

دور نظام محاسبة التكاليف المبنى على أساس الأنشطة ABC في تخفيض تكاليف الخدمات الصحية

The role of activity-based cost accounting in reducing health service costs

الساسى هلال¹، دباش محمد²¹ جامعة تيسمسيلت، مخبر الأنظمة المالية والمصرفية والسياسات الاقتصادية الكلية في ظل التحولات العالمية، الجزائر، [saci.helal@cuniv-](mailto:saci.helal@cuniv-tissemsilt.dz)tissemsilt.dz² جامعة تيسمسيلت، مخبر الاقتصاد الحديث والتنمية المستدامة، الجزائر، dabechmohamed75@gmail.com

تاريخ النشر: 2022/09/15

تاريخ القبول: 2022/09/12

تاريخ الاستلام: 2022/04/12

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تخفيض تكلفة الخدمات الصحية من خلال تطبيق محاسبة التكاليف وفق النظام المبنى على أساس الأنشطة (ABC) بقسم مخبر التحاليل الطبية بالعيادة المتعددة الخدمات 19 مارس بالوادي.

وتم التوصل إلى:

- إمكانية تخفيض تكلفة الخدمات الصحية عند تطبيق نظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة بقسم مخبر التحليل الطبية؛
- إمكانية توفير معلومات أكثر دقة عن الخدمات الطبية، في ظل تطبيق نظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة (ABC)؛
- إثبات أن قيمة تكاليف الخدمات الصحية تتناسب عكسيا مع عدد الخدمات المقدمة، أي تنخفض التكلفة بزيادة عدد الزبائن (المرضى) وترتفع بانخفاض عدد الزبائن.

كلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف؛ خدمات صحية؛ أنشطة؛ مسببات التكلفة.

تصنيفات JEL: M41، M40، I13، D24.

Abstract:

This study aims to reduce the cost of health services through the application of cost accounting according to the activity-based system (ABC) in the Department of Medical Analysis Laboratory.

It was reached:

- The possibility of reducing the cost of health services when applying the costing system based on activities in the Department of Medical Analysis Laboratory;
- The possibility of providing more accurate information on medical services, in light of the application of the activity-based costing system (ABC);
- The value of the costs of health services is inversely proportional to the number of services provided, that is, the cost decreases with the increase in the number of clients (patients) and rises with the decrease in the number of clients.

Keywords: Cost accounting; Health services; resources; activities; Cost drivers.

Jel Classification Codes: M41، M40، I13، D24.

1. مقدمة :

تعتبر الخدمات الصحية من الأوجه الأساسية التي تثقل كاهل الاقتصاد الوطني، حيث تكمن أهمية الانفاق على هذا القطاع في المحافظة على صحة المواطن والسهر على تقديم الخدمات الطبية اللازمة له في أحسن الظروف، الشيء الذي جعل الدولة تنفق الكثير من أجل النهوض بهذا القطاع الحساس ومواكبة الخدمات المقدمة فيهللدول المتقدمة.

ومع التحولات السريعة وهيمنة التكنولوجيا والارتفاع الباهظ للوسائل المتطورة، صار لزاما على المؤسسات الاستشفائية الخاصة منها والعمومية البحث الجاد عن طرق وأساليب محاسبية ناجعة وفعالة تضمن من خلالها ترشيد النفقات والتقليل من الأعباء، مع ضمان تقديم خدمات راقية تليق بحفض كرامة المواطن، ويعتبر نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة من الأنظمة الحديثة التي تحدد التكاليف، لاسيما التكاليف غير المباشرة وتخصصها، وتعمل على تخفيض التكاليف الذي هو هدف الأساسيلكل مؤسسة اقتصادية.

إشكالية الدراسة:

تكمن مشكلة الدراسة في عجز المؤسسات العمومية الاستشفائية في تخصيص التكاليف والأعباء غير المباشرة بدقة من خلال تبني أنظمة التكاليف التقليدية، التي أثبتت عجزها، الشيء الذي يتطلب البحث على طريقة فعالة تمكنها من تحسين وضعيتها وتخفيض تكاليفها، وعلى ضوء ما سبق تبرز الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية؟

ولإجابة عن هذه الإشكالية، يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)؟ وما هي مقوماته ومميزاته؟
- هل توجد إمكانية لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في أقسام العيادة المتعددة الخدمات التابعة للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية؟
- هل يمكن أن يساهم تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية لأقسام العيادة المتعددة الخدمات التابعة للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية؟

فرضيات الدراسة:

ولإجابة عن الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية يمكننا صياغة الفرضيات التالية:

- يقوم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بحصر وتحليل الأنشطة واختيار مسببات الموارد التي تقيس استهلاك الأنشطة لموارد المؤسسة بغرض تحديد تكلفة الخدمات والمنتجات.
- يمكن تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات الاستشفائية وخاصة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية 19 مارس؛
- يساهم تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية لأقسام العيادة المتعددة الخدمات قريد عبد الملك (الجنة) حي 19 مارس الوادي.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة للإجابة على الإشكالية الأساسية وكذا إثبات صحة الفرضيات وذلك من خلال:

- استعراض نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) وتعريفه بشكل تفصيلي؛
- إظهار أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية.

منهج الدراسة:

تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، بهدف الفهم والتعمق في عناصر المكونة للموضوع، واستخدام منهج دراسة الحالة فيما يتعلق بالجانب التطبيقي للموضوع، وذلك لإسقاط الجانب النظري على الواقع حيث قمنا بدراسة قسم مخبر التحاليل الطبية بالعيادة متعددة الخدمات قريد عبد المالك التابعة للمؤسسة العمومية الاستشفائية حي 19 مارس بالوادي.

2. مفهوم التكاليف وفقا للنظام التقليدي:

يهدف هذا المفهوم إلى تحديد تكلفة الإنتاج أو الوصول لتكلفة مرحلة من مراحل الإنتاج أو وحدة من وحدات أو خدمة معينة، ومراقبة كل عنصر من عناصر الإنتاج المؤثرة في التكلفة دون النظر إلى التكاليف غير المباشرة وتحديدتها بصفة دقيقة.

1.2 تعريف التكاليف: هناك تعاريف عديدة للتكاليف وأهمها في نظرنا بأنها "قيمة الموارد التي يتم التضحية بها للحصول على سلعة أو تقديم خدمة ويتم قياسها بالمبالغ النقدية التي يتم دفعها أو التعهد بدفعها مستقبلا عند التبادل". (محمد تيسير ، 2004، صفحة 5)

2.2 أهداف نظام محاسبة التكاليف: يعمل استخدام نظام محاسبة التكاليف إلى تحقيق جملة من الأهداف أهمها: (مهند جعفر، 2021، صفحة 5) - إحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج واستخدام عوامل الإنتاج بمتابعتها على مستوى الإشراف والمسؤولية؛

- توفير البيانات المحاسبية بالصورة التي تتطلبها الموازنة التخطيطية طبقا لمراكز المسؤولية ومراكز التكلفة؛

- المساعدة في رسم السياسات واتخاذ القرارات على مختلف المستويات من مستويات الوحدة الاقتصادية.

3.2 أنواع التكاليف: يمكن تصنيف التكاليف إلى العديد من الأسس والمعايير وذلك طبقا لطبيعة التكاليف، وعلاقتها بحجم الإنتاج، أو طبقا لتأثيرها في عملية التخطيط واتخاذ القرارات، أو مدى خضوعها للرقابة الإدارية، والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول 1: يوضح أنواع التكاليف

