

1. مقدمة:

يعد النظام التعاقدى من أساليب تمويل القطاع الصحي في الجزائر، ويتمثل الدافع الأساسي لاعتماده في تحسين أداء نظام الصحة، ينص على إلزامية الدفع سواء من طرف الدولة إذا كان المريض معوزاً، أو من طرف مصالح الضمان الاجتماعي إذا كان المريض مؤمن اجتماعياً، أو يكون الدفع حاضراً من طرف المريض الذي لا ينتمي إلى الفئتين الأخيرتين، وباعتماده مستقبلاً تجد المؤسسات العمومية الإستشفائية نفسها أمام حتمية تحديد سعر تكلفة مختلف الخدمات الصحية وتقديمها بسعر تنافسي حتى تضمن البقاء والإستمرارية في وجه المؤسسات الصحية الخاصة.

ونظراً لواقعها المحاسبي المرير وخضوعها للتسيير المركزي فلا بد لها أن تحاول التحكم في تكاليفها والرقابة عليها وتحديد تكلفتها بشكل دقيق، ما يجعلها تبحث عن أساليب قياس جديدة والتي من بينها نظام التكاليف المبني على الأنشطة لما له من قدرة على ترشيد التكاليف. وبناء على ما سبق يمكننا تحديد إشكالية البحث في التساؤل التالي:

ما هو أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في ترشيد تكاليف المؤسسة العمومية الإستشفائية؟

فرضيات البحث: اعتمدنا في بحثنا هذا على الفرضيات التالية:

- لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) القدرة على ترشيد تكاليف المؤسسات العمومية الإستشفائية الجزائرية.

- للمؤسسات العمومية الإستشفائية الجزائرية المقومات الضرورية التي تؤهلها لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC.

- يوجد لدى المؤسسات العمومية الإستشفائية الجزائرية صعوبات كبيرة تحول دون تطبيقها لنظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC.

أهداف البحث: نسعى من خلال هذا البحث إلى:

- تبيان الدور الذي يلعبه نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في ترشيد تكاليف المؤسسات العمومية الإستشفائية، بالإضافة إلى مساعدته للإدارة على إتخاذ القرارات والرقابة وتقييم الأداء.

- تبيان فيما إذا كان هناك إدراك لأهمية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في المؤسسات العمومية الإستشفائية الجزائرية بهدف تطوير إدارة العمل الإستشفائي خاصة مع ظروف المنافسة المتنامية.

- المساهمة في وضع وتجسيد نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في المؤسسات العمومية الإستشفائية الجزائرية.

منهجية البحث: تعتمد في دراستنا على " المنهج الوصفي التحليلي " الذي يمكن من تبسيط المفاهيم المتعلقة بنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) مع دراسة وتحليل وتفسير مختلف جوانب الإرتباط بين إستخدام هذا النظام وترشيد تكاليف المؤسسة العمومية الإستشفائية، ومنهج " دراسة الحالة " الذي يمكن من التعمق في فهم مختلف جوانب الموضوع وكشف أبعاده من خلال الزيارات الميدانية للمؤسسة محل الدراسة إضافة إلى الملاحظة ودراسة وتحليل مختلف البيانات والمعطيات الفعلية.

2. مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)

1.2 تعريف نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC): "يقوم هذا النظام على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المؤسسة في أوعية للتكلفة (cost pools) ثم توزيع هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة بموجب معدلات تحميل تحدد بموجب مسببات أو موجبات مبنية على العلاقة السببية" (Horngren & others, 2000, p. 140) فهو: "نظام يسعى إلى تحقيق مستوى من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وبالتالي فهو يقوم على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي وذلك من خلال الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، وهذا ما يساعد المؤسسة تركيز إهتمامها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثيرا على زيادة الأرباح" (عطية، 2000، الصفحات 21-22). وعليه فإن المبدأ الأساسي لهذه الطريقة هو أن المنتجات لا تستهلك مباشرة موارد وإنما تستهلك أنشطة، وهذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وعلى هذا الأساس فإن الأنشطة هي حلقة الربط الأساسية بين المنتجات (أو أي عرض تكلفة آخر) وبين الموارد (حجازي و معاليم، 2013، صفحة 99).

2.2 خصائص نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC: من خصائص هذا النظام أنه: (التكرיתי، 2008، الصفحات 165-166)

- يساعد في تعيين الفرصة المتاحة أمام المؤسسة لتخفيض التكاليف بدقة ووضوح، وذلك بتبيان المراحل والعمليات التي تمر بها الخدمة وكذا الأنشطة التي تساهم في تكوينها وتصنيفها.

- يعتبر أداة فعالة لتقييم الأداء وتحديد المسؤوليات.

- يساعد في زيادة تكلفة أداء الأنشطة واتخاذ المؤسسة لقرارات صحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة.

- يساهم في تعظيم الأرباح من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها، لذا يتطلب توفير عناصر إدارية تؤمن بإدخال مفاهيم هذا الأسلوب.

- يمكن من تتبع التكاليف من خلال الإعتدال على مسببات التكلفة التي تربط بين الموارد والأنشطة، ثم بين الأنشطة وأهداف التكلفة وهذا ما يسمح بزيادة درجة الدقة في تخصيص المصاريف غير المباشرة.

3.2 مقومات نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC: يقوم هذا النظام على مقومات منها:

1.3.2 الأنشطة: تعرف على أنها: "مجموعة العمليات التي تمثل العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة الاقتصادية، ونظرا لتعدد ما ينبغي القيام بإعادة تصنيفها إلى مجموعات متجانسة حتى يمكن إستخدام مسبب تكلفة واحد بالنسبة لها" (اللطف، 2008، صفحة 355).

