

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

## الموضوع:

محاولة تطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة في المؤسسات

الاستشفائية العمومية

دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

الأستاذة المشرفة

من إعداد الطالبان:

- د/ العمري أصيلة

- ناجي آدم

- افرين عادل

## لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- استاذ التعليم العالي	- رابيس مبروك
بسكرة	مقررا	- استاذ محاضر أ	- العمري أصيلة
بسكرة	مناقشا	- استاذ محاضر ب	- بوعكاز سميرة

الموسم الجامعي: 2022-2023



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر - بسكرة -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبة

## الموضوع:

محاولة تطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة في المؤسسات

الاستشفائية العمومية

دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة

الأستاذة المشرفة

من إعداد الطالبان:

- د/ العمري أصيلة

- ناجي آدم

- افرين عادل

## لجنة المناقشة

الجامعة	الصفة	الرتبة	أعضاء اللجنة
بسكرة	رئيسا	- استاذ التعليم العالي	- رابيس مبروك
بسكرة	مقررا	- استاذ محاضر أ	- العمري أصيلة
بسكرة	مناقشا	- استاذ محاضر ب	- بوعكاز سميرة

الموسم الجامعي: 2022-2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## الإهداء

وُجد الإنسان على وجه البسيطة ولم يعيش منعزل عن باقي البشر

وفي جميع مراحل الحياة يُوجد أناس يستحقون منا الشُّكر

و أولى الناس بالشُّكر هما الوالدان لما لهما من الفضل ما يبلغ عنان السماء

فوجودهما سبب للنجاة والفلاح في الدنيا والآخرة

ولا ينبغي أن أنسى أساتذتنا ممن كان لهم الدور الأكبر في مُساندتنا

واعانتهم لنا بالمعلومات القيِّمة

أُهدي لكم بحث تحرُّجي

داعياً المولى - عزَّ وجلَّ - أن يُطيل في أعماركم، ويرزقكم بالخيرات .

# الشكر و العرفان

نشكر الله عز وجل ونحمده على ما وهبنا من عقل

وأهمننا الصبر ومكننا من تحطي الصعاب

ونشكر كل من ساعدنا و شجعنا على إنجاز

هذه المذكرة المتواضعة، كما نشكر جميع الاساتذة

الذين نورونا بمعارفهم و أرشدونا بتوجيهاتهم و نخص بالذكر

الأستاذة المشرفة الدكتورة العمري أصيلة

شكرا لكل من حفزنا على العمل ولو بابتسامة أو كلمة

تشجيع، والحمد لله .

## ملخص:

هدفت هذه الدراسة الى ابراز امكانية تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC في المؤسسات الاستشفائية ومن اجل تحقيق هذا الهدف تم اختيار المؤسسة الاستشفائية لطب العيون بسكرة كدراسة لإبراز مدى اثر تطبيق هذا النظام في توفير البيانات الازمة لمعالجة القصور في تطبيق الانظمة التقليدية لحساب التكاليف وقد توصلت الدراسة الى العديد من النتائج اهمها :

ان تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC في المؤسسات الاستشفائية سيساهم في تخفيض تكاليفها و التوزيع الدقيق للتكاليف المباشرة و الغير مباشرة الا ان تطبيقه يواجه العديد من الصعوبات اهمها صعوبة التحديد الدقيق للأنشطة و مسببات التكلفة بالإضافة الى عدم كفاءة و جاهزية العاملين في المؤسسة الاستشفائية لتطبيق هذا النظام

الكلمات المفتاحية : تكلفة ، نظام التكاليف على أساس الأنشطة ، مسببات التكلفة ، مراكز التكلفة ، المؤسسة الاستشفائية

## Abstract :

This study aimed at demonstrating the feasibility of applying the cost system based on ABC activities in hospital institutions. To achieve this goal, the Hospital Ophthalmology Foundation was selected as a study to demonstrate the impact of the application of this system on the provision of crisis data to address the deficiencies in the application of traditional costing systems. The study has reached several results.

The application of the cost system based on ABC activities in hospital institutions will contribute to the reduction of its costs and the accurate distribution of direct and indirect costs. However, its application faces many difficulties, the most important of which is the difficulty of accurately determining the activities and the causes of the costs as well as the inefficiency and readiness of the hospital workers to implement this system.

**Keywords: cost, activity-based cost system, cost triggers, cost centres, hospital institution**

## الفهرس

الصفحة	الفهرس
	الإهداء
	الشكر
	ملخص
	الفهرس
	قائمة الجداول
	قائمة الاشكال
أ . هـ	مقدمة
<p>الفصل الأول : الإطار النظري لمحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والمؤسسات الاستشفائية العمومية</p>	
2	تمهيد
12 - 3	المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف
8 - 3	المطلب الأول : مفهوم محاسبة التكاليف
12 - 8	المطلب الثاني : تصنيف التكاليف و علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية و المحاسبة المالية
19 - 12	المبحث الثاني : انظمة محاسبة التكاليف التقليدية و الحديثة
15 - 12	المطلب الاول : انظمة محاسبة التكاليف التقليدية
19 - 15	المطلب الثاني : الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف
26 - 20	المبحث الثالث : محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة ABC في المؤسسات الاستشفائية
22 - 20	المطلب الاول : ماهية المؤسسات الاستشفائية



26 - 22	المطلب الثاني : محاسبة التكاليف على اساس الانشطة ABC
27	خلاصة الفصل
	الفصل التطبيقي : محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة
29	تمهيد
34 - 30	المبحث الاول : نبذة عامة عن المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة
32 - 30	المطلب الاول : : تقديم المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة
34 - 32	المطلب الثاني : التقسيم الداخلي للمستشفى و الهيكل التنظيمي
50 - 36	المبحث الثاني : محاولة تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة
41 - 36	المطلب الاول : الأساليب المستخدمة من قبل المؤسسة لحساب التكاليف
50 - 41	المطلب الثاني : عملية تطبيق نظام التكاليف على الانشطة ABC في المؤسسة الاستشفائية لطب العيون بسكرة
51	خلاصة الفصل
55 - 53	الخاتمة
57	قائمة المراجع

## قائمة الجداول

الصفحة	الجدول
11	جدول رقم ( 01 ) يبين أوجه التشابه بين محاسبة الكاليف و محاسبة المالية
12	الجدول رقم ( 02 ) يبين اوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية
26	الجدول رقم(03):اهم الفروقات بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والأنظمة المحاسبية التقليدية
31	جدول رقم ( 04 ) : يوضح انشاء مصالح ووحدات المكونة للمؤسسة الاستشفائية المتخصصة
38	الجدول رقم (05) : التوزيع الأولي للتكاليف للثلاثي الأول لسنة 2023
39	الجدول رقم ( 06 ) : التوزيع الثانوي للتكاليف للثلاثي الأول لسنة 2023
41	الجدول رقم (07) : الانشطة في قسم الاستعجالات
43	الجدول رقم (08) : التكلفة للثلاثي الأول بقسم الاشعة سنة 2023
43	الجدول رقم ( 09 ) : مسببات التكلفة لكل نشاط بالنسبة للثلاثي الاول سنة 2023
44	الجدول رقم ( 10 ) : الربط بين مسببات التكلفة وتكلفة كل نشاط في قسم الاستعجالات للثلاثي الأول 2023
47	الجدول رقم (11) :تحديد تكلفة كل نشاط في قسم الاستعجالات من التكاليف المباشرة والغير مباشر
48	الجدول رقم ( 12 ) : تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من التكاليف غير المباشرة لكل نشاط
50	الجدول رقم (13) : مقارنة بين نظام التكاليف المبني على اساس الانشطة و طريقة الاقسام المتجانسة

## قائمة الاشكال

الصفحة	الشكل
33	الشكل رقم ( 01 ) التقسيم الهندسي للمؤسسة الاستشفائية لطب العيون بسكرة
34	الشكل رقم ( 02 ) : الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة
40	الشكل رقم 3 : التمثيل البياني لأسعار تكلفة الوحدة لقسم المخبر وقسم الاستعجالات
48	الشكل رقم 04 : التمثيل البياني لتكلفة الوحدة الواحدة للتكاليف الغير مباشرة لكل نشاط
49	الشكل رقم 05 :رسم بياني يبين نسبة تكلفة الوحدة الواحدة من التكاليف غير المباشرة لكل نشاط

# مقدمة

## مقدمة

بعد التطورات العديدة التي يشهدها العالم كل يوم أصبحت القدرة التنافسية تزداد وتوسع الأسواق لتعبر كافة الحدود و الإتفاقيات التجارة العالمية مما دفع جميع المؤسسات في جميع المجالات و القطاعات الى الإلتفات الى نظام التكاليف ، الذي يعتبر احدى المصادر الرئيسية للمعلومات المالية الضرورية لإدارة المؤسسات و بالتالي اصبحت محاسبة التكاليف من امور الضرورية لأي كيان اقتصادي . ان تنوع التكاليف التي يمكن تكبدها المؤسسة . فتوجد منها تكاليف متغيرة حسب المتغيرات المرتبطة بحجم النشاط ، و منها التكاليف الثابتة ، كما توجد تكاليف عامة تخص جميع المنتجات و هناك ايضا تكاليف يمكن ربطها وتخصيصها بوحدة الإنتاج ، تكمن عملية تحديد التكاليف بشكل دقيق وملائم في توفير الوسائل والاساليب المناسبة التي تعتبر ذات اهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسات المناسبة التي تعتبر ذات اهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسات معظم طرق المتخصصة في تكاليف تتعلق بالمؤسسات الصناعية ، اما المؤسسات الخدمائية عامة و بتحديد العاملة في المجال الصحي خاصة تواجه مشكلة كبيرة في تخصيص التكاليف غير مباشرة و بالتالي يصعب تحديد تكاليف انشطتها و خدماتها بشكل صحيح ، ذلك ينعكس على تقييم و قياس الأداء و حساب الأرباح و الخسائر للأنشطة الخدمائية بالمستشفيات لذلك تم تحديث انظمة جديدة من بينها نظام محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة لمواجهة العوائق و المشاكل الناجمة عن الأنظمة التقليدية حيث يسعى هذا نظام الى دراسة و تحليل الأنشطة و يوفر طريقة الملائمة لقياس التكاليف الخدمائية بالشكل الذي يعطي تقريرا دقيقا من تكلفة الخدمة حجم الموارد التي استنفدت في انتاجها مع امكانية الحصول على المعلومات لمقابلة احتياجات الإدارة لأغراض اتخاذ القرارات المختلفة بالإضافة الى توفير اساليب رقابية جديدة تستخدم للحفاظ على موارد المؤسسة.

**أولا: الإشكالية:** المؤسسات الصحية لها عدة مشاكل في عدم التحديد الدقيق للتكاليف وتحكم فيها فمنه يمكن ان تكون

اشكالتنا الرئيسية للدراسة حول تساؤل التالي :

**هل يمكن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC لتحديد التكاليف في المؤسسات الاستشفائية ؟**

ومن هنا تنبثق أسئلة الفرعية التي يمكن حصرها فيما يلي :

✓ هل يساهم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحقيق العديد من المزايا والفوائد للمؤسسات الاستشفائية؟

✓ ماهي الصعوبات التي تحول دون التطبيق الفعال لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الاستشفائية؟

✓ هل تتوفر المؤسسة الإستشفائية لطب العيون بسكرة على المتطلبات الفنية و التنظيمية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ؟

ثانيا :الدراسات السابقة :

الدراسة الاولى : عمراني هناء , (2014/2013). محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الأنشطة abc في المؤسسات الإستشفائية. مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في التدقيق المحاسبي. الوادي, قسم علوم التسيير , كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير.

الهدف من دراسة :

- ✓ السعي في توسيع الرصيد الفكري في مجال محاسبة التكاليف
- ✓ معرفة أهم المفاهيم الخاصة بنظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC
- ✓ التعرف على امكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

النتائج متوصل اليها:

- ✓ محاسبة التكاليف هي اداة تحليلية للسيطرة على التكاليف و مراقبتها من اجل تحقيق الهدف الاساسي.
- ✓ محاسبة التكاليف هو نظام فرعي من النظام المحاسبي يعمل على جمع البيانات و المعلومات الخاصة بعناصر التكلفة المختلفة و تفسيرها و عرضها امام الادارة لاغراض الدراسة و المقارنة و اتخاذ القرار.
- ✓ من الطرق الحديثة لنظام محاسبة التكاليف هو نظام التكاليف على اساس الأنشطة و الذي يعمل على تحديد موارد المؤسسة و توزيعها على الأنشطة كل حسب الاستفادة منها و ثم تحميل تكاليف الأنشطة على خدمات او منتجات
- الدراسة الثانية : ذيب خديجة. (2015.2016). الطرق الحديثة للمحاسبة التكاليف كأساس لتحديد تكلفة الخدمة الصحية مذكرة مكملة ضمن متطلبات شهادة نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم التجارية. ام البولقي , كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية : جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي.

الهدف من دراسة :

- ✓ الهدف الرئيسي من الدراسة هو البحث في كيفية تطبيق الانظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الخدمة الصحية العمومية
- ✓ اظهار الفروقات الناتجة عن تطبيق هذه الانظمة مقارنة بالطرق التقليدية
- ✓ التعرف اذا كان هناك معوقات و صعوبات لتطبيق هذه الانظمة
- ✓ تصميم نموذج لأحد أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة في القطاعات الصحية، نظرا لما أحرزه التطور الحاصل في قطاع الخدمات الصحية، بالإضافة إلى مشكلة ارتفاع التكاليف غير مباشرة وكيفية تحميلها على الخدمات.

النتائج المتوصل اليها:

- ✓ الفرق الظاهر بين نظامي ABC ABM والأنظمة التقليدية هو في المعاملات التي على أساسها توزيع التكاليف غير مباشرة ، ففي الأنظمة التقليدية يتم تحميل التكاليف غير مباشرة على أساس تكلفة المواد المباشرة أي تحميل المنتج النهائي (الخدمة) بخصته من التكاليف غير مباشرة على افتراض أن المنتج هو الذي تسبب في حدوث التكلفة، عكس

نظامي ABC, ABM فهما يقومان بتحميل التكاليف غير مباشرة على الأنشطة ومن ثم تحميل تكلفة الأنشطة على المنتج أو الخدمة عكس الأنظمة التقليدية التي تقوم بتوزيع التكاليف غير مباشرة على المنتجات مباشرة؛

✓ إن تطبيق أسلوب ABC و ABM بالمؤسسة محل الدراسة يمكنها من الحصول على معلومات تكاليف أكثر دقة، ويمكنها من اتخاذ قرارات أفضل، وقد بينت الدراسة أن تطبيق هذان النظامين قد ساهما بشكل جيد في توزيع التكاليف الغير مباشرة بعدالة وتحديد التكاليف النهائية بصورة مفصلة ودقيقة بعد تدنية

✓ إن الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف توفر معلومات دقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية ومتعددة الغير مباشرة الأفكار وهذا ما يساعد الإدارة العليا في اتخاذ القرارات الإدارية، لكن توجه بعض المؤسسات نحو تطبيق نظام ABC وإهمال الطرق الأخرى برغم من أهميتها التكلفة المستهدفة ، الإدارة بالأنشطة التي لها دور في ترشيد التكاليف

الدراسة الثالثة : ججيجة بونجاح, بربارة نورة . (2018/2017). استخدام نظام محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة abc في المؤسسات الخدمائية . مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر في علوم التجارة. ادار, كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة أحمد دراية.

الهدف من دراسة :

✓ إعطاء لمحة عن نظم التكاليف والأنظمة التقليدية والحديثة لمحاسبة التكاليف.

✓ تقديم وتحليل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

✓ التعرض إلى الصعوبات التي تحول دون تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

النتائج المتوصل إليها:

✓ عمل نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة على سد ثغرات التي غفلت عنها الانظمة التقليدية

✓ يمكن نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة من تحديد التكلفة الوحودية بشكل دقيق و صحيح و مراقبة انشطتها و التسيير الامثل لها

✓ تستخدم مخرجات نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة بشكل عادل

✓ يعتبر نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة ABC من الانظمة التي لاقت صدى كبير في المنشآت و لما توفره من معلومات تساعد على اتخاذ القرارات.