أنواع التكاليف	معايير التصنيف
- مواد - أجور - التكاليف المباشرة الأخرى - التكاليف غير المباشرة	حسب طبيعة عنصر التكلفة
- تكاليف صناعية - تكاليف بيعية - تكاليف إدارية	من الناحية الوظيفية
- التكلفة الكلية (الإجمالية) - تكلفة الوحدة	من ناحية وحدة القياس
- تكلفة غير مستنفذة - تكلفة مستنفذة	من ناحية تبويب التكلفة في القوائم المالية
- تكلفة مباشرة - تكلفة غير مباشرة	تبعاً لإمكانية تتبعها
- تكاليف متغيرة - تكاليف ثابتة - تكاليف مختلطة	تبعاً لإمكانية تغييرها مع حجم الإنتاج أو مستوى النشاط
- تكاليف تدريجية (تترايد عند مستويات معينة من النشاط)	حسب وقت حدوث التكلفة
- تكلفة التاريخية - تكلفة الاحلال والاستبدال - تقديرية	تبعاً لعلاقتها بالفترة
- تكاليف العمليات الجارية - تكاليف العمليات الرأسمالية	من ناحية توقيت تحميلها على الإيراد
- تكلفة الفترة	حسب أثر التكلفة على اتخاذ القرارات
- تكاليف على أساس المسؤولية (في مجال الرقابة) - التكاليف الضمنية	- التكاليف التفاضلية والتكاليف الغارقة - التكاليف المضافة
- التكاليف الممكن تجنبها - التكاليف النقدية - تكلفة الفرصة البديلة.	- التكاليف الممكن تجنبها - التكاليف النقدية - تكلفة الفرصة البديلة.
- لأغراض قياس تكلفة الإنتاج	طبقاً للهدف المرجو تحقيقه من قياسها
- لأغراض تخطيط وجدولة مدخلات ومخرجات العمليات الإنتاجية المختلفة - لأغراض فرض الرقابة	

المصدر: (حكوم ، 2013 ، صفحة 6)

4.2 الانتقادات الموجهة إلى نظام التكاليف التقليدي: واجه النظام التقليدي في تخصيص التكاليف غير المباشرة مجموعة من الانتقادات بسبب النتائج غير الحقيقية التي يقدمها، وتعود هذه الانتقادات إلى ما يلي: (عماد يوسف و عبدالحكيم مصطفى، 2007، صفحة 8)

- يفترض النظام التقليدي أن المنتجات تستهلك الموارد على أساس حجم مستلزمات وحدة المنتج من الموارد المتاحة (كساعات العمل، الوحدات المنتجة أو ما شابه ذلك)؛

- يفترض النظام التقليدي أن تكلفة العمل المباشر تشكل جزءاً كبيراً من تكلفة المنتج الإجمالية وهذا الفرض لم يعد قائماً الآن، حيث أن هذه التكلفة تضاءلت وعليه فإن تكلفة العمل المباشر لم تعد أساساً مناسباً لتحميل التكاليف غير المباشرة على وحدة المنتج؛

- إن النظام التقليدي لا يخدم عملية الرقابة على التكلفة وقياسها بشكل دقيق بسبب التأخير الذي يحصل في الفترة الزمنية ما بين طلب التقارير المالية والانتهاء من إعدادها وتحليل النتائج، مما يؤثر سلباً على عملية التغذية الراجعة والفوائد المرجوة منها في اتخاذ القرارات؛

- تجاهل النظام التقليدي لتعقيدات الأنشطة الإنتاجية واعتماده على علاقات مبسطة في توزيع التكاليف الأمر الذي يشوه تكلفة المنتج النهائية خاصة في الشركات ذات الإنتاج المتعدد؛

- اعتماد النظام التقليدي في تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس العلاقة بين السبب والنتيجة، وفي الوقت نفسه افتراض وجود عدد محدود من مجتمعات التكلفة للشركة علاختلاف أنشطتها وهذا يتناقض مع الأسس التي قام عليها النظام التقليدي، حيث ترغب الإدارة في تحديد العلاقة بين الأسباب (الأنشطة) وبين النتائج (التكلفة) بشكل منفصل ودقيق، لغرض تحقيق إدارة أفضل للأنشطة، واتخاذ قرارات إدارية أفضل؛

- تزايد التكاليف غير المباشرة وتقلص التكاليف المباشرة، وبالتالي لا بد من تحرى الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة؛
- التطور الكبير في الصناعات الحديثة أدى إلى تناقص الاعتماد على العنصر البشري، ودخلت عناصر عديدة في إنتاج المنتج مما أدى إلى تنوعها وتنوع مواصفاتها؛

- قصور طرق التكاليف التقليدية في تلبية متطلبات الإدارة بحيث أصبحت غير قادرة على تلبية حاجة الكوادر الإدارية والفنية من المعلومات التي تساعدها على التخطيط والتوجيه والرقابة؛

- عدم الانسجام مع تنوع المنتجات وتطور نظم الإنتاج وزيادة الاختلافات فيما بينها من حيث الحجم، ودرجة التعقيد والمواصفات، في عملية التصنيع إلاختلاف أنواع الأنشطة، ومستوى الجهود المطلوب لخدمة وإنتاج هذه المنتجات، بمعنى التركيز على العلاقات السببية بين التكاليف وبين الأنشطة الرئيسية المطلوبة لتصنيع المنتج.

3. مفهوم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC):

لقد كانت الأنظمة التقليدية سابقاً تحقق نتائج مرضية لمتخذي القرارات الاستراتيجية، إلا أن الانتقادات المتزايدة على استخدام الأنظمة التقليدية مع معطيات البيئة الصناعية الحديثة، دفعت الكثير من المهتمين إلى اقتراح طرق جديدة لتحميل التكاليف غير المباشرة على وحدات الإنتاج بهدف الوصول إلى بيانات أكثر ملاءمة للقرارات، فكان من أهم ثمرات هذه الجهود النظام الذي قدمه Cooper & Kaplan وأطلقا عليه اسم نظام التكاليف المبني على الأنشطة (Activity Based Costing system) (ABC) لقد قدم هذا النظام قاعدة أفضل لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة والخاصة بسياسات التسعير وتحديد مزيج الإنتاج، وتحسين عملية تصميم الإنتاج ورفع الفعالية وكفاءة الأداء، وهذا بدوره يؤدي إلى زيادة في الإنتاجية، والمقدرة التنافسية للشركات التي تطبق هذا النظام.

1.3 نشأة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة: تشير بعض الدراسات إلى أن محاسبي شركة جنرال إلكتريك

(GENERALELECTRIC) وهي شركة أمريكية قد يكونون أول من استخدم مصطلح النشاط لوصف العمل الذي يسبب التكاليف،

فقد جهزت هذه الشركة في عام 1963 فريقاً من قسم المراقبين العاملين لديها بهدف دراسة النمو المتتابع للتكاليف غير المباشرة واقتراح سبل للسيطرة عليها، ومن أجل تحقيق ذلك اقترح الفريق تكتيكا جديداً وهو الأنشطة التي سببت تلك التكاليف. (محمد هيثم ، 2014، صفحة 23).

كما عرفت طريقة (ABC) إقبالاً كبيراً من طرف المؤسسات الأمريكية في سنوات الثمانينات خاصة بعد صدور كتاب " Thomas Kaplan Robert Johnson" سنة 1987 الذي ذكر فيه حدود المحاسبة التقليدية، و عرضاً فيه إطار تصويري جديد للمحاسبة على أساس الأنشطة، أما أساس هذه المحاسبة فيرجع إلى المنظمة الدولية CAM.I التي تساهم فيها أكبر المكاتب الأمريكية المختصة في ميدان المراجعة والتنظيم، والتي توصلت سنة 1986 إلى إنشاء نظام تسييري جديد مؤسس على التكاليف والذي يدعى برنامج CMS هذا النظام الذي منه المحاسبة على أساس الأنشطة كما شارك في هذه المنظمة جمعيات صناعية كبيرة أمثال (جنيرال الكتريك، بووينق، فيليبس، كوداك). (درحوم، 2005، صفحة 257)

3.2 تعريف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC): هناك العديد من التعاريف المتعلقة بنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) ومنها: "بأنه ذلك النظام الذي يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المنشأة في مجموعات للتكلفة (Cost pools) ثم تخصيص هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة موجّهات كلف (Cost driver) مبنية على العلاقة السببية" (زينب جبار و هيفاء عبد الغني، 2014، صفحة 934).

3.3 أهداف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة: فلسفة هذا النظام وهو أن الأنشطة المختلفة هي التي تستهلك الموارد ومن ثم الأنشطة هي المسببة للتكلفة وأن المنتوجات تستهلك الأنشطة بدلا من الموارد، ومن بين أهداف التكاليف المبنية على أساس الأنشطة ما يلي: (أحمد، 2015، صفحة 60)

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المحتل؛

- تقديم معلومات مفيدة للإدارة تساعدها في اتخاذ القرارات، وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف؛

- تساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف في قيمة المنتج والتي تكون عبء عليه.

4.3 مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة: يعتمد تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة على مقومات أساسية وهي:

أ- الموارد: هي عوامل الإنتاج أو العناصر الاقتصادية التي يتم استخدامها في أداء الأنشطة المختلفة، وعند استخدامها تحدث التكاليف التي تحمل على الأنشطة، ثم بعدها على المنتجات، وتتضمن الموارد، المواد، العنصر البشري، الأجهزة والمعدات والآلات، وخدمات وموارد مشتتة من الخارج، كخدمات النقل، الصيانة، الإعلان، وغيرها (مسعودي و سماش، 2021، صفحة 215).

