

إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات العمومية  
للصحة - دراسة ميدانية -

The possibility of applying a cost system based on activities in public health  
institutions - a field study -

د. زكريا دمدوم  
جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر  
zdemdoum@yahoo.com

\*د. بوقفة عبد الحق  
جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر  
bougoffa1@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2020/03/28 تاريخ القبول: 2020/04/03 تاريخ النشر: 2020/04/05

ملخص: تهدف الورقة البحثية إلى فهم الحاجة إلى تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات العمومية الصحية في الجزائر - دراسة ميدانية - في الجزائر. من خلال إجراء دراسة ميدانية بتوزيع استبانة على عينة تتكون من 60 فردا واهم النتائج المتوصل إليها: - هناك حاجة ملحة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات العمومية للصحة. - يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى تدنية التكاليف للخدمة الصحية. - ضرورة نشر الوعي داخل المؤسسات العمومية للصحة بتطبيق نظم التكاليف الحديثة وخاصة طريقة ABC من خلال تكوين مدراء المؤسسات الصحية والمحاسبين في مقارنة تدنية التكاليف من خلال تبني الطرق الحديثة لحساب التكاليف.

الكلمات المفتاحية: التكاليف على أساس الأنشطة، تكلفة الأنشطة الصحية، تدنية التكاليف الصحية

تصنيف JEL: M41, I18

**Abstract:** The research paper aims to understand the need to implement a costing system based on ABC activities in public health institutions in Algeria, through a field study by distributing a questionnaire to a sample consisting of 60 people and the most important obtained results : • There is an urgent need to implement a costing system based on activities in public health institutions

- The implementation of a costing system based on activities reduces costs for the health service
- The need to spread awareness within public health institutions by application of modern cost systems, especially the ABC method, by training health institution managers and accountants in a cost-saving approach by adopting modern methods of costing

**Keywords:** Costs based on activities, cost of health activities, minimization of health costs

**Jel Classification Codes:** I18, M41

المؤلف المرسل: بوقفة عبد الحق.

## I. تمهيد:

تعتبر الخدمات من الركائز الأساسية التي يقوم عليها الاقتصاد الجزائري، خاصة الخدمات الصحية المقدمة في المستشفيات والمصحات، عمومية كانت أو خاصة، حيث تكمن أهمية قطاع الصحة في كونه يهتم بالمحافظة على صحة المواطن والتفكير بالمحافظة على تقديم الخدمات الطبية والعلاجية اللازمة في احسن الظروف.

لكن لم ترتقي هاته الخدمات الصحية إلى المستوى الراقى المطلوب، مما جعل الدولة تنفق مبالغ طائلة للهبوس بهذا القطاع بوضع آليات وبرامج إصلاحية للخدمات الصحية لمواكبة الخدمات المقدمة في دول العالم . في ظل هذا الواقع ولتشخيص أدق اصبح من الضروري على المؤسسات الاستشفائية العمومية منها أو الخاصة الولوج الجاد إلى تطبيق أساليب ومداخل حديثة لحساب التكاليف ناجحة وفعالة نضمن من تطبيقنا لهاته الطرق التقليل من الأعباء والنفقات.

يعتبر نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة من المداخل الحديثة التي تحدد طبيعة التكاليف حسب أنشطتها خاصة من خلال التفرقة بين أنواع التكاليف وتخصيصها حسب نوعها - التركيز على غير المباشرة - مما يسمح لنا بتخفيض التكاليف للخدمات الصحية المقدمة وهو الهدف الاسمى في حال توجه المؤسسات الصحية نحو المنافسة.

## ❖ الإشكالية الرئيسية:

— ما مدى الحاجة الى تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC ودوره في تخفيض

تكلفة الخدمات الصحية في المؤسسات العمومية للصحة في الجزائر؟ .

## الأسئلة الفرعية:

- ما المقصود بنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة؟.
- هل هناك وعي بتطبيق المداخل الحديثة لحساب تكاليف الخدمات الصحية في المؤسسات العمومية للصحة؟
- هل هناك وعي بتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC لحساب تكاليف الخدمات الصحية في المؤسسات العمومية للصحة؟

## الفرضيات:

- يقوم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC على حصر وتحليل الأنشطة واختيار مسيبيات الموارد بهدف تحديد وبدقة تكلفة الخدمة المقدمة.

- هناك إمكانية متاحة لتطبيق المداخل الحديثة لحساب التكلفة للخدمات الصحية في المؤسسات العمومية للصحة.

- هناك إمكانية متاحة لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC لتدنية التكلفة للخدمات الصحية في المؤسسات العمومية للصحة.  
أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من مدى وعي المؤسسات العمومية للصحة بتنفيذ محاسبة التكلفة وفق طريقة ABC ومتابعة ما تعيده في المقابل، عن طريق تشخيص دقيق لأنظمة التكاليف غير المباشرة، وهذا من شأنه أن يساعد في الاستخدام الفعال للموارد ويساعد أيضًا في تحسين اتخاذ القرار المناسب وتخفيض تكاليف الخدمة الصحية .

#### أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى:

- محاولة الإلمام بالتأصيل النظري بنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC.
- موازنة طريقة التكلفة على أساس النشاط ABC في المؤسسات العمومية المقدمة للخدمات الصحية.
- تحليل الآراء من خلال الاستبيان حول مساهمة المداخل الحديثة وخاصة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في تدنية التكاليف للخدمات الصحية.

#### المنهج المتبع:

لمعالجة موضوع ورقتنا البحثية وتناول مختلف جوانبه اعتمدنا على المنهج الوصفي لبناء الإطار النظري لمفهوم المحاسبة على أساس الأنشطة، إضافة إلى المنهج الاستقرائي التحليلي الذي من خلاله قمنا بمعالجة الإشكالية ووضع الفرضيات.

وسيتم ذلك من خلال الدراسة التطبيقية والتي تتضمن إعداد استبانة وتوزيعها على عينة الدراسة للاستفادة من خبراتهم ومعلوماتهم في مجال الإجابة على مشكلة الدراسة.  
حدود الورقة البحثية:

اقتصرت الدراسة على آراء المحاسبين في المستشفيات والمكلفين بتسيير المؤسسات العمومية للصحة. أما الحدود الزمنية: يرتبط مضمون ونتائج الدراسة بالزمن الذي أجريت فيه الدراسة (سنة 2019).  
أولاً: الأطار النظري لنظم التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC.

#### 1- ماهية طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

ظهرت هذه الطريقة لمعالجة أوجه القصور في الطرق التقليدية لتخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة وتطوير مجالات توزيع وتخصيص الموارد المتاحة، ومن ثم دعم اتخاذ القرارات الإدارية حيث يطلق على هذه الطريقة الحديثة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة Activity Based Costing.

وعرف Davidson هذه الطريقة على أنها: " نظام لتخصيص التكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على مجتمعات التكلفة، والتي تمثل الأنشطة ثم يتم في

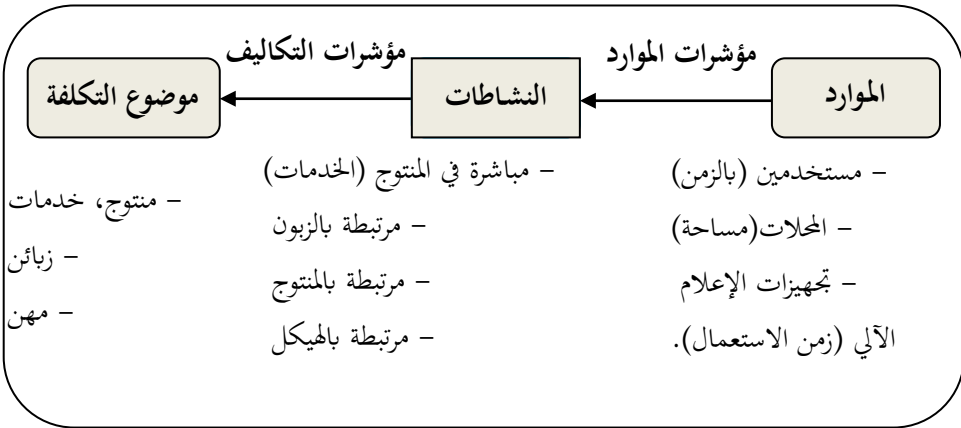
المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنهائها". (نجوى، 29 و30 أكتوبر 2002)

تعرف طريقة ABC على أنها "تعتبر بمثابة نظام محاسبي يقوم على جمع البيانات المالية والمتعلقة بالتشغيل في ظل طبيعة الأنشطة المتاحة، كما أنه يمثل وسيلة على فهم أفضل لسلوك التكلفة لأنه يتعرف على مسبب التكلفة غير المباشرة ثم يقوم بتتبع التكلفة إلى الخدمات أو المنتجات وفقا للأنشطة التي استفادت منها هذه الخدمات أو تلك المنتجات، كما أنه يسعى لتحقيق دقة أفضل في مجال احتساب التكلفة من خلال تحليل الأنشطة وتجميع وتشغيل التكلفة، حيث أن الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة في حين أن الخدمات المنجزة أو الوحدات المنتجة تستهلك هذه الأنشطة (ناصر نور الدين، 2009)

## 2- مبدأ عمل طريقة التكاليف على أساس الأنشطة:

ضمن الطرق التقليدية فإن الاعتبار الذي يتم الاعتماد عليه هو وجود علاقة سببية مباشرة بين المنتجات والموارد، فالمنتجات تستهلك الموارد والاستهلاك هو سبب وجود التكاليف، أما من خلال طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC فإن العلاقة السببية هي مختلفة، حيث يتم اعتبار أن هناك مجموعة من الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وبالتالي تؤثر على التكلفة، والمنتجات هي نفسها تستهلك الموارد عن طريق استهلاك الأنشطة. يمكن لهذه الطريقة الرد على المشاكل التي تترتب عن عدم مصداقية مفاتيح توزيع التكاليف في الطرق التقليدية، وبالتالي تعتبر هذه الطريقة كنموذج جديد يتيح للمنظمات الانتقال من النظر إلى المؤسسة كإطار موحد، إلى نظرة مختلفة للمؤسسة باعتبارها كمجموعة من الأنشطة والموارد. ومن أجل فهم هذه الطريقة، لا بد من التعرف إلى كل من الموارد (Ressource) والأنشطة (Activités)، ومسببات التكلفة (Driver Cost). والشكل الموالي يوضح ذلك:

شكل رقم 1: مبادئ طريقة "ABC".



