

دراسة تطبيقية لتصميم نظام للتكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات الصحية "المؤسسة الإستشفائية العمومية بالمدينة أنموذجاً"

An Applied Study on Designing an Activity-Based Costing (ABC) System in Healthcare Institutions – The Public Hospital Institution of Médéa as a Model-

كمال زواق^{1*}، جيلالي حوات²، أيوب بوسهوه³

¹ جامعة يحي فارس بالمدينة (الجزائر)، zouak.kamel@univ-medea.dz

² جامعة يحي فارس بالمدينة (الجزائر)، djilalihaouat22@gmail.com

³ جامعة يحي فارس بالمدينة (الجزائر)، ayoubbouss1983@gmail.com

تاريخ النشر: 2025/06/30

تاريخ القبول: 2025/06/23

تاريخ الاستلام: 2025/04/11

ملخص:

تهدف الدراسة إلى البحث في إمكانية تصميم وإعداد نظام للتكاليف قائم على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد بوضياف بولاية المدينة، وذلك بغرض قياس وتقييم وتحديد التكلفة الحقيقية للخدمة الصحية المقدمة. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن نظام التكاليف المعتمد على الأنشطة يُعد أكثر دقة وشفافية في تحميل التكاليف النهائية مقارنة بطريقة الأقسام المتجانسة المعتمدة حالياً في المؤسسة محل الدراسة، وذلك لاعتماده على منهجية تتبع التكلفة من الموارد إلى الأنشطة ثم إلى المنتجات أو الخدمات.

وتبين من خلال التحليل الكمي أن التكلفة الوحيدة لخدمة التصوير الطبي من نوع TDM وفق نظام (ABC) بلغت 4318.87 دج (دون احتساب أقساط الإهلاك)، وهي قريبة من تكلفة الخدمة نفسها في القطاع الخاص، المقدرة بـ 5333.33 دج بعد خصم نسبة 50% تمثل هامش الربح وأقساط الإهلاك. في المقابل، بلغت التكلفة الوحيدة لنفس الخدمة حسب النظام التقليدي المعتمد بالمؤسسة 723.6 دج فقط، وهي أقل بكثير من التكلفة الحقيقية المقدرة عقلياً في القطاع الخاص. وقد تكررت هذه الفروقات في باقي خدمات التصوير الطبي محل الدراسة، باستثناء خدمة التصوير بالأمواج فوق الصوتية (Echographie)، حيث كانت الفروق بين الطريقتين ضئيلة، إذ بلغت الزيادة لصالح نظام (ABC) نحو 13.04 دج فقط. ومع ذلك، فإن كلا التقديرين لا يعكسان تكلفة الخدمة كما تُحتسب في القطاع الخاص، مما يؤكد أهمية تبني نظام (ABC) لتحقيق عدالة وواقعية أكبر في احتساب التكاليف الصحية.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، طريقة الأقسام المتجانسة، مؤسسة صحية.

تصنيف JEL: D24، I18، M40، M41.

Abstract:

This study aims to examine the feasibility of designing and implementing an Activity-Based Costing (ABC) system at the Mohamed Boudiaf Public Hospital in Médéa Province, with the objective of measuring, evaluating, and accurately determining the real cost of the healthcare services provided. The findings reveal that the ABC system offers greater accuracy and transparency in allocating final costs compared to the currently adopted homogeneous department method used in the institution. This is attributed to ABC's structured methodology, which traces costs from resources to activities, and subsequently to products or services. Quantitative analysis indicated that the unit cost of TDM medical imaging under the ABC system amounted to 4,318.87 DZD (excluding depreciation), which is relatively close to the estimated private sector cost of 5,333.33 DZD, after deducting a 50% margin representing depreciation and profit. In contrast, the unit cost for the same service under the traditional costing system currently in use was only 723.6 DZD, significantly lower than the rationally estimated cost in the private sector. Similar discrepancies were observed across other medical imaging services included in the study, with the exception of ultrasound imaging (echography), where the difference between the two costing methods was minimal—only 13.04 DZD higher in favor of the ABC system. Nevertheless, both cost estimates remain far below the private sector pricing, underscoring the importance of adopting the ABC system to achieve greater fairness and realism in healthcare cost assessment.

Keywords: Activity-Based Costing (ABC), homogeneous sections method, hospital institutions.

Jel Classification Codes : D24, I18, M40, M41.

* كمال زواق.

مقدمة:

بعد مرور 10 سنوات من صدور المرسوم التنفيذي رقم 14-106 المؤرخ في 12 مارس 2014 والمتضمن وضع نظام معلوماتي لحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة، والذي نص في المادة (03) منه على ضرورة مسك المؤسسات العمومية للصحة لحاسبة تحليلية تسمح بحساب مختلف تكاليف الخدمات المقدمة؛ جاء الإصلاح المحاسبي الأخير في مجال تسيير المالية العمومية مثلاً في القانون الجديد رقم 23-07 المؤرخ في 21 جوان 2023 والمتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، ليحدد تأكيد المشرع الجزائري على ضرورة مسك محاسبة تحليل التكاليف في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، والتي على رأسها نجد المؤسسات العمومية الإستشفائية، كونها تنشط في أحد أهم القطاعات الحساسة وهو قطاع الخدمات الصحية، والذي يهتم بالحفاظ على حياة المواطن، والالتزام بتقديم الخدمات الطبية والعلاجية اللازمة تحت أظرف كان، وبصفة مجانية أو بمبالغ رمزية. وفي كل الحالات نجد أن هذه الخدمات حتى وإن كانت في ظاهرها مجانية أو بمبالغ رمزية، فإنها في باطنها تكلف المؤسسات الاستشفائية بمبالغ طائلة لا تعكس التكلفة الحقيقية لها.

ومن أجل هذا ولأجله، جاء الهدف من هذه الدراسة لتعالج مشكلة قياس التكلفة الحقيقية للخدمات الطبية المقدمة من خلال تبسيط الضوء على أحد أهم أنواع المحاسبة وهي محاسبة التكاليف، وهذا تماشياً مع الإصلاحات والتوصيات الواردة في المراسيم والقوانين السابق ذكرها، خصوصاً وأن تبنيها يخص مؤسسات عمومية ذات طابع إداري ليست بانتاجية ولا تجارية؛ ولتحقيق هذا الهدف، تم الاعتماد على نموذج يعكس طبيعة المؤسسات الاستشفائية العمومية مثلاً في "المؤسسة الاستشفائية العمومية محمد بوضياف بولاية المدية"، كونها من المؤسسات العمومية التي تطبق النموذج التقليدي لحاسبة التكاليف مثلاً في طريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة) والمعتمدة من طرف وزارة الصحة الجزائرية، غير أننا سنحاول من خلال هذه الدراسة التطبيقية اعتماد نموذج حديث لحاسبة التكاليف، والذي أثبت فاعليته بعد تجربته في المؤسسات الانتاجية، وهو نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، غير أن هذا النظام لا يمكن تعميمه على المؤسسات التي تنشط في قطاعات أخرى، مثل قطاع الخدمات، إلا من خلال إجراء دراسة تطبيقية مقارنة بين النموذج المعتمد والنموذج المقترح تصميمه في المؤسسة محل الدراسة التطبيقية.

اشكالية الدراسة:

تأسيساً على ما سبق، نحاول من خلال هذه الدراسة أن نعالج مشكلة بروز تحد كبير أمام ملاءة تصميم نظام للتكاليف مبني على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات الاستشفائية العمومية، والذي من خلاله تتمكن من قياس وتحديد تكلفة الخدمة الصحية المقدمة؛ وهو الأمر الذي يمكن بلورته في الإشكالية الرئيسة التالية:

ما مدى ملاءة تصميم نظام للتكاليف قائم على أساس الأنشطة في المؤسسة الاستشفائية العمومية محمد بوضياف بالمدية، يمكن من خلاله قياس وتقييم وتحديد التكلفة الفعلية للخدمات الصحية المقدمة من طرفها؟

هذا وتفسح هذه الإشكالية عن تساؤلات فرعية أخرى، تتجلى فيما يلي:

- هل تملك "المؤسسة الاستشفائية العمومية محمد بوضياف بالمدية" المقومات الكافية والأساسية لتبني نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)؟
- ما هي متطلبات الكفاءة اللازمة في نظام التكاليف القائم على الأنشطة (ABC) والتي تساهم في ترشيد النفقات العمومية بالمؤسسة الاستشفائية العمومية محمد بوضياف بالمدية؟

فرضيات الدراسة: للإجابة عن التساؤل الرئيسي والأسئلة الفرعية، يمكن طرح الفرضيات التالية:

✓ **الفرضية الأولى:** لا تملك "المؤسسة الاستشفائية العمومية محمد بوضياف بالمدية" المقومات الأساسية والكافية المطلوبة لتبني نظام للتكاليف مبني على أساس الأنشطة (ABC).

✓ **الفرضية الثانية:** متطلبات الكفاءة اللازمة في نظام التكاليف القائم على الأنشطة (ABC) والتي تساهم في ترشيد النفقات العمومية بـ "المؤسسة الاستشفائية العمومية محمد بوضياف بالمدينة" تكمن في المبادئ والأسس التي يعتمد عليها وعلى رأسها علاقة السبب والنتيجة وذلك بربط الأنشطة والموارد بالمنتج؛ وهو ما يجعل نظام (ABC) يتمتع بقدرة عالية على توفير معلومات مالية ومحاسبية عالية الدقة والجودة يمكن من خلالها دعم القرارات الإدارية وجعلها أكثر صواباً.

أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من موقع ومكانة نموذج محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ضمن نماذج أو طرق محاسبة التكاليف، كونه يعتبر أحد أهم الطرق الحديثة لتحديد التكاليف ومعالجتها، كما تستمد الدراسة أهميتها من طبيعة الإصلاحات التي طالت أهم جزء في الهيكل المالي للدولة ألا وهو نظام المحاسبة العمومية، والتي تخضع عنها إصدار العديد من القوانين والمراسيم وعلى رأسها القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية، والقانون رقم 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي والذي تخضع عنه تبني نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

هدف الدراسة:

- تسعى الدراسة إلى تحقيق حزمة من الأهداف، ولعل أهمها يكمن في الآتي:
- التعرف على نظام محاسبة تكاليف القطاع الصحي؛
- تحليل ومعالجة التكاليف في المؤسسات الاستشفائية وهذا للوقوف على وسائل مراقبة التكاليف الاستشفائية وكيفية تمويل وتسيير الخدمات الصحية، بهدف فهم التقنيات المحاسبية المنتهجة؛
- التعرف على فلسفة نظام التكاليف على أساس الأنشطة باعتباره أحد الطرق الحديثة في معالجة التكاليف؛
- القيام بدراسة تطبيقية على مستوى "مستشفى محمد بوضياف بالمدينة" كمحاولة لتصميم نظام للتكاليف على أساس الأنشطة لقياس وتقييم وتحديد تكلفة الخدمة الصحية المقدمة من طرف المؤسسة والمتمثلة في خدمة التصوير الطبي.

منهج الدراسة:

من أجل الإحاطة بجوانب الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي في الشق النظري للدراسة، في حين تم استخدام المنهج التحليلي ومنهج دراسة الحالة في الشق التطبيقي، وهذا باستخدام المقابلة المباشرة وتحليل المعطيات لتسهيل عملية تصميم نظام (ABC) في "المؤسسة الاستشفائية العمومية محمد بوضياف بالمدينة".

