



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المدرسة العليا لإدارة الأعمال – تلمسان
قسم: إدارة الأعمال



تخصص: إدارة الأعمال والخدمات الصحية
مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي
تحت عنوان

طرق حساب التكلفة الاستشفائية دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة

إعداد الطالب (ة): وسام قارة
المناقشة بتاريخ: 2020/09/01

لجنة المناقشة:

رئيسا	الرتبة: أستاذة التعليم العالي	الأستاذة: قارة تركي آسية
مشرفا	الرتبة: أستاذ محاضر "أ"	الأستاذ: خالدي مصطفى
ممتحنا	الرتبة: أستاذ محاضر "ب"	الأستاذ: بوسعدية هشام

السنة الجامعية: 2020/2019



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
المدرسة العليا لإدارة الأعمال – تلمسان
قسم: إدارة الأعمال



تخصص: إدارة الأعمال والخدمات الصحية
مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي
تحت عنوان

طرق حساب التكلفة الاستشفائية دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة

إعداد الطالب (ة): وسام قارة
المناقشة بتاريخ: 2020/09/01

لجنة المناقشة:

رئيسا	الرتبة: أستاذة التعليم العالي	الأستاذة: قارة تركي آسية
مشرفا	الرتبة: أستاذ محاضر "أ"	الأستاذ: خالدي مصطفى
ممتحنا	الرتبة: أستاذ محاضر "ب"	الأستاذ: بوسعدية هشام

السنة الجامعية: 2020/2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

قال الله تعالى: "يرفع الله
الذين آمنوا منكم والذين أتموا
العلم درجات و الله بما تعلمون
خبير"

سورة المجادلة الآية 11

شكر وعرفان

لا يسعني وأنا أقدم خلاصة مجهودي إلا أن أشكر الله وحده على توفيقه وعلى إمدادي بالقوة والإرادة لإتمام هذا العمل.

كما أتقدم بالشكر الجزيل والعرفان العظيم إلى الأستاذ المشرف الدكتور "خالدي مصطفى" لما بذله معي من جهد ووقت، وتوجيهاته ونصائحه القيمة التي أسداها لي طوال فترة إنجاز هذا العمل.

كما أتوجه بخالص الشكر والتقدير إلى السادة الأساتذة أعضاء لجنة المناقشة الموقرين على منحي شرف مناقشتهم لي، وإبداء ملاحظاتهم القيمة التي بها نستفيد.

كما لا أنسى كل من قدم لي يد العون من موظفي المؤسسة العمومية الاستشفائية بالمدية وأخص بالذكر "نجية رحمانى" على مساعداتها القيمة.

كما أقدم امتناني إلى الأساتذة والأصدقاء والزملاء خاصة دفعة ماستر "إدارة الخدمات الصحية 2018" الذين لم يبخلوا عليا بأرائهم ومساعداتهم.

وفي الأخير لكل من أعانني في إنجاز هذا العمل سواء من قريب أو بعيد شكرا جزيلا.

إهداء

إلهي لك الحمد لأنك هديتني وما كنت لأهدي لولاك.
لك الحمد لأنك باركت في جهدي وجعلت هدفي حقا رضاك.
إلى القلب الذي ينبض كل لحظة بالحب والرحمة
إلى التي أثارت قلبي وكتبت اسمي على حدقات عيونها
إلى التي جعل الله الجنة تحت قدميها
إلى أول وأروع كلمة نطق بها لساني "أمي الحنون"
إلى من علمني العطاء بدون انتظار
إلى من أحمل اسمه بكل عز وافتخار
إلى الذي لفني بين ذراعيه وسقاني من حنانه إلى مسكن الأمن "أبي الغالي"
وفقه الله
إلى إخوتي الأفاضل وإلى أختي الكريمة
إلى من كان خير السند والعون بعد الإله
إلى رفيق دربي وأنسي وصديقي "زوجي الغالي"
إلى كل من ارتشفت معهم كأس المحبة والأخوة والصداقة وكان لي معهم
أعلى الذكريات وأجمل اللحظات صديقاتي "بتينة، أمينة"
إلى من قضيت معهم لحظة في مشواري الدراسي
إلى كل من يذكرهم قلبي ولم يدونهم قلمي.

الفهرس

الفهرس

رقم الصفحة	العنوان
	الموضوع
	البسمة
	الشكر
	الإهداء
	فهرس المحتويات
	فهرس الجداول
	فهرس الأشكال
	فهرس الملاحق
	فهرس المختصرات والرموز
(أ-ز)	مقدمة عامة
12	الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة التكاليف والتكلفة
13	تمهيد
13	المبحث الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف
14	المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف
14	1. تعريف محاسبة التكاليف
15	2. أهداف محاسبة التكاليف
16	3. وظائف محاسبة التكاليف
18	المطلب الثاني: مزايا ومقومات محاسبة التكاليف
18	1. مزايا محاسبة التكاليف
19	2. مقومات محاسبة التكاليف
21	المطلب الثالث: العلاقة والمقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والإدارية
21	1. العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية وأوجه التشابه والاختلاف بينهم
26	2. العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وأوجه التشابه والاختلاف بينهم
28	3. العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والإدارية
29	المبحث الثاني: عموميات حول التكلفة وتبويبها
29	المطلب الأول: تعريف التكلفة
31	المطلب الثاني: عناصر التكاليف
32	المطلب الثالث: تبويب التكاليف

42	خلاصة الفصل
43	الفصل الثاني: طرق حساب التكلفة الاستشفائية
44	تمهيد
44	المبحث الأول: الطرق التقليدية لحساب التكلفة
44	المطلب الأول: الطريقة الكلية لتحديد التكلفة (طريقة الأقسام المتجانسة)
45	1. مفهوم الطريقة الكلية لتحديد التكلفة (طريقة الأقسام المتجانسة)
46	2. المبادئ والأسس التي تقوم عليها الطريقة الكلية لتحديد التكلفة (طريقة الأقسام المتجانسة)
47	3. خطوات المتبعة في الطريقة الكلية لتحديد التكلفة (طريقة الأقسام المتجانسة)
51	4. مزايا وعيوب الطريقة الكلية لتحديد التكلفة (طريقة الأقسام المتجانسة)
52	المطلب الثاني: الطريقة الجزئية لتحديد التكلفة
52	1. طريقة التكاليف المباشرة
54	2. طريقة التكاليف المتغيرة
61	3. طريقة التحميل العقلاني (طريقة التكاليف المستغلة)
65	المطلب الثالث: العراقيل التي تواجه تطبيق الأنظمة التقليدية
65	1. مشاكل الأنظمة التقليدية
66	2. أسباب عدم كفاءة الأنظمة التقليدية
67	المبحث الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكلفة (طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC)
68	المطلب الأول: مفاهيم حول طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
68	1. نشأة ومراحل تطور طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
70	2. تعريف طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
72	3. أهمية طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
73	4. أهداف طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
73	المطلب الثاني: أساسيات طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
73	1. مبادئ طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
80	2. الافتراضات التي تقوم عليها طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
81	3. مراحل تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
84	المطلب الثالث: تقييم طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC والفروقات الجوهرية بينها وبين الطرق التقليدية للتكلفة
84	1. مزايا طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC والعراقيل التي تواجه تطبيقها
87	2. الفرق بين طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC والطرق التقليدية للتكلفة

90	خلاصة الفصل
91	الفصل الثالث: دراسة الحالة التطبيقية لتحديد التكاليف في المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة
92	تمهيد
92	المبحث الأول: تقديم المؤسسات الاستشفائية والمؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة
93	المطلب الأول: ماهية المؤسسات الاستشفائية
93	1. تعريف المؤسسة الاستشفائية
94	2. خصائص المؤسسة الاستشفائية ووظائفها
96	3. تصنيف المؤسسات الاستشفائية
99	المطلب الثاني: تقديم المؤسسة محل الدراسة (المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة
99	1. تعريف المؤسسة الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة
100	2. مهام المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة
101	3. بطاقة تقنية للمؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة
103	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة
107	المبحث الثاني: واقع التكاليف في المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة
107	المطلب الأول: مقومات طريقة الأقسام المتجانسة
111	المطلب الثاني: تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة
132	المطلب الثالث: نقائص تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الاستشفائية
134	خلاصة الفصل
135	خاتمة عامة
141	قائمة المراجع
148	الملاحق
156	الملخص

فهرس الجداول

فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	23
02	أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	25
03	التكاليف المتغيرة	39
04	التكاليف الثابتة	40
05	التوزيع الأولي للمصاريف غير المباشرة	48
06	التوزيع الثانوي للمصاريف غير المباشرة	50
07	خطوات حساب التكلفة وفق طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة	56
08	مراحل حساب التكلفة حسب طريقة التكاليف المتغيرة المتزايدة	58
09	مسببات النشاط المتاحة لتخصيص تكاليف الأنشطة المساعدة	83
10	الفرق بين محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC والطرق التقليدية للتكلفة	87
11	مصالح المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة	101
12	وحدات العمل للخدمات المقدمة بالمؤسسة	110
13	مصاريف المستخدمين لمختلف مصالح المؤسسة العمومية الاستشفائية لثلاثي الرابع من 2018	112
14	مصاريف اللوازم الغذائية لمختلف مصالح المؤسسة العمومية الاستشفائية لثلاثي الرابع من 2018	114
15	مصاريف المواد الطبية والصيدلانية لثلاثي الرابع من 2018	116
16	مصاريف اللوازم المختلفة حسب مختلف مصالح المؤسسة لثلاثي الرابع من 2018	118
17	قيمة المصاريف المشتركة لثلاثي الرابع من 2018	119
18	عدد وحدات العمل للأقسام الرئيسية بالمؤسسة لثلاثي الرابع من 2018	120
19	عدد وحدات العمل لقسم الإعانة الطبية المستعجلة لثلاثي الرابع من 2018	121
20	عدد وحدات العمل للأقسام الثانوية بالمؤسسة لثلاثي الرابع من 2018	121
21	التوزيع الأولي للمصاريف بالمؤسسة خلال الثلاثي الرابع من 2018	123
22	التوزيع الثانوي للمصاريف بالمؤسسة خلال الثلاثي الرابع من 2018	127

فهرس الأشكال

فهرس الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	وظائف محاسبة التكاليف	17
02	العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	22
03	العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والإدارية	29
04	تبويب عناصر التكاليف على أساس التصنيف الطبيعي	33
05	تبويب عناصر التكاليف على أساس التصنيف الوظيفي	34
06	تبويب عناصر التكاليف على أساس علاقة عنصر التكلفة بوحدة النشاط	37
07	تبويب عناصر التكاليف على أساس علاقة عنصر التكلفة بحجم النشاط	39
08	تبويب عناصر التكلفة على أساس علاقة عنصر التكلفة بالطاقة	40
09	سير التكاليف على أساس الأنشطة	71
10	التقاطع وظيفية/مسار	79
11	السيرورة التي ترتكز عليها طريقة ABC	79
12	افتراضات طريقة محاسبة ABC	80
13	الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة	104
14	التمثيل البياني لتكلفة وحدات العمل للأقسام الرئيسية بالمؤسسة خلال الثلاثي الرابع من 2018	132

فهرس الملاحق

فهرس الملاحق

الرقم	عنوان الملحق
01	أنشطة المصالح الاستشفائية والفحوصات لثلاثي الرابع من 2018
02	نشاط مصلحة تصفية الدم لثلاثي الرابع من 2018
03	نشاط مصلحة أمراض السرطان لثلاثي الرابع من 2018
04	نشاط جناح العمليات لثلاثي الرابع من 2018
05	نشاط مصلحة الأشعة لثلاثي الرابع من 2018
06	نشاط مصلحة المخبر لثلاثي الرابع من 2018
07	نشاط مصلحة الترويض الوظيفي لثلاثي الرابع من 2018

فهرس المختصرات

والرموز

فهرس المختصرات والرموز

الرمز	المصطلح باللغة الأجنبية	المصطلح باللغة العربية
LIFO	Last in First out	الوارد آخر الصادر أولاً
FIFO	First in First Out	الوارد أولاً الصادر أولاً
ABC	Activity Besed Costing	نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

مقدمة عامة

يعتبر قطاع الصحة من أهم القطاعات في أي دولة ما، إذ اعتبر من الأولويات بالنسبة لمختلف وباقي المجالات، حيث عملت الجزائر منذ الاستقلال على النهوض بهذا القطاع وتطويره من خلال التعديلات المتبعة والعمل على تزويد المؤسسات الصحية بكل التقنيات التكنولوجية والطبية والخبرات العلمية بهدف تحسين الخدمات الصحية، وهذا ما يلمس في تضاعف نفقات الصحة في الجزائر بسبب زيادة الطلب على الخدمات الصحية، وفي ظل الموارد النادرة برزت صعوبات كثيرة في ضمان تمويل هذا القطاع بالمستوى المطلوب، وأمام نفقات متزايدة وغير متحكم فيها تطرح اليوم في الجزائر وكغيرها من الدول مشكلة تزايد تكاليف الرعاية الصحية دون أن يقابل ذلك تحسن الحالة الصحية للمجتمع، الأمر الذي استوجب وضع أسس علمية لضبط هذه النفقات ومراقبتها من أجل إعطاء أفضل خدمة صحية وبأقل تكلفة ممكنة، وفي مقدمة هذه الأسس استعمال محاسبة التكاليف التي عمم تطبيقها في المؤسسات الصحية العمومية وبشكل مبسط تم تطبيق طرق محاسبة التكاليف التقليدية، وفي ظل المزايا التي تتسم بها الخدمات الصحية وصعوبة تحديد وتخطيط والرقابة على تكاليفها بدرجة عالية من الدقة، تعرضت طرق محاسبة التكاليف التقليدية القائمة للعديد من الانتقادات لقصورها في توفير المعلومات الهامة لمتخذي القرار فظهرت الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف لتدارك هذه الفجوة، كونها طرق ملائمة لتحديد تكاليف الخدمات الصحية وبشكل يعطي تقريراً دقيقاً عن تكلفة الخدمة وحجم الموارد التي استخدمت في إنتاجها مع إمكانية الحصول على المعلومات لمقابلة احتياجات الإدارة لأغراض اتخاذ القرارات المختلفة، ومن بين هذه الطرق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC التي لاقت قبولا كبيرا في القطاع الصناعي وحقق تطبيقها نجاحا كبيرا فيها، إلا أن تطبيقها في القطاعات الخدمية خاصة منها المؤسسات الصحية تواجه مشكلة تتمثل في أن مخرجات هذه المؤسسات غير ملموسة إضافة إلى أن استهلاك الأنشطة للموارد غير واضحاً بشكل جيد مما يجعل ربط السبب بالنتيجة أمراً صعباً، وحتى يتسنى لنا دراسة هذا الموضوع قمنا بأخذ عينة من المؤسسات الصحية في الجزائر، ألا وهي المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة لمعرفة واقع تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية.

الإشكالية: من خلال ما تقدم يمكن إبراز معالم الإشكالية الخاصة بالموضوع من خلال التساؤل التالي:

ما هو واقع تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة؟

وعلى ضوء الإشكالية الرئيسية المطروحة يمكن صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بمحاسبة التكاليف؟
- ماهي دوافع استخدام محاسبة التكاليف بالمؤسسة الصحية؟
- هل تعتبر طرق التكاليف التقليدية أساسا ملائما للتقييم الدقيق لتكلفة الخدمات الصحية؟
- هل يمكن الاعتماد على محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC كبديل لطرق التكاليف التقليدية؟
- كيف يتم حساب التكاليف الصحية في المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة؟

الفرضيات: لمعالجة هذا الموضوع اعتمدنا على الفرضيات التالية:

- إن الدافع الأساسي لاستخدام محاسبة التكاليف في المؤسسة الصحية العمومية هو الحاجة إلى القياس الدقيق للتكاليف بما يساعد على ترشيد النفقات والاستغلال الأمثل للموارد.
- لا تعتبر طرق التكاليف التقليدية أساسا ملائما للتقييم الدقيق لتكلفة الخدمات الصحية حيث جاءت محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بديلا للطرق التقليدية وذلك لأنها أكثر الطرق تحكما في التكاليف غير المباشرة وذلك بما يسمح بالتحديد الدقيق للتكلفة.

أهمية الدراسة: إن لهذا الموضوع أهمية كبيرة نوجزها فيما يلي:

- تبرز أهمية هذه الدراسة في الدور الذي تلعبه المؤسسات الصحية وأهمية الخدمات الصحية المقدمة في تحسين المستوى الصحي.
- دراسة التكاليف غير المباشرة وتخصيصها بأكثر واقعية وبصفة دقيقة.

- عرض للطرق المتوفرة والتي طبقت على مستوى المؤسسات الصحية في بعض المنظومات الصحية والأهداف المتوخاة من هذه الطرق.

- حاجة المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة إلى القياس الدقيق للتكاليف بما يساعد على ترشيد النفقات والاستخدام الجيد للموارد.

أهداف الدراسة: تتبع أهداف هذه الدراسة من كونها محاولة يسعى من خلالها الباحث إلى:

- السعي في إثراء وتوسيع الرصيد الفكري في مجال محاسبة التكاليف.
- دراسة واقع تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية.
- التعرف إذا كان هناك معوقات وصعوبات تواجه تطبيق طرق محاسبة التكاليف.
- الحصول على أنجع طريقة لحساب التكاليف والهدف من ذلك تحضير نظام التعاقد الاستشفائي مع مختلف المؤسسات.

أسباب اختيار الموضوع: إن اختيار هذا الموضوع ناتج عن عدة أسباب موضوعية وأخرى ذاتية منها:

✓ **الأسباب الموضوعية:**

- إمكانية وضع طريقة محاسبية لتحديد التكاليف تأخذ بعين الاعتبار خصوصية المؤسسات الصحية ومحيطها ومحاولة تطبيقها في المؤسسات الصحية.
- إبراز نقاط الضعف الخاصة بتطبيق المحاسبة التحليلية في بعض المؤسسات الصحية الجزائرية ومحاولة تقديم حلول من أجل تطبيق أحسن التقنيات وإمكانية الوصول إلى نتائج تتطابق مع الواقع.
- قلة الدراسات المتعلقة بمحاسبة التكاليف وبالأخص محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاستشفائية.

✓ الأسباب الذاتية:

- الميول الشخصي لهذا الموضوع الذي أصبح هناك جدل كبير فيما يخص تسعير الخدمات الصحية في وسط الشارع الجزائري بسبب غلاء الخدمات المقدمة للمرضى، الأمر الذي استوجب البحث عن العوامل المسببة لتكلفة الخدمات الصحية.

- الرغبة في الاطلاع أكثر على هذا الموضوع والتعرف على المفاهيم المتعلقة به.

- محاولة إثراء المكتبة الجامعية بمجال طرق محاسبة التكاليف.

منهج الدراسة: يقصد الإلمام المختلف بجوانب الموضوع ودراسة الإشكالية الرئيسية واستخلاص النتائج حول الفرضيات المطروحة أوجب علينا الاعتماد في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي وذلك بهدف الفهم والتعمق في العناصر المكونة للموضوع، إذ تم التطرق في الجانب النظري إلى محاسبة التكاليف بذكر أهم نقاطها وكذا تم عرض طرقها في تحديد التكاليف الصحية. ثم من خلال الجانب التطبيقي سنحاول إسقاط الجانب النظري لمحاسبة التكاليف على المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف بالمدينة" لمعرفة واقع محاسبة التكاليف فيها، ومحاولة تحليل نتائج الدراسة واستنتاج مدى فعاليتها في المؤسسات الصحية.

فيما يخص أدوات البحث ومصادر المعلومات المستخدمة، فقد تم الاعتماد في الجانب النظري على المسح المكتبي بتناول مجموعة من الكتب العربية والأجنبية المتخصصة في مجال محاسبة التكاليف، بالإضافة إلى استخدام مقالات وأبحاث ودراسات عربية ومتخصصة في هذا المجال. أما الجانب التطبيقي فتم الاعتماد فيه على الوثائق الرسمية والسجلات المحاسبية والمالية المتحصل عليها من المؤسسة، بالإضافة إلى الملاحظة.

حدود الدراسة: لموضوعنا حدود نوجزها فيما يلي:

✓ **الحدود المكانية:** تمت الدراسة التطبيقية في المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة، بالضبط من خلال مكتب التعاقد وحساب التكاليف.

✓ **الحدود الزمنية:** امتدت فترة دراستنا التطبيقية لهذا الموضوع من 10 جويلية إلى 10 أوت 2020.

✓ **الحدود البشرية:** سوف ندعم الدراسة التطبيقية بإحصائيات ومعلومات وحسابات... تحت إشراف رئيس مكتب التعاقد وحساب التكاليف بالتنسيق مع المدير الفرعي للموارد البشرية.

الدراسات السابقة: لقد تم الاعتماد في هذا الموضوع على الدراسات التالية:

- دراسة **حميدة سعاد**، استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة-الجزائر، 2010-2011.

تهدف الدراسة بصورة أساسية إلى البحث في كيفية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحديد تكلفة الخدمات الصحية وهذا بالمؤسسة الصحية العمومية وإظهار الفروقات الناتجة عن تطبيق هذا النظام، وتبيان أهمية نظام ABC ودوره في معالجة مشكلة تخصيص المصاريف غير المباشرة. وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- ازدياد أهمية محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية بسبب ارتفاع الإنفاق على القطاع الصحي والذي يعود بشكل أساسي إلى زيادة الطلب على الخدمات الصحية.
- نظام ABC من بين الطرق التي ترمي إلى التحديد الدقيق للتكلفة ومعالجة مشكلة تخصيص المصاريف غير المباشرة.
- يقوم نظام ABC على فكرة أساسية وهي أن المنتجات (الخدمات) هي التي تستهلك أنشطة المؤسسة وأن هذه الأنشطة هي التي تستهلك مواردها وهذا على عكس الطرق التقليدية التي تقوم على فكرة أن المنتجات (الخدمات) هي التي تقوم باستهلاك الموارد.
- يقوم نظام ABC باستخدام عدة أسس (التعدد في المسببات) عند تخصيص المصاريف غير المباشرة.
- دراسة **بن سعيد أمين**، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء (دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري)، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010.

هدفت هذه الدراسة إلى توضيح أهمية أنظمة المعلومات داخل المؤسسات بالإضافة إلى توضيح المحاسبة كنظام يعمل على توفير المعلومات لاتخاذ القرارات الاستراتيجية والمصيرية بالنسبة للمؤسسة، وتوضيح مدى تنامي دور وأهمية أنظمة محاسبة التكاليف بالنسبة للمؤسسة وتبين مدى ضعف الأنظمة القائمة حالياً على خدمة المؤسسة في بيئة متغيرة باستمرار، وكذا استعراض أنظمة حديثة مثل نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة وتوضيح مدى قدرة هذا النظام على توفير معلومات دقيقة وسليمة لتكون قاعدة صحيحة للقرارات المتخذة.

وقد خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج لعل أبرزها:

- تتكون المؤسسة من مجموعة أنظمة فرعية تتفاعل فيما بينها من خلال علاقات متبادلة وفي إطار تنسيق عام في نطاق محدد من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.
- لقد تنامي اهتمام الإدارة بالمعلومات التي تساعد في التسيير والتخطيط وإحكام الرقابة والمتابعة، خاصة المعلومات الكفوية لمالها من فائدة كبيرة، حيث تستخدم في التسيير وفي تقدير تكاليف المنتجات والخدمات بما يسمح بتحديد ربحيتها بالإضافة إلى مساعدة المؤسسة على تفعيل وظائفها المختلفة من مراقبة وتوجيه ومتابعة.
- يتضح عجز الأنظمة التقليدية في معالجة التكاليف في الطرق التي تستخدمها والتي تتميز بالعشوائية وعدم الدقة والصحة، وهذا ما انعكس على القرارات المتخذة على أساس مخرجات هذه الأنظمة من المعلومات.
- دراسة خليل إبراهيم عبد الله شفقة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي (دراسة تطبيقية على قسمي الدم والتخثر والميكروبيولوجي)، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.

هدفت هذه الدراسة إلى تبين أهمية التكاليف غير مباشرة ودورها في حساب تكلفة الخدمة العلاجية في ظل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على قسمي الدم والتخثر والميكروبيولوجي بمستشفى غزة الأوروبي.

وقد خلصت الدراسة إلى نتائج متعددة أهمها:

- نجاح تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة يحتاج إلى وجود فريق عمل ذو خبرة عالية ومعرفة واسعة بالأنشطة التي تمارس في الأقسام العلاجية للمستشفى.
- قدرة نظام التكاليف المبني على الأنشطة على توفير معلومات تكاليفية أكثر دقة عن الخدمات الطبية المقدمة.

- الاستفادة من المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مجالات التخطيط والرقابة وترشيد القرارات الإدارية.

- دراسة **لخضاري صالح**، تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة (دراسة حالة الشركة الجزائرية لأشغال الطرق ALTRO بسكيكدة)، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007.

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم طرق محاسبة التكاليف التقليدية والحديثة وتقييمها وتوصل إلى إعداد نظام التكاليف داخل المؤسسة وكذا الإشارة إلى إشكاليات تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة ما يلي:

- يتجسد نظام المحاسبة التحليلية من خلال نظام المعلومات المتكامل للمحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية على اعتبار الأولى قاعدة معطيات الثانية.
- تكمن فعالية نظام المحاسبة التحليلية في التحكم في عناصر التكاليف بالمؤسسة، وغيابه التام يعني بالضرورة فقدان السيطرة والتحكم في هذا العنصر الهام.
- إن وجود نظام المحاسبة التحليلية (نظام التكاليف) داخل المؤسسة لا يعني أنها تحقق من ورائه كل الأهداف المسطرة، ولا يتحقق هذا الهدف إلا من خلال التفاعل بين جميع العناصر المكونة للمؤسسة.
- دراسة **عمر محمد هديب**، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي (التطبيق ونماذج للقياس)، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، عمان-الأردن، 2009.

تم التعرف فيها الى مدى استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في البيئة الأردنية كأحد أحدث التطورات المحاسبية المستخدمة في الكثير من المؤسسات العالمية القوية والمؤثرة، والذي اثبتت العديد من الدراسات انه في حال تبنيه يعمل على رفع القدرة التنافسية والكفاءة الإنتاجية للمؤسسات الصناعية والخدمية على حد سواء، وقد هدفت الدراسة الى التعرف على مدى استخدام تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة لدى الشركات الصناعية في الأردن وذلك من خلال تطوير نموذج مقترح للقياس وبيان العلاقة بين تطبيق هذا النظام وتحسين الأداء المالي للشركات.

وقد أظهرت الدراسة النتائج التالية:

- نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يوفر أداء دقيقة لإدارة التكاليف وقياسها بكفاءة خاصة في ظل العولمة والاتجاهات الحديثة نحو شدة المنافسة.
- ضرورة التركيز على تطبيق النظام الجديد كونه يعمل على إعادة تصميم أنشطة المؤسسة وذلك بالقضاء على الأنشطة الغير الضرورية.
- توزيع الموارد على المنتجات وخدمات الشركة بشكل عادل ودقيق.
- دراسة **ماهر موسى درغام**، مدى توفير المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، الجامعة الإسلامية غزة، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، فلسطين، 2007.

استهدفت هذه الدراسة بصورة رئيسية على التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في بيئة الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة والمعوقات التي تحول دون تطبيقه في هذه الشركات والتعرف على سبل علاجها، وقد شملت الدراسة 51 شركة صناعية من الشركات العاملة في قطاع غزة.

من بين النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة ما يلي:

- توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام ABC لدى الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة والتي تشكل بنية تحتية لتطبيقه بها، ومن بين المقومات التي تم البحث في مدى توفرها.
- هناك معوقات تحول دون تطبيق نظام ABC في الشركات للنظام الجديد عدم الرغبة في تحمل مصاريف التحول إلى هذا النظام، واعتقاد بعض إدارات الشركات سلامة أنظمة التكاليف التقليدية لديها وأن التكلفة تطبيق نظام ABC تفوق المنافع المتوقعة منه.

- Etude **Ben Chikha Fatima Zohra**, Le Management Hospitalier (Etude du cas du service sanitaire d'Arzew), Mémoire de magister en management, université d'Oran, Alger, 2012.

هدفت الدراسة إلى معرفة سبب ارتفاع الأسعار في القطاع الخاص والزيادة في سعر الأدوية، ويشمل الاتفاق الصحي الوطني جميع النفقات الاستثمارية التي تساهم في تنفيذ القرارات، وكذا درس تطوير تمويل الميزانية التاريخية لميزانية مخصصة وفقا لتقدير الأنشطة.

وقد أظهرت الدراسة النتائج التالية:

- تتيح محاسبة التكاليف الصحية معرفة أفضل بالتكاليف وبالتالي هي أداة ذات صلة دائمة في عملية البحث عن الأداء واتخاذ القرار وبالتالي تحسين توجيه سياسة الجمهور.
- اعتماد الجزائر سياسة الرعاية الصحية المجانية في هياكل الصحة العامة.

- Etude **Lahcen Chami**, Calcul et Analyse des couts de prestation de soins au niveau des centres de santé, Mémoire de Magister, Maroc, 2013.

من خلال تفحصنا لهذه الدراسة تبين لنا أنها هدفت إلى تحديد الفوائد التي تستهلك جزء كبير من نفقات المركز الصحي والأقل حظا، ومعرفة التكلفة التقريبية لبعض خدمات الرعاية المقدمة على مستوى المركز الصحي ووصف هيكل التكلفة لخدمات الرعاية الصحية ذات الصلة بالمراكز الصحية المعنية بالإضافة إلى اقتراح طرق لإعادة توجيه نفقات المركز الصحي.

ومن بين النتائج التي توصلت إليها الدراسة:

- تقدير التكلفة لأربعة أنواع من الخدمات الوقائية في مركزين من المراكز الصحية الحضرية مع وحدة الولادة بموجب تفويض وزارة الصحة في المحافظة أغادير إيدان أوتان.
- الفوائد الأكثر ثراء في الموارد هي التطعيم الذي يستهلك حوالي 50% من الموارد المدروسة، تليها عن طريق رعاية مرضى السكري مع 25% من الموارد، والاستشارة قبل الولادة ويأتي في المرتبة الثالثة بنسبة 19% وأخيرا إدارة الأمراض المنقولة بالاتصال الجنسي بنسبة 6% فقط.

واقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

تعتمد كل دراسة على مبدأ وخطة تنتهجها وغرض تنشده وهدف تسعى لتحقيقه ونتائج خلصت إليها وهذا ما يجعلها تختلف عن باقي الدراسات الأخرى حتى ولو كانت هذه الأخيرة تعالج نفس الموضوع أو فلا ربما تكون في نفس المؤسسة إلا أنها اكيد سوف تشترك في نقاط وتختلف في أخرى، وهذا لا يعني عدم الاعتماد على الدراسات السابقة بل بالعكس يجب الاطلاع عليها حتى تتقاضي نقاط الضعف ونستفيد من نقاط القوى وندعم ما توصل إليه مسبقا.

وما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة بأنها تهدف إلى استعراض آلية تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية بتحديد العامل الرئيسي لارتفاع وانخفاض التكاليف الصحية ومعرفة إذا كان تطبيقها يوفر معلومات تتعلق بتكلفة الخدمة بصورة أكثر دقة ومصادقية وكذا المزايا المرجوة.

هيكل الدراسة

نظرا لطبيعة الموضوع ومتطلباته واحتراما للتقسيم المنهجي ابتداء هذا البحث بمقدمة تبرز أهم جوانب الموضوع وتوضح إشكالية الدراسة، أهميتها والأهداف التي ترمي إليها، وتم تقسيم البحث إلى جانبين نظري وتطبيقي متضمنا كل جانب فصول تحوي مباحث والتي بدورها تحوي مطالب مع تضمين كل فصل خلاصة له، وفي الأخير تم تقديم خاتمة عامة توضح أهم ما تم التوصل إليه من نتائج اعتمدت كأساس لتقديم بعض الاقتراحات والتوصيات، والتقسيم المفصل كالآتي:

✓ **الجانب النظري:** تضمن وصف لمختلف المفاهيم انطلاقاً من المعلومات التي تم جمعها من المراجع والبحوث وهو مقسم إلى:

- **الفصل الأول:** تحت عنوان "الإطار النظري لمحاسبة التكاليف والتكلفة" والذي يعتبر بمثابة فصل تمهيدي، حيث قسمنا هذا الفصل الى مبحثين تطرقنا في المبحث الأول إلى مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف، ثم تناولنا في المبحث الثاني عموميات حول التكلفة وتبويبها.

- **الفصل الثاني:** تحت عنوان "طرق حساب التكلفة الاستشفائية" وهذا بتقسيمه إلى مبحثين، حيث عرضنا في المبحث الأول الطرق التقليدية لحساب التكلفة، ثم تطرقنا في المبحث الثاني إلى الطرق الحديثة لحساب التكلفة المتمثلة في طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

✓ **الجانب التطبيقي:** يتكون من فصل واحد تحت عنوان "دراسة الحالة التطبيقية لتحديد التكاليف في المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد بوضياف بالمدينة"، والذي تركز على مبحثين قمنا في المبحث الأول بإعطاء لمحة عن المؤسسات الاستشفائية بصفة عامة والمؤسسة محل الدراسة بصفة خاصة، ليتم بعدها التطرق في المبحث الثاني إلى واقع تحديد التكاليف بالمؤسسة وتحليل النتائج المتوصل إليها، وصولاً إلى ختم البحث بخاتمة عامة اشتملت على خلاصة اختبار الفرضيات، التوصيات المقترحة وأفاق البحث المستقبلية.

الفصل الأول: الإطار النظري

لمحاسبة التكاليف والتكلفة

تمهيد

تعد محاسبة التكاليف كأحد فروع علم المحاسبة، حيث ارتبط هذا النوع في البداية بالقطاع الاقتصادي ثم انتقل إلى قطاع الخدمات بالأخص المستشفيات، إذ تعد أداة تحليلية ورقابية هامة محكمة بمجموعة من الطرق والقواعد النظرية التي تزود إدارة المؤسسات بالبيانات المتعلقة بالتكاليف بهدف الرقابة عليها ومساعدة الإدارة في ترشيد القرارات العادية والاستراتيجية وأداء الوظائف المختلفة، وهذا ما أصبح يميز محاسبة التكاليف عن غيرها من بقية الفروع.

من خلال هذا الفصل الذي يعتبر تمهيدا لباقي الفصلين المواليين سوف نقوم بتحديد الإطار النظري المتعلق بكل من محاسبة التكاليف والتكلفة من خلال مبحثين على النحو التالي:

✓ **المبحث الأول:** مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف.

✓ **المبحث الثاني:** عموميات حول التكلفة وتبويبها.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف أمرا مهما وفعالا لسير واستقرار المؤسسات الاقتصادية وقدرتها على المنافسة، وهذه المحاسبة لها القدرة على التحكم وقياس التكاليف بما يساعد مسيري المؤسسة على إنجاز وظائفهم على أعلى قدر ممكن من الكفاءة.

