



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الوادي



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

النوع: أكاديمي

قسم علوم التسيير

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في التدقيق المحاسبي

موضوع المذكرة :

محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس

الانشطة (ABC) في المؤسسات الإستشفائية

دراسة حالة مصحة الرمال " قسم الأشعة" (الوادي)

تحت إشراف الأستاذ :

● زكرياء دمدوم

من إعداد الطالبة:

● هناء عمارني

السنة الجامعية : 2013 / 2014م



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الوادي



كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

النوع: اكايمي

قسم علوم التسيير

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في التدقيق المحاسبي

موضوع المذكرة :

**محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس
الانشطة (ABC) في المؤسسات الإستشفائية
دراسة حالة "مصحة الرمال" (الوادي)**

تحت إشراف الأستاذ :

• زكرياء دمدوم

من إعداد الطالبة:

• هناء عمارني

السنة الجامعية : 2013 / 2014م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



شكر وعرفان

أتوجه بالحمد الكثير إلى المولى عز وجل لتوفيقه لي في انجاز هذا العمل المتواضع راجية من أن يكون عملاً مفيداً يفتح مجال الإبداع في مجال البحث الأكاديمي

أتوجه بخالص شكري واحترامي إلى من قام بالإشراف على هذا العمل الأستاذ " دمدوم زكرياء " و على توجيهه و تشجيعاته و على الوقت الذي منحني إياه ، و الذي أمدنا بكل ما عنده من نصائح علمية وعملية لننال المراد

و الذي كان صاحب الفضل في إتمام هذا العمل المتواضع إليك أسمى أياك الشكر والتقدير .

إلى كل الأساتذة الأفاضل في الكلية بدون استثناء .

وكم أشكر طاقم " محاسوبي ذك " للإعلام الألي.

إلى كل الموظفين و العمال في الكلية خاصة موظفي المكتبة .

إلى كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل من قريب أو بعيد و لو بارتسامة أو بجملة بسيطة... نشكركم جميعاً .



الإهداء

إلى كل من بذلوا كل غال و نفيس في سبيلك إنجائي ،إلى من عبدوا
أمامي الطريق و زرعوا فيا الأمل ،إلى من يسروا لي كل السبل.

إلى التي أعطت و لم تدخر ،إلى التي جدت و لم تبخل ،إلى التي عانت و لم
تأس ،إلى سر الوجدان ، منبع العطف و الحنان ،إلى أغلى شيء في هذا
الوجود أمي الغالية

إلى الذي أفنى عمره ،و أجهد نفسه من أجل تربيتي و تعليمي إلى من
علمني أن الحياة تؤخذ و لا تعطى إلى العزيز الغالي إلي أبي بارك الله في
عمره

إلى مصابيح حياتي في الدنيا إلى الأعمدة التي أرتكز عليها ،إخوتي و
أخواني الأعزاء

زوجات إخوتي و إلى أزواج أخواني

إلى كافة أسرتي

إلى صديقاتي الغليات

إلى كل طلاب دفعة علوم التفسير خاصة طلاب ثانبة ماسر

إلى كل من أذكرهم بعلي و لم أذكرهم بلساني و قلبي

هنا

الفهرس

الصفحة	الموضوع
	شكر و عرفان
	الإهداء
	فهرس المحتويات
	فهرس الجداول
	فهرس الأشكال
أ-خ	مقدمة عامة
	الفصل الأول : مدخل لنظام محاسبة التكاليف
02	تمهيد
03	المبحث الأول: مفهوم محاسبة التكاليف
03	المطلب الأول: تعريف محاسبة التكاليف
08	المطلب الثاني: التطورات الحديثة في محاسبة التكاليف
10	المطلب الثالث: أهداف ومقومات نظام محاسبة التكاليف
13	المطلب الرابع : علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية والمالية
15	المبحث الثاني: تبويات عناصر التكاليف
15	المطلب الأول: التبويب الطبيعي و التبويب الوظيفي
19	المطلب الثاني: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية و بحجم النشاط
23	المطلب الثالث: تبويب عناصر التكاليف لأغراض الرقابة و لغرض اتخاذ القرارات
25	المبحث الثالث: طرق حساب سعر التكلفة
25	المطلب الأول: طريقة الأقسام المتجانسة و طريقة التحميل العقلاني
29	المطلب الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة و طريقة التكاليف المعيارية
31	المطلب الثالث: طريقة التكاليف الكلية في تخصيص التكاليف
34	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني : الإطار النظري لنظام التكاليف على أساس الأنشطة
36	تمهيد
37	المبحث الأول: مفهوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
37	المطلب الأول: نشأة ومراحل تطور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

42	المطلب الثاني: مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة
46	المطلب الثالث : المبادئ التي يقوم عليها نظام التكاليف المبني على الأنشطة
47	المطلب الرابع : مقارنة بين نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة و الأنظمة المحاسبة التقليدية
48	المبحث الثاني: الأسس التي يقوم عليها نظام التكاليف المبني على الأنشطة
48	المطلب الأول: خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة و آلية عمله
50	المطلب الثاني: أهمية ومنافع تطبيق نظام (ABC)
53	المطلب الثالث : الفروض التي يقوم عليها نظام التكاليف على أساس الأنشطة
55	المبحث الثالث: تقييم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
55	المطلب الأول: العوامل والمؤشرات الأساسية لتطبيق ونجاح نظام (ABC)
56	المطلب الثاني : القيود و الانتقادات الموجهة إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة
58	المطلب الثالث: : قياس تكاليف أنشطة الخدمات وتخصيص التكاليف الغير مباشرة
60	خاتمة الفصل
	الفصل التطبيقي: تطبيق نموذج التكاليف على أساس الأنشطة في مصحة الرمال
62	تمهيد
63	المبحث الأول : ماهية المؤسسات الإستشفائية
63	المطلب الأول: مفهوم المؤسسات الإستشفائية (المستشفيات)
68	المطلب الثاني: وظائف المؤسسات الإستشفائية
70	المطلب الثالث: تصنيف المستشفيات
73	المبحث الثاني: تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات
73	المطلب الأول : نبذة عامة عن مصحة الرمال
74	المطلب الثاني: العناصر الأساسية التي يتكون منها نموذج تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات
78	المطلب الثالث: خطوات تصميم نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات
81	المطلب الرابع: محاولة تصور نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مصحة الرمال
92	خلاصة الفصل
د-ز	خاتمة عامة
	قائمة المراجع

فهرس الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
01	مقارنة بين ABC و نظام محاسبة التكاليف التقليدي	47
02	عناصر التكاليف الغير مباشرة و مسببات التكلفة	59
03	مصنوفة الربط بين مجموعات التكلفة و الأنشطة في قسم الأشعة	86
04	تحديد موارد المصحة خلال شهر مارس	86
05	الربط بين المجمعات و الأنشطة	88
06	التكلفة الإجمالية و الوحدة للخدمة (الربط بين النشاط و الخدمة) في شهر مارس	90

فهرس الأشكال

الرقم	عنوان الشكل	الصفحة
01	التبويب الطبيعي	16
02	التبويب الوظيفي	18
03	تبويب عناصر التكاليف على أساس علاقة عنصر التكلفة بحجم النشاط	19
04	العلاقة بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط	20
05	العلاقة بين التكاليف الثابتة و حجم النشاط	21
06	العلاقة بين التكاليف الشبه الثابتة و حجم النشاط	22
07	تبويب عناصر التكاليف لأغراض الرقابة	23
08	تبويب عناصر التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات	25
09	أنواع الأنشطة	45
10	المبادئ الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة	46
11	خطوات تصميم ABC	49
12	تحقيق الميزة الإستراتيجية	52
13	الهيكل التنظيمي للمصحة	80
14	إقتراح نموذج لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة	83

المقدمة العامة

مقدمة عامة

تعتبر الصحة من أهم معايير الرقي و التقدم لأي أمة من الأمم، إذ اعتبرت من الأولويات بالنسبة لمختلف و باقي المجالات ، فصخرت لها إمكانيات مادية و بشرية هائلة من أجل ضمان تلبية الاحتياجات الصحية المتزايدة للمواطنين ، و نظرا للتحويلات و التطورات الاجتماعية و الاقتصادية و السياسية التي عاشتها البلاد من تطور في مستوى الطلب على الخدمات الصحية ، مما ساهم في رفع تكاليف هذه الخدمات بشكل لم تعد فيه المؤسسات قادرة على التحكم في نفقاتها و تكاليفها إذ نجدها تسعى جاهدة إلى إيجاد الحلول لضمان التسيير الجيد و المراقبة بصورة دقيقة للرفع من مستوى جودة خدماتها ، و كذا ضبط مختلف تكاليفها بالاعتماد على طرق محاسبة التكاليف، إذ تعد هذه الأخيرة بمثابة الوسيلة الأساسية التي تساعد إدارة المؤسسة في التخطيط و الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لديها و كذا اتخاذ القرارات اللازمة من خلال المعلومات المتحصل عليها من خلالها ، إلا أنه و أمام التحديات التي تفرضها تطورات البيئة الإنتاجية و الخدماتية لم يعد دورها قاصرا على ذلك بل أصبحت تشكل وسيلة هامة لإدارة المنافسة و تحسين عمليات و أنشطة المؤسسة ، و كغيرها من فروع المحاسبة الأخرى، إذ واجهت محاسبة التكاليف منذ نشوئها العديد من المشاكل ، تم التغلب على بعض منها و لازالت المحاولات جارية للتغلب على بعضها الآخر ، إذ تعتبر مشكلة تخصيص و توزيع التكاليف غير المباشرة من أهم مشاكل محاسبة التكاليف و هي تزداد تعقيدا و صعوبة بازدياد التطور التكنولوجي و اعتماد المؤسسات على الآلات بشكل كبير مما يترتب عليه زيادة التكاليف غير المباشرة ناهيك عن احتدام حدة المنافسة بين المؤسسات و تسابقها لمسايرة التطورات ، مما يجعل نجاح سياسات و قرارات المؤسسات مرهونا بمدى دقة المعلومات التي تبني عليها ، الأمر الذي يقتضي ضرورة وجود أنظمة تكاليف متطورة تحقق القياس الدقيق و التوزيع العادل للتكاليف و توفر المعلومات الدقيقة و المفصلة لدعم الإدارة في اتخاذ قراراتها و رسم سياساتها بما يواكب التطورات في مختلف المجالات و تعقيداتها المتزايدة .

لقد شهدت محاسبة التكاليف في أواخر الثمانينات من القرن المنصرم تطورا هاما تمثل في ظهور فلسفة تكاليفية جديدة مبنية على تخصيص و توزيع التكاليف على أساس الأنشطة عرف بنظام COSTING ACTIVITY BASED يرمز له باختصار (abc) و لقد أحدث ظهوره دويا في الأدب المحاسبي و الدراسات المحاسبية المتقدمة و لقد لقي قبولا كبيرا في المنظمات الصناعية و حقق تطبيقه نجاحا كبيرا فيها ، إلا أن تطبيقه في المؤسسات الخدمية تواجه مشكلة تتمثل في أن مخرجات هذه المؤسسات غير ملموسة إضافة إلى

أن استهلاك الأنشطة للموارد ليس واضحاً بشكل جيد مما يجعل ربط السبب بالنتيجة أمراً صعباً و من ثم كان لا بد من إجراء الأبحاث و الدراسات لتطويع هذا النظام و تطبيقه في تلك المؤسسات.

و عليه و نظراً لأهمية الموضوع و ما تعانيه الأنظمة التقليدية من أوجه القصور في تحديد التكاليف بشكل صحيح و عادل فقد جاءت هذه الدراسة لتحديد أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة و ما له من دور كبير في توفير المعلومات المفيدة التي تساعد الإدارة في ترشيد و دعم قراراتها المختلفة خاصة في المؤسسات الخدمية .

مشكلة البحث:

تواجه الإدارات في المؤسسات الخدمية مشكلة كيفية توفير بيانات و معلومات محاسبية دقيقة تساعد في تقدير مستويات النشاط المحتملة و التكاليف المقترنة بكل مستوى و مدى تأثير ذلك على تخصيص التكاليف غير المباشرة و توزيعها لا يحقق العدالة في التخصيص مما يؤدي إلى عدم اتخاذ قرارات إدارية صحيحة بما يتعلق بقرارات التسعير و تحديد تكاليف الخدمات و المنتجات المقدمة لذا أقترح نموذج لنظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاستشفائية ووضع كحل لمشاكل الأنظمة التقليدية .

لذا من هنا نطرح التساؤل التالي :

كيف يتم وضع نموذج لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاستشفائية ؟

و على ضوء الإشكالية الرئيسية المطروحة يمكن صياغة الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو المقصود بحاسبة التكاليف و ماهي أهم وظائفها ؟

- ماهي الانتقادات الموجهة لحاسبة التكاليف التقليدية ؟

- ما مفهوم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ؟

- كيف يتم تطبيق نظام التكاليف على الأنشطة في المؤسسات الاستشفائية و ماهي خطوات عمله؟

- ما هي الانتقادات و أهم الصعوبات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاستشفائية؟

فرضيات البحث:

انطلاقاً من الإشكالية المقدمة ، و لكي نتمكن من حلها و مناقشتها في هذا البحث ، نقترح الفرضية الرئيسية و المتمثلة إن المؤسسة الاستشفائية بحاجة إلى نظام ABC لترشيد و معالجة التكاليف المتعلقة بالخدمات الصحية .

و التي تنبثق منه الفرضيات الفرعية التالية :

1. أغلب المؤسسات ما زالت تستخدم الطرق التقليدية في معالجة تكاليفها؛
2. تعد محاسبة التكاليف الأداة الكاشفة للوضعيات التفصيلية لما توفره من تقنيات و طرق تحليلية ؛
3. لا يوجد عوائق تحول دون تطبيق نظام التكاليف على الأنشطة ؛
4. لا يمكن للمؤسسة الخدمية أن تطبق ABC في حساب تكاليفها لأنها طريقة حديثة لا يفهمها المسيرين.

أهمية البحث:

تكمن أهمية البحث من خلال توفير المعلومات التي تبني عليها القرارات الإدارية ، فضلاً على أن الأنظمة التقليدية تعاني من قصور عديدة كعدم تحديد تكاليف المنتجات بشكل دقيق وواضح في المؤسسات و عدم توفر معلومات حقيقية لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرار لذا برزت أهمية هذا البحث من خلال نظام التكاليف على الأنشطة إذ أن هذا النظام سيؤدي إلى مدخل أكثر عدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة .

أهداف البحث:

من خلال بحثنا هذا نهدف من خلاله إلى:

- السعي في توسيع الرصيد الفكري في مجال محاسبة التكاليف ؛
- معرفة أهم المفاهيم الخاصة بنظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC ؛
- التعرف على إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC ؛
- معرفة المكاسب التي يحققها تطبيق نظام ABC.

أسباب اختيار الموضوع :

هناك أسباب عديدة أدت إلى اختيار هذا الموضوع بالذات منها ماهو موضوعي و منها ما هو ذاتي .

الأسباب الذاتية :

- الرغبة في المواصلة في مجال الخدمات إذ أن مذكرة شهادة الليسانس كانت في مجال الخدمات (المستشفيات)؛

- محاولة إثراء المكتبة الجامعية بمجال محاسبة التكاليف .

الأسباب الموضوعية :

- محاولة اكتشاف أسباب قصور الأنظمة التقليدية في المؤسسات الخدمية و محاولة اكتشاف العوائق التي تعاني منها ؛

- أهمية دراسة التكاليف في المؤسسة الخدمية و تبيان أهمية نظام التكاليف على الأنشطة ABC؛

- محاولة الكشف عن غياب هذا النوع في بعض المؤسسات و مدى ضرورته .

- قلة الدراسات المتعلقة بمحاسبة التكاليف و بالأخص نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المستشفيات.

الدراسات السابقة :

من أهم الدراسات السابقة:

- دراسة لطيفة بكوش ،مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسة، دراسة حالة مؤسسة استشفائية "مصحة الرمال " بالوادي مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير في إطار مدرسة الدكتوراه الاقتصاد التطبيقي و تسيير المنظمات ، المركز الجامعي بالوادي ، 2010/2011 .

هدفت هذه الدراسة إلى إثبات الدور الفعال لنظام التكاليف على الأنشطة و قدرته على تحسين الكفاءة التسييرية من خلال منحه لمعلومات تساعد في تحقيق المؤسسة لهدف تخفيض التكلفة و تمكنها من تطوير مقاييس

الأداء لديها لتحسين كفاءة النشاط ووقته اللازم ، لذا أثبتت الدراسة على الدور الفعال لنظام ABC إلى تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسة من خلال تصميم خريطة الأنشطة .

- دراسة ابراهيم بن مزوزية ، اعتماد طريقة التكاليف المستندة لنشاط لقياس تكلفة الخدمات العمومية ، دراسة حالة الإقامة الجامعية أبو عمار عبد الكافي "ورقة" مذكرة مقدمة لإستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم المالية والمحاسبة ، جامعة ورقلة ، 2011/2012.

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد التكلفة التحليلية لكل خدمة على حدا في الإقامة الجامعية و معرفة دورها في مساعدة الإدارة على تسيير المؤسسة ، إذ توصلت الدراسة إلى إمكانية تطبيق ABC في الإقامة الجامعية .

تتميز دراستنا عن الدراسات السابقة بأنها تهدف إلى استعراض آلية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات، و مدى توفر مقومات ذلك في تلك المستشفيات مع إمكانية تطبيق نظام التكاليف على الأنشطة و معرفة ما إذا كان تطبيقه يوفر معلومات تتعلق بتكلفة الخدمة بصورة أكثر دقة و مصداقية وكذا يحقق المزايا المرجوة منه .

المنهج المتبع :

استخدمنا في دراستنا و كأى بحث أكاديمي المنهج الوصفي حيث تطرقنا في الجانب النظري إلى المنهج الوصفي و ذلك بهدف الفهم و التعمق في العناصر المكونة للموضوع ، إذ تطرقنا إلى مدخل محاسبة التكاليف ووصفنا أهم النقاط فيه كتعريفه ،أهميته ، تبويبه ، كما استعرضنا ووصفنا نظام التكاليف على الأنشطة .

كما استخدمنا في الجزء التطبيقي منهج دراسة حالة و الذي يتضمن كل من أسلوب المقابلة و أسلوب الملاحظة من خلال مقابلتنا مع رئيس قسم الأشعة و كذا محاسب المصحة من أجل الاستفادة من المعلومات و أخذ الملاحظات اللازمة للبحث .

هيكل و خطة البحث: للقيام بمتطلبات هذه الدراسة قمنا باعتماد خطة قسمنا من خلالها البحث إلى مقدمة و ثلاث فصول و خاتمة حيث:

الفصل الأول: مدخل لنظام محاسبة التكاليف:

يتكون هذا الفصل من ثلاث مباحث حاولنا من خلاله إلى تعاريف حول محاسبة التكاليف و التطرق إلى التطورات الحديثة لها و أهم أهدافها ، كما ذكرنا علاقتها بالمحاسبة المالية و كذا الإدارية ، كما استعرضنا أهم تبويبات عناصر التكاليف ، و من تطرقنا إلى طرق حساب سعر التكلفة .

الفصل الثاني: الإطار النظري لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة

حيث عالجنا فيه نشأة و مراحل تطور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و أهم المفاهيم الخاصة به ، و ذكر المبادئ التي يتركز عليها هذا النظام ، و بعد ذلك تم التطرق إلى الأسس التي يقوم عليها النظام من خلال معرفة خطوات تصميم النظام و الفروض التي يقوم عليها و ذكر المنافع و الأهمية التي يتمتع بها النظام ، وفي مؤخرة الفصل تعرضنا إلى مؤشرات و عوامل نجاح النظام ، و من ثم معرفة أهم القيود و الانتقادات الموجهة له ، و بعد ذلك قبل التطرق للفصل الثالث أشرنا إلى كيفية قياس تكاليف الخدمات و تخصيص التكاليف الغير مباشرة .

الفصل الثالث: و هو الفصل التطبيقي الخاص بدراسة حالة المؤسسة الإستشفائية " مصحة الرمال " بالوادي قدمنا من خلاله لمحة عامة عن تعريف المستشفيات و تقسيماتها و وظائفها ، و من ثم سلطنا الضوء على المؤسسة محل الدراسة من خلال التعريف بها و تقديم الهيكل التنظيمي الخاص بها ، و بعد ذلك قدمنا مراحل تصميم نموذج لتطبيق نظام التكاليف على الأنشطة في المستشفيات عموما ثم بعد ذلك خصصنا و طبقنا تلك المراحل في مصحة الرمال .

حدود الدراسة :

- الإطار الزمني : إذ يتعلق بفترة الدراسة و كانت ممتدة من 15 مارس 2014 إلى غاية 31 ماي 2014 .

- الإطار المكاني : و يقصد به مكان إجراء الدراسة إذ تم في المؤسسة الإستشفائية " مصحة الرمال " بالوادي .

صعوبات الدراسة:

1. اعتماد المؤسسة على الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف ، مما أدى إلى صعوبة تطبيق الدراسة الحديثة على هذه المؤسسة .
2. عدم إدراك وفهم محاسبة التكاليف و الموضوع بشكل جيد من طرف المسؤولين في المؤسسة .
3. صعوبة تحديد مسببات الأنشطة للمؤسسة.
4. صعوبة فهم المقصود من دراستنا عند محاولة إسقاطها على أرض الواقع أي المؤسسة محل الدراسة.

الفصل الأول

تمهيد:

أصبحت المحاسبة عن التكاليف أمراً ضرورياً وحيوياً لاستقرار الوحدات الاقتصادية وازدهارها و قدرتها على المنافسة مع مثيلاتها في نفس المجال، إذ أصبحت الإدارة تعلق الآمال الكبيرة على نظم التكاليف في إحكام عملية قياس التكلفة و الرقابة عليها حتى يتمكن الحد من الإسراف و الضياع و حتى تتمكن تلك المؤسسات من تقديم منتجات و خدمات ذات جودة عالية و الصمود أمام المنافسة و ذلك بأقل التكاليف الممكنة مع تحقيق العائد المناسب الذي يدفعها إلى الاستمرار و التطور ، إذ تهتم محاسبة التكاليف بقياس التكلفة بما يحقق أغراضاً معينة تساعد إدارة الوحدة في أداء وظائفها بأكبر قدر ممكن من الفعالية و الكفاءة ، و تتمثل أهداف محاسبة التكاليف أساساً في قياس التكلفة لأغراض التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات فقد ظل اهتمام محاسبة التكاليف منصبا على تحقيق الهدف الأول لفترة طويلة ، إلا أن التطورات التكنولوجية و التغيرات في البيئة الاقتصادية و ما ترتب عليها من زيادة حاجة الإدارة لما يساعدها في أداء وظائفها ، و أضاف لمحاسبة التكاليف بعداً جديداً باهتمامها بقياس و توفير المعلومات التكاليفية لأغراضها المختلفة لتلبية حاجيات مديري المؤسسة من بيانات محاسبية و بصفة مستمرة من أجل مساعدتهم في تخطيط العمليات المستقبلية و قياس كفاءة الأداء للوصول إلى قرار سليم ، و من بين أبرز تلك القرارات التي تتخذها المؤسسة قرار تسعير المنتجات أو تسعير خدمات و الذي يؤثر على ربحية المؤسسة و بقاءها و ينعكس على استمراريتها في المستقبل أمام منافسات أكثر قوة و أداء.

و قد تكون نقطة البداية في تحديد السعر على أساس التكلفة زائد هامش ربح ، و بما أن التسعير يعتمد على التكلفة فإن التحديد الدقيق لتكلفة إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة يصبح أمراً حاسماً و تظهر هنا أهمية وجود نظام محاسبة التكاليف لتوفير المعلومات اللازمة و الضرورية للإدارة لذا سنتناول في هذا الفصل إلى مفهوم محاسبة التكاليف من حيث أهميتها و أهدافها و تطوراتها الحديثة وكذا مقارنة محاسبة التكاليف مع المحاسبة المالية.

المبحث الأول: مفهوم محاسبة التكاليف

بما أن هذه الدراسة تتناول نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة و أن وجود هذا النظام يتطلب وجود مقومات أساسية لاحتساب و بيان التكاليف لذا قبل التطرق إلى نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يتم استعراض نظام محاسبة التكاليف تختص هذه الأخيرة بتحليل و تسجيل و تقرير البيانات المتعلقة بالتكاليف في المؤسسة بهدف تحقيق الرقابة على التكاليف بعد تسجيلها إضافة إلى توفير البيانات اللازمة للقيام ببعض الدراسات الخاصة التي تساعد على رسم السياسات المتعلقة بإجراءات الشراء و الخطط المالية وغيرها و نظرا لأهميتها سنتطرق إلى تعاريف حول محاسبة التكاليف و تطورها و كذا أهميتها و أهدافها.

المطلب الأول: تعريف محاسبة التكاليف¹

قبل التطرق إلى محاسبة التكاليف نعرف التكلفة :

1- تعريف التكلفة: هي " قيمة الموارد التي يتم التضحية بها للحصول على سلعة أو تقديم خدمة " .

كما عرفت التكلفة على أنها " النفقة المستنفدة التي ترتبط ارتباطا مباشرا بكل من السلعة أو الخدمة المنتج المشتراة و بالتالي فإن لها علاقة مباشرة بالإيراد المتحقق " .

فالتكلفة : هي عبارة عن مجموعة من الأعباء التي تعبر عن بلوغ مستوى معين و في مرحلة معينة على مجموع المستويات قبل وصولها لزيون و تعرف التكلفة بصفة عامة على أنها : تضحية ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل .

التكلفة عادة "تعبّر من المنظور المحاسبة المالية عن مقدار التضحية التي تتكبدها المؤسسة في سبيل الحصول على عنصر ذات قيمة اقتصادية.²

كما عرفها آخرون على أن التكلفة عادة "بأنها تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة ، قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين أو غرض معين ، و هو الأمر الذي يعني انه

¹ بن مزوزة إبراهيم، اعتماد طريقة التكاليف المستندة لقياس تكلفة الخدمات العمومية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم المالية و المحاسبة ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012، ص 5، 6.

² خليل عواد أبو حشيش ، محاسبة التكاليف . قياس و تحليل . ط 2 ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2009، ص 34.

بانتقاء الغرض أو الهدف ينتقي وجود تكلفة بحد ذاتها.

"إذن التكاليف بالمفهوم الحديث " هي مقدار التضحية بالموارد دون الإشارة على حصول منفعة ."

ثانيا: تقسيمات التكاليف

ينظر للتكاليف من عدة جهات أهمها ¹:

✓ من زاوية علاقتها بحجم نشاط المؤسسة : فتصنف إلى تكاليف متغيرة و ثابتة :

• **التكاليف المتغيرة** : فهي أعباء مرتبطة بحجم نشاط المؤسسة ، وهي تكاليف على علاقة طردية مع حجم نشاط و هي تتميز :

. تتغير مع حجم النشاط أي متغيرة بالنسبة لمجموع وثابتة للوحدة ؛

. يمكن تحميلها بسهولة و بدرجة معقولة من الدقة ؛

. يمكن مراقبة صرفها و استهلاكها .

• **التكاليف الثابتة**: هي الأعباء التي تدفع حتى ولو لم تقم المؤسسة بأي نشاط وتتأثر بزيادة الإنتاج أو انخفاضه كتكاليف الإيجار وتتميز بالخصائص التالية:

. تناقص التكلفة الثابتة للوحدة بزيادة الإنتاج و العكس صحيح؛

. يجري توزيعها على الأقسام بواسطة قرارات إدارية ؛

. يتم خلقها عن طريق قرارات إدارية .

✓ من زاوية الواقع فنميز بين:

• **تكاليف فعلية**: و هي التكاليف الفعلية أو الحقيقية أو المحققة فعلا.

• **تكاليف تقديرية**: فهي تلك التكاليف التي تصلح كنموذج أو كمرجع للحساب فهي ليست فعلية.

✓ من زاوية علاقة الارتباط : فنميز بين :

• **التكاليف المباشرة** : و الأعباء التي تدخل كليا في إنتاج منتج معين دون أن تجري عليها حسابات أولية و بالتالي يمكن تحديد ما تحتمله المنتجات منها و بسهولة كالمواد الأولية ، أجرة اليد العاملة .

• **التكاليف غير المباشرة** : و هي الأعباء المشتركة بين عدة وظائف و أقسام و لا يمكن تحميل هذه

¹ بن مزوزة إبراهيم ، نفس المرجع السابق ، ص607.

الأعباء إلا معالجة أولية و من الأمثلة أعباء أجور الوظيفية الإدارية و كذا الأعباء التسويقية.

✓ من وجهة نظر اتخاذ القرار : إذ نجد هناك :

• تكاليف غير قابلة للاسترجاع : و هي التكاليف المحددة مبالغها مسبقا و غير قابلة للتغير كتكاليف الإيجار الضرائب.

• تكاليف جزائية : و هي تكاليف تقديرية بقرار من المسؤولين ، كنفقات الأبحاث العلمية ، التكنولوجية و المصاريف التي لها صفة الاجتماعية ، و غالبا ما يحدد هذا النوع من التكاليف بشكل إجمالي .¹

2- تعريف محاسبة التكاليف :

عرفت محاسبة التكاليف بأنها: " حقل من حقول المحاسبة الذي يهتم بقياس و تسجيل و التبليغ عن المعلومات الكلفوية " .

أما السيدة فقد عرفها بأنها " وسيلة تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها و التخطيط للمستقبل و التي يستخدمها محاسب التكاليف في تتبع وتحليل عناصر التكاليف لغرض استخدامها بأقصى درجة من الفاعلية " .

كما عرفت بأنها " أحد فروع المحاسبة المالية و كأداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ و الأصول المحاسبية لما ثبت من مبالغ إجمالية في المحاسبة المالية لعناصر التكاليف و ربط هذه العناصر بمراكز الكلف من أجل تحديد تكلفة الوحدة المنتجة في كل قسم إنتاجي تمر عليه و الرقابة على هذه العناصر ومساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة و اتخاذ القرار " .²

وعرفت أيضا بأنها " تطبيقات التكلفة ومبادئ حسابات التكاليف و الطرق و التقنيات لعلم و فن أساليب التحقق من التكاليف و السيطرة عليها ومراقبتها، و تحديد مقدار الربحية و عرض المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية " .³

إن مفهوم محاسبة التكاليف يعني " تطبيق التكلفة و مبادئ محاسبة التكاليف و تقنياتها و مفاهيمها كعلم و فن لممارسة السيطرة على التكاليف لتحقيق الربحية، و تعني تقديم المعلومات المستخرجة من السجلات لاتخاذ

¹ بن مزونة إبراهيم ، نفس المرجع السابق ، ص 7.

² إسماعيل يحيى التكريتي ، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق ، ط1 دار الحامد ، عمان ، الأردن، 2006، ص 23.

³ عماد يوسف الشيخ ، محاسبة التكاليف ، دار اثراء للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن، 2008 ، ص 13.

القرارات الاقتصادية " ¹.

تقوم محاسبة التكاليف ب :

تحديد و تعريف و قياس و التقرير عن التكاليف و تحليل مختلف عناصر التكاليف التي تتعلق بشكل مباشر بالعملية الصناعية أو التسويقية.

كما تقوم محاسبة التكاليف بقياس نوعية المنتج و الإنتاجية، و تحديد المنتج و معنويات العاملين و إرضاء العميل، و يلاحظ أن هذه النظرة التقليدية و ذلك نتيجة التركيز على دور إدارة التكاليف. ²

محاسبة التكاليف هي " نظام فرعي من النظام المحاسبي للوحدة الاقتصادية، يهتم بمحصر و تجميع تكلفة الأنشطة الصناعية و غير الصناعية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية، و تحديد تكلفة السلع و الخدمات التي تقدمها، و يتم استخدام هذه التكلفة في تقويم الإنتاج و المخزون في نهاية الفترة لإمكان إعداد القوائم المالية و كذلك تركيز محاسبة التكاليف على إنتاج المعلومات المالية و غير المالية التي تمكن إدارة الوحدة الاقتصادية من القيام بوظائفها الأساسية من تخطيط ورقابة و اتخاذ قرارات و تقييم أداء". ³

كما يعرف " نظام محاسبة التكاليف على مجموعة من الأساليب و الإجراءات المستخدمة في جمع و تبويب و تسجيل بيانات التكاليف و تحليلها بهدف احتساب تكاليف الإنتاج أو الخدمات أو الأنشطة المختلفة من أجل تقديم المعلومات الضرورية للإدارة لأغراض التسعير و ممارسة الوظائف الإدارية و تقييم الأداء". ⁴

كما يمكن " تعريف محاسبة التكاليف بأنها ذلك الفرع من فروع المحاسبة الذي يهتم بتقدير و تسجيل و توزيع و تحليل و تفسير البيانات المتعلقة بالتكلفة و تكون هذه البيانات متعلقة بالمواد و العمل و تكاليف التصنيع غير المباشرة و المتعلقة بإنتاج السلعة أو الخدمة بهدف قياس تكلفة هذه الأنشطة و فرض الرقابة عليها و ترشيد القرارات الإدارية".

و تأسيسا على ما سبق فإن نظام محاسبة التكاليف ما هو إلا تطبيق لمجموعة من المبادئ والإجراءات و الطرق المحاسبية التي يتم بموجبها جمع البيانات و المعلومات الخاصة بعناصر التكلفة المختلفة و تفسيرها و عرضها أمام

¹ غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، ط2، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 2006، ص 16.

² ثناء علي القباني، قياس و تخصيص محاسبة التكاليف و نظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 8.

³ زينب محمد محمد آخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 9-10.

⁴ كمال حسن جمعة الربيعي و آخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، ط1، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 16.

الإدارة لأغراض الدراسة و المقارنة و اتخاذ القرار.¹

ثانيا: وظائف محاسبة التكاليف **Functions of Cost Accounting**

تقوم محاسبة التكاليف بوظائف أربعة هي:

1. وظيفة تسجيلية: **Recordative Fonction** حيث تقوم بتجميع البيانات عن التكاليف وتسجيلها في سجلات و دفاتر منتظمة.
2. وظيفة تحليلية: **Analytical Function** : حيث تهتم محاسبة التكاليف بتبويب و تحليل بيانات التكاليف و عناصرها و نتائجها بما يخدم أهداف الإدارة.
3. وظيفة رقابية: **Controlling Function** تهتم محاسبة التكاليف بالتحكم في عناصر التكاليف و إخضاعها لأداء مخطط له وذلك لتقليل التكلفة و رفع الكفاية الإنتاجية ومنع الضياع و الفساد.
4. وظيفة معلوماتية **Informative Function** : تهتم محاسبة التكاليف بإيصال المعلومات والبيانات بعد تجهيزها إلى المستويات الإدارية المختلفة بما يتناسب مع احتياجات هذه الإدارات عن طريق شبكة من التقارير و القوائم التكاليفية.

¹ محمد شفيق حسين طنبب، محاسبة التكاليف الصناعية، ط3، دار المستقبل للنشر و التوزيع، الأردن، 1998، ص 18 .

المطلب الثاني: التطورات الحديثة في محاسبة التكاليف¹

تعرضت محاسبة التكاليف لتغيرات جوهرية ، وذلك لمواجهة التغيرات في بيئة الأعمال و الفكر الإداري المعاصر و التقدم في تكنولوجيا المعلومات فقد اتسمت بيئة الأعمال المعاصرة ببعض السمات التي أثرت على نظام التكاليف و خاصة للأغراض الإدارية ، منها اتساع قطاع الخدمات ، و ازدياد حدة المنافسة العالمية ، و التطورات التكنولوجية و منها التجارة الإلكترونية.

فقد اتسع في العصر الحالي نشاط قطاع الخدمات و زادت حدة المنافسة في قطاع الخدمات ، مما أدى إلى زيادة طلب هذا القطاع على استخدام معلومات التكاليف ، ولذلك لا بد من الأخذ في الاعتبار كيفية تطبيق مبادئ المحاسبة و مبادئ محاسبة التكاليف على قطاع الخدمات وتزايدت حدة المنافسة العالمية ، حيث خفضت كثير من التعريفات و الرسوم الجمركية ، وتزايد الميل إلى تخفيض القيود الحكومية المنظمة ، ونتيجة لذلك تلجأ المؤسسات إلى إعادة تصميم و تطوير نظمها المحاسبية بحيث تتمكن من توفير معلومات أكثر دقة و حداثة عن تكاليف الأنشطة و المنتجات أو الخدمات التي تقدمها ، وحتى يستطيع المديرون مواجهة المنافسة ، فإن عليهم دراسة تأثير قراراتهم على التكلفة ، وعلى محاسب التكاليف مساعدتهم في تقدير هذا التأثير وأثرت التطورات التكنولوجية كثيرا على أنظمة التكاليف و المحاسبة الإدارية ، وقد كان لها تأثير كبير على طريقة إنتاج و استخدام المعلومات المحاسبية ، فقد أدت زيادة طاقة الحاسبات الآلية ، وانخفاض تكلفة تشغيلها إلى تغيير طريقة تخزين و التعامل مع البيانات فقد أصبحت معظم نظم المعلومات محاسبة التكاليف الآلية ، بجانب ذلك ساعدت الحاسبات الآلية المديرين على الوصول مباشرة إلى البيانات والمعلومات التي يحتاجون إليها لإعداد التقارير الإدارية وهذا أدى إلى ضرورة محاسبي التكاليف لقواعد بيانات يسهل على المديرين فهمها واستخدامها وتعد التجارة الإلكترونية ElectronicCommerce من أكثر المجالات استخداما للتطورات التكنولوجية ، وذلك بإتمام المعاملات التجارية بالاتصال المباشر بالحاسب فهي تنطوي على شراء وبيع السلع والخدمات بالتغذية الرقمية ويعطي هذا النظام للمؤسسة التي تتبعه ميزة تنافسية حيث يخفض من تكلفة إعداد و تنفيذ أوامر الشراء ، بجانب سرعة التنفيذ وتحقيق مزيدا من الرقابة ويستدعى تطبيق هذا النظام ضرورة تطوير نظام التكاليف التقليدي و خاصة إذا كان يعتمد على التسجيل اليدوي ، حتى يمكن أن يتمشى مع فلسفة هذا النظام .

¹ زينات محمد محرم و آخرون ، أصول محاسبة التكاليف ، مرجع سابق ص14 .

و حديثاً لجأ العديد من مؤسسات إلى زيادة الاعتماد على الآلية في تصنيع المنتجات وتداولها ، وكذلك الإمداد بالخدمات وكان لهذه التغيرات التكنولوجية تأثير كبير على محاسبة التكاليف ، فقد أدت زيادة الاعتماد على آلية التصنيع و الرقابة و التحكم في العمليات الصناعية إلى الإقلاع من الاعتماد على العنصر البشري في العمليات الإنتاجية ، ولذلك أصبحت نظم محاسبة التكاليف التي كانت تركز على قياس تكلفة العمل وإحكام الرقابة عليه غير ملائمة للصناعات التي تعتمد على الآلية ، وأصبح قياس تكلفة الأنشطة و إدارة الأنشطة من الأسس الهامة التي يقوم عليها نظام محاسبة التكاليف .

و يطلق على نظام التكاليف القائم على أساس الأنشطة (نظام تكاليف الأنشطة Activity Based Costing) وهو يقوم على أساس ربط نفقات موارد المؤسسة (أفراد ، آلات ، مواد ، إمداد ، طاقة) بالسلع و الخدمات التي تقدم للعملاء ، ولهذا فإن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تقوم على أساس تحليل الأنشطة ، و الإبقاء على الأنشطة التي تضيف قيمة للمستهلك و يتم قياس التكلفة على أساس الأنشطة و تحميلها للمنتجات على أساس مدى استفادتها من تلك الأنشطة ويؤدي ذلك إلى مزيد من الدقة و الموضوعية في قياس التكلفة ، مما يساعد المؤسسة التي تعتمد عليه من تخفيض التكلفة و تحسين مركزها التنافسي و سوف يتم مناقشة التكاليف على أساس الأنشطة بالتفصيل في المبحث اللاحق .

و قد بنى العديد من المستفيدين في العصر الحالي نظام الإنتاج في الوقت المناسب (jit) وفي ظل هذا النظام يتم شراء الأجزاء أو إنتاجها عند الحاجة لاستخدامها في كل مرحلة على مدار العمليات الصناعية ، وهذا يؤدي إلى تحقيق وفورات في التكلفة ، نتيجة تخفيض معدلات المخزون وهذا بالطبع يتطلب ضرورة تطوير أساليب محاسبة التكاليف وتبسيط النظام ، و إجراء تعديل في طريقة قياس التكلفة و التقرير عنها ، بما يتناسب مع هذا الفكر الإداري المعاصر مثل نظام التدفق العكسي للتكلفة .

وتعد جودة المنتج و الإنتاجية من متطلبات تطبيق فلسفة الإنتاج في الوقت المناسب ، حيث أن إنتاج الأجزاء في الموعد بالضبط . الذي تحتاج فيه إليها المرحلة التالية . يؤدي إلى ضرورة إنتاج تلك الأجزاء بجودة عالية حتى تكون خالية من العيوب ، و إلا توقف الإنتاج بالكامل نتيجة عيوب في بعض الأجزاء ولذلك زادت حاجة الإدارة إلى تقارير تحتوي على معلومات مالية و غير مالية تمكنها من الرقابة على الجودة و قياس تكلفة الجودة .

و يؤدي التحسين المستمر و استخدام معيار أفضل أداء ContinuousImprovement and Bench marking إلى استمرار البحث عن أفضل مستوى أداء للوصول إلى تحقيق رضا المستهلك ، وهذا

يتطلب مزيد من المعلومات التي تحتويها التقارير الداخلية التي تمكن المؤسسات الصناعية و الخدماتية من تحديد العناصر التي تتحكم في أدائها و محاولة تحسين تلك العناصر حتى يمكنها رفع مستوى أدائها¹.

هذا قد يسعى من المؤسسة إعادة هيكلة و تنظيم عملياتها، لرفع مستوى الجودة و تخفيض التكلفة ولذلك زادت الحاجة للإمداد بالبيانات المالية و غير المالية التي تمكن المديرين من تعديل طرق التصنيع و تحقيق التحسين المستمر.

وساهمت نظرية القيود Theory of Contains في تحسين جدولة الإنتاج حيث تتعامل مع المصنع أو خط الإنتاج بوصفه سلسلة من العمليات المتتالية إلى عمليات ذات طاقات وفيرة ، وعمليات ذات طاقات محدودة تمثل مراكز اختناق ، ويكون التركيز على إدارة مراكز الاختناق تبويبا غير تقليديا للتكاليف للتكاليف تقتصر فيه التكلفة المتغيرة على تكلفة المواد المباشرة .

حيث أن الإدارة في الفترة القصيرة لا يمكنها التأثير في طاقات العمليات المتتالية فإن نظرية القيود تمكن الإدارة من التخطيط قصير الأجل وتحسين الأرباح، أما في الفترة الطويلة فإن الإدارة يمكنها تغيير طاقة العمليات المتتالية لتفادي وجود مراكز اختناق .

المطلب الثالث : أهداف ومقومات نظام محاسبة التكاليف.

لمحاسبة التكاليف أهداف بارزة و مقومات أساسية لضمان نظام قوي في المؤسسة لذا سنتعرض إلى أهم أهداف محاسبة التكاليف و أهم مقوماته.

أولا : أهداف محاسبة التكاليف²

من المفترض أن تتكفل محاسبة التكاليف بتوفير البيانات اللازمة لأغراض الإدارة لإعداد التقارير و التخطيط و رقابة العمليات الجارية ، و بما أنها تستخدم في المؤسسات الهادفة إلى تحقيق الربح و في المؤسسات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح من قبل مؤسسات الخدمات و المؤسسات الصناعية فهي وسيلة إلى تحقيق هدف معين

¹ زينبات محمد محرم و آخرون ، نفس المرجع السابق ص 15، 17.

² غسان فلاح المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، مرجع سبق ذكره ، ص 17.

لذلك نجد أن محاسبة التكاليف تحقق الأهداف التالية :

1. قياس تكاليف الأداء:

المهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف هو تسجيل و تبويب و تحليل و تلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف عن طريق تصميم المستندات و السجلات لإثبات تكلفة كل عنصر ، مما يؤدي للوصول إلى الأهداف التالية :

- أ . تحديد تكلفة كل عنصر؛
- ب . تحديد تكلفة عناصر التكاليف داخل كل مركز تكلفة ؛
- ج . تحديد تكلفة كل مركز أو نشاط ؛
- د . تحديد التكلفة الإجمالية لتحديد أسعار بيع المنتجات .

2. الرقابة على عناصر التكلفة:

تعتبر الرقابة أحد الأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف لتحقيق الكفاية و الاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج و تعتبر الرقابة إحدى الوظائف المهمة في حالة وضع الموازنات ، حيث تساعد في رقابة العمليات بمقارنة النتائج الفعلية بالمخططة ، فإذا ما حدث انحراف كبير عن الموازنة يتم إبلاغ الإدارة لاتخاذ الإجراءات المناسبة.

3. اتخاذ القرارات:

- تستخدم الإدارة بيانات التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات المتنوعة و غير المجدولة، خاصة و أن الإدارة تواجه بعض المشاكل عند اتخاذ تلك القرارات، و من القرارات التي يمكن لبيانات التكاليف أن تساعد في اتخاذها:
- تحديد العلاقة بين التكلفة، الحجم، الربح؛
 - اتخاذ قرار توقيف خط إنتاج معين أو الاستمرار به ؛
 - شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج؛
 - إحلال آلة جديدة بدلا من القديمة ؛
 - التوسع في خط إنتاج قائم بدلا من إنشاء خط جديد ؛

- البيع للأسواق المحلية أو البيع للأسواق الخارجية.

تعتبر المشاكل السالفة الذكر بعضاً من المشاكل التي تواجه الإدارة ، و التي لا يمكن لها اتخاذ القرار بخصوصها دون الرجوع إلى البيانات التي توفرها محاسبة التكاليف .

4. إعداد الكشوف المالية:

تهدف محاسبة التكاليف إلى جمع البيانات و تحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج لتحديد تكلفة السلع المصنعة و البضاعة المباعة و التي تعتبر العناصر الرئيسية لإعداد حساب الإنتاج، و تستخدم بيانات التكاليف في تقويم مخزون الإنتاج التام و الإنتاج تحت التصنيع.¹

ثانياً: مقومات نظام محاسبة التكاليف²

يتفق كثير من كتاب المحاسبة على أن هناك عدة مقومات رئيسية يتأسس عليها أي نظام للتكاليف يمكن أن يؤدي وظائفه بكفاءة أمام الإدارة و يمكن تلخيص هذه المقومات بما يلي :

أ. وجود هيكل تنظيمي واضح :

تحدد فيه اتجاهات انسياب السلطة و المسؤولية لجميع أفراد التنظيم في المؤسسة نزولاً من الإدارة العليا حتى

أصغر وحدة إنتاجية لتحديد اختصاصاتهم و أنشطتهم الوظيفية و الإنتاجية بشكل واضح و سليم .

ب . توصيف واضح لمراكز النشاط (التكاليف):

و هذا هو المقوم الأساسي لأي نظام تكاليف حيث يتم تقسيم الوحدة الإنتاجية إلى مراكز نشاط بحيث يتم يتميز كل مركز تكلفة تميزاً وظيفياً عن غيره من المراكز من المراكز و مركز التكلفة هو الوسيط المناسب لحصر و تحميل عناصر التكاليف المباشرة و غير المباشرة لوحدات المنتج النهائي في المؤسسة لأغراض الرقابة على التكاليف و المقارنة و تقويم الأداء.

¹ غسان فلاح المطارنة ، نفس المرجع السابق ، ص18.

² عمر محمد مهيب، نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن و علاقته بالأداء المالي بالتطبيق و نموذج مقترح للقياس . مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة دكتوراه في المحاسبة ، كلية العلوم المالية و المصرفية ، قسم المحاسبة ، عمان ، الأردن ، ص 21-23.

ج. توصيف واضح لوحدة التكلفة :

باعتبارها وحدة المنتج النهائي فيها و تأخذ شكل وحدة منتج أو مجموعة من المنتجات المتجانسة، سواء كانت سلعاً أو خدمات و يعبر عنها في الغالب بالحجم، الطول، الوزن، العدد.

د. وضع دليل لعناصر التكاليف في المؤسسة :

و هذا الأساس لا يقل أهمية وضرورة عن غيره من الأسس اللازمة لتصميم أي نظام تكاليف النشاط الثلاثة المواد ، الأجور ، المصروفات الأخرى في مجموعات رئيسية و فرعية مع إعطاء كل مجموعة .

هـ. تحديد مجموعة مستندية و دفترية سليمة :

حيث أن تصميم المستندات ومجموعتها و دورتها من المقومات الأساسية لأي نظام للتكاليف باعتبارها الوسيلة التي تعتمد عليها الإدارة في تجميع البيانات الخاصة لعناصر التكاليف لغرض تسجيلها و تبويبها و الرقابة عليها و لاشك في أن لكل عنصر من عناصر التكلفة الثلاثة دورة مستندية خاصة به يتم من خلالها حصر عنصر منها تمهيدا لتحميلها على وحدة التكلفة التي استفادت منها ثم إلى مراكز التكلفة المسؤولة عن إنتاج الوحدات .

و. فترة التكلفة :

وهي الفترة التي يتحدد في نهايتها موعد إقفال الحسابات بصورة دورية تمهيدا لإعداد الحسابات و قوائم التكاليف ، و يتوقف اختيار فترة التكاليف على عدة عوامل أهمها موسمية الإنتاج ، طرق الاستغلال ، السنة الضريبية ، موعد توزيع الأرباح ، تكلفة العمل ، الذي يتطلبه إقفال الحسابات و تجميعها لإعداد قوائم التكاليف بصفة دورية .¹

المطلب الرابع: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية و المالية

على الرغم من وجود العلاقة التكاملية بين المحاسبة المالية و الإدارية و بين محاسبة التكاليف ، إلا انه توجد بينهما بعض الاختلافات و أهمها :²

أولاً: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية

¹ عمر محمد مهيب ، نفس المرجع السابق، ص 23.

² المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتصميم و تطوير المناهج، محاسبة، 246، ص 7.

تقوم محاسبة التكاليف بدور مهم في عملية إعداد التقارير المالية باعتبار أن تكلفة المنتج تمثل عنصراً أساسياً من العناصر اللازمة لتحديد الدخل و المركز المالي للمؤسسة و تعنى محاسبة التكاليف بشكل رئيسي بتجميع و تحميل تكاليف الإنتاج على الوحدات المنتجة و تهدف محاسبة التكاليف بشكل أشمل إلى تزويد الإدارة بالمعلومات المالية المختلفة التي تعين الإدارة في عمليتي التخطيط و الرقابة .

و تظهر العلاقة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية بوضوح عند قيام المؤسسة باتخاذ قرار لمواجهة مشكلة معينة ، حيث تبدأ المؤسسة بتحديد المشكلة محل البحث و تحديد أبعادها و الهدف الذي ترغب الإدارة في تحقيقه ثم التعرف على البدائل المتاحة التي تمكن الاعتماد عليها لحل المشكلة مع تحديد نتائج اختيار كل بديل منها بحساب تكلفته و العائد المتوقع منه و أخيراً تقييم هذه البدائل و اختيار أفضلها وهذا هو القرار الذي ساعدت في الوصول إليه البيانات التي توفرها محاسبة التكاليف .

ثانياً: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية

يمكن تحديد العلاقة بينهما من خلال النقاط التالية:

1. إن الجهات المستفيدة من البيانات التي تقدمها المحاسبة المالية و من خلال حساباتها الختامية المتوجهة بقائمة المركز المالي هي الأطراف الخارجية و المتمثلة بالمستثمرين، المقترضين و الدائنين، أما محاسبة التكاليف فإن الجهة المستفيدة هي الأطراف الداخلية؛
2. إن صفة المعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية هي بيانات مالية و بيانات تتعلق بالنفقات و الإيرادات إضافة إلى أن بياناتها تتصف بالموضوعية و قابليتها على التحقق لأنها بيانات تاريخية، أما بيانات محاسبة التكاليف هي بيانات مالية و كمية و تتعلق بالتكاليف و تتسم بالمرونة؛
3. إن فترة تقارير المحاسبة المالية عادة تكون لسنة مالية و تكون التكلفة في القوائم المالية بشكل إجمالي لكل الوحدات المنتجة، أما فترة تقارير محاسبة التكاليف تكون قصيرة نسبياً و بشكل دوري و مستمر و تتوقف

على الهدف من إعدادها ؛

4. إن الهدف الأساسي من تقويم المحاسبة المالية لبياناتها هو لتحديد نتائج نشاط المؤسسة و تصوير مركزها

المالي أما بيانات محاسبة التكاليف فتهدف لتحديد تكلفة الإنتاج و الرقابة على التكاليف و خدمة الإدارة في اتخاذ القرارات؛

5. إن البيانات المقدمة من قبل المحاسبة المالية هي بيانات إجمالية وبيانات تاريخية و تشير إلى علاقة المؤسسة بالغير بينما بيانات محاسبة التكاليف فهي بيانات تفصيلية و تحليلية و بيانات منها ما يخص الماضي و الحاضر و المستقبل¹.

المبحث الثاني : تبويات عناصر التكاليف

يقصد بتبويب عناصر التكاليف هو تجميع عناصر التكاليف في مجموعات رئيسية و فرعية كل منها يحمل اسما معينا وذلك بهدف تسهيل تجميع و تبويب بيانات التكاليف و تيسير قياس تكاليف الوحدات المنتجة و المباع و تيسير إعداد قوائم التكاليف و نتائج الأعمال.

وهناك عدة أسس و طرق لتبويب عناصر التكاليف كل منها بهدف لتحقيق أغراض معينة و يوفر معلومات متميزة و لذلك غالبا ما يلجأ محاسب التكاليف إلى الجمع أكثر من أسس للتبويب لتحقيق العديد من الأغراض و للحصول على أكبر قدر ممكن من المعلومات ، إذ نتطرق في هذا المبحث إلى تبويات عناصر التكاليف في المطالب التالية .

المطلب الأول: التبويب الطبيعي و التبويب الوظيفي

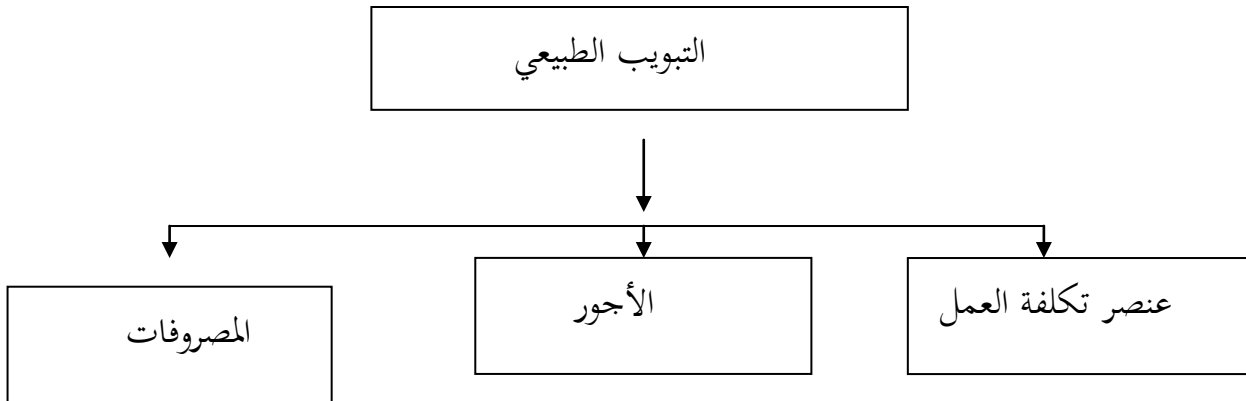
من أهم تبويات عناصر التكاليف التبويب الطبيعي و التبويب الوظيفي

• أولا: التبويب الطبيعي

يهدف تبويب عناصر التكاليف على أساس التصنيف الطبيعي إلى تحديد تكلفة كل عامل من عوامل الإنتاج الداخلة في قياس تكلفة المنتج النهائي و هي المواد، الأجور، الخدمات الأخرى.

¹ إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق ، ص 27-28.

الشكل رقم(1): التبويب الطبيعي



المصدر : إسماعيل يحيى التكريتي ، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق ، مرجع سبق ذكره ، ص 34

1. **تكلفة المواد :** و هي تكلفة المواد أو المستلزمات السلعية المستخدمة في الإنتاج ، كما تمثل العنصر الرئيسي الذي يخضع لعملية التشكيل و التحويل حتى تصبح منتجا نهائيا ، و تأخذ المواد أشكالا متعددة منها الخام و منها النصف المصنعة ، كما أن هناك مواد تدخل في المنتج النهائي بصورة مباشرة ومن ثم يمكن تتبعها مثل الخشب أو البلاستيك في صنع الطاولة و الكرسي ، و منها ما لا يدخل في المنتج النهائي مباشرة مثل مواد النظافة التي يتطلب إعادة تحميلها على المنتج.

2. **تكلفة العمل :** و هي كل ما تدفعه أو تتحمله المؤسسة من أجور نقدية و مزايا عينية و حصة المؤسسة في التأمينات الاجتماعية لصالح العاملين بها ، للحصول على خدمات عنصر العمل ، و هذه الخدمات قد تكون مباشرة أي يمكن ربطها أو تتبعها بالمنتج و هي المتصلة به مباشرة ، أو قد تكون غير مباشرة أي لا يمكن ربطها أو تتبعها مثل مرتب المدير العام أو مرتبات إدارة الحسابات أو أجور عمال النظافة بالمؤسسة

3. **تكلفة الخدمات الأخرى :** و هي كل التكاليف اللازمة لإتمام الدورة الإنتاجية و البيعية بالمؤسسة بخلاف الأجور و المواد مثل صيانة آلات و مباني المصنع ، و استهلاك الآلات و المباني ، و إيجار المصنع و التأمين.¹

• **ثانيا: التبويب الوظيفي**

إن الغرض الأساسي من هذا التبويب هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة الاقتصادية سواء

¹ المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني ، محاسبة التكاليف ، مرجع سبق ذكره ، ص 8-9.

صناعية، تسويقية، إدارية من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية من مواد و أجور و مصروفات و أن الوظائف الأساسية التي تقوم بها المؤسسة هي:

1. الوظيفة الصناعية : التي تخصص بالعمليات الإنتاجية أي تحويل المواد الخام إلى منتج نهائي وفي هذه الوظيفة يوجد نوعان من المراكز الإنتاجية المتخصصة بالعمليات الإنتاجية و التقنية كمركز النسيج و مركز الغزل في مؤسسات الغزل و النسيج ، حيث المركز الأول يحول الخيوط إلى الغزل و المركز الثاني يحول الغزل إلى نسيج و مراكز خدمات إنتاجية والتي تقدم خدماتها إلى المراكز الإنتاجية مثل مركز الصيانة و أقسام اللحام الخ لذا فإن ما ينفق من عناصر التكاليف و بالاعتماد على سندات الصرف المحددة الجهة التي صرفت لها يمكن تحديد نصيب المراكز الإنتاجية من عناصر الإنتاج .

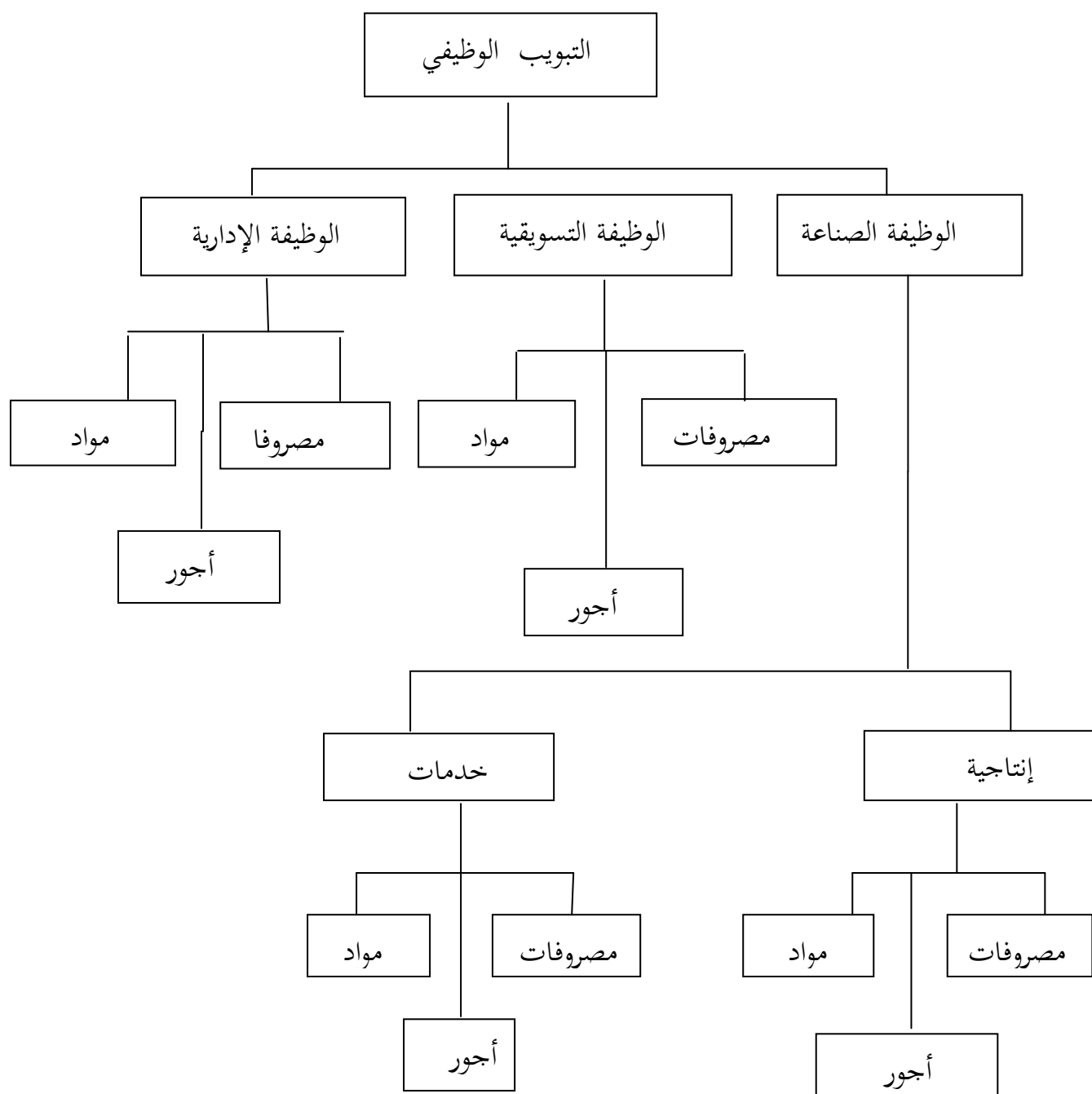
2. الوظيفة التسويقية: و هذه الوظيفة تهدف إلى تسويق و توزيع ما أنتجته الوظيفة الصناعية و أن هذه الوظيفة أيضا ينفق عليها مواد منها مواد التعبئة و التغليف و مواد اللف و الحزم و أجور العاملين في هذه الوظيفة، كأجور رجال البيع و أجور العاملين داخل معارض البيع ... إضافة إلى المصاريف التسويقية الأخرى مثل إيجار معارض البيع و مصاريف الإعلان .¹

3. الوظيفة الإدارية : و هي الوظيفة الخدمية التي يتجسد نشاطها في عمليات الإشراف و التنسيق بين مختلف الأقسام في المؤسسة الاقتصادية و بالاعتماد على سندات الصرف يمكن تحديد ما ينفق على هذه الوظيفة من مواد كالمواد القرطاسية و مواد التنظيف ، و الأجور التي تدفع للموظفين داخل هذه الوظيفة من الإدارة العليا و بقية الإدارات و المصروفات الإدارية فهي بقية ما ينفق على هذه الوظيفة مثل مصاريف الكهرباء و مصاريف التبريد و مصاريف الهاتف .

و يمكن توضيح هذا التوزيع بالشكل التالي :

¹ اسماعيل يحيى التكريتي ، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق ، مرجع سبق ذكره ، ص 34-35.

الشكل رقم (2) : التوزيع الوظيفي



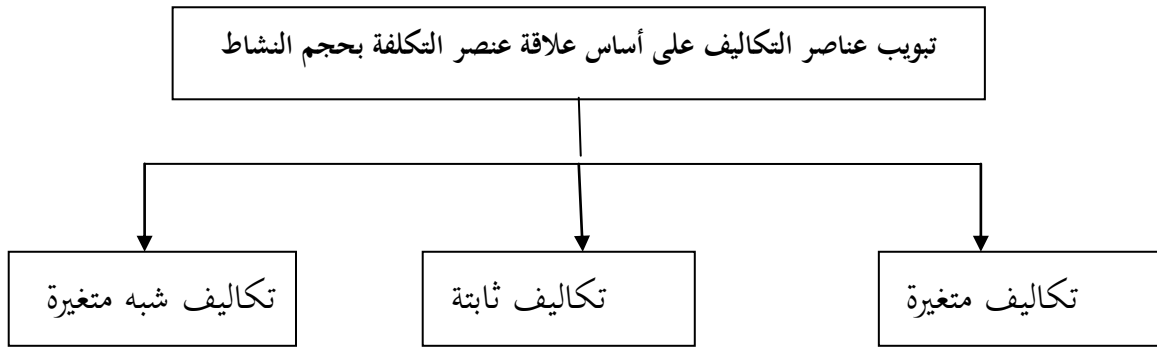
المصدر : إسماعيل يحيى التكريتي ، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق ، ص 36.

المطلب الثاني: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية و بحجم النشاط

وكذا سنعرض في هذا المطلب إلى تبويبات عناصر التكاليف وهي تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية و تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط .

إن هذا التبويبات المهمة لعناصر التكاليف ، حيث أنه يرتبط بدراسة سلوك عناصر التكاليف ، و حسب علاقتها بحجم النشاط أي الإنتاج ، و من خلال هذه الدراسة نميز ثلاث أنواع و هي موضحة في الشكل التالي

الشكل رقم (3): تبويب عناصر التكاليف حسب العلاقة مع حجم النشاط



المصدر: المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني، محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص15.

(1) **التكاليف المتغيرة** : وهي تلك التكاليف التي تتغير بمجموعها مع التغير بحجم النشاط ، و يبقى نصيب الوحدة الواحدة ثابتا مع تغير حجم الإنتاج .

(2) **التكاليف الثابتة**: و هي تلك التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط، أي أنها تبقى ثابتة دون تغير لكن نصيب الوحدة الواحدة يتغير بتغير حجم النشاط، و من أمثلة هذه التكاليف، مصروفات الإيجار و التأمين و الإدارة.

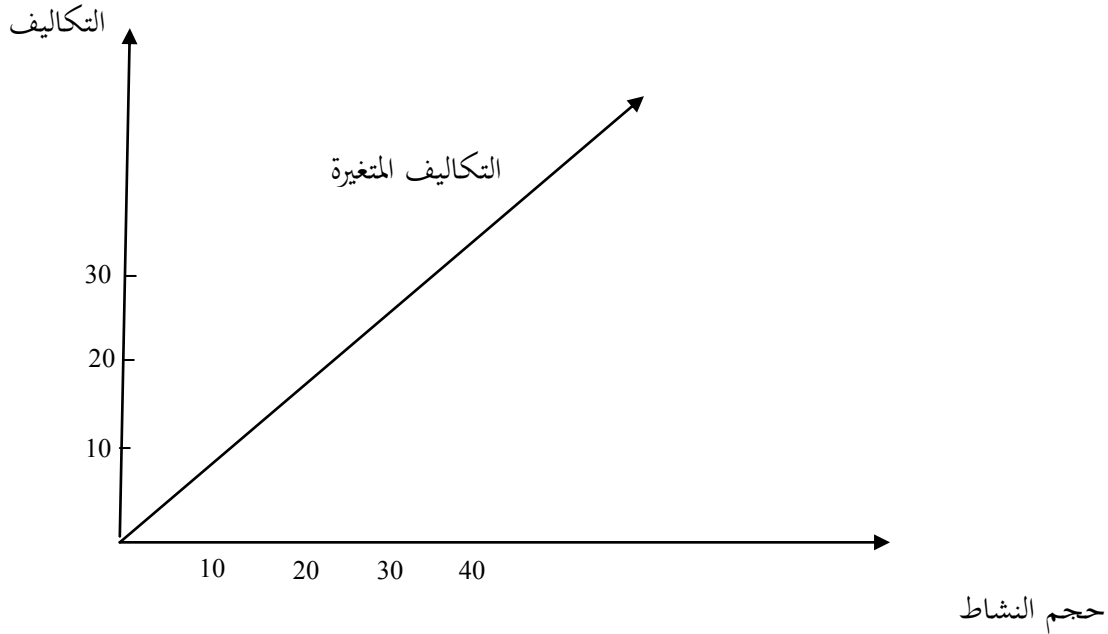
(3) **التكاليف الشبه متغيرة**: هي تلك التكاليف التي تحمل صفات كل من التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة في نفس الوقت، و هي تتميز بصعوبة فصلها عن بعضها البعض، مثل تكاليف الماء و الكهرباء، و الصيانة، و أجور العمل غير مباشرة إلخ.¹

¹ سالمى ياسمين ، الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة ،دراسة حالة مؤسسة نفطال، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ،جامعة الجزائر 3، 2010،ص30.

وتتميز هذه التكاليف بازدواجية الاتجاه سواء ثابت ، متغير و هي أساسا متغيرة و لكنها قابلة للاستقرار مع زيادة حجم الإنتاج، و بعبارة أخرى هي أعباء تتغير بتغير حجم النشاط ، و لكن ليس بنفس النسبة، كالرواتب و الأجور ، و التي تتضمن راتبا أساسيا ثابتا، بالإضافة إلى العلاوات و التحفيزات و المكافآت التي تتغير مع حجم الإنتاج¹.

فبالنسبة للعلاقة بين التكاليف المتغيرة و حجم النشاط يمكن توضيحها بالشكل البياني التالي :

الشكل رقم(4) : العلاقة بين التكاليف المتغيرة و حجم النشاط.



المصدر : إسماعيل يحيى الكريتي ، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق ، مرجع سابق، ص 39.

من هذا الشكل يتضح بأنه إذا تم إنتاج 10 وحدات فستتحمل المؤسسة 10 دينار و إذا أنتجت 20 وحدة وهكذا ، أما نصيب الوحدة فلا يتغير .

$$\text{نصيب الوحدة} = \frac{\text{التكاليف}}{\text{عددالوحدات}}$$

$$\text{إذا كان الإنتاج 10 وحدة} = \frac{10}{10} = 1 \text{ دينار نصيب الوحدة .}$$

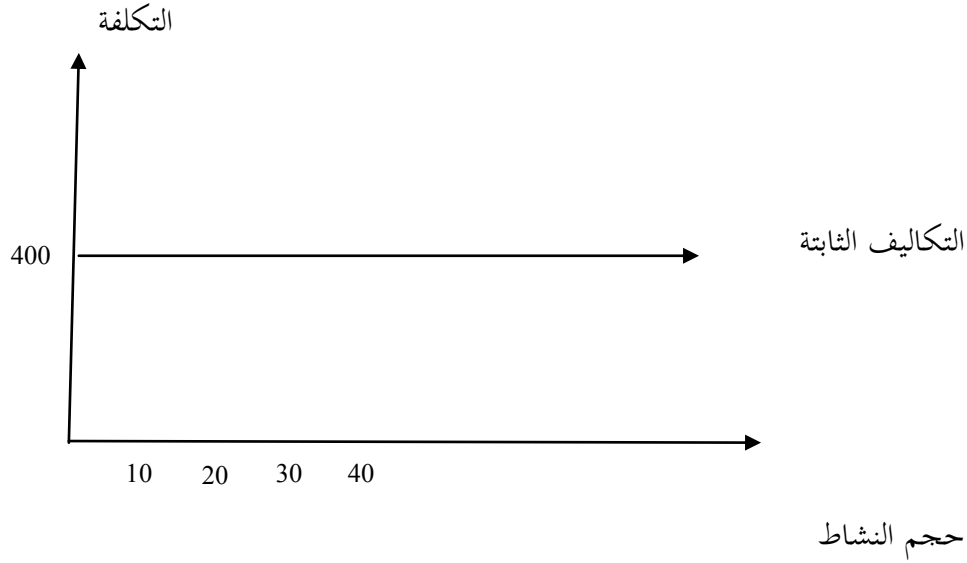
$$\text{إذا كان الإنتاج 20 وحدة} = \frac{20}{20} = 1 \text{ دينار نصيب الوحدة .}$$

وهكذا يبقى ثابت نصيب الوحدة المنتجة بالزيادة أو النقصان في حجم النشاط

¹ سامي ياسمين ، الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة ، نفس المرجع السابق ، ص 30.

✓ وكذا يمكن إيضاح هذه العلاقة بالشكل البياني :

الشكل رقم (5) : العلاقة بين التكاليف الثابتة و حجم النشاط .



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي ، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق، مرجع سبق ذكره، ص 40 .

من هذا الشكل يتضح بأن التكاليف الثابتة البالغة 400 دينار لم تتغير مهما تغير حجم الإنتاج سواء كان 10 وحدة أو 40 فإن هذه التكاليف تبقى ثابتة لكن نصيب الوحدة منها يتغير .

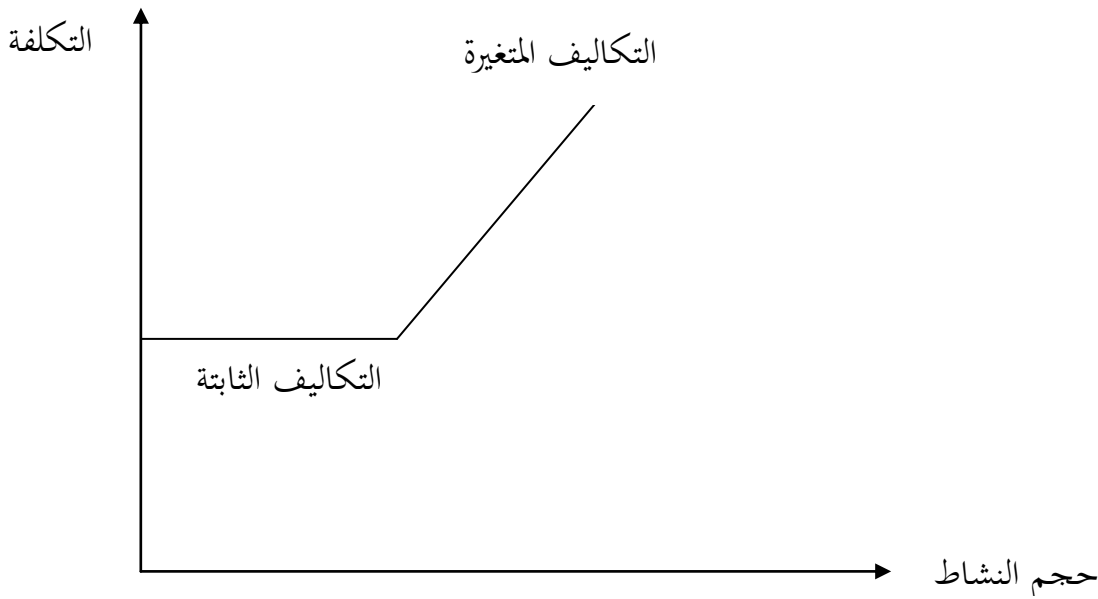
$$\text{نصيب الوحدة المنتجة} = \frac{400}{10} = 40 \text{ دينار.}$$

$$\text{إذا أنتج 20 وحدة} = \frac{400}{20} = 20 \text{ دينار.}$$

$$\text{إذا أنتج 40 وحدة} = \frac{400}{40} = 1 \text{ دينار و هكذا ...}$$

أما بالنسبة لتكاليف شبه المتغيرة يمكن إيضاها بالشكل البياني التالي :

الشكل رقم (6) : العلاقة بين التكاليف الشبه ثابتة مع حجم النشاط



المصدر : إسماعيل يحيى التكريتي ، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق ، مرجع سبق ذكره ، ص 42.

ثانيا : تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية

إن هذا التبويب لعناصر التكاليف هو حسب علاقة هذه العناصر بالوحدة الإنتاجية، حيث تقسم عناصر التكاليف وفق هذا التبويب إلى:

• **عناصر التكاليف المباشرة:** و هي تلك العناصر التي تنفق مباشرة على الوحدة الإنتاجية، كما أنها العناصر التي يمكن تخصيصها مباشرة على الوحدة الإنتاجية، و أهم هذه العناصر ما يلي: المواد المباشرة، الأجور المباشرة المصروفات المباشرة.

• **عناصر التكاليف غير المباشرة:** و هي تلك العناصر التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة الإنتاجية و التي لا يمكن تخصيصها مباشرة على الإنتاج ، و يمكن تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف عن طريق معدلات التحميل ، و تشمل : المواد الغير مباشرة ، الأجور غير المباشرة ، المصروفات غير مباشرة .¹

¹ سامي ياسمين ، الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة ، مرجع سبق ذكره ، ص 31.

المطلب الثالث: تبويب عناصر التكاليف لأغراض الرقابة و لغرض اتخاذ القرارات.

سنتطرق في هذا المطلب إلى تبويب عناصر التكاليف الأول تبويب عناصر التكاليف لأغراض الرقابة أما الثاني يمثل في تبويب عناصر التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات .

أولاً: تبويب عناصر التكاليف لأغراض الرقابة :

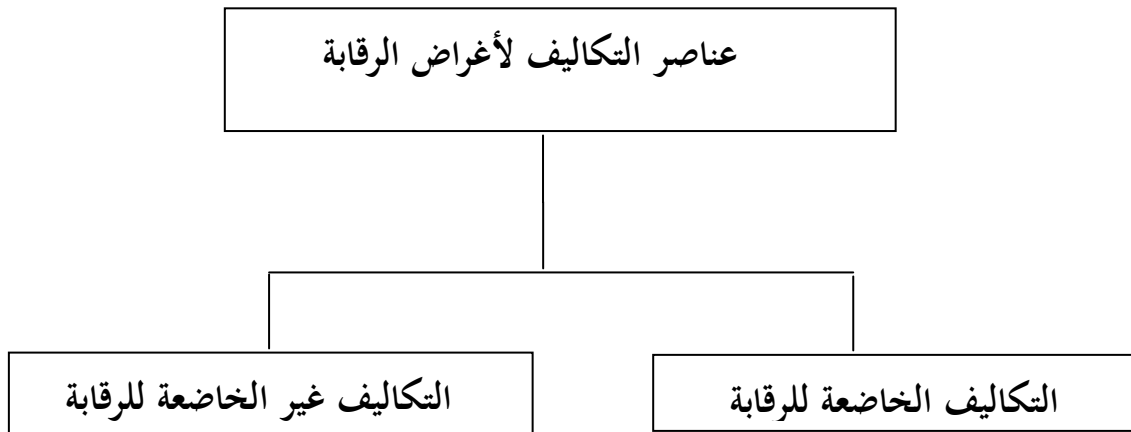
و على وفق هذا التبويب فإن عناصر التكاليف تتكون من:

❖ التكاليف الخاضعة للرقابة : أي هي تلك التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تحققها و تحديد مقدارها بصورة واضحة من قبل أحد المسؤولين في المؤسسة ، و ضمن مستوى إداري معين و خلال فترة زمنية معينة ، و من أمثلة التكاليف : التكاليف الثابتة .

❖ التكاليف الغير خاضعة للرقابة: أي هي التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها و رقابتها ضمن مستوى إداري معين، و من أمثلة هذه التكاليف هي التكاليف المتغيرة التي تخصص لكل مركز إنتاجي فهي إذن تكاليف غير خاضعة للرقابة.¹

ويمكن إيضاحها بالشكل التالي :

الشكل رقم (7): تبويب عناصر التكاليف لأغراض الرقابة .



المصدر : إسماعيل يحيى التكريتي ، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق ، مرجع سبق ذكره ، ص 4.

¹ إسماعيل يحيى التكريتي ، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق ، مرجع سبق ذكره ، ص 43.

ثانيا: تبويب عناصر التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات :

هناك بعض عناصر التكاليف المرتبطة باتخاذ القرارات الخاصة بالإدارة ، و من هذه القرارات هو قرار الزيادة أو عدم الزيادة في إنتاج معين ، أو قرار يتعلق بتصنيع سلعة معينة أو شراءها من السوق الخارجي أو قرار يتعلق بإيقاف خط إنتاجي معين و عدم الاستمرار به . و هذه القرارات تعتمد على بعض البيانات التي تقدمها محاسبة التكاليف و منها :¹

● **التكاليف الغارقة:** وهي تلك التكاليف التي تنتج عن قرارات تم اتخاذها في الفترة الماضية و لا تستطيع إدارة المؤسسة إيقافها.

● **تكاليف الفرصة البديلة:** و هي تلك التكاليف التي يمكن فقدانها إذا ما تم استخدام الموارد في أفضل البدائل المتاحة، أو الأرباح المفقودة لأفضل بديل بعد البديل الأول وأن هذه الخسائر لا يتم تسجيلها في السجلات المحاسبية.

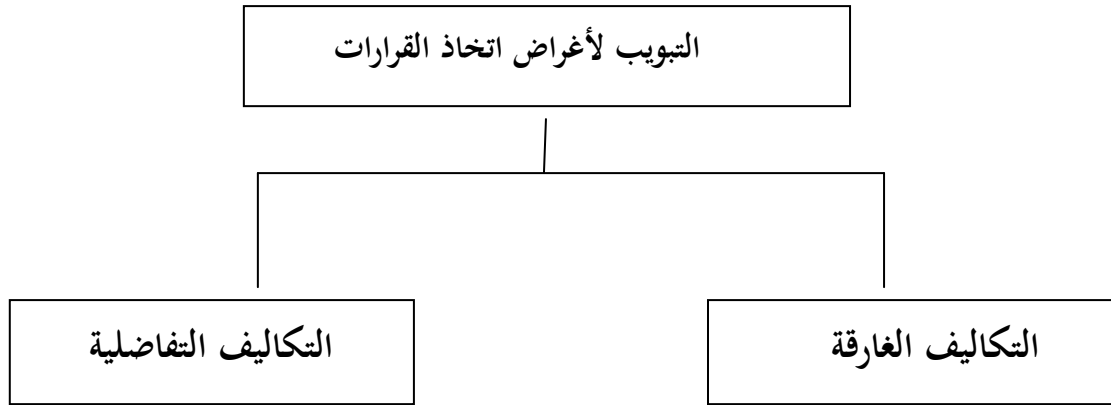
فمثلا أمام المؤسسة بديلين يعطي الأول صافي تدفق 6000 دينار و الثاني يعطي 8000 دينارا و تم اختيار البديل الأول و هذا يعني بأن تكلفة الفرصة البديلة هي 2000 دينار كخسارة لاختيار هذا البديل

● **التكاليف التفاضلية :** و هي الفرق بين تكاليف بديلين و أن هذا الفرق يلعب الدور الأساسي في اتخاذ القرارات و في حالة تساوي تكاليف البديلين فإن هذه التكاليف لا تؤثر على اتخاذ القرارات ، فهل من مصلحة المؤسسة شراء آلة حاسبة أم إيجارها ، هل من مصلحة المؤسسة بناء مقر للشركة أم استئجارهاو هكذا.

و يمكن إيضاح هذا التبويب بالشكل التالي :

¹ اسماعيل يحيى التكريتي ، نفس المرجع، ص44.

الشكل رقم (8): تبويب عناصر التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات



المصدر : إسماعيل يحيى التكريتي ، نفس المرجع السابق ، ص 44.

المبحث الثالث: طرق حساب سعر التكلفة

لقد تعددت الطرق لحساب سعر التكلفة و اختلفت أساليبها و فقا للتطورات لنظام محاسبة التكاليف إذ نتعرض في هذا المبحث لهذه الطرق بداية منها بطريقة الأقسام المتجانسة و طريقة التحميل العقلاني ، و كذا طريقة التكاليف المتغيرة و طريقة التكاليف المعيارية إلى غاية وصول هذه التطورات إلى أسلوب و طريقة حديثة و التي سنتطرق إليها بالتفصيل في الفصل الموالي و هي نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ، و في المطلب الأخير نذكر أهم الانتقادات الموجهة لنظام محاسبة التكاليف .

المطلب الأول: طريقة الأقسام المتجانسة و طريقة التحميل العقلاني

إذ أن هناك طريقتين معروفتين و هما طريقة الأقسام المتجانسة و طريقة التحميل العقلاني وقبل التطرق لهذه الطرق يمكن أن نقدم عدة مفاهيم لسعر التكلفة.

- **تعريف 1:** سعر التكلفة هو مجموعة التكاليف التي يتكلفتها منتج أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية.
- **تعريف 2:** يعبر سعر التكلفة عن انتهاء عمليتي الإنتاج و البيع للمنتج النهائي.

سعر التكلفة = تكلفة صنع الإنتاج المباع + مصاريف التوزيع المباشرة و غير مباشرة

• أولاً: طريقة الأقسام المتجانسة :

حيث يقصد بمبدأ عمل الطريقة هو الذي يأخذ بعين الاعتبار جميع تكاليف المؤسسة سواء المباشرة و الغير مباشرة في حساب سعر التكلفة.

✓ مفهوم القسم المتجانس :

- **تعريف 1:** القسم المتجانس هو قسم ذو نظام محاسبي، أين ترتب مسبقاً لتحميلها إلى حسابات التكاليف أو سعر التكلفة، عناصر التكاليف التي لا تحول مباشرة إلى هذه الحسابات.

- **تعريف 2:** حسب المخطط العام الفرنسي 1982: القسم المتجانس هو تقسيم فرعي لمركز العمل عندما يتطلب البحث عن الدقة لحساب تكاليف المنتج.

✓ معايير تصنيف الأقسام: تختلف معايير تصنيف الأقسام باختلاف حجم المؤسسات ونظامها الإداري وأهمها:

أ. **معييار المسؤولية :** يعني كل مركز تعين له مسؤولية معينة ، حتى يتسنى له تحديد سعر التكلفة ومراقبة التسيير و على أساس هذا المعيار تصنف أقسام المؤسسة إلى قسمين:¹

○ **الأقسام العملية :** و هي التي تتكون فيها وحدة العمل حقيقية مثلاً ساعة يد عاملة.... الخ

○ **الأقسام الهيكلية:** و هي الأقسام التي لا يمكن تحديد وحدة العمل بها، و بالتالي يمكن تحميل أعبائها إلى المنتجات أو الطلايات عن طريق مفاتيح توزيع مثلاً خدمات، الإدارة.

ب. **معييار التجانس:** يستند هذا المعيار على مدى تجانس الأداء و الخدمات المقدمة من الأقسام و طبيعة هذه الأقسام، و يسمح هذا المعيار بإيجاد نوعين من الأقسام:

الأقسام الأساسية : و تسمى بالأقسام الرئيسية أو الفعلية و هي أقسام ذات نشاط قابل للقياس ، أو بمعنى آخر لها علاقة مباشرة بالمنتجات المدججة ضمن دورة الاستغلال ، وبالتالي تنسب المصاريف الخاصة بها إلى التكاليف و سعر التكلفة و ذلك من خلال وحدات العمل ، و تتمثل أساساً في قسم التموين ، قسم الإنتاج قسم التوزيع .

الأقسام الثانوية: و تسمى بالأقسام المتابعة أو المساعدة و هي أقسام ذات نشاط يصعب قياسه، حيث تحول مصاريف هذه الأقسام كلياً عند عملية التوزيع الثانوي للأعباء، وهي قسم الصيانة، قسم المحاسبة المالية.... الخ

¹ مصطفى بن عبد الرزاق ، تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة لمعالجة التكاليف مع إمكانية تصور نظام المؤسسة العمومية (ABC) في المؤسسة العمومية الإستشفائية ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2013، ص 6.

✓ **ترتيب الأقسام:** ترتب الأقسام تبعاً لترتيبها في العملية الإنتاجية، التموين، الإنتاج، التوزيع، في حين ترتب الأقسام الثانوية تبعاً لدرجة أهمية كل قسم، ولذلك يجب مراعاة بعض النقاط التي من شأنها أن تحقق هذا الترتيب:

. تحديد القسم الذي يقدم خدمات للأقسام الأخرى دون أن يستفيد من أي خدمة.

. تحديد القسم الذي استفاد مرة واحدة و قدم بدوره خدمات للأقسام الأخرى .

✓ الخطوات المتبعة في طريقة الأقسام المتجانسة :

بعد الانتهاء من مرحلة تقسيم المؤسسة إلى أقسام وتحديد الأقسام الثانوية وذلك حسب علاقتها بالنشاط الرئيسي للمؤسسة ، ثم بعد هذا تأتي مرحلة أو عملية معالجة و تحليل التكاليف الغير مباشرة ، و هذا ما يسمى بالتوزيع الأولي ، أما التكاليف المباشرة كما نعرف أنها تحمل مباشرة إلى منتجات .

أ. **التوزيع الأولي:** ومن خلاله يتم توزيع التكاليف غير المباشرة من أعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب

الوظيفة، و هذا التوزيع يكون انطلاقاً من مفاتيح النسب المئوية و نميز في التوزيع الأولي مرحلتين :

أ. 1- تخصيص الأعباء النصف المباشرة:

يمكن تصنيف الأعباء غير المباشرة إلى قسمين:¹

● أعباء غير مباشرة للمنتج مباشرة لقسم معين: فإنه يتم تخصيصها مباشرة لهذا القسم دون اللجوء إلى أي مؤشر.

● أعباء غير مباشرة لمراكز أو أقسام: و لكن هناك وسيلة تسمح بتخصيص هذه الأعباء.

ب. 2 - **مفاتيح التوزيع الأولي :** مفتاح التوزيع الأولي يعرف كنسبة مئوية ثابتة تطبق على الأعباء لتحديد

نصيب مركز ما من هذه الأعباء ، و يعتبر مفتاح التوزيع الأولي الوسيلة التي بواسطتها توزع الأعباء غير المباشرة على مختلف الأقسام لأن توزيع هذه الأعباء يتركز أساساً حول الادعاءات القابلة للقياس المقدمة من الأقسام

ومفاتيح التوزيع يستعان به إذا كانت الخدمات المقدمة غير قابلة للقياس.

بعد الانتهاء من المرحلتين السابقتين : مرحلة تخصيص الأعباء نصف مباشرة ، و توزيع الأعباء غير المباشرة

بواسطة مفاتيح التوزيع .

¹ مصطفى بن عبد الرزاق، نفس المرجع السابق، ص 6-7 .

ب . التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة: هي تحويل أعباء الأقسام الثانوية إلى الأقسام الرئيسية للحصول على أعباء للأقسام المتجانسة الأساسية و يكون هذا وفق مفاتيح التوزيع الثانوي الذي يشترط فيه أن تمثل نسبة الخدمة المقدمة لكل قسم.

. التوزيع الثانوي: ويقصد به إعادة توزيع الأعباء للأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية.¹

و يتم تحميل نصيب كل قسم رئيسي من أعباء الأقسام الفرعية المساعدة على حسب وحدة قياس معينة تختلف من مؤسسة لأخرى ، و يتخذ التوزيع الثانوي عدة أشكال من بينها :

✓ التوزيع الإجمالي: و هو تجميع أعباء الأقسام الثانوية ثم توزيعها على الأقسام الأساسية.

✓ التوزيع الانفرادي : و هو توزيع أعباء كل قسم ثانوي على حدى على الأقسام الأساسية .

✓ التوزيع التنازلي: وتقوم هذه الطريقة على توزيع أعباء المراكز الأساسية في اتجاه واحد باستعمال مفاتيح التوزيع الثانوي دون مراعاة فيه لتبادل الخدمات بين الأقسام الثانوية أي يكون هذا التنازل بصورة متدرجة أي يتم توزيع أعباء المركز الثانوي الأول على الأقسام الموالية ، ثم يتم توزيع أعباء القسم الثانوي على باقي الأقسام و هكذا بشرط دون الرجوع إلى الوراء حتى توزع كل أعباء الأقسام الفرعية على الأقسام الأساسية ليصبح مجموع أعباء الأقسام الثانوية معدوما .

✓ التوزيع المتبادل: و هو التوزيع الذي يأخذ بعين الاعتبار الخدمات المتبادلة بين الأقسام لا يتم توزيع أعباء الأقسام الثانوية على الأقسام الأساسية إلا بعد تحديد قيم الخدمات المتبادلة ، كذلك مثل ما هو الحال في الأقسام الثانوية .

• ثانيا :طريقة التحميل العقلاني (التكاليف الثابتة ²)

هي عبارة عن وسيلة لتعديل تغيرات مستوى النشاط على تكلفة وحدة العمل، أي يكون التحميل العقلاني عندما يتم حساب جزء الأعباء الثابتة، حسب مستوى النشاط، المتفق عليه سابقا، كمستوى عادي.

1. مبدأ الطريقة :

يتم حساب سعر التكلفة لطريقة التحميل العقلاني بواسطة :

. الفصل بين الأعباء الثابتة و المتغيرة: يسمح بالحصول على سعر التكلفة العقلاني يقترب بالثبات.

¹ رايح حمودي ، المحاسبة التحليلية دروس نظرية و تطبيقات ، دار المعرفة ، الجزائر ، 2000 ، ص 22.

² مصطفى عبد الرزاق، نفس المرجع السابق ، ص 8 . 10.

. استخدام معامل التحميل العقلاني والذي يتم حسابه و فق العلاقة التالية :

$$\text{معامل التحميل} = \frac{\text{المستوى الحقيقي للنشاط}}{\text{المستوى العادي للنشاط}}$$

حيث المستوى الفعلي و هو عبارة النشاط الذي حققته المؤسسة أثناء العملية الإنتاجية، أما المستوى العادي هو الحجم النظري التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقه.

المطلب الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة و طريقة التكاليف المعيارية

و بعد تقديم الطريقتين السابقتين تجدر الإشارة إلى طريقتين تقليديتين ألا و هما طريقة التكاليف المتغيرة و طريقة التكاليف الكلية سيتم عرضهما في هذا المطلب.

أولاً : طريقة التكاليف المتغيرة

هي عبارة عن نظام التكاليف المتغيرة كطريقة لدراسة لعلاقات بين حجم المبيعات والربح معتمداً على تحديد عتبة المردودية أو خط الربح ، و تعتمد هذه الطريقة على تقسيم المصاريف إلى مصاريف متغيرة و مصاريف ثابتة

1. مبدأ عمل الطريقة: تقوم طريقة التكاليف المتغيرة على مجموعة من المبادئ أهمها:

- الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة حسب علاقتها بحجم الإنتاج.
- اعتبار التكاليف الثابتة من أعباء الدورة المحاسبية .
- حساب النتيجة و ذلك من خلال طرح الأعباء الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة .

وفق هذه الطريقة و لحساب سعر التكلفة و النتيجة نميز بين:

✓ **طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة :** و تكون في حساب النتيجة لكل منتج على حدى أو حساب النتيجة بصفة إجمالية للخزينة ككل و هي الأكثر استعمالاً .

✓ **طريقة التكلفة المتغيرة المطورة :** تقوم هذه الطريقة على تخصيص لكل قسم أو قطاع التكاليف الثابتة الخاصة بنشاط و هذا تماشياً مع التفكير المحاسبي الحديث الذي يركز على الدقة و الاستغلال بين المنتجات في العملية الإنتاجية ، حيث أصبح كل منتج ينتج في ورشات خاص به، و هذا كان نتيجة لكبر حجم المؤسسات و تنوع المنتجات .

2. من زاوية وظائف أو مراحل نشاط المؤسسة:

يمكن تقسيمها إلى تكلفة الشراء ، تكلفة الإنتاج ، تكلفة التوزيع مع الأخذ بعين الاعتبار نشاط المؤسسة تجارية ، إنتاجية ، خدمية .

3. من زاوية التحميل: نجد هناك نوعين هما:

- الأعباء غير قابلة للتحميل و تكون ضمن النشاط الطبيعي أو في حسابات المخطط الوطني
- الأعباء المعتبرة (الحملة) مثل استهلاك البضائع، مصاريف العمال.... الخ

4. من زاوية علاقة الارتباط: نميز بين

- التكاليف المباشرة؛

- التكاليف الغير مباشرة.

5. من وجهة نظر اتخاذ القرار: إذ نجد هناك:

- تكاليف غير قابلة للاسترجاع (تكاليف الإيجار، ضرائب) .
- تكاليف جزافية كاستشاف الأبحاث العلمية، التكنولوجية... الخ.

استعمالات طريقة التكاليف المتغيرة:

حساب عتبة المر دورية: عتبة المرد ودية هي وسيلة تسمح بدراسة العلاقة الموجودة بين التكاليف المتغيرة و الثابتة و الأرباح، و هي النقطة التي عندما لا تحقق المؤسسة لا ربح و لا خسارة و لا الأرباح، وتبدأ عند تجاوزها.¹

و هي كذلك النقطة التي تتساوى عندما الإيرادات الكلية مع التكاليف الكلية، و عندما يكون صافي الربح أو صافي الخسارة مساويا للصفر، و تتحقق نقطة التعادل عندما يتساوى هامش الربح الإجمالي مع إجمالي التكاليف الثابتة.²

تعريف 1: هي التكاليف المعيارية المحددة مقدما على أساس علمي و عملي في ظروف معينة و التي تتخذ أساسا القياس و ضبط التكاليف الفعلية .

تعريف 2: و هي عبارة عن التكاليف المحددة أو الموضوعية مسبقا و التي تستعمل كأساس المقارنة مع التكاليف الفعلية و يجب على المؤسسة التأكد بأن هذه التكاليف المعيارية مقياس مناسب و منصف لتقييم الأداء و تشجيعه إلى تحقيق أهداف المؤسسة.

ثانيا : طريقة التكاليف المعيارية :³

¹ ناصر دادي عدون و آخرون ، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، دار الخمدية ، الجزائر ، 2000، ص 35.

² احمد حسين علي، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 104.

³ مصطفى بن عبد الرزاق، مرجع سبق ذكره، ص 11، 12.

• تعريف التكاليف المعيارية:

• طريقة حساب التكاليف المعيارية:

يتم حساب التكاليف المعيارية بنفس الطريقة التي تحسب بها التكاليف الحقيقية ، إلا أن الإشكالية قد تظهر من الناحية التطبيقية في كيفية إعداد التقديرات التي تفترض تفكيراً مسبقاً ، و قد تتضمن مخاطر ارتكاب الأخطاء ، خاصة إذا استندت مهمة التفكير في إعداد المعايير إلى من ليسوا من الاختصاص.

• أهداف التكاليف المعيارية :

إن الهدف الرئيسي هو مراقبة تكاليف المؤسسة بالفروقات : البرمجة ، الرقابة ، التسعير ، الإعلام .

• أنواع التكاليف المعيارية :

– التكلفة المعيارية المثالية ؛

– التكلفة المعيارية التاريخية (المتوسطة) ؛

– التكلفة المعيارية المقارنة؛

– التكلفة المعيارية المتوقعة؛

– التكلفة المعيارية الجارية ؛

– التكلفة المعيارية التقنية .

المطلب الثالث: طريقة التكاليف الكلية في تخصيص التكاليف

ظهرت أنظمة التكاليف التقليدية تلبية لاحتياجات التقارير المالية الخارجية ، و في منتصف الثلاثينيات من القرن العشرين تطورت هذه النظم بما يتلاءم في تلبية احتياجات الإدارة من معلومات لاتخاذ القرارات في تلك المؤسسات الكبيرة ذات الإنتاج الكبير لدى يتعين في البداية التطرق إلى النظم التقليدية التي كان معمول بها في معالجة التكاليف غير المباشرة .

• المعلومات المرتبطة بطريقة التكاليف الكلية لتحديد تكلفة المنتجات :

لقد ظلت طريقة التكاليف الكلية هي الأسلوب الأمثل لعدة سنوات و هي الأسلوب و المدخل الأكثر شيوعاً و التي تقوم على أساس :

• طبيعة التكاليف غير المباشرة :

و هي عبارة عن مواد غير مباشرة أو أجور غير مباشرة أو مصاريف غير مباشرة و هذه التكاليف تحدث في كافة أقسام المؤسسة سواء الإنتاجية منها أو الغير إنتاجية.

• توزيع و تحميل التكاليف غير المباشرة:

تشكل هذه التكاليف نسبة كبيرة في هيكل تكاليف الوحدة الواحدة و من هذه التكاليف ما يمكن تخصيصه بشكل مباشر على القسم المعني كأجور المشرفين و رواتب مدراء المصانع أو الأقسام ، و منها ما يصعب تخصيصه بشكل غير مباشر على الأقسام مثل الكهرباء ، أجور الصيانة وإيجارات الأبنية ، و مصاريف التأمين و غيرها .

لذلك لا بد من إتباع الخطوات التالية:

- ✓ حصر و تقدير التكاليف غير المباشرة، و تحديد وحدات التكلفة؛
- ✓ تخصيص التكاليف غير المباشرة على كافة أقسام المؤسسة ؛
- ✓ إعادة توزيع التكاليف غير المباشرة للأقسام الخدمية على الأقسام الإنتاجية لتحديد حصة كل قسم إنتاجي من إجمالي التكاليف غير المباشرة للمؤسسة ككل؛
- ✓ تحميل وحدات الإنتاج بالتكاليف غير المباشرة لكل منتج و لكل قسم إنتاجي باستخدام معدلات تحميل مناسبة.

تقييم طريقة التكاليف الكلية لمعالجة التكاليف

• المميزات :

- ✓ تزودنا بالتكاليف الإجمالية لكل قسم و تسمح بمراقبة تطور التكاليف في الأقسام ؛
- ✓ إحدى أدوات مراقبة التسيير ؛
- ✓ إيجاد الفروق و ذلك بالمقارنة بين التكاليف المقدرة و المحصل عليها فعلا، بهدف التقليل منها أو القضاء عليها ؛

• العيوب: ¹

- ✓ غالبا ما تعتمد الطريقة التقليدية لتخصيص التكاليف غير المباشرة أساس واحد لتحميلها، الذي عادة ما يكون مرتبط بحجم الإنتاج مثل ساعات العمل المباشرة؛

¹ مصطفى عبد الرزاق، نفس المرجع السابق، ص13.

- ✓ أدى التطور التكنولوجي إلى تطور الأدوات و المعدات المستخدمة في الإنتاج ما ترتب عليه انخفاض في نسبة التكاليف المباشرة خاصة عنصر العمل المباشر بشكل ملحوظ مما أدى إلى ظهور مشكلة عدم أو صعوبة تحقيق الرقابة الفعالة على نسبة كبيرة من التكاليف خاصة غير المباشرة التي أصبحت تمثل النسبة الأكبر ؛
- ✓ إهمال الأنظمة التقليدية عند تخصيص التكاليف غير المباشرة للعلاقة السببية الموجودة بين تكلفة المنتج و الموارد التي استخدمت في العملية الإنتاجية، هذا ناتج عن عدم فهم الأنظمة التقليدية للأنشطة؛
- ✓ أصبحت الأنظمة التقليدية عاجزة على رقابة العمليات و قياس تكلفة الإنتاج بدقة و ذلك لأنها تقوم بتجميع الانحرافات على المستوى الإجمالي و عدم حصرها بالمنتجات التي تسببت بحدوثها.

خلاصة الفصل :

بعد أن شهدت أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية في الفترة الأخيرة من القرن المنصرم من قصور جوانبها بشكل واسع ، إذ هي أنظمة تم تصميمها للعمل في ظل نوع خاص من بيئة القرار و نوع خاص من التكنولوجيا حيث كانت تتسم معظم المؤسسات بمحدودية الإنتاج ، و قد كان العمل المباشر و المواد المباشرة يشكلان التكاليف الأساسية للإنتاج آنذاك ، و مع تضخم حجم المؤسسات و تنوع منتجاتها و تزايد اعتمادها على الآلات أدى إلى تزايد التكاليف غير المباشرة و انخفاض تكاليف العمل المباشر مما يجعل التوزيعات البسيطة للتكاليف غير المباشرة بالاعتماد على أسس مرتبطة بحجم الإنتاج مقبولة لاسيما و أن تكاليف تجميع البيانات و معالجتها لم تعد عائقا أمام استخدام أنظمة تكاليف أكثر تطورا ، و فضلا عن ذلك فإن المنافسة الشديدة بين المؤسسات جعلت اتخاذ القرارات بالاعتماد على معلومات كلفوية غير دقيقة و غير حقيقية أمرا في غاية الخطورة على استمرارية المؤسسة و نجاحها باستخدام تلك الطرق التقليدية ، إذ أصبحت دقة المعلومات و مصداقيتها تلعب دورا حاسما في المنافسة ، لذا اقترح نظام كلفوي بديل لتلك الأنظمة وكوسيلة لحل المشاكل السابقة ألا و هو نظام التكاليف على أساس الأنشطة الذي سنحاول التطرق إليه في الفصل الموالي.

الفصل الثاني

تمهيد:

اتضح قصور أنظمة التكاليف التقليدية خلال الثمانينات من القرن الماضي من حيث تقديمها معلومات مضللة و غير دقيقة عن تكاليف الإنتاج باعتماد هذه الأنظمة على أساس تحميل واحد غالبا ما يرتبط بحجم الإنتاج كأساس التحميل أو توزيع التكاليف الغير مباشرة على المنتجات دون الأخذ بنظر الاعتبار الاختلاف في المنتجات من حيث درجة تعقيدها أو حجم استهلاكها للموارد و النتيجة فكان تحميل المنتجات البسيطة ذات الحجم الكبير بتكاليف كبيرة و تحميل المنتجات المعقدة ذات الحجم القليل بتكاليف قليلة إذ أن هذا سيؤثر بشكل مباشر على بعض قرارات الإدارة مثل قرارات التسعير.

يعتمد تصميم أي نظام تكاليف بدرجة أساسية على طبيعة الوظائف و العمليات الإنتاجية و أصل المؤسسة، بحيث يتلاءم النظام المصمم مع طبيعة العمليات الموجودة و إن أي تغيير فيها لا بد و أن يقصيه تغيير في نظام التكلفة المعتمد.

لكن مع الاقتراب من نهاية هذا القرن و مع انتشار الحاسوب بشكل واسع و الاعتماد على التكنولوجيا بشكل كبير أدى ذلك إلى استخدام أنظمة جديدة منها نظام التكاليف على أساس الأنشطة و الذي من خلاله يمنح للإدارة معلومات واضحة و دقيقة و عادلة في نفس الوقت، إذ نحاول التطرق إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة في هذا الفصل من خلال مفهوم هذا النظام و كذا الأسس التي يقوم عليها و كيفية تقييمه .

المبحث الأول: مفهوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

جاء مدخل نظام التكلفة على أساس الأنشطة نتيجة الانتقادات الموجهة إلى نظم التكاليف التقليدية التي لم تعد قادرة على مواجهة التطور الحاصل في أنظمة الإنتاج و أساليب التسيير الحديثة ، حيث عمل هذا النظام على كيفية تحسين قياس التكاليف و تخفيضها و أصبحت المعلومة أكثر دقة و يمكنها أن تؤثر على القرارات التي يخذها مصمم و مهندسي المنتجات و الخدمات .

المطلب الأول: نشأة ومراحل تطور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

من أنظمة التكاليف التي تصمم من أجل الوصول إلى تكلفة الإنتاج تتكون من نظامين هما نظام الأوامر ونظام المراحل الإنتاجية و التي تسمى بالأنظمة التقليدية ظهر قصورها خلال الثمانيات من القرن الماضي من حيث تقديمها لمعلومات مضللة فهنا لابد من استخدام أنظمة توابك التطورات و يعد نظام ABC من الأنظمة الحديثة التي تتماشى مع هذه التطورات .

وقبل التطرق إلى هذا المطلب نستعرض بعض مفاهيم الكلمات المفتاحية لهذا النظام

- الأنشطة: هي مجموعة من العمليات التي تمثل العمل الذي يتم أدائه داخل الوحدة الاقتصادية¹
- مركز النشاط: هو عبارة عن دائرة أنشطة متجانسة أو متكاملة.
- مجمع التكلفة: و يتم فيه تجميع وتوزيع التكاليف سواء أن كان هذا المستوى يتعلق بنشاط واحد أو مجموعة متكاملة من الأنشطة لها نفس معدلات الاستخدام و يستخدم في إعداد معدل التحميل.
- مسبب التكلفة (موجه التكلفة، مولد التكلفة، وحدة قياس التكلفة): يمثل المقياس الذي يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط أو وعاء تكلفة وينبغي اختياره بحيث ينطوي على علاقة سببية واضحة².

¹ ناصر نور الدين عبد اللطيف ، مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، 2009، ص254 .

² محمد سامي راضي ، مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، الإبراهيمية ، مصر، 2003، ص272، 273 .

أولاً: مشاكل الأنظمة التقليدية

إن الأنظمة التقليدية صممت من أجل مسايرة الظروف التي وجدت من أجلها والتي تركزت على مشكلة تخصيص التكاليف على ضوء انخفاض التكنولوجيا و ارتفاع كلفة المعلومات ، إلا أن تقييد تلك الظروف قد فرض تقييدا في تلك الأنظمة لمواجهة هذه التغيرات، و في السنوات الأخيرة تزايدت المشاكل الناجمة عن الأنظمة التقليدية نتيجة للتغيرات الهائلة في مجال الصناعة و التطور التكنولوجي الدولي و يمكن إيجاز تلك المشكلات بالآتي¹:

1. إن الأنظمة التقليدية أصبحت عاجزة عن رقابة العمليات و قياس كلفة الإنتاج بدقة للأسباب التالية:

أ- تجميع الانحرافات بشكل إجمالي على مستوى الأقسام و عدم حصرها بالمنتجات التي تسببت في حدوث الانحرافات يؤدي إلى عدم إظهار الانحرافات في التقارير المالية الدورية بالشكل الذي يساعد في تصحيح الانحرافات الغير ملائمة.

ب - التركيز على النتائج المالية الإجمالية وليست على الأنشطة الفعلية التي تسبب هذه النتائج والتي تعطي نتائج غير دقيقة لتقدم الأقسام في تقديم التحسينات التشغيلية .

ج . بسبب التخصيصات الشاملة للتكاليف فقد أصبحت التقارير الدورية مشوهة، فهي تجعل مدراء الأقسام مسؤولين عن اتفاق الموارد داخل أقسامهم حتى و إن لم يجز قياسها بشكل دقيق ، و لهذا فكل هذه التخصيصات لا توفر أساسا جيدا لتقييم المدراء و الأقسام .

2. تعتمد الأنظمة التقليدية على بعض المقاييس المرتبطة بالحجم مثل ساعات العمل المباشرة كقاعدة لاسترداد الكلف الغير مباشرة وهي بعد هذا تفترض أنه عندما يتضاعف عدد الوحدات المنتجة من منتج معين مثلاً فإن الكلف المستهلكة في تصنيعها تتضاعف مما يؤدي إلى عدم العدالة و التناسب في تحميل المنتجات المختلفة بنصيبها من التكاليف و بالتالي تسجيل كلف منتجات مشوهة وخاصة في الحالات :

- اختلاف الأحجام الإنتاجية للمنتجات ؛

- تنوع الأحجام الطبيعية للمنتجات ؛

- تنوع درجة التعقيد في تصنيع المنتجات.

3. - إن الكثيرين اتهموا المؤلفات تحدثت لتبدأ عن (علاقة السبب بالنتيجة) باعتبارها أفضل المعايير التي يجب أن تعكس استخدام معدلات التحميل مناسبة لتخصيص التكاليف الغير مباشرة للمنتجات ، إلا أن الأنظمة التقليدية تستخدم مجمع التكلفة (cost pool) واحد للتكلفة الصناعية الغير مباشرة و يتم تحديد معدل

¹ إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، ط1، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2007، ص156.157.

التحميل من خلال قسمة التكلفة المقدرة على الأساس المختار و قد اعتبرت الكلف الناجمة عن هذا الأسلوب مضللة وغير واضحة بسبب فشلها في إعطاء صورة واضحة عن علاقة السبب بالنتيجة .

4. إن تضمن التكلفة الغير مباشرة للمخزون ستشجع على زيادة المخزون و ليس إنقاصه وهذا لا يتناسب مع

الشركات التي ترغب في تبني الأنظمة الحديثة مثل التصنيع في الوقت المحدد.

5. إن من أهم الأولويات التي ركزت عليها الإدارة في الآونة الأخيرة هي عملية التكاليف و لكن عملية التخفيض هذه لن تكون محاولة فاعلة إذا لم تدرك الشركات أساس كلفتها كما يتبقى .

6. إن تقسيم المؤسسة إلى أنشطة كأسباب لحدوث التكاليف و تحديد تكلفة هذه الأنشطة بدقة تعد الخطوة الأولى باتجاه توفير تكاليف حقيقية ، أنه يمكن تخفيض الأنشطة ذات التكاليف العالية و التي لا تضيف قيمة للمنتجات.

7. إن تكاثر خطوط المنتجات و قنوات التوزيع و تضائل العمل المباشر و ازدياد المصاريف التي تغطي الخدمات الصناعية و خدمات التسويق و التوزيع و الهندسة و غيرها ، لا يبرر بقاء استخدام الأنظمة التقليدية (والتي وضعت لظروف مغايرة و أكثر بساطة) خاصة في ظل انخفاض كلف تكنولوجيا المعلومات ، كما أن ذلك يمكن أن يكون خطرا في المنافسة الشديدة لتكنولوجيا المعلومات الجيدة التي جعلت من المعلومات الدقيقة عن المنتج أمرا حاسما للنجاح في المنافسة .

وبناء على ما تقدم فإنه يمكن القول أن الأنظمة التقليدية لم تعد ملائمة لمتطلبات المؤسسة و أهدافها، و لهذا ظهرت الحاجة إلى وجود أنظمة بديلة كنظام ABC بحيث يستطيع مواكبة التطورات الحديثة في مختلف المجالات على ضوء التنافس الدولي بين المؤسسات ¹.

¹ إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة ، نفس المرجع السابق ، ص 158.

ثانيا: نشأة و مراحل تطور نظام ABC

بم أن المؤسسات في الوقت الحاضر بدأت بإنتاج أصنافا متعددة من المنتجات و أدخلت التكنولوجيا الحديثة في عملياتها و أصبح العمل يمثل نسبة صغيرة من الكلف الكلية بينما ازدادت الكلف الغير مباشرة و ازداد الاهتمام بها وهذا يعود إلى:¹

1. الأتمتة و هي تحتاج إلى الكثير من الأنشطة كتهيئة المكاتب و الجدولة و هندسة الإنتاج؛

2. التأكيد على خدمة المستهلك بشكل أفضل؛

3. تعدد المنتجات.

كما أن الشبهات الناشئة عن عملية توزيع الكلف الغير مباشرة التي أصبحت غير ملائمة و بعيدة عن المنطق و الواقع كما أن ازدياد شدة المنافسة في الثمانينات نتج عنها بعض القرارات الخاطئة بسبب المعلومات الناشئة عن عملية توزيع الكلف بالأنظمة التقليدية لا سيما في المؤسسات متعددة المنتجات .

ولكي تستطيع هذه المؤسسات من مواجهة هذا التنافس العالمي لا بد لها من أن تمتلك نظاما لها القدرة على خلق

معلومات قوية فعالة إذ لن تستطيع الأنظمة التقليدية من تليبيتها مستقبلا كما أن مديرو الشركات إذا أرادوا أن تكون منتج مهم فإن عليهم معرفة:

1. الأنشطة التي تدخل في صناعة المنتج أو توفير الخدمة؛

2. كلفة هذه الأنظمة لتخصيص كلف المنتج؛

لكل هذا فقد نشأ نظام التكاليف على أساس الأنشطة و هو نظام ليس ابتكارا حديثا فإنه قبل أكثر من خمسين سنة دافع عن مبادئ نظام ABC عندما أشار إلى أن كل صنف أو مجموعة أولية من الكلف الغير مباشرة يجب أن تكون علاقة بكل بعد من أبعاد مشاكل الإدارة الخاصة بالتخطيط و الرقابة سيما وإن بعض الأبعاد الرئيسية للكلف الغير مباشرة التي قد تتغير مع تغير عدد وحدات المنتج ، عدد الأقسام ، عدد العمليات التشغيلية ، طاقة المصنع ، عدد المواد المعروضة .

¹ إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، مرجع سابق ، ص 161 و 160.

يشير Johuson- إلى أن محاسبي (GE) (General Electric) و هي شركة أمريكية قد يكونوا أول من استعمل مصطلح النشاط لوصف العمل الذي يسبب التكاليف ففي عام 1963 عينت هذه الشركة فريقا من قسم المراقبين لدراسة و اقتراح الطرق للسيطرة على النمو المتتابع للتكاليف غير المباشرة و لتحقيق سيطرة أفضل عن التكاليف غير المباشرة اقترح الفريق تكتيك جديد هو الأنشطة التي سببت تلك التكاليف و مما لا شك فيه أن شركة GE و إن استخدمت تصنيفات مشابهة لنظام ABC في تتبع تكاليفها ، إلا أنها لم تستخدم هذه المعلومات في جوانب أخرى مهمة مثل تحليل ربحية المنتجات و الزبائن و غيرها و اقتضى استخدامها على التخصيص الدقيق للتكاليف.

كما أن هناك بعض المدراء والأكاديميين الألمان ينتقدون (Cooper and Kaplan) على أنهما يزعمان بأنهما مخترعي موجّهات التكلفة بينما و منذ عدة سنوات مضت كان أكاديميون مثل Kilger قد اقترحوا أسس تخصيص التكلفة الغير مباشرة للأقسام المساعدة و التي كانت متشابهة تقريبا مع موجّهات الكلف المالية و قاموا أيضا بدمجها في مفاهيمهم الخاصة بالتكاليف المباشرة .

و بالرغم من أن الألمان قد يكونوا فعلا بحثوا هذه التقنيات إلا أن البدايات الحقيقية لهذا النظام قد بدأت في الثمانينات كما يؤكد ذلك (Kaplan) حيث يقول « قمت أنا و (Cooper) ببحث أنظمة ABC للمرة الأولى موقعا في منتصف الثمانينات في شركات مثل union pacific juhn deer و يضيف لقد وصفنا الأسلوب الذي يتم بموجبه تعيين تكاليف التشغيل بواسطة الأنشطة إلى المنتجات و الخدمات و صفاه بالتخصيص (Alloacations).

و في الحقيقة فإن الظهور الفعلي لهذا النظام في الكتب العلمية المحاسبية قد بدأ عام 1987 وبشكل ملفت للنظر حيث نشر و أذاع كل من Cooper and Kaplan أسلوب ABC في عدد من المجلات و أعطت عناوين بعض مقالاتهم تغييرا للحماس الذي قوبل به أسلوبهما ومنها (نظام كلفة واحد لا يكفي) و (قياس الكلفة بشكل صحيح يصنع القرار الصحيح) وهكذا منذ ذلك الوقت تزايدت الكتابات حول هذا النظام لتباع و تناقش جميع أفكاره و الآثار المترتبة على استخدامه.

و في بداية التسعينات فإن الكثير من المؤسسات اعترفت بتطبيق نظام ال ABC يعتبر نظاما متكاملا فهو ليس مجرد أسلوب أو طريقة لتوزيع التكاليف الغير مباشرة كما يشير بعض الأكاديميون و مما يؤكد على كونه نظام وليس أسلوب أو طريقة هو شموله مكونات النظام من مدخلات Input وعمليات التشغيل أي معالجة Process و مخرجات Output و تغذية عكسية Feet Back والتي تعد العناصر الأساسية لأي نظام ، فمدخلات نظام ABC تتمثل بالبيانات و المعلومات الخاصة بموجّهات التكلفة ، أما عمليات التشغيل فتتمثل

بكافة العمليات الحسابية و الإجراءات اللازمة لاستخراج كلفة الوحدة من موجهات التكلفة و استخراج تكلفة كل نشاط ، أما مخرجات نظام ABC فتتمثل في تحديد كلف أهداف التكلفة والمتمثلة بكلف الأنشطة و تحديد تكلفة كل منتج .

إن نظام ABC يستند في تحديد التكاليف على فكرة أساسية هي أن الأنشطة تستهلك الموارد و المنتجات تستهلك الأنشطة، أي أن الأنشطة هي التي تسبب الكلف وليس المنتجات.

و يتضح مما سبق أن نظام ABC قد نضج نتيجة للتقدم التقني الكبير في أساليب الإنتاج و نتيجة التشكيك في دقة النتائج التي تقدمها الأنظمة التقليدية لاحتساب كلف الإنتاج إضافة إلى تزايد حاجة إدارات المؤسسات لمعلومات أكثر دقة و تفصيلا و تأتي الدقة المتزايدة على وفق نظام ABC لتحديد كلف الإنتاج :

1- تحديد عدد كبير من مجموعات كلفة النشاط ؛

2- مواصفات موجه التكلفة الملائم لكل نشاط؛

وهكذا أصبح ينظر إلى هذا النظام على أنه المحل الأفضل لجميع المشاكل الناشئة من جراء استخدام الأنظمة التقليدية.

و يقدم Hicks نصريحا شجاعا في أن نظام ABC لإدارة التكاليف لا يمثل خيارا فحسب لمؤسسة تأمل في المنافسة بل هو مطلوب¹.

المطلب الثاني: مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة

بعدما تطرقنا إلى مشاكل النظام التقليدي ونشأة النظام التكاليف على الأنشطة ABC نسعى في هذا المطلب إلى مدخل في نظام ABC و التعرف على أهم خصائصه.

أولا: تعاريف حول نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

يعرف نظام ABC على أنه طريقة لقياس الكلفة، و أداء الأنشطة و أغراض الكلفة حيث تخصص الكلف إلى الأنشطة مستندة على مقدار استخدامهم من مصادر الكلف و تخصص الكلف إلى أغراض الكلفة مستندة على مقدار استخدامهم من الأنشطة إذا ABC تعرف العلاقة السببية لموجهات الكلفة إلى الأنشطة .

¹ إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، مرجع سابق ، ص 163 164.

فإن ABC هو جوهرها طريق لربط الكلف بالأنشطة و من ثم ربط الأنشطة بالأوامر أو المنتجات التي سببت الأنشطة وفق ذلك الطريق كل الكلف قسمت ووجهت إلى الأوامر و المنتجات الملائمة و ليس الكلف الواضحة أو السهلة فقط يتم ربطها بالأنشطة و الأوامر والمنتجات و عليه فإن ABC هو طريقة يتم فيها تخصيص الأنشطة بضبط أكثر إلى الأوامر والمنتجات الملائمة¹.

كما يقيس نظام تحديد التكلفة على أساس الأنشطة تكلفة و أداء الأنشطة و الموارد و عناصر التكلفة المختلفة و يأخذ في الاعتبار العلاقة السببية بين كل عناصر التكلفة ومسببات التكلفة Cost Drivers²

هذا النظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة ، و تجميع و تشغيل و تتبع ما يرتبط بها من تكاليف اعتمادا على العديد من مسببات التكلفة ، وذلك تمهيدا لتوزيعها على المنتجات حسب استهلاكها في هذه الأنشطة .

يقوم هذا النظام على مبدأ رئيسي يتمثل في الربط بين الموارد المستخدمة و الأنشطة التي تستخدم تلك الموارد ، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة و المنتج النهائي سواء كان وحدات منتجة أو خدمات ، وهذا من خلال اعتبار الأنشطة كأساس لحساب التكلفة حيث أن الأنشطة تستهلك مواردها في حين أن الوحدات المنتجة أو الخدمات تستهلك تلك الأنشطة و من ثم يجب نسب التكاليف إلى أنشطة معينة ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة إلى المنتجات التي توجد الطلب على هذه الأنشطة³.

و يعرف هذا النظام بأنه استخدام خاص للتكلفة و الموارد و أداء الأنشطة و أغراض التكلفة التي تستهلك الأنشطة بهدف توليد معلومات أكثر دقة و ذات دلالة لاتخاذ القرار⁴.

كما عرفه Horngren بأنه "النظام الذي يقوم بتنقيح (Refining) نظام الكلفة بالتركيز على الأنشطة كأهداف كلفة أساسية ، و يحسب هذا النظام كاف هذه الأنشطة ومن ثم يخصص كلف هذه الأنشطة لأهداف الكلفة مثل المنتجات و الخدمات و الزبائن" .

و عرفه Davidson بأنه "نظام لتخصيص التكاليف على مرحلتين إذ تم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف على مجموعات الكلف و التي تتمثل بمراكز الأنشطة ، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيص تلك التكاليف على المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لإنجازها" .

¹ زماط حسن سليم، التكاليف على أساس الأنشطة و تطبيقاتها في المؤسسات الصحية الصغيرة ، مجلة الإدارة و الاقتصاد ، العدد 67 ، 2007 ، ص 30، 31 .

² صلاح الدين عبد المنعم و آخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الإدارية ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الأزايطة ، الإسكندرية ، 2003 ، ص 331 .

³ هاشم احمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2000 ، ص 21

⁴ The chartered Institute of Management Accountants (CIMA) Technical Briefing Developing and promoting strategy- Activity Based Management . an Overview ، London ، April ، 2001 ، p.1.

كما عرف نظام ABC بأنه "نظام كلفوي متكامل يمكن من خلاله الحصول على كلفة وحدة المنتج من المنتجات فهو يشمل على مكونات النظام من مدخلات و عمليات و مخرجات".¹

كما يقيس "نظام تحديد التكلفة على أساس الأنشطة تكلفة و أداء الأنشطة و الموارد و عناصر التكلفة المختلفة و يأخذ في الاعتبار العلاقة السببية بين كل عناصر التكلفة ومسببات التكلفة Cost Drivers".² هذا النظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة ، و تجميع و تشغيل و تتبع ما يرتبط بها من تكاليف اعتمادا على العديد من مسببات التكلفة وذلك تمهيدا لتوزيعها على المنتجات حسب استهلاكها في هذه الأنشطة .

يقوم هذا النظام على مبدأ رئيسي يتمثل في الربط بين الموارد المستخدمة و الأنشطة التي تستخدم تلك الموارد ثم الربط بين تكاليف الأنشطة و المنتج النهائي سواء كان وحدات منتجة أو خدمات ، وهذا من خلال اعتبار الأنشطة كأساس لحساب التكلفة حيث أن الأنشطة تستهلك مواردها في حين أن الوحدات المنتجة أو الخدمات تستهلك تلك الأنشطة و من ثم يجب نسب التكاليف إلى أنشطة معينة ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة إلى المنتجات التي توجد الطلب على هذه الأنشطة.

كما يعرف بأنه عبارة عن نظام محاسبي و إداري متطور يهدف إلى تخصيص التكاليف غير مباشرة بشكل دقيق و موضوعي، بغرض زيادة فعالية نظام التكاليف من خلال تحليل الأنشطة اللازمة لأداء المنتجات أو الخدمات و حساب تكلفة كل نشاط على حدى ، ومن ثم ربطها بالمنتجات أو الخدمات لتحديد تكلفتها بشكل دقيق و موضوعي³

وتجدر الإشارة إلى أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يمكن استخدامه للأغراض قياس تكلفة الإنتاج و تحليل الربحية ، كما يستخدم أيضا في تحقيق الرقابة على عناصر تكاليف الخدمات و على عناصر تكاليف غير المباشرة في المؤسسات الخدمية على النحو الذي سيرد لاحقا .

ثانيا : وظائف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

من أهم الوظائف المبتغاة من نظام تحديد التكلفة على أساس الأنشطة نجد:

1. تحديد و قياس موارد المؤسسة و تقييم قدرتها الفعلية على أداء الأنشطة المختلفة ؛
2. تحليل الأنشطة التي تم أدائها بالفعل؛
3. تصنيف الأنشطة ما بين أنشطة مضيعة للقيمة و أنشطة غير مضيعة للقيمة من ناحية، و أنشطة ضرورية و غير ضرورية من ناحية أخرى ؛

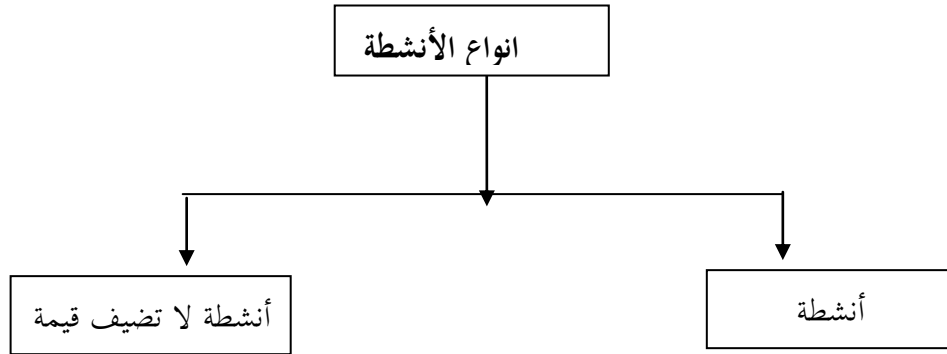
¹ اسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة ، مرجع سابق ، ص 164-163.

² صلاح الدين عبد المنعم و آخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الإدارية ، مرجع سبق ذكره ص 331.

³ محمد سامي راضي ، مبادئ محاسبة التكاليف ، ص 269.

4. تحديد تكلفة الأنشطة المختلفة وكذلك تكلفة الطاقات الغير مستغلة؛
5. تحديد مسببات التكلفة التي لها علاقة سببية ملائمة مع عناصر التكلفة؛
6. تخصيص التكلفة على العوامل الملائمة المختلفة مثل المنتجات ، العملاء ، القنوات ، العمليات باستخدام مسببات التكلفة .¹

الشكل رقم (9) : أنواع الأنشطة



المصدر : إسماعيل يحي التكريتي ، "محاسبة التكاليف "قضايا معاصرة" ، ص 164.

من خلال الشكل فبالنسبة للأنشطة التي تضيف قيمة فهي الأنشطة التي قدمت فأنها ستؤثر على الإنتاج سواء في الأمد القريب أو البعيد .
أما بالنسبة للأنشطة التي لا تضيف قيمة فهي الأنشطة التي إذا ما تم حذفها فإنها لا تؤثر على خدمة الإنتاج و بالتالي تساعد على تحقيق التكاليف .

¹عبد الحى عبد الحى مرعي ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2002 ، ص 283، 284.

المطلب الثالث: المبادئ التي يقوم عليها نظام التكاليف المبني على الأنشطة

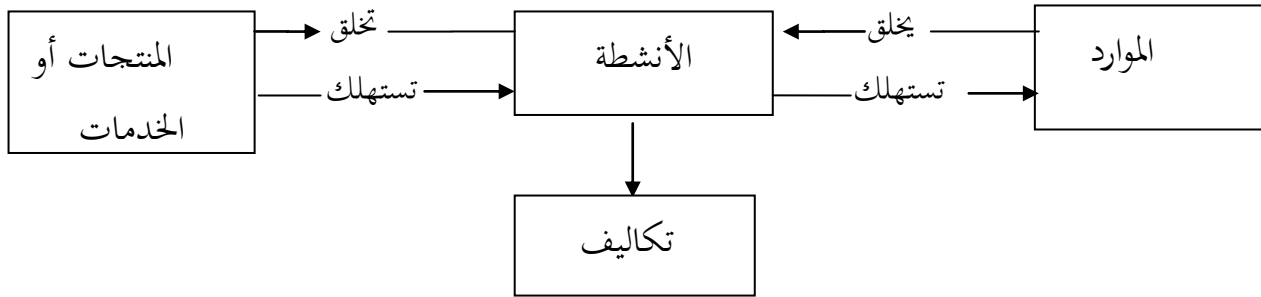
يقوم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة على مجموعة من المبادئ أهمها ما يلي:

1. أن الأنشطة تستهلك الموارد و أن اقتناء الموارد بسبب حدوث تكاليف.

2. أن المنتجات أو الخدمات تستهلك الأنشطة.¹

تترجم هذه المبادئ التي يقوم عليها هذا النظام في الشكل التالي :

الشكل رقم (10) : المبادئ الأساسية لنظام التكاليف المبني على الأنشطة



المصدر : أمين بن سعيد ، نظام محاسبة التكاليف على الأنشطة كأداة مساعدة على تحسين الأداء ، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة ماجستير في المحاسبة و التدقيق ، جامعة الجزائر 3، الجزائر 2010، ص96.

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن الأنشطة تستهلك الموارد و من ثم فإن الموارد تسبب التكاليف و بالتالي تنسب التكاليف المختلفة للأنشطة، ومن ثم تحميل الأنشطة على المنتجات من خلال تحميل كل منتج بقدر استهلاكه للأنشطة.

¹ أمين بن سعيد ، نفس المرجع ، ص 96.

المطلب الرابع: مقارنة بين نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة و الأنظمة المحاسبة التقليدية
من خلال الجدول التالي يمكن مقارنة بين كل من نظام التكاليف المبني على الأنشطة و نظام محاسبة التكاليف.

الجدول رقم(1): مقارنة بين ABC ونظام محاسبة التكاليف التقليدي

نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة	نظام محاسبة التكاليف التقليدي
يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم.	يقدم معلومة تكلفة كاملة عن وظيفة كاملة و تكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج و يصعب تحليلها
التركيز على الأنشطة و اعتبارها هدف التكلفة الأساسي.	التركيز على المنتجات و اعتبارها هدف التكلفة .
يستخدم مؤشر تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي، و يتم قياسه تكلفة النشاط المحددة على مقياس المخرجات لذلك النشاط أي العامل الموجه لتكلفة النشاط .	يستخدم معدل تحميل واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة داخل المؤسسة أو يتم استخدام معدل تحميل متخصص لكل قسم إنتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف غير مباشرة المخططة على أساس التحميل المختار.
تعدد استخدام مجتمعات التكلفة في القسم الواحد الواحد ويتخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل احتساب تكلفة وحدة النشاط.	استخدام مجمع واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجتمعات المؤسسة.
تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع التكلفة غير المباشرة وفي تحميل هذه التكلفة.	قد تكون أسس التوزيع و التحميل هي نفسها العامل الموجه.
في الغالب لا يستند العامل الموجه إلى متغيرات مالية، بل متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد الأجزاء، كمية الإنتاج.	تضمن أسس التحميل متغيرات مالية تمثل تكلفة العمل المباشر أو تكلفة المواد المباشرة.
تحدد تكلفة المنتج بتجميع تكاليف الأنشطة التي قامت ببناءه .	تحدد تكلفة المنتج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج .
يتم التشغيل بالحاسبات المتقدمة جدا.	يمكن أن يكون التشغيل يدويا التشغيل يدويا أو بالحاسبات .

المصدر : إسماعيل يحيى التكريتي ، محاسبة التكاليف " قضايا معاصرة " مرجع سبق ذكره ، ص 166، 167.

المبحث الثاني: الأسس التي يقوم عليها نظام التكاليف المبني على الأنشطة

سنعرض في هذا المبحث لخطوات تصميم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و آلية عمل هذا النظام و أهم افتراضاته التي يقوم عليها و الفلسفة التي يأخذ بها النظام.

المطلب الأول: خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة و آلية عمله

إن تصميم نظام ABC من حيث كونه نظاما كلفويا متكاملا في المعنى الاصطلاحي لا بد وأن يأخذ نفس الشكل و الإجراءات التي يقوم عليها تصميم أي نظام كلفوي آخر، وذلك من حيث مفهوم النظام وخصائصه وعناصره و آلية عمله بشكل عام وللوصول إلى تصميم نظام ABC فإنه يمكن تتبع المراحل الآتية :

أولا: خطوات تصميم ABC

هناك خمس خطوات لتصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

المرحلة الأولى: تحديد وتحليل الأنشطة

في هذه المرحلة يتم تحليل نظامي للأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج أو أداء خدمة معينة أي تحديد كل الأنشطة التي تستهلك الموارد اللازمة لإنتاج المنتج أو أداء الخدمة ، بعد ذلك يتم إعداد خريطة تدفق الأنشطة و التي تبين فيها وبالتفصيل كل الخطوات التي تمر بها عملية التصنيع بدءا باستلام المواد الخام وإلى غاية تسويق المنتج النهائي¹ والنشاط يجب أن يكون محدد و يعبر عن النتيجة².

المرحلة الثانية: تحديد تكلفة الأنشطة³

تكلفة النشاط هي مجموع التكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي يمكن تتبعها، وتبين أنها تخص و تشكل

هذا النشاط، وتتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر التكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل النشاط

خلال فترة معينة ويعتبر تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة.

¹ محمد يس عبد اللطيف ، تحليل ربحية العميل باستخدام منهج التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت دراسة حالة على أحد الفنادق الكبرى بالمملكة العربية السعودية، مجلة المحاسبة ، ع 7، المملكة العربية السعودية ، 2012، ص17.

² Armand dayan **Mannel de gestion** 2^{eme} Édition Ellipses 2004 p 751.

³ هاشم احمد عطية، محاسبة التكاليف ، مرجع سابق 22.

و يتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة فهي العلاقة السببية بين استخدام الموارد و مخرجات كل نشاط ، و المحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة) والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجات من النشاط.¹

المرحلة الثالثة: تحديد مراكز الأنشطة

يقصد بمركز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المؤسسة، و تهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز.

المرحلة الرابعة: اختيار المستوى الأول لمسببات التكلفة

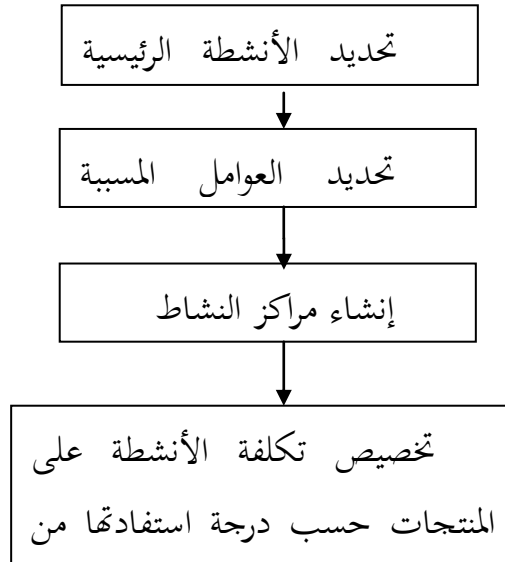
و يقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة، فمثلا تكلفة مركز القوى المحركة يتم تخصيصها على الأنشطة التي تستفيد بها على أساس الكيلوواط/ساعة.

المرحلة الخامسة: اختيار المستوى الثاني لمسببات التكلفة

و يقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص و تتبع تكاليف الأنشطة على المنتجات فتكلفة مركز القوى التي خصصت على الأنشطة باستخدام الكيلوواط/ساعة، بعد ذلك يتم تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات على أساس ساعات تشغيل الآلات.

ويمكن استخدام الشكل التالي لتوضيح الإطار العام لنظام تكلفة الأنشطة ABC²

الشكل رقم (11) : خطوات تصميم ABC



المصدر : زينات محمد محرم و اخرون ، نفس المرجع السابق، ص397.

¹ هاشم احمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، مرجع سبق ذكره ، ص 22.

² زينات محمد محرم و اخرون ، أصول محاسبة التكاليف ، مرجع سبق ذكره، ص397.

المطلب الثاني: أهمية ومنافع تطبيق نظام (ABC)

نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة أهمية بالغة و كذلك مجموعة من المنافع التي يقدمها

أولاً: أهمية نظام ABC

تبرز أهمية نظام ABC في النقاط التالية :

- تحديد الأنشطة و الموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة و تحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم و مقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة ؛
- - يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات تكاليفية أكثر دقة و تتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات مثل قرارات التسعير، قرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة ، تحديد مستويات الإنتاج ، اختيار قنوات التسويق و التوزيع ، قرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة ؛
- يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل :

1. إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية؛

2. إجراء تعديل في تصميم المنتج ؛

3. إتباع أساليب تكنولوجية حديثة؛

4. تغيير نسبة التشكيل البيعي؛

- قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة و تحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.¹

ثانياً: منافع نظام ABC

هناك مجموعة من المنافع التي يقدمها نظام ABC و هي:²

1. يعد نظام ال ABC أقل من الأنظمة التقليدية في جعل تكلفة المنتجات المنخفضة الحجم و المعقدة متدنية و ارتفاع تكلفة المنتجات البسيطة و العالية الحجم وذلك بسبب أن نظام ABC يستعمل العديد من موجهات التكلفة لتوزيع التكاليف وليس بالضرورة أن ترتبط موجهات التكلفة هذه بالحجم؛

¹ هاشم احمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية مرجع سبق ذكره ، ص 24.

² اسماعيل يحيى التكريتي ، محاسبة التكاليف المتقدمة، مرجع سبق ذكره ، ص 182.

2. كما يساعد هذا النظام على النظام فهم والعمل وفق موجهات التكلفة للأنشطة عن طريق التركيز على هذه الموجهات ضمن عمليات المؤسسة؛

3. يستفاد من نظام ABC في المؤسسات التي تكون التكاليف الصناعية الغير مباشرة عالية و تنوع المنتجات.

4. يوفر ABC معلومات عن الأنشطة و الموارد المطلوبة لإنجاز هذه الأنشطة مما تؤدي هذه المعلومات إلى تحسين عمليات العمل بواسطة توفير معلومات أفضل للمساعدة في تحديد أي الأنشطة تتطلب عملا أكثر؛

5. أنه القياس الأكثر دقة لتكلفة الوحدة وقد يساعد المديرين مثلا في تثبيت أسعار البيع و في تقييم ربحية كل خط إنتاجي؛

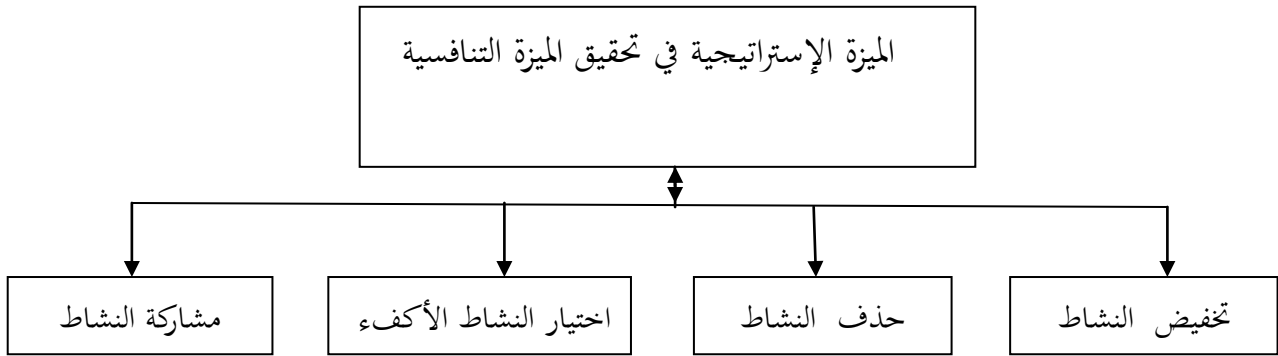
6. يشجع هذا النظام المؤسسات على تقييم الأنشطة لتحديد أي الأنشطة ليست ذات قيمة و يمكن أن تحمل في العملية التشغيلية و التركيز على الأنشطة ذات القيمة ؛

7. يساهم استخدام نظام ABC في تحقيق ميزة إستراتيجية في قيادة التكلفة التي تهدف إلى جعل مؤسسة المنتج الأقل تكلفة في قطاع الصناعة التي تعمل فيه وذلك من خلال تركيزه على الأنشطة المضيضة للقيمة استراتيجيا و تعطيل أو حذف تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة وهذا يتأتى من السياسات السعرية المعتمدة بالإضافة إلى اتخاذ القرارات الرشيدة اعتمادا على المعلومات التي يتم الحصول عليها من استخدام هذا النظام؛

ولتحقيق الميزة الإستراتيجية هناك أربع أساليب وذلك من خلال التركيز على الأنشطة:

- تحقيق النشاط أي الوقت والجهد المطلوب لإنجاز هذا النشاط؛
 - حذف النشاط أي حذفه بشكل تام إذا كان غير فعال وغير ضروري؛
 - اختيار النشاط الكفاء ذلك من خلال البدائل المتوفرة من هذه الأنشطة ؛
 - بمشاركة النشاط أي عمل تغييرات تسمح بمشاركة الأنشطة بعضها مع البعض الآخر لإنتاج مجموعة من المنتجات و لتحقيق الاقتصاد و الكفاءة في استخدام الموارد المستخدمة .
- ويمكن إيضاح ذلك بالشكل التالي :

الشكل رقم(12): تحقيق الميزة الإستراتيجية



المصدر : إسماعيل يحيى التكريتي، " محاسبة التكاليف المتقدمة "، مرجع سبق ذكره، ص 183

8 - يوفر نظام ABC المعلومات اللازمة لإدارة الأنشطة والذي يحقق مجموعة من الفوائد تتمثل ب:¹

- توفر معلومات ذات أهمية أكثر ؛
- تقدم رؤية أكثر للتكلفة المباشرة بالأنشطة التي تشكل المؤسسة و تقوي القضايا المتعلقة بالعمل الإداري و التي لا تسلط العثور عليها في الأسلوب التقليدي؛
- وأن ABC يدعم المثل الإداري (أنك لا تستطيع إدارة ما لا تستطيع قياسه) و بعبارة أخرى أنك بحاجة لمعرفة تكلفة الأنشطة قبل القيام بوظيفة إدارة هذه الأنشطة بشكل جيدة.
- تكون المعلومات المتوفرة من نظام ABC مقيدة للإدارة أيضا في مجال السيرة على التكلفة، ما عدا تقارير تكلفة النشاط توفر البديل لإعداد تقارير المسؤولية التقليدية مما يساعد على تخفيض سلوك الخلل الوظيفي؛
- يقدم معلومات مفيدة عن التغييرات السلوكية لأنه يسمح للمصممين أن يصنعوا قرارات التصميم على أساس التكلفة بدقة؛
- عند تطبيق نظام ABC على تكلفة التسويق فإنه قد الإدارة إلى إعادة التفكير بربحية المستويات المختلفة للزبائن و قنوات التوزيع المختلفة؛
- يعمل نظام ABC على تحقيق الإدارة وذلك من خلال التركيز على الوقت التكلفة، النوعية و العلاقة بين تحسين الأداء و نظام ABC.

¹ نفس المرجع، ص 183.

المطلب الثالث: الفروض التي يقوم عليها نظام التكاليف على أساس الأنشطة

إن نظام ABC يقوم على مجموعة من الافتراضات:

1. أن الأنشطة تستهلك الموارد و أن اقتناء الموارد بسبب حدوث التكاليف؛
 2. إن المنتجات تستهلك الأنشطة؛
 3. إن ال ABC هو نموذج استهلاك وليس إنفاق؛
 4. توجد العديد من مسببات استهلاك الموارد و توجد العديد من الأنشطة التي يمكن تحديدها وقياسها بحيث أنه يمكن تحديد العديد من مجموعات التكاليف بدلا من مجمع تكلفة واحدة؛
 5. أن مجموعات التكاليف متجانسة أي بمعنى أن كل مجمع تكلفة يمثل نشاط واحد فقط أو مجموعة من الأنشطة المتجانسة؛
 6. إن جميع التكاليف في كل مجمع تكلفة تكون متغيرة و أن التكاليف التي توصف بأنها ثابتة في النظم التقليدية تتمثل في تكلفة أنشطة التسهيلات.¹
- ولتحقيق هذه الافتراضات لا بد من توافر مجموعة من الفروض حيث تصنف هذه الفروض في ثلاث مجموعات كما يلي:
- **فروض تتعلق بطبيعة المؤسسة محل تطبيق نظام ABC:** وهي فروض يمكن التحقق من خلالها تناسب نظام التكاليف المبني على الأنشطة و طبيعة نشاط المؤسسة و الظروف المحيطة بها وتمثل هذه الفروض فيما يلي:
 1. تنوع و تباين في تشكيلة منتجات المؤسسة ؛
 2. تعقد وتشابك العمليات و الأنشطة الإنتاجية.
 - **فروض تتعلق بإجراء تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة :** وهي فروض تتعلق بتأمين و سلامة ودقة إجراءات تطبيق هذا النظام وتمثل هذه الفروض فيما يلي :
 1. تحديد العدد المناسب لمجموعات التكلفة؛
 2. إمكانية تحديد المسبب الرئيسي للتكلفة ؛
 3. تضمين مجمع التكلفة لمجموع تكاليف الأنشطة المتجانسة .
 - **فروض عامة تتعلق باقتصاديات تطبيق مدخل المحاسبة على التكلفة أساس الأنشطة:**

¹ اسماعيل يحيى الكريتي ، محاسبة التكاليف ، قضايا معاصرة، مرجع سبق ذكره ص 184. 185.

1. فرض اقتصادية: أي أن يفوق العائد من تطبيق أسلوب أو طريقة معينة التكلفة المترتبة على تنفيذ هذا الأسلوب.

2. فرض الأهمية النسبية: ففي إطار محاسبة تكلفة النشاط يقصد بالأهمية النسبية إمكانية تكوين وعاء عام للتكلفة يتضمن مجموعة من عناصر التكلفة و التي تتميز بصغر الحجم النسبي لتكلفة النشاط و صعوبة تحديد مسبب تكلفة النشاط.

المبحث الثالث : تقييم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

سنعرض في هذا المبحث إلى أهم العوامل و المؤشرات الأساسية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومن ثم معرفة أهم الانتقادات الموجهة لهذا النظام و بعد ذلك نتطرق لكيفية قياس تكاليف الخدمات .

المطلب الأول : العوامل والمؤشرات الأساسية لتطبيق ونجاح نظام (ABC)

هناك مجموعة من العوامل التي ينبغي توافرها لإنجاح تطبيق هذا الأسلوب وتتمثل تلك العوامل فيما يأتي:

1. **مساندة ودعم الإدارة العليا :** إن تطبيق الأسلوب يتطلب وقتا و موارد كافية لتطبيقه وتتمثل هذه بمساندة الإدارة العليا سواء كانت مساندة مادية أم معنوية التي تعد من سمات نجاح التطبيق.
 2. **ربط تقويم الأداء بالمكافآت:** من المهم ربط تقويم الأداء بالمكافآت وأن أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ملائم لذلك إذ حين يشعر العامل أن نتائج تطبيق الأسلوب تعكس تقويم أدائه فإنه سوف يساعد في نجاح تطبيق الأسلوب.
 3. **بطل التغيير:** بطل التغيير يراد به أي فرد يملك جهدا خاصا لإحداث التغيير ويملك مهارة عالية وله تأثير سلوكي في المؤسسة وله كذلك القدرة على إقناع الآخرين.
 4. **التدريب:** يعد التدريب مهما لإنجاح تطبيق الأسلوب بدءا من الأعلى حتى أدنى مستوى لمساعدة العاملين المهمين لفهم آلية عمل الأسلوب و لماذا يوفر مقاييس و معلومات أفضل.¹
- ومن أجل الأخذ بهذه العوامل لنجاح هذا النظام هناك مجموعة من المؤشرات التي من الممكن أن تجذب انتباه الإدارة إلى ماضيها لتصميم و تطبيق نظام ال ABC ومن هذه المؤشرات ما يلي:
- التنوع والاختلاف فيما بين منتجات وخدمات المؤسسة ؛
 - زيادة التكاليف غير المباشرة ضمن هيكل التكاليف.؛
 - انخفاض نسبة العمل المباشر إلى إجمالي التكاليف نتيجة التطور التكنولوجي واعتماد المؤسسة على الآلات و المعدات ذات ذات الطبيعة والأتمتة؛
 - زيادة مبيعات المؤسسة مع انخفاض أرباحها؛

¹عباس نوار كحيط الموسوي ، فاطمة صالح مهدي الغريان، التكامل بين إدارة الجودة الشاملة و أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ، مجلة الإدارة و الاقتصاد ، العدد الثمانون ، 2010،ص 23.

- إن المنتجات المعقدة و التي من الصعوبة تصنيفها يتم التقرير عنها بكونها ذات ربحية عالية بالرغم من أنها لا تباع بأسعار عالية ؛
- أن بعض المنتجات التي يتم التقرير عنها بأنها ذات هامش ربح عالي هي لإتباع من قبل المنافسين.
- أن مدراء الإنتاج لا يثقون أو يعتقدون بصحة تكاليف المنتجات التي يتم التقرير عنها من قبل حسابات المؤسسة.
- إن مدراء التسويق لا يعتمدون على تكاليف المنتجات المقرر عنها من قبل الحسابات عند اتخاذهم قرارات التسعير نتيجة عدم ثقتهم بصحة و دقة تلك التكاليف.

إن المؤشرات السابقة ليس بالضرورة أن تتوفر جميعها في الوقت نفسه أو أن وجود بعضها أو عدد قليل منها يجب أن ينال اهتمام الإدارة في حاجتها إلى دراسة نظام التكاليف المعتمد في المؤسسة و تحديد مدى الحاجة إلى استبداله بنظام ABC الذي يعمل على تحديد التكلفة الحقيقية لمنتجات وخدمات المؤسسة وتقديم المعلومات المفيدة و التي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الإدارية مثل قرارات التسعير و غيره من القرارات المهمة .¹

المطلب الثاني : القيود و الانتقادات الموجهة إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة

بالرغم من المزايا و الجوانب المشرقة التي يفرزها استخدام نظام ABC و المتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة و التي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها و تخطيط و رقابة التكاليف إلا أن هناك بعض الانتقادات و المحددات الموجهة لهذا النظام و المتمثلة في :

- أن نظام محاسبة تكاليف النشاط ABC ماهو إلا تطوير لنظم التكاليف المتعارف عليها و التي تعتمد في تحميل و تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة علاقة السبب - النتيجة مع إجراء تفاصيل أكثر في مركز الأنشطة ؛

- إن كفاءة استخدام نظام تكاليف النشاط ABC تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة ، وذلك ليس بالأمر السهل و من الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط و دراسة الآثار السلوكية له؛²
- أن تطبيق هذه الطريقة تتطلب تكاليف مرتفعة وجهدا كبيرا هذا ما يجعل هذا ما يجعل المؤسسات الصناعية تردد في استخدامها لذا يجب الموازنة بين تكلفة تطبيقه و المنافع التي يدرها؛³

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة مرجع سبق ذكره، ص 186. 187.

² زينب محمد محرم وآخرون ، أصول محاسبة التكاليف ، مرجع سبق ذكره ، ص 408.

³ عيادي عبد القادر . نوي الحاج ، دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الكبيرة ، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة و الاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية ، جامعة حسينية بن بو علي الشلف ، الجزائر ، 2010، ص 10 .

• إن العيب الرئيسي لنظام ABC هو ارتفاع تكاليفه التطبيقية فيكون مكلفا للتطوير و الصيانة أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة - المنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى تطبيق النظام؛

• إن نظام ABC يشجع تخصيص تكاليف غير مرتبطة بالإنتاج مثل البحث و التطوير على المنتجات أو بينما تكاليف المنتج أو الخدمة مثل استهلاك المصنع لا تخصص للمنتجات ، لذلك فإن معظم المؤسسات ال ABC لأغراض التحليل الداخلي و تستمر باستخدام نظام التكاليف التقليدي الخاص بها لإعداد التقارير الخارجية ؛

• على الرغم من أن النظام هو نظام لتخصيص التكلفة إلا أنه تبقى هناك بعض التكاليف لا يتم تخصيصها إلى أي من الأنشطة و التي تجمع عند مستوى التسهيلات و في آخر الأمر يتم اختيار أساس لتوزيع التكاليف؛

• إن البيانات التي يقدمها نظام ABC تعد ملائمة فقط إذا كانت التكاليف يمكن تجميعها بأنشطة متجانسة و أن هذا الافتراض قد لا يصح دائما لا سيما عندما يتم توجيه تكاليف نشاطين أو أكثر غير مترابطين بصورة كبيرة فضلا عن أنه يتطلب بيانات تشغيلية كبيرة ، تكنولوجيا حاسوب عالية و استخدام رموز تسهل تجميع المعلومات.

و قد أشار Johncurrie أن نظام ABC هو نظام ممتاز لتحديد التكاليف و قد فضل استخدامه عند توافر الشروط الثلاثة التالية¹:

- **الشرط الأول:** أن يعطي نظام ABC نتائج مختلفة و مهمة مقارنة بنظام التكاليف التقليدي.
- **الشرط الثاني:** أن تكون التكاليف الغير مباشرة ذات أهمية كبيرة مقارنة بالتكاليف المباشرة المتمثلة بالمواد و الأجور المباشرة
- **الشرط الثالث:** أن تكون الإدارة مهتمة و بصورة كبيرة باستخدام معلومات التكاليف لأغراض الرقابة و اتخاذ القرارات.

¹ إسماعيل يحيى الكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة مرجع سبق ذكره ، ص 188.

المطلب الثالث: قياس تكاليف أنشطة الخدمات وتخصيص التكاليف الغير مباشرة

تختلف عملية قياس تكلفة المنتج عن عملية قياس تكلفة الخدمة نظرا لإختلاف طبيعة و خصائص أنشطة الخدمات عن العمليات الصناعية المتعلقة بإنتاج و تصنيع المنتج .

و تجدر الإشارة إلى أن هناك بعض أنشطة الخدمات التي يمكن نميطةا و بالتالي فإنه في هذه الحالة يمكن إيجاد وحدة قياس نمطية لوحدة الخدمة في هذه الحالة مع عملية قياس تكلفة المنتج في نظام تكاليف المراحل.

أي أنه في الحالة تكون هناك تكاليف مشتركة تخص أنشطة الخدمات المتعددة و يتم توزيعها بين الخدمات المستفيدة منها باستخدام أسس معينة أو باستخدام وحدة قياس نمطية.

و من ناحية أخرى فإنه إذا كانت أنشطة الخدمات المؤداة غير نمطية نظرا لاختلاف خصائص و نوعية كل خدمة، بمعنى أنه لا يمكن تحديد و حدة قياس نمطية لوحدة الخدمة المؤداة. فإنه في هذه الحالة يتشابه قياس تكلفة الخدمة مع عملية قياس تكلفة المنتج في ظل نظام التكاليف بالأوامر .

و يتم قياس تكلفة أنشطة الخدمات التي يتم نميطةا عن طريق تحديد إجمالي تكاليف التشغيل السنوية لكل قسم و التي تعبر بمثابة تكاليف مشتركة سيتم توزيعها على الخدمات المختلفة المستفيدة منها و التي يؤديها القسم و ذلك باستخدام وحدة قياس نمطية .

و بعد تحديد إجمالي تكلفة التشغيل السنوية للقسم يتم تحديد أنواع الخدمات التي يؤديها كل قسم و عدد وحدات الخدمة لكل نوع منها ثم يتم بعد ذلك إيجاد متوسط تكلفة و حدة الخدمة عن طريق قسمة إجمالي تكاليف التشغيل السنوية للقسم على إجمالي عدد وحدات الخدمة المرجحة باستخدام علاقة سببية مرجحة معينة مثل زمن أداء الخدمة مثلا¹.

تخصيص التكاليف الغير المباشرة في مؤسسات الخدمات على أساس الأنشطة

يعتبر استخدام مدخل الأنشطة ABC في توزيع التكاليف غير المباشرة بطريقة أكثر دقة و عدالة ، و توفير معلومات أكثر دقة عن علاقة السببية ، حيث يستخدم النظام التقليدي أساس واحد لتخصيص التكاليف غير مباشرة كساعات مثلا و يفترض وجود علاقة سببية بين هذا الأساس و التكاليف غير المباشرة .

و تجدر الإشارة إلى أن عناصر التكاليف غير المباشرة في مؤسسات الخدمات قد ترتبط بالعديد من العلاقات السببية مثل ساعات العمل ، و ساعات العمل على الحاسب أو عدد العاملين ، أو عدد الملفات أو عدد مرات الفحص أو أيام الإقامة أو ساعات التمريض و يؤدي توزيع التكاليف غير المباشرة على الخدمات على أساس الأنشطة إلى توفير معلومات أكثر دقة عن علاقة السببية مما يؤدي إلى تحقيق العدالة في حساب تكلفة الخدمات .

و يقوم مدخل التكلفة على أساس النشاط على تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة أولا ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة بعد ذلك على الخدمات المستفيدة منها .

¹ زينبات محمد محرم واخرون ، أصول محاسبة التكاليف ، مرجع سبق ذكره ، ص 408، 409.

أي أن هذا المدخل يتطلب أولاً توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة المسببة لحدوث هذه التكاليف ، و يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة في مؤسسات الخدمات على الأنشطة المسببة لحدوث التكلفة وفقاً لمسبب التكلفة أي السبب الأساسي في حدوث التكلفة وفقاً لمسبب التكلفة أي السبب الأساسي في حدوث التكلفة داخل كل نشاط .

وبعد توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة المسببة لحدوثها يتم بعد ذلك توزيع تكاليف الأنشطة على الخدمات المستفيدة منها فقط ، بمعنى أنه إذا كانت هناك خدمة معينة لم تستفيد من نشاط معين فإنها لا تتحمل بأي تكاليف خاصة بهذا النشاط و يتم توزيع تكاليف الأنشطة على الخدمات المستفيدة منها وفقاً لمسببات التكلفة .

أي أن هناك مسببين للتكلفة ، المسبب الأول يستخدم في توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة ، في حين يستخدم المسبب الثاني في توزيع تكاليف الأنشطة على الخدمات المستفيدة .
و فيما يلي بعض عناصر التكاليف غير المباشرة و مسببات التكلفة

جدول رقم (2) عناصر التكاليف غير المباشرة و مسببات التكلفة

التكلفة	مسبب التكلفة
التكلفة المرتبطة بالعمل	ساعات العمل الفني
التكلفة المرتبطة بالحاسب الآلي	ساعات عمل الحاسب
التكلفة المرتبطة بشؤون العاملين	عدد العمال
التكلفة المتعلقة بالمباني	المساحة
التكلفة المتعلقة بالطاقة و الكهرباء	الكيلو واط / ساعة
التكلفة المرتبطة باختبارات الجودة	عدد مرات اختيار الجودة
التكلفة المرتبطة باستلام أوامر الخدمات	عدد مرات الاستلام
التكلفة المرتبطة بالفحص	عدد مرات الفحص
التكلفة المرتبطة بتجهيز و إعداد الآلات	ساعات تشغيل الآلات

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على كتاب زينات محمد محرم و آخرون ، أصول محاسبة التكاليف ، نفس المرجع السابق ، ص 409 .

خلاصة الفصل

من أهم مميزات أنظمة التكاليف التقليدية أنها عامة بطبيعتها ، أي أنها عامة بطبيعتها ، لا يمكن ربطها بالمنتج كما تتميز بصعوبة تخصيصها و توزيعها ، لكن بعد التغيرات التكنولوجية والاقتصادية التي حدثت في بيئة الأعمال من انتشار المؤسسات الاقتصادية و كبر حجمها و تغير طريقة عملها أدى بها إلى تغير مفاهيم و دفعها إلى السعي و البحث عن طرق كفيلة و جديدة تكون أكثر دقة ومرونة من الأنظمة التقليدية .

فالانتقادات التي وجهت للأنظمة التقليدية كانت دافع لتبني نظام جديد يسد ثغرات الأنظمة التقليدية فكان نظام التكاليف المبني على الأنشطة هو البديل عن الأنظمة التقليدية ، الذي يركز أساسا على التكاليف الغير المباشرة و توزيعها على الأنشطة و ذلك نظرا لكبر حجم التكاليف غير المباشرة في المؤسسات إذ أنها أصبحت تمثل الجزء الأكبر من التكاليف في المؤسسة وذلك على عكس ما كانت عليه في السابق ، كما يساعد هذا النظام في الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة و بتحقيق الكفاءة و الفعالية في تخصيصها ، و كذلك إدارة الأنشطة و ذلك بمعرفة الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة و الأنشطة التي لا تضيف للقيمة و العمل على حذف هذه الأنشطة التي لا تضيف للقيمة و إيجاد حلول لها لاتخاذ القرارات اللازمة من خلال مخرجاته التي تتميز بالدقة و المصداقية

لكن و رغم المحاسن التي يتميز بها إلى أنه لا يخلو من العيوب المتعلقة أساسا في عملية تطبيقه وهذا التطبيق هو محل دراستنا و الذي سيتم التطرق إليه في الفصل الموالي و ذلك من خلال محاولة تطبيقه في المؤسسات الصحية، و تنحصر العوائق في عملية تطبيقه في كيفية تحديد الأنشطة في المؤسسة و مسببات التكلفة و كذا تكاليف تشغيلية .

الفصل الثالث

تمهيد

في ظل التطورات و التغيرات الحاصلة في مختلف المجالات ، تسعى المؤسسات الإستشفائية إلى مسايرة هذه التطورات لتفادي المنافسة القوية و تلبية رغبات و رضا عملائها بأفضل جودة لخدماتها، إذ تسعى هذه المؤسسات من خلال سياستها على العمل على تخفيض تكاليفها عن طريق الاستخدام الأمثل لمواردها وكذا في الوقت المناسب ، هذا ما أدى إلى تزايد الاهتمام بأنظمة محاسبة التكاليف خاصة الحديثة منها نظرا لأهميتها ونتائجها الإيجابية على المؤسسة .

وبالرغم من هذا إلا أن المؤسسات الخدمية الجزائرية مازالت تفتقد إلى تطبيق مثل هذه الأنظمة ، و إن وجدت فهي بشكل محدود نظرا لأسباب متعددة أهمها عدم إدراك المؤسسات لأهمية تطبيق هذا النظام و كذا عدم إلزامية القانون بتطبيقها .

فبعد تطرقنا في الفصل السابق الى نظام التكاليف المبني على الأنشطة ، فإننا سنحاول في هذا الفصل إلى إسقاط الجانب النظري على المؤسسة الإستشفائية (مصحة الرمال)، فالبدية سنتعرف على مراحل تصميم نظام التكاليف على الأنشطة في المؤسسات الإستشفائية، ثم يتم بعدها التعرف على مصحة الرمال من خلال بداية نشاطها و الهيكل التنظيمي لها و أهم الأقسام الموجودة بها، ثم في الأخير نحاول وضع نموذج لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مصحة الرمال محل الدراسة .

المبحث الأول: ماهية المؤسسات الإستشفائية

سنحاول في هذا المبحث الإلمام بالمفهوم المعاصر للمستشفيات و أهم مكوناتها للمريض، و أهم الخدمات المقدمة من طرف المؤسسات الإستشفائية ، و كذا الوظائف الأساسية لها .

المطلب الأول : مفهوم المؤسسات الإستشفائية (المستشفيات)

نظرا للأهمية الكبرى التي تتسم بها المؤسسات الإستشفائية في حياة الأفراد فإننا سنتخصص في هذا المطلب بدراسة هذه الأخيرة كمدخل لدراسة الخدمات الصحية، و قبل التطرق لمفهوم المؤسسات الإستشفائية سوف نتطرق لتعريف الصحة .

1- تعريف الصحة: عرفها مارشال في كتابه مبادئ الاقتصاد ، هي القوة الجسدية و القوة العقلية و القوة المعنوية أو النفسية للفرد¹ .

2- تعريف المؤسسات الصحية بشكل عام:

تعريف 1: هي عبارة عن مجموعة من الوسائل المادية و البشرية و المالية المنظمة بصفة عقلانية لتحقيق هدف معين، و هي في ذلك تمارس نشاطا لبلوغ هذا الهدف.²

تعريف 2: هي كل مؤسسة تقدم الخدمة الصحية بشكل مباشر مثل المؤسسات الإستشفائية ، المراكز الصحية العيادات، المراكز التخصصية، أو بشكل غير مباشر مثل مختبرات و الإدارات الصحية ذات الخدمات السائدة و الصيانة الطبية³.

تعريف 3: هي مؤسسات تحتوى على جهاز طبي منظم، يتمتع بتسهيلات طبية و دائمة، و خدمات الأطباء و التمريض المستمرة، و ذلك لإعطاء المرضى التشخيص و العلاج اللازمين.⁴

1 طلعت الدمرداش إبراهيم، اقتصاديات الخدمات الصحية ، ط2 ، مكتبة القدس ، مصر، 2002 ، ص 19 .

²: Pastre Olivier ,et autres ,Economie de entreprise,Economica , France ,2008 ,p16

³ نياز عبد العزيز بن حبيب، جودة الرعاية الصحية ، وزارة الصحة ،الرياض، 2005، ص 362 .

⁴ حسان محمد نذير حرساني ، إدارة المستشفيات ، معهد الإدارة العامة للبحوث ، 1990 ، ص 35

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن المؤسسة الصحية تتحدد معيار النشاط الهادف إلى إنتاج الخدمة الصحية و في هذا السياق تتنوع المؤسسات الصحية بين :

* المؤسسات الصحية الدوائية: كالصيدليات، و شركات الأدوية.

* المؤسسات الصحية الوقائية: كمراكز التلقيح.

* المؤسسات الصحية السريرية: كمؤسسات الفحوص المخبرية، التصوير بالأشعة .

* المؤسسات الصحية العلاجية: كالمستشفيات، المستوصفات، العيادات العلاجية .

و يتبين كذلك من مفهوم المؤسسات الصحية بالنسبة للأطراف المتعاملة معها، حسب العلاقة بين هذه الأطراف و المؤسسة في البلد نحو الأحسن حيث يعتبر لدى¹:

أ- المرضى : الجهة المسؤولة عن الاستشفاء، وإدراك الخدمة الصحية لهم .

ب- الحكومة : إحدى مؤسساتها الخدمية مسؤولة عن تقديم كل ما يحتاجه المجتمع للنهوض بالواقع الصحي

ج- الإطار الطبي: المكان الذي يمارسون فيه أعمالهم و مهامهم الإنسانية.

د- الإدارة : مؤسسة مفتوحة على البيئة المحيطة بها و متفاعلة مع متغيراتها المختلفة في ضوء ما حدد لها من أهداف، و واجبات مسؤولة عن تنفيذها بكفاءة و فعالية .

هـ- الطلبة و الجامعة: موقع تدريبي و عملي لاكتسابهم المهارة و المعرفة الميدانية، ولإجراء التجارب و البحوث.

و- شركات الأدوية وباقي المؤسسات المعنية : سوق واسع يستوجب إمداده بما يحتاجه من أدوية، و مستلزمات طبية .

إذ تعد المؤسسات الإستشفائية أهم المؤسسات الصحية على الإطلاق بحكم تشعب مهامها، و تعدد وظائفها و من هنا سنتعرف على هذه المؤسسات الاستشفائية و أهم أهدافها و كذا مكوناتها.

¹ ثامر ياسر البكري ، إدارة المستشفيات ، دار البازوري للنشر و التوزيع ، عمان الأردن ، 2005 ، ص 21-22

أولاً : تعريف المؤسسات الإستشفائية: و قد عرفت عدة مفاهيم نذكر منها :

تعريف 1: هي عبارة عن مجموعة العناصر المترابطة و المتفاعلة مع بعضها ضمن شبكة من الاتصالات والتي تعمل معا لتحقيق هدف معين و المتمثل في ضمان أعلى مستوى صحي ممكن للفرد و المجتمع و المحافظة عليه و ترقيته باستمرار¹.

تعريف 2 : هي جزء من تنظيم اجتماعي ، و طبي تتلخص وظيفته في تقديم الخدمات الصحية للسكان، علاجية، كانت أو وقائية، كما أنها مركز لتدريب العاملين الصحيين، وللقيام ببحوث اجتماعية حيوية، أنها نظام كلي يضم مجموعة من النظم الفرعية المتكاملة في نظام الخدمات الصحية ، ونظام المعاونة ، نظام الخدمات الإدارية تتفاعل تلك النظم معا بهدف تحقيق رعاية ممكنة للمريض و المصاب و تدعيم الأنشطة التعليمية و التدريبية و البحثية في المجال الطبي².

و بناء على التعريف السابق يمكن القول أن المؤسسة الصحية الإستشفائية هي عبارة عن نظام شامل يتكون من جملة من العناصر المتمثلة في :

* الأهداف: و تمثل ترجمة للاحتياجات الصحية، و هي بمثابة الخطوط الرئيسية التي تسترشد بها الإدارة لتلبية هذه الاحتياجات.

* المدخلات: تتمثل في العنصر الإنساني، و العنصر المادي ، و عنصر المعلومات و تعتبر عناصر لازمة لقيام المؤسسة بنشاطها .

* النشاطات: و هي التي يتم من خلالها تحويل المدخلات إلى مخرجات ، و تشمل جميع العمليات التي تقوم بها مختلف الأقسام .

* المخرجات: و تنحصر المخرجات الأساسية بجودة الخدمات الصحية المقدمة المتعلقة بالأفراد عند خروجهم و المخرجات المتعلقة بكفاءة المؤسسة.

* التغذية العكسية: تعبر عن المعلومات التي تصور نتائج نشاطات العاملين وفقا للخطط المرسومة لها.

* البيئة: و تمثل الظروف المؤثرة على محيط المؤسسة و على نموها.

¹ فريد توفيق نصيرات، إدارة منظمات الرعاية الصحية ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، عمان ، 2009/2008 ، ص 54.

² السيد عليوة ، إدارة الأزمات في المستشفيات ، إيتراك ، القاهرة، 2001 ، ص 81 .

من خلال كل التعاريف السابقة يمكن القول أن المؤسسات الإستشفائية هي نظام كلي يضم مجموعة من الوحدات الفرعية المتكاملة و المتمثلة في وحدة الخدمات الطبية، وحدة خدمات المعاونة، ووحدة الخدمات الفندقية، و وحدة الخدمات الإدارية و تتفاعل تلك النظم معا بهدف تحقيق أقصى رعاية ممكنة للمريض و المصاب، تدعيم الأنشطة العملية و التدريسية و البحثية في مجال الطبي ؛حيث أن كلا من الوحدات المذكورة يختص بدور معين و مهمة معينة تتكامل مع باقي الوحدات الأخرى لإشباع حاجة المريض الذي هو غاية وجود المؤسسة الإستشفائية.

ثانيا : أهداف المؤسسات الإستشفائية:

أدى تطور المحيط الاقتصادي و الاجتماعي للمؤسسات الإستشفائية إلى تغير مفهومها من مجرد تقديمها الخدمات الصحية ، إلى مؤسسات تعنى بتحقيق المعايير الاقتصادية في أدائها دون التأثير في غايتها الأساسية المتوجهة لإشباع الحاجة الصحية للمريض ، فأصبح لزاما على المؤسسة الصحية العمل على تقديم خدمات ذات جودة و نوعية، وبأقل التكاليف، أي تحقيق أكبر قدر ممكن من النجاعة المالية .

و من خلال ما سبق يمكن تحديد الأهداف الرئيسية للمؤسسات الإستشفائية فيما يلي :

1- الجودة في تقديم خدمة: و يمكن اعتبارها بمثابة الكفاءة و الفعالية التسييرية و المرتكزة على العامل البشري و قيمته المضافة، وتضمن تحقيق حركية متوازنة بين أهداف المؤسسة، تكييف الموارد مع المحيط الإنتاج الصحي السليم و تحقيق قيمة المضافة¹.

2- الاعتماد: الاعتماد هو إجراء رسمي يقوم به مجلس معترف به، يكون هذا المجلس في الغالب مؤسسة مستقلة و يقوم بالتقييم والاعتراف بالمؤسسة الصحية، التي تقوم بتطبيق كافة المعايير التي وضعها ونشرها.²

و إجراء الاعتماد يبرز أهداف رئيسية أهمها:

* يقدم إجابة جزئية حول مدى الشفافية و الإعلام .

¹ Bruno Fantino,et Gerand Robert , **guérir le système de santé des maux** ,édit ALEAS Lyon ,France ,2004, p85 .

² كمال بوصافي،و مريزق عدمان، الإطار النظري لدور الاعتمادية في تحسين الخدمات الصحية ،مداخله ضمن المؤتمر الدولي الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة ، جامعة سعد دحلب البليدة ، "يومي 18 و 19 ماي 2011 ، ص 2.

* يمثل فرصة للتقييم على أساس مرجع محدد للجميع و مصادق عليه علميا، على خلاف الممارسات اليومية المناقضة للمعايير المحددة مسبقا.

* يمثل وسيلة تسيير حقيقة للرفع من مستوى الممارسات المهنية من خلال فصل المسؤوليات المترتبة عنها و نزع الغموض الذي يفرضه تقاطع الوظائف و عدم تحديد المسؤوليات .

3- الإشهاد: هو إدخال مفهوم التحسين و التطوير للخدمات الصحية بشكل عام، إذ كانت المرحلة اللاحقة المتمثلة في الإشهاد و التي تدور حول أربعة محاور رئيسية للتحسين، تسمح لهذا الإجراء بتدعيم الاتجاه نحو تقييم جودة الخدمات الصحية¹.

ثالثا : الوحدات المكونة للمؤسسات الإستشفائية:

تتكون المؤسسات الإستشفائية من أربعة مكونات أساسية من ناحية الخدمات المقدمة²:

✓ نظام الخدمات الطبية : يختص بتوفير كافة الوسائل الخاصة بعلاج المرضى داخل المستشفى و تقديم العلاج و إجراءات الجراحات وفقا للقواعد الطبية الفنية و متابعة المرضى و التنسيق بين الأقسام و الوحدات العلاجية .

✓ وحدة الخدمات الطبية المعاونة: يختص بوضع خطط و برامج التعقيم و التطهير و العزل و تجهيز غرف العمليات و إجراء التحاليل و الأشعة كما يختص بتنظيم و توفير احتياجات المستشفى من الأدوية و الكيماويات و الاحتفاظ بملف المرضى.

✓ وحدة الخدمات الفندقية: يختص باستقبال المرضى و طالبي الخدمات و توجيههم للأقسام، و وحدات المستشفى و توفير وسائل الإقامة للمرضى و الاتصالات الداخلية و الخارجية، كما يختص بنظافة المستشفى و توفير الغذاء.

✓ وحدة الخدمات الإدارية: يختص بالإشراف على كافة الشؤون المالية و الإدارية بالمستشفى.

¹ Ronald louis ,et autres ,Hôpital expliqué , paris ;2007,p180 -181

² حسان محمد نذير حريستاني، إدارة المستشفيات ، مرجع سابق ، ص81

المطلب الثاني: وظائف المؤسسات الاستشفائية

إن الهدف الرئيسي لكل مؤسسة إستشفائية هو ضمان توفير مستوى صحي امثل للفرد و المجتمع و ذلك على ضوء ما يتوافر له من إمكانيات و موارد ، ولتحقيق هذا الهدف لا بد للنظام الصحي من القيام بوظائف التالية :

- ضمان تقديم خدمات نوعية للأفراد و ضمان توفيرها في أماكن تواجدهم حيثما أمكن ذلك : إن تحقيق مستوى عال من الجودة في الرعاية الطبية للمريض أو المصاب من قبل أي مؤسسة إستشفائية، أمر مرتبط في الواقع بإمكانية توافر العناصر التالية¹:

- 1- حسن التدبير التقني للخدمة الصحية و المتعلق بتطبيق علوم و تكنولوجيا الطب و العلوم الصحية؛
- 2- التركيز على إنقاص معدلات الوفيات و معدلات حدوث الأمراض و الحوادث و الإعاقات في المجتمع؛
- 3- تعليم و تدريب العاملين في المجالات الطبية: حيث تلعب المستشفيات بمختلف أنواعها و تخصصاتها دورا هاما في مجالات التعليم و التدريب الطبي و التمريضي و العلوم الطبية و بمعنى آخر أصبحت المؤسسات الإستشفائية في عصرنا الحالي مركزا لتنمية معلومات عدد كبير من العاملين في المجالات الطبية و الشبه طبية و تطوير مهاراتهم و قدراتهم، كما يكون التدريب في المستشفيات الجامعية و التخصصية أكثر منها في المستشفيات الأخرى ؛
- 4- تعزيز البحوث في مجالات العلوم الطبية والعلوم الأخرى ذات العلاقة بالصحة: إن التقدم المذهل في علوم و تكنولوجيا الطب و العلوم الصحية الأخرى ، لتشخيص المشاكل الصحية الفردية و علاجها و الذي نراه في أيامنا هذه خير شاهد على أهمية البحوث في مجالات العلوم الطبية و العلوم الأخرى ذات صلة بالصحة ؛
- 5- توفير الخدمات الصحية الأولية اللازمة للنهوض بصحة المجتمع : تساهم المستشفيات بشكل أو بآخر في تقديم الخدمات الصحية الأولية عن طريق العيادات الأولية الخارجية ، ففي هذه الأخيرة يتم توفير العناية الشاملة و المستمرة للمريض و تنسيق أمور رعايته مع العيادات المتخصصة التي تقدم رعاية طبية من مستوى أعلى .

1 سنوسي علي، تقييم مستوى الفعالية التنظيمية للمستشفيات في الجزائر، دراسة تطبيقية على المستشفيات العمومية، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السابع، الجزائر، ص 289-304.

الخدمات المقدمة من طرف المؤسسات الإستشفائية:

لنتمكن من القيام بالوظائف السابقة الذكر لابد من ضمان توفير و تقديم مجموعتين رئيسيتين هما¹:

1- خدمات و برامج الصحة العامة: وهي الموجهة نحو خدمة المجتمع ككل أو مجموعات محددة من السكان و تشمل ما يلي:

1-1- خدمات الارتقاء بالصحة : و هي خدمات موجهة نحو بناء سلوكيات صحية ايجابية لدى الأفراد و خاصة فيما يتعلق بأهمية الغذاء الصحي المتوازن .

1-2- خدمات الصحة العامة: و تهتم بصحة الأفراد و تشمل الخدمات التالية:

* السيطرة على الأمراض المعدية و القضاء عليها ؛

* عزل الحالات المصابة بالأمراض و علاجها؛

* خدمات رعاية الأم و الطفل؛

* الإحصاءات الحيوية و الصحية؛

* تقييم و تنمية الموارد المتاحة؛

* الأبحاث العلمية في المجال الصحي .

1-3- خدمات صحة البيئة: وهي موجهة نحو توفير البيئة الصحية السليمة للأفراد و تهتم بشكل رئيسي بقضايا التلوث البيئي، و الأمن و السلامة العامة، و قضايا الإسكان و المسكن الصحي و تشمل:

* القيام بحملات الطرق السليمة لاستعمال الماء الصالح و تخزينه ؛

* التخلص السليم من النفايات الصلبة و السائلة ؛

¹ فريد توفيق نصيرات ، إدارة المستشفيات ، ط1، إثراء للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن، 2008، ص 62-64 .

* صحة الحليب و المأكولات؛

* الاهتمام بالصحة المهنية و أمور السلامة العامة و التفتيش على المرافق الصحية العامة ؛

* مكافحة الحشرات و القوارض.

2 - خدمات الرعاية الطبية:

و تشير على الخدمات الصحية الشخصية و التي تقدم للفرد فيما يتعلق بصحته و المحافظة عليها حيث تركز خدمات الرعاية الطبية على صحة الفرد على عكس خدمات الصحة العامة التي تركز على المجتمع ككل و هي تقتصر بمفهومها على رعاية المرضى الذين تظهر عليهم الأعراض المرضية أو ما يعرف بخدمات التشخيص و العلاج بل تشمل المدى الكامل من الخدمات الصحية الشخصية ابتداء من خدمات ترقية الصحة و الوقاية من الأمراض ، و الكشف المبكر عنها و تشخيصها و علاجها ¹.

3- البحوث الطبية الاجتماعية : تسهم المؤسسات الإستشفائية بشكل أو بآخر من خلال ما تحتويه من معامل مخبرية و أجهزة و سجلات طبية و حالات مرضية متنوعة و كوادر بشرية متخصصة مهنية في توفير بيئة مناسبة لإجراء البحوث و الدراسات الطبية و الاجتماعية المتخصصة في مختلف مجالات التشخيص و العلاج و التطوير الذاتي لخدماتها و مهارات الأفراد و أساليب العمل ².

المطلب الثالث: تصنيف المستشفيات

كانت المؤسسات الإستشفائية في بداية نشأتها تقوم بدور العلاج فقط علاوة على ممارستها نشاطا اجتماعيا ، فقد كانت يستقبل المرضى الذين يطلبون العلاج و الدواء ، و في نفس الوقت كانت تقدم يد المساعدة و العون للفقير و المحتاج ، ثم أخذت تتطور يوما بعد يوم إلى أن صارت مؤسسة طبية اجتماعية بالغة التعقيد و لذلك سنطرق لتصنيف المستشفى حسب عدة معايير ³:

1- حسب الناحية الإكلينيكية (حسب نوعية المرض): و يمكن تصنيفها إلى:

¹ صلاح محمود دياب، لإدارة المستشفيات و المراكز الصحية من منظور شامل، ط1، دار الفكر، عمان الأردن، 2009، ص 37.

² خمير عبد العزيز، الطعمنة محمد، الاتجاهات الحديثة في إدارة المستشفيات، المفاهيم و التطبيقات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2003، ص5.

³ حسان محمد نذير حرساني، إدارة المستشفيات، مرجع سابق، ص 44-47.

المؤسسات الإستشفائية العامة: و هي ما تتوفر فيه جميع الخدمات الطبية لمعالجة و تشخيص مختلف الحالات.

المؤسسات الإستشفائية التخصصية: هو ما تتوفر فيه خدمات متخصصة لمعالجة حالات مرضية معينة ، أو لعلاج فئة معينة من أفراد المجتمع ، مثل مستشفى الأمراض النفسية ، مستشفى أمراض النساء و التوليد .

2- حسب أنماط التبعية الإدارية و الملكية: و تصنف المستشفيات حسب أنماط الإشراف و الملكية إلى:

* المؤسسات الإستشفائية حكومية : و هي التي تملكها الهيئات الرسمية و تقوم على رعاية شؤونها و مصالحها ، و هي بدورها تنقسم إلى نوعين وفقا لأحقية العلاج :

أ- المؤسسات الإستشفائية متاحة خدماتها لجميع المواطنين : أهم خصائص الميزة لها تتلخص في أنها تكون مملوكة للدولة أو لأحدى الهيئات الرسمية التي تقوم على توفير متطلباتها و رعاية شؤونها و تنظيم العمل بها وما تقدمه من خدمات وفق نظم و لوائح حكومية محددة، في ظل نظام الخدمة الصحية الوطنية يتم تقديم خدماتها لجميع فئات المواطنين بالجان أو مقابل رسوم رمزية تحددها اللوائح المنظمة لهذه المستشفيات مثل المستشفيات التابعة لوزارة الصحة

ب- المؤسسات الإستشفائية متاحة خدماتها لفئة محددة من المواطنين : و يتصف هذا النوع بجميع خصائص المستشفيات الحكومية العامة من حيث الملكية و تنوع الخدمات العلاجية التي تقدمها لكنها تختلف عنها في أنها تتبع وزارة محددة أو مصلحة حكومية بذاتها و تقتصر في تقديم خدماتها على العاملين في هذه الجهات و أسرهم مثل المستشفيات العسكرية

ج- المؤسسات الإستشفائية الجامعية : هي مستشفيات حكومية من حيث الملكية لكنها تختلف عن المستشفيات العامة و التخصصية من حيث التبعية الإدارية ، حيث تتبع هذه المستشفيات الجامعات أو كليات الطب في المناطق المتواجدة بها .

* المؤسسات الإستشفائية الخاصة : و يمكن تصنيفها إلى :

أ- المؤسسات الإستشفائية ذات طابع ربحي : و هي التي قد يملكها شخص أو شركة أو هيئة بهدف تحقيق مكاسب ربحية من خلال الخدمات المقدمة .

ب- المؤسسات الإستشفائية ذات طابع غير ربحي : و هي التي تتوفر فيها نفس خصائص و مميزات المستشفيات ذات الطابع الربحي غير أن الهدف من إنشائها هو المساهمة في تقديم خدمة اجتماعية عامة لأفراد المجتمع و على خلاف ما يعتقد البعض فإن العلاج فيها ليس مجانيا فالأموال المحصلة من المرضى تصرف على النفقات المتعلقة بتطوير خدمات المستشفى و تشغيله .

3- حسب متوسط الإقامة: و يتم تصنيف إلى:

* المؤسسات الإستشفائية ذات عناية قصيرة : و هي التي يكون فيها متوسط الإقامة اقل من ثلاثين يوم و من أمثلة هذه المستشفيات ، غالبية المستشفيات العامة ، و مستشفيات الولادة .

* المؤسسات الإستشفائية ذات عناية طويلة : و هي التي يكون فيها متوسط الإقامة أكثر من ثلاثين يوم ومن أمثلة ذلك مستشفيات الصحة النفسية.

4- تصنيف حسب جودة خدمات الرعاية الصحية المقدمة: و يمكن تصنيفها إلى:

* المؤسسات الإستشفائية معتمدة : و هي المعترف بجودة الخدمات الصحية التي تقدمها من قبل بعض الهيئات العلمية الاستشارية المتخصصة في هذا المجال ، و يتم اعتماد المستشفى بعد امتثالها للضوابط و الشروط الموضوعية من قبل هيئات الخدمات المتخصصة، فامتثالها للضوابط و الشروط يكفل تقديم الخدمة بمستوى أفضل .

* المؤسسات الإستشفائية غير معتمدة : و هي التي لا تتمثل للضوابط و الشروط الموضوعية من قبل الهيئات الاعتماد المختصة بتقويم ممارسات المستشفى.

5- تصنيف حسب الموقع و السعة السريرية : و يتم تصنيف المستشفيات حسب هذا المعيار إلى

* المؤسسات الإستشفائية محلية صغيرة : و لا تتجاوز عادة سعة المستشفى أكثر من 100 سرير، و أهم الخدمات المقدمة بهذه المستشفيات هي خدمات أمراض الباطنة، و خدمات الجراحة العامة، و خدمات رعاية الأمومة و الطفولة .

* المؤسسات الإستشفائية المركزية : و هي التي تخدم تجمعات سكنية متوسطة كضواحي المدن و تتراوح سعتها ما بين 100 إلى 500 سرير و تعتبر بمثابة مستشفيات عامة نظرا لتوفر كافة الإمكانيات المادية و البشرية بها لمواجهة مختلف الحالات الطبية ، و الجراحية العامة .

* المؤسسات الإستشفائية العامة : و هي التي تخدم منطقة صحية بأكملها، و تحتوى على خدمات تخصصية لا يستطيع توفيرها أغلب المستشفيات الأخرى .

المبحث الثاني : تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات .

سنحاول في هذا المبحث إلى العرض التطبيقي محاولة منا وضع نموذج لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة.

المطلب الأول: العناصر الأساسية التي يتكون منها نموذج تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات

إن عملية وضع نموذج لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة يتطلب بشكل عام معرفة العناصر الأساسية التي يتكون منها هذا النموذج إذ يتكون من:¹

1. الموارد: تتطلب أي عملية إنتاج سواء كانت سلعا أو خدمات موارد تسهل و تساعد عملية الإنتاج تلك، و من أمثلة ذلك، الموارد البشرية، الأجهزة، المحروقات، المياه، الكهرباء وغيرها، و إن لهذه الموارد تكلفة تتحمل عبئها المؤسسة مقابل الحصول عليها.

2. محركات الموارد: و هي تتمثل الأساس و المعيار الذي تخصص بموجبه تكلفة الموارد بشكل مناسب على الأنشطة التي تستفيد منها.

3. الأنشطة: و هي كافة الأعمال المنتظمة و المعروفة من حيث طبيعتها التي تقوم بها المصحة لتقديم خدمة الرعاية الصحية، إضافة إلى الأعمال المساندة لها، و تختلف الأنشطة من حيث مستويات حدوثها و كما يلي:

● أنشطة على مستوى المؤسسة: مثل نشاط الإدارة العامة، نشاط المالية، نشاط شؤون الموظفين، نشاط الأمن و الحماية وغيرها.

¹ عبد الرحمن محمد عبد الرحمن بكر، إمكانية تطبيق الموازنات المبنية على الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردني ، مقدمة استكمالا لمتطلبات الحصول على شهادة دكتوراه في المحاسبة ، كلية العلوم المالية و المصرفية ، 2007 ص 148، 149.

- أنشطة على مستوى الإنتاج: مثل نشاط التحليل المخبري، نشاط الأشعة، نشاط الاستقبال.
- أنشطة على مستوى الدفعة : مثل نشاط التغذية .
- أنشطة على مستوى الوحدة المنتجة: مثل نشاط المعالجة لقسم معين.

4. محركات الأنشطة: وهي تمثل الأساس و المعيار الذي يتم به تخصيص التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على أهداف التكلفة.

5 . هدف التكلفة: وهو يمثل الشيء المراد معرفة التكلفة الكلية و النهائية له : فهو يتضمن التكاليف المباشرة الخاصة به ، إضافة إلى حصته مما تم تخصيصه إليه من تكاليف الأنشطة التي يستفيد منها ، و التي تتم وفق محركات مناسبة لتكلفة الأنشطة ، وعند الحديث عن المستشفيات فإن هدف التكلفة قد يكون قسما من الأقسام الذي يقوم بتقديم خدمة الرعاية الصحية ، أو خدمة علاجية معينة ، أو المريض الذي يتلقى هذه الخدمة .

المطلب الثاني: خطوات تصميم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المستشفيات

لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المستشفيات نتبع في المرحلة الأولى على تخصيص تكاليف عناصر الموارد المباشرة و غير المباشرة ، و يتم هنا تحميل التكاليف المباشرة على الأنشطة التي استهلكتها و انتفعت بها و التي تربطها بعلاقة سببية واضحة ، أما التكاليف غير المباشرة فإنه يتم تخصيصها إلى الأنشطة حسب طلب كل نشاط من هذه العناصر و يتم ذلك من خلال محركات مناسبة لتكاليف الموارد غير المباشرة .

و يتم في المرحلة الثانية تخصيص تكاليف الأنشطة التي تحددت بموجب المرحلة الأولى إلى هدف التكلفة و الذي يمثل الشيء المراد معرفة التكلفة الكلية به.¹

و لتصميم نظام التكاليف المبني على الأنشطة على المستشفيات يجب اتباع الخطوات الأربعة التالية :

¹ عبد الرحمان محمد عبد الرحمان بكر ، نفس المرجع السابق ، ص 149.

أولاً: تحديد الأنشطة¹

في الحياة العملية يمكن تحديد عدد كبير من الأنشطة التي يتم ممارستها داخل المستشفى ، و قد بينت الدراسات أنه كلما زادت الأنشطة تعقيد وصعوبة تحديد العلاقة بين النشاط و الخدمة المقدمة مما يزيد من تكلفة تطبيق النظام و قد تبين بأنه يتم تحديد الأنشطة الرئيسية من خلال دراسة المؤسسة و التعرف على طبيعة العمل في كل قسم و كيفية سير العمليات التشغيلية لتحديد الأنشطة المستهلكة للمواد و غالباً فإن ذلك الجزء هو الأكثر أهمية و تحدياً في عملية تصميم النظام إذ يتطلب عدد كبير من الأشخاص لفهم الأنشطة التي يتم ممارستها لتقديم الخدمة .

إن مستوى الدقة و التوسع في تحليل الأنشطة يعتمد على قرار الإدارة و نوع و حجم و مستوى المعلومات المطلوبة لتحقيق أكبر قدر ممكن من المنفعة بأقل تكلفة لازمة لتشغيل و إدامة استمرار هذا النظام. و من الأمثلة على الأنشطة التي قد يقوم بها المستشفى نشاط الشراء، حيث يتطلب هذا النشاط القيام بعدد من المهام و منها إعداد طلب الشراء من القسم المعني، و تحديد المورد، و إصدار أمر الشراء، و استلام و فحص المواد، و التخزين و المناولة، و غيرها.

حيث أن القيام بهذه المهام كلها يؤدي إلى تكبد المؤسسة نفقات و استهلاك لمواردها و ذلك لممارسة نشاط الشراء ، فإذا كان عدد الأنشطة المؤداة داخل المستشفى الكبير جداً فإنه قد يتطلب من مصمم نظام التكاليف تجميع العديد من الأنشطة في مجموعة معينة و غالباً ما يتوجب عليه مراعاة تجانس هذه الأنشطة في ما يسمى بمجموعات التكلفة و ذلك لغايات تبويبها إلى أنشطة ذات قيمة مضافة و أخرى لا تضيف قيمة و بالتالي تجنبها و خفض تكلفة تأدية النشاط .

ثانياً : تحديد تكلفة كل نشاط

بعد تحديد الأنشطة المختلفة التي تقوم بها المستشفى، فإنه يتوجب توزيع تكاليف الموارد المستخدمة ضمن فترة معينة على هذه الأنشطة و ذلك بهدف تحديد التكاليف التي تتكبدها المستشفى للقيام بهذه الأنشطة. حيث أن العديد من هذه الموارد يمكن تتبعها بشكل مباشر إلى الأنشطة التي استهلكتها ، مثل الأدوية التي تم صرفها

¹ أشرف عزمي مسعود أبو مغلى، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية ، دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان ، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة ، 2008، ص 45.

لمريض معين أو صور الأشعة التي تم إجراؤها له أو من الفحوص المخبرية التي تمت ، و منها مصاريف لا يمكن تتبعها بشكل مباشر و منها مصاريف الطعام و الشراب ، و خدمة الغرف و الاستهلاكيات ، و مصاريف المياه و الكهرباء .

و بناءا عليه على مصمم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في هذه المرحلة مراعاة علاقة السبب و النتيجة لتوزيع هذه المصاريف على الأنشطة المختلفة التي تمت داخل المستشفى ، و بعبارة أخرى فإن المخرجات النهائية هي التي تستهلك الأنشطة و الأنشطة تسهلك الموارد و التي تكلفها تمثل تكلفة النشاط ، أي أن الأنشطة عبارة عن حلقة الوصل بين الموارد و الخدمة .

و هنا لا بد من الإشارة إلى أن بعض الموارد قد يتم استهلاكها من قبل عدة أنشطة داخل المستشفى حيث يتم تحميل تكلفة هذه إلى الأنشطة عن طريق موجه تكلفة الموارد. حيث يجب مراعاة أمرين عند استخدام هذا الموجه ، الأول العلاقة المنطقية بين استخدام هذه الموارد و بين الأنشطة ، فعلى سبيل المثال أن تكلفة استخدام المحروقات لغايات التدفئة تدخل في عملية احتساب تكلفة الإقامة و التي يمكن تحديد استخدام هذا المورد عن طريق قسمة إجمالي تكلفة المحروقات على إجمالي مساحة المستشفى ثم ضربها في مساحة غرفة المريض الواحد و الاعتبار الثاني هو وجود المعلومات الإحصائية لدى إدارة المستشفى و ذلك من خلال البيانات التاريخية لكمية استخدام هذه الموارد .

ثالثا : تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط¹

حتى يتم توزيع التكاليف على الأنشطة المختلفة فإنه لا بد من تحديد مسبب التكلفة حيث تسمى مسببات التكلفة المستخدمة في هذه المرحلة بموجهات . مسببات - تكلفة النشاط و مسبب التكلفة يعتبر وسيلة الربط بين تكلفة النشاط و المخرجات من الخدمة أو المنتجات ، و بالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط .

و عند اختيار موجه . مسبب - تكلفة النشاط فإنه لا بد من مراعاة أمور منها:

¹ أشرف عزمي مسعود أبو مغلى ، نفس المرجع السابق ص 4746.

أ - يجب أن يرتبط موجه تكلفة النشاط برابط منطقي بمجمعات التكلفة فمثلا ارتباط تكلفة خدمة التمريض بعدد زيارات المريض الواحد في اليوم.

ب - إمكانية تحديد مسبب تكلفة النشاط بسهولة فمثلا إمكانية تحديد عدد زيارات اطار التمريض للمريض الواحد في اليوم .

و- يتوقف نجاح نظام التكاليف المبني الأنشطة على مدى الدقة في تحديد مسببات التكلفة لكل و ذلك لأن الصفة المميزة لهذا النظام و التي تفضله على غيره من الأنظمة هي مستوى الدقة المتميز الذي تتصف به معلومات و مخرجات هذا النظام.

رابعا: تخصيص تكاليف الأنشطة

كما أسلفنا الذكر فإن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة يقوم على فكرة أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد و بالتالي فإن تكلفتها مرتبطة بتكلفة الموارد المستخدمة ، و أن المنتج النهائي أو الخدمة النهائية هي التي تستهلك الأنشطة مما يتطلب تحميل المنتجات بتكلفة هذا الاستهلاك ، و بالتالي فإن هذه الخطوة تعني تخصيص تكاليف الأنشطة على المخرجات طبقا لحاجة كل منها للموارد المستنفذة في تنفيذ النشاط .

و في هذه المرحلة يتطلب علينا تحديد نسبة التحميل من موجهات التكلفة للمخرجات النهائية ، و بناءا عليه يتوجب أن تكون موجهات التكلفة قابلة للقياس و ذلك لاعتمادها على كأساس لتحميل المخرجات النهائية بحصتها من مجمعات التكلفة التي تم تحديدها مسبقا، و بعد ذلك يتم حصر و تحديد مقدار استهلاك المنتجات من موجهات التكلفة ليتم تحديد تكلفة الخدمة المقدمة للمريض و التي تتكون من العناصر الآتية :

أ - تكلفة المواد المباشرة : و التي تتضمن مقدار العلاجات أو الأدوية التي تم استخدامها للحالة المرضية الواحدة مثل عدد و نوع الفحوص المخبرية التي تم إجراؤها ، و باقي الفحوصات السريرية الأخرى كصور الأشعة و غيرها حيث يتم تحديد الاستهلاك من هذه المواد بواسطة ما يسمى بقائمة المواد المستخدمة .

ب - تكلفة العمل المباشر: حيث تتميز المستشفيات عن غيرها في تحديد العمل المباشر من كونها ترتبط بعقود مع الأطباء مبنية على أساس الزيارة لمريض محدد.

ج - تكلفة الأنشطة المستهلكة: و تتضمن التكلفة التي سيتم تخصيصها من مجموعات التكلفة المختلفة مثل خدمات التمريض، و خدمات الطعام و الشراب، و خدمات الإقامة الأخرى، و خدمات الطاقم الإداري و غيرها.¹

المطلب الثالث: نبذة عامة لمصحة الرمال

يندرج تشييد المصحة المتعددة الخدمات في منظور سياسة الانفتاح الاقتصادي ، و في اطار المبادرة بالاستثمار في قطاع الخدمات الصحية ، إذ بدأت نشاطها في أوت عام 2006 ، إذ تعتبر أول مصحة خاصة في ولاية الوادي ، تتوزع مصحة الرمال على مساحة تقدر ب 404.6 متر مربع ، إذ تحتل موقع استراتيجي هام في ولاية الوادي إذ تتمحور في حي المنظر الجميل بالوادي. كما تعتبر مصحة الرمال شركة خاصة أي تعد شركة ذات مسؤولية محدودة SARL تم تصنيف المصحة ضمن المستشفيات الخاصة التي تهدف للربح و تحتوي المصحة على فريق طبي ذو كفاءة عالية مزود بأحدث ما يتوفر حاليا من وسائل وتقنيات طبية و جراحية ، و تهدف من خلالها إلى ضمان التكفل بالتطبيب الناجح سواء على الصعيد العلاجي أو على صعيد العمليات الجراحية .

✓ تقسيم بناء المصحة

يقسم بناء المصحة إلى:

1- الطابق الأرضي : ويوجد فيه قاعة استقبال المرضى (مكاتب الأطباء) من أجل توجيههم للقسم المراد التوجه لهو و إعداد الملفات و التقارير الخاصة بالمرضى المقيمين من أجل تقديم الخدمة العلاجية ، و كذا يتضمن الطابق قاعة الاستعجالات و قاعة علاج و ثلاث عيادات خارجية يناوب عليها الأطباء المختصين الدائمين و كذا الأطباء المتعاقدين و يتضمن هذا الطابق قسم التصوير و الأشعة .

2 - الطابق الأول: و يشمل على القسم الداخلي و يوجد به الغرف الخاصة بالمرضى و المبيت الخاص بهم.

3 - الطابق الثاني: يحتوي هذا الطابق على غرفتين للعمليات و غرفة للإنعاش و كذا قسم المخبر.

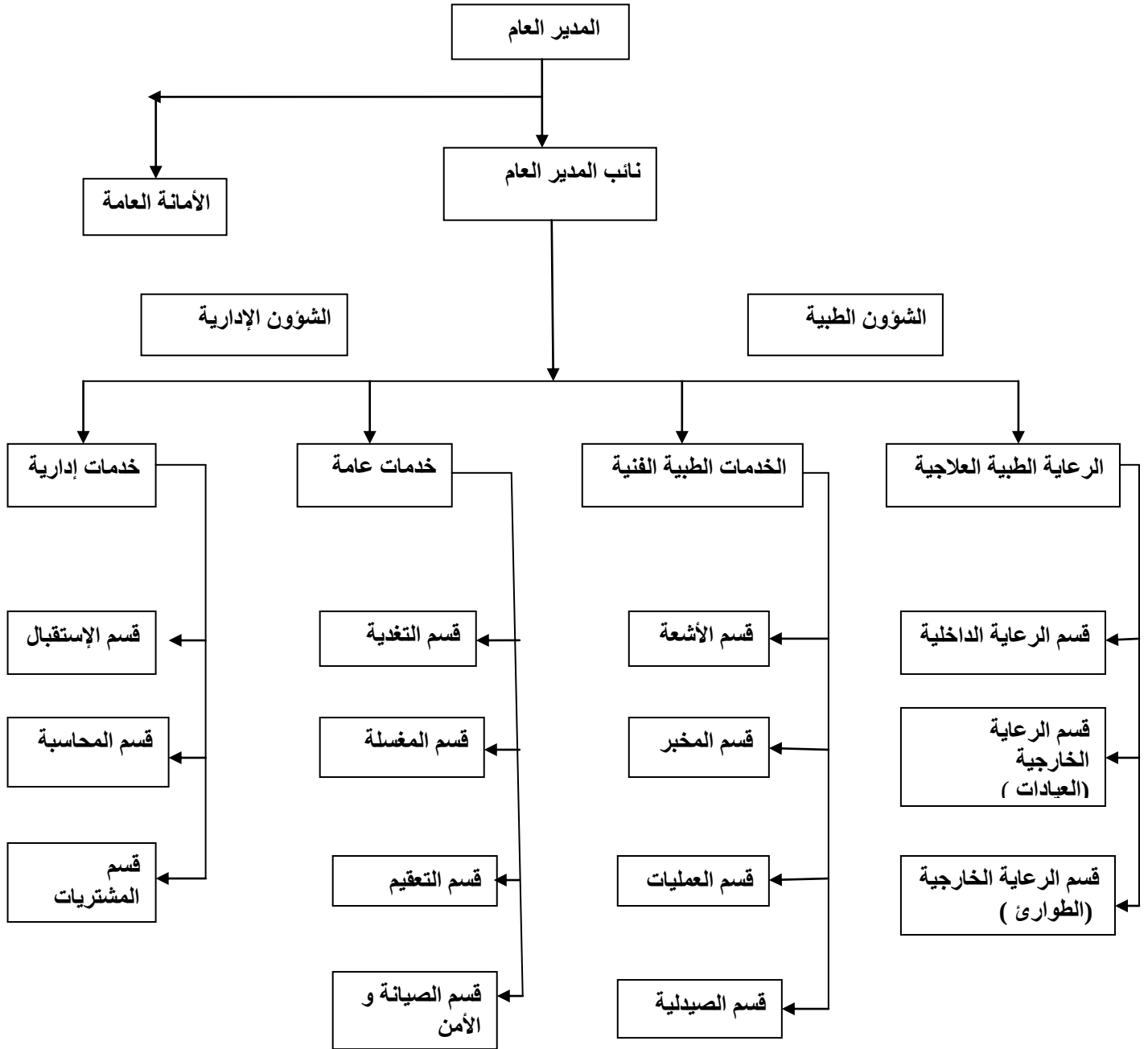
¹ أشرف مسعود أبو مغلى، نفس المرجع السابق ، ص 51.

4- الطابق الثالث : و به يوجد مكتب المدير و السكريتاريا و يوجد فيه مصلحة الغسيل ، المطعم ، الصيدلية
مصلحة المحاسبة و المالية .

✓ الهيكل التنظيمي لمصحة الرمال :

لضمان السير الحسن للمصحة و ضمان تقديم خدمات منتظمة وواضحة للمريض و العاملين في المصحة
يستوجب ضرورة معرفة الهيكل التنظيمي للمصحة .

الشكل رقم (13): الهيكل التنظيمي للمصحة



المصدر : لطيفة بكوش، مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في

تحسين الكفاءة التسييرية في المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة إستشفائية "مصحة الرمال" مذكرة مكملة لنيل

شهادة الماجستير في علوم التسيير ، المركز الجامعي الوادي ، 2010/2011، ص 92.

المطلب الرابع: محاولة تصور نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مصحة الرمال

بعد تصور النموذج الإجمالي للمستشفيات و بطريقة نظرية، يمكن التطبيق ضمناً لتلك المراحل و تصور هذا النموذج في مصحة الرمال ، إذ نختار "قسم الأشعة " كعينة و هذا نظراً لتعدد الأقسام الموجودة بالمصحة وكذا نتيجة لتنوع خدماتها وانطلاقاً من مبدأ نجاح منهجية هذا النظام المقترح و إعطائه لنتائج صحيحة يعني نجاحه و إعطائه نتائج صحيحة كذلك بالنسبة للأقسام الأخرى للمصحة لأنه يعد أحد الأقسام الضرورية لكونه يعبر عن نسبة كبيرة من مداخل المصحة مقارنة ببعض الأقسام ، وكذا من الأسباب المهمة لاختيار قسم الأشعة كعينة كونه تقريباً قسم داعم و مساعد للأقسام الأخرى خاصة قسم العمليات و العيادات الخارجية إذ بدونه لا تشخص الأمراض.

يقدم قسم الأشعة بمصلحة الرمال الخدمات التالية:¹

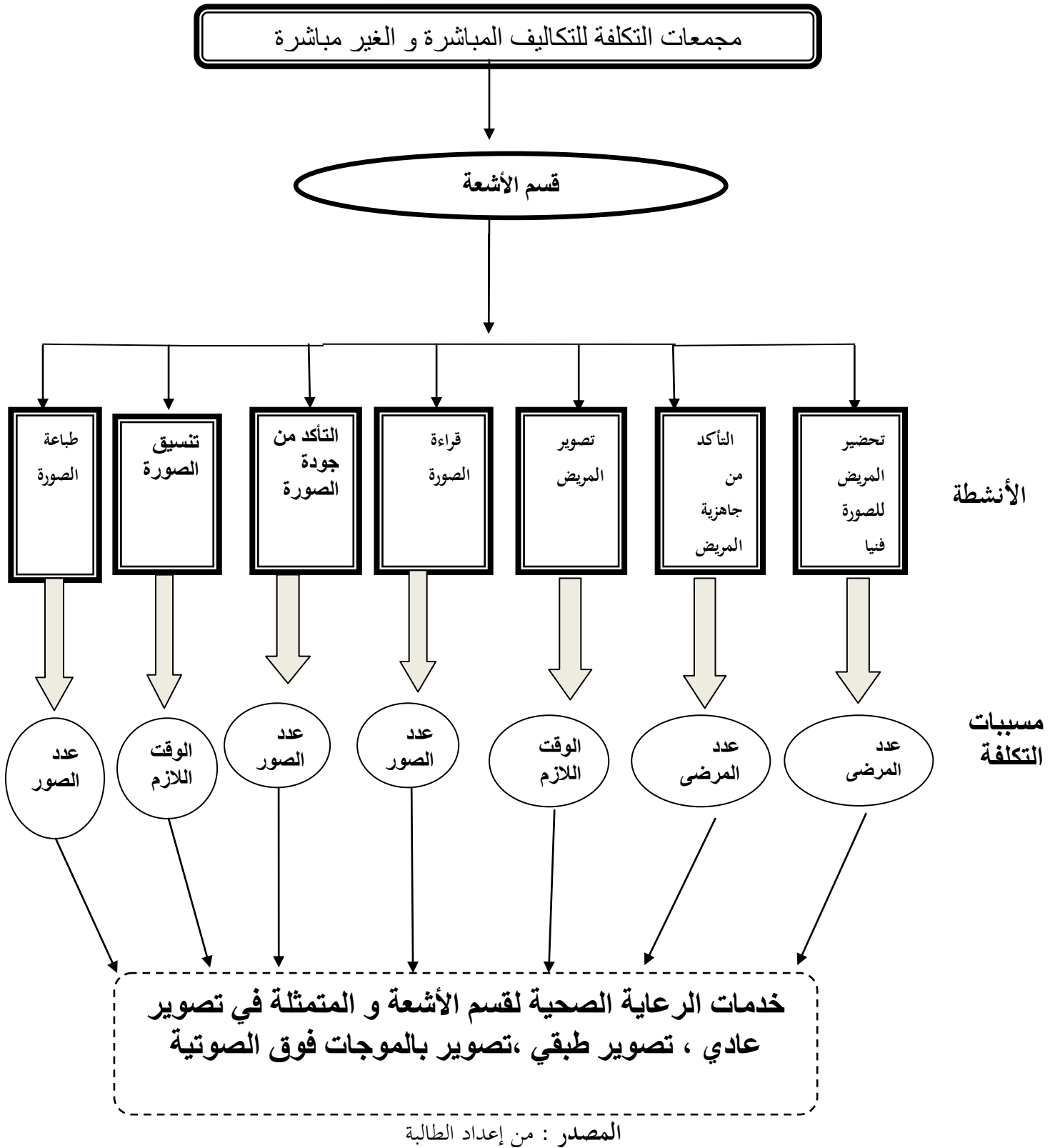
- تصوير المريض بجهاز التصوير العادي : يعتمد هذا التصوير على الأشعة السينية و اختراقها لداخل أشعة الجسم كتصوير العظام و المفاصل، الصدر ، ثم يتم استقبالها على أفلام حساسية إذ أن هناك تصوير نستعمل فيه مواد ظليلة قبل التصوير ، و هناك تصوير لا نستعمل فيه مادة ظليلة .
 - تصوير المريض بجهاز التصوير الطبقي المحوري: يتميز هذا التصوير بالدقة إذ يعمل على التفريق بين الأنسجة المتقاربة و المتداخلة و المعقدة كتمييز الورم، و نجد نوعين في هذا التصوير هما التصوير تصوير طبقي عادي و تصوير طبقي ظليلي.
 - تصوير بالأمواج فوق الصوتية : هي عبارة عن بث أمواج صوتية عالية التواتر عبر الجسم حيث تعكس الأنسجة بنسب متفاوتة على شكل صدى يستقبل و يحول إلى صور ترددية تظهر متحركة و بشكل آني على شاشة الجهاز و يمكن تثبيتها على الشاشة ثم طباعتها ، و نجد ثلاث من هذا التصوير الأول تصوير عادي و الثاني DOPPLER لدراسة الأوعية الدموية أما النوع الثالث هو تصوير ثلاثي الأبعاد .
- و لكي نحصل على هذه الخدمات علينا إتباع الأنشطة التالية :

1. تحضير المريض للصورة فنيا : يقوم فني التصوير بالتأكد من توفر الشروط التقنية كالتأكد من استعمال المواد الظليلة .

¹ لطيفة بكوش، مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الكفاءة التسييرية في المؤسسة، مرجع سبق ذكره ، ص 94.

2. التأكد من جاهزية المريض للصورة : يتم التأكد فنيا بأن المريض جاهز لأخذ الصورة و ذلك بالتأكد مرة أخرى من المرحلة السابقة .
3. تصوير المريض : و يتم تصوير المريض حسب نوع الصورة المطلوبة .
4. التأكد من جودة الصورة :يتم خلال هذه المرحلة التأكد من جودة الصورة و ذلك عن طريق جهاز كمبيوتر خاص .
5. تنسيق الصورة :أي تنسيق و تعديل و ترتيب الصور المأخوذة من أجل طباعتها.
6. طباعة الصورة : يتم طباعة الصور على فيلم واحد ووضعتها ضمن مغلف خاص ثم عرضها على طبيب الأشعة لكتابة تقريره .

الشكل رقم (14): اقتراح نموذج لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة



و فيما يلي شرح آلية تصور نظام التكاليف المبني على الأنشطة الموجودة في قسم الأشعة و ذلك وفقا للشكل السابق وللمراحل التالية:

المرحلة الأولى : : تحديد الموارد و تحليل الأنشطة ثم الربط بينهما

أولاً: تحديد الموارد

يتم في هذه الخطوة تحديد و تحليل الموارد الاقتصادية التي تتطلبها عملية تقديم الخدمات الطبية العلاجية ضمن مجتمعات تكلفة الخاصة بها، و التي لا تستطيع المصحة القيام بأي خدمة وتمثل هذه التكاليف فيما يلي:

أ - مجتمعات التكلفة المباشرة : نجد

1- مجتمعات تكاليف الأجور و الرواتب: و عبارة عن تكاليف أجور و رواتب الخاصة بالأطباء و الفنيين المتخصصين في قسم الأشعة.

2 - مجتمعات تكاليف الإستهلاكات الطبية: و تضم جميع المواد و المحاليل الطبية التي تدخل في عملية التصوير الإشعاعي، بالإضافة معدات الحقن .

3 - مجتمعات تكاليف الإستهلاكات العامة: و هي عبارة عن تكاليف الأفلام و مغلفات صور الأشعة بالإضافة إلى الإستهلاكات المكتبية .

ب - مجتمعات التكلفة غير المباشرة: إذ نجد

1 - مجتمعات تكاليف أجور و رواتب : و هي الأجور و الرواتب الغير مباشرة التي يتحملها قسم الأشعة مقابل الحصول على الخدمات لسير الأنشطة التي بداخله ، و تضم رواتب الإدارة ، رواتب وأجور قسم الاستقبال ، رواتب و أجور محاسبة المرضى ، أجور ورواتب قسم الصيانة و الأمن ، رواتب و أجور قسم الصيدلة ، رواتب و أجور قسم حرق النفايات الطبية .

2 - مجتمعات تكاليف الخدمات العامة: و تضم جميع التكاليف الغير مباشرة إذ تتمثل في:

- تكاليف الكهرباء و الغاز ؛

- تكاليف المياه ؛

- تكاليف الهاتف ؛

- تكاليف المحروقات؛

- تكاليف الإطعام.

3 - **مجمعات تكاليف الصيانة:** و تشمل جميع تكاليف صيانة المصحة ككل بالإضافة إلى تكاليف صيانة القسم.

4- **مجمعات تكاليف الإهلاك و الإطفاء:** و التي تشمل أقساط الإهلاك للأجهزة أو المعدات سواء الطبية أو المكتبية الخاصة بقسم الأشعة و التي تربطها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بهذا القسم بالإضافة إلى أقساط إطفاء المصاريف الإعدادية.

5 - **مجمعات تكاليف متنوعة أخرى :** و تضم التكاليف غير المباشرة الآتية :

- تبرعات و أعمال خيرية؛

- تكاليف المحاسب الخارجي؛

- تكاليف الضرائب و الرسوم ؛

- مصاريف التنقلات و السفر .

ثانيا : تحليل الأنشطة : بعد أن تمت عملية حصر وتحديد عناصر و الموارد الاقتصادية اللازمة للقيام و إتمام عملية تقديم الخدمات في قسم الأشعة لمصحة الرمال سواء بطريقة مباشرة أو غير مباشرة ، فإنه سوف يتم في هذه الخطوة تحديد الأنشطة التي يتم أدائها في هذا القسم للمصحة و التي تؤدي إلى إنتاج الخدمة الطبية ، وتم التوصل في قسم الأشعة إلى أنشطة مختلفة منها ما هي أساسية ككتابة و طباعة تقارير الأشعة، تحضير المريض للصورة فنيا ، التأكد من جاهزية المريض ، نشاط تصوير المريض ، نشاط قراءة الصورة ، نشاط التأكد من جودة الصورة ، نشاط تنسيق الصورة ، نشاط طباعة الصورة و منها أنشطة مساندة كنشاط الاستقبال ، و نشاط تسجيل بيانات المريض ، و نشاط محاسبة المرضى .

■ الربط بين مجتمعات التكلفة و الأنشطة في قسم الأشعة :

الجدول(3): مصفوفة الربط بين مجتمعات التكلفة و الأنشطة في قسم الأشعة

المجموعات الأنشطة	مجموعة الأجور و الرواتب المباشرة	مجموعة التكاليف الإستهلاكات الطبية	مجموعة تكاليف الإستهلاكات العامة	مجموعة تكاليف أجور و رواتب غير المباشرة	مجموعة تكاليف الخدمات العامة	مجموعة تكاليف الصيانة	مجموعة تكاليف الإهلاك و الإطفاء	مجموعة تكاليف متوعة أخرى
تحضير المريض للصورة فنيا	●	●		●	●	●	●	●
التأكد من جاهزية المريض	●			●	●	●	●	●
تصوير المريض	●			●	●	●	●	●
قراءة الصورة	●			●	●	●	●	●
التأكد من جودة الصورة	●			●	●	●	●	●
تنسيق الصورة	●			●	●	●	●	●
طباعة الصورة	●		●	●	●	●	●	●

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على:

- رئيس قسم الأشعة .

- بكوش لطيفة ، مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الكفاءة التسييرية في المؤسسة،

مرجع سبق ذكره، في قائمة الملاحق.

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ في المصفوفة أن هناك مجموعة من الأنشطة تحكمها علاقة سببية مع موارد (تكاليف) القسم.

كذلك يتبين أنه يوجد بعض الأنشطة تشترك في بعض المجمعات المباشرة كالأجور و الرواتب إذ تشترك و ترتبط فيها جميع الأنشطة ، أما بعض الأنشطة لا تشترك في بعض هذه المجمعات كنشاط تحضير المريض للصورة فنيا فإنه لا يشترك في هذا النشاط مجموعة تكاليف الإستهلاكات العامة فيه ، نظرا لعدم وجود علاقة سببية تربط التكاليف بالأنشطة ، أما المجمعات الغير مباشرة فتشارك فيها جميع الأنشطة كمجموعة تكاليف الصيانة و مجموعة تكاليف الإهلاك و الإطفاء جميع التكاليف تشترك فيها جميع الأنشطة و لكن بطريقة غير مباشرة .

الجدول(4) : تحديد موارد المصحة خلال شهر مارس

المنتجات المجمعات	التصوير العادي	التصوير الطبقي	التصوير فوق الأمواج الصوتية
مجمعات مباشرة	مجموعة أجور و رواتب مباشرة	99287,987	90961,41
	مجموعة تكاليف الإستهلاكات الطبية	34272	34272
	مجموعة تكاليف الإستهلاكات العامة	266000	266000
مجمعات غير مباشرة	أجور و رواتب غير مباشرة	19023,67	22345,98
	مجموعة تكاليف الخدمات العامة	14198	16476
	مجموعة تكاليف الصيانة	3479,98	3479,98
	مجموعة تكاليف الإطفاء و الإهلاك	51065,789	197844,55
	مجموعة تكاليف متنوعة	209125,54	209125,54

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على: - معلومات من طرف محاسب المصحة

- محاضرات الأستاذة لطيفة بكوش .

من خلال الجدول أعلاه تم تحديد و تحليل الموارد الاقتصادية التي تتطلبها عملية تقديم الخدمات الطبية العلاجية في قسم الأشعة ضمن مجتمعات تكلفة الخاصة بها.

الجدول(5) : الربط بين المجمعات و الأنشطة

مُسبب التكلفة	عدد المسببات			مجمع التكلفة	البيان
	تصوير الأمواج فوق الصوتية	تصوير طبقي	تصوير عادي		الأنشطة
عدد المرضى / للشهر	600	150	1500	36987	تحضير المريض للصورة فنيا
عدد المرضى / للشهر	600	150	1500	44835,98	التأكد من جاهزية المريض
الوقت اللازم للإنجاز	900 ساعة عمل	112,25 ساعة عمل	250 ساعة عمل	359998	تصوير المريض
عدد الصور المأخوذة / لشهر	600	150	1500	54953	قراءة الصورة
عدد الصور المأخوذة / لشهر	603	158	1511	58589	التأكد من جودة الصورة
الوقت اللازم للإنجاز	150 ساعة عمل	25 ساعة عمل	125 ساعة عمل	59893	تنسيق الصورة
عدد الصور المطبوعة / الشهر	600	153	1506	327106.987	طباعة الصورة

المصدر : من إعداد الطالبة بالاعتماد على : - معلومات من طرف رئيس قسم الأشعة

- محاضرات الأستاذة لطيفة بكوش.

يتضح من خلال الجدول أعلاه أنه تم الربط بين مجتمعات التكلفة السابقة الذكر بمجموعة الأنشطة التي من خلالها نتحصل على الخدمة و ذلك عن طريق مسبب التكلفة الخاصة بالأنشطة .

المرحلة الثانية: توزيع تكاليف الأنشطة

حساب معدلات التحميل (تكلفة الوحدة للمسبب) = تكلفة مجمع النشاط / عدد المسببات

- نشاط تحضير المريض للصورة فنيا : $36987 / (600 + 150 + 1500) = 16,43$ دج / للمريض .
- نشاط التأكد من جاهزية المريض : $44835,98 / (600 + 150 + 1500) = 19,92$ دج / للمريض .
- تصوير المريض : $359998 / (900 + 112,25 + 250) = 285,20$ دج / للساعة .
- قراءة الصورة : $54953 / (600 + 150 + 1500) = 24,42$ دج / للصورة المأخوذة .
- التأكد من جودة الصورة : $58589 / (603 + 158 + 1511) = 25,78$ دج / للصورة المأخوذة .
- تنسيق الصورة : $59893 / (150 + 25 + 125) = 99,64$ دج / للساعة
- طباعة الصورة : $327106.987 / (600 + 153 + 1506) = 144,80$ دج / للصورة المطبوعة .

المرحلة الثالثة : إيجاد التكلفة الإجمالية و الوحدة للخدمات (الربط بين النشاط والخدمة)

الجدول (6): التكلفة الإجمالية و الوحدة للخدمة في شهر مارس

التصوير بجهاز التصوير الصوتية			التصوير بجهاز التصوير الطبقي			التصوير بجهاز التصوير العادي			البيان
13231,097			3367,098			6668,984			1. التكاليف المباشرة
									مجموعة رواتب و أجور مباشرة
13231,097			3367,098			6668,984			• إجمالي التكاليف المباشرة
الإجمالي	م.م التحميل	عدد المسبب ب	الإجمالي	م.م التحميل	عدد المسبب	الإجمالي	م.م التحميل	عدد المسبب	2. التكاليف غير المباشرة
9858	16,43	600	2464.5	16,43	150	24645	16,43	1500	تحضير المريض فنيا
11952	19,92	600	2988	19,92	150	29880	19,92	1500	التأكد من جاهزية المريض
256680	285,20	900	32013.7	285,20	112,25	71300	285,20	250	تصوير المريض
14652	24.42	600	3663	24,42	150	36630	24,42	1500	قراءة الصورة
15545.34	25,78	603	4073.14	25,78	158	38953.58	25,78	1511	التأكد من جودة الصورة
14946	99.64	150	2491	99,64	25	12455	99,64	125	تنسيق الصورة
86880	144.80	600	22154.4	144.80	153	218068.8	144.80	1506	طباعة الصورة
410513,34	684,18	600	698477,74	4656,51	150	431932,38	287,95	1500	• إجمالي التكاليف غير المباشرة
4237444,437			701844,83			438601,36			• إجمالي التكاليف (المباشرة + التكاليف غير مباشرة)
600			150			1500			عدد الوحدات
706,24			4678,96			292,40			تكلفة الوحدة الواحدة

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على : - معلومات رئيس قسم الأشعة

- محاضرات الأستاذة لطيفة بكوش.

يتبين في الجدول أعلاه أنه تم توزيع تكاليف الأنشطة على الخدمات المقدمة في قسم الأشعة من أجل الحصول في الأخير على تكلفة الوحدة الواحدة للمنتج و ذلك بقسمة إجمالي التكاليف سواء المباشرة منها أو الغير مباشرة على مجموع عدد الوحدات فمثلا نجد تكلفة تصوير المريض بجهاز التصوير العادي يساوي 292,40 دج.

خلاصة الفصل

تعتبر المستشفيات جزءا هاما من البنية التحتية في معظم دول العالم نظرا للدور الإنساني التي تلعبه من تقديم خدمات الرعاية الصحية بأفضل جودة و كفاءة لجميع فئات المجتمع . من هنا لا بد من هذا النوع من المؤسسات الخدمائية أن يتمتع بدرجة كبيرة من الاستقرار المالي الذي يضمن استمراريته ، فمن هنا تظهر أهمية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC في المستشفيات و الذي بدوره يعمل استخدام الموارد المتاحة بطريقة معقولة و تحميلها على الأنشطة بمقدار ما تحتاجه من هذه الموارد و من ثم تخصيص تكاليف الأنشطة على المخرجات طبقا لحاجة كل منها للموارد المستنفذة في تنفيذ النشاط. كما يسهل تتبع التكاليف الغير مباشرة بشكل دقيق يسعى هذا النظام إلى تخفيض التكاليف و يمنح المعلومات عن مختلف الأنشطة و التي تؤدي إلى حدوث التكلفة لمتخذي القرار، فلا بعد شرح الأهمية الكبيرة لهذا النظام إلا أن المعرفة القليلة لهذا النظام من طرف الموظفين و نقص الوعي و ثقافته أدى إلى عدم النظر في هذا النظام الحديث وعدم فهمه و البقاء و الاعتماد على الطرق التقليدية في تخصيص التكاليف .

خاتمة عامة

من خلال دراستنا تبين أن كل تسيير فعال حتما يمر على المحاسبة و التي بدورها تلعب دورا مهما في توفير المعلومات فبدونها تفقد المؤسسة النجاح و الفعالية ، فمحاسبة التكاليف هي عامل مهم و مساعد في اتخاذ القرارات الخاصة بالمؤسسة و ذلك من خلال منحها المعلومات التفصيلية التي تقدمها لهم ، و التي بطرقها يتم حساب التكاليف و قياسها ، و مع التطورات المختلفة في البيئة المنافسة الشديدة ، اقترحت عدة طرق من أجل تحميل التكاليف غير المباشرة بطريقة منطقية و كذا توفير المعلومات بشكل دقيق وعادل ومن بين هذه الطرق التي جاءت لمعالجة التكاليف ألا و هو نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة و الذي ظهر نتيجة القصور في الأنظمة التقليدية ، و الذي يعمل على ربط التكاليف بالأنشطة و كذا يعمل من جهة أخرى على ربط الأنشطة بالخدمات ، أي توزع التكاليف على الأنشطة ثم تحميل تكاليف الأنشطة على أهداف التكلفة ، كما يساعد النظام على الكشف عن الأنشطة المضيئة للقيمة و كذا الأنشطة الغير مضيئة للقيمة من أجل حذفها أو التقليل منها، فبذلك يمنح نظام التكاليف على أساس الأنشطة صورة واضحة و مفصلة حول الأنشطة و تكاليفها من خلال تقديره وتوزيعه للتكاليف التي تحتاجها الأنشطة .

و نظرا لما تتمتع به المستشفيات من خصوصية في بيئة الأعمال إذ يرتبط جزء من أهدافها بجودة الرعاية الصحية المقدمة لصالح المرضى لضمان استمراريتها بتقديم الخدمة فتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات يساعد متخذي القرارات في المستشفى بمعرفة المعلومات بدقة وملائمة و توفيرها و تقديمها للعاملين داخل المستشفى مع التأكيد لهم على توجيه الموارد المتاحة لضمان استمراريتها و تطويرها مقارنة بمنافسيها .

وبناء على ماتم طرحه فيما يخص نظام التكاليف المبني على الأنشطة فإن ممارسة أي نشاط هو الذي يؤدي إلى استخدام الموارد المتاحة بما يحتاجه النشاط و بالتالي حدوث التكلفة لذا فإن تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة سوف يساعد إدارة المستشفى على تحديد الأنشطة التي تستخدم مواردها لكون النظام يساعد على تحديد التكاليف وفق الإجراءات أو الأنشطة التي تمت ممارستها لتقديم الخدمة للمرضى في ظل ظروف و أسعار معقولة .

نتائج الدراسة :

تعتبر دراستنا هذه إلى توضيح آلية عمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة و توضيح ركائزه، بالإضافة إلى مدى توفر المؤسسة على المتطلبات التقنية و التنظيمية لتطبيقه و استخدامه و من خلال بحثنا هذا توصلنا إلى النتائج التالية:

1. نتائج الدراسة النظرية :

- محاسبة التكاليف هي أداة تحليلية للسيطرة على التكاليف و مراقبتها من أجل تحقيق هدفها الأساسي.
- محاسبة التكاليف هو نظام فرعي من النظام المحاسبي يعمل على جمع البيانات و المعلومات الخاصة بعناصر التكلفة المختلفة و تفسيرها و عرضها أمام الإدارة لأغراض الدراسة و المقارنة و اتخاذ القرار.
- من الطرق الحديثة لنظام محاسبة التكاليف هو نظام التكاليف على أساس الأنشطة و الذي يعمل على تحديد موارد المؤسسة و توزيعها على الأنشطة كل حسب الاستفادة منها و ثم تحميل تكاليف الأنشطة على الخدمات أو المنتجات .

2. نتائج الدراسة الميدانية :

- لقد لخصت دراستنا الميدانية و بناءً على تحليلنا للنتائج توصلنا إلى:
- هناك أنشطة في قسم الأشعة تعتبر أساسية أخرى تعتبر مساعدة و لكل نشاط مسبب تكلفة خاص به؛
 - هناك رابط و علاقة سببية بين كل من الموارد الاقتصادية و الأنشطة، فهناك تكاليف ترتبط بالأنشطة و تحكمها علاقة سببية بينهما، كما هناك تكاليف لا ترتبط بالأنشطة أي لا يوجد علاقة سببية؛
 - توزع و تحمل تكاليف الأنشطة على الخدمات كل حسب الاستفادة من تلك الأنشطة؛
 - هناك أنشطة لا تضيف للقيمة و هي مهمة إذ يكشف هذا النظام عليها و الإقرار عنها لدى الإدارة.

3. التوصيات:

. توفير المقومات و الآليات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ؛

- ضرورة وضع قسم خاص بمحاسبة التكاليف؛

- الأخذ بثقافة التغيير و توجيه الإطارات إلى استخدام النظم الحديثة من خلال إدخالهم في دورات تطويرية و تدريبية متخصصة من خلال ضرورة توعية عاملي المؤسسة على تغيير ثقافتهم و العمل على نظام ABC ؛

. دراسة و إعادة النظر في النظام المحاسبي المعمول به و الوقوف على نواحي القصور في المؤسسة من أجل الحصول على معلومة مناسبة و في اتخاذ القرار الصحيح في الوقت المناسب؛

. المحاولة في إتباع هذا الأسلوب بغية معرفة الأنشطة الفاعلة و المضيفة للقيمة و العمل على تفعيل الأنشطة الغير مضيضة للقيمة إذا أمكن أو إلغائها في حالة قصورها ؛

. المراقبة و المراجعة الدورية لكل تكاليف المؤسسة و التأكد من التطبيق الصحيح لنظام التكاليف على الأنشطة .

- العمل على إدخال و تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات لأنه يعطي معلومات دقيقة وواضحة لمتخذي القرارات؛

- ضرورة تبني هذا النظام في قطاع الخدمات ، و إقناع المسيرين على التقنية و يحصله هذا الأخير من تحسينات على مستوى تحميل التكاليف الغير مباشرة أكثر دقة على المخرجات .

- الاهتمام بإدارة التكاليف على الأنشطة لأن هناك علاقة مترابطة بينها و بين نظام التكاليف على الأنشطة إذ يمنح هذا الأخير المعلومات لإدارة التكاليف من أجل اتخاذ القرار؛

أفاق البحث :

. ما أثر الثقافة التنظيمية في تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الإستشفائية ؛

. فيما يتمثل دور التغيير التنظيمي للمساهمة على تطبيق نظام التكاليف على الأنشطة بالمؤسسات الصحية ؛

. فيما يمثل دور برامج الإعلام الآلي في توفير المعلومات لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ؛

. ما أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين جودة الخدمات الصحية .

قائمة المراجع :

قائمة الكتب :

1. احمد حسين علي، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
2. إسماعيل يحيى التكريتي ، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة ، ط1، دار الحامد للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2007،
3. إسماعيل يحيى التكريتي ، محاسبة التكاليف بين النظرية و التطبيق ، ط1 دار الحامد ، عمان ، الأردن، 2006،
4. ثامر ياسر البكري ، إدارة المستشفيات ، دار اليازوري للنشر و التوزيع ، عمان الأردن ، 2005
5. ثناء علي القباني ، قياس و تخصيص محاسبة التكاليف و نظم إدارة التكلفة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2006 ؛
6. حسان محمد نذير حريستاني ، إدارة المستشفيات ، معهد الإدارة العامة للبحوث ، 1990
7. خليل عواد أبو حشيش ، محاسبة التكاليف . قياس و تحليل . ط 2 ، دار وائل للنشر ، عمان ، 2009 ؛
8. رابع حمودي ، المحاسبة التحليلية دروس نظرية و تطبيقات ، دار المعرفة ، الجزائر ، 2000؛
9. زينات محمد محرم آخرون ، أصول محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، الإسكندرية، 2005؛
10. السيد عليوة ، إدارة الأزمات في المستشفيات ، إيتراك ، القاهرة، 2001؛
11. صلاح الدين عبد المنعم و اخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الإدارية ، دار الجامعة الجديدة للنشر ، الأزايطة ، الاسكندرية ، 2003،
12. صلاح محمود دياب، إدارة المستشفيات و المراكز الصحية من منظور شامل، ط1، دار الفكر، عمان الأردن ، 2009 ؛
13. طلعت الدمرداش إبراهيم، اقتصاديات الخدمات الصحية ، ط2 ، مكتبة القدس ، مصر، 2002؛
14. عبد الحي عبد الحي مرعي ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، 2002،
15. عماد يوسف الشيخ ، محاسبة التكاليف ، دار اثناء للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، 2008 ؛
16. غسان فلاح المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، ط2، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، 2006؛

17. فريد توفيق نصيرات ، إدارة المستشفيات ، ط1، إثراء للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن، 2008 ؛
18. فريد توفيق نصيرات، إدارة منظمات الرعاية الصحية ، دار المسيرة للنشر و التوزيع ، عمان ، 2009/2008 ، ص 54؛
19. كمال حسن جمعة الربيعي و آخرون ، محاسبة التكاليف المتقدمة ، ط1، دار وائل للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن 2008،
20. محمد سامي راضي ، مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، الإبراهيمية ، مصر، 2003،
21. محمد شفيق حسين طنيب، محاسبة التكاليف الصناعية، ط3، دار المستقبل للنشر و التوزيع، الأردن، 1998؛
22. ناصر دادى عدون و آخرون ، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ، دار المحمدية ، الجزائر ، 2000،
23. ناصر نور الدين عبد اللطيف ، مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، مصر ، 2009؛
24. نياز عبد العزيز بن حبيب، جودة الرعاية الصحية ، وزارة الصحة ، الرياض، 2005 ؛
25. هاشم احمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2000.

المذكرات :

1. آسيا حجاج ، دراسة مقارنة بين طريقة التكاليف التقليدية و طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) و إمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2013؛
2. أشرف عزمي مسعود أبو مغلى ، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية ، دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان ، قدمت هذه الرسالة استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة ، 2008؛
3. أمين بن سعيد ، نظام محاسبة التكاليف على الأنشطة كأداة مساعدة على تحسين الأداء ، مذكرة مقدمة استكمالا لمتطلبات درجة الماجستير في المحاسبة و التدقيق ، جامعة الجزائر3، الجزائر ، 2010؛

4. بكوش لطيفة ، مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الكفاءة التسييرية في المؤسسة ،دراسة حالة مؤسسة إستشفائية "مصححة الرمال " مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، المركز الجامعي الوادي ، 2011/2010؛

5. بن مزوزية إبراهيم، اعتماد طريقة التكاليف المستندة لقياس تكلفة الخدمات العمومية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم المالية و المحاسبية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2012؛

6. سالمي ياسمين ، الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرار في المؤسسة ،دراسة حالة مؤسسة نفضال، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية ، جامعة الجزائر 3، 2010؛

7. عبد الرحمان محمد عبد الرحمان بكر، إمكانية تطبيق الموازنات المبنية على الأنشطة في قطاع المستشفيات الأردني ، مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على شهادة دكتوراه في المحاسبة ، كلية العلوم المالية و المصرفية ، 2007؛

8. عمر محمد مهيب، نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن و علاقته بالأداء المالي بالتطبيق و نموذج مقترح للقياس مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في المحاسبة ، كلية العلوم المالية و المصرفية ، قسم المحاسبة ، عمان ،الأردن؛

9. مصطفى بن عبد الرزاق ، تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة لمعالجة التكاليف مع إمكانية تصور نظام (ABC) في المؤسسة العمومية الإستشفائية ، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي في العلوم المالية و المحاسبية ، جامعة قاصدي مرباح ورقلة ، 2013.

الملتقيات والدوريات

1. عيادي عبد القادر . نوي الحاج ، دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الكبيرة ، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة و الاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية ،جامعة حسيبة بن بو علي الشلف ، الجزائر ، 2010،:

2. كمال بوصافي، مريزق عدمان، الإطار النظري لدور الاعتمادية في تحسين الخدمات الصحية ،مداخلة ضمن المؤتمر الدولي الإبداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة ، جامعة سعد دحلب البليدة ، "يومي 18 و

19 ماي 2011

المجلات

1. زماط حسن سليم، التكاليف على أساس الأنشطة و تطبيقاتها في المؤسسات الصحية الصغيرة ، مجلة الإدارة و الاقتصاد ، العدد 67 ، 2007 ،
2. عباس نوار كحيط الموسوي ، فاطمة صالح مهدي الغريان، التكامل بين إدارة الجودة الشاملة و أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ، مجلة الإدارة و الإقتصاد ، العدد الثمانون ، 2010،
3. محمد يس عبد اللطيف ، تحليل ربحية العميل باستخدام منهج التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت، دراسة حالة على أحد الفنادق الكبرى بالمملكة العربية السعودية، مجلة المحاسبة ، ع 7، المملكة العربية السعودية ، 2012.
4. المؤسسة العامة للتعليم الفني و التدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتصميم و تطوير المناهج، محاسبة، العدد 246.

المراجع باللغة الأجنبية

1. Armand dayan **Mannel de gestion** 2^{eme} ، Édition Ellipses 2004.
2. Bruno Fantino,et Gerand Robert , **guérir le système de santé des maux** ,édit ALEAS Lyon ,France ,2004؛
3. Pastre Olivier ,et autres ,**Economie de entreprise**,Economica , France ,2008؛
4. Ronald louis ,et autres ,**Hôpital expliqué** , paris ;2007,
5. The chartered Institute of Management Accountants (CIMA) Technical Briefing Developing and promoting strategy— Activity Based Management - an Overview ،London ،April ، 2001.

الملخص

تهدف دراستنا إلى معرفة أهم نظام و أسلوب في محاسبة التكاليف ألا و هو نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة و الذي من خلاله نتمكن من معرفة المعلومات بكل دقة ووضوح من أجل اتخاذ القرار الصائب من طرف المسؤولين في المؤسسة إذ يهدف هذا النظام إلى الربط بين الموارد و الأنشطة و كذا المنتجات و معرفة العلاقة السببية المتبادلة بينهم لذا حاولنا في بحثنا هذا إلى معرفة ما إذا كان تطبيق و إرساء هذا النظام في المؤسسات الخدمية ، و بالضبط في المؤسسات الإستشفائية مجدي و يمكن العمل به في ظل المقومات الموجودة في المؤسسة ، و لتحقيق هذا قمنا بدراسة ميدانية في مصحة الرمال بالوادي باستخدام منهج دراسة حالة و الذي يتضمن كل من أسلوب المقابلة و أسلوب الملاحظة ، إذ توصلنا إلى أن هناك عدة صعوبات تؤدي إلى عرقلة تطبيق نظام التكاليف على الأنشطة في المستشفيات بالرغم من أهميته كنظام .

الكلمات المفتاحية : محاسبة التكاليف ، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة .

Summary:

Aim of our study to find out the main system and a method in cost accounting not and is costing system based on the basis of the activities and through which we can see the information clearly and accurately in order to make the right decision by officials in the organization, as it is designed this system to link between resources and activities, and as well as products and mutual knowledge of the causal relationship between them, so we tried this in our search to see if the application and the establishment of this system in service organizations, institutions and exactly in hospital Majdi and can work in light of the ingredients in the institution, and To achieve this, we studied a field clinic in the valley sand using a case study approach, which includes all of the corresponding method and observation method, as we determined that there are several difficulties lead to the obstruction of the application of system costs to activities in hospitals, in spite of its importance as a system.

Key words: cost accounting, cost accounting system based on the basis of the activities.

Résumé :

But de notre étude pour savoir le système principal et une méthode dans la comptabilité analytique pas et est le système de calcul des coûts sur la base des activités et à travers laquelle nous pouvons voir clairement et précisément les informations afin de prendre la bonne décision par les fonctionnaires du organisation, car il est conçu ce système de lien entre les ressources et les activités, et ainsi que des produits et la connaissance mutuelle de la relation causale entre eux, alors nous avons essayé cela dans notre recherche pour voir si l'application et la mise en place de ce système en service organisations, les institutions et exactement à l'hôpital Majdi et peuvent travailler à la lumière des ingrédients dans l'institution, et pour ce faire, nous avons étudié un hôpital de campagne dans le sable de la vallée en utilisant une approche d'étude de cas, qui comprend tous la méthode correspondante et la méthode d'observation , que nous avons déterminé qu'il existe plusieurs difficultés conduisent à l'obstruction de l'application des coûts du système à des activités dans les hôpitaux, en dépit de son importance en tant que système.

Mots clés: comptabilité analytique, le système de comptabilisation des coûts basée sur la base des activités.