

نموذج مقترح لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المخبر

- دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف -

مليكة طاهري، أستاذة مساعدة قسم أ بجامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف-الجزائر

الملخص

تتضمن الدراسة نموذج مقترح لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المخبر-دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف-، وهي مقسمة إلى محورين حيث عرّف المحور الأول الإطار النظري لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (التعريف، الفوائد، مؤشرات التطبيق ومراحل التصميم)، و تضمن المحور الثاني تطبيق مراحل تصميم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مخبر المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف الجزائر مع اقتراح نموذج لحساب تكلفة المريض في المخبر.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، المؤسسة العمومية الاستشفائية، المخبر.

Abstract

This study includes a proposed model for applying activity-based cost accounting in laboratory (OULED MOHAMMED hospital of CHLEF case study). It is divided into two parts, in the first the theoretical framework of activity-based costing (definition, benefits, indicators of application and design stages) is defined, the second part contains the application of activity-based costing (ABC) design stages at OULED MOHAMMED public hospital laboratory of CHLEF ALGERIA with proposing a model for calculating patient cost in the laboratory.

Key words: Activity based-costing, public hospital, laboratory.

مقدمة

ظهرت محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على يد كل من Robin cooper & Robert kaplan بعد تسليطهما الضوء على حدود نظم التكاليف التقليدية في تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات والخدمات المتنوعة.¹

طبقت محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مجال الخدمات الصحية في المؤسسات الاستشفائية العمومية والخاصة، حيث تم اختبار تطبيقها في عدة أقسام كالأشعة، التغذية، وتوصلت إلى التحديد الدقيق لتكلفة الخدمة الصحية، مما أثبت إمكانية تطبيق مدخل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مجال الخدمات الصحية.

ويعتبر تطبيق محاسبة التكاليف بطريقة الأقسام المتجانسة بالمؤسسات العمومية الاستشفائية الجزائرية من أهم العوامل المساعدة على تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، لذلك سنحاول في هذه الدراسة اقتراح نموذج لتطبيقها على المخبر بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف.

تهدف هذه الدراسة إلى تعريف محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، فوائدها، مؤشرات تطبيقها ومراحل تصميمها، إضافة إلى إبراز مراحل قياس التكلفة بمخبر المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف باستخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مع تصميم نموذج مقترح؛

ومن هنا تبرز إشكالية الدراسة في: ماهي مراحل تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مخبر المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف؟

وللإجابة على الإشكالية المطروحة ارتأينا تقسيم الدراسة إلى محورين:

- الإطار النظري لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؛
- تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على مخبر المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف.

المحور الأول: الإطار النظري لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

يتناول المحور الأول المفاهيم الأساسية لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، تعريفها وفوائدها، إضافة إلى المقارنة بينها وبين الأنظمة التقليدية، مؤشرات التطبيق ومراحل تصميمها.

1. المفاهيم الأساسية المرتبطة بمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

1.1.1 الأنشطة Activities

أ. تعريفها

الأنشطة هي الإجراءات الأساسية التي تقوم بها المؤسسة لتدعم بصفة مباشرة أو غير مباشرة إنتاج المنتج أو الخدمة، وهي تلك الأنشطة الرئيسية التي تمكن من تجميع التكاليف وتبعية الأداء، تشكل مجموعة هذه الأنشطة المسار.²

التحديد الدقيق للأنشطة هو من أساسيات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، يتم تحديد قائمة الأنشطة في مجموعات متجانسة للوصول إلى أوعية تكلفة متجانسة وهذا ما يقلل بدوره من عدد مسببات التكلفة المستخدمة في عمليات التحميل وبالتالي تسهيل عملية التطبيق، لاختصار عدد الأنشطة إلى مجموعات متجانسة يمكن استخدام المعيارين الآتيين:³

- معيار مستوى النشاط: لكي يكون نشاط ما صالح للدخول في مجموعة معينة يجب أن يكون يؤدي في نفس المستوى الذي تؤدي فيه باقي أنشطة المجموعة، هذا ما يساهم في ترابط الأنشطة منطقياً داخل المجموعة.
- معيار المسبب لتكلفة النشاط: لكي يكون نشاط ما صالح للدخول في مجموعة معينة يجب أن يستخدم نفس مسبب التكلفة المستخدم من قبل باقي أنشطة المؤسسة.

ب. تصنيفات الأنشطة: يسهل تصنيف الأنشطة تحقيق الأهداف الإدارية الرئيسية مثل التحسين المستمر، إدارة الجودة الشاملة وإدارة التكاليف البيئية.⁴ وتصنف حسب مايلي:

- تصنيف الأنشطة حسب غرض حساب التكاليف إلى أنشطة رئيسية وثانوية:⁵
- * الأنشطة الرئيسية: يتمثل النشاط الرئيسي في النشاط الذي يتم استهلاكه بواسطة غرض التكلفة النهائي مثل المنتج، الخدمة أو المستهلك؛
- * الأنشطة الثانوية: النشاط الثانوي هو الذي يتم استهلاكه من طرف أغراض التكلفة الوسيطة مثل الأنشطة الرئيسية أو المواد أو الأنشطة الثانوية الأخرى.

ولإيضاح الفرق بين هذين الصنفين، نجد في نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أن الأنشطة تستهلك الموارد وبالتالي في المرحلة الأولى تحمل تكلفة الموارد على الأنشطة، ويكشف النظام أيضاً على أن المنتجات تستهلك الأنشطة ولكن الأنشطة الرئيسية فقط، لذلك قبل تحميل تكاليف الأنشطة الرئيسية على المنتجات يجب تحميل أولاً تكاليف الأنشطة الثانوية المستهلكة من طرف الأنشطة الرئيسية على هذه الأخيرة.

- تصنيف الأنشطة حسب القيمة المضافة: يتيح تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إمكانية تحديد وتعريف جميع الأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج وتقديمه، إلا أن هذا التحديد لا يدل على أن جميع الأنشطة المؤداة داخل المؤسسة ذات أهمية أو ذات قيمة مضافة أو تؤدي بكفاءة، لذلك يمكن للمؤسسة تصنيف الأنشطة إلى:⁶

* أنشطة ذات قيمة مضافة values activities: هي الأنشطة الجوهرية التي تقوم بها المؤسسة لتحقيق الهدف الخاص بها وتنحصر في نوعين:

✓ أنشطة تقوم ببعض العمليات الانتاجية داخل المؤسسة: الانتاج، الفحص، مراقبة الجودة؛

✓ أنشطة تستمد قيمتها من تقديمها خدمات مباشرة للعملاء: أنشطة البيع والتسويق وخدمة العملاء.

أ. أنشطة لا تضيف قيمة non values activities: هي الأنشطة التي تعتبرها المؤسسة غير مؤثرة.

ويتيح هذا التبويب للأنشطة فرصة كبيرة لإدارة المؤسسة لدراسة تكاليف الأنشطة بالعمق والتحليل اللازم ومحاولة إلغاء الأنشطة المرتفعة التكاليف والتي لا تحقق قيمة مضافة، إضافة إلى إمكانية تحسين أساليب أداء الأنشطة ذات القيمة المضافة الضعيفة.

- تصنيف الأنشطة حسب مستوى النشاط: تصنف الأنشطة حسب مستوى النشاط إلى أربع أصناف مختلفة والمتمثلة في:⁷

ب. الأنشطة على مستوى الوحدة **unit level activities** : يتم تنفيذ هذه الأنشطة في كل مرة لإنتاج وحدة من المنتج أو الخدمة، تشتمل التكاليف في هذا الصنف على الأجور المباشرة، المواد المباشرة والتكاليف غير المباشرة بالتناسب مع الوقت اللازم لتجهيز الألة (مثل الصيانة).

