

## استخدام أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة في تخصيص التكاليف

الاستشفائية دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية الحكيم سعدان - قسم

الكيمياء الحيوية - بسكرة

أ/ عون صبرينة

جامعة بسكرة

## Abstract :

## المخلص :

We tried to search for the contribution of management accounting tools in the allocation of hospital costs that are characterized by difficulty nature, through shed light on modern methods of management accounting, it was chosen Activity based costing, and it has been following the model Cooper two stages, and this way contributed and dramatically in the allocation of hospital costs and eliminatethe confusion about private hospitals and institutions characterized by indirect charges are hard to be customized and loaded to the services that really consumed

**Key words:** management accounting-Activity based costing-Cooper's tow stagesactivity based costing system model-costs

حاولنا البحث عن مساهمة أدوات المحاسبة الإدارية في تخصيص التكاليف الاستشفائية التي تتصف بصعوبة طبيعتها، وذلك من خلال القاء الضوء على الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، حيث تم اختيار أسلوب نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة نموذجاً، وقد تم إتباع نموذج كوبر وفق مرحلتين، وقد ساهمت هذه الطريقة وبشكل كبير في تخصيص تكاليف المستشفى ورفع اللبس عنها خاصة وأن المؤسسات الاستشفائية تتميز بأعباء غير مباشرة يصعب تفصيلها وتحميلها على الخدمات التي استهلكتها حقاً.

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة الإدارية - محاسبة تكاليف الأنشطة - طريقة كوبر وفق مرحلتين.

**تمهيد**

تعتبر المحاسبة الإدارية من ضمن أهم الأساليب التي تعتمد عليها المؤسسات في تحقيق أهدافها المختلفة، حيث تعتبر من فروع المحاسبة التي تعمل على تحديد وقياس وتجميع وتحليل البيانات للتوصل الى معلومات مالية وغير مالية تستخدمها الإدارة في أعمال التخطيط والرقابة في اخاذ القرار<sup>(1)</sup>، وتعتمد في أداء دورها على مجموعة من الأدوات حديثة وأخرى تقليدية، تختار المؤسسة إحداها أو توليفة منها حسب الهدف الذي تسعى إليه، ويعتبر نظام محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة أحد أهم الأساليب التي تعتبر حديثة مقارنة بغيرها، والذي سوف نتناوله في هذه الدراسة ونركز عليه في محاولة تطبيقه على قطاع خدمي وهو المستشفى ومعرفة دوره في تخصيص التكاليف المتعلقة بها، وقسمت الدراسة كالتالي:

أولاً: مدخل لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (النشأة، المفهوم، المراحل، المقومات)

ثانياً: تطبيق نظام محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة (نموذج كوبر) على المستشفى  
ثالثاً: دور تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تخصيص التكاليف الاستشفائية.

**أولاً: الإطار النظري للدراسة****1- نشأة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:**

تم تطوير نظام جديد لتخصيص التكاليف الغير مباشرة على أساس مدى إستفادة كل منتج من أنشطة الخدمات الإنتاجية وهو ما يطلق عليه ( نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (activity based costing (ABC)<sup>(2)</sup> والذي يهتم بتسليط الضوء على التكاليف المعقدة<sup>(3)</sup>، حيث يعود ظهوره إلى أشغال شركة GENERAL ELECTRIQUE سنة 1963. بداية من سنة 1986 قامت المنظمة الدولية (CAM.I) التي تهتم بتحسين إدارة التكاليف وأساليب الإنتاج<sup>(4)</sup> بالتوصل لإنشاء نظام تسييري جديد يدعى (برنامج CMS) نظام إدارة تسيير التكلفة، هذا النظام الذي انبثقت منه المحاسبة على أساس الأنشطة<sup>(5)</sup>، في سنة 1987 قدم في إطاره الرسمي لأول مرة من طرف الأستاذ Kaplan و Cooper و Johnson في هارفرد، من خلال صدور كتاب ل Kaplan و:

Johnson عرضاً فيه إطار تصوري جديد: المحاسبة على أساس الأنشطة<sup>(6)</sup> وكان الفضل الكبير لإنتشاره في مجال الصحة لكل من بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية ثم فرنسا<sup>(7)</sup>