المحور الأول: محاسبة التكاليف الصحية وتحديد تكلفة الخدمة الصحية

بالرجوع إلى الأدب المحاسبي نجد أن محاسبة التكاليف الصحية تعتبر أداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول العلمية ويطبقها المختصون بحسابات التكاليف لتتبع وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف من مواد وعمال وخدمات ومحاولة خفضها إن أمكن وربطها بمراكز الكلفة وإحكام الرقابة عليها بشرط أن لا تؤثر على طبيعة وسير العمل. (نسيمة، 2018، صفحة 183)

كما تواجه عملية قياس وتحديد تكلفة الخدمة الصحية، كخطوة أساسية للرقابة عليها، العديد من التحديات التي تؤثر على دقة وموضوعية نتائج القياس؛ ولعل خطورة هذه المشكلات تتجلى بشكل أوضح في المؤسسات الاستشفائية العمومية، والتي من أهمها عدم وجود نظم تكاليف فعلية أو محددة مقدماً لتبدأ منها خطوط المسؤولية. (حسن و أحمد، 2014، الصفحات 70-71)

من جهة أخرى، يعتمد نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الاستشفائية على مجموعة من الأسس والمقومات، أهمها:

أولاً: تحديد وحدات التكلفة ووضع دليل خاص بها

تُعتبر وحدة التكلفة بمثابة مقياس يمكن أن يتمثل في كمية من المنتج أو الخدمة أو الزمن المستغرق في إنجازها، والتي يمكن تخصيص النفقات إليها بسهولة. ولا يشترط أن تتطابق وحدة التكلفة مع وحدة الإنتاج نفسها. ووفقاً لدليل وحدات التكلفة، يتم تصنيف المنتجات أو الخدمات رقمياً لتسهيل تخصيص التكاليف الاستشفائية لها، مع ضرورة توافر شروط معينة في وحدة التكلفة لضمان تمثيلها للمنتج النهائي للمؤسسة الاستشفائية بشكل دقيق. (هاشم و محمد ، 2000، الصفحات 178-186)

ثانياً: تحديد مراكز التكلفة مع اعداد دليل خاص بها

يشير دليل مركز التكلفة في المؤسسة الاستشفائية العمومية إلى ذلك المركز الذي تُنفَّذ فيه العمليات المتجانسة، مثل الصيدلة، الإقامة، التغذية، وغيرها. ويجب أن يكون هناك وضوح في إطار المسؤولية داخل كل مركز مع تحديد الأدوار والأهداف المقررة، حيث يتم إشراف موظف مسؤول عن العمليات المنفذة في ذلك المركز. وتنقسم مراكز التكلفة في المؤسسات الاستشفائية العمومية إلى: مراكز تكاليف رئيسية، مساعدة، عامة، وافترضية.

ثالثاً: المجموعة المستندية والدفترية

من أجل تجميع وتسجيل مختلف التكاليف الاستشفائية وتنفيذ نظام محاسبة التكاليف، يتعين على المؤسسة مسك عدد من الدفاتر والمستندات الضرورية، والتي تساهم في تنظيم العمليات، ومنها:

- سجلات المحاسبة العمومية: كسجل محاضر الميزانية، الحسابات خارج الميزانية... الخ.
- سجلات الصيدلية: لمتابعة مختلف الأصناف الدوائية ومواد التطبيق.
- سجل خاص بالمطعم (التغذية): لأن المؤسسة تقدم وجبات للمرضى والمستخدمين.

رابعاً: تحديد فترة التكاليف وإعداد التقارير

وهي المدة التي يتم فيها احتساب تكاليف الخدمة والتقرير عنها، حيث يتم خلالها تجميع البيانات المتعلقة بالتكاليف وتصنيفها وتحليلها وتسجيلها. وفي النهاية يتم اتخاذ الإجراءات اللازمة لاحتساب التكاليف الخاصة بالخدمة المنجزة. ولأغراض الرقابة، يُفضل تقليص هذه الفترة لتمكين المؤسسة من اكتشاف أي خلل ومعالجته بسرعة. ويمكن أن تتراوح هذه الفترة بين أسبوع، شهر، فصل، نصف سنة، أو سنة، بحسب احتياجات المؤسسة وطبيعة نشاطها. (سكينة ، 2020، الصفحات 232-237)

المحور الثاني: لحة عن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة(ABC)

يعد نظام محاسبة التكاليف القائم على الأنشطة (ABC) من الأنظمة الحديثة التي تُستخدم في حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة، وكغيره من الطرق له فلسفته الخاصة به وخصائصه ومميزاته ومعوقاته ومبادئ تطبيقه...، نوجزها في الآتي:

أولاً: مفهوم وفلسفة نظام (ABC)

عُرِفَ نظام (ABC) بأنه تكتيك محاسبي يسمح للمنشأة بتحديد التكلفة الفعلية المرتبطة بالخدمات وذلك بناء على الموارد المستهلكة من قبل الأنشطة التي تم القيام بها لإنجاز هذه الخدمات. (محار ، 2012، صفحة 13)

وعليه فإن نظام (ABC) يقوم على فلسفة مفادها أن الأنشطة تستهلك الموارد، وهي بهذا تعتبر المسبب الرئيسي للتكلفة، وفي المقابل المنتجات تستهلك الأنشطة، وبناءً على ذلك، تُنسب التكاليف المختلفة في المؤسسة إلى أنشطة محددة، ومن ثم تُحمل تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات أو الخدمات وفقاً لدرجة استهلاك كل منها لتلك الأنشطة. (نعيمة ، 2023، صفحة 527)

مما سبق يمكن القول بأن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يقوم على الأساس القائل بأن المنتجات أو الخدمات تحتاج إلى مؤسسة تؤدي مجموعة من الوظائف أو الأنشطة، وفي المقابل هذه الوظائف أو الأنشطة ينتج عنها تكلفة، يجب أن تتحملها تلك

المؤسسة، وإنَّ التكاليف التي يصعب ربطها مباشرة بوحدة المنتج أو الخدمة المسببة لهذه التكاليف لا بد من تخصيص تكلفة تلك الوظائف أو الأنشطة على المنتجات أو الخدمات تبعاً لحجم استفادتها من تلك الأنشطة. (عبد الإله، 2017، صفحة 235)

ثانياً: خصائص وتحديات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يقدم نظام (ABC) حلولاً تيسيرية متعددة استناداً إلى خصائصه، إلا أنه مثل غيره من الأنظمة يواجه بعض المعوقات التي قد تحد من فاعليته وتؤثر على فكرته التي ظهر بها.

1- خصائص نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

- يمكن لنظام (ABC) زيادة دقة تكاليف المنتج حيث يتم تعيين التكاليف مباشرة عن طريق محركات التكلفة المتعددة والمستخدم لإنتاج كل منتج، وبهذا المعنى يؤدي نظام (ABC) إلى المزيد من مجموعات التكلفة المستخدمة لتعيين التكاليف العامة للمنتجات، والتي تشكل طريقة أكثر دقة لتعيين التكاليف العامة.
- توفر (ABC) تكاليف منتج دقيقة وغنية بالمعلومات تسمح للإدارة بإجراء تحليلات دقيقة للربحية من خلال التركيز على أنشطة المنظمة والمتطلبات التي تفرضها تلك الأنشطة على موارد المنظمة.
- توفر (ABC) صورة واضحة عن كيفية قيام المنتجات أو المرافق أو قنوات التوزيع بتوليد الإيرادات واستهلاك الموارد، يمكن للمديرين استخدام هذه المعلومات لإجراء تحليل ربحية المنتج لمختلف المرافق أو العملاء، وبالتالي يمكنهم بذل الجهود الإدارية لتحسين الأنشطة التي لها التأثير الأكبر على النتيجة النهائية، إلى جانب ربحية المنتج، توفر (ABC) أيضاً رؤى قيمة لتحليل ربحية العملاء والتي تتضمن تحديد تدفقات الإيرادات وتكاليف الخدمة المرتبطة بعملاء محددين أو مجموعات عملاء محددة.
- قدرته على تحسين العمليات وإدارة التكاليف لأنه يوفر معلومات مفيدة للإشراف على الأنشطة المختلفة التي تولد التكاليف، ومن خلال إجراء التحليل، يمكن للمنظمات التركيز على تحسين الكفاءة في الأنشطة الأكثر تكلفة.
- يشكل نظام (ABC) أداة للتخطيط المالي وإعداد ميزانية قائمة على الأنشطة والتي تربط الأنشطة ومحركات التكلفة بالتكاليف الأساسية وبالتالي تدعم التحسين المستمر وإدارة العمليات ونظراً لقدرة (ABC) التنبؤية فمن الممكن استخدامه كنموذج لإعداد الموازنات التي تتوافق مع الأهداف الإستراتيجية وقدرات الموارد للشركة، لذلك من خلال معرفة التكلفة على أساس النشاط للأنشطة التي تقوم بها المنظمة يمكن للمديرين إدراج المستوى المناسب من الموارد في الميزانية. (Chow, 2016, pp. 22, 23)

2- تحديات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

- ✓ يتطلب تطبيق نظام محاسبة التكاليف القائم على أساس الأنشطة موارد مالية وجهوداً إضافية، مما يؤدي إلى تردد بعض المؤسسات الصناعية في اعتماده؛ (سليمان مصطفى، 2014، صفحة 294)
- ✓ إن تجميع الأعمال المتجانسة في نشاط واحد، واستخدام مسبب تكلفة واحد يؤدي إلى تقليل دقة مسبب التكلفة في متابعة الموارد الاقتصادية المستهلكة، وربطها بالمنتجات أو الخدمات بدقة؛
- ✓ يعمل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على استبعاد بعض أنواع التكاليف المرتبطة بمنتجات أو خدمات معينة، مثل تكاليف البحث والتطوير المتعلقة بها، وذلك لصعوبة تخصيصها بشكل دقيق، حيث أنها ترتبط بعامل عدم التأكد؛
- ✓ لا تُعد المنشآت ذات الخصائص المحددة بحاجة إلى تطبيق (ABC) مثل تلك التي تعتمد على تقنيات إنتاج ثابتة أو تنتج منتجات ذات دورة حياة قصيرة؛ أين يكون التركيز على تعزيز الميزات التنافسية للمنتج أكثر أهمية من تحديد تكلفته؛
- ✓ عند الاعتماد على المعلومات المستخلصة من نظام (ABC) في اتخاذ القرارات الإستراتيجية، يجب توخي الحذر، نظراً لأنها تعتبر معلومات تقديرية داخلية. (صارة و مليكة، 2023، الصفحات 195 - 196)

ثانياً: الخطوات العملية لتطبيق نظام (ABC)

عملياً، يعتمد تصميم نظام محاسبة التكاليف القائم على أساس الأنشطة على إجراء تصنيف دقيق للهيكل التنظيمي وعملية الإنتاج، مع تجنب التعقيد المبالغ فيه في نمذجة التكلفة، يتطلب هذا النهج صفات حوار لا يمكن إنكارها من جانب البادئ. يمثل هذا المشروع ويعزز تعاون جميع مديري العمليات المعنيين لفهم محركات التكلفة بدقة. (Gérard , 2004, p. 262)

1- مرحلة التخطيط

جوهر هذه المرحلة يكمن في تجهيز فريق عمل متجانس، وهذا من أجل القيام بتصميم وتنفيذ النظام، أين يتم تحديد النقائص والمشاكل التي تواجه المؤسسة، وكذا نوع ومستوى المعلومات الواجب توفرها لإتخاذ القرارات المتعلقة بتلك النقائص والمشاكل، مع إيجاد حلول للمشاكل المتعلقة بثقافة عمل الإدارة الحالية والعمل على تطوير أسلوب عملها بما يناسب النظام الجديد. (غالب عبد العزيز ، 2003، صفحة 30)

2- تحديد الأنشطة

عملياً يمكن تحديد عدد ضخم من الأنشطة اللازمة لمنتج معين، غير أن البحوث خلصت الى أنه كلما ارتفع عدد الأنشطة كلما ارتفعت معه درجة تعقيد العلاقة بين هذا النشاط ووحدة المنتج مما يؤدي الى رفع تكلفة التنفيذ.