استكمالا لهذه الدراسات و غيرها فان دراستنا التي جاءت تحت عنوان محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس

الانشطة ABC في المؤسسات الاستشفائية ، دراسة حالة مؤسسة الاستشفائية لطب العيون بسكرة

التي تتميز بنوع وطبيعة القطاع المدروس و المؤسسة محل الدراسة ونسعى من خلالها الى تحديد متطلبات استخدام نظام

محاسبة التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الاستشفائية في الجزائر ، و بتالي توفير ما يساعد هذه المؤسسات

العمومية الاستشفائية لمواكبة التطورات الجديدة و المتجددة من خلال التغيير الجذري في ادارة العمل الاستشفائي باعتماد

على طرق جديدة لادارة العمل و ادخال تعديلات جذرية في كفاءة نظام محاسبة لديها من خلال استخدام نظام محاسبة

التكاليف و ذلك لان هذه المؤسسات في الجزائر اصبحت باشد الحاجة الى انظمة من مستوى عالي من الدقة لكي يمكنها من الاستمرارية و النجاح ، و من اهم اساليب نظام محاسبة التكاليف الذي يساهم في ترشيد قراراتها الادارية و تحقيق الاستقرار و النمو .

### ثالثا:الفرضيات

للاجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية نقتح الفرضيات التالية :

- ✓ يساهم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحقيق العديد من المزايا والفوائد للمؤسسات الاستشفائية
- ✓ يواجه تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الاستشفائية العديد من الصعوبات
- ✓ تتوفر المؤسسة الاستشفائية العمومية لطب العيون بسكرة على جميع المقومات المساعدة على تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

### رابعا : مجال الدراسة

اهتمت الدراسة بمحاولة تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة في المؤسسة الاستشفائية .

المجال المكاني : المؤسسة الاستشفائية لطب العيون بسكرة

المجال الزمني : من 2023/04/10 الى 2023/05/29.

### خامسا : اهمية الدراسة

تكمن اهمية هذه الدراسة من عدة اعتبارات منها :

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

### سادسا :اسباب اختيار الموضوع:

تم اختيار موضوع للاسباب التالية :

- ✓ الموضوع ضمن مجال التخصص
- ✓ محاولة تجسيد المعارف النظرية المكتسبة خلال التخصص وتطبيقها في الدراسة الميدانية.
- ✓ محاولة التعمق والفهم الجيد لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ، والوصول إلى نتائج تطبيقية تؤيد الافتراضات التي يقوم عليها هذا النظام.

## سابعاً: أهداف الدراسة

تهدف من خلال هذا البحث تحقيق العديد من الأهداف أهمها:

- معرفة أهم مفاهيم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC
- تحديد إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC
- التعرف على الفوائد التي يحققها تطبيق نظام ABC

## ثامناً: هيكل وخطة البحث:

تم تقسيم البحث إلى فصلين ، الفصل الأول جانب نظري و الفصل الثاني تطبيقي تم اجراء فيه دراسة حالة والتقسيم كان كمايلي:

الفصل الاول: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

تم التطرق فيه الى مدخل للمحاسبة التحليلية ونظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وذلك من خلال مفهوم المحاسبة التكاليف بالإضافة الى الاطار المفاهيمي لنظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة من مفهوم هذا النظام ومراحل تطوره وأهميته وإجراء تقييم له بذكر خطوات وعوامل نجاح تطبيق نظام نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وكذا المزايا والانتقادات التي وجهت له والإشارة في الاخير الى الاثر من تطبيقه

الفصل الثاني: محاولة تطبيق نظام (ABC) في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة يدخل ضمن هذا الفصل الجانب التطبيقي الذي تمت فيه محاولة معرفة اثر تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة (ABC) في تخفيض التكاليف وترشيد الاداء حيث بدأنا بإعطاء نبذة عن المؤسسة الاستشفائية تم حاولنا تطبيق نظام التكلفة على اساس الانشطة وفي الاخير قمنا بإجراء الملاحظة لمعرفة نتائج الدراسة

## تاسعاً: صعوبات البحث :

عند القيام بهذه الدراسة اعترضتنا عدة مشاكل اهمها:

- صعوبة تطبيق نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الخدمية وخاصة القطاع الصحي محل الدراسة.
- عدم وجود قسم خاص لحساب التكاليف في المؤسسة الاستشفائية مكان اجراء البحث.
- صعوبة التحديد الدقيق للأنشطة نظرا لتشعبها وترابطها.

## عاشراً : المنهج المتبع

وللإجابة على إشكالية البحث وإثبات صحة الفرضيات أو نفيها اعتمدنا على المنهج الوصفي التحليلي عبر فصل الجانب النظري وذلك يهدف الفهم والتعمق في العناصر المكونة للموضوع وقد استعملنا أسلوب دراسة حالة فيما يتعلق بالجزء المتعلق بالجانب التطبيقي وذلك من خلال محاولتنا إسقاط نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة.



# الفصل الاول

الإطار النظري لمحاسبة التكاليف على  
أساس الأنشطة والمؤسسات الاستشفائية  
العمومية

تمهيد :

اليوم في بيئة تنافسية للغاية هناك حاجة ملحة لحساب التكاليف و ترشيدها تعتبر مراحل تقلص السوق اليومية و حياة المنتج هي الشاغل الرئيسي لمشغلي الأعمال حيث اصبح طرح المنتجات للبيع تليها منتجات أكثر منها تطور و اقل سعر و تعتبر المحاسبة أداة ضرورية وكذلك التكاليف غير المباشرة والتي تتطور بشكل متزايد من ذلك في الأسعار .

في ضوء كل هذا أصبح من الممكن التحكم في التكاليف و حسابها بدقة خاصة تلك التي يتم تحميلها لحساب التكاليف .

قد تناولنا في هذا الفصل المباحث الثلاثة التالية : حيث كان المبحث الاول يتكلم عن مفهوم محاسبة التكاليف و المبحث الثاني قمنا بتعريف انظمة محاسبة التكاليف اما في المبحث الاخير من هذا الفصل تطرقنا محاسبة التكاليف على اساس الانشطة ABC في المؤسسات الاستشفائية و الذي هو موضوع دراستنا هذه .

## المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف

تهدف المنشأة إلى البقاء في بيئة متغيرة ومتطورة حيث تساعد على معرفة مكانتها في السوق وقدرتها على تحمل التقلبات والتغيرات التي تحدث داخلها و ذلك باتباع نظام محاسبة التكاليف ويستخدم هذا النظام لحساب التكاليف وتقديرها وفقا لاختياراتها .

يتم اختيار النظام وفقا لمجال عمل المؤسسة والأساليب التي تعتبرها أكثر فاعلية للوصول إلى التقييم والتقدير المناسب وتحميلها بمعدلات أكثر عدلا.

## المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف

### الفرع الأول : تعريف محاسبة التكاليف و و اهدافها

#### اولا: تعريف محاسبة التكاليف

يتم تعريف التكلفة على أنها قيمة الموارد التي يتم التضحية بها لشراء سلعة أو تقديم خدمة تقاس التضحيات بالمبلغ المدفوع في وقت التبادل أو الموعود بدفعه في المستقبل تعرف باسم التكاليف يتم تعريف النفقة على أنها تضحيات مالية أو طبيعية تم تكبدها بالفعل أو الوعد بها في المستقبل لتلقي السلع أو الخدمات .

و بالتالي فإن تكلفة الأصل هي مجموع التكاليف التي تتكبدها المؤسسة لشراء أصل على سبيل المثال إذا كان الأصل عبارة عن سيارة فإن تكلفته تتكون من سعر الشراء وتكلفة التعريف وتكلفة تسجيله لدى إدارة النقل (حركة المرور). وبالمثل فان تكلفة الإنتاج تتمثل في تكلفة المواد الخام وأجور العمالة والتكاليف اللازمة لإنتاج المنتجات. (الرجي، 2010، صفحة 17)

كما يمكن تعريفه ايضا :

تعد محاسبة التكاليف أداة علمية لتحقيق غايات وأهداف محددة وأهميتها تكمن في كونها تعتبر نظاما منهجيا متكاملًا قادرًا على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية و التي تتسم بالصحة والدقة والملائمة والتوقيت المناسب و ذلك لمساعدة الإدارة على اتخاذ قراراتها و رسم سياساتها المختلفة بأعلى قدر من الكفاءة و الفعالية. (حجازي و معالم، 2013، صفحة 19 20)

ويعرف :

يمكن تعريف محاسبة التكاليف بأنها " نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة سواء إنتاجية أو خدمية وتشغيلها طبقاً لقواعد ومفاهيم محددة، وذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة سواء كانت سلعة أو خدمة، وسواء كانت في شكلها الوسيط أو النهائي، وذلك بغرض استخدام هذه التكلفة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. (راضى، 2003، صفحة 19)

نستخلص ان محاسبة التكاليف أنها مجموعة من الأساسيات والإجراءات المنظمة بطريقة معينة لأداء تجميع وتخصيص وتوزيع التكاليف حسب الأهداف يمكن تعريفه أيضا على أنه نظام محاسبي يجمع ويصنف ويلخص ويحلل ويبلغ المعلومات إلى الإدارة لدعم التخطيط والرقابة واتخاذ القرار

#### ثانيا: أهداف نظام محاسبة التكاليف

- إحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج وعلى استخدام عوامل الإنتاج بمتابعتها على مستوى الإشراف و المسؤولية.
- توفير البيانات المحاسبية بالصورة التي تتطلبها الموازنة التخطيطة طبقاً لمراكز المسؤولية ومراكز التكلفة.
- المساعدة على رسم السياسات واتخاذ القرارات على مختلف المستويات من مستوى الوحدة الاقتصادية إلى المستوى القومي
- توفير أساس سليم لتقويم الإنتاج التام والإنتاج غير التام والأعمال تحت التنفيذ في آخر الفترة المالية، وذلك لأغراض التصوير الصحيح لنتائج الأعمال والقوائم المالية والحسابات الاقتصادية والقومية (العشماوي، 2011، صفحة 35)
- قياس تكاليف الأداء و هو أحد الأهداف الأولى التي تحاول التكلفة تحقيقها يتم قياس تكلفة كل عنصر تكلفة مستخدم في الإنتاج وتكلفة الطلب و مرحلة الإنتاج، حتى تكلفة الوحدة الواحدة.
- قياس الأداء الفعلي بالتقصي عن طريق وضع قائمة الأداء وقياس الأداء الفعلي على مستوى جميع أنشطة الشركة بحيث يمكن للإدارة مراجعة هذه التفاصيل والمساعدة في العديد من القرارات الهامة. (التكريتي، 2009، صفحة 27)

الفرع الثاني: مقومات نظام محاسبة التكاليف

يشتمل نظام التكلفة على عدة ركائز ومكونات لضمان إمكانية توفير المعلومات اللازمة بشكل صحيح ويجب أن تكون هذه المكونات متاحة في أي نظام تكلفة لأي منشأة ولكن محتوى تلك المكونات سيختلف حسب طبيعة المنشأة المعنية وظروف التشغيل. أهم والأكثر شيوعاً هي المكونات الأربعة التالية:

اولاً : دليل عناصر التكاليف: (منصور و بابكر، 2012، صفحة 25)

عنصر التكلفة هو قيمة الكمية لعامل الإنتاج الذي تتطلب العملية و تم استخدامه كما هو مخطط له ينقسم عنصر التكلفة إلى ثلاث مجموعات ( تكلفة المواد ، تكلفة العمالة ، تكلفة الخدمة ) حسب نوعه.

أ- تكلفة الموارد: تشمل تكلفة جميع الأشياء الملموسة مثل: المواد الخام و المواد المساعدة و قطع الغيار والمواد الأخرى.

ب- تكلفة العمالة: تشمل تكلفة الجهد البشري الذي تتحمله المؤسسة للعمالة المتعلقة بالمنشأة بموجب عقد العمل و تشمل

هذه التكلفة أجور عمال الإنتاج و العمال المساعدين و عمال الخدمة والتسويق والإدارة

ت- تكلفة الخدمات: وهذا يشمل جميع التكاليف الأخرى التي لا تندرج تحت مكونات المواد أو العمالة يسمى هذا المكون

التكاليف أو الخدمات الأخرى لأنه يهدف إلى تقديم خدمات فنية أو بشرية .

قد تكون هذه الخدمات من داخل الكيان مثل الإيجار أو الاستهلاك وقد تشمل النقل والصيانة والخدمات الأخرى التي تؤديها أطراف ثالثة لصالح الكيان.

الغرض من إنشاء دليل لهذه العناصر بأنواعها الرئيسية والفرعية هو سرد وتحديد العناصر التي تتحملها المؤسسة لتنفيذ أنشطتها ثم

تسهيل التمييز بين العناصر الرئيسية والعناصر الفرعية عند التسجيل والفواتير التكاليف نظراً لأن هذا الدليل يتم إنشاؤه على أساس

رقمي، يتم عرض ثلاثة مجموعات كمجموعة رئيسية وتأخذ الفروع منها أرقاماً فرعية وتحليلية

ثانيا : دليل مراكز التكاليف: (منصور و بابكر، 2012، صفحة 23)

يعرف مركز التكلفة بأنه دائرة نشاط تعمل فيها عوامل الإنتاج (عناصر التكلفة) معا وتتفاعل لإنتاج منتجات أو تقديم خدمات أو أداء قدرات معينة هناك العديد من مراكز التكلفة فهي تعتمد على حجم وطبيعة نشاط المؤسسة المعنية غالبا ما يستخدم الهيكل التنظيمي أو الخريطة كأساس لتحديد عدد واسم هذه المراكز ومع ذلك فإن عدد هذه المراكز أكبر من عدد المستويات الوظيفية في الخريطة التنظيمية لأن التوسع أو الانكماش في عدد المراكز تحكمه عدة متغيرات أهمها:

- ❖ درجة تفاصيل البيانات والمعلومات التي تطلبها الإدارة من نظام التكاليف مقارنة بقيمة المعلومات الناتجة عن هذا التوسع وتكلفة توسيع عدد المراكز وتأثير دمج أو فصل المراكز على دقة بيانات التكاليف في الممارسة المحاسبية تم تقسيم مراكز تكاليف المؤسسات الصناعية إلى خمس مجموعات على النحو التالي:
- **مراكز الإنتاج:** هذه هي المراكز التي يتحقق فيها الهدف الرئيسي للمؤسسة وهو إنتاج (أو تقديم الخدمات) للمنتجات التي تنتجها المؤسسة للإنتاج.
- **مراكز التسويق:** وهي المراكز التي تتولى بيع وتوزيع المنتج الذي قامت المنشأة من أجل إنتاجه وبيعه.
- **مراكز الإدارية والمالية:** هي المراكز التي تدير وتمول عمليات وأنشطة المنشأة وهي تشمل مستويات مختلفة من الإدارات الإدارية والمالية (الحسابات و التكاليف).
- **مراكز الخدمات العامة:** هي مراكز تم إنشاؤها لتقديم الخدمات العامة للمراكز الأخرى (الإنتاج والتسويق والإدارة والعمليات الرأسمالية) وتشمل هذه الخدمات العامة محلات التصليح والمستودعات والنقل والعيادات والمطاعم التي تخدم جميع العاملين في المراكز المذكورة الأخرى.
- **مراكز العمليات الرأسمالية:** هي المراكز التي تعمل في اقتناء أو بناء أو تركيب الأصول الثابتة مثل المباني والآلات والمعدات على وجه الخصوص عند إنشاء الأصول الثابتة أو تركيبها وبدء العمل ، تعتبر جميع التكاليف في هذه المراكز نفقات رأسمالية.

ثالثا : المجموعة المستندية:(شنب، 2008، صفحة 37 38)

هو عبارة عن مجموعة من النماذج والإشعارات والتصاريح والبطاقات الموزعة على المنشأة وفقا لخريطة توزيع محددة وطريقة استخدام محددة ، وهذه المستندات تختم الغرض من جمع البيانات الخاصة بالتكاليف والإنتاج استعدادا لاستخدامها في التصنيف والتصنيف والسجل وجمع الكتب

لذلك فهو مصدر البيانات الأول الذي يحدد جودة المدخلات لنظام التكلفة وليس هذا كما يحدد جودة وشخصية وجودة المخرجات المجموعة المستندية هي حجر الزاوية تعتمد فعالية نظام الرقابة الداخلية أيضا على التوثيق المناسب وتخطيط دورته والمسؤولية عن إعداده

تنقسم المستندات إلى مستندات خارجية صادرة عن أطراف ثلاث مثل فواتير شراء المواد والمستندات الداخلية الصادرة عن أقسام وأقسام الشركة المختلفة مثل المستندات الخاصة برفوف المواد والفواتير للبيع

ويجب مراعاة القواعد التالية عند تصميم المستند والدورة المستندية له :

- أ- يجب أن تحقق الوثيقة نفسها هدفا معينا الكثير من الوثائق بحجة تحقيق الهدف لا يعيق العمل ويعقد الحساب فحسب بل إنه عديم الفائدة أيضا حيث يجب الاتفاق على تحديد عدد النسخ المستخرجة من كل وثيقة مع الطرف المستفيد منها بالفعل عند تطوير مستند
- ب- يجب مراعاة البساطة والوضوح حتى يعمل في عدة أيد في وقت واحد يتم تقديم البيانات فيه بشكل بسيط ومفهوم وهناك شروط يجب توفرها في المستند الداخلي الجيد حتى يحقق الهدف المطلوب منه:

(1) أن يحمل اسم الشركة وعنوانها والغرض الذي أنشئت من أجله الشركة.