## 2- مفهوم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

هو نظام لمحاسبة الأنشطة يقدم تحليلات للتكاليف بحيث يبين العلاقة بين موارد المؤسسة ومخرجاتها، ففي النظام التقليدي المنتجات تستهلك الموارد، أما في نظام (ABC) فالأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة<sup>(8)</sup>، فهو إذا نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة، ومن ثم تجميع التكاليف الغير مباشرة لكل نشاط على حدة، حيث يتم تخصيصها على الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة أولاً ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو العملاء وهذا بحسب الإستفادة منها<sup>(9)</sup>

## 3- مراحل تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة : إنآلية

عملنظاممحاسبةالتكاليفعلى أساسالأنشطهتقومعلىأساسالخطوات التالية:

أ-تحديد وتحليل الأنشطة: يتم تحديد كل الأنشطة التي تستهلك الموارد اللازمة لإنتاج المنتج أو الخدمة مع تصنيفها الى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة<sup>(10)</sup>

ب-تحديد تكلفة الأنشطة: في هذه المرحلة يتم تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة حسب درجة استفادة كل نشاط من هذه الموارد<sup>(11)</sup>

ج- تحديدمجمعات ( أوعية ) التكلفة: ويقصد بالمجمع مجموعة الأعمال المتجانسة التي تؤدي داخل وحدة النشاط لتحقيق هدف محدد، هذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد<sup>(12)</sup>.

د-إختيار مسببات التكلفة: مسببات التكلفة هو العامل الذي يترتب عليه وجود حدث أو التكلفة، هناك مسببات تكلفة خاصة بتخصيص الموارد على الأنشطة (مسببات الموارد)، ومسببات خاصة بتخصيص الأنشطة على المخرجات (هدف التكلفة) وتسمى (مسببات الأنشطة)<sup>(13)</sup>.

هـ-تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات: يتم في هذه المرحلة إعداد معدلات تحميل لكل نشاط ويستخدم هذا المعدل في تحميل المنتجات بتكاليف الأنشطة<sup>(14)</sup>.

## 4- مقومات نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة: ويمكن تلخيصها فيما يلي:

-الأنشطة: هي الأعمال الناتجة من شخص أو مجموعة بطريقة متجانسة لتحقيق هدف ما<sup>(15)</sup>

-الموارد: هي المدخلات من عناصر التكاليف اللازمة لتنفيذ الأنشطة داخل المؤسسة<sup>(16)</sup>

-المسار: هو تسلسل الأنشطة التي يثيرها نفس السبب والتي تعطي منتوج له قيمة<sup>(17)</sup>

-هدف التكلفة: ذلك الشيء الذي يحتاج إلى الحساب بتكلفته، مثل: خطأ الإنتاج، القسم....<sup>(18)</sup>

-مجمعات التكلفة (الأوعية): هي مركز التكلفة الذي تجميعها التكاليف غالباً مباشرة المتجانسة تمهيداً لتوزيعها علناً هدافاً للتكلفة المختلفة باستخدام مسببات تكلفة واحد لكل وعاء (19)

-مسببات التكلفة: هي وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط (20)

-التكاليف: تتحمل المؤسسة مجموعة من الأعباء في سبيل الحصول على السلع والخدمات اللازمة لأداء وظيفتها مجموع هذه الأعباء تسمى تكاليف (21)

## ثانياً: الإطار العملي للدراسة

تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة باستخدام نموذج كوبر وفق مرحلتين activity based costing system model (Cooper's tow- stages) على قسم الكيمياء الحيوية

### 1- التعريف بالمؤسسة العمومية الإستشفائية الحكيم سعدان:

أنشأ مستشفى الحكيم سعدان لأول مرة في عام 1895، حيث كان آن ذاك عبارة عن مكان يتم تلقي العلاج فيه من قبل الأخوات، يبلغ عدد العمال فيه 420 عامل، يحتوي المستشفى على 165 سرير، و 06 مصالِح علاجية، يستوعب ما يفوق 9000 مريض في السنة، إضافة إلى الأقسام المساعدة مثل وحدة التحاليل الطبية وقسم الأشعة، وغيرها.

### 2- التعريف بوحدة التحاليل الطبية:

هو القسم الذي يهتم بإجراء تحاليل للمرضى الداخليين فقط، ويحتوي على قسمين:

\*قسم الكيمياء الحيوية: وهو القسم الذي يهتم بدراسة الأمراض الكيميائية، حيث يقوم بتحليل السوائل الجسدية ودراسة قيم عناصر معينة في الدم وهو العينة محل الدراسة، حيث أختير لأهميته البالغة فهو يساهم بنسبة 70% من خدمات المختبر، وقد شملت الدراسة سنة 2011 للعمل عليها.

