

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة الدكتور الطاهر مولاي - سعيدة-

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر

في العلوم الاقتصادية

تخصص : محاسبة وجباية

بعنوان :

**محاولة تطبيق نظام ABC لقياس تكلفة الخدمات الصحية**

دراسة تطبيقية - المؤسسة العمومية الاستشفائية أحمد مدغري - سعيدة

إشراف الأستاذ:

- زروقي ابراهيم

إعداد الطالبين:

- بعالي حنان

- عمراني عائشة

أعضاء لجنة المناقشة :

- الأستاذ :..... رئيسا

- الأستاذ زروقي ابراهيم..... مشرفا ومقررا

- الأستاذ..... مناقشا

- الأستاذ..... مناقشا

الموسم الجامعي : 2015- 2016م

## ملخص البحث :

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة العمومية الإستشفائية \_أحمد مدغري\_، كبديل لأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية بإعتباره من أحدث التطورات المحاسبية حيث أثبتت دراسات عديدة فعاليتها في قياس التكاليف وتحقيق دقة أفضل في تتبع وحساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة، وقد توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

\_ من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها تبين لنا أن نظام ABC من أفضل الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف التي أثبتت قوتها وفعاليتها من خلال تخصيصه للتكاليف غير المباشرة على الأنشطة بدقة مما يؤدي إلى فهم أكبر لها ويعكس بدقة مسار مختلف التكاليف وهذا ما مكنا من الوصول إلى معلومات صحيحة وهذا قد يساعد متخذي القرار في المؤسسة وبالتالي ترشيد إستخدام الموارد

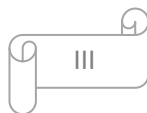
الكلمات المفتاحية: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، المؤسسات الصحية، تكلفة الخدمة الصحية.

## Abstract :

This study is mainly aimed at trying to apply based on activity-based cost accounting system (ABC) in Alaschwaiah\_ohamd Mdgra public institution \_ as an alternative to systems of traditional cost accounting as of the latest accounting developments , where it proved numerous studies Falevicha in measuring the costs and achieve better tracking and accuracy cost data calculated by the analysis of activities , and this study has reached the following conclusions :

\_ Through we applied our study we found that the ABC system of the best modern systems to calculate the costs that have proved their strength and effectiveness through allocated to indirect costs on activities accurately , leading to its largest and understand accurately reflect the different cost path, and this is what has enabled us to access to accurate information and this may help Mtkhadda decision in the enterprise and thus rationalize the use of resources

Key words: cost accounting on the basis of Alochth system , health institutions , the cost of health service



## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
22	يمثل التوزيع الأولي للمصاريف غير المباشرة	1_1
23	يمثل التوزيع الثانوي للمصاريف غير المباشرة	2_1
28	مقارنة بين مختلف أنظمة التكاليف	3_1
43	وحدات التكلفة لبعض الأقسام بالمؤسسة الصحية	1_2
55	المقارنة بين نظام ABC و الطرق الحديثة	2_2
76	المصاريف غير المباشرة للثلاثي الأول (2014)	1_3
78	يمثل الأنشطة و مسيبتها	2_3
79	تحديد تكلفة مسببات الموارد خلال الثلاثي الأول (2014) بالنسبة للأقسام الثلاثة	3_3
80	مصفوفة ربط مجموعات التكلفة بمراكز النشاط	4_3
81	تحديد تكلفة مراكز النشاط خلال الثلاثي الأول (2014)	5_3
82	تكلفة مسبب النشاط لكل مركز خلال الثلاثي الأول (2014)	6_3

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
07	يوضح عناصر التكاليف و علاقتها بالمنتج	1_1
07	يمثل سلوك عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجوم الإنتاج	2_1
08	رسم بياني للعلاقة بين حجم النشاط و التكاليف الثابتة	3_1
09	رسم بياني يمثل علاقة إجمالي التكاليف المتغيرة و التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة بحجم النشاط	4_1
09	يمثل مسلك التكاليف شبه الثابتة (المختلفة )	5_1
13	يمثل بطاقة الأمر الإنتاجي	6_1
19	يمثل وظائف محاسبة التكاليف	7_1
48	أهداف نظام ABC	1_2
58	مراحل تحديد التكلفة وفق نظام ABC	2_2
70	الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الإستشفائية أحمد مدغري _ سعيدة	1_3

قائمة الإختصارات و الرموز

مدلولها	معناها باللغة العربية	الإختصارات و الرموز
Accounting American Association	الجمعية الأمريكية المحاسبة	AAA
Activity based management	الإدارة المبنية على الأنشطة	ABM
Activity based costing	التكاليف المبنية على الأنشطة	ABC
Activity based	الموازنة المبنية على الأنشطة	ABB

قائمة المحتويات

الشكر و الإهداء

ملخص

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

قائمة الإختصارات و الرموز

قائمة المحتويات

المقدمة

الفصل الأول : محاسبة التكاليف بين الأنظمة التقليدية و الأنظمة الحديثة

تمهيد

المبحث الأول: ماهية التكاليف

المطلب الأول: مفهوم التكلفة

المطلب الثاني: تبويب عناصر التكاليف

المطلب الثالث أسس تخصيص التكاليف

المبحث الثاني : ماهية محاسبة التكاليف

المطلب الأول: محاسبة التكاليف (تطورها ،تعريفها )

المطلب الثاني: أهدافها و وظائفها

المطلب الثالث: الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف

المبحث الثالث: دور الطرق الحديثة في تخصيص التكاليف

المطلب الأول : الإنتقادات الموجهة للأنظمة التقليدية

المطلب الثاني : طريقة التكلفة المستهدفة

المطلب الثالث : نظام الإدارة على أساس الأنشطة و علاقته بنظام

خاتمة الفصل

الفصل الثاني : تطبيق طريقة ABC في المؤسسات الخدمية

تمهيد

المبحث الأول: قياس محاسبة التكاليف في المؤسسات الخدمية

المطلب الأول : مفاهيم عامة حول المؤسسات الخدمية (المفهوم ، الخصائص ، الأنواع )

المطلب الثاني : نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الخدمية

المبحث الثاني : ماهية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

المطلب الأول : تعريف نظام التكاليف

المطلب الثاني : مبادئ و أهداف النظام

المطلب الثالث : خصائصه و مزاياه

ABC المبحث الثالث :آليات تطبيق نظام

المطلب الأول: مجالات إستخدام النظام و الظروف المساعدة لتطبيقه

ABCالمطلب الثاني : آلية عمل طريقة ل

بالأنظمة التقليدية ABC المطلب الثالث : مقارنة نظام

المبحث الرابع: تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مؤسسة خدمية

ABC المطلب الأول : كيفية قياس تكلفة الخدمة الصحية وفق نظام

على المؤسسات الخدمية ABCالمطلب الثاني :إيجابيات و سلبيات نظام

خاتمة الفصل

الفصل الثالث :محاولة تطبيق طريقة ABC بالمؤسسة العمومية الإستشفائية \_أحمد مدغري\_ ولاية سعيدة

تمهيد

المبحث الأول : لمحة تاريخية عن المؤسسة محل الدراسة

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة

المطلب الثاني : الوضعية المالية للمؤسسة وهيكلها التنظيمي

ABC المبحث الثاني : تطبيق نظام لقياس تكلفة الخدمات الصحية

ABC المطلب الأول : تحديد التكاليف وفق نظام



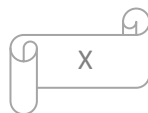
## ABC المطلب الثاني : : تحليل و تفسير نتائج تطبيق نظام

خاتمة الفصل

خاتمة عامة

قائمة المصادر و المراجع

قائمة الملاحق



توطئة:

لقد تطور النظام الإقتصادي تطورا سريعا منذ ظهور الثورة الصناعية في أواخر القرن الثامن عشر وبداية القرن التاسع عشر، وصاحب هذا التطور تطور سريع في المحاسبة بشكل عام وأدى هذا التطور إلى ظهور المحاسبة التحليلية لتلبية إحتياجات التطور المتواصل في النظام الإقتصادي بإعتبارها أداة فعالة في تفسير النشاط وعناصره.

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

إن العوامل والمؤثرات السابقة أظهرت الحاجة إلى نظام جديد للتكاليف يوفر طريقة ملائمة لقياس تكاليف الخدمات بالشكل الذي يعطي تقريرا دقيقا عن تكلفة الخدمة وحجم الموارد التي إستنفدت في إنتاجها، مع إمكانية الحصول على المعلومات لمقابلة الإدارة لأغراض إتخاذ القرارات المختلفة، ونظرا لتلك الإحتياجات المتزايدة لكمية ونوعية معلومات التكاليف تعرضت أنظمة التكاليف التقليدية القائمة إلى العديد من الإنتقادات لقصورها في توفير معلومات هامة لمتخذي القرارات، مما أدى إلى ظهور ما يعرف بنظام التكاليف المبني على الأنشطة وذلك من أجل تحسين طرق تخفيض التكلفة وتحسين الأداء، حيث يرى العديد من المؤلفين والباحثين في مجال المحاسبة أنه يمكن لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC أن يساعد المنشأة في تقييم وتقنين التكاليف من خلال دراسة وتحليل الأنشطة

بإستخدام معيار السبب والنتيجة عند تخصيص التكاليف الإضافية ، كما يساعد المسيرين في إتخاذ القرارات من خلال توفيره للمعلومات الدقيقة .

رغم توفر الدراسات والأدبيات التي تبحث في موضوع نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقه في العديد من المجالات إلا أنها ركزت على القطاع الصناعي أكثر منه في القطاع الخدمي كما أن الدراسات التي تناولت القطاع الخدمي ركزت بدورها على قطاعات خدمية وإستفاضت في دراستها (البنوك ، التعليم) ووجود نقص في البحث عن ( تطبيق نظام ABC ) في القطاع الصحي رغم أنه يمثل قطاعا حساسا وجدير بالبحث سواء العام منه أو الخاص خاصة في الجزائر وإن وجدت فهي قليلة جدا .

#### إشكالية الدراسة :

نتيجة للتطور في الخدمات الصحية وأهمية القطاع سواء من الناحية الإنسانية او الاقتصادية وللإحاطة بالموضوع أكثر سنحاول طرح الإشكالية التالية :

ما مدى امكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة العمومية الإستشفائية \_ أحمد مدغري \_ ولاية سعيدة ؟

— ولتوضيح الاشكالية الرئيسية نطرح بعض الاسئلة الفرعية والمتمثلة في :—

— ما هي الصعوبات التي تحول دون تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة في المؤسسة العمومية الإستشفائية \_ أحمد مدغري\_ولاية سعيدة ؟

— ما هي المقومات والإمكانات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ؟

— ما الدافع الرئيسي لعدم تخلي المؤسسات الجزائرية الخدمية عن الطرق التقليدية المتبعة لحساب

التكلفة؟

— هل يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة من تخفيض تكلفة الخدمات الصحية؟

— فرضيات الدراسة:

لمعالجة هذا الموضوع اعتمدنا على الفرضيات التالية :

— توجد بعض الصعوبات التي تحول دون تطبيق نظام ABC

— يمكن تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات الخدمية خاصة المستشفيات

(مستشفى أحمد مدغري ) وقياس تكلفتها

— قد يساهم نظام النكاليف على اساس الانشطة في تخفيض أو تعظيم تكلفة الخدمات الصحية

— يكمن الدافع الرئيسي لعدم تخلي المؤسسات الجزائرية الخدمية عن الطرق التقليدية لحساب التكلفة

هو اهتمامها بالنتائج المالية الاجتماعية في توزيع التكاليف غير المباشرة واعتمادها على معيار السبب

والنتيجة في تخصيص هذه التكاليف

— أسباب إختيار هذا الموضوع :

تم إختيار هذا الموضوع بناء على عدة أسباب جوهرية منها ثلاثة هي :

— اختصاصنا في مجال المحاسبة كان السبب الأول في اختياره

— معرفة لماذا لا يلقي نظام ABC تشجيعا على تطبيقه خاصة في المؤسسات الخدمية بالرغم من عجز

الانظمة التقليدية في قياس التكاليف بشكل دقيق يساعد الإدارة في إتخاذ القرارات

— الرغبة في التعرف على الطرق الحديثة للتكاليف وكيفية تطبيقها وآلية عملها في الواقع

### أهداف الدراسة :

— هناك عدة اهداف نسعى لتحقيقها من خلال هذه الدراسة نذكر منها :

— ابراز القصور في طرق التكاليف التقليدية في تحميل التكاليف غير المباشرة

— حاجة المؤسسات الصحية إلى تطبيق نظام ABC لحساب التكاليف

— مساهمة تطبيق نظام ABC في تطوير المؤسسات الصحية من خلال تحقيق الدقة في الخدمات

الصحية والرقابة عليها

— التعرف على مدى نجاح هذا النظام

### أهمية الدراسة:

— ترجع أهمية هذه الدراسة إلى العديد من النقاط والمتمثلة في التعرف على نظام ABC ومدى مساهمته

في تقديم معلومات دقيقة للمؤسسات عند قياس التكاليف .

— تشجيع هذه الدراسة تطبيقه من طرف جميع المؤسسات خاصة الخدمية منها كما أنها تؤدي إلى التعرف

على نتائج تطبيقه من خلال الدراسة التطبيقية لمؤسسة صحية.

منهجية البحث :

إن المنهج المتبع في هذه الدراسة هو المنهج الوصفي للجانب النظري أما فيما يخص الجانب التطبيقي

سنعتمد على المقابلة الشخصية والمنهج التحليلي لتحليل مختلف التكاليف

ومن أدوات البحث التي تم الإستعانة بها :الكتب والمراجع العربية ومذكرات الماستر ومجلات و المقالات

العلمية التي تناولت الموضوع أو أحد جوانبه،هذا فيما يخص الجانب النظري،أما فيما يخص الجانب

التطبيقي فقد تم الإعتماد على الوثائق المحاسبية .

الدراسات السابقة:

**1/ سعاد حمدي :** إستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحديد التكلفة

الخدماتية الصحية ، 2011

هدفت الدراسة إلى البحث عن كيفية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة

الخدمات الصحية العمومية وإظهار الفروقات الناتجة عن تطبيق هذا النظام والتعرف بشكل تفصيلي

عليه.

حيث تم التوصل إلى النتائج التالية :

— يمكن إستخدام نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بالمؤسسة

وهذا لتوفر العوامل المساعدة لتطبيقه بالمؤسسة محل الدراسة ، كما أنه يساهم في معالجة مشكلة

تخصيص المصاريف غير المباشرة عند حساب سعر التكلفة

— سمح نظام ABC بتوفير معلومات دقيقة عن المصاريف غير المباشرة وهذا ما يؤدي إلى فهم أكبر لها

وهذا مع مراعات خطوات تطبيقه مع طبيعة النشاط بالمؤسسة الصحية

2/ عز الدين بن موسى : أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تخفيض التكاليف

وترشيد الأداء ، 2013

هدفت الدراسة إلى التعرف على نظام التكاليف على أساس الأنشطة من حيث التعرف الشامل لهذا

النوع من أنظمة إدارة التكلفة وخطوات تطبيقه ومدى إمكانية تطبيقه في المستشفيات

كما بينت الدراسة أن تكلفة الوحدة طبقا لمدخل التكلفة على أساس الأنشطة تختلف عما هي عليه

الطرق التقليدية المتبعة ، وهذا بدوره يؤدي إلى إعادة تخفيض عناصر التكلفة ، مما أدى إختلاف التكلفة

المحددة لكل مريض على مستوى كل نشاط عن التكلفة في النظام القائم (التقليدي ) وبالتالي يمكن

الإعتماد على النتائج الجديدة لمدخل التكلفة على أساس الأنشطة في إتخاذ القرارات الإدارية السليمة

وعليه ترشيد الأداء

النتائج هي :

1/ إمكانية التغلب على المشكلات المرتبطة بتخصيص وتوزيع التكاليف الغير مباشرة وذلك بإستخدام

نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إستخدام معدلات لكل نشاط على حسب محركات التكلفة

المناسبة لكل منها

2/ يؤدي تطبيق نظام التكلفة الخدمية العلاجية إلى تحديد التكاليف بشكل أكثر دقة

3/ لا يوجد صعوبات جوهرية تحول دون تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات

3/ أشرف عزمي مسعود أبو مغلي : أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة على

تعظيم الربحية دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان 2008

هدفت الدراسة إلى تبيان أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة على تعظيم الربحية

كدراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان ، حيث تم تحقيق هذا الهدف من

خلال التعرف على مدى مساهمة نظام محاسبة تكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض تكلفة الخدمات

الصحية ، ومدى توفير اللبنة الأساسية والإمكانات في المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة العاصمة

عمان لقياس تكلفة الخدمات الصحية اللازمة لتطبيق نظام ABC ، وكذلك فيما إذا كان هناك

معوقات لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في هذه المستشفيات، وقد توصلت الدراسة

إلى العديد من النتائج أهمها ما يلي :

1/ نتيجة للتطور في الخدمات الصحية وأهمية هذا القطاع سواء من الناحية الإنسانية أو الإقتصادية فإنه

لا بد لهذه المستشفيات الحفاظ على عنصر المنافسة وذلك لتقديم خدمات الرعاية الصحية بأسعار ملائمة

لتعزيز قدرتها على إدارة إيراداتها والإستمرار بتقديم هذه الخدمات

2/ إن أنظمة التكاليف هي من الركائز الأساسية لضمان ثبات الالتزام المالي لدى هذه المستشفيات

وذلك لدورها بتزويد الإدارة وصانعي القرار بالمعلومات المالية وغير المالية لتمكينها من إتخاذ القرارات

الإستراتيجية.

4/ يبرير فاطمة، نظري خديجة: مدى تطبيق الطرق الحديثة لحساب التكاليف ABC في المؤسسة

الإقتصادية الجزائرية (مع دراسة تطبيقية في مؤسسة نفطال SPA فرع سعيدة)

تقوم هذه الدراسة إلى التعرف على نظام التكاليف ABC من حيث التعريف الشامل لهذا النوع من



الأنظمة وخطوات تطبيقه ومدى إمكانية تطبيقه في المؤسسة

وتوضح نتائج الدراسة أن المؤسسة تقوم بتبني هذا النظام والذي يعتبر آلية تساعد على فهم أفضل لمسببات التكلفة، كما أنه تم التوصل إلى أنه نظام أكثر عدالة في توزيع التكاليف وذلك بالإستناد على الأنشطة .

### تقسيمات البحث:

إنطلاقاً من مشكلة البحث والهدف منه فإن خطة البحث سوف تنقسم إلى ثلاث فصول، فصلين نظريين وفصل ثالث تطبيقي تطرقنا في الفصل الأول إلى محاسبة التكاليف بين الطرق التقليدية والأنظمة الحديثة حيث يتضمن ثلاث مباحث وكل مبحث يتضمن ثلاث مطالب

أما فيما يخص الفصل الثاني فتطرقنا إلى تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات الخدمية وهو يتضمن أربع مباحث، المبحث الأول والرابع يتضمنان مطلبين والمبحث الثاني والثالث يتضمنان ثلاث مطالب

والفصل الثالث يتضمن دراسة تطبيقية لمؤسسة صحية بسعيدة لدراسة إمكانية تطبيق نظام ABC، تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين حيث خصصت المبحث الأول لتعريف المؤسسة محل الدراسة و المبحث الثاني لتطبيق نظام ABC و حساب مختلف التكاليف، تفسير و تحليل النتائج.

مقدمة الفصل :

أصبحت الحياة الإقتصادية اليوم عالمغير الذي مضى فهي مليئة بالتغيرات والتطورات التي تستلزم تطور الفكر الإداري حتى يكون متوازنا مع ما تصبو إليه المنشآت من أهداف.

حيث تعتبر محاسبة التكاليف من أهم نظم المعلومات التي تفيد الفكر الإداري في مجالات حيازة الموارد وتخصيصها تخصيصا أمثل بما يحقق للمنشأة نموها وإستقرارها ولإدارة أعلامها وطموحاتها وللمجتمع تقدمه وإزدهاره وهذا لما لها من أساليب علمية وواقعية تساعد مديري المنشآت في إعداد الخطط لتحقيق الأهداف المطلوبة سواء كان في الأجل القصير ثم الرقابة المتابعة والمستمرة على تنفيذ هذه الخطط بحيث يمكن إكتشاف إنحرافات الأداء الفعلي عما هو مخطط أولا بأول وإتخاذ قرارات تصحيح أو تحسين الأداء .

المبحث الأول: ماهية التكاليف

التكلفة كلمة لها العديد من المعاني ، ويختلف مضمونها طبقاً لعدد من الإعتبارات ، فمن وجهة نظر العامة يقصد بها الأعباء المالية أو النقدية التي تنشأ نتيجة إقتناء سلعة أو الحصول على خدمة ما ، و بالتالي سنتطرق في هذا المبحث إلى التعرف على مفهوم التكلفة وتبويب عناصرها وأسس تخصيصها .

المطلب الأول : مفهوم التكلفة

"التكلفة في مفهومها العام هي تضحية مادية إختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل أو بمعنى آخر هي إستنفاد الموارد الإقتصادية المتاحة إختيارياً بهدف الحصول على موارد إقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل ومن خلال هذا المفهوم يمكن أن نستنبط أركان ثلاثة يجب توافرها لكي يتحقق هذا المفهوم وهذه الأركان هي :

1/ التضحية المادية أو إستنفاد المورد الإقتصادي

2/ الإختيار في قرار التضحية أو الإستنفاد

3/ هدف أو نية أو الرغبة في الحصول على منفعة مادية أو مورد إقتصادي آخر في الحاضر والمستقبل"<sup>1</sup>

وتتيح هذه الأركان الثلاثة لمفهوم التكلفة إمكانية التفرقة أو الفصل بينها وبين مفاهيم أخرى كإلخسارة

والنفقة والمصرف

1/ الإلخسارة : تعرف الإلخسارة بأنها تضحية إختيارية أو إجبارية بموارد إقتصادية في الماضي والحاضر

والمستقبل دون الحصول على منفعة . ومن أمثلة التضحية الإختيارية تكلفة المخزون التالف بسبب الإهمال في النقل

1 د. السيد عبد المقصود ديبان ، د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك، ناصر نور الدين عبد اللطيف ، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية الإسكندرية ، 2004 ، ص39 ص40

أو التخزين وعودم التشغيل غير الطبيعية والوقت الضائع غير الطبيعي، و كل ما يترتب على السرقة والحريق من آثار يعتبر أمثلة للتضحية الإجبارية.<sup>1</sup>

2/ المصروف: "تقسم التكاليف إلى تكاليف مستنفدة، و تكاليف غير مستنفدة، فالتكاليف المستنفدة هي

التضحيات الإقتصادية التي سوف تفيد الفترة المحاسبية الحالية ولايتوقع أن تفيد فترات مقبلة، و يتولد عن هذه التكلفة تحقق إيراد، وعند مقابلة الإيرادات بالتكاليف لقياس صافي الدخل تتحول هذه التكلفة إلى مصروف"<sup>2</sup>

3/ النفقة: "هي التكاليف غير المستنفدة وهي التضحية التي تفيد فترات محاسبية مقبلة"<sup>3</sup>

### المطلب الثاني: تبويب عناصر التكلفة

— هناك عدة طرق لتبويب عناصر التكاليف ولعل أهم هذه الطرق هي :

#### 1/ التبويب الوظيفي لعناصر التكلفة:<sup>4</sup>

يتم تصنيف التكاليف وفقا لهذا التصنيف على أساس علاقة التكلفة بالنشاطات التي إستفادت من هذه

التكلفة والنشاط الإقتصادي بأي منشأة يتكون من ثلاث وظائف إنتاجية، تسويقية، إدارية

— تكاليف الإنتاج: هي التكاليف المرتبطة بالعمليات الإنتاجية بالمصنع مباشرة أو بصورة غير مباشرة وقت

شراء المواد الأولية حتى يصبح سلعة تامة الصنع

— تكاليف التسويق: و هي تكاليف البيع والتوزيع وتتكون من تكاليف المواد والأجور المرتبطة بعمليات

تسويق المنتجات مثل تكاليف المواد المستخدمة في قسم التسويق مثل: المطبوعات، مواد اللف والحزم... إلخ،

رواتب وأجور موظفي إدارة المبيعات، نفقات الإعلان، نقل السلع وتوزيعها على العملاء... إلخ

— تكاليف إدارية: وهي التكاليف التي ترتبط بالإدارة في سبيل ممارسة نشاطها الإداري وتتمثل في تكاليف

المطبوعات، مرتبات وأجور الموظفين الإداريين، الإنارة لمباني الإدارة والهاتف، البريد... إلخ

1 د. عبد الحى عبد الحى مرعى، د.صلاح الدين عبد المنعم مبارك،د. عطية عبد الحى مرعى، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة،الدار الجامعية، 2002، ص9

2 د.غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة الثانية، 2002، ص29

3 نفس المرجع و الصفحة سابقا

4 حكوم حنان، الطرق الحديثة لحساب التكاليف، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم الإقتصادية — تخصص محاسبة وجباية، الدفعة 2012/2012 ص8

2/ التبيوب حسب علاقتها بوحدة المنتج<sup>1</sup>:

أ- التكاليف المباشرة: وهي التكاليف التي يمكن أن نجد إرتباطها مع الغرض من التكلفة أو المنتج أو خط الإنتاج ، أي هي التكاليف التي يمكن تتبعها ، وتتكون هذه التكاليف من العناصر التالية :