ت. الأنشطة على مستوى الدفعة (أو الطليبة) **batch level activities**: هي الأنشطة المؤداة طوال الوقت لإنتاج مجموعة من السلع. تتغير تكلفة الأنشطة على مستوى الدفعة حسب التغير في عدد الدفعات الانتاجية، إلا أنها تكون ثابتة في ما يخص علاقتها بعدد الوحدات داخل نفس الدفعة. تعالج أنظمة التكاليف التقليدية نفقات الأنشطة على مستوى الدفعة كتكاليف ثابتة، في حين تفترض أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة أن تكاليف الأنشطة على مستوى الدفعة تتغير مع عدد الدفعات المعالجة.

ث. أنشطة دعم المنتج **product-sustaining activities** أو أنشطة دعم الخدمة **service-sustaining activities**: هي الأنشطة المؤداة للتمكن من إنتاج وبيع المنتجات (أو الخدمات)، ومن أمثلتها أنشطة المحافظة على المنتج وتحديث مواصفاته وتقديم الدعم الفني للمنتجات والخدمات الفردية. ترتفع تكاليف هذه الأنشطة حسب الارتفاع في تكلفة المنتج أو الخدمة.

ج. أنشطة دعم المؤسسة **facility-sustaining activities** أو أنشطة دعم الأعمال **facility business-sustaining**: هي تلك الأنشطة المؤداة بهدف دعم عمليات التصنيع عامة وتشمل الموظفين الإداريين، إدارة المصنع، تحمل هذه الأنشطة لدعم المؤسسة ككل بجميع منتجاتها.

2.1. أغراض التكلفة (تسمى أيضا وحدة حساب التكلفة) **cost objects**

يعتبر تحديد غرض التكلفة هو أول خطوة لتحديد تكلفة المنتج (الخدمة)، وهو وحدة يتم تجميع التكاليف عليها، كما يعرف بأنه النشاط الذي ترغب المؤسسة في قياس تكلفته.⁸ يتضح من التعريف السابق أن غرض التكلفة يمكن أن يكون نهائيا أو متوسطا:⁹

أ. غرض التكلفة النهائي **End cost object** : هو المنتج النهائي الذي من أجله يتم انفاق التكاليف، ومن أبرز خصائصه أنه أصل ملموس أو غير ملموس يقوم المالك (صاحب المؤسسة) بتحويله خارج المؤسسة، بعد أن تحمل فيه التكاليف يتم مقابلتها عادة بإيرادات.

ب. غرض التكلفة المتوسط **Interim cost object**: هو نشاط يتم داخل المؤسسة ويستنفذ تكاليف بهدف تحقيق منفعة داخل نطاق المؤسسة ذاتها كما هو الحال في نشاط إدارة شؤون العاملين.

3.1. أوعية التكلفة أو مركز النشاط **Cost pool or activity center**

وتسمى مجموعات التكلفة، على أنها أقل مستوى من التفصيل، يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف. يمكن أن يتعلق هذا المستوى بنشاط واحد أو مجموعة متجانسة من الأنشطة، وفي الحالة الأخيرة يمكن القول أن وعاء التكلفة المتجانس هو محصلة تجميع التكاليف الإضافية بكل مجموعة من الأنشطة المتجانسة.¹⁰ مما يساعد في خلق مراكز تكلفة متجانسة، وهذا بدوره يسهل عمليات تخصيص التكاليف على أغراض التكلفة النهائية باستخدام مسببات التكلفة المختارة، إلا أن مسألة تجميع عناصر التكاليف في أوعية تكلفة متجانسة يثير مشكلة هامة هي العدد الأمثل من الأوعية التي يتعين تكوينها بحيث لا تكون قليلة إلى درجة التبسيط المخمل بعملية إنتاج أرقام التكلفة بصورة سليمة، وكذلك لا تكون مبالغ فيها لدرجة إخلالها بمبدأ التكلفة والعائد، والحل هو أنه يتم تكوين العدد المناسب من أوعية التكلفة المتجانسة الذي يقع بين طرفي النقيضين السابقين بشرط تماثل العلاقة السببية التي تربط بين عناصر التكاليف التي تشمل عليها وبين أغراض التكلفة النهائية المراد تحميل التكلفة عليها.¹¹

4.1. مسببات التكلفة (موجهات التكلفة) **Cost drivers**

هي العوامل التي تخلق أو تؤثر على التكلفة، وهي التي تعكس استهلاك الأنشطة من طرف المنتجات أو الخدمات.¹² تستخدم مسببات التكلفة في قياس التكاليف وتحميلها بشكل أفضل على الأنشطة أو أغراض التكلفة النهائية.¹³ وفي التطبيق العملي توفر مسببات التكلفة جزءا من المعادلة اللازمة لتحويل كمية التكاليف المنفقة أو الواجب انفاقها، ولتحقق ذلك يجب اختيار مسببات التكلفة بحيث تنطوي على علاقة سببية بين عناصر التكاليف المراد تخصيصها وبين الأسس المتبعة في عملية التخصيص.

إضافة إلى ذلك، ينبغي الاستناد على المعايير التالية لاختيار مسببات التكلفة:¹⁴

- أ. يجب أن تعكس مسببات التكلفة بدقة تكلفة الأنشطة التي تقيسها؛
- ب. يجب أن تكون تكلفة القياس (لمسببات التكلفة) المرتبطة بالدقة المرغوبة منخفضة، كما ينبغي أن تكون مسببات التكلفة هي البيانات المتبعة حاليا باستخدام الأنظمة القائمة؛
- ت. يجب أن تشجع مسببات التكلفة السلوك الإداري المرغوب.

في بعض الأحيان يصعب تحديد مسببات التكلفة بالنسبة لبعض الأنشطة نتيجة عدم وجود أسباب جوهرية كافية تبرر الوصول لمسببات تكلفة مناسبة، ففي هذه الحالة تستخدم مقاييس عملية بديلة في تخصيص التكاليف

تسمى "مسببات التكلفة البديلة Surrogate cost driver وهي تلك المعاملات التي تقيس درجة الاستفادة من الأنشطة بصورة غير مباشرة. وتنقسم مسببات التكلفة إلى قسمين:¹⁵

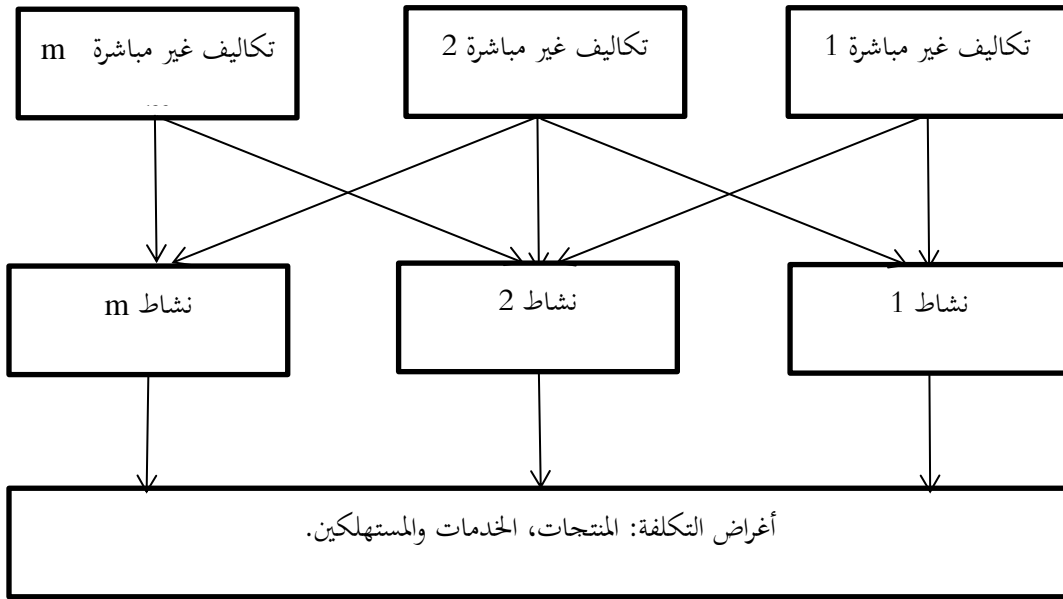
أ. مسببات المرحلة الأولى من التخصيص (مسببات التكاليف): وهي المسببات التي تستعمل في تخصيص وتجميع التكاليف بين الأنشطة المستهلكة لها.

