

شكر و عرفان

بسم الله و الصلاة و السلام على خير مبعوث بن عبد الله -صلى الله عليه وسلم- يقول

المولى عز و جل "ولئن شكرتم لأزيدنكم" الآية 7/ سورة ابراهيم

الحمد لله الذي انار لنا درب العلم و المعرفة و أعاننا على أداء هذا الواجب و وفقنا في إنجاز
هذا العمل.

نتوجه بجزيل الشكر والامتنان الى الاستاذ المشرف تومى ميلود الي لم يبخل علينا بتوجيهاته
ونصائحه.

كما اتوجه بجزيل الشكر الى الاستاذ الذي كان عوننا لي في هذا البحث الاستاذ دبابش محمد
نجيب، دون أن أنسى عمال المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بسكرة و بالأخص المدير الفرعي
عوماري.

الاهداء

الى امي و ابي

الى كل اخوتي و اخواتي

الى عمال مكتبة زهرة الزيبان

الى كل دفعة فحص محاسبي

المخلص :

شهدت البيئة الاقتصادية العديد من التغيرات من تقدم سريع في تقنية المعلومات و السرعة في التوصل إلى منتجات و تقديم خدمات متميزة و زيادة مدة المنافسة أجبرت المؤسسات الاقتصادية منها والخدمية على تقديم منتجات عالية الجودة و بأقل تكلفة ممكنة و هذا ما دفع إلى تحديد أنظمة محاسبة التكاليف و البحث عن طرق و أساليب جديدة لمواكبة هذه التغيرات و نتيجة هذه البحوث و الدراسات ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) الذي يعمل على تحقيق مستوى متميز من الدقة في تحديد تكاليف الإنتاج من خلال التركيز على الأنشطة و تحديد مسببات التكلفة حيث يقدم معلومات أكثر دقة من الأنظمة التقليدية كما يساعد على عدم هدر طاقات المؤسسة و ترشيد استخدامها وقد اخترنا في إطار دراساتنا التطبيقي بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بسكرة و خلصت الدراسة على مجموعة من النتائج تم من خلالها إثبات الدور الفعال لنظام التكاليف على أساس الأنشطة و قدرته على تحديد تكاليف المنتجات.

الكلمات المفتاحية:

محاسبة التكاليف، نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط، تكاليف الانتاج.

Résumé:

L'environnement économique a connu de nombreux changements de la progression rapide de la technologie de l'information et de la vitesse pour atteindre des produits et fournir d'excellents services et d'augmenter la durée de la compétition a forcé les institutions économiques, y compris le service à fournir des produits (services) de haute qualité et le plus bas coût possible et c'est pourquoi pour identifier les systèmes comptabilisation des coûts et de chercher des moyens et de nouvelles méthodes pour faire face à ces changements et à la suite de cette recherche et des études de retour coûts sur la base des activités du système (ABC), qui travaille pour atteindre un excellent niveau de précision dans la détermination du coût de production en se concentrant sur les activités et déterminer les causes de l'offre de coût plus précis que les systèmes traditionnels d'informations aussi aide à ne pas gaspiller les énergies de l'institution et l'utilisation rationnelle Nous avons choisis dans le cadre de nos études appliquées de l'institution de la santé publique voisinage Biskra et l'étude a conclu que d'un ensemble de résultats grâce à qui démontrent le rôle efficace des coûts du système sur la base d'activités et de sa capacité à déterminer les coûts produits (services).

Mots clés: Comptabilité analytique، Comptabilisation des coûts par activité، Coûts de production

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
أو	مقدمة
	الفصل الأول: استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكاليف الإنتاج
2	تمهيد
3	المبحث الأول: ماهية التكاليف
3	المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول التكلفة
8	المطلب الثاني: الاطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف
14	المطلب الثالث: طرق حساب تكلفة الإنتاج
23	المبحث الثاني: الإطار العام لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
23	المطلب الأول: مفهوم نظام (ABC)
30	المطلب الثاني: مبادئ نظام (ABC) والظروف الداعمة لتطبيقه
37	المطلب الثالث: الفروض التي يقوم عليها نظام (ABC) وأهم استخداماته
44	المبحث الثالث: مساهمة نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكاليف الإنتاج
44	المطلب الأول: أبعاد تطبيق نظام (ABC)
48	المطلب الثاني: الفرق بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ونظام التكاليف التقليدي
49	المطلب الثالث: استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكاليف الإنتاج
54	خلاصة
	الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

56	تمهيد
57	المبحث الأول: الإطار النظري للمؤسسة محل الدراسة
57	المطلب الأول: تعريف المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بسكرة
61	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
63	المطلب الثالث: تسيير المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بسكرة
65	المبحث الثاني: واقع محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة
65	المطلب الأول: نظام التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة
68	المطلب الثاني: خطوات حساب التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة
87	المطلب الثالث: تحديد تكلفة الخدمات بقسم الأشعة
89	المبحث الثالث: خطوات تحديد تكلفة المنتج باستخدام نظام (ABC)
89	المطلب الأول: استخدام نظام (ABC) في تحديد تكلفة المنتج (يقسم الأنشطة)
110	المطلب الثاني: تفسير نتائج الدراسة المطبقة بقسم الأشعة
113	خلاصة
115	خاتمة
118	قائمة المراجع

المؤسسة العامة للطيران المدني

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
15	تصنيف الأعباء الجزئية	1
17	حساب التكاليف بطريقة التكلفة المتغيرة	2
21	خطوات طريقة التكلفة المستهدفة	3
28	مخطط تعريف كوبر لنظام (ABC)	4
33	سلسلة القيمة لـ Porter	5
40	استخدامات المعلومات المحددة على أساس النشاط	6
43	مخطط مزايا وفوائد نظام (ABC)	7
45	الفروق الجوهرية الخاصة بمراحل تحميل التكاليف بين نظام (ABC) وأنظمة التكاليف التقليدية	8
46	أبعاد تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)	9
53	معالجة التكاليف وفق نظام (ABC)	10
59	مكونات الهياكل الصحية للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية -بسكرة-	11
61	الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية -بسكرة-	12
69	خطوات حساب التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة	13

تقرير البحوث

رقم الشكل	عنوان الجدول	الصفحة
1	المقارنة بين نظام (ABC) وأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية	48
2	أمثلة لمراكز الأنشطة ومحركات التكلفة	51
3	المنتجات المقدمة بالهيكل الصحية بالمؤسسة محل الدراسة	66
4	مصاريف الأجور للثلاثي الرابع من سنة (2014)	70
5	مصاريف التغذية للثلاثي الرابع لسنة 2014	71
6	مصاريف الصيدلة للثلاثي الرابع لسنة (2014)	72
7	اهتلاك المعدات والأدوات الطبية الصغيرة المقتناة خلال الثلاثي الرابع (2014)	73
8	مصاريف المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة	74
9	اهتلاك المعدات والتجهيزات المشتراة للثلاثي الرابع لسنة 2014	75
10	مصاريف الصيانة للثلاثي الرابع لسنة (2014)	76
11	المصاريف المشتركة للثلاثي الرابع (2014)	77
12	عدد وحدات الفحص للأقسام (طب العمل، دار داء السكري، الفحص الخارجي، العلاج) للثلاثي الرابع 2014	78
13	عدد وحدات العمل لقسم جراحة الأسنان للثلاثي الرابع 2014	78
14	عدد وحدات العمل (B) للثلاثي الرابع (2014) لقسم مخبر التحاليل الطبية	80
15	عدد وحدات العمل (R) بقسم الأشعة للثلاثي الرابع لسنة 2014	81
16	التوزيع الأولي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع (2014) بالمؤسسة محل الدراسة	83
17	التوزيع الثانوي للمصاريف	85
18	تكلفة أنواع الأشعة خلال الثلاثي الرابع (2014) وفق الطريقة المعتمدة بالمؤسسة	87
19	مصاريف إدارية للثلاثي الرابع (2014)	90
20	مصاريف الصيدلانية خلال الثلاث الرابع (2014)	91

91	مصاريف تكوين شبه طبيين الثلاثي الرابع (2014)	21
92	مصاريف الصيانة خلال الثلاثي الرابع (2014)	22
93	التخزين للثلاثي الرابع (2014)	23
94	مصاريف التنظيف الخاصة بالعيادة متعددة الخدمات (أحمد بن رمضان القبائلي) للثلاثي الرابع من سنة (2014)	24
94	المصاريف غير المباشرة المتعلقة بقسم الأنشطة للثلاثي الرابع (2014)	25
97	مسببات الأنشطة بقسم الأشعة	26
98	تجميع الأنشطة	27
99	تحديد تكلفة مسببات الموارد خلال الثلاثي الرابع (2014)	28
100	مصفوفة الربط بين مراكز النشاط مجمعات التكلفة	29
101	تحديد تكلفة مركز النشاط التحضير وتحميض الفيلم خلال الثلاثي الرابع (2014)	30
102	تكلفة مسبب النشاط لكل مركز خلال الثلاثي الرابع (2014)	31
103	مصفوفة تبعية بين مركز الأنشطة والمنتجات	32
104	تحديد نصيب المنتجات من مراكز النشاط	33
105	تكلفة الأفلام المستخدمة خلال الثلاثي الرابع 2014	34
106	أقساط إهلاك لحاملات الأفلام خلال الثلاثي الرابع (2014)	35
107	تكلفة استخدام أنواع حاملات الأفلام خلال الثلاثي الرابع (2014)	36
108	تكلفة أنواع الأشعة وفق النظام (ABC) خلال الثلاثي الرابع (2009)	37
111	المقارنة بين تكلفة المنتجات بقسم الأشعة وفق طريقة الأقسام المتجانسة و نظام (ABC)	38

مقدمة

لقد عرفت المؤسسة الاقتصادية تطورا هائلا من خلال التطور الحاصل في أساليب التسيير المنتهجة من قبل إدارة المؤسسة، و نظرا لكبر حجمها أدت الحاجة إلى زيادة تحديات عملياتها الإدارية، الأمر الذي يتطلب معه ضرورة تحقيق التنسيق والتنظيم ورقابة الفعالة ، كما أن تزايد المنافسة في السوق تطلب معه ضرورة تبني مهارات عالية في الإدارة و ابتكارات جديدة و فنيات حديثة بغية تحقيق ميزة تنافسية و العمل على استدامتها، فجاح المؤسسة يعتمد على وجود إدارة فعالة تقوم بالتنسيق بين الموارد المختلفة لتحقيق أهدافها و يتوقف ذلك على مدى سلامة ورشد القرارات التي يتم اتخاذها من طرف المدراء.

ومن بين التقنيات التي تستعملها المؤسسات الاقتصادية نجد محاسبة تكاليف حيث تفيد الإدارة و تساعد على تخطيط و تقييم النتائج، و الرقابة على العمليات وهي تهدف عموما إلى معرفة نقاط القوة و الضعف لمساعدة المسؤولين في عملية اتخاذ القرارات.

ومع زيادة التطور أصبحت المؤسسات اليوم لا تسعى إلى السيطرة على أسعار البيع ولكنها تسعى إلى السيطرة على العناصر التي تملكها، ولذلك انصب اهتمامها على التحكم في التكاليف وإدارتها، مما جعل نظم معلومات محاسبة التكاليف تحتل مكانة مميزة في المؤسسة؛ حيث أن استخدام التقنية العالية في الإنتاج واستخدام نظم تصنيعية مرنة ومتكاملة تؤدي إلى فقدان الأنظمة التقليدية المستخدمة من قبل إدارة المؤسسة قدرتها على متابعة التكاليف بصفة عامة وتكاليف الإنتاج بصفة خاصة والسيطرة عليها بشكل جعلها تعيق صناع القرار في المؤسسة لعدم تأمينها لحاجاتهم، فإدراك المؤسسة لحقيقة أن أنظمة التكاليف التقليدية لا تلائم بيئة الأعمال الحديثة جعلها تسارع إلى تدعيم الأبحاث بغية الحصول على أنظمة حديثة تزودها باحتياجاتها من معلومات عالية ذات جودة وبالتكلفة والوقت المناسبين .

كان لهذا التطور الأثر الكبير في تطوير الأنظمة التكاليف مما أدى إلى ظهور أفكار جديدة غيرت من الفلسفة المتبعة في الأنظمة التقليدية وفي معالجة وتتبع التكاليف، تجلت هذه الأفكار في نظام جديد يعمل على الإنقاص من الاعتماد على الأنظمة التقليدية و مواكبة احتياجات الإدارة، أدى ذلك إلى تطوير أدوات المحاسبة التكاليف وظهور أدوات حديثة من بينها نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط الذي يركز على العلاقة السببية بين موارد الأنشطة ومنتجات المؤسسة وذلك من خلال فكرة أن الأنشطة تستهلك موارد وان إنتاج منتجات وخدمات يستهلك الأنشطة، كما لقي تطبيق هذا النظام قبول وترحيب الكثير من المؤسسات وذلك نظرا لنوعية المعلومات التي يقدمها، كما أن لتطبيق هذا النظام مزايا عديدة في تحديد تكلفة المنتجات وبالإضافة لما تحققه من رقابة على التكاليف بصورة صادقة.

إشكالية الدراسة:

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية :

كيف يتم استخدام محاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC) في تحديد تكلفة الإنتاج؟

ولإحاطة بالموضوع أكثر تم تجزئة الإشكالية الرئيسية إلى الأسئلة التالية:

- ما المقصود بنظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC)؟

- هل تساعد طريقة التكلفة على أساس النشاط في التحديد الأنسب لتكاليف الإنتاج للمؤسسة محل الدراسة؟

- هل تطبيق محاسبة التكاليف على أساس النشاط يناسب معطيات المؤسسة محل الدراسة؟

فرضيات الدراسة :

تدفع بنا التساؤلات إلى تقديم فرضيات تكون بمثابة أجوبة محتملة يتطلب التأكد من صحتها أو نفيها

والتي تأتي على النحو التالي :

1- نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) جاء من أجل تخصيص التكاليف.

2- يساعد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في التحديد الأنسب لتكاليف الإنتاج بالمؤسسة محل الدراسة.

3- إن معطيات المؤسسة محل الدراسة تناسب تطبيق آليات نظام المحاسبة التكلفة على أساس الأنشطة (ABC).

أسباب اختيار الموضوع :

1- الأهمية التي تكتسبها محاسبة تكاليف في الإنتاج، وفي المؤسسة الاقتصادية خاصة في وقتنا الحالي.

2- تطور الأساليب العلمية في إدارة المؤسسة أدى إلى ضرورة إتباع أنظمة حديثة في محاسبة التكاليف.

أهداف الدراسة وأهميتها :

تتمثل أهداف وأهمية هذه الدراسة من كونها محاولة يسعى من خلالها الباحث إلى:

- 1- توضيح مدى تنامي وأهمية محاسبة التكاليف وتبيين مدى ضعف الأنظمة القائمة حاليا على خدمة المؤسسة.
- 2- استعراض أنظمة حديثة من أهمها نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط و توضيح مدى قدرة هذا النظام على تحديد تكاليف الإنتاج.
- 3- محاولة وضع بيئة سليمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط ومعرفة أثره على المؤسسة محل الدراسة.

حدود الدراسة :

إن موضوع دراستنا واسع جدا وهذا نظرا لوجود عدة أنظمة سواء كانت تقليدية أو حديثة وقد تم التركيز عند الدراسة على أنظمة التكاليف الحديثة وخصوصا نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط أما في الدراسة التطبيقية فقد تم معالجة النظام المتبع في المؤسسة وهو نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط، حيث تم إسقاط الضوء فيها على محاولة تحديد تكاليف الإنتاج.

منهج البحث والأدوات المستخدمة:

بقصد الإلمام بمختلف جوانب الموضوع و دراسة الإشكالية الرئيسة و استخلاص النتائج حول الفرضيات المطروحة حاولنا استخدام مزيج من المناهج ففي الجانب النظري من البحث استخدمنا المنهج الوصفي أسلوب التحليلي، أما في الجانب التطبيقي استخدمنا المنهج التجريبي.

فيما يخص الوسائل و الأدوات المستخدمة فإننا قد استعنا بمجموعة من الكتب العربية و الأجنبية المتخصصة في مجال محاسبة التكاليف المبني على أساس النشاط، بالإضافة إلى استخدام مقالات وأبحاث ودراسات عربية و أجنبية محكمة و متخصصة في مجال محاسبة التكاليف.

صعوبات الدراسة:

لقد واجهتنا مجموعة من الصعوبات أثناء قيامنا بعملية البحث لجمع المعلومات النظرية و التطبيقية حول موضوع الدراسة، نذكر من هذه العراقيل و الصعوبات ما يلي:

- صعوبة الحصول على المراجع.
- صعوبة الحصول على معلومات من المؤسسة محل الدراسة.

الدراسات السابقة:

1- دراسة ماهر موسى درغام و خليل إبراهيم شقفة بعنوان حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقا لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مستشفى غزة الأوربي الحكومي، 2009.

هدف الباحثان من خلال الدراسة إلى معرفة فوائد تطبيق نظام (ABC) و قدرته على تخصيص التكاليف غير المباشرة و حسابها بدقة و هل هناك صعوبات تعيق من تطبيقه في المستشفى، حيث تم حساب تكلفة الخدمة العلاجية لقسم التخثر في الدم وفقا لنظام (ABC)، من خلال الاعتماد على "نموذج كوبر" و تم التوصل إلى النتائج التالية.

- ساهم نظام (ABC) على تخصيص تكاليف غير المباشرة و حساب تكلفة الخدمة العلاجية بدقة أكثر.
 - يساهم تطبيق نظام (ABC) بتوفير معلومات مالية و غير مالية تتعلق بالخدمة العلاجية.
 - تكلفة الخدمة العلاجية المحسوبة لا تساوي قيمة المساهمة التي يدفعها المريض.
- 2- عمر محمد هديب بعنوان نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن و علاقته بالأداء المالي (تطبيق و نموذج مقترح للقياس)، 2009.

هدفت الدراسة على التعرف على مدى استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة لدى الشركات الصناعية في الأردن و ذلك من خلال تطوير نموذج مقترح للقياس و بيان العلاقة بين تطبيق هذا النظام في تحسين الأداء المالي لهذه الشركات.

حيث توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- حداثة تطبيق نظام (ABC) في الشركات الأردنية.

- وجود ضعف كبير وعدم الاهتمام الواضح بمواكبة التطورات العلمية والمهنية المتعلقة بوضوح الدراسة حيث أن فكرة تطبيق نظام (ABC) لم تجد الاهتمام اللازم من قبل الإدارات العليا للشركات الصناعية بالرغم من وجود وعي حول منافع تطبيق هذا النظام.

- عدم وجود علاقة إيجابية بين نظام (ABC) و لأداء المالي.

3- أشرف مسعود أبو مغلي بعنوان أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية، دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان، 2008.

هدفت الدراسة إلى تبين أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية كدراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة عمان وذلك من خلال التعرف على مدى مساهمة هذا النظام في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية، ومدى توفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيقه بهذه المستشفيات والبحث فيما إذا توجد معوقات تصعب عملية تطبيق هذا النظام وقد شملت الدراسة 20 مستشفى من المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة عمان.

حيث تتمثل نتائج الدراسة فيما يلي:

- يتوفر لدى المستشفيات الخاصة بمحافظة عمان البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق نظام (ABC) مع وجود معوقات تصعب عملية التطبيق.

- لا توجد دلالة إحصائية بين تطبيق نظام (ABC) في المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة عمان ونوع الملكية.

- يساهم نظام (ABC) في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية ويشكل يؤدي إلى تعظيم الربحية.

هيكل الدراسة:

نظرا لطبيعة الموضوع و متطلباته و احتراماً للتقسيم المنهجي بدأ هذا البحث بمقدمة تبرز أهم جوانب الموضوع و توضيح إشكالية الدراسة و الأهداف المراد تحقيقها، ثم بعد ذلك تم تقسيم البحث إلى جانبين، جانب نظري و جانب تطبيقي حيث كل جانب يحتوي على ثلاث مباحث و التي بدورها تحوي ثلاث مطالب مع تضمين كل فصل خلاصة، و في الأخير تقديم خاتمة عامة أهم ما تم التوصل إليه من نتائج اعتمدت كأساس لتقديم الاقتراحات و التوصيات.

أولاً- الجانب النظري: و يتضمن وصف لمختلف المفاهيم انطلاقاً من المعلومات التي تم جمعها من الكتب و البحوث و هو مقسم إلى:

الفصل الأول تحت عنوان "استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC) في تحديد تكاليف الإنتاج.

و الذي قسم إلى ثلاث مباحث أساسية أولها مفاهيم عامة حول التكاليف، حيث بدوره قسم إلى ثلاث مطالب، المطلب الأول بعنوان مفاهيم أساسية حول التكلفة، أما المطلب الثاني فقد تضمن تطور مفهوم محاسبة التكاليف، حيث المطلب الثالث تناول طرق حساب تكاليف أما المبحث الثاني فهو بعنوان الإطار العام لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كذلك هو الآخر قسم إلى ثلاث مطالب المطلب الأول تناول أهم المفاهيم المتعلقة بـ (ABC) أما الثاني فقد شمل على مبادئ النظام و الظروف الداعمة لتطبيقه، ففي نهاية المبحث تم التطرق إلى الفروض التي يقوم عليها (ABC) و أهم استخداماته أما المبحث الأخير الخاص بالإطار النظري تناول إشكالية الدراسة فهو تحت عنوان خطوات تحديد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام (ABC) حيث يتناول ثلاث مطالب، المطلب الأول بعنوان أبعاد نظام (ABC) أما الثاني فيتناول الفرق بين نظام (ABC) و الأنظمة التقليدية، حيث المطلب الأخير بعنوان مساهمة نظام (ABC) في تحديد تكاليف الإنتاج.

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة.

و الذي تطرقنا فيه إلى ثلاث مباحث، المبحث الأول يتمثل في تقديم المؤسسة محل الدراسة أما المبحث الثاني فيتناول واقع محاسبة التكاليف للمؤسسة محل الدراسة، ليتم بعدها التطرق إلى تحليل واقع محاسبة التكاليف بالمؤسسة مع التركيز على قسم الأشعة ثم الانتقال في المبحث الثالث إلى محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة بقسم الأشعة.

الفصل الأول

تمهيد:

يعتبر تطور التقني الذي شهده العالم منذ الستينيات، نتيجة استخدام تكنولوجيا المتسارعة والتطورات الإدارية التي مست بيئة الأعمال الحديثة، هذه التغيرات فرضت زيادة الاهتمام بدراسة التكاليف التي تهدف إلى البحث عن نظام يساعد على تحديد دقيق للتكاليف منتجات المادية منها والخدمية.

هذه الدراسات جاءت نتيجة قصور أنظمة محاسبة تكاليف التقليدية في تحميلها للتكاليف، وفي ظل هذه التغيرات الكبيرة ظهر نظام جديد ألا وهو نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

وفي هذا البحث سنحاول التطرق إلى أهم المفاهيم المتعلقة بهذا النظام مع تحديد الخطوات المطبقة في تحديد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

المبحث الأول: ماهية التكاليف

إن تكاليف داخل مؤسسات وخاصة صناعية كثيرة ومتنوعة تختلف باختلاف النشاط الذي تزاوله هذه الأخيرة، ونظرا لأهمية تكاليف داخل المؤسسة سنحاول التطرق إلى أهم المفاهيم المتعلقة بها.

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول التكلفة

أولاً: تعريف التكلفة

التكلفة هي "قيمة موارد التي يتم التضحية بها للحصول على سلعة أو تقديم خدمة، ومن خلالها يتم قياس التضحية بالمبالغ النقدية التي يتم دفعها والتعهد بدفعها مسبقاً"¹.

تعرف تكلفة على أنها "مجموعة من مصاريف أو الأعباء تعبر عن بلوغ مرحلة معينة من النشاط الاقتصادي مثل: تكلفة الشراء التي تجمع سعر الشراء ومصاريف الشراء"².

فتكلفة هي "مقدار تضحية بالموارد دون الإشارة للحصول على منفعة، حيث أن التكلفة المستنفذة متى ما قابلها إيراد سميت مصاريف من أجل الحصول على منفعة، أما إذا لم يقابلها إيراد سميت خسارة، إذن الخسارة هي أيضا تكلفة بالرغم من عدم تحقيق منفعة"³.

ثانياً: أنواع تكاليف: هناك أنواع عديدة منها تكاليف منها:

1- تكاليف على أساس علاقتها بالمنتج: تنقسم إلى⁴:

1-1- تكاليف مباشرة: هي تلك المصاريف المتعلقة بتكلفة أو سعر تكلفة نشاط أو مرحلة إنتاجية معينة، أي أنها لا تطرح أي مشكل في حسابها حيث تسجل مباشرة وكليا في حساب التكلفة بسبب ارتباطها المباشر بالمنتج وتشمل التكاليف مباشرة كل من مواد مباشرة وتكاليف إضافية مباشرة ويد العاملة المباشرة.

¹ - محمد تسيير الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، ط3، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص5.

² - H.conrt et jhevion, « comptabilité analy » paris,1981,p07

³ - عاطف الأخوس، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص25.

⁴ - إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2013، ص4.

مواد غير مباشرة: هي تلك مواد مستخدمة في عملية الإنتاج سواء كانت في شكلها الخام، أو في شكل مواد استهلاكية أو مستلزمات إنتاج تستخدم بشكل مساعد للمواد الأولية الضرورية

يد عاملة مباشرة: يعتبر هذا العنصر أهم عوامل الإنتاج وإحدى الأدوات الأساسية التي تلعب دورا كبيرا في تحقيق أهداف العملية الإنتاجية البسيطة وتحدد تكلفة اليد العاملة المباشرة بقيمة العمل المبذول في الإنتاج ويتم حسابه بتحديد وقت العمل المبذول في الإنتاج والمؤهلات المتوفرة لدى المستخدمين موجهة نحو إنتاج معين نحو إنتاج منتج معين¹.

تكاليف إضافية مباشرة: وهي التي تدخل بشكل مباشر لاستكمال إنتاج منتج معين، وتتمثل في خدمات تحصل عليها المؤسسة من أطراف خارجية كطلاء قطع الأثاث لدى ورشة خارجية.

وتتمثل عناصر التكاليف المباشرة بهذه الصورة التكلفة الأولية للإنتاج ويعني ذلك أن هذه الأخيرة يمكن قياسها بمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة الأولية} = \text{المواد المباشرة} + \text{اليد العاملة المباشرة} + \text{التكاليف الإضافية المباشرة}$$

1-2- تكاليف غير مباشرة: تتمثل في عناصر التكاليف التي يصعب ردها مباشرة إلى وحدة المنتج أو أمر إنتاج أو طلبيه، وتكمن صعوبة رد هذه التكاليف إلى المنتج لكونها ذات طبيعة عامة تستفيد منها وحدات وأوامر وطلبات الإنتاج بصورة غير مباشرة ولا تدخل بطبيعتها في تشكيل وخلق المنتج، وتأخذ هذه التكاليف في الغالب طبيعة الخدمات مثل: الإعلان، الإشهار، الإيجار، التأمين، وأعمال النظافة والصيانة أو تكون في شكل مستلزمات أخرى لا يمكن الاستغناء عنها مثل: مواد التشحيم والزيوت، قطع الغيار اللازمة لصيانة وتشغيل الآلات... الخ².

2 - تكاليف على أساس علاقتها بحجم الإنتاج أو النشاط: وتنقسم إلى³:

1-2- تكاليف المتغيرة: "يقصد بها مجموعة عناصر التكاليف المتعلقة بغرض تكلفة معين والتي يتغير مجموعها بشكل تناسبي وطردني في النشاط، وذلك في ظل مدى ملائم وعلى مدى زمني معين، مع بقاء العوامل

¹ - محمد كمال عطية، أصول محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية، القاهرة، ط4، 1993، ص 356.

² - خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005، ص 56.

³ - إسماعيل حجازي، معال يم زايد، مرجع سابق، ص 34.

الأخرى ثابتة كأسعار المواد الأولية ومعدل الأجور ومن أمثلة هذه التكاليف: المواد المباشرة، الأجور المباشرة التكاليف التسويقية المتغيرة.....الخ".

وقد عرفت بأنها" تكاليف المسموح بها لاستخدام الطاقة في إنتاج وتسويق وحدات الإنتاج، وتميل هذه التكاليف إلى التغير بنفس نسبة التغير في حجم الإنتاج طالما بقيت العناصر الأخرى على حالها"¹.

من خلال تعريفين سابقين يستنتج الخصائص التالية للتكاليف المتغيرة وتتمثل في²:

✓ يصطلح عليها بتكلفة الإنتاج أو تكلفة النشاط أو تكلفة الحجم كونها تستجيب للتغيرات في حجم الإنتاج أو لأنها ترتبط بحجم النشاط.

✓ تتضمن كافة عناصر تكاليف مباشرة التي يكون تغيرها واضحا، كما يشتمل على الشق المتغير في التكاليف غير مباشرة.

2-2- تكاليف ثابتة: هي مجموعة عناصر التكاليف التي تظل ثابتة مع تغيرات في أحجام الإنتاج، فهي تظل ثابتة خلال فترة التكاليف مهما كان مستوى النشاط، وعادة ما تشمل على المراتب التي تتم على أساس دوري واهتلاكات الأصول التي يتم احتسابها على أساس نسبة ثابتة من قيمة هذه الأصول، وكذا أقساط الإيجارات لتجهيزات ومباني الغير التي تستغلها المؤسسة، بالإضافة إلى الضرائب وأقساط التأمين³.

من خلال تعريف سابق أن نميز ثلاث مجموعات من تكاليف الثابتة وهي⁴:

تكلفة طاقة طويلة الأجل: وهي تكاليف ناتجة عن الاستثمارات في المباني والآلات والمعدات والهيكل الأساسي للمنظمة وهي ذات طبيعة طويلة الأجل ولا يمكن التخلص منها في الأجل القصير بسبب التأثير الضار والخطير إما على الربحية أو الأهداف طويلة الأجل للمؤسسة، مثل: اهتلاك المباني والمعدات، الضريبة العقارية التأمينات.....الخ.

تكاليف ثابتة تشغيلية: عبارة عن التكاليف الدورية اللازمة لتشغيل التجهيزات السابق إنشاؤها مثل: التأمين الضرائب العقارية وغيرها.

¹ - محمد تسيير الرجبي، محاسبة التكاليف، الشركة العربية متحدة للتسويق والتوريدات، ط2، 2013، ص 21.

² - ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الاسكندرية، دار الجامعية، 2008، ص 8.

³ - محمد تسيير الرجبي، مرجع سابق، ص 75.

⁴ - عيد الناصر إبراهيم أنور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان - الاردن، 2002، ص 30.

تكاليف ثابتة مبرمجة: "هي التي لا ترتبط بتجهيزات ولا بتشغيلها، ومن أمثلة ذلك تكاليف البحوث، الإعانات ونفقات الإدارة العامة".

وتتميز التكاليف الثابتة بالخصائص التالية¹:

- ✓ تدخل ضمن التكاليف غير مباشرة لأنها لا ترتبط بوحدة منتج.
- ✓ لا تستجيب للتغيرات في أحجام الإنتاج لمدى معين، ومن ثم فإنه من الواجب استنفاد هذه التكاليف على أساس الفترة أو الدورة. كما ترتبط هذه التكاليف بالتجهيزات والمحافظة عليها فضلا عن ارتباطها بعامل الزمن.
- ✓ تخضع للمسؤولية الإدارية العليا في مؤسسة، فهي التي تحدد معدلات الامتلاك وبالتالي فإن الإدارة العليا هي المؤثر الأساسي في مقدار هذه التكاليف والمتحكم فيها.
- ✓ تعتبر في مجموعها مقدرا ثابتا على مدى فترة تكاليف، إلا أن ربطها بوحدة المنتج في سبيل قياس التكلفة يجعل من متوسط نصيب الوحدة يتناقص بحجم الإنتاج.

2-3- تكاليف شبه متغيرة: وهي التي تتغير مع تغير أساس النشاط ولكن ليس بنفس النسبة، فهي تتغير بنسبة اقل، حيث الجزء المتغير فيها يكون اكبر من الجزء الثابت، كما إن العناصر الثابتة يمكن التعرف عليها بسهولة كما يمكن فصلها².

ويمكن القول عن تكاليف شبه المتغيرة أنها تلك التكاليف التي يقل معامل ارتباطها بأحجام الإنتاج عن معامل الارتباط القطعي، ويتفاوت متوسط نصيب وحدة المنتج أو النشاط منها من حجم لآخر، كما أن هذا النوع من التكاليف يتصف بخاصية عدم التلاشي في حالة التوقف عن الإنتاج لكونها تتكون من شقين:

- ✓ شق ثابت يمثل تكاليف التوقف عن الإنتاج أو التكاليف اللازمة لبدء الإنتاج ولا تتخفف مهما تغير حجم الإنتاج.
- ✓ شق متغير يتناسب مع تغيرات في حجم الانتاج.

