

Activity-based costing (ABC) application in ALGERIAN public Hospitals Between need and obstacles

-DJERIOU Sara¹: Lecture Professor class B, Hassiba BENBOUALI University, ALGIERS

-TAHRI Malika²: Lecture Professor class A, Hassiba BENBOUALI University, ALGIERS

Received:12/02/2023

Accepted :12/06/2023

Published : 14/06 /2023

Abstract

This research aims to study why Algerian-public-hospitals need applying ABC, its application obstacles and proposing appropriate solutions. The research deals with two axes, the first focus on the ABC concept and the second focuses on showing the reasons of its application in public hospitals and its obstacles using the questionnaire analysing. The study concluded: the most reasons increased need for Algerian public hospitals applying modern system are unable to provide sufficient information on performance and decision making, The important obstacles are that The actual cost is not auditing and no guidance is received to apply modern costing systems such as ABC. We concluded: ABC application in public hospitals need applying cost system, accountants formation.

Key words: Cost, Activity based costing, health service and public hospitals

Jel Codes Classification: I100, D230.

1 - DJERIOU Sara, Laboratory of financial and banking systems and macroeconomic policies in global transformations, s.djeriou@univ-chlef.dz

2 - Laboratory of financial and banking systems and macroeconomic policies in global transformations, m.tahri@univ-chlef.dz

تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر بين الحاجة والمعوقات

- جريو صارة¹: أستاذة محاضرة ب، جامعة حسنية بن بوعلي بالشلف، الجزائر
- طاهري مليكة²: أستاذة محاضرة أ، جامعة حسنية بن بوعلي بالشلف، الجزائر

تاريخ النشر: 14/06/2023

تاريخ القبول: 12/06/2023

تاريخ الإرسال: 12/02/2023

ملخص:

يهدف هذا البحث إلى دراسة أهم أسباب حاجة المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) والمعوقات التي تحول دون ذلك مع اقتراح الحلول المناسبة. يعالج البحث من خلال محورين، يتناول الأول مفهوم ABC والثاني يركز على تحليل أهم أسباب الحاجة لتطبيقه والمعوقات التي تواجهه؛ اعتمادا على الاستبانة وتحليلها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية SPSS الإصدار 22. توصلت الدراسة إلى أن أهم الأسباب المؤدية إلى زيادة حاجة هذه المؤسسات لتطبيق النظام الحديث هي عجز النظام الحالي على توفير معلومات كافية لتقييم الأداء واتخاذ القرارات. أهم المعوقات هي عدم خضوع التكلفة المحسوبة حسب نظام محاسبة التكاليف الحالي إلى التدقيق وعدم تلقي إرشادات لتطبيق النظم الحديثة لحساب التكاليف كنظام ABC. يتطلب تطبيق النظام؛ ضرورة تطبيق محاسبة التكاليف بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر؛ إذ يعتبر الدعامة الأساسية لتطبيق ABC، تكوين المستخدمين ومحاسبي التكاليف وإقناع الوزارة الوصية بأهمية تطبيقه. الكلمات المفتاحية: التكلفة، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، الخدمة الصحية و المؤسسات العمومية الاستشفائية. التصنيف JEL : I100، D230.

¹- مخبر الأنظمة المالية والمصرفية والسياسات الاقتصادية الكلية في ظل التحولات العالمية، s.djeriou@univ-chlef.dz
²- مخبر الأنظمة المالية والمصرفية والسياسات الاقتصادية الكلية في ظل التحولات العالمية، m.tahri@univ-chlef.dz

- مقدمة:

وجهت العديد من الانتقادات لاستخدام النظام التقليدي في تحميل التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة؛ أهمها اعتماده على قواعد تخصيص مرتبطة بالحجم في توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات والخدمات. كان ذلك أهم الأسباب التي دفعت بالحاسبة نحو البحث عن نظام جديد يمكن استخدامه لتحميل التكاليف غير المباشرة على وحدات الإنتاج، وكان نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من أهم الأنظمة المقترحة. 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 طُبّق لعدة أغراض كغرض قياس تكلفة المخبر، تكلفة الأشعة، تكلفة الوجبة... وفي ظل إمكانية تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسات العمومية الاستشفائية لغرض القياس الدقيق لتكلفة خدماتها المقدمة، يمكن طرح التساؤلات التالية:

- مامدى حاجة المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة خدماتها الصحية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ؟
- ما مدى وجود معوقات تحول دون تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ؟
- وكإجابة أولية للتساؤلات المطروحة؛ نقترح الفرضيات الآتية:
- تحتاج المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة خدماتها الصحية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ ؛
- تتوفر بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر معوقات تحول دون تطبيقها لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$.

1. أهمية البحث

تتبع أهمية البحث من ضعف طريقة الأقسام المتجانسة المطبقة بالمؤسسات العمومية الإستشفائية (المطبقة بموجب التعليم الوزارية رقم 15 الصادرة بتاريخ 2001/10/03م) في دقة حساب تكلفة خدماتها الصحية المقدمة؛ يتطلب ذلك ضرورة حساب تكاليف الخدمات الصحية المقدمة بالدقة اللازمة؛ لأهمية المعلومات التكاليفية للتخطيط، الرقابة واتخاذ القرارات، إضافة إلى التوجه نحو تطبيق الأساليب الحديثة لدقة حساب التكاليف كنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة. ومن خلال بحثنا هذا؛ ندرس مدى حاجة المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة خدماتها الصحية، تحديد أهم المعوقات التي يمكن أن تحول دون هذا التطبيق. إضافة إلى محاولة اقتراح توصيات يمكن أن تدعم تطبيقها له.

2. أهداف البحث

تهدف من خلال هذا البحث إلى:

- دراسة حاجة المؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة خدماتها الصحية؛
- إبراز أهم المعوقات التي يمكن أن تحول دون تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر؛
- اقتراح توصيات لدعم تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر.

3. الدراسات السابقة

نركز في ما يلي على عرض الأبحاث السابقة الأقرب إلى موضوع بحثنا وخاصة المتضمنة تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات الصحية.

- Neriz Liliana, Alicia Núñez and Francisco Ramis, **A cost management model for hospital food and nutrition in a public hospital**, BMC health services research, 14(1), USA, november 2014.

تناول الباحثان تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في وحدة التغذية لإحدى المستشفيات العمومية؛ لغرض تحديد التكاليف المرتبطة بوجبات المرضى في المستشفى. تمثلت النتائج المتوصل إليها في أن تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أدى إلى تأثير إيجابي على تخفيض تكاليف وحدة التغذية، كما أثبت الباحثان أنه من الممكن تحسين الربحية إضافة إلى إمكانية تحقيق نفس النتائج بتطبيقها في الوحدات الأخرى للمستشفى أو في مستشفى آخر.

- ماهر موسى درغام و خليل إبراهيم شقفة، **حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقا لنظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي (دراسة تطبيقية على قسم الميكروبيولوجي)**، مجلة جامعة الأزهر، المجلد 10، العدد 01، جامعة الأزهر بغزة، فلسطين، 2008.

تناول الباحثان في هذا البحث حساب تكلفة الخدمة العلاجية لقسم الميكروبيولوجي بدائرة التحاليل الطبية (المخبر) في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي وفقا لنظام ABC وذلك بتطبيق نموذج Two-Stage's copper's Activity Based Costing System. توصلت الدراسة إلى أن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة يؤدي إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة وحساب تكلفة الخدمة العلاجية بشكل أكثر دقة، يوفر معلومات مالية وغير مالية خاصة بالخدمات العلاجية تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية السليمة، إضافة إلى اختلاف التكلفة العلاجية المحسوبة عن قيمة المساهمة التي يدفعها المريض وعدم وجود صعوبات جوهرية تحول دون تطبيق النظام في مستشفى غزة الأوروبي.

- Michela Arnaboldi and Irvine Iapley, **Activity based costing in healthcare : AUK case study**, Healthcare Financial Management, vol 10, no 1, USA, 2005 .