2.3.2 وحدة التكلفة: هي وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف سواء كانت وحدة مخرجات (منتج أو خدمة) أو وحدة تنظيمية (قسم أو وظيفة) وتعتبر في نفس الوقت عن الشيء المراد تكلفته (Horngren & others, 2000, p. 141).

3.3.2 مسبب التكلفة: هو السبب الجوهري المؤدي إلى حدوث التكلفة، وهو وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات (منتج أو خدمة) وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط، كما تتميز مسببات التكلفة بتعدد ما أنها غالبا ما تكون مقاييس كمية، مثل عدد مرات الفحص، عدد ساعات عمل الآلات...، وجدير بالذكر أن نجاح وفعالية هذا النظام (نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC) يعتمد إلى حد كبير على مدى سلامة مسببات التكلفة.

4.3.2 أوعية التكاليف: إن زيادة عدد الأنشطة المسببة للتكاليف والتفاوت الكبير في درجة الإستفادة منها هو ما أدى إلى بروز فكرة تحديد أوعية للتكاليف على أساس نسب إستهلاك الخدمات المؤداة من موارد الأنشطة المختلفة بالمؤسسة، حيث تعرف على أنها: "مركز التكلفة الذي تجمع فيه التكاليف غير المباشرة تمهيدا لتوزيعها على أهداف التكلفة المختلفة باستخدام مسبب تكلفة واحد" (Horngren & others, 2000, p. 141).

5.3.2 الموارد: وهو عنصر إقتصادي يوجه لأداء الأنشطة المختلفة ويمثل أساس حدوث التكلفة التي تحمل على الأنشطة والخدمات (راضي، 2003، صفحة 273).

4.2 خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) لتحديد تكلفة الخدمة الصحية: تتمثل في الإجراءات التالية:

1.4.2 المرحلة الأولى: تحديد الأنشطة وتحليلها: يبدأ حساب التكاليف وفقا لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) بإحصاء كافة الأنشطة والعمليات اللازمة

لإنتاج منتج أو خدمة معينة وكذا الموارد التي استهلكتها هذه الأنشطة إنطلاقاً من نشاط إستلام المواد إلى غاية تسليم المنتج أو تقديم الخدمة للزبون النهائي (حجازي و معاليم، 2013، صفحة 130)، كما أن تنوع هذه الأنشطة يتطلب تجميعها على شكل مجموعات للتكلفة.

2.4.2 المرحلة الثانية: تحميل وتوزيع التكاليف غير المباشرة على مجموعات التكلفة: يتم توزيع تكاليف الموارد المستخدمة ضمن فترة معينة على الأنشطة مع مراعاة علاقة (السبب-النتيجة) في توزيعها من خلال إستعمال مسببات التكلفة المناسبة (مسببات الموارد) بهدف تحديد التكاليف التي تكبدها المؤسسة الإستشفائية في سبيل القيام بمختلف أنشطتها (حمديّة، 2011، الصفحات 62-63).

3.4.2 المرحلة الثالثة: تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات أو الخدمات؛ أي تحميل تكاليف الأنشطة للخدمات أو المنتجات طبقاً لحاجة كل من هذه الخدمات للموارد المستنفذة في تنفيذ الأنشطة.

4.4.2 المرحلة الرابعة: تحديد تكلفة الخدمة الصحية: يتم خلال هذه المرحلة تحديد تكلفة الخدمة المقدمة للمريض والتي تتكون من العناصر التالية: (مغلي، 2008، الصفحات 33-34)

أ. تكلفة المواد المباشرة: والتي تتضمن مقدار العلاجات أو الأدوية التي تم استخدامها للحالة المرضية الواحدة، الفحوصات السريرية كصور الأشعة وغيرها.
ب. تكلفة العمل المباشر: تتميز المستشفيات عن غيرها في تحديد العمل المباشر لارتباطه بعقود الأطباء والمبينة أساساً على عدد الزيارات لكل مريض.
ج. تكلفة الأنشطة المستهلكة (التكاليف غير المباشرة): وتتضمن التكلفة التي تخصص من مجموعات التكلفة المختلفة مثل خدمات التمريض، خدمات الطعام والشراب، خدمات الطاقم الإداري وغيرها...

3. أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في ترشيد تكاليف المؤسسة العمومية الإستشفائية: (السيدية و منى سالم، 2006، صفحة 125)
إن عملية ترشيد التكاليف تعني التحكم والتخصيص الجيد لموارد المؤسسة مما يساهم في تحقيق النمو وتقديم السلع والخدمات الأساسية بأقل التكاليف، كما أن أفضل وسيلة لتخفيض التكاليف هي فهمها بشكل جيد، وذلك ما يتحدث عنه نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) من خلال تحليل الأنشطة، إذ أن معرفة الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بها تحدد كيفية سلوك التكاليف وبالتالي تسهيل مهمة تخفيضها، وتظهر كيفية تخفيض التكاليف من خلال تنظيم الأنشطة في الخطوات التالية:

1. تقليل الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط؛
2. إلغاء الأنشطة غير الضرورية والتي لا تضيف قيمة للخدمات التي يطلبها المستهلك؛
3. إنقاذ الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة في حالة وجود الأنشطة التنافسية التي تؤدي الغرض نفسه.