¹- شارلز هرونجون وآخرون، محاسبة التكاليف مدخل اداري، تر: أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر والتوزيع، السعودية، 2003، ص 68.

²- عيد الناصر ابراهيم أنور، عليان الشريف، مرجع سابق، ص 35.

3- تكلفة على أساس الأنشطة: وتتضمن ما يلي¹:

3-1- تكاليف إنتاج: وتتمثل في عناصر التكاليف التي تحقق نتيجة لممارسة إدارة الإنتاج لوظائفه من خلال مراكز وأقسام الإنتاج بها، وتتضمن هذه العناصر المواد والأجور وتكاليف الخدمات التي تتحقق في أقسام ومراكز الإنتاج في سبيل خلق منتج وقد تكون هذه تكاليف مباشرة أو غير مباشرة.

3-2- تكاليف تسويقية: تتمثل في تكاليف البيع والتوزيع وتشتمل على عناصر التكاليف التي يتم إنفاقها في سبيل تسويق منتجات المؤسسة وبيعها وتوزيعها والإعلان عنها، وهي تتحقق من خلال إدارة التسويق متمثلة في أقسامها والمراكز التابعة لها، وقد تكون هذه التكاليف مباشرة يمكن ردها مباشرة إلى وحدة المنتج كعمولة المبيعات أو تكاليف نقلها وقد تكون غير مباشرة يصعب ردها وتحميلها لوحدات المنتج².

3-3- تكاليف الإدارية والتمويلية: وتتمثل في العناصر التي يتم إنفاقها في سبيل ممارسة نشاطات الإدارية والتمويلية فهي تشمل تكلفة الأدوات الكتابية والمطبوعات، وتكلفة العمالة المختلفة في مرتبات العاملين وفي مختلف الإدارات، بالإضافة إلى تكلفة الخدمات الممثلة في اهتلاك المباني الإدارية والتجهيزات المكتبية وتكاليف الإضاءة والتدفئة وغيرها³.

وتعد هذه التكاليف بمثابة تكاليف غير مباشرة لانعدام علاقتها بوحدة المنتج.

4- تكلفة على أساس الرقابة: وتنقسم إلى⁴:

4-1- تكاليف خاضعة للرقابة: وهي تلك التي لا يمكن التحكم فيها ورقابتها ضمن مستوى إداري معين.

4-2- تكاليف غير خاضعة للرقابة: وهي التي يصعب التحكم فيها من قبل الإدارة خلال فترة زمنية محددة لأن المنشأة تكون قد تعاقدت عليها مثل عقد توريد مواد خام لمدة معينة وكان من شروط العقد الالتزام وعدم جواز الإلغاء لذا يصبح من الصعب على المنشأة التحكم في السعر مثلا خلال العقد.

¹- السيد عبد المقصود بيان وآخرون، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 70.

²- محمد أحمد خليل، التكاليف في الوحدات الصناعية، الدار الجامعية المصرية، مصر، ص 14.

³- محمد كامل عطية، نظام محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية، الاسكندرية، مصر، 1976، ص 19.

⁴- نفس المرجع، ص 20.

5- تكاليف على أساس اتخاذ القرارات الإدارية: وتتمثل في:¹

5-1- تكلفة ملائمة: وهي التي ترتبط بقرار معين فإذا لم يتم اتخاذ قرار أصبحت هذه تكلفة لاغية، فمثلاً لو قررت المنشأة إنتاج سلعة جديدة فإن جميع تكاليف المواد الخام والعمل المباشر تصبح تكلفة مناسبة إذ أنه في حالة إلغاء قرار إنتاج هذه سلعة الجديدة فإن تكاليف المواد الخام والعمل المباشر تصبح لاغية.

5-2- تكلفة فرصة بديلة: هي قيمة المزايا والعوائد التي يضحى بها بسبب رفض أحد البدائل واختيار بديل آخر.

5-3- تكلفة تفاضلية: وهي الفرق بين مجموع تكاليف بين بديلين عند اختيار احدهما ومثلاً كانت تكاليف الإنتاج DA 60000 وتقرر زيادة الإنتاج بنسبة 10 % وأصبحت تكاليف الإنتاج DA 70000 لذا فإن التكلفة التفاضلية هي: DA 10000.

5-4- تكلفة المستغرقة: وهي عبارة عن تكاليف التي تتفقها المؤسسة، بسبب استثمار الأصول المادية منها والمعنوية حيث لا يمكن استرداد قيمتها إلا باستعمال العمر الإنتاجي للأصل، وذلك من خلال حساب الاهتلاك أو الإطفاء لهذه الأصول.²

المطلب الثاني: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف**أولاً: تطور مفهوم محاسبة التكاليف****1- التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف:**

من المعلوم أن محاسبة التكاليف قد نشأت متأخرة عن محاسبة المالية بما يقرب من قرنين من زمان غير أنه يمكن القول أن نشأة محاسبة التكاليف قد صاحبت الثورة الصناعية واحتياجات أصحاب الصناعات إلى معرفة تكلفة إنتاج الصناعي، فقد كتب أحد أشهر الكتاب في ميدان التكاليف في إنجلترا سنة 1899 (Smith EG) عن مدى منفعة معرفة تكلفة الشيء الذي يتم إنتاجه.³

¹ - رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط 2، 2001، ص 34.

² - حسن عبيدو وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 28.

³ - ناصر داداي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية، الجزائر، 1999، ص 13.

في منتصف القرن الثامن عشر وحتى آخر القرن التاسع عشر، كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات حجم صغير، والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية، ونظام المحاسبة العامة هو المتبع في التسجيل لكن هذا النظام أصبح عاجزاً عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة وخاصة بعد الضائقة الكبرى لسنة 1929، وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.

وفي المرحلة الثانية لمحاسبة التكاليف التي بدأت بعد 1945، حيث تقدمت الصناعة في السنوات الأخيرة، مما أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين، ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض في تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة تكاليف بشتى أنواعها لاستخدامها في اعداد الميزانيات المرنة ومعرفة عتبة مردوديتها.¹

ومع زيادة التطور والتشابك في العملية الإنتاجية ظهرت الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف مكتملة للأنظمة التقليدية، وذلك من خلال الدراسة التي قام بها الباحثون حول استخدام النظام الجديد المسمى بنظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، وهذه الدراسة ترجع إلى التجارب في استعمال هذه الطريقة منذ بدايات الستينات، إلى أن وصلت إلى دراسة Cooper and Kaplan سنة 1987.

ومنذ ذلك الوقت بدأت المؤسسة الأمريكية تطبيق هذا نظام، كما أن هناك أنظمة حديثة أخرى ظهرت أيضاً وتم استعمالها مثل نظام الإدارة على أساس الأنشطة، نظام التكلفة المستهدفة، نظام الإنتاج في الموعد المضبوط.²

2- تعريف محاسبة التكاليف:

"هي وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض تكاليف وتصنيفها وتحميلها على أقسام الإنتاجية وتسمى بالمحاسبة الصناعية، وغالبا ما تستعمل في المجال الصناعي".³

¹ - عبد الحي مرعي وعبد الله عبد العظيم هلال، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2006، ص 8.

² - François Frederickletz, **cours de comptabilité avchlyique**, rinestechfeh, Paris, 2005, p 6.

³ - سالمى ياسمين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في مؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، فرع المحاسبة والتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2009-2010، ص 33.

تعرف كذلك بأنها "تقنية تحليل الأعباء ومنتجات بهدف تقييم سلع ومنتجات مباعه، وكذا مراقبة شروط الداخلية للاستغلال"¹.

وهي "مجموعة من مبادئ ومفاهيم وطرق وأساليب ونظريات التي تبحث عن متابعة عناصر الإنفاق في أي مشروع بغرض قياس تكلفة النشاط والرقابة عليها وترشيد قرارات الإدارة، ويكون ذلك من خلال القيام بعملية تسجيل وتبويب وتحليل وتفسير الأحداث بالمشروع ككل والمعبر عنها في صورة وحدات نقدية"².

ثانياً: أهداف ووظائف محاسبة تكاليف

1- أهداف محاسبة تكاليف: وتتمثل في³:

حساب تكاليف مختلف وظائف مؤسسة ومختلف منتجات: من بين أهداف منتظرة من محاسبة تكاليف هو تحليل قدرات المؤسسة، مما يجعل منها أداة توفر للمسيرين معلومات داخلية، لتحديد المسؤوليات حسب كل مركز أو هيكل في المؤسسة ومن ثم تقييم مردود كل نشاط وكل منتج وحتى كل منطقة جغرافية يتم فيها توزيع منتجات المؤسسة.

- **توفير قاعدة لتقييم بعض عناصر ميزانية:** يقيم مخزون مواد الأولية في المؤسسات صناعية بتكلفة الشراء أي بإضافة مصاريف التمويل لسعر الشراء، وبنفس الطريقة يتم المخزون النهائي من المنتجات التامة الصنع والتي تقيم بتكلفة الإنتاج، بعد إضافة مصاريف التصنيع لتكلفة مواد مستعملة.

- **شرح النتائج بمقارنة تكاليف مع سعر البيع:** يمكن اعتبار بأن الهدف الأساسي للمحاسبة التكاليف يتمثل في تحليل نتائج تكوين النتيجة الإجمالية وتحديد مساهمة كل أنواع نشاطات التي تقوم بها المؤسسة في تحقيق هذه النتيجة، فهي تسمح بشرح نتيجة الإجمالية على أنها المجموع الجبري للنتائج حسب النشاط.

- **قيام بتقديرات للأعباء والنواتج:** لا يخفى على أحد دور محاسبة تكاليف في تقييم موازنات مؤسسة بالفعل، لأن محاسبة التكاليف هي أسلوب يسمح بإنشاء ومعالجة المعلومة وجعلها مفيدة لاتخاذ القرار

¹- محمد تيسير الرجبي، مرجع سابق، ص 9.

²- شادي صبحي أبوشنب، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير غير منشورة، قسم محاسبة وتمويل، جامعة غزة فلسطين، 2008، ص 17.

³- درحومون هلال، المحاسبة التحليلية، نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2004-2005، ص 114.

وبالتالي فان التسيير التقديري هوشكل من أشكال استعمال هذه المعلومة ومن خلالها يتمكن التسيير الموازي بالوصول إلى أهدافه عن طريق¹:

✓ إعداد تقديرات كلية أو متخصصة.

✓ متابعة الانجازات.

✓ تحديد الفروقات.

✓ تحليل الفروقات للسماح باتخاذ القرارات صحيحة.

- توفير قاعدة لمراقبة تسيير: إن القدرة على التسيير تساعد على توقع تغيرات التي يمكن أن تحدث ضمن محيط مؤسسة ومراقبة الآثار المترتبة والتي يمكن أن تترتب عن ذلك يومياً، أصبح عامل أساسي في نجاح كل مؤسسة وعنصر هاماً في تسييرها الاستراتيجي على المدى قصير، المتوسط وطويل الأجل، ولكن لا يمكن ممارسة هذه القدرة بشكل فعال إلا إذا ارتكزت المؤسسة على نظام معلومات مترابط وموجه في نفس الوقت نحو المتابعة ومراقبة عمليات اليومية ونحو تنسيق متغيرات متوقعة الحدوث في محيط المؤسسة.

ولا تتحقق فعالية هذا النظام، إلا إذا كان يعمل ضمن مجموعة من الآليات والتقنيات الخصوصية المتمثلة

في²:

✓ آليات اليقظة الاستراتيجية.

✓ آليات مراقبة التسيير.

- المساعدة في اتخاذ قرارات تسيير: توفر محاسبة التكاليف معلومات تستند عليها الدراسات والاستنتاجات التي تسمح باتخاذ القرارات التي تتعلق بمستقبل المؤسسة في مدى قريب وبعيد.³

¹ - محمد الفيومي، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص 14.

² - بوشاشي بوعلام، الرائد في المحاسبة، دار الملكية، الجزائر، 2000، ص 40.

³ - فوزي غرابية، محاسبة التكاليف، منشورات النهضة، بدون سنة نشر، ص 29.

2- وظائف محاسبة التكاليف: وتتمثل فيما يلي¹:

- **قياس تكلفة إنتاج ونشاط** : يعتبر قياس تكلفة إنتاج ونشاط بمثابة مهمة أولى التي تسعى محاسبة التكاليف لتحقيقها، فحاجة محاسبة المالية لقياس تكلفة إنتاج التام في المنشآت صناعية لأغراض قياس نتيجة أعمال هذه المنشآت، فرضت ضرورة اهتمام محاسبة التكاليف بهذه المهمة في بداية عهدها الأول.

لذلك فإن سجلات محاسبة التكاليف تصمم عادة بطريقة تسمح بقياس تكلفة إنتاج وذلك على أساس من التتبع المتتالي لتكلفة الصنع في مراحل وأقسام إنتاج المتتالية، وذلك بهدف خفض تكلفة الإنتاج وترشيد استخدام عناصر التكاليف.²

مقارنة النتائج فعلية بتقديرية وتحليل الانحرافات: تتحقق وظيفة رقابة من خلال مقارنة أداء المخطط بالأداء الفعلي، وتقصي أسباب تفاوت الأداء الفعلي عن المخطط، لتحديد مسؤولية هذا التفاوت وكذلك اتخاذ إجراءات تصحيح مناسبة لتقليل حجم التفاوت بين ما هو مخطط وما هو فعلي، لذلك فإن من مهام محاسبة تكاليف اتخاذ الإجراءات والطرق والوسائل، التي تكفل إمكانية تحليل كل من البيانات المعبرة عن الخطة والبيانات الممثلة للتنفيذ الفعلي، ومقارنة كل منهما بالآخر، وتحليل انحرافات ناتجة والمستندة إلى أسبابها حيث تحقق هذه الوظيفة إمكانية إمام إدارة المنشأة بما يحدث في مستويات إدارية أدنى، ولتعرف على أسباب انحرافات وتحديد المسؤول عنها واتخاذ إجراءات التصحيح المناسبة.³

إعداد تقارير للمستويات إدارية مختلفة: تتمثل وظيفة إدارة في تخطيط ورقابة ومتابعة وتوجيه معلومات حيث تعتبر محاسبة التكاليف هي العلم الذي ينتج هذه المعلومات، وحتى تصل إلى تلك المعلومات لا بد من توفر نظام اتصال يربط بين مستويات الهيكل الإداري مع بعضها البعض.

لذلك من مهام محاسبة تكاليف توفير هذا النظام للاتصال من خلال تقارير، معنى ذلك أن أحد الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف هي إعداد التقارير المناسبة وتوجيهها إلى المستويات إدارية مختلفة وفي الوقت المناسب.⁴

¹- فوزي غرابية، محاسبة التكاليف، منشورات النهضة، ص 29.

²- بوشاشي بوعلام، الرائد في المحاسبة، دار الملكية، الجزائر، 2000، ص 40.

³- محمد تيسير الرجبي، مرجع سابق، ص 90.

⁴- ثناء علي القباني، نظم محاسبة التكاليف، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، الرياض، 2013، ص 39.

ضبط ورقابة عناصر تكاليف: تهدف محاسبة تكاليف إلى ترشيد استخدام المؤسسة لموارد إنتاج المتاحة لها فهي بذلك تسعى إلى تحقيق أكبر إنتاج بأقل تكلفة ممكنة لهذه موارد، وفي سبيل قياس تكلفة الإنتاج والرقابة على النشاطات اللازمة لتحقيق هذا الإنتاج، فإن محاسبة تكاليف تهدف إلى خفض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على المواصفات الخاصة بالمنتج حتى تتحقق له الجودة المطلوبة لنجاح تسويقه، ويعتبر ضبط ورقابة تدفق عناصر التكاليف من مواد وأجور وخدمات في المؤسسة مهمة أساسية تسعى له محاسبة التكاليف تحقيقاً لهدف خفض تكلفة، حيث تتحقق من هذه المهمة من خلال تصميم إجراءات ونظم والدورات مستنديه الخاصة بكل عنصر من عناصر التكاليف، كدورة الشراء والتخزين بالنسبة للموارد، ودورة ضبط ورقابة عنصر العمل لتحديد مواعيد دخول وخروج العاملين من المؤسسة.

ويعتبر نجاح محاسبة التكاليف في هذه المهمة أمراً جوهرياً لحماية المؤسسة من خسائر التي قد تتعرض لها، بسبب الاستخدام غير الرشيد لهذه الموارد، الأمر الذي يقود إلى خفض تكلفة الإنتاج من ناحية، والحفاظ على الثروة وترشيد استخدامها من ناحية أخرى.

الرقابة على تكلفة نشاطات خدمية: هناك أقسام لا تساهم مباشرة في خلق المنتج، فمثلاً أقسام صيانة وإدارة المالية وغيرها تحقق خدمات تستعين بها أقسام المتجانسة في عمليات الإنتاج، وتعتبر تكاليف التي تتحقق في الأقسام والإدارات بمثابة تكاليف أو مصاريف لتقديم هذه الخدمات ويتم ردها بصورة أو بأخرى لتكلفة المنتج¹.

توفير بيانات مقارنة للقرارات بديلة: تهدف محاسبة تكاليف إلى توفير المعلومات اللازمة لتخطيط واتخاذ القرارات، وحتى تتحقق عملية اتخاذ القرارات فإنها تتطلب المقارنة بين العديد من البدائل المتاحة والممكنة والمفاضلة بين هذه البدائل واختيار أفضلها تحقيقاً لأهداف إدارة².

ولكي تتم عملية مقارنة بين هذه البدائل والمفاضلة بينها، فإن إدارة مؤسسة تكون في حاجة إلى بيانات ومعلومات عن كل بديل سواء من حيث تكاليف مرتبطة بهذا بديل أو عائدات متوقعة منه.

ان من المهام الرئيسية لمحاسبة التكاليف توفير بيانات توفير هذه البيانات، ويتحقق ذلك من خلال تحليل بيانات تكاليف وفقاً لمفاهيم وطرق معينة بحيث يمكن لها إعداد تقارير ملائمة تتضمن بيانات مقارنة بين تكلفة القرارات البديلة والعائدات المترتبة على كل بديل منها.

¹ - أحمد حلمي جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص 80 .

² - صلاح الدين عيد المنعم مبارك، محاسبة التكاليف لأغراض الإدارية، المكتبة القانونية، الإسكندرية، 2013، ص 76.

تفيد هذه التقارير في تمكين إدارة المؤسسة في مفاضلة بين هذه بدائل، واختيار بديل أفضل لتحقيق أهدافها.

المطلب الثالث: طرق حساب تكلفة الإنتاج

أولاً: الطرق التقليدية

1- طريقة تكاليف كلية:

1-1- تعريف طريقة تكلفة كلية: تعرف بأنها: "طريقة تعتمد على تحميل وحدات الإنتاج لكافة عناصر تكاليف إنتاجية وتسويقية وإدارية وتمويلية في المرحلة النهائية، أي أن أسلوب التكلفة الكلية يأخذ بعين الاعتبار جميع أعباء سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، ثابتة أو متغيرة"¹.

1-2- أهداف طريقة لتكاليف كلية: وتتمثل في:²

- ✓ استخراج من كافة عناصر التكاليف نصيب الوحدة لكل وظيفة على حدى مبوبة، على أساس مباشر وغير مباشر.
- ✓ تحديد تكلفة كل وظيفة من وظائف مشروع.
- ✓ مقابلة جميع تكاليف بالإيرادات خلال الفترة الزمنية وذلك لإبراز الأرباح الاجمالية والصافية للمؤسسة.
- ✓ وضع سياسة استثمار طويل المدى.
- ✓ تقييم منتج وفق تكلفة إنتاج محملا بنصيب التكاليف الصناعية مباشرة وغير مباشرة.

1-3- مزايا طريقة تكاليف كلية: نذكر منها:³

- ✓ تساعد إدارة في اتخاذ القرار الصائب عند معرفة تكلفة كلية.
- ✓ الحصول على ربح أكبر.
- ✓ تساعد إدارة في تخطيط واتخاذ قرارات وإعداد الموازنات من خلال البيانات المقدمة لإدارة المؤسسة.
- ✓ إجراء تحليل للتكاليف حسب مراكز لمسؤولية.

¹- ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 36.

²- صلاح عبد الله، عطاء الله وراذ خليل، محاسبة التكاليف العملية، دار الزهراء للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص 86.

³- هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012، ص 52.

✓ عند معرفة تكلفة الكلية يتم اتخاذ القرارات.

✓ تحقيق الرقابة الفعالة من خلال تحميل تكاليف غير مباشرة للمنتجات مختلفة.

وتقترح هذه الطريقة ما يلي:

✓ تحديد أثر التغيرات في مستوى النشاط من فترة إلى أخرى على التكاليف وأسعار التكلفة.

✓ تحديد نسب النشاط التي تسمح بقياس الكفاءة مع استخدام المؤسسة لطاقتها الإنتاجية المتاحة.

✓ تحديد تكلفة الأنشطة الفرعية والنشاط الزائد للسماح للمدراء باتخاذ إجراءات تصحيحية المتعلقة بمراكز المسؤولية في الوقت مناسب.

2- طرق التكاليف الجزئية: وتتمثل في¹:

✓ طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

✓ طريقة التكاليف المتغيرة.

✓ طريقة التكاليف المعيارية

وترتب مختلف الأعباء المكونة لهذه الطرق من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (01): تصنيف الأعباء الجزئية

الأعباء المتغيرة	الأعباء الثابتة	
1	3	الأعباء مباشرة
2	3	الأعباء غير مباشرة

المصدر: ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 193.

ويتبين من الشكل أن كل نوع من الأعباء التي لها علاقة بالمنتج (مباشرة وغير مباشرة) تتكون من جزء متغير وآخر ثابت.

¹ - محمد علي الجبالي، قصي السمراي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الاردن، 2000، ص 149.

2-1- طريقة تحميل عقلاني للتكاليف ثابتة: تقوم بتقسيم تكاليف إلى متغيرة وثابتة وحساب تكاليف ثابتة على أساس حجم النشاط أو الإنتاج العادي، مما يجعل تكلفة الوحدة الثابتة لا تتأثر بتغيير حجم الإنتاج ومنه الحصول على سعر تكلفة عقلاني يقترب من ثبات، وتجمع طريقة تحميل العقلاني للتكاليف ثابتة جميع أعباء الاستغلال لفترة معينة، وعادة ما تكون الأعباء المباشرة متغيرة وفقا لحجم الإنتاج، أو المبيعات التي تخصص مباشرة إلى تكاليف وأسعار التكلفة بينما تكون أعباء غير مباشرة عادة ومحصلة كليا مهما كان مستوى نشاط المؤسسة، وبالتالي في حالة تغير مستويات النشاط فإن الأعباء الثابتة تبقى ثابتة ويكون سعر تكلفة المنتج أعلى بكثير، وهذا ما يجعل الكميات المباعة أقل، وكذلك يختلف سعر تكلفة نفس المنتج من فترة إلى أخرى حتى مع وجود نفس الخصائص التقنية والتجارية ومع عدم وجود تقلب في تكاليف عوامل الإنتاج.

ونميز ثلاث حالات وفقا لهذه الطريقة، تتمثل في¹:

- ✓ حالة حجم النشاط الفعلي = حجم النشاط العادي: وبالتالي تحمل تكاليف ثابتة كليا على سعر التكلفة.
- ✓ حالة حجم النشاط الفعلي > حجم النشاط العادي: يعني أن طاقة مؤسسة لم تستعمل كليا، وفي هذه الحالة يحمل جزء من التكاليف الثابتة على سعر التكلفة والباقي يعتبر كتكلفة نقص انتشار الفعالية.
- ✓ حالة حجم النشاط الفعلي < حجم النشاط العادي: وهذا يعني أن مؤسسة فاقت طاقتها إنتاجية العادية والفرق بينهما يعتب ربح بالنسبة للمؤسسة.

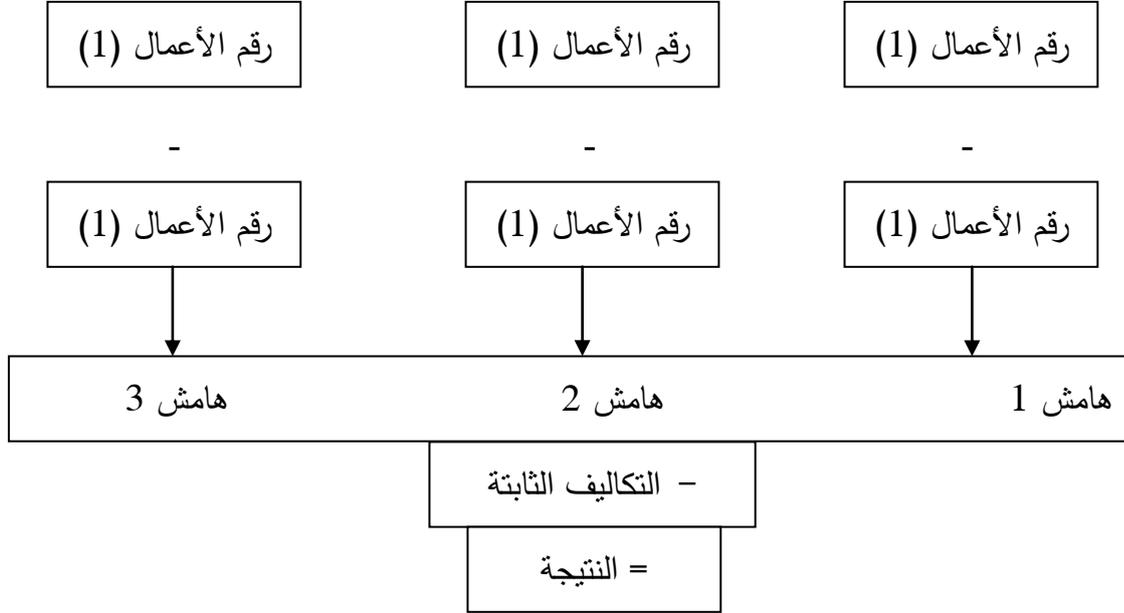
2-2- طريقة التكاليف المتغيرة:

2-2-1- تعريف طريقة التكاليف المتغيرة: تعتمد على الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وهي طريقة أمريكية تقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج، وتعتمد على تحميل المنتج بنصيبه من التكاليف المتغيرة فقط، أما التكاليف الثابتة تحمل في نهاية الدورة عند استخراج النتيجة الصافية فب طرح تكلفة المتغيرة لكل منتج من رقم أعماله نحصل على هامش على تكلفة متغيرة للمنتج، وعند طرح

¹ - عيد الكريم بويغوب، المحاسبة التحليلية، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص 40.

تكاليف ثابتة إجمالية من إجمالي هامش على تكلفة المتغيرة لكل منتج نحصل على النتيجة كما هو مبين في الشكل الموالي:¹

الشكل رقم (02): حساب التكاليف بطريقة التكلفة المتغيرة



المصدر: نفس المرجع السابق، ص 179.

2-2-2- أهداف طريقة التكاليف المتغيرة: وتتمثل في:²

- ✓ تحقيق الفعالية في التسيير
- ✓ تخفيض تكاليف عن طريق الاختيار السليم للمراحل إنتاجية.
- ✓ دراسة تخطيط الأرباح وعلاقتها بحجم المبيعات.
- ✓ الزيادة أو التخلي عن نشاط قطاع أو منتج معين وذلك من خلال القرارات الصائبة.

2-2-3- مبادئ طريقة التكاليف المتغيرة: تتمثل في:³

- ✓ تتكون التكلفة المتغيرة من أعباء تتغير بتغير حجم النشاط.
- ✓ معالجة الأعباء الثابتة من أجل تحديد النتيجة.

¹ - دحو عبد الكريم، الواضح في تحليل الاستغلال، ط 3، دار هومة، الجزائر، 1999، ص 96.

² - علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 86.

³ - درحمون هلال، مرجع سابق، ص 58.

- ✓ طريقة التكاليف المتغيرة تسمح بإعداد تقديرات حساب التكاليف نتائج عتبة المردودية بسهولة.
- ✓ يتم توزيع الأعباء المتغيرة على المنتجات من أجل تحديد التكلفة المتغيرة لكل منتج.

2-2-4- مزيا طريقة التكلفة المتغيرة: تتمثل في:¹

- ✓ تساعد الإدارة في التخطيط للربحية عن طريق توضيح العلاقة بين الحجم والتكلفة والربحية.
- ✓ تعالج القصور في طريقتي التكاليف الكلية والتكاليف المباشرة والمتمثل في العجز عن مساعدة الإدارة في التخطيط واتخاذ القرارات الهامة وأهمها تسعير السلع المنتجة والخدمات المقدمة.
- ✓ التميز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة لتفادي الخلط بينهما.
- ✓ تقدم للإدارة معلومات ملائمة من أجل اتخاذ قرارات وممارسة الرقابة.

2-3- طريقة التكاليف المعيارية:

- 2-3-1- تعريف التكاليف المعيارية: "هي عملية إعداد وحساب تكاليف المعيارية (المستقبلية) التي تنجم نتيجة للممارسة المؤسسة لنشاطها في الظروف المتوقعة ومقارنتها بالتكاليف الفعلية (ما حدث فعلا) من أجل حساب الانحرافات وتحليلها إنتاج المعلومات لصالح متخذ القرار، وبالتالي فهي وسيلة من وسائل مراقبة التسيير"².

2-3-2- أنواع التكاليف المعيارية: وتكون كما يلي:³

- التكلفة معيارية نظرية: تحدد على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج الممنوحة في المؤسسة وهي تمثيل الحالة المثالية للنشاط، فتلاحظ أن الحجم أو التكلفة المثالية لا تتحقق إلا في حالات استثنائية بل تكون غالبا معدومة.
- تكلفة معيارية محددة انطلاقا من تكلفة تنافسية: تأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق، ولكن لا تحدد دائما مستوى الفعالية التقنية الذي يجب الوصول إليها، وخاصة ضعف المنافسة في السوق، ولا تحدد بصورة حقيقية معايير الإنتاج والتوزيع والتي تعتمد عليها، فرغم سهولة تحديدها فهي لا تستجيب دائما لأهداف التكلفة المثالية.

¹- وليد ناجي الجبالي، مدخل في المحاسبة الإدارية، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 1991، ص 185.

²- نفس المرجع السابق، ص 185.

³- مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2006، ص 146.

- **تكلفة معيارية تاريخية:** تحدد على أساس الفترة السابقة أو معدلات بين تكاليف عدة فترات سابقة بالقيمة الحالية، إلا أن هذه التكلفة بهذه الطريقة تحمل في طياتها الضعف المسجل في الفترات السابقة المستعملة في تحديدها لذلك يجب استعمالها بكل حذر.

- **تكلفة معيارية عادية:** تحدد بدلالة التقديرات المتعلقة بظروف العادية للإنتاج والتوزيع بالمؤسسة، وهي تتعلق بتكاليف الدورة أو دورات سابقة بعد استبعاد التكاليف الناتجة عن نقص الفعالية، وحسابها يكون بالقيم الحالية مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها مستقبلا في الدورة الاستغلالية ولكن في حالة حدوث تغيرات معتبرة وغير محتملة فإن هذه الطريقة تفقد جودتها في الاستعمال.

- **تكلفة معيارية مقيمة بالسعر الحالي:** في فترة التضخم المرتفع فإن عملية ادخال أسعار عوامل الإنتاج في تكلفة نموذجية تصبح صعبة، لذلك من الأحسن تحديدها كما يلي:

- ✓ كمية نموذجية تحدد على أساس الظروف العادية للنشاط.
- ✓ سعر نموذجي يكون حسب الأسعار الملاحظة أثناء فترة تحضير هذه التكلفة النموذجية أو لأي فترة أخرى.
- ✓ يعتبر هذا النوع من التكلفة حاليا أكثر استعمالا نسبيا في مؤسسات الصناعة الكبرى نتيجة التغيرات السريعة والكبيرة للأسعار، وهو يمثل بدون شك أحسن مؤشر للتقييم الإمكانات أو قدرات للمؤسسة.

2-3-3- مزايا طريقة تكلفة معيارية: تتمثل فيمايلي:¹

- ✓ العمل على تحسين شروط الاستغلال بناء على تحليل الانحرافات.
- ✓ تزويد الإدارة بتقارير دورية عن الوضعية ومستوى الأداء والانحرافات المسجلة.
- ✓ الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها وهذا ما يمكن إدارة المؤسسة من إعداد قوائم تكاليف ومراقبة سير نظام إنتاجي.

¹ - هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الادارية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 350.

ثانيا: طرق الحديثة

1- طريقة تكلفة المستهدفة:

1-1- تعريف تكلفة المستهدفة: "هي عبارة عن تحديد وتقدير الحاجة للتطوير انطلاقا من السوق ثم العمل على إشباع هذه الحاجة أي هي عبارة عن تسيير للتغيير فالتكلفة المستهدفة تنظم تسيير الحاضر، انطلاقا من التبصر بالمستقبل"¹.

وهذا يفسر تعارض هذه التقنية مع تقنيات تكلفة معيارية التي تعتبر أداة تسيير موجهة نحو تسيير الاستقرار (المراقبة من خلال المقارنة بمعيار محدد مسبقا).