اختبر الباحثان تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة صحية بالمملكة المتحدة لتوفير معلومات دقيقة عن تكلفة الخدمة لغرض تحقيق الرقابة وإتخاذ القرارات. و توصلا إلى العوامل التي تؤثر على تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تتمثل في دعم الإدارة العليا، وجود استراتيجية للموارد بالمؤسسة ووجود استشاريين خارجيين.

4. منهج البحث

لإنجاز هذا البحث؛ سيتم استخدام المنهج الاستنباطي بأدواته الوصف والتحليل لمعالجة الإطار النظري لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، إضافة إلى أعداد إستبانه وتحليلها لغرض جمع البيانات من طرف المدراء العامين، مدراء فرعيين للمالية والوسائل ومحاسبي التكاليف بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر لدراسة مدى حاجة هذه المؤسسات لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وتحديد أهم المعوقات التي تحول دون تطبيقه.

5. تقسيم البحث

نعالج في هذا البحث المحورين الآتيين:

المحور الأول: مفهوم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؛

المحور الثاني: تحليل حاجة المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والمعوقات التي تحول دون تطبيقها له.

ونعرض محاور هذا البحث فيما يلي:

I- المحور الأول: مفهوم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

يتضمن هذا المحور العوامل المساعدة على ظهور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، تعريفها حسب رواد هذا الأسلوب الحديث، افتراضاتها، مراحل تطبيقها. أهميتها والمعوقات التي يمكن أن تحول دون تطبيقها.

I-1- العوامل المساعدة على ظهور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

صُممت أنظمة التكاليف التقليدية للمنتجات منذ عقود، وذلك عندما أنتجت معظم المؤسسات مجموعة محدودة من المنتجات، حيث كان العمل المباشر والمواد المباشرة هي التكاليف المهيمنة في المؤسسة وكانت التكاليف غير المباشرة منخفضة نسبيا. لذلك لم تكن التكاليف الناتجة عن التخصيص غير الملائم لهذه التكاليف ذات أهمية كبيرة، (DRURY, 1992, p. 274) ولتخصيص هذه الأخيرة على المنتجات، تستخدم الأنظمة التقليدية قواعد التخصيص المتعلقة بالحجم كعدد ساعات العمل المباشر وعدد ساعات عمل الآلة، رغم تمكن هذه القواعد من القياس الدقيق للموارد المستهلكة في إنتاج المنتجات إلا أن هناك العديد من موارد المؤسسة لأنشطة لا علاقة لها بالحجم، والمتمثلة في الأنشطة المساعدة كمناوله المواد، شرائها وأنشطة التفيتش. وتفترض هذه الأنظمة أن كل الموارد تستهلك بالتناسب مع عدد المنتجات مما يؤدي إلى تشوه تكاليف المنتجات. (DRURY, Costing: an introduction, 1994, p. 274)

إضافة إلى هذه التشوهات ومع ارتفاع تكلفة معالجة المعلومات، كان من الصعب تبرير استخدام أساليب أكثر تطوراً لتخصيص التكاليف غير المباشرة. (DRURY, Management and Cost Accounting, 1992, p. 274)

تنتج المؤسسات حالياً مجموعة واسعة من المنتجات، حيث لا يمثل العمل المباشر والمواد المباشرة سوى جزء قليل من التكاليف الكلية، على عكس ذلك فإن التكاليف غير المباشرة ذات أهمية كبيرة، لذلك لا يمكن تبرير تخصيص التكاليف غير المباشرة باستخدام قاعدة العمل المباشر المنخفض، خاصة عندما لا تشكل تكاليف معالجة المعلومات حاجزاً لإدخال أنظمة أكثر تطوراً. (DRURY, Management and Cost Accounting, 1992, p. 274)

إضافة إلى ذلك، نتج عن المنافسة الشديدة لعام 1980 قرارات خاطئة سببها نقص المعلومات عن التكلفة الأكثر احتمالاً. (DRURY, Management and Cost Accounting, 1992, p. 274) واقترح Holzer و Norreklit أن الحاجة إلى التكاليف الأكثر دقة تزيد بسبب زيادة تكلفة الحصول على معلومات التكلفة المفترقة لها وانخفاض تكلفة معالجة أنظمة التكلفة الأكثر تطوراً. (DRURY, Management and Cost Accounting, 1992, p. 274)

خلال 1980، أصبح العديد من المسيرين رافضين لنظام محاسبة تكاليفهم، وشرعت بعض المؤسسات في تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وتوجد العديد من الأسباب المبررة لطلب المسيرين للنظام: (Metin, July 1, 2004, pp. 2-3)

أول سبب هو تخصيص الطريقة للتكاليف غير المباشرة بما فيها العمل بطريقة تعسفية، حيث لا ترتبط هذه التكاليف بالضرورة مباشرة بالإنتاج، إضافة إلى أن استخدام مجمع تكاليف غير مباشرة وحيد وقواعد تخصيص هذه التكاليف كالعمل المباشر أصبح غير كافياً، حيث في بيئة التصنيع الحالية لا ترتبط الموارد غالباً بالعمل المباشر. وإذا أرادت المؤسسات تعظيم أرباحها فإن لها خيارين إما تخفيض التكاليف أو تصحيح أسعار المنتجات، يؤدي هذا الأخير إلى تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؛

يرتبط السبب الثاني بالمعلومات المطلوبة، تسعى أنظمة محاسبة التكاليف لضمان المعلومات المساعدة للتنفيذين لأداء واجبات إدارة التكلفة، فإذا قام المسيرين بإعادة تصميم عمليات التصنيع فإنهم يرغبون أن تكون أنظمة محاسبتهم مصممة خصيصاً للعمليات الجديدة، وإذا كانت الأنشطة تسير بصفة جيدة فإن التكاليف ستتناقص وستكون المنتجات أكثر قدرة على المنافسة. ورأت المؤسسات أن نظام تكاليفها الحالي موجه أكثر نحو المحاسبة المالية ويوفر القليل من المعلومات عن تحديد تكاليف المنتج، اتخاذ قرارات مزيج المنتج وتقييم أداء المؤسسة. كما جعلت تطورات تكنولوجيا جمع المعلومات عملية جمع ومعالجة المعلومات الأكثر تفصيلاً مطلوبة من طرف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

ويمكن لبعض المؤشرات أن تشير للحاجة لنظام تكلفة حديث، والمتمثلة في: (Metin, July 1, 2004, p. 3)

- عدم ثقة المسيرين في تقارير تكاليف المنتج؛
- عدم رضا رجال التسويق عن تكاليف المنتج المقر عنها؛
- وجود بعض المنتجات المربحة رغم أنها مسعرة بسعر السوق؛
- زيادة المبيعات بينما تتناقص الأرباح؛
- عدم بيع المنافسين لبعض المنتجات المحققة لهامش ربح عالي؛

- معدلات تكلفة غير المباشرة مرتفعة جدا ومتزايدة؛

- تنوع خطوط الإنتاج؛

- توفر المؤسسة على نسبة صغيرة من العمل المباشر؛

- تسعير المنافسين لبعض منتجات المؤسسات بسعر منخفض جدا.

