

لقد عملت الجزائر منذ الإستقلال على النهوض بالقطاع الصحي، الذي يعد من أكبر القطاعات حساسية و أكثرها نموا على مستوى العالم، لذلك فإنه يشكل جزءا مهما من إقتصاد أي دولة. و يعد الدور الذي تقوم به المستشفيات من الأدوار المهمة و الضرورية في أي مجتمع. و لكي تحافظ المستشفيات على القيام بهذا الدور و تقديم خدماتها بالجودة العالية، فان هذا يتطلب الإهتمام المستمر بتحديث أنظمتها الإدارية و المحاسبية، للوصول إلى قرارات رشيدة، و تطوير خدماتها من خلال التعديلات المتبعة، و العمل على تزويد المستشفيات بكل التقنيات التكنولوجية و الطبية ، و هذا ما يبرز من خلال تضاعف نفقات الصحة في الجزائر بسبب زيادة الطلب على الخدمات الصحية في ظل الموارد النادرة.

و أمام تضاعف في النفقات الصحية تطرح اليوم الجزائر كغيرها من الدول؛ مشكلة تزايد تكاليف الرعاية الصحية و بمعدلات تفوق بكثير زيادة في الميزانيات الصحية، دون أن يقابل ذلك تحسن في الخدمة الصحية للمجتمع، و هذا ما يتطلب وضع الإستراتيجيات و الآليات التي من شأنها عقلنة إستخدام الموارد المالية، و التحكم في التكاليف مع الحفاظ على المستوى المناسب للخدمة الصحية، و لعل في مقدمة هذه الآليات و الإستراتيجيات؛ هو وجود طريقة دقيقة لمحاسبة التكاليف ، لضبط عملية تدفق التكاليف و قياس مدى الإستفادة منها في تحسين مستوى الخدمة. إضافة إلى أنه لا بد أن تتميز الطريقة المتبعة بقدرتها على الرقابة و تقييم الأداء لهذه المؤسسات. خاصة في ظل ما شهدته محاسبة التكاليف من مستجدات في انظمة معالجة التكاليف، و الطرق الحديثة التي سمحت للمسيرين من توفير معلومات دقيقة عن عناصر التكلفة، و بالتالي التحكم فيها اكثر، سيما و انها من مداخل تعزيز قدرتها التنافسية، و المتحكم الاساسي في التسعير الذي يمس مباشرة الزبون. و من هذه الانظمة المحاسبية او ما يسمى بطرق حساب التكلفة؛ انتشر في السنوات الاخيرة، ما عرف بطريقة حساب التكلفة على اساس الانشطة، التي لقيت رواجاً و استعمالاً واسعاً في المؤسسات الاقتصادية، سواء الصناعية منها او الخدمية.

اذ تسعى المؤسسات الى ضبط مستوى التكاليف، و التحكم فيها بشكل يحقق دقتها و تخفيضها، لتتمكن في المقابل من رفع أرباحها . لهذا قد يكون تطبيق إحدى طرق معالجة التكاليف الحديثة، بديل للنظم التقليدية خاصة في المؤسسات التي تعاني من تضخم مستوى تكاليف انتاجها، و بهذا تتسابق المؤسسات الى تبني هذه الطرق العلمية المدروسة في مجال محاسبة التكاليف، بحثاً عن تحقيق مزاياها مهما كانت الصعوبات التي قد تعيق ذلك.

لذا اخترنا في دراستنا هذه احد المستشفيات العمومية لولاية بسكرة ، و هي المؤسسة الإستشفائية المتخصصة في طب العيون ، لدراسة إمكانية استعادة هذه المؤسسة من المزايا التي تتوفر بأحد الطرق الحديثة لحساب التكلفة الإنتاجية، و هي طريقة التكلفة على أساس الأنشطة(ABC): Activity-Based costing، باعتبارها احد الطرق التي قد تساعد هذه المؤسسة في السيطرة على تكاليفها، و جعلها اكثر دقة. و يقودنا هذا الى طرح التساؤل التالي الذي يمثل اشكالية هذه الدراسة:

✓ اشكالية الدراسة:

ماهي إمكانيات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC) في المؤسسات الإستشفائية؟.