وتتمثل أهم ميزة لتبني التكلفة المستهدفة في أنها تخصص أثناء مرحلة تخطيط وتصميم المنتج وبذلك يمكن أن يكون لها تأثير كبيرا على تحديد مستوى التكاليف المتعهد بها، ويعمل فريق التصميم على إيجاد تصميمات تكون تكلفتها المقدر مساوية أو أقل من التكلفة المستهدفة وتلبي المستوى المستهدف لوظيفة المنتج ويستعمل الفريق هندسة (تحليل) القيمة وتحليل الهدم أو الهندسة العكسية لبلوغ التكلفة المستهدفة.

1-2- مبادئ تكلفة مستهدفة: تقوم على المبادئ التالية:²

السعر يؤدي إلى التكلفة: يحدد هذا النظام أهداف التكلفة بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي.

تركيز على العمل: بمعنى التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة، الوقت والتي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات.

تركيز على مرحلة تصميم: يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج والعملية، لذا يجب قبل البدء في الإنتاج أن تتم التغييرات الهندسية لينتج عنها تكاليف منخفضة وتخفيض زمن اطلاق منتجات جديدة في السوق.

¹ - هادفي خالد، مرجع سابق، ص 77.

² - عطوي راضية، دور التكلفة المستهدفة وتحليل في تخفيض التكاليف، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، ادارة أعمال، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2007-2008، ص 43.

تخفيض تكلفة دورة الحياة: يتم تخفيض تكلفة كل من المنتجين والعملاء وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة والتوزيع.

1-3- الخطوات المتبعة في تصميم طريقة التكلفة المستهدفة: تتمثل أهم الخطوات في¹:

الشكل رقم (03): خطوات طريقة التكلفة المستهدفة

$$\boxed{\text{السعر المستهدف}} - \boxed{\text{الربح المستهدف}} = \boxed{\text{التكلفة المستهدفة}}$$

المصدر: هادفي خالد، مرجع سابق، ص 77.

من خلال الشكل أعلاه تتمثل خطوات المتبعة في تكلفة مستهدفة فيما يلي:

تحديد سعر بيع المستهدف: ويتم ذلك من خلال دراسة سوق ومنافسين من حيث الجودة والأسعار المطبقة وزبائن من حيث رغبتهم وتقييمهم للمنتجات، وكذلك من حيث طبيعة منتج ووظائف التي يؤديها ودورة حياته وكمية المبيعات المتوقعة بالإضافة إلى آفاق تطوير منتجات الأخرى.

تحديد ربح مستهدف: يعد الخطوة الثابتة بناء على إستراتيجية المؤسسة المتعلقة بالأرباح، أي الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه من منتج معين.

تحديد تكلفة مستهدفة: للحصول عليها يتم طرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف وعادة ما تكون هذه التكلفة أكبر من تكلفة مسموح بها، وفي هذه الحالة يلجأ إلى البحث عن فروض تخفيض تكاليف الإنتاج، وهذا على كامل مراحل والنشاطات، ويطلق على هذه الاجراءات هندسة القيمة.

1-4- مزايا طريقة التكلفة المستهدفة: تتمثل فيما يلي²:

- ✓ تساعد التكلفة المستهدفة على تحسين العلاقة مع الموردين.
- ✓ إيجاد لغة مشتركة وهدف مشترك يكتمل في التكلفة المستهدفة ويعمل كل أعضاء فريق على تحقيقه.
- ✓ تطبيقه يساعد على دعم عمل الفريق وإدماج الموردين في تطوير منتجات وخدمات جديدة.

¹ - هادفي خالد، مرجع سابق، ص 79.

² - عطوي راضية، مرجع سابق، ص 60.

✓ يصبح السعر مسببا لعملية تطوير المنتج بدلا من أن يكون ناتجا عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح.

2- طريقة نظام تكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

2-1- مفهوم طريقة تكاليف على أساس الأنشطة (ABC): تعرف طريقة (ABC) على أنها: طريقة لتوزيع التكاليف تعتمد على فكرة الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم فيها هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي لتحقيق الرقابة أفضل على أنشطة والموارد الإنتاجية والطاقة المتاحة وكيفية استغلالها.¹

¹- محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003، ص-ص 269-270.

المبحث الثاني: الإطار العام لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

أدت التغيرات موجودة في الأنظمة التقليدية لمعالجة التكاليف إلى بروز الحاجة المتنامية لوجود أنظمة تستطيع تخطي هذه التغيرات، حيث أدت هذه الحاجة إلى ظهور نظام جديد يسمى نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، حيث يتناول هذا المبحث في مقدمته ظهور نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس النشاط، بالإضافة إلى التطرق إلى مختلف المفاهيم المتعلقة به.

المطلب الأول: مفهوم نظام (ABC)

أولاً: التطور التاريخي لنظام (ABC)

1- الأسباب التي أدت إلى الانتقال إلى نظام (ABC): تتمثل في ¹:

تغير الأهمية النسبية لمكونات التكلفة: تواجه المؤسسات في الوقت الحاضر وخصوصاً التي تتصف عملياتها الصناعية بالكثافة الآلية لتجهيزات الإلكترونيات بالزيادة غير العادية في التكاليف غير المباشرة وما تحدثه هو زيادة من أثر على أرباح وعلى الموقف التنافسي للمؤسسة وبالتالي عدم إمكانية الاستمرار في تطبيق النظام التقليدي للتكلفة الذي يهتم بالتكاليف المباشرة وينجح في ظلها.

قصور في الممارسة المحاسبية: حيث القصور نتيجة التغير في مكونات التكلفة، حيث كانت الممارسة وفق الطرق التقليدية تستخدم العمل المباشر أو ساعة عمل آلة كأساس لتخصيص التكاليف غير مباشرة على الرغم من أن هذه الأسس لا تمثل في الوقت الحاضر إلا نسبة قليلة جداً من إجمالي التكاليف، وترتب على ما سبق ضرورة العمل على تحسين وتطوير الطرق التقليدية باستخدام وسائل أكثر دقة في تحديد تكلفة المنتجات على أساس معرفة الأنشطة المسببة للتكاليف، وكذا الموارد التي تستهلكها.

زيادة حدة المنافسة: نتيجة حرية التجارة الدولية وانفتاح الأسواق قد ساهم إلى حد كبير في زيادة درجة المنافسة التي تواجهها المؤسسات وبالتالي أصبح زيادة حدة السوق. أو على الأقل المحافظة عليها من أهداف الحيوية التي تشغل حيز تفكير المؤسسة وبالتالي يجب أن تعمل المؤسسة على ترشيد استخداماتها لمواردها المتاحة والتحكم في تكاليفها لكي تكون أكثر ربحية بدلاً من تخفيض أسعارها.

¹ - زيات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص393.

زيادة تنوع في المنتجات: أدى التنوع في المنتجات وزيادة الاختلافات فيما بينها إلى اختلاف أنواع الأنشطة ومستوى الجهود المطلوب لخدمة إنتاج هذه المنتجات، بمعنى التركيز على العلاقات النسبية بين التكاليف والأنشطة الرئيسية المطلوبة لإنتاج المنتج، ومن الملاحظ أنه لا يمكن لأساس تخصيص واحد أن يستوعب بدقة كل مدخلات التكاليف التي تستهلكها المنتجات إضافة إلى¹:

- ✓ العجز الواضح الذي عانى منه نظام التكاليف التقليدي في تحديد التكاليف.
- ✓ توفير نظام (ABC) معلومات تكاليف دقيقة جعلت المديرين يعتمدون على اتخاذ قراراتهم.
- ✓ عدم ثقة المدراء واعتقاد الإدارة بأن أنظمة التكاليف التقليدية والسائدة لديها والتي تستند على تكاليف للعمل المباشر في حساب معدلات التحميل تشوه تكلفة المنتج أو الخدمات.
- ✓ عدم رغبة مدراء المبيعات باستخدام التكاليف المستخرجة من أنظمة المحاسبة العامة عند اتخاذ قرارات التسعير.
- ✓ إظهار أن بعض المنتجات تزيد من ربحية المؤسسة بالرغم من تسعيرها بدون هامش ربح مقبول.
- ✓ انخفاض الأرباح بالرغم من زيادة حجم المبيعات.
- ✓ التكاليف غير المباشرة مرتفعة بشكل كبير وكلفة العمالة المباشرة تشكل نسبة ضئيلة من إجمالي كلفة المنتج، إضافة إلى التنوع في خطوط الإنتاج.
- ✓ إن بعض منتجات المؤسسة تباع بأسعار منخفضة مقارنة بالمنافسين وضياع العديد من المناقصات بدون فهم السبب.

2- ظهور نظام (ABC): إن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كان نتيجة جهود العديد من المؤسسات والباحثين وذلك بغية تحسين نوعية معلومات محاسبة التكاليف فقد نتج "T.Johnson" أصول هذا النظام إلى أوائل الستينات من القرن السابق، حيث كونت المؤسسة الأمريكية "General Electric" فريق من الباحثين والمراقبين لتطوير نموذج تحليل التكلفة أساسه النشاط لتحسين نوعية معلوماتها على التكاليف المباشرة والسيطرة عليها حيث يعتقد "T.Johnson" أن النظام الموضوع آنذاك مستند على مفاهيم متشابهة

¹ - ماهر موسى درغام، مدى توفير المعلومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مقال منشور في مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 5، العدد الثاني، غزة، فلسطين، 2007، ص 39-40.

لمفاهيم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة المستخدمة حالياً. لقد بين "T.Johnson" أن فريق المحاسبين في المؤسسة قد استخدموا تغيير النشاط لوصف وتحليل العمل الذي يسبب التكاليف¹. ومنذ عدة سنوات كان هناك بعض المبادرات حيث كان الأكاديميون الألمان قد اقترحوا أسس لتخصيص التكاليف غير المباشرة في الأقسام المساعدة .

لكن المبادرة الرسمية كانت تقريباً سنة 1986 م التي تبناها اتحاد بحث وتطوير أمريكي، حيث وضع هذا الاتحاد. مشروع لتحسين تقنيات محاسبة التكاليف، كون فريق لهذا العمل يتكون من "R.Kaplan و R. cooper" وتم تعيين مدير للمشروع "James Bumson" وتوالت بعد ذلك عدة محاولات من وجهات عديدة لتحسين نوعية وتقنيات محاسبة التكاليف، على الرغم من أن أفكار نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يصف أن ترجع لعدة عقود، فإن الشعبية الحالية والتشكيل المعاصر ظهر منذ استعماله وتطويره في بعض المؤسسات الصناعية والخدمية في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا.

ولكن الفضل الكبير يعود إلى كل من "R.Kaplan و R.cooper" حيث قام لأول مرة بتطبيق عملي لنظام بتعيين مصاريف التشغيل بواسطة الأنشطة إلى منتجات والخدمات ووصفاه بالتخصيص في مؤسسة "Union Pacific Juhn Deer" وذلك في منتصف الثمانينات.

بعد ذلك قام الباحثين بنشر عدة مقالات في العديد من وسائل الإعلام وبشكل ملفت للنظر واتبعا عدة طرق لتقليل من ردة الفعل الراضة لهذا المشروع حيث اتبعا أسلوب تميز بإعطاء بعض العناوين الحماسية والمقنعة التي تثير الفضول لدى المهتمين بقراءة هذه الأفكار والاهتمام بها مثل نظام تكلفة واحد لا يكفي وقياس التكلفة بشكل صحيح يصنع القرار الصحيح.

بعد ذلك كان أول ظهور لهذا النظام في الميدان العملي من قبل "Robert Kaplan" سنة 1987 حيث قام بنشر كتاب يسلط الضوء على حدود المحاسبة واعترافاً بالنقائص والتعسف من قواعد التوزيع التقليدية وتم وضع نهج جديد لحساب التكاليف يسمى بنظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط.

¹ - أحمد صلاح عطية، محاسبة التكاليف نشاط، ABC الاستخدامات الإدارية، الدار الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2006، ص70.

فقد كان هذا النظام الجديد في ذلك الوقت تريباك للعشوائية في خفض التكاليف التي سادت أواخر الثمانينات وبداية التسعينات حيث أصبح تخفيض التكاليف هاجس المؤسسات في محاولتها لكي تصبح أكثر قدرة على المنافسة.

منذ أن ظهرت فكرة هذا النظام وتطورت في الولايات المتحدة الأمريكية في العقد الأخير أصبح نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يتمتع بشعبية كبيرة ليست فقط في الولايات المتحدة الأمريكية لكن أيضا في البلدان المتطورة الأخرى مثل (كندا، أوروبا، استراليا واليابان... الخ) .

3- مراحل تطور نظام (ABC): لقد مر بثلاث مراحل وهي¹:

المرحلة الأولى: إدارة النشاط ركزت على هذه المرحلة على مفهوم سلسلة القيمة أكثر من التحليل محاسبي المالي وهدفت إدارة النشاط إلى تحقيق ما يلي:

- ✓ اكتشاف واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة مثل استخدام نظام الإنتاج الفوري.
 - ✓ تحسين وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة من خلال تحسين جودة وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء.
- المرحلة الثانية:** محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة جاءت هذه المرحلة لتأكد أن كل التكاليف تم تقليصها من خلال:

- ✓ تحديد مسببات التكلفة.
 - ✓ تنتج تفاعلاتها من الأنشطة الأقوى.
- المرحلة الثالثة:** نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) هو ذلك النظام الذي يهتم بتحليل التكلفة ولكنه يعد الأفضل في تحليل وتقدير التكاليف لأهداف خاصة.

وهناك أربعة مراحل لنظام (ABC):

- ✓ تحديد النشاطات الرئيسية في المؤسسة.
- ✓ تحديد العوامل التي تؤثر بصورة كبيرة في تكلفة النشاط وتسمى هذه العوامل محركات التكلفة والتحديد المباشر لكيفية طلب النشاط للتكلفة.

¹ - أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008، ص28.

✓ خلق وعاء للتكلفة لكل نشاط.

✓ تتبع التكاليف طبقاً للنشاطات وفقاً لكيفية طلب النشاطات للتكاليف.

ثانياً: تعريف نظام (ABC) وأهم خصائصه:

1- تعريف نظام (ABC): يعرف على أنه "طريقة لتوزيع التكاليف تعتمد على فكرة الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم فيها هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي لتحقيق رقابة أفضل على الأنشطة والموارد الإنتاجية والطاقة المتاحة وكيفية استغلالها"¹.

"يعد نظام التكلفة على أساس النشاط مدخلاً لتطوير وتحسين قيم التكلفة المحسوبة في نظم تحديد التكلفة الأوامر أو نظام تحدد تكاليف المراحل. كما يمكن اعتبار هذا المدخل بمثابة طريقة جديدة لتوزيع التكاليف وتساهم في توفير معلومات أكثر دقة من خلال تحديد الأنشطة داخل المؤسسة"².

يعرف بأنه "نظام يقوم بتجميع المعلومات الخاصة بالأداء المالي والتشغيلي من خلال تتبع الأنشطة الأساسية والمهمة والمؤدات داخل المؤسسة"³.

يعرف كوبر نظام (ABC) بأنه: "نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة، ثم يتم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدى، حيث يتم تحميلها على الأنشطة أولى، ثم يتم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو الزبائن وذلك حسب الغرض الذي تستخدم فيه"⁴.

¹ - محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 269-270.

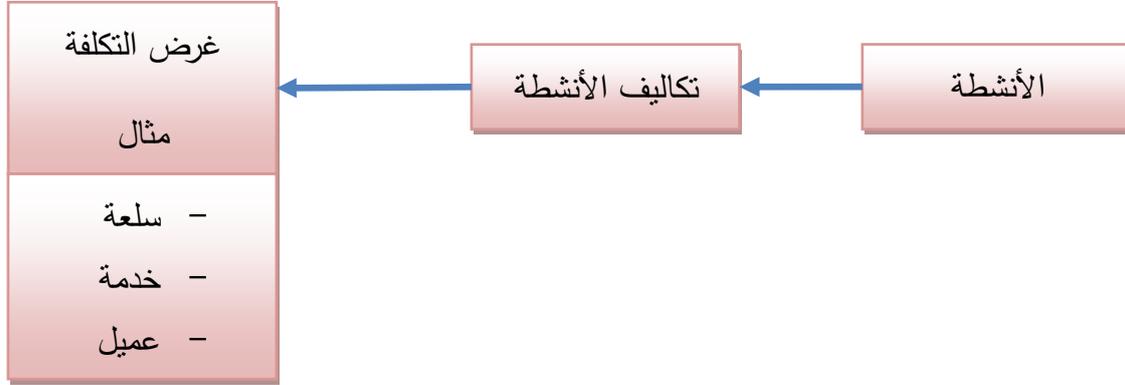
²-Rebert.S.Kapin, Sterenson R Anderson: T P ABC la method ABC, pilotée par temps, ed editions d'organisation, France, 2008, p15.

³ - الحاج قويدر قورين، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير للمؤسسات الاقتصادية، مجلة العلوم الانسانية، العدد 35، 2007، ص 01.

⁴ - ماهر موسى درغام، خليل ابراهيم شفقة، دراسة وتطبيق أحد النماذج المقدمة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، المجلة العربية للإدارة، ع 1، المجلد 29، مصر، 2009، ص 12.

وهذا ما يظهر في الشكل التالي:

الشكل رقم (04): مخطط تعريف كوبر لنظام (ABC)



المصدر: شارلز هوريدون وآخرون، مرجع سابق، ص 183.

كما يعرفه T Horngren على أنه "طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة ركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية وكما أنه يستخدم تكلفة الأنشطة كأساس لتعيين التكاليف لأغراض أخرى مثل السلع، الخدمات والعملاء"¹.

"هو ذلك النظام الذي يقوم بتحليل الأنشطة التي ينجم عن تنفيذها خدمات مشتركة وبالتالي التكاليف غير مباشرة ومن ثم تجميع تكاليف كل نشاط على حدى وتحميلها للمنتجات أو الخدمات على أساس حجم استهلاكها لهذه الأنشطة"².

ومن خلال هذه تعاريف يمكن استنتاج بأن نظام (ABC) بأنه ذلك النظام الذي يقوم بتجميع التكاليف غير المباشرة في مراكز للتكلفة ثم يقوم بتوزيع هذه التكاليف على المنتجات أو الخدمات النهائية بواسطة مسببات التكلفة للوصول إلى التكلفة الحقيقية التي يتحملها كل منتج أو خدمة بصورة دقيقة تساعد في اتخاذ قرارات صائبة.

¹ - أشرف عزمي مسعود أبو معلي، مرجع سابق، ص 24.

² - أمير ابراهيم المسحال، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC الشركات الفلسطينية، مذكرة ماجستير غير منشورة، قسم محاسبة وتمويل، كلية التجارة الإسلامية، جامعة غزة 2005، ص 47.

2- خصائص نظام (ABC): ويتميز بالخصائص التالية نذكر منها¹:

✓ تعمل طريقة التكاليف على أساس الأنشطة على تتبع الأعباء من خلال اعتمادها على مبدأ مسببات التكلفة التي تربط بين الموارد والأنشطة ثم بين الأنشطة وأهداف التكلفة وتقوم باستخدام العديد من مسببات التكلفة حسب الحاجة، حيث تعتمد على أسس عديدة لتحميل الأعباء غير المباشرة تتلاءم مع طبيعة النشاطات ومدى استهلاكها من الموارد المتخصصة.

✓ يقوم نظام (ABC) على فكرة توفير المنتجات والخدمات يحتاج إلى مؤسسات هذه الأخيرة تقوم بممارسة أنشطة لتحقيق غاياتها، والأنشطة تحتاج إلى موارد والموارد تتطلب تكلفة إذن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة وبهذا سمحت بالانتقال من المنطق التقليدي لتوزيع التكاليف غير مباشرة وتحميلها على منتجات والخدمات إلى منطق استهلاك الموارد من طرق الأنشطة على أساس أكثر دقة.

✓ تجد أنها تتلاءم مع كل قطاعات النشاط وقد أثبتت إمكانياتها الهائلة عند تطبيقها خاصة في القطاعات الصناعية التي تتميز باستخدامها للتكنولوجيا الحديثة في التصنيع والتسيير واندماج أنظمتها، وقطاعات أخرى خاصة تلك النشاطات التي تنتوع تشكيلها منتجاتها والتي نسبة تكاليفها غير مباشرة وتنشيط في محيط تنافسي بحيث هذه العوامل كلها تجبر المؤسسة على ضرورة وجود نظام معلومات محاسبي دقيق يعمل على توفير المعلومات الدقيقة التي يحتاجها في مهام التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

✓ إن هذه الطريقة حققت المبدأ الأساسي للمحاسبة التحليلية في ما يخص تطابقه مع تنظيم المؤسسة الذي هو الأساس في مجمل النشاطات الضرورية للحصول على مخرجات هذا التطابق الذي يسمح بتتبع التكاليف استهلاك الموارد يرفق عملية ضبط وتحليل الأنشطة وإعادة ترتيبها حتى يمكن تحديد الأنشطة التي تساهم في إيجاد القيمة المضافة لصالح المؤسسة ومستخدميها وزبائنها وبهذا تحقق المؤسسة نجاحا يفضل قدرتها على المنافسة بحيث أمكن توضيح علاقات الأنشطة في ما بينها وعلاقتها بالموارد والأهداف، التكلفة ضمن شبكة أوخريطة النشاطات وتحميلها للأعباء بناء على عدة مسببات للتكلفة وهذه ميزة تتميز بها عن سائر الطرق الأخرى.

✓ تأثير نظام (ABC) بفعالية على قرارات الإدارة نظرا لاحتساب التكلفة بشكل دقيق والذي سينعكس أثرها ايجابيا على مختلف قرارات ومن ضمنها قرارات التسعير.

¹ - طوابية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة وتخطيط الإنتاج، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص 107.

✓ إلغاء الفعاليات غير الضرورية أو الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة وإعادة توزيع الموارد على الأنشطة الأكثر نفعاً.

✓ توفير مجموعة من مقاييس الأداء غير مالية من خلال قياس مسببات التكلفة والوقت والنوعية والكمية وهذا سيؤدي إلى التركيز على الأنشطة التي تتصف بالإنتاجية واستبعاد تلك التي لا تحقق أي قيمة مضافة.

✓ مساعدة الإدارة في التخطيط الاستراتيجي وإدارة الموارد مما يساعده في مواجهة التحديات المستقبلية والمنافسة الشديدة في أسواق العالم المفتوح.

المطلب الثاني: مبادئ نظام (ABC) والظروف الداعمة لتطبيقه

أولاً- مبادئ نظام (ABC):

يقوم نظام (ABC) على ثلاث مبادئ أساسية وهي:

1- النشاط: وهناك مجموعة من التعاريف نذكر منها مايلي :

✓ تعريف "لابلاس": يرى أنه: " مجموعة من المهام في المدى القريب التي تهدف إلى إضافة قيمة إلى هدف التكلفة"¹.

✓ يعرف (Porter) النشاط بأنه " عبارة عن إمكانية تقسيم المؤسسة إلى فئتين هما أنشطة رئيسية وأنشطة مساندة كما يمكن تقسيم كل فئة أنشطة فرعية وفقاً لكيفية أداء كل نشاط وتحدد قيمة النشاط بالنظر إلى تأثيره على المزايا التنافسية للمؤسسة وطالما أن النشاط يستهلك موارد فيمكن تحليل التكلفة بالشكل الذي يساعد على تحديد ما إذا كانت تكاليف المؤسسة مرتفعة أو منخفضة مقارنة بمنافستها"².

✓ كما يعرف هارينتون (Harington) " مفهوم النشاط بهدف تحسين الأداء، حيث يرى إمكانية تقسيم ممارسات أي المؤسسة إلى مجموعة من العمليات. كما يمكن تقسيم أي عملية منها إلى مجموعة من العمليات الفرعية

¹ - بكوش لطيفة، مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم تسيير تخصص محاسبة ونظم معلومات، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 2011، ص 16.

² - إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، مرجع سابق، ص 34.

التي بدورها يتكون من مجموعة من الأنشطة من خلال تحليل أداء وكيفية إنجاز العملية ثم يتم وضع خريطة لهذه العمليات يمكن من خلالها تحديد زمن وتكلفة كل نشاط¹.

✓ أما بريمسون (Brimson) ففي تعريف للنشاط أشار بأنه " مزيج من أفراد والتكنولوجيا والمواد الخام والأساليب والبيئة الهادفة لتقديم المنتج، حيث يوضح النشاط إلى طريقة توظيف المؤسسة للزمن والموارد في سبيل تحقيق أهدافها. ويرى بريمسون أن تحميل الموارد للأنشطة يجب أن ينعكس التكلفة التي فعليا في النشاط وليس التكلفة التي يجب أو يمكن أن تدخل فيه وقد استخدم مصطلح النشاط عند ربطه بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة وإدارة التكلفة تعني استخدام معلومات النشاط في صياغة الخطط الإستراتيجية واتخاذ القرارات التشغيلية والتعرف على فرص التحسين المضافة"².

ويتضح من التعريفات السابقة اختلاف زوايا النظر في تعريف النشاط فني حين الفض لباس بالقول أن النشاط مجموعة من المهام والتي تساعد على إضافة القيمة وعالجه بورتر من منظور عام بهدف تحديد الأنشطة التي تحتاج إليها المؤسسة لتحقيق أهدافها في ظل المنافسة الحالية هارينتين و بريمسون اعتمادا على المنظور التشغيلي وأهمها بتحليل أسباب وكيفية أداء الأنشطة وكذا تحديد استهلاك الموارد يهدف إدارة التكلفة وتحقيق الكفاءة.

وتتميز الأنشطة بالخصائص التالية³:

- يتكون النشاط من مهمة خاصة أو مجموعة مهام متجانسة لقوانين السلوك الاقتصادي بطريقة صحيحة ومتناسبة.

- يريد النشاط مهارة فردية أو جماعية تسمح بتحقيق ناتج إجمالي مشترك ووحيد.

¹ - نعيمة يحيوي، دور نظام ABC بالتكامل مع نظام آلات في تهيئة متطلبات لاكتساب الميزة التنافسية، ورقة عمل مقدمة ضمن الملتقى العلمي الوطني حول استراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل للتحقيق الميزة التنافسية للقسم علوم التسيير، جامعة مولاي الطاهر سعيدة 11 نوفمبر 2009، ص 6.

² محمد يوسف الكاشف، التكلفة وفقا للنشاط كمدخل لقياس تكلفة الجودة وتوفير المعلومات الملائمة لأغراض الرقابة، المجلة المصرية للمؤسسة التجارية، العدد 4، المجلد 21، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 1997/12/01، ص 3.

³ نفس المرجع السابق، ص 3.

2- تصنيف النشاط: ويمكن تصنيف الأنشطة كما يلي¹:**2-1- تصنيف P.Lhorino:** ويصنف الأنشطة حسب عدة أسس تذكر منها²

- التصنيف حسب طبيعة الأنشطة وتضم:

✓ أنشطة التصور.

✓ أنشطة الإيجار.

✓ أنشطة الصيانة.

- التصنيف حسب التخصيص لأغراض التكلفة: وتضم أنشطة أولية وثانوية.

2-2- تصنيف M.Porter: قسم الأنشطة الى³:

الأنشطة الرئيسية: وهي الأنشطة التي لها علاقة مباشرة بإنشاء القيمة في المنتج بالنسبة للزبون وقد قام بتصنيفها إلى خمس أنشطة تتمثل في: الإمداد الداخلي، الإنتاج، الإمداد الخارجي، التسويق والبيع والخدمات ما بعد البيع.

الأنشطة الداعمة: تعمل هذه الأنشطة على مساعدة الأنشطة الرئيسية، حيث بدونها لا يمكن للأنشطة الرئيسية تسيير موارد البشرية المؤسسة.

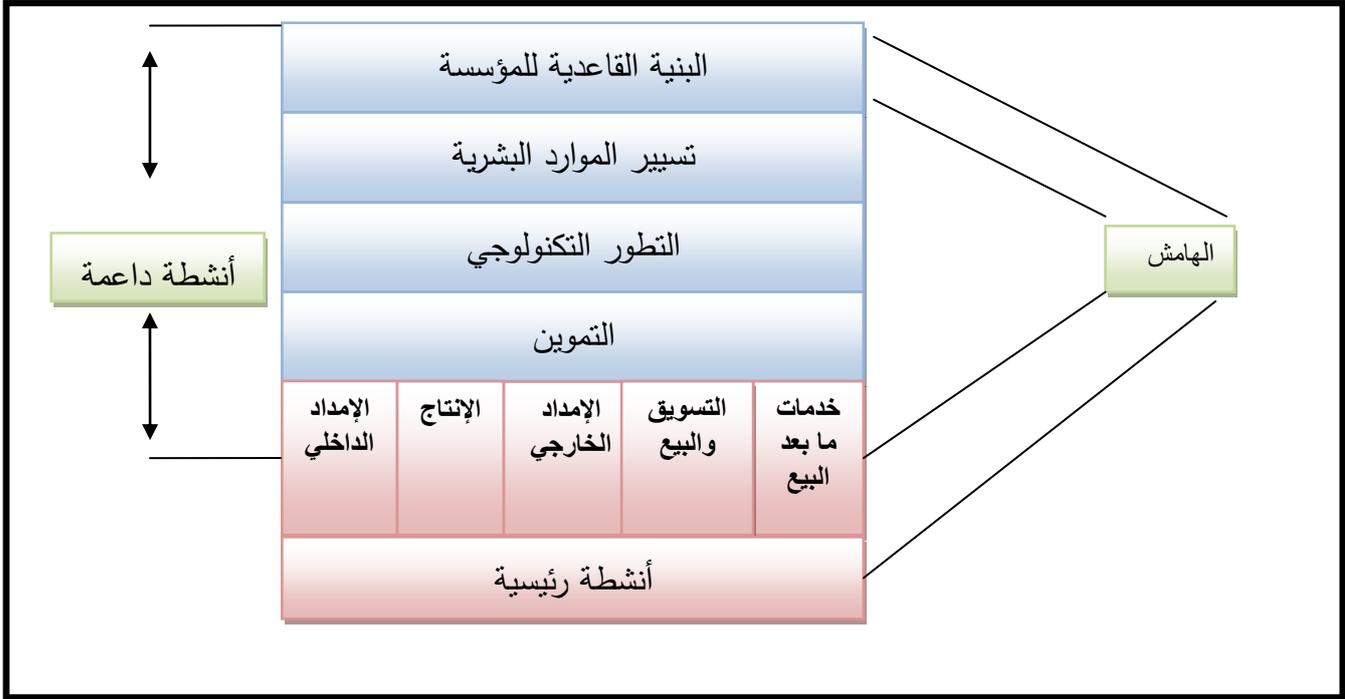
ويوضح الشكل التالي الأنشطة حسب سلسلة قيمة لـ Porter

¹ بكوش لطيفة، مرجع سابق، ص 17.

² نفس المرجع السابق، ص 17.

³ نعيمة يحيوي، مرجع سابق، ص 8.

الشكل رقم (05) سلسلة القيمة لـ Porter



المصدر: يحيى نعيمة، مرجع سابق، ص 7.

2-3- تصنيف Cooper et Ralfan: ووفقا لهذا المعيار تصنف الأنشطة إلى أربع فئات رئيسية هي¹:

- أنشطة على مستوى الوحدة.
 - أنشطة داعمة للمنتج.
 - أنشطة على مستوى دقة الإنتاج.
 - أنشطة دعم التسهيلات والتجهيزات.
- والتي سوف نتناولها بالتفصيل في الآتي:

✓ أنشطة على مستوى الوحدة: تسمى كذلك بالأنشطة التي ترتبط بوحدة المنتج وهي الأنشطة التي يتم أدائها من أجل وحدة من المنتج معين أو خدمة مقدمة وعدد أنشطة مستوى الوحدة المؤداة متناسب مع الإنتاج وحجم المبيعات.

¹ - بكوش لطيفة، مرجع سابق، ص 19.

✓ أنشطة على مستوى دفعة الإنتاج: وهي الأنشطة التي يتم أدائها لكل دفعة إنتاجية وذلك بغض عن عدد الوحدات في دفعة أو عدد الأجزاء (المكونات) المنتج أو كمية المواد في طلبية الشراء أو عدد الوحدات المشحونة للزبائن بمعنى أن هذه الأنشطة التي تستخدم لتخصيص التكلفة (قد تكون أوامر إنتاج، أوامر حركات المعدات وتنصيبات، أوامر للزبون وأوامر الشراء) على منتجات الزبائن والخدمات التي تطلق أو تحدث النشاط.