**Source:** Michel Rouach et Gerad Naulleau, le contrôle de gestion bancaire et financier, 4<sup>eme</sup> Edition, Edition Revue Banque, France, 2006, p 149.

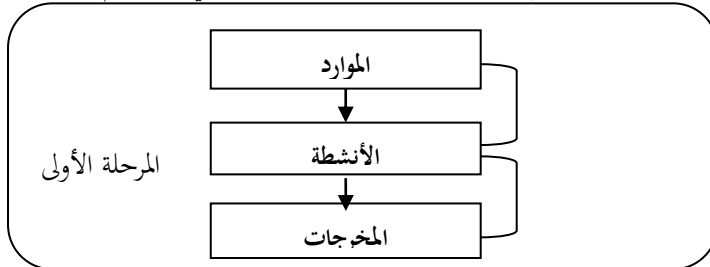
### 3- المرتكزات الرئيسية المستخدمة في طريقة ABC:

- يعتمد نظام ABC على مفاهيم رئيسية تتمثل في: (أحمد صلاح، 2006)
- ✓ مركز النشاط **Activity center**: هو عبارة عن دائرة أنشطة متجانسة أو متكاملة يمكن التقرير عن التكاليف بناء على أساسها;
  - ✓ **مجمع التكاليف Pool Cost**: هو عبارة عن تجميع لعناصر التكاليف التي تشترك في مسبب تكلفة واحد، حيث يكون هناك مسبب واحد لحدوث كل عناصر التكاليف المجمع؛
  - ✓ **الموارد Resource**: و هي التكاليف غير مباشرة و التي يتم استهلاكها من طرف الأنشطة، يتم تعيين التكاليف المباشرة للمنتجات من خلال التصنيفات (أنواعها)، و يتم تخصيص التكاليف غير مباشرة فقط، وتحمل على تكلفة المنتجات من خلال الأنشطة؛
  - ✓ **مسبب التكلفة Driver Cost**: هو عامل يستخدم في قياس الموارد والتكاليف المستنفذة ويحملها بشكل أفضل على الأنشطة أو الأغراض النهائية للتكلفة؛
  - ✓ **الأنشطة Activities**: تعرف على أنها " مجموعة من العمليات أو الإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة الاقتصادية، ومن أساسيات التطبيق في ABC ضرورة تحديد الأنشطة بدقة ثم تبويبها في مجموعات متجانسة، حيث يمكن أن تكون على مستوى وحدة الإنتاج، الطلبية، المصنع. (محمد سامي، 2003)

### 4- مراحل تطبيق نظام ABC:

- يتم تطبيق نظام ABC على مرحلتين أساسيتين:
- المرحلة الأولى:** تخصيص التكاليف على الأنشطة، يتم في هذه المرحلة تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة الرئيسية من خلال مسببات تكلفة مرتبطة بهذه الموارد؛ (سالم عبد الله، 2007،)
- المرحلة الثانية:** تحميل تكاليف الأنشطة على المخرجات، وفقا لهذه المرحلة يتم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتج النهائي. (ثناء علي، 2006)
- ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

شكل رقم 2: تخصيص التكاليف غير المباشرة في ظل نظام ABC.



المصدر: سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس الخدمات التعليمية في الجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد 15، العدد الأول، غزة، فلسطين، 2007، ص 221.

#### 5- خطوات تطبيق نظام ABC:

نظام ABC هو إطار متكامل وشامل وتشمل عملية تطبيقية على الخطوات الخمس الآتية: (معالم، 2005)  
أولاً- تحديد الأنشطة: من خلال التعرف على الأعمال المختلفة التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية وسبب تعدد هذه الأعمال أي تحليل العمليات التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية، من أنشطة رئيسية وفرعية عن طريق تعريف كل نشاط؛

ثانياً- تحديد المسببات لكل نشاط: أي تحديد مسببات حدوث التكلفة والمتمثلة في عوامل متغيرة تؤثر على التكاليف، وترتبط معها بعلاقة سببية واضحة وقوية ويمثل معظمها بمقاييس كمية يسهل ربطها بمنتج معين أو خط إنتاج معين مثل تكلفة المواد المباشرة، ساعات عمل الآلات...إلخ؛

ثالثاً- تحديد مراكز الأنشطة: مركز النشاط هو تجميع العديد من الأنشطة التي لها نفس السلوك الاقتصادي في مركز تجميع واحد أو ما يسمى بحوض التكلفة؛