وتجدر الإشارة إلى أن استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يحقق التفوق بالتصميم من خلال تبسيط عملية تصميم المنتجات، أي إمكانية تدفق الإنتاج بسهولة دون أي إسراف في استخدام الموارد، وهذا بدوره يؤدي إلى خفض التكاليف (السقا و ساكار ظاهر، 2016، صفحة 223).

وقد قام الباحثان (Cooper and Kaplan) بتطوير هذا النظام في جامعة هارفارد، إذ وضعوا مدخلا جديدا لاحتساب وتجميع التكاليف يحدد مسببات نشوء التكلفة غير المباشرة، وكان المقوم الأساس للنظام الجديد كما أسماه أن معظم التكاليف يمكن وضعها في مجموعات على أساس تكاليف متغيرة، إما طويلة الأجل أو قصيرة الأجل وقد إتفقا على أن مسببات نشوء التكاليف على أساس إرتباطها بحجم الإنتاج هي غير مناسبة للتتبع لمعظم التكاليف طويلة الأجل للمنتجات، وأن إعتداد الأنشطة يكون أساسا لنشوء التكاليف غير المباشرة واستهلاك الموارد، وقد أثبتا ذلك من خلال تطبيق النظام الجديد على أحد المنتجات باستخدام خطين إنتاجيين مختلفين وأعداد مختلفة من الأجزاء والوحدات وإثبات سوء التقدير والقياس للتكاليف ضمن النظم التقليدية، إذ أشارت نتائج التطبيق إلى إختلاف تكلفة المنتج في النظام التقليدي عنها في نظام تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة كالآتي:

الجدول 1: الفروقات في تكاليف المنتجات.

تكلفة المنتج (ج)	تكلفة المنتج (ب)	تكلفة المنتج (أ)	
41.19	85.57	70.38	النظام التقليدي
13.9	79.68	56.65	نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

المصدر: محمد علي أحمد السيدية، منى سالم حسين المرعي، سنة 2006، ص 112

4. استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) لترشيد تكاليف المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة:

1.4 تقديم المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة.

المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون محل الدراسة هي ضمن أربعة (04) مؤسسات على المستوى الوطني (مؤسسات عمومية متخصصة في طب

إستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) لترشيد تكاليف المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة (قسم الأشعة)

العيون ب: الجلفة، وهران، ورقلة، بسكرة)؛ تقع بحي البخاري وسط مدينة بسكرة؛ مساحتها الإجمالية 7200 م² منها 5491 م² مغطاة، تقدر تكلفتها الإجمالية ب: مائتا مليون دج، أنشئت وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 204/07 المؤرخ في 30 جوان 2007 المتمم لقائمة المؤسسات الإستشفائية المتخصصة الملحقة بالمرسوم التنفيذي رقم 465/97 المؤرخ في 2 ديسمبر 1997 الذي يحدد قواعد إنشاء المؤسسات الإستشفائية المتخصصة وتنظيمها وسيرها (المرسوم التنفيذي رقم: 204/07 المؤرخ في 30 جوان 2007).

وتتمثل المصالح والوحدات المكونة لها في:

- مصلحة طب أمراض العيون وتضم وحدة إستشفاء رجال، وحدة إستشفاء نساء، وحدة الفحص والإستعجالات ووحدة الكشف.

- مصلحة الصيدلية وتضم وحدة تسيير المستحضرات الصيدلانية ووحدة تسيير الأجهزة الطبية.

يتمثل نشاطها في التكفل بأمراض العيون وجراحتها وعمليات الفحص والإستعجالات، بالإضافة إلى عدة مهام محددة بالمرسوم التنفيذي رقم: 465/97؛ وتتمثل في:

.. تنفيذ نشاطات الوقاية والتشخيص والعلاج وإعادة التكييف الطبي والإستشفاء؛

.. تطبيق البرامج الوطنية والجهوية والمحلية للصحة؛

.. المساهمة في إعادة تأهيل مستخدمي مصالح الصحة وتحسين مستواهم.

.. زيادة أنها ميدان للتكوين الشبه الطبي والتسيير الإستشفائي.

حيث يغطي نشاطها كثافة سكانية تفوق الـ: 869215 نسمة موزعة على 12 دائرة ب: 33 بلدية، زيادة عن ساكنة الولايات المجاورة باتنة، خنشلة، مسيلة.

لها طاقة استيعابية إستشفائية فعلية ب: أربعون (40) سريرا موزعة على قسمي

الرجال والنساء، مع الإشارة أن طاقتها الإستيعابية النظرية ثمانون (80) سريرا،

بالإضافة إلى مخبر للتحاليل الطبية وقسم للتصوير بالأشعة، وصيدلية، ومطبخ،

ومخازن وغيرها من المرافق الضرورية بما فيها مساكن وظيفية.

تعتمد المؤسسة محل الدراسة في إنجاز مهامها على مورد بشري محدد ب: 175 فردا.

2.4 دراسة الحالة: محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC

بقسم الأشعة بالمؤسسة محل الدراسة لحساب تكلفة الأشعة الصدرية لمريض خاضع

لعملية جراحية، حيث قمنا بتحديد المعدات والمواد المستخدمة وعدد العمال لتأدية هذا

النشاط، ويتضح هذا في الجدول التالي:

الجدول 2: عدد العمال، المواد والمستلزمات، والمعدات بقسم التصوير بالأشعة.