ب- الأنشطة: هي "الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين" ومن أمثلة ذلك نشاط شراء المواد الأولية كالأخشاب المستعملة في صناعة الأثاث، ونشاط تقطيع الأخشاب في تلك الصناعة، ونشاط تجميع القطع الخشبية لغرض صناعة الكراسي أو الخزائن، ونشاط الدهنم نشاط البيع والشحن للبضاعة المنتجة (هادفي، 2013، صفحة 71).

كذلك الأنشطة هي مجموعة من الأعمال التي تؤدي لإنجاز وظائف المنشأة وتستهلك موارد المنشأة، مثل تجهيز الآلات، ومناولة المواد، الفحص والمعاينة، وتختلف هذه الأنشطة من حيث النوع والكم من منشأة إلى أخرى حسب طبيعة عمليات المنشأة وحجمها، وبشكل عام يمكن تقسيم الأنشطة التي تؤدي لإنتاج منتج معين أو تقديم خدمة إلى أربع مجموعات وهي كالتالي: (زينب جبار و هيفاء عبد الغني، 2014، صفحة 935).

- أنشطة ترتبط بوحدة المنتج: وهي الأنشطة التي يتم أداؤها عند إنتاج كل وحدة من وحدات منتج معين.

- أنشطة ترتبط بالدفعه الإنتاجية: وهي الأنشطة التي يتم أداءها لكل دفعة إنتاجية وذلك بغض النظر عن عدد الوحدات المنتجة الخاصة بكل دفعة؛

- أنشطة ترتبط بالمنتج: ويتم أداءها كلما كانت هناك حاجة لتدعيم المجموعات المختلفة من المنتجات، ومن أمثلة هذه النوعية نشاط تغير مواصفات منتج معين؛

- أنشطة ترتبط بعمليات المؤسسة ككل: ويتم أداءها لدعم عمليات المؤسسة بصفة كلية وتتعلق بالإمداد بالخدمات الإنتاجية والإدارية المختلفة وهي أنشطة تسبب في حدوث تكلفة تتركز على إنتاج منتجات أو أداء خدمات معينة وذلك بشكل منفصل تماما عن حجم الإنتاج، ومن أمثلة هذه الأنشطة ما يتعلق بأنشطة الشؤون المالية والإدارية والعلاقات العامة.

ج- مسببات التكلفة أو محددات التكلفة: تعتبر مسببات التكلفة الأسباب الأساسية المحدثة لتكلفة النشاط الذي يراد إنجازها أو أنها العوامل المحددة الوقت والجهد للعمل الذي سوف يتطلب إنجاز النشاط وقد يكون للنشاط الواحد العديد من مسببات التكلفة المرتبطة به. ويعرف مسبب التكلفة (Inducteur de cout) على أنه "مجموعة العوامل أو الأحداث المحددة التي تؤدي إلى حدوث التكاليف أو تؤثر عليها، ويجب أن تتوفر فيه الشروط التالية:

- أن يكون قابل للقياس؛

- أن يكون قابل للتخصيص على كل منتج كي يمكن قياس تكلفة المنتج؛

- يجب اختيار مسبب واحد للتكلفة لكل مجمع تكلفة" (امين، 2010، صفحة 90).

د- أغراض أو أهداف التكلفة: يعرف هدف التكلفة على أنه "وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها، سواء كانت وحدة منتج أو خدمة، أو وحدة تنظيمية مثل قسم أو وظيفة... الخ، فهو يعبر عن الشيء المراد معرفة تكلفته" (أحمد صلاح، 2006، صفحة 78).

هـ- مركز التجميع: يتم فيه جمع الأنشطة التي لها نفس مسببات التكلفة، هذا ما يسمح لنا بحساب التكاليف من خلال مسبباتها، وعلى سبيل المثال أنشطة الفوترة، التوزيع... الخ... يمكن أن يكون لهذه الأنشطة نفس المسبب للتكلفة وهو عدد طلبات الزبائن. (امين، 2010، صفحة 91).

3.5 مزايا تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC): حدد المعهد القانوني للمحاسبين الإداريين فوائد استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة فيما يلي:

- يعتبر أكثر دقة في حساب تكاليف المنتجات والخدمات؛

- يسمح بفهم أفضل وأشمل للنفقات العامة ومسببات حدوثها؛

- يصور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بشكل أكثر وضوحا تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة، مما يساعد المديرين في تخفيض تلك التكاليف أو التحلي عنها؛

- يدعم تطبيقه قدرة الشركة على استخدام أساليب محاسبة إدارية أخرى من شأنها دعم الموقع التنافسي للشركة، وتحسين الأداء المالي والإداري لها، كأسلوب التحسين المستمر، وبطاقة الأداء المتوازن. (مسعودي و سماش، 2021، صفحة 2018)

ويمكن توضيح الفروقات الجوهرية بين نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف المبني على الأنشطة من خلال الجدول التالي:

الجدول 2: الفروقات بين نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

البيان	نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة	نظام التكاليف التقليدي
أسلوب التحليل	أسلوب التحليل الدقيق والشامل والمستمر للأنشطة التي تمارسها المؤسسة وبشكل متعمق ومنفصل	أسلوب التحليل البسيط والمباشر للتكاليف وليس للأنشطة

دور نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في تخفيض تكاليف الخدمات الصحية.

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
مسيبات التكلفة	يستخدم عدة مسيبات تكلفة بحيث يكون لكل واحدة من مسيبات 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 مسيبات التكلفة لتحميل التكاليف وذلك لافتقاره للعلاقة السببية التكلفة والنشاط وبين النشاط والمنتج أو الخدمة.
أساس التحميل	يقوم بتحميل التكاليف الموجودة في مسيبات 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 الآلة.
التسلسل الهرمي للتكاليف	ليست جميع التكاليف في المنشآت مصدرها أو مسببها الرئيس الوحدات المنتجة، بمعنى آخر أن العلاقة السببية بين التكلفة والوحدات المنتجة قد تكون غير مباشرة ويحدد هذا النظام أربعة مستويات لمسيبات التكاليف وهي: -تكلفة الوحدة المنتجة؛ -تكلفة مجموعة من الوحدات المنتجة؛ -تكلفة المنتجات المساندة؛ -التكاليف الادارية والعمومية.	جميع التكاليف في المنشآت يكون مصدرها أو مسببها الرئيس حجم الإنتاج أو عدد الخدمات المقدمة، أي العلاقة بين التكلفة والإنتاج دائما مباشرة.
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 حدوث مشكلة التكلفة المبالغ فيها أو التكلفة المنخفضة.
السيطرة على التكاليف	بسبب تجميع التكاليف ضمن مجموعات تكلفة متجانسة فإن عملية السيطرة في هذا النظام سهلة وعالية الكفاءة.	تكون السيطرة فقط على عدد قليل من التكاليف وبالتالي الرقابة في هذا النظام تكون ضعيفة.
هدف النظام	هناك هدفين اساسين يتم السعي اليهما من خلال نظام التكاليف المبني على الأنشطة هما: -تصميم هيكل تكاليفي -التأكيد على القيمة الحقيقية للمنتج او الخدمة	يتم التركيز على تخصيص التكاليف غير المباشرة لأغراض تقويم المخزون، ولا يوفر معلومات لخدمة أغراض الادارة
مراحل تخصيص التكاليف غير المباشرة	إجراءات تخصيص التكاليف تتم كما يلي: - يتم توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة التي تم تحديدها. - يتم إنشاء مركز تكلفة لكل نشاط أو مجموعة من الأنشطة حسب درجة الاتساق فيما بينها -إعداد معدل تحميل لمجمعات التكلفة حسب مسيبات استهلاك الأنشطة للموارد. - تخصيص تكلفة مجمع التكلفة على وحدات الإنتاج.	فإن إجراءات التخصيص تتم كما يلي: -تخصيص عناصر التكاليف المشتركة على مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات. -يتم توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج حسب الطريقة المتبعة لدى المؤسسة. -يتم تخصيص تكلفة مراكز الإنتاج على وحدات الإنتاج باستخدام معدل تحميل يتم تحديده.