(2) أن ترقم المستندات بأرقام متسلسلة.

(3) أن يعبر المستند عن الغرض الذي انشأ من أجله.

(4) أن يكون من عدة صور كل صورة بلون مختلف حسب الجهة التي يرسل إليها

(5) أن يحقق المستند قواعد الضبط و الرقابة كالتواريخ والتوقيعات

رابعا : المجموعة الدفترية : هي مجموعة من السجلات و الكتب التحليلية التي تديرها الشركة من خلال استخدامه من الممكن أداء وظائف مختلفة مخصصة لمحاسبة التكلفة ويعتبر دفتر كحلقة وصل وسيطة بين البيانات التي توفر معلومات تشرح معنى الأحداث التي وقعت في فترة زمنية محددة والوثائق التي ترسل التقارير لذلك يتم استخدام الكتب لتسجيل و تحليل وتجميع و تصنيف جميع عناصر التكلفة مستمدة من الوثيقة لغرض تحديد العلاقة بين هذه العناصر و وحدة النشاط النهائي

يعتمد تصميم الدفاتر الذي يمكن استخدامه لتجميع البيانات حول تكلفة المنتجات أو تكلفة مركز البيانات على الطريقة المستخدمة لجمع بيانات التكلفة وما إذا كان هذا المسار مستخدما مجموعة واحدة من دفاتر المحاسبة لأغراض المحاسبة المالية وحساب التكلفة ( طريقة الادمج ) أو تسجيل مجموعتين دفتريتين واحدة لنظام المحاسبة المالية والأخرى لنظام محاسبة التكاليف والآن مع توسع نشاط ريادة الأعمال فإن التغلب على العديد من العمليات الاقتصادية تستخدم الشركات أجهزة الكمبيوتر لإعداد المعلومات من خلال محور المحاسبة (شنب، 2008، صفحة 39 40)

**المطلب الثاني: تصنيف التكاليف و علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية و المحاسبة المالية**

**الفرع الاول : تصنيف التكاليف (ججيقة و بربرة ، 2018/2017، صفحة 11)**

التكاليف التي تتكبدها المؤسسة عديدة و تختلف من مؤسسة إلى أخرى ويمكن تصنيفها من عدة جهات نظر حسب الوقت علاقتهم بوظيفتهم و العلاقة مع الإنتاج من حيث عوامل التكلفة يمكن تصنيفها على النحو التالي:

**أولا: من حيث التوجه في الوقت المناسب**

**تكاليف التاريخية:** إنه يلتقط تكلفة التكاليف في وقت حدوثها في التاريخ بغض النظر عن الزيادة أو النقصان الذي يحدث بمرور الوقت

**تكاليف الحقيقية وتكلفة الفرصة الضائعة:** التكاليف الحقيقية هي التكاليف الحقيقية التي يتكبدها الكائن والفرص الضائعة هي تكاليف عدم استخدام كل الطاقة المتاحة.



تكاليف التقديرية: هذه هي التكاليف الإجمالية المحددة قبل بدء أنشطة الشركة بناء على الأسس المقدرة و الفواتير الأولية التي قد يتم تكبدها .

تكاليف المعيارية: هذه هي التكاليف المحددة وفقا لمعيار المهام التي تحلها المؤسسة

ثانيا: من حيث علاقتها بالوظائف داخل المؤسسة:

تكاليف الإنتاج: تمثل جميع التكاليف المستهلكة في عملية الإنتاج التي يجب أن تكون متاحة لهذا الاهتمام من أجل القيام بأنشطتها

تكاليف البيع : جميع التكاليف التي يتم تحقيقها في إطار مصلحة معينة في توفير الخدمات والسلع و تسويق المنتجات وغيرها من المهام التي تدعم وظيفة المبيعات

تكاليف إدارية: هذه هي جميع النفقات المستهلكة في عملية إدارة الأنشطة داخل المؤسسة

ثالثا : من حيث علاقتها بالإنتاج:

تكاليف الثابتة: هذه مجموعة من التكاليف التي تتكدها المؤسسة، بغض النظر عما إذا كانت تنتج منتجات أم لا وتظل قيمتها ثابتة بغض النظر عن كيفية تغير حجم الإنتاج.

تكاليف المتغيرة: هذه مجموعة من التكاليف التي تتكدها المؤسسة أثناء أداء مهمتها وتتغير قيمتها مع تغير حجم الإنتاج.

رابعا: من حيث تحميل عناصر التكاليف إلى:

تكاليف الكلية: هذه هي التكاليف الإجمالية التي تتكدها المؤسسة، بغض النظر عن مصدرها أو اتصالها بالإنتاج

تكاليف الغير المباشرة: هذه هي التكاليف التي تتكدها المؤسسة كجزء من الأداء الطبيعي لمهامها ولكن هذه التكاليف لا تشارك بشكل مباشر في الإنتاج

تكاليف المباشرة: هذه هي جميع التكاليف التي يتم تضمينها مباشرة في الإنتاج أي التكاليف التي تستهلكها المؤسسة .

الفرع الثاني : علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية و المحاسبة المالية

أولاً : علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية: (التكريبي، 2009، صفحة 29)

بالرغم من وجود تداخل كبير بين أنشطة محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية واعتماد كل واحد منها على ما يقدمه الجزء الآخر، ولكن بشكل عام فإن الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو قياس تكلفة الإنتاج الذي وقع في الفترة السابقة من أجل تحديد أسعار بيعه وقياس هامش الربح إضافة إلى تقييم مخزون آخر المدة... لكن هذه البيانات هي قاصرة بهدف مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وهذا ما تحققه المحاسبة الإدارية من خلال البيانات والمعلومات التي تقدمها للإدارة العليا والتي تستند في أغلب الأحيان إلى البيانات التي تقدمها محاسبة التكاليف.. كما أن المحاسبة الإدارية تهتم بالأحداث المستقبلية وهذا التطور أصبح ملموساً عند ظهور نظام (A,B,M) وهو نظام الإدارة على أساس الأنشطة وكذلك نظام (A,B,B) نظام الموازنات على أساس الأنشطة والتي تعتمد بالأساس على نظام التكاليف على أساس الأنشطة (A,B,C) الذي اهتم بتحديد تكلفة كل نشاط من الأنشطة من التكاليف الغير مباشرة إضافة الى ما تتحمله هذه المنتجات من تكاليف مباشرة، كما ان هذا النظام يعزز القدرة التنافسية للمنشأة من خلال تخفيض التكاليف.

ثانياً : علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية :

- أ- المستفيدون من البيانات المقدمة من خلال الحسابات الختامية الموضحة في المحاسبة المالية وبيان المركز المالي هم أطراف خارجية ممثلة بالمستثمرين والمقترضين والدائنين ومحاسبة التكاليف هي حيث يكون المستفيدون أطرافاً داخلية.
- ب- خصائص المعلومات المقدمة من المحاسبة المالية هي البيانات المالية و البيانات المالية المتعلقة بالمصروفات و الإيرادات و التي تكون موضوعية و يمكن التحقق منها لأنها بيانات تاريخية
- ت- عادة ما يتم تضمين فترة تقرير المحاسبة المالية في البيانات المالية في مجموع جميع الوحدات المنتجة وليس المالية ولكن فترة تقرير محاسبة التكاليف قصيرة نسبياً
- ث- الغرض الرئيسي من تقييم بيانات المحاسبة المالية هو تحديد نتائج أنشطة الشركة وعرض مركزها المالي بينما يتم استخدام بيانات محاسبة التكاليف لتحديد تكاليف الإنتاج عند اتخاذ القرارات

ج- البيانات المقدمة من المحاسبة المالية هي بيانات مجمعة وتاريخية تتعلق بالعلاقة بين المنظمة والأطراف الثالثة بيانات التكلفة مفصلة وتحليلية بما في ذلك بيانات الماضي والحاضر والمستقبل. (عمراني، 2014/2013، صفحة 14.15)

### ثالثا: مقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية:

نجد ان هناك اوجه اختلاف و اوجه تشابه بينهما و نبين ذلك في الجداول التالية :

#### ❖ جدول رقم ( 01 ) يبين أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف و محاسبة المالية :

محاسبة التكاليف	محاسبة المالية
<p>➤ تعتبر مكتملة للمحاسبة المالية حيث تؤيدها بالبيانات التفصيلية، فعند إعداد الحسابات الختامية تقدم محاسبة التكاليف تكلفة المخزون السلعي وتكلفة الانتاج التام والإنتاج تحت التشغيل وقسط اندثار الموجودات الثابتة</p>	<p>➤ تعد البيانات الأخرى المتعلقة بالموجودات والمطلوبات تمهيدا لتصوير الحسابات الختامية والمركز المالي أي أن كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الختامية</p>
<p>➤ تتبعان نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية</p>	<p>➤ في الميزانية العمومية تحت فقرة الموجودات المتداولة هناك مخزون سلعي آخر المدة وهذا الفرع تقوم باحتسابه محاسبة التكاليف</p>

المصدر : (الجبالي و قصي، 2000، صفحة 12)

❖ الجدول رقم ( 02 ) يبين اوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية:

محاسبة التكاليف	محاسبة المالية
<ul style="list-style-type: none"> <li>• من حيث الهدف: تعتبر اداة لخدمة الادارة ومتخذي القرار.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• من حيث الهدف: تعتبر اداة لخدمة المستثمر او صاحب راس المال.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• من حيث المجال الذي تغطيه كلا منهما: تتم بكلفة الوحدة الواحدة وفرض الرقابة على عناصر التكاليف لغرض تحقيق اقصى كفاية إنتاجية ممكنة</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• من حيث المجال الذي تغطيه كلا منهما: تتم بقياس نتيجة أعمال المنشأة كلها كوحدة واحدة، من ربح أو خسارة عن فترة زمنية معينة.</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• من حيث الزمن: تتم بالحاضر والمستقبل فهي تستخدم البيانات الفعلية للاستفادة منها في القاء الضوء على ما قد يحدث في المستقبل حتى يمكن اتخاذ القرارات ولذلك فهي أقل دقة لأنها خاضعة للتنبؤ والحكم الشخصي</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• من حيث الزمن: تعتبر محاسبة تاريخية وذلك لأنها لا تتم الا بالبيانات الفعلية عن عمليات حدثت فعلاً، كذلك فهي أكثر دقة لأنها تعتمد على مستندات.</li> </ul>

المصدر : (الجبالي و قصي، 2000، صفحة 12)

#### المبحث الثاني: أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية والحديثة

كما هو معروف أن هدف المؤسسة الاقتصادية هو في المقام الأول تحقيق الربح ومن المهم الانتباه إلى التكاليف من حيث التحديد

الدقيق لأن هذا الهدف من وجهة نظر محاسبية يعتمد على حقيقة أن إيرادات المؤسسة أكبر من تكلفتها.

**المطلب الأول: أنظمة محاسبة التكاليف**

تعتبر تكلفة الإنتاج من أكثر بنود التكاليف أهمية للإدارة وهناك أربع انماط لتحديد تكلفة وحدة المنتج هما: نظام تكاليف الأوامر, ونظام تكاليف المراحل, نظام تكاليف المشتركة, نظام تكاليف العمليات.

**الفرع الأول : الأنواع التقليدية لأنظمة محاسبة التكاليف و مميزاتهما**

**أولاً : نظام تكاليف الأوامر:**

يعرف نفسه على أنه نظام لتحديد تكلفة المواد الخام والأجور وتكاليف الإنتاج المطلوبة لإنتاج تعليمات إنتاج محددة أو سلسلة من تعليمات الإنتاج.

❖ من مميزاتة :

- سهولة احتساب تكلفة الطلبية
- تختلف نوعية الإنتاج باختلاف طلبيات السلاء
- سهولة التمييز بين المصروفات المباشرة وغير المباشرة المحملة على أوامر التشغيل المختلفة
- يتم حصر وتحديد التكلفة لكل أمر إنتاجي على حدة (مفيدة و بوركوة، 2016.2015، صفحة 32 33 )

**ثانياً :نظام تكاليف المراحل:**

نظام تكاليف المراحل هي نظام تجميع و تحميل عناصر التكاليف المختلفة على أساس الأقسام أو المراحل

❖ من مميزاتة:

- يتم تجميع وتبويب التكاليف على أساس الأقسام أو مراكز التكلفة
- تحدد تكلفة الوحدة عن الفترة لكل قسم من الأقسام
- كل قسم أو مركز له حسابه المستقل بدفتر الأستاذ العام

■ يتم تجميع التكلفة الإجمالية وسعر الوحدة لكل مرحلة بشكل دوري وتحليلها باستخدام تقارير تكلفة المراحل (مفيدة و

بوركو، 2015.2016، صفحة 35 36 )

#### ثالثا: نظام محاسبة تكاليف العقود:

يمكن اعتبار هذا النظام حالة خاصة لنظام لحساب تكلفة الطلبات ولكن فيما يتعلق بالمؤسسات

يقوم المقاولون الذين يعتبرون وحدات صناعية، بإنتاج بعض المنتجات غير النمطية بمواصفات خاصة، والتي يتم تحديدها وفقا لأوامر العميل وشروطه والشروط المتفق عليها مسبقا.

❖ أهم ميزات هذا النظام هي:

- تغطي دورة الإنتاج فترة التكاليف.
- يتلقى المقاولون القيمة من العقد قبل إنجائه
- يساعد على تتبع وقياس التكاليف في تخطيط ومراقبة أنواع مختلفة من أنشطة العقود والمقاولات
- يساعد على قياس الربح أو الخسارة الناتجة عن تنفيذ العقد (ججيقة و بربارة ، 2018/2017، صفحة

(15)

#### رابعا: نظام محاسبة تكاليف العمليات:

يعتبر هذا النظام مزيج من نظام حساب إرشادي ونظام حساب خطوة بخطوة ويستخدم في المؤسسات التي تستند فيها التكاليف إلى نفس إجراءات العمل لأنواع مختلفة من المواد الخام لذلك تؤدي العمليات الصناعية إجراءات نمطية على المنتجات التي تتطلب مواد غير نمطية

❖ ومن مميزاتهما:

- يساعد على تحديد تكلفة كل عملية إنتاج.
- يتم تحديد تكلفة كل دفعة إنتاج على حدة .

■ يتم تعريف تكاليف تحويل عمليات الإنتاج على أنها وحدة واحدة (ججيقة و برارة ، 2018/2017،

صفحة 14)

### الفرع الثاني: مراحل محاسبة التكاليف التقليدية

اولا : المرحلة الأولى: اقتصر على فتح مجموعة من الحسابات لعناصر التكلفة الرئيسية .

ثانيا : المرحلة الثانية: في هذه المرحلة ظهر حساب التكلفة كأداة تحكم ووسيلة لتطوير قوائم التكلفة ومع ظهور المصانع الكبيرة والعديد من مرافق الإنتاج الكبيرة بدأت تظهر مشاكل في اختيار وحدات التكلفة وتجميع عناصر التكلفة واختيار قاعدة لتحميل التكاليف العامة في وحدات التكلفة.