ب. مسببات المرحلة الثانية من التخصيص (مسببات النشاط): وهي المسببات التي تستعمل في تحميل تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة.

2. تعريف محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة Activity based costing

عرفه Robin cooper & Robert kaplan أنه ذلك النظام الذي يمكن من تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة ثم على منتجات، الخدمات والمستهلكين.¹⁶ والشكل الموالي يلخص هذا التعريف:

شكل رقم (01): تخصيص التكاليف غير المباشرة حسب Robin cooper & Robert kaplan



المصدر: Robert S. Kaplan, and Robin Cooper. **Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance.** Harvard Business Press, 1998, USA, p:3.

تكلفة أساسية، بعد تحديد الأنشطة يتم حساب تكاليفها ثم تخصص تكاليف هذه الأنشطة على أغراض التكلفة كالمنتجات، الخدمات والمستهلكين، وذلك على أساس مزيج الأنشطة اللازمة لإنتاج المنتجات والخدمات.¹⁷

وعرفه Colin Drury على أنه نظام لتخصيص التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة.¹⁸

نستنتج من التعاريف السابقة أن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هي نظام لتخصيص التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة (المنتجات، الخدمات والمستهلكين) مروراً بمرحلتين، في المرحلة الأولى يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة وفي المرحلة الثانية تخصص تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة.

3. فوائد تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

يمكن تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من تحقيق الفوائد التالية:¹⁹

- أ. توفر معلومات دقيقة عن التكاليف، مما يساعد المديرين على اتخاذ قرارات حول تخفيض التكاليف، تحسين العمليات، رفع مستوى الجودة والتسعير السليم للمنتجات والخدمات؛
- ب. محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة طريقة جيدة لتقييم الأداء، جمع الموارد وزيادة كفاءة أنشطة المؤسسة؛
- ت. تساعد في إعداد الميزانية، تخصيص الموارد لمختلف أقسام المؤسسة والانتباه إلى معلومات التكاليف لتقييم الأداء واتخاذ القرارات؛
- ث. تقدم معلومات صحيحة خاصة بالتكلفة النهائية، أسعار المنتجات كما تؤدي على إرضاء العملاء وزيادة ربحية المؤسسات؛
- ج. تساعد على تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات؛
- ح. تركز محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على الأنشطة التي تضيف قيمة؛
- خ. تساعد محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على معرفة الطريقة التي يؤثر فيها المستهلك مباشرة على هيكل تكاليف الأعمال، كما يساعد على تحليل ربحية العملاء؛
- د. تضمن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أفضل سلوك للتكاليف؛
- ذ. تفيد في تحليل القدرات حيث تمكن من قياس تكاليف الموارد المستخدمة وليس الموارد المعروضة والفرق بينهما يشكل الطاقة الفائضة؛²⁰
- ر. تقلل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من عدم التأكد وتوفر قاعدة أساسية قوية للقرارات الاستراتيجية، لذلك فإن نجاح محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لا يعتمد فقط على تحليل النتائج ولكن على توفير التشخيص الصحيح لحالة المؤسسة.²¹

4. المقارنة بين نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والنظم التقليدية للتكاليف

يستخدم كلا النظامين مرحلتين للتخصيص، حيث:²²

في المرحلة الأولى يخصص النظام التقليدي التكاليف على أقسام الإنتاج والخدمات حيث يتم عادة تخصيص تكاليف أقسام الخدمات على أقسام الإنتاج، بينما يخصص نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة التكاليف لكل نشاط أساسي (بدلاً من الأقسام)؛

ينشئ نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مراكز تكلفة النشاط التي تسمى مجتمعات التكلفة، بينما تجمع التكاليف حسب النظم التقليدية في الأقسام التي توضع كمراكز تكلفة، تتكون الأنشطة من مجموعة المهام المختلفة كالأحداث ووحدات العمل التي تسبب استهلاك الموارد، وتمثل الأنشطة في الأفعال المرتبطة بالأهداف، ويتكون نموذج الأنشطة المساعدة من: تخطيط الإنتاج، تحويل المواد، شراء المواد، فحص المنتجات، تسجيل عمليات المورد؛

تتطابق أحياناً مراكز تكلفة النشاط مع مراكز التكلفة المستخدمة في النظم التقليدية، إضافة إلى أن الأنشطة المساعدة تتطابق أحياناً مع مراكز التكلفة للنظم التقليدية، وبصفة عامة يعتمد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على عدد كبير من مراكز التكلفة مقارنة مع النظم التقليدية.

وفي المرحلة الثانية، تخصص التكاليف من مراكز التكلفة (مجتمعات التكلفة) على المنتجات، حيث أن النظم التقليدية تخصص التكاليف على المنتجات باستخدام عدد قليل من قواعد تخصيص المرحلة الثانية التي تتغير مباشرة مع حجم الإنتاج (مثل اليد العاملة المباشرة وساعة عمل الآلة)، أما نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة فيستخدم مصطلح مسببات التكلفة (على غرار استخدام مصطلح قواعد التخصيص). وعليه الخصائص الرئيسية المميزة لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تتركز في مرحلتى التخصيص والمتمثلة في أنه يعتمد على:²³

أ. عدد كبير من مراكز التكلفة؛

ب. عدد كبير وأنواع مختلفة لمسببات التكلفة.

يمكن استخدام عدد كبير من مسببات التكلفة لتخصيص تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من القياس بدقة أكبر للمواد المستهلكة بواسطة أغراض التكلفة، أما النظم التقليدية فتقيس بدقة أقل لأنها تستخدم مسببات التكلفة دون علاقة السبب والتأثير.

5. مؤشرات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة

يمكن لبعض المؤشرات العامة تنبيه المسيرين للحاجة لإعادة النظر في أهمية معلومات التكلفة التي يوفرها نظامهم، وتشمل العوامل الواجب مراعاتها:

أ. عدد وتنوع المنتجات أو الخدمات المنتجة؛

ب. مدى استخدام العمليات المشتركة؛

ت. فعالية أساليب تخصيص التكلفة الحالية؛

ث. معدل نمو تكاليف الفترة.

إضافة إلى ذلك، إذا كان نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مطبق فإن المعلومات الجديدة سوف تغير القرارات الإدارية، يمكن للظروف التالية أن تشير إلى الحاجة إلى النظر في استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:²⁴

أ. التنوع الكبير في المنتج

يرتبط التنوع في المنتجات عموماً بالحاجة إلى النظر في تطبيق نظام محاسبة تكاليف على أساس الأنشطة، سواء كان تنوع المنتجات لنفس خط الإنتاج أو تنوعها للعديد من مجموعات المنتج (كما أنه ينتج عن إضافة منتجات ارتفاع في التكاليف غير المباشرة).