صمّم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في منتصف الثمانينات أساسا لتصحيح التخصيص المضلل للتكاليف غير المباشرة وكان استجابة لطرق حساب التكاليف التقليدية الأمريكية غير الدقيقة. (Wegmann, September 6, 2007, p. 3) وطبقت القليل من المؤسسات خلال 1980 نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا. وضع Robin cooper و Robert kaplan في سلسلة من المقالات المركزة على معرفة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة المبتكر تصور للفكرة التي يقوم عليها هذا النظام وتمت صياغة مصطلح Activity-based costing (ABC)، الذي نتج عنه قدر كبير من الدعاية وبدأ الخبراء الاستشاريون تسويقه وتنفيذه قبل نهاية العقد، وتقر الدراسات الاستقصائية أن ما يقارب 25٪ من المؤسسات في مختلف الدول نفذت ABC استنادا إلى خبرتها في العمل مع المتبنين الأوائل في الولايات المتحدة. (DRURY, , management and cost accounting, 2012, pp. 254-255)

I-2-تعريف محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

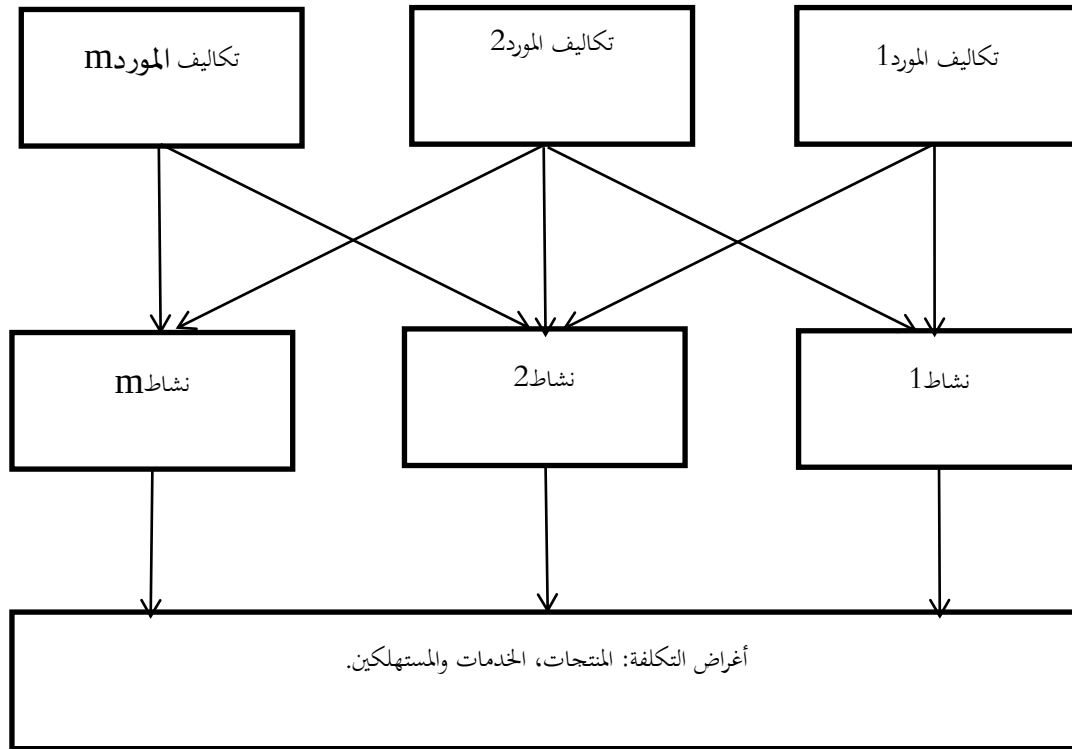
عرف العديد من الرواد طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، من بينها نعرض ما يلي:

عرفه Robin cooper & Robert kaplan أنه ذلك النظام الذي يمكن من تخصيص التكاليف غير المباشرة على

الأنشطة ثم على المنتجات، الخدمات والزيائن. (Robert S & Robin, 1998, p. 3)

والشكل التالي يلخص هذا التعريف:

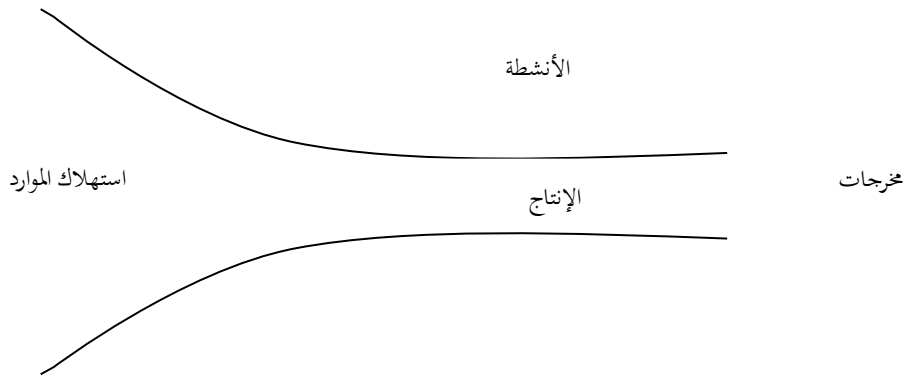
شكل رقم (1): تخصيص التكاليف غير المباشرة حسب Robin cooper & Robert kaplan



المصدر: (Robert S & Robin, 1998, p. 3)

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، وذلك حسب ما يوضحه الشكل التالي: (BAKER, 1998, p. 2)

شكل رقم 02: تخصيص التكاليف غير المباشرة حسب Judith J BAKER



المصدر: (BAKER, 1998, p. 2).

وعرف Michael R. Kinney وآخرون محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على أنها نظام لمحاسبة التكاليف الذي يركز على الأنشطة المختلفة في المؤسسة، يقوم النظام بتجميع التكاليف على أساس طبيعتها وأهميتها بالنسبة لهذه الأنشطة. يركز هذا الأسلوب على ربط التكاليف بالمنتجات والخدمات استنادا على الأنشطة التي تقوم بإنتاج، أداء، توزيع ودعم هذه المنتجات والخدمات. (Jesse T, Cecily A, & R, 2001, p. 141)

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.

I-3-إفتراضات نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

يعبر عن أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالعلاقة السببية إلى تكاليف الأنشطة وأداء الأنشطة والعمليات ذات الصلة وأغراض التكلفة، حيث يتم تخصيص التكاليف على الأنشطة المستهلكة للموارد ثم تخصص على أغراض التكلفة على أساس استهلاكها للأنشطة. ويختلف هذا الأسلوب عن الأنظمة التقليدية في طريقة تجميع التكاليف، تجمع التكاليف في الأنظمة التقليدية حسب الوظيفة أو القسم ثم يتم تحميلها على المنتجات بواسطة مجموعة قليلة من مقاييس النشاط، أما نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة فينظر إلى الموارد والأنشطة كمؤد للتكاليف

في حين تنظر النظم التقليدية للمنتجات على أنها مستهلك للتكاليف. بناءً على ذلك حددت مجموعة من الافتراضات الأساسية والتي تعد أسس ومبادئ لهذا النظام والمتمثلة في الافتراضات الستة التالية: (عبد السلام و ميادة، 2013، الصفحات 43-44)

- الافتراض الأول: الأنشطة تستهلك الموارد *Activities consume resources*
يقوم هذا الافتراض على أن النشاط هو المستهلك للموارد وبالتالي يسبب حدوث التكلفة؛
 - الافتراض الثاني: المنتجات أو الزبائن هي التي تستهلك الأنشطة *Products or costumers consume activities*
ويعني أن الأنشطة التي يتطلب مزاولتها في العمليات (المساندة، الإنتاجية) تتطلب موارد؛
 - الافتراض الثالث: نموذج محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هو نموذج استهلاك وليس انفاق *Model of consumption rather than spending*
يبين هذا الافتراض أنه من أجل تخفيض التكاليف فإن مستوى الانفاق يجب أن يتغير وأن هذا النموذج لا يعترف بالانفاق بل بالاستهلاك، وأن النظر إلى التغيير على المدى القصير هو محدود ومعدوم أما التأثير في استهلاك الموارد في المدى الطويل يمكن أن يعدل ليتوافق مع الانفاق الاستهلاكي؛
 - الافتراض الرابع: هناك مجموعة كبيرة من الأنشطة يمكن تحديدها وقياسها *Activities of wide array can be identified and measured*
من خلال هذا الافتراض يمكن التعرف على مجموعة واسعة من الأنشطة التي يمكن قياسها، هذه الأنشطة تعكس علاقة السبب والنتيجة لاستهلاك الموارد لأنها مكونة من مسببات تكلفة متعددة بدلا من مسبب واحد، وتستخدم الأنظمة التقليدية عدد قليل من مقاييس الأنشطة عند تتبع التكاليف إلى المنتجات وغالبا ما تكون ساعات العمل المباشر؛
 - الافتراض الخامس: مسببات التكلفة تكون متجانسة *Cost pools are homogeneous*
يجب أن يكون كل مسبب تكلفة موجه بواسطة أنشطة متجانسة من قبل نشاط واحد أو مجموعة من الأنشطة المترابطة؛
 - الافتراض السادس: التكاليف في كل مسبب تكلفة متغيرة (متناسبة بدقة مع النشاط) *All cost in each cost pools are variable (strictly proportional to activity)*
يعني ذلك أن جميع التكاليف في كل مجمع تكلفة يجب أن تتغير تناسيبا مع التغيرات في مستوى النشاط أي أن التكاليف في كل مجمع تكلفة تكون متناسبة (متغيرة) مع النشاط أي أن التكاليف الثابتة ستكون فقط على مستوى التسهيلات وجميع الأنشطة تعتبر تكاليفها متغيرة.
- تمثل هذه الافتراضات إحدى الآثار الرئيسية لأسلوب التكلفة على أساس النشاط، حيث يعتبر أداة طويلة الأجل ويعتبر الانفاق ثابت في الأجل القصير، يمكن استخدام هذا الأسلوب للتنبؤ في الأجل القصير أن يغفل حقيقة أن التكاليف هي نتيجة لقرارات الانفاق.