ثالثا: المرحلة الثالثة: أصبح حساب التكلفة وسيلة لتحقيق كفاءة الإنتاج وتقديم الخدمات للإدارة في التخطيط وصياغة

السياسات المختلفة المتعلقة بالمؤسسة. (ججيقة و برارة ، 2018/2017، صفحة 15)

### المطلب الثاني: الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف

بعد أن فشلت أنظمة التكلفة التقليدية في استيعاب جميع التكاليف وتوزيعها بشكل عادل مما أدى إلى القضاء على التكاليف غير ذات القيمة المضافة بسبب الوصول إلى هفوات في التكاليف والنقد الموجه إليها حاول الباحثون في هذا المجال ابتكار أنظمة جديدة تقضي على أوجه القصور التي يتم تجاهلها في الأنظمة التقليدية وتكملها ونذكر منها

### الفرع الاول طريقة التكلفة المستهدفة

اولا : تعريف التكلفة المستهدفة

تتجلى أهمية طريقة حساب التكلفة المستهدفة في صناعة التجميع أكثر من الصناعة التشغيلية لمؤسسات التصنيع اليابانية خاصة في مجال تصميم المنتجات وتخطيط الإنتاج في أنشطة ما قبل الإنتاج لذلك يعتبر قياس تكلفة مشروع معين أو تكلفة مستهدفة تسمى أحيانا تخطيط التكلفة طريقة تخطيط لتحسين التكلفة المستمر باستخدام مفهوم الإدارة مع الأهداف وهي إحدى طرق إدارة التكلفة لتقليل تكاليف التشغيل ومراحل الإنتاج للمنتج طوال دورة حياته بدءا من الأنشطة البحثية وتصميم

وتخطيط المنتجات من خلال أنشطة الإنتاج وما بعد الإنتاج للتسويق والتوزيع وخدمة ما بعد البيع للمستهلكين خلال فترة الضمان .

كان الهدف من استخدام هذه الطريقة مختلفا عن الشركات الأخرى التي تهدف إلى تقليل مستوى التكلفة القياسي الحالي من خلال تحسين الأداء و الجودة و التكلفة باستخدام أنظمة التصنيع الحديثة التي تعتمد على الأتمتة ، وهو مفهوم قريب من طريقة مراقبة الجودة الشاملة يتم ذلك من خلال توفير التحكم المستمر في التكاليف باستخدام نظام تصنيع مرن.(كلثوم و فاطمة، 2016.2017، صفحة 21.22)

ثانيا : طرق قياس التكلفة المستهدفة: (العشماوي، 2011، صفحة 349.350)

يتم قياس التكاليف المستهدفة وفقا لعدة طرق تختلف اعتمادا على فلسفة إدارة المنظمة ، والثقافة التنظيمية والمهمة والأهداف والخطة الاستراتيجية ونطاق المنتجات وتنوعها ودرجة تعقيد مكونات المنتج ومستوى التكنولوجيا المستخدمة ، ونظام الإنتاج المستخدم ولعل أكثر هذه الطرق شيوعا هي:

أ- طريقة الإضافة يتم تقدير التكلفة المستهدفة وفقا لذلك عن طريق إضافة ما يحتاجه كل مكون من مكونات المنتج وفقا

لتحليل المكونات والاجزاء والوظائف في إطار ما يريده المستهلكون ويرضون عنه ، يأخذون في الاعتبار ما تضيفه

المنظمات المتنافسة إلى مكونات أو اجزاء المنتجات المماثلة

ب- طريقة الحفض يتم تقدير التكاليف المستهدفة وفقا لذلك عن طريق تقليل ما قد ينشأ عن إجراء تغييرات أساسية في

تصميم المنتج من التكاليف الحالية لمراعاة فلسفة المنظمة في برامج التحسين والتطوير المستمر وبرامج الابتكار والإبداع المستقبلية.

ت- طريقة العامل المتحكم (السعر) لتقدير التكلفة المستهدفة وفقا لذلك عن طريق طرح الربح المستهدف من سعر البيع

المستهدف وفقا للصيغة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر بيع المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$



ث- طريقة فجوة التكلفة، يتم تقدير التكلفة المستهدفة وفقاً لذلك عن طريق إضافة فجوة التكلفة إلى التكلفة الحالية وفقاً للصيغة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة الجارية} + \text{فجوة التكلفة}$$

ج- طريقة إعادة النظر في معايرة التكلفة، إذا تم تقدير التكلفة المستهدفة وفقاً لذلك، فإنها تتعارض مع معيار التكلفة للوصول إلى مستوى التكلفة المقبولة وعلى ذلك يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً للمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكاليف المعيارية بعد هندسة قيمتها}$$

ح- طريقة الحد الأدنى و الأعلى يتم تقدير التكلفة المستهدفة وفقاً لذلك في النطاق بين الحد الأدنى للتكلفة المسموح بها والحد الأقصى للتكلفة المتوقعة للتصميم)، ويمكن بذلك تقدير التكلفة المستهدفة طبقاً للمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{المدى بين التكلفة المقدرة والتكلفة المسموح بها}$$

#### الفرع الثاني : طرق حديثة أخرى لحساب التكاليف

اولا : نظام الإنتاج في الوقت المحدد

أ- تعريف نظام الإنتاج في الوقت المحدد:

نظام الإنتاج في الوقت المحدد هو واحد من أنظمة الإنتاج الحديثة التي تهدف إلى تنفيذ نظام الإنتاج خالية من المخزون ، والذي يتضمن جرد المواد الخام والإنتاج في التشغيل والصيانة. (جيهان و إيمان، 2021.2022، صفحة 31)

### ب- مزايا نظام الإنتاج في الوقت المحدد

- تقليلا لعدد المواد والمنتجات النهائية في المخزون إلى الحد الأدنى من الكمية الممكنة.
- تقليل عدد موردي المواد الخام بحيث تبرم الشركات عقودا مع موردين موثوقين وقدراتهم وتكون ملزمة لهم بموجب عقد على المدى الطويل سيؤدي ذلك إلى زيادة الثقة بين المصنعين والموردين.
- إعادة هيكلة خطوط الإنتاج.
- تخطيط عملية الإنتاج بطريقة تقلل من تكلفة إنشاء وتجهيز خطوط الإنتاج لبدء إنتاج كميات جديدة من المنتجات. (جيهان و إيمان، 2021.2022، صفحة 33)

### ت- عيوب نظام الإنتاج في الوقت المحدد

- يسمح نظام بتتبع الوقت المناسب للشركات بمراعاة العديد من التأخيرات في عمليات التسليم.
- يتطلب هذا النظام العمال المهرة و الموهوبين ، وهو أمر يصعب تحقيقه بالكامل
- تخصص اجتماعات الإنتاج في الوقت المحدد بشكل كامل في الأنشطة غير الضرورية التي لا تضيف اي قيمة وتضع هذا الهدف بعيد المنال
- يعمل نظام على خفض عدة العمال مما ينهي إلى العطالة (جيهان و إيمان، 2021.2022، صفحة 33)

### ثانيا: طريقة إدارة الجودة الشاملة

#### أ- تعريف طريقة إدارة الجودة الشاملة :

تعرف طريقة إدارة الجودة الشاملة بأنها " نهج إداري حديث يهدف إلى إحداث تغيير شامل ومستمر في جميع مراحل الأداء لتحقيق رضا العملاء وتلبية احتياجاتهم". (رشيدة، 2022، صفحة 92)

#### ب- مراحل تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة:

تمر عملية تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة بخمس مراحل أساسية و هي: (رشيدة، 2022، صفحة 93.94)

### 1. المرحلة الأولى: مرحلة الإقناع

إن تبني فلسفة إدارة الجودة الشاملة يعني أن إدارة المنظمة تقرر نية تطبيق طريقة إدارة الجودة الشاملة ، وتبدأ الإدارة العليا للمؤسسة في تلقي برنامج احترافي حول مفهوم إدارة الجودة وأهدافها وفوائدها ، وتقوم الإدارة العليا بتوصيل هذه الأفكار إلى موظفي المنظمة.

### 2. المرحلة الثانية: مرحلة التخطيط

هنا يتم تطوير خطة تنفيذ مفصلة ، ويتم تحديد الموارد اللازمة واختيار فريق القيادة لبرنامج مراقبة الجودة الشاملة تتم الموافقة على الخطة من قبل المراسل والمشرف بعد موافقة أعضاء الفريق.

### 3. المرحلة الثالثة: مرحلة التقييم

في هذه المرحلة ستحدد أهداف مؤسستك وما يجب عليك فعله لتحقيق هذه الأهداف وتحديد الفوائد التي يمكن تحقيقها والفوائد التي قد تعيق تطبيق طريقة إدارة الجودة الشاملة.

### 4. المرحلة الرابعة: مرحلة التنفيذ

في هذه المرحلة سيتم اختيار الأفراد الذين سينفذون عملية التنفيذ بعد التدريب وكذلك نشر ثقافة مراقبة الجودة الشاملة ومفاهيمها.

### 5. المرحلة الخامسة: مرحلة تبادل ونشر الخبرات

في هذه المرحلة يتم استثمار الأرباح والنجاحات التي تحققت من تطبيق أساليب مراقبة الجودة الشاملة، ويتم دعوة جميع الإدارات والإدارات في المنظمة والعملاء والموردين المشاركين في عملية التحسين، ويتم استثمار الفوائد التي تم الحصول عليها منها.

( اما نظام التكاليف على اساس الأنشطة ABC سوف نتطرق له بشكل مفصل في المبحث الثالث )

### المبحث الثالث : محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة في المؤسسات الاستشفائية

تتبع المؤسسات الاستشفائية العمومية والخاصة عدة انواع مختلفة من المحاسبة في حساب تكاليفها فسوف نعرف بالمؤسسات الاستشفائية اهدافها ووظائفها وكذلك ماهية طريقة محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة abc و مقارنة بينها وبين الطرق التقليدية .

#### المطلب الأول : ماهية المؤسسات الاستشفائية:

#### الفرع الاول : مفهوم المؤسسة الاستشفائية و اهدافها

##### اولا : مفهوم المؤسسة الاستشفائية

وهي جزء من منظمة اجتماعية وطبية تعمل على تقديم الخدمات الصحية للسكان والشفاء والوقاية فضلا عن مركز تدريب للعاملين الصحيين من أجل إجراء مسح اجتماعي مهم من الضروري تطوير نظام شامل يتضمن مجموعة من الأنظمة الفرعية المدججة في نظام الخدمات الصحية ونظام المعونة ونظام الخدمات الإدارية تتفاعل هذه الأنظمة معا لتحقيق رعاية ممكنة للمرضى والمصابين ودعم أنشطة التعليم والتدريب و البحثية في المجال الطبي (عمراني، 2013/2014، صفحة 65)

##### ثانيا : أهداف المؤسسات الاستشفائية

يخضع الغرض من مؤسسة المستشفى للتطوير الدائم والانتقال خارج مرحلة تطوير المستشفى نفسه وأهمها:

- توفير الخدمات التشخيصية والعلاجية للمرضى الداخليين
- توفير الخدمات التشخيصية والعلاجية للمرضى الداخليين؛
- تنفيذ خططها التدريبية والتثقيفية للعاملين الصحيين والعاملين الصحيين؛
- تطوير المعرفة الطبية و الصحية خلال عمله البحثي في هذا المجال
- الوقاية من الأمراض، بما في ذلك الوقاية من المرضى في المستشفيات والوقاية من أفراد المجتمع
- ضمان التنسيق بين خدمات الوقاية و العلاج

- توفير الموارد المتاحة لصحة المجتمع
  - ربط مستوى الرعاية الصحية
  - تحديد وتقوية العلاقة بين المستشفيات والمجتمعات والمساهمة في زيادة المشاركة في صحة المجتمع وتقديم الدعم والفهم
- اللازمين للمستشفيات وأدوارها وأهدافها وقضاياها.(غانم، 2018.2019، صفحة 35)

### الفرع الثاني: وظائف المؤسسات الاستشفائية

من خلال ما تقدم من تعريفات يمكن حصر وظائف المستشفى كالاتي: (غانم، 2018.2019، صفحة 36)

**اولا : الرعاية الطبية و الصحية :** هي أهم وظيفة تهدف مؤسسات المستشفيات إلى تحقيقها . الوسائل الطبية , تشخيص مفصل , وعلاج هذه الخدمات ، ولتأهيل الاجتماعي والنفسي المهني المقدمة من قسم العلاج وقسم الدعم الطبي والفحوصات المخبرية ذات الصلة والإسعاف وخدمات الطوارئ والتمريض ربما يكون الخطأ الشائع بين الناس وحتى بين خبراء الصناعة هو الخلط بين مفهوم العلاج الطبي والصحي حيث ينظر إليه على أنه متطابق أو مترادف , صحيح أن الرعاية الصحية هي ما نتعامل معه عند حدوث المرض لكن الرعاية الصحية لها معنى أوسع والرعاية الصحية يجب أن تنتظر حتى يحدث المرض بدلا من ذلك تركز الرعاية الصحية أولا على الوقاية من هذا المرض أو الوقاية من الإصابة بالمرض من خلال الوقاية منه عن طريق العديد من وسائل التنقيف الصحي والتطعيم ضد المرض وتتطلب جهدا متضافرا من جميع الجهود بدءا من الفرد نفسه بحيث يكون مسؤولا بشكل أساسي عن صحته والقطاعات الأخرى إنها مسؤولية جماعية.

**ثانيا : التعليم والتدريب:** تطوير العلوم الطبية ودعم التخصصات الطبية والتكنولوجيا الحديثة والمعدات الطبية وتحسين مهارات وخبرات جميع العاملين المحترفين في مختلف مجالات المهن الطبية والصحية والإدارية من خلال برامج التعليم والتدريب المستمرة توفر الممارسة الطبية والجراحة اليومية تدريباً عملياً للأطباء والطاقم الطبي المساعد لاكتساب الخبرة وقد تم تجهيز المستشفى بمستشفى جامعي ومركز تدريب عملي وممتاز على وجه الخصوص لتطوير المعلومات والمعرفة من الموظفين.

ثالثا : البحوث الطبية والاجتماعية : تساهم المستشفيات بطريقة أو بأخرى من خلال المختبرات والأجهزة والسجلات الطبية والحالات الطبية المختلفة والمديرين التنفيذيين البشريين متخصصة مهنيًا في توفير بيئة مناسبة لإجراء البحوث الطبية والاجتماعية والبحوث المهنية في مختلف مجالات خدمات المستشفيات ومهارات الموظفين وأساليب العمل التشخيص والعلاج والتطوير الذاتي كما أنه من الممكن من خلال الاحتكاك والتواصل بين مختلف الجهات الفاعلة وخاصة مع الخبرة المهنية

رابعا : الوظيفة البيئية : تساهم المستشفيات في سلامة الصحة العامة في المجتمع والحفاظ على نقاء الهواء والماء والغذاء للحد من ظاهرة التلوث البيئي ، يتم ذلك من خلال التوجيه والتوعية وكذلك دوره في أوقات الأزمات والكوارث الطبيعية أو أثناء الحرب .

### المطلب الثاني : محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة ABC

#### الفرع الاول : المفاهيم الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة و خصائصها

يركز نظام التكلفة القائم على النشاط على الأنشطة التي تؤدي إلى إنتاج المنتج ويتبع التكاليف غير المباشرة للمنتج بناء على الأنشطة التي يستهلكها المنتج ومعايير التخصيص أو محركات التكلفة

المستخدمة في هذا النظام هي مقاييس للأنشطة المؤدات في ظل هذا النظام يتم التركيز على حقيقة أن المنتج لا يستهلك الموارد بشكل مباشر بل يستهلك الأنشطة . يتم تحديد تكلفة المنتج على أساس التكلفة الإجمالية للأنشطة التي يجب القيام بها لإكمال عملية الإنتاج والتسليم للعميل (يحي، 2021.2022، صفحة 40)

#### اولا : مفهوم نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC(عطية و عبدربه مُجّد، 2000، صفحة 317)

نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية، ظهرت كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال ، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة

من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة، وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف اعتماداً على العديد من مسببات التكلفة وذلك تمهيدا لتوزيعها على المنتجات حسب استهلاكها في هذه الأنشطة.

وتستند فلسفة هذا النظام إلى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة، حيث أن الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة، في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة، ومن ثم يجب أن ننسب التكاليف إلى أنشطة معينة، ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة إلى المنتجات التي توجد الطلب على موارد هذه الأنشطة.

و بالتالي يقوم نظام المحاسبة على أساس الأنشطة على مبدأ رئيسي مؤداه الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي سواء كان وحدات منتجة أو خدمات أو عملاء أو مشروعات.