الاسم	النوع		
آلة الراديو تتكون من: (Tube A rayon x avec potter et) (tableau/ Générateur à hauttention/ piputer de commande)	غرفة الأشعة	معدات طبية	
2 لوحة قياس حجم الإشعاع المتعرض له عمال الأشعة شهريا			
آلة تحميض الفلم (Développeuse)	غرفة المعالجة		
حاملة الأفلام مقاساتها كالتالي			
35*35			
36*43			
محلول كاشف (révélateur)	محاليل		
محلول مثبت (fixateur)			
3	عدد العمال		العمال
2	عدد السترات العازلة		

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على وثائق تخص قسم التصوير بالأشعة.

تعتمد طريقة نظام التكاليف المبنية على الأنشطة على عدة إجراءات هي:

1. تحليل الأنشطة وتحديد مراكزها: تعتبر هذه الخطوة أساسية لنجاح تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) حيث يتم من خلالها تحليل الأنشطة الممارسة في هذا القسم من أول إستقبال المريض حتى حصوله على الخدمة الصحية المرادة ثم تجميعها في مراكز بحسب اشتراكها في مسببات التكلفة، وتتلخص في:

الجدول 3: أنشطة القسم ومسبباتها

النشاط	مسبب التكلفة
-إستقبال المريض	عدد الأفلام
-إلتقاط صورة الأشعة	نسبة الإستفادة من أنشطة آلة الراديو
-تحميض الفيلم	عدد الأفلام
-وضع فيلم في حاملة الفيلم	عدد الأفلام
-فحص جودة الفيلم	عدد الأفلام
-تسجيل المريض وإعطائه الفيلم	عدد الأفلام
-الإعداد للأشعة	عدد الأفلام

المصدر: من إعداد الباحثان.

إستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) لترشيد تكاليف المؤسسة العمومية
الإستشفائية لطب العيون بسكرة (قسم الأشعة)

يلاحظ من الجدول أن نشاط التقاط صورة الأشعة ينفرد بمسبب تكلفة واحد وهو نسبة الإستفادة من أنشطة آلة الراديو، وباقي الأنشطة تشترك في مسبب تكلفة آخر وهو عدد الأفلام.

- تجميع الأنشطة: يتم تجميع الأنشطة ذات المسببات المشتركة في مركز نشاط واحد، يظهر كما يلي:

الجدول 4: مصفوفة الإرتباط بين الأنشطة ومسببات التكلفة

النشاط 7	النشاط 6	النشاط 5	النشاط 4	النشاط 3	النشاط 2	النشاط 1	
×	×	×	×	×		×	عدد الأفلام
					×		نسبة الإستفادة من أشعة الراديو

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على قواعد طريقة ABC.

يلاحظ من الجدول أن ستة (06) أنشطة تشترك في مسبب تكلفة واحد وبالتالي يتكون لدينا مركزي نشاط: هما: *إلتقاط صورة الأشعة. و *تحضير وتحميض الفيلم.

3. تحديد المصاريف غير المباشرة الخاصة بمراكز الأنشطة: تظهر من خلال الجدول التالي:

الجدول 5: المصاريف غير المباشرة الخاصة بمراكز النشاط. (دج)

4- تخصيص المصاريف غير المباشرة على مراكز النشاط

وذلك بتوزيع المصاريف غير المباشرة المحددة ضمن مجتمعات التكلفة على مركزي النشاط من خلال تحديد مسببات الموارد وتكلفتها والربط بين مجتمعات التكلفة ومركزي النشاط، حيث تبرز هنا أهمية العلاقة السببية بين التكلفة والنشاط وإن أي خلل في تفسير هذه العلاقة سوف يؤدي إلى خلل في عملية تحديد تكلفة النشاط الحقيقية ويؤثر ذلك على حساب تكلفة الخدمة الصحية.

أ - تحديد مسببات الموارد وتكلفتها: وتتضمن هذه المرحلة تحديد المسببات التي تسمح بتخصيص تكاليف مجتمعات التكلفة على مختلف مراكز النشاط كما تبين كيفية إستهلاك هذه المراكز لموارد المؤسسة، وتظهر مسببات التكلفة لمختلف المجتمعات وتكلفتها في الجدول التالي:

الجدول 6: تحديد مسببات الموارد وتكلفتها

ميلود تومي، سكيئة رحمة

مجمع التكلفة	التكاليف(دج)	مسببات الموارد	عدد المسببات	تكلفة المسبب(دج)
تكاليف الأجور	97648383	عدد العمال	175	557990.76
تكاليف الصيدلية	91070597	عدد مرات الإمداد	580	157018.27
تكاليف اللوازم المتنوعة	42577223	عدد مرات الإمداد	860	49508.39
تكاليف الصيانة	4444867	عدد مرات التدخل	60	74081.11

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد في عمليات الحساب على معلومات المؤسسة.

وقد بلغت المصاريف المشتركة خلال سنة 2018 مبلغ: 21768371.33 دج، والمصاريف الإدارية: 57830081.10 دج، توزع على الأقسام بحسب إستفادة كل منها.