I-4- مراحل تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

وضع Two-Stages copper's Activity Based نموذج ROBIN Cooper & ROBERT Kaplan Costing System لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، تعتمد آلية العمل في هذا النموذج على مرحلتين: (سوزان و جبرائيل، 2013، الصفحات 729-730)

I-4-1-المرحلة الأولى: يتم فيها تحديد الأنشطة الهامة، وتخصص فيها التكاليف غير المباشرة على مجموعات تكلفة النشاط باستخدام المسببات الملائمة للموارد؛

I-4-2-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.

وذكر COLIN DRURY أن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تطبق مروراً بأربع خطوات، (DRURY, , management and cost accounting, 2012, pp. 257-259) حيث تتعلق الخطوتين الأولى بالمرحلة الأولى، والأخريتين بالمرحلة الثانية لنموذج ROBIN Cooper & ROBERT Kaplan المذكور أعلاه.

وتتمثل خطوات التطبيق فيما يلي:

- الخطوة الأولى: تحديد الأنشطة؛
 - الخطوة الثانية: تخصيص التكاليف على مجموعات التكلفة (مراكز التكلفة) لكل نشاط؛
 - الخطوة الثالثة: اختيار مسببات التكلفة المناسبة لتخصيص تكلفة الأنشطة على أغراض التكلفة؛
 - الخطوة الرابعة: تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات حسب طلبها على الأنشطة.
- ويتم تفصيل هذه الخطوات في ما يلي: (DRURY, , management and cost accounting, 2012, pp. 257-259)

- تحديد الأنشطة

تكون الأنشطة من مجموعة وحدات العمل أو المهام وتُوصف بالأفعال المرتبطة بالمهام. على سبيل المثال يمكن تحديد شراء المواد كنشاط منفصل، يتكون هذا النشاط من تجميع عدة مهام مختلفة كاستلام طلب شراء، تحديد الموردين، إعداد طلبات الشراء، إرسال طلبات الشراء والقيام بعمليات المتابعة.

ينبغي أن تكون الأنشطة المختارة في مستوى معقول من التجميع مرتكزة على معيار التكاليف مقابل الفوائد. على سبيل المثال بدلاً من تصنيف مشتريات المواد كنشاط، يمكن تصنيف المهام المكونة لكل منها كأنشطة منفصلة، ولكن سيشمل هذا المستوى من التقسيم على جمع كمية هائلة من البيانات ومن المحتمل أن تكون مكلفة جداً لأغراض تكلفة المنتج. وكخيار بديل قد يكون نشاط الشراء مدمج مع استلام المواد، المخزن وإصدار الأنشطة لتشكيل مشتريات مواد وحيدة ونشاط متعامل معه وحيد، ومن المحتمل أن يمثل هذا مستوى عالٍ من التجميع لأنه من غير المحتمل أن يضمن مسبب التكلفة الوحيد عامل مقبول لتكلفة النشاط. على سبيل المثال، اختيار عدد أوامر الشراء كمسبب تكلفة يمكن أن يوفر شرح جيد لتكاليف الشراء، ولكن يمكن أن تكون غير ملائمة تماماً لشرح التكاليف المرتبطة بالاستلام والإصدار.

لذلك بدلا من التعامل مع مشتريات المواد كنشاط وحيد، يمكن أن يكون من الأفضل تقسيمها إلى ثلاث أنشطة منفصلة وتسمى: شراء، استلام وإصدار الأنشطة.

كما تقترح الدراسات الحديثة أنه بين 20 و 30 مركز نشاط تميل إلى أن تكون القاعدة. يجب أن يكون الاختيار النهائي للأنشطة مسألة حكم إلا أنه من المحتمل أن تتأثر بعوامل كالتكلفة الكلية لمراكز الأنشطة (يجب أن تكون ذات أهمية لتبرير معالجة مستقلة). فقدرة مسبب تكلفة وحيد على توفير معامل تكلفة مرض لكل نشاط عندما يكون هذا الأخير غير ممكن سيكون تقسيم الأنشطة ضروري. يمكن للأنشطة ذات نفس معدل استهلاك الأنشطة استعمال نفس مسبب التكلفة لتخصيص التكاليف على المنتجات وبالتالي يمكن أن تكون كل الأنشطة التي لها نفس مسبب التكلفة مدججة لتشكيل مركز تكلفة نشاط وحيد.

- تخصيص التكاليف على مجتمعات التكلفة (مراكز تكلفة) لكل النشاط

بعدما عُرفت الأنشطة يجب أن تخصص تكلفة الموارد المستهلكة خلال فترة محددة على كل نشاط، لغرض تحديد كم تنفق المؤسسة على كل من أنشطتها. ستكون العديد من الموارد موجهة مباشرة إلى مراكز نشاط محددة ولكن يمكن أن تكون الموارد الأخرى (العمل، التدفئة والإنارة) غير مباشرة ومشاركة متقاسمة بين عدة أنشطة. ينبغي أن تخصص هذه التكاليف على الأنشطة على أساس السبب - الأثر لمسببات التكلفة، أو إجراء مقابلات مع الموظفين الذين يمكنهم توفير تقدير عقلائي للموارد المستهلكة من طرف الأنشطة المختلفة. ينبغي أن لا يستخدم التخصيصات التعسفية، كلما زاد مقدار التكاليف المتبعة لمراكز النشاط بمخصصات التكاليف في هذه المرحلة ستكون المعلومات التي تم انشاؤها بواسطة نظم التكاليف على أساس النشاط أكثر عشوائية وأقل موثوقة. يسمى سبب - أثر مسببات التكلفة المستخدمة في هذه المرحلة لتخصيص الموارد المشتركة على الأنشطة الفردية بمسببات تكلفة الموارد.

- اختيار مسببات التكلفة المناسبة لتخصيص تكلفة الأنشطة على أغراض التكلفة

لغرض تخصيص التكاليف المرتبطة بكل مركز تكلفة النشاط على المنتجات، يجب اختيار مسبب التكلفة لكل مركز نشاط. مسببات التكلفة المستخدمة في هذه المرحلة تسمى مسببات تكلفة النشاط. يجب أخذ عدة عوامل بعين الاعتبار عند اختيار مسبب التكلفة المناسب:

- أولا يجب أن تضمن تفسير جيد للتكاليف في كل مجمع تكلفة نشاط؛
- ينبغي أن يكون مسبب التكلفة سهل القياس؛
- ينبغي أن تكون البيانات من السهل نسبيا الحصول عليها ويمكن التعرف عليها مع المنتجات، لذلك ينبغي اتخاذ تكاليف القياس بعين الاعتبار؛
- انخفاض تكلفة الحصول على بيانات حول مسبب التكلفة المستهلك من طرف المنتجات.