ثانيا: خصائص نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC): (نادية، 2021.2022، صفحة 5)

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة له خصائص عدة من بينها:

- أ- يساعد نظام تقدير التكاليف القائم على النشاط ABC على إعداد فرص دقيقة وواضحة للإدارة لخفض التكاليف يشير بشكل منفصل إلى العمليات والمراحل التي يمر بها المنتج، وكذلك الأنشطة التي تساهم في تكوينه وأن تخفيض تكلفة أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة والغاء تكلفتها سيؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج التام هذا هو الهدف والسبب في خلق النظام، وخاصة في المؤسسات ذات القدرة التنافسية العالية
- ب- يعتمد سبب الاختلاف في تكلفة منتج واحد عن آخر على كيفية استخدام هذه المنتجات للموارد الاقتصادية الكمية والنوعية، والتي يمثلها النشاط. هذا شيء لا يمكن تفسيره بالطريقة التقليدية لاستخدام عامل تحميل واحد، مما يعني تجمع تكلفة واحد أو عدد محدود جدا منهم ترتبط هذه التكاليف بقاعدة تحميل واحدة، وتعتمد قدرتها على التأثير على نوع هذه التكاليف

ت- يجب أن يوفر النظام عنصرا إداريا يؤمن بإدخال مفهوم النظام، حيث يساهم في تعظيم التكاليف من خلال التحكم في الجودة وتعزيزها على سبيل المثال، يمكن ربط تحديد دور كل نشاط في الإنتاج وإظهار الأنشطة التي

تعاني من اختناقات أو غير مرتبطة تماما بنظام الإنتاج في الوقت المحدد لتقليل التكاليف حيث يساعد في التعامل معها وتقليل التكاليف.

لذلك يمكن أن يساعد نظام التكلفة القائم على النشاط في إنشاء قاعدة بيانات لدمج وظائف محددة لأمر معين أو نشاط تجاري أو عميل لتوفير أفضل المعلومات تساعد أنظمة التكلفة القائمة على النشاط الإدارة بدورها على فهم النظام التنافسي والإيجابيات والسلبيات التي تسمح لها بأداء مهامها بكفاءة.

### الفرع الثاني : أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) : و المقارنة بينه و بين نظام التقليدي

اولا : اهداف نظام التكاليف المبني على اساس الانشطة ABC(بجي، 2021.2022، صفحة 38)

- من أجل جعل المطالبة بالتكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط أكثر دقة ، مع الأخذ في الاعتبار أن هذه الوحدة هي ما يولد الطلب من النشاط والنشاط هو ما يولد الطلب من الموارد.
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- القياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط ووحدة تكلفة المنتج أو الخدمة
- تسهيل إجراءات التحكم في اقتناء واستخدام موارد الإنتاج المتاحة للمساعدة في التخفيض الحقيقي للعناصر المختلفة للتكاليف المرتبطة بالإرهاق الناجم عن أنشطة المنظمة.
- تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة
- ترشيد القرارات الإدارية وأهمها التسعير كمدخل لاستيفاء شروط المنافسة العالمية للحفاظ على وتعزيز الحصة السوقية للمنظمة في المستقبل.
- تعظيم أداء الأنشطة ذات القيمة المضافة واستبعاد الأنشطة الأخرى غير ذات القيمة المضافة كمدخلات لتعظيم قيمة مؤسستك وتعظيم الربحية والعائد على الاستثمار



ثانيا: مقارنة بين نظام ABC و الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف

يختلف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة عن النظام التقليدي في عدة نقاط كما أن لهذا مميزات وعيوب محددة ( سلعة أو خدمة) يحمل قيمة لزبون داخلي أو خارجي ويمكن اعتبار كل من التصنيع التطوير منتج جديد سيتم عرضها في ما يلي:

❖ الفرق بين نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC ونظام التكاليف التقليدي:

الفرق بين النظام التقليدي و نظام ABC في كيفية التعامل مع التكاليف غير المباشرة و توزيعها على المنتج في الأنظمة التقليدية يتم تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات بناء على ساعات العمل المباشرة أو تحميل المنتجات النهائية مع حصة من وقت تشغيل الجهاز والتكلفة المباشرة للمواد و بعبارة أخرى التكاليف غير المباشرة بافتراض أن المنتج النهائي هو الذي تسبب في حدوث التكاليف بالنسبة لنظام ABC فمن الضروري ممارسة سلسلة من الأنشطة المختلفة التي تستخدم فيها وحدات المنتج تلك الأنشطة باستخدام الموارد المتاحة لغرض إنتاج السلع.

وهذا هو نظام ABC بشكل غير مباشر يقوم بتحميل التكلفة الصناعية في النشاط ومن ثم تحميل تكلفة النشاط في المنتج على عكس النظام التقليدي بشكل غير مباشر يقوم بتحميل التكلفة الصناعية في المنتج مباشرة ومن ثم تحميل تكلفة النشاط في المنتج.

(خديجة، 2016.2015، صفحة 55)

إضافة إلى فروق أخرى سيتم عرضها في الجدول الموالي:

الجدول رقم(03):اهم الفروقات بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والأنظمة المحاسبية التقليدية

أوجه المقارنة	الانظمة التقليدية	نظام ABC
❖ هدف النظام و مستوى الاهتمام	- مراقبة التكاليف - الاداء المحلي للأقسام - اسعار تكلفة المنتجات	- تحليل العمليات - الاداء الشامل للمؤسسة - الانشطة و العمليات
❖ التركيز على	- مقدار التكاليف	- البحث عن مسببات التكاليف
❖ اسس تخصيص التكاليف غير مباشرة	- احتمال ان تكون اسس التخصيص مسببات التكلفة قليل	- اسس التخصيص غالبا ما تكون مسببات التكلفة
❖ طبيعة الاسس	- غالبا ما تكون طبيعة التخصيص ذات طبيعة مالية مثل تكاليف العمالة المباشرة	- غالبا ما تكون اسس التخصيص ذات طبيعة ( غير مالية ) مثل عدد اجزاء المنتج
- عدد مجموعات التكلفة غير مباشرة	- استخدام مجموعة واحدة او عدد من المجموعات للقسم او المصنع ككل	- استخدام العديد من المجموعات المتجانسة
❖ درجة التجانس	ضعيفة بسبب - عدم الاهتمام بعلاقات السبب - النتيجة بين اسس تحميل التكاليف غير مباشرة و مجموعات التكاليف	قوية بسبب - التركيز على علاقات السبب - النتيجة بين اسس تحميل التكاليف غير مباشرة و مجموعات التكاليف
❖ هدف القياس ❖ معايير المقارنة ❖ انواع المعلومات التي يقدمها	- تصحيح الانحراف - معيار مسبق - معلومات مالية	- التحسين المستمر للتكاليف - مقارنة مع افضل اداء خارجي - معلومات مالية و غير مالية

المصدر : ( خديجة، 2015.2016، صفحة 56)

خلاصة الفصل الأول

لقد تطرقنا في هذا الفصل الى مفهوم محاسبة التكاليف و اهدافها و كذلك الى مقوماتها كما تعرفنا على انظمة محاسبة التكاليف التقليدية التي ظهرت لسد فراغ المحاسبة العامة ( تكاليف العمليات ، تكاليف العقود ، تكاليف المراحل و تكاليف الاوامر ) ومن ثم العلاقة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية و المالية و تطرقنا ايضا لطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف والتي شهدنا فيها اهم طرق ك ( طريقة التكلفة المستهدفة ، الانتاج في الوقت المحدد ، كذلك طريقة جودة الشاملة ) كما تركنا طريقة نظام التكاليف مبني على اساس الأنشطة ABC لتكلم عليها في مبحث الثالث لأنها عنوان مذكرتنا فتقدمنا بتعريف نظام ABC واهدافه و خصائصه فقد اوضح نظام التكاليف المبني على اساس الأنشطة الدور الذي يلعبه في اتخاذ القرار و مراقبة تسيير فضلا عن المزايا التي انسبته له في سد ثغرات التي تغفل عنها الانظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف.

## الفصل التطبيقي

محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس

الأنشطة **ABC** في المؤسسة

الاستشفائية المتخصصة في طب العيون

بسكرة

تمهيد :

تستخدم المستشفيات العمومية في الجزائر نظام حساب التكلفة حسب طبيعتها لأنها تقدم خدمات مجانية أو بمبلغ رمزي لا يكاد يغطي جزءا صغيرا من نفقاتها و تمويلها الدولة و تستخدم نظام محاسبة عام قائم على تخصيص المخصصات المالية و تخصيص عنصر أنشطة المستشفى و يستخدم للتحكم في تكاليف عناصر التكلفة المحددة مسبقا في شكل ميزانية تقديرية المرسوم التنفيذي رقم 14/106 بتاريخ 2014/03/12. عند إنشاء نظام إدارة محاسبة المعلومات في مؤسسات الرعاية الصحية ، أوصى بشدة في مقالته الثالثة بأن تحافظ مؤسسات الرعاية الصحية على الرقابة المحاسبية والتحكم في التكاليف المختلفة للخدمات المقدمة ومجموعة متنوعة من الخدمات الطبية والتكاليف المتزايدة وتحديد تكاليف الخدمات المقدمة بدقة وأدوات تحليلية كبيرة تسمح بحساب المخصصات المالية على نطاق واسع.

و لذلك نسعى الى محاولة تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة و قد تناولنا في المبحث الأول نبذة عامة عن مستشفى طب العيون بسكرة حيث عرفنا بالمستشفى والهيكل الاداري له كما تطرقنا في المبحث الثاني الى محاولة تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة قسم الاستعجالات الطبية

## المبحث الأول : : نبذة عامة عن المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة

في هذا المبحث سنحاول تقديم نظرة عامة عن مستشفى طب العيون بسكرة و مكوناته و هيكله التنظيمي وكل هذا نجده في

مضمون مبحثنا التالي

### المطلب الأول : تقديم المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة

#### الفرع الأول : تعريف بالمؤسسة

##### اولا : الطبيعة القانونية للمؤسسة

هي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري و وجهة علمية و تقنية تتمتع بالشخصية المعنوية و الإستقلال المالي كما نص عليه المرسوم التنفيذي رقم 97/265 المؤرخ في 02-12-1997 المتضمن قواعد إنشاء المؤسسات الاستشفائية المتخصصة حيث جاء في المادة 2 من المرسوم المؤسسة الاستشفائية المتخصصة مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية و الإستقلال المالي وتنشأ بمرسوم تنفيذي بناء على اقتراح من الوزير المكلف بالصحة بعد استشارة الوالي وتوضع تحت وصاية والي الولاية الموجود بها مقر المؤسسة

##### ثانيا: نشأته

تم إنشاؤه وفقا للمرسوم التنفيذي 97/465 المؤرخ 2 ديسمبر 1997 بشأن إنشاء وتشغيل مرافق المستشفيات المتخصصة المناسبة كما ينص المرسوم رقم 027 الصادر عن وزارة الصحة وإصلاح المستشفيات في 02 ديسمبر 1997 على إنشاء أقسام ومؤسسات مستشفيات المتخصصة في طب العيون بسكرة.

وكما يوضح الجدول التالي :

الفصل التطبيقي محاولة تطبيق نظام التكاليف مبني على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة

جدول رقم ( 04 ) : يوضح انشاء مصالح ووحدات المكونة للمؤسسة الاستشفائية المتخصصة

المصالح	عدد الاسرة	الوحدات
طب امراض العيون	40	<ul style="list-style-type: none"><li>● استشفاء الرجال</li><li>● استشفاء النساء</li><li>● الفحص و الاستعجالات</li><li>● الكشف</li></ul>

المصدر: (اسماء، 2019 2020، صفحة 154)

ملاحظة: تبلغ السعة الفعلية للمستشفى 80 سريرا مقسمة إلى اجنحة رجال و نساء بالإضافة إلى افتتاح مختبر للتحليل الطبي وغرفة للأشعة في المستشفى وبعد ذلك تم افتتاح صيدلية في المستشفى وفقا للقرار رقم 45 بتاريخ 2013/02/26 الصادر عن وزارة الصحة العامة وإصلاح المستشفى ، والذي ينص على إنشاء قسم للصيدلة.

الفرع الثاني: موقعه و مهامه

اولا : موقعه

تقع المؤسسة العمومية الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة في وسط المدينة بحي البخاري بضبط اسم الشارع هو: شارع 19 يونيو البخاري بسكرة الجزائر. يحدها أحياء سكنية من جميع الجهات

ثانيا : مهامه

وفقا لنص المادة 3 من المرسوم التنفيذي 97/465 ، الذي يحدد قواعد إنشاء المستشفيات المتخصصة نص المادة 03 من تنظيمها وسلوكها أن هذه المؤسسات متخصصة فقط في علاج مرض واحد يتكون مرفق المستشفى من هيكل متخصص واحد لرعاية هذه هي احتياجات سكان بسكرة وبعض الولايات المجاورة مثل باتنة خنشلة و مسيلة وفي المادة 05 من نفس المرسوم أن هذه المؤسسات تؤدي المهام التالية في مجال النشاط.:

## الفصل التطبيقي محاولة تطبيق نظام التكاليف مبني على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة

- الوقاية والتشخيص والعلاج وإعادة التكيف الطبي والاستشفاء.
- تنفيذ البرامج الصحية الوطنية والإقليمية والمحلية.
- المساعدة في إعادة تأهيل مستخدمي الخدمات الطبية وتحسين مستواهم.

وأخيرا تسمح المادة 06 من المرسوم نفسه باستخدام مؤسسات المستشفيات المتخصصة كأماكن للتدريب متكونين الشبه الطبي وإدارة المستشفيات على أساس الاتفاقات المبرمة مع المؤسسات التعليمية وتقديم الخدمات العامة المتخصصة.

### المطلب الثاني : التقسيم الداخلي للمستشفى و الهيكل التنظيمي

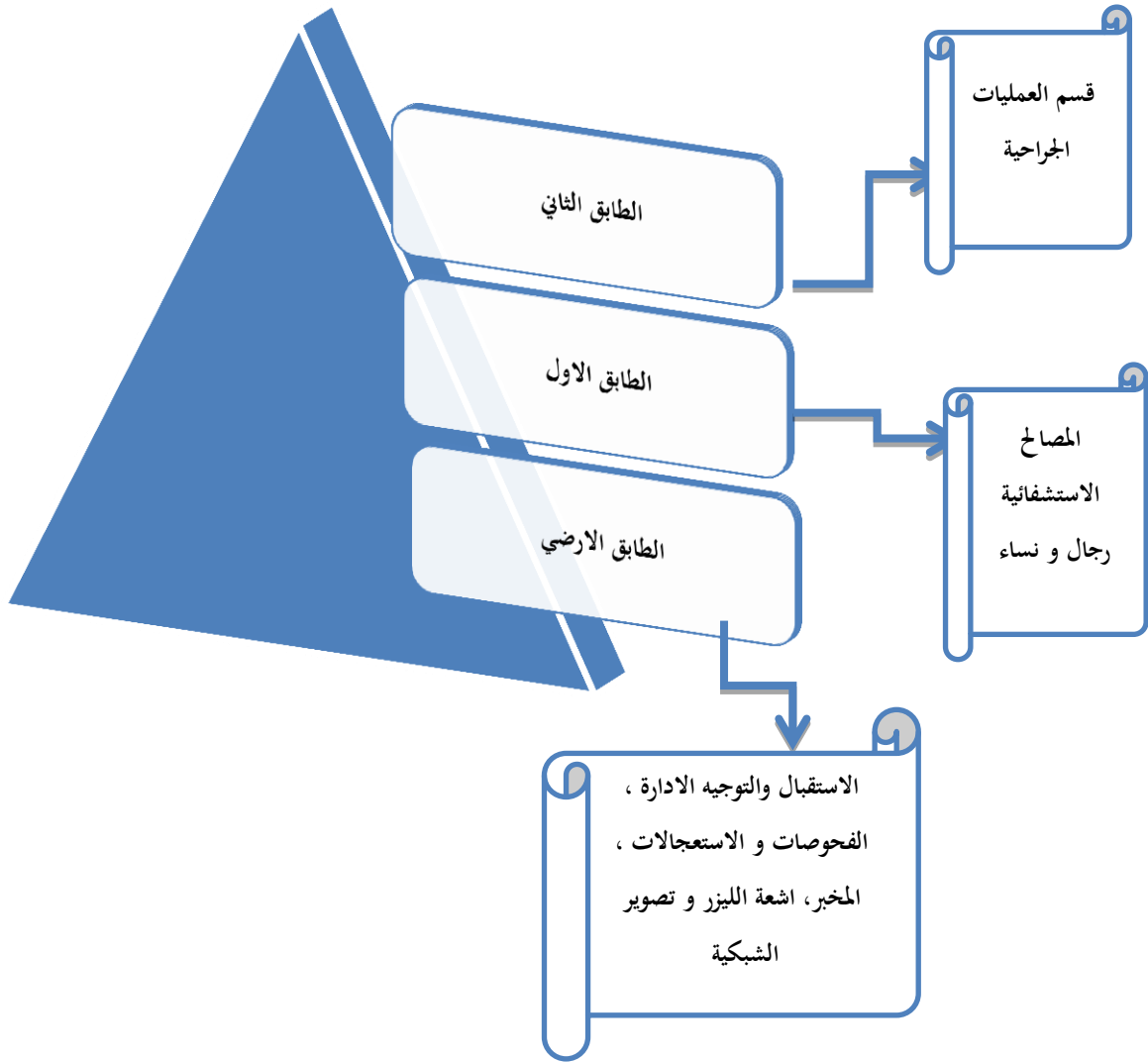
#### الفرع الاول : التقسيم الداخلي لمستشفى طب العيون بسكرة