من خلال هذا المبحث نتطرق إلى إبراز العناصر التالية:

➤ ماهية محاسبة التكاليف؛

➤ مزايا ومقومات محاسبة التكاليف؛

➤ العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والإدارية.

المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف

لقد مرت محاسبة التكاليف منذ ظهورها في أوائل القرن العشرين بعدة مراحل، إلى أن أصبحت وسيلة للتسيير تساعد على اتخاذ القرارات رغم اختلاف الطرق التي تستخدم لتطبيقها في الميدان.

1. تعريف محاسبة التكاليف

أصبحت محاسبة التكاليف في زمننا هذا تعرف بمحاسبة التسيير ولقد أسندت إليها مجموعة من التعاريف منذ نشأتها، نذكر منها ما يلي:

هي أداة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض وتصنيف وتحميل التكاليف على الأقسام المتجانسة، وأيضا تقوم بتحليل الأعباء والمنتجات لتقييم السلع والخدمات ومراقبة الشروط للاستغلال، وتسمى بالمحاسبة الصناعية لأنها غالبا ما تستعمل في المجال الصناعي¹.

تعرف محاسبة التكاليف على أنها فرع من فروع المحاسبة المالية وكأداة تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية تساعد الإدارة في الرقابة وتحليل التكاليف لهدف استخدامها بأقصى درجة من الفعالية².

محاسبة التكاليف هي أيضا تطبيق التكلفة ومبادئها وتقنياتها ومفاهيمها لممارسة السيطرة على التكاليف لاتخاذ القرار السليم وتحقيق الربحية³.

ومن هذه التعاريف يمكن القول أن محاسبة التكاليف هي أداة تحليل وتفسير ومعالجة المعلومات وفق المبادئ والقواعد المحاسبية من أجل الوصول إلى النتائج، كما تعتبر أداة تسيير تساعد على اتخاذ القرار على أساس النتائج المتحصل عليها من خلال التحليل.

¹ علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص11.

² إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص23.

³ غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص16.

2. أهداف محاسبة التكاليف

تسعى محاسبة التكاليف إلى تحقيق مجموعة من الأهداف من أهمها¹:

✓ حساب التكاليف وسعر التكلفة: وذلك لتسهيل:

- تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم: يعتمد تقييم المخزون على الطرق التالية:

1) طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة: CMP

تعتمد هذه الطريقة على حساب قيمة المخزون السلعي من خلال معرفة متوسط قيمة الوحدة الواحدة، وغالبا ما تستخدم هذه الطريقة عندما تكون أسعار المواد متقلبة صعودا ونزولا، وتحسب على النحو التالي:

متوسط التكلفة = (قيمة الكمية المتبقية من الصنف i + قيمة الكمية المشتراة من الصنف j في آخر المدة) / (الكمية المتبقية من الصنف i + الكمية المتبقية من الصنف j في آخر المدة)

2) طريقة الوارد أولا صادر أولا: First in First out (FIFO)

هي الطريقة التي تعتمد على فكرة أن البضاعة التي تشتري في البداية هي التي تباع في البداية أي أن البيع يتم من أقدم البضاعة الموجودة في المخزن، وهذا ما يجعل تكلفة المخزون السلعي في نهاية السنة المالية ترتبط بتكلفة الوحدات الجديدة والتي تتميز بتقارب أسعارها مع أسعار السلع الأخرى المتماشية في السوق المحلي، مما يؤدي على عدم فرض تكلفة محددة على البضاعة المباعة لأنها تحقق الأرباح بالاعتماد على تكلفة الشراء، وتحسب على النحو التالي:

تكلفة البضاعة المباعة = (تكلفة البضاعة القابلة للبيع - تكلفة بضاعة آخر المدة)

3) طريقة الوارد أخيرا صادر أولا: Last in First out (LIFO)

¹ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية- تقنيات مراقبة التسيير-، دار المحمدية العامة للنشر والتوزيع، الجزائر، 1999، ص9.

هذه الطريقة تعتمد على فكرة أن البضاعة التي تشتري أخيراً هي التي تباع أولاً، وهكذا تعتمد تكلفة المخزون السلعي في نهاية السنة المالية على تكلفة الوحدات القديمة، والتي توفر القدرة على مقارنة الأسعار الحديثة مع الأسعار القديمة للسلع وتحديد الفروقات بينهما لمعرفة نسبة الأرباح التي تم تحقيقها، وتحسب على النحو التالي:

$$\text{تكلفة البضاعة المباعة} = (\text{تكلفة البضاعة القابلة للبيع} - \text{تكلفة بضاعة آخر المدة})$$

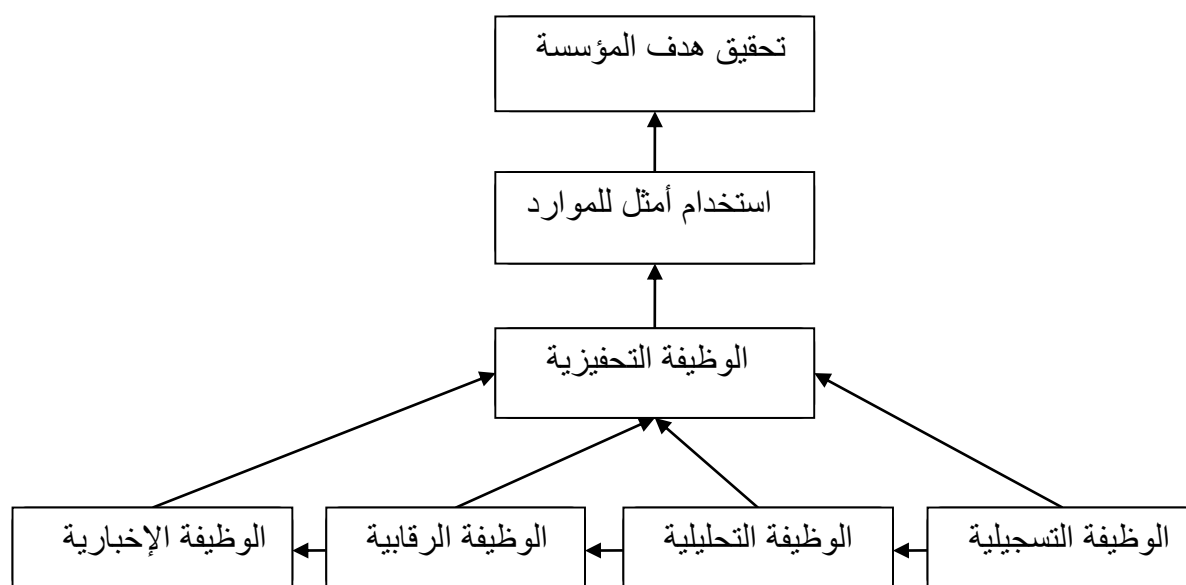
- تحديد سعر بيع المنتج
- تحليل ومراقبة التكاليف
- ✓ دراسة المردودية: تسمح بمراقبة سياسات الإنتاج والاستثمار والتوزيع وذلك بـ:
- تسجيل المصاريف حسب الوظائف والمنتجات؛
- مراقبة وتخفيض التكاليف؛
- تسمح بحساب نتائج المؤسسة وتساهم في وضع الميزانيات التقديرية؛
- تقوم بتقييم النتائج المحققة واتخاذ القرار المناسب لذلك.

3. وظائف محاسبة التكاليف

إن محاسبة التكاليف تقوم بعدة وظائف رئيسية التي بتحقيقها ستساعد إدارة المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة والمتمثلة في تحقيق الربح والاستمرارية، ويمكن التعبير عن هذه الوظائف بالشكل الآتي¹:

¹ إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 24-26.

الشكل رقم (01): وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص24.

من خلال الشكل أعلاه نستنتج أن لمحاسبة التكاليف خمسة وظائف تساعد على تحقيق الأهداف

المرسومة للمؤسسة وهي كالآتي:

(1) **الوظيفة التسجيلية:** تقوم بتدوين كل ما ينفق من عناصر التكاليف (مواد، أجور، مصروفات) في

السجلات الخاصة بها بشكل دقيق وفقا للمعايير المعمول بها والمتفق عليها؛

(2) **الوظيفة التحليلية:** تعتبر الوظيفة الرئيسية لمحاسبة التكاليف حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر

التكاليف وتصنيفها بهدف ربطها بمنتج معين؛

(3) **الوظيفة الرقابية:** تقوم بتحديد معايير كل عنصر من عناصر التكلفة، ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن

تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما سيفرق فعلا وتحديد الانحرافات وأسبابها من أجل الحد

منها؛

- (4) **الوظيفة الإخبارية:** ترتبط بالوظيفة الرقابية وذلك بعد تحديد الانحرافات وأسباب وقوعها بشكل دقيق، ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تتحدد القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها مستقبلاً، وتتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية دون الانتظار إلى نهاية السنة المالية؛
- (5) **الوظيفة التحفيزية:** تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة، وتمثل عامل يدفع أقسام المؤسسة إلى تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، وهذا ما يحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتوفرة بشكل كفي واقتصادي مما يساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة.

المطلب الثاني: مزايا ومقومات محاسبة التكاليف

✓ مزايا محاسبة التكاليف

لمحاسبة التكاليف مجموعة من المزايا الخاصة بها ويمكن تلخيصها في النقاط التالية¹:

- توفير المعلومات الدقيقة المتعلقة بأنشطة المؤسسة والتي تساعد الإدارة على تسهيل معرفة النتائج النهائية للمؤسسة المتمثلة في الربح أو الخسارة؛
- تحديد عناصر التكاليف؛
- مراقبة عناصر التكاليف وضبطها (مواد، أجور، مصروفات)؛
- تسهيل على الإدارة اتخاذ قراراتها (المزايدات والمناقصات)؛
- تعيين أسباب الربح أو الخسارة في المؤسسة؛
- الكشف عن نقص الكفاءة في المؤسسة من خلال المواد التالفة والوقت الضائع.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص 18.

✓ مقومات محاسبة التكاليف

يتفق العديد من أدبيات المحاسبة على أن هناك الكثير من مقومات أساسية يبنى عليها نظام محاسبة التكاليف لأداء وظائفه بكفاءة أمام الإدارة، ولهذه المقومات مجموعة من الشروط يجب أخذها بعين الاعتبار وهي كالآتي¹:

- السهولة والوضوح والدقة لتفادي الأخطاء؛
 - تقليص عدد السجلات (الدفاتر) والسندات دون التأثير السلبي على سيرورة العمل ولتحقيق الأهداف المرسومة؛
 - تحقيق التقارير أو السجلات أو المستندات للهدف الذي رسم من أجله.
- وبعد توفير الشروط المذكورة أعلاه يمكن تلخيص مقومات محاسبة التكاليف كالآتي:

1) تحديد مجموعة مستندية ودفترية سليمة: تعتمد الإدارة في تجميع بياناتها الخاصة بمجموعة عناصر التكاليف على تصميم السندات ومجموعتها الدفترية ودورها من المقومات الأساسية لأي نظام صحيح، بهدف تدوينها وتبويبها والرقابة عليها، ويكون لكل عنصر من عناصر التكلفة (تكلفة اليد العاملة، تكلفة المواد وتكاليف أخرى) دورة مستندية خاصة به تقوم بحصر تكلفة كل عنصر لتحميلها على وحدة التكلفة المستفادة منها ثم إلى مراكز التكلفة المسؤولة عن إنتاج هذه الوحدات².

ويقصد بالمجموعة المستندية مجموعة الوثائق التي تعد داخل المؤسسة أو تحصل عليها من طرف زبائنها وتكون المصدر الأول للبيانات التي تحدد نوعية مدخلات نظام التكاليف، وكما يقصد

¹ عاطف الأخرس وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2001، ص30.
² عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبنى على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي-التطبيق ونماذج للقياس-، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، عمان-الأردن، 2009، ص21.

بالمجموعة الدفترية مجموعة السجلات والدفاتر التحليلية المحفوظة في المؤسسة وباستخدامها تقوم المؤسسة بالوظائف الملقاة على محاسب التكاليف¹.

(2) **تحديد أساس قياس التكلفة:** لا يقل هذا الأساس عن غيره من الأسس اللازمة لأي نظام التكاليف، من خلال الاعتماد على أحد الطرق لقياس التكلفة مما يلئم ظروف المؤسسة، وقد تكون طرق القياس طرق تقليدية أو حديثة، وسيتم عرض هذه الطرق لاحقاً.

(3) **تحديد دليل التكاليف:** المقصود بدليل التكاليف إعطاء لكل حساب رقم خاص به، ويمثل الخطة الرقمية الخاصة بتبويب الحسابات (عناصر التكاليف، مراكز التكلفة ووحدات النشاط)، ويقصد به المحاسبون عدة أدلة وليس دليلاً واحداً ومن هذه الأدلة²:

- ✓ **دليل العناصر:** يحدد عناصر التكاليف (المواد، الأجور والمصروفات) في مجموعات رئيسية وفرعية مع إعطاء كل مجموعة رمز أو رقم خاص بها ويتفرع منها رموز وأرقام فرعية داخل نفس المجموعة.
- ✓ **دليل المراكز:** يحدد دليل المراكز (الإجمالية، العامة والمساعدة لها) وتبويبها رقمياً وهذا ما يسهل على تحميل التكاليف غير المباشرة، تحديد التكلفة والرقابة على تكاليف المراكز.
- ✓ **دليل الوحدات:** بموجبه يتم تبويب المنتجات الرئيسية، الفرعية وأجزائها رقمياً لتسهيل استخراج التكلفة المتعلقة بها.

(4) **تحديد فترة التكلفة:** يقصد بها وجود فترة زمنية ثابتة لقياس نتائج المؤسسة وهذا ما يعرف بمبدأ الدورية عادة ما تكون للمحاسبة المالية، وأيضاً بالنسبة لمحاسبة التكاليف يجب تحديد الفترة الزمنية، وتتوقف هذه الفترة على عدة عوامل أهمها: موسمية الإنتاج، طرق الاستغلال، السنة الضريبية، موعد توزيع الأرباح وفي الأخير تكلفة العمل الذي يتطلب إقفال وتجميع الحسابات لإعداد قوائم التكاليف بصفة دورية³.

¹ شادي صبحي عبد الرحمان أبو شنب، دراسة وتقييم نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008، ص 38.

² شادي صبحي عبد الرحمان أبو شنب، مرجع سبق ذكره، ص 39، 38.

³ عاطف الأخرس وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 14.

(5) تقارير التكاليف: يتكون نظام التكاليف من مجموعة من التقارير تساعد على تحقيق الأهداف المسطرة من نظام التكاليف وهي¹:

- ✓ **تقارير (قوائم) لقياس التكاليف الفعلية:** يتم إعدادها من واقع المستندات أو دفاتر التكاليف، وتعد هذه التقارير لقياس تكاليف المنتجات التامة أو قيد الإنجاز أو تكلفة مراكز التكلفة.
- ✓ **تقارير رقابية:** تقوم هذه التقارير بتقديم البيانات التي تتعلق بالأداء المخطط والأداء الفعلي والانحرافات المختلفة وتحليل أسبابها لاتخاذ الإجراءات اللازمة.
- ✓ **تقارير ترشيد اتخاذ القرار:** تقوم هذه التقارير بتقديم البيانات التي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات الملائمة.

المطلب الثالث: العلاقة والمقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والإدارية

من خلال هذا المطلب نبين العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والإدارية وأوجه التشابه والاختلاف بينهم.

1- العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية وأوجه التشابه والاختلاف بينهم

من خلال هذا الفرع سنحاول إبراز العلاقة بينهما وتحديد أوجه التشابه وأوجه الاختلاف كالآتي:

1-1 العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

تعتبر محاسبة التكاليف امتداد للمحاسبة المالية وعليه فهما متكاملتان إذ توفر كل منهما معلومات

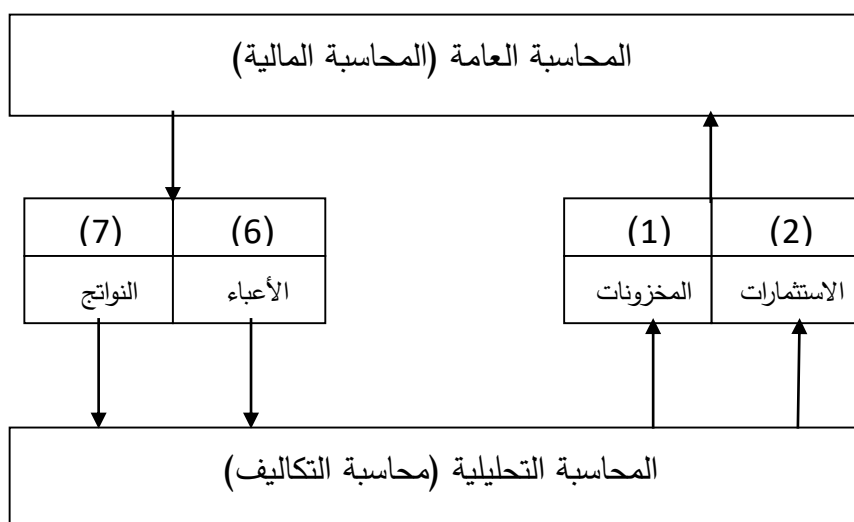
تحتاجها الأخرى، وسنعرض مختلف نقاط الترابط بينهما في النقاط التالية:

¹ شادي صبحي عبد الرحمان أبو شنب، مرجع سبق ذكره، ص38.

- ✓ تقوم المحاسبة المالية بتقديم بعض المعلومات الهامة للمحاسبة التكاليف مثل: ثمن شراء المواد، أجور العمال المدفوعة، تكلفة المواد الموجودة وتكلفة المصروفات الأخرى، وهذه البيانات تثبت في الدفاتر المالية ثم تحلل في دفاتر التكاليف¹؛
- ✓ يتعاون كلا المحاسبين في تحقيق الرقابة عن طريق مقارنة البيانات التفصيلية في محاسبة التكاليف بالأرقام الإجمالية التي أظهرتها المحاسبة المالية².
- ✓ تقدم محاسبة التكاليف البيانات التفصيلية الهامة الموجودة في الحسابات الختامية في المحاسبة المالية مثل تكلفة المنتج التام، أي أن هناك ترابط منظما بينهما في إعداد الحسابات الختامية³.
- ✓ يتعاون المحاسب المالي مع محاسب التكاليف في إعداد الحسابات الختامية لحاجة كل منهما لبيانات موجودة عند الآخر⁴.

ويمكن توضيح ما سبق من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (02): العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية



المصدر: جرادى عيسى، محاسبة التكاليف-دروس نظرية، دار الشهاب، باتنة-الجزائر، بدون سنة، ص08.

¹ عاطف الأخرس وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص17.

² عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسير للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2002، ص19.

³ عاطف الأخرس وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص17.

⁴ عاطف الأخرس وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص17.

يبين الشكل السابق أن العلاقة بين المحاسبتين (التكاليف والمالية) علاقة متبادلة تكمن في أن كل منهما تزود الأخرى بمعلومات، حيث أن محاسبة التكاليف تزود الأخرى بتكلفة بعض عناصر التثبيات (الاستثمار) وتكلفة المخزونات، أما المحاسبة المالية تزود محاسبة التكاليف بتكلفة جزء من المداخلات (الأعباء والنواتج).

2-1 أوجه التشابه

تكمن أوجه التشابه في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

أوجه التشابه	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
كلا النوعين تقوم بإعداد الحسابات الختامية وينتهجان نفس السياسات والإجراءات المحاسبية.	تقوم محاسبة التكاليف بتقديم البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات والمخزون والباقي في نهاية المدة إلى المحاسبة المالية، لمساعدتها على إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للمؤسسة.	تقوم بإعداد البيانات الأخرى المتعلقة بالموجودات تمهيدا لتصوير الحسابات والمركز المالي.
تقوم محاسبة التكاليف بتقديم البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات والمخزون والباقي في نهاية المدة إلى المحاسبة المالية، لمساعدتها على إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للمؤسسة.	تحدد محاسبة التكاليف الأرقام بشكل تحليلي وتفصيلي، مثال: تقوم محاسبة التكاليف بتبيين الإيرادات والنفقات بشكل تحليلي على مستوى مراكز التكلفة والأقسام والفروع وأصناف السلع ووحدات الإنتاج.	تحدد المحاسبة المالية الأرقام بشكل إجمالي ولا تدخل في التفاصيل، مثال: تظهر الإيرادات والنفقات بشكل إجمالي في القوائم المالية.

المصدر: المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة، ص03.

من خلال الجدول السابق نستنتج أن كلا المحاسبين لديهما نفس السياسات والإجراءات والمبادئ المحاسبية، حيث تقوم محاسبة التكاليف بتقديم البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات والمخزون بشكل تحليلي وتفصيلي في نهاية الفترة المحاسبية إلى المحاسبة المالية، أما المحاسبة المالية تقوم بتقديم بياناتها بشكل إجمالي لتوضيح المركز المالي.

3-1 أوجه الاختلاف

سيتم عرضها في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

أوجه الاختلاف	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
مستخدمو التقارير المالية	أطراف داخلية في المؤسسة: جميع المستويات الإدارية في المؤسسة	أطراف خارجية في المؤسسة وتشمل: ملاك المؤسسة، الدائنون، المستثمرون، الجهات الحكومية
التقارير	تعتبر تقاريرها اختيارية وتبعا لنشاط المؤسسة وحاجة الإدارة إليها، ويحكم كمية المعلومات في التقرير التكلفة والمنفعة	تعتبر تقاريرها إلزامية على جميع المؤسسات الاقتصادية، ويحكم كمية المعلومات في التقرير الضوابط والتعليمات
معايير إعداد التقارير	لا يتم إعداد التقارير وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها، وإنما وفقا للأسس والقواعد والتعليمات التي تضعها إدارة المؤسسة والتي تعتمد على هذه التقارير	يتم إعداد التقارير وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها
المعلومات التاريخية والمستقبلية	تهتم بالماضي والحاضر والمستقبل، فهي تستخدم البيانات الفعلية للاستفادة منها في إلقاء الضوء على ما قد يحدث في المستقبل، حتى يمكن اتخاذ القرارات، ولذلك فهي أقل درجة لأنها خاضعة للتنبؤ والحكم الشخصي	تهتم بالبيانات التاريخية (الفعلية) عن عمليات حدثت فعلا، كذلك هي أكثر دقة لأنها تعتمد على مستندات
كمية البيانات والمعلومات	تتصف البيانات والمعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف بأنها تفصيلية ولجميع أوجه النشاط التي تقوم بها المؤسسة، وقد تعرض بعض تلك البيانات والمعلومات بالقيمة والكمية معا	تتصف البيانات والمعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية بالشمول، وأنها تعرض نتائج المؤسسة ككل بصورة إجمالية وبالقيمة فقط

المصدر: المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مرجع سبق ذكره، ص 04.

من خلال الجدول أعلاه نستنتج أن أوجه الاختلاف قائمة على التقارير المعدة من طرف المؤسسة

والأشخاص المعنيين بهذه التقارير، والمعايير التي تم الاعتماد عليها في إعداد التقارير وأيضا نوع وكمية

المعلومات التي تم إعدادها وفق محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية.

2- العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وأوجه التشابه والاختلاف بينهم

من خلال هذا الفرع سنحاول التعرف على العلاقة بينهما وتحديد أوجه التشابه وأوجه الاختلاف

كالآتي:

2-1 العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية

إن الفواصل بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية هي في الحقيقة أدوات تكامل وتوافق تجعل

من المستحيل الفصل بينهما¹.

رغم التداخل الموجود بين أنشطة محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية واعتماد كلاهما على ما تقدمه الأخرى، ولكن عموماً فإن الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف هو تحديد وقياس تكلفة الإنتاج من أجل تحديد أسعار بيعه وقياس هامش الربح، بالإضافة تقييم مخزون آخر المدة، وهذه البيانات تسعى إلى مساعدة الإدارة على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وهذا ما تحققه المحاسبة الإدارية من خلال البيانات والمعلومات المقدمة من طرف محاسبة التكاليف، وتهتم المحاسبة الإدارية بالأحداث المستقبلية، مما أصبح هذا التطور ملموساً عند ظهور نظام الإدارة على أساس الأنشطة².

تعمل المحاسبة الإدارية على تطوير بيانات محاسبة التكاليف لتلائم مع احتياجات الإدارة لاتخاذ القرار، كما تعمل على تحديد وقياس وتحليل البيانات للوصول إلى معلومات مالية وغير مالية تستخدمها الإدارة في أعمال التخطيط والرقابة في اتخاذ القرار³.

يمكن القول إن مجال اهتمام محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية هو بالضرورة اهتمام وتداخل، ومنه يعملان على تحقيق أهدافهما بتناسق، تكامل، توافق، انسجام وليس بتعارض أو تنازع⁴.

¹ عبد الحي مرعي، المعلومات المحاسبية والبحوث العملياتية في اتخاذ القرار، دار المطبوعات الجامعية الإسكندرية، مصر، 1999، صص 24، 25.

² المؤسسة العامة لتعليم المهني والتدريب الفني، مرجع سبق ذكره، ص 04.

³ فيصل جميل السعيدية، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2007، صص 16-17.

⁴ جوزيف كحالة جبريل، وحلوة حنان، المحاسبة الإدارية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 1997، ص 28.

2-2 أوجه التشابه

الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف يتمثل في حساب التكلفة التاريخية للوحدات المنتجة لعدة أهداف منها: قياس هامش الربح، التسعير، تقييم المخزون، وبعدها تطورت إلى قياس التكلفة بهدف توفير البيانات المناسبة للإدارة لاتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية، وهو نفس الهدف الذي تسعى له المحاسبة الإدارية¹.

من خلال ما سبق يمكن القول أن محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية تتشابهان من ناحية الهدف المتمثل في خدمة الإدارة وكذلك يشتركان في بيانات ومعلومات التكاليف ويختلفان من ناحية النطاق وذلك من خلال تعامل المحاسبة الإدارية مع البيانات والمعلومات بنطاق واسع عكس محاسبة التكاليف.

2-3 أوجه الاختلاف

رغم الترابط والتلاحم بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية لكن هذا لا يمنع من وجود اختلاف بينهما وهذا ما سنحاول عرضه في النقاط التالية:

- ✓ تتميز معظم مواضيع المحاسبة الإدارية بأحداث وظروف مستقبلية بينما محاسبة التكاليف تربط بين أحداث الماضي وظروفه و أحداث المستقبل وحقائقه التي يمكن أن تستخدم في التنبؤ بالمستقبل².
- ✓ يمتد نطاق محاسبة التكاليف في البيانات والمعلومات المتعلقة بالتكلفة وينصب على عناصر التكاليف مباشرة، ولا يمكن لمحاسبة التكاليف أن تمتد خارج هذا النطاق، أما نطاق المحاسبة الإدارية يمتد ليشمل جميع المجالات ويلمس جميع العمليات، كما يشمل هذا النطاق الإيرادات والأرباح والتدفقات النقدية وحقوق الملكية وغيرها³.

¹ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص22.

² عبد الحي مرعي، مرجع سبق ذكره، ص25.

³ جوزيف كحالة جبريل، وحلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص29.

✓ محاسبة التكاليف يحددها وقت معين وهو الفترة التكاليفية، عكس المحاسبة الإدارية التي لا تحددها أي فترة معينة.

✓ يتضمن نطاق المحاسبة الإدارية مواضيع لا تتناولها محاسبة التكاليف مثل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء ومؤشراته.

✓ تتسم محاسبة التكاليف بالدقة والموضوعية خاصة عند حصر المخزون، بينما المحاسبة الإدارية تتسم بالحكم الشخصي والتنبؤ وتكون أقل دقة من الأولى¹.

3- العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والإدارية

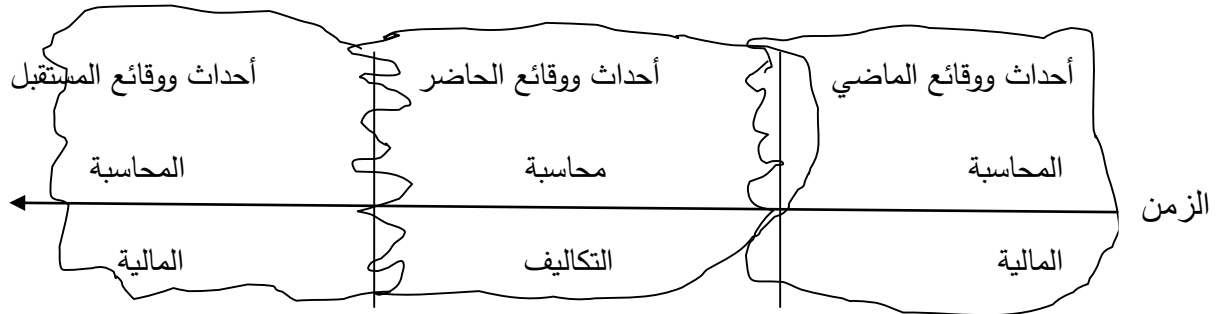
تنصب المحاسبة المالية على أحداث ووقائع الماضي، حيث أن الحقائق معروفة والرؤيا تامة ومحقة، وعلاقتها بأحداث ووقائع الحاضر تبقى غير واضحة المعالم، أما حدودها بالنسبة لأحداث ووقائع الحاضر قد تكون قابلة للتغير. بينما محاسبة التكاليف تنصب على أحداث ووقائع الماضي والحاضر حيث تتعامل مع بعض أحداث ومتغيرات المستقبل القريب، وأما المحاسبة الإدارية تنصب على أحداث مستقبلية كما توفرها محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية مع أحداث الحاضر، كما أن حدودها متغيرة حسب طبيعة المهمة أو القرار².

يمكن توضيح ما سبق من خلال الشكل التالي:

¹ جوزيف كحالة جبريل، وحلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص29.

² غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص22.

الشكل رقم (03): العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية والإدارية



المصدر: غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص22.

يتبين لنا من خلال الشكل أعلاه أن المحاسبة المالية مرتبطة بأحداث ووقائع في الماضي بينما محاسبة التكاليف مرتبطة بأحداث ووقائع في الحاضر، أما المحاسبة الإدارية مرتبطة بأحداث ووقائع مستقبلية.

المبحث الثاني: عموميات حول التكلفة وتبويبها

إن أغلبية المؤسسات تسعى إلى تحقيق أقصى ربح ممكن في ظل الموارد المتاحة والمنافسة الشديدة، مما يفرض على المؤسسة التحكم في تكاليفها ومراقبتها وتحليلها وهذا ما تملكه التكلفة من أهمية في تحديد سعر المنتج وإعطائه ميزة تنافسية، ولمعرفة وفهم التكلفة جيداً سننتقل من خلال هذا المبحث إلى إبراز العناصر التالية:

➤ تعريف التكلفة.

➤ عناصر التكلفة.

➤ تبويبها.

المطلب الأول: تعريف التكلفة

تعتبر التكلفة من أهم المعلومات في التسيير التي تفرض على المسير أن يكون على علم بها دائماً واستمراراً، وهذا لأهميتها في اتخاذ القرار الذي قد يكون سبباً في بقاء أو زوال المؤسسة.

سيتم من خلال هذا المطلب التعرف على مختلف مفاهيم التكلفة.

لقد اختلفت آراء المحاسبين والاقتصاديين في التعاريف للتكاليف والأعباء، والخلط بين هذه المفاهيم (المصاريف، الأعباء، التكاليف)، لذا قبل التطرق إلى التكلفة لابد من إلقاء نظرة على هذه المفاهيم:

■ **المصاريف:** تعرف المصاريف بأنها نفقات مالية حقيقية تخرج من صندوق المؤسسة بمقابل سلع، خدمات أو مواد¹.

المصرف هو عملية خروج حقيقية لقيم جاهزة مباشرة أو بمعنى آخر خروج النقود والمصرف يقابلها الإيراد الذي يعتبر تحصيل، وهذا ما يمكن المؤسسة من الحصول على نتائجها بالفرق بين الإيرادات والمصاريف لكن هذا ليس ممكناً في حالات المدى الطويل².

يرتكز المصرف على ثلاث ميزات أساسية تميزه عن غيره من المفاهيم، وهي:

عملية الخروج الحقيقية للنقود، مقابلته للإيراد والصفة المادية.

■ **الأعباء:** يتقابل العبء مع الناتج الذي يعمل على تحديد دورة الاستغلال، ومن بين الأعباء استهلاك للقيم، استهلاك للمواد، البضائع واللوازم... وتتصف الأعباء بالصفة غير مادية أي هي تجريدية وقابلة للتقييم³.

كما تعرف الأعباء بأنها جزء من التكاليف أو عنصر من عناصرها، فهي قيم حسابية فقط يلجأ إليها في تحميل التكاليف أو توزيعها على الخدمات والمنتجات⁴.

■ **التكاليف:** تعرف التكاليف بأنها قياس للتضحية بالموارد في سبيل الحصول على منافع التي تؤثر بالنقصان على الموجودات عند اكتساب المنفعة مستقبلاً⁵.

¹ أوكيل سعيد، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الأفاق، الجزائر، 1991، ص 08.

² ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 13.

³ ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 14.

⁴ أوكيل سعيد، مرجع سبق ذكره، ص 08.

⁵ محمد علي الجبالي وآخرون، محاسبة التكاليف، دار حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2000، ص 22.

كما تعرف أيضا على أنها مقدار التضحية بالموارد من أجل الحصول على سلع وخدمات، بغرض استخدامها لتحقيق هدف معين¹.

وتعرف التكلفة كذلك على أنها تضحية مادية اختيارية قصد الحصول على منفعة مادية حاضرة أو مستقبلية، بمعنى آخر هي استنفاد الموارد المتاحة للحصول على موارد اقتصادية في الحاضر أو المستقبل².

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن مفهوم التكلفة هي استنفاد الموارد الاقتصادية في الحاضر بهدف الحصول على منفعة مستقبلية (الإيرادات).

ومنه يمكن استنتاج الخصائص التالية للتكلفة:

تعتبر تضحية اختيارية، مبلغ نقدي، تحقق المنفعة.

المطلب الثاني: عناصر التكاليف

تتكون تكلفة أي منتج من ثلاثة عناصر رئيسية وهي:

المواد الأولية: تشمل كافة المواد السلعية التي تدخل في العمليات الإنتاجية في المؤسسات الصناعية، وتسمى المبالغ المنفقة عليها بتكلفة المواد³.

الأجور: تتمثل الأجور في المبالغ التي تدفع للعاملين مقابل المجهود الإنساني الذي يبذلونه في المؤسسة.

ويعتبر العمل العنصر الرئيسي الذي يعمل على تحويل المواد الأولية إلى سلع ومنتجات تامة وتسويقها،

أو أي عمل يقوم به العامل في مختلف الإدارات، ويطلق على المبالغ المنفقة عليها بتكلفة الأجور⁴.

¹ حكمت أحمد الراوي، نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة نظري مع حالات تطبيقية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، القاهرة-مصر، 1998، ص99.