تتكون مسببات تكلفة النشاط من مسببات المعاملة Transaction cost drivers ومسببات المدة Duration cost drivers. من أمثلة مسببات المعاملة: عدد أوامر الشراء المجهزة، عدد طلبات العملاء المعالجة، عدد عمليات التفيتش المنجزة وعدد الإنجازات، تحسب جميعها عدد مرات تأدية نشاط ما. مسببات المعاملة هي نوع مسبب التكلفة الأقل كلفة، ولكن يحتمل أن تكون الأقل دقة لأنها تفترض أن نفس الموارد المطلوبة في كل مرة يتم تنفيذ هذا النشاط. مع

ذلك إذا لم يكن الاختلاف كبير في مقدار الموارد المطلوبة من طرف أغراض التكلفة الفردية، ستوفر مسببات المعاملة قياس دقيق بشكل معقول لموارد النشاط المستهلكة.

وإذا لم يطبق هذا الشرط، ينبغي استخدام مسببات المدة.

تمثل مسببات المدة مقدار الوقت المطلوب لإعداد نشاط ما. تشمل أمثلة مسببات المدة ساعات الإعداد وساعات التفتيش، إذا تطلب منتج واحد وقت إعداد قصير وآخر يتطلب فترة طويلة ويستعمل ساعات الإعداد كمسبب تكلفة سيقس مورد النشاط المستهلك بدقة أكثر. مسببات المعاملة (عدد الإعدادات) التي تفترض أن مقدار موارد النشاط المستهلكة لكل المنتجات متساوي. سينتج عن استعمال عدد الإعدادات انخفاض تكلفة المنتجات التي تتطلب فترة إعداد طويلة، على خلاف ذلك إرتفاع تكلفة المنتجات التي تتطلب فترة قصيرة. فيمكن أن يظهر هذا المشكل باستعمال عدد ساعات الإعداد كمسبب تكلفة، إلا أنه سيخفض تكاليف القياس.

- تخصيص تكلفة الأنشطة على المنتجات حسب طلبها على الأنشطة

تتضمن الخطوة الأخيرة تطبيق معدلات مسبب التكلفة على المنتجات، يدل هذا على أنه يجب أن يكون مسبب التكلفة قابل للقياس بطريقة تمكنه من أن يكون معرف مع المنتجات الفردية. إذا أختيرت ساعات الإعداد كمسبب تكلفة، يجب أن تكون آلية لقياس ساعات الإعداد المستهلكة من طرف كل منتج.

I-5-أهمية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة دور هام في الحصول على تكاليف المنتجات والأنشطة المتغيرة، فلا تنحصر أهميته فيما تقدمه من معلومات أكثر دقة عن تكاليف المنتجات والخدمات، وإنما تستعمل المؤسسات معلومات النظام لاتخاذ القرارات الخاصة بالتسعير، مزيج المنتجات وإدارة التكلفة ولا سيما من خلال تكاملها مع بعض الأساليب كالإدارة على أساس النشاط (ABM) Activity-based management الذي يصف القرارات الإدارية المعتمدة على معلومات نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط لغرض إرضاء الزبائن وتسيير الربحية. وتكمن أهمية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في: (BHIMANI, HORNGREN, & DATAR, 2008, pp. 357-359)

- اتخاذ قرارات التسعير ومزيج المنتجات Pricing and product-mix decisions

يزود نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إدارة المؤسسة بالمعلومات اللازمة لفهم بنية تكاليف منتجاتها وخدماتها المتنوعة، وبالتالي تستطيع الإدارة اتخاذ قرارات التسعير ومزيج المنتجات. وكمثال يشير نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إلى أنه يمكن للمؤسسة تخفيض سعر منتج معين إلى مستوى معين لأن تكلفة هذا المنتج محدد بدقة، فبدون هذه المعلومة التي يوفرها النظام يمكن لإدارة المؤسسة استنتاج أنها ستحقق خسارة عند تخفيض السعر، كما يمكن أن يؤدي بها إلى تخفيض إنتاج هذا النوع والتركيز على إنتاج منتج آخر. فما توفره أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة من معلومات التكلفة الدقيقة يمكن إدارة المؤسسة من تحديد السعر والمحافظة على ربح معقول، كما أن المعلومات الدقيقة تقدم رؤية واضحة لإدارة المؤسسة عن المنتجات الأكثر تكلفة والمنتجات والخدمات الأقل تكلفة وهذا من شأنه دعم قرارات وتوجهات الإدارة في تحديد المزيج الأمثل للمنتجات؛

- تخفيض التكلفة وتحسين العمليات Cost reduction and process improvement decisions

يهدف المديرين إلى تخفيض التكلفة، فعلى سبيل المثال يمكن أن يكون هدف مراقب منطقة التوزيع هو تخفيض تكلفة التوزيع لكل متر للمنتجات المشحونة وذلك بتخفيض تكاليف استئجار اليد العاملة وكذا تكاليف مستودع التوزيع. يكشف القيام بتحليل تكلفة الأنشطة المهمة (مسيبات تكلفة النشاط) والعوامل المسببة لهذه التكاليف لتحميلها على العديد من الفرص لتحسين الكفاءة. يمكن للإدارة تقييم إمكانية تخفيض أو إلغاء أنشطة معينة بتحسين العمليات فكل من قواعد تخصيص التكاليف غير المباشرة هي متغير غير مالي (عدد ساعات وقت الإعداد، متر مكعب تم شحنه وهكذا)، فالرقابة على هذه العناصر المادية هي غالبا الطريقة الأساسية التي تسمح للمستخدمين بإدارة التكاليف.

ويمكن التحليل حسب الأنشطة من دراسة كل نشاط تقوم به المؤسسة بشكل مستقل ويؤدي إلى تصنيف الأنشطة إلى قسمين: القسم الأول هي الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها، وأنشطة أخرى لا تضيف قيمة للمنتج وبالتالي ينبغي العمل على استبعاد أو تخفيض حجم هذه الأنشطة؛

- قرارات التصميم Design decisions

من خلال ما يوفره نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من معلومات تستطيع الإدارة تقدير كيفية تأثير تصميم المنتج والعملية على الأنشطة والتكاليف ومن ثم يمكنها تحديد التصميمات الجديدة لتحسين الأداء، كما يمكن للمؤسسة العمل مع مستهلكيها على تقدير تكاليف وأسعار خيارات التصميم البديلة؛

- تخطيط وإدارة الأنشطة Planning and managing activities

تقوم معظم المؤسسات المنفذة لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لأول مرة بتحليل تكاليفها الفعلية من أجل تحديد مجاميع تكلفة النشاط ومعدلات تكلفة النشاط. تستخدم العديد من المؤسسات النظام لغرض تخطيط وإدارة الأنشطة، حيث تقوم بتحديد التكاليف المخططة للأنشطة ثم تستخدم معدلات التكلفة المخططة لتحديد تكلفة المنتجات، ثم مقارنة التكاليف المخططة للأنشطة مع تكاليفها الفعلية عند تحققها لتعطي تغذية عكسية حول الكيفية التي يتم بها إدارة الأنشطة، ويمكن أيضا إجراء تعديلات على تحميل التكاليف غير المباشرة على كل نشاط بالزيادة أو بالنقصان وذلك باستخدام طرق معينة كتعديل معدل التخصيص؛

I-6- محددات تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

ولقد واجه تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة العديد من المحددات أهمها مايلي: (ماهر موسى، 2007، الصفحات 15-17)