رابعاً- تتبع التكاليف لمراكز الأنشطة: أي تخصيص الموارد لمراكز الأنشطة وهو ما يطلق عليه مسببات الموارد، والتي تعرف على أنها مفاتيح للتوزيع تستخدم لتقسيم الموارد على الأنشطة وهي تستعمل لتسيير التكاليف؛  
خامساً- تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة: يتم تحميلها طبقاً لحاجة كل المنتجات للموارد المستهلكة في إنجاز الأنشطة، وذلك عن طريق تحديد معدل تحميل للتكاليف غير المباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب الذي يتم حسابه كما يلي:

$$\text{معدل تحميل تكلفة المركز (التكلفة الوحيدة للمسبب)} = \frac{\text{إجمالي تكاليف المركز}}{\text{عدد المسببات}}$$

#### 6- أهداف نظام ABC:

يسعى نظام ABC إلى تحقيق العديد من الأهداف نذكر منها ما يلي: (اسماعيل يحي، 2008)

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات و تحديد أسباب ارتفاع التكاليف؛
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- يساعد إدارة المؤسسة في إعطاء صورة واضحة و دقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف، و بعدها معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة؛
- يساعد نظام ABC إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي تضاف للمنتوج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف الأنشطة؛
- تحديد تكلفة المنتوج بالدقة المطلوبة.

#### 7- مزايا وعيوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

- تتميز طريقة التكاليف على أساس الأنشطة بمجموعة من المزايا نلخصها في ما يلي: (موسى، 2007)

- تخفيض التكاليف من خلال تقييم الأنشطة المختلفة بحيث يتم استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج النهائي؛

- يساعد النظام الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة؛

- فعالية الدور الرقابي لنظام ABC مقارنة بنظام التكاليف التقليدي لتخصيص التكاليف غير المباشرة، طالما أنه يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقيل الانتهاء من عملية الإنتاج، الأمر الذي يزيد من إمكانية عدم وجود انحرافات.

ورغم هذه المزايا إلا أنها تعترض لبعض الانتقادات منها: (عزمي مسعود، 2008)

- يركز نظام ABC على القرارات الإستراتيجية في المدى الطويل بينما نحتاج المؤسسات إلى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير؛

- يستبعد نظام ABC بعض التكاليف المرتبطة بمنتجات معينة من التحليل مثل التسويق والإعلان وخدمات ما بعد البيع والبحوث والتطوير وهندسة الإنتاج، ولذلك يجب تعديله لكي يتضمن مثل هذه التكاليف حتى يتمكن من التوصل إلى التكلفة الكلية للمنتج.

ثانياً: الدراسة الميدانية ومناقشة النتائج.

يهدف إسقاط المعارف النظرية على الواقع ومعرفة الممارسات الميدانية لقياس تكاليف الخدمات الصحية في المؤسسات العمومية للصحة من خلال عينة الدراسة، فقد تم التطرق في الدراسة التطبيقية إلى النقاط الجوهرية من عرض للطريقة والأدوات المستخدمة، إضافة إلى ذلك الأساليب الإحصائية المعتمدة في تحليل أداة الدراسة، وأخيراً عرض وتحليل النتائج.

II- الطريقة والأدوات: هنا سيتم التطرق لأهم الخطوات المتبعة في الدراسة.

1-1- أداة جمع البيانات: من أجل إسقاط المعارف النظرية على الجانب الميداني وجمع مختلف البيانات فقد تم الاعتماد على الاستبيان الذي يعتبر من بين أدوات جمع البيانات. اشتمل الاستبيان على مجموعتين من العبارات بالإضافة إلى الخصائص الشخصية والوظيفية بلغ عددها 20 توزعت كالتالي:

▪ الخصائص الوظيفية: تمحورت حول كل من الوظيفة، المستوى التعليمي، الخبرة المهنية، وقد جاءت في 03 عبارات؛

▪ المحور الأول: تمحورت حول واقع اهتمام المؤسسات العمومية للصحة بتدنية التكاليف وفق المداخل الحديثة، وقد جاءت في 07 عبارات؛

▪ المحور الثاني: تلخص هذا الجزء في 07 عبارات حول واقع اهتمام المؤسسات العمومية للصحة بحساب التكاليف وفق طريقة التكاليف المبني على أساس النشاط ABC؛

عند وضع هذه الأسئلة تم الأخذ بعين الاعتبار وضع أسئلة تغطي كافة جوانب الدراسة النظرية، مع مراعاة أن تكون معظم الأسئلة واضحة وذات نهايات مغلقة لسهولة وسرعة الإجابة عليها وسهولة تحليلها.

2-1- مجتمع وعينة الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة في مختلف المؤسسات العمومية للصحة، كما تم التأكيد في اختيار أفراد ذلك المجتمع بأن يكونوا على اطلاع كاف بالموضوع، ولديهم الخبرة العلمية والعملية، وقد شملت

الدراسة مجموعة من محاسبين ومسيري المؤسسات العمومية للصحة. بعد الانتهاء من إعداد الاستبيان بشكله النهائي، فقد تم توزيعه على العينة المقصودة وتم التواصل مع عينة فقط تقدر ب 60 فرد. تم إعداد الأسئلة وفق مقياس ليكرت Rensis Likert الثلاثي ذو ثلاث إجابات. 3-1- الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة: لتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات المجمعة، تم استخدام برنامج Excel و Spss من أجل استخراج الإحصائيات التالية:

- التكرارات والنسب المئوية لإظهار نسب إجابات أفراد عينة الدراسة؛

- معامل الثبات كرونباخ ألفا لقياس درجة مصداقية فقرات و أبعاد الاستبيان؛

4-1- ثبات أداة الدراسة: من أجل الحكم على أداة الدراسة وصلاحيته لإجابات الأفراد للتحليل، فقد تم حساب معامل ألفا كرونباخ وذلك للتأكد من ثبات الأداة إذ يأخذ هذا المعامل قيما تتراوح بين الصفر الدال على عدم وجود ثبات والواحد الصحيح الذي يدل على الثبات التام، وكانت تقديراته كما يلي هي مبينة في الجدول التالي:

جدول رقم 1: نتائج اختبار ثبات الاستمارة وفقا لمعامل ألفا كرونباخ

الدلالة	الوصف	معامل الصدق	ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	
معامل ثبات	أكبر من	0.861	0.741	07	المحور الأول
جيد	60%	0.835	0.698	07	المحور الثاني

Spss المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة

يبين الجدول أعلاه أن قيم ألفا كرونباخ للمحورين عموما مقبولة كون أن النسبة تفوق 74% مما يشير إلى تمتع الاستمارة بدرجة عالية من الثبات، كما تجدر الإشارة إلى أن معامل الصدق يفوق 83%.

**II- عرض النتائج وتحليلها:** بعد تحديد خصائص العينة وبناء على إجاباتهم سيتم تحليل النتائج المتحصل عليها من الإجابات على الأسئلة المطروحة على أفراد العينة محل الدراسة من خلال استخدام الإحصاء الوصفي. **II-1- وصف خصائص عينة الدراسة:** تقوم هذه الدراسة على عدد من المتغيرات المتعلقة بالخصائص الوظيفية والشخصية لأفراد عينة الدراسة على النحو التالي:

جدول 2: الخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة.

المتغيرات	الأصناف	العدد	النسبة	المتغيرات	الأصناف	العدد	النسبة
الفترة الوظيفية	محاسب مستشفى	25	41.67%	المستوى التعليمي	تقني سامي	18	30%
	مسير مؤسسة للصحة	35	58.33%		ليسانس	28	46.67%
	المجموع	60	100%		ماستر	10	16.67%
الخبرة المهنية	05 سنوات فأقل	10	16.67%		دراسات عليا	04	6.66%
	بين 06-10 سنة	19	31.67%	المجموع	60	100%	
	بين 11-15 سنة	09	15%				
	أكثر من 15 سنة	22	36.66%				
	المجموع	60	100%				



المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على نتائج تحليل الاستبيان بواسطة spss.

يوضح الجدول توزيع أفراد عينة الدراسة وفق عدد من المتغيرات الوظيفية ذات العلاقة بعينة الدراسة، تلك العينة توزعت كالتالي:

- بخصوص الفئة الوظيفية التي ينتمي إليها المبحوثين، فيلاحظ أن عينة الدراسة تنوعت بين مسيرين للمؤسسات العمومية للصحة ومحاسبين كون الدراسة تمس الجانب المحاسبي بالإضافة إلى متخذي القرار في المؤسسات؛

- بخصوص المستوى التعليمي فأغلبية أفراد العينة لديهم مستوى جامعي بشهادات متفاوتة ومختلفة، ومنه فإن كل المبحوثين مؤهلين تأهيلاً علمياً مناسباً وهو من المؤشرات الجيدة على دقة النتائج التي سيتم المتوصل إليها لاحقاً؛

- وفيما تعلق بالخبرة المهنية فقد تفاوتت فئات أفراد العينة، إلا أن أغليبيتهم كانت خبرتهم تفوق 6 سنوات وهذا ما يسمح بإعطاء إجابات ذات بعد نظر وذات قيمة.

**II-2-** واقع اهتمام المؤسسات العمومية للصحة بتدنية التكاليف وفق المداخل الحديثة: يوضح الجدول أدناه النسب المئوية لمختلف درجات إجابات العينة حول محور واقع اهتمام المؤسسات العمومية للصحة بتدنية التكاليف وفق المداخل الحديثة، وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتيجة التالية:

جدول 3: المؤشرات الإحصائية لأراء أفراد العينة حول واقع المؤسسات العمومية للصحة بتدنية التكاليف

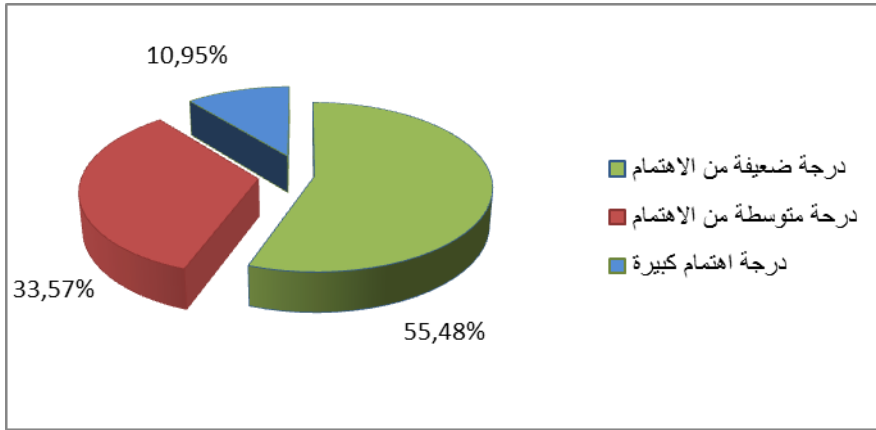
وفق المداخل الحديثة.