لا توفر معظم نظم التكاليف التقليدية معلومات كعدد الأجزاء المختلفة المستخدمة في المنتج، لذلك لا يمكن للإدارة تعريف المنتجات المصنعة بمكونات منخفضة الحجم. نظم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مرنة ويمكنها جمع مثل هذه التفاصيل حيث أن الأشخاص المشاركين في إعادة هندسة الجهود يسعون للحصول على معلومات حول العلاقات بين الأنشطة ومسببات التكلفة. مع هذه البيانات يمكن أن تركز إعادة هندسة الجهود على كل من الأسباب الرئيسية لتعقيد العملية والتي تؤدي إلى مستويات أعلى من النفايات.

ب. ارتفاع تعقد المنتج والعملية

ينبغي على المؤسسات ذات المنتجات والعمليات المعقدة (تكون العملية معقدة عندما تسبب صعوبات للأشخاص المنفذين لها أو تستخدم الأدوات) إيجاد طرق للتقليل من هذا التعقيد، يمكن للإدارة إعادة النظر في تصميم منتجات وعمليات المؤسسة لتوحيدها وتخفيض عدد المكونات والأدوات وعمليات الإنتاج المختلفة. يمكن لتعقيد المنتجات أن يتطور مع مرور الزمن، أو يمكن أن يكون موجود بسبب نقص التخطيط في مجال تطوير المنتجات، و يشير تعقيد العملية إلى وفرة الأنشطة غير المضافة للقيمة التي تسبب تأخر الوقت وارتفاع التكاليف.

ت. نقص التشابه في التكاليف غير المباشرة

تنشئ منتجات وخدمات معينة تكاليف أكبر بكثير من منتجات وخدمات أخرى. رغم أن بعض هذه التكاليف الإضافية سببها تنوع المنتجات والعمليات أو تعقيدها فإن الأخرى مرتبطة بخدمات الدعم، على سبيل المثال تتطلب بعض المنتجات مستويات عالية من الإعلانات وتستخدم بعضها قنوات توزيع مكلفة والبعض الأخر يتطلب استخدام آلات ذات تكنولوجيا عالية. ستوزع التكاليف العامة المرتبطة بمنتجات محددة على كامل المنتجات، وهذا فقط إذا تم استخدام واحد أو اثنين من مجموعات التكاليف غير المباشرة، مما ينتج عنه ارتفاع تكاليف المنتجات غير المسؤولة عن ارتفاع التكاليف غير المباشرة.

ث. اللاعقلانية لتخصيص التكلفة الحالية

غالباً ما تعترف المؤسسات التي شهدت تغير في المنتجات أو العمليات بأن نظم تكلفتها الحالية لم تعد توفر تقدير معقول لتكلفة المنتج أو الخدمة، على سبيل المثال بعد أتمتة الإنتاج، شهدت العديد من المؤسسات

تخفيضات كبيرة في تكلفة العمالة مع زيادة مماثلة أو أكبر في التكاليف غير المباشرة، كما ينتج عن الاستخدام المستمر للأجور المباشرة كأساس لتخصيص التكاليف العامة معدلات تطبيق مرتفعة عادية، في مثل هذه الحالات تميل المنتجات المصنعة باستخدام التجهيزات الآلية إلى أن تكون محملة بمبلغ غير كاف من النفقات العامة، في حين تميل المنتجات المصنعة باستخدام نسبة عالية من العمالة المباشرة إلى أن تكون مكلفة أكثر. تعترف طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أن بعض تكاليف الفترة ترتبط بشكل واضح وعقلاني مع منتجات محددة، على هذا النحو تتبع وتخصص هذه الطريقة التكاليف على المنتجات.

ج. التغييرات في بيئة الأعمال التجارية

يمكن للتغيير في البيئة التنافسية للمؤسسة أن يشير للحاجة إلى معلومات تكاليف أفضل وضرورة توفر التقدير الأفضل للإدارة لتكلفة المنتج أو الخدمة لتتمكن من الحصول أو الحفاظ على هوامش ربح معقولة، كما يمكن أيضا للتغييرات في استراتيجية الإدارة الإشارة للحاجة لنظام تكلفة جديد.

6. تصميم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

يفترض نظام التكاليف على أساس الأنشطة أن الأنشطة تتسبب في التكاليف، وتنشئ المنتجات الطلبات على الأنشطة، تخصص التكاليف على المنتجات على أساس الطلب على كل نشاط. يعترف نظام التكاليف على أساس الأنشطة أنه يجب على المؤسسات فهم العوامل المسببة لكل نشاط أساسي، تكلفة الأنشطة وكيفية ارتباط الأنشطة بالمنتجات.²⁵

يصمم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مرورا بأربع خطوات هي:²⁶
أ. الخطوة الأولى: تحديد الأنشطة؛

ب. الخطوة الثانية: تخصيص التكاليف على مجتمعات التكلفة (مراكز التكلفة) لكل نشاط؛

ت. الخطوة الثالثة: تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط؛

ث. الخطوة الرابعة: تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات حسب طلبها على الأنشطة.

تتعلق الخطوات الأولتين بالمرحلة الأولى، والأخيرتين بالمرحلة الثانية. ويتم تفصيل هذه الخطوات في ما يلي:
أ. تحديد الأنشطة

تُكون الأنشطة من مجموعة وحدات العمل أو المهام وتُوصف بالأفعال المرتبطة بالمهام. ينبغي أن تكون الأنشطة المختارة في مستوى معقول من التجميع مركزة على معيار التكاليف مقابل الفوائد. على سبيل المثال بدلا من تصنيف مشتريات المواد كنشاط، يمكن تصنيف المهام المكونة لكل منها كأنشطة منفصلة، ولكن سيشمل هذا المستوى من التقسيم على جمع كمية هائلة من البيانات ومن المحتمل أن تكون مكلفة جدا لأغراض تكلفة المنتج وكخيار بديل قد يكون نشاط الشراء مدمج مع استلام المواد، من المحتمل أن يمثل هذا مستوى عال من التجميع لأنه من غير المحتمل أن يضمن مسبب التكلفة الوحيد عامل مقبول لتكلفة النشاط. على سبيل

المثال، اختيار عدد أوامر الشراء كمسبب تكلفة يمكن أن يوفر شرح جيد لتكاليف الشراء، ولكن يمكن أن تكون غير ملائمة تماما لشرح التكاليف المرتبطة بالاستلام والإصدار. لذلك بدلا من التعامل مع مشتريات المواد كنشاط وحيد، يمكن أن يكون من الأفضل تقسيمها إلى ثلاث أنشطة منفصلة وتسمى: شراء، استلام وإصدار الأنشطة.

تقترح الدراسات الحديثة أنه بين 20 و30 مركز نشاط تميل إلى أن تكون القاعدة. يجب أن يكون الاختيار النهائي للأنشطة مسألة حكم إلا أنه من المحتمل أن تتأثر بعوامل كالتكلفة الكلية لمراكز الأنشطة (يجب أن تكون ذات أهمية لتبرير معالجة مستقلة). يكون تقسيم الأنشطة ضروري إذا كان من غير الممكن لمسبب التكلفة الوحيد توفير معامل تكلفة مرض لكل نشاط. يمكن للأنشطة ذات نفس معدل الاستهلاك استعمال نفس مسبب التكلفة لتخصيص التكاليف على المنتجات وبالتالي يمكن أن تكون كل الأنشطة التي لها نفس مسبب التكلفة مدجة لتشكيل مركز تكلفة نشاط وحيد.

