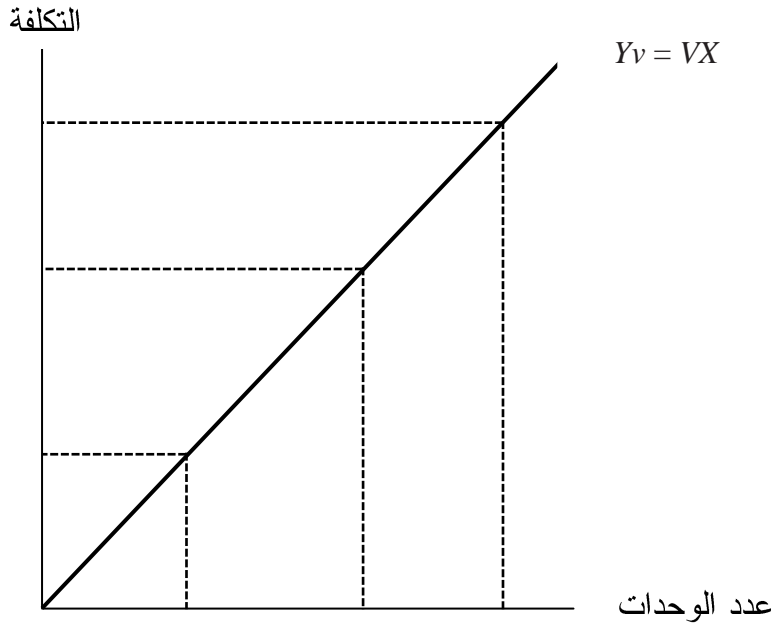
V : التكلفة المتغيرة للوحدة

X : مستوى النشاط

وتمثل التكلفة المتغيرة بيانيا بخط مستقيم ينطلق من المبدأ، حيث تكون إجمالي التكلفة المتغيرة معدومة عند حجم الإنتاج الموافق للصفر وتزيد التكلفة المتغيرة الإجمالية طرديا مع زيادة مستوى النشاط، ويقاس معدل الزيادة بميل الخط.²

ويوضح شكل رقم (11-1) التالي التمثيل البياني لدالة إجمالي التكلفة المتغيرة.

شكل رقم (11-1): التمثيل البياني لدالة إجمالي التكلفة



المصدر: Don R. Hansen, Maryanne M. Mowen, cost management accounting and contrôle, 5 edition, Thomson south western, USA, 2006, p: 71.

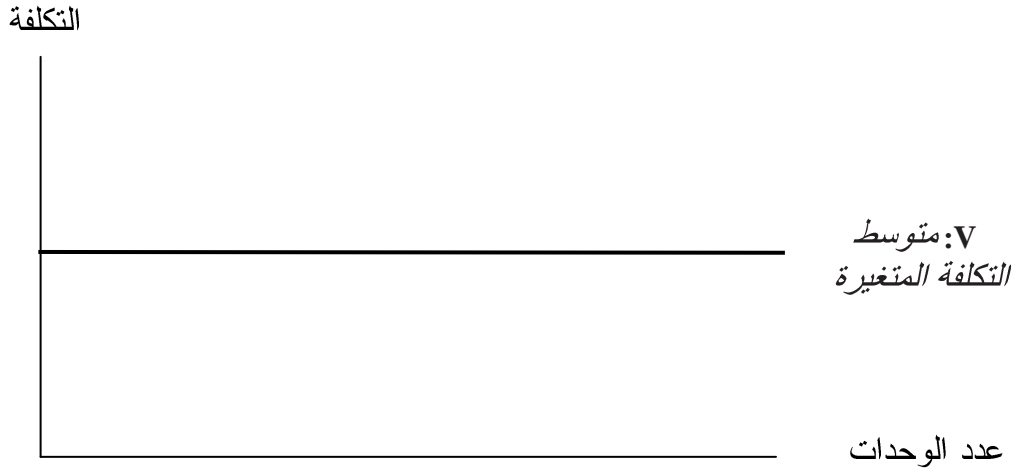
¹ Don R. Hansen, Maryanne M. Mowen, cost management accounting and control, 5 edition, Thomson south western, USA, 2006, pp: 70-71.

² IBID, p: 71.

وبما أن إجمالي التكلفة المتغيرة تزيد بنفس النسبة مع زيادة مستوى النشاط، فإن التكلفة المتغيرة للوحدة (متوسط التكلفة المتغيرة) تكون ثابتة.

ويوضح شكل رقم (12-1) التالي التمثيل البياني لدالة متوسط التكلفة المتغيرة.

شكل رقم (12-1): التمثيل البياني لدالة متوسط التكلفة المتغيرة



المصدر: شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، دون سنة النشر، ص: 50.

ب. تكاليف ثابتة FIXED COSTS

التكاليف الثابتة هي التكاليف التي تكون في مجملها ثابتة مهما تغير مستوى النشاط وذلك في حدود المدى الملائم. و المدى الملائم هو مجال مستوى النشاط الذي يؤدي إلى تغير سلوك التكلفة الثابتة، الذي يختلف إذا تعدى مستوى النشاط المدى الملائم أو انخفض عنه.¹ ومن أمثلة التكاليف الثابتة الإيجار، التأمين والإهلاك بطريقة القسط الثابت.

ونفترض كمثال أن مؤسسة ما تدفع للمشرف على عمال الإنتاج ما قيمته 24000 دولار سنوياً وذلك لإنتاج ما يصل إلى 10000 وحدة، وإذا أنتجت المؤسسة من 10001 إلى 20000 وحدة فإنها ستحتاج لمشرفين اثنين وتدفع ما قيمته 48000 دولار كتكاليف ثابتة سنوية. ومع افتراض أن المدى الملائم هو من 10001 إلى 20000 وحدة، نلاحظ أن التكاليف الثابتة لا تتغير مهما تغير مستوى النشاط في هذا المدى.

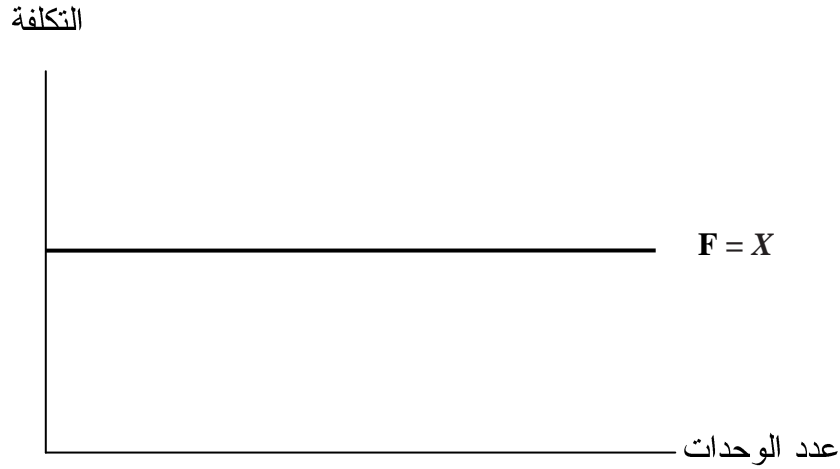
وعليه تبقى التكاليف الثابتة الإجمالية ثابتة مع التغير في مستوى النشاط وفي حدود المدى الملائم، ويعبر عنها بالمعادلة الخطية البسيطة التالية:

$$F = \text{التكاليف الثابتة الإجمالية}$$

والشكل رقم (13-1) التالي يوضح دالة التكاليف الثابتة الإجمالية:

¹ IBID, pp: 68-69.

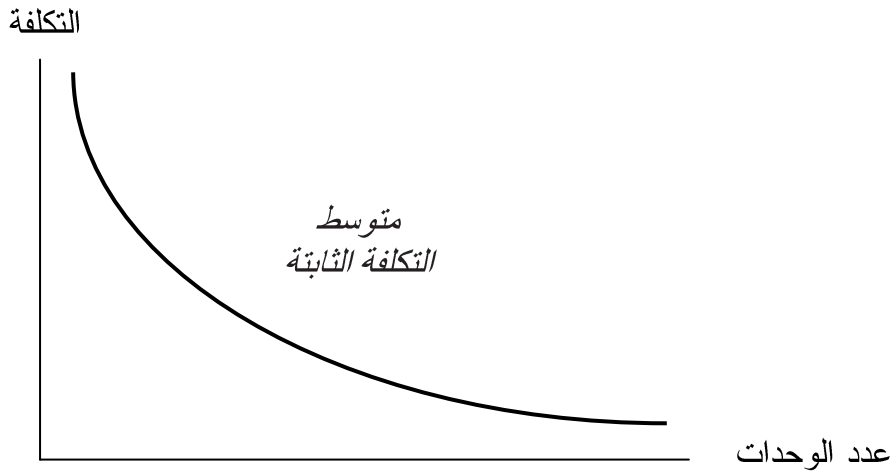
شكل رقم (13-1): التمثيل البياني لدالة التكاليف



المصدر: Don R. Hansen, Maryanne M. Mowen, , Op-Cit, 2006, p: 69.

أما متوسط التكاليف الثابتة (التكلفة الثابتة للوحدة) فتتخفف مع زيادة مستوى النشاط في حدود المدى الملائم، والشكل رقم (14-1) التالي يوضح دالة متوسط التكاليف الثابتة:

شكل رقم (14-1): التمثيل البياني لدالة متوسط التكاليف



المصدر: شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره ، دون سنة النشر، ص: 51.

ت. تكاليف مختلطة Mixed Costs

التكاليف المختلطة هي التي تحتوي على عنصر التكلفة الثابت والمتغير. وكمثال على ذلك، يتحصل مندوبي المبيعات على راتب إضافة إلى عمولة على المبيعات وبالتالي تحسب الرواتب السنوية

لمندوبي المبيعات كتكاليف ثابتة والعمولة المرتبطة بالمبيعات كتكاليف متغيرة. وتمثل التكاليف المختلطة بالمعادلة الخطية التالية:¹

$$Y = F + VX$$

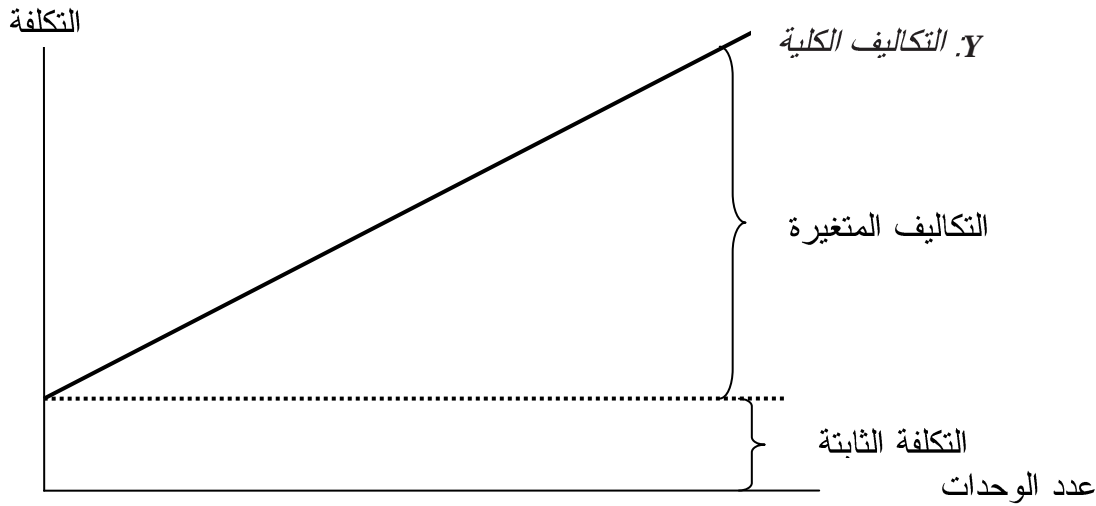
Y: التكاليف الكلية

F: التكاليف الثابتة

VX: إجمالي التكاليف المتغيرة

والشكل رقم (1-15) التالي يوضح دالة التكاليف المختلطة:

شكل رقم (1-15): التمثيل البياني لدالة التكاليف المختلطة



المصدر: Don R. Hansen, Maryanne M. Mowen, Op-Cit, 2006, p: 74.

5. حسب استخدامها في اتخاذ القرارات

تستخدم ثلاث أنواع من التكاليف في اتخاذ القرارات، والمتمثلة في مايلي:²

أ. التكلفة التفاضلية Differential Cost

هي الفرق في التكلفة بين اختيار بديل واحد من بين بديلين أو أكثر، والجانب الآخر للتكاليف التفاضلية هو الإيرادات التفاضلية. وعند النظر في الخيارات المختلفة تتم مراجعة التكلفة والإيراد التفاضلي لكل خيار واختيار البديل الذي يحقق أكبر عائد (الفرق بين الإيرادات التفاضلية والتكاليف التفاضلية). ويعتمد هذا المدخل على قياس التكلفة الإضافية **Incremental Cost** أو الوفرة في التكلفة **Decremental Cost** والتي تترتب على اتخاذ قرار معين، وذلك بحيث يتخذ القرار بناء على ما يترتب عليه من زيادة أو فر في التكلفة مقارنة بالزيادة في الإيرادات المترتبة على القرار.

ب. التكاليف الغارقة SUNK COSTS

هي كل تكلفة تم تحملها فعلا في المؤسسة حيث يحدث أحيانا أن المسيرين عند اتخاذ قراراتهم يرغبون في تفادي خسارة الأموال المنفقة فعليا في السابق ومحاولة استرجاعها. وكمثال على ذلك إذا

¹ IBID, p: 72.

² KEVIN R. CALLAHAN, GARY S. STETZ & LYNNE M. BROOKS, Op-Cit, 2011, p p :80-83.

خصصت المؤسسة ما قيمته 300000 دولار لتطوير برنامج إعلام آلي، ومع تاريخ الاستلام دفعت المؤسسة 400000 دولار كتكلفة للمشروع، يعتبر المبلغ المدفوع فعليا تكلفة غارقة حيث يتخذ المبرمجون قرار الاستمرار أم لا اعتمادا على فرص إكمال المشروع بنجاح بغض النظر عن التكاليف التي تم فعلا إغراقها. وبالتالي لا ينبغي أن يكون للتكاليف الغارقة مكانا في اتخاذ القرارات حول الأنشطة أو العمليات المستقبلية.

ت. تكلفة الفرصة البديلة Opportunity Cost

تنتج تكلفة الفرصة البديلة عند اتخاذ قرار لتحقيق منفعة معينة على حساب منفعة القرار البديل. إذا افترضنا أن المؤسسة اختارت مشروع مقابل التخلي عن الآخر، وبما أن كلا المشروعين يمثلان عائدات محتملة فإن عائدات المشروع الذي لم يتم اختياره تمثل تكلفة الفرصة البديلة. ومن خلال وصف التكاليف المرتبطة بالقرار، نلاحظ أن المعلومات المستخدمة لاتخاذ القرارات تأتي من نفس المصدر وفي تنسيق مماثل للتكاليف الأخرى ولكنها تستخدم لغرض مختلف.

6. حسب الرقابة الإدارية

تقسم التكاليف من وجهة نظر الرقابة الإدارية إلى نوعين رئيسيين هما تكاليف خاضعة للرقابة وتكاليف غير خاضعة للرقابة.¹

أ. تكاليف خاضعة للرقابة Controllable Costs

هي التكاليف التي يمكن لمسؤول مركز المسؤولية² التأثير عليها، وتشتمل هذه التكاليف على العناصر التي ترتبط بمستوى النشاط (التكلفة المتغيرة) مثل المواد المباشرة والأجور المباشرة وعمولة رجال البيع وما شابه ذلك.

ب. تكاليف غير خاضعة للرقابة Non Controllable Costs

هي التكاليف التي لا يمكن لمسؤول مركز المسؤولية التأثير عليها.

7. حسب نظام الإنتاج

لأغراض تقييم المخزون ينبغي على المؤسسة تحديد نصيب المنتج من التكاليف ويتوقف ذلك على ما إذا كانت المؤسسة تعمل وفقا لنظام الأوامر أو المراحل. وتتقسم التكاليف حسب نظام الإنتاج إلى تكاليف الأوامر وتكاليف المراحل.³

أ. تكاليف الأوامر

تقوم المؤسسة حسب نظام الأوامر بالإنتاج لتلبية رغبات محددة من جانب عملائها، ويلتزم هذا النظام العديد من المؤسسات التي تعمل في مجال البناء، الطباعة وغير ذلك من المؤسسات التي يتم الإنتاج فيها وفقا لأوامر محددة من العملاء. وتحسب تكلفة كل أمر من الأوامر الإنتاجية بشكل مستقل ويطلق على نظام التكاليف في هذه الحالة نظام تكاليف الأوامر، ويترتب على هذا النظام حساب تكلفة المنتج بأكثر دقة لأن تكلفة كل أمر إنتاجي سيتم حسابها بشكل مستقل، إلا أنه سيكون مرتفع التكلفة نسبيا لأنه سيتطلب أعمال إضافية حيث أنه سيحتاج إلى كميات مختلفة من المواد، العمل والتكاليف غير المباشرة.

ب. تكاليف المراحل

تنتج المؤسسة حسب نظام المراحل كميات كبيرة متماثلة من ذات المنتج ثم بيعها بعد ذلك وفقا للطلبات الواردة من العملاء. ويعتبر هذا النظام ملائما للعديد من المؤسسات التي تعمل في مجال الصناعات الكيماوية والبتروولية ويطلق على نظام التكاليف في هذه المرحلة نظام تكاليف المراحل.

¹ COLIN DRURY, Op-Cit, 2018, p: 36.

² مراكز المسؤولية هي بمثابة وحدات إدارية تخول لها سلطة اتخاذ القرارات كل في مجاله.

³ بديع الدين ريشو، إدارة التكاليف، دون طبعة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2010، ص ص: 28-29.

وتحسب تكلفة الوحدة من المنتج النهائي بتحديد متوسط التكلفة بكل مرحلة ثم يتم جمع هذه المتوسطات.

8. حسب التقرير عن الجودة

ينبغي على المؤسسة إعداد تقرير تكلفة الجودة لتحديد التكلفة الإجمالية لإنتاج المنتجات وتقديم الخدمات التي لا تتطابق مع متطلبات الجودة، وتصنف التكلفة حسب هذا المعيار إلى تكاليف الوقاية، التقييم، الفشل الداخلي وتكاليف الفشل الخارجي.¹

أ. تكاليف الوقاية Prevention costs

هي التكاليف المتحملة لوقاية إنتاج المنتجات وتقديم الخدمات التي لا تتطابق مع المواصفات، وتشمل تكاليف الصيانة الوقائية، تكاليف التخطيط والتقرير عن الجودة، تكاليف تقييم عروض الموردين.

ب. تكاليف التقييم Appraisal costs

هي التكاليف المتحملة لضمان أن المواد، المنتجات والخدمات تتوافق مع معايير الجودة، وتشمل تكاليف فحص المواد المشتراة، إجراءات العمل والمنتجات التامة الصنع.

ت. تكاليف الفشل الداخلي Internal failure costs

هي التكاليف المتحملة عند فشل المنتجات والخدمات في تلبية احتياجات العملاء، وتتمثل في التكاليف المتحملة قبل إرسال المنتج للعميل، الإصلاح والتعطل أو التوقف عن العمل الناتجين عن العيوب.

ث. تكاليف الفشل الخارجي External failure costs

هي التكاليف المتحملة في حالة فشل المنتجات والخدمات في التوافق مع المتطلبات أو في تلبية احتياجات العملاء بعد تسليمها، وتشمل تكاليف، معالجة شكاوي العملاء، الاستبدال والضمان، اصلاح المنتجات التي تم إرجاعها، حصة السوق المفقودة والتكاليف الناجمة عن سمعة المؤسسة المتضررة. ويمكن أن يكون لهذا النوع من التكاليف تأثير كبير على المبيعات المستقبلية.

المطلب الثالث: نظم وأساليب تحميل التكاليف

يقصد بتحميل عناصر التكاليف تحديد نصيب كل وحدة منتج أو خدمة (غرض التكلفة) من كل عنصر من هذه العناصر، أي تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة ككل وكذلك تحديد تكلفة الوحدة الواحدة. تنقسم التكلفة التي تحمل على أغراض التكلفة إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة، حيث تحمل التكاليف المباشرة بتتبعها بشكل محدد على غرض تكلفة معين، أما التكاليف غير المباشرة فتخصص على أغراض التكلفة باستخدام أساس التخصيص.²

يتفق معظم الباحثين في محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ومن أهمهم Colin Drury على وجود نظامين لتحميل التكاليف على أغراض التكلفة النهائية هما نظام التكاليف المباشرة ونظام التكاليف الكلية وهو الرأي المعتمد في البحث، وفي ما يلي شرح كلا النظامين:³

- نظام التكاليف المباشرة **direct costing system** (نظام التكاليف المتغيرة أو الحدية **marginal costing system**) (or variable costing system)

حسب هذا النظام تحمل التكاليف المباشرة فقط على أغراض التكلفة وذلك بتتبع التكاليف المباشرة على غرض تكلفتها.

¹ COLIN DRURY, Op-Cit, 2018, pp: 609-610.

*تعالج تخصيص التكاليف غير المباشرة بالتفصيل في المطلب الثاني للمبحث الموالي.

² IBID, p: 45.

³ IBID, p: 45.

- نظام التكاليف الكلية absorption costing system

يحمل نظام التكاليف الكلية كل من التكاليف المباشرة وغير المباشرة على أغراض التكلفة. وينقسم هذا النظام إلى نظامين هما نظام التكاليف التقليدية **traditional costing system** ونظام التكاليف على أساس الأنشطة **system activity-based costing (ABC)**.

ويرى محمود محمود السجاعي أن تحميل التكاليف يتم باستخدام أسلوبين هما أسلوب التحميل الشامل وأسلوب التحميل الجزئي.¹

1. أسلوب التحميل الشامل

ويقصد به تحميل وحدة الإنتاج النهائي (سلعة أو خدمة) بنصيبها من كل عنصر من عناصر التكاليف مباشرة وغير مباشرة، سواء كانت متغيرة أو ثابتة. ويرتكز هذا الأسلوب على نظرية التكاليف الكلية أو الإجمالية.²

1.1. نظرية التكاليف الكلية (الإجمالية) absorption costing / Full costing

تقوم هذه الطريقة على تصنيف التكاليف إلى تكاليف إنتاجية، تكاليف تسويقية وإدارية. تحمل التكاليف الإنتاجية على الوحدات المنتجة وتسمى تكاليف منتج، وتتكون التكاليف الإنتاجية من التكاليف الإنتاجية الثابتة والمتغيرة (تتكون من تكاليف المواد المباشرة، الأجر المباشرة والتكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة)، أما التكاليف التسويقية والإدارية فتعتبر تكاليف فترة ولا تحمل على الوحدات المنتجة. وحسب هذه النظرية، يتم إعداد حساب النتيجة حسب الوظائف الرئيسية في المؤسسة (وظيفة الإنتاج، التسويق والإدارة) ويسمى حساب النتيجة حسب الوظيفة.³

وتحسب التكاليف والأرباح في المؤسسة الإنتاجية طبقاً لهذه النظرية كما يلي:⁴

إجمالي التكاليف الإنتاجية للإنتاج خلال الفترة = التكاليف الإنتاجية المباشرة + التكاليف الإنتاجية غير المباشرة؛

التكلفة الإنتاجية للإنتاج التام خلال الفترة = إجمالي التكاليف الإنتاجية للإنتاج خلال الفترة + تكلفة الوحدات تحت التشغيل لبداية الفترة - تكلفة الوحدات تحت التشغيل لنهاية المدة؛

التكلفة الإنتاجية للوحدات المباعة خلال الفترة = التكلفة الإنتاجية للإنتاج التام خلال الفترة + التكلفة الإنتاجية للوحدات التامة لنهاية الفترة؛

ملاحظة: لا تتوفر المستشفيات على المخزون التام لأن الخدمة لا تخزن.

تكلفة المبيعات = التكلفة الإنتاجية للوحدات المباعة خلال الفترة + إجمالي التكاليف التسويقية (مباشرة وغير مباشرة)؛

إجمالي الربح/الخسارة = إيرادات المبيعات - تكلفة المبيعات

صافي الربح/الخسارة من النشاط = إجمالي الربح/الخسارة - التكاليف الإدارية والتمويلية

صافي الربح/الخسارة النهائي = صافي الربح/الخسارة من النشاط + إيرادات أخرى - مصاريف

أخرى

ووجهت بعض الانتقادات لهذه النظرية يمكن تلخيص أهمها فيما يلي:⁵

¹ محمود محمود السجاعي، مرجع سبق ذكره، 2008، ص: 155.

² نفس المرجع السابق، ص: 155.

³ عبد الحكيم الرجبى، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص ص: 285-286.

⁴ محمود محمود السجاعي، مرجع سبق ذكره، 2008، ص ص: 173-174.

⁵ الشارف أنبية عامر الصغير، مشاكل قياس وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في الوحدات الصناعية: دراسة تطبيقية على الشركة الأهلية للإسمنت بليبيا، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص محاسبة، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان، 2009، ص: 26.

- تذبذب تكاليف الوحدة المنتجة وذلك حسب تغير حجم الإنتاج فإذا زاد حجم الإنتاج تقل تكلفة الوحدة، وإذا نقص فإن التكلفة تزداد وذلك نتيجة لتحميل التكاليف غير المباشرة؛
- تقويم المخزون السلي حسب تكلفة الإنتاج الكلية يؤدي إلى تحويل جزء من التكاليف الثابتة التي تقع ضمن المصاريف الإنتاجية غير المباشرة إلى الفترات المقبلة وهذا يتنافى مع مبدأ استقلالية الدورات؛
- لا يسمح تحميل جميع التكاليف الكلية على وحدات الإنتاج ببيان مدى استغلال الطاقة الكلية المتاحة والتكاليف المقابلة للجزء المستغل وغير المستغل منها، والمفروض أن يتحمل النشاط الفعلي نصيبه فقط من التكاليف وليس بكامل التكاليف.

2. أسلوب التحميل الجزئي

ويقصد به تحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من كل عنصر من عناصر التكاليف المباشرة فقط وتعتبر التكاليف غير المباشرة عبئاً (مصروف) على الفترة وتعالج في حساب النتيجة، أو تحميلها بنصيبها من كل عنصر من عناصر التكاليف المتغيرة فقط وتعتبر التكاليف الثابتة عبئاً على الفترة وتعالج في حساب النتيجة، أو تحميلها بنصيبها من كل عنصر من عناصر التكاليف المستغلة فقط وتعتبر غير المستغلة عبئاً على الفترة وتعالج في حساب النتيجة. ويرتكز هذا الأسلوب على ثلاث نظريات هي نظرية التكاليف المباشرة، نظرية التكاليف المتغيرة ونظرية التكاليف المستغلة.¹

1.2. نظرية التكاليف المباشرة Direct Costing

ترتكز هذه النظرية على طريقة تحليل عناصر التكاليف إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة، وهي تختلف على نظرية التكاليف الإجمالية من حيث تحميل عناصر التكاليف على الوحدات المنتجة، وحسب هذه النظرية يتم تحميل عناصر التكاليف الإنتاجية المباشرة فقط على الوحدات المنتجة، وتحمل عناصر التكاليف التسويقية المباشرة فقط على الوحدات المباعة أما عناصر التكاليف غير المباشرة الإنتاجية أو التسويقية فلا تحمل على المنتجات لعدم ارتباطها بالوحدات المنتجة والمباعة وإنما تعتبر تكاليف فترة وتظهر في حساب النتيجة. وحاول أصحاب النظرية المباشرة تقادي النقد الموجه إلى نظرية التكاليف الإجمالية المتمثل في مشكلة توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة فاقترحوا عدم توزيعها واعتبارها تكاليف فترة، وعلى هذا الأساس فإن المخزون من المنتجات التامة والمنتجات تحت التشغيل يتم تقويمها بالتكلفة المباشرة فقط سواء كان في أول أو آخر الفترة.² وتحسب التكاليف والأرباح في المؤسسة الإنتاجية طبقاً لهذه النظرية كما يلي:³

إجمالي التكاليف الإنتاجية المباشرة للإنتاج خلال الفترة = تكلفة المواد الإنتاجية المباشرة + تكلفة الأجور الإنتاجية المباشرة + تكلفة الخدمات الإنتاجية المباشرة؛

التكلفة الإنتاجية للإنتاج التام خلال الفترة = إجمالي التكاليف الإنتاجية المباشرة للإنتاج خلال الفترة + تكلفة الوحدات تحت التشغيل أول الفترة (التكلفة الإنتاجية المباشرة) - تكلفة الوحدات تحت التشغيل آخر الفترة (التكلفة الإنتاجية المباشرة)

التكلفة الإنتاجية للوحدات المباعة = التكلفة الإنتاجية المباشرة للإنتاج التام خلال الفترة + تكلفة الوحدات التامة أول الفترة (التكلفة الإنتاجية المباشرة) - تكلفة الوحدات التامة آخر الفترة (التكلفة الإنتاجية المباشرة)

تكلفة المبيعات = التكلفة الإنتاجية المباشرة للوحدات المباعة + التكاليف التسويقية المباشرة

¹ محمود محمود السجاعي، مرجع سبق ذكره، 2008، ص ص: 155-156.

² نفس المرجع السابق، ص ص: 175-176.

³ نفس المرجع السابق، ص ص: 181-182.

إجمالي الربح/الخسارة = إيرادات المبيعات - تكلفة المبيعات (المباشرة)

صافي الربح/الخسارة من النشاط = إجمالي الربح/الخسارة - التكاليف غير مباشرة (تكاليف إنتاجية غير مباشرة + تكاليف تسويقية غير مباشرة + تكاليف إدارية وتمويلية)

ووجهت بعض الانتقادات لهذه النظرية يمكن تلخيص أهمها فيما يلي:¹

- لا تعبر التكلفة حسب هذه النظرية عن التكلفة الحقيقية والصحيحة لأنها تشمل على التكاليف المباشرة فقط؛
- تستبعد هذه النظرية التكاليف غير المباشرة وتعتبرها تكاليف فترة أي لا تعتبرها تكاليف تحمل على الإنتاج خاصة وأن جزء منها يساهم في إنتاج المنتج والمتمثل في التكاليف غير المباشرة المتغيرة؛
- لا يمكن استخدامها كأداة لخدمة الإدارة سواء في مجال إتخاذ القرارات أو التخطيط؛
- نادرة الاستخدام في الحياة العملية؛

وأضاف محمود السجاعي أن نظرية التكاليف المباشرة بتحميلها لجميع عناصر التكاليف غير المباشرة على الفترة بعيدا عن الوحدات المنتجة والمباعة تكون قد نقلت مهمة الرقابة على جميع عناصر التكاليف غير المباشرة (بما فيها الإنتاجية والتسويقية) إلى الإدارة العامة، والحقيقة المؤكدة أن الجزء المتغير من التكاليف الإنتاجية غير المباشرة يخضع لرقابة وإشراف مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية والجزء المتغير من التكاليف التسويقية غير المباشرة يخضع لرقابة وإشراف مراكز الخدمات التسويقية وعليه يخرجان تماما عن نطاق إشراف ورقابة الإدارة العامة.²

2.2. نظرية التكاليف المتغيرة (الحدية) Variable costing

تهتم هذه النظرية بدراسة العوامل التي تؤثر في حجم النفقة والربح أو الخسارة وقياسها، وترتكز في جوهرها على وجود علاقة ارتباط بين التكاليف وكل من أحجام الإنتاج والمبيعات، كما أن هناك علاقة بين الإيرادات وأحجام المبيعات وتساعد هذه النظرية الإدارة في مجال دراسة العلاقة بين التكاليف والأحجام والأرباح، إضافة إلى أنها تحاول علاج ما عجزت عنه نظرية التكاليف الكلية والمباشرة خاصة ما يتعلق بتوفير بيانات التكلفة التي تساعد الإدارة في تخطيط سياسات الإنتاج والبيع والتمويل وتسعير المنتجات في الأجل القصير وتحديد موقفها من أسعار السوق خلال الأجل القصير وتحقيق الرقابة على عناصر التكاليف وتقويم المخزون السلعي من الإنتاج التام والإنتاج غير التام.³

ويفترض مفهوم نظرية التكاليف المتغيرة أن تكلفة الإنتاج هي فقط التكاليف الإنتاجية التي تتغير مع التغير في حجم الإنتاج وبالتالي تعتبر تكلفة إنتاج، بينما تعامل التكاليف الإنتاجية الأخرى على أنها تكاليف فترة.⁴

وتحسب التكاليف والأرباح في المؤسسة الإنتاجية طبقا لهذه النظرية كما يلي:⁵

إجمالي التكاليف الإنتاجية المتغيرة للإنتاج خلال الفترة = التكاليف الإنتاجية المباشرة + التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة

التكلفة الإنتاجية للإنتاج التام خلال الفترة = إجمالي التكاليف الإنتاجية المتغيرة للإنتاج خلال الفترة + تكلفة الوحدات تحت التشغيل أول الفترة (تكلفة إنتاجية متغيرة) - تكلفة الوحدات تحت التشغيل آخر الفترة (تكلفة إنتاجية متغيرة)

¹ الشارف أنبية عامر الصغير، مرجع سبق ذكره، 2009، ص: 28.

² محمود محمود السجاعي، مرجع سبق ذكره، 2008، ص: 178.

³ نفس المرجع السابق، ص: 182.

⁴ كمال خليفة أبو زيد وكمال الدين مصطفى الدهراوي، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2007، ص: 84.

⁵ محمود محمود السجاعي، مرجع سبق ذكره، 2008، ص: 189-190.

التكلفة الإنتاجية للوحدات المباعة = التكلفة الإنتاجية المتغيرة للإنتاج التام خلال الفترة + تكلفة الوحدات التامة أول الفترة (تكلفة إنتاجية متغيرة) - تكلفة الوحدات التامة آخر الفترة (تكلفة إنتاجية متغيرة)

تكلفة المبيعات = التكلفة الإنتاجية المتغيرة للوحدات المباعة + التكاليف التسويقية المتغيرة (تكاليف تسويقية مباشرة + تكاليف تسويقية غير مباشرة)

الربح الحدي (هامش المساهمة) = إيرادات المبيعات - تكلفة المبيعات (المتغيرة)

صافي الربح/الخسارة من النشاط = الربح الحدي - التكاليف الثابتة (تكاليف إنتاجية غير مباشرة ثابتة + تكاليف تسويقية غير مباشرة ثابتة + تكاليف إدارية وتمويلية)

ووجهت بعض الانتقادات لهذه النظرية يمكن تلخيص أهمها فيما يلي:¹

- صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، حيث لا يوجد حد فاصل بينهما أحياناً. فهناك تكاليف مختلطة التي يصعب فيها الفصل بين الجزء الثابت والمتغير منها؛
- عدم صحة إجراء استبعاد كامل التكاليف الثابتة، فالإنتاج يستفيد من عناصر التكاليف الثابتة ولا وجود للإنتاج بدون تكاليف إنتاجية ثابتة؛
- لا يمكن اعتبار أن التكلفة المتغيرة للوحدة هي التكلفة الحقيقية المعبرة عن ما تحملته المؤسسة لإنتاج هذه الوحدة وذلك لأنها تحملت نصيبها من التكاليف المتغيرة فقط؛
- لم تستطيع نظرية التكاليف المتغيرة حل مشكلة توزيع وتحمل عناصر تكاليف الإنتاج غير المباشرة المتغيرة (مشكلة تحديد نصيب وحدة المنتج النهائي من عناصر التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة) والتي يجب أن تحمل على الوحدات المنتجة؛
- إن قياس تكلفة الإنتاج وتقييم مخزون آخر الفترة على أساس نصيبه من التكاليف المتغيرة فقط لا يتفق مع مبدأ الشمولية، فالنتائج التي تحصل عليها هذه النظرية لا تتفق مع نتائج المحاسبة المالية. ورغم الانتقادات الموجهة للنظرية فإن نظرية التكلفة المتغيرة تتميز بالثبات بين الفترات وذلك لعدم تأثرها بحجم النشاط، كما أن هذه النظرية تساعد على إظهار الأرباح الحقيقية ولا تظهر أي أرباح وهمية تنتج عن المبالغة في تقدير تكلفة الإنتاج.

3.2. نظرية التكاليف المستغلة

لقد بحث المحاسبون عن حل وسط بين التحميل الكلي والتحميل المتغير للتكاليف على وحدات الإنتاج واعتمدوا فكرة تبويب التكاليف إلى تكاليف الطاقة المستغلة وتكاليف الطاقة غير المستغلة.² ويرى بعض المحاسبين أن الإنتاج والمبيعات يجب أن يتحملا بكافة التكاليف المتغيرة بالإضافة إلى جزء من التكاليف الثابتة على أن يتحدد ذلك في ضوء استغلال الطاقة في المؤسسة ويزيد وينخفض ذلك بزيادة نسب استغلال الطاقة، وأطلق على هذه النظرية بنظرية الطاقة المستغلة أي أن الذين نادوا بها تتطابق نظرتهم مع ما تطالب به نظرية التكاليف الإجمالية (حالة الاستغلال الكامل للطاقة) أما في حالة عدم الاستغلال الكامل فينبغي أن لا يتحمل الإنتاج أو المبيعات بتكلفة الطاقة غير المستغلة وبذلك يقتصر التحميل على التكاليف المتغيرة مضافاً إليه الجزء المستغل من التكاليف الثابتة. وتعامل تكاليف الطاقة غير المستغلة (إنتاجية أو تسويقية) على أنها تكاليف فترة تدرج في حساب النتيجة.³

وعليه تكون نظرية التكاليف المستغلة حلاً عادلاً لمشكلة تحميل التكاليف الثابتة وحلاً وسطاً بين نظرية التكاليف الكلية التي تقتضي تحميل كل التكاليف الثابتة على النشاط المحقق بأي حجم كان وبين نظرية التكاليف المتغيرة التي تقتضي عدم تحميل النشاط المحقق بالتكاليف الثابتة على الإطلاق.⁴

¹ الشارف أنبية عامر الصغير، مرجع سبق ذكره، 2009، ص ص: 30-31.

² نفس المرجع السابق، ص: 31.

³ نفس المرجع السابق، ص ص: 31-32.

⁴ نفس المرجع السابق، ص: 32.

تفصل هذه النظرية بين النظريتين بأنها حملت النشاط المحقق بجزء من التكاليف الثابتة يقابل استغلاله للإمكانيات والأصول المكونة للطاقة المتاحة والاستفادة منها تبعاً للبرنامج المخطط له والمستلزمات الضرورية والمواصفات المقررة وتعتمد على تبويب التكاليف إلى تكاليف مستغلة وتكاليف غير مستغلة.

وتحسب التكاليف الإنتاجية الثابتة المحملة على الإنتاج والتكاليف التسويقية الثابتة المحملة على المبيعات بالعلاقات التالية:¹

التكاليف الإنتاجية الثابتة المحملة على الإنتاج = (إجمالي التكاليف الثابتة للإنتاج × الطاقة المستغلة فعلياً خلال الفترة) / الطاقة القصوى خلال الفترة

التكاليف التسويقية الثابتة المحملة على الإنتاج المباع = (التكاليف التسويقية الثابتة الإجمالية × حجم المبيعات الفعلي) / الطاقة البيعية القصوى

أما الجزء غير المستغل = التكاليف الثابتة - الجزء المستغل

و يمكن الوصول إلى تحديد الجزء غير المستغل عن طريق المعادلة التالية:

الجزء غير المستغل = (التكاليف الثابتة × الطاقة غير المستغلة خلال الفترة) / الطاقة القصوى خلال الفترة

وتعرف الطاقة القصوى، الطاقة المتاحة والطاقة المستغلة كما يلي:

- الطاقة القصوى

هي عبارة عن طاقة الإنتاج أو طاقة البيع المحددة خلال فترة زمنية معينة وفقاً لمواصفات عوامل الإنتاج بافتراض توافر مجموعة متكاملة من الاشتراطات كالصيانة المنتظمة وتوافر مستلزمات الإنتاج بالمواصفات المطلوبة، ويستبعد من حساب الطاقة القصوى ذلك الجزء الذي لا يمكن تحقيقه بسبب إعداد الآلات للإنتاج والصيانة والانتقال من عملية لأخرى في حدود المعدلات الفنية المستقرة.²

- الطاقة المتاحة

هي عبارة عن الطاقة القصوى مستبعداً منها الاختناقات داخل مجموعة مراكز الإنتاج وتقاس الطاقة المتاحة بعدد وحدات الإنتاج أو المبيعات أو بعدد ساعات التشغيل لأضعف مرحلة من مراحل الإنتاج أو البيع، أو لأضعف عملية إنتاجية.³

- الطاقة المستغلة

هي الطاقة (عدد وحدات الإنتاج أو المبيعات أو ساعات التشغيل الفعلية) التي حققتها المؤسسة خلال فترة زمنية. ويمكن قياس الطاقة المستغلة عن طريق الفرق بين حجم الطاقة المتاحة وحجم الطاقة غير المستغلة.⁴

وتحسب التكاليف والأرباح في المؤسسة الإنتاجية طبقاً لنظرية التكاليف المستغلة كما يلي:⁵

إجمالي التكاليف الإنتاجية المستغلة للإنتاج خلال الفترة = التكاليف الإنتاجية المباشرة + التكاليف الإنتاجية غير المباشرة المتغيرة + التكاليف الإنتاجية غير المباشرة الثابتة المستغلة.

¹ نفس المرجع السابق، ص: 32-33.

² نفس المرجع السابق، ص: 33.

³ محمود محمود السجاعي، مرجع سبق ذكره، 2008، ص: 195-196.

⁴ الشارف أنبية عامر الصغير، مرجع سبق ذكره، 2009، ص: 33.

⁵ محمود محمود السجاعي، مرجع سبق ذكره، 2008، ص: 201-202.

التكاليف الإنتاجية المستغلة للإنتاج التام خلال الفترة = إجمالي التكاليف الإنتاجية المستغلة للإنتاج خلال الفترة + تكلفة الوحدات تحت التشغيل أول الفترة (تكلفة إنتاجية مستغلة) - تكلفة الوحدات تحت التشغيل آخر الفترة (تكلفة إنتاجية مستغلة).

التكاليف الإنتاجية المستغلة للوحدات المباعة = التكاليف الإنتاجية المستغلة للإنتاج التام خلال الفترة + تكلفة الوحدات التامة أول الفترة (تكلفة إنتاجية مستغلة) - تكلفة الوحدات التامة آخر الفترة (تكلفة إنتاجية مستغلة).

تكلفة المبيعات = التكاليف الإنتاجية المستغلة للوحدات المباعة + التكاليف التسويقية المستغلة (وهي تشمل التكاليف التسويقية المباشرة + التكاليف التسويقية غير المباشرة المتغيرة + التكاليف التسويقية غير المباشرة الثابتة المستغلة).

مجمّل الربح/الخسارة = إيرادات المبيعات - تكلفة المبيعات (المستغلة).

صافي الربح/الخسارة من النشاط = مجمّل الربح/الخسارة - التكاليف غير المستغلة (وتشمل التكاليف الإنتاجية غير المباشرة الثابتة غير المستغلة + التكاليف التسويقية غير المباشرة الثابتة غير المستغلة + التكاليف الإدارية والتمويلية).

1.3.2. مزايا نظرية التكاليف المستغلة

تتمتع نظرية التكاليف المستغلة بعدة مزايا تلخص في ما يلي:¹

- تحقق العدالة عند تحديد تكلفة الوحدة الواحدة نظراً لتحميلها الوحدة بنصيبها من التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة المستغلة؛
 - تعتبر عملية ترحيل التكاليف الثابتة غير المستغلة إلى حساب النتيجة حسب هذه النظرية طبيعية ومنطقية ضمن مفهوم التكلفة؛
 - يؤدي تحديد سعر البيع على أساس التكاليف المستغلة إلى عدم تحميل المستهلك النهائي بأعباء التكاليف غير المستغلة التي لم يستفد منها؛
 - وأضاف محمود السجاعي أن هذه النظرية توجه نظر إدارة المؤسسة إلى الطاقة التي لم تستغل ومن ثم تعمل على حسن استخدام الطاقات المتاحة لديها إنتاجية أو تسويقية.²
- وعليه تعتبر نظرية التكاليف المستغلة أفضل نظريات التكاليف التابعة لأسلوب التحميل الجزئي بسبب تركيزها على نسبة استغلال الطاقة عند تحميل وحدات الإنتاج النهائي بعناصر التكاليف.

2.3.2. انتقادات نظرية التكاليف المستغلة

رغم مزايا نظرية التكاليف المستغلة وجهت لها بعض الانتقادات منها:³

- صعوبة تحديد ما يخص الطاقة الإنتاجية المستغلة من عناصر التكاليف الإنتاجية غير المباشرة الثابتة، ويرجع ذلك إلى صعوبة تحديد الطاقة الإنتاجية المتاحة والطاقة الإنتاجية المستغلة بدقة،

¹ الشارف أنبية عامر الصغير، مرجع سبق ذكره، 2009، ص ص: 33-34.

² محمود محمود السجاعي، مرجع سبق ذكره، 2008، ص: 203.

³ نفس المرجع السابق، ص ص: 203-204.

- وذلك بسبب تعدد مراحل الإنتاج واختلاف طاقة وقدرة كل آلة من الآلات المستخدمة في كل مرحلة من المراحل، واستخدام نفس الآلات في إنتاج أكثر من منتج واحد بمواصفات مختلفة؛
- صعوبة تحديد الطاقة التسويقية المتاحة والطاقة التسويقية المستغلة بدرجة أكثر تعقيداً من نظيرتها في الطاقة الإنتاجية، لأن تقدير الطاقة التسويقية يخضع للتقدير بسبب التغير المستمر للعوامل المحددة لها ومن ثم يصعب تحديد تكلفة التسويق المستغلة بدقة؛
 - صعوبة توزيع تكلفة الطاقة المستغلة على وحدات الإنتاج باستخدام أسس علمية، وبالتالي يلجأ محاسب التكاليف إلى استخدام أسس تقديرية عند توزيع التكاليف الإنتاجية غير المباشرة الثابتة المستغلة على المنتجات المختلفة وهكذا لا تزال مشكلة توزيع التكاليف الإنتاجية غير المباشرة الثابتة قائمة.
 - لا تساعد نظرية التكاليف المستغلة إدارة المؤسسة في تحديد سياسات الإنتاج والبيع وتخطيط الأرباح، إذ أنه على الرغم من تشجيعها على استغلال الطاقات المتاحة لأقصى حد ممكن، يمكن أن تستغل مؤسسة ما طاقتها الإنتاجية بالكامل ولكنها لا تتمكن من تصريف وبيع الإنتاج ويترتب على ذلك تحقيق خسائر بدلاً من تحقيق أرباح.

المبحث الثالث: تخصيص التكاليف غير المباشرة Assigning indirect costs

يمكن أن تنقسم التكلفة الممكن تحميلها على أغراض التكلفة النهائية إلى تكلفة مباشرة وتكلفة غير مباشرة. يمكن تحميل التكاليف المباشرة بدقة على أغراض التكلفة لأنه يمكن تتبعها بدقة على غرض تكلفة معين، في حين لا يمكن ذلك بالنسبة للتكاليف غير مباشرة.¹

يعالج هذا المبحث طبيعة التكاليف غير المباشرة ومختلف تقسيماتها، معدل التحميل للمؤسسة ككل ومعدلات التحميل المستقلة المعتمد عليها لتحميل التكاليف غير المباشرة، إضافة إلى معدلات التحميل التقديرية وأسس إعدادها والمراحل المتبعة لتخصيص التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة النهائية (مع الإشارة إلى أنه تم التركيز على النشاط الإنتاجي واعتماد المنتج كغرض تكلفة في شرح الأمثلة).

المطلب الأول: طبيعة التكاليف غير المباشرة وتقسيماتها

يتناول هذا المطلب تعريف التكاليف غير المباشرة، خصائصها والعناصر المعتمد عليها للتمييز بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة ومختلف تقسيماتها مع إدراج بعض الأمثلة.

1. تعريف التكاليف غير المباشرة overhead costs/ Indirect costs

إضافة إلى تعريف التكاليف غير المباشرة المذكور سابقاً، نذكر التعريفين الآتيين:

التكاليف غير المباشرة هي التكاليف التي لا يمكن تعريفها بصفة محددة مع غرض تكلفة معين.²

وتعرف على أنها التكاليف التي لا تخص منتج بذاته، ويمكن اعتبارها بمثابة تكاليف عامة تفيد النشاط ككل.³

¹ COLIN DRURY, *Op-Cit*, 2018, p: 45.

² *IBID*, p: 24.

³ عبد المقصود ديبان وناصر نور الدين عبد اللطيف، أنظمة قياس ورقابة التكاليف: تكاليف الأوامر-الرقابة على تكلفة المواد والأجور- تكاليف صناعية غير مباشرة، دون طبعة، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2012، ص: 278.

2. خصائص التكاليف غير المباشرة

تتمثل أهم خصائص التكاليف غير المباشرة في ما يلي:¹

- عدم وجود علاقة واضحة بين حجم الوحدات المنتجة أو حجم الإنتاج وبين التكاليف غير المباشرة؛
- عناصر التكاليف غير المباشرة بطبيعتها عامة أو مشتركة؛
- يكون من الضروري تقدير التكاليف غير المباشرة في بداية الفترة وتحديد معدلات التحميل ثم مقارنة التكاليف المقدرة بالتكاليف الفعلية وتحديد فروق التحميل وتسويتها، ويرجع ذلك أساساً إلى صعوبة معرفة التكاليف الفعلية قبل نهاية الفترة التي تحسب التكلفة عنها.

3. التمييز بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة

يرتكز التمييز بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة على عدم فعالية تتبع التكاليف المباشرة على غرض التكلفة وأيضاً على غرض التكلفة ذاته.²

- عدم فعالية تتبع التكاليف المباشرة على غرض التكلفة

تعامل أحيانا التكاليف المباشرة كتكاليف غير مباشرة لأن عملية تتبع هذه التكاليف المباشرة على غرض التكلفة ليست فعالة من حيث التكلفة. وكمثال على ذلك يمكن أن تكون المسامير المستخدمة لإنتاج مكتب معين معرفة بدقة، ولكن بما أنه من المحتمل أن تكون تكلفتها غير مهمة فإن مصاريف تتبع تكلفتها لا تبرر الفوائد المحتملة من حساب تكلفة المنتج بأكثر دقة.

- غرض التكلفة

ويرتبط التمييز بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة أيضاً بغرض التكلفة، حيث يمكن أن تعالج التكلفة كمباشرة بالنسبة لمنتج وغير مباشرة بالنسبة لمنتج آخر. وعلى سبيل المثال إذا كان غرض التكلفة هو تكلفة استخدام قنوات التوزيع المختلفة للمؤسسة، فإن إيجارات المستودعات وأجور أمناء (حراس) المتاجر تعتبر كتكلفة مباشرة لكل قناة توزيع، أما إذا كان غرض التكلفة هو المنتج فإن كل من إيجارات المستودعات وأجور أمناء المتاجر ستعتبر كتكلفة غير مباشرة وذلك لأن هذه التكاليف لا يمكن أن تكون معرفة بدقة مع المنتج.

4. تقسيمات التكاليف غير المباشرة

تتقسم التكاليف غير المباشرة إلى الأجر غير المباشرة، المواد غير المباشرة وتكاليف غير مباشرة أخرى.

ففي المؤسسة الإنتاجية حيث تمثل المنتجات غرض التكلفة النهائي، تكون أجور جميع الموظفين الذين لا يمكن تحديد وقت عملهم المرتبط بمنتج معين تمثل تكاليف أجر غير مباشرة مثل تكاليف أجر موظفي الصيانة، إصلاح تجهيزات الإنتاج والعاملين في المخازن. ولا يمكن ربط تكاليف المواد المستخدمة لإصلاح التجهيزات بمنتج معين، وعليه يمكن تصنيفها كتكاليف مواد غير

¹ محمود محمود السجاعي، مرجع سبق ذكره، 2008، ص: 470.

² COLIN DRURY, Op-Cit, 2018, p: 25.

مباشرة. ومن أمثلة التكاليف غير المباشرة الأخرى نجد الإنارة والتدفئة، وهي تكاليف لا يمكن تحديدها بصفة خاصة لمنتج أو خدمة أو قسم معين (غرض التكلفة).¹

وفيما يلي تعريف للأنواع الثلاثة للتكاليف غير المباشرة:²

- المواد غير المباشرة

تتمثل في تكلفة المهمات المستخدمة في أقسام المؤسسة، مواد وأدوات النظافة والوقود والزيوت والعُدَد الصناعية ذات القيمة الصغيرة؛

- الأجور غير المباشرة

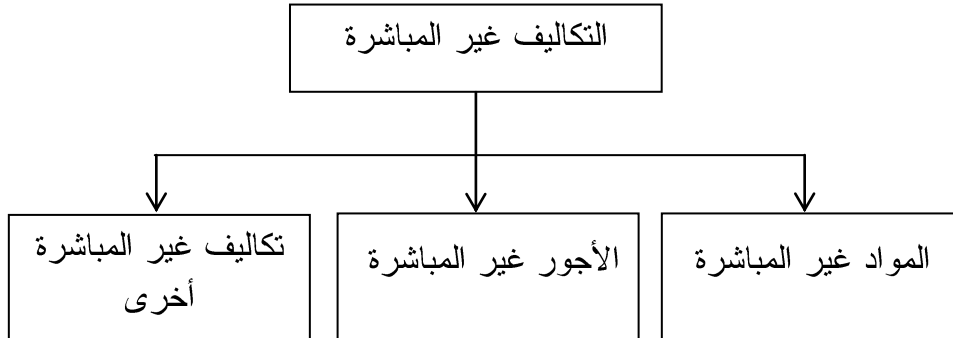
تتمثل في أجور عمال الخدمات، أجور المشرفين، المفتشين... الخ، وفي تكلفة الوقت الضائع الطبيعي وهو الوقت المسدد عنه أجر دون أن يقابله عمل فعلي، والذي لا يمكن التحكم فيه أو السيطرة عليه مثل أوقات الراحة وأوقات الإجازات.

- تكاليف غير مباشرة أخرى

تتمثل في كافة عناصر التكاليف غير المباشرة بخلاف المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة مثل مصاريف الصيانة الخاصة بمباني وتجهيزات المؤسسة وإيجارات المؤسسة والتدفئة والإنارة.

والشكل التالي رقم (16-1) يلخص تقسيمات التكاليف غير المباشرة المذكورة أعلاه:

شكل رقم (16-1): تقسيمات التكاليف غير المباشرة



المصدر: من إعداد الباحثة.

إضافة إلى التصنيف السابق للتكاليف غير مباشرة، يمكن تصنيف التكاليف غير المباشرة عند النظر إليها من ناحية مراكز التكاليف إلى مجموعتين:³

- التكاليف الخاصة

¹ IBID, p: 24.

² شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، دون سنة النشر، ص: 293.

³ عبد الحكيم الرجبي، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 195.

وتشمل التكاليف التي يمكن ربطها وتخصيصها على مركز معين دون غيره، وتشمل المواد واللوازم التي تصرف خصيصاً له، وأجور مشرفي العمال، اهتلاك الآلات والمعدات الموجودة بالمركز والتأمين على الأصول والبضاعة.

- التكاليف العامة (المشتركة)

وتشمل التكاليف التي تخص أكثر من مركز، مثل الإيجار، تكاليف الكهرباء، المياه والهاتف ومرتب مدير المؤسسة والفنيين الذين يقدمون خدماتهم لعدة مراكز، وكذلك اهتلاك الآلات والمعدات التي تفيد أكثر من مركز.

أما في المؤسسة الإنتاجية فتصنف التكاليف غير المباشرة إلى تكاليف غير مباشرة إنتاجية، تكاليف غير مباشرة إدارية وتكاليف غير مباشرة تسويقية.¹

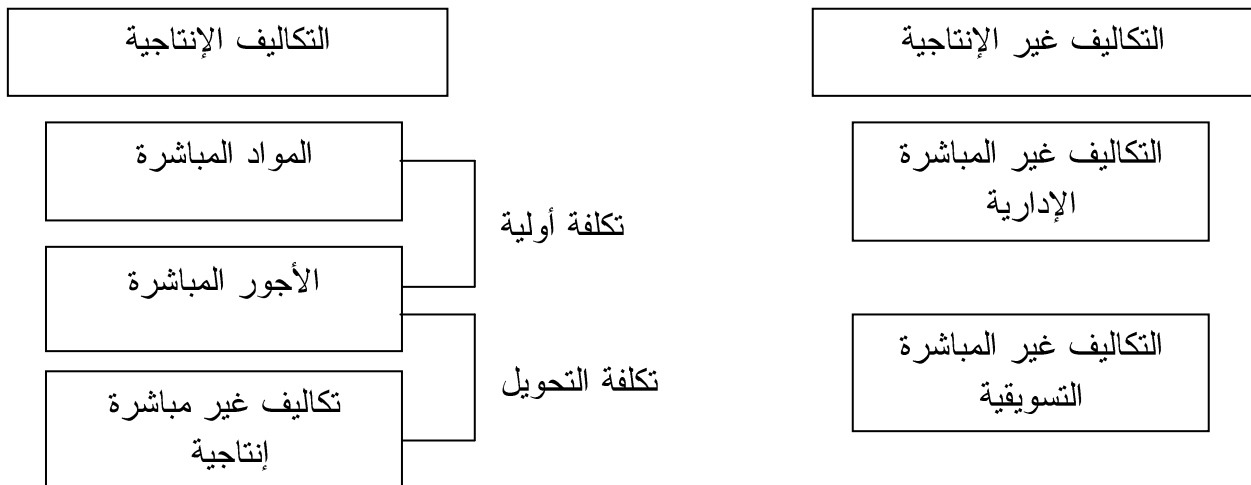
تشتمل التكاليف غير مباشرة الإنتاجية على كل التكاليف الإنتاجية بصرف النظر عن تكاليف المواد والأجور المباشرة.

وتتكون التكاليف غير مباشرة الإدارية من جميع التكاليف المرتبطة بالإدارة العامة للمؤسسة، والتي لا يمكن تعريفها كتكاليف غير مباشرة للإنتاج، التسويق أو التوزيع. تشتمل التكاليف غير المباشرة الإدارية على تكاليف أجور الإدارة العليا، المحاسبين العاميين، الأمانة العامة وتكاليف البحث والتطوير.

تصنف التكاليف الضرورية لتسويق وتوزيع المنتج أو الخدمة كتكاليف تسويقية (بيعية)، وتشمل تكاليف الإعلان وأجور موظفي المبيعات وتكاليف التخزين والتسليم والنقل.

ويوضح الشكل التالي رقم (1-17) تصنيفات التكاليف في المؤسسة الإنتاجية مع توضيح التكاليف غير المباشرة الإنتاجية، الإدارية والتسويقية.

شكل رقم (1-17): التكاليف الإنتاجية وغير الإنتاجية



المصدر: COLIN DRURY, Op-Cit, 2018, p: 25.

¹ COLIN DRURY, Op-Cit, 2018, p: 24.

يتضح من خلال الشكل أعلاه أن التكاليف الإنتاجية يمكن أن تصنف إلى تكلفة أولية وتكلفة التحويل.¹

- التكلفة الأولية Prime cost

تتكون التكلفة الأولية من مجموع المواد المباشرة والأجور المباشرة.² وهي التكلفة التي يتم تحديد نصيب وحدة المنتج منها بدقة أو هي التكلفة التي يمكن تتبعها وردها إلى وحدة المنتج مباشرة، فالخشب مثلاً في إنتاج الأثاث والجلد في إنتاج الأحذية والقطن في إنتاج الغزل يمكن تحديد نصيب وحدة المنتج منها بدقة من خلال أذن ومستندات صرف المواد للإنتاج حيث يمكن تحديد العملية الإنتاجية أو الأمر الإنتاجي أو الطلبية التي يتم صرف هذه المواد لها، ومن ناحية أخرى يمكن رد أجور عمال الإنتاج إلى طلبية أو أمر إنتاجي معين واعتبارها جزء من تكلفة المنتج أو الطلبية أو الأمر الإنتاجي.³

ويمكن أن تتضمن التكلفة الأولية بعض عناصر التكاليف المباشرة الأخرى مثل تكلفة تصميم سلعة معينة أو أمر إنتاجي معين أو طلبية معينة، وكذلك تكلفة استكمال إنتاج طلبية معينة لدى ورشة خارجية مثل حالة احتياج الطلبية إلى طلاء من نوع معين أو زخرفة معينة حيث يتم رد هذه التكلفة مباشرة للطلبية وتعتبر جزء من التكلفة المباشرة للطلبية.⁴

- تكلفة التحويل Conversion cost

وتمثل تكلفة تحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة،⁵ تتكون من مجموع الأجور المباشرة (أجور عمال الإنتاج) والتكاليف الإنتاجية غير المباشرة والتي تتضمن جميع عناصر التكاليف الإنتاجية ماعدا التكلفة الأولية (التي تتضمن المواد المباشرة والأجور المباشرة) والتكاليف الإنتاجية المباشرة الأخرى إن وجدت، والتكاليف الإنتاجية غير المباشرة هي التكلفة التي لا يمكن ردها أو تخصيصها مباشرة للمنتج.⁶

المطلب الثاني: كيفية تخصيص التكاليف غير المباشرة

على خلاف التكاليف المباشرة التي يمكن تحميلها بدقة على كل غرض تكلفة ويستخدم مصطلح تتبع التكلفة، تكون التكاليف غير المباشرة مشتركة بين عدة أغراض تكلفة ويتم تحميلها باستخدام مصطلح تخصيص التكاليف غير المباشرة.⁷

تخصص التكاليف غير المباشرة (إنتاجية وغير إنتاجية) على أغراض التكلفة لخدمة أغراض المحاسبة المالية واتخاذ القرارات. حيث تخصص التكاليف غير المباشرة الإنتاجية فقط على أغراض التكلفة وذلك لغرض الوفاء بمتطلبات المحاسبة المالية، ويعتبر من غير الضروري لأغراض المحاسبة المالية تخصيص التكاليف غير المباشرة غير الإنتاجية على أغراض التكلفة. وتخصص التكاليف غير

¹ IBID, p: 25.

² IBID, p: 25.

³ شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، دون سنة النشر، ص: 291.

⁴ نفس المرجع السابق، ص: 291.

⁵ COLIN DRURY, Op-Cit, 2018, p: 25.

⁶ شحاتة السيد شحاتة، مرجع سبق ذكره، دون سنة النشر، ص: 291.

⁷ COLIN DRURY, Op-Cit, 2018, p: 45.

المباشرة الإجمالية على أغراض التكلفة لتوفير المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات.¹ لذلك نشير إلى أن بحثنا هذا يتناول تخصيص إجمالي التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة.

وسنركز من خلال هذا البحث على وصف تحميل التكاليف للمؤسسات التي تعمل بنظام الأوامر المستخدم في المؤسسات الإنتاجية، حيث تتحمل المنتجات تكاليف مختلفة مما يؤدي إلى الحاجة لتحديد تكلفة كل منتج أو مجموعة منتجات.

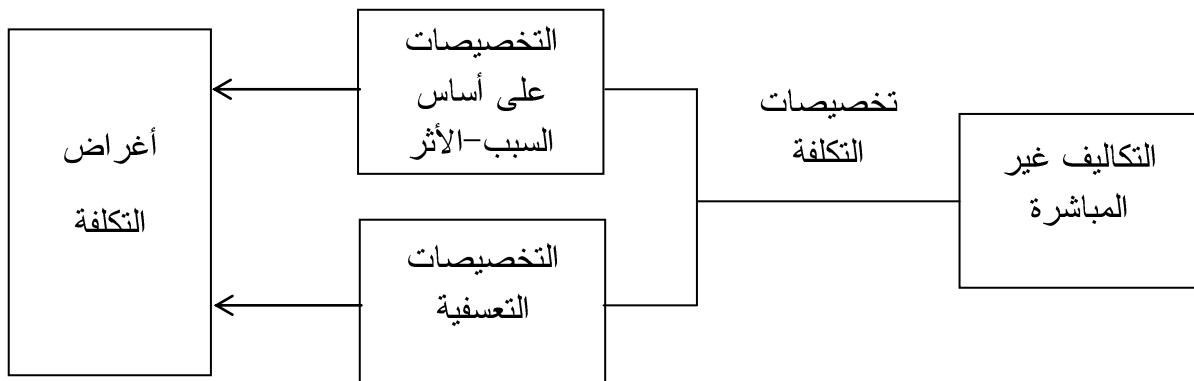
يدرس هذا المطلب تعريف تخصيص التكاليف غير المباشرة، معدلات التحميل وأسس إعدادها والمرحلتين المتبعتين لتخصيص التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة النهائية.

1. تعريف تخصيص التكاليف غير المباشرة

هو عملية تحميل التكاليف عند عدم التمكن من القياس المباشر لكمية الموارد المستهلكة من طرف غرض تكلفة معين. ويسمى الأساس المستخدم لتخصيص التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة بأساس التخصيص أو مسبب التكلفة allocation base or cost driver ، فإذا كانت أسس التخصيص محددات هامة للتكاليف يستخدم مصطلح التخصيصات على أساس السبب-الأثر أو تتبع المسبب cause-and-effect allocations or driver tracing ويستخدم مصطلح التخصيص التعسفي arbitrary allocation في حالة ما إذا كان أساس التخصيص محدد ليس ذو أهمية لتكلفته. وتؤدي التخصيصات التعسفية إلى عدم دقة تخصيص التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة، ويجب استخدام التخصيصات على أساس السبب-الأثر لتحميل التكاليف غير المباشرة بدقة.²

ويوضح الشكل التالي رقم(1-18) طرق تخصيص التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة:

شكل رقم (1-18): طرق تخصيص التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة



المصدر: COLIN DRURY, Op-Cit, 2018, p: 46.

ويعد تفادي التخصيصات التعسفية واستخدام التخصيصات على أساس السبب-الأثر أحد الأهداف الأساسية لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، أما نظام التكاليف التقليدي فيميل لاستخدام التخصيصات التعسفية.

¹ IBID, p: 63.

* ولا يشتمل البحث على كيفية تخصيص التكاليف غير المباشرة في المؤسسات التي تعمل بنظام المراحل.

² IBID, p: 45.

2. معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة

لغرض تخصيص التكاليف غير المباشرة تحتاج المؤسسة لتحديد معدلات التحميل، لذلك نستعرض أولاً مفهوم معدلات التحميل واستخدامها لتخصيص التكاليف غير المباشرة .

يمكن للمؤسسة تطبيق معدل التحميل للمؤسسة ككل **blanket overhead rate** أو معدل التحميل لكل قسم **departmental overhead rates** ، ونوضح كيفية تطبيق المؤسسة لكلا المعدلين لتحميل التكاليف غير المباشرة و أساس اختيارها استخدام أحد المعدلين في ما يلي:¹

يحمل نظام التكاليف التقليدي الأكثر بساطة التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة باستخدام معدل التحميل الوحيد للمؤسسة ككل.² يستخدم هذا المعدل في تحديد نصيب كل منتج من التكاليف غير المباشرة بصرف النظر عن الأقسام التي يتم فيها إنتاج تلك المنتجات. وإذا افترضنا أن إجمالي التكاليف غير المباشرة لمؤسسة إنتاجية خلال إحدى الفترات كانت 120000 وحدة نقدية (ون) وأن ساعات العمل المباشر (أساس التخصيص) كانت خلال نفس الفترة 60000 سا فإن معدل التحميل للمؤسسة سيكون 2ون لكل ساعة من ساعات العمل المباشر (120000ون/ 60000سا). وبالتالي يتم تحديد نصيب كل منتج من التكاليف غير المباشرة وفقاً لهذا المعدل (التكاليف المحملة على المنتج هي جداء معدل تحميل التكاليف للمؤسسة ككل مع عدد وحدات أساس التخصيص المختار والمستخدم لكل لمنتج).

و يكون هذا المعدل غير ملائم لتخصيص التكاليف غير المباشرة عندما يكون بالمؤسسة عدد من الأقسام الإنتاجية المختلفة وتتباين المنتجات فيما بينها من حيث نسبة استهلاكها للتكاليف غير المباشرة بكل قسم من أقسام الإنتاج. ولتوضيح ذلك نفترض أن التكاليف غير المباشرة وساعات العمل المباشر المشار إليهما سابقاً هي الأرقام الإجمالية لثلاثة أقسام إنتاجية داخل المؤسسة وهي محملة على الأقسام الثلاث كما يلي:

القسم الأول	القسم الثاني	القسم الثالث	الإجمالي	
12000	100000	8000	120000	التكاليف الإجمالية (ون)
20000	20000	20000	60000	ساعات العمل المباشر
0.6	5	0.4	2	معدل التحميل للساعة (ون)

وبافتراض أن أحد المنتجات X يتطلب 20 سا عمل مباشر داخل القسم الإنتاجي الثالث ولا يمر هذا المنتج بالقسمين الأول والثاني، وإذا افترضنا استخدام معدل التحميل للمؤسسة ككل فإن المنتج X سيتحمل قيمة 40ون كتكاليف غير مباشرة (20 ساعة عمل مباشر × 2ون)، أما إذا تم استخدام معدلات التحميل الخاصة بالأقسام فإن هذا المنتج سيتحمل 8 ون من التكاليف غير المباشرة (20 ساعة عمل مباشر × 0.4 ون). وبالتالي يتضح لنا من خلال هذا المثال أن تحديد معدل تحميل مستقل لكل قسم من

¹ بديع الدين ريشو، مرجع سبق ذكره، 2010، ص ص: 132-135.

² COLIN DRURY, Op-Cit, 2018, p: 48.

الأقسام الإنتاجية أفضل بكثير من استخدام معدل تحميل واحد للمؤسسة ككل (2 ون لكل ساعة من ساعات العمل المباشر).

ولمعرفة المعدل الذي يجب استخدامه لتحميل التكاليف غير المباشرة، نلاحظ حسب المثال السابق أنه من الضروري استخدام معدلات التحميل المستقلة الخاصة بالأقسام الإنتاجية المختلفة وذلك لأن المنتج X يستهلك مقدار ضئيل من التكاليف غير المباشرة التي تخص القسم الثالث فقط، أما إذا تم استخدام معدل التحميل للمؤسسة ككل فإن المنتج X سيتحمل بشكل غير مباشر بعض التكاليف غير المباشرة التي تخص الأقسام الأخرى وبالتالي سوف يؤدي ذلك إلى نتائج غير ملائمة.

وبناءً على ما سبق، يعتبر معدل التحميل للمؤسسة ككل مفيداً فقط عندما تستهلك كل المنتجات التكاليف غير المباشرة للأقسام المختلفة بنسب متماثلة. فحسب نفس المثال السابق وبافتراض أن كل المنتجات تستهلك بكل قسم ثلث ما تحتاج إليه من ساعات العمل المباشر فإنه يمكن في هذه الحالة استخدام معدل التحميل للمؤسسة ككل، ولتوضيح ذلك نفترض أن المنتج X يحتاج إلى ساعة عمل مباشر بكل قسم، ويوجد منتج آخر Y يحتاج إلى خمسة ساعات عمل مباشر بكل قسم. ففي هذه الحالة، يتحمل المنتج X ما قيمته 6ون من التكاليف غير المباشرة سواء تم تطبيق معدل التحميل للمؤسسة ككل (3سا × 2ون) أو معدلات تحميل الأقسام المختلفة (1سا × 0.6ون + 1سا × 5ون + 1سا × 0.4ون) أما المنتج Y فيتحمل قيمة 30ون من التكاليف غير المباشرة سواء تم تطبيق معدل التحميل للمؤسسة ككل (15سا × 2ون) أو معدلات تحميل الأقسام المختلفة (5سا × 0.6ون + 5سا × 5ون + 5سا × 0.4ون).

وعليه نستنتج أن معدلات تحميل الأقسام يجب أن تستخدم إذا كانت ساعات العمل المباشر الخاصة بكل منتج لا توزع بالتساوي على جميع الأقسام، وإذا تم استخدام معدل التحميل للمؤسسة ككل في تلك الحالة (حالة منتجات مختلفة لا تستهلك نفس عدد ساعات العمل المباشر بكل قسم إنتاجي) فإن التكلفة التي سيتم حسابها لكل منتج سيكون بها تحريف جوهري.

3. معدلات التحميل التقديرية ومختلف أسس إعدادها

يعالج هذا العنصر استخدام المؤسسة لمعدلات التكاليف التقديرية لتحميل التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة النهائية، إضافة إلى توضيح مختلف الأسس المعتمد عليها لإعدادها.

1.3 معدلات التكاليف التقديرية Budgeted Overhead Rates

إن الشرح السابق لمعدلات التحميل قائم على افتراض أن التكاليف غير المباشرة الفعلية هي التي تم تخصيصها على المنتجات، وهذا يمكن أن يؤدي إلى مشاكل وذلك بسبب تأخر حسابات تكلفة المنتج إلى نهاية الفترة المحاسبية حيث لا يمكن حساب معدلات التحميل قبل هذا التاريخ، ومع ذلك ستكون معلومات تكاليف المنتج مطلوبة بسرعة أكبر إذا كانت تستخدم في حساب الأرباح الشهرية، تقييم المخزون أو كأساس للتسعير.¹

رغم أن المشكلة الخاصة بتوقيت حساب معدلات التحميل يمكن أن تُحل بحساب معدلات التحميل الشهرية، إلا أن الصعوبة في ذلك تتمثل في كون العديد من التكاليف غير المباشرة تعتبر تكاليف ثابتة على المدى القصير بينما يختلف مستوى النشاط من شهر لآخر مما ينتج عنه تقلبات كبيرة في معدلات التحميل. إضافة إلى ذلك، تؤدي طبيعة بعض عناصر التكاليف إلى حدوث هذه التقلبات في معدلات التحميل ومن أمثلتها تكاليف الإصلاحات، الصيانة والتدفئة والتي لا تُحمل بالتساوي على مدار السنة. فإذا تم استخدام معدل التحميل الشهري فإن هذه التكاليف لن تُخصص بعدالة على وحدات

¹ IBID, p: 61.

الإنتاج، وكمثال على ذلك تحمل تكاليف التدفئة على الإنتاج في فصل الشتاء فقط وبالتالي ستكون المنتجات المنتجة شتاءً مكلفة أكثر من المنتجة صيفاً.¹

ويعتبر معدل التحميل السنوي المحسوب على أساس العلاقة بين إجمالي التكاليف غير المباشرة السنوية وإجمالي النشاط السنوي هو الأكثر تمثيلاً للعلاقات النموذجية بين إجمالي التكاليف والحجم مقارنة بالمعدل الشهري، كما أن المطلوب هو تحديد تكلفة المنتج على أساس الإنتاج على المدى المتوسط بدلاً من تكلفة المنتج الفعلية والتي تتأثر بالتقلبات الشهرية في حجم الإنتاج. وعليه من الأفضل حساب معدلات التحميل التقديرية على أساس التكاليف غير المباشرة التقديرية والنشاط التقديري. وعليه نستنتج أن إجراءات حساب معدلات التحميل لمراكز التكلفة في كلا النظامين (النظام التقليدي ونظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة) يجب أن تركز على مستويات النشاط التقديرية وليس الفعلية.²

ويتطلب استخدام معدلات التحميل التقديرية تقدير التكاليف غير المباشرة للفترة القادمة وتحديد مستوى النشاط المتوقع خلال تلك الفترة. وتتميز عملية تقدير التكاليف غير المباشرة خلال الفترة القادمة بقدر من عدم التأكد، إضافة إلى صعوبة الوصول إلى تقديرات تقترب من الدقة إلا أن خبرة محاسب التكاليف وتوافر العديد من المعلومات المحاسبية يمكن أن تساعد على الوصول إلى تقديرات أقرب إلى الواقع. إضافة إلى أن العمل بمعدل التحميل التقديري يتطلب حصر وتجميع التكاليف غير المباشرة الفعلية في نهاية كل فترة ومقارنتها بالتكلفة التي يتم تحميلها على الإنتاج باستخدام معدل التحميل التقديري (التكاليف غير المباشرة المستوعبة) لإيجاد فروق الاستيعاب وتعديل تكلفة المبيعات والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام.³

2.3. أسس إعداد معدلات التحميل التقديرية

يحسب معدل التحميل التقديري في بداية الفترة بقسمة إجمالي التكاليف غير المباشرة المقدر للفترة على أساس مناسب مقدر كما هو موضح في العلاقة التالية:⁴

$$\text{معدل التحميل التقديري} = \frac{\text{التكاليف غير المباشرة المقدر}}{\text{أساس مناسب مقدر}}$$

وهناك العديد من الأسس الممكن استخدامها لإعداد معدل التحميل التقديري، يتم اختيار أساس مناسب منها متلائم مع طبيعة القسم ونشاطه، فقد يتم استخدام أساس معين يتلاءم مع قسم معين من أقسام الإنتاج، بينما لا يتلاءم هذا الأساس مع طبيعة النشاط في الأقسام الأخرى.

وتلخص أسس إعداد معدلات التحميل التقديرية في الشكل رقم (1-19) الآتي:

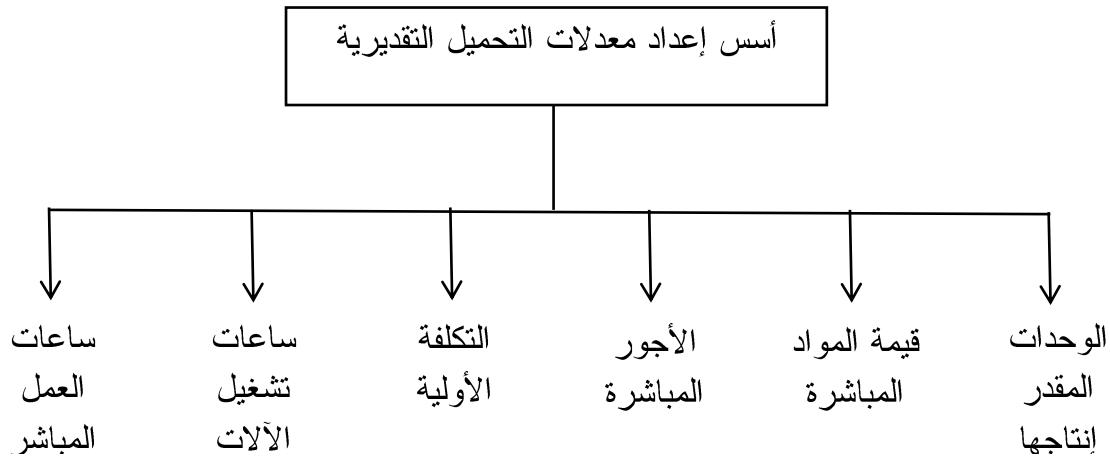
¹ IBID, pp: 61-62.

² IBID, p: 62.

³ شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة: التكاليف على أساس النشاط- قياس التكلفة في المنشآت الخدمية- الموازنة كأداة للرقابة على التكاليف، دون طبعة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2015، ص ص: 24-25.

⁴ نفس المرجع السابق، ص: 25.

شكل رقم (1-19): أسس إعداد معدلات التحميل التقديرية



المصدر: من إعداد الباحثة، بالإعتماد على: شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة: التكاليف على أساس النشاط- قياس التكلفة في المنشآت الخدمية- الموازنة كأداة للرقابة على للتكاليف، مرجع سبق ذكره ، 2015، ص:26.

ونوضح الحالات المناسبة لاستخدام هذه الأسس وطريقة حسابها في ما يلي:¹

أ. الوحدات المقدر إنتاجها

يناسب هذا الأساس المؤسسات الإنتاجية الصغيرة التي تكون عملياتها الإنتاجية وأقسامها الإنتاجية محدودة. ومعدل التحميل التقديري حسب هذا الأساس هو:

$$\text{معدل التحميل التقديري على} = \frac{\text{التكاليف غير المباشرة المقدره}}{\text{عدد الوحدات المقدر إنتاجها}}$$

ب. قيمة المواد المباشرة

يتطلب استخدام هذا الأساس ثبات معدلات استخدام المواد في الساعة، ويمكن وجود هذه العلاقة في المؤسسات الإنتاجية التي تتم فيها عملية الإنتاج ألياً أي ارتباط عملية الإنتاج بعامل الزمن المستخدم فيها، حيث:

$$\text{معدل التحميل التقديري على} = \frac{\text{التكاليف غير المباشرة المقدره}}{\text{المواد المباشرة المقدره}}$$

¹ نفس المرجع السابق، ص:26-29.

ت. الأجر المباشرة

يمكن إعداد معدلات التحميل التقديرية في كل قسم على أساس الأجر المباشرة، وذلك في حالة تساوي معدل الأجر في الساعة لجميع العمال، حيث:

$$\frac{\text{التكاليف غير المباشرة المقدرة}}{\text{الأجر المباشرة المقدرة}} = \text{معدل التحميل التقديري على أساس الأجر المباشرة المقدرة}$$

ث. التكلفة الأولية

يمكن استخدام التكلفة الأولية المقدرة والمتمثلة في مجموع المواد المباشرة المقدرة والأجر المباشرة المقدرة كأساس لإعداد معدلات التحميل، حيث:

$$\frac{\text{التكاليف غير المباشرة المقدرة}}{\text{التكلفة الأولية المقدرة}} = \text{معدل التحميل التقديري على أساس التكلفة الأولية المقدرة}$$

ج. ساعات تشغيل الآلات وساعات العمل المباشر

هناك أسس مناسبة ترتبط بالزمن لإعداد معدلات التحميل التقديرية، حيث يمكن استخدام أساس ساعات العمل المباشر كأساس لإعداد معدل التحميل، ويتطلب ذلك ضرورة تجميع وحصر ساعات العمل المباشر الخاصة بكل منتج لتحديد نصيبه من التكاليف غير مباشرة، كما يمكن استخدام ساعات تشغيل الآلات كأساس لإعداد معدل التحميل التقديري، ويتطلب ذلك ضرورة تحديد وتجميع ساعات تشغيل الآلات الخاصة بكل منتج لتحديد نصيبه من التكاليف غير مباشرة، حيث:

$$\frac{\text{التكاليف غير المباشرة المقدرة}}{\text{ساعات العمل المقدرة أو ساعات تشغيل الآلات}} = \text{معدل التحميل التقديري على أساس ساعات العمل المقدرة أو ساعات تشغيل الآلات}$$

وتكون أسس إعداد معدلات التحميل التقديرية في الأقسام المرتبطة بعامل الزمن أكثر دقة لأن معظم عناصر التكاليف غير المباشرة ترتبط بالوقت.

ويؤدي استخدام معدلات التحميل التقديرية هذه إلى التغلب على مشكلة التأخر في تحديد تكلفة المنتج، وفي هذه الحالة يتم تحديد نصيب منتج معين من التكاليف غير المباشرة عند الإنتهاء من إنتاجه مباشرة باستخدام العلاقة التالية:

$$\begin{aligned}
 & \text{عدد الوحدات المنتجة} \\
 & \text{أو مواد مباشرة فعلية للمنتج} \\
 & \text{أو أجور مباشرة فعلية للمنتج} \\
 & \text{أو تكلفة أولية فعلية للمنتج} \\
 & \text{أو ساعات العمل المباشر الفعلية} \\
 & \text{للمنتج} \\
 & \text{أو ساعات تشغيل الآلات الفعلية} \\
 & \times \text{ معدل التحميل التقديري} \\
 & = \text{نصيب المنتج من التكاليف غير المباشرة}
 \end{aligned}$$

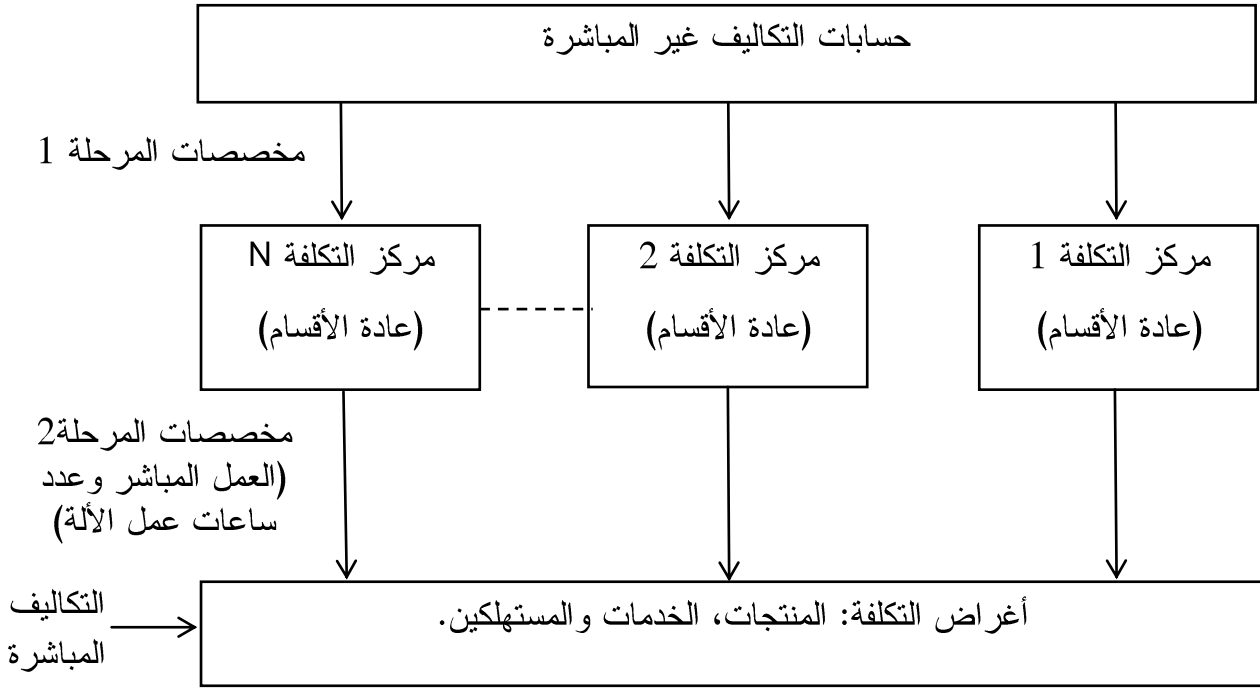
4. مراحل تخصيص التكاليف غير المباشرة

تخصص التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة من خلال مرحلتين. تُطبق المرحلتين على كل المؤسسات التي تُخصص التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة، كما تُطبق هذه المقاربة في كلا النظامين التقليدي ونظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.¹ (سنعالج تخصيص التكاليف غير المباشرة حسب نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الفصل الثالث للبحث)

ويلخص الشكل رقم (1-20) الآتي عرضه مرحلتي تخصيص التكاليف غير المباشرة حسب النظام التقليدي:

¹ COLIN DRURY, Op-Cit, 2018, p:49.