✓ الأنشطة الداعمة للمنتج: تسمى كذلك بالأنشطة على مستوى المنتج، وهي الأنشطة التي يتم أداءها من أجل دعم إنتاج كل أنواع المنتجات أو الخدمات، وتوسع هذا المفهوم إلى خارج المؤسسة ليشمل أنشطة دعم الزبون، وتسمح للمؤسسة بالبيع إلى كل أصناف الزبائن وهذا النوع من الأنشطة (سواء متعلق بالزبون أو المنتج) مستقل أولاً يعتمد على الإنتاج وحجم المبيعات، وأنشطة دعم الزبون لا تؤخذ بعين الاعتبار الحجم ومزيج الإنتاج أو الخدمات المباعة أو المقدمة للزبون ومن أمثلة هذه الأنشطة الداعمة تتضمن الصيانة تحديث المنتجات، التجارب الخاصة، توفير الآلات أو الوسائل لكل نوع من المنتجات. تقديم الدعم التقني لكل نوع من المنتجات وتشير إلى أن كمية المواد المستخدمة في أنشطة دعم المنتج والزبون من التعريف مستقلة عن كمية الإنتاج وحجم المبيعات.

✓ أنشطة دعم التسهيلات والتجهيزات: هي الأنشطة التي يتم أدائها لحجم عمليات المؤسسة بصفة عامة بمعنى أن الأنشطة التي لا تتعلق بكل منتج أو خدمة أو زبون وبالتالي فمواردها لا يمكن تتبعها لكل غرض تكلفة ومن هذه الأنشطة على سبيل المثال نشاط مدير التخطيط ومصاريف دعم القنوات، الطاقة، الأمن وكل ما يتعلق بالشؤون الإدارية.

2- مسببات التكلفة: يفترض أن نظام (ABC) هو الذي يحرك التكاليف وسبب حدوثها ليس حجم الإنتاج وإنما العمليات والأنشطة المساندة مثل عمليات الإمداد وعمليات الجودة وعمليات الحصول على المعلومات لذلك فهويصنف الأنشطة بحسب الهدف من النشاط ويطلق على هذه العوامل المحركة محركات أو مسببات تكاليف النشاط. يتوقف نشاط نظام (ABC) أساساً على تحديد هذه مسببات بشكل دقيق حيث تتم عملية تقييم تكلفة الموارد المستهلكة بالأنشطة المنجزة بالمؤسسة من خلال استخدام هذه المسببات، والتي تستخدم أيضاً في تتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج، ومن ثم فإن مسبب التكلفة يمثل عاملاً مرتبطاً بالنشاط وينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمؤسسة¹.

¹ - نعيمة يحيوي، مرجع سابق، ص 8.

يعرف مسبب التكلفة بأنه "مقياس يعكس السبب الجوهرى في خلق أو تكوين عناصر التكلفة داخل كل وعاء التكلفة"¹، كما يعرف بأنه: "وحدة قياس لتحديد المستوى أو الكميات التي ينجزها النشاط، وبالتالي فإن محرك تكلفة نشاط هو تعبير عن أسباب لنشوء التكلفة لنشاط معين، كما يمثل العامل الذي يقود أو يوجه تكاليف النشاط المتعلقة بعرض تكلفة معينة نحو سلوك معين وقبض مدى ملائم وخلال فترة معينة بالإضافة إلى كونه المقياس الذي يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط أو مجتمع معين وينبغي اختياره بحيث ينطوي على علاقة نسبية واضحة بين استخدام موارد ومخرجات كل نشاط"².

كما أن هناك مستويين للمسببات³:

المستوى الأول: يخص تلك المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على أنشطة أو مجموعات الأنشطة، بمعنى الأسباب الحقيقية المؤثرة على النشاط.

المستوى الثاني: يخص تلك المسببات التي تستخدم لتخصيص وتتبع تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة بمعنى وحدات القياس التي تسمح بقياس مستوى الاستهلاك من كل نشاط والذي يتبع الأغراض حسب استفادتها منها.

أنواع مسببات التكلفة: وتنقسم إلى نوعين⁴:

النوع الأول: مسببات خاصة بالعمليات: ويركز هذا نوع على عدد مرات تأدية النشاط الواحد وهي تستخدم في حالة إذا ما كانت مجموعة المنتجات تحتاج إلى نفس القدر من النشاط وعلى سبيل المثال فإن أنشطة جدولة تشغيل آلات الإنتاج وتشغيل أمر الشراء والصيانة جزء معين من الآلة يمكن أن تؤدي وتستغرق نفس الوقت والجهد بصرف النظر عن طبيعة المنتج النهائي.

النوع الثاني: مسببات خاصة بالفترة الزمنية: تهتم بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم للإنتاج المنتج معين، وتستخدم هذه النوعية في حالة اختلاف دعم النشاط المطلوب تأديته باختلاف نوعية وكمية المنتج

¹ - أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC الاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 80.

² - نعيمة يحيوي، مرجع سابق، ص 08.

³ - مرجع سابق، ص 08.

⁴ - سالم عبد الله حلس، نظام تكلفة الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية الجامعية، مقال منشور في مجلة العلوم الإسلامية، العدد الأول، المجلد 15، فلسطين، 2007، ص 283.

النهائي ومن أمثلة مسببات التكلفة الخاصة بالفترة الزمنية ساعات المباشر ساعات الفحص، ساعات تهيئة آلات التشغيل.

3- العمليات: اعطيت لها عدة تعاريف من بينها¹:

- تعريف P.Louno الذي يرى أن العملية هي مجموعة من الأنشطة المترابطة مع بعضها البعض بتدفقات من المعلومات والمنظمة لتعطي منتج مادي أو غير مادي محدد وهام.

- أما D.Brimson فيرى أنها مجموعة من الأنشطة التي لها علاقة مشتركة وهدف محدد بدقة يمكن أن يرتبط بعمل داخلي أو خارجي.

- تعرف بأنها "مجموعة من الأنشطة المتحددة والمتعاونة من أجل تقديم منتج يحمل قيمة لعمل داخلي وخارجي".

- كما تعرف على أنها "توليفة من الأنشطة المتصلة والمترابطة مع بعضها البعض بغية تحقيق هدف مشترك"².

ويمكن القول أنها توليفة من الأنشطة المترابطة بتدفقات من المعلومات الهادفة لتقديم منتج (سلعة أو خدمة) يحمل قيمة مضافة للزبون.

ثانياً- الظروف الداعمة لتطبيق نظام (ABC): وتتمثل في³:

- ✓ التنوع والاختلاف في المنتجات والخدمات المقدمة من طرف المؤسسة.
- ✓ زيادة التكاليف غير مباشرة ضمن هيكل التكاليف وذلك بمعنى أن التكاليف غير المباشرة تشكل جزء الأكبر من هيكل التكاليف مما يجعله مسألة التخصيص الدقيق لهذه التكاليف المهمة وجوهرية لترشيد قرارات الإدارة.
- ✓ انخفاض عنصر العمل المباشر إلى إجمالي التكاليف وذلك ما يدل على أن المؤسسة تستخدم أنظمة التصنيع المتقدمة التي تعتمد على تكنولوجيا متطورة.

¹ - نعيمة يحيوي، مرجع سابق، ص 8.

² - Michel Monereau , gestion des entreprises touristiques, Editions Breal, 2^{em} ed, France, 2008, P48.

³ - حفصة فكرون، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ قرارات تسعير، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص تسيير منظمات، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011، ص 20.

- ✓ عدم قدرة المؤسسة على تقسيم ربحية منتجاتها ، أي زيادة المبيعات الذي يقابله انخفاض في الأرباح.
- ✓ انعدام الثقة مديري الإنتاج في صحة تكاليف المنتجات التي يتم إعدادها من قبل قسم المحاسبة في المؤسسة.
- ✓ تخلي مديري التسويق عن تقارير قسم المحاسبة بخصوص تكاليف المنتجات والخدمات وعدم الاعتماد عليها عند اتخاذ القرارات التسعير وذلك لانعدام ثقتهم في صحتها ودقتها مما جعلهم يعتمدون على أنظمة خاصة بهم في اتخاذ القرارات.
- ✓ ازدياد الأنشطة الداعمة مثل الأنشطة التصميم الهندسي وتصميم العمليات الإنتاجية وبرمجة الإنتاج والمعالجة الآلية للبيانات والاستخدام المكثف للحاسوب وازدياد أهمية المحاسبة نتيجة نمو حاجات الإدارة إلى معلومات دقيقة وتحليلية.
- ✓ ازدياد حدة المنافسة محليا وعالميا بحيث يصبح تخفيض التكاليف هو استراتيجية الاستمرارية والمحافظة على حصة المؤسسة في السوق.
- ✓ قصر العمر الاقتصادي للمنتج، مما تتطلب استبعاد بعض المنتجات وتطوير وإدخال منتجات جديدة باستمرار وبما ينسجم وتوقعات الزبائن الحاليين والمحتملين.
- ✓ يضيف "Cooper" على ما سبق، أنه من الضروري وجود نظام معلومات محاسبي يمكنه توفير بيانات تفصيلية تساعد على تحديد وقياس العلاقة بين التكلفة ومسبباتها.

المطلب الثالث: الفروض التي يقوم عليها نظام (ABC) وأهم استخداماته:

أولاً- الفروض التي يقوم عليها نظام (ABC) تتمثل في¹:

فروض تتعلق بطبيعة المنشأة:

التنوع والتباين في تشكيلة منتجات المنشأة: من مزايا هذا الأسلوب هو واجهة الأسلوب التقليدي عن التكلفة عندما تنتوع تشكيلة المنتجات أما في حالة إنتاج منتج واحد فليس من المجدي إتباع الأنشطة بل سيكون في صالح المنشأة الاستعانة بالأسلوب التقليدي.

¹ - أمير ابراهيم المسحال، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005، ص 67.

تتعقد وتشابك العمليات والأنشطة الإنتاجية: إن ارتفاع بنود التكلفة الإضافية أو غير مباشرة والنتائج عن تعقد وتشابك العمليات أو الأنشطة الإنتاجية حتى يقدم مبررا مقبولا ومنطقيا لتطبيق مدخل لنظام المحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لأغراض القياس السليم نسبيا لتكلفة الوحدة المنتجة.

فروض تتعلق بإجراءات تطبيق نظام (ABC):

- ✓ تحديد العدد المناسب لأوعية التكلفة: يعتبر تحديد العدد المناسب لأوعية التكاليف أحد المقومات الأساسية لنجاح نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة.
- ✓ إمكانية تحديد المسبب أو المحرك الرئيسي للتكلفة وتظهر أهمية في أساس الذي يتم من خلاله تحميل الوحدات المنتجة بنصيبها من التكلفة الخاصة بكل نشاط.
- ✓ تضمين وعاء التكلفة لبنود التكلفة الأنشطة المتجانسة: ويقصد بها تجميع بنود التكلفة التي يمر بها مسبب واحد في وعاء واحد ومن ثم يتم إيجاد معدل تحميل واحد لتحميل عناصر تكلفة الأنشطة المتجانسة في طبيعتها ومسبباتها.
- ✓ الاتساق بين مفردات التكلفة المكونة لوعاء التكلفة.
- ✓ تغير بنود عناصر التكلفة بنفس مقدار التغير في مستوى النشاط.

فروض تتعلق باقتصاديات تطبيق نظام (ABC):

- ✓ فروض الاقتصادية بمدخل نظام (ABC): والذي يقصد به أن يفرق العائد مع تطبيق أسلوب أو طريقة معينة للتكلفة المترتبة على تنفيذ هذا الأسلوب.
- ✓ فرض الأهمية النسبية: ففي إطار نظام ABC يقصد بالأهمية النسبية إمكانية تكوين وعاء عام للتكلفة يتضمن مجموعة من عناصر التكلفة التي تتميز بصغر الحجم النسبي للتكلفة النشاط وصعوبة إيجاد مسبب أو محرك تكلفة لهذا النشاط وبحيث يتم تخصيص تكلفة هذا الوعاء العام على الوحدات المنتجة طبقا لأنسب معدل تحميل (ساعات عمل، ساعات دوران)، وذلك من بين مجموعة مسببات أو محركات التكلفة المرتبطة بالأنشطة المدرج تكلفتها في هذا الوعاء.

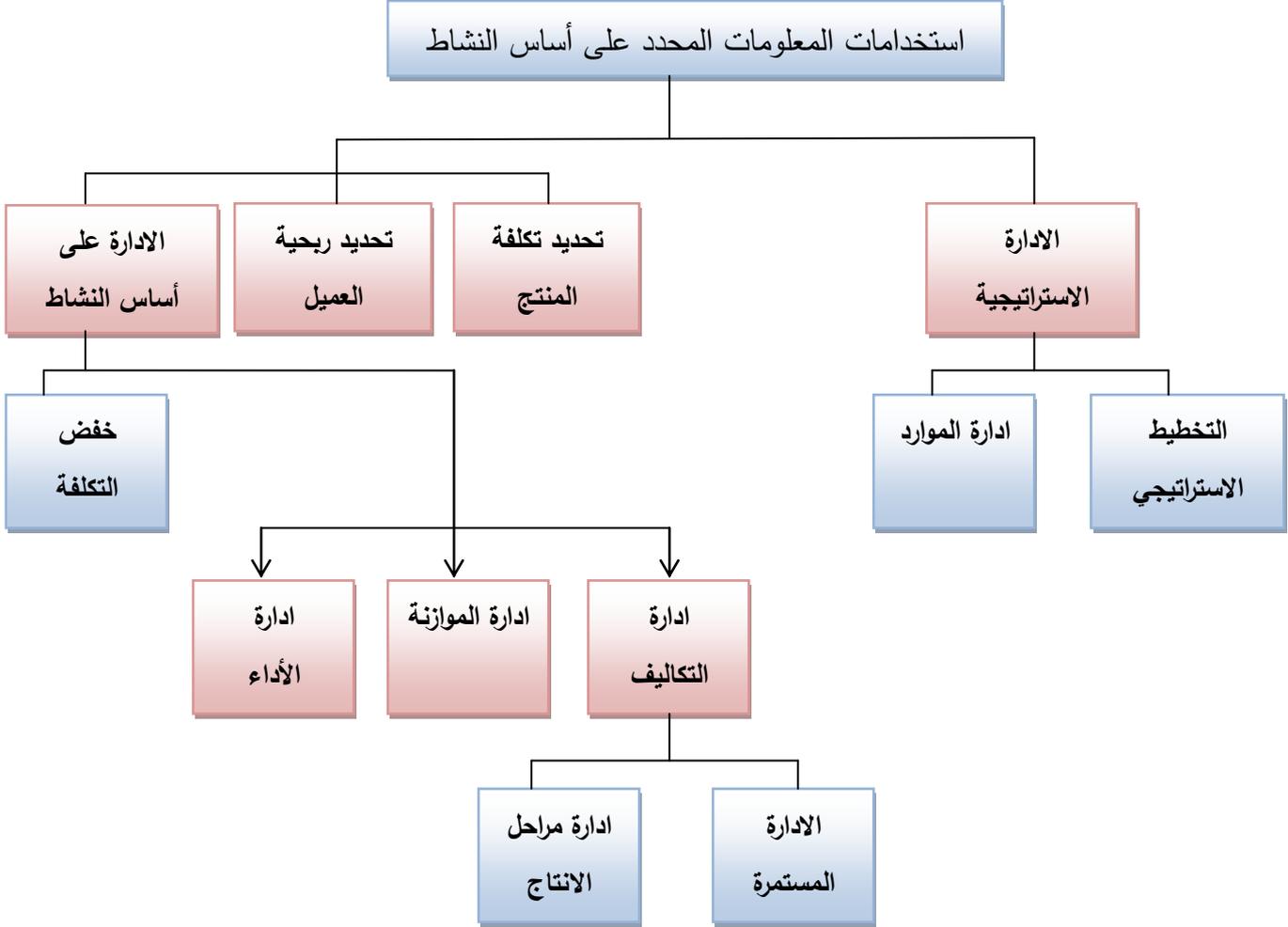
ثانيا- استخدامات نظام (ABC): لنظام محاسبة تكاليف على أساس الأنشطة عدة استخدامات مختلفة في جميع القطاعات لهذا يلعب نظام ABC دورا هاما ورئيسيا في العديد من المجالات نذكر منها ما يلي¹:

¹ - ماهر موسى درغام، مرجع سابق، ص 696.

- ✓ تخصيص التكاليف: نتيجة التغيرات الكبيرة في بيئة الأعمال الحديثة واستخدام الأنظمة بشكل كبير في العملية الإنتاجية أو تقديم خدمة كل هذا يعد حافزا لإدارة الشركة لتبني نظام تكاليف حديث لتخصيص التكاليف غير مباشرة على المنتج أو الخدمة بشكل أكثر دقة، حيث أن أحد العوامل تحقق التميز للشركة هو دقة تخصيص التكاليف بما يحقق العدالة والدقة في حساب تكلفة المنتج.
- ✓ تسعير المنتج أو الخدمة.
- ✓ يلعب نظام (ABC) دورا رئيسيا في قياس تكلفة المنتج بشكل أدق، ومن ثم تسعير المنتج بالسعر التنافسي وقد تستخدم بعض الشركات المعلومات الناتجة عن النظام الجديد في إعادة تسعير منتجاتها أو خدماتها أو عملائها.
- ✓ يساعد على اتخاذ القرارات: إن نظام (ABC) يوفر للمديرين المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات التنفيذية والإستراتيجية المتعلقة بخطوط الإنتاج ومؤشرات السوق العلاقات مع العملاء ، تحسين مستوى عمليات التشغيل بصفة مستمرة.
- ✓ تخفيض التكلفة: يساعد نظام (ABC) في إمكانية تخفيض التكلفة من خلال تحديد واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.
- ✓ تطوير الموازنة يساعد نظام (ABC) في توفير معلومات أكثر دقة لإعداد الموازنات، حيث أن الموازنات تستخدم كأساس لتقييم الأداء ووسيلة رقابية لتحقيق الأهداف المستقبلية.
- ✓ تصميم المنتجات أو الخدمات الجديدة: أفضل في مجالات تصميم المنتج التسعير والتسويق والمزيج وذلك من خلال مسببات التكلفة.
- ✓ تحليل ربحية العمل: يوفر نظام (ABC) على تحليل ربحية العميل كونه هدف التكلفة الأول بالنسبة للشركة وبالتالي لا بد من وجود تفهم أكثر لربحيته.
- ✓ قياس الأداء: يوفر نظام (ABC) معلومات متنوعة (مالية وغير مالية) تعد بمثابة مقاييس للأداء مثل التكلفة لمؤشر للكفاءة الإنتاجية.
- ✓ تحسين الأداء: تعد عملية تحسين الأداء بمثابة العمود الفقري لنظام ABC وكذلك يساعد الشركة في تفهم أكثر لاحتياجات العملاء.
- ✓ الرقابة على التسيير: يقوم نظام بتوفير معلومات تتصف بالدقة عن الكيفية التي تستخدم بها الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة ومن خلال دقة هذه المعلومات تحقق عملية الرقابة على التسيير.

إضافة إلى أنه يمثل آلية الرقابة على التكاليف وإدارتها على المدى الطويل من خلال تركيز الإدارة على مسببات التكلفة ويساهم في إدارة التكلفة كما يتم توضيح استخدامات المعلومات المحددة على أساس النشاط من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (06): استخدامات المعلومات المحددة على أساس النشاط.



المصدر: بولي مايرلي، تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية، كيف تدعم الادارة على أساس النشاط وتدير مواردك بفاعلية، ترجمة: أحمد محمد زامل ، سعيد بن صالح الرويتع، ص 58.

ثانيا: مزايا (ABC) وأهم مشاكل وصعوبات التي تواجهه

1- مزايا (ABC): تتمثل في:

- ✓ ملائمة النظام لجميع المنظمات سواء الصناعية أو خدمية (لبنوك، مستشفيات...).
- ✓ تطبيق نظام (ABC) يؤدي إلى فهم الجيد لمسببات التكلفة التي تولد هذه الأخيرة، ومن ثم تركيز الجهود الإدارية على معرفة كيفية استهلاك الموارد وإدارة الأنشطة بكفاءة، باعتبار أن المعلومات التي يوفرها النظام

ناجعة ووسيلة لدعم واتخاذ القرارات الاستراتيجية حول المنتجات والعمليات والتأثير على عملية تصميم الأنشطة¹.

✓ تطبيق النظام يوفر معلومات دقيقة حول الأنشطة باستخدام مسببات التكلفة من أجل تخصيص تكاليف النشاط على أغراض التكلفة بمعنى أنه يوفر معلومات حول التكاليف دقيقة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية من ناحية مزيج المنتجات، الموارد، التسعير، تحسين العمليات وتقييم الأداء عمليات المنظمة، فاستخدامه يؤدي إلى الحصول على مزايا عملية، بتحسين العمليات الإنتاجية، ومزايا استراتيجية والحصول على أفضل المعلومات من أجل تطوير المنتجات، الموارد، المنتجات، الموارد، مزيج الإنتاج، إلغاء التكاليف المرتبطة بالأنشطة التي لا تضيف قيمة، تحسن كفاءة العمليات الداخلية².

✓ تطبيقه يؤدي إلى الحصول على تكاليف إنتاج دقيقة، وذلك بهندسة التكلفة من أجل ربح حصة السوق المستهدف بسعر محدد مسبقاً مع ربح مقبول، بتخطيط خفض التكلفة من خلال دورة حياة المنتج كتكلفة مستهدفة.

✓ يساعد نظام (ABC) على موازنة مدخلات بارتمازها على المسؤولية، موازنة الإدارة للأنشطة بارتمازها على الكفاءة، موازنة الأداء للمدخلات بارتمازها على الفعالية.

✓ يساعد النظام على تحسين العلاقات مع الموردين، تحدد تقسيمات الأسواق تحديد الزبائن التي لهم مردودية مقبولة.

✓ - أشار (R.Cooper) أن نظام التكلفة على أساس الأنشطة يمكنه من تحقيق دقة أكثر من نظم التكاليف التقليدية باستخدام مسببات التكلفة تتبع تكلفة أنشطة الإنتاج.

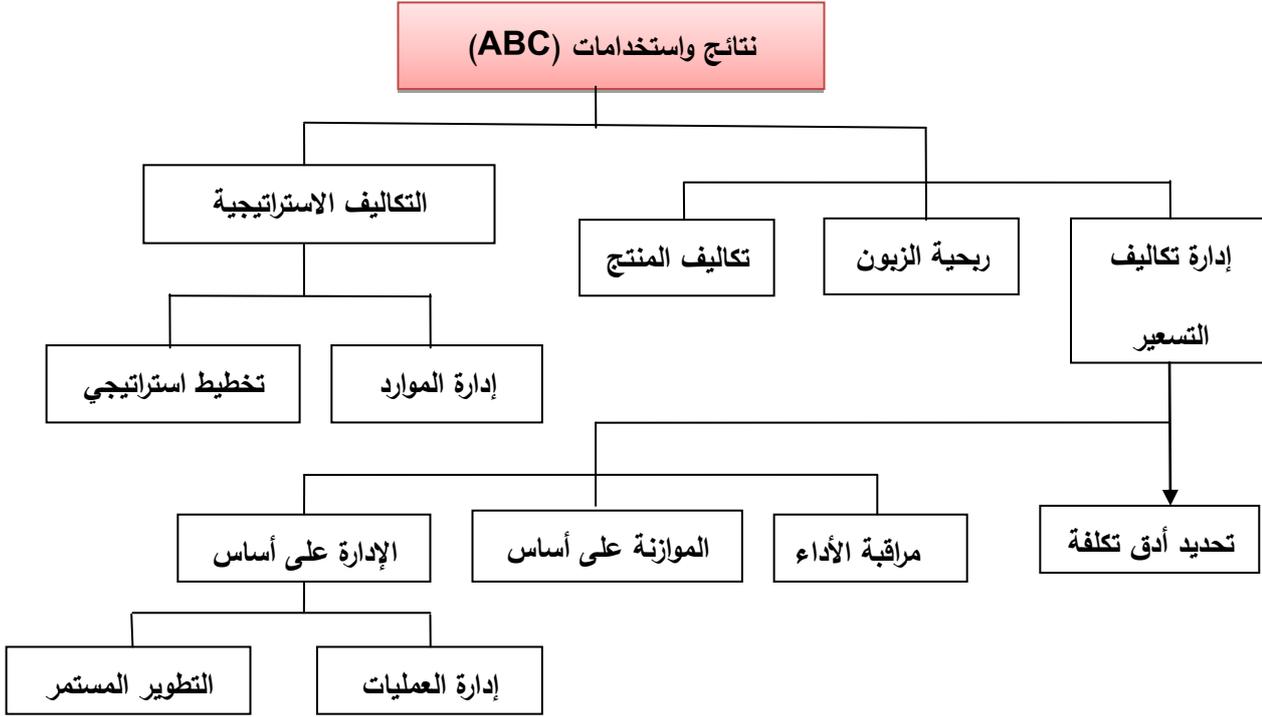
✓ يساعد نظام (ABC) على تحسين المردودية، توجيه مزيج الإنتاج وقرارات الاستثمار، المفاوضات حول السعر الجودة، التصميم، خدمات ما بعد البيع، الكفاءة في توزيع الموارد، خدمة العمليات للاستهداف في الأسواق فهم سلوك التكلفة من خلال عملية تحليل (ABC)، بمعنى أن نظام التكلفة على أساس النشاط يعمل على جمع وتحليل البيانات لتحسين اتخاذ القرارات على المستويين العملي والاستراتيجي.

¹ -Nitza. Geri , Boaz Ronen, **Relivance lost, the Rise and fall of activity Based costing**, Human systems, Management, N°24 , 2005, P135.

² -اليزيد ساحري، أهمية نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تحسين مردودية المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2007-2008، ص 65.

- ✓ أشار (S.RKaplan R.Cooper) إن نظام (ABC) هو نظام استراتيجي له أهداف إدارة الأعمال دعم المنتجات، تحليل مردودية الزبائن وتوجيه القرارات الإستراتيجية.
- ✓ نظام يساعد الإدارة على كيفية تحديد مزيج مختلط بين المنتجات وأسعارها، تحليل مواقع التوريد وتقييم التكنولوجيات الحديثة.
- ✓ إمكانية استخدام نظام (ABC) مع تحليل القيمة الاقتصادية لتحسين قرارات المتعلقة بالاستثمارات في تكنولوجيا المعلومات الجديدة.
- ✓ يساهم نظام (ABC) في تحليل الحساسية بمعنى معرفة مقدار تغير التكلفة عند تغيير التصميم، توفير نموذج لتنظيم القيمة المضافة للمبادلات الأنشطة، وبالتالي تحسين الرقابة على التكلفة وإدارتها.
- ✓ يعتبر نظام (ABC) هو مورد للإدارة من أجل اتخاذ القرار حول موضوع تكاليف الإنتاج، مردودية خطوط الإنتاج، وأشار (Kaplan) أن المعلومات التي يوفرها النظام حول تكاليف الإنتاج دقيقة وحاسمة لقرارات تسعير المنتجات الجديدة وقرارات التخلي على المنتجات.
- ✓ يساهم (ABC) على تصميم المنتج من خلال التحليل النسبي بين تخفيض التكلفة والأداء المطلوب، توفير معلومات حول تصاميم المنتج ومن ثم اختيار التصميم الأمثل.
- ✓ يساهم في دعم تحليل المردودية للقرارات المستقبلية حول الزبائن والأسواق كل هذا من أجل التنبؤ بالتكاليف الممكنة وتغيراتها في كل تقسيمات الأسواق.
- ✓ تكمن أهمية نظام (ABC) أنه لا يخفض التكلفة المباشرة، وإنما يخفضها بتغيير الأنشطة المنفذة وإعادة توزيع الموارد الزائدة مثل تخفيض زمن تركيب الآلة.
- ✓ تطبيق النظام يؤدي إلى التخلص من التشوه المعلومات الموجودة في النظام التقليدية للتكاليف ومن الأنشطة التي لا تضيف أية قيمة من وجهة نظر الزبون.
- ✓ نظام (ABC) يمكنه تحويل جزء مهم من التكاليف غير مباشرة إلى تكاليف مباشرة وذلك بالاختيار المناسب للأنشطة ومسببات التكلفة التي تسمح للمديرين بتتبع التكلفة.

الشكل رقم (07) مخطط مزايا وفوائد نظام (ABC)



المصدر: رامي عبد الحليم رزقي، إمكانية تطبيق نظام (ABC) في تقييم ربحية العملاء في الشركات التجارية
مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2006، ص 29.

2- المشاكل والصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة: ومن بينها¹:

توفير البيانات: تعد مشكلة توفير البيانات التفصيلية المطلوبة كمدخلات النظام من أهم المشكلات التي تواجه تطبيق هذا النظام مثل: بيانات تفصيلية عن الموارد وعن الأنشطة المستهلكة للموارد وعن كل مسبب من مسببات التكلفة.

تكلفة النظام: أن ارتفاع تكلفة نظام (ABC) قد يكون أهم عائق أمام إدارة الشركات الصناعية أو الخدمية التي ترغب في تطبيقه.

المقومة والمعارضة على التغيير: يواجه تطبيق نظام الجديد مقاومة واعتراض شديدين من الأقسام التي لا ترغب في التغيير والتمسك بنظام التكاليف التقليدي، إلا أنه يمكن التغلب على ذلك من خلال برامج للتعليم والتدريب لمن هو متوقع تعليمهم مع هذا النظام وكذلك دعم وتشجيع الإدارة العليا للنظم الجديد من خلال مشاركتها.

¹ - ماهر موسى درغام، مرجع سابق، ص 64.

المبحث الثالث: مساهمة نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكاليف الإنتاج

بعد التطرق إلى أهم المفاهيم المتعلقة بنظام ABC في هذا المبحث سنحاول استعراض أهم خطوات تحديد تكاليف الإنتاج (الخدمات).

المطلب الأول: أبعاد تطبيق نظام (ABC) تتمثل في¹:

- **بعد متعلق بتحميل تكلفة:** يهدف بعد تحميل التكلفة إلى تقديم معلومات تفصيلية عن تكلفة كل من الموارد والأنشطة والمنتجات، حيث يقوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على ربط تكاليف بالمنتجات بأسلوب يقلل بقدر الإمكان من عناصر التكاليف غير المباشرة وذلك لتحقيق:

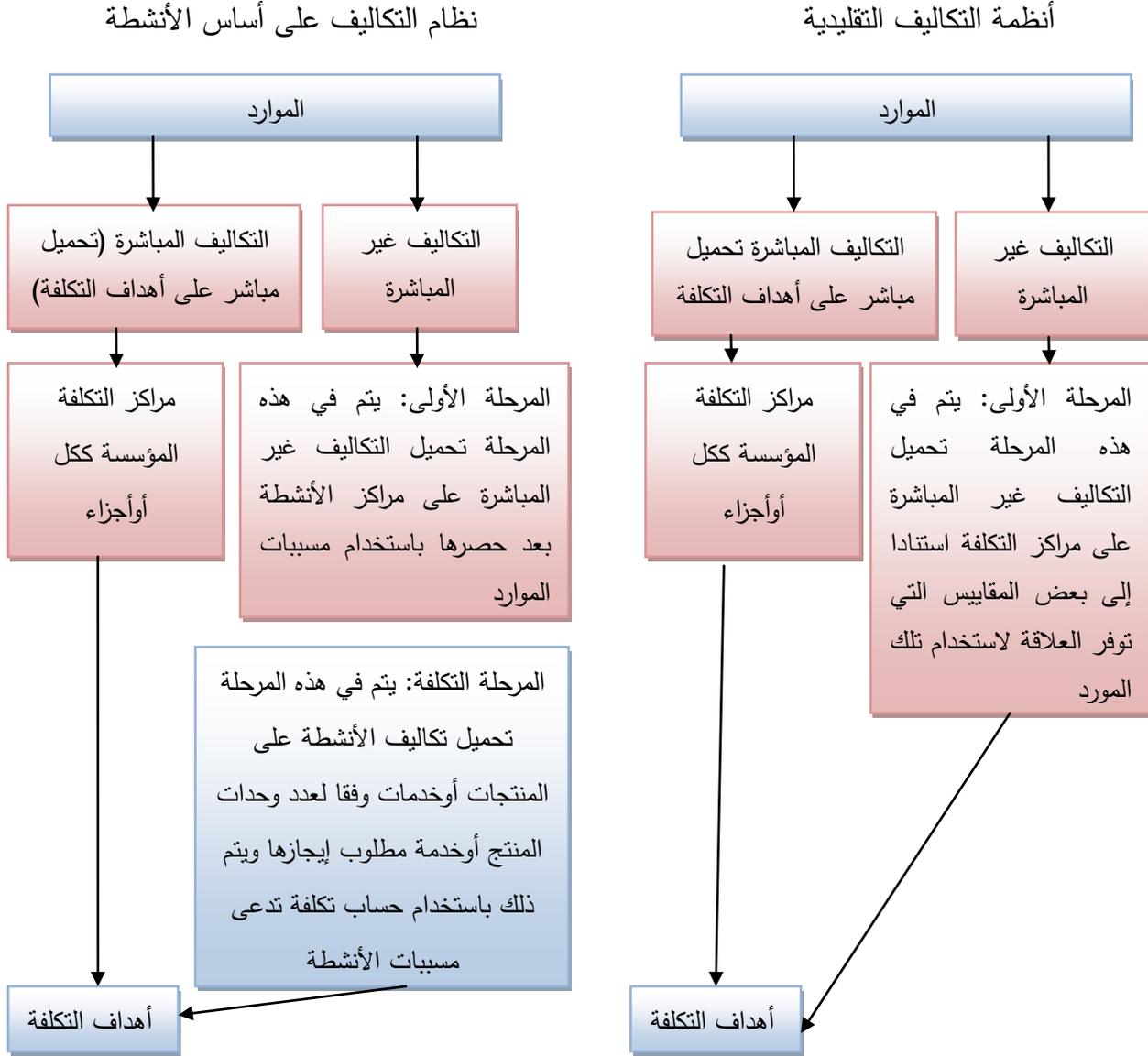
✓ العدالة والدقة في قياس تكلفة المنتجات.