- تجميع الأعمال المتجانسة في نشاط واحد واستخدام مسبب تكلفة واحد، يؤدي إلى تناقص قدرة مسبب التكلفة على التتبع الدقيق للموارد الاقتصادية المستهلكة إلى المنتجات أو الخدمات؛
- إن تكلفة الطاقة الفائضة أو غير المستغلة يجب ألا تحمّل على منتجات وخدمات معينة، وإنما يتم معالجتها على أنها تكاليف فترة؛
- يستبعد نظام ABC بعض أنواع التكاليف المرتبطة بمنتجات وخدمات معينة نظرا لعدم إمكانية تخصيصها على المنتجات أو الخدمات، مثل تكاليف البحوث والتطوير للمنتجات أو الخدمات الجديدة حيث إنها ترتبط بعامل عدم التأكد، ولكن يمكن التغلب على ذلك من خلال تقسيم هذا النوع من التكاليف إلى قسمين: الأول يرتبط بتحسين

المنتجات أو الخدمات الموجودة حاليا وهو ما يتم تتبعه إلى المنتجات أو الخدمات المستفيدة من تلك التحسينات، والثاني يتعلق بالمنتجات أو الخدمات الجديدة، وهذا لا يُحْمَل على المنتجات أو الخدمات الحالية، بل يتم تحميلها على المنتجات التي استفادت منها خلال دورة حياتها، وهذا يتطلب توافر قاعدة بيانات عن التكاليف والأنشطة التي تتسبب في حدوث مثل هذه التكاليف؛

- قد تتردد إدارة المؤسسة بتبني نظام ABC والتخلي عن نظام التكاليف التقليدي، وهناك أيضا مقاومة الأقسام في المؤسسة للتغيير أو لتوفير المعلومات المطلوبة ويمكن التغلب على ذلك من خلال إقناع الإدارة بتبني النظام الجديد ومشاركة رؤساء الأقسام وتدريب الموظفين عليه، كل هذا يخفف من حدة المقاومة للنظام؛
- يعتمد نجاح نظام ABC في الأمد الطويل على اتباع المؤسسة لأسلوب التحسين المستمر في العمليات، كذلك يتوقف نجاحه في تحقيق مهامه بكفاءة وفعالية على مدى توافر قاعدة أنظمة معلومات متكاملة توفر قاعدة متكاملة للبيانات المالية وغير المالية؛
- لا تحتاج المؤسسات التي تتميز بخصائص معينة إلى تطبيق نظام ABC، مثل تلك المعتمدة على فن إنتاجي ثابت أو إنتاج منتجات ذات دورة حياة قصيرة، مما يجعلهم في حاجة إلى التركيز على خصائص أكثر تنافسية في المنتج ذاته وإهمال دقة تكلفة المنتج؛
- ضرورة الحذر عند استخدام المعلومات الناتجة عن نظام ABC في عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية لأنها تعتبر معلومات تقديرية داخلية؛
- يمكن أن تضطر المؤسسة إلى تحديد فترة زمنية معينة لقياس تكلفة المنتج أو الخدمة، نظرا لأنه يفضل قياس ربحية المنتج خلال دورته التشغيلية إلا أن بعض المنتجات تكون دورتها التشغيلية طويلة نسبيا حيث إنه ليس من المعقول الانتظار حتى نهاية حياتها لقياس الربح، مما يجعل المؤسسة تستخدم بعض المقاييس المؤقتة لتخصيص التكاليف؛
- في ضوء ما سبق، إن أهم محددات تطبيق نظام ABC هو عدم القناعة التامة من قبل الإدارة العليا والتكاليف المرتفعة، صعوبة تطبيق هذا النظام نظرا لعدم استيعاب وفهم فلسفته، هذا إضافة إلى صعوبة تحديد مسببات بعض التكاليف.

II- المحور الثاني: تحليل حاجة المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والمعوقات التي تحول دون تطبيقها له

- نحلّل من خلال هذا المحور تحليل واختبار إجابات عينة الدراسة حول مدى حاجة المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والمعوقات التي تواجهها في التطبيق.
- أداة جمع البيانات: تم الاعتماد على الإستبانة المتضمنة محور البيانات الشخصية ومحورين آخرين يشتمل أحدهما على الحاجة لتطبيق abc والثاني على المعوقات التي تحول دون تطبيقها له.
 - مجتمع الدراسة: يتمثل مجتمع الدراسة في المدراء العامين، 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 إلكترونيا عبر الإيميلات الشخصية للمتكونين سابقا في

المدرسة الوطنية للمناجمت وإدارة الصحة بالجزائر، نشرها في صفحات خاصة في مواقع التواصل الاجتماعي (أهمها صفحة فضاء التسيير الاستشفائي، التنسيق الوطنية لموظفي الصحة، خريجي المدرسة الوطنية للمناجمت وإدارة الصحة) ونشرها في موقع فضاء التسيير الاستشفائي (سيد علي، بوفركاس نائب المدير للمالية والوسائل بالمؤسسة الاستشفائية العمومية لولاية البويرة)، 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.

- الأساليب الإحصائية المستخدمة: تم استخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية Statistical Package For Social Sciences الإصدار رقم: 22 المختصر ب: SPSS، و تمثلت 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 ستودنت T: تم استخدامه لعينة واحدة لاختبار وجود اختلاف معنوي لمتوسط الإجابات عن القيمة 03.
- II-1- تحليل إجابات عينة الدراسة على حاجة المؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

ونلخص تحليل إجابات عينة الدراسة في الجدول الآتي:

جدول رقم (01): نتائج تحليل إجابات عينة الدراسة على مدى حاجة المؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر

لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	درجة الموافقة
1	تُشكل تكاليف الأجور المباشرة لكل خدمة مقدمة نسبة منخفضة في تكلفتها الكلية	2.59	1.277	51.8	عدم الموافقة
2	تُشكل تكاليف المواد المباشرة لكل خدمة مقدمة نسبة منخفضة في تكلفتها الكلية	4.09	0.674	81.8	الموافقة
3	تُشكل التكاليف غير المباشرة نسبة مرتفعة في التكلفة الكلية للخدمات المقدمة	3.67	1.110	73.4	الموافقة
4	تُحمل التكاليف غير المباشرة على الخدمات المقدمة بطريقة غير عادلة	4.45	0.562	89	الموافقة بشدة
5	المعلومات التي يوفرها نظام محاسبة التكاليف الحالي غير كافية لاتخاذ القرارات الخاصة بالخدمات	4.51	0.638	90.2	الموافقة بشدة
6	المعلومات التي يوفرها نظام محاسبة التكاليف الحالي غير كافية لتقييم أداء المؤسسة	4.52	0.502	90.4	الموافقة بشدة
7	لا يثق المسيريون في التقارير الحالية لحساب التكاليف بالمؤسسة	3.74	1.026	74.8	الموافقة

الموافقة بشدة	90	0.763	4.50	حاجة المؤسسة للحصول على معلومات التكلفة الدقيقة في زيادة مستمرة	8
الموافقة	80.164	0.39302	4.0082	المحور الثاني	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من خلال الجدول أن إجابات أفراد العينة على عبارات المحور تتجه نحو الموافقة بنسبة 80.164% (الوزن النسبي المحايد حسب سلم ليكارت الخماسي هو $0,6 = 3/5$ أي 60%، وكلما فاقت النسبة 60% فهذا يعني أنها تعبر عن الموافقة) حيث بلغ المتوسط الحسابي للمحور 4.0082 وهو ينتمي إلى المجال [من 3,40 إلى 4,19]. هذا ما يدل على حاجة المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة. علما أن مجالات الفئات للمتوسط المرجح حددت من معرفة درجة إجابة أفراد العينة كالآتي:

[من 1 إلى 1,79] يعبر عن "عدم الموافقة بشدة"؛

[من 1,80 إلى 2,59] يعبر عن "عدم الموافقة"؛

[من 2,60 إلى 3,39] يعبر عن "الحياة"؛

[من 3,40 إلى 4,19] يعبر عن "الموافقة"؛

[من 4,20 إلى 5] يعبر عن "الموافقة بشدة".