\*القسم المختص بالبكتيريا: هو القسم الذي يهتم بعلم الأحياء الدقيقة والتحاليل المتعلقة بها، مثل زراعة البكتيريا، يساهم تقريبا بنسبة 30 بالمائة من مجموع خدمات المختبر.

3- محاولة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وفق نموذج كوبر وفق مرحلتين على قسم الكيمياء الحيوية:

هذا الجزء من الدراسة سوف يحاول تطبيق نموذج كوبر وفق مرحلتين على قسم الكيمياء الحيوية باتباع مرحلتين كل مرحلة تحتوي على مجموعة من الخطوات كالتالي:

المرحلة الأولى: مرحلة تحديد وتحليل التكاليف والأنشطة

من أجل التعرف على تكاليف وأنشطة قسم الكيمياء الحيوية وجب اتباع الخطوتين التاليتين :

### الخطوة الأولى: تحديد وتحليل التكاليف

في هذه الخطوة بدأت عملية البحث عن التكاليف التي تستهلك من قبل قسم الكيمياء الحيوية، هذه التكاليف ليست بالضرورة لها علاقة مباشرة بالقسم، بل هناك تكاليف أخرى علاقتها غير واضحة ومنه سوف يتم تجميع كل مجموعة من التكاليف المتشابهة فيما تسمى مراكز التكلفة.

**1-مركز التكاليف المباشرة:** هي التكاليف التي لها علاقة مباشرة بالقسم والتي تم تقسيمها إلى

**أ-مجموعة تكاليف الإستهلاكات:** كامل المستهلكات التي يستعملها القسم وتم تصنيفها كالاتي

\***استهلاكات المواد الطبية:** وهي كل المواد التي يستخدمها القسم وحده ولا يشترك معه في استخدامها قسم آخر من أقسام المستشفى، مثل أنابيب وضع العينة.

\***استهلاكات المواد الطبية العامة :** وهي مختلف المواد والأدوات التي يستخدمها العديد من أقسام المستشفى مثل الحقن، الكحول، الضمادات، القطن، القفازات..

\***استهلاكات المحاليل والكواشف :** وهي المواد التي تستخدم في عملية اجراء التحاليل والكشف عن عناصر معينة في الدم أو عن مرض معين.

**ب-مجموعة تكاليف الاستهلاكات الغير طبية:**هي كل الاغراض التي يستعملها القسم من أقلام وسجلات وأوراق وغيرها من مستلزمات المكتب، اضافة إلى مواد التنظيف.

**ج-مجموعة تكاليف الرواتب والأجور :**هي مجموعةرواتب وأجور عمالالقسم.

**2-مركز التكاليف الغير مباشرة :** ويضم كل التكاليف التي يتكبدها المستشفى ككل، ويستفيد منها مختلف مصالح وأقسام المستشفى، وتم تقسيمها كالتالي :

**أ-مجموعة التكاليف العامة:** وتشمل تكاليف كلا من الكهرباء، الماء، التدفئة، الهاتف.

**ب-مجموعة تكاليف صيانة الهياكل:** وتشمل التكاليف الخاصة بالصيانات المتكررة والصغير.

**ج-مجموعة تكاليف الإعلانات:** مثلا نشر إعلان عن فتح مسابقة للتوظيف في المستشفى .

**د-مجموعة التكاليف المختلفة :** وشملت المجموعة التكاليف التالية :

\***تكاليف الصيانة :** والمقصود بالصيانة هنا هي الإصلاحات الكبرى المتعلقة بالمستشفى.

\***تكاليف التأمينات:** وهي تكاليف تدفعها المستشفى لشركات التأمين كالتأمين ضد الحرائق .

-ملاحظات: تم حساب التكلفة الشهرية لقسم الكيمياء الحيوية من خلال المعادلة التالية :

**التكلفة الشهرية للمجموعة الواحدة = إجمالي تكاليف كل مجموعة / 3 أشهر**

-تمت الدراسة في سنة 2011 واختيرت الثلاثي الاول منها للتطبيق (جانفي، فيفري،

مارس)، لذلك تمت القسمة على 03. ويكون الحساب كما هو مبين في الجدول التالي :