² نواف محمد عباس الرماحي، المحاسبة الإدارية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2003، ص59.

³ عاطف الأخرس وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص28.

⁴ عاطف الأخرس وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص28.

المصاريف والخدمات الأخرى: تتمثل في جميع المبالغ التي تنفقها المؤسسة ماعدا المواد والأجور، وتشمل كافة الخدمات المقدمة للإدارات الأخرى (إنتاج، تسويق، خدمات إدارية وغيرها)¹.

المطلب الثالث: تبويب التكاليف

يتمثل في تصنيف عناصر التكاليف في مجموعات رئيسية وفرعية لكل منها اسم معين، وذلك لتسهيل تجميع وتبويب بيانات التكاليف وقياس تكاليف الوحدات (المنتجة والمباعة) وإعداد قوائم التكاليف والنتائج النهائية للأعمال².

وهناك عدة أسس وطرق لتبويب عناصر التكاليف سيتم عرضها فيما يلي:

1) تبويب عناصر التكاليف على أساس التصنيف الطبيعي³: يعرف هذا التبويب بأنه أسهل وأبسط أنواع

التبويب، يقوم بالتمييز بين التكاليف حسب طبيعتها المادية وغير المادية، ويصنف إلى ثلاثة أنواع وتسمى

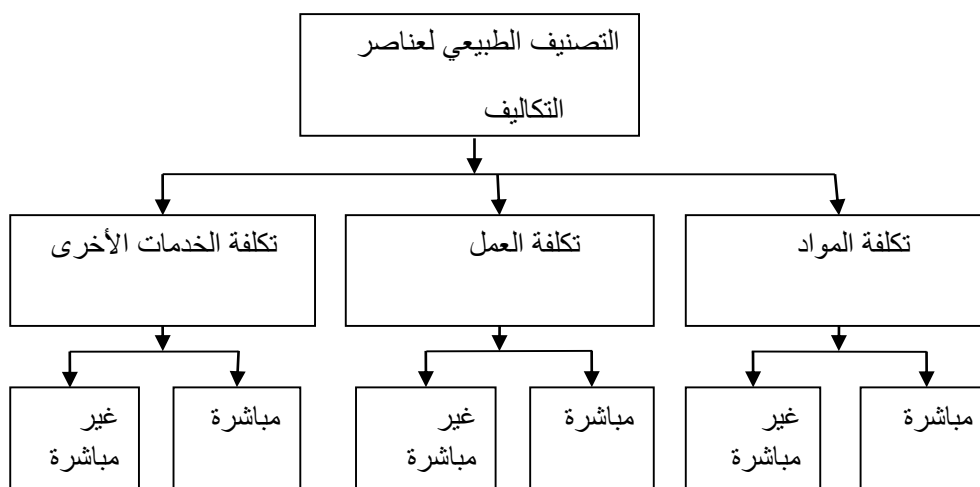
عناصر التكاليف، وتظهر هذه العناصر وفق هذا التبويب في الشكل الموالي:

¹ عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار إثراء للنشر والتوزيع، 2008، ص15.

² المؤسسة العامة لتعليم المهني والتدريب الفني، مرجع سبق ذكره، ص08.

³ المؤسسة العامة لتعليم المهني والتدريب الفني، مرجع سبق ذكره، ص08-09.

الشكل رقم (04): تبويب عناصر التكاليف على أساس التصنيف الطبيعي



المصدر: المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مرجع سبق ذكره، ص 08.

يتبين من الشكل أعلاه تبويب عناصر التكاليف على أساس التصنيف الطبيعي يحتوي على ثلاثة عناصر

وهي: المواد، العمل، الخدمات الأخرى. سيتم شرحها فيمايلي:

✓ تكلفة المواد (Material Cost): هي تكلفة المواد والمستلزمات السلعية التي تستخدم في عملية

الإنتاج، وتمثل العنصر الجوهري الذي يخضع لعملية تحويل المواد إلى منتج نهائي، كما تأخذ المواد

أشكالا مختلفة منها الخام والأخرى النصف مصنعة، حيث أن هناك مواد تدخل في المنتج النهائي

بصفة مباشرة ومن ثم يمكن متابعتها (كالخشب في صنع طاولة)، ومنها ما لا يدخل في المنتج النهائي

مباشرة ويتطلب إعادة تحميل على المنتج (كمواد النظافة).

✓ تكلفة العمل (Labour Cost): هي ما تتحمله أو تدفعه المؤسسة من أجور نقدية ومزايا عينية وحصصة

المؤسسة في التأمينات الاجتماعية لصالح العاملين بها، وذلك للحصول على خدمات، بحيث هذه

الخدمات إما تكون مباشرة بمعنى يمكن ربطها بالمنتج وهي المتصلة به مباشرة، أو تكون غير مباشرة

بمعنى لا يمكن ربطها بالمنتج (مرتب المدير العام، مرتبات إدارة الحسابات أو أجور عمال النظافة

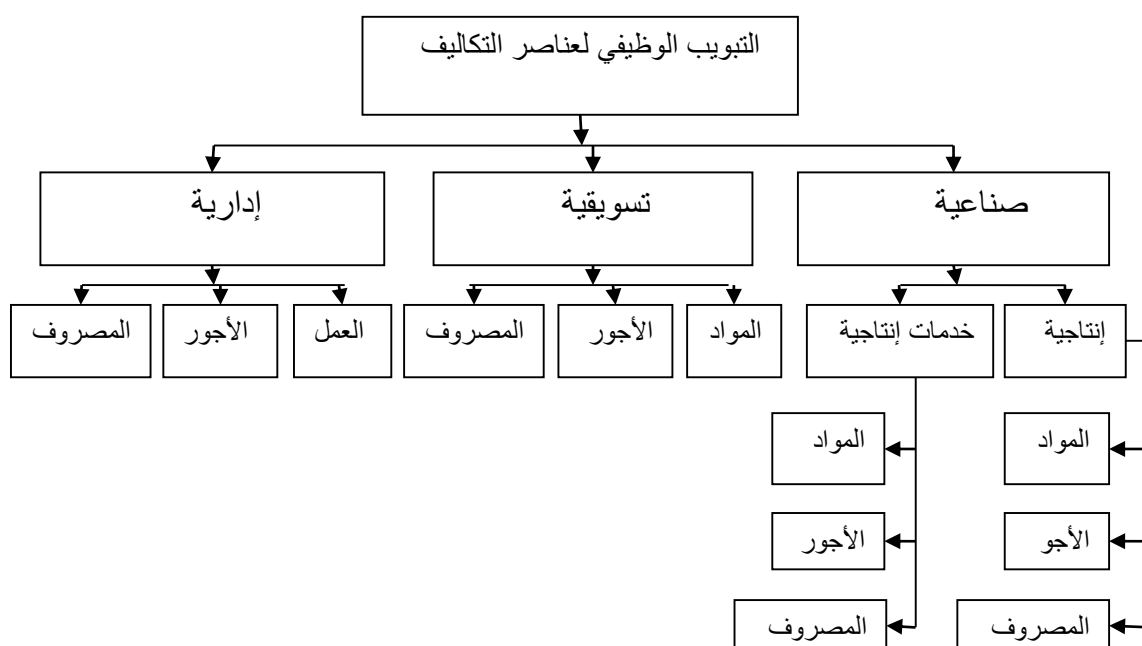
بالمؤسسة).

✓ تكلفة الخدمات الأخرى: وهي تشمل كل التكاليف اللازمة لتمام الدورة الإنتاجية والمبيعات بالمؤسسة ماعدا المواد والأجور (صيانة آلات ومباني المصنع، استهلاك الآلات والمعدات، إيجار المصنع، التأمين).

(2) تبويب عناصر التكاليف على أساس التصنيف الوظيفي¹: يهدف هذا التبويب إلى حصر التكاليف التي تنشأ داخل كل وظيفة من الوظائف الرئيسية التي تقوم بها المؤسسة وهي: الوظيفة الصناعية (الإنتاجية)، الوظيفة التسويقية، الوظيفة الإدارية.

وتظهر هذه الوظائف من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (05): تبويب عناصر التكاليف على أساس التصنيف الوظيفي



المصدر: المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مرجع سبق ذكره، ص10.

يتضح من هذا الشكل الوظائف الأساسية التي تقوم بها المؤسسة والتي سنوضحها فيما يلي:

1. عناصر التكاليف الوظيفية الصناعية: وتشمل كافة النفقات التي تنشأ داخل هذه الوظيفة، التي تستفيد

منها الوحدات المصنعة بشكل مباشر أو غير مباشر من هذه النفقات، ويوجد داخل الوظيفة الصناعية

¹ المؤسسة العامة لتعليم المهني والتدريب الفني، مرجع سبق ذكره، ص9-12.

نوعين من الأقسام: أقسام إنتاجية وأقسام خدمات إنتاجية، وعناصر التكاليف التي تنشأ داخل هذه الأقسام هي:

✓ **المواد:** وتشمل كل أنواع المواد المختلفة (مواد أولية أو نصف مصنعة) والمستخدم داخل الأقسام الإنتاجية أو داخل أقسام الخدمات الإنتاجية وتتمثل في:

- **مواد أولية رئيسية (خامات):** تدخل بصورة رئيسية ومباشرة في عملية الإنتاج، كما أنها تظهر في المنتج النهائي ويمكن تمييزها كالحديد في إنتاج السيارات والخشب في إنتاج الأثاث.
- **مواد أولية مساعدة:** تتمثل في المواد اللازمة لإتمام العملية الإنتاجية دون أن تظهر في المنتج النهائي بصورة مباشرة كالوقود، مواد الصيانة، أدوات النظافة.

✓ **الأجور:** تشمل نفقات الأجور التي تدفع للعاملين داخل الأقسام الإنتاجية أو داخل أقسام الخدمات الإنتاجية وهي:

- **عمال مباشرون على الإنتاج:** وهم الذين يعملون داخل الورش وأقسام الإنتاج أي يرتبط عملهم بالمنتج النهائي بصورة مباشرة.
- **عمال غير مباشرون على الإنتاج:** هم الذين يعملون لإتمام العملية الإنتاجية ولكن لا يشاركون في العمل على وحدات معينة من الإنتاج بصورة مباشرة مثل: المديرون ورؤساء العمل والمشرفين، وعمال الصيانة وعمال النظافة.

✓ **المصروفات:** تشمل كافة التكاليف اللازمة لإتمام العملية الإنتاجية ماعدا الأجور والمواد، وتتكون من عدة عناصر منها: مصروفات الصيانة والإصلاح سواء لمباني المصنع أو للآلات أو للمعدات أو لوسائل النقل، التأمين على مخازن المواد، إيجار (المصنع، مخازن المواد).

2. **عناصر التكاليف الوظيفية التسويقية:** لا يتوقف نشاط المؤسسة على إنتاج السلع والخدمات بل يمتد إلى تصريف وتوزيع المنتج للوصول إلى المستهلك النهائي في الوقت والمكان المناسبين، وعليه تشمل

عملية التسويق المجهودات التي تبذلها إدارة التسويق قبل وبعد الإنتاج من أجل توجيه المنتج من

المؤسسة إلى المستهلك، وتشمل تكاليف التسويق العناصر التالية:

✓ **المواد:** وتشمل المواد المستخدمة لإتمام عملية البيع والتوزيع مثل: مواد اللف والحزم والتعبئة والتغليف

ومواد تشغيل سيارات نقل المنتج والأدوات الكتابية اللازمة لتنفيذ الخدمات التسويقية.

✓ **الأجور:** وتشمل رواتب مديري وموظفي إدارة المبيعات وكذلك مرتبات وكلاء البيع إضافة إلى المزايا

العينية التي يحصل عليها العمال في الأقسام التسويقية.

✓ **المصروفات:** تشمل تكاليف الخدمات اللازمة للوظيفة التسويقية مثل: مصاريف الإعلان وترويج

المبيعات، مصاريف إيجار معارض البيع، مصاريف نقل السلع وتوزيعها وغيرها من المصروفات.

3. **عناصر التكاليف الوظيفية الإدارية:** تحتاج المؤسسة إلى إدارات تقوم بالخدمات العامة التي تستفيد

منها الإدارات الصناعية والتسويقية مثل: إدارة شؤون العاملين والعلاقات العامة وإدارة الشؤون الإدارية

والإدارة المالية، وتشمل التكاليف الإدارية العناصر الآتية:

✓ **المواد:** تشمل كافة التكاليف المستخدمة داخل الوظيفة الإدارية مثل: المطبوعات، الأدوات المكتبية،

التدفئة، مواد تشغيل السيارات ومواد النظافة.

✓ **الأجور:** تشمل الأجور التي تدفع للعاملين داخل الوظيفة الإدارية مثل: رواتب موظفي وعمال الإدارة،

أجور الحراس وعمال التنظيف وغيرها.

✓ **المصروفات:** تشمل كافة المصروفات المصروفة في الإدارة العامة مثل: مصروفات البريد والهاتف،

المصروفات القضائية، أجور الحراس وعمال التنظيف والأمن الصناعي وغيرها.

(3) **تبويب عناصر التكاليف على أساس علاقة عنصر التكلفة بوحدة النشاط¹:** يهدف هذا التبويب إلى تتبع

عناصر التكلفة بوحدة المنتج النهائي، وبناءً عليه تنقسم التكاليف إلى:

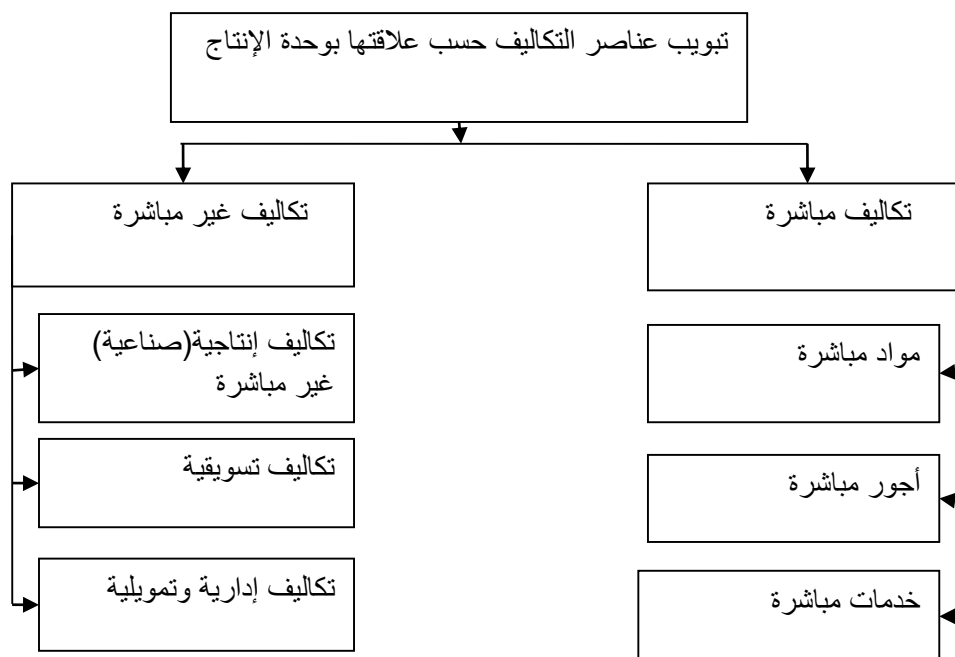
- تكاليف مباشرة.

¹ المؤسسة العامة لتعليم المهني والتدريب الفني، مرجع سبق ذكره، ص 13-14.

- تكاليف غير مباشرة.

ويتضح هذا أكثر من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم (06): تبويب عناصر التكاليف على أساس علاقة عنصر التكلفة بوحدة النشاط



المصدر: المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مرجع سبق ذكره، ص13.

يتضح من خلال الشكل أعلاه تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة الإنتاج ينقسم إلى:

(1) **التكاليف المباشرة:** تشمل التكاليف التي تحمل بصورة مباشرة على الوحدات المنتجة وتنقسم إلى:

✓ **المواد المباشرة:** هي المواد التي تحمل بشكل مباشر على الوحدات المنتجة ويمكن تتبعها وربطها

بالمنتج مثل: مواد الأخشاب والأقمشة التي تدخل في قطع الأثاث.

✓ **الأجور المباشرة:** تتمثل في أجور ورواتب العاملين الذين يخصص عملهم بشكل مباشر في تحويل

المواد المباشرة إلى منتج نهائي مثل: العمالة التي تعمل على تحويل الخشب والقماش إلى منتجات

أثاث متنوعة.

✓ **خدمات مباشرة:** هي الخدمات والمصروفات التي تنفق بصورة مباشرة على وحدة إنتاج معينة ويمكن تحميلها بشكل مباشر على المنتج مثل: نفقات التصميمات والرسومات الهندسية لمنتج معين.

(2) **التكاليف الغير مباشرة:** وهي التكاليف التي لا توجد بينها وبين الوحدة المنتجة أو المباعية علاقة مباشرة ويصعب تتبعها وتخصيصها لمنتج معين، ولا تصرف من أجل وحدة إنتاجية معينة ولكن تصرف من أجل الوحدات الموجودة في المؤسسة ككل وتنقسم إلى:

✓ **تكاليف إنتاجية (صناعية) غير مباشرة:** وتشمل تكلفة الأجور والخدمات اللازمة لإتمام العملية الإنتاجية بشكل عام والتي لا تكون علاقتها مباشرة بمنتج معين مثل: الأجور ومرتبات المشرفين والمراقبين، أجور عمال النظافة ومواد الصيانة والنظافة.

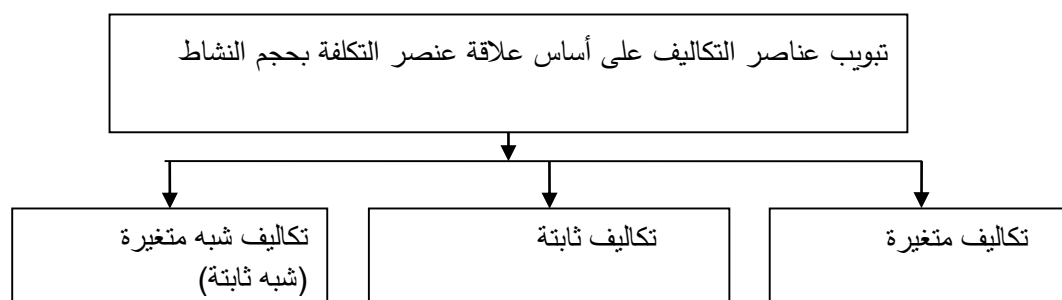
✓ **تكاليف تسويقية:** تتمثل في تكلفة عمليات بيع وتوزيع الوحدات المنتجة مثل: أجور ومرتبات مندوبي البيع تكاليف الدعاية والحملات الإعلانية، إيجارات مباني المعارض، مواد التعبئة والتغليف وغيرها.

✓ **تكاليف إدارية وتمويلية:** تتمثل في تكاليف الخدمات الإدارية والتمويلية بالمؤسسة مثل: مرتبات المديرين والموظفين العاملين في أقسام الإدارة العامة، الأدوات الكتابية والمطبوعات ومواد النظافة المستخدمة في الإدارة العامة وغيرها.

(4) **تبويب عناصر التكاليف على أساس علاقة عنصر التكلفة بحجم النشاط¹:** الهدف من هذا التبويب هو تقسيم التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط، ونبين هذا من خلال الشكل التالي:

¹ المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مرجع سبق ذكره، ص 14.

الشكل رقم (07): تبويب عناصر التكاليف على أساس علاقة عنصر التكلفة بحجم النشاط



المصدر: المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مرجع سبق ذكره، ص15.

من خلال الشكل السابق نميز ثلاثة أنواع من التكاليف سنوضحها فيما يلي:

1. التكاليف المتغيرة: تتمثل في التكاليف التي تتغير بتغير حجم النشاط فتزيد بزيادته وتقل بنقصانه

مثل: المواد المباشرة، الأجور المباشرة وتكاليف نقل وتغليف وحدات الإنتاج. وسنوضح هذا من خلال

الجدول الآتي:

الجدول رقم (03): التكاليف المتغيرة

400	300	200	100	حجم الإنتاج
1200	900	600	300	التكاليف المتغيرة بالريال
3	3	3	3	نصيب الوحدة من التكاليف المتغيرة

المصدر: المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص15.

يوضح الجدول أعلاه مدى التغير في وحدات الإنتاج يقابله التغير في التكاليف المتغيرة رغم ثبات تكلفة

الوحدة.

2. التكاليف الثابتة: تتمثل في التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط، أي تبقى ثابتة في حدود المدى

الملائم للإنتاج مثل: مرتبات مديري المصنع ورواتب المشرفين والتأمين والإيجار. وسنوضح هذا أكثر

من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (04): التكاليف الثابتة

400	300	200	100	حجم الإنتاج
300	300	300	300	التكاليف الثابتة بالريال
0,75	1	1,5	3	نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة

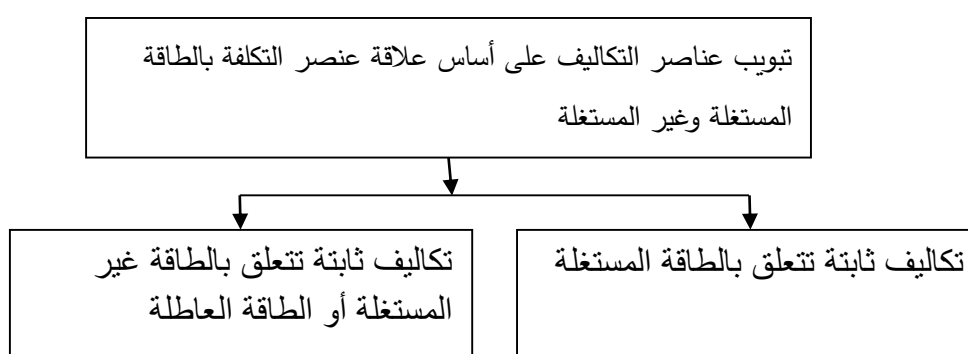
المصدر: المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مرجع سبق ذكره، ص15.

يبين الجدول أعلاه عدم تأثر التكاليف الثابتة في مجموعها مع التغير في حجم النشاط بينما يتغير نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة بسبب تغير حجم النشاط وهذا لتوزيع التكاليف على عدد أكبر من الوحدات.

3. التكاليف شبه المتغيرة: وتتمثل في التكاليف التي تتغير بنسبة أقل من نسبة تغير حجم النشاط، والتي تجمع بين سلوك التكاليف المتغيرة والثابتة، حيث جزء منها ثابت لا يتأثر بحجم النشاط والجزء الآخر ينشأ نتيجة مباشرة للنشاط ويتغير بتغير هذا الحجم بالزيادة أو بالنقصان.

5) تبويب عناصر التكاليف على أساس علاقة عنصر التكلفة بالطاقة¹: يمكن تلخيص هذا التبويب من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (08): تبويب عناصر التكاليف على أساس علاقة عنصر التكلفة بالطاقة



المصدر: المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مرجع سبق ذكره، ص16.

¹ المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مرجع سبق ذكره، ص16-17.

يتضح من خلال هذا الشكل أن التكاليف الثابتة تنقسم إلى:

✓ تكاليف ثابتة تتعلق بالطاقة المستغلة.

✓ تكاليف ثابتة تتعلق بالطاقة غير المستغلة أو الطاقة العاطلة.

يتمثل هذا التوزيع في تحميل الوحدات المنتجة فقط بالتكاليف الثابتة المتصلة بالطاقة المستغلة،

عكس التكاليف الثابتة المتصلة بالطاقة الغير مستغلة (الطاقة العاطلة) التي لا يتم تحميلها وحدات الإنتاج

وإنما يتم تحميلها حساب الأرباح والخسائر.

وتحدد التكاليف الثابتة وفق المعادلة التالية:

- التكاليف الثابتة للطاقة المستغلة = التكاليف الثابتة الكلية X (الطاقة المستغلة/ الطاقة المتاحة)
- التكاليف الثابتة للطاقة الغير مستغلة (العاطلة) = التكاليف الثابتة الكلية X (الطاقة غير المستغلة/ الطاقة المتاحة)

حيث أن:

- الطاقة المستغلة: هي أقصى طاقة يمكن للمؤسسة القيام بها بعد استبعاد الأعطال الحتمية وغير الحتمية.
- الطاقة الغير مستغلة: هي الطاقة التي تهدرها المؤسسة بسبب الأعطال الحتمية وغير الحتمية.
- الطاقة المتاحة: هي أقصى طاقة تقوم بها المؤسسة بعد استبعاد الأعطال الحتمية.

خلاصة الفصل

يعد هذا الفصل مدخلا لموضوع الدراسة حيث تم من خلاله معرفة محاسبة التكاليف والتكلفة بصورة مفصلة، وتمت دراسته من خلال مبحثين.

في المبحث الأول تم التعرف إلى عموميات حول محاسبة التكاليف بما فيها عرض مختلف أساسياتها والمقارنة بينها وبين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية ومعرفة أهم الفروقات بينهم.

وفي المبحث الثاني تم تحديد أهم الفوارق بين المصاريف والتكاليف والأعباء، وعرض أنواع التكاليف ومكوناتها وتبويباتها.

الفصل الثاني: طرق حساب

التكلفة الاستشفائية

تمهيد

تعتمد طرق محاسبة التكاليف على الأساس العلمي والعملية لتزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات اللازمة والدقيقة حول التكاليف وكيفية تحديدها ومراقبتها وترشيد القرارات لتحقيق أقصى تكلفة ممكنة، وهذا ما أدى إلى تعدد وتنوع هذه الطرق التي تختلف في تحديد دقة التكاليف وتعتبر الدقة عنصراً جوهرياً في تحديد مدى نجاح طرق التكاليف في الإمداد بالمعلومات لمتخذي القرار بمصادقية وموضوعية.

من خلال هذا الفصل سوف نقوم بتحديد طرق حساب التكلفة الاستشفائية والفروقات الجوهرية بين هذه الطرق وهذا من خلال مبحثين على النحو التالي:

- ✓ المبحث الأول: الطرق التقليدية لحساب التكلفة.
- ✓ المبحث الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكلفة (طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC).

المبحث الأول: الطرق التقليدية لحساب التكلفة

تحتاج المؤسسة إلى بيانات دقيقة لمختلف تكاليف خدماتها من أجل مراقبتها واتخاذ القرارات الإدارية، وهذا ما يفسر تعدد طرق حساب التكلفة سواء كانت تقليدية أو حديثة.

سنقوم في هذا المبحث بعرض الطرق التقليدية لتحديد التكلفة من خلال إبراز العناصر التالية:

- الطريقة الكلية لتحديد التكلفة (طريقة الأقسام المتجانسة).
- الطريقة الجزئية لتحديد التكلفة.
- العراقيل التي تواجه تطبيق الأنظمة التقليدية (الصعوبات).

المطلب الأول: الطريقة الكلية لتحديد التكلفة (طريقة الأقسام المتجانسة)

تعتبر الطريقة الكلية (الإجمالية) لتحديد التكلفة من الطرق الأساسية لمحاسبة التكاليف وتستند على مبدأ التحميل الشامل لعناصر التكاليف، حيث عرفت بتسمية الأقسام المتجانسة والتي سنتطرق إلى عرضها.

1- مفهوم الطريقة الكلية لتحديد التكلفة (طريقة الأقسام المتجانسة)

1-1 نشأتها

ظهرت هذه الطريقة في الفترة الممتدة ما بين الحرب العالمية الأولى والثانية وبالتحديد سنة 1928 وهذا بفضل العقيد الفرنسي (Rimaillino) الذي كان عضو من منظمة اللجنة العامة للتنظيم العلمي للعمل (C.E.G.O.S)، ثم بعد الحرب العالمية الثانية تطورت هذه الطريقة من طرف اللجنة الوطنية للتنظيم الفرنسية وتم المصادقة عليها بالمخطط المحاسبي العام سنة 1947 ومن طرف لجنة التطبيع بالبرلمان الفرنسي سنة 1948، واثم اعتمدت كطريقة أساسية لحساب أسعار التكلفة وذلك سنة 1957، بحيث تقوم طريقة الأقسام المتجانسة بتحديد سعر التكلفة كل منتج وتحميل التكاليف الغير مباشرة على المنتجات بطريقة عشوائية¹.

1-2 تعريفها

تسمح طريقة الأقسام المتجانسة بتخصيص الأعباء المباشرة على المنتجات وتوزيع الأعباء الغير مباشرة على مراكز التحليل قبل تحميلها على المنتجات، كما أن هذه الطريقة تقسم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف يكون البعض منها مشترك مع بعض النشاطات والبعض الآخر يكون مشترك مع نشاط معين واحد، بحيث كل مركز تحليل يكون مرتبطا بوظيفة معينة في المؤسسة وهذا ما يسمح لمراكز التحليل بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة².

وتعتمد هذه الطريقة على مبدأ تحميل الوحدات لكل عناصر التكاليف (المباشرة وغير مباشرة،

الثابتة والمتغيرة) والتي تستند على مبدأ التحميل الكلي للتكاليف³.

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص36.

² ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص36.

³ غسان فلاح المطارنة، مرجع سبق ذكره، ص87.

ويمكن تعريفها حسب المخطط الوطني المحاسبي بأنها نظام محاسبي تتكون فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة، وتم يتم تحميل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستعمال وحدات قياس معينة¹.

1-3 أهدافها

تسعى الطريقة الكلية لتحديد التكلفة إلى تحقيق ثلاثة أهداف وهي²:

- ✓ الهدف الأول من هذه الطريقة يتمثل في البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لجميع التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال كافة الأعباء القابلة للإدماج.
- ✓ والهدف الثاني لهذه الطريقة هو البحث عن صيغة للتقسيم بدلا من المساعدة على التسيير، وهذا ما يجعل التكلفة الكلية تمثل شكل الرقابة السليم.
- ✓ أما الهدف الثالث والأخير لهذه الطريقة هو الاستجابة لمتطلبات الداخلية بحيث تشكل معلومات قيمة ومهمة للمسيرين.

2- المبادئ والأسس التي تقوم عليها الطريقة الكلية لتحديد التكلفة (طريقة الأقسام المتجانسة)

تقوم هذه الطريقة على مجموعة من الأسس تمثل أساس هذه الطريقة وهي³:

- ✓ **تحديد الأقسام:** تقوم هذه الطريقة بدراسة ميدانية للمصالح المتواجدة داخل المؤسسة بنشاطاتها وعملياتها المختلفة وهذا بالاعتماد على الهيكل التنظيمي لتقسيم المؤسسة بشكل يلائم المحاسبي، حيث يحرص على تجانس العمليات داخل كل قسم بغرض تسهيل عملية حصر وتحميل الأعباء غير المباشرة، حيث تحدد الأقسام الرئيسية المرتبطة بالمواد والمنتجات غالبا ما تتمثل هذه الأقسام في الشراء، الإنتاج والتوزيع، وتحدد أيضا الأقسام المساعدة التي تقوم بتقديم خدمات للأقسام الرئيسية وتتمثل في قسم

¹ بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2002، ص17.

² هلال درحومن، المحاسبة التحليلية-نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة يوسف بن

خدة، الجزائر، 2004-2005، ص189.

³ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية-تقنيات مراقبة التسيير-الجزء الثاني، الطبعة الثانية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994، ص39.

الصيانة، الطاقة والإدارة، وغالبا ما نجد خدمات متصلة بين عدة أقسام وهذا ما يؤدي إلى صعوبة في تحديد قيمة التبادلات وتوزيعها بشكل دقيق.

✓ **تحديد مفاتيح التوزيع:** ويتم هذا حسب طبيعة الأعباء وعلاقتها بالأقسام بحيث تختلف من حالة إلى أخرى، ومن المعايير التي تستخدم على أساس مفاتيح التوزيع نجد تكلفة الإنتاج، قيمة وكمية التموين، قيمة الآلات، المساحة، عدد العمال وغيرها.

✓ **تحديد وحدة العمل:** تعتبر تحديد وحدة العمل عملاً أساسياً، لا يمكن توزيع الأعباء الغير مباشرة بدونها باعتبارها الأساس الذي تعتمد عليه في ذلك، إلا أن هناك مشكلة عدم تجانس الإنتاج من حيث الوزن أو الوحدات أي القياس بصفة عامة، وهذا ما يتطلب اللجوء إلى الوحدات المماثلة لتكون كوحدة قياس مشتركة وغالبا ما تختلف من قسم لآخر ومن بينها نجد:

- وحدة المنتج عند اختلاف عوامل الإنتاج المستخدمة، ويكون المنتج نهائي أو جزئي أو خاص ويقاس ب (العدد، الحجم، الوزن، المساحة...).
- ساعات اليد العاملة.
- المواد الأولية المستعملة في قسم معين.
- الوحدات النقدية.
- ساعات دوران الآلة.

3- خطوات المتبعة في الطريقة الكلية لتحديد التكلفة (طريقة الأقسام المتجانسة)

تتمثل في المراحل المتابعة لمعالجة وتحليل التكاليف وهي¹:

1) تحميل المصاريف المباشرة: تحمل مباشرة على الخدمات المقدمة.

¹ أحمد طوابية، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية فرع تنمية وتخطيط، كلية العلوم الاقتصادية-علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002-2003، صص 100-101.

(2) توزيع المصاريف الغير مباشرة على الأقسام: تتمثل في توزيعها على الأقسام الرئيسية وتحديد تكلفة

وحدات العمل الخاصة بها، ويتم هذا وفق مرحلتين:

✓ **التوزيع الأولي:** يتم من خلاله توزيع المصاريف غير المباشرة من أعباء حسب طبيعتها إلى أعباء

حسب الوظيفة وذلك باستعمال مفاتيح التوزيع (النسب المئوية) لتحديد قيمة الأعباء لكل قسم من

الأقسام الرئيسية والمساعدة.

ونبين هذا من خلال جدول التوزيع الأولي للمصاريف غير مباشرة الذي يحتوي على خانات بعدد

الأقسام وعلى أسطر أفقية بعدد عناصر المصاريف غير المباشرة.

الجدول رقم (05): التوزيع الأولي للمصاريف غير المباشرة

طبيعة المصاريف	المجموع	الأقسام المتجانسة				
		المساعدة			الرئيسية	
		أ	ب	ج	د	هـ و
1م-	-	-	-	-	-	-
2م-	-	-	-	-	-	-

Source :P.Mévellec,G.Rochery,éléments fondamentaux de comptabilité,

librairie vuibert,Paris,1999,p530.

نستخلص من الجدول أعلاه أن عملية توزيع المصاريف تتم وفق مرحلتين توزيع أولي وتوزيع

ثانوي على جميع الأقسام الرئيسية والمساعدة.