شكل رقم (1-20): مرحلتي تخصيص التكاليف غير المباشرة حسب النظام التقليدي



المصدر: COLIN DRURY , Op-Cit, 2018, p:50.

يبين الشكل أعلاه أن المرحلة الأولى تخصص فيها التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة cost centres (وتسمى أيضا مجتمعات التكلفة cost pools) ويصف مصطلح مركز التكلفة الموقع الذي تخصص فيه التكاليف غير المباشرة في البداية. وعامة تتكون هذه المراكز من الأقسام وأحيانا من أجزاء للقسم. وفي المرحلة الثانية تخصص التكاليف المجمع في مراكز التكلفة على أغراض التكلفة باستعمال أسس التخصيص التي تم اختيارها، حيث يميل النظام التقليدي إلى استخدام عدد قليل من أسس تخصيص المرحلة الثانية والتي عادة ما تتمثل في ساعات العمل المباشر وساعات عمل الآلة. ويفترض النظام التقليدي أن ساعات العمل المباشر وساعات عمل الآلة لها تأثير كبير على التكاليف غير المباشرة على المدى الطويل، أما أسس التخصيص الأخرى المتمثلة في تكلفة العمل المباشر وتكلفة المواد المباشرة وكمية المخرجات فتستخدمها بدرجة أقل.¹

يتطلب تطبيق مرحلتي تخصيص التكاليف غير المباشرة أربع خطوات حيث تتوافق الخطوة الأولى والثانية مع المرحلة الأولى، أما الخطوة الثالثة والرابعة فتتوافق مع المرحلة الثانية. وتتمثل هذه الخطوات في مايلي:²

- تخصيص كل التكاليف غير المباشرة على مراكز الخدمات والإنتاج؛
- إعادة تخصيص تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج؛
- حساب معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة المستقلة لكل مركز من مراكز الإنتاج؛

¹ IBID, p:50.

² بدیع الدین ریشو، مرجع سبق ذكره، 2010، ص:135.

- تخصيص التكاليف غير المباشرة بمراكز الإنتاج على المنتجات أو أغراض التكلفة المختارة.

ونعالج في مايلي الخطوات الأربعة لتطبيق مرحلتي التخصيص بشكل مفصل:¹

- تخصيص كل التكاليف غير المباشرة على مراكز الخدمات والإنتاج

بعد توضيح مزايا استخدام معدلات التحميل المستقلة لكل قسم عند تخصيص التكاليف غير المباشرة، فمن الضروري تخصيص كل التكاليف غير المباشرة بالمؤسسة على مراكز التكلفة. وتوجد بعض عناصر التكاليف غير المباشرة التي يمكن تخصيصها مباشرة على مراكز التكلفة كتكاليف الأجور والمواد غير المباشرة (تكاليف الأجور والمواد غير المباشرة هي تكاليف غير مباشرة للمنتجات ومباشرة لمراكز التكلفة لأنه يمكن تتبعها مباشرة لكل مركز تكلفة)، وتوجد تكاليف أخرى لا يمكن ربطها مباشرة بأقسام محددة لأنها تحقق منافع للعديد من الأقسام، وفي هذه الحالة من الضروري البحث عن أساس منطقي لتخصيص تلك التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة أو الأقسام. وتستخدم مصطلح أسس تخصيص المرحلة الأولى لوصف التخصيص في هذه المرحلة. وتلخص أسس تخصيص المرحلة الأولى الشائعة الاستخدام في الجدول رقم (1-1) التالي:

جدول رقم (1-1): أسس تخصيص المرحلة الأولى الشائعة الاستخدام

التكلفة	أساس التخصيص
الإيجار، التدفئة والإضاءة اهتلاك وتأمين المباني والآلات النفقات المرتبطة بالعاملين كأعمال الإدارة، المطعم والحراسة	المساحة قيمة المباني والآلات عدد العاملين

المصدر: بديع الدين ريشو، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 137.

والنتيجة النهائية لهذا الإجراء هي أن جميع التكاليف غير المباشرة سيتم تخصيصها على أقسام الإنتاج والخدمات بالمؤسسة.

- إعادة تخصيص تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج

تتمثل الخطوة الثانية في إعادة تخصيص التكاليف المخصصة في مراكز تكلفة الخدمات على مراكز تكلفة الإنتاج. يقصد بأقسام الخدمات Service departments تلك الأقسام التي توجد بغرض أساسي وهو توفير الأنواع المختلفة من الخدمات لوحدات المؤسسة الأخرى ومن أمثلتها قسم الصيانة، وتسمى أيضا أقسام الدعم support departments ورغم أنها تقدم خدمات جوهرية لدعم العمليات الإنتاجية إلا أنها لا ترتبط مباشرة بالمنتجات. لذلك من غير الممكن تخصيص تكاليف أقسام الخدمات على المنتجات المختلفة مباشرة (نظرا لأن المنتجات لا تمر على هذه المراكز)، وإنما يجب تخصيص تكلفتها أولا على أقسام الإنتاج التي تعمل بشكل فعلي في إنتاج المنتجات.

ومن ناحية أخرى، فإن الطريقة التي سيتم اختيارها لتخصيص تكاليف أقسام الخدمات على أقسام الإنتاج يجب أن تعبر عن المنافع التي حصلت عليها أقسام الإنتاج من أقسام الخدمات المختلفة. وتتمثل طرق تخصيص تكاليف أقسام الخدمات على أقسام الإنتاج في طريقة التوزيع الإجمالي، التوزيع المباشر، التوزيع التنزلي والتوزيع التبادلي، والتي سنعالجها بالتفصيل في المطلب التالي.²

¹ نفس المرجع السابق، ص: 136-140.

² شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة: التكاليف على أساس النشاط- قياس التكلفة في المنشآت الخدمية- الموازنة كأداة للرقابة على للتكاليف، مرجع سبق ذكره، 2015، ص: 22-23.

وعند الانتهاء من تخصيص تكاليف أقسام الخدمات على أقسام الإنتاج فإن كل التكاليف غير المباشرة للمؤسسة ستكون مخصصة على أقسام الإنتاج، وعليه يصبح من الممكن حساب معدل التحميل لكل قسم من أقسام الإنتاج، والذي من خلاله يتم تحديد نصيب المنتجات المختلفة من التكاليف غير المباشرة.

- حساب معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة المستقلة لكل مركز من مراكز الإنتاج

تتمثل المرحلة الثانية من مراحل تخصيص التكاليف غير المباشرة في تخصيص التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل قسم من أقسام الإنتاج على المنتجات المختلفة لهذه الأقسام، وذلك بتحديد معدلات التحميل المستقلة لكل قسم إنتاج (إذا كان كل قسم يعمل على إنتاج منتج واحد فإن كل تكاليف هذا القسم تخصص لهذا المنتج ولن تكون هذه الخطوة مطلوبة).

وتتم عملية التخصيص في معظم الحالات وفقا لأحد الأسس المرتبطة بالحجم المتمثلة في ساعات العمل المباشر أو ساعات تشغيل الآلات أو كليهما. وستحدد درجة الكثافة الآلية ما إذا كان من الأفضل استخدام ساعات تشغيل الآلات أو ساعات العمل المباشر كأساس تخصيص، حيث يفضل استخدام ساعات تشغيل الآلات عند حساب معدل التحميل للأقسام التي تعتمد كثيرا على التجهيزات الآلية. أما الأقسام ضئيلة الكثافة الآلية فمن الأفضل استخدام ساعات العمل المباشر عند حساب معدلات التحميل الخاصة بها.

ويوضح الجدول رقم (2-1) التالي نموذج لبعض معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة:

جدول رقم (2-1): نموذج لبعض معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة

قسم الإنتاج	قسم التجميع الثاني	قسم التجميع الأول	البيان
240000	160000	80000	تكاليف غير مباشرة مخصصة
10000	40000	80000	
80000	-	-	
3 ون/ساعة تشغيل الآلات	4 ون/ساعة عمل مباشر	1 ون/ساعة عمل مباشر	ساعات العمل المباشر ساعات تشغيل الآلات معدل التحميل المناسب

المصدر: بديع الدين ريشو، مرجع سبق ذكره، 2010، ص: 139.

- تخصيص التكاليف غير المباشرة بمراكز الإنتاج على المنتجات أو أغراض التكلفة المختارة بالجوء إلى الجدول رقم (2-1) أعلاه ومع افتراض أن المنتج X يستغرق 10سا، 6سا و5سا في الأقسام الثلاث على التوالي، فإن التكاليف غير المباشرة التي سيتم تخصيصها لهذا المنتج ستكون 49 ون وتم حسابها كما يلي:

قسم التجميع الأول = 10 ساعة عمل مباشر \times 1 ون = 10 ون

قسم التجميع الثاني = 6 ساعة عمل مباشر \times 4 ون = 24 ون

قسم الإنتاج = 5 ساعة عمل مباشر \times 3 ون = 15 ون.

وإذا كانت جميع المنتجات تستغرق نفس الوقت الزمني الذي استغرقه المنتج X في كل قسم (10، 6 و5 ساعة) فلن يكون من الضروري تحليل التكاليف غير المباشرة باستخدام المعدلات المستقلة وذلك لأن معدل التحميل للمؤسسة ككل سيحقق نفس النتائج.

المطلب الثالث: طرق توزيع تكاليف مراكز الإنتاج على مراكز الخدمات والانتقادات الموجهة لنظام التكاليف التقليدي

يعالج هذا المطلب الطرق الأربعة المعتمدة لتوزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج، إضافة إلى الانتقادات الموجهة للنظام التقليدي في تحميل التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة.

1. طرق توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج

تعتمد عملية إعادة تخصيص تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج الخاصة بالخطوة الثانية لتخصيص التكاليف غير المباشرة على أربعة طرق تتمثل فيما يلي:

1.1 طريقة التوزيع الإجمالي Total Allocation Method

حسب هذه الطريقة يتم تجميع وحصر التكاليف غير المباشرة لمراكز الخدمات بصورة إجمالية وتوزيعها على مراكز الإنتاج مرة واحدة باستخدام أساس واحد فقط للتوزيع. تتميز هذه الطريقة بالبساطة ولكنها تفتقر إلى الدقة نتيجة توزيع إجمالي تكلفة مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج باستخدام أساس واحد للتوزيع، حيث يمكن أن يكون هذا الأساس ملائم ومناسب لتوزيع تكلفة مركز معين من مراكز الخدمات ولكنه غير مناسب لتوزيع تكاليف باقي مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج وبالتالي فإن هذه الطريقة لا تعكس مدى استفادة مراكز الإنتاج الموزع عليها من تكلفة مراكز الخدمات، وعليه فهذه الطريقة لا تصلح لأغراض تقييم الأداء في كل أقسام المؤسسة بصورة سليمة. ويمكن أن تتلاءم هذه الطريقة مع المؤسسات الصغيرة التي لا يستدعي حجم نشاطها القيام بإجراءات توزيع معقدة لتكلفة مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج.¹

2.1 طريقة التوزيع المباشر Direct Allocation Method

يتم في هذه الطريقة توزيع التكاليف المخصصة في كل مركز من مراكز الخدمات على المراكز الإنتاجية المستفيدة منه بصفة منفردة وذلك باستخدام أساس معين وهذا يتغلب على أحد عيوب الطريقة السابقة، ويتم التوزيع حسب هذه الطريقة بشكل يراعي كل مركز خدمي ودرجة استفادة المراكز الإنتاجية من خدماته إلا أنها تتجاهل الاستفادة المتبادلة بين مراكز الخدمات المختلفة.²

3.1 طريقة التوزيع التنازلي Step Allocation Method

في ظل هذه الطريقة يتم توزيع التكاليف المخصصة لكل مركز من مراكز الخدمات على مراكز الخدمات التالية له بالإضافة إلى مراكز الإنتاج، وبالتالي لن يقوم أي مركز خدمات بتوزيع أي جزء من تكلفته على أي من مراكز الخدمات السابقة له في الترتيب،³ وتتطلب هذه الطريقة ترتيب مراكز الخدمات ترتيباً تنازلياً حيث يتم البدء بمركز الخدمات الذي يخدم أكبر عدد من المراكز ويتضح ذلك من الأساس الذي سيتم الاعتماد عليه لتوزيع تكلفة مركز الخدمات على المراكز المستفيدة منه،

¹ شحاتة السيد شحاتة، أساسيات محاسبة التكاليف: أسس قياس التكلفة - تقارير وقوائم التكاليف - التكاليف على أساس الأنشطة، مرجع سبق ذكره، دون سنة النشر، ص: 311.

² محمد مصطفى المهدي آدم، التكامل بين نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس العمليات والخصائص المميزة للمنتج في تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة: دراسة تحليلية تطبيقية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان، 2012، ص: 131-132.

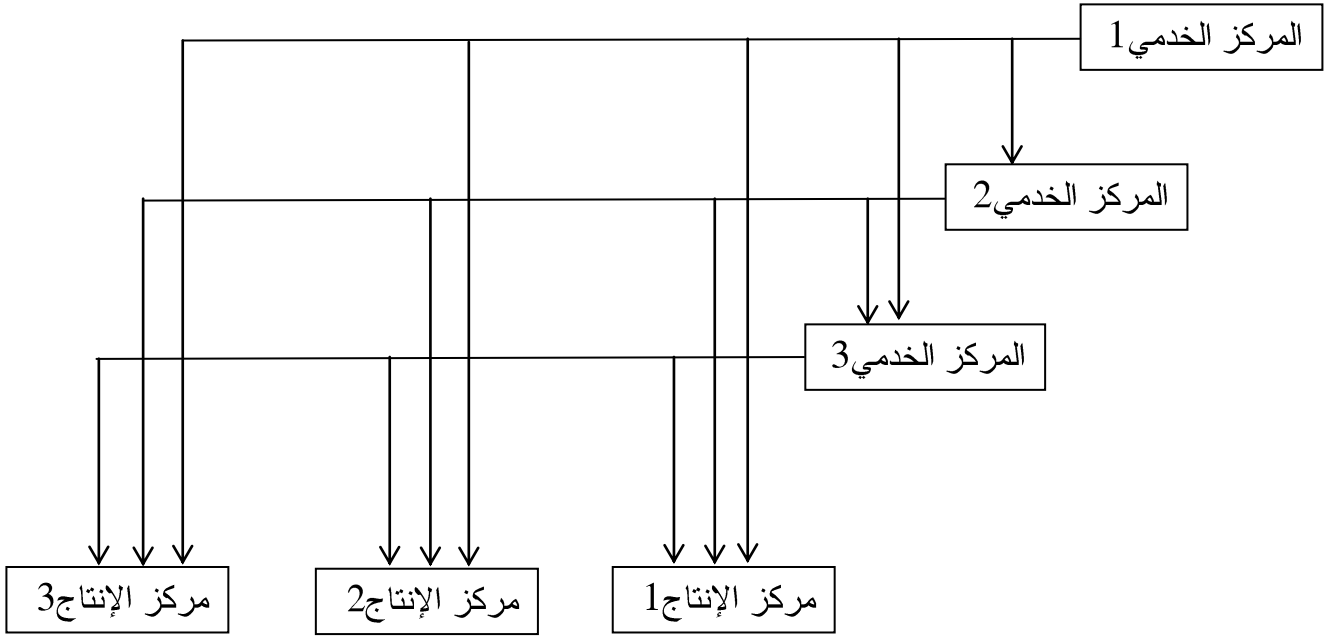
³ عبد المقصود ديبان وناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، 2012، ص: 287.

وفي حالة تساوي أكثر من مركز من مراكز الخدمات في عدد المراكز المستفيدة منه يتم البدء بمركز الخدمات ذو التكلفة الأكبر.¹

ويتم التوزيع وفقا لهذه الطريقة في اتجاه واحد دون الرجوع للخلف، بمعنى أن هذه الطريقة تهمل الخدمات المتبادلة بين مراكز الخدمات بطريقة عكسية، ورغم ذلك يحقق التوزيع التنازلي مزيدا من الدقة في حساب تكلفة المنتج مقارنة بطريقة التوزيع الإجمالي والتوزيع المباشر.²

ويمكن توضيح هذه الطريقة في الشكل التالي:

شكل رقم (1-21): طريقة التوزيع التنازلي



المصدر: الشارف أنبية عامر الصغير، مرجع سبق ذكره ، 2009، ص: 52.

4.1 طريقة التوزيع التبادلي Reciprocal Allocation Method

تتغلب هذه الطريقة على العيوب والانتقادات التي يمكن توجيهها لطريقة التوزيع الإجمالي، طريقة التوزيع المباشر و طريقة التوزيع التنازلي.

ووفقا لطريقة التوزيع التبادلي يتم توزيع تكلفة كل مركز من مراكز الخدمات على المراكز المستفيدة منه سواء كانت مراكز خدمات أو مراكز إنتاج سابقة أو لاحقة له في الترتيب، أي أن الاستفادة هنا في اتجاهين، وبالتالي فإن ترتيب مراكز الخدمات غير هام حيث يقوم كل مركز من مراكز الخدمات بتوزيع تكلفته على مراكز الخدمات المستفيدة منه سواء كانت سابقة أو لاحقة له في الترتيب. تتطلب طريقة التوزيع التبادلي قيام كل مركز من مراكز الخدمات بتوزيع تكلفته غير

¹ شحاتة السيد شحاتة، أساسيات محاسبة التكاليف: أسس قياس التكلفة - تقارير و قوائم التكاليف - التكاليف على أساس الأنشطة، مرجع سبق ذكره، دون سنة النشر، ص: 326.

² نفس المرجع السابق، ص: 327.

المباشرة بالإضافة إلى نصيبه من مراكز الخدمات الأخرى على كل مراكز الخدمات المستفيدة منه السابقة أو اللاحقة له في الترتيب بالإضافة إلى مراكز الإنتاج المستفيدة منه.¹

وتتمثل مشكلة طريقة التوزيع التبادلي في تحديد التكلفة المتضخمة التي يجب أن يقوم كل مركز من مراكز الخدمات بتوزيعها والمتمثلة في تكلفته الأصلية ونصيبه من التكلفة الموزعة عليه من مراكز الخدمات السابقة أو اللاحقة له في الترتيب. وتستخدم طريقة التوزيع التبادلي عندما تتبادل مراكز الخدمات خدماتها بين بعضها البعض، وفي الواقع العملي نجد أن مراكز الخدمات لا تخدم مراكز الإنتاج فقط بل تخدم مراكز الخدمات الأخرى أيضاً.²

2. الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف التقليدي

واجه نظام التكاليف التقليدي عدة انتقادات يمكن إيجازها فيما يلي:³

- تؤدي طرق التخصيص التقليدية إلى عدم دقة بيانات التكلفة ويرجع ذلك إلى عدم وجود علاقة سببية بين تكلفة غرض التكلفة وما يستنفذه من موارد مما يؤدي إلى عدم فعالية الرقابة على التكاليف ووجود أنشطة لا تضيف قيمة في المؤسسة؛
- عدم فعالية النظام في ملاحقة التطورات التكنولوجية الحالية لأنه صمم لتقييم المخزون لغرض إعداد القوائم المالية، وبالتالي فهو لا يوفر المعلومات الملائمة لتحقيق الكفاءة التشغيلية وتحديد تكلفة المنتجات والخدمات؛
- تزداد المشاكل وضوحاً في حالة تعدد المنتجات والخدمات، حيث توصلت الدراسات إلى أن المؤسسات الإنتاجية والخدمية التي تنتج وتبيع مزيج من المنتجات والخدمات تنسم بيانات التكلفة فيها بعدم الدقة وبالتالي عدم صحة قرارات التسعير؛
- الاعتماد على أسس التخصيص المتعلقة بالحجم في تخصيص التكاليف غير المباشرة كأساس ساعات العمل، عدد الوحدات وساعات تشغيل الآلات، وافترض زيادة التكاليف غير المباشرة بزيادة عدد وحدات الأساس وهذا غير صحيح بالنسبة لعدد كبير من عناصر التكاليف غير المباشرة،⁴ حيث توجد بعض عناصر التكاليف غير المباشرة ترتبط بمسببات أخرى مثل حجم العمل، عدد مرات الفحص أو ساعات التمريض أو عدد أيام الإقامة؛ وإضافة إلى ذلك، أضاف التكريتي الانتقادات التالية:⁵
- أصبح النظام التقليدي عاجز عن رقابة العمليات والقياس الدقيق لتكلفة المنتجات للأسباب التالية:
 - تجميع الانحرافات بشكل إجمالي على مستوى الأقسام وعدم حصرها بالمنتجات التي تسببت في حدوث الانحرافات يؤدي إلى عدم إظهارها في التقارير الدورية بالشكل الذي يساعد في تصحيح الانحرافات غير الملائمة؛
 - عدم التركيز على نتائج الأنشطة الفعلية المتسببة في النتائج المالية الإجمالية مما يؤدي إلى التوصل إلى نتائج غير دقيقة لتقدم الأقسام في تقديم التحسينات التشغيلية؛

¹ نفس المرجع السابق، ص ص: 338-339.

² نفس المرجع السابق، ص: 339.

³ عبد المقصود ديبان وناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، 2012، ص ص: 317-318.

⁴ جهاد ربحي عبد القادر الناظور، استخدام نموذج التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت لتطوير إدارة التكلفة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2011، ص: 32.

⁵ إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص ص: 156-157.

- أدت التخصيصات الشاملة للتكاليف إلى تشوه التقارير الدورية، فهي تجعل مدراء الأقسام مسؤولين عن إنفاق الموارد داخل أقسامهم حتى في حالة عدم تمكنهم من قياسها بشكل دقيق، ولهذا فإن هذه التخصيصات لا توفر أساساً جيداً لتقييم المدراء والأقسام.
- يستخدم النظام التقليدي مجمع واحد للتكاليف غير المباشرة ويحدد معدل التحميل من خلال قسمة التكاليف المقدرة على الأساس المختار، واعتبرت التكاليف الناجمة عن هذا الأسلوب مضللة وغير واضحة بسبب فشلها في إعطاء صورة واضحة عن علاقة السبب بالنتيجة.

خلاصة الفصل الأول

تعد محاسبة التكاليف جزءاً هاماً من نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة، وتهدف إلى إمداد الإدارة بالمعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وتقييم الأداء، إضافة إلى قياس التكلفة بهدف تقويم المخزون والإنتاج تمهيداً لإعداد القوائم المالية. كما تعد محاسبة التكاليف ذات أهمية كبيرة لكل من المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية حيث تقدم لهم قاعدة بيانات تستخدم لإعداد التقارير المالية التي تحتاجها الإدارة داخل المؤسسة وكذلك إعداد القوائم المالية للمستخدمين الخارجيين للمعلومات المحاسبية. وقد تعرضت محاسبة التكاليف لتطورات جوهرية نتيجة للتطورات الرئيسية في بيئة الأعمال والمتمثلة في التحول من اقتصاد قائم على الإنتاج إلى اقتصاد قائم على الخدمات، المنافسة العالمية، التطور التكنولوجي والتغيرات في إدارة الأعمال التجارية، وساهم في تطورها العديد من الجمعيات والمنظمات العلمية والمهنية .

ويختلف مفهوم التكلفة عن مصطلحات النفقة، الأصل، المصروف والخسارة، وتعرف على أنها تضحية بموارد اقتصادية يتوقع أن يترتب عليها منافع حاضرة أو مستقبلية تزيد في قيمتها عن قيمة النفقة، وتختلف تصنيفات التكاليف حسب المعيار المعتمد من أهمها معيار إمكانية تتبع التكلفة الذي تصنف حسبه التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة لغرض التكلفة.

وتحمل التكاليف على أغراض التكلفة النهائية وفقاً لنظامين هما نظام التكاليف المباشرة ونظام التكاليف الكلية، حسب النظام الأول تحمل التكاليف المباشرة فقط على أغراض التكلفة وذلك بتتبع التكاليف المباشرة على غرض تكلفتها ويحمل نظام التكاليف الكلية كل من التكاليف المباشرة وغير المباشرة على أغراض التكلفة. وينقسم هذا النظام إلى نظامين هما نظام التكاليف التقليدية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة .

يختلف تحميل التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة، حيث يمكن تحميل التكاليف المباشرة بدقة على أغراض التكلفة لأنه يمكن تتبعها بدقة على غرض تكلفة معين، في حين لا يمكن ذلك بالنسبة للتكاليف غير مباشرة وبالتالي تخصص على أغراض التكلفة باستخدام معدلات التحميل التقديرية، وابتداءً من مرحلتين الأولى تخصص فيها التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة والمرحلة الثانية تخصص التكاليف المجمع في مراكز التكلفة على أغراض التكلفة.

ونعالج من خلال الفصل الثاني محاسبة التكاليف في المستشفيات وذلك بدراسة مفهوم المستشفيات والخدمات الصحية، محاسبة تكاليفها. إضافة إلى ذلك، نحاول من خلال الفصل الثالث دراسة تخصيص التكاليف غير المباشرة وفقاً لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مع التركيز على تطبيقه في المستشفيات.

الفصل الثاني:
محاسبة التكاليف في
المستشفيات وتخصيص
التكاليف غير المباشرة

الفصل الثاني: محاسبة التكاليف في المستشفيات وتخصيص التكاليف غير المباشرة

تمهيد الفصل الثاني

أصبحت حاجة المؤسسات تتمثل في حصولها على بيانات تساعد في تخطيط عملياتها ومراقبة هذه العمليات في الحاضر والمستقبل، كما أصبحت المؤسسات أكثر اهتماما بمعرفة تكاليف منتجاتها وتطور هذه التكاليف للتمكن من مراقبة أسعارها والتحكم فيها.

والاهتمام بالتكلفة هو أساس أي نشاط ناجح سواء كان إنتاجيا أو خدميا، مما يتطلب الارتكاز على موضوعية قياس التكاليف. وتركز الإدارة الواعية للمستشفى على إيجاد التكلفة وتحليلها لتبدأ منها خطوط المسؤولية بالمستشفى، وأصبح تحديد التكلفة أداة ضرورية لمتخذي القرارات على المستويات الإدارية المختلفة، كما يعتبر أسلوب تحديد التكلفة منهجا ضروريا في تحديد تكلفة الخدمة الصحية المقدمة للمريض في كل مركز من مراكز المستشفى.

نحاول من خلال هذا الفصل التركيز على مفهوم المستشفيات والخدمات الصحية، أهمية وأهداف محاسبة التكاليف في المستشفيات، مقوماتها وقائمة التكاليف وحساب النتيجة في المستشفيات، إضافة إلى أسباب زيادة تكاليف الخدمات الصحية، صعوبات ومشكلات القياس التكاليفي للخدمات الصحية والطريقة الملائمة لتحميلها، ومحاولة التركيز على تخصيص التكاليف غير المباشرة في المستشفيات والصعوبات التي تواجه محاسبي التكاليف للقيام بهذا التخصيص.

وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: المستشفيات والخدمات الصحية؛

المبحث الثاني: أساسيات محاسبة التكاليف في المستشفيات؛

المبحث الثالث: تحميل التكاليف وتخصيص التكاليف غير المباشرة في المستشفيات.

المبحث الأول: المستشفيات والخدمات الصحية

تركز من خلال هذا المبحث على مفهوم المستشفيات والخدمات الصحية، حيث تم التطرق أولاً إلى مفهوم المستشفيات ابتداءً بتاريخ ظهورها، تعريفها، خصائصها ووظائفها وأنواعها، وتم تخصيص المطالبين الثاني والثالث لعرض مفهوم الخدمة الصحية من خلال عرض نشأتها وتعريفها، أهميتها وخصائصها وتصنيفاتها وعناصر تقديمها.

المطلب الأول: مفهوم المستشفيات

يعالج هذا المطلب مفهوم المستشفيات من خلال عرض لمحة تاريخية عن المستشفى، تعريفه، خصائصه، وظائف وأهداف المستشفيات ومختلف أنواعها حسب الأسس المختلفة.

1. لمحة تاريخية عن المستشفيات

اتخذت المستشفيات أشكالاً متعددة وأطلق عليها مسميات متنوعة عبر العصور المختلفة. وكانت البداية في الحضارة الإغريقية سنة 1200 قبل الميلاد حيث اتخذت شكل معابد خصصت لرعاية المرضى وللعبادة في وقت واحد، وكان كهنة المعابد يقومون بدور الأطباء، كما تشير الوثائق التاريخية المصرية إلى وجود ما يطلق عليه معابد في مصر سنة 600 قبل الميلاد، واستخدم نفس المسمى في الهند سنة 273 قبل الميلاد حيث أطلق على الأماكن المخصصة لتشخيص أمراض الإنسان وعلاجها اسم "السيكستا" أي معابد الشفاء. وفي مطلع الديانة المسيحية بنيت بيوت للكهنة كمستشفيات صغيرة تحت ضغط الكنيسة لإيواء المرضى والمسنين والمحتاجين، وكانت الدوافع الرئيسية لبناء هذه البيوت دوافع دينية إنسانية تتمثل في:¹

- علاج المرضى وتقديم الخدمات لهم بغض النظر عن مقدرتهم على الدفع؛
- الاهتمام بالنواحي النفسية للمرضى وليس فقط تقديم العلاج لهم؛
- اعتبار هذه البيوت أماكن لإيواء المرضى والمسنين والمحتاجين وتقديم الخدمات لهم.

وأطلق العرب على المستشفيات لفظ "البيمار ستانات" أي دور المرضى، والبيمارستان لفظ فارسي يتكون من كلمتين "بیمار" بمعنى مريض أو عليل و"ستان" بمعنى دار. وقد خطا العرب في العصور الإسلامية خطوات واسعة في مجال تنظيم مهنة الطب والصيدلة ووضعوا مجموعة من القواعد التي تلتقي مع النظم المعمول بها في العصر الحديث، والتي من بينها:²

- عدم السماح للمرضى أو المصابين بأمراض معدية بمخالطة المرضى الآخرين؛
- اختيار موقع بيئي مناسب لإقامة المستشفى؛
- وجود مستشفى متنقل وإرساله إلى المناطق النائية بصفة دورية؛
- إنشاء المستشفيات العامة والمتخصصة؛
- الاهتمام بنظافة البيئة الداخلية للمستشفى؛
- التركيز على جودة الرعاية الطبية المقدمة للمرضى.

¹ عبد العزيز مخيمر ومحمد الطعمنة، الاتجاهات الحديثة في إدارة المستشفيات (المفاهيم والتطبيقات)، دون طبعة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2003، ص 5-6.

² نفس المرجع السابق، ص: 6.

2. تعريف المستشفى

عرفت منظمة الصحة العالمية (WHO) ¹ المستشفى بأنه جزء أساسي من نظام اجتماعي وصحي وظيفتها تقديم رعاية صحية كاملة للسكان تشمل هذه الرعاية الخدمات بنوعها الوقائي والعلاجي وخدمات العيادات الخارجية التي تمتد إلى الأسر في بيئتها المنزلية، كما يكفل المستشفى للمريض الداخلي مأوى يتلقى فيه الرعاية الطبية والتمريض ويعتبر المستشفى مركزاً لتدريب العاملين في المجال الصحي وإجراء البحوث الطبية والاجتماعية.²

وقدمت الهيئة الأمريكية للمستشفيات (AHA) ³ تعريف للمستشفى على أنه مؤسسة تحتوي على جهاز طبي، يتمتع بتسهيلات طبية دائمة لتقديم التشخيص والعلاج اللازمين للمرضى.⁴

وعرف المستشفى على أنه مؤسسة متخصصة في المجال الصحي المتعلق بالمرضى الداخليين والخارجيين وتوفير العلاج اللازم لهم، وتتكون من مجموعة من الأطباء المتخصصين والأبنية ذات التصميم الخاص وتحتوي على المعدات والأجهزة الطبية والمواد الدوائية بالإضافة إلى العاملين.⁵

ونستنتج من التعاريف السابقة أن تعريف منظمة الصحة العالمية أكثر شمولاً حيث لا يقتصر وظائف المستشفى على التشخيص والعلاج، بل توسعت لتشمل التعليم والتدريب والقيام بالبحوث.

3. خصائص المستشفى

يتميز نشاط المستشفيات بمجموعة من الخصائص تميزه عن غيره من الأنشطة الأخرى وتتمثل في مايلي:⁶

- نشاط المستشفيات نشاط خدمي؛
- طبيعة الطلب على الخدمات الطبية: يتأثر الطلب على الخدمات الطبية بالعوامل الموسمية والجغرافية والسياسية والاجتماعية؛
- تنوع الأنشطة في المستشفيات: يقدم المستشفى خدمات متنوعة للمرضى لتوفير الرعاية الطبية وتقديم الخدمات الفنية، إلا أن أداء ذلك النشاط الخدمي يستلزم أن تباشر المستشفيات نشاطاً تجارياً في صورة:
 - شراء الأدوية وتقديمها من خلال الصيدلية؛
 - شراء المواد الغذائية اللازمة لتقديم الوجبات (خدمة التغذية)، كما أن ما تقوم به المستشفيات من عمليات الطهي والطبخ وتركيب الأدوية والعقاقير التي يتم تحضيرها بالمستشفى يشبه ما تقوم به المؤسسات الإنتاجية من تحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة الصنع مما يضيف على نشاطها الصبغة الإنتاجية؛

¹ منظمة الصحة العالمية WHO: هي سلطة التوجيه والتنسيق في منظومة الأمم المتحدة فيما يتعلق بالصحة على المستوى الدولي. أنشئت في 7 أبريل 1948 ومقرها الحالي في جنيف، سويسرا.

² محمد عرب نعمة الموسوي، كفاءة الخدمات الصحية في قضاء المدينة، مجلة ميسان للدراسات الأكاديمية، المجلد 13، العدد 25، جامعة ميسان، العراق، 2014، ص: 222.

³ الهيئة الأمريكية للمستشفيات AHA: هي منظمة أمريكية وطنية تأسست سنة 1898 تمثل وتخدم جميع أنواع المستشفيات وشبكات الرعاية الصحية ومرضاها ومجتمعاتهم، ما يقرب من 5000 مستشفى وأنظمة رعاية صحية وشبكات ومقدمين آخرين للرعاية و 43000 عضو فردي يجتمعون لتشكيل الهيئة الأمريكية للمستشفيات.

⁴ عبد العزيز مخيمر ومحمد الطعامة، مرجع سبق ذكره، 2003، ص: 7.

⁵ أيمن صالح سلامة، محاسبة المنشآت الخدمية، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص: 143.

⁶ مقداد أحمد الجابلي، إستخدام الأدوات المحاسبية في تقييم أداء المستشفيات، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 28، العدد 84، جامعة الموصل، العراق، 2006، ص ص: 26-27.

- تقسيم نشاط المستشفيات إلى مراكز (أقسام)؛
- الاعتماد بصفة أساسية على العنصر البشري؛
- ضخامة الاستثمارات في الأصول غير الجارية؛
- عدم قابلية تخزين إنتاج الخدمة الصحية؛
- التعاملات النقدية السريعة: يتميز نشاط المستشفيات بخاصية التعامل مع المرضى نقدا علاوة على أنها تتميز بالسرعة، حيث يتعامل المريض مع المستشفى لمدة يوم أو أيام محددة قد لا تتجاوز في كثير من الأحيان أسبوعا ليغادر المريض المستشفى ويسدد حسابه؛
- الإحلال والتجديد: يتميز نشاط المستشفيات بخاصية نظام الإحلال والتجديد حيث أن الأصول غير الجارية بالمستشفى تهتك بمعدلات مرتفعة وأن إدارة المستشفى ترغب في أن تكون هذه الأصول في حالة جيدة بصفة مستمرة لإرضاء رغبات المرضى؛
- صعوبة قياس المخرجات وتقييمها: يتميز نشاط المستشفيات بخاصية صعوبة قياس المخرجات وتقييمها، حيث:
 - يصعب الاعتماد على المقاييس الكمية كالزمن للتعبير عن قيمة هذه الخدمات أو أهميتها فقد يستغرق إجراء عملية جراحية زمنا مساويا لزمن إجراء فحص طبي على احد المرضى مع اختلاف أهمية وإيراد كل من المريضين؛
 - يصعب الاعتماد على تكلفة الخدمة للتعبير عن قيمة هذه الخدمات أو أهميتها، إذ تتفاوت تكلفة عنصر العمل المدفوعة للأطباء مقابل تقديم الخدمات الطبية نفسها نظرا لتفاوت خبرة ومهارة كل منهم؛
 - يصعب الاعتماد على تكلفة عنصر الخدمة للتعبير عن قيمة هذه الخدمات أو أهميتها حيث تسعر الخدمات الطبية على أساس مجموعة من العوامل الاجتماعية والاقتصادية والسياسية بحيث قد لا يعبر السعر عن القيمة الاقتصادية الحقيقية للخدمة.

4. وظائف المستشفى وأهدافه

تعددت وظائف المستشفى في العصر الحديث، وحاولت المستشفيات المشاركة في مختلف الجوانب الحياتية بالإضافة إلى الجوانب والوظائف المرتبطة بالصحة، ومن الوظائف الرئيسية للمستشفى:¹

- تقديم جميع مستويات الخدمة الصحية: وتضم خدمات الرعاية الصحية الأولية والثانوية والتخصصية، بالإضافة إلى خدمات الرعاية طويلة الأمد والخدمات الطبية المساندة كالمخبر والأشعة والصيدلية، ومن خلال أحدث التكنولوجيا الطبية والاهتمام بالأحوال الاجتماعية والنفسية للمريض وتوفير أسباب الراحة للمريض أثناء علاجه ومستويات الخدمة الطبية التي يقدمها المستشفى
 - خدمات الرعاية الصحية الأولية: عرفت منظمة الصحة العالمية الرعاية الصحية الأولية على أنها الرعاية الصحية الأساسية أو الهامة والميسرة لكافة الأفراد، وسيتم التطرق لهذا التفصيل في مطلب لاحق.
- وحددت أهم العناصر الأساسية للرعاية الصحية الأولية في:
- التثقيف والتوعية الصحية بشأن المشاكل الصحية والاجتماعية السائدة في المجتمع والعمل على طرح الحلول للسيطرة والقضاء عليها؛
 - تقديم خدمات أمومة وطفولة متكاملة وتطعيم الأطفال والأمهات ضد الأمراض المعدية؛

¹ صلاح محمود ذياب، إدارة المستشفيات والمراكز الصحية الحديثة: منظور شامل، الطبعة الأولى، دار الفكر، عمان، الأردن، 2009، ص 212-215.

- العمل على وقاية المجتمع من الأمراض المتوطنة والمعدية والسيطرة على انتشارها؛
- التشخيص السليم والعلاج الملائم للأمراض والإصابات الشائعة وتوفير الأدوية الضرورية.
- **خدمات الرعاية الصحية الثانوية:** يحصل المريض في هذا المستوى على خدمات صحية أثناء نومه داخل المستشفى سواء بالعلاج أو بالتدخلات الجراحية، وتتخصص وظائف المستشفى في هذا المستوى فيما يلي:
 - تحقيق أعلى مستوى ممكن للرعاية الصحية من خلال إيجاد أحدث التقنيات الطبية في التشخيص والعلاج؛
 - تدريب العاملين في مجال التخصصات الطبية الرئيسية المتمثلة في الجراحة، الأطفال، التوليد والطب الباطني؛
 - الاهتمام بالمريض وأحواله الاجتماعية والنفسية وتوفير التسهيلات الفندقية والطبية للمريض بالسعر والحجم والنوعية المناسبة.
- **خدمات الرعاية الصحية التخصصية:** ويشمل هذا المستوى الخدمات الطبية والتخصصات الدقيقة وهي ذات تكلفة عالية، وتشمل هذه الخدمات جراحة العيون وأمراضها، جراحة الأنف والأذن والحنجرة وأمراضها وجراحة القلب والأمعاء والأوعية الدموية، جراحة وأمراض الكلى والمسالك البولية ومختلف التخصصات الطبية الأخرى ماعدا الجراحة العامة والطب الباطني وطب النساء والتوليد.
- **خدمات الرعاية الصحية التأهيلية (طويلة الأمد):** ويشمل هذا المستوى تأهيل المريض من الأمراض والإصابات المستديمة والإعاقات التي لا يؤمل شفاءها، ويكون العلاج من خلال الطب الطبيعي والتأهيل والعلاج النفسي والاجتماعي. وتهدف إلى تمكين المريض من التعايش مع الإصابة التي ألمت به وخدمة نفسه في الأمور الحياتية والمعيشية الخاصة.
- **التثقيف الصحي والوقاية من الأمراض والتطعيم :** إن التثقيف بين أفراد المجتمع وطلاب المدارس والكليات والجامعات ومشاركة الهيئات الرسمية وغير الرسمية والشعبية في حملات مكافحة الأمراض والتلوث البيئي وكيفية الوقاية من الأوبئة والأمراض المعدية تعتبر من الوظائف الحيوية للمستشفى، بالإضافة إلى قيام المستشفى بجميع الخدمات الخاصة ببرامج الرعاية الصحية وصحة الفم والأسنان والأمومة والطفولة وكذلك المشاركة في مختلف الحملات الاعلانية والاعلامية حول الصحة العامة وصحة الفرد والأسرة.
- **التعليم والتدريب وتطوير وتنمية المعرفة والخبرات لدى الإطارات الطبية والتمريضية والطبية المساندة:** تعتبر المستشفيات من أهم المراكز التعليمية والتطبيقية لجميع الكوادر البشرية العاملة في المستشفى، ويعتبر التدريب من أهم الأدوار والوظائف التي يقوم بها المستشفى لطلبة كليات الطب والتمريض والتخصصات الطبية الأخرى. ويعد التدريب والتعليم المستمر من أجل مواكبة التطورات العلمية والتكنولوجية أمر ضروري وتعتبر وسيلة ناجحة لخلق كفاءات بشرية متميزة. وعرفت منظمة الصحة العالمية التعليم الطبي المستمر على أنه التعليم الذي يتضمن نشاطات تعليمية تستهدف صيانة وتطوير وتنمية المعلومات والمهارات والأداء المهني والعلاقات التي يستخدمها الطبيب لتقديم الخدمات الطبية للمرضى وللمجتمع والمهنة.
- وأن محتوى التعليم الطبي المستمر هو بناء المعلومات والمهارات المقبولة من قبل المهنة على أسس العلوم الطبية والعلوم السريرية ومعايير الرعاية الصحية للمجتمع.
- ومن أهم فوائد التعليم المستمر في المستشفى:
 - سرعة الاستجابة والتعاون والتنسيق ضمن فرق العمل الطبية؛
 - القدرة على تحليل المشاكل الصحية؛

- القدرة على التعامل مع التغيرات البيئية الداخلية والخارجية للمستشفى.
 - إجراء التجارب والبحوث الطبية في مجالات الطب الرئيسية ومجالات الطب المساعد: للمستشفيات دور حيوي في اكتشاف الحالات المرضية ومتابعتها وإيجاد وتطوير العلاجات المناسبة، ومن ضمن الأبحاث والدراسات التي يقوم بها المستشفى تحديد وفهم المشاكل الصحية التي تحدث وتحديد أولويات حلها، وتحسين استخدام الموارد المتاحة وإيجاد سياسات خاصة باستخدامها بكفاءة وفاعلية، ومن خلال هذه الوظيفة يتم تشجيع روح الابتكار والتجربة والمساهمة في الإبداع والتطوير.
 - الدور الاجتماعي والاقتصادي: إن الإدارة الجيدة للمستشفى تلعب دورا اجتماعيا كبيرا ومشاركة حقيقية للمجتمع في مناسباته واحتفالاته القومية والشعبية والدينية الأمر الذي يخلق أفقا من التعاون والمشاركة الإيجابية بين المجتمع والمستشفى، إضافة إلى الدور الاقتصادي في دعم المستشفى لبعض الفعاليات الإنسانية والتطوعية وكذلك توفير فرص عمل مناسبة لأفراد المجتمع.
5. أنواع المستشفيات

تتباين أنواع المستشفيات بتباين عدة عوامل من أهمها:¹

- **طبيعة الخدمة المقدمة**
 - تصنف المستشفيات حسب طبيعة الخدمة المقدمة إلى:
 - المستشفيات المتخصصة: وهي المتخصصة في علاج جزء معين من أجزاء الجسم (العين، الأعصاب، الأنف والأذن والحنجرة والأمراض العقلية...);
 - المستشفيات العامة: وهي التي تضم تخصصات متعددة وتعالج أمراض مختلفة من خلال استقبال المرضى والمصابين بهذه الأمراض.
 - **طبيعة الملكية (الإشراف)**
 - وبموجبها تصنف المستشفيات إلى ما يلي:²
 - المستشفيات الحكومية: هي المستشفيات التي تملكها هيئات رسمية، وهي بدورها تنقسم من حيث أحقية العلاج بها إلى نوعين هما:
 - مستشفيات حكومية خدماتها العلاجية متاحة لجميع المواطنين مثل جميع المستشفيات التابعة لوزارة الصحة؛
 - مستشفيات حكومية خدماتها العلاجية متاحة لفئة محددة من المواطنين مثل المستشفيات العسكرية.
 - المستشفيات الخاصة: تعود ملكية المستشفيات الخاصة للقطاع الخاص، وهي نوعين:
 - مستشفيات تهدف إلى تحقيق الربح؛
 - مستشفيات لا تهدف إلى تحقيق الربح.
 - وتعد الخدمات العلاجية التي تقدمها المستشفيات غير الهادفة لتحقيق الربح غير مجانية، حيث تقدم بمقابل ولكن الأموال المحصلة من المرضى تصرف مرة أخرى من أجل تطوير خدمات المستشفى وتشغيله ومن أمثلتها المستشفيات الدينية.
 - **العوامل الديموغرافية**

¹ حسين ذنون البياتي، المعايير المعتمدة في إقامة وإدارة المستشفيات: وجهة نظر معاصرة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص ص: 20-21.

² محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصحية: مدخل نظم المعلومات، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، جمهورية مصر العربية، 2009، ص: 28.

يمكن تصنيف المستشفيات اعتمادا على بعض العوامل الديموغرافية، ومن أهمها العمر والجنس إلى ما يلي:

- حسب العمر: تصنف المستشفيات بموجب العمر إلى مستشفيات خاصة بالأطفال فقط وأخرى بالرجال أو تكون مختلفة رجالا ونساء حيث تخصص بعض الأجنحة والطوابق للرجال وأخرى للنساء؛
- حسب الجنس: تصنف المستشفيات بموجب الجنس إلى مستشفيات خاصة بالرجال وأخرى بالنساء.

- الحجم

- تصنف المستشفيات على أساس الحجم إلى ثلاثة أصناف هي:¹
- مستشفيات صغيرة الحجم : وهي المستشفيات التي يكون عدد أسرته أقل من 200 سرير أو عدد أقسامها أقل من خمسة أقسام وأحيانا تحتوي هذه المستشفيات على تخصص واحد فقط؛
 - مستشفيات متوسطة الحجم: يكون عدد أسرة هذا النوع من المستشفيات بين 200 و500 سرير أو يحتوي المستشفى على خمسة أقسام طبية رئيسية وتخصصية؛
 - مستشفيات كبيرة الحجم: تتميز هذه المستشفيات بعدد كبير من الأقسام خاصة الطبية المتخصصة أو عدد كبير من الأسرة في كل قسم. واعتبرت الكثير من الدراسات أن المستشفى كبير الحجم يحتوي على أكثر من 500 سرير بشكل عام أو يزيد عدد الأقسام الطبية المتخصصة في المستشفى عن ثمانية أقسام وأحيانا عشرة أقسام.

- فترة الإقامة والعلاج

- يختلف طول فترة إقامة وعلاج بعض المرضى حسب طبيعة مرضهم وعلاجهم، فبعض الأمراض تحتاج إلى فترة إقامة وعلاج طويلة كأمراض الأعصاب والأمراض العقلية. ويمكن تصنيف المستشفيات تبعا لذلك إلى:
- مستشفيات ذات فترة إقامة وعلاج طويلة؛
 - مستشفيات ذات فترة إقامة وعلاج قصيرة.

- نمط البناء

- يمكن تصنيف المستشفيات حسب نمط البناء إلى نوعين بغض النظر عن كونها عامة أو متخصصة، حكومية أو خاصة، صغيرة أو كبيرة هما:
- المستشفيات الأفقية: وهي المستشفيات التي يكون عدد طوابقها قليل، تتكون غالبا من طابق واحد أو طابقين أو ثلاثة طوابق كحد أقصى؛
 - المستشفيات العمودية: وهي المستشفيات التي تكون ذات طوابق متعددة.
- إضافة إلى أسس التصنيف المذكورة سابقا، يمكن تصنيف المستشفيات باستخدام أساس التعليم والتدريب وأساس الربحية.

- حسب التعليم والتدريب

- تصنف المستشفيات على أساس التعليم والتدريب إلى نوعين هما:²
- مستشفيات تعليمية: وهي تلك المستشفيات التي يتم فيها تطبيق برامج التعليم والتدريب، وتتوفر في هذه المستشفيات الإمكانيات البشرية والمادية والتكنولوجية التي تساعد وتساهم في تعليم وتدريب طلبة كليات الطب والمهن الطبية المساعدة، بالإضافة إلى توفر الأجهزة والمعدات والمخابر التي تساعد في التعليم والتدريب. وتكون المستشفيات التعليمية غالبا كبيرة الحجم وتحتوي على جميع التخصصات الطبية، ويتوفر في هذا النوع من

¹ صلاح محمود ذياب، مرجع سبق ذكره، 2009، ص: 210.

² نفس المرجع السابق، ص: 211.

المستشفيات قاعات للمحاضرات ووسائل تعليمية وتدريبية بالإضافة إلى احتوائها على مخابر للبحث العلمي والتجارب والدراسات الإحصائية؛

- مستشفيات غير تعليمية: وهي المستشفيات التي لا تتوفر فيها الإمكانيات المادية والبشرية لتعليم وتدريب طلبة الطب والمهن الطبية الأخرى، وتمتاز بصغر الحجم ومحدودية التخصصات المتوفرة فيها، وتركز هذه المستشفيات في الغالب على تقديم خدمات طبية رئيسية في مجال الجراحة والتوليد والطب الباطني وطب الأطفال، وليست مهيأة لاستقبال طلبة الطب والمتدربين، ولا تتوفر فيها الإمكانيات التكنولوجية المتطورة ويكون موقع هذه المستشفيات في المدن الفرعية والمناطق قليلة الكثافة السكانية.

- الموقع

- تصنف المستشفيات حسب هذا الأساس إلى ثلاثة أنواع:¹
- المستشفيات المحلية الصغيرة: هي المستشفيات التي تخدم مناطق ذات كثافة سكانية قليلة؛
- المستشفيات المركزية المتوسطة: هي المستشفيات التي تخدم مناطق متوسطة الكثافة السكانية مثل ضواحي المدن؛
- مستشفيات المناطق العامة الكبيرة: هي المستشفيات التي توفر خدمات لا تستطيع المستشفيات السابقة توفيرها.

- الربحية

- يمكن تصنيف المستشفيات على أساس الربحية إلى ثلاثة أصناف هي:²
- مستشفيات حكومية لا تهدف إلى الربح: تقدم خدماتها للجميع وبأجور زهيدة؛
- مستشفيات خيرية لا تهدف إلى الربح: تقدم خدماتها للجميع وبأجور زهيدة؛
- مستشفيات خاصة هدفها الربح: تقدم خدماتها مقابل أسعار عالية.

- جودة الخدمات الصحية المقدمة

- تصنف المستشفيات حسب جودة الخدمات الصحية المقدمة إلى نوعين:³
- المستشفيات المعتمدة: وهي المستشفيات التي تمتثل للضوابط والشروط التي تضعها الهيئات العلمية المتخصصة؛
- المستشفيات غير المعتمدة: وهي المستشفيات التي لا تمتثل للضوابط والشروط الموضوعية من قبل هيئات الاعتماد المختصة بتقويم ممارسات المستشفى الطبية.

المطلب الثاني: تعريف، أهمية الخدمات الصحية وخصائصها

نحاول من خلال هذا المطلب التطرق إلى تعريف الخدمات الصحية، أهميتها وخصائصها.

1. نشأة وتعريف الخدمات الصحية

يتناول هذا العنصر نشأة الخدمات الصحية إضافة إلى تعريفها.

1.1. نشأة الخدمات الصحية

اعتمد العاملون في مجال الخدمات الصحية في العصور القديمة بشكل أساسي على قدراتهم الذاتية وتجاربهم في معالجة بعض الأمراض والاعتماد على النتائج المحصل عليها. اختلفت وجهات

¹ آمنة بشير سعيد، تقييم أداء المستشفيات: حالة دراسية في مستشفى آزادي العام - دهوك، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 32، العدد 100، جامعة الموصل، العراق، 2010، ص: 310.

² نفس المرجع السابق، ص: 310-311.

³ محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصحية: مدخل نظم المعلومات، مرجع سبق ذكره، 2009، ص: 29.

نظر المختصين حول الجهة أو الدولة التي لها الدور الأساسي في إيجاد الخدمات الصحية وإيجاد الأدوية وغيرها من أساليب العناية الصحية، فهناك من يرى بأن للفراغنة الدور الأساسي في نشأة العلوم الطبية وتقديم الخدمات الصحية وخاصة في مجال الجراحة، وهناك من يرى أن قدماء اليونان كانوا السابقين في مجال تقديم الخدمات الصحية باستخدام ما هو متاح لهم من أعشاب تمكنوا من تصنيفها وفقاً لنوع المرض ولقد اعتبر استخدام وتصنيف الأعشاب هو أساس بداية نشأة الأدوية والعلاج ويتم هذا التصنيف للأعشاب من خلال متابعة المرضى وتوثيق ما يقدم لهم من علاج لكل حالة مرضية على ألواح يعلقونها ويطلب من هؤلاء المرضى بعد شفائهم إعلام من يلتقون بهم بالمرض الذي أصيبوا به والعلاج المعتمد أي أن المرضى كانوا يروجون للخدمات الصحية التي تلقوها والأشخاص الذين عالجهم. إن هذا الاختلاف في تحديد مصدر نشأة العلوم الطبية وتقديم الخدمات الصحية ناتج عن حاجة الأقوام إلى هذه الخدمات وسعيهم إلى الحصول عليها وتطويرها وتنمية القدرات الذاتية في هذا المجال.¹

إن عدم انتشار ما تم التوصل إليه من أدوات وطرق علاج وأدوية لدى أحد العاملين في هذا المجال في العصور القديمة ناتج عن عدم توفر وسائل النقل واتصال سريعة كما في يومنا هذا، فإذا أصيب شخص بمرض ما كالقوليرا أو مرض آخر فإنهم يعتمدون على قدراتهم الذاتية وعلى ما هو متاح لهم قبل طلب المساعدة وهذا ما ساهم بشكل كبير في تطوير الخدمات الصحية والسعي إلى إيجاد ما هو جديد لأن الحاجة تتطلب ذلك، وساهم هذا السعي بشكل كبير في تميز العاملين في مجالات طبية مختلفة، وظهور أنواع عديدة من الأدوية وأساليب العلاج وأفراد مبدعين في هذا المجال.²

2.1. تعريف الخدمات الصحية

قبل تعريف الخدمة الصحية، نعرف أولاً كل من الخدمة والصحة.

تعرف الخدمة على أنها أي نشاط أو أداء يمكن لطرف أن يقدمه لطرف آخر.³

وتعرف الصحة على أنها التعافي وعدم حدوث المرض والقدرة على مواجهة الأخطار التي تتتاب البدن، فالصحة كمفهوم تشمل الصحة البدنية والعقلية والاجتماعية والروحية والوظيفية والغذائية حيث تتكامل جميع هذه العوامل في ما بينها وتتحد لتكوين المعنى العام للصحة. وتشمل الصحة الطب بأنواعه المختلفة: الطب الباطني، طب الأسنان، طب الأطفال، طب العيون... الخ، بالإضافة إلى العلوم التالية: الصيدلانية، الجراحة، علم النفس، مجالات المرأة والإنجاب والأسرة، التغذية، التمريض، العظام، التخدير... الخ وعليه يمكن القول أن الصحة هي كافة العلوم التي لها دور في صحة الإنسان.⁴

تعتبر الخدمات الصحية شكلاً من أشكال الخدمات وأحد مدخلات إنتاج الصحة. وتعرف الخدمات الصحية على أنها العلاج المقدم للمرضى سواء كان تشخيصياً أو إرشاداً أو تدخلاً طبياً ينتج عنه رضا وانتفاع من قبل المرضى وبما يؤول لأن يكون بحالة صحية أفضل.⁵ ويركز هذا التعريف على أن الخدمات الصحية هي مختلف أنواع العلاج المقدمة للمرضى والتي تهدف لنفعهم وتحسين حالتهم الصحية.

¹ ردينة عثمان يوسف، التسويق الصحي والاجتماعي، دون طبعة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص: 15-16.

² نفس المرجع السابق، ص: 16.

³ زاهر عبد الرحيم عاطف، تسويق الخدمات، دون طبعة، دار الراية، عمان، الأردن، 2012، ص: 39.

⁴ سارة شمو، دور منظمة الصحة العالمية في مجال المعلومات الصحية، مؤتمر الاتحاد العربي للمكتبات والمعلومات الثاني والعشرون، جامعة

الخرطوم، السودان، 2011، ص: 5.

⁵ الهام يحيوي وليلى بوحديد، تقييم جودة الخدمات الصحية ومستوى رضا الزبائن عنها: دراسة ميدانية في المؤسسات الاستشفائية الخاصة ببياتنة، مجلة الباحث، المجلد 14، العدد 14، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2014، ص: 319.

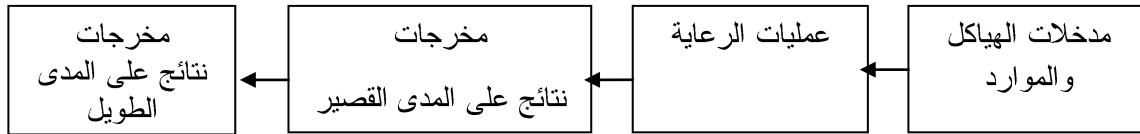
وتعرف الخدمة الصحية على أنها عبارة عن جميع الخدمات التي يقدمها القطاع الصحي على مستوى الدولة سواء كانت علاجية موجهة للفرد أو وقائية موجهة للمجتمع والبيئة أو إنتاجية مثل إنتاج الأدوية والمستحضرات الطبية والأجهزة التعويضية وغيرها بهدف رفع المستوى الصحي للمواطنين وعلاجهم ووقايتهم من الأمراض المعدية.¹ ويتضح من هذا التعريف أن الخدمات الصحية هي كل ما يوفره القطاع الصحي في الدولة من خدمات.

الخدمة الصحية هي مجموعة من الخدمات الوقائية التي إذا تم تطبيقها تجنب الأفراد الإصابة بالعديد من الأمراض وتشمل التغذية السليمة والكشف الطبي الدوري الشامل والوقاية من الأمراض المعدية وتقديم الإسعافات الأولية والعناية بالجسم والمحافظة عليه للأفراد المعاقين وتوفير الأجهزة والأدوات التعويضية للأفراد المعاقين بالإضافة إلى الخدمات العلاجية.² ويتبين من هذا التعريف أن الخدمة الصحية هي الخدمة المقدمة لمنع إصابة الأفراد بالأمراض.

ونستنتج من خلال التعاريف السابقة أن الخدمة الصحية هي الخدمة التي يوفرها القطاع الصحي في الدولة والتي تهدف لتحسين الحالة الصحية للأفراد. تشمل الخدمات الصحية كافة الخدمات التي تعنى بتعزيز الصحة واستعادتها، وهي تشمل كل الخدمات الصحية الشخصية والمرتكزة على السكان.³

ويتم إنتاج وتقديم الخدمة الصحية على مراحل كما يوضحها الشكل التالي:

شكل رقم (1-2): مراحل إنتاج وتقديم الخدمة الصحية



المصدر: نادية خريف، أساليب قياس الأداء والفعالية بالمؤسسة الصحية وسبل تطويرها، مجلة رؤى اقتصادية، المجلد 2، العدد 3، جامعة الوادي، الجزائر، 2012، ص: 89.

ويتضح من الشكل أعلاه أن مراحل تقديم الخدمة الصحية تتمثل في المدخلات، العمليات والمخرجات، والتي نوضحها في مايلي:⁴

- المدخلات (الهياكل والموارد)

هي مختلف الوسائل التي تسمح للمؤسسات الصحية بأداء مهامها وتقديم الخدمات لطالبيها مثل المباني، التركيبات، التجهيزات، وسائل النقل، مستلزمات العلاج الطبي، مستلزمات التغذية والنظافة،

¹ عدنان مريزق، مداخل في الإدارة الصحية، الطبعة الأولى، دار الراجحة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص: 35.
² تيتيلة سارة، استخدامات التكنولوجيا بالمؤسسات الاستشفائية الجزائرية ودورها في ترقية الخدمات الصحية: المؤسسة الاستشفائية العمومية أولاد جلال ولاية بسكرة، مؤتمر الاتحاد العربي للمكتبات والمعلومات الثاني والعشرون، جامعة الخرطوم، السودان، 2012، ص: 62.

³ منظمة الصحة العالمية، إطار الخدمات الصحية المتكاملة التي تركز على الناس، الدورة الثامنة والثلاثون بعد المائة، 2015، ص: 1، على الرابط: <http://apps.who.int>، 2017/05/09، 17:00.

⁴ نادية خريف، أساليب قياس الأداء والفعالية بالمؤسسة الصحية وسبل تطويرها، مجلة رؤى اقتصادية، المجلد 2، العدد 3، جامعة الوادي، الجزائر، 2012، ص: 89.

المورد البشري (أطباء، ممرضون، فنيو الأجهزة الطبية، الإداريون، عمال الخدمات المساعدة...)، نظام المعلومات والموارد المالية... الخ.

- العمليات

هي جميع إجراءات تقديم الخدمة الصحية وتسهيل تقديمها، تنظيم العمل، جمع وتحويل المعلومات... الخ

- المخرجات (النتائج)

هي نتائج الخدمات المقدمة على الوضعية الصحية للفرد أو المجتمع مثل معدل الشفاء، معدل الوفيات...، كما تمثل مستوى الرضا، مستوى الرفاهية، جودة الحياة والنتائج المالية والمحاسبية للمؤسسة.

2. أهمية الخدمات الصحية

تتبع أهمية الخدمات الصحية من احتياج المجتمع لهذه الخدمات، لذلك نجد المجتمعات المتطورة تكون في هم دائم عن مدى توفر الخدمات الصحية التي يحتاجها كل فرد في هذا المجتمع، والسعي أيضا لمعرفة ما هي الخدمات الصحية المفقودة وكيفية توفيرها والتنبؤ بالخدمات الصحية التي سيحتاج إليها مستقبلا والعمل على توفير الإطارات الطبية من (أطباء، ممرضين ومهن طبية مساعدة)، ويكون ذلك التنبؤ بالطرق العلمية الصحيحة والبرامج التي تحقق ذلك التنبؤ، إضافة إلى توفير المصادر المادية التي يستطيع من خلالها توفير الأجهزة والمعدات الطبية، كل ذلك نسبة لأهمية الخدمات الصحية في حياة الفرد والمجتمع ككل.¹

3. خصائص الخدمات الصحية

هناك خمس خصائص تميز الخدمات الصحية هي:²

- مشاركة المريض في إجراءات الخدمة

في الخدمات الصحية كما في غيرها من القطاعات الخدمية، لا بد من التمييز بين المدخلات والمخرجات لتقويم الأداء أي الكفاءة والفعالية، لذا فالمرضى (أو حالاتهم المرضية) الذين يتلقون الرعاية يعدون من مدخلات إجراءات الخدمة، وبالمقابل فإنه بعد التشخيص والعلاج تمثل حالات المرضى فعالية المستشفى أي المخرجات، ومن ثم يتفاعل المريض والمستشفى من خلال تقديم الرعاية، الأمر الذي يميز الخدمة الصحية من القطاع الإنتاجي؛

- تزامن الإنتاج والاستهلاك

كون المستشفيات قطاعا خدميا، فإنها تنتج الخدمة الصحية وتستهلك في آن واحد، ويعكس هذا أن الخدمة الصحية ليست منتجا يركب ويخزن ثم يباع فيما بعد. ومن سلبيات هذا التزامن في الإنتاج والاستهلاك التحدي الذي يشكله ضبط الجودة أو ضمان فعالية الخدمة، فإذا وجد منتج معيب عند مراقبة خط الإنتاج فإنه لا يتم بيعه ويتم تصحيح العملية التي أنتجته، أما في الخدمات الصحية وبسبب خاصية التزامن تلك فإنه لا يمكن استرجاع خدمة قدمت بجودة متدنية واستبدالها حتى لو تم تصحيح العملية التي أنتجتها وقدمت بجودة عالية لمرضى آخرين؛

- العرضة للعطب

تصمم المستشفيات خدماتها لتقدمها بقدرة وإمكانية معينة في فترة زمنية محددة، وإذا لم تستخدم هذه القدرة أو الإمكانية في الزمن المحدد فإنها ستفقد قدرتها على الاستفادة منها وجني دخل، فعلى

¹ أيمن عمر علي عبد الباقي وفتح الرحمان حسن منصور، محاسبة التكاليف وأثرها على قياس تكلفة الخدمات الطبية: دراسة حالة مستشفى الرباط الجامعي بولاية الخرطوم، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 14، العدد 2، جامعة السودان، السودان، 2013، ص: 109.

² يشار أوزجان، الأساليب الكمية في إدارة الرعاية الصحية: تقنيات وتطبيقات، ترجمة: عبد المحسن بن صالح الحيدر، نون طبعة، مركز البحوث، المملكة العربية السعودية، 2008، ص ص: 29-31.

سبيل المثال إذا كان لمستشفى ما خمسة عشر غرفة عمليات مزودة بطاقم جراحي متكامل وجاهزة للعمل لمدة اثنتي عشرة ساعة يوميا، فإذا لم تجدول العمليات الجراحية على نحو ملائم وسليم لملى جميع الأوقات أو لم تضيع المستشفى جزء كبير من الوقت بين الحالات فإن جزءا من القدرة أو الإمكانية المتاحة ومن ثم دخل ممكن في ذلك اليوم سيتم فقدانه. وعلى هذا النحو، عيادة الطبيب التي يتوفر فيها جدول لعشر ساعات من مراجعات المرضى، فإذا لم يتم الحجز لملى جميع مواعيد هذه الفترة فإن قدرة العيادة لهذا اليوم ستخف وتقل وكذلك دخلها اليومي؛

- اللاملموسية

لا تشكل الخدمات الصحية منتجا ملموسا في المتناول كالطعام الذي يشتري من أفضل المطاعم حيث يمكن الحكم على جودة الطعام وسرعة تقديمه. ففي الخدمات الصحية لا يتضح تماما ما الذي دفع المريض قيمته، فأولا بما أن عملية الشفاء تقتضي بعض الوقت فإن آراء المرضى تتبلور حول جودة الخدمة الصحية التي تلقوها طوال الوقت، وثانيا أنه لا يمكن اختيار وفحص الخدمة الصحية قبل الاقتناع بتلقيها؛

- عدم التجانس

مع إمكانية مكنة بعض المهام الروتينية للمستشفيات كتسجيل تاريخ المرضى من خلال تقنية المعلومات، يبقى مجال واسع من المهام التي تتطلب مستوى مرتفعا من الرأي الطبي أو إصدار حكم ما والتفاعل الشخصي والتأقلم الفردي حتى في فئة محددة من الخدمات، فمثلا على الجراح وأخصائي التخدير أن يتخذا قرارات محددة قبل العملية الجراحية لتخطيط الجراحة لحالة المريض الخاصة، ويفرض عدم التجانس بين حالات المرضى تخصصا واسعا في تقديم الخدمة الصحية. إضافة إلى الخصائص السابقة، ذكرت خصائص أخرى تميز الخدمات الصحية تتمثل في ما يلي:¹

- الحاجة للصحة

الخدمة الصحية حاجة إنسانية أساسية وتعتبر من ضرورات الحياة، وتتفق معظم الدول ان لم يكن جميعها على أن الصحة هي أعظم مورد يمتلكه أي مجتمع إنساني وأن حاجة الفرد للخدمة الصحية هي ضرورة من ضرورات الحياة الإنسانية والتي لا تستقيم الحياة البشرية بدونها؛

- ارتفاع تكلفة الخدمة الصحية الحديثة

تشمل تكلفة إنتاج الخدمة تكلفة الاستثمار في الأبنية والتجهيزات والمعدات والأجهزة والمواد وتكلفة إنتاج العناصر البشرية المؤهلة بالإضافة إلى تكلفة عمليات التشغيل، وهذان النوعان من التكلفة في ارتفاع مستمر بسبب التقدم المستمر في العلوم الطبية والتكنولوجيا. وبناءا على ذلك فعندما تكون الحاجة للخدمة ضرورة إنسانية وذات تكلفة عالية فيجب أن لا يترك إنتاجها وتوزيعها بشكل كامل للمبادرة الفردية أو للسوق الحرة خشية أن لا تنتج بالكم الكافي أو ارتفاع سعرها إلى الحد الذي تصبح أكبر من قدرات الأفراد على تحملها، و لا يمكن تحمل هذه التكلفة إلا من قبل الجهات الحكومية والمجتمع بأكمله؛

- جهل مستهلك الخدمة الصحية ونقص المعلومات المتوفرة لديه عنها

فالطلب يمثل غموضا لكل من هو ليس طبيبا، ويؤدي الجهل بالخدمة الصحية إلى عدم قدرة الفرد على تقييمها. وهذا في الأساس بسبب نقص المعلومات لدى مستهلكي الخدمة، ويزيد من جهل المستهلك تعقد عملية الخدمة الصحية الحديثة وامتناع الأطباء عن تزويد المستهلك بالمعلومات التي يحتاجها مما يدفعه إلى تفويض الأطباء لاتخاذ ما يروونه مناسبا من قرارات حول كم وكيف الخدمات ومكان تقديمها نيابة عنه وكوكلاء مؤتمنين على صحته ومرضه؛

¹ فريد توفيق نصيرات، تسويق خدمات الرعاية الاستشفائية والطبية، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2014، ص ص: 71-81.

- غياب حافظ الربح في كثير من مؤسسات إنتاج الخدمة الصحية
لا يشجع غياب حافظ الربح في القطاع الصحي العام والقطاع الخيري على كفاءة استعمال الموارد؛

- تمثل الخدمة الصحية مزيجا من الاستهلاك والاستثمار
من المتعارف عليه في الصناعة الصحية وتمويل الخدمة والإنفاق عليها أن الإنفاق على بعض الخدمات الصحية لتخفيف القلق المصاحب للمرض ورفع الألم يعتبر إنفاقا استهلاكيا، في حين أن الإنفاق على الخدمات الصحية المقدمة للقوى العاملة هو استثمار لأنه ينعكس إيجابا على القدرة الإنتاجية؛

- لا يمكن الفصل بين إنتاج الخدمة الصحية ومنتج البحث العلمي والتعليم والتدريب الطبي
في معظم الأحيان يتم إنتاج الخدمة الصحية بالتزامن مع البحث الطبي ونشاط التعليم الطبي. ويحدث هنا اختلاف وجهات النظر بين الأطباء ومرضاهم حول قيمة البحث والتعليم الطبي، ففي الوقت الذي يعتبر نشاط البحث والتعليم ضروريا لتقدم المعرفة الطبية ولتدريب العناصر البشرية الصحية، أما بالنسبة للمرضى فلا يعتبرونه ذا قيمة إلا بمقدار ما يساهم في تحسين حالتهم المرضية؛

- عدم إمكانية ضمان النتيجة النهائية للخدمة الصحية
المنفعة من استهلاك الخدمة الصحية غير مؤكدة على عكس استهلاك السلع والخدمات الأخرى حيث المنفعة مؤكدة، وعند حصول المنفعة من الاستهلاك فغالبا ما تكون مؤجلة لأيام أو أسابيع أو أشهر.

ويضيف بعض الكتاب مجموعة من الخصائص تسمى بالخصائص الاقتصادية ترجع إلى وضعية السوق الذي تقدم فيه هذه الخدمة، وتتمثل في:¹

- جانب الطلب

وتتمثل في:

- الخدمات الصحية تعد سلعا جماعية: فالسلع الجماعية هي تلك السلع التي يرى المجتمع أنها تقدم منافع لكل أفرادها وليس فقط للفرد الواحد الذي يستهلكها وهذا ما ينطبق على الخدمات الصحية حيث أن تحسن صحة الفرد لا تفيد هذا الفرد فقط ولكنها تفيد محيطه البشري وهو ما يطلق عليه بأثار الانتشار الخارجية الموجبة للخدمات الصحية؛
- الطلب على الخدمات الصحية يعد طلبا مشتقا: يمكن اعتبار كل الخدمات الصحية كمدخلات لإنتاج الصحة وبالتالي يكون الطلب على الخدمات الصحية طلبا مشتقا من الطلب على الصحة ككل؛
- الخدمات الصحية تعد إنفاقا استهلاكيا: تعتبر السلع الاستهلاكية تلك السلع التي يشتريها المستهلك عادة من أجل المنفعة التي تقدمها إما بصفة مباشرة أو في صورة تدفق خدمات وهذا ما ينطبق على الخدمات الصحية إذ أن شراء المستهلك للأدوية واستهلاكها يعطي إشباعا مباشرا بينما شراء جهاز لقياس السكر أو جهاز لقياس الضغط الشخصي مثلا يقدم خدمات على مدى فترة زمنية ممتدة.

- جانب العرض

وتتمثل في:

- تخضع أسواق الخدمات الصحية إلى جانب كبير من التدخل والتنظيم الحكومي: ويتعلق الأمر بتحديد منهج عملها والقواعد المهنية في مجال تقديم الخدمات الصحية كما يتسع هذا التدخل لتقوم بالإنتاج المباشر لهذه الخدمات من خلال ملكيتها لأغلب وحدات إنتاج الخدمات الصحية؛

¹ عبد القادر دبون، دور التحسين المستمر في تفعيل جودة الخدمات الصحية: حالة المؤسسة الاستشفائية محمد بوضياف بورقلة، مجلة الباحث، المجلد 11، العدد 11، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2012، ص: 217.

- انخفاض مرونة عرض الخدمات الصحية في الأجل القصير: يتسم عرض الخدمات الصحية بانخفاض المرونة في الأجل القصير وذلك لأن بناء المستشفيات وتجهيزها بالإضافة إلى تدريب الأطباء والمهنيين يحتاج إلى سنوات عديدة ومن ثم فإن العرض غير مرن لبعض مدخلات إنتاج الخدمات الصحية في الأجل القصير يجعل من هذه الخدمات كمنتج نهائي غير مرن في الأجل القصير؛
- كثافة استخدام عنصر العمل: من الخصائص الهامة التي تميز الخدمة الصحية كثافة عنصر العمل في صناعتها حيث تعتمد على العديد من الموارد البشرية ذات التخصص متفاوت والذي يبين مدى التكامل ودرجة الاعتماد بينها مثل الطبيب المتخصص والطبيب العام والمرضى والإداري... الخ.

المطلب الثالث: تصنيفات الخدمات الصحية و عناصر تقديمها

نعالج من خلال هذا المطلب تصنيفات الخدمة الصحية والعناصر الأساسية لتقديمها.

1. تصنيفات الخدمات الصحية

اختلفت آراء الباحثين حول تصنيف الخدمات الصحية، يوجد من صنفها إلى أربعة مستويات تتمثل في:¹

1.1. المستوى الأول: الرعاية الصحية الأولية

الرعاية الصحية الأولية هي الخدمات الطبية والوقائية التي لا تحتاج إلى إقامة في المستشفى، وهي الخدمات التي تشمل معالجة الأمراض الشائعة وإصابات الحوادث والإسعافات الأولية وتقديم خدمات التطعيم ضد الأمراض المختلفة ورعاية الأمومة والطفولة وخدمات الصحة المدرسية والوقاية الصحية العامة والتثقيف الصحي.

وعرفت منظمة الصحة العالمية الرعاية الصحية الأولية على أنها الرعاية الصحية الأساسية أو الهامة الميسرة لكافة أفراد المجتمع والمعتمدة على وسائل وتقنيات صالحة علمياً وسليمة علمياً ومقبولة اجتماعياً وبمشاركة تامة من أفراد المجتمع وبتكاليف يمكن للمجتمع والبلد توفيرها في كل مرحلة من مراحل تطوره وبروح من الاعتماد على النفس وهي جزء لا يتجزأ من النظام الصحي للبلد والتي هي نواته ومحوره الرئيسي ومن التنمية الاجتماعية والاقتصادية الشاملة للمجتمع وهي المستوى الأول لاتصال الأفراد والأسر والمجتمع بالنظام الصحي حيث تُقدم الرعاية الصحية المتكاملة بقدر الإمكان للناس حيث يعيشون ويعملون، وتشكل العنصر الأول في عملية متصلة من الرعاية الصحية الشاملة. وعليه للرعاية الصحية الأولية مجموعة من الخصائص أهمها:

- الشمولية: جميع أنواع الخدمات، جميع السكان، في مختلف المناطق الجغرافية وجميع الفترات الزمنية؛
- الاستمرارية: لا تنقطع هذه الخدمات بل مستمرة في كل الظروف وفي كل الأيام وعلى مدار السنة؛
- النوعية الجيدة: الارتقاء بنوعية الخدمات إلى أفضل مستوى ممكن؛
- الملائمة: تتناسب وكافة المتغيرات البيئية والظروف الخاصة بتلك الدولة وبما يتناسب مع كافة متغيرات النظام الصحي؛
- إمكانية الوصول لتلك الخدمات مادياً كالمواصلات والوصول لها معنوياً من حيث التكلفة؛

¹ عبد الإله سيف الدين الساعاتي، صلاح محمود ذياب، إدارة المستشفيات (منظور شامل)، الطبعة الأولى، دار الفكر، عمان، الأردن، 2012، ص ص: 50-52.

- توفر الإمكانيات المادية والبشرية.

2.1. المستوى الثاني: الرعاية الصحية الثانوية

هي الخدمات الطبية التي تقدم للمريض أثناء إقامته في المستشفى في مجالات الطب الرئيسية والمتمثلة في الطب الباطني، الجراحة العامة وطب النساء والتوليد، وتقدم هذه الخدمات في المستشفى مع اشتغالها على أقسام الإسعاف والطوارئ والعيادات الخارجية والداخلية وكذلك خدمة جميع المرضى المحولين من المراكز الصحية للمستشفى سواءً بالعلاج المكثف أو بالمداخلات الجراحية.

3.1. المستوى الثالث: الرعاية الصحية الثالثية (التخصصية)

هي الخدمات التي تقدم في مجال التخصصات الطبية الفرعية، بمعنى كل التخصصات ماعدا التخصصات الطبية الرئيسية الأربعة وتكون ذات مستوى تخصصي، مع التركيز على أن هذه الخدمات تقدم للمريض علاجياً أو جراحياً أثناء إقامته بالمستشفى. من أهم مميزات هذا المستوى من الخدمات التكلفة العالية، طول مدة الإقامة والحاجة إلى موارد بشرية متميزة.

4.1. المستوى الرابع: الرعاية الصحية الرابعة (التأهيلية) أو خدمات الرعاية الصحية طويلة الأمد

ويشمل هذا المستوى الخدمات التي تقدم للمرضى لفترات طويلة نسبياً أو لمرضى لا يؤمل شفاءهم، حيث يتم تأهيل المريض للتعايش مع المرض أو الإعاقة التي أصيب بها بهدف إعادة هذا المريض للمجتمع كفرد منتج ويستطيع خدمة نفسه.

ويمكن تقديم هذه الخدمات في المستشفى أو المركز الطبي أو المنزل وتشمل هذه الخدمات تعليم ذوي المريض على كيفية التعامل مع المريض ومراعاة كافة ظروفه النفسية والجسدية. ويرى عبد المهدي بواعنة أن الخدمات الصحية تصنف حسب طبيعتها إلى ثلاثة أقسام رئيسية، حيث تنطوي تحت كل قسم عدة أنواع وحقول من التخصصات والفروع. وتتمثل الأقسام الأساسية للخدمات الصحية في ما يلي:¹

- **الخدمات الباطنية:** سواء كانت وقائية أو علاجية، ويمكن أن تتضمن هذه الخدمات التخصصات التالية:

- الطب العام؛
- طب الأطفال؛
- طب أمراض الأعصاب والدماغ؛
- طب أمراض القلب؛
- طب الأمراض الصدرية؛
- طب الجهاز الهضمي؛
- الطب النفسي؛
- الأمراض الجلدية والتناسلية؛
- طب أمراض المفاصل والتأهيل؛
- أمراض الكلى والمسالك البولية؛
- أمراض العيون؛
- أمراض الأنف والأذن والحنجرة؛
- طب التخدير؛
- طب أمراض الدم والسرطانات (أمراض أورام الدم)؛
- طب المختبرات والتحليل والأنسجة؛
- أمراض النساء؛
- أمراض الأسنان؛

¹ عبد المهدي بواعنه، إدارة الخدمات والمؤسسات الصحية: مفاهيم، نظريات وأساسيات في الإدارة الصحية، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، الأردن، 2004، ص ص: 91-93.

- أمراض الغدد الصماء؛
- وغيرها من التخصصات الأخرى.
- الخدمات الجراحية أو الطب الجراحي: وتتضمن العديد من التخصصات التي نذكر منها:
 - الجراحة العامة؛
 - جراحة العيون؛
 - الجراحة النسائية والتوليد؛
 - جراحة الأنف والأذن والحنجرة؛
 - جراحة الحوادث والطوارئ؛
 - جراحة الأسنان؛
 - جراحة الكلى والمسالك البولية؛
 - جراحة الصدر والقلب؛
 - جراحة الأعصاب والدماغ؛
 - جراحة التجميل؛
 - جراحة العظام؛
 - جراحة الأطفال؛
 - جراحة القولون؛
 - وغيرها من التخصصات الأخرى.
- الخدمات الصحية المساعدة والمساندة: وتتضمن العديد من الخدمات الصحية والرعاية والعناية الصحية والتأهيلية مثل:
 - الخدمات التمريضية
 - الخدمات التشخيصية: وتشمل خدمات عديدة منها:
 - الخدمات التشخيصية الشعاعية؛
 - المعالجة بالأشعة؛
 - تخطيط الأعصاب والدماغ؛
 - تخطيط العضلات؛
 - تخطيط القلب؛
 - تخطيط السمع.
 - المخابر الطبية
 - خدمات الأدوية (الصيدلية)
 - الخدمات النفسية والإنعاشية
 - خدمات الرعاية التأهيلية: والتي تتضمن خدمات منها:
 - المعالجة الوظيفية؛
 - معالجة النطق والسمع؛
 - وحدات عناية خاصة مثل وحدة الحروق، وحدة إنعاش القلب، خدمات حديثي الولادة وغسيل الكلى.
 - خدمات التغذية
 - وغيرها من الخدمات الصحية المساعدة والمساندة

2. عناصر تقديم الخدمات الصحية

تتمثل عناصر تقديم الخدمات الصحية في المدخلات الرئيسية التي يجب توفيرها في المستشفى، ومن بين هذه العناصر:¹

1.2. القوى البشرية المتخصصة

يتطلب تقديم الخدمة الصحية وجود أفراد متخصصين في كل المجالات الطبية كالأطباء العامين والمختصين في جميع مجالات الطب ابتداءً من الجراحة وأنواعها والطب الباطني وتخصصاته بالإضافة إلى إطارات تمريضية وطبية مساعدة تجمع المستويات العلمي والتخصصات وتشمل القوى البشرية العاملة في مجالات الطب المساعد كالصيدلية والمخبر والأشعة والتخدير والإنعاش والرقابة الصحية والسجلات الطبية والتأهيل والعلاج الطبيعي، إضافة إلى القوى البشرية الإدارية والمحاسبية والعاملين في مجال الصيانة والخدمات، حيث تعتبر الخدمة الصحية عمل جماعي متكامل، ويتكون الفريق الطبي من كل الأفراد المذكورين سابقاً، وأصبحت الخدمة الصحية وجودتها ترتبط بكافة أعضاء الفريق الطبي فإذا قصر أحد الأفراد فإن ذلك يؤثر على الخدمة الصحية كاملة، ولهذا تعتبر الخدمة الصحية من الخدمات المعقدة لتعدد القوى البشرية التي تقوم بتقديم الخدمة.

وينبغي أن تتمتع القوى البشرية بمستوى عال من الخبرة والمهارة والتعاون مما ينعكس على جودة الخدمة الصحية.

2.2. المرضى

وهم جميع الذين يستفيدون من الخدمة الصحية، ومن الصعب تلبية حاجات كل المواطنين بشكل كامل وشامل، ولكن الأمر يتطلب تلبية أكبر قدر من الحاجات والرغبات، ولهذا السبب تعددت وتنوعت المستويات الخاصة بالخدمات الصحية.

ويعود تباين حاجات المرضى إلى عدة عوامل:

- العوامل الديموغرافية (الجنس، العمر والحالة الاجتماعية)؛
- المؤهلات والدرجة العلمية ومستوى الثقافة؛
- المستوى القصادي ومعدلات الدخل؛
- طبيعة المهن التي يعملون بها وطبيعة الأمراض الناتجة عن تلك المهن؛
- المستوى البيئي والأمراض والأوبئة المستوطنة؛
- عدد أفراد الأسرة ومستوى التغذية والسكن الصحي؛
- عدد السكان ومعدلات النمو والتوزيع السكاني؛
- توفر المصانع والتكنولوجيا والظروف البيئية والمناخية

3.2. المباني والأراضي المستخدمة

ويشمل ذلك العيادات والمستشفيات والصيدليات والمخابر، ويجب أن تكون هذه المباني مصممة بشكل يساعد على تقديم الخدمات الصحية، حيث يضم المستشفى العديد من المرافق كغرف المرضى والحمامات والممرات ومحطات التمريض والمخازن والأقسام الطبية. ويتيح توفير المباني بتصميم جيد والمساحة الكافية والموقع المنظم لكل من العنصرين الأول والثاني تقديم الخدمة في ظروف بيئية مناسبة، وكذلك توفير ظروف البناء الداخلية كالتهووية والإنارة والتدفئة والنظافة والتجهيز وأماكن الانتظار والراحة... الخ؛

4.2. الأجهزة والمعدات والآلات

يعتبر من العناصر الأساسية لتقديم الخدمة الصحية، ويساعد توفير الأجهزة والمعدات والتكنولوجيا المناسبة في تشخيص الأمراض وعلاجها وتساعد في زيادة مستوى جودة الخدمة الصحية

¹ صلاح محمود ذياب، إدارة خدمات الرعاية الصحية، الطبعة الأولى، دار الفكر، عمان، الأردن، 2010، ص ص: 174-177.