ب - تحديد تكلفة مراكز النشاط: يتم تحديد تكلفة مركز نشاط ما بحسب استفادته من تكاليف مجوعات التكلفة، وفي دراستنا هذه نجد أن مركز النشاط (إلتقاط صورة الأشعة) لم يستفد من تكاليف أي مجمع للتكلفة على عكس مركز نشاط (التحضير وتحميض الفيلم) فقد استفاد من تكاليف كل مراكز التكلفة، وبالتالي سنقوم بتحديد تكلفة مركز النشاط الثاني كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول 7: تحديد تكلفة مركز النشاط (تحضير وتحميض الفيلم) لسنة 2018، الوحدة: دج

المجموع (دج)	تكاليف إدارية	تكاليف مشتركة	تكاليف الصيانة	تكاليف اللوازم المتنوعة	تكاليف الصيدلة	تكاليف الأجور	نوع المسبب
-	نسبة الإستفادة من التكاليف		عدد مرات التدخل	عدد مرات الإمداد	عدد العمال		
-	-	-	74081.11	49508.39	157018.2707	557990.76	تكلفة المسبب
-	%0.004	%0.002	1	48	5	3	عدد مسببات مركز النشاط
5179702.38	231320.32	38834.60	74081.11	2376402.72	785091.35	1673972.28	نصيب

إستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) لترشيد تكاليف المؤسسة العمومية
الإستشفائية لطب العيون بسكرة (قسم الأشعة)

							مركز النشاط
--	--	--	--	--	--	--	----------------

المصدر: من إعداد الباحثان

يلاحظ من الجدول أن مجموع تكاليف مركز النشاط تحضير وتحميض الفيلم بلغت
(5179702.38 دج) خلال سنة 2018

5. تخصيص تكلفة مراكز النشاط على الخدمات: من خلال الخطوات التالية:

أ - حساب تكلفة مسببات النشاط: يتم تحديد تكلفتها من خلال العلاقة التالية:

تكلفة مسبب النشاط = (تكلفة مركز النشاط) / (عدد وحدات مسبب النشاط
المناسب).

وتظهر تكلفة مسبب النشاط لكل مركز في الجدول التالي:

إستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) لترشيد تكاليف المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة (قسم الأشعة)

المجموع	المصاريف	قسط الإهلاك	المعدل	تاريخ الشراء	القيمة	الاسم	مركز النشاط
339 333,33	-	333 333,33	0,10	07/05/2012	3 333 333,33	آلة الراديو	التقاط صورة الأشعة
	16 000,00			15/01/2018	16 000,00	لوحة قياس حجم الإشعاع المتعرض لها	
338862.44	-	63 000,00	0,10	07/05/2012	630 000,00	آلة تحميض الفلم (Développeuse)	تحضير وتحميض الفيلم
	27 594,64					محلول كاشف (révélateur)	
	24 990,00					محلول مثبت (fixateur)	
	-	4 400,00	0,10	27/04/2011	44 000,00	إهلاك السترة العازلة	
	10 958					لوازم مكتبية	
	136908					مواد النظافة	
	7481					أقمشة وأفرشة	
	5254					الصيانة	
			58276.80				
688195.77	المجموع						

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على وثائق قسم التصوير بالأشعة.

4- تخصيص المصاريف غير المباشرة على مراكز النشاط

وذلك بتوزيع المصاريف غير المباشرة المحددة ضمن مجتمعات التكلفة على مركزي النشاط من خلال تحديد مسببات الموارد وتكلفتها والربط بين مجتمعات التكلفة ومركزي النشاط، حيث تبرز هنا أهمية العلاقة السببية بين التكلفة والنشاط وإن أي خلل في تفسير هذه العلاقة سوف يؤدي إلى خلل في عملية تحديد تكلفة النشاط الحقيقية ويؤثر ذلك على حساب تكلفة الخدمة الصحية.

أ - تحديد مسببات الموارد وتكلفتها: وتتضمن هذه المرحلة تحديد المسببات التي تسمح بتخصيص تكاليف مجتمعات التكلفة على مختلف مراكز النشاط كما تبين كيفية إستهلاك هذه المراكز لموارد المؤسسة، وتظهر مسببات التكلفة لمختلف المجتمعات وتكلفتها في الجدول التالي:

الجدول 6: تحديد مسببات الموارد وتكلفتها

مجمع التكلفة	التكاليف (دج)	مسببات الموارد	عدد المسببات	تكلفة المسبب (دج)
تكاليف الأجور	97648383	عدد العمال	175	557990.76
تكاليف الصيدلانية	91070597	عدد مرات الإمداد	580	157018.27
تكاليف اللوازم المتنوعة	42577223	عدد مرات الإمداد	860	49508.39
تكاليف الصيانة	4444867	عدد مرات التدخل	60	74081.11

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد في عمليات الحساب على معلومات المؤسسة.

وقد بلغت المصاريف المشتركة خلال سنة 2018 مبلغ: 21768371.33 دج، والمصاريف الإدارية: 57830081.10 دج، توزع على الأقسام بحسب إستفادة كل منها.

ب - تحديد تكلفة مراكز النشاط: يتم تحديد تكلفة مركز نشاط ما بحسب استفادته من تكاليف مجتمعات التكلفة، وفي دراستنا هذه نجد أن مركز النشاط (إلتقاط صورة الأشعة) لم يستفد من تكاليف أي مجمع للتكلفة على عكس مركز نشاط (التحضير وتحميص الفيلم) فقد استفاد من تكاليف كل مراكز التكلفة، وبالتالي سنقوم بتحديد تكلفة مركز النشاط الثاني كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول 7: تحديد تكلفة مركز النشاط (تحضير وتحميض الفيلم) لسنة 2018، الوحدة: دج

المجموع (دج)	تكاليف إدارية	تكاليف مشتركة	تكاليف الصيانة	تكاليف اللوازم المتنوعة	تكاليف الصيدلة	تكاليف الأجور	
-	نسبة الإستفادة من التكاليف		عدد مرات التدخل	عدد مرات الإمداد		عدد العمال	نوع المسبب
-	-	-	74081.11	49508.39	157018.2707	557990.76	تكلفة المسبب
-	%0.004	%0.002	1	48	5	3	عدد مسببات مركز النشاط
5179702.38	231320.32	38834.60	74081.11	2376402.72	785091.35	1673972.28	نصيب مركز النشاط

المصدر: من إعداد الباحثان

يلاحظ من الجدول أن مجموع تكاليف مركز النشاط تحضير وتحميض الفيلم بلغت (5179702.38 دج) خلال سنة 2018

5. تخصيص تكلفة مراكز النشاط على الخدمات: من خلال الخطوات التالية:

أ - حساب تكلفة مسببات النشاط: يتم تحديد تكلفتها من خلال العلاقة التالية:

تكلفة مسبب النشاط = (تكلفة مركز النشاط) / (عدد وحدات مسبب النشاط)
(المناسب).