✓ **التوزيع الثانوي:** يقصد به توزيع الأعباء غير المباشرة من الأقسام المساعدة إلى الأقسام الرئيسية ويكون هذا حسب وحدة قياس معينة تختلف من مؤسسة إلى أخرى، كما يتخذ التوزيع الثانوي أشكال عديدة من بينها¹:

- **التوزيع الإجمالي:** هو جمع أعباء الأقسام المساعدة ثم توزيعها على الأقسام الرئيسية.
 - **التوزيع الانفرادي:** يتمثل في توزيع أعباء كل قسم مساعد بصورة مستقلة عن بعضها على الأقسام الرئيسية.
 - **التوزيع التنازلي:** تقوم هذه الطريقة بترتيب الأقسام المساعدة ترتيباً تنازلياً، ومن ثم توزيع أعباء القسم الأول على ما يليه من الأقسام الرئيسية والمساعدة، وتستمر العملية حتى توزع كل أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية إلى أن يصبح مجموع أعباء الأقسام المساعدة معدوماً.
 - **التوزيع المتبادل:** يأخذ بعين الاعتبار الخدمات المتبادلة بين الأقسام بحيث لا توزع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية وذلك إلا بعد تحديد قيم الخدمات المتبادلة.
- (3) تحديد تكلفة وحدات العمل:** هي وحدة قياس للأقسام تسمح بتحميل تكلفة الأقسام على تكلفة المنتجات، كما تمكن وحدة العمل من تحميل مصاريف الأقسام الرئيسية على الخدمات، حيث تسمح ب:
- ✓ تقسيم تكلفة القسم المتجانس بهدف الحصول على تكلفة وحدة العمل.
 - ✓ تحمل تكلفة القسم على تكلفة الخدمة، وتحدد تكلفتها حسب العلاقة التالية:

تكلفة وحدة العمل = مجموع مصاريف القسم الرئيسي / عدد وحدات عمل القسم الرئيسي.

ومما سبق نلخص عملية التوزيع الثانوي للمصاريف غير المباشرة في الجدول الآتي.

¹ أحمد نور، في مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت، 1996، ص 98.

الجدول رقم (06): التوزيع الثانوي للمصاريف غير المباشرة

المصاريف الوظائف			الأقسام المساعدة		الأقسام الرئيسية
			أ	ب	1 2 3
توزيع أولي					
توزيع ثانوي					
المجموع					
وحدات العمل					
عدد وحدات العمل					
تكلفة وحدة العمل					

Source :Gérard Melyon,comptabilité analytique,Bréal,2eme édition,Paris,2001,p36.

يتضح لنا من الجدول أعلاه أن عملية التوزيع الثانوي للمصاريف غير المباشرة تتمثل في توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية، وبعد عملية التوزيع تأتي مرحلة تحديد وحدات العمل.

(4) تحميل مصاريف الأقسام على الخدمات: من خلاله يمكن حساب نصيب وحدة الخدمة من

المصاريف غير المباشرة للأقسام الرئيسية حسب العلاقة التالية:

تكلفة وحدة العمل للقسم = عدد وحدات العمل الخاصة بها x نصيب الخدمة من المصاريف غير المباشرة لقسم ما.

بحيث: تكلفة الخدمة تتمثل في مجموع المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة المحملة عليها.

4- مزاي وعيوب الطريقة الكلية لتحديد التكلفة (طريقة الأقسام المتجانسة)

تتميز هذه الطريقة بمجموعة من المزايا والعيوب والتي نوجزها كما يلي:

4-1 مزاي الطريقة الكلية لتحديد التكلفة (طريقة الأقسام المتجانسة)

نذكرها فيما يلي¹:

- ✓ قدرتها على المقارنة بين تكلفة إنتاج الوحدة أو سعر تكلفة الوحدة وسعر بيع الوحدة وهذا ما يساعد على وضع سياسات سعرية واتخاذ القرارات في هذا المجال على أن لا يقل سعر البيع عن التكلفة الكلية للمنتج.
- ✓ تستخدم في تقييم المخزون السلعي ومطابقتها للأصول المحاسبية في تحديد النتائج.
- ✓ يتم من خلال هذه الطريقة تحديد نصيب الوحدة المنتجة من عناصر التكاليف دون التمييز، حيث أن مصادر التكاليف جعلت بهدف يتمثل في تلك المنتجات، كما أنها تعطي صورة دقيقة لمستوى التكاليف ومقارنتها مع الإيرادات.

4-2 عيوب الطريقة الكلية لتحديد التكلفة (طريقة الأقسام المتجانسة)

بالرغم من امتلاكها للإيجابيات إلا أن هناك بعض السلبيات نذكرها فيما يلي²:

- ✓ يشترط الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب مجمل الأعباء وهذا لا يساعد الإدارة على الحصول على المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرار أو القيام بدراسة الوضعية.
- ✓ تقتصر في مجال مراقبة التسيير وذلك لعدم دقة التحميل والتحميل على أساس عامل الأقسام الذي يتعلق بالأعباء المباشرة المتمثلة في المواد الأولية أو اليد العاملة المباشرة، بمعنى لا

¹ لبنى هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف-منهاج علمي وتطبيقي، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، الأردن، 2013، ص109.

² أحمد طوايبية، مرجع سبق ذكره، ص102.

توجد علاقة قوية ودقيقة مع الأعباء غير المباشرة لذلك القسم إلا بشكل نسبي حتى وإن كان

هذا الجانب يراعي تحديد معايير التحميل واختيار وحدات العمل المناسبة.

✓ عدم أخذها بعين الاعتبار لتغيرات مستوى النشاط وهذا ما يؤدي إلى عدم معرفة مدى استغلال

الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى المستغل والغير مستغل.

✓ لا تستعمل في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة.

المطلب الثاني: الطريقة الجزئية لتحديد التكلفة

تقوم هذه الطريقة على التحميل الجزئي لعناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة، وبمعنى

آخر لا يحمل النشاط إلا الجزء المتعلق به من التكاليف والجزء الآخر يعتبر أعباء تحمل على قائمة

الدخل، حيث يتضمن ثلاث طرق لحساب التكلفة وتتمثل في طريقة التكاليف المباشرة، طريقة

التكاليف المتغيرة وطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

1- طريقة التكاليف المباشرة

يلجأ إلى هذه الطريقة في حالة وجود التكاليف المباشرة بنسبة كبيرة، والتكاليف غير المباشرة

بنسبة ضئيلة حيث تكون عديمة التأثير بالمقارنة مع الأولى.

1-1 تعريف طريقة التكاليف المباشرة

تقوم طريقة التكاليف المباشرة بتحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط،

عكس عناصر التكاليف غير المباشرة التي تعتبر نفقات زمنية يستند عليها النشاط و لا تدخل

التكاليف غير المباشرة في هذه الطريقة سواء تعلقت بالإنتاج أو التسويق أو الإدارة ضمن التكاليف

ولكن تحمل في نهاية الفترة على حساب الأرباح والخسائر، حيث أن الوحدات المنتجة والمباعة

تهدف إلى تحقيق التكاليف المباشرة فقط، كما تستخدم هذه الطريقة في مشاريع المقاولات بنجاح كبير لأن طبيعة التكاليف في هذه المشاريع يعتبر أغلبيتها تكاليف مباشرة ويمكن تحقيقها بسهولة¹.
تقوم طريقة التكاليف المباشرة على الفصل بين المصاريف المباشرة والغير مباشرة، وتحمل الخدمات عناصر المصاريف المباشرة فقط أما عناصر المصاريف غير المباشرة تحمل على قائمة الدخل، كما يتم الاستغناء عن جدول توزيع المصاريف غير المباشرة².

1-2 أسس طريقة التكاليف المباشرة

ترتكز هذه الطريقة على الأسس التالية³:

- ✓ تفصل بين المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة.
- ✓ تستبعد المصاريف غير المباشرة من النتيجة الإجمالية.
- ✓ يتمثل مجمل الربح في الفرق بين ثمن تقديم الخدمة وبين تكلفتها المباشرة.

1-3 مزايا وعيوب طريقة التكاليف المباشرة

تعد هذه الطريقة من الطرق النادرة الاستعمال وهذا لاعتراض المحاسبين على فكرتها بحد المشكلة، وتتضمن هذه الطريقة مجموعة من المزايا والعيوب نوجزها كما يلي⁴:

✓ مزايا طريقة التكاليف المباشرة

- تتميز بسهولة إيجاد تكاليف الوحدات المنتجة وذلك عن طريق قسمة التكاليف المباشرة على عدد وحدات الإنتاج.
- تتميز بثبات تكلفة الوحدة المنتجة وهذا لثبات حاجيات إنتاج الوحدة من التكاليف المباشرة.

¹ جمعة الربيعي كمال حسن وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2008، ص78.

² محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصحية، المكتبة العصرية، مصر، 2005، ص128.

³ عبد الناصر عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة، الأردن، 2002، ص242.

⁴ جمعة الربيعي كمال حسن وآخرون، مرجع سبق ذكره، صص 79-80.

- تستبعد الآراء والأحكام الشخصية التي تتغلب على عمليات تحديد وتحليل التكاليف غير المباشرة وتحميلها على وحدات المنتج.

✓ عيوب طريقة التكاليف المباشرة

- تكلفة الوحدة المحسوبة وفق هذه الطريقة لا تعتبر تكلفة صحيحة، نظرا لإهمالها لعناصر التكاليف غير المباشرة خاصة المتغيرة منها.
- استبعادها للتكاليف غير المباشرة من تكاليف الإنتاج ومعالجتها كتكاليف زمنية تعتبر عملية غير سليمة وهذا لأن التكاليف غير المباشرة تحمل من أجل خدمة النشاط.
- يؤدي تقييم مخزون الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل على أساس التكاليف المباشرة فقط إلى تخفيض كلفته الحقيقية، مما يؤدي إلى تخفيض الأرباح المحققة.
- تشغل هذه النظرية في خدمة الإدارة كأداة تخطيط ورقابة واتخاذ القرارات، وهذا لاستبعادها لجزء من التكاليف المتغيرة من تكاليف الإنتاج.

2- طريقة التكاليف المتغيرة

تعتبر هذه الطريقة محاولة لمعالجة الانتقادات الموجهة إلى طريقة التكاليف الكلية وطريقة التكاليف المباشرة باعتبارها ملائمة من حيث استعمالاتها في التحليل والتسيير الاقتصادي للمؤسسة.

2-1 تعريف طريقة التكاليف المتغيرة

هي طريقة تقوم بتحليل ودراسة العلاقة بين حجم المبيعات والربح، تركز في تحليلها على المردودية وحدود الربح¹.

تعتمد طريقة التكاليف المتغيرة أساسا على الفصل بين المصاريف الثابتة والمصاريف المتغيرة وتقوم بحساب التكلفة بالمصاريف المتغيرة فقط لأغراض التسيير، حيث تقوم بتخصيص

¹ علي رحال، مرجع سبق ذكره، ص70.

المصاريف المتغيرة المباشرة على الخدمة مباشرة أما المصاريف المتغيرة غير المباشرة فتحمل لها عن طريق مراكز التحليل (الأقسام المتجانسة)¹.

تقوم طريقة التكاليف المتغيرة بتحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط وتستبعد التكاليف الثابتة من تكلفة الإنتاج باعتبارها تكاليف غير مرتبطة بالمنتج وهي ثابتة وموجودة سواء كان الإنتاج أو لم يكن وتعالج بتحميلها في نهاية الفترة إلى حساب الأرباح والخسائر².

2-2 أنواع طريقة التكاليف المتغيرة

هناك نوعين من طريقة التكاليف المتغيرة وهما طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة وطريقة التكاليف المتغيرة المتزايدة.

(1) طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة³: تحمل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الخدمة،

وتستبعد التكاليف الثابتة كلياً عند حساب التكلفة.

ويتم حساب النتيجة وفق الخطوات التالية:

- حساب رقم الأعمال.
 - تحديد وحساب المصاريف الثابتة والمتغيرة.
 - حساب الهامش على التكاليف المتغيرة وحسب بالعلاقة التالية:
- $$\text{الهامش على التكاليف المتغيرة} = \text{رقم الأعمال} - \text{المصاريف المتغيرة}$$
- حساب النتيجة والتي تحسب بالعلاقة التالية:

النتيجة = الهامش على التكاليف المتغيرة - المصاريف الثابتة

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 135.

² اسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 65.

³ Gérard Melyon, op.cit, p p 142-143.

حيث تحقق النتيجة واحدة من الحالات التالية:

- فرق موجب (ربح): يكون الهامش على التكاليف المتغيرة أكبر من المصاريف الثابتة حيث تكون المؤسسة غطت كل المصاريف الثابتة وحقت فائضا.
- فرق سالب (خسارة): يكون الهامش على التكاليف المتغيرة أقل من المصاريف الثابتة وبالتالي المؤسسة لم تغطي المصاريف الثابتة وتحقق عجزا.
- فرق معدوم (لا ربح ولا خسارة): ويكون التساوي بين الهامش على التكاليف المتغيرة والمصاريف الثابتة.

وعليه يمكن تلخيص الخطوات السابقة في الجدول التالي:

الجدول رقم (07): خطوات حساب التكلفة وفق طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة

العناصر	المنتج(خدمة) 1	المنتج(خدمة) 2	المنتج(خدمة) 3	الإجمالي
رقم الأعمال	-	-	-	-
-المصاريف المتغيرة	-	-	-	-
الهامش على التكاليف المتغيرة	-	-	-	-
-المصاريف الثابتة	-	-	-	-
النتيجة	-	-	-	-

Source : Gérard Melyon,op.cit,p145.

2) طريقة التكاليف المتغيرة المتزايدة¹: تعتمد على نفس مبدأ طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة بالإضافة

إلى تحميل المصاريف الثابتة المباشرة على الخدمة حيث تلم بين طريقة التكاليف المتغيرة وطريقة

¹ سعاد حمدي، استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010-2011، ص45.

التكاليف المباشرة كما تمكن من معرفة مدى مساهمة الخدمة في تغطية المصاريف الثابتة المشتركة حيث تتمثل تكلفة الخدمة وفقها من مجموع المصاريف المتغيرة والمصاريف الثابتة المباشرة الخاصة بها.

وتحسب النتيجة وفق الخطوات التالية:

- حساب رقم الأعمال.
 - تحديد وحساب المصاريف الثابتة والمتغيرة.
 - حساب الهامش على التكاليف المتغيرة والذي يحسب وفق العلاقة التالية:
- $$\text{الهامش على التكاليف المتغيرة} = \text{رقم الأعمال} - \text{المصاريف المتغيرة}$$
- حساب الهامش على التكاليف الخاصة والذي يحسب وفق العلاقة التالية:
- $$\text{الهامش على التكاليف الخاصة} = \text{الهامش على التكاليف المتغيرة} - \text{المصاريف الثابتة الخاصة}$$
- (المباشرة)
- حساب النتيجة حسب العلاقة التالية:
- $$\text{النتيجة} = \text{الهامش على التكاليف الخاصة} - \text{المصاريف الثابتة المشتركة}$$

ومنه يمكن تلخيص الخطوات السابقة في الجدول التالي:

الجدول رقم (08): مراحل حساب التكلفة حسب طريقة التكاليف المتغيرة المتزايدة

العناصر	المنتجات(الخدمات)			المجموع
	أ	ب	ج	
رقم الأعمال	-	-	-	-
-المصاريف المتغيرة	-	-	-	-
=الهامش على التكلفة المتغيرة	-	-	-	-
-المصاريف الثابتة الخاصة	-	-	-	-
=الهامش على التكاليف الخاصة (هامش المساهمة)	-	-	-	-
-التكاليف الثابتة	-	-	-	-
النتيجة	-	-	-	-

Source :Gérard Melyon,op.cit,p146.

يسمح الهامش على التكاليف الخاصة بالحصول على المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات

المتعلقة بالحفاظ على الخدمة أو استبعادها وذلك من خلال:

- الحفاظ على الخدمة لتحسين النتيجة وهذا إذا كان هامش المساهمة لها موجبا.
- التخلي عن الخدمة لتحسين النتيجة وهذا إذا كان هامش المساهمة لها سالبا.

2-3 مبادئ وأسس طريقة التكاليف المتغيرة

تستند هذه الطريقة على مجموعة من المبادئ نوجز أهمها¹:

✓ تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها وحسب وظائف المنشأة (صناعية، تسويقية، تمويلية وإدارية).

¹ عيسى عبد العزيز الرواشدة، محاسبة التكاليف، دار كنوز المعرفة العلمية للتوزيع والنشر، عمان، 2010، ص 214.

- ✓ فصل عناصر التكاليف إلى مجموعتين: الأولى العناصر المتغيرة وهي التي تربط بمستويات النشاط وتتأثر بالزيادة أو النقص تبعاً للتغير حجم النشاط والثانية هي عناصر التكاليف الثابتة التي هي عناصر تكلفة الطاقة التي لا تتأثر في المجموع بالتغير في حجم النشاط في المدى القصير.
- ✓ إثبات كل نوع من المجموعتين بشكل مستقل، بحيث يتم تحميل التكاليف الثابتة بمثابة تكاليف دورية زمنية، لا تحمل على وحدات الإنتاج النهائي وإنما تحمل على إيرادات الفترة التي تم فيها إنفاقها، أي تعد عبء على حساب الأرباح والخسائر، تمشياً مع مبدأ القابلة في المحاسبة.
- ✓ يتم تقدير المخزون السلعي سواء تحت التشغيل على أساس تكلفة الإنتاج المتغيرة فقط.
- ✓ إظهار الربح الحدي وهو المبلغ الذي يتبقى من إيرادات المبيعات بعد تغطية التكاليف المتغيرة، وقبل تغطية التكاليف الثابتة، ويعني ذلك أن الربح هو عائد التكاليف المتغيرة وليس التكاليف الثابتة، وبذلك فإن النظرية المتغيرة تظهر بوضوح أثر التكاليف الثابتة على الأرباح، وتوجه نظرة الإدارة إلى دراستها والعمل على تخفيفها.

2-4 مزايا وعيوب طريقة التكاليف المتغيرة

تتضمن هذه الطريقة مجموعة من المزايا والعيوب نوجزها كما يلي:

✓ مزايا طريقة التكاليف المتغيرة

- يمكن حصر أهم المزايا التي تتحقق في ظل تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة فيما يلي¹:
- سهولة فهم التكاليف المتغيرة لأن تكلفة الوحدات المنتجة تقتصر على التكاليف المتغيرة، وهذه تسهل فهم تكلفة البضاعة المباعة وتكلفة المخزون وتزيد من فعالية الرقابة على عناصر التكاليف الثابتة، حيث أن التكاليف الأخيرة يتم رقابتها على أساس قيمتها الإجمالية وليس على أساس نصيب الوحدة المنتجة.

¹ "محمد تيسير" عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة الخامسة، عمان، 2010، ص 299-300.

- عدم التلاعب في الأرباح لأن الأرباح تتوقف على عدد الوحدات المباعة، أما في طريقة التكاليف الكلية فتعتمد الأرباح على عدد الوحدات المباعة وعدد الوحدات المنتجة، ففي طريقة التكلفة الكلية تحمل التكاليف الثابتة على وحدات الإنتاج وهذا قد يؤدي إلى التلاعب في رقم الربح. فمن المعروف أنه إذا زادت وحدات آخر المدة عن أول المدة يتم تحويل جزء من التكاليف الثابتة إلى الفترة القادمة.
- تحليل علاقة التكلفة والحجم والأرباح: يعتبر تحليل علاقات هذه العوامل من الأمور الهامة في تخطيط الربحية، وللقيام بذلك لابد من فصل التكاليف إلى متغيرة وثابتة وتحديد هامش مساهمة الوحدة أو نسبة هامش المساهمة، لذلك فإن إعداد قائمة الدخل حسب طريقة التكلفة المتغيرة يعتبر نقطة البداية في إجراء هذا التحليل.
- اتخاذ القرارات الإدارية قصيرة الأجل: تشمل هذه المجموعة على العديد من القرارات مثل قرار الاستمرار في المنتج أو إيقافه، الإنتاج الداخلي أو الشراء من المورد، قبول طلبات الشراء بأسعار خاصة. هذه القرارات تحتاج إلى تحديد ما يسمى بالتكاليف المناسبة وهي التكاليف التي ترتبط بالقرار محل الاعتبار، أو هي التكاليف التي يمكن تجنبها عند عدم اتخاذ القرار، وتشتمل هذه التكاليف على التكاليف المتغيرة وتكاليف الفرص البديلة والتكاليف الثابتة المضافة، وفي الكثير من الأحوال تقتصر التكاليف المناسبة على التكاليف المتغيرة لأنه لا توجد تكلفة فرص بديلة لاستخدام كثير من الأصول التي يتم استخدامها لأغراض تنفيذ القرارات المذكورة سابقا، وكذلك لا تؤدي القرارات الجديدة في أغلب الأحيان إلى إضافة تكلفة ثابتة جديدة. لذا يمكن القول بأن التكاليف المتغيرة هي أساس اتخاذ القرارات الإدارية قصيرة الأجل.

✓ عيوب طريقة التكاليف المتغيرة

على الرغم من المزايا التي يمكن تحقيقها عند تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة إلا أنها تتعرض لعدة عيوب لعل أهمها ما يلي¹:

- إن أكثر مشكلة تواجه المؤسسة عند تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة هي صعوبة تقسيم التكلفة إلى فئات متغيرة وفئات ثابتة، إذ أن التغير والثبات في التكلفة متعلق بالفترة الزمنية، ففي الفترة الزمنية الطويلة الأجل تصبح جميع بنود التكلفة المتغيرة.
- تتطلب المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً أن يتم إعداد التقارير المالية الخارجية بالاعتماد على طريقة التكلفة الكلية، فمبدأ مقابلة الإيرادات والمصروفات يشترط لإجراء المقابلة أن يكون قد تم استنفاد الخدمات المتوقعة في إنتاج الإيرادات، وفي حالة عدم توفر هذا الشرط يتم تأجيل الاعتراف بالمصروف إلى المستقبل. فالآلات مثلاً تعتبر ضمن الأصول لأنه يتوقع أن يكون لها خدمات أو منافع مستقبلية، وتتناقص هذه الخدمات سنة بعد أخرى ويتم استخدام هذا النقص محاسبياً باستخدام اهتلاك، لذلك يجب اعتباره مصروفاً ويحمل على الوحدات المنتجة بنفس المنطق يمكن تبرير معالجة بقية المصروفات الثابتة.

3- طريقة التكاليف المستغلة (طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة)

ظهرت هذه النظرية لتعمل كحل وسط بين نظرية التكاليف الكلية ونظرية التكاليف المتغيرة، مع الأخذ بعين الاعتبار ما نادت له النظرية المباشرة وذلك لمعالجة الانتقادات الموجهة للنظريات السابقة، فيما يتعلق بتوزيع التكاليف غير المباشرة وتحميلها على الوحدات المنتجة².

¹ منهاج محاسب إداري دولي عربي معتمد، المحاسبة المالية والتكاليف-الجزء الأول، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2014، ص ص 213-214.

² عيسى عبد العزيز الرواشدة، مرجع سبق ذكره، ص 222.

3-1 تعريف طريقة التكاليف المستغلة

تقوم هذه الطريقة على أساس تحميل الوحدات المنتجة بعناصر التكاليف المستغلة والتي تتمثل في التكاليف المتغيرة مضافا إليها جزء من التكاليف الثابتة حسب نسبة الطاقة المستغلة خلال الفترة، على أن يتم تحميل إيرادات الفترة بالتكاليف الفترية التي تشمل عناصر التكاليف التسويقية والإدارية وأيضا التكاليف الثابتة للطاقة غير المستغلة للوصول إلى صافي الربح خلال فترة زمنية معينة، باعتبار أن التكاليف الثابتة للطاقة غير المستغلة تعد بمثابة أعباء إضافية لا تحمل على الوحدات المنتجة لعدم تسببها في أحداثها، ولذلك يتم تحميلها على المؤسسة ككل من خلال إدراجها في قائمة الدخل كتكلفة فترة¹.

في ظل هذا المفهوم فإن نظرية تكاليف الطاقة المستغلة تجنبت النقد الموجه لنظرية التكاليف الكلية التي تقوم بتحميل وحدات الإنتاج بكافة عناصر التكاليف غير المباشرة الثابتة، والتي تتضمن جزءا غير مستغل أي تحميل عبء على تكاليف الإنتاج، وكما تجنبت النظرية المستغلة النقد الموجه إلى نظرية التكاليف المتغيرة والتي قامت على تحميل الإنتاج بعناصر التكاليف المتغيرة فقط، وإهمال باقي التكاليف دون تحميل، والتي يعتبر جزء منها خاص بالإنتاج ومسئول على تحمله بالفعل².

3-2 مبادئ وأسس طريقة التكاليف المستغلة

تتضمن هذه الطريقة عدة مبادئ أهمها³:

✓ تهتم بتحديد الطاقة الإنتاجية والبيعية المستغلة بالنسبة لحجم الطاقة المتاحة والتي يمكن استغلالها.

¹ حسين خليل محمود شحادة، محاسبة التكاليف الصناعية، ص 210.

² عيسى عبد العزيز الرواشدة، مرجع سبق ذكره، ص 222.

³ عيسى عبد العزيز الرواشدة، مرجع سبق ذكره، ص ص 222-223.

مفهوم الطاقة: بشكل عام هي عبارة عن طاقة الإنتاج المحددة خلال فترة زمنية معينة، والتي تتمثل في الأفراد والآلات والمعدات والخدمات الأخرى وتوافر كافة مستلزمات الإنتاج بالموصفات الخاصة بنوعية المنتج.

وتقسم الطاقة الإنتاجية إلى عدة مستويات لعل أهمها¹:

- **الطاقة القصوى:** وتمثل أقصى طاقة إنتاجية يمكن للتجهيزات الآلية تحقيقها، دون مراعاة أي أعطال طبيعية أو عادية يتحتم حدوثها. لهذا فإن هذا المفهوم يعتبر نظريا ويصعب تطبيقه في الحياة العملية.

- **الطاقة المتاحة:** وتمثل أقصى طاقة إنتاجية يمكن للتجهيزات الآلية تحقيقها ولكن مع استبعاد الأعطال الطبيعية أو العادية التي يتحتم حدوثها، لذا فإن هذا المفهوم يعتبر قابلا للتطبيق العملي حيث أنه يأخذ في اعتباره ما يتحتم حدوثه من أعطال فقط.

- **الطاقة الفعلية:** تمثل أقصى طاقة يمكن للتجهيزات الآلية تحقيقها بعد استبعاد الأعطال الحتمية وغير الحتمية.

✓ تقوم النظرية على تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها، وحسب وظائف المشروع (إنتاجي، تسويقي، تمويلي وإداري).

✓ تحميل وحدات الإنتاج والمبيعات بنصيبها من التكاليف المباشرة المتغيرة وجزء من التكاليف الثابتة بقدر نسبة الطاقة المستغلة.

✓ تقييم المخزون السلعي قيد التشغيل أو تام الصنع أول المدة وآخر المدة على أساس تكاليف الإنتاج المستغلة المتكونة من عناصر التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة المتغيرة وجزء من التكاليف غير المباشرة الثابتة، ويعني هذا أن التكلفة الثابتة غير المستغلة لا تدخل في تقييم المخزون السلعي.

¹ حسين خليل محمود شحادة، مرجع سبق ذكره، ص211.

حيث يتم تحديد معامل التحديد العقلاني للتكاليف الثابتة من خلال العلاقة التالية¹:

معامل التحميل العقلاني = مستوى النشاط الحقيقي / مستوى النشاط الفعلي

3-3 مزايا وعيوب طريقة التكاليف المستغلة

كغيرها من الطرق السابقة لها مزايا وعيوب نذكرها كما يلي:

✓ مزايا طريقة التكاليف المستغلة

من أهم المزايا التي تحققها التكاليف المستغلة نوجزها كالتالي²:

- ثبات سعر التكلفة ماعدا في حالة تغير التكلفة المتغيرة للوحدة أو الأعباء بشكل إجمالي.
- تقوم بحساب التكلفة النهائية بطريقة عقلانية من خلال تحميل المنتج بمقدار التكلفة الثابتة وفق معامل التحميل، وهذا ما يمكن من مواجهة مشكل ارتفاع تكلفة الإنتاج أو انخفاضه.
- تسمح باتخاذ القرارات أثناء تحديد حجم النشاط العادي من خلال مساهمة كل مسئول بقدر مسؤوليته على مستوى قسمه.
- تسمح منهجية الطريقة بالاطلاع على المردودية التقنية وهذا من خلال تصنيف الأعباء إلى ثابتة ومتغيرة، إضافة على هذا فإن ارتفاع أو انخفاض حجم النشاط يؤدي إلى خسارة أو ربح، لذا تخبر المسؤولين بذلك لاتخاذ الإجراءات اللازمة وخاصة عندما يكون الأمر متعلق بالخسارة وذلك بسبب عدم استغلال الطاقة المتاحة كاملا.

✓ عيوب طريقة التكاليف المستغلة

على الرغم من المزايا التي يمكن أن تحققها نظرية التكاليف المستغلة إلا أنها تثير بعض العيوب عند تطبيقها نذكر أهمها³:

- صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة.

¹ علي رحال، مرجع سبق ذكره، ص64.

² ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص121.

³ هشام أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، دراسات في: المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، دار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص250.

- لا تتماشى هذه الطريقة مع مبدأ مقابلة الإيرادات إذا كان معامل التحميل مختلف عن الواحد.
- إيجاد صعوبة في تحديد مستوى النشاط العادي.

المطلب الثالث: العراقيل التي تواجه تطبيق الأنظمة التقليدية

بالرغم مما تقوم به الأنظمة التقليدية من وظائف في تحديد التكلفة إلا أنها تعاني من مشاكل وأوجه قصور جعلتها عاجزة أمام التطورات الحديثة التي شهدتها بيئة العمل، سيتم التطرق إليها في هذا المطلب.

1- مشاكل الأنظمة التقليدية

صممت الأنظمة التقليدية من أجل خدمة الظروف التي وجدت من أجلها وركزت على مشكلة تخصيص التكاليف على ضوء انخفاض التكنولوجيا وارتفاع تكلفة المعلومات، لكن في الآونة الأخيرة تفاقمت المشاكل الناتجة عن الأنظمة التقليدية نتيجة للتطورات الهائلة في مجال الصناعة والتطور التكنولوجي ويمكن توضيح تلك النتائج فيما يلي¹:

✓ أصبحت الأنظمة التقليدية غير قادرة على رقابة العمليات وقياس تكاليف الإنتاج بدقة وذلك راجع للأسباب التالية:

- إن تجمع الانحرافات على مستوى الأقسام وعدم حصرها بالمنتج الذي تسبب في حدوثها، يؤدي إلى عدم إظهار هذه الانحرافات في التقارير المالية الدورية التي تساعد على تعديل الانحرافات الغير ملائمة.

- أصبحت التقارير الدورية مشوهة بسبب التخصيصات الإجمالية للتكاليف التي تجعل مدراء الأقسام مسئولين عن إنفاق الموارد داخل أقسامهم، حتى وإن لم تُعمل بشكل دقيق، لذا لا توفر هذه التخصيصات أساساً جيداً للمدراء والأقسام.

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 156-158.

✓ تقوم الأنظمة التقليدية على بعض المقاييس المتعلقة بالحجم مثل ساعات العمل المباشرة كقاعدة لاسترداد التكاليف غير المباشرة والتي تفرض أنه عندما تزداد عدد الوحدات المنتجة من منتج معين فإن التكلفة المستهلكة تزداد، وهذا ما يؤدي إلى تسجيل تكاليف منتجات مشوهة بسبب عدم العدالة والتناسب في تحميل المنتجات بنصيبها من التكاليف.

✓ انتقد الكثير المؤلفات الأكاديمية بأنها من المعايير التي تعكس استخدام معدلات التحميل المناسبة لتخصيص التكاليف الغير مباشرة، بحيث يحدد معدل التحميل من خلال قسمة التكلفة على الأساس المختار، وتعتبر التكلفة الواردة عن هذا الأسلوب غير واضحة بسبب فشلها في إعطاء صورة عن علاقة السبب بالنتيجة.

✓ تشجع التكاليف الغير المباشرة للمخزون على زيادته وليس على نقصانه، وهذا لا يتلائم مع المؤسسات التي ترغب في تبني الأنظمة الحديثة.

بناء على ما سبق يمكن القول بأن الأنظمة أو الطرق التقليدية لم تعد مناسبة لحاجيات وأهداف المؤسسة وأصبحت إلى الحاجة إلى وجود أنظمة بديلة تستطيع من خلالها مواكبة التطورات الحديثة في مجال بيئة الأعمال على ضوء التنافس الدولي بين المنشآت.

2- أسباب عدم كفاءة الأنظمة التقليدية

يرجع السبب الرئيسي لعدم كفاءة الأنظمة التقليدية إلى عاملين أساسيين¹:

(1) العمليات وهيكل التكلفة: لقد تم في السابق الإشارة إلى بيئة الصناعة والعمل، بحيث لاحظنا التطور السريع والمتنامي في الإنتاج بسبب استخدام الآلات والمعدات ذات الجودة العالية وأجهزة الحاسوب وغيرها.

¹ عماد يوسف الشيخ، مرجع سبق ذكره، ص 110-111.

أصبحت العمليات الإنتاجية أكثر استخداماً لرأس المال وكذلك تغير هيكل التكلفة في الكثير من الصناعات حيث أصبحت التكلفة المباشرة تمثل نسبة ضئيلة من التكلفة الإجمالية للمنتج مثل ما هي عليه التكاليف غير المباشرة، كما بدأ القطاع الصحي ضمن هيكل الاقتصاد بالتقلص مقابل زيادة حصة قطاع الخدمات والمال في الاقتصاد والحاجة إلى بيانات دقيقة نتيجة لعالمية الأعمال انفتاح السوق والمنافسة العالمية، وكل هذا يتطلب البحث عن أسلوب يحقق الدقة في المعلومة التكاليفية وعدم الاعتماد على الأسلوب الاحتياطي في استرداد التكاليف غير المباشرة.

(2) التعقيدات مقابل الحجم: تتميز بيئة الأعمال والصناعة بالتعقيد في العمليات، فإن استخدام الحجم كأساس لحساب معدل الاسترداد يكون مضللاً، فإذا تم تحليل هذه المعدلات في الأسلوب التقليدي نجدها كلها تعتمد على حجم المخرجات، وتعكس هذه المعدلات بشكل مباشر تكلفة الوحدة، ساعة مأكنة، ساعة عمل مباشر وتكون هذه ضمن مفهوم الحجم والجزء الآخر من المعدلات تعتمد على نسب التكلفة المباشرة التي تعكس بشكل غير مباشر مفهوم الحجم، فمثلاً: تكلفة عمل مباشرة إما تزداد إما تنخفض بشكل واضح حسب زيادة أو انخفاض حجم المخرجات وتظهر هذه المشكلة بشكل واضح في الشركات الخدمية من حيث المدخلات والمخرجات ومع ذلك كان يُستخدم الحجم أساساً لحساب معدلات التحميل.

المبحث الثاني: الطرق الحديثة لحساب التكلفة (طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC)

لقد أدت التطورات الحديثة في بيئة العمل إلى حتمية تطوير الطرق التقليدية للتكاليف التي لم تعد قادرة على مواجهة التطور الحاصل في أساليب التسيير الحديثة بما يتناسب مع بيئة العمل الحديثة، لعل من أهم الأساليب هي استخدام طريقة التكلفة على أساس الأنشطة والتي جاءت كبديل لتلك الطرق والتي تعتبر مدخلاً لتطوير وتحسين قيم التكلفة.