المصدر: (خليل إبراهيم ، 2007، صفحة 90)

4. الدراسة الميدانية:

لإسقاط المفاهيم النظرية على الواقع العملي تم اختيار المؤسسة العمومية للصحة الجوارية 19 مارس كدراسة حالة من أجل حساب تكاليف الخدمات الصحية وتم تخصيص مخبر التحاليل الطبية والتركيز على أنشطة هذا القسم لحساب تكلفته.

1.4 التعريف بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالوادي:

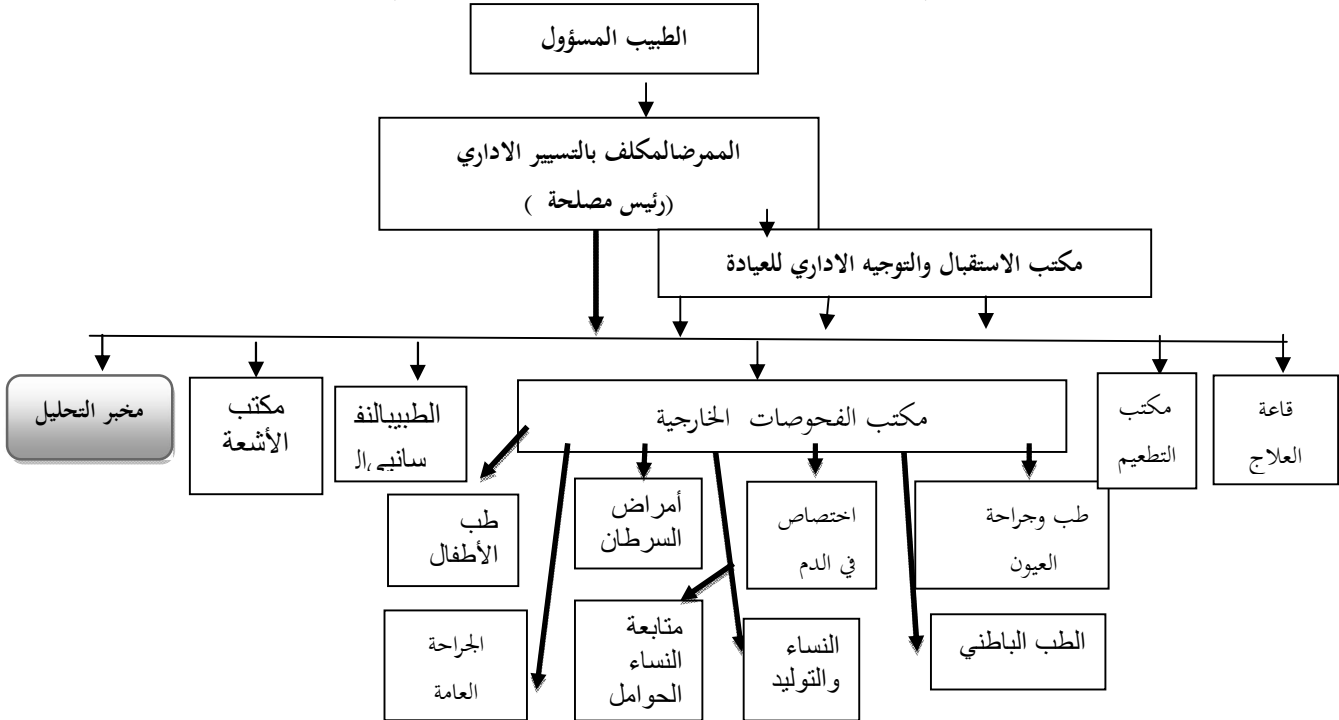
أنشأت المؤسسة الاستشفائية 19 مارس الوادي سنة 2000 كفرع تابع للقطاع الصحي للشط بالوادي لتخفيف الضغط وتقريب المرفق العمومي من المواطن، حيث يتواجد مقر هذه المؤسسة بحي 19 مارس 1962 ببلدية الوادي ولاية الوادي، ومنه اشتق إسمها.

وخلال الإصلاحات والتقسيمات الإدارية التي تمت من طرف وزارة الصحة والسكان طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 07-14 بتاريخ 19 ماي 2007 المتعلق بإنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية، والمؤسسات الجوارية للصحة العمومية وتنظيمها وسيرها، والتي تهدف إلى استقلالية المؤسسات الصحية إداريا وماليا، من أجل النجاعة في التسيير، وتقديم خدمات أكثر نوعية للمواطن، فأصبحت تسمى بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالوادي (الجريدة ، 2007، صفحة 10).

2.4 الهيكل التنظيمي للعيادة المتعددة الخدمات المجاهد قريد عبد المالك:

العيادة المتعددة الخدمات قريد عبد المالك أحد فروع المؤسسة الاستشفائية 19 مارس ويمكننا شرح وتعريف الهيكل التنظيمي للمؤسسة انطلاقا من الشكل التالي:

الشكل 1: الهيكل التنظيمي للعيادة متعددة الخدمات المجاهد قريد عبد المالك حي 19 مارس الوادي



المصدر: إعداد الباحثان بناء على المعلومات المقدمة من طرف المدير الفرعي للموارد البشرية.

من خلال الشكل المحدد للهيكل التنظيمي للعيادة المتعددة الخدمات المجاهد قريد عبد المالك، المتواجدة بنفس مقر المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بحيث تعتبر مرفقا تابعا لها وبالتالي تكاليف أجور أعوان الأمن والحراسة والنظافة تابعة للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية وليس للعيادة المتعددة الخدمات، يمكن حصر الموارد البشرية المولدة لأنشطة على النحو التالي:

أ- الطبيب المسؤول: يشرف على متابعة وتنظيم مهام موظفي العيادة طبيب يمارس هذه المهمة زيادة على مهمته الأصلية المتمثلة في الفحص العام؛

ب- المسير للعيادة: ممرض يتمتع بخبرة كافية في هذا المجال يعمل بالتنسيق مع الطبيب المسؤول يضمن السير العادي للمؤسسة وتقديم الخدمات الصحية للمواطنين في ظروف طبيعية، ويسهر على توفير الوسائل الضرورية لأداء الوظائف، من خلال الاتصال المباشر بمصالح المؤسسة المشرفة على العيادة وهي المؤسسة العمومية للصحة الجوارية (الصيدلية-المخزن-الإدارة)؛

ج- مكتب الاستقبال: وهي وظيفة إدارية مهمتها تسجيل المرضى وتوجيههم إلى المكاتب والأقسام المعنية يشتغل في هذا المكتب ثلاثة موظفين (الأول برتبة ملحق إداري - واثان برتبة عون إدارة) العمل في هذا المكتب بشكل تناوب جزئي: أي من الساعة 08.00 صباحا إلى الساعة 14.00 مساء، ومن سا 14.00 مساء إلى الساعة 20.00 ليلا؛

د- قاعة العلاج: تقوم بالفحوصات العامة كما تقدم الإسعافات الأولية وتضميد الجراح وحقن الإبر... الخ... يشتغل بها طبيب وأربعة ممرضين، العمل فيها تناوبي كلي من 08.00 إلى 08.00 مدة 24 ساعة؛

هـ- مكتب التطعيم: مخصص لتطعيم الأطفال وحملات التطعيم الخاصة (تطعيم الحجاج، أعراض انتشار أوبئة) يشتغل فيه ثلاث ممرضات توقيت عملهم عادي من الساعة 08.00 صباحا إلى الساعة 16.00 مساء؛

و- الفحوصات الخارجية (المتخصصة): العمل في إطار التوأمة تم إبرام اتفاقيات مع مؤسسات استشفائية أخرى عامة وخاصة، من أجل إجراء فحوصات متخصصة داخل العيادة، هدفها تقرب الخدمات الصحية من المواطن وتخفيفا عليه عناء التنقل والمشقة، العيادة بصفتها مؤسسة مستقبلية تضمن توفير الموارد المادية المتمثلة في تجهيز مكاتب الفحوصات بأحدث التجهيزات الطبية، والموارد البشرية في توفير ممرض مساعد لكل طبيب مختص، والمؤسسات الأصلية التي ترسل الأطباء تتولى تسديد أجورهم.

ح- قسم الأشعة: إن الفحوصات التي يقدمها هذا القسم من خلال التصوير بالأشعة من الوسائل التشخيصية الهامة التي لا يمكن الاستغناء عنها، ولهذا القسم بعض الخصوصيات من حيث التصميم والإنشاء، لأن التسرب الإشعاعي يضر بصحة المرضى والعاملين فيه، تشتغل بهذا القسم ممرضة واحدة متخصصة في تشغيل أجهزة التصوير الطبي تستقبل كل المرضى لإجراء (Radio)، توقيت العمل من الساعة 8.00 صباحا إلى الساعة 14.00 مساء.