**الجدول 01: التكلفة الشهرية ومسببات التكلفة لكل مجموعة تكاليف لقسم الكيمياء**

**الحوية**

مجمعات التكلفة	اجمالي تكاليف وحدة التحاليل الطبية	التكلفة الشهرية لقسم الكيمياء الحيوية	مسبب التكلفة لكل مجموعة	حجم مسببتكلفة كل مجموعة (3 أشهر)	حجم التكلفة في الشهر	مسبب
مج تكاليف الاستهلاكات الطبية	2935077.44	684851.40	حجم الاستهلاكات	46222 وحدة	15407 وحدة	
مواد طبية	601072.46	140250.24		40245	13415	
مواد طبية عامة	11968.62	2792.67		4947	1649	
المحاليل والكواشف	2225826.27	519359.46		1030	343	
مجتكاليف الاستهلاكات غير طبية	96210.09	22449.02	الكمية المطلوبة	2474 وحدة	825 وحدة	
مجتكاليف رواتب واجور	4619885.64	902736.27	عدد العمال	17 عامل	17 عامل	
مج التكاليف العامة	78223.85	18252.23	المساحة/م <sup>2</sup>	24 م <sup>2</sup>	24 م <sup>2</sup>	
كهرباء + ماء + تدفئة	55335.63	12911.64		-	-	
هاتف	22888.22	5340.58		-	-	
مج تكاليف صيانة الهياكل	37951.1	8855.25	مرات الصيانة	30 مرة	10 مرات	
مج تكاليف الاعلانات	77840.03	18162.67	نسبة الاستفادة	5.25%	5.25%	
مجتكاليفالمختلفة	126551.49	29528.68	نسبة الاستفادة	6.55%	6.55%	
تكاليف ال36+صيانة	13502.50	3150.58		1.3%	1.3%	
تكاليف التأمينات	35208.96	8215.42		5.25%	5.25%	
المجموع	7797689.52	1684835.53		48767.11	16283.11	

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات حساب التكاليف وطبليات المواد الطبية والمواد الاخرى

### الخطوة الثانية : تحديد وتحليل الأنشطة

في هذه المرحلة تم البحث عن مختلف الأنشطة التي تمارس على مستوى القسم وتم التوصل الى المجموعات التالية :

**1-مجموعة الأنشطة الغير مباشرة:** الأنشطة التي ليس لها علاقة مباشرة بالقسم وهي :

أ-مجموعة استقبال العينة وتسجيلها في مكتب الاستقبال لدى المخبر

ب-إرسال النتائج إلى الأقسام الخاصة بها لقراءتها من قبل الطبيب المختص .

2-مجموعة الأنشطة المباشرة : علاقتها مباشرة بالقسم وبالخدمة المقدمة، وتم تقسيمها إلى:

أ-مجموعة تحضير العينة يدويا :بعض الأنواع من التحاليل تتم يدويا وأخريتم جزء كبير منها يدويا وتقرأ بواسطة جهاز، فتم تجميعها في مجموعة واحدة، وهي:وضع العينة على الشريحة-إضافة الكواشفعلى العينة-خلط العينة بواسطة أداة مرافقة للشريحة-تجفيف العينة-الفحص اليدوي بTube de VS-الفحص بأدوات يدوية أخرى مثل Bandelette.

ب-مجموعة قياس العينة بواسطة الأجهزة :في هذه المجموعةالأنشطة التي تكون الأجهزة والآلات عنصر أساسي للقياس والفحص والقراءة، وهي:فحص العينة باستخدام المجهر-قياس العينة باستخدام جهاز Ionogramme-قياس العينة باستخدام جهاز Mini vidas-قياس العينة باستخدام جهاز Coagulométre-فصل العينة باستخدام جهاز Centrifugeuse-قياس العينة باستخدام جهاز Spectrophométre - قياس العينة باستخدام جهاز Coulteur - قياس العينة باستخدام جهاز Bacman

ج-خروج النتيجة من الجهاز .