المقدمة للمرضى. وتسعى الكثير من المستشفيات إلى امتلاك أحدث التكنولوجيا والأجهزة رغبة منها في زيادة قدرتها على تقديم خدمة صحية ذات جودة عالية، ومن المؤكد أن لا تمتلك جميع المستشفيات نفس المستوى من الأجهزة والتكنولوجيا نظرا لتباين قدراتها المالية، إلا أن توفرها يكون عامل جذب للمرضى لتلقي الخدمة الصحية، ويجب على المستشفى أن يحسن استعمال هذه الأجهزة والمعدات لوجود تأثير سلبي على المريض والخدمة المقدمة له. وتعتبر المواصفات المتطورة لهذه الأجهزة وقدرتها على التشخيص أو العلاج من الأمور التي تسعى المستشفى للحصول عليها بشكل دائم؛

5.2. المستهلكات الطبية وغير الطبية الأخرى

يساعد توفير هذه المستهلكات بالكمية والنوعية على زيادة مستوى الخدمة الصحية المقدمة، ولذلك يجب على المستشفى بذل جهد من خلال دائرة المشتريات والتزويد بالحصول على أفضل النوعيات وتخزينها بالكميات المناسبة، ورغم تكاليفها البسيطة أحيانا إلا أن هذه المستهلكات تعتبر مؤشر هام على مدى اهتمام إدارة المستشفى على رفع مستوى الخدمات المقدمة؛

6.2. المعلومات والتنظيم

إن توفر المعلومات الدقيقة عن مختلف الجوانب الصحية في المجتمع وفي العالم أحيانا يزيد من قدرة المستشفى على تقديم الخدمات الصحية. وترتبط المعلومات بالتنظيم الجيد والسياسات والإجراءات المتبعة في تقديم الخدمة الصحية ومدى تسهيل الإجراءات والخطوات لتلقي المريض العلاج المناسب.

ويتضمن التنظيم التنسيق والتعاون والتكامل بين الأقسام الطبية نفسها وبين الأقسام الطبية والأقسام المساعدة من ناحية أخرى وبين الأقسام الطبية المساعدة مع أقسام الإدارة والخدمات والصيانة، وهذا التنسيق والتعاون بين الوحدات الإدارية والفنية والطبية في المستشفى يزيد من مستوى الخدمة الصحية المقدمة في تلك المستشفى. ويشمل التنظيم أيضا وجود سجلات طبية دقيقة وسريعة الاستخراج بالإضافة إلى وجود نظام تحويلي بين الأقسام الطبية.

7.2. الإدارة واتخاذ القرارات

إن نجاح المستشفى بعناصرها الستة السابقة لا يمكن أن يتم دون وجود إدارة قادرة على التخطيط والتنظيم والإشراف والرقابة وأن يكون لديها القدرة على اتخاذ القرارات المناسبة في ضوء الظروف المتوفرة والسائدة داخل المؤسسة وخارجها، وعليه تتطلب عمليات التنظيم وتوفير الإطارات الطبية والتمريضية والطبية المساعدة المتخصصة ذات الخبرة والمهارة إدارة جيدة وماهرة وقادرة على ممارسة وظائفها الإدارية بشكل سليم ودقيق ولها القدرة على اتخاذ القرارات.

ومن جهة أخرى، للإدارة دور كبير في المحافظة على القوى البشرية العاملة لديها من خلال توفير أنظمة الحوافز والتدريب المناسب ومن خلال اهتمامها بشكل شخصي بتلك الإطارات وتلبية احتياجاتهم من الأجهزة المتطورة والتكنولوجيا والأدوات الطبية الأخرى، بالإضافة إلى توفير ظروف العمل الداخلية المناسبة لهم.

ويجب على الإدارة أن تتحسس حاجات المرضى ورغباتهم وقياس درجة رضاهم عن الخدمات المقدمة ومحاولة تطوير تلك الخدمات باستمرار والتعامل مع شكاوي ومشاكل المرضى بشكل مباشر، إضافة إلى أن للإدارة دور رئيسي في رفع وزيادة ثقة المجتمع المحلي بها من خلال المشاركات الاجتماعية والمشاركات في النشاطات الخاصة بالمجتمع والتعاون مع المستشفيات الأخرى وتبادل الخبرات والمهارات معها، وبالتالي تعتبر الإدارة من العناصر الأساسية التي تساعد في نجاح تقديم الخدمات الصحية.

المبحث الثاني: أساسيات محاسبة التكاليف في المستشفيات

نحاول من خلال هذا المبحث التطرق لأهمية وأهداف محاسبة التكاليف في المستشفيات، مقوماتها وقائمة التكاليف وحساب النتيجة في المستشفيات.

المطلب الأول: أهمية وأهداف محاسبة التكاليف في المستشفيات

في ضوء طبيعة نشاط المستشفيات، تركز محاسبة التكاليف اهتمامها على تجميع وتحليل ثم تسجيل البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف، ومتابعة تدفقها فيما بين مراكز النشاط المختلفة (أقسام المستشفى) بهدف تحديد تكلفة الخدمات الصحية وتحقيق الرقابة على التكاليف ومساعدة إدارة المستشفى في القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط ورقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات.

وترجع أهمية تطبيق محاسبة التكاليف في المستشفيات إلى ما تظهره قوائم التكاليف من أن بعض الأنشطة أو أقسام المستشفى قد حققت خسائر، بمعنى أن تكلفته أكبر من نصيبه في موارد المنظمة، حيث تمكن محاسبة التكاليف من رفع التقرير للإدارة العليا بالمستشفى يوضح القسم الذي حقق خسارة وسبب خسارته وأثرها على إجمالي دخل المستشفى ومقترحات إصلاح المسار الاقتصادي لهذا القسم حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ القرار السليم في ضوء هذا التقرير.

وتتمثل أهداف محاسبة التكاليف في المستشفيات في ما يلي:¹

- تحديد تكلفة كل خدمة من الخدمات الصحية المؤداة بكل قسم من أقسام المستشفى، وتحديد تكلفة كل قسم من هذه الأقسام باعتبارها مراكز تكلفة طبية، إضافة إلى تحديد تكلفة كل قسم من الأقسام المساعدة لها سواء كانت طبية أو إدارية أو غيرها وتحديد نصيب (متوسط) كل خدمة صحية من كل عنصر من عناصر التكاليف؛
- تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف في المستشفى سواء كانت رقابة وقائية أو علاجية أو الإثنين معا وهو الأفضل لتحقيق هدف الرقابة على التكاليف المتمثل في خفض التكاليف، إضافة إلى تحقيق الرقابة على الإيرادات وتحديد المسؤولية عنها؛
- توفير أساس سليم لتقييم الخدمات الصحية التي تم تقديمها (الحالات المرضية التي دخلت المستشفى وقدم لها الخدمات الطبية اللازمة وخرجت من المستشفى) والخدمات الصحية التي مازالت تحت العلاج في نهاية كل فترة مالية معينة؛
- توفير البيانات اللازمة لإعداد الموازنات التخطيطية طبقا لمراكز المسؤولية سواء تمثلت في مراكز تكلفة أو مراكز ربحية أو مراكز استثمار والعمل على ربط هذه المراكز بالهيكل التنظيمي للمستشفى؛
- توفير البيانات اللازمة لتقييم المخزون من الأدوية أو المستلزمات الطبية أو الكيماويات ومستلزمات المخابر أو مستلزمات الأشعة أو مستلزمات العظام وكذلك إحكام الرقابة عليها؛
- توفير البيانات اللازمة لمساعدة الإدارة في القيام بوظائفها المختلفة من رسم سياسات وتخطيط ورقابة وتقييم أداء واتخاذ القرارات خاصة القرارات المتعلقة بشراء الأجهزة الطبية والتي تمثل تكلفة باهضة تؤثر على المستشفى لسنوات طويلة، حيث أن اتخاذ مثل هذا القرار بدون سياسة علمية يؤثر على ربحية المستشفى خاصة المستشفيات ذات الربحية الخاصة؛

¹ محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصحية: مدخل نظم المعلومات، مرجع سبق ذكره، 2009، ص ص: 58-59.

- توفير البيانات اللازمة لترشيد قرارات تسعير الخدمات الصحية على اختلاف أنواعها سواء للمرضى العاديين أو لمرضى التعاقدات المختلفة، وسواء كان المستشفى يقدم خدمات مجانية أو بسعر رمزي أو بسعر كامل ويتوقف ذلك على طبيعة المستشفى والهدف الذي أنشئ لأجله.

وإضافة إلى ذلك، ذكرت أهداف أخرى تتمثل في:¹

- المقارنة فيما بين المستهلكين؛
- تحديد تكلفة كل مريض بالإضافة إلى قياس تكاليف أداء كل مركز خدمي بالمستشفى والذي يتم تحميل تكاليفه على المرضى الذين مروا به واستفادوا من خدماته.

المطلب الثاني: مقومات محاسبة التكاليف في المستشفيات

يتناول هذا المطلب مقومات محاسبة التكاليف في نشاط المستشفيات والمتمثلة فيما يلي:²

1. تحديد مراكز التكلفة ووضع دليل خاص بها

يقصد بدليل مراكز التكلفة في نشاط المستشفيات، المراكز التي يتم فيها تنفيذ عمليات متجانسة ويكون إطار المسؤولية عنها محددًا واضح المعالم ويشرف عليها موظف يتحمل المسؤولية عن العمليات التي تنفذ فيها.

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

- إتخاذها كأساس لربط التكاليف، حيث تمثل مراكز التكلفة في نشاط المستشفيات مراكز نشاط مميزة، مما يساعد على التعرف على احتياجاتها من التكاليف ومبالغ و أنواع البنود بصفة محددة، وبالتالي تحقيق عدالة التحميل؛
- تحقيق رقابة فعالة على عناصر التكلفة، حيث أن تحديد مجال صغير نسبيا لكل مسؤول يمكنه من تشييد رقبته على عناصر تكاليفه، وذلك بمقابلة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لتلك المراكز، حيث يتمثل الإنتاج فيما تقدمه هذه المراكز من خدمات، أما استخدام الموارد المتاحة لهذه المراكز فيقاس بتكلفة هذه الخدمات مما يؤدي إلى رفع مستوى الكفاية وتحقيق رقابة فعالة على عناصر التكلفة؛
- إمكانية تحديد نتيجة مزاوله النشاط في كل مركز تكلفة على حدى، ومدى كفاءة تلك المراكز في مزاوله نشاطها بأقل تكلفة ممكنة، مما يساعد على تركيز الجهود في العمليات المرعبة ودراسة العمليات المكلفة واتخاذ القرارات المناسبة لها؛
- وتنقسم مراكز التكلفة في المستشفيات إلى:
 - مراكز تكاليف رئيسية (إنتاجية) وتتضمن الأقسام الفنية الرئيسية في المستشفيات، والتي لها اتصال مباشر بالمرضى؛
 - مراكز تكاليف مساعدة وتتضمن الأقسام الفنية المساعدة في المستشفيات، والتي ليس لها اتصال مباشر بالمرضى ولكنها تعمل على مساعدة الأقسام الرئيسية في القيام بالأنشطة الصحية؛
 - مراكز تكاليف عامة وتتمثل في الأقسام الإدارية المساعدة للأقسام الرئيسية والمساعدة.

¹ ثناء على القباني، دراسات في نظم محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2009، ص:153.

² محمد محمود عبد ربه وهاشم أحمد عطية، دراسات في المحاسبة المتخصصة: النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية-المستشفيات، دون طبعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2000، ص ص:183-189.

2. تحديد وحدات التكلفة ووضع دليل خاص بها

وحدة التكلفة هي المقياس الذي يتم على أساسه قياس تكلفة المنتجات أو الخدمات المختلفة. فوحدة التكلفة هي الوحدة التي يتم على أساسها تجميع التكاليف تمهيدا لقياس تكلفة إنتاج سلع أو خدمات معينة، فالتكاليف لا تحدد إلا إذا كان هناك العنصر الذي تحدد تكاليفه والذي هو وحدة التكلفة.

ويتطلب تحديد وحدات التكلفة توفر الشروط الآتية:

- الارتباط بتكاليف النشاط
بمعنى توافر علاقة السبب والنتيجة بين التكلفة والنشاط المتسبب في حدوث التكلفة، حيث أن أهم العوامل التي تؤثر في مقدار هذه التكاليف هو التغيرات في حجم النشاط على أساس المقياس المختار. وتتمثل المقاييس العامة في ساعات اليد العاملة، ساعات عمل الآلة أو عدد المرضى... الخ؛
- الارتباط بحجم النشاط
بمعنى أن تظهر التغيرات التي تحدث في حجم مخرجات النشاط فقط، فالأجور لا تعتبر وحدة تكلفة لأنها ترتبط بعوامل أخرى تختلف عن حجم النشاط كالتغير في معدلات الأجور؛
- أن تكون قابلة للقياس الكمي
بمعنى أن تكون قابلة للقياس باستخدام وحدات القياس الكمية (كساعات دوران الآلات) للتعبير عن وحدة النشاط وليس بصورة وصفية وللتمكن من فرض الرقابة عليها بدرجة مناسبة؛
- أن تكون سهلة وواضحة المعالم
بمعنى أن تكون قابلة للفهم بطريقة سهلة، كما يجب ألا يترتب على استخدامها أي أعباء أو نفقات إضافية للوحدة، وأن يسهل ربط عناصر التكاليف بها، كما يجب أن تكون وحدات التكلفة واضحة المعالم معبر عنها بوحدات لها معنى بالنسبة لمستخدميها؛
- أن تكون متجانسة
وتعني تجانس وحدات القياس داخل مركز النشاط الواحد، حتى يمكن الوصول إلى تكلفة وحدة لها مغزى، حيث يعتمد ربط المدخلات بالمخرجات بدرجة كبيرة على تجانس هذه الوحدات.

وتتمثل أنشطة المستشفى في:

- أنشطة رئيسية؛
- أنشطة مساعدة؛
- أنشطة إدارية.

وتتطلب عملية تحليل التكاليف وعرضها ضرورة تقسيم الأنشطة الرئيسية للمستشفى إلى أنشطة فرعية، وتنسب وحدات التكلفة لكل نشاط من الأنشطة الفرعية حسب نوع الخدمة ذاتها.

3. تحديد عناصر التكاليف ووضع دليل خاص بها

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

ويساعد وضع دليل لعناصر التكلفة على تحقيق الأهداف التالية:

- سرعة التعرف على الحسابات، خاصة لأغراض الإثبات والمراجعة؛
- إمكانية تبويب العمليات والأنشطة تأسيسا على ترميز الحسابات الدالة عليها؛
- توفير الوقت والجهد في الترحيل والترصيد والقيود بالمستندات؛
- سهولة إدخال نظم الحسابات الالكترونية في الوحدة الاقتصادية.

4. تحديد طريقة القياس و أساس التحميل

تتمثل طرق قياس التكاليف في طريقتي تكاليف المراحل وتكاليف الأوامر:

- تكاليف المراحل: تتبع طريقة تكاليف المراحل في الوحدات التي يتم الإنتاج فيها على مراحل متسلسلة ومتتابعة، على أن يمر الإنتاج بها جميعا حتى يخرج من المرحلة الأخيرة في شكله التام

النهائي المعد للبيع. كما تعتبر طريقة تكاليف المراحل ملائمة لقياس التكلفة في أنشطة الخدمات التي تقدم عددا محدودا من الخدمات، يؤدي كل منها في مركز مستقل، حيث يمكن حصر التكاليف المختلفة في مراكز إنتاج الخدمات الأصلية بالإضافة إلى نصيبها من تكاليف المراكز المساعدة، وبقسمة هذه التكاليف على مجموع وحدات الخدمة يمكن الحصول على متوسط تكلفة وحدة الخدمة المؤداة في كل مركز من مراكز النشاط الخدمي.

وتتميز هذه الطريقة بالبساطة والسهولة من الناحية العملية بشرط وجود تجانس في مخرجات كل مركز من المراكز؛

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

وهناك بعض الأنشطة الخدمية الأخرى، يكون حجم العمل بها كبيرا مع اختلاف إنتاج كل وحدة خدمية عن الأخرى كما أن قيمة عناصر التكاليف المستخدمة في إنجاز هذه الخدمات تكون كبيرة، مما يمكن معه تبرير استخدام طريقة الأوامر في هذه الأنشطة لقياس التكاليف، وذلك عن طريق متابعة الخدمة ذاتها مباشرة والمحاسبة على تكاليفها من عناصر التكاليف المختلفة من كل مركز من مراكز التكلفة التي يلزم مرورها عليه، ويحسب ما استفادته من هذه العناصر وذلك بدلا من حصر تكلفة المركز وقسمتها على الخدمات التي تمر في هذا المركز للوصول إلى متوسط تكلفة وحدة الخدمة.

5. تحديد فترة التكاليف

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

ويرتبط تحديد فترة التكاليف بعدة عوامل من بينها احتياجات إدارة المؤسسة من البيانات اللازمة للرقابة والمتابعة واتخاذ القرارات وطبيعة العمليات الإنتاجية أو الخدمية.

والقاعدة العامة في تحديد فترة التكاليف هي أنه كلما قصرت تلك الفترة كلما ارتفعت أهمية البيانات لإدارة المؤسسة، حيث تمكنها من متابعة التنفيذ واكتشاف الانحرافات أولا بأول وقبل تراكمها وتحليل مسبباتها لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لتلافيها مستقبلا.

المطلب الثالث: قائمة التكاليف وحساب النتيجة في المستشفيات

يمكن إعداد قائمة التكاليف وحساب النتيجة لكل قسم من الأقسام الرئيسية والمساعدة في المستشفيات وذلك لتحديد تكلفة الخدمة الصحية في الأقسام الرئيسية، كما يجب إعداد قائمة التكاليف وحساب النتيجة للمستشفى ككل. ويتم حصر وتحديد نصيب كل مركز من مراكز التكاليف المختلفة من عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة وتوزيع تكاليف مراكز الخدمات المساعدة على المراكز الرئيسية قبل إعداد قوائم التكاليف وحساب النتيجة لهذه الأقسام.¹

¹ نفس المرجع السابق، ص: 244.

1. قائمة التكاليف في المستشفيات

توضح قائمة التكاليف في المستشفيات التكلفة الطبية للخدمات الصحية التي عولجت داخل المستشفى ككل أو داخل قسم من أقسامه، حيث يمكن أن تعد القائمة على مستوى القسم الواحد أو على مستوى المستشفى ككل.¹

وتتضمن قائمة التكاليف في المستشفيات جميع عناصر تكاليف الخدمات الصحية التي تحملها المستشفى أو قسم معين خلال فترة زمنية معينة وهي بصدد تقديم الخدمات الصحية سواء كانت هذه العناصر تمثل تكاليف مباشرة أو تكاليف غير مباشرة، كما تتضمن تكلفة الخدمات الصحية التي لا تزال تحت العلاج أول الفترة وآخر الفترة بحيث توضح القائمة في النهاية تكلفة الخدمات الصحية التي تم علاجها خلال الفترة، وتتميز المستشفيات عن المؤسسات الإنتاجية في كونها لا تحتفظ لديها في آخر الفترة بالحالات التي تم علاجها لأن المريض أو متلقي الخدمة يخرج من المستشفى بمجرد شفائه أو انتهاء تقديم خدمات صحية له.²

ويوضح الشكل التالي نموذج لقائمة التكاليف الطبية لقسم معين أو للمستشفى ككل لفترة معينة.

¹ محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحة تأصيل علمي - تطبيق عملي، مرجع سبق ذكره، 2008، ص 158-159.

² نفس المرجع السابق، ص: 159.

شكل رقم (2-2): قائمة التكاليف الصحية لقسم معين أو للمستشفى ككل لفترة معينة

تكاليف الخدمة	عدد الخدمات	مبالغ إجمالية	مبالغ جزئية	عناصر التكاليف الطبية المباشرة
×	× ×		× ×	المواد المباشرة مثل:
×	× ×		× ×	أدوية مستخدمة
		× ×		مستلزمات طبية مستخدمة
×	× ×		× ×	الأجور المباشرة مثل:
×	× ×		× ×	أجور الأطباء
×	× ×		× ×	أجور المساعدين
×	× ×	× × ×		المصروفات المباشرة
				التكلفة الأولية (المباشرة)
				عناصر التكاليف الطبية غير المباشرة
×	× ×		× ×	المواد غير المباشرة مثل
×	× ×		× ×	كيمياويات ومستلزمات مستخدمة في مخابر
				مستلزمات أشعة مستخدمة
×	× ×	× ×	× ×	الأجور غير المباشرة مثل:
×	× ×		× ×	مرتبات الأطباء
×	× ×		× ×	أجور ومرتبات المساعدين العموميين
×	× ×	× × ×		المصروفات الطبية غير المباشرة (لها عدة بنود)
×	× ×	× ×		تكلفة الخدمات الطبية خلال الفترة
×	× ×	× ×		+ تكلفة الخدمات الطبية تحت العلاج أول الفترة
×	× ×	× ×		- تكلفة الخدمات الطبية تحت العلاج آخر الفترة
×	× ×	× × ×		تكلفة الخدمات الطبية التي تم علاجها خلال

المصدر: محمود محمود السجاعي، مرجع سبق ذكره ، 2008، ص: 160.

وتمثل تكلفة المواد والمستلزمات التي تتضمنها قائمة تكاليف القسم أو المستشفى ككل في تلك المستخدمة فعلا خلال الفترة، والتي تحدد بإتباع الخطوات التالية:¹

$$\begin{aligned}
 & \text{رصيد المواد والمستلزمات بالمخازن أول الفترة} \\
 & + \\
 & \text{صافي تكلفة المواد والمستلزمات المشتراة (المواد والمستلزمات المشتراة خلال الفترة -} \\
 & \text{المواد والمستلزمات المردودة للموردين)} \\
 & = \\
 & \text{إجمالي تكلفة المواد والمستلزمات المتاحة للاستخدام} \\
 & - \\
 & \text{رصيد المواد والمستلزمات بالمخازن آخر الفترة} \\
 & = \\
 & \text{تكلفة المواد والمستلزمات المستخدمة في النشاط}
 \end{aligned}$$

وتتضمن تكلفة المواد والمستلزمات المستخدمة في النشاط كلا من المواد المباشرة والمواد غير المباشرة أي أنها تمثل إجمالي تكلفة المواد المستخدمة، فإذا توفرت تكلفة المواد المباشرة وبطرحها من إجمال تكلفة المواد المستخدمة نحصل على تكلفة المواد غير المباشرة والعكس صحيح.²

2. حساب النتيجة في المستشفيات

يوضح حساب النتيجة صافي الربح (الفائض) أو صافي الخسارة (العجز) الذي تحقق في كل قسم من الأقسام الطبية، وذلك إذا كانت القائمة تعد على مستوى القسم الواحد أو في المستشفى ككل إذا كانت القائمة تعد على مستوى جميع الأقسام التي يشملها. وتختلف طبيعة الإيرادات في المستشفيات عنها في المؤسسات الإنتاجية المنتجة للسلع، كما تختلف في المستشفيات الحكومية (غير الهادفة للربح) عنها في المستشفيات الخاصة، ففي المستشفيات الحكومية تتضمن الإيرادات ما يحصل عليه المستشفى من إيرادات نقدية أو آجلة يضاف لها الإعانات الحكومية المباشرة سواء كانت تابعة للباب الأول أو الباب الثاني أو الثالث، أي أن إيراداته الإجمالية تتضمن الإيرادات من النشاط إضافة إلى المساهمة الحكومية المباشرة. أما في المستشفيات الخاصة فتتحقق الإيرادات من المقابل الذي يحصل عليه المستشفى من المرضى في ضوء لائحة الأسعار المحددة من قبل.³

ويوضح حساب النتيجة في المستشفيات إجمالي الإيرادات مطروحا منها تكلفة الخدمات الصحية التي تحملها المستشفى خلال الفترة (الموجودة في قائمة التكاليف) لينتج لنا مجمل الربح أو مجمل الخسارة (بافتراض عدم وجود تكاليف تسويقية كما هو الحال في المستشفيات الحكومية، حيث يقتصر وجودها في مستشفيات القطاع الخاص)، وبطرح التكاليف الإدارية والتمويلية من مجمل الربح ينتج صافي الربح (الفائض) أو صافي الخسارة (العجز) من النشاط الصحي، وبإضافة الإيرادات الأخرى المتنوعة واستبعاد المصروفات والخسائر الأخرى الاستثنائية ينتج لنا صافي الربح أو الخسارة النهائي.⁴

¹ نفس المرجع السابق، ص: 161.

² نفس المرجع السابق، ص: 161.

³ نفس المرجع السابق، ص: 164، 166.

⁴ نفس المرجع السابق، ص: 164.

ويوضح الشكل التالي نموذج مبسط لحساب النتيجة في المستشفى لفترة معينة.

شكل رقم (2-3): نموذج مبسط لحساب النتيجة في المستشفى لفترة معينة

نصيب الخدمة	عدد الخدمات	مبالغ إجمالية	مبالغ جزئية	
×	× ×	× ×		إجمالي الإيرادات
×	× ×	(× ×)		يطرح منها تكلفة الخدمات الصحية التي تم علاجها
		× ×	× ×	يضاف لها تكاليف التسويق (ان وجدت)
			× ×	مواد
			× ×	أجور
			× ×	مصرفات
×	× ×	× ×		= مجمل الربح أو الخسارة (الفائض/ العجز)
		(× ×)	× ×	يطرح منه التكاليف الإدارية والتمويلية
			× ×	مواد
			× ×	أجور
		× ×	× ×	مصرفات
×	× ×	× ×		صافي الربح أو الخسارة (الفائض/ العجز) من النشاط
		(× ×)		يضاف له أي إيرادات أخرى استثنائية
×	× ×	× ×		يطرح منه أي مصرفات أخرى استثنائية
				صافي الربح (الفائض) أو صافي الخسارة (العجز) النهائي

المصدر: محمود محمود السجاعي، مرجع سبق ذكره ، 2008، ص: 165.

المبحث الثالث: تحميل التكاليف وتخصيص التكاليف غير المباشرة في المستشفيات

تختلف عناصر التكاليف لتقديم الخدمات الصحية للمرضى، وتسعى المستشفيات لتطبيق الطريقة الملائمة لتحميل تكاليفها على مختلف الخدمات الصحية المقدمة. يعالج هذا المبحث أسباب زيادة تكاليف الخدمات الصحية، صعوبات ومشكلات القياس التكاليفي للخدمات الصحية والطريقة الملائمة لتحميلها، ومحاولة التركيز على تخصيص التكاليف غير المباشرة في المستشفيات والصعوبات التي تواجه محاسبي التكاليف للقيام بهذا التخصيص.

المطلب الأول: أسباب زيادة تكاليف الخدمات الصحية و صعوبات قياسها والطريقة الملائمة لتحميل التكاليف في المستشفيات

نتناول في هذا المطلب أسباب زيادة تكاليف الخدمات الصحية، صعوبات قياسها والطريقة الملائمة لتحميل التكاليف في المستشفيات.

1. أسباب زيادة تكاليف الخدمات الصحية

يعتبر التزايد الحاد في نفقات الرعاية الصحية ظاهرة عالمية، ويتفق الخبراء في البلدان المتقدمة إلى حد بعيد على أن الأسباب الرئيسية لهذا الارتفاع هي:¹

1.1. أسباب من الصعب السيطرة عليها والحد منها أو إيقافها

ومن هذه الأسباب:

- تغيرات ديموغرافية تنتج فئات سكانية أكثر تقدماً في السن بوجه عام؛
- تحول نسق المعالجة نحو العلل المزمنة وحالات العجز الملائمة للشيخوخة والتي تتفاقم غالباً بعوامل تتعلق بنمط الحياة؛
- تقدم التقنية الطبية الذي أدخل أنماطاً من التشخيص والرعاية أكثر تطوراً ووسع ميدان الخدمات الصحية؛
- ارتفاع مستوى التطلعات الشعبية والمهنية الذي يبعث عليها التقدم التقني وتزايد الاعتماد على الخدمات الصحية الرسمية طلباً للتسكين والوقاية بدلاً من الاعتماد على آليات الصبر على المرض والجوع إلى العون الذي توفره العائلة والمجتمع؛
- التحول من تمويل الرعاية الصحية مباشرة من قبل الأفراد إلى تمويلها من قبل نظم التأمين الصحي والتمويل الحكومي؛
- التزايد المستمر في عدد السكان الذي يؤدي إلى زيادة الطلب على الخدمات الصحية.

2.1. أسباب تكون السيطرة عليها ممكنة

تكون السيطرة ممكنة على هذه الأسباب إذا ما أحسن التعامل معها وحصل التعاون ما بين الجهات ذات العلاقة مثل التنسيق بين القطاعين العام والخاص أو بين الإدارات التي تتولى تقديم الخدمات الصحية، وتتمثل هذه الأسباب في ما يلي:

- الهدر وسوء استخدام المصادر الطبية والعلاجية المتاحة، ويأخذ هذا المحور أوجهاً عديدة أهمها:

- الإجراءات الطبية غير الضرورية (أشعة، تحاليل، تخطيط القلب...)
- حالات الإدخال غير الضرورية.

- عدم وعي وإدراك الأطباء بأهمية التكاليف؛

¹ أحمد عبد الحليم وأديب العمري، العوامل المؤدية إلى ارتفاع تكاليف الخدمة الصحية: دراسة ميدانية لمستشفى البشير والمستشفى الإسلامي، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 31، العدد 1، جامعة الأردن، الأردن، 2004، ص: 108.

- عدم تطبيق الأساليب الإدارية الحديثة في التخطيط والرقابة على استخدام المصادر المتاحة، وكذلك عدم الرقابة على المصروفات؛
 - الاعتماد على الأدوية باهضة الثمن من المصدر نفسه؛
 - إضافة إلى الأسباب التي تم ذكرها، ذكر "ثامر ياسر البكري" أسباب أخرى تتمثل في:¹
 - الزيادات في معدلات الأجور وتكاليف الطاقة؛
 - الاهتمام بالطب الوقائي؛
 - زيادة الاحتراف وكثرة التخصصات؛
 - التوسعات الكبيرة في المستشفيات؛
 - وأضاف " عبد الإله سيف الدين الساعاتي و صلاح محمود ذياب " الأسباب الآتية:²
 - ارتفاع تكاليف دراسة التخصصات الطبية والطبية المساعدة وكذلك طول الفترة الزمنية للدراسة في مجالات الطب والصيدلة والتخصصات الطبية المختلفة؛
 - ارتفاع تكاليف الأجهزة الالكترونية والمعدات الطبية؛
 - ظهور أمراض جديدة يتطلب السيطرة عليها أو اكتشاف علاجها أبحاث كثيرة لفترات زمنية طويلة؛
 - ارتفاع التكاليف التشغيلية المختلفة؛
 - وأسباب أخرى متفرقة.
- 2. صعوبات القياس التكاليفي للخدمات الصحية**

يرجع ظهور صعوبات في قياس تكاليف الخدمات الصحية إلى العوامل التالية:³

- النشأة التاريخية للخدمات الصحية وتقديمها من خلال المستشفيات العامة التي تمول من موازنة الدولة، وما واكب ذلك من عدم الاهتمام بالنظم المحاسبية المطبقة وافتقار الإدارة إلى البيانات المحاسبية التي تخدمها في تخطيط ورقابة الموارد المتاحة لديها؛
- تحديد أسعار الخدمات الصحية (في المستشفيات الخاصة) في معظم الأحوال بالاعتماد على تقديرات شخصية وليس بالاعتماد على أسس موضوعية لقياس تكاليف الموارد المستنفذة أو المستغلة في أداء الخدمة، مما أدى إلى التفاوت الكبير في أسعار نفس الخدمة بين المستشفيات الخاصة؛
- تطبيق أطر نظم المحاسبة في النشاط الفندقي على العديد من أوجه نشاط الخدمات الصحية وخاصة بالنسبة لأقسام الاستشفاء والإقامة الداخلية بالرغم من اختلاف طبيعة ونوعية الخدمات في كل منهما؛
- تركيز أغلب بحوث التكاليف والمحاسبة الإدارية على المشاكل الخاصة بالمؤسسات الإنتاجية دون المؤسسات الخدمية وخاصة في مجال الخدمات الصحية، وهو ما يستلزم ضرورة توجيه الاهتمام بدراسة المشكلات المحاسبية في تلك المؤسسات.
- إضافة إلى هذه الصعوبات، حددت صعوبات القياس التكاليفي للخدمات الصحية في المستشفيات الحكومية فيما يلي:⁴
- **عدم وجود نظم تكاليف فعلية أو نظم تكاليف محددة مقدما**

¹ ثامر ياسر البكري، تسويق الخدمات الصحية، الطبعة العربية، دار اليازوري، عمان، الأردن، دون سنة النشر، ص ص: 263-264.

² عبد الإله سيف الدين الساعاتي وصلاح محمود ذياب، مرجع سبق ذكره، 2012، ص: 66.

³ رضا إبراهيم صالح، مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط كأساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات، دورية الإدارة العامة، المجلد 42، العدد1، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002، ص ص: 47-48.

⁴ عدنان مريزق، واقع جودة الخدمات في المؤسسات الصحية العمومية: دراسة حالة المؤسسات الصحية بالجزائر العاصمة، أطروحة دكتوراه منشورة، تخصص تسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر، الجزائر، 2008، ص ص: 75-77.

المستشفيات العامة هي وحدات حكومية غير هادفة للربح تطبق أنظمة وقواعد المحاسبة العمومية، وبالتالي ففي الغالبية العظمى لا يوجد بالمستشفيات العامة نظم تكاليف فعلية لقياس التكلفة الفعلية للخدمات الصحية المؤداة، أو نظم تكاليف محددة مقدما للرقابة على عناصر تكاليف تلك الخدمات الصحية بهدف تحقيق الاستخدام الأمثل لها، وإنما تعتمد تلك الجهات على سجلات المحاسبة المالية (سجل الأجر، سجل المستلزمات، سجل المصروفات) لخصر إجمالي الإنفاق على الخدمات الصحية في نهاية كل فترة زمنية بهدف التحقق من أن الإنفاق يتم في حدود وأغراض الاعتماد المخصصة ووفقا للتعليمات المالية الصادرة من الجهات المختصة؛

- عدم وجود نظم معلومات متكاملة

يفتقر القطاع الصحي الحكومي لنظم معلومات متكاملة توفر كافة البيانات المالية والإحصائية اللازمة لأغراض القياس التكاليفي وحساب معدلات التحميل المناسبة وتوزيع عناصر التكاليف المشتركة واختيار أسس التوزيع الملائمة وتحديد الطاقات المستغلة والمتوقعة والتنبؤ بالتقلبات المتوقعة وتغيرات الطلب، وما شابه ذلك من بيانات ومعلومات لازمة لأغراض القياس والرقابة التكاليفية واتخاذ القرارات؛

- عدم ملاءمة الأساس المحاسبي المستخدم

المستشفيات العامة كوحدات حكومية ملزمة باتباع الأساس النقدي في المحاسبة عن إيراداتها ومصروفاتها، ولهذا فإن النظم المحاسبية المستخدمة بالقطاع الصحي الحكومي تعنى بإثبات العمليات المالية التي تحدث بمراكز النشاط المختلفة في الدفاتر والسجلات المختصة من واقع المستندات المؤيدة لها، بهدف تخيص وتبويب تلك العمليات وإعداد التقارير اللازمة لمتابعة نتائج تنفيذ الميزانية. فأساس الاستحقاق لا يطبق في هذا القطاع إلا فيما يتعلق بالعمليات الخاصة بالمشروعات الاستثمارية، وذلك فيما يتم توريده أو إنجازها منها سواء كان السداد مصاحبا للتوريد أو في وقت سابق أو لاحق عليه. بناء على ذلك فإنه من الممكن إثبات عمليات مالية في دفاتر وسجلات المستشفى في حين أن هذه العمليات المالية لا ترتبط بتكلفة الخدمة الصحية ولا تخص الفترة محل التسجيل، مثل دفع مبالغ كأجر مستحقة تخص سنوات سابقة. ومن الممكن أيضا عدم إثبات عناصر مالية ترتبط بتكلفة الخدمة الصحية عن الفترة كاستخدامات تم الاستفادة منها خلال الفترة المالية الحالية إلا أن واقعة الدفع النقدي للمبالغ المستحقة لم تتم خلال نفس الفترة المالية. وفي ظل هذا الأساس المحاسبي السابق تصبح البيانات المتوفرة بسجلات تلك المستشفيات العامة بيانات محدودة لا تخدم أغراض القياس التكاليفي؛

- عدم ملاءمة المستندات والسجلات المستخدمة

مستندات وسجلات المستشفيات الحكومية ليست مصممة لخدمة عملية الرقابة على كيفية أداء الخدمة الصحية بالمستشفى أو خدمة مستويات التخطيط المختلفة. وبالتالي فإن البيانات التي يولدها النظام المحاسبي الحكومي المطبق بالمستشفيات لا تخدم أو تساهم في عملية الرقابة على أعمال هذه الوحدات من منظور تكاليفي، فالمستندات والسجلات المستخدمة والبيانات التي يوفرها النظام قد تم تصميمها لغرض آخر أساسي هو الرقابة على الموارد المقدره بالموازنة، والتحقق من أن الإنفاق يتم في حدود الاعتمادات المحددة بالموازنة وضمان الرقابة قبل الصرف والتأكد من مراعاة أسس الضبط الداخلي؛

- تنوع واختلاف الخدمات الصحية المقدمة

إن إنتاج المستشفى لكل خدمة من الخدمات الصحية على حدى ليس إنتاج نمطي له نفس الخصائص والمواصفات ولا يمر بنفس المراحل الطبية بالنسبة لكل الحالات، وإنما يتنوع ويختلف هذا

الإنتاج باختلاف الشخص المستفيد من الخدمة من حيث جنس المريض وعمره وحالته الصحية وخطورة المرض والمرحلة التي وصل لها وما إلى ذلك من أمور تختلف من حالة لأخرى؛

- صعوبة تأجيل تقديم الخدمة لوقت لاحق أو الاعتذار عن تقديمها

في كثير من الحالات لا يمكن للمستشفى تأجيل تقديم الخدمة لوقت لاحق أو الاعتذار عن تقديمها بسبب زيادة غير متوقعة في حجم الطلب أو أحداث فجائية. فالأصل أن يقوم المستشفى بتقديم الخدمة الصحية لطالبيها حتى ولو اضطر لتقديمها بتكلفة غير اقتصادية. إذ يحمل هذا الإعتذار أو التأجيل (ولو كان لمجرد ساعات محدودة) في طياته مخاطر كبيرة من الممكن أن تصل لحد فقدان طالب الخدمة حياته كما هو الحال بالنسبة لحالات الوضع والأزمات القلبية وأزمات الربو والتهابات الزائدة الدودية وغيوبية مرضى السكر وحالات الفشل الكلوي وما شابه ذلك من حالات تحتم تقديم الخدمات الصحية اللازمة لأصحابها دون إبطاء أو تأجيل دون النظر لإعتبارات التكلفة.

3. الطريقة الملائمة لتحصيل التكاليف في المستشفيات

تختلف عملية قياس تكلفة المنتج عن عملية قياس تكلفة الخدمة نظرا لاختلاف طبيعة وخصائص أنشطة الخدمات عن العمليات الإنتاجية المتعلقة بإنتاج المنتج. هناك بعض أنشطة الخدمات التي يمكن تنميطها وأنشطة الخدمات التي لا يمكن تنميطها، ونوضح قياس التكلفة في كل نوع فيما يلي:

1.3. قياس تكلفة أنشطة الخدمات التي يمكن تنميطها

يتم قياس تكلفة أنشطة الخدمات التي يمكن تنميطها عن طريق تحديد إجمالي تكاليف التشغيل السنوية لكل قسم والتي تعتبر بمثابة تكاليف مشتركة سيتم توزيعها على الخدمات المختلفة المستفيدة منها والتي يؤديها القسم وذلك باستخدام وحدة قياس نمطية، وبعد تحديد إجمالي تكلفة التشغيل السنوية للقسم يتم تحديد أنواع الخدمات التي يؤديها كل قسم وعدد وحدات الخدمة لكل نوع منها، ثم يتم إيجاد متوسط تكلفة وحدة الخدمة عن طريق قسمة إجمالي تكاليف التشغيل السنوية للقسم على إجمالي عدد وحدات الخدمة المرجحة باستخدام علاقة سببية مرجحة معينة مثل زمن أداء الخدمة.¹

2.3. قياس تكلفة أنشطة الخدمات التي لا يمكن تنميطها

تكون أنشطة الخدمات التي تقوم المؤسسة بأدائها غير نمطية نظرا لاختلاف خصائص ومواصفات ونوعية كل خدمة من ناحية الزمن اللازم لأداء الخدمة أو من ناحية الجهد المبذول من طرف العاملين في أداء كل خدمة، ففي هذه الحالة لا يمكن تحديد وحدة قياس نمطية لوحدة الخدمة المؤداة حيث ستختلف تكلفة كل وحدة خدمة وسيختلف تسعيرها من خدمة لأخرى مثل المكاتب الهندسية التي تقوم بأداء خدمات استشارية أو تصميمات هندسية لعملائها.²

وتتشابه عملية قياس تكلفة الخدمة في حالة عدم إمكانية تنميط الخدمات التي تؤديها المؤسسة مع عملية قياس تكلفة المنتج في ظل نظام تكاليف الأوامر، حيث يتم حساب وقياس تكلفة كل خدمة على حدة من عناصر التكاليف المختلفة سواء كانت المواد والأجور والتكاليف غير المباشرة، ويحدد نصيب كل خدمة من عناصر التكاليف غير المباشرة عن طريق إعداد معدل التحميل والذي يتم من

¹ شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة: التكاليف على أساس النشاط- قياس التكلفة في المنشآت الخدمية- الموازنة كأداة للرقابة على للتكاليف، مرجع سبق ذكره، 2015، ص:146.

² نفس المرجع السابق، ص:158-159.

خلاله توزيع التكاليف غير المباشرة على الخدمات المختلفة التي تم أدائها والمستفيدة من تلك الخدمات، ويحسب معدل التحميل على أساس فعلي أو على أساس تقديري ثم إيجاد فروق الاستيعاب بعد ذلك.¹

يستخدم نظام الأوامر في معظم المؤسسات الخدمية (مثل مؤسسات المحاسبة، المحاماة، الطباعة وإصلاح السيارات) التي تحتاج لتتبع تكاليف الخدمات المقدمة لكل عميل واستخدامها في تحديد سعر الخدمة المقدمة للعميل، كما يمكن أن يكون لها مخزون من العمل المنجز جزئياً (خدمات تحت التنفيذ) في نهاية الفترة المحاسبية. وعليه عندما يتم التطرق للمؤسسة الخدمية يمكن تطبيق نفس المفاهيم والإجراءات الأساسية التي تستخدمها المؤسسات الإنتاجية.²

وتحمل التكاليف في المستشفيات باستخدام أسلوب التحميل الجزئي والكلي المتناولين بالتفصيل في الفصل الأول. ويتفق أسلوب التحميل الكلي أو نظرية التكاليف الإجمالية أو الكلية مع طبيعة النشاط في المستشفيات في مجال تحديد تكلفة الخدمات الصحية.³

ترتكز طريقة التكاليف الإجمالية على أساس تحميل كل خدمة من الخدمات الصحية بنصيبها من كل عنصر من عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة، ويرجع ذلك إلى أن جميع عناصر التكاليف التي يتحملها المستشفى هي من أجل تقديم هذه الخدمات الصحية، وترتكز هذه الطريقة على عدة أسس من أهمها:⁴

- تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها إلى المواد والأجور والمصروفات، كما يتم تحليلها حسب الوظائف الرئيسية للمستشفى فتشمل تكاليف طبية، تكاليف إدارية وتمويلية في المستشفيات الحكومية، أما في المستشفيات التابعة للقطاع الخاص فتشمل تكاليف طبية وتكاليف تسويقية وتكاليف إدارية وتمويلية، كما يتم تحليل عناصر التكاليف بحسب إمكانية تتبع عنصر التكلفة لوحدة النشاط (الخدمة الطبية) ومن ثم فهي تشمل تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة؛
- تحمل وحدات النشاط النهائي (الخدمات الطبية المقدمة) بجميع عناصر التكاليف سواء مباشرة أو غير مباشرة وسواء كانت مرتبطة بالنشاط الطبي أو النشاط التسويقي (إن وجد) أو النشاط الإداري والتمويلي، حيث لا يبقى أي جزء من تكاليف الفترة دون أن تحمل به الخدمات الصحية باعتبارها هي وحدات النشاط؛
- يتم تقييم وحدات النشاط غير التامة وهي تتمثل في الخدمات الصحية التي مازالت تحت العلاج سواء في أول الفترة أو آخر الفترة أيضاً على أساس التكلفة الإجمالية، ونظراً لطبيعة نشاط المستشفيات فإن وحدات النشاط التامة وهي تتمثل في الخدمات الصحية التي تم تقديمها، لا يمكن تخزينها لأن المريض إذا قدمت له الخدمة أو الخدمات الطبية اللازمة فإنه يغادر المستشفى؛
- تتوافق هذه الطريقة مع مبدأ محاسبي هام هو مقابلة الإيرادات بالتكاليف، لأن حساب النتيجة يتضمن الإيرادات الإجمالية للمستشفى التي تحصل عليها لقاء الخدمات الصحية المقدمة مقارنة بالتكاليف الإجمالية لهذه الخدمات الصحية لينتج مجمل الربح (فائض) أو مجمل الخسارة (العجز)، ثم تؤخذ بعين الاعتبار الإيرادات والأرباح الأخرى التي يحصل عليها المستشفى من مصادر أخرى ما عدا تقديم الخدمات الصحية، كما تؤخذ المصروفات والخسائر الاستثنائية بعين الاعتبار لتحديد صافي الربح أو صافي الخسارة.

¹ نفس المرجع السابق، ص: 159.

² COLIN DRURY, Op-Cit, 2018, pp: 64-65.

³ محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصحية: مدخل نظم المعلومات، مرجع سبق ذكره، 2009، ص: 140.

⁴ نفس المرجع السابق، ص ص: 140-142.

وتتماشى قائمة التكاليف وحساب النتيجة حسب نظرية التكاليف الإجمالية مع نموذجي القائمتين في المستشفيات السابق عرضهما في المبحث الثاني لنفس الفصل. ويمكن إعداد القائمتين على مستوى كل قسم من الأقسام الطبية أو على مستوى المستشفى ككل كل فترة (ربع سنة، نصف سنة، سنة مالية)¹.

المطلب الثاني: مشاكل وخطوات تخصيص التكاليف غير المباشرة في المستشفيات

نركز في هذا المطلب على المشاكل التي تواجه محاسبي التكاليف في تحميل التكاليف غير المباشرة على الخدمات الصحية والخطوات المعتمدة لتخصيصها.

1. المشاكل التي تواجه محاسبي التكاليف في تخصيص التكاليف غير المباشرة على الخدمات الصحية

نظراً لعدم وجود علاقة مباشرة وواضحة بين عناصر التكاليف غير المباشرة ووحدات التكلفة (وحدات النشاط المتمثلة في الخدمات الصحية) فإن المحاسب لا يتمكن بسهولة من تحميل عناصر هذه التكاليف على الخدمات الصحية التي تقدمها المستشفى، حيث تواجهه مجموعة من المشكلات منها:²

- تتضمن التكاليف غير المباشرة العديد من العناصر المشتركة أو العامة التي تخص أكثر من مركز تكلفة؛
- تتضمن العديد من عناصر التكاليف غير المباشرة بدورها عناصر كثيرة مختلفة بدرجات متفاوتة في علاقتها بحجم الخدمات الصحية (مستوى النشاط)، وبالتالي تنقسم إلى بنود متغيرة وثابتة وبنود مختلطة؛
- صعوبة معرفة قيمة عناصر التكاليف بسبب ارتباط الكثير من عناصرها بعامل الزمن أكثر من ارتباطه بوحدات النشاط (الخدمات الصحية)، ومن ثم يفضل تقديرها وتحميلها على الخدمات الصحية باستخدام معدلات تحميل تقديرية تحدد مقدماً قبل البدء في النشاط وهذا الأمر يعد في غاية الصعوبة بسبب عدم تجانس الخدمات الصحية التي يقدمها كل قسم طبي.

2. خطوات تخصيص التكاليف غير المباشرة في المستشفيات

تخصص التكاليف غير المباشرة في المستشفيات اعتماداً على أربع خطوات أساسية تتمثل في مايلي:³

- تقسيم المستشفى إلى مراكز تكلفة
- تتقسم مراكز التكلفة لأي مستشفى إلى:

▪ مراكز الإنتاج

وهي الأقسام الفنية التي تقدم خدمات صحية للمرضى مباشرة مثل أقسام الجراحة والعظام والطب الداخلي والأمراض الجلدية والتناسلية والنساء والتوليد والأطفال والقلب والصدر والأنف والأذن والحنجرة والأمراض النفسية والأمراض العصبية والأشعة العلاجية والفم والأسنان والكلية والمسالك البولية والعيون، ويرتبط نشاط جميع هذه المراكز مباشرة بتقديم خدمة صحية للمرضى؛

▪ مراكز خدمات إنتاجية

وهي الأقسام التي تؤدي خدماتها لمراكز الإنتاج، أي أنها لا تقدم خدماتها للمرضى بشكل مباشر ولكنها تخدم الأقسام الصحية التي تتعامل مباشرة مع المرضى، وهي نوعين:

- النوع الأول: يقدم خدمات طبية مثل:

¹ نفس المرجع السابق، ص: 142.

² محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية تأصيل علمي - تطبيق عملي، مرجع سبق ذكره، 2008، ص: 568.

³ محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصحية: مدخل نظم المعلومات، مرجع سبق ذكره، 2009، ص ص: 221-225.

- ✓ المخابر؛
- ✓ قاعات العمليات؛
- ✓ الصيدلية؛
- ✓ المخازن؛
- ✓ الاستقبال؛
- ✓ صيانة الأجهزة الطبية؛
- ✓ وحدة رسم المخ؛
- ✓ وحدة المناظير؛
- ✓ مكتب التمريض؛
- ✓ بنك الدم.

• النوع الثاني: يقدم خدمات أخرى غير طبية مثل:

- ✓ مكتب الأغذية؛
- ✓ المطبخ؛
- ✓ مخزن الأغذية؛
- ✓ المغسلة؛
- ✓ الصيانة غير الطبية؛
- ✓ مدرسة التمريض وغيرها.

▪ مراكز خدمات إدارية وتمويلية

وتتمثل في الأقسام التي تتولى أداء الخدمات الإدارية والتمويلية في المستشفى، ومن أمثلتها:

- شؤون العاملين؛
- الشؤون المالية والمشتريات؛
- نظم المعلومات؛
- العلاقات العامة؛
- الشؤون الهندسية والإحصاء والمتابعة؛
- المخازن غير الطبية؛
- الشؤون القانونية.

وتحتوي المستشفيات الخاصة وبالأخص المستشفيات الاستثمارية على قسم خاص بإجراء البحوث التسويقية لتسويق خدماتها الصحية ومن ثم يخصص له مركز تكلفة خاص يسمى مركز الخدمات التسويقية.

وفي جميع أنواع المستشفيات يوجد مركز تكلفة للنشاط الاستثماري يسمى مركز تكلفة العمليات الرأسمالية.

وبعد تحديد مراكز التكلفة يحدد لكل مركز مستوى النشاط الخاص به (أي الطاقة التي سيعمل

في ظلها)

- تخصيص التكاليف غير المباشرة لمراكز التكلفة

تتمثل غالبا عناصر التكاليف التي تخص مركزا دون غيره في:

- المواد المباشرة؛
- إهلاك آلات هذا المركز والتأمين عليها؛
- تكلفة العُد والأدوات الصغيرة التي تستهلك داخل هذا المركز.

- توزيع التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة

يمكن تخصيص هذه المجموعة من عناصر التكاليف لمركز تكلفة معين، وبالتالي يجب توزيعها على مراكز التكلفة التي استفادت منها بحسب درجة هذه الاستفادة وطبقا لأسس توزيع مناسبة ومن أمثلة ذلك ما يلي:

جدول رقم (2-1): أسس توزيع التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة في المستشفيات

عناصر التكلفة	أساس التوزيع المناسب
الإيجار	مساحة كل مركز
اهلاك مباني المستشفى	مساحة كل مركز
التأمين على مباني المستشفى	مساحة كل مركز
الإنارة	عدد المصابيح أو عدد المصابيح مرجحة بقوة المصباح بالواط
صيانة المباني	مساحة كل مركز
خدمات إجتماعية	عدد العاملين بكل مركز أو الأجر المحملة لكل مركز
خدمات طبية	عدد العاملين بكل مركز أو الأجر المحملة لكل مركز
خدمات ثقافية	عدد العاملين بكل مركز أو الأجر المحملة لكل مركز
خدمات ترفيهية	عدد العاملين بكل مركز أو الأجر المحملة لكل مركز

المصدر: محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصحية: مدخل نظم المعلومات، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، جمهورية مصر العربية، 2009، ص: 224.

3. توزيع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز الإنتاج

يتم تجميع تكاليف كل مركز من مراكز التكلفة (إنتاج وخدمات إنتاجية) ثم يعاد توزيع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز الإنتاج المستفيد باستخدام أسس التوزيع المناسبة. ونظرا لأن مراكز الخدمات الإنتاجية تنقسم إلى قسمين، الأول يتمثل في مراكز خدمات طبية أو صحية أما الثاني فيتمثل في مراكز خدمات عامة فإن أسس التوزيع المستخدمة في القسم الأول لن تكون نفسها المستخدمة في القسم الثاني. وسنتناول أسس توزيع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية ومختلف طرق توزيع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز الإنتاج من خلال المطلب الموالي.

المطلب الثالث: توزيع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز الإنتاج

نركز من خلال هذا المطلب على أسس توزيع تكاليف بعض مراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز الإنتاج، إضافة إلى طرق توزيع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز الإنتاج في المستشفيات.

1. أسس توزيع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز الإنتاج

نعرض فيما يلي أسس توزيع تكاليف بعض مراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز الإنتاج مبوبة حسب فرعي مراكز الخدمات الإنتاجية المتمثلين في مراكز الخدمات الطبية ومراكز الخدمات العامة، والموضحة فيما يلي:¹

¹ نفس المرجع السابق، ص: 225-229.

1.1.1 مراكز الخدمات الطبية

تشمل هذه المراكز الأقسام التي تقدم خدمات طبية مساعدة للأقسام الفنية الطبية (الأساسية)، ومن أهمها:

- غرف العمليات الجراحية

تتعدد أنواع العمليات الجراحية حيث تنقسم إلى عمليات ذات مهارة كبرى وعمليات كبرى وعمليات متوسطة وعمليات صغرى، وطبقاً للواقع العملي فإن الزمن المستغرق في كل نوع من أنواع العمليات يختلف عن الزمن المستغرق في باقي الأنواع، وبناءً على ذلك فإن أفضل أساس يمكن استخدامه لتوزيع إجمالي تكاليف غرفة العمليات على الأقسام الطبية (مراكز الإنتاج) هو نوع العملية مرجحاً بالزمن الفعلي الذي تستغرقه.

ويشترك محاسب التكاليف مع الأطباء المتخصصين في إجراء العمليات الجراحية - كل حسب تخصصه- في إعطاء وزن نسبي لكل نوع من أنواع العمليات يعبر عن متوسط الوقت اللازم لأداء كل عملية، وفي نهاية الفترة التكاليفية يتم حصر عدد العمليات المؤداة من كل نوع من هذه العمليات لكل قسم من الأقسام الطبية وترجح بالوزن النسبي، ثم توزع التكلفة الإجمالية لغرفة العمليات على الأقسام الطبية على أساس مجموعة الأوزان التي تخص كل قسم.

- العيادات الخارجية

تؤدي العيادات الخارجية خدمة طبية مزدوجة، فبعض المرضى المترددين عليها يحصلون على الخدمة الطبية اللازمة ثم يخرجون، والعيادات في هذه الحالة تعتبر قسم طبي، أما البعض الآخر من المرضى يدخلون العيادات الخارجية فيتم تحويلهم إلى الأقسام الطبية المتخصصة لاستكمال علاجهم داخلها، والعيادة الخارجية في هذه الحالة تعتبر مركز خدمي يقدم خدمات طبية مساعدة للأقسام الطبية.

وتحديد أساس التوزيع يخص في هذه الحالة الشق الأخير من خدمات العيادة الخارجية على الأقسام الطبية والمتمثل في عدد الحالات التي دخلت العيادة وتم تحويلها لكل قسم من هذه الأقسام.

- الأشعة التشخيصية

يشترك محاسب التكاليف مع أخصائي الأشعة في تحديد أنواع الأشعة ومقاسات كل نوع، فهناك الموجات فوق الصوتية والرنين المغناطيسي والأشعة المقطعية بالكمبيوتر والأشعة العادية والأشعة التليفزيونية وغيرها، ويتم إعطاء وزن معين والوقت اللازم لكل نوع وأي عامل من العوامل التي يكون لها أهمية في هذا المجال، ثم تجمع هذه الأوزان وتستخدم كأساس لتوزيع تكلفة قسم الأشعة التشخيصية.

- العلاج الطبيعي والتأهيل

يقصد بالعلاج الطبيعي والتأهيل ذلك العلاج الذي يقدم للمرضى المحولين إليه من الأقسام الطبية، وعليه يستثنى العلاج الطبيعي الذي يقدم للمريض الذي لم يحول من أي قسم من الأقسام الطبية، ويمكن توزيع إجمالي تكلفة العلاج الطبيعي والتأهيل على الأقسام الطبية باستخدام عدد المرضى مرجحاً بالوقت الذي يستغرقه كل مريض في العلاج الطبيعي.

- الصيدلية

نركز من خلال البحث على أن الصيدلية تقوم بصرف الأدوية لمرضى الأقسام الطبية وهي بذلك تعد مركز خدمة إنتاجي، أما إذا كانت تباع الأدوية لأي مريض فهي بذلك تعتبر مركز إنتاجي. ومن حيث كون الصيدلية مركز خدمة إنتاجي فإنه ينبغي توزيع تكلفتها الإجمالية على الأقسام الطبية باستخدام أذن صرف الأدوية كأساس لهذا التوزيع.

- المعامل أو المخابر

توزع تكلفة المخبر على الأقسام الطبية باستخدام أذن التحليل أو تصنف التحاليل إلى أنواع ويعطى لكل نوع وزن نسبي على أساس متوسط الزمن الذي يستغرقه كل نوع من أنواع التحاليل، وبذلك يكون الأساس هو نوع التحليل مرجحاً بالزمن الفعلي الذي يستغرقه.

- التخدير

توزع تكلفة قسم التخدير على الأقسام الطبية باستخدام عدد المرضى الخاضعين للتخدير بكل قسم من الأقسام وتبعاً لمبدأ الأهمية النسبية يحتمل أن يكون من غير المفيد استخدام الزمن كعنصر ترجيح حيث أنه لا يختلف كثيراً من مريض إلى آخر ومن نوع عملية إلى عملية أخرى.

- غرفة الطوارئ

توزع التكلفة الإجمالية لقسم الطوارئ على الأقسام الطبية باستخدام عدد المرضى المحولين منها إلى كل قسم من هذه الأقسام، وذلك من منطلق أن جميع المرضى الذين يدخلون الطوارئ سيتم تحويلهم إلى الأقسام الطبية المتخصصة، ويمكن أن يفضل استخدام عنصر الزمن الذي يستغرقه كل مريض بغرفة الطوارئ كعامل ترجيح، وبالتالي يكون أساس التوزيع هو عدد المرضى مرجحاً بالزمن الفعلي الذي يستغرقه كل مريض.

2.1. مراكز الخدمات العامة

تقدم هذه المراكز خدماتها لمراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الطبية، وهي تختلف عن مراكز التكاليف الإدارية والتمويلية وتشمل:

- قسم السجلات الطبية؛
- قسم التغذية؛
- قسم التنظيف والتدبير المنزلي؛
- قسم الصيانة.

ونظراً لأن مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية الطبية تستفيد من خدمات مراكز الخدمات العامة فإن تكاليف هذه المراكز (الخدمات العامة) توزع على مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية (الطبية) باستخدام عدد المرضى بكل قسم كأساس توزيع، ومن الممكن أن يرجح بنوعية ما يحتاجه كل مريض في بعض الأقسام من خدمات تزيد عن ما يحتاج باقي المرضى في الأقسام الأخرى، فمثلاً يمكن أن يتطلب الأمر بالنسبة لبعض المرضى غسيل ملابسهم أكثر من مرة ولذلك يستخدم كميات الغسيل لكل مركز كأساس للتوزيع، وفي المطبخ يمكن استخدام عدد الوجبات لكل مركز كأساس للتوزيع. لذلك توزع أولاً تكاليف مراكز الخدمات العامة على كل من مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الطبية، ثم تجمع الإجماليات لجميع المراكز ويعاد توزيع إجماليات تكاليف مراكز الخدمات الطبية على مراكز الإنتاج المستفيدة منها (الأقسام الطبية).

2. طرق توزيع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز الإنتاج

تتمثل أهم الطرق التي يمكن استخدامها لتوزيع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية (الطبية) على مراكز الإنتاج المستفيدة منها في الأربع طرق الآتية:¹

1.2. طريقة التوزيع الإجمالي

حسب هذه الطريقة، تجمع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية الطبية في مجموع أو إجمالي واحد، ثم يتم توزيعها مرة واحدة على مراكز الإنتاج (الأقسام الطبية) المستفيدة باستخدام أساس التوزيع المناسب.

¹ نفس المرجع السابق، ص ص: 230-232.

وتتجاهل هذه الطريقة تحديد مقدار استفادة كل قسم إنتاجي على حدة من كل مركز من مراكز الخدمات الإنتاجية الطبية على حدة، كما أنها استخدمت أساس واحد لتوزيع تكاليف مراكز الخدمات الطبية رغم اختلاف طبيعة الخدمات الطبية التي يقدمها كل مركز من هذه المراكز للأقسام الطبية.

2.2. طريقة التوزيع الانفرادي

وتتنص هذه الطريقة على توزيع تكلفة كل مركز من مراكز الخدمات الطبية منفردا على مراكز الإنتاج (الأقسام الطبية) المستفيدة باستخدام أساس توزيع مناسب يتفق مع طبيعة الخدمة التي يؤديها المركز.

ورغم أن هذه الطريقة حاولت تقادي بعض أوجه القصور الموجودة في طريقة التوزيع الإجمالي، إلا أنها لم تأخذ بعين الاعتبار أن كل مركز من مراكز الخدمات الطبية يقدم خدماته لمراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الطبية الأخرى أيضا.

3.2. طريقة التوزيع التنازلي

وتتنص على ضرورة الأخذ بعين الاعتبار استفادة بعض مراكز الخدمات الطبية من نشاط مراكز خدمات طبية أخرى، ويتم إقفال هذه المراكز نهائيا ولا تحمل بعد ذلك بأي جزء من تكاليف مراكز الخدمات الطبية الأخرى عند توزيعها، لذلك يجب ترتيب مراكز الخدمات الطبية ترتيبا تنازليا حسب أهمية كل منها بالنسبة لباقي المراكز، بحيث توزع أولا تكلفة مركز الخدمة الذي يخدم باقي مراكز الخدمات الطبية الأخرى ثم الذي يليه وهكذا حتى يتم توزيع تكلفة آخر مركز من مراكز الخدمات الطبية على مراكز الإنتاج فقط.

ورغم أن هذه الطريقة أخذت بعين الاعتبار استفادة بعض المراكز الطبية من خدمات مراكز الخدمات الطبية الأخرى، إلا أنها أغفلت إمكانية تبادل هذه الخدمة فيما بين مراكز الخدمات الطبية وبعضها البعض.

4.2. طريقة التوزيع التبادلي

وتتنص هذه الطريقة على ضرورة الأخذ بعين الاعتبار الاستفادة المتبادلة فيما بين مراكز الخدمات الطبية وبعضها البعض ومن ثم ينبغي أولا ضرورة توزيع الخدمات المتبادلة بين مراكز الخدمات الطبية ثم تحديد إجمالي تكلفة كل مركز خدمة طبية، وبعدها يتم توزيع تكاليف مراكز الخدمات الطبية على مراكز الإنتاج المستفيدة باستخدام أسس التوزيع المناسبة.

ورغم دقة هذه الطريقة وعدالتها، إلا أن إجراءاتها الحسابية تتميز بالصعوبة والتعقيد خاصة كلما زاد عدد مراكز الخدمات الطبية التي تتبادل الخدمات فيما بينها، ويمكن التغلب على ذلك باستخدام الأساليب الرياضية الحديثة التي تصلح في هذا المجال.

خلاصة الفصل الثاني

عزقت منظمة الصحة العالمية المستشفى بأنه جزء أساسي من نظام اجتماعي وصحي وظيفتها تقديم رعاية صحية كاملة للسكان، تشمل هذه الرعاية الخدمات بنوعيتها الوقائي والعلاجي وخدمات العيادات الخارجية، وتتمثل وظائفه في تقديم جميع مستويات الخدمة الصحية، التثقيف الصحي، الوقاية من الأمراض والتطعيم، التعليم والتدريب، إجراء البحوث الطبية وممارسة الدور الاجتماعي والاقتصادي، كما تعددت أنواع المستشفيات حسب عدة عوامل من بينها طبيعة الخدمة الصحية المقدمة، طبيعة الملكية، العوامل الديموغرافية، الحجم، فترة الإقامة والعلاج... الخ.

الخدمة الصحية هي الخدمة التي يوفرها القطاع الصحي في الدولة والتي تهدف لتحسين الحالة الصحية للأفراد، من أهم خصائصها مشاركة المريض في إجراءات الخدمة، تزامن الإنتاج والاستهلاك، العرضة للعطب، اللاملموسية، عدم التجانس. تصنف الخدمة الصحية إلى الرعاية الصحية الأولية، الثانوية، التخصصية والتأهيلية، ويعتمد تقديمها على عناصر أساسية تتمثل في القوى البشرية، المرضى، المباني والأراضي المستخدمة، الأجهزة والمعدات والآلات، المستهلكات الطبية وغير الطبية، المعلومات والتنظيم والإدارة واتخاذ القرارات.

يهدف تطبيق محاسبة التكاليف في المستشفيات إلى تحديد التكلفة، تحقيق الرقابة، تقييم الخدمات الصحية المقدمة والتي لا تزال تحت العلاج، توفير البيانات اللازمة لإعداد الموازنات التخطيطية وتقييم المخزون ومساعدة الإدارة في القيام بوظائفها المختلفة وترشيد قرارات تسعير الخدمات الصحية، ويتطلب تطبيقها توفر مقومات أساسية. يتفق أسلوب التحميل الكلي أو نظرية التكاليف الإجمالية أو الكلية مع طبيعة النشاط في المستشفيات في مجال تحديد تكلفة الخدمات الصحية حيث تركز طريقة التكاليف الإجمالية على أساس تحميل كل خدمة من الخدمات الصحية بنصيبها من كل عنصر من عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة، وتعد قائمة التكاليف وحساب النتيجة حسب هذه النظرية على مستوى كل قسم من الأقسام الطبية أو على مستوى المستشفى ككل كل فترة.

تخصص التكاليف غير المباشرة في المستشفيات بالاعتماد على أربع خطوات أساسية متمثلة في تقسيم المستشفى إلى مراكز تكلفة، تخصيص التكاليف غير المباشرة لمراكز التكلفة، توزيعها على مراكز التكلفة، إضافة إلى توزيع تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية على مراكز الإنتاج باستخدام أسس معينة وتطبيق إحدى طرق الأربعة للتوزيع (طريقة التوزيع الإجمالي، الانفرادي، التنازلي والتبادلي).

الفصل الثالث:

محاسبة التكاليف على أساس
الأنشطة في المستشفيات

الفصل الثالث: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات

تمهيد الفصل الثالث

لقد غير التقدم التكنولوجي الذي شهدته الفترة الأخيرة من هيكل التكاليف، حيث أصبحت التكاليف غير المباشرة أكبر مما كانت عليه سابقاً مما يدل على أن حصة المنتج أو الخدمة من هذه التكاليف أصبحت أكبر من ذي قبل، ولما اعتادت المؤسسات على استخدام نظام التكاليف التقليدي في تحميل هذا النوع من التكاليف على الوحدات المنتجة لم تتمكن من توفير المعلومات المعبرة عن التكلفة الدقيقة والحقيقية للمنتجات والخدمات مما له تأثير مباشر على القرارات المختلفة التي تتخذها الأطراف داخل وخارج المؤسسة، إضافة إلى تأثيرها في قيام المؤسسة بوظائفها المختلفة وذلك نتيجة اعتمادها أسس غير ملائمة في تخصيص التكاليف غير المباشرة.

وبسبب الإنتقادات المتزايدة لاستخدام النظام التقليدي في تحميل هذا النوع من التكاليف على الوحدات المنتجة، اتجهت المحاسبة نحو البحث عن نظام جديد يمكن استخدامه لتحميل التكاليف غير المباشرة على وحدات الإنتاج، وكان نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من أهم الأنظمة المقترحة.

سنتناول في هذا الفصل الإطار النظري لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات، وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: مفهوم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؛

المبحث الثاني: تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؛

المبحث الثالث: استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات.

المبحث الأول: مفهوم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

في أواخر الثمانينات، أصبح المسيرون والمحاسبون غير راضين على أنظمة التكاليف التقليدية، حيث يمكن وصف معظمها كأنظمة على أساس الحجم، حيث تعتمد في توزيعها للتكاليف غير المباشرة على المنتجات والخدمات على أساس قواعد تخصيص مرتبطة بالحجم مما ساهم في ظهور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

سنتناول من خلال هذا المبحث العوامل المساعدة على ظهور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وتعريفها وافترضاها الأساسية، مفاهيمها الأساسية، إضافة إلى أهميتها وأهدافها.

المطلب الأول: العوامل المساعدة على ظهور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، تعريفها وافترضاها الأساسية

سيعالج هذا المطلب العوامل المساعدة على ظهور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، تعريفها وافترضاها الأساسية.

1. العوامل المساعدة على ظهور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

صممت أنظمة التكاليف التقليدية للمنتجات منذ عقود، وذلك عندما أنتجت معظم المؤسسات مجموعة محدودة من المنتجات، حيث كان العمل المباشر والمواد المباشرة هي التكاليف المهيمنة في المؤسسة وكانت التكاليف غير المباشرة منخفضة نسبياً. لذلك لم تكن التثوهات الناتجة عن التخصيص غير الملائم لهذه التكاليف ذات أهمية كبيرة،¹ ولتخصيص هذه الأخيرة على المنتجات، تستخدم الأنظمة التقليدية قواعد التخصيص المتعلقة بالحجم كعدد ساعات العمل المباشر وعدد ساعات عمل الآلة، رغم تمكن هذه القواعد من القياس الدقيق للموارد المستهلكة في إنتاج المنتجات إلا أن هناك العديد من موارد المؤسسة لأنشطة لا علاقة لها بالحجم، والمتمثلة في الأنشطة المساعدة كمناولة المواد، شرائها وأنشطة التفقيش. وتفترض هذه الأنظمة أن كل الموارد تستهلك بالتناسب مع عدد المنتجات مما يؤدي إلى تشوه تكاليف المنتجات.² إضافة إلى هذه التثوهات ومع ارتفاع تكلفة معالجة المعلومات، كان من الصعب تبرير استخدام أساليب أكثر تطوراً لتخصيص التكاليف غير المباشرة.³

تنتج المؤسسات حالياً مجموعة واسعة من المنتجات، حيث لا يمثل العمل المباشر والمواد المباشرة سوى جزء قليل من التكاليف الكلية، على عكس ذلك فإن التكاليف غير المباشرة ذات أهمية كبيرة، لذلك لا يمكن تبرير تخصيص التكاليف غير المباشرة باستخدام قاعدة العمل المباشر المنخفض، خاصة عندما لا تشكل تكاليف معالجة المعلومات حاجزاً لإدخال أنظمة أكثر تطوراً.⁴

إضافة إلى ذلك، نتج عن المنافسة الشديدة لعام 1980 قرارات خاطئة سببها نقص المعلومات عن التكلفة الأكثر احتمالاً.⁵ واقترح Holzer و Norreklit أن الحاجة إلى التكاليف الأكثر دقة تزيد بسبب زيادة تكلفة الحصول على معلومات التكلفة المفتقر لها وانخفاض تكلفة معالجة أنظمة التكلفة الأكثر تطوراً.⁶

¹ COLIN DRURY , Management and Cost Accounting ,Third Edition, English Language Book Society(ELBS), United Kingdom,1992, p: 274.

² COLIN DRURY, Costing: an introduction, Third Edition, Springer, United Kingdom, 1994, p: 274.

³ COLIN DRURY , Management and Cost Accounting , Op-Cit, 1992, p: 274.

⁴ IBID, p: 274.

⁵ IBID, p: 274.

⁶ IBID, p: 274.

خلال 1980، أصبح العديد من المسيرين رافضين لنظام محاسبة تكاليفهم، وشرعت بعض المؤسسات في تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وتوجد العديد من الأسباب المبررة لطلب المسيرين للنظام:¹

أول سبب هو تخصيص الطريقة للتكاليف غير المباشرة بما فيها العمل بطريقة تعسفية، حيث لا ترتبط هذه التكاليف بالضرورة مباشرة بالإنتاج، إضافة إلى أن استخدام مجمع تكاليف غير مباشرة وحيد وقواعد تخصيص هذه التكاليف كالعامل المباشر أصبح غير كافياً، حيث في بيئة التصنيع الحالية لا ترتبط الموارد غالباً بالعمل المباشر. وإذا أرادت المؤسسات تعظيم أرباحها فإن لها خيارين إما تخفيض التكاليف أو تصحيح أسعار المنتجات، يؤدي هذا الأخير إلى تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؛

يرتبط السبب الثاني بالمعلومات المطلوبة، تسعى أنظمة محاسبة التكاليف لضمان المعلومات المساعدة للتنفيذيين لأداء واجبات إدارة التكلفة، فإذا قام المسيريون بتحسين وإعادة تصميم عمليات التصنيع فإنهم يرغبون أن تكون أنظمة محاسبتهم مصممة خصيصاً للعمليات الجديدة، وإذا كانت الأنشطة تسير بصفة جيدة فإن التكاليف ستخفض وستكون المنتجات أكثر قدرة على المنافسة. ورأت المؤسسات أن نظام تكاليفها الحالي موجه أكثر نحو المحاسبة المالية ويوفر القليل من المعلومات عن تحديد تكاليف المنتج، اتخاذ قرارات مزيج المنتج وتقييم أداء المؤسسة. كما جعلت تطورات تكنولوجيا جمع المعلومات عملية جمع ومعالجة المعلومات الأكثر تفصيلاً مطلوبة من طرف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

ويمكن لبعض المؤشرات أن تشير للحاجة لنظام تكلفة حديث، والمتمثلة في:²

- عدم ثقة المسيرين في تقارير تكاليف المنتج؛
- عدم رضا رجال التسويق عن تكاليف المنتج المقر عنها؛
- وجود بعض المنتجات المربحة رغم أنها مسعرة بسعر السوق؛
- زيادة المبيعات بينما تتناقص الأرباح؛
- عدم بيع المنافسين لبعض المنتجات المحققة لهامش ربح عالي؛
- معدلات تكلفة غير المباشرة مرتفعة جداً ومتزايدة؛
- تنوع خطوط الإنتاج؛
- توفر المؤسسة على نسبة صغيرة من العمل المباشر؛
- تسعير المنافسين لبعض منتجات المؤسسات بسعر منخفض جداً.

صمم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في منتصف الثمانينات أساساً لتصحيح تخصيص المصنوع للتكاليف غير المباشرة وكان استجابة لطرق حساب التكاليف التقليدية الأمريكية غير الدقيقة.³ وطبقت القليل من المؤسسات خلال 1980 نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا. وضع Robert kaplan و Robin cooper في سلسلة من المقالات المركزة على معرفة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة المبتكر تصور للفكرة التي يقوم عليها هذا النظام وتمت صياغة مصطلح Activity-based costing (ABC)، الذي نتج عنه قدر كبير من

¹ Reyhanoglu, Metin, **Activity-Based Costing System Advantages and Disadvantages**, July 1, 2004, pp :2-3, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=644561> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.644561>, 09/11/2016, at: 18:12.

² IBID, p : 3.

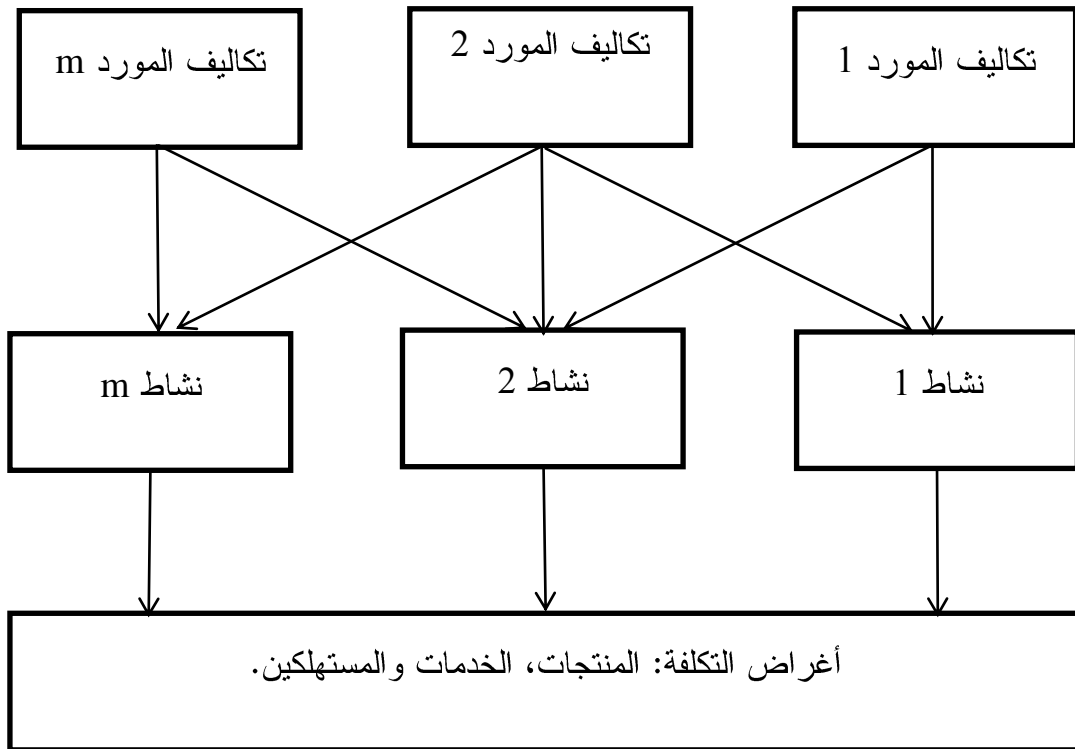
³ Wegmann, Grégory, **Developments Around the Activity-Based Costing Method: A State-of-the Art Literature Review**, September 6, 2007, p:3 Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1012664> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1012664>, 10/11/2016, at: 09:19.

الدعاية وبدأ الخبراء الاستشاريون تسويقه وتنفيذه قبل نهاية العقد، وتقر الدراسات الاستقصائية أن ما يقارب 25% من المؤسسات في مختلف الدول نفذت ABC استنادا إلى خبرتها في العمل مع المتبنين الأوائل في الولايات المتحدة.¹

2. تعريف محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة Activity-based costing عرف العديد من الرواد طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، من بينها نعرض ما يلي:

عرفه Robin cooper & Robert kaplan أنه ذلك النظام الذي يمكن من تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة ثم على المنتجات، الخدمات والزبائن.² والشكل التالي يلخص هذا التعريف:

شكل رقم (1-3): تخصيص التكاليف غير المباشرة حسب Robin cooper & Robert kaplan



المصدر: Robert S. Kaplan and Robin Cooper, Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance, Harvard Business Press, 1998, USA, p:3.

¹ COLIN DRURY, management and cost accounting, 8 edition, cengage learning, United Kingdom, 2012, pp: 254-255.

² Robert S. Kaplan and Robin Cooper, Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance, Harvard Business Press, USA, 1998, p:3.

وعرف Charles Horngren نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بأنه أفضل أداة لتتبع نظام التكلفة من خلال تحديد الأنشطة كأغراض تكلفة أساسية، بعد تحديد الأنشطة يتم حساب تكاليف الأنشطة ثم تخصيص تكاليف هذه الأنشطة على أغراض التكلفة كالمنتجات، الخدمات والمستهلكين، وذلك على أساس مزيج الأنشطة اللازمة لإنتاج المنتجات والخدمات.¹

والشكل التالي يلخص هذا التعريف:

شكل رقم (2-3): تخصيص التكاليف غير المباشرة حسب Charles Horngren



المصدر: Charles T Horngren, Srikant M. Datar and Madhav V. Rajan. **Cost accounting: A managerial emphasis**, Op-Cit, 2015, p: 158.

وعرف Colin Drury نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

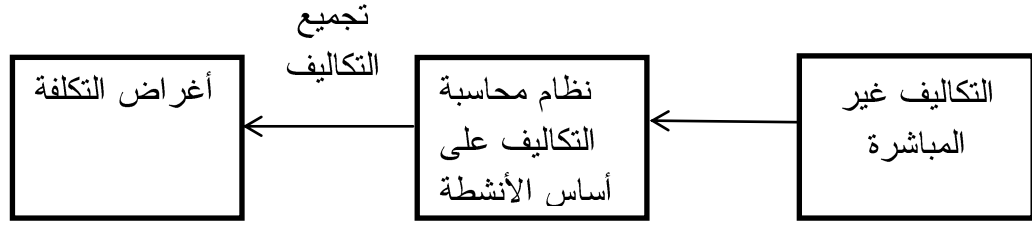
على أنه نظام لتخصيص التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة.²

والشكل التالي يلخص هذا التعريف:

¹ Charles T Horngren, Srikant M. Datar and Madhav V. Rajan, **Cost accounting: A managerial emphasis**, Op-Cit, 2015, p: 158.

² Drury, Colin, **Management accounting for business decisions**, 2 edition, Thomson Learning, 2001, Italy, p:156.

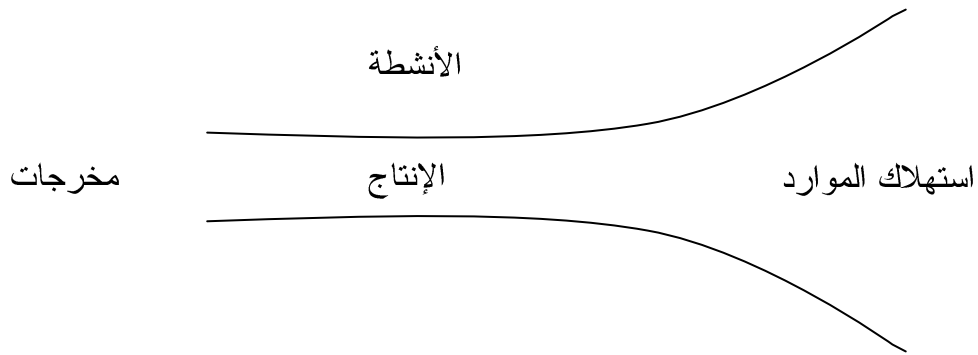
شكل رقم (3-3): تخصيص التكاليف غير المباشرة حسب Colin Drury



المصدر: من إعداد الباحثة، بالإعتماد على Drury Colin, Management accounting for business decisions, 2 edition, Thomson Learning, 2001, Italy, p:156.

وعرف Judith J BAKER نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على أنه المنهجية التي تقيس تكلفة وأداء الأنشطة، الموارد وأغراض التكلفة. حيث تخصص الموارد على الأنشطة، ثم تخصص تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة على أساس استهلاكها، ويفرض النظام وجود علاقة سببية بين أغراض التكلفة والأنشطة. فالمفهوم الأساسي للنظام هو أن الأنشطة تستهلك الموارد لانتاج مخرجات، وذلك حسب ما يوضحه الشكل التالي:¹

شكل رقم (3-4): تخصيص التكاليف غير المباشرة حسب Judith J BAKER



المصدر: BAKER Judith J, Activity-based costing and activity-based management for health care, aspen publishers, USA, 1998, p:2,
websit:<https://books.google.dz/books?id=83xbATY6ix8C&printsec=frontcover&hl=fr#v=onepage&q&f=false>, 28/09/2016, at: 6:10.

¹ BAKER, Judith J, Activity-based costing and activity-based management for health care, aspen publishers, USA, 1998, p:2, websit:
<https://books.google.dz/books?id=83xbATY6ix8C&printsec=frontcover&hl=fr#v=onepage&q&f=false>, 28/09/2016, at: 6:10.

و عرف Michael R. Kinney وآخرون محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على أنها نظام لمحاسبة التكاليف الذي يركز على الأنشطة المختلفة في المؤسسة، يقوم النظام بتجميع التكاليف على أساس طبيعتها وأهميتها بالنسبة لهذه الأنشطة. يركز هذا الأسلوب على ربط التكاليف بالمنتجات والخدمات استناداً على الأنشطة التي تقوم بإنتاج، أداء، توزيع ودعم هذه المنتجات والخدمات.¹

من خلال التعاريف السابقة، نستنتج أن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هي نظام لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات على مرحلتين، ففي المرحلة الأولى يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة، وفي المرحلة الثانية تخصص تكاليف هذه الأنشطة على أغراض التكلفة النهائية (المنتجات، الخدمات والزبائن) اعتماداً على حجم طلب هذه المنتجات والخدمات من تلك الأنشطة من خلال مسببات النشاط. فحسب هذا النظام لا تستهلك المنتجات النهائية موارد المؤسسة وإنما تستهلك الأنشطة، وأن هذه الأنشطة هي التي تستهلك موارد المؤسسة، لذلك فإن تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات يجب أن يكون على أساس الأنشطة التي تستهلكها هذه المنتجات.