3- تحديد تكلفة الأنشطة

تشمل هذه المرحلة تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة المختلفة. حيث وبعد تحديد الأنشطة بشكل واضح، يتم تحديد احتياجات كل عملية ضمن النشاط من موارد المؤسسة، حيث يُعتبر كل عمل داخل النشاط مسبباً للتكلفة. وبالتالي، تُعد تكلفة النشاط هي مجموع التكاليف المتعلقة بعوامل الإنتاج التي يمكن تتبعها، والتي تُظهر أنها مرتبطة بنشاط محدد كما تُحدد تكلفة كل نشاط من خلال تحليل تكاليف مدخلاته من الموارد التي تُصنف إلى نوعين هما:

- موارد مباشرة: وهي الموارد التي توفرها المؤسسة للأنشطة التي تحدث فيها مثل المواد الخام وطاقة الآلات...

- موارد غير مباشرة: وهي موارد ناتجة عن أنشطة أخرى (مخرجات) وتُستخدم كمدخلات موارد لبعض الأنشطة.

وفي ضوء العرض السابق، يمكن القول إن تحديد تكلفة الأنشطة يتطلب تفويض مدير الوحدة الاقتصادية بعض الصلاحيات لمديري الأنشطة. ويتلخص دور هؤلاء المديرين في إعداد خطط تحدد احتياجات كل نشاط من الموارد المتاحة، ومن ثم قياس تكلفة كل مورد، مما يساعد في تعزيز الكفاءة في إدارة الموارد المتوفرة داخل المؤسسة.. (عادل ، 2011، الصفحات 64-65)

4- اختيار موجّهات أو محركات (مسببات) التكلفة

تقوم الأنظمة التقليدية بتحديد سلوك التكاليف وذلك بربط الكلف بالوحدات المنتجة حيث تقسم التكاليف في الغالب إلى متغيرة وثابتة وفقاً للتغيرات في حجم الإنتاج، أما بالنسبة لنظام (ABC) فإنه يقوم بتحليل سلوك الكلفة بناءً على مقاييس من نوع مختلف تكون السبب وراء حدوث التكاليف وهذه المقاييس هي موجّهات الكلفة، حيث يعرف موجّه الكلفة (cost driver) بأنه "العامل الذي يسبب أو يقود كلف النشاط"، (غالب عبد العزيز ، 2003، صفحة 34) و تكون على مرحلتين، هما:

- المرحلة الأولى: تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة المسببة لها باستخدام موجّهات تكلفة مناسبة لاستهلاك الموارد وتسمى أيضاً (موجّهات الموارد).

- المرحلة الثانية: تخصيص تكاليف الأنشطة إلى عناصر التكلفة (المنتجات أو الخدمات) المسببة لها باستخدام موجّهات تكلفة مناسبة لغرض معرفة مدى استهلاك عناصر تكلفة من الأنشطة. (عبد الله غالب ، 2020، صفحة 174)

5- تحديد تكلفة المنتج

هدف التكلفة هو النقطة النهائية التي تتجه إليها التكلفة، وهو السبب الذي ينجز العمل من أجله منتج أو خدمة أو منطقة تسويقية أو زبون. (علا أسامة ، 2010، صفحة 109) ويتم هذا عن طريق:

- إيجاد معدل تحميل تكلفة كل وعاء: وهذا عن طريق قسمة تكلفة كل وعاء على إجمالي الحركات التي استنفدها النشاط.
- تحميل تكلفة الأوعية على وحدات التكلفة: وهذا في ضوء: عدد الأنشطة التي استفاد منها المنتج ومقدار ما استنفده.

المحور الثالث: مقترح تصميم نظام للتكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بمستشفى محمد بوضياف بالمدينة

بعد إيجابية "بتحفظ" من مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى محمد بوضياف بالمدينة حول إمكانية نجاح استخدام نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة في معالجة التكاليف، سنحاول من خلال هذه الدراسة تطبيق نظام (ABC) لحساب تكلفة خدمات قسم الأشعة للثلاثي الرابع من سنة 2023، ثم مقارنة نتائجه بنتائج طريقة الأقسام المتجانسة المطبقة بالمستشفى محل الدراسة التطبيقية.

❖ ملاحظة: تم الاستناد إلى بيانات الثلاثي الرابع، نظراً لكونه يمثل الفترة التي تشهد أعلى مستوى من النفقات وأكبر حجم من التكاليف مقارنة ببقية الفترات، أما اختيار سنة 2023 فهذا يعود للتحفظات التي تم تلقيها من المؤسسة محل الدراسة التطبيقية بخصوص الافراج عن تكاليف سنة 2024، خصوصاً مع بداية تطبيق القانون العضوي 15/18 وقانون المحاسبة العمومية الجديد 07/23.

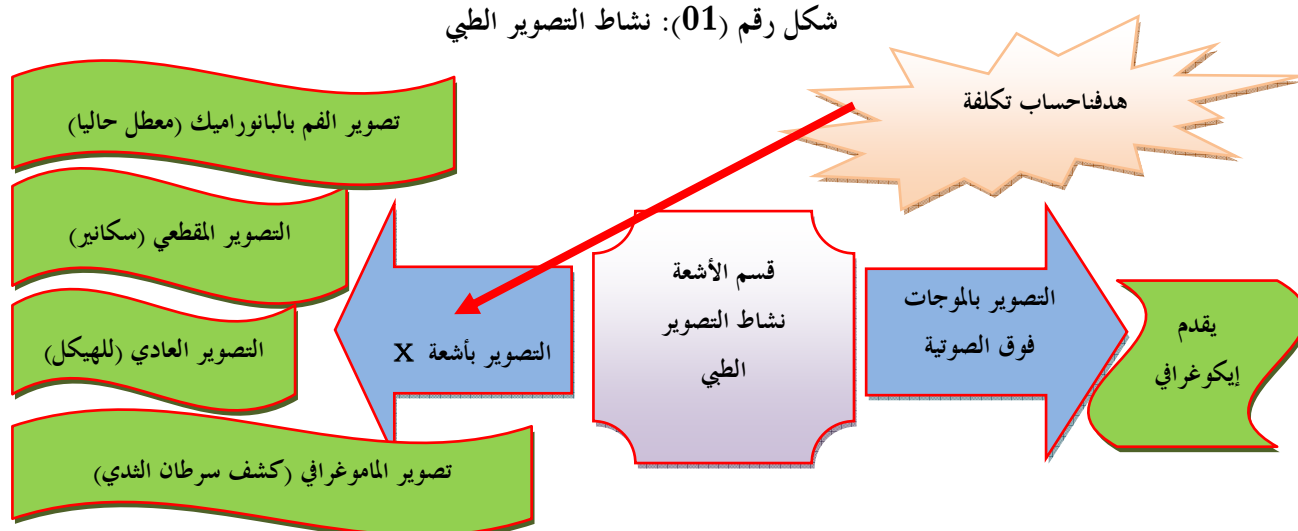
أولاً: دراسة وتحليل التكاليف والأنشطة بمستشفى محمد بوضياف بالمدينة

تعتبر هذه العملية بمثابة حجر الأساس الذي يقوم عليه نظام (ABC) وذلك من خلال التحديد الدقيق لها وتتبع سيرورة مراحل تحقيق الهدف، والذي يمر بالمراحل التالية:

1- التصور المبني لتصميم نظام محاسبة التكاليف (ABC) بمستشفى محمد بوضياف بالمدينة

يعتمد تصورنا لنظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة في هذا المستشفى على وجود أهداف طبية يجب تحقيقها، كل هدف منها له سعر تكلفة سببه استهلاك هذا الهدف لأنشطة معينة في شكل عمليات تشغيلية، هذه الأنشطة لها تكلفة ظهرت بسبب استنفادها لموارد مباشرة تتدخل في نشوء وتركيب ذلك الهدف، وموارد غير مباشرة تكون مساعدة في تحقيق نفس الهدف، كل تلك الموارد لها تكاليف نصنفها تبعاً لعلاقتها بالهدف إما مباشرة أو غير مباشرة، ونظراً لعدد الخدمات الطبية الهائل الذي تقدمه المؤسسة بواسطة أقسامها الرئيسية والمساعدة، وانطلاقاً من مبدأ النتائج هي مقياس نجاح النظام، انتهجنا أسلوب العينة ممثلاً في قسم الأشعة كونه القسم المساعد للأقسام الأخرى من خلال اعتماد نشاطه الرئيسي (التصوير الطبي) على فرعين يستهلكان موارده (مدخلات نظام قسم الأشعة)، لتقديم الخدمات المساعدة للأقسام الأخرى التي نعتبرها مخرجات نظام قسم الأشعة الظاهرة في الشكل التالي:

شكل رقم (01): نشاط التصوير الطبي



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مقابلة مع السيد: قهواجي علي، منسق مصلحة الأشعة بمستشفى المدينة

2- تحليل تكاليف قسم الأشعة من تكاليف مستشفى محمد بوضياف بالمدينة

يقدم قسم الأشعة خدماته بواسطة موارد (مدخلات النشاط الطبي في قسم الأشعة)، يجب تحديد تكاليفها ضمن مجموعات تكاليف متجانسة بواسطة مسبب تكلفة خاص، وقد توصلنا لتحديد مجموعات للتكلفة (مباشرة وغير مباشرة) بالاعتماد على أبواب نفقات ميزانية المستشفى:

أ- الموارد المادية والبشرية اللازمة لأداء نشاط التصوير الطبي بقسم الأشعة:

وتتمثل في مختلف المعدات الطبية والمواد المستعملة والمستخدمين لأداء نشاط التصوير الطبي وهي:

جدول رقم (01): الجرد المادي والبشري لقسم الأشعة (بالنسبة للآلات التي تعمل بالأشعة X فقط)