وسيتم من خلال هذا المبحث دراسة هذه الطريقة من خلال العناصر التالية:

- مفاهيم حول طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC.
- أساسيات طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC.
- تقييم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC والفروقات الجوهرية بينها وبين الطرق التقليدية للتكلفة.

المطلب الأول: مفاهيم حول طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

حظيت محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC اهتمام كبير من قبل الباحثين في مجال المحاسبة، ويرجع هذا الاهتمام بهذه الطريقة إلى ما قدمته من أساس سليم في تحديد تكاليف المنتجات بدقة.

1. نشأة ومراحل تطور طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

1-1 نشأة طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC¹

كان أول ظهور لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بداية عقد الثمانينات من القرن الماضي في الولايات المتحدة الأمريكية، ومن أوائل الدراسات التي تناولت طريقة ABC كانت على يد بعض الكتاب أمثال "جونسون وكابلين" سنة 1987، ويرى هذان الكاتبان أن فكرة طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ظهرت سنة 1925 ولكن سرعان ما خف انتشارها راجع لارتفاع تكلفة تطبيقها وزيادة الحاجة إلى معلومات وبيانات تكاليفية أكثر دقة من قبل.

وظهرت طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في واحد من أكثر الكتب الإدارية انتشارا "Managing For Business Effectiveness" تحت مسمى نظام تكاليف المعاملات أو الإجراءات "Transaction Costing" عن طريق كاتب يدعى "دراكر" سنة 1955.

¹ محمود منصور، شبل موسي، نظام التكاليف الأنشطة أساسيات وملامح ABC، جامعة الأزهر، كلية التجارة، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 02.

وكان الاستخدام الأول لمصطلح تكاليف الأنشطة في سنة 1971 للكاتب "ستابس"، حتى ظهر أول كتاب يشمل العنوان الصريح "The Rise Of ABC" في أربعة أجزاء في أعوام 1988-1989 للكاتب Cooper يحتوي على مبادئ وأساسيات طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC وعرف فيه أيضا المصطلحات الأساسية للطريقة.

كما ارتبطت الكتابة عن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC مع بعض الأساليب الأخرى لإدارة التكلفة (التكلفة المستهدفة، الشراء والإنتاج في الوقت المناسب، الإنتاج بدون عيوب والجودة الشاملة).

1-2 مراحل تطور طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

لقد مرت تكوين محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة حتى وصلت إلى ما هي عليه اليوم بثلاث مراحل وهي¹:

✓ المرحلة الأولى: إدارة النشاط

هذه المرحلة ركزت على مفهوم سلسلة القيمة أكثر من التحليل المحاسبي والمالي، كما هدفت إلى تحقيق:

- اكتشاف واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة.
- إصلاح وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة وذلك من خلال تحسين جودة وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء.

✓ المرحلة الثانية: محاسبة تكاليف الأنشطة

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

¹ ماهر موسى درغام، مدى توفير المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، الجامعة الإسلامية غزة، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، فلسطين، 2007، ص 689.

- إبراز مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة.

- ترأقب تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى.

✓ المرحلة الثالثة: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

تهتم هذه الطريقة بتحليل التكلفة باعتبارها الأفضل في تحليل وتقدير التكاليف لأهداف خاصة.

2. تعريف طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

توجد عدة تعاريف لطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC نذكر منها:

تعتبر طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC إحدى التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية جاءت كوسيلة لمواجهة الحاجيات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، حيث تسعى إلى تحقيق مستوى أعلى من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وعليه تقوم هذه الطريقة على مبدأ رئيسي يهدف إلى الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي وذلك من خلال الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، مما يساعد الإدارة على تركيز اهتماماتها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثيراً على زيادة الأرباح¹.

عرف (Horngren) طريقة ABC بأنها مدخل لتحسين قيم التكلفة تركّز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، بحيث تستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى مثل السلع والخدمات والعملاء².

تهتم طريقة ABC بقياس التكلفة وتحليل الانحرافات للوصول إلى نتائج أفضل في ظل وجود

علاقة سببية بين التكلفة والنشاط³.

¹ هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2000، ص 21-22.

² إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2013، ص 98.

³ ماهر موسى درغام، مرجع سبق ذكره، ص 690.

تعرف طريقة ABC بأنها نظام كلفوي متكامل يمكن من خلاله الحصول على كلفة وحدة المنتج

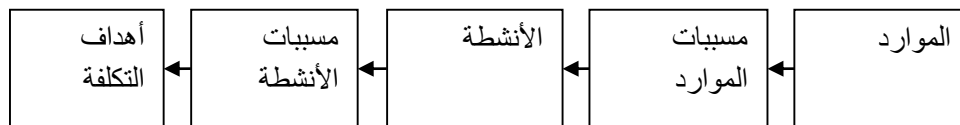
من المنتجات، يشمل مكونات النظام من مدخلات وعمليات ومخرجات¹.

تعتبر طريقة ABC من المواضيع الحديثة التي تناقش مختلف القضايا التالية²:

- تعطي مفهوم للأنشطة.
- تقارن الحجم على أساس النشاط.
- التوسع في المؤسسة في مجالات مختلفة.
- جاءت كبديل للأنظمة التقليدية.

يمكن أن نستخلص أن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة قائمة على شعار القائل أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة وهذا ما يمكن من الانتقال من المنطق التقليدي لتوزيع الأعباء الغير مباشرة وتحميلها على المنتجات والخدمات إلى المنطق الحديث باستهلاك الموارد من طرف الأنشطة على أسس أكثر دقة، وهذا ما يبينه الشكل التالي:

الشكل رقم (09): سير طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: عثمان بودحوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة

نيل ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة سكيكدة، 2008، ص100.

¹ إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص163.

² Jan Emblembsvrg, Life Cycle Costing, John Wiley & Sons Canada, 2003, P100.

نستنتج من الشكل السابق أن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC تتركز على الأنشطة كأساس لتحديد التكلفة.

3. أهمية طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

لطريقة محاسبة ABC أهمية بالغة على تكلفة المنتجات وتحديدها بأكثر دقة في المؤسسة سنوجزها في النقاط التالية¹:

- ✓ تقوم بتحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق هذه الأنشطة.
- ✓ تحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط بغرض تحقيق خطة.
- ✓ قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وتحميلها على المنتجات باستعمال مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة وهذا لتحديد وقياس تكلفة المنتج بأكثر دقة.
- ✓ تتصف طريقة ABC بالموضوعية كونها توفر معلومات حول التكاليف أكثر دقة، كما تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج والأنشطة المختلفة مثل قرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة وقرارات التسعير، تحديد مستويات الإنتاج واختيار قنوات التسويق والتوزيع، كيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة، قرارات إعادة تصميم المنتج النهائي وغيرها من القرارات.
- ✓ تسمح هذه الطريقة للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تحدث على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية، إجراء تعديل في تصميم المنتج وإتباع تقنيات تكنولوجية حديثة.

¹ هاشم أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص 24.

4. أهداف طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

إن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC تسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف

نذكرها فيما يلي¹:

- ✓ تسعى لتحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- ✓ إعطاء معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات.
- ✓ مساعدة إدارة المؤسسة في إعطاء صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ثم من خلالها معرفة نصيب المنتج من كل النشاط.
- ✓ القضاء على العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- ✓ تساعد على تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف فيه تكلفة للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض هذه الأنشطة.
- ✓ قياس وتحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

المطلب الثاني: أساسيات طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

1. مبادئ طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

تتركز طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC على مجموعة من المبادئ أهمها:

(1) النشاط: تعتبر الأنشطة بؤرة التركيز في طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، ويمكن تعريف

النشاط بأنه مجموعة من المهام الأساسية التي تستعمل عدد من الموارد، الوقت، عمل الآلات، معلومات

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 164.

تسمح بالحصول على نتيجة معينة (فاتورة، طلبية مراسلة...) ومن بين الأنشطة الحصول أو إرسال

طلبية، استلام سلعة، إعداد فاتورة، انجاز خدمة، استقبال زبون في الشباك...¹

يعرف Ramsey الأنشطة بأنها "العملية أو الإجراء الذي يسبب انجاز أو تنفيذ العمل داخل

المؤسسة ك شراء المواد، صيانة الآلات، تصميم المنتج، الإشراف على العملية الإنتاجية"².

كما عرفه Lorino Philippe بأنه "مجموعة من المهام الأصلية أنجزها فرد أو مجموعة، يتطلب

معرفة خاصة متجانسة من حيث سلوك التكاليف والأداء، يسمح بإعطاء مخرجات للزبون انطلاقا من

مجموعة من المدخلات"³.

من خلال ما سبق يمكن تعريف النشاط على أنه مجموعة من المهام الأساسية والمتناسقة فيما

بينها التي أنجزت من طرف فرد أو فريق يستلزم معرفة أو مهارة خاصة، أو مجموعة من الأعمال تستخدم

الموارد المتاحة بغرض تحقيق هدف معين (إنتاج سلعة، تقديم خدمة...) وهو سبب حدوث التكلفة.

وتصنف الأنشطة كالتالي:

✓ حسب طبيعتها: تصنف إلى⁴:

- **نشاطات التصميم:** هي النشاطات المتعلقة بتصميم منتج، تقديم خدمة، نشاطات البحث

والتطوير، التصنيع، التنظيم والتخطيط.

- **نشاطات الإنجاز:** هي النشاطات التي تتعلق بإنجاز مهنة عملية ذات طبيعة دورية انطلاقا من

المراحل الصناعية المختلفة إلى غاية إصدار فاتورة الزبون.

¹ Xavier Bouin François&Xavier Simon,les nouveaux visages du contrôle du gestion,Dunod,Paris,2002,P124.

² إسماعيل حجازي،سعاد معالم،مرجع سبق ذكره،ص103.

³ Lorino Philippe,le contrôle de gestion stratégique,la gestion par les activités,Dound,Paris,1991,P39.

⁴ Idem,P67.

- **نشاطات الصيانة:** هي النشاطات الوسيطة بين نشاطات التصميم ونشاطات الإنجاز التي تتعلق بالصيانة بالمفهوم العام، صيانة الموارد الدائمة للمؤسسة، تجهيزات معلوماتية، تكوين الأفراد، دعم تقني...

✓ **حسب التخصيص لأغراض التكلفة¹:**

- **الأنشطة الأولية:** تشمل الأنشطة التي يمكن تتبعها لأغراض التكلفة أو توجيهها على أساس وحدة عمل منطقية وبطريقة ممكنة اقتصاديا، حيث يمكن أن يكون النشاط أولي بالنسبة لغرض تكلفة معين ولا يكون كذلك بالنسبة لغرض تكلفة آخر.
- **الأنشطة الثانوية:** تتمثل في الأنشطة التي لا يمكن تتبعها أو توجيهها لأغراض التكلفة، وتجدر الإشارة أن مخرجاتها تكون تابعة لنشاط أو أنشطة أخرى والتي تشكل بالنسبة لها دعما كالصيانة مثلا، وبالتالي يمكن تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على الأنشطة الأولية حتى يتم تحميل التكاليف للمنتجات أو لغرض تكلفة أخرى.

✓ **حسب إجراء تقسيم التكاليف غير المباشرة:** اقترح Cooper.R تصنيف النشاطات حسب هذا الغرض إلى أربعة أنواع وهي²:

- **أنشطة على مستوى الوحدة:** وهي الأنشطة المنجزة كلما أنتجنا وحدة واحدة ك (الثقب، عملية التلحيم...) حيث أن عدد مرات إنجاز هذه النشاطات يتلائم مع عدد المواد المصنعة.
- **أنشطة على مستوى الدفعة:** تشمل الأنشطة عند انتهاء من كل دفعة مصنعة كعملية تغيير وسيلة المراقبة على الدفعات.
- **أنشطة دعم المنتج:** هي الأنشطة المنجزة التي تسمح بصناعة منتج معين كإعداد قائمة المصطلحات، إضافة إلى أن كمية الموارد الأساسية لهذه الأنشطة تتضاعف بتضاعف عدد المنتجات لكنها مستقلة عن كمية المنتجات المصنوعة.

¹ Lorino Philippe, Op.Cit, P68.

² فاتح ساحل، مرجع سبق ذكره، ص 81.

- أنشطة مساعدة: هي الأنشطة التي تسمح بالإنتاج لكن لا يمكن ربطها بالمنتجات ك (الإضاءة، الحراسة، ترميم المباني...).

✓ حسب الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة¹:

- الأنشطة التي تضيف قيمة: هي النشاطات التي إذا قُدمت فإنها ستؤثر على الإنتاج سواء في الأمد القريب أو البعيد مثل نشاط العرض واختيار النوعية.

- الأنشطة التي لا تضيف قيمة: تتمثل في الأنشطة التي إذا تم حذفها فإنها لا تؤثر على خدمة الإنتاج وهذا ما يساعد على تحقيق التكاليف.

✓ حسب الأنشطة المباشرة وغير المباشرة²:

- الأنشطة المباشرة: هي الأنشطة التي تدخل بصفة مباشرة في عملية خلق قيمة بالنسبة للزبون.

- الأنشطة غير المباشرة: تشمل جميع الأنشطة التي تخدم العملية الإنتاجية وليس لها علاقة واضحة في بناء المنتج التام.

✓ حسب M.Porter: صنف "بورتر" الأنشطة إلى نوعين وهما³:

- الأنشطة الرئيسية: تتمثل في الأنشطة التي لها علاقة مباشرة في إنشاء القيمة بالنسبة للزبون، وقد صنفها "بورتر" إلى خمسة أنشطة وهي:

- الإمداد الداخلي: تخص أنشطة الاستقبال، المناولة، التفريغ، المراقبة وغيرها.
- الإنتاج: وتشمل كل الأنشطة المتعلقة بتحويل المدخلات إلى مخرجات وما يرافقها من أنشطة ملحق.

▪ الإمداد الخارجي: تتعلق بالأنشطة المتعلقة بالتوزيع المادي للمنتجات.

▪ التسويق والبيع: هي الأنشطة التسويقية كاختيار قنوات التوزيع، الإشهار...

¹ إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 163.

² مرجع نفسه، ص 163.

³ سعد غالب ياسين، تلخيص ربحي عبد القادر الجديلي، الإدارة الإستراتيجية، دار البازوري، عمان، الأردن، 1998، ص 11-12.

- **خدمات ما بعد البيع:** هي الأنشطة التي ترتبط بدعم المبيعات وتقديم خدمات ما بعد البيع للوصول إلى رضا المستهلك (الإصلاح، الصيانة، توفير قطع الغيار...).
- **الأنشطة الداعمة:** تقوم هذه الأنشطة على مساعدة الأنشطة الرئيسية التي بدونها هذه الأخيرة لا يمكنها إتمام أعمالها وتتمثل في:
 - **التمويل:** يخص الأنشطة المتعلقة بوظيفة شراء مستلزمات الإنتاج.
 - **التطوير التكنولوجي:** يتعلق بالأنشطة التي تعمل على تحسين المنتج وعملية الإنتاج.
 - **تسيير الموارد البشرية:** تشمل الأنشطة المرتبطة بالتوظيف، التكوين، الترقية...
 - **بنية المؤسسة:** وهي الأنشطة المتعلقة بالوظائف الإدارية.

(2) مسببات التكلفة: يعرف مسبب التكلفة بأنه "مقياس يعكس السبب الجوهري في خلق أو تكوين عنصر التكلفة داخل كل وعاء تكلفة"¹.

كما تعرف بأنها معامل قياس لتحديد المستوى أو الكميات التي ينجزها النشاط أي بمعنى أنه الكمية المنجزة من تنفيذ نشاط معين كعدد ساعات تحويل الآلات أو عدد ساعات فحص نوعية كل منتج أو عدد الوحدات المصممة...، إذا فإن محرك تكلفة النشاط هي تعبير عن أسباب نشوء التكلفة لدى نشاط معين².

ومن أهم تصنيفات مسببات التكلفة ما يلي³:

✓ **حسب Cooper:** لقد صنف "كوبر" مسببات التكلفة إلى أربعة أنواع وهي:

- **على مستوى الوحدة المنتجة:** وهي التي تستهلك بعض الموارد مع حجم المنتجات، فهي المسببات التي تتعلق بالأنشطة التي يتم أدائها في كل مرحلة تنتج فيها وحدة منتجة.

¹ حاج قويدر قورين، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 2007، 35، ص 03.

² محمد قاسم عبد الرزاق، استخدام قواعد البيانات في تصميم نظم التكاليف الهادفة لدعم عمليات صنع القرارات الإدارية، مجلة جامعة دمشق، سوريا، المجلد السادس عشر - العدد الثاني، 2000، ص 75.

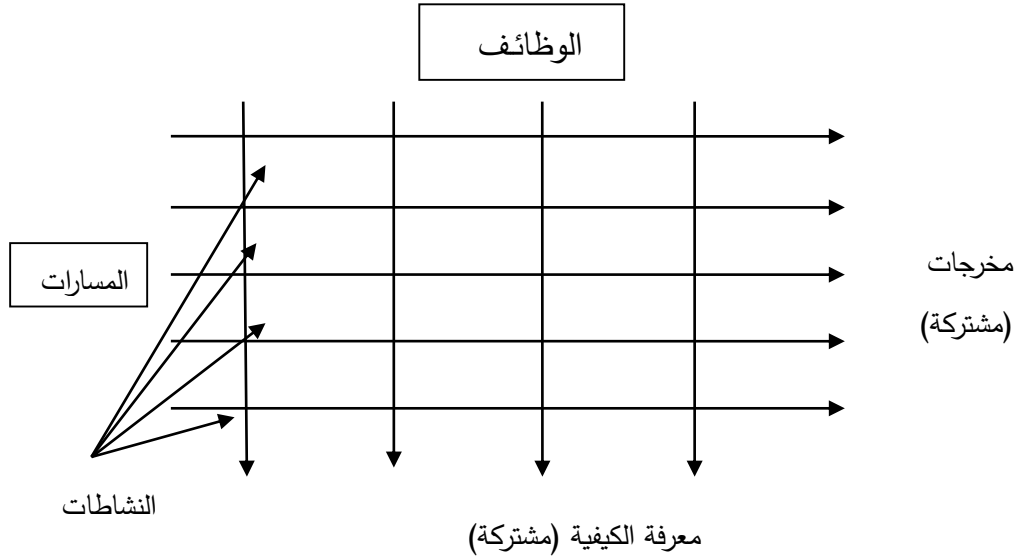
³ سعاد معاليم، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين تنافسية المؤسسة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بيسكرة، 2004، ص ص 79-80.

- **على مستوى الدفاعات:** هي المسببات التي تستهلك الموارد في كل مرحلة يتم فيها إنتاج دفعة من المنتجات، بحيث لا توجد علاقة بين تكاليف الدفعة والحجم الذي تشمله هذه الدفعة من وحدات.
- **على مستوى نوعية المنتجات:** تتمثل في المسببات التي تنشأ نتيجة الحاجة إلى دعم إنتاج كل نوع من أنواع المنتجات بهذه الأنشطة، فإن المسببات من هذا المستوى يمكن أن ترتبط ببعض المنتجات دون الأخرى.
- **على مستوى المصنع:** تخص المسببات التي تتعلق بأنشطة الدعم العام التي تعتبر ضرورية لدعم عمليات التصنيع في المؤسسة ككل بحيث تشترك فيها جميع المنتجات على اختلاف أنواعها، كما يعد من الصعب تحديد العلاقة السببية بين هذه الأنشطة ومختلف أغراض التكلفة وعليه تحدد هذه المسببات بطريقة كيفية.
- ✓ **تصنيفات أخرى:** كما أن هناك تصنيف آخر للمسببات يتمثل فيما يلي:
- **تتعلق بالعمليات المتكررة:** هي المسببات العملية التي تستعمل في حالة استهلاك المنتج لنفس الوقت من النشاط أي حالة المنتجات المعيارية.
- **تتعلق بالعمليات الخاصة:** وتخص المسببات التي تتطلب استهلاكاً للموارد ويتغير الوقت بتغير أغراض التكلفة أي حالة الإنتاج حسب الطلبات أو حسب صفات معينة.
- (3) السيرورة¹:** هي مجموعة من الأنشطة التي تنتهي بهدف شامل وبمخرجات مادية أو غير مادية شاملة. وعرف المسار بأنه "تنظيم عقلائي للأفراد، المهن، الطاقة، التجهيزات والسلوكيات للنشاطات المصممة لإنتاج نتيجة نهائية معينة".

¹ Lorino Philippe, OP.Cit, P 39-40.

✓ **التقاطع وظيفية/ المسار:** تقوم الوظيفة بجمع النشاطات حسب مهنة الأفراد داخل المؤسسة مثل وظيفة المحاسبة، أما المسار يقوم بجمع النشاطات بهدف الوصول إلى هدف مشترك، ويوضح الشكل التالي هذا المعنى:

الشكل رقم (10): التقاطع وظيفية/ مسار

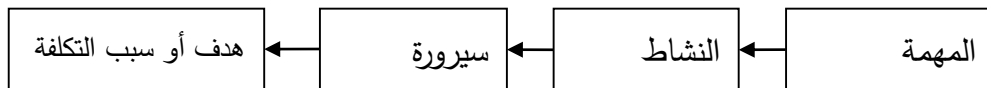


Source : Lorino Philippe, Op.Cit, P57.

ومنه طريقة محاسبة ABC تنظر للمؤسسة على أنها مجموعة سيورورات معدة لإنتاج سلع وخدمات وتعطي نظرة مقطعية بصرف النظر عن الوظائف المدرجة في هذه السيورورة، قد تكون عدة وظائف عبارة عن جزء فقط من هذه السيورورات.

تتسلسل طريقة محاسبة ABC على النحو التالي:

الشكل رقم (11): السيورورة التي ترتكز عليها طريقة محاسبة ABC



المصدر: سليم عماد الدين، مراقبة التسيير في الجماعات المحلية، مذكرة ماجستير، جامعة أمحمد بوقرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، بومرداس، الجزائر، 2007، ص35.

يتبين من الشكل أن¹:

النشاط: هو مجموعة المهام المتجانسة المنتمية إلى نفس سلسلة خلق القيمة.

السيرورة: تتمثل في مجموعة النشاطات الموجهة نحو تحقيق هدف عام موحد.

هدف أو سبب التكلفة: هو العنصر الذي تنشأ من أجله التكلفة مثل تكلفة الطليبة، التخزين...

2. الافتراضات التي تقوم عليها طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

توجد مجموعة من الافتراضات الواجب توفرها عند تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس

الأنشطة يمكن توضيحها في الشكل التالي²:

الشكل رقم (12): افتراضات طريقة محاسبة ABC



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، 186.

¹ سليم عماد الدين، مرجع سبق ذكره، ص 35.

² إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 185-186.

نستنتج من خلال الشكل السابق الافتراضات التالية:

- ✓ الأنشطة تستهلك الموارد واقتناء الموارد يسبب حدوث التكاليف.
- ✓ المنتجات أو الزبائن تستهلك الأنشطة.
- ✓ طريق محاسبة ABC هي نموذج استهلاك وليس إنفاق حيث يكون مضمون هذا الافتراض أكثر أهمية ولانخفاض التكاليف يجب أن يكون هناك تغيير في الإنفاق، كما أن طريقة محاسبة ABC لا تقيس الإنفاق بل تقيس الاستهلاك.
- ✓ هناك العديد من مسببات استهلاك الموارد والعديد من الأنشطة التي يمكن تحديدها وقياسها بحيث يمكن تحديد العديد من مجمعات الكلف بدلا من مجمع تكلفة واحدة.
- ✓ إن مجمعات التكاليف المتجانسة تعني أن كل مجمع تكلفة يمثل نشاط واحد فقط أو مجموعة من الأنشطة المتجانسة.
- ✓ جميع التكاليف في كل مجمع تكلفة تكون متغيرة ومتناسبة تماما مع النشاط، والتكاليف الثابتة في الأنظمة التقليدية تتمثل في أنشطة التسهيلات.

3. مراحل تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

لتصميم طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لا بد من توفر خمس مراحل وهي:

(1) تحديد الأنشطة¹: تعد هذه الخطوة ركيزة أساسية لنجاح هذه المرحلة خاصة و تطبيق طريقة محاسبة

ABC تعتمد في نجاحها على التحليل الجيد للأنشطة.

ويتم تحديدها من خلال دراسة المؤسسة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم بها وكيفية سير

العمليات التشغيلية لتحديد الأنشطة المستهلكة للموارد، وفي حال تعدد الأنشطة بشكل كبير فإنه يتم تجميع

العديد من الأنشطة في مجمع (مركز النشاط) واحد يراعى فيه تجانس هذه الأنشطة.

¹ سعاد حمدي، مرجع سبق ذكره، ص 62.

(2) تحديد تكلفة الأنشطة¹: يتم تحديد المبلغ المنفق على كل نشاط من خلال ربط الإنفاق بالأنشطة

باستخدام موجه تكلفة الموارد، حيث يتجمع عدد من الأعمال في نشاط واحد مع التقرير عن تكاليف هذه الأعمال بصورة مستقلة، إذ أن تكاليف النشاط تساوي مجمع تكاليف الفعاليات المؤلفة للنشاط وذلك باستخدام المعلومات المتاحة في السجلات المحاسبية والتقارير اللازمة عند الضرورة.

وهناك أنشطة رئيسية وأخرى ثانوية، يتم تخصيص تكاليف الأنشطة الثانوية إلى الأنشطة الرئيسية التي تساندها ويتم تخصيص التكاليف إلى هدف التكلفة باستخدام موجهات تكاليف النشاط الذي يتم اختياره للأنشطة الرئيسية.

(3) تحديد مسببات التكلفة²: تأتي هذه المرحلة بعد دراسة وتحليل الأنشطة وتكلفتها والتي تعتبر من أهم

المراحل في نظام التكاليف المبني على الأنشطة والتي يتم فيها إعداد معامل الارتباط بين الأنشطة ومسببات التكاليف، حيث تعتمد هذه المرحلة على المعرفة الجيدة للأنشطة، وكذلك ما هو السبب الأقرب لكل نشاط والذي يعطي نتيجة دقيقة وأفضل، حيث يؤثر اختيار مسبب نشاط دون الآخر على التكلفة المحددة للمنتجات، ولذلك كان لابد من الاستناد على أساس موضوعي في اختيار تلك المسببات، كما يوضح الجدول التالي بعض الأنشطة ومسببات التكلفة:

¹ معمر بوطالبي، التكامل بين أنظمة التكاليف، الإدارة والموازنة على أساس الأنشطة، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان لخضر الجلفة، الجزائر، المجلد الأول، العدد الثاني والثلاثون، 2017، ص 03.

² سعيد محمد فخري أبو وردة، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC لمصنع عصير غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015، ص 88.

الجدول رقم (09): مسببات النشاط المتاحة لتخصيص تكاليف الأنشطة المساعدة

مجمعات التكلفة بمراكز النشاط المساعدة	مسببات التكلفة	سبب تحديد مسبب النشاط
مركز نشاط إدارة الإنتاج	- ساعات العمل المباشر - عدد التشغيلات	يقوم هذا المركز بالإشراف على العمال بمراكز النشاط الرئيسية وبالتالي تتأثر تكلفة هذا المركز بساعات عمل العمال وكذلك بعدد التشغيلات
مركز نشاط الصيانة	- عدد التشغيلات	يقوم هذا المركز بأداء خدمات الصيانة لمراكز النشاط الرئيسية وبالتالي يتأثر بعدد التشغيلات نظرا لعمل صيانة دورية كل 30 تشغيلة
مركز نشاط الرقابة والجودة	- عدد مرات الفحص	يقوم هذا المركز بفحص ورقابة الإنتاج التام وبالتالي يتأثر بعدد مرات الفحص
مركز نشاط المخازن	- عدد أذونات الصرف - عدد التشغيلات	يقوم نشاط الصرف والمناولة بعمليات صرف الخامات لمراكز النشاط الرئيسية وبالتالي تتأثر التكلفة بعدد أذون الصرف الصادرة من مراكز النشاط الرئيسية، أما نشاط الوزن فيتأثر بالخامات المنصرفة لكل تشغيلة

المصدر: سعيد محمد فخري أبو وردة، مرجع سبق ذكره، ص 88.

نستنتج من الجدول أعلاه أن مسببات النشاط يمكن استخدامها لتخصيص تكلفة كل مجمع من

مجمعات التكلفة الموجودة داخل مراكز النشاط المساعدة على مجمعات التكلفة الموجودة داخل مراكز النشاط

الرئيسية.

(4) تحديد معدل التكلفة لكل نشاط¹: بعد القيام بالمراحل السابقة (تحديد الأنشطة وتكاليفها ومختلف

مسببات التكلفة لكل نشاط) تأتي مرحلة حساب معدل التكلفة لكل وحدة مسبب تكلفة وذلك وفق العلاقة

التالية:

¹ ماهر موسى درغام، مرجع سبق ذكره، ص 700.

$$\text{معدل تحميل تكاليف غير مباشرة} = \frac{\text{مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة}}{\text{الحجم المقدر لأساس التحميل}}$$

5) تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات¹: تعد هذه المرحلة الأخيرة التي يتم فيها تخصيص التكاليف

الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية، باستخدام معدل تكلفة كل وعاء والذي يمكن

من خلاله تحديد مقدار المواد أو التكاليف المستهلكة لكل منتج، ولتحميل المنتج بتكاليف الأنشطة

التي استهلكتها لابد من تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي باتباع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه

الوحدة، حيث يعتبر هذا الإلتباع حركة سير المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيعها حتى نهايتها.

المطلب الثالث: تقييم طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC والفروقات الجوهرية بينها وبين

الطرق التقليدية للتكلفة

1. مزايا طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC والعراقيل التي تواجه تطبيقها

✓ مزايا طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

إن محاسبة التكاليف المبنية على النشاط مكرسة لتوفير معلومات دقيقة حول كيفية استخدام

الموارد المتعلقة بالأنشطة المختلفة، ويمكن من خلال دقة هذه المعلومات تلخيص أهم مزايا الطريقة على

النحو التالي²:

- فعالية دور الرقابة لطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC مقارنة بطرق التكاليف

التقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة، طالما أنها تأخذ في الاعتبار الوقت المبكر لمراقبة

النشاط، قبل نهاية عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات النهائية، وهذا ما يزيد من تجنب إمكانية أي

انحراف.

¹ هاشم أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص33.

² 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، الأردن، 2008، صص 17-19.

- التحسين المستمر والتغلب على جميع أوجه القصور المرتبطة بأنظمة حساب التكلفة التقليدية، حيث أن أفضل طريقة لتحسين الأداء هي تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة، مع استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمات.
- خلال عدم تخصيص تكاليف البحث والتطوير للفترة المالية التالية للتكاليف الحالية، يتم استخدام مبدأ المقابلة بشكل فعال، والذي لا يمكن تجنبه عادة في أنظمة التكلفة التقليدية.
- تساعد على تقليل التكاليف عن طريق تقليل الوقت والجهد اللازمين لأداء الأنشطة، والقضاء على الأنشطة غير الضرورية وذات التكلفة العالية، واختيار الأنشطة منخفضة التكلفة، كما توفر طريقة أخرى لخفض التكاليف وهي فهم ومعرفة الأنشطة ومسببات التكلفة المتعلقة بها.
- تؤثر محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بشكل فعال على قرارات التسعير من خلال حساب تكلفة التنوع بشكل أكثر دقة، لأن النظام يظهر أن العديد من التكاليف لا تتعلق بحجم الإنتاج، ولكن بتعقيد المنتج ومقدار التنوع وعوامل أخرى تسبب التكلفة.
- تهدف طريقة محاسبة ABC إلى تعزيز الفهم الإيجابي لدور المحاسبين في إدارة الإنتاج ومجالات صنع القرار الأخرى داخل المؤسسة، والعمل على تعزيز العمل الجماعي لأنها لا تُنمي قدرة المحاسب على العمل والفهم فحسب بل تمتد أيضا إلى وظائف أخرى مثل: الإنتاج والمبيعات.
- من أهم نتائج استخدام وتطبيق محاسبة ABC في المؤسسات ما يسمى بالإدارة الاستراتيجية، والتي تساهم في عملية التخطيط الاستراتيجي وإدارة الموارد.

✓ العراقيل التي تواجه تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

على الرغم من أن طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لها مزايا عديدة، إلا أنها لا تزال هناك العديد من الصعوبات التي تعيق تنفيذها، ومن بين هذه الصعوبات ما يلي¹:

- صعوبة اختيار مسببات التكلفة الأمر الذي يتطلب الاستعانة بالخبرة الخارجية وإعادة تدريب المحاسبين.
- تتلقى مقاومة ومعارضة كبيرة من مستخدمي الأنظمة التقليدية التي لم ترغب في التغيير، خاصة عندما لم يكن لديهم الخبرة الكافي لتطبيقها.
- زيادة تكلفة تطبيق طريقة محاسبة ABC بسبب الحاجة إلى سجلات محاسبية تفصيلية ونظام معلوماتي لتخصيص التكاليف بصورة دقيقة.
- صعوبة توافر البيانات التفصيلية عن الموارد وعن الأنشطة المستهلكة للموارد، لذلك لا يمكنها القضاء تماما على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة.
- مع الأخذ في الاعتبار أنه من الأفضل قياس ربحية المنتج خلال دورة تشغيل المنتج فقد تضطر المؤسسة إلى تحديد فترة زمنية محددة لقياس تكلفة المنتج أو الخدمة، ولكن دورة التشغيل لبعض المنتجات طويلة نسبيا لأنه لا توجد حاجة للانتظار حتى نهاية حياة المنتج بمعنى لا يمكن قياس الربح إلا بعد نهاية الدورة، مما يسمح للمؤسسة باستخدام قدر من تخصيص التكلفة المؤقتة².

¹ عمار شلابي، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة وعدم تنافسية المؤسسات الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت حجار السود، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، المجلد 04، العدد 01، 2019، ص 53.

² أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف الميني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء: دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2010، ص 117.