3. إفتراضات نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

يعبر عن أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالعلاقة السببية إلى تكاليف الأنشطة وأداء الأنشطة والعمليات ذات الصلة وأغراض التكلفة، حيث يتم تخصيص التكاليف على الأنشطة المستهلكة للموارد ثم تخصص على أغراض التكلفة على أساس استهلاكها للأنشطة. ويختلف هذا الأسلوب عن الأنظمة التقليدية في طريقة تجميع التكاليف، تجمع التكاليف في الأنظمة التقليدية حسب الوظيفة أو القسم ثم يتم تحميلها على المنتجات بواسطة مجموعة قليلة من مقاييس النشاط، أما نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة فينظر إلى الموارد والأنشطة كمولد للتكاليف في حين تنظر النظم التقليدية للمنتجات على أنها مستهلك للتكاليف. وبناءً على ذلك حددت مجموعة من الإفتراضات الأساسية والتي تعد أسس ومبادئ لهذا النظام والمتمثلة في الإفتراضات الستة التالية:²

- **الإفتراض الأول:** الأنشطة تستهلك الموارد *Activities consume resources* يقوم هذا الإفتراض على أن النشاط هو المستهلك للموارد وبالتالي يسبب حدوث التكلفة؛
- **الإفتراض الثاني:** المنتجات أو الزبائن هي التي تستهلك الأنشطة *Products or costumers consume activities* ويعني أن الأنشطة التي يتطلب مزاولتها في العمليات (المساندة، الإنتاجية) تتطلب موارد؛
- **الإفتراض الثالث:** نموذج محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هو نموذج استهلاك وليس انفاق *Model of consumption rather than spending* يبين هذا الإفتراض أنه من أجل تخفيض التكاليف فإن مستوى الانفاق يجب أن يتغير وأن هذا النموذج لا يعترف بالانفاق بل بالاستهلاك، وأن النظر إلى التغيير على المدى القصير هو محدود ومعدوم أما التأثير في استهلاك الموارد في المدى الطويل يمكن أن يعدل ليتوافق مع الانفاق الاستهلاكي؛
- **الإفتراض الرابع:** هناك مجموعة كبيرة من الأنشطة يمكن تحديدها وقياسها *Activities of wide array can be identified and measured* من خلال هذه الإفتراض يمكن التعرف على مجموعة واسعة من الأنشطة التي يمكن قياسها، هذه الأنشطة تعكس علاقة السبب والنتيجة لاستهلاك الموارد لأنها مكونة من مسببات تكلفة متعددة

¹ Jesse T. Barfield, Cecily A. Raiborn and Michael R. Kinney, **Cost Accounting: Traditions and Innovations**, 4 edition, south western Educational Publishing, 2001, p:141.

² عبد السلام لفته وميادة مهدي صالح، أسلوب ABC ودوره في تحديد تكلفة مشروعات قطاع المقاولات: دراسة تطبيقية في شركة العراق العامة لتنفيذ مشاريع الري، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 82، جامعة بغداد، العراق، 2013، ص: 43-44.

بدلاً من مسبب واحد، وتستخدم الأنظمة التقليدية عدد قليل من مقاييس الأنشطة عند تتبع التكاليف إلى المنتجات وغالباً ما تكون ساعات العمل المباشر؛

- الافتراض الخامس: مسببات التكلفة تكون متجانسة Cost pools are homogeneous يجب أن يكون كل مسبب تكلفة موجه بواسطة أنشطة متجانسة من قبل نشاط واحد أو مجموعة من الأنشطة المترابطة؛

- الافتراض السادس: التكاليف في كل مسبب تكلفة متغيرة (متناسبة بدقة مع النشاط) All cost in each cost pools are variable (strictly proportional to activity)

يعني ذلك أن جميع التكاليف في كل مجمع تكلفة يجب أن تتغير تناسبياً مع التغيرات في مستوى النشاط أي أن التكاليف في كل مجمع تكلفة تكون متناسبة (متغيرة) مع النشاط أي أن التكاليف الثابتة ستكون فقط على مستوى التسهيلات وجميع الأنشطة تعتبر تكاليفها متغيرة. تمثل هذه الافتراضات إحدى الآثار الرئيسية لأسلوب التكلفة على أساس النشاط، حيث يعتبر أداة طويلة الأجل ويعتبر الانفاق ثابت في الأجل القصير، يمكن لاستخدام هذا الأسلوب للتنبؤ في الأجل القصير أن يغفل حقيقة أن التكاليف هي نتيجة لقرارات الانفاق.

المطلب الثاني: المفاهيم الأساسية لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

يرتكز تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على مجموعة من المفاهيم، التي سنعرضها في هذا المطلب.

ارتبط مفهوم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بعدة مفاهيم نعرضها فيما يلي:

1.1 الأنشطة Activities

1.1.1 تعريفها

الأنشطة هي الإجراءات الأساسية التي تقوم بها المؤسسة لتدعم بصفة مباشرة أو غير مباشرة إنتاج المنتج أو الخدمة. طبقاً لأغراض محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة فإن الأنشطة هي تلك الأنشطة الرئيسية التي تمكن من تجميع التكاليف وتتبع الأداء، تشكل مجموعة هذه الأنشطة المسار.¹ يعتبر التحديد الدقيق للأنشطة من أساسيات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، يتم تحديد الأنشطة عن طريق اعداد قائمة تشمل كافة أنواع العمل المختلفة داخل المؤسسة، ونظراً لأن القائمة تشمل العديد من الأنشطة المختلفة، لذلك يتم إعادة تصنيف تلك الأنشطة إلى مجموعات متجانسة وهي خطوة هامة كونها تتطوي على استخدام مرشحات filters تؤدي إلى اختصار عدد الأنشطة والوصول إلى أوعية تكلفة متجانسة وهذا ما يقلل بدوره من عدد مسببات التكلفة المستخدمة في عمليات التحميل وبالتالي تسهيل عملية التطبيق.²

ولاختصار عدد الأنشطة إلى مجموعات متجانسة يمكن استخدام المعيارين الآتيين:³

- معيار مستوى النشاط: لكي يكون نشاط ما صالح للدخول في مجموعة معينة يجب أن يكون يؤدي في نفس المستوى الذي تؤدي فيه باقي أنشطة المجموعة، هذا ما يساهم في ترابط الأنشطة منطقياً داخل المجموعة.

¹Arvind Ballakur, Managerial accounting strategy : activity based costing, technology management: the new international language, Portland, OR, 1991, p: 3.

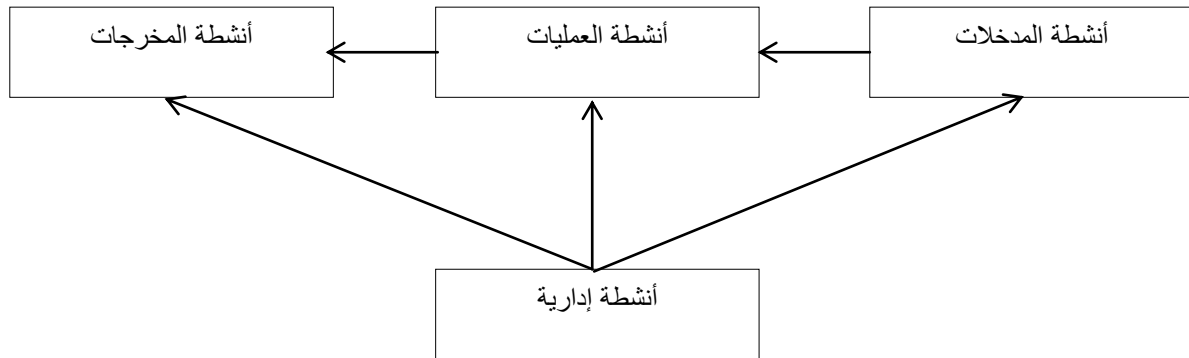
² أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006، ص: 72.

³ نفس المرجع السابق، ص: 72.

- معيار المسبب لتكلفة النشاط: بمعنى لكي يكون نشاط ما صالح للدخول في مجموعة معينة يجب أن يستخدم نفس مسبب التكلفة المستخدم من قبل باقي أنشطة المؤسسة.
2.1. تصنيفات الأنشطة

يسهل تصنيف الأنشطة تحقيق الأهداف الإدارية الرئيسية مثل تكلفة المنتج، التحسين المستمر، إدارة الجودة الشاملة وإدارة التكاليف البيئية.¹
تقسم الأنشطة بصفة عامة إلى أربعة أنواع رئيسية هي:²
- **أنشطة المدخلات Input Activities**: هي الأنشطة المرتبطة بالإستعداد لإنتاج المنتج أو تقديم الخدمة، ومن الأمثلة على هذه الأنشطة نجد نشاط البحث والتطوير، نشاط تصميم المنتج أو الخدمة ونشاط توظيف وتدريب الموظفين ونشاط شراء الأجهزة والمعدات وغيرها؛
- **أنشطة العمليات Processing Activities**: هي الأنشطة المرتبطة بعملية تصنيع المنتجات أو الخدمات، من أمثلتها نشاط تشغيل الأجهزة المستعملة في صناعة المنتجات ونشاط تخزين الإنتاج تحت التشغيل وفحص الأجزاء المنجزة؛
- **أنشطة المخرجات Output Activities**: هي الأنشطة المرتبطة بالتعامل مع العملاء، من أمثلتها نشاط بيع المنتجات أو تقديم الخدمات ونشاط مطالبات العملاء ونشاط شحن البضاعة؛
- **أنشطة إدارية Administrative Activities**: هي الأنشطة التي تدعم الأنشطة الثلاث الأولى السابق ذكرها ومن أمثلتها نشاط خدمات المحاسبة ونشاط الخدمات الإدارية والقانونية.
والشكل التالي يلخص الأنشطة السابقة والعلاقة فيما بينها:

شكل رقم (3-5): أنواع الأنشطة والعلاقة فيما بينها



المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على: أحمد حسن ظاهر، مرجع سبق ذكره ، 2008، ص:190.

وتصنف الأنشطة أيضا حسب المعايير التالية:

- تصنيف الأنشطة حسب غرض حساب التكاليف
- تصنف الأنشطة حسب هذا الغرض إلى أنشطة رئيسية وثانوية:³
- **الأنشطة الرئيسية:** يتمثل النشاط الرئيسي في النشاط الذي يتم استهلاكه بواسطة غرض التكلفة النهائي مثل المنتج، الخدمة أو المستهلك؛

¹ Don R. Hansen, Maryanne M. Mowen, **Op-Cit**, 2006, p: 135.

² أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، مرجع سبق ذكره، 2008، ص:190.

³ Don R. Hansen, Maryanne M. Mowen, **Op-Cit**, 2006, p: 135.

■ **الأنشطة الثانوية:** النشاط الثانوي هو الذي يتم استهلاكه من طرف أغراض التكلفة الوسيطة مثل الأنشطة الرئيسية أو المواد أو الأنشطة الثانوية الأخرى.

ولإيضاح الفرق بين هذين الصنفين، نجد في نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أن الأنشطة تستهلك الموارد وبالتالي في المرحلة الأولى تحمل تكلفة الموارد على الأنشطة، ويكشف النظام أيضا على أن المنتجات تستهلك الأنشطة ولكن الأنشطة الرئيسية فقط، لذلك قبل تحميل تكاليف الأنشطة الرئيسية على المنتجات يجب تحميل أولا تكاليف الأنشطة الثانوية المستهلكة من طرف الأنشطة الرئيسية على الأنشطة الرئيسية.

- **تصنيف الأنشطة حسب القيمة المضافة**

يتيح تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إمكانية تحديد وتعريف جميع الأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج وتقديمه، إلا أن هذا التحديد لا يدل على أن جميع الأنشطة المؤداة داخل المؤسسة ذات أهمية أو ذات قيمة مضافة أو تؤدي بكفاءة، لذلك يمكن للمؤسسة تصنيف الأنشطة إلى:¹

■ **أنشطة ذات قيمة مضافة values activities**

وهي الأنشطة الجوهرية التي تقوم بها المؤسسة لتحقيق الهدف الخاص بها وتتحصر في نوعين:

- أنشطة تقوم ببعض العمليات الإنتاجية داخل المؤسسة: الإنتاج، الفحص، مراقبة الجودة؛
- أنشطة تستمد قيمتها من تقديمها خدمات مباشرة للعملاء: أنشطة البيع والتسويق وخدمة العملاء.

■ **أنشطة لا تضيف قيمة non values activities**

وهي الأنشطة التي تعتبرها المؤسسة غير مؤثرة. ويتيح هذا التمييز للأنشطة فرصة كبيرة لإدارة المؤسسة لدراسة تكاليف الأنشطة بالعمق والتحليل اللازم ومحاولة إلغاء الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة والتي لا تحقق قيمة مضافة، إضافة إلى إمكانية تحسين أساليب أداء الأنشطة ذات القيمة المضافة الضعيفة.

- **تصنيف الأنشطة حسب مستوى النشاط Activity-Level Classification**

تصنف الأنشطة حسب مستوى النشاط إلى أربع أصناف، يحتوي كل مستوى على أنشطة مختلفة حسب ما يوضحه الشكل رقم (3-6) الذي يبين التسلسل الهرمي للأنشطة وتكاليفها الذي يصنف الأنشطة إلى أربع مستويات، حيث لا يتغير استهلاك أي نشاط ذو مستوى أعلى مع الأنشطة في المستويات الدنيا، بمعنى أن تكاليف المستوى الأعلى دائما مشتركة مع كل الأنشطة في المستويات الدنيا، لذلك ينبغي عدم توزيعها على المستويات الدنيا.² وتتمثل هذه الأنشطة في:³

■ **الأنشطة على مستوى الوحدة unit level activities**

تعرف أيضا بالأنشطة ذات الصلة بالحجم، يتم تنفيذ هذه الأنشطة في كل مرة لإنتاج وحدة من المنتج أو الخدمة، تشمل النفقات في هذا الصنف على الأجور المباشرة، المواد المباشرة والنفقات المستهلكة بالتناسب مع الوقت اللازم لتجهيز الآلة (مثل الصيانة).

تستهلك الأنشطة على مستوى الوحدة الموارد بالتناسب مع عدد وحدات الإنتاج وحجم المبيعات، فعلى سبيل المثال إذا رفعت المؤسسة عدد الوحدات المنتجة ب 10٪، فإن استهلاكها لتكلفة الأجور سيرتفع ب 10٪، ترتفع ساعات عمل الآلة ب 10٪ وترتفع تكاليف الطاقة ب 10٪.

¹ هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص: 322.

² THYSSSEN Jesper, ISRAELSEN Poul and JØRGENSEN Brian, **Activity-based costing as a method for assessing the economics of modularization : A case study and beyond**, International journal of production economics, vol 103, no 1, Aalborg Universitet, DENMARK, 2004, p:07.

³ Colin Drury, **management and cost accounting**, Op-Cit, 2012, pp: 259-260.

تشتمل مسببات التكلفة النموذجية للأنشطة على مستوى الوحدة على ساعات العمل، ساعات عمل الآلة وكمية المواد المعالجة، وتستخدم هذه المسببات أيضا من طرف أنظمة التكاليف التقليدية وعليه هذه النظم مناسبة لتحميل تكاليف الأنشطة على مستوى الوحدة على أغراض التكلفة.

▪ **الأنشطة على مستوى الدفعة (أو الطلبية) batch level activities**

هي الأنشطة المؤداة طوال الوقت لإنتاج مجموعة من السلع. تتغير تكلفة الأنشطة على مستوى الدفعة حسب التغير في عدد الدفعات الإنتاجية، إلا أنها تكون ثابتة في ما يخص علاقتها بعدد الوحدات داخل نفس الدفعة، وعلى سبيل المثال تستهلك موارد التجهيز عندما يتم تغيير الآلة من منتج واحد لآخر، كلما تم إنتاج دفعات أكثر يتم استهلاك المزيد من موارد التجهيز، ويكون الطلب على موارد التجهيز مستقل عن عدد الوحدات المنتجة.

تعالج أنظمة التكاليف التقليدية نفقات الأنشطة على مستوى الدفعة كتكاليف ثابتة، في حين يفترض نظام التكاليف على أساس الأنشطة أن تكاليف الأنشطة على مستوى الدفعة تتغير مع عدد الدفعات المعالجة.

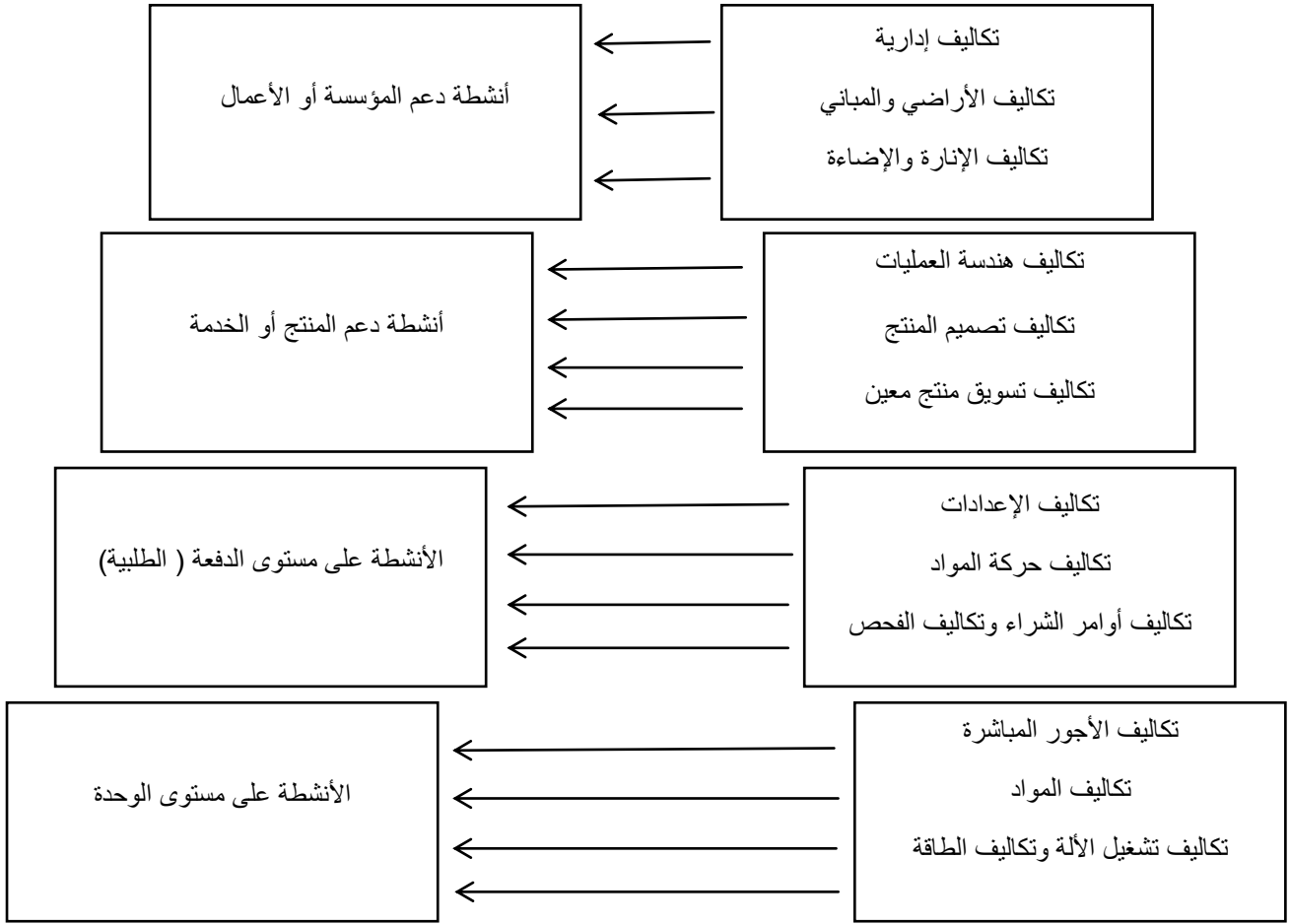
▪ **أنشطة دعم المنتج product-sustaining activities أو أنشطة دعم الخدمة service-sustaining activities**

هي الأنشطة المؤداة للتمكن من إنتاج وبيع المنتجات الفردية (الخدمات)، ومن أمثلتها أنشطة المحافظة على المنتج وتحديث مواصفاته وتقديم الدعم الفني للمنتجات والخدمات الفردية. ترتفع تكاليف هذه الأنشطة حسب الارتفاع في تكلفة المنتج أو الخدمة.

▪ **أنشطة دعم المؤسسة facility-sustaining activities أو أنشطة دعم الأعمال business-sustaining activities**

هي تلك الأنشطة المؤداة بهدف دعم عمليات التصنيع عامة وتشمل الموظفين الإداريين، إدارة المصنع، ثم تحمل هذه الأنشطة لدعم المؤسسة ككل بجميع منتجاتها. والشكل التالي يلخص مستويات الأنشطة المذكورة أعلاه:

شكل رقم (3-6): التسلسل الهرمي للأنشطة وتكاليفها الذي يصنف الأنشطة إلى أربع



المصدر:

THYSSEN Jesper, ISRAELSEN Poul and JØRGENSEN Brian, Op-Cit, 2004, p:08.

2. أغراض التكلفة (تسمى أيضا وحدة حساب التكلفة) cost objects

يعتبر تحديد غرض التكلفة هو أول خطوة لتحديد تكلفة المنتج (الخدمة)، وهو وحدة يتم تجميع التكاليف عليها، كما يعرف بأنه النشاط الذي ترغب المؤسسة في قياس تكلفته.¹ يتضح من التعريف السابق أن غرض التكلفة يمكن أن يكون نهائياً أو متوسطاً:²

1.2 غرض التكلفة النهائي end cost object

هو المنتج النهائي الذي من أجله يتم إنفاق التكاليف، ومن أبرز خصائصه أنه أصل ملموس أو غير ملموس يقوم المالك (صاحب المؤسسة) بتحويله خارج المؤسسة بعد أن تحمل فيه التكاليف يتم مقابلتها عادة بإيرادات.

¹ هشام عمر الحديدي، فائق مال الله البالكي وصفاء ابراهيم محمود، دور نظام الكلفة على أساس النشاط في تحديد كلفة الخدمات المصرفية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 24، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، 2010، ص: 09.

² أحمد صلاح عطية، مرجع سبق ذكره، 2006، ص: 78.

2.2. غرض التكلفة المتوسط Interim cost object

هو نشاط يتم داخل المؤسسة ويستنفذ تكاليف بهدف تحقيق منفعة داخل نطاق المؤسسة ذاتها كما هو الحال في نشاط إدارة شؤون العاملين.

3. أوعية التكلفة أو مركز النشاط cost pool or activity center

وتسمى مجموعات التكلفة، تعرف أوعية التكلفة بأنها أقل مستوى من التفصيل، يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف. يمكن أن يتعلق هذا المستوى بنشاط واحد أو مجموعة متجانسة من الأنشطة، وفي الحالة الأخيرة يمكن القول أن وعاء التكلفة المتجانس هو محصلة تجميع التكاليف الإضافية بكل مجموعة من الأنشطة المتجانسة.¹

تساعد مجموعات الأنشطة المتجانسة في خلق مراكز تكلفة متجانسة، وهذا بدوره يسهل عمليات تخصيص التكاليف على أغراض التكلفة النهائية باستخدام مسببات التكلفة المختارة، إلا أن مسألة تجميع عناصر التكاليف في أوعية تكلفة متجانسة يثير مشكلة هامة هي العدد الأمثل من الأوعية التي يتعين تكوينها بحيث لا تكون قليلة إلى درجة التبسيط المخل بعملية إنتاج أرقام التكلفة بصورة سليمة، وكذلك لا تكون مبالغ فيها لدرجة إخلالها بمبدأ التكلفة والعائد، والحل هو أنه يتم تكوين العدد المناسب من أوعية التكلفة المتجانسة الذي يقع بين طرفي النقيضين السابقين بشرط تماثل العلاقة السببية التي تربط بين عناصر التكاليف التي تشمل عليها وبين أغراض التكلفة النهائية المراد تحميل التكلفة عليها.²

4. مسببات التكلفة (موجهات التكلفة) Cost drivers

يعرف مسبب التكلفة بأنه مقياس يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل مجمع (وعاء) تكلفة، وهو معامل يستخدم في قياس التكاليف وتحميله بشكل أفضل على الأنشطة أو أغراض التكلفة النهائية.³

وفي التطبيق العملي توفر مسببات التكلفة جزءاً من المعادلة اللازمة لتحويل كمية الموارد المنفقة أو الواجب إنفاقها، ولتحقق ذلك يجب اختيار مسببات التكلفة بحيث تنطوي على علاقة سببية بين عناصر التكاليف المراد تخصيصها وبين الأسس المتبعة في عملية التخصيص، كما لا تخفى أهمية دراسة الآثار السلوكية لاختيار مسبب تكلفة معين نتيجة تأثيره المحتمل على سلوك العاملين إذا ما أحسوا أن تقييمهم سيتم بطريقة ما على أساس مسبب التكلفة المختار.

إضافة إلى ذلك، ينبغي الاستناد على المعايير التالية لاختيار مسببات التكلفة:⁴

- يجب أن تعكس مسببات التكلفة بدقة تكلفة الأنشطة التي تقيسها؛
- يجب أن تكون تكلفة القياس (لمسببات التكلفة) المرتبطة بالدقة المرغوبة منخفضة، كما ينبغي أن تكون مسببات التكلفة هي البيانات المتبعة حالياً باستخدام الأنظمة القائمة؛
- يجب أن تشجع مسببات التكلفة الإداري المرغوب.

في بعض الأحيان يصعب تحديد مسببات التكلفة بالنسبة لبعض الأنشطة نتيجة عدم وجود أسباب جوهرية كافية تبرر الوصول لمسببات تكلفة مناسبة، ففي هذه الحالة تستخدم مقاييس عملية بديلة في تخصيص التكاليف تسمى "مسببات التكلفة البديلة" "Surrogate cost driver" وهي تلك المعاملات التي تقيس درجة الاستفادة من الأنشطة بصورة غير مباشرة.

وتنقسم مسببات التكلفة إلى قسمين:¹

¹ صبيحة برزان فهدود، أثر استخدام نظام ABC في تقويم كفاءة الأداء، مجلة التقني، المجلد 18، العدد 4، هيئة التعليم التقني، العراق، 2005، ص: 03.

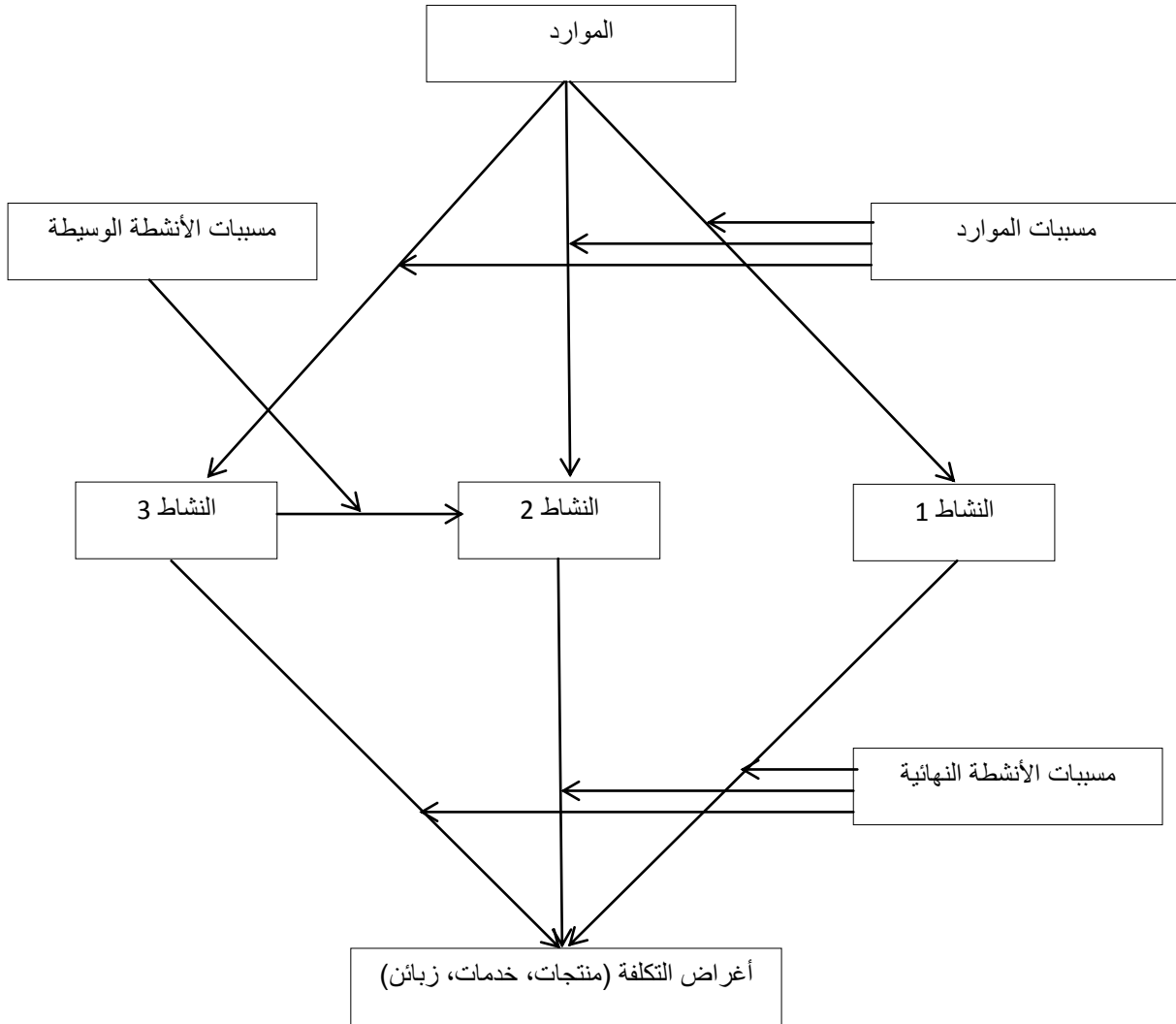
² أحمد صلاح عطية، مرجع سبق ذكره، 2006، ص: 79.

³ قاسم محمد عبد الله، أهمية استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 2، جامعة المثني، العراق، 2012، ص: 12.

⁴ Arvind Ballakur, Op-Cit, 1991, p: 3.

- مسيبتات المرحلة الأولى من التخصيص (مسيبتات الموارد): وهي المسيبتات التي تستعمل في تخصيص وتجميع التكاليف بين الأنشطة المستهلكة لها.
 - مسيبتات المرحلة الثانية من التخصيص (مسيبتات النشاط): وهي المسيبتات التي تستعمل في تحميل تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة. وتقسم مسيبتات هذه المرحلة (مسيبتات الأنشطة) إلى قسمين هما مسيبتات الأنشطة الوسيطة ومسيبتات الأنشطة النهائية .
- ويمكن تلخيص مسيبتات التكلفة المذكورة أعلاه في الشكل التالي:

شكل رقم (3-7): مسيبتات الموارد ومسيبتات النشاط



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص: 173.

¹ قاسم محمد عبد الله ونجم عبد عليوي الكرعائي، التكامل بين نظام (JIT-ABC) في تخفيض التكاليف للشركات الصناعية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، 39 العدد، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، 2014، ص ص: 15-16.

إضافة إلى ذلك، تقسم مسببات النشاط إلى مسببات المدة ومسببات المعاملة. والتي سيتم تفصيلها في المرحلة الثانية من مراحل تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة "تخصيص التكاليف على مجموعات التكلفة (مراكز التكلفة) لكل نشاط".

المطلب الثالث: أهمية وأهداف محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

سنعالج من خلال هذا المطلب أهمية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والأهداف التي تحققها المؤسسات بتطبيقها للنظام.

1. أهمية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة دور هام في الحصول على تكاليف المنتجات والأنشطة المتغيرة، فلا تنحصر أهميته فيما تقدمه من معلومات أكثر دقة عن تكاليف المنتجات والخدمات، وإنما تستعمل المؤسسات معلومات النظام لاتخاذ القرارات الخاصة بالتسعير، مزيج المنتجات وإدارة التكلفة ولا سيما من خلال تكاملها مع بعض الأساليب كالإدارة على أساس النشاط Activity-based management (ABM) الذي يصف القرارات الإدارية المعتمدة على معلومات نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط لغرض إرضاء الزبائن وتسيير الربحية. وتكمن أهمية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في:¹

- اتخاذ قرارات التسعير ومزيج المنتجات Pricing and product-mix decisions

يزود نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إدارة المؤسسة بالمعلومات اللازمة لفهم بنية تكاليف منتجاتها وخدماتها المتنوعة، وبالتالي تستطيع الإدارة اتخاذ قرارات التسعير ومزيج المنتجات. وكمثال يشير نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إلى أنه يمكن للمؤسسة تخفيض سعر منتج معين إلى مستوى معين لأن تكلفة هذا المنتج محدد بدقة، فبدون هذه المعلومة التي يوفرها النظام يمكن لإدارة المؤسسة استنتاج أنها ستحقق خسارة عند تخفيض السعر، كما يمكن أن يؤدي بها إلى تخفيض إنتاج هذا النوع والتركيز على إنتاج منتج آخر. فما توفره أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة من معلومات التكلفة الدقيقة يمكن إدارة المؤسسة من تحديد السعر والمحافظة على ربح معقول، كما أن المعلومات الدقيقة تقدم رؤية واضحة لإدارة المؤسسة عن المنتجات الأكثر تكلفة والمنتجات والخدمات الأقل تكلفة وهذا من شأنه دعم قرارات وتوجهات الإدارة في تحديد المزيج الأمثل للمنتجات؛

- تخفيض التكلفة وتحسين العمليات Cost reduction and process improvement decisions

يهدف المديرين إلى تخفيض التكلفة، فعلى سبيل المثال يمكن أن يكون هدف مراقب منطقة التوزيع هو تخفيض تكلفة التوزيع لكل متر للمنتجات المشحونة وذلك بتخفيض تكاليف استئجار اليد العاملة وكذا تكاليف مستودع التوزيع.

يكشف القيام بتحليل تكلفة الأنشطة المهمة (مسببات تكلفة النشاط) والعوامل المسببة لهذه التكاليف لتحميلها على العديد من الفرص لتحسين الكفاءة. يمكن للإدارة تقييم إمكانية تخفيض أو إلغاء أنشطة معينة بتحسين العمليات فكل من قواعد تخصيص التكاليف غير المباشرة هي متغير غير مالي (عدد ساعات وقت الإعداد، متر مكعب تم شحنه وهكذا)، فالرقابة على هذه العناصر المادية هي غالباً الطريقة الأساسية التي تسمح للمستخدمين بإدارة التكاليف.

¹ BHIMANI Alnoor, HORNGREN Charles T, DATAR Srikant M and al, Management and cost accounting, fourth edition, Pearson Education, UK, 2008, pp: 357-359.

ويمكن التحليل حسب الأنشطة من دراسة كل نشاط تقوم به المؤسسة بشكل مستقل ويؤدي إلى تصنيف الأنشطة إلى قسمين: القسم الأول هي الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها، وأنشطة أخرى لا تضيف قيمة للمنتج وبالتالي ينبغي العمل على استبعاد أو تخفيض حجم هذه الأنشطة؛

- قرارات التصميم Design decisions

من خلال ما يوفره نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من معلومات تستطيع الإدارة تقدير كيفية تأثير تصميم المنتج والعملية على الأنشطة والتكاليف ومن ثم يمكنها تحديد التصميمات الجديدة لتحسين الأداء، كما يمكن للمؤسسة العمل مع مستهلكيها على تقدير تكاليف وأسعار خيارات التصميم البديلة؛

- تخطيط وإدارة الأنشطة Planning and managing activities

تقوم معظم المؤسسات المنفذة لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لأول مرة بتحليل تكاليفها الفعلية من أجل تحديد مجاميع تكلفة النشاط ومعدلات تكلفة النشاط. تستخدم العديد من المؤسسات النظام لغرض تخطيط وإدارة الأنشطة، حيث تقوم بتحديد التكاليف المخططة للأنشطة ثم تستخدم معدلات التكلفة المخططة لتحديد تكلفة المنتجات، ثم مقارنة التكاليف المخططة للأنشطة مع تكاليفها الفعلية عند تحققها لتعطي تغذية عكسية حول الكيفية التي يتم بها إدارة الأنشطة، ويمكن أيضا إجراء تعديلات على تحميل التكاليف غير المباشرة على كل نشاط بالزيادة أو بالنقصان وذلك باستخدام طرق معينة كتعديل معدل التخصيص؛

إضافة إلى العناصر السابقة، لخص ماهر موسى درغام أهمية استخدام معلومات النظام في المجالات التالية:¹

- تخصيص التكاليف Cost Allocation

نتيجة للتغيرات الكبيرة في بيئة الأعمال الحديثة، واستخدام الأتمتة بشكل كبير في العملية الإنتاجية أو تقديم الخدمة، كل هذا يعد حافزا لإدارة المؤسسة لتبني نظام تكاليف حديث لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتج أو الخدمة بشكل أكثر دقة، حيث إن أحد عوامل التميز للمؤسسة هو دقة تخصيص التكاليف بما يحقق العدالة والدقة في حساب تكلفة المنتج أو الخدمة؛

- تطوير الموازنة Development Budgeting

يساعد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في توفير معلومات أكثر دقة لإعداد الموازنات، حيث تستخدم الموازنات كأساس لتقييم الأداء، ووسيلة رقابية لتحقيق الأهداف المستقبلية؛

- تحليل ربحية العميل Customer Profitability Analysis

يساعد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على تحليل ربحية العميل كونه هدف التكلفة الأول بالنسبة للمؤسسة، وبالتالي لا بد من وجود تفهم أكثر للربحية؛

- قياس الأداء Performance Measurement

يوفر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة معلومات متنوعة مالية وغير مالية تعد بمثابة مقاييس للأداء، فمثلا يمكن اعتبار تكاليف الأنشطة على أنها مؤشر للمدخلات من الموارد وحجم معدل مسبب التكلفة كمؤشر للكفاءة الإنتاجية؛

¹ ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة: دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية للبحوث الإنسانية، المجلد 15، العدد 2، الجامعة الإسلامية للبحوث الإنسانية، غزة، فلسطين، 2007، ص 18-19.

- تحسين الأداء Performance Improvement

يعد تحسين الأداء بمثابة العمود الفقري لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، كما يساعد النظام المؤسسة في فهم احتياجات العملاء أكثر؛

- الرقابة على التكاليف Cost control

نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة دورا فعالا في مجال الرقابة على عناصر التكاليف، حيث تمارس الرقابة على مستوى الأنشطة بينما تركز نظم التكاليف التقليدية على الرقابة على مستوى المنتج النهائي بعد إتمام إنتاج السلع والخدمات. من ناحية أخرى فإن وجود علاقة سببية بين التكلفة والنشاط يجعل قياس وتحليل الإنحرافات في ظل نظام التكاليف على أساس الأنشطة ذو دلالة أكبر ونتائج أكبر.¹

2. أهداف محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

أدت المنافسة العالمية المتزايدة في الصناعة خلال الثمانينات إلى ضرورة تحسين أساليب تحديد التكلفة الفعلية لإنتاج المنتج، أكد Kaplan و Jonson أن معلومات محاسبة التكاليف التقليدية إجمالية ومشوهة لتكون معتمدة في اتخاذ قرارات التخطيط والرقابة من طرف المسيرين، هذا ما ساعد على انتقال الصناعة نحو تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وتتمثل أهداف النظام في:

- محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هي الإجراء الذي يمكن من تحديد تكاليف المنتج بأكثر دقة مقارنة بأنظمة التكلفة التقليدية، يهدف النظام إلى التركيز على سبب التكاليف غير المباشرة، حيث يتم التأكيد على الأنشطة بدل الأقسام لتحديد مسببات التكلفة ويحسن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة دقة توزيع التكاليف على الأجزاء المنتجة باستخدام مسببات التكلفة الخاصة وذلك من خلال تتبع العلاقة السببية بين مختلفة التكاليف المتحملة، الأنشطة والمنتجات النهائية، إضافة إلى أنه يسهل تخصيص التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة من خلال تعريف الأنشطة (مثل المناولة والإعداد)؛²

يهدف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إلى توليد بيانات التكلفة لاستخدامها في تسيير أنشطة المؤسسة، فهو أسلوب يشير لتحديد تكاليف الأنشطة والمخرجات التي تنتجها هذه الأنشطة؛³

- قياس تكاليف الموارد المستخدمة في الفترة: حاولت العديد من المؤسسات استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لميزنة النفقات الشهرية لأنها لم تكن على دراية بأهمية التمييز بين قياس تكاليف الموارد المعروضة والموارد المستخدمة؛⁴

- تحسين الأنشطة المضيئة للقيمة، تكشف محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة العلاقة بين أداء الأنشطة وطلب هذه الأنشطة على موارد المؤسسة، يمكن لهذا النظام إعطاء المسيرين صورة واضحة حول المنتجات، العلامات التجارية، المستهلكين أو قنوات التوزيع التي تولد المداخل وتستهلك الموارد، وتساعد الصورة الواضحة للربحية المنبثقة من تحليل النظام المسيرين على تركيز اهتمامهم وطاقاتهم على الأنشطة المضيئة للقيمة لتحسينها؛⁵

¹ شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة: التكاليف على أساس النشاط - قياس التكلفة في المنشآت الخدمية - الموازنة كأداة للرقابة على التكاليف، مرجع سبق ذكره، 2015، ص ص: 116-117.

² Savory Paul , Robert Williams and Rodney Rasmussen, **Combining activity-based costing with the simulation of a cellular manufacturing system**, Journal of Design and Manufacturing Automation, vol : 1, no :3, 2001, p: 5.

³ IBID, p: 5-6.

⁴ Cooper Robin and Robert S. Kaplan, **Activity-based systems: Measuring the costs of resource usage**, Accounting Horizons, vol: 6, no: 3, 1992, p: 6.

⁵ Cooper Robin, and Robert S. Kaplan, **Profit priorities from activity-based costing**, Harvard business review, vol : 69, n: 3, 1991, p : 1.

- تسمح أفكار نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بزيادة الربحية: يتطلب الاستغلال التام لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كدليل للربحية الاستعداد للعمل بالتحليل الذي يوفره النظام بدلا من أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية، ينبغي على المسيرين فصل التكاليف المتحملة لإنتاج وحدات منتج معين على التكاليف اللازمة لإنتاج المنتجات المختلفة أو خدمة المستهلكين بشكل مستقل عن عدد الوحدات المنتجة أو المباعية، ثم يجب على المسيرين الاستعداد أو لا لإيجاد طرق لتخفيض الموارد اللازمة لأداء الأنشطة المختلفة ثم تحويل هذه التخفيضات إلى أرباح. إضافة إلى ذلك يجب أيضا عليهم إما تخفيض إنفاق هذه الموارد أو زيادة المخرجات التي تنتجها هذه الموارد؛¹
- تحديد وإزالة التكاليف غير المضيفة للقيمة؛²

المبحث الثاني: تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

سنركز من خلال هذا المبحث على عرض المراحل الواجب إتباعها لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ومقارنته بالنظم التقليدية، إضافة إلى مؤشرات ومتطلبات تطبيقه وزيادة فاعليته، وكذا المزايا، المحددات والانتقادات الموجهة له.

المطلب الأول: مراحل تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ومقارنته بالنظم التقليدية

نركز من خلال هذا المطلب على عرض مختلف مراحل تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة التي ذكرها الباحثون، إضافة إلى أوجه التشابه والاختلاف في تطبيقه مقارنة بنظم التكاليف التقليدية.

1. مراحل تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

يفترض نظام التكاليف على أساس الأنشطة أن الأنشطة تتسبب في التكاليف، وتنشئ المنتجات المطلوبة على الأنشطة، تخصص التكاليف على المنتجات على أساس استهلاك المنتجات الفردية أو الطلب على كل نشاط. كما يعترف نظام التكاليف على أساس الأنشطة أنه يجب على المؤسسات فهم العوامل المسببة لكل نشاط أساسي، تكلفة الأنشطة وكيفية ارتباط الأنشطة بالمنتجات.³ اختلفت الخطوات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة حسب الباحثين، التي نعرضها في مايلي مع ذكر الخطوات المعتمدة في بحثنا هذا.

وضع ROBIN Cooper & ROBERT Kaplan نموذج Two- Stages copper's Activity Based Costing System لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، تعتمد آلية العمل في هذا النموذج على مرحلتين:⁴

- المرحلة الأولى: يتم فيها تحديد الأنشطة الهامة، وتخصص فيها التكاليف غير المباشرة على مجتمعات تكلفة النشاط باستخدام المسببات الملائمة للموارد؛
- المرحلة الثانية: يتم فيها تخصيص التكاليف غير المباشرة لكل مجمع تكلفة نشاط على كل منتج أو خدمة من المنتجات والخدمات باستخدام المسببات الملائمة لتكلفة كل نشاط التي تقيس احتياجات كل منتج أو خدمة من كل نشاط.

¹ IBID, pp: 1-2.

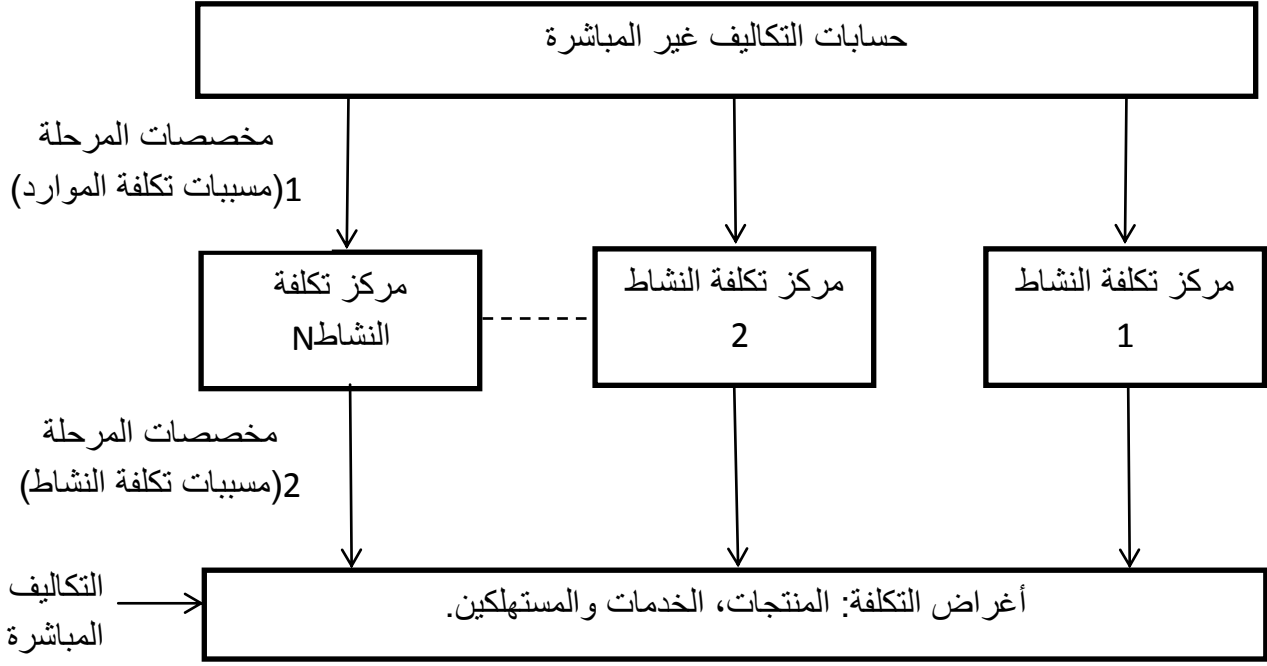
² Reyhanoglu Metin, Op-Cit, 2004, p:2.

³ COLIN DRURY, Management and Cost Accounting, Op-Cit, 1992, p: 275.

⁴ سوزان رسمي عبد وجبرائيل كحالة، نظام التكاليف المبنى على الأنشطة: دراسة حالة المركز العربي الطبي، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 09، العدد 04، جامعة الأردن، الأردن، 2013، ص ص: 729-730.

- و يوضح الشكل التالي رقم (3-8) مرحلتي تخصيص التكاليف غير المباشرة حسب نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

شكل رقم (3-8): مرحلتي تخصيص التكاليف غير المباشرة حسب نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: COLIN DRURY , Management and Cost Accounting, Op-Cit, 2012, p:50.

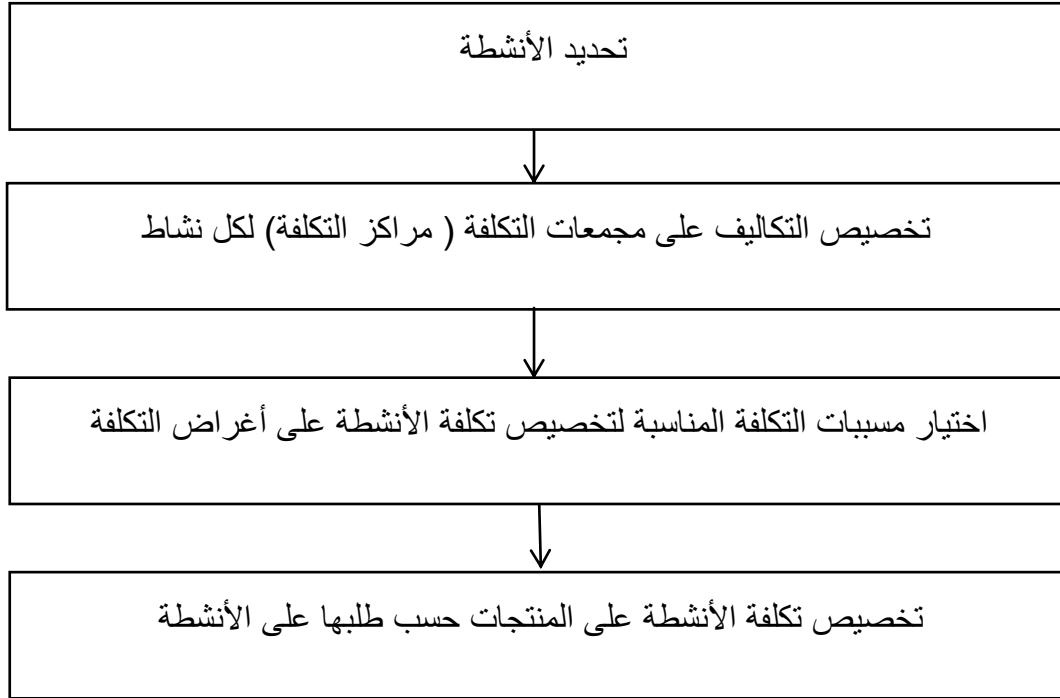
و ذكر COLIN DRURY أن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تطبق مروراً بأربع خطوات،¹ حيث تتعلق الخطوات الأولى بالمرحلة الأولى، والأخيرة بالمرحلة الثانية لنموذج ROBIN Cooper & ROBERT Kaplan المذكور أعلاه.

وتتمثل خطوات التطبيق فيما يلي:

- الخطوة الأولى: تحديد الأنشطة؛
- الخطوة الثانية: تخصيص التكاليف على مجموعات التكلفة (مراكز التكلفة) لكل نشاط؛
- الخطوة الثالثة: اختيار مسيبات التكلفة المناسبة لتخصيص تكلفة الأنشطة على أغراض التكلفة؛
- الخطوة الرابعة: تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات حسب طلبها على الأنشطة.
- وتلخص هذه الخطوات في الشكل التالي:

¹ COLIN DRURY , Management and Cost Accounting, Op-Cit, 2012, pp:257-259.

شكل رقم (3-9): خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على: COLIN DRURY , **Management and Cost Accounting, Op-Cit**, 2012, pp:257-259.

ويتم تفصيل هذه الخطوات في ما يلي:¹

- تحديد الأنشطة

تكون الأنشطة من مجموعة وحدات العمل أو المهام وتُوصف بالأفعال المرتبطة بالمهام. على سبيل المثال يمكن تحديد شراء المواد كنشاط منفصل، يتكون هذا النشاط من تجميع عدة مهام مختلفة كاستلام طلب شراء، تحديد الموردين، إعداد طلبات الشراء، إرسال طلبات الشراء والقيام بعمليات المتابعة.

ينبغي أن تكون الأنشطة المختارة في مستوى معقول من التجميع مرتكزة على معيار التكاليف مقابل الفوائد. على سبيل المثال بدلاً من تصنيف مشتريات المواد كنشاط، يمكن تصنيف المهام المكونة لكل منها كأنشطة منفصلة، ولكن سيشمل هذا المستوى من التقسيم على جمع كمية هائلة من البيانات ومن المحتمل أن تكون مكلفة جداً لأغراض تكلفة المنتج. وكخيار بديل قد يكون نشاط الشراء مدمج مع استلام المواد، المخزن وإصدار الأنشطة لتشكيل مشتريات مواد وحيدة ونشاط متعامل معه وحيد، ومن المحتمل أن يمثل هذا مستوى عالٍ من التجميع لأنه من غير المحتمل أن يضمن مسبب التكلفة الوحيد عامل مقبول لتكلفة النشاط. على سبيل المثال، اختيار عدد أوامر الشراء كمسبب تكلفة يمكن أن يوفر شرح جيد لتكاليف الشراء، ولكن يمكن أن تكون غير ملائمة تماماً لشرح التكاليف

¹ IBID, pp:257-259.

المرتبطة بالاستلام والإصدار. لذلك بدلا من التعامل مع مشتريات المواد كنشاط وحيد، يمكن أن يكون من الأفضل تقسيمها إلى ثلاث أنشطة منفصلة وتسمى: شراء، استلام وإصدار الأنشطة.

كما تقترح الدراسات الحديثة أنه بين 20 و30 مركز نشاط تميل إلى أن تكون القاعدة. يجب أن يكون الاختيار النهائي للأنشطة مسألة حكم إلا أنه من المحتمل أن تتأثر بعوامل كالتكلفة الكلية لمراكز الأنشطة (يجب أن تكون ذات أهمية لتبرير معالجة مستقلة). فقدرة مسبب تكلفة وحيد على توفير معامل تكلفة مرض لكل نشاط عندما يكون هذا الأخير غير ممكن سيكون تقسيم الأنشطة ضروري. يمكن للأنشطة ذات نفس معدل استهلاك الأنشطة استعمال نفس مسبب التكلفة لتخصيص التكاليف على المنتجات وبالتالي يمكن أن تكون كل الأنشطة التي لها نفس مسبب التكلفة مدمجة لتشكيل مركز تكلفة نشاط وحيد.

- تخصيص التكاليف على مجتمعات التكلفة (مراكز تكلفة) لكل النشاط

بعدما عرفت الأنشطة يجب أن تخصص تكلفة الموارد المستهلكة خلال فترة محددة على كل نشاط، لغرض تحديد كم تنفق المؤسسة على كل من أنشطتها. ستكون العديد من الموارد موجهة مباشرة إلى مراكز نشاط محددة ولكن يمكن أن تكون الموارد الأخرى (العمل، التدفئة والإنارة) غير مباشرة ومشاركة مقاسمة بين عدة أنشطة. ينبغي أن تخصص هذه التكاليف على الأنشطة على أساس السبب - الأثر لمسببات التكلفة، أو إجراء مقابلات مع الموظفين الذين يمكنهم توفير تقدير عقلائي للموارد المستهلكة من طرف الأنشطة المختلفة. ينبغي أن لا يستخدم التخصيصات التعسفية، كلما زاد مقدار التكاليف المتبعة لمراكز النشاط بمخصصات التكاليف في هذه المرحلة ستكون المعلومات التي تم انشاؤها بواسطة نظم التكاليف على أساس النشاط أكثر عشوائية وأقل موثوقية. يسمى سبب - أثر مسببات التكلفة المستخدمة في هذه المرحلة لتخصيص الموارد المشتركة على الأنشطة الفردية بمسببات تكلفة الموارد.

- اختيار مسببات التكلفة المناسبة لتخصيص تكلفة الأنشطة على أغراض التكلفة

لغرض تخصيص التكاليف المرتبطة بكل مركز تكلفة النشاط على المنتجات، يجب اختيار مسبب التكلفة لكل مركز نشاط. مسببات التكلفة المستخدمة في هذه المرحلة تسمى مسببات تكلفة النشاط. يجب أخذ عدة عوامل بعين الاعتبار عند اختيار مسبب التكلفة المناسب:

- أولاً يجب أن تضمن تفسير جيد للتكاليف في كل مجمع تكلفة نشاط؛
 - ينبغي أن يكون مسبب التكلفة سهل القياس؛
 - ينبغي أن تكون البيانات من السهل نسبياً الحصول عليها ويمكن التعرف عليها مع المنتجات، لذلك ينبغي اتخاذ تكاليف القياس بعين الاعتبار؛
 - انخفاض تكلفة الحصول على بيانات حول مسبب التكلفة المستهلك من طرف المنتجات.
- تتكون مسببات تكلفة النشاط من مسببات المعاملة Transaction cost drivers ومسببات المدة Duration cost drivers، من أمثلة مسببات المعاملة: عدد أوامر الشراء المجهزة، عدد طلبات العملاء المعالجة، عدد عمليات التفيتش المنجزة وعدد الإنجازات، تُحسب جميعها عدد مرات تأدية نشاط ما. مسببات المعاملة هي نوع مسبب التكلفة الأقل كلفة، ولكن يحتمل أن تكون الأقل دقة لأنها تفترض أن نفس الموارد المطلوبة في كل مرة يتم تنفيذ هذا النشاط. مع ذلك إذا لم يكن الاختلاف كبير في مقدار الموارد المطلوبة من طرف أغراض التكلفة الفردية، ستوفر مسببات المعاملة قياس دقيق بشكل معقول لموارد النشاط المستهلكة.

وإذا لم يطبق هذا الشرط، ينبغي استخدام مسببات المدة.

تمثل مسببات المدة مقدار الوقت المطلوب لإعداد نشاط ما. تشمل أمثلة مسببات المدة ساعات الإعداد وساعات التفيتش، إذا تطلب منتج واحد وقت إعداد قصير وآخر يتطلب فترة طويلة ويستعمل ساعات الإعداد كمسبب تكلفة سيقاس مورد النشاط المستهلك بدقة أكثر. مسببات المعاملة (عدد

الإعدادات) التي تفترض أن مقدار موارد النشاط المستهلكة لكل المنتجات متساوي. سينتج عن استعمال عدد الإعدادات انخفاض تكلفة المنتجات التي تتطلب فترة إعداد طويلة، على خلاف ذلك إرتفاع تكلفة المنتجات التي تتطلب فترة قصيرة. فيمكن أن يظهر هذا المشكل باستعمال عدد ساعات الإعداد كمسبب تكلفة، إلا أنه سيخفض تكاليف القياس.

- تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات حسب طلبها على الأنشطة

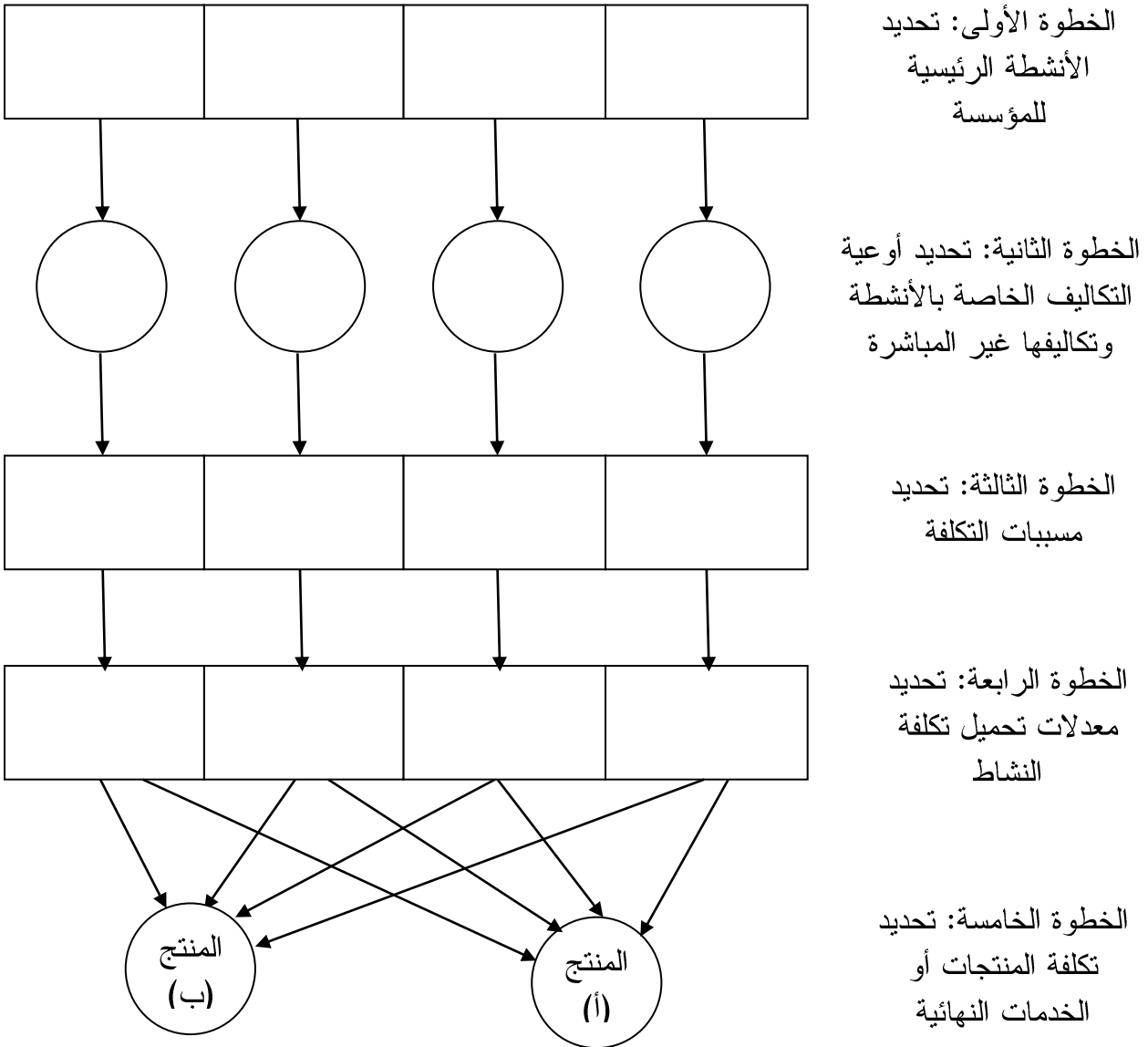
تتضمن الخطوة الأخيرة تطبيق معدلات مسبب التكلفة على المنتجات، يدل هذا على أنه يجب أن يكون مسبب التكلفة قابل للقياس بطريقة تمكنه من أن يكون معرف مع المنتجات الفردية. إذا أختيرت ساعات الإعداد كمسبب تكلفة، يجب أن تكون آلية لقياس ساعات الإعداد المستهلكة من طرف كل منتج. إذا تم اختيار عدد الإعدادات كمسبب تكلفة، فإنه لا يتطلب قياسات المنتجات لأنه منذ أن تحملت كل المنتجات التي تتطلب إعدادات بتكلفة ثابتة.

كما ذكر INNES John, MITCHELL Falconen and others أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يتم من خلال خمس خطوات هي:¹

- تحديد الأنشطة الرئيسية للمؤسسة؛
- تحديد أوعية التكاليف الخاصة بالأنشطة وتكاليفها غير المباشرة؛
- تحديد مسببات التكلفة؛
- تحديد معدلات تحميل تكلفة النشاط؛
- تحديد تكلفة المنتجات أو الخدمات النهائية.
- ويوضح الشكل التالي هيكل مدخل تطبيق المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط:

¹ مراد السيد حسن صبره، استخدام مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط لتحسين اقتصاديات تكلفة جودة العلاج الطبي- دراسة تحليلية تطبيقية على المستشفيات الخاصة-، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2005، ص: 18.

شكل رقم (3-10): خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة حسب INNES John, MITCHELL Falconen and others



المصدر: مراد السيد حسن صبره، مرجع سبق ذكره، 2005، ص: 18.

ونشير إلى أن مراحل تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة المعتمدة في هذا البحث هي مرحلتي نموذج Two-Stages copper's Activity Based Costing System، وذلك وفقاً للخطوات الأربعة المتعلقة بتطبيقها والمذكورة سابقاً.

2. المقارنة بين نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والنظام التقليدي للتكاليف يعرض الشكل رقم (3-11) الآتي عرضه الاختلافات الأساسية بين نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والنظم التقليدية، حيث أن الجزء السفلي مطابق للشكل رقم (3-8) الذي عرضه Robin cooper في تعريفه لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، مما يمكن من عرض النظامين معا. يستخدم كلا النظامين مرحلتين للتخصيص،

في المرحلة الأولى:

- يُخصص النظام التقليدي التكاليف على أقسام الإنتاج والخدمات حيث يتم عادة تخصيص تكاليف أقسام الخدمات على أقسام الإنتاج، بينما يخصص نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة التكاليف لكل نشاط أساسي (بدلاً من الأقسام)؛
- ينشئ نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مراكز تكلفة النشاط التي تسمى مجموعات التكلفة، بينما تجمع التكاليف حسب النظم التقليدية في الأقسام التي توضع كمراكز تكلفة (في الشكل مراكز التكلفة في المرحلة الأولى للنظم التقليدية يقصد بها الأقسام)؛
- تتكون الأنشطة من مجموعة المهام المختلفة كالأحداث ووحدات العمل التي تسبب استهلاك الموارد، وتتمثل الأنشطة في الأفعال المرتبطة بالأهداف، ويتكون نموذج الأنشطة المساعدة من: تخطيط الإنتاج، تحويل المواد، شراء المواد، فحص المنتجات، تسجيل عمليات المورد.
- تتطابق أحياناً مراكز تكلفة النشاط مع مراكز التكلفة المستخدمة في نظام التكلفة التقليدية، إضافة إلى أن الأنشطة المساعدة تتطابق أحياناً مع مراكز التكلفة للنظام التقليدي، وبصفة عامة يعتمد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على عدد كبير من مراكز التكلفة مقارنة مع النظام التقليدي.¹

في المرحلة الثانية،

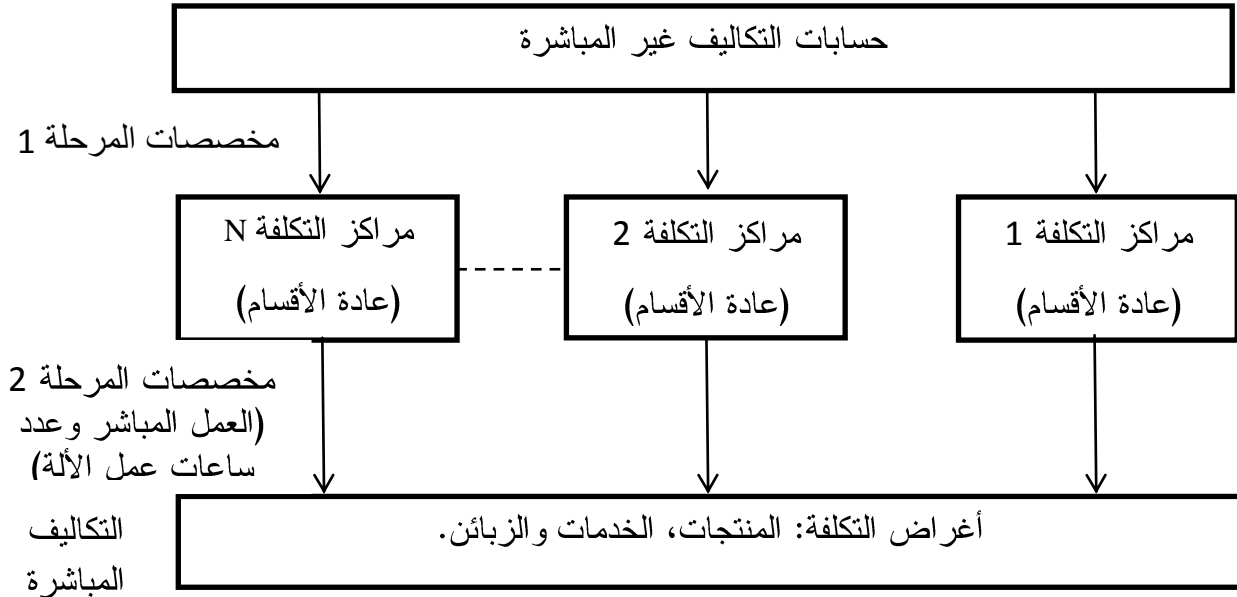
- تخصص التكاليف من مراكز التكلفة (مجموعات التكلفة) على المنتجات، حيث أن النظام التقليدي يخصص التكاليف على المنتجات باستخدام عدد قليل من قواعد تخصيص المرحلة الثانية التي تتغير مباشرة مع حجم الإنتاج (مثل اليد العاملة المباشرة وساعة عمل الآلة)، أما نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة فيستخدم مصطلح مسببات التكلفة (على غرار استخدام مصطلح قواعد التخصيص في النظام التقليدي) التي لها أنواع مختلفة من بينها المسببات ذات الأساس غير الكمي (مثل عدد أوامر الشراء لنشاط الشراء). وعليه الخصائص الرئيسية المميزة لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تركز في مرحلتها للتخصيص والمتمثلة في أنه يعتمد على:²
- عدد كبير من مراكز التكلفة؛
- عدد كبير وأنواع مختلفة لمسببات التكلفة.
- إضافة إلى أن استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لعدد كبير لمسببات التكلفة لتخصيص تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة يمكن النظام من القياس بدقة أكبر للموارد المستهلكة بواسطة أغراض التكلفة، أما النظام التقليدي فيقيس بدقة أقل لأنه يستخدم مسببات التكلفة دون علاقة السبب والأثر على أغراض التكلفة، والشكل التالي يلخص الاختلافات بين النظامين:

¹ COLIN DRURY , Management and Cost Accounting, Op-Cit, 2012, pp:253.

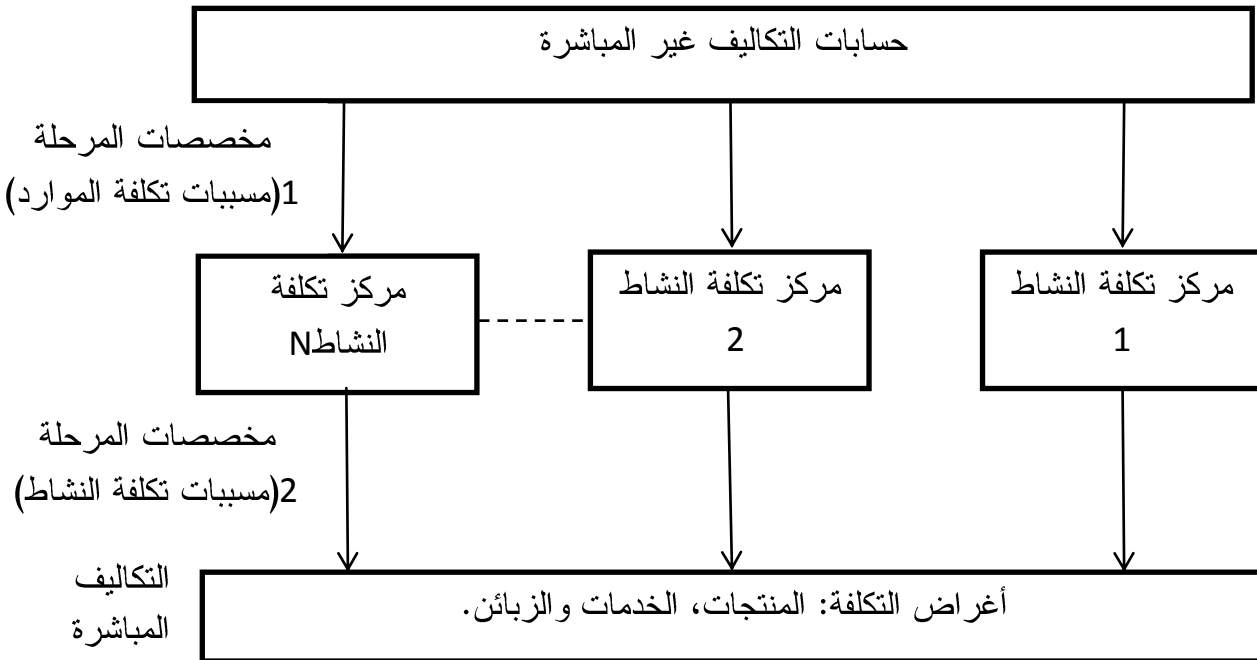
² IBID, p:253.

شكل رقم (3-11): عرض مرحلتي عملية التخصيص لنظام التكاليف على أساس الأنشطة والنظام التقليدي

أ. نظام التكلفة التقليدي



ب. نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: COLIN DRURY , Management and Cost Accounting, Op-Cit, 2012, p:254.

إضافة إلى اختلافات مرحلتي تخصيص التكاليف في نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة عن نظم محاسبة التكاليف التقليدية المذكورة أعلاه، والتي نلاحظ فيها أن COLIN DRURY ركز على أهم الاختلافات الخاصة بمرحلتي تخصيص التكاليف غير المباشرة. ولخص Michael H.Cranof وآخرون أهم أوجه الاختلاف الأساسية بين نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والنظام التقليدي في الجدول التالي:

جدول رقم (3-1): المقارنة بين نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والنظام التقليدي

وجه الاختلاف	نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	النظام التقليدي
مجمعات التكلفة Cost pools	يجمع النظام التكاليف في مجموعات تكلفة النشاط المصممة بالتوافق مع الأنشطة الرئيسية بتجميع التكاليف الناتجة إلى حد كبير عن نفس مسبب التكلفة في مجمع تكلفة وحيد	يجمع النظام التقليدي التكاليف في مجموعات تكلفة الأقسام، حيث تكون التكاليف في كل مجمع تكلفة غير متجانسة وهي تكاليف الكثير من العمليات الرئيسية ويسببها عموماً عامل واحد فقط
تخصيص التكاليف غير المباشرة Allocation bases	تخصص نظم ABC التكاليف على المنتجات، الخدمات وأغراض التكلفة الأخرى من مجموعات تكلفة النشاط باستخدام قواعد التخصيص المتوافقة مع مسببات التكلفة لتكاليف النشاط	يخصص النظام التقليدي التكاليف على المنتجات باستخدام قواعد تخصيص معتمدة على الحجم: الوحدات، مدخلات العمل المباشر، عدد ساعات عمل الآلة، قيمة الإيرادات
التسلسل الهرمي للتكاليف Hierarchy of Costs	يسمح بالاعتراف صراحة أن سبب بعض التكاليف غير المباشرة داخل المؤسسة ليس عدد الوحدات المنتجة	تقدر عموماً أن كل التكاليف داخل المؤسسة تتحكم فيها حجم المنتجات والخدمات المقدمة
أغراض التكلفة Cost objects	يركز على تقدير تكاليف العديد من أغراض التكلفة ذات الأهمية: الوحدات، الدفعات، خطوط الإنتاج، العمليات التجارية، المستهلكين والموردين	يركز على تقدير تكلفة غرض تكلفة وحيد هو وحدة المنتج أو الخدمة
دعم عملية اتخاذ القرار Decision Support	تضمن معلومات أكثر دقة لدعم عملية اتخاذ القرارات الإدارية بسبب القدرة على تقريب (محاذاة) قواعد التخصيص مع مسببات التكلفة	تؤدي إلى مشاكل تحميل التكاليف بالزيادة أو بالنقصان بسبب عدم القدرة على تقريب (محاذاة) قواعد التخصيص مع مسببات التكلفة
الرقابة على التكاليف Cost Control	يسمح ABC بإعطاء الأولوية لجهود إدارة التكاليف، ذلك من خلال توفيره لمخلص تكاليف الأنشطة التنظيمية	ينظر إلى مراقبة التكاليف على أنها ممارسة إدارية بدلاً من جهد عملي

تطبيقها والحفاظ عليها غير مكلف	تطبيقها والحفاظ عليها مكلف نسبيا	التكلفة Cost
--------------------------------	----------------------------------	-----------------

المصدر: Granof Michael H, David E. Platt, and Igor Vaysman, Using activity-based costing to manage more effectively, Grant report, PricewaterhouseCoopersEndowment for the Business of Government, 2000, p :9.

المطلب الثاني: نجاح تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

يعالج هذا المطلب المؤشرات الدالة على حاجة المؤسسة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، إضافة إلى أهم متطلبات تطبيقه وزيادة فاعليته.

1. مؤشرات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة

يمكن لبعض المؤشرات العامة تنبيه المسيرين للحاجة لإعادة النظر في أهمية معلومات التكلفة التي يوفرها نظامهم، معظم هذه المؤشرات مرتبطة أكثر بالمؤسسات الصناعية، في حين تطبق باقي المؤشرات بالمثل على أعمال التصنيع والخدمات. وتشمل مايلي:¹

- تعدد وتنوع المنتجات أو الخدمات المقدمة؛
- درجة التنوع والتفاضلية لخدمات الدعم المستخدمة للمنتجات المختلفة؛
- مدى استخدام العمليات المشتركة؛
- فعالية أساليب تخصيص التكلفة الحالية؛
- معدل نمو تكاليف الفترة.

إضافة إلى ذلك، إذا كان نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مطبق فإن المعلومات الجديدة سوف تغير القرارات الإدارية ويمكن للظروف التالية أن تشير إلى الحاجة إلى النظر في استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:²

- التنوع الكبير في المنتجات

يرتبط التنوع في المنتجات عموماً بالحاجة إلى النظر في تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة، سواء كان تنوع المنتجات لنفس خط الإنتاج أو تنوعها للعديد من مجموعات المنتج (كما ينتج عن إضافة منتجات ارتفاع في التكاليف غير المباشرة). في السعي من أجل تنوع المنتجات، تسعى العديد من المؤسسات للتخصيص الشامل للمنتجات باستخدام نظم تصنيع مرنة.

لا توفر معظم نظم التكاليف التقليدية معلومات كعدد الأجزاء المختلفة المستخدمة في المنتج، لذلك لا يمكن للإدارة تعريف المنتجات المصنعة بمكونات منخفضة الحجم. نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مرن ويمكنه جمع مثل هذه التفاصيل حيث أن الأشخاص المشاركين في إعادة هندسة جهود الحصول على معلومات حول العلاقات بين الأنشطة ومسببات التكلفة. مع هذه البيانات يمكن أن تركز إعادة هندسة الجهود على كل من الأسباب الرئيسية لتعقيد العملية والتي تؤدي إلى مستويات أعلى من النفايات.

¹ Michael R. Kinney and Cecily A. Raiborn, Op-Cit, 2012, pp: 128.

² IBID, pp: 128-131.

- ارتفاع تعقد المنتج والعملية

ينبغي على المؤسسات ذات المنتجات والعمليات المعقدة إيجاد طرق للتقليل من هذا التعقيد، بإمكان الإدارة إعادة النظر في تصميم منتجات وعمليات المؤسسة لتوحيدها وتخفيض عدد المكونات والأدوات وعمليات الإنتاج المختلفة.

ينبغي تصميم المنتجات بالنظر في مبدأ باريتو والاستفادة من الأجزاء المشتركة، فإذا وجدت المؤسسة أن 20% من عناصرها تُستخدم في 80% من منتجاتها، ينبغي عليها طرح سؤال: أين تستخدم العناصر الأخرى؟

■ إذا تم استخدام العناصر المتبقية في إنتاج المنتجات الأساسية، فإنه يمكن تحقيق جودة مماثلة باستخدام العناصر الأكثر اشتراكاً، إذا تحقق ذلك واستخدمت الأجزاء الأكثر اشتراكاً وخفضت أسعار المنتجات فإنه من المفترض أن يكون العملاء راضين؛

■ إذا لم يتم استخدام العناصر المتبقية في إنتاج المنتجات الأساسية، هل سيكون العملاء المشترين للمنتجات ذات الاستهلاك المنخفض مستعدون لدفع سعر أعلى لتغطية التكاليف الإضافية للأجزاء منخفضة الحجم، إذا تحقق ذلك فإن فوائد التعقيد ستكون قيمة التكلفة. يكون التعقيد مقبولاً فقط إذا كان يضيف قيمة من وجهة نظر المستهلك.

يمكن تطوير تعقيد المنتجات مع مرور الزمن، أو يمكن أن يكون موجود بسبب نقص التخطيط في مجال تطوير المنتجات، و تكون العملية معقدة عندما تسبب صعوبات للأشخاص المنفذين لها أو استخدام الآلات ويشير تعقيد العملية إلى وفرة الأنشطة غير المضيئة للقيمة التي تسبب تأخر الوقت وارتفاع التكاليف.

- عدم وجود القواسم المشتركة في التكاليف غير المباشرة

تُنشئ منتجات وخدمات معينة تكاليف أكبر بكثير من منتجات وخدمات أخرى. رغم أن بعض هذه التكاليف الإضافية سببها تنوع المنتجات والعمليات أو تعقيدها فإن الأخرى مرتبطة بخدمات الدعم، على سبيل المثال تتطلب بعض المنتجات مستويات عالية من الإعلانات وتستخدم بعضها قنوات توزيع مكلفة والبعض الآخر يتطلب استخدام آلات ذات تكنولوجيا عالية. ستوزع التكاليف غير المباشرة المرتبطة بمنتجات محددة على كامل المنتجات، وهذا فقط إذا تم استخدام واحد أو اثنين من مجموعات التكاليف غير المباشرة، مما ينتج عنه ارتفاع تكاليف المنتجات غير المسؤولة عن ارتفاع التكاليف غير المباشرة.

- اللاعقلانية لتخصيص التكلفة الحالية

غالباً ما تعترف المؤسسات التي شهدت تغير في المنتجات أو العمليات (مثل زيادة تنوع المنتجات أو عملية إعادة هندسة الأعمال) بأن نظم تكلفتها الحالية لم تعد توفر تقدير معقول لتكلفة المنتج أو الخدمة، على سبيل المثال بعد أتمتة الإنتاج، شهدت العديد من المؤسسات تخفيضات كبيرة في تكلفة العمالة مع زيادة مماثلة أو أكبر في التكاليف غير المباشرة. ينتج عن الاستخدام المستمر للعمل المباشر كأساس لتخصيص التكاليف غير المباشرة معدلات تطبيق مرتفعة غير عادية، في مثل هذه الحالات تميل المنتجات المصنعة باستخدام التجهيزات الآلية إلى أن تكون محملة بمبلغ غير كاف من التكاليف غير المباشرة، في حين تميل المنتجات المصنعة باستخدام نسبة عالية من العمالة المباشرة إلى أن تكون مكلفة أكثر.

وتعكس مخصصات التكاليف غير المباشرة التقليدية أيضاً منظور المحاسبة المالية من خلال احتساب تكاليف الفترة كما هي محملة، أما طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تعترف أن بعض تكاليف الفترة ترتبط بشكل واضح وعقلاني مع منتجات محددة، على هذا النحو تتبع وتخصص هذه الطريقة التكاليف على المنتجات. يعدل هذا منظور التحديد التقليدي بين الفترة وتكلفة المنتج.

- التغيرات في بيئة الأعمال التجارية

يمكن أيضا للتغيير في البيئة التنافسية للمؤسسة أن يشير للحاجة إلى معلومات تكاليف أفضل، يمكن أن تحدث زيادة المنافسة بسبب:

- تعرف المؤسسات الأخرى على الربح المحتمل لمنتج أو خدمة معينة؛
- اكتشاف المؤسسات الأخرى للمنتج أو الخدمة التي أصبحت ذات تكلفة ممكنة الأداء حاليا؛
- تحرر الصناعة أو السوق.

إذا تنافست العديد من المؤسسات الحديثة على نفس الكمية من الأعمال "قديمة"، يجب أن يتوفر للإدارة التقدير الأفضل لتكلفة المنتج أو الخدمة لتتمكن من الحصول أو الحفاظ على هوامش ربح معقولة.

ويمكن أيضا للتغييرات في استراتيجية الإدارة الإشارة للحاجة لنظام تكلفة جديد. على سبيل المثال إذا رغبت الإدارة في إطلاق عملية إنتاج جديدة فإن نظام التكلفة يجب أن يكون قادر على توفير معلومة حول كيف ستتغير التكاليف؟ يمكن أن لا يسمح عرض التكاليف بما يتوافق فقط للتصنيفات التقليدية لمستوى وحدة متغيرة وثابتة بتطوير المعلومات القابلة للاستخدام. إضافة إلى أن عرض التكاليف حسب مستوى الدفعة، مستوى المنتج أو العملية أو مستوى المؤسسة يركز على مسببات التكلفة وعلى تغيرات العمليات المخططة الخاصة بالتكاليف والأنشطة.

يساهم القضاء على الأنشطة غير المضيئة للقيمة في إنتاج منتجات أو أداء الخدمات بصفر عيوب، تخفيض تكاليف المنتج بصفة مستمرة وتبسيط العمليات والمنتجات التي تعكس مفاهيم التحسين المستمر، تسمح محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بتحديد الأنشطة غير المضيئة للقيمة وتخفيض أو إلغاء أسبابها وذلك عن طريق تعزيز فهم مسببات التكلفة.

إن توفر المؤشرات الأساسية لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، يتطلب من المؤسسة مايلي:¹

- ضرورة التركيز على الموارد الاقتصادية المكلفة من جهة، وعلى الموارد التي تتباين المنتجات النهائية في الاستفادة منها بدرجة كبيرة من جهة ثانية، والتركيز أيضا على تلك الموارد التي تستفيد منها المنتجات المختلفة بدرجات لا تتفق والأسس المستخدمة تقليديا من جهة أخرى؛

- ضرورة إجراء توازن بين إجمالي تكاليف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والتمثلة في تكلفة القياس وتكلفة الأخطاء وبين مستوى الدقة المرغوب في مخرجات هذا النظام، فينبغي على محاسبة التكاليف دراسة أثر التغير في كل من تكاليف القياس وتكاليف الأخطاء على التكاليف الكلية وما يصاحب ذلك من أثر على مستوى الدقة المرغوب؛

- ضرورة التجانس في التكاليف المجمعة الناتجة عن الأعمال التي يشملها النشاط المعين، حيث أن تلك التكاليف إنما هي نتيجة عمل واحد أو مجموعة أعمال ترتبط فيما بينها بعلاقة ارتباط قوية، وأن أية تغيرات تحدث في العمل داخل هذه التوليفة إنما يقابلها تغيرات مصاحبة في الأعمال الأخرى بحيث يظل معامل الارتباط بينهما قويا؛

استخدام فكرة مستوى الأنشطة التجميعية Macro Activities للأنشطة أو تجميعها وفق ثلاثة شروط:

- أن تتم عملية الدمج للأنشطة من نفس المستوى فلا يمكن مثلا دمج نشاط فرع معين مع نشاط منتج؛
- إمكانية استخدام نفس محفز النشاط لجميع الأنشطة التفصيلية محل الدمج؛
- أن يكون للأنشطة التفصيلية محل الدمج غرض عام.

¹ عامر ياسين سالم عبد الغني، إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة في قطاع الخدمات الأردني: دراسة تطبيقية على المؤسسات التعليمية الجامعية، أطروحة دكتوراه الفلسفة غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2005، ص : 77.