ب. تخصيص التكاليف على مراكز تكلفة النشاط

بعدما عُرفت الأنشطة يجب أن تخصص التكاليف المستهلكة خلال فترة محددة على كل نشاط، لغرض تحديد كم تنفق المؤسسة على كل من أنشطتها. ستكون العديد من التكاليف موجهة مباشرة إلى مراكز نشاط محددة ولكن يمكن أن تكون بعض التكاليف (العمل، التدفئة والإنارة) غير مباشرة ومشاركة متقاسمة بين عدة أنشطة. ينبغي أن تخصص هذه التكاليف على الأنشطة على أساس السبب - الأثر لمسببات التكلفة، أو إجراء مقابلات مع الموظفين الذين يمكنهم توفير تقدير عقلاي للموارد المستهلكة من طرف الأنشطة المختلفة. كما ينبغي عدم استخدام التخصيصات التعسفية حيث كلما ارتفع مقدار التكاليف المتبعة لمراكز النشاط بمخصصات التكاليف في هذه المرحلة ستكون المعلومات المنشأة بواسطة نظم التكاليف على أساس النشاط أكثر عشوائية وأقل موثوقية. يسمى سبب - أثر مسببات التكلفة المستخدمة في هذه المرحلة لتخصيص الموارد المشتركة على الأنشطة بمسببات تكلفة الموارد.

ت. تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط

تخصص تكاليف مراكز تكلفة الأنشطة على المنتجات باستخدام مسببات تكلفة النشاط، التي يتم اختيارها بالأخذ بعين الاعتبار العوامل التالية:

- أولا يجب أن تضمن تفسير جيد للتكاليف في كل مجمع تكلفة نشاط؛
- ينبغي أن يكون مسبب التكلفة سهل القياس؛
- ينبغي أن تكون البيانات من السهل نسبيا الحصول عليها ويمكن التعرف عليها مع المنتجات، لذلك ينبغي اتخاذ تكاليف القياس بعين الاعتبار.

تتكون مسببات تكلفة النشاط من مسببات المعاملة والمدة، من أمثلة مسببات المعاملة: عدد أوامر الشراء المعدة، عدد طلبات العملاء المعالجة، عدد عمليات التفتيش المنجزة وعدد الإنجازات، تُحسب جميعها عدد مرات

تأدية نشاط ما. مسببات المعاملة هي نوع مسبب التكلفة الأقل كلفة، ولكن يحتمل أن تكون الأقل دقة لافتراضها ثبات التكاليف المطلوبة لتنفيذ النشاط، وإذا لم يكن الاختلاف كبير في مقدار التكاليف المطلوبة من طرف أغراض التكلفة، ستوفر مسببات المعاملة قياس دقيق لتكاليف النشاط المستهلكة. إذا لم يتوفر هذا الشرط، ينبغي استخدام مسببات تكلفة المدة المتمثلة في مقدار الوقت المطلوب لإعداد النشاط كساعات الإعداد وساعات التفيتش، إذا تطلب أحد المنتجات وقت إعداد قصير وآخر فترة طويلة وتم استعمال ساعات الإعداد كمسبب تكلفة فإن قياس تكلفة النشاط المستهلك سيكون أكثر دقة.

ث. تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات

تتضمن هذه الخطوة تطبيق معدلات مسبب التكلفة على المنتجات، يدل هذا على أنه يجب أن يكون مسبب التكلفة قابل للقياس بطريقة تمكنه من أن يكون معرف مع المنتجات. ومن أهم العوامل الواجب أخذها بعين الاعتبار خلال مرحلة اختيار مسببات التكلفة هي سهولة وتكلفة الحصول على بيانات حول مسبب التكلفة المستهلك من طرف المنتجات.

المحور الثاني: تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على مخبر المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف (الجانب التطبيقي)

نحاول في هذا المحور تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على مخبر المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف واقترح نموذج لحساب تكلفة المريض.

1. محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف

المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف هي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري، تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، تتكون من هياكل للتشخيص والعلاج والاستشفاء. تتمثل مهامها في التكفل بصفة كاملة ومتسلسلة بالاحتياجات الصحية للسكان، وفي هذا الإطار تتولى المهام التالية:²⁷

أ. ضمان تنظيم وبرنامج توزيع العلاج الشفائي والتشخيص وإعادة التأهيل الطبي والاستشفاء؛

ب. تطبيق البرامج الوطنية للصحة؛

ت. ضمان حفظ الصحة والنقاوة ومكافحة الأضرار والآفات الاجتماعية؛

ث. ضمان تحسين مستوى مستخدمي المصالح الصحية وتحديد معارفهم؛

ج. تستخدم كميدان للتكوين الطبي والشبه طبي والتكوين في التسيير الاستشفائي على أساس اتفاقيات تبرم مع

مؤسسات التكوين.

كانت التعليمات الوزارية رقم 15 أول نص قانوني يفرض حساب التكاليف بطريقة الأقسام المتجانسة، أرفقت التعليمات بدليل منهجي منظم في ثلاث أنواع من الجداول:²⁸

أ. جداول A: وتتعلق بالأعباء الشهرية، الفصلية والسنوية؛

ب. جداول B: تتعلق بالأنشطة الشهرية، الفصلية والسنوية؛

ت. جداول C: تتعلق بالتوزيع وذلك فصليا و سنويا.

2. تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على مخبر المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف

يتم تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة المريض في المخبر بالمراحل التالية:

1.2. تحديد الأنشطة

انطلاقاً من مهام المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف، إضافة إلى إجراء المقابلة مع نواب المدير (مدير المالية والوسائل، مدير المصالح الصحية ومستخدميه ومدير الموارد البشرية) لتتبع مسار المريض من دخوله المؤسسة إلى خروجه منها لغرض تحديد الأنشطة الأساسية التي يمكن أن تقاس فيها تكلفة المريض، تم تحديد الأنشطة الأساسية التي يعتبر المخبر عنصراً منها.

تتمثل أنشطة المخبر في: البيوكيمياء، تحليل الدم والأمصال، وستركز هذه الدراسة على اقتراح نموذج لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مخبر المؤسسة الاستشفائية أولاد محمد بالشلف.

2.2. تخصيص التكاليف على مراكز التكلفة لكل نشاط

في هذه المرحلة، تم تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة للمؤسسة دراسة حالة وموجهات التكلفة المعتمدة لتخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة الأساسية بما فيها المخبر، حيث حددت هذه الموجهات بالاعتماد على المقابلة مع نائبي المدير للمالية والوسائل والأنشطة الصحية.

وتتمثل عناصر تكاليف المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف في ما يلي:

أ. **الأجور المباشرة:** وهي أجور الأطباء العامين والأطباء المتخصصين، الممرضين، مساعدي أطباء الأسنان، عمال النظافة، تقنيي أجهزة الأشعة... بمعنى تلك المصروفة في الأنشطة الأساسية.

وتتمثل الأجور المباشرة للمخبر في الأجور، المنح... الممنوحة للممرضين المستخدمين فيه.

ب. **المواد المباشرة:** وهي عبارة عن المواد المصروفة في بعض مراكز الأنشطة الأساسية، والمتمثلة في مواد المخبر، الأشعة والأدوية.

وتتمثل المواد المباشرة للمخبر في اللوازم المستهلكة والمواد الخاصة بالمخبر.

ت. **التكاليف غير المباشرة:** وتتمثل في:

- **الأجور غير المباشرة:** وهي كل الأجور المصروفة على مستخدمي مراكز الخدمات الإدارية والعامية (الأنشطة غير الأساسية)، مثل الإداريين، المحاسبين، المكلفين بتسيير المرضى، الطباخين، العاملين في المغسلة، عمال الصيانة... الخ؛
- **المواد غير المباشرة:** وهي كل المواد المصروفة ما عدا المواد المباشرة والمساعدة في عمل المستشفى لأداء الخدمة مثل المواد الصيدلانية المستهلكة في الأنشطة غير الأساسية، المواد الغذائية، اللوازم المختلفة كاللوازم المكتبية، مواد النظافة الخاصة بالإدارة العامة... الخ؛
- **المصاريف المختلفة:** وتمثل في مصاريف الكهرباء، الماء، الغاز، أعمال الصيانة والإصلاح، الهاتف... الخ. وتلخص التكاليف غير المباشرة في المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف وموجهات الكلفة لتخصيصها على الأنشطة في الجداول التالية:
- **الأجور غير المباشرة:** يعرض الجدول الموالي الأجور غير المباشرة وموجهات تكلفتها.