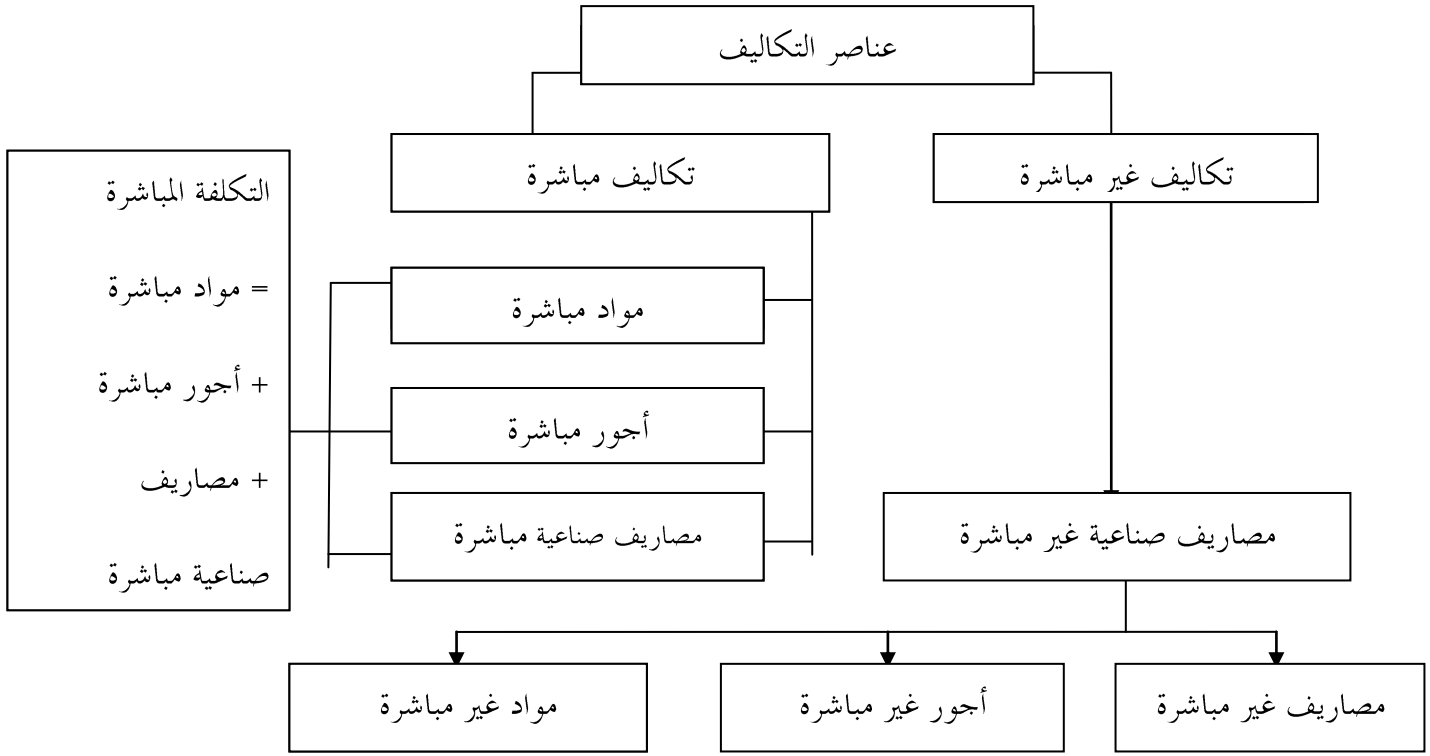
- المواد المباشرة :و هي المواد التي يمكن تتبعها وتخصيصها على وحدات المنتج وذلك لأنها من المكوّنات الرئيسية للوحدات المنتجة ،مثل الأخشاب في صناعة الطاولات أو الكراسي ، ويمكن أن يطلق على المواد المباشرة مصطلح المواد الأولية وذلك لأنه يمكن ردها مباشرة إلى المنتج النهائي
- الأجور المباشرة :و هي أجور العمال الذين يقومون بتصنيع المنتج مباشرة ويعملون على خطوط الإنتاج مثل أجور عمال تشغيل آلات الغزل والنسيج ،عمال مكائن الألبان .

ب- التكاليف غير المباشرة : هي التكاليف التي لا يمكن تتبعها وتخصيصها لوحدة الإنتاج كما لا يمكن

تحديد نصيب الوحدة المنتجة من هذه العناصر بدقة ،و هي تتكون من مجموعة من عناصر التكاليف منها :

- المواد غير المباشرة : وهي المواد التي لا يمكن تتبعها وتخصيصها لوحدة المنتج .مثل مواد صيانة الآلات ،مواد اللف والحزم ،وقود السيارات والنقل، المواد المكتبية.
- الأجور غير المباشرة :و هي كافة الأجور التي لا يوجد لها إرتباط مباشر مع الوحدة المنتجة مثل أجور العمال المساعدين ، أجور عمال النقل .
- المصروفات غير المباشرة : في كل المصاريف التي تحدث داخل الوظيفة الصناعية بإستثناء المصاريف المباشرة مثل التأمين على المصنع .

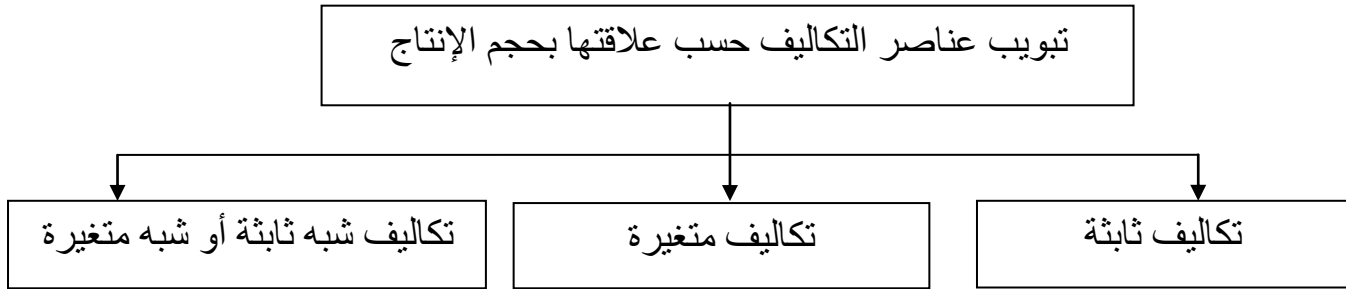
الشكل رقم (1-1): يوضح عناصر التكاليف وعلاقتها بالمنتج



المصدر: د. غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره، ص 31

3/ التبيوب حسب علاقتها بحجم الإنتاج أو مستوى النشاط :

الشكل (1-2): يمثل سلوك عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجوم الإنتاج

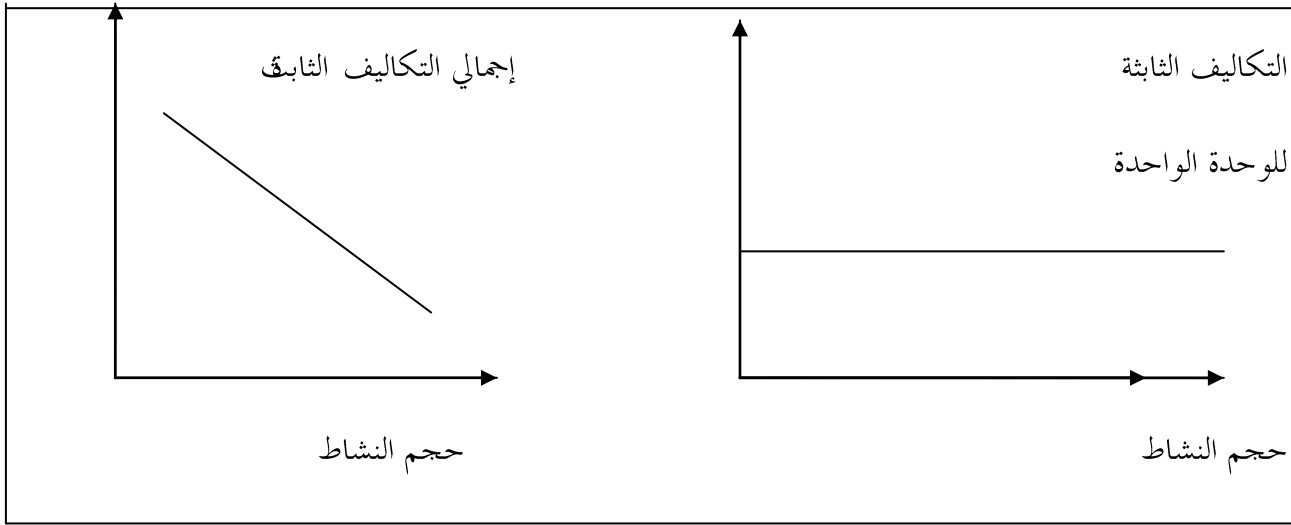


المصدر: بيرير فاطمة، نظري خديجة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، مدى تطبيق الطرق الحديثة

لحساب التكاليف في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، دفعة 2014/2013 ص 20

أ / التكاليف الثابتة: — وتتضمن عناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة بصفة لازمة ومستمرة دون أن يكون هناك علاقة إرتباط بمستوى النشاط ولا تستجيب لتغيراته بإعتبارها تكاليف ويكون نصيب الوحدة المنتجة من هذه التكاليف يتناسب عكسيا مع مستوى النشاط وتشمل الإهلاكات ، التأمين ، والشكل التالي يوضح ذلك: <sup>1</sup>

الشكل رقم (1-3): رسم بياني للعلاقة بين حجم النشاط والتكاليف الثابتة.



المصدر: الدكتور محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2008، ص20

ب / التكاليف المتغيرة: <sup>2</sup>

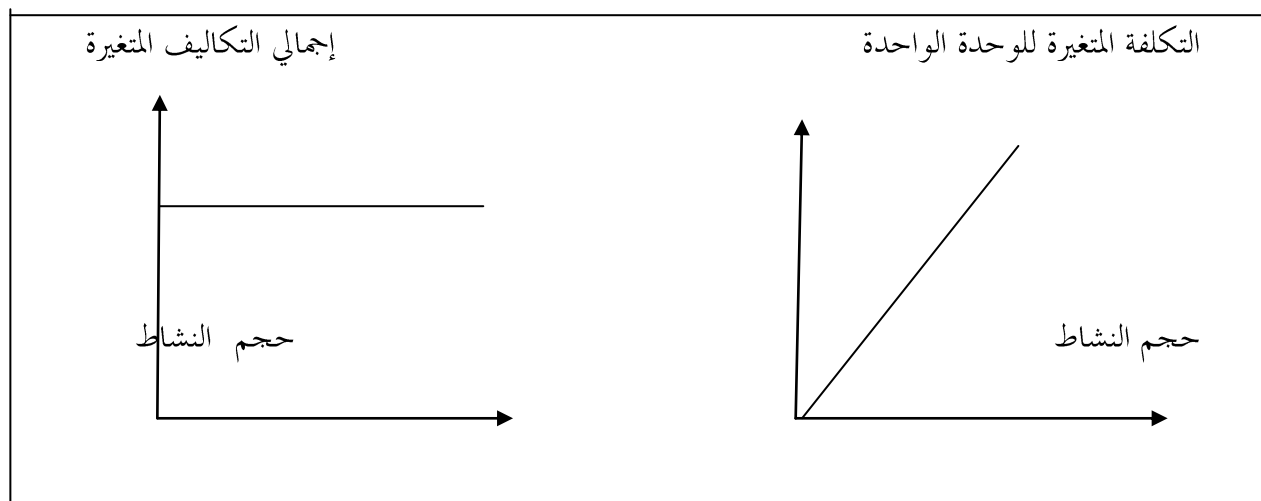
— وهي التي ترتبط بالتغيرات في حجم الإنتاج المؤدى وتسلك معها سلوكا طرديا ، حيث تستجيب للتغير في مستوى نشاط المؤسسة وتكون تكلفة الوحدة المنتجة من هذه التكاليف ثابتة كما يبينه الشكل التالي :

1سعاد حمدية ، مرجع سبق ذكره ،ص30

2نفس المرجع و الصفحة سابقا

الشكل رقم (1-4): رسم بياني يمثل علاقة إجمالي التكاليف المتغيرة والتكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة

بحجم النشاط



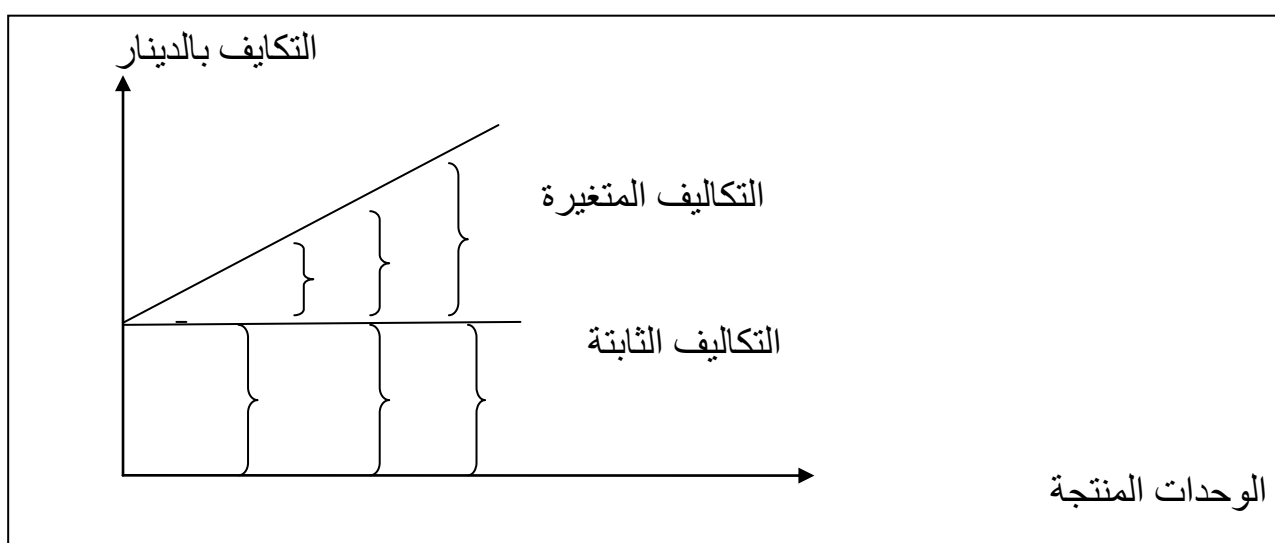
المصدر: الدكتور محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2008، ص 18

ج/ التكاليف الشبه المتغيرة أو شبه الثابتة<sup>1</sup>:

هي التكاليف التي تجمع بين خواص التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة وتتغير مع مستوى النشاط بصورة

متدرجة إذ تتزايد مع مستوى النشاط في مدى معين وتثبت لبعض الفترات،

الشكل رقم (1-5): يمثل مسلك التكاليف شبه الثابتة (المختلفة)



المصدر: غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 34

1. نفس المرجع و الصفحة سابقا



4/ التبويب لأغراض إتخاذ القرارات :

لإتخاذ القرارات الخاصة بالإدارة لابد من تحديد التكاليف المرتبطة بمثل هذه القرارات، وفيما يلي بعض هذه التكاليف والتي من الممكن أن تؤثر في بعض القرارات في المنشأة :

أ / تكلفة الفرصة البديلة : تمثل أقصى عائد مفقود نتيجة إستخدام الموارد في البديل الحالي وعدم إمكانية

تحريره لإستخدامه في البدائل الأخرى التي كانت متوافرة له أثناء إتخاذ القرار بالإستخدام الحالي .<sup>1</sup>

— وهي الأرباح المفقودة لأفضل بعد البديل الأول ، لذلك تكلفة الفرصة البديلة هي الخسارة التي تحملتها

المنشأة نتيجة التضحية بالبديل الآخر المتاح لها . و لا يتم تسجيل الفرصة البديلة في السجلات المحاسبية.<sup>2</sup>

ب / التكلفة التفاضلية : " عند وجود بديلين أو أكثر متاحين للمشروع للإختيار بينهما لتنفيذ مهمة أو

القيام بعمل ما، فمن الطبيعي أن يكون لكل بديل تكاليفه الخاصة به، والفرق بين تكاليف البديلين هو الذي

يسمى بالتكلفة التفاضلية"<sup>3</sup>

و بالتالي فهي ملائمة لأغراض إتخاذ القرارات المختلفة

إجمالي الزيادة في التكاليف

= التكلفة التفاضلية

إجمالي الزيادة في الإنتاج

ج / التكلفة الغارقة : "هي تلك التي لا يتأثر مقدارها من بديل تصرف لآخر وتظل ثابتة بغض النظر عما

يتم إتخاذه من قرارات، و بالتالي فإن بنود هذا النوع من التكلفة تكون غير ملائمة لأغراض إتخاذ القرارات."<sup>4</sup>

د/ التكلفة المضافة : "هي قيمة التغير في مقدار التكاليف الذي ينتج عن زيادة حجم الإنتاج من مستوى

معين إلى مستوى آخر أكبر أو أقل من المستوى السابق ."<sup>5</sup>

1 . عبد الحي مرعي و آخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 14

2 غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره ، ص 35

3 حكوم حنان ، مرجع سبق ذكره ، ص 12

4 . عبد الحي مرعي ، مرجع سبق ذكره ، نفس الصفحة

5 غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره ، ص 35

5/ التبويب لأغراض الرقابة<sup>1</sup>

أ/ التكاليف القابلة للرقابة : هي التكاليف القابلة للرقابة والتي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها وتحديد مقدارها بصورة واضحة ملموسة بواسطة أحد الأشخاص المسؤولين في مستوى إداري معين وفي حدود فترة زمنية معينة وفي إطار ظروف تشغيل محددة وعلى ذلك فإنه ليس من الضروري أن تكون درجة التحكم في التكاليف مطلقة ، بل يكفي أن تكون هناك القدرة على التأثير في هذه التكاليف بصورة واضحة

ب / التكاليف غير القابلة للرقابة : هي التكاليف التي يمكن التحكم فيها ورقابتها عند مستوى إداري معين وليست لديه السلطة للتحكم في تحقيق هذه التكاليف مثل تكاليف مراكز الإنتاج التي تخصص لكل قسم أو مركز من مراكز الإنتاج فهي تعتبر غير خاضعة لرقابة أقسام ومراكز الإنتاج

المطلب الثالث :أسس تخصيص التكاليف :

يوجد نظامان أساسيان لتخصيص تكاليف الإنتاج إلى منتجات أو الخدمات هما نظام تكاليف الأوامر ونظام تكاليف المراحل :

1/ نظام تكاليف الأوامر<sup>2</sup> : يستخدم نظام تكاليف الأوامر لقياس تكلفة المنتجات التي تقوم المنشأة

بتصنيفها وفقا لمواصفات يحددها العميل . ويقوم نظام تكاليف الأوامر بتخصيص عناصر التكلفة على أوامر الإنتاج التي إستفادت منها .

— "كما يعتبر نظام التكاليف في هذه النقطة ذلك النظام الذي يمكن إستخدامه في الوحدات الإنتاجية

ذات دورة الإنتاج القصيرة التي لا تتجاوز دورة الإنتاج فيها التكاليف بل يمكن أن تتكرر هذه الدورة خلال نفس فترة التكاليف"<sup>3</sup>

1 حكوم حنان ، مرجع سبق ذكره ، ص13

2 غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره ، ص235 و ص236

3 حكوم حنان ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ، مرجع سبق ذكره ، ص14

ومن أمثلة هذه الصناعات صناعة السفن، صناعة الطائرات وينصب هدف قياس التكلفة في هذه الحالة على قياس تكلفة كل طلبية أو أمر إنتاجي متضمنة إحتياجاته من مختلف عناصر التكاليف منذ بداية إنتاجه وإلى أن يستكمل تمهيدا لتسليمه إلى العميل .

و يترتب على ذلك أن تتبع وقياس تكاليف الإنتاج في ظل نظام تكاليف الأوامر يتم على مستويين أساسيين حيث يتطلب الأمر تتبع وقياس التكاليف على مستوى أقسام ومراكز الإنتاج والخدمات كما يتطلب الأمر تتبع وقياس تكاليف الإنتاج على أوامر الإنتاج ذاتها .

ويفيد تتبع وقياس تكاليف الإنتاج على هذا النحو في مجالات التخطيط والرقابة على نشاطات أقسام

ومراكز الإنتاج كما يفيد لتحقيق هدف تسعير أوامر الإنتاج

#### أ/ المحاسبة عن الأوامر الإنتاجية: <sup>1</sup>

لتحديد وقياس تكلفة الأمر الإنتاجي بشكل مستقل لا بد من تجميع كافة عناصر التكاليف التي تم إنفاقها من مستلزمات سلعية مباشرة وأجور مباشرة ومصاريف صناعية مباشرة وغير مباشرة، و لكي يتم تحديد تكلفة كل أمر إنتاجي لا بد من فتح حساب أمر إنتاج رقم ... يرحل لهذا الحساب تكلفة المواد المباشرة وغير المباشرة والأجور المباشرة وغير المباشرة والمصاريف الأخرى . ويبقى هذا الحساب مفتوحا حتى يتم الإنتهاء من الأمر الإنتاجي ويتم تحديد تكلفته الإجمالية ويخصص لكل أمر إنتاجي صفحة أو عدة صفحات في دفتر الأستاذ والتي من الممكن أن تأخذ الشكل التالي :

1 غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره ، ص 237

الشكل رقم (1-6): يمثل بطاقة الأمر الإنتاجي

**بطاقة أمر إنتاجي**

**شركة فراس للصناعات التشغيلية**

رقم الأمر الإنتاجي..... إسم العميل..... إسم المنتج.....

تاريخ البدء..... الكمية المطلوبة.....

تاريخ التسليم المتوقع.....

تكلفة المواد المباشرة			تكاليف غير المباشرة		
القيمة	رقم إذن الصرف	التاريخ	القيمة	رقم إذن الصرف	التاريخ

**المصدر :** الدكتور غسان فلاح المطارنة مرجع سبق ذكره، ص 237

**ب/ تحميل الأوامر بعناصر التكاليف:**

الإجراءات المتبعة لتحميل حسابات الأوامر بتكاليف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة تكون على النحو التالي:

— تحميل حسابات الأوامر بتكلفة المواد المباشرة: يجب تحديد تكلفة المواد المباشرة المنصرفة من المخازن سواء

كانت خامات أو مواد نصف مصنعة أو مواد مساعدة والتي تدخل في عملية تصنيع الأمر الإنتاجي أو أقسام

الخدمات الإنتاجية عن طريق إذن صرف المواد والذي يجب أن يحتوي على رقم الأمر الإنتاجي، إسم القسم

المنصرف له المواد، ويتم تحميل هذه المواد على حساب الإنتاج تحت التشغيل للقسم وبعد ذلك يتم ترحيلها إلى

بطاقة الأمر الإنتاجي المعني.

— تحميل حسابات الأوامر بتكلفة العمل المباشر: لا بد من تحميل الأمر الإنتاجي بنصيبه من العمل المباشر بعد أن يتم تحديد العمل المباشر وتخصيصه على الأوامر الإنتاجية ، ويتم تحديد نصيب الأمر الإنتاجي من العمل المباشر عن طريق بطاقة الشغلة والتي يتم إصدارها لكل أمر إنتاجي على حدة ، ويتم إثبات نوع العمل الذي قام به العامل ، وقت ابتداء وإنهاء العمل ، معدل أجر العامل ويتم تفريغ بطاقات الإشغال أولاً بأول في نهاية كل فترة ليتم تحميلها مباشرة على الأمر الإنتاجي .

— تحميل حسابات الأوامر بالتكاليف الصناعية غير المباشرة :

من الممكن أن تقوم المنشأة بتحميل التكاليف الصناعية على أساس فعلي ولكن هذا الأسلوب في حالة الإنتاج المنخفض الأقل من الطاقة المتاحة يؤدي إلى زيادة تكلفة الإنتاج بسبب تحميل الإنتاج بتكلفة الطاقة العاطلة، لذلك تلجأ المنشآت الصناعية إلى تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على الأوامر الإنتاجية على أساس تقديري وليس على أساس فعلي .

يتم تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على النحو التالي :

- 1/ يتم تقسيم المصنع إلى أقسام أو مراكز تسمى مراكز التكلفة أو مراكز إنتاج ومراكز الخدمات
- 2/ يتم تخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على مراكز التكلفة
- 3/ يتم إعادة توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة الخاصة بمراكز الخدمات على مراكز الإنتاج حتى يتم حصر التكاليف بمراكز الإنتاج .

**2/ نظام تكاليف المراحل<sup>1</sup> :** يتم تطبيق نظام تكاليف المراحل في المنشآت التي تقوم بإنتاج منتج وحيد

متكرر ومن المنشآت التي تقوم بتطبيق نظام تكاليف المراحل بها ، منشآت تكرير البترول ، معامل تكرير السكر ، مصانع إنتاج الدهانات مصانع الغزل والنسيج ، مصانع التلفزيونات وغيرها .