و انطلاقا من هذا التساؤل الرئيسي، يمكننا طرح بعض التساؤلات الفرعية كما يلي:

✓ الأسئلة الفرعية:

و لمعالجة هذه الإشكالية و العمل على الإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور هذا الموضوع، عملنا على تحليلها إلى الأسئلة الفرعية التالية:

1- هل تتوفر لدى المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون محل الدراسة، المقومات الأساسية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة **ABC**؟؛

2- ما هي الخطوات الضرورية لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة **ABC**، في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة؟؛

3- هل يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة **ABC**، بديلا للأنظمة المطبقة في مجال محاسبة التكاليف بالمؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة؟؛

و كإجابة مبدئية على هذه التساؤلات و التساؤل الرئيسي للدراسة، يمكننا اقتراح الفرضيات في الفقرة الموالية.

✓ فرضيات الدراسة:

بحثا عن إجابات دقيقة للتساؤلات المطروحة، سننطلق من الفرضيات التالية:

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

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

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

✓ أهمية الموضوع.

تتبع أهمية الموضوع من حاجة المؤسسات الصحية (المستشفيات)، إلى القياس الدقيق للتكاليف مما يساهم في إتخاذ القرار الإداري الفعال. و هذا ما قد يتحقق بإستخدام إحدى الطرق الحديثة في حساب التكاليف، مثل طريقة (ABC)، كطريقة بديلة لتحديد تكلفة الخدمات الصحية في المؤسسات العمومية الإستشفائية بشكل أكثر دقة. و هذا ما يبين أكثر أهمية الخوض في هذه الدراسة، التي تسمح لإطارات المؤسسة المدروسة، في مجال محاسبة التكاليف، من التعرف على مزايا هذه الطريقة المتميزة في معالجة عناصر التكلفة، و التي تضفي عليها خاصيتي الشفافية و الدقة، التي تعد من الاهداف التي يسعى الى تحقيقها كل مسير في مجال محاسبة التكاليف، بل تعد من اهداف المؤسسة عامة.

✓ أهداف الدراسة.

تهدف الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:

1- التعرف بشكل تفصيلي على نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة **ABC**، من خلال محاولة تطبيقها في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون؛

2- محاولة التوصل إلى صعوبات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)، في المؤسسة الاقتصادية عامة، و في الاستشفائية منها خاصة.

3- محاولة اسقاط نموذج نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة **ABC**، على المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون ببسكرة.

✓ أسباب إختيار الموضوع

تعددت أسباب إختيار موضوعنا الذي نحن صدد معالجته، منها ماهي ذاتية و منها ماهي موضوعية:

1- الأسباب الذاتية

- الرغبة و الميول في البحث في هذا الموضوع(محاسبة التكاليف) ، وخاصة محاسبة التكاليف في المؤسسات الخدمية.
- كون الموضوع يندرج ضمن مساري الأكاديمي.

2-الأسباب الموضوعية

- كون معظم الدراسات و البحوث في مجال التكاليف، تركز على المؤسسات الصناعية دون الإهتمام بالمؤسسات الخدمية خاصة المؤسسات الصحية منها.
- الإهتمام الكبير بموضوع نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، نظرا لأهميته البالغة كنظام محاسبي في تحقيق دقة التكلفة و شفافيتها.
- تعزيز و إثراء مكتبة الكلية بمثل هاته البحوث.

✓ منهج الدراسة

إن نوعية الدراسة التي نحن بصدد معالجتها أوجبت علينا الإعتماد بالدرجة الأولى على المنهج الوصفي بهدف فهم العناصر المكونة للموضوع ، و كذلك منهج دراسة الحالة في الجزء التطبيقي من خلال الدراسة الميدانية، بإستعمال عدة وسائل بحثية كالمقابلة ودراسة الوثائق، بغية التوصل إلى نتائج ذات دلالة وقيمة أكبر للمؤسسة محل الدراسة.

✓ الدراسات السابقة

بعد البحث و التنقيب على الدراسات السابقة في هذا الموضوع تم الوصول إلى الدراسات التالية:

- 1- دراسة: خليل إبراهيم عبد الله شفقة تحت عنوان: نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي:مذكرة ماجستير في المحاسبة و التمويل،جامعة الإسلامية غزة،2007.