جدول رقم (01): الأجور غير المباشرة وموجهات تكلفتها في المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف

البيان	موجه التكلفة
أجور المدير وأمينه ورواتب مستخدمي مديرية الموارد البشرية (إداريين وتقنيين)	عدد المستخدمين
أجور مستخدمي مديرية المالية والوسائل (إداريين، تقنيين، المقتصد وعمال مهنيين)	عدد المستخدمين
أجور مستخدمي مديرية الأنشطة الصحية (إداريين، تقنيين، ممرضي الصحة العمومية)	عدد المستخدمين
أجور مستخدمي مكتب قبول المرضى (إداريين، تقنيين، أطباء عامين، ممرضي الصحة العمومية)	عدد المرضى المقبولين
أجور مستخدمي مديرية الصيانة (إداريين، تقنيين، ممرضي الصحة العمومية)	عدد المستخدمين
أجور مستخدمي الصيدلية (صيدلانيين، تقنيين، ممرضي الصحة العمومية، ممرضين حاصلين على شهادة دولة، ممرضين مؤهلين)	عدد المستخدمين
أجور مستخدمي قاعات العمليات (ممرضي الصحة العمومية، ممرضين حاصلين على شهادة دولة، ممرضين مؤهلين، ممرضين مساعدين في التمريض)	عدد الساعات المستغرقة في الجراحات
أجور مستخدمي الوقاية (ممرضي الصحة العمومية العاملين)	عدد المستخدمين
أجور مستخدمي مكتب المراقبة العامة (ممرضي الصحة العمومية، ممرضين حاصلين على شهادة دولة)	عدد المستخدمين
أجور الأطباء النفسانيين	عدد المرضى

المصدر: من إعداد الباحثة.

- نفقات التغذية: يعرض الجدول الموالي عناصر نفقات التغذية وموجهات تكلفتها.

جدول رقم(02): نفقات التغذية وموجهات تكلفتها في المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف

البيان	موجه التكلفة
نفقات التغذية للمدراء المناوبين	عدد الوجبات الغذائية للمستخدمين
نفقات التغذية للمستخدمين في قاعات العمليات	عدد الوجبات الغذائية للمرضى
نفقات التغذية للمستخدمين المناوبين في مكتب القبول	عدد الوجبات الغذائية للمرضى
نفقات التغذية للمستخدمين المناوبين في المراقبة العامة	عدد الوجبات الغذائية للمستخدمين
نفقات التغذية للمستخدمين المناوبين في الصيدلية	عدد الوجبات الغذائية للمرضى

المصدر: من إعداد الباحثة.

- نفقات المواد الصيدلانية: يلخص الجدول الموالي نفقات المواد الصيدلانية وموجهات تكلفتها.

جدول رقم(03): نفقات المواد الصيدلانية وموجهات تكلفتها في المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف

البيان	موجه التكلفة
تكلفة الأدوية، الأمصال، الضمادات، اللقاحات و اللوازم المستهلكة في قاعات العمليات	قيمة المواد
تكلفة الأدوية، الأمصال، الضمادات، اللقاحات و اللوازم المستهلكة في الوقاية	قيمة المواد
تكلفة الأدوية، الضمادات، اللقاحات و اللوازم المستهلكة في حافظة الجثث	عدد الوفيات

المصدر: من إعداد الباحثة.

- اللوازم المختلفة: تم تلخيص اللوازم المختلفة وموجهات تكلفتها في الجدول الموالي:

جدول رقم(04): تكلفة اللوازم المختلفة وموجهات تكلفتها في المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف

البيان	موجه التكلفة
لوازم مختلفة (لوازم مكتب، الملابس وأغطية الأسرة ومواد النظافة)	عدد المستخدمين
	عدد المرضى المقبولين
	عدد الساعات المستغرقة في الجراحات
	عدد المرضى المقبولين
	عدد المستخدمين والمرضى

المصدر: من إعداد الباحثة,

في الجدول أعلاه، تشمل الإدارة العامة المدير وأمينه والمدراء الفرعيين ومستخدميهم للمالية والوسائل، الموارد البشرية ومديرية الأنشطة الصحية (باستثناء مستخدمي مكتب القبول، قاعات العمليات، الصيدلية والوقاية الذين تم فصلهم عن مديرية الأنشطة الصحية لاختلاف مسبب التكلفة المستعمل).

- المصاريف المختلفة

جدول رقم (05): المصاريف المختلفة وموجهات تكلفتها في المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف

البيان	موجه التكلفة
التأمين على المسؤولية المدنية	عدد المستخدمين
التكوين شبه طبي للمستخدمين	عدد المرضى المقبولين
تربصات في الخارج للمستخدمين	عدد المرضى المقبولين
المؤتمرات والملتقيات	عدد المستخدمين (أطباء، إداريين وممرضين)
التكوين المستمر لمستخدمي الإدارة	عدد المستخدمين
الغاز الطبي	عدد المرضى المقبولين
صيانة هيكلية المستشفى	المساحة
الهاتف، الماء والانترنت	عدد المستخدمين
الوثائق المكتبية (الكتب، المجلات...)	عدد المستخدمين
صيانة المعدات والتجهيزات	عدد ساعات الصيانة
مصاريف الحضيرة	عدد المرضى المقبولين
تنقلات المستخدمين	عدد المرضى المقبولين
انخفاض قيمة المعدات والتجهيزات الطبية (في قاعات العمليات)	قيمة المعدات والتجهيزات الطبية
انخفاض قيمة المعدات والتجهيزات غير الطبية	قيمة المعدات والتجهيزات غير الطبية

المصدر: من إعداد الباحثة.

ويوضح الجدول الموالي التكاليف غير المباشرة التي تستفيد منها أنشطة المخبر والمحددة بإجراء مقابلات مع مستخدمي المؤسسة العمومية الاستشفائية دراسة حالة، حيث تم وضع علامة (x) مقابل التكلفة التي تستفيد منها أنشطة المخبر وعدم وجود هذه العلامة يدل على أن الأنشطة لا تتحمل عنصر التكلفة .

جدول رقم (06): التكاليف غير المباشرة التي تستهلكها أنشطة المخبر

المخبر	التكاليف غير المباشرة
×	أجور المدير وأمينه ورواتب مستخدمي مديرية الموارد البشرية (إداريين وتقنيين)
×	أجور مستخدمي مديرية المالية والوسائل (إداريين، تقنيين، المقتصد وعمال مهنيين)
×	أجور مستخدمي مديرية الأنشطة الصحية (إداريين، تقنيين، ممرضي الصحة العمومية)
	أجور مستخدمي مكتب قبول المرضى (إداريين، تقنيين، أطباء عامين، ممرضي الصحة العمومية)
×	أجور مستخدمي مديرية الصيانة (إداريين، تقنيين، ممرضي الصحة العمومية)
×	أجور مستخدمي الصيدلية (صيدلانيين، تقنيين، ممرضي الصحة العمومية، ممرضين حاصلين على شهادة دولة، ممرضين مؤهلين)
	أجور مستخدمي قاعات العمليات (ممرضي الصحة العمومية، ممرضين حاصلين على شهادة دولة، ممرضين مؤهلين، ممرضين مساعدين في التمريض)
×	أجور مستخدمي الوقاية (ممرضي الصحة العمومية)
×	أجور مستخدمي مكتب المراقبة العامة (ممرضي الصحة العمومية، ممرضين حاصلين على شهادة دولة)
	أجور للأطباء النفسانيين
×	نفقات التغذية للمدراء المناوبين
	نفقات التغذية للمستخدمين في قاعات العمليات
×	نفقات التغذية للمستخدمين المناوبين في مكتب القبول
×	نفقات التغذية للمستخدمين المناوبين في المراقبة العامة
×	نفقات التغذية للمستخدمين المناوبين في الصيدلية
	تكلفة الأدوية، الأمصال، الضمادات، اللقاحات و اللوازم المستهلكة في قاعات العمليات
×	تكلفة الأدوية، الأمصال، الضمادات، اللقاحات و اللوازم المستهلكة في الوقاية
	تكلفة الأدوية، الضمادات، اللقاحات و اللوازم المستهلكة في حافظة الجثث
×	لوازم مختلفة (لوازم مكتب، الملابس وأغطية الأسرة ومواد
×	الإدارة العامة
×	مكتب القبول
	قاعات العمليات
×	الصيدلية
×	الوقاية
	النظافة)