✓ تخفيض أو القضاء على مشكلة تحميل التكاليف غير مباشرة خاصة في مؤسسات خدمية حيث يكون أغلب تكاليفها ثابتة وغير مباشرة.

فلا بد من الاعتماد على ربط عناصر التكاليف غير مباشرة بمراكز التكلفة وإعادة توزيع مراكز الخدمات. على مراكز الإنتاج، ثم تحميل هذه الأخيرة على وحدات الإنتاج ضمن أنظمة التكاليف التقليدية، حيث يقوم نموذج ثنائي البعد في المرحلة الأولى بإيجاد مراكز تكلفة واحد لكل صنف من الموارد المتشابهة حيث يتم تقسيم الموارد بين مراكز الأنشطة بالاعتماد على مسببات الموارد. أما في المرحلة الثانية فيتم تحميل التكاليف من مراكز الأنشطة على المنتجات باستخدام مسببات الأنشطة، ويمكن تلخيص ما سبق في الشكل الموالي:

¹ - بكوش لطيفة، مرجع سابق، ص 30.

الشكل رقم (08) الفروق الجوهرية الخاصة بمراحل تحميل التكاليف بين نظام (ABC) وأنظمة التكاليف التقليدية.



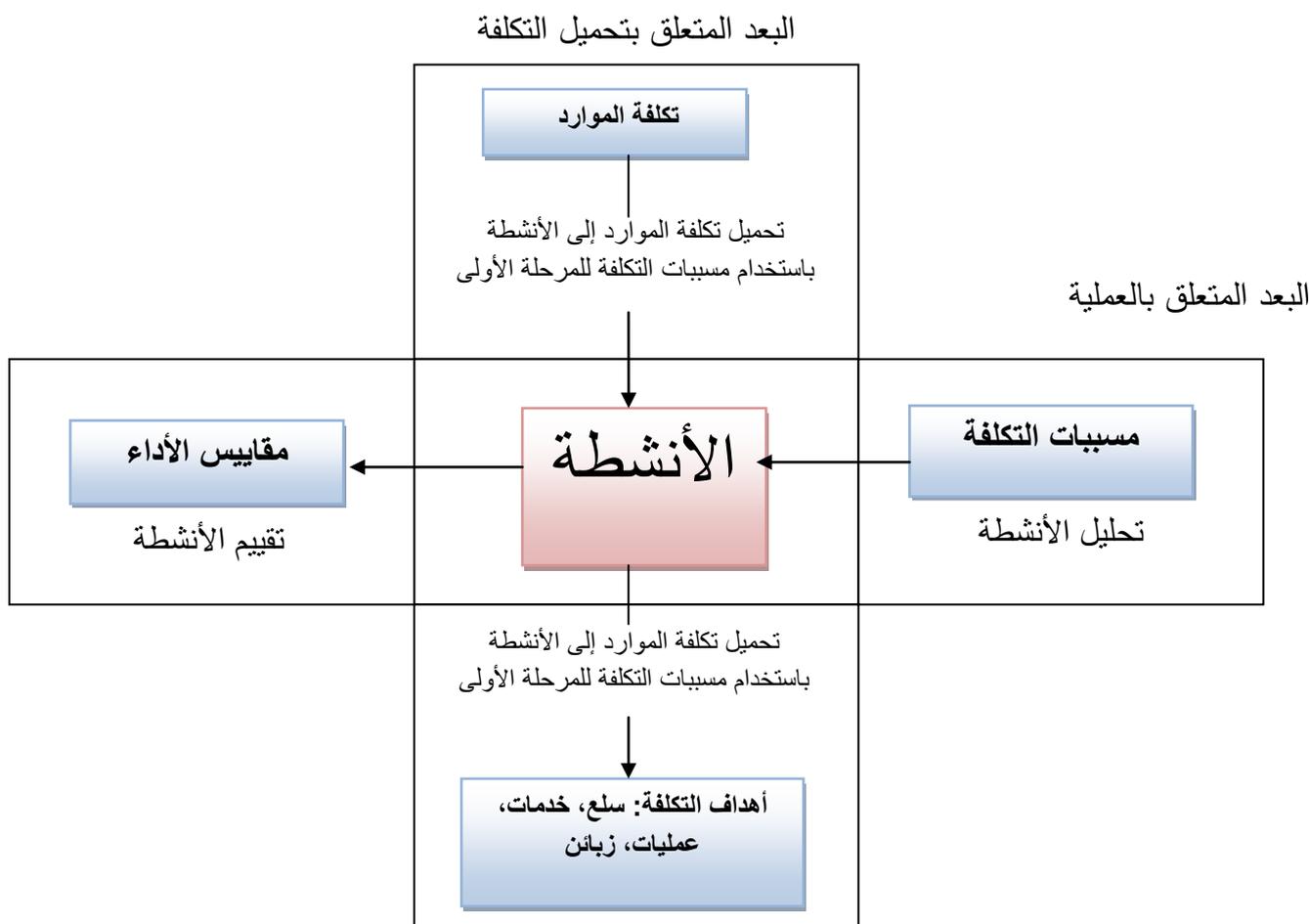
المصدر: ماهر موسى درغام، مرجع سابق، ص 29.

يلاحظ من الشكل أعلاه تشابه نظام التكاليف المبني على الأنشطة مع أنظمة التكاليف التقليدية تتجاهل الكثير من الاعتبارات الهامة عند حساب تكاليف المنتجات، حيث إنها على حجم الإنتاج وعدد الوحدات المنتجة أي أن أسس التحميل التقليدية تبني على مواصفات متعلقة بوحدة المنتج، وهذا بدوره يؤدي إلى عدم تحميل التكاليف غير مباشرة بصورة دقيقة، أما نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة فيقوم على قياس

تكلفة الموارد المستخدمة لأداء الأنشطة، ثم يربط تكاليف الأنشطة بالمنتجات النهائية التي يستفيد منها باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة.

- **بعد متعلق بالعملية:** يهدف بعد المتعلق بالعملية إلى التعرف على مسبب التكلفة التي يحدد حجم العمل والمجهود اللازم لإتمام كل نشاط، حيث يقوم بتحديد مقاييس الأداء والتي تصف العمل الذي تم تنفيذه ثم تقييمه بالاعتماد على مقاييس محددة للتكلفة والجودة والزمن، وهذه المعلومات من مسببات التكلفة ومقاييس الأداء تساعد الإدارة في تحسين أداء النشاط من حيث كفاءة المعلومات غير المالية بالتعرف على نواحي الخطأ والمهام أو الأنشطة أو العمليات التي ساهمت في حدوث هذا الخطأ وكذا تحديد المناطق التي يجب تركيز العمل عليها.

الشكل رقم (09) أبعاد تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)



المصدر: اسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة المتقدمة، قضايا معاصرة، دار حامد، الأردن، ط1، 2007، ص 368.

وبعد تحديد المعلومات المالية في البعد المتعلق بتحميل للتكلفة يتم ربطها بالمعلومات غير مالية التي يوفرها البعد المتعلق بالعملية وهذا ما يجعل نظام التكاليف على أساس الأنشطة نظام محاسبي وتسييري في آن واحد حيث أن توفير المعلومات غير المالية بالإضافة إلى المعلومات المالية يساعد على تحقيق المؤسسة هدف تخفيض التكلفة، ويمكن الإدارة من تطوير مقاييس أدائها. وتكون المعلومات المالية وغير المالية المتوفرة في ظل نظام التكاليف على أساس الأنشطة في شكل الأنشطة المنفذة، الوقت المطلوب، الموارد المستهلكة وتكاليف الأنشطة والمنتجات.

كما يمكن للإدارة استغلال هذا التمازج بين تلك المعلومات المختلفة في طبيعتها عند محاولة تحسين مستويات استغلال الموارد بالمناطق ذات التكلفة المرتفعة أوفي المناطق التي تستهلك وقت أطول عند التنفيذ. لقد استخدم مصطلح مسببات التكلفة لقياس الكيفية التي تستهلك بها أهداف تكلفة الأنشطة إلا أنه تطوير هذا المصطلح من قبل تورني (Turney) بما يتلاءم مع البعد المتعلق بالعملية، حيث يعمل مصطلح مسببات التكلفة على تجميع معلومات تشغيلية عن أنشطة كل عملية بما يساهم في فهم أسلوب الربط بين الأنشطة المتتالية، مما يؤدي إلى معرفة الكيفية التي يؤثر بها كل نشاط على أداء النشاط اللاحق له.

بمعنى أن بعد العملية، يعمل على تحديد القيمة المضافة بكل نشاط على الأنشطة الأخرى، كما تقوم مسببات التكلفة في نظام التكاليف على أساس الأنشطة ثنائي البعد بدور مهم في تطوير مقاييس الأداء. حيث تشمل مسببات التكلفة على مسببات مالية ومسببات غير مالية ومثلا نشاط تجهيز الآلات يرتبط بمسببات التكلفة غير مالية مثل عدد مرات تجهيز الآلات، الوقت الكلي للتجهيز أو عدد مرات التوقف، بينما نشاط خدمات الموارد يرتبط بمسببات التكلفة مالية مثل تكلفة مواد الخام.

المطلب الثاني: الفرق بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ونظام التكاليف التقليدي:

الجدول رقم (01): المقارنة بين نظام (ABC) وأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية

نظام محاسبة التكاليف التقليدي	نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
يقدم معلومات كلفة كاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج ويصعب تحليلها.	يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط م الأنشطة داخل أي قسم
التركيز على منتجات واعتبارها هدف الكلفة الأساسي.	التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف الكلفة الأساسي
يستخدم معدل تحميل واحد للتكاليف الصناعية غير مباشرة للمنشأة أو يتم استخدام معدل تحميل متخصص لكل قسم إنتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف غير مباشرة المخططة على أساس التحميل المختار.	يستخدم مؤشر كلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي ويتم قياسه بقسمة كلفة النشاط المحددة على مقياس المخرجات لذلك النشاط أي العامل الموجه لكلف ذلك النشاط
استخدام مجمع واحد للتكاليف الصناعية غير مباشرة في كل قسم أو عدة مجمعات للمنشأة.	تتعدد استخدامات مجمعات التكلفة في القسم الواحد وبتخصيص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل احتساب كلفة وحدة النشاط
قد تكون أسس التوزيع والتحميل هي نفسها العامل الموجه (احتمال ضعيف)	تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع التكاليف غير المباشرة وفي تحميل هذه التكاليف هي نفسها العامل الموجه (ذات احتمال عالي).
تتضمن أسس التحميل متغيرات مالية تمثل كلفة العمل المباشر أو كلفة المواد المباشرة.	في الغالب لا يستند العامل الموجه إلى متغيرات مالية بل متغيرات أخرى مثل الوقت أو عدد أجزاء وكمية الإنتاج.
تحديد تكلفة المنتج بقسمة مجموع الكلف على كمية الإنتاج.	تحديد تكلفة المنتج بتجميع تكاليف الأنشطة التي قامت ببنائه.
يمكن أن يكون التشغيل يدويا أو بالحسابات.	يتم التشغيل بالحسابات المتقدمة.

المصدر: عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته

بالأداء المالي، التطبيق ونموذج مقترح للقياس، أطروحة دكتوراه مقدمة إلى قسم المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية،

الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2009، ص 52.

المطلب الثالث: استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكاليف الإنتاج

يتضمن تحديد تكاليف الإنتاج باستخدام (ABC) مجموعة المراحل تتمثل في:

المرحلة الأولى: تحديد الأنشطة:

في هذه المرحلة يتم تحديد وتصنيف كل نشاط من خلال إعداد قائمة توضح تفصيلاً ما يقوم به النشاط من أعمال، وسلوك التكاليف وأثرها على عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالنشاط كذلك يجب أن توضع هذه القائمة حركة التدفقات بين النشاط والأنشطة الأخرى تبين مثلاً أن تحليل مراحل العمل أوضحت تدفق معلومات جديدة يصعب ربطها بالنشاط الذي سبق وتم تحديده فإنه بالأنشطة التي يدعم عمل المؤسسة ومراحل العمل ومتطلبات التحليل الوظيفي، وذلك حتى يمكن تطبيق الخطوات الأخرى في نظام (ABC)¹.

حتى تكون الأعمال المنجزة داخل المؤسسة ضخمة ومتنوعة إلى الدرجة التي تتطلب من مصمم نظام (ABC) تجميع العديد من الأعمال في مجموعة معينة من النشاط (مجمعات التكلفة).

وهنا نجد فرضيتين أساسيتين هما:

فرض الأول: أن تكون تكاليف في كل مجمع للتكلفة هي نتيجة أعمال متجانسة (داخل كل نشاط)، ويقصد به أن التكاليف لها علاقة ارتباط مرتفعة، وتعني أن التغيرات في مستوى واحد من تلك الأعمال يصاحب تغيرات نسبة مماثلة في أعمال الأخرى داخل النشاط الذي يتم تقييم تجانسه، ويحدث التجانس التام عندما يكون معامل الارتباط تمام أي يكون مساوي للواحد، والذي يعني أن التغيرات النسبية في الأعمال داخل النشاط المعني تكون متساوية.

الفرض الثاني: أن تكاليف في كل مجتمع تتناسب طردياً مع النشاط ويقصد بذلك أن التكاليف في مجمع تكلفة يجب أن تتغير بالتناسب مع تغيرات في مستوى النشاط.

- يتبع نظام (ABC) إمكانية تحديد وتعريف جميع الأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج وتسليمه للعملاء وهذا تحديد لا يقطع بأن كل الأنشطة المؤداة ذات أهمية أو ذات قيمة مضافة أو تؤدي بكفاءة لذلك تقوم الكثير من المؤسسات بالتبويب إلى:

¹ - هاشم أحمد عطية، المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 320.

✓ **أنشطة ذات قيمة مضافة:** وهي أنشطة جوهرية التي تقوم بها المؤسسة لتحقيق الهدف الخاص بها وهي لا تخرج عن نوعين:

أنشطة تقوم ببعض العمليات الإنتاجية داخل المؤسسة مثل: أنشطة الإنتاج والفحص ومراقبة الجودة. أنشطة تستهدف قيمتها من أنها تقدم خدمات مباشرة للعملاء مثل: أنشطة البيع، التسويق، الخدمات العملاء.

✓ **أنشطة لا تضيف قيمة:** وهي عبارة عن الأنشطة غير المؤثرة بالنسبة للمؤسسة.

يتيح التبويب السياق للأنشطة فرصة كبيرة لإدارة المؤسسة لدراسة تكاليف تلك الأنشطة بالعمق والتحليل اللازم ومحاولة إلغاء الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة والتي لا تحقق قيمة مضافة وكذلك دراسة إمكانية تحسين أساليب الأنشطة ذات القيمة المضافة الضعيفة.

المرحلة الثانية: تحديد تكلفة الأنشطة

تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي يمكن تتبعها، والتي تشكل وتخص هذا النشاط ويتطلب تحديد التكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل النشاط خلال فترة معينة الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة. يتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط والمحور الرئيسي لتحديد العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة) والذي يكون مقياساً هاماً لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج لكل وحدة من مخرجات النشاط¹.

المرحلة الثالثة: تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط:

ويتم الاختيار وفق مستويين هما²:

اختيار مستوى الأول لمسببات التكلفة: ويقصد بها مسببات التي تستخدم في تخصيص موارد المتاحة على الأنشطة فمثلاً تكلفة مركز القوى المحركة يتم تخصيصها على الأنشطة التي تستفيد منها.

¹ - هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 322.

² - حفصة فكرون، مرجع سابق، ص 22.

اختيار مستوى الثاني لمسببات التكلفة: ويقصد بها مسببات التي تستخدم في تخصيص وتتبع تكاليف الأنشطة على المنتجات فتكلفة مراكز القوى التي خصصت على الأنشطة استخدام الكيلوات/ساعي بعد ذلك يتم تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات على أساس ساعات تشغيل الآلات

جدول رقم (02) أمثلة لمراكز الأنشطة ومحركات التكلفة

تصنيف الأنشطة	مراكز الأنشطة	مسببات الأنشطة
أنشطة على مستوى الوحدة	أنشطة الآلات: مثل الآلات الحفر والتقطيع والصيانة أنشطة العمل	ساعات العمل الآلات ساعات العمل البشري عدد وحدات المخرجات
أنشطة على مستوى الوحدة	عمليات الأمر بالشراء إعداد الآلات والمعدات مناولة المواد	عدد الأوامر المنفذة عدد أذواق استلام المواد وزن المواد المتناولة عدد مرات إعداد الآلات عدد ساعات إعداد الآلات
أنشطة على مستوى المنتج	البحث عن جودة اختبارات المنتج إدارة مخزون القطع تصميم المنتج	عدد مرات الفحص عدد ساعات الفحص عدد الاختبارات عدد ساعات الاختبارات عدد أنواع القطع عدد ساعات التصميم
أنشطة على مستوى التجهيزات	معدات المصنع العامة إدارة لتدريب الأفراد	عدد ساعات الآلات عدد ساعات العامل البشري عدد العاملين عدد ساعات التدريب

المصدر: اريك نورين، ري أتش جاريسون، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين، دار المريخ،

السعودية، 2006، ص 22.

المرحلة الرابعة: تحميل تكاليف أنشطة المنتجات:

كما سبق الذكر أن نظام (ABC) يركز على فكرة أن الأنشطة تستهلك الموارد وبالتالي التكلفة المرتبطة بها، ومن ناحية أخرى فإن المنتجات تستهلك الأنشطة مما يتطلب تحميلها بتكلفة هنا وذلك يعني تحميل تكاليف للمنتجات: طبقا لحاجة كل هذه المنتجات للموارد المستنفذة في تنفيذ الأنشطة، وذلك عن طريق تحديد معدل

التكاليف غير مباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسبة ويستخدم هذا المعدل لتخفيض تكاليف النشاط على المنتجات الفردية، أي أنه يتم تحديد وحدة المنتج بين الأنشطة، منذ بداية تصنيفها حتى تصبح وحدة تامة الصنع¹.

نخلص أن نظام (ABC) يركز على أن البحث عن الأسباب الحقيقية من خلال إيجاد علاقة كاملة بين الموارد والأنشطة والتكاليف. وبذلك يتم تحليل العمليات التي تعرف على أنها مجموعة من الأنشطة المترابطة مع بعضها البعض بتدفقات من المعلومات المنتظمة لتعمل منتجا مادي أو غير مادي محدد و ذو أهمية.

بعد تحديد الأنشطة وتكاليفها ومراكزها وتحديد مختلف مسببات التكلفة لكل نشاط، يتم حساب معدل التكلفة لكل وحدة مسبب التكلفة وذلك بقيمة مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة لكل نشاط على الحجم المقدر لأساس التحميل (مسبب التكلفة) وذلك كما يلي:²

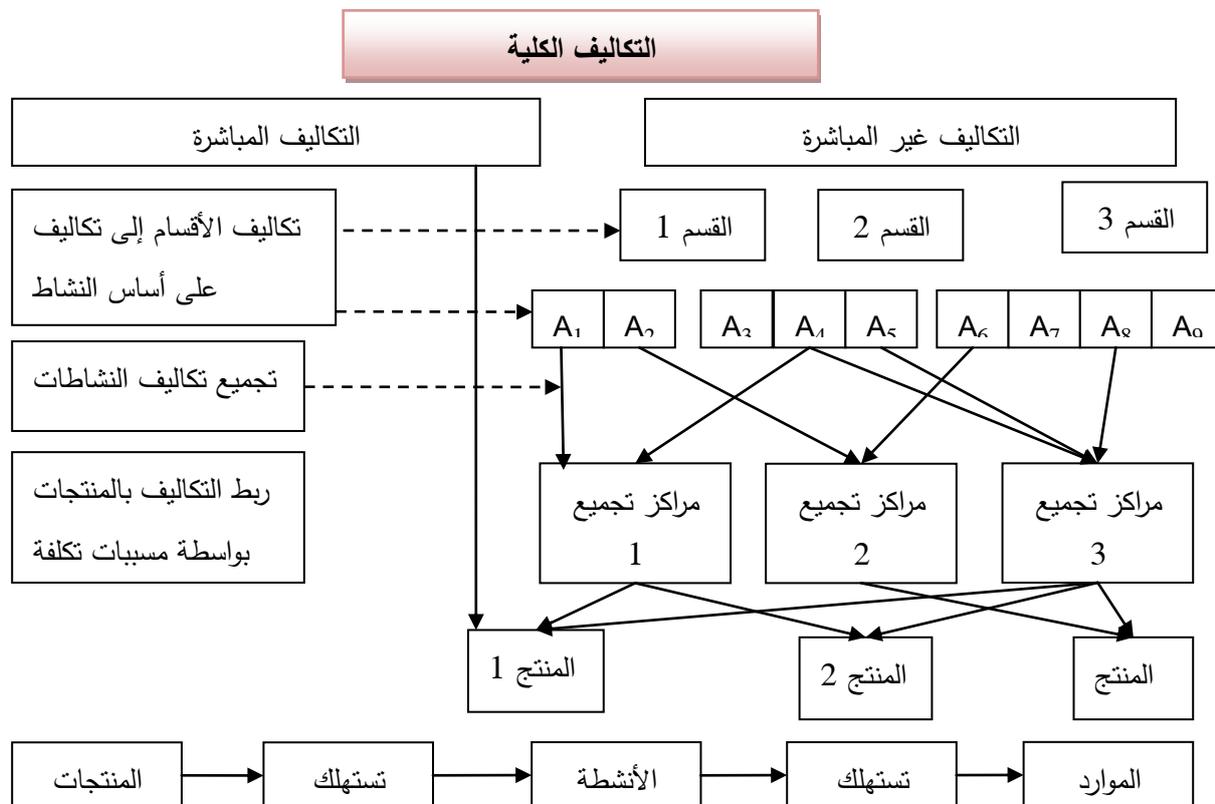
$$\text{معدل تحميل التكاليف غير المباشرة} = \frac{\text{مجموع التكاليف غير المباشرة مقدرة}}{\text{الحجم المقدر لأساس التحميل}}$$

يمكن توضيح طريقة معالجة التكاليف غير المباشرة المجمعة في مراكز التحميل وفقا لطريقة (ABC) من خلال الشكل التالي:

¹ - حفصة فكرون، مرجع سابق، ص 24.

² - ماهر موسى درغام، مرجع سابق، ص 692.

الشكل رقم (10) معالجة التكاليف وفق نظام (ABC)



Source : Toufik saada et autres, **Comptabilité analytique et contrôle de gestion**, Edition

Vuibert Belgique, 2005, p114.

خلاصة الفصل:

كان للتطورات الهامة التي مست بيئة الأعمال المعاصرة دور كبير في إظهار مجموعة التغيرات التي أحدثتها أنظمة التكاليف التقليدية نظر لقصورها الوظيفي حيث تعتمد هذه الأنظمة على أسس توزيع غير ملائمة كما أنها لا تعبر على العلاقة بين التكاليف وأسباب حدوثها ما ولد مجموعة من التشوهات في البيانات التي يقدمها، فاقترح نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كبديل يحاول مواجهة تلك التغيرات حيث يعتمد هذا التظلم على الربط بين الموارد والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة وبين المنتجات النهائية، وبذلك فإن هذا النظام على مفهوم مراكز الإنتاج كمركز لتجميع التكاليف غير مباشرة ويتعامل مباشرة مع السبب الحقيقي والفعلي لكل تكلفة وهو النشاط المعني.

الفصل الثاني

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

تمهيد:

من خلال ما تم عرضه في الإطار النظري للدراسة سنحاول في هذا الفصل إسقاط الدراسة النظرية على إحدى المؤسسات الصحية العمومية المثل في المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بسكرة وذلك من خلال محاولة إسقاط الضوء على كيفية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على احد أقسامها ألا وهو قسم الأشعة، مع الإشارة إلى أننا سنقوم بتحليل بيانات المؤسسة الممثلة للثلاثي الرابع من سنة (2014) حيث سنتطرق في هذا الفصل إلى محاولة تقديم المؤسسة وتوضيح واقع حساب التكاليف، ومن ثم استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC) في تحديد تكلفة المنتج في قسم الأشعة ثم تحليل النتائج التي تم التوصل إليها.

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

المبحث الأول: الإطار النظري للمؤسسة محل الدراسة

يرتكز القطاع الصحي في الجزائر على نوعين من المؤسسات، مؤسسة عمومية استشفائية، وأخرى للصحة الجوارية وقد تم فصل المؤسسات العمومية للصحة الجوارية، في الجزائر في السنوات الأخيرة على المؤسسة العمومية الاستشفائية من أجل تخفيف الضغط وتحسين جودة الخدمات الاستشفائية المقدمة وسيتم التعرف في المبحث على المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بسكرة.

المطلب الأول: تعريف المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بسكرة

انبثقت المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بسكرة عن الخريطة الجديدة لولاية بسكرة والتي كانت تضم (4) قطاعات صحية (بسكرة، أولاد جلال، طولقة، سيدي عقبة) لتتضمن الآن الهياكل الصحية التالية:

- (04) مؤسسات عمومية استشفائية اثنان منها في عاصمة الولاية (بشير بن ناصر، حكيم سعدان) ومؤسسة واحدة في كل من دائرة أولاد جلال وطولقة.

- (09) مؤسسات للصحة الجوارية في كل من بلديات: بسكرة، جمورة، زريبة الوادي، القنطرة، أولاد جلال الدوسن، طولقة، رأس الميعاد، سيدي عقبة.

- مؤسستين عموميتين استشفائيتين متخصصتين إحداهما في طب العيون والأخرى في طب النساء والتوليد وبالإضافة إلى مساهمة المصحات الخاصة والمتمثلة في عقبة بن نافع، الرازي، النخيل، وتعرف هذه المؤسسة على أنها " مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتوضع تحت وصاية الوالي، يقع مقرها الإداري بالمنطقة الشرقية العالية بجوار جامعة محمد خيضر بسكرة وتتوزع الهياكل الصحية التابعة لها عبر إقليم هذه المدينة وتتمثل مختلف مهامها في:

✓ الوقاية والعلاج القاعدي.

✓ تشخيص المرض.

✓ العلاج الجوارية.

✓ الفحوص الخاصة بالطب العام والطب المتخصص القاعدي.

✓ الأنشطة المرتبطة بالصحة الإنجابية والتخطيط العائلي.

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

✓ تنفيذ البرامج الوطنية للصحة والسكان.

✓ المساهمة في ترقية وحماية البيئة في المجالات المرتبطة بحفظ الصحة والنقاوة ومكافحة الأضرار والآفات الاجتماعية.

✓ المساهمة في تحسين مستوى مصالح الصحة وتجديد معارفهم.

المصالح الموجودة بالمؤسسة: يتواجد بالمؤسسة نوعين من المصالح:

1- المصالح التقنية: وتضم

1-1 المصالح الإدارية: متمثلة في الإدارة والتي تسهر على السير الحسن للمؤسسة.

1-2 المصالح الاقتصادية: وتتكون من:

- الصيانة: وتعتبر من أهم المصالح حيث تتيح استمرارية عمل الآلات والمعدات والأجهزة الخاصة بالمؤسسة.

- الصيدلانية: تتولى تخزين وصرف المواد الصيدلانية والمستلزمات الطبية والمعدات والأدوات الجراحية الصغيرة لمختلف الهياكل الصحية حسب الاحتياجات وتعتبر من الدعائم الأساسية لسير النشاط الصحي.

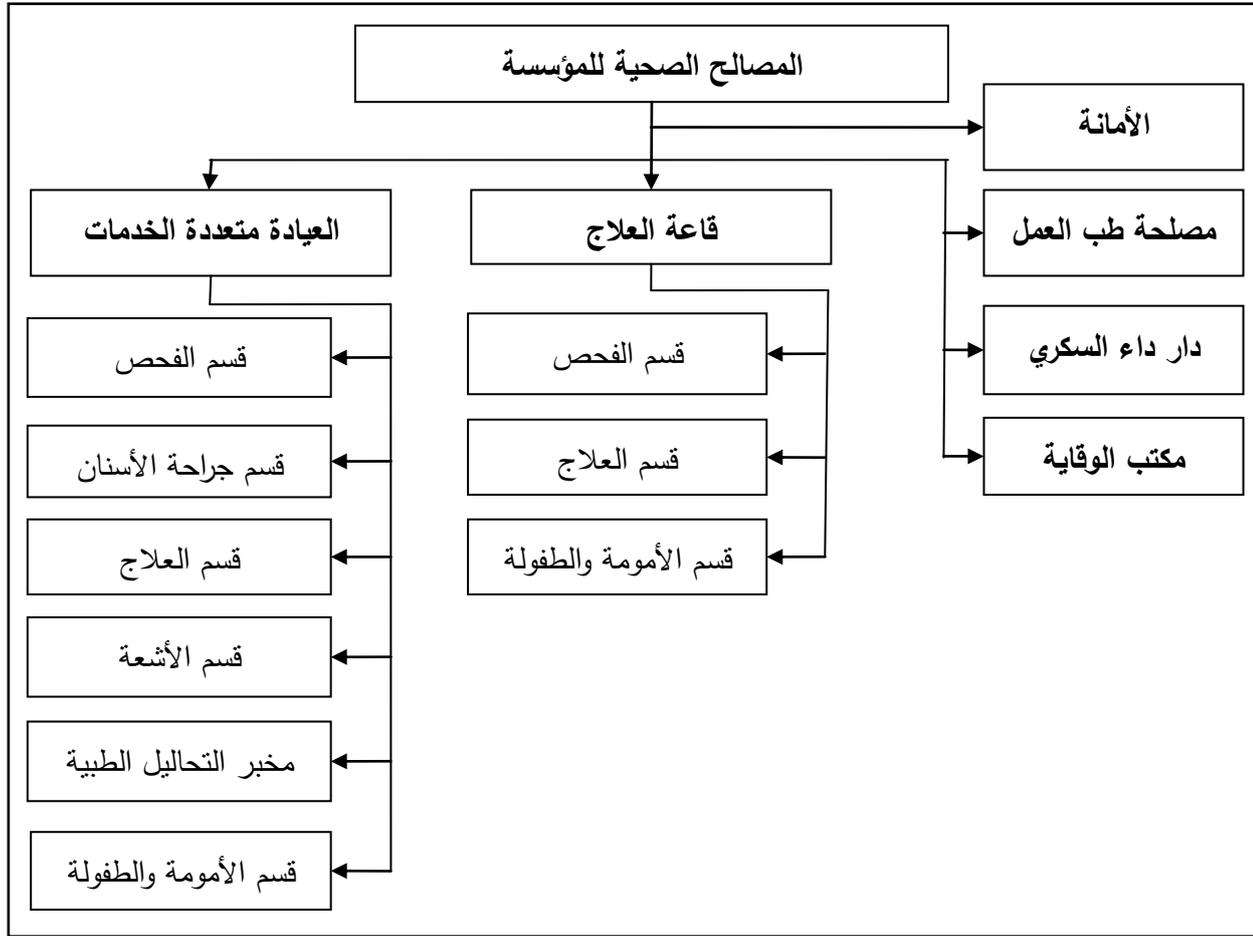
- المخزن: ويقوم بتخزين وتوزيع المواد والأدوات غير الطبية من مواد التنظيف ولوازم المكتبية... إلخ

وتتمثل في (06) عيادات متعددة الخدمات، (12) قاعة علاج و(03) وحدات (دار داء السكري، مكتب

الوقاية، مصلحة طب العمل)، وتظهر مكونات الهياكل الصحية كما يلي:

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج
بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

شكل رقم (11): مكونات الهياكل الصحية للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية - بسكرة-



المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات المديرية الفرعية للمصالح الصحية.

قسم الفحص: يقوم على تقديم خدمات الفحص، التشخيص والعلاج سواء كان فحص عام أو متخصص (الأنف والحنجرة، العظام).

قسم الأمومة والطفولة: ويتولى الإشراف على رعاية الأمومة والطفولة بما في ذلك تنظيم الأسرة مع التركيز على برامج التحصين، والأنشطة المرتبطة بالصحة الإنجابية.

قسم العلاج: الذي يقوم على تقديم العلاجات الأولية (حروق، حقن...).

قسم جراحة الأسنان: ويتضمن أنشطة الفحص والعلاج لأمراض الأسنان.

دار داء السكري: تقدم: تقدم خدمات الفحص والعلاج لمرضى السكري.