نرى ان لكل مؤسسة استشفائية عدة طوابق فهذه المؤسسة التي بصدد دراستها فيها طابقين فقط طابق ارضي و طابق اول

و نوضح التقسيم الهندسي في الشكل التالي :



الشكل رقم ( 01 ) التقسيم الهندسي للمؤسسة الاستشفائية لطب العيون بسكرة



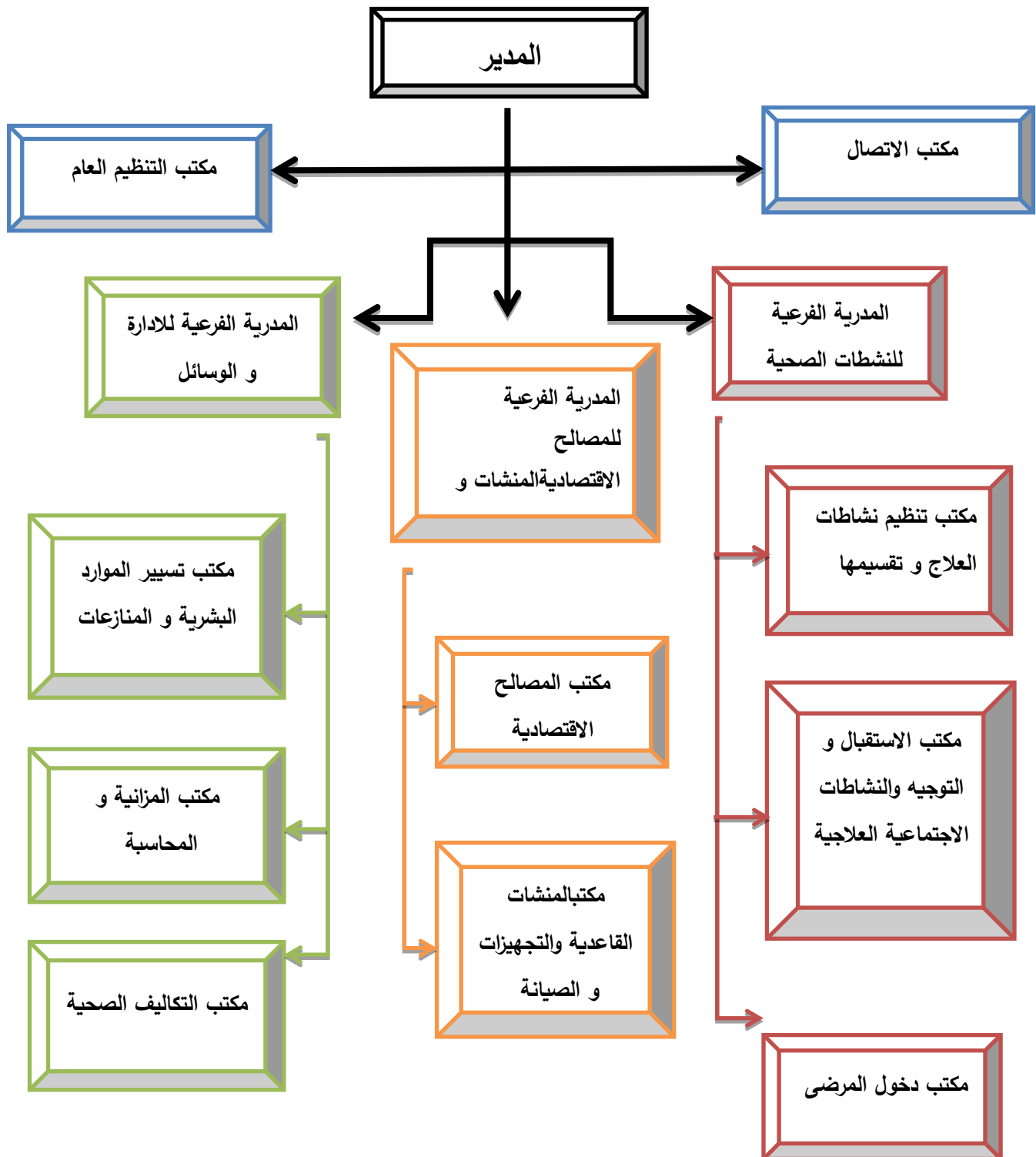
المصدر : من اعداد الطالبين اعتمادا على مخطط التقسيم الهندسي للمؤسسة

#### الفرع الثاني : الهيكل التنظيمي للمؤسسة

هو شكل يوضح توزيع السلطة و المسؤولية بين وحدات مختلفة من مستويات الإدارة ، وكذلك طرق الاتصال الرسمي بينها. و

الشكل التالي يبين ذلك :

الشكل رقم ( 02 ) : الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة



المصدر: المديرية الفرعية لإدارة

❖ المدير :يقوم وزير الصحة بتعيينه و مهامه يكون على شكل التالي :

- تسيير المؤسسة
- هو عبارة عن الامر بصرف فيما يخص نفقات المؤسسة
- يسير و يدير الميزانية
- المصادقة على وثائق مختلفة في حدود صلاحيته
- القدرة على معاقبة و مكافأة.

❖ مكتب التنظيم العام: يتكون هذا المكتب من : مكتب التنظيم و مكتب الامانة

- بالنسبة لمكتب التنظيم فهو مرتبط مباشرة بالمدير فهو يلتقي بجميع المراسلات ويراقب العمليات الصادرة والواردة .
- أمانة المدير هي أول هيئة تنفيذية تستقبل وتنظم المواطنين ، ويمكن أن يكون هذا الاستقبال داخليا أو خارجيا أو فرديا.

❖ مكتب الإتصال: يربط بين المؤسسة و الوزارة و مختلف الادارات الاخرى و يكون ذلك بعدة وسائل الاتصال

كما انه توجد ثلاث مديريات فرعية في المؤسسة تابعة للمدير حسب الهيكل التنظيمي وهي كالتالي :

(1) المديرية الفرعية للإدارة و الوسائل :

- مكتب تسيير الموارد البشرية والمنازعات.
- مكتب التكاليف الصحية.
- مكتب الميزانية و المحاسبة.

(2) المديرية الفرعية للنشاطات الصحية :

- مكتب تنظيم نشاطات العلاج وتقسيمها
- مكتب الاستقبال والتوجيه و النشاطات الإجتماعية العلاجية.
- مكتب دخول المرضى.

(3) المديرية الفرعية للمصالح الإقتصادية الهياكل و التجهيزات:

● مكتب المصالح الاقتصادية.

● مكتب المنشآت القاعدية والتجهيزات والصيانة

المبحث الثاني : محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف مبني على اساس الانشطة ABC في المؤسسة

الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة

نتعرف على الاساليب المستخدمة من قبل المؤسسة الاستشفائية لطب العيون بسكرة في المطلب الاول وبعدها نحاول

تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة لحساب تكاليفها في المطلب الثاني .

المطلب الاول : الأساليب المستخدمة من قبل المؤسسة لحساب التكاليف

الفرع الأول : تعريف بطريقة المستخدمة من طرف المؤسسة عند حساب تكاليفها و كيفية تحديدها

اولا : التعريف بالطريقة المستخدمة من طرف المؤسسة عند حساب تكاليفها

عند حساب تكاليفها تعتمد المؤسسة قيد الدراسة على طريقة الاقسام المتجانسة وبالتالي يتم تعريف القسم المتجانس على أنه

الجزء المحدد الفعلي للمؤسسة الذي يظهر جميع الأنشطة التي تقوم بها للتجانس و من الممكن قياس هذه الأنشطة وقياس

تكاليفها و تهدف الطريقة إلى تحليل وتحميل حمولة الأنشطة المختلفة وحتوى هذه الطريقة كما يلي:

● تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة بما في ذلك أقسام الخدمة الرئيسية والإضافية.

● هذا هو توزيع العبء غير المباشر على كل قسم عن طريق استخراج معدل التوزيع من البيانات الإحصائية التي هي

أساس عبء الحمل وهذا التوزيع يسمى التوزيع الأولي.

● توزيع عبء القسم المساعد على القسم الرئيسي باستخدام عامل الحمولة الذي يمثل استخدام القسم من خدمة القسم

المساعد

● يتم تحميل عبء القسم الرئيسي لمراحل النشاط المختلفة باستخدام وحدات القياس

ثانيا : تحديد التكاليف وفق طريقة الأقسام المتجانسة المعتمدة بالمؤسسة

من خلال هذا المطلب يسعى النظام إلى معالجة تطبيق طريقة الاقسام المتجانسة ، حيث يهدف إلى تحقيق أهداف و تقدير التكاليف من خلال الإجراءات والأساليب المختلفة المستخدمة لتسجيل التكاليف وتحليلها ويعتمد النظام على مكونات العملية التي يجب تحديدها قبل التطرق إلى تطبيق الطريقة.

#### ❖ مقومات طريقة الأقسام المتجانسة

تنقسم الاقسام الى : مراكز التكلفة ( الأقسام الرئيسية و الثانوية) :

❖ الأقسام الرئيسية : تتكون الأقسام الرئيسية للمؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة من الأقسام

التالية:

طب العيون رجال ،طب العيون نساء ، الاستعجالات

حيث تشمل الاستعجالات مختلف الخدمات التي يتلقاها المريض خلال فترة تقل عن 24 ساعة على مستوى قسم

الإستعجالات

❖ الأقسام الثانوية : تتكون الأقسام الثانوية لمستشفى طب العيون من الأقسام التالية:

الجراحة ، الأشعة ، مخبر التحاليل الطبية ، الإدارة ، القسم الاقتصادي.

#### الفرع الثاني : خطوات تطبيق طريقة الاقسام المتجانسة

لتطبيق طريقة الاقسام المتجانسة بحاسبة التكاليف التي يعتمد عليها مستشفى طب العيون بسكرة يجب عليها توزيع اعبائها

المباشرة و الغير مباشرة و التي تندرج في ماليي :

الفصل التطبيقي محاولة تطبيق نظام التكاليف مبني على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة

اولا : التوزيع الاولي للتكاليف

من الضروري وضع جدول يتم فيه توزيع العبء المباشر الذي تمثله ( تكلفة الأجور والرواتب وتكلفة الغذاء وتكلفة المواد الاستهلاكية) بالإضافة إلى توزيع العبء غير المباشر (التكلفة الإجمالية، تكلفة الصيدلية والصيانة والمواد الاستهلاكية المختلفة) كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (05) : التوزيع الأولي للتكاليف للثلاثي الأول لسنة 2023

الوحدة: (دج)

قسم الثانوي	قسم الرئيسي	الاقسام
المخبر	الاستعجالات	المصاريف
441838.27	385887.35	مصاريف الوازم المختلفة
3333031.5	9091481.07	اجور و رواتب
0	87143.5	الوجبة الغذائية
3774869.74	9564511.92	مجموع الاولي
300000	320000	المصاريف الاجمالية
4074869.74	9884511.92	المجموع

المصدر : من اعداد الطالبين باعتماد على معطيات من ادارة المؤسسة

ثانيا: التوزيع الثانوي

فيما يخص التوزيع الثانوي قمنا باختيار نفس الاقسام التي نحن بصدد تطبيق عليها وهي قسم رئيسي و قسم ثانوي

و يوضح الجدول الاتي : توزيع الثانوي للتكاليف

الجدول رقم ( 06 ) : التوزيع الثانوي للتكاليف للثلاثي الأول لسنة 2023

الوحدة: (دج)

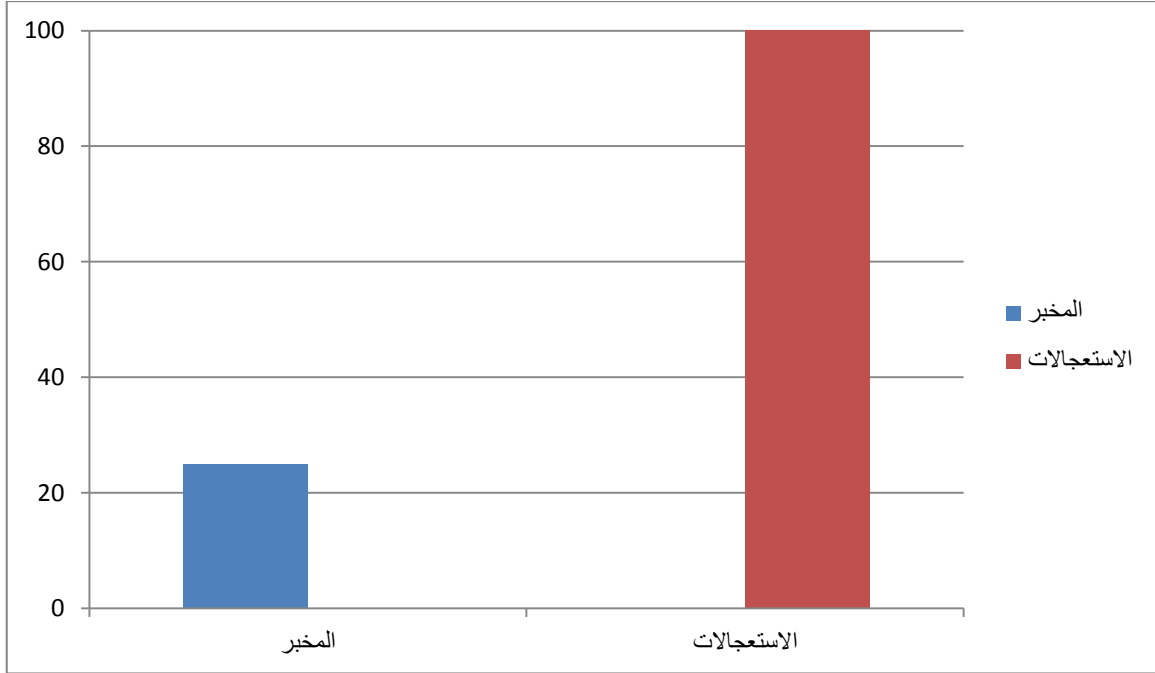
قسم الثانوي	قسم الرئيسي	الاقسام
المخبر	الاستعجالات	المصاريف
4074869.74	9884511.92	مجموع التوزيع الاولي
4074869.74	494225.6	المخبر
4074869.74	10378737.52	مجموع التوزيع الثانوي
B	فحص و علاج	وحدة القياس
165420	6300	عدد وحدات القياس
25.00	1647.42	تكلفة وحدة القياس

المصدر : من اعداد الطالبين بناءا على معطيات من ادارة المؤسسة

نلاحظ ان تكلفة الوحدة في قسم المخبر بقيمة 25.00 دج ، اما تكلفة الوحدة في قسم الاستعجالات وصلت

الى 1647.42 دج وهي قيمة مرتفعة من قيمة قسم المخبر

الشكل رقم 3 : التمثيل البياني لأسعار تكلفة الوحدة لقسم المخبر وقسم الاستعجالات



المصدر : من اعداد الطالبين بناء على نتائج تكلفة وحدة القياس

نلاحظ من الشكل البياني اختلاف في سعر التكلفة للقسمين عند تطبيق النظام التقليدي حيث ان تكلفة الوحدة في قسم المخبر

منخفض بقيمة 25.00 دج للوحدة اما تكلفة الوحدة في قسم الاستعجالات وصلت الى 1647.42 دج للوحدة وهي قيمة

مرتفعة من قيمة قسم المخبر



**المطلب الثاني : عملية تطبيق نظام التكاليف على الأنشطة ABC في المؤسسة الاستشفائية لطب العيون بسكرة**

سنقوم في هذا المطلب بعرض نموذج لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال عدة مراحل ولذلك قمنا باختيار قسم الاستعجلات الذي يعتبر كأحد الأقسام الثانوية في المؤسسة .