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أهمية المصاريف الغير مباشرة وورها في حساب تكلفة الخدمة العلاجية في ظل تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة حيث قام الباحث بدراسة ميدانية على قسمي الم و التخنر الميكروبيولوجي بدائرة التحاليل الطبية بمستشفى غزة. و خلصت الدراسة إلى نتائج أهمها:

- نجاح تطبيق نظام التكاليف المبني على النشطة ABC يحتاج إلى وجود فريق عمل ذو خبرة عالية و معرفة واسعة بالنشطة التي تمارس في الأقسام العلاجية.
- قدرة نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC على توفير معلومات أكثر دقة من تكاليف الخدمات الطبية المقدمة.
- الإستفادة من المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مجالات التخطيط و الرقابة و ترشيد القرارات الإدارية.

2- دراسة: ماهر موسى درغام بعنوان: مدى توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام التكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة العلوم الإسلامية، (سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، 2007.

هدفت هذه الدراسة إلى مدى توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الواقعة بقطاع غزة، والصعوبات التي تواجه تطبيقه في هاته الشركات، و التعرف على الحلول المناسبة و سبل العلاج. و قد شملت هذه الدراسة 51 شركة صناعية العاملة في قطاع غزة. و قد توصلت الدراسة إلى مايلي:

- توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام ABC لدى الشركات الصناعية العاملة بقطاع غزة و التي تشكل بنية التحتية لتطبيقه بها، و من بين هذه المقومات: تنوع الأنشطة المساندة، توفر أنظمة محاسبة التكاليف ...
- هناك معوقات تحول دون تطبيق نظام ABC في الشركات للنظام الجديد عدم الرغبة في تحمل مصاريف التحول إلى هذا النظام.

3- دراسة: فيصل زماط حسن السليم بعنوان: التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) و تطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة: مجلة الإدارة و الإقتصاد، العدد السابع و الستون، 2007.

هدفت الدراسة الى التعرف على نظام التكاليف على أساس الأنشطة(ABC)، من خلال التعريف الدقيق له و لمرحل تصميمه في المؤسسات الصحية، و قد قام الباحث بدراسة ميدانية صم فيها نموذج مقترح للمنظمات الصحية في العراق(العيادات الطبية الشعبية)زو قد توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها.

- نظام التكاليف على أساس الأنشطة أكثر موثوقية من النظم التقليدية، لقابليته على تتبع التكاليف الغير مباشرة بشكل موثوق.
- إن نظام التكاليف على المطبق في العيادات الشعبية حالياً، إما أنه غير موجود أصلاً، أو أنه نظام تكاليف لا يبني على أسس علمية.
- ا نظام التكاليف على أساس الأنشطة يمكن تطبيقه على مستوى أدنى وحدة صحية و هي العيادة الطبية الشعبية ولا يتطلب الكثير من الوقت و الجهد و النفقات.
- ضرورة استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة على مستوى العيادات الطبية الشعبية لأنه يؤدي إعطاء بيانات تكاليفية مهمة، تمكن من التخطيط السليم على المستوى الإداري و الرقابة الفعالة.

4-دراسة، طلعت ممدوح بارود بعنوان: مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المصاريف الوطنية العاملة بقطاع غزة: رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.

هدفت هذه الدراسة إلى مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المصارف الوطنية العاملة بقطاع غزة، و قد أجريت الدراسة على عينة شملت المصارف الوطنية العاملة في قطاع غزة باستخدام أسلوب الإستبانة و المقابلات الشخصية.و قد تم التوصل إلى عدة نتائج منها:

- إن المصارف الوطنية العاملة في قطاع غزة تتوفر فيها مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة.
- يؤدي تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المصارف الوطنية العاملة في قطاع غزة إلى زيادة كفاءتها و فعاليتها.