ي- مخبر التحاليل الطبية: يعتبر من الدعامات الأساسية المساعدة في تشخيص الأمراض ومعرفة أسبابها من خلال الفحوصات المخبرية والنتائج المتحصل عليها، وعلى هذا الأساس قسم المخبر إلى قسمين:

- مخبر التحاليل العادية: يشتغل بهذا القسم اثنا عشر عاملا برتب مختلفة نوضح رتبهم من خلال الجدول التالي:

الجدول 3: رتب وعدد عمال المخبر قسم التحاليل العادية

الرتبة	العدد	توقيت العمل
بيولوجي صحة عمومية درجة 1	06	من الأحد إلى الخميس من 08.00 صباحا إلى الساعة 14.00 مساء
بيولوجي صحة عمومية درجة 2	02	نفس التوقيت
مخبري مختص في الصحة العمومية	04	نفس التوقيت

المصدر: إعداد الباحثان بناء على المعلومات المقدمة من طرف المدير الفرعي للموارد البشرية.

- مخبر التحاليل الخاصة (السرطان وسرطان الثدي): هذا القسم مخصص للكشف المبكر عن الأمراض السرطانية عموما وسرطان الثدي خصوصا، تشتغل به موظفتان نبين رتبهم وتخصصهما من خلال الجدول التالي:

الجدول 4: رتب وعدد عمال المخبر قسم الامراض السرطانية

الرتبة	العدد	توقيت العمل
بيولوجي صحة عمومية درجة 1	01	من الأحد إلى الخميس من 08.00 صباحا إلى 12.00 زوالا
مخبري مختص في الصحة العمومية	01	نفس التوقيت

المصدر: إعداد الباحثان بناء على المعلومات المقدمة من طرف المدير الفرعي للموارد البشرية.

والمخبر يقدم أربعة أنواع من الأنشطة وكل نشاط يمارس عدة مهام:

- BIOCHIMIE الكيمياء الحيوية
- HEMATOLOGIE تحاليل مكونات الدم
- SEROLOGIE تحاليل المصل
- PARASITOLOGIE علم الطفيليات.

3.4 حساب تكلفة الخدمات الصحية في العيادة المتعددة الخدمات وفق نظام (ABC):

سنقوم بعرض نموذج لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) من خلال اتباع المراحل والخطوات التي تم التطرق إليها في الجانب النظري، وسوف نقوم بحساب التكاليف في قسم مخبر التحاليل الطبية، باعتباره قسم رئيسي وهو محل دراستنا، معتمدين على المعلومات المقدمة لنا سواء الوثائق الرسمية أو المقابلات الشخصية أو الملاحظة الميدانية.

1.3.4 تحديد وتحليل الأنشطة: تعتبر هذه الخطوة مهمة جدا في تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، حيث تم التعرف على عدد العاملين بكل قسم في الهيكل التنظيمي، وسوف نقوم بتحديد وتحليل الأنشطة وكذلك تحديد مسببات التكلفة من خلال الجدول التالي:

الجدول 5: يحدد الأنشطة ومسببات التكلفة في قسم مخبر التحاليل الطبية

مسبب التكلفة	مخبر التحاليل	الأقسام
		الأنشطة
عدد التحاليل	✓	- BIOCHIMIE الكيمياء الحيوية
عدد التحاليل	✓	- HEMATOLOGIE تحاليل مكونات الدم
عدد التحاليل	✓	- SEROLOGIE تحاليل المصل
عدد التحاليل	✓	- PARASITOLOGIE علم الطفيليات

المصدر: إعداد الباحثان بناء على الوثائق المقدمة من طرف رئيس المصلحة.

2.3.4 تحديد وتجميع التكاليف: يتم تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة الخاصة بقسم المخبر من خلال بطاقة التكاليف التفصيلية وتجميعها ضمن مجتمعات تكلفة الخاصة بما إذا كانت كل مجموعة من هذه المجموعات تضم التكاليف ذات الخصائص والصفات المتشابهة.

أما تجميع التكاليف هي عبارة عن دمج التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة المستهلكة في القسم ويتم توضيحها على النحو التالي:

1.2.3.4 مجتمعات التكاليف المباشرة:

وتتضمن مجموعة من العناصر التي ترتبط بصفة مباشرة بأنشطة القسم وهي:

أ- الأجور والعلاوات: جزء من كتلة الأجور يدخل ضمن التكاليف المباشرة يخص فئة العمال المختصين والفنيين العاملين في الأقسام والجدول التالي يبين تكاليف الأجور لقسم مخبر التحاليل.

الجدول 6: كتلة الأجور لقسم المخبر لفترة ثلاثي

القسم	الصف	عدد العمال	الأجرة الشهرية	مجموع أجرة ثلاثة أشهر
المخبر	بيولوجيا درجة 1	07	55.732.50	1.170.382.50
	بيولوجيا درجة 2	02	52.708.40	316.250.40
	مخبري مختص	05	74.409.20	1.116.138.00
المجموع للكتلة الأجرية خلال الثلاثي				
2.602.770.90				

المصدر: إعداد الباحثان اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف المدير الفرعي للمالية والوسائل.

من خلال الجدول يتضح أن عدد العاملين في مخبر التحليل أربعة عشر عاملا منهم سبعة تخصص بيولوجيا درجة واحد وعاملان تخصص بيولوجيا درجة اثنان وخمسة تخصص مخبري صحة؛ ومجموع الكتلة الأجرية لهذا القسم لثلاثة أشهر هي: 2.602.770.90 دج؛ حيث تم الحصول عليها من خلال حاصل ضرب أجرة الفرد الواحد في عدد العمال ثم ضرب أجرة الشهر في ثلاثة لنحصل على أجرة الفئة في الثلاثي ثم يجمع مجموع الفئات نحصل على الكتلة الأجرية للثلاثي.

ب- التكاليف المختلفة: وتعلق بإجمالي مصاريف المواد الطبية والوسائل المستهلكة، مواد التنظيف، تكاليف صيانة التجهيزات، لقسم المخبر والتفاصيل موضحة في الجدول التالي: القيمة (بالدينار الجزائري)

الجدول 7: التكاليف المباشرة المختلفة لقسم مخبر التحاليل للثلاثي الأول

قسم مخبر التحاليل الطبية		مدة الاستهلاك
في الثلاثي الأول	خلال 12 شهر	المواد والوسائل
662.074.68	2.648.298.71	المواد والوسائل الطبية
4.738.00	-----	مواد وأدوات التنظيف
580.00	-----	المستلزمات المكتبية المختلفة
61.425.00	245.700.00	صيانة التجهيزات المخبرية والأشعة
4.900.00	19.600.00	ملابس العمال

المصدر: إعدادا لباحثان اعتمادا على الوثائق والفواتير المقدمة من طرف رئيس مكتب الميزانية.

تم في هذا الجدول تحديد مجموع التكاليف المختلفة المباشرة لقسم مخبر التحاليل الطبية للثلاثي الأول المتحصل على بطاقتها وفواتيرها من مكتب الميزانية التابع للمديرية الفرعية للمالية والوسائل، ونوضحها كما يلي:

- المواد والوسائل الطبية المستهلكة في قسم المخبر تم تقسيم التكلفة السنوية على أربعة للحصول على تكلفة الثلاثي؛
- صيانة تجهيزات المخبر: كما هي محددة في الفاتورة المبلغ الإجمالي السنوي قسم على أربعة للحصول على تكلفة الثلاثي،
- مواد التنظيف والمستلزمات المكتبية المختلفة لقسم المخبر: حددت من بطاقات المخزون حسب كل شهر يحدد مستهلكات مواد التنظيف، ويحدد المستلزمات المكتبية المختلفة؛
- ملابس العمال لموظفي قسم المخبر: الفاتورة الموضحة استخرجنا منها عدد العمال فقط وهم 14 عامل فحددت التكلفة بـ 19.600.00 دج للسنة بقسمتها على أربع نحصل على تكلفة الثلاثي.

