

تمحور موضوع البحث حول احدى الطرق محاسبة التكاليف المعاصرة ، الا و هي طريقة محاسبة التكاليف المبني على الانشطة (ABC) و امكانية تطبيقها في القطاع الخدمي، لاسيما المؤسسات العمومية الاستشفائية . حيث تم ابراز المفاهيم الاساسية لنظام التكاليف المبني على الانشطة ، من تعريف و خطوات تطبيقه مع التطرق لأنظمة محاسبة التكاليف في المؤسسات الاستشفائية .

و قد تم التركيز بصفة اساسية على محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة (ABC)، في المؤسسات الاستشفائية ، من خلال التحديد الجيد للأنشطة، و كذا تحديد مسببات التكلفة، بدقة لاستخراج تكلفة خدمة علاجية نهائية دقيقة، و قد قمنا بإسقاط هذه الدراسة النظرية على واقع احد المؤسسات الصحية بولاية بسكرة ، و المتمثلة في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون، و التي كانت محل دراستنا نظرا لتوفرها على المعلومات الاساسية و التي تخدم الموضوع ، و بعد القيام بالدراسة الميدانية حاولنا الاجابة على الفرضيات من خلال أداتي المقابلة و تحليل بيانات، و محاولة تطبيق طريقة ABC بالمؤسسة.

أولا : اختبار الفرضيات

بعد الدراسة النظرية و الميدانية للموضوع، والبحث حول امكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة، يمكننا الاجابة على الفرضيات كالتالي:

انطلاقا من المقابلة، توصلنا الى ان المؤسسة المدروسة، تشتكي من عدم كفاءة نظام حساب التكاليف الذي تعتمد، و هذا كونه لا يضيف طابع الدقة في التكلفة، و يجعل من القيم المالية لها قيم غير معبرة حقيقة عن مكوناتها، و في المقابل لا يجد مسيرو المؤسسة اي سبب يحول دون تحسين الطريقة المعتمدة . و بهذا لا يرفض مسيرو المؤسسة اقتراح تطبيق طريقة ABC مبدئيا، باعتبارها طريقة ناجحة في مجال التكاليف.

و قد استخدمنا المقابلة للتأكد من صحة الفرضية الأولى بحيث تمثلت في:

1- الفرضية الأولى: تتوفر المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون ببسكرة، على المقومات الأساسية لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC).

فمن خلال الدراسة للمؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون ببسكرة ، تبين لنا أنها لا تملك المقومات الاساسية لتطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة (ABC)، ذلك لغلبة القرار السياسي على القرار الاقتصادي من

الخاتمة

جهة و صعوبة جمع المعلومات من جهة اخرى، فهي تطبق طريقة تقليدية (الاقسام المتجانسة) خالية من أسس علمية.

فالمقومات المتوفرة بالمؤسسة، من اطارات و موارد مادية ومالية لتطبيق الطريقة، بحاجة لدعم اداري و تنظيمي يسمح بتحسين مستوى تكوين اطارات المحاسبة بالمؤسسة، و يمكن من تحقيق استقلالية التسيير. و بالتالي نرفض صحة الفرضية الأولى.

اما الفرضية الثانية فكانت كما يلي:

2- **الفرضية الثانية** : تتمكن المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون، من تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة **ABC** من خلال توفر معلومات تفصيلية عن الانشطة و مسببات التكاليف .

وجدنا انه يمكن للمؤسسة العمومية الاستشفائية المتخصصة في طب العيون ببسكرة، تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، بالحصول على معلومات عن التكاليف اكثر تفصيلا و دقة، مما يزيد من فرص اتخاذها للقرارات السليمة و الاستغلال الامثل للموارد المتاحة، و قد بينت الدراسة الميدانية ان تطبيق هذه الطريقة قد ساهمت و بشكل جيد من تتبع مختلف مراحل توزيع التكاليف و توزيع التكاليف الغير المباشرة خاصة بعدالة و تحديد التكاليف النهائية بدقة مقارنة مع النتائج المحصل عليها بالطريقة المعتمد عليها من طرف المؤسسة. و بالتالي نؤكد صح الفرضية الثانية.

و بالنسبة للفرضية الثالثة، فكانت كما يلي:

3- **الفرضية الثالثة**: يعتبر نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة **ABC** بالنسبة للمؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون، خيارا بديلا و أفضل من الأنظمة المستخدمة في حساب التكاليف.