1 غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره ، ص 275 ص 276

- لتطبيق نظام تكاليف المراحل في المنشآت يجب أن يتوافر الشروط التالية :
- أن تكون طبيعة الإنتاج مستمر ومتصل وليس طبقا لمواصفات العملاء
  - أن يقسم المصنع إلى مراحل إنتاجية تزيد أو تقل حسب طبيعة الصناعة
  - أن تكون المنتجة في ظل نظام المراحل متماثلة :

### أ/ يمكن تحديد الصفات العامة لنظام تكاليف المراحل بما يلي :

- تجميع وتلخيص التكاليف بهدف تحديد إجمالي التكاليف وتكلفة الوحدة المنتجة
- يتم تحميل التكاليف على حساب تشغيل المرحلة
- تجميع التكاليف يتم بواسطة تقرير المرحلة
- الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة يتم إحتسابه على أساس مايعادله من الوحدات التامة
- التكاليف الإجمالية للمرحلة يتم تقسيمها على عدد الوحدات المحسوبة للوصول إلى متوسط تكلفة الوحدة خلال فترة معينة
- تكلفة الإنتاج التالف أو المفقود يتم إحتسابها بشكل مستقل وتسويتها في نهاية الفترة.
- تكاليف إنتاج الوحدات التامة لمرحلة معينة ينقل إلى المرحلة التالية للوصول في النهاية إلى التكاليف الكلية للإنتاج التام.

### ب/ تجميع التكاليف في نظام تكاليف المراحل : يتم تحميل تكاليف المرحلة بعناصر التكاليف كما يلي:<sup>1</sup>

- تكلفة المواد المباشرة : جميع المواد المنصرفة من المخازن تكون مباشرة على المرحلة الإنتاجية الموجهة إليها، ومن ثم يمكن إتباع قاعدة المتوسطات في تحديد متوسط تكلفة الوحدة المنتجة من المواد في كل مرحلة إنتاجية على حدى.

1 حكوم حنان ، مرجع سبق ذكره ، ص17

— الأجر المباشرة : إجمالي الأجر المستحقة لعمال الإنتاج تعتبر مباشرة على المرحلة الإنتاجية التي يعملون بها ،تستخدم قاعدة المتوسطات أيضا في تحديد متوسط تكلفة الوحدة منها .

— التكاليف الغير المباشرة : تتكون من شقين :الأول مباشر على المراحل الإنتاجية ويتمثل في المواد غير المباشرة والأجر غير المباشرة والمصاريف الأخرى كالإهلاكات والتأمين والوقود والمياه والإنارة ، أما الشق الثاني فهو غير مباشر على مراكز الإنتاج ويتمثل في تكلفة مراكز الخدمات الإنتاجية ،و يلزم إستخدام معدلات تحميل حكيمة لتوزيع هذه التكلفة غير المباشرة على المراحل الإنتاجية المستفيدة منها ثم بعد ذلك يتم توزيع جملة تكلفة المراحل الإنتاجية سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة على المنتجات بإستخدام قاعدة المتوسطات .

### المبحث الثاني :ماهية محاسبة التكاليف

أصبحت التكاليف تمثل أمرا ضروريا وحيويا بالنسبة لأي وحدة إقتصادية ،لما توفره من معلومات داخلية التي تمثل أحد أهم مصادر المعرفة اللازمة لتأكيد قدرة الوحدة الإقتصادية على المنافسة في بيئة الأعمال المعاصرة

### المطلب الأول : تطورها وتعريفها

أ/ تطورها : إن ظهور محاسبة التكاليف كان خلال فترتين :

— محاسبة التكاليف التقليدية : " من المعلوم أن محاسبة التكاليف قد نشأت متأخرة عن المحاسبة المالية بما

يقرب من قرنين من الزمان غير أنه يمكن القول أن نشأة محاسبة التكاليف قد صاحبت الثورة الصناعية وإحتياجات أصحاب الصناعات إلى معرفة تكلفة إنتاجه الصناعي ، فقد كتب أحد أشهر الكتاب في ميدان التكاليف في إنجلترا سنة 1899 عن مدى منفعة معرفة تكلفة الشيء الذي تم إنتاجه ، ففي منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات حجم صغير ، والسوق هو المرشد للقرارات الإقتصادية ونظام المحاسبة العامة هو المتبع في التسجيل لكن هذا النظام أصبح عاجزا عن تلبية إحتياجات ومتطلبات

المؤسسة وخاصة بعد الضائقة الكبرى لسنة 1929 وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسات لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.<sup>1</sup>

— محاسبة التكاليف المعاصرة : " بدأت هذه المرحلة بعد سنة 1945 حيث تقدمت الصناعات في

السنوات الأخيرة مما أدى إلى إشتداد المنافسة بين المنتجين ولكي تتمكن المؤسسة من الإستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض من تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها : تكاليف تاريخية ، تكاليف إقتصادية ، تكاليف تقديرية معيارية.... إلخ ، لإستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة ومعرفة عتبة مردوديتها"<sup>2</sup>

### ب / تعريفها :

— " الوسيلة التي تساعد الإدارة في الرقابة على إستخدام عوامل الإنتاج المتاحة لديها والتخطيط للمستقبل والتي يستخدمها محاسب التكاليف في تتبع وتسجيل وتحليل عناصر تكاليف عوامل الإنتاج لغرض إستخدامها بأقصى درجة من الكفاءة"<sup>3</sup>

" — يعرف نظام التكاليف بأنه نوع من أنواع الأنظمة التي تهم بتحديد تكلفة إنتاج الوحدات المنتجة

والرقابة علي عناصر الإنتاج بهدف التخطيط ورسم السياسات ."<sup>4</sup>

" — تتمثل محاسبة التكاليف في مجم وعة المفاهيم والمبادئ والطرق و الإجراءات التي تتخذ في سبيل إنتاج

المعلومات اللازمة لتخطيط ورقابة نشاطات الوحدة الإقتصادية وقياس وتقييم أداء ه ذه الوحدة"<sup>5</sup>

" — أما الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA فقد أصدرت من خلال اللجنة التي شكلتها تحت

1 حكوم حنان ، الطرق الحديثة لحساب التكاليف ، مرجع سبق ذكره ، ص22

2 ( عز الدين بن موسى ، أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في تخفيض التكاليف وترشيد الأداء ، مذكرة لنيل شهادة الماستر ، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة ورقلة ، 2012 / 2013 ، ص3

3 محمد السيدية ، محاسبة التكاليف (دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية ) ، الطبعة الأولى ، دارزهران للنشر والتوزيع ، 2012 ، ص10

4 أسد سعدي ، مودن سعاد ، مدى توافر المقومات لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم الإقتصادية ، تخصص ، دفعة ، جامعة سعدي ، ص18

5 دكتور السيد عبدالمقصود دبيان ، وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص33



إسم "لجنة مفاهيم ومعايير التكلفة" مجموعة من التقارير تعرف محاسبة التكاليف ، من بينها التقرير الذي أصدرته سنة 1948 والذي يعرف محاسبة التكاليف كالاتي : "تتكون محاسبة التكاليف بوجه عام من المجالات المحاسبية التي تتعلق بتصنيف وتخصيص التكاليف على مركز التشغيل ووحدات الإنتاج أو لأي قيم من الدخل ، بالإضافة إلى أنها تتضمن توصيل المعلومات المتعلقة بالتكاليف كما يدخل في مجارها الأساليب والطرق المحاسبية التي تسعى إلى تحديد النتيجة الصافية عن الفترة للمنشأة بالكامل أو بالنسبة لأقسام معينة من المنشأة"<sup>1</sup>

### المطلب الثاني : أهدافها ووظائفها

1/ أهدافها<sup>2</sup> : بما أنها تستخدم في المنشآت الهادفة إلى تحقيق الربح وفي المنشآت التي لا تهدف إلى تحقيق

الربح ومن قبل تجار التجزئة ، ومنشآت الخدمات الصناعية فهي وسيلة إلى تحقيق هدف معين ، لذلك نجد أن محاسبة التكاليف تحقق الأهداف التالية :

أ/ قياس تكاليف الأداء : الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف هو تسجيل وتبويب وتحليل وتلخيص البيانات

المتعلقة بعناصر التكاليف عن طريق تصميم المسندات والسجلات لإثبات تكلفة كل عنصر ، مما يؤدي للوصول إلى الأهداف التالية :

— تحديد تكلفة كل عنصر

— تحديد تكلفة عناصر التكاليف داخل كل مركز تكلفة

— تحديد تكلفة كل منتج أو نشاط

— تحديد التكلفة الإجمالية لتحديد أسعار بيع المنتجات

ب/ الرقابة على عناصر التكاليف : تعتبر الرقابة على عنصر التكاليف أحد الأهداف الأساسية لمحاسبة

التكاليف لتحقيق الكفاية والإستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج . وعملية على عنصر التكاليف تتطلب وضع

1 موقاس عبد الكريم ، بهرام ناحية ، تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع الصحي ،مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية ، تخصص مالية، دفعة 2004 — 2005

،جامعة سعيدة ،ص1

2 غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره ،ص29 ص 30

الدورات المستندية السليمة المتعلقة بعناصر التكاليف بهدف مراقبتها والسيطرة عليها، وتعتبر الرقابة إحدى الوظائف المهمة في حالة وضع الموازنات ، حيث تساعد في رقابة العمليات بمقارنة النتائج الفعلية بالمخططة ، فإذا ما حدث إنحراف كبير عن الموازنة فيتم إبلاغ الإدارة لإتخاذ الإجراءات المناسبة .

**ج/ إتخاذ القرارات :** تستخدم الإدارة بيانات التكاليف في إتخاذ القرارات المتنوعة وغير المجدولة ، خاصة

وأن الإدارة تواجه بعض المشاكل عند إتخاذ القرارات ، ومن القرارات التي يمكن لبيانات التكاليف أن تساعد في إتخاذها مايلي :

— تحديد العلاقة بين التكلفة ، الحجم ، الربح

— شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج

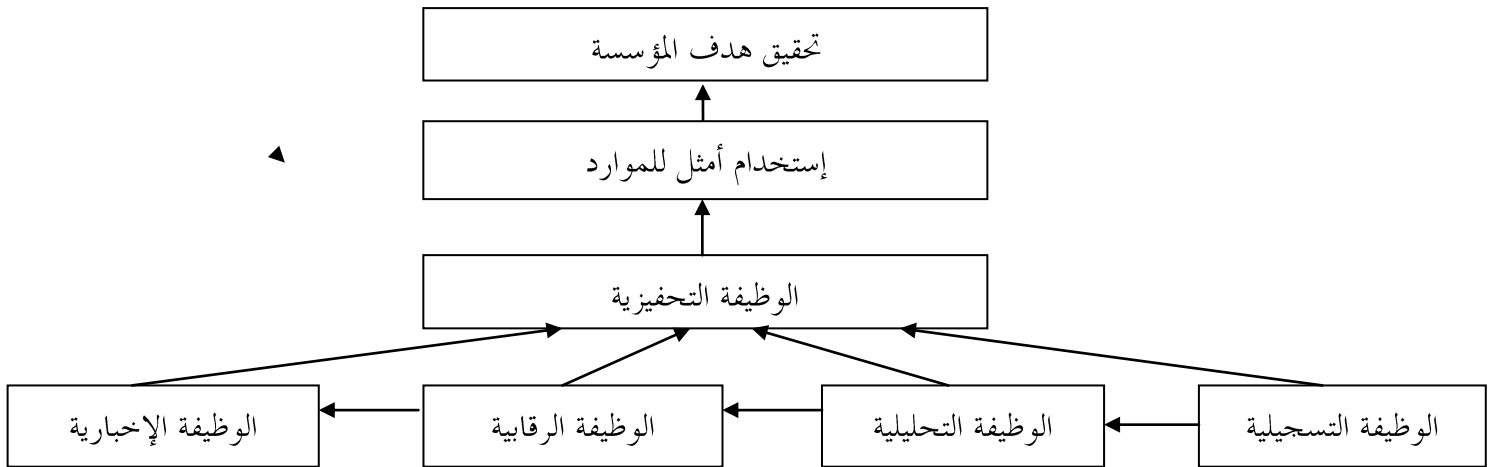
— إتخاذ قرار توقيف خط إنتاج معين أو الإستمرار به

**د / إعداد الكشوف المالية :** تهدف محاسبة التكاليف إلى جمع البيانات وتحديد تكلفة كل وحدة من

وحدات الإنتاج لتحديد تكلفة السلع المصنعة والبضاعة المباعة والتي تعتبر العناصر الرئيسية لإعداد حساب الإنتاج وتقويم مخزون الإنتاج التام والإنتاج تحت التصنيع

**2/ وظائفها<sup>1</sup>:** يمكن التعبير عنها بالشكل التالي :

**الشكل (1 - 7) :** يمثل وظائف محاسبة التكاليف



**المصدر:** بيرير فاطمة ، نظري خديجة ، مرجع سبق ذكره ، ص 11

— الوظيفة التسجيلية: تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر التكاليف (مواد، أجور، مصروفات)

— الوظيفة التحليلية: وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف، حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر

— الوظيفة الرقابية: تقوم بتحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة، ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا وكل عناصر التكلفة، وتحديد الانحرافات وأسباب الحد منها.

— الوظيفة الإخبارية (الإعلامية): ترتبط بالوظيفة الرقابية، حيث تقوم بتحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ترتفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تتخذ القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها، ويجب أن هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف

تحتاج المؤسسات إلى البيانات التفصيلية عن مختلف تكاليفها وتتعدد طرق حساب التكلفة التي يمكن إستخدامها في ذلك سواء التقليدية منها أو الحديثة.

#### 1/ طريقة التكاليف الإجمالية (الكلية):

"— تقوم هذه النظرية على مبدأ تحميل وحدات الإنتاج والمبيعات بكافة عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة، الثابتة والمتغيرة، والتي تتمشى مع مبدأ التحميل الكلي للتكاليف. وتقوم هذه النظرية على أساس أن هناك علاقة سببية بين التكاليف الصناعية والوظيفة الإنتاجية، أي أنه لولا إنتاج هذه السلعة لما نشأت هذه التكاليف أصلا. تعد هذه النظرية من أقدم النظريات من حيث الظهور والتي تتمشى مع مبادئ ومفاهيم المحاسبة المالية الأخرى مثل مبدأ التكلفة التاريخية ومبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات.... إلخ"<sup>2</sup>

1 نفس المرجع، ص 12

2 غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 82 ص 83

"— يتضمن التحميل الكلي طريقة الأقسام المتجانسة والتي سنتطرق إلى تعريفها وخطواتها ومختلف مزاياها وعيوبها"<sup>1</sup>

تعريف طريقة الأقسام المتجانسة : تقوم هذه الطريقة على تحميل وحدات

النشاط بجميع عناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة خلال الفترة ، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة وسواء كانت تكاليف متغيرة أو ثابتة على إعتبار أن التكاليف التي تتحملها المؤسسة من أجل تقديم هذه الخدمات . تعتمد على الأسس التالية :

— ضرورة أن تتحمل الوحدات المنتجة النهائية (الخدمات المقدمة ) كافة عناصر التكاليف .

— الفصل بين المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة .

تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، أي مقابلة التكاليف الكلية بإيرادات المبيعات المحققة ، حيث يتحقق الربح من زيادة الإيرادات عن التكاليف والعكس صحيح .

— ويتم فيها تقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة تسمح بتحميل المصاريف غير المباشرة ، حيث يعرف القسم

المتجانس على أنه جزء معين من المؤسسة (إدارة، إنتاج...) له إمكانياته ، أهدافه ، ويمكن قياس نشاطه

— ويوجد نوعين من الأقسام في المؤسسة :

**أقسام الرئيسية** : "هي مراكز يمكن أن يقاس نشاطها بوحدة مادية أو نقدية تسمح بالمحافظة على العلاقة المباشرة

والخطية مع المنتج ، وعادة ما يتم إختيار وحدة عمل تتناسب مع نفقة مباشرة."<sup>2</sup>

**أقسام مساعدة** : تكمن مهمتها في مساعدة الأقسام الرئيسية وتمثل في مراكز الخدمات الإنتاجية ومراكز

المصروفات العامة.

1 سعاد حمدي ، مرجع سبق ذكره ، ص 39 و ص 40

2 حكوم حنان ، مرجع سبق ذكره ، ص 30

خطوات الطريقة: 1

أ / تحميل التكاليف المباشرة : التي تخصص مباشرة على المنتجات أو الخدمات المقدمة

ب / توزيع التكاليف غير المباشرة على الأقسام : حيث يتم توزيعها على الأقسام الرئيسية وتحديد تكلفة

وحدات العمل الخاصة بها ، وذلك وفق مرحلتين :

1/ التوزيع الأولي للمصاريف غير المباشرة : بعد حصر وتقدير المصاريف غير المباشرة تأتي عملية إعداد جدول

التوزيع الأولي لهذه المصاريف ، وهو جدول يحتوي على خانات بعدد الأقسام وعلى سطور أفقية بعدد عناصر

التكاليف غير المباشرة في حيث يوجد من المصاريف : مصاريف تدخل مباشرة في بعض الأقسام ، ولا توجد

صعوبة في تحميلها مادامت تخصص مباشرة للأقسام المتعلقة بها، أما المصاريف الأخرى فتوزع بين الأقسام بنسب

مئوية مختلفة تسمى بمفاتيح التوزيع ويظهر هذا الجدول كما يلي :

جدول (1-1) : يمثل التوزيع الأولي للمصاريف غير المباشرة :

طبيعة المصاريف	المجموع	الأقسام المتجانسة							
		أ	ب	ج	د	هـ	و	ز	
1م									
2م									

المصدر : سعاد حمدية , مذكرة متقدمة لمتطلبات الماجستير ،مرجع سبق ذكره ،ص40

2/ التوزيع الثانوي للتكاليف غير المباشرة : "والذي يتضمن توزيع تكاليف الأقسام المساعدة على الأقسام

الرئيسية التي يستفيد منها بالإستناد إلى مفاتيح التوزيع"<sup>2</sup>

1 سعاد حمدية ، مرجع سبق ذكره ،ص40

2 حكوم حنان ، مرجع سبق ذكره ، ص30

المراحل المختلفة للحساب والتكاليف الوسيطة: 1

تحتوي طريقة مراكز التحليل على ثلاثة مراحل أساسية لتحليل الأعباء

المرحلة الأولى: تجميع الأعباء حسب معيار مباشرة وغير مباشرة

المرحلة الثانية: حساب تكاليف مراكز التحليل، حيث أن الأعباء غير المباشرة تخصص وتوزع بين مراكز

التحليل ثم تتم عملية التنازل بين المراكز المساعدة والمراكز الرئيسية

المرحلة الثالثة: تحديد التكاليف النهائية حسب كل منتج، كل طلبية أو نشاط أو خدمة

— تتلخص عملية التوزيع الثانوي للمصاريف غير المباشرة في الجدول التالي:

جدول (1-2): يمثل التوزيع الثانوي للمصاريف غير المباشرة

الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة		الوظائف المصاريف
3	2	1	ب	أ	
					التوزيع الأولي ←
					التوزيع الثانوي ←
					المجموع ←
					وحدة العمل ←
					عدد وحدات العمل ←
					تكلفة وحدة العمل ←

المصدر: سعاد حمدية، مرجع سبق ذكره، ص 42

الانتقادات الموجهة لنظرية التكاليف الإجمالية:

"— تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل يؤدي إلى جهود تنظيمي بها، و أي تغيير في الهيكل التنظيمي خلال

الدورة يستوجب النظر من جديد في نظام حساب التكاليف بغية إعادة تحديد مراكز التحليل"<sup>2</sup>

1 نفس المرجع و الصفحة سابقا

2 سعاد حمدية، مرجع سبق ذكره ص 42

" عند تحميل التكاليف الثابتة على الوحدات المنتجة وفقا لهذه الطريقة يجعل منها تكاليف منتج في حين

أن هذه التكاليف (الثابتة) تعد تكاليف زمنية ترتبط بالفترة المحاسبية"<sup>1</sup>

" يمكن إستخدام الإنتاج في التلاعب برقم الربح حيث أنه كلما زاد حجم الإنتاج تقل تكلفة الوحدة

المنتجة ومن ثم تقل تكلفة البضاعة المباعة ويزداد رقم مجمل الربح"<sup>2</sup>

## 2/ طريقة التكاليف الجزئية :

"هي التي تقوم على تحميل وحدات النشاط بجزء من عناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة خلال الفترة

أما الجزء الباقي من عناصر التكاليف فيعتبر فيعتبر أعباء تحمل على قائمة الدخل ويرتكز على مبدأ الفصل بين

المصاريف المباشرة وغير المباشرة أو المصاريف الثابتة والمصاريف المتغيرة والمصاريف المتغيرة ، ويتضمن ثلاث

طرق لحساب التكلفة تتمثل في طريقة التكاليف المباشرة ، طريقة التكاليف المتغيرة ، و طريقة التحميل العقلاني"<sup>3</sup>

## 1 / طريقة التحميل العقلاني :<sup>4</sup>

"هي عبارة عن وسيلة لتعديل تغيرات مستوى النشاط على تكلفة وحدة العمل ، أي يكون التحميل

العقلاني عندما يتم حساب جزء الأعباء الثابتة حسب مستوى النشاط ، " والأخذ بعين الإعتبار الجزء المستغل من

التكاليف الثابتة وهذا مقارنة بمستوى النشاط العادي ، والفرق يضاف أو يطرح من النتيجة"<sup>5</sup>

مبدأ الطريقة : يهدف التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة إلى جعل التكاليف الثابتة المحملة تتغير بتغير حجم النشاط

، بمعنى إزالة تغير حجم الإنتاج في حساب التكلفة وفق مايلي :

— الفصل بين الأعباء الثابتة والمتغيرة ، يسمح بالحصول على سعر التكلفة العقلاني يقترب من الثبات

— إستخدام معامل التحميل العقلاني والذي يتم حسابه وفق العلاقة التالية :

$$\text{معامل التحميل} = \frac{\text{المستوى الحقيقي للنشاط}}{\text{المستوى العادي للنشاط}}$$

1 غسان فلاح المطارنة ، مرجع سبق ذكره ،ص88

2 حكوم حنان ،مرجع سبق ذكره، ص30 ص31

3 سعاد حمدي ، مرجع سبق ذكره،ص43 و44

4 مصطفى بن عبد الرزاق ، تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة لمعالجة التكاليف مع إمكانية تصور نظام في المؤسسة ABC العمومية الإستشفائية ، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر الأكاديمي ، ص 7.

5 حكوم حنان ،مرجع سبق ذكره، ص31

حيث أن المستوى الفعلي هو عبارة عن النشاط الذي حققته المؤسسة أثناء العملية الإنتاجية ، أما المستوى العادي هو الحجم النظري التي تسعى المؤسسة لتحقيقه

— حساب التكاليف الثابتة المحملة عقلائيا

**التكاليف الثابتة المحملة عقلائيا = التكاليف الثابتة الفعلية × معامل التحميل العقلائي**

— حساب الفرق بين التكاليف الثابتة الفعلية والتكاليف الثابتة المحملة عقلائيا هذا الفرق يمثل: — إذا كانت

الفعلية أكبر من المحملة عقلائيا يسمى تكلفة البطالة (عجز النشاط)

— إذا كانت الفعلية أصغر من المحملة عقلائيا يسمى فائض النشاط (ربح، زيادة الفعلية)

**2/ طريقة التكاليف المتغيرة<sup>1</sup>:** تقوم هذه النظرية على أساس أن يتم تحميل الإنتاج بالتكاليف المتغيرة فقط وإستبعد

التكاليف الثابتة ، وذلك على إعتبار أن التكاليف الثابتة هي تكاليف غير مرتبطة بالمنتج وهي ثابتة وموجودة سواء

تم الإنتاج أم لم يتم ، و تقوم هذه النظرية. وتقوم هذه النظرية على الأسس التالية:

— إن التكاليف المتغيرة هي تكاليف إنتاج ويجب تحميلها على تكلفة الوحدة المنتجة .

— أن يتم تقييم مخزون أول المدة وآخر المدة للإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل بتكلفته المتغيرة .

تعتبر هذه النظرية الطريقة المثلى لتوزيع التكاليف المتغيرة على الأقسام والإنتاج بطريقة أكثر دقة من توزيع

التكاليف الثابتة.

**3/ طريقة التكاليف المباشرة وغير المباشرة<sup>2</sup>:**

لقد نادى أنصار هذه النظرية بالتخلص من التكاليف غير المباشرة وعدم تحميلها على وحدات الإنتاج

والمبيعات ، وإنما تحمل على أهما تكاليف زمنية ، وفقا لهذه النظرية يتم تحميل وحدات الإنتاج بالتكاليف غير

المباشرة فقط، وذلك إستنادا إلى أن هذه التكاليف أنفقت من أجل هذا الإنتاج ، ويحمل الإنتاج المباع بالتكاليف

1 غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص79 ص94

2 نفس المرجع السابق، ص94



التسويقية المباشرة . ويتم إستبعاد التكاليف غير المباشرة من تكلفة المنتج ، لذلك سميت هذه النظرية بنظرية

التكاليف المباشرة

مضمون مدخل التكاليف والأسس التي يقوم عليها : يقوم مدخل التكاليف المباشرة على ثلاث أسس رئيسية

هي:<sup>1</sup>

1/ دراسة العلاقة بين عناصر التكلفة المختلفة وحجم الإنتاج

2/ التفرقة بين تكلفة العناصر التي تتغير في مقدارها بالتغيرات في حجم الإنتاج ، والتكلفة التي لا ترتبط في

مقدارها بما يطرأ من تقلبات على حجم الإنتاج ، وإعتبار المجموعة الأولى بمثابة عناصر التكلفة متغيرة وإعتبار

المجموعة الثانية بمثابة عناصر التكلفة الثابتة

3/ إعتبار التكلفة المتغيرة من مكونات الإنتاج يجب أن تتحمل وحدة المنتج بنصيبها منها ، وإعتبار عناصر

التكلفة الثابتة من أعباء الفترة المحاسبية ولا يستدعي الأمر تحميل المنتجات بأي حصة منها .