2.2.3.4 مجمعات التكاليف غير المباشرة: وتحتوي على العناصر التي لا يمكن تحميلها بصفة مباشرة لأنشطة القسم، لأنها تساهم في أنشطة الأقسام الأخرى بنسب متفاوتة، ومن بين هذه العناصر:

أ- الأجرور والعلاوات: إن عمال مكتب الاستقبال، والطاقم المسير وكذلك الطاقم الطبي المكلف بالفحوصات العامة تكاليفهم يتم تقسيمها على كل الأقسام بنسب متفاوتة والجدول التالي يوضح تكلفة الثلاثي لكل قسم القيمة محددة (بالدينار الجزائري)
الجدول 8: يوضح تكاليف الأجرور غير المباشرة لقسم مخبر التحليل للثلاثي الأول

نوع الوظيفة	الصف	عدد العمال	الأجرة الشهرية الفردية الخام	أجرة ثلاثة أشهر	معدل التحميل	تكلفة الثلاثي لقسم المخبر
التسيير الإداري	طبيب	01	131.058.80	393.176.40	1/13	44.139.45
	مرض	01	60.212.15	180.636.45		
الاستقبال والتوجيه	عون إدارة	03	31.736.90	285.632.10	1/13	21.971.70
الفحص العام	طبيب	01	131.058.80	393.176.40	1/3	191.270.95
	مرض	01	60.212.15	180.636.45		
المجموع:.....						
257.382.10						

المصدر: إعداد الباحثان اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف المدير الفرعي للمالية والوسائل.

من خلال الجدول نوضح أن أجرة عمال التسيير الإداري والاستقبال توزع بالتساوي على مختلف الأقسام بالعبادة وعددهم ثلاثة عشر قسما، أما تكاليف الفحص العام والمتمثلة في أجرة الطبيب والممرض تقسم على ثلاثة لأن بعض المرضى يوجه لأداء الأشعة والصف الثاني يطلب منه للقيام بالتحاليل أما الصف الثالث لا يحتاج إلى إجراء التحاليل أو أشعة بل يوجه للطبيب المتخصص لتشخيص المرض بدقة، أولا يحتاج لذلك كله، أي تنتهي خدماته بتقديم الوصفة الطبية فقط؛

أما طريقة الحصول على مجموع أجرة الثلاثي فتحسب من العلاقة التالية: مجموع أجرة الثلاثي = (أجرة شهر x عدد العمال) 3 أشهر ومجموع الثلاثي لكل فئة يضرب في معدل التحميل فنحصل على مجموع التكلفة في الثلاثي لكل قسم.

ب - التكاليف الأخرى: المتمثلة في المواد والوسائل الطبية، مواد التنظيف وصيانة التجهيزات، المستلزمات المكتبية ومصاريف الكهرباء والهاتف، مصاريف الاطعام والتنقل وكذلك تكاليف التكوين والامر بالمهمات سوف ندرجها خلال الجداول التالية: يحدد قيمة التكاليف

الجدول 9: يوضح التكاليف المختلفة غير المباشرة لقسم مخبر التحاليل الطبية للثلاثي الأول (بالدينار الجزائري).

مدة الاستهلاك	المواد والوسائل	خلال 12 شهر	خلال شهر واحد	خلال الثلاثي الأول	نسبة التحميل	تكلفة الثلاثي التحاليل الطبية
استهلاك الكهرباء		-----	92.631.19 60.492.13 32.615.52	185.738.84	20%	37.147.77
تكاليف الهاتف والانترنت		240.000.00	-----	60.000.00	00%	-----
الإطعام والنقل	المؤسسة غير ملزمة بتقديم وجبات الغذاء وكذلك عدم التكفل بالنقل					-----
مصاريف التكوين والمهمات	المؤسسة لم تسجل إي نشاط في هاذين المجالين خلال السنة					-----
المجموع:.....						
37.147.77						

المصدر: إعداد الباحثان اعتمادا على الوثائق والفواتير المقدمة من طرف رئيس مكتب الميزانية.

هذا الجدول تم فيه تحديد مجموع التكاليف المختلفة لقسم مخبر التحاليل الطبية للثلاثي الأول من السنة المالية 2017 المتحصل على بطاقتها وفواتيرها من مكتب الميزانية، المديرية الفرعية للمالية والوسائل؛

- استهلاك الكهرباء: حيث تم الحصول على الكشف الإجمالي للاستهلاك لكل شهر يشمل استهلاك كل أقسام العيادة والإدارة والسكنات الوظيفية لأن العيادة متعددة الخدمات لم تزود بعدد كهربائي منفصل وبالتالي مجموع الثلاثة الأشهر الأولى يعبر عن الاستهلاك الإجمالي للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية، أما نسبة التحميل فكان من طرف المدير الفرعي، حدد ها بنسبة 20% من مجموع تكاليف العيادة،

- استهلاك الهاتف والانترنت فإن العيادة يعتمد على الشبكة الداخلية لتستقبل المكالمات فقط، فاتورة مصاريف المكالمات والانترنت تحمل على الإدارة دون الأقسام، أي نسبة الاستهلاك تكون 00%.

- أما باقي المصاريف مثل (الإطعام والتنقل) فإن المؤسسة غير ملزمة بتقديم الوجبات والتكفل بالنقل (مصاريف التكوين والأمر بالمهمات) لم يستفد موظفي القسم بأي نشاط خلال السنة.

تم تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة لكل قسم من خلال الجداول السابقة ونقوم بتجميعها في الجدول التالي:

الجدول 10: يحدد مجمع التكاليف الكلية لكل العناصر لقسم مخبر التحاليل الطبية

مجمع التكلفة عناصر التكاليف	قسم مخبر التحاليل	مسبب التكلفة
الأجور والعلاوات المختصين	2.602.770.90	عدد العاملين على النشاط
أجور عمال الإدارة والاستقبال	257.382.10	عدد الموظفين في الإدارة
المواد والوسائل الطبية	662.074.68	عدد الفحوصات
مواد وأدوات التنظيف	4.738.00	عدد ساعات العمل
المستلزمات المكتبية المختلفة	580.00	عدد الفحوصات
صيانة التجهيزات المخبرية والأشعة	61.425.00	عدد الفحوصات
ملابس العمال	4.900.00	عدد العمال
استهلاك الكهرباء	37.147.77	نسبة الاستفادة
مصاريف الهاتف والانترنت	00	نسبة الاستفادة
المجموع.....	3.631.018.45	////////////////////

المصدر: إعداد الباحثان اعتمادا على الجداول السابقة المقدمة معلومتها من طرف المدير الفرعي للمالية والوسائل.

3.3.4 تحميل التكاليف على الأنشطة وتشمل الخطوات التالية:

1.3.3.4 الربط بين التكلفة والنشاط: ويتم خلال هذه الخطوة الربط بين مجموعة التكاليف في قسم المخبر والأنشطة التي تمارس في هذا القسم وذلك عن طريق الاعتماد على العلاقة السببية المباشرة وغير المباشرة بين التكلفة والنشاط، من خلال نسب مئوية تمثل مقدار استهلاك النشاط من مجتمعات التكلفة التي حددت في المرحلة السابقة، والتي تم على أساسها تحميل هذه التكاليف على الأنشطة، مع مراعات أن يكون مجموع النسب المئوية في كل عمود من أعمدة هذه المصفوفة يساوي الواحد الصحيح.

الجدول 11: الربط بين التكلفة والنشاط من خلال مسببات التكلفة في قسم مخبر التحاليل

التكاليف الأنشطة	الأجور و العلاوات	المواد والوسائل الطبية	صيانة التجهيزات المخبرية	المستلزمات المكتبية المختلفة	مواد وأدوات التنظيف	ملابس العمال	استهلاك الكهرباء	مصاريف الهاتف والانترنت
BIOCHIMIE	0.368	0.684	0.684	0.684	0.25	0.357	0.25	-
HEMATOLOGIE	0.263	0.193	0.193	0.193	0.25	0.286	0.25	-
SEROLOGIE	0.211	0.117	0.117	0.117	0.25	0.215	0.25	-
PARASITOLOGIE	0.158	0.006	0.006	0.006	0.25	0.142	0.25	-

المصدر: إعداد الباحثان اعتماداً على المعلومات المقدمة من طرف رئيس مكتب القبول والتعاقد وحساب التكاليف.

نوضح النسب المدونة في الجدول المتعلق بربط التكلفة بالنشاط في قسم مخبر التحاليل الطبية:

- مجموع تكاليف الأجور = عدد العمال بالنشاط / إجمالي العمال، حيث عدد العمال المتخصصين 14+02 عمال الفحوصات العامة +03 عمال الاستقبال والتوجيه = المجموع 19 عامل.