2. الفرق بين طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC والطرق التقليدية للتكلفة

تتشابه طريقة محاسبة ABC والطرق التقليدية للتكلفة في كل من المواد المباشرة والأجور المباشرة

في حين تختلف فيما يخص التكاليف غير المباشرة، حيث تظهر أهم الاختلافات بينهما في الجدول الآتي¹:

الجدول رقم (10): الفرق بين محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والطرق التقليدية للتكلفة

البيان	محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC	الطرق التقليدية للتكلفة
أسلوب التحليل	أسلوب التحليل الدقيق والشامل والمستمر للأنشطة التي تمارسها المنشأة وبشكل متعمق ومفصل.	أسلوب التحليل البسيط والمباشر للتكاليف وليس للأنشطة.
مجمعات التكلفة	يعمل على تجميع التكاليف ضمن مجموعات تكلفة بحيث تكون متجانسة داخليا بالخصائص، كل مجموعة من هذه المجموعات خاصة بعدد معين من الأنشطة ويكون مسبب هذه التكاليف عامل واحد فقط.	يعمل على تجميع التكاليف بشكل إجمالي أو تكاليف كل قسم على حدة ولا يوجد تجانس بالخصائص بين تكاليف هذه المجمعات. لا يمكن تخصيص هذه التكاليف لعدد من الأنشطة ويكون مسبب هذه التكاليف عدد من العوامل.
مسببات التكلفة	يستخدم عدة مسببات تكلفة بحيث يكون لكل واحدة من مسببات التكلفة مسبب التكلفة الخاص بها والتي تحمل التكاليف على أساسه ويمكن في بعض الأحيان أن يستخدم أكثر من مسبب تكلفة لنفس مجمع التكلفة الواحد.	عادة ما يعتمد على مسبب واحد أو اثنين من مسببات التكلفة لتحميل التكاليف وذلك لافتقاره للعلاقة السببية بين التكلفة والنشاط وبين النشاط والمنتج أو الخدمة.
أساس التحميل	يقوم بتحميل التكاليف الموجودة في مسببات التكلفة على المنتجات أو الخدمات التي تستخدم الأنشطة الخاصة بتلك التكاليف عن طريق استخدام أساس تحميل يتوافق مع مسبب التكلفة الخاص بالنشاط.	يقوم بتحميل التكاليف على المنتجات أو الخدمات باستخدام أساس تحميل واحد وهو حجم الإنتاج مثل (عدد الوحدات المنتجة، ساعات العمل المباشر، أو عدد ساعات عمل الماكينة).
اتخاذ القرار	يتمتع بقدرة عالية على توفير معلومات ذات دقة أكبر تدعم القرارات الإدارية وتجعلها أكثر صحة.	غير قادرة على توفير معلومات ذات دقة عالية الأمر الذي يؤدي في الغالب إلى

¹ خليل إبراهيم عبد الله شفقة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي: دراسة تطبيقية على قسمي الدم والتخثر والميكروبيولوجي، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، صص 89-92.

حدوث مشكلة التكلفة المبالغ فيها أو التكلفة المنخفضة.		
جميع التكاليف في المنشأة يكون مصدرها أو مسببها الرئيس للوحدات المنتجة، بمعنى آخر أن العلاقة السببية بين التكلفة والوحدات المنتجة قد تكون غير مباشرة. ويحدد هذه الطريقة أربعة مستويات لمسببات التكاليف وهي:	التسلسل الهرمي للتكاليف	
1- تكلفة الوحدة المنتجة (unit-level cost)		
2- تكلفة مجموعة من الوحدات المنتجة (batch-level cost)		
3- تكلفة المنتجات المساندة (product-sustaining-level cost)		
4- التكاليف الإدارية والعمومية (facility-level cost)		
تكون السيطرة فقط على عدد قليل من التكاليف وبالتالي الرقابة في هذا النظام تكون ضعيفة.	السيطرة على التكاليف	بسبب تجميع التكاليف ضمن مجموعات تكلفة متجانسة فإن عملية السيطرة في هذا النظام سهلة وعالية الكفاءة.
غير مكلف في عملية التطبيق والمنفعة منه أقل من التكلفة في غالب الأحيان بسبب ارتباطية عملية توزيع التكاليف.	تكلفة التطبيق والمنفعة	مكلف في عملية التطبيق والمنفعة منه موجبة ولكن إلى حد معين ومن ثم تصبح التكلفة أعلى من المنفعة.
إن الانحرافات يتم قياسها في ضوء موازنة الإنتاج، ولا يتم التركيز على الطاقة الفعلية، ويتم التعبير عن حجم الانحرافات في شكل مالي، فلا يتم التعبير عن المصادر المتاحة أو المصادر المستخدمة في شكل كمي (غير مالي).	التعبير عن الانحرافات والمصادر المتاحة والمستخدم	إن حجم الانحرافات والمصادر المتاحة والمستخدم فيتم التعبير عنها في شكل كمي (عدد أوامر الشراء) وتكلفة الطاقة غير المستنفذة. ويتم التركيز على الطاقة المستغلة للأنشطة.
يتم التركيز على تخصيص التكاليف غير المباشرة لأغراض تقويم المخزون، ولا يوفر معلومات لخدمة أغراض الإدارة.	هدف النظام	إن هناك هدفين أساسيين يتم السعي إليهما من خلال نظام التكاليف المبني على الأنشطة هما: 1- تصميم هيكل تكاليفي

	2- التأكيد على القيمة الحقيقية للمنتج أو الخدمة.	
أما في طرق التكاليف التقليدية فإن إجراءات التخصيص تتم كما يلي: 1- تخصيص عناصر التكاليف المشتركة على مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات. 2- يتم توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج حسب الطريقة المتبعة لدى المنشأة أو المؤسسة. 3- يتم تخصيص تكلفة مراكز الإنتاج على وحدات الإنتاج باستخدام معدل تحميل يتم تحديده.	إجراءات تخصيص التكاليف تتم كما يلي: 1- يتم توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة التي تم تحديدها. 2- يتم إنشاء مركز تكلفة لكل نشاط أو مجموعة من الأنشطة حسب درجة الاتساق فيما بينها. 3- إعداد معدل تحميل لمجمعات التكلفة حسب مسببات استهلاك الأنشطة للموارد. 4- تخصيص تكلفة مجمع التكلفة على وحدات الإنتاج.	مراحل تخصيص التكاليف غير المباشرة

المصدر: خليل إبراهيم عبد اله شفقة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي: دراسة تطبيقية على قسمي الدم والتخثر والميكروبيولوجي، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، صص 90-91.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه الاختلاف بين الطرق التقليدية للتكلفة والطريقة المبنية على أساس الأنشطة حيث هذه الأخيرة تحمل كل منتج التكاليف الخاصة به، كما تقوم بتحديد وتحليل التكاليف بدقة (تخصيص التكاليف غير المباشرة بعدالة وموضوعية) على عكس الحال في الطرق التقليدية التي من الصعب الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات التسعيرية في ظل بيئة الأعمال الحديثة التي تتسم بالمنافسة.

خلاصة الفصل

سلط هذا الفصل الضوء على الطرق التقليدية للتكلفة ثم طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC، بحيث أن كل الطرق تسعى إلى تقليص التكاليف خاصة غير المباشرة ولكل طريقة أسلوب في تحديد التكاليف.

وقد لقيت الطرق التقليدية للتكلفة انتقادات عديدة من قبل المحاسبين باعتبار تكلفة الوحدة المحسوبة وفق هذه الطرق غير دقيقة مما أدى إلى تسجيل انحرافات غير مرغوبة، ولذلك أوجب التوجه إلى الطرق الحديثة (طريقة محاسبة ABC) التي شهدت دور كبير في تجاوز النقائص التي عرفت بها الطرق الأولى من خلال قدرتها على تحقيق الرقابة على التكاليف والتحكم فيها وتوفير معلومات دقيقة وتفصيلية عنها وهذا ما يميزها عن الطرق التقليدية للتكلفة.

الفصل الثالث: دراسة الحالة التطبيقية
لتحديد التكاليف في المؤسسة العمومية
الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة

من خلال ما تم التطرق إليه في الإطار النظري للدراسة، سنحاول خلال هذا الفصل بدراسة تطبيقية من شأنها أن تساعدنا على تحديد وإبراز مدى مطابقة موضوع بحثنا للواقع المعيش داخل المؤسسات الصحية الجزائرية، وهذا من خلال إسقاط دراستنا على عينة من هذه المؤسسات والمتمثلة في المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة لإظهار واقع حساب التكاليف فيها والذي أصبح اليوم حتمية ملحة.

وللإمام أكثر بموضوعنا هذا سنستعرض في هذا الفصل مبحثين:

✓ **المبحث الأول:** تقديم المؤسسات الاستشفائية والمؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة.

✓ **المبحث الثاني:** واقع تحديد التكاليف بالمؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة.

المبحث الأول: تقديم المؤسسات الاستشفائية والمؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة

تعد المنظمات الصحية بصفة عامة والمؤسسات الاستشفائية بصفة خاصة هي البداية أو الأساس في

تقديم مزيج متنوع من الخدمات الصحية للمستهلك سواء في مجال الطب أو الإدارة.

سنحاول تغطية هذا المبحث من خلال العناصر التالية:

➤ ماهية المؤسسات الاستشفائية.

➤ تقديم المؤسسة محل الدراسة (المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة).

➤ الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة.

المطلب الأول: ماهية المؤسسات الاستشفائية

تعتبر المؤسسات الاستشفائية من المؤسسات الهامة في المجتمع نظراً لما لها من أهمية قصوى تتمثل في صحة الفرد وملاذ للمرضى الذي يندشون العافية والأصحاء الذين يطلبون الوقاية، سنتعرف في هذا المطلب على المؤسسة الاستشفائية وأهم الخصائص التي تميزها عن غيرها ووظائفها وأهم تصنيفاتها.

1. تعريف المؤسسة الاستشفائية

عرفت المنظمة الصحية العالمية المؤسسة الاستشفائية بأنها "ملجأاً للتمريض والعلاج ومزاولة الصحة الوقائية وبث الثقافة الصحية بين الجمهور ومعالجة الشؤون الاجتماعية الخاصة بالمرضى"¹.

وتعد المؤسسة الاستشفائية من أهم المؤسسات الصحية بحكم تعدد مهامها وتشعب وظائفها وتعرف على أنها "تلك المؤسسة التي تهتم اهتماماً مباشراً بالمجال الطبي المتعلق بالمرضى الداخليين والخارجيين وتوفير العلاج اللازم"².

وعرفت الهيئة الأمريكية للمستشفيات بأنها مؤسسة تحتوي على جهاز طبي يتمتع بتسهيلات طبية دائمة لتقديم التشخيص والعلاج اللازمين للمرضى³.

كما تعرف المؤسسة الاستشفائية من وجهة نظر الأطراف المتعاملة كما يلي⁴:

✓ **المرضى:** تعد المؤسسة الاستشفائية بالنسبة لهم الجهة المسؤولة عن تقديم العلاج والرعاية الطبية لهم واستشفائهم.

¹ دلال سويسي، نظام المؤسسات كأداة لتحسين جودة الخدمة الصحية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة ورقلة، 2011-2012، ص34.

² أيمن الشنطي، محاسبة المنشآت الخاصة، دار البلدية، الأردن، 2009، ص119.

³ علي سنوسي، تقييم مستوى الفعالية التنظيمية للمستشفيات في الجزائر-دراسة تطبيقية على المستشفيات العمومية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السابع، جامعة المسيلة، الجزائر، بدون سنة، ص292.

⁴ ثامر ياسر البكري، إدارة المستشفيات، دار البازوري، عمان، الأردن، 2005، ص21.

✓ **الحكومة:** تعتبر إحدى مؤسساتها الخدماتية والمسؤولة عن إعطاء كل ما يحتاجه المجتمع للنهوض

بالواقع الصحي في البلد نحو الأحسن.

✓ **الكادر الطبي:** هي المحيط الذي يمارسون فيه أعمالهم ومهامهم الإنسانية وبما لديهم من خبرة ومهارة.

✓ **إدارة المؤسسة الاستشفائية:** تعد منظمة مفتوحة على البيئة المحيطة بها، ومتفاعلة مع متغيراتها

المختلفة، ولها أهداف وواجبات مسؤولة عن تنفيذها بكفاءة وفعالية.

✓ **مصانع الأدوية:** هي السوق الذي يستوجب إمداده بما تحتاجه من أدوية ومستلزمات طبية.

✓ **الطلبة والجامعة:** تعد مكان تدريبي وعملي لإكسابهم المهارة والمعرفة الميدانية عن أسرار المهنة.

يتضح من خلال التعاريف ووجهة نظر المتعاملين معها بأن المؤسسة الاستشفائية جزء أساسي

من تنظيم اجتماعي وصحي يسعى إلى تقديم الخدمات الطبية للأفراد سواء كانت علاجية أو وقائية والخدمات

الإدارية وتقديم خدمات العملية والتدريسية والبحثية في المجال الطبي وذلك بهدف النهوض بالقطاع الصحي

نحو الأفضل.

2. خصائص المؤسسة الاستشفائية ووظائفها

تتميز المؤسسة الاستشفائية عن غيرها من المؤسسات الاجتماعية الأخرى بمجموعة من

الخصائص والوظائف.

2-1 خصائص المؤسسة الاستشفائية

أهم هذه الخصائص تتمثل فيما يلي¹:

✓ تنوع الفئات العاملة داخل المؤسسة الاستشفائية فهناك الأطباء والإداريين وأعضاء هيئة التمريض

والمساعدين ولكل منهم اهتماماته الخاصة به، حيث يهتم كل فرد بالقيام بوظيفته بصرف النظر عن

¹ سيد محمد جاد الرب، إدارة المنظمات الصحية والطبية منهج متكامل في إطار المفاهيم الإدارية الحديثة، دار النهضة، القاهرة، 1997، ص50.

الآخرين، وكذلك المتخصص داخل المؤسسة الاستشفائية يشبه العامل على خط الإنتاج لا يهتم إلا بالعملية التي يقوم بها عند النقطة التي يقف عندها على الخط الإنتاجي.

✓ صعوبة التنبؤ بحجم العمل في المؤسسة الاستشفائية وهذا لصعوبة التنبؤ بحالات المرضى ولذلك يجب على العاملين أن يكون جاهزين لاستقبال الحالات المتوقعة وغير المتوقعة.

✓ صعوبة تقييم نشاط المؤسسة الاستشفائية بالمقاييس العادية التي تستخدم في الوحدات الإنتاجية، وذلك لأن أطراف الخدمة هم الأطباء ومساعدتهم بالإضافة إلى مستهلك الخدمة وهو الفرد وأيضا صعوبة تقييم الخدمات بصفة عامة.

✓ يعرف العمل داخل المؤسسة الاستشفائية بالدقة المتناهية والحذر الشديد في القيام بالخدمة لأن الأمر يتعلق بصحة الفرد وأي خطأ يكون السبب في هلاك المريض أو عجزه الدائم.

2-2 وظائف المؤسسة الاستشفائية

تختلف وظائف المؤسسات الاستشفائية فيما بينها باختلاف الأهداف التي تسعى لتحقيقها ولكن

هناك وظائف أساسية مشتركة عموما في معظم المؤسسات الاستشفائية نذكرها فيما يلي:

✓ تحقيق الرعاية الطبية والصحية المتكاملة: يقصد بها "الخدمات التشخيصية والعلاجية والتأهيلية والاجتماعية والنفسية المتخصصة التي تقدمها الأقسام العلاجية والأقسام الطبية المساندة وما يرتبط بها من فحوصات عادية ومتخصصة، الإسعاف، الطوارئ، خدمات التمريض، الخدمات الصيدلانية... وتعد الرعاية الصحية الهدف الأول للمؤسسات الاستشفائية ما يتطلب تضافر جهود العاملين بها على مختلف تخصصاتهم"¹.

✓ تعليم وتدريب العاملين في المجالات الطبية: أصبحت المؤسسات الاستشفائية بمختلف أنواعها وتخصصاتها تلعب دورا هاما في تعليم وتدريب العاملين في ميادين الطب والتمريض والعلوم الطبية

¹ عبد العزيز مخيمر، محمد الطعمنة، الاتجاهات الحديثة في إدارة المستشفيات (المفاهيم والتطبيقات)، منشورات المنظمة العربية الإدارية، مصر، 2003، ص 06.

المساعدة، بمعنى أصبحت المؤسسات الاستشفائية في وقتنا الحالي مركزا لتنمية وتطوير مهارات وقدرات العاملين في المجالات الطبية¹.

✓ تشجيع البحوث العلمية في مختلف المجالات الصحية: توسع أنشطة المؤسسات الاستشفائية لم يقتصر على ميدان التكوين والتدريب فقط بل امتد إلى الخبرات والإمكانيات الموجودة فيها من أجل إعداد الأبحاث الطبية، البيولوجيا والدراسات المتعلقة بالأنشطة الصحية الأخرى، وذلك ما يساهم في تقدم تجهيزات العلوم الطبية وتطوير الوسائل والأساليب العلاجية².

✓ توفير خدمات الرعاية الصحية الأولية اللازمة بصحة المجتمع: تعتمد المؤسسات الاستشفائية بشكل أو بآخر في تقديم الخدمات الصحية الأولية عن طريق العيادات الخارجية التي تعمل على توفير عنصر الوقاية للمريض وتنسيق أمور رعايته مع العيادات المتخصصة التي تقدم رعاية طبية من مستوى أعلى³.

3. تصنيف المؤسسات الاستشفائية

تصنف المؤسسات الاستشفائية وفقا لعدة معايير نوجزها كالآتي:

(1) حسب المعيار الإكلينيكي (حسب نوعية المرض): تصنف المؤسسات الاستشفائية حسب هذا

المعيار إلى نوعين رئيسيين هما⁴:

✓ المؤسسات الاستشفائية العامة: وهي التي تضم تخصصات متعددة وتتواجد فيها جميع الخدمات الطبية لمعالجة وتشخيص مختلف الحالات مثل الجراحة العامة، أمراض الأطفال، طب الأمراض الباطنية، طب العيون، طب الأنف والحنجرة والأنف.

¹ علي سنوسي، مرجع سبق ذكره، ص 293.

² محمد عدنان مرزوق، مداخل في الإدارة الصحية، دار ملأ للنشر، الأردن، 2008، ص 25.

³ محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصحية: مدخل نظم المعلومات، المكتبة العصرية، القاهرة، 2009، ص 27.

⁴ فريد توفيق نصيرات، إدارة المستشفيات، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008، ص 69.

✓ المؤسسات الاستشفائية التخصصية: وهي المتخصصة في معالجة حالات مرضية معينة أو

لعلاج فئة معينة من أفراد المجتمع مثل مستشفى العيون، مستشفى أمراض النساء والتوليد.

(2) حسب معيار الملكية والإدارة: تقسم المؤسسات الاستشفائية حسب هذا المعيار إلى¹:

✓ المؤسسات الاستشفائية الحكومية: وهي التي تملكها الدولة وتديرها أجهزة حكومية متعددة كوزارة

الصحة وفق تنظيمات ولوائح حكومية تحكم سير إجراءات العمل في القطاع العام، وهي لا تهدف

إلى الربح، وتنقسم إلى عدة أنواع منها:

- المؤسسات الاستشفائية الحكومية العامة: وهي التابعة لوزارة الصحة والسكان غالبا والتي تقدم

خدماتها لجميع فئات المجتمع.

- المؤسسات الاستشفائية الحكومية الخاصة: وهي التابعة لجهة معينة مثل المستشفيات العسكرية

والشرطة، المستشفيات التابعة لمؤسسات وهيئات معينة، وتقدم خدماتها إلى فئات محددة.

- المؤسسات الاستشفائية الحكومية الجامعية: يقوم بإدارتها مجلس إدارة من أطباء كليات الطب

المختلفة، هدفها الأساسي هو التعليم الطبي لطلاب الطب بالإضافة إلى العلاج.

✓ المؤسسات الاستشفائية الخاصة: هي جميع المؤسسات الاستشفائية باستثناء تلك التابعة

للحكومة المركزية أو المحلية، وتكون ملكيتها تابعة للقطاع الخاص وتقدم خدمات مقابل رسوم

عكس المؤسسات الاستشفائية الحكومية التي تقدم الخدمات الصحية مجانا، وتصنف إلى نوعين:

- المؤسسات الاستشفائية ذات طابع ربحي: هي التي تعود ملكيتها إلى شخص أو شركة أو هيئة

تسعى إلى تحقيق الربح من خلال الخدمات المقدمة.

- المؤسسات الاستشفائية ذات طابع غير ربحي: هي المؤسسات الاستشفائية التابعة إلى مؤسسات

خيرية أو هيئات دينية أو منظمات اجتماعية أو أي جهات أخرى، لا تهدف إلى تحقيق الربح

والهدف من إنشائها تقديم الخدمات بالمجان أو بأسعار زهيدة.

¹ حسان محمد نذير حريستاني، إدارة المستشفيات، معهد الإدارة العامة للبحوث، 1990، ص45.

(3) حسب معيار معدل الإقامة: وتنقسم إلى¹:

✓ المؤسسات الاستشفائية ذات عناية قصيرة: وهي التي يكون فيها متوسط فترة إقامة المريض

أقل من ثلاثين يوم كمستشفيات أمراض النساء والتوليد.

✓ المؤسسات الاستشفائية ذات عناية طويلة: وهي التي يكون فيها متوسط فترة إقامة المريض

أكثر من ثلاثين يوما كمستشفيات الأمراض النفسية.

(4) حسب معيار السعة السريرية: ويمكن تقسيمها حسب حجمها إلى²:

✓ المؤسسات الاستشفائية صغيرة الحجم: وهي التي تخدم تجمعات سكنية صغيرة لا يتجاوز عدد

أسرتها 100 سرير، وأهم الخدمات المقدمة هي خدمات الجراحة العامة، خدمات رعاية الأمومة

والطفولة.

✓ المؤسسات الاستشفائية متوسطة الحجم: وهي التي تخدم تجمعات سكنية متوسطة كالمدن والتي

يتراوح عدد أسرتها بين 100 و500 سرير، وتعتبر بمثابة مستشفيات عامة نظرا لتوفر جميع

الإمكانات المادية والبشرية بها لمواجهة مختلف الحالات الطبية.

✓ المؤسسات الاستشفائية كبيرة الحجم: وهي التي تخدم منطقة صحية بأكملها ويزيد عدد أسرتها

عن 500 سرير، تحتوي على خدمات تخصصية لا يمكن توفرها في المستشفيات الأخرى.

(5) حسب معيار جودة خدمات الرعاية الصحية المقدمة: ويمكن تصنيفها إلى³:

✓ المؤسسات الاستشفائية المعتمدة: وهي المعترف بجودة الخدمات الصحية التي تقدمها من قبل

الهيئات العالمية الاستشارية المتخصصة في هذا المجال وفق ضوابط وشروط موضوعة من قبل

هذه الهيئات.

¹ ثامر ياسر البكري، مرجع سبق ذكره، ص29.

² خليل إبراهيم عبد الله شفقة، مرجع سبق ذكره، ص106.

³ أحمد محمد غنيم، إدارة المستشفيات رؤية معاصرة، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، مصر، 2006، ص40.

✓ المؤسسات الاستشفائية غير المعتمدة: وهي التي لا تمتثل للضوابط والشروط الموضوعية من

قبل هذه الهيئات المختصة.

المطلب الثاني: تقديم المؤسسة محل الدراسة (المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة¹

1. تعريف المؤسسة الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة

التسمية والعنوان: المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة.

الإطار القانوني للمؤسسة: "م.ع.ا مؤسسة عمومية ذات طابع إداري" (E.P.A)

1-1- النشأة

نشأت المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة ووضعت في الخدمة سنة 1961،

قبل أن تمر بثلاث مراحل تنظيمية:

✓ مركز استشفائي إلى غاية 1984.

✓ قطاع صحي يتكون من مؤسسة أم وقطاعات فرعية تطبيقا للمرسوم رقم 282/81 المؤرخ في

1981/09/05 المعدل بالمرسوم التنفيذي رقم 466/97 المؤرخ في 1997/12/02 المتضمن

إنشاء وتنظيم القطاعات الصحية وذلك إلى غاية نهاية 2007.

✓ مؤسسة عمومية استشفائية منذ جانفي 2008.

ولقد تم تقسيم القطاع الصحي سابقا إلى مؤسستين عموميتين²:

الأولى: المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدينة والتي كانت تعرف بالقطاع الصحي الفرعي وتشمل

المراكز الصحية والعيادات وكذا قطاعات العلاج.

¹ معلومات متحصل عليها من المؤسسة.

² المرسوم التنفيذي 140/07 المؤرخ في 2007/05/19 والمتضمن إنشاء مؤسسات عمومية استشفائية الجوارية وتنظيمها وسيرها.

الثانية: المؤسسة العمومية الاستشفائية بالمدينة "مستشفى محمد بوضياف" والتي أخذت على عاتقها تسيير المصالح الاستشفائية المنبثقة عن القطاع الصحي سابقا.

2-1- الموقع

المؤسسة العمومية الاستشفائية بالمدينة "محمد بوضياف" هي المستشفى المركزي للولاية تقع وسط مدينة المدية في الجانب الشمالي للولاية، يحدها من الشمال معهد التكوين الشبه طبي ومن الجنوب الطريق الولائي، ومن الشرق طريق شارع بن عياد ومن الغرب مديرية الشباب والرياضة.

مساحة المؤسسة: تتربع على مساحة إجمالية قدرها: 6 هك 60 آر، المساحة المبنية منها 3 هك 30 آر، مساحة غير مبنية تقدر ب 3 هك 30 آر.

التغطية السكانية: تضمن المؤسسة العمومية الاستشفائية بالمدينة تغطية صحية لعدد سكاني يقدر ب 234892 ساكن موزعين على أربعة (04) دوائر وثلاثة عشر (13) بلدية، مع ضمان تغطية صحية في العديد من التخصصات لتسعة عشر (19) دائرة وأربعة وستون (64) بلدية وكذا البلديات الحدودية لولاية المدية من جانب ولاية عين الدفلى، الجلفة، البويرة وتسميلت.

2. مهام المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة

تتمثل مهام المؤسسة العمومية الاستشفائية بالمدينة بصفة متكاملة ومتسلسلة بتغطية الحاجات الصحية للسكان، وفي هذا الإطار تتولى على الخصوص المهام الآتية:

- ✓ ضمان تنظيم وبرمجة توزيع العلاج الشفائي والتشخيص وإعادة التأهيل الطبي والاستشفاء.
- ✓ تطبيق البرامج الوطنية للصحة.
- ✓ ضمان حفظ الصحة والنقاوة ومكافحة الأضرار والآفات الاجتماعية.
- ✓ ضمان تحسين مستوى مستخدمي مصالح الصحة وتجديد معارفهم.

كما يمكن أن تكون المؤسسة ميدانا للتكوين الطبي وشبه الطبي والتكوين في التسيير الاستشفائي

على أساس اتفاقيات تبرم مع مؤسسات التكوين، ويخضع المتربصون في هذه الحالة لنظامها الداخلي،

ويمارسون تربصهم تحت إشراف مسؤولي المصالح الإدارية والطبية التي يلحقون بها.

3. بطاقة تقنية للمؤسسة العمومية الاستشفائية بالمدينة¹

تضم المؤسسة العمومية الاستشفائية بالمدينة المصالح التالية:

الجدول رقم (11): مصالح المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة

المصالح	عدد الأسرة	الوحدات
التشريح المرضي	/	- أمراض النساء - أمراض الجهاز الهضمي
التخدير والإنعاش	14	- التخدير - الإنعاش
الجراحة العامة	62	- استشفاء الرجال - استشفاء النساء - جراحة المسالك البولية - جراحة الأعصاب
جراحة الأطفال	30	- الاستشفاء - الفحوصات
علم الأوبئة	/	- المعلومات الصحية - النظافة الاستشفائية
أمراض النساء والتوليد	70	- أمراض النساء - التوليد
الأشعة المركزية	/	- الأشعة - التخطيط بالصدى
المخبر المركزي	/	- علم الأحياء المجهرية - الكيمياء الحيوية

¹ معلومات متحصل عليها من المؤسسة.

الأمراض المعدية	28	- استشفاء الرجال - استشفاء النساء
الطب الداخلي	80	- استشفاء الرجال - استشفاء النساء - أمراض القلب - طب الأورام
طب أمراض الكلى وتصفية الدم	20	- أمراض الكلى - تصفية الدم
طب العيون	36	- الاستشفاء - الفحص والتوجيه
جراحة العظام والرضوض	54	- استشفاء الرجال - استشفاء النساء - الجراحة المجهرية وجراحة اليد
طب الأنف، الأذن والحنجرة	30	- الاستشفاء - الفحص والتوجيه
طب الأطفال	54	- طب الأطفال - حديثي الولادة
الصيدلية	/	- تسيير المواد الصيدلانية - توزيع المواد الصيدلانية
طب الأمراض الصدرية والتنفسية	28	- استشفاء الرجال - استشفاء النساء
طب الأمراض العقلية	10	- استشفاء الرجال - استشفاء النساء
الاستعجالات الطبية	20	- الاستعجالات الطبية - الاستعجالات الجراحية
الطب الشرعي	/	/
طب العمل	/	- المراقبة الطبية لمستخدمي الصحة - الفحص الدوري للصحة في العمل

/	/	مركز التأهيل والترويض الرياضي
---	---	----------------------------------

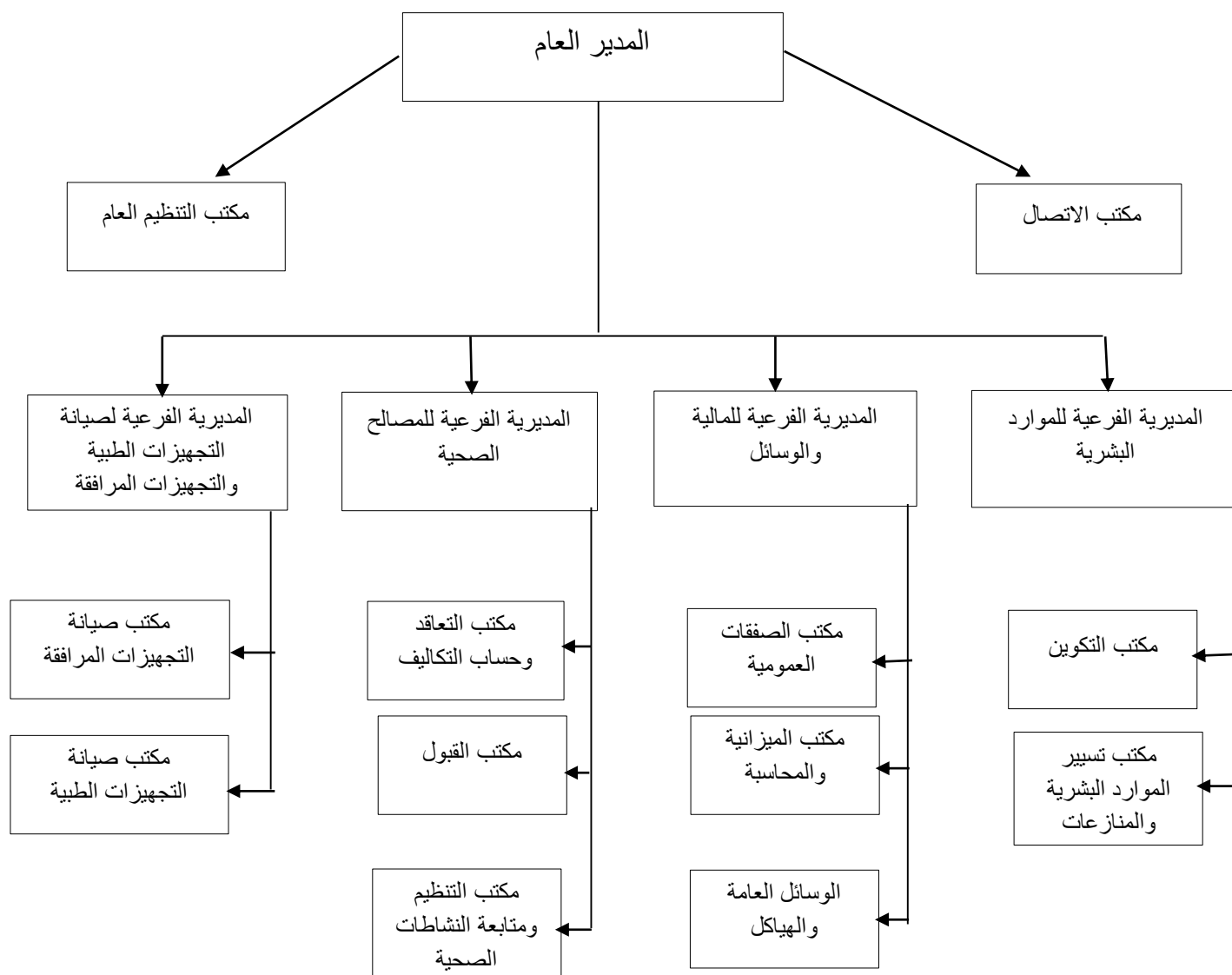
المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معلومات من إدارة المؤسسة

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة¹

يتضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة في الشكل الموالي:

¹ معلومات متحصل عليها من المؤسسة.

الشكل رقم (13): الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معلومات من إدارة المؤسسة

من الشكل أعلاه يتضح أن المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة يديرها

مجلس إدارة ويديرها مدير ويزود بهيئة استشارية تدعى المجلس الطبي، ويساعد المدير أربعة نواب مديرين

يكلفون على التوالي بما يأتي:

(1) المصالح الصحية.

(2) المالية والوسائل.

(3) الموارد البشرية.

(4) صيانة التجهيزات الطبية والتجهيزات المرافقة.

ويشمل التنظيم الداخلي للمؤسسة العمومية الاستشفائية بالمدينة مكتب التنظيم العام والاتصال الموضوعين تحت سلطة المدير وأربعة مديريات فرعية لكل منها مجموعة من المكاتب، سيتم فيما يلي معرفة كل مديرية باختصار مع ذكر المهام المستندة إليها¹:

(1) المديرية الفرعية للمصالح الصحية: تهتم هذه المديرية بكل ما يتعلق بالأنشطة والأعمال الصحية، وتتكون المديرية من المكاتب التالية:

- **مكتب تنظيم النشاطات الصحية ومتابعتها وتقييمها:** يتكفل بمتابعة النشاطات الصحية، جمع الإحصائيات والتأكد من صحتها وإرسال التقارير والمعلومات إلى مديرية الصحة والسهر على تطبيق كافة التعليمات كما يسهر على التنسيق بين كافة المصالح الصحية وتنظيم طريقة العمل.
- **مكتب القبول:** يتم من خلال هذا المكتب تسجيل حركة المرضى من دخول وخروج، كذلك القيام باستقبال وتوجيه المرضى، كما يقوم بكافة التسجيلات سواء تلك المتعلقة بالمرضى أو الخاصة بالحالة المدنية (تسجيل المواليد والتنسيق مع مصالح الحالة المدنية بالبلدية).
- **مكتب التعاقد وحساب التكاليف:** من مهام هذا المكتب القيام بحساب التكلفة الفصلية لكل مصلحة على حدى وذلك اعتمادا على تجميع البيانات المتعلقة بالمصاريف التي يتم توزيعها على المصالح بالنسبة إلى حجم النشاط المعبر عنه بوحدات القياس لكل مصلحة.

¹ معلومات متحصل عليها من المؤسسة.

(2) المديرية الفرعية للموارد البشرية: تقوم هذه المديرية بنشاطات تسيير الموارد البشرية، حيث تضم

المكاتب التالية:

- مكتب تسيير الموارد البشرية والمنازعات: يتكفل هذا المكتب بنشاطات تسيير الحياة المهنية للموظفين (الأجور، الترقية العزل، الإحالة على التقاعد...)، ومتابعة القضايا التي تكون المؤسسة طرفا فيها، يقوم ببعض النشاطات الهامة مثل تخطيط الموارد البشرية، اجتماع اللجنة متساوية الأعضاء.