**الفرع الأول : مراحل تطبيق النظام**

**اولا : المرحلة الأولى تحليل و تحديد الأنشطة**

تعتبر هذه الخطوة الأولى في تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة وهي خطوة مهمة للغاية في هذه المرحلة يتم تحديد النشاط قسم الاستعجلات على النحو التالي :

**الجدول رقم (07) : الأنشطة في قسم الاستعجلات**

قسم الاستعجلات	الأقسام
	الأنشطة
•	العلاج
•	التحاليل
•	الاشعة

المصدر : من اعداد الطالبين بناء على معلومات قسم الاستعجلات

## ثانيا : المرحلة الثانية تحديد تكلفة كل نشاط

يتم تحديد تكلفة الأنشطة المذكورة أعلاه من خلال بطاقة التكلفة التفصيلية لكل قسم أثناء تتبع هذه التكاليف حسب كل نشاط يتكون عنصر التكلفة من ثلاث (03) عناصر:

### 1. اللوازم المستهلكة:

يعتمد حساب المواد الاستهلاكية المستهلكة على اقتناء جميع المواد الاستهلاكية لإكمال العمل ويتم توفير البطاقة البديلة لهذه المواد الاستهلاكية من المتجر في الدراسة المقدمة حاولنا ربط هذه التكاليف بكل نشاط من خلال وثيقة مفصلة لتكاليف كل قسم من خلال ربط كل مصلحة أو رئيس مصلحة برقمه التسلسلي بهذه اللوازم

### 2. الأجور و الرواتب:

تعتبر الأجور والرواتب من أكثر التكاليف دقة في الحساب ، حيث تتبنى المستشفيات الطرق الإلكترونية التالية:

تحديد دخول وخروج الموظفين يشمل هذا البند أجور ورواتب الموظفين سواء كانوا دائمين أم بشكل مؤقت بالإضافة إلى ذلك يعتبر معظمها سهل التتبع للأنشطة باستخدام بيانات الدفع المستخرجة من مصلحة تسير الموارد البشرية دراسة طبيعة كل نشاط ومعرفة بالضبط من يفعل ذلك

### 3. مصاريف أخرى: تشمل هذه التكاليف جميع النفقات الأخرى بخلاف المواد الاستهلاكية والأجور والرواتب، وتشمل

على سبيل المثال: من تكاليف الهاتف، واستهلاك الأدوات المكتبية وتكاليف صيانة المعدات المكتبية جهاز التدفئة

و مصباح... الخ.

لمزيد من التوضيح نقدم جدولاً يتضمن إجمالي التكلفة المباشرة بالإضافة إلى التكلفة الإجمالية أو التكلفة غير المباشرة بقسم

الاستعجالات

الجدول رقم (08) : التكلفة للثلاثي الأول بقسم الاشعة سنة 2023

الوحدة: (دج)

اجمالي التكلفة لقسم الاشعة	مجتمعات التكلفة
385887.35	مجموعة التكاليف و اللوازم
9091481.07	مجموعة التكاليف الرواتب و الاجور
87143.5	مجموعة التكاليف الوجبة الغذائية
320000	مجموعة التكاليف الاجمالية
9884511.92	المجموع

المصدر : من اعداد الطالبين اعتمادا على معطيات من ادارة المؤسسة

ثالثا : المرحلة الثالثة تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط

يحتوي قسم الاستعجال على ثلاث اشطة حيث خصصنا لكل نشاط مسبب تكلفة كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (09) : مسببات التكلفة لكل نشاط بالنسبة للثلاثي الاول سنة 2023

القسم	النشاط	مسبب التكلفة
قسم الاستعجال	العلاج	عدد المرضى
	تحاليل	عدد التحاليل
	الاشعة	عدد الاشعة

المصدر : من اعداد الطالبين بناء على معلومات من ادارة المؤسسة

الفصل التطبيقي محاولة تطبيق نظام التكاليف مبني على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة

رابعا: المرحلة الرابعة الربط بين مسببات التكلفة والمخرجات

الجدول رقم (10) : الربط بين مسببات التكلفة وتكلفة كل نشاط في قسم الاستعجلات للثلاثي الأول 2023

اشعة		تحاليل		علاج		الانشطة
العدد	الوحدة	العدد	الوحدة	العدد	الوحدة	المصاريف
450	عدد	900	عدد	6300	عدد	تكاليف اللوازم المستهلكة
360	العاملين على مستوى النشاط	810	العاملين على مستوى النشاط	1080	العاملين على مستوى النشاط	التكاليف الرواتب والاجور
360	عدد الوجبات	810	عدد الوجبات	1080	عدد الوجبات	التكاليف الوجبة الغذائية
	بالتساوي		بالتساوي		بالتساوي	المصاريف الاجمالية

المصدر : اعداد الطالبين بناء على معطيات من ادارة المؤسسة

## الفصل التطبيقي محاولة تطبيق نظام التكاليف مبني على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة

من اجل تخصيص التكاليف المباشرة على الانشطة وجب علينا تحديد عدد الوحدات لكل نشاط كم يلي:

عدد كل وحدة لكل نشاط في قسم الاستعجالات:

نشاط العلاج:

عدد المرضى: 70 مريض في اليوم x 30 يوم x 3 أشهر = 630 مريض

عدد العاملين: 12 x 3 x 30 = 1080 عامل

التحاليل:

عدد التحاليل: 10 x 30 x 3 = 900 تحليل

عدد العاملين: 9 x 30 x 3 = 810 عامل

الاشعة

عدد الأشعة: 5 x 30 x 3 = 450 اشعة

عدد العاملين: 4 x 30 x 3 = 360 عامل

تحميل التكاليف الغير مباشرة لكل وحدة في كل نشاط:

تكاليف اللوازم المستهلكة: 385887.35 دج / 7650 = 50.44 دج

تكاليف الرواتب والأجور: 9091481.07 دج / 2250 = 4040.65 دج

تكاليف الوجبة الغذائية: 87143.5 دج / 2250 = 38.73 دج

يتم تحديد تكلفة كل نشاط من التكاليف المباشرة بالحسابات التالية:

تكاليف اللوازم المستهلكة:

$$\text{علاج : } 317772 = 6300 * 50.44 \text{ دج}$$

$$\text{تحاليل : } 45396 = 900 * 50.44 \text{ دج}$$

$$\text{اشعة : } 22698 = 450 * 50.44 \text{ دج}$$

التكاليف الرواتب والاجور :

$$\text{علاج : } 4363902 = 1080 * 4040.65 \text{ دج}$$

$$\text{تحاليل : } 3272926.5 = 810 * 4040.65 \text{ دج}$$

$$\text{اشعة : } 1454634 = 360 * 4040.65 \text{ دج}$$

التكاليف الوجبة الغذائية :

$$\text{علاج : } 41828.4 = 1080 * 38.73 \text{ دج}$$

$$\text{تحاليل : } 31371.3 = 810 * 38.73 \text{ دج}$$

$$\text{اشعة : } 13942.8 = 360 * 38.37 \text{ دج}$$

الفصل التطبيقي محاولة تطبيق نظام التكاليف مبني على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة

الجدول رقم (11): تحديد تكلفة كل نشاط في قسم الاستعجال من التكاليف المباشرة وغير مباشر

الوحدة: (دج)

اشعة	تحاليل	علاج	الانشطة التكاليف
22698	45396	317772	تكاليف اللوازم المستهلكة
1454634	3272926.5	4363902	التكاليف الرواتب والاجور
13942.8	31371.3	41828.4	التكاليف الوجبة الغذائية
106666.67	106666.67	106666.67	المصاريف الاجمالية

المصدر : اعداد الطالبين بناء على نتائج تحديد تكلفة كل نشاط من التكاليف المباشرة وغير مباشر

يتم جمع مختلف التكاليف الخاصة بكل نشاط على حدى ثم يتم تقسيم هذه التكاليف على عدد الوحدات لتحصل

على تكلفة الوحدة الواحدة في كل نشاط.

تكلفة الوحدة الواحدة = مجموع تكاليف النشاط / عدد مسببات التكاليف

تكلفة الوحدة الواحدة لنشاط العلاج = 4830168.67 دج / 6300 = 766.69 دج

نفس الطريقة لحساب تكلفة الوحدة بالنسبة للأنشطة الأخرى

كما يبين الجدول التالي:

الفصل التطبيقي محاولة تطبيق نظام التكاليف مبني على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة

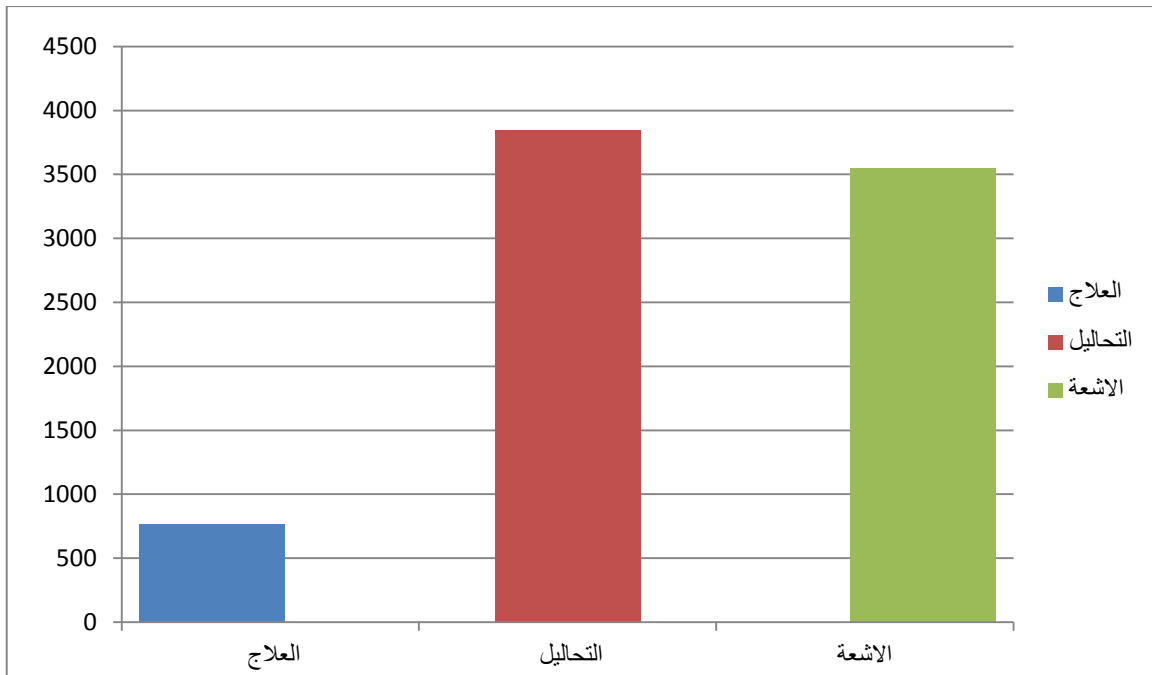
الجدول رقم ( 12 ) : تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من التكاليف غير المباشرة لكل نشاط الوحدة: (دج)

التكلفة	التكاليف	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة	النشاط
4830168.67	766.69	6300	766.69	علاج
3456360.47	3840.40	900	3840.40	تحاليل
1597941.44	3550.98	450	3550.98	اشعة

المصدر : اعداد الطالبين اعتمادا على نتائج حساب تكلفة الوحدة الواحدة لكل لنشاط

من خلال الجدول تبين أن سبب ارتفاع سعر الخدمات العلاجية ، التحميل الإضافي للتكاليف غير المباشرة التي قد لا يستفيد منها المريض كالتحاليل والأشعة .

الشكل رقم 04 : التمثيل البياني لتكلفة الوحدة الواحدة للتكاليف غير مباشرة لكل نشاط



المصدر : من اعداد الطالبين بناء على جدول تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من التكاليف غير المباشرة لكل نشاط



## الفصل التطبيقي

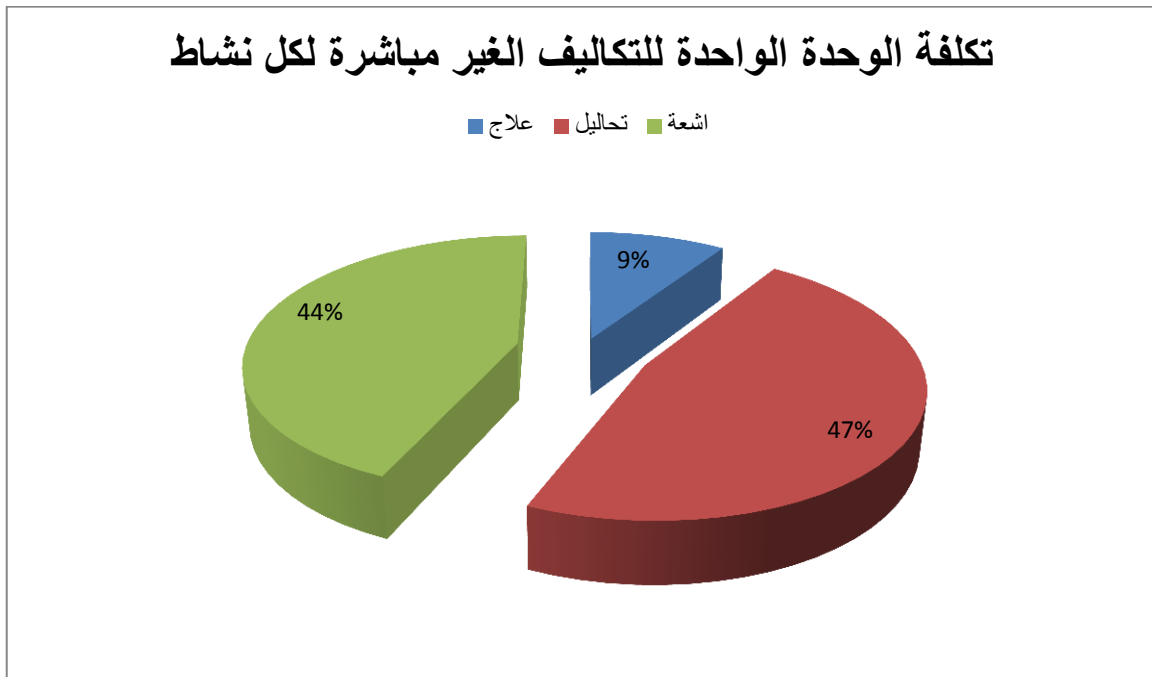
### محاولة تطبيق نظام التكاليف مبني على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة

نلاحظ من التمثيل البياني اختلاف في أسعار التكلفة للقسم حيث أن سعر تكلفة الوحدة في نشاط العلاج منخفض بقيمة

766.69 دج للوحدة ، ومرتفع في نشاط التحاليل بقيمة 3840.40 دج للوحدة ، ومرتفع في نشاط الاشعة بقيمة

3550.98 دج للوحدة

الشكل رقم 05 : رسم بياني يبين نسبة تكلفة الوحدة الواحدة من التكاليف غير المباشرة لكل نشاط



المصدر : اعداد الطالبين بناء على جدول تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من التكاليف غير المباشرة لكل نشاط

لدينا :

$$100 \longleftarrow 8158.07$$

$$X \longleftarrow 766.69$$

$$9.397\% = 8158.07 / (100 * 766.69) = X$$

بنفس طريقة نحسب الباقي

## الفصل التطبيقي محاولة تطبيق نظام التكاليف مبني على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة

### الفرع الثاني : : مقارنة بين نظام التكاليف المبني على الأنشطة و طريقة الاقسام المتجانسة

عندما نطبق طريقة الاقسام المتجانسة فإن نظام التكلفة المدمج من خلال الأشياء المذكورة أعلاه حول أنشطة ABC. اتضح أن هناك فرقا جوهريا بين نتائج طريقة الاقسام المتجانسة وطريقة نظام التكلفة القائم على اساس الأنشطة ABC ويبين الجدول التالي :

الجدول رقم (13) : مقارنة بين نظام التكاليف المبني على اساس الأنشطة و طريقة الاقسام المتجانسة

الوحدة: (دج)

النشاط	التكلفة حسب نظام ABC	التكلفة حسب طريقة الاقسام المتجانسة	الفرق
الاستعمالات	8158.05	1647.42	6510.63

المصدر : اعداد الطالبين اعتمادا على النتائج لتكلفة الوحدة الواحدة في النظام الاقسام متجانسة و نظام ABC

من الجدول أعلاه، فمن الواضح أنه إذا قمت بتطبيق نظام التكلفة على أساس أنشطة ABC ، وقد تحقق ذلك تكلفة عالية لكل وحدة في أنشطة قسم التحليل والأشعة وتخفيضها في نشاط علاج.