الجدول 02 : أنشطة قسم الكيمياء الحيوية ومسببات التكلفة الخاصة بها

الرقم	النشاط	مسبب التكلفة	حجم مسبب التكلفة
01	مجموعة استقبال العينة وتسجيلها	عدد العينات / الشهر	عينة 1204
02	ارسال النتائج الى الاقسام الخاصة بها لقراءتها من قبل الطبيب المختص	عدد العينات / الشهر	عينة 1204
03	وضع العينة على الشريحة	الوقت اللازم لانجاز النشاط	2 ثانية
04	اضافة الكواشف والمحاليل ذات العلاقة على العينة	الوقت اللازم لانجاز النشاط	2 ثانية
05	خلط العينة بواسطة اداة مرافقة للشريحة	الوقت اللازم لانجاز النشاط	2 ثانية
07	تجفيف العينة	الوقت اللازم لانجاز النشاط	120 ثانية
08	الفحص اليدوي بواسطة Tube de VS .	الوقت اللازم لانجاز النشاط	7200 ثانية (2 سا)
09	الفحص بواسطة أدوات يدوية	الوقت اللازم لانجاز النشاط	600 ثانية (10 د)
10	فحص العينة باستخدام المجهر	الوقت اللازم لانجاز النشاط	900 ثانية ( 15د)
11	قياس العينة باستخدام جهاز Ionogramme	الوقت اللازم لانجاز النشاط	300 ثانية ( 5 د)
12	قياس العينة باستخدام جهاز Mini vidas	الوقت اللازم لانجاز النشاط	5400 ثانية (1.5 سا)
13	قياس العينة باستخدام جهاز Coagulométre	الوقت اللازم لانجاز النشاط	300 ثانية ( 5 د)
14	فصل العينة باستخدام جهاز Centrifugeuse	الوقت اللازم لانجاز النشاط	900 ثانية ( 15 د)
15	قياس العينة باستخدام جهاز Spectrophométre	الوقت اللازم لانجاز النشاط	900 ثانية ( 15 د)
16	قياس العينة باستخدام جهاز Coulteur	الوقت اللازم لانجاز النشاط	1200 ثانية( 20د)
17	قياس العينة باستخدام جهاز Bacman	الوقت اللازم لانجاز النشاط	600 ثانية ( 10 د)
18	خروج النتيجة من الجهاز	الوقت اللازم لانجاز النشاط	2 ثانية
	مجموع مسببات التكلفة	-	20836

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الملاحظة والمقابلة، واستعمال السجلات الخاصة بتسجيل العينات.

## المرحلة الثانية : تحميل التكاليف على الأنشطة والخدمات

في هذه المرحلة سيتم تحميل الأنشطة بتكاليف الموارد التي استهلكتها، وبعدها تحميل الخدمة بتكاليف الأنشطة المستخدمة، ومن أجل تحقيق هذا يجب اتباع الخطوات الست المتبقية.

## الخطوة الثالثة : مصفوفة الربط بين التكلفة والنشاط

سيتم ربط كل نشاط بالتكاليف التي استهلكها، من خلال العلاقة السببية بينها، ويكون هذا باستعمال مصفوفة التبعية بين التكلفة والنشاط، ويكتفى بوضع علامة تدل على هذه العلاقة.

## الجدول 03 : مصفوفة الربط بين الأنشطة ومجمعات التكلفة الخاصة بها في القسم

الرقم	مراكز التكلفة الأنشطة	مجموعة تكاليف الاستهلاكات الطبية	مجموعة تكاليف الاستهلاكات الغير طبية	مجموعة تكاليف الرواتب والاجور	مجموعة التكاليف العامة	مجموعة تكاليف صيانة الهياكل	مجموعة تكاليف الاعلانات	مجموعة التكاليف المختلفة
01	مجموعة استقبال العينة وتسجيلها	✓	✓	✓	✓	✓		✓
02	ارسال النتائج الى الاقسام الخاصة بها لقراءتها من قبل الطبيب المختص	✓	✓	✓	✓	✓		✓
03	وضع العينة على الشريحة	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
04	اضافة الكواشف والمحاليل ذات العلاقة على العينة	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
05	خلط العينة بواسطة اداة مرافقة للشريحة	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
06	تجفيف العينة	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
07	الفحص اليدوي بواسطة Tube de VS	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
08	الفحص بواسطة أدوات يدوية	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
09	فحص العينة باستخدام المجهر	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
10	قياس العينة باستخدام جهاز Ionogramme	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
11	قياس العينة باستخدام جهاز Mini vidas	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
12	قياس العينة باستخدام جهاز Coagulomètre	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
13	فصل العينة باستخدام جهاز Centrifugeuse	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
14	قياس العينة باستخدام جهاز Spectrophoromètre	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
15	قياس العينة باستخدام جهاز Coulteur	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
16	قياس العينة باستخدام جهاز Bacman	✓	✓	✓	✓	✓	✓	✓
17	خروج النتيجة مطبوعة من الجهاز	✓	✓	✓	✓	✓		✓

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مستندات المستشفى والمقابلة مع العمال

## الخطوة الرابعة : حساب نسبة استهلاك النشاط للتكلفة في المصفوفة

بعد ماتم الربط بين كل نشاط ومجمع التكلفة المتعلق به، يتم حساب نسبة استهلاك كل نشاط من مجوعات التكلفة، وتحسب وفق المعادلة التالية :

نسبة النشاط أو مركز النشاط من مركز التكلفة = حجم مسبب التكلفة لكل نشاط / إجمالي حجم مسببات التكلفة للأنشطة

حيث تملأ الخانات بهذه النسب التي تعوض مكان العلامات السابقة، ونضع نفس الجدول (مصفوفة التبعية بين التكلفة والنشاط) السابق.