النوع	الاسم	العدد
معدات طبية	- آلة الراديو (RadioAppareille).	4
	- آلة بانوراميك (panoramique dentaireAppareille).	01 (عاطلة)
	- آلة التصوير الصدري (mammographieAppareille).	01
	- آلة التصوير المقطعي (scannerAppareille).	02
	- جهاز المعالجة الرقمية للفيلم (Développeuse).	2
	- حامل الأفلام (Cassette de Filme) متوفر بخمسة أنواع لتتناسب مع مختلف مقاسات الأفلام.	5
	- آلة الطباعة (Reprographe).	4
	- شاشة عرض مضئية (Négatoscope).	4
	- جهاز تصوير واقف أو ممدد (POTTER BAUCKY).	4
	- الأفلام ويوجد خمسة أنواع: (25×30) سم ² ، (28×35) سم ² ، (35×35) سم ² ، (36×43) سم ² ، (25×20) سم ² .	05 أنواع (العلبة فيها 100 فيلم)
المواد		
المستخدمين	- خمسة أطباء؛ ثلاثة وثلاثون شبه طبي؛ ثلاثة إداريين وتقنيين	41

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مقابلة مع السيد: قهواجي علي، منسق مصلحة الأشعة بمستشفى المدينة

ب- مجمعات التكاليف المباشرة لموارد قسم الأشعة: يتم تحديد التكاليف المباشرة لقسم الأشعة على النحو الآتي:

الوحدة: دج جدول رقم (02): المصاريف المباشرة للثلاثي الرابع لسنة 2023

مجمع التكلفة	التعيين	تكاليف الثلاثي الجزئية	تكاليف الثلاثي الكلية
مرتببات مستخدممي قسم الأشعة	الأطباء	2791796,85	13574645,92
	شبه الطبيين	10153858,77	
	الإداريين والتقنيين والعمال المهنيين	628990,30	
الإستهلاكات الصيدلانية التي تدخل مباشرة في تركيبة التصوير الطبي	الأدوية؛ الضمادات، المطهرات؛ اللقاحات	38743,56	1452254,96
	المواد الطبية الاستهلاكية والملحقات	59355,84	
	الأفلام ومواد الأشعة	1354155,56	
الإستهلاكات المختلفة	لوازم مكتبية؛ البياضات وعدة الأسرة؛ مواد التنظيف؛ معدات طبية وغير طبية	66650,00	
التغذية	خاصة بـ Echo graphie و TDM	4681,52	
الصيانة	معدات وتجهيزات قسم الأشعة	2961,50	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مقابلة مع السيدة: رحمانى نجية، رئيسة مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى المدينة

ت- مجمعات التكاليف غير المباشرة لمستشفى محمد بوضياف بالمدينة للثلاثي الرابع لسنة 2023

وهي المصاريف التي يدفعها المستشفى لسير مصالحه ويتحمل قسم الأشعة جزء منها مقابل الحصول على الخدمات وتمثل في:

الوحدة: دج جدول رقم (03): مصاريف الخدمات العامة للثلاثي الرابع لسنة 2023

مجمعات التكاليف	تكلفة الثلاثي
التأمين عن المسؤولية المدنية	00
المنح الداخلية والخارجية	00
تكوين شبه الطبيين	20000,00 دج
تربص في الخارج	200000,00 دج
تكوين متواصل	00
غاز طبي	357687,49 دج
صيانة وقطع غيار للمعدات الطبية	358029,15 دج
صيانة البنى التحتية (الهياكل) والمساحات المشتركة	411875,21 دج
الكهرباء والغاز	780431,94 دج
الماء	415309,02 دج
الهاتف	15838,31 دج
الوثائق	201116,12 دج
حاضرة السيارات	152562,53 دج
التنظيف	30258,23 دج
مجموع المصاريف غير المباشرة	2943108,00 دج

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مقابلة مع السيدة: رحمانى نجية، رئيسة مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى المدينة

3- تحليل الأنشطة بمستشفى محمد بوضياف بالمدينة

تعتبر هذه الخطوة أساسية لنجاح تطبيق نظام (ABC)، حيث قمنا لتحليل الأنشطة التي تمارس في مستشفى محمد بوضياف بالمدينة بإجراء مقابلات مع المراقب الطبي بالمستشفى؛ مسؤول الفرع الثاني من الميزانية (نفقات التسيير)؛ نائب المدير الفرعي للمصالح الصحية، وبعد شرحنا النظري لهم حول فلسفة نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة، قاموا بتزويدنا بالتحليل الميداني للأنشطة التالية التي قمنا بتقديمها في الجدول التالي:

جدول رقم (04): تحليل نظام أنشطة مستشفى محمد بوضياف بالمدينة وفق نظام (ABC)

المخرجات	التشغيل		المدخلات
المنتجات	الأنشطة المساعدة	الأنشطة الإنتاجية	الموارد
- عملية جراحية؛ - نوع التصوير الطبي؛ - نوع التحليل الطبي؛ - نوع التلقيح؛ - عضو مؤهل؛ - السير الجيد لمصالح المستشفى؛ - التقرير السنوي للنشاطات؛ - الخدمة الاجتماعية للمستخدمين؛ - مريض معالج؛ - التقييم الطبي للعجز.	- نشاط التصوير الطبي؛ - نشاط التحاليل الطبية؛ - نشاط حقن الدم؛ - نشاط جمع تبرعات الدم؛ - نشاط التأهيل الوظيفي؛ - نشاط التسيير المالي للمستخدمين؛ - نشاط التسيير التقني للمستخدمين؛ - نشاط تسيير المخازن؛ - نشاط صيانة الأجهزة الطبية والمرافقة. - نشاط إعداد طلبيات الاحتياجات الصيدلانية - نشاط إعداد طلبيات احتياجات التجهيزات الطبية؛ - نشاط إعداد طلبيات الاحتياجات الأخرى.	- نشاط المعاينة الإستعجالية؛ - نشاط تصفية الدم؛ - نشاط الإنعاش؛ - نشاط الفحص وتشريح الجثث؛ - نشاط الرعاية المنزلية؛ - نشاط جراحة الأطراف الصناعية - نشاط التلقيح؛ - نشاط التنظير (الاستكشاف) الوظيفي؛ - نشاط التوليد؛ - نشاط الجراحة العامة؛ - نشاط الفحوصات الخاصة؛ - نشاط تشريح الأنسجة المرضي؛ - نشاط تشخيص أمراض الخلايا.	- البشرية (أطباء، شبه طبيين، إداريين؛ فنيين)؛ - المعدات والتجهيزات الطبية (الدائمة)؛ - المواد واللوازم (المستهلكة).

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق مديرية المصالح الصحية بمستشفى محمد بوضياف بالمدينة.

4- تحديد مراكز النشاط بمستشفى محمد بوضياف بالمدينة:

ويتم ذلك من خلال تجميع الأنشطة التي تشترك في نفس مسبب التكلفة، وذلك وفقاً للخطوات التالية:

- أ- **تحديد مسببات الأنشطة:** من أجل فهم العلاقة السببية بين النشاط والخدمة وتحديد الأسباب التي تفسر أداء النشاط، تم إجراء مقابلات مع الفنيين والإداريين في المستشفى، حيث تم جمع المسببات التي سيتم عرضها في الجدول التالي.

جدول رقم (05): مسببات الأنشطة بمستشفى محمد بوضياف بالمدينة

دليل النشاط	النشاط	مسببات الأنشطة (الخرض)	عدد المسببات
01	- نشاط المعاينة الإستعجالية؛	- عدد الحالات؛	23262
02	- نشاط تصفية الدم؛	- عدد الحصص؛	2154
03	- نشاط الإنعاش؛	- عدد الحزمات المقدمة؛	2009
04	- نشاط الفحص وتشريح الجثث؛	- عدد الحالات؛	970
05	- نشاط الرعاية المنزلية؛	- عدد الحالات؛	120
06	- نشاط جراحة الأطراف الصناعية؛	- عدد الحالات؛	85
07	- نشاط التلقيح؛	- عدد الحالات؛	4707
08	- نشاط التنظير (الاستكشاف) الوظيفي؛	- عدد الحالات؛	1881

09	- نشاط التوليد؛	- عدد الحالات؛	1851
10	- نشاط الجراحة العامة؛	- عدد الحالات؛	1991
11	- نشاط الفحوصات الخاصة؛	- عدد الحالات؛	6441
12	- نشاط تشريح الأنسجة المرضي؛	- عدد الحالات؛	1467
13	- نشاط تشخيص أمراض الخلايا؛	- عدد الحالات؛	1716
14	- نشاط العناية الطبية المركزة؛	- عدد الحالات؛	1991
15	- نشاط التصوير الطبي؛	- عدد الصور الطبية؛	47310
16	- نشاط التحاليل الطبية؛	- عدد التحاليل؛	95673
17	- نشاط حقن الدم؛	- عدد الحالات؛	10439
18	- نشاط جمع تبرعات الدم؛	- عدد الحالات؛	1546
19	- نشاط التأهيل الوظيفي؛	- عدد الحصص؛	21495
20	- نشاط التسيير المالي للمستخدمين؛	- عدد المستخدمين؛	1284
21	- نشاط التسيير التقني للمستخدمين؛	- عدد المستخدمين؛	1284
22	- نشاط تسيير المخازن؛	- عدد المخازن؛	06
23	- نشاط صيانة الأجهزة الطبية والمرافقة.	- عدد التدخلات؛	180
24	- نشاط إعداد طلبات الاحتياجات الصيدلانية؛	- عدد الطلبات؛	80
25	- نشاط إعداد طلبات احتياجات التجهيزات الطبية؛	- عدد الطلبات؛	
26	- نشاط إعداد طلبات الاحتياجات الأخرى.	- عدد الطلبات؛	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق مديرية المصالح الصحية بمستشفى محمد بوضياف بالمدينة.

ب- تجميع الأنشطة: يتم تجميع الأنشطة ذات المسببات المشتركة ضمن مركز نشاط واحد، وذلك باستخدام مصفوفة الارتباط بين الأنشطة ومسبباتها كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (06): مصفوفة مراكز الأنشطة بمستشفى محمد بوضياف بالمدينة (مركزة الأنشطة ذات المسبب نفسه)

مركز النشاط (الوعاء) دليل النشاط	علاج الحالات	التأهيل وتصفية الدم	الإنعاش	التصوير الطبي	التحاليل	تسيير المستخدمين	تسيير المخازن	الصيانة	الطلبات
01	X								
02		X							
03			X						
04	X								
05	X								
06	X								
07	X								
08	X								
09	X								
10	X								
11	X								
12	X								
13	X								
14	X								
15				X					
16					X				

								X	17
								X	18
							X		19
			X						20
			X						21
		X							22
	X								23
X									24
X									25
X									26
80	180	06	2568	95673	47310	2009	23649	58467	عدد مسببات مركز النشاط

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على وثائق مديرية المصالح الصحية بمستشفى محمد بوضياف بالمدينة.

ثانياً: تحميل التكاليف على الأنشطة والخدمات بمستشفى محمد بوضياف بالمدينة

تكمن أهمية هذه المرحلة في تحديد نصيب الخدمات المقدمة من المصاريف غير المباشرة، انطلاقاً من تخصيص تلك المصاريف على مراكز النشاط بواسطة مسببات الموارد (موجهات تكلفة الموارد)، ثم تخصيص تكلفة مركز النشاط على الخدمات المقدمة بواسطة عدد وحدات مسبب النشاط، والتي تتبع فيها الخطوات التالية:

1- تخصيص المصاريف غير المباشرة على مراكز النشاط

في هذه المرحلة، يتم توزيع المصاريف غير المباشرة التي تم تحديدها ضمن مجتمعات التكلفة على مراكز النشاط المختلفة، وذلك من خلال تحديد مسببات الموارد وتكاليفها. وتبرز هنا أهمية العلاقة السببية بين التكلفة والنشاط، حيث إن أي خطأ في تفسير هذه العلاقة قد يؤدي إلى تحديد غير دقيق للتكلفة الفعلية للنشاط، مما ينعكس سلباً على حساب تكلفة الخدمة الصحية المستهدفة.