طب العمل: يتولى تقديم خدمات الفحص والعلاج للأفراد العاملين في المؤسسات المتعاقدة مع المؤسسة للحصول على الخدمات الصحية مثل الجامعة، المؤسسات الخاصة...

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

مكتب الوقاية: ويقوم بتقديم الخدمات الصحية المرتبطة بصحة المجتمع (خدمات وقائية) حيث يهدف إلى وقاية الفرد من التعرض للمرض.

مخبر التحاليل الطبية: يعتبر من الدعائم الأساسية المساعدة في تشخيص المرض وتحديد سببه من خلال الفحوصات المخبرية التي يقدمها والتي تعد أساس المعالجة الطبية.

قسم الأشعة: تعد الفحوصات التي يعدها هذا القسم من خلال التصوير بالأشعة من الوسائل التشخيصية الهامة التي لا يمكن الاستغناء عنها، ولهذا القسم خصوصيته من حيث التصميم والإنشاء لأن التسرب الإشعاعي يضر بصحة المرضى والعاملين فيه، وبالتالي فإن تصفيح الجدران بالرصااص يعد من الأمور الهامة التي تحول دون تسرب الإشعاع، بالإضافة إلى توفير سبل الحماية والأمان للعاملين بالقسم إذ يرتدي العامل سترة عازلة بالإضافة إلى عزل غرفة التحكم بالأشعة عن مكان أخذ صور الأشعة للمرضى.

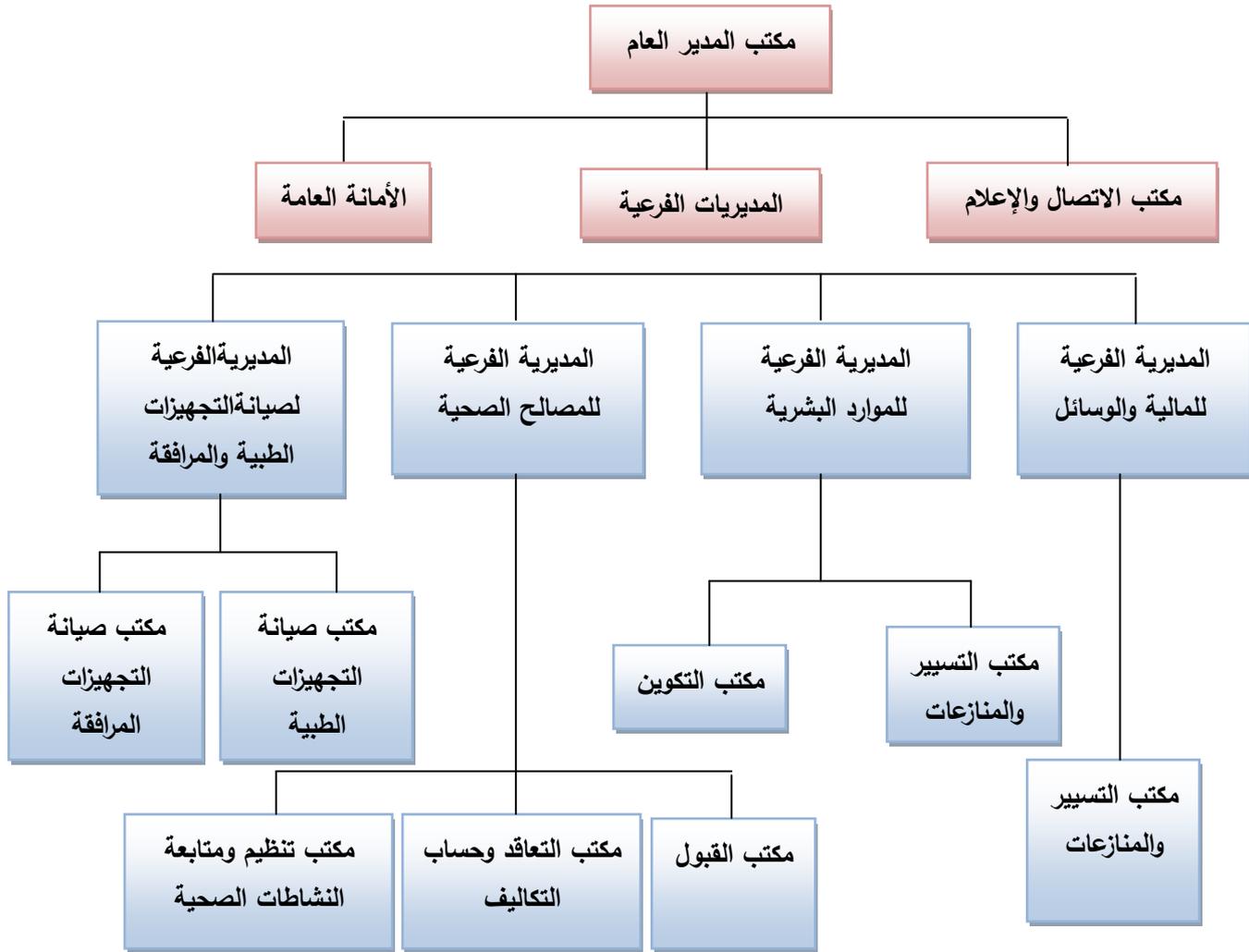
ومن أسباب اختيارنا لهذا القسم من أجل تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمات الصحية المقدمة به نذكر:

- ✓ وجود قسم واحد لإعداد الأشعة بالمؤسسة ككل والذي يتواجد بالعيادة المتعددة الخدمات أحمد بن رمضان القبائلي على عكس الأقسام الأخرى (الفحص، جراحة الأسنان، الأمومة والطفولة، العلاج مخبر التحاليل الطبية) التي تتباين الخدمات المقدمة بها، المواد والمستلزمات الطبية، المعدات المستخدمة والأنشطة التي تتطلبها من عيادة إلى أخرى بالتالي وجود صعوبة كبيرة في تتبع التكاليف الخاصة بها.
- ✓ إمكانية التتبع والفهم للأنشطة المنجزة بهذا القسم لتقديم الخدمات الصحية به.
- ✓ تعاون الأفراد العاملين بالقسم.
- ✓ صعوبة حصر مختلف الأنشطة والمهام والمستلزمات لتقديم الخدمات الصحية بالأقسام الأخرى.
- ✓ صعوبة تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على المؤسسة ككل.

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج
بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

شكل رقم (12): الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية -بسكرة-



المصدر: المديرية الفرعية للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بسكرة

حسب شكل الهيكل التنظيمي للمؤسسة فإنها تتكون من:

- 1- مكتب المدير العام: يعين المدير بقرار وزاري وتسنده له مهمة تسيير المؤسسة ماليا وإداريا لما له سلطة الرقابة على مستخدميه في الإطار القانوني الذي يخول له الصلاحيات، كما تنتهي مهامه بقرار وزاري وفقا للأشكال القانونية التي تم تعيينه بها.

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

2- مكتب الأمانة العامة: يقوم هذا المكتب بالأشغال المنوطة والمباشرة بمكتب المدير من استلام الرسائل والرد عليها، ويقوم بحفظ جميع الوثائق الصادر والواردة إلى الإدارة، كما يلعب دور الوسيط بين مكتب المدير وباقي المديرات الفرعية التابعة للمؤسسة داخليا وخارجيا وهو بمثابة الجبهة ذات الصلة الدائمة أو المؤقتة للمؤسسة كما ينبغي على القائمين على صفة حفظ الأسرار المهنية.

3- مكتب الاتصال والإعلام: يقوم هذا المكتب بإجراء جميع الاتصالات داخليا ويتحصل على المعلومات بغية نشرها محليا، أما الاتصالات التي تكون خارج النطاق فتكون تحت إشراف مديرية الصحة والسكان للولاية كونها الهيئة الوصية على المؤسسة.

4- المديرية الفرعية: وللمؤسسة أربع مديريات:

4-1- المديرية الفرعية للمالية والوسائل: تقوم هذه المديرية بتقدير حاجيات المؤسسة بالنظر إلى الإيرادات والصفقات، سواء تعلق الأمر برواتب العمال، العتاد، تجهيزات، أثاث... حيث تقوم بإعداد الميزانية لتنفيذها، كما تسهر على إبرام الصفقات والاتفاقيات وغيرها من المناقصات لصالح المؤسسة.

4-2- المديرية الفرعية للمصالح الصحية: تسهر هذه المديرية على القيام بالنشاطات التغطية الصحية على مستوى كل الهياكل التابعة للمؤسسة وتشرف على تسييرها، والتكفل بالطب المدرسي، وتنفيذ المخططات الصحية المحلية والوطنية.

4-3- المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات الطبية: دور هذه المديرية هو إصلاح جميع الأعطاب للأجهزة الصحية والعتاد المرفق لها، غير أن هذه المؤسسة تفتقر لهذه المديرية نتيجة انعدام الإطار القانوني لتوظيف العنصر البشري، والمؤهل لهذه الوظيفة. لذا تلجأ المؤسسة لنظام التعاقد مع المتعهدين بالصيانة وإصلاح الأعطاب.

4-4- المديرية الفرعية للموارد البشرية: هذه المديرية تحظى بمتابعة المسار المهني للموظفين ابتداء من تاريخ تنصيبهم إلى غاية الإحالة على التقاعد. أو الانفصال عن العمل، كما تقوم بمتابعة المنازعات التي تنجم جراء الإخلال بالالتزامات والواجبات، كما تسهر على أداء الحقوق وتطبيق القوانين السارية المفعول، كما تقوم بإعداد المخطط السنوي لتسيير الموارد البشرية من خلال إيداع التوقعات لرصد اليد العاملة لسد النقص أو العجز من خلال عمليات توظيف داخليا وخارجيا.

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

المطلب الثالث: تسيير المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بسكرة

بموجب المرسوم التنفيذي 140/07 المؤرخ في 19 ماي 2007 المتضمن إنشاء المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بسكرة لاسيما المادة 06 منه وما يليها خاصة المتعلقة بتسيير المؤسسة نجد:

1- المدير: يستمد سلطة تعيينه من الوزير المكلف بالصحة وحسب الأشكال نفسها تنتهي مهامه، كونه مسؤول الأول عن سير المؤسسة يقوم بتمثيل المؤسسة في جميع الأعمال أمام مختلف الهيئات، كما يعد الأمر بالصرف، يحضر مشروع الميزانية التقديرية ويعد الحسابات، ويشرف على التنظيم الداخلي، كما يسهر على تنفيذ مداورات مجلس الإدارة ويقوم بإعداد تقرير سنوي، بعد موافقة المجلس يرسله للسلطة الوصية، يبرم العقود والصفقات، والاتفاقيات وفقا للنظام الساري المفعول، كما يسهر على السير الحسن للمرافق الصحية التابعة للمؤسسة.

2- المساعدون: يساعد المدير أربع مدراء فرعيين يكلفون بتسيير المديرات التالية:

- ✓ المديرية الفرعية للمالية والوسائل.
- ✓ المديرية الفرعية للمصالح الصحية.
- ✓ المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات.
- ✓ المديرية الفرعية للموارد البشرية.

3- مجلس الإدارة: يتكون هذا المجلس من مجموعة أشخاص طبيعيين يمثلون مختلف الهيئات بالولاية ولهم ارتباط بالمؤسسة وهم:

- ✓ ممثل عن الوالي يتراأس المجلس.
- ✓ ممثل عن الإدارة والمالية وممثل عن التأمينات الاقتصادية.
- ✓ ممثل عن الضمان الاجتماعي.
- ✓ ممثل عن المجلس الشعبي البلدي.
- ✓ منتخب من العمال.
- ✓ رئيس المجلس الطبي، وحضور مديري المؤسسة المعنية لمداورات المجلس ليقدموا الاستشارات ويتولون حماية المجلس. وأهم ما يتداوله نجد:

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

✓ مخطط تنمية المؤسسة.

✓ دراسة مشروع الميزانية.

✓ الحسابات التقديرية والحساب الإداري.

✓ اقتناء وتحويل ملكية المنقولات والعقارات وعقود الإيجار.

✓ دراسة الهبات والوصايا لقبولها أو رفضها.

✓ الصفقات والعقود والاتفاقيات طبقا للتنظيم الساري المفعول والمعمول به.

4- المجلس الطبي: هذا المجلس يعد مجلسا استشاريا لمجلس الإدارة يتكون من رئيس ونائب حيث ينتخبان

من أعضاء المجلس لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد وهم على النحو التالي:

✓ مسؤول المصالح الصحية.

✓ صيدلي مسؤول عن الصيدلة، جراحة أسنان.

✓ ممثل عن المستخدمين الاستشفائيين الجامعيين.

ومن مهامه:

✓ تنظيم العلاقات الوظيفية بين المصالح الطبية.

✓ مشاريع بناء المصالح الصحية وتجهيزها وإنشائها وإلغاؤها.

✓ برامج الصحة والسكان والتظاهرات العلمية والتقنية.

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج
بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

المبحث الثاني: واقع محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة

في هذا المبحث سنحاول التطرق إلى مبادئ النظام المطبق بالمؤسسة محل الدراسة، وتقديم خطوات حساب تكاليف المنتجات مع التركيز على قسم الأشعة باعتباره القسم الذي سيجرى عليه تطبيق تظاهر (ABC).

المطلب الأول: نظام التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة

أولاً- مراكز التكلفة (الأقسام الرئيسية والثانوية):

1- الأقسام الثانوية: وتتمثل في:

1-1- قسم الإدارة: ويضم التكاليف المتعلقة بالمقر الإداري للمؤسسة.

1-2- قسم الأشعة: يتضمن تكاليف قسم واحد كما تم الإشارة إليه والمتواجد بالعيادة المتعددة الخدمات أحمد بن رمضان القبائلي.

1-3- مخبر التحاليل الطبية: ويضم تكاليف مجموع مخابر التحاليل الطبية المتواجدة على مستوى كل العيادات المتعددة الخدمات.

1-4- مكتب الوقاية: يتضمن تكاليف مكتب الوقاية

1-5- القسم الاقتصادي: يضم التكاليف المرتبطة بالمصالح الاقتصادية وأجور عاملي النظافة.

2- أقسام رئيسية: وتتمثل في:

2-1- قسم طب العمل: يتضمن التكاليف المرتبطة بمصلحة طب العمل.

2-2- قسم جراحة الأسنان: يضم تكاليف مختلف أقسام جراحة أسنان المتواجدة على مستوى العيادات متعددة الخدمات.

2-3- قسم دار داء السكري: يتضمن التكاليف المرتبطة بداء السكري.

2-4- قسم الفحص الخارجي: يضم تكاليف جميع أقسام الفحص المتواجدة في العيادات المتعددة الخدمات.

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج
بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

2-5- قسم العلاج: يتضمن تكاليف جميع أقسام العلاج المتواجدة في العيادات المتعددة الخدمات.

ثانيا- دليل وحدات التكلفة: تقوم المؤسسة بتقديم تشكيلة متنوعة ومتعددة من الخدمات الصحية عبر مختلف هياكلها نذكر منها مايلي:

الجدول رقم (03): المنتجات المقدمة بالهيكل الصحية بالمؤسسة محل الدراسة

القسم	المنتجات المقدمة	وحدة العمل
مخبر التحاليل	نسبة السكري في الدم، التحاليل الخاصة بمرض الزهري، تحليل فصيلة الدم، تحليل البول، تحليل مكونات الدم، الكريات الحمراء والبيضاء، التهاب الروماتيزم (SPW)، تحليل لمعرفة تواجد جراثيم وفيروسات لتحقق من وجود التهاب على مستوى المسالك البولية، تحليل الحمل، تحليل فقدان مناعة مكتسبة، تحليل خاص بسرطان عنق الرحم، تحليل الكبد	B
قسم الأشعة	أطراف علوية، أطراف سفلية، عظام الأنف، الأصبع، الإبهام، اليد، الصدر، الجريبات الأنفية، بطن بدون تحضير الجمجمة، محتوى الرحمي، العمود الفقري، الكشف عن مسالك بولية، الكشف عن المهبل، القدم بالإشعاع فن الصوتي، فحص بالأنبوب للمعدة، فحص مخصص للجهاز الهضمي، فحص مخصص بالمفاصل	R
الفحص	فحص	فحص
جراحة أسنان	فحص. خلع	D
قاعات علاج	علاج	علاج
طب العمل	الفحص	فحص
دار داء السكري	الفحص	الفحص
مكتب الوقاية	فحوصات الأمهات ما قبل الولادة	دج

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات مديرية المصالح بسكرة

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

ثالثا- عناصر التكاليف: تتعدد عناصر التكاليف بالمؤسسة تبعا لتعدد تشكيلة المنتجات الصحية المقدمة بها ويمكن حصر هذه العناصر في المجموعات التالية:

1- مصاريف الأجور: ويتمثل في الأجور المدفوعة للعالمين بالمؤسسة.

2- مصاريف التغذية: وتتمثل في مختلف الواجبات المقدمة.

3- مصاريف الصيدلة: وتضم العناصر التالية:

✓ الأدوية، الضمادات، المطهرات، اللقاحات.

✓ المواد الطبية الاستهلاكية والملحقات مثل حقن، قطن...

✓ الأفلام ومواد الأشعة: تتضمن الأفلام والمواد المستخدمة في قسم الأشعة.

✓ المحاليل والمواد المخبرية.

✓ ملحقات وأدوات جراحية صغيرة، المعدات الطبية مثل: حوامل الأنابيب في إعداد تحليل قياس سرعة الدم.

4- مصاريف المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة: وتشمل اللوازم المكتبية (أوراق، دفاتر، البياضات

وعدد الأسرة، أفرشة، وسادات...) مواد التنظيف (صابون، الجافيل...) المعدات والآلات مثل (آلة إجراء تحاليل

عدد الكريات الحمراء البيضاء في الدم، آلة تعقيم المواد الطبية، التجهيزات (مكاتب، كراسي، مكيفات، أجهزة

الحاسوب، خزائن، أسرة، طاولة).

5- مصاريف الصيانة: وتتمثل في مختلف المصاريف المتعلقة بأعمال الصيانة مثل أعمال

الترميم، إصلاح...إلخ

6- المصاريف المشتركة: وتشمل: نفقات التسيير، خدمات الأعلام، حضيرة السيارات، إيجار...إلخ

رابعا- فترة التكاليف: حددت فترة التي يتم على أساسها حصر وتجميع التكاليف لإعداد مختلف قوائم التكاليف

ب 3 أشهر.

خامسا- المجموعة المستندية والدفترية: تتعدد المستندات والدفاتر المستخدمة في جمع وتسجيل بيانات

التكاليف بالمؤسسة نذكر منها:

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

- ✓ الدفاتر والسجلات المتعلقة بالمحاسبة العمومية مثل: دفتر الجرد، دفتر الحوالات.
- ✓ الدفاتر المتعلقة بالمخزن: مثل دفتر الخروج، دفتر أعمال الصيانة، دفتر المخزون.
- ✓ الدفاتر الخاصة بالصيدلية: نذكر منها: دفتر المخزون، الدفاتر المتعلقة بتسجيل عدد المراجعين بالأقسام المختلفة.
- ✓ الدفاتر الخاصة بتسجيل بأعمال الصيانة.

سادسا- مجموعة القوائم والتقارير:

يصدر مكتب حساب التكاليف قائمتين أساسيتين (قائمة التكاليف الثلاثية وقائمة التكاليف السنوية) توجهان إلى مدير المؤسسة ومدير الصحة للولاية. لولاية بسكرة.

سابعا- وحدات العمل: تستخدم المؤسسة مجموعة محددة من وحدات العمل مثل (الفحص والعلاج) وفيما يتعلق بوحدات العمل (B.D.R) فتمثل الأعمال المجمعة حسب نوعها والتي يمارسها الأطباء.

- الصيدلية وجراحو الأسنان والمساعدون الطبيون حيث يستعمل (B) للفحوصات الأشعة، (B) للفحوصات المخبرية، (D) بفحوصات جراحة أسنان، ويتبع كل حرف معامل كل عمل من الأعمال مثل: R7.R6 والذي يحدد قيمة العمل الطبي، أما الأحرف فتقابلها قيمة نقدية (تعريفية) وعلى أساس ذلك تحدد قيمة العمل الطبي من خلال العلاقة التالية:

قيمة العمل الطبي: القيمة النقدية للحرف x المعامل

المطلب الثاني: خطوات حساب التكلفة بالمؤسسة محللة الدراسة

توكل مهمة حساب التكاليف بالمؤسسة لمكتب التكاليف (الذي يتبع المديرية الفرعية للمصالح الصحية). حيث تستخدم طريقة الأقسام المتجانسة لحساب مختلف التكاليف ومن ضمن أهداف حساب التكلفة بالمؤسسة نذكر:

- ✓ تحديد تكلفة مختلف الخدمات المقدمة.
- ✓ تحديد التكلفة لمختلف الأقسام (المخبر، الفحص....).
- ✓ إعطاء صورة عن مسار التكاليف بالمؤسسة.

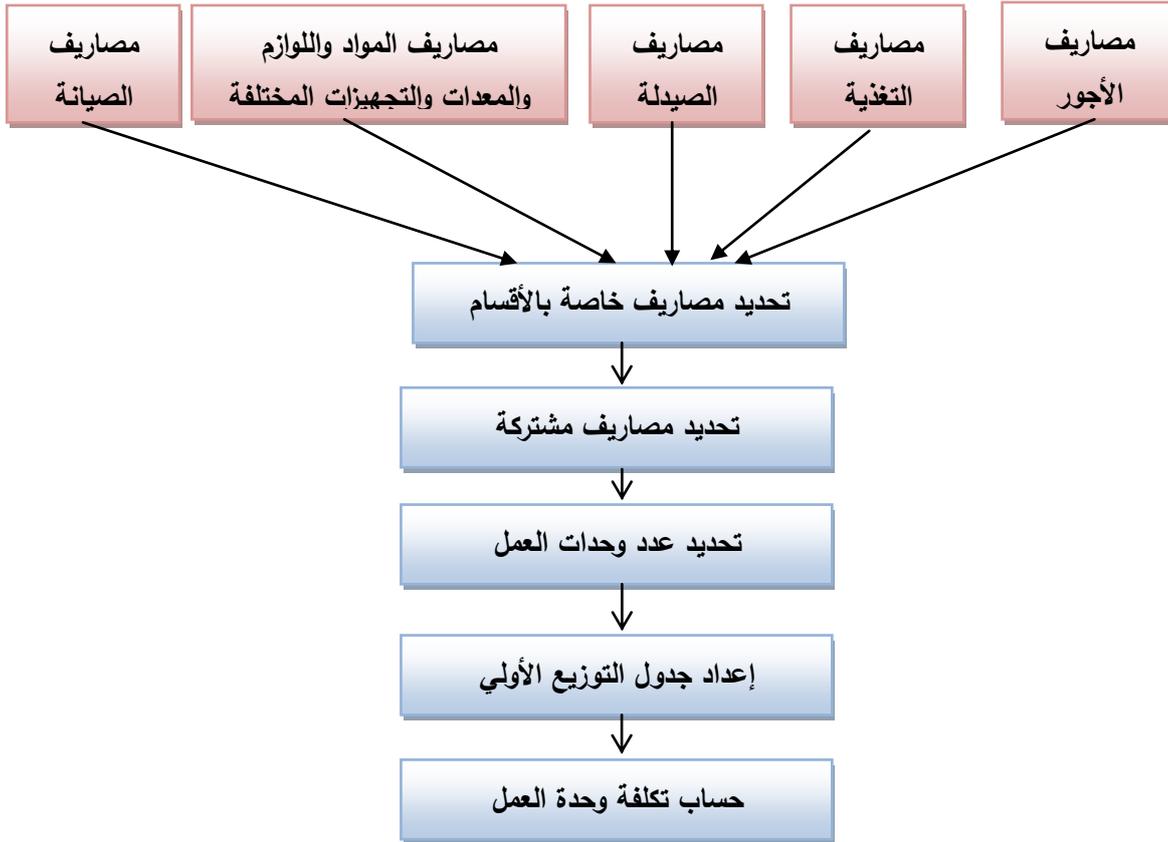
الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

ونلخص خطوات حساب التكلفة كما يلي:

- ✓ تحديد المصاريف الخاصة بالأقسام الأساسية والثانوية حيث تشمل على: الأجور، التغذية، مصاريف المواد والمستلزمات المختلفة ومصاريف الصيانة.
- ✓ تحديد المصاريف المشتركة.
- ✓ تحديد عدد وحدات العمل.
- ✓ إعداد جدول التوزيع الأولي.
- ✓ إعداد جدول التوزيع الثانوي وحساب تكلفة وحدات العمل.

ويمكن تلخيص ذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم (12): خطوات حساب التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق قسم التكاليف

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج
بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

أولاً- تحديد المصاريف الخاصة بالأقسام الرئيسية والثانوية:

ويتمثل وذلك في تحديد المصاريف المباشرة وغير المباشرة التي تعود لمختلف الأقسام وتتمثل في:

1- مصاريف الأجور: وتظهر قيمة الأجور للثلاثي الرابع من سنة 2014 في الجدول التالي:

جدول رقم (04): مصاريف الأجور للثلاثي الرابع من سنة (2014) الوحدة : دج

المجموع	الإدارة والعمال والتقنيين المهنيين	شبه طبيين	الأطباء	الأقسام	
				الأقسام	الأجور
247571	0	247571	0	الأشعة	أقسام ثانوية
6773075	0	6773075	0	مخبر التحاليل الطبية	
20921641	757128	18213271	1951243	مكتب الوقاية	
7318820	3915724	3403096	0	الإدارة	
4287572	428775724	0	0	القسم الاقتصادي	
0	0	0	0	ضمان اجتماعي	
41136596	7548346	31637014	1951243	المجموع الجزئي	
1725614	1925614	3065905	659709	طبالعمل	أقسام رئيسية
9240029	0	1527425	7712604	جراحة أسنان	
11807535	101816	1361139	344580	دار داء السكري	
49788239	5104938	23168734	21551456 8	الفحص الخارجي	
28752041	407309	18261989	10082744	العلاج	
91313458	5614063	45385191	40314201	المجموع الجزئي	
132450054	13162403	7702205	42265446	المجموع الكلي	

المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق مقدمة

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج
بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

من خلال جدول الأجر نلاحظ أن أكبر قيمة للأجر خلال الثلاثي الثالث من سنة (2014) كانت موجودة في الأقسام التالية: الفحص الخارجي، العلاج، الوقاية.

2- تحديد مصاريف التغذية: وتظهر قيمة مصاريف التغذية للثلاثي الرابع خلال سنة 2014 في الجدول التالي:

الجدول رقم (05): مصاريف التغذية للثلاثي الرابع لسنة 2014 الوحدة : دج

المجموع	أشخاص آخرون	أعضاء المناوبة	المرضى	البيان	
				الأقسام	
0	0	0	0	الأشعة	أقسام ثانوية
0	0	0	0	مخبر التحاليل الطبية	
0	0	0	0	مكتب الوقاية	
0	0	0	0	الإدارة	
0	0	0	0	القسم الاقتصادي	
0	0	0	0	ضمان اجتماعي	
0	0	0	0	المجموع الجزئي	
0	0	0	0	طب العمل	
0	0	0	0	جراحة أسنان	
0	0	0	0	دار داء السكري	
532350	0	532350	0	الفحص الخارجي	
0	0	0	0	العلاج	
532350	0	532350	0	المجموع الجزئي	
532350	0	532350	0	المجموع الكلي	

المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق مقدمة

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج
بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

يلاحظ من خلال جدول مصاريف التغذية منعدمة في جميع أقسام سواء كانت أقسام رئيسية أو ثانوية ما عدى قسم الفحص الخارجي.

3- جدول مصاريف الصيدلة: وتتمثل مصاريف الصيدلة للثلاثي الرابع من سنة (2014) فيما يلي:

الجدول رقم(06): مصاريف الصيدلة للثلاثي الرابع لسنة (2014) الوحدة : دج

المجموع	ملحقات وأدوات صغيرة ومعدات طبية	المحاليل والمواد المخبرية	الأفلام و مواد الأشعة	أدوية استهلاكية والملحقات	أدوية استهلاكية (أدوية، ضمادات)	البيان	
						الأقسام	
0	0	0	536221	0	0	الأشعة	أقسام ثانوية
0	0	1406764	0	0	0	مخبر التحاليل الطبية	
0	0	0	0	0	0	مكتب الوقاية	
0	0	0	0	0	0	الإدارة	
0	0	0	0	0	0	القسم الاقتصادي	
0	0	0	0	0	0	ضمان اجتماعي	
0	0	146764	536221	0	0	المجموع الجزئي	
0	0	0	0	0	0	طب العمل	أقسام رئيسية
0	2514	0	0	107570	183485	جراحة أسنان	
0	0	0	0	0	0	دار داء السكري	
532350	3633873	0	0	1505411	1544543	الفحص الخارجي	
0	0	0	0	0	899790	العلاج	
532350	366387	0	0	1612981	2627818	المجموع الجزئي	
532350	366387	1406764	536221	1612981	2627818	المجموع الكلي	

المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق مقدمة

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج
بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

نلاحظ من خلال الجدول أنه يتم إدراج القيمة الكلية للمعدات والأدوات الطبية الصغيرة التي يفترض أن يتم توزيع قيمتها على سنوات الاستخدام من خلال أقساط الاهتلاك، فأخراج القيمة الكلية يؤدي إلى زيادة في تحميل المصاريف لهذه السنة بمقدار الأقساط التي تخص الفترة اللاحقة وإلى خفض في مصاريف لكل فترة من هذه الفترات بمقدار القسط التي يخصها ويتضح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (07): اهتلاك المعدات والأدوات الطبية الصغيرة المقتناة خلال الثلاثي الرابع (2014) الوحدة: دج

البيان القسم	قيمة المعدات والأدوات المقتناة	تاريخ الاقتناء	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الفرق
جراحة الأسنان	329	أكتوبر	%20	16.25	312.55
الفحص الخارجي	2185	ديسمبر	%20	109.25	2075.75
	17498	أكتوبر	%10	145.81	17352.19
	20670	نوفمبر	%10	244.5	203255
	325706	ديسمبر	%10	2714.21	322991.79
المجموع	366388			3230.37	363057.78

المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق مقدمة

نلاحظ من الجدول أن مقدار الزيادة الكلية للمصاريف المحملة بلغت (363057.78) والذي سيؤثر سلبا على حساب تكلفة لأن عدم حساب الاهتلاك يؤدي إلى تحمل المؤسسة مصاريف مرتفعة.

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج
بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

4- مصاريف المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة: تظهر قيمة هذه المصاريف خلال الثلاثي الرابع لسنة (2014) في الجدول التالي:

جدول رقم (08): مصاريف المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة
الوحدة : دج

المجموع	معدات طبية	معدات منقولات غير طبية	مواد التنظيف	البياضات وعدة أسرة	اللوازم المكتبية	البيان	
						الأقسام	
50561	0	0	15802	2151	32608	الأشعة	أقسام ثانوية
68514	0	0	31604	4303	32608	مخبر التحاليل الطبية	
129241	0	0	27653	3765	97823	مكتب الوقاية	
231553	0	0	31604	4303	195646	الإدارة	
0	0	0	0	0	0	القسم الاقتصادي	
0	0	0	0	0	0	ضمان اجتماعي	
479869	0	0	106662	14522	358685	المجموع الجزئي الأول	
6406	0	0	27653	3765	32608	طب العمل	أقسام رئيسية
74083	10057	0	27653	3765	32608	جراحة الأسنان	
50561	0	0	15802	2151	32608	داء السكري	
1783080	1455494	32064	138266	26825	130431	الفحص الخارجي	
162998	0	8016	79009	10757	65215	العلاج	
2134747	1465550	40080	288384	57264	293469	المجموع الجزئي الثاني	
2614616	1465550	40080	395086	61786	652154	المجموع الكلي	

المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق مقدمة

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج
بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

من خلال جدول مصاريف المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة أن قيمة المعدات والتجهيزات (الطبية وغير الطبية) تدرج قيمتها كاملة، غير أنه يفترض أن يتم توزيع قيمتها على سنوات الاستخدام، من خلال أقساط الاهتلاك حيث يؤدي إدراجها بالقيمة الكلية إلى زيادة تحمل مصاريف لهذه السنة بمقدار الأقساط التي تخص الفترات اللاحقة وتخفيض في مصاريف لكل فترة من هذه الفترات ويتضح ذلك كما يلي:

جدول رقم (09): اهتلاك المعدات والتجهيزات المشتراة للثلاثي الرابع لسنة 2014 الوحدة : دج

الفرق	قسط الاهتلاك	معدل الاهتلاك	تاريخ	قيمة المعدات والتجهيزات الطبية وشبه الطبية	القسم
1306.03	10.975	%10	أكتوبر	1317	جراحة أسنان
8521.5	218.5	%10	ديسمبر	8740	
69406.75	583.25	%10	أكتوبر	69990	الفحص الخارجي
91157.39	19.61	%10	نوفمبر	91177	
1260070.5	66319.52	%10	ديسمبر	1326390	
2088.6	35.4	%10	نوفمبر	2124	العلاج
5744.7	147.3	%10	ديسمبر	5892	
1438295.5	67354.145			1415630	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق مقدمة

نلاحظ من خلال الجدول أن قيمة المصاريف الكلية المحصلة بالزيادة بلغت (1438295.5) وبالتالي التأثير على حساب التكاليف بالأقسام السابقة حيث لا تعكس مصاريفها الصورة الحقيقية للمصاريف المحصلة.