## الخطوة الخامسة : حساب تكلفة النشاط

والتي يتم حساب نصيب كل نشاط من مجموعة التكاليف فيها بتطبيق المعادلة :

إجمالي تكلفة النشاط (x) = مجموع ( مركز التكلفة (y) \* النسبة الموجودة في الخلية التي تحتوي النشاط (x) ومركز التكلفة (y) )

## الجدول 04: حساب التكلفة الشهرية لأنشطة قسم الكيمياء الحيوية

الرقم	الأنشطة	مراكز التكلفة	مجموعة تكاليف	مجموع استهلاكات التكاليف الطبية	مجموع استهلاكات التكاليف الطبية
01	مجموعه استقبال العينة وتسجيلها			1346.94	
02	ارسال النتائج الى الأقسام لقراءتها			1346.94	
03	وضع العينة على الشريحة		68.48	2.24	
04	إضافة الكواشف على العينة		68.48	2.24	
05	خلط العينة بإداة مرافقة الشريحة		68.48	2.24	
06	تجفيف العينة		6848.51	224.49	
07	الفحص الدوري بـ Tube de VS		267092.04	7632.66	
08	لقمحص بواسطة أدوات يدوية		20545.54	673.47	
09	فحص العينة باستخدام المجهر		34242.57	897.96	
10	قياس العينة باستخدام Ionogramme		13697.02	224.49	
11	قياس العينة باستخدام جهاز Mini vidas		198606.9	5836.74	
12	قياس العينة باستخدام جهاز Coagulomètre		13697.02	224.49	
13	فصل العينة باستخدام جهاز Centrifugeuse		34242.57	897.96	
14	قياس العينة باستخدام Spectrophotomètre		34242.57	897.96	
15	قياس العينة باستخدام Coulteur		41091.08	1346.94	
16	قياس العينة باستخدام Baeman		20545.54	673.47	
17	خروج النتيجة مطبوعة من الجهاز			2.24	
	المجموع		685056.8	22233.47	

إجمالي تكلفة النشاط	التكاليف	مجموعة المختلطة	تكاليف الإعلانات	تكاليف صيانة المباني	مجموعة التكاليف العامة	تكاليف الرواتب والاجور	مجموعة الرواتب والاجور
59174.93	1771.72	1771.72	1.81	796.97	1095.13	54164.17	54164.17
59174.93	1771.72	1771.72	1.81	796.97	1095.13	54164.17	54164.17
167.57	2.95	2.95	1.81		1.82	90.27	90.27
167.57	2.95	2.95	1.81		1.82	90.27	90.27
167.57	2.95	2.95	1.81		1.82	90.27	90.27
16759.78	295.28	295.28	181.62		182.52	9027.36	9027.36
604983.97	10039.75	10039.75	7083.44		6205.75	306930.33	306930.33
50279.39	885.86	885.86	544.88		547.56	27082.08	27082.08
74689.19	1181.1	1181.1	908.13	619.86	730.0	36109	36109
23967.02	295.28	295.28	363.25	177.10	182.52	9027.36	9027.36
460564.46	7677.45	7677.45	5267.17	3719.20	4745.57	234711.43	234711.43
23967.02	295.28	295.28	363.25	177.10	182.52	9027.36	9027.36
74689.19	1181.14	1181.14	908.13	619.86	730.08	36109.45	36109.45
74689.19	1181.14	1181.14	908.13	619.86	730.08	36109.45	36109.45
101355.77	1771.72	1771.72	1089.76	1095.13	1095.13	54164.17	54164.17
50722.15	885.86	885.86	544.88	442.76	547.56	27082.08	27082.08
98.16	2.95	2.95		0.88	1.82	90.27	90.27
1675617.86	29245.14	29245.14	8767.53	8767.53	18076.91	930179.39	930179.39

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على بيانات المستشفى

### الخطوة السادسة : مصفوفة الربط بين الأنشطة والخدمات

وهي شبيهة بالخطوة الثالثة، إلا أن الربط هنا يكون في مصفوفة تسمى مصفوفة التبعية بين النشاط والخدمة، بحيث تشكل أعمدة المصفوفة الأنشطة المتحصل عليها سابقاً، بينما الصفوف عبارة عن الخدمات التي يقدمها القسم.