أ- تحديد مسببات الموارد وتكلفتها: في هذه المرحلة يتم تحديد المسببات التي تساهم في تخصيص تكاليف مجتمعات التكلفة على مراكز النشاط المختلفة، مع توضيح كيفية استهلاك هذه المراكز للموارد المتاحة في المؤسسة. ويتم عرض مسببات التكلفة المرتبطة بكل مجمع وتكلفتها في مستشفى محمد بوضياف بالمدينة وفق ما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (07): تحديد تكلفة مسببات الموارد خلال الثلاثي الرابع من سنة 2023 الوحدة: دج

مجمع التكلفة	التكاليف (دج)	مسببات الموارد	عدد المسببات	تكلفة المسبب
التأمين عن المسؤولية المدنية	00	عدد المؤمنين	00	00
المنح الداخلية والخارجية	00	عدد المنح	00	00
تكوين شبه الطبيين	20000,00	عدد المتكوينين	01	20000,00
تربص في الخارج	200000,00	عدد المتربصين	01	200000,00
الملتقيات	00	عدد الملتقيات	00	00
تكوين متواصل	00	عدد المتكوينين	00	00
غاز طبي	357687,49	عدد الحالات	3982	89,82
صيانة وقطع غيار للمعدات الطبية	358029,15	عدد التدخلات	180	1989,05
صيانة الهياكل والفضاءات المشتركة	411875,21	المساحة	60000 م ²	6,86
الكهر 30% للمساحة المضاءة	780431,94	المساحة المضاءة	60000 م ²	3,90

دراسة تطبيقية لتصميم نظام للتكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات الصحية

131112,56	40 %لجناح العمليات	60% (لجناح العمليات وقسم الأشعة وتصفية الدم) 327781,42 =	546302,36		70% للمعدات والتجهيزات	باء والغاز
98334,42	30%لقسم تصفيةالدم					
98334,42	30 %لقسم الأشعة					
9500,91 للقسم	23 قسم					
1,73	30000 م ² مبنية × 3 طوابق = 90000 م ²	المساحة	103827,26	415309,02	25% للمساحة	الماء
865,23	360 قنطار	أوزان الغسيل	311481,76		75% استهلاك وغسيل	
510,91	31	عدد المصالح	15838,31		الهاتف	
1675,97	120	عدد مرات الإمداد	201116,12		الوثائق	
6164,14	11 وسيلة	عدد وسائل النقل	67805,59	152562,53	صيانة السيارات	حضيرة
850	99	عدد السندات المستهلكة	84756,94		الوقود والزيوت	السيارات
0,34	30000 م ² مبنية × 3 طوابق = 90000 م ²	المساحة	30258,23		التنظيف	
/	/	/	2943108,00		مجموع المصاريف غير المباشرة	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مقابلة مع السيدة: اسكندر مريم، نائب رئيس مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى المدينة

نتحصل على تكلفة مختلفة مسببات الموارد من العلاقة التالية:

تكلفة مجمع التكلفة	=	تكلفة مسبب المورد
عدد مسببات الموارد الخاصة به		

ب- تحديد تكلفة مراكز النشاط: يتم تحديد تكلفة مركز نشاط ما بحسب استفادته من تكاليف مجمعات التكلفة، وبالتالي سنقوم أولاً بالربط بين مراكز الأنشطة و مجمعات التكاليف الخاصة بكل مركز ثم نحدد تكلفة مركز النشاط الخاص بالتصوير الطبي كما هو موضح في الجداول التالية:

جدول رقم (08): مصفوفة الربط بين مراكز النشاط ومجمعات التكلفة

مجمع التكلفة	التأمين عن المسؤولية المدنية	النسخ الداخلية والخارجية	تكوين شبه الطبيب	فرض في الخارج	اللقطات	تكوين متواصل	الغاز الطبي	صيانة وقطع غيار للمعدات الطبية	صيانة الهياكل والقضاءات المشتركة	الكهرباء والغاز	الماء	الهاتف	الوثائق	حاضرة السيارات	التنظيف
مركز النشاط															
علاج الحالات		X	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
التأهيل وتصفية الدم			X	X		X				X	X		X		X
الإعاش			X	X		X				X	X		X		X
التصوير الطبي			X	X		X		X	X	X	X	X	X		X

[illegible]

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مقابلة مع السيدة: اسكندر مريم، نائب رئيس مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى المدينة يوضح الجدول أن مركز النشاط المتمثل في "التصوير الطبي" يستهلك تكاليف عشرة (10) مجمعات تكلفة. ويتم تحديد تكلفته من المصاريف غير المباشرة استناداً إلى عدد مسببات الموارد المرتبطة به، كما هو موضح في الجدول التالي.

جدول رقم (09): تكلفة مركز النشاط (التصوير الطبي) خلال الثلاثي الرابع (2023)

[illegible]

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مقابلة مع السيدة: اسكندر مريم، نائب رئيس مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى المدينة
نجد من الجدول أن مجموع تكاليف مركز النشاط (التصوير الطبي) قد بلغت 114554,62 (دج) خلال الثلاثي الرابع
(2023)

2- تخصيص تكلفة مركز النشاط علمي الخدمات: وذلك من خلال الخطوات التالية:

- حساب تكلفة مسببات النشاط المحددة سابقا.
- تحديد تكلفة الخدمات من مراكز النشاط.

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

تكلفة مركز النشاط	=	تكلفة مسبب النشاط
عدد وحدات مسببات النشاط المناسب		

وتظهر تكلفة مسبب النشاط لكل مركز في الجدول التالي:

جدول رقم (10): تكلفة مسبب النشاط لمركز النشاط خلال الثلاثي الرابع (2023)

مركز النشاط	أقسام الإحتلاك الخاصة بالمركز	نصيب المركز من تكاليف مجتمعات التكلفة غير المباشرة	مجموع مصاريف مركز النشاط	مسبب النشاط	عدد المسببات	تكلفة مسبب النشاط
التصوير الطبي	00	114554,62 دج	114554,62 دج	الصور الطبية	47310	2,42 دج

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مقابلة مع السيدة: اسكندر مريم، نائب رئيس مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى المدينة

أ- تحديد تكلفة الخدمات من مراكز النشاط: ويتم ذلك من خلال توزيع تكاليف مراكز النشاط على الخدمات المقدمة، بالاستناد إلى مسببات الأنشطة لكل خدمة. ويتم احتساب تكلفة خدمة ما من مركز نشاط معين باستخدام العلاقة التالية:

تكلفة الخدمة من مركز النشاط = عدد مسببات النشاط للخدمة × تكلفة مسبب النشاط

ويظهر عدد مسببات النشاط لكل خدمة ونصيبها من تكاليف مركز النشاط في الجدول الموالي:

جدول رقم (11): تحديد نصيب الخدمات من مركز النشاط خلال الثلاثي الرابع (2023)

نوع الخدمة المقدمة	عدد مسببات التكلفة لكل خدمة	تكلفة مسبب النشاط	تكلفة الخدمة من مركز النشاط
Telethoraxe	14522	2,42 دج	35163,02 دج
Asp	4606	2,42 دج	11152,79 دج
Squelette	9156	2,42 دج	22169,98 دج
Echo graphie	2475	2,42 دج	5992,87 دج
TDM	16551	2,42 دج	40075,96 دج
المجموع	47310	2,42 دج	114554,62 دج

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مقابلة مع السيدة: اسكندر مريم، نائب رئيس مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى المدينة

من خلال الجدول يظهر أن مجموع الأعباء غير المباشرة لخدمات الأشعة خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023 بلغت 114554,62 دج وهي مرتفعة عن قيمة المصاريف المحملة وفق طريقة الأقسام المتجانسة (المطبقة بالمستشفى) لنفس الفترة والتي بلغت 70137,22 دج، وبالتالي فالتغير وفق نظام ABC كان موجب بفارق 44417,40 دج.

ثالثاً: تخصيص تكاليف الأنشطة على الخدمات النهائية بهدف ترشيد نفقات مستشفى محمد بوضياف بالمدينة

في هذه المرحلة، سنقوم بحساب تكلفة كل نوع من الأشعة من خلال جمع المصاريف المباشرة وغير المباشرة المرتبطة بها.

1- تحديد المصاريف المباشرة: لتحديد تكلفة نوع معين من التصوير الطبي بالأشعة، يتم اتباع الخطوات التالية:

تكلفة الأفلام: 🇩🇿

جدول رقم (12): التكلفة الوحودية للأفلام خلال الثلاثي الرابع (2023)

نوع الفيلم	2 سم (36×43)	2 سم (35×35)	2 سم (28×35)	2 سم (25×30)	2 سم (25×20)
السعر الوحدوي	242,78 دج	207,40 دج	165,92 دج	131,76 دج	87,84 دج

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مقابلة مع السيدة: عيداني حليلة، نائب رئيس الصيدلية بمستشفى المدينة

تكلفة اليد العاملة:

يعمل في قسم التصوير بالأشعة 41 عامل حيث بلغت مصاريف أجورهم للثلاثي الرابع لسنة 2023: 13574645,92 دج، ويحسب نصيب أنواع الأشعة من الأجور بالمعادلة التالية:

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

$$\text{نصيب نوع أشعة ما من مصاريف الأجور} = 13574645,92 \div 47310 = 286,93 \text{ دج.}$$

$$\text{تكلفة الأدوية والمواد الاستهلاكية: } (38743,56 + 59355,84) \div 47310 = 2,07 \text{ دج.}$$

$$\text{مصاريف المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة: } 66650,00 \div 47310 = 1,41 \text{ دج.}$$

$$\text{حقنة ICOBITIDOL (XZENTEX) خاصة بـ TDM تكلفتها 3782,86 دج للوحدة.}$$

$$\text{مصاريف التغذية (خاصة فقط بـ Échographié و TDM):}$$

$$\text{Échographié إجراء 2475 شعاع خلال الثلاثي الرابع 2023.}$$

$$\text{TDM إجراء 16551 شعاع خلال الثلاثي الرابع 2023.}$$

$$\text{المجموع} = 19026 \text{ شعاع؛ } 4681,52 \div 19026 = 0,25 \text{ دج للشعاع}$$

$$\text{مصاريف الصيانة: } 2961,50 \div 47310 = 0,15 \text{ دج للشعاع الواحد.}$$

$$\text{مصاريف اللقافة الورقية (تشخيصية) Echo graphie: 1000,00 دج للوحدة.}$$

$$\text{تستهلك لقافة واحدة كل شهر؛ تكلفة الاستعمال لصورة طبية واحدة} = 3 \times 1000 \div 2475 = 1,21 \text{ دج.}$$

2- حساب تكلفة أنواع الأشعة: من الجدول الآتي نحاول تحديد التكلفة الإجمالية لأنواع الأشعة وهذا وفق الآتي:

الوحدة دج

جدول رقم (13): التكلفة الإجمالية لأنواع الأشعة

البيانات	Telethorax e	A.S.P	Squelette	Echo graphie	TDM
تكلفة الفيلم المستخدم	207,40	165,92	87,84	/	242,78
اللقافة الورقية (التشخيصية)	/	/	/	1,21	/
تكلفة اليد العاملة	286,93	286,93	286,93	286,93	286,93
تكلفة الأدوية والمواد الاستهلاكية	2,07	2,07	2,07	2,07	2,07
مصاريف المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة	1,41	1,41	1,41	1,41	1,41
حقنة ICOBITIDOL (XZENTEX) خاصة بـ Échographié	/	/	/	/	3782,86

دراسة تطبيقية لتصميم نظام للتكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات الصحية

0,25	0,25	/	/	/	مصاريف التغذية
0,15	0,15	0,15	0,15	0,15	مصاريف الصيانة
4316,45	292,02	378,4	456,48	497,96	مجموع المصاريف المباشرة لنوع الأشعة
2,42	2,42	2,42	2,42	2,42	المصاريف غير المباشرة لنوع الأشعة
4318,87	294,44	380,82	458,90	500,38	التكلفة اللاحقة لنوع الأشعة
16551	2475	9156	4606	14522	عدد الأشعة
71481617,3	728739,00	3486787,92	2113693,40	7266518,36	التكلفة الإجمالية لكل نوع من الأشعة
85077356,05 دج					التكلفة الإجمالية للأشعة خلال الثلاثي الرابع 2023
4076,09	293,23	292,98	292,98	292,98	التكلفة اللاحقة لنوع الأشعة دون فيلم (ترسل الصورة الطبية إلى القسم المعني عن طريق شبكة داخلية "الملف الطبي الإلكتروني")
67463365,5	725744,2	2682524,88	1349465,88	4254655,56	التكلفة الإجمالية لكل نوع من الأشعة دون فيلم
76475756,16 دج					التكلفة الإجمالية للأشعة خلال الثلاثي الرابع دون فيلم

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مقابلة مع السيدة: رحمان نحية، رئيس مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى المدينة

يظهر الجدول أن الأعباء الإجمالية (مباشرة وغير مباشرة) لقسم الأشعة خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023 بلغت 85077356,05 دج في حالة استخدام أفلام التصوير الطبي ومبلغ 76475756,16 دج دون استخدام الأفلام وفي الحالتين كانت مرتفعة عن قيمة الأعباء الإجمالية المتحصل عليها من طريقة الأقسام المتجانسة (المطبقة بالمستشفى) لنفس الفترة والتي بلغت 15171331,12 دج، هذا التباين (76475756,16 - 15171331,12 = 61304425,04) نفسره وفق الجدول التالي:

جدول رقم (14): تحليل تباين طريقة الأقسام المتجانسة ونظام (ABC) في نتائج حساب التكاليف الوحدة دج

الأعباء	حسب طريقة الأقسام المتجانسة	حسب نظام ABC	الفرق	التحليل
الأعباء غير المباشرة	70137,22	114554,62	44417,40+	هذا الفرق كان محمل على أقسام أخرى بحسب النسب دون مراعاة مسيبتها الحقيقي وفق طريقة الأقسام المتجانسة، بينما نظام ABC حملة على المتسبب الحقيقي وهو قسم الأشعة عن طريق تجميعه من جميع الأقسام في مجمعات التكلفة بواسطة موجهات الموارد وإعادة توزيعه بواسطة مسبب تكلفة النشاط (ف نجد مثلا الكهرباء تستهلكها الأقسام الطبية أكثر بكثير من الأقسام الأخرى وليس ما يستهلكه قسم الإدارة نفسه لقسم الأشعة)
الأعباء المباشرة				
تكلفة اليد العاملة	13574645,9	13574645,9	00	أساس التحميل واحد هو المستخدم
مصاريف المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة	66650,00	66650,00	00	أساس التحميل واحد هو عدد الصور الطبية

مصاريف التغذية	4681,52	4681,52	00	تحمل على القسم في كلتا الطريقتين إلا أن نظام ABC يحملها على القسم ولكن فقط على Échographie و TDM وبالتالي الاختلاف لا يظهر في المستوى الكلي للقسم إنما في الجزئي أي في تكلفة الشعاع حسب نوعه.
مصاريف الصيانة	2961,50	2961,50	00	أساس التحميل واحد هو عدد الصور الطبية
الأدوية؛ الضماطات؛ المطهرات؛ اللقاحات؛	38743,56	38743,56	00	أساس التحميل واحد هو عدد الصور الطبية
المواد الطبية الاستهلاكية	59355,84	59355,84	00	أساس التحميل واحد هو عدد الصور الطبية
الأفلام ومواد الأشعة	1354155,56	62610115,8 3000,00 + 6 = 62613115,8	61258960,3	طريقة الأقسام المتجانسة لا تهتم بمخزون أول المدة ولا الاستهلاك الفعلي فهي تسجل ما تم تموينه من الصيدلية إلى قسم الأشعة، أما نظام ABC فقد حدد: حقنة ICObITIDOL (XZENTEX) خاصة TDM تكلفتها 3782,86 دج × 16551 شعاع = 62610115,86 دج؛ مصاريف اللقطة الورقية (تشخيصية) Echo graphie: 1000,00 دج × 3 أشهر = 3000,00 دج؛ الأفلام لم نستطع تحديد العدد المستهلك بدقة نظرا لسياسة ترشيد النفقات المتبعة بالمؤسسة وذلك باستخدام الفيلم في الحالات الخاصة فقط (طلب من الطبيب، ملف المريض للمتابعة ... الخ، ولكن هذا الفيلم في طريقه للزوال واستبداله بالقرص المدمج cd).
المجموع	15171331,1	76474708,8	61303377,7	61304425,04 - 61303377,70 = 1047,34 بسبب استخدامنا لرقمين بعد الفاصلة

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مقابلة مع السيدة: رحمان نجية، رئيس مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى المدينة

- المبلغ 61304425,04 دج هو المبلغ المراد تفسير سببه، أما المبلغ 61303377,70 دج فهو مجموع الفروقات بعد استخدام العمليات الحسابية بالاعتماد على رقمين بعد الفاصلة.
- بما أن المستشفى لا يسجل أقساط إهلاك المعدات الطبية عموما ومعدات قسم الأشعة خصوصا وعدم وجود مكتب إعادة التقييم لم نقوم بحساب قسط الإهلاك حتى تكون المقارنة عادلة بين طريقة الأقسام المتجانسة المطبقة بالمستشفى ونظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة (ABC) الذي طبقناه، وهو ما يوضحه الجدول المولي:

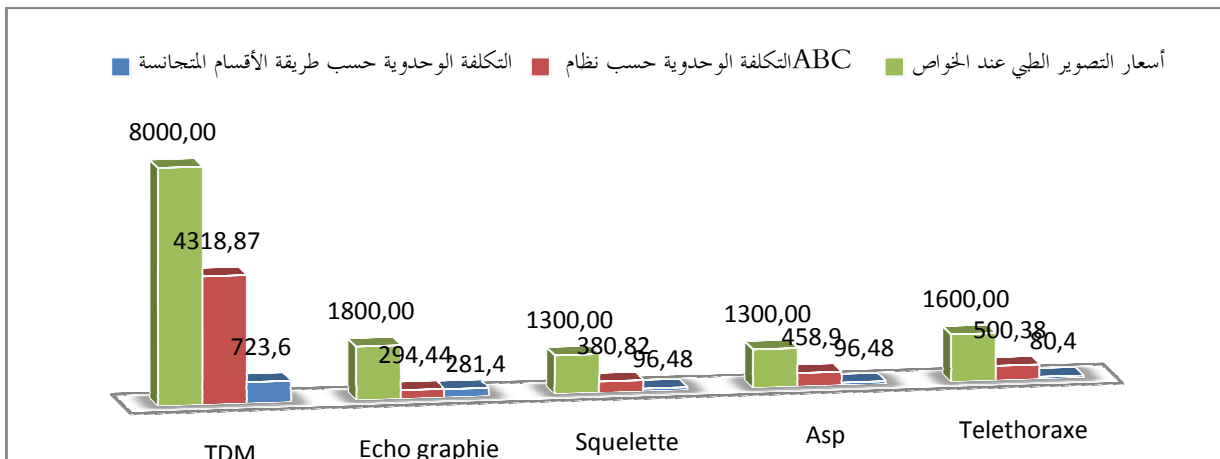
جدول رقم (15): مقارنة بين تكلفة خدمات قسم الأشعة وفق الطريقة المعتمدة بالمؤسسة ونظام ABC الوحدة دج

التصوير الطبي	طريقة الأقسام المتجانسة		نظام التكاليف حسب الأنشطة ABC		التغير	أسعار التصوير الطبي عند الخواص
	المعامل	تكلفة (R)	تكلفة نوع التصوير الطبي المقدم			
Telethoraxe	10	8,04	80,40	500,38	419,98 +	1600,00
Asp	12	8,04	96,48	458,90	362,42 +	1300,00
Squelette	12	8,04	96,48	380,82	284,34 +	1300,00
Echo graphie	35	8,04	281,40	294,44	13,04 +	1800,00
TDM	90	8,04	723,60	4318,87	3595,27 +	8000,00

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على النتائج السابقة والوثائق الداخلية للمؤسسة.

يظهر الجدول تباين كبير في تكاليف أنواع التصوير الطبي بين الطريقة المطبقة بمستشفى محمد بوضياف بالمدينة ونظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة (ABC) الذي استخدمناه، أين يظهر تغير مرتفع جدا (يلاحظ أنه غير منطقي) في تكاليف كل من: Telethoraxe (+ 419,98 دج)؛ Asp (+ 362,42 دج)؛ Squelette (+ 284,34 دج)؛ TDM (+ 419,98 دج)؛ بينما لاحظنا تقارب في تكاليف Echo graphie بين الطريقتين بزيادة مقبولة نوعا ما بلغت (+ 13,04 دج)، وللمقارنة بين التكاليف حسب الطريقتين وأسعار التصوير الطبي عند الخواص نعتمد على التمثيل البياني التالي:

شكل رقم (02): تمثيل بياني لتباين أسعار التصوير الطبي



المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على النتائج السابقة

يوضح الشكل أعلاه أن التكاليف الوحيدة المرتبطة بأنواع التصوير الطبي، والمحسوبة باستخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) هي أقرب ما تكون للتكلفة المنطقية، باعتبار أن أسعار الخواص متضمنة هامش ربح وأقساط الإهلاك، فنجد مثلا سعر التصوير الطبي TDM (سكانير) عند الخواص يسعر بـ 8000,00 دج، وبطرح نسبة 50% كأقساط إهلاك وهامش ربح نجد أن تكلفتها تقدر بـ 5333,33 دج وهي متقاربة مع التكلفة الوحيدة لنفس نوع التصوير الطبي المحسوبة وفق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) والتي بلغت 4318,87 دج (دون أقساط إهلاك)، بالمقابل، تُظهر النتائج أن التكلفة الوحيدة المحسوبة باستخدام الطريقة المطبقة في مستشفى محمد بوضياف بالمدينة بلغت 723.6 دج، وهي منخفضة جدا عن أسعار تكاليف الخواص التي تم تقديرها بحوالي 5333.33 دج. تنطبق هذه الملاحظة والتفسير بخصوص التصوير الطبي TDM على أنواع التصوير الطبي الأخرى محل الدراسة باستثناء Echo graphie الذي نجد أن الفارق في سعر تكلفته بين الطريقتين ضئيل جدًا، حيث يزيد بمقدار 13.04 دج فقط لصالح نظام (ABC). كما تجدر الإشارة إلى أن كلا التكاليفتين بعيدتين كل البعد عن تكلفة الخواص، التي قُدرت بحوالي 1200.00 دج بعد خصم نسبة 50% (تمثل أقساط إهلاك وهامش الربح) من سعر البيع الوحدوي البالغ 1800.00 دج.

عموماً، يظهر من خلال تطبيق نظام محاسبة التكاليف القائم على أساس الأنشطة في حساب تكاليف قسم الأشعة، يتبين أنه يتيح معلومات دقيقة وواضحة حول المصاريف التي يتحملها القسم، ويعود ذلك إلى اعتماده على العلاقة السببية في تخصيص التكاليف، حيث يتم الربط بشكل منهجي بين التكلفة والنشاط، وكذلك بين النشاط والخدمة أثناء عملية التوزيع. ونتيجة لذلك،

يمكننا تحديد مواقع التكاليف بدقة، وهو ما يشكل مرجعاً أساسياً للرقابة والتخطيط المستقبلي. الأمر الذي يساهم في إدارة المستشفى بشكل مرن، ويساعد في ترشيد النفقات وتحقيق كفاءة أعلى في استغلال الموارد.

الخلاصة:

تناولت الدراسة تقييم مدى ملائمة تصميم نظام للتكاليف القائم على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة الاستشفائية العمومية محمد بوضياف بالمدينة، مع التركيز على كيفية توظيف هذا النظام لقياس وتقييم وتحديد تكلفة الخدمات الصحية المقدمة من طرف المستشفى محل الدراسة التطبيقية؛ وقد أثمرت هذه الدراسة عن الآتي:

❖ النتائج العامة للدراسة:

لعل أهم النتائج التي يمكن استخلاصها من قراءتنا لما ورد في محاور الدراسة تكمن في الآتي:

- تعتبر محاسبة التكاليف الصحية أداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول العلمية ويطبقها المختصون بحسابات التكاليف لتتبع وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف، ويعتمد نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الاستشفائية على مجموعة من الأسس والمقومات، أهمها: تحديد وحدات التكلفة ووضع دليل خاص بها، تحديد مراكز التكلفة مع اعداد دليل خاص بها، المجموعة المستندية والدفترية، تحديد فترة التكاليف وإعداد التقارير؛

- نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) يقوم على الأساس القائل بأن المنتجات أو الخدمات تحتاج إلى مؤسسة تؤدي مجموعة من الوظائف أو الأنشطة، وفي المقابل هذه الوظائف أو الأنشطة ينتج عنها تكلفة، يجب أن تتحملها تلك المؤسسة، وإنّ التكاليف التي يصعب ربطها مباشرة بوحدة المنتج أو الخدمة المسببة لهذه التكاليف لابد من تخصيص تكلفة تلك الوظائف أو الأنشطة على المنتجات أو الخدمات تبعاً لحجم استفادتها من تلك الأنشطة؛ بمعنى أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يستخدم علاقة السبب والنتيجة، وذلك يربط الأنشطة والموارد بالمنتج وهو ما جعله يتمتع بقدرة عالية على توفير معلومات ذات دقة أكبر تدعم القرارات الإدارية وتجعلها أكثر صحة وموثوقية؛

- من خلال الدراسة التطبيقية التي استهدفت استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لمعالجة التكاليف، وتطبيقه على خدمات قسم الأشعة خلال الثلاثي الرابع من سنة 2023، مع مقارنة نتائجه بالطريقة المعتمدة في المستشفى (طريقة الأقسام المتجانسة)، تبين أن التكاليف الوحيدة لأنواع التصوير الطبي وفق نظام (ABC) أقرب للتكلفة المنطقية. حيث بلغت تكلفة التصوير الطبي TDM (سكانير) قيمة 4318.87 دج (دون احتساب أقساط الإهلاك)، وعند مقارنتها بأسعار القطاع الخاص المقدرة بـ 5333.33 دج (بعد خصم نسبة 50% كأقساط إهلاك وهامش الربح)، نجد أنها متقاربة؛ في المقابل، تُظهر التكلفة الوحيدة المحسوبة باستخدام الطريقة التقليدية المعتمدة في مستشفى محمد بوضياف بالمدينة فرقاً كبيراً، إذ بلغت 723.6 دج، وهي أقل بكثير من التكلفة المقدرة بعقلانية عند القطاع الخاص والبالغة 5333.33 دج.

- الملاحظة ذاتها، ونفس التفسير المتعلق بتكاليف التصوير الطبي عبر تقنية TDM (سكانير) ينطبقان أيضاً على أنواع التصوير الطبي الأخرى محل الدراسة، باستثناء التصوير بالموجات فوق الصوتية (Echo graphie)، والذي نجد أن تكلفته متقاربة جداً بين الطريقتين، مع زيادة طفيفة بقيمة 13.04 دج لصالح نظام (ABC) وتجدد الإشارة إلى أن كلا التكلفة المسجلتين بعيدة تماماً عن التكلفة المعتمدة لدى القطاع الخاص، والتي قد تصل إلى حوالي 1200.00 دج، بناءً على خصم نسبة 50% (كأقساط إهلاك وهامش ربح) من سعر البيع الوحدوي البالغ 1800.00 دج.

- من خلال المقارنة العملية بين الطريقة الحالية المطبقة بالمؤسسة محل الدراسة والنظام المقترح (ABC)، اتضح أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يعد أكثر وضوحاً وإقناعاً في تحميل التكاليف النهائية لأنواع التصوير الطبي. ويعود ذلك إلى اعتماده على الأسلوب الجزئي في تخصيص التكاليف، حيث تُستمد تكلفة المنتج من تكاليف الأنشطة، والتي تُحدد بدورها بناءً على التكاليف المرتبطة بالموارد.

- بشكل عام، ولضمان نجاح تطبيق نظام التكاليف القائم على الأنشطة (ABC)، أصبح من الضروري الاعتماد على الرقمنة. هذه الأخيرة تبين أنها مُطبقة في الأقسام العلاجية بالمستشفى، من خلال شبكة اتصال داخلية تُعرف بالملف الطبي الإلكتروني. أما في الجانب المحاسبي، فلا يزال يُدار يدوياً بعد إلغاء نظام محاسبي سابق يُعرف بـ "3COH" (SYSTEM DE TRIPLE COMPTABILITE) (أُلغي لأسباب مجهولة)، هذا النظام كان يساعد كثيراً في مجال التسجيلات المحاسبية لتكاليف المؤسسة وهو أساس نجاح نظام (ABC) حال تطبيقه وفقاً لما صرح به المسؤولون عن مكتب التعاقد وحساب التكاليف بالمستشفى.

❖ اختبار فرضيات الدراسة:

- بالنسبة للفرضية الأولى: "لا تملك المؤسسة الاستشفائية العمومية محمد بوضياف بالمدينة المقومات الأساسية والكافية والمطلوبة لتبني نظام للتكاليف مبني على أساس الأنشطة (ABC)"، نجد أن التجارب الذي لمسناه على مستوى مكتب التعاقد وحساب التكاليف بخصوص تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، وتحت ضرورة العودة لاستخدام النظام المحاسبي "3COH"، يؤكد وجود قابلية قانونية وذهنية لتبني نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة المقابلة وهو ما يؤكد عدم صحة الفرضية الأولى.

- بالنسبة للفرضية الثانية: "متطلبات الكفاءة في نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) والتي تساهم في ترشيد النفقات العمومية بـ"المؤسسة الاستشفائية العمومية محمد بوضياف بالمدينة" تكمن في المبادئ والاسس التي يعتمد عليها وعلى رأسها علاقة السبب والنتيجة وذلك بربط الأنشطة والموارد بالنتج؛ وهو ما يجعل نظام (ABC) يتمتع بقدر عالية على توفير معلومات مالية ومحاسبية عالية الدقة والجودة يمكن من خلالها دعم القرارات الإدارية وجعلها أكثر صواباً؛ فقد أظهرت نتائج استخدامنا لنظام (ABC) في حساب تكاليف قسم الأشعة، توفير معلومات واضحة عن المصاريف التي يتحملها قسم الأشعة، خصوصاً أن التكاليف الوحودية لأنواع التصوير الطبي وفق هذا النظام ظهرت أقرب للتكلفة المنطقية، هذا ما يمكن من تحديد موقع التكاليف، كأساس للرقابة والتخطيط للمستقبل وبالتالي أثبت هذا النظام نجاحه في توفير قاعدة بيانات لإدارة تكلفة المستشفى بطريقة مرنة تساعد في ترشيد نفقاتها وهو ما يؤكد صحة الفرضية الثانية.

❖ توصيات الدراسة:

- ضرورة تبني المؤسسات العمومية الاستشفائية وعلى رأسها "المؤسسة الاستشفائية العمومية محمد بوضياف بالمدينة"، لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) تماشياً مع الإصلاح الميزانياتي والمحاسبي الأخير؛

- ضرورة العودة لاستخدام النظام المحاسبي "3COH" (SYSTEM DE TRIPLE COMPTABILITE)، كونه يساعد كثيراً في مجال التسجيلات المحاسبية لتكاليف المؤسسة وهو أساس نجاح نظام (ABC)؛

- إنشاء قسم للمحاسبة بالمؤسسات العمومية الاستشفائية للإشراف على الحسابات الثلاث المنصوص عليها في القانون 07-23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية؛

- استحداث مكتب إعادة التقييم لتسهيل تحديد أقساط الإهلاك.

الاحالات والمراجع:

قائمة المراجع باللغة العربية

1. الدلاهمة سليمان مصطفى، (2014)، المحاسبة الإدارية، عمان، الأردن، الوراق للنشر والتوزيع.
2. سليمان زكي حسن، و يحي عياصرة أحمد، (2014)، المحاسبة في المستشفيات والفنادق، عمان، الأردن، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع.
3. نعمة جعفر عبد الإله، (2017)، محاسبة التكاليف في المستشفيات، عمان، الأردن، دار المناهج للنشر والتوزيع.
4. سرحان غالب عبد العزيز، (2003)، محاسبة التكاليف، عمان، الأردن، دار الحامد للنشر والتوزيع.
5. أحمد عطية هاشم، ومحمود عبد ربه محمد، (2000)، النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية "المستشفيات"، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع.
6. عبد الله الخليل محار، (2012)، تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، الأردن.
7. خالد عادل، (2011)، أثر استخدام طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وطريقة الأقسام المتجانسة في ترشيد تكلفة الإنتاج، رسالة ماجستير في المحاسبة والتدقيق. كلية الاقتصاد، جامعة تبسة.
8. الشعراي علا أسامة، (2010)، أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصاريف الإسلامية -دراسة تطبيقية-، رسالة ماجستير في المحاسبة. كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
9. جريو صارة، طاهري مليكة، (2023)، تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر بين الحاجة والمعوقات، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، 9(2)، 182-206.
10. جواد عبد الله غالب، (2020)، تقنية التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في ترشيد التكاليف، مجلة دراسات محاسبية ومالية، 15(52).
11. خدير نسيم، (2018)، إدارة تكلفة الخدمة الصحية كوسيلة للتحكم وترشيد النفقات الصحية. مجلة الهفار للدراسات الاقتصادية، 2(1)، 172-191.
12. رحمة سكين، (2020)، مقومات تصميم نظام محاسبة التكاليف للمؤسسة العمومية الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة. مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، 14(1)، 407-418.
13. مخلوفي نعيمة، (2023)، أثر استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على عدالة ودقة بيانات التكاليف غير المباشرة للمنتجات في المؤسسات الصناعية. مجلة دراسات اقتصادية، 10(1)، 526-550.
14. سلطان قدوري هدى، (2017)، التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة، والموازنة على أساس الأنشطة (ABC, ABM, ABB). الملتقى الوطني حول: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، مخبر البحث حول الإبداع وتغير المنظمات والمؤسسات R.I.C.O.I. جامعة البليدة 2، الجزائر.
15. قهواجي علي، (افريل، 2024)، مقابلة مع السيد: قهواجي علي؛ منسق مصلحة الأشعة بمستشفى محمد بوضياف بالمدينة. (جيلالي حوات، و أيوب بوسهوه، المحاورون)
16. رحمان نجي، (ماي، 2024)، مقابلة مع السيدة: رحمان نجي؛ رئيسة مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى محمد بوضياف بالمدينة. (جيلالي حوات، وايوب بوسهوه، المحاورون)
17. اسكندر مريم، (ماي، 2024)، مقابلة مع السيدة: اسكندر مريم، نائبة رئيس مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى محمد بوضياف بالمدينة. (حات جيلالي، وبوسهوه أيوب، المحاورون)
18. عياداني حليلة، (جوان، 2024)، مقابلة مع السيد: عياداني حليلة؛ نائب رئيس الصيدلية بمستشفى محمد بوضياف بالمدينة. (ايوب بوسهوه، و جيلالي حوات، المحاورون)

References in english

19. Chow, J. (2016). Activity Based Costing: A case study of Raiffeisen Bank of Luxembourg. *EIKV-Schriftenreihe zum Wissens- und Wertemanagement*. Retrieved from <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/147002/1/870241176.pdf>.
20. Gérard , M. (2004). *COMPTABILITE ANALYTIQUE*. Paris, France: Bréal édition.

ملحق رقم 01: ملخصات التوزيع الأولي والثانوي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023

{ 473 }

[illegible]

الاقسام الرئيسية				الاقسام المتداخلة							
حرجية القطبان	الرياضية الصنوبرية والشجيرية	الطب الداخلي	اللقم الاجتماعي	اللقم الاجتماعي	الزراعة	مصلحة التأهيل الرياضي	مصلحة الوقاية	المطبخ	الأكاديمية	جناح الخدمات	
719390.88	0400794.03	38475715.46	771466.38	12179608.81	37044093.87	0188440.34	83446.40	37536003.01	18576648.92	6108143.36	
74824.66	457450.88	1503171.83	0.00	611087.07	221294.84	0.00	0.00	132937.20	4631.82	302848.00	
811602.33	6174672.86	30603046.60	0.00	10150146.74	0.00	5044900.22	433662.64	8807419.40	1462354.06	1023194.27	تجربة مستوى
01566.00	101635.00	97768.00	2440.00	448336.00	23144.00	7016.00	37344.00	166508.80	66600.00	73980.00	ك
76820.00	3142.20	43732.00	10822.00	318422.20	7127.20	402.20	0.00	107222.00	2942.20	23944.20	
44460.71	70805.08	33883.68	4201.92	114136.98	123946.94	66433.83	644.93	21731.64	79137.22	308375.11	د
017263.05	12316444.21	70040234.46	90893.30	24488798.35	27674009.35	14370221.09	140087.87	47051944.75	15871331.12	6604746.13	
766778.83	0.00	0.00								6604746.13	
0.00	214086.44	476268.12							15871331.12		
89258.94	690267.80	2003804.34						47051944.75			
86461.48	48831.44	33838.72					140087.87				
0.00	15404.40	32736.40				14370221.09					م
09853.10	964384.19	4417397.55			27674009.35						
40438.82	864774.03	3930061.85		24488798.35							
10107.81	11684.24	144027.81	90843.10								
202734.01	2530234.73	11213439.18									
110047.07	13181675.44	81361766.88									
ONSU	Séance	PACK				Séance		B	R	K	
610.00	2643.00	7104.00	-	-	-	11495.00	-	2973827.00	1886579.00	134831.50	ل
091.95	6868.21	11438.87		-	-	668.54	-	15.82	8.04	489.85	مل

الرمز	الأنشطة الرئيسية			الأنشطة المساعدة						
	مصلحة المرضى	طب الاطفال	القسم الاجتماعي	القسم الاقتصادي	الادارة	مصلحة التأهيل الوظيفي	مصلحة الوقاية	المختبر	الصيدية	خدمات المرضى
5137.55	21349027.35	16295216.70	771465.18	13479608.51	2704083.57	9188340.14	831686.40	37529001.01	13674645.92	55108241.15
4521.76	1113478.17	2704971.12	0.00	221087.97	211294.34	0.00	0.00	125927.20	4681.22	303655.80
9216.07	6832835.58	10924838.93	0.00	10840116.79	0.00	8044950.32	448052.64	8847819.40	1452584.96	10211914.27
033.00	123104.00	80889.00	24620.00	405336.00	218441.00	70115.00	27361.00	166208.50	66650.00	79950.00
115.00	18006.00	12330.00	108825.00	318412.50	7137.50	402.50	0.00	107825.00	2961.00	33944.50
595.48	143676.76	154396.16	4201.92	114126.26	127940.94	6643.13	6474.02	21721.64	78157.22	30337.11
1831.66	31078614.05	2603046.89	908912.30	24608798.35	27674809.35	14370251.99	1460387.57	47031944.75	13171331.12	66047245.18
2400.00	0.00	0.00								60047245.18
182.20	7281.20	0.00							15171231.12	
8000.99	2965378.46	1001834.37						47021944.75		
340.16	99088.84	65781.44				14370251.99	1460387.57			
0.00	0.00	5342.70								
582.40	1857841.50	1495140.21			27674809.35					
842.99	1746297.54	112214.09		24608798.35						
481.03	64300.65	15971.87	908912.30							
4571.75	6540944.54	4155900.76								
10389.42	27910108.44	21652081.65								
NSU	Seance	PACK	-	-	-	Seance	-	B	R	K
68.00	2118.00	2771.00	-			21493.00		2973827.00	1886579.00	134831.50
194.72	17903.30	11281.85	-	-	-	6168.54	-	15.82	8.04	489.85

القطب، القسم		القطب الرئيسية		القطب المساعدة							ملاحظات
القطب، القسم	القطب الرئيسية	القطب الرئيسية	القطب الرئيسية	القطب الرئيسية	القطب الرئيسية	القطب الرئيسية	القطب الرئيسية	القطب الرئيسية	القطب الرئيسية	القطب الرئيسية	
913434.12	913434.12	11497340.34	773466.30	13479498.11	37084993.67	913434.12	883666.40	37134993.61	13479466.92	851666.40.36	
46223.21	71371.25	723737.34	0.00	231087.37	231204.34	0.00	0.00	112937.20	4681.52	201352.00	
209910.44	349920.16	5378329.37	0.00	10840116.79	0.00	5644900.33	483061.54	8197810.40	1457754.96	10711914.27	القطب الرئيسية
20174.00	245741.00	74387.60	24421.00	401356.00	233443.60	7011.00	27564.00	166208.50	66666.00	77650.00	القطب الرئيسية
9208.00	16413.60	43793.73	105825.00	318422.10	7137.60	402.00	0.00	107551.00	1061.00	33644.10	
46144.09	81444.72	82313.11	4301.92	114146.58	127940.94	66431.83	64749.3	21752.64	70137.22	346337.11	القطب الرئيسية
741280.78	8373337.18	17780091.53	909915.30	24083208.66	27678099.35	1407021.99	140087.87	47941944.76	18171814.12	90047244.13	
432410.07	10077477.73	1839440.26								66047244.13	
62756.08	314701.98	396336.18									
36619.27	614391.31	1376045.74						47941944.76			
11559.90	45752.00	46704.48					140087.87				
6.00	30606.62	23078.45				1407021.99					
13666.40	84481.47	1131657.06			27678099.35						
47744.04	711237.41	1000034.34		24083208.66							
20194.41	38393.09	34838.16	909915.30								
547126.37	1268749.44	22308798.21									
288416.12	26810416.62	40113639.74									
ONSU	Séance	PACK	-	-	-	Séance	-	B	R	K	
487.00	3615.00	1935.00	-	-	-	21495.00	-	2973827.00	1886579.00	134831.50	
951.31	7416.44	20730.69	-	-	-	668.54	-	15.92	8.04	489.85	مل

الوكلاء الرئيسية				الوكلاء المساعدة						
رمز	الوكلاء الرئيسية	الوكلاء المساعدة	الوكلاء المساعدة	الوكلاء المساعدة	الوكلاء المساعدة	الوكلاء المساعدة	الوكلاء المساعدة	الوكلاء المساعدة	الوكلاء المساعدة	الوكلاء المساعدة
الوكلاء الرئيسية	الوكلاء المساعدة	الوكلاء المساعدة	الوكلاء المساعدة	الوكلاء المساعدة	الوكلاء المساعدة	الوكلاء المساعدة	الوكلاء المساعدة	الوكلاء المساعدة	الوكلاء المساعدة	الوكلاء المساعدة
157.72	926422.03	264622.06	771466.36	12479098.51	27084990.57	9188240.34	83366.40	37529903.01	13574645.92	25108240.35
183.40	276792.16	180576.12	0.00	621087.97	221294.34	0.00	0.00	133037.20	4081.51	203855.00
1765.78	74645780.26	5779081.56	0.00	10150016.79	0.00	5044068.12	485902.44	8897839.40	14457344.06	10255984.27
161.00	136301.00	31406.00	24420.00	405336.00	201445.00	70113.00	27764.00	166208.00	66450.00	73900.00
725.00	4796.00	8093.75	108125.00	318422.50	7137.29	402.50	0.00	107525.00	2601.50	23944.50
28.14	191162.20	80669.92	4201.02	114186.68	127940.04	66433.81	6874.91	217621.64	7017.28	90835.11
9086.04	84612026.74	6077403.11	908815.30	24685798.55	27874009.55	14370293.99	1400587.87	47093944.75	15171331.12	60047245.13
1.00	0.00	13056958.64								66047245.13
219.54	0.00	78728.39							15171331.12	
137.29	754741.91	114314.08						47093944.75		
85.76	269727.61	21288.85					1400587.87			
1.00	0.00	0.00				14370293.99				
188.08	8380244.97	420655.47			27674099.56					
855.80	4756139.90	275268.28		24685798.55						
110.81	17808.48	13815.43	80815.30							
376.47	11284055.00	14081029.14								
1444.71	9189980.05	2078479.25								
NSU	Séance	PACK	-	-	-	Séance	-	B	R	K
17.00	2007.00	2083.00	-	-	-	21495.00	-	2973827.00	1886579.00	134831.50
20.74	47781.26	9965.66	-	-	-	668.54	-	15.82	8.04	489.85