وتظهر تكلفة مسبب النشاط لكل مركز في الجدول التالي:

إستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) لترشيد تكاليف المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة (قسم الأشعة)

الجدول 8: تكلفة مسبب النشاط

مركز النشاط	المصاريف غير المباشرة الخاصة بالمركز (دج)	نصيب المركز من تكاليف مجتمعات التكلفة (دج)	مجموع مصاريف مركز النشاط (دج)	مسبب النشاط	عدد المسببات	تكلفة مسبب النشاط (دج)
أخذ صورة الأشعة	349333.33	00.00	349333.33	نسبة الإستفادة من أشعة الراديو	100%	349333.33
تحضير وتحميض الفيلم	338862.44	5179702.38	5518564.82	عدد الأفلام	3600	1532.93

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد في عمليات الحساب على وثائق المؤسسة.

ب - إعداد مصفوفة الخدمات ومراكز النشاط: بها يتم تحديد العلاقة السببية بين مراكز الأنشطة وأنواع الأشعة المتوفرة بالمؤسسة، كما يبينه الجدول التالي:

الجدول 9: مصفوفة التبعية بين مراكز الأنشطة وأنواع الأشعة المقدمة

نوع الأشعة	مركز التقاط صورة الأشعة	مركز التحضير وتحميض الفيلم
أشعة الصدر (Thorax)	×	×
أشعة الجمجمة (Crane)	×	×

ميلود تومي، سكينه رحمة

المصدر: من إعداد الباحثان.

يلاحظ من الجدول أن كل من نوعي الأشعة تستفيد من مركزي النشاط.

ج - تحديد تكلفة الخدمات من مراكز النشاط: وذلك بتخصيص تكلفة هذه المراكز على الخدمات بالإعتماد على مسببات الأنشطة لكل خدمة، وتحدد تكلفة خدمة ما من مركز نشاط معين بالعلاقة التالية:

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

ويظهر نصيب الخدمات من مراكز النشاط في الجدول التالي:

الجدول 10: تحديد نصيب كل نوع من الأشعة من تكاليف مراكز النشاط

نوع الأشعة	نسبة إستفادة كل نوع أشعة من إجمالي الأشعة المقدمة	تكلفة مسبب النشاط (نسبة الإستفادة) (دج)	نصيب الأشعة المقدمة من مركز النشاط (النقاط صورة الأشعة)	تكلفة مسبب النشاط (الأفلام) (دج)	عدد الأشعة المقدمة	نصيب الأشعة المقدمة من مركز النشاط (تخصيص وتحميض الفيلم) (دج)
أشعة الصدر	90.5149%	349333.33	316198.71	1532.93	3111	4768945.23
أشعة الجمجمة	9.4850%	349333.33	33134.26	1532.93	489	763399.14

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال الجدول نجد أن نصيب أنواع الأشعة من تكاليف مركزي النشاط يختلف باختلاف عدد المسببات الخاصة بها، ولتوضيح كيفية حساب نسبة الإستفادة من الأشعة الكلية المستنفذة لآلة الراديو نعرض الجدول التالي:

إستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) لترشيد تكاليف المؤسسة العمومية
الإستشفائية لطب العيون بسكرة (قسم الأشعة)

الجدول 11: كيفية حساب نسبة الإستفادة من الأشعة الكلية لآلة الراديو خلال سنة 2018.

نسبة الإستفادة من الأشعة الكلية المستنفذة لآلة الراديو	حزمة الأشعة المستنفذة لنوع أشعة ما (KV)	عدد الأفلام المقدمة من كل نوع	حزمة الأشعة اللازمة لتقديم نوع الأشعة (KV)	نوع الأشعة
90.5149%	279990	3111	90	أشعة الصدر
9.4850%	29340	489	60	أشعة الجمجمة
100%	309330	حزمة الأشعة الكلية المستنفذة خلال سنة 2018		

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على معلومات عمال القسم.

6. حساب تكلفة الخدمات: بجمع المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة لنوعي الأشعة.

أ) تحديد المصاريف المباشرة: لتحديد تكلفة الفيلم المستخدم في كل نوع أشعة نتبع ما يلي:

*أشعة الصدر: لدينا وفق وثائق المؤسسة أن قيمة العلبة المكونة من 100 فيلم هي: 20825 دج، ومنه فإن تكلفة الفيلم الواحد يساوي: $(20825) / 100 = 208.25$ دج.
*أشعة الجمجمة: لدينا علبة الأفلام التي تحتوي 100 فيلم قيمتها: 6470.71 دج، ومنه فإن:

تكلفة الفيلم الواحد يساوي: $(6470.71) / 100 = 64.70$ دج.