كما نلاحظ وجود توافق كبير بين أفراد العينة على أن أكثر الأسباب التي تؤدي إلى زيادة حاجة المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر إلى تطوير نظام تكاليفها وتطبيق النظام الحديث هو عجز النظام الحالي على توفير معلومات كافية عن تقييم الأداء واتخاذ القرارات، فحسب المقابلة مع بعض المدراء الفرعيين للمالية والوسائل لبعض المؤسسات الصحية بالشلف؛ وجدنا أن تقييم الأداء واتخاذ القرارات يعتمد بشكل أساسي على الحساب الإداري الذي تقدمه المديرية الفرعية للمالية والوسائل ولوحة القيادة المعدة من طرف مصلحة مراقبة التسيير. إضافة إلى ذلك، يعد ضعف دقة المعلومات، عدم ثقة المسيرين في تقارير التكاليف وزيادة الحاجة لمعلومات التكلفة الدقيقة الناتج عن التخصيص التعسفي للتكاليف غير المباشرة على الخدمات المقدمة من أهم العوامل التي تزيد حاجتها لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وهذا ما يبينه المتوسط الحسابي المرتفع (3.74، 4.51، 4.52، 4.50 و 4.45).

وكانت إجابات أفراد العينة سلبية في ما يخص العبارة الأولى، وهذا ما يدل على ارتفاع نسبة الأجور المباشرة في التكلفة الكلية للخدمات الصحية التي تقدمها المؤسسات عينة الدراسة.

II-2- اختبار حاجة المؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

لإجراء الاختبار نستعمل النتائج الخاصة باختبار T للعينة الواحدة والملخصة في الجدول التالي:

جدول رقم (02): نتائج اختبار T للفرضية الأولى

Test sur échantillon unique

البيان	Valeur du test = 3					
	T	Ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
المحور الثاني: حاجة المؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر لتنفيذ ABC	24.604	91	0.000	1.00815	0.9268	1.0895

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه يمكن المقارنة بين قيمة sig المحسوبة والمقدرة ب (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 ب(1.00815)، 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 المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر تحتاج لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وعليه نقبل صحة الفرضية الأولى للبحث.

II-3- تحليل إجابات عينة الدراسة على توفر معوقات تحول دون تطبيق محاسبة التكاليف على أساس

الأنشطة (ABC) بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر (في حالة تطبيقه)

ونلخص تحليل إجابات عينة الدراسة في الجدول الآتي:

جدول رقم (03): نتائج تحليل إجابات عينة الدراسة على مدى توفر معوقات تحول دون تطبيق محاسبة التكاليف على

أساس الأنشطة (ABC) بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر

رقم العبارة	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	درجة الموافقة
09	لا تخضع التكلفة المحسوبة حسب نظام محاسبة التكاليف الحالي إلى التدقيق	4.42	0.497	88.4	الموافقة بشدة
10	لا يُقدم المفتشون إرشادات لتطبيق النظم الحديثة لحساب التكاليف كنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	4.37	0.707	87.4	الموافقة بشدة
11	لا يهتم محاسبو تكاليف المؤسسة بالمشاركة في الملتقيات الخاصة بتطور محاسبة التكاليف	4.08	0.730	81.6	الموافقة
12	لا تهتم المؤسسة بتدريب مديريها الفرعيين ومحاسبي التكاليف على الأساليب الحديثة لحساب التكاليف	4.07	1.067	81.4	الموافقة
13	ترى إدارة المؤسسة أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مُكلف	3.79	0.778	75.8	الموافقة

الموافقة	80.8	0.982	4.04	يتطلب تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة عقد دورات تدريبية للمحاسبين مما يشكل صعوبة في تطبيقه	14
الموافقة	70.6	1.010	3.53	تعتقد إدارة المؤسسة أن المنافع المتوقعة تحقيقها من تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أقل من تكاليف تطبيقه	15
الموافقة	75.6	0.924	3.78	لا ترغب الإدارة العليا في تطوير مداخل التكاليف المطبقة بالمؤسسة	16
الموافقة	73.6	0.960	3.68	لا يمكن لإدارة المؤسسة تحمل تكاليف إضافية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بدل النظام الحالي	17
الموافقة	81.8	0.484	4.09	لا يمكن لإدارة المؤسسة بذل جهد إضافي لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بدل النظام الحالي	18
الموافقة بشدة	84.8	0.894	4.24	لا تتلقى المؤسسة أي دعم وتوجيه من طرف الوزارة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	19
الموافقة بشدة	84.4	0.643	4.22	يصعب على محاسبي تكاليف المؤسسة تحديد مقدار استفادة كل نشاط من التكاليف غير المباشرة	20
الموافقة	80.526	0.36688	4.0263	المحور الخامس	

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أن إجابات أفراد العينة على عبارات هذا المحور تتجه نحو الموافقة بنسبة 80.526%، حيث بلغ المتوسط الحسابي لعبارات المحور (4.0263) وهو ينتمي إلى المجال [3.40 — 4.19]، هذا ما يدل على وجود معوقات تحول دون تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر.

ويتفق أفراد العينة في إجاباتهم أن أهم المعوقات هي عدم خضوع التكلفة المحسوبة حسب نظام محاسبة التكاليف الحالي إلى التدقيق، عدم تلقي إرشادات لتطبيق النظم الحديثة لحساب التكاليف كنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، إضافة إلى عدم تلقي الدعم والتوجيه من طرف الوزارة لتطبيقه. وهذا ما يبينه المتوسط الحسابي المرتفع (4.42)، (4.37 و 4.24) بأهمية نسبية (88.4، 87.4 و 84.8) وبانحرافات معيارية منخفضة (0.497، 0.707 و 0.894) التي تدل على ضعف التباين بين الإجابات.

II-4- اختبار توفر معوقات تحول دون تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بالمؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر (في حالة تطبيقه)

لإجراء الاختبار نستعمل النتائج الخاصة باختبار T للعينة الواحدة والمملخصة في الجدول التالي:

جدول رقم (04): نتائج اختبار T للفرضية الثانية

Test sur échantillon unique						
البيان	Valeur du test = 3					
	T	d dl	Sig. (bilatéral e)	Différenc e moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
المحور الثالث: توفر معوقات تحول دون تطبيق ABC بالمؤسسات	26.830	9 1	0.000	1.02627	0.9503	1.1022

الاستشفائية العمومية بالجزائر					
-------------------------------	--	--	--	--	--

المصدر: مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن قيمة sig المحسوبة والمقدرة بـ (0.000) أصغر من القيمة 0.05، وبالتالي نرفض الفرضية الأولى 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 (1.02627)، 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 بأنه توجد معوقات تحول دون تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر، وعليه نقبل صحة الفرضية الثانية للبحث.

الخاتمة

1. نتائج البحث واختبار الفرضيتين

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؛
- 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؛
- تتلخص أهم افتراضات نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات والخدمات هي من تستهلك الأنشطة، وعليه تخصص الموارد على الأنشطة اعتمادا على مسببات الموارد وتخصص تكاليف الأنشطة على المنتجات والخدمات النهائية باستخدام مسببات النشاط؛
- 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؛
- إن أهم الأسباب المؤدية إلى زيادة حاجة المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر إلى تطوير نظام تكاليفها وتطبيق النظام الحديث هو عجز النظام الحالي على توفير معلومات كافية عن تقييم الأداء واتخاذ القرارات، فحسب المقابلة مع بعض المدراء الفرعيين للمالية والوسائل لبعض المؤسسات الصحية بالشلف؛ وجدنا أن تقييم الأداء واتخاذ

القرارات يعتمد بشكل أساسي على الحساب الإداري الذي تقدمه المديرية الفرعية للمالية والوسائل ولوحة القيادة المعدة من طرف مصلحة مراقبة التسيير؛

- يعد ضعف دقة المعلومات، عدم ثقة الميسرين في تقارير التكاليف وزيادة الحاجة لمعلومات التكلفة الدقيقة الناتج عن التخصيص التعسفي للتكاليف غير المباشرة على الخدمات المقدمة من أهم العوامل التي تزيد حاجتها لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة. تسمح هذه النتيجة والنتيجة السابقة لها بإثبات صحة الفرضية الأولى للبحث؛

- توجد عدة معوقات يمكن أن تحول دون تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر، ومن أهم هذه المعوقات عدم خضوع التكلفة المحسوبة حسب نظام محاسبة التكاليف الحالي إلى التدقيق، عدم تلقي إرشادات لتطبيق النظم الحديثة لحساب التكاليف كنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، إضافة إلى عدم تلقي الدعم والتوجيه من طرف الوزارة لتطبيقه. وإضافة إلى هذه المعوقات، اتضح لنا من خلال البحث أن المعوق الأساسي الذي يمكن أن يحول دون تطبيق المؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر لهذا النظام هو عدم استقلالية تسييرها أي لا يمكنها تطبيق هذا النظام ما لم تتلقى أمر من طرف وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات بالجزائر فهي لا تملك حرية تطبيق أساليب جديدة لم تنص على تطبيقها الوزارة الوصية. بناء على ذلك نثبت صحة الفرضية الثانية للبحث.