2. متطلبات تطبيق وزيادة فاعلية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

- يرى Robin Cooper أن أهم متطلبات تطبيق وزيادة فاعلية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تتمثل فيما يلي:¹
- توفر نظام محاسبي يمكن من توفير البيانات اللازمة والتفصيلية لأغراض تحديد وقياس العلاقة الموجودة بين التكلفة ومسببات التكلفة؛
 - التغيير في البيئة الصناعية من حيث ارتفاع درجة التقنية في الإنتاج واستخدام الآلات بشكل أكثر من الأيدي العاملة مما يؤدي إلى التخفيض في تكلفة العمل وازدياد نسبة التكاليف غير المباشرة في هيكل تكلفة الإنتاج؛
 - تنوع واختلاف المنتجات وافتراض الآتي:
 - حجم الدفعة، يرى النموذج التقليدي في محاسبة التكاليف أن الإنتاج ذو الحجم الكبير يكون ذو كلفة أكبر من الإنتاج ذو الحجم الصغير، أما على مستوى الوحدة الواحدة فإن التكلفة تكون متساوية، ولذلك فقد غفل النظام التقليدي لمسببات التكلفة تأثيرها بأحجام الإنتاج كأوقات التهيئة للآلات والمواد وتكلفة طلب المواد؛
 - تنوع الحجم الطبيعي للمنتج (Physical Discovery) كما تجاهلت نظم محاسبة التكلفة التقليدية مجموعة من الأنشطة التي يرتبط أداؤها باختلاف وتنوع الحجم الطبيعي لوحدة المنتج؛
 - تنوع درجة تعقيد المنتجات (Diversity of complexity of products).
 - ازدياد حجم الأقسام الخدمية المساندة للإنتاج وذلك من خلال وجود أقسام متعددة خاصة المتعلقة بتوفير المعلومات الخدمية والخدمات لما بعد البيع للعملاء التي أصبحت مهمة جدا لكسب العميل وزيادة حصة الشركة في السوق؛
 - ارتفاع حدة المنافسة في السوق وعلى كافة المستويات المحلية والخارجية (الدولية)، وذلك من خلال انتشار واتساع نطاق التجارة الالكترونية وظهور اتفاقيات التجارة الدولية، كل ذلك أدى إلى التفكير مليا في تخفيض التكاليف وتحسين نوعية المنتج؛
 - تعمل المشاريع عادة في عالم من المنافسة وعدم التأكد وهنا تكون معلومات التكلفة الدقيقة هي السلاح الأساس للبقاء والنجاح، فإن لم تستطع المؤسسة تطوير عملية جمع المعلومات والانتفاع من امكانياتها فإنها ستترك الساحة بالتأكيد لأولئك الذين يستطيعون فعل ذلك؛
 - رغبة الإدارة في مجارات عالم التطور في جميع النظم السائدة وهذا يتطلب خلق وعي إداري بالعمل وقبول نظام ABC من خلال التدريب والتعرف على مزاياه؛
 - اختلاف أحجام كميات الإنتاج للسلع المنتجة؛
 - تشكيل التكاليف غير المباشرة لنسبة كبيرة من هيكل تكلفة المنتج؛
 - انخفاض أسعار المنتجات المنافسة في السوق وضياع العديد من المناقصات دون فهم السبب؛
 - صعوبة تفسير ربحية بعض المنتجات المنخفضة منها أو المرتفعة.

المطلب الثالث: المزايا، المحددات والانتقادات الموجهة لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

يحقق تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مزايا عديدة، غير أن تطبيقه واجه بعض المحددات والانتقادات. يتضمن هذا المطلب هذه العناصر.

1. مزايا نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط

نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة عبارة عن أسلوب محاسبة جديد يزيل الغموض عن البيانات المالية التقليدية، ولأول مرة يحصل مديري المؤسسات على معلومات الأسعار ليس فقط بطرق

¹ نفس المرجع السابق، ص ص : 78-79.

تمكنهم من استيعابها، بل وتشعرهم بالارتياح عند مناقشة الجميع بدءاً من مدقق الحسابات إلى العملاء وحتى موظفيهم، حيث يشعرون بالثقة لدى معرفتهم الأسعار الحقيقية لمنتجاتهم وخدماتهم وذلك بسبب وجود مسار كامل ومنطقي ومفهوم لتدقيق الحسابات وكيفية اشتقاق التكاليف، وباختصار فإن نظام التكاليف المبني على الأنشطة قد تم تصديقه بإضافة رابط مفقود في معلومات القرار، وقد اجتاز الامتحانات الصعبة للدقة في كلا القطاعين العام والخاص.

وصف العديد من الكتاب المزايا والفوائد الأساسية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، حيث تم اتفاقهم على أن أهم ميزة يتمتع بها النظام تكمن في قدرته على حساب التكاليف بشكل أكثر دقة من غيره من الأنظمة. وتم تليخيص مزايا النظام في مايلي:

ذكر كل من Emami Mostafa, Amini Amrollah and Emami Alireza أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يتمتع بالمزايا التالية:¹

- يوفر معلومات دقيقة عن التكاليف، مما يساعد المديرين على اتخاذ قرارات حول تخفيض التكاليف، تحسين العمليات، رفع مستوى الجودة والتسعير السليم للمنتجات والخدمات؛
- محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة طريقة جيدة لتقييم الأداء، جمع الموارد وزيادة كفاءة أنشطة المؤسسة؛
- محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة طريقة مفيدة لإعداد الموازنة، تخصيص الموارد لمختلف أقسام المؤسسة، تقييم الأداء واتخاذ القرارات حسب معلومات التكاليف؛
- تقدم طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة معلومات صحيحة خاصة بالتكلفة النهائية، أسعار المنتجات كما تؤدي على إرضاء العملاء وزيادة ربحية المؤسسات؛
- تساعد محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات وعرض معلومات مساعدة للمديرين لاتخاذ القرارات في الوضعيات التنافسية؛
- تكشف محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على بعض المشكلات، ويوفر تحليل الأنشطة معلومات مفيدة لتحسين الأنشطة؛
- تعد محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة طريقة قوية لتحديد الأسعار النهائية للمنتجات والخدمات وتصحيح الأسعار؛
- تمكن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من تحديد الأنشطة غير المضيفة للقيمة في عملية التحسين؛
- إضافة إلى المزايا المذكورة سابقاً، أضاف Carles Gríful-Miquela العناصر التالية: 2
- تركز محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على الأنشطة التي تضيف قيمة، والتي تخلق قيمة من وجهة نظر العملاء، من جهة أخرى يجب على المؤسسة التركيز على الأنشطة غير المضيفة للقيمة ومحاولة الحد منها على الرغم من أن بعض النشاطات غير المضيفة للقيمة تكون ضرورية للقيام بالأنشطة المضيفة للقيمة.
- تفيد محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحليل القدرات حيث تمكن من قياس تكاليف الموارد المستخدمة وليس الموارد المعروضة والفرق بينهما يشكل الطاقة الفائضة؛
- تقلل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من عدم التأكد ويوفر قاعدة أساسية قوية للقرارات الاستراتيجية، لذلك فإن نجاح محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لا يعتمد فقط على تحليل النتائج ولكن على توفير التشخيص الصحيح لحالة المؤسسة.

وحسب Markus B. Baum، فإن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يحقق المزايا التالية:¹

¹ Emami Mostafa, Amini Amrollah and Emami Alireza, **Empirical Model for Costing Gas Using ABC (Case Study Iran)**, (June 12, 2010), pp : 14-15 . Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2083309> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2083309>, 11/01/2016, at: 12:05.

² Carles Gríful-Miquela, **Activity-based costing methodology for third-party logistics companies**, International Advances in Economic Research, v 7, n1 , 2001, p: 136.

- يفيد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة المؤسسات ذات المنتجات المتنوعة والمعقدة في التحسين المستمر من خلال توفير معلومات عن العلاقة بين الأنشطة ومسببات التكلفة التي تساعد على فهم الأنشطة المضيئة للقيمة وغير المضيئة للقيمة؛
- من خلال مجتمعات التكلفة لا يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على كامل المنتجات وإنما تخصص على المنتجات والخدمات الخاصة بها مما يؤدي إلى عدم ارتفاع تكلفة المنتجات غير المسؤولة عن حدوث التكاليف غير المباشرة المخصصة؛
- يمكن النظام من تحديد العوامل المسببة لنشاط ما ويسمح بتحديد الأنشطة وتقييم الأداء والنتائج المحققة، حيث تتمثل قوة النموذج في قدرته على العمل على الفرضية المتمثلة في أن الأنشطة والعمليات المضطلع لها داخل المؤسسة يمكنها إضافة تكلفة وقيمة للمنتجات والخدمات.

وحسب David Ben-Arieh and Liqian، تتمثل مزايا نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط في:²

- توفير معلومات التكلفة في الوقت المناسب أكثر تفصيلا لاتخاذ القرارات؛
- يساعد هذا الأسلوب في التغيير نحو سلوك تخفيض التكلفة؛³
- يساعد المصممين في الأخذ بعين الاعتبار تكاليف نشاط المؤسسة في تصاميمهم.
- ولخص ماهر موسى درغام مزايا أخرى لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة متمثلة في:4
- فعالية الدور الرقابي لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مقارنة بنظام التكاليف التقليدي لتخصيص التكاليف غير المباشرة، نظرا لأنه يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الانتهاء من عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات النهائية، الأمر الذي يزيد من إمكانية تلافي أية انحرافات؛
- الاستخدام الفعال لمبدأ المقابلة وذلك من خلال عدم تخصيص تكاليف البحوث والتطوير التي تخص فترات مالية تالية على تكاليف الفترة الحالية، وهو الأمر الذي لا يتم تجنبه غالبا في نظام التكاليف التقليدي؛
- يساعد في تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط، كما يقدم أسلوبا مختلفا لتخفيض التكاليف من خلال إدارة الأنشطة والرقابة عليها حيث أن أفضل وسيلة لتخفيض التكاليف هي فهمها ومعرفة الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بها؛
- يوفر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة 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 (Activity-based budgeting (ABB باعتبارها أداة تخطيطية ورقابية تساعد في تقويم الأداء؛
- يعمل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على زيادة النظرة الإيجابية لأهمية دور المحاسبين في إدارة الإنتاج وفي مجالات اتخاذ القرارات الأخرى داخل المؤسسة، كما يعمل على تنمية روح العمل كفريق، حيث إنه لم يقتصر تشغيله وفهمه على المحاسبين فقط، وإنما امتد إلى الوظائف الأخرى كالإنتاج والتسويق؛
- إن تحليل الانحرافات حسب نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، الذي يعتمد أساسا على منطق مؤداه أن المنتجات تستهلك الأنشطة وأن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد، إنما يعتمد في

¹ Markus B. Baum, **Service Business Costing Cost Accounting Approach for the Service Industry**, springer Gabler, England, GERMANY, 2012, pp :35-36.

² David Ben-Arieh and Liqian, **Activity-based cost management for design and development stage**, International Journal of Production Economics, 83(2), 2003, p :171.

³ Arvind Ballakur, **Op-Cit**, 1991, p: 6.

⁴ ماهر موسى درغام، مرجع سبق ذكره، 2007، ص ص: 14-15.

- ذلك علاقة حقيقية يتم التعرف عليها من خلال مسببات التكلفة، أما في ظل نظام التكاليف التقليدي فإن تحليل الانحرافات يفشل في تقديم معلومات ملائمة حول أداء عناصر التكاليف؛
- من أهم نتائج استخدام وتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات العالمية ما يعرف بالإدارة الاستراتيجية للتكاليف التي تساعد في عملية التخطيط الاستراتيجي وإدارة الموارد.
- 2. محددات نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة**
- على الرغم من أن نظام ABC يتمتع بالعديد من المزايا إلا أنه لا يخلو من المحددات، ولقد واجه تطبيقه العديد من المحددات أهمها مايلي:¹
- تجميع الأعمال المتجانسة في نشاط واحد واستخدام مسبب تكلفة واحد، يؤدي إلى تناقص قدرة مسبب التكلفة على التتبع الدقيق للموارد الاقتصادية المستهلكة إلى المنتجات أو الخدمات؛
 - إن تكلفة الطاقة الفائضة أو غير المستغلة يجب ألا تحمل على منتجات وخدمات معينة، وإنما يتم معالجتها على أنها تكاليف فترة؛
 - يستبعد نظام ABC بعض أنواع التكاليف المرتبطة بمنتجات وخدمات معينة نظرا لعدم إمكانية تخصيصها على المنتجات أو الخدمات، مثل تكاليف البحوث والتطوير للمنتجات أو الخدمات الجديدة حيث إنها ترتبط بعامل عدم التأكد، ولكن يمكن التغلب على ذلك من خلال تقسيم هذا النوع من التكاليف إلى قسمين: الأول يرتبط بتحسين المنتجات أو الخدمات الموجودة حاليا وهو ما يتم تتبعه إلى المنتجات أو الخدمات المستفيدة من تلك التحسينات، والثاني يتعلق بالمنتجات أو الخدمات الجديدة، وهذا لا يحمل على المنتجات أو الخدمات الحالية، بل يتم تحميلها على المنتجات التي استفادت منها خلال دورة حياتها، وهذا يتطلب توافر قاعدة بيانات عن التكاليف والأنشطة التي تتسبب في حدوث مثل هذه التكاليف؛
 - قد تتردد إدارة المؤسسة بتبني نظام ABC والتخلي عن نظام التكاليف التقليدي، وهناك أيضا مقاومة الأقسام في المؤسسة للتغيير أو لتوفير المعلومات المطلوبة ويمكن التغلب على ذلك من خلال إقناع الإدارة بتبني النظام الجديد ومشاركة رؤساء الأقسام وتدريب الموظفين عليه، كل هذا يخفف من حدة المقاومة للنظام؛
 - يعتمد نجاح نظام ABC في الأمد الطويل على اتباع المؤسسة لأسلوب التحسين المستمر في العمليات، كذلك يتوقف نجاحه في تحقيق مهامه بكفاءة وفعالية على مدى توافر قاعدة أنظمة معلومات متكاملة توفر قاعدة متكاملة للبيانات المالية وغير المالية؛
 - لا تحتاج المؤسسات التي تتميز بخصائص معينة إلى تطبيق نظام ABC، مثل تلك المعتمدة على فن إنتاجي ثابت أو إنتاج منتجات ذات دورة حياة قصيرة، مما يجعلهم في حاجة إلى التركيز على خصائص أكثر تنافسية في المنتج ذاته وإهمال دقة تكلفة المنتج؛
 - ضرورة الحذر عند استخدام المعلومات الناتجة عن نظام ABC في عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية لأنها تعتبر معلومات تقديرية داخلية؛
 - يمكن أن تضطر المؤسسة إلى تحديد فترة زمنية معينة لقياس تكلفة المنتج أو الخدمة، نظرا لأنه يفضل قياس ربحية المنتج خلال دورته التشغيلية إلا أن بعض المنتجات تكون دورتها التشغيلية طويلة نسبيا حيث إنه ليس من المعقول الانتظار حتى نهاية حياتها لقياس الربح، مما يجعل المؤسسة تستخدم بعض المقاييس المؤقتة لتخصيص التكاليف؛
- في ضوء ما سبق، إن أهم محددات تطبيق نظام ABC هو عدم القناعة التامة من قبل الإدارة العليا والتكاليف المرتفعة، صعوبة تطبيق هذا النظام نظرا لعدم استيعاب وفهم فلسفته، هذا إضافة إلى صعوبة تحديد مسببات بعض التكاليف.

¹ نفس المرجع السابق، ص ص: 15-17.

3. الانتقادات الموجهة لنظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط

التقييم العقلاني دائماً ذو أهمية للنماذج الجديدة والمقاربات المحاسبية على إمكانيتها لمساعدة المسيرين على الإنجاز، مع ذلك لا يوجد حالياً تقنية أو نظام محاسبي سيزود الإدارة بمعلومات التكلفة الدقيقة الخاصة بكل منتج أو المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المثلى باستمرار.¹

رغم أن نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط يوفر عادة أفضل المعلومات من التي تم إنشاؤها في ظل عملية التخصيص التقليدي للتكاليف غير المباشرة. محاسبة التكاليف على أساس النشاط ليست علاجاً (لا تقدم حل) لكل الاهتمامات الإدارية، وفي ما يلي بعض أوجه قصور هذه الطريقة:²

- يتطلب نظام محاسبة التكاليف على مقدار كبير من الوقت وهكذا تكاليف التنفيذ، هناك حاجة لدعم كبير في كامل المؤسسة لضمان تطبيق ناجح. يجب إنشاء بيئة من أجل التغيير، وذلك يتطلب التغلب على مجموعة الحواجز المتنوعة الفردية، التنظيمية والبيئية.

الحواجز الفردية مرتبطة غالباً ب:

- الخوف من تغيير الوقت الراهن أو مما هو مجهول؛
 - احتمال خسارة الوضع القانوني؛
 - ضرورة تعلم مهارات جديدة.
- أما الحواجز التنظيمية فهي مرتبطة غالباً ب:
- القضايا الإقليمية؛
 - القضايا الهرمية؛
 - قضايا ثقافة المؤسسات.

أما الحواجز البيئية فغالباً ما يتم بناؤها بواسطة:

- مجموعات الموظفين بما فيها النقابات؛
 - الهيئات التنظيمية؛
 - أصحاب المصلحة الآخرين ذوي الأهمية.
- لتجاوز هذه الحواجز، يجب على المؤسسة:
- أن تدرك أن هذه الحواجز موجودة؛
 - البحث عن أسبابها؛

▪ إيصال معلومات حول: ما؟ لماذا؟ كيف؟ من محاسبة تكاليف الأنشطة لجميع الأطراف المعنية.

يجب على الإدارة العليا مشاركة ودعم عملية التنفيذ، ضعف الالتزام أو مشاركة الإدارة العليا سيجعل التقدم المهم بطيء وصعب، إضافة إلى ذلك يجب تثقيف الموظفين والمديرين في التقنيات الحديثة التي تشمل مصطلحات جديدة، مفاهيم وقياس الأداء. إذا تم افتراض أن الإدارة العليا تدعم التغييرات في النظام المحاسبي الداخلي وأن الموظفين متقنون عن النظام، سيكون الوقت الإضافي ضروري لتحليل الأنشطة التي حلت محل مراكز الأنشطة، تتبع تكاليف هذه الأنشطة وتحديد مسببات التكلفة.

- المشكل الثاني لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هو أنه لا يتفق بالتحديد مع مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) Generally accepted accounting principles. يقترح النظام أن بعض التكاليف غير المرتبطة بالإنتاج (مثل تكاليف البحث والتطوير) تخصص إلى المنتجات في حين تكاليف المنتج المعينة (مثل تكاليف اهتلاك المصنع) لا تخصص للمنتجات، لذلك معظم المؤسسات تستخدم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لأغراض تقديم التقارير الداخلية بينما

¹ Jesse T. Barfield, Cecily A. Raiborn and Michael R. Kinney, **Op-Cit**, 2001, p: 150.

² **IBID**, pp: 150-152.

تستمر في الاعتماد أكثر على النظام التقليدي الخاص بها لإعداد التقارير الخارجية وهذا ما يتطلب نظامين لتكلفة الإنتاج مما يتسبب في تحمل المزيد من التكاليف.

بينما أصبح نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ذا قبول واسع، يُحتمل أن تختار عدة مؤسسات لتحسن كيفية تحديد محاسبة تكاليف الأنشطة ومعايير المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً لتكلفة المنتج، تتم الموافقة بين هذه التعريفات وبالتالي القضاء على الحاجة إلى نظامين للتكاليف.

- أما الإنتقاد الأخير الذي وجه لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هو أنه لا يشجع إدارة الجودة الشاملة والتحسين المستمر. تحاول المؤسسة تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لإيجاد حلول لكل من خسائر المنتج، انخفاضات الحجم والخسائر المادية، ولكنها سرعان ما تجد أن النظام غير فعال لتحقيق هذه الأغراض. مع ذلك يمكن للمؤسسات تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وتقنياتها الإدارية ذات الصلة لدعمها بالتعاون مع إدارة الجودة الشاملة و (أو JIT (just in time) أي منهجيات عالمية أخرى. المؤسسات التي تطبق ذلك توفر للعميل التشكيلة الأفضل، السعر، الجودة والأجل الكافي.

تكون ABC و (activity-based management) ABM فعالة في دعم التحسين المستمر، مرونة الإنتاج بمساعدة المدراء على :

- تحديد ومراقبة تكاليف التكنولوجيا ذات الأهمية؛
- تتبع العديد من تكاليف التكنولوجيا مباشرة على المنتجات؛
- زيادة حصتها السوقية؛
- تحديد مسببات التكلفة التي تنشئ أو تؤثر على التكلفة؛
- تحديد الأنشطة التي لا تساهم في القيمة المدركة للزبون (الأنشطة غير المضافة للقيمة) فهم تأثير التكنولوجيا الجديدة على كل عناصر الأداء؛
- ترجمة أهداف المؤسسة إلى أهداف النشاط؛
- تحليل أداء الأنشطة من خلال:
 - تحليل مشاكل الأداء؛
 - تعزيز معايير التميز.

إضافة إلى الانتقادات المذكورة أعلاه، ذكر باحثين آخرين الانتقادات التالية:

- ذكر شحاتة السيد شحاتة انتقادات أخرى موجهة لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:¹
- إن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ما هو إلا تطوير لنظام التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف غير المباشرة على علاقة السبب- النتيجة مع إجراء تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة؛
- تعتمد كفاءة استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها.

وأضاف Gregory Wegmann و Nozile Stephen أن العديد من الممارسين شرحوا أنه إضافة إلى كون نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مكلفة في تطبيقها، تستغرق وقت طویل وصعبة الضبط وتعد أسلوب معقد جداً يجعلها تفضل أحياناً في تسهيل عملية اتخاذ القرارات واستراتيجية المؤسسة²؛

¹ شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة: التكاليف على أساس النشاط- قياس التكلفة في المنشآت الخدمية- الموازنة كأداة للرقابة على للتكاليف، مرجع سبق ذكره، 2015، ص: 133.

² Gregory Wegmann and Nozile Stephen, **The activity-based costing method developments: state of-the art and case study**, The IUP Journal of Accounting Research and Audit Practices, 8 (1), 2009, p : 04 .

وذكر Olivier de La Villarmois et Yves Levant أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ليس فقط نموذج معقد، صعب في تطبيقه وإنما أيضا صعب في الحفاظ عليه مطبقاً¹

واستخرجت انتقادات أخرى بناء على دراسة ارتكزت على إجابات مؤسسات مختلفة بعد استخدامها لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لمدة سنة كاملة، تمثلت هذه الانتقادات في أن النظام يواجه صعوبة في جمع بيانات دقيقة، كما أن تنفيذه لا يتطلب جمع ومعالجة البيانات ولكن أيضا تفسير النتائج. على الرغم من أن جميع المشاكل السابقة تم التغلب عليها بتطوير منهجية نظام ABC، فإنه مع زيادة تطبيق نموذج ABC في المؤسسات الإنتاجية والخدمية يبقى من الضروري أن تكون المؤسسات على بينة من هذه المشاكل عند وضع مثل هذا النموذج.²

المبحث الثالث: استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات

على الرغم من أن معظم تطبيقات نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ركزت على حساب تكلفة المنتجات كبيرة الحجم والمتجانسة في القطاع الصناعي، إلا أنه يمكن تطبيقه في قطاع الخدمات الصحية أيضا، والذي يمثل فيه المرضى المنتج الوحيد.

سنتناول من خلال هذا المبحث عوامل ومزايا تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصحية، إجراءات تطبيقه وبعض النماذج التطبيقية.

المطلب الأول: عوامل ومزايا تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات

يتناول هذا المطلب أهم فروقات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الخدمية عنه في المؤسسات الإنتاجية، إضافة إلى أسباب تطبيقه والمزايا المحققة.

1. الفروقات الجوهرية بين تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الخدمية عنه في المؤسسات الإنتاجية

بدأ تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الإنتاجية الكبرى، وبعد ذلك انتشر تطبيقه ليشمل العديد من المؤسسات الخدمية ومؤسسات القطاع العام، حيث لم تكن المؤسسات الخدمية تهتم بتخفيض التكاليف، تحسين الجودة وكفاءة أداء العمليات، وذلك لأنها كانت تعمل في بيئة خالية من المنافسة، وكان أغلبها ملك للدولة مثل مؤسسات النقل والمؤسسات البنكية. ومع تعرض المؤسسات الخدمية للمنافسة ظهرت الحاجة إلى فهم تكلفة الخدمات المقدمة، تكلفة الزبائن، الاهتمام بتحسين الجودة، كفاءة أداء الأنشطة وترشيد توزيع الموارد وتعد المؤسسات الخدمية المرشح المثالي لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.³

يمكن تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مختلف المؤسسات الصناعية، الخدمية أو التجارية، ومهما اختلفت طبيعة المنتجات أو الخدمات وطرق التشغيل إلا أن المقومات الأساسية للنظام لا تختلف من مؤسسة لأخرى، وإنما تتغير إجراءات التطبيق بما يناسب ظروف كل مؤسسة وخصائصها وطبيعة تكاليفها. وبالتالي عند الإشارة إلى تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في

¹ Olivier de La Villarmois et Yves Levant, **Le Time-Driven ABC: la simplification de l'évaluation des coûts par le recours aux équivalents – un essai de positionnement**, Revue Finance Contrôle Stratégie, 10(1), 2007, p: 151.

² Carles Gríful-Miquela, **Op-Cit**, 2001, p: 136.

³ منى خالد فرحات، نظام التكلفة حسب الأنشطة: دراسة تطبيقية في إحدى الوحدات الاقتصادية في سورية، رسالة دكتوراه غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2004، ص: 06.

مجال الخدمات لا يدل ذلك على أنه يوجد نظام تكاليف على أساس الأنشطة خاص به يختلف عن أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة في المجالات الأخرى.¹

وللتعرف على الفروقات الجوهرية الناتجة عن تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مجال الخدمات عنه في مجال الإنتاج، يجب أولاً التعرف على الفروقات بين المؤسسات الخدمية و الإنتاجية، ويمكن توضيحها في مايلي من حيث:²

- الهدف

تهدف المؤسسات الخدمية إلى تقديم الخدمات للزبائن بمختلف أنواعها (خدمات الاتصالات، صحية، مالية...)، أما المؤسسات الإنتاجية فتهدف لتقديم المنتجات المصنعة للزبائن بمختلف أنواعها (الأجهزة الكهربائية، السيارات والملابس...);

- طبيعة المخرجات

مخرجات المؤسسات الخدمية هي عبارة عن منتجات غير ملموسة يتم تقديمها مباشرة من مقدم الخدمة للمستهلك ولا يتم نقلها أو تخزينها وتظهر للوجود في نفس الوقت الذي يطلبها فيه المستهلك، أما مخرجات المؤسسات الإنتاجية هي منتجات تامة الصنع أو مصنعة جزئياً وهي منتجات ملموسة يمكن تحديدها بوحدة قياس معينة يتم إنتاجها لإشباع حاجة المستهلك الحالية والمستقبلية فهي قابلة للتخزين والنقل؛

- أنشطة المدخلات

تتمثل أنشطة المدخلات في المؤسسة الخدمية في الأنشطة التي تجعل إمكانية تقديم الخدمة متاحة، وتتضمن أنشطة التوظيف وتدريب العاملين على تقديم خدمة معينة بالإضافة إلى أنشطة البحث والتطوير، أما في المؤسسة الإنتاجية فتتمثل في الأنشطة التي تجعل إمكانية صنع المنتج متاحة وتتضمن شراء المواد الأولية واستلامها وتجهيز الأجهزة والمعدات وتوظيف وتدريب العاملين؛

- أنشطة التشغيل

تتمثل أنشطة التشغيل في المؤسسة الخدمية في تلك الأنشطة المتعلقة بتقديم الخدمة حيث تختلف حسب اختلاف طبيعة المستهلك، وكمثال تختلف الأنشطة التشغيلية اللازمة لتقديم الخدمة الصحية لمريض القلب عن الأنشطة اللازمة لتقديم الخدمة الصحية لمريض السرطان، أما أنشطة التشغيل في المؤسسة الصناعية فتتمثل في تلك الأنشطة المتعلقة بصنع المنتج وتتضمن تشغيل الآلات، استخدام معدات وأدوات تصنيع المنتج ونقل المنتجات تحت التشغيل بين مراحل الإنتاج وفحص المنتجات وتخزينها؛

- أنشطة المخرجات

تتمثل أنشطة المخرجات في المؤسسة الخدمية والصناعية في تلك الأنشطة المتعلقة بالتعامل مع الزبائن وتتضمن أنشطة إصدار الفواتير، أنشطة خدمات ما بعد تقديم الخدمة (ما بعد البيع)، إضافة إلى أنها تتضمن أيضاً أنشطة تسليم البضائع في المؤسسة الصناعية؛

- الأنشطة الإدارية

وهي كل الأنشطة الأخرى التي تعمل على دعم الأنشطة السابقة (مثل إدارة الأفراد، معالجة البيانات والمحاسبة...) وتكون هذه الأنشطة متواجدة في كلا النوعين من المؤسسات؛

¹ أشرف جمال فايز عابورة، تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات: حالة المستشفى الإسلامي في الأردن، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة اليرموك، الأردن، 2005، ص: 36.

² نفس المرجع السابق، ص: 36-38.

- عناصر التكاليف

تعتبر تكاليف العمل المباشر وغير المباشر العنصر الأساسي لتكاليف المؤسسات الخدمية، أما عناصر التكاليف الأساسية في المؤسسات الصناعية فهي تكاليف العمل المباشر وغير المباشر وتكاليف المواد الأولية المباشرة وغير المباشرة وتكاليف المكائن والأدوات.

وبالرجوع إلى ما تم ذكره سابقاً على أن إجراءات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هي التي تتغير بما يناسب ظروف كل مؤسسة وخصائصها وطبيعة تكاليفها وربطها بالفروقات بين المؤسسات الخدمية والإنتاجية، يظهر أن إجراءات تطبيق هذا النظام في المؤسسة الخدمية هي أكثر صعوبة عنها في المؤسسة الصناعية، حيث أنه في المؤسسات الخدمية يعمل المستخدمون على أنشطة متعددة ولعدد من الخدمات في نفس الوقت، الأمر الذي يجعل من عملية عزل وقت الموظف المخصص لنشاطات محددة وخدمات معينة أمراً صعباً كما أن التداخل بين هذه الأنشطة يجعل من عملية التحليل أمراً معقداً وبالتالي صرف جهد أكبر على عملية تحليل هذه الأنشطة مما يدفع بعض المؤسسات إلى الابتعاد عن هذا النظام وعدم الرغبة في تطبيقه. إلا أنه وبنفس الوقت تشكل هذه النقطة الدافع والحافز لمؤسسات أخرى لتطبيق هذا النظام فعلى الرغم من صعوبته إلا أن الفائدة من تطبيقه تكون أكبر.¹

2. الأسباب المؤدية لتطبيق مدخل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في قطاع الخدمات الصحية

- طبق نظام محاسبة التكاليف في المستشفيات لعدة أسباب، تمثلت في:²
- الحاجة إلى المعلومات الدقيقة عن الخدمات والزيائن الخاصة بالمؤسسات الخدمية، على خلاف عدم اهتمامها بجودة وكفاءة الخدمات المقدمة ومتطلبات المستهلكين؛
 - تزايد درجة المنافسة مما تطلب حساب التكلفة الدقيقة للخدمات المقدمة وما يترتب عليها من قرارات خاصة بتسعير الخدمات؛
 - حاجة المديرين في قطاع الخدمات لمعلومات تحسن من جودة وكفاءة الأنشطة المؤداة ومعرفة الفهم الدقيق للتكلفة والربحية الخاصة بتلك الأنشطة مما يساعد على اتخاذ القرارات الإدارية السليمة وتحقيق متطلبات المستهلك من حيث توفير الخدمة في الوقت المناسب وبالجودة المناسبة وبأقل تكلفة ممكنة مع تحقيق أفضل ربحية للمؤسسة المقدمة للخدمة؛
 - حاجة المؤسسات الخدمية إلى استخدام أسس تحميل دقيقة لتحميل التكاليف غير المباشرة على الخدمات المقدمة، وذلك باستخدام مسببات التكلفة الملائمة.
- ### 3. مزايا تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات

تم تنفيذ نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بنجاح في مجال الصحة في الولايات المتحدة الأمريكية منذ التسعينات وخاصة في المستشفيات. توجد عوامل مرتبطة بتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات ويجب أخذها بعين الاعتبار لتطبيقه، يمكن أن تشمل هذه العوامل على:³

- الخدمات المقدمة في المؤسسة؛

¹ نفس المرجع السابق، ص ص: 38-39.

² Robert S. Kaplan and Robin Cooper, **Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance**, **Op-Cit**, 1998, pp:229-230.

³ Mehtap Aldogan, A. David Austill and Mehmet C. Kocakülâh, **The excellence of activity-based costing in cost calculation: case study of a private hospital in Turkey**, *Journal of Health Care Finance*, 41(1), June 2014, pp : 6-7.

- العوامل الديموغرافية: مثل حجم المستشفى، الموقع، ثقافة الموظفين، التجهيزات والتكنولوجيا. كلها لها آثار على قدرة المستشفيات على اتخاذ القرارات الإدارية.
- اعتمادا على تطبيقات مجموعة من الباحثين لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصحية، تم تلخيص مزايا تطبيقه في المؤسسات الصحية في مايلي:¹
- يوفر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة معلومات أكثر واقعية عن التكاليف؛
- يوفر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة شروط لتقييم التكاليف والتشخيص لوضع خطط مختلفة للصحة؛
- يمكن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من تحديد تكلفة الموارد قبل تخصيصها على أغراض التكلفة، لذلك توجد شروط ينبغي على المسيرين تطبيقها لتقييم الأنشطة وإلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة وبالتالي تصبح العمليات أكثر فعالية وتساهم في رفع ربحية المؤسسة الصحية؛
- نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة قادر على دمج البيانات غير المالية، تحديد ومراقبة الأنشطة التي لا تضيف قيمة لأن المستشفيات بحاجة لتطوير الرقابة غير المالية فضلا عن القياس المالي للأداء؛
- يساعد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على اتخاذ قرارات خاصة بتوسيع المؤسسة أو تخفيض الوحدات أو صياغة تحالفات استراتيجية؛
- يسمح نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بمراقبة التكاليف وإعداد الميزانية في المستشفيات، لأن مراقبة التكاليف وإعداد الميزانية أمر أساسي لها؛
- وذكر Aldogan, Mehtap وآخرون بعض المزايا الأخرى لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات:²
- يؤثر نظام ABC على زيادة ربحية المستشفيات (عائد السرير ROB return on beds)، الذي كان مرتفع في المستشفيات المطبقة مقارنة بالمستشفيات غير المطبقة للنظام؛
- يساعد تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على توفير معلومات أكثر دقة تمكن مسيري المستشفيات من تحليل وتفسير اتخاذ القرارات المتعلقة بالتكاليف. إضافة إلى ذلك، فإنه يسمح للمسيرين باتخاذ أفضل القرارات في تحديد سياسات التسعير لاتخاذ قرارات دقيقة خاصة بإعداد الميزانية والتخطيط الاستراتيجي؛
- نظرا لأن محاسبة التكاليف التقليدية غير كافية للمتطلبات الكثيفة في المستشفيات والتكنولوجيا العالية المحيطة بالمؤسسة، يساهم تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات في زيادة فعالية حساب التكاليف دون المساس بجودة الخدمة، والجدولين التاليين يوضحان فعالية حساب تكاليف الخدمات الصحية وفق مدخل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مقارنة بالمدخل التقليدي:

¹ Vidigal and Vinícius Silva Pereira, **Model of Economic Result's Management for Brazilian Publics Hospitals**, Brazilian Journal of Health Economics, Forth coming, (March 23, 2011), pp :3-4, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1874716>, 11/04/2016, at 21 :15.

² Mehtap Aldogan, A. David Austill and Mehmet C.Kocakülâh, **Op-Cit**, 2014, pp :4-5.

جدول رقم (3-2): المدخل التقليدي في الخدمات الصحية

النشاط	تكاليف خاصة بالنشاط	أساس التحميل	وحدة التكلفة
التمريض	تكاليف التمريض	عدد الأيام التي يمكثها المريض	تكاليف المريض / اليوم
إجراء الاختبارات العلاج الإقامة	تكاليف الإقامة		
التغذية	تكاليف التغذية		

المصدر: مراد السيد حسن صبره، مرجع سبق ذكره، 2005، ص: 54.

جدول رقم (3-3): مدخل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الخدمات الصحية

النشاط	تكاليف خاصة بالنشاط	أساس التحميل مسبب التكلفة	وحدة التكلفة
التمريض	تكاليف التمريض	عدد ساعات التمريض اللازمة لكل حالة	التمريض / ساعة
إجراء الاختبارات العلاج الإقامة	تكاليف الإقامة	عدد الأيام التي يمكثها المريض	المريض / اليوم
التغذية	تكاليف التغذية	عدد الوجبات	تكلفة / الوجبة

المصدر: مراد السيد حسن صبره، مرجع سبق ذكره، 2005، ص: 54.

نلاحظ من الجدولين أن المستشفى يقدم خدمة تتمثل في علاج المرضى وتقديم مجموعة خدمات تتمثل في مجموعة الأنشطة المختلفة (إجراء الاختبارات، العلاج، الإقامة...). يرتبط بهذه الأنشطة مجموعة من التكاليف تتمثل في:

- تكاليف الإقامة في الغرف؛
- تكاليف تقديم الوجبات؛
- تكاليف العلاج والتمريض والأطباء.

في ظل المدخل التقليدي تحمل إجمالي التكاليف على عدد الأيام التي يمكثها المريض بالمستشفى وذلك باستخدام معدل تحميل وحيد (عدد الأيام التي يمكثها المريض)، وذلك بغض النظر عن الرعاية الطبية/التمريضية التي يحتاجها المريض والتي لا بد وأن تختلف من مريض لآخر حسب الحالة العلاجية له (مريض عناية مركزة/حالة متوسطة/عادية) على الرغم من وجود بعض التكاليف غير المباشرة التي ترتبط بمعدل التحميل المستخدم.

وحسب مدخل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، يتم الربط بين تكاليف الأنشطة والأنشطة باستخدام عدد من مسببات التكلفة الملائمة لكل نشاط، مما يؤدي إلى فعالية حساب تكلفة الخدمة المقدمة لأنواع المختلفة من المرضى وذلك حسب احتياجاتهم من الأنشطة المختلفة حسب مسبب التكلفة الملائم.

إضافة إلى ما ذكر أعلاه، ذكرت مزايا أخرى:¹

- يعتبر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أحد الأدوات الإدارية التي يمكن أن تستخدم لغايات التخطيط الاستراتيجي ويستخدم لتحديد التكلفة المرتبطة بنشاط معين وتحديد الموارد التي يستهلكها ذلك النشاط ومن ثم يقوم بتخصيص تكلفة النشاط على الخدمة الصحية التي استخدم لأجلها سواء كانت هذه الخدمة لزبائن داخل أو خارج المستشفى، ويُنتج نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة معلومات تستخدم في التنبؤ بالتكاليف بالإضافة إلى تفسير أي تغيير يمكن أن يطرأ على التكاليف أثناء العمل؛
- يوفر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة للمستشفيات آلية فعالة لتتبع استهلاك الموارد من قبل الأنشطة وبالتالي توفير نظام رقابة ذي فاعلية أكبر على تكاليف هذه الموارد؛
- يمكن استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات من تعديل أسعار خدماته والوصول إلى السعر الأمثل للخدمة، وفي نفس الوقت يمكن أن يحسن من نوعية الخدمة الصحية المقدمة للمريض وذلك من خلال توجيه التكاليف نحو الأنشطة ذات المنفعة واستبعاد الأنشطة عديمة الفائدة للخدمة.

المطلب الثاني: إجراءات تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات

وضح Sunnel upda أن وضع وتنفيذ نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات ، والذي يتم من خلال سبعة مراحل المبينة أدناه:²

- تشكيل لجنة توجيهية متعددة الوظائف؛
 - تحديد مختلف أنواع التخصصات وتحليلها؛
 - تعريف النظام المتبع داخل المستشفى ؛
 - تجميع الأنشطة؛
 - تحليل تدفق التكاليف باستخدام مسبب التكلفة؛
 - تدريب العاملين بالمستشفى على نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؛
 - تقييم وتحليل البيانات والنتائج.
- وفصلت الخطوات المذكورة في ما يلي:³
- تشكيل لجنة توجيهية متعددة الوظائف
- لغرض تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، يجب أولاً تشكيل لجنة التي ستكون في نهاية المطاف مسؤولة على تنفيذ نظام ABC وتقييمه، تكون اللجنة التوجيهية متعددة الوظائف مشكلة من الأعضاء الآتية:

- مختصين في إدارة التخصصات؛
- الأطباء؛
- المحاسبين؛
- مدير نظام المعلومات؛
- استشاري خارجي (إذا كان ضروري).

¹ أشرف جمال فايز عابورة، مرجع سبق ذكره، 2005، ص: 35.

² Upda sunnel, Activity-based costing for hospitals, health care management review, 21(3), ABI/INFORM Global, 1996, p :84.

³ IBID, pp :84-92.

ينبغي على أعضاء اللجنة إجراء لقاءات بصفة منتظمة مع الأطباء، فريق العمل بالمؤسسة الصحية والإداريين، لتحديد القضايا التي يمكن أن تؤثر على تنفيذ ABC مثل استخدام الموارد، جودة رعاية المرضى، الاتصال بين فريق التمريض والأطباء، نظم المعلومات و عمليات التحسين. كما أنه من المهم جدا الحصول على دعم الأطباء وفريق العمل لنظام ABC، حيث إذا تم تكوين الموظفين حول طبيعة النظام وكانوا في الوقت نفسه مشاركين في مراحل تنفيذه ووضعها، فإنهم سوف يتقبلون النظام الجديد بسهولة أكبر.

- تحديد مختلف أنواع التخصصات وتحليلها

يتم اختيار أنواع التخصصات المختلفة للتحليل اعتمادا على عدة أسس منها: أساس الحجم (ارتفاع الحجم)، التأثير المالي (ارتفاع التكاليف، انخفاض الربحية)، قياس الفرق، ضمان الجودة (ارتفاع الخطر) أو الفائدة الخاصة (خدمة جديدة).

وإذا اعتمد المستشفى على الأمراض ذات التكلفة المرتفعة، فإن ذلك يؤدي إلى انخفاض معدلات الإقامة حتى ولو بيوم واحد مما يؤثر بشكل كبير على التكاليف.

- تعريف النظام المتبع داخل المستشفى

يستخدم تحليل إدارة التخصصات، تحليل الأنشطة المؤداة من خلال كل العمليات والإجراءات المطلوبة لنقل المريض من لحظة دخوله إلى غاية خروجه.

إدارة التخصصات هي نموذج لإعادة هيكلة عملية إنتاج الأسرة في المستشفى، التي تضمن تلقي المريض للخدمات اللازمة بكفاءة وفعالية من حيث التكلفة.

عندما تتكامل إدارة التخصصات مع نظام محاسبة التكاليف، فإنه ينبغي الأخذ بعين الاعتبار وجهتي نظر خاصتين بإدارة التخصصات : نظام المستشفيات الواسع ونظام تقديم الرعاية المباشرة.

يتضمن تحليل عمليات المستشفى الواسعة اختبار مفصل للأنشطة الخاصة بإجراءات ما قبل دخول المريض، الإجراءات الإستشفائية وإجراءات خروج المريض من المستشفى، وعلى سبيل المثال: لتحليل أنشطة الإقامة في المستشفى يجب على هذه الأخيرة مراجعة الأنشطة التالية:

- طلب وتلقي الأدوية من الصيدلية؛
- طلب وتقديم الخدمات التشخيصية والعلاجية؛
- استخدام التخصص في الخدمات؛
- استخدام الخدمات المساعدة مثل الغسيل والتغذية والإدارة .

أما النظام المباشر لتقديم الرعاية الصحية فهو تقرير مختصر يبين الحوادث الحرجة أو الرئيسية التي تحدث في عمل يمكن التنبؤ به وفي الوقت المناسب.

توضع وتنفذ إدارة التخصصات من طرف فريق من الموظفين ذوي تخصصات مختلفة ويتكون من: الأطباء، الممرضين، مختصين في التشخيص، مختصين في مراجعة الجودة وموظفين آخرين. كما تثبت إدارة التخصصات إطار مفيد لتحليل الأنشطة وجمع بيانات خاصة بنوع وقيمة الموارد المطلوبة والمستخدمة فعليا لتقديم رعاية المرضى. ويمكن أن تستخدم هذه البيانات لتحديد المكان الذي يمكن فيه إجراء تحسين العملية وأيضا الذي يمكن فيه إلغاء الأنشطة غير المضيئة للقيمة.

- تجميع الأنشطة

يتوفر المستشفى النموذجي على عدد كبير من الأنشطة المؤداة، وبالتالي يكون من غير المجدي اقتصاديا إنشاء مجمع نشاط لكل عمل منفصل. وبالتالي يجب تجميع عدة أعمال لتشكيل عدد قليل من مجتمعات النشاط المنفصلة. ثم يتم استخدام مسبب تكلفة وحيد لتحليل تكلفة هذه الأنشطة على الخدمات المقدمة/ المرضى المختلفين فعلى سبيل المثال فالأعمال المختلفة المرتبطة بالقبول، عملية التسجيل مثل الحجز، تسجيل المرضى، اختبار القبول وإدخال المرضى يتم تجميعها في مجمع نشاط واحد هو نشاط قبول المرضى Admit patients. يجب ملاحظة أنه كل ما تم تجميع المزيد والمزيد من الأعمال في مجمع نشاط وحيد، فإن قدرة مسبب التكلفة لتحليل الموارد المستهلكة من طرف المرضى بدقة

تتخفف. من جهة أخرى فإن إنشاء مراكز نشاط منفصلة للأعمال التي تكون إما متشابهة أو لا يمكن فصلها يضيف فقط تعقيد لنظام ABC ، ودون أن يوفر أي نظرة جديدة في كيفية استهلاك الموارد.

- تحليل تدفق التكاليف باستخدام مسبب التكلفة

يستخدم نظام محاسبة التكاليف في المستشفى لتطوير معلومات التكاليف الخاصة بالأنشطة المختلفة على طول المسار المحدد للمريض من دخوله حتى خروجه. يتضمن الإجراء تحليل مفصل لحسابات دفتر الأستاذ العام للمؤسسة، وعند جمع معلومات التكاليف يكون من الضروري دمج بعض حسابات دفتر الأستاذ التي تكون مرتبطة باستخدام موارد متماثلة. من جهة أخرى، يكون أحيانا من الضروري اختبار الفواتير المرتبطة بحساب دفتر الأستاذ خاص عندما تكون الموارد المستهلكة متماثلة ومستهلكة بواسطة أنشطة مختلفة. تحليل حسابات دفتر الأستاذ ليس بالمهمة السهلة بسبب وجود حوالي 300 صنف نفقات مختلف في مستشفى نموذجي، كما أن المعلومات الوحيدة المتاحة لكل حساب دفتر أستاذ هي اسم الحساب والتفسيرات مختصرة للأعمال المختلفة.

تستخدم مسببات تكلفة المرحلة الأولى لتحميل تكلفة المدخلات على مجموعات التكاليف لكل مركز نشاط، وتخصص التكاليف غير المباشرة على مراكز النشاط مباشرة، فعلى سبيل المثال: يمكن أن تخصص أجور الموظفين العاملين في مراكز النشاط مباشرة إلى هذا المركز. تخصص التكاليف غير المباشرة على مراكز الأنشطة المختلفة باستخدام مختلف مسببات تكلفة المرحلة الأولى.

يعرض الجدول رقم (3-4) مسببات تكلفة المرحلة الأولى (قواعد التخصيص) المستخدمة لتخصيص التكاليف غير المباشرة للمستشفيات على مراكز النشاط كما يلي:

جدول رقم (3-4) : تحديد مسببات تكلفة المرحلة الأولى الخاصة بتحميل التكاليف غير المباشرة للمستشفيات على مراكز النشاط

البيان	التكاليف غير المباشرة بالمستشفيات	مسببات (موجه) تكلفة المرحلة الأولى
تكاليف مرتبطة بالعمالة	- تكاليف الاشراف - تكاليف خدمات المستخدمين	- عدد العاملين - عدد العاملين
تكاليف مرتبطة بالألات	- التأمين على التجهيزات - الضرائب على التجهيزات - اهتلاك التجهيزات الطبية - صيانة التجهيزات الطبية	- قيمة التجهيزات - قيمة التجهيزات - قيمة التجهيز/ عدد ساعات استخدام التجهيز - عدد ساعات الصيانة
تكاليف مرتبطة بالمساحة	- إيجار المبنى - تأمين المبنى - تكاليف الطاقة - صيانة المبنى	- المساحة المحجوزة - المساحة المحجوزة - المساحة المحجوزة - المساحة المحجوزة أو الحجم المحجوز
تكاليف مرتبطة بالخدمات	- مصاريف الإدارة المركزية(مثل مرتبات المديرين ومرتبات الإداريين الأخرى) - خدمات للمركز - السجلات الطبية، الفوترة والمحاسبة - الكافيتيريا - نظام المعلومات - الغسيل - التسويق	- عدد العاملين/ حجم المرضى - قيمة /كمية الإمدادات - عدد السجلات /حجم المرضى - عدد الوجبات الطعام/عدد العاملين - عدد ساعات البرمجة/ قيمة أجهزة الكمبيوتر - وزن الملابس المغسولة - حجم المرضى

المصدر: Upda sunnel, Op-Cit, 1996, p : 91.

تستخدم مسببات تكلفة المرحلة الثانية لقياس قيمة موارد النشاط المستهلكة من طرف مختلف الخدمات المقدمة أو المرضى، ويعرض الجدول رقم (3-5) مسببات التكلفة للمرحلة الثانية المستخدمة لمراكز الأنشطة المختلفة كمايلي:

جدول رقم (3-5) : تحديد مسببات تكلفة المرحلة الثانية الخاصة بتحميل تكاليف الأنشطة على الخدمات المقدمة أو المرضى

مساببات التكلفة	الأنشطة (الأنشطة الفرعية)	مراكز النشاط (الأنشطة الرئيسية)
- عدد المرضى المقبولين	- استقبال المرضى - برمجة الموعد - تسجيل البيانات - تسديد مبلغ التأمين - اختبار قبول المريض - تسكين المرضى	قبول المرضى
- عدد الاجراءات الخاصة بكل نوع	- برمجة الموعد - إعداد المريض - وضع الأدوية - إجراء القسطرة - تقديم الفيلم - تفسير النتائج - إبلاغ المريض	إجراء قسطرة القلب
- عدد الاختبارات	- برمجة الموعد - إعداد المريض - القيام بإجراءات اختبار FCG - تفسير النتائج	إجراء اختبار FCG
- عدد الوجبات لكل نوع (وجبات خاصة، عادية وخفيفة)	- تخطيط الوجبات - شراء الأغذية - إعداد الطعام - تقديم الطعام - التنظيف و حفظ المواد	إعداد الوجبات
- عدد الإختبارات لكل نوع (اختبار دم، بول و كيميائي)	- أخذ العينات - إجراء الاختبارات - تفسير النتائج	إجراء الإختبارات المخبرية
- عدد الوحدات ذات الأهمية النسبية	- نقل المرضى - تحيين التسجيلات الطبية - تقديم الرعاية للمرضى - تبليغ المريض	تقديم الرعاية التمريضية

- عدد أوامر تركيبات الأدوية	- شراء المستحضرات والمواد الطبية - أوامر تركيب الدواء - حفظ المواد - القيام بالجرد	تركيبات الأدوية
- عدد الساعات الخاصة بكل نوع من أنواع العلاج	- فحص المريض - تقييم المريض - تقديم العلاج - تبليغ المريض - حفظ سجلات متابعة المرضى	تقديم العلاج
- عدد الإجراءات اللازمة لكل نوع/ مرض	- تحضير المرضى - إجراء التشخيص - طبع النتائج - تفسير النتائج - نقل المرضى للقسم المناسب للحالة	إجراء التشخيص بالأشعة
- عدد ساعات الجراحة اللازمة لكل نوع	- إعداد المرضى - تحضير المواد - إعداد الآلات والمعدات - تقديم الرعاية - نقل المريض	إجراء الجراحات للمرضى

المصدر: 92. : Op-Cit, 1996, p. sunnel, Upda

- تدريب العاملين بالمؤسسة الصحية على نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
يجب تعريف الإداريين بالمؤسسة الصحية، المرضى، والأطباء بمفاهيم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والمنافع الناتجة عن تطبيقه وذلك من خلال عقد دورات تدريبية، إضافة إلى إجراء لقاءات دورية بين موظفي المؤسسة الصحية تستخدم لمراجعة التطور ومناقشة المشاكل التي تواجههم.

تهدف هذه الملتقيات التدريبية واللقاءات الدورية لتحقيق هدفين أساسيين هما:

- التأكد من التطبيق السليم للنظام؛
- بناء الاتصال بين موظفي المؤسسة الصحية والشعور بمسؤولية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

- تقييم وتحليل البيانات والنتائج

يجب على المؤسسة الصحية تحليل الفروقات وتقييم فعالية نظام الرعاية الصحية، وذلك من خلال تعزيز حصيلة المرضى المتوقعة، وقت مكوث المرضى، الاستخدام الخاص للموارد، الرقابة على التكاليف.

يمكن تصنيف الفروقات في مايلي:

- فروقات المريض: تنشأ هذه الفروقات بسبب التعقيد أو التغيير في صحة المريض؛
- فروقات مقدمي الرعاية: تنشأ هذه الفروقات بسبب اختلاف الأطباء والمرضى، وتتضمن أمثلتها: الاستخدام غير المناسب للتجهيزات، إجراء اختبارات في غير وقتها، سوء الحماية، نقص الوقاية، عدم ملاءمة التخطيط لإخراج المرضى و نقص الثقافة عند المرضى؛
- فروقات بيئية: تتضمن أسباب هذه الفروقات: تعطل التجهيزات عن العمل، أسرة غير متاحة، انقطاعات الطاقة...؛
- فروقات السعر: تنتج هذه الفروقات بسبب: دفع مبلغ أكبر من أسعار الأدوات و العمل؛
- فروقات الكفاءة: من بين أسبابها: أخطاء في الإجراءات، تأخر المرضى، الغيابات، أخطاء العلاج...

المطلب الثالث: نماذج تطبيقية لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات

يعد من الضروري الاستفادة من تجارب الدول الأخرى في مجال محاسبة التكاليف، ومن المهم أيضا إلقاء الضوء على تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات وبيان المنافع المحتملة من استخدامه، من أجل تحسين نظم محاسبة التكاليف المستخدمة في المستشفيات المحلية، وذلك انطلاقا من أهمية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تقديم بيانات التكلفة المناسبة من أجل اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة.

لقي تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة نجاحا في مجال الخدمات الصحية. كما قام الباحثون باختبار تطبيقه في المعامل الطبية، أقسام الأشعة والتمريض، أقسام الطوارئ، قسرة القلب والتغذية... أثبتت هذه الدراسات جدوى تطبيق النظام في مجال الخدمات الصحية، حيث أدى إلى حساب التكلفة بدقة لوحدة الخدمة الصحية.

ونعرض في ما يلي بعض نماذج تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات:

1. تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المخبر

لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المخبر، حدد الباحث الأنشطة والتي تمثلت في أداء أربع أصناف من الاختبارات P, Q, R, S ومبلغ الموارد المطلوبة للقيام بهذه الأنشطة، والجدول التالي يلخص بيانات حول عدد الاختبارات المؤداة خلال السنة، قيمة المواد واللوازم التي استهلكها الاختبار الواحد، عدد ساعات العمل المباشر اللازمة لأداء كل اختبار، عدد ساعات عمل الآلة لكل اختبار وعدد الإعدادات و عدد ساعات العمل المباشر لكل إعداد ومعدل أجر الساعة الواحدة.¹

¹ CHANYee-ChingLiliann, hospital cost accounting with activity-based costing, Health Care Management Review, vol 18, no 1, 1993, p : 73.

جدول رقم (3-6): عدد الإختبارات في السنة وإستهلاك كل اختبار

عدد ساعات العمل المباشر لكل إعداد	عدد الإعدادات	عدد ساعات عمل الآلة لكل اختبار	عدد ساعات العمل المباشر لكل اختبار	المواد واللوازم لكل اختبار (\$)	عدد الاختبارات في السنة	اختبارات المخبر
0.05	5000	0.22	0.05	5	100000	P
0.08	6000	0.05	0.1	3.2	60000	Q
0.12	16000	0.6	0.04	12.50	80000	R
0.15	2500	0.828	0.1	2	5000	S
\$ 30	/	/	\$ 30	/	/	معدل أجر الساعة الواحدة

المصدر: CHANYee-ChingLiliann, Op-Cit, 1993, p : 74.

إضافة إلى تكاليف العمل المباشر، المواد واللوازم وعدد ساعات الإعداد المطلوبة والتي ترتبط مباشرة بكل اختبار، يتحمل المخبر تكاليف الدعم المكتبي، الإعدادات والأدوات والمعدات، إضافة إلى أن المخبر يتطلب كذلك خدمات كل من إدارة الصيانة وإدارة التوزيع وبالتالي تحمل تكاليف تقديم هذه الخدمات المساعدة على المخبر باستخدام قواعد تخصيص خاصة، وهذه التكاليف رغم أنها غير مباشرة حيث لا يتحملها المخبر مباشرة إلا أنها أساسية لحسن سير عمل المخبر، وعليه يجب احتسابها في تحديد تكاليف الإختبارات الأربعة للمخبر.

والجدول التالي يبين مبالغ التكاليف غير المباشرة للمخبر:

جدول رقم (3-7) : جدول التكاليف غير المباشرة

المبلغ (\$)	البيان
147000	تكاليف الدعم المكتبي
90750	تكاليف الإعدادات
30856	تكاليف الأدوات والمعدات
46284	تكاليف الصيانة
8510	تكاليف تجهيز وتوزيع الإمدادات
323400	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على :

واعتمادا على هذه البيانات، تم حساب التكلفة الكلية لكل اختبار بطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و طريقة التكاليف التقليدية وتحليل النتائج المتوصل إليها.

1.1. تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لحساب التكلفة الكلية لكل اختبار
بعد تحديد التكاليف غير المباشرة، تم توزيعها على الاختبارات الأربعة على أساس الأنشطة المستخدمة في كل اختبار وتمثلت مسببات التكلفة المعتمدة في مايلي:
تكاليف الدعم المكتبي: عدد الاختبارات؛
تكاليف الإعداد: عدد ساعات العمل المباشر في الإعداد؛
تكاليف الأدوات والمعدات: عدد ساعات عمل الآلة؛
تكاليف الصيانة: عدد ساعات عمل الآلة؛
تكاليف تجهيز وتوزيع الإمدادات: قيمة المواد واللوازم.
وبعد تحديد مسببات التكلفة للتكاليف غير المباشرة، تم حساب عدد المسببات لكل نوع واستخدامها في حساب معدل التكاليف غير المباشرة، والجدول التالي يبين عدد مسببات التكلفة، قاعدة حساب معدلات التكاليف غير المباشرة وقيمها:

جدول رقم (3-8): مسببات التكلفة ومعدلات التكاليف غير المباشرة

معدلات التكاليف غير المباشرة	قاعدة حساب معدلات التكاليف غير المباشرة	عدد مسببات التكلفة	مسبب التكلفة	التكاليف غير المباشرة
0.6 \$ لكل اختبار	245000 ÷ \$ 147000 اختبار	245000 اختبار	عدد الاختبارات	تكاليف الدعم المكتبي
30 \$ لكل ساعة عمل مباشر في الإعداد	90750 ÷ \$ 3025 ساعة عمل مباشر في الإعداد	3025 ساعة عمل مباشر للإعدادات	عدد ساعات العمل المباشر في الإعداد	تكاليف الإعداد
0.4 \$ لكل ساعة عمل آلة	77140 ÷ \$ 30856 ساعة عمل آلة	77140 ساعة عمل آلة	عدد ساعات عمل الآلة	تكاليف الأدوات والمعدات
0.6 \$ لكل ساعة عمل آلة	77140 ÷ \$ 46284 ساعة عمل آلة	77140 ساعة عمل آلة	عدد ساعات عمل الآلة	تكاليف الصيانة
0.005 \$ لكل إمداد	\$ 1702000 ÷ \$ 8510	1702000 \$	قيمة المواد واللوازم	تكاليف تجهيز وتوزيع الإمدادات

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على :

CHANYee-ChingLiliann, **Op-Cit**, 1993, p : 74.

والجدول التالي يبين نتائج حساب التكلفة الكلية لكل اختبار بتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

جدول رقم (3-9): التكلفة الكلية لكل اختبار حسب نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

S	R	Q	P	البيان	
2	12.5	3.2	5	المواد واللوازم (\$)	التكاليف المباشرة لكل اختبار
3	1.2	3	1.5	العمل المباشر (\$)	
0.6	0.6	0.6	0.6	تكاليف الدعم المكتبي (\$)	التكاليف غير المباشرة لكل اختبار
2.25	0.72	0.24	0.075	تكاليف الإعداد (\$)	
0.3312	0.24	0.02	0.088	تكاليف الأدوات والمعدات (\$)	
0.4968	0.36	0.03	0.1320	تكاليف الصيانة (\$)	
0.01	0.0625	0.016	0.025	تكاليف تجهيز وتوزيع الإمدادات (\$)	
8.688	15.682 5	7.106	7.42	التكلفة الكلية لكل اختبار حسب ABC	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على :

CHANYee-ChingLiliann, **Op-Cit**, 1993, p : 74.

ويوضح الجدول أعلاه أنه باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، قدرت التكلفة الكلية لكل اختبار P ، Q ، R و S ب: 7.42، 7.1060، 15.6825، 8.6880 على الترتيب. وفيما يلي نوضح حساب كل عنصر من التكاليف المباشرة وغير المباشرة:

- المواد واللوازم

المواد واللوازم محددة في الجدول رقم (3-6): عدد الاختبارات في السنة واستهلاك كل اختبار المذكور سابقاً.

- العمل المباشر

العمل المباشر = عدد ساعات العمل المباشر لكل اختبار × معدل أجر الساعة الواحدة
 العمل المباشر للاختبار P = 0.05 ساعة × \$ 30 = \$ 1.5
 العمل المباشر للاختبار Q = 0.1 ساعة × \$ 30 = \$ 3
 العمل المباشر للاختبار R = 0.04 ساعة × \$ 30 = \$ 1.2
 العمل المباشر للاختبار S = 0.1 ساعة × \$ 30 = \$ 3

- تكاليف الدعم المكتبي

▪ الاختبار P

تكاليف الدعم المكتبي لمجموع الاختبارات P = معدل تكاليف الدعم المكتبي × عدد الاختبارات P
 \$ 60000 = 100000 × \$ 0.6 =
 تكاليف الدعم المكتبي لكل اختبار P = تكاليف الدعم المكتبي لمجموع الاختبارات P ÷ عدد الاختبارات P

$$\$ 0.6 = 100000 \div \$ 60000 =$$

▪ الاختبار Q

تكاليف الدعم المكتبي لمجموع الاختبارات Q = معدل تكاليف الدعم المكتبي × عدد الاختبارات Q
 \$ 36000 = 60000 × \$ 0.6 =
 تكاليف الدعم المكتبي لكل اختبار Q = تكاليف الدعم المكتبي لمجموع الاختبارات Q ÷ عدد الاختبارات Q

$$\text{\$ } 0.6 = 60000 \div \text{\$ } 36000 =$$

▪ الاختبار R

تكاليف الدعم المكتبي لمجموع الاختبارات R = معدل تكاليف الدعم المكتبي × عدد الاختبارات R

$$\text{\$ } 48000 = 80000 \times \text{\$ } 0.6 =$$

تكاليف الدعم المكتبي لكل اختبار R = تكاليف الدعم المكتبي لمجموع الاختبارات R ÷ عدد الاختبارات

R

$$\text{\$ } 0.6 = 80000 \div \text{\$ } 48000 =$$

▪ الاختبار S

تكاليف الدعم المكتبي لمجموع الاختبارات S = معدل تكاليف الدعم المكتبي × عدد الاختبارات S

$$\text{\$ } 3000 = 5000 \times \text{\$ } 0.6 =$$

تكاليف الدعم المكتبي لكل اختبار S = تكاليف الدعم المكتبي لمجموع الاختبارات S ÷ عدد

الاختبارات S

$$\text{\$ } 0.6 = 5000 \div \text{\$ } 3000 =$$

- تكاليف الإعداد

▪ الاختبار P

لحساب تكاليف الإعداد لكل اختبار P، يجب أولاً حساب عدد مسببات تكلفة الإعداد للاختبار P (عدد ساعات العمل المباشر لإعداد كل اختبار P) وضربها في معدل تكاليف الإعداد، وتطبق نفس القاعدة لحساب تكاليف الإعداد للاختبارات الأخرى.

عدد ساعات العمل المباشر لإعداد كل اختبار P = عدد ساعات العمل المباشر لإعداد الاختبارات P

$$\times \text{ عدد الإعدادات للاختبارات P} \div \text{ عدد الاختبارات P} = 100000 \div 5000 \times 0.05 = 0.0025 \text{ ساعة}$$

تكاليف الإعداد لكل اختبار P = معدل تكاليف الإعداد × عدد ساعات العمل المباشر لإعداد كل اختبار

P

$$\text{\$ } 0.075 = 0.0025 \times \text{\$ } 30 =$$

▪ الاختبار Q

عدد ساعات العمل المباشر لإعداد كل اختبار Q = عدد ساعات العمل المباشر لإعداد الاختبارات Q

$$\times \text{ عدد الإعدادات للاختبارات Q} \div \text{ عدد الاختبارات Q} = 60000 \div 6000 \times 0.08 = 0.008 \text{ ساعة}$$

تكاليف الإعداد لكل اختبار Q = معدل تكاليف الإعداد × عدد ساعات العمل المباشر لإعداد كل اختبار

Q

$$\text{\$ } 0.24 = 0.008 \times \text{\$ } 30 =$$

▪ الاختبار R

عدد ساعات العمل المباشر لإعداد كل اختبار R = عدد ساعات العمل المباشر لإعداد الاختبارات R

$$\times \text{ عدد الإعدادات للاختبارات R} \div \text{ عدد الاختبارات R} = 80000 \div 16000 \times 0.12 = 0.024 \text{ ساعة}$$

تكاليف الإعداد لكل اختبار R = معدل تكاليف الإعداد × عدد ساعات العمل المباشر لإعداد كل اختبار

R

$$\text{\$ } 0.72 = 0.024 \times \text{\$ } 30 =$$

▪ الاختبار S

عدد ساعات العمل المباشر لإعداد كل اختبار S = عدد ساعات العمل المباشر لإعداد الاختبارات S ×
عدد الإعدادات للاختبارات S ÷ عدد الاختبارات S = $0.075 = 5000 \div 2500 \times 0.15$ ساعة

تكاليف الإعداد لكل اختبار S = معدل تكاليف الإعداد × عدد ساعات العمل المباشر لإعداد كل اختبار
S

$$\text{\$ } 2.25 = 0.075 \times \text{\$ } 30 =$$

- تكاليف الأدوات والمعدات

▪ الاختبار P

تكاليف الأدوات والمعدات لكل اختبار P هي حاصل ضرب عدد ساعات عمل الآلة لكل اختبار P (عدد مسيبتات التكلفة لتكاليف المعدات والأدوات) في معدل تكاليف المعدات والأدوات ، وحسبت تكاليف الأدوات والمعدات لباقي الإختبارات بنفس القاعدة.

تكاليف الأدوات والمعدات لكل اختبار P = معدل تكاليف الأدوات والمعدات × عدد ساعات عمل الآلة
للكل اختبار P

$$\text{\$ } 0.088 = 0.22 \times \text{\$ } 0.4 =$$

▪ الاختبار Q

تكاليف الأدوات والمعدات لكل اختبار Q = معدل تكاليف الأدوات والمعدات × عدد ساعات عمل
الآلة لكل اختبار Q

$$\text{\$ } 0.02 = 0.05 \times \text{\$ } 0.4 =$$

▪ الاختبار R

تكاليف الأدوات والمعدات لكل اختبار R = معدل تكاليف الأدوات والمعدات × عدد ساعات عمل
الآلة لكل اختبار R

$$\text{\$ } 0.24 = 0.6 \times \text{\$ } 0.4 =$$

▪ الاختبار S

تكاليف الأدوات والمعدات لكل اختبار S = معدل تكاليف الأدوات والمعدات × عدد ساعات عمل
الآلة لكل اختبار S

$$\text{\$ } 0.3312 = 0.828 \times \text{\$ } 0.4 =$$

- تكاليف الصيانة

▪ الاختبار P

تكاليف الصيانة لكل اختبار P هي حاصل ضرب عدد ساعات عمل الآلة لكل اختبار P (عدد مسيبتات التكلفة لتكاليف الصيانة) في معدل تكاليف الصيانة، وحسبت تكاليف الصيانة لباقي الإختبارات بنفس القاعدة.

تكاليف الصيانة لكل اختبار P = معدل تكاليف الصيانة × عدد ساعات عمل الآلة لكل اختبار P

$$\$ 0.132 = 0.22 \times \$ 0.6 =$$

▪ الاختبار Q

تكاليف الصيانة لكل اختبار Q = معدل تكاليف الصيانة × عدد ساعات عمل الآلة لكل اختبار Q
 $\$ 0.03 = 0.05 \times \$ 0.6 =$

▪ الاختبار R

تكاليف الصيانة لكل اختبار R = معدل تكاليف الصيانة × عدد ساعات عمل الآلة لكل اختبار R
 $\$ 0.36 = 0.6 \times \$ 0.6 =$

▪ الاختبار S

تكاليف الصيانة لكل اختبار S = معدل تكاليف الصيانة × عدد ساعات عمل الآلة لكل اختبار S
 $\$ 0.4968 = 0.828 \times \$ 0.6 =$

- تكاليف تجهيز وتوزيع الإمدادات

▪ الاختبار P

تكاليف تجهيز وتوزيع الإمدادات لكل اختبار P هي حاصل ضرب قيمة المواد واللوازم لكل اختبار P (عدد مسببات التكلفة لتكاليف تجهيز وتوزيع الإمدادات) في معدل تكاليف تجهيز وتوزيع الإمدادات، وحسبت تكاليف تجهيز وتوزيع الإمدادات لباقي الاختبارات بنفس القاعدة.

تكاليف تجهيز وتوزيع الإمدادات لكل اختبار P = معدل تكاليف تجهيز وتوزيع الإمدادات × قيمة المواد واللوازم لكل اختبار P

$$\$ 0.025 = \$ 5 \times \$ 0.005 =$$

▪ الاختبار Q

تكاليف تجهيز وتوزيع الإمدادات لكل اختبار Q = معدل تكاليف تجهيز وتوزيع الإمدادات × قيمة المواد واللوازم لكل اختبار Q

$$\$ 0.016 = \$ 3.2 \times \$ 0.005 =$$

▪ الاختبار R

تكاليف تجهيز وتوزيع الإمدادات لكل اختبار R = معدل تكاليف تجهيز وتوزيع الإمدادات × قيمة المواد واللوازم لكل اختبار R

$$\$ 0.0625 = \$ 12.5 \times \$ 0.005 =$$

▪ الاختبار S

تكاليف تجهيز وتوزيع الإمدادات لكل اختبار S = معدل تكاليف تجهيز وتوزيع الإمدادات × قيمة المواد واللوازم لكل اختبار S

$$\$ 0.01 = \$ 2 \times \$ 0.005 =$$

التكلفة الكلية لكل اختبار = التكاليف المباشرة لكل اختبار (المواد واللوازم + العمل المباشر) + التكاليف غير المباشرة لكل اختبار (تكاليف الدعم المكتبي + تكاليف الإعداد + تكاليف الأدوات والمعدات + تكاليف الصيانة + تكاليف تجهيز وتوزيع الإمدادات).

2.1. تطبيق طريقة التكاليف التقليدية لحساب التكلفة الكلية لكل اختبار

يلخص الجدول التالي التكلفة الكلية لكل اختبار حسب طريقة التكاليف التقليدية:

جدول رقم (3-10) : التكلفة الكلية لكل اختبار حسب طريقة التكاليف التقليدية

S	R	Q	P	البيان	
2	12.5	3.2	5	المواد واللوازم	التكاليف المباشرة لكل اختبار (\$)
3	1.2	3	1.5	العمل المباشر	
2.2	0.88	2.2	1.1	التكاليف غير المباشرة لكل اختبار (\$)	
7.2	14.58	8.4	7.6	التكلفة الكلية لكل اختبار (\$)	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على:

CHANYee-ChingLiliann, **Op-Cit**, 1993, p : 74.

- التكلفة المباشرة لكل اختبار
- تكاليف المواد واللوازم والعمل المباشر تبقى نفسها كما هي موضحة في الحساب بنظام ABC .
- التكلفة غير المباشرة لكل اختبار

اعتمد الباحث على عدد ساعات العمل المباشر كأساس لتخصيص التكاليف غير المباشرة على الاختبارات الأربعة.

$$\text{عدد ساعات العمل المباشر لمجموع الاختبارات} = 100000 \times 0.05 + 60000 \times 0.1 + 5000 \times 0.1 + 80000 \times 0.04$$

$$= 14700 \text{ ساعة}$$

وبالتالي:

معدل تخصيص التكاليف غير المباشرة = مجموع التكاليف غير المباشرة ÷ عدد ساعات العمل المباشر لمجموع الاختبارات

$$= \$ 323400 \div 14700 = \$ 22 \text{ لكل ساعة عمل مباشر}$$

▪ الاختبار P

التكلفة غير المباشرة لكل اختبار P = معدل تخصيص التكاليف غير المباشرة × عدد ساعات العمل المباشر لكل اختبار P

$$\text{\$ } 1.1 = 0.05 \times \text{\$ } 22 =$$

▪ الاختبار Q

التكلفة غير المباشرة لكل اختبار Q = معدل تخصيص التكاليف غير المباشرة × عدد ساعات العمل المباشر لكل اختبار Q

$$\text{\$ } 2.2 = 0.1 \times \text{\$ } 22 =$$

▪ الاختبار R

التكلفة غير المباشرة لكل اختبار R = معدل تخصيص التكاليف غير المباشرة × عدد ساعات العمل المباشر لكل اختبار R

$$\text{\$ } 0.88 = 0.04 \times \text{\$ } 22 =$$

▪ الاختبار S

التكلفة غير المباشرة لكل اختبار S = معدل تخصيص التكاليف غير المباشرة × عدد ساعات العمل المباشر لكل اختبار S

$$\text{\$ } 2.2 = \times 0.1 \text{\$ } 22 =$$

التكلفة الكلية لكل اختبار = التكلفة المباشرة لكل اختبار (المواد واللوازم + العمل المباشر) + التكلفة غير المباشرة لكل اختبار

والجدول التالي يبين الفروقات بين التكلفة الكلية للاختبارات الأربعة المحسوبة حسب الطريقتين:

جدول رقم (3-11): مقارنة نتائج التكلفة الكلية لكل اختبار حسب الطريقتين

S	R	Q	P	البيان
8.688	15.6825	7.106	7.42	التكلفة الكلية لكل اختبار حسب نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
7.2	14.58	8.4	7.6	التكلفة الكلية لكل اختبار حسب الطريقة التقليدية
1.488	1.1025	1.294 -	- 0.18	الفرق

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على :

CHANYee-ChingLiliann, **Op-Cit**, 1993, p : 74.

وتوصل الباحث إلى أنه باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وبما أنه توجد علاقة السبب- الأثر ، يمكن اختيار مسببات تكلفة مختلفة لتخصيص التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة. وعند استخدام ساعات العمل المباشر كقاعدة لتخصيص التكاليف غير المباشرة أصبحت قيمة تكلفة الاختبارات P, Q, R, و S مساوية ل: 7.6، 8.4، 14.58 و 7.2 على التوالي، والتي تختلف تماما على التكلفة المحسوبة باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة. ونلاحظ أن الفرق بين نتائج الطريقتين ذو أهمية خاصة في الاختبار Q (ارتفاع بنسبة 18.21%) وفي الاختبار S (انخفاض بنسبة 17.13%)، كما يتضح أن الطريقة التقليدية تحمل تكاليف أكبر على الاختبارات المرتفعة الحجم (Q, P) وتكلفة أقل على الاختبارات المنخفضة الحجم (S, R). ومن جهة أخرى يمكن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من حساب التكلفة بدقة وذلك من خلال التركيز على أنشطة المخبر والموارد التي تستهلك هذه الأنشطة بالإضافة إلى اختيار مسببات التكلفة التي تظهر علاقة السبب- الأثر مع التكاليف المحملة على المخبر.

إضافة إلى ذلك، ساهم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد التكلفة بدقة وذلك ليس فقط عند اختلاف طلب المنتجات على الموارد الناتج عن ارتفاع الاختلاف في الحجم ولكن أيضا عند ارتفاع التكاليف غير المباشرة، و تمكن معلومات التكلفة التي يقدمها النظام من تحديد أفضل التكاليف واتخاذ أفضل القرارات في التسعير أو التخلي عن المنتجات أو الخدمات إضافة إلى تقديم أو التخلي عن منتج جديد أو خدمة جديدة. يوجه نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة المسيرين لفعالية تخفيض التكلفة بالتركيز على الأنشطة غير المضيئة للقيمة، حيث يمكن أن تخفض التكلفة بتخفيض الوقت أو الجهد المطلوب لأداء النشاط أو بإلغاء النشاط نهائيا إذا لم يكن يضيف قيمة للمؤسسة، وكمثال لذلك يمكن للمستشفى تخفيض التكاليف غير المباشرة لمناولة المواد حيث يقوم بتقليل المسافة بين إدارة التجهيز وتوزيع الإمدادات وإدارته الرئيسية المستفيدة، يمكن بهذه الطريقة تسليم المواد بأقصر وقت ممكن وبالتالي تخفيض تكاليف المناولة، كما يوجد بديل آخر يتمثل في توفير عارضين يسلمون المواد مباشرة للإدارات المستفيدة مما يمكن من إلغاء كلي للتكاليف غير المباشرة لمناولة المواد.

وذكر الباحث أنه لتنفيذ نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يجب تقييم الجدوى الإقتصادية فضلا عن الجدوى التقنية بمعنى يجب أن تكون المنافع المستمدة من تطبيق النظام أكبر من منفعة تنفيذه ومدى إمكانية تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد لتجميع التكاليف لكل نشاط واختيار مسببات التكلفة لحساب التكاليف.

وتوصلت الدراسة أنه ينبغي تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة عندما يكون الانخفاض في تكلفة الأخطاء أكبر بكثير من تكلفة القياس. تتضمن تكاليف القياس تكاليف توجيه المعلومات لنظام التكاليف وتكاليف الحساب وهي أقل في النظام التقليدي عنها في نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لأن هذا الأخير يتطلب عدد كبير من مسببات تكلفة مما يستلزم بذل المزيد من الجهد في جمع وقياس البيانات، وتتضمن تكاليف الأخطاء تلك الأخطاء الواقعة في إنتاج المنتجات، الاستثمار في رأس المال وقرارات الميزانية وتكون هذه التكاليف كبيرة في نظام التكاليف التقليدي عنها في نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لأن معلومات التكلفة الدقيقة المتحكم فيها في النظام التقليدي تكون أقل مقارنة بنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

إضافة إلى ما سبق، لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يجب تحليل الأنشطة لتحديد الأنشطة المستهلكة للموارد مما يتطلب دراسة مفصلة للمؤسسة ولنظام المعلومات المحاسبي والتي تكون في حد ذاتها مشروع مكلف للمؤسسة، كما أن تحديد وتتبع الموارد المستهلكة لأنشطة

خاصة يتطلب وقت وأحيانا يصعب ذلك، فبسبب هذه التعقيدات التي ينطوي عليها النظام يمكن أن يكون من غير الممكن تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في بعض المؤسسات. ويتضح لنا من خلال هذه الدراسة نجاح تطبيق النظام في مخبر المستشفى، حيث حقق العديد من المزايا أهمها القياس الدقيق للتكاليف وذلك لاعتماده على التحديد الدقيق للموارد والأنشطة المستهلكة لها، إضافة إلى اعتماده على مسببات مختلفة ودقيقة لتخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة ثم على أغراض التكلفة. وشكل توفر البيانات الدقيقة المتعلقة بإنجاز الإختبارات عامل مهم ومساعد لنجاح تطبيقه.

2. تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في قسم الميكروبيولوجي بدائرة التحاليل الطبية

طبق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة الخدمة الصحية في قسم الميكروبيولوجي بدائرة التحاليل الطبية في مستشفى غزة الأوروبي وذلك بتطبيق نموذج two-stages copper's activity based costing system ، تعتمد آلية تطبيق النموذج المقترح على مرحلتين وهي:

1.2 المرحلة الأولى (مرحلة تحليل التكاليف والأنشطة): في هذه المرحلة، حلل وحدد الباحثان التكاليف والأنشطة والمسببات المستخدمة للتخصيص.¹

1.1.2 تحديد وتحليل التكاليف

توصل الباحثان إلى تحديد سبع مجموعات تكلفة لدائرة التحاليل الطبية (المخبر) بكافة أقسامه، اثنين منها خاصة بالتكاليف المباشرة والباقي خاصة بالتكاليف غير المباشرة وتمثلت في ما يلي:

- **مجموعات التكلفة المباشرة:** تشمل مجموعتين للتكلفة:
 - مجموعة تكاليف المستهلكات: وتضمنت تكاليف المستهلكات الطبية (تكاليف المواد والمحاليل الطبية المستخدمة في عملية إجراء المزارع) وتكاليف المستهلكات العامة (تكلفة الحقن والأنابيب والشرائح المستخدمة لأخذ العينات من المريض وفحصها)؛
 - مجموعة تكاليف الرواتب والأجور: وتضمنت رواتب وأجور الأطباء والفنيين العاملين في قسم الميكروبيولوجي.
 - **مجموعات التكلفة غير المباشرة:** تضمنت خمسة مجموعات تكلفة:
 - مجموعة تكاليف الخدمات العامة: وشملت تكاليف الكهرباء، المياه والصرف الصحي، الهاتف، وتكاليف السولار والمحروقات؛
 - مجموعة تكاليف الصيانة: وضمت تكاليف صيانة المبنى، تكاليف الصيانة العامة وتكاليف صيانة الأجهزة الطبية؛
 - مجموعة تكاليف الإيجار: وتمثلت في تكاليف إيجار الأرض المقام عليها المبنى؛
 - مجموعة التكاليف المتفرقة: والمتمثلة في تكاليف المتفرقات العامة وتكاليف حرق النفايات؛
 - مجموعة تكاليف الاستقبال والمحاسبة: وحددت في تكاليف استقبال المرضى في دائرة التحاليل الطبية (المخبر)، تكاليف استقبال ومحاسبة المرضى للمؤسسة الصحية ككل.
- وبعد ذلك تم تحديد قيمة التكاليف الشهرية لكل مجمع تكلفة، وذلك بقسمة مجموع التكاليف السنوية لكل مجمع على اثني عشر شهراً، إضافة إلى تحديد مسبب التكلفة لكل مجمع والجدول التالي يبين مسببات التكاليف المتوصل إليها:

¹ ماهر موسى درغام وخليل ابراهيم شقفة، حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقا لنظام التكاليف المبنى على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي (دراسة تطبيقية على قسم الميكروبيولوجي)، مجلة جامعة الأزهر، المجلد 10، العدد 01، جامعة الأزهر بغزة، فلسطين، 2008، ص ص: 17-21.

جدول رقم (3-12): مسببات التكلفة المستخدمة لتخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة بقسم الميكروبيولوجي

مجمعات التكلفة	مسبب التكلفة
مجموعة تكاليف المستهلكات	حجم استخدام النشاط
مجموعة تكاليف الرواتب والأجور	عدد العاملين على النشاط
مجموعة تكاليف الخدمات العامة	نسبة الاستفادة
مجموعة تكاليف الصيانة	نسبة الاستفادة
مجموعة تكاليف الإيجار	المساحة/متر مربع
مجموعة التكاليف المتفرقة	بالتساوي
مجموعة تكاليف الاستقبال والمحاسبة	عدد المرضى/الشهر

المصدر : ماهر موسى درغام و خليل ابراهيم شقفة، مرجع سبق ذكره، 2008، ص: 18.

2.1.2. تحليل الأنشطة

بعد تحليل الأنشطة التي تمارس في دائرة التحاليل الطبية، والتي تشترك فيها جميع أقسام المختبر، حددت مجموعات الأنشطة كالتالي:

- مجموعة الأنشطة العامة: هي الأنشطة التي تمارس في دائرة التحاليل الطبية (المختبر) للمؤسسة الصحية وتشترك فيها جميع أقسام المختبر والتي حددت:

- سحب العينة وجمعها؛
- استقبال العينات وتسجيلها وتوزيع نتائجها.
- مجموعة الأنشطة المباشرة: هي الأنشطة التي تمارس في قسم الميكروبيولوجي فقط دون غيره من أقسام المختبر، وضمت الأنشطة التالية:
 - نشاط مسحات بكتيرية وقراءتها: الذي اشتمل على: فرد العينة على الشريحة وتجفيفها، صبغ العينة، غسل العينة وتجفيفها وقراءة العينة؛
 - نشاط تحضير المزارع المختلفة وقراءتها: واشتمل على: وضع العينة في قوارير خاصة، تحضير وسط غذائي لنمو البكتيريا، زراعة العينة، وضع العينة في جهاز الحضانة، مراقبة العينة وقراءتها، فحص الحساسية وقراءتها وإجراء فحوصات متقدمة لتحديد نوع البكتيريا وصفاتها؛
 - نشاط إدخال نتائج الفحوصات على الحاسوب وتدقيقها وطباعتها: اشتمل على: إدخال النتيجة، تدقيقها وطباعتها.

ولتخصيص تكاليف هذه الأنشطة على الفحوصات الطبية المقدمة، استخدم الباحثان عدد العينات/الشهر لتخصيص مجموعة الأنشطة العامة و مسبب الوقت اللازم لانجاز النشاط لتخصيص مجموعة الأنشطة المباشرة.