×	التأمين على المسؤولية المدنية للمستخدمين
×	التكوين شبه طبي للمستخدمين
	تربصات في الخارج للمستخدمين
	المؤتمرات والملتقيات
	التكوين المستمر لمستخدمي الإدارة
	الغاز الطبي
×	صيانة هيكلية المستشفى
×	الهاتف، الماء والانترنت
×	الوثائق المكتبية (الكتب، المجلات...)
×	صيانة المعدات والتجهيزات
×	مصاريف الحاضرة
	تنقلات المستخدمين
×	انخفاض قيمة المعدات والتجهيزات الطبية (في قاعات العمليات)
×	انخفاض قيمة المعدات والتجهيزات غير الطبية

المصدر: من إعداد الباحثة.

بعد تحديد التكاليف التي تستفيد منها أنشطة المخبر، ينبغي حساب حصة المخبر من كل تكلفة غير مباشرة حسب العلاقة التالية:

حصة نشاط المخبر من تكلفة معينة =

$$\frac{\text{عدد موجهات عنصر التكلفة لنشاط المخبر}}{\text{مجموع موجهات عنصر التكلفة لكل الأنشطة الأساسية}} \times \text{قيمة عنصر التكلفة}$$

فاحسب تكلفة صيانة المعدات والتجهيزات الواجب تخصيصها على نشاط المخبر تتبع العلاقة التالية:

تكلفة صيانة المعدات والتجهيزات لنشاط المخبر

$$= \frac{\text{عدد ساعات الصيانة في نشاط المخبر}}{\text{عدد ساعات الصيانة في كل الأنشطة الأساسية}} \times \text{التكلفة الاجمالية لصيانة المعدات والتجهيزات}$$

3.2. تحديد موجهات التكلفة لأنشطة المخبر

يلخص الجدول التالي موجّهات تكلفة أنشطة المخبر في المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد

بالشلف:

جدول رقم (07): موجّهات تكلفة أنشطة المخبر في المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف

مركز النشاط	الأنشطة	موجه تكلفة النشاط
المخبر	البيوكيمياء	عدد الاختبارات
	الدم	عدد الاختبارات
	الأمصال	عدد الاختبارات

المصدر: تم اعداد الجدول اعتمادا على المقابلة مع مستخدمى مديرية الأنشطة الصحية.

حيث: عدد الاختبارات = مجموع (المريض × عدد اختبارات المريض)

4.2. تخصيص تكلفة أنشطة المخبر على غرض التكلفة

بعد تحديد قيمة التكاليف غير المباشرة، يتم حساب التكاليف الكلية لأنشطة المخبر ثم تخصيصها على

غرض التكلفة المتمثل في المريض، وفي ما يلي الجدول الخاص بحساب تكلفة المريض في المخبر:

جدول رقم (08): تخصيص تكلفة أنشطة المخبر على غرض التكلفة

أنشطة المخبر	تكاليف النشاط				تكلفة المريض
	غير المباشرة	المواد المباشرة	الأجور المباشرة	التكاليف الكلية	
بيوكيمياء				عدد الاختبارات	
الدم				عدد الاختبارات	
الأمصال				عدد الاختبارات	

المصدر: من إعداد الباحثة.

يسمح الجدول أعلاه بحساب تكلفة المريض في المخبر حسب العلاقة التالية:

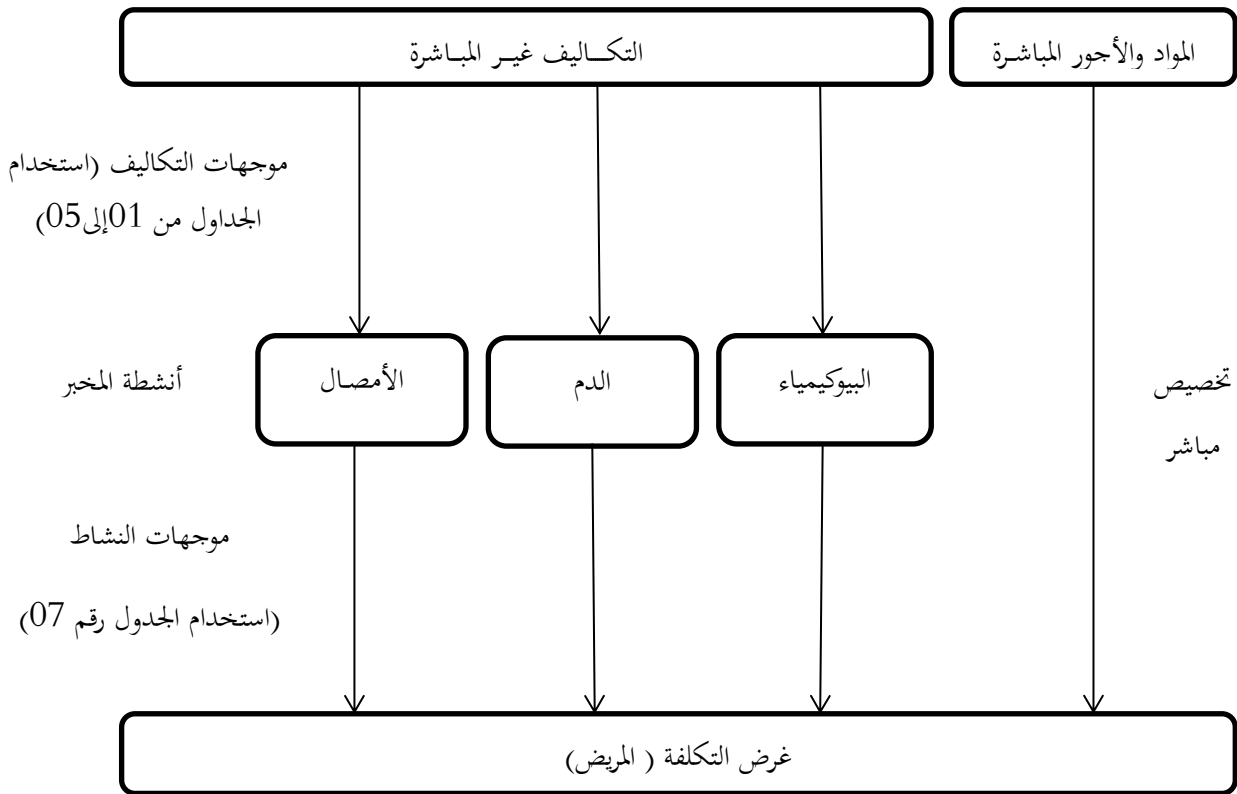
تكلفة المريض في النشاط = مجموع تكاليف النشاط / عدد اختبارات النشاط

وعليه فإن تكلفة المريض في المخبر تساوي مجموع تكاليفه في أنشطة المخبر (البيوكيمياء، الدم والأمصال) .