- نشاط BIOCHIMIE: عدد العمال المتخصصين في هذا النشاط 7 ومنه $19/7 = 0.368$ ؛

- نشاط HEMATOLOGIE: عدد العمال في هذا النشاط 5 ومنه $19/5 = 0.263$ ؛

- نشاط SEROLOGIE: عدد العمال في هذا النشاط 4 ومنه $19/4 = 0.211$ ؛

- نشاط PARASITOLOGIE: عدد العمال في هذا النشاط 3 ومنه $19/3 = 0.158$.

- مجموع تكاليف المواد والوسائل الطبية: عدد الفحوصات التي أجريت بالقسم خلال الثلاثي الأول بلغ 9875 حالة (مريض) وموزعة على الأنشطة

- نشاط BIOCHIMIE: عدد التحاليل في هذا النشاط 6759 ومنه $9875/6759 = 0.684$ ؛

- نشاط HEMATOLOGIE: عدد التحاليل في هذا النشاط 1905 ومنه $9875/1905 = 0.193$ ؛

- نشاط SEROLOGIE: عدد التحاليل في هذا النشاط 1158 ومنه $9875/1158 = 0.117$ ؛

- نشاط PARASITOLOGIE: عدد التحاليل في هذا النشاط 53 ومنه $9875/53 = 0.006$.

- مجموع تكاليف صيانة التجهيزات المخبرية: مسبب التكلفة عدد التحاليل وبالتالي تكون نفس النسب.

- مجموع تكاليف المستلزمات المكتبية المختلفة: مسبب التكلفة هو عدد التحاليل ومن ثم النسب نفسها.

- مجموع تكاليف مواد التنظيف وكذلك استهلاك الكهرباء: النسب مقسمة بالتساوي لعدم ارتباط الخدمة بالنشاط وبالتالي تكون النسبة لكل نشاط = 0.25 .

- مجموع تكاليف الملابس العمال: عدد العمال بالقسم 14 حيث نقسم عمال القسم/عمال النشاط.

- نشاط BIOCHIMIE: عدد العمال المتخصصين في هذا النشاط 5 ومنه $14/5 = 0.357$ ؛

- نشاط HEMATOLOGIE: عدد العمال في هذا النشاط 4 ومنه $14/4 = 0.286$ ؛

- نشاط SEROLOGIE: عدد العمال في هذا النشاط 3 ومنه $14/3 = 0.215$ ؛

- نشاط PARASITOLOGIE: عدد العمال في هذا النشاط 2 ومنه $14/2 = 0.142$.

2.3.3.4 الربط بين الأنشطة والخدمات: من خلال تحديد النسب المئوية بين النشاط والخدمة المقدمة يتم الربط بين أنشطة القسم والخدمات التي يقدمها وذلك بالاعتماد على العلاقة السببية المباشرة وغير المباشرة بين النشاط والخدمات، ويتم من خلال تطبيق العلاقة الرياضية التالية:

نسبة استفادة الخدمات من الأنشطة = الخدمة المستفيدة من الأنشطة أو مجموعاتها / إجمالي الخدمات المقدمة

الجدول 12: الربط بين أنشطة قسم مخبر التحاليل والخدمات التي يقدمها

PARASITO	SEROLOGIE	HEMATO	BIOCHIMIE	الأنشطة
53	1158	1905	6759	عدد التحاليل "مسبب التكلفة"
0.006	0.117	0.193	0.684	نسبة استفادة المريض من النشاط

المصدر: إعداد الباحثان اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف رئيس المصلحة.

من خلال المعلومات المدونة في الجدول يمكننا توضيح النسبة كما يلي:

- نسبة استفادة المريض من نشاط BIOCHIMIE هو عدد الحالات التي أجرت التحاليل في هذا النوع وهم 6759 مقسم على العدد الإجمالي للمرضي خلال الثلاثي الأول 2017 وهو 9874 فالنسبة تكون 0.684؛
 - نسبة استفادة المريض من نشاط HEMATOLOGIE متمثلة في عدد الحالات التي أجرت التحاليل في هذا النوع وهم 1905 مقسم على العدد الإجمالي للمرضي خلال الثلاثي الأول وهو 9874 فالنسبة تكون 0.193؛
 - نسبة استفادة المريض من نشاط SEROLOGIE هو عدد الحالات التي أجرت التحاليل في هذا النوع وهم 49 مقسم على العدد الإجمالي للمرضي خلال الثلاثي الأول 2017 وهو 9874 فالنسبة تكون 0.117؛
 - أما نسبة استفادة المريض من نشاط PARASITOLOGIE هو عدد الحالات التي أجرت التحاليل في هذا النوع وهو 1206 مقسم على العدد الإجمالي للمرضي خلال الثلاثي الأول وهو 9874 فالنسبة تكون 0.006؛
- 4.3.4 حساب تكلفة النشاط:** يتم حساب تكلفة كل نشاط من الأنشطة من خلال مجمع التكاليف وسنقوم بحساب تكلفة الأنشطة المختلفة لقسمة مخبر التحاليل حيث:

إجمالي تكلفة النشاط = مجمع التكلفة للثلاثي لكل مجموعة من مجتمعات التكلفة X النسبة المئوية الخاصة بكل نشاط

1.4.3.4 حساب تكلفة أنشطة قسم مخبر التحليل الطبية:

انطلاقا من الجدول لمجمع عناصر التكاليف للأقسام خلال الثلاثي والجدول المحدد لنسب التكاليف المرتبطة بالأنشطة يمكننا حساب تكاليف أنشطة قسم مخبر التحاليل الطبية كما يلي:

- حساب تكلفة نشاط BIOCHIMIE: يتم حساب تكلفة هذا النشاط كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول 13: يحدد حساب تكلفة نشاط BIOCHIMIE

تكلفة النشاط	نسبة التحميل	مجمع التكلفة	مجمع التكلفة عناصر التكاليف
957.819.69	0.368	2.602.770.90	الأجور والعلاوات المختصين
94.716.61	0.368	257.382.10	أجور عمال الإدارة والاستقبال
452.859.08	0.684	662.074.68	المواد والوسائل الطبية
1.184.50	0.25	4.738.00	مواد وأدوات التنظيف
396.72	0.684	580.00	المستلزمات المكتبية المختلفة
42.014.70	0.684	61.425.00	صيانة التجهيزات المخبرية والأشعة
1.749.30	0.357	4.900.00	ملابس العمال
9.286.94	0.25	37.147.77	استهلاك الكهرباء
00	0.00	00	مصاريف الهاتف والانترنت
1.560.027.55			المجموع.....

المصدر: إعداد الباحثان بناء على الجداول السابقة.

$$\text{لحساب تكلفة النشاط} = \text{مجمع التكلفة الاولى} \times \text{نسبة التحميل} + \text{مجمع التكلفة الثانية} \times \text{نسبة التحميل} + \dots + \dots$$

$$= (37.147.77)0.25 + (4.900.00)0.357 + (61.425.00)0.684 + (580.00)0.684 + (4.738.00)0.25 + (2.860.153.00)0.368 + (662.074.68)0.684$$

$$1.560.027.55 = 9.286.94 + 1.749.30 + 42.014.70 + 396.72 + 1.184.50 + 452.859.08 + 1.052.536.30$$

- حساب تكلفة نشاط HEMATOLOGIE: بنفس الطريقة نحصل على تكلفة نشاط HEMATOLOGIE والجدول التالي يحددها

الجدول 14: يحدد حساب تكلفة نشاط HEMATOLOGIE

تكلفة النشاط	نسبة التحميل	مجمع التكلفة	مجمع التكلفة عناصر التكاليف
684.528.75	0.263	2.602.770.90	الأجور والعلاوات المختصين
67,691.49	0.263	257.382.10	أجور عمال الإدارة والاستقبال
127,780.41	0.193	662.074.68	المواد والوسائل الطبية
1,184.50	0.25	4.738.00	مواد وأدوات التنظيف
111.94	0.193	580.00	المستلزمات المكتبية المختلفة
11,855.03	0.193	61.425.00	صيانة التجهيزات المخبرية والأشعة
1,401.40	0.286	4.900.00	ملابس العمال
9,286.94	0.25	37.147.77	استهلاك الكهرباء
0.00	0.00	00	مصاريف الهاتف والانترنت
903,840.46			المجموع.....

المصدر: إعداد الباحثان بناء على الجداول السابقة.