2.2. المرحلة الثانية (تحميل التكاليف على الأنشطة والخدمات):¹ و تم فيها القيام بما يلي:

في هذه المرحلة حاول الباحثان أولاً الربط بين مجموعات التكلفة في قسم الميكروبيولوجي والأنشطة التي تمارس فيه، وذلك عن طريق العلاقة السببية المباشرة أو غير المباشرة بين التكلفة والنشاط وتم إعداد مصفوفة تبين الأنشطة المرتبطة بمجموع تكلفة معين، ثم حددت نسبة استهلاك النشاط من مجموع تكلفة ما وذلك بقسمة حجم مسبب التكلفة لكل نشاط على إجمالي عدد مسببات التكلفة للأنشطة، وذلك لضرب هذه النسبة في مبلغ التكاليف لمجموع التكلفة وجمع مختلف تكاليف النشاط، كما حددت الخدمات المستفيدة من الأنشطة بناءً على تحديد العلاقة السببية بين الأنشطة والخدمات وتم حساب نسبة استفادة الخدمات من الأنشطة بقسمة الخدمة المستفيدة من الأنشطة على إجمالي الخدمات المقدمة المستفيدة من الأنشطة، وأخيراً حساب تكلفة الخدمة الواحدة وذلك بقسمة التكلفة الشهرية (المتمثلة في مجموع تكاليف مختلف الأنشطة المخصصة لكل خدمة صحية حسب عدد المسببات) لكل نوع خدمة على معدل الفحوصات الشهرية للخدمة (تم حسابها بقسمة عدد الفحوصات السنوية على 12 شهر) وتمت مقارنة تكلفة الخدمة المحسوبة مع قيمة المساهمة التي يدفعها المريض وربطها بالتكلفة المحسوبة وفق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وتصحيحها.

وتوصل الباحثان إلى تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ممكن التطبيق على باقي الأقسام العلاجية للمؤسسة الصحية وبنفس الطريقة التي تم تطبيقها على قسم الميكروبيولوجي.

يتضح لنا من خلال هذا النموذج أن الباحثان أثبتا إمكانية تطبيق النظام بقسم الميكروبيولوجي مما يسمح بالتحديد الدقيق للتكاليف ويساعد في تصحيح قيمة المساهمات المدفوعة من طرف المرضى. ونلاحظ أن عدم تطبيق القسم لأي نظام تكاليف يمكن أن يشكل صعوبة في توفير البيانات الخاصة بقيمة التكاليف غير المباشرة والمسببات المستخدمة لتخصيصها.

3. تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في وحدة التغذية

طبق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في وحدة التغذية لمستشفى عمومي في الشيلي لتحديد تكاليف وجبات المرضى، الذي يعتبر عالي التعقيد وخاص بكل فئات العمر. في 2005، قدر عدد أسرة هذا المستشفى 927 سرير وقدر عدد المرضى المتكفل بهم في نفس السنة بـ 40466 مريض بمتوسط 725 مريض يومياً وتقدر عدد الوجبات المعدة في اليوم الواحد بما يقارب 2260 وجبة. واستخرجت المعلومات الخاصة بشهر جانفي من سنة 2005 تزامناً مع التطبيق الأولي للنظام بالمستشفى.

تمثلت المراحل المتبعة لتحديد تكلفة وجبة المريض في وحدة التغذية حسب نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في خمس مراحل.

- المرحلة الأولى: جمعت فيها معلومات حول الأنشطة المؤداة في وحدة التغذية للمستشفى؛
- المرحلة الثانية: تحليلها وتحديد 24 نشاط مصنفة إلى خمس مجموعات: أنشطة الرعاية الغذائية، أنشطة إدارية، أنشطة صناعة الأغذية، الإشراف والأنشطة التوزيع والنظافة، كما تم إلغاء بعض الأنشطة المرتبطة بتوفير الغذاء للمستخدمين بالمستشفى وذلك لعدم ارتباطها بهدف البحث، والجدول التالي يلخص الأنشطة الخاصة بالوحدة ومسبباتها:

¹ نفس المرجع السابق، ص ص: 21-33.

جدول رقم (3-13): أنشطة وحدة التغذية، تكلفتها ومسببات التكلفة

النشاط	مسبب النشاط	النشاط	مسبب النشاط
زيارة المرضى	عدد الثواني لكل مريض	مراقبة تحضير الوجبات	ساعات العمل
حساب عدد الوجبات	عدد الثواني لكل مريض	تحضير الأطباق	عدد الوجبات
إعداد التقرير	ساعات العمل	مراقبة تحضير الأطباق	ساعات العمل
حساب المكونات	عدد الدقائق لكل وجبة	توزيع الأطباق على المرضى	عدد الثواني لكل مريض
طلب المكونات	ساعات العمل	مراقبة التغذية	ساعات العمل
استلام المكونات	عدد الوجبات	إزالة الأطباق	عدد المرضى
مراقبة استلام المكونات	ساعات العمل	غسل الأطباق	عدد الأطباق
تحضير التحليات والسلطات	عدد الوجبات	غسل أدوات الطهي	عدد الوجبات المحضرة
مراقبة تحضير التحليات والسلطات	ساعات العمل	مراقبة الغسل	ساعات العمل
إعداد المكونات	عدد الإعدادات	تنظيف الأرضية	ساعات العمل
مراقبة الإعداد الأولي للمكونات	ساعات العمل	رمي النفايات	عدد الوجبات المجهزة
تحضير الوجبات	عدد دقائق تحضير الوجبات	تنسيق وحدة التغذية	ساعات العمل

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على: [A. Neriz Liliana, Alicia Núñez and Francisco Ramis, BMC health services research, 14\(1\), USA, november 2014, pp : 5-6.](#)

- المرحلة الثالثة: لحساب تكلفة كل نشاط، حددت عناصر التكاليف غير المباشرة، قيمتها ومسببات كل عنصر تكلفة، والجدول التالي يبين عناصر التكاليف غير المباشرة ومسببات التكلفة في وحدة التغذية.

جدول رقم (3-14) : التكاليف غير المباشرة لمستشفى الشيلي لجانفي 2005 ومسبباتها

التكاليف غير المباشرة	مسببات التكلفة	التكاليف غير المباشرة	مسببات التكلفة
مرتبات خبراء التغذية	ساعات العمل	الكهرباء	مدة النشاط
مرتبات المساعدين	نسبة الاستخدام	الهاتف	مدة النشاط
راتب الأمين العام	متر مربع	إهلاك المعدات	قيمة الإهلاك
مواد التنظيف	متر مربع	إهلاك الأثاث	مدة النشاط
لوازم المكتبة	متر مربع	إهلاك المباني	مدة النشاط
الماء	متر مربع	صيانة المعدات	مدة النشاط
تكاليف غلاية الماء	دقائق الاستخدام	النفائات	عدد الكيلوغرامات
الغاز	مدة النشاط		

المصدر: Neriz Liliana, Alicia Núñez and Francisco Ramis, Op-Cit, november 2014, p : 5.

وحددت تكلفة كل نشاط بمجموع جداء معدل كل تكلفة غير مباشرة وعدد مسببات التكلفة لكل نشاط.

- المرحلة الرابعة: حددت فيها أعراض التكلفة بوحدة التغذية، والتي تتمثل في الوجبات الغذائية التي يتلقاها المريض بالمستشفى والتي تحضر بعناية حسب الاحتياجات الغذائية للمريض، وحصرت الوجبات في 36 وجبة غذائية أهمها: وجبة غذائية كاملة، وجبة غذائية منخفضة الدهون، وجبة غذائية خاصة بمرضى السكري، وجبة غذائية خاصة بمرضى السكري بدون ملح، حساء، حساء بدون ملح، حساء نصف سائل، حساء خاص بمرضى السكري، وجبة غذائية منخفضة السعرات الحرارية، وجبة سائلة، وجبة سائلة بدون ملح، فطور لمريض بالغ، فطور لمريض طفل... الخ. وحددت التكلفة غير المباشرة للوجبات بتوزيع تكاليف الأنشطة على الوجبات الغذائية حسب استهلاكها للأنشطة، و هي مجموع جداء معدل تكلفة كل نشاط وعدد مسببات النشاط لكل وجبة غذائية، وتقسّم التكاليف غير المباشرة للوجبات على عدد الوجبات الغذائية للحصول على تكلفة الوجبة الغذائية الواحدة.
- المرحلة الخامسة: حساب التكلفة الكلية لكل وجبة وهي مجموع التكلفة غير المباشرة والمباشرة لكل وجبة، هذه الأخيرة تتمثل في المكونات التي يمكن تحديدها مباشرة (بطاطا، جزر...).
- تم التوصل من خلال الدراسة إلى أن الوجبة الغذائية الخاصة بمرضى السكري هي الأكثر ارتفاعا، ويسمح تحديد الأنشطة المرتبطة بخدمة التغذية للمستشفى للوحدة بإدارة أنشطتها، كما أضافت الطريقة معلومات عن تكلفة الوجبات مما يساعد في إتخاذ القرارات الخاصة بالخدمات، كما ساعدت في فهم الأنشطة المضيقة للقيمة لعملية صنع الأغذية وتقديم الخدمات، تسمح بتحديد تكلفة كل الأنشطة

غير المرتبطة مباشرة بأنشطة التغذية كالأنشطة ذات الأغراض الإدارية، يوفر معلومات مفيدة خاصة بأنواع وكمية الموارد المستخدمة ويحدد المصادر المختلفة لتخفيض التكلفة مع المحافظة على جودة الخدمات المقدمة، و أيضا يوفر أساس ثابت لإتخاذ القرارات الإدارية في وحدة التغذية. نلاحظ من خلال النموذج إمكانية تطبيق النظام بوحدة التغذية للمستشفيات الحكومية. ويمكن الإستعانة بهذا النموذج لتطبيق نظام ABC بوحدة التغذية للمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر، خاصة وأن الباحث حدد قائمة مفصلة للتكاليف غير المباشرة ومسببات التكلفة المختلفة لتخصيصها.

خلاصة الفصل الثالث

ساعدت الإنتقادات الموجهة لنظام التكاليف التقليدي على تطور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وذلك لأنه نظام يخصص التكاليف غير المباشرة باستعمال قواعد تخصيص مرتبطة بالحجم مما يؤدي إلى توفير معلومات غير مرضية.

تناول هذا الفصل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصحية، وذلك من خلال التطرق إلى مفهومه وكل ما يتعلق بتطبيقه من مراحل، مؤشرات والمتطلبات الأساسية لتفعيل تطبيقه، إضافة إلى مزايا، محددات والانتقادات التي تواجه المؤسسات.

كما تم التطرق لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات، فالحاجة إلى المعلومات الدقيقة عن الخدمات والزيائن هي أهم الأسباب المؤدية لتطبيقه في المستشفيات. إضافة إلى أن تطبيقه يختلف في الإجراءات مقارنة بإجراءات تطبيقه في المؤسسات الإنتاجية. يعتمد تنفيذ هذا النظام في المؤسسات الصحية على سبعة مراحل أساسية هي: تشكيل لجنة توجيهية متعددة الوظائف، تحديد مختلف أنواع التخصصات وتحليلها، تعريف النظام المتبع داخل المستشفى، تجميع الأنشطة، تحليل تدفق التكاليف باستخدام مسبب التكلفة، تدريب العاملين بالمستشفى على نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وتقييم وتحليل البيانات والنتائج.

و لقي تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة نجاحا عند تطبيقه في المستشفى، ذكرت من بينها تطبيقه في المخبر ووحدة التغذية. أثبتت هذه الدراسات إمكانية تطبيقه في قطاع الخدمات الصحية وتمكنه من تحديد تكلفة الخدمة المقدمة بدقة.

سنحاول من خلال الفصل الرابع اختبار مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاستشفائية بالجزائر، إضافة إلى إجراء دراسة حالة بتطبيقه بمخبر المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف لتحديد تكلفة الخدمة المقدمة ومقارنة وتحليل النتائج بالتكلفة المحسوبة على أساس الطريقة التقليدية المطبقة.

الفصل الرابع:

دراسة تطبيق محاسبة
التكاليف على أساس الأنشطة
لقياس تكلفة الخدمات
الصحية بالمؤسسات
العمومية الإستشفائية
بالجزائر

الفصل الرابع: دراسة تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر

تمهيد الفصل الرابع

بداية من سنة 2001، تجسد اهتمام وزارة الصحة والسكان بالجزائر الذي يتجه نحو معرفة تكاليف الخدمات الصحية التي تقدمها كل مؤسسة ومركز استشفائي؛ خاصة وأن الموارد تتميز بالندرة الأمر الذي يحتم تخفيض تكلفة الخدمات في القطاع الصحي العمومي. وبصدور التعليمات الوزارية رقم 15 الصادرة بتاريخ 2001/10/03؛ أصبحت المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر ملزمة بحساب تكاليف خدماتها المقدمة بطريقة الأقسام المتجانسة؛ وذلك بالاعتماد على دليل منهجي منظم في ثلاث أنواع من الجداول.

سنحاول من خلال هذا الفصل التعريف بالمنظومة الوطنية للصحة ومؤسساتها ومراكزها الاستشفائية العمومية وكذا مديرية الصحة والسكان بولاية الشلف مع التركيز على التعريف بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف التي وقع عليها الاختيار لدراسة الحالة. ويركز هذا الفصل على اختبار مدى إمكانية تطبيق طريقة حديثة لحساب التكاليف المتمثلة في محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لغرض حساب تكاليف الخدمات الصحية في المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر؛ وذلك عن طريق استجواب عينة من المدراء العامين، المدراء الفرعيين للمالية والوسائل ومحاسبي التكاليف بهذه المؤسسات وتحليل إجاباتهم باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package For Social Sciences الإصدار رقم: 22 المختصر بـ: SPSS. إضافة إلى ما سبق، حاولنا دراسة أثر تطبيق هذه الطريقة على قياس تكلفة الخدمات الصحية من خلال إجراء دراسة حالة؛ بتطبيق الطريقة على مخبر المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف لقياس تكلفة الخدمات المقدمة بهذه المصلحة خلال شهر جوان لسنة 2017، وذلك بالاعتماد على نموذج two-stages copper's activity based costing system المشار إليه سابقا. وبعد قياس تكلفة الخدمات المقدمة بمخبر المؤسسة دراسة حالة، تمت مقارنة وتحليل النتائج المحسوبة على أساس الطريقة التقليدية المطبقة بالمؤسسة مع المتوصل لها بتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

ويعالج هذا الفصل المباحث الآتية:

المبحث الأول: القطاع الصحي في الجزائر وفي ولاية الشلف؛

المبحث الثاني: دراسة إمكانية تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر؛

المبحث الثالث: دراسة أثر تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على قياس تكلفة الخدمة الصحية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف.

المبحث الأول: القطاع الصحي في الجزائر وفي ولاية الشلف

يتضمن هذا المبحث تقديماً للمنظومة الوطنية للصحة مع التركيز على مؤسساتها ومراكزها العمومية الاستشفائية، التعريف بمديرية الصحة والسكان لولاية الشلف ومختلف المنشآت الصحية التابعة لها، إضافة إلى التركيز على تقديم المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف دراسة حالة من خلال تعريفها وعرض احصائيات أنشطتها ومحاسبتها خلال الفترات الأخيرة.

المطلب الأول: المنظومة الوطنية للصحة ومؤسساتها ومراكزها الاستشفائية العمومية

ترمي الأهداف المسطرة في مجال الصحة إلى حماية حياة الإنسان من الأمراض والأخطار وتحسين ظروف المعيشة والعمل. نحاول من خلال هذا المطلب عرض تعريف المنظومة الوطنية للصحة ومميزاتها، إضافة إلى تعريف ومهام المؤسسات والمراكز الاستشفائية العمومية بالجزائر.

1. تعريف ومميزات المنظومة الوطنية للصحة

تعرف المنظومة الوطنية للصحة على أنها مجموع الأعمال والوسائل التي تضمن حماية صحة السكان وترقيتها وتنظم على كيفية توفر حاجيات السكان في مجال الصحة توفيراً شاملاً ومنسجماً وموحداً في إطار الخريطة الصحية. ومن مميزاتها ما يلي:¹

- سيطرة القطاع العمومي وتطويره؛
- تخطيط صحي يندرج في السياق العام للتنمية الاقتصادية والاجتماعية الوطنية؛
- اشتراك القطاعات في إعداد البرامج الوطنية المحددة في مجال الصحة وفي تنفيذها؛
- تطوير الموارد البشرية والمادية والمالية المتطابقة مع الأهداف الوطنية المحددة في مجال الصحة؛
- تكامل أعمال الوقاية والعلاج وإعادة التكيف؛
- تنظيم مشاركة السكان النشيطة والفعالة في تحديد برامج التربية الصحية وتطبيقها.

للمنظومة الوطنية للصحة تصميم توجيهي يتمثل في الخريطة الصحية. ويكون تصور الشبكة الصحية الوطنية بكيفية تمكن من توفير علاج صحي كامل الذي يشمل ما يلي:²

- الوقاية من الأمراض في جميع المستويات؛
- تشخيص المرض وعلاجه؛
- إعادة تكييف المرضى؛
- التربية الصحية.

2. المؤسسات والمراكز الاستشفائية العمومية بالجزائر

تشتمل المنظومة الوطنية للصحة على عدة مؤسسات ومراكز استشفائية عمومية، والتي أنشأت بموجب مراسيم ومنها ذات الطابع الإداري والمتمثلة في المراكز الاستشفائية الجامعية، المؤسسات الاستشفائية المتخصصة، المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية، أما المؤسسات الاستشفائية العمومية ذات الطابع الخاص فنذكر منها المؤسسة الاستشفائية الجامعية أول نوفمبر لوهران والمؤسسات الاستشفائية لطب العيون.

¹ قانون رقم 85-05 مؤرخ في 26 جمادى الأولى عام 1405 هـ الموافق لـ 16 فبراير 1985 يتعلق بحماية الصحة وترقيتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 8، الصادرة في 27 جمادى الأولى 1405 هـ الموافق لـ 17 فبراير 1985م، ص ص: 177-178.

² نفس المرجع السابق، ص: 178.

نحاول من خلال الآتي عرض تعريف هذه المؤسسات وذكر بعض مهامها.

1.2. المراكز الاستشفائية الجامعية

المركز الاستشفائي الجامعي هو مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، وتتأسس بموجب مرسوم تنفيذي بناء على اقتراح مشترك بين الوزير المكلف بالصحة والوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي.¹

يكلف المركز الاستشفائي الجامعي بمهام التشخيص والكشف والعلاج والوقاية والتكوين والدراسة والبحث وذلك بالتعاون مع مؤسسة التعليم أو التكوين العالي في علوم الطب المعنية. وفي إطار ذلك يكلف على الخصوص بـ:²

1.1.2. في ميدان الصحة

تكلف بـ:

- ضمان نشاطات التشخيص والعلاج والاستشفاء والاستعجالات الطبية الجراحية والوقاية إلى جانب كل نشاط يساهم في حماية وترقية صحة السكان؛
- تطبيق البرامج الوطنية والجهوية والمحلية للصحة؛
- المساهمة في إعداد معايير التجهيزات الصحية العلمية والتربوية للمؤسسات الصحية؛
- المساهمة في حماية المحيط وترقيته في الميادين المتعلقة بالوقاية والنظافة والصحة ومكافحة الأضرار والآفات الاجتماعية.

2.1.2. في ميدان التكوين

تكلف بـ:

- ضمان تكوين التدرج وما بعد التدرج في علوم الطب بالتعاون مع مؤسسة التعليم العالي في علوم الطب والمشاركة في إعداد وتطبيق البرامج المتعلقة به؛
- المساهمة في تكوين مستخدمي الصحة وإعادة تأهيلهم وتحسين مستواهم.

3.1.2. في ميدان البحث

تكلف بـ:

- القيام في إطار التنظيم المعمول به بكل أعمال الدراسة والبحث في ميدان علوم الصحة؛
- تنظيم مؤتمرات وندوات وأيام دراسية وتظاهرات أخرى تقنية وعلمية من أجل ترقية نشاطات العلاج والتكوين والبحث في علوم الصحة.

ويوجد خمسة عشر مركز استشفائي جامعي موزعة على عدة ولايات منها الجزائر، وهران، باتنة، سطيف، سيدي بلعباس وتلمسان... الخ.¹

¹ مرسوم تنفيذي رقم 97-467 مؤرخ في 2 شعبان 1418هـ الموافق لـ 2 ديسمبر 1997م يحدد قواعد إنشاء المراكز الاستشفائية الجامعية وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 81، الصادرة في 10 شعبان 1418هـ الموافق لـ 10 ديسمبر 1997م، ص: 29.

² نفس المرجع السابق، ص ص: 29-30.

2.2. المؤسسات الاستشفائية المتخصصة

المؤسسة الاستشفائية المتخصصة هي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي. تنشأ هذه المؤسسات بمرسوم تنفيذي بناء على اقتراح من الوزير المكلف بالصحة بعد استشارة الوالي وتوضع تحت وصاية والي الولاية الموجود بها مقر المؤسسة، وتتكون من هيكل واحد أو هيكل متعددة متخصصة للتكفل بـ:²

- مرض معين؛
- مرض أصاب جهازا أو جهازا عضويا معينا؛
- أو مجموعة ذات عمر معين.
- تتكفل المؤسسة الاستشفائية المتخصصة، في مجال نشاطها بالمهام الآتية:
- تنفيذ نشاطات الوقاية والتشخيص والعلاج وإعادة التكييف الطبي والاستشفاء؛
- تطبيق البرامج الوطنية والجهوية والمحلية للصحة؛
- المساهمة في إعادة تأهيل مستخدمي مصالح الصحة وتحسين مستواهم.

ومن بينها مستشفى الاستعجالات الطبية والجراحية، مستشفى الحروق والجراحة الترقيعية، مستشفيات الجهاز الحركي، مستشفى جراحة الأعصاب، مستشفى الأمراض المعدية، مستشفيات مكافحة السرطان، مستشفى المسالك البولية والكلية، مستشفيات طب الأمراض العقلية، مستشفيات أمراض وجراحة القلب... الخ.³

3.2. المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية

أنشئت هذه المؤسسات بموجب المرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرخ في 2 جمادى الأولى عام 1428هـ الموافق لـ 19 ماي 2007 المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها.⁴

ويفصل تعريف المؤسسة العمومية الاستشفائية ومهامها في المطلب الثالث الخاص بتقديم المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف، إضافة إلى عرض مهام المؤسسة العمومية للصحة الجوارية في المطلب الثاني لهذا المبحث .

وتوجد 196 مؤسسة عمومية استشفائية موزعة على كل ولايات الوطن،⁵ أما المؤسسات العمومية للصحة الجوارية فهي 154 مؤسسة.⁶

¹ محمد ولد قادة، دليل التسيير الاستشفائي، متاح على الرابط: www.hopital-dz.com ، 2018/08/25 ، 17:53، ص: 210.

² مرسوم تنفيذي رقم 97-465 مؤرخ في 2 شعبان 1418هـ الموافق لـ 2 ديسمبر 1997م يحدد قواعد إنشاء المؤسسات الاستشفائية المتخصصة وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 81، الصادرة في 10 شعبان 1418هـ الموافق لـ 10 ديسمبر 1997م، ص: 13-14.

³ محمد ولد قادة، مرجع سبق ذكره، متاح على الرابط: www.hopital-dz.com ، 2018/08/25 ، 17:53، ص: 239-241.

⁴ مرسوم تنفيذي رقم 07-140 مؤرخ في 2 جمادى الأولى عام 1428 هـ الموافق لـ 19 ماي 2007 يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 33، الصادرة في 3 جمادى الأولى عام 1428 هـ الموافق لـ 20 ماي 2007، ص: 10.

⁵ محمد ولد قادة، مرجع سبق ذكره ، متاح على الرابط: www.hopital-dz.com ، 2018/08/25 ، 17:53، ص: 246-247.

⁶ نفس المرجع السابق، ص: 265-266.

4.2. المؤسسة الاستشفائية الجامعية أول نوفمبر لوهران

هي مؤسسة عمومية ذات طابع خاص تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي. وهي أداة لتنفيذ السياسة الوطنية للصحة في ميدان العلاج ذي المستوى العالي والسياسة الوطنية للتكوين العالي والبحث العلمي، وتتولى في هذا الإطار المهام التالية:¹

1.4.2. في ميدان الصحة

تكلف بـ:

- ضمان الأنشطة ذات المستوى العالي في ميادين التشخيص والكشف والعلاج والوقاية وكل نشاط يساهم في حماية الصحة وترقيتها؛
- تطبيق البرامج الوطنية والجهوية والمحلية للصحة؛
- المشاركة في إعداد معايير التجهيز الصحي والعلمي والبيداغوجي للهياكل الصحية؛
- المساهمة في حماية المحيط وترقيته في الميادين التابعة للوقاية والنظافة الصحية ومكافحة الأضرار والآفات الاجتماعية؛
- تطوير كل الأعمال والمناهج والطرق والأدوات التي ترمي إلى ترقية تسيير عصري وفعال لمواردها البشرية والمادية.

2.4.2. في ميدان التكوين العالي

تكلف بـ:

- ضمان تكوين التدرج وما بعد التدرج في العلوم الطبية والمشاركة في إعداد وتطبيق البرامج المتصلة به بالتعاون مع مؤسسات التكوين العالي في العلوم الطبية؛
- المبادرة بكل عمل لتحسين مستوى المستخدمين وتجديد معارفهم.

3.4.2. في ميدان البحث

تكلف بـ:

- القيام بكل أشغال البحث في علوم الصحة وفي كل الميادين ذات العلاقة بمهامها؛
- تنظيم مؤتمرات وندوات وأيام دراسية وتظاهرات أخرى تقنية وعلمية قصد ترقية نشاطات العلاج والتكوين العالي والبحث في العلوم الطبية.

5.2. المؤسسات الاستشفائية لطب العيون

هي مؤسسات عمومية ذات طابع خاص تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتوضع تحت وصاية الوزير المكلف بالصحة، ومن بين مهامها مايلي:¹

¹ مرسوم رئاسي رقم 03-270 مؤرخ في 14 جمادى الثانية 1424هـ الموافق لـ 13 أوت 2003م يتضمن إنشاء المؤسسة الاستشفائية الجامعية لوهران وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 48، الصادرة في 14 جمادى الثانية 1424هـ الموافق لـ 13 أوت 2003م، ص 6-7.

- تتولى هذه المؤسسات في إطار السياسة الوطنية للصحة التكفل بأمراض العيون؛
- تستخدم كميدان للتكوين الطبي وشبه الطبي والتسيير الاستشفائي على أساس اتفاقيات تبرم مع مؤسسات التعليم والتكوين؛
- يمكن لهذه المؤسسات لتأدية مهامها وتطوير نشاطاتها إبرام كل صفقة أو اتفاقية أو عقد مع كل هيئة عمومية أو خاصة وطنية أو أجنبية.

وتتوزع المؤسسات الاستشفائية لطب العيون على عدة ولايات كالجلفة وورقلة.

المطلب الثاني: تقديم مديرية الصحة لولاية الشلف

نحاول من خلال هذا المطلب تعريف مديرية الصحة والسكان لولاية الشلف، مهامها وتنظيمها، إضافة إلى التعريف بمنشآتها الصحية المختلفة وعرض مصالح وعدد الأسرة والوحدات لكل منشأة حسب القرارات المحددة لها.

1. تعريف ومهام مديرية الصحة والسكان لولاية الشلف

أنشأت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 97-261 المؤرخ في 14 جويلية 1997 الذي يحدد القواعد الخاصة بتنظيم مديريات الصحة والسكان الولائية وسيرها.²

تُطور مديرية الصحة والسكان لولاية الشلف وتضع حيز التنفيذ كل التدابير التي من شأنها أن تُوطر النشاطات الخاصة بالصحة والسكان، وبهذه الصفة تكلف بما يلي:³

- تسهر على تطبيق التشريع والتنظيم في جميع المجالات المتصلة بأنشطة الصحة والسكان؛
- تنشط وتنسق وتقوم تنفيذ البرامج الوطنية والمحلية للصحة، لاسيما في مجال الوقاية العامة وحماية الأمومة والطفولة والحماية الصحية في الأوساط الخاصة وكذلك في مجال التحكم في النمو الديموغرافي والتخطيط العائلي وترقية الصحة التناسلية؛
- تسهر على إحترام السلم التسلسلي للعلاج، لا سيما بتطوير كل النشاطات التي تهدف إلى ترقية العلاج القاعدي؛
- تطور كل عمل يهدف إلى الوقاية من إدمان المخدرات ومكافحتها وخصوصا في اتجاه الشباب؛
- تسهر على التوزيع المتوازن للموارد البشرية والمادية والمالية دون المساس بالصلاحيات المخولة قانونا لرؤساء مؤسسات الصحة؛

¹ مرسوم تنفيذي رقم 12-281 مؤرخ في 19 شعبان 1433هـ الموافق لـ 9 جويلية 2012م يتضمن إنشاء مؤسسات استشفائية لطب العيون وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 41، الصادرة في 25 شعبان 1433هـ الموافق لـ 15 جويلية 1012م، ص:9.

² <http://www.dsp-chlef.dz>, 25/10/2018, 06:51.

³ مرسوم تنفيذي رقم 97-261 مؤرخ في 09 ربيع الأول عام 1418 الموافق لـ 14 جويلية 1997 يحدد القواعد الخاصة بتنظيم مديريات الصحة والسكان الولائية وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 47، الصادرة في 11 ربيع الأول 1418 الموافق لـ 16 جويلية 1997، ص:13.

الفصل الرابع: دراسة تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر

- تشجع وتطور كل أنشطة الإتصال الإجتماعي لا سيما التربية الصحية بالإتصال مع الجمعيات الإجتماعية المهنية والشركاء الآخرين المعنيين؛
- تسهر على وضع جهاز يختص بجمع المعلومات الصحية والوبائية والديموغرافية واستغلالها وتحليلها وتبليغها؛
- تنشط الهياكل الصحية وتسقها وتقومها؛
- تسهر على وضع الإجراءات المتعلقة بحفظ المنشآت وتجهيزات الصحة وصيانتها حيز التنفيذ؛
- تتولى تأطير هياكل الصحة ومؤسساتها العمومية والخاصة وتفتيشها؛
- تعد الترخيصات المتعلقة بممارسة المهن الصحية وضمان مراقبتها؛
- تعد المخططات الإستعجالية بالإتصال مع السلطات المعنية والمشاركة في تنظيم الإسعافات وتسيقها في حالة حدوث كوارث مهما كانت طبيعتها؛
- تدرس برامج الإستثمار وتتابعها في اطار التنظيمات والإجراءات المعمول بها؛
- تتابع وتقوم تنفيذ البرامج المقررة في ميدان التكوين وتحسين مستوى مستخدمي الصحة وتقويمها؛
- تشرف وتسهر على السير الحسن للمسابقات والإمتحانات المهنية.

2. تنظيم مديرية الصحة والسكان لولاية الشلف

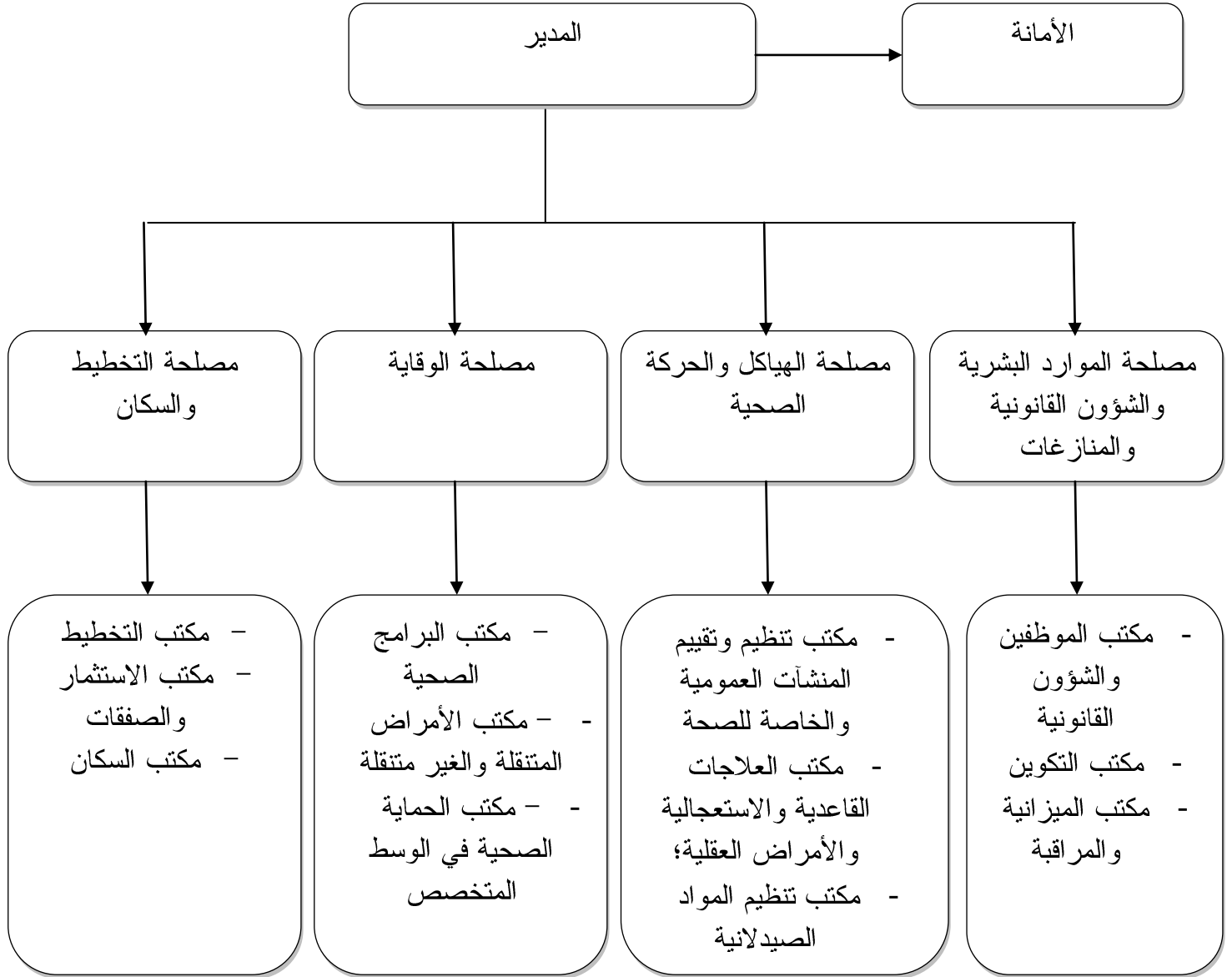
حسب المادة الرابعة للقرار ما بين الوزارات المؤرخ بتاريخ 12 ماي 1998 المتضمن تنظيم مديريات الصحة والسكان الولائية، تشمل مديرية الصحة والسكان لولاية الشلف أربعة مصالح تتمثل في:¹

- مصلحة الموارد البشرية والشؤون القانونية والمنازعات: وتضم ثلاث مكاتب هي:
 - مكتب الموظفين والشؤون القانونية؛
 - مكتب التكوين؛
 - مكتب الميزانية والمراقبة.
- مصلحة الهياكل والحركة الصحية: وتضم ثلاث مكاتب هي:
 - مكتب تنظيم وتقييم المنشآت العمومية والخاصة للصحة؛
 - مكتب العلاجات القاعدية والاستعجالية والأمراض العقلية؛
 - مكتب تنظيم المواد الصيدلانية.
- مصلحة الوقاية: وتضم ثلاث مكاتب هي:
 - مكتب البرامج الصحية؛
 - مكتب الأمراض المتنقلة والغير متنقلة؛
 - مكتب الحماية الصحية في الوسط المتخصص.
- مصلحة التخطيط والسكان: وتضم ثلاث مكاتب هي:

¹ القرار ما بين الوزارات مؤرخ في 15 محرم 1419 الموافق لـ 12 ماي 1998 المتضمن تنظيم مديريات الصحة والسكان الولائية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 38، 8 صفر 1419 الموافق لـ 3 جوان 1998، ص: 23.

- مكتب التخطيط؛
 - مكتب الاستثمار والصفقات؛
 - مكتب السكان.
- ويوضح الشكل التالي الهيكل التنظيمي لمديرية الصحة والسكان لولاية الشلف:

شكل رقم (1-4): الهيكل التنظيمي لمديرية الصحة والسكان لولاية الشلف



3. المنشآت الصحية لمديرية الصحة والسكان لولاية الشلف

تضم مديريةية الصحة والسكان لولاية الشلف مؤسسات استشفائية عمومية، مؤسسة استشفائية متخصصة ومؤسسات عمومية للصحة الجوارية ومؤسسات استشفائية خاصة.

1.3. المؤسسات العمومية الاستشفائية

نص المرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرخ في 2 جمادى الأولى عام 1428 الموافق لـ 19 ماي 2007، المتضمن انشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها على انشاء خمسة مؤسسات عمومية استشفائية بولاية الشلف تمثلت في مؤسسة الشلف (أولاد محمد)، الشلف (الشرفة)، تنس، صبحة والشطية.¹ وأتمت هذه القائمة بإنشاء المؤسسة العمومية الاستشفائية الأخوات باج بالشلف بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-357 المؤرخ في 19 ذي القعدة عام 1432 الموافق لـ 17 أكتوبر 2011 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 07-140.² ونعرض في ما يلي مصالح كل مؤسسة، عدد أسرتها والوحدات المكونة لكل مصلحة.

- المؤسسة العمومية الاستشفائية الشلف (أولاد محمد)

حسب ملحق القرار رقم 63 المؤرخ في 30 مارس 2016، المتضمن إنشاء المصالح والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية الشلف (أولاد محمد)، تتمثل مصالح هذه المؤسسة، عدد أسرة كل مصلحة والوحدات المكونة لها في مايلي:

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 33، الصادرة في 3 جمادى الأولى عام 1428 هـ الموافق لـ 20 ماي 2007، مرجع سبق ذكره، ص:14.

² مرسوم تنفيذي رقم 11-357 مؤرخ في 19 ذي القعدة عام 1432 الموافق لـ 17 أكتوبر 2011 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرخ في 2 جمادى الأولى عام 1428 الموافق لـ 19 ماي 2007 والمتضمن انشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 57، الصادرة في 21 ذو القعدة عام 1432 هـ الموافق لـ 19 أكتوبر 2011، ص:5.

جدول رقم (4-1) : المصالح، عدد الأسرة لكل مصلحة والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية الشلف (أولاد محمد)

المصالح	عدد الأسرة	الوحدات
الجراحة العامة	64	1. استشفاء الرجال 2. استشفاء النساء 3. قسم العمليات
جراحة الأطفال	32	1. استشفاء 2. الكشف
علم الأوبئة	/	1. المعلومات الصحية 2. النظافة الاستشفائية
جراحة العظام والرضوض	32	1. استشفاء الرجال 2. استشفاء النساء
طب أمراض الرئة والصدر	32	1. استشفاء الرجال 2. استشفاء النساء
المخبر المركزي	/	1. علم الأحياء المجهرية 2. الكيمياء الحيوية
الأشعة المركزية	/	1. الأشعة 2. السكانير
الصيدلية	/	1. تسيير المواد الصيدلانية 2. توزيع المواد الصيدلانية
الاستعجالات الطبية الجراحية	18	1. الاستقبال، الفرز والوضع تحت الملاحظة 2. العلاج المكثف ومابعد الجراحة

المصدر: ملحق القرار رقم 63 المؤرخ في 30 مارس 2016، المتضمن إنشاء المصالح والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية الشلف (أولاد محمد).

- المؤسسة العمومية الاستشفائية الشلف (الشرفة)

حسب ملحق القرار رقم 76 المؤرخ في 09 ماي 2016، المتضمن إنشاء المصالح والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية الشلف (الشرفة)، تتمثل مصالح هذه المؤسسة، عدد أسرة كل مصلحة والوحدات المكونة لها في مايلي:

جدول رقم (4-2) : المصالح، عدد الأسرة لكل مصلحة والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية الشلف (الشرفة)

المصالح	عدد الأسرة	الوحدات
علم الأوبئة	/	1. المعلومات الصحية 2. النظافة الاستشفائية
طب أمراض النساء والتوليد	110	1. طب أمراض النساء 2. التوليد 3. الحمل في غاية الخطورة 4. التخطيط العائلي والكشف 5. الإنعاش 6. قسم العمليات
المخبر المركزي	/	1. علم الأحياء المجهرية 2. الكيمياء الحيوية 3. علم أمراض الدم
طب الأطفال	48	1. الأطفال الكبار 2. الأطفال الصغار 3. حديثي الولادة
الصيدلية	/	1. تسيير المواد الصيدلانية 2. توزيع المواد الصيدلانية
الأشعة المركزية	/	1. الأشعة 2. التخطيط بالصدى
الاستعجالات الطبية	28	1. الاستقبال والفرز والوضع تحت الملاحظة 2. الإنعاش والعلاج المكثف 3. تصفية الدم

المصدر: ملحق القرار رقم 76 المؤرخ في 09 ماي 2016، المتضمن إنشاء المصالح والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية الشلف (الشرفة).

- المؤسسة العمومية الاستشفائية تنس (زيغود يوسف)

حسب ملحق القرار رقم 119 المؤرخ في 14 جويلية 2016، المتضمن إنشاء المصالح والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية تنس (زيغود يوسف)، تتمثل مصالح هذه المؤسسة، عدد أسرة كل مصلحة والوحدات المكونة لها في ما يلي:

جدول رقم (3-4) : المصالح، عدد الأسرة لكل مصلحة والوحدات المكونة لها على مستوى
المؤسسة العمومية الاستشفائية تنس (زيغود يوسف)

المصالح	عدد الأسرة	الوحدات
الجراحة العامة	32	1. استشفاء الرجال 2. استشفاء النساء 3. قسم العمليات
علم الأوبئة	/	1. المعلومات الصحية 2. النظافة الاستشفائية
طب أمراض النساء والتوليد	40	1. الاستشفاء 2. التوليد 3. التخطيط العائلي 4. الحمل ذو الخطورة العالية
المخبر المركزي	/	1. أمراض الدم 2. الكيمياء الحيوية 3. علم الأحياء المجهرية 4. علم المناعة وبنك حقن الدم
الطب الداخلي	32	1. استشفاء الرجال 2. استشفاء النساء 3. طب أمراض المعدة والأمعاء والتنظير الداخلي
الطب الشرعي	/	1. التشريح 2. خبرة الطب الشرعي
جراحة العظام والرضوض	32	1. استشفاء الرجال 2. استشفاء النساء
طب العمل	/	1. المراقبة الطبية للعاملين في مجال الصحة 2. فحوصات الصحة المهنية الدورية
طب الأطفال	32	1. الأطفال الرضع 2. الأطفال الكبار 3. حديثي الولادة
الصيدلية	/	1. تسيير المواد الصيدلانية 2. توزيع المواد الصيدلانية
الأشعة المركزية	/	1. الأشعة 2. التخطيط بالصدى
الاستعجالات الطبية الجراحية	14	1. الاستقبال والوضع تحت الملاحظة 2. الإنعاش 3. غرفة عمليات الطوارئ

الفصل الرابع: دراسة تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر

المصدر: ملحق القرار رقم 119 المؤرخ في 14 جويلية 2016، المتضمن إنشاء المصالح والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية تنس (زيغود يوسف).

- المؤسسة العمومية الاستشفائية صبحة

حسب ملحق القرار رقم 01 المؤرخ في 16 مارس 2017 المعدل والمتمم لملحق القرار رقم 75 المؤرخ في 09 ماي 2016، المتضمن إنشاء المصالح والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية صبحة، تتمثل مصالح هذه المؤسسة، عدد أسرة كل مصلحة والوحدات المكونة لها في مايلي:

جدول رقم (4-4) : المصالح، عدد الأسرة لكل مصلحة والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية صبحة

المصالح	عدد الأسرة	الوحدات
الجراحة العامة	40	1. استشفاء الرجال 2. استشفاء النساء 3. قسم العمليات وما بعد الجراحة
المخبر المركزي	/	1. علم الكيمياء المجهرية 2. الكيمياء الحيوية 3. بنك حقن الدم
الطب الداخلي	32	1. استشفاء الرجال 2. استشفاء النساء 3. طب الأورام 4. طب أمراض الكلى
جراحة العظام والرضوض	32	1. استشفاء الرجال 2. استشفاء النساء
الاستعجالات الطبية الجراحية	08	1. الاستقبال ووضع تحت الملاحظة 2. الاستشفاء

المصدر: ملحق القرار رقم 01 المؤرخ في 16 مارس 2017 المعدل والمتمم لملحق القرار رقم 75 المؤرخ في 09 ماي 2016، المتضمن إنشاء المصالح والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية صبحة.

- المؤسسة العمومية الاستشفائية الشطية

حسب ملحق القرار رقم 74 المؤرخ في 09 ماي 2016، المتضمن إنشاء المصالح والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية الشطية، تتمثل مصالح هذه المؤسسة، عدد أسرة كل مصلحة والوحدات المكونة لها في مايلي:

جدول رقم (4-5) : المصالح، عدد الأسرة لكل مصلحة والوحدات المكونة لها على مستوى
المؤسسة العمومية الاستشفائية الشطية

المصالح	عدد الأسرة	الوحدات
الجراحة العامة	38	1. استشفاء الرجال 2. استشفاء النساء 3. قسم العمليات 4. وحدة ما بعد العمليات
علم الأوبئة	/	1. المعلومات الصحية 2. النظافة الاستشفائية
طب أمراض النساء والتوليد	30	1. أمراض النساء 2. التوليد 3. الحمل ذو الخطورة العالية 4. التخطيط العائلي
المخبر المركزي	/	1. علم الأحياء المجهرية 2. الكيمياء الحيوية 3. أمراض الدم 4. علم المناعة والأمصال
طب الأمراض المعدية	20	1. استشفاء الرجال 2. استشفاء النساء
الطب الداخلي	24	1. استشفاء الرجال 2. استشفاء النساء
طب أمراض الكلى وتصفية الدم	26	1. أمراض الكلى 2. تصفية الدم
جراحة العظام والرضوض	16	1. استشفاء الرجال 2. استشفاء النساء
طب الأطفال	32	1. طب الأطفال 2. حديثي الولادة
الصيدلانية	/	1. تسيير المواد الصيدلانية 2. توزيع المواد الصيدلانية
الأشعة المركزية	/	1. الأشعة 2. التخطيط بالصدى 3. السكانير والتصوير الشعاعي للشدي
الاستجالات الطبية الجراحية	08	1. الاستقبال والفرز 2. الاستشفاء

المصدر: ملحق القرار رقم 74 المؤرخ في 09 ماي 2016، المتضمن إنشاء المصالح والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية الشطية.

- المؤسسة العمومية الاستشفائية الشلف (الأخوات باج)

حسب ملحق القرار رقم 85 المؤرخ في 20 جوان 2016، المتضمن إنشاء المصالح والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية الشلف (الأخوات باج)، تتمثل مصالغ هذه المؤسسة، عدد أسرة كل مصلحة والوحدات المكونة لها في مايلي:

جدول رقم (4-6): المصالح، عدد الأسرة لكل مصلحة والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية الشلف (الأخوات باج)

المصالح	عدد الأسرة	الوحدات
التشريح المرضي	/	1. طب أمراض النساء 2. طب أمراض المعدة والأمعاء
التخدير والإنعاش	20	1. الإنعاش الطبي 2. العناية المركزة بعد العملية الجراحية
الجراحة العامة	64	1. استشفاء الرجال 2. استشفاء النساء 3. جراحة العظام 4. جراحة المخ والأعصاب 5. قسم العمليات
جراحة المسالك البولية	32	1. استشفاء الرجال 2. استشفاء النساء
طب القلب	32	1. استشفاء الرجال 2. استشفاء النساء
علم الأوبئة	/	1. المعلومات الصحية 2. النظافة الاستشفائية
الطب الداخلي	32	1. استشفاء الرجال 2. استشفاء النساء 3. طب أمراض الكلى
علم الأورام	32	1. استشفاء الرجال 2. استشفاء النساء
طب العيون	16	1. استشفاء الرجال والنساء 2. الجراحة الاسعافية
طب الأنف، الأذن والحنجرة	16	1. الأذن، الأنف والحنجرة 2. الوجه والفكين
التكليف الوظيفي	/	1. استشفاء الرجال 2. استشفاء النساء 3. استشفاء الأطفال
مصلحة الأشعة	/	1. التصوير بالرنين المغناطيسي السكانير 2. الموجات فوق الضوئية والتصوير الشعاعي للثدي

3. الأشعة التقليدية		
1. علم الأحياء المجهرية 2. الكيمياء الحيوية وعلم الجراثيم 3. أمراض الدم 4. علم المناعة وبنك حقن الدم	/	المخبر المركزي
1. التشريح 2. خبرة الطب الشرعي	/	الطب الشرعي
1. تسيير المواد الصيدلانية 2. توزيع المواد الصيدلانية	/	الصيدلية
1. الاستقبال والفرز 2. الاستشفاء	09	الاستعجالات الطبية الجراحية

المصدر: ملحق القرار رقم 85 المؤرخ في 20 جوان 2016، المتضمن إنشاء المصالح والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية الشلف (الأخوات باج).

2.3. المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب الأمراض العقلية (مستشفى طب الأمراض العقلية تنس)

أنشئت المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب الأمراض العقلية تنس بولاية الشلف بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-128 المؤرخ في 17 ربيع الثاني عام 1432 هـ الموافق لـ 22 مارس سنة 2011، المتمم لقائمة المؤسسات الاستشفائية المتخصصة الملحقة بالمرسوم التنفيذي رقم 97-465 المؤرخ في 2 شعبان عام 1418 هـ الموافق لـ 2 ديسمبر سنة 1997 الذي يحدد قواعد إنشاء المؤسسات الاستشفائية المتخصصة وتنظيمها وسيرها.¹

وحسب ملحق القرار رقم 48 المؤرخ في 03 نوفمبر 2011، المتضمن إنشاء المصالح والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب الأمراض العقلية (مستشفى طب الأمراض العقلية تنس)، تتمثل مصالح هذه المؤسسة، عدد أسرة التقنية لكل مصلحة والوحدات المكونة لها في ما يلي:

جدول رقم (4-7) : المصالح، عدد الأسرة لكل مصلحة والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب الأمراض العقلية (مستشفى طب الأمراض العقلية تنس)

المصالح	عدد الأسرة التقنية	الوحدات
طب الامراض العقلية	120	1. علاج الرجال 2. علاج النساء 3. طب الامراض العقلية للأطفال 4. الاستشارات وحالات الطوارئ

¹ مرسوم تنفيذي رقم 11-128 مؤرخ في 17 ربيع الثاني عام 1432 هـ الموافق لـ 22 مارس سنة 2011 يتم قائمة المؤسسات الاستشفائية المتخصصة الملحقة بالمرسوم التنفيذي رقم 97-465 المؤرخ في 2 شعبان عام 1418 هـ الموافق لـ 2 ديسمبر سنة 1997 الذي يحدد قواعد إنشاء المؤسسات الاستشفائية المتخصصة وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 18، الصادرة في 18 ربيع الثاني عام 1432 هـ الموافق لـ 23 مارس 2011، ص: 27.

المصدر: ملحق القرار رقم 48 المؤرخ في 03 نوفمبر 2011، المتضمن إنشاء المصالح والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب الأمراض العقلية (مستشفى طب الأمراض العقلية تنس).

3.3. المؤسسات العمومية للصحة الجوارية

نص المرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرخ في 2 جمادى الأولى عام 1428 الموافق لـ 19 ماي 2007، المتضمن انشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها على انشاء ستة مؤسسات عمومية للصحة الجوارية في ولاية الشلف هي بني حواء، توقريت، تنس، بوقادير، أولاد فارس ووادي الفضة.¹

تتكون كل مؤسسة عمومية للصحة الجوارية من مجموعة عيادات متعددة الخدمات وقاعات علاج تغطي مجموعة من السكان، ونوضح عدد العيادات التابعة لكل مؤسسة في مايلي:²

- المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بني حواء: تضم 05 عيادات و 25 قاعة علاج؛
 - المؤسسة العمومية للصحة الجوارية توقريت: تضم 06 عيادات و 37 قاعة علاج؛
 - المؤسسة العمومية للصحة الجوارية تنس: تضم 05 عيادات و 30 قاعة علاج؛
 - المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بوقادير: تضم 06 عيادات و 26 قاعة علاج؛
 - المؤسسة العمومية للصحة الجوارية أولاد فارس: تضم 15 عيادة و 38 قاعة علاج؛
 - المؤسسة العمومية للصحة الجوارية وادي الفضة: تضم 07 عيادات و 26 قاعة علاج.
- وتتمثل مهام المؤسسات العمومية للصحة الجوارية في التكفل بصفة متكاملة ومتسلسلة فيما يأتي:³
- الوقاية والعلاج القاعدي؛
 - تشخيص المرض؛
 - العلاج الجوارى؛
 - الفحوص الخاصة بالطب العام والطب المتخصص القاعدي؛
 - الأنشطة المرتبطة بالصحة الإنجابية والتخطيط العائلي؛
 - تنفيذ البرامج الوطنية للصحة والسكان.
- وتكلف على الخصوص بما يأتي:
- المساهمة في ترقية وحماية البيئة في المجالات المرتبطة بحفظ الصحة والنقاوة ومكافحة الأضرار والآفات الاجتماعية؛
 - المساهمة في تحسين مستوى مستخدمي مصالح الصحة وتجديد معارفهم.

4.3. المؤسسات الاستشفائية الخاصة

تتوفر مديرية الصحة والسكان لولاية الشلف على خمسة مؤسسات استشفائية خاصة، نعرضها فيما يلي وعدد الأسرة لكل مؤسسة:⁴

- مؤسسة عبان: تحتوي 35 سرير؛
- مؤسسة الحكمة: تحتوي 40 سرير؛
- مؤسسة الإحسان: تحتوي 48 سرير؛
- مؤسسة البرتقال: تحتوي 55 سرير؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 57، الصادرة في 21 ذو القعدة عام 1432 هـ الموافق لـ 19 أكتوبر 2011، مرجع سبق ذكره، ص: 18.

² <http://www.dsp-chlef.dz>, 25/10/2018, 07:10.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 33، الصادرة في 3 جمادى الأولى عام 1428 هـ الموافق لـ 20 ماي 2007، مرجع سبق ذكره، ص: 11.

⁴ وثائق مديرية الصحة والسكان لولاية الشلف.

- مؤسسة نسمة فرح: تحتوي 40 سرير.

المطلب الثالث: التعريف بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف، احصائيات أنشطتها ومحاسبتها خلال السنوات الأخيرة

يركز هذا المطلب على تعريف المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد ومهامها وتنظيمها، عرض احصائيات أنشطتها الاستشفائية والتقنية خلال الأربع سنوات الأخيرة (2014-2017) إضافة إلى جمع معلومات عن المحاسبة المطبقة بها.

1. التعريف بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف ومهامها

هي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتوضع تحت وصاية الوالي، تتكون من هيكل للتشخيص والعلاج والاستشفاء وإعادة التأهيل الطبي تغطي سكان بلدية واحدة أو مجموعة بلديات.¹

وتصنف المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف في الفئة - ب-، وذلك حسب قرار تصنيف المؤسسات العمومية الاستشفائية على أساس المعايير المحددة (عدد السكان، عدد البلديات، عدد الأسرة، عدد المصالح، الطابع الجامعي ومقر الولاية).²

تتمثل مهام المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف في التكفل، بصفة متكاملة ومتسلسلة بالحاجات الصحية للسكان. وفي هذا الإطار تتولى على الخصوص المهام الآتية:³

- ضمان تنظيم وبرمجة توزيع العلاج الشفائي والتشخيص وإعادة التأهيل الطبي والاستشفاء؛
 - تطبيق البرامج الوطنية للصحة؛
 - ضمان حفظ الصحة والنقاوة ومكافحة الأضرار والآفات الاجتماعية؛
 - ضمان تحسين مستوى مستخدمي مصالح الصحة وتجديد معارفهم.
- ويمكن أن تستخدم المؤسسة ميدانا للتكوين الطبي وشبه الطبي والتكوين في التسيير الاستشفائي على أساس اتفاقيات تبرم مع مؤسسات التكوين.

2. تنظيم وسير المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف

يسير المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف مجلس إدارة ويديرها مدير وتزود بهيئة استشارية تدعى المجلس الطبي.⁴

1.2. مجلس الإدارة

يضم مجلس الإدارة ما يأتي:⁵

- ممثل عن الوالي، رئيسا؛
- ممثل عن إدارة المالية؛
- ممثل عن التأمينات الاقتصادية؛
- ممثل عن هيئات الضمان الاجتماعي؛
- ممثل عن المجلس الشعبي الولائي؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 33، الصادرة في 3 جمادى الأولى عام 1428 هـ الموافق لـ 20 ماي 2007، مرجع سبق ذكره، ص:10.

² قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 صفر عام 1433 الموافق لـ 15 جانفي 2012 يحدد معايير تصنيف المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتصنيفها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، الصادرة في 12 جمادى الأولى عام 1433 هـ الموافق لـ 4 أبريل 2012م، ص ص: 23-26.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 33، الصادرة في 3 جمادى الأولى عام 1428 هـ الموافق لـ 20 ماي 2007، مرجع سبق ذكره، ص ص: 10-11.

⁴ نفس المرجع السابق، ص: 11.

⁵ نفس المرجع السابق، ص: 11.

- ممثل عن المجلس الشعبي البلدي مقر المؤسسة؛
 - ممثل عن المستخدمين الطبيين ينتخبه نظراؤه؛
 - ممثل عن المستخدمين شبه الطبيين ينتخبه نظراؤه؛
 - ممثل عن جمعيات مرتفقي الصحة؛
 - ممثل عن العمال ينتخب في جمعية عامة؛
 - رئيس المجلس الطبي.
- ويحضر المدير مداورات مجلس الإدارة برأي استشاري ويتولى أمانته، كما يعين أعضاء مجلس الإدارة لعهدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد بقرار من الوالي، بناء على اقتراح من السلطات والهيئات التابعين لها. ويجتمع مجلس الإدارة في دورة عادية مرة واحدة كل ستة أشهر. ويمكنه الاجتماع في دورة غير عادية بناء على استدعاء من رئيسه أو بطلب من ثلثي أعضائه وتحرر مداورات مجلس الإدارة في محاضر يوقعها الرئيس وأمين الجلسة وتفيد في سجل خاص يرقمه ويؤشر عليه الرئيس. ويعد مجلس الإدارة نظامه الداخلي ويصادق عليه أثناء اجتماعه الأول. ويحدد رئيس مجلس الإدارة جدول أعمال كل اجتماع بناء على اقتراح من مدير المؤسسة.¹
- يتداول مجلس الإدارة على الخصوص فيما يأتي:²
- مخطط تنمية المؤسسة على المديين القصير والمتوسط؛
 - مشروع ميزانية المؤسسة؛
 - الحسابات التقديرية؛
 - الحساب الإداري؛
 - مشاريع الاستثمار؛
 - مشاريع التنظيم الداخلي للمؤسسة؛
 - البرامج السنوية لحفظ البيانات والتجهيزات الطبية والتجهيزات المرافقة وصيانتها؛
 - الاتفاقية المتعلقة باستخدام المؤسسة ميدانا للتكوين الطبي وشبه الطبي والتكوين في التسيير الاستشفائي على أساس اتفاقيات تبرم مع مؤسسات التكوين؛
 - العقود المتعلقة بتقديم العلاج المبرمة مع شركاء المؤسسة، لاسيما هيئات الضمان الاجتماعي والتأمينات الاقتصادية والتعاضديات والجماعات المحلية والمؤسسات والهيئات الأخرى؛
 - مشروع جدول تعداد المستخدمين؛
 - النظام الداخلي للمؤسسة؛
 - اقتناء وتحويل ملكية المنقولات والعقارات وعقود الإيجار؛
 - قبول الهبات والوصايا أو رفضها؛
 - الصفقات والعقود والاتفاقيات والاتفاقات طبقا للتنظيم المعمول به.

2.2. المدير

يعين بقرار من الوزير المكلف بالصحة وتنتهي مهامه حسب الأشكال نفسها، وهو المسؤول عن حسن سير المؤسسة. وتتمثل مهامه في:³

- يمثل المؤسسة أمام العدالة وفي جميع أعمال الحياة المدنية؛
- هو الأمر بالصرف في المؤسسة؛
- يحضر مشاريع الميزانيات التقديرية ويعد حسابات المؤسسة؛
- يعد مشروع التنظيم الداخلي والنظام الداخلي للمؤسسة؛

¹ نفس المرجع السابق، ص: 11-12.

² نفس المرجع السابق، ص: 12.

³ نفس المرجع السابق، ص: 12.

الفصل الرابع: دراسة تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر

- ينفذ مداوالات مجلس الإدارة؛
 - يعد التقرير السنوي عن النشاط ويرسله إلى السلطة الوصية بعد موافقة مجلس الإدارة عليه؛
 - يبرم كل العقود والصفقات والاتفاقيات والاتفاقات في إطار التنظيم المعمول به؛
 - يمارس السلطة السلمية على المستخدمين الخاضعين لسلطته؛
 - يعين جميع مستخدمي المؤسسة باستثناء المستخدمين الذين تقرر طريقة أخرى لتعيينهم؛
 - يمكنه تفويض إمضائه تحت مسؤوليته لمساعديه الأقربين.
- ويشمل التنظيم الداخلي للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف الموضوعة تحت سلطة المدير، الذي يلحق به مكتب التنظيم العام ومكتب الإتصال، ما يلي:¹

- المديرية الفرعية للمصالح الصحية؛
 - المديرية الفرعية للموارد البشرية؛
 - المديرية الفرعية للمالية والوسائل؛
 - المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات الطبية والمرافقة.
 - **المديرية الفرعية للمصالح الصحية**
- تشمل ثلاث مكاتب:²
- مكتب القبول؛
 - مكتب التعاقد و حساب التكاليف؛
 - مكتب تنظيم النشاطات الصحية ومتابعتها وتقييمها.

يسير هذه المديرية نائب المدير للمصالح الصحية، وهو المسؤول عن تنظيم وسير جميع المصالح الصحية و الأقسام التقنية، و تتمثل مهامه في:³

- خدمة الأوبئة، حيث تكلف وحدة النظافة الاستشفائية بنظافة المستشفى ووحدة المعلومات الصحية بإعداد البيانات الاحصائية للنشاط والمعلومات الصحية للمستشفى؛
- إعداد جداول مناوبة الاطباء، الإداريين، و شبه الطبيين وحساب المناوبات التي تمنح عنها مكافأة؛
- تنظيم الاستشارات المتخصصة بالتعاون مع رؤساء الأطباء ورئيس المجلس الطبي؛
- تنظيم الاستعجالات الطبية الجراحية؛
- ضمان التنسيق بين نشاطات المصالح الاستشفائية و الأقسام التقنية، من خلال إعداد تقارير أسبوعية، شهرية، فصلية و سنوية حول نشاطات المصالح و الأقسام؛
- ضمان توفير المواد الصيدلانية والكواشف والامصال واللقاحات للهياكل الصحية والمتخصصة؛
- مسؤول عن تنفيذ جميع التعليمات الفنية بما في ذلك حالات الطوارئ، المناوبات الطبية؛ التمريض، الأمراض المعدية... الخ؛
- مسؤول عن مسك الوثائق المساعدة على التسيير كسجل الوفيات، سجل حركة المرضى وسجل إدارة مستوى الخدمات.

¹ قرار وزاري مشترك مؤرخ في 3 محرم عام 1431هـ الموافق لـ 20 ديسمبر 2009م يحدد التنظيم الداخلي للمؤسسات العمومية الاستشفائية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 15، الصادرة في 21 ربيع الأول عام 1431 هـ الموافق لـ 7 مارس 2010م، ص:20.

² نفس المرجع السابق، ص:20.

³ وثائق المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف.

- المديرية الفرعية للموارد البشرية

تشمل مكاتبين:¹

- مكتب تسيير الموارد البشرية والمنازعات؛
- مكتب التكوين.

يسيرها نائب المدير للموارد البشرية، وهو المسؤول عن تسيير شؤون جميع مستخدمي المؤسسة، ويكلف بـ:²

- إعداد المخطط السنوي لتسيير الموارد البشرية وتنفيذه؛
- مسك جداول المستخدمين، التوظيف، دراسة السجلات الإدارية قيد الدراسة لجميع المستخدمين والمؤسسة والتعويضات المختلفة؛
- تسيير تحركات المستخدمين تحت سلطة المدير؛
- إعداد البيانات الإحصائية المرتبطة بحساب التكاليف؛
- تنفيذ التكوين وتطوير مهارات المستخدمين وفقا لاحتياجات المؤسسة وبرامجها المسطرة؛
- مسؤول عن الانطباض العام لجميع المستخدمين، وخاصة: الاعلام اليومي عن الغيابات، العطل المرضية وعدم احترام ساعات العمل ومتابعة النزاعات؛
- اعداد التقرير السنوي للمستخدمين والتقييم؛
- التنظيم ومتابعة الأرشيف؛
- مسؤول عن تنفيذ كل القرارات الإدارية؛
- المتابعة الشهرية لحركة المستخدمين؛
- مسؤول عن المسك الصحيح للوثائق المساعدة للتسيير مثل: سجل الوثائق الإدارية، سجل المسابقات وامتحانات التوظيف، سجل العطل، سجل حوادث العمل وسجل الأمراض.

- المديرية الفرعية للمالية والوسائل

تشمل ثلاث مكاتب:³

- مكتب الميزانية والمحاسبة؛
- مكتب الصفقات العمومية؛
- مكتب الوسائل العامة والهيكل.

يسيرها نائب المدير المكلف بالمالية و الوسائل، هو المسؤول الشخصي عن تسيير هذه المديرية الفرعية، ينفذ وظيفته تحت مراقبة الأمر بالصرف و يعد قبل 31 ماي من كل سنة الحساب السنوي لتسيير المواد . ويكلف المدير الفرعي للمالية والوسائل بـ:⁴

- اضاء الطابع المركزي على تقديرات الميزانية وإعداد تقرير عرض الميزانية الذي يتابع فيه التنفيذ؛
- إعداد كل الوثائق المحاسبية؛
- إعداد الوضعية المالية الفصلية؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 15، الصادرة في 21 ربيع الأول عام 1431 هـ الموافق لـ 7 مارس 2010م، مرجع سبق ذكره، ص:20.

² وثائق المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف.

³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 15، الصادرة في 21 ربيع الأول عام 1431 هـ الموافق لـ 7 مارس 2010م، مرجع سبق ذكره، ص:20.

⁴ وثائق المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف.

- تقديم بيان شهري عن استخدام الاعتمادات المالية؛
- مسؤول عن استلام وتخزين المواد الغذائية وكل أنواع الأشياء المنقولة المنتسبة للمؤسسة المكونة سواء من بضائع أو مشتريات تمت لصالحه؛
- مسؤول عن توزيع هذه المواد والأشياء لخدمة المؤسسة؛
- مسؤول عن تسيير المخازن ومسك الوثائق الداعمة للتسيير (سجل المدخلات، بطاقة المخزون...) وأمنها؛
- مسؤول عن الجرد (سجل جرد المؤسسة، سجل جرد كل مصلحة وبطاقة الجرد لكل مخزون)؛
- مسؤول على صحة مسك الوثائق المساعدة على التسيير (محاسبة المواد)؛
- المسؤولين عن المخازن هم الوحيدون الذين يحملون مفاتيح المخازن، وتسلم نسخ منها إلى المدير الفرعي للمالية والوسائل؛
- الوكلاء كل في خدمته مسؤولون أمام المدير الفرعي للمالية والوسائل؛
- مسؤول عن السير الجيد لكل التركيبات التقنية: المجمع الكهربائي، مبخر الأوكسجين، الغلاية، المكيفات، الطاقة الكهربائية، المحرقة، المطبخ وحافطة الجثث... الخ؛
- يعرض على الأمر بالصرف الحساب الإداري.
- **المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات الطبية والمرافقة**¹
- تشمّل مكّتبين:
- مكّتب صيانة التجهيزات الطبية؛
- مكّتب صيانة التجهيزات المرافقة.

يسير هذه المديرية نائب المدير لصيانة التجهيزات الطبية و التجهيزات المرافقة، وهو المسؤول عن كل أعمال صيانة التجهيزات الطبية و التجهيزات المرافقة، وتتمثل مهامه في: ²

- صيانة التجهيزات الطبية والمرافقة؛
- استلام الإبلاغ عن الأعطال وضمان التصليح داخليا أو خارجيا؛
- التقرير في نهاية السنة عن الأعمال الرئيسية المنفذة و التجهيزات المثبتة على مستوى المصالح؛
- مسؤول على مسك الوثائق المساعدة على التسيير التالية: البطاقة التقنية للتجهيزات الطبية والمرافقة، سجل الصيانة حسب طبيعة التجهيز، بطاقة متابعة الصيانة الوقائية، بطاقة الصيانة التصحيحية؛
- جرد التجهيزات غير قابلة للاستخدام وتخزينها في الأماكن المناسبة؛
- عرض التجهيزات غير قابلة للاستخدام على مؤسسة متخصصة لاختبارها تقنيا؛
- تقييم الخبرة لتحديد امكانية استرجاع التجهيز كليا أو جزئيا (قطع غيار) لأجل استخدامه في عمليات الصيانة.

3.2. المجلس الطبي

يضم المجلس الطبي ما يأتي: ³

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 15، الصادرة في 21 ربيع الأول عام 1431 هـ الموافق لـ 7 مارس 2010م، مرجع سبق ذكره، ص: 20.

² وثائق المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف.

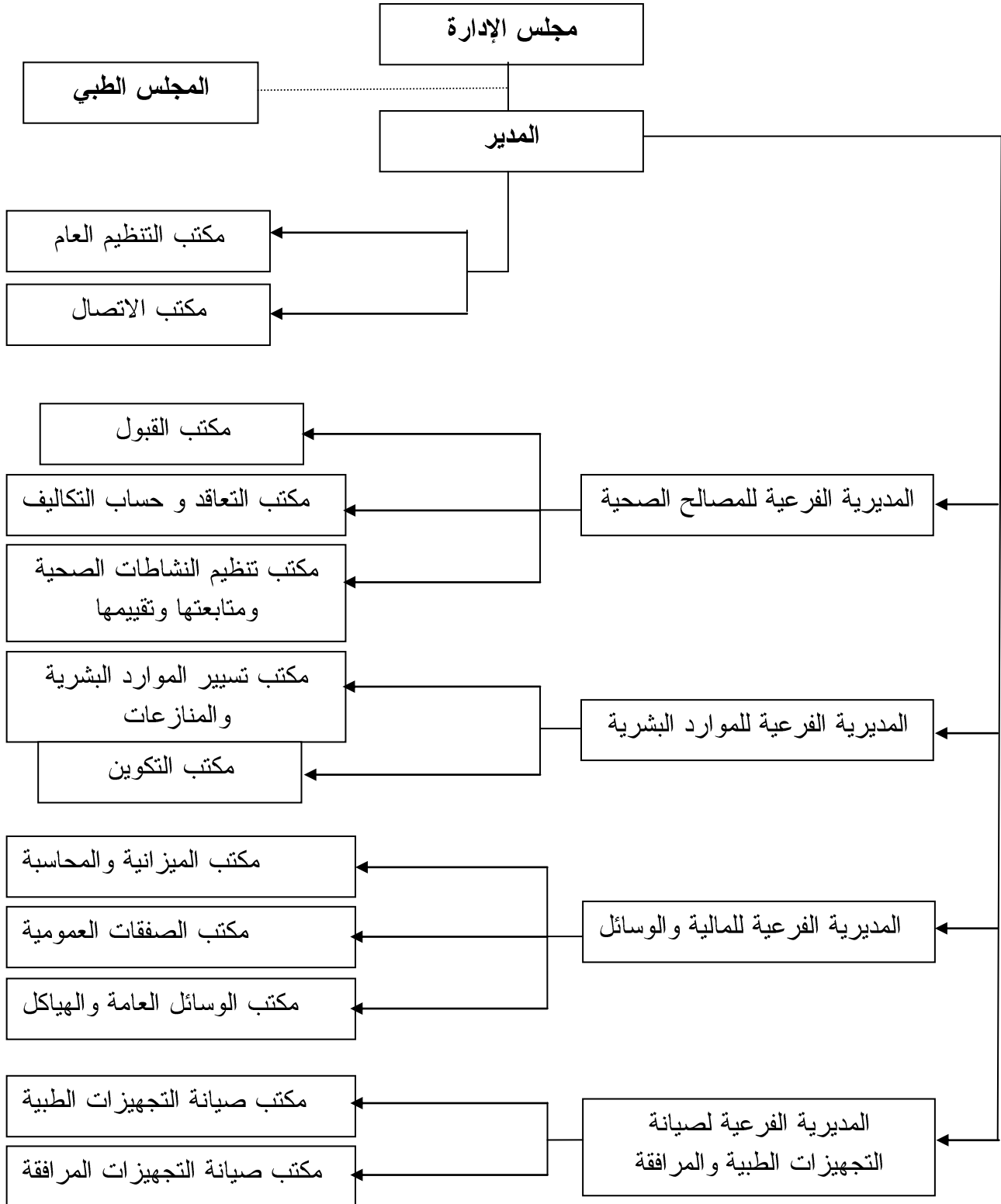
³ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 33، الصادرة في 3 جمادى الأولى عام 1428 هـ الموافق لـ 20 ماي 2007، مرجع سبق ذكره، ص: 13.

- مسؤولوا المصالح الطبية؛
 - الصيدلي المسؤول عن الصيدلية؛
 - جراح الأسنان؛
 - شبه طبي ينتخبه نظراؤه من أعلى رتبة في سلك شبه الطبيين؛
 - ممثل عن المستخدمين الاستشفائيين الجامعيين عند الاقتضاء؛
- ينتخب المجلس الطبي من بين أعضائه رئيسا ونائب رئيس لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد. ويجتمع بناء على استدعاء من رئيسه في دورة عادية مرة واحدة كل شهرين، ويمكنه الاجتماع في دورة غير عادية بطلب إما من رئيسه وإما من أغلبية أعضائه وإما من مدير المؤسسة، ويحرر في كل اجتماع محضر يقيد في سجل خاص. ويعد المجلس الطبي نظامه الداخلي ويصادق عليه أثناء اجتماعه الأول.¹
- ويكلف المجلس الطبي بدراسة كل المسائل التي تهم المؤسسة وابداء رأيه الطبي والتقني فيها ولا سيما ما يأتي:²
- التنظيم والعلاقات الوظيفية بين المصالح الطبية؛
 - مشاريع البرامج المتعلقة بالتجهيزات الطبية وبناء المصالح الطبية وإعادة تهيئتها؛
 - برامج الصحة والسكان؛
 - برامج التظاهرات العلمية والتقنية؛
 - انشاء هياكل طبية أو إلغاؤها؛
 - يقترح المجلس الطبي كل التدابير التي من شأنها تحسين تنظيم المؤسسة وسيرها، لا سيما مصالحي العلاج والوقاية. ويمكن لمدير المؤسسة إخطار المجلس الطبي بشأن كل مسألة ذات طابع طبي أو علمي أو تكويني.
- وعليه يمكن تنظيم الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف في الشكل الآتي:

¹ نفس المرجع السابق، ص: 13.

² نفس المرجع السابق، ص: 13.

شكل رقم (4-2): الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف



المصدر: من إعداد الباحثة، بالإعتماد على:

- مرسوم تنفيذي رقم 07-140 مؤرخ في 2 جمادى الأولى عام 1428 هـ الموافق لـ 19 ماي 2007 يتضمن انشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 33، الصادرة في 3 جمادى الأولى عام 1428 هـ الموافق لـ 20 ماي 2007، ص: 11-13.
- قرار وزاري مشترك مؤرخ في 3 محرم عام 1431 هـ الموافق لـ 20 ديسمبر 2009م يحدد التنظيم الداخلي للمؤسسات العمومية الاستشفائية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 15، الصادرة في 21 ربيع الأول عام 1431 هـ الموافق لـ 7 مارس 2010م، ص: 20.

3. احصائيات الأنشطة الاستشفائية والتقنية للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف خلال السنوات 2015-2017

اعتمادا على لوحات القيادة السنوية للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد والمعدة خلال السنوات 2014-2017، تم تلخيص احصائيات أنشطة المصالح الاستشفائية والتقنية في مايلي:

1.3 احصائيات الأنشطة الاستشفائية للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف خلال السنوات 2015-2017

تلخص إحصائيات نشاط المصالح الاستشفائية للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف خلال السنوات الأخيرة في الجدول التالي:

جدول رقم (4-8): احصائيات الأنشطة الاستشفائية للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف خلال السنوات 2015-

2017

معدل دوران الأسرة			المدة المتوسطة للمكوث (بالأيام)			نسبة استخدام الأسرة			عدد الأيام الاستشفائية			المرضى الداخليين			عدد الأسرة	المصالح
2017	2016	2015	2017	2016	2015	2017	2016	2015	2017	2016	2015	2017	2016	2015	2016، 2015 و 2017	
27	27	26	07	07	07	%51	%50	%52	11860	11660	12082	1743	1737	1669	64	الجراحة العامة
48	47	44	04	05	06	%58	%60	%68	6737	6929	7912	1537	1489	1417	32	جراحة العظام والرضوض
63	62	59	04	04	04	%64	%64	%69	6047	6084	6527	1627	1617	1530	26	جراحة الأطفال
44	36	25	04	04	04	%42	%36	%28	4930	4175	3535	1406	1137	866	34	الامراض الصدرية والتنفسية
51	78	33	03	04	07	%61	%76	%62	2216	2789	2270	727	781	333	10	العلاج المكثف مابعد العملية
43	40	35	05	05	06	%53	%52	%53	31790	31637	32326	7040	6761	5815	166	المجموع

المصدر: وثائق المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف.

نلاحظ من خلال الجدول أن عدد الأسرة في جراحة الأطفال منخفض بستة أسرة مقارنة بعدد الأسرة المعروف سابقا حسب القرار رقم 63 المؤرخ في 30 مارس 2016 م والمتضمن إنشاء المصالح والوحدات المكونة للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف. ومن خلال المقابلة مع المكلف بالاحصائيات تم تفسير هذا الانخفاض بتخصيص أسرة للأطباء المناوبين والبعض منها مخصص لوزارة العدل لاستشفاء المساجين.

ونلاحظ ارتفاع عدد المرضى المقبولين بكل المصالح خلال الثلاث سنوات، كما ارتفع عدد المرضى في قاعة العلاج المكثف بعد العملية في سنة 2016 وانخفض خلال السنة الأخيرة حيث وصل لـ 727 مريض. وكان عدد الأيام الاستشفائية في الجراحة العامة الأكثر ارتفاعا وهذا ناتج عن ارتفاع عدد الأسرة والمرضى المقبولين في المصلحة. وكانت نسبة استعمال الأسرة متوسطة لمعظم مصالح المؤسسة حيث تراوحت بين 50% و 76%، ونلاحظ ضعف هذه النسبة لمصلحة الأمراض الصدرية والتنفسية. وانخفضت المدة المتوسطة لمكوث المرضى في مصلحتي جراحة العظام والرضوض والعلاج المكثف لما بعد العملية حيث وصلت في المصلحتين 4 و 3 أيام على التوالي مما يدل على تحسن أداء هذه المصالح، أما في باقي المصالح فبقيت ثابتة. ونلاحظ من خلال معدل دوران الأسرة أن عدد المرضى الذين شغلوا نفس السرير كان أكبر في مصلحة جراحة الأطفال حيث تجاوز 60 خلال السنتين الأخيرتين، ومع ارتفاع نسبة استخدام الأسرة والمحافظة على نفس مدة مكوث المرضى في المصلحة يمكن أن يفسر ذلك بأن قسم جراحة الأطفال كان الأحسن أداءً.

2.3. احصائيات الأنشطة التقنية للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف خلال السنوات 2015-2017

تلخص إحصائيات نشاط المصالح التقنية (الأشعة، المخبر، قاعات العمليات والاستجالات) للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف خلال السنوات الأخيرة في مايلي:

- احصائيات أنشطة الأشعة للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف خلال السنوات 2015-2017

نلخصها في الجدول التالي:

جدول رقم (4-9): احصائيات أنشطة الأشعة للمؤسسة العمومية الاستشفائية
أولاد محمد بالشلف خلال السنوات 2015-2017

النشاط	2015	2016	2017
عدد نشاطات الأشعة	24704	28549	32286
فحص Scanner	1384	810	عدم توفر طبيب اخصائي في الاشعة
فحص Echographie	-	-	عدم توفر طبيب اخصائي في الاشعة
فحص ECG	630	533	393
فحص EFR	195	116	165
فحص Bronchoscopie	-	عاطلة	41

المصدر: وثائق المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف.

يوضح الجدول أعلاه عدم توفر الطبيب المختص في الأشعة خلال السنة الأخيرة، حيث تبين من خلال المقابلة أنه حوّل إلى مؤسسة أخرى حديثة أما باقي الأشعة فيقوم بها الطبيب المختص في جراحة العظام.

- احصائيات أنشطة المختبر للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف خلال
السنوات 2015-2017
نلخصها في الجدول التالي:

جدول رقم (4-10): احصائيات أنشطة المخبر للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف خلال السنوات 2015-2017

النشاط	2015	2016	2017
تحاليل Biochimie	29341	29138	28654
تحاليل Hématologie	8336	10504	11024
تحاليل Sérologie	10929	11205	14211
المجموع	48606	50847	53889

المصدر: وثائق المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه تراجع في عدد تحاليل النوع الأول وتزايد في عدد باقي التحاليل.

- احصائيات أنشطة مصلحة الاستعجلات للسنوات 2015 - 2017

نلخصها في الجدول التالي:

جدول رقم (4-11): احصائيات أنشطة مصلحة الاستعجلات للسنوات 2015 - 2017

النشاطات	2015	2016	2017
عدد الفحوصات الطبية	91628	69899	68784
عدد الفحوصات المتخصصة	18628	7374	7701
المرضى الداخليين	6527	5128	4728

المصدر: وثائق المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف.

يوضح هذا الجدول أن معظم المرضى الوافدين للمؤسسة دراسة حالة كبير جدا، حيث يوجد من هم بحاجة لفحوصات متخصصة والقبول للدخول لمصالح المؤسسة والذين تراجع عددهم في السنتين الأخيرتين.

- إحصائيات أنشطة قسم العمليات للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف خلال السنوات 2015-2017
نلخصها في الجدول التالي:

جدول رقم (4-12): إحصائيات أنشطة قسم العمليات للمؤسسة العمومية الاستشفائية

أولاد محمد بالشلف خلال السنوات 2015-2017

المصالح	2015	2016	2017
الجراحة العامة	988	1088	1029
جراحة العظام والرضوض	1296	1298	1398
جراحة الأطفال	824	955	789
جراحة الاعصاب	243	255	229
المجموع	3351	3596	3445

المصدر: وثائق المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف.

نلاحظ من خلال عرض نشاط العمليات أن أغلب الجراحات المؤداة بالمؤسسة دراسة حالة تتمثل في الجراحة العامة وجراحة العظام والرضوض.

4. المحاسبة في المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف

المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف باعتبارها مؤسسة عمومية ذات طابع إداري ملزمة بتطبيق قواعد المحاسبة العمومية، وذلك بموجب القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم عام 1411هـ الموافق لـ 15 أوت 1990م المتعلق بالمحاسبة العمومية؛ والذي يحدد الأحكام التنفيذية العامة التي تطبق على ميزانيتها وعملياتها المالية، كما يحدد التزامات الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين وكذا مسؤولياتهم.¹

وبتطبيق هذا القانون تعد المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف الوضعية المالية والحساب الإداري. تمثل الوضعية المالية وثيقة تلخص متابعة الميزانية وعمليات تحصيل الإيرادات وتنفيذ نفقات المؤسسة، ويمسكها الأمر بالصرف بشكل ثلاثي و سنوي. ويمثل الحساب الإداري ميزانا لنهاية تطبيق الحسابات التي يقوم بها الأمر بالصرف بعد تحليل ومقارنة ذلك بنتائج السنة المالية السابقة، ونلخص من خلال الجدول التالي نتيجة الحساب الإداري للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف خلال السنوات 2014-2017.

¹ قانون رقم 90-21 مؤرخ في 24 محرم 1411هـ الموافق لـ 15 أوت 1990م يتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35، الصادرة في 24 محرم عام 1411 هـ الموافق لـ 15 أوت 1990م، ص ص: 31-32.

جدول رقم (4-13): نتيجة الحساب الإداري للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف
خلال السنوات 2014-2017

البيان	إيرادات السنة	نفقات السنة	فائض أو عجز السنة	الرصيد المحول لميزانية الدولة سنة	باقي إيرادات السنة
2013	-	-	72790450,23	00	72790450,23
2014	479647222,41	523658656,98	28779015,66	00	28779015,66
2015	549980982,21	503587782,97	75172214,90	00	75172214,90
2016	541329548,05	498043779,74	118457983,21	64022082,31	54435900,90
2017	492679356,19	465991807,23	81123449,86	18961165,84	62162284,02

المصدر: وثائق المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف.

نلاحظ من خلال الجدول أن المؤسسة دراسة حالة حققت فائضاً في الإيرادات خلال الأربع سنوات، حيث استمر هذا الفائض في تزايد من سنة 2014 إلى غاية 2016 ووصل إلى 118457983,21 دج. وفي هذه السنة حولت الدولة جزء من فائض المؤسسة لرصيد ميزانيتها قيمته 64022082,31 دج وبقي ما قيمته 54435900,90 دج من إيرادات المؤسسة الذي يضاف لإيرادات السنة المقبلة لاستعماله لتغطية نفقاتها. أما في سنة 2017 فتجاوز فائض الإيرادات على النفقات 80 مليون دينار جزائري، حولت منه الدولة ما قيمته 18961165,84 دج لرصيد ميزانيتها لنفس السنة وأصبحت قيمة باقي الإيرادات السنة 62162284,02 دج تضاف لإيرادات سنة 2018 لاستعمالها لتغطية نفقاتها خلال السنة المقبلة.

وحسب المقابلة مع أحد موظفي المحاسبة في المؤسسة دراسة حالة، تبين أن تحقيق المؤسسة لفائض في الإيرادات في نهاية كل سنة لا يعني أن مجموع باقي إيرادات السنة الماضية وإيرادات السنة الحالية يغطي كامل نفقات المؤسسة، وإنما توجد التزامات لم تسدها المؤسسة نظراً لعدم كفاية الإيرادات المخصصة لتغطيتها.

وينص المرسوم التنفيذي رقم 14-106 المؤرخ في 10 جمادى الأولى عام 1435هـ الموافق لـ 12 مارس 2014م المتضمن وضع النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة على أن المؤسسات العمومية للصحة تمسك زيادة على الأحكام المطبقة عليها ثلاث أنواع من المحاسبة هي المحاسبة العامة، محاسبة الموازنة والمحاسبة التحليلية.¹

كما صدر القرار الوزاري المشترك الذي يحدد كليات تطبيق النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة وقائمة المؤسسات المعنية بتنفيذه، حيث كانت المؤسسة العمومية

¹ المرسوم التنفيذي رقم 14-106 المؤرخ في 10 جمادى الأولى عام 1435 الموافق لـ 12 مارس 2014 يتضمن وضع النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 15، الصادرة في 17 جمادى الأولى عام 1435هـ الموافق لـ 19 مارس 2014م، ص: 09.