3/ طريقة التكاليف المعيارية :

— تعريف نظام التكاليف المعيارية :

" التكاليف المعيارية هي تكاليف معدة مسبقا أي التكلفة المخمنة أو المقدرة لصنع وحدة واحدة أوأها

عددالوحدات المقدرة للإنتاج خلال فترة زمنية محددة . وتستخدم كمقياس يتم من خلاله مقارنة التكاليف الفعلية

. وتمثل التكاليف المعيارية عادة تكاليف الإنتاج المخططة تحت ظروف وشروط معينة للكفاءة محددة من الأداء

والتي تتناسب مع هذه الشروط"<sup>2</sup>

— يقوم نموذج التكاليف المعيارية الجيد بترجمة العلاقات المباشرة القائمة بين خدمات عناصر المدخلات

والمخرجات في صورة معايير فنية، ويعتمد في ذلك على دراسات علمية وتجريبية لتحديد أفضل علاقة بين وحدة

1 عبد الحي مرعي وآخرون ، مرجع سبق ذكره، ص218

2 د عدنان هاشم السامرائي ، محاسبة التكاليف ، الجزء الأول ، منشورات الجامعة المفتوحة ، 1998، ص425

المنتج وإحتياجاتها من كمية المواد وزمن العمل في ضوء العوامل المؤثرة في هذه العلاقة على مر الزمن . وبالتالي فإنه يفترض أن رقم التكلفة الذي يتحدد من خلال هذا النموذج يوضح ما يجب أن تكون عليه تكلفة الأداء بالفعل .  
و الفرق بين التكلفة المقدرة على هذا النحو والتكلفة المحققة فعلا يمكن رده إلى كل أو بعض العوامل التالية :

1/ التقلبات في الأسعار النسبية للمواد المباشرة

2/ التقلبات في معدلات الأجور المباشرة

3/ التغيرات في مستويات الإنتاج

4/ التغيرات في معدل تدفق الإنتاج<sup>1</sup>

يتكون هذا النظام من العناصر التالية<sup>2</sup>:

أ/المعيار: وهو عبارة عن مقياس أو معدل أو رقم يتم تحديده مقدما وفقا لمواصفات هندسية لتقدير كل من:

— المواد اللازمة لمنتج معين من حيث التحديد الأمثل للكمية والمعايير

— العمالة اللازمة لمنتج معين من حيث العدد الأمثل والخبرة، ومعدل الأجور

— الأعباء الإضافية اللازمة لمنتج معين، بحيث يصبح نموذجا لما يجب أن تتعداه التكلفة الفعلية في ظل توافر

الظروف المناسبة التي تمكن من الوصول بمستوى الأداء إلى درجة الجودة

ب/ معايير الأداء : والتي تعبر عن ما يجب أن تكون عليه العلاقة المفضلة بين خصائص المدخلات وخصائص

المخرجات.

ج/ معايير التكلفة : فهي التكلفة التي تتحدد مقدما على أساس علمي بحيث تصبح نموذجا لما يجب أن تتعداه

التكلفة الفعلية في ظل توافر الظروف المناسبة التي يمكن من خلالها التوصل بمستوى الأداء إلى درجة الجودة

1 الدكتور عبد الحي مرعي وآخرون ، مرجع سبق ذكره ، ص 60

2 د .أحمد حلمي جمعة ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، الطبعة الأولى ، 2011، ص 42 وص 43 وص 44

د/ التكلفة المعيارية : هي التكلفة التي يتم قياسها على أساس المعايير لحجم معين من الإنتاج أو الإنجاز الذقد يكون وحدة واحدة .

ويمكن أن تأخذ التكلفة المعيارية لوحدة المنتج المعادلة التالية :

التكلفة المعيارية = معيار عيني (الكمية أو الوقت ) × معيار مالي (السعر)

**— أهداف نظام التكاليف المعيارية <sup>1</sup> :** يحقق إستخدام التكاليف المعيارية أهداف متعددة للإدارة ففي البداية

ونتيجة لحدة المنافسة بين المؤسسات تمثل الهدف الرئيسي في رقابة وخفض تكلفة الوحدة المنتجة كذلك توسعت مجالات إستعمالها لتشمل الأهداف التالية :

**1/ المساعدة في التخطيط :** تقوم فكرة التكاليف المعيارية على التحديد المسبق وبصورة علمية وموضوعية لعناصر

تكاليف الإنتاج لفترة مستقبلية معينة ويخدم هذا التحديد المسبق المساعدة في تحديد أسعار بيع المنتجات في ظروف المنافسة الحادة

— المساعدة في تحديد دخل المؤسسة أو قياس أرباحها مسبقا

— تساعد في وضع الخطط وترجمتها كميا وماليا على ضوء التوقعات المستقبلية

**2/ المساعدة في الرقابة على التكاليف :** من خلال المقارنة بين التكاليف الفعلية والتنبؤية وتحدد الإنحرافات

وأسبابها والمسؤولون عنها لتسهيل إتخاذ الإجراءات التصحيحية

**3/ المساعدة في تقييم الأداء :** من خلال قياس كفاءة الأداء للمستويات الإدارية المختلفة بفعل تجزئتها إلى

مراكز للمسؤولية مما يسمح بالكشف عن ظواهر عدم الكفاءة في الأداء

**4/ المساعدة في إتخاذ القرارات المتعلقة بتحديد الحد الأدنى للسعر الذي يمكن أن تقبله الإدارة :**

— تحديد مستويات الإنتاج — تحديد تشكيلة الإنتاج التي تحقق أكبر ربحية

## 5/ السرعة في الحصول على بيانات التكاليف لأغراض مختلفة

الجدول رقم (1-3): مقارنة بين مختلف أنظمة التكاليف

المزايا	العيوب	
<p>— تحديد المسؤوليات بدون أي غموض</p> <p>محاسبة سهلة وسريعة</p> <p>إستعمال سهل على مستوى المراكز</p>	<p>— تحديد التكلفة المباشرة مقارنة بما كان عليه في مرحلة ما من مراحل إعداد التكاليف</p> <p>— سوء تقدير القيمة الحقيقية لتكاليف الإنتاج المخزون</p>	التكاليف المباشرة
<p>— تحديد أدنى عتبة يمكن أن يصل إليها نشاط المنشأة والتي يصعب الوصول إليها</p> <p>— يسهل إتباع منهج إقتصادي</p>	<p>— غير متوافق مع التكاليف المباشرة على مستوى المراكز</p> <p>— صعوبة التفاضل "النشاط/ الهيكل"</p> <p>— سوء تقدير القيمة الحقيقية بتكاليف الإنتاج المخزون</p>	التكاليف المتغيرة
<p>— سهولة إتخاذ القرارات بالنسبة :</p> <p>— للإستثمار</p> <p>— للمنافسة</p> <p>تناسق مع الأسعار</p>	<p>— بسبب تباطؤ نوعا ما وبالتالي يصبح تقديري</p> <p>— التقييم الصحيح بتكاليف المنتج التام المخزن</p> <p>— يتطلب توزيع العملية إلى عدة المراحل</p>	التكاليف الثابتة
<p>— التحكم في التكاليف والمخزونات</p> <p>— يعتبر مؤشر هام بالنسبة للتجار</p> <p>— التحكم في الأسعار والنتائج</p>	<p>— تطبيقه محدود نظرا لعدم فعاليته في معظم المصالح</p>	التحميل العقلاني

Source :jean ,lochard ;la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité ;édition d'organisation ;1998 ;p97

**المبحث الثالث: دور الطرق الحديثة في تخصيص التكاليف**

— نتيجة الإفتتاح الإقتصادي وإزدياد المنافسة بين الشركات وتعدد الأصناف التي تنتجها الشركة الواحدة لتلبية رغبات الزبائن ، ظهر واضحا لدى العديد من إدارات الشركات قصور أنظمة التكاليف التقليدية عن تلبية إحتياجات تلك الإدارات ببيانات تكاليف دقيقة وصحيحة ، كما أنها تعاني من ضعف واضح في عملية إحتساب التكلفة وخصوصا عند وجود العديد من المنتجات والأصناف التي تنتجها الشركة ، ونتيجة لما سبق ظهرت في العقود الأخيرة أنظمة حديثة لإحتساب التكاليف .

**المطلب الأول: الإنتقادات الموجهة للطرق التقليدية: <sup>1</sup>**

إن أهم العيوب للأنظمة التكليفية كما يشير إلى ذلك (نصر والكخن ، 1997) أنها :

- تستخدم الأنظمة التقليدية علاقات مبسطة في توزيع التكاليف بحيث يتم تجاهل تعقيدات الأنشطة الإنتاجية الحديثة وينجم عن ذلك وبشكل كبير تشويه تكلفة المنتج وخاصة في الشركات متعددة المنتجات
- تستند الأنظمة التقليدية في معظمها إلى متغيرات مالية (كتكاليف العمل والمواد) مع أن متطلبات العملية الإنتاجية الحديثة تعتمد أساسا على عناصر التكاليف الإضافية التي تكون في معظمها ثابتة
- كما يشير (هورنجرن وآخرون ، 1996م) إلى أنه من عيوب الأنظمة التقليدية أنها تقوم على إفتراض وجود عدد محدود من مجتمعات التكلفة للشركة على إختلاف أنشطتها مما يبرز عدم إنسجام وغياب في العلاقة المسببة بين التكلفة الإضافية إتخاذ قرارات خاطئة خاصة بالأنشطة أو المنتجات
- ويضيف (درغام ، 2005م) " أن من عيوب الأنظمة التقليدية للتكاليف هو أنها تقوم على إفتراض أن

المنتجات أو الخدمات تستهلك الموارد وفقا لحجم الإنتاج، أي إرتباط العديد من عناصر التكاليف غير المباشرة بالحجم ، مما قد ينشأ عنه قيم غير دقيقة لعناصر التكاليف غير المباشرة التي تدخل ضمن تكلفة المنتجات النهائية

1 د. عمر عيديمسلم الجعدي ، معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ،الكلية الجامعية للعلوم التطبيقية — فلسطين، غزة ،أبحاث إقتصادية وإدارية — العدد السادس — ديسمبر 2009

— وأنها تفترض أن تكلفة العمل المباشرة تشكل جزءا كبيرا من تكلفة المنتج الإجمالية . إن هذا الفرض لم يعد قائما الآن إذ أن تكلفة العمل المباشر لم تعد تشكل إلا نسبة قليلة في هيكل التكلفة ، وإلى درجة أن العديد من الشركات الصناعية الإلكترونية أخذت تصنف هذه التكاليف على أنها صناعية إضافية وليست مباشرة نظرا لضآلة حجمها نسبيا "

كما يضيف درغام نقلا عن (N elson 1992) " أن الإدارة المنشآت ركزت في الآونة

الأخيرة على عملية تخفيض التكاليف غير المباشرة والتي تعد النشاط الأساسي في الظروف الاقتصادية

السائدة الآن."

### المطلب الثاني : الطرق الحديثة لحساب التكاليف (طريقة التكلفة المستهدفة )

#### — مفهوم التكلفة المستهدفة :<sup>1</sup>

هناك العديد من التعاريف التي وردت في سياق هذا المفهوم ، وفيما يلي بعضا منها :

— عرفها د. حياني "بأنها طريقة لتخطيط التكلفة تركز على المنتجات ذات عمليات التشغيل المتميزة أو الخاصة والدورة الحياتية القصيرة نسبيا، وأنها طريقة التكلفة التي تستخدم في المرحلة الأولى من دورة حياة المنتج، أي مرحلة الأبحاث والتطوير وهندسة المنتج".

— في حين يرى كوبر " Cooper,R " أن التكلفة المستهدفة " عبارة عن طريقة محددة

لتحديد التكلفة التي من خلالها يجب إنتاج المنتج المقترح مع جودة وأداء وظيفي محدد وذلك لتوليد الربح

المطلوب "

— كما عرفها د . محمد سعيد أبو العز ، بأنها نشاط يهدف لخفض التكلفة على مدى دورة حياة المنتجات

الجديدة مع التأكيد على الجودة ومتطلبات العميل الأخرى من خلال تفحص كل الأفكار الممكنة لخفض التكلفة

في مراحل تخطيط المنتج والبحوث والتطوير .

1حكوم حنان ، مرجع سبق ذكره، ص 74.

لذلك فإن أسلوب التكلفة المستهدفة يقوم على أن :

التكلفة المسموح بها وهي التكلفة المستهدفة = سعر البيع المتوقع - الربح المرغوب فيه

### — خصائصها :

يتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بعدة خصائص :

— إن المشروعات متعددة المنتجات وذات الطاقة الإنتاجية الصغيرة أكثر إستفادة بأسلوب التكلفة المستهدفة من

الشركات متعددة المنتجات ذات الطاقة الإنتاجية الكبيرة

— من أهم خصائص التكلفة المستهدفة على الإطلاق أنها تهدف إلى تخفيض التكاليف

— أنها ليست أسلوب إداري لمراقبة التكاليف بالمعنى التقليدي

— يطبق أسلوب التكلفة المستهدفة في مرحلة التطوير والتصميم وهي بالطبع تختلف عن نظم مراقبة التكاليف

المعيارية التي يتم تطبيقها في مراحل الإنتاج

### — مراحل تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة :

يمكن تلخيص مراحل تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة كما يلي :

— المرحلة الأولى : تحديد سعر البيع المستهدف ، وهو السعر الذي يكون العملاء على إستعداد لسداده مقابل

الحصول على المنتج

— المرحلة الثانية : خصم هامش الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف ، للوصول إلى التكلفة المستهدفة

— المرحلة الثالثة : تقدير التكلفة الفعلية للمنتج

— المرحلة الرابعة : في حالة تجاوز التكلفة الفعلية للتكلفة المستهدفة ، يتم دراسة المختلفة لتخفيض التكلفة الفعلية

بحيث تصبح معادلة للتكلفة المستهدفة

المطلب الثالث: نظام الإدارة بالأنشطة وعلاقته بنظام ABCمفهوم نظام الإدارة بالأنشطة :

قد يواجه مفهوم الإدارة على أساس الأنشطة إختلافا بين الكتاب والباحثين ، حيث يمكن تعريفه على أساس الهدف الرئيسي الذي يتم من أجله إستخدام وتوظيف الإدارة على أساس الأنشطة، و هو التحكم في التكلفة بالشكل الذي يؤدي إلى تحقيق التخفيض المستهدف منها .

— ومن هذه الزاوية أوضحت دراسة Carolfi أن الإدارة على أساس الأنشطة هي مدخل

ذو دور هام في تخفيض التكاليف وذلك عن طريق تشجيع المديرين على زيادة الإهتمام بالأنشطة

والعمليات وليس الإهتمام بالتكاليف فقط (Carolfi,1996)

كما أوضح Kren في دراسته أن الإدارة على أساس الأنشطة هي أسلوب يعتمد على

إستخدام معلومات محاسبية للتحكم في التكاليف، وخاصة التكاليف غير المباشرة المحملة على الأنشطة

(Kren,2004)

— إن تقسيم مراحل تصنيع المنتج أو تقديم الخدمة إلى أنشطة له بعد إداري واضح لدى العديد من المنشآت

التي تهتم فيها الإدارة بتحليل التكلفة وتقييم ربحية المنتج أو الخدمة المقدمة .

ففي ظل زيادة المنافسة الشديدة بين الشركات في السنوات الأخيرة أصبح هناك إهتمام واضح من إدارة

الشركات بالبحث عن وسائل مختلفة من شأنها تخفيض تكلفة السلع المنتجة أو الخدمات المقدمة ، ومن وسائل

الحديثة في هذا المجال والتي إستمدت من نظام التكاليف على أساس الأنشطة أسلوب الإدارة المبنية على الأنشطة ،

حيث يقوم هذا الأسلوب على تحديد واضح لجميع الأنشطة الموجودة في المنشأة .

— وتقسم هذه الأنشطة إلى مجموعتين هما :

**1/** أنشطة ذات قيمة مضافة



## 2/ أنشطة ليس لها قيمة مضافة

— يعتبر النشاط ذا قيمة مضافة إذا كان القيام به يؤدي إلى :

أ/ إضافة قيمة للسلعة أو الخدمة من وجهة نظر المستهلك

ب/ كان لدى المستهلك الرغبة في دفع مبلغ مقابل تلك الإضافة أي أن قيمة النشاط الإضافية تقيم من

وجهة نظر مستهلك السلعة أو الخدمة ، كما تتطلب وجود رغبة من المستهلك بدفع سعر أعلى نتيجة هذه

الإضافة وبناء عليه فإن الأنشطة الأخرى التي تتوفر بها شرطان السابقان تصنف أنشطة ليس لها قيمة مضافة

"— وفي الشركات الصناعية هناك العديد من الأنشطة التي يتطلبها إنتاج السلعة ، يعتبر فيها نشاط التصنيع

الفعلي أي النشاط الذي يبدأ بعملية تحويل المادة الخام إلى السلعة نشاط ذا قيمة مضافة ، أما باقي الأنشطة فهي

أنشطة ليس لها قيمة مضافة"<sup>1</sup>

يتضمن نظام الإدارة بالأنشطة مايلي:

— تحليل مسببات التكلفة

— تحليل الأنشطة

— قياس الأداء

كما يلي هذا النظام إحتياجات الإدارة من المعلومات المستمرة لتحقيق ثلاث أغراض:

— إدارة وتحفيز تحسين التكلفة

— تحسين التعليم على مستوى المنشأة

— تدعيم القرارات العملية التي يعتمد إتخاذ القرار فيها على التكلفة

1 د أبو نصار ، مرجع سبق ذكره ، ص189

مراحل تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة **ABM**

يتطلب وضع نظام الإدارة على أساس الأنشطة ثلاث مراحل وتمثل فيما يلي :

1/ التعرف على الأنشطة الرئيسية التي تتم في المؤسسة

2/ تحديد التكاليف على مراكز التكلفة التي تنتمي إليها الأنشطة

3/ تحديد عامل أو مسبب التكلفة لكل نشاط والذي يتم على أساسه حساب تكلفة النشاط

علاقة نظام الإدارة على أساس الأنشطة بنظام **ABC**

— إن عملية تصميم ووضع محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تدرج في إطار تسييري متكامل يتطلب

القيام بإعادة تنظيم المؤسسة وتحليل كل أنشطتها ، وهذا يعني رفض أو التخلي على كل ما هو سابق بل يتبقى

الحفاظ على الرصيد الإيجابي للطرق والإجراءات المتعلقة بالأنظمة السابقة والعمل على البناء عليها حتى يمكن

التحكم في عناصر التسيير للمؤسسة والانتقال تدريجيا إلى نظام فعال و يعد التسيير على أساس الأنشطة **ABM**

مرن قابل للتطوير ينسجم مع الأدوات التسييرية الأخرى منها التكاليف على أساس الأنشطة ، حيث يعد الإطار

الذي تعمل من خلاله طريقة التكاليف على أساس الأنشطة **ABC** بحيث يشكلان نظاما متكاملًا لسير المؤسسة ،

"وتعد طريقة **ABC** الأداة الرئيسية والفاعلة لمراقبة التسيير في نظام **ABM** من حيث اعتبارها مصدر

رئيسي

للمعلومات وإستخدامها أسس واحدة للتقنيات التي تساعد على إتخاذ القرارات وبرمجة العمليات وإعداد الموازنات

وفي نفس الوقت يوفر نظام التسيير على أساس الأنشطة الإطار الملائم والمرن لتطبيق طريقة التكاليف على أساس

الأنشطة، لذلك ينصح الخبراء عند وضع أحد النظامين في مدة واحدة أو بصفة مستقلة لضمان الإنسجام وتحقيق

أقصى حد للفعالية والأداء الجيد.<sup>1</sup>

1 بيرير فاطمة ، نظري حديثة ، مرجع سبق ذكره،ص

الفرق بين نظام ABC و ABM :

يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على تحديد التكلفة في حين يهدف نظام الأنشطة الإدارية على تغييرها .

يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على تحليل الوضع القائم بينما يركز نظام الأنشطة الإدارية على محاولة

تعديلها

يركز نظام التكاليف على أساس الأنشطة على النواحي التشغيلية والتكتيكية بينما يركز نظام الأنشطة

الإدارية على النواحي الإستراتيجية .

خاتمة الفصل:

— لقد تم في هذا الفصل مناقشة أغلب المصطلحات المستخدمة في محاسبة التكاليف وقبل الولوج في دراسة هذه المفاهيم تم توضيح الفرق بين مختلف المصطلحات المتعلقة بالتكاليف والمصروفات والنفقة والخسارة كذلك أهم التصنيفات التي تشملها مختلف التكاليف بحيث قمت بإختيار أهم تبويبات التكاليف بالإضافة إلى أسس تخصيصها إضافة إلى ذلك فقد تم عرض الطرق التقليدية المستعملة في حساب التكلفة، و التي كان مفادها أن التكلفة الكلية تقوم على أساس التحميل الكلي لجميع عناصر التكلفة سواءا كانت متغيرة أو ثابتة وسواءا كانت مباشرة أو غير مباشرة، ومن تم عرضنا مختلف التكاليف الجزئية التي تقوم على جزء فقط من التكاليف إلى المنتج أو الخدمة المقدمة والتي تضم (طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، كذلك طريقة التكاليف المتغيرة وطريقة التكاليف المباشرة. مع العلم أن كل الطرق تتميز بإيجابيات ولكنها لا تخلو من العيوب، كما تتضمن الطرق التقليدية طريقة التكاليف المعيارية التي تعمل على إمكانية تقدير التكاليف وتحليل الفروقات وبالتالي وضع الموازنات التقديرية.

و في الأخير تطرقت إلى دور الطرق الحديثة في تخصيص التكاليف تمهيدا للفصل الثاني، حيث عرضنا أهم الإنتقادات التي تعرضت لها الطرق التقليدية ومن تم الطرق الحديثة من بينها طريقة التكلفة المستهدفة التي تعتمد على البدء بتحديد سعر البيع المستهدف الذي يطرح منه الربح المستهدف للوصول إلى التكلفة المسموح بها، بالإضافة إلى نظام الإدارة على أساس الأنشطة وعلاقتها بنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

### مقدمة الفصل:

نتيجة قصور الأنظمة التقليدية عن تلبية رغبات الإدارة أدى ذلك إلى ظهور أنظمة حديثة لحساب التكاليف من بينها نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة الأكثر شيوعا وهو المعمول به حاليا الذي يعمل على تحقيق مستوى متميز من الدقة في تحديد التكاليف من خلال تركيزه على الأنشطة ويقدم لها معلومات تعمل على زيادة كفاءة الأنشطة واتخاذ القرارات الصحيحة وفي ضوء الإصلاحات التي عممت تطبيق محاسبة التكاليف جاءت هذه الدراسة لإظهار كيفية إستخدام هذا النظام في تحديد تكلفة الخدمات الصحية .

### المبحث الأول: قياس محاسبة التكاليف في المؤسسات الخدمية الصحية

يعتبر قطاع الصحة من أهم القطاعات في أي دولة وفي ظل الإصلاحات التي عملت على تحسين وتزويد المؤسسات الصحية بكل ما هو جديد للنهوض بهذا القطاع هذا الأخير أدى إلى تضاعف نفقات الصحة ومن هنا تطلب الأمر إلى وضع استراتيجيات التي من شأنها التحكم في التكاليف مع الحفاظ على المستوى المناسب للخدمة الصحية ومن بين ما اتبع لتحقيق ذلك نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

### المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المؤسسات الخدمية الصحية<sup>1</sup>

تعتبر المؤسسات الصحية وخصوصا المستشفيات من المؤسسات معقدة التركيب والتنظيم تعتمد في تقديم خدماتها على مهام واجراءات متعددة ومتداخلة.

#### مفهوم المؤسسة الصحية :

تعد المؤسسة الصحية من المؤسسات الهامة في المجتمع، تتولى تقديم مزيج متنوع من الخدمات الصحية وتساهم في رفع المستوى الصحي للأفراد

#### تعريف المؤسسة الصحية :

يقصد بالمؤسسة الصحية كل مؤسسة تقدم الرعاية الصحية بشكل مباشر مثل المستشفيات والمراكز الصحية والعيادة والمراكز المتخصصة...، أو بشكل غير مباشر مثل المختبرات والإدارات الصحية ذات الخدمات المساندة.

#### مفهوم الخدمة الصحية :

تمثل الخدمة الصحية الناتج الأساسي للمؤسسات الصحية وتتعدد هذه الخدمة تبعا لنوع وأهداف المؤسسة المقدمة لها.

<sup>1</sup>ساعد حمدية، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية ، مذكرة متقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، تخصص محاسبة ، جامعة بسكرة ، ص13

### تعريف الخدمة الصحية :

"تعرف الخدمة من منظور اقتصاد الخدمات بأنها المنتج الغير مادي الذي يحتوي في مضمونه على عمل وأداء لا يمكن

إمتلاكه ماديا فهي ذلك النشاط أو المنفعة التي يقدمها طرف إلى آخر وتكون في الأساس غير ملموسة ولا يترتب عليها أي ملكية, فتقديم الخدمة قد يكون مرتبط بمنتج مادي أو لا يكون.<sup>1</sup>"

### خصائص الخدمة الصحية :

تتمثل خصائص الخدمة الصحية فيما يلي :

#### عدم ملموسية الخدمة الصحية :

فالخدمة الصحية ليس لها كيان مادي, حيث يفقد متلقيها القدرة على إصدار القرارات وأحكام بناء على تقييم محسوس لها من خلال لمسها أو تذوقها أو شمها أو إدراكها أو رؤيتها قبل شرائها. عدم الانفصال بين وقت الإنتاج ووقت الإستهلاك(التلازمية) :

يتم إنتاج الخدمة الصحية وإستهلاكها في وقت واحد, فالخدمة الصحية ليست منتج يركب ويخزن ثم يباع فيما بعد عدم تجانس الخدمات الصحية :

تتسم الخدمات الصحية بالتغير والتقلب المستمرين حيث توجد إختلافات كثيرة عند أدائها.