توضيح حساب تكلفة نشاط HEMATOLOGIE من خلال الجدول تم الحساب كما يلي:

$$\begin{aligned}
 & - (580.00)0.193 + (4.738.00)0.25 + (662.074.68) 0.193 + (2.860.153.00)0.263 \\
 & = (37.147.68)0.25 + (4.900.00)0.286 + (61.425.00)0.193 + \\
 & - \mathbf{903.840.46} = \mathbf{9.286.94 + 1.401.40 + 11.855.03 + 111.94 + 1.184.50 + 127.780.43 + 752.220.24}
 \end{aligned}$$

- حساب تكلفة نشاط SEROLOGIE: بنفس طريقة حساب الأنشطة السابقة يتم حساب هذا نشاط والجدول التالي يحدد ذلك:

الجدول 15: يحدد حساب تكلفة نشاط SEROLOGIE

تكلفة النشاط	نسبة التحميل	مجمع التكلفة	مجمع التكلفة عناصر التكاليف
549,184.66	0.211	2.602.770.90	الأجور والعلاوات المختصين
54,307.62	0.211	257.382.10	أجور عمال الإدارة والاستقبال
77,462.74	0.117	662.074.68	المواد والوسائل الطبية
1,184.50	0.25	4.738.00	مواد وأدوات التنظيف
67.86	0.117	580.00	المستلزمات المكتبية المختلفة
7,186.73	0.117	61.425.00	صيانة التجهيزات المخبرية والأشعة
1,053.50	0.215	4.900.00	ملابس العمال
9,286.94	0.25	37.147.77	استهلاك الكهرباء
0.00	0.00	00	مصاريف الهاتف والانترنت
699,734.55			المجموع.....

المصدر: إعداد الباحثان بناء على الجداول السابقة.

$$(580.00)0.117 + (4.738.00)0.25 + (662.074.68)0.117 + (2.860.153.00)0.211 - \\ = (37.147.68)0.25 + (4.900.00)0.215 + (61.425.00)0.117 +$$

$$699.734.55 = 9.286.94 + 1.053.50 + 7.186.73 + 67.86 + 1.184.50 + 77.462.75 + 603.492.28 -$$

- حساب تكلفة نشاط PARASITOLOGIE: بنفس الطريقة السابقة نحسب تكلفة هذا النشاط والجدول التالي يحدد ذلك:

الجدول 16: يحدد حساب تكلفة نشاط PARASITOLOGIE

تكلفة النشاط	نسبة التحويل	مجموع التكلفة	مجموع التكلفة عناصر التكاليف
411,237.80	0.158	2.602.770.90	الأجور والعلاوات المختصين
40,666.37	0.158	257.382.10	أجور عمال الإدارة والاستقبال
3,972.45	0.006	662.074.68	المواد والوسائل الطبية
1,184.50	0.25	4.738.00	مواد وأدوات التنظيف
3.48	0.006	580.00	المستلزمات المكتبية المختلفة
368.55	0.006	61.425.00	صيانة التجهيزات المخبرية والأشعة
695.80	0.142	4.900.00	ملابس العمال
9,286.94	0.25	37.147.77	استهلاك الكهرباء
0.00	0.00	00	مصاريف الهاتف والانترنت
467,415.89			المجموع.....

المصدر: إعداد الباحثان بناء على الجداول السابقة.

$$(580.00)0.006 + (4.738.00)0.25 + (662.074.68)0.006 + (2.860.153.00)0.158 - \\ = (37.147.68)0.25 + (4.900.00)0.142 + (61.425.00)0.006 +$$

$$467.415.89 = 9.286.94 + 695.80 + 368.55 + 3.48 + 1.184.50 + 3.972.45 + 451.904.17 -$$

للتأكد من صحة العمليات فإننا نجمع تكلفة كل الأنشطة فإنها تساوي مجموع تكلفة القسم

$$3.631.018.45 = 467.415.89 + 699.734.55 + 903.840.46 + 1.560.027.55$$

5. خاتمة:

تعد محاسبة التكاليف من أهم الأدوات التي تستعمل في المؤسسات، كونها تعمل على تحديد وتوزيع التكاليف داخل المؤسسة حسب احتياجات كل نشاط من الأنشطة.

حاولنا من خلال هذه الدراسة معالجة إشكالية مدى مساهمة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض

التكاليف الصحية لقسم مخبر التحاليل الطبية بالعيادة المتعددة الخدمات قريد عبد المالك المتواجدة بحي 19 مارس الوادي

وتم التوصل إلى النتائج التالية:

- نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) يوفر رقابة فعالة ومعلومات دقيقة من خلال تخصيص التكاليف بقسم المخبر بالعيادة متعددة الخدمات بالمؤسسة العمومية الاستشفائية 19 مارس بالوادي؛

- نجاح تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بقسم المخبر بالعيادة المتعددة الخدمات قريد عبد المالك بالوادي يتطلب التحديد الدقيق للأنشطة ومسببات التكلفة؛

- إمكانية تخفيض التكاليف من خلال تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بقسم المخبر بالعيادة المتعددة الخدمات.

- قيمة تكاليف الخدمات الصحية تتناسب مع عدد الخدمات المقدمة تناسباً عكسياً، ترتفع التكلفة عند تقلص الخدمات، وتنخفض التكلفة عند تزايد الخدمات.

- المؤسسات الاستشفائية هدفها تقديم الخدمات العمومية وليس الربحية بدليل التكاليف الخدمات باهظة جداً مقارنة بالإيرادات المحققة.

توصيات الدراسة:

من خلال دراستنا للجانب النظري والتطبيقي، نقترح التوصيات التالية:

- يمكن تعميم تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على باقي الأقسام بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية 19 مارس والاستفادة منه؛

- على المؤسسة العمومية الاستشفائية 19 مارس بالوادي إعادة النظر في أساليب المحاسبة المتبعة ومحاولة تبني نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لتوفير معلومات أكثر دقة وتخفيض تكاليف أنشطتها؛

- على المؤسسة العمومية للصحة الجوارية 19 مارس بالوادي الاستفادة من تقنية الإعلام الآلي والبرامج الحديثة في المحاسبة التحليلية وفصل محاسبة الفروع التابعة لها وعددها عشر عيادات متعددة الخدمات، لتحديد تكاليف كل عيادة على حدة.

- ضرورة تخصيص مكتب داخل المؤسسة يعنى بتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على غرار مصلحة المحاسبة الموجودة.

6. قائمة المراجع:

المؤلفات:

- عبد الحكيم الرحبي محمد تيسير، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الاردن، 2004.
- عطية أحمد صلاح، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية الاسكندرية، مصر: 2006.

الأطروحات:

- بن سعيد أمين، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الاداء، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010.
- الدبس محمد هيثم، نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت كأساس لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة، مذكرة ماجستير، جامعة دمشق، سوريا، 2014.
- حنان حكوم، الطرق الحديثة لحساب التكاليف، مذكرة ماجستير، جامعة سعيدة، الجزائر، 2013.
- خالد هادي، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2013.
- هلال درحون، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005.
- عبدالله شقفة خليل إبراهيم، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مستشفى غزة الاوروي، دراسة تطبيقية على قسمي الدم والتخثر والميكروبيولوجي، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2007.

المقالات:

- أحمد الشيخ عماد يوسف، ومحمود جودة عبدالحكيم مصطفى، تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على إحدى شركات البلاستيك الأردنية (دراسة ميدانية)، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، العدد الأول، جامعة العلوم التطبيقية، الأردن، 2007.
- بن الدين أحمد، استخدام نظام محاسبة التكاليف على الأنشطة ABC لتقدير تكلفة الخدمات المصرفية حالة بنك الفلاحة والتنمية الريفية. مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد الثاني، العدد الرابع، جامعة أحمد درارية، أدرار، 2015.
- حسن الحبيب مهند جعفر، دور نظام محاسبة التكاليف في تحسين القرارات الادارية في الشركات الصناعية السودانية -دراسة ميدانية. دراسات اقتصادية، المجلد الخامس، العدد الثاني، جامعة زيان عاشور، 2021.
- سارة مسعودي، وكمال سماش، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة كاسلوب فعال لإدارة التكاليف في تحقيق ميزة التكلفة الاقل بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية عنابة، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبية، المجلد السادس، العدد الثاني، جامعة المسيلة، 2021.
- يوسف زينب جبار، وعودة هيفاء عبد الغني، أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة في القرارات الإدارية، دراسة حالة، مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية، المجلد 22، العدد الرابع، 2014.

تشريعات وقوانين

- المرسوم التنفيذي رقم 07-140، المؤرخ في 19 ماي 2007، المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 33، 2007.