5-دراسة: أمير محمد المسحال بعنوان: تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية: رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005 :

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC و مدى إمكانية تطبيقه في الشركات الصناعية الفلسطينية في قطاع غزة، و لتحقيق هذه الدراسة قام الباحث بدراسة أنظمة التكاليف في

الشركات الصناعية الفلسطينية، و من ثم تطبيق هذا التصور على شركة الأوسط للصناعات الدوائية و مستحضرات التجميل بقطاع غزة. و قد تم التوصل إلى عدة نتائج:

- أن الشركات الصناعية الفلسطينية تقتصر إلى وجود نظم تكاليف تساعد على عملية التسعير الدقيق لمنتجاتها.
- أن الشركات الصناعية الفلسطينية تعتمد معظمها على الأسعار التنافسية عن تسعير منتجاتها.
- أن إدارة الشركات الصناعية الفلسطينية ليس لديها معرفة بنظام ABC.
- أن أنظمة التكاليف التقليدية تعتبر قاصرة على تخصيص التكاليف الغير مباشرة.

6- دراسة: عبد الله عباس بعنوان: **أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط ABC على**

قرارات التسعير، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012.

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق أحدث أنظمة التكاليف الـ ABC و هو نظام ABC على قرارات التسعير نتيجة لتوافر مجموعة من الظروف مست الصناعة و ذلك من خلال التحديد الدقيق لمفهوم هذا النظام و مقوماته الأساسية و جميع خطواته المتبعة، و لتحقيق هذا الهدف قام الباحث بمحاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية. و قد أظهرت هذه الدراسة مجموعة من النتائج أهمها:

- إفتقار المؤسسة الوطنية للغازات الصناعية إلى وجود نظم تكاليف تساعد في عملية التسعير الدقيق لمنتجاتها.
- إختلاف تكلفة المنتجات من الطرق التقليدية إلى طريقة التكلفة المستندة إلى النشاط.
- الإعتماد على نتائج طريقة التكلفة على أساس النشاط في إتخاذ قرارات التسعير خاصة.

7- دراسة: سالم ياسين بعنوان: **الطرق الحديثة لحساب التكاليف و إتخاذ القرار في المؤسسة**، رسالة

ماجستير، جامعة الجزائر، 03، 2010.

الهدف من إجراء هذه الدراسة هو تبيان أثر تبني الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف الإقتصادية و على رأسها نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"، و قد قام الباحث بدراسة ميدانية حول مؤسسة نפטال فرع GPL. و توصلت الدراسة إلى نتائج أهمها:

- أن مختلف المؤسسات الاقتصادية تعتمد على الأنظمة التقليدية في نظام تكاليفها، وهناك مؤسسات بدأت تتوجه نحو تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الذي يساعد على إعطاء صورة صادقة.
- أن الأنظمة الحديثة للتكاليف توفر معلومات دقيقة بأكثر مصداقية، مما يساهم في اتخاذ القرارات الإدارية الناجعة.
- أن محاسبة التكاليف تحتل أهمية بالغة في المؤسسة باعتبارها نظاما داخليا فرعيا للمعلومات له تقنيات خاصة لجمع و فحص و تبويب التكاليف بهدف التسعير و تقييم الأداء.

✓ هيكل الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة و الإلمام بجميع جوانب الموضوع، تم تقسيم موضوع الدراسة إلى ثلاثة فصول، فصلين نظريين، و فصل تطبيقي، حيث كان التقسيم كما يلي:

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC).

تضمن المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC).

لمبحث الثاني: مبادئ، مزايا، عيوب نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC).

لمبحث الثالث: مجالات الإستعمال، أهداف نظام التكاليف المبني على الأنشطة، مقارنة بين ABC و النظم التقليدية.

المبحث الرابع: الأسس التي يقوم عليها نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC).

الفصل الثاني: أنظمة محاسبة التكاليف في المؤسسة الاستشفائية.

تضمن المباحث التالية:

المبحث الأول: ماهية المستشفيات.

المبحث الثاني: النظام المحاسبي في المستشفيات.

المبحث الثالث: محاسبة التكاليف في المستشفيات.

الفصل الثالث: تطبيق نظام (ABC) بالمؤسسة الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة.

تضمن المباحث التالية:

المبحث الأول: منهجية و إجراءات الدراسة؛

المبحث الثاني: واقع محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة؛

المبحث الثالث: محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) بالمؤسسة الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة -