

محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) نظام تسييري حديث للمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر

Activity-base- costing (ABC) :a new management system in ALGERIAN public hospital

ملیكة طاهري 1 Malika TAHRI

جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف ، الجزائر، m.tahri@univ-chlef.dz

صارة جريو 2 Sara DJERIOU

جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف ، الجزائر، s.djeriou@univ-chlef.dz

عائشة نساب 3 Aicha NESSAB

جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف ، الجزائر، a.nessab@univ-chlef.dz

تاريخ النشر: 2024/01/07

تاريخ القبول: 2023/12/12

تاريخ الإرسال: 2023/09/12

ملخص: يهدف هذا البحث إلى دراسة مزايا وفوائد تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر قياس تكلفة الخدمة الصحية، إضافة لتقديم اقتراحات لدعم تطبيقه بالمؤسسات الاستشفائية بالجزائر. يعالج البحث من خلال محورين، المحور الأول يتناول محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والمحور الثاني يركز على التحليل الإحصائي لمدى إمكانية تحقق مزاياه في حالة تطبيقه. توصلت الدراسة إلى أن أهم مزاياه توفيره المعلومات الدقيقة عن التكلفة الكلية للخدمات المقدمة للمرضى، زيادة أهمية محاسبي التكاليف في اتخاذ القرارات والمساعدة على التخصيص العادل للتكاليف غير المباشرة على الخدمات الصحية المقدمة.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، التكلفة، الخدمة الصحية والمؤسسة الاستشفائية.

Abstract: This research aims to examine the advantages and benefits of implementing a cost-accounting system based on activities in Algeria's public hospital institutions by measuring the cost of the health service, as well as proposals to support its application in Algeria's hospital institutions. The research addresses through two axes, the first dealing with activity-based cost accounting and the second focusing on statistical analysis of its potential benefits if applied. The study found that its most important advantage is to provide accurate information on the total cost of services provided to patients, to increase the importance of cost accounting in decision-making and to help equitably allocate indirect costs to the health services provided.

Keywords: cost accounting based on activities, cost, health service and hospital.

* المؤلف المرسل: طاهري ملیكة

1. مقدمة:

إن اعتماد النظام التقليدي في توزيعه للتكاليف غير المباشرة على المنتجات والخدمات النهائية على قواعد تخصيص مرتبطة بالحجم؛ من أهم نقائصه ومن أسباب عدم ثقة المسيرين والمحاسبين في معلومات التكاليف التي يقدمها. أدت هذه الانتقادات إلى البحث عن تطبيق الأنظمة الحديثة لضمان دقة حساب التكاليف، والتي من أهمها نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

يرتكز نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على فكرة التخصيص الدقيق للتكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة النهائية للمؤسسة (المنتجات والخدمات المقدمة)، مما يمكن من التحديد الدقيق لتكلفة أغراض التكلفة النهائية (المنتجات والخدمات). وسعت عدة مؤسسات إستشفائية في العالم لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لغرض القياس الدقيق لخدماتها المقدمة، حيث طبق لعدة أغراض كغرض قياس تكلفة المخبر، تكلفة الوجبة...

وفي ظل إمكانية تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسات الاستشفائية، يمكن طرح الإشكالية الآتية:

ما مدى إمكانية تحقق مزايا ومنافع تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$ ؟

وكإجابة أولية للإشكالية المطروحة نقترح الفرضية الآتية:

يمكن لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسات الاستشفائية

العمومية بالجزائر تحقيق مزاياه ومنافعه عند مستوى دلالة $0.05 \leq \alpha$ ؛

أهداف البحث

نهدف من خلال هذا البحث إلى:

- إبراز أهم المزايا والمنافع التي يمكن أن يحققها تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر لقياس تكلفة خدماتها الصحية؛
- تقديم اقتراحات لدعم تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسات الاستشفائية بالجزائر.

منهج البحث

لإنجاز هذا البحث؛ سيتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي لمعالجة الإطار النظري لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، إضافة لتحليل الإستبانة لغرض جمع البيانات من طرف المدراء العاميين، مدراء فرعيين للمالية والوسائل ومحاسبي التكاليف في المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر لدراسة مدى إمكانية تحقق مزايا ومنافع النظام.

تقسيم البحث

نعالج في هذا البحث المحورين الآتيين:

المحور الأول: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؛

المحور الثاني: دراسة مزايا تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر.

ونعرض محاور هذا البحث فيما يلي:

2. محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

يتضمن هذا المحور تعريف محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، المفاهيم الأساسية المتعلقة بها، الأسباب المؤدية لتطبيقها في مجال الخدمات الصحية، أهداف ومراحل تطبيقها.

1.2. تعريف محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

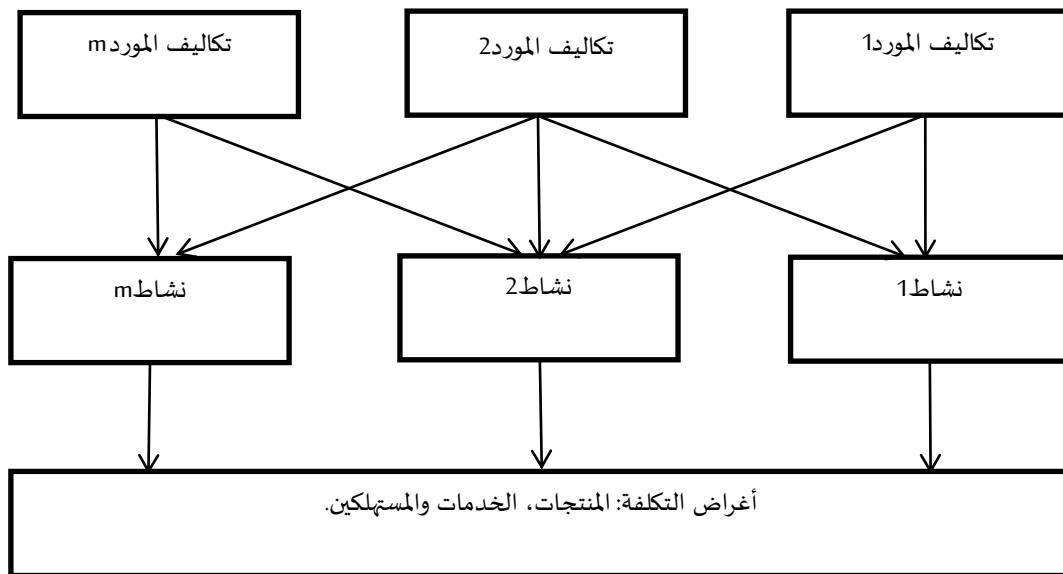
عرف العديد من الرواد طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، من بينها نعرض ما يلي:

عرفه Robin cooper & Robert kaplan أنه ذلك النظام الذي يمكن من تخصيص

التكاليف غير المباشرة على الأنشطة ثم على المنتجات، الخدمات والزيائن. (Cooper, 1998, p. 03)

والشكل التالي يلخص هذا التعريف:

شكل رقم (1): تخصيص التكاليف غير المباشرة حسب Robin cooper & Robert kaplan



Source: Robert S. Kaplan and Robin Cooper, Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance, Harvard Business Press, 1998, USA, p.3.

وعرف Colin Drury نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على أنه نظام لتخصيص التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة. (Drury, 2001, p. 156)

وعرف Judith J BAKER نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على أنه المنهجية التي تقيس تكلفة وأداء الأنشطة، الموارد وأغراض التكلفة. حيث تخصص الموارد على الأنشطة، ثم تخصص تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة على أساس استهلاكها، ويفرض النظام

وجود علاقة سببية بين أغراض التكلفة والأنشطة. فالمفهوم الأساسي للنظام هو أن الأنشطة تستهلك الموارد لإنتاج مخرجات. (BAKER, 1998, p. 02)

من خلال التعاريف السابقة، نستنتج أن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هي نظام لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات على مرحلتين، ففي المرحلة الأولى يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة، وفي المرحلة الثانية تخصص تكاليف هذه الأنشطة على أغراض التكلفة النهائية (المنتجات، الخدمات والزبائن) اعتمادا على حجم طلب هذه المنتجات والخدمات من تلك الأنشطة من خلال مسببات النشاط. فحسب هذا النظام لا تستهلك المنتجات النهائية موارد المؤسسة وإنما تستهلك الأنشطة، وأن هذه الأنشطة هي التي تستهلك موارد المؤسسة، لذلك فإن تحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات يجب أن يكون على أساس الأنشطة التي تستهلكها هذه المنتجات.

2.2. المفاهيم الأساسية لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

ارتبط مفهوم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بعدة مفاهيم نعرضها فيما يلي:

- **الأنشطة Activities:** الأنشطة هي الإجراءات الأساسية التي تقوم بها المؤسسة لتدعم بصفة مباشرة أو غير مباشرة إنتاج المنتج أو الخدمة. طبقا لأغراض محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة فإن الأنشطة هي تلك الأنشطة الرئيسية التي تمكن من تجميع التكاليف وتتبع الأداء، تشكل مجموعة هذه الأنشطة المسار. (ArvindBallakur, 1991, p. 03)

- **غرض التكلفة costobject:** يعتبر تحديد غرض التكلفة هو أول خطوة لتحديد تكلفة المنتج (الخدمة)، وهو وحدة يتم تجميع التكاليف عليها، كما يعرف بأنه النشاط الذي ترغب المؤسسة في قياس تكلفته. (محمود، 2010، صفحة 09) يتضح من التعريف السابق أن غرض التكلفة يمكن أن يكون نهائيا أو متوسطا: (عطية، 2006، صفحة 78)

■ **غرض التكلفة النهائي:** هو المنتج النهائي الذي من أجله يتم إنفاق التكاليف.

■ **غرض التكلفة المتوسط:** هو نشاط يتم داخل المؤسسة ويستنفذ تكاليف بهدف تحقيق منفعة داخل نطاق المؤسسة ذاتها كما هو الحال في نشاط إدارة شؤون العاملين.

- **أوعية التكلفة أو مركز النشاط cost pool or activity center:** وتسمى مجموعات التكلفة، تعرف أوعية التكلفة بأنها أقل مستوى من التفصيل، يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف. يمكن أن يتعلق هذا المستوى بنشاط واحد أو مجموعة متجانسة من الأنشطة، وفي الحالة الأخيرة يمكن القول أن وعاء التكلفة المتجانس هو محصلة تجميع التكاليف الإضافية بكل مجموعة من الأنشطة المتجانسة. (فرهود، 2005، صفحة 03)

تساعد مجموعات الأنشطة المتجانسة في خلق مراكز تكلفة متجانسة، وهذا بدوره يسهل عمليات تخصيص التكاليف على أغراض التكلفة النهائية باستخدام مسببات التكلفة المختارة، إلا أن مسألة تجميع عناصر التكاليف في أوعية تكلفة متجانسة يثير مشكلة هامة هي العدد الأمثل من الأوعية التي يتعين تكوينها بحيث لا تكون قليلة إلى درجة التبسيط المخل بعملية إنتاج أرقام التكلفة بصورة سليمة، وكذلك لا تكون مبالغ فيها لدرجة إخلالها بمبدأ التكلفة والعائد. (عطية، 2006، صفحة 79)

- **مسببات التكلفة (موجهات التكلفة) Cost drivers**: يعرف مسبب التكلفة بأنه مقياس يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل مجمع (وعاء) تكلفة، وهو معامل يستخدم في قياس التكاليف وتحمله بشكل أفضل على الأنشطة أو أغراض التكلفة النهائية. (قسام، 2012، صفحة 12)

وتنقسم مسببات التكلفة إلى قسمين: (الكرعاوي، 2014، الصفحات 15-16)

■ **مسببات المرحلة الأولى من التخصيص (مسببات الموارد):**

■ **مسببات المرحلة الثانية من التخصيص (مسببات النشاط):**

3.2. الأسباب المؤدية لتطبيق مدخل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في قطاع الخدمات الصحية

طبق نظام محاسبة التكاليف في المستشفيات لعدة أسباب، تمثلت في: (Cooper, 1998, pp. 229-230)

- الحاجة إلى المعلومات الدقيقة عن الخدمات والزيائن الخاصة بالمؤسسات الخدمية، على خلاف عدم اهتمامها بجودة وكفاءة الخدمات المقدمة ومتطلبات المستهلكين؛
- تزايد درجة المنافسة مما تطلب حساب التكلفة الدقيقة للخدمات المقدمة وما يترتب عليها من قرارات خاصة بتسعير الخدمات؛
- حاجة المديرين في قطاع الخدمات لمعلومات تحسن من جودة وكفاءة الأنشطة المؤدية ومعرفة الفهم الدقيق للتكلفة والربحية الخاصة بتلك الأنشطة مما يساعد على اتخاذ القرارات الإدارية السليمة وتحقيق متطلبات المستهلك من حيث توفير الخدمة في الوقت المناسب وبالجودة المناسبة وبأقل تكلفة ممكنة مع تحقيق أفضل ربحية للمؤسسة المقدمة للخدمة؛
- حاجة المؤسسات الخدمية إلى استخدام أسس تحميل دقيقة لتحميل التكاليف غير المباشرة على الخدمات المقدمة، وذلك باستخدام مسببات التكلفة الملائمة.

4.2. أهداف تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

أدت المنافسة العالمية المتزايدة في الصناعة خلال الثمانينات إلى ضرورة تحسين أساليب تحديد التكلفة الفعلية لإنتاج المنتج، أكد Kaplan و Jonson أن معلومات محاسبة التكاليف التقليدية إجمالية ومشوهة لتكون معتمدة في اتخاذ قرارات التخطيط والرقابة من طرف المديرين، هذا ما ساعد على انتقال الصناعة نحو تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وتتمثل أهداف النظام في:

- محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هي الإجراء الذي يمكن من تحديد تكاليف المنتج بأكثر دقة مقارنة بأنظمة التكلفة التقليدية. يهدف النظام إلى التركيز على سبب التكاليف غير المباشرة، حيث يتم التأكيد على الأنشطة بدل الأقسام لتحديد مسببات التكلفة ويحسن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة دقة توزيع التكاليف على الأجزاء المنتجة باستخدام مسببات التكلفة الخاصة وذلك من خلال تتبع العلاقة السببية بين مختلف التكاليف المحملة، الأنشطة والمنتجات النهائية، إضافة إلى أنه يسهل تخصيص التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة من خلال تعريف الأنشطة (مثل المناولة والإعداد)؛ (Savory Paul, 2001, p. 05)
 - يهدف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إلى توليد بيانات التكلفة لاستخدامها في تسيير أنشطة المؤسسة، فهو أسلوب يشير لتحديد تكاليف الأنشطة والمخرجات التي تنتجها هذه الأنشطة؛
 - قياس تكاليف الموارد المستخدمة في الفترة: حاولت العديد من المؤسسات استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لميزنة النفقات الشهرية لأنها لم تكن على دراية بأهمية التمييز بين قياس تكاليف الموارد المعروضة والموارد المستخدمة؛ (Kaplan, 1992, p. 06)
 - تحسين الأنشطة المضيفة للقيمة، تكشف محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة العلاقة بين أداء الأنشطة وطلب هذه الأنشطة على موارد المؤسسة، يمكن لهذا النظام إعطاء الميسرين صورة واضحة حول المنتجات، العلامات التجارية، المستهلكين أو قنوات التوزيع التي تولد المداخل وتستهلك الموارد، وتساعد الصورة الواضحة للربحية المنبثقة من تحليل النظام الميسرين على تركيز اهتمامهم وطاقاتهم على الأنشطة المضيفة للقيمة لتحسينها؛ (Cooper Robin, 1991, p. 01)
- 5.2. مزايا نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط
- وصف العديد من الكتاب المزايا والفوائد الأساسية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، حيث تم اتفاقهم على أن أهم ميزة يتمتع بها النظام تكمن في قدرته على حساب التكاليف بشكل أكثر دقة من غيره من الأنظمة
- فحسب Markus B. Baum، فإن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يحقق المزايا التالية: (Markus B. Baum, 2012, pp. 35-36)
- يفيد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة المؤسسات ذات المنتجات المتنوعة والمعقدة في التحسين المستمر من خلال توفير معلومات عن العلاقة بين الأنشطة ومسببات التكلفة التي تساعد على فهم الأنشطة المضيفة للقيمة وغير المضيفة للقيمة؛
 - من خلال مجمعات التكلفة لا يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على كامل المنتجات وإنما تخصص على المنتجات والخدمات الخاصة بها مما يؤدي إلى عدم ارتفاع تكلفة المنتجات غير المسؤولة عن حدوث التكاليف غير المباشرة المخصصة؛

- يمكن النظام من تحديد العوامل المسببة لنشاط ما ويسمح بتحديد الأنشطة وتقييم الأداء والنتائج المحققة، حيث تتمثل قوة النموذج في قدرته على العمل على الفرضية المتمثلة في أن الأنشطة والعمليات المضطلع لها داخل المؤسسة يمكنها إضافة تكلفة وقيمة للمنتجات والخدمات.

6.2. مراحل تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط

وضع ROBIN Cooper & ROBERT Kaplan نموذج Two-Stages copper's Activity Based Costing System لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، تعتمد آلية

العمل في هذا النموذج على مرحلتين: (كحالة، 2013، الصفحات 729-730)

- المرحلة الأولى: يتم فيها تحديد الأنشطة الهامة، وتخصص فيها التكاليف غير المباشرة على مجمعات تكلفة النشاط باستخدام المسببات الملائمة للموارد؛
- المرحلة الثانية: يتم فيها تخصيص التكاليف غير المباشرة لكل مجمع تكلفة نشاط على كل منتج أو خدمة من المنتجات والخدمات باستخدام المسببات الملائمة لتكلفة كل نشاط التي تقيس احتياجات كل منتج أو خدمة من كل نشاط.

3. دراسة مزايا تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر.

نحلل من خلال هذا المحور إجابات عينة الدراسة حول مدى إمكانية تحقيق مزايا ومنافع النظام في حالة تطبيقه بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر.

1.3. أداة جمع البيانات ومجتمع الدراسة

تم الاعتماد على الإستبانة المتضمنة محاور البيانات الشخصية ومحور آخر يشتمل على مزايا تطبيق abc، التي وزعت على مجتمع الدراسة المتمثل في المدراء العاميين، نواب المدراء للمالية والوسائل ومحاسبي التكاليف بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر، ولعدم تمكن الباحثة من القيام بالمسح الشامل تم اعتماد أسلوب المسح الجزئي في جمع البيانات من طرف أفراد مجتمع الدراسة، وذلك بتوزيعها إلكترونياً عبر الإيميلات الشخصية للمتكورين سابقاً في المدرسة الوطنية للمناجمنت وإدارة الصحة بالجزائر، نشرها في صفحات خاصة في مواقع التواصل الاجتماعي ونشرها في موقع فضاء التسيير الاستشفائي، إضافة إلى التوزيع المباشر على بعض أفراد عينة الدراسة في بعض المؤسسات العمومية الاستشفائية. قدرت عدد الإجابات المستلمة والصالحة للاستعمال في التحليل ب 92 استبانة.

2.3. الأساليب الإحصائية المستخدمة

تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية For Package Statistical Social Sciences الإصدار رقم: 22 المختصر ب: SPSS، وتمثلت الأساليب الإحصائية المستعملة في: **■ المتوسط الحسابي:** تم استعماله كمؤشر لترتيب البنود حسب أهميتها إضافة إلى النسب المئوية.

■ الانحراف المعياري: تم استخدامه لمعرفة مدى تشتت القيم عن وسطها الحسابي.

■ اختبار ستیودنت T: تم استخدامه لعينة واحدة لاختبار وجود اختلاف معنوي لمتوسط الإجابات عن القيمة 03.

3.3. تحليل إجابات عينة الدراسة على تحقق مزايا ومنافع تطبيق ABC بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر

ونلخص تحليل إجابات عينة الدراسة في الجدول الآتي:

جدول رقم (01): نتائج تحليل إجابات عينة الدراسة على مدى تحقق مزايا ومنافع تطبيق ABC بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر

العبارة	المتوسط الحسابي	لانحراف المعياري	الأهمية النسبية	رجة الموافقة
يساعد تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسستنا على توفير معلومات دقيقة عن التكلفة الكلية للخدمات المقدمة للمرضى.	3.6	573.	18.	موافقة
يساعد تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسستنا على تخفيض تكاليف الخدمات المقدمة للمرضى	7.2	095.	36.	لحياد
يساعد تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسستنا على التخصيص العادل للتكاليف غير المباشرة على الخدمات الصحية المقدمة.	2.2	687.	11.	موافقة
يساعد تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسستنا على التخصيص الأمثل للموارد على مختلف المصالح.	0.2	655.	01.	موافقة
يساعد تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسستنا على التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة للمؤسسة.	7.6	693.	88.	موافقة
يساعد تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسستنا على تقليص جهد القيام بالنشاط.	7	831.	35.	لحياد
يساعد تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسستنا على تقليص وقت القيام بالنشاط.	1.4	651.	57.	موافقة
يساعد تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسستنا على الرقابة على الأنشطة.	7.8	637.	89.	موافقة
يساعد تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسستنا على زيادة أهمية محاسبي التكاليف في اتخاذ القرارات.	3	678.	15.	موافقة
يساعد تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسستنا على تحسين نوعية الخدمات الصحية المقدمة للمرضى.	6.4	573.	82.	موافقة
يساعد تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسستنا على تحليل الانحرافات.	0	646.	00.	موافقة
يساعد تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسستنا على التخطيط لإدارة موارد المؤسسة.	1.8	567.	09.	موافقة
المحور 2	7.336	43223.	8668.	موافقة

المصدر: من إعداد الباحثات بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أن إجابات أفراد العينة على عبارات هذا المحور تتجه نحو الموافقة بنسبة (77.336%)، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع عبارات هذا المحور (3.8668) وهو ينتمي إلى المجال [3.40-4.19]، وبانحراف معياري (0.43223) يدل على ضعف التباين بين إجابات أفراد العينة، وبالتالي تحتاج المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر لمزايا ومنافع تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

ومن خلال عرض عبارات هذا المحور، نلاحظ أن أهم المزايا التي يمكن أن يحققها تطبيق النظام هي توفير معلومات دقيقة عن التكلفة الكلية للخدمات المقدمة للمرضى، زيادة أهمية محاسبي التكاليف في اتخاذ القرارات والمساعدة على التخصيص العادل للتكاليف غير المباشرة على الخدمات الصحية المقدمة، حيث كان المتوسط الحسابي لهذه العبارات مرتفع (4.18، 4.15 و 4.11) وانحرافاتها المعيارية منخفضة (0.573، 0.678 و 0.687).

4.3 اختبار تحقق مزايا ومنافع تطبيق ABC بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر لإجراء الاختبار نستعمل النتائج الخاصة ب اختبار T لعينة الواحدة والمملخصة في الجدول التالي:

جدول رقم (2): نتائج اختبار T

Test sur échantillon unique						
البيان	Valeur du test = 3					
		dl	S ig. (bilatérale)	D ifférence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					I nférieure	S upérieure
المحور الثاني: تحقق مزايا ومنافع تطبيق ABC	9.236	1	0 000.	0 86685.	0 7773.	0 9564.

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه يمكن المقارنة بين قيمة sig المحسوبة والمقدرة بـ (0.000) أصغر من القيمة 0.05، وبالتالي نرفض الفرضية الأولية القائلة أن المتوسط الحسابي يساوي 03 ونقبل الفرضية البديلة القائلة أن المتوسط الحسابي يختلف عن القيمة 03. ولمعرفة ما إذا كانت الإجابات تتركز بجهة الموافقة والموافقة بشدة أو عدم الموافقة وعدم الموافقة بشدة ننظر إلى إشارة متوسطات الفروقات (Différence moyenne) والتي قدرت قيمتها بـ (0.86685)، نلاحظ أن هذه القيمة ذات إشارة موجبة وبالتالي فإن إجابات أفراد العينة تميل إلى الموافقة وهذا ما يؤكد ما تم التوصل إليه في التحليل بالمتوسطات بأن تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر يحقق عدة مزايا ومنافع، وعليه نقبل صحة الفرضية.

4. الخاتمة

1.4. النتائج واختبار الفرضية

تم التوصل من خلال هذا البحث إلى النتائج التالية:

- تمثل محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة منهجية لقياس تكلفة وأداء الأنشطة، الموارد وأغراض التكلفة؛ حيث تخصص الموارد على الأنشطة، ثم تخصص تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة على أساس استهلاكها، ويفرض النظام وجود علاقة سببية بين أغراض التكلفة والأنشطة؛
- يرتبط مفهوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بمفاهيم أساسية هي الأنشطة، مسببات التكلفة، أغراض التكلفة وأوعية التكلفة أو مراكز النشاط؛
- يهدف تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بشكل أساسي إلى التحديد الدقيق للتكاليف؛ وذلك من خلال تخصيص التكاليف غير المباشرة اعتمادا على مسببات استهلاك الأنشطة للتكاليف ومسببات استهلاك أغراض التكلفة النهائية للأنشطة؛
- يعتمد تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على مرحلتين أساسيتين هما تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة وتخصيص تكاليف الأنشطة على أغراض التكلفة النهائية؛
- يمكن تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر من تحقيق العديد من المزايا والمنافع من أهمها توفيره المعلومات الدقيقة عن التكلفة الكلية للخدمات المقدمة للمرضى، زيادة أهمية محاسبي التكاليف في اتخاذ القرارات والمساعدة على التخصيص العادل للتكاليف غير المباشرة على الخدمات الصحية المقدمة؛
- تمكن معلومات التكلفة التي يقدمها النظام من تحديد أفضل التكاليف واتخاذ أفضل القرارات في التسعير أو التخلي عن المنتجات أو الخدمات إضافة إلى تقديم أو التخلي عن منتج جديد أو خدمة جديدة؛
- يوجه نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة المسيرين لفعالية تخفيض التكلفة بالتركيز على الأنشطة غير المضيضة للقيمة، حيث يمكن أن تخفض التكلفة بتخفيض الوقت أو الجهد المطلوب لأداء النشاط أو بإلغاء النشاط نهائيا إذا لم يكن يضيف قيمة للمؤسسة؛
- يتطلب تطبيقه دراسة مفصلة للمؤسسة ولنظام المعلومات المحاسبي والتي تكون في حد ذاتها مشروع مكلف للمؤسسة، كما أن تحديد وتبع الموارد المستهلكة لأنشطة خاصة يتطلب وقت وأحيانا يصعب ذلك، فبسبب هذه التعقيدات التي ينطوي عليها النظام يمكن أن يكون من غير الممكن تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في بعض المؤسسات.

2.4. التوصيات

- وفي ضوء النتائج المتوصل إليها، نقترح مايلي:
- ضرورة تطبيق محاسبة التكاليف بالمؤسسات الاستشفائية بالجزائر؛ إذ يعتبر الدعامة الأساسية لتطبيقها لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة حيث يمكن من توفير بيانات عن التكاليف والأنشطة ومسببات كل من الموارد والأنشطة. يعتمد هذا التطبيق على مرحلتين. تتضمن المرحلة الأولى تخصيص التكاليف غير المباشرة (الموارد المشتركة بين مختلف المصالح) على الأنشطة المؤددة من المؤسسة؛ وبالاعتماد على مسببات الموارد (تسمى مسببات المرحلة الأولى)، وفي المرحلة الثانية تخصص تكاليف الأنشطة المجمعة على أغراض التكلفة النهائية (المتضمنة في مختلف الخدمات التي تقدمها المؤسسة)؛ وبالاعتماد على مسببات النشاط (تسمى مسببات المرحلة الثانية)؛
 - ضرورة إقناع الإدارة بتبني النظام الجديد ومشاركة رؤساء الأقسام وتدريب الموظفين عليه، كل هذا يخفف من حدة المقاومة للنظام؛
 - ضرورة دراسة المنافع المنتظرة من تطبيق النظام والتكاليف المحتملة نتيجة تطبيقه، حيث يشترط تطبيقه أن تتجاوز المنافع المنتظرة من تطبيقه تكلفة هذا التطبيق؛
 - يجب تبسيط النظام وفهم فلسفته للتقليل من عدم استيعابه، أي الدراسة والفهم العميق لعمل المؤسسات الاستشفائية للتمكن من تحديد الأنشطة ومجمعات الموارد والمسببات الواجب اعتمادها للتخصيص؛
 - ضرورة تكوين مستخدمي المؤسسات ومحاسبي التكاليف خاصة في مجال الأنظمة الحديثة لقياس التكاليف؛
 - تحسيس ونشر ثقافة تحسين تسيير المؤسسات الاستشفائية بين المستخدمين لضمان توحيد جهودهم لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والتقليل من المعارضات التي يمكن أن تشكل عائق للتغيير وتطبيق هذا النظام.

5. قائمة المراجع

- ArvindBallakur. (1991). *Managerial accounting strategy : activity based costing, technology management: the new international language*. Portland: OR.
- BAKER, J. J. (1998). *Activity-based costing and activity-based management for health care*. USA: aspen publishers.
- Cooper Robin, a. R. (1991). Profit priorities from activity-based costing. *Harvard business review*, vol : 69, n: 3, , 01.
- Cooper, R. S. (1998). *Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*. USA: Harvard Business Press.

Drury, C. (2001). *Management accounting for business decisions*. Italy: 2 edition, Thomson Learning.

Kaplan, C. R. (1992). Activity-based systems: Measuring the costs of resource usage. *Accounting Horizons*, vol: 6, no: 3 , 06.

Markus B. Baum. (2012). *Service Business Costing Cost Accounting Approach for the Service Industry*. GERMANY: springer Gabler, England.

Savory Paul, R. W. (2001). Combining activity-based costing with the simulation of a cellular manufacturing system. *Journal of Design and Manufacturing Automation*, vol : 1, no :3 , 05.

أحمد صلاح عطية. (2006). محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية. مصر: الدار الجامعية.

سوزان رسمي عبد وجبرائيل كحالة. (2013). نظام التكاليف المبني على الأنشطة - دراسة حالة المركز العربي الطبي. *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال*، المجلد 09، العدد 04 ، 730-729.

صبيحة برزان فرهود. (2005). أثر استخدام نظام ABC في تقويم كفاءة الأداء. *مجلة التقني*، المجلد 18، العدد 4، العراق ، 03.

قاسم محمد عبد الله، نجم عبد عليوي الكرعوي. (2014). التكامل بين نظام (JIT-ABC) في تخفيض التكاليف للشركات الصناعية. *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية*، 39 العدد، ، 16-15.

محمد عبد الله قسام. (2012). أهمية استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية. *مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية*، المجلد 2، العدد 2، جامعة المثنى، العراق ، 12.

هشام عمر الحديدي، فائق مال الله البالكي وصفاء ابراهيم محمود. (2010). دور نظام الكلفة على أساس النشاط في تحديد كلفة الخدمات المصرفية. *مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية*، العدد 24، العراق ، 09.