ونحسب التكلفة الإجمالية للأفلام المستخدمة بـ: (عدد الأشعة المقدمة) × (تكلفة الفيلم الواحد)

.. التكلفة الإجمالية لأفلام أشعة الصدر = $(3111) \times (208.25) = 647865.75$ دج
.. التكلفة الإجمالية للأفلام المستخدمة لأشعة الجمجمة = $(489) \times (64.70) = 31638.3$ دج.

ومنه نجد إجمالي تكلفة الأفلام المستخدمة لسنة 2018 =

$(647865.75) + (31638.3) = 679504.05$ دج.

- تكلفة اليد العاملة: يعمل في قسم التصوير بالأشعة 3 عمال حيث بلغت مصاريف أجورهم لسنة 2018: 1702201 دج، ويحسب نصيب أنواع الأشعة من الأجور بالمعادلة التالية:

$$\text{نصيب نوع أشعة ما من مصاريف الأجور} = \frac{\text{الأجر الإجمالي}}{\text{(عدد الأفلام)}}$$

وبالتعويض نجد نصيب نوع أشعة ما من مصاريف الأجور =

$$472.83 \text{ دج} = (3600) / (1702201)$$

- تحديد ما تتحمله الأشعة من أقساط إهلاك حاملات الأفلام
نحسب أولاً أقساط إهلاك حاملات الأفلام، من خلال الجدول التالي:

الجدول 12: أقساط الإهلاك لسنة 2018 والمتعلقة بحاملات الأفلام.

نوع حاملة الفيلم (سم ²)	قيمة حاملة الفيلم (دج)	معدل الإهلاك	قسط الإهلاك (دج)
36 × 43	32800.00	0.1	3280.00
35 × 35	28884.00	0.1	2888.40

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

ويتم تحديد ما يتحمله نوع أشعة من إهلاك حاملة الفيلم المستخدمة بالعلاقة التالية:

نصيب نوع أشعة من إهلاك حاملة الفيلم: (إهلاك حاملة الفيلم) / (عدد الأفلام المنجزة)

ومنه نجد نصيب شعاع واحد من أشعة الصدر من إهلاك حاملة الفيلم (63×43) =

$$1.05 \text{ دج} = 3111 / 3280$$

ونصيب شعاع واحد من أشعة الجمجمة من إهلاك حاملة الفيلم (35×35) =

$$5.90 \text{ دج} = 489 / 2888.4$$

حساب تكلفة أنواع الأشعة: وهذا ما يجسده الجدول التالي:

الجدول 13: التكلفة الإجمالية لأنواع الأشعة

البيانات	الصدر (دج)	الجمجمة (دج)
تكلفة الفيلم المستخدم (دج)	208.25	64.70
تكلفة استخدام حاملة الفيلم	1.05	5.90
تكلفة اليد العاملة	472.83	472.81
مجموع المصاريف المباشرة لنوع أشعة ما	682.13	543.41
نصيب الأفلام من مركز النشاط (التقاط صورة الأشعة)	316198.71	33134.26
نصيب الأفلام من مركز النشاط (التحضير وتحميض الفيلم)	4768945.23	763399.14
مجموع المصاريف غير المباشرة لكل نوع من الأشعة	5085143.94	796533.40
عدد الأشعة المقدمة	3111	489
مجموع المصاريف غير المباشرة لنوع أشعة ما	1634.56	1628.90
تكلفة نوع الأشعة	2316.69	2172.31

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

إستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) لترشيد تكاليف المؤسسة العمومية
الإستشفائية لطب العيون بسكرة (قسم الأشعة)

يلاحظ من الجدول أن تكلفة أشعة الصدر والتي غالبا ما يحتاجها أي مريض قبل إجراء العملية بلغت **2316.69 دج** وهي أكبر من تكلفة أشعة الجمجمة (2172.31 دج).

ولإظهار قدرة نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على ترشيد التكاليف، نوضح الفرق بين تكلفة الأشعة المعمول بها بالمؤسسة محل الدراسة والتي تتبع طريقة تشبه الأقسام المتجانسة لتحديد تكاليف منتجاتها الصحية، وما تم تحديده بواسطة هذا النظام من خلال الجدول التالي:

الجدول 14: جدول لتوضيح فروق تكلفة الأشعة بين النظامين.

الفرق	تكلفة نوع الأشعة حسب نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC	تكلفة نوع الأشعة المعمول بها بالمؤسسة	تكلفة (R)	المعام ل	نوع الأشعة
(+1922.09)	2316.69	394.60	39.46	10	أشعة الصدر
(+1698.79)	2172.31	473.52	39.46	12	أشعة الجمجمة

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على وثائق قسم التكاليف.

يلاحظ أن الفرق بين التكاليفتين معتبر وهذا ما يفسر قصور النظام الذي تعتمده المؤسسات العمومية الإستشفائية لتحديد تكاليف منتجاتها الصحية، وأن قيمة التكلفة حسب نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) هي أقرب للواقع.

وهذا ما يؤكد نجاعة نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في التحديد الدقيق لتكاليف الخدمات الصحية فهو يعتمد على تحديد الأنشطة وتجميعها في مراكز للتكلفة، ثم تحديد مسببات التكلفة وتوزيع المصاريف الغير مباشرة على مراكز الأنشطة بالإعتماد على هذه المسببات، ثم تحميل تكاليف الأنشطة للخدمة الصحية وأخيرا تحديد تكلفة هذه الخدمة بإضافة ما تتحمله من مصاريف مباشرة إلى المصاريف الغير مباشرة، وبالتالي يساعد في عملية إتخاذ القرارات خاصة التسعيرية منها.