الرقم	فقرات المحور الأول	النسب الاحصائية		
		درجة كبيرة	درجة متوسطة	درجة ضعيفة
1	تتبنى مؤسستكم رؤية شاملة تأخذ في الاعتبار تدنية التكاليف وفق المداخل الحديثة	15.00	40.00	45.00
2	تعمل مؤسستكم على تتبع الفرص من خلال تقديم خدمات ذو تكاليف منخفضة	11.67	41.67	46.67
3	تعمل مؤسستكم على تعزيز الوعي بتخفيض التكاليف لخدماتها الصحية لدى موظفيها	6.67	33.33	60.00
4	تعمل مؤسستكم على استغلال الموارد بشكل كفاء .	16.67	26.67	56.67
5	تعمل مؤسستكم على اعتماد الأنظمة الخدمية الفعالة الناجمة .	5.00	36.67	58.33
6	تتبنى مؤسستكم تدابير وقائية للحد من ارتفاع التكاليف لخدماتها الصحية	13.33	20.00	66.67
7	تعمل مؤسستكم على توفير خدمات صحية لها قيمه منخفضة	8.33	36.67	55.00
	إجمالي المحور	10.95	33.57	55.48

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على نتائج spss .

من خلال النتائج التي يعرضها هذا الجدول من النسب المئوية لمختلف فئات الاستجابات والمنوال الموافق لكل فقرة، فيتم الوقوف هنا على أهم النتائج:  
توزعت الاستجابات لمختلف أفراد العينة بين الدرجة الكبيرة (الموافقة)، والدرجة المتوسطة، والدرجة الضعيفة (عدم الموافقة)، إلا أنه يمكن ملاحظة أن اتجاه الإجابات لمختلف الفقرات كانت نحو عدم الموافقة وهذا ما يفسر الدرجة الضعيفة التي قاربت أو فاقت في أغلب استجابات المحاور 50%، وهذا ما انعكس من خلال المنوال الذي يعبر على درجة الاستجابات الأعلى تكرر والتي كانت ضمن الدرجة الضعيفة؛  
بخصوص إجمالي المحور لاستجابات الأفراد حول الفقرات السبعة مجملة فقد كانت النسبة الأعلى هي ضمن الدرجة الضعيفة بنسبة 55.48% تليها الدرجة المتوسطة بنسبة 33.57%، وأخيرا فئة الدرجة الكبيرة بنسبة 10.95%. ولتوضيح أكثر حول توزيع استجابات إجمالي المحور يمكن تمثيلها من خلال الدائرة البيانية التالية:

شكل رقم 3: التمثيل البياني لمجمل استجابات أفراد العينة حول واقع اهتمام المؤسسات العمومية للصحة بتدنية التكاليف وفق المداخل الحديثة



المصدر: من إعداد الباحثين، بناء على الجدول أعلاه، وباستعمال برنامج Excel.

**II-3-** حول واقع اهتمام المؤسسات العمومية للصحة بحساب التكاليف وفق طريقة التكاليف المبني على أساس النشاط ABC.

يوضح الجدول أدناه النسب المئوية لمختلف درجات إجابات العينة حول محور واقع اهتمام المؤسسات العمومية للصحة بحساب التكاليف وفق طريقة التكاليف المبني على أساس النشاط ABC، وبعد المعالجة الإحصائية تم التوصل إلى النتيجة التالية:

جدول 4: المؤشرات الإحصائية لأفراد العينة حول واقع اهتمام المؤسسات العمومية للصحة بحساب

التكاليف وفق طريقة التكاليف المبني على أساس النشاطات ABC

المتوال	النسب الإحصائية			فقرات المحور الثاني	الرقم
	درجة ضعيفة	درجة متوسطة	درجة كبيرة		
درجة ضعيفة	71.67	23.33	5.00	النظام المحاسبي في مؤسستكم يأخذ في الاعتبار قياس تكاليف الخدمات الصحية وفقا لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC	1
درجة ضعيفة	76.67	20.00	3.33	النظام المحاسبي في مؤسستكم يأخذ في الاعتبار قياس تكاليف الخدمات الصحية ومتابعه المصادر المحتملة لتدنية تكاليف الخدمات	2
درجة ضعيفة	83.33	15.00	1.67	النظام المحاسبي في مؤسستكم يأخذ في الاعتبار تكاليف الخدمات الصحية المتعلقة بالرقابة والتحكم في المواد المستخدمة في العمليات الصحية	3
درجة ضعيفة	75.00	21.67	3.33	النظام المحاسبي في مؤسستكم يأخذ في الاعتبار تكاليف الخدمات الصحية المتعلقة بتحديد وتقييم العمليات المحاسبية للأنشطة.	4
درجة ضعيفة	76.67	16.67	6.67	ترون أن مزايا محاسبة التكاليف وفق ABC تفوق الأعباء المالية عند تبنيها	5
درجة ضعيفة	81.67	13.33	5.00	تقوم مؤسستكم بتصنيف التكاليف الصحية بشكل منفصل عن بقية التكاليف حسب الأنشطة وكل دقة.	6
درجة ضعيفة	75.00	18.33	6.67	يساعد الاهتمام بتحليل التكاليف الصحية بطريقة ABC في مؤسستكم على حساب الخدمات الصحية وتدنيها .	7
درجة ضعيفة	77.14	18.33	4.52	إجمالي المحور	