تعتمد أنظمة التكاليف القائمة على الأنشطة في تحديد مسببات التكاليف على عكس الطرق التالية

يعتمد القسم المتجانس على نوع من النفقات على سبيل المثال المصاريف الاجور

يمكن أن توفر أنظمة التكاليف القائمة على النشاط معلومات واضحة حول التكاليف التي بتكبتها كل نشاط

. في حالات أخرى تظل التكاليف أكثر تعقيدا بطبيعتها

### خلاصة الفصل

من خلال ما تناولناه في هذا الفصل وجدنا أن تطبيق طريقة نظام حساب التكلفة على أساس الأنشطة abc في مستشفى طب العيون بسكرة تواجهه صعوبات عديدة أهمها عدم وجود معرفة مسبقة لدى إطارات المستشفى عن محاسبة التكاليف الحديثة أو التقليدية و ذلك لاختلاف نظام المعالجة الذي يطبقه المستشفى وبعد محاولتنا تطبيق هذه الطريقة وجدنا أن تطبيقها سيساهم في تحقيق مستوى أعلى من الدقة في تحديد تكلفة الخدمات الصحية التي تقدمها المؤسسة، ويساعد على تتبع المصاريف الغير مباشرة بدقة، كما أن يمكن لتطبيق هذا النظام في تحديد تكاليف الخدمات الصحية في المؤسسة يجب مراعاة خصوصية وطبيعة النشاط بها، وذلك يتطلب تحليلا جيدا لجميع الأنشطة ودراسة مفصلة للعلاقات السببية بين الأنشطة والتكاليف والخدمات من أجل الاستفادة من الفوائد التي يوفرها هذا النظام.

الخاتمة

## الخاتمة

شمل موضوع المذكرة طرق محاسبة التكاليف الحديثة وبشكل اخص طريقة محاسبة التكاليف المبني على اساس الأنشطة ABC و امكانية تطبيقه في المؤسسات العمومية الإستشفائية حيث تم تطرق الى المفاهيم الأساسية للنظام محاسبة التكاليف من تعريفات و اهمية وخصائص و مع تطرق لنظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الإستشفائية.

و قد تم تركيز بشكل اساسي على محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الأنشطة ABC في المؤسسات الإستشفائية من خلال تحديد الجيد للأنشطة و تحديد مسببات التكلفة بدقة لإستخراج تكلفة النهائية دقيقة للقسم المدروس وقمنا بإسقاط هذه الدراسة النظرية على واقع احدى المؤسسات الإستشفائية بولاية بسكرة و متمثلة في المؤسسة الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة و التي كانت محل دراستنا و بعد القيام بالدراسة الميدانية حاولنا الإجابة على الفرضيات من خلال تحليل البيانات و محاولة تطبيق نظام ABC في المؤسسة الاستشفائية

### اولا : اختبار الفرضيات

بعد الدراسة النظرية و الميدانية للموضوع و البحث حول إمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسة الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة يمكننا الإجابة على الفرضيات كالتالي :

**الفرضية الاولى:** يساهم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحقيق العديد من المزايا والفوائد للمؤسسات الاستشفائية

من خلال الدراسة النظرية تعرفنا على نظام محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة ABC فيساهم هذا النظام على اعداد فرص دقيقة وواضحة للادارة لخفض التكاليفها يساعد على توفير معلومات التي تسمح باداء مهامها بكفاءة و يساهم في تخلص من العشوائية في توزيع التكاليف المباشرة و الغير مباشرة وكذلك تسهيل اجراءات التحكم في استخدام موارد المتاحة للمساعدة في تخفيض للتكاليف التي الناتجة عن الأنشطة التقليدية وكذلك يمكن من ترشيد القرارات الإدارية كما يركز على البحث عن مسببات التكلفة و يهدف الى الاداء الشامل للمؤسسة و تحليل عملياتها و منه يساعد في تحقيق العديد من المزايا و الفوائد للمؤسسات الاستشفائية وبالتالي يتضح ان الفرضية الاولى صحيحة.

**الفرضية الثانية :** يواجه تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الاستشفائية العديد من الصعوبات

من خلال الدراسة التطبيقية التي كانت لنا في مؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة فكان لنا صعوبة في تعرف و تحديد الدقيق للأنشطة نظرا لتشعبها و ترابطها وكذلك عدم وجود قسم خاص لحساب التكاليف في المؤسسة الاستشفائية قيد الدراسة فمن مميزات الخدمة الصحية انها تصعب عملية تحديد عنصر التكلفة و يهدف نظام تكاليف المستشفيات عموما إلى تحديد التكلفة للوحدة و تحليل التكاليف لإتخاذ القرارات. الا أن هناك مشكلات في محددات القياس التكاليف في المستشفيات.

## الخاتمة

و منه فان هذه الصعوبات العديدة تبين لنا صحة الفرضية الثانية.

الفرضية الثالثة : تتوفر المؤسسة الاستشفائية العمومية لطب العيون بسكرة على جميع المقومات المساعدة على تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة. **ABC**

من خلال الدراسة للمؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة تبين لنا أنها لا تملك المقومات الأساسية لتطبيق نظام التكاليف على الأنشطة (ABC) ، ذلك لغلبة القرار السياسي على القرار الاقتصادي من جهة و صعوبة جمع المعلومات من جهة اخرى، فهي تطبق طريقة تقليدية الاقسام المتجانسة خالية من أسس علمية.

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

ثانيا : نتائج الدراسة

النتائج النظرية :

- ❖ نظام ABC من 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 الأنشطة ومسبباتها 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 التكاليف في المستشفيات.

النتائج التطبيقية :

- ❖ من مميزات الخدمة الصحية انها تصعب عملية تحديد عنصر التكلفة .
- ❖ تحديد مختلف الأنشطة التي تؤثر على تكاليف مع استبيان احواض التكلفة من اهم خطوات نظام ABC .
- ❖ تحديد الدقيق لمسببات التكلفة لكل نشاط .
- ❖ استغلال الإمكانيات المادية و البشرية المتوفرة و تعزيزها بالدعائم يمكن ان يساعد في تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الأنشطة في المؤسسة الإستشفائية لطب العيون بسكرة .

## الخاتمة

### ثالثا : التوصيات

بعد الدراسة النظرية و التطبيقية و الخروج بنتائج يمكن تقديم بعض التوصيات التي يمكن ان تكون حلويا لبعض المشاكل التي تعاني منها المؤسسات الإستشفائية الجزائرية و خاصة مستشفى طب العيون بسكرة

- ❖ اتباع احد طرق محاسبة التكاليف الحديثة لما تحمله من فوائد عليها
- ❖ تخصيص قسم خاص بمحاسبة التحليلية داخل المؤسسة المؤسسة الإستشفائية لطب العيون بسكرة تركيز عليها بصفة مباشرة
- ❖ اعادة النظر من طرف مسيري المؤسسة الإستشفائية لطب العيون بسكرة في طريقة تحديد التكلفة و بالأخص تكاليف غير مباشرة
- ❖ ادراج برامج تكوينية بالمؤسسة حول اهمية ودور محاسبة التكاليف و خاصة الأنظمة المعاصرة مع آلية تطبيقها لتحقيق نجاحها

### رابعا : افاق الدراسة

بعد الصعوبات التي واجهناها في الدراسة الميدانية والتي كانت تكمن في صعوبة تحديد الأنشطة و مسببات تكلفة وغيرها من صعوبات ابينا ان نعطي اقتراح في المواضيع التالية :

- ❖ نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الأنشطة ABC كنظام معلومات فعال في المؤسسة الإستشفائية
- ❖ دور نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الأنشطة ABC في عملية تخطيط و الرقابة التكاليف
- ❖ تطوير العمل الإداري في ظل تطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة

# المراجع



## قائمة المراجع

### قائمة المراجع :

#### اولا : الكتب

1. اسماعيل حجازي، و سعاد معاليم. (2013). محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الانشطة . عمان الاردن : دار اسامة للنشر وتوزيع .
2. اسماعيل يحيى التكريتي. (2009). محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية . عمان.الاردن: دار الحامد للنشر و التوزيع.
3. عبد الكحيم الرجبي. (2010). مبادئ محاسبة التكاليف. لأردن عمان: دار وائل للنشر وتوزيع ا.
4. فتح الرحمان الحسن منصور، و ابراهيم الصديق بابكر. (2012). محاسبة التكاليف . صنعاء ، دار الكتاب الجامعي
5. مُجّد سامي راضي. (2003). مبادئ محاسبة التكاليف . الاسكندرية مصر ، الدار الجامعية .
6. مُجّد عبد الفاتح العشماوي. (2011). محاسبة التكاليف . عمان الاردن ، دار اليازوري العلمية لنشر و توزيع .
7. محمود علي الجبالي، و السامرائي قصي. (2000). محاسبة التكاليف . عمان.الاردن ، دار وائل لنشر وتوزيع .
8. هاشم احمد عطية، و مُجّد محمود عبدربه مُجّد. (2000). المحاسبة المالية المحاسبة التكاليف و المحاسبة الادارية . الاسكندرية مصر ، دار الجامعية .
9. صلاح بسيوني عيد، عبد الله عبد المنعم فليح ، ابو شناف زايد سالم ، و زمر عماد سعيد. (2017). نظام محاسبة التكاليف. القاهرة مصر، قسم .

#### ثانيا : مذكرات تخرج

1. ججيقة بونجاح, بربارة نورة . (2018/2017). استخدام نظام محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة abc في المؤسسات الخدماتية . مذكرة مكملة لنيل شهادة ماستر في علوم التجارة. ادرار, كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير ، جامعة أحمد دراية.
2. جيهان حمزة ، إيمان شرفية . (2021.2022). تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الأنشطة abc في المؤسسة الاقتصادية . مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير . قالمة , كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير قسم علوم التسيير : جامعة قالمة .
3. ذيب خديجة. (2015.2016). الطرق الحديثة للمحاسبة التكاليف كأساس لتحديد تكلفة الخدمة الصحية . مذكرة مكملة ضمن متطلبات شهادة نيل شهادة الماستر أكاديمي في العلوم التجارية. ام البولقي ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير قسم العلوم التجارية : جامعة العربي بن مهيدي ام البواقي .

## قائمة المراجع

4. رشيدة مراوي . (2022). استخدام الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية . مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث العلوم المالية والمحاسبية . بسكرة , كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير قسم العلوم المالية و المحاسبة : جامعة مُجَّد خيضر بسكرة .
5. عمراني هناء , (2014/2013). محاولة تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الأنشطة abc في المؤسسات الإستشفائية. مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في التدقيق المحاسبي. الوادي, قسم علوم التسيير , كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير .
6. غانم عماد الدين ، (2018.2019). دور التكوين في تنمية الموارد البشرية بالمؤسسات الصحية العمومية. مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير. بسكرة, كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير قسم علوم التسيير : جامعة مُجَّد خيضر بسكرة.
7. كلثومقيلو ، فاطمة, موالي زين (2016.2017). محاسبة التكاليف كاداة لتقييم الاداء المالي للمؤسسة دراسة حالة مؤسسة توات موتورز. مذكرة متقدمة لنيل شهادة الماستر . ادرار , كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير قسم علوم تسيير : جامعة ادرار .
8. مشاش نادية. (2021.2022). أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في دعم مراقبة التسيير ورفع أداء المؤسسة. ملتقى وطني . استمارة مشاركة لطالبة دكتوراه سنة الثانية . بليدة ، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير قسم التسيير : جامعة علي لونيبي بليدة .
9. مفيدة, لبداعي، بوركوة مريم . (2015.2016) . دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية و طريقة محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة abc في المؤسسات الاقتصادية . مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير . جيجل , كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير قسم علوم التسيير : جامعة مُجَّد الصديق جيجل .
10. شنب شادي . (2008). دراسة و تقييم انظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية . مذكرة تخرج للماجستير في المحاسبة و التمويل . غزة , قسم محاسبة و التمويل كلية التجارة , فلسطين .

## ثالثا : مجلات و مطبوعات

1. حسين يحي . (2022.2021). محاسبة التسيير الاستراتيجية . مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة الاولى ماستر محاسبة و جباية معمقة . تيارت ، كاية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير قسم علوم التسيير : جامعة تيارت
2. مُجَّد الطيب الياس. (2022). دور انظمة محاسبة التكاليف المعاصرة في التخطيط و الرقابة . مجلة ابن خلدون لدراسات و الابحاث ، 370.

بمسكرة في: 14 - 05 - 2023

إلى السيد: مدير المؤسسة  
الاستشفائية لطب وجراحة العيون  
- بمسكرة -



جامعة محمد خيضر - بمسكرة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية  
وعلوم التسويق  
عمادة الكلية

الرقم: 721 / ك.ق.ت.ت / 2023

## طلب مساعدة لاستكمال مذكرة التخرج

دعما منكم للبحث العلمي، نرجو من سيادتكم تقديم التسهيلات اللازمة للطلّابان:

1 - أقرين عادل

2 - ناجي آدم

نخصص: محاسبة

المسجلان بالسنة: ثانية ماستر

وذلك لاستكمال الجانب الميداني لمذكرة الماستر المعنونة ب:

"محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاستشفائية العمومية"

تحت إشراف: د/ العمري أصيلة

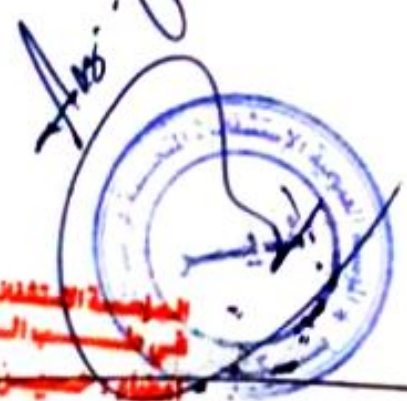
في الأخير تقبلوا منا أسى عبارات التقدير والاحترام

عميد الكلية

تأشيرة المؤسسة المستقبلة

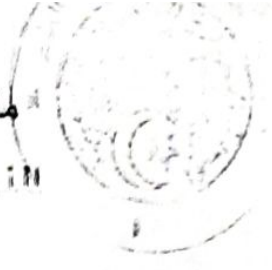


نائب العميد للدراسات والمسائل البحثية  
بالتربية  
د. غربي وشيبة



المؤسسة الاقتصادية المتخصصة  
في مسكرة  
بمسكرة

ملحق بالقرار رقم 1082... المؤرخ في .....  
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالهقابة من السرقة العلمية ومكافحتها



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التقييم العلمي للبحث العلمي

نموذج التصريح الشرفي  
الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا المتصفي أسفله

السيد (ة): أ. ق. ب. عادل

الصفة: طالب. أساذ. باحث طالب

رقم: 207008459 والصادرة بتاريخ 08-09-2021 بكرة

المسجل (ة) بكلية / معهد العلوم الاقتصادية والتجارية. قسم العلوم المالية والمحاسبية  
والمكلف (ة) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج. مذكرة ماستر. مذكرة ماجستير. أطروحة دكتوراه).

عنوانها: محاولة تطبيق نظام التكليف على أساليب الأنشطة  
الإستشفائية العمومية. دراسة حالة المؤسسة الإستشفائية المدونة في طب الهيون بكرة

أشرف في أن ألتزم بمعايير المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية

المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: 2021-09-08

توقيع المتصفي (ة)



ملحق بالقرار رقم 10821... المؤرخ في 27 شهر 2020  
الذي يحدد القواعد المتعلقة بالوقاية من السرقة العلمية ومكافحتها

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

مؤسسة التعليم العالي والبحث العلمي:

نموذج التصريح الشرفي  
الخاص بالالتزام بقواعد النزاهة العلمية لإنجاز بحث

أنا الممضي أسفله.

السيد (م): ناجي آدم الصفة: طالب، أستاذ، باحث  
الحامل (م) لبطاقة التعرف الوطنية رقم: 200214472 والصادرة بتاريخ: 2016-04-20  
المسجل (م) بكلية / معهد العلوم الإقتصادية والإدارة القسم العلوم الاقتصادية والحاسبة  
والمكلف (م) بإنجاز أعمال بحث (مذكرة التخرج، مذكرة ماستر، مذكرة ماجستير، أطروحة دكتوراه).  
عنوانها: محاولة تطبيق نظام التكليف على أساس الأنشطة  
في المؤسسة الإستشفائية العمومية دراسة حالة مؤسسة الشفافية وإطباقيون بمكة  
أصرح بشرفي أنني أتزم بمراعاة المعايير العلمية والمنهجية ومعايير الأخلاقيات المهنية والنزاهة الأكاديمية  
المطلوبة في إنجاز البحث المذكور أعلاه.

التاريخ: 2023-06-07

توقيع المعني (م)