ان تطبيق الطريقة التقليدية (طريقة الأقسام المتجانسة) بالمؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون ببسكرة تعتبر غير فعالة في تخصيص التكاليف الغير مباشرة ، و التي لا يمكن الاعتماد عليها كأسلوب جيد لاتخاذ القرارات الصائبة و ترشيدها في عملية تحديد تكلفة الخدمة العلاجية ،عكس نظام التكاليف المبني على الانشطة الذي يعطي بطاقة تفصيلية لكل نشاط، و هذا ما يجعله كأسلوب ناجح و ممتاز و بديل للأنظمة المعمول بها في المؤسسات العمومية الاستشفائية.

الخاتمة

و بالتالي يعتبر نظام ABC كطريقة لمعالجة و حساب التكلفة، بديل فعال و خيار امثل من اجل الوصول إلى هدف دقة التكلفة، و توفير معلومات مفصلة تفيد في اتخاذ القرارات. و بالتالي تؤكد صحة الفرضية الثالثة.

ثانيا: نتائج الدراسة

بعد الدراسة النظرية و الميدانية للموضوع استخلصنا مجموعة من النتائج تتمثل فيما يلي :

1- النتائج النظرية

- يعد نظام ABC التطورات التي شهدت نجاحا في مجال محاسبة التكاليف، و رغم انه ظهر في الثمانينات من القرن الماضي، الا أن استخدامه في المؤسسات الصناعية و المؤسسات الخدمية، مازال غير شامل او منتشر خاصة في المؤسسات الجزائرية.
- تحتل محاسبة التكاليف اهمية بالغة في المؤسسات، حيث تسمح بحساب التكاليف لأهداف التسعير و تقييم الأداء.
- تحديد الانشطة و مسبباتها يعد بمثابة العمود الفقري لنظام ABC .
- يهدف نظام تكاليف المستشفيات عموما إلى تحديد التكلفة للوحدة، تحليل التكاليف لإتخاذ القرارات. الا أن هناك مشكلات في محددات القياس التكاليفي في المستشفيات.

2- النتائج التطبيقية

- تتميز الخدمة الصحية بجملة من الخصائص تصعب من عملية تحديد عنصر التكلفة .
- يستوجب نظام ABC تحديد مختلف الانشطة التي تؤثر على التكاليف، مع بيان احواض التكلفة و التحديد الدقيق لمسببات التكلفة لكل نشاط.
- يوجد امكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة في المؤسسة العمومية الاستشفائية محل الدراسة، و ذلك من خلال استغلال الامكانيات المادية و البشرية المتوفرة، و تعزيزها بالدعائم الضرورية لإنجاح النظام.
- استخدام اساس النسبة المئوية في توزيع المصاريف المشتركة على الأقسام، و في توزيع المصاريف الثانوية على الاقسام الرئيسية ، لا يأخذ بعين الاعتبار مقدار الاستعادة من المصاريف.

ثالثا: التوصيات

انطلاقا من النتائج التي تم التوصل اليها من خلال الدراسة النظرية و التطبيقية، يمكن تقديم بعض الاقتراحات التي من شأنها أن تكون حلولا لبعض المشاكل التي تعاني منها المؤسسات الاستشفائية الجزائرية بصفة عامة و المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون خاصة.

1- على المؤسسات الاستشفائية الجزائرية اتباع احد الطرق المحاسبية التكاليفية معاصرة، لما تدره عليها من فوائد.

2- تخصيص قسم المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة، من اجل التركيز عليها بصفة مباشرة .

3- على مسيري المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة ، اعادة النظر في طريقة تحديد تكلفة الخدمة العلاجية و بالأخص في التكاليف الغير مباشرة.

4- تطبيق برامج تكوينية بالمؤسسة، حول أهمية و دور محاسبة التكاليف، خاصة الانظمة المحاسبية الحديثة منها، مع آلية تطبيقها لتحقيق نجاحها.

رابعا: آفاق الدراسة

انطلاقا من الصعوبات التي واجهناها في الدراسة الميدانية هي تحديد الانشطة و مسببات التكلفة، جاءت فكرة اقتراح المواضيع التالية :

1- نموذج مقترح لتطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات الخدمية .

2- دور نظم المعلومات المحاسبية في تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

3- دور طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تقييم اداء المؤسسة الصحية.