- مكتب التكوين: يتكفل هذا المكتب بتسيير وتنظيم كافة الدورات التكوينية المبرمجة من طرف المؤسسة سواء داخل أو خارج الوطن، والسهر على السير الحسن لها.

(3) المديرية الفرعية للمالية والوسائل: تضم المديرية ثلاث مكاتب:

- مكتب الوسائل العامة والهيكل: يتم فيه الإشراف على مخزون المؤسسة من خلال بطاقة المخزون وإعداد بطاقات الجرد.

- مكتب الميزانية والمحاسبة: من نشاطات هذا المكتب إعداد وتنفيذ الميزانية، استلام الفواتير وإعداد حوالات الدفع، التسجيل في سجل النفقات.

- مكتب الصفقات العمومية: يتم فيه إبرام الصفقات من خلال الإشهار على المناقصة وإعداد دفتر الشروط.

(4) المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات الطبية و التجهيزات الصحية: تتولى هذه المديرية الإشراف على

استلام التجهيزات الطبية والتجهيزات المرافقة والإمضاء على محاضر الاستلام والإشراف على التشغيل الأولي لها، إبرام اتفاقيات الصيانة وتدوين التدخلات التي تنفذها المصلحة على التجهيزات الطبية والمرافقة وتكوين ملف لكل جهاز طبي (بطاقة الجرد، محضر التشغيل، تقارير الصيانة، الفواتير ومتابعة أعمال الصيانة...)، متابعة كل العمليات المتعلقة بإلغاء استعمال العتاد والتجهيزات بالتنسيق مع مفتشية أملاك الدولة، تضم هذه المديرية مكتبين:

- مكتب صيانة التجهيزات الطبية.

- مكتب صيانة التجهيزات المرافقة.

المبحث الثاني: واقع تحديد التكاليف بالمؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة

إن الطريقة المتبعة في حساب التكاليف بالمؤسسات الصحية الجزائرية هي طريقة الأقسام المتجانسة، أين الهدف منها هو تحديد سعر التكلفة الكامل من خلال الأخذ في الحسبان المصاريف المباشرة الخاصة بالمصلحة من جهة ونصيب المنتج من إجمالي المصاريف غير المباشرة للمؤسسة من جهة أخرى، ويتم احتساب هذه الحصة على أساس مفاتيح التوزيع، وقد اخترنا فترة تتمثل في الثلاثي الرابع من سنة 2018 الفترة المحاسبية التي سنحاول من خلالها حساب سعر تكلفة النشاط الطبي.

وسيتم تغطية هذا المبحث وفق العناصر التالية:

- مقومات طريقة الأقسام المتجانسة.
- تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في المؤسسة محل التبرص.
- نقائص تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الاستشفائية.

المطلب الأول: مقومات طريقة الأقسام المتجانسة

1. تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة¹

إن إتباع طريقة الأقسام المتجانسة في حساب التكاليف يستلزم تقسيم المؤسسة العمومية الاستشفائية بالمدينة إلى مراكز تحليل التكاليف، فيتم تقسيمها إلى أقسام رئيسية وأقسام ثانوية.

¹ معلومات متحصل عليها من مكتب التكاليف بالمؤسسة.

✓ الأقسام الرئيسية: وهي تلك التي تساهم مباشرة في عملية إنتاج الخدمات الصحية التي تهدف إلى

حساب سعر تكلفتها، وتتكون المؤسسة العمومية الاستشفائية بالمدينة من الأقسام الرئيسية التالية:

- مصلحة الاستعجالات الطبية والجراحية PUI
- مصلحة تصفية الدم وأمراض الكلى DIALYSE
- مصلحة الفحوصات المتخصصة CONSULTATION SPESIALISEE
- مصلحة الأمراض المعدية INFECTIEUX
- مصلحة الإعانة الطبية المستعجلة SAMU
- مصلحة الطب الشرعي MEDECINE LEGALE
- مصلحة الطب الداخلي MEDECINE INTERNE
- مصلحة الأمراض الصدرية والتنفسية PHTISIOLOGIE
- مصلحة جراحة الأطفال CH. E
- مصلحة طب الأطفال PEDIATRIE
- مصلحة الولادة MATERNITE
- مصلحة أمراض النساء والتوليد GYNECOLOGIE
- مصلحة الجراحة العامة CHIRURGIE GENERALE
- مصلحة جراحة العظام TRAUMATOLOGIE
- مصلحة الأذن والحنجرة والأنف ORL
- مصلحة طب العيون OPHTALMOLOGIE
- مصلحة الأورام وأمراض السرطان ONCOLOGIE
- مصلحة جراحة الأسنان STOMATOLOGIE

✓ الأقسام الثانوية: تتمثل في المصالح التي لا تساهم بشكل مباشر في عملية إنتاج وحدة القياس موضوع

حساب التكاليف ولكن تقدم خدمات للأقسام الرئيسية، وتتكون المؤسسة العمومية الاستشفائية بالمدينة

من الأقسام الثانوية التالية:

- مصلحة جناح العمليات BLOC OPERATOIRE
- مصلحة الأشعة IMAGERIE
- مصلحة المخبر LABORATOIRE
- مصلحة علم الأوبئة والطب الوقائي SEMEP
- مصلحة الترويض الوظيفي REEDUCATION
- مصلحة الإدارة ADMINISTRATION
- مصلحة الخدمات الاقتصادية SERVICES ECONOMIQUES
- مصلحة الخدمات الاجتماعية SERVICES SOCIAUX

2. دليل وحدات التكلفة: تقوم المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة بتقديم مجموعة

متعددة ومتنوعة من الخدمات الصحية عبر مختلف هياكلها نوجز منها ما يلي:

الجدول رقم (12): وحدات العمل للخدمات المقدمة بالمؤسسة

الأقسام	الخدمات المقدمة	وحدات العمل
جناح العمليات	فحص المريض	العدد K
الأشعة	إجراء مختلف الصور الطبية الفوتوغرافية لتبيين مصدر الإصابات	العدد R
المخبر	تحاليل الدم المختلفة (الكولسترول، الغلوكوز...) وغيرها	العدد B
علم الأوبئة والطب الوقائي	فحص المريض	الدينار
الترويض الوظيفي	فحص المريض	عدد الحصص
الطب الداخلي	فحص المريض	عدد الأيام الاستشفائية
جراحة الأسنان	تركيب، تنظيف، قلع...	العدد D
الإدارة	إدارات الهياكل الصحية، مكتب الوقاية، السكرتارية العامة...	الدينار
الخدمات الاقتصادية	الصيدلة، المخزن، الصيانة الطبية...	الدينار
الخدمات الاجتماعية	الإيواء، مباني النقبابات...	الدينار

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معلومات من مكتب التكاليف بالمؤسسة

من خلال الشكل أعلاه يتضح اختلاف وحدات العمل من قسم لآخر، حيث لكل قسم وحدة عمل

خاصة به، كما تدل هذه الرموز (K,R,B,D) على وحدات العمل المجمعة حسب نوعها إلى الأعمال التي

يقوم بها الأطباء والصيدلة وجراحو الأسنان والمساعدون الطبيون.

3. عناصر التكاليف: تختلف عناصر التكاليف بالمؤسسة باختلاف الخدمات الصحية المقدمة بها، وتتحصر

هذه العناصر في المجموعات التالية:

✓ **مصاريف المستخدمين:** وتتمثل في مختلف الأجور المدفوعة للعاملين بالمؤسسة (الأطباء، شبه طبيين،

إداريين والعمال المهنيين)، تحمل هذه الأجور على مختلف الأقسام والمصالح تبعا للمصلحة التي

يعمل بها العون.

✓ **مصاريف اللوازم الغذائية:** تضم جميع التكاليف المخصصة بالوجبات الغذائية للعاملين والمرضى بالمؤسسة.

✓ **مصاريف المواد الطبية والصيدلانية:** تتمثل في المستلزمات الطبية والجراحية والمنتجات الصيدلانية (أدوية، ضمادات، لقاحات، تطعيمات، قطن، الأفلام ومواد الأشعة، تحاليل الدم..)، وتخصص هذه المصاريف حسب المصلحة المستهلكة (مصالح علاجية، غرف عمليات، مخابر، تصوير طبي...).

✓ **مصاريف اللوازم المختلفة:** وتتمثل في اللوازم المكتبية، مواد التنظيف، الأفرشة والملابس وكل المستلزمات الضرورية لمكوث المرضى.

✓ **مصاريف الصيانة:** تتمثل في المصاريف المتعلقة بأعمال الصيانة (ترميم وإعادة اصلاح العتاد الطبي).

✓ **مصاريف مشتركة:** وتتمثل في مصاريف الإنارة والتدفئة، التكوين، التنقلات، التأمينات...

المطلب الثاني: تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة

بعد القيام بتحديد مختلف المقومات التي تساعد على تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة سنحدد

التكاليف وفق هذه الطريقة وذلك باتباع الخطوات التالية:

- تحديد المصاريف المتعلقة بالأقسام الرئيسية والثانوية، والمصاريف المشتركة بين أقسام المؤسسة؛
- تحديد وحدات العمل (وحدات القياس)؛
- إعداد جدول التوزيع الأولي للتكاليف؛
- إعداد جدول التوزيع الثانوي للتكاليف وحساب وحدات القياس.

1. تحديد المصاريف المتعلقة بالأقسام الرئيسية والثانوية

وتتمثل في مصاريف المستخدمين، مصاريف اللوازم الغذائية، مصاريف المواد الطبية

والصيدلانية، مصاريف اللوازم المختلفة والمصاريف المشتركة.

الفصل الثالث:

دراسة الحالة التطبيقية لتحديد التكاليف في المؤسسة

العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدية

1-1- مصاريف المستخدمين: تظهر قيمة مصاريف المستخدمين لثلاثي الرابع 2018 في الجدول

الآتي:

الجدول رقم (13): مصاريف المستخدمين لمختلف مصالح المؤسسة العمومية الاستشفائية لثلاثي الرابع 2018

الوحدة: (دج)

المجموع	الإداريين والعمال المهنيين	شبه الطبيين	الأطباء	الأقسام	
				الأقسام	الأقسام
37233583,26	718866,03	10191420,00	18623638,50	جناح العمليات	الأقسام الثانوية
3714213,21	274383,48	2320070,25	308700,00	الأشعة	
16367694,08	762108,00	6720555,18	5846348,25	المخبر	
416423,25	0,00	0,00	329700,00	علم الأوبئة والطب الوقائي	
4726916,67	205454,34	2397240,00	1128151,50	الترويض الوظيفي	
19820637,66	14804375,43	2206084,50	0,00	الإدارة	
10564814,34	3179015,91	1721454,75	1013163,00	الخدمات الاقتصادية	
1483319,73	219491,55	671542,50	308700,00	الخدمات الاجتماعية	
15081241,80	1394291,40	6310156,80	4714327,50	الاستعجالات الطبية والجراحية	الأقسام الرئيسية
4726045,25	194676,39	2026394,25	1658037,75	تصفية الدم وأمراض الكلى	
4416091,00	366527,97	1152585,75	2078321,28	الفحوصات المتخصصة	
3781804,18	182059,35	1251926,25	1669808,25	الأمراض المعدية	
5632202,03	563066,28	1217065,50	2792340,75	الإعانة الطبية المستعجلة	
1855683,94	47996,52	353840,25	1108920,00	الطب الشرعي	
12394415,49	634023,45	3947319,78	5498765,25	الطب الداخلي	
6185357,22	97269,75	1943682,84	3009015,75	الأمراض الصدرية والتنفسية	

2730253,41				جراحة الأطفال
8625269,13				طب الأطفال
11517936,28				الولادة
3526372,73				أمراض النساء والتوليد
7127996,60				الجراحة العامة
5880964,88				جراحة العظام
1652240,01				الأذن والحنجرة والأنف
2672160,74				طب العيون
4082490,69				الأورام وأمراض السرطان
0,00	0,00	0,00	0,00	جراحة الأسنان

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معلومات من مكتب التكاليف بالمؤسسة

يتبين من الجدول أعلاه اختلاف الأجور من قسم إلى آخر حسب تخصصه حيث نجد كتلة

الأجور مرتفعة في قسم جناح العمليات، وقسم الاستجالات الطبية والجراحية.

2-1- مصاريف اللوازم الغذائية: وتظهر قيمة مصاريف الثلاثي الرابع 2018 في الجدول التالي:

الفصل الثالث:

دراسة الحالة التطبيقية لتحديد التكاليف في المؤسسة

العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدية

الجدول رقم (14): مصاريف اللوازم الغذائية لمختلف مصالح المؤسسة لثلاثي الرابع من 2018

(الوحدة: دج)

المجموع	الأشهر			الأقسام
	ديسمبر	نوفمبر	أكتوبر	
المجموع الإجمالي	المجموع الإجمالي	المجموع الإجمالي	المجموع الإجمالي	
304124,68	86911,26	105308,56	111904,86	جناح العمليات
41780,34	14356,41	13696,20	13727,73	الأشعة
146477,56	42414,94	52070,80	51991,82	المخبر
/	/	/	/	علم الأوبئة والطب الوقائي
/	/	/	/	الترويض الوظيفي
236755,26				الإدارة
471364,29				الخدمات الاقتصادية
/	/	/	/	الخدمات الاجتماعية
518468,81				الاستجالات الطبية والجراحية
416518,57	87913,88	182281,54	146323,15	تصفية الدم وأمراض الكلى
/	/	/	/	الفحوصات المتخصصة
118547,91	10076,94	63154,70	45316,27	الأمراض المعدية
194800,08	66687,84	63459,06	64653,18	الإعانة الطبية المستعجلة
/	/	/	/	الطب الشرعي
564718,16	25944,35	255510,22	283263,59	الطب الداخلي
199841,07	14963,41	95721,22	89156,44	الأمراض الصدرية والتنفسية
471670,02	20365,88	228117,82	223186,32	جراحة الأطفال
411927,76	44882,01	178507,14	178964,82	طب الأطفال
810685,42	79544,11	367187,42	363953,89	الولادة

الفصل الثالث:

دراسة الحالة التطبيقية لتحديد التكاليف في المؤسسة

العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدية

308526,09	15252,41	146549,34	146724,34	أمراض النساء والتوليد
439315,09	39953,24	189311,92	210049,03	الجراحة العامة
421755,03	24936,35	207877,88	188940,80	جراحة العظام
176676,67	10003,94	89177,48	77495,25	الأذن والحنجرة والأنف
81759,47	9856,94	39871,16	32031,37	طب العيون
149450,14				الأورام وأمراض السرطان
0,00	0,00	0,00	0,00	جراحة الأسنان
6485161,41				المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معلومات من مكتب التكاليف بالمؤسسة

يتضح من الجدول أعلاه أن النفقات المخصصة للتغذية حسب مختلف أقسام المؤسسة

قدرت بـ 6485161,41 دج.

3-1- مصاريف المواد الطبية والصيدلانية: وتظهر قيمة هذه المصاريف لثلاثي الرابع 2018 في

الجدول الموالي:

الجدول رقم (15): مصاريف المواد الطبية والصيدلانية لثلاثي الرابع من 2018 الوحدة: (دج)

المجموع	الأقسام			الأقسام
	أكتوبر	نوفمبر	ديسمبر	
المجموع الإجمالي	المجموع الإجمالي	المجموع الإجمالي	المجموع الإجمالي	
17343994,53	5598628,12	5249850,40	6495516,01	جناح العمليات
940702,99	4071,35	389342,93	547288,71	الأشعة
17219619,13	5154087,46	6070232,04	5995299,63	المخبر
16923896,83	4198720,35	3139825,30	9585351,18	علم الأوبئة والطب الوقائي
1586843,55	22819,23	888295,62	675728,70	الترويض الوظيفي
/	/	/	/	الإدارة
/	/	/	/	الخدمات الاقتصادية
/	/	/	/	الخدمات الاجتماعية
11925469,19	4284762,50	3739056,90	3901649,79	الاستجالات الطبية والجراحية
16824011,54	7446241,98	9306560,61	71208,95	تصفية الدم وأمراض الكلى
/	/	/	/	الفحوصات المتخصصة
1033920,16	373755,84	172997,29	487167,03	الأمراض المعدية
140816,37	30285,36	46543,93	63987,08	الإعانة الطبية المستعجلة
21394,74	3732,25	11623,49	6039,00	الطب الشرعي
15513958,08	5651250,52	3250299,95	6612407,61	الطب الداخلي
1450992,59	459456,43	163854,74	827681,42	الأمراض الصدرية والتنفسية
1183641,16	483274,70	420911,21	279455,25	جراحة الأطفال
22909087,95	4340803,08	11999839,69	6568445,18	طب الأطفال
6334425,02	2122456,69	1960959,31	2251009,02	الولادة
2021726,85	719444,31	560304,22	741978,32	أمراض النساء والتوليد
3456599,43	1085477,34	1195903,39	1175218,70	الجراحة العامة
2181159,32	871383,59	602632,64	707143,09	جراحة العظام
1757784,65	563360,13	394653,88	799770,64	الأذن والحنجرة والأنف
2114180,81	468964,24	753037,87	892178,70	طب العيون

الفصل الثالث:

دراسة الحالة التطبيقية لتحديد التكاليف في المؤسسة

العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدية

46147469,55	20182539,22	9741069,85	16223860,48	الأورام وأمراض السرطان
0,00	0,00	0,00	0,00	جراحة الأسنان

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معلومات من مكتب التكاليف بالمؤسسة

يتبين من الجدول أعلاه وجود اختلاف في المصاريف الصيدلانية التي تختلف من قسم لآخر

وتتعدم في بعض الأقسام، وهذا يرجع السبب إلى استهلاك كل قسم المواد الصيدلانية على حسب اختصاصه

والحاجة لها لتقديم الخدمة المطلوبة.

4-1 - مصاريف اللوازم المختلفة: وتظهر قيمة هذه المصاريف لثلاثي الرابع 2018 في الجدول التالي:

الجدول رقم (16): مصاريف اللوازم المختلفة حسب مختلف مصالح المؤسسة لثلاثي الرابع من 2018

الوحدة: (دج)

الأقسام	المواد واللوازم والتجهيزات المختلفة
الأقسام الثانوية	جناح العمليات 319859,60
	الأشعة 26860,76
	المخبر 184595,20
	علم الأوبئة والطب الوقائي 3539,23
	الترويض الوظيفي 26651,50
	الإدارة 412726,17
	الخدمات الاقتصادية 324632,84
	الخدمات الاجتماعية 374921,16
الأقسام الرئيسية	الاستعجالات الطبية والجراحية 242592,99
	تصفية الدم وأمراض الكلى 140160,99
	الفحوصات المتخصصة 8600,00
	الأمراض المعدية 35227,24
	الإعانة الطبية المستعجلة 126746,52
	الطب الشرعي 27008,19
	الطب الداخلي 59188,63
	الأمراض الصدرية والتنفسية 40560,34
	جراحة الأطفال 36165,57
	طب الأطفال 85683,55
	الولادة 121903,17
	أمراض النساء والتوليد 307492,08
	الجراحة العامة 99699,13
	جراحة العظام 61840,57
	الأذن والحنجرة والأنف 61498,82
	طب العيون 39083,46
	الأورام وأمراض السرطان 33556,79

الفصل الثالث:

دراسة الحالة التطبيقية لتحديد التكاليف في المؤسسة

العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدية

جراحة الأسنان	0,00
المجموع	3200794,50

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معلومات من مكتب التكاليف بالمؤسسة

يتضح من الجدول أعلاه أن المؤسسة أنفقت قيمة 3200794,50 دج على اللوازم المختلفة

(اللوازم المكتبية، البياضات والأسرة، مواد التنظيف، المعدات الطبية وغير الطبية) خلال الثلاثي الرابع

من 2018.

5-1 - مصاريف مشتركة: وتظهر قيمة هذه المصاريف لثلاثي الرابع 2018 في الجدول الآتي:

الجدول رقم (17): قيمة المصاريف المشتركة لثلاثي الرابع من 2018 الوحدة: (دج)

المصاريف	القيمة
الماء، الغاز، الكهرباء، الوقود والطاقة الشمسية	2782357,75
الرسومات (رسوم الهاتف، الضرائب المختلفة)	1701265,61
مصاريف اشتراك الأنترنت	710146,69
اشتراك الوثائق في الدوريات	0,00
تكاليف الإدراج في الصحافة	1130334,51
تكاليف التأمينات	0,00
تسديد تكاليف استهلاك الغاز والكهرباء	0,00
المجموع	6324104,56

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معلومات من مكتب التكاليف بالمؤسسة

يتضح من خلال الشكل أعلاه أن تلك المصاريف تدفع بصفة مشتركة من طرف المؤسسة.

2. تحديد وحدات العمل

يتم تحديد عدد وحدات العمل لأقسام الرئيسية والأقسام الثانوية كما يلي:

1-2 تحديد عدد وحدات العمل للأقسام الرئيسية: يظهر الجدول الموالي عدد وحدات العمل للأقسام

الرئيسية كما يلي: (انظر الملحق 01، 02، 03)

الجدول رقم (18): عدد وحدات العمل للأقسام الرئيسية بالمؤسسة لثلاثي الرابع من 2018

الأقسام الرئيسية	عدد الوحدات	وحدات العمل
الاستعجالات الطبية والجراحية	1852	علاج
الفحوصات المتخصصة	2707	فحص
الطب الشرعي	751	
الأمراض المعدية	1805	
الطب الداخلي	5591	عدد أيام
الأمراض الصدرية والتنفسية	1765	مكثوث
جراحة الأطفال	2738	المريض في
طب الأطفال	3209	المستشفى
الولادة	4679	
أمراض النساء والتوليد	2141	
الجراحة العامة	4307	
جراحة العظام	3540	
الأذن والحنجرة والأنف	2166	
طب العيون	1528	
تصفية الدم وأمراض الكلى	2127	عدد الحصص
الأورام وأمراض السرطان	564	
جراحة الأسنان	0	العدد D

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معلومات من مكتب التكاليف بالمؤسسة

يتضح من الجدول أعلاه أن أكبر عدد وحدات العمل كان في قسم الطب الداخلي وهذا ما يترجم

كثافة نشاط هذا القسم.

2-2 تحديد عدد وحدات العمل لقسم الإعانة الطبية المستعجلة: وتظهر قيمتها في الجدول الآتي:

الجدول رقم (19): عدد وحدات العمل لقسم الإعانة الطبية المستعجلة لثلاثي الرابع من 2018

الخدمات المقدمة	عدد التدخلات (وحدة العمل)
الرعاية المنزلية	276
النقل الطبي	55
آخرون	52
المجموع	383

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معلومات من مكتب التكاليف بالمؤسسة

يتضح من الجدول أعلاه أن خدمة الرعاية المنزلية المقدمة كانت عدد التدخلات فيها أكبر.

2-3 تحديد عدد وحدات العمل للأقسام الثانوية: وتظهر قيمتها في الجدول الموالي: (انظر الملحق

04، 05، 06، 07)

الجدول رقم (20): عدد وحدات العمل للأقسام الثانوية بالمؤسسة لثلاثي الرابع من 2018

الأقسام الثانوية	عدد الوحدات	وحدات العمل
جناح العمليات	486574,7	العدد K
الأشعة	520892	العدد R
المخبر	2804207	العدد B
الترويض الوظيفي	8564	عدد الحصص

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معلومات من مكتب التكاليف بالمؤسسة

يتضح من الشكل أعلاه اختلاف وحدات ورموز العمل للقسمين حيث لكل قسم وحدة خاصة به،

وتشير هذه الرموز إلى وحدات العمل المجمعة حسب نوعها إلى الأعمال التي يقوم بها الأطباء والمساعدون

الطبيون.

3. إعداد جدول التوزيع الأولي

يتم في هذه المرحلة تحميل كافة المصاريف المباشرة مباشرة إلى كل من الأقسام الرئيسية والثانوية التي تشكل المؤسسة العمومية الاستشفائية حسب ما استهلكته فعلا كل المصلحة من هذه المصاريف، ثم توزع المصاريف المشتركة على الأقسام على أساس النسبة المئوية لمصاريف كل قسم، وتعد هذه المرحلة بمثابة ملخص لمختلف العمليات السابقة وهذا ما يبينه الجدول الآتي:

الوحدة: (دج)

الجدول رقم (21): التوزيع الأولي للمصاريف بالمؤسسة خلال الثلاثي الرابع من 2018

الأقسام المصاريف	الأقسام - عام الثانوي -								
	جناح العمليات	الأشعة	المخبر	علم الأوبئة والطب الوقائي	الترويض الوظيفي	الإدارة	الخدمات الاقتصادية	الخدمات الاجتماعية	المجموع
المستخدمين	37233583,26	3714213,21	16367694,08	416423,25	4726916,67	22471160,66	10564814,34	1483319,73	96978125,20
اللوازم الغذائية	304124,68	41780,34	146477,56	/	/	236755,26	471364,29	/	1200502,13
اللوازم الطبية والصيدلانية	17343994,53	940702,99	17219619,13	16923896,83	1586843,55	/	/	/	54015057,03
اللوازم المختلفة	319859,60	26860,76	184595,20	3539,23	26651,50	412726,17	324632,84	374921,16	1673786,46
الصيانة	/	/	/	/	/	/	/	/	0,00
المجموع	55201562,07	4723557,30	33918385,97	17343859,31	6340411,72	23120642,09	11360811,47	1858240,89	153867470,82
النسبة المئوية	%13,98	%1,20	%8,59	%4,39	%1,61	%5,85	%2,88	%0,47	%38,97
المصاريف المشتركة	883995,23	75642,83	543167,45	277743,75	101535,06	370252,88	181931,50	29757,78	2464026,48
مجموع التوزيع الأولي	56085557,30	4799200,13	34461553,42	17621603,06	6441946,78	23490894,97	11542742,97	1887998,67	156331497,30

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معلومات من مكتب التكاليف بالمؤسسة

الفصل الثالث :

دراسة الحالة التطبيقية لتحديد التكاليف في المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة

الأقسام الرئيسة											
الاستجالات الطبية والجراحية	تصفية الدم وأمراض الكلى	الفحوصات المتخصصة	الأمراض المعدية	الإعانة الطبية	الطب الشرعي	الطب الداخلي	الأمراض الصدرية والتنفسية	جراحة الأطفال	طب الأطفال	الولادة	أمراض النساء والتوليد
15081241,80	4726045,25	4416091,00	3781804,18	5632202,03	1855683,94	12394415,49	6185357,22	2730253,41	8625269,13	11517936,28	3526372,73
518468,81	416518,57	/	118547,91	194800,08		564718,16	199841,07	471670,02	411927,76	810685,42	308526,09
11925469,19	16824011,54	/	1033920,16	140816,37	21394,74	15513958,08	1450992,59	1183641,16	22909087,95	6334425,02	2021726,85
242592,99	140160,99	8600,00	35227,24	126746,52	27008,19	59188,63	40560,34	36165,57	85683,55	121903,17	307492,08
/	/	/	/	/	/	/	/	/	/	/	/
27767772,79	22106736,35	4424691,00	496999,49	6094565,00	1904086,87	28532280,36	7876751,22	4421730,16	32031968,39	18784949,89	6164117,75
%7,03	%5,60	%1,12	%1,26	%1,54	%0,48	%7,22	%1,99	1,12%	%8,11	%4,76	%1,56
444671,81	354016,24	70856,79	79581,33	97598,08	30491,96	456914,60	126137,93	70809,38	512958,44	300821,31	98711,89
28212444,60	22460752,59	4495547,79	5049080,82	6192163,08	1934578,83	28989194,96	8002889,15	4492539,54	32544926,83	19085771,20	6262829,64

الأقسام الرئيسة							
الجراحة العامة	جراحة العظام	الأذن والحنجرة	طب العيون	الأورام وأمراض السرطان	جراحة الأسنان	المجموع	المجموع الإجمالي
7127996,60	5880964,88	1652240,01	2672160,74	4082490,69	0,00	99216364,64	196194489,84
439315,09	421755,03	176676,67	81759,47	149450,14	0,00	5284660,29	6485162,42
3456599,43	2181159,32	1757784,65	2114180,81	46147469,55	0,00	135016637,41	189031694,44
99699,13	61840,57	61498,82	39083,46	33556,79	0,00	1527008,04	3200794,50
/	/	/	/	/	/	/	/
11123610,25	8545719,80	3648200,15	2235023,74	50412967,17	0,00	241044670,38	394912141,20
%2,82	%2,16	%0,92	%0,57	%12,77	0,00	%61,03	%100
178132,97	136850,76	58422,11	35791,57	807310,89	0,00	3860078,08	6324104,56
11301743,22	8682570,56	3706622,26	2270815,31	51220278,07	0,00	244904748,46	401236245,76

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معلومات من مكتب التكاليف بالمؤسسة

يتبين من الجدول أعلاه أن التحميل المتبع لا يحقق عدل في توزيع المصاريف المشتركة حيث نجد أن القسم ذو المصاريف الأكبر يتحمل قدر كبير من المصاريف المشتركة، كجناح العمليات الذي يتحمل أكبر نسبة 13,98% وقد لا يكون المتسبب في حدوثها.

4. إعداد جدول التوزيع الثانوي وحساب تكلفة وحدات العمل: وتعرف هذه المرحلة بتوزيع المصاريف غير المباشرة، حيث توزع مصاريف الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية من أجل الحصول على تكلفة وحدة النشاط لكل قسم من الأقسام الرئيسية، كما أن أساس التحميل المستخدم هو نسبة مصاريف القسم الرئيسي إلى المصاريف الإجمالية لأقسام بعد التوزيع الأولي، وهذا ما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (22): التوزيع الثانوي للمصاريف بالمؤسسة خلال الثلاثي الرابع من 2018

127

الفصل الثالث :

دراسة الحالة التطبيقية لتحديد التكاليف في المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدية

الخدمات الاجتماعية	-	-	-	-	-	-	-	-	-
مجموع التوزيع الثانوي	-	-	-	-	-	-	-	-	-
المجموع الإجمالي	-	-	-	-	-	-	-	-	-
وحدة العمل	K	R	B	-	عدد الحصص	-	-	-	-
عدد وحدات العمل	111867,70	520892,00	2840207,00	-	8564,00	-	-	-	-
تكلفة وحدة العمل	501,36	9,21	12,13	-	752,21	-	-	-	-

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معلومات من مكتب التكاليف بالمؤسسة

الأقسام الرئيسية

الاستعدادات الطبية والجراحية	تصفية الدم وأضرار الكلى	الفحوصات المتخصصة	الأمراض المعدية	الإعانة الطبية المستعجلة	الطب الشرعي	الطب الداخلي	الأمراض الصدرية والتنفسية	جراحة الأطفال	طب الأطفال	الولادة
28212444,60	22460752,59	4495547,79	5049080,82	6192163,08	1934578,83	28989194,96	8002889,15	4492539,54	32544926,83	19085771,20
%11,52	%9,17	%1,84	%2,06	%2,53	%0,79	%11,84	%3,27	%1,83	%13,29	%7,79
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	7364627,45	0,00	0,00
2294597,82	5802,30	1384189,32	37576,80	0,00	0,00	356998,02	83718,90	0,00	0,00	276,30
7721108,90	748797,03	16663150,82	283356,80	0,00	10917,00	1004982,63	325326,60	341417,05	1032226,61	2206083,10
2029966,77	1616115,94	323467,63	363295,93	445543,99	139198,53	2085856,19	575830,96	323251,18	2341701,36	1373276,29
0,00	0,00	6360687,76	0,00	0,00	0,00	35353,87	15796,41	0,00	3761,05	0,00
2706095,24	2154401,59	431206,18	484300,24	593942,97	185561,89	2780599,96	767625,09	430917,63	3121660,41	1830678,46
1329696,54	1058610,32	211882,18	237971,06	291846,31	91179,72	1366306,00	377188,65	211740,40	1533893,19	899542,18
217492,96	173152,51	34656,69	38923,94	47736,09	14913,89	223481,01	61695,19	34633,50	250892,56	147134,39
16298958,22	5756879,68	25409240,58	1445424,76	1379069,36	441771,03	7853577,69	2207181,79	8706587,21	8284135,18	6456990,71
44511402,82	28217632,27	29904788,37	6494505,58	7571232,44	2376349,86	36842772,65	10210070,94	13199126,75	40829062,01	25542761,91
علاج	عدد الحصص	فحص	عدد الأيام الاستشفائية	Package	فحص	عدد الأيام الاستشفائية				
1852	2172	2707	1805	383	751	5591	1765	2738	3209	4679
24034,23	12991,54	11047,21	3598,06	19768,23	3164,25	6589,66	5784,74	4820,72	12723,30	5459,02

الفصل الثالث :

دراسة الحالة التطبيقية لتحديد التكاليف في المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدية

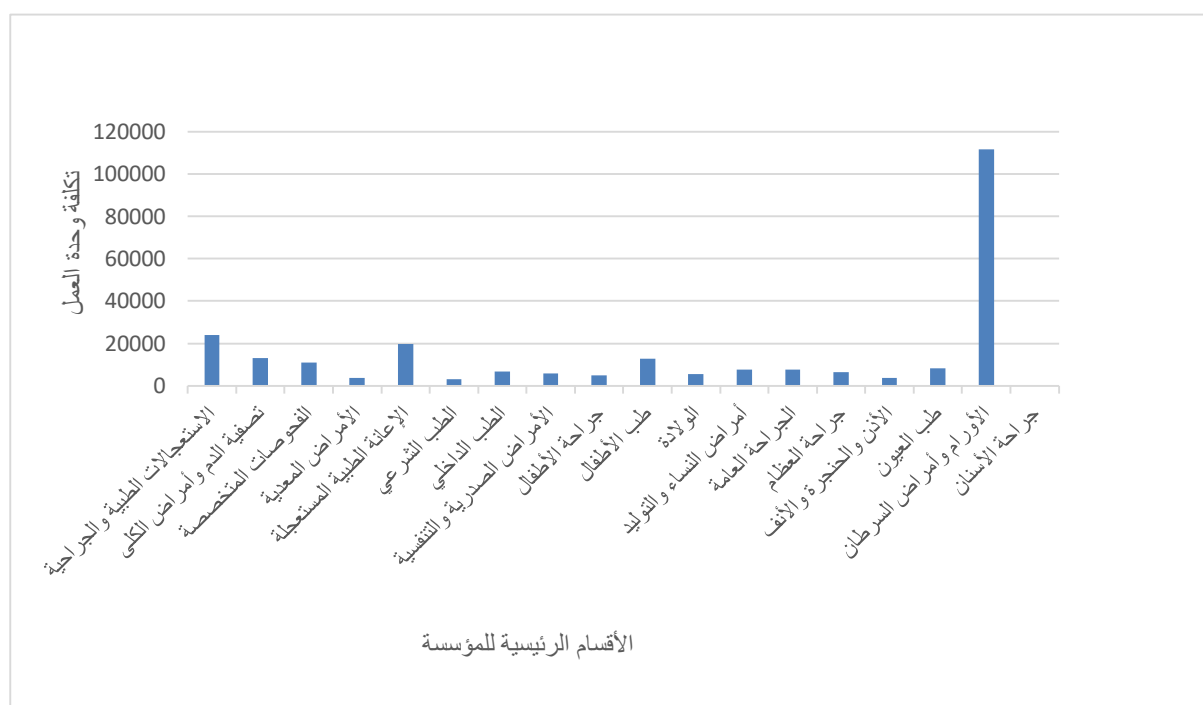
الأقسام الرئيسة							
أمراض النساء والتوليد	الجراحة العامة	جراحة العظام	الأنف والحنجرة والأنف	طب العيون	الأورام وأمراض السرطان	جراحة الأسنان	المجموع الجزئي 2
6262829,64	11301743,22	8682570,56	3706622,26	2270815,31	51220278,07	0,00	244904748,45
%2,56	%4,61	%3,55	%1,51	%0,93	%20,91	%0,00	%100
7119763,22	17956208,40	11764412,40	2104508,73	9776469,86	0,00	0,00	56085557,30
276,30	215292,96	322350,00	77769,24	18567,36	0,00	0,00	4799200,13
1508365,50	1239861,89	277297,86	1023899,36	40574,85	405251,17	0,00	34461553,42
450628,66	813193,02	624736,00	266702,16	163391,71	3685446,75	0,00	17621603,06
0,00	15044,20	11283,15	0,00	0,00	0,00	0,00	6441946,78
600721,20	1084046,20	832819,10	355533,63	217813,19	4912972,00	0,00	23490894,97
295176,93	532668,79	409223,10	174698,89	107027,07	2414091,64	0,00	11542742,97
48280,87	87126,43	66934,93	28574,77	17505,97	394862,97	0,00	1887998,67
10023212,68	21943441,90	14309056,54	4031686,79	10431350,01	11812624,53	0,00	156331497,30
16286042,32	33245185,12	22991627,10	7738309,05	12612165,32	63032902,60	0,00	401236245,75
عدد الأيام الاستشفائية							
2141	4307	3540	2166	1528	564	0,00	-
7606,75	7718,87	6494,81	3572,63	8254,03	111760,47	0,00	-

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معلومات من مكتب التكاليف بالمؤسسة

يتضح لنا من الجدول السابق أن قسم الأورام وأمراض السرطان تحمل أكبر مقدار من المصاريف للأقسام الثانوية وذلك لأن نسبته المئوية كانت هي الأكبر بالنسبة لمجموع مصاريف الأقسام الرئيسية.