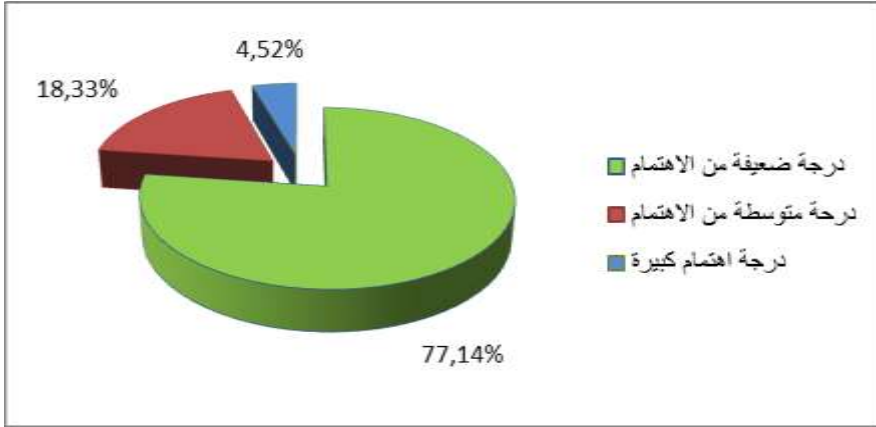
المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على نتائج spss .

من خلال النتائج التي يعرضها الجدول أعلاه من نسب المنوية لمختلف فئات الاستجابات والمتوال

الموافق لكل فقرة، فيتم الوقوف هنا على أهم النتائج:

اختلفت وتباينت الاستجابات لمختلف أفراد العينة بين الدرجة الكبيرة (الموافقة)، والدرجة المتوسطة، والدرجة الضعيفة (عدم الموافقة)، إلا أنه يمكن ملاحظة أن اتجاه أغلب الإجابات لمختلف الفقرات نحو عدم الموافقة وهذا ما يفسر الدرجة الضعيفة التي فاقت في أغلب استجابات المحاور 75%، وهذا ما انعكس من خلال المتوال الذي يعبر على درجة الاستجابات الأعلى تكرارا والتي كانت ضمن الدرجة الضعيفة؛ بخصوص إجمالي المحور لاستجابات الأفراد حول الفقرات السبعة مجمعة فقد كانت النسبة الأعلى هي ضمن الدرجة الضعيفة بنسبة 77.14% تلتها الدرجة المتوسطة بنسبة 18.33%، وأخيرا فئة الدرجة الكبيرة بنسبة 4.52%. ولتوضيح أكثر حول توزيع استجابات إجمالي المحور يمكن تمثيلها من خلال الدائرة البيانية التالية:

شكل 4: التمثيل البياني لمجمل استجابات أفراد العينة حول واقع اهتمام المؤسسات العمومية للصحة بحساب التكاليف وفق طريقة التكاليف المبني على أساس النشاط ABC



المصدر: من إعداد الباحثين، بناء على الجدول أعلاه، وباستعمال برنامج Excel.

### III- تحليل ومناقشة النتائج:

من خلال نتائج الدراسة الإحصائية لمحور واقع اهتمام المؤسسات العمومية للصحة بتدنية التكاليف وفق المداخل الحديثة يمكن الوصول إلى ما يلي:

- ضعف الرؤية الشاملة لدى المؤسسات العمومية للصحة والتي تأخذ في الاعتبار بعد تدنية التكاليف وفق المداخل الحديثة؛

- تضيق الفرص في تطبيق المداخل الحديثة للتكاليف وذلك في حال فتح المجال للمنافسة بين لقطاع العام والخاص؛

- عدم الاهتمام الكبير بتعزيز الوعي بتطبيق المداخل الحديثة لحساب التكاليف على مستوى الموظفين في المؤسسات الصحية؛

- نقص الاهتمام الملموس باستغلال الموارد بشكل كفاء يضمن تطبيق المداخل الحديثة للتكاليف؛

- تدني اهتمام المستويات الإدارية العليا بالأنظمة الخدمتية الصحية وتدنية تكاليفها؛

- ضعف الاهتمام بتوفير خدمات صحية لها قيمه منافسة.

وبالتالي يمكن التوصل من خلال النقاط التالية إلى ما يلي:

➤ ضعف اهتمام المؤسسات العمومية للصحة بتدنية التكاليف وفق المداخل الحديثة وفق عينة الدراسة.