2. التوصيات

وفي ضوء النتائج المتوصل إليها، نقترح مايلي:

- ضرورة تطبيق محاسبة التكاليف بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر؛ إذ يعتبر الدعم 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 المؤداة من المؤسسة ؛ وباعتماد 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)؛ وباعتماد 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 العمومية الاستشفائية للتمكن من تحديد الأنشطة ومجموعات الموارد والمسببات الواجب اعتمادها للتخصيص؛
- ضرورة تكوين مستخدمي المؤسسات ومحاسبي التكاليف خاصة في مجال الأنظمة الحديثة لقياس التكاليف، إضافة إلى نشر ثقافة تحسين تسيير المؤسسات العمومية الاستشفائية بين المستخدمين لضمان توحيد جهودهم لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة .

المخلق: الاستبانة

السادة والسيدات الأفاضل المدراء العامون، نواب المدراء للمالية والوسائل، محاسبي التكاليف السابقين والحاليين

الاستبانة التي بين أيديكم هي جزء من متطلبات إعداد بحث علمي معنون بـ : مقومات تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر-.

نرجو منكم المساهمة في إثراء الدراسة لتمكيننا من الحصول على البيانات الضرورية لتحقيق أهداف البحث، ونخططكم علما أن إجاباتكم ستستخدم لأغراض البحث العلمي وستعامل بسرية تامة.

نرجو منكم الإجابة على العبارات المرفقة بوضع العلامة + أمام العبارة المناسبة.

المحور الأول: البيانات العامة

1. الوظيفة الحالية

مدير عام مدير فرعي للمالية والوسائل مسؤول حساب التكاليف

2. الخبرة المهنية

أقل من 3 سنوات من 3 إلى 5 سنوات

من 6 إلى 10 سنوات أكثر من 11 سنة

3. الشهادة

التكوين المتخصص للمتصرفين الرئيسيين لمصالح الصحة ماجستير/دكتوراه

ماستر لیسانس

..... أخرى: تحديدها.

المحور الثاني: حاجة المؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر لتطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

رقم	العبارات	موافق	موافق	محايد	غ	غ موافق
-----	----------	-------	-------	-------	---	---------

العبارة	بشدة	موافق	بشدة
1	تُشكل تكاليف الأجور المباشرة لكل خدمة مقدمة نسبة منخفضة في تكلفتها الكلية		
2	تُشكل تكاليف المواد المباشرة لكل خدمة مقدمة نسبة منخفضة في تكلفتها الكلية		
3	تُشكل التكاليف غير المباشرة نسبة مرتفعة في التكلفة الكلية للخدمات المقدمة		
4	تُحمل التكاليف غير المباشرة على الخدمات المقدمة بطريقة غير عادلة		
5	المعلومات التي يوفرها نظام محاسبة التكاليف الحالي غير كافية لاتخاذ القرارات الخاصة بالخدمات		
6	المعلومات التي يوفرها نظام محاسبة التكاليف الحالي غير كافية لتقييم أداء المؤسسة		
7	لا يثق المسكرون في التقارير الحالية لحساب التكاليف بالمؤسسة		
8	حاجة المؤسسة للحصول على معلومات التكلفة الدقيقة في زيادة مستمرة		

الخوثر الثالث: معوقات تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بالمؤسسات الاستشفائية العمومية

بالجزائر

رقم العبارة	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غ موافق	غ موافق بشدة
9	لا تخضع التكلفة المحسوبة حسب نظام محاسبة التكاليف الحالي إلى التدقيق					
10	لا يُقدم المفتشون إرشادات لتطبيق النظم الحديثة لحساب التكاليف كنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة					
11	لا يهتم محاسبو تكاليف المؤسسة بالمشاركة في الملتقيات الخاصة بتطور محاسبة التكاليف					
12	لا تهتم المؤسسة بتدريب مديريها الفرعيين ومحاسبي التكاليف على الأساليب الحديثة لحساب التكاليف					
13	ترى إدارة المؤسسة أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مُكلف					
14	يتطلب تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة عقد دورات تدريبية للمحاسبين مما يُشكل صعوبة في تطبيقه					

15	تعتقد إدارة المؤسسة أن المنافع المتوقعة تحقيقها من تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة أقل من تكاليف تطبيقه				
16	لا ترغب الإدارة العليا في تطوير مداخل التكاليف المطبقة بالمؤسسة				
17	لا يمكن لإدارة المؤسسة تحمل تكاليف إضافية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بدل النظام الحالي				
18	لا يمكن لإدارة المؤسسة بذل جهد إضافي لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بدل النظام الحالي				
19	لا تتلقى المؤسسة أي دعم وتوجيه من طرف الوزارة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة				
20	يصعب على محاسبي تكاليف المؤسسة تحديد مقدار استفادة كل نشاط من التكاليف غير المباشرة				

شكرا لحسن تعاونكم لكم منا كل الاحترام والتقدير

قائمة المراجع

Bibliographie

1. BAKER, J. J. (1998). Activity-based costing and activity-based management for health care. USA: aspen publishers.
2. BHIMANI, A., HORNGREN, C. T., & DATAR, S. (2008). Management and cost accounting (fourth edition ed.). UK: Pearson Education.
3. DRURY, C. (2012). , management and cost accounting (8 edition ed.). United Kingdom: cengage learning.
4. DRURY, C. (1994). Costing: an introduction (Third Edition ed.). United Kingdom: Springer.
5. DRURY, C. (1992). Management and Cost Accounting (Third Edition ed.). United Kingdom: English Language Book Society(ELBS).
6. Jesse T, B., Cecily A, R., & R, M. (2001). Cost Accounting: Traditions and Innovations (4 edition ed.). south western Educational Publishing.
7. Metin, R. (July 1, 2004). Activity-Based Costing System Advantages and Disadvantages.
8. Robert S, K., & Robin, C. (1998). Cost & effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance. USA: Harvard Business Press.
9. Wegmann, G. (September 6, 2007). Developments Around the Activity-Based Costing Method: A State-of-the Art Literature Review .

10. درغام ماهر موسى. (2007). مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة: دراسة ميدانية. (الجامعة الإسلامية للبحوث الإنسانية، المحرر) مجلة الجامعة الإسلامية للبحوث الإنسانية ، 15 (2).
11. رسمي عبد سوزان، و كحالة جبرائيل. (2013). نظام التكاليف المبني على الأنشطة: دراسة حالة المركز العربي الطبي. (جامعة الأردن، المحرر) المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، 9 (4).
12. سيد علي، بوفركاس نائب المدير للمالية والوسائل بالمؤسسة الاستشفائية العمومية لولاية البويرة. (بلا تاريخ). فضاء التسيير الاستشفائي. تم الاسترداد من www.hopital-dz.com
13. لفقة عبد السلام، و مهدي صالح ميادة. (2013). أسلوب ABC ودوره في تحديد تكلفة مشروعات قطاع المقاولات: دراسة تطبيقية في شركة العراق العامة لتنفيذ مشاريع الري. (جامعة بغداد، المحرر) مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ، 19 (82).