التمثيل البياني لتكلفة وحدات العمل للأقسام الرئيسية: يظهر هذا من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (14): التمثيل البياني لوحدات العمل للأقسام الرئيسية بالمؤسسة خلال الثلاثي الرابع من 2018



المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على معلومات متحصل عليها من مكتب التكاليف

يتضح لنا من الشكل أعلاه أن تكلفة وحدات العمل بمثابة تكلفة الخدمات المقدمة بالقسم المعني رغم تعدد وتنوع الخدمات بكل قسم، وعندما نقوم بمقارنة تكلفة المريض فيما بين الأقسام فنجد هناك فروقات معتبرة مثلاً تكلفة المريض خلال الثلاثي الرابع من 2018 في قسم الأورام وأمراض السرطان تقدر بـ 111760,47 دج، وفي قسم الاستجالات الطبية تقدر بـ 24034,23 دج، وهذا الفرق المعتبر في تكلفة المريض بين الأقسام راجع إلى أن قسم الأورام وأمراض السرطان يقوم بتقديم علاجات ذات قيمة معتبرة وارتفاع أسعار الأدوية المستعملة في هذا القسم مما يجعل تكلفة المريض ترتفع قليلاً على ما هو عليه في قسم الاستجالات الذي يقوم بفحوصات طبية عامة أو تقديم بعض الأدوية الاستعجالية فقط.

من خلال هذه الأرقام والمبالغ المرصودة لتكلفة المريض يتجلى لنا سعي الدولة وسهرها وحرصها على صحة المواطن والتكفل التام بالمريض ومرافقته منذ دخوله للمؤسسة الصحية وتلقيه العلاج حتى خروجه منها، دون مراعاة حجم العبء والتكاليف المترتبة على ذلك.

المطلب الثالث: نقائص تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الاستشفائية

في الواقع التطبيقي محاسبة التكاليف على أساس الأقسام المتجانسة لا تحقق أهداف محاسبة التكاليف، فهي لا تتعدى كونها أداة إحصائية تقوم المؤسسة الاستشفائية من خلالها عن طريق مكتب حساب التكاليف بجمع مختلف الأعباء وإحصاء الأنشطة التي أدت إلى إنتاج هذه الأعباء من أجل حساب تكلفة مختلف مصالح المؤسسة.

وبالتدقيق في مختلف خطوات تطبيق محاسبة التكاليف حسب الأقسام المتجانسة في المؤسسة

هناك بعض النقائص وهي كالآتي:

✓ تقوم طريقة الأقسام المتجانسة على الفصل بين المصاريف المباشرة وغير المباشرة وهذا ما لم نجده في خطوات حساب التكلفة، فكل من جدول التوزيع الأولي والثانوي يضمن المصاريف المباشرة وغير المباشرة؛

✓ ضم أقسام تقوم بأنشطة ومهام مختلفة ضمن قسم واحد (القسم الاقتصادي) حيث يضم (الصيدلة، المخزن، الصيانة) واستخدام أساس واحد لتوزيع مصاريفه على الأقسام الرئيسية؛

✓ اعتماد النسب كأساس لتحصيل المصاريف المشتركة ومصاريف الأقسام الثانوية على الأقسام الأساسية، لا يؤدي إلى عدالة توزيع هذه المصاريف حيث لا نأخذ بعين الاعتبار مقدار الاستفادة الحقيقية منها؛

✓ عدم الأخذ بعين الاعتبار العلاقة التبادلية فيما بين الأقسام الثانوية عند توزيع الأعباء؛

✓ اعتبار بعض الأقسام الطبية كمصلحة الأشعة والمخبر وعلم الأوبئة الطب الوقائي كأقسام ثانوية رغم

اتصالها المباشر بالمرضى؛

- ✓ عدم الدقة في حصر المصاريف المشتركة؛
- ✓ وجود ثغرات في حساب التكاليف مثلا إن المواد والمستلزمات الصيدلانية تستهلك كلية ولا يأخذ بعين الاعتبار فيما إذا كان هناك مخزون متبقي على مستوى المصلحة.

خلاصة الفصل

بعد عرضنا لهذا الفصل والذي تطرقنا من خلاله دراسة جوانب حساب التكاليف على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدية، ومحاولة إسقاط الجانب النظري عليها بتطبيق محاسبة التكاليف بالاعتماد على المراحل النظرية التي سبق الإشارة إليها في الجانب النظري من هذه الدراسة في الفصل الثاني، وعند قيامنا بهذه الدراسة وجدنا المؤسسة تعتمد على طريقة الأقسام المتجانسة في تحديد تكاليفها حيث يتم في البداية تقسيم مصالح المؤسسة إلى أقسام رئيسية وثانوية، ثم توزيع المصاريف المباشرة على الأقسام مباشرة، ومن ثم توزيع المصاريف غير المباشرة على الأقسام بواسطة مفاتيح التوزيع التي تحدد بالتناسب مع مجموع المصاريف مختلف الأقسام وتخصيص نصيب القسم وفق معدل توزيع يتم تحديده بقسمة مصاريف القسم على مجموع مصاريف الأقسام، ثم ضرب هذه النسبة في المبالغ القابلة للتوزيع، ثم يتم توزيع الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية لتحديد تكلفة الوحدة لكل مصلحة من الأقسام الرئيسية.

حيث توصلنا من خلال هذه الدراسة أن طريقة محاسبة التكاليف حسب الأقسام المتجانسة طريقة غير علمية وأن تحديدها لتكلفة النهائية تحديد غير عقلاني نظرا لكونها تأخذ نسبة من المصاريف المباشرة معتبرتها كتكلفة غير مباشرة مأخوذة تلك النسبة بطريقة اعتباطية، وأيضا تعتبر المؤسسة جزءا من المصاريف غير المباشرة والمتمثل في تكلفة الاهتلاكات كمصاريف مباشرة.

خاتمة عامة

جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على واقع محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية بإبراز الدور الفعال الذي تلعبه هذه المحاسبة باعتبارها عامل مهم ومساعد في اتخاذ القرارات الخاصة بالمؤسسة وذلك من خلال منحها المعلومات التفصيلية والتي من خلالها يتم حساب التكاليف وقياسها.

وقد سخرت الدولة مجموعة من الإمكانيات والعديد من الإصلاحات لنجاح القطاع الصحي الذي يعتمد على التحكم في الموارد المتاحة للسيطرة على التكاليف وبالتالي تحديد سعر الخدمات الصحية بشكل أكثر دقة وبمعقلانية إلا أنها لم تتمكن من تحقيق التوازن بين المصاريف المرتفعة التي تتطلبها الرعاية الصحية وإمكانيات التمويل المتاحة لديها، وهذا ما تطلب تجميع الطاقات والعمل ضمن إطار منظم وتطبيق استراتيجيات مدروسة واتخاذ تدابير تراعي قدراتها وقدرات المواطنين، وتسمح بترشيد النفقات ومن أبرز هذه التدابير تفعيل دور محاسبة التكاليف بالمؤسسات الصحية العمومية واختيار طرق حساب التكلفة التي تدعم ذلك.

وإن الهدف الرئيسي من إجراء هذه الدراسة هو توضيح آلية حساب التكاليف في المؤسسات العمومية الاستشفائية وذلك من خلال معالجة الإشكالية المطروحة والتي كان فحواها:

ما هو واقع تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة؟

للإجابة عن هذه الإشكالية والأسئلة المتفرعة عنها لا بد من اختبار صحة الفرضيات المنطلق منها، حيث قمنا بتقسيم الدراسة إلى ثلاثة فصول، حيث خصص فصلين للدراسة النظرية والفصل الثالث للدراسة التطبيقية في المؤسسة العمومية الاستشفائية بالمدينة، وبعد استكمال الدراسة توصلنا لعدد من النتائج والتوصيات، كما فتحت لنا هذه الدراسة آفاق جديدة يمكن أن تكون مواضيع لأبحاث ودراسات مستقبلية.

1. اختبار الفرضيات

من خلال الدراسة يمكن الإجابة عن الفرضيات التالية:

- المؤسسة الصحية تنظيم مركب له أنشطته ومخرجاته والمتمثلة أساسا في الخدمات الصحية وهذه الأخيرة تتسم بعدة خصائص، كالتنوع وعدم القابلية للتخزين وصعوبة ترميها وقياسها، تحتاج المؤسسة إلى تحديد تكلفتها وتوفير المعلومات التي من شأنها تدعيم عملية اتخاذ القرار وهذا ما توفره محاسبة التكاليف، إذ تمكن المؤسسة الصحية من تحديد تكلفة الأقسام المختلفة والخدمات التي تؤديها كما تساعد بيانات التكاليف في تحقيق الرقابة على استخدام الموارد وتقييم الأداء، وهي بهذا تساهم في رفع فعالية وكفاءة المؤسسة في ممارسة وظائفها المختلفة. وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى؛
- إن تطبيق طرق التكاليف التقليدية في المؤسسة الاستشفائية تعتبر قاصرة في تخصيص التكاليف غير المباشرة، لاعتمادها على التقدير الشخصي في تحديد التكاليف، والتي لا تعتبر أساسا ملائما للتقييم الدقيق لتكلفة الخدمات الصحية، ويمكن أن تكون محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بديلا للطرق التقليدية وذلك لأنها تسمح بتوفير معلومات دقيقة عن المصاريف غير المباشرة وتعتبر أكثر الطرق تحكما في هذه التكاليف وتوزيعها بعدالة وتحديد تكلفة الخدمة الصحية بدقة مقارنة بالطريقة التقليدية المطبقة، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية؛

2. نتائج الدراسة

بعد الدراسة النظرية والتطبيقية لهذا الموضوع مكننا هذا البحث من الوصول إلى النتائج التالية:

- ✓ **النتائج النظرية:** من خلال الدراسة النظرية تم التوصل إلى:
 - تعد محاسبة التكاليف أداة تحليلية للسيطرة على التكاليف ومراقبتها من أجل تحقيق هدفها الأساسي؛
 - تحتل محاسبة التكاليف أهمية بالغة في المؤسسة باعتبارها نظام فرعي من النظام المحاسبي، تعمل على جمع البيانات والمعلومات الخاصة بعناصر التكلفة وتفسيرها وعرضها أمام الإدارة بهدف تقييم الأداء واتخاذ القرار؛
 - تعتبر الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف أداة هامة يتم على أساسها تحديد النتيجة وتحليل وضعيتها المؤسسة ومحاولة توجيهها نحو الأفضل، ورغم أن هذه الأهمية إلا أنها تعاني من قصور في

امكانياتها على مواجهة التطورات الحديثة التي شهدتها بيئة الأعمال في الآونة الأخيرة، ومع عدم القدرة على التخصيص العادل للتكاليف غير المباشرة؛

- تقوم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC على فكرة أساسية وهي أن المنتجات (الخدمات) هي التي تستهلك أنشطة المؤسسة وأن هذه الأنشطة هي التي تستهلك مواردها، وهذا على عكس الطرق التقليدية التي تقوم على فكرة أن المنتجات (الخدمات) هي التي تقوم باستهلاك الموارد؛
- طريقة محاسبة ABC أكثر موثوقية من الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف كونها قابلة على تتبع التكاليف غير المباشرة بشكل موثوق؛
- تحديد مسببات التكلفة يعد عنصر جوهري لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC؛
- يكمن الفرق بين الطرق التقليدية لحساب التكاليف وطريقة محاسبة ABC في معالجة التكاليف وتحميلها للمنتج.

✓ **النتائج التطبيقية:** وبعد دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة تم الوصول إلى نتائج عديدة نجعلها في النقاط التالية:

- رغم الانتشار الواسع الذي عرفته طريقة التكاليف الكلية إلا أنها واجهت العديد من العراقيل في العقود الأخيرة حيث أصبح يطلق عليها تسمية الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف فمن خلال دراسة وتحليل واقع التكاليف في المؤسسة أظهرت هذه الطريقة جملة من النقائص وهي:

- عدم تتبع المصاريف غير المباشرة بشكل دقيق؛
- استعمال مبدأ واحد (النسبة المئوية) في توزيع المصاريف المشتركة على الأقسام والأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية والذي لا يراعي مقدار استفادة الأقسام من المصاريف؛
- عدم التسجيل الفعلي للأداءات الصحية التي يتلقاها عمال المؤسسة الصحية وعائلاتهم؛
- عدم استبدال بعض التجهيزات التي أصبحت غير صالحة للاستعمال نظراً لعدد التعطل المسجل فيها مما ستحرم الطبيب من أداء عمله من جهة، ومن جهة أخرى تحرم المريض من تلقي العلاج

بالإضافة إلى ذلك فإن النسبة المعتبرة للمصاريف الثابتة سوف تؤثر على تكلفة المنتج الصحي

بالارتفاع نظرا لانخفاض حجم حالات المعالجة أم بنا يسمى بضعف نشاط المؤسسة؛

■ تحديد الأقسام الرئيسية والثانوية كان فقط بناءا على الأقسام المحددة سابقا للقطاع الصحي ولم

يكن على أساس طبيعة نشاط ومهام المؤسسة حيث أن النموذج المطبق يسري على المؤسسات

العمومية الاستشفائية أين يعتبر قسمي الأشعة ومخبر التحاليل الطبية أقسام ثانوية لعدم اتصالهما

المباشر بالمرضى وتوجيه خدماتهما للأقسام الرئيسية؛

■ جمع أقسام الصيدلة، الصيانة ضمن قسم واحد (القسم الاقتصادي) بالرغم من اختلاف أنشطة

ومهام هذه الأقسام؛

■ تصنيف مصلحة علم الأوبئة والطب الوقائي ضمن الأقسام الثانوية رغم حجمها ونشاطاتها؛

- عدم قدرة الطريقة المتبعة في حساب التكاليف على توفير معلومات ذات دقة عالية عن تكاليف

الخدمات بالمؤسسة؛

- بالرغم من توفر الأنظمة المحاسبية في المؤسسة وتطورها، إلا أنها لم تتوجه بمجملها نحو تطبيق

طريقة محاسبة التكاليف الحديثة وهذا راجع إلى نقص التكوين لعاملي قسم التكاليف وعدم توفر

التخصص لديهما من جهة والتكاليف الباهظة التي تكلفها هذه الطريقة عند تصميمها من جهة أخرى؛

- إمكانية تخفيض تكاليف الخدمات الصحية المقدمة إذا طبقت طريقة محاسبة ABC.

3. التوصيات

انطلاقا من النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة النظرية والتطبيقية يمكن تقديم

بعض الاقتراحات التي من شأنها أن تكون حولا لبعض المشاكل التي تعاني منها المؤسسة العمومية

الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدينة لذا سيتم اقتراح ما يلي:

- إعادة النظر في الطريقة الحالية لحساب التكلفة وتفاذي النقائص التي سبق ذكرها؛

- تنشيط دور محاسبة التكاليف في المؤسسة والاستناد عليها في عقلنة استخدام الموارد، التحكم في التكاليف، الرقابة، تقييم الأداء...؛
- ضرورة إنشاء مصلحة خاصة تهتم بنظام المعلومات الاستشفائي بصفة عامة ونظام محاسبة التكاليف بصفة خاصة في المؤسسة العمومية الاستشفائية بالمدينة؛
- اقتراح تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بشكل تدريجي وعلى مراحل بحيث تبدأ بقسم وتنتهي إلى استخدامه على مستوى المؤسسة ككل لأنها تعطي معلومات دقيقة وواضحة لمتخذي القرار؛
- العمل على توفير الإطار البشري المؤهل والقادر على تطبيق محاسبة ABC بالاستعانة بخبراء ومستشارين متخصصين لديهم الدراية والخبرة الكافية في تطبيق هذه الأنظمة مع توفير التدريب اللازم لهم في هذا المجال، وذلك لضمان معرفة وتطبيق طرق التسيير الحديثة ورفع كفاءة وفعالية أدائهم.

4. أفاق الدراسة

- دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين إدارة الجودة الشاملة بالمؤسسات الصحية.
- دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في ترشيد القرارات.
- تقييم نفقات الصحة في المؤسسات الصحية.
- تطبيق نموذج محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لحساب التكاليف الصحية في المؤسسات العمومية الاستشفائية.

وفي الأخير أملنا في أن نكون قد وفقنا في اختيار الموضوع ومعالجته بالشكل الملائم الذي يحقق الغرض المعد من أجله، وكأي عمل بشري فإن بحثنا هذا لا يخلو من النقائص.

قائمة المراجع

1. الكتب

- 1) الأخرس عاطف وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2001.
- 2) أوكيل سعيد، فنيات المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزائر، 1991.
- 3) البكري ثامر ياسر، إدارة المستشفيات، دار اليازوري، عمان-الأردن، 2005.
- 4) بوشاش بوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2002.
- 5) التكريتي إسماعيل يحي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
- 6) جاد الرب سيد محمد، إدارة المنظمات الصحية والطبية-منهج متكامل في إطار المفاهيم الإدارية الحديثة، دار النهضة، القاهرة، 1997.
- 7) الجبالي محمد علي وآخرون، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، 2000.
- 8) جرادي عيسى، محاسبة التكاليف-دروس نظرية، دار الشهاب، باتنة-الجزائر، بدون سنة.
- 9) حجازي إسماعيل، ومعالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، 2013.
- 10) حريستاني حسان محمد نذير، إدارة المستشفيات، معهد الإدارة العامة للبحوث، 1990.
- 11) الراوي حكمت أحمد، نظم المعلومات المحاسبية والمنظمة-نظري مع حالات تطبيقية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، القاهرة-مصر، 1998.
- 12) الربيعي جمعة كمال حسن، والساقى سعدوني مهدي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2008.
- 13) الرجبي محمد تسيير عبد الحكيم، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الخامسة، دار وائل للنشر، عمان، 2010.

- 14) رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
- 15) الزماحي نواف محمد عباس، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
- 16) الرواشدة عيسى عبد العزيز، محاسبة التكاليف، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
- 17) السجاعي محمود محمود، محاسبة التكاليف في المنظمات الصحية، المكتبة العصرية، مصر، 2005.
- 18) السجاعي محمود، محاسبة التكاليف في المنظمات الصحية: مدخل نظم المعلومات، المكتبة العصرية، القاهرة-مصر، 2009.
- 19) السعايدية فيصل جميل، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2007.
- 20) سعد غالب ياسين، تلخيص الجدلي ربحي عبد القادر، الإدارة الاستراتيجية، دار اليازوري، عمان-الأردن، 1998.
- 21) شحادة حسين خليل محمود، محاسبة التكاليف الصناعية-مبادئ وتطبيقات عملية، الطبعة الأولى، دار التعليم الجامعي للنشر، 2016.
- 22) الشريف عبد الناصر عليان، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة، الأردن، 2002.
- 23) الشنطي أيمن، محاسبة المنشآت الخاصة، دار البلدية، الأردن، 2009.
- 24) العاني لبنى هاشم نعمان، محاسب التكاليف-منهاج علمي وتطبيقي، الطبعة الأولى، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 2013.
- 25) عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسير للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2002.
- 26) عدون ناصر دادي، المحاسبة التحليلية-تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية العامة للنشر والتوزيع، الجزائر، 1999.
- 27) عطية هاشم أحمد، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2000.

- (28) عطية هاشم أحمد، وعبد ربه محمد محمود، دراسات في: المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، دار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- (29) غنيم أحمد محمد، إدارة المستشفيات رؤية معاصرة، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، مصر، 2006.
- (30) كحالة جبريل جوزيف، وحلوة حنان، المحاسبة الإدارية، مكتبة دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 1997.
- (31) مخيمر عبد العزيز، والطعامنة محمد، الاتجاهات الحديثة في إدارة المستشفيات (المفاهيم والتطبيقات)، منشورات المنظمة العربية الإدارية، مصر، 2003.
- (32) مرعي عبد الحي، المعلومات المحاسبية والبحوث العمليات في اتخاذ القرار، دار المطبوعات الجامعية الإسكندرية، مصر، 1999.
- (33) مريزق محمد عدنان، مداخل في الإدارة الصحية، دار مايا للنشر، الأردن، 2008.
- (34) المطارنة غسان فلاح، مقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2003.
- (35) منهاج محاسب إداري دولي عربي معتمد، المحاسبة المالية والتكاليف-الجزء الأول، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2014.
- (36) المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة.
- (37) موسى شبل محمود منصور، نظام التكاليف الأنشطة أساسيات وملاح ABC، جامعة الأزهر، كلية التجارة، الإسكندرية، مصر، 2008.
- (38) نصيرات فريد توفيق، إدارة المستشفيات، الطبعة الأولى، الإثراء للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، 2008.
- (39) نور أحمد، في مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت، 1996.

2. الأطروحات والمذكرات

- (1) أبو شنب شادي صبحي عبد الرحمان، دراسة وتقييم نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2008.
- (2) أبو مغلي أشرف عزمي مسعود، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC على تعظيم الربحية: دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان، مذكرة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان-الأردن، 2008.
- (3) أبو وردة سعيد محمد فخري، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC لمصنع عصير غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2015.
- (4) بن سعيد أمين، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء: دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2010.
- (5) حمدي سعاد، استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة-الجزائر، 2010-2011.
- (6) درحمن هلال، المحاسبة التحليلية-نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2004-2005.
- (7) ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002.
- (8) سليم عماد الدين، مراقبة التسيير في الجماعات المحلية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة امحمد بوقرة، بومرداس-الجزائر، 2007.

(9) سويسي دلال، نظام المؤسسات كأداة لتحسين جودة الخدمة الصحية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة ورقلة، ورقلة-الجزائر، 2011-2012.

(10) شفقة خليل إبراهيم عبد الله، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي: دراسة تطبيقية على قسمي الدم والتخثر والميكروبيولوجي، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.

(11) طوايبي أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية فرع تنمية وتخطيط، كلية العلوم الاقتصادية-علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002-2003.

(12) معاليم سعاد، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين تنافسية المؤسسة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة-الجزائر، 2004.

(13) هديب عمر محمد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي-التطبيق ونماذج للقياس، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، عمان-الأردن، 2009.

3. المقالات

(1) بوطالبي معمر، التكامل بين أنظمة التكاليف الإدارة والموازنة على أساس الأنشطة، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان لخضر الجلفة-الجزائر، المجلد الأول، العدد الثاني والثلاثون، 2017.

(2) درغام ماهر موسى، مدى توفير المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، الجامعة الإسلامية، غزة-فلسطين، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، 2007.

(3) سنوسي علي، تقديم مستوى الفعالية التنظيمية للمستشفيات في الجزائر: دراسة تطبيقية على المستشفيات العمومية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، جامعة المسيلة-الجزائر، العدد السابع، بدون سنة.

4) شلابي عمار، نظام التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة وعدم تنافسية

المؤسسات الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة الإسمنت حجار السود، مجلة البحوث في

العلوم المالية والمحاسبية، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة-الجزائر، المجلد الرابع، العدد

الأول، 2019.

5) قاسم محمد عبد الرزاق، استخدام قواعد البيانات في تصميم نظم التكاليف الهادفة لدعم

عمليات صنع القرارات الإدارية، مجلة جامعة دمشق-سوريا، المجلد السادس عشر، العدد

الثاني، 2000.

6) قورين حاج قويدر، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير في المؤسسات

الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 35، 2007.

4. الوثائق الرسمية

1) المرسوم التنفيذي 140/07 المؤرخ في 2007/05/19 والمتضمن إنشاء مؤسسات عمومية

استشفائية الجوارية وتنظيمها وسيرها.

المراجع باللغة الأجنبية

1. Les ouvrages

- 1) Emblebeesvrg Jan, **life cycle costing**, John Wiley & Sons Canada, 2003.
- 2) François Xavier Bouin & Simon Xavier, **les nouveaux visages du contrôle du gestion**, Dunod, Paris, 2002.
- 3) Melyon Gérard, **comptabilité Analytique**, Bréal, 2ème édition, Paris, 2001.
- 4) Mévellec.P, et Rochery.G, **éléments fondamentaux de comptabilité**, librairie vuibert, Paris, 1999.
- 5) Philippe Lorino, **le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités**, Dound, Paris, 1991.

قائمة الملاحق

الملحق رقم (01): أنشطة المصالح الاستشفائية والفحوصات لثلاثي الرابع من 2018

ACTIVITE DES SERVICES D'HOSPITALISATION ET DE CONSULTATION
4EME TRIMESTRE 2018

Tableau : B1

Désignation	NBR DE LITS	NBR MALADES	NBR DE JOURN	NBR DE	DMS	TOM
		ADMIS	D'HOSPITALISATION	CONSULTATION		
Médecine Interne	64	449	5591		12,45	97,07
Phtisiologie	26	134	1765		13,17	75,43
Orthopédie	43	687	3540		5,15	91,47
Chirurgie Générale	62	677	4307		6,36	77,19
Ophtalmologie	36	273	1528		5,60	47,16
ORL	28	690	2166		3,14	85,95
Infectieux	28	214	1805		8,43	71,63
Pédiatrie	38	848	3209		3,78	93,83
Chirurgie Enfant	37	711	2738		3,85	82,22
Maternité	60	2765	4679		1,69	86,65
Gynéco	30	912	2141		2,35	79,30
UMC Interne	14	1852	957		0,52	75,95
Consultation Spécialisée				2707		
Médecine Légale				751		

المصدر: معلومات محصلة من الدراسة التطبيقية

الملحق رقم (02): نشاط مصلحة تصفية الدم لثلاثي الرابع من 2018

ACTIVITE DE L'HEMODILYSE 4EME TRIMESTRE 2018

Tableau : B1

	NOMBRE DE SEANCES
DIALYSE ORDINAIRE	2155
DIALYSE PERITONEALE	17
TOTAL	2172

المصدر: معلومات محصلة من الدراسة التطبيقية

الملحق رقم (03): نشاط مصلحة أمراض السرطان لثلاثي الرابع من 2018

ACTIVITE D'ONCOLOGIE 4EME TRIMESTRE 2018

	TRAITEMENT PER-OS	TRAITEMENT INJECTABLE	TRAITEMENT MIXTE(INJ+PER-OS)	TRAITEMENT LOCAL (ENDOVESICAL)	TOTAL
NBR DE SEANCES	32	399	90	43	564

المصدر: معلومات محصلة من الدراسة التطبيقية

الملحق رقم (04): نشاط جناح العمليات لثلاثي الرابع من 2018

ACTIVITE DE BLOC OPERATOIRE 4EME TRIMESTRE 2018

Tableau : B7

SERVICES	NBR INTERV	NBR K
OPHTALMOLOGIE	174	19499,9
ORL	269	4197,6
TRAUMATO	459	23465
CHIRURGIE GENERALE	471	35815
CCI	227	14689,3
GYNECOLOGIE	420	14200,9
TOTAL	2020	111867,7

المصدر: معلومات محصلة من الدراسة التطبيقية

الملحق رقم (05): نشاط مصلحة الأشعة لثلاثي الرابع من 2018

ACTIVITE DE L'IMAGERIE (1) 4EME TRIMESTRE 2018

DESIGNATION	CODE	CH.G		Med-Int		Pne-Pht		Infec		Gyne-Mat		UMC		Ophta		TOTAL	
		NBR EX	Nbr R	NBR EX	Nbr R	NBR EX	Nbr R	NBR EX	Nbr R	NBR EX	Nbr R	NBR EX	Nbr R	NBR EX	Nbr R	NBR EX	Nbr R
Telethoraxe	10	609	6090	1589	15890	873	8730	93	930	6	60	3557	35570	21	210	6748	67480
ASP	12	55	660	80	960	0	0	11	132	0	0	1281	15372	0	0	1427	17124
Squelette	12	588	7056	731	8772	0	0	49	588	0	0	3381	40572	38	456	4787	57444
U.I.V	70	12	480	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	12	840
Echo graphie	35	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TDM	90	97	8730	146	13140	4	360	27	2430		0	1674	150660	15	1350	1963	176670
Mammo	35	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TOTAL		1361	23376	2546	38762	877	9090	180	4080	6	60	9893	242174	74	2016	14937	319558

ACTIVITE DE L'IMAGERIE

Tableau : B1

DESIGNATION	CODE	Traumato		Dialyse		Post-op		EXT		ORL		TOTAL		TOTAL GENERALE	
		NBR EX	Nbr R	NBR EX	Nbr R	NBR EX	Nbr R	NBR EX	Nbr R	NBR EX	Nbr R	NBR EX	Nbr R	NBR EX	Nbr R
Telethoraxe	10	45	450	36	360	256	2560	1309	13090	107	1070	1753	17530	8501	85010
ASP	12	0	0	0	0	0	0	549	6588	0	0	549	6588	1976	23712
Squelette	12	1871	22452	0	0	78	936	1502	18024	112	1344	3563	42756	8350	100200
U.I.V	70	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	12	840
Echo graphie	35	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TDM	90	57	5130	3	270	116	10440	1251	112590	67	6030	1494	134460	3457	311130
Mammo	35	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TOTAL		1973	28032	39	630	450	13936	4611	150292	286	8444	7359	201334	22296	520892

المصدر: معلومات محصلة من الدراسة التطبيقية

الملحق رقم (06): نشاط مصلحة المخبر لثلاثي الرابع من 2018

ACTIVITE DU LABORATOIRE 4EME TRIMESTRE 2018

SERVICES	NBR EXAMEN	NBR R
PEDIATRE	2377	85097
CH.G	1561	94589
CCI	362	20521
MED LEG	4	900
MED INTERNE	2377	82851
GYNECO	2826	124350
ORL	869	76785
PHTISIO	675	26820
INFECTIEUX	568	23360
HEMODIALYSE	2170	61731
POSTE OP	913	30502
TRAUMATO	348	15235
OPHTALMO	122	3345
PUMC	19161	636530
ONCOLOGIE	535	33409
MATERNITE	4672	181870
MALADIE EXT	16854	1373714
TOTAL	56394	2871609

المصدر: معلومات محصلة من الدراسة التطبيقية

الملحق رقم (07): نشاط مصلحة الترويض الوظيفي لثلاثي الرابع من 2018

ACTIVITE DE L'ERGOTHERAPIE DE LA REEDUCATION FONCTIONNELLE 4EME TRIMESTRE 2018

Tableau : B4

	TRAUMATO	PEDIATRIE	CCI	MEDECINE INTERNE	PNEUMO PHTISIO	CHIRURGIE GENERAL	POST- OP	GYNECO	INFECTIEUX	MALADIES EXTERNES	TOTAL
ERGOTHERAPIE (Nombre de séances)	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
REEDUCA- FONCTION (1) (Nombre de séances)	15	5	0	47	21	20	0	0	0	8456	8564

المصدر: معلومات محصلة من الدراسة التطبيقية

الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على واقع محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية خاصة في المؤسسات الصحية العمومية، وذلك بالتعرف على محاسبة التكاليف بصفة عامة ومحاسبة التكاليف الصحية بصفة خاصة، بالإضافة إلى طرق ووسائل مراقبة هذه التكاليف وتطبيقها في المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدية.

وفي إطار محاولة تحقيق أهداف البحث تم استخدام المنهج الوصفي في تقديم مختلف المفاهيم المرتبطة بمحاسبة التكاليف، ثم استخدام المنهج التحليلي في الدراسة التطبيقية التي تناولت عينة من المؤسسات الصحية العمومية في الجزائر وهي المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدية.

حيث خلصت هذه الدراسة إلى أن تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية هي طريقة معتمدة في المؤسسات الصحية الجزائرية إلا أنه لا يزال هناك اعتماد على الطرق التقليدية في حساب التكاليف الصحية.

الكلمات المفتاحية:

محاسبة التكاليف، التكلفة، الأقسام المتجانسة، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف" بالمدية.

Le résumé

Cette étude visait à identifier la réalité de la comptabilité des coûts dans les établissements de santé, en particulier dans les établissements de santé publique, en identifiant la comptabilité des coûts en général et en tenant compte des coûts de santé en particulier, en plus des moyens de contrôler ces coûts et de les appliquer dans l'établissement hospitalier public « Mohamed Boudiaf » à Médéa.

Dans le cadre de l'effort visant à atteindre les objectifs de la recherche, l'approche descriptive a été utilisée pour présenter divers concepts liés à la comptabilité des coûts, puis la méthode analytique a été utilisée dans l'étude appliquée qui traitait d'un échantillon d'établissements de santé publique en Algérie, à savoir l'établissement hospitalier public « Mohamed Boudiaf » à Médéa.

L'étude a révélé que l'application de la comptabilité des coûts dans les établissements de santé est une méthode adoptée dans les établissements de santé Algériens, mais il existe toujours une dépendance aux méthodes traditionnelles de calcul des coûts de santé.

Les mots clés :

Comptabilité des coûts, le coût, sections homogènes, comptabilité des coûts basée sur les activités, établissement hospitalier public « Mohamed Boudiaf » à Médéa.