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج
بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

5- عناصر مصاريف الصيانة: للثلاثي الرابع لسنة (2014)

جدول رقم (10): مصاريف الصيانة للثلاثي الرابع لسنة (2014) الوحدة : دج

المجموع	الصيانة التي يقوم بها التعيين	صيانة خارجية	صيانة وأشغال مباشرة	ترميم وأشغال الصيانة للمؤسسات الخارجية	البيان	الأقسام	
						أقسام ثانوية	أقسام رئيسية
0	0	0	0	0	الأشعة		
0	0	0	0	0	مخبر التحاليل الطبية		
0	0	0	0	0	مكتب الوقاية		
0	0	0	0	0	الإدارة		
0	0	0	0	0	القسم الاقتصادي		
0	0	0	0	0	ضمان اجتماعي		
0	0	0	0	0	المجموع الجزئي		
0	0	0	0	0	طب العمل		
0	0	0	0	0	جراحة أسنان		
0	0	0	0	0	دار داء السكري		
7209118	0	7142133	66985	0	الفحص الخارجي		
1012995	0	998658	14342	0	العلاج		
8222113	0	8140786	81327	0	المجموع الجزئي الثاني		

المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق مقدمة

نجد أن مصاريف الصيانة بلغت (8222113) حيث كانت معدومة في جميع الأقسام ما عدى قسمي الفحص الخارجي والعلاج.

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج
بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

ثانيا- المصاريف المشتركة: تتمثل قيمة هذه المصاريف خلال الثلاثي الرابع من سنة 2014 في الجدول التالي:

الجدول رقم (11): المصاريف المشتركة للثلاثي الرابع (2014) الوحدة : دج

المبلغ	المصاريف
352050	نفقات التسيير
60382	منح ممنوحة للطلبة الداخليين والخارجيين
469813	صيانة العتاد والأثاث
0	خدمات الإعلام الآلي
3785942	مصاريف ملحقة
2652023	حاضرة السيارات
45000	مصاريف التكوين
0	مصاريف متعلقة بالمؤتمرات والتظاهرات الطبية
0	مصاريف التغذية، الإنارة، الماء، الإدارة...
0	الإيجار
315900	نفقات أخرى للتسيير
1109160	ملحقات وقطع غيار العتاد الطبي والأدوات الطبية
0	تسديد مصاريف الاستشفاء للمستشفى المركزي للجيش من أجل المرضى المحولين إليه غير المعنيين...الخاضعة للاتفاقيات الخاصة
0	البحث العلمي
87902770	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق مقدمة

من خلال الجدول نلاحظ أن هناك بعض المصاريف المشتركة منعدمة تماما، كخدمات الإعلام الآلي ومصاريف البحث العلمي.

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج
بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

ثالثاً- تحديد عدد وحدات العمل: حيث يتم تحديد عدد وحدات العمل للأقسام الرئيسية بالإضافة إلى كل من قسما الأشعة ومخبر التحاليل الطبية كمايلي:

1- تحديد عدد وحدات العمل للأقسام الرئيسية: تتضمن تحديد عدد وحدات العمل لأقسام (طب العمل، دار داء السكري، الفحص الخارجي، العلاج، قسم جراحة الأسنان) كما يلي:

الجدول رقم (12): عدد وحدات الفحص للأقسام (طب العمل، دار داء السكري، الفحص الخارجي، العلاج) للثلاثي الرابع 2014

البيان	العدد	الوحدة
طب العمل	1587	فحص
دار داء السكري	1244	فحص
الفحص الخارجي	52642	فحص
العلاج	58675	علاج
المجموع	114148	

المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق مقدمة

من الجدول نلاحظ أن أكبر عدد وحدات العمل هو كان لقسم الفحص الخارجي مما يدل على كثرة نشاط هذا القسم.

الجدول رقم (13): عدد وحدات العمل لقسم جراحة الأسنان للثلاثي الرابع 2014

البيان	عدد الجلسات	المعامل	عدد D
خلع	3415	6	20490
علاج	1594	6	9558
المجموع	5008	-	30048

المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق مقدمة

من خلال الجدول نلاحظ تساوي المعامل لكل من خدمتين بالقسم.

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج
بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

2- تحديد عدد وحدات العمل لقسمي مخبر التحاليل الطبية والأشعة:

ويتضمن ذلك تحديد عدد الوحدات (B) و (R) كما يلي:

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

1-2- تحديد عدد وحدات العمل لقسم مخبر التحاليل الطبية:

الوحدة: دج

الجدول رقم (14): عدد وحدات العمل (B) للثلاثي الرابع (2014) لقسم مخبر التحاليل الطبية

التحاليل الكبد Bilan hepat	التحليل الخاص بسرطان عنق الرحم P.vagial		تحليل فقدان المناعة المكتسبة		تحليل الحمل		تحليل معرفة تواجد جراثيم وفيروسات للتحقق من وجود التهاب المسالك البولية		SPW		تحليل مكونات الدم: الكريات الحمراء والبيضاء (FNS) التهاب الروماتيزم (ASPO)		تحليل مكونات فصيلة الدم تحليل البول (Climieunine)		التحاليل الخاصة لمرض الزهري (TPHA)		نسبة السكر في الدم Glycinie نسبة الكالسيوم في الدم (Calcemie)		التعيين	
	90 المعامل	80 المعامل	70 المعامل	60 المعامل	50 المعامل	40 المعامل	35 المعامل	30 المعامل	20 المعامل	15 المعامل	عدد التحاليل	عدد التحاليل	عدد التحاليل	عدد التحاليل	عدد التحاليل	عدد التحاليل	عدد التحاليل			
عدد التحاليل	عدد التحاليل	عدد التحاليل	عدد التحاليل	عدد التحاليل	عدد التحاليل	عدد التحاليل	عدد التحاليل	عدد التحاليل	عدد التحاليل	عدد التحاليل	عدد التحاليل	عدد التحاليل	عدد التحاليل	عدد التحاليل	عدد التحاليل	عدد التحاليل	عدد التحاليل	عدد التحاليل	عدد التحاليل	
68490	761	720	9	2730	39	5280	88	21350	427	99200	2480	118195	3377	129270	4309	7440	372	116085	7739	العدد
المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق مقدمة																				
																		المجموعة		
																		عدد التحاليل	عدد التحاليل	
																		568760	19601	

نلاحظ من الجدول أن المعامل الموافق لكل نوع من التحاليل باختلاف نوع التحليل كما توجد بعض أنواع التحاليل لديها نفس المعامل.

$$\text{عدد B} = \text{عدد التحاليل} \times \text{المعامل}$$

كما أن:

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

2-2- تحديد عدد وحدات العمل لقسم الأشعة: الجدول رقم (15): عدد وحدات العمل (R) بقسم الأشعة للثلاثي الرابع لسنة 2014 الوحدة: د ج

فحص بالأنيوب للمعدة		فحص مخصص للمفاصل		فحص مخصص للجهاز الهضمي		الفحص بالإشعاع		الكشف عن المسالك البولية -الكشف على المهبل		CPLS العمود الفقري		محتوى الرحم C.UTE		بطن بدون تحضير (ASP) - الجمجمة CRIME		صدر Tél thorax الجريبات الأنفية Sinus		عظام الأنف NDPN (OPN) الأصبع (DOIGT) الإبهام اليد (Pouce)		أطراف علوية M-Sup أطراف سفلية M-INZ		التعيين
المعامل	عدد R	المعامل	عدد R	المعامل	عدد R	المعامل	عدد R	المعامل	عدد R	المعامل	عدد R	المعامل	عدد R	المعامل	عدد R	المعامل	عدد R	المعامل	عدد R	المعامل	عدد R	
40	0	15	0	30	0	22	0	20	0	12	2859	10	4900	8	2887	5	3209	547				
عدد الأشعة	عدد الأشعة	عدد الأشعة	عدد الأشعة	عدد الأشعة	عدد الأشعة	عدد الأشعة	عدد الأشعة	عدد الأشعة	عدد الأشعة	عدد الأشعة	عدد الأشعة	عدد الأشعة	عدد الأشعة	عدد الأشعة	عدد الأشعة	عدد الأشعة	عدد الأشعة	عدد الأشعة	عدد الأشعة	عدد الأشعة	عدد الأشعة	عدد الأشعة
المجموع	عدد R	عدد الأشعة	عدد R	عدد الأشعة	عدد R	عدد الأشعة	عدد R	عدد الأشعة	عدد R	عدد الأشعة	عدد R	عدد الأشعة	عدد R	عدد الأشعة	عدد R	عدد الأشعة	عدد R	عدد الأشعة	عدد R	عدد الأشعة	عدد R	عدد الأشعة
13835	1635																					

المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق مقدمة

نلاحظ من خلال الجدول تباين المعاملات لمختلف الأشعة كما نلاحظ كذلك اشتراك بعضها في نفس المعامل.

$$\text{عدد (R)} = \text{عدد الأشعة} \times \text{المعامل الموافق}$$

كما يتم تحديد (R) من خلال العلاقة التالية:

**الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج
بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة**

3- إعداد جدول التوزيع الأولي: والذي يعتبر ملخص لما سبق حيث يتم فيه توزيع المصاريف المشتركة على أقسام (أساسية وثنائية) على أساس النسبة المئوية لمصاريف كل قسم إلى المصاريف الكلية للأقسام كما يبينه الجدول التالي:

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

الوحدة: دج

الجدول رقم (16): التوزيع الأولي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع (2014) بالمؤسسة محل الدراسة

المجموع	العلاج	الفحص الخارجي	دار داء السكري	جراحة أسنان	طب العمل	ضمان اجتماعي	القسم الاقتصادي	الإدارة	مكتب الوقاية	مخبر التحاليل الطبية	الأشعة	الأقسام المصاريف
132450054	2875041	49788239	11807535	9240029	1725614	0	287572	73185	20921641	6773075	247571	مصاريف أجور
532350	0	532350	0	0	0	0	0	0	0	0	0	مصاريف تغذية
6550171	899790	3413827	0	293569	0	0	0	0	0	1406764	536221	مصاريف صيدلية
2614616	1783080	50561	74083	6406	479869	0	0	231553	129241	68514	50561	مصاريف موارد ولوازم ومعدات وتجهيزات مختلفة
8222113	1012995	7209118	0	0	0	0	0	0	0	0	0	مصاريف صيانة
150369305	30827824	62726614	1858096	9607681	1789640	0	2875724	7550138	21050882	8248353	3834353	المجموع
%100	%20.50	%41.72	%1.24	%6.39	%1.19	%0	%1.91	%5.02	%14	%5.49	%2.55	النسبة المئوية
87902770	1802129	3666865	108620	561645	104619	0	168109	441365	1230590	482181	224148	المصاريف المشتركة
159159575	3269953	66393479	1966716	10169326	1894259	0	3043833	7991503	22281472	8730534	4058501	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق مقدمة

**الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج
بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة**

نلاحظ من الجدول أن أساس التحميل المتبع لا يحقق العدالة في توزيع المصاريف المشتركة حيث نلاحظ أن قسم الفحص الخارجي تحمل مصاريف مشتركة بنسبة 41.72% رغم أنه يمكن أن يكون ليس هو المتسبب في حدوثها.

4- إعداد جدول التوزيع الثانوي وحساب تكلفة وحدات العمل:

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

الوحدة: دج

الجدول رقم (17): التوزيع الثانوي للمصاريف

التعيين	الأقسام الثانوية												
	الأشعة	مخبر التحاليل الطبية	مكتب الوقاية	الإدارة	القسم الاقتصادي	ضمان اجتماعي	المجموع الجزئي الأول	طب العمل	جراحة أسنان	دار السكري	الفحص الخارجي	العلاج	المجموع الجزئي الثاني
المصاريف بعد التوزيع الأولي	4058501	8730534	22281472	7991503	3043833	0	461058443	1894259	10169326	1966716	66393479	32629953	113053732
النسبة المئوية	-	-	-	-	-	-	-	1.68%	9%	1.74%	58.73%	28.86%	100%
الأشعة	4058501	-	-	-	-	-	-	0	0	0	4058501	0	4058501
مخبر التحاليل الطبية	-	8730534	-	-	-	-	-	0	0	0	8730534	0	8730534
مكتب الوقاية	-	-	22281472	-	-	-	-	373335	2004246	387615	13085321	6430954	222811472
الإدارة	-	-	-	7991503	-	-	-	133901	718846	199023	4693199	2306535	7991503
القسم الاقتصادي	-	-	-	-	3043833	-	-	5001	273797	52951	1787563	878521	3043833
ضمان اجتماعي	-	-	-	-	-	0	-	0	0	0	0	0	0
المجموع بعد التوزيع الثانوي	-	-	-	-	-	-	-	2452494	13166214	2546305	98748597	42245964	159159575
وحدة العمل	R	B	د ج	-	-	-	-	فحص	D	فحص	فحص	علاج	-
عدد وحدة العمل	36628	1771040	-	-	-	-	-	1587	30048	1244	52642	58675	-
تكلفة وحدة العمل	110.80	4.93	-	-	-	-	-	1545.37	438.17	2046.87	1875.85	720.00	-

المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق مقدمة

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج
بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

نلاحظ من خلال الجدول أن:

- قسم الفحص الخارجي تحمل أكبر قدر من مصاريف الأقسام الثانوية لكبير نسبه بالنسبة لمجموع مصاريف الأقسام الرئيسية وكذلك تحمله لمصاريف كل من قسمي الأشعة ومخبر التحاليل الطبية اللذين من المفروض أن يكونا قسمين رئيسيين وهذا ما يؤدي إلى عدم العدالة في التوزيع الثانوي للمصاريف.

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج
بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

المطلب الثالث: تحديد تكلفة الخدمات بقسم الأشعة

يتم تحديد تكلفة نوع الأشعة من خلال العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة نوع الأشعة} = \text{تكلفة الوحدة (R)} \times \text{المعامل}$$

وتظهر تكلفة مختلف أنواع الأشعة خلال الثلاثي الرابع (2014) في الجدول التالي:

الجدول رقم (18): تكلفة أنواع الأشعة خلال الثلاثي الرابع (2014) وفق الطريقة المعتمدة بالمؤسسة

الوحدة: دج

نوع الأشعة	المعامل	تكلفة (R)	تكلفة نوع الأشعة
أطراف علوية	5	110.80	554.00
أطراف سفلية	5	110.80	552.5
عظام الأنف	8	110.80	886.4
الأصبع	8	110.80	886.4
الإبهام	8	110.80	886.4
اليد	8	110.80	886.4
الصدر	10	110.80	1108
الحريبات الأنفية	10	110.80	1108
بطن بدون تخدير	12	110.80	1329.6
الجمجمة	12	110.80	1329.6
محتوى الرحمي	20	110.80	2216
العمود الفقري	22	110.80	2216
الكشف عن المسالك البولية	30	110.80	3324
الكشف عن المهبل	30	110.80	3324
الفحص بالإشعاع الفوق الصوتي	15	110.80	1662
فحص بالأنبوب للمعدة	40	110.80	4432
فحص مخصص للمفاصل	40	110.80	4432
فحص مخصص للجهاز الهضمي	40	110.80	4432
المجموع			28254

المصدر: من إعداد الطالبة باعتماد على وثائق مقدمة

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

نلاحظ من الجدول:

تمائل تكلفة الأشعة التي لها نفس المعامل، بالإضافة إلى زيادة تكلفة الأشعة بزيادة المعامل.

مما سبق ويعد تحليل مختلف خطوات حساب التكلفة نلاحظ مايلي:

- الطريقة المطبقة بالمؤسسة محل الدراسة تقوم على الفصل بين المصاريف المباشرة وغير المباشرة وهذا لم يكن موجود في كافة خطوات حساب التكلفة.
- ضم مهام وأقسام تقوم بأنشطة مختلفة إلى قسم واحد (قسم اقتصادي) والذي يضم مهام (المخزن، صيانة) واستخدام أساس واحد لتوزيع مصاريفه على الأقسام الرئيسية.
- عدم الأخذ بعين الاعتبار العلاقة التبادلية الموجودة بين الأقسام الثانوية.
- عدم الدقة في حصر المصاريف المشتركة حيث نجد بعض الأقسام تحملت أكثر من استخداماتها.
- عدم تطبيق الاهتلاك على المعدات والتجهيزات بالمؤسسة وإدخال قيمتها كلية وهذا ما يؤثر بشكل كبير على حساب التكلفة ودقة بياناتها.
- اعتبار قسم الأشعة وقسم مخبر التحاليل الطبية قسمين ثانويين إلا أنهما وفق طبيعة المؤسسة يعتبران قسمان رئيسيين لاتصالهما المباشر بالمرضى وتقديم الخدمة لهم.
- نظرا لوجود مجموعة من النقائص في النظام المطبق بالمؤسسة محل الدراسة، سنحاول في المبحث الثالث تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة مع الأخذ بعين الاعتبار جميع النقائص الموجودة في الطريقة السابقة.

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج
بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

المبحث الثالث: خطوات تحديد تكلفة المنتج باستخدام نظام (ABC)

في هذا المبحث سنحاول تحديد تكلفة الخدمة باستخدام نظام (ABC) وذلك خلال الثلاثي الرابع من سنة (2014).

المطلب الأول: استخدام نظام (ABC) في تحديد تكلفة المنتج (يقسم الأنشطة).

ويتم ذلك بإتباع الخطوات التالية:

- ✓ تحليل المصاريف غير المباشرة.
- ✓ تحليل الأنشطة.
- ✓ تحديد مراكز النشاط.
- ✓ تخصيص المصاريف غير المباشرة على مراكز النشاط.
- ✓ تخصيص تكلفة مراكز النشاط على الخدمات.
- ✓ حساب تكلفة المنتج

أولاً: تحليل المصاريف غير المباشرة:

من خلال الإطلاع على سجلات المحاسبة العمومية المتعلقة بسير الوضعية المالية لكل ثلاثي من سنة (2014) تم التوصل إلى تحديد (8) مجموعات للتكلفة بالإضافة إلى تحديد المصاريف غير مباشرة المتعلقة بقسم الأنشطة.

- ✓ مجمع المصاريف الإدارية.
- ✓ مجمع مصاريف الصيدلية.
- ✓ مجمع مصاريف تكوين شبه الطبيين.
- ✓ مجمع مصاريف تكوين الأطباء الممارسين.
- ✓ مجمع مصاريف الصيانة.
- ✓ مجمع مصاريف التخزين.
- ✓ مجمع مصاريف الطاقة المحركة الخاصة بالعيادة متعددة الخدمات (أحمد بن رمضان القبائلي).

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج
بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

✓ مجمع مصاريف التنظيف الخاص بعيادة متعددة الخدمات (أحمد بن رمضان القبائلي).

وفيما يلي عرض لهذه المجموعات والعناصر المكونة لها.

1- مصاريف الإدارية: ويتعلق الأمر بمختلف مصاريف المقر الإداري للمؤسسة وتظهر حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (19): مصاريف إدارية للثلاثي الرابع (2014) الوحدة دج

العناصر	معدل الاهتلاك %	القيمة	∑ الجزئي	المصاريف
الأجور				4058501
مواد ولوازم				16200
لوازم مكتبية			12000	
مواد التنظيف			4200	
الكهرباء والماء				130000
النقل والتنقلات				1381500
اهتلاك معدات نقل		600000		
معدل اهتلاك	5			
قسط اهتلاك الثلاثي الرابع			75000	
أجور السائقين			72500	
التنقلات			82435	
مصاريف حظيرة السيارات			123400	
نفقات أخرى للتسيير				243620
اهتلاك تجهيزات مكتبية				73616,115
معدل اهتلاك	10			
تجهيزات مكتبية موجودة سابقا		1100000		
المجموع				5465983

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الوثائق المقدمة

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج
بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

من الجدول نلاحظ أنه تم الأخذ بعين الاعتبار قيم الاهتلاك، وهي مصاريف لم تأخذ بعين الاعتبار في الطريقة المتبعة من المؤسسة. بالإضافة إلى إدراج مصاريف كانت تضيف سابقا ضمن المصاريف المشتركة مثل مصاريف الكهرباء والماء...

2- مجمع مصاريف الصيدلية: يمكن حصر المصاريف المتعلقة به في الجدول التالي:

الجدول رقم (20): مصاريف الصيدلية خلال الثلاث الرابع (2014) الوحدة دج

العناصر	معدل الاهتلاك %	قيمة التجهيزات المكتبي	قسط اهتلاك	المصاريف
اهتلاك تجهيزات مكتب قيمة التجهيزات مكتبية معدل الاهتلاك	10	680000		17000
قسط الاهتلاك الثلاثي الرابع			17000	
لوازم مكتبية				1000
مواد التنظيف				6580
أجور العمال				300000
المجموع				324580

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الوثائق المقدمة

من خلال مصاريف الصيدلية، نلاحظ أنه تم إدراج قيم الاهتلاك التجهيزات المكتبية.

3- مجموع مصاريف تكوين الموظفين شبه الطبيين: وتتلخص عناصره في الجدول التالي:

الجدول رقم (21): مصاريف تكوين شبه طبيين الثلاثي الرابع (2014) الوحدة دج

العناصر	المصاريف
مصاريف تكوين شبه الطبيين	45000
نفقات النقدية	55000
المجموع	100000

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الوثائق المقدمة.

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج
بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

من جدول نلاحظ أنه قد تم فصل مصاريف تكوين شبه الطبيين والتي كانت تدرج ضمن المصاريف المشتركة.

4- مصاريف تكوين للموظفين الطبيين: والتي بلغت خلال الثلاثي الرابع (2014) بلغت 15000 دج

5- مجمع مصاريف الصيانة: تظهر كما يلي

الجدول رقم (22): مصاريف الصيانة خلال الثلاثي الرابع (2014) الوحدة دج

العناصر	معدل اهتلاك %	قيمة التجهيزات المكتبية	قسط اهتلاك	المصاريف
صيانة العتاد وأثاث				400000
اهتلاك التجهيزات مكتبية				8862,5
قيمة تجهيزات المكتبية		354500		
معدل اهتلاك	10			
قسط اهتلاك			8862,5	
اهتلاك معدات الصيانة				3890
قيمة معدات		155600		
معدل اهتلاك	10			
قسط اهتلاط			3890	
المواد واللوازم مكتبية				4000
مواد تنظيف				2350
أجور العمال				265000
صيانة الهياكل صحية وترميمها				3500000
المجموع				4180502.5

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الوثائق المقدمة.

من خلال الجدول قمنا بتحديد مصاريف الصيانة والتي كانت تدرج ضمن قسم الاقتصادي، كذلك تم إدراج قيمة، اهتلاك التجهيزات الخاصة بالقسم والتي لم تؤخذ بعين الاعتبار من قبل.

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج
بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

6- مجمع مصاريف التخزين: وتظهر كما يلي:

الجدول رقم (23): مصاريف التخزين للثلاثي الرابع (2014) الوحدة دج

العناصر	معدل الاهتلاك %	قيمة تجهيزات مكتبية	مصاريف
اهتلاك تجهيزات مكتبية للثلاثي الرابع (2014)			24383,825
قيمة تجهيزات مكتبية		975353	
معدل اهتلاك	10		
اللوازم مكتبية			5900
مواد تنظيف			3500
أجور العمال			70000
المجموع			103783.83

المصدر: من إعداد الطالبة.

من خلال الجدول نلاحظ أن قيمة مصاريف التخزين التي كانت تدرج حسب طريقة حساب التكاليف بالمؤسسة في القسم الاقتصادي بالإضافة إلى إدراج قيمة اهتلاك التجهيزات خاصة بالقسم.

7- مجمع الطاقة المحركة الخاصة بالعيادة متعددة الخدمات (أحمد بن رمضان القبائلي).

بعد الإطلاع على فواتير الكهرباء بلغت مصاريف الكهرباء للثلاثي الرابع من سنة (2014)

(102000,55 دج)

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج
بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

8- مجمع مصاريف التنظيف الخاصة بالعيادة المتعددة الخدمات (أحمد بن رمضان قبائلي).

يمكن حصر مصاريف في الجدول التالي:

الجدول رقم (24): مصاريف التنظيف الخاصة بالعيادة متعددة الخدمات (أحمد بن رمضان القبائلي) للثلاثي
الرابع من سنة (2014).
الوحدة دج

العناصر	معدل اهتلاك %	قيمة التجهيزات	المصاريف
اهتلاك تجهيزات المكتب الثلاثي الرابع			563,75
قيمة التجهيزات المكتبية		45100	
معدل اهتلاك أجور العمال	5		50000
المجموع			50563,75

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الوثائق المقدمة.

من خلال الجدول تم تحديد مصاريف التنظيف والتي لم تؤخذ بعين الاعتبار من قبل المؤسسة، كما أنه تم فصل أجور العمال النظافة التي كانت تدرج ضمن القسم الاقتصادي.

2- تحديد المصاريف غير مباشرة

تظهر عناصر هذه المصاريف ضمن الجدول التالي:

الجدول رقم (25): المصاريف غير المباشرة المتعلقة بقسم الأنشطة للثلاثي الرابع (2014)

الوحدة دج

مراكز النشاط	العناصر	معدل اهتلاك %	القيمة	قسط اهتلاك	المصاريف	المجموع
أخذ صورة الأنشطة	اهتلاك آلة الراديو					62500
	قيمة الآلة		5000000			
	معدل الاهتلاك	5				
	قسط اهتلاك الثلاثي			62500		

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج
بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

152694	12500				اهتلاك آلة تحميض الفيلم	تخصير وتحميض الفيلم
			500000		قيمة آلة	
				10	معدل الاهتلاك	
	12500				قسط اهتلاك	
1267					اهتلاك آلة التأكد من جودة الفيلم	
			25340		قيمة آلة	
				20	معدل اهتلاك	
	1267				قسط اهتلاك	
					المواد	
7500					محلول كاشف	
1427					محلول مثبت	
					اهتلاك تجهيزات مكتب	
			185780		قيمة تجهيزات مكتب	
				10	معدل اهتلاك	
4644,5					قسط اهتلاك الثلاثي الرابع (2014)	
					اهتلاك الآلة العازلة	
			50000		قيمة السترة العازلة	
				20	معدل الاهتلاك	
	2500				قسط اهتلاك الثلاثي الرابع (2014)	
5500					لوازم مكتب	
3500					مواد تنظيف	
124500					صيانة	
400,35					نصيب القسم من اهتلاك مبني العيادة	
215194					المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الوثائق المقدمة.

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

ثانياً: تحليل الأنشطة: تعتبر هذه الخطوة مهمة أساسية لنجاح تطبيق نظام (ABC)، حيث يتم فيها تحليل الأنشطة التي يتم القيام بها في قسم الأنشطة لتقديم مختلف المنتجات، حيث قضي بإجراء مقابلات مع عامين قسم الأنشطة والاستعلام على كيفية سير الأنشطة وتم التوصل إلى أن حصول المريض على نوع من الأنشطة تكون عبر الخطوات التالية:

أول شيء يتم استقبال المريض في قسم الاستقبال الخارجي واستلام طلب الأنشطة من قبل موظف الاستقبال للتأكد من وجود خدمة داخل القسم ثم بعد ذلك يتم استقباله من طرق قسم الأنشطة حيث يقدم طلب الأنشطة إلى الشخص المسؤول تم يتم توجيه المريض لشعبة الأنشطة المختصة بنوع الصورة المطلوبة، ثم بعد ذلك يتم تحديد نوع الفيلم. الملائم وأخذ " حاملة الفيلم " المماثلة لقياسه ووضعها في آلة صورة الأنشطة، ومن ثم وضع عضو المريض. المراد إنجاز الأنشطة عليه فوق حاملة الفيلم وأخذ صورة الأنشطة من غرفة التحكم، بعد أخذ الصورة الأنشطة تؤخذ حاملة الفيلم ليتم تحميضه في الغرفة مظلمة من خلال آلة التحميض التي تتطلب نوعين من المحاليل لتشغيلها حيث يقوم العامل ينزع الفيلم من الحاملة. وفي نفس الوقت يضع فيلم آخر (التحضير لفيلم جديد)، لتأكد من جودة الصورة المأخوذة. من قبل شخص مختص باستخدام جهاز الكمبيوتر وفي حالة عدم وضوحها يتم إعادة تصوير المريض. ثم بعد ذلك يتم تعديل الصورة على جهاز الكمبيوتر وهيئة لطباعة. بعد ذلك يتم طباعة الصورة وتسليمها لمريض في مغلق ويمكن تلخيص مختلف الخطوات كما يلي:

- ✓ استقبال المريض ويعتبر من الأنشطة على مستوى وحدة المنتج.
- ✓ وضع الفيلم في حاملة الفيلم من الأنشطة على مستوى وحدة المنتج.
- ✓ أخذ صورة الأشعة من الأنشطة على مستوى وحدة المنتج.
- ✓ تحميض الفيلم من الأنشطة على مستوى وحدة المنتج.
- ✓ وضع فيلم آخر في حاملة الفيلم من الأنشطة على مستوى وحدة المنتج.
- ✓ فحص جودة الفيلم ويعتبر من الأنشطة على مستوى وحدة المنتج.
- ✓ تسجيل المريض وإعطاءه الفيلم ويعتبر من الأنشطة على مستوى وحدة المنتج.
- ✓ الإعداد للأنشطة ويعتبر من الأنشطة على مستوى وحدة الخدمة مثل تكوين الموظفين، نشاط التخزين...

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج
بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

ثالثاً: تحديد مراكز النشاط: وذلك بتحديد الأنشطة التي يتشارك في مسبب تكلفة واحد بالاعتماد على مسببات الأنشطة كما يلي:

1- تحديد مسببات الأنشطة: وذلك من خلال تحديدا العلاقة السببية بين النشاط حيث تم التوصل إلى هذه المسببات من خلال الزيارة الميدانية للقسم الأنشطة وتظهر مسببات الأنشطة بالقسم كما يلي:

الجدول رقم (26): مسببات الأنشطة بقسم الأشعة

النشاط	مسبب النشاط
استقبال المريض	عدد الأفلام
وضع الفيلم في حامله الفيلم	عدد الأفلام
أخذ صورة الأنشطة	نسبة الاستفادة من الأشعة آلة الراديو
وضع فيلم آخر في حامله الفيلم	عدد الأفلام
فحص جودة الفيلم	عدد الأفلام
تسجيل المريض وإعطاء الفيلم	عدد الأفلام
الإعداد الأشعة	عدد الأفلام

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على المعلومات المقدمة من قسم الأشعة.

من خلال نلاحظ أن أغلب الأنشطة لها نفس مسبب النشاط.

2- تجميع الأنشطة: و يتم ذلك من خلال مصفوفة الارتباطات بين الأنشطة و مسبباتها كما يظهر في الجدول التالي :

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج
بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

الجدول (27): تجميع الأنشطة

| النشاط |
|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------------------------------|
| 8 | 7 | 6 | 5 | 4 | 3 | 2 | 1 | مسببات الأنشطة |
| x | x | x | x | x | | x | x | عدد الأفلام |
| | | | | | x | | | نسبة الاستفادة من أشعة الراديو |

المصدر : من إعداد الطالبة

نلاحظ من الجدول أن مسبب (عدد الأفلام) هو مسبب لسبع (07) أنشطة و بالتالي يتم تجميعها في مركز نشاط واحد هو التحضير و تحميض الفيلم كما نلاحظ أن مسبب نشاط (نسبة الإستفادة من أشعة الراديو) هو مسبب لنشاط واحد و تحصل بذلك على مركزي نشاط و هما:

✓ أخذ صورة الأشعة .

✓ التحضير و تحميض الفيلم.

رابعاً: تخصيص المصاريف الغير مباشرة على مراكز النشاط: و ذلك بتوزيع المصاريف الغير مباشرة المحددة ضمن مجتمعات التكلفة على مركزي النشاط من خلال تحديد مسببات الموارد و تكلفتها و الروابط بين مجتمعات التكلفة و مركزي النشاط حيث تظهر هنا أهمية العلاقة السببية بين التكلفة و النشاط و أن أي خلل سيؤدي إلي خلل في عملية تحديد تكلفة المنتج.