### الخطوة السابعة : حساب نسبة الإستهلاك بين الخدمة والنشاط

يتم تغيير العلامات المتواجدة في المصفوفة بالنسبة المئوية لاستهلاك كل خدمة من النشاط المتعلق بها، وهنا تتم نفس الطريقة التي احتسبنا بها نسبة استهلاك النشاط للتكلفة سابقاً فهي تقريبا نفس الفكرة، وتكون المعادلة كالتالي:

النسبة المئوية لاستهلاك النشاط = مسيب التكلفة للنشاط / عدد الخدمات المرتبطة

بالنشاط \* مسيب التكلفة للنشاط

الخطوة الثامنة : حساب تكلفة الخدمة

تستبدل كل نسبة بالمبلغ الحقيقي الذي سوف تتحمله التحاليل اي الذي استهلكته كل خدمة من النشاط، ويكون في آخر عمود مجموع التكلفة الشهرية لكل خدمة، والمعادلة كالتالي:

إجمالي تكلفة الخدمة (x) = تكلفة النشاط (y) \* النسبة الموجودة في الخلية التي

تحتوي النشاط (y) والخدمة (x)

ومنه حساب تكلفة الوحدة الواحدة من كل نوع من أنواع التحاليل باستخدام المعادلة التالية :

تكلفة الوحدة لكل خدمة=اجمالي التكلفة الشهرية للخدمة/عدد مرات حدوثها في الشهر

الجدول 05: حساب تكلفة الوحدة الواحدة لكل نوع من أنواع التحاليل (الوحدة النقدية/دج)

الرقم	الخدمة	اجمالي التكلفة الشهرية للخدمة	عدد مرات حدوث الخدمة في الشهر	تكلفة الوحدة الواحدة للخدمة
01	Glysemie	22071.4	721	30.61
02	Créa	22071.4	755	29.23
03	Urée	22071.4	730	30.23
04	Cholesterol	22071.4	471	46.86
05	TG	22071.4	471	46.86
06	TGO	11614.92	764	15.20
07	TGP	11614.92	660	17.59
08	Bluribine	11614.92	548	21.19
09	Protiéne	11614.92	515	22.55
10	Albumine	11614.92	137	84.78
11	Na	14451.82	242	59.71
12	K	14451.82	303	47.69
13	Cl	14451.82	285	50.70
14	CRP	16593.91	230	72.14
15	FR	16593.91	20	829.69
16	ASLO	16593.91	40	414.84
17	GR	13606.35	430	31.64
18	VS	611522.01	202	3027.33
19	TP	14451.82	117	123.51
20	Fibrinogéne	14451.82	11	1313.80
21	TCK	14451.82	12	1204.31
22	TSH	158528.98	248	639.22
23	FT3	158528.98	76	2085.9
24	FT4	158528.98	77	2058.81
25	FNS	107898.48	1110	97.20
26	LCR	91683.71	5	18336.74
27	Chimie des urines	16593.91	4	4148.47
28	Glucose	34261.68	4	8565.42
	المجموع	1656077.33	9188	41393.32

المصدر : من إعداد الباحثة بالإعتماد على سجلات تسجيل العينات

### ثالثاً: دور تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تخصيص التكاليف الاستشفائية

بعد المرور بكل هذه المراحل والتوصل في النهاية إلى تكلفة الوحدة الواحدة لكل نوع تحليل في الشهر، يمكن القول والإعتراف بفعالية تطبيق نظام ABC وجدارته في الحساب الدقيق لتكاليف الخدمات وتخصيصها، وتحليله الممتاز لكل الأحداث والأنشطة و التكاليف بشكل يقدم المساعدة للعديد من الوظائف داخل المستشفى، و منه:

- المساعدة في معرفة خيوط المسؤولية لأهداف الرقابة .
- فهم الأنشطة التي يقام بها في جميع الأقسام، وتقدير تكاليف تنفيذها من أجل المقارنات.
- المساعدة في معرفة العلاقة بين كل تكلفة تحدث وبين النشاط الذي يستهلكها.
- المساعدة في معرفة أن لكل تكلفة سبب أحدثها، وبالتالي تبرير التكاليف ومنع الاختلاسات
- المساعدة في تفسير مبالغ التكاليف المسجلة في الدفاتر .
- المساعدة في منع التبذير وحتى السرقة، اضافة الى منع الإنحرافات في الأداء والسياسات من خلال التعرف على الأنشطة التي لاتضيف قيمة والقضاء عليها .
- المساعدة في التحقق من أن الأصول مستغلة بالشكل الجيد من خلال تحليل الأنشطة .
- تسهل عملية الرقابة إلى حد كبير، حيث تظهر كل التكاليف والأنشطة والخدمات بشكل مفصل وواضح يزيل اللبس والغموض عن أي مسألة تصادف متخذ القرار، وتجعل العملية أكثر سهولة، للشفافية الموجودة في المعلومات والبيانات.

#### خلاصة:

يمكن اعتبار مدخل محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة بمثابة وسيلة ملائمة تساعد على فهم أفضل لمبررات حدوث التكلفة، حيث يتم التعرف على سبب حدوثها وتحميلها إلى الخدمات وفقاً للأنشطة التي استفادت منها، وبالتالي يمكن تحقيق دقة أفضل في تتبع وحساب بيانات التكلفة وتخصيصها، من خلال تحليل الأنشطة والتكاليف وتجميعها، فالأولى تستخدم الموارد في حين أن الخدمات المؤداة تستهلك الموارد داخل هذه الأنشطة، هذه المراحل هي نفسها في جميع المؤسسات سواء كان مستشفى أو مؤسسة أخرى فقط يمكن لمس الاختلاف في أنواع الأنشطة ومراكز التكاليف ونوع المنتج النهائي.

## الهوامش:

- <sup>1</sup>- فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية لتخصص نظم المعلومات المحاسبية، دار المسيرة، عمان، 2007، ص ص 15-16.
- <sup>2</sup>- أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط للإستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 70.
- <sup>3</sup>- J.P.Hubérac, **Guide des méthodes de la qualité**, 2 eme edition, Maxima, France, 2001, p 265.
- <sup>4</sup>-Aelfwine et les autres, <http://livre gratuit.oslobo.com/ebooks/ la comptabilité analytique>, le 11/02/2011, 10 :00.
- <sup>5</sup>- درحمن هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية علوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2004 - 2005. ص 55.
- <sup>6</sup>-جولي مابري، تحديد التكلفة على أساس النشاط في المؤسسات المالية، ترجمة: أحمد زامل، مركز البحوث، الرياض، 2004، ص 55
- <sup>7</sup>-Christians Alcouffé et les autres, **Dialogues autour de la performance en entreprise**, France, 1999, p232
- <sup>8</sup>-Marc Ingham, **management stratégique et compititivité**, boech university, belgium, brxelles, 1995, p486
- <sup>9</sup>- ماهر موسى درغام، مدتوفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 15، العدد 2، 2007، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، ص 02.
- <sup>10</sup>- ري اتش جارسون، ايريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة: محمد زايد، أحمد حجاج، دار المريخ، الرياض، 2002. ص 226.
- <sup>11</sup>- مولاي حسين، مكانة المحاسبة التحليلية في القطاع الفلاحي، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم التسيير، فرع النقود والبنوك، جامعة الجزائر، الجزائر، 2006 - 2007، ص 66.
- <sup>12</sup>- سالم عبد الله حلس، سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد 15، العدد 1، جانفي 2007، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، ص 224.
- <sup>13</sup>- المرجع نفسه، ص 222.
- <sup>14</sup>- مولاي حسين، مرجع سابق، ص 67.
- <sup>15</sup>Anne Chanteux, Wilfried Nissen, **les tableaux de bord et busines plan**, edi pro, Belgique, 2006, p 160.

- <sup>16</sup> -هاشم أحمد عطية، محمد عبد ربه محمد، المحاسبة المالية و التكاليف و الإدارية، الدار الجامعية، عين شمس، 2000، ص320.
- <sup>17</sup> -P. MEVELLEC, **La comptabilité à base d'activités: une double question de sens**, Revue: comptabilité-contrôle-audit, n°01-Tome 1- Mars 1995, P 67.
- <sup>18</sup> - ماهر موسى درغام، خليل ابراهيم شقفة، حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقانظامالتكاليف المبني علىالأنشطة، بحث محكم تحت النشر في مجلة جامعة الأزهر، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2009. ص 12.
- <sup>19</sup> - أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، أثر تطبيق محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في تعظيم الربحية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الادارية والمالية، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، عمان، 2008، ص24.
- <sup>20</sup> - طوابيية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة وتخطيط الإنتاج، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في العلوم الإقتصادية فرع التخطيط والتنمية، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم اتسيير، قسم العلوم الإقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002-2003، ص107.
- <sup>21</sup> -Thierry Jacquot, Richarde Milloff, **comptabilité de gestion**, pearson, France, 2007, p 72.