من خلال نتائج الدراسة الإحصائية لمحور واقع اهتمام المؤسسات العمومية للصحة بحساب التكاليف وفق طريقة التكاليف المبني على أساس النشاط ABC

✓ يمكن الوصول إلى ما يلي:

- ضعف نظام المعلومات المحاسبي المؤسسات العمومية للصحة والذي يأخذ في الاعتبار قياس تكاليف الأنشطة الصحية;
- النظام المحاسبي للمؤسسات العمومية للصحة يهمل قياس تكاليف أنشطة ومتابعه المصادر المحتملة للتكلفة;
- النظام المحاسبي في المؤسسات العمومية للصحة وفق عينة الدراسة لا يأخذ في الاعتبار بشكل رئيسي قياس تكاليف أنشطة الخدمات الصحية المتعلقة بالرقابة والتحكم في المواد المستخدمة في الخدمات الصحية;
- نظم المعلومات المحاسبية للمؤسسات وفق عينة الدراسة لا تهتم بقياس تكاليف الأنشطة المتعلقة بتحديد وتقييم المعلومات المحاسبية المتعلقة بالأنشطة;
- هناك اعتقاد لدى مسيري المؤسسات العمومية للصحة بأن الأعباء المالية لمحاسبة ABC تفوق مزاياها;
- الاهتمام بتحليل التكاليف الصحية في المؤسسات العمومية للصحة لا يعتبر كوسيلة لتدنية التكاليف المتعلقة بالخدمات الصحية.

#### IV. الخلاصة:

تعد محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من الأدوات الهامة التي تستخدم في المؤسسات ذات الطابع الصناعي أو الخدمي، بسبب إمكانية توزيع التكاليف داخل المؤسسة الصحية حسب احتياجات كل نشاط فرعي من الأنشطة، وقدمت الدراسة بالشرح والتحليل لاهم طريقة وهي نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC.

وتوصلت الورقة البحثية إلى اهم النتائج التالية:

- ان نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في إطاره النظري يوفر رقابة فعالة ومعلومات ذات أهمية ودقيقة من خلال تخصيص التكاليف حسب الأنشطة في المستشفى العمومي لكل قسم فرعي على حدى مثلا قسم الأشعة، التحاليل الطبية... الخ.
- ان نجاح طريقة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات العمومية للصحة يتطلب التحديد الجيد والدقيق للأنشطة الرئيسية ومدى ترابطها ببعضها وتفسير التكاليف المشتركة بين الأنشطة.
- المؤسسات العمومية للصحة هدفها تقديم خدمة عمومية ولا تبحث عن الربحية من خلال تقديم خدماتها الصحية.
- إمكانية تخفيض الخدمات الصحية المقدمة اذا طبقت طريقة ABC.

أما اهم التوصيات المدرجة مستقبلا:

- محاولة نشر وعي محاسبي بضرورة تحديد تكلفة الخدمة الصحية بدقة في المؤسسات العمومية للصحة عبر تطبيق الأنظمة الحديثة للتكاليف.
- تكوين مسيري المؤسسات الصحية والمحاسبين في كيفية تطبيق الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف مما يؤدي إلى تدنية التكاليف للخدمات الصحية المقدمة.
- تخصيص قسم خاص في المستشفيات العمومية يهتم بطريقة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC لتدنية التكاليف الصحية.

### الاحالات والمراجع:

1. أبو مغلي عزمي مسعود. (2008). أثر تطبيق محاسبة التكاليف على الأنشطة ABC على تعظيم الربحية. ص ص 35-36. جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان،، الاردن .
2. التكريتي اسماعيل يحيى. (2008). محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة). عمان، الاردن: دار الحامد للنشر والتوزيع.
3. القباني ثناء علي. (2006). مدخل إستراتيجي بدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية. الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية .
4. حلس سالم عبد الله. (2007). نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس الخدمات التعليمية في الجامعات.. مجلة الجامعة الإسلامية - (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد 15 (العدد الاول)، ص 221.
5. رياض محمد سامي. (2003). مبادئ محاسبة التكاليف. الاسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
6. سعاد معاليم. (2005). دور نظام التكاليف على أساس النشاط ABC في تحسين تنافسية المؤسسة.. غير منشورة، ص ص 92-97. بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة محمد خيضر بسكرة .
7. عبد اللطيف ناصر نور الدين. (2009). الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية وتكنولوجيا المعلومات. (الدار الجامعية، المحرر) الاسكندرية -، مصر.
8. عطية أحمد صلاح. (2006). محاسبة تكاليف الأنشطة ABC للاستخدامات الإدارية،. (الدار الجامعية، الإسكندرية، المحرر) الاسكندرية، مصر.
9. ماهر موسى. (2007). مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف على الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة (دراسة ميدانية) .، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)،، المجلد 15 (العدد 02)، ص 692.
10. نجوى عبد الصمد. (29 و 30 أكتوبر 2002). دور نظام محاسبة التكلفة على أساس الأنشطة في تحسين تنافسية منشأة الأعمال. تأليف جامعة بسكرة (المحرر)، الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسة الاقتصادية وتحولات المحيط، (صفحة ص 61). بسكرة.