1- تحديد مسببات الموارد و تكلفتها: و تتمثل هذه المرحلة في تحديد المسببات التي تسمح بتخصيص تكاليف مجتمعات التكلفة على مختلف مراكز النشاط كما تبين كيفية استهلاك هذه المراكز لموارد المؤسسة و تظهر مسببات التكلفة لمختلف المجتمعات و تكلفتها كما يلي:

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج
بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

الجدول (28): تحديد تكلفة مسببات الموارد خلال الثلاثي الرابع (2014) الوحدة دج

تكلفة المسبب	عدد الموارد	مسببات الموارد	التكاليف	مجمع التكلفة
5465.983	1000	عدد المستخدمين	5465983	مجمع مصاريف إدارية
6491	50	عدد مرات الإمداد بالمواد و المستلزمات	324580	مجمع مصاريف صيدلية
1667	60	عدد المستفيدين	100000	مجمع مصاريف تكوين شبه طبيين
1500	10	عدد المستفيدين	15000	مجمع مصاريف تكوين طبيين
92900	45	عدد مرات التدخل	41805202.5	مجمع مصاريف صيانة
4151.35	25	عدد مرات الإمداد	103783.83	مجمع مصاريف التخزين
204.001	500	عدد نقاط الإضاءة	102000.55	مجمع مصاريف الطاقة المحركة الخاصة بالعيادة متعددة خدمات (أحمد بن رمضان القبائلي)
337.09	150	عدد مرات التنظيف	50563.75	مجمع مصاريف التنظيف الخاصة لعيادة متعددة الخدمات (أحمد بن رمضان القبائلي)

المصدر : من إعداد الطالبة

من الجدول و بالحصول على تكلفة مختلف مسببات الموارد يمكن تحديد تكلفة مركزي النشاط بحسب استفادتهما من مجتمعات التكلفة و تحسب تكلفة المسبب من خلال العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة المسبب} = \frac{\text{تكلفة مجمع التكلفة}}{\text{عدد مسببات الموارد الخاصة به}}$$

2- تحديد تكلفة مركز النشاط: ويتم ذلك من خلال الربط بين مراكز النشاط ومجمعات التكلفة كما يظهر في الجدول.

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج
بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

الجدول رقم (29): مصفوفة الربط بين مراكز النشاط مجموعات التكلفة

مجمع مصاريف التنظيف الخاص بالعيادة متعددة الخدمات	مجمع مصاريف الطاقة محركة الخاصة بالعيادة بمخصصة بالعيادة متعددة الخدمات	مجمع مصاريف التخزين	مجمع مصاريف صيانة	مجمع مصاريف تكوين موظفين شبه طبيين	مجمع مصاريف الصيدلة	مجمع مصاريف إدارية	البيان	
							مسبب التكلفة	
-	-	-	-	-	-	-	-	أخذ صورة الأشعة
x	x	x	-	-	x	x		التحضير وتحميض الفيلم

المصدر: من إعداد الطالبة

نلاحظ من الجدول أن مجمع التكلفة (مجمع مصاريف تكوين الموظفين شبه طبيين ومجمع مصاريف تكوين الموظفين الطبيين. لم يتم استهلاكها من قبل مركز النشاط (التحضير وتحميض الفيلم)، وكما هو ملاحظ أن مركز النشاط (التحضير وتحميض الفيلم، هو الذي يستهلك أغلب مجموعات التكلفة لها يتم تحديد تكلفته من المصاريف غير مباشرة بحسب عدد مرات مسببات الموارد الخاصة به ويتم توضيح ذلك في جدول التالي:

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

الوحدة دج

الجدول رقم (30): تحديد تكلفة مركز النشاط التحضير وتحميض الفيلم خلال الثلاثي الرابع (2014)

البيان	مجمع مصاريف إدارية	مجمع مصاريف صيدلية	مجمع تكاليف الصيانة	مجمع تكاليف التخزين	مجمع تكاليف الطاقة. المحركة....	مجمع تكاليف التنظيف الخاصة بالعيادة متعددة الخدمات أحمد بن رمضان القبائلي	مجموع تكلفة مركز النشاط
نوع المسبب	عدد مرات المستخدمين	عدد مرات الإمداد بالمواد ومستلزمات	عدد مرات التدخل	عدد مرات التدخل	عدد مرات الإضاءة	عدد ساعات التنظيف	
تكلفة المسبب	5465.983	1667	92900	4151.35	204.001	337.09	
عدد مسببات مراكز النشاط	2	1	1	1	4	3	
نصيب مركز النشاط	10931.96	1667	92900	4151.35	816.004	1011.27	111477.58

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق مقدمة.

نلاحظ من الجدول أن مجموع تكاليف مركز النشاط التحضير وتحميض الفيلم بلغت (111477.58 دج) خلال الثلاثي الرابع (2014)

نصيب مركز النشاط = تكلفة المسبب x عدد مسببات مراكز النشاط

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج
بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

خامسا: تخصيص تكلفة مراكز النشاط على الخدمات:

وذلك من خلال الخطوات التالية:

- ✓ حساب تكلفة مسببات النشاط محددة سابقا.
- ✓ إعداد مصفوفة الخدمات ومراكز النشاط.
- ✓ تحديد تكلفة الخدمات من مراكز النشاط.

1- حساب تكلفة مسبب النشاط: يتم تحديد تكلفتها من خلال العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة مسبب النشاط} = \frac{\text{تكلفة مسبب النشاط}}{\text{عدد وحدات مسبب النشاط المناسب}}$$

وتظهر تكلفة مسبب النشاط لكل مركز في جدول التالي:

الجدول رقم (31): تكلفة مسبب النشاط لكل مركز خلال الثلاثي الرابع (2014) الوحدة دج

مركز النشاط	المصاريف غير مباشرة الخاصة بالمركز	نصيب المراكز من تكاليف مجتمعات التكلفة	مجموع مصاريف مركز النشاط	مسبب النشاط	عدد المسببات %	تكلفة مسبب النشاط
أخذ صورة أنشطة	62500	0	62500	نسبة الاستفادة من أنشطة آلة الراديو	100	62500
التحضير وتحميض الفيلم	152694	111477.58	264171.58	عدد الأفلام	1692	156.12

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق قسم الأشعة

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج
بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

2- إعداد مصفوفة الخدمات ومراكز النشاط: ويتم تحديد العلاقة السببية بين مراكز الأنشطة وأنواع المنتجات (أنواع الأشعة) كما يلي:

الجدول رقم (32) مصفوفة تبعية بين مركز الأنشطة والمنتجات:

التحضير وتحميض الفيلم	اخذ صورة الأشعة	مسبب النشاط
		نوع الأشعة
X	X	أطراف علوية
X	X	أطراف سفلية
X	X	عظم الأنف
X	X	الأصبع
X	X	الإبهام
X	X	اليدين
X	X	الصدر
X	X	الجوبيبات الأنفية
X	X	بطن بدون تحضير
X	X	الجمجمة
X	X	محتوى الرحمي
X	X	العمود الفقري
X	X	الكثف عن مسالك بولية
X	X	الكثف على المهبل
X	X	الفحص بالإشعاع فوق الصوتي
X	X	فحص بالأنبوب للمعدة
X	X	فحص مخصص بالمفاصل
X	X	فحص مخصص للجهاز الهضمي

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الوثائق المقدمة.

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج
بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

3- تحديد تكلفة المنتجات من مركز النشاط: وذلك بتخصيص تكلفة هذه المراكز على المنتجات بالاعتماد على مسببات الأنشطة لكل منتج وتحديد تكلفة منتج ما من مركز نشاط بالعالقة التالية:

$$\text{تكلفة المنتج من مركز النشاط} = (\text{عدد مسببات النشاط للمنتج}) \times (\text{تكلفة مسبب النشاط})$$

الجدول رقم (33) تحديد نصيب المنتجات من مراكز النشاط: الوحدة دج

نصيب كل أفلام نوع الأشعة مقدمة من النشاط	مراكز الأشعة مقدمة	عدد الأشعة مقدمة	تكلفة مسبب النشاط	نصيب الأشعة المقدمة من مركز النشاط	صورة أشعة	تكلفة النشاط (نسبة) مسبب	الإستفادة	نسبة الإستهلاك كل أفلام نوع الأشعة	مقدمة من أشعة	التعيين	نوع الأشعة
3122.4	20	156.12	3487.5	62500	5.58	أطراف علوية					
1248.96	08	156.12	260.25	62500	0.33	أطراف سفلية					
3122.4	20	156.12	6306.25	62500	10.09	عظم الأنف					
31424	200	156.12	187.5	62500	0.03	الأصبع					
2341.8	15	156.12	1780.5	62500	2.75	الإبهام					
7025.4	45	156.12	393.75	62500	1.43	اليد					
43993.6	280	156.12	19262.5	62500	30.82	الصدر					
312.24	02	156.12	950	62500	1.52	الجر بيئات الأنفية					
2966.28	19	156.12	2165.25	62500	3.45	بطن بدون تحضير					
3590.76	23	156.12	1593.75	62500	2.555	الجمجمة					
39030	250	156.12	900	62500	1.445	محتوى الرحمي					
4683.6	300	156.12	1406.25	62500	2.25	العمود الفقري					
9367.2	60	156.12	3037.5	62500	4.86	الكشف عن مسالك بولية					
9367.2	60	156.12	912.5	62500	1.46%	الكشف على المهبل					
14050.8	90	156.12	6518.75	62500	10.43	الفحص بالإشعاع فوق الصوتي					
18734.4	120	156.12	3637.5	62500	5.82	فحص بالأنبوب للمعدة					
12489.6	80	156.12	3612.5	62500	5.78	فحص مخصص للمفاصل					
15612	100	156.12	3612.5	62500	9.40	فحص مخصص للجهاز الهضمي					
	1692			62500	100	المجموع					

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق مقدمة من قسمة الأشعة.

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج
بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

من خلال الجدول نلاحظ أن نصيب نوع الأشعة يزداد .. وينخفض بتغير عدد المسببات الخاصة به.

سادسا: حساب تكلفة المنتج:

وتعتبر النتيجة المتحصل عليها في هذه الخطوة النتيجة النهائية لتطبيق نظام... ويتم فيها حساب تكلفة كل نوع من أنواع الأشعة بالقسم وذلك بعدد تحديد المصاريف مباشرة لمختلف أنواع الأشعة.

1- تحديد مصاريف المباشرة لمختلف أنواع الأشعة: تتضمن ما يلي:

✓ تكلفة الفيلم المستخدم في تحضيره حيث يتطلب فيلم واحد.

✓ نصيب اهتلاك حاملة الفيلم المستخدمه في إعداده.

✓ العمالة المباشرة.

1-1- تحديد تكلفة الأفلام المستخدمة: تظهر تكلفة الفيلم المستخدم لكل نوع أشعة في الجدول التالي:

الجدول رقم(34): تكلفة الأفلام المستخدمة خلال الثلاثي الرابع 2014 الوحدة دج

أنواع الأشعة	تكلفة الوحدة للفيلم المستخدم	عدد الأشعة المقدمة	التكلفة الإحصائية للأفلام المستخدم
أطراف علوية	25.6189	20	512.378
أطراف سفلية	25.6189	08	204.9512
عظم الأنف	17.2967	20	345.934
الأصبع	14.4301	200	2886.02
الإبهام	14.4301	15	216.4515
اليد	17.2969	45	778.3605
الصدر	36.9361	280	10342.108
الجويبات الأنفية	17.2967	02	34.5934
بطن بدون تحضير	34.974	19	664.506
الجمجمة	25.6189	23	589.2347
محتوى الرحمي	47.4404	250	11860.10
العمود الفقري	34.974	300	10492.2
الكشف عن المسالك البولية	47.4404	60	2846.424

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج
بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

2846.424	60	47.4404	الكشف عن المهبل
1298.709	90	14.4301	الفحص بالإشعاع فوق الصوتي
4431.612	120	36.9301	فحص بالأنبوب للمعدة
1154.408	80	14.4301	فحص مخصص للمفاصل
3693.61	100	36.9301	فحص مخصص للجهاز الهضمي
	1692		المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة

1-2- إهلاك حاملة الفيلم : تظهر مختلف أقساط إهلاك لحاملات الأفلام في الجدول التالي:

الجدول رقم (35) : أقساط إهلاك لحاملات الأفلام خلال الثلاثي الرابع (2014) الوحدة دج

نوع حاملة الفيلم (سم ²)	قيمة حاملة الفيلم	معدل الإهلاك %	قسط إهلاك
35 X43	5000	10	125
35 X35	4250		106.25
30 X40	1938		48.45
24 X30	5112		170.4
18 X24	11820		29.55
18 X13	20000		50

المصدر: من إعداد الطالبة.

و يتحدد نصيب كل نوع من أنواع الأشعة من إهلاك حاملة الفيلم المستخدمة في إعداده بحسب عدد الأفلام الخاصة به حسب العلاقة التالية :

$$\text{نصيب نوع الأشعة ما من إهلاك حاملة الفيلم المستخدمة} = \frac{\text{إهلاك حاملة الفيلم}}{\text{عدد الأفلام التي استخدمت حاملة الفيلم في إعدادها}}$$

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج
بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

و تتضح تكلفة استخدام أي نوع من أنواع حاملات الأفلام للثلاثي الرابع (2014) في الجدول التالي :

الجدول رقم (36): تكلفة استخدام أنواع حاملات الأفلام خلال الثلاثي الرابع (2014) الوحدة دج

نوع حاملة الفيلم (سم ²)	قسط الاهتلاك	عدد الأفلام التي استخدمت حاملة الفيلم في اعداده	تكلفة استخدام حاملة الفيلم
35 X43	125	248	0.504
35 X35	106.25	340	0.32
30 X40	48.45	500	0.0969
24 X30	170.4	400	0.426
18 X24	29.55	164	0.180
18 X13	50	40	1.52

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد علي وثائق مقدمة .

نلاحظ من الجدول أن تكلفة استخدام أي نوع من حاملات الأفلام يختلف باختلاف قسط الإهلاك

1-3- العمالة المباشرة: تبلغ قيمة الأجر الإجمالي للعاملين بقسم الأشعة (247571 دج) خلال الثلاثي الرابع (2014) و يتحدد نصيب كل نوع من أنواع الأشعة من مصاريف العمالة من خلال العلاقة التالية :

$$\text{نصيب نوع أنشطة من العمالة خلال الثلاث الرابع (2014)} = \frac{\text{الأجر الإجمالي}}{\text{عدد الأفلام}} = \frac{247571}{1692} = 146.31 \text{ دج}$$

2- حساب تكلفة أنواع الأشعة : و ذلك من خلال جمع المصاريف المباشرة و المصاريف الغير مباشرة لمختلف أنواع الأشعة كما يبينه الجدول التالي :

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

الجدول رقم (37): تكلفة أنواع الأشعة وفق النظام (ABC) خلال الثلاثي الرابع (2009) الوحدة دج

البيان	تكلفة الفيلم المستخدم	تكلفة استخدام حامله الفيلم	العمالة المباشرة	مجموع مصاريف لنوع أشعة ما	نصيب كل أفلام نوع من الأشعة مقدمة من مراكز النشاط (أخذ صورة أشعة)	نصيب كل أفلام نوع من الأشعة مقدمة من مركز نشاط (تحضير وتحميض الفيلم)	مجموع مصاريف غير مباشرة لكل أنواع الأشعة مقدمة لكل نوع من أشعة	عدد الأشعة مقدمة	مجموع مصاريف غير مباشرة لنوع أشعة ما (تكلفة نوع الأشعة)	المصاريف غير المباشرة	مجموع مصاريف المباشرة وغير المباشرة لكل نوع من أشعة
أطراف علوية	25,6189	4,26	146.31	157,27	3487.5	3122.4	6606,9	20	470,80	809,29	
أطراف سفلية	25,6189	4,26	146.31	157,27	260.25	1248.96	1455,22	08	339,17	521,07	
عظم الأنف	17,2967	1,801	146.31	149,42	6306.25	3122.4	9428,65	20	620,85	1092,28	
الأصبع	14,4301	12,5	146.31	164,34	187.5	31424	31611,4	200	322,39	480,44	
الإبهام	14,4301	12,5	146.31	164,34	1780.5	2341.8	4122,55	15	439,17	714	
اليد	17,2961	1,801	146.31	149,42	393.75	7025.4	7419,15	45	314,29	479,16	
الصدر	36,9361	3,125	146.31	157,85	19262.5	43993.6	63256,1	280	372,22	598,13	
الجريبات الأنفية	17,2974	4,26	146.31	157,27	950	312.24	1262,24	02	788,39	1419,51	
بطن بدون تحضير	34,974	0,969	146.31	149,66	2165.25	2966.28	5122,53	19	426,27	696,47	
الجمجمة	25,6189	4,26	146.31	157,27	1593.75	3590.76	5184,51	23	371,72	597,13	
محتوى رحمي	47,4404	5,040	146.31	170,27	900	39030	39930	250	327,95	487,25	
العمود الفقري	34,974	0,969	146.31	149,66	1406.25	4683.6	48242,52	300	310,46	471,26	
الكشف عن مسالك	47,4404	5,040	146.31	170,21	3037.5	9367.2	12404,7	60	376,95	583,69	

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

641,41	392,86	171, 32	60	10279,7	9367.2	912.5	170,21	146.31	5,040	47,4404	الكشف عن مهبل
641,41	392,82	228,55	90	20569,55	14050.8	6518.75	164,34	146.31	12,5	14,4301	الفحص بالأشعة فوق الصوتي
530,5	344,07	186,43	120	22371,4	18734.4	3637.5	157,85	146.31	3,125	36,9301	فحص بالأنبوب للمعدة
567,41	365,61	201,80	80	16102,1	12489.6	3612.5	164, 34	146.31	12,5	14,4301	فحص مخصص للمفاصل
542,33	350,09	192,24	100	19224,5	15612	3612.5	157,85	146.31	3,125	369361	فحص مخصص للجهاز الهضمي

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المقدمة.

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

نلاحظ من الجدول أن القيمة الإجمالية للمصاريف قسم الأشعة (المباشرة و غير مباشرة) خلال الثلاثي الرابع (2014) بلغت (11872.74) دج هي تختلف عن قيمة المصاريف المحددة وفق طريقة حساب التكاليف المطبقة من طرف المؤسسة وهذا ناتج عن:

- ✓ تحميل مصاريف لم تأخذ بعين الاعتبار وفق الطريقة المطبقة من قبل المؤسسة و هي مصاريف الإهلاك التي تم إهمالها .
- ✓ وجود مصاريف لم يتم تحملها مع وجود قيمة لها.
- ✓ تحديد قيمة بعض المصاريف الخاصة بقسم الأشعة مثل مصاريف الكهرباء و الماء.
- ✓ أخذ بعين الاعتبار قيمة مخزون أول مدة المتبقي من سداد الثلاثي من سنة (2014) المتعلق بالأفلام المستهلكة.
- ✓ عد الاعتماد على أساس تحميل واحد للمصاريف المباشرة بل الاعتماد على المسببين للتكلفة و هذا هو أساس تطبيق نظام (ABC).

المطلب الثاني: تفسير نتائج الدراسة المطبقة بقسم الأشعة

1- من خلال ما تم التطرق إليه و بعد تطبيق نظام (ABC) في حساب مختلف التكاليف بقسم الأشعة بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بسكرة خلال الثلاثي الرابع من سنة (2014) تم التوصل الى:

- ✓ صعوبة حصر الأنشطة التي تتطلبها الخدمة الصحية
 - ✓ صعوبة تخصيص المصاريف الغير مباشرة وذلك بسبب تعدد الهياكل الصحية للمؤسسة، بالإضافة إلى عدم قدرة الطريقة المتبعة من قبل المؤسسة الى تحقيق ذلك بشكل جيد
- 2- المقارنة بين تكلفة المنتجات بقسم الأشعة وفق طريقة الأقسام المتجانسة و نظام (ABC).

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج
بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

الجدول رقم (38): المقارنة بين تكلفة المنتجات بقسم الأشعة وفق طريقة الأقسام المتجانسة
و نظام (ABC) الوحدة دج

نوع الاشعة	المعامل	التكلفة حسب الطريقة R المعتمدة	تكلفة نوع الاشعة حسب الطريقة المعتمدة	تكلفة نوع الاشعة وفق نظام (ABC)
اطراف علوية	5	110.80	554.00	470,80
اطراف سفلية	5	110.80	552.5	339,17
عظام الانف	8	110.80	886.4	620,85
الاصبع	8	110.80	886.4	322,39
الابهام	8	110.80	886.4	439,17
الجريبات الأنفية	8	110.80	886.4	314,29
بطن بدون تحضير	10	110.80	1108	372,22
الجمجمة	10	110.80	1108	788,39
محتوى رحمي	12	110.80	1329.6	426,27
العمود الفقري	12	110.80	1329.6	371,72
الكشف عن مسالك	20	110.80	2216	327 ,95
الكشف عن مهبل	22	110.80	2216	310,46
الفحص بالأشعة فوق الصوتي	30	110.80	3324	376,95
فحص بالأنبوب للمعدة	30	110.80	3324	392,86
فحص مخصص للمفاصل	15	110.80	1662	392,82
فحص مخصص للجهاز الهضمي	40	110.80	4432	344,07

المصدر: من إعداد الطالبة .

من خلال الجدول نستنتج:

✓ وجود فرق في النتائج التي تم التوصل إليها بتطبيق الطريقتين حيث ان قيمة التكلفة بتطبيق نظام اكثر
من الضعف وذلك بسبب وجود اختلاف في تحميل المصاريف الغير مباشرة.

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

- ✓ وجود اختلاف بين تكلفة أنواع الأشعة التي لها نفس المعامل بتطبيق نظام رغم أنها كانت متشابهة بتطبيق طريقة الأقسام المتجانسة.
- ✓ نظام يقوم بالتتبع الدقيق للتكاليف لأنه يبحث عن تحديد العلاقة السببية فيما بينها وبين الأنشطة إذ اظهر تطبيق نظام مصاريف لم تأخذ بعين الاعتبار عند تحديد مصاريف قسم الاشعة.
- ✓ نجد ان نظام يوفر معلومات واضحة عن المصاريف الغير مباشرة التي يتحملها قسم الاشعة لأنه يقوم بتحديد العلاقة بين التكلفة والنشاط وبالتالي يمكن من التحديد الجيد لمختلف التكاليف.

الفصل الثاني: استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة المنتج بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة

خلاصة الفصل الثاني:

بالرغم من أن المؤسسة محل الدراسة تطبق محاسبة التكاليف وذلك بإتباع طريقة الأقسام المتجانسة إلا أنها لم تنقيد بمبادئ النظام ,حيث جاءت هذه الدراسة كمحاولة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على قسم الأشعة حيث تم التوصل إلى انه يمكن استخدام نظام في تحديد تكلفة المنتج، حيث تطبيقها من طرف المؤسسة إلى عدم الهدر في طاقات موارد المؤسسة لأنه يتم التكلفة وفقا لمسبباتها

الختامة

خاتمة

أصبحت محاسبة التكاليف أمراً ضرورياً لاستقرار المؤسسات، حيث تمثل ما توفره من معلومات داخلية وخارجية تفصيلية أحد أهم مصادر اتخاذ القرار بالمؤسسة حيث تعمل على مساعدة الإدارة في القيام بوظائفها، من أجل تحقيق أهداف محاسبة التكاليف والاستفادة منها وذلك بهدف الحصول على معلومات تكاليفية دقيقة، هنا دفع المؤسسة أن تختار أفضل طرق حساب التكلفة بسبب العجز الذي عانت منه النظم التقليدية والقصور الواضح في تحديد التكلفة، بدأ العمل من قبل المختصين في مجال المحاسبة في تطوير تلك الأنظمة بجعلها أكثر دقة من ذي قبل، وقد نتجت هذه المحاولات ظهور نظام أكثر دقة من النظام التقليدي المتمثل في نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط الذي يعتمد على أسس عديدة لتحميل الأعباء الغير مباشرة بشكل يتلاءم مع طبيعة نشاطات ومدى استهلاكها للموارد المتخصصة.

كل هذا دفع بنا إلى الاتجاه إلى هذا النوع من الدراسة الذي حاولنا في البحث عن كيفية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط (ABC) والاستفادة منه في تحسين حساب التكلفة بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بسكرة و تم استخلاص النتائج التالية:

أولاً: نتائج دراسة النظرية:

- 1- نظام (ABC) من بين الطرق التي تهدف إلى تحديد الدقيق للتكلفة ومعالجة مشكل تخصيص المصاريف وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى، لان نظام (ABC) يقوم على فكرة أساسية وهي أن منتجات هي التي تستهلك أنشطة مؤسسة وان هذه الأنشطة هي التي تستهلك مواردها، وهذا على عكس الطريقة التقليدية التي تقوم على فكرة أن المنتجات فهي التي تقوم باستهلاك الموارد.
- 2- يعمل نظام (ABC) بالكشف عن العلاقة السببية لاستهلاك الموارد من قبل الأنشطة.
- 3- يساهم نظام (ABC) في تحديد تكلفة المنتجات وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الثانية.
- 4- يقوم باستخدام عدة أسس عند تخصيص المصاريف.
- 5- تحديد مسببات التكلفة يعد بمثابة جوهر نظام (ABC).

وبعد دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية وبالتحديد قسم الأشعة تم التوصل إلى:

- 1- لم تعتمد المؤسسة محل الدراسة على طريقة علمية واضحة في تحديد المصاريف الغير مباشرة.
- 2- عدم الأخذ بعين الاعتبار العلاقة التبادلية بين الأقسام الثانوية عند توزيع المصاريف.
- 3- اختيار أقسام ثانوية والتي هي من المفروض تعتبر أقسام رئيسية.

خاتمة

- 4- عدم إتباع الخطوات الأساسية لطريقة المطبقة من قبل المؤسسة عند حساب تكلفة الخدمة لأنها لا تقوم بالفصل بين مصاريف مباشرة وغير مباشرة بل تقوم بالدمج بينهما.
- 5- عدم قدرة الطريقة المتبعة على توفير معلومات ذات دقة عالية عند تحديد تكلفة المنتج.
- 6- إن معطيات المؤسسة محل الدراسة تساعد على تطبيق نظام (ABC) وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثلاثة لأن نظام (ABC) عند حسابه اتكلفة يعتمد على تنوع وتعدد المنتجات المقدمة .

الاقتراحات:

- 1- تطبيق برامج تكوينية ابتداء من الإدارة العليا إلى غاية العاملين حول أهمية نظام (ABC).
- 2- العمل على توفير الأشخاص المؤهلين والقادرين على تطبيق نظام (ABC).
- 3- ضرورة إقناع جميع المسؤولين في المؤسسات الصحية بتبني نظام (ABC) وهذا نظرا لعوائده الكبيرة.
- 4- التخطيط لعملية تطبيق نظام (ABC) بشكل جيد بالاستعانة بخبراء ومستشارين ومتخصصين لديهم الدراية والخبرة الكافية في مجال تطبيقه.

آفاق الدراسة:

- إن دراسة تطبيق نظام (ABC) في المؤسسة العمومية الصحية والبحث عن نتائج تطبيقه ادى الى خلق مجال واسع للبحث نذكر منها ما يلي:
- 1- دور نظام (ABC) في تحسين إدارة الجودة الشاملة بالمؤسسات الصحية.
 - 2- دور نظام (ABC) في ترشيد القرارات.

قائمة المراجع

أولاً: الكتب بالعربية:

- 1- أحمد حلمي جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
- 2- أحمد صلاح عطية، محاسبة التكاليف نشاط، ABC الاستخدامات الإدارية، الدار الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2006.
- 3- إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، 2013.
- 4- بوشاشي بوعلام، الرائد في المحاسبة، دار الملكية، الجزائر، 2000.
- 5- ثناء علي القباني، نظم محاسبة التكاليف، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، الرياض، 2013.
- 6- حسن عبيدو وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- 7- خليل عواد أبوحشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2005.
- 8- دحو عبد الكريم، الواضح في تحليل الاستغلال، ط 3، دار هومة، الجزائر، 1999.
- 9- رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ط 2، 2001.
- 10- زيات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- 11- السيد عبد المقصود بيان وآخرون، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2004.
- 12- شارلز هرونجون وآخرون، محاسبة التكاليف مدخل اداري، تر: أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر والتوزيع، السعودية، 2003.
- 13- صلاح الدين عبد المنعم مبارك، محاسبة التكاليف لأغراض الادارية، المكتبة القانونية، الاسكندرية، 2013.
- 14- صلاح عبد الله، عطاء الله وراد خليل، محاسبة التكاليف العملية، دار الزهراء للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
- 15- عاطف الأخوس، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، 2001.
- 16- عبد الحي مرعي وعبد الله عبد العظيم هلال، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، 2006.
- 17- عبد الكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية، ط 3، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.
- 18- عبد الناصر إبراهيم أنور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان -الأردن، 2002.
- 19- علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.

- 20- فوزي غرابيية، محاسبة التكاليف، منشورات النهضة، بدون سنة نشر.
- 21- محمد أحمد خليل، التكاليف في الوحدات الصناعية، الدار الجامعية المصرية، مصر.
- 22- محمد الفيومي، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، بيروت، 1990.
- 23- محمد تسيير الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، ط3، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
- 24- محمد تسيير الرجبي، محاسبة التكاليف، الشركة العربية متحدة للتسويق والتوريدات، ط2، 2013.
- 25- محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003.
- 26- محمد علي الجبالي، قصي السمرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الاردن، 2000.
- 27- محمد كامل عطية، نظام محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية، الاسكندرية، مصر، 1976.
- 28- محمد كمال عطية، أصول محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية، القاهرة، ط4، 1993.
- 29- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية ، الجزائر، 1999.
- 30- ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الاسكندرية، الدار الجامعية، 2008.
- 31- هاشم أحمد عطية، المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
- 32- هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الادارية، الدار الجامعية، مصر، 2000.
- 33- وليد ناجي الجبالي، مدخل في المحاسبة الإدارية، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 1991.
- ثانيا: المذكرات و الرسائل الجامعية:
- 1- أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008.
- 2- أمير ابراهيم المسحال، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية الفلسطينية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2005.
- 3- بكوش لطيفة، مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسة، مذكرة ماجستير، قسم علوم تسيير تخصص محاسبة ونظم معلومات، المركز الجامعي بالوادي، الجزائر، 2011.
- 4- حفصة فكرون، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في اتخاذ قرارات تسعير، مذكرة ماستر في علوم التسيير، تخصص تسيير منظمات، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2011.

- 5- درحمون هلال، المحاسبة التحليلية، نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه غير منشورة في العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2004-2005.
- 6- سالمى ياسمين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في مؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، فرع المحاسبة والتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2009-2010.
- 7- شادي صبحي أبوشنب، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة ماجستير غير منشورة، قسم محاسبة وتمويل، جامعة غزة فلسطين، 2008.
- 8- طوابية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة وتخطيط الإنتاج، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002-2003.
- 9- عطوي راضية، دور التكلفة المستهدفة وتحليل في تخفيض التكاليف، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، ادارة أعمال، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2007-2008.
- 10- مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير فرع التحليل الاقتصادي، جامعة الجزائر، 2006.
- 11- هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012.
- 12- اليزيد ساحري، أهمية نظام التكلفة على أساس الأنشطة في تحسين مردودية المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، فرع إدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2007-2008.
- ثالثا: المجالات و الملتقيات:
- 1- الحاج قويدر قورين، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير للمؤسسات الاقتصادية، مجلة العلوم الانسانية، العدد 35، 2007.
- 2- سالم عبد الله حلس، نظام تكلفة الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية الجامعية، مقال منشور في مجلة العلوم الإسلامية، العدد الأول، المجلد 15، فلسطين، 2007.
- 3- ماهر موسى درغام، خليل ابراهيم شفقة، دراسة وتطبيق أحد النماذج المقدمة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، المجلة العربية للإدارة، ع 1، المجلد 29، مصر، 2009.
- 4- ماهر موسى درغام، مدى توفير المعلومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مقال منشور في مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 5، العدد الثاني، غزة، فلسطين، 2007.

5- محمد يوسف الكاشف، **التكلفة وفقا للنشاط كمدخل لقياس تكلفة الجودة وتوفير المعلومات الملائمة لأغراض الرقابة**، المجلة المصرية للمؤسسة التجارية، العدد 4، المجلد 21، كلية التجارة، جامعة المنصورة، مصر، 1997/12/01.

6- نعيمة يحيوي، **دور نظام ABC بالتكامل مع نظام آلات في تهيئة متطلبات لاكتساب الميزة التنافسية**، ورقة عمل مقدمة ضمن الملتقى العلمي الوطني حول استراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل للتحقيق الميزة التنافسية للقسم علوم التسيير، جامعة مولاي الطاهر سعيدة 11 نوفمبر 2009.

رابعا: الكتب بالفرنسية

- 1- François Frederickletz, **cours de comptabilité avchlyque**, rinestechfeh, Paris, 2005.
- 2- H.conrt et jhevion, « **comptabilité analy** » paris,1981.
- 3- Michel Monereau , **gestion des entreprises touristiques**, Editions Breal, 2em ed, France, 2008.
- 4- Nitza. Geri , Boaz Ronen, **Relivance lost, the Rise and fall of activity Based coasting**, Human systems, Management, N°24 , 2005.
- 5- Rebert.S.Kapin, Sterenson R Anderson: **T P ABC la method ABC**, pilotée par temps, ed editions d'organisation, France, 2008.