3. النموذج المقترح لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مخبر المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف

بناء على المراحل المتطرق لها سابقا لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة المريض في المخبر، تم اقتراح النموذج الآتي:

شكل رقم (02): نموذج تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مخبر المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف



المصدر: من إعداد الباحثة.

النتائج والتوصيات

محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هي أحد الأساليب الحديثة لقياس التكاليف في المؤسسات الاستشفائية، تناولت هذه الدراسة الإطار النظري لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، إضافة إلى محاولة اقتراح نموذج لتطبيقها في المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف، حيث تم التوصل إلى النتائج التالية:

- ترتبط محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بمجموعة من المفاهيم الأساسية والمتمثلة في: الأنشطة، أغراض التكلفة، مراكز النشاط ومسببات التكلفة؛
- تركز محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على استخدام موجهات التكلفة لتخصيص التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة النهائية، حيث تفترض أن الأنشطة تتسبب في التكاليف فتخصص هذه الأخيرة على الأنشطة على أساس موجهات التكلفة وأن أغراض التكلفة (المنتجات، الخدمات والمستهلكين) تستهلك الأنشطة فتخصص تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة باستخدام موجهات النشاط؛
- تطبق المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف طريقة الأقسام المتجانسة لحساب تكاليفها حسب ما هو محدد في الدليل المنهجي لحساب التكاليف الذي أصدرته وزارة الصحة سنة 2001، مما يساعد في تطبيق أسلوب حديث لتحسين دقة تكلفة الخدمة الصحية.
- تتوفر المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف على نظام معلومات جيد يساعد في استخدام موجهات التكلفة لتخصيص التكاليف غير المباشرة على غرض التكلفة النهائي "المريض"، إضافة إلى أنها تتوفر على إطارات أكفاء في مجال محاسبة التكاليف؛
- تختلف موجهات التكلفة لتخصيص التكاليف غير المباشرة على غرض التكلفة النهائي "المريض" اختلافا جوهريا بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف، مما يسمح بالقياس الدقيق لتكلفة المريض؛
- توصلت الباحثة إلى أن المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف تشتمل على العديد من الأنشطة الأساسية، والتي تم تحديدها بتتبع مسار المريض في المؤسسة إضافة إلى إجراء مقابلة مع مدير الأنشطة الصحية ومدير المالية والوسائل للمؤسسة دراسة حالة؛
- المخبر هو أحد الأنشطة الأساسية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف، تنقسم أنشطته إلى ثلاث مجموعات: البيوكيمياء، الدم والأمصال؛
- تقاس تكلفة المريض في المخبر باستخدام عدد الاختبارات كموجهات تكلفة النشاط لأنه يمكن للمريض الواحد أن يحتاج أكثر من اختبار؛
- وبناء على النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة، نقدم بعض التوصيات المساعدة على تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة العمومية الاستشفائية أولاد محمد بالشلف:

- تفعيل دور نظام محاسبة التكاليف المطبق في المؤسسة لتقديم بيانات تكاليف مهمة تساعد في تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كأسلوب حديث؛
- تشكيل لجنة (تُكوّن من مستخدمي المؤسسة) مكلفة بعملية تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؛
- تحسيس المستخدمين بمنافع تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لضمان الدعم الكافي وعدم وجود عوائق تؤثر على عملية التطبيق؛
- التحديد الدقيق للأنشطة داخل المستشفى من لحظة دخول المريض إلى غاية خروجه لتخصيص التكاليف على الأنشطة حسب احتياجاتها والتركيز على الأنشطة المضيفة للقيمة؛
- ضرورة تتبع طلب الأنشطة على التكاليف لتحديد موجهات التكلفة بدقة؛

قائمة المراجع

¹ Anand, Manoj, **A Review of Research on the Theory & Practice of Cost Management. South Asian Journal of Management**, Vol. 11, No. 1, pp. 59-95, January-March 2004. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=625063>, 10/11/2016, at: 11:20, p:4.

² Arvind Ballakur, **Managerial accounting strategy : activity based costing, technology management: the new international language**, Portland, OR, 1991,p: 3.

³ أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط **ABC** للاستخدامات الإدارية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006، ص: 72.

⁴ Don R. Hansen, Maryanne M. Mowen, **cost management accounting and contrôle**, 5 edition, Thomson south western, USA, 2006, p: 135.

⁵ **IBID**, p: 135.

⁶ هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، **دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000، ص: 322.

⁷ Colin Drury, **management and cost accounting**, 8 edition, cengage learning, USA, 2012, pp: 259-260.

⁸ هشام عمر الحديدي، فائق مال الله البلكي وصفاء ابراهيم محمود، **دور نظام الكلفة على أساس النشاط في تحديد كلفة الخدمات المصرفية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 24، 2010، ص: 09.

⁹ أحمد صلاح عطية، **مرجع سبق ذكره**، ص: 78.

¹⁰ صبيحة برزان فرهود، **أثر استخدام نظام ABC في تقويم كفاءة الأداء، هيئة التعليم التقني، مجلة التقني**، المجلد 18، الإصدار4، هيئة التعليم التقني، العراق، 2005، ص: 03.

¹¹ أحمد صلاح عطية، **مرجع سبق ذكره**، ص: 79.

¹² Udpa, Suneel, **Activity-based costing for hospitals**, Health care management review ,21.3,1996, p:2.

¹³ قاسم محمد عبد الله، **أهمية استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية**، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية ، جامعة المثنى ، المجلد 2، الإصدار 2 ، 2012، ص: 12.

¹⁴ Arvind Ballakur, **Op-Cit**, p: 3.

¹⁵ قاسم محمد عبد الله ونجم عبد عليوي الكرعوي، **التكامل بين نظام (JIT-ABC) في تخفيض التكاليف للشركات الصناعية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية ، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، الاصدار 39، 2014، ص ص: 15-16.

¹⁶ Robert S. Kaplan, and Robin Cooper, **Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance**. Harvard Business Press, 1998, USA, p:3.

¹⁷ Charles T Horngren, Srikant M. Datar and Madhav V. Rajan. **Cost accounting: A managerial emphasis**, 15 edition, Pearson Education USA, 2015, p: 158.

¹⁸ COLIN Drury, **Management accounting for business**. 2 edition, Cengage Learning EMEA, 2005,p :156.

¹⁹ Emami, Mostafa and Amini, Amrollah and Emami, Alireza, **Empirical Model for Costing Gas Using ABC** (Case Study Iran) (June 12, 2010). Available at

SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2083309> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2083309>, 11/01/2016, at: 12:05, pp :14-15.

²⁰ Carles Gríful-Miquela, **Activity-based costing methodology for third-party logistics companies**, International Advances in Economic Research, v 7, n1 , 2001, p: 4.

²¹ **IBID**, p: 4.

²² COLIN DRURY , **Management and Cost Accounting** , eighth Edition, Cengage Learning, CANADA ,2012,p:253.

²³ **IBID**,p:253.

²⁴ Michael R .Kinney and Cecily A. Raiborn, **Cost accounting: Foundations and evolutions**, Eighth Edition Cengage Learning, USA, 2012, pp: 128-131.

²⁵ COLIN DRURY , **Management and Cost Accounting** ,Third Edition, ELBS, Hong Kong, 1992,p: 275.

²⁶ COLIN DRURY , **Management and Cost Accounting** , Op-Cit, pp:257-259.

²⁷ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرخ في 02 جمادى الأولى من عام 1428 الموافق ل 19 ماي

2007 المتضمن انشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية، العدد 33، 2007/05/20، ص

ص:10- 11.

²⁸ Direction de la planification et de la normalisation, **guide méthodologique pour la mise en place du calcul des couts**, ministère de la santé et de la population, Algerie, septembre 2001, p : 1.