الخاتمة:

تتمتع المؤسسات الإستشفائية بطبيعة خاصة، حيث تجمع بين الأهداف الإنسانية والإقتصادية، فهي تراعي الجانب الإنساني في تقديم خدماتها بالجودة المطلوبة للحفاظ على صحة مرضاها من جهة، وتحديد تكلفة هذه الخدمات بالشكل الذي يحافظ عليها ويضمن استمراريتها في وسطها التنافسي من جهة أخرى. كما أنها تواجه مشكلة

إزدياد حجم الإنفاق السنوي على هذا القطاع مقابل ازدياد الطلب على الخدمات الصحية ما يعني مشكلة تخصيص الموارد المتاحة.

وبناء على ما تم تقديمه في البحث فإن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعمل على تحسين عملية القياس ويقدم معلومات أكثر دقة وموضوعية يمكنها التأثير وبشكل كبير في القرارات الإدارية الإستشفائية، هذا ما يدعو المؤسسات العمومية الإستشفائية إلى تبني هذا النظام باعتباره نظاما يساعد على تحديد التكاليف بصورة دقيقة، وأنه مدخلا من مداخل تخفيض التكاليف، يفيد في ترشيد قرارات المسيرين من خلال منحهم فهما أعمق لسلوكها ومن ثم القدرة على التحكم فيها.

ومن خلال الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

- يساهم فهم الأنشطة وتحليلها واستبعاد الغير مضيعة للقيمة، والتحديد الجيد لمسببات التكلفة في ترشيد إدارة تكاليف المؤسسة.

- إعتماذ نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على عدد كبير من مسببات التكلفة يؤدي إلى الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات.

- عدم وجود قسم خاص بمحاسبة التكاليف بالمؤسسة، كما ينعدم وجود مؤهلين لحساب التكاليف.

- إستخدام المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة طريقة تشبه طريقة الأقسام المتشابهة لحساب تكاليف منتجاتها بالرغم من إلزامها قانونا بتطبيق هذه الطريقة.

- مستقبلا وبتفعيل النظام التعاقدى واشتداد المنافسة يفرض على المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة تقديم منتجات ذات جودة عالية وبأقل تكلفة، ما يزيد من أهمية تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة لما يحققه في مجال الرقابة على الموارد وتحقيق الكفاءة في استخدامها.

الإقتراحات:

- ضرورة تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة لما له من مزايا تساهم في ترشيد تكاليف المؤسسات العمومية الإستشفائية عامة والمؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة خاصة.

- إقامة قسم خاص بالمحاسبة وتوفير محاسبين أكفاء والعمل على تكوينهم بصفة دورية.

- تبني نظام المحاسبة المالية الذي يلعب دورا تكامليا مع نظام محاسبة التكاليف.

5. قائمة المراجع:

إستخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) لترشيد تكاليف المؤسسة العمومية
الإستشفائية لطب العيون بسكرة (قسم الأشعة)

- 1-T.Charles Horngren ،others .(2000). *Cost Accounting Managerial Emphasis* .New Jersey: Prentice hall International.(الإصدار 10).
- 2 - إسماعيل حجازي، سعاد معاليم. (2013). *التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة*. عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع.
- 3 - اسماعيل يحي التكريتي. (2008). *التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)*. عمان: دار النور للنشر.
- 4 - أشرف عزمي مسعود أبو مغلي. (2008). *أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان*. الأردن: جامعة الشرق الأوسط
- 5 - الجريدة الرسمية. (جولية، 2007). المرسوم التنفيذي رقم: 204/07 المؤرخ في 30 جوان 2007. يتم قائمة المؤسسات الإستشفائية المتخصصة الملحقة بالمرسوم التنفيذي رقم 465/97 المؤرخ في 02 ديسمبر 1997 الذي يحدد قواعد انشاء المؤسسات الإستشفائية المتخصصة وتنظيمها وسيرها(43)، 7/6. الجزائر: المطبعة الرسمية.
- 6 - السيد عبد المقصود دبيان، و محمد محمد عبد الغني. (2015). *أنظمة محاسبة التكاليف*. الإسكندرية: دار التعليم الجامعي.
- 7 - زهير عمرو دردر. (2013). *محاسبة التكاليف مدخل إتخاذ القرارات (التكاليف المعيارية وتحليل الإنحرافات)*. السعودية: دار المريخ للنشر.
- 8 - زياد هاشم السقا، و عمر أمين ساكار ظاهر. (أوت، 2016). *دور أساليب المحاسبة الإدارية في دعم إستراتيجية قيادة الكلفة لأراء عينة من المحاسبين في الشركات الصناعية العراقية*. مجلة جامعة التنمية البشرية .
- 9 - سعاد حمدي. (2011). *إستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة*. كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير: جامعة محمد خيضر بسكرة.
- 10 - محمد أبو نصار. (2010). *محاسبة التكاليف* (الإصدار 2). عمان، الأردن: دار وائل للنشر.
- 11 - محمد سامي راضي. (2003). *محاسبة التكاليف*. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- 12 - محمد علي أحمد السيدية، و حسين المرعي منى سالم. (2006). *تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة أسلوب جديد للقياس مقارنة بالأنظمة التقليدية*. مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية (3).
- 13- ناصر نور الدين عبد اللطيف. (2008). *مبادئ محاسبة التكاليف*. الإسكندرية: الدار الجامعية.
- 14 - هاشم أحمد عطية. (2000). *محاسبة التكاليف*. القاهرة: الدار الجامعية.