الاستشفائية أولاد محمد بالشلف ضمن قائمة المؤسسات المعنية بتطبيق النظام. إن أول ما تضمنه هذا القرار هو أن تطبيق النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير على مستوى المؤسسات العمومية للصحة يكون بواسطة نظام يرتكز على التسيير في الوقت الفعلي للمؤسسة وتداول المعلومة. وحدد القرار في مجال تطبيق الأنواع الثلاث للمحاسبة ما يلي:¹

- المحاسبة العامة: تحترم قواعد محاسبة السنة المالية وتسمح بالحصول على معرفة دقيقة حول قيمة وتغير الذمة المالية للمؤسسة العمومية للصحة. في مجال هذه المحاسبة ينتج النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير ثلاثة كشوف مالية أساسية وهي الميزانية وحساب النتيجة وجدول سيولة الخزينة، ويضمن زيادة على ذلك التكفل على الخصوص بتسيير المخزونات والتثبيات والحسابات الدائنة والديون.

- محاسبة الموازنة: تقيد تنفيذ نفقات الموازنة في الوقت الذي تدفع فيه، وتنفيذ الإيرادات في الوقت الذي تحصل فيه. وفي مجال محاسبة الموازنة يضمن النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير المتابعة في الوقت الفعلي للمتاحات والالتزامات الموازانية وتحرير الحوالات للمؤسسة العمومية للصحة وكذا تسيير الخزينة. وزيادة على ذلك يسمح هذا النظام للمسير بالقيام بعمليات المعاينة والتصفيه في مجال الإيرادات والالتزام والتصفيه وتحرير الحوالات في مجال النفقات طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما.

- المحاسبة التحليلية: تسمح بحساب مختلف تكاليف الخدمات المقدمة على مختلف المستويات في المؤسسة العمومية للصحة. ويسمح النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في مجال المحاسبة التحليلية بتحديد تكاليف النشاطات المنجزة والخدمات المقدمة من خلال تنظيم مصالحي أو هياكل المؤسسة العمومية للصحة في مراكز تجمع محاسبي تحت سلطة مسؤول المصلحة أو الهيكل المعني الذي يضمن الإدارة والتسيير، حيث عرف مركز التجميع المحاسبي بأنه مجموع أنشطة مصالحي أو هياكل المؤسسة العمومية للصحة التي تنتج معلومة محاسبية خاصة ومفصلة.

إضافة إلى ذلك، يشير القرار إلى أن النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير يجب أن يتضمن وثائق تتمثل في دفتر المستعمل الذي يبين تنظيم ووظائف مختلف مواد النظام ودفتر المحاسبة الاستشفائية الذي يعرض قائمة حسابات المخطط المحاسبي الاستشفائي وسيرها.²

ومن خلال المقابلة مع محاسب المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف تبين أن المؤسسة لم تتلقى أي تعليمات مباشرة من طرف الوزارة لتطبيق هذا النظام، كما أنها لم ترسل لها أي وثائق تبين كيفية تطبيقه. وعليه فإن المؤسسة دراسة حالة لا تطبق حاليا هذا القرار؛ وتطبيق المؤسسة للمحاسبة التحليلية لم يكن استناد لهذا القرار بل كان حسب التعليمات الوزارية التي تنص على ذلك.

وتطبق المؤسسة العمومية الاستشفائية محاسبة المرضى، والتي يكلف بها مكتب القبول الذي يوفر معلومات عن المرضى منذ دخولهم إلى خروجهم من المستشفى وذلك من خلال بعض السجلات مثل سجل حركة المرضى (دخول، خروج، تحويل...)، سجل المرضى حسب الحروف الأبجدية... الخ. وتسمح هذه المحاسبة بمتابعة إحصائيات عن المرضى من خلال نشاط المصالح الإستشفائية، متابعة الوفيات، إحصاء المرضى (حسب التخصص، السن، الجنس...) وعدد الأيام الإستشفائية. كما يقوم مكتب القبول بتحصيل المساهمة المالية للمرضى المقبولين بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف المتمثلة في 100 دج لليوم الاستشفائي ومصاريف الفحوصات الطبية

¹ قرار وزاري مشترك مؤرخ في 6 محرم 1436هـ الموافق لـ 30 أكتوبر 2014م يحدد كفاءات تطبيق النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة وكذا قائمة المؤسسات المعنية بتنفيذ هذا النظام، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 01، الصادرة في 16 ربيع الأول عام 1436هـ الموافق لـ 7 يناير 2015م، ص ص: 32-33.

² نفس المرجع السابق، ص: 33.

الفصل الرابع: دراسة تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر

والمحددة بـ50 دج للفحص الطبي العام و100 دج للفحص الطبي المتخصص بما فيها فحوصات جراحة الأسنان.

المبحث الثاني: دراسة إمكانية تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات العمومية الإستشفائية بالجزائر

يركز هذا المبحث على مناقشة إمكانية تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر، وذلك من خلال عرض أساليب تحليل بيانات الدراسة، تحليل خصائص عينة الدراسة واختبار ثبات الاستبيان وإعتدالية التوزيع، ثم تحليل واختبار حاجة المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، توفرها على مقومات تطبيقها، تحقق مزاياها والصعوبات التي تواجه تطبيقها.

المطلب الأول: أساليب تحليل بيانات الدراسة

يتناول هذا المطلب أداة جمع البيانات، مجتمع الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة في التحليل.

1. أداة جمع البيانات

من أجل جمع البيانات المتعلقة بالدراسة، تم الاعتماد على الإستبانة لاختبار الفرضيات الأربعة الأولى المتعلقة بالبحث.

وأعدت استبانة الدراسة بإتباع الخطوات التالية:

- اختيار مقياس ليكارت¹ (الخماسي) "Likret Scale" كأساس لصياغة الاستبانة، والذي يؤكد على التمييز بين مدى قوة توافق المفردة مع الخيار أو العبارة، وذلك بتحديد المستويات من توفر قوي موجب إلى قوي سلبي، ويعتبر من أكثر المقاييس استخداما. والجدول التالي يوضح مستويات هذا المقياس:

جدول رقم (4-14): مقياس الإجابة على سلم ليكارت الخماسي

المستوى	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: محفوظ جودة، التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام spss، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2008، ص: 23.

- صياغة عبارات استبانة الدراسة² بعد الإطلاع على الإطار النظري لمحاسبة التكاليف فيما يتعلق بمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والذي تم التركيز عليه في الفصل الثالث للبحث؛
- تقسيم الاستبانة إلى خمسة محاور كما يلي:

¹ هو مقياس باسم الباحث "Likret".

² أنظر الملحق رقم 01.

- **المحور الأول:** يتضمن البيانات العامة لمالئ الاستبانة (الوظيفة الحالية، الخبرة المهنية والشهادة العلمية)؛
- **المحور الثاني:** يختبر حاجة المؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، ويشمل العبارات من 1 إلى 8؛
- **المحور الثالث:** يختبر توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر، ويشمل العبارات من 9 إلى 21.
- **المحور الرابع:** يختبر تحقق مزايا ومنافع تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر (في حالة تطبيقه)، ويشمل العبارات من 22 إلى 33.
- **المحور الخامس:** يختبر توفر معوقات تحول دون تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر (في حالة تطبيقه)، ويشمل العبارات من 34 إلى 45.
- عرض الاستبانة على الأستاذ المشرف وتعديل ما يجب.
- تحكيم¹ الاستبانة من طرف مجموعة من الأستاذة المختصين في المحاسبة والإحصاء من جامعات مختلفة وتعديل ما يجب تعديله؛
- توزيع الاستبانة على مجموعة من أفراد العينة للتأكد من وضوح العبارات وتعديل ما يجب.

2. مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في المدراء العاميين، نواب المدراء للمالية والوسائل ومحاسبي التكاليف بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر، ولعدم تمكن الباحثة من القيام بالمسح الشامل تم اعتماد أسلوب المسح الجزئي في جمع البيانات من طرف أفراد مجتمع الدراسة، وذلك بتوزيعها إلكترونياً عبر الإيميلات الشخصية للمتكونين سابقاً في المدرسة الوطنية للمناجمنت وإدارة الصحة بالجزائر، نشرها في صفحات خاصة في مواقع التواصل الاجتماعي ونشرها في موقع فضاء التسيير الاستشفائي²، إضافة إلى التوزيع المباشر على بعض أفراد عينة الدراسة في بعض المؤسسات العمومية الاستشفائية. امتدت فترة توزيع الإستبانة من بداية شهر أوت 2018 إلى غاية نهاية شهر أكتوبر لنفس السنة. وقدرت عدد الإجابات المستلمة والصالحة للاستعمال في التحليل ب 92 استبانة.

3. الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package For Social Sciences الإصدار رقم: 22 المختصر ب:SPSS، إضافة إلى استعمال عدة أساليب إحصائية من أجل تحليل البيانات التي تم جمعها لتحقيق أغراض الدراسة، وتتمثل هذه الأساليب في :

- **المتوسط الحسابي:** تم استعماله في هذا البحث كمؤشر لترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر المجيبين على الاستبانة، إضافة إلى النسب المئوية.
- **الإحتراف المعياري:** تم استخدامه لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

¹ أنظر الملحق رقم 02.

² موقع إلكتروني جزائري ينشر كل ما يتعلق بالتسيير الاستشفائي، أنشئ من طرف السيد سيد علي بوفركاس نائب المدير للمالية والوسائل بالمؤسسة الاستشفائية العمومية لولاية البويرة.

الفصل الرابع: دراسة تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر

- اختبار ستيودنت T: تم استخدام اختبار T لعينة واحدة لاختبار وجود اختلاف معنوي لمتوسط الإجابات عن القيمة 03.

المطلب الثاني: تحليل خصائص عينة الدراسة واختبار الثبات الداخلي للاستبيان و إعتدالية التوزيع

نعالج من خلال هذا المطلب تحليل خصائص عينة الدراسة واختبار كل من الثبات الداخلي لأداة الدراسة (الاستبانة) وإعتدالية التوزيع.

1. تحليل خصائص عينة الدراسة

يتضمن تحليل خصائص عينة الدراسة كل البيانات الواردة في المحور الأول الخاص بالبيانات العامة، وبعد معالجة بيانات الاستبانة المتعلقة بالمتغيرات الشخصية لأفراد العينة تم الوصول إلى النتائج¹ المختصرة في الجدول التالي:

جدول رقم(4-15): خصائص عينة الدراسة

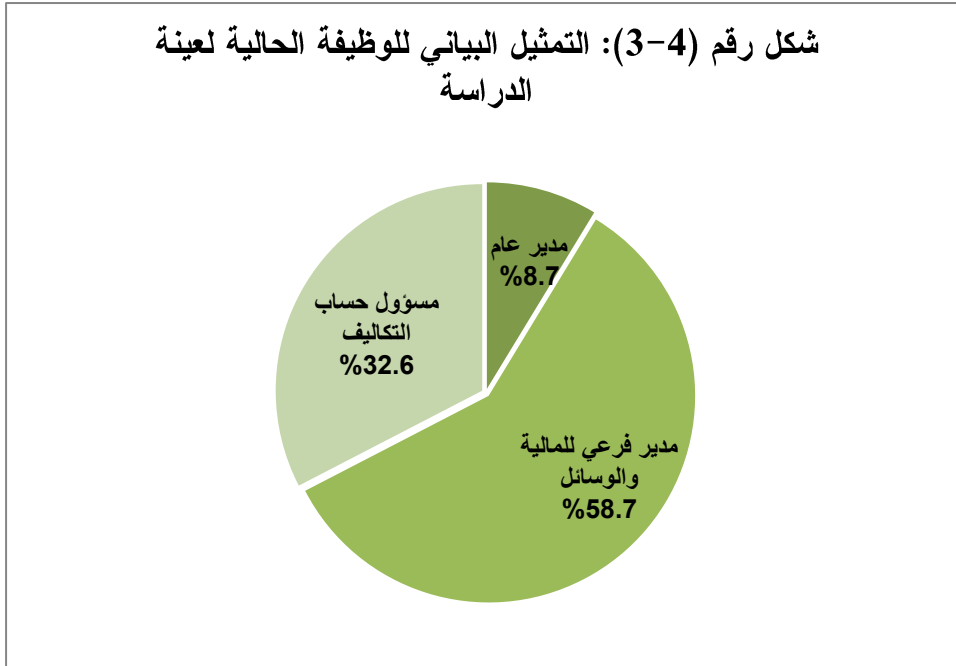
البيان	التكرار	النسبة (%)
الوظيفة الحالية		
مدير عام	8	8.7
مدير فرعي للمالية والوسائل	54	58.7
مسؤول حساب التكاليف	30	32.6
الخبرة المهنية		
أقل من 3 سنوات	20	21.7
من 3 إلى 5 سنة	35	38
من 6 إلى 10 سنة	33	35.9
11 سنة فأكثر	4	4.3
الشهادة		
التكوين المتخصص للمتصرفين الرئيسيين لمصالح الصحة	38	41.3
ماجستير/ دكتوراه	0	0
ماستر	16	17.4
ليسانس	26	28.3
أخرى	12	13

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

و يمكن تمثيل البيانات الواردة في الجدول السابق في دوائر نسبية حسب كل متغير كما يلي:

¹ أنظر الملحق رقم 03.

- الوظيفة الحالية



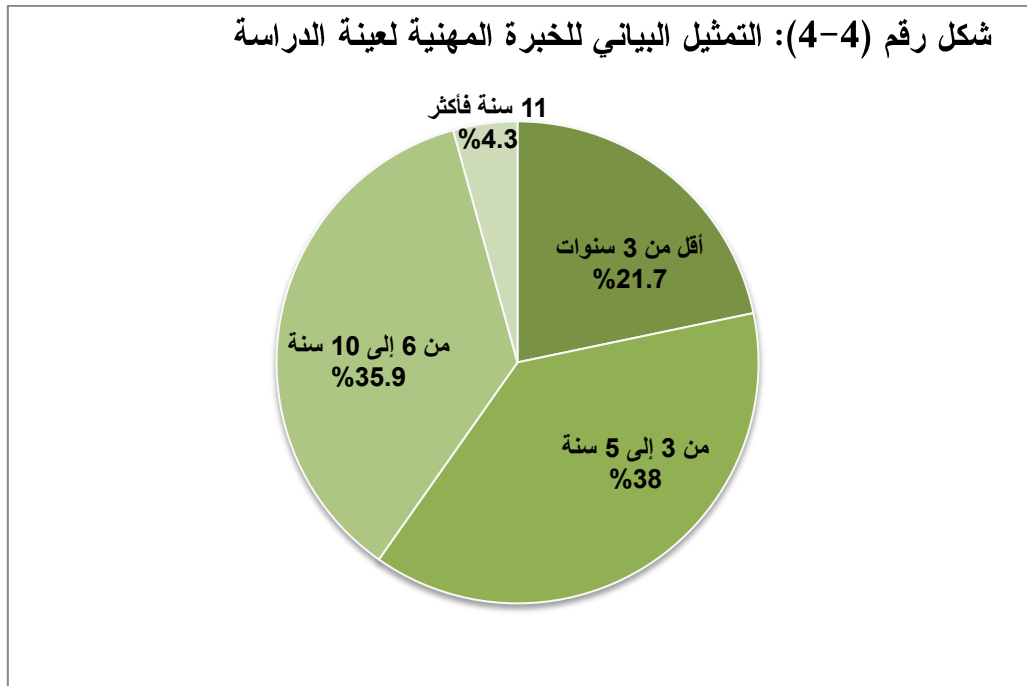
من

المصدر:

إعداد الباحثة بالإعتماد على برنامج Exel.

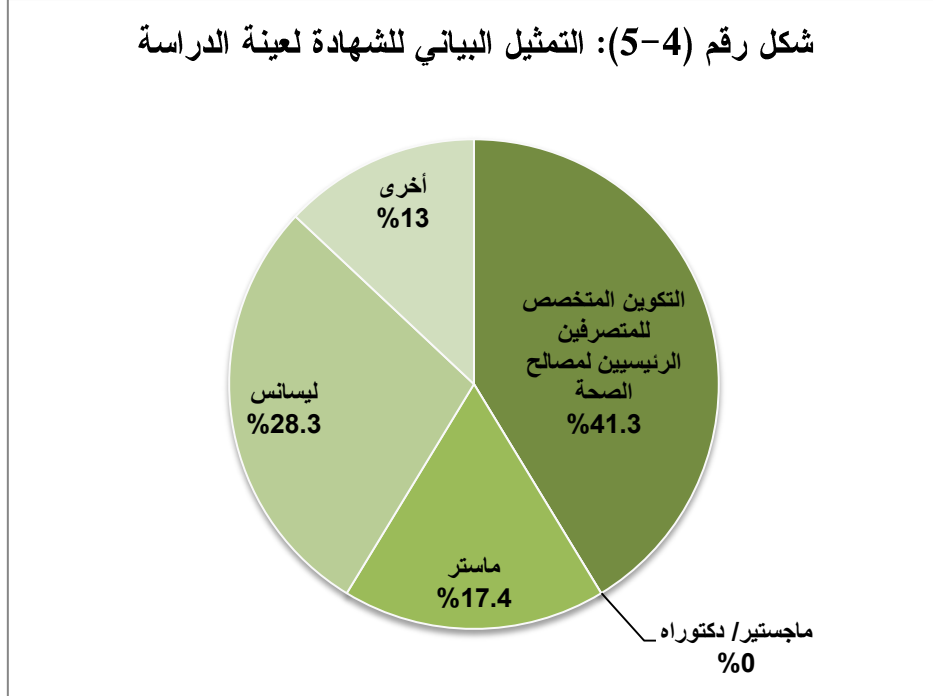
نلاحظ من خلال الشكل أعلاه أن عينة الدراسة اشتملت على أكبر نسبة من المديرين الفرعيين للمالية والوسائل (58.7%)، وهذا ما يزيد من موثوقية الإجابات نظرا لأنهم حاصلين على تكوين متخصص ولديهم إطلاع على محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كأحد الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف.

- الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على برنامج Exel.

تتراوح الخبرة المهنية لمعظم أفراد عينة الدراسة من 3 إلى 5 سنوات (38%)، كما تتجاوز نسبة ذوي الخبرة الأكثر من 3 سنوات (70%)، مما يسمح بالقول أن إجاباتهم أكثر مصداقية.
- الشهادة



المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على برنامج Exel.
يوضح الشكل أعلاه أن أغلب المستجوبين حاصلين على شهادة التكوين المتخصص للمتصرفين الرئيسيين لمصالح الصحة بنسبة (41.3%)، وقدرت نسبة الحاصلين على شهادة ماستر وليسانس بـ (17.4 و 28.3) على التوالي إضافة إلى شهادات أخرى كشهادة الدراسات الجامعية التطبيقية.

2. اختبار الثبات الداخلي للاستبيان وإعتدالية التوزيع

يتضمن هذا العنصر اختبار مدى مصداقية وثبات الإستبانة داخليا، إضافة إلى اختبار طبيعة توزيع بيانات عينة الدراسة لما له من أهمية في إجراء الاختبارات الإحصائية.

- اختبار الثبات الداخلي للاستبيان

تم حساب معامل الثبات الداخلي للاستبيان باستخدام معامل ألفا كرونباخ Alpha Cronbach والذي يعد من أكثر مقاييس الثبات الداخلي استخداما، وتتراوح قيمته بين 0 و 1. إذا كان ألفا أقل من 0.4 يكون الاستبيان منخفض الثبات، ويكون الاستبيان متوسط الثبات إذا كانت قيمة ألفا محصورة بين 0.4 و 0.7 ويكون ثباته مرتفع إذا كان ألفا أكبر من 0.7¹ و تلخص نتائجه² في الجدول التالي:

¹ سعد بن سعيد القحطاني، الإحصاء التطبيقي: المفاهيم الأساسية وأدوات التحليل الإحصائي الأكثر استخداما في الدراسات والبحوث الاجتماعية والإنسانية باستخدام SPSS، دون طبعة، مركز البحوث لمعهد الإدارة العامة، الرياض، السعودية، 2015، ص: 307.
² أنظر الملحق رقم 04.

جدول رقم(4-16): معامل الثبات ألفا كرونباخ Alpha Cronbach

البيان	عدد الإجابات	عدد العبارات	معامل ألفا كرونباخ Alpha de Cronbach
جميع محاور الاستبانة	92	45	0.836

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أن معامل الثبات Alpha Cronbach لأداة الدراسة يساوي (0.836) وهي أكبر من 0,7، مما يدل على أن أداة الدراسة (الاستبانة) ذات ثبات مرتفع.

- اختبار إعتدالية التوزيع

يقصد بإعتدالية التوزيع أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي (loi normale)، ويستعمل اختبار كلوموجروف-سميرنوف Kolmogorov-Smirnov لمعرفة التوزيع الاحتمالي للمجتمع الذي سحبت منه العينة بمعنى هل هذه العينة مسحوبة من مجتمع تتبع بياناته التوزيع الطبيعي.¹ حيث يختبر فرضية العدم (H0) القائلة بأن العينة مسحوبة من مجتمع تتبع بياناته التوزيع الطبيعي ضد الفرضية البديلة (H1) القائلة بأن العينة مسحوبة من مجتمع لا تتبع بياناته التوزيع الطبيعي.² وتم إجراء هذا الاختبار للاستبيان والحصول على النتائج³ الملخصة في الجدول التالي:

جدول رقم (4-17): نتائج اختبار Kolmogorov-Smirnov لاعتدالية التوزيع (طبيعي)

البيان	عدد الإجابات	عدد العبارات	Sig(p.value)	مستوى المعنوية
جميع محاور الاستبانة	92	45	0.2	%20

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة Sig مساوية ل(0.2) وهي أكبر من مستوى الدلالة الذي يساوي 0,05، وبالتالي نقبل الفرضية الأولية القائلة بأن العينة مسحوبة من مجتمع تتبع بياناته التوزيع الطبيعي، وتشير هذه النتيجة إلى إمكانية إجراء الاختبارات.

¹ أسامة ربيع أمين سليمان، التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS، الجزء الأول: مهارات أساسية اختبارات الفروض الإحصائية (المعلمية، اللامعلمية)، الطبعة الثانية، جامعة المنوفية، جمهورية مصر العربية، 2007، ص: 191.

² نفس المرجع السابق، ص: 193.

³ أنظر الملحق رقم 05.

المطلب الثالث: تحليل واختبار إمكانية تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر

يتضمن هذا المطلب معالجة إحصائية لبيانات المحور الثاني، الثالث، الرابع والخامس للاستبانة الموزعة على عينة الدراسة، وذلك بتحليل النتائج واختبار الفرضيات المتعلقة بهذه المحاور.

1. تحليل واختبار حاجة المؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

نحاول من خلال هذا العنصر تحليل إجابات عينة الدراسة على المحور الثاني واختبار الفرضية المرتبطة به.

- تحليل إجابات عينة الدراسة على المحور الثاني الخاص بحاجة المؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

ونلخص تحليل إجابات عينة الدراسة على المحور الثاني¹ في الجدول التالي:

جدول رقم (4-18): نتائج تحليل إجابات عينة الدراسة على مدى حاجة المؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	درجة الموافقة
1	تُشكل تكاليف الأجر المباشرة لكل خدمة مقدمة نسبة منخفضة في تكلفتها الكلية	2.59	1.277	51.8	عدم الموافقة
2	تُشكل تكاليف المواد المباشرة لكل خدمة مقدمة نسبة منخفضة في تكلفتها الكلية	4.09	0.674	81.8	الموافقة
3	تُشكل التكاليف غير المباشرة نسبة مرتفعة في التكلفة الكلية للخدمات المقدمة	3.67	1.110	73.4	الموافقة
4	تُحمل التكاليف غير المباشرة على الخدمات المقدمة بطريقة غير عادلة	4.45	0.562	89	الموافقة بشدة
5	المعلومات التي يوفرها نظام محاسبة التكاليف الحالي غير كافية لاتخاذ القرارات الخاصة بالخدمات	4.51	0.638	90.2	الموافقة بشدة
6	المعلومات التي يوفرها نظام محاسبة التكاليف الحالي غير كافية لتقييم أداء المؤسسة	4.52	0.502	90.4	الموافقة بشدة
7	لا يتفق المديرون في التقارير الحالية لحساب التكاليف بالمؤسسة	3.74	1.026	74.8	الموافقة
8	حاجة المؤسسة للحصول على معلومات التكلفة الدقيقة في زيادة مستمرة	4.50	0.763	90	الموافقة بشدة
	المحور الثاني	4.0082	0.39302	80.164	الموافقة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

¹ أنظر الملحق رقم 06.

يتضح من خلال الجدول أن إجابات أفراد العينة على عبارات محور حاجة المؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) تتجه نحو الموافقة¹ بنسبة 80.164% حيث بلغ المتوسط الحسابي للمحور 4.0082 وهو ينتمي إلى المجال [3,40 إلى 4,19]².

كما نلاحظ وجود توافق كبير بين أفراد العينة على أن أكثر ما يزيد حاجة المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر إلى تطبيق النظام هو نقص معلومات التكاليف الكافية لاتخاذ القرارات وتقييم الأداء إضافة إلى ضعف دقة المعلومات، وهذا ما يبينه المتوسط الحسابي المرتفع (4.51، 4.52 و4.50) والانحراف المعياري المنخفض (0.638، 0.502 و0.763) الذي يدل على ضعف التباين بين الإجابات.

وكانت إجابات أفراد العينة سلبية في ما يخص العبارة الأولى، وهذا ما يدل على ارتفاع نسبة الأجرور المباشرة في التكلفة الكلية للخدمات الصحية التي تقدمها المؤسسات عينة الدراسة.

- اختبار الفرضية الأولى الخاصة بحاجة المؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

سيتم اختبار الفرضية باستخدام اختبار ستودنت T للعينة الواحدة (Test sur échantillon unique). ويمكن التوصل إلى اختبار الفرضية عن طريق مقارنة قيمة Sig التي يتم احتسابها مباشرة من قبل برنامج SPSS بمستوى دلالة $\alpha = 0,05$ ، ففي حالة ما إذا كانت قيمتها أصغر من 0,05 نقبل الفرضية البديلة القائلة بأن المتوسط الحسابي يختلف معنويا عن القيمة 3 ونرفض الفرضية الأولية القائلة بأن المتوسط الحسابي يساوي القيمة 3.³

ويمكن كتابة الاختبار المناسب وقاعدة القرار الموافقة له كالاتي :

$$H_0 : x=3, H_1 : x \neq 3 \quad (\text{حيث } x \text{ هو المتوسط الحسابي})$$

$$d(x) \begin{cases} a_0 \text{ si } \text{Sig}(p.\text{value}) \geq 0.05 \\ a_1 \text{ si } \text{Sig}(p.\text{value}) < 0.05 \end{cases}$$

وبالتالي يدل اختلاف المتوسط الحسابي للعينة عن القيمة المراد اختبارها (3) على أن القيمة الحقيقية لهذا المتوسط إما تكون أكبر من هذه القيمة (3) أو أصغر منها.⁴

¹ الوزن النسبي المحايد حسب سلم ليكارت الخماسي هو $3/5 = 0,6$ أي 60%، وكلما فاقت النسبة 60% فهذا يعني أنها تعبر عن الموافقة.

² حدّدت مجالات الفئات للمتوسط المرجح من معرفة درجة إجابة أفراد العينة كالاتي:

من 1 إلى 1,79 يعبر عن "عدم الموافقة بشدة"؛

من 1,80 إلى 2,59 يعبر عن "عدم الموافقة"؛

من 2,60 إلى 3,39 يعبر عن "الحياد"؛

من 3,40 إلى 4,19 يعبر عن "الموافقة"؛

من 4,20 إلى 5 يعبر عن "الموافقة بشدة".

³ سعد بن سعيد القحطاني، مرجع سبق ذكره، 2015، ص: 155.

⁴ أسامة ربيع أمين سليمان، مرجع سبق ذكره، 2007، ص: 133.

وبعد الوصول إلى وجود اختلاف معنوي للمتوسط الحسابي للعينة (الذي يعتبر تقديرا لمتوسط المجتمع) عن القيمة 3 المراد اختبارها يجب معرفة أماكن تركيز الإجابات وتحديد اتجاهها؛ الذي يحدد حسب قيمة الفرق بين المتوسط الحسابي والقيمة 3 (Différence moyenne)، فإذا كانت الإشارة سالبة هذا يعني أن قيمة المتوسط أصغر من القيمة 3 مما يدل على أن الإجابات تتركز بين 1 (غير موافق بشدة) و 2 (غير موافق)، أما إذا كانت إشارة الفرق موجبة فهذا يعني أن قيمة المتوسط أكبر من القيمة 3 وبالتالي تتركز الإجابات بين 4 (موافق) و 5 (موافق بشدة).

لإجراء اختبار الفرضية الأولى نستعمل النتائج الخاصة باختبار T للعينة الواحدة للمحور الثاني¹ والملخصة في الجدول التالي:

جدول رقم (4-19): نتائج اختبار T للفرضية الأولى

Test sur échantillon unique						
البيان	Valeur du test = 3					
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
المحور الثاني: حاجة المؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر لتطبيق ABC	24.604	91	0.000	1.00815	0.9268	1.0895

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه يمكن المقارنة بين قيمة sig المحسوبة والمقدرة بـ (0.000) أصغر من القيمة 0.05، وبالتالي نرفض الفرضية الأولية القائلة أن المتوسط الحسابي يساوي 03 ونقبل الفرضية البديلة القائلة أن المتوسط الحسابي يختلف عن القيمة 03.

ولمعرفة ما إذا كانت الإجابات تتركز بجهة الموافقة والموافقة بشدة أو عدم الموافقة وعدم الموافقة بشدة ننظر إلى إشارة متوسطات الفروقات (Différence moyenne) والتي قدرت قيمتها بـ (1.00815)، نلاحظ أن هذه القيمة ذات إشارة موجبة وبالتالي فإن إجابات أفراد العينة تميل إلى الموافقة وهذا ما يؤكد ما تم التوصل إليه في التحليل بالمتوسطات بأن المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر تحتاج لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وعليه نقبل صحة الفرضية الأولى للبحث.

2. تحليل واختبار توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر

نحاول من خلال هذا العنصر تحليل إجابات عينة الدراسة على المحور الثالث واختبار الفرضية المرتبطة به.

¹ أنظر الملحق رقم 07.

- تحليل إجابات عينة الدراسة على المحور الثالث الخاص بتوفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر

ونلخص تحليل إجابات عينة الدراسة على المحور الثالث¹ في الجدول الآتي:

جدول رقم (4-20): نتائج تحليل إجابات عينة الدراسة على مدى توفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	درجة الموافقة
9	تُقدم مؤسساتنا الاستشفائية خدمات متنوعة لأصناف مختلفة من المرضى	4.61	0.784	92.2	الموافقة بشدة
10	تُقدم مؤسساتنا الاستشفائية عدداً كبيراً من الخدمات للمرضى	4.63	0.529	92.6	الموافقة بشدة
11	يختلف عدد الخدمات المقدمة للمرضى من نوع لآخر	4.51	0.638	90.2	الموافقة بشدة
12	يواجه الأطباء وشبه الطبيين صعوبات في تقديم الخدمات للمرضى	3.98	1.240	79.6	الموافقة
13	تُمثل التكاليف غير المباشرة قيمة مرتفعة في هيكله التكلفة الكلية للخدمات المقدمة للمرضى	4.14	1.001	82.8	الموافقة
14	يعتمد تقديم الخدمات للمرضى على أنشطة مساعدة مختلفة	4.15	0.889	83	الموافقة
15	هناك تزايد في عدد الأنشطة المساعدة لتقديم الخدمات للمرضى	3.80	1.019	76	الموافقة
16	تؤكد الخدمات المقدمة للمرضى التطورات الحاصلة في بيئة المؤسسات الإستشفائية	3.92	0.759	78.4	الموافقة
17	تسعى المؤسسة لتحسين نوعية الخدمات المقدمة للمرضى	4.00	0.756	80	الموافقة
18	تسعى المؤسسة لتطوير عملية جمع المعلومات حول نشاطاتها المختلفة	3.76	1.133	75.2	الموافقة
19	يوفر النظام المحاسبي البيانات اللازمة لتحديد العلاقة بين تكلفة الخدمات ومسبباتها	3.47	0.954	69.4	الموافقة
20	تتوفر المؤسسة على محاسبي تكاليف مؤهلين	2.99	1.084	59.8	الحياد
21	تحتوي التكاليف غير المباشرة على بنود عديدة	3.89	0.818	77.8	الموافقة
	المحور الثالث	3.9891	0.48040	79.782	الموافقة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أن إجابات أفراد العينة على عبارات هذا المحور تتجه نحو الموافقة بنسبة 79.782%، حيث بلغ المتوسط الحسابي لعبارات المحور (3,9891) وهو ينتمي إلى المجال [3.40— 4.19]، هذا ما يدل على توفر المقومات اللازمة لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر.

¹ أنظر الملحق رقم 08.

ويتبين من خلال عرض عبارات هذا المجال أن أكثر المقومات توفرا تلك المتعلقة بتتبع الخدمات الصحية المقدمة، ضخامة عددها واختلاف عدد الخدمات المقدمة من نوع لآخر، وهذا ما تبينه المتوسطات الحسابية المرتفعة (4.61، 4.63 و4.51) والانحراف المعياري المنخفض (0.784، 0.529 و0.638) الذي يدل على ضعف التباين بين الإجابات.

- اختبار الفرضية الثانية الخاصة بتوفر مقومات تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر

لإجراء اختبار الفرضية الثانية نستعمل النتائج الخاصة باختبار T للعينة الواحدة للمحور الثالث¹ والملخصة في الجدول التالي:

جدول رقم (4-21): نتائج اختبار T للفرضية الثانية

البيان	Test sur échantillon unique					
	Valeur du test = 3					
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
المحور الثالث: توفر مقومات تطبيق ABC بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر	19.749	91	0.000	0.98913	0.8896	1.0886

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه يمكن المقارنة بين قيمة sig المحسوبة والمقدرة بـ (0.000) أصغر من القيمة 0.05، وبالتالي نرفض الفرضية الأولية القائلة أن المتوسط الحسابي يساوي 03 ونقبل الفرضية البديلة القائلة أن المتوسط الحسابي يختلف عن القيمة 03.

ولمعرفة ما إذا كانت الإجابات تتركز بجهة الموافقة والموافقة بشدة أو عدم الموافقة وعدم الموافقة بشدة ننظر إلى إشارة متوسطات الفروقات (Différence moyenne) والتي قدرت قيمتها بـ (0.98913)، نلاحظ أن هذه القيمة ذات إشارة موجبة وبالتالي فإن إجابات أفراد العينة تميل إلى الموافقة وهذا ما يؤكد ما تم التوصل إليه في التحليل بالمتوسطات بأن المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر تتوفر على مقومات لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وعليه نقبل صحة الفرضية الثانية للبحث.

3. تحليل واختبار تحقق مزايا ومنافع تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر (في حالة تطبيقه)

نحاول من خلال هذا العنصر تحليل إجابات عينة الدراسة على المحور الرابع واختبار الفرضية المرتبطة به.

¹ أنظر الملحق رقم 09.

- تحليل إجابات عينة الدراسة على المحور الرابع الخاص بتحقيق مزايا ومنافع تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر (في حالة تطبيقه)

ونلخص تحليل إجابات عينة الدراسة على المحور الرابع¹ في الجدول الآتي:
جدول رقم (4-22): نتائج تحليل إجابات عينة الدراسة على تحقق مزايا ومنافع تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر (في حالة تطبيقه)

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	درجة الموافقة
22	يُساعد تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسستنا على توفير معلومات دقيقة عن التكلفة الكلية للخدمات المقدمة للمرضى	4.18	0.573	83.6	الموافقة
23	يُساعد تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسستنا على تخفيض تكاليف الخدمات المقدمة للمرضى	3.36	1.095	67.2	الحياد
24	يُساعد تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسستنا على التخصيص العادل للتكاليف غير المباشرة على الخدمات الصحية المقدمة	4.11	0.687	82.2	الموافقة
25	يُساعد تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسستنا على التخصيص الأمثل للموارد على مختلف المصالح	4.01	0.655	80.2	الموافقة
26	يُساعد تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسستنا على التركيز على الأنشطة التي تُضيف قيمة للمؤسسة	3.88	0.693	77.6	الموافقة
27	يُساعد تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسستنا على تقليص جُهد القيام بالأنشطة	3.35	0.831	67	الحياد
28	يُساعد تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسستنا على تقليص وقت القيام بالأنشطة	3.57	0.651	71.4	الموافقة
29	يُساعد تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسستنا على الرقابة على الأنشطة	3.89	0.637	77.8	الموافقة
30	يُساعد تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسستنا على زيادة أهمية محاسبي التكاليف في اتخاذ القرارات	4.15	0.678	83	الموافقة
31	يُساعد تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسستنا على تحسين نوعية الخدمات الصحية المُقدّمة للمرضى	3.82	0.573	76.4	الموافقة
32	يُساعد تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسستنا على تحليل الانحرافات	4.00	0.646	80	الموافقة
33	يُساعد تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسستنا على التخطيط لإدارة موارد	4.09	0.567	81.8	الموافقة

¹ أنظر الملحق رقم 10.

				المؤسسة
الموافقة	77.336	0.43223	3.8668	المحور الرابع

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أن إجابات أفراد العينة على عبارات هذا المحور تتجه نحو الموافقة بنسبة (77.336%)، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع عبارات هذا المحور (3.8668) وهو ينتمي إلى المجال [3.40 - 4.19]، وبانحراف معياري (0.43223) يدل على ضعف التباين بين إجابات أفراد العينة، وبالتالي تحتاج المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر لمزايا ومنافع تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

ومن خلال عرض عبارات هذا المحور، نلاحظ أن أهم المزايا التي يمكن أن يحققها تطبيق النظام هي توفير معلومات دقيقة عن التكلفة الكلية للخدمات المقدمة للمرضى، زيادة أهمية محاسبي التكاليف في اتخاذ القرارات و المساعدة على التخصيص العادل للتكاليف غير المباشرة على الخدمات الصحية المقدمة، حيث كان المتوسط الحسابي لهذه العبارات مرتفع (4.18، 4.15 و 4.11) وانحرافاتها المعيارية منخفضة (0.573، 0.678 و 0.687).

- اختبار الفرضية الثالثة الخاصة بتحقيق مزايا ومنافع تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر (في حالة تطبيقه)

لإجراء اختبار الفرضية الثالثة نستعمل النتائج الخاصة باختبار T للعينة الواحدة للمحور الرابع¹ والملخصة في الجدول الآتي:

جدول رقم (4-23): نتائج اختبار T للفرضية الثالثة

Test sur échantillon unique						
البيان	Valeur du test = 3					
	T	Ddl	Sig. (bilatéral e)	Différenc e moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
المحور الرابع: تحقق مزايا ومنافع تطبيق ABC بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر	19.236	91	0.000	0.86685	0.7773	0.9564

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه يمكن المقارنة بين قيمة sig المحسوبة والمقدرة بـ (0.000) أصغر من القيمة 0.05، وبالتالي نرفض الفرضية الأولية القائلة أن المتوسط الحسابي يساوي 03 ونقبل الفرضية البديلة القائلة أن المتوسط الحسابي يختلف عن القيمة 03.

ولمعرفة ما إذا كانت الإجابات تتركز بجهة الموافقة والموافقة بشدة أو عدم الموافقة وعدم الموافقة بشدة ننظر إلى إشارة متوسطات الفروقات (Différence moyenne) والتي قدرت قيمتها بـ (0.86685)، نلاحظ أن هذه القيمة ذات إشارة موجبة وبالتالي فإن إجابات أفراد العينة تميل إلى الموافقة وهذا ما يؤكد ما تم التوصل إليه في التحليل بالمتوسطات بأن تطبيق محاسبة التكاليف على

¹ أنظر الملحق رقم 11.

الفصل الرابع: دراسة تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر

أساس الأنشطة في المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر يحقق عدة مزايا ومنافع، وعليه نقبل صحة الفرضية الثالثة للبحث.

4. تحليل واختبار توفر معوقات تحول دون تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر (في حالة تطبيقه)

نحاول من خلال هذا العنصر تحليل إجابات عينة الدراسة للمحور الخامس واختبار الفرضية المرتبطة به.

- تحليل إجابات عينة الدراسة على المحور الخامس الخاص بتوفر معوقات تحول دون تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر (في حالة تطبيقه)

ونلخص تحليل إجابات عينة الدراسة على المحور الخامس¹ في الجدول الآتي:

¹ أنظر الملحق رقم 12.

جدول رقم (4-24): نتائج تحليل إجابات عينة الدراسة على توفر معوقات تحول دون تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر (في حالة تطبيقه)

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	درجة الموافقة بشدة
34	لاتخضع التكلفة المحسوبة حسب نظام محاسبة التكاليف الحالي إلى التدقيق	4.42	0.497	88.4	الموافقة بشدة
35	لا يُقدم المفتشون إرشادات لتطبيق النظم الحديثة لحساب التكاليف كنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	4.37	0.707	87.4	الموافقة بشدة
[36]	لا يهتم محاسبو تكاليف المؤسسة بالمشاركة في الملتقيات الخاصة بتطور محاسبة التكاليف	4.08	0.730	81.6	الموافقة
37	لا تهتم المؤسسة بتدريب مُدراءها ومحاسبي التكاليف على الأساليب الحديثة لحساب التكاليف	4.07	1.067	81.4	الموافقة
38	ترى إدارة المؤسسة أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مُكلف	3.79	0.778	75.8	الموافقة
39	يتطلب تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة عقد دورات تدريبية للمحاسبين مما يُشكل صعوبة في تطبيقه	4.04	0.982	80.8	الموافقة
40	تعتقد إدارة المؤسسة أن المنافع المتوقع تحقيقها من تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أقل من تكاليف تطبيقه	3.53	1.010	70.6	الموافقة
41	لا ترغب الإدارة العليا في تطوير مداخل التكاليف المطبقة بالمؤسسة	3.78	0.924	75.6	الموافقة
42	لا يمكن لإدارة المؤسسة تحمّل تكاليف إضافية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بدل النظام الحالي	3.68	0.960	73.6	الموافقة
43	لا يُمكن لإدارة المؤسسة بذل جهد إضافي لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بدل النظام الحالي	4.09	0.484	81.8	الموافقة
44	لا تتلقى المؤسسة أي دعم وتوجيه من طرف الوزارة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	4.24	0.894	84.8	الموافقة بشدة
45	يصعب على محاسبي تكاليف المؤسسة تحديد مقدار استفادة كل نشاط من التكاليف غير المباشرة	4.22	0.643	84.4	الموافقة بشدة
	المحور الخامس	4.0263	0.36688	80.526	الموافقة

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أن إجابات أفراد العينة على عبارات هذا المحور تتجه نحو الموافقة بنسبة 80.526%، حيث بلغ المتوسط الحسابي لعبارات المحور (4.0263) وهو ينتمي إلى المجال [3.40— 4.19] ، هذا ما يدل على وجود معوقات تحول دون تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر.

ويتفق أفراد العينة في إجاباتهم أن أهم المعوقات هي عدم خضوع التكلفة المحسوبة حسب نظام محاسبة التكاليف الحالي إلى التدقيق، عدم تلقي إرشادات لتطبيق النظم الحديثة لحساب التكاليف كنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، إضافة إلى عدم تلقي الدعم والتوجيه من طرف الوزارة لتطبيقه. وهذا ما يبينه المتوسط الحسابي المرتفع (4.42، 4.37 و 4.24) بأهمية نسبية (88.4، 87.4 و 84.8) وبإنحرافات معيارية منخفضة (0.497، 0.707 و 0.894) التي تدل على ضعف التباين بين الإجابات.

- اختبار الفرضية الرابعة الخاصة بتوفر معوقات تحول دون تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر (في حالة تطبيقه)
لإجراء اختبار الفرضية الرابعة نستعمل النتائج الخاصة باختبار T للعينة الواحدة للمحور الخامس¹ والمُلخصة في الجدول التالي:
جدول رقم (4-25): نتائج اختبار T للفرضية الرابعة

Test sur échantillon unique						
البيان	Valeur du test = 3					
	T	d dl	Sig. (bilatéral e)	Différenc e moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
المحور الخامس: توفر معوقات تحول دون تطبيق ABC بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر	26.830	9 1	0.000	1.02627	0.9503	1.1022

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة sig المحسوبة والمقدرة بـ (0.000) أصغر من القيمة 0.05، وبالتالي نرفض الفرضية الأولية القائلة أن المتوسط الحسابي يساوي 03 ونقبل الفرضية البديلة القائلة أن المتوسط الحسابي يختلف عن القيمة 03.

ولمعرفة ما إذا كانت الإجابات تتركز بجهة الموافقة والموافقة بشدة أو عدم الموافقة وعدم الموافقة بشدة ننظر إلى إشارة متوسطات الفروقات (Différence moyenne) والتي قدرت قيمتها بـ (1.02627)، نلاحظ أن هذه القيمة ذات إشارة موجبة وبالتالي فإن إجابات أفراد العينة تميل إلى الموافقة وهذا ما يؤكد ما تم التوصل إليه في التحليل بالمتوسطات بأنه توجد معوقات تحول دون تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر، وعليه نقبل صحة الفرضية الرابعة للبحث.

¹ أنظر الملحق رقم 13.

المبحث الثالث: دراسة أثر تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على قياس تكلفة الخدمة
الصحية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف

تتطلب دراسة أثر تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على قياس تكلفة الخدمة الصحية بالمؤسسة دراسة واقع حساب التكلفة حسب الدليل المنهجي الصادر عن وزارة الصحة، إضافة إلى قياسها بتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ومقارنة وتحليل النتائج المحصل عليها حسب الطريقتين.

المطلب الأول: واقع حساب تكلفة الخدمة الصحية في المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف

كانت التعليمات الوزارية رقم 15 الصادرة بتاريخ 2001/10/03 أول نص قانوني يفرض على المؤسسات العمومية الاستشفائية حساب التكاليف بطريقة الأقسام المتجانسة، وذلك من خلال دليل منهجي منظم في ثلاث أنواع من الجداول هي:

- جداول أ (Caneva A) وتتعلق بالأعباء الشهرية والفصلية والسنوية؛
- جداول ب (Caneva B) وتتعلق بالأنشطة الشهرية والفصلية والسنوية؛
- جداول ج (Caneva C) وتتعلق بالتوزيع، وذلك فصليا و سنويا.

تهدف طريقة الأقسام المتجانسة إلى تحديد تكلفة وحدة القياس (اليوم استشفائي، الاستشارة أو المعاينة...)، وهي لا تعبر عن تطبيق فعلي لمحاسبة التكاليف بل بداية فقط، وهذا يعني استحداث نظام لتوزيع التكاليف على مختلف أنشطة المصالح لتحديد التكلفة الكلية حسب كل مصلحة مما يمكن من حساب تكلفة الوحدة الواحدة لوحدة القياس، وذلك بقسمة التكلفة الكلية لفترة معينة على وحدات القياس المنجزة خلال نفس الفترة. وتتكون التكلفة الكلية لكل قسم من جهة من الأعباء المباشرة الخاصة بالقسم، ومن جهة أخرى من حصته من الأعباء غير المباشرة الإجمالية للمؤسسة، و تحسب هذه الحصة بالإعتماد على مفاتيح التخصيص.¹

يمر تطبيق نظام حساب التكاليف حسب طريقة الأقسام المتجانسة بخمسة مراحل متتالية، تتمثل في:

1. تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة (أساسية ومساعدة)

يتطلب تطبيق نظام محاسبة التكاليف حسب طريقة الأقسام المتجانسة تقسيم المؤسسة الاستشفائية إلى مراكز تحليل التكاليف المتمثلة في الأقسام المتجانسة، والقسم المتجانس هو القسم الذي له نفس وحدة القياس لأنشطته مثل قسم الاستشفاء هو قسم متجانس وحدته يوم استشفائي وغرفة العمليات هي قسم متجانس وحدته تدخل جراحي. وتصنف الأقسام المتجانسة إلى صنفين رئيسية وثانوية (مساعدة)، توضع كل منها تحت مسؤولية شخص واحد يسمى مركز مسؤولية. وما يجب أخذه بعين الاعتبار لتقسيم الأقسام إلى رئيسية وثانوية هو ما إذا كانت الخدمة نهائية أم لا؛ فقاعة العمليات

¹ Direction de la planification et de la normalisation, **guide méthodologique pour la mise en place du calcul des couts**, ministère de la santé et de la population, Algerie, septembre 2001, pp : 2-3.

ليست بقسم أساسي لأنها تحقق خدمات لفائدة المرضى في مصالح أخرى أما الجراحة فهي قسم أساسي لأن أيامها الاستشفائية ليست لفائدة مصالح أخرى فهي خدمة نهائية.¹

وفيما يلي تعريف الأقسام الرئيسية والمساعدة:²

- الأقسام الأساسية: هي تلك التي يساهم نشاطها بشكل مباشر في إنتاج وحدات القياس التي نريد حساب تكلفتها: مثل اليوم الاستشفائي، جلسة غسيل الكلى. وتعتبر المصالح المجهزة بأسرة استشفاء، طب الأسنان ومصلحة غسيل الكلى أقسام أساسية؛
- الأقسام المساعدة: هي مراكز نشاط لا تنتج بشكل مباشر وحدات القياس التي تمثل غرض حساب التكاليف، ولكنها تؤدي خدمات لفائدة الأقسام الأساسية، ومن أمثلتها: الأقسام الإدارية، المخابر، قاعات العمليات، المطبخ، الصيدلية... الخ.

وتتمثل الأقسام المتجانسة المكونة للمؤسسة الاستشفائية العمومية أولاد محمد بالشلف في مايلي:

- الأقسام الرئيسية: وتتمثل في الأقسام التالية:
 - الجراحة العامة؛
 - جراحة العظام والرضوض؛
 - جراحة الأطفال؛
 - طب الأمراض الصدرية؛
 - طب الأسنان؛
 - الاستعجالات: يقدم قسم الاستعجالات مجموعة خدمات للمريض لفترة علاج لا تتجاوز 24 ساعة.
- الأقسام المساعدة: وتنقسم إلى قسمين هما:
 - الأقسام المساعدة العامة: وتشمل القسمين التاليين:
 - الإدارة العامة: تشتمل على المديرية العامة، مكتب القبول، المراقبة، المكتبة... الخ. وإضافة إلى ذلك تدرج فيها مصلحة علم الأوبئة والطب الوقائي والمتمثلة في النشاطات التي يقوم بها المستشفى من خلال البرامج الوطنية للتلقيح وحماية الأمومة، حيث أدرجت المؤسسة هذه المصلحة في الأقسام المساعدة العامة بالرغم من كونها طبية وذلك لأنها توزع باستخدام نفس الأساس المستخدم في توزيع تكاليف الإدارة العامة.
 - المصلحة الاقتصادية: وتشتمل على الصيدلية، المخزن، الحظيرة، الملابس، المغسلة، نفقات المطبخ، الصيانة و النظافة.
 - الأقسام المساعدة الطبية: وتشمل الأقسام التالية:
 - غرفة العمليات والإنعاش؛
 - مصلحة الأشعة؛
 - المخبر.

ويمكن تلخيص الأقسام الرئيسية والمساعدة في الجدول الآتي:

¹ IBID, pp : 4-5.

² IBID, pp : 2-3.

جدول رقم (4-26): الأقسام المساعدة والأساسية للمؤسسة الاستشفائية العمومية أولاد محمد بالشلف

الأقسام الأساسية	الأقسام المساعدة	
	الأقسام المساعدة الطبية	الأقسام المساعدة العامة
الجراحة العامة	قاعة العمليات والإنعاش	الإدارة العامة
جراحة العظام والرضوض	مصلحة الأشعة	المصلحة الاقتصادية
جراحة الأطفال	المخبر	
طب الأمراض الصدرية		
طب الأسنان		
الاستجالات		

المصدر: وثائق المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف.

2. تصميم مستندات المعلومات

تقوم المؤسسة بتصميم ثلاثة أنواع من المستندات، وتتمثل هذه المستندات في:

التصميم أ (Caneva A): " الأعباء " وهو مجموعة من الجداول التي توضح الأعباء حسب كل مصلحة، وتحتوي هذه المستندات الجداول من A1 إلى A9 . وتنقسم الأعباء إلى ستة أصناف هي: أجور المستخدمين، التغذية، الصيدلية، اللوازم المختلفة، الصيانة والأعباء المشتركة.

التصميم ب (Caneva B): "الأنشطة" وتلخص في الجداول من B1 إلى B10 والتي تبين نشاطات المصالح الطبية والتقنية.

التصميم ج (Caneva C)¹: "التوزيع" ويشمل جداول التوزيع الأولي والثانوي للتكاليف، ويتكون من الجداول من C1 إلى C4.

3. تجميع البيانات

يتم تجميع البيانات بملئ الجداول A و B من طرف المسؤولين المكلفين بذلك؛ وذلك لفائدة قسم حساب التكاليف.

1.3. تجميع بيانات الأعباء

نوضح جداول الأعباء A المعتمدة في المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف في مايلي:

- أجور المستخدمين

يحتوي الجدول A1² على أجور كل مستخدم في المؤسسة، حيث يوضح توزيع المستخدمين حسب السلك والمصالح. ويلخص الجدول التالي أجور مستخدمي المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف.

¹ يتم عرض تصميم الجداول C1 و C2 في المرحلة الآتية.

² أنظر الملحق رقم 14.

جدول رقم (4-27): الجدول A1 أجور مستخدمي المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف لشهر جوان 2017

المصلحة	نفقات (الأجور) (دج)	المصلحة	نفقات (الأجور) (دج)	المصلحة	نفقات (الأجور) (دج)
جراحة النساء	1599790,05	مصلحة الأشعة	775083,55	المديرية الفرعية للأنشطة الصحية	230966,50
جراحة الرجال	1503302,98	المخبر	650413,00	المديرية الفرعية للصيانة	168737,00
جراحة العظام والرضوض	1605372,60	قاعة العمليات	1683107,22	المديرية الفرعية للمالية والوسائل	2050757,50
جراحة الاطفال	1383214,40	غرفة الإنعاش	1359744,20	المديرية الفرعية للموارد البشرية	462415,75
طب الأمراض الصدرية	932480,10	مكتب القبول	602911,41	قسم المسالك البولية	691746,80
طب الأسنان	457311,25	المراقبة	137560,00	إجمالي نفقات الأجور	19312521,96
الاستجالات	2578653,15	الصيدلية	438954,50		

المصدر: وثائق المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف.

- نفقات التغذية

تفصل نفقات التغذية في ثلاث جداول كما يلي:

- الجدول A2 : تدرج فيه الأغذية المستهلكة ومبالغها، إضافة إلى أسعار الوحدة الواحدة لكل نوع؛¹ حيث يبين هذا الجدول أن إجمالي نفقات التغذية للمؤسسة تقدر بـ 1196389.10 دج.
- الجدول A3 : يحتوي عدد الوجبات المقدمة حسب المصالح،² ويتكفل رئيس المطبخ بمأ هذا الجدول. ويبين الجدول أن إجمالي عدد الوجبات الغذائية التي قدمها المستشفى خلال شهر جوان يقدر بـ 3350 وجبة.
- الجدول A4 : يسمح هذا الجدول بمعرفة قيمة الوجبات المقدمة لكل قسم أساسي وثنائي،³ وذلك بعد تحديد سعر الوجبة الواحدة بقسمة إجمالي نفقات التغذية على عدد الوجبات المقدمة خلال نفس الفترة (قدر سعر الوجبة لشهر جوان بـ 357,13 دج)، كما يتم تحديد قيمة الوجبات المقدمة في كل مصلحة للمرضى أو لعمال المناوبة أو أغراض أخرى كالمقدمة للمتبرعين بالدم أو لجنة مقابلة التوظيف... الخ. ويلخص الجدول التالي عدد الوجبات وقيمتها حسب مصالح المؤسسة.

¹ أنظر الملحق رقم 15.

² أنظر الملحق رقم 16.

³ أنظر الملحق رقم 17.

جدول رقم (4-28): الجدول A4 نفقات التغذية لشهر جوان 2017 حسب الأقسام بالمؤسسة العمومية
الاستشفائية أولاد محمد بالشلف

المصلحة	عدد الوجبات	قيمة الوجبات (دج)
المدراء المناوبين	30	10713,90
المصلحة الاقتصادية	442	157851,46
مصلحة الأشعة	30	10713,90
المخبر	60	21427,80
غرفة الإنعاش	90	32141,70
قاعة العمليات	150	53569,50
الجراحة العامة	821	293203,73
جراحة العظام والرضوض	692	247133,96
جراحة الاطفال	525	187493,25
طب الأمراض الصدرية	270	96425,10
الاستعجالات	164	58569,32
المراقبة	76	27141,88
الإجمالي	3350	1196385,50

المصدر: وثائق المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف.

- الصيدلية

يتم الحصول عليها من طرف الأمر بالصرف من خلال برنامج EPIPHARM، وفي حالة عدم توفره يتم الحصول عليها بملأ الجدول A5 المتضمن حالة استهلاك المستهلكات الطبية¹ حسب المصالح من طرف المسؤول عن الصيدلية. ونلخص حالة استهلاك المستهلكات الطبية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف في الجدول التالي:

جدول رقم (4-29): الجدول A5 نفقات الصيدلية لشهر جوان 2017 للمؤسسة العمومية الاستشفائية
أولاد محمد بالشلف

القسم	قيمة المستهلكات الطبية
جراحة النساء	169066,82
جراحة الرجال	235537,93
جراحة العظام والرضوض	208314,67
جراحة الاطفال	162298,65
طب الأمراض الصدرية	190579,67
طب الأسنان	14840,50
الاستعجالات	1086369,46
مصلحة الأشعة	170224,46
المخبر	99662,58
قاعة العمليات	890715,36
غرفة الإنعاش	244642,11

¹ أنظر الملحق رقم 18.

12165,84	مصلحة علم الأوبئة والطب الوقائي
3484418,05	إجمالي المستهلكات الطبية

المصدر: وثائق المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف.

- اللوازم المختلفة

وتتمثل في اللوازم المكتبية، الألبسة وما يتعلق بالأسرة، مواد النظافة، مواد ومنقولات غير طبية والمواد والمنقولات الطبية. وتلخص اللوازم المختلفة في بيانات الجدول A6¹ والجدول A7². ويلخص الجدول الآتي إجمالي اللوازم المختلفة لكل مصلحة:

جدول رقم (4-30): الجدول A6 و A7 اللوازم المختلفة لشهر جوان 2017 بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف

المصلحة	اللوازم المكتبية (دج)	الألبسة وما يتعلق بالأسرة (دج)	مواد النظافة (دج)	المواد والمنقولات غير الطبية (دج)	المواد والمنقولات الطبية (دج)	اللوازم المختلفة (دج)
الإدارة العامة	13100	00	160	00	00	13260,00
المصلحة الاقتصادية	2600	39528,35	7612,15	00	00	49740,50
مكتب القبول	00	00	00	00	00	00
قاعة العمليات	430	00	14418,80	00	00	14848,80
غرفة الإنعاش	00	00	4851,10	00	00	4851,10
مصلحة الأشعة	00	00	00	00	00	00
المخبر	00	00	1080,55	00	00	1080,55
جراحة الأطفال	2688	20536,48	6526,25	00	00	29750,73
جراحة العظام والرضوض	5809,60	7619,04	3387,15	00	00	16815,79
الجراحة العامة	3247,50	7836,90	16926,40	00	00	28010,80
طب الأمراض الصدرية	970	24203,12	4400,95	00	00	29574,07
طب الأسنان	00	00	928,75	00	00	928,75
الاستعجالات	9000	00	4335,80	00	00	13335,80
الطب النفسي	00	00	00	00	00	00

¹ أنظر الملحق رقم 19.

² أنظر الملحق رقم 20.

الفصل الرابع: دراسة تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات الصحية
بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر

00	00	00	00	00	00	المراقبة
00	00	00	00	00	00	الصيدلية
202196,89	00	00	64627,90	99723,89	37845,10	الإجمالي

المصدر: وثائق المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف.

- الصيانة

تدرج المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف تكاليف الصيانة في التكاليف المشتركة، وعليه فهي لا تعمل بالجدول A8 الخاص بهذه التكاليف.

- التكاليف المشتركة

وهي تكاليف مرتبطة بأقسام أساسية ومساعدة، حيث يصعب تحديد قيمتها حسب كل قسم وتشمل الكهرباء، الماء، الهاتف، الصيانة، التأمين على هيكل المؤسسة... الخ. وتلخص هذه التكاليف في الجدول A9¹.

وتلخص التكاليف المشتركة للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف في الجدول الآتي:

جدول رقم (4-31): الجدول A9 التكاليف المشتركة لشهر جوان 2017 للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف

المبلغ	البيان
17415,29	التأمين على المسؤولية المدنية
377944,00	الغاز الطبي
283220,00	قطع غيار الأجهزة الطبية
1334880,00	صيانة هيكل المستشفى
167933,63	مصاريف مختلفة للتسيير (الهاتف والإنترنت)
514834,61	الكهرباء، الماء
20500,00	التقلبات
2716727,53	إجمالي التكاليف المشتركة

المصدر: وثائق المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف.

2.3. تجميع بيانات الأنشطة

ونوضح جداول الأنشطة B المعتمدة لتجميع البيانات في المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف في ما يلي:

- أنشطة المصالح الاستشفائية والفحوصات

يتضمن الجدول B1 تلخيص لأنشطة المصالح الاستشفائية والفحوصات،² ويوضح الجدول الآتي بيانات هذه الأنشطة للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف:

¹ أنظر الملحق رقم 21.

² أنظر الملحق رقم 22.

جدول رقم (4-32): الجدول B1 أنشطة المصالح الاستشفائية والفحوصات لشهر جوان 2017
للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف

البيان	عدد الأسرة	عدد المرضى المقبولين	عدد الأيام الاستشفائية	معدل حجز الأسرة	المدة المتوسطة للمكوث	معدل الدوران	عدد الوفيات
الجراحة العامة	64	124	649	%34	5 أيام	2	2
جراحة العظام والرضوض	32	109	414	%43	4 أيام	3	0
جراحة الأطفال	26	200	595	%76	3 أيام	8	0
طب الأمراض الصدرية	32	63	262	%27	4 أيام	2	4
العلاج المكثف (الإنعاش)	10	70	133	%44	2 يوم	7	7
الإجمالي	164	566	2053	%42	4 أيام	3	13
الاستجالات	6	5926	/	/	/	988	6

المصدر: وثائق المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف.

- أنشطة المخبر

يخصص الجدول B5 لأنشطة المخبر¹، وتتمثل بيانات أنشطة المخبر للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف في ما يلي:

جدول رقم (4-33): الجدول B5 أنشطة المخبر لشهر جوان 2017 للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف

القسم	عدد الأداءات	عدد الشفرات B
جراحة الأطفال	98	1560
طب الأمراض الصدرية	98	1525
جراحة العظام والرضوض	97	1550
جراحة الرجال	70	1010
جراحة النساء	93	1295
العلاج المكثف (الإنعاش)	71	880
الاستجالات	2606	45870
الإجمالي	3133	53690

المصدر: وثائق المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف.

- مصلحة الأشعة

يخصص الجدول B6 لأنشطة مصلحة الأشعة²، وتتمثل بيانات هذه الأنشطة للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف في ما يلي:

¹ أنظر الملحق رقم 23.

² أنظر الملحق رقم 24.

جدول رقم (4-34): الجدول B6 أنشطة مصلحة الأشعة لشهر جوان 2017 للمؤسسة العمومية
الاستشفائية أولاد محمد بالشلف

عدد الشفرات R	عدد الأداءات	القسم
110	11	جراحة الأطفال
448	45	طب الأمراض الصدرية
854	76	جراحة العظام والرضوض
128	11	جراحة الرجال
64	6	جراحة النساء
40	4	العلاج المكثف (الإنعاش)
27066	2403	الاستجالات
28710	2556	الاجمالي

المصدر: وثائق المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف.

- قاعة العمليات

يخصص الجدول B7 لأنشطة قاعة العمليات¹، وتتمثل بيانات هذه الأنشطة لشهر جوان للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف في مايلي:
جدول رقم (4-35): الجدول B7 أنشطة قاعة العمليات لشهر جوان 2017 للمؤسسة العمومية
الاستشفائية أولاد محمد بالشلف

العمليات المستعجلة منها	عدد الشفرات K	عدد العمليات الجراحية	القسم
64	6330	92	الجراحة العامة
63	6030	97	جراحة العظام والرضوض
30	3470	89	جراحة الأطفال
18	3260	22	جراحة الأعصاب
175	19090	300	الاجمالي

المصدر: وثائق المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف.

ونشير إلى أن المؤسسة دراسة حالة لا تتوفر على قسم خاص بجراحة الأعصاب وإنما تجرى هذه الجراحات لصالح قسم جراحة الأطفال.

- أنشطة طب الأسنان

يخصص الجدول B8 لأنشطة طب الأسنان²، وتتمثل بيانات هذه الأنشطة لفترة الدراسة للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف في مايلي:

¹ أنظر الملحق رقم 25.

² أنظر الملحق رقم 26.

جدول رقم (4-36): الجدول B8 أنشطة طب الأسنان لشهر جوان 2017 للمؤسسة العمومية
الاستشفائية أولاد محمد بالشلف

عدد الشفرات D	عدد الجلسات	البيان
00	00	فحوصات طب الأسنان المتخصصة
410	41	فحوصات طب الأسنان العامة
190	19	العلاجات السنية
330	33	الإقتلاعات
930	93	الإجمالي

المصدر: وثائق المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف.

نلاحظ في الجدول أنه لا توجد فحوصات طب الأسنان المتخصصة لأنه تم تحويل الطبيبة المختصة إلى العيادة المتخصصة في طب الأسنان بنفس الولاية.

4. التوزيع الأولي للأعباء

في هذه المرحلة، تخصص جميع الأعباء المحددة في الجداول A على جميع الأقسام مساعدة وأساسية، حيث تخصص التكاليف المشتركة بالتساوي على جميع الأقسام. ونوضح كيفية حساب التكاليف المخصصة على الإدارة العامة والمصلحة الاقتصادية فيما يلي:

- اشتملت تكاليف المصلحة الاقتصادية خلال هذه الفترة على تكاليف الأجور لـ(مستخدمي المديرية الفرعية للمالية والوسائل والمديرية الفرعية للصيانة والصيدلية)، نفقات التغذية لمستخدمي المصلحة الاقتصادية، نفقات اللوازم المختلفة للصيدلية والمصلحة الاقتصادية، إضافة إلى نصيبها من التكاليف المشتركة؛

- اشتملت الإدارة العامة خلال هذه الفترة على تكاليف الأجور لـ(المديرية الفرعية للموارد البشرية، المديرية الفرعية للأنشطة الصحية، مكتب القبول، المراقبة الطبية وقسم المسالك البولية الذي تم تحويله إلى مؤسسة إستشفائية أخرى)، نفقات التغذية لـ(المدراء المناوبين ومستخدمي المراقبة) ونفقات الصيدلية لمصلحة علم الأوبئة والطب الوقائي(من المفترض تعدادها كقسم مساعد طبي ولكن أدرجت في قسم الإدارة العامة لأن كلاهما يعتمد في تخصيصه على الأقسام الأساسية على النسبة المئوية) ونفقات اللوازم المختلفة الخاصة بالإدارة العامة، مكتب القبول والمراقبة والطب النفسي، إضافة إلى نصيبها من التكاليف المشتركة. وبعد تخصيص التكاليف على كل الأقسام؛ يحسب مجموع التوزيع الأولي لكل قسم، ويبين الجدول c1 رقم (4-37) التالي نتائج هذه المرحلة.

جدول رقم (4-37): جدول c1 التوزيع الأولي لأعباء المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف

المجموع الكلي	الأقسام الأساسية							الأقسام المساعدة					البيان	
	المجموع الجزئي 2	الاستعدادات	جراحة الأسنان	الأمراض الصدرية	جراحة الأطفال	جراحة العظام والرضوض	الجراحة العامة	المجموع الجزئي 1	قاعة العمليات والإنعاش	المخبر	مصلحة الأشعة	المصلحة الاقتصادية		الإدارة العامة
19312521,96	10060124,53	2578653,15	457311,25	932480,10	1383214,40	1605372,60	3103093,03	9252397,43	3042851,42	650413,00	775083,55	2658449,00	2125600,46	أجور المستخدمين
1196385,50	882825,36	58569,32	/	96425,10	187493,25	247133,96	293203,73	313560,14	85711,20	21427,80	10713,90	157851,46	37855,78	نفقات التغذية
3484418,05	2067007,70	1086369,46	14840,50	190579,67	162298,65	208314,67	404604,75	1417410,35	1135357,47	99662,58	170224,46	/	12165,84	الصيدلية
202196,89	118415,94	13335,80	928,75	29574,07	29750,73	16815,79	28010,80	83780,95	19699,90	1080,55	/	49740,50	13260,00	اللوازم المختلفة
2716727,53	1481851,38	246975,23	246975,23	246975,23	246975,23	246975,23	246975,23	1234876,15	246975,23	246975,23	246975,23	246975,23	246975,23	التكاليف المشتركة
26912249,93	14610224,91	3983902,96	720055,73	1496034,17	2009732,26	2324612,25	4075887,54	12302025,02	4530595,22	1019559,16	1202997,14	3113016,19	2435857,31	مجموع التوزيع الأولي
/	/	%27,27	%4,93	%10,24	%13,76	%15,91	%27,90	النسبة المئوية لتكاليف كل قسم من التكلفة الإجمالية للأقسام الأساسية						

المصدر: من إعداد الباحثة.

5. التوزيع الثانوي للأعباء

في هذه المرحلة، توزع تكاليف الأقسام المساعدة المجمعة في المرحلة السابقة على الأقسام الأساسية وذلك بالاعتماد على أسس توزيع معينة. وتخصص تكاليف الإدارة العامة والمصلحة الاقتصادية بالاعتماد على النسبة المئوية لتكلفة القسم إلى مجموع تكاليف الأقسام الأساسية؛ وتم حساب هذه النسب في الجدول السابق رقم (4-37)، وتخصص تكاليف المخبر على أساس عدد الوحدات المشفرة B والمساوية لـ 53690¹، أما تكاليف مصلحة الأشعة فتخصص على أساس عدد الوحدات المشفرة R والمساوية لـ 28710²، وأيضا تخصص تكاليف قاعة العمليات والإنعاش على أساس عدد الوحدات المشفرة K والتي تساوي 19090³. وبعد التوزيع نحصل على إجمالي التكاليف المحملة على كل قسم أساسي، ولحساب تكلفة الوحدة لكل قسم؛ تقسم التكاليف الإجمالية للقسم على عدد وحدات قياسه. تتمثل وحدات القياس في عدد الأيام الاستشفائية لقسم الجراحة العامة، جراحة العظام والرضوض، جراحة الأطفال، وطب الأمراض الصدرية وتساوي 649، 414، 595 و 262 على التوالي⁴، عدد وحدات القياس لقسم جراحة الأسنان هي عدد الوحدات المشفرة D والتي تساوي 930⁵ وتستخدم عدد الفحوصات العامة والمتخصصة P في قسم الاستعجال والتي تساوي 5926⁶.

ويبين الجدول C2 التالي نتائج توزيع تكاليف الأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية والتكاليف الإجمالية وتكلفة الوحدة المحصل عليها لكل قسم أساسي.

¹ أنظر الملحق رقم 23.
² أنظر الملحق رقم 24.
³ أنظر الملحق رقم 25.
⁴ أنظر الملحق رقم 22.
⁵ أنظر الملحق رقم 26.
⁶ أنظر الملحق رقم 22.

جدول رقم (4-38): جدول C2 التوزيع الثانوي لأعباء المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف

الأقسام الأساسية						الأقسام المساعدة					البيان
الاستجالات	جراحة الأسنان	الأمراض الصدرية	جراحة الأطفال	جراحة العظام	الجراحة العامة	قاعة العمليات والإنعاش	المخبر	مصلحة الأشعة	المصلحة الاقتصادية	الإدارة العامة	
3983902,96	720055,73	1496034,17	2009732,26	2324612,25	4075887,54	4530595,22	1019559,16	1202997,14	3113016,19	2435857,31	مجموع التوزيع الأولي
664207,38	120049,69	249422,98	335068,15	387565,82	679543,30					(2435857,31)	الإدارة العامة
848854,45	153423,04	318761,59	428215,79	495307,61	868453,70				(3113016,19)		المصلحة الاقتصادية
1134110,78	/	18771,95	4609,18	35784,03	9721,19			(1202997,14)			مصلحة الأشعة
871059,39	/	28959,35	29623,99	29434,10	60482,32		(1019559,16)				المخبر
/	/	/	1597218,74	1431089,01	1502287,47	(4530595,22)					قاعة العمليات والإنعاش
7502134,96	993528,46	2111950,05	4404468,13	4703792,81	7196375,52	00	00	00	00	00	مجموع التوزيع الثانوي
عدد الفحوصات العامة والمتخصصة P	عدد وحدات مشفرة D	عدد الأيام الاستشفائية (J.H)	عدد الأيام الاستشفائية (J.H)	عدد الأيام الاستشفائية (J.H)	عدد الأيام الاستشفائية (J.H)	عدد وحدات مشفرة K	عدد وحدات مشفرة B	عدد وحدات مشفرة R	النسبة المئوية	النسبة المئوية	طبيعة وحدة القياس
5926	930	262	595	414	649	19090	53690	28710	/	/	عدد وحدات القياس
1265,97	1068,31	8060,88	7402,47	11361,82	11088,41	237,33	18,99	41,90	/	/	تكلفة وحدة القياس

المصدر: من إعداد الباحثة.

المطلب الثاني: تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مخبر المؤسسة العمومية
الاستشفائية أولاد محمد بالشلف

تم الاعتماد على نموذج two-stages copper's activity based costing system المشار إليه سابقاً لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف، كما تم التركيز على حساب تكلفة المريض النهائي في مخبر المؤسسة باعتباره أحد مراكز النشاط الأساسية وحددت فترة الدراسة بشهر جوان لسنة 2017.

ووقع اختيار دراسة الحالة على المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف لأجل تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة للأسباب الآتية:

1. اعتباره من أقدم المؤسسات المطبقة والملتزمة بتطبيق محاسبة التكاليف في ولاية الشلف، مما ساعدنا في الحصول على البيانات اللازمة لإجراء الدراسة التطبيقية؛
2. ارتفاع عدد مصالحتها وأسرتها المنظمة، إضافة إلى ارتفاع عدد البلديات التي تغطيها مما أدى إلى تصنيفها في الفئة "ب" وارتفاع حجم الخدمات المقدمة للمرضى؛
3. المؤسسة دراسة حالة هي من بين المؤسسات المعنية بتطبيق النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة.

ونظراً لأن تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يتطلب جهداً ووقتاً لحساب عدد المسببات الخاصة بكل نشاط فإن اختيار الباحثة وقع فقط على مخبر المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف، وذلك لامكانية حساب عدد مسببات التكلفة الخاصة به، إضافة إلى ارتباط باقي الأنشطة بقاعة العمليات التي تتطلب جهداً كبيراً لحساب عدد المسببات المرتبطة بها كعدد الساعات المستغرقة في كل تدخل جراحي. وعليه نفترض أن نجاح تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المخبر يعني امكانية نجاحه في باقي أنشطة المؤسسة أي يمكن تعميم نجاحه على المؤسسة ككل.

وتعتمد آلية عمل هذا النموذج على مرحلتين، وفي ما يلي شرح مفصل لكيفية تطبيق النظام لحساب تكلفة الخدمات المقدمة للمريض في مخبر المؤسسة دراسة حالة اعتماداً على مرحلتي النموذج:

1. المرحلة الأولى: تحديد الأنشطة وتخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة

تعد المرحلة الأولى الأهم لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة. واستغرقت هذه المرحلة أطول مدة لإجراء دراسة الحالة، وتم تطبيقها من خلال الخطوتين الآتيتين:

1.1. الخطوة الأولى: تحديد الأنشطة

نحاول في هذه الخطوة التعرف على كل الخدمات التي يتلقاها المريض وتحديد تلك الخدمات التي يمكن حصر تكلفتها بغض النظر عن كونها خدمة نهائية مقدمة للمريض أم لا (حيث يعتمد هذا الشرط في تحديد الأقسام الأساسية حسب طريقة التكاليف التقليدية)، وبالمقابلة مع أحد أعضاء الفريق الطبي، المدير الفرعي للمالية والوسائل ومحاسب التكاليف الحالي والسابق والمسؤول على الإحصائيات (مراقب طبي) تم التوصل إلى أن الأنشطة الأساسية للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف يمكن حصرها في عشرة أنشطة هي:

- جراحة العظام؛

- الجراحة العامة (رجال ونساء)؛
- جراحة الأطفال؛
- طب الأمراض الصدرية؛
- المخبر؛
- الأشعة؛
- جراحة الأسنان؛
- الاستعجالات الطبية؛
- العلاج المكثف؛
- الطب النفسي.

2.1. الخطوة الثانية: تخصيص التكاليف غير المباشرة على مجمع تكلفة نشاط المخبر

لتخصيص التكاليف غير المباشرة على مجتمعات التكلفة لكل نشاط، لابد أولاً من تحديد مجتمعات التكلفة للمؤسسة العمومية الاستشفائية دراسة حالة، قيمة التكلفة لكل مجمع للفترة المختارة ومسببات التكلفة المعتمدة.

بعد تحديد الأنشطة الأساسية، تم تحليل التكاليف غير المباشرة للمؤسسة العمومية الاستشفائية وتجميعها في مجموعات متجانسة، وذلك بالاعتماد على الدليل المنهجي لحساب التكاليف المعد من طرف الوزارة ودليل حساب التكاليف للمؤسسة دراسة حالة، إضافة إلى جداول التكاليف والأنشطة الخاصة بفترة الدراسة والتي تم الاعتماد عليها لاستخراج قيمة تكاليف المجتمعات، إضافة إلى الاعتماد على المقابلات مع المدير الفرعي للمالية والوسائل ومحاسب التكاليف الحالي والسابق بالمؤسسة.

وبعد ضبط مجتمعات التكاليف، تم تحديد مسبب التكلفة الخاص بكل مجمع لاستخدامه في تخصيص التكاليف غير المباشرة للمجمع على الأنشطة، حيث تم اعتماد كل من نوعي المسببات المتمثلة في مسببات المعاملة (مثل عدد المستخدمين، عدد المرضى المقبولين وعدد الوجبات الغذائية...) ومسببات المدة (مثل عدد الساعات المستغرقة في العمليات). وحددت مسببات التكلفة بالاعتماد على الجزء النظري الخاص بمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؛ والمركز على الدراسات النظرية والتطبيقية للنظام في المؤسسة وخاصة تلك المتعلقة بالمؤسسة الاستشفائية والتي توصلت إلى مسببات التكلفة الممكن استخدامها لتخصيص كل مجمع تكلفة بالمؤسسات الاستشفائية على أنشطتها، إضافة إلى إجراء مقابلات شخصية مع المدير الفرعي للمالية والوسائل، مسؤول حساب التكاليف الحالي والسابق، مساعد محاسب التكاليف، المسؤول على الإحصائيات والمدير الفرعي لصيانة التجهيزات الطبية والتجهيزات المرافقة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف، حيث تم من خلال هذه المقابلات شرح النظام ومحاولة التحقق من إمكانية قياس هذه المسببات على مستوى المؤسسة، مدى توفر بيانات عنها ومدى تفسيرها لاستهلاك الأنشطة لتكاليف المجتمعات.

وبالاعتماد على الملاحق من رقم (14) إلى رقم (21) والملحق (27)، تم تحديد قيمة كل مجمع تكلفة غير مباشرة الخاصة بشهر جوان 2017 للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف كالتالي:

- **أجور المستخدمين:** قسمت إلى خمسة مجتمعات تكلفة على أساس اختلاف مسببات التكلفة الواجب استعمالها، أما الفصل بين أجور مستخدمي الصيدلية والإدارة العامة فكان على أساس عدم وجود علاقة سببية بين الطب النفسي والصيدلية على عكس الإدارة العامة المرتبطة بكامل

الأنشطة الأساسية. وحددت قيمة كل مجمع من المجمعات المتعلقة بأجور المستخدمين كما يلي¹:

- أجور مستخدمي مكتب القبول: اعتمادا على الملحق رقم (14)، نجد أن مسؤول مكتب الأجرة للمؤسسة دراسة حالة أدرج قيمة أجر الطبيب النفسي في أجور مكتب القبول، وبعد تخفيضها نحصل على القيمة الفعلية لأجور مستخدمي مكتب القبول المساوية لـ 537990,41 دج؛
 - أجور مستخدمي الصيانة: تقدر قيمة هذا المجمع بـ 168737,00 دج؛
 - أجور مستخدمي الصيدلية: تقدر قيمة هذا المجمع بـ 438954,50 دج؛
 - أجور مستخدمي قاعات العمليات: تقدر قيمة هذا المجمع بـ 1683107,22 دج؛
 - أجور مستخدمي الإدارة العامة: يضم هذا المجمع أجور المستخدمين في كل من المراقبة، المديرية الفرعية للأنشطة الصحية، المديرية الفرعية للمالية والوسائل والمديرية الفرعية للموارد البشرية. وقدرت قيمة المجمع بـ 2881699,75 دج؛
- **نفقات التغذية:** قسمت نفقات التغذية إلى ستة مجوعات، ونوضح فيما يلي مجوعات نفقات التغذية وقيمتها²:

- نفقات التغذية للمستخدمين المناوبين في مديرية المالية والوسائل: وقيمتها 157851,46 دج؛
- نفقات التغذية للمستخدمين المناوبين في مكتب القبول: وقيمتها 00 دج، وحسب المقابلة مع محاسب التكاليف للمؤسسة دراسة حالة فسّرت القيمة المعدومة بأن عدد الوجبات الخاصة بمكتب القبول مدرجة في عدد وجبات المراقبة، كما تعذر علينا تحديد هذا العدد للتمكن من حساب قيمة نفقات التغذية الخاصة بمكتب القبول؛
- نفقات التغذية للمراقبين الطبيين المناوبين: وقيمتها 27141,88 دج؛
- نفقات التغذية للمستخدمين المناوبين في الصيدلية: وقيمتها 00 دج. حسب المعلومات المتحصل عليها من المقابلة مع محاسب تكاليف، تمكنا من تفسير هذه القيمة بعدم رغبة صيدلي المستشفى في تناول وجباته نظرا لإقامته بالسكنات الوظيفية للمستشفى؛
- نفقات التغذية للمدراء المناوبين: وقيمتها 10713,90 دج؛
- نفقات التغذية للمستخدمين المناوبين في قاعات العمليات (ماعداء الأطباء): وقيمتها 53569,50 دج.

- **نفقات المواد الصيدلانية:** قسمت المواد الصيدلانية إلى ثلاث مجوعات، ونوضح فيما يلي المجموعات المتعلقة بالمواد الصيدلانية وقيمتها³:

- نفقات المواد الصيدلانية في قاعات العمليات: وقيمتها 890715,36 دج؛
 - نفقات المواد الصيدلانية في مصلحة علم الأوبئة والطب الوقائي: وقيمتها 12165,84 دج؛
 - نفقات المواد الصيدلانية في حافظة الجثث: وقيمتها 00 دج.
- **نفقات لوازم مكتب:** قسمت لوازم مكتب إلى ثلاث مجوعات، ونوضح فيما يلي المجموعات المتعلقة بلوازم المكتب وقيمتها⁴:
- نفقات لوازم مكتب المخصصة للإدارة العامة: وهي مجموع قيم لوازم المكتب للإدارة العامة، مديرية الفرعية للمالية والوسائل، مكتب القبول ومكتب المراقبة، وقيمتها 15700 دج؛
 - نفقات لوازم مكتب المخصصة للصيدلية: وقيمتها 00 دج؛
 - نفقات لوازم مكتب المخصصة لقاعات العمليات: وقيمتها 430 دج.

¹ أنظر الملحق رقم 14.

² أنظر الملحق رقم 17.

³ أنظر الملحق رقم 18.

⁴ أنظر الملحق رقم 20.

- نفقات الألبسة وأغطية الأسرة: قسمت نفقات الألبسة وأغطية الأسرة إلى ثلاث مجموعات، ونوضح فيما يلي المجموعات المتعلقة بالألبسة وأغطية الأسرة وقيمها¹:
 - نفقات الألبسة وأغطية الأسرة المخصصة للإدارة العامة: وهي مجموع قيم الألبسة وأغطية الأسرة الممنوحة للإدارة العامة، مديرية الفرعية للمالية والوسائل، مكتب القبول ومكتب المراقبة، وقيمتها 39528,35 دج؛
 - نفقات الألبسة وأغطية الأسرة المخصصة للصيدلية: وقيمتها 00 دج؛
 - نفقات الألبسة وأغطية الأسرة المخصصة لقاعات العمليات: وقيمتها 00 دج.
- نفقات مواد النظافة المستهلكة: قسمت نفقات مواد النظافة المستهلكة إلى ثلاث مجموعات، ونوضح فيما يلي المجموعات المتعلقة بمواد النظافة وقيمها²:
 - نفقات مواد النظافة المستهلكة في الإدارة العامة: وهي مجموع قيم مواد النظافة المستهلكة في الإدارة العامة، المديرية الفرعية للمالية والوسائل، مكتب القبول ومكتب المراقبة، وقيمتها 7772,15 دج؛
 - نفقات مواد النظافة المستهلكة في الصيدلية: وقيمتها 00 دج؛
 - نفقات مواد النظافة المستهلكة في قاعات العمليات: وقيمتها 14418,80 دج.
- تأمين المستشفى ضد الحرائق: تقدر قيمة هذا المجمع بـ 17415,29 دج³، وتمثل قسمة التأمين السنوي لهيكله المستشفى على عدد الأشهر؛
- تأمين وسائل النقل الخاصة بالمستشفى: وتمثل قسمة التأمين السنوي لوسائل النقل الخاصة بالمستشفى على عدد الأشهر، واعتبرت قيمتها معدومة حيث تبين لنا من خلال المقابلة أن المؤسسة لم تسدها خلال شهر جوان؛
- الغاز الطبي: تقدر قيمة هذا المجمع بـ 377944 دج⁴؛
- صيانة إعادة التأهيل وتأهيلات المنشآت القاعدية (صيانة هيكله المستشفى) (الصيانة من طرف المورد): تقدر قيمة هذا المجمع بـ 1334880 دج⁵؛
- صيانة المعدات والتجهيزات الطبية في قاعات العمليات (الصيانة من طرف المورد): حسب المقابلة مع نائب المدير لصيانة التجهيزات الطبية والمرافقة، توصلنا إلى أن قيمة الصيانة المذكورة في الملحق رقم (21) متعلقة بقاعات العمليات فقط، وتثبت الفاتورة المتحصل عليها أن قيمة صيانة المعدات والتجهيزات الطبية في قاعات العمليات تقدر بـ 283220 دج⁶؛
- صيانة المعدات والتجهيزات المرافقة (غير الطبية) في الصيدلية (الصيانة من طرف المورد): حسب المقابلة مع نائب المدير لصيانة التجهيزات الطبية والمرافقة لم تنفذ أي صيانة من طرف المورد لصالح الصيدلية؛
- صيانة المعدات والتجهيزات المرافقة (غير الطبية) في الإدارة العامة (الصيانة من طرف المورد): حسب المقابلة مع نائب المدير لصيانة التجهيزات الطبية والمرافقة لم تنفذ أي صيانة من طرف المورد لصالح الإدارة العامة؛
- تكاليف مختلفة للتسيير (الهاتف والإنترنت): قيمتها هي 167933,63 دج⁷؛
- الكهرباء والماء: حددت قيمتها بـ 514834,61 دج⁸؛

¹ أنظر الملحق رقم 19.