#### عدم قابلية الخدمات الصحية للتخزين :

الخدمات الصحية لا يمكن تخزينها بهدف البيع أو الإستهلاك اللاحق حيث يتم إستهلاكها بمجرد إنتاجه ا

تذبذب الطلب :

يتميز الطلب على الخدمات الصحية بالتذبذب وعدم الإستقرار حيث يختلف من يوم إلى آخر ومن ساعة إلى أخرى.<sup>1</sup>

أنواع الخدمة الصحية :

الخدمات الصحية الشخصية :

هي تلك الخدمات الصحية الوقائية أو العلاجية التأهيلية التي تقدم للفرد من طرف الطبيب أو من قبل مؤهلين للتشخيص والعلاج والرعاية الصحية.

الخدمات الصحية العامة :

هي الخدمات التي تستهدف حماية صحة المواطنين والإرتقاء بها وتتولى الدولة عادة مسؤولية تقديمها من بين الأنشطة التي تشتمل عليها:

-مكافحة الأمراض المعدية

-الإشراف المباشر على رعاية الأمومة والطفولة.

المطلب الثاني نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة الصحية<sup>2</sup>

من أجل أن تتمكن محاسبة التكاليف من تحقيق الأهداف المرجوة منها لا بد أن يتوفر لها نظام جيد ومتكامل للتكاليف ، يتم من خلاله وضع الاجراءات والوسائل المناسبة لتجميع بيانات التكاليف و تبويبها وتحليلها وتسجيلها في سجلات ومستندات معينة وبالقدر المناسب من التفاصيل الملائمة ، لغرض تحديد تكاليف الخدمات والأنشطة المختلفة في المؤسسة الصحية، ويسهل الوصول الى النتائج و توفير المعلومات الضرورية لادارة

1 نفس المرجع ،ص20

2 نفس المرجع ، ص26-30



المؤسسة لممارسة مختلف وظائفها و تحقيق الرقابة الفعالة على جوانب النشاط بها ، و قياس كفاءة أداء العمليات المختلفة و اتخاذ القرارات

و يعرف نظام محاسبة التكاليف على أنه مجموعة من المقومات و الأجزاء المرتبطة و المترابطة ، التي تسعى الى تحقيق أهداف محاسبة التكاليف

### و تلخص أهداف هذا النظام في :

-ضبط و رقابة عناصر التكاليف

-قياس تكلفة الانتاج

-توجيه القرارات الادارية المختلفة

و من بين أهم العوامل المؤثرة على نظام محاسبة التكاليف من حيث درجة تعقيده و حجم البيانات و المعلومات الناتجة عنه مايلي :

\_حجم المؤسسة

\_نظام و طريقة الانتاج

\_تنوع المنتجات و تعددها

\_و تتمثل المقومات الأساسية لنظام محاسبة التكاليف في مؤسسة صحية( شأنها في ذلك شأن أي نوع آخر من المؤسسات الإنتاجية أو الخدمية ) في :

\_دليل وحدات التكلفة أو النشاط:تتمثل وحدة التكلفة في وحدة الإنتاج النهائي التي ينسب إليها عناصر

التكاليفالخاصة بأوجه النشاط المختلفة و تتخذ معيارا لقياس تكلفة المنتجات الرئيسية و لفرعية, و فيما يتعلق

بالمؤسسة تمثل الخدمات الصحية وحدة إنتاج التكلفة بها, مع ضرورة مراعات عدم تجانس الخدمات التي تقدمها

وذلك لإرتباط كل منها بحالة المريض و العلاج اللازم، وفي هذا الإطار يمكن التعبير عن نوعين من الخدمات في

المؤسسة الصحية هما:

- الخدمة كمنتج نهائي<sup>1</sup>: وهي الهدف الاساسي من قيام المؤسسة الصحية واهم مخرجات النشاط فيها, من بينها الخدمات المقدمة في الأقسام الداخلية أو غرفة العمليات أو العيادة الخارجية, ويعبر عن وحدة التكلفة في هذه المراكز بالعناصر المميزة لكل خدمة من الخدمات التي تؤديها والتي من أجلها تصرف النفقات و تخصص لتلك المراكز.
- الخدمة كمنتج فرعي: وتتمثل في الخدمات التي تؤديها الإدارات و الأقسام الفنية المساعدة في المؤسسة الصحية, و التي من شأنها تسهيل مهمة مراكز النشاط الرئيسية مثل: المختبر, الإدارة, الصيانة... و حتي يمكن تصميم دليل مناسب لوحدات التكلفة ينبغي إتخاذ عدد من الخطوات أهمها: حصر الخدمات التي تقدمها المؤسسة الصحية و محاولة تقسيمها إلى مجموعات متجانسة, و تقسيم كل مجموعة داخلية إلى مجموعة بنود متجانسة و إختيار وسيلة فنية إقتصادية للتعبير عن الوحدات التي تقاس بها كل خدمة أو كل مجموعة من الخدمات, و تظهر بعض الأمثلة عن وحدات التكلفة في الجدول التالي:

جدول رقم:(2\_1) وحدات التكلفة لبعض الأقسام بالمؤسسة الصحية

وحدة التكلفة	مركز التكلفة
_ سرير/ليلة	_ الرعاية المركزة
_ التحليل النوعي	_ المعمل
_ الأشعة النوعية	_ الأشعة
_ ساعات التشغيل(مترددة)	_ العيادة الخارجية
_ جلسة	_ الغسيل الكلوي

المصدر: الهيئة العامة للمستشفيات و المعاهد التعليمية، ص19

وضع دليل لمراكز التكاليف: ينبغي ربط نظام محاسبة التكاليف بالهيكل التنظيمي للمؤسسة الصحية وتقسيمه

إلى وحدات إدارية صغيرة يسما كل منها مركز تكلفة بحيث تكون كل وحدة ممثلة في قسم من أقسام المؤسسة

وتحت إشراف ومسؤولية شخص معين, إذ يتم في هذه المراكز تنفيذ عمليات متجانسة كالإقامة, العيادات

الخارجية. التغذية... وتتخذ كأساس لحصر وتجميع عناصر التكاليف في إطار محدد, لغرض الرقابة على استخدام

عناصر إنتاج الخدمات من مواد و أجور وخدمات أخرى لكل مركز على حدى.

كما أن تحديد مجال صغير لكل مسؤول يمكن من:

تشديد الرقابة على عناصر تكاليف المركز المسؤول عنه.

قياس استخدام الموارد المتاحة للمراكز من خلال تكلفة الخدمات بها مما يؤدي إلى رفع مستوى الكفاية

تحديد نتيجة مزاولة النشاط في كل مركز تكلفة على حدى ومدى كفاءة تلك المراكز في مزاولة نشاطها بأقل

تكلفة ممكنة, مما يساعد على تركيز الجهود في العمليات المربحة ودراسة العمليات المكلفة واتخاذ القرارات المناسبة

لها.

و تتمثل مراكز التكاليف في المستشفى كمثل عن المؤسسات الصحية في:

مراكز إنتاجية (رعاية المرضى): وهي المراكز التي تؤدي خدمات علاجية للمرضى مباشرة

مثل: وحدات رعاية مرضى القسم الداخلي, الغيابة الخارجية, أقسام الجراحة...

مراكز خدمات إنتاجية (رعاية وسيطية): وهي المراكز التي تقدم الخدمات المساعدة لدعم وحدات المراكز

الإنتاجية مثل: المعامل, العمليات, الصيدلية, الإستقبال.

المصروفات العامة: و التي تقدم الخدمات المساعدة لكل من تامراكز الإنتاجية و مراكز الخدمات الإنتاجية ومن

امثلتها: إدارة شؤون العاملين, إدارة الشؤون الإدارية, إدارة الشؤون المالية, إدارة المخازن...

**دليل عناصر التكاليف:** تتكون الخدمة التي تقدمها أي مؤسسة صحية من عناصر التكاليف, مثل المواد والمستلزمات الطبية و العلاجية اللازمة, و الأجر و المرتبات و المكافآت التي تمنح للعاملين من أطباء و مساعدين و المصروفات التي تتحملها مقابل الإنتفاع بخدمات معينة, و من الضروري وضع أو تصميم دليل لعناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة بحيث يوضح مفردات المبالغ التي تمثل التعبير المالي عن الأنشطة التي تتم داخلها.

**المجموعة المستندية و الدفترية:** يتطلب نظام محاسبة التكاليف استخدام مجموعة مستندية و أخرى دفترية تسهل جمع بيانات التكاليف و تسجيلها في الدفاتر المخصصة لذلك, و يوجد نوعين من المستندات في المؤسسة الصحية: مستندات داخلية: وهي التي تعد داخل المؤسسة مثل: فاتورة العلاج, أذن صرف أدوية أو مستلزمات طبية, أو أغذية...

مستندات خارجية: وهي التي تعد خارج المؤسسة مثل: فاتورة شراء معدات طبية أو مستلزمات طبية... و من أمثلة السجلات المستخدمة في المؤسسة الصحية: سجل توزيع الأجر على مراكز التكاليف, سجل توزيع المستلزمات السلعية على مراكز التكاليف...

**تحديد فترة التكاليف:** حيث يتم تحديد فترة (شهرية, ربع سنوية, سنوية...) تتخذ كأساس لتجميع و حصر عناصر التكاليف لإعداد حسابات و قوائم التكاليف و نتائج الأعمال بصفة دورية, و يرتبط تحديدها بعدة عوامل منها: إحتياجات الإدارة من البيانات اللازمة للرقابة و المتابعة و إتخاذ القرارات و طبيعة العمليات بها.

**مجموعة القوائم و التقارير:** تتضمن القوائم و التقارير تلخيصها لكل ما تم تسجيله في الدفاتر و السجلات من واقع المستندات, من بينها: قائمة التكاليف لكل قسم من الأقسام العلاجية و قائمة التكاليف للمؤسسة ككل.

### المبحث الثاني: ماهية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

منذ عقد الثمانينات بدأت مجموعة من الباحثين وأبرزهم أستاذ المحاسبة روبرت كابلان بطرح أسئلة حول مدى وضوح الممارسات الفعلية لمحاسبة التكاليف التقليدية وبشدة الافتراضات التي تقوم عليها المحاسبة التقليدية للتكاليف وغير ملائمة لطبيعة التطورات في نظام التصنيع المتطورة.

أما الظهور الفعلي للنظام كان سنة 1987 بمقال نشر في صحيفة مدرسة الإدارة التابعة لجامعة هارفرد بعنوان كيف تقوم محاسبة التكاليف بالتوزيع المنظم لتكاليف المنتجات حيث جاء مدخل نظام التكلفة على أساس الأنشطة نتيجة الإنتقادات الموجهة إلى نظم التكاليف التقليدية التي لم تعد قادرة على مواجهة التطور الحاصل في أنظمة الإنتاج وأساليب التسيير الحديثة, حيث عمل هذا النظام على تحسين قياس التكاليف وتخفيضها وأصبحت المعلومة أكثر دقة.

### المطلب الأول : تعريف نظام التكاليف ABC

اختلفت وتعددت التعاريف لنظام التكلفة على أساس الأنشطة حسب عدة جهات نظر فيعرفها بعض الأكاديميون انه عبارة عن نظام وليس أسلوب أو وسيلة وذلك لشموله على مكونات النظام من مدخلات ومعالجة المخرجات والتغذية العكسية. يقوم مفهوم نظم محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC على فكرة أن المنتجات تحتاج إلى المنظمات " تقوم بأنشطة" تتطلب التكلفة أو الموارد مما يعني ضرورة تصميم النظم حيث يتم تخصيص أي التكاليف, لا يمكن تخصيصها مباشرة للمنتج على الأنشطة المتسببة فيها, و من تما يسهل تخصيص التكاليف كل نشاط على المنتج أو المنتجات حسب درجة إستفادتها المتوقعة عن ذلك النشاط.<sup>1</sup>

وعرفه Dvidson بأنه نظام لتخصيص التكاليف على مرحلتين إذ تم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف على مجموعات الكلف والتي تتمثل بمراكز الأنشطة, ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيص تلك التكاليف على المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لإنجازها.<sup>2</sup>

1 أسد سعديّة، مودن أمال مدى توافر المقومات لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ص 39

2 نفس المرجع و الصفحة سابقا

المطلب الثاني: مبادئ وأهداف النظام

مبادئ نظام التكاليف على أساس الأنشطة<sup>1</sup>

1\_ استهلاك الموارد مقابل استهلاك الأنشطة يعمل نظام تكاليف الأنشطة على استخدام مقياس الأنشطة

ومن التكاليف بالأنشطة وهذا يؤدي إلى تحسين الإنتاجية , فعن طريقة فحص ما يحدث في أنشطة المؤسسة

بطريقة منتظمة يمكن تحديد الطاقة الفائضة وخطأ تقديرات التكاليف وتوزيع التكاليف , وهذا ما يساعد في

توزيع الطاقة إلى الأنشطة التي تحتاج إلى ذلك

بينما نجد أن نظام التكاليف التقليدي يرى أن أهداف التكلفة هي التي تستهلك المصادر الاقتصادية

2\_ استخدام عوامل مرتبطة بالحجم والأنشطة

يستخدم نظام التكاليف التقليدي ساعات العمل المباشر أو ساعات دوران كأساس لتوزيع التكاليف الغير مباشرة

ولكن تنوع المصروفات الغير مباشرة اصبحت العناصر المرتبطة لهذا الاساس محدودة وبالتالي فإن إستخدامها

يؤدي إلى إرتفاع نسبة أخطاء توزيع التكاليف ولكن عند إستخدام نظام تكاليف الأنشطة فإنه يتم تركيز على

علاقة السبب والنتيجة عند إختيار مسببات التكاليف التي هي أساس توزيع التكاليف.

فنظام محاسبة التكاليف مبني على أساس الأنشطة يقوم على مجموعة من المبادئ بتقدمها حسب الأهمية مبادئ

هما :

إن الأنشطة تستهلك موارد وإن إقتناء الموارد يسبب حدوث التكاليف

إن المنتجات أو الخدمات أو الزبائن تستهلك الأنشطة

أما أهداف نظام ABC يمكن تلخيصها فيما يلي<sup>2</sup>:

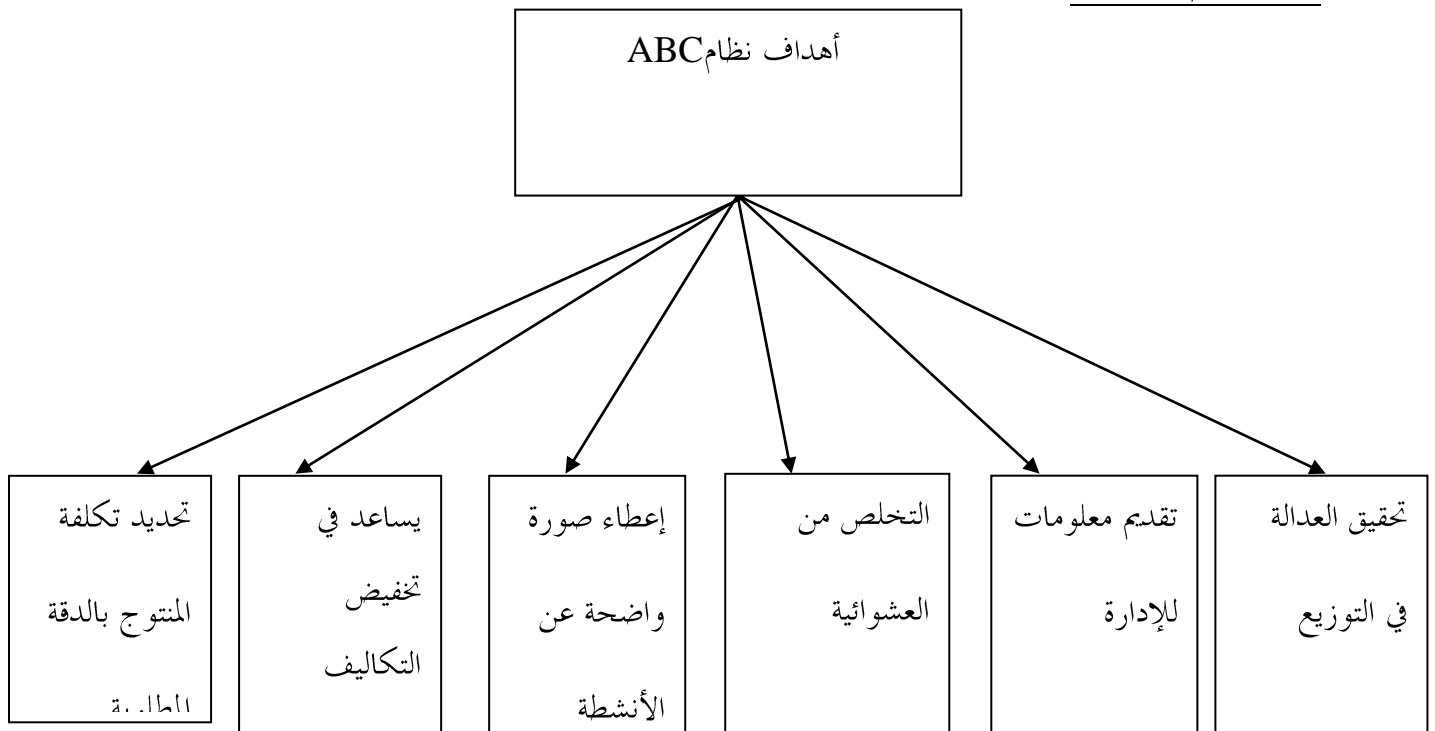
— تعظيم الأرباح الحالية و في المستقبل

1 بيرير فاطيمة ،مرجع سبق ذكره،ص52

2 أسد سعديّة ،مرجع سبق ذكره،ص45

- \_ تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير مباشرة
- \_ تقديم المعلومات عن الإدارة في إتخاذ القرارات و تحديد أسباب إرتفاع التكاليف
- \_ يساعد إدارة المؤسسة في إعطاء صورة واضحة عن الأنشطة المسببة للتكاليف
- \_ يساعد نظام ABC على تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة
- \_ تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة و يمكن إيضاح أهدافه في الشكل التالي :

الشكل رقم (2\_ 1): أهداف نظام ABC



المصدر : إسماعيل يحيى التكريتي ، مرجع سبق ذكره ، ص 165

المطلب الثالث خصائصه ومزاياه

يتميز النظام بمجموعة من الخصائص و المزايا نذكر منها <sup>1</sup>.

-يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة abc في تعيين الفرصة المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكاليف بكل دقة ووضوح حيث يبين المراحل والعمليات التي تمر بها المنتج والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل أو أن تخفيض تكلفة أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة والغاء تكلفتها سيؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج التام ويعتبر ذلك هدف وسبب إيجاد النظام وخصوصا في المؤسسات ذات المنافسة العالية

-يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض التكلفة وبمساعدة نظام على أساس الأنشطة ABC فقد تم تحديد الأنشطة المشرف على كل نشاط منها وأن من ضمن المقاييس المستخدمة في تقييم أداء المشرفين الآن هو هدف لتخفيض التكلفة وخصوصا تكلفة وحدة العامل المسبب فمثلا يستحق المشرف على نشاط الحوافز إذا استطاع تخفيض تكلفة ساعة الفحص - يعود سبب وجود اختلافات في تكلفة منتج عن آخر إلى كيفية استخدام هذه المنتجات للموارد الاقتصادية كما ونوعا والتي تتمثل في الأنشطة وذلك ما تعجز عن إيضاحه الطرق التقليدية بسبب استخدام معدل تحميل واحد والذي يعني وجود مجمع تكلفة واحد أو عدد محدود جدا منها والذي يحتوي مختلف التكاليف الخاصة بالقسم أو المستخلصة بغض النظر عن الأنشطة وترتبط هذه التكاليف بأساس تحميل واحد تتباين قدرته التأثيرية في أنواع هذه التكاليف .

-يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على زيادة تكلفة أداء الأنشطة واتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة.

-يساهم في تحطيم الأرباح من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها، لذا يتطلب توفير عناصر إدارية تؤمن بإدخال مفاهيم النظام، حيث يمكن ربطه مثلا بنظام الإنتاج في الوقت المحدد بهدف تخفيض التكلفة حيث إن

1 يرير فاطمة ،نظري خديجة ،مرجع سبق ذكره،ص52\_54



تحديد دور كل نشاط في الانتاج وبيان الانشطة التي تعاني منها الأنشطة غير المتعلقة بالكامل , يساعد في معالجتها ويخفض كلفتها .

بالإضافة الى أن لديه مزايا تجعله يتميز عن غيره من الأنظمة فهو يعمل على توفير معلومات تتصف بالدقة عن الكيفية التي تستخدم بها الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة ومن خلال دقة هذه المعلومات تتحقق مجموعة من المزايا التي يمكن تلخيصها في النقاط التالية :

- توفير المؤشرات التي تساعد على تحديد أهمية الأنشطة معبرا عنها في تشكل يمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المرتبطة بتخصيص الموارد طبقا لأهداف كل نشاط .

- تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقييم مسؤولياتهم تجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم , ومن ثم تمكين الإدارة من توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاية في الإدارة كما تعتبر طريقة التكاليف أساس الأنشطة مدخلا فعالا لتقييم الأداء على أساس القيمة المضافة .

- تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف ومن ثم إلغاء الأنشطة عديمة المنفعة يتيح لإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل .

- تحديد المزيج الأمثل للمنتجات والعملاء , وهذا ما يساعد الإدارة على فهم أفضل للطريقة التي يتم توليد الأرباح بها، وبالتالي يستطيع المديرون الاستفادة من هذا الفهم في زيادة الربحية من خلال التخلص من المنتجات والعملاء الأقل ربحية أو إعادة النظر في المزيج الحالي الى مزيج أكثر ربحية .

- يمثل الية للرقابة على التكاليف وادارتها على المدى الطويل أيضا ويتم بذلك من خلال تركيز الإدارة على مسببات التكلفة, كما تساهم في إدارة التكلفة اعداد الموازنات الرقابة وتقييم الاداء.

- توفير بيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة للوحدة المنتجة أو الخدمة .

- الاستخدام الفعال لمبدأ المقابلة وذلك من عدم تخصيص تكاليف البحوث والتطوير التي تخص فترات مالية على تكاليف الفترة الحالية , وهو الامر الذي في كثير من الأحيان لا يتم تجنبه في ظل نظام التكاليف التقليدي .

- يوفر نظام ABC مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة حيث تشمل هذه المقاييس التكلفة والوقت والجودة كما سيساعد هذا النظام في اعداد الموازنة المبنية على الأنشطة ABC باعتبارها أداة تخطيطية ورقابية تساعد في تقويم الأداء .

-يعمل نظام ABC على زيادة النظرة الايجابية لاهمية دور المحاسبين في ادارة الانتاج وفي مجالات اتخاذ القرارات الأخرى , داخل المنشأة كما يعمل على تنمية روح العمل كفريق حيث أنه لم يقتصر تشغيله وفهمه على المحاسبين فقط , وانما امتد الى الوظائف الأخرى كالانتاج والتسويق .

-زيادة القدرة التنافسية للشركة , حيث أشارت بعض التجارب الى أن السبب الرئيسي لتبني هذه الشركات نظام التكلفة على أساس هو عجز أنظمة التكاليف التقليدية عن توفير بيانات تكلفة دقيقة وملائمة تمكن الشركة من قياس نجاح البرامج التطويرية لديها , ولتوضيح وتأكيـد الفوائد التي تنجم عن تطبيق هذا النظام من الناحية التطبيقية وكذلك يعتبر نظام التكلفة حسب الأنشطة نموذجاً لقياس الطلب على استخدام الموارد وليس نموذجاً بالقياس الانفاق , حيث أن هذا النظام يحاول قياس مقدار ما استخدام من موارد على مستوى المنشأة ككل , وتجزئة ذلك على مستوى كل نشاط فرعي ورئيسي داخل المنشأة الا أنه بالنسبة لبعض العناصر اتفاق مثل الموارد المباشرة , فان هناك ارتباطاً كاملاً وكلياً فيما بين الطلب على المورد وبين الاتفاق عليه , بينما لا يتحقق مثل هذا في عناصر انفاق أخرى مثل الأجور غير المباشرة وعناصر الانفاق على التكلفة الثابتة , حيث يلاحظ أنه نتيجة زيادة حجم الانتاج يزيد الطلب على المواد المباشرة يتبعه زيادة في الانفاق على عنصر المواد المباشرة الا أن زيادة حجم الانتاج تؤدي الى زيادة الطلب على الموارد الثابتة , مما لا يترتب عليه في الأجل القصير زيادة في الانفاق على تلك الموارد بل زيادة في درجة استغلالها غالباً وفي هذا الشأن يحاول نظام التكلفة حسب الأنشطة قياس المواد الكلية اللازمة لانتاج منتج معين كما يقوم بالتنبؤ باستخدام الموارد المتوقعة للتنبؤ بالانفاق المستقبلي وهذا ما يوضح أنه في الأجل الطويل غالباً ما يتجه عناصر الانفاق الى التغير مع تغيير

استخدام الموارد , الأمر الذي لا ينطبق في الأجل القصير , وذلك فان التعبير في حجم الانتاج يعتبر أحد

عناصر التغيير في استخدام بعض عناصر الموارد في الأجل القصير

- تحسين مقاييس الأداء وفاعلية أكثر في مجال التخطيط واعداد الموازنات بشكل أفضل خصوصا في مجالات

التعبير والمزيج السلعي .

### المبحث الثالث اليات تطبيق نظام ABC

يعد تطبيق نظام ABC خطوة عملت على حل جميع أو أغلب المشاكل التي تتعلق بتخصيص عناصر التكاليف

الغير مباشرة على مراكز الانتاج ، غير أن لتطبيق هذا النظام لابد من توافر مجموعة من المقومات في المؤسسة

كتعدد الأنشطة ..... وهذا بغرض الحصول على معلومات تكون أكثر دقة وشفافية لكي تسمح للمؤسسة

باتخاذ القرارات الصحيحة والمناسبة في الوقت المحدد وبتكاليف معقولة .

#### المطلب الأول مجالات استخدام النظام والظروف المساعدة لتطبيقه<sup>1</sup>

لم يعد استخدام محاسبة التكاليف قاصرا على المنشأة الصناعية فقط فقد امتد تطبيق محاسبة التكاليف الى الأنشطة

الزراعية والخدمية والصحية وغير ذلك من الأنشطة والعوامل التي ساهمت في اتساع مجالات تطبيق ما يلي

تطور هدف محاسبة التكاليف فلم يعد قاصرا على تحديد تكلفة الانتاج وتقويم المخزون وانما امتد ليشمل

المساعدة في الرقابة على التكاليف وتوفير البيانات لاعداد الموازنات التخطيطية وترشيد القرارات الادارية

املت المنافسة الشديدة بين الشركات الى أهمية البيانات التكاليفية التي تساعد الادارة على خفض تكاليفها

سواء الانتاجية أو التسويقية أو الادارية وبالتالي تخفيض سعر البيع .

أدت ضخامة كبر المنشآت غير الصناعية وتشعب وتشابك أنشطتها الى صعوبة مراقبة أوجه النشاط المختلفة

بالاعتماد على الملاحظة المباشرة للعاملين , ولذلك دعت الحاجة الى وجود نظام التكاليف يقدم تقارير رقابية

عن تكاليف وايرادات كل نشاط .

— ان محاسبة التكاليف لم يعد مجال تطبيقها منحصرًا في مجال واحد وانما شملت كل المجالات والانشطة فطالما أن هناك نشاطات فان هناك تكلفة وحيثما وجدت التكلفة ظهرت الحاجة لقياسها وضبطها وتخطيطها .

### المطلب الثاني الية عمل طريقة ABC<sup>1</sup>

#### التخطيط

في هذه المرحلة يتم تصميم نظام ال ABC بالاعتماد على اعداد فريق عمل درجة عالية من الكفاءة يعملون على حل المشاكل التي تواجه النظام , حتى يتم استعماله بطريقة تتلاءم والتنظيم السائد في المؤسسة .

#### تحديد وتجميع الأنشطة

تقوم هذه المرحلة على تقسيم المؤسسة الى وضايف , والوضائف بدورها الى مجموعة من الأقسام , ومن تحديد وتجميع كل النشاطات المتعلقة بكل قسم , اذ يتم ذلك على أساس دراسة من خلال التعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية سير العملية النتاجية ومدى دقة المعلومات عن تكاليف المواد والعمل المباشر , ثم تحديد الاحتياجات التي تتضمنها المنتجات من المواد الغير مباشرة .

#### تسجيل تكاليف الأنشطة

بعد تحديد النشاطات يتم تسجيل التكاليف الخاصة بالموارد التي استهلكتها هذه النشاطات من خلال استخدام المعلومات المحاسبية حيث أن مجموع تكاليف الموارد تمثل النشاط المقترن بهذه الموارد

#### اختيار موجهات التكلفة ( مسببات التكلفة )

يعرف موجهة التكلفة على أن العامل الذي يسبب أو يقود تكلفة النشاط فهو قياس يقوم بتحديد سلوك تكلفة النشاط فمثلا النشاط التعليق العامل الموجه هو كمية مواد التغليف ...أو بمعنى اخر فهو يشكل العلاقة الموجودة بين كلفة نشاط ما واستهلاك هذا النشاط من طرف منتج ما , حيث أن هذا النظام ABC يقوم بما يسمى بتحميل التكاليف الاولى حسب الأنشطة والثانية على المنتجات .

فالنسبة الاولى يتم تسجيل تكاليف الأنشطة بشكل دقيق من خلال الاختبار السليم والملائم لموجهات التكلفة المخصصة لكل نشاط أو مجموعة من النشاطات المتجانسة التي تكون في الاخير مركز نشاط أو قسم اما بالنسبة للثانية فهي الاهم في النظام اذ يتم تسجيل تكلفة المنتج بشكل دقيق , فيقوم على أساس نوع الموجهات وعددها حيث يتطلب ذلك القيام بامرین

-تحديد عدد موجهات التكلفة الممكن استعمالها والتي تقترب بعدة عوامل مثل درجة تنوع المنتج , عدد الأنشطة حيث كلما زادت هذه الأخيرة زاد العدد .

-تحديد موجهات التكلفة الواجب استعمالها ويكون ذلك على أساس تكلفة قياس موجه التكلفة والتي كلما كانت أقل كلما كان احتمال اختيار هذا الموجه كبيرا , وتحديد درجة ارتباط الموجه بالاستهلاك الفعلي للنشاط. حيث كلما كانت هذه الدرجة كبيرة كلما زاد احتمال اختياره .

### تحديد تكلفة أهداف التكلفة (المنتج النهائي)

يتم احتمال تكلفة الوحدة من العامل الموجه ومن تم تكلفة المنتج تكلفة الوحدة من العامل الموجه لنشاط معين  
اجمالي تكاليف النشاط (استهلاك النشاط على المواد) \ اجمالي عدد وحدات العامل الموجه للنشاط ثم تكلفة النشاط من قبل المنتج تكلفة الوحدة من العامل الموجه لهذا النشاط ومنه  
تكلفة هدف التكلفة = مجموع تكاليف النشاطات \ عدد وحدات المنتجة .

### المطلب الثالث مقارنة نظام ABC بالأنظمة التقليدية<sup>1</sup>

تظهر فكرة التكلفة القائمة على النشاط أكثر وضوحا عند اجراء مقارنة نظام التكلفة على أساس النشاط مع نظام التكلفة التقليدي في تحديد تكلفة المنتجات و هذا ما يوضحه الجدول التالي :

الجدول رقم (2\_2) : المقارنة بين نظام ABC والطرق الحديثة

نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة	الأنظمة التقليدية
<p>— تركز على الأنشطة كسبب لإستهلاك الموارد</p> <p>— يسمح النظام بتوفير معلومات غير مالية</p> <p>— يقدم معلومات تفصيلية عن كل الأنشطة داخل أي قسم</p> <p>— تحديد تكلفة المنتج بتجميع تكاليف الأنشطة التي ساهمت في تحقيقه</p> <p>— أداة إستراتيجية للرقابة على التكاليف و قياس الأداء — توفير معلومات يتم الإعتماد عليها في قيادة المؤسسة و إتخاذ القرارات</p>	<p>إستخدام عدد محدود من مجوعات التكلفة</p> <p>— غالبا ما يتم تخصيص التكاليف التي حدثت داخل مركز إنتاجي أو خدمي معين إلى مجمع واحد يضم عناصر التكاليف</p> <p>— توفير معلومات غير مالية محدودة جدا أو</p> <p>— تعتبر أنظمة غير قادرة على تحقيق فعالية في حالة تعدد المنتجات و إرتفاع نسبة التكاليف المباشرة</p> <p>— تقدم معلومات عن وظيفة كاملة تضم أنشطة متعددة، يصعب تحليلها</p> <p>— أداة للرقابة على تكاليف العملية الإنتاجية بالأخص توفير معلومات قد تساعد على إتخاذ القرارات</p>

المصدر : أسد سعدية ، مودن أمال ،مدى توافر المقومات لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة

ABC في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ،ص 65

#### المبحث الرابع: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة خدمية

بمأن نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة نظام كلفوي متكامل فلا بد له من أن يأخذ نفس الشكل

ونفس الإجراءات التي يقوم عليها تصميم أي نظام كلفوي آخر

فالإدارة عندما تقرر الإستغناء عن نظام معالجة التكاليف التقليدي الذي تطبقه والإعتماد على نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة فإنها مقبلة على عمل كبير، يتطلب العديد من الإجراءات الأساسية والتمهيدية المساعدة على إرساء هذا النظام وحسن تنفيذه وتعظيم المنفعة من إستخدامه

### المطلب الأول : كيفية تحديد تكلفة الخدمة الصحية وفق نظام ABC<sup>1</sup>

يتطلب تحديد التكلفة وفق نظام ABC إتباع خطوات متسلسلة لتحقيق ذلك تتمثل في :

— تحليل المصاريف والأنشطة .

— تخصيص المصاريف غير المباشرة على الأنشطة

— تخصيص تكاليف الأنشطة على المخرجات

— تحديد تكلفة المخرجات

#### 1/ تحليل المصاريف والأنشطة : وذلك من خلال :

أ — تحديد وتحليل المصاريف : و يتم في هذه الخطوة تحديد وتحليل المصاريف غير المباشرة خاصة بالمؤسسة،

وتجميعها ضمن مجموعات التكلفة الخاصة بها بحيث يضم مجمع التكلفة مصاريف ذات خصائص وصفات متشابهة

ب — تحديد الأنشطة : تعد هذه الخطوة ركيزة أساسية لنجاح هذه المرحلة خاصة وأن تطبيق نظام . ABC يعتمد

في نجاحه على التحليل الجيد للأنشطة، ويتم تحديدها من خلال دراسة المؤسسة والتعرف على طبيعة العمل في كل

قسم بها وكيفية تسيير العمليات التشغيلية لتحديد الأنشطة المستهلكة للمواد، وفي حال تعدد الأنشطة بشكل كبير

فإنه يتم تجميع العديد من الأنشطة في مجمع (مركز نشاط) واحد يراعى فيه تجانس هذه الأنشطة .

2/ تخصيص المصاريف غير المباشرة على الأنشطة : حيث يتم توزيع تكاليف الموارد المستخدمة ضمن فترة معينة

على الأنشطة بهدف تحديد التكاليف التي تكبدتها المؤسسة الصحية في سبيل القيام بمختلف أنشطتها ويوجد من

الموارد ما يمكن تتبعها بشكل مباشر على الأنشطة التي إستهلكتها مثل الأدوية التي يتم صرفها لمريض معين أو الفحوص المخبرية التي إستفاد منها، ومنها مصاريف لا يمكن تتبعها بشكل مباشر مثل مصاريف خدمة الغرف، مصاريف المياه والكهرباء لذا يجب مراعات علاقة (السبب\_ النتيجة ) في توزيعها، من خلال إستعمال مسببات التكلفة المناسبة (مسببات الموارد) فعلى سبيل المثال :فإن تكلفة المحروقات لغاية التدفئة تدخل في عملية حساب تكلفة الإقامة للمريض حيث يمكن تحديد إستخدام هذا المورد عن طريق قسمة إجمالي تكلفة المحروقات على إجمالي مساحة المستشفى ثم ضربها بمساحة غرفة المريض الواحد

### 3/ تخصيص تكاليف الأنشطة على المخرجات : ويتم في هذه المرحلة تحميل تكاليف الأنشطة للمخرجات طبقا

لحاجة كل منها للموارد المستنفدة في تنفيذ النشاط، عن طريق تحديد معدل للمصاريف غير المباشرة لكل نشاط

(أو مركز تكلفة في حالة تجميع الأنشطة ) بإستخدام مسبب التكلفة المناسب (مسببات الأنشطة) وفق العلاقة

التالية :

معدل تحميل تكلفة النشاط (أو مركز التكلفة) =مجموع تكاليف النشاط(أو مركز النشاط) / عدد وحدات مسبب

النشاط المناسب ،ويتم تحديد نصيب الخدمة من المصاريف غير المباشرة من خلال تتبع جميع الأنشطة (مراكز

الأنشطة) ذات الصلة بها حيث يتحدد نصيب الخدمة من كل نشاط وفق العلاقة التالية :

المصاريف غير المباشرة لوحدة الخدمة =معدل تحميل النشاط (مركز النشاط ) × عدد وحدات مسبب النشاط

الخاصة بالخدمة.

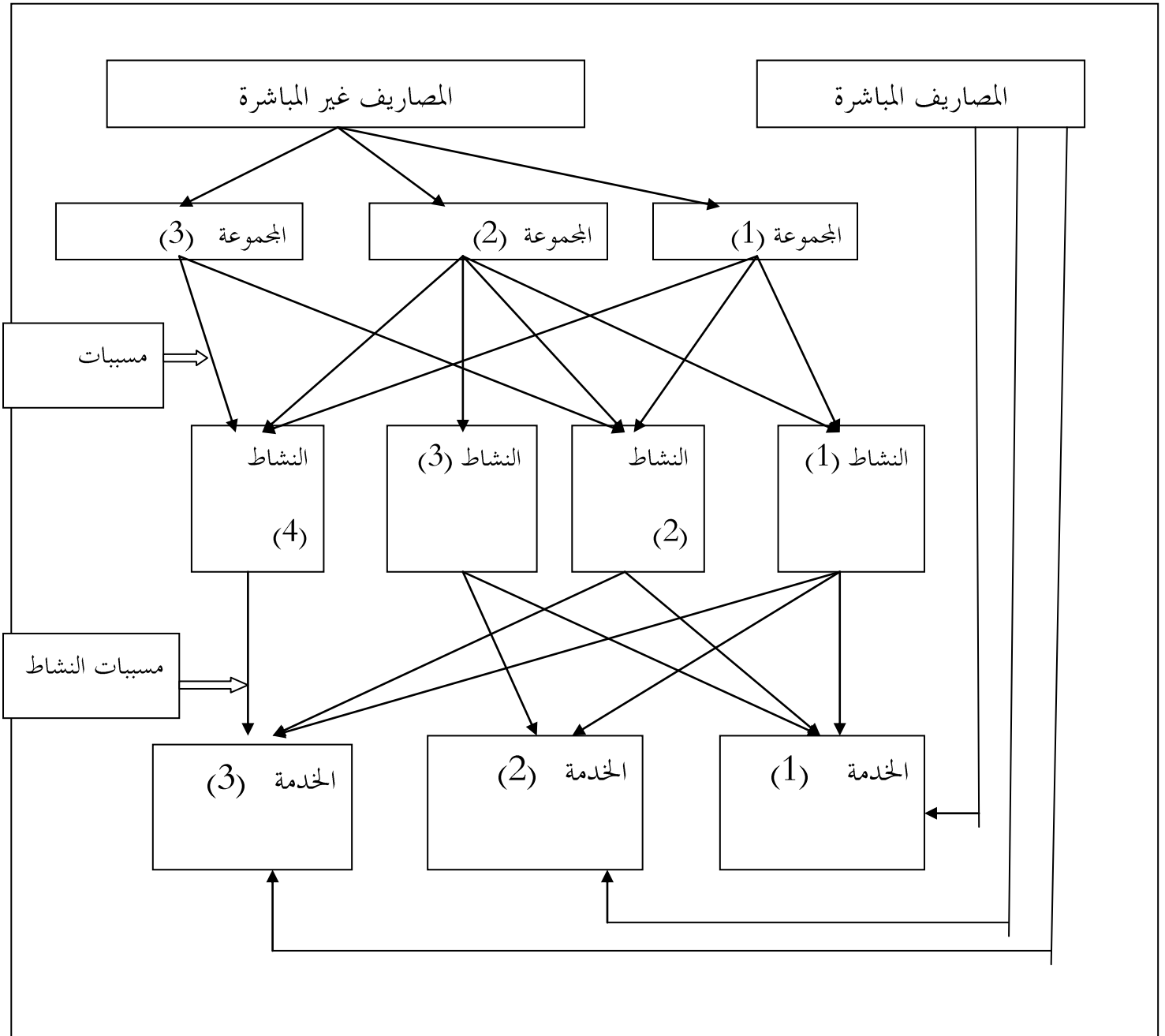
### 4/ تحديد تكلفة المخرجات: حيث تتحدد تكلفة الخدمة الصحية من خلال الجمع بين نصيبها من المصاريف غير

المباشرة والمصاريف المباشرة الخاصة بها .

و يمكن جمع الخطوات السابقة في الشكل التالي :



الشكل رقم (2\_2): مراحل تحديد التكلفة وفق نظام ABC:



المصدر : سعاد حمدية، مذكرة ضمن متطلبات شهادة الماستر، مرجع سبق ذكره، ص 64

من خلال الشكل فإن نظام ABC يركز على الأنشطة في عملية توزيع المصاريف غير المباشرة ضمن مرحلتين أساسيتين وذلك بإستخدام مسببات الموارد في المرحلة الأولى ومسببات النشاط في المرحلة الثانية

المطلب الثاني: إيجابيات وسلبيات نظام ABC<sup>1</sup>

1/ الإيجابيات : إن أهم مزايا وفوائد تطبيق نظام (ABC)

— إلغاء الإجراءات غير الضرورية أو الأنشطة ليس لها قيمة مضافة وإعادة توزيع الموارد على الأنشطة الأكثر نفعاً،

وهذا بدوره سيسهم في تحسين أداء الفعاليات لدى الشركات الصناعية من ناحية وإلى تخفيض التكاليف من ناحية

وإلى تخفيض التكاليف من ناحية أخرى ماسيؤثر بالضرورة على تكلفة المواد وإظهارها بأقل مما هي عليه الآن

— يسهم نظام ABC ويدخل عاملاً رئيسياً رئيسياً مساعداً في تطبيق الإستراتيجية الإدارية الحديثة وهي

إستراتيجية إدارة الجودة الشاملة، كونه يؤثر في مجال التحسين المستمر والتركيز على المستهلك الذي ينتظر الخدمة

المتميزة من المادة إضافة إلى نوعيتها وهذا فقط سيمنحه الفرصة على البقاء والإستمرار والمنافسة، كما أن هذا

النظام ينسجم مع مجموعة الأنظمة الإدارية الحديثة الأخرى

— توفير مجموعة من مقاييس أداء غير مالية من خلال قياس مسببات التكلفة إذ يشمل التكلفة والوقت والنوعية،

والكمية وهذا سيؤدي إلى التركيز على الأنشطة التي تتصف بالإنتاجية وإستبعاد تلك التي تحقق أي قيمة مضافة

— مساعدة الإدارة في التخطيط الإستراتيجي وإدارة الموارد، مما يساعدها لمواجهة التحديات المستقبلية والمنافسة

الشديدة في أسواق العالم المفتوح، كذلك تحسين كفاءة، وفاعلية قرارات التسعير نظراً لإحتساب التكلفة بشكل

دقيق الذي ينعكس أثرها إيجابياً على مختلف القرارات ومن ضمنها قرارات التسعير

— يمثل نظام ABC بديلاً قوياً للأنظمة التقليدية ويقدم حلاً أفضل لمشكلة تخصيص التكاليف المساندة

و بشكل يقود إلى تجاوز عيوب النظم التقليدية، إذ قدم هذا النظام إمكانيات جديدة لربط التكاليف بموضوع

التكلفة

— كما يعمل على تنمية روح العمل كفريق، حيث أنه لم يقتصر تشغيلية وفهمه على المحاسبين فقط، وإنما يمتد

إلى الوظائف الأخرى كالإنتاج والتسويق

### 2/ السلييات :

بالرغم من كل الجوانب المشرقة التي يفرزها نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلا أنه هناك من أشار إلى بعض عيوب النظام والمتمثلة في :

— إن العيب الرئيسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة هو ارتفاع تكاليف تطبيقه، فهذا النظام يكون مكلفا للتطوير والصيانة أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى النظام.

— إن استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلا قد تكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة بدقة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة كإهلاك مباني المصنع أو التأمين على مباني المصنع، أو الضريبة السنوية المدفوعة على هذه المباني وما شابه ذلك.

— إن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ماهو إلتطوير لنظم التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد في تخصيص التكاليف غير المباشرة على علاقة السبب مع إجراء تفاصيل أكثر في مركز الأنشطة.

— إن كفاءة إستخدام نظام تكاليف الأنشطة تعتمد بصفة رئيسية على الإختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها .

### خاتمة الفصل :

من خلال ما تطرقنا اليه في الفصل الثاني يمكن الخروج بملخص أن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يمثل أحد التغييرات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية و التي عملت بشكل مكثف لمواجهة الاحتياجات المتزايدة و سد الثغرات الموجودة في حساب التكاليف فهو يعمل من خلال تحليل الأنشطة على توفير المعلومات بشكل دقيق لتمكين المؤسسات باتخاذ القرارات الصحيحة و الملائمة.

## مقدمة الفصل:

من خلال ما تم التطرق إليه في الإطار النظري للدراسة سنحاول في هذا الفصل إسقاط الدراسة النظرية على إحدى المؤسسات الصحية العمومية متمثلة في المؤسسة العمومية الإستشفائية \_ أحمد مدغري \_ لولاية سعيدة على أقسامها مع الإشارة إلى أننا ABC وذلك بإظهار كيفية تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة سنقوم بتحليل بيانات المؤسسة المتعلقة بحساب التكلفة للثلاثي الأول لسنة 2014 وهو الثلاثي الذي توفرت أغلب بياناته مقارنة بالفترات الأخرى ، حيث سنتطرق في هذا الفصل إلى تقديم عام حول المؤسسة و تحليل واقع على أقسامها و تحليل النتائج المتوصل إليها ABC حساب التكاليف بها ومن ثم تطبيق نظام

المبحث الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة محل الدراسة<sup>1</sup>المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة

\_ بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 99\_466 المؤرخ في 2 ديسمبر 1997 المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الإستشفائية و المؤسسات العمومية للصحة الجوارية و تنظيمها و تسييرها المعدل و المتمم. تم فتح مؤسسة عمومية إستشفائية بسعيدة يوم 5 جويلية 1976 يحمل إسم المرحوم " أحمد مدغري " وزير الداخلية الجزائري السابق ، يشغل مساحة تقدر بحوالي 2 هكتار . يقع هذا الأخير بمحاذاة الطريق المؤدي إلى ولاية تيارت ، يحده من الشمال مدرسة الشبه الطي ، و جنوبا المسبح البلدي الإخوة عبدلي زيان ، و من الشرق الطريق العمومي و من الغرب مصلحة الإستعجالات التابعة للمؤسسة ، يشتمل هذا الأخير على مصلحتين وهما :

أ\_ المصالح الإدارية : و تتضمن المديرية التالية :

**1/ المديرية العامة :** تختص بالتسيير العام للقطاع الصحي و التنسيق بين جميع المصالح

**2/ مديرية المستخدمين :** وتمثل مهامها فيما يلي :

\_ التسيير المالي بما فيها أحور العمال و المنشآت العامة من أدوية و أجهزة و تجهيزات .

\_ توفير الأمن في القطاع .

**3/ المديرية الاقتصادية :** وتقوم بالمهام التالية :

\_ تسيير مستودع السيارات و عمال المطبخ و النظافة

\_ شراء المواد الغذائية و الأجهزة و المتطلبات الصحية

\_ تسديد الديون كالكهرباء و الماء و تكاليف العمال

4/ مديرية المصالح الصحية: مهمتها تجهيز المصالح الصحية و متابعة أعمالها ، و يحتوي مستشفى أحمد مدغري على 561 عامل فيهم :

51 طبيب مختص ، 55 طبيب عام و 3 جراحي أسنان و 284 ممرض و 4 صيادلة ، 43 موظفي الإدارة ، 60 متعاقد و 6 أعمال أجنب و 55 عامل بسيط

و يتحكم القطاع الصحي بسعيدة على جميع المراكز المتواجدة في الولاية ، فنجد:

08 عيادات متعددة الخدمات

10 مراكز صحية

40 قاعدة للعلاج

\_عيادة الولادة

\_الطب المدرسي

جمعية الوقاية (التطعيم و التلقيحات من الأمراض) وهي تابعة للدوائر التالية :

\_دائرة سعيدة

\_ دائرة عين الحجر

\_ دائرة سيدي بوبكر

\_ دائرة داود

و يتم مراقبة هذه الدوائر من طرف القطاع الصحي بسعيدة شهريا

ب/ المصلحة الإستشفائية: و التي تتضمن عدة إختصاصات :

1/ الجراحة العامة : تهتم بجراحة العظام ، و أمراض الأمعاء و البلعوم و الحنجرة و هذه المصلحة مخصصة لجميع

الأجناس (رجال ، نساء ، أطفال)

2/ الطب الداخلي : يشتمل على أطباء و عاملين تتمثل في علاج أمراض المعدة و داء السكري و أمراض

الأعصاب و القلب و داء السرطان

3/ مصلحة أمراض العيون :متخصصة في أمراض العيون بأنواعها و فيها قسم الجراحة إذا كان المريض بحاجة إلى

ذلك

4/ مصلحة الأمراض العقلية : كالتعقيدات النفسية و الأمراض العقلية بأنواعها

5/ مصلحة الأمراض التنفسية : كالصدر و ضيق التنفس

6/ مصلحة الإنعاش :تعالج فيها الأمراض الخطيرة و المرضى الذين هم في حالة غيبوبة تامة و المصابين بالأمراض

التنفسية

7/ مصلحة الإستعجالات : تعالج فيها جميع الأمراض و الإصابات الخفية كالحوادث و الأمراض المعدية

8/ مصلحة الأمراض المعدية : هذه المصلحة متخصصة في معالجة الأمراض الخطيرة و التسممات الغذائية و

الأمراض التي تنتقل من جنس إلى آخر

9/ مصلحة تصفية الدم و الكلى : تعمل هذه المصلحة على تصفية الدم و تطهير الكلى من الحصى الكلوي

بواسطة أجهزة خاصة

10/ مصلحة الطب الشرعي : و تتضمن هذه المصلحة الموتى الذين توفوا بدون سبب أو أعراض ،

فالمتخصصون يقومون بعملية تشريح لتعيين سبب الوفاة

11/ مصلحة التحاليل : و فيها يتم تحليل الدم و تعيين فصيلته و تحليل جميع الأمراض و الميكروبات

12/ الصيدلية : لدعم جميع الأقسام بما يلزم المريض من الأدوية

\_ أما فيما يخص مصلحة الأطفال و التي تعالج فيها كل الأمراض التي تصيب الطفل فقد تم تحويل هذه المصلحة و

إدماجها مع المؤسسة العمومية للصحة الجوارية " حمدان بختة " التي تختص بأمراض النساء و التوليد



المطلب الثاني: الوضعية المالية للمؤسسة و هيكلها التنظيمي1/ الوضعية المالية للمؤسسة

\_ للمؤسسة الإستشفائية عدة إيرادات و نفقات نذكرها كما يلي :

الإيرادات : و تنقسم إلى أربعة أبواب رئيسية هي :

الباب الأول :مساهمة الدولة

تحتل المرتبة الأولى لأنها تساهم بالمبلغ الأكبر و الذي قدر ب: 1036210000,00 دج حيث تساهم بها وزارة

الصحة

الباب الثاني :مساهمة هيئات الضمان الإجتماعي بعنوان الخدمات الخاضعة للإتفاقيات

و تأتي بعد مساهمة الدولة من ناحية أهمية المبلغ و الذي قدر ب: 180000000,00 دج

الباب الثالث :مساهمة المؤسسات و الهيئات العمومية

وهي مساهمات الأقل حجما من المساهمات السابقة و هي لا تكون في كل سنة حيث في هذه السنة (2014)

لم تقدم أي مساهمة من طرف المؤسسات و الهيئات العمومية

الباب الرابع :إيرادات متحصل عليها من نشاط المؤسسة

و تتمثل في إيرادات أخرى حيث قدرت قيمتها ب: 3000000,00 دج

النفقات : تنقسم إلى فرعين هما: نفقات المستخدمين (الموظفين)، نفقات التسيير

1/ نفقات المستخدمين (الموظفين): يحتوي على تسعة أبواب وهي :

الباب الأول :مرتبات نشاط المستخدمين الرسميين و المتربصين و المتعاونين: و يتكون من مرتبات نشاط

المستخدمين الرسميين و المتربصين و الزيادة الإستدلالية لشاغلي المناصب العليا حيث قدر

ب: 250000000,00 دج

الباب الثاني: التعويضات و المنح المختلفة: و يتكون من كافة المنح و التعويضات المقدمة حيث قدر

ب: 2950000000,00 دج

الباب الرابع: مرتبات المستخدمين المتعاقدين: و يتكون من مرتبات المستخدمين المتعاقدين بالتوقيت الكلي

والتعويضات و المنح المختلفة المقدمة للمستخدمين المتعاقدين بالتوقيت الكلي و قدر ب: 300000000,00 دج

الباب الخامس: الأعباء الإجتماعية للمستخدمين المرسمين، المتربصين، المتعاونين: يتكون من خدمات ذات طابع

عائلي و الضمان الإجتماعي و التأمين على البطالة و التقاعد المسبق حيث قدر ب 132500000,00 دج

الباب السابع: الأعباء الإجتماعية للمستخدمين المتعاقدين: و تتكون من خدمات ذات طابع عائلي، الضمان

الإجتماعي، التأمين على البطالة، التقاعد المسبق حيث قدر ب: 7500000,00 دج

الباب التاسع: المساهمات في الخدمات الإجتماعية: و تتكون من المساهمات في لجان الخدمات الإجتماعية، حصة

تمويل السكن الإجتماعي، حصة التقاعد المسبق، حيث قدرت إيراداته ب: 16000000,00 دج

2/ نفقات التسيير: و يحتوي على خمسة عشر باب:

الباب الأول: تسديد المصاريف حيث قدر ب 22000000,00 دج

الباب الثالث: عتاد و أثاث حيث قدر ب: 14000000,00 دج

الباب الرابع: لوازم: حيث قدرت ب: 1000000,00 دج

الباب الخامس: ألبسة، قدرت ب: 1800000,00 دج

الباب السادس: تكاليف ملحقه، قدرت ب: 1800000,00 دج

الباب السابع: حضيرة السيارات حيث قدرت ب: 10000000,00 دج

الباب الثامن: صيانة و تصليح المنشآت القاعدية قدرت ب: 44000000,00 دج

الباب التاسع: مصاريف التكوين و تحسين الأداء وإعادة التأهيل و التربص للمستخدمين قدرت

ب: 1550000,00

الباب العاشر: المصاريف المرتبطة بالمؤتمرات و المنتقيات و التظاهرات العلمية الأخرى ، قدر

ب: 1660000,00 دج

الباب الحادي عشر: تغذية و مصاريف الإطعام و قدرت ب: 35000000,00 دج

الباب الثالث عشر: الأدوية ، المواد الصيدلانية و المواد الأخرى الموجهة إلى الطب الإنساني و الأجهزة الطبية

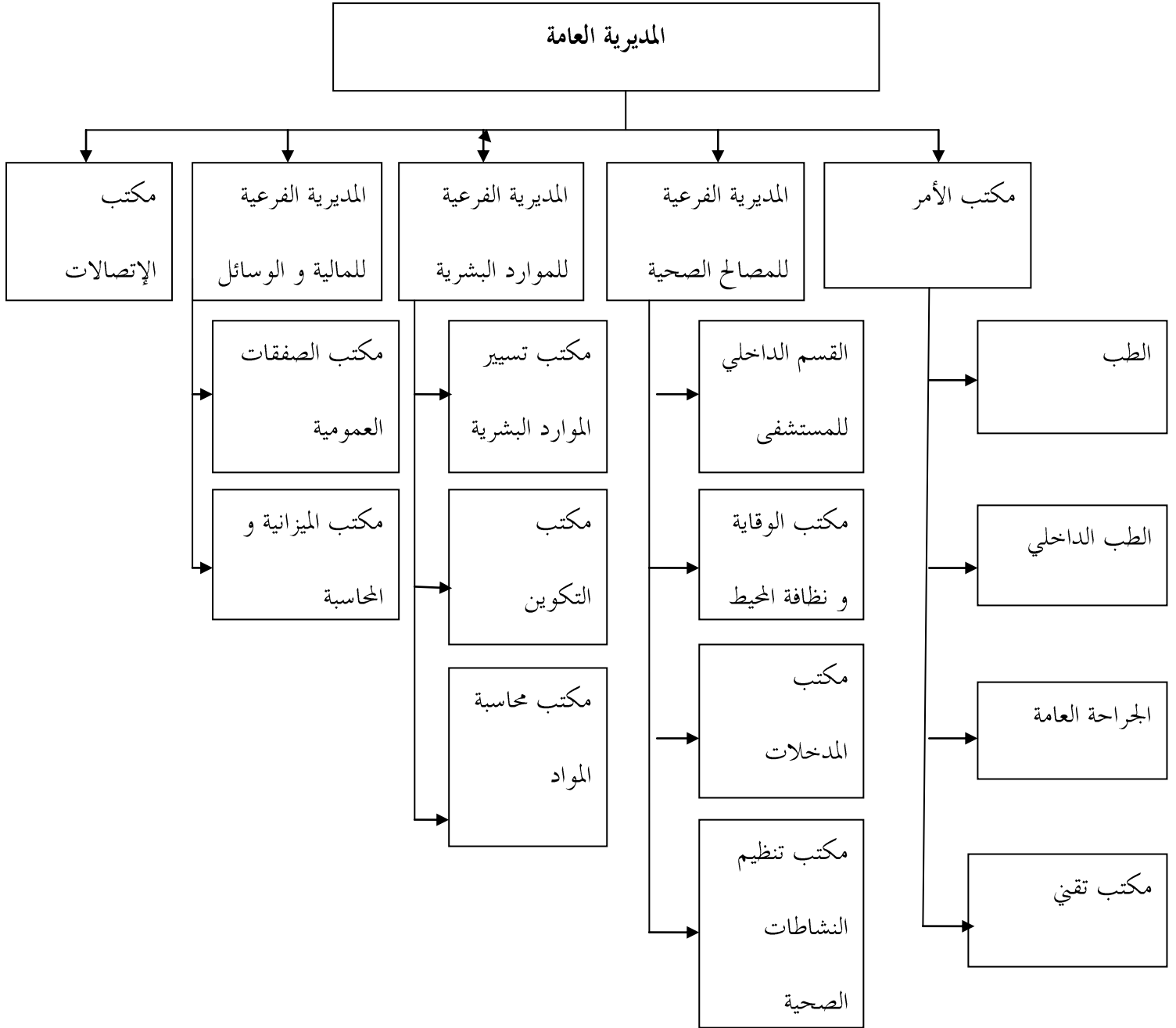
حيث قدر ب: 298000000,00 دج

الباب الرابع عشر: نفقات النشاطات العلمية للوقاية و قدر ب: 12000000,00 دج

الباب الخامس عشر : إقتناء و صيانة العتاد الطبي و ملحقاته و الأدوات الطبية ، قدر ب: 40000000,00 دج

2/ الهيكل التنظيمي للمؤسسة

الشكل رقم (3\_1): الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الإستشفائية \_أحمد مدغري\_ بسعيدة



المصدر: المديرية الفرعية للموارد البشرية

المبحث الثاني: تطبيق نظام ABC لقياس تكلفة الخدمات الصحية

سنتطرق في هذا المبحث إلى مختلف خطوات تطبيق نظام ABC في حساب التكاليف الخدمات المقدمة بالأقسام الثلاثة المتمثلة في قسم الأشعة و مخبر التحاليل و العمليات الجراحية و ذلك خلال الثلاثي الأول من سنة 2014 ، نظرا لعدم توفر البيانات اللازمة للسنوات 2015 و 2016

المطلب الأول : تحديد التكاليف وفق نظام ABC

من أجل تحديد التكاليف وفق نظام ABC سنين الخطوات الواجب إتباعها لتحديد التكلفة

خطوات تحديد التكلفة : لتحديد تكلفة الخدمات الصحية تتبع الخطوات التالية :

\_ تحليل المصاريف غير المباشرة

\_ تحليل الأنشطة

\_ تحديد مراكز النشاط

\_ تخصيص المصاريف المباشرة على مراكز النشاط

\_ تخصيص تكلفة مراكز النشاط على الخدمات

\_ حساب تكلفة الخدمات

**1/ تحليل المصاريف غير المباشرة :** من خلال الإطلاع على بيانات التكلفة و على الوضعية المالية للثلاثي الأول

من سنة 2014 حيث تم التوصل إلى وجود 06 مجتمعات للتكلفة بالإضافة إلى تحديد المصاريف غير المباشرة

المتعلقة بقسم الأشعة و مخبر التحاليل و العمليات الجراحية

**1\_1/ تحديد مجتمعات التكلفة :** و تتمثل في :

\_ مجمع مصاريف الأجور

\_ مجمع مصاريف الصيدلية

\_ مجمع مصاريف التغذية

\_ مجمع مصاريف و لوازم أخرى

\_ مجمع مصاريف الصيانة و الأداء

\_ مجمع مصاريف مشتركة

و فيما يلي عرض لهذه المجمعات و العناصر المكونة لها :

**1\_1\_1/مجمع مصاريف الأجور :** و يتكون من العناصر التالية :

**الملحق رقم(01) :** مصاريف الأجور خلال الثلاثي الأول (2014)

العناصر	العدد	الأجر
طبيب متخصص	13	2470107,22
طبيب عام	2	258606,45
مساعدين في التمريض	61	4635265,57
	28	1987208,65
	4	70649,00
التقنيين	1	36015,00
الإقتصاديين	7	250631,72
المجموع	116	9708483,61

المصدر: قسم الإعلام الآلي للصحة

## 1\_1\_2 / مجمع مصاريف الصيانة :

الملحق رقم (02): مصاريف الصيانة و الأداء للثلاثي الأول (2014)

العناصر	المصاريف
أشغال التهيئة و التجهيز و الصيانة لمقامة عن طريق مؤسسات خارجية	29835,00
أشغال التهيئة و التجهيز و الصيانة التي تقوم بها المؤسسة	81000
المجموع	110835,00

المصدر: قسم الإعلام الآلي

## 1\_1\_3 / مجمع مصاريف التغذية: يمكن حصر المصاريف المتعلقة به في الجدول التالي : شمن الوجبة 385,27

الملحق رقم (03): مصاريف التغذية للثلاثي الأول (2014)

العناصر	العدد	المصاريف
أعوان الأمن	400	154108,00
اخرين	0,00	0,00
المجموع	400	154108,00

المصدر : قسم الإعلام الآلي

## 1\_1\_4 / مجمع المصاريف و اللوازم الأخرى

الملحق رقم (04) : المصاريف و اللوازم الأخرى للثلاثي الأول (2014)

العناصر	المصاريف
لوازم المكتب	158812,18
لوازم الأسرة و التغطية	78000,00
مواد التنظيف	279644,22
المجموع	516456,4

المصدر: من مكتب الإعلام الالي

1\_1\_5/مجمع مصاريف الصيدلية : يمكن حصر المصاريف المتعلقة به في الجدول التالي :

الملحق رقم (05) : مصاريف الصيدلية للثلاثي الأول (2014):

العناصر	المصاريف
المواد و اللوازم الطبية	1325064,06
مواد إستهلاكية و ملحقاتها	1330315,12
الأفلام و مواد الأشعة	1233220,60
المحاليل و المواد المخبرية	2538895,91
المجموع	6427495,69

المصدر : قسم الإعلام الآلي

1\_1\_6/مجمع المصاريف المشتركة :



الملحق رقم (06): المصاريف المشتركة للثلاثي الأول (2014)

المصاريف	المبالغ
العنوان الأول_الفصل الخامس_3(1-5-3): التأمين عن المسؤولية المدنية و الأخطار المهنية	577785,45
العنوان الثاني _الفصل الأول_2(2_1_2): المنح للطلبة الداخليين و الخارجيين	
العنوان الثاني _الفصل الثاني (2_2): تكوين الموظفين شبه الطبيين	
العنوان الثاني _الفصل الثالث(2_3): نفقات تدريبات قصيرة المدى في الخارج	
العنوان الثاني _ الفصل الرابع (2_4): المصاريف المتعلقة بالمؤتمرات , المنتقيات و التظاهرات العلمية	
العنوان الثاني _الفصل الخامس(2_5): مصاريف التكوين	
العنوان الثاني _الفصل الثامن(2_8): مصاريف التسيير الأخرى	
العنوان الرابع _الفصل الثاني (2_4): الغازات الطبية و المواد الأخرى	7875270,00
الطبية العنوان السادس _الفصل الأول 3(3_1_6): ملحقات و قطع غيار العتاد الطبي والأدوات	
العنوان السابع (7): صيانة الهياكل الصحية و ترميمها	181940,85
العنوان الثامن _الفصل الأول (1_8): نفقات أخرى للتسيير	1910259,00
العنوان الثامن _الفصل الثاني 1(1_2_8): التدفئة ، الإنارة ، المياه	4921665,77
العنوان الثامن _الفصل الثاني 3(3_2_8): الوثائق و الإشتراك في المجلات و الدوريات	
العنوان الثامن _الفصل الثالث 3(3_3_8): صيانة العتاد و الأثاث	
العنوان الثامن_الفصل الرابع (4_8): حضيرة السيارات	
العنوان الثامن _الفصل الخامس (5_8): النقل و التنقلات	10666666,6

	العنوان التاسع(9): خدمات إجتماعية
	العنوان العاشر (10): البحث الطبي
26133587,73	المجموع

المصدر: قسم الإعلام الألي

1\_2/تحديد المصاريف الغير مباشرة : و تظهر عناصر هذه المصاريف في الجدول التالي :

الجدول رقم (3\_1): المصاريف غير المباشرة للثلاثي الأول (2014)

المصاريف	مراكز النشاط	الأقسام
1233220,60	آلة الراديو	الأشعة
		الأشعة
47746,70	المواد (محلول كاشف ، محلول مثبت)	تحضير و
62143,16	لوازم المكتب	تحميض الفيلم
18000,00	مواد التنظيف	
47850,00	الأسرة و الأغطية	
	الصيانة	
2538895,91	المواد المستعملة	تحليل العينة
53815,23	لوازم المكتب	
93214,74	مواد التنظيف	
18000	الأسرة و الأغطية	
25000	الصيانة	

1325064,06	المستلزمات الطبية (مصل الدم، تلقيح...)	تجهيز المريض	العمليات
1330315,12	إستهلاكات و ملحقات		الجراحية
57250,25	لوازم المكتب	غرفة العمليات	
48000,00	الأسرة و الأغطية		
124286,32	مواد التنظيف		
38000,00	الصيانة		
7060802,09			المجموع

المصدر: قسم الإعلام الالي

2/ تحديد الأنشطة: تعد هذه الخطوة جد أساسية لنجاح تطبيق نظام (ABC) و يتم فيها تحليل الأنشطة التي

تمارس لتقديم مختلف الخدمات، ويتم تحديدها من خلال التعرف على طبيعة عمل كل قسم لتحديد الأنشطة

المستهلكة للموارد بالإعتماد على مسببات الأنشطة كما يلي :

الجدول رقم (2\_3): يمثل الأنشطة ومسبباتها

النشاط	مسبب التكلفة
الأشعة	عدد الأفلام
المخبر	عدد التحاليل
العمليات الجراحية	عدد العمليات

المصدر: إعداد الطالبات بالإعتماد على المعلومات من أقسام الأشعة و التحاليل و قسم العمليات

3/ تخصيص المصاريف الغير مباشرة على مراكز النشاط: و ذلك بتوزيع المصاريف الغير مباشرة المحددة ضمن

مجمعات التكلفة على مراكز النشاط من خلال تحديد مسببات الموارد و تكلفتها و الربط بين مجمعات التكلفة و

مراكز النشاط حيث تبرز هنا أهمية العلاقة السببية بين التكلفة و النشاط و إن أي خلل في تفسير هذه العلاقة سوف يؤدي الى خلل في عملية تحديد تكلفة النشاط الحقيقية و يؤثر ذلك على حساب تكلفة الخدمة الصحية

### 3\_1/ تحديد مسببات الموارد و تكلفتها :

و تتضمن هذه المرحلة تحديد المسببات التي تسمح بتخصيص تكاليف مجتمعات التكلفة على مختلف مراكز النشاط كما تبين كيفية إستهلاك هذه المراكز لموارد المؤسسة ، و تظهر مسببات التكلفة لمختلف المجمعات و تكلفتها في

الجدول التالي :

### الجدول رقم (3\_3): تحديد تكلفة مسببات الموارد خلال الثلاثي الأول 2014 بالنسبة للأقسام الثلاثة:

مجمع التكلفة	التكاليف	مسببات الموارد	عدد المسببات	تكلفة مسبب الموارد
مجمع مصاريف الأجور	9708483,61	عدد المستخدمين	119	81583,89588
مجمع مصاريف الصيدلية	6427495,69	عدد مرات الإمداد	18	357083,0939
مجمع مصاريف التغذية	154108,00	باللوازم	36	4280,777778
مجمع مصاريف الصيانة	110835,00	عدد مرات الإمداد	27	4105
مجمع المصاريف و اللوازم الأخرى	516456,4	عدد مرات التدخل	36	14346,01111
مجمع المصاريف المشتركة	26133587,73	عدد مرات الإمداد	5	5226717,546
		عدد مرات الإستفادة		

المصدر: من إعداد الطالبات بالإعتماد على وثائق المستشفى

تحسب تكلفة مسببات الموارد بالعلاقة التالية: تكلفة المجمعات / عدد مسببات الموارد

من الجدول و بالحصول على تكلفة مسببات الموارد يمكن تحديد تكلفة مراكز النشاط للأقسام الثلاثة بحسب

إستفادتهم من مجمعات التكلفة

3\_2/ تحديد تكلفة مراكز النشاط: يتم ذلك من خلال الربط بين مجمعات التكلفة و مراكز النشاط كما يبينه

الجدول التالي:

الجدول رقم (3\_4): مصفوفة ربط مجمعات التكلفة بمراكز النشاط

مجمعات التكلفة مراكز التكلفة	مجموع مصاريف الأجور	مجموع مصاريف مصاريف الصيدلية	مجموع مصاريف التغذية	مجموع مصاريف الصيانة	مجموع المصاريف و اللوازم الأخرى	مجموع المصاريف المشتركة
أخذ صورة الأشعة	×	—	—	×	×	×
تحضير و تحميض الفيلم	×	×	—	—	×	×
سحب وتحليل العينة	×	×	—	×	×	×
غرفة العمليات	×	×	—	×	×	×
تجهيز المريض	×	—	×	—	×	×

المصدر: من إعداد الطالبات

نجد من الجدول أن مجمع الصيدلية و الصيانة و التغذية لم يتم إستهلاكهما من قبل بعض مراكز النشاط ، كما نلاحظ أن مراكز النشاط(سحب عينة ، تحليل العينة) هي التي تستهلك تكاليف كل مجمعات التكلفة و يتم تحديد

تكلفته من المصاريف غير المباشرة بحسب عدد مسببات الموارد الخاصة بكل مجمع

الجدول رقم (3\_5):تحديد تكلفة مراكز النشاط خلال الثلاثي الأول (2014)

البيان	مجمع مصاريف الأجر	مجمع مصاريف الصيدلية	مجمع مصاريف التغذية	مجمع مصاريف الصيانة	مجمع المصاريف و اللوازم الأخرى	مجمع المصاريف المشتركة	مجموع تكلفة مركز النشاط
نوع المسبب	عدد المستخدمين	عدد مرات الإمداد	عدد مرات الإمداد	عدد مرات التدخل	عدد مرات الإمداد	عدد مرات الإستفادة	
تكلفة المسبب	81583,8958	357083,0939	4280,7778	4105	14346,011	5226717,4	
عدد مسبات مركز النشاط	3	6	6	3	12	1	
نصيب مركز النشاط	244751,6874	2142498,5634	2142498,5634	51369,3336	43038,033	5226717,4	5518612,04
	244751,6874	2142498,5634	2142498,5634	51369,3336	43038,033	5226717,4	7657005,6838
	244751,6874	2142498,5634	2142498,5634	51369,3336	172152,132	5226717,4	7790224,7828
	244751,6874	2142498,5634	2142498,5634	51369,3336	172152,132	5226717,4	7798434,7828
	244751,6874	2142498,5634	2142498,5634	51369,3336	14346,011	5226717,4	7679682,9954

المصدر: من إعداد الطالبات بالإعتماد على وثائق المستشفى

4/ تخصيص تكلفة مراكز النشاط على الخدمات : وذلك من خلال الخطوات التالية:

\_ حساب تكلفة مسببات النشاط المحددة سابقا

\_ تحديد تكلفة الخدمات من مراكز النشاط

4\_1/ حساب تكلفة مسببات النشاط: يتم تحديد تكلفتها من خلال العلاقة التالية :

$$\text{تكلفة مسببات النشاط} = \frac{\text{تكلفة المراكز بالنشاط}}{\text{عدد وحدات مسببات النشاط}}$$

وتظهر تكلفة مسببات النشاط لكل مركز في الجدول التالي:

الجدول رقم (3\_6): تكلفة مسببات النشاط لكل مركز خلال الثلاثي الأول (2014)

مركز النشاط	المصاريف غير المباشرة الخاصة بالمركز	نصيب المركز من تكاليف مجتمعات التكلفة	مجموع مصاريف مركز النشاط	مسببات النشاط	عدد المسببات	تكلفة مسببات النشاط
أخذ صورة الأشعة	1233220,60	5518612,04	6751832,64	عدد الأفلام	642	10516,8732
تحضير و تجميع الفيلم	175739,86	7657005,6838	7832745,5438	عدد الأفلام	642	12200,5382
سحب وتحليل العينة	2728925,88	7790224,7827	10519150,6627	عدد التحاليل	28332	371,2816
غرف العمليات	267536,57	7798434,7828	8065971,3528	عدد العمليات	1032	7815,8637
تجهيز المريض	2655379,18	7679682,9954	10335062,1754	عدد العمليات	1032	10014,5951

المصدر: من إعداد الطالبات

4\_2/ تحديد تكلفة الخدمات من مراكز النشاط :و ذلك بتخصيص تكلفة هذه المراكز على الخدمات بالإعتماد

على مسببات الأنشطة من كل خدمة و تتحدد تكلفة خدمة ما من مركز نشاط معين بالعلاقة التالية :

تكلفة الخدمة من مركز النشاط = (عدد مسببات النشاط للخدمة) × (تكلفة مسبب النشاط)

الجدول رقم(3\_7): تحديد نصيب الخدمات من مراكز النشاط (قسم الأشعة )

نوع الخدمة	تكلفة مسبب النشاط (أخذصورة الأشعة)	عدد الخدمات	تكلفة مسبب النشاط (تخصير و تحميص الفيلم)	نصيب الخدمة من مركز النشاط(أخذ صورة الأشعة)	نصيب كل خدمة من مركز النشاط (تخصيرو
الجمجمة	10516,8732	23	12200,5382	241888,0836	280612,3786
الحوض	10516,8732	44	12200,5382	462742,4208	536823,6808
الركبة	10516,8732	50	12200,5382	525843,66	610026,91
العرقوب	10516,8732	38	12200,5382	399641,1816	463620,4516
العمود الحقوي	10516,8732	142	12200,5382	1493395,994	1732476,424
Scanir	10516,8732	16	12200,5382	168269,9712	195208,6112
Echogra	10516,8732	162	12200,5382	1703733,458	1976487,188
Tlt	10516,8732	55	12200,5382	578428,026	671029,601
Osseux	10516,8732	112	12200,5382	1177889,798	1366460,278
المجموع	—	642	—	6751832,64	7832745,5438

المصدر: من إعداد الطالبات



الجدول رقم (3\_8): تحديد نصيب الخدمات من مركز النشاط (قسم المخبر)

نصيب كل خدمة من مركز النشاط	عدد الخدمات	تكلفة مسبب النشاط (سحب وتحليل العينة)	نوع الخدمة المقدمة
10395,8848	28	371,2816	تحليل سرعة الدم
12697783,072	342	371,2816	تحليل عدد كريات الدم الحمراء و البيضاء
1804428,576	4860	371,2816	تحليل فصيلة الدم
5346455,04	14	371,2816	تحليل البول
1231907,04	3318	371,2816	تحليل نسبة الغلوكوز في الدم
504942,976	1360	371,2816	تحليل الأيونات (CL .K .Na)
512368,608	1380	371,2816	تحليل فقدان المناعة المكتسبة
434399,472	1170	371,2816	التحاليل الخاصة بمرض الزهري
215343,328	580	371,2816	TGP
608901,824	1640	371,2816	HT
608901,824	1640	371,2816	PL
846522,048	2280	371,2816	FSP
144799,824	390	371,2816	TO
144799,824	390	371,2816	TP
410637,4496	1106	371,2816	Urée
410637,4496	1106	371,2816	CREAT
267322,752	720	371,2816	CHOL
267322,752	720	371,2816	TRIGLYCÉRIDE
215343,328	580	371,2816	TGO
37128,16	100	371,2816	PROTIDES
438112,288	1180	371,2816	HCV
129948,56	350	371,2816	BI
10519150,6627	1032	—	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات

الجدول رقم (3\_9): نصيب الخدمات من مراكز النشاط (قسم العمليات الجراحية)

الخدمة المقدمة من طرف الأقسام	تكلفة مسبب النشاط (غرف العمايات)	عدد الخدمات	تكلفة مسبب النشاط (تجهيز المريض)	نصيب الخدمة من مركز النشاط (تجهيز المريض)	نصيب الخدمة من مركز العمليات (العمليات)
قسم العيون	7815,8637	125	10014,5951	1251824,388	976982,9625
قسم المسالك البولية	7815,8637	86	10014,5951	861255,1786	672164,2782
إستعجالات طبية جراحية	7815,8637	152	10014,5951	1522218,455	1188011,282
إلتهابات الأنف الأذن و الحنجرة	7815,8637	102	10014,5951	1021488,7	797218,0974
الجراحة العامة	7815,8637	461	10014,5951	4616728,341	3603113,166
CCI	7815,8637	106	10014,5951	1061547,081	828481,5522
المجموع	—	1032	—	10335062,1754	8065971,3528

المصدر: من إعداد الطالبات

5/ تحديد تكلفة أنواع الخدمات (الأشعة، المخبر ، العمليات الجراحية):

وذلك من خلال جمع المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة لمختلف أنواع الخدمات المقدمة كما تبينه

الجداول التالية:

الجدول رقم (3\_10): تكلفة أنواع الأشعة وفق نظام ABC خلال الثلاثي الأول (2014)

نوع الأشعة	عدد الأشعة المقدمة	المصاريف المباشرة لنوع أشعة ما (دج)	المصاريف غير المباشرة لكل الأشعة المقدمة	المصاريف غير المباشرة لنوع أشعة ما	مجموع المصاريف المباشرة وغير المباشرة لنوع الأشعة المقدمة	مجموع المصاريف المباشرة وغير المباشرة لنوع أشعة ما
الجمجمة	23	30	3222500,46	140108,71	140138,71	3233190,33
الحوض	44	25	999566,10	22717,41	22742,41	1000666,04
الركبة	50	20	1135870,57	22717,41	22737,41	1136870,5
العرقوب	38	17,5	863261,63	22717,41	22734,91	863926,58
العمود الصلبي الحقوي	142	35	3225872,41	22717,41	22752,41	3230842,22
Scanir	16	100	363478,58	22717,41	22817,41	365078,56
Echogra	162	122	3680220,64	22717,41	22839,41	3699984,42
Tlt	55	55	1249457,627	22717,41	22772,41	1252482,55
Osseux	112	50	2544350,06	22717,41	22767,41	2549949,92
المجموع						17332991,12

المصدر: من إعداد الطالبات

جدول رقم (3\_11): تكلفة أنواع التحاليل وفق نظام ABC خلال الثلاثي الأول (2014):

نوع التحليل	عدد التحاليل	المصاريف المباشرة لنوع ما من التحاليل (دج)	المصاريف غير المباشرة لنوع ما من التحاليل	مجموع المصاريف المباشرة و غير المباشرة لكل التحاليل	مجموع المصاريف المباشرة و غير المباشرة لنوع ما
تحليل سرعة الدم	28	6	371,2816	10563,88	377,2816
تحليل عدد كريات الدم الحمراء و البيضاء	342	14	371,2816	131766,30	385,2816
تحليل فصيلة الدم	4860	12	371,2816	1862748,57	383,2816
تحليل البول	14	12	371,2816	5365,94	383,2816
تحليل نسبة الغلوكوز في الدم	3318	6	371,2816	1251820,34	377,2816
تحليل الأيونات (CL .K .Na)	1360	20	371,2816	532142,97	391,2816
تحليل فقدان المناعة المكتسبة	1380	28	371,2816	551008,60	399,2816
التحاليل الخاصة بمرض الزهري	1170	8	371,2816	443759,47	379,2816
TGP	580	10	371,2816	221143,32	381,2816
HT	1640	20	371,2816	641701,82	391,2816
PL	1640	18	371,2816	638421,82	389,2816
FSP	2280	22	371,2816	896682,04	393,2816
TO	390	10	371,2816	148699,82	381,2816
TP	390	10	371,2816	148699,82	381,2816
Urée	1106	14	371,2816	426121,44	385,2816
CREAT	1106	14	371,2816	426121,44	385,2816
CHOL	720	20	371,2816	281722,75	391,2816
	720	20	371,2816	281722,75	391,2816

222303,32	383,2816	371,2816	12	580	TRIGLYCÉRIDE
37928,16	379,2816	371,2816	8	100	TGO
523072,28	443,2816	371,2816	72	1180	PROTIDES
148148,56	423,2816	371,2816	52	350	HCV
					BI
9831665,41					المجموع

المصدر: من إعداد الطالبات

جدول رقم (3\_12): تكلفة العمليات الجراحية في مختلف الأقسام خلال الثلاثي الأول (2014)

الأقسام	عدد العمليات	المصاريف المباشرة لكل العمليات	المصاريف غير المباشرة لكل العمليات	مجموع المصاريف المباشرة وغير المباشرة لكل العمليات
قسم العيون	125	10000	2228807,351	2238807,351
قسم المسالك البولية	86	6880	1533419,457	1540299,457
إستعجالات طبية جراحية	152	10640	2710229,737	2720869,737
إلتهابات الأنف الأذن والحنجرة	102	6630	1818706,797	1825336,797
الجراحة العامة	461	36880	8219841,507	8256721,507
CCI	106	8480	1890028,633	1898508,633
المجموع				18480543,48

المصدر: من إعداد الطالبات

\_ بالرغم من عدم توافر جميع المعلومات بخصوص المصاريف المباشرة لكل الأقسام إلا أننا توصلنا إلى حساب

القيمة الإجمالية لمصاريف قسم الأشعة (المباشرة و غير المباشرة ) خلال الثلاثي الأول ( 2014 ) و التي قدرت

ب(17332991,12)، والقيمة الإجمالية لمصاريف قسم المخير(المباشرة و غير المباشرة) و التي بلغت ما

قيمته(9831665,41)، القيمة لمصاريف قسم العمليات الجراحية و التي بلغت (18480543,48)

المطلب الثاني: تحليل وتفسير نتائج تطبيق (ABC) بالأقسام الثلاثة

من خلال ماتم التطرق إليه وبعد تطبيق نظام ABC في حساب تكاليف الخدمات بقسم الأشعة، المخبر، العمليات

الجراحية بالمؤسسة محل الدراسة خلال الثلاثي الأول (2014) تم التوصل إلى :

1\_ توافر العوامل المساعدة على تطبيق نظام ABC بالمؤسسة محل الدراسة.

2\_ تنوع و تعدد الخدمات المقدمة، حيث تقدم المؤسسة تشكيلة متعددة من الخدمات عبر مختلف هياكلها كما

تتباين متطلبات و كيفية تقديم هذه الخدمات من هيكل إلى آخر مما يصعب عملية تحديد تكلفتها .

3\_ تعقد الأنشطة اللازمة لتقديم مختلف الخدمات الصحية حيث أشار مراسل الإعلام الآلي للصحة المكلف بإعداد

محاسبة التكاليف إلى صعوبة حصر الأنشطة التي تتطلبها الخدمة الصحية نتيجة لعدم توفر قسم خاص بمحاسبة

التكاليف و عدم توفر التخصص و المعرفة .

4\_ من خلال الدراسة وجدنا أن نظام ABC يمكن من توفير معلومات واضحة عن المصاريف غير المباشرة التي

يتحملها كل قسم (الأشعة، المخبر، العمليات الجراحية)، حيث أن أسلوب التحليل الذي يعتمد عليه يعتمد على

العلاقة السببية بين التكلفة و النشاط و بين النشاط و الخدمة عند توزيعها و بالتالي يمكن من التحديد الدقيق

لمختلف التكاليف.

خاتمة الفصل:

على الرغم من تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة محل الدراسة إلا أنها لم تأخذ الدور الأساسي لها و ركزت على تقييم أداء المستشفى بصفة عامة و لم تستخدم لتحديد تكلفة الخدمة الصحية ، بالإضافة إلى عدم توفر المعلومات اللازمة خاصة فيما تعلق بتحديد الأنشطة ، إلا أننا توصلنا إلى أنه يمكن تطبيق نظام ( ABC) لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمؤسسة و هذا من خلال دراسة العلاقة السببية بين الأنشطة ، التكاليف ، الخدمات .

جاءت هذه الدراسة لتسليط الضوء على نظام يعتبر من أبرز الأنظمة الحديثة لمعالجة التكاليف في المؤسسة ألا وهو نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة إن الهدف والدافع الرئيسي من إجراء هذه الدراسة هو توضيح آلية عمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ومحاولة تطبيقه لقياس تكلفة الخدمات الصحية .

و بهذا الصدد يمكننا الإجابة على الإشكالات المطروحة: ما مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات الخدمية خاصة الصحية (المستشفيات)؟

وللإجابة على هذه الإشكالية و الأسئلة المتفرعة منها ، قمنا بتقسيم البحث إلى 3 فصول ، حيث خصص الفصلين الأول والثاني للدراسة النظرية والفصل الثالث للدراسة التطبيقية في مستشفى أحمد مدغري، وبعد إستكمال الدراسة التطبيقية توصلنا إلى عدة نتائج والتي سنعرضها بالإضافة إلى تقديم توصيات

النتائج: بعدما تبينت النتائج الإيجابية التي تحصلنا عليها في الجانب التطبيقي، وكذا النتائج الإيجابية التي حققها إستخدامه في المؤسسات الإقتصادية، تم التوصل إلى :

— وجود بعض الصعوبات التي تحول دون تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة منها عدم معرفة الإدارة بآلية عمل هذه الأخيرة ، عدم وجود محاسبين ذوي خبرات وكفاءة تمكنهم من تطبيقه بكل دقة لأن مهمة حساب التكاليف موكلة إلى مهندس دولة في الإعلام الآلي .

— وجود عدة عوامل أخرى تساعد على تطبيقه من بينها مشكل تسيير الموارد في المستشفيات ومشكل تخصيص التكاليف غير المباشرة .



— من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها تبين لنا أن نظام ABC من أفضل الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف التي أثبتت قوتها وفعاليتها من خلال تخصيصه للتكاليف غير المباشرة على الأنشطة بدقة مما يؤدي إلى فهم أكبر لها و يعكس بدقة مسار مختلف التكاليف و هذا ما مكنتنا من الوصول إلى معلومات صحيحة و هذا قد يساعد متخذي القرار في المؤسسة و بالتالي ترشيد إستخدام الموارد.

— يوفر هذا النظام بيانات دقيقة عن التكلفة من خلال الدراسة المفصلة للمصاريف الخاصة بكل قسم ومسببات التكلفة و تحليل مختلف أنشطته الأكثر إرتباطا بالتكاليف و إلغاء الأنشطة عديمة المنفعة.

التوصيات: بعد الوصول إلى هذه النتائج يمكن إقتراح ما يلي :

— تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

— إنشاء دورات تكوينية لتأهيل العمال على إدراك هذا النظام لتسهيل العمل به

— التخطيط لعملية التطبيق لنظام ABC بشكل جيد بالإستعانة بخبراء أو مستشارين متخصصين لديهم الدراية و الخبرة الكافية في مجال تطبيقه.

المراجع باللغة العربية:

1/ الكتب :

1/ الدكتور السيد عبد المقصود ذبيان ، د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك ، د. ناصر نور الدين عبد اللطيف

، في مبادئ محاسبة التكاليف ،الدار الجامعية الإسكندرية ، 2004

2/ الدكتور عبد الحي عبد الحى مرعي ،د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك ة، د. عطية عبد الحى مرعي ،

محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط و الرقابة ، الدار الجامعية ، 2002

3/ الدكتور غسان فلاح المطارنة ،مقدمة في محاسبة التكاليف ،دار وائل للنشر، الطبعة الثانية ، 2006

4/ د. غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف،دار وائل للنشر ، الطبعة الأولى،2002

5/الدكتور أبو نصار ، محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر ،الطبعة الأولى ، 2008

6/ محمد علي أحمد السيدية ، محاسبة التكاليف (دراسة نظرية و إجراءات تطبيقية )، الطبعة الأولى ، دار

زهرا للنشر و التوزيع، 2012

7/ الدكتور هاشم السامرائي ، محاسبة التكاليف ، الجزء الأول ، منشورات الجامعة المفتوحة ، 1998

8/ الدكتور أحمد حلمي جمعة ، محاسبة التكاليف المتقدمة ،الطبعة الأولى ،دار صفاء للنشر و التوزيع، 2011

9/ الأستاذ الدكتور .إسماعيل يحيى التكريتي ، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية و

التطبيق،الطبعة الأولى ،دار حامد للنشر و التوزيع ، 1431هـ/2010م

10/الأستاذ د.إسماعيل يحيى الكريتي ، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة) ، الطبعة الثانية ،دار حامد للنشر و التوزيع ،عمان ، 2008

11/ الدكتور محمد التيسير الرجبي ، محاسبة التكاليف ، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات بالتعاون مع جامعة القدس المفتوحة ، 2008

12/ناصر نور الدين ، عبد اللطيف ، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية الإسكندرية ، 2008

13/الدكتور أحمد عطية هاشم ، "محاسبة التكاليف"، دار الجامعية للطباعة و النشر ، مصر ، الطبعة 2000

## 2/ البحوث :

1/ حكوم حنان ، الطرق الحديثة لحساب التكاليف ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم الإقتصادية ، تخصص محاسبة و جباية ، جامعة د. مولاي الطاهر سعيدة ، الدفعة 2013/2012

2/بيرير فاطمة ، نظري خديجة ، مدى تطبيق الطرق الحديثة لحساب التكاليف في المؤسسة الإقتصادية الجزائرية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر ، تخصص محاسبة و جباية ، جامعة د. مولاي الطاهر ، سعيدة ، دفعة 2014/2013

3/ سعاد حمدية ، إستخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) ، مذكرة متقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علم التسيير ، تخصص محاسبة ، جامعة بسكرة ، دفعة 2011/2010

4/ عز الدين بن موسى ، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في تخفيض

التكاليف و ترشيد الأداء مذكرة لنيل شهادة الماستر ، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ،

جامعة و رقلة ، دفعة 2013/2012

5/ أسد سعدي ، موذن سعاد ، مدى توافر المقومات لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة

في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في العلوم الإقتصادية ، تخصص محاسبة

وجباية ، جامعة د.مولاي الطاهر ، سعيدة ، دفعة 2013 / 2014

6/ موقاس عبد الكريم ، بهرام ناجية ، تطبيق محاسبة التكاليف في القطاع الصحي ، مذكرة تخرج لنيل شهادة

الماستر في العلوم الإقتصادية ، تخصص مالية ، جامعة د.مولاي الطاهر، سعيدة ، دفعة 2004/2005

7/ مصطفى بن عبد الرزاق ، تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة لمعالجة التكاليف مع إمكانية تصور نظام

ABC في المؤسسة العمومية الإستشفائية ، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات شهادة الماستر الأكاديمي

8/ أشرف عزمي مسعود أبو مغلي ، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC على تعظيم

الربحية ، دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان ، دراسة مقدمة إستكمالاً لمتطلبات

الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، الأردن ، 2008

9/ السعيد بوخلوة ، دور تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في إعداد الموازنات

وتقييم الأداء المالي دراسة تطبيقية في المؤسسة الإستشفائية المتخصصة مستشفى الأم و الطفل تقرت ، مذكرة

تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية ، تخصص دراسات محاسبية و جبائية معمقة ، جامعة

قاصدي مرباح ، ورقلة ، دفعة 2013/2012

10/ الطيب السايح، نظام الموازنات التقديرية في التسيير الإستشفائي، مستشفى حي البير بقسنطينة، مذكرة

مقدمة لنيل شهادة الماجستير في تسيير المؤسسات ، جامعة منتوري قسنطينة، دفعة 2006/2005

11/ محمدي مليكة ، دور تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ( ABC ) في مراقبة تسيير المؤسسة

الإقتصادية، مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة

، دفعة 2015/2014

### 3/ المقالات :

\_محمد الخطيب نمر ، هواري سويسي ، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة ABC في قطاع

الخدمات الجامعية ، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، العدد 04 ، 2013

\_الدكتور .عمر عيد مسلم الجعيدي ، معوقات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الكلية الجامعية

للعلوم التطبيقية ، أبحاث إقتصادية و إدارية ، فلسطين \_ غزة ، العدد السادس ، ديسمبر 2009

المراجع باللغة الأجنبية :

jean ,lochard ;la comptabilité analytique ou comptabilité de responsabilité ;

édition d'organisation ;1998

## ملخص البحث :

تهدف هذه الدراسة بشكل أساسي إلى محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنى على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة العمومية الإستشفائية\_أحمد مدغري\_، كبديل لأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية بإعتباره من أحدث التطورات المحاسبية حيث أثبتت دراسات عديدة فعاليتها في قياس التكاليف و تحقيق دقة أفضل في تتبع و حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة، و قد توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

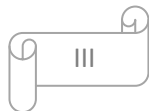
\_ من خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها تبين لنا أن نظام ABC من أفضل الأنظمة الحديثة لحساب

التكاليف التي أثبتت قوتها و فعاليتها من خلال تخصيصه للتكاليف غير المباشرة على الأنشطة بدقة مما

يؤدي إلى فهم أكبر لها و يعكس بدقة مسار مختلف التكاليف و هذا ما مكننا من الوصول إلى معلومات

صحيحة و هذا قد يساعد متخذي القرار في المؤسسة و بالتالي ترشيد إستخدام الموارد

الكلمات المفتاحية: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، المؤسسات الصحية، تكلفة الخدمة الصحية



## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
22	يمثل التوزيع الأولي للمصاريف غير المباشرة	1_1
23	يمثل التوزيع الثانوي للمصاريف غير المباشرة	2_1
28	مقارنة بين مختلف أنظمة التكاليف	3_1
43	وحدات التكلفة لبعض الأقسام بالمؤسسة الصحية	1_2
55	المقارنة بين نظام ABC و الطرق الحديثة	2_2
76	المصاريف غير المباشرة للثلاثي الأول (2014)	1_3
78	يمثل الأنشطة و مسياتها	2_3
79	تحديد تكلفة مسببات الموارد خلال الثلاثي الأول (2014) بالنسبة للأقسام الثلاثة	3_3
80	مصنوفة ربط مجموعات التكلفة بمراكز النشاط	4_3
81	تحديد تكلفة مراكز النشاط خلال الثلاثي الأول (2014)	5_3
82	تكلفة مسبب النشاط لكل مركز خلال الثلاثي الأول (2014)	6_3

## قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
07	يمضح عناصر التكاليف و علاقتها بالمنتج	1_1
07	يمثل سلوك عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجوم الإنتاج	2_1
08	رسم بياني للعلاقة بين حجم النشاط و التكاليف الثابتة	3_1
09	رسم بياني يمثل علاقة إجمالي التكاليف المتغيرة و التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة بحجم النشاط	4_1
09	يمثل مسلك التكاليف شبه الثابتة(المختلفة )	5_1
13	يمثل بطاقة الأمر الإنتاجي	6_1
19	يمثل وظائف محاسبة التكاليف	7_1
48	أهداف نظام ABC	1_2
58	مراحل تحديد التكلفة وفق نظام ABC	2_2
70	الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الإستشفائية أحمد مدغري _ سعيدة	1_3



## قائمة الإختصارات و الرموز

مدلولها	معناها باللغة العربية	الإختصارات والرموز
Accounting American Association	الجمعية الأمريكية المحاسبة	AAA
Activity based management	الإدارة المبنية على الأنشطة	ABM
Activity based costing	التكاليف المبنية على الأنشطة	ABC
Activity based	الموازنة المبنية على الأنشطة	ABB

## قائمة المحتويات

II	الشكر و الإهداء
III	ملخص
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
VI	قائمة الإختصارات و الرموز
VIII	قائمة المحتويات
أ-ح	المقدمة
1	<b>الفصل الأول : محاسبة التكاليف بين الأنظمة التقليدية و الأنظمة الحديثة</b>
2	مقدمة الفصل
3	المبحث الأول: ماهية التكاليف
3	المطلب الأول: مفهوم التكلفة
4	المطلب الثاني: تبويب عناصر التكاليف
10	المطلب الثالث أسس تخصيص التكاليف
15	المبحث الثاني : ماهية محاسبة التكاليف
15	المطلب الأول: محاسبة التكاليف (تطورها ،تعريفها )
17	المطلب الثاني: أهدافها و وظائفها
19	المطلب الثالث: الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف
29	المبحث الثالث: دور الطرق الحديثة في تخصيص التكاليف
29	المطلب الأول : الإنتقادات الموجهة للأنظمة التقليدية
30	المطلب الثاني : طريقة التكلفة المستهدفة
32	المطلب الثالث : نظام الإدارة على أساس الأنشطة و علاقته بنظام ABC
36	خاتمة الفصل
37	<b>الفصل الثاني : تطبيق طريقة ABC في المؤسسات الخدمية</b>
38	مقدمة الفصل
39	المبحث الأول: قياس محاسبة التكاليف في المؤسسات الخدمية
39	المطلب الأول :مفاهيم عامة حول المؤسسات الخدمية (المفهوم ،الخصائص ، الأنواع )
41	المطلب الثاني :نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الخدمية

45	المبحث الثاني : ماهية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC
46	المطلب الأول : تعريف نظام التكاليف ABC
47	المطلب الثاني : مبادئ و أهداف النظام
49	المطلب الثالث : خصائصه و مزاياه
52	المبحث الثالث : آليات تطبيق نظام ABC
52	المطلب الأول : مجالات إستخدام النظام و الظروف المساعدة لتطبيقه
53	المطلب الثاني : آلية عمل طريقة ل ABC
54	المطلب الثالث : مقارنة نظام ABC بالأنظمة التقليدية
55	المبحث الرابع : تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مؤسسة خدمية
56	المطلب الأول : كيفية قياس تكلفة الخدمة الصحية وفق نظام ABC
59	المطلب الثاني : إيجابيات و سلبيات نظام ABC على المؤسسات الخدمية
61	خاتمة الفصل
62	الفصل الثالث : محاولة تطبيق طريقة ABC بالمؤسسة العمومية الإستشفائية _ أحمد مدغري_ ولاية سعيدة
63	مقدمة الفصل
64	المبحث الأول : لمحة تاريخية عن المؤسسة محل الدراسة
64	المطلب الأول : التعريف بالمؤسسة
67	المطلب الثاني : الوضعية المالية للمؤسسة وهيكلها التنظيمي
71	المبحث الثاني : تطبيق نظام لقياس تكلفة الخدمات الصحية ABC
71	المطلب الأول : تحديد التكاليف وفق نظام ABC
88	المطلب الثاني : : تحليل و تفسير نتائج تطبيق نظام ABC
89	خاتمة الفصل
90	خاتمة عامة
93	قائمة المصادر و المراجع
98	قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	رقم الملحق
72	مصاريف الأجور خلال الثلاثي الأول (2014)	(01)
73	مصاريف الصيانة و الأداء خلال الثلاثي الأول (2014)	(02)
73	مصاريف التغذية خلال الثلاثي الأول (2014)	(03)
74	المصاريف و اللوازم الأخرى خلال الثلاثي الأول (2014)	(04)
74	مصاريف الصيدلية خلال الثلاثي الأول (2014)	(05)
75	مصاريف المشتركة خلال الثلاثي الأول (2014)	(06)
	ميزانية المؤسسة العمومية الإستشفائية _ أحمد مدغري _	(07)