² أنظر الملحق رقم 20.

³ أنظر الملحق رقم 21.

⁴ أنظر الملحق رقم 21.

⁵ أنظر الملحق رقم 21.

⁶ أنظر الملحق رقم 27.

⁷ أنظر الملحق رقم 21.

⁸ أنظر الملحق رقم 21.

- الوثائق المكتبية (الكتب، المجلات...): لا يوجد اقتناء للوثائق المكتبية خلال فترة الدراسة؛
- تكاليف الحضيرة: لم تنفق المؤسسة على حضيرة السيارات خلال هذه الفترة؛¹
- تنقلات المستخدمين: حددت قيمتها بـ 20500 دج؛²
- الإيجار: من خلال المقابلة مع المدير الفرعي للمالية والوسائل، تبين لنا أن المؤسسة لا تستأجر أي مباني؛
- اهتلاك التجهيزات والمعدات الطبية المخصصة لقاعات العمليات: لم تتوفر لنا البيانات اللازمة لحساب قيمة هذا المجمع؛
- اهتلاك التجهيزات والمعدات غير الطبية (المرافقة) المخصصة لقاعات العمليات: لم تتوفر لنا البيانات اللازمة لحساب قيمة هذا المجمع؛
- اهتلاك التجهيزات والمعدات غير الطبية (المرافقة) المخصصة للإدارة العامة: لم تتوفر لنا البيانات اللازمة لحساب قيمة هذا المجمع؛
- اهتلاك التجهيزات والمعدات غير الطبية (المرافقة) المخصصة للصيدلية: لم تتوفر لنا البيانات اللازمة لحساب قيمة هذا المجمع.

ونلخص في الجدول الآتي مجمعات التكاليف غير المباشرة المتوصل إليها بالاعتماد على قوائم التكاليف للمؤسسة خلال الفترة وقيمة فاتورة الصيانة المنفذة من طرف المورد في قاعة العمليات³، إضافة إلى قيمة هذه المجمعات خلال شهر جوان والمسببات المستخدمة لتخصيصها على الأنشطة الأساسية للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف:

جدول رقم (4-39): مجمعات التكاليف غير المباشرة، قيمتها لشهر جوان من سنة 2017 وموجهات تكلفتها بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف

مجمعات التكلفة	قيمة مجمع التكلفة لشهر جوان (د ج)	موجه التكلفة (مسبب التكلفة)
أجور مستخدمي مكتب القبول	537990,41	عدد المرضى المقبولين
أجور مستخدمي الصيانة	168737,00	عدد ساعات الصيانة
أجور مستخدمي الصيدلية	438954,50	عدد المستخدمين
أجور مستخدمي قاعات العمليات	1683107,22	عدد الساعات المستغرقة في العمليات
أجور مستخدمي الإدارة العامة	2881699,75	عدد المستخدمين
نفقات التغذية للمستخدمين المناوبين في مديرية المالية والوسائل	157851,46	إجمالي عدد الوجبات الغذائية
نفقات التغذية للمستخدمين المناوبين في مكتب القبول	00	إجمالي عدد الوجبات الغذائية
نفقات التغذية للمراقبين الطبيين المناوبين	27141,88	إجمالي عدد الوجبات الغذائية
نفقات التغذية للمستخدمين المناوبين في الصيدلية	00	إجمالي عدد الوجبات الغذائية
نفقات التغذية للمدراء المناوبين	10713,90	إجمالي عدد الوجبات الغذائية

¹ أنظر الملحق رقم 21.

² أنظر الملحق رقم 21.

³ أنظر الملحق رقم 27.

نققات التغذية للمستخدمين المناوبين في قاعات العمليات (ماعد الأاطباء)	53569,50	إجمالي عدد الوجبات الغذائية
نققات المواد الصيدلانية في قاعات العمليات	890715,36	قيمة الامدادات من المواد الصيدلانية المستهلكة
نققات المواد الصيدلانية في مصلحة علم الأوبئة والطب الوقائي	12165,84	قيمة الامدادات من المواد الصيدلانية المستهلكة
نققات المواد الصيدلانية في حافظة الجثث	00	قيمة الامدادات من المواد الصيدلانية المستهلكة
نققات لوازم مكتب المخصصة للإدارة العامة	15700	قيمة الامدادات من لوازم مكتب
نققات لوازم مكتب المخصصة للصيدلية	00	قيمة الامدادات من لوازم مكتب
نققات لوازم مكتب المخصصة لقاعات العمليات	430	قيمة الامدادات من لوازم مكتب
نققات الألبسة وأغطية الأسرة المخصصة للإدارة العامة	39528,35	قيمة الامدادات من الألبسة وأغطية الأسرة
نققات الألبسة وأغطية الأسرة المخصصة للصيدلية	00	قيمة الامدادات من الألبسة وأغطية الأسرة
نققات الألبسة وأغطية الأسرة المخصصة لقاعات العمليات	00	قيمة الامدادات من الألبسة وأغطية الأسرة
نققات مواد النظافة المستهلكة في الإدارة العامة	7772,15	قيمة الامدادات من مواد النظافة المستهلكة
نققات مواد النظافة المستهلكة في الصيدلية	00	قيمة الامدادات من مواد النظافة المستهلكة
نققات مواد النظافة المستهلكة في قاعات العمليات	14418,80	قيمة الامدادات من مواد النظافة المستهلكة
تأمين المستشفى ضد الحرائق	17415,29	المساحة المحجوزة (م ²)
تأمين وسائل النقل الخاصة بالمستشفى	00	قيمة التجهيزات الطبية والمرافقة
الغاز الطبي	377944	المساحة المحجوزة (م ²)
صيانة إعادة التأهيل وتأهيلات المنشآت القاعدية (صيانة هيكله المستشفى) (الصيانة من طرف المورد)	1334880	المساحة المحجوزة (م ²)
صيانة المعدات والتجهيزات الطبية في قاعات العمليات (الصيانة من طرف المورد)	283220	عدد ساعات الصيانة من طرف المورد
صيانة المعدات والتجهيزات المرافقة (غير الطبية) في الصيدلية (الصيانة من طرف المورد)	00	عدد ساعات الصيانة من طرف المورد
صيانة المعدات والتجهيزات المرافقة (غير الطبية) في الإدارة العامة (الصيانة من طرف المورد)	00	عدد ساعات الصيانة من طرف المورد
تكاليف مختلفة للتسيير (الهاتف والإنترنت)	167933,63	عدد المستخدمين
الكهرباء والماء	514834,61	المساحة المحجوزة (م ²)

x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	نفقات التغذية للمدراء المناوبين
		x					x	x	x	نفقات التغذية للمستخدمين المناوبين في قاعات العمليات (ماعداء الأطباء)
		x					x	x	x	نفقات المواد الصيدلانية في قاعات العمليات
x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	نفقات المواد الصيدلانية في مصلحة علم الأوبئة والطب الوقائي
		x				x	x	x	x	نفقات المواد الصيدلانية في حافظة الجثث
x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	نفقات لوازم مكتب المخصصة للإدارة العامة
		x	x	x	x	x	x	x	x	نفقات لوازم مكتب المخصصة للصيدلية
		x					x	x	x	نفقات لوازم مكتب المخصصة لقاعات العمليات
x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	نفقات الألبسة وأغطية الأسرة المخصصة للإدارة العامة
		x	x	x	x	x	x	x	x	نفقات الألبسة وأغطية الأسرة المخصصة للصيدلية
		x					x	x	x	نفقات الألبسة وأغطية الأسرة المخصصة لقاعات العمليات
x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	نفقات مواد النظافة المستهلكة في الإدارة العامة
		x	x	x	x	x	x	x	x	نفقات مواد النظافة المستهلكة في الصيدلية
		x					x	x	x	نفقات مواد النظافة المستهلكة في قاعات العمليات
x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	تأمين المستشفى ضد الحرائق
x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	تأمين وسائل النقل الخاصة بالمستشفى
		x	x				x	x	x	الغاز الطبي
x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	صيانة إعادة التأهيل وتأهيلات المنشآت القاعدية (صيانة هيكله المستشفى) (الصيانة من طرف المورد)
		x					x	x	x	صيانة المعدات والتجهيزات الطبية في قاعات العمليات (الصيانة من طرف المورد)
		x	x	x	x	x	x	x	x	صيانة المعدات والتجهيزات المرافقة (غير الطبية) في الصيدلية (الصيانة من طرف المورد)
x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	صيانة المعدات والتجهيزات المرافقة (غير الطبية) في الإدارة العامة (الصيانة من طرف المورد)
x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	تكاليف مختلفة للتسيير (الهاتف والإنترنت)
x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	الكهرباء والماء
x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	الوثائق المكتبية (الكتب، المجلات...)
x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	تكاليف الحضيرة
x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	تقلات المستخدمين
x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	الإيجار
		x					x	x	x	اهتلاك التجهيزات والمعدات الطبية المخصصة لقاعات العمليات
		x					x	x	x	اهتلاك التجهيزات والمعدات غير الطبية (المرافقة) المخصصة لقاعات العمليات

×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	اهتلاك التجهيزات والمعدات غير الطبية (المرافقة) المخصصة للإدارة العامة
	×	×	×	×	×	×	×	×	×	×	اهتلاك التجهيزات والمعدات غير الطبية (المرافقة) المخصصة للصيدلية

المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على البيانات المجمعة.

ويتطلب تحديد التكاليف غير المباشرة لنشاط مخبر المؤسسة العمومية الاستشفائية بالشلف حساب معدل استهلاك نشاط المخبر من كل مجمع من مجوعات التكاليف غير المباشرة للمؤسسة دراسة حالة، مع مراعاة أن مجموع معدلات الاستهلاك لجميع أنشطة المؤسسة والخاصة بكل مجمع تكلفة يكون مساوي للواحد الصحيح. وتحسب هذه المعدلات حسب العلاقة التالية:

$$\text{معدل استهلاك النشاط من مجمع التكلفة} =$$

$$\text{عدد مسببات تكلفة النشاط} / \text{إجمالي عدد مسببات تكلفة الأنشطة}$$

وتحسب التكاليف غير المباشرة لنشاط المخبر من كل مجمع من مجوعات التكاليف غير المباشرة بالعلاقة التالية:

$$\text{التكاليف غير المباشرة لنشاط المخبر من مجمع التكلفة} =$$

$$\text{معدل استهلاك النشاط من مجمع التكلفة} \times \text{قيمة مجمع التكلفة}$$

ونوضح فيما يلي كيفية حساب عدد مسببات التكلفة لكل مجمع تكلفة للمخبر وإجمالي أنشطة المؤسسة:

- عدد المرضى المقبولين

يتمثل عدد المرضى المقبولين لفترة الدراسة في مجموع المرضى الذين تم استشفائهم بالمصالح المختلفة والذين تم اسعافهم بمصلحة الاستعجالات للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد، حيث قدر عدد المرضى المقبولين على مستوى المؤسسة ب 6422 مريض¹. كما تم إحصاء عدد المرضى المقبولين بالمخبر لفترة من سجل التسجيل الخاص بالمخبر (مع افتراض أن عدد المرضى المقبولين بالمخبر مساوي لعدد وصفات التحاليل الطبية أي افتراض أن كل مريض استفاد من تحليل طبي واحد)، وقدر عدد المرضى المقبولين بالمخبر لشهر جوان 2017 بـ 988 مريض.

- عدد ساعات الصيانة

من خلال المقابلة مع المدير الفرعي لصيانة التجهيزات الطبية والتجهيزات المرافقة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف، وبعد الإطلاع على سجل الصيانة الذي يسجل فيه التقنيين كل عمليات الصيانة المنفذة؛ توصلنا إلى أن إجمالي عدد ساعات الصيانة الخاصة بالأنشطة الأساسية خلال شهر جوان 2017 كانت 7,5 ساعة.² أما المخبر فلم تنفذ أي عملية صيانة على مستواه خلال هذه الفترة.

- عدد المستخدمين

اعتمادا على الملحق رقم (14) المتضمن أجور مستخدمي المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف، يمكن حساب عدد المستخدمين لإجمالي الأنشطة بجمع عدد المستخدمين للأنشطة

¹ أنظر الملحق رقم 22.

² أنظر الملحق رقم 28.

الأساسية المحددة في الخطوة الأولى (جراحة العظام، الجراحة العامة (رجال ونساء)، جراحة الأطفال، طب الأمراض الصدرية، المخبر، الأشعة، جراحة الأسنان، الاستجالات الطبية، العلاج المكثف والطب النفسي) مع ملاحظة أن المؤسسة تتوفر على طبيبين نفسانيين أحدهما مدرج في الجراحة العامة للنساء والآخر في مكتب القبول مما يتطلب إضافته للحصول على العدد الصحيح لإجمالي مستخدمي الأنشطة، إضافة إلى إلغاء حساب طبية الأسنان المختصة لسبب تحويلها خلال هذه الفترة إلى عيادة طب الأسنان المتخصصة بالشلف. وعليه قدر عدد المستخدمين للأنشطة بـ 221 مستخدم وعدد مستخدمي المخبر قدر بـ 13 مستخدم.¹

- عدد الساعات المستغرقة في العمليات

نظرا لأن المخبر لا يستفيد من مجمع تكلفة أجور مستخدمي قاعات العمليات، لم يتم حساب عدد الساعات المستغرقة في العمليات.

- إجمالي عدد الوجبات الغذائية

يمكن استخراج عدد الوجبات الغذائية بالاعتماد على الملحق رقم (16). قدرت عدد الوجبات الغذائية للفترة الخاصة بالأنشطة بـ 2652 وجبة والمخبر بـ 60 وجبة.²

- قيمة الامدادات من المواد الصيدلانية المستهلكة

اعتمادا على الملحق رقم (18) المتضمن نفقات الصيدلية لشهر جوان 2017 للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف، تم حساب قيمة الامدادات من المواد الصيدلانية للأنشطة المحددة والتي كانت مساوية لـ 2581536,85 دج وللمخبر 99662,58 دج.³

- قيمة الامدادات من لوازم مكتب

اعتمادا على الملحق رقم (20) المتضمن نفقات اللوازم المختلفة لشهر جوان 2017 للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف، تم حساب قيمة الامدادات من لوازم مكتب للأنشطة المحددة والتي كانت مساوية لـ 21715,10 دج وللمخبر 00 دج.⁴

- قيمة الامدادات من الألبسة وأغطية الأسرة

اعتمادا على الملحق رقم (19) المتضمن نفقات الألبسة وما يتعلق بالأسرة لشهر جوان 2017 للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف، تم حساب قيمة الإمدادات من الألبسة وما يتعلق بالأسرة للأنشطة المحددة والتي كانت مساوية لـ 60195,54 دج وللمخبر 00 دج.⁵

- قيمة الامدادات من مواد النظافة المستهلكة

اعتمادا على الملحق رقم (20) المتضمن نفقات اللوازم المختلفة لشهر جوان 2017 للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف، تم حساب قيمة الامدادات من مواد النظافة المستهلكة للأنشطة المحددة والتي كانت مساوية لـ 42436,95 دج وللمخبر 1080,55 دج.⁶

- المساحة المحجوزة (م²)

اعتمادا على مخطط المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف والذي يتضمن المساحة الإجمالية للبناء،⁷ وبمساعدة المدير الفرعي للمالية والوسائل؛ حاولنا كتابة معادلة لمساحة بناء المؤسسة يكون متغيرها هو X الذي يمثل مقدار المساحة الموافقة لمصلحة جراحة العظام، حيث تم اقتراح

¹ أنظر الملحق رقم 14.

² أنظر الملحق رقم 16.

³ أنظر الملحق رقم 18.

⁴ أنظر الملحق رقم 20.

⁵ أنظر الملحق رقم 19.

⁶ أنظر الملحق رقم 20.

⁷ أنظر الملحق رقم 29.

معاملات لمساحة كل عنصر بالقائمة المرفقة لمخطط المؤسسة نسبة إلى مساحة مصلحة جراحة العظام. وكانت المعادلة المتوصل إليها كالتالي:

$$14.63 X = 756600 \text{ m}^2$$

ومنه نجد :

$$X = 51716 \text{ m}^2 \text{ (وهي تمثل مساحة جراحة العظام)}$$

وحددت قيمة مجموع معاملات مراكز الأنشطة الأساسية العشرة بـ 7.3، والتي تحسب على أساسها مساحة هذه مراكز كالتالي:

$$\text{مساحة مراكز الأنشطة الأساسية} = 51716 \times 7.3 = 377527 \text{ m}^2 =$$

ونلاحظ من خلال المخطط أن مساحة المخبر تقارب لنصف مساحة جراحة العظام، ومنه يمكن حساب مساحة نشاط المخبر كالتالي:

$$\text{مساحة المخبر} = 0.5 \times 51716 = 25858 \text{ m}^2 =$$

وعليه نستنتج أن مساحة مراكز الأنشطة الأساسية تساوي بالتقريب 377527 م²، أما مساحة المخبر فهي تقارب 25858 م².

- عدد ساعات الصيانة من طرف المورد

تحسب من خلال فواتير الموردين الخاصة بالصيانة، كما يمكن للمؤسسة تخصيص سجل لتسجيل الصيانة التي قام بها المورد لكل مركز نشاط وعدد ساعاتها. وخلال فترة الدراسة؛ استفادت المؤسسة من صيانة في قاعات العمليات والتي لا يستفيد المخبر من نشاطها (حسب مصفوفة الأنشطة المستفيدة من كل مجمع تكلفة المعدة سابقا) ولا توجد صيانة على مستوى الصيدلية والإدارة العامة، وهذا ما يمكن تفسيره وحسب المقابلة مع المدير الفرعي لصيانة التجهيزات الطبية والمرافقة بأن المؤسسة تلجأ عادة إلى طلب الصيانة الخارجية لإصلاح الأجهزة الطبية الخاصة بالمصالح.

- قيمة التجهيزات والمعدات الطبية: لم تتوفر لنا البيانات اللازمة لحساب هذه القيمة؛

- قيمة التجهيزات والمعدات غير الطبية (المرافقة) : لم تتوفر لنا البيانات اللازمة لحساب هذه القيمة.

وبيين الجدول التالي حساب التكاليف غير المباشرة لنشاط المخبر، وذلك بعد تحديد نصيبه من كل مجمع تكلفة باستخدام مسببات التكلفة المختارة.

جدول رقم (4-41): التكاليف غير المباشرة لنشاط المخبر بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف لشهر جوان 2017

التكاليف غير المباشرة لنشاط المخبر من تكلفة المجمع	معدل استفادة المخبر من مجمع التكلفة	عدد مسببات التكلفة الإجمالية لمجمع التكلفة	عدد مسببات تكلفة المخبر	قيمة مجمع التكلفة لشهر جوان (د ج)	مجمعات التكلفة
82767,76	0,15	6422	988	537990,41	أجور مستخدمي مكتب القبول
00	00	7,5	00	168737,00	أجور مستخدمي الصيانة
25820,85	0,06	221	13	438954,50	أجور مستخدمي الصيدلية

/	/	/	/	1683107,22	أجور مستخدمي قاعات العمليات
169511,75	0,06	221	13	2881699,75	أجور مستخدمي الإدارة العامة
3571,30	0,02	2652	60	157851,46	نفقات التغذية للمستخدمين المناوبين في مديرية المالية والوسائل
00	0,02	2652	60	00	نفقات التغذية للمستخدمين المناوبين في مكتب القبول
614,07	0,02	2652	60	27141,88	نفقات التغذية للمراقبين الطبيين المناوبين
00	0,02	2652	60	00	نفقات التغذية للمستخدمين المناوبين في الصيدلية
242,40	0,02	2652	60	10713,90	نفقات التغذية للمدراء المناوبين
/	/	/	/	53569,50	نفقات التغذية للمستخدمين المناوبين في قاعات العمليات (ماعداء الأطباء)
/	/	/	/	890715,36	نفقات المواد الصيدلانية في قاعات العمليات
469,67	0,04	2581536,85	99662,58	12165,84	نفقات المواد الصيدلانية في مصلحة علم الأوبئة والطب الوقائي
/	/	/	/	00	نفقات المواد الصيدلانية في حافظة الجثث
00	00	21715,10	00	15700	نفقات لوازم مكتب المخصصة للإدارة العامة
00	00	21715,10	00	00	نفقات لوازم مكتب المخصصة للصيدلية
/	/	/	/	430	نفقات لوازم مكتب المخصصة لقاعات العمليات
00	00	60195,54	00	39528,35	نفقات الألبسة وأغطية الأسرة المخصصة للإدارة العامة
00	00	60195,54	00	00	نفقات الألبسة وأغطية الأسرة المخصصة للصيدلية
/	/	/	/	00	نفقات الألبسة وأغطية الأسرة المخصصة لقاعات العمليات
197,90	0,03	42436,95	1080,55	7772,15	نفقات مواد النظافة المستهلكة في الإدارة العامة
00	0,03	42436,95	1080,55	00	نفقات مواد النظافة المستهلكة في الصيدلية
/	/	/	/	14418,80	نفقات مواد النظافة المستهلكة في قاعات العمليات
1192,83	0,07	377527	25858	17415,29	تأمين المستشفى ضد الحرائق
00	00	00	00	00	تأمين وسائل النقل الخاصة بالمستشفى

/	/	/	/	377944	الغاز الطبي
91430.09	0.07	377527	25858	1334880	صيانة إعادة التأهيل وتأهيلات المنشآت القاعدية (صيانة هيكله المستشفى) (الصيانة من طرف المورد)
/	/	/	/	283220	صيانة المعدات والتجهيزات الطبية في قاعات العمليات (الصيانة من طرف المورد)
00	00	00	00	00	صيانة المعدات والتجهيزات المرافقة (غير الطبية) في الصيدلانية (الصيانة من طرف المورد)
00	00	00	00	00	صيانة المعدات والتجهيزات المرافقة (غير الطبية) في الإدارة العامة (الصيانة من طرف المورد)
9878,45	0,06	221	13	167933,63	تكاليف مختلفة للتسيير (الهاتف والانترنت)
35262.63	0.07	377527	25858	514834,61	الكهرباء والماء
00	0,06	221	13	00	الوثائق المكتبية (الكتب، المجالات...)
00	0,06	221	13	00	تكاليف الحاضرة
1205,88	0,06	221	13	20500	تنقلات المستخدمين
00	0.07	377527	25858	00	الإيجار
422165,57	/	/	/	9657223,65	اجمالي التكاليف غير المباشرة المخصصة للمخبر

المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على البيانات المجمعة.

وبتحديد مجتمعات التكاليف غير المباشرة، قيمتها لشهر جوان من سنة 2017 وموجهات تكلفتها بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف، إضافة إلى تخصيصها على نشاط المخبر حسب مقدار استفادته (مسبب التكلفة)، توصلنا إلى أن قيمة التكاليف غير المباشرة لنشاط المخبر تساوي 422165,57 دج. وبهذا تكون المرحلة الأولى لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بمخبر المؤسسة الاستشفائية العمومية أولاد محمد بالشلف قد أنجزت ويمكن الانتقال إلى تطبيق المرحلة الثانية.

2. المرحلة الثانية: تخصيص التكاليف غير المباشرة لمجمع نشاط المخبر على أغراض التكلفة النهائية (الخدمات النهائية للمخبر)

بعد تحديد التكاليف غير المباشرة لشهر جوان 2017 للمخبر، ينبغي تحميل هذه التكاليف على أغراض التكلفة النهائية للمخبر (الخدمات التي يقدمها). وتطبق هذه المرحلة من خلال الخطوتين الثالثة والرابعة كما يلي:

1.2. الخطوة الثالثة: اختيار مسببات تكلفة النشاط المناسبة لتخصيص تكلفة نشاط المخبر على أغراض التكلفة

تخصص التكاليف غير المباشرة للمخبر على الخدمات التي يقدمها باستخدام مسببات نشاطه (مسببات المرحلة 2)، واعتمادا على الدليل المنهجي لحساب تكاليف المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف، تلخص خدمات المخبر (أغراض التكلفة) ومسببات النشاط المستخدمة في الجدول التالي:

جدول رقم (4-42): خدمات المخبر (أغراض التكلفة) ومسببات نشاطه

الخدمات المقدمة (أغراض التكلفة) بالمخبر	مسببات (موجهات) النشاط
البيوكيمياء	عدد الشفرات B
الدم	عدد الشفرات B
الأمصال	عدد الشفرات B

المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على البيانات المجمعة.

2.2. الخطوة الرابعة: تخصيص تكلفة نشاط المخبر على أغراض التكلفة (الخدمات المقدمة) حسب طلبها على النشاط

تعتبر مخرجات هذه الخطوة النتيجة النهائية لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على مخبر المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف، حيث تقوم من خلالها بحساب التكاليف غير المباشرة للأنواع الثلاث للخدمات المقدمة بالمخبر. ويعتمد تطبيق هذه الخطوة على عدد مسببات النشاط المحددة¹ وعلى إجمالي التكاليف غير المباشرة المخصصة على المخبر والمحسوبة في الجدول رقم (4-41).

ولتخصيص تكلفة نشاط المخبر على أغراض التكلفة (الخدمات المقدمة)، يجب حساب معدل استهلاك الخدمة المقدمة للنشاط، وذلك حسب العلاقة التالية:

$$\text{معدل استهلاك الخدمة المقدمة للنشاط} =$$

عدد مسببات النشاط للخدمة المقدمة / إجمالي عدد مسببات النشاط للخدمات المقدمة بالمخبر

وعليه تحسب التكاليف غير المباشرة للخدمة المقدمة بالمخبر حسب العلاقة الآتية:

$$\text{التكاليف غير المباشرة للخدمة المقدمة بالمخبر} =$$

معدل استهلاك الخدمة المقدمة للنشاط × التكاليف غير المباشرة لنشاط المخبر

وحسب نتائج المرحلة الأولى لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، قدرت التكاليف غير المباشرة لنشاط المخبر بـ 422165,57 دج

واعتمادا على الملحق رقم (23) المتضمن الخدمات التي يقدمها المخبر، يمكن حساب عدد مسببات النشاط (عدد الشفرات B) لكل نوع من خدمات المخبر المتمثلة في البيوكيمياء، الدم

¹ أنظر الملحق رقم 23.

والأمصال. ويُلخص الجدول الآتي عدد مسببات النشاط لكل خدمة مقدمة بالمخبر،¹ نتائج حساب معدلات استهلاك الخدمة المقدمة للنشاط وقيمة التكاليف غير المباشرة لكل نوع خدمة مقدمة بالمخبر وذلك بتطبيق العلاقتين أعلاه.

جدول رقم (4-43): عدد مسببات النشاط ، نتائج حساب معدل استهلاك الخدمة المقدمة للنشاط وقيمة التكاليف غير المباشرة لكل خدمة مقدمة بمخبر المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف لشهر جوان 2017

المجموع	الأمصال	الدم	البيوكيمياء	البيان
/	عدد الشفرات B	عدد الشفرات B	عدد الشفرات B	مسببات النشاط
53690	24835	15795	13060	عدد مسببات النشاط
1,00	0,463	0,294	0,243	معدلات استهلاك الخدمة المقدمة للنشاط (معدلات التخصيص)
422165,57	195462,66	124116,68	102586,23	التكاليف غير المباشرة الإجمالية لكل خدمة

المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على البيانات المجمعة.

يلاحظ من خلال الجدول رقم (4-43) أعلاه، أنه تم التوصل إلى إجمالي التكاليف غير المباشرة لكل نوع خدمة بالمخبر، والتي تضاف لتكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة للحصول على إجمالي التكاليف الكلية لخدمات المخبر.

ونحاول من خلال المطلب التالي مقارنة نتائج حساب التكلفة الكلية لشهر جوان 2017 حسب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بمخبر المؤسسة محل الدراسة مع تلك المحسوبة سابقا في المطلب الأول لهذا المبحث حسب طريقة التكاليف التقليدية.

المطلب الثالث: المقارنة وتحليل النتائج

بالاعتماد على التكاليف غير المباشرة لخدمات المخبر المحددة في المطلب السابق، نقوم بحساب التكلفة الكلية وتكلفة الخدمة لشهر جوان 2017 بمخبر المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف، إضافة إلى محاولة مقارنة النتائج مع المتوصل لها سابقا بتطبيق طريقة التكاليف التقليدية.

1. حساب التكلفة الكلية وتكلفة الخدمة لشهر جوان 2017 بمخبر المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف

تحسب التكاليف الكلية لنشاط المخبر بجمع التكاليف غير المباشرة لنشاط المخبر، والتكاليف المباشرة (الأجور المباشرة والمواد المباشرة) حسب العلاقة التالية:

$$\text{التكاليف الكلية لنشاط المخبر} =$$

$$\text{التكاليف غير المباشرة} + \text{التكاليف المباشرة (الأجور المباشرة والمواد المباشرة)}$$

حيث تحسب الأجور المباشرة والمواد المباشرة كما يلي:

¹ أنظر الملحق رقم 23.

الفصل الرابع: دراسة تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر

الأجور المباشرة: تم حسابها بإضافة أجور المورد المدرجة في فاتورة الصيانة المنفذة لصالح المخبر (49000 دج)¹ إلى أجور مستخدمي المخبر المحددة حسب الجدول A1 في الملحق رقم (14). وعليه قدرت تكاليف الأجور المباشرة بـ 699413,00 دج.

المواد المباشرة: هي مجموع تكاليف المواد التي استفاد منها المخبر والمتمثلة في التغذية، المواد الصيدلانية، الألبسة وكل ما يتعلق بالأسرة واللوازم المختلفة، والتي تقدر قيمها على التوالي 21427,80 دج، 99662,58 دج، 00 دج و 1080,55 دج.² وكانت تكاليف المواد المباشرة للمخبر مساوية لـ 122170,93 دج

و تحسب تكلفة الوحدة لكل خدمة باستخدام العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الوحدة لكل خدمة} =$$

التكاليف الكلية للمخبر / عدد الشفرات B للخدمات المقدمة

ويخلص الجدول التالي نتائج حساب التكاليف الكلية وتكلفة الوحدة لكل خدمة لمخبر المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف:

جدول رقم (4-44): التكاليف الكلية وتكلفة الوحدة لكل خدمة لمخبر المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف لشهر جوان 2017 حسب ABC

المبلغ	البيان
422165,57	التكاليف غير المباشرة
699413,00	الأجور المباشرة
122170,93	المواد المباشرة
821583,93	التكاليف المباشرة
1243749,50	التكاليف الكلية
53690	عدد الشفرات B للخدمات المقدمة
23,17 دج	تكلفة الوحدة لكل خدمة

المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على البيانات المجمعة.

ونستنتج من خلال الجدول أن مخبر المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف يتحمل خلال شهر جوان 2017 تكلفة كلية مساوية لـ 1243749,50 دج، أما تكلفة الوحدة لكل خدمة لنفس الفترة فتقدر بـ 23,17 دج.

2. مقارنة نتائج التكاليف حسب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وطريقة التكاليف التقليدية اعتمادا على نتائج حساب التكاليف حسب طريقة الأقسام المتجانسة المتوصل لها (مع الإشارة إلى أن التكاليف المباشرة هي مجموع تكاليف الأجور، التغذية، الصيدلية، الألبسة ومايتعلق بالأسرة واللوازم المختلفة) في الجدولين رقم (4-37) و(4-38)، ونتائج حساب التكاليف حسب نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة المتوصل لها في الجدول رقم (4-44)، يمكن المقارنة بين نتائج التكاليف حسب الطريقتين من خلال الجدول التالي:

¹ أنظر الملحق رقم 30.

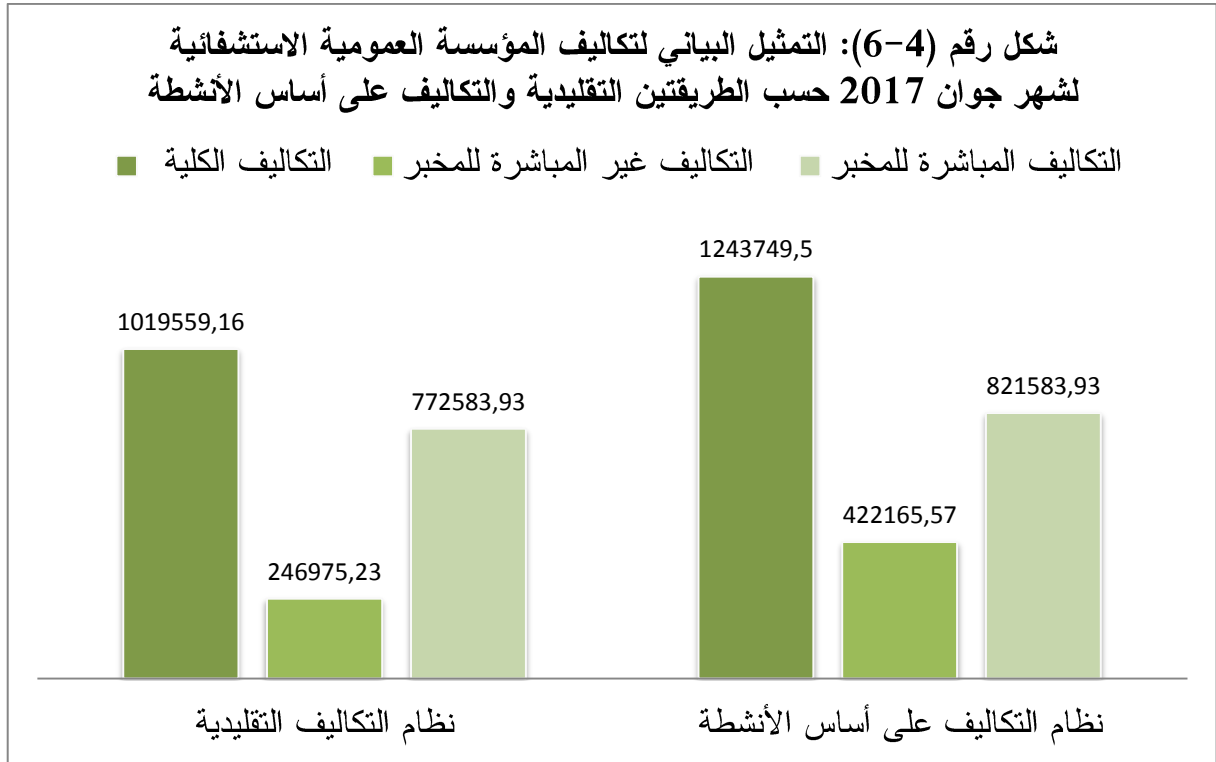
² أنظر الملاحق من رقم 17، 18، 19 و20.

جدول رقم (4-45): مقارنة نتائج تكاليف المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف لشهر جوان 2017 حسب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وطريقة التكاليف التقليدية

البيان	نظام التكاليف التقليدية	نظام التكاليف على أساس الأنشطة	قيمة الفرق	نسبة الفرق
التكاليف غير المباشرة للمخبر	246975,23	422165,57	175190,34	70,93 %
التكاليف المباشرة للمخبر	772583,93	821583,93	49000	06,34 %
التكلفة الكلية للاختبارات	1019559,16	1243749,50	224190,34	21,99 %
تكلفة الوحدة	18,99	23,17	4,18	22,01 %

المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على البيانات المجمعة.

ويمكن تمثيل نتائج التكاليف الكلية، المباشرة وغير المباشرة لمخبر المؤسسة محل الدراسة حسب التكاليف على أساس الأنشطة و التكاليف التقليدية في أعمدة بيانية كما يلي:



المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على مخرجات برنامج اكسل.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (4-45) والتمثيل البياني الموافق له أن تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف أدى إلى توزيع تكاليف إضافية لنشاط المخبر قدرت بـ 224190,34 دج وبنسبة زيادة مساوية لـ 21,99%، وهذا ما أدى إلى ارتفاع تكلفة الوحدة بقيمة 4,18 دج وبنسبة 22,01. ونتج هذا الارتفاع عن ارتفاع كل من التكاليف المباشرة وغير المباشرة لنشاط مخبر المؤسسة.

نتج ارتفاع التكاليف المباشرة عن ارتفاع الأجور الخاصة بالمخبر، وقدرت قيمة الارتفاع بـ 49000 دج والموافقة لنسبة ارتفاع 06,34% والمتمثلة في تكلفة اليد العاملة المدفوعة للمورد مقابل تنفيذه لصيانة تجهيزات طبية في مخبر المؤسسة محل الدراسة¹ حيث لم تكن هذه القيمة مدرجة في التكاليف المشتركة والمتضمنة في الجدول رقم (4-31) المذكور سابقا.

أما التكاليف غير المباشرة فارتفعت بقيمة 175190,34 دج وبنسبة مساوية لـ 70,93% ، ويفسر هذا الارتفاع بأن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة سمحت لنا بتحديد التكاليف غير المباشرة وتخصيصها على أساس مسببات التكلفة الملائمة لكل مجمع وعلى حسب استهلاك نشاط المخبر لمجمعات التكاليف، حيث تم استخدام مسببات تكلفة مختلفة حسب كل مجمع وتمثلت في عدد المرضى المقبولين، عدد المستخدمين، عدد ساعات الصيانة، عدد الساعات المستغرقة في قاعات العمليات، عدد الإمدادات ... مما أدى إلى التخصيص الدقيق لتكاليف المجمعات على نشاط المخبر وتصحيح تحميل قيمة تكاليفه غير المباشرة التي كانت مخصصة على أنشطة أخرى في ظل التخصيص التعسفي المعتمد في نظام التكاليف التقليدي الذي خصصت فيه بالتساوي بين كل أقسام(مصالح) المؤسسة.

ونستخلص من هذه المقارنة أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أدى إلى تغير جوهري في التكاليف غير المباشرة لنشاط مخبر المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف مما أدى إلى تغير التكاليف الكلية، حيث كان التغير في التكاليف غير المباشرة أكثر مساهمة في أحداث هذا التغير في قيمة التكاليف الكلية للمخبر. ونحاول من خلال الجدول التالي عرض نسبة التغير في التكاليف المباشرة وغير المباشرة إلى التكاليف الكلية لنشاط مخبر المؤسسة دراسة حالة.

جدول رقم (4-4): نسبة التغير في التكاليف المباشرة وغير المباشرة إلى التكاليف الكلية لنشاط مخبر المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف

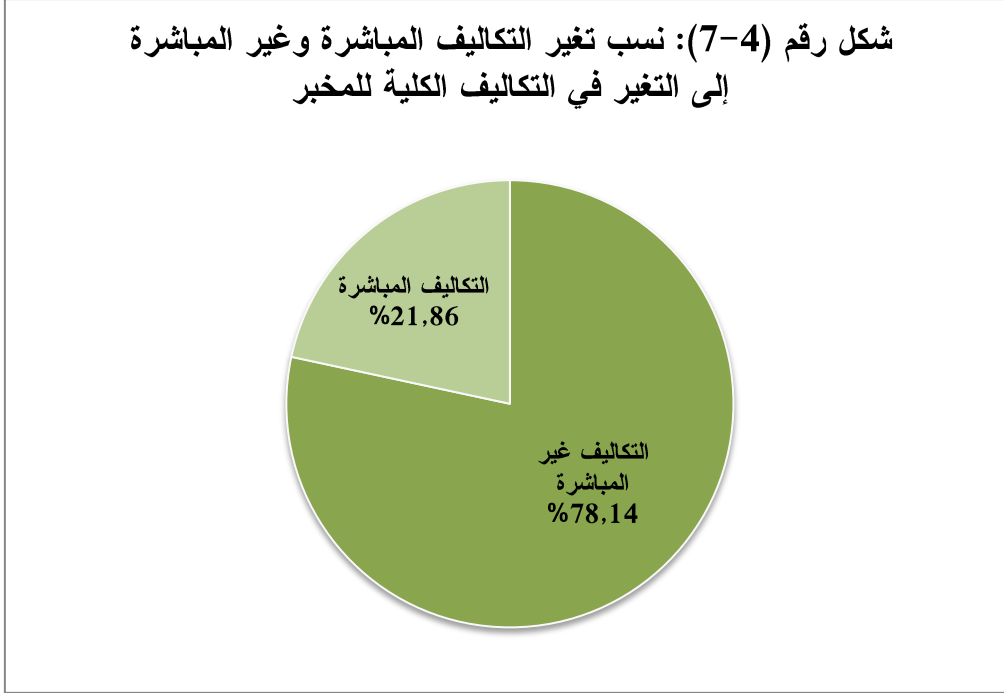
البيان	قيمة الفرق	نسبة تغير التكاليف المباشرة وغير المباشرة إلى التكاليف الكلية
التكاليف غير المباشرة للمخبر	175190,34	78,14%
التكاليف المباشرة للمخبر	49000	21,86%
التكلفة الكلية للاختبارات	224190,34	100%

المصدر: من إعداد الباحثة.

ونوضح هذه البيانات في التمثيل القطعي الآتي:

¹ أنظر الملحق رقم 30.

شكل رقم (4-7): نسب تغير التكاليف المباشرة وغير المباشرة
إلى التغير في التكاليف الكلية للمخبر



المصدر: من إعداد الباحثة، بالاعتماد على مخرجات برنامج اكسل.

ويتضح لنا من خلال الجدول رقم (4-4) والتمثيل القطعي الموافق له أن تغير التكاليف غير المباشرة الناتج عن تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ساهم في تغير التكاليف الكلية لنشاط مخبر المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف بنسبة 78,14 % وهذا ما يدل على أهمية تطبيق النظام للتخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة على أنشطة المؤسسة لتحسين دقة نتائج التكاليف الكلية وتكلفة الوحدة لكل نشاط وتوفير معلومات دقيقة وموضوعية مما يؤثر على قرارات إدارة المؤسسة، تخطيط التكاليف، الرقابة عليها وتخفيضها.

وعليه نستنتج وجود أثر لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على دقة قياس تكاليف المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف، ويمكن تعميم هذه النتائج على المصالح الأخرى للمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف وباقي المؤسسات العمومية الاستشفائية الجزائرية؛ وبالتالي نثبت صحة الفرضية الخامسة للبحث.

خلاصة الفصل الرابع

يتشكل القطاع الصحي في الجزائر من 196 مؤسسة عمومية استشفائية، وتعتبر المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد من بينها والتي تتكفل بالحاجيات الصحية للسكان بصفة متكاملة. تطبق هذه المؤسسة قواعد المحاسبة العمومية إلا أنها لا تطبق النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير لأنها لم تتلقى تعليمات من طرف الوزارة لتطبيقه، وتطبق المؤسسة العمومية الاستشفائية محل الدراسة محاسبة المرضى التي تسمح بتوفير معلومات احصائية عن المرضى منذ دخولهم إلى خروجهم من المستشفى وتحصيل المساهمة المالية للمرضى المقبولين.

بعد تحليل واختبار حاجة المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، توفرها على مقومات تطبيقها، تحقق مزاياها إضافة إلى الصعوبات التي تواجه تطبيقها، وذلك بعد توزيع استبانة على عينة من المدراء العامين، نواب المدراء للمالية والوسائل ومحاسبي التكاليف بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر وتحليلها عن طريق برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية الإصدار رقم: 22 المختصر بـ: SPSS وباستخدام المتوسطات، الانحرافات والاختبارات؛ توصلنا إلى أن المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر تتوفر على امكانيات تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

تطبق المؤسسة العمومية الاستشفائية اولاد محمد بالشلف طريقة التكاليف الكلية وفق دليل منهجي منظم في ثلاث أنواع من الجداول هي "أ"، "ب" و "ج"، حيث تخصص جداول أ (Caneva A) للأعباء، جداول ب (Caneva B) للأنشطة و جداول ج (Caneva C) لتوزيع التكاليف وحساب تكاليف الوحدات المتمثلة في اليوم الاستشفائي، الاستشارة، المعاينة... الخ. تطبق هذه الطريقة مرورا بخمسة مراحل هي تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة (أساسية مثل قسم الجراحة العامة، طب الأمراض الصدرية، طب الأسنان... ومساعدة مثل الإدارة العامة، مصلحة الأشعة وغرفة العمليات والإنعاش...)، تصميم مستندات المعلومات المتمثلة في الجداول الثلاثة، وفي المرحلة الثالثة يتم تجميع البيانات بملى الجداول A و B من طرف المسؤولين المكلفين بذلك؛ وذلك لفائدة مصلحة حساب التكاليف، تليها مرحلة التوزيع الأولي للأعباء على كل الأقسام الأساسية ومساعدة ثم في المرحلة النهائية توزع التكاليف المجمعة في الأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية للحصول على التكاليف الإجمالية لهذه الأخيرة وحساب تكاليف الوحدات.

وبتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على مخبر المؤسسة محل الدراسة لشهر جوان لسنة 2017، بالاعتماد على نموذج two-stages copper's activity based costing system، وبعد الحصول على النتائج ومقارنتها بتلك المحسوبة حسب الطريقة التقليدية تبين أن تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أدى إلى تغير جوهري في التكاليف غير المباشرة لنشاط مخبر المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف مما أدى إلى تغير التكاليف الكلية، وهذا مايدل على تأثير تطبيق النظام على قياس تكاليف المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف، ويمكن تعميم هذه النتائج على المؤسسات العمومية الاستشفائية الجزائرية.

الخاتمة العامة

الخاتمة العامة

هدف هذا البحث إلى دراسة مدى إمكانية تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وأثر تطبيقها على قياس تكلفة الخدمات الصحية بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر. إعتدنا في دراسة إمكانية تطبيقها على التحليل الإحصائي لإجابات عينة الدراسة حول مدى حاجة المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، توفرها على مقومات تطبيقها، تحقق مزاياها والصعوبات التي تواجه تطبيقها وتحليل هذه الإجابات عن طريق برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية الإصدار رقم: 22 المختصر بـ: SPSS وباستخدام المتوسطات، الانحرافات والاختبارات. وإعتدنا في دراسة أثر تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على قياس تكلفة خدماتها الصحية على إجراء دراسة حالة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف؛ حيث درسنا واقع حساب تكاليفها لشهر جوان 2017 حسب الدليل المنهجي الصادر عن وزارة الصحة بسنة 2001، إضافة إلى اعتماد مرحلتي نموذج two-stages copper's activity based costing system لتطبيق النظام على مخبر المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف وتحديد تكلفته لنفس الفترة؛ ومقارنة وتحليل نتيجة التكلفة المتوصل إليها بتطبيق نظام (ABC) بتلك المحسوبة بتطبيق الدليل المنهجي.

1. نتائج البحث واختبار الفرضيات

نلخص النتائج المتوصل إليها من خلال دراسة إمكانية تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر في مايلي:

- رغم ارتفاع نسبة الأجر المباشرة في التكلفة الكلية للخدمات الصحية التي تقدمها المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر؛ إلا أنها تحتاج لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة خدماتها الصحية وما يزيد من حاجتها لتطبيقه هو عدم توفرها على معلومات التكاليف الكافية لإتخاذ القرارات وتقييم الأداء إضافة إلى ضعف دقة هذه المعلومات؛ وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى للبحث؛
- إن تنوع الخدمات الصحية التي تقدمها المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر إضافة إلى ضخامة عددها واختلافه من مصلحة لأخرى هو من أهم مقومات تطبيقها لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة خدماتها الصحية. وتتوفر بهذه المؤسسات عدة مقومات أخرى من أهمها اختلاف الأنشطة المساعدة وارتفاع عددها مما يساهم في ارتفاع التكاليف غير المباشرة الواجب تخصيصها على الخدمات الصحية المختلفة المقدمة، سعيها لتطوير عملية جمع المعلومات حول الأنشطة المختلفة؛ وهذا ما تأكد لنا من خلال المؤسسة محل الدراسة التي يسعى فيها المسؤول عن الإحصائيات لجمع المعلومات الدقيقة من الأقسام ومكتب القبول (تحديد نماذج الجداول التي تعبأ فيها المعلومات وضرورة تأشير المسؤول على المصلحة أو المكتب على المعلومات الصادرة)، وذلك لأن هذه المعلومات تستخدم في إعداد لوحة القيادة وحساب مجموعة من المؤشرات مثل نسبة استخدام الأسرة، معدل دوران السرير والمدة المتوسطة لمكوث المرضى، إضافة إلى أن تطبيق هذه المؤسسات لنظام محاسبي يمكنها من توفير بيانات توضح العلاقة بين التكاليف ومسبباتها، وتثبت هذه النتيجة صحة الفرضية الثانية للبحث؛
- يُمكن تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر من تحقيق العديد من المزايا والمنافع من أهمها توفيره المعلومات الدقيقة عن التكلفة الكلية للخدمات المقدمة للمرضى، زيادة أهمية محاسبي التكاليف في إتخاذ القرارات و المساعدة على

التخصيص العادل للتكاليف غير المباشرة على الخدمات الصحية المقدمة، وتسمح هذه النتيجة بإثبات صحة الفرضية الثالثة للبحث؛

- توجد عدة معوقات يمكن أن تحول دون تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر، ومن أهم هذه المعوقات عدم خضوع التكلفة المحسوبة حسب نظام محاسبة التكاليف الحالي إلى التدقيق، عدم تلقي إرشادات لتطبيق النظم الحديثة لحساب التكاليف كنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، إضافة إلى عدم تلقي الدعم والتوجيه من طرف الوزارة لتطبيقه. وإضافة إلى هذه المعوقات، اتضح لنا من خلال البحث أن المعوق الأساسي الذي يمكن أن يحول دون تطبيق المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر لهذا النظام هو عدم استقلالية تسييرها أي لا يمكنها تطبيق هذا النظام ما لم تتلقى أمر من طرف وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات بالجزائر فهي لا تملك حرية تطبيق أساليب جديدة لم تنص على تطبيقها الوزارة الوصية، وتسمح هذه النتيجة بإثبات صحة الفرضية الرابعة للبحث؛ وتمثلت النتائج المتوصل إليها من خلال دراسة أثر تطبيق محاسبة التكاليف على أساس

الأنشطة بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر على قياس تكلفة خدماتها الصحية في مايلي:

- من خلال دراسة واقع حساب التكاليف بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف وفق الدليل المنهجي المحدد من طرف وزارة الصحة؛ تبين أنها تطبق النظام التقليدي للتكاليف الكلية الذي يحمل كل التكاليف المباشرة وغير المباشرة على أغراض التكلفة المتمثلة في الأيام الأستشفائية بالنسبة لكل من مصلحة الجراحة العامة، جراحة العظام والرضوض، طب الأمراض الصدرية وجراحة الأطفال، وتتمثل في عدد الشفرات D لمصلحة طب الاسنان وعدد الفحوصات الطبية العامة والمتخصصة في الاستجالات؛

- تتابع المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف حساب التكاليف شهريا، حيث ترسل لمسؤول حساب التكاليف البيانات الإحصائية المتعلقة بالتكاليف والأنشطة (جداول A و B) التي يعتمد عليها في توزيع مختلف التكاليف على جميع الأقسام المساعدة والأساسية (إعداد جدول التوزيع الأولي C1) ثم يعاد توزيع تكاليف الأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية (إعداد جدول التوزيع الثانوي C2) وحساب تكلفة الوحدة لليوم الاستشفائي، الشفرة D والفحص الطبي العام والمتخصص. وفي السنتين الأخيرتين أصبحت المؤسسة محل الدراسة تركز على حساب التكاليف سنويا وذلك لأن التكاليف المتحصل عليها أقرب للواقع وأكثر أهمية؛

- تعتمد المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف في تخصيصها للتكاليف غير المباشرة على التخصيص التعسفي؛ حيث تخصص التكاليف غير المباشرة على وحدات التكلفة بالتساوي حسب عدد الأقسام المساعدة والأساسية، إضافة إلى أنها تستخدم قواعد تخصيص مرتبطة بالحجم (عدد الشفرات R لمصلحة الأشعة، B لمصلحة المخبر و K لقاعة العمليات) وهذا ما يؤدي إلى تحميل الخدمات النهائية بأقل أو أكبر من تكلفتها الفعلية؛

- إن عدم حرص المسؤولين على إمداد قسم محاسبة التكاليف بالبيانات الصحيحة والدقيقة عن التكاليف والأنشطة يساهم في تشوه قيمة تكاليف الوحدات المتوصل إليها؛

- الدليل المنهجي الصادر عن وزارة الصحة والخاص بحساب التكاليف بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف لا يأخذ بعين الاعتبار تكاليف الاهتلاكات؛

- إن وجود نظام محاسبة التكاليف مطبق بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف كان الدعامة الأساسية لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة حسب مرحلتي نموذج two-stages copper's activity based costing system ؛ حيث يوفر معلومات عن الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة والتكاليف المحتملة ومسببات استهلاك الأنشطة للموارد؛

- مكن تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على مخبر المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف من قياس تكاليف خدماته بدقة؛ وذلك لاعتماده على التحديد الدقيق للأنشطة

ومجمعات التكاليف وتحميلها على الأنشطة ثم على الخدمات النهائية المقدمة باستخدام مسببات تكلفة مختلفة محددة حسب علاقة السبب-الأثر؛

- يمكن القياس الدقيق للتكاليف حسب نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من توفير معلومات مفصلة ومفيدة عن كل أنواع الخدمات المقدمة وتكاليفها، ويسمح للمسيرين بمعرفة المصادر المختلفة لتخفيض التكاليف مع المحافظة على نوعية الخدمات المقدمة؛

وتسمح النتائج أعلاه المتوصل إليها من خلال دراسة حالة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف ومحاولة دراسة أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على قياس تكاليف خدماتها المقدمة بالمخبر بإثبات صحة الفرضية الخامسة لهذا البحث.

وعليه نستنتج أنه من الممكن تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر، وهذا ما سيؤثر على القياس الدقيق لتكلفة خدماتها الصحية.

2. التوصيات

بعد معالجة الموضوع بجانبه النظري والتطبيقي؛ وذلك من خلال الإلمام بمعظم الأبحاث المتناولة سابقا وخاصة المهتمين الأوائل به، إضافة إلى محاولة إسقاط الموضوع على المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر لدراسة مدى إمكانية تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وذلك من خلال إختبار حاجتها لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، توفرها على مقومات تطبيقها، تحقق مزاياها والصعوبات التي تواجه تطبيقها، ليتم التركيز بعدها على مؤسسة واحدة لتطبيق هذه الطريقة وإثبات أثر ذلك على القياس الدقيق لتكاليف خدماتها الصحية المقدمة بالمخبر. وبعد التوصل إلى النتائج المذكورة أعلاه، نقترح ما يلي:

- لتنفيذ نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؛ يجب على الهيئة المكلفة بتقييم المنافع المنتظرة من تطبيقه والتكاليف المقدرة لتنفيذه، حيث يتطلب تطبيقه أن تكون المنافع المحققة من النظام تفوق تكلفة تطبيقه؛

- ضرورة القيام بدراسة مفصلة للمؤسسة ونظامها المحاسبي؛ للنظر في إمكانية تحديد مجمعات التكاليف والأنشطة التي تستهلك الموارد، إضافة إلى إمكانية إختيار وقياس المسببات لتخصيص الموارد على الأنشطة ثم تخصيص تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة النهائية؛

- ضرورة تشكيل فريق عمل ذو خبرة ومعرفة واسعة بالأنشطة التي تمارس في الأقسام الطبية وقادر على الربط بين الأنشطة والخدمات المقدمة؛ ويكون ذلك بالتكوين والتوجيه على يد خبراء مختصين في مجال تسيير المؤسسات الاستشفائية ومحاسبة التكاليف؛

- تحسيس مختلف المسؤولين (مثل مسؤولي المصالح الطبية، الصيدلي، مسؤول مكتب القبول، مسؤول المطبخ... الخ) بأهمية تزويد قسم محاسبة التكاليف بالبيانات الصحيحة كعدد التدخلات الطبية والجراحية، عدد المرضى المقبولين، الاستهلاكات من الوجبات والمستلزمات... الخ؛

- توفير قاعدة بيانات توضع فيها كل المعلومات وذلك لضمان صحة وسهولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؛

- يمكن تعميم تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على باقي مصالح المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف وبنفس الطريقة وهذا ما يتطلب جهد ووقت، كما يمكن تقديمه كمشروع لوزارة الصحة من أجل دراسته وإيجاد نموذج قابل للتعميم على باقي المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر.

3. آفاق البحث

في الأخير، يمكن القول أن موضوع محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة واسع ومن غير الممكن الإلمام بجميع جوانبه في عمل واحد، لذلك يمكن أن يكون هذا العمل قاعدة تمهد للإهتمام بالموضوع والقيام بدراسات مستقبلية أكاديمية ومهنية أكثر تخصصا ودقة تجيب على الإشكاليات المرتبطة بالموضوع، وفي ما يلي نعرض قائمة من المواضيع التي يمكن إقترانها كأفاق للبحث مستقبلا:

- استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لترشيد نفقات المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر؛
- مساهمة تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تفعيل الرقابة على المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر؛
- تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكاليف خدمات مؤسسات التعليم العالي بالجزائر؛
- دور قياس التكاليف حسب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر.

الملخص

المخلص

يهدف هذا البحث إلى إبراز إمكانية تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وأثر ذلك على قياس تكلفة الخدمات الصحية بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر. لتحقيق الهدف الأول، إعتدنا على الإستبانة لجمع بيانات حول مدى حاجة المؤسسات لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، توفرها على مقومات تطبيقه، تحقق مزاياه والصعوبات التي يمكن أن تواجه تطبيقه، ووزعت على عينة الدراسة المكونة من المدراء، المدراء الفرعيين للمالية والوسائل ومحاسبي التكاليف بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر، وتم تحليل البيانات المجمعة إحصائياً باستخدام المتوسطات، الانحرافات واختبار ستودنت للعينة الواحدة المحسوبة ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية الإصدار رقم: 22 المختصر ب:SPSS. ولتحقيق الهدف الثاني؛ أجرينا دراسة حالة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف؛ التي تم من خلالها حساب تكاليف خدمات المخبر لشهر جوان 2017 حسب الدليل المنهجي الصادر عن وزارة الصحة سنة 2001، إضافة إلى تطبيق نظام ABC حسب مرحلتي نموذج two-stages copper's activity based costing system وتحديد تكاليف خدمات المخبر لنفس الفترة ومقارنة النتائج وتحليلها. توصلنا في هذا البحث إلى توفر المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر على إمكانيات تطبيق نظام ABC، إلا أنها تواجه معوق أساسي يتمثل في عدم استقلالية تسييرها وإتخاذ قرار تطبيق نظام حديث، إضافة إلى أن تطبيقه يمكّن المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر من القياس الدقيق لتكاليف خدماتها الصحية؛ وذلك لإعتماده على التحديد الدقيق للأنشطة ومجمعات التكلفة وتحميلها على الأنشطة ثم على الخدمات النهائية المقدمة باستخدام مسببات تكلفة مختلفة محددة حسب علاقة السبب-الأثر.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، التكلفة، الخدمات الصحية، المؤسسات العمومية الاستشفائية الجزائرية.

Abstract

The purpose of the present research is to highlight the possibility of applying Activity-based costing and its impact on the measuring health service cost of Algeria's public hospitals. To achieve the first purpose, We relied on questionnaire to gather data about the need for applying ABC, enablers availability, the possibility to check the advantages and the difficulties that could face its application in Algeria's public hospitals. The questionnaire was distributed to managers, financial managers and cost accountant and the collected data were analysed statistically using averages, deviations and one simple student test calculated by SPSS. To achieve the second purpose, we calculated laboratory services cost for jun 2017 as the methodological guide of Algeria's ministry of health issued, In addition the cost of the same services were calculated by applying two-stages copper's activity based costing model and the results were compered and analysed. We came up with this research that the application of ABC in Algeria's public hospitals is possible. However, they face a fondamental constraint is the lack of independence and making decision of applying modern system. In addition, the Algeria's public hospitals can measure accurately their health services cost by applying ABC because the system determines the activities and the cost pools accurately and it uses the cause-effect cost drivers to assign indirect cost to cost objects.

Key words : Activity Based Costing (ABC), Cost, The health services & Algeria's Public hospitals.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

أ. الكتب

1. أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
2. أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006.
3. أسامة ربيع أمين سليمان، التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS، الجزء الأول: مهارات أساسية اختبارات الفروض الإحصائية (المعلمية، اللامعلمية)، الطبعة الثانية، جامعة المنوفية، جمهورية مصر العربية، 2007.
4. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
5. أيمن صالح سلامة، محاسبة المنشآت الخدمية، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
6. بديع الدين ريشو، إدارة التكاليف، دون طبعة، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2010.
7. ثامر ياسر البكري، تسويق الخدمات الصحية، الطبعة العربية، دار اليازوري، عمان، الأردن، دون سنة النشر.
8. ثناء علي القباني، دراسات في نظم محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2009.
9. ثناء علي القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، دون طبعة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.
10. حسين ذنون البياتي، المعايير المعتمدة في إقامة وإدارة المستشفيات: وجهة نظر معاصرة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.
11. ردينة عثمان يوسف، التسويق الصحي والاجتماعي، دون طبعة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
12. زاهر عبد الرحيم عاطف، تسويق الخدمات، دون طبعة، دار الراية، عمان، الأردن، 2012.
13. سعد بن سعيد القحطاني، الإحصاء التطبيقي: المفاهيم الأساسية وأدوات التحليل الإحصائي الأكثر استخداماً في الدراسات والبحوث الاجتماعية والإنسانية باستخدام SPSS، دون طبعة، مركز البحوث لمعهد الإدارة العامة، الرياض، السعودية، 2015.
14. شحاتة السيد شحاتة، أساسيات محاسبة التكاليف: أسس قياس التكلفة - تقارير و قوائم التكاليف - التكاليف على أساس الأنشطة، دون طبعة، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، دون سنة النشر.
15. شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة: التكاليف على أساس النشاط - قياس التكلفة في المنشآت الخدمية - الموازنة كأداة للرقابة على التكاليف، دون طبعة، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2015.
16. صلاح محمود ذياب، إدارة المستشفيات والمراكز الصحية الحديثة: منظور شامل، الطبعة الأولى، دار الفكر، عمان، الأردن، 2009.

17. صلاح محمود ذياب، إدارة خدمات الرعاية الصحية، الطبعة الأولى، دار الفكر، عمان، الأردن، 2010.
18. عبد الإله سيف الدين الساعاتي، صلاح محمود ذياب، إدارة المستشفيات (منظور شامل)، الطبعة الأولى، دار الفكر، عمان، الأردن، 2012.
19. عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
20. عبد العزيز مخيمر ومحمد الطعمانة، الاتجاهات الحديثة في إدارة المستشفيات (المفاهيم والتطبيقات)، دون طبعة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2003.
21. عبد المقصود دبيان وناصر نور الدين عبد اللطيف، أنظمة قياس ورقابة التكاليف: تكاليف الأوامر- الرقابة على تكلفة المواد والأجور- تكاليف صناعية غير مباشرة، دون طبعة، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2012.
22. عبد المهدي بواعنه، إدارة الخدمات والمؤسسات الصحية: مفاهيم، نظريات وأساسيات في الإدارة الصحية، الطبعة الأولى، دار الحامد، عمان، الأردن، 2004.
23. عدنان مريزق، مداخل في الإدارة الصحية، الطبعة الأولى، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
24. فريد توفيق نصيرات، تسويق خدمات الرعاية الاستشفائية والطبية، الطبعة الأولى، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2014.
25. كمال خليفة أبو زيد وكمال الدين مصطفى الدهراوي، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر، 2007.
26. ليتراي هيتجر، سيرج ماتولتس، المحاسبة الإدارية، ترجمة: أحمد حامد حجاج، دون طبعة، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، دون سنة النشر.
27. محمد محمود عبد ربه وهاشم أحمد عطية، دراسات في المحاسبة المتخصصة: النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية-المستشفيات، دون طبعة، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2000.
28. محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصحية: مدخل نظم المعلومات، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، جمهورية مصر العربية، 2009.
29. محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصناعية والصحية تأصيل علمي - تطبيق عملي، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، جمهورية مصر العربية، 2008.
30. هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2000.
31. يشار أوزجان، الأساليب الكمية في إدارة الرعاية الصحية: تقنيات وتطبيقات، ترجمة: عبد المحسن بن صالح الحيدر، دون طبعة، مركز البحوث، المملكة العربية السعودية، 2008.
- ب. المقالات، الملتقيات والمؤتمرات
1. أحمد عبد الحليم وأديب العمري، العوامل المؤدية إلى ارتفاع تكاليف الخدمة الصحية: دراسة ميدانية لمستشفى البشير والمستشفى الإسلامي، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 31، العدد 1، جامعة الأردن، الأردن، 2004.

2. إلهام يحيوي وليلى بوحديد، تقييم جودة الخدمات الصحية ومستوى رضا الزبائن عنها: دراسة ميدانية في المؤسسات الاستشفائية الخاصة بباتنة، مجلة الباحث، المجلد 14، العدد 14، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2014.
3. أمنة بشير سعيد، تقييم أداء المستشفيات: حالة دراسية في مستشفى ازادي العام- دهوك، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 32، العدد 100، جامعة الموصل، العراق، 2010.
4. أيمن عمر علي عبد الباقي وفتح الرحمان حسن منصور، محاسبة التكاليف وأثرها على قياس تكلفة الخدمات الطبية: دراسة حالة مستشفى الرباط الجامعي بولاية الخرطوم، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 14، العدد 2، جامعة السودان، السودان، 2013.
5. تيتيلة سارة، استخدامات التكنولوجيا بالمؤسسات الاستشفائية الجزائرية ودورها في ترقية الخدمات الصحية: المؤسسة الاستشفائية العمومية أولاد جلال ولاية بسكرة، مؤتمر الاتحاد العربي للمكتبات والمعلومات الثاني والعشرون، جامعة الخرطوم، السودان، 2012.
6. رضا إبراهيم صالح، مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط كأساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات، دورية الإدارة العامة، المجلد 42، العدد 1، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2002.
7. سارة شمو، دور منظمة الصحة العالمية في مجال المعلومات الصحية، مؤتمر الاتحاد العربي للمكتبات والمعلومات الثاني والعشرون، جامعة الخرطوم، السودان، 2011.
8. سوزان رسمي عبد وجبرائيل كحالة، نظام التكاليف المبني على الأنشطة: دراسة حالة المركز العربي الطبي، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 09، العدد 04، جامعة الأردن، الأردن، 2013.
9. صبيحة برزان فرهود، أثر استخدام نظام ABC في تقويم كفاءة الأداء، مجلة التقني، المجلد 18، العدد 4، هيئة التعليم التقني، العراق، 2005.
10. عبد السلام لفته وميادة مهدي صالح، أسلوب ABC ودوره في تحديد تكلفة مشروعات قطاع المقاولات: دراسة تطبيقية في شركة العراق العامة لتنفيذ مشاريع الري، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 82، جامعة بغداد، العراق، 2013.
11. عبد القادر دبون، دور التحسين المستمر في تفعيل جودة الخدمات الصحية: حالة المؤسسة الاستشفائية محمد بوضياف بورقلة، مجلة الباحث، المجلد 11، العدد 11، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2012.
12. قاسم محمد عبد الله ونجم عبد عليوي الكرعوي، التكامل بين نظام (JIT-ABC) في تخفيض التكاليف للشركات الصناعية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 39، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، 2014.
13. قاسم محمد عبد الله، أهمية استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 2، جامعة المثنى، العراق، 2012.
14. ماهر موسى درغام و خليل ابراهيم شقفة، حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقا لنظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي (دراسة تطبيقية على قسم الميكروبيولوجي)، مجلة جامعة الأزهر، المجلد 10، العدد 01، جامعة الأزهر بغزة، فلسطين، 2008.

15. ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة: دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية للبحوث الإنسانية، المجلد 15، العدد 2، الجامعة الإسلامية للبحوث الإنسانية، غزة، فلسطين، 2007.
 16. محمد عرب نعمة الموسوي، كفاءة الخدمات الصحية في قضاء المدينة، مجلة ميسان للدراسات الأكاديمية، المجلد 13، العدد 25، جامعة ميسان، العراق، 2014.
 17. مقداد أحمد الجليلي، استخدام الأدوات المحاسبية في تقييم أداء المستشفيات، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 28، العدد 84، جامعة الموصل، العراق، 2006.
 18. نادية خريف، أساليب قياس الأداء والفعالية بالمؤسسة الصحية وسبل تطويرها، مجلة رؤى اقتصادية، المجلد 2، العدد 3، جامعة الوادي، الجزائر، 2012.
 19. هشام عمر الحديدي، فائق مال الله البالكي وصفاء ابراهيم محمود، دور نظام الكلفة على أساس النشاط في تحديد كلفة الخدمات المصرفية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 24، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، 2010.
- ت. الأطروحات والرسائل الجامعية
1. أشرف جمال فايز عابورة، تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات: حالة المستشفى الإسلامي في الأردن، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة اليرموك، الأردن، 2005.
 2. جهاد ربحي عبد القادر الناظور، استخدام نموذج التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت لتطوير إدارة التكلفة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية الأعمال، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2011.
 3. سعاد معاليم، المتطلبات الأساسية لتبني وتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية: دراسة حالة مجموعة من مؤسسات قطاع الطحن لولاية بسكرة، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر ببسكرة، الجزائر، 26 جوان 2014.
 4. الشارف أنبية عامر الصغير، مشاكل قياس وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في الوحدات الصناعية: دراسة تطبيقية على الشركة الأهلية للاسمنت بليبيا، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص محاسبة، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان، 2009.
 5. عامر ياسين سالم عبد الغني، إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة في قطاع الخدمات الأردني: دراسة تطبيقية على المؤسسات التعليمية الجامعية، أطروحة دكتوراه الفلسفة غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2005.
 6. عدنان مريزق، واقع جودة الخدمات في المؤسسات الصحية العمومية: دراسة حالة المؤسسات الصحية بالجزائر العاصمة، أطروحة دكتوراه منشورة، تخصص تسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر، الجزائر، 2008.
 7. محمد مصطفى المهدي آدم، التكامل بين نظام المحاسبة عن التكلفة على أساس العمليات والخصائص المميزة للمنتج في تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة: دراسة تحليلية تطبيقية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية الدراسات العليا، جامعة أم درمان الإسلامية، السودان، 2012.
 8. مراد السيد حسن صبره، استخدام مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط لتحسين اقتصاديات تكلفة جودة العلاج الطبي - دراسة تحليلية تطبيقية على المستشفيات الخاصة -، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، مصر، 2005.

9. منى خالد فرحات، نظام التكلفة حسب الأنشطة: دراسة تطبيقية في إحدى الوحدات الاقتصادية في سورية، رسالة دكتوراه غير منشورة ، تخصص محاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2004.

ث. النصوص التشريعية والتنظيمية

1. قانون رقم 85-05 مؤرخ في 26 جمادى الأولى عام 1405 هـ الموافق لـ 16 فبراير 1985 يتعلق بحماية الصحة وترقيتها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 8، الصادرة في 27 جمادى الأولى 1405 هـ الموافق لـ 17 فبراير 1985م.

2. قانون رقم 90-21 مؤرخ في 24 محرم 1411 هـ الموافق لـ 15 أوت 1990م يتعلق بالمحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35، الصادرة في 24 محرم عام 1411 هـ الموافق لـ 15 أوت 1990م.

3. القرار مابين الوزارات مؤرخ في 15 محرم 1419 الموافق لـ 12 ماي 1998 المتضمن تنظيم مديريات الصحة والسكان الولائية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 38، 8 صفر 1419 الموافق لـ 3 جوان 1998.

4. قرار وزاري مشترك مؤرخ في 21 صفر عام 1433 الموافق لـ 15 جانفي 2012 يحدد معايير تصنيف المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتصنيفها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 20، الصادرة في 12 جمادى الأولى عام 1433 هـ الموافق لـ 4 أفريل 2012م.

5. قرار وزاري مشترك مؤرخ في 3 محرم عام 1431 هـ الموافق لـ 20 ديسمبر 2009م يحدد التنظيم الداخلي للمؤسسات العمومية الاستشفائية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 15، الصادرة في 21 ربيع الأول عام 1431 هـ الموافق لـ 7 مارس 2010م.

6. قرار وزاري مشترك مؤرخ في 6 محرم 1436 هـ الموافق لـ 30 أكتوبر 2014م يحدد كفاءات تطبيق النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة وكذا قائمة المؤسسات المعنية بتنفيذ هذا النظام، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 01، الصادرة في 16 ربيع الأول عام 1436 هـ الموافق لـ 7 يناير 2015م.

7. المرسوم التنفيذي رقم 14-106 المؤرخ في 10 جمادى الأولى عام 1435 الموافق لـ 12 مارس 2014 يتضمن وضع النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 15، الصادرة في 17 جمادى الأولى عام 1435 هـ الموافق لـ 19 مارس 2014م.

8. مرسوم تنفيذي رقم 07-140 مؤرخ في 2 جمادى الأولى عام 1428 هـ الموافق لـ 19 ماي 2007 يتضمن انشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 33، الصادرة في 3 جمادى الأولى عام 1428 هـ الموافق لـ 20 ماي 2007.

9. مرسوم تنفيذي رقم 11-128 مؤرخ في 17 ربيع الثاني عام 1432 هـ الموافق لـ 22 مارس سنة 2011 يتم قائمة المؤسسات الاستشفائية المتخصصة الملحقة بالمرسوم التنفيذي رقم 97-465 المؤرخ في 2 شعبان عام 1418 هـ الموافق لـ 2 ديسمبر سنة 1997 الذي يحدد قواعد إنشاء المؤسسات الاستشفائية المتخصصة وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية

- الجزائرية، العدد 18، الصادرة في 18 ربيع الثاني عام 1432 هـ الموافق لـ 23 مارس 2011.
10. مرسوم تنفيذي رقم 11-357 مؤرخ في 19 ذي القعدة عام 1432 الموافق لـ 17 أكتوبر 2011 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرخ في 2 جمادى الأولى عام 1428 الموافق لـ 19 ماي 2007 والمتضمن انشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 57، الصادرة في 21 ذو القعدة عام 1432 هـ الموافق لـ 19 أكتوبر 2011.
11. مرسوم تنفيذي رقم 12-281 مؤرخ في 19 شعبان 1433 هـ الموافق لـ 9 جويلية 2012م يتضمن إنشاء مؤسسات استشفائية لطب العيون وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 41، الصادرة في 25 شعبان 1433 هـ الموافق لـ 15 جويلية 2012م.
12. مرسوم تنفيذي رقم 97-261 مؤرخ في 09 ربيع الأول عام 1418 الموافق لـ 14 جويلية 1997 يحدد القواعد الخاصة بتنظيم مديريات الصحة والسكان الولائية وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 47، الصادرة في 11 ربيع الأول 1418 الموافق لـ 16 جويلية 1997.
13. مرسوم تنفيذي رقم 97-465 مؤرخ في 2 شعبان 1418 هـ الموافق لـ 2 ديسمبر 1997م يحدد قواعد إنشاء المؤسسات الاستشفائية المتخصصة وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 81، الصادرة في 10 شعبان 1418 هـ الموافق لـ 10 ديسمبر 1997م.
14. مرسوم تنفيذي رقم 97-467 مؤرخ في 2 شعبان 1418 هـ الموافق لـ 2 ديسمبر 1997م يحدد قواعد إنشاء المراكز الاستشفائية الجامعية وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 81، الصادرة في 10 شعبان 1418 هـ الموافق لـ 10 ديسمبر 1997م.
15. مرسوم رئاسي رقم 03-270 مؤرخ في 14 جمادى الثانية 1424 هـ الموافق لـ 13 أوت 2003م يتضمن إنشاء المؤسسة الاستشفائية الجامعية لوهران وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 48، الصادرة في 14 جمادى الثانية 1424 هـ الموافق لـ 13 أوت 2003م.
16. ملحق القرار رقم 01 المؤرخ في 16 مارس 2017 المعدل والمتمم لملحق القرار رقم 75 المؤرخ في 09 ماي 2016، المتضمن إنشاء المصالح والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية صبحة.
17. ملحق القرار رقم 119 المؤرخ في 14 جويلية 2016، المتضمن إنشاء المصالح والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية تنس (زيغود يوسف).
18. ملحق القرار رقم 48 المؤرخ في 03 نوفمبر 2011، المتضمن إنشاء المصالح والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب الأمراض العقلية (مستشفى طب الأمراض العقلية تنس).
19. ملحق القرار رقم 63 المؤرخ في 30 مارس 2016، المتضمن إنشاء المصالح والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية الشلف (أولاد محمد).
20. ملحق القرار رقم 74 المؤرخ في 09 ماي 2016، المتضمن إنشاء المصالح والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية الشطية.

21. ملحق القرار رقم 76 المؤرخ في 09 ماي 2016، المتضمن إنشاء المصالح والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية الشلف (الشرفة).
22. ملحق القرار رقم 85 المؤرخ في 20 جوان 2016، المتضمن إنشاء المصالح والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية الشلف (الأخوات باج).

ج. التقارير

1. منظمة الصحة العالمية، إطار الخدمات الصحية المتكاملة التي تركز على الناس، الدورة الثامنة والثلاثون بعد المائة، 2015، على الرابط: <http://apps.who.int>، 2017/05/09.

ح. المواقع الإلكترونية الرسمية

1. الموقع الرسمي للتسيير الاستشفائي في الجزائر www.hopital-dz.com
2. الموقع الرسمي لمديرية الصحة والسكان لولاية الشلف <http://www.dsp-chlef.dz>
3. الموقع الرسمي لمنظمة الصحة العالمية <http://apps.who.int>

خ. مراجع أخرى

1. محمد ولد قادة، دليل التسيير الاستشفائي، متاح على الرابط: www.hopital-dz.com ، 2018/08/25.
2. وثائق المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف.
3. وثائق مديريةية الصحة والسكان لولاية الشلف.

ثانيا: المراجع بالغات الأجنبية

a. Les ouvrages

1. Anthony A. Atkinson & all, Management Accounting : Information for Decision-Making and Strategy Execution, 6th Edition , Pearson Education, USA, 2012.
2. Charles T Horngren, Srikant M. Datar and Madhav V. Rajan, Cost accounting: A managerial emphasis, 15 edition, Pearson Education, USA, 2015.
3. Charles_T_Horngren, Walter T. Harrison Jr and M. Suzanne Oliver, Accounting, 9 th Edition, Pearson Education, USA, 2012.
4. COLIN DRURY ,Management and Cost Accounting ,Third Edition, English Language Book Society(ELBS), United Kingdom,1992.
5. COLIN DRURY, management and cost accounting, 8 edition, cengage learning, United Kingdom, 2012.
6. COLIN DRURY, Management and Cost Accounting, tenth Edition, Cengage Learning, United Kingdom, 2018.
7. COLIN DRURY, Costing: an introduction, Third Edition, Springer, United Kingdom, 1994.
8. Don R. Hansen, Maryanne M. Mowen, cost management accounting and control, 5 edition, Thomson south western, USA, 2006.
9. Drury, Colin, Management accounting for business decisions, 2 edidtion, Thomson Learning, Italy, 2001.
10. Edward J. and Vanderbeck, Principles of Cost Accounting, 15th Edition, Cengage Learning, USA, 2010.
11. Horngren, Charles T & al, Introduction to Management Accounting, 16th Edition, Pearson Education, USA, 2014.
12. Jesse T. Barfield, Cecily A. Raiborn and Michael R. Kinney, Cost Accounting: Traditions and Innovations, 4 edition, south western Educational Publishing, 2001.

13. KEVIN R. CALLAHAN, GARY S. STETZ & LYNNE M. BROOKS, **Project Management Accounting : Budgeting, Tracking, and Reporting Costs and Profitability**, Second Edition, John Wiley & Sons, USA, 2011.
 14. Mark Lee Inman, **Cost Accounting : Stage 2**, second edition, Heinemann Professional Publishing, Great Britain, 1989.
 15. Markus B. Baum, **Service Business Costing Cost Accounting Approach for the Service Industry**, Springer Gabler, England, GERMANY, 2012.
 16. Michael R. Kinney and Cecily A. Raiborn, **Cost Accounting : Foundations and Evolutions**, 8 th Edition, Cengage Learning, USA, 2011.
 17. Robert S. Kaplan and Robin Cooper, **Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance**, Harvard Business Press, USA, 1998.
 18. Srikant M. Datar and Madhav V. Rajan, **Horngren's cost accounting : a managerial emphasis**, 16 edition, Pearson Education, USA, 2018.
- b. Les articles, les colloques et les congrés**
1. Arvind Ballakur, **Managerial accounting strategy : activity based costing, technology management: the new international language**, Portland, OR, 1991.
 2. BAKER, Judith J, **Activity-based costing and activity-based management for health care**, aspen publishers, USA, 1998, websit: <https://books.google.dz/books?id=83xbATY6ix8C&printsec=frontcover&hl=fr#v=onepage&q&f=false>, 28/09/2016.
 3. Carles Gríful-Miquela, **Activity-based costing methodology for third-party logistics companies**, International Advances in Economic Research, v 7, n1 , 2001.
 4. CHANYee-ChingLiliann, **hospital cost accounting with activity-based costing**, Health Care Management Review, vol 18, no 1, 1993.
 5. Cooper Robin and Robert S. Kaplan, **Activity-based systems: Measuring the costs of resource usage**, Accounting Horizons, vol: 6, no: 3, 1992.
 6. Cooper Robin, and Robert S. Kaplan, **Profit priorities from activity-based costing**, Harvard business review, vol : 69, n: 3, 1991.
 7. David Ben-Arieh and Liqian, **Activity-based cost management for design and development stage**, International Journal of Production Economics, 83(2), 2003.
 8. Emami Mostafa, Amini Amrollah and Emami Alireza, **Empirical Model for Costing Gas Using ABC (Case Study Iran)**, (June 12, 2010), Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2083309> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2083309>, 11/01/2016.
 9. Gregory Wegmann and Nozile Stephen, **The activity-based costing method developments: state of-the art and case study**, The IUP Journal of Accounting Research and Audit Practices, 8 (1), 2009.
 10. Mehtap Aldogan, A. David Austill and Mehmet C. Kocakülâh, **The excellence of activity-based costing in cost calculation: case study of a private hospital in Turkey**, Journal of Health Care Finance, 41(1), june 2014.
 11. Michela Arnaboldi and Irvine Lapsley, **Activity based costing in healthcare : AUK case study**, Healthcare Financial Management, vol 10, no 1, USA, 2005 .
 12. Neriz Liliana, Alicia Núñez and Francisco Ramis, **A cost management model for hospital food and nutrition in a public hospital**, BMC health services research, 14(1) , USA, november 2014.
 13. Olivier de La Villarmois et Yves Levant, **Le Time-Driven ABC: la simplification de l'évaluation des coûts par le recours aux équivalents – un essai de positionnement**, Revue Finance Contrôle Stratégie, 10(1), 2007.

14. Reyhanoglu, Metin, **Activity-Based Costing System Advantages and Disadvantages**, July 1, 2004, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=644561> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.644561>, 09/11/2016.
15. Savory Paul, Robert Williams and Rodney Rasmussen, **Combining activity-based costing with the simulation of a cellular manufacturing system**, Journal of Design and Manufacturing Automation, vol : 1, no :3, 2001.
16. Thierry NOBRE et Noelle BIRON, **L'ABC à l'hôpital :le cas de la chirurgie infantile**, finance contrôle strategie, vol 5, n 2, France, juin 2002.
17. THYSSEN Jesper, ISRAELSEN Poul and JØRGENSEN Brian, **Activity-based costing as a method for assessing the economics of modularization : A case study and beyond**, International journal of production economics, vol 103, no 1, Aalborg Universitet, DENMARK, 2004.
18. Upda sunnel, **Activity-based costing for hospitals**, health care management review, 21(3), ABI/INFORM Global, 1996.
19. Vidigal and Vinícius Silva Pereira, **Model of Economic Result's Management for Brazilian Publics Hospitals**, Brazilian Journal of Health Economics, Forth coming, (March 23, 2011), Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1874716>, 11/04/2016.
20. Wegmann, Grégory, **Developments Around the Activity-Based Costing Method: A State-of-the Art Literature Review**, September 6, 2007, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1012664> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1012664>, 10/11/2016.

c. Les rapports et les guides

1. Direction de la planification et de la normalisation, **guide méthodologique pour la mise en place du calcul des coûts**, ministère de la santé et de la population, Algerie, septembre 2001.
2. Granof Michael H, David E. Platt, and Igor Vaysman, **Using activity-based costing to manage more effectively**, Grant report, PricewaterhouseCoopersEndowment for the Business of Government, 2000.
3. IMA STATEMENT OF ETHICAL PROFESSIONAL PRACTICE, **The association of accountants and financial proffecinals in business**, USA, July 1st, 2017, <https://www.imanet.org>, in 07/07/2018.

d. Webographie

1. Institute of Management Accountants website : <https://www.imanet.org>
2. Social Science Research Network website : <https://ssrn.com>
3. Google Books website : <https://books.google.dz>

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق