

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique
Université Akli Mohand Oulhadj - Bouira

Faculté des Sciences Economiques, Commerciales
et des Sciences de Gestion



Tasdawit Akli Muḥend Ulḥaç - Tubirett

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أكلي محمد أولحاج - البويرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وعلوم التسيير

كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

(القسم: علوم التسيير

التخصص: إدارة الاعمال الاستراتيجية

مذكرة مقرمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر
تحت عنوان

محاولة تطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات

* تحت إشراف الأستاذ:

غزيباوان علي

* من إعداد الطلبة:

بوشندوقة خديجة



تشكر

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمدا
خاتم الرسل و النبيين و من والاه إلى يوم الدين أما بعد:
أحمدك ربي على ما يسرت لي من سبل العلم ومناهل المعرفة لإنجاز هذا العمل
الذي أسألك أن تنتفع به أمتي بما فيه من خير.
وانطلاقاً من قوله صلى الله عليه و سلم "من لا يشكر الناس لا يشكر الله" فإني
أتوجه بالشكر الجزيل للأستاذ "غزيباون علي" المشرف على هذه المذكرة
والذي قدم لي النصح والتوجيه والمتابعة حتى خرج هذا البحث إلى النور، كما
أتوجه بالشكر الجزيل إلى السيد "بوديسه" و جميع العاملين بالمؤسسة
الاستشفائية العمومية بسور الغزلان. وأوجه جزيل شكري و امتناني إلى جميع
الأساتذة بمعهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، وكل من
ساعدني في إنجاز هذه المذكرة.

خديجة

الف ه رس

الفهرس

الصفحة	العنوان
II	قائمة الأشكال
V	قائمة الجداول
VIII	قائمة الملاحق
ب	مقدمة
01	الفصل الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف
02	تمهيد
03	المبحث الأول: مدخل إلى محاسبة التكاليف
03	المطلب الأول: مفهوم التكلفة
06	المطلب الثاني: ماهية محاسبة التكاليف
09	المطلب الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية
12	المبحث الثاني: تبويب التكاليف وتصميم نظام معلومات التكاليف
12	المطلب الأول: تبويب التكاليف
18	المطلب الثاني: ماهية نظام معلومات التكاليف
21	المطلب الثالث: المعلومات التي يوفرها نظام معلومات التكاليف واعتبارات تصميمه
23	المبحث الثالث: الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف
23	المطلب الأول: الطرق الاجمالية (الكلية)
28	المطلب الثاني: الطرق الجزئية
34	المطلب الثالث: طرق أخرى لمحاسبة التكاليف
40	خلاصة الفصل
41	الفصل الثاني: طريقة ABC كنموذج بديل للتحكم في التكاليف
42	تمهيد
43	المبحث الأول: مدخل إلى طريقة ABC
43	المطلب الأول: مفهوم طريقة ABC ، أهدافها وأهميتها
45	المطلب الثاني: نشأة طريقة ABC وأسباب تبنيها
47	المطلب الثالث: مجالات استعمال طريقة ABC واستعمالها في بعض الدول
51	المبحث الثاني: أساسيات طريقة ABC
51	المطلب الأول: مبادئ طريقة ABC وأهم الافتراضات التي تقوم عليها

58	المطلب الثاني: مراحل عمل طريقة ABC
63	المطلب الثالث: طريقة ABC في الممارسات العملية
70	المبحث الثالث: تقييم طريقة ABC وتقييمها مع الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف
70	المطلب الأول: مزايا ومنافع طريقة ABC
73	المطلب الثاني: عيوب طريقة ABC وصعوبات تطبيقها
75	المطلب الثالث: المقارنة بين طريقة ABC والطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف
80	خلاصة الفصل
81	الفصل الثالث: أهمية الربط بين طريقة ABC والمسؤولية الاجتماعية
82	تمهيد
83	المبحث الأول: عموميات حول المسؤولية الاجتماعية
83	المطلب الأول: ماهية المسؤولية الاجتماعية
88	المطلب الثاني: أهمية مسؤولية المؤسسة والمؤيدين والمعارضين للمسؤولية الاجتماعية
92	المطلب الثالث: مبادئ المسؤولية الاجتماعية، ابعادها ومجالاتها
95	المبحث الثاني: محاسبة المسؤولية الاجتماعية
95	المطلب الأول: مدخل إلى محاسبة المسؤولية الاجتماعية
98	المطلب الثاني: القياس المحاسبي الاجتماعي
103	المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي الاجتماعي
109	المبحث الثالث: نموذج مقترح لتطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية
110	المطلب الأول: ماهية طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية
113	المطلب الثاني: خطوات تطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية
119	المطلب الثالث: التقارير المقترحة كمنتجات لطريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية
125	خلاصة الفصل
126	الفصل الرابع: دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية بسور الغزلان
127	تمهيد
128	المبحث الأول: مدخل عام إلى المستشفيات.
128	المطلب الأول: تعريف المستشفى وأنواعه
131	المطلب الثاني: الخصائص المميزة لنشاط المستشفى ووظائفه
133	المطلب الثالث: نظام المعلومات الاستشفائي
138	المبحث الثاني: تقديم المؤسسة العمومية الاستشفائية بسور الغزلان
138	المطلب الأول: تعريف المؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان

140	المطلب الثاني: التنظيم الداخلي للمؤسسة العمومية الاستشفائية بسور الغزلان
143	المطلب الثالث: توزيع نفقات و إيرادات المؤسسة العمومية الاستشفائية بسور الغزلان
144	المبحث الثالث: تطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة العمومية الاستشفائية بسور الغزلان
145	المطلب الأول: محاسبة التكاليف والمسؤولية الاجتماعية المطبقتين في EPH بسور الغزلان
148	المطلب الثاني: نموذج مقترح لتطبيق طريقة ABC في ال EPH بسور الغزلان
162	المطلب الثالث: نموذج مقترح لتطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية لل EPH بسور الغزلان
176	خلاصة الفصل
178	خاتمة
183	قائمة المراجع
187	الملاحق

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
04	العلاقة بين مفاهيم النفقة، التكلفة، المصروف، الاصل و الخسارة	01
06	أعباء محاسبة التكاليف	02
09	وظائف محاسبة التكاليف	03
13	التبويب الطبيعي للتكاليف	04
14	التبويب الوظيفي للتكاليف	05
15	تبويب عناصر التكاليف حسب علاقاتها بالوحدة الانتاجية	06
15	تبويب عناصر التكاليف حسب علاقاتها بحجم النشاط	07
17	سلسلة القيمة و محاسبة التكاليف	08
27	حساب التكاليف و سعر التكلفة بطريقة القسام المتجانسة	09
56	التقاطع ووظيفة /مسار	10
57	السيرورة التي تركز عليها طريقة ABC	11
58	افتراضات طريقة ABC	12
64	المخطط العام لتطبيق طريقة ABC	13
66	اختلاف هدف ABC عن هدف ABM	14
66	التكامل بين طريقة ABC وطريقة ABM	15
69	المقاطع الرئيسية و الاختلافات بين طريقة ABC و طريقة ABB	16
72	اساليب تحقيق الميزة التنافسية في طريقة ABC	17
73	العلاقة بين تحسين الاداء و طريقة ABC	18
74	مزايا و فوائد تطبيق طريقة ABC	19
79	مخطط تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في ظل طريقة ABC	20
79	مخطط تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في ظل محاسبة التكاليف	21
90	أنواع مسؤولية المؤسسة	22
92	آراء المؤيدين و المعارضين للمسؤولية الاجتماعية	23
92	الاداء الاقتصادي و الاجتماعي للمؤسسات	24
135	المكونات الأساسية للمستشفى كنظام مفتوح	25

138	أهم مصادر معلومات المستشفيات	26
142	الهيكل التنظيمي الإداري للمؤسسة العمومية الاستشفائية بسور الغزلان	27
162	نموذج مقترح لحساب التكاليف بطريقة ABC في ال EPH بسور الغزلان	28
163	مقارنة تكلفة الخدمة المحسوبة بطريقة محاسبة التكاليف المطبقة في المستشفى مع تكلفة الخدمة المحسوبة بطريقة ABC	29

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية	10
02	أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية	11
03	حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغيرة	31
04	محتويات الأنشطة	59
05	مثال عن مسببات التكاليف	61
06	أمثلة عن مراكز الأنشطة، مسببات التكلفة والتكاليف الممكن تحويلها	62
07	الفرق بين طريقة ABC ومحاسبة التكاليف	77
08	أبعاد المسؤولية الاجتماعية	94
09	مجالات المسؤولية الاجتماعية	95
10	مجالات الإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية	106
11	العوامل التي تحد من الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية	109
12	الأنشطة الاجتماعية وفقا للـ NAA اللازمة لتطبيق نظام ABC	115
13	مراكز الأنشطة الاجتماعية اللازمة لتطبيق نظام ABC	117
14	مسببات تكلفة الأنشطة الاجتماعية اللازمة لتطبيق ABC	118
15	النموذج المقترح لكشف تخصيص تكاليف الأنشطة الاجتماعية على النشاط الاقتصادي.	119
16	قائمة تكاليف الأنشطة الاجتماعية المقترحة عن الفترة من...إلى...و البيانات المكتملة لها.	122
17	تقرير (كمي) لانحرافات الاداء الاجتماعي عن الفترة من...إلى....	123
18	قائمة التكاليف التقديرية المقترحة للوقاية من الاضرار الاجتماعية.	125
19	توزيع العاملين في EPH بسور الغزلان وفق المستوى الوظيفي	142

143	مصالح المؤسسة العمومية الاستشفائية بسور الغزلان	20
144	الإيرادات العامة لل EPH بسور الغزلان لسنة 2012	21
145	النفقات العامة لل EPH بسور الغزلان لسنة 2012	22
151	التوزيع الأولي للتكاليف بال EPH بسور الغزلان	23
152	التوزيع الثانوي للتكاليف في بال EPH بسور الغزلان	24
153	تحديد وحدات العمل وتكلفة الخدمة الواحدة	25
155	عناصر التكاليف ومسببات التكلفة المقترحة ال EPH بسور الغزلان	26
156	الجدول رقم (24): الأنشطة الأساسية لل EPH بسور الغزلان ومسببات تكلفتها المقترحة	27
157	العلاقة بين التكاليف غير المباشرة والنشاط المستفيد منها في ال EPH بسور الغزلان	28
158	التعويض العددي لمسببات التكاليف غير المباشرة لكل نشاط في ال EPH بسور الغزلان	29
160	التعويض عن النسب الحقيقية (مسببات التكلفة)، بالتكلف غير المباشرة الفعلية لكل نشاط في ال EPH بسور الغزلان	30
161	تحديد تكلفة الخدمة من التكاليف الكلية لكل نشاط بال EPH بسور الغزلان	31
163	مقارنة تكلفة الخدمة المحسوبة بطريقة محاسبة التكاليف المطبقة في المستشفى مع تكلفة الخدمة المحسوبة بطريقة ABC	32
166	تحديد مراكز الأنشطة الاجتماعية ومسببات التكلفة اللازمة لتطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية لل EPH بسور الغزلان	33
168	تخصيص التكاليف على الأنشطة الاجتماعية بال EPH بسور الغزلان	34
169	تكاليف الأنشطة الاجتماعية لل EPH بسور الغزلان لسنة	35
171	التقرير الكمي لانحرافات الأداء الاجتماعي لل EPH بسور الغزلان من سنة....إلى.....	36
175	مجموعة معايير الأداء ومؤشرات قياسها أداء المستشفى	37
176	قائمة التكاليف التقديرية للوقاية من الأضرار الاجتماعية المقترحة لل EPH بسور الغزلان	38

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

العنوان	الرقم
المرسوم التنفيذي رقم 97-466 المؤرخ في 2 ديسمبر 1997 المتضمن قواعد انشاء القطاعات الصحية وتنظيمها وسيرها	01
المرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرخ في 19 ماي 2007 والذي يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها	02
التنظيم الداخلي للمؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان	03
مصالح المؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان	04
مدونة الموازنة الخاصة بالقطاع الصحي في الجزائر	05

مقدمة



مقدمة:

تعد الخدمات الصحية إحدى الدعائم الرئيسية للخدمات الاجتماعية التي تحرص كل الدول على تقديمها وتمويلها، أو إدارتها والإشراف عليها وضمانها، باعتبار أن تقديم الخدمات الصحية المناسبة لأفراد المجتمع إنما يعني في النهاية الاستثمار في الثروة البشرية التي تعد الركيزة الأساسية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية لأي مجتمع. ومما لا شك فيه أن قطاع الصحة قد شهد تطورا هاما في العالم ككل أو في البلدان النامية و البلدان العربية على وجه الخصوص، و قد تميزت هذه التطورات باتساع الأبحاث الطبية على مستوى القطاع الصحي مما جعل حل المشاكل الصحية المستعصية لدى الأفراد أمرا وارداً بين الحين والآخر.

أما بالنسبة للجزائر فقد شهد هذا القطاع تطورات كبيرة تزامنت مع التطورات الاقتصادية و الاجتماعية التي شهدتها المجتمع الجزائري بشكل عام. وقد كان من أولى الخطوات التي قامت بها الجهات الحكومية لتحقيق التنمية بهذا القطاع؛ هو محاولة القيام بالتغييرات الضرورية في المنظومة الصحية عبر تطبيق سياسات مبرمجة، أما من الناحية المادية فتظهر تنمية هذا القطاع من خلال مخصصاتها المالية من الميزانية العامة للدولة وهذا بحكم الدور الذي يلعبه هذا القطاعات في التنمية. فحسب احصائيات "مشروع ميزانية الدولة لقطاع الصحة واصلاح المستشفيات للسنوات من 2002 إلى غاية 2011" فقد بلغت نفقات التسيير لقطاع الصحة في الجزائر سنة 2002 بـ 49.12 مليون دج، وفي سنة 2007 بلغت 93.55 مليون دج إلى أن ارتفعت سنة 2011 إلى 227.86 مليون دج. وإزاء هذه الزيادة المستمرة في نفقات القطاع الصحي في الجزائر سنة بعد أخرى، والتي أصبحت تشكل عبئا اقتصاديا على الموازنة العامة للدولة. كان لا بد من الاهتمام بوضع الأسس العلمية لضبط هذا الانفاق ومراقبته، ليعطي أفضل الخدمات الصحية بأقل ما يمكن من التكلفة، وهذه هي المهمة الرئيسية التي تقع على إدارة المؤسسات الصحية (المراكز الاستشفائية الجامعية، مؤسسات الصحة الجوارية، المؤسسات الاستشفائية العمومية)، وهي دالة لقياس كفاءتها التنظيمية والإدارية والاجتماعية. ولعل في مقدمة هذه الأسس هو وجود طريقة موحدة لمحاكاة التكاليف لعامة المؤسسات الصحية، لضبط عملية تدفق التكاليف وقياس مدي الاستفادة منها في تحسين مستوى الصحة للمواطنين. إضافة إلى أنه لا بد أن تتميز هذه الطريقة بقدرتها على الرقابة وتقييم الأداء للمؤسسات الصحية. وحتى يتسنى لنا دراسة هذا الموضوع قمنا بأخذ عينة من المؤسسات الصحية في الجزائر، ألا وهي المؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان، لمعرفة أوجه القصور التي يعاني منها نظام محاسبة التكاليف المطبق فيها، واقتراح نموذج يمكن أن يساعدها أكثر في التحكم في تكاليفها وتقييم أداءها تجاه الخدمات التي تقدمها للمجتمع. من هنا تبلور الإشكالية التي سنحاول الإجابة عليها من خلال الدراسة والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

الإشكالية:

ما مدى إمكانية تصميم نموذج لطريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية يسمح بترشيد النفقات وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات الصحية بشكل عام، والمؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان بشكل خاص؟



تتفرع هذه الإشكالية إلى الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي الأسس التي يُعتمد عليها في تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف؟
- ما هي طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC؟
- في ماذا تتمثل أهمية الربط بين طريقة ABC والمسؤولية الاجتماعية؟
- ماهي الفوائد التي تتحصل عليها المؤسسة العمومية الاستشفائية بسور الغزلان جراء تطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية؟

الفرضيات: للإجابة على هذه التساؤلات المطروحة، قمنا بإدراج الفرضيات التي نراها أكثر الإجابات احتمالا للتساؤلات السابقة.

- يتأثر نظام معلومات محاسبة التكاليف بالعوامل الداخلية، وكذلك بالعوامل الخارجية.
- طريقة ABC من الطرق الملائمة لتحديد التكاليف الحقيقية للمنتجات أو الخدمات.
- ربط طريقة ABC بالمسؤولية الاجتماعية سيؤدي إلى تتبع تكاليف الأنشطة الاجتماعية ومعرفة مسبباتها.
- يساعد تطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة العمومية الاستشفائية بسور الغزلان في توفير بيانات ومعلومات أكثر دقة عن تكاليف الأداء الاجتماعي.

أسباب اختيار الموضوع: إن اختيار هذا الموضوع ناتج عن عدة عوامل منها:

- معظم الدراسات والبحوث في مجال التكاليف والمسؤولية الاجتماعية تبلي ارتكازها بالمؤسسات الصناعية فقط، دون الاهتمام بالمؤسسات الخدمية.
- الميول الشخصي لهذا الموضوع الذي استوجب البحث عن العوامل المسببة لتكلفة الخدمات الصحية.
- الأهمية الكبيرة التي تؤديها طريقة ABC في تحديد معلومات أكثر دقة وتحديد التكاليف ومسبباتها.
- تماشي موضوع الدراسة مع تخصصنا.

أهمية الدراسة: إن لهذا الموضوع أهمية كبيرة نوجزها فيما يلي:

- دراسة التكاليف غير المباشرة وتخصيصها بأكثر واقعية وبصفة دقيقة.
- تبيان أهمية المستشفيات ودورها في خدمة المجتمع، من خلال تقديم الرعاية والخدمات الصحية، حيث تُعد الخدمات الصحية إحدى الدعائم الرئيسة للخدمات الاجتماعية.
- إن تطبيق طريقة ABC في المؤسسات الخدمية عامة والمستشفيات خاصة لا يخدم المؤسسة فقط بل يتعداه إلى إرضاء حاجات المستهلكين، وذلك بالاعتماد على المعلومات التي يوفرها.
- تقديم دراسة جديدة عن طريقة ABC و ربطها بالمسؤولية الاجتماعية.



أهداف الدراسة: تتمثل أهداف الدراسة في:

- معرفة بعض الحقائق المتعلقة بتكاليف المستشفيات من جهة ومستوى وأداءها الاجتماعي من جهة أخرى.
 - إبراز دور طريقة ABC في تحسين أداء المستشفيات.
 - إثراء الرصيد المكتبي بمراجع جديدة حول موضوع المسؤولية الاجتماعية ومحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.
- حدود البحث:** لبحثنا حدود نوجزها فيما يلي:

- **البعد الموضوعي:** في هذا الموضوع تم التطرق إلى مختلف الجوانب العامة بمحاسبة التكاليف، طريقة التكاليف على أساس الأنشطة والمسؤولية الاجتماعية، كما أنه تم تطبيق الدراسة على مؤسسة استشفائية عمومية.
- **البعد الزمني:** امتدت فترة دراستنا لهذا الموضوع طوال شهر أبريل 2013.
- **البعد المكاني:** يتمثل في الدراسة الميدانية التي أجريت في المؤسسة الاستشفائية العمومية الكائن مقرها بدائرة سور الغزلان ولاية البويرة.
- **الأدوات المستخدمة:** بالنسبة لأدوات البحث ومصادر المعلومات، فقد تم الاعتماد في الجانب النظري على المسح المكتبي بتناول المراجع باللغة العربية والأجنبية من الكتب، رسائل ماجستير، أطروحات دكتوراه، دراسات لعدة مجلات وملتقيات والاعتماد على الانترنت. أما الجانب التطبيقي فتم الاعتماد فيه على الوثائق الرسمية والسجلات المحاسبية والمالية وخبرة المؤطر في المؤسسة.
- **الدراسات السابقة:** لقد تم الاعتماد في هذا البحث على دراسات جامعية تم اعدادها من طرف طلبة الماجستير و الدكتوراه نذكر بعضها:

- رحمون هلال: المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرارات في المؤسسة، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004-2005. وتم التعرض فيها إلى محاولة تصميم نظام معلومات محاسبي للمحاسبة التحليلية، وتم دراسة مختلف الطرق التقليدية لحساب التكاليف، أما في دراسة الأنظمة الحديثة فقد تم الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بنوع من التفصيل، بينما الحديث عن الأنظمة الحديثة الأخرى فقد تم بإيجاز بسيط رغم أهميتها، وبعدها تم دراسة واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وآفاق استخدامها.
- اليزيد ساحري: أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة، رسالة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، دفعة 2007-2008. تم دراسة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في تحسين مردودية المؤسسة، وتم القيام أيضا بدراسة تطبيقية وذلك بمحاولة الإسقاط وفق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة . ABC

- خليل ابراهيم عبد الله شقفة: نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007. وتمت دراسة قسم واحد فقط من المستشفى وهو قسم



الميكروبيولوجي. وقام الباحث بمحاولة تخصيص التكاليف غير المباشرة وحساب تكلفة الخدمة العلاجية بصورة أكثر دقة.

المنهج المتبع: تم الاعتماد في دراستنا لهذا الموضوع على المنهج التاريخي لحاسبة التكاليف ومدى تطورها شيئاً فشيئاً إلى أن وصلت إلى الطريقة الحديثة ABC، ثم اعتمدنا على المنهج الوصفي في سرد كل ما تعلق بطريقة ABC والمسؤولية الاجتماعية. وبعد ذلك تم الاعتماد على منهج دراسة حالة فيما يخص المؤسسة موضوع الدراسة.

الصعوبات: من الصعوبات التي واجهتني في عملي هذا أذكر:

- تعدد المعاني والمصطلحات التي يستعملها ويقصدها الكتاب.
- نقص المؤثرين ذوي المستوى العالي في المؤسسة المستقبلية، وصعوبة الاتصال بالمصالح المعنية للإدلاء بأي معلومات لها صلة بالموضوع.
- صعوبة الحصول على المعلومات وعلى مختلف الوثائق اللازمة التي تخدم الموضوع من طرف المؤسسة المستقبلية.
- عدم وجود أي دراسة سابقة عن موضوع المحاسبة في المؤسسة المستقبلية.

تقسيمات البحث: للإجابة على الإشكالية المطروحة والامام بكل جوانب الموضوع تم اتباع منهجية تعتمد على تقسيم موضوع الدراسة إلى أربعة فصول، ثلاثة منها للجزء النظري والفصل الأخير للجزء التطبيقي. حيث سنتناول في الفصل الأول عموميات حول محاسبة التكاليف والذي تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول مدخل إلى محاسبة التكاليف، المبحث الثاني تبويب التكاليف وتصميم نظام معلومات التكاليف، أما المبحث الثالث فسيتم التعرف فيه على الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف. والفصل الثاني بعنوان طريقة ABC كنموذج بديل للتحكم في التكاليف وتم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، خصص المبحث الأول منه كمدخل لطريقة ABC، والمبحث الثاني في دراسة أساسيات طريقة ABC، بينما المبحث الثالث فقد خصص لتقييم طريقة ABC ومقارنتها مع الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف. وأما الفصل الثالث فسوف نخصه للحديث عن أهمية الربط بين طريقة ABC والمسؤولية الاجتماعية، تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، حيث ندرس في المبحث الأول منه عموميات حول المسؤولية الاجتماعية، والمبحث الثاني سيتم تخصيصه لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية، بينما المبحث الثالث فسنستطرق فيه إلى نموذج مقترح لتطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية. والفصل الأخير سوف نخصه لدراسة حالة المؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان. وذلك بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، المبحث الأول دراسة عامة للمستشفيات، المبحث الثاني سيتم فيه تقديم المؤسسة الاستشفائية العمومية سور الغزلان، والمبحث الثالث فخصص لتطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان.

الفصل الأول

عموميات حول محاسبة التكاليف

تمهيد:

تعتبر محاسبة التكاليف من بين أهم أنظمة المعلومات الداخلية التي تستخدم في مراقبة التسيير من خلال مجموعة من الطرق تستعمل حسب حاجة المؤسسة. ولهذا النظام قدرة على التحكم في التكاليف، وذلك من خلال ما يشتمله من مجموعة المبادئ والأسس المحاسبية اللازمة لتجميع بيانات التكاليف وتحليلها وتبويبها بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة سواء كانت سلعة أو خدمة، والرقابة عليها ومساعدة الإدارة في الاختيار ما بين البدائل المتاحة لحل المشاكل الإدارية، وكذلك مساعدتها في رسم استراتيجياتها ووضع أهدافها.

وعليه سنعمد في هذا الفصل من خلال المبحث الأول إلى عرض مفهوم التكلفة وتمييزه عن بعض المصطلحات الأخرى، وكذلك توضيح مفهوم محاسبة التكاليف ووظائفها وأهدافها، بالإضافة إلى إظهار العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وكذا المحاسبة المالية. وفي المبحث الثاني سنتطرق إلى تبويب التكاليف وفق أسس معينة ومن ثم سنتعرف على نظام معلومات التكاليف ومكوناته والمعلومات التي يوفرها هذا النظام لاتخاذ القرارات وكذا الاعتبارات الواجب مراعاتها عند تصميم نظام معلومات التكاليف.

وأخيرا في المبحث الثالث سنقوم بعرض شامل لأهم الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف والمتمثلة في طريقة التكاليف الكلية وطريقة التكاليف الجزئية بالإضافة إلى تقديم بعض الطرق الأخرى.

المبحث الأول: مدخل إلى محاسبة التكاليف

قبل التطرق إلى محاسبة التكاليف لا بد من التعرف على مفهوم التكلفة ومن ثم إلى كل ما يخص محاسبة التكاليف.

المطلب الأول: مفهوم التكلفة

يعتبر مصطلح التكلفة وكذا سعر التكلفة من أهم المصطلحات المتداولة في محاسبة التكاليف، لذلك سيتم التعرف عليهما من خلال هذا المطلب.

أولاً- تعريف التكلفة:

هناك مجموعة من المصطلحات التي قد تتشابه مع مصطلح التكلفة يجب التمييز بينها وهي كالتالي:¹

1- **النفقة (Expenditure):** وهي كل تضحية بموارد اقتصادية. ونظراً لأن هذه الموارد الاقتصادية تتسم بالندرة بطبيعتها، فإن قيمة الموارد المضحى بها - وبالتالي حجم النفقة ذاتها - تتوقف على الندرة النسبية لهذه الموارد، وقد تكون هذه النفقة اختيارية أو اجبارية.

2- **التكلفة (Cost):** ما هي إلا نفقة اختيارية، بمعنى أنها تضحية بموارد اقتصادية يتوقع أن تترتب عليها منافع تزيد في قيمتها عن قيمة النفقة. وقد تترتب المنفعة في نفس اللحظة أو الفترة التي تحدث فيها النفقة، كما قد يكون تحقيق المنفعة في فترة لاحقة للفترة التي تمت فيها النفقة ذاتها.

وبصفة عامة نجد أن التكلفة يمكن أن تنقسم إلى تكلفة مستنفذة تحقق منها منافع (المصرف) وتكلفة غير مستنفذة يتوقع تحقيقها لمنافع (الأصل).

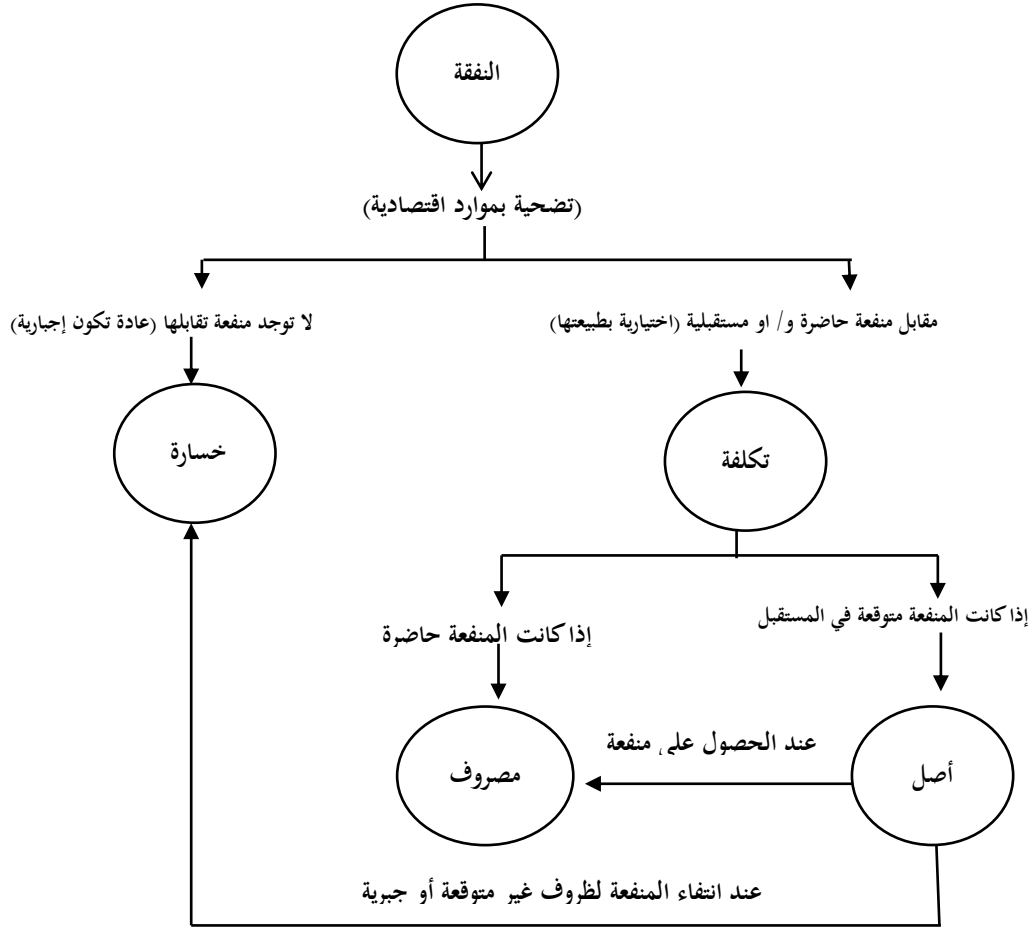
3- **المصرف (Expense):** وهي التكلفة التي يترتب عليها منفعة في نفس الفترة المالية التي حدثت فيها التكلفة. وتحمل تلك التكلفة على الفترة المالية باعتبارها مصروفاً يخص الفترة، وبالتالي يتم توجيهها محاسبياً كأحد عناصر قائمة الدخل.

4- **الأصل (Asset):** وهي التكلفة التي يترتب عليها منفعة، ولكن في فترة مستقبلية، ويتم تصنيف هذه التكلفة باعتبارها أصل وتظهر في ميزانية الوحدة الاقتصادية.

5- **الخسارة (Loss):** إذا اكتشف المحاسب أن هناك تكلفة غير مستنفذة قد انتفت منها المنفعة المتوقعة لسبب أو لآخر، وبهذا، هل يبقى على هذه التكلفة أن تكون كأحد الأصول في الميزانية؟ من الطبيعي أن تكون الإجابة بالنفي نظراً لانتهاء المنفعة المستقبلية. وفي هذه الحالة يتم تصنيف التكلفة محاسبياً كخسارة. ويبين الشكل التالي العلاقة بين مفاهيم النفقة، التكلفة، المصرف، الأصل والخسارة من الناحية المحاسبية.

¹ - زينبات محمد محرم، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، د س ن، ص ص 31 - 33.

الشكل رقم (01): العلاقة بين مفاهيم النفقة، التكلفة، المصروف، الأصل والخسارة



المصدر: زينات محمد محرم، مرجع سابق، ص 34.

ثانيا- تعريف سعر التكلفة:

سعر التكلفة يعتبر كواحد من أهم المصطلحات في محاسبة التكاليف ويعرف كالتالي:

1- سعر التكلفة لمنتج معين هو تحميل هذا المنتج بكافة التكاليف المباشرة وغير المباشرة حتى المرحلة النهائية بما فيه تكاليف التوزيع.¹

2- سعر التكلفة هو عبارة عن التكلفة الكلية للمنتج منذ بداية عملية الشراء حتى نهاية عملية بيعه.²

3- سعر التكلفة هو السعر الذي يعبر عن التكلفة الإجمالية لإنتاج منتج معين بداية بعملية الشراء إلى غاية توزيعه.

وهو يخص إذا السلع والخدمات السوقية ويتم حساب سعر التكلفة باستعمال العلاقة التالية:³

أ- إذا كانت المؤسسة صناعية فإن:

سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتج النهائي المباع + مصاريف التوزيع

¹- J. Margerin , base de la comptabilité analytique , éditions sedifor, grenoble , 1991.p 15.

²- Elie Cohen , Dictionnaire de gestion, casbah éditions, Alger, 1998, pp 85.

³- Beatrice et Francis grand guillot, Comptabilité analytique , 4ème édition , gualino , Paris , 2001, p 77.

ب- إذا كانت المؤسسة تجارية فإن:

سعر التكلفة = تكلفة شراء السلع المباعة + مصاريف التوزيع.

ثالثا- العناصر المكونة للتكاليف وسعر التكلفة:

هناك تداخل مهم بين المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف حيث أن جزء من الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة يستعمل في محاسبة التكاليف، وهي ما تسمى بالأعباء المعتمدة، أما الجزء الباقي فهو لا يؤخذ بعين الاعتبار ويسمى بالأعباء غير المعتمدة، وهناك أعباء أخرى تضاف إلى الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة ويمكن ذكرها بالتفصيل فيما يلي:¹

1. الأعباء المعتمدة: الأعباء المعتمدة هي الأعباء التي تحسب ضمن التكاليف وسعر التكلفة بعد عملية الفرز، وهي تعبر عن أعباء محاسبة التكاليف، وهي تختلف عن أعباء المحاسبة العامة، لأنه يضاف إلى هذه الأخيرة العناصر الإضافية ويطرح منها الأعباء غير المعتمدة وهي تحسب وفق المعادلة التالية:

أعباء محاسبة التكاليف = أعباء المحاسبة العامة + العناصر الإضافية - أعباء غير معتمدة.

2. العناصر الإضافية: وهي أعباء ذات صفة نظرية، وبهذا المعنى فهي غير مسجلة في المحاسبة العامة وتسمى إضافية لأنها ليست ضمن مصاريف المحاسبة العامة، لا تدخل في تقييم عناصر الأصول بالميزانية وتمثل في:

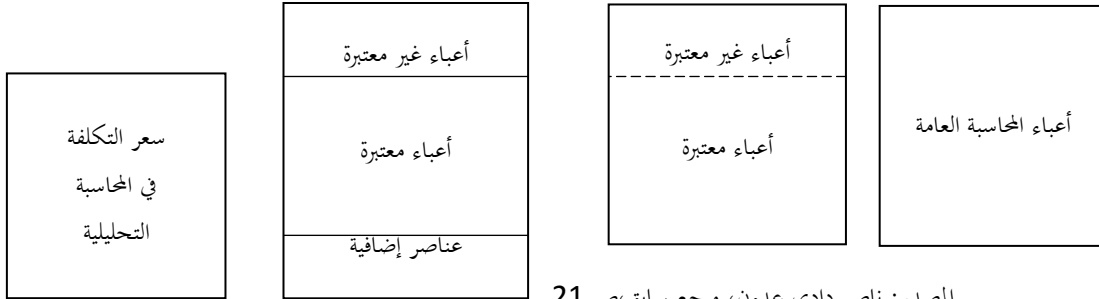
- مبلغ الفائدة المحسوب على رأس المال الخاص: إن المؤسسات عند استخدامها لأموال خارجية فهي تدفع عنها فوائد وتحسب ضمن مصاريف المحاسبة العامة، ولكن استعمال رأس المال الخاص لا يتم دفع عليه فوائد وبالتالي فهي غير مسجلة ضمن أعباء المحاسبة العامة، لذلك فإنه يجب أن يأخذ بعين الاعتبار هذا العنصر عند حساب التكاليف.
- الدفع النظري لأعمال صاحب المؤسسة: في المؤسسة الخاصة فإن عملية الإدارة يقوم بها صاحب المؤسسة ويتقاضى مقابل يتمثل في نتيجة المؤسسة، أي الربح الصافي الموزع، وبهذا فإن أجرة أو مقابل عمله لا يمثل عبئا في المحاسبة العامة بالمقابل، ففي المؤسسات التي يديرها مسيرون يتقاضون أجورا تحسب ضمن أعباء المحاسبة العامة، لذلك فلنحصل على سعر التكلفة ذو معنى ولكي نستطيع مقارنته أيضا مع سعر التكلفة لنفس المنتج في مؤسسة خاصة أو في مؤسسة يديرها مسيرون، يجب الأخذ بعين الاعتبار أجرة صاحب المؤسسة.

3. الأعباء غير المعتمدة: وهي مجموعة العناصر التي يرى صاحب المؤسسة أن تحميلها أو إدخالها في التكاليف أو سعر التكلفة ليس له معنى، وتعتبر كأنها فوارق تحميل على أعباء أخرى، وهذه الأعباء قد تكون استثنائية أو عادية وتحميلها مجرد التكاليف من معناها، ويمكن ترتيبها في:

¹ - ناصر دادى عدون، المحاسبة التحليلية - الجزء الأول - دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص ص 20 - 24.

- منها ما ليس محددًا في الصنف 6 من حسابات المخطط الوطني الذي يشمل حسابات الأعباء حسب طبيعتها: إما أن تكون مصاريف مسجلة مباشرة على أحد حسابات الأصول، أو أن تكون خسائر أو مصاريف يمكن اعتبارها خسائر، والتي تتعلق مباشرة بحساب النتائج.
 - الأعباء التي توجد في الصنف "6" من المحاسبة العامة وتمثل في العناصر التالية: الرسوم التي لا تبقى نهائيًا كعبء على المؤسسة (الرسوم الإجمالية على الأعمال والرسوم التعويضية)، والأعباء التي تدخل ضمن الاستغلال العادية واليومي للمؤسسة (استهلاك المصاريف الإعدادية).
 - الأعباء التي تدخل ضمن النشاط العادي للمؤسسة ولكن ليس لها ميزة عادية في النشاط، والتي يجب أن تعتبر كأخطار، مثل المؤونات الاستثنائية على تدني القيم للأصول، أو مصاريف إعداد اللافتات، أو المنح غير العادية التي قد تكون في سنة ولا تكون في أخرى، بالإضافة إلى الأعباء التي تكون للسنوات السابقة.
- ويمكن توضيحها في الشكل التالي:

الشكل رقم (02): أعباء محاسبة التكاليف



المصدر: ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 21

وبعد التعرف على التكلفة وسعر التكلفة يمكن الانتقال إلى محاسبة التكاليف.

المطلب الثاني: ماهية محاسبة التكاليف

إن موضوع محاسبة التكاليف يكمن أساسًا في دراسة وحساب التكاليف وتحليلها ومراقبتها لمختلف مستويات النشاط الاقتصادي مثل: تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، سعر التكلفة والنتيجة التحليلية للمؤسسة. و سوف نقوم في هذا المطلب بعرض مختلف التعاريف لمحاسبة التكاليف ومراحل تطورها وأهدافها ووظائفها.

أولاً: تعريف محاسبة التكاليف

من الصعب إيجاد تعريف واحد لمحاسبة التكاليف يحيط بموضوعها بشكل كامل لكننا سنحاول تقديم بعض التعاريف كالتالي:

1- هي أحد فروع المحاسبة و هي كأداة تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية، تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها والتخطيط للمستقبل، كما تقوم بتتبع وتسجيل وتحليل التكاليف لغرض استخدامها بأقصى درجة من الفعالية.¹

2- هي تطبيقات التكلفة ومبادئ حسابات التكاليف، وهي الطرق والتقنيات لعلم وفن أساليب التحقق من التكاليف، السيطرة عليها ومراقبتها وتحديد مقدار الربحية وعرض المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية.²

لمحاسبة التكاليف أربع استخدامات متميزة هي:³

- تحديداً سعر المبيعات.
- إعطاء عناصر تسمح باتخاذ القرار .
- تجهيز قسم مراقبة التسيير بالمعلومات.
- التسعير الجيد للخدمات.

3- هي الوسيلة التي تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لديها والتخطيط للمستقبل، والتي يستخدمها محاسب التكاليف في تتبع وتسجيل وتحليل عناصر تكاليف عوامل الإنتاج لغرض استخدامها بأقصى درجة من الكفاية.⁴

من التعاريف السابقة يمكن القول أن محاسبة التكاليف هي أداة لمعالجة المعلومات وفق مبادئ وقواعد محاسبية للوصول إلى تحديد سعر التكلفة، كما تعتبر أداة من أدوات مراقبة التسيير يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات.

ثانياً- تطور محاسبة التكاليف:

من المعلوم أن محاسبة التكاليف قد نشأت متأخرة عن المحاسبة المالية بما يقارب قرنين من الزمن، غير أنه يمكن القول أن نشأة محاسبة التكاليف قد صاحبت الثورة الصناعية واحتياجات أصحاب الصناعات إلى معرفة تكلفة إنتاجه الصناعي، فقد كتب أحد أشهر الكتاب في ميدان التكاليف في إنجلترا سنة 1899 (EG Simth) عن مدى منفعة معرفة تكلفة الشيء الذي يتم إنتاجه رغم عدم توافرها عملاً.⁵

في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر، كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات حجم صغير، والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية، ونظام المحاسبة العامة هو المتبع في التسجيل، لكن هذا النظام أصبح عاجزاً عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة وخاصة بعد الأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1929، وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج. وفي المرحلة الثانية لمحاسبة التكاليف التي بدأت

¹ - إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد، عمان، الأردن، 2006، ص 23.

² - عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار إثراء، عمان، الأردن، 2008، ص 13.

³ - François Engl et Frédéric Kletz, Cours de comptabilité analytique, Mines Paris Tech, Paris, 2005, P 10.

⁴ - محمد السيدية، محاسبة التكاليف - دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية - دار زهران، عمان، الأردن، 2002، ص 10.

⁵ - عبد الحي مرعي وعبد الله عبد العظيم هلال، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 08.

بعد 1945، حيث تقدمت الصناعة مما أدى إلى اشتداد المنافسة بين المنتجين، ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض من تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها (تكاليف تاريخية، تكاليف اقتصادية، تكاليف تقديرية معيارية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة و تكاليف شبه متغيرة)، لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة ومعرفة عتبة مردوديتها.¹

ومع زيادة التطور والتشابك في العملية الإنتاجية ظهرت الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف مكملة للأنظمة التقليدية، وذلك من خلال الدراسة التي قام بها الباحثون حول استخدام النظام الجديد المسمى بـ "نظام التكاليف على أساس الأنشطة" وهذه الدراسة ترجع إلى التجارب في استعمال هذه الطريقة منذ بداية الستينات سنة 1963 إلى أن وصلت دراسة Cooper and Kaplan سنة 1987.²

ومنذ ذلك الوقت بدأت المؤسسات الأمريكية تطبق هذا النظام، كما أن هناك أنظمة حديثة أخرى ظهرت أيضا وتم استعمالها مثل نظام الإدارة على أساس الأنشطة، نظام التكلفة المستهدفة، نظام الإنتاج في الموعد بالضبط، نظام أسعار التحويل (التنازل) و نظام إدارة الجودة الشاملة.

ثالثا- أهداف محاسبة التكاليف:

من النتائج التي تهدف إليها محاسبة التكاليف ما يلي:³

- 1- بحسابها للتكاليف وسعر التكلفة تسهل وتساعد على:
 - تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم، وبهذا تسهل أيضا في عملية تحديد النتائج.
 - تحديد سعر البيع لمنتجات المؤسسة.
 - مراقبة التكاليف بعد تحليلها، وبالتالي مراقبة عمل المؤسسة ومسيرتها.
- 2- دراسة المردودية التحليلية تسمح بمراقبة سياسات الإنتاج والاستثمار والتوزيع وذلك بـ:
 - تسجيل المصاريف حسب اتجاهاتها (حسب الوظائف أو المنتجات).
 - مراقبة التكاليف وتخفيضها، التموين، الإنتاج والتوزيع.
 - تسمح بقياس النتائج التحليلية.
 - تساهم في وضع الميزانيات التقديرية.

رابعا- وظائف محاسبة التكاليف:

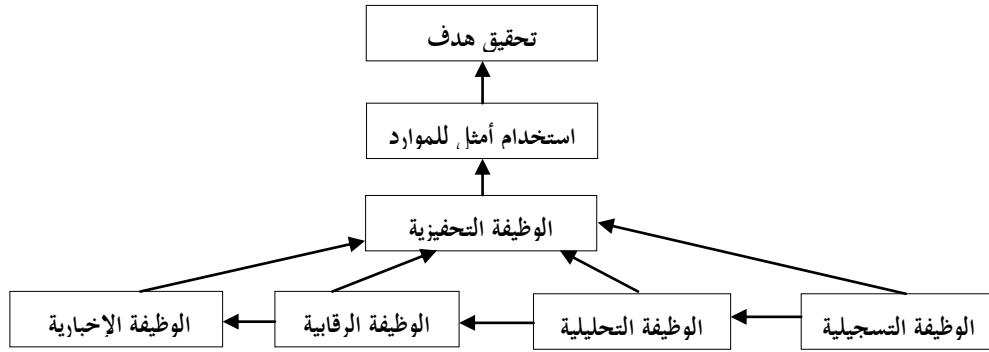
إن لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف والتي بتحقيقها ستساعد إدارات المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة، ويمكن التعبير عن هذه الوظائف بالشكل التالي:

¹ - بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 7 - 8.

² - ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة، كلية التجارة (الجامعة الإسلامية)، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 23، العدد الأول، غزة، فلسطين، 2007، ص 680.

³ - ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 09.

الشكل رقم(03): وظائف محاسبة التكاليف



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص 24

من خلال هذا الشكل سوف نبين الوظائف المختلفة لمحاسبة التكاليف:¹

- 1- الوظيفة التسجيلية: تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر التكاليف (مواد، أجور، مصروفات).
 - 2- الوظيفة التحليلية: وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف، حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.
 - 3- الوظيفة الرقابية: تقوم بتحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة، ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عناصر التكلفة، وتحديد الانحرافات وأسباب الحد منها.
 - 4- الوظيفة الإخبارية: ترتبط بالوظيفة الرقابية، حيث تقوم بتحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تتحدد القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها، ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية.
 - 5- الوظيفة التحفيزية: إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط، وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ونتيجة لهذا سوف تتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفاء واقتصادي، وهذا فعلا سيساعد إدارة المؤسسة في تحقيق هدفها المرسوم.
- بما أن موضوع المحاسبة موضوع واسع، فإن محاسبة التكاليف هي أحد أنواع المحاسبة ولها عدة علاقات مع الأنواع الأخرى للمحاسبة وهذا ما سنتطرق له في المطلب الثالث.

¹ - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص 24 - 25.

المطلب الثالث: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية والمالية

تعني المحاسبة المالية بمعالجة المعلومات المالية وإيصالها إلى عدة جهات في شكل تقارير مالية (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية)، ويتم إعداد هذه التقارير الدورية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.¹

أما المحاسبة الإدارية، فهي تعديل أو تطوير للبيانات المحاسبية المالية لتناسب مع احتياجات الإدارة لاتخاذ القرار، كما تختص بتقديم بيانات مفيدة عن نشاط المؤسسة لإدارتها الداخلية وذلك لاتخاذ القرار، وكما تعتبر فرع من فروع المحاسبة تعمل على تحديد وقياس وتجميع وتحليل البيانات للتوصل إلى معلومات مالية وغير مالية تستخدمها الإدارة في أعمال التخطيط والرقابة في اتخاذ القرار (تركز على القيمة الحالية).²

أولاً- العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية:

يمكننا أن نبين العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية من خلال تحديد أوجه التشابه وأوجه الاختلاف كما يلي:³

الجدول رقم (01): أوجه التشابه بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية.

المحاسبة المالية	محاسبة التكاليف	أوجه التشابه
تعد البيانات الأخرى المتعلقة بالموجودات تمهيدا لتصوير الحسابات والمركز المالي.	تقدم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات والمخزون والباقي في نهاية المدة إلى المحاسبة المالية، وهذا يساعدها على إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي للمؤسسة.	- كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الختامية، ويتبعان نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية.
تتناول المحاسبة المالية الأرقام بشكل إجمالي ولا تدخل في التفاصيل، مثال: الإيرادات والنفقات تظهر بشكل إجمالي في القوائم المالية.	تتناول محاسبة التكاليف الأرقام بشكل تحليلي وتفصيلي، مثال: تبين محاسبة التكاليف الإيرادات والنفقات بشكل تحليلي على مستوى مراكز التكلفة والأقسام والفروع وأصناف السلع ووحدات الإنتاج.	- كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الخاصة بالإيرادات والنفقات.

المصدر: المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مرجع سابق، ص 03.

من خلال هذا الجدول نستخلص أن لمحاسبة التكاليف والمحاسبة المالية نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية، حيث تقدم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات والمخزون بشكل تحليلي وتفصيلي في نهاية الفترة المحاسبية إلى المحاسبة المالية، أما المحاسبة المالية فتقدم البيانات بشكل إجمالي تمهيداً لتصوير الحسابات والمركز المالي.

¹ - المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، د س ن ، ص 03.

² - فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة ، عمان، الأردن، 2007 ، ص 16-17.

³ - المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مرجع سابق، ص 03.

الجدول رقم (02): أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

أوجه الاختلاف	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
مستخدمو التقارير المالية.	- أطراف داخلية في المؤسسة. - جميع المستويات الإدارية في المؤسسة.	أطراف خارجية في المؤسسة وتشمل: ملاك المؤسسة، الدائنون، المستثمرون والجهات الحكومية.
التقارير	تعتبر تقاريرها اختيارية وتبعاً لنشاط المؤسسة وحاجة الإدارة إليها، ويحكم كمية المعلومات في التقرير التكلفة والمنفعة.	تعتبر تقاريرها إلزامية على جميع المؤسسات الاقتصادية، ويحكم كمية المعلومات في التقرير الضوابط والتعليمات.
معايير إعداد التقارير	لا يتم إعداد التقارير وفقاً لمعايير محاسبية متفق عليها، وإنما وفقاً للأسس والقواعد والتعليمات التي تضعها إدارة المؤسسة والتي تعتمد على هذه التقارير.	يتم إعداد التقارير وفقاً لمعايير محاسبية متفق عليها.
المعلومات التاريخية والمستقبلية	تهتم بالماضي والحاضر والمستقبل، فهي تستخدم البيانات الفعلية للاستفادة منها في إلقاء الضوء على ما قد يحدث في المستقبل، حتى يمكن اتخاذ القرارات، ولذلك فهي أقل درجة لأنها خاضعة للتنبؤ والحكم الشخصي.	تهتم بالبيانات التاريخية (الفعلية) عن عمليات حدثت فعلاً، كذلك هي أكثر دقة لأنها تعتمد على مستندات.
كمية البيانات والمعلومات	تتصف البيانات والمعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف بأنها تفصيلية وجميع أوجه النشاط التي تقوم بها المؤسسة، وقد تعرض بعض تلك البيانات والمعلومات بالقيمة والكمية معاً.	تتصف البيانات والمعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية بالشمول، وأنها تعرض نتائج المؤسسة ككل بصورة إجمالية وبالقيمة فقط.

المصدر: المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مرجع سابق، ص 04.

من خلال هذا الجدول نستنتج أن أوجه الاختلاف قائمة أساساً على التقارير المعدة من طرف المؤسسة، والأشخاص المعنيين بهذه التقارير، وكذلك المعايير التي تم الاعتماد عليها في إعداد التقارير، ونوع وكمية المعلومات التي تم إعدادها وفق محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية.

ثانياً- العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية:

بالرغم من وجود تداخل كبير بين أنشطة محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية واعتماد كل منهما على ما يقدمه 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 قاصرة بهدف مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وهذا ما تحققه المحاسبة الإدارية من خلال البيانات والمعلومات التي تقدمها الإدارة العليا والتي تستند في أغلب الأحيان إلى البيانات والمعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف،

كما أن المحاسبة الإدارية تهتم بالأحداث المستقبلية، وهذا التطور أصبح ملموساً عند ظهور نظام الإدارة على أساس الأنشطة، كذلك نظام الموازنات على أساس الأنشطة.¹

من خلال هذا المبحث نستنتج أن محاسبة التكاليف هي تقنية لمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المصادر المختلفة، فهي تهدف إلى الوصول لنتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها. وهي تقوم بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة. كما تعتبر محاسبة التكاليف أداة ضرورية لتسيير المؤسسة، ولها علاقة وثيقة بالمحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية.

¹ - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص 28-29.

المبحث الثاني: تبويب التكاليف وتصميم نظام معلومات التكاليف.

حتى تستفيد الإدارة من بيانات التكاليف في تحقيق أهدافها، سيكون من الضروري تبويب التكاليف بطريقة تلائم الغرض الذي تستخدم فيه كما أنه سيكون من الضروري تصميم نظام معلومات التكاليف لاتخاذ القرارات اللازمة.

المطلب الأول: تبويب التكاليف

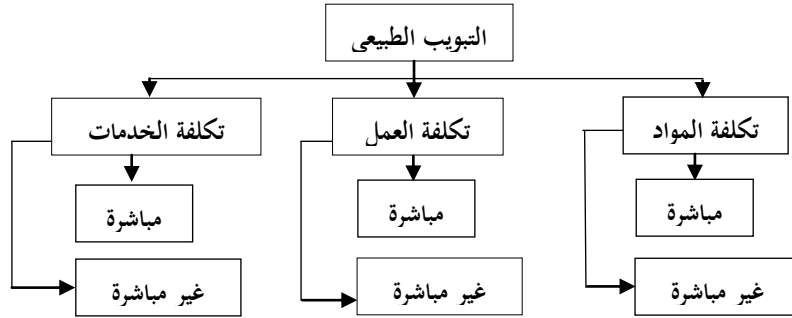
يقصد بالتبويب تجميع عناصر التكاليف في مجموعات رئيسية وفرعية كل منها يحمل اسماً معيناً، وذلك بهدف تسهيل تجميع وتبويب بيانات التكاليف وقياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة، وإعداد قوائم التكاليف ونتائج الأعمال. وهناك عدة أسس وطرق لتبويب التكاليف كل منها يهدف لتحقيق أغراض معينة ويوفر معلومات متميزة، ولذلك غالباً ما يلجأ محاسب التكاليف إلى الجمع بين أكثر من أسس للتبويب لتحقيق العديد من الأغراض وللحصول على أكبر قدر من ممكن من المعلومات.¹

ومن هذه الأسس التي تستخدم في تبويب التكاليف ما يلي:

أولاً- التبويب الطبيعي (الأساسي):

يمكن إظهار عناصر التكاليف وفق هذا التبويب في الشكل التالي:

الشكل رقم (04): التبويب الطبيعي للتكاليف



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص 34.

يهدف تبويب عناصر التكاليف على أساس التصنيف الطبيعي إلى تحديد تكلفة كل عامل من عوامل الإنتاج الداخلة في قياس تكلفة المنتج النهائي وهي:²

- 1- **تكلفة المواد:** وهي عبارة عن تكلفة المواد المستخدمة في تصنيع المنتج ويمثل نسبة كبيرة من مجموع تكلفة المنتج.
- 2- **تكلفة العمل (الأجور):** وهي عبارة عن الأجور والمرتببات التي تتحملها الشركة في سبيل الحصول على خدمات عنصر العمل الإنساني، ويتكون هذا العنصر من الأجور النقدية والمزايا العينية والتأمينات الاجتماعية.
- 3- **تكلفة الخدمات الأخرى (المصروفات):** وهو عبارة عن أي تكلفة لا تندرج تحت عنصري المواد أو العمل وتكون لازمة لإتمام عملية الصنع أو عملية الإنتاج.

¹ - المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مرجع سابق، ص 8.

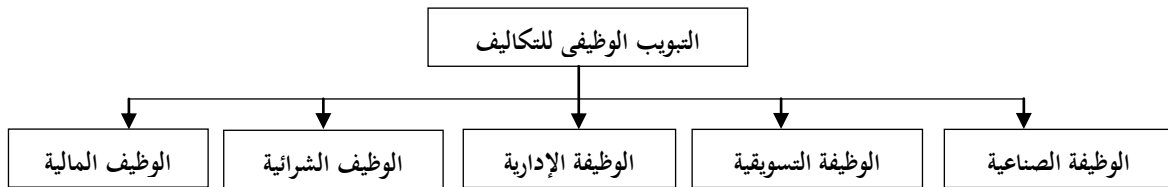
² - ماهر موسى درغام، محاسبة التكاليف الصناعية، مكتبة أفاق، فلسطين، غزة، 2007، ص 24.

ثانيا- التبويب الوظيفي:

إن الغرض الأساسي من هذا التبويب هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة الاقتصادية (صناعية، تسويقية، إدارية)، من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية (مواد، أجور، مصروفات)، وإن الوظائف الأساسية التي تقوم بها المؤسسة كما يلي:¹

- 1- الوظيفة الصناعية: وهي التي تخصص في العملية الإنتاجية.
- 2- الوظيفة التسويقية: وهذه الوظيفة تهدف إلى تسويق وتوزيع ما أنتجته الوظيفة الصناعية.
- 3- الوظيفة الإدارية: وهي التي تقوم بعملية الإشراف والتنسيق بين مختلف الأقسام.
- 4- الوظيفة الشرائية (التمويلية): وهي التي تختص بعملية التموين.
- 5- الوظيفة المالية: وهي التي تختص بالعمليات المالية.

الشكل رقم (05): التبويب الوظيفي للتكاليف



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على ما سبق.

ثالثا- تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية:

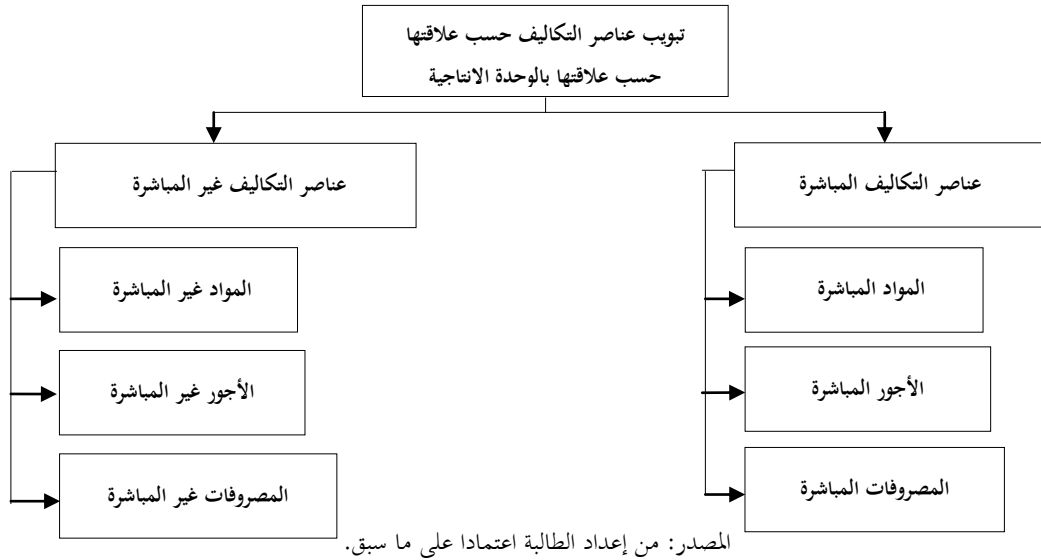
إن هذا التبويب لعناصر التكاليف يكون حسب علاقة هذه العناصر بالوحدة الإنتاجية، وتقسّم عناصر التكاليف وفق هذا التبويب إلى:²

- 1- عناصر التكاليف المباشرة: وهي تلك العناصر التي تنفق مباشرة على الوحدة الإنتاجية، كما أنّها العناصر التي يمكن تخصيصها مباشرة على الوحدة الإنتاجية، وأهم هذه العناصر ما يلي: المواد المباشرة، الأجور المباشرة، المصروفات المباشرة.
- 2- عناصر التكاليف غير المباشرة: وهي تلك العناصر التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة الإنتاجية والتي لا يمكن تخصيصها مباشرة على الإنتاج، ويمكن تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف عن طريق معدلات التحميل، وتشمل: المواد غير المباشرة، الأجور غير المباشرة، المصروفات غير المباشرة.

¹ - أمّاعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 34-35.

² - Carla MENDOZA et autre, Cout et Décisions, Galino éditeur, France, 2004, P33.

الشكل رقم (06): تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية

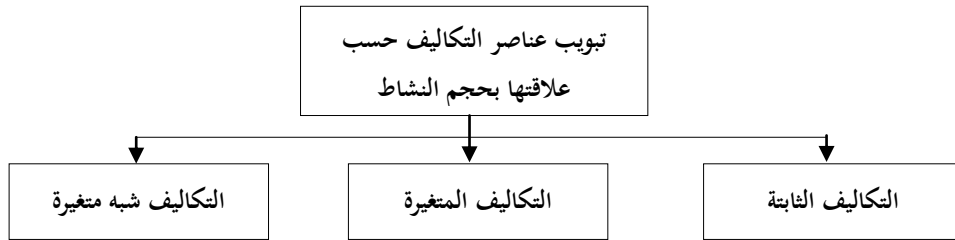


رابعاً- تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط (حسب التغير والثبات):

إن هذا التبويب يعتبر من التبويبات المهمة لعناصر التكاليف، لأنه يرتبط بدراسة سلوك عناصر التكاليف، وحسب علاقتها بحجم النشاط (الإنتاج).¹

ومن خلال هذه الدراسة نميز ثلاثة أنواع موضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (07): تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط



المصدر: المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، مرجع سابق، ص 15.

1- **التكاليف المتغيرة:** وهي تلك التكاليف التي تتغير بمجموعها مع التغير بحجم النشاط، ويبقى نصيب الوحدة الواحدة ثابتاً مع تغير حجم الإنتاج.

2- **التكاليف الثابتة:** وهي تلك التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط، أي أنها تبقى ثابتة بدون تغير، لكن نصيب الوحدة الواحدة يتغير بتغير حجم النشاط، ومن أمثلة هذه التكاليف، مصروفات الإيجار والتأمين.²

3- **التكاليف شبه المتغيرة:** هي تلك التكاليف التي تحمل صفات كل من التكاليف المتغيرة والثابتة في نفس الوقت، وهي تتميز بصعوبة فصلها عن بعضها البعض، مثل تكاليف الماء والكهرباء، والصيانة، وأجور العمل

¹ - يوحنا عبد آل آدم وصالح الرزق، المحاسبة الإدارية، دار الحامد، عمان، الأردن، ط 2، 2006، ص 67.

² - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 36-41.

غير المباشرة... إلخ. وتتميز هذه التكاليف بازدواجية الاتجاه (الثابت، المتغير)، وهي أساسا متغيرة، ولكنها قابلة للاستقرار مع زيادة حجم الإنتاج، وبعبارة أخرى هي أعباء تتغير بتغير حجم النشاط، ولكن ليس بنفس النسبة كالرواتب والأجور، والتي تتضمن راتبا أساسيا ثابتا، بالإضافة إلى العلاوات والتحفيزات والمكافآت التي تتغير مع حجم الإنتاج.¹

خامسا: تبويب التكاليف حسب عامل الزمن أو توقيت حدوثها

يتم تبويب التكاليف وفق هذا الأساس إلى ثلاث مجموعات هي:²

1- **التكاليف التاريخية:** وهي التكاليف التي تمت فعلا لإنتاج السلع أو الخدمات، وبهذا فإن التكاليف التاريخية هي تكاليف غارقة نتجت عن قرارات تمت في الماضي ولا يوجد للإدارة تحكم فيها أو رقابة عليها حاليا وهي غير مرتبطة باتخاذ القرارات في المستقبل.

2- **تكاليف الإحلال:** تكلفة الإحلال هي التكلفة التي تدفعها المؤسسة حاليا لاستبدال أصل من الأصول بأصل آخر يقوم بنفس العمل، وعادة ما تختلف تكلفة الإحلال عن التكاليف الفعلية وذلك نظرا لزيادة الأسعار أو ظهور تكنولوجيا جديدة أو اختلاف التصميم... إلخ.

3- **التكاليف المعيارية:** هي تكاليف مستقبلية تم تقديرها مسبقا، لتمثل الهدف الواجب التوصل إليه مستقبلا في ظل مستوى الأداء الجيد في فترة مقبلة.

سادسا- تبويب التكاليف لأغراض الرقابة:

وفق هذا التبويب فإن عناصر التكاليف تتكون من:

1- **التكاليف الخاضعة للرقابة:** هي تلك التكاليف التي يمكن التحكم فيها من حيث تحقيقها وتحديد مقدارها بصورة واضحة.

2- **التكاليف غير الخاضعة للرقابة:** هي تلك التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها ورقابتها ضمن مستوى إداري معين مثل: التكاليف المتغيرة التي تخصص لكل مركز إنتاجي.

سابعا- تبويب التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات:

وفق هذا التبويب فإن عناصر التكاليف تتكون من:

1- **التكاليف الغارقة:** وهي تلك التكاليف التي تنتج عن قرارات تم اتخاذها في الفترة الماضية، ولا تستطيع إدارة المؤسسة إيقافها.

¹ - يوحنا عبد آل آدم وصالح الرزق، مرجع سابق، ص 68.

² - محمد سامي الراضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 76.

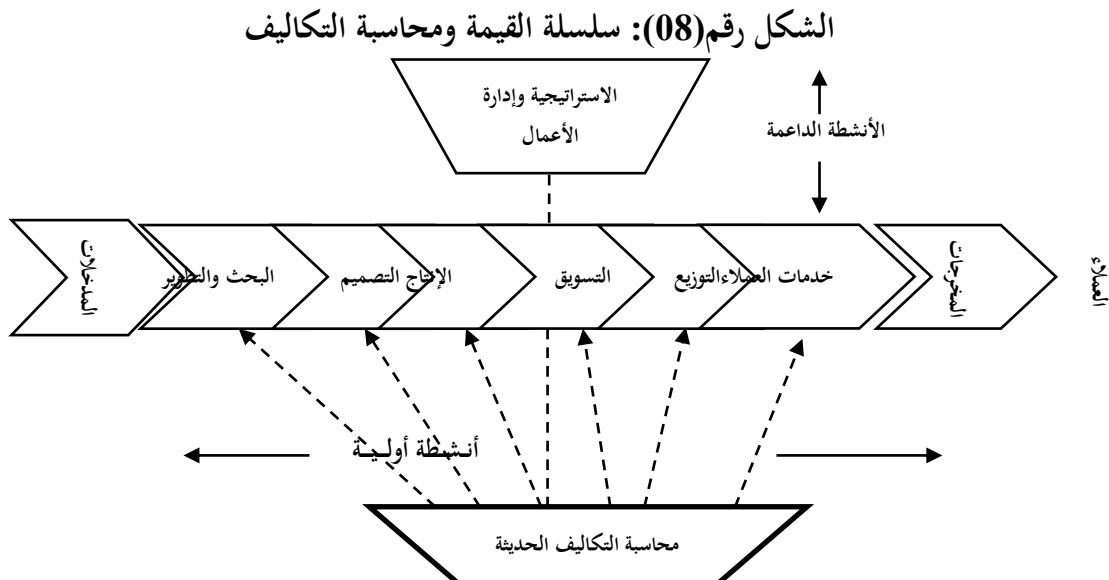
2- تكاليف الفرصة البديلة: وهي تلك التكاليف التي يمكن فقدها إذا ما تم استخدام الموارد في أفضل البدائل المتاحة، أو هي الأرباح المفقودة لأفضل بديل بعد البديل الأول، وأن هذه الخسائر لا يتم تسجيلها في السجلات المحاسبية.

3- التكاليف التفاضلية: وهي الفرق بين تكاليف بديلين، وأن هذا الفرق يلعب الدور الأساسي في اتخاذ القرارات.¹

ثامنا- تبويب التكاليف حسب سلسلة القيمة لوظائف الأعمال:

يعرف "بورتر" * سلسلة القيمة بأنها طريقة نظامية للنظر إلى سلسلة من الأنشطة التي تؤديها المؤسسة بحيث يمكن من خلالها فهم المصادر الحالية والمحتملة التي تحققها المؤسسة على منافسيها. كما يمكن اعتبارها سلسلة من الأنشطة الرامية إلى تحويل المدخلات إلى مخرجات وهي تنتج من الأنشطة الأولية والأنشطة الداعمة. حيث أن كل نشاط يجب أن يعمل على إضافة قيمة للمنتج في نظر الزبون، ومن ثم فإن قضية إرضاء الزبائن لها الأولوية لكل الأطراف التي تتضمنها سلسلة القيمة بما فيها المدير والمحاسب.²

ويمكن توضيحه في الشكل التالي:



المصدر: تشارلز هورنجن، ترجمة أحمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف - مدخل إداري - الجزء 1، ط 2، دار المريخ، السعودية، 2003، ص 82.

وتبويب التكاليف حسب هذه الوظائف إلى:³

1- تكاليف وظيفة البحث والتطوير: وهي كافة التكاليف الخاصة بجمع وتجريب أفكار المنتجات أو الخدمات أو العمليات الجديدة.

¹ - إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق ص ص 42- 44.

* - مايكل بورتر: هو أستاذ غدارة الاعمال في كلية ادارة الأعمال في جامعة هارفورد، وهو مرجع رائد في الاستراتيجية التنافسية والتنافسية والتنمية الاقتصادية للأمم والدول والأقاليم.

² - نادية العارف، الإدارة الاستراتيجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ط 3، 2005، ص 112.

³ - ري إتش جارسون وإيريك نوريس، ترجمة محمد عصام الدين زايد، المحاسبة الإدارية، دار المريخ، السعودية، 2002، ص ص 602 - 603.

2- تكاليف وظيفة التصميم: هي التكاليف الخاصة بوضع التخطيط التفصيلي والهندسي للمنتجات والعمليات الجديدة.

3- تكاليف وظيفة الإنتاج: وهي تكاليف التحويل للأفكار والتصميمات إلى منتجات مادية أو خدمات مقدمة للعملاء باستخدام الموارد اللازمة لذلك.

4- تكاليف وظيفة التسويق: وهي تكاليف الاتصال بالأفراد والجماعات، مثل تكاليف بحوث التسويق وتعريف العميل بالمنتج وحثه لشراؤه وتكاليف الإعلان والإشهار وغيرها.

5- تكاليف وظيفة التوزيع: ويقصد بها تكاليف تقديم المنتجات من خلال قنوات التوزيع المختلفة.

6- تكاليف وظيفة خدمة العملاء: وهي تكاليف الخدمات الإضافية التي تقدمها المؤسسة للعميل بعد البيع كالضمان والإصلاح والصيانة والمكالمات المجانية للسؤال عن كيفية التشغيل.....إلخ.

أما وظيفة الاستراتيجية وإدارة الأعمال، فهي وظيفة تمتد عبر كل الوظائف السابقة في المؤسسة، ويتولى مسؤولية هذه الوظيفة المديرين في الإدارة العليا والمديرين في الوظائف المختلفة في سلسلة القيمة.

بعد التعرف على تصنيفات التكاليف يمكن التطرق إلى نظام معلومات التكاليف الذي يعتبر جدد مهم في المؤسسة.

المطلب الثاني: ماهية نظام معلومات التكاليف

التعرف على التكاليف عن طريق حسابها وتحليلها لغرض مراقبتها واتخاذ القرارات اللازمة والملائمة يطرح مسألة نوعية نظم المعلومات الإدارية داخل المؤسسة، وبالضبط نوعية نظام المعلومات المحاسبي بصفة عامة ونظام معلومات محاسبة التكاليف بصفة خاصة.

أولاً- مفهوم نظام معلومات التكاليف:

إن وجود نظام معلومات محاسبة التكاليف في المؤسسة يعتبر مهم جداً، لما يقدمه من معلومات كمية وضرورية لمساعدة المديرين في القيام بوظائفهم.

1- تعريف نظام معلومات التكاليف: سنحاول تعريف النظام، المعلومة، ونظام المعلومات بشكل مختصر:

● تعريف النظام:

مجموعة من العناصر التي ترتبط فيما بينها بسلسلة من العلاقات بهدف أداء وظيفة محددة أو مجموعة من الوظائف.¹

- النظام هو مجموعة من العناصر التي تتكامل لتحقيق غرض أو أهداف مشتركة.²

● تعريف المعلومة:

¹ - سونيا محمد البكري، نظم المعلومات الإدارية: المفاهيم الأساسية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998، ص 20.

² - رموند ماكليود، ترجمة سرور علي إبراهيم، نظم المعلومات الإدارية، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2000، ص 66.

المعلومة هي عبارة عن البيانات (المعطيات) التي تمت معالجتها بشكل ملائم لتعطي معنا كاملا يمكن استخدامها في العمليات الجارية والمستقبلية لاتخاذ القرار.¹

- المعلومة في معناها الرياضي هي بيان أو مجموعة من البيانات الضرورية لحل مشكل معين أو الإجابة عن سؤال معين.²

● تعريف نظام المعلومات:

- هو مجموعة منظمة من الموارد (عتاد، أنظمة استغلال، أفراد، معطيات، إجراءات)، تسمح بالحصول على معالجة، تخزين، وإيصال المعلومات في المؤسسات.

- نظام المعلومات هو مجموعة من المكونات المترابطة مع بعضها بشكل منتظم من أجل إنتاج المعلومة المفيدة وإيصال هذه المعلومة إلى المستخدمين بالشكل الملائم في الوقت المناسب من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف المؤكدة إليهم.³

● تعريف نظام معلومات التكاليف: بعد تقديم هذه التعاريف يمكننا تعريف نظام معلومات التكاليف كالتالي:

- عبارة عن طرق وأساليب يتم بمقتضاها تتبع التكاليف المتعلقة بالأنشطة الإنتاجية والخدمية وحركتها، في ضوء مجموعة قواعد ومبادئ متعارف عليها للتسجيل والتبويب والتحليل والتحميل.... (تشغيل النظام). بهدف تقديم تقارير دورية وملخصات وافية تساعد الإدارة في تحقيق القياس والرقابة واتخاذ القرارات (مخرجات النظام).⁴

- نظام معلومات محاسبة التكاليف هو عبارة عن مجموعة المستندات والدفاتر والسجلات التي يتم استخدامها معا بطريقة منظمة لتسجيل وتحليل وتفسير عناصر التكاليف المختلفة في المؤسسة طبقا لمبادئ وأسس علمية محددة ويتم بعدها عرض النتائج في شكل قوائم ترتفع للإدارة دوريا لغرض اتخاذ القرارات.⁵

ثانيا- مكونات نظام معلومات التكاليف:

يتكون نظام معلومات التكاليف من العناصر التالية:⁶

1- **مدخلات النظام:** تتمثل مدخلات نظام التكاليف في الأحداث الاقتصادية التي تقع داخل المؤسسة، وبهذا فهي المصدر الرئيسي للمعلومات الخام التي يتم تحليلها وتشغيلها وتبويبها. ولكي تكون مدخلات النظام مناسبة ينبغي أن تتصف بما يلي: القابلية للقياس، الموضوعية والصلاحية.

و فضلا عن هذا مراعاة أهمية توفر الأفراد ذوي الخبرة المتخصصة في مجال تجميع البيانات بالتنوع والقدرة المطلوب.

¹ - عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، دار الثقافة، عمان، الأردن، 1998، ص 15.

² - Lalle M Lakhdar, Management & système d'Information, Séminaire ISGP, Alger Juin 2002, P 04.

³ - عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سابق، ص 19.

⁴ - أحمد حلمي جمعة، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار صفاء، عمان، الأردن، 1999، ص 04.

⁵ - نفس المرجع، ص 6.

⁶ - نفس المرجع، ص 7.

2- **المعالجة أو تشغيل النظام:** تتمثل عملية تشغيل البيانات بمدخلات نظام التكاليف واحتياجات الإدارة من المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، كما تخضع هذه المدخلات للظروف المحيطة التي تتسم بالتغير والديناميكية (الحركية) المستمرة. ويتضمن التشغيل كل ما يتعلق بالعمليات المحاسبية الواردة بالمستندات وإثباتها وتبويبها وتحليلها في الدفاتر والسجلات والكشوف التي تعتبر الأساس في تقديم التقارير المعبرة عن مخرجات النظام.

3- **مخرجات النظام:** تختلف المخرجات باختلاف الاحتياجات الإدارية من البيانات وطريقة استخدامها، فاستخدام البيانات لغرض قياس التكلفة فقط يختلف عن استخدام البيانات لغرض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. وتعد التقارير الدورية والخاصة من أهم مخرجات النظام، إذ عن طريقها يتم تبادل المعلومات والآراء بين المستويات الإدارية في المؤسسة، كما أنه من المهم جدا مراعاة توقيت تقديم التقارير وسرعة عرضها عند وضع النظام.

4- **التغذية العكسية:** تمثل التغذية العكسية العصب الحساس لأي نظام معلومات، وبدونها يصعب على النظام تحقيق أهدافه بالفعالية والكفاءة المطلوبة، وهذا في الحقيقة ما هو إلا انعكاس للمفهوم الرقابي باعتباره هدف من أهداف دراسة التكاليف. والتغذية العكسية هي مجموعة المعلومات المرتجعة أو المرسله عكسيا من استخدام النظام إلى القائمين على النظام لتصحيح الانحرافات الحادثة في أنشطة المدخلات، التشغيل وكذا المخرجات.

ثالثا- أهداف نظام معلومات محاسبة التكاليف:

بصفة عامة نظام معلومات التكاليف يهدف إلى تزويد نظام القرارات بالمعلومات التي يحتاجها كما يلي:¹

1- **معالجة البيانات المتعلقة بتكاليف المنتج ومراحل إنتاجه بهدف:**

- معرفة تكاليف مختلف الوظائف التي تقوم بها المؤسسة من أجل رسم سياساتها العامة.
- تحديد أساس تقييم بعض العناصر الظاهرة في ميزانية المؤسسة.
- تفسير النتائج عن طريق حساب تكاليف المنتجات من أجل مقارنتها مع أسعار بيعها.

2- **إعداد مجموعة من التقارير بهدف:**

- تقارير المواد وتقارير الأجر: المقارنة الدورية لتكاليف المواد والأجور المرتبطة بمنتجات معينة يسمح للإدارة بالمراقبة الفورية قصد تخفيض التكاليف والقضاء على عناصر عدم الكفاءة، وهذه المقارنات ستمكن الإدارة من اتخاذ بعض القرارات، أهمها ما يتعلق بتصنيع بعض الأجزاء أو شرائها من خارج المؤسسة بالإضافة إلى تقرير إضافة منتجات جديدة أو سحب بعض الخطوط الإنتاجية القائمة.
- بعض التقارير المتعلقة بالفضلات والمهملات التالفة أثناء العمل والوقت الضائع وكفاءة بعض العاملين والتجهيزات العاطلة أو قليلة الكفاءة، مما يساعد الإدارة في تحديد الأماكن التي يمكن فيها تخفيض التكاليف وتحديد المسؤولية عن عدم الكفاءة.

¹ - ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2002، ص ص 44-45.

التقارير المتعلقة بمصاريف البيع والتوزيع، يمكن استخدامها لتحديد المنتجات التي ينبغي التركيز عليها بواسطة عمال البيع أو إدارة المبيعات نظرا لهامش ربحها المرتفع، وهذه التقارير تساعد في تحديد أفضل طرق التوزيع بالنسبة للمؤسسة.

3- تقييم الأداء عن طريق:

- مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية من أجل استخراج الانحرافات.
- تحليل الانحرافات، تفسيرها وتحديد المسؤول عنها.
- اتخاذ القرارات التصحيحية التي تحسن الأداء مستقبلا.

وعموما الهدف النهائي الذي أنشأ لأجله نظام معلومات محاسبة التكاليف هو اتخاذ القرار.

التعرف على نظام معلومات محاسبة التكاليف وحده لا يكفي، بل أن هناك مجموعة من الاعتبارات التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند تصميم هذا النظام، بالإضافة إلى أن هناك مجموعة من المعلومات يوفرها هذا النظام تعتبر مفيدة للمؤسسة في اتخاذ قراراتها.

المطلب الثالث: المعلومات التي يوفرها نظام معلومات التكاليف واعتبارات تصميمه

يوفر نظام معلومات محاسبة التكاليف معلومات هامة للمؤسسة، غير أنه عند تصميم هذا النظام لا بد من مراعاة بعض الاعتبارات يمكن أن نراها من خلال هذا المطلب.

أولاً- أنواع المعلومات التي يوفرها نظام معلومات التكاليف:

توجد ثلاث أنواع من المعلومات التي تخدم كل منها غرضاً معيناً وهي:¹

- معلومات تقييم الأداء: تمكن هذه المعلومات جميع الجهات الداخلية والخارجية على تقييم الأداء الوظيفي داخل المؤسسة.
- معلومات توجيه الانتباه: تساعد هذه المعلومات كافة المستويات الإدارية على التركيز على المشاكل التشغيلية ونواحي القصور وعدم الكفاية، فضلاً عن القضاء الضوء على مجالات التحسين وفرص التطوير.
- معلومات حل المشاكل: تساعد هذه المعلومات على التلخيص الكمي للمزايا النسبية للمناهج المختلفة للعمل أو القرارات البديلة، من خلال التحليل والمقارنة وإيجاد أفضل بديل يحقق أهداف المؤسسة، وغالباً ما ترتبط هذه المعلومات بحل المشاكل غير الروتينية.

ثانياً- الاعتبارات التي يجب مراعاتها عند تصميم نظام معلومات التكاليف:

قبل تصميم أي نظام لمعلومات التكاليف يجب مراعاة عدة عوامل خاصة إذا تعلق الأمر بعملية تحسين النظام الحالي، وأهم هذه العوامل نجد ما يلي:²

¹ - محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 37-38.

² - سعاد معاليم، دور نظام التكاليف على أساس النشطة في تحسين تنافسية المؤسسة، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خير، بسكرة، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، 2004، ص 14-16.

- 1- حجم المؤسسة:** يؤثر حجم المؤسسة على اختيار نظام التكاليف المناسب، إذ يختلف النظام التكاليفي المطبق في الوحدات الصغيرة عن ذلك المطبق في الوحدات المتوسطة والكبيرة من ناحية البساطة أو التعقيد، حيث نجد أن الوحدات الكبيرة يتطلب الأمر فيها تصميم أنظمة للتكاليف متقدمة من الناحية الفنية إلى جانب الاستعانة بالأدوات الحديثة والتقارير الإحصائية.
- 2- مضمون التكلفة المتبعة:** ويقصد بها الغرض الذي يرتبط بمدخل تصميم النظام، حيث تختلف أنواع النظم وفقا لنوع النشاط أو طبيعة الصناعة التي تعمل فيها المؤسسة، وكذلك تبعا للعناصر التي تشتمل عليها تكلفة الوحدة المنتجة، فضلا عن اختلاف معظم التكاليف حسب طبيعة بيانات التكلفة التي يتم التعامل معها من حيث توقيت حدوثها.
- 3- إمكانيات واحتياجات المؤسسة من المهارات والخبرات:** إن تصميم نظام التكاليف داخل المؤسسة فضلا عن تشغيله يحتاج إلى مهارات وخبرات خاصة، وقد تلجأ الإدارة إلى البحث عن الأفراد ذوي كفاءات عالية من خارج المؤسسة لعدم توفر هذه المهارات داخله بالمستوى المطلوب واللازم.
- 4- الموارد اللازمة لتشغيل النظام الجديد:** إن إمداد إدارة التكاليف بالأدوات المكتبية والنظم الحاسوبية التي تساعد في عملية الضبط عند تجميع البيانات وتحليلها له مزايا يمكن تتبعها وقياسها، وذلك لمساعدتها على تقديم بيانات تتسم بالسرعة والدقة مع مراعاة أن التشغيل الإلكتروني للبيانات غالبا ما يتكلف نفقات رأسمالية باهظة.
- 5- تحديد الفترة التكاليفية:** وهي الفترة التي تقدم عنها البيانات التكاليفية والتي تكون مرتبطة بطول دورة الإنتاج، والاعتبار العام في مجال تحديد فترة التكاليف هو أن لا تكون الفترة أقصر من الفترة اللازمة التي يتطلبها تشكيل المنتج النهائي، وبالتالي نجد أن الفترة التكاليفية تختلف عن السنة المالية إذ تنقسم هذه الأخيرة إلى عدة فترات تكاليفية.
- 6- دعم إدارة المؤسسة وارتباطها بعملية التصميم:** يعتبر نظام معلومات التكاليف أحد المكونات الأساسية لنظم المعلومات الإدارية، وينحصر الفرق بينهما في أن الأول يختص بالبيانات والمعلومات المحاسبية بينما يختص الثاني بكافة البيانات والمعلومات التي تؤثر في نشاط المؤسسة. ولما كانت المهام الإدارية الأساسية وعلى الأخص التخطيطية تتعلق بالمستقبل بكل تحدياته المستهدفة، فإن موقع نظام المعلومات المحاسبية ولا سيما التكاليفية منها في إطار أنظمة المعلومات هو موقع بالغ الأهمية لما يوفره هذا النظام من معلومات وقتية وملائمة تساعد الإدارة في القيام بمهامها واستراتيجياتها وخططها. ولهذا السبب يجب ارتباط واشتراك الإدارة في عمليات تصميم وتشغيل النظام التكاليفي ولا سيما الإدارة التنفيذية المسؤولة على رقابة التكاليف والإنتاج وأرباح المؤسسة.
- 7- المرونة والتكيف مع تطورات الأنشطة:** إن متابعة التطورات الحادثة على مستوى الأنشطة وعدد العمليات في المجالات الإنتاجية والتسويقية والإدارية، يسمح بتعديل النظام بكيفية مستمرة حتى يكون متصفا بالمرونة والملاءمة مع تطورات المحيط الداخلي والخارجي.

8- الوضوح والملائمة: يجب أن يتصف النظام التكاليفي عند تصميمه بالوضوح والسهولة لضمان الفهم الكامل من جانب العاملين بإدارة محاسبة التكاليف، كما يجب أن يتصف بالملاءمة مع المستوى الإداري الذي يقدم له التقارير من حيث التفصيل والإجمال.

9- العوامل السلوكية والنفسية للأفراد داخل المؤسسة: إن كل العوامل السابقة تساعد على تصميم نظم صحيحة وسليمة، إلا أن التطور والتقدم في أنظمة المؤسسات المعاصرة خلق أنواعا من الصعوبات التي لم تبق العبرة لمواجهتها بتصميم نظم سليمة وصحيحة، بل تعدى الأمر إلى مدى قبول هذه الأنظمة من قبل الأفراد في المؤسسة التي تطبقها. فالمحاسب اليوم أصبح لازما عليه أن يأخذ بعين الاعتبار العوامل السلوكية والنفسية للأفراد أثناء أداء عملهم، فبعض الأفراد يرفضون التعديلات المحققة في النظام بالرغم من أنها تؤدي إلى تحقيق أهداف المؤسسة. ومن أجل تجاوز هذه الحالة من عدم الرضا يجب تشجيع الموظفين على المشاركة في خطوات دراسة النظام وتقديم مقترحاتهم فيما يتعلق باختصاصاتهم ومسؤوليات عملهم مما يسهل تنفيذ تلك التعديلات التي يساهم في إحداثها هؤلاء المسؤولين.

10- مدخل التكلفة/ عائد نظام معلومات التكاليف: يقوم مصمم نظام معلومات التكاليف بتوضيح اقتصادية النظام وذلك بالتعرف على المفردات التالية:

- تكلفة تصميم النظام وتكاليف التطبيق.
 - العائد من وجود النظام ويتمثل أساسا في مجموعة المنافع المرجوة من تطبيق النظام.
- فعند تصميم نظام معلومات التكاليف يجب دراسة جدوى هذا النظام أولا وذلك لتحديد العلاقة بين العائد المتوخى من تطبيق النظام وبين تكاليف تشغيله، ويعد هذا المعيار من أهم المعايير للاختيار بين النظم والطرق المحاسبية البديلة. والإدارة حريصة على اختيار النظام الذي تكون منافعه المتوقعة تفوق تكاليفه المتوقعة. وتتضمن تكلفة الحصول على نظام محاسبي جديد تكاليف تدريب وتعليم مستخدمي النظام بالإضافة إلى تكاليف شراء هذا النظام الجديد فضلا عن تكلفة الوقت المستغرق - لاقتناع الأفراد الذين لديهم قدرا كافيا من الرضا بالنظام الجديد - في تطبيق النظام وشرح منافعه، ومهما تعددت أشكال هذه المنافع إلا أنه يمكن تلخيصها في صورة مجموعة القرارات التي يمكن أن تنتج عن تطبيق النظام الجديد التي تساهم في تحقيق الأهداف المسطرة بأكبر قدر من الكفاءة والفعالية.
- نستخلص من هذا المبحث أن التكاليف التي يمكن أن تتكبدها المؤسسة متنوعة، فمنها تكاليف تتغير تبعًا للتغير في حجم النشاط ومنها تكاليف تبقى ثابتة، كما أن هناك تكاليف يمكن ربطها وتخصيصها بوحدة الإنتاج، وهناك تكاليف عامة تخص جميع المنتجات، كما أن هناك تكاليف ملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية وأخرى غير ملائمة. وتحتاج إدارة المؤسسة في العديد من المواقف إلى التعرف على طبيعة أو خصائص الأنواع المختلفة من التكاليف في المؤسسة، لذلك فلا بد من أن توفر نظام معلومات محاسبة التكاليف للاستفادة من ذلك لغايات التخطيط، والرقابة، واتخاذ القرارات.

المبحث الثالث: الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

تقوم محاسبة التكاليف بحساب سعر التكلفة لمجموعة من السلع والخدمات التي تم إنتاجها في المؤسسة، لكن هذا ليس هدفها الوحيد، بل يتعدى الأمر ذلك إلى تحليل التكاليف وتحديدتها من أجل مراقبتها واتخاذ القرارات على أساسها، وهذا ما يفسر وجود عدة طرق لحساب التكاليف وسعر التكلفة ومن هذه الطرق ما يلي:

المطلب الأول: الطرق الإجمالية (الكلية)

تعد طريقة التكاليف الكلية من أقدم الطرق، فهذه الطريقة تعتمد على مبدأ التحميل الشامل للتكاليف على وحدة المنتج خلال فترة معينة.

أولاً- تعريف طريقة التكاليف الكلية:

ظهرت هذه الطريقة خلال الثلاثينيات بفرنسا، وسميت فيما بعد بمراكز التحليل وقد كان لها مجال واسع في التطبيق، بحيث اعتبرت على أنها المحاسبة المطابقة لسير المؤسسة من حيث تقسيمها إلى وظائف وأقسام حسب الهيكل التنظيمي أساساً، وكذلك المراحل المختلفة التي يمر بها المنتج من تكلفة (الشراء، التخزين، الإنتاج، التوزيع)، بحيث يتم تحميل الأعباء على المنتجات بصفة كاملة.¹

ثانياً- أهداف طريقة التكاليف الكلية :

تتمثل أهداف طريقة التكاليف الكلية فيما يلي:²

- 1- إن الهدف الأول من هذه الطريقة هو البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج، وهي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات التي تطورت إلى مستوى دفعها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالحي أخرى بخدماتها، خاصة منها المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج.
- 2- كما تهدف هذه الطريقة أيضاً إلى البحث عن صيغة للتقسيم بدلا من المساعدة على التسيير، ومن هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمناً شكلاً مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار.
- 3- أما الهدف الثالث لطريقة التكاليف الكلية فهو الاستجابة للضغوطات الخارجية، حيث تشكل معلومة لا يستهان بها بالنسبة للمسرين.

¹ - طوابية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع التخطيط والتنمية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002/2003، ص 98.

² - رحون هلال، المحاسبة التحليلية كنظام معلومات للتسيير والمساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، (2004-2005)، ص 189.

ثالثا- أهمية طريقة التكاليف الكلية:

إن لهذه الطريقة أهمية بالغة حيث تساعد في إعداد مختلف الحسابات الخاصة بتكلفة البضاعة، وتحديد الأرباح والخسائر الصافية، ومقارنة التكاليف الإجمالية بالإيرادات، كما تساعد في تحديد سياسات التسعير الطويلة المدى، كما تعطي نتائج تحليلية حسب مجال تطبيق التكاليف المعمول به، إما حسب كل منتج أو حسب كل طلبية أو غيرها، وبالتالي فهي تكمل المحاسبة العامة التي تكتفي بإعطاء نتيجة إجمالية، كما تسمح أيضا بتقييم المخزونات وجردها.¹

رابعا- طريقة حساب التكاليف الكلية:

إن الكلام عن التكاليف الكلية يدفعنا للحديث عن أهم وأشهر وأقدم طريقة لحساب التكلفة الكلية وهي طريقة الأقسام المتجانسة والتي تسمى أيضا بمراكز التحليل، والتي طالما اعتبرت ذات وزن بالنسبة للمسيرين.

- 1- نشأة طريقة الأقسام المتجانسة: وجدت طريقة الأقسام المتجانسة في الفترة الممتدة ما بين الحرب العالمية الأولى والثانية، وبالضبط سنة 1928، بفضل أعمال العقيد الفرنسي (RIMAILLINO) الذي كان ينتمي إلى منظمة تسمى باللجنة العامة للتنظيم العلمي للعمل (C.E.G.O.S). ثم تطورت هذه الطريقة بعد الحرب العالمية الثانية من طرف اللجنة الوطنية للتنظيم الفرنسية، "حيث تم المصادقة عليها سنة 1948 من طرف لجنة التطبيع بالبرلمان الفرنسي، وبالمخطط المحاسبي العام سنة 1947، ثم سنة 1957 اعتمدت كطريقة أساسية لحساب أسعار التكلفة."²
- 2- تعريف القسم المتجانس: من وجهة نظر المحاسبة، القسم المتجانس يكون مجموعة مصاريف يمكن أن تحمل على سعر التكلفة بواسطة وحدات عمل.³

3- أسس ومبادئ الطريقة: تعتمد هذه الطريقة على عدة أسس يتطلب مراعاتها عند تطبيقها وتمثل فيما يلي:⁴

- تحديد الأقسام: تنطلق عملية تحديد الأقسام بالقيام بدراسة ميدانية لكل المصالح داخل المؤسسة بنشاطاتها وعملياتها معتمدة على الهيكل التنظيمي وهذا ليتسنى تقسيم المؤسسة بشكل يناسب العمل المحاسبي، ويتم الحرص على تجانس العمليات داخل كل قسم لتسهيل عملية حصر وتحميل الأعباء غير المباشرة، فتحدد الأقسام الرئيسية التي لها علاقة مباشرة بالمنتجات والمواد والتي يمكن التمييز بينها فيما يخص الأعباء بشكل إجمالي وتحميلها على المنتجات بواسطة وحدات العمل لكل قسم رئيسي المتعلقة بالمنتجات، وتمثل تلك الأقسام غالبا في الشراء، الإنتاج، التوزيع وتحديد أيضا الأقسام المساعدة التي تقدم خدمات للأقسام الرئيسية ونجد من بينها قسم الصيانة، الطاقة، الإدارة، وكثيرا ما نجد خدمات متبادلة بين عدة أقسام وهذا ما يثير صعوبة في تحديد قيمة التبادلات وتوزيعها بدقة.

¹ - مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، تخصص التحليل الاقتصادي، الجزائر، (2005-2006)، ص 116.

² - ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 36.

³ - المرجع السابق، ص 37.

⁴ - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية - تقنيات مراقبة التسيير - الجزء الثاني، ط 2، دار الحمدي العامة، الجزائر، 1994، ص 39.

- تحديد مفاتيح التوزيع: يتم ذلك حسب طبيعة الأعباء وعلاقتها بالأقسام وتختلف من حالة إلى أخرى، ومن بين المعايير التي تستعمل على أساسها مفاتيح التوزيع نجد تكلفة الإنتاج، قيمة التمويل، كمية التمويل، قيمة الآلات، المساحة، عدد العمال...
- تحديد وحدة العمل: إن تحديد وحدة العمل يعد عملاً أساسياً، فبدونها لا يمكن توزيع الأعباء الغير مباشرة فهي الأساس الذي تعتمد عليه في ذلك، إلا أنه تثار مشكلة عدم تجانس الإنتاج من حيث الوحدات أو الوزن (القياس بصفة عامة)، لذا يلجأ إلى الوحدات المماثلة تكون كوحدة قياس مشتركة وقد تختلف من قسم لآخر ونجد من بينها:
 - وحدة المنتج في حالة اختلاف عوامل الإنتاج المستخدمة، ويمكن أن يكون منتج نهائي أو جزئي أو خاص بمركز عمل معين ويتم قياسه بـ (عدد، وزن، حجم، مساحة...).
 - ساعات اليد العاملة.
 - ساعات دوران الآلة.
 - مواد أولية مستعملة في قسم معين.
 - وحدة نقدية مثلاً (100 دج من رقم الأعمال...).
- 4- الخطوات المتبعة في طريقة الأقسام المتجانسة: وهي المرحل المتبعة لمعالجة وتحليل التكاليف غير المباشرة تكون كالتالي:¹
 - التوزيع الأولي: يتم من خلاله إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة من الأعباء حسب طبيعتها (أعباء المحاسبة المالية "الصف 6") إلى أعباء حسب وظيفتها عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام (الرئيسية والمساعدة).
 - التوزيع الثانوي: هدف هذه المرحلة هو تحديد قيمة الأعباء للأقسام الرئيسية، حتى يتسنى تحميلها على المنتجات وبالتالي يتم توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية، وقد يحدث أن يكون هناك تبادل للخدمات بين الأقسام المساعدة، لذا يتطلب القيام بعدة عمليات حسابية وقد يلجأ إلى المعادلات وحسابات المصفوفات وبرامج المعلوماتية (الإعلام الآلي) في حالة تعدد التبادلات وتعقد مسألة حساب قيمها .
 - عند القيام بالتوزيع نكون أمام وضعيتين، وضعية عدم وجود تبادل بين الأقسام فنطبق طريقة التوزيع التنازلي أو وضعية وجود تبادل بين الأقسام وفي هذه الوضعية نطبق طريقة التوزيع المتبادل.
 - التوزيع التنازلي: يتم وفق هذه الطريقة ترتيب مراكز الخدمات (الأقسام المساعدة) ترتيباً تنازلياً ثم توزع أعباء القسم الأول على ما يليه من الأقسام المساعدة والرئيسية، وتستمر العملية إلى أن تتم عملية توزيع أعباء الأقسام المساعدة كلياً على الأقسام الرئيسية.

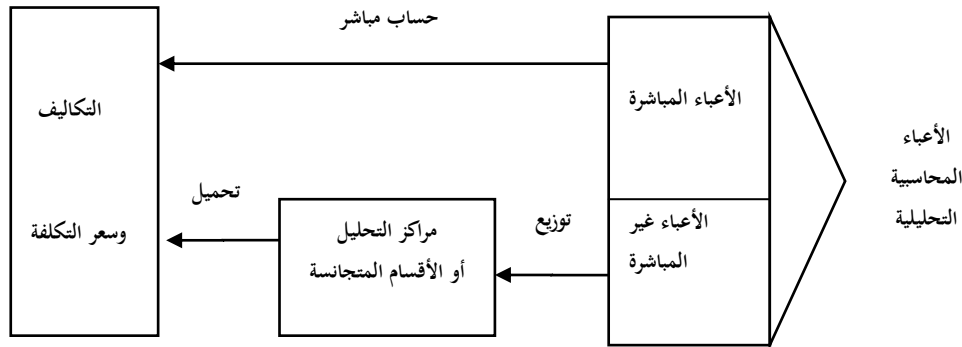
¹ - طوابية أحمد، مرجع سابق، ص ص 100-101 .

- التوزيع التبادلي: تهدف هذه الطريقة إلى تتبع مسار أجزاء الأعباء بدقة وتستعمل في حالة تبادل الخدمات فيما بين الأقسام المساعدة، ويُطلب تسوية التبادل بين الأقسام المساعدة ثم تستكمل عملية التسوية، ويلجأ أحيانا كما ذكرنا سلفا إلى المعادلات والمصفوفات وبرامج المعلوماتية لإيجاد قيم التبادلات .
- تكلفة وحدة العمل: بعد تحديد مجاميع التوزيع الثانوي للأقسام الرئيسية وتحديد كمية أو عدد وحدات العمل المشار إليها سلفا، يتم إيجاد تكلفة وحدة العمل بقسمة مجموع القسم الرئيسي على عدد وحدات العمل الخاصة به، ومن ثم تتم عملية تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات بضرب تكلفة وحدة العمل في عدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج.

يمكن وصف إجراءات سير هذه الطريقة اعتمادا على الأسس التي تم ذكرها أعلاه وفق ما يلي :

- تخصيص الأعباء المباشرة لأغراض التكلفة بصفة مباشرة.
- توزيع الأعباء غير المباشرة على مجموع الأقسام بواسطة مفاتيح التوزيع (توزيع أولي).
- توزيع كل أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية مع الأخذ بعين الاعتبار تبادل الخدمات (توزيع ثانوي) .
- التحميل عن طريق إيجاد كلفة وحدة العمل وضربها في وحدات العمل الخاصة بكل منتج زائد الأعباء المباشرة لإيجاد تكلفة الإنتاج . وفي الشكل التالي سنعرض كيفية حساب التكاليف وفق هذه الطريقة.

الشكل رقم(09): حساب التكاليف وسعر التكلفة بطريقة الأقسام المتجانسة



المصدر: ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية - الجزء الأول - مرجع سابق، ص 37.

5- تقييم طريقة الأقسام المتجانسة:

لقد أدت هذه الطريقة دورا بارزا في النشاط الاقتصادي للمؤسسات خاصة خلال الفترة التي تلت ظهورها وتطبيقها، حيث زاد الاهتمام بها والعمل على تطويرها، وبرزت أهميتها من خلال مساهمتها في تطوير تنظيم المؤسسة ووضع قاعدة جيدة للعمل المحاسبي استفادت منه حتى الطرق الأخرى، إلا أنها تعرضت لعدة انتقادات أدت بمفكري وخبراء المحاسبة للاهتمام وتطوير طرق أخرى أو العمل على تجاوز نقائص هذه الطريقة وفيما يلي عرض لمزاياها وعيوبها:¹

¹ - محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، (2005-2006)، ص 31-32.

● المزايا:

- تعتبر طريقة الأقسام المتجانسة أحسن الطرق لحساب التكاليف من حيث إدخال مجموع الأعباء في سعر التكلفة ومن خلالها إمكانية تحليل تطور أسعار التكلفة عبر مختلف مراحل الإنتاج والتوزيع.
- تزودنا بالتكاليف الإجمالية لكل قسم.
- تعطينا مفهوم وحدة العمل، وتحديد كيفية حساب تكلفة هذه الوحدة.
- تسمح بمراقبة تطور التكاليف في الأقسام.
- إحدى أدوات مراقبة التسيير.
- تمكن من تقييم أداء المسؤولين عن الأقسام.
- إيجاد الفروق وذلك بالمقارنة بين التكاليف المقدرة والحصل عليها فعلا، ومن هناك تحليل هذه الفروقات والبحث عن أسبابها بهدف التقليل منها أو القضاء عليها.
- مقارنة تكلفة الإنتاج أو سعر التكلفة بأسعار البيع السوقية بهدف اتخاذ قرارات صائبة في هذا المجال (السعر، التكلفة).
- العيوب: أهم عيب يوجه لطريقة الأقسام المتجانسة أنها لا تطلعنا بسعر التكلفة إلا بعد انتهاء دورة الاستغلال في حين يحتاج مسيرو المؤسسات معرفة سعر تكلفة منتجاتهم في خلال الدورة، وهذا لاتخاذ القرارات المتعلقة بحجم وأسعار المبيعات. أما باقي العيوب الأخرى التي تتواجد في طريقة الأقسام المتجانسة فهي:
- صعوبة تقسيم المؤسسة إلى أقسام أو مراكز عمل وخاصة بالنسبة للمؤسسات التي تتبع استراتيجية الإنتاج المتنوع.
- كثرة الحسابات (من توزيع أولي ، مفاتيح التوزيع... إلخ).
- تعتمد على التقريب وخاصة عند التوزيع والتحميل.
- عدم الأخذ بعين الاعتبار التغير في مستوى النشاط لثبات التكاليف الثابتة، أي يتم تحميلها دون مراعاة حجم النشاط، وهذا ما ينعكس على بعض الدورات بالإيجاب والبعض الأخر بالسلب أي حسب زيادة أو نقص حجم النشاط، وبالتالي تؤدي إلى مغالطة المسيرين ومنه اتخاذ قرارات خاطئة.
- طريقة التكاليف الكلية تهتم وتهدف إلى قياس تكلفة المنتجات الفعلية، غير أن العيوب التي عانت منها هذه الطريقة أدى إلى ظهور الطرق الجزئية لمحاسبة التكاليف.

المطلب الثاني: الطرق الجزئية

بالموازاة مع الطرق الإجمالية توجد عدة طرق جزئية تعتمد على الفصل بين الأعباء الثابتة والمتغيرة والمباشرة وغير المباشرة بدرجة ثانية، وتحليل تلك الأعباء مع اعتمادها على إيجاد الهوامش كنتائج إجمالية أو جزئية وإن اعتماد هذه الطرق أو تركيزها على نوع معين من الأعباء في التحليل لا يعني إهمالها لأنواع الأخرى من الأعباء وإنما يتم معالجتها في مرحلة ثانية وهذا طبقا لخصائص ومبادئ هذه الطرق.

أولاً- طريقة التحميل العقلاني:

تم اللجوء إلى هذه الطريقة بعد الانتقادات التي وجهت إلى طريقة الأقسام المتجانسة.

1- **تعريف طريقة التحميل العقلاني:** هي طريقة لحساب سعر التكلفة، تقوم على تقسيم المصاريف إلى متغيرة وثابتة ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة. أو بعبارة أخرى يكون التحميل العقلاني عندما يتم حساب جزء من الأعباء الثابتة حسب مستوى النشاط المتفق عليه سابقا كمستوى عادي، أما بالنسبة لكل مرحلة (الإنتاج، التوزيع، أو أي مرحلة أخرى) وبالنسبة لكل مديرية أو قسم أو مرحلة تحليل، تبلغ قيمة الأعباء الثابتة المدججة في التكاليف قيمتها الحقيقية مضروبة في معامل التحميل.¹

2- **مبادئ الطريقة:** تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة وتحميله على المنتجات بالإضافة إلى الأعباء المتغيرة، وتهدف إلى إلغاء تأثير تقلبات مستويات الإنتاج على تكلفة الوحدة عن طريق استخدام معامل التحميل العقلاني، وهو مستوى الفعالية الذي يساوي الإنتاج الفعلي على الإنتاج العادي ومنه يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقلايا بضرب الأعباء الثابتة في مستوى الفعالية (معامل التحميل العقلاني) والنتيجة يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة ويلاحظ ثبات تكلفة الوحدة وهذا راجع إلى ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط باستخدام مبدأ الأعباء المستغلة في هذه الطريقة، وعند تطبيقها نكون أمام ثلاث حالات متعلقة بأحجام النشاط ومعامل التحميل العقلاني²:

- النشاط الفعلي = النشاط العادي: إن مستوى الفعالية (م ت ع) يكون مساويا لـ 1 مما يعني تحميل الأعباء الثابتة بصفة كلية ولا ينتج عن هذه الحالة أي فرق (تطابقها مع نتائج طريقة الأقسام المتجانسة).
 - النشاط الفعلي > النشاط العادي: مستوى الفعالية (م ت ع) > 1، في هذه الحالة المؤسسة لم تستعمل طاقتها بشكل عادي، وطبقا لهذه الطريقة فإنه يحمل جزء فقط من الأعباء الثابتة والفرق بين الأعباء الثابتة والجزء المحمل يعد كأعباء نقص النشاط أو الفعالية (تكلفة البطالة).
 - النشاط الفعلي < النشاط العادي: مستوى الفعالية (م ت ع) < 1، في هذه الحالة المؤسسة فاقت قدراتها الإنتاجية العادية فيتم تحميل أعباء ثابتة أكبر من الأعباء الثابتة العادية والفرق بينهما يمثل ربح زيادة النشاط أو الفعالية. يتم معالجة تلك الفروق بإضافة الفرق إلى النتيجة في حالة ربح زيادة النشاط وطرحه من النتيجة في حالة نقص النشاط، وذلك يمثل قيمة التأثير على سعر التكلفة من جراء تطبيق مبدأ هذه الطريقة ويتم حساب سعر تكلفة المنتجات وفق هذه الطريقة كما يلي:
- كلفة مباشرة أولية = كلفة المواد المباشرة + كلفة الأجور المباشرة + لوازم وخدمات مباشرة.
- كلفة الإنتاج المحملة عقلايا = كلفة مباشرة أولية + أعباء صناعية غير مباشرة متغيرة + الجزء المستغل من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة المحملة عقلايا.

¹ - بوخراس عمر، مبادئ المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، د س ن، ص 79.

² - سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، المحاسبة التحليلية - منهجية حساب سعر التكلفة - دار الأفاق، الجزائر، د س ن، ص 82.

- سعر التكلفة المحملة عقلاانيا = كلفة الإنتاج المباع + أعباء التوزيع المتغيرة + الجزء المستغل من أعباء التوزيع الثابتة المحملة عقلاانيا.

3- تقييم طريقة التحميل العقلااني: لقد عاجلت هذه الطريقة إلى حد ما القصور الذي تشتمل عليه طريقة الأقسام المتجانسة، خاصة فيما يتعلق بالمؤشرات التسييرية والمعلومات التي تخص أثر تغير مستويات النشاط على الأداء العام للمؤسسة، وفيما يلي نستعرض مزايا وعيوب هذه الطريقة:¹

● المزايا:

- الثبات النسبي لتكلفة الوحدة في ظل مستويات النشاط المختلفة وهذا يساعد على سهولة تحديد سعر البيع مع استقراره.

- مراقبة فعالية التسيير عن طريق تقييم الأداء بناء على ملاحظة التغيرات في مستويات النشاط، وهذا يساعد على البحث في أسباب الفروق و اتخاذ إجراءات تشغيل الطاقة الغير مستغلة وتحسينها والعمل على تحديد عوامل زيادة الفعالية من أجل دراستها وتعميمها، وتساعد على تقييم الفرص الضائعة من جراء نقص النشاط والخسارة الناتجة من ذلك والعكس في حالة زيادة النشاط، وكل ذلك يوفر للإدارة معلومات يمكن استخدامها في التخطيط و اتخاذ القرارات والرقابة على استغلال الطاقة، وإعداد الموازنات والعمل على تحسين دقة المعايير المتعلقة بالنشاط والطاقة الإنتاجية و استخدام ذلك في حساب التكاليف المتوقعة أو المعيارية.

- تخدم أهداف محاسبة المسؤولية .

- تحقيق عدالة في تحديد تكلفة الوحدة من المنتجات بتحميلها بالأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة المستغلة.

- تجمع إلى حد ما بين مزايا طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة التكلفة المتغيرة.

● العيوب:

- صعوبة تحديد أحجام النشاطات العادية لتعدد المراحل الإنتاجية و اختلاف قدرات الآلات.

- عدم حل مشكلة توزيع الأعباء الغير مباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة.

- مشكلة تقييم المخزونات النهائية وأثرها على النتيجة.

ثانيا- طريقة التكاليف المتغيرة:

تعتمد هذه الطريقة على تقسيم المصاريف إلى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة وتهتم بدراسة مستوى المردودية، أكثر مما تهتم بمستوى سعر التكلفة، تركيبته وتطوره مع أن الأول مرتبط بالثاني، ومن غير الممكن أن نتكلم على مردودية بمعزل عن سعر التكلفة.²

¹ - صالح الرزق ، عطا الله خليل بن وراذ ، مبادئ محاسبة التكاليف - الإطار النظري والعملية - دار زهران ، عمان، الأردن، 1997، ص 143 .

² - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، ص 136 .

1- **تعريف طريقة التكاليف المتغيرة:** تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة، وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة، وتقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج، فتحمل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية، وتطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكاليف المتغيرة مع حساب هامش التكلفة المتغيرة لكل منتج وهذه الطريقة يطلق عليها التكلفة المتغيرة البسيطة.¹

- طريقة التكاليف المتغيرة هي طريقة تعتمد أساساً على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير، وبطرح إجمالي التكلفة المتغيرة من رقم الأعمال نحصل على هامش التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في اتخاذ القرارات الدورية في المؤسسة، وبطرح التكاليف الثابتة الإجمالية من هذا الهامش نحصل على النتيجة، والهدف من استعمال هذه الطريقة ليس حساب النتيجة في حد ذاتها بل هو غرض اقتصادي وتحليلي. وقد ظهرت هذه الطريقة لأول مرة في أمريكا في سنة 1936 "ج.ن. هاريس تحت اسم "Direct costing" وقد انتقلت فيما بعد في الخمسينات إلى أوروبا وبالضبط " إلى إنجلترا ب اسم (Marginal costing) ثم إلى فرنسا.²

ظهرت هذه الطريقة وتطورت في المؤسسات الأمريكية، وتعد أكثر ملاءمة من الطريقة الإجمالية (الأقسام المتجانسة) من حيث استعمالها في التحليل والتسيير الاقتصادي للمؤسسة وإيجاد المؤشرات التي تستخدمها الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة والتسيير بصفة عامة، وتعتمد على مبدأ الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة و اعتماد هذه الأخيرة في التحليل و اتخاذ القرارات للمدى القصير المتعلق بفترة النشاط ومراقبة فعالية التسيير، من خلال إمكانية متابعة سلوك التكاليف المتعلقة بحجم النشاط وتحليلها، ويظهر سير هذه الطريقة وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (03): حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغيرة

الرقم	البيانات	المبلغ	النسبة
01	رقم الأعمال CA	XXXX	%100
02	التكلفة المتغيرة CV	(XXXX) ^(*)	%100
03	الهامش على التكلفة المتغيرة MCV	(XXXX) ^(*)	%100
04	التكلفة الثابتة CF	(XXXX) ^(*)	%100
05	النتيجة R	XXXX	%100

المصدر: عبد الكريم بويقوب، مرجع سبق ذكره. ص 180.

2- مبادئ الطريقة: تقوم طريقة التكاليف المتغيرة على مجموعة من المبادئ نذكر أهمها:³

- فصل التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة.

¹ - عبد الكريم بويقوب، مرجع سبق ذكره، ص 179.

² ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، مرجع سابق، ص ص 135 - 136.

³ - طوايبة أحمد، مرجع سابق، ص 116.

- اعتبار أن التكاليف المتغيرة ضمن عناصر تكلفة الإنتاج ويجب تحميلها على كل وحدة منتجة.
- اعتبار التكاليف الثابتة من أعباء الدورة المحاسبية.
- حساب الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج على حدى.
- حساب النتيجة وذلك من خلال طرح الأعباء الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة.
- دراسة العلاقة بين عناصر التكاليف المختلفة وحجم النشاط والربح.
- تقييم المنتجات الجاهزة أو قيد الإنجاز انطلاقا من تكلفتها المتغيرة بهدف تسوية الحسابات في نهاية السنة باعتبار أن هذه الطريقة تعتمد أساسا على التمييز بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، فإن هذه الأخيرة هي التي يُعتمد عليها في تقييم المخزونات وحساب تكلفة الإنتاج، والهدف من هذا الفصل بين التكاليف هو التفرقة بين القرارات طويلة الأجل وقرارات الاستغلال كما ذكرنا سابقا وذلك من خلال تحديد الأعباء المكونة للتكاليف المتغيرة، ثم استخدامها في طريقة الأقسام المتجانسة.

3- أهمية الطريقة: تظهر أهمية حساب التكاليف وتبويب عناصرها وفق هذه الطريقة في عدة أوجه من الاستخدامات في التسيير، بحيث يتم تحميل التكاليف المتغيرة على المنتجات والتي تعد التكاليف الحقيقية المباشرة حسب هذه الطريقة، وتحديد الهامش الإجمالي على التكاليف المتغيرة ومدى مساهمته في تغطية التكاليف الثابتة ومنه الأرباح الحقيقية نظرا لتقييم المخزون بكلفته الحقيقية عكس طريقة التكاليف الإجمالية التي تنقل جزءا من تكاليف (الثابتة) هذه الدورة إلى دورة قادمة في حالة وجود مخزون آخر مدة وبالتالي تضخم الأرباح للدورة الحالية .

إن إمكانيات التقديرات المستقبلية ومقارنة الحالات المختلفة واسعة في هذه الطريقة، مع قدرة التعمق في التحليل بإيجاد تقديرات لرقم الأعمال والهامش على التكلفة المتغيرة ونقطة التعادل سواء للنشاط العام أو لكل منتج على حدة بالنسبة للمؤسسات ذات المنتج الوحيد أو ذات المنتجات المتعددة، وكذلك بالنسبة إلى التكاليف يمكن تفصيلها وتحديد أثرها ودراسة مختلف التغيرات المتوقعة في رقم الأعمال والتكاليف بالرجوع إلى المعطيات الحالية للسوق وظروف المؤسسة وتوقع التغيرات بالزيادة أو الانخفاض في أسعار البيع، الوحدات المباعة، أسعار المواد الأولية، إلى غير ذلك من المعطيات المؤثرة على سلوك التكاليف ونشاط المؤسسة¹.

يمكن تلخيص سير هذه الطريقة وفق المعادلة التالية:²

النتيجة = (سعر بيع الوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة) حجم المبيعات - مجموع الأعباء الثابتة.

وتعتمد هذه الطريقة بشكل رئيسي في تحليلاتها على مفهوم التعادل الذي تترجمه عتبة المردودية، وهي الوضعية التي تحقق المؤسسة من خلالها النتيجة المساوية للصفر، أي أن الهامش (الربح) الإجمالي يغطي بالكامل التكاليف الثابتة وهو ما يعبر

¹ - طواية أحمد، مرجع سابق، ص116.

² - المعهد التربوي الوطني، وزارة التربية الوطنية، محاسبة تحليل الاستغلال والتكاليف، الجزائر، د س ن، ص128.

عن العتبة أو النقطة التي من خلالها تبدأ المؤسسة تحقق أرباحا ويتم تحديد عتبة المردودية (رقم أعمال نقطة التعادل) كما يلي:

عتبة المردودية = (رقم الأعمال X التكاليف الثابتة)/الهامش الإجمالي على التكاليف المتغيرة.

وحساب هامش الأمان ومعامل المردودية يكون كالتالي:

هامش الأمان = رقم الأعمال الصافي - رقم أعمال نقطة التعادل.

معامل المردودية = (هامش المردودية 100X) / رقم الأعمال الصافي.

من خلال تلك المعادلة (معادلة النتيجة) المشتملة على حدود رقم أعمال نقطة التعادل تتضح مدى أهمية هذه الطريقة في التخطيط المستقبلي والرقابة على التكاليف وأيضا إمكانية تصميم سيناريوهات لمختلف الوضعيات المستقبلية بالنسبة لسلوك التكاليف والإنتاج والمفاضلة بينها، وكيف يتم معالجة أو التعامل مع تلك الوضعيات في أسوأ الحالات وقدرة المؤسسة على تحملها وتحديد متى وأين (في حالة وجود فروع ووحدات إنتاجية للمؤسسة) تحقق المؤسسة نقطة التعادل وما مدى مساهمة كل منتج في تحقيق ذلك (في حالة تعدد تشكيلة المنتجات) حتى يمكن لها تعديل الاستراتيجيات والتأثير على مختلف العناصر التي تشكل عاملا سلبيا وتقويتها في حدود الإمكانيات المتوفرة للمؤسسة، ويتم البحث عن أفضل نقطة تعادل ودراسة مختلف عناصر المعادلة، بجعل النتيجة تساوي الصفر والبحث عن عنصر مجهول من المعادلة في كل مرة وذلك بتحديد أدنى سعر بيع يمكن للمؤسسة أن تحقق به نقطة التعادل، أكبر تكلفة متغيرة للوحدة، أدنى حجم للمبيعات وأقصى مبلغ للتكاليف الثابتة.

4- تقييم طريقة التكاليف المتغيرة:

الملاحظة التي يمكن إبرازها من خلال دراسة هذه الطريقة هي ملاءمتها لتقنيات مراقبة التسيير واستخدامها في التحليل الاقتصادي للمؤسسة، وبالرغم من ذلك فقد وُجّهت لها عدة انتقادات تعبر عن العيوب التي تتضمنها.

● المزايا:¹

- نظرا لاعتماد هذه الطريقة على الفصل بين المتغير والثابت من التكاليف والعمل على تطوير الأساليب التي تمكن من تحقيق الدقة، فإن ذلك يوفر للمسيرين كل المعطيات الضرورية لفهم الوضعية وضبط سلوك التكاليف وخطط الإنتاج وإعداد الموازنات لاستخدامها فيما بعد في تقييم الأداء.

- اختصار مراحل حساب التكاليف لاعتمادها في المرحلة الأولى على التكاليف المتغيرة بتحميلها على المنتجات باعتبارها التكاليف الحقيقية المباشرة حسب هذه الطريقة، وبالتالي يتم الاطلاع على الوضعية والحصول على المعلومات في الوقت المناسب، ثم تتم معالجة التكاليف الثابتة في مرحلة ثانية.

- توفر الأدوات الرقابية على سلوك التكاليف وإخضاعها للتدقيق والفحص.

¹- Louis Dubrulle, Didier Jourdain, Comptabilité Analytique de gestion, Dunod, Paris, 2000, p 175

- تسمح بقياس فعالية وأداء مراكز المسؤولية (استهلاك المواد والطاقة أو الموارد بصفة عامة، الإنتاجية....) بفضل استبعاد وتجنب الأعباء الثابتة في حساب التكاليف في المرحلة الأولى.
- إمكانية مقارنة وتقييم المنتجات أو الأقسام أو الفروع من حيث التكاليف والإنتاجية سواء في فترة واحدة أو لعدة فترات، وذلك باستخدام الهامش على التكاليف المتغيرة و استبعاد أثر التكاليف الثابتة.

● العيوب: من عيوب هذه الطريقة ما يلي:¹

- صعوبة التفرقة بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة نظرا لتشابكها.
- صعوبة تسعير المنتجات في الأجل الطويل نظرا لاتخاذ التكاليف المتغيرة قاعدة لتحديد هذه الأسعار.
- استبعاد التكاليف الثابتة في الوهلة الأولى مما يجعل قيمة المخزونات لا تعبر عن تكلفتها الحقيقية، وذلك نظرا لاستبعاد أثر التكلفة الثابتة بالرغم من مساهمتها في تكوين هذه المنتجات.
- تغير التكاليف يُحدد أحيانا على حجم الإنتاج وأحيانا على حجم المبيعات في حين لا يكون التناسب بين الإنتاج والمبيعات إلا في المدى الطويل.
- تُظهر طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة أثر كل من التكاليف المتغيرة والثابتة في سعر التكلفة الإجمالي، وأيضا تحديد حجم النشاط الذي يؤثر في هذه التكاليف، وطريقة التكاليف المتغيرة توضح القرارات التي تتعلق بدورة استغلالية، فتستعمل هذه الطريقة لأغراض تحليلية واقتصادية. وبما هذه الطرق تعرضت للنقد أدى ذلك إلى ظهور طرق أخرى لمحاسبة التكاليف.

المطلب الثالث: طرق أخرى لمحاسبة التكاليف

سنتعرف في هذا المطلب إلى طريقة التكاليف المعيارية وطريقة التكاليف الهامشية.

أولا: طريقة التكاليف المعيارية:

تسعى المؤسسات إلى الحصول على المنتج النهائي بأقل تكلفة ممكنة ليتسنى لها بيعه بسعر تنافسي، حيث تقوم في كل مرحلة ولكل عنصر إنتاجي بدراسة التكاليف وتحليلها باستعمال نظام محاسبة التكاليف المعيارية، والذي يعتبر أحد الأنظمة المناسبة لتقييم أداء المؤسسة.

1- تعريف طريقة التكاليف المعيارية: تعرف هذه الطريقة كما يلي:

- هي التكاليف المعيارية المحددة مقدما على أساس علمي في ظروف معينة والتي تتخذ أساسا لقياس وضبط التكاليف الفعلية.²

¹ - محمد الخطيب نمر، مرجع سابق، ص 227.

² - بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 227.

• التكاليف المعيارية هي أرقام التكاليف التي تحدد مقدما لتعبر تعبيراً مالياً عن برنامج سيتم تنفيذه مستقبلاً في حدود سياسية معينة يُتفق عليها، وتمثل التكاليف الاقتصادية التي يجب أن تحدث، ويلزم المؤسسة أن تعمل جاهدة لتنفيذها أو بحث أسباب الانحرافات عنها.¹

2-أسس الطريقة التكاليف المعيارية: تركز هذه الطريقة على أسس ومبادئ رئيسية تعبر عن ومنهجها للوصول إلى الأهداف المرجوة، بفرض الرقابة والمتابعة على كل عناصر التكاليف المعنية قصد تحديد الانحراف وتحليله ومن ثم محاولة القيام بالتصحيحات اللازمة وتحديد مختلف المسؤوليات.

تلك الأسس تعتبر مبادئ عامة بغض النظر عن الطريقة المتبعة أو نوع التكاليف المعيارية المعتمدة، وسنورد تلك الأسس فيما يلي:²

- العمل على وضع مستويات معيارية مسبقاً لمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنة المناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقاً لهيكلة المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما تحتاجه من موارد حسب دراسة تقنية اقتصادية محاسبية أو وفق معايير محددة من جهات أخرى.
- العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية (الفعلية) وحساب الانحرافات مع إبراز الأسباب ومصادر المسؤولية.
- العمل على تعديل المعايير الموضوعية باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بميكل المؤسسة، ظروف السوق، تطور التقنيات ومعايير الجودة... الخ.

نشير إلى أن تلك المعايير يجب أن تتصف بالعلمية والواقعية بعيدة عن التقدير العشوائي وأن تكون مرنة، بحيث تراعى التغيرات الحاصلة المتعلقة بالنشاط الإنتاجي للمؤسسة وبالتالي العمل على تغيير درجة تلك المعايير بالزيادة أو النقصان حتى لا يؤثر ذلك سلباً على حسابات الفروق والتفسير الخاطئ لها الذي ينعكس على القرارات المتخذة والموازنات التقديرية للمؤسسة المبنية على معطيات التكاليف المعيارية.

3-أنواع التكاليف المعيارية:³

هناك عدة أنواع من التكاليف المعيارية يمكن اعتمادها في هذه الطريقة وذلك حسب الظروف السائدة وطبيعة العمليات الإنتاجية والأهداف المرجوة من التحليل، وبشكل عام يفضل الطريقة التي تتسم بالواقعية والمرونة والتي تستجيب للمواصفات التقنية والتحليل التقني الاقتصادي.

بصفة عامة يتم تحديد المعايير حسب التوقعات المتعلقة بالشروط العادية لإنتاج المؤسسة، ويمكن أن يكون مصدر تحديده حسب ما هو معمول به في المهنة طبقاً لمواصفات يتم تحديدها في إطار جمعية أو منظمة مهنية للقطاع الإنتاجي أو يتم تحديدها من جهات حكومية أو دولية أو حسب ما هو معمول به في المؤسسات المنافسة، وغالباً ما تتمثل

¹ - رضوان محمد العناني، محاسبة التكاليف، دار صفاء، عمان الأردن، 2000، ص 22.

² - سليمان قدامح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، دمشق - سوريا، 1998، ص 153.

³ - ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية - تقنيات مراقبة التسيير - الجزء الثاني، ص 162.

المصالح المتكفلة بدراسة و اعتماد تلك المعايير داخل المؤسسة في مكتب الطرق ومكتب الدراسات، وفيما يلي نستعرض تلك الأنواع:

- التكلفة النظرية (المثالية): يتم تحديدها بافتراض أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج، وتعمل الإدارة على تحقيقها إلا أنها تعد غير صالحة لقياس الأداء لعدم واقعيتها ويمكن أن تؤثر على استعمال الموازنات وعلى معنويات العاملين.
- التكلفة المعيارية التاريخية (المتوسطة): متوسط التكاليف لفترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، يمكن تحقيقها بمستوى أداء عادي إلا أنها قد تتضمن الأخطاء والضعف المسجل في الفترات السابقة.
- التكلفة المعيارية المقارنة: تتحدد في ظل المتغيرات وتأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق والمنافسة إلا أنها لا تعد ممثلة لمعايير الإنتاج الحقيقية خاصة في حالة ضعف المنافسة.
- التكلفة المعيارية المتوقعة: تتحدد في إطار الظروف التشغيلية المتوقعة خلال الفترة وغالبا ما تتحدد بناء على الموازنات المعدة في المؤسسة.
- التكلفة المعيارية الجارية: تتم وفق ظروف التشغيل السائدة، تتصف بالمرونة لمراعاتها للتغيرات الحاصلة خلال الفترة.
- التكلفة المعيارية التقنية: يتم تحديدها حسب قواعد تقنية ودراسات دقيقة لمتطلبات الإنتاج والعمليات الضرورية في إطار النشاط العادي.

4- أهداف التكاليف المعيارية: إن الغرض من دراسة التكاليف المعيارية هو تحقيق الأهداف التالية:¹

- تحديد الانحرافات من جراء مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية.
- تحليل الانحرافات قصد تحديد مستوى وأسباب وقواعدها والمسؤول عنها.
- تقييم تحركات المنتج.
- تحديد تأثير تغيرات السعر والمردودية على سعر التكلفة.

5- تقييم طريقة التكاليف المعيارية:²

تسعى المؤسسة دائما لتحسين الأداء من أجل بلوغ أعلى مستويات لتحقيق أهدافها المخططة، ونجد أن هذه الطريقة إذا ما حسن استخدامها توفرت الشروط والإمكانات الضرورية لتحقيق تلك الأهداف المخططة، وفيما يلي نستعرض مزايا هذه الطريقة والعيوب التي يمكن أن تنجر عن سوء استخدامها .

- المزايا: ومن بين المزايا نجد:

- العمل على تحسين شروط الاستغلال بناء على تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات.

إمكانية تقدير تكاليف أي حجم من الإنتاج والقيام بتحليل الفروق الخاصة به، وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية.

¹ - طوابية أحمد، مرجع سابق، ص 123.

² - المرجع السابق، ص ص 126-127.

- تزويد الإدارة بتقارير دورية عن الوضعية ومستوى الأداء و الانحرافات المسجلة، ومن ثم يمكن اتخاذ القرارات المناسبة.

- المساهمة في إعداد معايير دقيقة بالدراسة، المتابعة، التطوير والتغيير، وهذا ما يؤدي إلى ضبط العمليات وتحسين الأداء.

- الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها، وهذا ما يمكن إدارة المؤسسة من إعداد قوائم التكاليف ومراقبة سير النظام الإنتاجي وتطور الإنتاجية والعمل على ملاحظة أي انحراف ورصد كل المؤشرات وتقديمها للمصالح المعنية للقيام بالإجراءات المناسبة.

● **العيوب:** إن لهذه الطريقة بعض النقص والعيوب الناتجة عن سوء استخدامها وتطبيقها ، خاصة في غياب الواقعية والمرونة والدقة المتعلقة بمعايير التكاليف المعتمدة، ولتفادي هذه النقص أو العيوب ينبغي القيام بمراجعات دورية لتلك المعايير وتعديلها إذا ما اقتضت الحاجة إلى ذلك، وسنذكر بعض تلك العيوب فيما يلي:

- الاعتماد على معايير غير دقيقة يتسبب في حصول خلل في سير النظام وعدم فعاليته، الناتج عن الحصول على معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة، ومن ثم تكون مصدر لمعلومات وتحليل مضللة و قرارات غير صائبة.

- صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي لا تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية.

- عند حدوث تغييرات في مستويات التشغيل أو في متطلبات العمليات الإنتاجية بعد البدء في تطبيق النموذج المعياري يصعب التدخل بالتعديل إلا بعد نهاية الفترة.

- مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك، نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة.

ثانيا- طريقة التكاليف الهامشية:

من بين الطرق التي تستعملها المؤسسة في مراقبة نشاطها ونتائجها واستغلالها وذلك حرصا على بقائها وتحسين مردوديتها هي طريقة التكلفة الهامشية، وهذه الطريقة استعملت قديما لدى الاقتصاديين الرأسماليين، وقد أطلق على مدرسة هؤلاء اسم الحديين (الهامشيين)، باعتبارهم أول من استعمل هذا المفهوم، وكانت نظرية هؤلاء تدعو المنتج إلى رفع كمية إنتاجه إلى الحد الذي تتساوى فيه تكلفة الوحدة الأخيرة المباعة مع سعر بيعها، أي عدم تحقيق أي ربح أو خسارة في بيع هذه الوحدة الأخيرة، وعند هذا الحجم يجب توقيف الإنتاج، أي عدم رفعه أكثر أو تجاوزه.¹

1-تعريف التكلفة الهامشية:

تعرف كما يلي:

¹ - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 179.

- هي التغير الحاصل في التكلفة الإجمالية إثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة من وحدات الإنتاج، وبمعنى آخر هي عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية على إثر الزيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحدة، أو هي عبارة عن النقصان في التكاليف الكلية على إثر انخفاض كمية الإنتاج.¹
- التكلفة الهامشية تمثل الفرق بين مجموع الأعباء لإنتاج معين ومجموع الأعباء الضرورية لهذا الإنتاج مضافا إليه أو منخفضا منه وحدة واحدة أو عدة وحدات معينة.²
- التكلفة الهامشية الموافقة بصفة عامة للأعباء نتيجة التغير في الوحدة المنتجة بالزيادة أو بالنقصان مع إطلاق سلسلة جديدة أو حذفها، وبالنظر في جهة الإنتاج بالإضافة أو السحب. يمكن تصنيف التكلفة الهامشية على مختلف الأصناف كما يلي:

- الوظائف الاقتصادية (تموين، إنتاج، توزيع... إلخ).

- طريقة الإنتاج بالوحدة، والإنتاج بالسلاسل.

- العرض المؤقت للرقم التسلسلي (المدى القصير، المدى الطويل).³

من التعاريف السابقة نستنتج أن هناك علاقة بين التكلفة الهامشية والتكلفة الإجمالية المتوسطة، وتستخدم تلك العلاقة في التحليل من أجل إيجاد الحلول واتخاذ القرارات المناسبة، فإذا كان متوسط التكلفة يساوي التكلفة الإجمالية/ عدد الوحدات، فإن التكلفة الهامشية تعد مشتقة التكلفة الإجمالية، وهذا أيضا بالنسبة للعائد والربح، وهذا كله يدخل في التحليل الرياضي لتقنية التكلفة الهامشية.

2- أنواع التكلفة الهامشية:⁴

- التكلفة الهامشية الإجمالية أو سعر التكلفة الهامشية: والتي غالبا ما توزع إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة للاستعمال في التحليل.
- تكلفة إنتاج هامشية: وهي تمثل التكاليف الإضافية للإنتاج التي يستلزمها إنتاج وحدة إضافية.
- تكلفة توزيع هامشية: وهي تشكل التكاليف الإضافية للتوزيع عند بيع وحدة إضافية، وغالبا ما تكون في المؤسسات التجارية.

3- تقييم طريقة التكلفة الهامشية:

سوف نقوم باستعراض المزايا الخاصة بهذه الطريقة والعيوب المترتبة عنها كما يلي:⁵

- المزايا: لهذه الطريقة عدة مزايا وهي كالاتي:

¹ - بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 195.

² - Patrick PIGET, *comptabilité analytique*, Economica, 3e édition, Paris, 2001.p 113.

³ - Alain BOUTAT & Jean Marc CAPRARO, *Comptabilité Analytique de Gestion*, presses polytechniques et Universitaires Romandes, 2e édition, Lausanne, France, 2008.p 179.

⁴ - ناصر داداي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، مرجع سابق، ص 180.

⁵ - المرجع السابق، ص 180-186.

- لها أهمية كبيرة في توجيه اتخاذ القرارات بخصوص برنامج الإنتاج والمبيعات.
- فرصة التعاقد مع أطراف أخرى لإنتاج وتوفير ما تحتاجه بدل القيام بذلك.
- قبول الطلبات وترتيب الزبائن حسب طلبياتهم.
- تحديد حجم الإنتاج الأمثل الذي يسمح بالحصول على أكبر نتيجة.
- العيوب: لهذه الطريقة عدة عيوب وهي كالاتي:
- مفهوم التكلفة الهامشية هو مفهوم اقتصادي، نادرا ما يستعمل في المؤسسات.
- التكلفة الهامشية تشمل فقط التكاليف المتغيرة عند مجال معين من مستويات الإنتاج، وعند الانتقال إلى درجة ثانية من مستويات الإنتاج التي تفرض الزيادة في التكاليف الثابتة فإن ذلك يؤثر على التكلفة الهامشية وبالتالي ترتفع وتشتمل على التكلفة المتغيرة والثابتة. (أي بعبارة أخرى يصعب، من الناحية التطبيقية، التمييز بين التكلفة المتغيرة والتكلفة الهامشية، إلى درجة انه يقع الخلط بين المفهومين في غالب الأحيان).
- يوجد عدد قليل من المؤسسات التي تعرف بدقة دالتها الإنتاجية، نظرا لأن المعطيات ليست دائما ثابتة (تخفيض الأسعار مثلا، قد يسبب رد فعل معاكس من طرف المنافسين، مما يؤدي إلى اضطراب في قطاع النشاط بسبب حرب الأسعار).
- تسعى طريقة التكاليف المعيارية إلى وضع معايير لاستعمال وقياس مختلف عناصر التكاليف، وتحديد الانحرافات بين التكاليف النموذجية والفعالية. بينما طريقة التكلفة الهامشية فتهدف إلى توضيح القرارات التي يجب أن تتخذ على أساس تفكير هامشي، ودراسة النتائج المتوقعة لكل تغيير في نشاط المؤسسة.
- نستنتج من هذا المبحث أن حساب التكاليف وسعر التكلفة للمنتجات المادية أو الخدمات في المؤسسة يمكن أن يتم بعدة طرق: الطرق الكلية، الطرق الجزئية وطرق أخرى لمحاسبة التكاليف.

خاصة الفصل:

من خلال ما سبق يتضح لنا أن محاسبة التكاليف عنصر أساسي في المؤسسة، إذ يتم من خلالها معرفة مختلف التكاليف عن طريق الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة، والتكاليف المتغيرة والثابتة والشبه متغيرة من أجل تحديد نصيب كل وحدة منتجة على أساس طريقة من الطرق المستعملة، ومحاولة تخفيض تكاليف الوحدة بغية تعظيم هامش الربح، ولتحقيق هذا الهدف يجب على المؤسسة أن تسير نحو تطبيق نظام محاسبة تكاليف حديث مثل نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

إذن يمكن للمؤسسة الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف لأنه يعتبر أداة من الأدوات المساعدة في اتخاذ القرارات المثلى، كما يجب أن يقف مراقب التسيير على أهم النتائج المتوصل إليها ومحاولة تطويرها بطريقة تسمح باتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.

كما رأينا في هذا الفصل أنه يمكن الوصول إلى تحديد تكلفة المنتج بعدة طرق، وكل واحدة من هذه الطرق لها أسلوبها في حساب التكاليف، وقد ركزت على تقسيم معين للتكاليف وقد استنتجنا ما يلي:

- طريقة التكاليف الكلية قسمت الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة، بينما طريقة التحميل العقلاني فمبدؤها يقوم على تقسيم التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة، لكنها تهتم بتحميل التكاليف الثابتة بطريقة عقلانية وطريقة التكاليف المتغيرة قسمت التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة، وركزت على حساب الربح الإجمالي للمؤسسة معتمدة على حساب التكاليف المتغيرة فقط، أما التكاليف الثابتة فتبقى إجمالية لكل المنتجات ويتم طرحها من الربح الإجمالي لكل المنتجات.
- وفيما يخص طريقة التكاليف المعيارية فهي تعتمد على تكاليف تُحدد قبل بداية الدورة بطريقة علمية لتكون هذه المعايير كأساس لقياس مستوى الأداء في المؤسسة. أما طريقة التكلفة الهامشية فتقوم على أساس تحديد النشاط الأكثر ربحية واتخاذ القرارات خاصة فيما يخص الطلبات.

كما أن جميع هذه طرق قد تعرضت إلى النقد. لهذا سوف نقوم بعرض حساب التكاليف وفق أساس حديث في الفصل الثاني، حيث نتطرق إلى تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة وفق ما يسمى بطريقة التكاليف على أساس الأنشطة .ABC

الفصل الثاني

طريقة ABC كنموذج بديل للتحكم
في التكاليف

تمهيد:

نظراً للعيوب التي برزت في الطرق التقليدية لحاسبة التكاليف، ظهرت طرق جديدة تعمل على تقدير التكاليف وتطوير مجالات توزيع وتخصيص الموارد المتاحة ومن ثم دعم اتخاذ القرارات الإدارية. ومن هذه الطرق الجديدة نجد طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC* ، التي تقوم بتجميع تكاليف كل نشاط على حدى وتحميلها للمنتجات أو الخدمات على أساس حجم استهلاكها لهذه الأنشطة، وبالتالي فإن الهدف الأساسي لهذا المدخل هو تحديد مسببات التكلفة حتى يسهل ربط التكاليف بالمنتج أو الخدمة، ويُبنى مدخل التكاليف على أساس الأنشطة على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم أو تستهلك تلك الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي سواء أكان وحدات منتجات أو خدمات، وبالتالي يصبح استخدام الأنشطة كأساس لتوزيع التكاليف أمراً أكثر موضوعية.

سنقوم بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث، حيث سنخصص المبحث الأول كمدخل لطريقة ABC، والمبحث الثاني سنتطرق فيه للتعرف على أساسيات طريقة ABC، أما المبحث الأخير فسيكون تقييم هذه الطريقة ومقارنتها مع الطرق التقليدية لحاسبة التكاليف.

* - ABC هي اختصار لـ ACTIVITY BASED COSTING التكاليف على أساس الأنشطة.

المبحث الأول: مدخل إلى طريقة ABC

طريقة التكاليف على أساس الأنشطة هي نتاج أبحاث مجموعة من الأكاديميين الأمريكيين على وجه الخصوص، حيث أن هذه الطريقة تساهم في توفير معلومات أكثر دقة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف اعتمادا على العديد من مسببات التكاليف، وذلك تمهيدا لتوزيعها على المنتجات حسب استهلاكها من هذه الأنشطة، كما أن نطاق تطبيق طريقة ABC يشمل القطاعين الصناعي والخدمي في العديد من الدول.

المطلب الأول: مفهوم طريقة ABC، أهدافها وأهميتها

في هذا المطلب سنقوم بالتعرف على طريقة ABC والأهمية التي تحظى بها هذه الطريقة بالإضافة إلى الأهداف التي تسعى لتحقيقها.

أولا- تعريف طريقة ABC:

طريقة ABC هي اختصار لـ: **ACTIVITY BASED COSTING**

توجد عدة تعاريف لطريقة ABC نذكر منها:

- هي طريقة لحساب التكاليف، حيث تقوم بتوزيع هذه التكاليف على أنشطة المؤسسة، ومن ثم تحميلها للمنتجات أو الخدمات انطلاقا على ما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من أنشطة.¹
- هي ذلك النظام الذي يقوم أولا بتخصيص الموارد على الأنشطة التي استفادت منها، ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة وفقاً لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة.²
- طريقة ABC هي النظام الذي يقوم بتنقيح (Refining) نظام التكلفة بالتركيز على الأنشطة كأهداف تكلفة أساسية، ويحسب هذا النظام تكلفة هذه الأنشطة ومن ثم يخصص تكلفة هذه الأنشطة لأهداف التكلفة مثل المنتجات، الخدمات والزيائن.³
- ABC هي طريقة تستند على فلسفة 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 تخلق الطلب على موارد هذه الأنشطة.⁴
- ABC تمثل على الخصوص الطريقة التي تربط بفضلها المؤسسة مواردها بالنتائج المحصل عليها، والتي تسعى إلى أن يدفع ثمنها الزبائن، فهي تقوم على فكرة مفادها أن كل نتيجة (الأجل، تكلفة المنتج المعروض، قابلية رد

¹ -Michel. M, Coste Accounting, 5th edition, Mac Graw-Hill Book Company, N.Y, USA, 1997, P 236.

² - عبد اللطيف، ناصر نور الدين، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 218.

³ - حيدر علي مسعود، إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا، دار البازوري العلمية، عمان، الأردن، 2010، ص 128.

⁴ - هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 21.

الفعل، ... الخ) ناجمة عن سيرورة (processus) أي تسلسل الأنشطة.¹ وتولد هذه الأخيرة عن مسببات التكلفة التي تتسبب فيها (احتياجات زبون ما مثلاً).

والجدير بالذكر أن هناك من يعتبر أن ABC هي مجرد أسلوب أو طريقة لتوزيع التكاليف غير المباشرة، وهناك من يعتبر أن ABC هي نظام متكامل وليس مجرد طريقة، لكونه يتكون من مدخلات، عمليات تشغيل (معالجة)، مخرجات وتغذية عكسية، والتي تُعد العناصر الضرورية لأي نظام، فمدخلات نظام ABC تتمثل في البيانات المالية المتمثلة بحسابات التكاليف والبيانات غير المالية المتمثلة بالبيانات والمعلومات الخاصة بموجهات التكلفة، أما عمليات التشغيل فتتمثل بكافة العمليات الحسابية والاجراءات اللازمة لاستخدام كلفة الوحدة من موجهات التكلفة واستخراج كلفة كل نشاط، أما مخرجات نظام ABC فتتمثل في تحديد كلف أهداف التكلفة والمتمثلة بكلف الأنشطة وتحديد تكلفة كل منتج.²

• كما تعتبر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC من المواضيع الحديثة التي تناقش مختلف القضايا التالية:³

- طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC تعطي المفهوم للأنشطة.
- طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC تقارن الحجم على أساس الأنشطة.
- التوسع في المؤسسة في مجالات عديدة.
- تصميم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC كبديل للأنظمة التقليدية.

ثانياً- أهمية طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

إن لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة أهمية كبيرة على تكلفة المنتجات وتحديدتها بأكثر دقة، لذلك سوف نقوم بإبراز هذه الأهمية كما يلي:⁴

1. تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق هذه الأنشطة، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.
2. قياس تكلفة المنتج بأكثر دقة، عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وتحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.
3. توفر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة معلومات حول التكاليف أكثر دقة وتتصف بالموضوعية، و تُمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج والأنشطة المختلفة مثل قرارات التسعير وقرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة، تحديد مستويات الإنتاج واختيار قنوات التسويق والتوزيع، وقرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة، إعادة تصميم عمليات المؤسسة وذلك من خلال إلغاء أو دمج أو إعادة تنظيم أنشطة معينة، وإعادة تصميم المنتج النهائي.

¹ - هانزي بوكان، ترجمة أحمد سقرون، محاسبة التسيير، دار الآفاق، الجزائر، 2003، ص 86.

² - إسماعيل يحيى الكريتي، مرجع سابق، ص 161.

³ - Jan Emblebesvrg, Life-cycle Costing, John Wiley & sons Canada, 2003, P100.

⁴ - هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 24.

4. تتيح هذه الطريقة للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين، نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية وإجراء تعديل في تصميم المنتج وإتباع أساليب تكنولوجية حديثة.

ثالثاً- أهداف طريقة ABC:

تسعى طريقة ABC لتحقيق الأهداف التالية:¹

- 1- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
 - 2- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما.
 - 3- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
 - 4- تساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدى.
 - 5- تساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف فيه تكلفة للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف هذه الأنشطة.
 - 6- تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة.
 - 7- كما أن هذه الطريقة تهدف إلى معالجة النقائص التي وجدت في محاسبة التكاليف، ليس بحساب التكاليف بواسطة وحدات زمنية تقليدية (شهر، سنة، ...) بل عن طريق دورة حياة المنتج في حد ذاته.²
- تعتبر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC من الطرق الجديدة لمحاسبة التكاليف، وقد كان ظهورها نتيجة لعدة أسباب. وهذا ما سنعرضه في المطلب الموالي.

المطلب الثاني: نشأة طريقة ABC وأسباب تبنيها

لقد مرت طريقة ABC بمجموعة من المراحل الزمنية إلى أن تم توثيقها بشكل صريح من طرف الكاتب Cooper، وهناك مجموعة من الأسباب أدت إلى تبنيها. وهذا ما سنراه في المطلب التالي.

أولاً: أول نظرة تاريخية لأدبيات طريقة ABC:³

أولى الجذور لظهور طريقة ABC كان في الولايات المتحدة الأمريكية في النصف الثاني من عقد الثمانينات من القرن الماضي. ومن أوائل الكتابات في طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC كانت كتاب "جونسون و كابلن" عام 1987، ويرى الكاتبان أن فكرة طريقة ABC ظهرت أولاً عام 1925 ولكنها سرعان ما خفت انتشارها بسبب ارتفاع تكلفه تطبيقها وعندما زادت الحاجة إلى معلومات تكاليفية أكثر دقة من ذي قبل، وفي ذات الوقت كان التقدم الهائل والاستخدام الواسع للحاسب الآلي في المؤسسات المختلفة زاد الاهتمام بهذه الطريقة وعادت الكتابة مرة أخرى

¹ - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 164.

² - سليم عماد الدين، مراقبة التسيير في الجماعات المحلية، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة أحمد بوقرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، تخصص تسيير المنظمات، بومرداس، الجزائر، (2006-2007)، ص 33.

³ - محمود منصور، شبل موسي، نظام تكاليف الأنشطة أساسيات وملاح (ABC)، جامعة الأزهر، كلية التجارة، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 02.

عن طريقة ABC. وبدأ ظهور طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في واحد من أكثر الكتب الإدارية انتشاراً "Managing for business effectiveness" لكن تحت مسمى نظام تكاليف المعاملات أو الاجراءات "Transaction costing" للكاتب "دراكر" عام 1955.

أما الاستخدام الأول لمصطلح تكاليف الأنشطة فقد كان في عام 1971 عن طريق كاتب يدعي "ستابس"، بينما يعود مصطلح مسببات التكلفة أو موجهاة التكلفة كنتيجة للممارسة العملية للنظام في عدد من الشركات في السبعينيات وأوائل الثمانينيات من القرن العشرين مثل شركات (John Deere, Union pacific, HP) وذلك بهدف الحصول على معلومات دقيقة عن التكاليف بما يمكن هذه الشركات من اتخاذ القرارات سواء المتعلقة بالتسعير أو مزيج المنتجات. ما جعل ثلاثة من الكتاب وهم "فoster ، براوننج و بيرلانت" يقومون بإعداد كتاب يصفون فيه طريقة التكاليف على أساس الأنشطة المطبق في "شركة HP" والمطورة بواسطة الإدارة الهندسية بالشركة (Haw hp get numbers it can trust) إلى أن ظهر أول كتاب يحتوى على العنوان الصريح "the rise of ABC" في أربعة أجزاء في أعوام (1988-1989) للكاتب "Cooper" يبين فيه مبادئ وأساسيات طريقة ABC وكذلك عرف فيه المصطلحات الأساسية للطريقة ثم توالى الكتابات في هذا الموضوع إلى يومنا هذا.

وقد ارتبطت الكتابة عن طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC مع بعض الأساليب الأخرى لإدارة التكلفة مثل التكلفة المستهدفة، الإنتاج بدون عيوب، الشراء والإنتاج في الوقت المناسب، الجودة الشاملة.

ثانياً- الأسباب التي أدت إلى تبني طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

أدت العديد من المبررات إلى اللجوء لاستخدام طريقة التكاليف على أساس الأنشطة بشكل واسع على مستوى المؤسسات ويمكن إيجازها على النحو التالي:¹

1. الضغط الكبير للمنافسة والذي تولد منه تقلص أو انخفاض الهامش.
2. زيادة تعقد بيئة الأعمال والتي نتج عنها تنوع كبير من المنتجات والخدمات وتصنيفات الزبائن.
3. التقنيات الجديدة التي أدت إلى زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة، حيث أصبحت هذه الأخيرة أكثر أهمية في التصنيف العالمي والحالي للبيئة الصناعية.
4. السرعة الكبيرة والتميزة للتغيرات التكنولوجية، والتي أسهمت في تقليص دورة حياة المنتج.
5. تكنولوجيا الإعلام الآلي التي خفضت من تكاليف التطوير وعمل أنظمة محاسبة التكاليف التي تتبع العديد من الأنشطة.
6. حجم وحدة العمل، حيث أدى كبر وحدة العمل إلى زيادة تبني التكلفة على أساس النشاط، مما أدى إلى زيادة الطلب على المعلومات حول إدارة الأنشطة من أجل التخطيط والرقابة والتنسيق وموارد ضخمة متاحة لتطبيق إدارة الأنشطة.

¹ - اليزيد ساحري، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، (2007/2008)، ص ص 46-48.

7. فائدة معلومات التكلفة في اتخاذ القرار في ظل طريقة التكاليف على أساس الأنشطة.
8. تغير البيئة الاقتصادية التي أثرت على العلاقة بين العرض والطلب (علاقة غير مستمرة)، وسرعة رد الفعل، المرونة، التكيف، المنافسة الشديدة بين المؤسسات، الجودة الفائقة، البحث عن ميزة تنافسية دائمة، الخضوع لتذبذبات السوق التي في الغالب غير مستقرة أو غير منتظمة، تخفيض الآجال والبحث الدائم عن الجودة الشاملة وتعدد كفاءات المستخدمين وتخفيض المخزونات والتنوع في المنتجات، كل هذه العوامل أدت إلى:
- تطور هيكل المؤسسات.
 - تطور أساليب الإنتاج.

رغم أن أولى الكتابات عن طريقة ABC كانت في أوائل الثمانينيات، إلا أن التطبيق الفعلي لها كان في أواخر الثمانينيات، حيث أن هذا التطبيق كان في العديد من المجالات والدول وهذه هي نقطة حديثنا في المطلب الثالث.

المطلب الثالث: مجالات استعمال طريقة ABC وتطبيقها في بعض الدول

لقد طبقت طريقة ABC في العديد من الدول وفي العديد من المجالات.

أولاً- مجالات استعمال طريقة ABC:

لقد تم استعمال طريقة ABC بداية في المؤسسات الانتاجية، غير أن النتائج التي أظهرها تطبيق هذه الطريقة كانت حافزا قويا ليمتد تطبيقها في المؤسسات التي تنشط في القطاع الخدمي.

1- تطبيقها في القطاع الصناعي:¹

أول تطبيق لطريقة ABC كان في المؤسسات الانتاجية (الصناعية) ومن العوامل التي أدت إلى إقبال المؤسسات الصناعية على تطبيق هذه الطريقة نجد:

- التوسع المتزايد في الخطوط الانتاجية.
 - تزايد أهمية التكاليف غير المباشرة في هيكل تكاليف المنتجات.
 - الأثر غير المرغوب لمفاتيح التوزيع على تكاليف المنتجات.
 - صعوبة تحديد سعر بيع مناسب.
 - ضرورة تخفيض التكاليف لمواجهة المنافسة.
 - ضرورة قياس تكاليف سياسة الجودة.
 - انتباه مسؤولي مصالح الأنشطة الداعمة إلى ضرورة مراقبة النفقات في كل مستوى.
 - الحاجة إلى رقابة أفضل على التكاليف المتعلقة بالمرحلة التي تسبق الإنتاج.
- وقد تمكنت المؤسسات - لاسيما تلك التي تبنت النظام لمدة طويلة- من تحقيق عدة نتائج اعتبرت مرضية لحد بعيد، ومن بين الإضافات التي استطاعت طريقة ABC أن تقدمها لهذه المؤسسات هي:

¹ - سعاد معاليهم، مرجع سابق، ص 85-86.

- تخفيض تكاليف المنتجات.
 - تحسين مزيج المنتج.
 - تطوير العمليات.
 - زيادة فعالية إدارة التكاليف.
 - تطوير عملية قياس الأداء.
 - تحسين تسعير المنتج.
 - تفعيل الرقابة على التكاليف.
 - تحليل أكثر دقة لربحية الزبون.
 - تطوير أساليب تقييم المخزون.
- 2- تطبيقها في القطاع الخدمي:¹**

بالرغم من أن العديد من الدراسات والأمثلة المبكرة لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC طبقت في المؤسسات الصناعية، فإن طريقة ABC لها العديد من التطبيقات في المؤسسات الخدمية. فلا يقتصر تطبيق هذه طريقة على المؤسسات الصناعية فقط، ولكن يمكن استخدامها مع مؤسسات الخدمات والمؤسسات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح والمؤسسات الحكومية الأخرى.

ويتساوى أسلوب التكلفة حسب الأنشطة كأحد الأساليب الإدارية في المؤسسات الخدمية معه في المؤسسات الصناعية، سواء استخدمت في شكل ABC أو في شكل abc* بحيث يتعين استخدام المنهجية نفسها في بناء منهج طريقة ABC لكلا النوعين من المؤسسات، كما يمكن اتباع مفاهيم تدفق التكلفة نفسها، واستخدام الأساليب والطرق نفسها. وهناك مجموعة من الآراء طُرحت حول تطبيق طريقة ABC في المؤسسات الخدمية وهي:

- هناك من رأى أن طريقة ABC بدأت تنمو بسرعة في المؤسسات الخدمية.
- يرى البعض أنه من الضروري إخضاع طريقة ABC بالمؤسسات الاقتصادية المنتجة للسلع والخدمات، مع ضرورة امتداد تطبيقها للوظائف المختلفة بالوحدة بدلاً من قصرها على الوظيفة الصناعية، وكذلك اختبار إمكانية تطبيقها على المؤسسات الحكومية وغيرها من المؤسسات غير الهادفة للربح.
- رأى البعض أن تطبيق طريقة ABC قد يبدو سهلاً في حالة المؤسسات الصناعية التي تنتج إنتاجاً ملموساً، ولكن الأمر يختلف في حالة المؤسسات الخدمية إذ تزداد المشكلة صعوبة لعدم وجود الإنتاج الملموس الذي يستفيد

¹ - أمير إبراهيم المسحال، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005، ص 66-67.

* - استخدمت الحروف الكبيرة من الاختصار ABC للتعبير عن طريقة التكلفة حسب الأنشطة في المؤسسات الكبيرة، بينما استخدمت الحروف الصغيرة منه للتعبير عن طريقة التكلفة حسب الأنشطة في المؤسسات المتوسطة والصغيرة الحجم.

من عناصر التكاليف في كثير من الأحيان، وهذا ما أظهر العديد من الانتقادات الموجهة للطرق التقليدية لتخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة على وحدة النشاط.

- قد بينت بعض الآراء أنه يمكن تطبيق طريقة ABC في الصناعات الخدمائية حيث أصبح مهماً جداً للمؤسسات التي بدأت تزداد فيها المنافسة. وأن طريقة ABC هي نوع من أنواع إدارة التكلفة تستعمل في المؤسسات الخدمائية لتخفيض التكلفة، والسيطرة عليها كما أنها تؤدي إلى تسعير صحيح وقرارات صائبة وزيادة الربحية، ومن المحتمل أن تستمر إلى أن تصبح أكثر سيادة في المؤسسات الخدمائية في المستقبل.

ثانياً- تجارب تطبيق طريقة ABC في بعض الدول:¹

ستنطرق في هذا العنصر إلى تجارب المؤسسات الأمريكية، المؤسسات البريطانية وكذا المؤسسات الفرنسية.

1- تجارب المؤسسات الأمريكية:

من أبرز المؤسسات التي تبنت طريقة ABC هي:

- مؤسسة AT & T الأمريكية للاتصالات: وقد بدأت تطبيق طريقة ABC في سنة 1991 ومن أهم المزايا التي حققتها هذه الطريقة لهذه المؤسسة ما يلي:
- توفير بيانات تكلفة أكثر مصداقية.
- توفير بعض المؤشرات التحليلية الهامة.
- تخفيض وقت تنفيذ العمليات من خلال إلغاء بعض الإجراءات عديمة الجدوى.
- تحسين مستوى أداء العمليات بسبب تفهم الإدارة للعلاقات بين العمليات المختلفة ومسبباتها.
- تطوير وتحسين العلاقات مع الزبائن وبالتالي تحقيق رضا الزبون من خلال اقناعه بتكلفة المنتج وأساس حسابها.
- مؤسسة Farrall INC الرائدة عالمياً في تكنولوجيا تصفية المياه: قامت بتطبيق طريقة ABC سنة 1990، وقد أتاح تطبيق هذه الطريقة للمؤسسة تحقيق الأهداف التالية:
- متابعة تكاليف المنتجات.
- تسيير الأنشطة وتصنيفها حسب قيمتها المضافة.
- التحليل الاستراتيجي للمردودية.
- مردودية الأسواق.
- تكاليف طلبات الزبائن.

2- تجربة المؤسسات البريطانية:

لقد أكدت أحد الاستطلاعات التي أجريت على 300 مؤسسة صناعية بريطانية بعد وقت قصير نسبياً من ظهور

طريقة ABC إلى أن:

¹ - سعاد معاليم، مرجع سابق، ص ص 87-91.

- 3% من شركات العينة قد طبقت الطريقة فعلا.
- 9% منها في طريق تطبيقها في القريب العاجل.
- 38% منها يدرسون إمكانية تطبيقها.

وعلى الرغم من قلة المؤسسات التي تبنت الطريقة فعلا فإن معظمها وجدت أن هذه الطريقة قد حققت لها منافع كانت بحسب الترتيب التالي:

- توفير بيانات عن التكاليف أكثر دقة وملاءمة للوحدة المنتجة.
- تحسين مقياس الأداء.
- زيادة القدرة التنافسية للمؤسسة.

ويمكن اعتبار مؤسسة Evans Medical البريطانية نموذجا جيدا من هذه العينة حيث تختص هذه المؤسسة في صناعة الأدوية والمستحضرات الطبية وقد بدأت في تطبيق النظام سنة 1990، وقد حققت المزايا التالية:

- إعادة تسعير منتجاتها بعد ما تم التوصل إلى تكلفة أكثر دقة للمنتجات.
- التخلي التام عن الطرق التقليدية التي كانت تعمل بها المؤسسة التي كانت تمثل تشويه حقيقي لتكلفة المنتجات من وجهة نظرها (المؤسسة).
- ترشيد العمليات وتوزيع موارد المؤسسة.

3- تجربة المؤسسات الفرنسية:

من أوائل المؤسسات الفرنسية التي تبنت طريقة ABC مؤسسة Ordinatix التي تعتبر من أهم المؤسسات في مجال الاعلام الآلي، وعند تبني المؤسسة لهذه الطريقة قامت بعدة تغييرات داخلية (تغيير هيكل التشغيل، تخفيض رأس المال العامل وخاصة المخزون، تخفيض اليد العاملة). لكن من أهم الاضافات التي حققها هذا المشروع هي:

- إنشاء قاعدة أكثر قدرة على تقييم الخدمات الداخلية وتقديم أسعار تكلفة ملائمة للعملاء الخارجيين.
- إنشاء قاعدة معطيات ثرية جدا والتي يمكن استعمالها بطرق متعددة وتحديد تكاليف الأنشطة والعمليات وتحديد مسيبيات التكاليف.

● وفي قطاع الخدمات استطاعت مؤسسة SANIT الفرنسية المتخصصة في النقل العمومي بتحقيق عدة منافع من جراء تطبيقها لطريقة ABC:

- إعادة تنظيم المؤسسة وتخصيص الموارد.
- إعادة تسعير الخدمات المقدمة.
- تحديد ربحية الزبائن.

وكملاحظة يمكن القول أن أغلب هذه المؤسسات سواء أمريكية، بريطانية أو فرنسية قد واجهتها عدة صعوبات عند تطبيقها لهذه الطريقة.

من خلال هذا المبحث نستنتج أن ظهور طريقة التكاليف على أساس الأنشطة كان بداية عقد الثمانينات من طرف بعض الأكاديميين من أمثال "روبين كوبر" و"روبرت كابلان"، وتعد هذه الطريقة مدخلا جديدا لتوزيع التكاليف،

إذ يمكنها أن تتفادى عيوب الطرق التقليدية لمحاسبة لتكاليف. وقد طبقت في المجالين الإنتاجي والخدمي بالإضافة إلى أن الكثير من المؤسسات في العديد من الدول قد طبقت هذه الطريقة.

المبحث الثاني: أساسيات طريقة ABC

ترتكز طريقة ABC على أسس عديدة وأمور ضرورية حتى تحقق الأهداف التي ظهرت من أجلها.

المطلب الأول: مبادئ طريقة ABC وأهم الافتراضات التي تقوم عليها

هناك مجموعة من المبادئ والافتراضات التي تقوم عليها طريقة ABC وهذا ما يميزها عن غيرها من طرق محاسبة

التكاليف.

أولاً- مبادئ طريقة ABC:

أهم المبادئ التي تقوم عليها طريقة ABC هي كالتالي:

1- النشاط: يعتبر النشاط جوهر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة فحسب هذه الطريقة يتم تقسيم المؤسسة

إلى مجموعة من الأنشطة المتجانسة بدلا من تقسيمها إلى مراكز التحليل، وهذا يعني أن طريقة ABC تقدم

المؤسسة كلها كسلسلة مترابطة من الأعمال في إطار عمليات معروفة بوضوح.

1-1. تعريف النشاط:

سنعرض عدة تعاريف للنشاط كالتالي:

- النشاط هو مجموعة من المهام الأساسية التي تستعمل عدد من الموارد، الوقت، عمل الآلات، معلومات تسمح بالحصول على نتيجة معينة، (فاتورة، طلبية مرسله أو كسب زبون داخلي أو خارجي)، ومن الأمثلة على الأنشطة: الحصول على طلبية، إرسال طلبية، استلام سلعة، إعداد فاتورة، إعداد لوحة قيادة، إنجاز خدمة، استقبال زبون في الشباك، تحضير ملف عرض الزبون.¹
- النشاط هو أي طلب تأخذه المؤسسة لصنع منتج أو تأدية خدمة، أو هو هدف أو مهمة أو جزء من مهمة ذات عرض محدد، ومن أمثلة هذه الأنشطة: التركيب اليدوي، الإدخال والتركيب الآلي... وغيرها من الأنشطة.²
- يمكن القول أن النشاط هو كل ما يمكن وصفه بفعل في حياة المؤسسة من تركيب، إبرام عقد، إعداد موازنة، إصدار فواتير، زيارة زبون... وغيرها.

ومنه يمكن استخلاص أن النشاط هو مجموعة من المهام الأصلية:

- أنجزها فرد أو مجموعة.
- تتطلب معرفة كيفية خاصة.
- متجانسة من حيث سلوك التكاليف والأداء.
- تسمح بإعطاء مخرجات إلى الزبون انطلاقا من مجموعة من المدخلات.

¹ - Xavier Bouin FRANÇOIS & Xavier SIMON, Les Nouveaux visages du contrôle du Gestion, DUNOD, Paris, 2002, P124.

² - إسماعيل يحيى الكركيتي، مرجع سابق، ص 162.

إذن النشاط هو كل ما يقوم به أعضاء المؤسسة ساعة بعد ساعة، يوم بعد يوم، وكل ما يمثل جوهر المؤسسة، كل هذه الأعمال يقوم بها الأجراء لأنهم يعرفون كيف يقومون بها ويعتقدون بضرورة إكمالها.¹

1-2. **تصنيف الأنشطة:** سنقوم بعرض أهم التصنيفات وهي كالتالي:

● **التصنيف حسب طبيعتها:** ويتم تصنيف الأنشطة كما يلي:²

أ- **نشاطات التصميم:** تتعلق بتصميم منتج، تقديم خدمة، مسار إنتاجي معين، نشاطات البحث والتطوير، التصنيع، التنظيم و التخطيط.

ب- **نشاطات الإنجاز:** تتعلق بإنجاز مهمة عملية ذات طبيعة دورية، انطلاقاً من المراحل الصناعية، المختلفة إلى غاية إصدار فاتورة الزبون.

ت- **نشاطات الصيانة:** تتعلق بالصيانة بالمفهوم الواسع، صيانة الموارد الدائمة للمؤسسة، تجهيزات معلوماتية، تكوين الأفراد، دعم تقني،... هي نشاطات وسيطيه بين نشاطات التصميم ونشاطات الإنجاز.

● **التصنيف حسب التخصيص لأغراض التكلفة:**³

أ- **أنشطة أولية:** وهي الأنشطة التي يمكن تتبعها أو توجيهها لأغراض التكلفة على أساس وحدة عمل منطقية وبطريقة ممكنة اقتصادياً، وتجدر الإشارة إلى أنه يمكن أن يكون النشاط أولي بالنسبة لغرض تكلفة معين ولا يكون كذلك بالنسبة لغرض تكلفة آخر.

ب- **أنشطة ثانوية:** وهي الأنشطة التي لا يمكن تتبعها لأغراض التكلفة حيث أن مخرجاتها تكون تابعة لنشاط أو أنشطة أخرى، والمُشكلة بالنسبة لها دعماً كالصيانة مثلاً. وعليه يمكن تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على الأنشطة الأولية حتى يتم تحميل التكاليف للمنتجات أو لغرض تكلفة آخر.

● **التصنيف حسب إجراء تقسيم التكاليف غير المباشرة:** حسب هذا الغرض اقترح Cooper.R تصنيف النشاطات إلى أربعة أنواع كالتالي:⁴

أ- **أنشطة على مستوى الوحدة:** هي النشاطات المنجزة كلما أنتجنا وحدة واحدة مثل (عملية التلحيم، الثقب)، وعدد مرات إنجاز هذه النشاطات يتناسب مع عدد المواد المصنعة.

ب- **أنشطة على مستوى الدفعة:** هي النشاطات المنجزة عند الانتهاء من كل دفعة مصنعة مثل عملية تغيير وسيلة المراقبة على الدفعات.

ت- **أنشطة دعم المنتج:** تشمل النشاطات المنجزة التي تسمح بصناعة منتج معين، مثل إعداد قائمة المصطلحات، وكمية الموارد الضرورية لهذه الأنشطة تزداد بازدياد عدد المنتجات لكنها مستقلة عن كمية المنتجات المصنوعة.

¹ - LORINO PHILIPPE, *Le Contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités*, Dunod, Paris, 1991, p 39-40.

² - Idem, P 67.

³ - Idem, P 68.

⁴ - ساحل فاتح، مرجع سابق، ص 81.

ث- نشاطات مساعدة: وهي النشاطات التي تسمح بالإنتاج لكن لا يمكن ربطها بالمنتجات مثل (الحراسة، الإضاءة، ترميم المباني...).

● التصنيف حسب M. Porter: قسم "بورتر" الأنشطة إلى قسمين وهما:¹

أ- الأنشطة الرئيسية: وهي تلك الأنشطة التي لها علاقة مباشرة في انشاء القيمة بالنسبة للزبون وقد قام بتصنيفها إلى خمسة أنشطة تتمثل في:

الإمداد الداخلي: وتتمثل في أنشطة الاستقبال، المناولة، التفرغ، المراقبة... إلخ.

الإنتاج: وهي كل الأنشطة المرتبطة بتحويل المدخلات إلى مخرجات، وما يرافقهما من أنشطة ملحقة.

الإمداد الخارجي: وتخص الأنشطة المرتبطة بالتوزيع المادي للمنتجات.

التسويق والبيع: تتمثل في الأنشطة التسويقية كاختيار قنوات التوزيع، الإشهار... إلخ.

خدمات ما بعد البيع: هي أنشطة مرتبطة بدعم المبيعات وتقديم خدمات ما بعد البيع للوصول إلى الرضا التام للمستهلك مثل الإصلاح، الصيانة، تبديل الأجزاء، توفير قطع الغيار.

ب- الأنشطة الداعمة: تعمل هذه الأنشطة على مساعدة الأنشطة الرئيسية إذ بدونها لا يمكن للأنشطة الرئيسية إتمام أعمالها وتتمثل في:

التمويل: وهي الأنشطة المتعلقة بوظيفة شراء مستلزمات الإنتاج.

التطوير التكنولوجي: وهي الأنشطة التي تعمل على تحسين المنتج وعملية الإنتاج.

تسيير الموارد البشرية: وهي الأنشطة المتعلقة بالتوظيف، التكوين، الترقية،... إلخ.

بنية المؤسسة: تتمثل في مختلف الوظائف الإدارية.

● التصنيف حسب الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة:²

أ- الأنشطة المضيفة للقيمة: وهي الأنشطة التي إذا قدمت فإنها ستؤثر على الإنتاج سواء في الأمد القريب أو البعيد، ومثال ذلك نشاط العرض واختيار النوعية.

ب- الأنشطة التي لا تضيف قيمة: وهي الأنشطة التي ما إذا تم حذفها فإنها لا تؤثر على خدمة الإنتاج، وبالتالي تساعد على تحقيق التكاليف.

● التصنيف حسب الأنشطة المباشرة وغير المباشرة:

أ- الأنشطة المباشرة: هي النشاطات المدججة بصفة مباشرة في عملية خلق قيمة بالنسبة للزبون.³

ب- الأنشطة غير المباشرة: هي جميع الأنشطة التي تخدم العملية الإنتاجية وليس لها ارتباط واضح في بناء المنتج التام.⁴

¹ - سعد غالب ياسين، تلخيص ربحي عبد القادر الجديلي، الإدارة الاستراتيجية، دار البازوري، عمان، الأردن، 1998. ص 11-12.

² - إسماعيل يحيى الكركي، مرجع سابق، ص 163.

³ - TELLER Robert, Le contrôle de gestion pour le pilotage intégrant stratégie et finance, édition management et société, Paris, France, 1999, P62.

⁴ - إسماعيل يحيى الكركي، مرجع سابق، ص 163.

2- **مسببات التكلفة:** تقوم طريقة ABC على دعامة أساسية تتمثل في تحديد مسببات التكلفة حتى يتم ربط التكاليف بالمنتج أو الخدمة، وطالما أمكن تحديد مسبب التكلفة فإن استخدام الأنشطة كأساس عادل لتوزيع التكاليف غير المباشرة يصبح من الأمور الأكثر موضوعية في زيادة الدقة في تحديد تكاليف المنتجات أو الخدمة.

2-1. تعريف مسببات التكاليف:

- يُعرف مسبب التكلفة بأنه الحدث الذي يتسبب في جلب التكلفة إلى الأنشطة. أو بطريقة أخرى هو يمثل العامل المتعلق بالنشاط والذي يؤثر بشكل مباشر في حجم النشاط وكذلك يؤثر في التكاليف المتعلقة بذلك النشاط.¹
- ويعرف مسبب التكلفة بأنه مقياس يعكس السبب الجوهري في خلق أو تكوين عنصر التكلفة داخل كل وعاء التكلفة، وهو معامل يستخدم في قياس الموارد والتكاليف المستنفدة ويحملها بشكل أفضل على الأنشطة أو الأغراض النهائية للتكلفة، ومن خلال التطبيق العملي توفر مسببات التكلفة جزء من المعادلة اللازمة لتحويل كمية التكاليف المنفقة أو الواجب إنفاقها، وحتى يتحقق ذلك يجب اختيار مسببات التكلفة، بحيث ينطوي على علاقة سببية بين عناصر التكاليف المراد تخصيصها وبين الأسس المتبعة في عملية التخصيص، وأحيانا يصعب تحديد مسببات التكلفة بالنسبة لبعض الأنشطة نتيجة عدم وجود أسباب جوهريّة كافية تبرر الوصول لمسببات تكلفة مناسبة، وفي هذه الحالة تستخدم مقاييس عملية بديلة في تخصيص التكاليف يطلق عليها (مسببات التكلفة البديلة)، وهي تلك المعاملات التي تقيس درجة الاستفادة من الأنشطة بصورة غير مباشرة.²

2-2. تصنيف مسببات التكاليف:³

سنتطرق إلى أهم التصنيفات وهي كالتالي:

- حسب Cooper هناك أربعة أنواع من المسببات:
 - أ- مسببات تكلفة على مستوى الوحدة المنتجة: وهي مسببات تستهلك بعض الموارد بالتناسب مع حجم المنتجات، وبالتالي فهي تتعلق بالأنشطة التي يتم أدائها في كل مرحلة تُنتج فيها وحدة منتجة.
 - ب- مسبب تكلفة على مستوى الدفاعات: وهي مسببات تستهلك الموارد في كل مرحلة يتم فيها إنتاج دفعة من المنتجات، حيث تتولد التكاليف على مستوى دفعة الإنتاج تبعا لعدد دفعات الإنتاج وليس لعدد الوحدات المنتجة أو المباع، بمعنى أنه لا توجد علاقة بين تكاليف الدفعة والحجم الذي تشمله هذه الدفعة من وحدات.
 - ت- مسببات تكلفة على مستوى نوعية المنتجات: وهي المسببات التي تنشأ نتيجة الحاجة إلى دعم إنتاج كل نوع من أنواع المنتجات بهذه الأنشطة، وبناء عليه فإن المسببات في هذا المستوى يمكن أن ترتبط ببعض المنتجات دون الأخرى.

¹ - محمود منصور، شبل موسى، مرجع سابق، ص 9.

² - صلاح عطية أحمد، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 80.

³ - سعاد معالي، مرجع سابق، ص ص 79-80.

ث- مسببات على مستوى المصنع: وهي المسببات التي تتعلق بأنشطة الدعم العام، التي تعتبر ضرورية لدعم عمليات التصنيع في المؤسسة ككل وتشارك فيها جميع المنتجات على اختلاف أنواعها، غير أنه في الحقيقة يعد من الصعب تحديد العلاقة السببية بين هذه الأنشطة ومختلف أغراض التكلفة، ولهذا فإنه يتم تحديد هذه المسببات في كثير من المؤسسات بطريقة كيفية.

● وهناك تصنيف آخر للمسببات يتمثل فيما يلي:

أ- مسببات تتعلق بالعمليات المتكررة: وهي مسببات عملية تستعمل في حالة استهلاك المنتج لنفس الوقت من النشاط (حالة المنتجات المعيارية).

ب- مسببات تتعلق بالعمليات الخاصة: وهي مسببات تتطلب استهلاكاً للموارد وكذا الوقت يختلف باختلاف أغراض التكلفة (حالة الانتاج حسب الطلبات أو حسب صفات معينة).

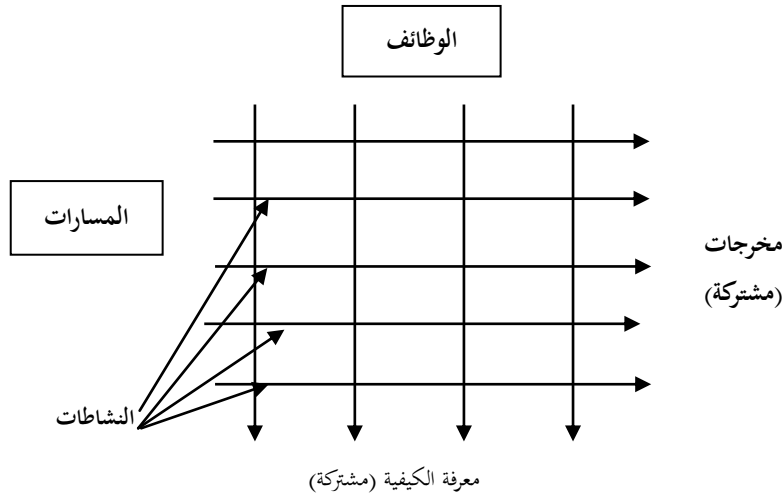
3- السيرة:

3-1. تعريف السيرة:¹

- تعرف السيرة على أنها مجموعة من الأنشطة التي تنتهي بهدف شامل، إذا بمخرجات مادية أو غير مادية شاملة.
- كما عُرف المسار على أنه: تنظيم عقلائي للأفراد، المهن، الطاقة، التجهيزات، والسلوكيات للنشاطات المصممة لإنتاج نتيجة نهائية معينة.

3-2. التقاطع مسار/ وظيفة: الوظيفة تجمع النشاطات حسب مهنة الأفراد داخل المؤسسة مثل وظيفة المحاسبة، بينما المسار يجمع النشاطات بغرض الوصول إلى هدف مشترك. والشكل التالي يوضح هذه الفكرة:

الشكل رقم (10): التقاطع وظيفة / مسار



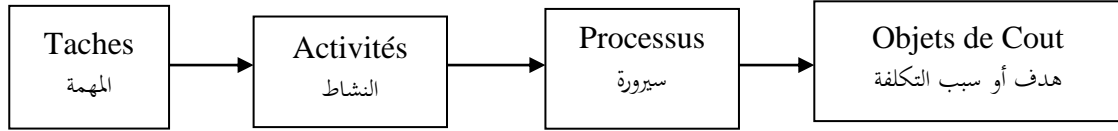
المصدر: Lorino Philippe, Idem, P57

¹ - Lorino Philippe, Idem, 39-40.

إذا فطريقة ABC تنظر للمؤسسة على أنها مجموعة سيوروات معدة من أجل إنتاج السلع والخدمات فهي إذا تعطي نظرة مقطعية بغض النظر عن الوظائف المدرجة في هذه السيوروة، فعدة وظائف قد تكون عبارة عن جزء فقط من هذه السيوروات.

وبالتالي فهذه الطريقة تركز على التسلسل التالي:

الشكل رقم(11): السيوروة التي تركز عليها طريقة ABC



المصدر: سليم عماد الدين، مرجع سابق، ص 35.

ومن هذا الشكل يتضح أن:¹

النشاط Activité: مجموعة المهام Taches المتجانسة المنتمية إلى نفس سلسلة خلق القيمة.

السيوروة Processus: هي مجموعة النشاطات الموجهة لبلوغ هدف عام موحد.

هدف أو سبب التكلفة Objets de Cout : هو العنصر الذي تنشأ من أجله التكلفة كتكلفة الطلبية أو التخزين ...

ثانياً- الافتراضات التي تقوم عليها طريقة ABC:²

إن طريقة ABC تقوم على مجموعة من الافتراضات يمكن توضيحها في الشكل التالي:

¹ - سليم عماد الدين، مرجع سابق، ص 35.

² - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، 185.

الشكل رقم(12): افتراضات طريقة ABC



المصدر: اسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 186.

من خلال الشكل نستخلص الافتراضات التالية:

- إن الأنشطة تستهلك الموارد وإن اقتناء الموارد يسبب حدوث التكاليف.
 - إن المنتجات (أو الزبائن) تستهلك الأنشطة.
 - إن طريقة ABC هي نموذج استهلاك وليس إنفاق حيث أن مضمون هذا الافتراض قد يكون الأكثر أهمية، ولكي تنخفض التكاليف يجب أن يكون هناك تغيير في الانفاق، وأن طريقة ABC لا تقيس الانفاق وإنما تقيس الاستهلاك.
 - توجد العديد من مسببات استهلاك الموارد وتوجد العديد من الأنشطة التي يمكن تحديدها وقياسها بحيث أنه يمكن تحديد العديد من مجموعات الكلف** بدلا من مجمع تكلفة واحدة.
 - إن مجموعات التكاليف متجانسة أي بمعنى أن كل مجمع تكلفة يمثل نشاط واحد فقط أو مجموعة من الأنشطة المتجانسة.
 - إن جميع التكاليف في كل مجمع تكلفة تكون متغيرة (متناسبة تماما مع النشاط) وأن التكاليف التي توصف بأنها ثابتة في النظم التقليدية تتمثل في تكاليف أنشطة التسهيلات.
- بعد التعرف على المبادئ والافتراضات التي تقوم عليها طريقة ABC يمكن التطرق إلى مراحل عمل هذه الطريقة باعتبارها عناصر ضرورية في عمل طريقة ABC.

** - و تسمى أيضاً أوعية التكاليف و هي تتعلق بتجميع أنشطة متجانسة تخضع في مجموعها لموجه تكلفة واحد ، و ذلك اختصاراً لعدد الأنشطة و موجهاتها.

المطلب الثاني: مراحل عمل طريقة ABC

تعتمد طريقة ABC على العديد من المراحل، وإن كان عددها يختلف من باحث إلى آخر إلا أنها في الحقيقة تبقى محتفظة بنفس المبدأ ويمكن تلخيص هذه الخطوات على النحو التالي:

أولاً- تحديد الأنشطة:

يعتمد أسلوب ABC على دليل الأنشطة، بحيث يشتمل على كافة الأنشطة التي تقوم بها الدوائر والأقسام المختلفة، كما نعلم أن عملية إنتاج منتج معين يتطلب أو يشمل عدد كبير من الأنشطة، علماً أن زيادة عدد الأنشطة تؤدي إلى تعقيد العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج، وهذا ينعكس سلباً على تكلفة وضع الأسلوب وتنفيذه، لذلك فإن تحديد عدد الأنشطة يجب أن يكون عند مستوى مقبول من التجميع القائم على العلاقات التحليلية بين المنافع والتكاليف الخاصة بكل نشاط، ويتم ذلك عن طريق الدراسة والإمام الجيد بكل النشاطات. حيث يتم إعداد قائمة مبدئية لكل النشاطات والقيام بدراسة كل الجوانب المتعلقة بها وخاصة بالنسبة لتأثيرها على المنتجات والنشاطات الأخرى، وذلك يكون من خلال الأنشطة التي تساهم في خلق القيمة وترتيبها حسب أهميتها واستبعاد النشاطات عديمة القيمة أو التي تؤثر سلباً على مجمل القيم أو التي لا يمكن قياسها كمياً، كما يمكن جمع باقي الأنشطة إذا كان لها نفس المسبب للتكلفة. ومن أهم النشاطات التي تقوم بها المؤسسة نذكر على سبيل المثال: إعداد أوامر الشراء، شراء المواد الأولية والقطع، التخزين، نشاط المتابعة، إصلاح وصيانة.¹

والجدول التالي يبين لنا بعض محتويات الأنشطة:

الجدول رقم (04): محتويات الأنشطة

المحتوى	طبيعة النشاط
تخطيط الأعمال التجارية، تحميل الحسابات، مراقبة الورشات ومراقبة الإنتاج.	إدارة الإنتاج
نشاط التخزين، التوزيع، المناولة و التعبئة.	تدفق المواد اللوجستية
تعريف الأنشطة، تصميم و تطوير و إنتاج المنتج والصيانة التقنية.	تطوير وصيانة المنتجات
التخطيط والتصنيع.	تطوير وصيانة العملية الصناعية
تنفيذ أنشطة وإجراءات الرصد ونظم مراقبة الجودة.	إدارة الجودة

المصدر: Gérard MELYON & Philippe RAIMBOURG, comptabilité analytique, édition Bréal, Paris, 2001, 263

يبين لنا هذا الجدول طبيعة بعض الأنشطة ومحتوى كل نشاط، فمثلاً نشاط الإنتاج وتدفق المواد يخص مختلف الأنشطة المتعلقة بالإنتاج كنشاط الفحص، نشاط التعبئة، نشاط الشحن، نشاط التخزين، والتي تستند إلى مسببات مثل عدد مرات الفحص، عدد مرات التعبئة، عدد مرات الشحن، عدد مرات التخزين، ونجد أيضاً نشاط التطوير، نشاط صيانة المنتجات، نشاط صيانة العملية الصناعية ونشاط إدارة الجودة التي تستند إلى مسببات مثل عدد مرات الفحص التقني، عدد عمال الأمن الصناعي، عدد عمال الصيانة، عدد مرات الفحص ومراقبة الجودة.

¹ - هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 28.

ثانيا- تحديد تكلفة الأنشطة:¹

تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط. ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل النشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة) والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجات من النشاط.

ثالثا- تحديد مراكز النشاط:

غالبا ما تنشأ عن عملية تحديد الأنشطة كم هائل ومتنوع من الأنشطة، ونظرا لعدم الجدوى الاقتصادية لاستخدام عدد كبير من الأنشطة نتيجة لحاجة الإدارة إلى التقارير عن تكلفته بشكل مستقل، وكذا صعوبة تحديد العلاقة بين مختلف الأنشطة والوحدات المنتجة وتعقدتها، يلجأ مصمم الطريقة إلى تجميع العديد من الأنشطة التي لها نفس السلوك الاقتصادي في مركز تجميع واحد، أو ما يسمى بالإنجليزية بحوض التكلفة (Cost Pool) حيث يكون لها نفس المسبب.²

كما يقصد بمراكز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المؤسسة، وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز.³

ومن أمثلة تجميع الأنشطة تجميع الأعمال المتعلقة ب: تحديد سرعة الآلات، إدخال وحدات الإنتاج لديها، إحضار الأدوات اللازمة للتشغيل وتركيبها... وغيرها. وتقوم عملية تجميع الأنشطة على فرضيتين أساسيتين هما:⁴

- تجانس الأنشطة داخل كل مركز نشاط أو حوض تكلفة: ويقصد به أن التكاليف في كل مركز نشاط هي نتيجة نشاط واحد أو عدة أنشطة لها علاقة ارتباطية مرتفعة، ويحدث التجانس التام عندما يكون معامل الارتباط تاما والذي يعني أن التغيرات النسبية في الأنشطة داخل المركز تكون متساوية.
- التناسب الطردي للتكاليف في كل مركز مع مستوى النشاط: وهي تعني أن كل التكاليف في مركز النشاط يجب أن تتغير بالتناسب مع التغيرات في مستوى النشاط.

وفي هذا الصدد يشير Horengren إلى أن مركز النشاط يكون متجانس إذا ما كانت كل الأنشطة التي تم تضمين تكاليفها بهذا المركز لها نفس علاقة (السبب- النتيجة) أو علاقة المنافع المدركة أو المحققة بين مسبب التكلفة وتكاليف النشاط، وعليه فإن استخدام مركز النشاط المتجانس سينتج عنه تخصيص للتكلفة لا يختلف عن ذلك التخصيص الذي يمكن أن نحصل عليه فيما لو تم تخصيص تكاليف كل نشاط بالمجموعة على حدى، وزيادة درجة التجانس إنما يعني

¹ - هشام أحمد عطية، مرجع سابق، ص 28.

² - سعد معاليم، مرجع سابق، ص 95.

³ - زينبات محمد محرم وآخرون، مرجع سابق، ص 397.

⁴ - سعد معاليم، مرجع سابق، ص 96.

استخدام مجتمعات للتكلفة أقل بعكس اختلاف المنتجات في استخدام موارد المؤسسة بدقة. كما يمكن القول أن عدد مراكز النشاط سيكون قائما على المعيار تكلفة/منفعة.¹

رابعا- تحديد مسببات التكلفة:

بعد الانتهاء من دراسة وتحديد الأنشطة وتكلفتها تأتي مرحلة تحديد مسببات التكلفة، و هي عبارة عن العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل، وبالتالي تؤثر في تكلفة النشاط، ومن أهم مسببات النشاط نذكر على سبيل المثال:

الجدول رقم (05): مثال عن مسببات التكاليف

النشاط	مسبب التكلفة
● تشغيل الآلات	● ساعة عمل الآلة
● صيانة الآلات	● عدد مرات صيانة الآلة
● طلب المواد	● عدد أوامر الشراء
● تعبئة المنتجات	● عدد الأوامر المسلمة للعملاء

المصدر: هاشم أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص 29.

وهناك شرطين أساسيين يتم الاعتماد عليها في تحديد مسببات التكاليف هما:²

- شروط اختيار مسبب التكلفة: يجب اختيار مسبب التكلفة الذي يجعل تكلفة تطبيق الطريقة أقل ما يمكن وذلك دون الانحراف على مجال الدقة المرتقبة، وهناك مجموعة من الشروط يجب أخذها بعين الاعتبار عند عملية الاختيار نذكر منها. قابلية للقياس، سهولة الحصول على المعطيات المتعلقة بها، مدى قوة ارتباطها مع تكلفة النشاط، أن يعبر مولد التكلفة عن حقيقة النشاط المقاس.
 - شروط تحديد عدد مسببات التكلفة: كما نعلم أن زيادة عدد هذه المسببات يخلق درجة كبيرة من الدقة هذا من جهة ويكلف ويعقد النظام من جهة أخرى، فلهذا يجب مراعاة بعض العوامل عند القيام بتحديد العدد الملائم من مسببات التكلفة وهي: الدقة المطلوبة في بيانات التكاليف، تنوع الإنتاج، نسبة تكلفة النشاط إلى إجمالي تكاليف الأنشطة وتكلفة تجميع بيانات مولدات التكلفة (تكلفة القياس).
- في الجدول التالي سنقوم بعرض بعض الأمثلة عن مراكز الأنشطة، مسببات التكلفة والتكاليف الممكن تحويلها.

¹ - سعاد معاليم، مرجع سابق، ص 96.

² - هاشم أحمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص 32.

الجدول رقم (06): أمثلة عن مراكز الأنشطة، مسببات التكلفة والتكاليف الممكن تحويلها

مستوى النشاط	مركز النشاط	مسببات التكلفة	التكاليف الممكن تحويلها
وحدة المنتج	الأنشطة المرتبطة بالآلات مثل: التقطيع، الصيانة والأنشطة المرتبطة بالعمل المتضمنة المزايا	ساعات الآلات. ساعات العمل. عدد الوحدات. المخرجات.	تكاليف القوة المحركة. تكاليف الصيانة. تكاليف العمل. جهات صناعية. الاستهلاك نتيجة الاستخدام العادي للآلات والمعدات. استهلاك معدات الصيانة.
دفعات الإنتاج	إعداد أوامر الشراء. إعداد أوامر الإنتاج. تهيئة معدات للعمل. مناولة المواد.	عدد الأوامر المصدرة. عدد مرات استلام المواد. عدد أوامر الإنتاج. كمية المواد المناولة. عدد مرات التوقف. ساعات التوقف.	تكاليف إمساك السجلات. المهام المستخدمة. تكاليف توقف العمل. تكلفة العمل في مناولة المواد. استهلاك الأدوات المكتبية. معدات مناولة المواد.
المنتج	فحص الجودة. اختبار المنتج. إدارة مخزون الأجزاء. تصميم المنتج. التشغيل الخاص (عمل وآلات).	عدد مرات الفحص. ساعات زمن الفحص. عدد الاختبارات. ساعات زمن الاختبارات. عدد أنواع الأجزاء. ساعات زمن التشغيل. ساعات زمن التصميم. عدد أوامر التغيير الهندسي.	تكاليف رقابة الجودة. تكاليف معدات الاختبار. تكاليف إدارة الأجزاء. تكاليف الاحتفاظ بالأجزاء. تكاليف هندسة المنتج. تكاليف التصميم. استهلاك الآلات والمعدات المتخصصة
التسهيلات	المصنع بصفة عامة. أشغال المباني. إدارة الأفراد والتدريب.	ساعات عمل الآلات. ساعات العمل. عدد العمال. عدد ساعات التدريب.	مرتبات إدارة المصنع. استهلاك المباني. العوائد والتأمين. تكاليف إدارة الأفراد. تسهيلات الخدمات الطبية.

المصدر: كمال خليفة أبو زيد وكمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999،

خامسا- تحديد معدل التكلفة لكل نشاط:

بعد تحديد الأنشطة وتكاليفها ومراكزها وتحديد مختلف مسببات التكلفة لكل نشاط، نقوم بعملية حساب معدل التكلفة لكل وحدة مسبب تكلفة وذلك بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة لكل نشاط على الحجم المقدر لأساس التحميل (مسبب التكلفة). حسب المعادلة التالية:¹

¹ - ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة، مرجع سابق، ص 700.

مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة

معدل تحميل التكاليف غير مباشرة =

الحجم المقدر لأساس التحميل

سادسا- تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات:

في هذه المرحلة يتم تخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية، وذلك باستخدام معدل تكلفة كل وعاء والذي يمكن بواسطته حساب مقدار المواد أو التكاليف المستهلكة بواسطة كل منتج. ويتم تحميل المنتج بتكاليف الأنشطة التي استهلكتها، يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي بتتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة، ويعد هذا التتبع في ضوء حركة سير وحدة المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيعها حتى تصبح وحدة تامة الصنع.¹

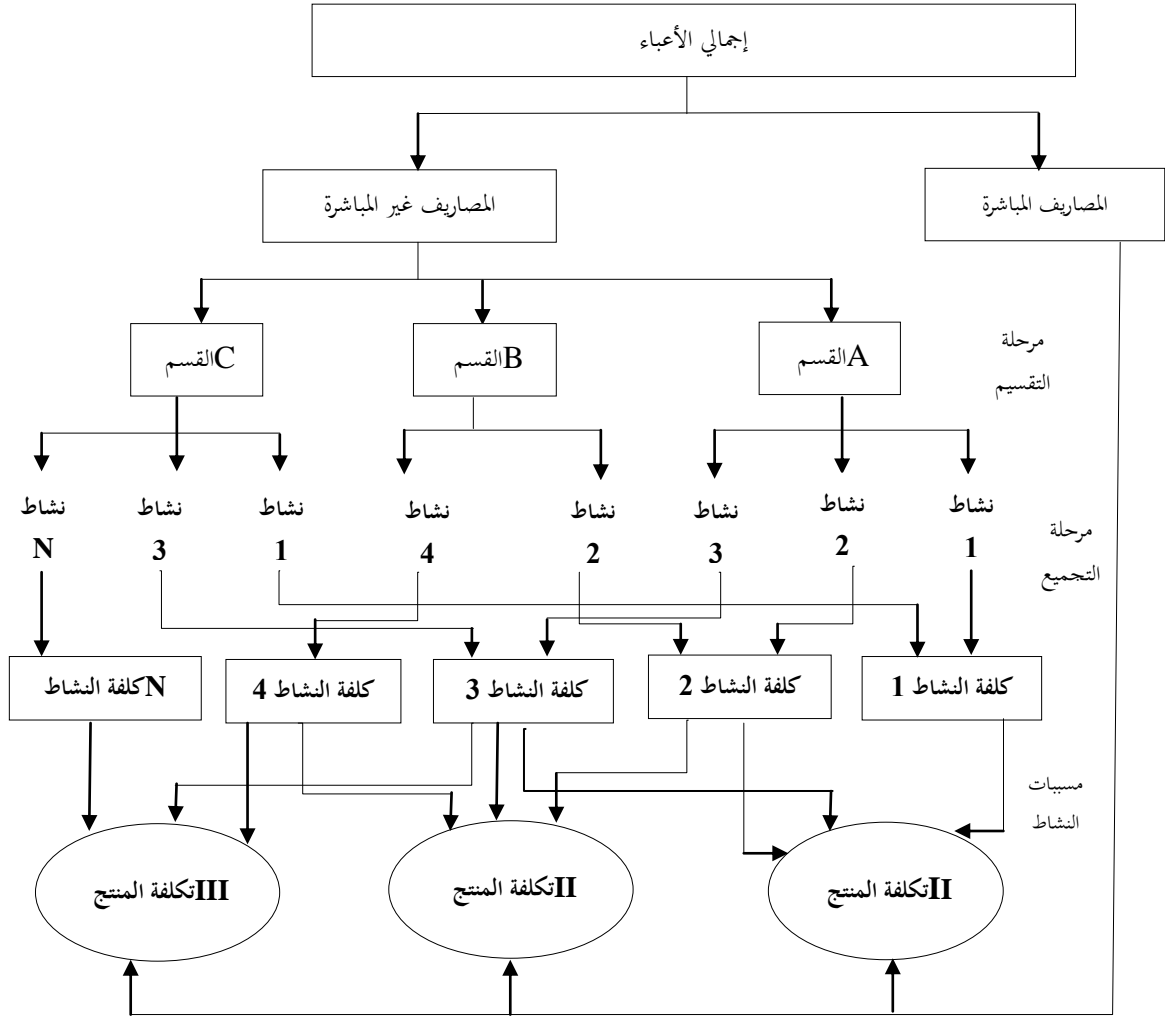
وتُخصّص التكاليف على المنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل مثل: ضرب تكلفة أمر الشراء في عدد أوامر الشراء.²

يمكننا تلخيص خطوات تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في الشكل التالي:

¹ - هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 33.

² - كمال خليفة أبو زيد وكمال الدين الدهراوي، مرجع سابق، ص 351.

الشكل رقم (13): المخطط العام لتطبيق طريقة ABC



المصدر: Prtrich Boisselier, Contrôle de Gestion Course et Aplications ,Vuibert, paris, 1999, p204

بما أن عمل طريقة ABC يكون على المستويين العملي والإداري، فقد ارتبطت بالعديد من التقنيات والأساليب الإدارية كطريقة ABM وطريقة ABB وهذا ما سنعرضه في المطلب الثالث.

المطلب الثالث: طريقة ABC في الممارسات العملية

تعتبر طريقة ABC من أهم ما قدمه الفكر المحاسبي، إذ امتد تأثير هذا التطور المهم في دقة قياس التكاليف والرقابة عليها وإمداد الإدارة بالمعلومات الدقيقة والمفصلة عن التكاليف و الأنشطة، وكان لها صدى وانعكاس كبيرين في تحديث العديد من جوانب العملية الإدارية، وانبثق عنه العديد من التقنيات والأساليب الإدارية كالإدارة على أساس الأنشطة ABM والموازنة على أساس الأنشطة ABB

أولاً- طريقة ABC وطريقة ABM:

نتيجة لظهور تقنية ABC التي ارتكزت على دراسة وتحليل الأنشطة فقد ظهر توجه واهتمام كبير حول تطوير معلومات طريقة ABC في خدمة الإدارة وإدارة الكلفة وبالتالي ظهرت تقنية الإدارة على أساس الأنشطة ABM.

1- تعريف طريقة ABM:

ACTIVITY BASED MANAGEMENT

وقد عرفت هذه التقنية بأنها:¹

- أسلوب يعتمد على مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات وذلك عن طريق الاستعانة بمعلومات التكاليف على أساس الأنشطة لإرضاء الزبائن وإشباع حاجاتهم وتحسين الأرباح.
- كذلك عرفت ABM بأنها القرارات الإدارية التي تستخدم معلومات ABC لتحقيق رضا الزبون وتحسين الربحية وان هذه القرارات تتضمن التسعير وتشكيلة المنتجات وخفض التكاليف، وقرارات تصميم المنتج وتحسين عملية الإنتاج.
- وكذلك عرفت على أنها طريقة لإدارة الأنشطة الرئيسية للتشغيل بالمؤسسة، عن طريق تحديد هذه الأنشطة وكذلك تحديد كيفية قيام كل نشاط من هذه الأنشطة باستهلاك الموارد، وأيضاً تصنيف الأنشطة إلى نوعين: أنشطة مضيئة للقيمة وأنشطة غير مضيئة للقيمة والتي لا بد من استبعادها بما يؤدي في النهاية لتخفيض التكاليف.

2- منهج طريقة ABM:²

- وتقوم فكرة طريقة الإدارة على أساس الأنشطة باعتبارها الطريقة التي يمكن من خلالها تحسين القيمة التي يستلمها المستهلك وتحسين الأرباح التي يمكن تحقيقها من إنتاج هذه القيمة. وتتضمن طريقة ABM ما يلي:
- تحسين مسببات التكلفة.
 - تحليل الأنشطة.
 - قياس الأداء.
- وتلبي طريقة ABM احتياجات الإدارة من المعلومات المستمرة لتحقيق ثلاثة أغراض:
- إدارة وتحفيز وتحسين التكلفة.
 - تحسين التعلم على مستوى المؤسسة.
 - تدعيم القرارات العملية التي يعتمد اتخاذ القرار فيها على التكلفة.
- وتساعد طريقة ABM في اتخاذ القرارات الاستراتيجية والخاصة بالعمليات بشكل أفضل. ويقوم هذا المدخل على عدة وظائف وهي:
- تحليل سلسلة القيمة الداخلية.
 - تحليل سلسلة القيمة للموردين.
 - تحقيق مستوى عال من الدقة في تحميل وحدات التكلفة بنصيبها من التكاليف غير المباشرة باستخدام طريقة ABC.

¹ - مكرم عبد المسيح باسيلي، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقوم الأداء، ط 3، ب ب ن، 2001، ص 313.

² - مبارك صلاح الدين عبد المنعم، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض إدارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2003، ص 333-334.

3- العلاقة بين طريقة ABC وطريقة ABM:

ترتبط طريقة الإدارة على أساس الأنشطة ABM بطريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ارتباطاً وثيقاً مع أن لكل منهما هدفه الخاص، ففي حين تركز طريقة ABC على الأنشطة وكتفها وموجهاتها بهدف قياس تكاليف إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة، فإن طريقة ABM تركز على الأنشطة بهدف إدارتها وتسيير كفاءتها.¹

ومما سبق يتضح أن هدف ABC يختلف عن هدف ABM ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

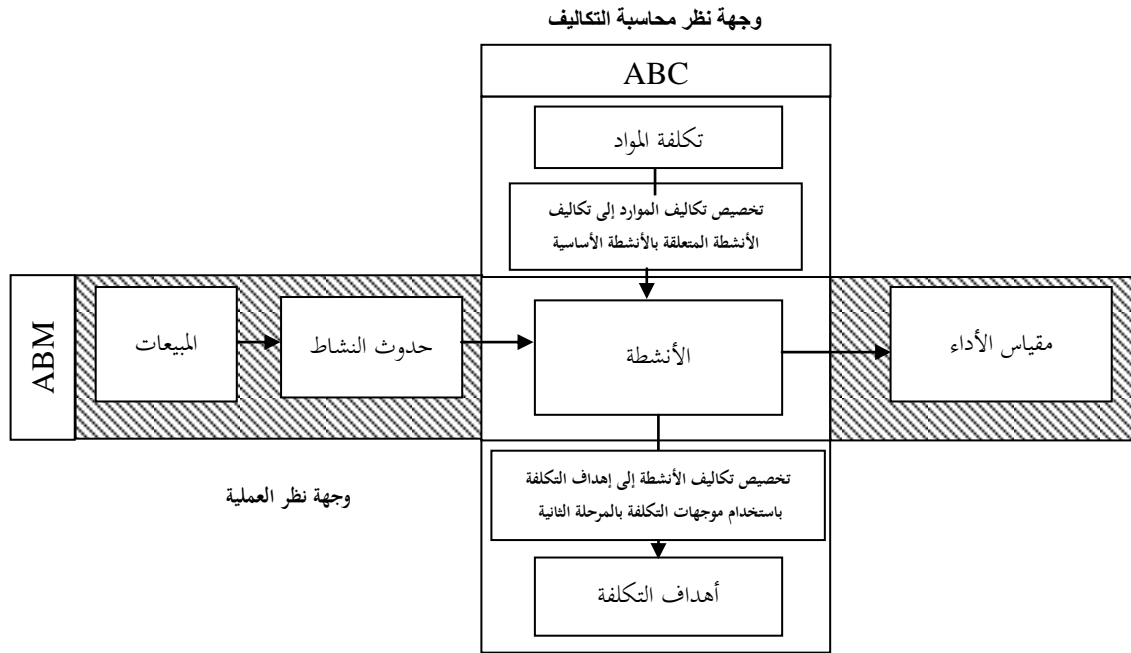
الشكل رقم (14): اختلاف هدف ABC عن هدف ABM



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، المحاسبة الإدارية- قضايا معاصرة-، دار الحامد، عمان، الأردن، 2007، ص 31.

إلا أن الاختلاف لا يعني عدم ارتباط الطريقتين، فهناك تداخل بين الطريقتين يمكن اظهاره من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (15): التكامل بين طريقة ABC وطريقة ABM



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، المحاسبة الإدارية، قضايا معاصرة، مرجع سابق، ص 32.

ومن خلال الشكل السابق يمكن استنتاج العلاقة التالية بين طريقة ABC وطريقة ABM:²

- تمثل الأنشطة المحور الأساسي الذي تعمل عليه كلا الطريقتين.

¹ - حيدر علي مسعود، مرجع سابق، ص 133.

² - إسماعيل يحيى التكريتي، المحاسبة الإدارية، قضايا معاصرة، مرجع سابق، ص 32-33.

• إن طريقة ABC تهتم فقط بتكلفة الأنشطة (أي تكاليف المرحلة الأولى) مما يعني أن مخرجات المرحلة الأولى من ABC تمثل مدخلات لـ ABM.

• إن تحليل الأنشطة في طريقة ABC تهدف إلى تحديد تكلفة المنتج أما في طريقة ABM فإنه يهدف إلى التحسين التشغيلي للأنشطة باعتباره مدخل للرقابة التشغيلية.

ثانياً- طريقة ABC وطريقة ABB:

نتيجة لتزايد الاهتمام بالتكاليف غير المباشرة وعلى وجه الخصوص الجزء الثابت منها، ونظراً للانتقادات التي وجهت إلى الموازنات التخطيطية التقليدية ظهر مفهوم جديد هو الموازنة على أساس الأنشطة ABB. والتي يمكن تنفيذها عندما تطبق المؤسسة تقنية ABC وذلك باستخدام معلومات هذه التقنية.

1- تعريف طريقة ABB:

هي اختصار للكلمات:

ACTIVITY BASED BUDJITING

ويمكن تعريفها على أنها:¹

• نظام تكلفة على أساس الأنشطة معكوس، حيث يكون هدف إعداد الموازنة على أساس الأنشطة هو التحويل بتجهيز الموارد فقط المطلوبة لتلبية الإنتاج وحجم المبيعات الموجودة في الموازنة.

• كما عرفت تقنية ABB بأنها أسلوب لإعداد الموازنة، يستخدم هرم تكلفة النشاط لوضع موازنة المدخلات المادية والتكاليف كدالة للنشاط المخطط، وتكون متشابهة لطريقة (المخرجات / المدخلات) لإعداد الموازنات حيث تكون المدخلات المادية والتكاليف موضوعة في الموازنة كدالة للنشاط المخطط.

2- الفلسفة التي تستند عليها طريقة ABB:

تقوم هذه الطريقة على ما يلي:²

• بشكل أولي تركز الموازنة على أساس الأنشطة ABB على فهم النشاطات وعلاقتها في تحقيق الأهداف الاستراتيجية، حيث تتمكن المؤسسة من معرفة التغيرات في الأنشطة والخدمات، وبالتالي تتمكن المؤسسة من فهم وتخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن من خلال التحديد الدقيق للتكلفة بعد التنبؤ بها.

• ويكون في المؤسسات التي تستخدم مدخل ABB التركيز على النشاطات وتحليلها أكثر من التركيز على الموارد أو المصادر، ومن ثم يساعد على عملية التغذية الراجعة وعمليات المؤسسة من تحقيق أهدافها الاستراتيجية، حيث إنهما تساعد المدراء في فهم وتحديد ما هو العمل المتوقع أداءه وما هو الاستثمار الذي سوف ينتج.

¹ - ندى عبد الرزاق و سليمان أعنا، مدى إمكانية تطبيق ABC كأسلوب حديث في محاسبة التكاليف بالتطبيق على معمل الغزل والنسيج في الموصل، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2006، ص 24.

² - محمد عبد الله محمود أبو رحمة، مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة ABB في بلديات قطاع غزة، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص ص 71- 72.

- وتقوم الموازنة على أساس الأنشطة ABB على أساس تحليل المنتجات والخدمات التي يتم تقديمها، لمعرفة ما هي الأنشطة المطلوبة لإنتاج هذه المنتجات والخدمات ولتحديد الموارد المطلوب إدراجها بالموازنة اللازمة لتأدية هذه الأنشطة.
 - أسلوب ABB يسير عكس طريقة ABC، فهذه الأخيرة تقوم على مبدأ يعتمد على 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، بغرض تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة، أما أسلوب ABB فهو يُعنى بإعداد موازنة تقديرية أو خطة مالية.
 - تمكن عملية إعداد الموازنات على أساس الأنشطة الإدارة من الرقابة بشكل أكثر فعالية على التكاليف، إذ أنها (ABB) تمكن الإدارة من تحويل الجزء الأكبر من التكاليف الثابتة إلى تكاليف متغيرة مرتبطة بتأدية النشاط من عدمه، لأن التمييز بين التكاليف المتغيرة و الثابتة هو أمر يتعلق بالقرار الإداري الذي يحدد كم يجب أن يُنفق على تأمين هذا المورد وليس متعلقاً بطبيعة المورد المستخدم، وما هي قدرة القرار الإداري على الموازنة بين الحاجة إلى الموارد وتوفيرها بسرعة ليستطيع المدير اتخاذ القرارات المتعلقة بتأمين الموارد أثناء عمليات إعداد الموازنة على أساس الأنشطة، وبالتالي يمكن اعتبار كل التكاليف التي سوف تخصص لنشاط معين بمثابة تكاليف متغيرة عند إعداد الموازنة.
 - الموازنة على أساس الأنشطة تتيح بيئة ملائمة للاستفادة من أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في مجال خفض التكاليف كأسلوب ABM لاستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة.
 - يجب أن تبنى الموازنات على أساس تحديد الأنشطة المستقبلية وكذلك من أجل الوفاء بما يلي:
 - متطلبات العميل.
 - الأهداف والاستراتيجيات الخاصة بالإدارة.
 - الخدمات ومزيج الخدمات الجديدة.
 - التغييرات في أنشطة المؤسسة.
 - التحسينات في الكفاءة والفعالية.
 - أهداف الجودة والمرونة والفترة الزمنية.
 - التغييرات في مستوى الخدمة.
- 3- خطوات تنفيذ ABB وفوائدها:**¹
- يمكن إجمال خطوات تنفيذ طريقة ABB كما يلي:
- تقدير الإنتاج وحجم المبيعات.

¹ - معاذ خلف إبراهيم الجنابي، تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وتربطها في خدمة منظمات الأعمال، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، بغداد، ب س ن، ص 10.

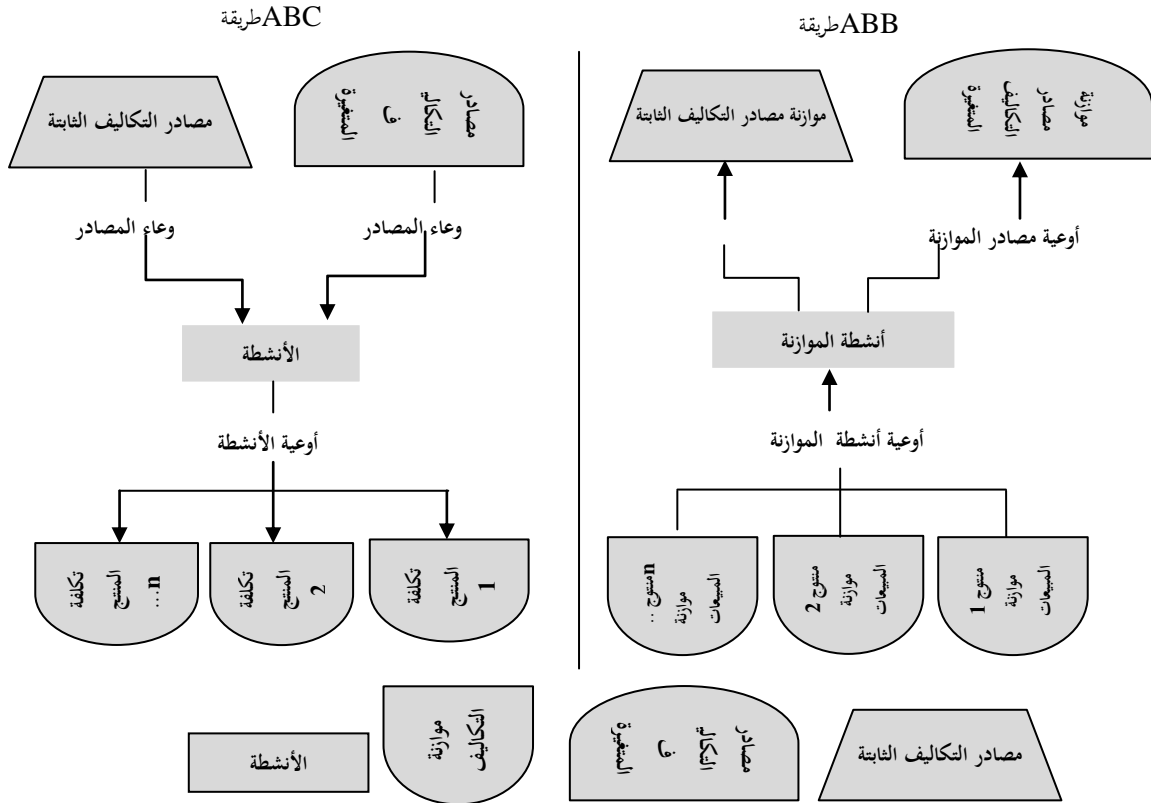
- تقدير الطلب على أنشطة المؤسسة.
- تحديد الموارد المطلوبة لإنجاز أنشطة المؤسسة.
- تقدير الكمية المطلوبة لكل مورد والتي يجب تجهيزها لتلبية الطلب.
- اتخاذ إجراءات لتسوية طاقة المورد لتنسجم مع العرض.

أما بالنسبة لفوائد تقنية ABB فإنها تساعد المنظمة في التعرف على التغييرات في الأنشطة، وكذلك تساعد في الارتقاء بعملية إعداد الموازنة وتوفير معلومات أكثر دقة بما يساعد على إجراء المقارنة المرجعية، وأخيراً تساعد تقنية ABB على استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة دون إضعاف فاعلية الأنشطة الأخرى.

4- العلاقة بين طريقة ABC وطريقة ABB:¹

غالباً ما تستخدم المؤسسات التي تطبق طريقة ABC التي تعتمد على تحديد التكلفة كوسيلة لتجهيز الموازنات على أساس الأنشطة ABB. فالموازنة تركز على الأنشطة الموزعة أي محددة تكلفتها بشكل عادل، كما أن المؤسسات التي تستخدم هذا الأسلوب تعتمد على الأنشطة المخطط لها مسبقاً، في حين نجد أن طريقة ABC تركز على تصميم حسابات التكلفة وتوزيع وتحديد التكلفة بشكل أكثر دقة. والشكل التالي يظهر مقارنة بين الطريقتين:

الشكل رقم (16): المقاطع الرئيسة والاختلافات بين طريقة ABC وطريقة ABB



المصدر: محمد عبد الله محمود أبو رحمة، ص 78.

¹ - محمد عبد الله محمود أبو رحمة، مرجع سابق، ص 77.

ثالثاً- مدى التكامل والاتساق بين الأساليب المستحدثة لتخفيض التكاليف (ABC و ABM و ABB):¹

من خلال تحديد وتصنيف الأنشطة الرئيسية الداخلة في تصنيع المنتجات ينطلق عمل تقنية ABC حيث تقوم هذه التقنية على أساس أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم المنتجات تستهلك تلك الأنشطة، بذلك فإن تكاليف الأنشطة تُجمع في مجتمعات استعداداً لتخصيصها على أهداف التكلفة (المنتجات أو الخدمات).

ومخرجات طريقة ABC تكون مصدراً مهماً للمعلومات لانطلاق طريقتي ABM و ABB إذ لا يمكن تطبيق طريقتي ABM و ABB بمعزل أو بدون تطبيق طريقة ABC لأن هذه الأخيرة هي مصدر المعلومات الأساسي لهما.

إضافة إلى أن ABC تعمل على تحديد الأنشطة التي تضيف القيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة، وأن تقنية ABM تعمل على تحديد الأنشطة الضرورية الكفؤة والأنشطة غير الضرورية غير الكفؤة، وبذلك فهي تعمد إلى تمكين الإدارة من استغلال معلومات التكلفة ومعلومات الأنشطة لتحسين الربحية وتخفيض التكاليف وتحقيق الأرباح، كذلك الحال فإن مصدر معلومات تقنية ABB هي معلومات تقنية ABC لأنه وكما تم عرضه سابقاً فإن ABB هي تقنية ABC معكوسة، بهدف إعداد موازنة على أساس الأنشطة من أجل تجهيز المواد المطلوبة فقط للإنتاج.

أما أهداف تخفيض الكلف فتتحقق في ABC و ABM من خلال تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة الضرورية الكفؤة والعمل على التركيز عليها، وتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة والأنشطة غير الضرورية وغير كفؤة والعمل على التخلص من كلفها من خلال تقليل الجهود اللازمة لأداء الأنشطة.

وإلى جانب ذلك أيضاً السعي لتحسين جودة المنتج لاكتساب رضا الزبائن والذي تشترك فيه تقنيات أخرى إلى جانب ABC و ABM.

بذلك يمكن القول إن تكامل تقنيات ABC و ABM و ABB ينعكس بالأثر على المؤسسة لاعتماد تلك التقنيات على أنشطة المؤسسة كسبب لوجودها وكذلك الاعتماد الكامل لـ ABM و ABB على معلومات الأنشطة الناتجة عن ABC لأن اعتماد ABB داخل المؤسسة يتطلب تطبيقاً لـ ABC.

أما بالنسبة للترابط بين التقنيات الثلاث فإن تطبيقات تلك التقنيات يؤدي إلى تخفيض تكاليف الإنتاج، وذلك من خلال الاعتماد في العمل الكلفوي على تحليل الأنشطة والعمل على استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة عن طريق ABC والأنشطة غير الكفؤة عن طريق ABM مع المحافظة على الأنشطة الكفؤة والمضيفة للقيمة. وهو ما يعود بالأثر الكبير على المؤسسة وأداءها.

نستخلص من هذا المبحث أن المبادئ التي تقوم عليها طريقة ABC هي الأنشطة، مسببات التكلفة وتقوم كذلك على السيرة، والافتراض الأساسي الذي تقوم عليه هذه الطريقة هو أن المنتجات تستهلك الأنشطة والأنشطة تستهلك الموارد. وطريقة ABC تمر بعدة مراحل متسلسلة في عملها، وهي ترتبط بكل من طريقة ABM و ABB.

¹ - معاد خلف إبراهيم الجنابي، مرجع سابق، ص 20-21.

المبحث الثالث: تقييم طريقة ABC ومقارنتها مع الطرق التقليدية لمحاكاة التكاليف

من خلال هذا المبحث سنظهر أهم المزايا والمنافع التي حققتها طريقة ABC، وكذلك بالموازاة مع هذه المزايا هناك عيوب وصعوبات تواجه هذه الطريقة، وفي الأخير سنقوم بمقارنة هذه الطريقة مع الطرق التقليدية لمحاكاة التكاليف.

المطلب الأول: مزايا ومنافع طريقة ABC

سنحاول اظهار مجموعة من الإيجابيات والمنافع التي تحققها طريقة ABC .

أولاً- الإيجابيات الأساسية لطريقة ABC:¹

● دمج الأداء المالي والعلمي.

● توجيه السيورة.

● ترجمة واضحة للأهداف الاستراتيجية إلى مؤشرات عملية.

● متابعة لمشاريع التحسين ونتائج الأسهم.

● تحديد دورة تسلسل القاعدة.

● بالإضافة إلى الإيجابيات التالية:²

● مقارنة اقتصادية واضحة المعالم: فالشيء الإيجابي هو أنها تستخدم مصطلحات تقنية واضحة المعالم بالنسبة للعاملين.

● مقارنة تشرك الموارد والزبائن: بما أن طريقة ABC هي مقارنة مقطعية فهي تتبع ترتيب حسب السيورة،

وذلك يربط كل مرحلة من السيورة إلى المرحلة التي تليها، وعادة ما تبدأ هذه السيورة بالموارد وتنتهي عند الزبون

وهذا الأخير الذي يجب إرضاءه.

● طريقة تساهم جميع الفاعلين: الشيء الإيجابي هو أن هذه الطريقة تشرك جميع الفاعلين في التسيير داخل المؤسسة.

● طريقة تساهم في متابعة سلم القيمة: والإيجابية تظهر هنا من خلال أن طريقة ABC لها إمكانية مراقبة الترابط

بين النفقة والخدمة المؤدات في كل لحظة، وبالتالي تساهم في مراقبة ومتابعة سلم القيمة.

● طريقة ترقى لتصبح إحدى مركبات المناجنت: بسبب عدد الفاعلين الذين تساهمهم طريقة ABC والمؤشرات

وحدات العامل التي تستعملها وتنتجها هذه الطريقة فهي بهذا تتعدى أن تكون مجرد أداة تحكم في النفقات فقط

بل تصبح أيضاً أداة لمناجنت الأداء، وأيضا هي الطريقة المناسبة للمناجنت بالمشروع (Managment par

Projet).

ثانياً- منافع طريقة ABC:

● هناك مجموعة من المنافع التي تحققها هذه الطريقة وهي:³

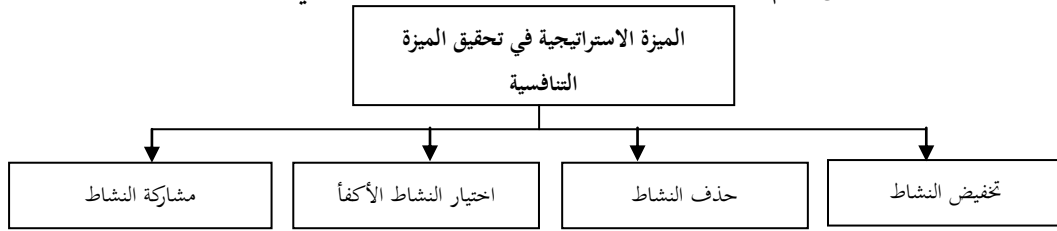
¹ - Claude Alazaro, Sabine Separi, Contrôle de gestion: manuel et applications, Epreuve N : °07, DECF, 3ème édition, Dunod, Paris, 2010, PP 541-553.

² - سليم عماد الدين، مرجع سابق، ص 36-37.

³ - إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، مرجع سابق، ص 181-183.

- يستفاد من طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات التي تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة عالية، وتنوع المنتجات.
- تساعد هذه الطريقة على الفهم والتعرف على موجهات التكلفة للأنشطة عن طريق التركيز على هذه الموجهات ضمن عمليات المشروع.
- توفر هذه الطريقة معلومات عن الأنشطة والموارد المطلوبة لإنجاز هذه الأنشطة، مما يؤدي هذه المعلومات إلى تحسين عمليات العمل بواسطة توفير معلومات أفضل للمساعدة في تحديد أي الأنشطة تتطلب عملاً أكثر.
- تمثل طريقة القياس الأكثر دقة لكلف الوحدة وقد تساعد المديرين مثلاً بتثبيت أسعار البيع وفي تقييم ربحية كل خط إنتاجي.
- تشجع هذه الطريقة الشركات على تقييم الأنشطة لتحديد أي الأنشطة ليست ذات قيمة ويمكن أن تُهمل في العملية التشغيلية والتركيز على الأنشطة ذات القيمة.
- يساهم استخدام طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة استراتيجية في قيادة التكلفة التي تهدف إلى جعل المؤسسة أقل تكلفة في قطاع الصناعة التي تعمل فيه، ولتحقيق هذه الميزة الاستراتيجية لابد من إتباع أربعة أساليب وهي موضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (17): أساليب تحقيق الميزة التنافسية في طريقة ABC



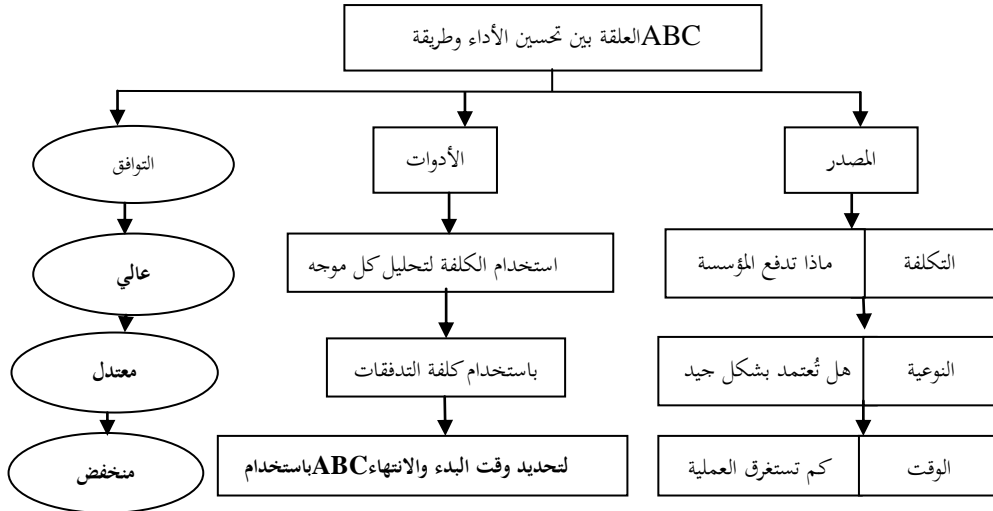
المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، مرجع سابق، ص 183.

- توفر طريقة ABC المعلومات اللازمة لإدارة الأنشطة ABM والذي يحقق مجموعة من الفوائد تتمثل في:¹
- توفير معلومات ذات أهمية أكثر.
- تساعد على معرفة تكلفة الأنشطة قبل القيام بوظيفة إدارة هذه الأنشطة بشكل جيد.
- تقدم معلومات مفيدة عن التغييرات السلوكية لأنها تسمح للمصممين أن يصنعوا قرارات التصميم على أساس الكلفة بدقة (تحسينات في صنع القرارات).
- عند تطبيق طريقة ABC على كلف التسويق فإنها قد تقود الإدارة إلى إعادة التفكير بربحية المستويات المختلفة للزبائن وقنوات التوزيع المختلفة.

¹ - إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، مرجع سابق، ص 184.

- تعمل طريقة ABC على تحسين الإدارة وذلك من خلال التركيز على الوقت، الكلفة، النوعية، والعلاقة بين هذه الطريقة وتحسين الأداء موضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم(18): العلاقة بين تحسين الأداء وطريقة ABC



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، مرجع سابق 184.

- توفر طريقة ABC مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة حيث تشمل هذه المقاييس التكلفة والوقت والجودة كما تساعد هذه الطريقة في إعداد الموازنة المبنية على الأنشطة ABB باعتبارها أداة تخطيطية ورقابية تساعد في تقييم الأداء.¹

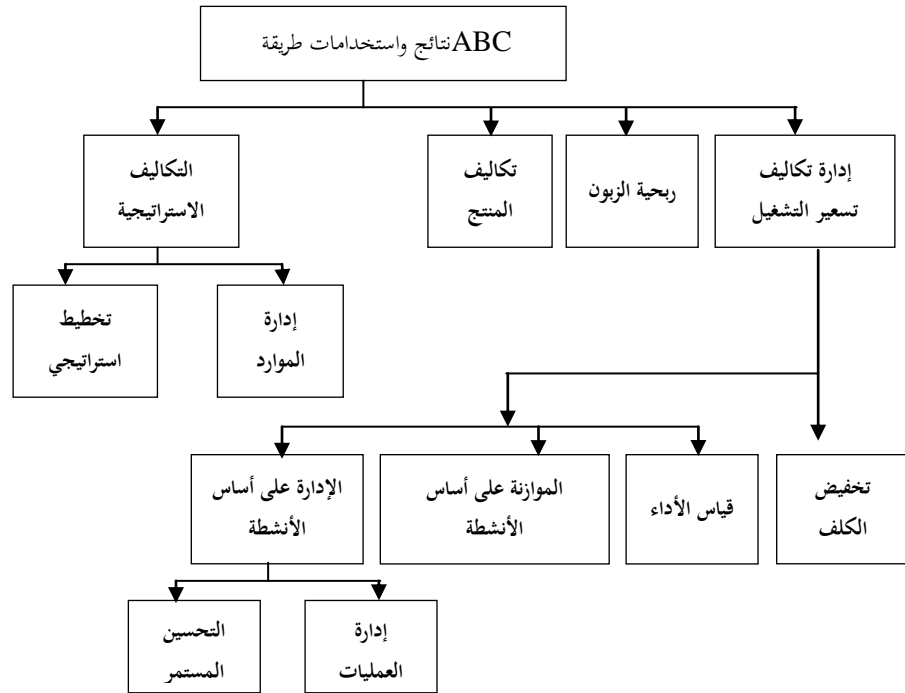
ومن هنا يتبين لنا أن طريقة ABC من خلال تحليل الأنشطة توفر المعلومات اللازمة لإعطاء إنتاج أو خدمة جيدة لإرضاء المستهلك والسعي لتلبية متطلباته، كما أن هذه الطريقة تسعى إلى تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط وإلغاء الأنشطة غير الضرورية، كذلك تعمل على تفعيل قرارات التسعير من خلال احتساب كلفة التنوع بدقة أكثر، حيث أثبتت هذه الطريقة أن هناك العديد من التكاليف لا ترتبط بالحجم الانتاجي بل ترتبط بدرجة تعقيد وتنوع المنتجات وغيرها من العوامل المسببة لوجود الكلف، وأما في مجال تقييم الأداء يمكن القول أن هناك تكامل فيما بينها فمثلا طريقة ABC ونظام التحسين المستمر لا تتكامل أهدافهما وفعاليتهما إلا في ظل تطبيق سلسلة القيمة، والتي تنطوي تحتها إدارة التكاليف الاستراتيجية وقيادة التكاليف والجودة الشاملة ونظرية المحددات.²

والشكل التالي يلخص أهم مزايا وفوائد تطبيق طريقة ABC:

¹ - محمد عبد الله محمود أبو رحمة، مرجع سابق، ص 41.

² - عماد يوسف الشيخ، نظام التكاليف المبنى على الأنشطة، مجلة الإداري، العدد 86، 2001، ص 157.

الشكل رقم (19): مزايا وفوائد تطبيق طريقة ABC



المصدر: عماد يوسف الشيخ ، نظام التكاليف المبني على الأنشطة ، مرجع سابق، ص 158.

رغم المزايا والمنافع التي تتمتع بها طريقة ABC هناك عدة عيوب وصعوبات تحول دون تطبيقها.

المطلب الثاني: عيوب طريقة ABC وصعوبات تطبيقها

هناك العديد من الانتقادات التي وجهت لهذه لطريقة ABC، لذلك سنقوم بعرض الانتقادات الموجهة لها والصعوبات المحتملة من تطبيقها بالإضافة إلى التطرق إلى بعض الاعتبارات والشروط الواجب اتباعها لتجنب تلك الصعوبات.

أولاً- الانتقادات الموجهة لطريقة ABC:

- إن العيب الرئيسي لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة هو ارتفاع تكاليف تطبيقها، فهذه الطريقة تكون مكلفة للتطوير والصيانة أكثر من محاسبة التكاليف، الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى الطريقة.¹
- لقد طبقت هذه الطريقة في احتساب التكلفة الكلية والتي تحتوي على التكاليف الثابتة، وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة لا تقيس التكاليف المتغيرة لإنتاج الوحدة.²
- إن استعمال طريقة التكاليف على أساس الأنشطة لا تقضي تماماً على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلاً قد تكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة

¹ - إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، مرجع سابق، ص 187.

² - عماد يوسف الشيخ ، نظام التكاليف المبني على الأنشطة ، مرجع سابق، ص 123.

المختلفة نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة، مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة، كإهلاك مباني المصنع أو التأمين على مباني المصنع، أو الضريبة السنوية المدفوعة على هذه المباني وما شابه ذلك.¹

- للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب أن يكون نظام المعلومات ذو جودة عالية، وهذا لا يوجد، مما أدى إلى الحصول على معلومات غير صحيحة.
- إن كفاءة طريقة التكاليف على أساس الأنشطة تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس سهلا، ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها.²
- من الواضح أن هناك بعض المشاكل العلمية مازالت دون حل، مثل اختيار مسببات التكلفة، كما أوضحت الدراسات العلمية أن محاولات تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في مجال التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية لم تكتمل بعد.³

كما أن هناك من أجاز الصعوبات التي تواجه طريقة ABC في النقاط التالية:⁴

- اختلاف مفهوم التكلفة والنفقة: النفقة مصاحبة للتسجيل في دفاتر المحاسبية العامة ومصاحبة أيضا للتحرك النقدي، أما التكلفة فتكون معبرة عن الاستهلاك وفي العادة لا يتم تحميلهما في نفس الفترة.
- صعوبة تحديد بعض النفقات: كنفقات العاملين والاستهلاك.
- مقطعية السيورة متعارضة في بعض المصالح والمديريات: حيث تستمد طريقة ABC روحها من نظرتها المقطعية للسيوروات بغض النظر عن الوظائف داخل هرم السلطات، لكن في بعض الأحيان تكون عدة مراحل من نفس السيورة مدمجة في نفس الوظيفة.
- تركيبة طريقة ABC أكثر تعقيدا من محاسبة التكاليف التقليدية: بسبب تعدد النشاطات مقارنة بعدد الوظائف، مما يستوجب نظام معلومات أكثر تطورا ومصداقية، ويستوجب تنظيم وممارسة أكثر نجاعة وكل هذا يستوجب توفر نظام إعلام آلي فعال.

ثانيا- الشروط الواجب مراعاتها لضمان نجاح طريقة ABC:

- من أجل مواجهة العراقيل التي يتعرض لها تطبيق طريقة ABC في المؤسسة هناك بعض الشروط الواجب أخذها بعين الاعتبار لضمان نجاح ABC بالمؤسسة وهي:⁵
- يجب على العمال أن يفهموا جيدا ماذا تنتظر المؤسسة من تطبيق برنامج ABC، وكيف يمكن لكل واحد منهم أن يطبقه في مهامه.

¹ - حسن طاهر أحمد، المحاسبة الإدارية، دار وائل، عمان، 2002، ص 213.

² - زينبات محمد محرم وآخرون، مرجع سابق، ص 408.

³ - هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 44.

⁴ - سليم عماد الدين، مرجع سابق، ص 37-38.

⁵ - ساحل فاتح، مرجع سابق، ص 84.

- يجب أن يكونوا مقتنعين بفرص نجاح برنامج ABC.
- من أجل إقناعهم يجب على المؤسسة أن تصمم بعناية برنامجها آخذة بعين الاعتبار ثقافتها وخصوصيتها.
- يجب مراجعة كل أنظمة التسيير الأخرى حتى يُدمج العمال بصفة كاملة برنامج ABC في أعمالهم اليومية ولا يستطيعون الاحتفاء وراء الطرق القديمة في حالة ما إذا شعروا بالقلق أو شك في ABC.
- النظم المحاسبية القديمة يجب أن تتخلى عنها المؤسسة بأسرع ما يمكن.
- أنظمة التقييم والمكافآت يجب أن تكون مرتبطة بنتائج ABC.
- العملية اليومية في اتخاذ القرار يجب أن تعدل باستمرار.
- يجب إدماج طريقة ABC ضمن الأنظمة المالية وأنظمة تقييم الأداء بالمؤسسة.
- إذا لم يتم تحديث معلومات ABC وإذا تم مقارنتها بالميزانيات المالية أو إذا لم يتم التعامل معها كأرقام رسمية، إذ لا يجب الاندهاش إذا رجع المسيرون إلى النظام القديم، فوجودهما معا (النظام القديم وطريقة ABC) مستحيل لأنه سيتغلب أحدها على الآخر.

وعدم احترام هذه الشروط سبب جوهري لفشل طريقة ABC.

رغم مزايا وعيوب طريقة ABC، إلا أنها تبقى طريقة حديثة مقارنة مع الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف. وبذلك سنقوم في المطلب الموالي بالمقارنة بين طريقة ABC والطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف.

المطلب الثالث: المقارنة بين طريقة ABC والطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

تشابه طريقة التكاليف على أساس الأنشطة مع محاسبة التكاليف في محاسبة كل من المواد المباشرة والأجور المباشرة، في حين تختلف فيما يتعلق بمحاسبة التكاليف غير المباشرة ويمكن تبيان النقلة النوعية التي أحدثتها طريقة ABC من خلال تبيان الفروق الجوهرية بين هذه الطريقة والطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف.

- أولا يمكن إظهار الفرق بينهما من خلا مثال بسيط كالتالي:¹

طريقة ABC		محاسبة التكاليف	
تنظيف الأبواب	40 دولار	رواتب	100 دولار
طلاء الأبواب	75 دولار	معدات	80 دولار
تثبيت الأبواب	75 دولار	تجهيزات	20 دولار
إرسال الأبواب	55 دولار	ت ص غ م	45 دولار
المجموع	245 دولار	المجموع	245 دولار

إن الملاحظ من المثال أعلاه أن طريقة ABC لا تزيل الكلف أو تغييرها، ولكن تزودنا ببيانات دقيقة وحقيقية حول التكاليف المستهلكة، أما محاسبة التكاليف فتعرض التكاليف موزعة حسب عناصر الكلفة (مواد، اجور، مصاريف)،

¹ - فيصل زماط، حسن السليم، التكاليف على أساس الأنشطة ABC وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد 67، 2007، ص 31.

بينما وزعت طريقة ABC التكاليف حسب الانشطة، وعليه فلو أريد تخفيض التكاليف للمثال اعلاه فلا يمكن بسهولة وفق محاسبة التكاليف معرفة أي عنصر كلفة سوف يمكن تخفيضه، بينما في التفاصيل الموضحة وفق طريقة ABC يمكن بسهولة أكبر من محاسبة التكاليف معرفة النشاط الذي يمكن العمل على تخفيض تكاليفه، فالملحوظ أن كلفة طلاء الأبواب وكلفة تثبيتها هي كلف متساوية يمكن الاستفادة من هذه المعلومات للحصول على تخفيض مشترك في الكلفة بسبب معرفة حجم وتفاصيل كل نشاط.

والجدول التالي يوضح الفرق بين طريقة ABC ومحاسبة التكاليف بشكل عام:

الجدول رقم (07): الفرق بين طريقة ABC ومحاسبة التكاليف

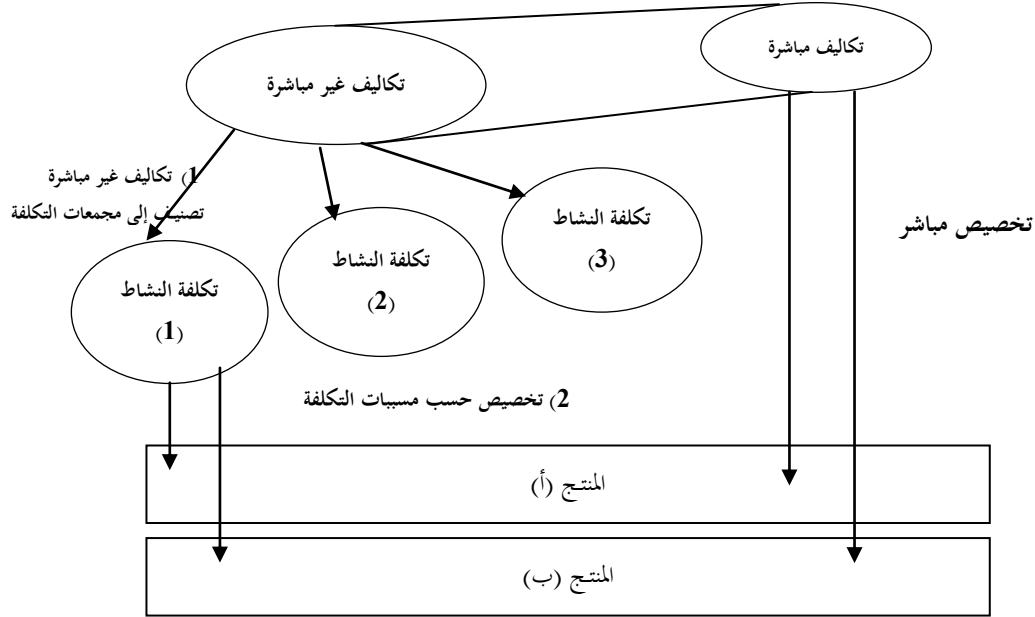
البيان	طريقة ABC	محاسبة التكاليف
أسلوب التحليل	أسلوب التحليل الدقيق والشامل والمستمر للأنشطة التي تمارسها المنشأة وبشكل متعمق ومفصل.	أسلوب التحليل البسيط والمباشر للتكاليف وليس للأنشطة.
مجمعات التكلفة	يعمل على تجميع التكاليف ضمن مجموعات تكلفة بحيث تكون متجانسة داخلياً بالخصائص، كل مجموعة من هذه المجموعات خاصة بعدد معين من الأنشطة ويكون مسبب هذه التكاليف عامل واحد فقط.	يعمل على تجميع التكاليف بشكل إجمالي أو تكاليف كل قسم على حدى ولا يوجد تجانس بالخصائص بين تكاليف هذه المجموعات. لا يمكن تخصيص هذه التكاليف لعدد من الأنشطة ويكون مسبب هذه التكاليف عدد من العوامل.
مسببات التكلفة	يستخدم عدة مسببات تكلفة بحيث يكون لكل واحدة من مسببات التكلفة مسبب التكلفة الخاص بها والتي تُحمل التكاليف على أساسه ويمكن في بعض الأحيان أن يستخدم أكثر من مسبب تكلفة لنفس مجمع التكلفة الواحد.	عادة ما يعتمد على مسبب واحد أو اثنين من مسببات التكلفة لتحميل التكاليف وذلك لافتقاره للعلاقة السببية بين التكلفة والنشاط وبين النشاط والمنتج أو الخدمة .
أساس التحميل	يقوم بتحميل التكاليف الموجودة في مسببات التكلفة على المنتجات أو الخدمات التي تستخدم الأنشطة الخاصة بتلك التكاليف عن طريق استخدام أساس تحميل يتوافق مع مسبب التكلفة الخاص بالنشاط.	يقوم بتحميل التكاليف على المنتجات أو الخدمات باستخدام أساس تحميل واحد وهو حجم الإنتاج مثل (عدد الوحدات المنتجة، ساعات العمل المباشر، أو عدد ساعات عمل الآلات).
التسلسل الهرمي للتكاليف	ليست جميع التكاليف في المؤسسة مصدرها أو مسببها الرئيس للوحدات المنتجة، بمعنى آخر أن العلاقة السببية بين التكلفة والوحدات المنتجة قد تكون غير مباشرة. ويحدد هذا النظام أربعة مستويات لمسببات التكاليف وهي: <ul style="list-style-type: none"> ● تكلفة الوحدة المنتجة. ● تكلفة مجموعة من الوحدات المنتجة. ● تكلفة المنتجات المساندة. ● التكاليف الإدارية والعمومية. 	جميع التكاليف في المؤسسات يكون مصدرها أو مسببها الرئيس حجم الإنتاج أو عدد الخدمات المقدمة، أي العلاقة بين التكلفة والإنتاج دائماً مباشرة.
اتخاذ القرارات	يتمتع بقدرة عالية على توفير معلومات ذات دقة أكبر تدعم	غير قادرة على توفير معلومات ذات دقة

<p>عالية الأمر، الذي يؤدي في الغالب إلى حدوث مشكلة التكلفة المبالغ فيها أو التكلفة المنخفضة.</p>	<p>القرارات الإدارية وتجعلها أكثر صحة.</p>	
<p>تكون السيطرة فقط على عدد قليل من التكاليف وبالتالي الرقابة في هذا النظام تكون ضعيفة.</p>	<p>بسبب تجميع التكاليف ضمن مجموعات تكلفة متجانسة فإن عملية السيطرة في هذا النظام سهلة وعالية الكفاءة.</p>	<p>السيطرة على التكاليف</p>
<p>غير مكلف في عملية التطبيق والمنفعة منه أقل من التكلفة في غالب الأحيان بسبب اعتبارية عملية توزيع التكاليف.</p>	<p>مكلف في عملية التطبيق والمنفعة منه موجبة ولكن إلى حد معين ومن ثم تصبح التكلفة أعلى من المنفعة.</p>	<p>تكلفة التطبيق والمنفعة</p>
<p>إن الانحرافات يتم قياسها في ضوء موازنة الإنتاج، ولا يتم التركيز على الطاقة الفعلية، ويتم التعبير عن حجم الانحرافات في شكل مالي، فلا يتم التعبير عن المصادر المتاحة أو المصادر المستخدمة في شكل كمي (غير مالي).</p>	<p>إن حجم الانحرافات والمصادر المتاحة والمستخدمة يتم التعبير عنها في شكل كمي (عدد أوامر الشراء) وتكلفة الطاقة غير المستنفذة. ويتم التركيز على الطاقة المستغلة للأنشطة.</p>	<p>التعبير عن الانحرافات والمصادر المتاحة والمستخدمة</p>
<p>يتم التركيز على تخصيص التكاليف غير المباشرة لأغراض تقويم المخزون، ولا يوفر معلومات لخدمة أغراض الإدارة.</p>	<p>إن هناك هدفين أساسيين يتم السعي إليهما من خلال نظام التكاليف المبني على الأنشطة هما: 1. تصميم هيكل تكاليفي 2. التأكيد على القيمة الحقيقية للمنتج أو الخدمة.</p>	<p>الهدف</p>
<p>أما في النظام التقليدي فإن إجراءات التخصيص تتم كما يلي: 1. تخصيص عناصر التكاليف المشتركة على مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات. 2. يتم توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج حسب الطريقة المتبعة لدى المنشأة أو المؤسسة. 3. يتم تخصيص تكلفة مراكز الإنتاج على وحدات الإنتاج باستخدام معدل تحميل يتم تحديده.</p>	<p>إجراءات تخصيص التكاليف تتم كما يلي: 1. يتم توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة التي تم تحديدها. 2. يتم إنشاء مركز تكلفة لكل نشاط أو مجموعة من الأنشطة حسب درجة الاتساق فيما بينها. 3. إعداد معدل تحميل لمجموعات التكلفة حسب مسببات استهلاك الأنشطة للموارد. 4. تخصيص تكلفة مجمع التكلفة على وحدات الإنتاج.</p>	<p>مراحل تخصيص التكاليف غير المباشرة</p>

المصدر: خليل إبراهيم عبدالله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص 90 - 91.

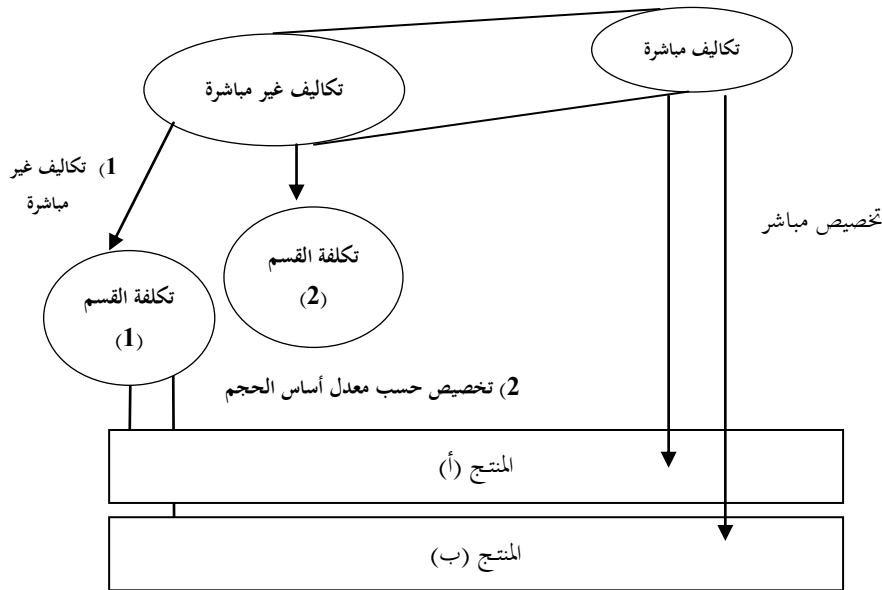
كما نورد فيما يلي مخططين لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة وفق كل من طريقة ABC ومحاسبة التكاليف وفق الشكلين التاليين:¹

الشكل رقم(20): مخطط تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في ظل طريقة ABC



المصدر: خليل إبراهيم عبدالله شقفة، مرجع سابق، ص 93.

الشكل رقم(21): مخطط تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة في ظل محاسبة التكاليف



المصدر: خليل إبراهيم عبدالله شقفة، مرجع سابق، ص 93.

¹ - خليل إبراهيم عبدالله شقفة، مرجع سابق، ص 93.

نلاحظ أن طريقة ABC تقوم بتحديد مسبب تكلفة لكل نشاط وبالتالي لكل مركز تكلفة نشاط، الأمر الذي يكسب عملية التخصيص الكثير من الموضوعية ويعمل على تأصيل العلاقة السببية في عملية التخصيص، وبالتالي تكون أكثر تمثيلاً لتوزيع استخدام الموارد بسبب استخدام المصادر بشكل مباشر على المنتجات على أساس الأنشطة الفعلية المبذولة في إنتاج أي نوع من المخرجات، بخلاف محاسبة التكاليف التي تستخدم أسس تحميل مرتبطة بحجم الإنتاج مما يترتب عليه زيادة نصيب التكاليف غير المباشرة للوحدات بزيادة حجم الإنتاج بغض النظر عن طبيعة كل صنف منتج وعن طبيعة الأنشطة التي تنتمي إليها تلك العناصر، مما يؤثر في نهاية الأمر على قياس تكلفة كل منتج ورجحيته.¹

نستنتج من هذا المبحث أنه رغم أن طريقة ABC طريقة ديناميكية موجهة لكل المؤسسات إلا أنها تبقى لها حدودها المتعلقة بعوائق تطبيقها والمتمثلة أساساً في صعوبة تحديد مسببات التكلفة لبعض الأنشطة وكذلك تكاليف تشغيله التي تستنفذ الكثير من الوقت والجهد والمال. وتختلف طريقة ABC عن الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف في العديد من الجوانب، سواء من حيث أسلوب التحليل أو مجتمعات التكلفة أو أساس التحميل، غيرها.

¹ - خليل إبراهيم عبدالله شقفة، مرجع سابق، ص 92.

خلاصة الفصل:

تعتبر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC أحد التطورات الحديثة في أساليب محاسبة التكاليف وحتى المحاسبة الإدارية، وقد ظهرت كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، وهي طريقة تسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وبالتالي تقوم هذه الطريقة على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي وذلك من خلال الربط بين الموارد والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، وهذا ما يساعد الإدارة على تركيز اهتماماتها على المنتجات، والأنشطة الأكثر فعالية وتأثيراً على زيادة الأرباح، كما تعتبر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC حلقة الوصل بين التكاليف (الموارد) وبين أغراض التكلفة، وهو ما يقود إلى أن المبدأ الأساسي لها هو أن المنتجات أو أي غرض تكلفة آخر لا يستهلك موارد وإنما يستهلك أنشطة وهذه الأنشطة بدورها تستهلك الموارد.

وطريقة ABC ما هي في الحقيقة إلا تجسيد واضح لاستخدام معيار السبب والنتيجة عند توزيع التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة، ودليلاً قاطعاً لأهمية تخصيص التكلفة وفق مسببات حدوثها، ومن ثم فإن اختيار مسببات التكلفة يعد جوهر الطريقة، ومن الضروري دراسة الجوانب السلوكية للمسبب حتى يتم اختيار المسببات التي تساهم في تحقيق الأهداف العليا للمؤسسة. وترى هذه الطريقة أنه من الضرورة تقسيم المؤسسة إلى أنشطة عوض تقسيمها إلى مراكز مسؤولية، وبالتالي فهي تعطي لنا تصوراً متقدماً للتنظيم، كما أن اعتمادها من قبل المؤسسة في تحليلها على العمليات سوف يؤدي إلى الانتقال من التنظيم العمودي إلى التنظيم الأفقي الموجه أساساً لإرضاء الزبائن، وخلق القيمة ومواجهة المنافسة وحتى تحسين أداء المؤسسة. كما أننا توصلنا من خلال هذا الفصل إلى أن طريقة ABC تختلف في تشغيلها عن الطرق التقليدية القائمة على توزيع الأعباء على مراكز التحليل ومن ثم على المنتجات إلى علاقة أكثر دقة، حيث تمر طريقة ABC بعدة مراحل يمكن تلخيصها في النقاط التالية:

- تحديد الأنشطة، تكاليفها ومراكزها.

- تحديد مسببات التكلفة.

- تحديد معدل التكلفة لكل نشاط.

- تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات.

إن لهذه الطريقة (ABC) مزايا عديدة خاصة فيما يخص دقة وسلامة المعلومات المتحصل عليها. كما أنه تبقى لها حدود متعلقة بصعوبات تطبيقه والمتمثلة أساساً في صعوبة تحديد مسببات التكلفة لبعض الأنشطة وكذا تكاليف تشغيله التي تستنفذ الكثير من الجهد والوقت والمال. وعلى الرغم من هذه العيوب إلا أن المزايا المرجوة من وراء تطبيق هذه الطريقة ستكون مبرراً قوياً لتطبيق طريقة ABC حيث أن الانتقال من الطرق التقليدية للتكاليف إلى طريقة التكاليف على أساس الأنشطة هو أمر منطقي بسبب زيادة احتياج الإدارة إلى معلومات تكاليفية أكثر دقة وشفافية. وكذلك بسبب عدم قدرة محاسبة التكاليف على تلبية هذه الاحتياجات خصوصاً مع تزايد حجم التكاليف غير المباشرة في هيكل التكلفة.

أهمية ربط المسؤولية
الاجتماعية بطريقة ABC

الفصل الثالث

تمهيد:

تعتبر المسؤولية الاجتماعية من المواضيع الهامة التي أثارت و لا تزال تثير جدلا كبيرا في الأوساط العلمية والأكاديمية وكذلك بالنسبة لمديري المؤسسات، ونظرا لكون التطور الاقتصادي والمنافسة الشديدة قد جعل المؤسسات تهمل الجانب الاجتماعي كخدمة العاملين والبيئة والمجتمع ، لذا فإنه من الواجب الاهتمام بهذا الجانب والذي أصبح منذ زمن غير بعيد نقطة ضعف للمؤسسات خاصة الصناعية منها، وموقف مسائلة من طرف منظمات العمال والبيئة والصحة ومحط اهتمام العديد من الدراسات المحاسبية من أجل إيضاح النشاطات الاجتماعية وطرق الإفصاح عنها في القوائم المالية، وهذا كمحاولة لإعطاء فائدة للمجتمع باعتباره المستفيد والمتضرر المباشر يمثل هذه النشاطات وكذلك بالنسبة للمؤسسات باعتبارها مسؤولة اجتماعية أمام المجتمع أكثر منها مسؤولة اقتصادية.

كما أن ممارسة المؤسسة لمسئوليتها وأنشطتها الاجتماعية تجاه المجتمع والبيئة المحيطة بها، بغية الوفاء بحاجة إدارتها الماسة إلى المعلومات المتعلقة بالأنشطة الاجتماعية بشكل مستمر وبالتوقيت المناسب، يعتبر أمرا هاما كي تتمكن تلك المؤسسة من الاضطلاع بمسئوليتها الاجتماعية بكفاءة وفعالية، وتأتي هذه الكفاءة والفعالية من أهمية ودور طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في الوصول إلى تحديد مجموعة من العوامل المتحكمة بالتكاليف أو ما يُطلق عليها مسببات التكلفة والتي تساعد في إظهار الأحداث أو العوامل التي تسبب التكاليف الناشئة عن ممارسة الأنشطة الاجتماعية، وكذلك من أهمية تحديد مجتمعات التكلفة للأنشطة الاجتماعية المتجانسة. وفي هذا الصدد اقترح الدكتور "إبراهيم ميده" نمودجا لتطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية الذي يحاول من خلاله اظهار تجاهل أنظمة التكاليف الحالية للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة واقتصار اهتماماتها على الأداء الاقتصادي لهذه المؤسسات، فضلا عن عدم مراعاة نظام ABC لبعد المسؤولية الاجتماعية، الأمر الذي أدى إلى عجز تلك الأنظمة عن توفير المعلومات الملائمة للقيام بدورها في تحقيق التوازن بين مصالح فئات المجتمع كافة التي لها علاقة بنشاط المؤسسة. لذلك سيتم تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث على النحو التالي:

- عموميات حول المسؤولية الاجتماعية.
- محاسبة المسؤولية الاجتماعية.
- نمودج مقترح لتطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية.

المبحث الأول: عموميات حول المسؤولية الاجتماعية

يتعين على المؤسسات في الوقت الحاضر أن تضع المسؤولية الاجتماعية في صلب استراتيجيتها، إذ أصبحت المسؤولية الاجتماعية تهدف إلى تحسين حياة الأفراد و المجتمع من خلال تناول مشكلات معينة و إيجاد حلول عملية لها من أجل ضمان بقاءها واستمرارها في بيئتها وكذلك ضمان التنمية المستدامة التي أصبحت أمرا واقعا ، و في ضوء ذلك سندرس في هذا المبحث:

- ماهية المسؤولية الاجتماعية.
- أنواع مسؤولية المؤسسة والمؤيدين والمعارضين للمسؤولية الاجتماعية.
- مبادئ المسؤولية الاجتماعية، أبعادها ومبادئها.

المطلب الأول: ماهية المسؤولية الاجتماعية

شهد موضوع المسؤولية الاجتماعية في الفترة الأخيرة انتشارا واسعا و اهتماما كبيرا من طرف كتاب الإدارة و الاقتصاد و رجال الأعمال على حد سواء. لذلك سنقوم في هذا المطلب بالتعرف على المسؤولية الاجتماعية وتطورها التاريخي وكذلك الأهمية التي يكتسيها هذا المفهوم.

أولا- تعريف المسؤولية الاجتماعية:

اختلف تعريف هذا المفهوم من اقتصادي لآخر. لذلك سوف نتعرف على هذا المفهوم من وجهة نظر البنك الدولي، الغرفة التجارية العالمية، منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، ثم سنعرف المسؤولية الاجتماعية من وجهة نظر بعض الباحثين.

● تعرف المسؤولية الاجتماعية من وجهة نظر البنك الدولي، الغرفة التجارية العالمية، منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية كما يلي:¹

- عرف البنك الدولي مفهوم المسؤولية الاجتماعية لرجال الأعمال على أنها التزام أصحاب النشاطات التجارية بالمساهمة في التنمية المستدامة من خلال العمل مع موظفيهم وعائلاتهم والمجتمع المحلي والمجتمع ككل لتحسين مستوى معيشة الناس بأسلوب يخدم التجارة و يخدم التنمية في آن واحد.
- وعرفت الغرفة التجارية العالمية المسؤولية الاجتماعية على أنها جميع المحاولات التي تساهم في تنطوع المؤسسات لتحقيق تنمية بسبب اعتبارات أخلاقية واجتماعية، وبالتالي فإن المسؤولية الاجتماعية تعتمد على مبادرات رجال الأعمال دون وجود إجراءات ملزمة قانونيا، ولذلك فإن المسؤولية الاجتماعية تتحقق من خلال الإقناع والتعليم.

¹ - عيشوش خيرة، كرزاي عبد اللطيف، المسؤولية الاجتماعية تجاه العاملين في إطار أخلاقيات الأعمال، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الدولي الثالث حول منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، جامعة بشار، الجزائر، 15/14 فيفري 2012، ص ص 6-7.

- كما تعرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية المسؤولية الاجتماعية على أنها التزام المؤسسة بالمساهمة في التنمية الاقتصادية، مع الحفاظ على البيئة والعمل مع العمال وعائلاتهم والمجتمع المحلي والمجتمع بشكل عام بهدف تحسين جودة الحياة لجميع هذه الأطراف.

● أما من وجهة نظر بعض الباحثين فيعرفونها كما يلي:

- المسؤولية الاجتماعية هي قيام المؤسسة بوضع البرامج والأهداف التي تؤدي إلى تحقيق أهداف اجتماعية تتكامل مع الأهداف الاقتصادية فيها.¹

- المسؤولية الاجتماعية هي تعهد والتزام المؤسسة بتعظيم تأثيراتها الإيجابية وتقليل تأثيراتها السلبية على المجتمع.²

- المسؤولية الاجتماعية ماهي إلا التزام المؤسسة اتجاه المجتمع الذي تعمل فيه عن طريق المساهمة بمجموعة كبيرة من الأنشطة الاجتماعية مثل محاربة الفقر، تحسين الخدمة، مكافحة التلوث، خلق فرص عمل، حل مشكلة الإسكان والمواصلات وغيرها.³

- يقصد بالمسؤولية الاجتماعية: الشعور بالالتزام من جانب المؤسسات نحو وضع معايير اجتماعية محددة أثناء عملية صنع القرار الاستراتيجي، وعند قيامها بتقييم القرارات من الوجهة الأخلاقية، فإنه يتعين التسليم باتخاذ ما هو في صالح رفاهية المجتمع ككل.⁴

من خلال هاته التعاريف نستنتج أن المسؤولية الاجتماعية لم تعد خيارا بل أصبحت ضرورة تفرضها البيئة المحيطة على المؤسسة العاملة بها ضمانا للبقاء والاستمرار.

● كما تشير إحدى الدراسات الحديثة أنه توجد على الأقل تسعة معاني لمفهوم المسؤولية الاجتماعية، هذه المعاني يمكن تصنيفها في ثلاث مجموعات عامة هي:⁵

- الالتزام الاجتماعي.

- ردّ فعل اجتماعي.

- الاستجابة الاجتماعية.

وفقا للمعنى الأول فالمؤسسة تواصل جهودها من أجل مسؤولياتها الأساسية وهي تعظيم الربح مع الحد الأدنى من المسؤولية الاجتماعية في حدود ما يفرضه القانون. وحسب المعنى الثاني فالمؤسسة مسؤولة عن الاستجابة والمشاركة الطوعية في معالجة المشكلات التي تنسب فيها. إذن فهي تتجاوز الحد الأدنى القانوني إلى ما هو مطلوب اجتماعيا أي اعتبارها (المسؤولية الاجتماعية) سلوك رد فعل على الأعراف والقيم وتوقعات الأداء الاجتماعية. وأما المعنى الثالث

1 - نجم عبود نجم، أخلاقيات الإدارة ومسؤوليات الأعمال في شركات الأعمال، الأردن، دار الوراق، عمان، 2006، ص 201.

2 - ثامرياسر البكري، التسويق أسس ومفاهيم معاصرة، دار اليازوري، عمان، الأردن، 2006، ص 229.

3 - محمد الصيرفي، المسؤولية الاجتماعية للإدارة، دار الوفاء، مصر، 2007، ص 15.

4 - شارلز وجارث جونز، ترجمة رفاعي محمد رفاعي ومحمد سيد أحمد عبد المتعال، الإدارة الاستراتيجية "مدخل متكامل" الجزء الأول، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2001، ص 118.

5 - ثابت عبد الرحمان إدريس، إدارة الأعمال (النظريات والنماذج والتطبيقات)، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 172-175.

فيشير إلى تلك التصرفات التي تتجاوز مجرد تحقيق الالتزام الاجتماعي أو رد الفعل الاجتماعي إلى الاستجابة الإيجابية بشكل طوعي للمشاركة في حل المشكلات الاجتماعية. ووجهة النظر الأخيرة للمسؤولية الاجتماعية تمثل المعنى الشامل لهذا المفهوم حيث تضع المسؤولين في موقع مسؤولية يتجاوز بها كثير من الاهتمام بالوسائل والغايات الاقتصادية.

ثانيا- التطور التاريخي للمسؤولية الاجتماعية:¹

تشكلت البدايات الأولى للمسؤولية الاجتماعية مع نشأة المجتمعات وتطورت مع تطور الحضارات، ومع ظهور الأديان ترسخت المفاهيم الاجتماعية، فجاء الإسلام ليركز على التكافل الاجتماعي من خلال إقرار مجموعة من أشكال العطاء الديني مثل الوقف والزكاة والصدقات. وسنوجز فيما يلي المراحل التي تشكل إطارا فكريا لتطور مفهوم المسؤولية الاجتماعية.

1- **الثورة الصناعية والإدارة العلمية:** لم يكن هناك أي وعي بيئي لأن الثورة الصناعية كانت في بدايتها، لهذا شهدت الثورة الصناعية ولفترة طويلة من تطورها الكثير من المآسي الإنسانية والإهمال وسوء الاستغلال، وقد ظلت هذه الحالة قائمة في القرن 19 والرابع الأول من القرن العشرين ليس على مستوى الفكر الاقتصادي فحسب بل تعدى ذلك القيم والأهداف السائدة في المجتمع، حيث مصلحة الأعمال هي المصلحة العليا وأقصى الربح هو القيمة الاقتصادية العليا. إلا أن هذه الأفكار لم تصمد كثيرا أمام الأزمات الاقتصادية التي شهدها العالم، وهنا نستطيع القول أن إدارات المؤسسات قد أدركت جانبا بسيطا من المسؤولية الاجتماعية تجسد في تحسين أجور العاملين.

2- **مرحلة العلاقات الإنسانية:** بدأ في هذه المرحلة الاهتمام بالمستفيد الأول والقرب للمالكين وهم العاملون، نظرا لتزايد استغلال العاملين وإصابات العمل الكثيرة...أدى هذا إلى بروز تيارات تطالب بتأمين السلامة والأمان في العمل وتقليص ساعات العمل، أي ضرورة الاهتمام وإعادة النظر في ظروف العمل، وقد كانت ثمرة هذا الشعور هو تجارب "هاوثورن" وهي دراسات حاولوا من خلالها معرفة تأثير الاهتمام بالعاملين وبظروف العمل على الإنتاج والإنتاجية. وقد أبدت المؤسسات اهتماما للعاملين لغرض زيادة الإنتاج وبذلك زيادة أرباح المالكين، ومن هنا نجد أن المسؤولية الأساسية للمؤسسة هي تحقيق الربح الملائم الذي يحقق المصلحة الذاتية ومصالح الأطراف الأخرى.

3- **مرحلة ظهور خطوط الإنتاج وتضخم المؤسسات:** إن التطورات التي أدخلها "Henerg ford" بابتكاره لخط الإنتاج والذي أفرز إنتاج كميات كبيرة وضخمة من السيارات أدى إلى تضخم وكبر حجم المؤسسات الصناعية وزيادة عدد العاملين فيها، لأن العامل يتخصص بجزء بسيط جدا من العمل ولا يحتاج إلى تدريب طويل ليتقنه، فضلا عن التلوث البيئي الذي تزايد جراء العمليات الصناعية وما تبقى من فضلات الإنتاج والغازات التي انعكست بمجملها على صحة وسلامة أفراد المجتمع، كذلك لا ننسى بداية الاستنزاف الموسع للمواد الطبيعية كالغابات وغيرها، وبالتالي هذا يعني عدم مراعاة المسؤولية الاجتماعية من قبل المؤسسات.

¹ - صديقي خضرة، المسؤولية الاجتماعية في ظل حوكمة الشركات، مداخلة حول التأسيس النظري لماهية المسؤولية الاجتماعية والعوائد المحققة من جراء تبنيها، ب س ن، جامعة بشار، ص ص 7-8.

4- **مرحلة تأثير الأفكار الاشتراكية:** تعد الأفكار الاشتراكية التي انتشرت في الدول الصناعية، من العلامات البارزة التي دفعت المؤسسات في الغرب إلى تبني الكثير من عناصر المسؤولية الاجتماعية التي تخص المستفيدين باختلاف أنواعهم، فمن أبرز المطالب التي نادى بها العاملون هو ما يتعلق بظروف العمل والتقاعد والضمان الاجتماعي وإصابات العمل...

5- **مرحلة الكساد الاقتصادي والنظرية الكينزية:** حصول الكساد العالمي الكبير وانحيار المؤسسات الصناعية التي يُنظر إليها بمثابة الركيزة والقاعدة الأساسية للاقتصاد قد يلجأ إلى تسريح آلاف العاملين ما أدى إلى اضطرابات، حيث فقد الأفراد ثقتهم بها كما برزت أصوات تدعو إلى تدخل الدولة لحماية مصالح العاملين، وإيجاد فرص عمل بديلة لهم، وفي هذه المرحلة تدعو "نظرية كينز" إلى وجوب تدخل الدولة بحد معقول لإعادة التوازن الاقتصادي وأدت هذه الدعوات إلى ضبط وتحديد عناصر المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة.

6- **مرحلة ما بعد الحرب العالمية الثانية والتوسع الصناعي:** تعد هذه المرحلة من المراحل الحاسمة في انتشار مفهوم المسؤولية الاجتماعية بصورته الحديثة، فالحرب العالمية الثانية شكلت تجربة مهمة في تدخل الدولة في مجالات عديدة وتوجيه الاقتصاد في الدول المتحاربة، كما تعزز دور النقابات وتعالق أصواتها بالمطالبة بتحسين ظروف العمل وسن القوانين التي تحمي العاملين وتعزز مشاركتهم في مجالس الإدارة، فالمشاركة بالقرار وتحديد حد أدنى للأجور وظهور جمعيات حماية المستهلك... هو ما أدى إلى قفزة حقيقية في ضرورة تبني المسؤولية الاجتماعية من قبل المؤسسات وليس طرحا نظريا فقط.

7- **مرحلة المواجهات بين الإدارة والنقابات:** تميزت هذه المرحلة بتعاظم قوة النقابات، فقد أصبحت قوة لا يستهان بها من حيث تأثيرها في قرارات المؤسسة وزيادة عدد الإضرابات وتعرض الكثير من المؤسسات إلى خسائر كبيرة، وكان لتطور وسائل الاتصال دورا في توعية المجتمعات في بعض الدول مثل بريطانيا وألمانيا هذا ما أدى إلى تعميق الوعي بالمسؤولية الاجتماعية، كما تعالت أصوات تدعو إلى حماية البيئة ونشر الوعي البيئي كمحاولة للحد من التلوث الحاصل جراء العمليات الصناعية التي اتسعت بشكل كبير. وتميزت هذه المرحلة بكثرة القضايا أمام المحاكم لأسباب تتعلق بجوانب مهمة من الانتهاكات التي تقوم بها المؤسسات تجاه المجتمع مثل عدم صلاحية المنتجات والإضرار بصحة وسلامة المستهلك، قضايا التسمم الغذائي أو إصابات العمل أو الانتهاكات البيئية المختلفة.

8- **مرحلة القوانين والمدونات الأخلاقية:** لقد تجسدت النداءات والاحتجاجات في المراحل السابقة في تشكيل قوانين ودرسات أخلاقية، باشرت الدول قبل المؤسسات بصياغتها وتبنيها، وبدأت الأهداف الاجتماعية والاستعداد للالتزام بالقيم الأخلاقية بالظهور في شعارات المؤسسات ورسائلها بشكل واضح وهذا ما سعى إليه الميثاق العالمي « Global Compact » ، والذي يطرح مجموعة من المبادئ الرئيسية ويكرس مفاهيم التعاون بين قطاع الأعمال والمجتمعات التي تعمل فيها وتركز هذه المبادئ على العناصر التالية: حقوق الإنسان، المبادئ والحقوق الأساسية في العمل، حماية البيئة.

9- مرحلة اقتصاد المعرفة وعصر المعلومات: تتميز هذه المرحلة بتغير طبيعة الاقتصاد وبروز ظواهر مثل العولمة والخصخصة وانتشار شبكات المعلومات وازدهار تكنولوجيا المعلومات واشباع ونمو قطاع الخدمات، حيث تحمل هذه المظاهر مخاوف حقيقية وذلك لتزايد هيمنة المؤسسات العملاقة نتيجة لتخلي الحكومات عن دورها التقليدي بسبب اتساع عملية الخصخصة وما حملته معها من تسريح للعاملين وتغيير هيكل الاقتصاديات في دول العالم. وهنا لا بد من الإشارة إلى صناعة المعلوماتية وشبكة الانترنت وقد تولد عنها قيما وقضايا جديدة وأنواعا من الانتهاكات والتجاوزات التي ترتبط بالطبيعة الرقمية للاقتصاد الجديد، كل هذا يحث المؤسسات على تطوير التزاماتها ومبادراتها الاجتماعية خصوصا وأن انهيار بعض المؤسسات العملاقة في الاقتصاد الأمريكي مثل (أترون). قد كشف عدم الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية وأخلاقيات الأعمال من حيث شفافية نظام المعلومات والإفصاح المحاسبي عن موقفها المالي وأصولها الحقيقية وعدم تضخيمها بهدف تعظيم قيمة السهم بشكل غير صحيح، الأمر الذي ألحق أضرارا بالغة بالمالكين والمستهلكين والمجتمع على حد سواء.

مما سبق فإن تطور مفهوم المسؤولية الاجتماعية قد حصل بشكل متدرج وعبر مراحل زمنية طويلة، لكي يؤشر التطور إلى انتقال مفهوم المسؤولية الاجتماعية من مفهوم بسيط مقاس بمعايير محدودة تخص الوضع الداخلي للعاملين بالمؤسسة إلى مفهوم أكثر اتساعا وشمولا، من خلال الاهتمام بالمجتمع ككل والبيئة الخارجية بمختلف شرائحها ومكوناتها لكي تأخذ أبعادا ومجالات شتى.

ثالثا- أهمية المسؤولية الاجتماعية:¹

هناك وجهات نظر متعارضة حول تبني المؤسسات لمزيد من الدور الاجتماعي، وعلى العموم هناك اتفاق عام بكون المسؤولية الاجتماعية بحدود معينة تمثل عملية مهمة ومفيدة للمؤسسات في علاقتها مع مجتمعاتها لمواجهة الانتقادات و الضغوط المفروضة عليها، ومن شأن الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية تحقيق مزايا بالنسبة للمؤسسة والمجتمع و الدولة و أهمها ما يلي :

1- بالنسبة للمؤسسة:

- تحسين صورة المؤسسة في المجتمع و لدى العملاء و العمال و خاصة إذا اعتبرنا أن المسؤولية تمثل مبادرات طوعية للمؤسسة اتجاه أطراف مباشرة أو غير مباشرة موجودة بالمؤسسة.
- من شأن الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية للمؤسسة تحسين مناخ العمل ، كما تؤدي إلى بعث روح التعاون و الترابط بين مختلف الأطراف.
- تمثل المسؤولية الاجتماعية تحاوبا فعلا مع التغيرات الحاصلة في حاجات المجتمع، كما أن هناك فوائد أخرى تتمثل في المردود المادي و الأداء المتطور من جراء تبني هذه المسؤولية .

¹ - مولاي لخضر عبد الرزاق و بوزيد سايح ، دور الاقتصاد الإسلامي في تعزيز مبادئ المسؤولية الاجتماعية للشركات، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الدولي: الاقتصاد الإسلامي: الواقع والرؤى، جامعة غرداية - الجزائر، فيفري 2011، ص 08.

2- بالنسبة للمجتمع:

- الاستقرار الاجتماعي نتيجة لتوفر نوع من العدالة و سيادة مبدأ تكافؤ الفرص و هو جوهر المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة، تحسين نوعية الخدمات المفيدة للمجتمع.
- زيادة الوعي بأهمية الاندماج التام بين المؤسسات ومختلف الفئات ذات المصالح.
- الارتقاء بالتنمية انطلاقاً من زيادة الثقيف و الوعي الاجتماعي على مستوى الأفراد و هذا يساهم بالاستقرار السياسي و الشعور بالعدالة الاجتماعية.

3- بالنسبة للدولة:

- تخفيض الأعباء التي تتحملها الدولة في سبيل أداء مهامها و خدماتها الصحية، التعليمية، الثقافية و الاجتماعية الأخرى.
- يؤدي الالتزام بالمسؤولية الاجتماعية إلى تعظيم عوائد الدولة بسبب وعي المؤسسات بأهمية المساهمة العادلة و الصحيحة في تحمل التكاليف الاجتماعية.
- المساهمة في التطور التكنولوجي و القضاء على البطالة وغيرها من الآلات التي تجد الدولة الحديثة نفسها غير قادرة على القيام بأعبائها جميعاً بعيداً عن تحمل المؤسسات الاقتصادية الخاصة دورها في هذا الإطار.
- بعد التعرف على المسؤولية الاجتماعية، تطورها التاريخي الذي كان قديماً منذ زمن بعيد والأهمية التي يكتسبها هذا المفهوم، وتعتبر المسؤولية الاجتماعية واحدة من أنواع مسؤولية المؤسسة. وقد حضي هذا المفهوم بالتأييد والمعارضة وهذا ما سنراه في المطلب الثاني.

المطلب الثاني: أنواع مسؤولية المؤسسة والمؤيدين والمعارضين للمسؤولية الاجتماعية

تمارس المؤسسة أنواع للمسؤولية ومن بينها المسؤولية الاجتماعية، ولهذا الأخيرة مؤيدين ومعارضين سنتعرف على آرائهم من خلال هذا المطلب.

أولاً- أنواع مسؤولية المؤسسة:

يمكن التمييز بين أنواع مسؤولية المؤسسة من حيث الأهداف المراد الوصول إليها كما يلي:¹

- 1- **المسؤولية الاقتصادية:** إن جوهر هذا النمط هو أن تركز المؤسسات على هدف تعظيم الربح بغض النظر عن أي مساهمة اجتماعية، وأن المساهمة الاجتماعية ما هي إلى تحصيل حاصل أو نواتج ثانوية لتعظيم الربح. وأن أبرز أنصار هذا النمط هو الاقتصادي الأمريكي الحاصل على جائزة نوبل "Milton Friedman" حيث أشار إلى أن المدراء هم محترفون وليسوا مالكين للأعمال التي يديرونها لذلك فهم يمثلون مصالح المالكين وعلى هذا الأساس فإن مهمتهم هي إنجاز أعمالهم بأحسن طريقة ممكنة لتحقيق أعظم الأرباح للمالكين،

¹ - طاهر محسن منصور الغالي وصالح مهدي محمد العامري، المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال وشفافية نظم المعلومات (دراسة تطبيقية لعينة من المصارف التجارية الأردنية)، مجلة العلوم الانسانية، العدد 36، عمان، 2005، ص ص 216-217.

وإذا ما قرروا إنفاق الأموال على أهداف اجتماعية فإنهم سيضعفون ديناميكية السوق وبالتالي ستنخفض الأرباح نتيجة هذا التصرف وهذا يلحق خسارة بالمالكين، ولو تم رفع الأسعار للتعويض على ما ينفق على الجانب الاجتماعي فإن المستهلكون سيخسرون أيضا وإذا امتنعوا عن شراء هذه المنتجات فإن المبيعات سوف تنخفض وبالتالي تتدهور المؤسسة.

2- **المسؤولية الاجتماعية:** إن هذا النوع يتناقض تماما مع النوع الأول ويحاول أن يعرض المؤسسات كوحدة اجتماعية بدرجة كبيرة، تضع أهداف المجتمع كأهم شيء في جميع قراراتها. ولعل جماعات "السلام الأخضر" أو الجماعات الأخرى التي تقدم نفسها كأحزاب اجتماعية صرفة تمثل هذا النوع وتحث المؤسسات على تبنيه، وفي المقابل تجد المؤسسات صعوبة في موازنة متطلبات أداءها الاقتصادي ومزيد من الالتزامات في هذا الاتجاه الاجتماعي سواء على الصعيد الداخلي أو الخارجي.

3- **المسؤولية الاقتصادية والاجتماعية:** وهو النوع الأكثر توازنا حيث يرى أن الوقت قد تغير، وأن المؤسسات أدركت أن المصالح لا تقتصر على جهة واحدة (المالكين) فقط وإنما هناك جهات عديدة أخرى كالحكومة والمجتمع ترتبط معها بالتزامات معينة، ومن أهم الأفكار التي تدعم هذا الاتجاه تلك القائلة بأن اتساع عمليات الخوصصة أدى إلى تطلع المجتمع إلى دور جديد للمؤسسات لكي تتحمل مسؤوليتها في تقديم ما كانت تضطلع به الحكومات تجاه المجتمع والبيئة. والشكل التالي يلخص أنواع مسؤولية المؤسسة.

الشكل رقم (22): أنواع مسؤولية المؤسسة

أنواع مسؤولية المؤسسة	
النوع الأول (اقتصادي)	<ul style="list-style-type: none"> - الربح. - النمو. - السيولة. - عدد محدود من العاملين. - فتح الفروع. - حجم الأرباح. - خدمة زبائن مميزين. - عائد على الخدمات. - لا سحب على المكشوف. - الهدف الاقتصادي فقط.
النوع الثالث المتوازن (اقتصادي/اجتماعي)	<ul style="list-style-type: none"> - ظروف عمل ممتازة. - السكن والمواصلات. - الاعلان الصادق. - تكافؤ الفرص للتوظيف. - مكافحة التلوث. - دعم الانشطة الثقافية والمؤتمرات. - توظيف المعوقين. - دعم المؤسسات ذات النفع العام. - المساهمة في البنية التحتية.
النوع الثاني: (الاجتماعي)	

المصدر: طاهر محسن منصور الغالي و صالح مهدي محسن العامري، مرجع سابق، ص 229.

ثانيا- المسؤولية الاجتماعية بين التأييد والمعارضة:

تحتل المسؤولية الاجتماعية بمواقف تؤيد المؤسسة لتبني المزيد من الأدوار الاجتماعية وبالمقابل هناك معارضين لهذا التوجه ويعتبر مهددا للمؤسسات، إلا أن لكل فريق أسبابه وحججه والتي يؤكد بها وجهة النظر ضد أو مع المسؤولية الاجتماعية.

1- المؤيدين للمسؤولية الاجتماعية: ينطلق البعض من وجهة نظر مفادها أن المؤسسات فشلت في أن تحافظ على مصلحة المجتمع عند عملها من أجل مصلحتها الذاتية، وأنه لا مبرر لوجودها في حالة عدم اهتمامها بقضايا مجتمعتها الأساسية، وأن هذه المسؤولية هي بمثابة رد اعتبار من المؤسسات بعد أن أصبحت في وضع غير ملائم واهترت صورتها في أذهان أفراد مجتمعتها، فإذا ما تعارضت أهداف المؤسسة مع مصالح المجتمع فالأولوية تكون قياسا للمؤسسة.¹

وأصحاب هذا الرأي مستندين على الحجج التالية:²

- المؤسسة جزء لا يتجزأ من المجتمع الذي تتواجد فيه لذا عليها أن تلعب دورا كبيرا في تحقيق أهدافه المختلفة.
 - تزداد الأرباح على المدى البعيد إذا تبنت المؤسسة دورا اجتماعيا.
 - الدور الاجتماعي هو رد فعل على النقد الموجه للمؤسسة و هو اهتمامها بالأرباح وإهمالها للمتطلبات الاجتماعية.
 - الصورة العامة للمؤسسة ستكون أفضل حينما تلعب دورا اجتماعيا (تجني السمعة).
 - التقليل من إجراءات الحكومة و قوانينها المتعلقة بالتدخل في شؤون المؤسسات.
 - المسؤولية الاجتماعية شكل من التدابير الوقائية لتجنب المشاكل الاجتماعية المعقدة التي ستحدث عاجلا أم آجلا.
- 2- المعارضون للمسؤولية الاجتماعية:** المعارضون يؤكدون وجهة نظرهم القائمة على النظرية الاقتصادية. وفي هذا يرى "ميلتون فريدمان" أن على أصحاب الأعمال أن يعملوا من منطلق مبادئ الاقتصاد الحر وليس انطلاقا من مبادئ المسؤولية الاجتماعية، حيث أن رجل الأعمال لا مسؤولية له إلا بتعظيم الربح وإذا ما تصرف بخلاف ذلك فإنه يتصرف بدوافع غير اقتصادية.³

تنطلق الحجج المعارضة من اعتبار أن الالتزام الاجتماعي يتعارض مع الهدف الرئيسي للمؤسسة و هو تحقيق الربح، أما الحجج الأخرى فهي كالتالي:⁴

- الالتزام بمهام المسؤولية الاجتماعية يحول المؤسسة إلى شكل لا يختلف عما هو سائد في المؤسسات الحكومية.
- إذا انفردت المؤسسة بإنفاق المبالغ على تنفيذ برامج المسؤولية الاجتماعية، فإن ذلك يعني تحملها كلفة إضافية تنعكس على زيادة أسعار السلع التي تتعامل بها، و بالتالي تنعكس سلبا على موقفها و قوتها التنافسية في السوق.
- محدودية الخبرة و المهارة المتاحة لدى المؤسسات في معالجة المشكلات الاجتماعية التي تعترض عملها.

¹ - نجم عبود نجم، مرجع سابق، ص 212.

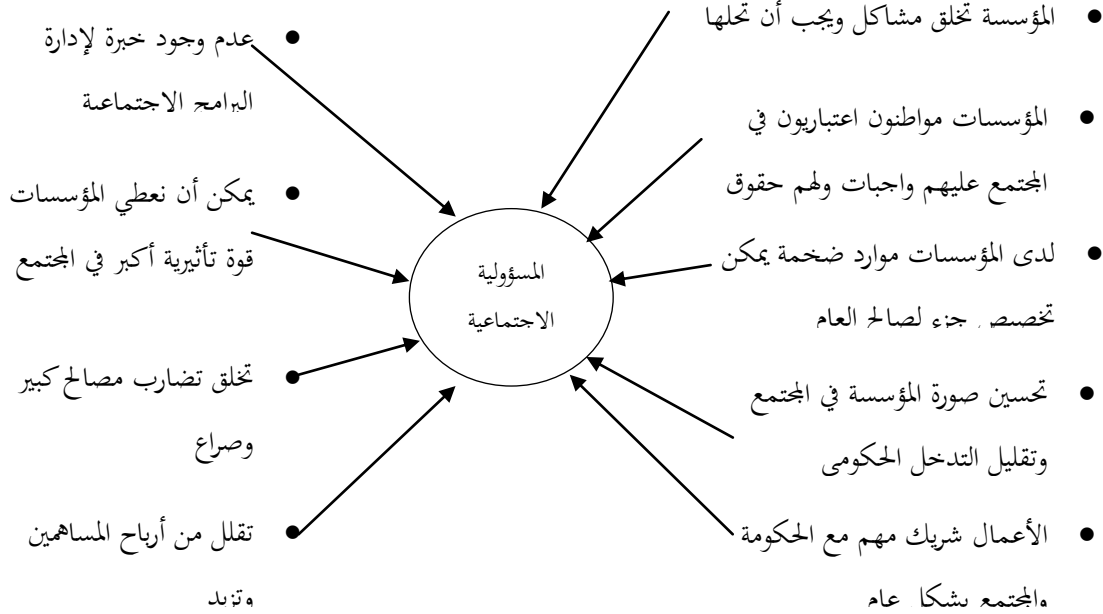
² - طاهر محسن منصور الغالي و صالح مهدي محسن العامري، المسؤولية الاجتماعية و أخلاقيات الأعمال (الأعمال و المجتمع)، دار وائل، عمان، الأردن، ط 2، 2008، ص ص 69-71.

³ - نجم عبود نجم، مرجع سابق، ص 206.

⁴ - المرجع السابق، ص 207.

- تضعف الأهداف الرئيسية الأخرى المؤسسة لكونها تستنزف طاقة ليست بالقليلة من جهد المؤسسة، كما أن المشكلات الاجتماعية هي من مسؤولية الدولة فقط.

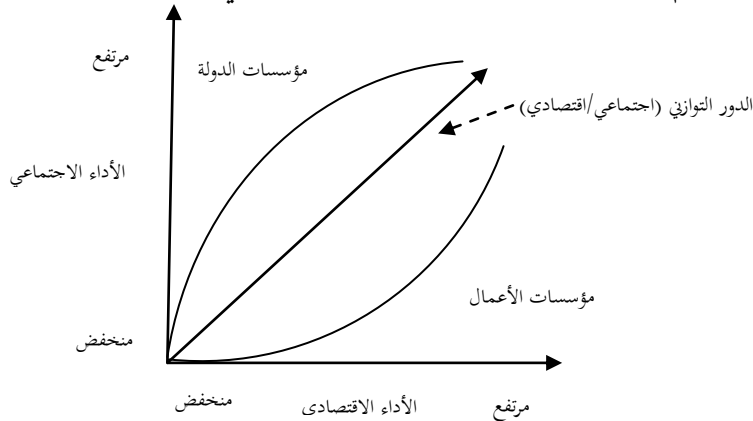
الشكل رقم (23): آراء المؤيدين والمعارضين للمسؤولية الاجتماعية



المصدر: صالح مهدي محسن العامري، طاهر محسن منصور الغالي، الإدارة والأعمال، دار وائل، 2007، ص 90.

و في إطار هذين التناقضين يبدو أن هناك مدخلا وسطا يحاول أن يجعل من المؤسسة نظاما مفتوحا على البيئة وفيه تجد المؤسسة صيغة للموازنة بين الدور الاقتصادي الذي تلعبه بشكل فعال تنافسي كفؤ، وبين الدور الاجتماعي الذي تتبناه وتحاول من خلاله أن تكون مواطنا صالحا في المجتمع تساهم في تطويره وتعالج قضاياها حسب قدرتها.¹ والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (24): الأداء الاقتصادي و الاجتماعي للمؤسسات



المصدر: صالح مهدي محسن العامري، طاهر محسن منصور الغالي، مرجع سابق، ص 75

¹ - صالح مهدي محسن العامري، طاهر محسن منصور الغالي، مرجع سابق، ص 75.

ومن الشكل نلاحظ أن مؤسسات الدولة لها أداء اجتماعي مرتفع باعتبارها خلايا اجتماعية لا تسعى إلى تحقيق الأرباح كأهداف ضرورية، بينما مؤسسات الأعمال يكون الأداء الاقتصادي فيها مرتفع باعتبارها مؤسسات هدفها الأسمى تحقيق أعلى الأرباح دون الاهتمام بمصالح الأطراف الأخرى. وبين هذين الأداءين تجد المؤسسات الصيغة الموازنة بينهما، بمعنى بقدر ما تراعي المؤسسة تحقيق الربح الملائم (وليس الربح الأقصى) لحملة الأسهم أو الملاك فإنها تراعي مصالح الأطراف الأخرى، وبذلك يمكن تحقيق الموازنة بين الأعمال والمسؤولية الاجتماعية. ويمكن الاستعانة بالمثال التالي الذي يتعلق بالمستشفيات الحكومية والخاصة، ففي الوقت الذي لا يستطيع المستشفى الحكومي رفض طلب الزبائن الفقراء بإجراء عمليات جراحية إلا إذا كانت مستلزماً لإنجازها غير متوفرة، فإن المستشفى الخاص لا يجري أي عملية إلا إذا توفر لدى الزبون إمكانية دفع تكاليفها. وهذا الافتراض السائد لا يعني أنه موجود بالملء وليس عليه استثناء، فقد يقبل مستشفى خاص لدواعي معينة إجراء مثل هذه العملية وتحمل تكاليفها ثم مطالبة جهات خيرية أخرى بتحمل بعض هذه التكاليف ولكن غالباً ما تكون هذه الأمور مسبقة بخبر في الجرائد والمجلات لغرض الدعاية والترويج للمستشفى الخاص.

تعرفنا على أنواع مسؤولية المؤسسة، ووجدنا كذلك أن لا يوجد اقرار كامل بأهمية المسؤولية الاجتماعية من قبل المؤيدين والمعارضين. لكن رغم ذلك فالمؤيدين للمسؤولية الاجتماعية قد وضعوا لها مبادئ وأبعاد، وقد حرصوا على تطبيقها في مجالات مهمة قد تؤدي إلى تبني المؤسسة العديد من الأدوار الاجتماعية.¹

المطلب الثالث: مبادئ المسؤولية الاجتماعية، أبعادها ومجالاتها

تقوم المسؤولية الاجتماعية على مجموعة من المبادئ والأبعاد، وتختلف هذه الأخيرة من بعد اقتصادي، إلى قانوني، بيئي واجتماعي. أما فيما يخص مجالات المسؤولية الاجتماعية فقد شملت بعض المستفيدين منها: المالكون، العاملون، المجتمع المحلي، الحكومة، البيئة... وغيرها.

أولاً- مبادئ المسؤولية الاجتماعية:

تنطلق المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات من جملة من المبادئ حسب منظمة الأمم المتحدة وهي:²

- الالتزام بتنفيذ إصدارات شهادات الجودة المختلفة مثل الإيزو 14000. والالتزام بتنفيذ مدونات قواعد السلوك.
- الالتزام باتخاذ قرارات تأخذ بالاعتبار المسؤولية الاجتماعية.
- تصميم أنشطة المؤسسات بما يتفق مع الحالة الاقتصادية والوضع الثقافي للمجتمع.
- القيام بالمبادرات الخيرية التطوعية.
- تنفيذ الاستراتيجيات التي تحقق الربح للمجتمع والمؤسسة معاً.

¹ - صالح مهدي محسن العامري، طاهر محسن منصور الغالي، مرجع سابق، ص 75.

² - بن مسعود نصرالدين و كنوش محمد، واقع أهمية وقيمة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة الاقتصادية مع دراسة استطلاعية على إحدى المؤسسات الوطنية، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الدولي الثالث حول: منظمات الأعمال و المسؤولية الاجتماعية، 14-15 فيفري 2012، جامعة بشار، ص 4.

ثانيا- أبعاد المسؤولية الاجتماعية:

للمسؤولية الاجتماعية عدة أبعاد يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (08): أبعاد المسؤولية الاجتماعية

العناصر الفرعية	العناصر الرئيسية	البعد
- منع الاحتكار و عدم الإضرار بالمستهلكين. - احترام قواعد المنافسة و عدم إلحاق الأذى بالمنافسين.	المنافسة العادلة	الاقتصادي
- استفادة المجتمع من التقدم التكنولوجي . - استخدام التكنولوجيا في معالجة الأضرار التي تلحق بالمجتمع و البيئة.	التكنولوجيا	
- حماية المستهلك من المواد الضارة. - حماية الأطفال صحيا و ثقافيا.	قوانين حماية المستهلك	القانوني
- منع التلوث بشتى أنواعه . - صيانة الموارد و تنميتها . - التخلص من المنتجات بعد استهلاكها .	حماية البيئة	البيئي
- التقليل من إصابات العمل . - تحسين ظروف العمل و منع عمل المسنين و صغار السن. - منع التمييز على أساس الجنس أو الدين. - توظيف المعاقين.	السلامة و العدالة	
- مراعاة مبدأ تكافؤ الفرص في التوظيف . - مراعاة حقوق الإنسان. - احترام العادات و التقاليد و مراعاة الجوانب الأخلاقية في الاستهلاك .	المعايير الأخلاقية و القيم الاجتماعية	الاجتماعي
- نوعية المنتجات و الخدمات المقدمة. - المساهمة في تقديم الحاجات الأساسية للمجتمع	نوعية الحياة	

المصدر: طاهر محسن منصور الغالي ، مهدي محسن العامري ، مرجع سبق ذكره ، ص 82

إن الأبعاد سابقة الذكر يمكن ترتيبها بصيغة تشكل التزامات المؤسسة تجاه مجتمعها، و قد تمحورت تلك الالتزامات فيما يلي:¹

1-الالتزامات التنموية: يقصد بها التزامات المؤسسة تجاه المجتمع الذي تعمل فيه ، وذلك بتحقيق الأهداف التنموية والسياسات التي تتبناها الدول و تعمل بها نحو تحقيق النمو و التنمية ، لهذا لا بد من أن تسهم المؤسسة مهما كانت طبيعة نشاطها في تحقيق تقدم اقتصادي و اجتماعي و بيئي كعمل مساند للتنمية المستدامة. والعناصر التالية: حماية البيئة، تقديم الخدمات العامة، نقل التكنولوجيا، مع العمل على ممارسة التقاليد المتعارف عليها في قطاع الأعمال كلها تمثل دليلا يمكن أن يساهم في تحقيق المزيد من التنمية و التقدم.

¹ - سرمد كوكب الجميل ، المسؤولية الاجتماعية للاستثمار الأجنبي، مجلة علم إنسانية ، العدد 18 ، فبراير 2005.

2- الالتزامات السياسية والاجتماعية: إن مسؤولية المؤسسة تجاه مجتمعها تنبع من العلاقة بينها وبين المجتمع الذي يضيفها، ويقصد بالالتزامات السياسية والاجتماعية احترام النظم، القوانين، الإجراءات، التقاليد الإدارية، احترام القيم العليا والثقافية والأهداف وعدم التدخل في الأنشطة السياسية والحكومية.

3- الالتزام بحماية المستهلك: إن الانتشار الكبير للأعمال في العالم وفرض ظاهرة تخطي الحدود بهدف التوسع والبحث عن الأسواق والزبائن فرض قيودا والتزاما على المؤسسة تمثل في: "مسؤولية حماية المستهلك" والتي تتضمن الالتزام والأمان وحماية المنافع الاقتصادية للزبون (الحماية من تضليل الإعلان، مؤشرات الأسعار، الحماية في التعاقدات) والخدمات المالية وتوفير المعلومات والحد الأدنى من الثقافة.

4- الالتزام بالممارسات الجديدة والناشئة: لقد أفرزت التغيرات والتطورات عناوين جديدة في ممارسات المؤسسات والحكومة، هي أساسا في صلب المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات أيا كانت وطنية أم أجنبية، ومنها حاكمية المؤسسة ومعايير أخلاقيات الأعمال وحقوق العمال.

ثالثا- مجالات المسؤولية الاجتماعية:

تغطي المسؤولية الاجتماعية أطرافا مختلفة في المؤسسة نوضحهم فيما يلي:

الجدول رقم (09): مجالات المسؤولية الاجتماعية

العنصر	بعض ما يجب أن تدركه الإدارة من دور اجتماعي تجاهه
المالكون	حماية أصول المنشأة، تحقيق أكبر ربح ممكن، رسم صورة جيدة للمؤسسة تعظيم قيمة السهم والمؤسسة ككل، زيادة حجم المبيعات.
العاملون	عدالة وظيفية، رعاية صحية، رواتب وأجور مدفوعة، إجازات مدفوعة، فرص تقدم و ترقية، تدريب مستمر، إسكان للعاملين ونقلهم، ظروف عمل مناسبة.
الزبائن	أسعار مناسبة، الإعلان الصادق، منتجات آمنة وبنوعية جيدة، إرشادات بشأن استخدام المنتج ثم التخلص منه أو من بقاياها.
المنافسون	معلومات صادقة، عدم سحب العاملين من الآخرين بوسائل غير نزيهة، منافسة عادلة ونزيهة.
المجهزون	أسعار عادلة، الاستمرارية في التجهيز، تسديد الالتزامات المالية والصدق في التعامل.
المجتمع	خلق فرص عمل، احترام العادات والتقاليد، توظيف المعوقين، دعم الأنشطة الاجتماعية، دعم البنية التحتية، الصدق في التعامل، المساهمة في حالة الكوارث.
البيئة	التشجير وقيادة المساحات الخضراء، المنتجات غير الضارة، الحد من تلوث الماء والهواء والتربة، الاستخدام الأمثل للموارد وخصوصا غير المتجددة منها.
الحكومة	الالتزام بالقوانين، إعادة التأهيل والتدريب، تكافؤ الفرص بالتوظيف، حل المشكلات الاجتماعية، تسديد الالتزامات الضريبية.
جماعات الضغط	التعامل الصادق مع الصحافة، احترام أنشطة جماعات حماية البيئة، التعامل الجيد مع جمعيات حماية المستهلك، احترام دور النقابات العمالية والتعامل الجيد معها.

المصدر: محمد الصيرفي، مرجع سابق، ص ص : 70-72.

من خلال هذا المبحث نستخلص أنه انتشرت عدة تعاريف للمسؤولية الاجتماعية، وهي تختلف باختلاف وجهات النظر في تحديد شكل هذه المسؤولية. وقد تعرض مفهوم المسؤولية الاجتماعية إلى عدة آراء منها من يؤيدها ويعطيها أهمية كبيرة ويضع لها أبعاد ومبادئ ومجالات، ومنها من يعارضها ويركز فقط على الدوافع الاقتصادية.

المبحث الثاني: محاسبة المسؤولية الاجتماعية

نظرا للآثار الاجتماعية للمؤسسات وعدم اهتمامها بالنشاطات الاجتماعية كخدمة العاملين وحماية البيئة والمجتمع وتركيزها فقط على الجانب الاقتصادي البحث واهمالها للجانب الاجتماعي، ومع التطور الهائل الذي عرفه الفكر المحاسبي واتساع انتشار مفهوم المحاسبة الاجتماعية أصبحت هذه المؤسسات في موقف مسائلة من طرف منظمات حماية العمال والبيئة والصحة، الأمر الذي ألزم المؤسسات بدمج البعد الاجتماعي ضمن قوائمها المالية المنشورة ، ولا يتم ذلك إلا من خلال ما يسمى بالإفصاح الاجتماعي أو الإفصاح عن النشاطات الاجتماعية.

المطلب الأول: مدخل إلى محاسبة المسؤولية الاجتماعية

لقد ظهرت محاسبة المسؤولية الاجتماعية كنتيجة للضغوط التي عمت الدول المتقدمة من قبل جمعيات المحافظة على البيئة وجمعيات حقوق الانسان، وأطلق عليها أسماء عدة منها المحاسبة الاجتماعية للمؤسسات، لكن التسمية الشائعة هي محاسبة المسؤولية الاجتماعية.

أولاً- تعريف محاسبة المسؤولية الاجتماعية:

لقد تعددت المفاهيم والتعاريف الخاصة بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية ومن بينها:¹

1- محاسبة المسؤولية الاجتماعية هي مجموعة الأنشطة التي تختص بقياس وتحليل الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال، وتوصيل تلك المعلومات للفئات والطوائف المختصة بغرض مساعدتهم في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء الاجتماعي لتلك المؤسسات.

2- محاسبة المسؤولية الاجتماعية هي عملية تحليل وقياس الأنشطة التي تنتج عن طبيعة عمل المؤسسات والتي لها تأثير على العاملين والمجتمع والبيئة، ومن ثم الإفصاح عن هذا القياس بقيم نقدية في تقاريرها المالية، لمعرفة مدى المساهمة في تحقيق الرفاهية العامة للمجتمع، ومساعدة الدولة في تحمل بعض أعباء التنمية، بما يساعد على اتخاذ القرارات بناءً على هذه القوائم المعدلة اجتماعياً.

ويبرز هذا التعريف اهتمام محاسبة المسؤولية الاجتماعية بوظيفتي قياس الأداء الاجتماعي للمؤسسات والتقرير عن نتائج القياس بما يكفل إجراء تقييم للأداء الاجتماعي لأي مؤسسة من قبل المجتمع.

ثانياً- مبادئ محاسبة المسؤولية الاجتماعية:

تقوم محاسبة المسؤولية الاجتماعية على عدة مبادئ أهمها:²

- 1- على المؤسسة الالتزام تجاه المجتمع الذي تعمل فيه ويجب أن تقبل هذا الالتزام.
- 2- إن الموارد الاقتصادية للمجتمع نادرة ومحدودة، ولأنها كذلك يجب الاستفادة منها بأفضل الوسائل والطرق بحيث تؤدي إلى تعظيم العائد الاجتماعي.

¹ - نوفان حامد محمد العليمات، القياس المحاسبي لتكاليف الأنشطة الاجتماعية والإفصاح عنها في القوائم المالية الختامية، مذكر تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، جامعة دمشق، دمشق، 2010، ص 30.

² - محمد مطر، محاسبة المسؤولية الاجتماعية، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، العدد 114، ربيع الثاني 2000، ص 51.

- 3- لا يمكن بأي حال من الأحوال اعتبار الموارد الاقتصادية العامة المستنفذة من قبل المؤسسة في نشاطها التشغيلي كالماء والهواء سلعا مجانية، وإنما هي موارد اقتصادية اجتماعية يجب على المؤسسة تعويض المجتمع على المستنفد منها.
- 4- للمجتمع المحلي الحق الكامل في الاطلاع على مدى تنفيذ المؤسسة لالتزاماتها تجاهه، وذلك ضمن مجموعة من المبادئ والأسس المتعارف عليها للإفصاح المحاسبي.

ثالثا- أهداف محاسبة المسؤولية الاجتماعية:

تنحصر الأهداف العامة لمحاسبة المسؤولية الاجتماعية في التالي:¹

- 1- تحديد وقياس صافي المساهمة الاجتماعية للمؤسسة التي لا تشمل فقط على عناصر التكاليف والمنافع الخاصة والداخلية للمؤسسة، وإنما أيضا تتضمن عناصر التكاليف والمنافع الخارجية (الاجتماعية) والتي لها تأثير على فئات المجتمع، وينبع هذا الدور من قصور المحاسبة التقليدية في مجال قياس الأداء الاجتماعي للمؤسسات ويرتبط هذا الهدف بوظيفة القياس المحاسبي.
- 2- تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة وذلك من خلال تحديد ما إذا كانت استراتيجية المؤسسة وأهدافها تتماشى مع الأولويات الاجتماعية من جهة، ومع طموح المؤسسة للأفراد بتحقيق نسبة معقولة من الأرباح من جهة أخرى، وتمثل العلاقة بين أداء مؤسسات الاقتصادية والرفاهية الاجتماعية العنصر الجوهرية لهذا الهدف من أهداف محاسبة المسؤولية الاجتماعية ويرتبط هذا الهدف أيضا بوظيفة القياس المحاسبي.
- 3- الإفصاح عن الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة والتي لها آثار اجتماعية (اثر قرارات المؤسسة على تعليم وصحة العاملين وعلى تلوث البيئة وعلى استهلاك الموارد)، ويظهر هذا الهدف ضرورة توفير البيانات الملائمة عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة ومدى مساهمتها في تحقيق الأهداف الاجتماعية، وأيضا إيصال هذه البيانات للأطراف المستفيدة الداخلية والخارجية على حد سواء، من أجل ترشيد القرارات الخاصة والعامة المتعلقة بتوجيه الأنشطة الاجتماعية وتحديد النطاق الأمثل لها سواء من وجهة نظر المستخدم أو من وجهة نظر المجتمع.

رابعا- مفاهيم تتعلق بمحاسبة المسؤولية الاجتماعية:

هناك جملة من المفاهيم التي ترتبط ارتباطا وثيقا ومباشرا مع محاسبة المسؤولية الاجتماعية هي:

- 1- **الأداء الاجتماعي:** يعنى الأداء الاجتماعي، أو الحد الأدنى الاجتماعي، بتحويل الرسالة الاجتماعية لمؤسسة ما إلى حقيقة واقعة. ويعرف فريق عمل الأداء الاجتماعي الأداء الاجتماعي بأنه: الترجمة الفعالة للرسالة الاجتماعية لمؤسسة ما إلى ممارسة تتماشى مع القيم الاجتماعية المقبولة المرتبطة بخدمة أعداد أكبر من الفقراء والمعزولين، وتحسين جودة وملاءمة الخدمات المالية، خلق مزايا للعملاء وتحسين المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات.

¹ - يوسف بوخلخال، المسؤولية الاجتماعية للشركات في ظل المحاسبة الاجتماعية (الإفصاح المحاسبي)، مداخلة في محور المشاركة: المحور الخامس: معايير قياس الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال تجاه أصحاب المصالح، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الاغواط، د س ن، ص 3.

يهتم الأداء الاجتماعي بالكيفية التي تدير بها المؤسسة الآثار المترتبة على أعمالها على المجتمعات والمجموعات التي تعمل في نطاقها. ومن المحتمل أن تكون هذه الآثار إيجابية أو سلبية. ولذلك فإن الأسلوب الذي تدير به المؤسسة هذه الآثار يؤثر بالطبع على رفاة الجيران المقيمين في المنطقة وفي نهاية الأمر على أعمالها.¹

2- **التكلفة الاجتماعية:** تعبر عن تكاليف الاختلال الوظيفي الناشئة عن السلوك السلي للعاملين، نتيجة عدم توفير ظروف عمل مناسبة و ما تنفقه المؤسسة لتحسين تلك الظروف، و تتمثل في التكاليف المتخفية التي لا تظهر كمجموعة متميزة وحدها ضمن حسابات التكاليف أو حسابات النتيجة. وبعبارة أخرى تمثل التكلفة الاجتماعية ما ينفق (أو ما ينبغي إنفاقه) لإزالة الضرر الناتج عن مزاوله المؤسسة لنشاطها مثل التلوث.² وتنقسم التكاليف الاجتماعية بصورة عامة إلى قسمين هما:³

- **التكاليف الاجتماعية المباشرة من وجهة نظر المؤسسة:** تتمثل في التضحيات الاقتصادية التي تتحملها المؤسسة نتيجة قيامها إجباريا أو اختياريا بتنفيذ بعض الأنشطة الاجتماعية والتي لا يتطلبها نشاطها الخاص ولا تعود بمنفعة مباشرة على المؤسسة.

- **التكاليف الاجتماعية غير المباشرة من وجهة نظر المجتمع:** تتمثل في قيمة ما يتحمله المجتمع من أضرار أو تضحيات نتيجة ممارسة المؤسسة لنشاطها الخاص، مثل تلوث الهواء، والمياه، والنفايات التي تنتج من المؤسسة من نشاطها الخاص، حيث تعتبر هذه تكاليف اجتماعية يتحملها المجتمع.

3- **المنافع الاجتماعية:** هي تلك المزايا أو المردود الذي يحصل عليه المجتمع نتيجة قيام المؤسسة بأنشطتها الاقتصادية والاجتماعية من خلال وفائها بالتزاماتها اتجاه كل من العاملين لديها والمتفاعلين من السلع والخدمات المنتجة من قبلها والبيئة المحيطة بها والمجتمع بشكل عام.

كما أن المنافع الاجتماعية تعتبر تكاليف تتكدها المؤسسات في سبيل تحقيق الأهداف الاجتماعية، ومن وجهة نظر المجتمع هي منافع اجتماعية مكتسبة نتيجة لوفاء تلك المؤسسات بالتزاماتها.⁴

4- **صافي الأصل الاجتماعي:** يعبر هذا المفهوم بصورة عامة عن القيمة الحقيقية للخدمات الاجتماعية التي يُنتظر تقديمها، ويأخذ صورة الممتلكات التي تخصصها المؤسسات لأداء الخدمات الاجتماعية مطروحا منها مصروف النفاذ أو الاهتلاك. ومن أمثلة الأصول الاجتماعية: المباني بقصد إيواء العاملين، والحدائق التي تقيمها المؤسسات وتبرع بها لصالح المجتمع المحلي.⁵

¹ - عزاوي عمر، مولاي لحضر عبد الرزاق، بوزيد سايح، دوافع تبني منظمات الأعمال أبعاد المسؤولية الاجتماعية والأخلاقية كمييار لقياس الأداء الاجتماعي، ورقة بحثية مقدمة ضمن المنتدى الدولي الثالث حول: منظمات الأعمال و المسؤولية الاجتماعية، د س ن، جامعة ورقلة، ص 10.

² - يوسف بوخلخال، مرجع سابق، ص 5.

³ حارس كريم العاني، دور المعلومات المحاسبية في قياس وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات الصناعية- دراسة تطبيقية في مملكة البحرين، - ورقة بحثية مقدمة

ضمن المنتدى العلمي الرابع حول: الريادة والابداع: استراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، 3/15-2005/16، جامعة البحرين، ص 6.

⁴ - المرجع السابق، ص 7.

⁵ - نوفان حامد محمد العليمات، مرجع سابق، ص 36.

5- الإفصاح الاجتماعي: هو إعلام الأطراف الاجتماعية المختلفة ذات الصلة بنتائج أدائها الاجتماعي، والمتمثلة: بتنمية العاملين، حماية البيئة، خدمة المستهلك، وكذلك أمان المنتج.¹

6- النشاط الاجتماعي: الأنشطة الاجتماعية هي الأنشطة التي تنفذها المؤسسة اختياريًا للإيفاء بالتزاماتها تجاه المجتمع.²

بما أن موضوع محاسبة المسؤولية الاجتماعية من التطورات التي عرفها الفكر المحاسبي، وبما أن هذه الأخيرة تخضع للقياس الذي يعتبر جوهر المحاسبة. فبطبيعة الحال ستعرض محاسبة المسؤولية الاجتماعية لعملية القياس وهذا ما سنراه في المطلب الموالي.

المطلب الثاني: القياس المحاسبي الاجتماعي

برزت أهمية القياس المحاسبي للمسؤولية الاجتماعية، كأحد أهم المواضيع المعاصرة في الوقت الراهن، والتي تُعنى بعملية اختيار إجراءات قياس الأداء الاجتماعي للمؤسسات والإفصاح عن معلومات تفيد في تقييم ذلك الأداء.

أولاً- تعريف القياس المحاسبي، أركانه ومحدداته:

في هذا العنصر سنتعرف على القياس المحاسبي بصفة عامة، والأركان التي يقوم عليها وكذا محددهاته.

1- تعريف القياس المحاسبي: عرف "Campell" القياس بشكل عام بأنه قرن الأعداد بالأشياء للتعبير عن خواصها وذلك بناء على قواعد طبيعية يتم اكتشافها إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة. لكن "Steven" أضاف بعداً رياضياً إلى تعريف عملية القياس وقد عرفها بما يلي: يتمثل القياس في المطابقة بين الخواص أو العلاقات بموجب نموذج رياضي. أما أكثر التعريفات تحديداً لعملية القياس فلجمعية المحاسبة الأمريكية (AAA)* والتي تنص على أن القياس يتمثل في قرن الأعداد بأحداث المؤسسة الماضية والجارية والمستقبلية وذلك بناء على ملاحظات جارية أو ماضية وبموجب قواعد محددة.³

● والقياس المحاسبي ما هو إلا تعبير كمي ونقدي للظواهر والأحداث والوقائع المالية والاقتصادية الخاصة بوحدة معينة، وعرضها في صورة نافعة ومفهومة.⁴

● فالقياس المحاسبي هو جوهر المحاسبة فكراً وعملاً، ولا يمكن أن نعد المحاسبة علماً ما لم تُخضع ظواهرها للقياس،

¹ - حيدر بني عطا، مفاهيم محاسبية، دار الحامد للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2007، ص 22.

² - بزماوي محمد حسام، القياس والإفصاح للأداء الاجتماعية في المنشآت الصناعية، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل رسالة ماجستير، جامعة حلب، الجمهورية السورية، 2002، ص 89.

* - A.A.A هي اختصار لـ American Accounting Association وهي تعني الجمعية الأمريكية للمحاسبة تأسست سنة 1926 تضم أساتذة جامعيين مختصين في المحاسبة، وتصدر عنها مجلة كل ثلاثة أشهر بعنوان "مجلة المحاسبة"، ولقد أنتجت عدة دراسات تخص معايير محاسبة الشركات، طبيعة المحاسبة، ونظرية المحاسبة

³ - حسين عبد الجليل آل غزوي، بحث المشاكل المحاسبية المعاصرة، الأكاديمية العربية في الدانيمارك، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، عمان، الأردن، 2010، ص 17.

⁴ - أحمد حلمي جمعه، المدخل السلوكي في المحاسبة المالية، دار صفاء، عمان، الأردن، 2009 م، ص 154.

- فالمحاسبة مازالت تستخدم وحدة النقد فقط كمقياس للقيمة ما لم يظهر العكس.¹
- 2- أركان ومحددات القياس المحاسبي:²

- بالنسبة لأركان القياس المحاسبي هي:
 - الشيء المراد قياسه: الربح ، الطاقة والإنتاج.
 - اختيار المقياس المناسب كالنقد، أو عدد الوحدات.
 - تحديد وحدة القياس كالليرة السورية مثلا.
 - تحديد الشخص المسؤول عن القياس: المحاسب مثلا.
- أما خطوات عملية القياس المحاسبي فتتمثل في:
 - تحليل الأحداث المالية أو المعاملات.
 - تبويب أطراف العملية لإثباتها بالدفاتر.
 - عملية تشغيل البيانات المحاسبية، للوصول إلى مرحلة التحميل والتسوية.
- محددات القياس المحاسبي:
 - مجال عملية القياس المحاسبي.
 - قياس الموارد التي تحقق الدخل.
 - تأمين الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.
 - عدم ثبات أسعار السوق محل القياس.

ثانيا- تعريف القياس المحاسبي الاجتماعي وأساليبه:

سنعرف في هذا المطلب القياس المحاسبي الاجتماعي ونظهر أهم أساليبه.

1- تعريف القياس المحاسبي الاجتماعي: هو ناتج منطقي عن المسؤولية الاجتماعية للوحدات الاقتصادية لمعرفة

مدى التكاليف (التضحيات) التي تتحملها المؤسسة نتيجة ممارستها لأنشطتها الاجتماعية والتي تؤثر على المجتمع. وقد عُرف القياس المحاسبي للأداء الاجتماعي بأنه: عملية اختيار متغيرات ومقاييس وإجراءات لتحديد وقياس صافي المساهمة الاجتماعية للفترة، والتي تشمل العناصر الخارجية للمؤسسة بالإضافة إلى العناصر الداخلية والتي لها تأثير على جميع قطاعات المجتمع وإيصال هذه المعلومات للأطراف المستفيدة لاتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة.³ وبصورة عامة، فإن قياس المسؤولية الاجتماعية لأي مؤسسة ينطوي على مفهوم (فكرة العقد الاجتماعي)، حيث تقوم بإنتاج السلع والخدمات التي يرغب بها المجتمع والقيام بنشر المنافع على أفراد المجتمع.⁴

¹ - نوفان حامد محمد العليمات، مرجع سابق، ص 42.

² - نوفان حامد محمد العليمات، مرجع سابق، ص 42- 44.

³ - حسين عبد الجليل آل غزوي، مرجع سابق ص 18.

⁴ - نوفان حامد محمد العليمات، مرجع سابق، ص 45.

وتتحدد هذه المسؤولية بأربعة مؤشرات تُمثل أركان هيكلية الأداء الاجتماعي وهي:¹

- مؤشر قياس الأداء الاجتماعي للعاملين بالمؤسسة: يشمل جميع تكاليف الأداء بخلاف الأجر الأساسي الذي تقدمه المؤسسة للعاملين فيها بغض النظر عن مواقفهم التنظيمية أو نوع أو طبيعة أعمالهم، وتقوم المؤسسة بالالتزام بتوفير كافة العوامل اللازمة لخلق و تعميق حالة الولاء و انتماء العاملين كالاتمام بحالتهم الصحية، تدريبهم و تحسين وضعهم الثقافي، والاهتمام بمستقبلهم عند انتهاء فترة خدماتهم و ما إلى ذلك.
- مؤشر قياس الأداء الاجتماعي لحماية البيئة: يشمل كافة تكاليف الأداء الاجتماعي المضحى بها لحماية أفراد المجتمع المحيط الذي تعمل المؤسسة داخل نطاقه الجغرافي، حيث تحاول جاهدة رد الأضرار عن البيئة المحيطة و المتولدة من أنشطتها الصناعية، وهذه تشتمل على تكاليف حماية تلوث الهواء، البيئة البحرية، المزروعات، الأعشاب الطبيعية و تلوث المياه و ما إلى ذلك.
- مؤشر قياس الأداء الاجتماعي للمجتمع: و يتضمن كافة تكاليف الأداء التي تهدف إلى إسهامات المؤسسة في خدمة المجتمع، مشتملة بذلك على التبرعات و المساهمات للمؤسسات التعليمية، الثقافية، الرياضية و الخيرية ثم تكاليف الإسهامات في برامج التعليم، التدريب الاجتماعي و مشاريع التوعية الاجتماعية.
- مؤشر قياس الأداء الاجتماعي لتطوير الإنتاج: تشمل كافة تكاليف الأداء التي تنصب في خدمة المستهلكين حيث تتضمن تكاليف الرقابة على جودة الإنتاج و تكاليف البحث و التطوير ثم تكاليف ضمانات المتابعة ما بعد البيع و تدريب و تطوير العاملين وغيرها من الخدمات التي تحقق حالة الرضا عن المنافع المتأتية من المنتجات والخدمات المقدمة إلى المستهلكين.

2- أساليب عملية القياس المحاسبي الاجتماعي: يتوقف اختيار أسلوب القياس المتبع في عملية القياس المحاسبي الاجتماعي على أغراض هذه العملية، وتنحصر أساليب القياس المحاسبي الاجتماعي في ثلاثة أنواع بشكل عام هي:²

- أساليب قياس أساسية أو مباشرة: باستخدام هذا الأسلوب تُحدد نتيجة عملية القياس المحاسبية ممثلة بقيمة الخاصية محل القياس والمبنية (Calculation process) مباشرة، وذلك دون الحاجة إلى ما يعرف بعملية الاحتساب أصلا على ضرورة توفر علاقة رياضية بين الخواص محل القياس. ويتبع أسلوب القياس المباشر مثلا في قياس تكلفة آلة وذلك من خلال ثمنها المثبت على فاتورة الشراء.

¹ - عزاوي عمر، مولاي لخضر عبد الرزاق، بوزيد سايح، مرجع سابق، ص 12.

² - محمد سالم اللولو، مدى إمكانية تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من قبل الشركات المساهمة العامة، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والمالية، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل، غزة، 2009، ص 49.

● أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة: عندما يتعذر على المحاسب قياس قيمة الحدث الاقتصادي محل القياس بطريقة مباشرة، حينئذ لا بد من قياس قيمة هذا الحدث بطريقة غير مباشرة. وقد ازداد اعتماد المحاسب على الأساليب غير المباشرة أو المشتقة في القياس بعد تزايد أهمية عملية تشغيل البيانات المحاسبية، لأن عملية تشغيل البيانات المحاسبية بمدخلاتها ومخرجاتها تعتمد إلى حد كبير على عملية التحليل التي لا يمكن إنجازها بدون عملية الحساب والتي هي بمثابة الأساس الذي تقوم عليه أساليب القياس المشتقة غير المباشرة. وفي مجالات القياس عامة والقياس المحاسبي خاصة تعد القياسات الأولية أو المباشرة بمثابة المدخلات لأساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة، بمعنى أنه لا يمكن لعملية قياس غير مباشرة أن تنفذ دون أن تكون مسبقة بعملية قياس مباشرة. مثال على ذلك إذا أراد المحاسب قياس القيمة الإجمالية لأصلين، فحينئذ لا يمكنه تحديد هذه القيمة الإجمالية إلا بإتباع أسلوب القياس غير المباشر، إذا بعد تحديد قيمة كل منهما على انفراد بأسلوب القياس الأولي أو المباشر، تُحدد بعد ذلك بأسلوب غير مباشر قيمتها الإجمالية.

● أساليب القياس التحكومية: تشبه هذه الأساليب في إجراءاتها أساليب القياس المشتقة أو غير المباشرة، ولكن الفرق الرئيسي بينهما ينحصر في أنه بينما توجد قواعد موضوعية تحكم أساليب القياس غير المباشرة، فإن أساليب القياس التحكومية تفتقر إلى مثل هذه القواعد مما يجعلها عرضة لأثار التحيز الناتج عن التقديرات أو الأحكام الشخصية للقائمين بعملية القياس ومثال ذلك: تقدير المنافع الاجتماعية الناتجة عن إزالة التلوث بمياه البحر بالنسبة لسكان الساحل أو تقدير تكاليف تلوث الهواء من خلال قيام المصانع بأنشطتها الاقتصادية، وتكون أساليب القياس تحكومية إذا لم توجد قواعد تتحكم في خطوات تنفيذ عملية القياس، وبذلك لا تتوفر المبررات المنطقية التي يمكن الاعتماد عليها في إثبات أن الرقم حصيلة القياس يمثل فعلا القيمة الفعلية للخاصية محل القياس. وترتيباً على ما سبق، تزداد الفرص لاحتمال ظهور خلاف حول نتائج عملية القياس بين الأشخاص القائمين بهذه العملية طالما لم تتوفر لهم المعايير الموضوعية للحكم في هذا الخلاف.

ثالثاً- معايير القياس المحاسبي الاجتماعي ومشاكله:

لا بد لنا عند استخدام القياس المحاسبي الاجتماعي من الاعتماد على معايير ومقاييس تساعدنا في التأكد من تحقيق أهداف القياس باعتماد أفضل الأسس والإجراءات والأساليب اللازمة والممكنة التحقيق، ورغم ذلك هناك بعض المشاكل تؤثر على عملية القياس المحاسبي الاجتماعي.

1- معايير الحكم على تحقيق أهداف القياس المحاسبي الاجتماعي: تتمثل هذه المعايير في:¹

● معيير الملاءمة: إن الالتزام بهذا المعيار يعكس أهم خصائص المعلومات المحاسبية، والتي يُستلزم أن تتلاءم تلك المعلومات مع الهدف من قياسها. أي قدرة تلك المعلومات على إبراز القيمة الحقيقية والصحيحة للموارد

¹. نوفان حامد محمد العليمات، مرجع سابق، ص ص 54 - 58.

- المتاحة، وأوجه استخدامها في أي لحظة زمنية تتطلبها عملية القياس، بما في ذلك القياس الذي يمكن أن يتم في لحظتين زمنتين مختلفتين لأجل المقارنة بينهما، وهذا ما يتم التوصل إليه في نهاية أعمال الدورة المحاسبية.
- معيار الهدف من النشاط : إن هذا المعيار لا ينص على إلزام المؤسسة للقيام بالأنشطة الاجتماعية، فالهدف الذي تسعى المؤسسة إلى تحقيقه هو الذي يُلزمها بتحمل هذه التكاليف الاجتماعية ، فمثلاً قيام المؤسسة بعقد برامج لتدريب الطلاب أو أفراد المجتمع المحيط بها في العطلات هي أنشطة تقوم بها المؤسسة بمحض إرادتها وذلك لتحقيق أهداف اجتماعية ترمي لتحقيقها على المدى البعيد لخلق صورة طيبة في أذهان الجمهور، فهذه التكاليف تعتبر تكاليف اجتماعية تتحملها المنشأة بغض النظر من وجود أو عدم وجود إلزام قانوني يلزمها بذلك.
 - معيار الإلزام القانوني : هو المعيار لإلزام المؤسسة بالتمييز بين التكاليف الاقتصادية والاجتماعية. فالأنشطة التي يلزم القانون المؤسسة بأدائها والوفاء بها لا تكون تكاليف أنشطة اجتماعية وتعتبر تكاليف اقتصادية على اعتبار أن القانون يلزمها بتحمل تلك التكاليف وإلا سيتم مسألتها من قبل القانون إن لم تفي بذلك.
 - معيار الموضوعية العلمية: يدعو فرض الموضوعية في المحاسبة إلى ضرورة ربط الماضي بالحاضر، وهذا الفرض يختلف بعض الشيء عما نعنيه في معيار الموضوعية العلمية الذي يسمح باستخدام مختلف الوسائل والأساليب الإحصائية والتحليلية في قياس الموارد المتاحة، وأوجه استخدامها، وما يصاحبه من تغيرات وتعديلات في القيم والتنبؤ بها في المستقبل، كما بالإمكان الاسترشاد ببعض الحجج والبراهين التي يُعتمد عليها في تقدير الأحكام الشخصية لتحقيق أهداف القياس المحاسبي.
 - معيار القياس الكمي كلما أمكن ذلك: إن الهدف العام لأداء وظيفة القياس المحاسبي يتمثل في حصر وقياس قيمة الموارد الاقتصادية المتاحة، واستخداماتها، ومتابعة كافة التغيرات التي تطرأ عليها ما بين لحظتين زمنتين مختلفتين، وبما أن المحاسبة تعتمد على وحدات قياس كمية، فإنه يُفضل استخدام الأسلوب الكمي كلما أتيحت الفرصة. بناء على ذلك فمن الضروري اختيار المقياس الكمي المناسب من قبل المحاسب بسبب وجود عدة مقاييس كمية مختلفة، والذي يجب أن يتصف (الأسلوب الكمي) أساسًا بالشمول والعمومية والتوحيد لمختلف عناصر الموارد الاقتصادية المختلفة. وإن أفضل مقياس كمي يتصف بتلك المواصفات هو النقود، نظرًا لكونها تؤدي بالإضافة لوظيفة القياس كل من وظائف التقييم والدفع والمبادلة.
 - معيار المنفعة الاقتصادية لنتائج القياس: إن ممارسة أي نشاط اقتصادي مهما كانت طبيعته وحجمه والنتائج المرجوة من ممارسته، تستوجب أن لا يتم تجاهل عامل التكلفة بالمفهومين الاقتصادي والاجتماعي، إذ لابد من تطبيق مبدأ (التكلفة/ العائد) والذي يعني أنه لابد من الاهتمام والمقارنة بين النتائج والمعلومات المحاسبية الناجمة عن عملية القياس، وما تكبدته تلك العملية من نفقات وتكاليف.
- وهناك تكاليف كبيرة تترتب على توفير معلومات دقيقة قد تنوء عن تحملها هذه المؤسسات، كما أن مزيد من الإفصاح مع عدم وجود حدود أو سقف له سوف يؤدي إلى نزيف للأموال، والتكاليف قد تكون فوق طاقة هذه المؤسسات،

ومن ثم كان يجب التوافق بين التكلفة المرتفعة لتجميع وإنتاج المعلومات وتحليلها، وبين الحاجة للإفصاح عن المعلومات لخدمة مصالح مختلف الأطراف وخدمة المصلحة العامة.

2- **مشاكل القياس المحاسبي الاجتماعي:** نستطيع أن نقول بأن أهم مشاكل القياس المحاسبي الاجتماعي وهي:¹

- مشكلة قياس التكاليف الاجتماعية على مستوى المؤسسة.
- مشكلة قياس العوائد (المنافع) الاجتماعية على مستوى المؤسسة.
- مشكلة خلق المعايير الاجتماعية الملائمة للقياس المحاسبي.

يمكن القول أن ظهور محاسبة المسؤولية الاجتماعية والقياس المحاسبي قد أثار قضية من القضايا الهامة، وهي التوسع

إلى الإفصاح المحاسبي.

المطلب الثالث: الإفصاح المحاسبي الاجتماعي

من أبرز أهداف محاسبة المسؤولية الاجتماعية توفير المعلومات وإعداد التقارير الاجتماعية، والتي من شأنها أن تعكس مدى التزام المؤسسات بالإفصاح عن أداؤها الاجتماعي، سعياً إلى توفير القدر الكافي من المعلومات المفيدة في اتخاذ القرارات الرشيدة لدى مختلف الأطراف ذات الصلة، ويتحقق ذلك من خلال الصدق المحاسبي في بيانات القوائم المالية و الاجتماعية، المعاملة المتماثلة لكافة المصالح في المؤسسة وكذلك تقديم البيانات غير المتحيزة عن حقائق النشاط الاقتصادي والاجتماعي.

أولاً- تعريف الإفصاح المحاسبي الاجتماعي، مستوياته ومجالاته:

يعتبر الإفصاح المحاسبي أمراً في غاية الأهمية، لأن المحاسب يستطيع من خلاله التعبير عن جهوده في توفير المعلومات المحاسبية للمستفيدين وعرضها بصورة ملائمة.

1- **تعريف الفصاح المحاسبي الاجتماعي:** يمكن القول أن الإفصاح المحاسبي الاجتماعي هو العملية التي بواسطتها

تستطيع المؤسسة التواصل مع المجتمع من خلال اظهار كل التأثيرات الاجتماعية والبيئية سواء بالنسبة لذوي المصالح أو للمجتمع ككل. كما يمكن القول أن الإفصاح الاجتماعي ينطوي على كل التقارير المقدمة من طرف المؤسسات حول الجوانب الاجتماعية لنشاط المؤسسة بعيداً عن الأرباح، وهي التقارير التي تهم المساهمين والدائنين وحتى الموظفين. أما الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي هو الطريقة التي بموجبها تستطيع المؤسسة إعلام المجتمع بأطرافه المختلفة عن نشاطاتها المختلفة ذات المضامين الاجتماعية وتعتبر القوائم المالية أو التقارير الملحق بها أداة لتحقيق ذلك.²

إذن فالإفصاح الاجتماعي هو محاولة للإبلاغ عن كل النشاطات الاجتماعية في المؤسسة.

¹ - سعدون مهدي الساقى، عبد الناصر نور، محاسبة المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال، ورقة بحثية مقدمة ضمن: مؤتمر دولي التحديات المعاصرة للإدارة العربية (القيادة الإبداعية)، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2006، ص 200.

² - يوسف بوخلخال، مرجع سابق، ص 7.

2- أشكال الإفصاح المحاسبي الاجتماعي:¹

يأخذ الإفصاح المحاسبي الاجتماعي أحد الأشكال التالية:

- الإفصاح الكافي: أي أن تشمل القوائم المالية والملاحظات والمعلومات الإضافية المرفقة بها كل المعلومات المتاحة المتعلقة بالمؤسسة لتجنب تضليل الأطراف المهتمة بالمؤسسة ويعد الإفصاح الكافي من أهم المبادئ الرئيسية لإعداد القوائم المالية.
- الإفصاح الكامل: أي أن يشمل الإفصاح على كافة المعلومات المحاسبية المتوفرة مما يعني معه إظهار معلومات بكميات كبيرة، مما يؤدي إلى إغراق مستخدمي القوائم المالية بمعلومات قد لا يكون هناك حاجة لها.
- الإفصاح العادل: ويتمثل بالإفصاح عن المعلومات بطريقة تضمن وصولها بنفس القدر إلى كافة المستفيدين دون تحيز إلى جهة معينة.

ويمكن تصنيف المعلومات الواجب الإفصاح عنها كما يلي:

- معلومات كمية (مالية): يمكن تحديد أربعة مجالات أساسية يتم خلالها الإفصاح عن المعلومات الكمية ممثلة في الميزانية العمومية، قائمة الدخل، قائمة التغير في حقوق الملكية وقائمة التدفقات النقدية، حيث يتم تضمين هذه القوائم بأرقام تعبر عن مبالغ فعلية أو تقديرية نتيجة الأحداث المالية التي قامت بها المؤسسة، ومن الملاحظ أن هذا الجانب من الإفصاح يلقي استجابة دائمة من قبل المستفيدين من القوائم المالية المنشورة.
- المعلومات غير الكمية (غير المالية): يتم الإفصاح عن هذا الجانب في التقارير المحاسبية بشكل صافي من شأنه أن يزيد من فهم المستخدم وثقته بالمبالغ النقدية الظاهرة في القوائم المالية إذ أن هذه المعلومات غالباً ما تكون مرتبطة بالمعلومات الكمية، ويتم الإفصاح عن المعلومات غير الكمية من خلال القوائم المالية الرئيسية ومن خلال قوائم مالية ملحقية أو الملاحظات الهامشية بالإضافة إلى تقرير الإدارة، كما أن المعلومات غير الكمية تعتبر ملائمة والإفصاح عنها يكون مثمراً إذا كانت مفيدة في عملية اتخاذ القرارات.

ويبوب الإفصاح المحاسبي طبقاً للتشريعات إلى:²

- الإفصاح الاختياري: يتم وفقاً لسلوك الإدارة التي ترى ضرورة حجب بعض المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة بما يكفل حمايتها في المستقبل. غير أن هذا التصرف تثير الشكوك حول رغبة المدراء حفظ هذه المعلومات لتحقيق مصالح ذاتية، وأيضاً قصر النظر بشأن المعاملات في أسهم الشركة بالبورصة.
- الإفصاح الإلزامي: نظراً لعدم وجود اتفاق حول مدى الإفصاح الذي يلي رغبات المستفيدين من المعلومات المنشورة في التقارير المالية وغيرها، ونظراً لتضارب المصالح بين مختلف الأطراف لجأت الجهات الرسمية المعنية بالإفصاح

¹ - نفس المرجع، ص ص 7-8

² - صفوة علي حميدة ومحمد رأفت رشاد، متطلبات ومعايير الإفصاح في منشآت التأمين، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد (53)، 1998، ص ص 276-282.

في التقارير إلى التدخل في زيادة محتوى المعلومات المنشورة في القوائم المالية. وعليه فإن هذا الإفصاح قائم على التشريعات والتعليمات التي تجبر المؤسسات على الإفصاح عن المعلومات التي تحاول الإدارة حجبها.

3- مجالات الإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية:

على المؤسسة أن تفصح عن المسؤولية الاجتماعية في المجالات الآتية كما هو موضح في الجدول:

الجدول رقم (10): مجالات الإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية

أشكاله	مجال الإفصاح عن أنشطة المسؤولية الاجتماعية
<ul style="list-style-type: none"> - التحكم في التلوث الناتج من العمليات الصناعية للمؤسسة. - البحوث والدراسات في الميادين الحديثة للتقليل من التلوث الصناعي. - حماية الأراضي الزراعية من الزحف الصناعي. - توفير الطاقة، وحسن استغلال الموارد الأولية، وإعادة تشغيلها. - التخلص من مخلفات المؤسسة بطريقة صحية تمنع التلوث. - تحميل المناطق المحيطة بالمؤسسة بزراعة الأشجار والأزهار. - التعاون مع جمعية حماية البيئة في الأمور الأخرى. 	حماية البيئة المحيطة بالمؤسسة
<ul style="list-style-type: none"> - تدريب العاملين لرفع كفاءتهم وأدائهم الوظيفي. - توفير الرعاية والتأمين الصحي للعاملين ولأسرهم. - توفير مسكن مناسب للعاملين، ووسائل مواصلات وتنقل مريحة. - توفير معدات شروط السلامة الصناعية لحماية العاملين. - تهيئة ظروف العمل المناسبة وأوقات للراحة، وإنشاء فرق رياضية. - تشغيل الأفيليات (إن وجدت). 	تنمية الموارد البشرية (العاملين)
<ul style="list-style-type: none"> - مطابقة السلع للجودة ومعايير الأمان والسلامة. - احتواء المنتجات على إرشادات واضحة تبين المحتويات واستخدامها والصلاحية. - المحافظة على أساليب حماية المستهلك. - تحسين اهتمامات الجماهير. - الاهتمام بشكاوي واقتراحات المستهلكين. - الإنفاق في ميادين خدمة المستهلك. 	تحسين جودة المنتج وحماية المستهلك
<ul style="list-style-type: none"> - المساهمة في إتاحة فرص التدريب لجميع أفراد المجتمع المحلي. - دعم المؤسسات التعليمية، والمرافق الصحية، والأندية الرياضية لتحقيق رفاهية المجتمع. - تشغيل ذوي الاحتياجات الخاصة. - المساهمة في اللجان الحكومية وأنشطة القطاع العام. - إقامة المشاريع في الأماكن الأقل تطوراً. - التبرعات لصالح الجمعيات الخيرية، والتعاونية، والأندية المحلية. 	خدمة المجتمع المحلي

المصدر: نوفان حامد محمد العليمات، مرجع سابق، ص ص 77-79.

ثانياً- طرق الإفصاح المحاسبي الاجتماعي، النطاق والمعايير:

في هذا العنصر سنتطرق إلى طرق الإفصاح المحاسبي الاجتماعي ونطاق الإفصاح عن الأداء الاجتماعي وكذلك معايير اختيار المعلومات الاجتماعية.

1- طرق الإفصاح عن الأنشطة الاجتماعية: يتم تحديد الإفصاح المحاسبي عن الأداء الاجتماعي بإحدى الطرق التالية:¹

- أسلوب عرض النشاطات الاجتماعية في تقرير منفصل عن التقارير المالية، ويتضمن المبالغ التي أنفقت على كل نشاط من الأنشطة الاجتماعية، ويعرض متزامناً مع القوائم المالية، ولا يتضمن المنافع التي حققتها تلك النشاطات.
- أسلوب عرض النشاطات الاجتماعية ضمن القوائم المالية دون الاعتماد على تحليل التكاليف والمنافع من هذه الأنشطة، ويتخذ هذا التقرير شكل وصفي لا يحتوي على قيم مالية، ومن ثم تبويب النشاطات الاجتماعية في هذا الأسلوب إلى أربع مجموعات، العاملين أو الموارد البشرية، البيئة، المجتمع، والمستهلكين.
- أسلوب عرض النشاطات الاجتماعية ضمن القوائم المالية مع إظهار جميع المبالغ التي أنفقت على كل نشاط، ويعتمد هذا الأسلوب على الإفصاح عن المعلومات الكمية والنشاطات المنجزة وعن قياس المنفعة من هذه النشاطات بما يتناسب مع قيمة ما أنفق.
- أسلوب عرض الأنشطة الاجتماعية بشكل منفصل عن القوائم المالية متضمنة التكاليف ومنافع الأنشطة الاجتماعية، وتطلق عليها اسم قائمة التأثير الاجتماعي، وفيها يتم الإفصاح عن كل المنافع والتكاليف وصافي العجز أو الفائض الاجتماعي الذي تحقق للمجتمع.

2- نطاق الإفصاح عن الأداء الاجتماعي: يتحدد نطاق الإفصاح المحاسبي الاجتماعي من خلال الآراء الثلاثة الآتية:²

- الرأي الأول: وصف الأداء البيئي والاجتماعي للمؤسسة بصورة إنشائية، مع الاستعانة في بعض الأحيان ببعض المؤشرات الكمية والنسب الإحصائية. هذا النموذج لا يتضمن في مثل هذه الحالة الإفصاح عن قيمة التكاليف والمنافع الاجتماعية.
- الرأي الثاني: الإفصاح عن التكاليف البيئية والاجتماعية فقط، دون الإفصاح عن قيمة المنافع البيئية والاجتماعية. وهذا النموذج يفترض وجود صعوبات تحول دون قياس قيمة المنافع الاجتماعية.
- الرأي الثالث: الإفصاح عن التكاليف والمنافع الاجتماعية مع بعض، في تقرير موحد. وهذا النموذج يعتمد على مبدأ المقابلة، أي مقابلة الإيرادات بالتكاليف، متجاهلاً الصعوبات التي تحول دون قياس قيمة المنافع الاجتماعية بشكل نقدي.

هذا التعدد في الآراء وعدم الاتفاق، يعني اختلاف تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية بين المؤسسات، وبالتالي تعذر توفر معيار القابلية للمقارنة بين تقارير هذه المؤسسات.

¹ - الشرايري ماجد والمومني غازي، مدى مشاركة الشركات الصناعية الأردنية في النشاطات الاجتماعية ومدى الإفصاح المحاسبي عنها، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 67، 2006، ص 75.

² - نوفان حامد محمد العليمات، مرجع سابق، ص ص 80 - 81.

3- **معايير اختيار المعلومات الاجتماعية:** ينبغي تحديد إطار من المعايير يتم الاسترشاد بها عند اختيار هذه المعلومات. وفيما يلي أهم المعايير لاختيار المعلومات الاجتماعية:¹

- **الملاءمة:** وتعتبر أهم خاصية يجب أن تتوفر في المعلومات الاجتماعية التي تُدرج بالتقرير الاجتماعي. فالمعلومات الملائمة هي التي تعكس صورة واضحة لتأثيرات المساهمات البيئية والاجتماعية للمؤسسة في المجالات التي تهم الفئات الاجتماعية التي تقع عليها هذه التأثيرات.
- **البعد عن التحيز:** وينطوي ذلك على أن المعلومات التي يحتويها التقرير البيئي والاجتماعي ينبغي أن تعكس كلا من التأثيرات الإيجابية والسلبية للعمليات البيئية والاجتماعية المتعلقة بمسؤولية المؤسسة الاجتماعية عن نتائج هذه العمليات، وأن لا تراعي. مصلحة فئة اجتماعية على حساب الفئات الأخرى.
- **القابلية للفهم:** يتطلب هذا المعيار ضرورة أن تتوافق دلالة المعلومات التي يحتويها التقرير الاجتماعي مع القدرة الاستيعابية لمستخدميها، وهذا مطلب أساسي عند إعداد التقرير تجنباً للغموض والتعقيد، خصوصاً وأن التعامل مع بعض المعلومات يعتبر أمراً حديثاً لكل من المعد والمستفيد.
- **القابلية للمقارنة:** حيث يتم على أساس هذا المعيار اتخاذ القرارات الرشيدة من خلال مقارنة أداء المؤسسة الاجتماعية مع الأداء الاجتماعي للمؤسسات الأخرى المماثلة في نطاق عمليات التحليل المالي والاجتماعي للوصول إلى حقيقة أداء المؤسسة الاجتماعية.
- **المرونة:** تعتبر المرونة من المعايير الأساسية والضرورية الواجب توفرها لضمان فعالية الاتصال، خاصة بالنسبة للتقرير الاجتماعي والبيئي الذي تتصف عناصره بالتغير. فالمسؤولية الاجتماعية قد تتغير من سنة إلى أخرى، نتيجة لتغير الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة بالمؤسسة، وقد تكون العمليات البيئية والاجتماعية الخاصة بالوقت الماضي غير ملائمة للوقت الحاضر، وكذلك العمليات في الوقت الحاضر قد تكون غير ملائمة في المستقبل.

ثالثاً- مزايا الإفصاح المحاسبي الاجتماعي والعوامل المحددة له:

يوفر الإفصاح المحاسبي الاجتماعي مزايا متعددة من وجهة نظر المجتمع والمؤسسة كما أن هناك بعض العوامل تُحد من تطبيقه (محاسبة المسؤولية الاجتماعية).

1- مزايا الإفصاح المحاسبي الاجتماعي: تتمثل هذه المزايا فيما يلي:²

- تحسين سمعة المؤسسة وصورتها، وقيمتها في السوق.
- زيادة رضا الموظفين، وبالتالي إخلاصهم واندماجهم مع المؤسسة.
- قلة الدعاوي المدنية والجنائية ضد المؤسسة الملتزمة بالأداء الاجتماعي.

¹ - نفس المرجع، ص 81 - 83.

² - نوفان حامد محمد العليمات، مرجع سابق، ص 84.

- عدم خسارة العقود والصفقات العمومية، مثل: صفقات البنك العالمي، والبنك الإسلامي للتنمية، والاتحاد الأوروبي، والبنك الأوروبي للتعمير والتنمية.
 - يوفر تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية الفرصة لإدخالها البعد أو العامل البيئي في أنظمة الحسابات القومية، وهذا يوفر ميزتين هامتين هما:
 - توفير معلومات على قدر كبير من الأهمية تستخدمها الجهات المختصة بوضع الخطط التنموية على المستوى القومي.
 - توفير الفرصة لتحسين الأسس والأساليب المتبعة في قياس الناتج المحلي الإجمالي، وكذلك معدلات النمو المحققة فيه، وذلك يتماشى مع النظام المعقد بيئيًا لقياس هذا الناتج والذي اقترحتة الأمم المتحدة في عام 1993.
- 2- العوامل التي تحد من الإفصاح المحاسبي عن المسؤوليات الاجتماعية للمؤسسات:**
سيتم اظهار هذه العوامل من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (11): العوامل التي تحد من الإفصاح المحاسبي عن المسؤولية الاجتماعية

العوامل	المحددات
العوامل الإدارية	<ul style="list-style-type: none"> - نقص الخبرة لدى المؤسسات فيما يتعلق بالأمر الاجتماعي والأخلاقية. - عدم وجود اتصال فاعل من قبل الإدارات بالجمهور. - إهمال الدور الاستشاري المهم للمؤسسات. - عدم احتواء بعض المؤسسات على إدارة للعلاقات العامة. - إهمال الإدارات العليا إشراك المستويات الإدارية الدنيا في عملية اتخاذ القرارات الاستراتيجية المتعلقة بموضوع المسؤولية الاجتماعية والأخلاقية. - ضعف الإحساس بالمسؤولية الاجتماعية والأخلاقية الذي هو في الواقع العملي مرتبط بفلسفة الإدارة العليا تجاه المجتمع والبيئة المحيطة.
العوامل المالية	<ul style="list-style-type: none"> - نقص الموارد المالية التي تحول دون الإسهام في النشاطات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية والأخلاقية. - الاعتقاد بان ايلاء موضوع المسؤولية الاجتماعية والأخلاقية يؤدي إلى خفض أرباح المؤسسة وإضعافها في المنافسة الدولية. - هدف العديد من المؤسسات هو تعظيم الربح فقط وتجاهل أي شيء يدعو إلى نقص الأرباح المتوقعة. - هناك اعتقاد بصعوبة الجمع بين العمل المربح وعمل المؤسسة المتحاربة اجتماعيًا وأخلاقيًا.
العوامل القانونية	<ul style="list-style-type: none"> - عدم احترام التشريعات من قبل بعض المؤسسات فيما يخص حماية البيئة، والعمل والضرائب وغيرها. - عدم وجود صياغة سياسية اجتماعية تتمثل بتشريعات، والتي هي وظيفة من وظائف التخطيط الاستراتيجي. - الالتزام بنشاطات محددة نصت عليها القوانين والتشريعات. - يعتقد كثير من المدراء بأن المسؤولية الاجتماعية هي التزام أخلاقي فقط لم تنص عليها القوانين نصًا صريحًا.

المصدر: نوفان حامد محمد العليمات، مرجع سابق، ص 85 - 86.

بالإضافة للعوامل السابقة هناك عوامل أخرى هي:¹

- الأداء الاقتصادي للمؤسسة: يقاس الأداء الاقتصادي للمؤسسة بكل من: معدل العائد على السهم، معدل العائد النقدي على الأصول، معدل العائد النقدي على حقوق الملكية، معدل الربح التشغيلي على الأصول، الرفع المالي، صافي التدفقات النقدية، صافي الربح والعائد غير العادي على السهم في سوق الأوراق المالية. وبالتالي من المتوقع زيادة حجم الأداء الاجتماعي ومدى الإفصاح عن هذا الأداء مع نمو الأداء الاقتصادي للوحدة المحاسبية.
 - القوانين والتشريعات الحكومية المتعلقة بالأداء الاجتماعي للمؤسسات: على الحكومات أن تفرض على المؤسسات تشريعات اجتماعية وبيئية جديدة تتعلق بأنشطة اجتماعية، مثل مكافحة التلوث وعدم تجاوز معدلات معينة. وإن من شأن ذلك أن يؤدي إلى زيادة في الإفصاح الاجتماعي للوفاء بمسؤولياتها الاجتماعية والالتزام بهذه التشريعات، فكلما تم إصدار تشريعات اجتماعية جديدة كلما تطلب الأمر إلى مزيد من الإفصاح عن هذا الالتزام.
 - طبيعة نشاط المؤسسة: وتقاس بنوع الصناعة التي تنتمي إليها المؤسسة، فهناك صناعات ذات تأثير سلبي على البيئة والمجتمع المحلي، مثل: صناعة الورق، الكيماويات، الأسمدة والمنظفات والبترو، حيث أن لهذه الصناعات تأثير بالغ الخطورة على البيئة والمجتمع المحلي، وهذا يقتضي من الإدارة زيادة في الإفصاح عن الأداء الاجتماعي حسب طبيعة تأثير الصناعة على البيئة والمجتمع المحلي.
- نستنج من خلال هذا المبحث أن محاسبة المسؤولية الاجتماعية تعتبر من المصادر المهمة للمعلومات اللازمة لتحقيق ما يسمى بالتنمية المستدامة للدول المختلفة. وذلك باعتبارها العنصر الرئيسي المؤثر في إعداد وتخطيط سياسات التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وأيضاً لتأثير معدلات التنمية التي ترغب كل دولة من دول العالم تحقيقها في مستوى وجودة البيئة، وأيضاً في تحديد الحجم المتاح من الموارد الطبيعية في هذه الدول. ومن الأهمية بمكان معرفة الدور الذي تقوم به المؤسسات ومدى التزامها بالمسؤولية الاجتماعية من خلال ما يسمى بالفصاح المحاسبي الاجتماعي.

¹ - نوفان حامد محمد العليمات، مرجع سابق، ص 86 - 87.

المبحث الثالث: نموذج مقترح لتطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية

في هذا المبحث سيتم اقتراح نموذج لتطبيق طريقة ABC من طرف الدكتور "إبراهيم ميده"، وهذا النموذج يعمل على تخصيص تكاليف الأنشطة الاجتماعية بموجب أسس تخصيص محددة ومسببات تكلفة معينة، على مراكز النشاط الاقتصادي وكذلك اقتراح نماذج تقارير للمسؤولية الاجتماعية. وتجدر الإشارة إلى أن الباحث يعتبر طريقة ABC على أنها نظام.

المطلب الأول: ماهية طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية¹

يقترح الباحث إجراء توسيع لأهداف وخصائص طريقة التكلفة على أساس النشاط، وكذلك وجود مبادئ علمية يجب مراعاتها في تطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية، ويرى الباحث أنه توجد مجموعة دوافع تُحتم مراعاة المسؤولية الاجتماعية في تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط.

أولاً- خصائص طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية:

يجب التنويه إلى أن نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية هو نظام فرعي للتكاليف ومن المنطقي أن يتسم بخصائص النظام الفعال للتكاليف ومن هذه الخصائص:

- ارتكاز النظام على علمية القواعد من ناحية وواقعية التطبيق من ناحية أخرى، كما أن فعالية نظام التكاليف تقاس بدرجة تحقيق التوازن بين الركيزتين المذكورتين، بحيث لا تغلب القواعد والأصول العلمية القائم عليها النظام لدرجة أن يصبح النظام غير قابل للتطبيق، ولا يغلب واقع ظروف الحال والإمكانات المتاحة لدرجة أن يصبح النظام غير علمي في بُنيانه مما يؤدي إلى نتائج مشكوك في صحتها.
- الكفاءة التحليلية: يجب أن تتوفر هذه السمة في نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية، فيقوم بتجميع بيانات التكاليف الخاصة بالأنشطة وتحليلها إلى أعماق متعددة تنتهي بتوفير ثروة من البيانات والمعلومات الاجتماعية تجعله قادرًا على مواجهة جميع الخدمات التي تطلب منها.
- الكفاءة الرقابية: بمعنى أنه يجب أن يجمع إلى جانب المحاسبة عن الفعاليات، إعداد المعايير العلمية الدقيقة التي تتيح فرصة المقارنة بين التكاليف المعيارية والفعالية وتحديد الفروق بينهما ودراسة أسبابها أولاً بأول دون الانتظار حتى نهاية الفترة المحاسبية، وبذلك تصبح التكاليف الفعلية للأنشطة الاجتماعية باستمرار تحت المراقبة.

ثانياً- أهداف طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية:

من أهم الأهداف المقترحة لنظام التكلفة على أساس النشاط في مجال المسؤولية الاجتماعية ما يأتي:

¹ - إبراهيم ميده، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 21 - العدد الثاني - كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2005، ص ص 286 - 289.

- قياس تكاليف الأداء الاجتماعي والتي تتضمن تكاليف الأنشطة الاجتماعية التي تقوم بها المؤسسة وفاءً لمسئوليتها الاجتماعية.
- الرقابة على تكاليف الأداء الاجتماعي بهدف تحقيق الفعالية والكفاءة في استخدام عناصر تكاليف الأنشطة الاجتماعية ومن ثم الإسهام في الحد من الإسراف والضياع في استخدام موارد المؤسسة.
- ترشيد قرارات الإدارة المتعلقة بالأداء الاجتماعي سواء أكانت تلك القرارات قرارات تخطيطية تتعلق بإعداد موازنة تخطيطية للأداء الاجتماعي، أم قرارات مصححة تعمل على تشجيع الفروق الموجبة وعلاج الفروق السالبة الناتجة عن مقارنة الأداء الاجتماعي الفعلي بالأداء الاجتماعي المخطط، وذلك بعد تحليلها ودراسة أسبابها في ضوء مبدأ الإدارة بالاستثناء.

ثالثاً- مبادئ تطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية:

- هناك العديد من المبادئ العلمية التي يجب مراعاتها في تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط في مجال المسؤولية الاجتماعية هي:
- مبدأ التسجيل التاريخي التحليلي: وذلك كي تتوفر البيانات التفصيلية عن تكاليف الأنشطة الاجتماعية التي تسهم في تحقيق أهداف نظام التكاليف.
 - مبدأ المحاسبة الكمية والمالية: إذ يجب أن يُراعى في تطبيق نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية ارتكازه على مبدأ المحاسبة الكمية إلى جانب المحاسبة المالية، إذ إن المحاسبة الكمية تمكن من تتبع مواطن الكفاءة ومواطن الإسراف في استخدام عناصر تكاليف الأنشطة الاجتماعية.
 - مبدأ إعداد تقارير دورية لمراكز المسؤولية: بهدف الرقابة على عناصر تكاليف الأنشطة الاجتماعية.
 - مبدأ مراعاة الاعتبارات السلوكية في إعداد أساليب الرقابة على التكاليف واستخدامها.
- 1- دوافع مراعاة المسؤولية الاجتماعية في تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط:**
- أهم هذه الدوافع ما يلي:

- الاتجاه نحو تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة إلى جانب تقييم الأداء الاقتصادي لها، فالكفاءة الاقتصادية وحدها لم تعد المعيار الوحيد للحكم على أداء المؤسسة، ولذلك يجب أن يُراعى في تطبيق نظام ABC أن يكون من ضمن مخرجاته ما يساعد على تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة إلى جانب تقييمها من الناحية الاقتصادية.
- وقد دعا هذا الأمر اللجنة التي كونتها الجمعية الوطنية للمحاسبين ^{**} N.A.A لتقديم تقرير عن المحاسبة عن الأداء الاجتماعي للمؤسسة، إلى التركيز على أهمية الأنشطة الاجتماعية للمؤسسة وعلى ضرورة الاعتراف بها وتحديد مقاييس

^{**} - N.A.A هي اختصار لـ National Association of Accountants وهي الجمعية الوطنية للمحاسبين، والتي تأسست بالولايات المتحدة الأمريكية عام 1972 كهيئة تتولى عملية تنظيم العمل المهني وتحقيق مستوى جيد من تعليم وتوعية وتدريب المحاسبين في هذا المجال، وهي تمنح شهادة المحاسب القانوني الإداري (CMA) Certified Management Accountant.

لتقييمها لتعكس الأداء الاجتماعي لها ولتكامل المقاييس الاقتصادية التقليدية وأهمها الربح، واللجنة بهذا تدعو إلى ضرورة وجود مقياس اقتصادي/اجتماعي لتقييم أداء المؤسسة. بالإضافة إلى ضرورة قيام المؤسسة بالموازنة بين هدف تحقيق الربح وبين هدف إنجاز المسؤولية الاجتماعية، لأن المجتمع في احتياج لكليهما وأنهما ينموان معاً لأن كلا منهما يحتاج إلى الآخر، ويمكن النظر إلى الربح دون الوفاء بالمسؤولية الاجتماعية على أنه سرقة، والوفاء بالمسؤولية الاجتماعية دون الربح على أنه إحسان وأن مدير المؤسسة ليس مُصلحاً اجتماعياً ولكن يمكنه أن يستخدم الأصول المتاحة لديه بطريقة أكثر نفعاً للمؤسسة وللمجتمع في الوقت نفسه. وينبغي أن تكون مهمة الإدارة هي التأكد من تقدم المؤسسة في مجال تحقيق الربح والوفاء بمسؤوليتها الاجتماعية.

ويشير الباحث إلى أنه يوجد الآن طلب متزايد على المعلومات المتعلقة بالمساهمة الاجتماعية للمؤسسات من جانب العديد من فئات المجتمع ومن أمثلة تلك الفئات المستثمرون، فالمستثمرون أصبحوا يدخلون مدى المساهمة الاجتماعية للمؤسسة كبعد جديد في تحديد معايير كفاءة الوحدات الاقتصادية، التي تُتخذ كأساس في اتخاذ قرارات الاستثمار ويتطلب أخذ الوعي الاجتماعي والوعي البيئي في الحسبان عند اتخاذ القرارات الاستثمارية والحصول على معلومات وصفية ومعلومات كمية عن مجهودات الوحدة في حماية البيئة وكفاءة استخدامها للموارد الطبيعية واهتمامها بصحة العاملين وسلامتهم وحماية المستهلكين وتحسين نوعية الإنتاج، وعدم وجود تمييز بين مجموعات العاملين وصدق الإعلان، وما إلى ذلك من بيانات ويستخدم المستثمرون هذه البيانات كأساس سليم عند اتخاذ قراراتهم الاستثمارية. وقد أوضحت الدراسة التي قام بها "A. Belkaoui" على 50 شركة أمريكية من تلك التي تقوم بالإفصاح عن تكاليف الحد من التلوث في تقاريرها المالية المنشورة، إن سلوك أسعار الأسهم الخاصة بهذه الشركات يعد انعكاساً قوياً للتقارير المالية السنوية الخاصة بها بعد تاريخ إعلان هذه التقارير.

ويخلص الباحث إلى أن الكفاءة الاقتصادية وحدها لم تعد المعيار الوحيد للحكم على أداء المؤسسة، لذلك ينبغي أن يُراعى في تطبيق نظام ABC أن يكون من ضمن مخرجاته ما يساعد على تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة إلى جانب تقييم أدائها الاقتصادي.

● حاجة الإدارة الماسة إلى معلومات دورية عن المساهمة الاجتماعية للمؤسسة، وذلك لتمكينها من أداء وظائفها بفعالية وكفاءة في مجال الأداء الاجتماعي، فهناك أنشطة اجتماعية يؤدي القيام بها إلى تحسين الأرباح في كل من الأجل القصير والأجل الطويل معاً، فعلى سبيل المثال، قد تقوم إحدى المؤسسات بالمحافظة على البيئة عن طريق تعبئة المنتج في عبوات يمكن للعميل ردها للمؤسسة مرة أخرى والحصول على مقابل لها، ويكون من نتيجة هذا التصرف تحقيق هدفين معاً.

- حماية البيئة من التلوث نتيجة تشجيع العميل على عدم إلقاء العبوات فارغة.
- تخفيض تكلفة المنتج بالنسبة للعميل نتيجة استلام العميل مقابل للعبوات الفارغة التي تم ردها، ومن ثم زيادة حجم المبيعات التي تؤدي إلى تحقيق الأرباح، ومن الأمثلة الأخرى للأنشطة الاجتماعية التحكم في المخلفات وإعادة استخدامها.

● الطبيعة الكمية والمالية لمعظم الأنشطة الاجتماعية والتزايد المستمر في أهميتها النسبية، ويتفق الباحث في هذا مع ما أشارت إليه جمعية المحاسبة الأمريكية A.A.A في أنه من أقوى الأسباب التي تدعو المحاسبين إلى مراعاة المسؤولية الاجتماعية في تطبيق النظم المحاسبية والاهتمام بقياس المعلومات وعرضها عن المساهمة الاجتماعية للمؤسسات هو أن الكثير من هذه المعلومات ذات طبيعة كمية ومالية وتؤثر تأثيراً جوهرياً في تكاليف الإنتاج.

● ترشيد قياس تكلفة الإنتاج وتجنب نتائج عدم القياس السليم لها.
بعد التعرف على الخصائص التي تتميز بها طريقة ABC وأهدافها في مجال المسؤولية الاجتماعية ودوافع مراعاة المسؤولية الاجتماعية في تطبيق طريقة ABC، يمكن الانتقال إلى الخطوات التي يمكن مراعاتها في تطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية.

المطلب الثاني: خطوات تطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية

هناك مجموعة من الخطوات اقترحها الباحث لتطبيق نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية.

أولاً- تحديد الأنشطة الاجتماعية:

في هذا العنصر لا بد من التفرقة بين الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية، لأنه ليس هناك اتفاق على الأنشطة التي تعتبر داخل نطاق المحاسبة الاجتماعية والأنشطة التي لا تدخل ضمن هذا النطاق ولكن هناك معياران للتمييز بين الأنشطة الاجتماعية والأنشطة الاقتصادية:¹

المعيار الأول: هو وجود أو عدم وجود الإلزام القانوني بالنشاط، فالأنشطة الاجتماعية هي الأنشطة التي تنفذها المؤسسة اختيارياً للوفاء بالتزاماتها تجاه المجتمع أي أن صفة الاختيار أو الالتزام هي التي تحدد طبيعة النشاط فيما إذا كان اجتماعياً أم لا.

المعيار الثاني: هو معيار النشاط ذاته، أي أن الأنشطة الاجتماعية تشمل كل الأنشطة ذات الطبيعة الاجتماعية وليس فقط الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة بصفة اختيارية.

قام الباحث بتحديد الأنشطة الاجتماعية استناداً إلى تقرير N.A.A: أشار تقرير لجنة جمعية المحاسبين القومية بأمريكا N.A.A إلى تبويب الأنشطة الاجتماعية في أربعة مجالات أساسية وهي:

● مجال التفاعل مع المجتمع (Community Involvement): يتضمن هذا المجال مجموعة الأنشطة الاجتماعية التي تهدف إلى تحقيق فائدة للجمهور العام.

● مجال الموارد البشرية (الإنسانية) (Human Resources): يمثل هذا المجال مجالاً داخلياً من مجالات المسؤولية الاجتماعية، ويتضمن مجموعة الأنشطة الاجتماعية التي تهدف إلى تحسين حالة العاملين.

¹ - بزماوي محمد حسام، مرجع سابق، ص 89.

- مجال المساهمات البيئية والموارد الطبيعية (Contributions Physical Resources and Environmental): يتضمن هذا المجال مجموعة الأنشطة التي توجه لتخفيف التدهور البيئي أو منعه.
 - مجال مساهمات المنتج أو الخدمة: (Product or Service Contributions): يمثل هذا المجال مجموعة الأنشطة الاجتماعية التي تهدف أساسًا إلى تحقيق رضى المستهلك.
- وفيما يأتي توضيح لبعض الأنشطة الاجتماعية التي تندرج ضمن كل مجال من المجالات السابقة موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (12): الأنشطة الاجتماعية وفقا للـ N.A.A للالزمة لتطبيق نظام ABC

المجال	الأنشطة الاجتماعية
أنشطة اجتماعية خاصة بالتفاعل مع المجتمع	أ- تقدم مساهمات مالية تهدف إلى: تدعيم المؤسسات العلمية والتعليمية، تدعيم الهيئات التي تقوم بأنشطة ثقافية، تدعيم الهيئات الخاصة بالرعاية الصحية و تدعيم الهيئات الأخرى ذات الأهداف المشابهة.
	ب- النقل والمواصلات: الإسهام في تخفيف مشكلات النقل والمواصلات أو منعها، ومن أمثلة ذلك وسائل نقل العاملين.
	ت- الخدمات الصحية: الإسهام في توفير إمكانات العناية الصحية وخدماتها، وتدعيم البرامج التي تخفف من الأوبئة والأمراض.
أنشطة اجتماعية خاصة بالموارد البشرية	ث- الإسكان: الإسهام في حل مشكلات الإسكان ومن أمثلة ذلك إنشاء مساكن جديدة.
	ج- رعاية مجموعات معينة من الأفراد: مثل الإسهام في حل مشكلات المعوقين، والإسهام في رعاية الطفولة، والأفراد غير المؤهلين.
	ح- تخطيط المجتمع وتحسينه: ومن أمثلة ذلك الإسهام في إعداد برامج لتخطيط المدن وتجديدها وإعداد برامج لمنع الجريمة.
	خ- برامج تغذية متخصصة: الإسهام في توفير وجبات غذائية مجانية أو شبه مجانية للمُسنين غير القادرين ماليًا، والأطفال المعوقين، والجماعات الأخرى المشابهة.
	د- التعليم: الإسهام في تطوير التعليم، ومن ذلك السماح للباحثين بإجراء البحوث الميدانية والتطبيقية، وإمدادهم بالبيانات المطلوبة بدقة ودون تأخير.
	أ- توظيف العمالة: يجب مراعاة توفير فرص عمل متساوية لكل الأفراد، وتوفير فرص عمل للطلاب في العطلة الصيفية.
أنشطة اجتماعية خاصة بالموارد البيئية	ب- برامج تدريب: يجب توفير برامج تدريب لكل العاملين لزيادة مهاراتهم وقدراتهم ورضائهم عن العمل.
	ج- سياسات ترقية: الاعتراف بقدرات كل العاملين، وتحقيق فرص متساوية للترقية.
	ح- المحافظة على استقرار العمالة: ومن أمثلة تحقيق ذلك جدولة الإنتاج، والصيانة المستمرة للألات بحيث يمكن الحد من البطالة.
	خ- عدالة المقابل المادي للعمل: يجب أن يكون إجمالي ما يتقاضاه العاملون من مرتبات وأجور وميزات وحوافز لا يقل عن المستويات السائدة في الصناعة أو في المجتمع.
	د- ظروف العمل: تهيئة ظروف العمل بشكل يحقق الأمن والاستقرار والرعاية الصحية.
	ذ- برامج توعية: يجب إعداد برامج توعية للعمال لإبعادهم عن المخدرات والمسكرات وأمثالها.
أنشطة اجتماعية خاصة بالإسهامات البيئية والموارد الطبيعية	ر- الاتصال: يجب توفير نظام اتصالي ذي اتجاهين بين جميع المستويات الإدارية، وذلك لإمداد العمال بجميع المعلومات عن العمل، وكذلك توفير الفرصة لهم لتقديم مقترحاتهم لتحسين العمل.
	أ- الحد من تلوث الهواء: يجب الالتزام بنصوص القانون واعتبارها حدًا أدنى يجب العمل على عدم تجاوزه، وذلك في سبيل تجنب إحداث عناصر تلوث الهواء أو التخفيف منها.
	ب- الحد من تلوث المياه: يجب الالتزام بنصوص القانون وعدها حدًا أدنى يجب العمل على عدم تجاوزه، وذلك في سبيل تجنب إحداث عناصر تلوث المياه أو التخفيف منها.

ج- الحد من تلوث الصوت (الضوضاء): يجب الالتزام بنصوص القانون وعدها حدًا أدنى يجب العمل على عدم تجاوزه، وذلك في سبيل تجنب إحداث الضوضاء أو التخفيف منها.	
ح- الحد من تلوث الأرض: وذلك بالتخلص من المخلفات بطريقة تكفل تقليل تلوث الأرض إلى أقل حد ممكن، وتصميم المنتجات وعمليات التشغيل بطريقة تؤدي إلى تخفيض كمية المخلفات.	
خ- الاقتصاد في استخدام الموارد النادرة: ومن أمثلة ذلك الاقتصاد في استخدام مصادر الطاقة الموجودة، والاقتصاد في استخدام المواد الخام النادرة، والإسهام في البحث عن مصادر جديدة لهما.	
د- إضفاء القيمة الجمالية: يجب مراعاة القيمة الجمالية في تصميم مظهر الوحدة الاقتصادية والمنطقة المحيطة بها، ويمكن استخدام أسلوب الاستزراع والتشجير لتحقيق ذلك.	
أ- عبوة المنتج: يجب توضيح بعض البيانات الأساسية على عبوة المنتج كطرائق الاستخدام وحدود الاستخدام ومخاطر الاستخدام، وفترة الصلاحية، وكمية المحتويات.	أنشطة اجتماعية خاصة بالمنتج أو الخدمة
ب- ضمان المنتج: إذا كانت المؤسسة تعطي ضماناً لمنتجاتها، فيجب أن يكون هذا الضمان حقيقياً يتضمن إصلاح المنتجات واستبدالها دون مقابل ما دام السبب هو عيب أو قصور راجع للعملية الإنتاجية، ولا يرجع لسوء استخدام المستهلك، وهذا يتطلب ضرورة توفير مراكز خدمة لهذه المنتجات.	
ت- الاستجابة للشكاوى من المنتج: يجب الاستجابة لجميع شكاوى المستهلكين بدراستها وتوفير الحلول المناسبة لها.	
ث- برامج إعلامية: يجب القيام ببرامج إعلامية لتوفير معلومات للمستهلكين عن خصائص المنتج وطرائق ومجالات استخدامه والتغيرات المرتقب إجراؤها على المنتج.	
ج- جودة المنتج: يجب الرقابة الفعالة على جودة المنتج، كما يجب عدم إنتاج منتجات قصيرة العمر، إذا أمكن إنتاجها كي تعمل مدة أطول.	
ح- أمان المنتج: يجب تصميم المنتجات أو تعبئتها بشكل يحقق أمان المنتج، ويؤدي إلى تقليل احتمالات التعرض لأي إصابة عند استخدام المنتج.	
خ- صدق الإعلانات عن المنتج: يجب أن تراعي الشركة الصدق في الإعلان عن منتجاتها، ويجب ألا يتضمن الإعلان عن منتجاً أي أمور قد يساء فهمها وتضليل المستهلك.	
د- البحوث التسويقية: يجب القيام بالبحوث التسويقية لتوفير الحاجات الاجتماعية للمستهلكين وتجنب المشكلات الاجتماعية أو البيئية للمنتج.	

المصدر: بتصرف***

بعد دراسة التبيوب الذي أشار إليه تقرير لجنة جمعية المحاسبين القومية بأمريكا N.A.A للأنشطة الاجتماعية وتحليله، يُؤيد الباحث اعتماد هذا التبيوب كأساس في تحديد مراكز الأنشطة الاجتماعية التي تمارسها المؤسسة، لأن هذا التبيوب يشمل جميع الأنشطة الاجتماعية التي يمكن أن تضطلع بها المؤسسات، وكذلك ينسجم مع الإطار العام لتصميم نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC (النشاط الاقتصادي) في مرحلة أساسية ومهمة من مراحل تصميمه وهي مرحلة تحديد مراكز الأنشطة وذلك ضمن مجموعات أو مستويات أربعة، وهي: مراكز أنشطة على مستوى الوحدة، مراكز أنشطة على مستوى دفعة الإنتاج، مراكز أنشطة على مستوى المنتج ومراكز الأنشطة

*** - الاستعانة ب: إبراهيم ميدة، مرجع سابق ص ص 295-296.

على مستوى التسهيلات والتجهيزات، لذلك يمكن التأسيس على تبويب N.A.A. للأنشطة الاجتماعية لتطبيق نظام ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية.¹

ثانياً- تحديد مراكز الأنشطة الاجتماعية اللازمة لتطبيق نظام ABC:

انسجماً مع التبويب الشامل للأنشطة الاجتماعية وهو تبويب N.A.A، يقترح الباحث تحديد مراكز الأنشطة الاجتماعية كخطوة ثانية من خطوات تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية بما يأتي في الجدول:

الجدول رقم (13): مراكز الأنشطة الاجتماعية اللازمة لتطبيق نظام ABC

مراكز الأنشطة الاجتماعية الفرعية	مراكز الأنشطة الاجتماعية الرئيسية
والتي تهدف إلى تحقيق فائدة للجمهور العام، وتضم هذه المراكز عدداً من مراكز الأنشطة الفرعية الآتية: - مركز نشاط الإسهامات المالية للهيئات العلمية والتعليمية والثقافية والصحية. - مركز نشاط رعاية المعوقين.	مراكز الأنشطة الاجتماعية لخدمة فئات أخرى في المجتمع
وتتضمن هذه المراكز الرئيسية والتي تهدف إلى تحقيق رضى العاملين، عدداً من المراكز الفرعية وهي: - مركز نشاط الأمن الصناعي. - مركز نشاط تدريب العاملين. - مركز نشاط تغذية العاملين وعلاجهم. - مركز نشاط نقل العاملين وإسكانهم. - مركز نشاط خدمات ترفيهية للعاملين ورعاية أطفالهم. - مركز نشاط تجميل مظهر المؤسسة.	مراكز الأنشطة الاجتماعية لخدمة الموارد البشرية العاملة في المؤسسة
وتتضمن هذه المراكز الخاصة بحماية البيئة من الآثار العرضية الضارة الناجمة عن النشاط الرئيسي للمؤسسة، عدداً من مراكز الأنشطة الفرعية الآتية: - مركز نشاط الحد من تلوث الهواء. - مركز نشاط الحد من تلوث المياه والأرض. - مركز نشاط الحد من تلوث الصوت (الضوضاء).	مراكز الأنشطة الاجتماعية لحماية البيئة
والتي تهدف إلى تحقيق وكذلك المحافظة على رضى المستهلكين، وتضم عدداً من مراكز الأنشطة الفرعية الآتية: - مركز نشاط دراسة شكاوى العملاء. - مركز نشاط صيانة المنتج وإصلاحه واستبداله. - مركز نشاط بحوث التسويق.	مراكز الأنشطة الاجتماعية لخدمة المستهلكين

المصدر: بتصرف.***

ثالثاً- تحديد مسببات تكلفة الأنشطة الاجتماعية كخطوة ثالثة لتطبيق ABC:²

كما أشرنا في الفصل الثاني فإن مسبب التكلفة أو محركها هو أي عامل يؤثر في التكلفة، بمعنى أن التغير في محرك التكلفة أو مسببها يسبب التغير في إجمالي التكلفة المرتبطة والمتعلقة بغرض التكلفة. ومحركات التكلفة إما أن تأخذ شكل

¹ - ابراهيم ميده، مرجع سابق، ص 298.

**** - الاستعانة ب: ابراهيم ميده، مرجع سابق ص 300.

² - ابراهيم ميده، مرجع سابق، ص 299.

مقاييس مالية موجودة في نظم المحاسبة أو شكل متغيرات أو مقاييس غير مالية مثل عدد ساعات تدريب الفرد أو عدد الأجزاء أو غير ذلك. وقبل أن يعرض الباحث مسببات تكلفة الأنشطة الاجتماعية المقترحة، لا بد أن يتوه إلى عدد من الاعتبارات التي يجب أخذها عند تحديد مسببات التكلفة هذه وهي:

- أن يتلاءم مسبب التكلفة مع طبيعة النشاط الذي يتم تأديته.
 - أن يسهل إخضاع مسبب التكلفة للقياس.
 - أن يسهل وضع مواصفات عامة لمسبب التكلفة.
 - ثبات مسبب التكلفة على الأقل في الأجل القصير لكي يسهل إجراء المقارنات.
- ويشير الباحث إلى الصعوبة النسبية التي تكتنف خطوة تحديد محركات تكلفة الأنشطة الاجتماعية أو مسبباتها، إذ تتسم بأنها غير ملموسة ويصعب قياسها كما بعكس الحال عند تحديد مسببات تكلفة الأنشطة الاقتصادية، ولكن لا يعني ذلك أنه لا يمكن تحديدها وتمييزها، وفي هذه الخطوة يعرض الباحث محاولة لتحديد مسببات تكلفة الأنشطة الاجتماعية، يقترحها في الجدول الآتي:

الجدول رقم (14): مسببات تكلفة الأنشطة الاجتماعية اللازمة لتطبيق ABC

مسببات (محركات) التكلفة المقترحة	مراكز الأنشطة الاجتماعية
<p><u>مسببات تكلفة الأنشطة الاجتماعية الخاصة بخدمات فئات أخرى في المجتمع:</u></p> <p>- مساهمة مالية.</p> <p>- رعاية معوق - نوع الرعاية.</p>	<p><u>أ- مراكز الأنشطة الاجتماعية الخاصة بخدمات فئات أخرى في المجتمع:</u></p> <p>- مركز نشاط المساهمة المالية للهيئات العلمية والتعليمية والثقافية والصحية وغيرها.</p> <p>- مركز نشاط رعاية المعوقين.</p>
<p><u>مسببات تكلفة الأنشطة الاجتماعية الخاصة بالموارد البشرية:</u></p> <p>- خدمة أمن صناعي للعامل.</p> <p>- ساعة تدريب الفرد.</p> <p>- خدمة علاجية للعامل / خدمة غذائية.</p> <p>- خدمة نقل العاملين / متر مربع سكن.</p> <p>- خدمة ترفيهية للعامل - نوع الخدمة والرعاية لأطفالهم</p> <p>- متر مربع مساحة جحمة.</p>	<p><u>ب- مراكز الأنشطة الاجتماعية الخاصة بالموارد البشرية:</u></p> <p>- مركز نشاط الأمن الصناعي.</p> <p>- مركز نشاط تدريب العاملين.</p> <p>- مركز نشاط تغذية العاملين وعلاجهم.</p> <p>- مركز نشاط نقل العاملين وإسكانهم.</p> <p>- مركز نشاط خدمة ترفيهية للعاملين ورعاية أطفالهم.</p> <p>- مركز نشاط تجميل مظهر المؤسسة.</p>
<p><u>مسببات تكلفة الأنشطة الاجتماعية الخاصة بحماية البيئة:</u></p> <p>- طن / عنصر تلوث الهواء.</p> <p>- طن / عنصر تلوث المياه والأرض.</p> <p>- ديسيبل **** / ضوضاء.</p>	<p><u>ت- مراكز الأنشطة الاجتماعية الخاصة بحماية البيئة:</u></p> <p>- مركز نشاط الحد من تلوث الهواء.</p> <p>- مركز نشاط الحد من تلوث المياه والأرض.</p> <p>- مركز نشاط الحد من تلوث الصوت (الضوضاء).</p>
<p><u>مسببات تكلفة الأنشطة الاجتماعية الخاصة بخدمة المستهلكين:</u></p> <p>- شكوى.</p>	<p><u>ث- مراكز الأنشطة الاجتماعية الخاصة بخدمة المستهلكين:</u></p> <p>- مركز نشاط دراسة شكاوى العملاء والرد عليها.</p>

***** - الديسيبل (اختصاراً dB) هي الوحدة المستخدمة لقياس شدة الصوت. الديسيبل هو أدنى فرق بين صوت وآخر يمكن أن تحسه الأذن البشرية، وفيما يلي بعض معايير الأصوات المعروفة: صوت التنفس الطبيعي: 10 ديسيبل، صوت خفيف الأشجار: 50 ديسيبل، صوت الإنسان العادي: 30 إلى 60 ديسيبل، صوت جرس التليفون: 70 ديسيبل.... وغيرها من الأصوات.

- مركز نشاط صيانة المنتج وإصلاحه واستبداله.	- وحدة المنتج - نوع الصيانة.
- مركز نشاط البحوث والدراسات التسويقية.	- بحث أو دراسة تسويقية.

المصدر: إبراهيم ميده، مرجع سابق، ص 300.

رابعاً- اقتراح نموذج لتحميل (تخصيص) تكاليف الأنشطة الاجتماعية على مراكز النشاط الاقتصادي بالمؤسسة كخطوة رابعة لتطبيق نظام ABC¹:

يقترح الباحث تخصيص تكاليف الأنشطة الاجتماعية على مراكز النشاط الاقتصادي بالمؤسسة والتي تشمل مراكز الأنشطة الإنتاجية ومراكز الأنشطة التسويقية ومراكز الأنشطة الإدارية، ومراكز الأنشطة الاستثمارية. ويفسر الباحث سبب ذلك بتداخل الأنشطة الاجتماعية مع جميع الوظائف الرئيسية للمؤسسة ومن ثم يجب أن تتحمل بها. وتواجه المعالجة المحاسبية السابقة مشكلة تتعلق بكيفية تحديد أنصبة مراكز النشاط الاقتصادي من تكاليف الأنشطة الاجتماعية. وفي هذا الصدد يعرض الباحث نموذجاً مقترحاً لكشف تخصيص تكاليف الأنشطة الاجتماعية على مراكز النشاط الاقتصادي في المؤسسة:

الجدول رقم (15): النموذج المقترح لكشف تخصيص تكاليف الأنشطة الاجتماعية على النشاط الاقتصادي

مراكز النشاط الاقتصادي				أساس التخصيص Allocation Base	تكاليف الأنشطة الاجتماعية
مراكز الأنشطة الاستثمارية	مراكز الأنشطة الإدارية	مراكز الأنشطة التسويقية	مراكز الأنشطة الإنتاجية		
تكاليف الأنشطة الاجتماعية لخدمة فئات أخرى للمجتمع:					
-	xx	-	-	تخصيص	تكلفة المساهمات المالية للهيئات العلمية والتعليمية والثقافية والصحية
-	xx	-	-	تخصيص	تكلفة رعاية المعوقين "معظم أعمالهم أمن إداري"
تكاليف الأنشطة الخاصة بالموارد البشرية:					
-	-	-	xx	تخصيص	تكلفة الأمن الصناعي
xx	xx	xx	xx	تخصيص، والبند المشتركة توزع بنسبة عدد العاملين المستفيدين من خدمة التدريب.	تكلفة تدريب العاملين
xx	xx	xx	xx	تخصيص، والبند المشتركة توزع بنسبة عدد العاملين المستفيدين من الخدمات الطبية والأغذية.	تكلفة تغذية العاملين وعلاجهم
xx	xx	xx	xx	تخصيص، والبند المشتركة	تكلفة نقل العاملين وإسكانهم

¹ - إبراهيم ميده، مرجع سابق، ص 300.

				توزع بنسبة عدد العاملين المستفيدين من خدمة النقل والسكن.	
xx	xx	xx	xx	توزع بنسبة عدد العمال في المراكز.	تكلفة الخدمات الترفيهية ورعاية أطفال العاملين
xx	xx	xx	xx	توزع بنسبة عدد العمال في المراكز.	تكلفة تحميل مظهر الوحدة الاقتصادية
تكاليف الأنشطة الخاصة بحماية البيئة:					
-	-	-	xx	تخصيص	تكلفة الحد من تلوث الهواء
-	-	-	xx	تخصيص	تكلفة الحد من تلوث المياه والأرض
-	-	-	xx	تخصيص	تكلفة الحد من الضوضاء
تكاليف الأنشطة الخاصة بحماية المستهلكين:					
-	-	xx	-	تخصيص	تكلفة دراسة شكاوى العملاء
-	-	xx	-	تخصيص	تكلفة صيانة المنتج وإصلاحه
-	-	xx	-	تخصيص	تكلفة البحوث التسويقية لسلوك المستهلكين
xx	xx	xx	xx		إجمالي أنصبة مراكز النشاط الاقتصادي من تكاليف الأنشطة الاجتماعية

المصدر: إبراهيم ميده، مرجع سابق، ص 301.

عند تطبيق طريقة ABC يمكن إعداد مجموعة من التقارير التي تعتبر كمخرجات لطريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية.

المطلب الثالث: التقارير مُقترحة كمخرجات لطريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية

يقترح الباحث تصميم ثلاثة تقارير كمخرجات لطريقة التكلفة على أساس النشاط في مجال المسؤولية الاجتماعية وهي:

أولاً - تصميم قائمة تكاليف الأنشطة الاجتماعية:¹

يفصح هذا التقرير عن تكاليف ومنافع النشاط الاجتماعي الذي قامت به المؤسسة وفاءً لمسؤوليتها الاجتماعية عن فترة زمنية معينة. ويمثل هذا التقرير محاولة من قبل الباحث لعرض نوعين رئيسيين من المعلومات عن النشاط الاجتماعي للمؤسسة وهما:

- تكاليف أداء الأنشطة الاجتماعية التي قامت بها المؤسسة وفاءً لمسؤوليتها الاجتماعية في صورة مالية.
- المنافع الاجتماعية وهي تمثل الإنجازات الاجتماعية التي تحققت للمجتمع نتيجة تحمل المؤسسة لتكاليف أداء الأنشطة الاجتماعية، ويتم عرضها في صورة كمية.

¹ - إبراهيم ميده، مرجع سابق، ص 302-303.

ويهدف الباحث من تضمين قائمة تكاليف الأنشطة الاجتماعية، بالمنافع الاجتماعية (الإنتاجات الاجتماعية) التي حققتها المؤسسة في المجال الاجتماعي، إلى جانب التكاليف الاجتماعية التي تحملتها في سبيل تحقيق تلك الإنتاجات، إلى إعطاء صورة صادقة عن النشاط الاجتماعي للمؤسسة، إذ أن اقتصار هذا التقرير على توضيح التكاليف الاجتماعية فقط دون الإنتاجات (البيانات المكملة لها) التي تُحققت في المجال الاجتماعي لن يمكن المطلع عليه من الحكم السليم على كفاءة النشاط الاجتماعي.

كما أن هناك العديد من الأسباب التي دعت الباحث إلى عرض المنافع الاجتماعية في صورة كمية من أهمها:

- صعوبة قياس المنافع الاجتماعية في صورة مالية، فالمنافع الاجتماعية هي فوائد تتحقق لفئات اجتماعية متعددة داخل المؤسسة وخارجها نتيجة قيام هذه المؤسسة ببعض الأنشطة الاجتماعية والعديد من هذه المنافع يصعب قياسه قياساً مالياً، فعلى سبيل المثال كيف يمكن تقدير قيمة مالية للمنفعة التي يحصل عليها المجتمع نتيجة الحد من تلوث الهواء الذي تحدثه عمليات التشغيل الخاصة بالمؤسسة؟ وكذلك كيف يمكن تقدير قيمة مالية للمنفعة التي يحصل عليها المجتمع نتيجة تخفيض الضوضاء التي تحدثها آلات المصنع؟ وكيف يمكن تقدير قيمة مالية للمنفعة التي يحصل عليها المجتمع نتيجة الإضافة الجمالية التي أضافتها المؤسسة بتشجير المنطقة المحيطة بالمؤسسة واستزراعها؟
- عدم موضوعية قياس المنافع الاجتماعية في صورة مالية، فعلى الرغم من صعوبة قياس المنافع الاجتماعية في صورة مالية، إلا أن هناك دراسات مثل دراسة "R. W. Estes" قامت بتحديد قيم مالية للمنافع الاجتماعية ولكن هذه القيم خضعت للتقدير الشخصي واتسمت بعدم موضوعية القياس مما يخفض درجة الثقة فيها إلى حد كبير.
- إمكانية قياس المنافع الاجتماعية بالنسبة لمعظم الأنشطة الاجتماعية بصورة كمية بطريقة أكثر موضوعية، كأن يتم قياس المنفعة التي يحصل عليها المجتمع نتيجة الحد من تلوث الهواء في صورة كمية بمقدار كمية تلوث الهواء التي تم تخفيضها، أو قياس المنفعة التي يحصل عليها المجتمع نتيجة تخفيض الضوضاء التي تحدثها المصانع في صورة كمية بمقدار كمية الضوضاء "بالديسبل" التي تم تخفيضها، لأن هذا المقياس الكمي للمنافع يعد أكثر موضوعية.
- إن قياس المنافع الاجتماعية في صورة كمية، مع توافر معلومات عن تكاليف أداء الأنشطة الاجتماعية التي تحملتها المؤسسة لتحقيق تلك المنافع، يمكن من قياس متوسط تكلفة المؤسسة من المنفعة الاجتماعية لكل نشاط اجتماعي، وذلك بقسمة تكاليف كل نشاط اجتماعي على المنافع الاجتماعية في صورة كمية لذلك النشاط، وهذا المتوسط له استخدامات عديدة منها أنه يساعد في تحديد التكاليف المحددة مقدماً لتحقيق منافع اجتماعية معينة في الفترة القادمة.

وتجب الإشارة إلى أنه في بعض الحالات قد يتطلب القياس الكمي للمنافع الاجتماعية توضيحاً وصفيًا لها، ففي مثل هذه الحالات يوصي الباحث بضرورة الاستعانة بأسلوب القياس الوصفي إلى جانب أسلوب القياس الكمي لإعطاء صورة أوضح عن المنافع الاجتماعية. ويقصد بالقياس الوصفي التوصيف الإنشائي لخصائص شيء أو مظهره، أو حدث معين بحيث يمكن لقارئ التوصيف تخيل هذه الخصائص أو المظاهر.

والشكل الآتي يوضح قائمة تكاليف الأنشطة الاجتماعية والبيانات المكملة لها المقترحة بصورتها المالية فيما يخص التكاليف الاجتماعية، وبصورتها الكمية والوصفية فيما يخص المنافع الاجتماعية:

الجدول رقم (16): قائمة تكاليف الأنشطة الاجتماعية المقترحة عن الفترة من...إلى... والبيانات المكملة لها

متوسط تكلفة الوحدة	بيانات المنافع الاجتماعية			البيان	المبلغ	
	ملاحظات وصفية	كمية المنفعة	وحدة قياس المنفعة		جزئي	كلي
أنشطة خدمة الجمهور العام						
xx	-	xx	مساهمة مالية	المساهمات المالية للهيئات العلمية والتعليمية والثقافية والصحية.	xx	
xx	-	xx	رعاية معوق-نوع الرعاية-	رعاية المعوقين	xx	
				مجموع تكاليف أنشطة خدم الجمهور العام		xxx
أنشطة الموارد البشرية						
xx	-	xx	خدمة الأمن الصناعي	الأمن الصناعي	xx	
xx	-	xx	ساعة تدريب الفرد	تدريب العاملين	xx	
xx	-	xx	وجبة-خدمة علاجية	تغذية العاملين وعلاجهم	xx	
xx	-	xx	خدمة نقل-متر مربع	نقل العاملين واسكانهم	xx	
xx	-	xx	خدمة ترفيهية	خدمات ترفيهية للعاملين ورعاية أطفالهم	xx	
xx	-	xx	متر مربع-مساحة مجمل	تجميل مظهر المؤسسة	xx	
				مجموع تكاليف أنشطة الموارد البشرية		xxx
أنشطة حماية البيئة						
xx	-	xx	طن/عنصر تلوث هواء	الحد من تلوث الهواء	xx	
xx	-	xx	طن/عنصر تلوث المياه والأرض	الحد من تلوث المياه والأرض	xx	
xx	-	xx	ديسيبل/ضوضاء	الحد من تلوث الصوت (الضوضاء)	xx	
				مجموع تكاليف أنشطة حماية البيئة		xxx
أنشطة حماية حقوق المستهلك						
xx		xx	شكوى	دراسة شكاوى العملاء والرد عليها	xx	
xx		xx	وحدة المنتج-نوع صيانة	صيانة المنتج وإصلاحه واستبداله	xx	
xx		xx	بحث أو دراسة	تكاليف البحوث والدراسات التسويقية	xx	
				مجموع تكاليف أنشطة حماية حقوق المستهلكين		xxx
				إجمالي تكاليف الأنشطة الاجتماعية		xxxx

المصدر: إبراهيم ميدة، مرجع سابق، ص 304.

1- تصميم تقرير (كمي) لانحرافات الأداء الاجتماعي:¹

يهدف الباحث من تصميم هذا التقرير إلى توفير معلومات تساعد الإدارة في الحكم على مقدار وفاء المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية، وتمكنها من تقييم الأداء الاجتماعي لها وتنبؤها على ضرورة اتخاذ القرارات المصححة لمعالجة الانحرافات السالبة وتشجيع الانحرافات الموجبة لتحقيق أداء اجتماعي أفضل.

وللحكم على مقدار وفاء المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية يجب مقابلتها بالمستويات الفعلية للأداء الاجتماعي في صورة كمية أيضاً. ويعود السبب في إعداد هذا التقرير في صورة كمية إلى أن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات يتم تحديدها في الغالب في قوانين الدولة واللوائح الحكومية والقرارات السيادية وغيرها في صورة كمية. يتضمن التقرير المقترح أنواع الأنشطة الاجتماعية ووحدة قياس هذه الأنشطة بصورة كمية وكذلك المستويات المحددة مقدماً للمسؤولية الاجتماعية في صورة كمية، والمستويات الفعلية للأداء الاجتماعي في صورة كمية أيضاً، ويبين كذلك الانحرافات بين المستويات المحددة مقدماً والفعلية. وتجدر الإشارة إلى أن الانحرافات السالبة تعني عدم وفاء المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية بالنسبة للنشاط الاجتماعي الذي خضع لهذه المقارنة، وأن الانحرافات الموجبة تعني وفاء المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية بالنسبة لذلك النشاط الاجتماعي. ويُفضل أن تقوم الإدارة بدراسة أسباب الانحرافات والعمل على إيجاد الأسلوب المناسب لمعالجة السالب منها وتشجيع الموجب.

والشكل الآتي يوضح النموذج المقترح لتقرير الانحرافات في الأداء الاجتماعي في صورة كمية عن الفترة من إلى

الجدول رقم (17): تقرير (كمي) لانحرافات الأداء الاجتماعي عن الفترة من إلى

الأنشطة الاجتماعية	وحدة القياس	الكميات		
		الانحراف	الفعلية	المخططة
أنشطة خدمة الجمهور العام المساهمات المالية للهيئات التعليمية والثقافية و الصحية رعاية المعوقين	مساهمة مالية	xx	xxx	xxx
	رعاية معوق- نوع الرعاية	xx	xxx	xxx
مجموع أنشطة خدمات الجمهور		xxxx	xxxx	xxxx
أنشطة الموارد البشرية الأمن الصناعي تدريب العاملين تغذية العاملين وعلاجهم نقل العاملين واسكانهم خدمات ترفيهية للعاملين ورعاية أطفالهم تجميل مظهر المؤسسة	خدمة الأمن الصناعي	xx	xxx	xxx
	ساعة تدريب الأفراد	xx	xxx	xxx
	وجبة- خدمة علاجية	xx	xxx	xxx
	خدمة نقل-متر مربع-	xx	xxx	xxx
	خدمة ترفيهية	xx	xxx	xxx
	مساحة مجاملة-متر مربع-	xx	xxx	xxx
مجموع تكاليف أنشطة الموارد البشرية		xxxx	xxxx	xxxx
أنشطة حماية البيئة				

1 - أبراهيم ميده، مرجع سابق، ص ص 304-305.

الحد من تلوث الهواء	طن/عنصر تلوث الهواء	xx	xxx	xxx
الحد من تلوث المياه والأرض	طن/عنصر تلوث المياه والأرض	xx	xxx	xxx
الحد من تلوث الصوت (الضوضاء)	ديسيل/ضوضاء	xx	xxx	xxx
مجموع تكاليف حماية البيئة		xxxx	xxxx	xxxx
<u>أنشطة حماية حقوق المستهلك</u>				
دراسة شكاوي العملاء والرد عليها	شكوى	xx	xxx	xxx
صيانة المنتج واصلاحه واستبداله	وحدة المنتج-نوع الصيانة-	xx	xxx	xxx
تكاليف البحوث والدراسات التسويقية	بحث أو دراسة	xx	xxx	xxx
مجموع تكاليف أنشطة حماية حقوق المستهلك		xxxx	xxxx	xxxx
إجمالي الأنشطة الاجتماعية		xxxxx	xxxxx	xxxxx

المصدر: إبراهيم ميده، مرجع سابق، ص 305.

2- تصميم قائمة التكاليف التقديرية للوقاية من الأضرار الاجتماعية:¹

يقترح الباحث إعداد هذا التقرير عندما لا تفي المؤسسات بمسؤوليتها الاجتماعية أو عندما لا تصل المستويات الفعلية للأداء الاجتماعي إلى المستويات المحددة مقدماً له. يهدف هذا التقرير إلى إمداد الإدارة بمعلومات عن التكاليف التي يجب إنفاقها للوفاء بمسؤوليتها الاجتماعية في جميع مجالاتها، والمنافع الاجتماعية التي ستتحقق من خلال هذه التكاليف. يتضح مما سبق أن إعداد هذا التقرير يعتمد على المعلومات التي يقدمها التقرير السابق والمتعلقة بالانحرافات السالبة التي تدل على عدم وفاء المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية. كما يعتمد على التقرير الأول السابق في المعلومات التي يقدمها عن متوسط تكلفة الوحدة من الإنجازات الاجتماعية خلال الفترة الحالية، ويقترح الباحث أن يتم تعديل هذا المتوسط في ضوء الزيادة المتوقعة في أسعار عناصر تكاليف الأنشطة الاجتماعية خلال الفترة المقبلة ويفضل أن يتم التعديل من خلال الرقم القياسي للأسعار. ونتيجة لذلك تتحدد تكاليف الوقاية من الأضرار الاجتماعية وذلك بضرب الانحرافات السالبة التي تدل على عدم وفاء المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية، في متوسط تكلفة المؤسسة من الإنجازات الاجتماعية، معدلاً وفق الرقم القياسي للأسعار في الفترة القادمة. يفيد هذا التقرير المقترح في تقديم محاولة لاستبعاد الانحرافات السالبة الناجمة عن عدم وفاء المؤسسة بمسؤوليتها الاجتماعية وتلافيها. ويفضل أن يتم إعداده في صورة مالية وكمية كي تُقدر المؤسسة التكاليف الاجتماعية التي يجب عليها إنفاقها للوفاء بمسؤوليتها الاجتماعية، وتوضح الإنجازات أو المنافع الاجتماعية التي ستتحقق نتيجة لهذه التكاليف.

¹ - إبراهيم ميده، مرجع سابق، ص 306-307.

الجدول رقم (18): قائمة التكاليف التقديرية المقترحة للوقاية من الأضرار الاجتماعية

متوسط تكلفة الوحدة المعدل	انحرافات المنافع الاجتماعية		البيان	المبلغ	
	كمية الانحراف	وحدة القياس		جزئي	كلي
أنشطة خدمة الجمهور العام					
xx	xx	مساهمة مالية	المساهمات المالية للهيئات العلمية والتعليمية والثقافية والصحية.	xxx	
xx	xx	رعاية معوق-نوع الرعاية-	رعاية المعوقين	xxx	
			مجموع تكاليف أنشطة خدم الجمهور العام		xxxx
أنشطة الموارد البشرية					
xx	xx	خدمة الأمن الصناعي	الأمن الصناعي	xxx	
xx	xx	ساعة تدريب الفرد	تدريب العاملين	xxx	
xx	xx	وجبة-خدمة علاجية	تغذية العاملين وعلاجهم	xxx	
xx	xx	خدمة نقل-متر مربع	نقل العاملين واسكانهم	xxx	
xx	xx	خدمة ترفيهية	خدمات ترفيهية للعاملين ورعاية اطفالهم	xxx	
xx	xx	متر مربع-مساحة مجملة	تجميل مظهر المؤسسة	xxx	
			مجموع تكاليف أنشطة الموارد البشرية		xxxx
أنشطة حماية البيئة					
xx	xx	طن/عنصر تلوث هواء	الحد من تلوث الهواء	xxx	
xx	xx	طن/عنصر تلوث المياه والأرض	الحد من تلوث المياه والأرض	xxx	
xx	xx	ديسيبل/ضوضاء	الحد من تلوث الصوت (الضوضاء)	xxx	
			مجموع تكاليف أنشطة حماية البيئة		xxxx
أنشطة حماية حقوق المستهلكين					
xx	xx	شكوى	دراسة شكاوى العملاء والرد عليها	xxx	
xx	xx	وحدة المنتج-نوع صيانة	صيانة المنتج وإصلاحه واستبداله	xxx	
xx	xx	بحث أو دراسة	تكاليف البحوث والدراسات التسويقية	xxx	
			مجموع تكاليف أنشطة حماية حقوق المستهلكين		xxxx
			إجمالي تكاليف الأنشطة الاجتماعية التقديرية للوقاية من الأضرار الاجتماعية		xxxxxx

المصدر: إبراهيم ميده، مرجع سابق، ص 307.

من هذا المبحث نستخلص أن طريقة ABC تعتبر من الأنظمة المفتوحة التي تتأثر بالبيئة المحيطة وتؤثر فيها وهو يعتبر دور هام تمارسه هذه الطريقة . فربط هذه الأخيرة بالمسؤولية الاجتماعية يساعدها على القيام بدورها على أفضل وجه.

خلاصة الفصل:

ما يمكن أن نستنتجه من خلال هذا الفصل هو أن إدماج المسؤولية الاجتماعية في استراتيجية المؤسسة وهو أمر أصبحت تفرضه الظروف الاقتصادية والاجتماعية وحتى السياسية على كل مؤسسة تريد أن تضمن لنفسها البقاء والديمومة، رغما لما لهذا التوجه من مخاطر ومعوقات يصعب التعامل معها وتجاوزها بسهولة إلا أنه يحمل كذلك فرصا استثمارية جديدة وآفاقا مستقبلية تمكن المؤسسات من بناء استراتيجيات تنافسية محورها البيئة، تعزز بها مكانتها في الأسواق المحلية والعالمية. إلا أن إهمال المؤسسة للمسؤولية الاجتماعية سيترتب عنه آثار اجتماعية تتمثل في عدم اهتمامها بالنشاطات الاجتماعية كخدمة العاملين وحماية البيئة والمجتمع وتركيزها فقط على الجانب الاقتصادي البحث وإهمالها للجانب الاجتماعي، ومع التطور الهائل الذي عرفه الفكر المحاسبي واتساع انتشار مفهوم المحاسبة الاجتماعية أصبحت هذه المؤسسات في موقف مسائلة من طرف منظمات حماية العمال والبيئة والصحة، الأمر الذي ألزم هذه المؤسسات بدمج البعد الاجتماعي ضمن قوائمها المالية المنشورة، ولا يتم ذلك إلا من خلال ما يسمى بالإفصاح الاجتماعي أو الإفصاح عن النشاطات الاجتماعية.

كما نستنتج من هذا الفصل أن توسيع نطاق طريقة التكلفة على أساس النشاط ABC بإضافة بعد جديد إليها وهو البعد الذي يقابل ممارسة المؤسسة لمسؤوليتها الاجتماعية تجاه المجتمع والبيئة المحيطة بها، بعد أن اقتصر تطبيق هذه الطريقة على مختلف الأنشطة الاقتصادية، الصناعية، الخدمية والمالية. يعتبر توسعا في غاية الأهمية بعدما تعرفنا من خلاله على مجموعة دوافع تحتم مراعاة المسؤولية الاجتماعية في تصميم طريقة ABC وتطبيقها وأهمها الاتجاه نحو تقييم الأداء الاجتماعي للوحدة الاقتصادية إلى جانب تقييم أدائها الاقتصادي، بحيث تُوازن بين هدف تحقيق الربح وهدف إنجاز المسؤولية الاجتماعية على حدٍ سواء، كما أن هناك حاجة لدى الإدارة إلى معلومات دورية عن الإسهامات الاجتماعية لتمكينها من أداء وظائفها بفعالية وكفاءة في مجال الأداء الاجتماعي مما يؤدي إلى تحسين الأرباح في الأجلين القصير والطويل.

ونستخلص من النموذج الذي اقترحه الدكتور "إبراهيم ميده" أنه حاول إيجاد حلول لعدم إدراك الجهات المختلفة ذات العلاقة لأهمية نظام ABC في معالجة التكاليف التي تتحملها المؤسسة عند ممارستها لمسؤوليتها وأنشطتها الاجتماعية تجاه المجتمع. وكذلك عرض نماذج التقرير عن المسؤولية الاجتماعية وتقييمها كمخرجات لنظام التكلفة على أساس النشاط ABC.

دراسة حالة المؤسسة الاستشفائية
العمومية بسور الغزلان

تمهيد:

إن الهدف الذي تسعى إليه أي دولة وفي إطار أي نظام هو إحداث التنمية الشاملة، وهذه الأخيرة هي محطة لتكامل واندماج التنمية الاقتصادية والتنمية الاجتماعية، وإلى زمن قريب كانت الحكومات تهمل الجانب الاجتماعي في التنمية بحجة أنه الجانب الاستهلاكي من حيث النفقات. إلا أنه وفي السنوات القليلة الماضية ظهرت أهمية التنمية الاجتماعية وأثرها في إحداث التنمية الشاملة، وبالتالي فإن الإنفاق على القطاعات الخدمية المكونة للتنمية الاجتماعية يعد إنفاقاً استثمارياً وليس استهلاكياً، وتعتمد التنمية الاجتماعية على كفاءة العديد من القطاعات والعناصر التي تشكلها، ويعد قطاع الخدمات الصحية من القطاعات الرئيسة والمؤثرة في إحداث التنمية الاجتماعية وبالتالي التنمية الاقتصادية ومن هذا المنطلق فإن إدارة المستشفيات تقع عليها مسؤولية تجاه المجتمع لتقديم خدمات الرعاية الصحية التي يحتاجها المجتمع على مستوى مقبول من الجودة مقابل أقل ما يمكن من التكلفة ومن أكبر التحديات التي تواجه مقدمي الرعاية الصحية تحديد تكاليف تقديم الخدمات نتيجة المعلومات المضللة التي تقدمها الأنظمة المحاسبية التقليدية. لذلك سيتم خلال هذا الفصل تقديم نموذج تستطيع من خلاله المستشفيات الوفاء بمسؤوليتها الاجتماعية بأقل التكاليف من خلال التطرق إلى المباحث التالية:

المبحث الأول: مدخل عام إلى المستشفى.

المبحث الثاني: تقديم المؤسسة العمومية الاستشفائية بسور الغزلان

المبحث الثالث: تطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة العمومية الاستشفائية بسور الغزلان

المبحث الأول: مدخل عام إلى المستشفى

يتغير مفهوم المستشفى وفقاً لمقتضيات العصر حيث كان في أوائل نشأته يقوم بدور علاجي علاوة على ممارسته نشاطاً اجتماعياً، فقد كان يستقبل المريض الذي يطلب العلاج والدواء، في نفس الوقت الذي كان يقدم فيه المساعدة والعون للفقير والمحتاج، ثم أخذ يتطور يوماً بعد يوم إلى أن أصبح مؤسسة طبية اجتماعية بالغة التعقيد، يتمثل ذلك في كبر الحجم وكثرة عدد الأسرة وتنوع الخدمات الطبية التي يقدمها وحتى تنوع المستشفيات في حد ذاتها.

المطلب الأول: تعريف المستشفى وأنواعه

في هذا المطلب سنتعرف على المستشفى من وجهة نظر عدة أطراف وهيئات، ثم سنتطرق إلى أنواع المستشفيات من خلال مجموعة من الأسس.

أولاً- تعريف المستشفى:

مفهوم المستشفى يتباين تبعاً لتباين الأطراف المتعامل معها، وبالتالي فإن كل طرف يمكن أن يعرف المستشفى تبعاً لتلك العلاقة القائمة بينهما، وكما يتضح ذلك أدناه من وجهه نظر:¹

- 1- **المرضى:** ينظرون إلى المستشفى على أنه الجهة المسؤولة عن تقديم العلاج والرعاية الطبية لهم واستشفائهم.
- 2- **الحكومة:** إحدى مؤسساتها الخدمائية والمسؤولة عن تقديم كل ما يحتاجه المجتمع للنهوض بالواقع الصحي في البلد نحو الأحسن.
- 3- **الكادر الطبي:** هو الموقع الذي يمارسون فيه أعمالهم ومهامهم الإنسانية وبما يملكونه من خبرة ومهارة.
- 4- **إدارة المستشفى:** منظمة مفتوحة على البيئة المحيطة بها، ومتفاعلة مع متغيراتها المختلفة في ضوء ما حدد لها من أهداف وواجبات مسؤولة عن تنفيذها بشكل كفاء وفعال.
- 5- **مصانع الأدوية:** سوق واسع يستوجب إمداده بما يحتاجه من أدوية ومستلزمات طبية.
- 6- **الطلبة والجامعة:** موقع تدريبي وعملي لإكسابهم المهارة والمعرفة الميدانية عن أسرار المهنة. ومن وجهة نظر بعض الهيئات فقد عرق المستشفى كما يلي:²

- 1- **عرفت الهيئة الأمريكية للمستشفيات** المستشفى كما يلي: " المستشفى مؤسسة تحتوي على جهاز طبي منظم، يتمتع بتسهيلات طبية دائمة تشتمل على أسرة للتنويم وخدمات طبية تتضمن خدمات الأطباء وخدمات التمريض المستمرة و ذلك لإعطاء المرضى التشخيص والعلاج اللازمين".
- 2- **أما منظمة الصحة العالمية** فقد عرفت " المستشفى هو الجزء المتكامل من التنظيم الاجتماعي الصحي. وظيفته هي توفير العناية الصحية الكاملة لجميع السكان، الوقائية والعلاجية وإن خدمات العيادات الخارجية فيه تصل

¹ - ثامر ياسر البكري، إدارة المستشفيات، دار البازوري، عمان، الأردن، 2005، ص 21.

² - سنوسي علي، تقييم مستوى الفعالية التنظيمية للمستشفيات في الجزائر -دراسة تطبيقية على المستشفيات العمومية-، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السابع، جامعة المسيلة، الجزائر، ب س ن، ص 292.

إلى كل عائلة في منطقة سكنها، كما أنه مركز لتدريب العاملين في حقل الصحة والقيام بالأبحاث الاجتماعية و الحيوية".

أما الدكتور محمد أمين فيرى فقد عرف المستشفى على أنه "المستشفى مؤسسة اجتماعية فنية معقدة (نظام رئيسي مركب)، تحتوي على أسرة(العمال) وتتألف من مجموعة من النشاطات الجزئية أهمها : نشاط التشخيص ، نشاط العلاج ، نشاط التمريض ،نشاط الخدمات الطبية المساعدة ، نشاط الخدمات العامة، نشاط خدمات شؤون المرضى، نشاط الوحدات الإدارية، ونشاط الوحدات الاستشارية التي يؤثر بعضها على بعض ويتأثر بعضها ببعض ويعمل بعضها مع بعض لتحقيق أهداف تقديم الرعاية الصحية" حيث يوضح هذا التعريف أن المستشفى نظام رئيسي مركب تتألف من مجموعة من الأنظمة الفرعية لكل منها طبيعة مميزة وخصائص مختلفة.¹

وفي ضوء ما سبق يمكن النظر إلى المستشفى على أنه نظام مفتوح لاعتماده على المجتمع وتأثره بالبيئة المحيطة كونه يتعامل مع العديد من الأطراف بهدف تقديم الخدمات للمرضى من أفراد المجتمع، بالإضافة إلى كونه يعد مركزاً لتقديم خدمة تدريب العاملين في المجال الصحي، وإجراء البحوث الطبية والاجتماعية، وذلك بهدف المساهمة في تحقيق الأهداف الخاصة بالقطاع الصحي على وجه الخصوص، والأهداف العامة على مستوى البيئة المحيطة.

ثانياً- أنواع المستشفيات:

وظائف المستشفيات هي التي تحدد طبيعتها وخصائصها، وهناك مجموعة من الأسس تستخدم غالباً لتصنيف ووصف أنواع المستشفيات، ومن أهمها: نمط الملكية والإشراف، حجم المستشفى، الربحية، مدة الإقامة، نوع الخدمة وجود خدمات الرعاية الصحية المقدمة.

1- نمط الملكية والإشراف: يمكن تقسيم المستشفيات على أساس الملكية والإشراف إلى نوعين رئيسين: مستشفيات حكومية ومستشفيات خاصة.

● **المستشفيات الحكومية:** تعتبر إحدى أهم المؤسسات الصحية، وهي مملوكة للدولة وتديرها أجهزة حكومية من وزارات وهيئات ومؤسسات عامة، وفق تنظيمات ولوائح حكومية تحكم سير إجراءات العمل في القطاع العام.² ويمكن تصنيف المستشفيات الحكومية كما يلي:³

- مستشفيات حكومية عامة وخاصة وتخصيصية: بالنسبة للمستشفيات الحكومية العامة فهي تابعة لوزارة الصحة والسكان غالباً، وأما المستشفيات الخاصة فهي تابعة لجهة معينة مثل: المستشفيات العسكرية والشرطة، بالإضافة إلى المستشفيات التابعة لمؤسسات وهيئات معينة، وغالباً ما تقدم خدماتها للعاملين وأبنائهم بتلك الجهات.

¹ - سنوسي علي، مرجع سابق، ص 292.

² - مكرم عبد المسيح باسيلي، المحاسبة في المنشآت الفندقية: رؤية إدارية الفنادق - المستشفيات، المكتبة العصرية، ب ب ن، 2006، ص 161.

³ - المرجع السابق، ص 162.

أما المستشفيات التخصصية، فتشمل مستشفيات الولادة، العيون، الأنف، الأذن والحنجرة، التأهيل والعظام، الأمراض المزمنة، مرضى الاحتياجات الخاصة، القلب، ومستشفيات الأطفال وغيرها وهناك مستشفيات تشمل أكثر من تخصص واحد.

- المستشفيات الجامعية والتعليمية: هي مستشفيات مملوكة للدولة، وإن كانت تابعة للجامعات، وتقدم خدماتها مجاناً أو مقابل رسوم زهيدة تغطي تكاليفها ومصاريفها الإدارية، ويقوم بإدارتها مجلس إدارة من أطباء كليات الطب المختلفة، وتحتوي على بعض الأقسام التعليمية التي تتيح فرصة التدريب العملي لطلاب الطب.

● المستشفيات الخاصة: وهي تشمل جميع المستشفيات باستثناء تلك التابعة للحكومة المركزية أو المحلية، وهذه المستشفيات تقدم الخدمات مقابل رسوم، عكس المستشفيات الحكومية التي تقدم الخدمات الصحية مجاناً. ويمكن تقسيم المستشفيات الخاصة إلى قسمين أساسيين وهما:¹

- مستشفيات ذات طابع ربحي: هي المستشفيات التي قد يملكها شخص أو شركة أو هيئة.... وذلك بهدف تحقيق مكاسب ربحية من خلال الخدمات المقدمة.

- مستشفيات ذات طابع غير ربحي: هي المستشفيات التي تتوفر فيها نفس خصائص ومميزات المستشفيات ذات الطابع الربحي، إلا أن الهدف من إنشائها يكون غالباً بهدف المساهمة في تقديم خدمة اجتماعية عامة لأفراد المجتمع. والعلاج في هذا النوع من المستشفيات ليس مجاناً، إذ أن الأموال المتحصلة من المرضى تصرف عادة على النفقات المتعلقة بتطوير خدمات المستشفى.

2- حجم المستشفى: يتحدد حجم المستشفى بناء على عدد أسرّة الرجال والنساء والأطفال، ويستثنى من ذلك أسرة الأطفال حديثي الولادة. وضمن هذا التصنيف نستطيع أن نميز بين الأنواع التالية:²

- المستشفيات الصغيرة الحجم: وهي التي تحتوي على 100 سرير أو أقل.
- المستشفيات المتوسطة الحجم: وهي المستشفيات التي تحتوي بين 101 و 500 سرير.
- المستشفيات الكبيرة الحجم: وهي التي يزيد عدد أسرّتها عن 500 سرير.

3- الربحية: بالرغم من أن الهدف العام من إنشاء المستشفيات هو تقديم الخدمات الصحية للأفراد، إلا أن هناك أهداف أخرى قد تكون أساسية، ومن بينها سعي المستشفيات لتحقيق الأرباح، وفي هذا السياق يمكن أن نميز بين ثلاثة أنواع من المستشفيات وهي كما يلي:³

¹ - سليم بطرس جلدة، إدارة المستشفيات والمراكز الصحية، دار الشروق، عمان، الأردن، 2006، ص 36.

² - خليل إبراهيم عبد الله شقفة، مرجع سابق، ص 106.

³ - سليم بطرس جلدة، مرجع سابق، ص 37.

- مستشفيات تهدف للربح: وهي المستشفيات التي تعود ملكيتها عادة إلى أفراد هم في الغالب من الأطباء، والتي تكون أحيانا لغرض الربح، حيث تقوم بتقسيم أرباحها التي تكسبها من المرضى مقابل ما تقدم إليهم من خدمات على مؤسسيها ومالكيها وعلى المشاركين فيها، ويكثر هذا النوع من المستشفيات في الدول الرأسمالية.
- مستشفيات خيرية: وهي مستشفيات أنشئت من قبل إحدى الجهات الخيرية إما على هيئة جمعية خيرية أو دينية، فهي مملوكة لجمعيات أهلية غير حكومية، وتقدم خدمات صحية مقابل رسوم ضئيلة نسبيا، تستخدم في تطوير المستشفى، وتحسين مستوى أداؤها، وهي وإن كانت تهدف إلى الربح نسبيا، إلا أنه يفضل أن تدرج ضمن النوع الثالث من المستشفيات.

- مستشفيات لا تهدف إلى الربح: وهي مستشفيات حكومية تقوم الدولة بتأسيسها بهدف تقديم الخدمات الصحية للأفراد من دون مقابل، أو مقابل رسوم رمزية زهيدة، ومثل هذا النوع من المستشفيات يكثر في الدول الاشتراكية.

4- مدة الإقامة: تعد إقامة المريض في المستشفى أساسا في تصنيف المستشفيات إلى مدة إقامة قصيرة أو طويلة، ويمكن تقسيم المستشفيات على هذا الأساس إلى قسمين هما:¹

- مستشفيات قصيرة الإقامة: ويصل متوسط فترة إقامة المريض فيها من يوم إلى ثلاثين يوم، مثل: مستشفيات الأطفال ومستشفيات أمراض النساء والتوليد.
- مستشفيات طويلة الإقامة: ويصل متوسط إقامة المريض فيها إلى أكثر من ثلاثين يوما مثل: مستشفيات الحروق، مستشفيات الأمراض النفسية.

5- نوع الخدمة: تكون المستشفيات على نوعين:²

- مستشفيات عامة: تضم اختصاصات متعددة، وتعالج أمراض مختلفة من خلال استقبال المرضى والمصابين بهذه الأمراض.
- مستشفيات متخصصة: تختص في علاج جزء معين من أجزاء الجسم (العين، الأعصاب، الأنف والأذن والحنجرة، الأمراض المزمنة... الخ).

بما أن المستشفى هو المكان الذي يقدم الخدمات الصحية والوقائية، فهو يتمتع بمجموعة من الخصائص وله عدة وظائف ستعرف عليها في المطلب الثاني.

المطلب الثاني: الخصائص المميزة لنشاط المستشفى ووظائفه

لنشاط المستشفيات مجموعة من الخصائص التي تميزه عن غيره من الأنشطة الأخرى، والتي يتولد عنها مجموعة من الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان عند تقدير مستوى الطلب على الخدمات الصحية خلال فترة الموازنة. بالإضافة إلى أن هذه المستشفيات لها مجموعة من الوظائف تميزها عن غيرها من المؤسسات.

¹ - ثامر ياسر البكري، إدارة المستشفيات، مرجع سابق، ص 29.

² - حسين ذنون علي البياتي، المعايير المعتمدة في إقامة وإدارة المستشفيات، دار وائل، عمان، الأردن، 2005، ص 2.

أولاً- الخصائص المميزة لنشاط المستشفى:

أهم هذه الخصائص تتمثل فيما يلي:¹

1- نشاط المستشفيات نشاط خدمي: يتميز نشاط المستشفيات بصفة عامة بكونه نشاط خدمات، حيث تسهر المستشفيات على تقديم الخدمات الصحية لجميع المواطنين، على الرغم من وجود بعض جوانب النشاط التجاري في صورة:

- شراء المواد الغذائية اللازمة للمطبخ.
- شراء الأدوية وتقديمها من خلال الصيدلية.
-

ولا شك أن هذا التنوع في الأنشطة يتطلب درجة واضحة من التحليل.

2- ديناميكية النشاط الاستشفائي: يتميز النشاط الاستشفائي بالتغير، فهو ليس نشاطاً ثابتاً في حجمه على مدار السنة، حيث يزداد إقبال المرضى على المستشفيات في بعض الفترات خلال السنة وينخفض في فترات أخرى. كما أنه يتميز أيضاً بالتغير على مستوى الأسابيع، حيث يلاحظ زيادة الإقبال على المستشفيات في بداية ونهاية الأسبوع عنها في باقي الأيام. يتولد عن هذه الخاصية بعض الآثار والنتائج من أهمها:

- ضرورة إتباع أساليب عملية للتنبؤ بتغيرات حجم النشاط على مدار الفترة المحاسبية.
- ضرورة الاهتمام بحصر الطاقات غير المستغلة في بعض المواسم.
- ضرورة الاهتمام بأنظمة الرقابة عند تصميم النظام المحاسبي لتفادي حدوث الأخطاء.

3- الاعتماد على العنصر البشري: يعتمد نشاط الاستشفائي أساساً على العنصر البشري، حيث تؤثر كفاءة الأطباء وهيئات التمريض والإداريين والفنيين بطريقة فعالة على نشاط المستشفى كما ونوعاً، وتشكل عامل جوهري في تفضيل المرضى لمستشفى عن آخر، من حيث حسن المعاملة والاستقبال، والأمانة المتناهية والكفاءة العلاجية.

4- وزن الاستثمارات في الأصول الثابتة: يستلزم نشاط المستشفيات توفر مجموعة من الأصول الثابتة، تشمل المباني والأثاث والمعدات الطبية والأجهزة الكهربائية... وغيرها من المعدات التي تحتاج إلى استثمارات مالية كبيرة. لذا نلاحظ أن نسبة الاستثمار في المعدات والأصول الثابتة تشكل نسبة عالية للغاية في المستشفيات، ومن الضروري فرض الرقابة على استخدام هذه الموارد المادية الكبيرة، بالإضافة إلى حسن اختيار العنصر البشري القادر على التعامل مع هذه الاستثمارات.

5- عدم قابلية "الإنتاج" للتخزين: يتميز نشاط المستشفيات بعدم قابلية وحدات "الإنتاج" للتخزين، على عكس المؤسسات الصناعية التي يمكن تخزين منتجاتها لتصريفها في الفترات المحاسبية القادمة. فمثلاً في الأقسام العلاجية

¹ - هشام أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، دراسات في المحاسبة المتخصصة، النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية، المستشفيات، الدار الجامعية، مصر، الإسكندرية، 2000، ص ص 26 - 27.

نلاحظ أن وحدة المنتج " يوم " لا يمكن تخزينه لفترة قادمة كما هو الحال أيضا في قسم التغذية، فإذا ما تم إنتاج عدد معين من الوجبات (إفطار- غداء - عشاء)، فإما أن تقدم للمرضى أو يخسرها المستشفى لعدم إمكانية تخزينها لفترات قادمة.

ثانيا- وظائف المستشفى:

من أهم وظائف المستشفى ما يلي:¹

- تحقيق الرعاية الطبية والصحية المتكاملة.
- تعليم وتدريب العاملين في ميادين الطب والتمريض والعلوم الطبية المساعدة، وتنمية مهاراتهم وقدراتهم.
- تشجيع البحوث في مجالات العلوم الطبية والعلوم وثيقة الصلة بالصحة.
- توفير خدمات الرعاية الصحية الأولية اللازمة للنهوض بالمجتمع من الناحية الصحية، وذلك عن طريق العيادات الخارجية التي تعمل على توفير عنصر الوقاية.
- التأكد من أن الخدمات التي يقدمها المستشفى على درجة عالية من الجودة، ويتحقق ذلك باستحداث برنامج لضمان الجودة.

حتى يقوم المستشفى بتأدية وظائفه على أكمل وجه لا بد له من توفير نظام معلومات فعال يقوم بتوفير المعلومات اللازمة لذلك. وفي المطلب الثالث سنقوم بشرح تفصيلي لنظام المعلومات اللازم للمستشفى.

المطلب الثالث: نظام المعلومات الاستشفائي

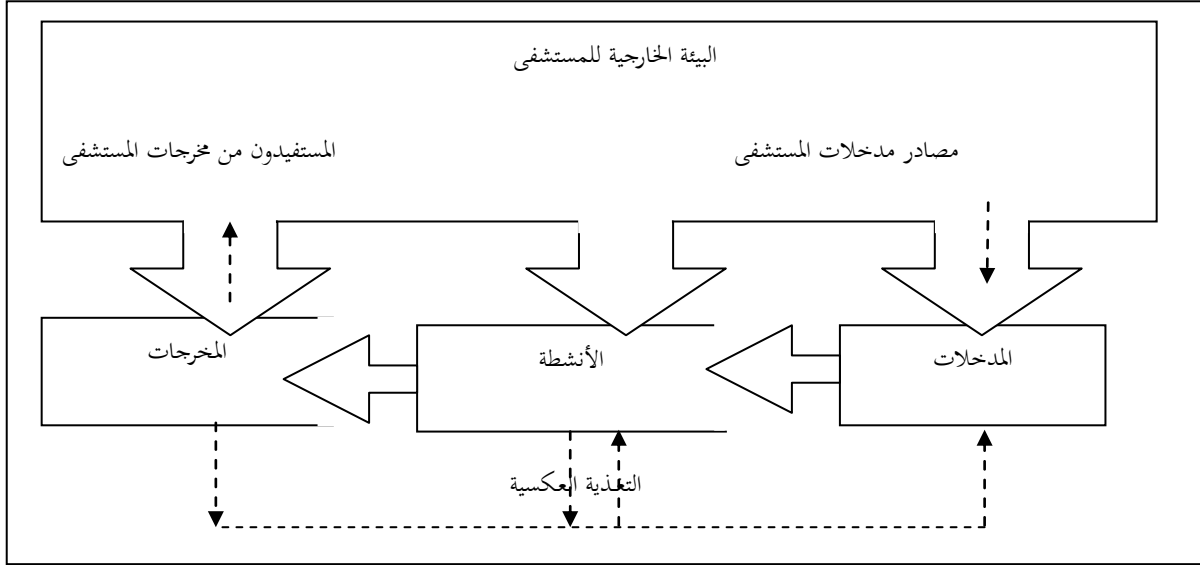
يلعب نظام المعلومات دورا هاما في المستشفى، فهو يسمح من خلال قواعد وأساليب عملية محددة بالحصول على البيانات وتحويلها إلى معلومات مفيدة بالنسبة لكل المتعاملين داخل المستشفى وخارجه. فهو يمثل الجسر الرابط بين العمال والمستشفى، ودعامة الحوار بين المستشفيات والجهات الوصية وكل المتعاملين الخارجيين الآخرين. ولهذا يجب أن يكون عند مستوى تطلعات المستعملين، ويغطي كافة الاحتياجات دون استثناء.

أولا- المستشفى كنظام مفتوح:

يتكون المستشفى كنظام مفتوح حسب الشكل الموالي من العناصر التالية:

¹ - محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصحية: مدخل نظم المعلومات، المكتبة العصرية، القاهرة، 2009، ص ص 25-27.

الشكل رقم (25): المكونات الأساسية للمستشفى كنظام مفتوح



المصدر: الطيب سايب، نظام الموازنات التقديرية في التسيير الاستشفائي، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في تسيير المؤسسات، جامعة منتوري، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسنطنة، 2005-2006، ص 85.

حسب الشكل رقم (25) يتكون المستشفى كنظام مفتوح من:¹

1- المدخلات: تمثل المدخلات الإمكانيات المادية والبشرية والتقنية اللازمة لقيام المستشفى بنشاطاته المتعددة، هذه المدخلات تتكون من:

- العنصر البشري: يشمل جميع المستفيدين من الخدمات الصحية المقدمة، بالإضافة إلى مختلف العاملين في المستشفى (سلك طبي، إداريين، عمال نظافة،..).
- العنصر المادي: يشمل مختلف الإمكانيات المادية اللازمة لإقامة المستشفى وأداء مهمته مثل: الأراضي، المباني، المعدات والأجهزة، الأدوية، الأغذية... بالإضافة إلى مصادر التمويل المختلفة .
- عنصر المعلومات: هناك نوعان من المعلومات :
- معلومات داخلية: وهي لازمة للتعرف على نتائج النشاطات المقدمة للمرضى من حيث الاستفادة من خدمات المستشفى وتقوم جودة الخدمات المقدمة لهم.
- معلومات خارجية: تفيد في التعرف على كمية ونوعية الاحتياجات الصحية لسكان المنطقة التي يتواجد بها المستشفى.

2- النشاطات: تتمثل في المرحلة التي يتم فيها تحويل المدخلات إلى المخرجات، ويمكن تصنيفها إلى نوعين:

- النشاطات الأساسية للمستشفى: هي النشاطات المرتبطة بتقديم الخدمات الطبية والعلاجية للمستفيدين (المرضى) مباشرة، ونذكر منها:

¹ - محمود محمود السجاعي، مرجع سابق، ص 37-45.

- نشاط التشخيص (الفحص): وينقسم بدوره إلى تشخيص سريري، مخبري، شعاعي تخطيطي، ونفسي.
- نشاط العلاج: وينقسم إلى علاج بالأدوية، شعاعي، جراحي، طبيعي، تأهيلي، وبالتنفس الاصطناعي.
- النشاطات المساعدة للمستشفى: هي النشاطات التي تتعلق بتسهيل النشاطات الأساسية في صورة مستمرة وفعالة، ويمكن تصنيفها فيما يلي:
- نشاطات ذات طبيعة خدمية: وهي النشاطات التي تخدم المرضى والعاملين في المستشفى مثل: نشاطات الإدارة، خدمات التمريض، الخدمات العامة، خدمات شؤون المرضى الخدمات الطبية المساعدة.
- نشاطات ذات طبيعة استشارية: وهي النشاطات التي تخدم الإدارة العليا للمستشفى والأقسام الطبية، والطبية المساعدة، ومن أمثلة هذه النشاطات: نشاطات وحدات التخطيط والميزانية والمتابعة والتنظيم ومركز المعلومات والعلاقات العامة، ونشاطات اللجان الطبية وشبه الطبية مثل لجنة جودة الرعاية الطبية وعدوى المستشفيات.

3-المخرجات: عبارة عن نتيجة نشاطات المستشفى، ويمكن إيضاح ذلك فيما يلي:

- مخرجات تتعلق بحالة المرضى عند الخروج: عموماً ما ينتظر المريض عند دخوله المستشفى تحسن حالته الصحية أو الشفاء بعد الفحص والعلاج المقدم له، لكن حالة تحسن المريض هي احتمال من بين مجموعة من الاحتمالات الخاصة بحالته عند خروجه من المستشفى، وعادة ما تكون إما تحسن، شفاء، وفاة، أو إحالة إلى مراكز طبية أكثر تخصصاً.
- مخرجات تتعلق بجودة الخدمة المقدمة: كلما كان الجهاز الطبي مساهماً للتطورات التقنية والاكتشافات الجديدة، كلما أدى ذلك إلى فعالية العلاج والتقليل من حالات الوفاة.
- مخرجات تتعلق بكفاءة إدارة المستشفى: إن المستشفيات ذات الهدف الربحي تسعى وبصفة مستمرة إلى جعل الإمكانيات مساهمة للاحتياجات من جهة، ومن جهة أخرى تبحث عن مردودية تلك الإمكانيات، وهذا الهدف يحتاج إلى جهاز إداري ملم بتقنيات الإدارة الفعالة، ويعمل على تنظيم الجهود من أجل تحقيق أعلى مردودية ممكنة.
- 4- البيئة: يعمل المستشفى في بيئة يأخذ منها مدخلاته ويطرح فيها مخرجاته، فالمستشفى يؤثر في البيئة ويتأثر بها. ويمكن تصنيف البيئة إلى صنفين:

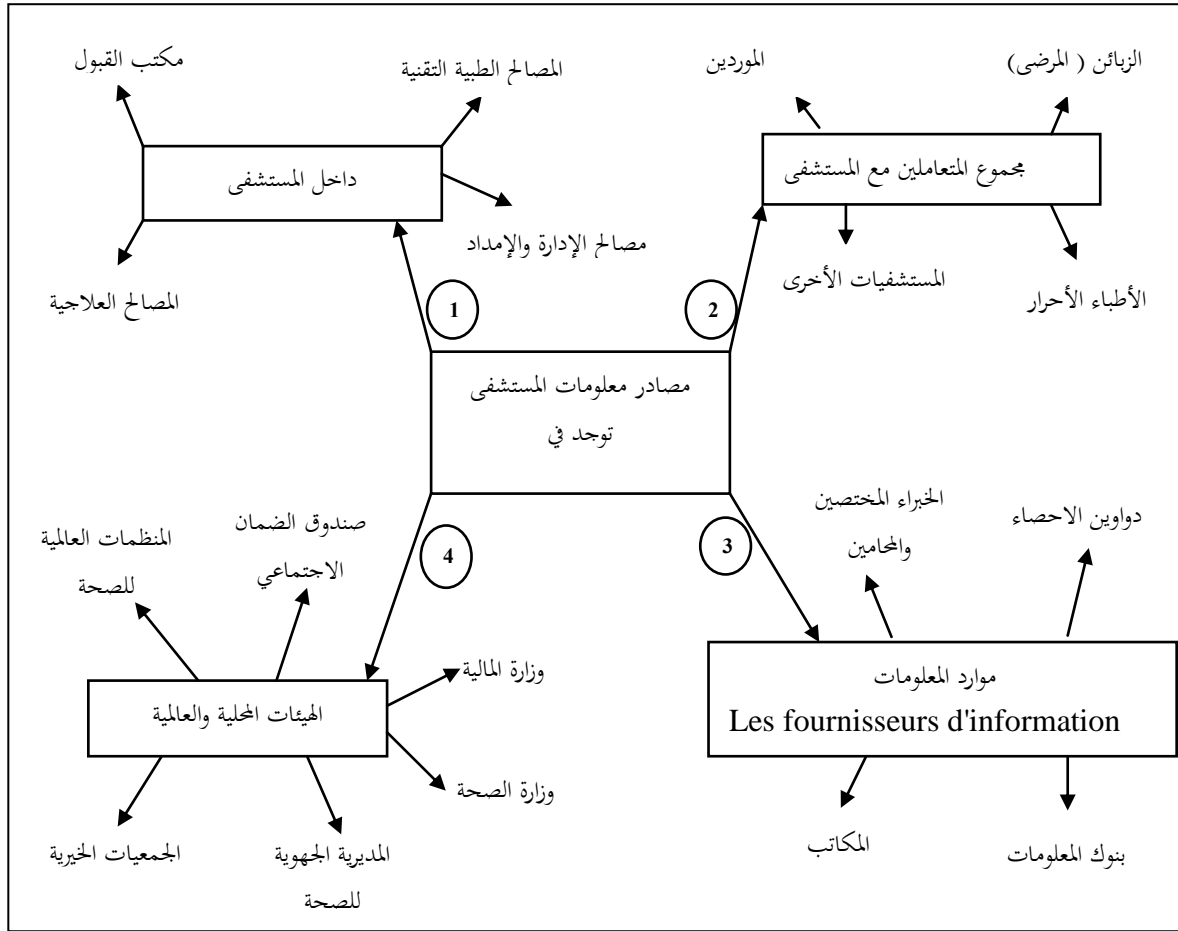
- البيئة الداخلية للمستشفى: وتصور الجوانب التي تساعد المستشفى على تحقيق أهدافه الأساسية وتشمل:

- الجانب الإنساني: يمثل التفاعل في العلاقات الإنسانية بين العاملين بعضهم مع بعض وبينهم وبين الإدارة والمستفيدين من خدمات المستشفى، وبقدر ما تكون هذه العلاقات جيدة بقدر ما تكون المساهمة في تحسين جودة خدمات الرعاية الصحية المقدمة للمرضى.
- الجانب التقني: يمثل مجموع التقنيات المعتمدة في التسيير، العلاج والتشخيص، والتي تتظافر فيما بينها لإنتاج خدمة صحية فعالة.
- الجانب التنظيمي: يشمل اللوائح والأنظمة التي تقرها إدارة المستشفى لتنظيم عملية تقديم الرعاية الصحية.

- ظروف العمل: تشمل ملاءمة الأثاث والمساحة المخصصة لمكاتب العاملين، النظافة الإضاءة، التهوية، نوعية الغذاء... إلخ.
- البيئة الخارجية للمستشفى: تشمل مجموع المؤثرات المحيطة بالمستشفى، التي تؤثر عليه ويؤثر فيها، ومن هذه المؤثرات:
 - المؤثرات الخاصة بمصادر مدخلات المستشفى: تشمل القوى العاملة، الموارد المالية الموردين، المؤسسات العامة، المستفيدين وغيرها.
 - المؤثرات المتعلقة بخصائص المجتمع: وتشمل احتياجات المجتمع الصحية، وخصائصه السكانية.
 - المؤثرات المتعلقة بالرقابة الاجتماعية على المستشفيات: وتتضمن المؤسسات الحكومية، والمؤسسات الخاصة التي تمتلك المستشفيات وتشرف عليها، هيئات اعتماد المستشفيات وجهات نظر أفراد المجتمع حول جودة الخدمات التي يقدمها المستشفى... إلخ.
- 5- **لأهداف العامة والأهداف المحددة والبرامج**: تمثل الأهداف العامة بالنسبة للمستشفى الخطوط العريضة التي تعبر عن الاحتياجات الصحية للسكان، أما البرامج فهي الخطة التي توضع من أجل تنظيم العمل داخل المستشفى، أما الأهداف المحددة فهي نتيجة الخطة أو البرامج التي تمثل أهداف محددة يسعى البرنامج للوصول إليها من أجل تحقيق الأهداف العامة.
- 6- **التغذية المرتدة (العكسية)**: يمكن تصنيف هذه المعلومات المرتدة إلى نوعين:¹
 - معلومات عن البيئة الداخلية: تشمل التقارير الخاصة باحتياجات الوحدات الطبية والإدارية من جهة، وبإنجازاتها من جهة أخرى. وهذا للوقوف على أنشطة العاملين وكفاءتهم، ورصد اتجاهات النفقات وإمكانيات ضبطها، والتعرف على معدلات استخدام الوسائل المتاحة في المستشفى، وتقويم جودة الخدمات الطبية المقدمة للمرضى.
 - معلومات عن البيئة المحيطة: تشمل التقارير والدراسات المتعلقة بالظروف الصحية لسكان منطقة الخدمات، وبالأوضاع الاجتماعية والاقتصادية والتكنولوجية والتعليمية، وغيرها من الأوضاع الأخرى السائدة في المحيط الخارجي. والشكل التالي يبين أهم مصادر معلومات المستشفيات:

¹ - الطيب سايج، مرجع سابق، ص 88.

الشكل رقم (26): أهم مصادر معلومات المستشفيات



المصدر: الطيب سايح، مرجع سابق، ص 89.

ثانيا- أهمية نظام المعلومات بالمستشفى:

تتجسد أهمية نظام المعلومات في المستشفى في العناصر التالية:¹

- 1- **نظام المعلومات كأداة للعلاج:** يساعد نظام المعلومات على تحسين جودة العلاج، من خلال توفير المعلومات المتعلقة بنشاط الوحدات العلاجية والطبية التقنية، وتسهيل تداول المعلومات الصحية المفيدة، التي تسمح بتقديم الرعاية الطبية اللازمة للمريض في كل مراحل العلاج. ولهذا يجب أن يكون المستفيد من الخدمات الصحية في صلب نظام المعلومات، حيث أن أكثر من 80% من البيانات تنشأ عند التقاء طرفي الثنائية (مريض، معالج)، وتعتبر هذه البيانات تقريبا أصل كل المعلومات التي توجد بين أيدي العمال بالمستشفى من أطباء وشبه طبيين وإداريين.
- 2- **نظام المعلومات كأداة للانسجام التنظيمي:** يكتسب التعاون بين العمال في المستشفى أهمية خاصة، فلا يمكن تقديم الخدمات الصحية بالمستوى المطلوب، دون تضافر الجهود لبلوغ الأهداف وتحقيق الاستخدام الملائم للموارد المتاحة. وهنا تتضح أهمية نظام المعلومات، من خلال التنسيق المتواصل بين أنشطة كل المصالح وفق ارتباطها

¹ - الطيب سايح، مرجع سابق، ص 91-92.

وتخصصاتها. فنظام المعلومات يأخذ بعين الاعتبار تنظيم اتخاذ القرار، ويهدف الى تسهيل الاتصالات بين مراكز القرار والمستعملين، بما يضمن التكفل الجيد بالمريض.

3- نظام المعلومات كأداة لاتخاذ القرارات: يساند نظام المعلومات عملية اتخاذ القرار من خلال:

- إصدار التقارير التي تشير إلى وجود انحرافات عن المعايير الموضوعية.
 - تقييم البدائل الممكنة لتعامل مع المشكلة، وتوفير التقارير الملخصة عن كل بديل.
 - تحديد أفضل البدائل الممكنة.
 - إصدار تقارير عن نتائج الأداء، مما يمكن المسيرين من اتخاذ أي إجراءات إذا لزم الأمر.
- يتضح مما سبق، أن عملية اتخاذ القرار تتم على مراحل تتابعية دائرية، تحتاج إلى مساندة نظام المعلومات، وان كان ذلك يتم بدرجات متفاوتة.
- نستنتج من هذا المبحث أن المستشفيات هي مؤسسات صحية خدمتية، وهي تحتل في الوقت الحاضر جزءاً مهماً في التنمية الاجتماعية، نظراً للخصائص التي تتميز بها والوظائف التي تقوم بتأديتها. ولا بد أن تتوفر على نظام معلومات فعال يساعدها على أداء مهامها بفعالية وكفاءة.

المبحث الثاني: تقديم المؤسسة الاستشفائية العمومية (EHP) * بسور الغزلان

تعتبر المؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان من أهم المرافق الحيوية في البلدية، فهي تؤدي دورا مهما جدا في تقديم الخدمات الصحية لسكان البلدية. وفي هذا المبحث سنتناول العناصر التالية: تعريف المؤسسة، التنظيم الداخلي للمؤسسة ونفقات وإيرادات المؤسسة.

المطلب الأول: تعريف المؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان¹

في هذا المطلب سنقوم بعرض النقاط التالية بشكل مختصر عن المؤسسة العمومية بسور الغزلان:

- نشأة المؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان.
- تعريف المؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان.
- موقع المؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان.
- مهام المؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان.

أولاً- نشأة المؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان:

في سنة 1865 تم تدشين مستشفى سور الغزلان في شكل ملحقة عسكرية، إلى أن تم تحويله سنة 1936 إلى ملحق مستشفى الأمراض العقلية. وبعد الاستقلال أصبح مستشفى سور الغزلان قطاعا صحيا وذلك بموجب المرسوم التنفيذي رقم 81-242 المؤرخ في 05 سبتمبر 1981 والمتضمن إنشاء القطاعات الصحية وتنظيمها ومن بينها القطاع الصحي بسور الغزلان. وقد تم تعديل هذا المرسوم التنفيذي بعدة مراسم تنفيذية أخرى من بينها المرسوم التنفيذي رقم 97-466 المؤرخ في 2 ديسمبر 1997 المتضمن قواعد انشاء القطاعات الصحية وتنظيمها وسيورها. (الملحق رقم 01).

ودام المرسوم التنفيذي السابق إلى غاية 2007 حيث تم نشر المرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرخ في 19 ماي 2007 والذي يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيورها. فبمقتضى هذا المرسوم التنفيذي تم تقسيم القطاع الصحي بسور الغزلان إلى مؤسسات عمومية استشفائية و مؤسسات عمومية للصحة الجوارية. (الملحق رقم 02).

ثانياً - تعريف المؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان:

ال EHP بسور الغزلان هي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتوضع تحت وصاية الوالي، وتتكون EHP بسور الغزلان من هيكل للتشخيص والعلاج والاستشفاء وإعادة التأهيل الطبي لتغطي سكان بلدية سور الغزلان أو مجموعة بلديات مجاورة. وتحدد المشتريات المادية للمؤسسة الاستشفائية العمومية لسور الغزلان بقرار من الوزير المكلف بالصحة.

(الملحق رقم 02). كما تحتوي المؤسسة العمومية الاستشفائية بسور الغزلان على 309 سرير.

* Etablissement Hospitalier Public

¹ - معلومات مستمدة من المديرية الفرعية للموارد البشرية.

ثالثا- موقع المؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان:

في هذا العنصر سنقوم بالتعرف على موقع المؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان من خلال الصورة التالية:



المصدر: [HTTPS://maps.google/dz](https://maps.google/dz)

رابعاً- مهام المؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان:¹

تمثل مهام المؤسسة الاستشفائية العمومية في التكفل بصفة متكاملة ومتسلسلة، بالحاجات الصحية للسكان. وفي هذا الإطار، تتولى على الخصوص المهام الآتية (الملحق 02):

- ضمان تنظيم وبرمجة توزيع العلاج الشفائي والتشخيص وإعادة التأهيل الطبي والاستشفاء.
- تطبيق البرامج الوطنية للصحة.
- ضمان حفظ الصحة والنقاوة ومكافحة الأضرار و الآفات الاجتماعية.
- ضمان تحسين مستوى مستخدمي مصالح الصحة وتحديد معارفهم.

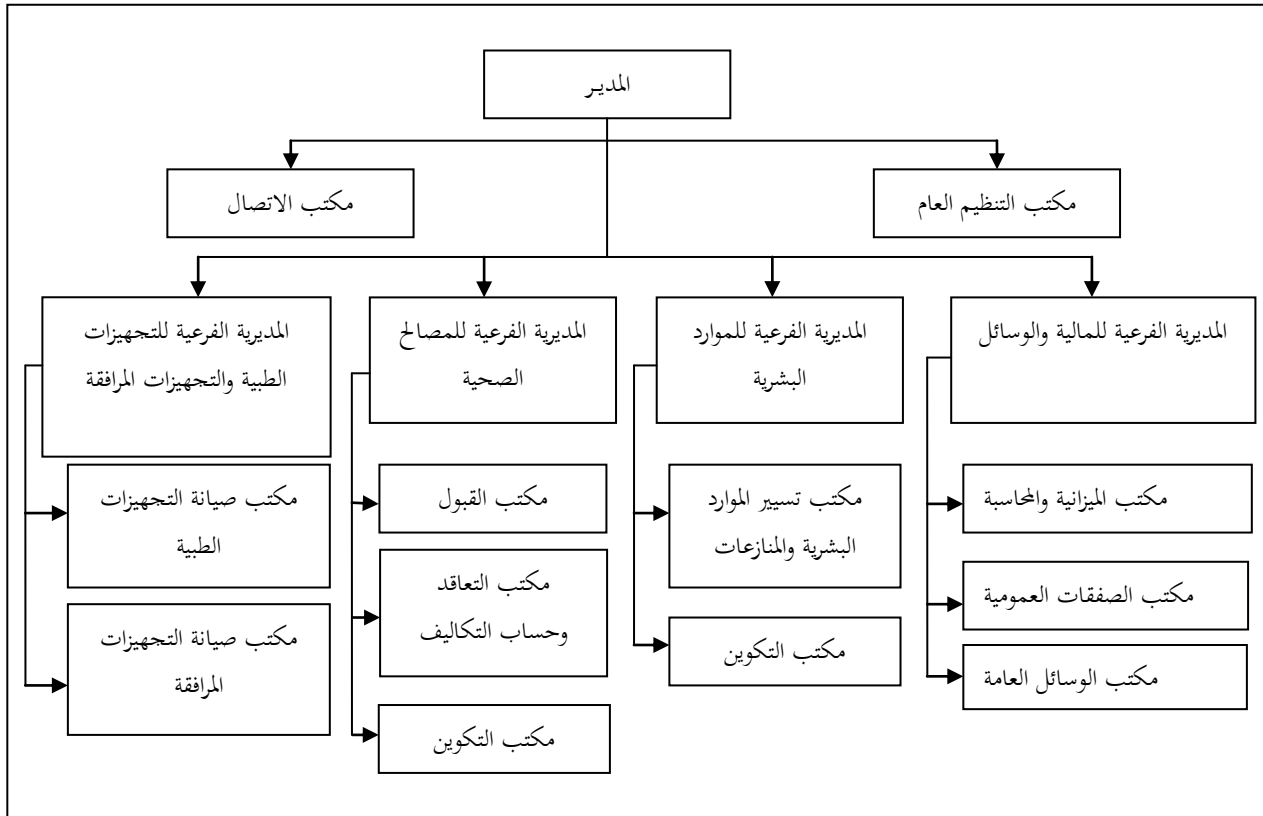
بعد التعرف على كل من نشأة المؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان، تعريفها، موقعها ومهامها. سيتم في المطلب الموالي التعرف على التنظيم الداخلي للمؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان.

المطلب الثاني : التنظيم الداخلي للمؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان

حسب القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 20 ديسمبر 2009 (الملحق 03) والمتضمن التنظيم الداخلي للمؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان والذي ينص في المادة الثانية منه على أن التنظيم الداخلي للمؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان الموضوع تحت تصرف سلطة المدير والذي يلحق به مكتب التنظيم العام ومكتب الاتصال على المديرية الفرعية الموضحة في الشكل التالي:

¹ - تم الحصول على المعلومات من المديرية الفرعية للموارد البشرية.

الشكل رقم (27): الهيكل التنظيمي الإداري للمؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 20 ديسمبر 2009 والمتضمن التنظيم الداخلي للمؤسسة العمومية الاستشفائية بسور

أولاً- توزيع العاملين وفق المستوى الوظيفي:

في الجدول التالي سيتم اظهار توزيع العاملين وفق المستوى الوظيفي لسنة 2012 كما يلي:

الجدول رقم (19): توزيع العاملين في EHP بسور الغزلان وفق المستوى الوظيفي

الوظيفة	العدد
طبيب مختص	17
طبيب عام	28
جراح أسنان	1
صيدلي	1
المرضين شبه الطبيين	277
إداري	34
عامل مهني	74
عامل متعاقد	71

المصدر: المديرية الفرعية للموارد البشرية

ثانيا- مصالِح المؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان:

حسب ملحق القرار 2605 المؤرخ في 08 ديسمبر 2007 (الملحق 04) والمتضمن انشاء المصالح والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (20): مصالِح المؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان

الوحدات	عدد الأسرة		المصالح
	المخططة	الفعالية	
1. جراحة عامة 2. جراحة المسالك البولية 3. طب أمراض العيون 4. طب أمراض الأذن، الأنف والحنجرة	60	60	الجراحة العامة
1. المعلومات الصحية 2. النظافة الاستشفائية	-	-	علم الأوبئة
1. أمراض النساء 2. التوليد	60	55	طب أمراض النساء والتوليد
1. الأشعة 2. التخطيط بالصدى	-	-	الأشعة المركزية
1. علم الأحياء المجهرية 2. الكيمياء الحيوية	-	-	المخبر المركزي
1. الطب الداخلي 2. طب أمراض القلب 3. طب أمراض المعدة والأمعاء 4. طب الأورام	40	40	الطب الداخلي
1. استشفاء الرجال 2. استشفاء النساء	20	20	جراحة العظام والرضوض
1. طب الأطفال 2. حديثي الولادة	32	32	طب الأطفال
1. تسيير المواد الصيدلانية 2. توزيع المواد الصيدلانية	-	-	الصيدلية
1. استشفاء الرجال 2. استشفاء النساء	32	32	طب أمراض الرئة والصدر
1. استشفاء الرجال 2. استشفاء النساء 3. استتجالات الأمراض العقلية	45	45	طب الأمراض العقلية
1. الاستتجالات الطبية 2. الاستتجالات الجراحية.	20	08	الاستتجالات الطبية الجراحية

المصدر: المديرية الفرعية للموارد البشرية

بعد التعرف على التنظيم الداخلي للـ EHP بسور الغزلان، سنتعرف على كيفية توزيع هذه الأخيرة لنفقاتها وإيراداتها.

المطلب الثالث: توزيع نفقات و إيرادات المؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان

تطبيق مجانية العلاج سنة 1974 رافقه مواجهة عميقة لأساليب تمويل المؤسسات الصحية حيث تم استبدال السعر اليومي بإجراء جديد يتمثل في الميزانية العمومية فلقد سمح هذا الإجراء الجديد بإزاحة الحواجز المالية أمام المرضى من أجل تلبية احتياجاتهم الصحية. بحيث أصبحت تمنح للمؤسسات الصحية ميزانية إجمالية (الملحق 05) في شكل جزائي (تحدد عن طريق قانون المالية) أين تحتوي على ثلاثة مصادر أساسية للتمويل هي:

- مساهمة الدولة والتي تساهم في تمويل القطاع الصحي بنسبة 83,21%.
 - مساهمة صندوق الضمان الاجتماعي والتي تساهم في تمويل القطاع الصحي بنسبة 14,88%.
 - مساهمة العائلات في تمويل القطاع الصحي بنسبة 2,7%.
- وتستفيد المؤسسة العمومية الاستشفائية بسور الغزلان من مصادر التمويل سابقة الذكر بنسب معينة يمكن توضيحها في الجدول التالي:

الجدول رقم (21): الإيرادات العامة للـ EHP بسور الغزلان لسنة 2012

الإيرادات		العنوان
المبلغ (دج)	صنف الإيرادات	
578.285.000,00	مساهمة الدولة	1
80.000.000,00	الهيئات الأخرى	2
-	إيرادات واردة من الصندوق الوطني للتأمينات	3
11.000.000,00	موارد أخرى	4
678.285.000,00	مجموع الإيرادات	

المصدر: المديرية الفرعية للموارد البشرية

من خلال هذه الإيرادات تقوم المؤسسة العمومية الاستشفائية بسور الغزلان بتوزيع نفقاتها على الشكل التالي:

الجدول رقم (22): النفقات العامة للـ EHP بسور الغزلان لسنة 2012

النفقات		العنوان
المبلغ (دج)	صنف النفقات	
535.000.000,00	نفقات الموظفين	1
685.000,00	نفقات التكوين	2
28.000.000,00	نفقات التغذية	3
40.000.000,00	الأدوية والمواد الأخرى ذات الاستعمال الطبي	4
60.000.000,00	نفقات الأعمال الوقائية الأخرى	5
14.000.000,00	العناد الطبي	6
20.000.000,00	صيانة الهياكل الصحية	7
30.000.000,00	نفقات أخرى للتسيير	8
4.600.000,00	الخدمات الاجتماعية	9
-	نفقات البحث الطبي	10
678.285.000,00	مجموع النفقات	

المصدر: المديرية الفرعية للموارد البشرية

نستنتج من هذا المبحث أن المؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان تلعب دورا هاما في التكفل بالحاجيات الصحية والوقائية لسكان البلدية.

المبحث الثالث: تطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية للEHP بسور الغزلان

بصفة عامة، تقدم محاسبة التكاليف العناصر الضرورية والمساعدة على اتخاذ القرار، وتلعب دورا هاما من خلال تكميم الأهداف، وتقييم حجم الوسائل المادية والبشرية اللازمة لبلوغ تلك الأهداف، كما تعتبر مصدر المعطيات الكمية المستعملة من قبل المسيرين داخل المؤسسة وعلى الرغم من ظهور مناهج جديدة لحساب التكاليف على غرار طريقة ABC فان المنهج:

محاسبة عامة ← محاسبة تحليلية ← مراقبة التكاليف، لا يزال هو السائد في أغلبية المؤسسات، ويعتبر هو الوحيد المطبق في ميدان التسيير الاستشفائي. وبالنسبة للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات العمومية الاستشفائية أو أي نوع من المؤسسات الصحية في أي بلدية بما فيها المؤسسة العمومية الاستشفائية بسور الغزلان فهي قد أنشأت فعلاً لتمارس مسؤولية تجاه المجتمع لتقديم خدمات الرعاية الصحية والوقاية التي يحتاجها المجتمع على مستوى مقبول من الجودة مقابل أقل ما يمكن من التكلفة. وفي هذا المبحث سنتطرق إلى العناصر التالية:

- محاسبة التكاليف والمسؤولية الاجتماعية المطبقتين في EHP بسور الغزلان.
- نموذج مقترح لتطبيق طريقة ABC في EHP بسور الغزلان.
- نموذج مقترح لتطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية لل EHP بسور الغزلان.

المطلب الأول: محاسبة التكاليف والمسؤولية الاجتماعية المطبقتين في EHP بسور الغزلان

من خلال هذا المطلب سيتم التعرف على الطريقة المعتمدة في حساب التكاليف من قبل المؤسسة العمومية الاستشفائية بسور الغزلان ثم معرفة المسؤولية الاجتماعية التي تمارسها هذه المؤسسة تجاه المجتمع، العمل، المريض والبيئة.

أولاً- محاسبة التكاليف المطبقة في ال EHP بسور الغزلان:¹

إن الطريقة المتبعة في حساب التكاليف بالمؤسسات الصحية الجزائرية هي طريقة الأقسام المتجانسة، أين الهدف منها هو تحديد سعر التكلفة الكامل من خلال الأخذ في الحسبان المصاريف المباشرة من جهة، وحصّة أو نصيب "المنتج" من إجمالي المصاريف غير المباشرة من جهة أخرى.

1- تحديد مراكز التكاليف في المستشفى: إن إتباع طريقة الأقسام المتجانسة في حساب التكاليف، يستلزم تقسيم EHP بسور الغزلان إلى مراكز تحليل للتكاليف. فيتم تقسيمها إلى أقسام رئيسية وأقسام مساعدة، فالأقسام الرئيسية هي تلك التي تساهم مباشرة في عملية "إنتاج" الخدمات الصحية التي تهدف إلى حساب سعر تكلفتها، أما الأقسام المساعدة فتتمثل في المصالح التي لا تساهم بشكل مباشر في عملية إنتاج وحدة القياس موضوع حساب التكاليف، ولكن تقدم خدمات للأقسام الرئيسية.

¹ - معلومات مستمدة من المديرية الفرعية للموارد البشرية.

- الأقسام المساعدة: يمكن التمييز بين فئتين من الأقسام المساعدة؛ الأولى تقدم خدمات إلى كل المصالح بالمستشفى دون استثناء وتسمى بالأقسام ذات الطابع العام، والثانية تقدم خدمات يستفيد منها المصالح العلاجية فقط (الأقسام النهائية)، ويطلق عليها الأقسام المساعدة ذات الطابع الطبي. وتتمثل هذه الأقسام المساعدة ذات الطابع العام في الإدارة، قسم الخدمات الاقتصادية، قسم الخدمات الاجتماعية. أما الأقسام المساعدة ذات الطابع الطبي فتتمثل في غرفة العمليات، التصوير الطبي (التصوير الإشعاعي)، المختبر وقسم تصفية الكلى.
- الأقسام الرئيسية: تتمثل الأقسام الرئيسية في التخصصات الموجودة بـ **EHP** بسور الغزلان وهي: الطب الداخلي، طب أطفال، الجراحة العامة، طب أمراض النساء والتوليد، جراحة العظام والرضوض، طب أمراض الرئة والصدر، طب الأمراض العقلية، طب المعدة والأمعاء، الاستعدادات الطبية الجراحية، بالإضافة إلى طب العمل.

2- التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة:

- التكاليف المباشرة: هي تلك المصاريف التي يتم تخصيصها مباشرة لوحدة المنتج النهائي دون اللجوء إلى مفاتيح التوزيع. كمصاريف الأدوية والمستهلكات الطبية المختلفة بالنسبة للمريض المعالج.
- التكاليف غير المباشرة: هي تلك المصاريف التي لا يمكن تخصيصها مباشرة لوحدة المنتج النهائي، و تحتاج إلى عمليات حسابية وسيطة باستعمال مفاتيح توزيع. مثل مصاريف الأقسام المساعدة بالنسبة للأقسام الرئيسية والمصاريف المشتركة.

3- الدليل المنهجي لتخصيص الأعباء: يخضع التخصيص إلى مبادئ عامة وأخرى متعلقة بعملية الانتقال من المحاسبة العامة إلى المحاسبة التحليلية، ونظرا لانعدام المحاسبة العامة بالمستشفيات الجزائرية، فان عملية الانتقال تتم مباشرة من المحاسبة العمومية، والتوزيع يتم مباشرة على أقسام التحليل دون استعمال حسابات وسيطة، الأمر الذي يكون له تأثير على دقة الحساب.

- إن طريقة الأقسام المتجانسة المطبقة في الـ **EHP** بسور الغزلان تقوم بتخصيص وتوزيع المصاريف المباشرة وغير المباشرة بين مختلف الأقسام. ويمكن التمييز بين ست فئات رئيسية للمصاريف:
- مصاريف المستخدمين: تضم النفقات الخاصة بأجور كل فئات العمال بالمؤسسة الصحية، بالإضافة إلى تلك المتعلقة بالخدمات الاجتماعية. تحمل هذه النفقات (الأجور) على مختلف الأقسام والمصالح تبعا للمصلحة التي يعمل بها العون، ونفس المبدأ يتبع بخصوص تعويضات المناوبات، المكافآت، ومؤخرات الرواتب "Les rappels".
- مصاريف التغذية: تضم النفقات المخصصة لتغذية العاملين والمرضى بالمؤسسة.
- المصاريف الطبية والصيدلانية: تتكون من المستلزمات الطبية والجراحية، والمنتجات الصيدلانية على اختلاف أنواعها من أدوية وضمادات وتحاليل مختلفة، الدم ومشتقاته... وعملية تخصيص هذه المصاريف تكون حسب المصلحة المستهلكة، (مخابر، تصوير طبي، غرف عمليات، مصالح علاجية...).
- مصاريف التموينات المتنوعة: تتمثل في النفقات توفير المكاتب، مواد التنظيف، والأفرشة والملابس، بالإضافة إلى كل المستلزمات الأخرى الضرورية لمكوث المرضى.

- مصاريف الصيانة والمحافظة: وتتمثل في نفقات صيانة العتاد الطبي والمكاتب وغيرها.
- مصاريف مشتركة: تتمثل في نفقات: الأدوية والمواد الأخرى ذات الاستعمال الطبي، صيانة الهياكل الصحية، ونفقات أخرى للتسيير.

وبصورة عامة فإن المنهجية المتبعة في تخصيص الأعباء، هي تحميل كل المصالح - بقدر الإمكان - بكل المصاريف والخدمات المستهلكة من طرفها.

ثانيا- المسؤولية الاجتماعية للـ EHP بسور الغزلان:¹

بعد التطلع على نفقات الـ EHP بسور الغزلان تم التوصل إلى أن هذه الأخيرة تعتبر من المؤسسات العمومية الداعمة للمسؤولية الاجتماعية على مستوى بلدية سور الغزلان بصفة خاصة والجزائر بصفة عامة، ويأتي ذلك تأكيدا على هيكلية النظام الصحي في الجزائر القائم على ثلاثة مستويات أساسية وتتمثل في:

1- المستوى المركزي: يتمثل المستوى المركزي في وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات والتي نجد فيها وزير الصحة والسكان، الذي يقوم بوضع استراتيجية لتنمية أعمال قطاعه في مجال المسؤولية الاجتماعية تتمثل في: وقاية صحة السكان ورعايته، التحكم في النمو الديمغرافي والتخطيط العائلي، التنظيم الصحي والخريطة الصحية، العلاج الطبي في الهياكل الصحية، تحديد أنماط تكوين الممارسين الطبيين والشبه طبيين، العمل على تنمية الموارد البشرية المؤهلة في ميدان التكوين وتحسين المستوى وتحديد المعلومات، دعم الأعمال التي لها علاقة بالوقاية ومكافحة الأمراض الوبائية والمستديمة، التزويد بالأدوية والمعدات الطبية وتوزيعها، الحماية الصحية في الوسط التربوي والعائلي والعملي.

2- على المستوى الولائي: يكلف مدير الصحة والسكان بتمثيل وزير الصحة والسكان على مستوى الولاية بكل ما يتعلق بالصحة والسكان. ففي مجال المسؤولية الاجتماعية تقوم وزارة الصحة والسكان على المستوى الولائي ب: مراقبة وتوزيع الأدوية والمواد الصيدلانية وتفقد ظروف خزنها، إعداد التلاخيص لتحديد الاحتياجات الصحية في الولاية في مجال الوقاية، العلاج، الأدوية، الموارد البشرية، التجهيز، التكوين وتطبيق التنظيم الخاص بالنظافة العمومية والوقاية العامة، كما أنها تهتم بإعداد جدول المواطنين (النمو الديمغرافي) وضبطها باستمرار ودراسة المنازعات المترتبة بأعمال تسيير ممارسي الصحة، بالإضافة إلى الاتصال بالمصالح المعنية في تحديد الاحتياجات إلى موظفي الصحة و إعداد برامج العمل الخاص بميدان التكوين، والتكفل بالأطفال المعوقين والأشخاص المعوزين للمساعدات الطبية والاجتماعية، كما أنها تهتم بالمراكز الطبية التي تنشئها وتسييرها مجالس الخدمات الاجتماعية للإطارات والشركات العمومية الاجتماعية ليستفيد منها العمال وعائلاتهم. وهي لا تنهون في تطبيق أي إجراء من شأنه أن يسهل تطبيق القانون الأساسي لممارسي الصحة في الولاية.

¹ - معلومات مستمدة من المديرية الفرعية للموارد البشرية.

- 3- على المستوى المحلي (الدائرة والبلدية): تنظم الخدمات الصحية على مستوى الدائرة والبلدية في شكل قطاعات صحية (المؤسسات العمومية الاستشفائية، وحدات استشفائية متخصصة ووحدات صحية قاعدية)، تتولى هذه المؤسسات تحديد احتياجات السكان قبل تنفيذ البرامج الصحية الوطنية والمحلية، وهذا بالاستعمال الأمثل للموارد المادية والبشرية. ومن بين هذه المؤسسات الـ **EHP** بسور الغزلان، التي تحرص على تفعيل مبادرات "وزارة الصحة والإسكان وإصلاح المستشفيات" في الصحة العامة (مسؤولية اجتماعية) من خلال:
- العمل على مدار 24 ساعة من أجل خدمة سكان بلدية سور الغزلان والبلديات المجاورة لها.
 - غرف المرضى مجهزة بالأسرة، الأفرشة، شاشات التلفزيون، الحمامات. بالإضافة إلى خدمات التنظيف.
 - تقديم وجبات الإفطار، الغداء والعشاء للمرضى والموظفين. وتوفير كافة الأدوية، العتاد، الأدوات والمواد الأخرى ذات الاستعمال الطبي.
 - أطباء عامين ومختصين، و ممرضين شبه طبيين.
 - التكوين، تحسين الأداء وإعادة التأهيل للموظفين، والقيام بالبحوث الطبية.
 - منح التعويضات، العلاوات والمنح المختلفة للموظفين لديها.
 - تقديم كل من: المنحة العائلية، الضمان الاجتماعي، تأمين عن المسؤولية المدنية والأخطار المهنية، ربوع حوادث العمل، تأمين البطالة والتقاعد المسبق للموظفين.
 - تقديم معاشات الخدمة والأضرار الجسدية للموظفين.
 - منح العطل العلمية للعمال لديها لحضور المؤتمرات، الملتقيات والتظاهرات العلمية.
 - القيام بالأعمال الوقائية النوعية (التلقيحات، الأمصال والمواد الأخرى).
 - صيانة الهياكل الصحية وترميمها وصيانة المساحات الخضراء.
 - توفير الأكياس للنفايات واستعمال الحرق للتخلص منها.
- فكل هذه المهام التي تُنفق عليها الـ **EHP** بسور الغزلان والتي تنعكس مباشرة على سكان بلدية سور الغزلان والبلديات المجاورة لها، تندرج ضمن ما تم إصداره من قرارات من طرف وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات بشأن نفقات الـ **EHP** بسور الغزلان. وبهذا يمكن القول أن وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات تعتبر كأفضل المؤسسات الحكومية الداعمة للمسؤولية الاجتماعية على مستوى الجزائر، والـ **EHP** بسور الغزلان وغيرها من المؤسسات الصحية تعمل كمساعدة لها في تحقيق ذلك.
- على أساس ما تحصلنا عليه من معلومات عن محاسبة التكاليف المطبقة في الـ **EHP** بسور الغزلان يمكن تصميم نموذج لتطبيق طريقة ABC في الـ المستشفى.

المطلب الثاني: نموذج مقترح لتطبيق طريقة ABC في الـ EHP بسور الغزلان

في هذا المطلب سنقوم بمحاولة تصميم نموذج تقوم من خلاله الـ EHP بسور الغزلان بالتحكم أكثر في تكاليفها، وذلك بعد عرض طريقتها في حساب التكاليف بهدف اجراء المقارنة بعد حساب التكاليف بطريقة ABC.

أولاً- طريقة حساب التكاليف في الـ EHP بسور الغزلان:*

في حقيقة الأمر محاسبة التكاليف في الـ EHP بسور الغزلان لا تحضأ بأي اهتمام. فحسب ما لمسناه من خلال الدراسة الميدانية أنهم يقومون بحساب التكاليف من أجل الحساب فقط. ولا يسعون أبدا لتطوير طريقة الحساب أو أي محاولة لتخفيض التكاليف. ويتم حساب التكاليف في الـ EHP بسور الغزلان وفق المراحل التالية:

1- التوزيع الأولي للتكاليف: في هذه المرحلة يتم توزيع التكاليف على كل من الأقسام الرئيسية والمساعدة، دون فصل التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة. والجدول التالي يوضح ذلك:

* - تم الاعتماد على وثائق حساب التكاليف للثلاثي الثالث لسنة 2012.

الوحدة: مليون دج

الجدول رقم (23): التوزيع الأولي للتكاليف بال EHP بسور الغزلان

النسبة المئوية %	الأقسام الرئيسية										الأقسام المساعدة										البيان
	المجموع	طب أمراض المعدة	جراحة العظم والرضوض	الاستنجالات الطبية و الجراحية	طب العمل	طب أمراض النساء و التوليد	طب الامراض العقلية	طب الأمراض الصدرية و الرئة	جراحة عامة	طب الأطفال	الطب الداخلي	الخدمات الاجتماعية	الخدمات الاقتصادية	الإدارة	تصفية الكلى	المختبر	الأشعة	العمليات			
68,51	86178345,04	0,00	2286817,23	7693666,15	584011,91	10815080,38	3868511,76	5632686,63	6080130,51	4310602,68	8823847,26	0,00	9339710,18	6959799,84	3490564,64	5883449,13	2728943,01	7680523,73	أجور العمال		
5,93	7465465,52	0,00	0,00	214864,59	0,00	1551375,55	1197363,70	596440,21	734093,04	1148711,98	766140,08	170364,05	124203,03	189293,39	399342,63	83355,51	41677,75	248240,01	تكاليف التغذية		
17,60	22144414,77	0,00	0,00	1896183,74	0,00	2486396,16	120617,39	459678,77	921771,58	1380232,63	1574667,65	0,00	0,00	0,00	10983030,83	1603248,14	288485,64	430102,24	استهلاكات طبية		
1,05	1317952,70	0,00	0,00	82810,00	0,00	123064,00	45692,60	78481,60	60409,00	41080,00	56383,00	18600,00	324167,50	344315,00	45816,00	66562,00	4368,00	26204,00	تمويلات متنوعة		
0,02	24312,00	0,00	0,00	2950,00	0,00	1800,00	2400,00	450,00	750,00	1400,00	2390,00	0,00	2360,00	1320,00	2742,00	2350,00	1700,00	1700,00	الصيانة والمحافظة		
6,88	8659724,90	0,00	174262,77	753629,99	44503,57	1141441,06	398977,92	515746,22	594177,76	524240,06	855355,52	14356,24	746235,32	570959,85	871037,64	582099,95	233647,85	639053,18	تكاليف مشتركة		
100	125790214,93	0,00	2461080,00	10644104,47	628515,48	16119157,15	5633563,37	7283483,43	8391331,89	7406267,35	12078783,51	203320,29	10536676,03	8065688,08	15792533,74	8221064,73	3298822,25	9025823,16	مجموع التوزيع الأولي		

المصدر: معلومات مستمدة من المديرية الفرعية للموارد البشرية

2- تحميل الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية:

ويمكن توضيح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (24): التوزيع الثانوي للتكاليف في باء EHP بسور الغزلان

الوحدة: مليون دج

النسبة المئوية %	الأقسام الرئيسية										الأقسام المساعدة							البيان	
	المجموع	طب أمراض المعدة	جراحة العظام والرضوض	الاستشفالات الطبية والجراحية	طب العمل	طب أمراض النساء والتوليد	طب الأمراض العنقية	طب الأمراض الصدرية والرئة	جراحة عامة	طب الأطفال	الطب الداخلي	الخدمات الاجتماعية	الخدمات الاقتصادية	الإدارة	تصفية الكلي	المختبر	الأشعة		العمليات
100	125790214,93	0,00	2461080,00	10644104,47	628515,48	16119157,15	5633563,37	7283483,43	8391331,89	7406267,35	12078783,51	203320,29	10536676,03	8065688,08	15792533,74	8221064,73	3298822,25	9025823,16	مجموع التوزيع الأولي
16,37	9025823,16	0,00	4197007,76	0,00	0,00	48739,45	0,00	0,00	4780075,95	0,00	0,00							9025823,16	العمليات
5,98	3298822,25	0,00	1325466,78	1804455,77	0,00	13195,29	0,00	60698,33	10886,11	72574,09	11545,88						3298822,25		الأشعة
14,91	8221064,73	0,00	536835,53	1597352,87	0,00	1622838,18	123315,97	439826,96	415163,77	1729712,02	1756019,43				8221064,73				المختبر
0,00	15792533,74	0,00	548000,92	2379934,83	140553,55	3603856,20	1260244,19	1628210,23	1876153,01	1655057,54	2700523,27			15792533,74					تصفية الكلي
28,64	8065688,07	0,00	279879,38	1215499,19	71784,62	1840590,02	643641,91	831572,44	958203,74	845284,11	1379232,66		8065688,08						الإدارة
14,63	10536676,04	0,00	365622,66	1587877,08	93776,42	2404469,47	840826,75	1086331,30	1251757,11	1104243,65	1801771,60		10536676,03						الخدمات الاقتصادية
19,11	203320,29	0,00	7055,21	30640,37	1809,55	46397,69	16224,96	20962,32	24154,45	21307,97	34767,77	203320,29							الخدمات الاجتماعية
0,37	55143928,28	0,00	7259868,24	8615760,11	307924,14	9580086,30	2884253,78	4067601,58	9316394,14	5428179,38	7683860,61								مجموع التوزيع الثانوي
100	125790214,93	0,00	9720948,24	19259864,58	936439,62	25699243,45	8517817,15	11351085,01	17707726,03	12834446,73	19762644,12								المجموع الكلي

المصدر: معلومات مستمدة من المديرية الفرعية للموارد البشرية

3- تحديد وحدات العمل وتكلفة الخدمة الواحدة:

ويتم ذلك حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (25): تحديد وحدات العمل وتكلفة الخدمة الواحدة

الوحدة: مليون دج

النسبة المئوية %	المجموع	الأقسام الرئيسية							الأقسام المساعدة							البيان			
		طب أمراض المعدة	جراحة العظم والعضلات	الاستئجات الطبية والجراحية	طب العمل	طب أمراض النساء والتوليد	طب الأمراض العقلية	طب الأمراض الصدرية والربو	جراحة عمدة	طب الأطفال	الطب الداخلي	الخدمات الاجتماعية	الخدمات الاقتصادية	الإدارة	تصفية الكلى		المختبر	الأشعة	العمليات
68,51	86178345,04	0,00	2286817,23	7693666,15	584011,91	10815080,38	3868511,76	5632686,63	6080130,51	4310602,68	8823847,26	0,00	9339710,18	6959799,84	3490564,64	5883449,13	2728943,01	7680523,73	أجور العمال
5,93	7465465,52	0,00	0,00	214864,59	0,00	1551375,55	1197363,70	596440,21	734093,04	1148711,98	766140,08	170364,05	124203,03	189293,39	399342,63	83355,51	41677,75	248240,01	تكاليف التغذية
17,60	22144414,77	0,00	0,00	1896183,74	0,00	2486396,16	120617,39	459678,77	921771,58	1380232,63	1574667,65	0,00	0,00	0,00	10983030,83	1603248,14	288485,64	430102,24	استهلاكات طبية
1,05	1317952,70	0,00	0,00	82810,00	0,00	123064,00	45692,60	78481,60	60409,00	41080,00	56383,00	18600,00	324167,50	344315,00	45816,00	66562,00	4368,00	26204,00	تموينات متنوعة
0,02	24312,00	0,00	0,00	2950,00	0,00	1800,00	2400,00	450,00	750,00	1400,00	2390,00	0,00	2360,00	1320,00	2742,00	2350,00	1700,00	1700,00	الصيانة والمحافظة
6,88	8659724,90	0,00	174262,77	753629,99	44503,57	1141441,06	398977,92	515746,22	594177,76	524240,06	855355,52	14356,24	746235,32	570959,85	871037,64	582099,95	233647,85	639053,18	تكاليف مشتركة
100	125790214,93	0,00	2461080,00	10644104,47	628515,48	16119157,15	5633563,37	7283483,43	8391331,89	7406267,35	12078783,51	203320,29	10536676,03	8065688,08	15792533,74	8221064,73	3298822,25	9025823,16	مجموع التوزيع الأولي
16,37	9025823,16	0,00	4197007,76	0,00	0,00	48739,45	0,00	0,00	4780075,95	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	9025823,2	0,00	العمليات
5,98	3298822,25	0,00	1325466,78	1804455,77	0,00	13195,29	0,00	60698,33	10886,11	72574,09	11545,88	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3298822,3	0,00	الأشعة

المختبر	تصفية الكلى	الإدارة	الخدمات الاقتصادية	الخدمات الاجتماعية	مجموع التوزيع الثانوي	المجموع الكلي	النسبة المئوية	وحدات العمل	عدد وحدات العمل	تكلفة الخدمة
14,91	28,64	14,63	19,11	0,37	100					
8221064,73	15792533,74	8065688,07	10536676,04	203320,29	55143928,28	125790214,93	100	-	-	0,00
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	-	-	0,00
536835,53	548000,92	279879,38	365622,66	7055,21	7259868,24	9720948,24	7,73	يوم استشفائي	550	17674,45
1597352,87	2379934,83	1215499,19	1587877,08	30640,37	8615760,11	19259864,58	15,31	إجراء	38003	506,80
0,00	140553,55	71784,62	93776,42	1809,55	307924,14	936439,62	0,74	استشارة	0	0,00
1622888,18	3603856,20	1840590,02	2404469,47	46397,69	9580086,30	25699243,45	20,43	يوم استشفائي	2154	11930,94
123315,97	1260244,19	643641,91	840826,75	16224,96	2884253,78	8517817,15	6,77	يوم استشفائي	2944	2893,28
439826,96	1628210,23	831572,44	1086331,30	20962,32	4067601,58	11351085,01	9,02	يوم استشفائي	717	15831,36
415163,77	1876153,01	958203,74	1251757,11	24154,45	9316394,14	17707726,03	14,08	يوم استشفائي	161	109985,88
1729712,02	1655057,54	845284,11	1104243,65	21307,97	5428179,38	12834446,73	10,20	يوم استشفائي	1431	8968,87
1756019,43	2700523,27	1379232,66	1801771,60	34767,77	7683860,61	19762644,12	15,71	يوم استشفائي	1138	17366,12
				203320,3	-	-		-	-	0,00
			10536676		-	-		-	-	0,00
			8065688,1		-	-		-	-	0,00
	15792533,7				-	-		جلسة	1314	12018,67
					-	-		تحليل	730219	11,26
					-	-		عملية تصوير	47528	69,41
					-	-		عملية	20580	438,57

المصدر: معلومات مستمدة من المديرية الفرعية للموارد البشرية

تم الحصول على تكلفة الخدمة وفق المعادلة التالية:

تكلفة الخدمة المقدمة من الأقسام = مجموع تكاليف القسم / عدد وحدات العمل لنفس القسم

وهذه بعض الأمثلة:

تكلفة الخدمة المقدمة من قسم العمليات = $9025823,16 / 20580 = 438,57$

تكلفة الخدمات المقدمة من قسم الطب الداخلي = $19762644,12 / 1138 = 17366,12$

ثانيا- حساب تكاليف في ال EHP بسور الغزلان بطريقة ABC:

في هذا العنصر سنقوم باتباع الخطوات التالية:

1- تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة:

تتمثل التكاليف المباشرة في:

- الأجور المباشرة: وهي عبارة عن الأجور الممنوحة للأطباء، والمعاونين الطبيين، والصيادلة، والأجور المصروفة في مراكز الخدمة الطبية ومراكز الخدمات الطبية المساعدة.
 - المواد المباشرة: وهي عبارة عن المواد المصروفة في بعض مراكز الخدمات الطبية مثل طب الأسنان، ومراكز الخدمات الطبية المساعدة، والمتثلة في مواد الاختبار والأشعة والأدوية الضمادات وحقن والتغذية بالنسبة للمريض.
- أما التكاليف غير المباشرة فتتمثل في:
- الأجور غير المباشرة: وهي كل الأجور المصروفة في مراكز الخدمات الإدارية والعامية مثل أجور الإداريين، وأجور عمال الخدمات وأجور عمال الصيانة.
 - المواد غير المباشرة: وهي كل المواد المصروفة عدا المواد المباشرة، والتي تساعد في تسيير عمل العيادات لتقديم الخدمة، مثل تجهيزات إدارية، تجهيزات مكتبية، مواد التنظيف.
 - المصاريف غير المباشرة: وتتمثل في مصاريف الهاتف، أجور الماء والكهرباء، وصيانة المباني، والأجهزة الطبية، وصيانة المولدات الكهربائية والأثاث وأجهزة التكييف ومصاريف الطبع والبريد وغيرها.
- وقد تم دراسة وحصر مكونات عناصر التكاليف غير المباشرة المستخدمة في ال EHP بسور الغزلان ودراسة الأساس الملائم (مسببات الكلفة) للتوزيع على الأنشطة المحددة وهذا ما يوضحه جدول الآتي:

جدول رقم (26): عناصر التكاليف ومسببات التكلفة المقترحة ال EHP بسور الغزلان

عناصر التكاليف غير المباشرة	مسببات التكلفة
رواتب عمال الصيانة	عدد العاملين
تكاليف التغذية لعمال الحراسة	عدد الوجبات
تجهيزات مكتبية	نسبة الاستفادة
الكتان والفراش	نسبة الاستفادة
تكاليف مواد التنظيف	نسبة الاستفادة
أجهزة وأثاث غير طبية	نسبة الاستفادة
تكاليف الترتيب، المحافظة والصيانة	نسبة الاستفادة
تحميلات مشتركة	نسبة الاستفادة
تكاليف الخدمات الإدارية	نسبة الاستفادة
تكاليف الخدمات الاقتصادية	نسبة الاستفادة
تكاليف الخدمات الاجتماعية	نسبة الاستفادة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق المقدمة

ويلاحظ من خلال الجدول أن مسبب التكلفة (نسبة الاستفادة) مستخدم في معظم التكاليف غير المباشرة وذلك بسبب صعوبة الحصول على المعلومات التالية: عدد التجهيزات المكتبية وثمان كل منها، كم متر من الكتان والفرش وثمان كل منها، عدد مواد التنظيف وثمان كل منها، وعدد الأجهزة والأثاث غير الطبية وثمان كل منها. فلو توفرت هذه المعلومات لكانت مسببات التكلفة كالتالي بالنسبة للتكاليف غير المباشرة التالية:

تجهيزات مكتبية: عدد تجهيزات مكتبية لكل نشاط.

الكتان والفرش: متر لكل نشاط.

مواد التنظيف: عدد مواد التنظيف لكل نشاط.

الأجهزة والأثاث غير الطبية: عدد الأجهزة والأثاث غير الطبية لكل نشاط.

بالنسبة لتكلفة التجهيزات المشتركة فهي تتكون من: تكاليف صيانة الهياكل الصحية، التدفئة، الإنارة ولوازم الماء والطاقة، لوازم المكتب والطباعة، صيانة العتاد والأثاث، حظيرة السيارات، النقل والتنقلات (نقل السلع). وقد حددت نسبة الاستفادة كأنسب مسبب تكلفة.

2- تحديد الأنشطة الأساسية في ال EHP بسور الغزلان: إن الخطوة التالية في طريقة ABC تتمثل في تحديد الأنشطة الأساسية في ال EHP بسور الغزلان وتحديد الأسس الملائمة (مسببات التكلفة) المستخدمة لتخصيص تكاليف تلك الأنشطة إلى المنتج النهائي وهو (المريض) والجدول التالي يوضح ذلك.

الجدول رقم (27): الأنشطة الأساسية لل EHP بسور الغزلان ومسببات تكلفتها المقترحة

الأنشطة	مسببات التكلفة
الطب الداخلي Medicine interne	عدد الأيام الاستشفائية
طب الأطفال Pediatrie	عدد الأيام الاستشفائية
الجراحة العامة Chirurgie	عدد الأيام الاستشفائية
طب أمراض الصدر والرئة Pneumo Phtysio	عدد الأيام الاستشفائية
طب الأمراض العقلية Psychiatrie	عدد الأيام الاستشفائية
طب أمراض النساء والتوليد Gyneco obstetrique	عدد الأيام الاستشفائية
طب العمل Medecine du travail	عدد أيام العمل
الاستعجالات الطبية والجراحية Pavillon des urgences	عدد الإجراءات
جراحة العظام والرضوض Orthopedie traumato	عدد الأيام الاستشفائية
طب أمراض المعدة Stomatologie	عدد الأيام الاستشفائية
العمليات Bloc Opératoire	عدد العمليات
الأشعة Imagerie	عدد عمليات التصوير
المختبر Laboratoire	عدد التحاليل
تصفية الكلى L'hemodialyse	عدد الجلسات

المصدر: من إعداد الطالبة

كما يلاحظ من خلال الجدول أن مسبب التكلفة (عدد الأيام الاستشفائية) مستخدم في معظم الأنشطة، فمثلا لو كانت مدة إقامة مريض يعاني من قرحة معدية هي 6 أيام، وفي حالة ما إذا تطلبت حالته الصحية جراحة

بسيطة فان هذه المدة تصبح 12 يوم، وإذا تعدت الحاجة إلى عملية جراحية أكثر تعقيد فان مدة المكوث الاستشفائي تصل إلى 21 يوم. ومن هذا المثال يتضح أن السبب وراء تكاليف هذه الأنشطة هو المريض وبالتالي فهو أفضل مسبب تكلفة يمكن على أساسه أن تحمل تكاليف الأنشطة على الخدمات.

كما نلاحظ ان مسبب التكلفة في بعض الأنشطة مثل المختبر والأشعة لم يتم الاعتماد فيه على عدد المرضى، لأنه سيكون مضلل، لأن المريض قد يحتاج لأكثر من تحليل أو أكثر من أشعة واحدة بالإضافة إلى أنه قد تتعرض الصورة الاشعاعية للتلف مثلاً.

3- العلاقة بين التكاليف غير المباشرة والنشاط المستفيد منها: الخطوة التالية يتم فيها إعداد مصفوفة تبين استفادة كل نشاط من كل نوع من أنواع التكاليف غير المباشرة، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (28): العلاقة بين التكاليف غير المباشرة والنشاط المستفيد منها

مجموع التكاليف غير المباشرة للنشاط	نفقات مشتركة	تكاليف الخدمات الاجتماعية	تكاليف الخدمات الاقتصادية	تكاليف الخدمات الإدارية	تكاليف الصيانة والمحافظة	أجهزة وأثاث غير طبية	تكاليف مواد التنظيف	الكتان والفرش	تجهيزات مكتبية	تكاليف التغذية لعمال الحراسة	رواتب عمال الصيانة	التكاليف غير المباشرة الأنشطة
	x	x	x	x	x	x	x		x	x	x	الطب الداخلي
	x	x	x	x	x	x	x		x	x	x	طب الأطفال
	x	x	x	x	x	x	x		x	x	x	الجراحة العامة
	x	x	x	x	x	x	x		x	x	x	طب أمراض الصدر والرئة
	x	x	x	x	x	x	x		x	x	x	طب الأمراض العقلية
	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	طب أمراض النساء والتوليد
	x	x	x	x								طب العمل
	x	x	x	x	x	x	x		x	x	x	الاستعمالات الطبية والجراحية
	x	x	x	x								جراحة العظام والرضوض
												طب أمراض المعدة
	x				x		x	x	x	x	x	العمليات
	x				x		x		x	x		الأشعة
	x				x	x	x		x	x	x	المختبر
	x				x	x	x	x	x	x	x	تصفية الكلى

المصدر: من إعداد الطالبة

والملاحظ من الجدول رقم (28) عدم وجود علامة (x) في بعض الحقول وهذا يعني أن النشاط لن يحمل بهذا النوع من التكاليف غير المباشرة لعدم وجود رابط (مسبب التكلفة المعني) بينهما.

4- التعويض العددي: أما الخطوات العملية التالية، ففيها يتم أولاً إعداد جدول مشابه للجدول رقم (28) السابق ذكره، يتم فيه التعويض علامة (x) بالنسب الحقيقية لكل نشاط، والتي تمثل مسببات التكلفة المأخوذة من الجدول (26) السابق ذكره، كأعداد العاملين لكل نشاط مثلاً، أو قيمة الأجهزة المكتنية للأنشطة التي توجد فيها أجهزة، وبعدها يتم إعداد جدول آخر مشابه أيضاً للسابق للتعويض عن النسب الحقيقية (مسببات الكلفة)، بالكلف غير المباشرة الفعلية.

يتم توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة حسب نسبة كل نشاط الى مجموع نسب الأنشطة، والذي يمكن توضيحه كمثل في المعادلة التالية:

قيمة الصيانة للنشاط المعين

= حصة نشاط المعين من كلف الصيانة والمحافظة

مجموع قيم الصيانة لكل الأنشطة

الجدول رقم (29): التعويض العددي لمسببات التكاليف غير المباشرة لكل نشاط

نسبة الاستفادة من النفقات المشتركة %	نسبة الاستفادة من التكاليف الاجتماعية	نسبة الاستفادة من التكاليف الاقتصادية	نسبة الاستفادة من التكاليف الإدارية	نسبة الاستفادة من تكاليف الصيانة والمحافظة %	نسبة الاستفادة من أجهزة وأثاث غير طبية %	نسبة الاستفادة من مواد التنظيف %	نسبة الاستفادة من الكتان والغرافس %	نسبة الاستفادة من تجهيزات مكتنية %	عدد الوجبات المقدمة لعمال الحراسة	عدد عمال الصيانة	مسببات التكاليف غير المباشرة الأنشطة
9.88	0.1710	0.1710	0.1710	9.84	1.28	7.02		2.34	662	8	الطب الداخلي
6.05	0.1048	0.1048	0.1048	5.76	1.86	4.95		1.36	342	3	طب الأطفال
6.86	0.1188	0.1188	0.1188	3.08	0.21	5.82		6.08	662	8	الجراحة العامة
5.96	0.1031	0.1031	0.1031	1.85	1.26	10.56		2.35	506	6	طب أمراض الصدر والرئة
4.61	0.0798	0.0798	0.0798	9.87	3.48	4.94		1.44	597	12	طب الأمراض العقلية
13.18	0.2282	0.2282	0.2282	7.40	1.84	4.73	73.98	14.78	1197	7	طب أمراض النساء والتوليد
0.51	0.0089	0.0089	0.0089								طب العمل
8.70	0.1507	0.1507	0.1507	12.13	0.21	2.01		18.08	1294	3	الاستعجالات الطبية والجراحية
2.01	0.0347	0.0347	0.0347								جراحة العظام والرضوض
											طب أمراض المعدة
7.38				6.99		3.11	12.37	0.38	1495	2	العمليات

2.70				6.99		0.57		0.21	251		الأشعة
6.72				9.67	2.88	3.29		9.97	502	1	المختبر
10.06				11.28	1.84	4.43	1.98	3.22	1131	5	تصفية الكلى

المصدر من إعداد الطالبة.

أما الخطوات فيتم فيها تحديد نصيب كل نشاط من التكاليف غير المباشرة وتمثل هذه الخطوات الجزء الأهم من عمل طريقة ABC ، وذلك ما يوضحه الجدول التالي:¹

¹ - المبالغ المالية المدرجة في الجداول تم الحصول عليها من حسابات تكاليف الثلاثي الثالث لسنة 2012. (الملحق 05).

الجدول رقم (30): التعويض عن النسب الحقيقية (مسببات التكلفة)، بالتكلف غير المباشرة الفعلية له الوحدة: مليون دج

الأش. طة	الطب الداخلي	طب الأطفال	الجراحة العامة	طب أمراض الصدر والربو	طب الأمراض المعدية	طب أمراض النساء والتوليد	طب العم	الإسعافات الأولية والطب الجراحي	جراحة العظام والرضوض	طب أمراض المعدية	المطبخ	الأش. طة	المختبر	تصليح الطرقات	المجموع
4963011.02	855355.52	34767.77	1801771.60	1379232.66	2390.00	3400.00	43950.00	9033.00	109923.00	723187.47	347848.76	695482.99	602134.93	1221718.98	672319.82
2942192.57	524240.06	21307.97	1104243.65	845284.11	1400.00	4900.00	30960.00	5220.00	56788.02	347848.76	23424.00	109923.00	84019.69	99129.96	198758.06
3694858.05	594177.76	24154.45	1251757.11	958203.74	750.00	550.00	36435.00	23424.00	109923.00	695482.99	9066.60	84019.69	602134.93	1221718.98	672319.82
3219698.50	515746.22	20962.32	1086331.30	831572.44	450.00	3325.00	66090.00	9066.60	84019.69	602134.93	5547.60	99129.96	1221718.98	672319.82	672319.82
3268613.08	398977.92	16224.96	840826.75	643641.91	2400.00	9200.00	30945.00	5547.60	99129.96	1221718.98	56919.00	198758.06	672319.82	672319.82	672319.82
6428840.12	1141441.06	46397.69	2404469.47	1840590.02	1800.00	4850.00	29595.00	56919.00	198758.06	672319.82	12600.00	214864.59	223890.23	223890.23	223890.23
211874.16	44503.57	1809.55	93776.42	71784.62											
4112161.45	753629.99	30640.37	1587877.08	1215499.19	2950.00	550.00	12600.00	69660.00	214864.59	223890.23	69660.00	214864.59	223890.23	223890.23	223890.23
826820.02	174262.77	7055.21	365622.66	279879.38											
0.00															
1207665.80	639053.18				1700.00		19440.00	1464.00	248240.01	292468.61	1464.00	248240.01	292468.61	292468.61	292468.61
281393.60	233647.85				1700.00		3570.00	798.00	41677.75	292468.61	798.00	41677.75	292468.61	292468.61	292468.61
848950.62	582099.95				2350.00	7600.00	20565.00	38397.00	83355.51	114583.16	38397.00	83355.51	114583.16	114583.16	114583.16
1828482.67	871037.64				2742.00	4850.00	27705.00	12411.00	187798.97	721088.06	12411.00	187798.97	721088.06	721088.06	721088.06
33834561.66	7328173.49	203320.29	10536676.04	8065688.07	20632.00	39225.00	321855.00	231940.20	1434478.56	5614723.01	37850.00	37850.00	37850.00	37850.00	37850.00

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

والخطوة التالية في عمل طريقة ABC هي توزيع التكاليف الكلية للأنشطة على أغراض التكلفة، للوصول الى تكلفة الخدمات المقدمة من كل نشاط وذلك وفق الجدول التالي:

الوحدة: مليون دج

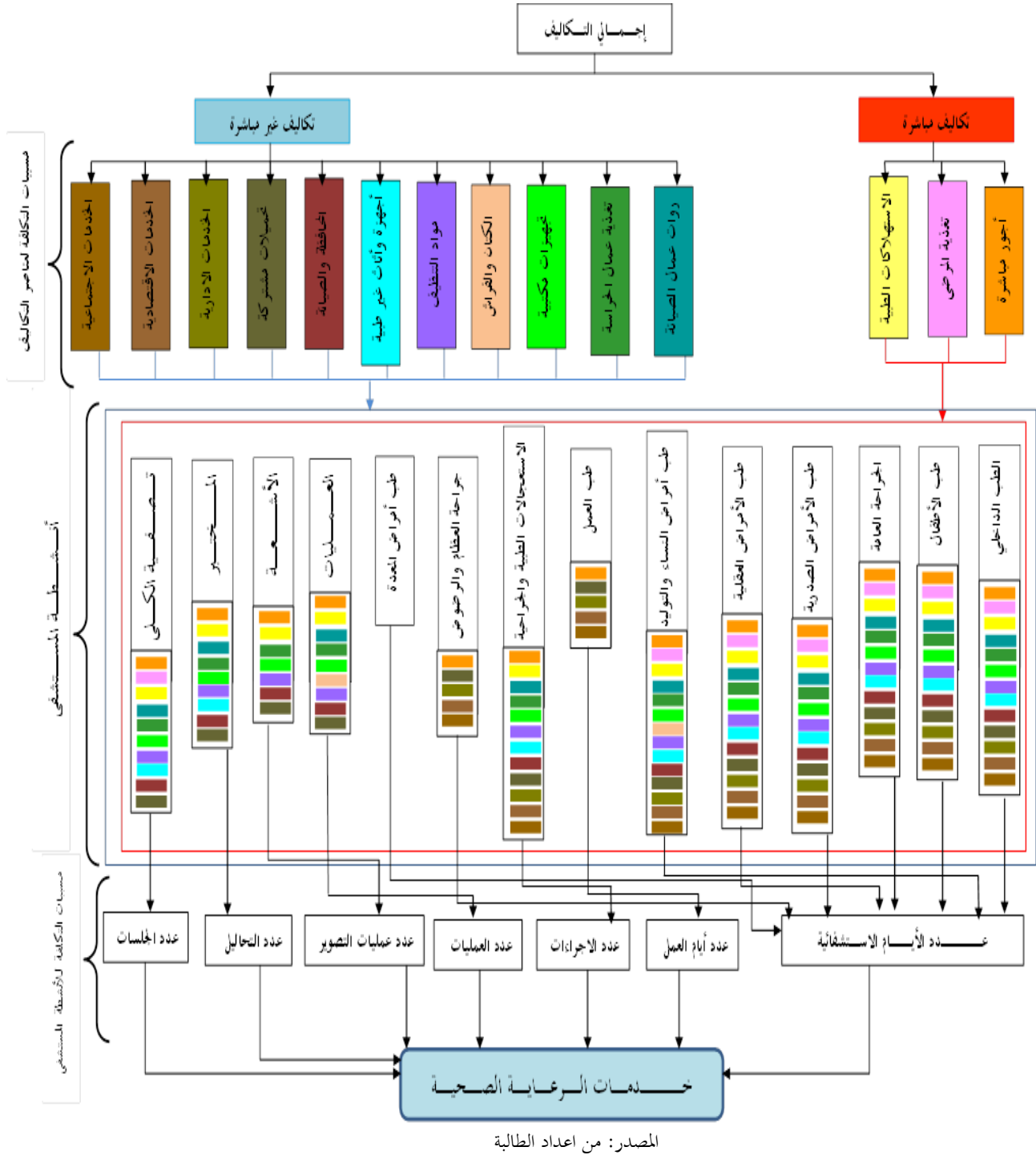
الجدول رقم (31): تحديد تكلفة الخدمة من التكاليف الكلية لكل نشاط

تكلفة الخدمة	مسيبات التكلفة	مجموع التكاليف	تكاليف الأنشطة				الأنشطة
			تكاليف مباشرة			تكاليف غير مباشرة	
			تكاليف الاستهلاكات الطبية	تكاليف تغذية المرضى	أجور مباشرة		
13439,86	1138	15294555,54	1574667,65	656217,08	8100659,79	4963011,02	الطب الداخلي
6552,83	1431	9377103,08	1380232,63	1091923,96	3962753,92	2942192,57	طب الأطفال
65996,57	161	10625447,19	921771,58	624170,04	5384647,52	3694858,05	الجراحة العامة
12862,41	717	9222349,49	459678,77	512420,52	5030551,70	3219698,50	طب أمراض الصدر والرئة
2423,32	2944	7134256,99	120617,39	1098233,74	2646792,78	3268613,08	طب الأمراض العقلية
9475,68	2154	20410614,33	2486396,16	1352617,49	10142760,56	6428840,12	طب أمراض النساء والتوليد
8650,94	92	795886,07			584011,91	211874,16	طب العمل
354,66	38003	13478121,11	1896183,74		7469775,92	4112161,45	الاستشارات الطبية والجراحية
5661,16	550	3113637,25			2286817,23	826820,02	جراحة العظام والدرماتولوجيا
0,00	0	0,00					طب أمراض المعدي
438,57	20580	9025823,16	430102,24		7388055,12	1207665,80	العملات
69,41	47528	3298822,25	288485,64		2728943,01	281393,60	الأشعة
11,26	730219	8221064,73	1603248,14		5768865,97	848950,62	المختبر
12018,67	1314	15792533,74	10983030,83	211543,66	2769476,58	1828482,67	تصنيفية الكلى
		125790214,93	22144414,77	5547126,49	64264112,01	33834561,66	مجموع التكاليف

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

بعد تطبيق طريقة ABC في EHP بسور الغزلان يمكن تقديم نموذج يلخص كافة المراحل التي تطرقنا لها سابقا بالشكل التالي:

الشكل رقم (28): نموذج مقترح لحساب التكاليف بطريقة ABC في الـ EHP بسور الغزلان



نلاحظ من خلال الشكل ما يلي:

- الاعتماد على الألوان للتمييز: اللون الأحمر للدلالة على التكاليف المباشرة، واللون الأزرق للدلالة على التكاليف غير المباشرة.
- الإطار الأحمر يدل على أن أنشطة المستشفى تحمل بالتكاليف المباشرة، والإطار الأزرق يدل على أن أنشطة المستشفى تحمل بالتكاليف غير المباشرة.

- شريط الألوان الخاص بكل نشاط على حدى يدل على نوع التكاليف التي تحمل لكل نشاط. وبعد حساب تكاليف ال **EHP** بسور الغزلان بطريقة **ABC** يمكن مقارنة النتائج المتحصل عليها من هذه الطريقة بالنتائج المتحصل عليها من حساب التكاليف بالطريقة المطبقة في المستشفى وذلك وفق الجدول التالي:

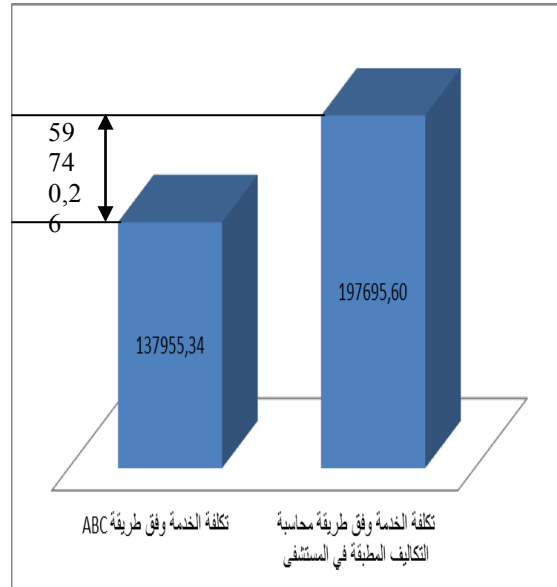
الجدول رقم (32): مقارنة تكلفة الخدمة المحسوبة بطريقة محاسبة التكاليف المطبقة في المستشفى مع تكلفة الخدمة المحسوبة بطريقة **ABC**

الوحدة: مليون دج	تكلفة الخدمة وفق طريقة محاسبة التكاليف المطبقة في المستشفى	تكلفة الخدمة وفق طريقة ABC
الطب الداخلي	17366,12	13439,86
طب الاطفال	8968,87	6552,83
الجرراحة العامة	109985,88	65996,57
طب الامراض الصدرية والتهوية	15831,36	12862,41
طب الامراض العقلية	2893,28	2423,32
طب امراض النساء والتوليد	11930,94	9475,68
طب العمل	0,00	8650,94
الاستعمالات الطمئة والجرراحة	506,80	354,66
جرراحة العظام والمرضوض	17674,45	5661,16
طب امراض المعدة	0,00	0,00
العمليات	438,57	438,57
الاشعة	69,41	69,41
المختبر	11,26	11,26
تصفية الكل	12018,67	12018,67
الجرحوع	197695,60	137955,34

المصدر: من إعداد الطالبة

نلاحظ من الجدول أن أغلب تكاليف الخدمات المحسوبة بطريقة محاسبة التكاليف المطبقة في ال **EHP** بسور الغزلان أكبر من تكاليف الخدمات المحسوبة بطريقة **ABC**. وللتوضيح أكثر يمكن عرض الشكل التالي:

الشكل رقم (29): مقارنة تكلفة الخدمة المحسوبة بطريقة محاسبة التكاليف المطبقة في المستشفى مع تكلفة الخدمة المحسوبة بطريقة **ABC**



المصدر: من إعداد الطالبة

من الشكل نلاحظ أن مجموع تكاليف الخدمات المحسوبة وفق طريقة محاسبة التكاليف المطبقة في المستشفى يفوق مجموع تكاليف الخدمات المحسوبة بطريقة ABC في المستشفى بـ 59740,26 دج، وهذه الزيادة راجعة لتحميل الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية في المستشفى.

بعد ما قدمنا نموذج لتطبيق طريقة ABC في المستشفى للتحكم في تكاليفه، سنقوم بمحاولة تقديم نموذج لتطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية للمستشفى لتقييم أدائه الاجتماعي.

المطلب الثالث: نموذج مقترح لتطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية للـ EHP بسور الغزلان

تعتبر المؤسسات العمومية الاستشفائية من أهم القطاعات الاجتماعية التي تسعى كل دولة لتطويرها، لتحقيق جودة منتجها الخدمي وتوفيره لجميع أفراد المجتمع. لذلك سنقوم في هذا المطلب بتقديم نموذج تستطيع من خلاله المؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان أن توضح واقع خدماتها الصحية وأثرها على المجتمع والبيئة.

وسيتيم ذلك بالاسترشاد بالنموذج المقدم من طرف الدكتور إبراهيم ميده والذي كان يستهدف به المؤسسات الاقتصادية.

أولاً- تحديد الأنشطة الاجتماعية بالـ EHP بسور الغزلان:

سيتم تقسيم الأنشطة الاجتماعية إلى أربعة مجالات أساسية

1- مجال التفاعل مع المجتمع: يتمثل هذا المجال في الأنشطة الاجتماعية التي تستهدف توفير خدمات للجمهور العام دون أن يتوجه الجمهور إليها. وتتمثل في:

- تنظيم المؤتمرات والملتقيات العلمية الصحية بالمستشفى للإسهام في توعية الجمهور العام (كالأكثر من تنظيم ملتقيات حول أضرار التدخين، باعتباره من أكثر المواضيع التي جعلت الجزائر في المراتب الأخيرة ضمن التقارير التي تعدها المنظمة العالمية للصحة، حيث تعرضت الجزائر للتوبيخ من طرف المنظمة العالمية للصحة بسبب عدم الالتزام بالاتفاقية التي أمضت عليها في الإطارات الخاصة بمكافحة التدخين عام 2006 . (مقترحة)
- طبع المصققات والمطبوعات المختلفة وتوزيعها على الهيئات العلمية، التعليمية، الثقافية وحتى الصحية المجاورة من أجل التوعية الصحية. (مقترحة)

2- مجال الموارد البشرية: الأنشطة التي تهدف الى تحسين حالة العاملين (أطباء، ممرضين شبه طبيين، عمال إداريين، العمال المتعاونين والعمال المتعاقدين).

- تقديم المنح والعلاوات للمستخدمين المتعاقدين.
- تقديم التعويضات للموظفين: الطبيين، شبه الطبيين، الإداريين والمتعاونين.
- تقديم منحة عائلية للموظفين (المتزوجين).
- تقديم التعويض عن الأجر الوحيد (يمنح للعاملة الأرملة أو المطلقة).

- الضمان الاجتماعي (لجميع الموظفين).
- ريوغ حوادث العمل (للموظفين الذين تعرضوا لحادث عمل).
- تأمين البطالة (لجميع الموظفين).
- التقاعد المسبق (لجميع الموظفين).
- التأمين عن المسؤولية المدنية والأخطار المهنية (لجميع الموظفين).
- معاش الخدمة والأضرار الجسدية (للعاملين الذين تعرضوا لأضرار جسمية).
- تكوين الموظفين شبه الطبيين.
- التدريب قصير المدى في الخارج (وفق برنامج التدريب على حسب الأولويات).
- التكوين، تحسين الأداء وإعادة التأهيل للموظفين (بالنسبة للموظفين غير المؤهلين).
- توفير النظافة، التدفئة، الإنارة، لوازم الماء والطاقة واللوازم الأخرى الضرورية للعمل في غرف الموظفين.
- تغذية الموظفين. (جميع الموظفين).
- نقل الموظفين (مقترح).
- الإسكان: الإسهام في حل مشكلات الإسكان لعمالها، وذلك بتقديم بنسبة معينة لتمويل السكن الاجتماعي.
- القيام ببرامج توعية للموظفين (مثل توعية الموظفين للابتعاد عن التدخين) (مقترح).
- الاستجابة للمنازعات بين الإدارة والعاملين.
- صيانة الهياكل الصحية.

3- مجال المساهمة البيئية: تتمثل في الأنشطة التي توجه لتخفيف التدهور البيئي من النفايات الطبية وغير الطبية الناتجة

عن الخدمات الطبية المقدمة التي تؤثر على الصحة العامة، حتى أنها تؤدي إلى نشر الآفات الاجتماعية (مثل استعمال الحقن في تعاطي المخدرات) لذلك لا بد من التخلص منها بطريقة صحية، آمنة ونهائية. تتمثل الأنشطة المساهمة لحماية البيئة الداخلية والخارجية في: (مقترحة)

- توفير أكياس بألوان مختلفة لتصنيف النفايات بالشكل التالي:
- النفايات العامة مثل بقايا الطعام ، الأوراق، علب البلاستيك، علب المشروبات الغازية، مناديل ورقية أو أي شيء مماثل غير ملوث بمخلفات المرضى، حيث تجمع وتوضع في أكياس بلون خاص.
- النفايات الطبية أو مخلفات المرضى الناتجة عن العناية بهم من الأقسام المختلفة كغرف الإيواء ، جناح العمليات وقاعات الإنعاش وأقسام المستشفى التخصصية ومخابر التحاليل بكافة أنواعها، توضع في أكياس خاصة بها ويتم تجميعها والتعامل معها بحذر شديد.
- المواد والمخلفات الطبية الحادة كالإبر والحقن والمشارط والزجاج المكسور في الحالتين توضع في أكياس بلون محدد.

- توفير سلال المهملات في كافة أرجاء المستشفى وخارج المستشفى.
 - استخدام عربات تجميع القمامة المؤقتة (لحين قدوم سيارة نقل القمامة).
 - استخدام طرق بديلة للتخلص من بعض النفايات الطبية بدل الحرق مثل التعقيم البخاري والمعالجة الكيماوية قبل وضعها مع النفايات الأخرى.
 - استحداث وظيفة لمراقب المخلفات الطبية داخل وخارج المستشفى.
- 4- مجال المساهمة الخاصة بخدمة المستهلكين: يتمثل في مجموع الأنشطة التي تهدف إلى تحقيق رضا المستهلك (المريض) من الخدمات الطبية. وتمثل هذه الخدمات في النقاط التالية:
- توفير الخدمات الاستشفائية: وتمثل في توفير الإقامة للمريض، توفير الخدمات الاستعجالية للمريض. توفير الأدوية للمريض والمواد الأخرى ذات الاستعمال الطبي (الغازات الطبية)، توفير التغذية للمرضى، توفير النظافة، التدفئة والإنارة في غرف المرضى، توفير النقل للمرضى (سيارات الإسعاف). توفير العتاد الطبي (عتاد التصوير الإشعاعي، عتاد غرفة العمليات...) وصيانتها.
 - القيام بالأعمال الوقائية النوعية (تتوفر في توفير التلقيحات الأمصال والأدوية، دفاثر التلقيحات).
 - الاهتمام بمصاريف الدفن (مقترحة).
 - الاستجابة للمنازعات بين المريض والمستشفى. (مقترح)

ثانيا- تحديد مراكز الأنشطة الاجتماعية ومسببات التكلفة المقترحة اللازمة لتطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية للـ EHP بسور الغزلان:

في هذه الخطوة سنقوم بمحاولة تحديد مراكز الأنشطة الاجتماعية ومسببات تكلفة الأنشطة الاجتماعية وفق الجدول التالي:

الجدول رقم (33): تحديد مراكز الأنشطة الاجتماعية ومسببات التكلفة اللازمة لتطبيق طريقة ABC في

مجال المسؤولية الاجتماعية للـ EHP بسور الغزلان

مسببات (محركات) التكلفة المقترحة	مراكز الأنشطة الاجتماعية
<p><u>مسببات تكلفة الأنشطة الاجتماعية الخاصة بتقاسم خدمات المجتمع:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - عدد الملتقيات. - عدد المصققات والمطبوعات المنشورة. 	<p><u>أ-مراكز الأنشطة الاجتماعية الخاصة بتقاسم خدمات للمجتمع</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - مركز نشاط تنظيم الملتقيات العلمية والصحية بالمؤسسة. - مركز نشاط طبع المصققات والمطبوعات المختلفة لنشرها بالهيئات العلمية، التعليمية، الثقافية والصحية.
<p><u>مسببات تكلفة الأنشطة الاجتماعية الخاصة بالموارد البشرية:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - عدد الموظفين. - عدد الموظفين. - عدد العاملين الذين تعرضوا لأضرار جسدية وحادث عمل. - نسبة التأمين المدفوعة لشركة التأمين. - عدد الموظفين الذين أصبحوا بطالين لسبب غير إرادي. - عدد الموظفين المتقاعدين. 	<p><u>ب-مراكز الأنشطة الاجتماعية الخاصة بالموارد البشرية:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - مركز نشاط تقديم التعويضات، المنح والعلاوات للموظفين. - مركز نشاط الضمان الاجتماعي. - مركز نشاط الخدمة والأضرار الجسدية ونشاط تقديم ريع حوادث العمل. - مركز نشاط التأمين عن المسؤولية المدنية والأخطار المهنية. - مركز نشاط تأمين البطالة. - مركز نشاط التقاعد المسبق.

<ul style="list-style-type: none"> - عدد الموظفين المدربين والمكوّنين. - عد الموظفين غير المؤهلين. - نسبة استفادة المصالح بالمستشفى. - عدد البرامج. - عدد الوجبات. - عدد العاملين الحاصلين على النقل. - عدد المنازعات. - متر² مساحة تم صيانتها. 	<ul style="list-style-type: none"> - مركز نشاط تكوين وتدريب الموظفين. - مركز نشاط تحسين الأداء وإعادة التأهيل. - مركز نشاط توفير النظافة، التدفئة، الإنارة، لوازم الماء والطاقة واللوازم الأخرى الضرورية للعمل. - مركز نشاط برامج التوعية للموظفين. - مركز نشاط تغذية العاملين. - مركز نشاط نقل الموظفين. - مركز نشاط الاستجابة لمنازعات الموظفين. - مركز نشاط صيانة الهياكل الصحية.
<p><u>مسيبات تكلفة الأنشطة الاجتماعية الخاصة بحماية البيئة:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - عدد الأكياس باللون المطلوب. - عدد الأكياس باللون المطلوب. - عدد الأكياس باللون المطلوب. - عدد سلال المهملات. - عدد سلال المهملات. - عدد عربات تجميع القمامة. - عدد حاويات القمامة المغفلة. - كلغ نفايات محروقة. - كلغ نفايات معقمة ومعالجة. - عدد مرات المراقبة. 	<p><u>ت-مراكز الأنشطة الاجتماعية الخاصة بحماية البيئة:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - مركز نشاط توفير الأكياس باللون المحدد للنفايات العامة. - مركز نشاط توفير الأكياس باللون المطلوب للنفايات الطبية ومخلفات المرضى. - مركز نشاط توفير الأكياس باللون المحدد للمخلفات الطبية الحادة. - مركز نشاط توفير سلال المهملات داخل المستشفى. - مركز نشاط توفير سلال المهملات خارج المستشفى (حوله). - مركز نشاط توفير عربات تجميع القمامة. - مركز نشاط توفير حاويات القمامة المغفلة. - مركز نشاط استخدام الحرق للتخلص من النفايات. - مركز نشاط استخدام التعقيم البخاري والمعالجة الكيميائية. - مركز نشاط مراقب المخلفات الطبية والعامة بالمستشفيات.
<p><u>مسيبات تكلفة الأنشطة الاجتماعية الخاصة بخدمة المستهلكين:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - عدد المرضى. - عدد المستفيدين من الأمصال، اللقاحات ودفاتر التلقيح. - عدد الوفيات. - عدد المنازعات. 	<p><u>ث-مراكز الأنشطة الاجتماعية الخاصة بخدمة المستهلكين:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - مركز نشاط توفير الخدمات الاستشفائية. - مركز نشاط توفير الأعمال الوقائية. - مركز نشاط الاهتمام بمصاريف الدفن. - مركز نشاط الاستجابة للمنازعات.

المصدر: من إعداد الطالبة.

ثالثا- تحميل تكاليف الأنشطة الاجتماعية على مراكز الأنشطة الاجتماعية بال EHP بسور الغزلان:

في هذا العنصر سنقوم بتحميل تكاليف الأنشطة الاجتماعية التي تسببت فيها الأنشطة الاجتماعية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بسور الغزلان، باعتبار أن المستشفى العمومي لا يقوم بأنشطة اقتصادية. وتمثل مراكز الأنشطة الاجتماعية بالمستشفى فتمثل في:

- مراكز الأنشطة الإنتاجية (الخدمة الصحية والوقائية): ويقوم به الموظفين بالمستشفى بطريقة مباشرة (أطباء، ممرضين والصيادلة).
 - مراكز الأنشطة الإدارية: وهي مراكز الأنشطة التي تقدم خدمات بطريقة غير مباشرة للمريض والموظفين.
 - مراكز الأنشطة الاستثمارية: وتمثل في الأنشطة التي تخصص لصيانة المعدات والهياكل الصحية.
- و في الجدول التالي سنقوم باقتراح نموذج لتخصيص التكاليف على الأنشطة الاجتماعية في المستشفى.

الجدول رقم (34): تخصيص التكاليف على الأنشطة الاجتماعية بالـ EHP بسور الغزلان

مراكز النشاط الاجتماعي			أساس التخصيص	تكاليف الأنشطة الاجتماعية
مراكز الأنشطة الاستثمارية	مراكز الأنشطة الإدارية	مراكز الأنشطة الإنتاجية		
الأنشطة الاجتماعية الخاصة بخدمة المجتمع:				
-	xx	xx	توزع بنسبة المشاركة في إعداد الملتقى	تكاليف تنظيم الملتقيات العلمية الصحية
-	xx	xx	توزع بنسبة المشاركة في إعداد المصقات	تكاليف طبع المصقات ونشرها
الأنشطة الاجتماعية الخاصة بالموارد البشرية:				
xx	xx	xx	توزع بنسبة عدد العاملين المستفيدين من التعويضات	تكاليف تقديم التعويضات، المنح والعلاوات للموظفين.
xx	xx	xx	توزع بنسبة عدد العاملين المستفيدين من الضمان الاجتماعي	تكاليف الضمان الاجتماعي
xx	xx	xx	توزع بنسبة عدد العاملين المعرضين للأضرار	تكاليف الأضرار الجسدية حوادث العمل.
xx	xx	xx	توزع بنسبة عدد العاملين المستفيدين من التأمين.	تكاليف التأمين عن المسؤولية المدنية والأخطار المهنية
xx	xx	xx	توزع بنسبة عدد العاملين المستفيدين من تأمين البطالة.	تكاليف تأمين البطالة.
xx	xx	xx	توزع بنسبة عدد العاملين المستفيدين من التقاعد المسبق.	تكاليف التقاعد المسبق.
xx	xx	xx	توزع بنسبة عدد العاملين المستفيدين من التدريب.	تكاليف تكوين وتدريب الموظفين.
xx	xx	xx	توزع بنسبة عدد العاملين المستفيدين من تحسين الأداء	تكاليف تحسين الأداء وإعادة التأهيل.
xx	xx	xx	توزع بنسبة عدد المصالح المستفيدين للوالم الضرورية للعمل.	تكاليف النظافة، التدفئة، الإنارة، لوازم الماء والطاقة والوالم الأخرى الضرورية للعمل
xx	xx	xx	توزع بنسبة عدد كل العاملين.	تكاليف القيام ببرامج التوعية للموظفين
xx	xx	xx	توزع بنسبة عدد العاملين المستفيدين من التغذية.	تكاليف تغذية العاملين
xx	xx	xx	توزع بنسبة عدد العاملين المستفيدين من النقل	تكاليف نقل العاملين
xx	xx	xx	توزع بنسبة عدد العاملين المستفيدين من الاستجابة لنزاعاتهم.	تكاليف الاستجابة لمنازعات الموظفين
xx	xx	xx	توزع بنسبة عدد العاملين في المصالح.	تكاليف صيانة الهياكل الصحية
الأنشطة الاجتماعية الخاصة بحماية البيئة:				
xx	xx	xx	تخصص بنسبة عدد المصالح	تكاليف توفير الأكياس باللون المحدد للنفايات العامة.
-	-	xx	تخصص بنسبة المصالح التي تقدم الخدمات الطبية.	تكاليف توفير الأكياس باللون المطلوب للنفايات الطبية ومخلفات المرضى
-	-	xx	تخصص بنسبة المصالح التي تقدم	تكاليف توفير الأكياس باللون المحدد للمخلفات

			الخدمات الطبية.	الطبية الحادة.
xx	xx	xx	تخصص بنسبة عدد المصالح	تكاليف توفير سلات المهملات داخل المستشفى.
-	xx	-	تخصص	تكاليف توفير سلات المهملات خارج المستشفى (حوله).
xx	xx	xx	توزع بنسبة عدد المصالح	تكاليف توفير عربات تجميع القمامة.
-	xx	-	تخصيص	تكاليف استخدام الحرق للتخلص من النفايات.
-	xx	-	تخصيص	تكاليف استخدام التعقيم البخاري والمعالجة الكيميائية للتخلص من النفايات.
xx	xx	xx	توزع بنسبة عدد المصالح	تكاليف مراقب المخلفات الطبية والعامه داخل المستشفى وخارجه.
تكاليف الأنشطة الخاصة بخدمة وبحمية المستهلك:				
xx	xx	xx	تخصيص	تكاليف توفير الخدمات الاستشفائية
-	xx	xx	تخصيص	تكاليف توفير الأعمال الوقائية النوعية
	xx		تخصيص	التكفل بمصاريف الدفن
-	xx	-	تخصيص	تكاليف الاستجابة للمنازعات.
xx	xx	xx	-	إجمالي أنصبة مراكز النشاط الاجتماعي من التكاليف.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نموذج الدكتور إبراهيم ميدة.

من الجدول نستنتج أن الأنشطة الاجتماعية تتداخل مع جميع وظائف المستشفى ومن ثم يجب أن تتحمل بها.

رابعاً- التقارير المقترحة كمخرجات لتطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية لل EHP بسور الغزلان :

في هذا العنصر سيتم الاستعانة بنموذج إبراهيم ميدة لإعداد هذه التقارير، فمن خلالها سنبين المنافع الاجتماعية، الأضرار الاجتماعية والأداء الاجتماعي لل EHP بسور الغزلان والتي تنعكس على المجتمع، العاملين والبيئة .

الجدول رقم (35): تكاليف الأنشطة الاجتماعية لل EHP بسور الغزلان لسنة

متوسط تكلفة الوحدة	بيانات المنافع الاجتماعية			البيان	المبلغ	
	ملاحظات وصفية	كمية المنفعة	وحدة قياس المنفعة		جزئي	كلي
الأنشطة الاجتماعية الخاصة بخدمة المجتمع:						
		xx	عدد المنتقيات	تكاليف تنظيم المنتقيات العلمية الصحية	xx	
		xx	عدد المصنقات	تكاليف طبع المصنقات ونشرها	xx	
				مجموع تكاليف الأنشطة الاجتماعية الخاصة بخدمة المجتمع		xxx
الأنشطة الاجتماعية الخاصة بالموارد البشرية:						
		xx	عدد الموظفين بالمستشفى.	تكاليف تقديم التعويضات، المنح والعلاوات للموظفين.	xx	
		xx	عدد الموظفين بالمستشفى.	تكاليف الضمان الاجتماعي.	xx	
		xx	عدد الموظفين الذين تعرضوا لأضرار جسدية وحوادث أثناء العمل	تكاليف الأضرار الجسدية حوادث العمل	xx	

		××	عدد الموظفين	تكاليف التأمين عن المسؤولية المدنية والأخطار المهنية	××	
		××	عدد الموظفين تعرضوا للخروج من العمل لأسباب غير إرادية	تكاليف تأمين البطالة	××	
		××	عدد الموظفين المتقاعدين	تكاليف التقاعد المسبق	××	
		××	عدد الموظفين	تكاليف تكوين وتدريب الموظفين	××	
		××	عدد الموظفين غير المؤهلين	تكاليف تحسين الأداء وإعادة التأهيل	××	
		××	نسبة الاستفادة	تكاليف النظافة، التدفئة، الإنارة، لوازم الماء والطاقة واللوازم الأخرى الضرورية للعمل	××	
		××	عدد برامج التوعية	تكاليف القيام ببرامج التوعية للموظفين	××	
		××	عدد الوجبات	تكاليف تغذية العاملين	××	
		××	عدد الموظفين المستفيدين من النقل	تكاليف النقل	××	
		××	عدد المنازعات	تكاليف الاستجابة لمنازعات الموظفين	××	
		××	متر ² مساحة تم صيانتها	تكاليف صيانة الهياكل الصحية	××	
				مجموع تكاليف أنشطة الموارد البشرية		×××
الأنشطة الاجتماعية الخاصة بحماية البيئة:						
		××	عدد الأكياس بالون المطلوب	تكاليف توفير الأكياس باللون المحدد للنفايات العامة	××	
		××	عدد الأكياس بالون المطلوب	تكاليف توفير الأكياس باللون المطلوب للنفايات الطبية ومخلفات المرضى	××	
		××	عدد الأكياس بالون المطلوب	تكاليف توفير الأكياس باللون المحدد للمخلفات الطبية الحادة	××	
		××	عدد سلال المهملات	تكاليف توفير سلال المهملات داخل المستشفى	××	
		××	عدد سلال المهملات	تكاليف توفير سلال المهملات خارج المستشفى (حوله).	××	
		××	عدد العربات	تكاليف توفير عربات تجميع القمامة	××	
		××	كلغ نفايات محروقة	تكاليف استخدام الحرق للتخلص من النفايات	××	
		××	كلغ نفايات معقمة ومعالجة	تكاليف استخدام التعقيم البخاري والمعالجة الكيميائية للتخلص من النفايات	××	
		××	عدد مرات المراقبة	تكاليف مراقب المخلفات الطبية والعامة داخل المستشفى وخارجه	××	
				مجموع تكاليف أنشطة حماية البيئة		×××
تكاليف الأنشطة الخاصة بخدمة وبمماية المستهلك:						
		××	عدد المرضى	توفير الخدمات الاستشفائية	××	
		××	عدد المستفيدين	توفير الأعمال الوقائية النوعية	××	
		××	عدد الوفيات	التكفل بمصاريف الدفن	××	
		××	عدد الشكاوي	تكاليف الاستجابة للمنازعات	××	
				مجموع تكاليف الأنشطة الخاصة بخدمة وبمماية المستهلك		×××
				مجموع تكاليف الأنشطة الاجتماعية		××××

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نموذج الدكتور "إبراهيم ميده".

من خلال هذا الجدول تستطيع الـ **EHP** بسور الغزلان أن تعرف مقدار المنافع وسبب هذه المنافع التي تحققها للمجتمع بصفة عامة والمريض بصفة خاصة، وكذلك المنافع التي تحقق للموظفين بالمستشفى و معرفة نصيب البيئة من هذه المنافع. وبعد ذلك يتم مقارنة هذا التقرير لسنة معينة مع ما تم تحقيقه من منافع في السنوات الماضية بإعداد تقرير آخر لتحديد انحرافات الأداء الاجتماعي بالشكل التالي:

الجدول رقم (36): التقرير الكمي لانحرافات الأداء الاجتماعي للـ EHP بسور الغزلان من سنة....إلى.....

الأنشطة الاجتماعية	وحدة القياس	الكميات		
		الانحرافات	الفعالية	المخططة
الأنشطة الاجتماعية الخاصة بخدمة المجتمع:				
-تنظيم الملتقيات والحملات العلمية الصحية	-عدد الملتقيات	xx	xxx	xxx
- طبع المصقات ونشرها	- عدد المصقات	xx	xxx	xxx
مجموع الأنشطة الاجتماعية الخاصة بخدمة المجتمع		xxxx	xxxx	xxxx
الأنشطة الاجتماعية الخاصة بالموارد البشرية:				
-تقديم التعويضات، المنح والعلاوات للموظفين.	-عدد الموظفين بالمستشفى.	xx	xxx	xxx
-الضمان الاجتماعي.	- عدد الموظفين بالمستشفى.	xx	xxx	xxx
- معاش الخدمة والأضرار الجسدية حوادث العمل	- عدد الموظفين الذين تعرضوا لأضرار جسدية وحوادث	xx	xxx	xxx
-التأمين عن المسؤولية المدنية والأخطار المهنية	- عدد الموظفين	xx	xxx	xxx
-تأمين البطالة	- عدد الموظفين تعرضوا للخروج من العمل لأسباب غير إرادية	xx	xxx	xxx
-التقاعد المسبق	- عدد الموظفين المتقاعدين	xx	xxx	xxx
- تكوين وتدريب الموظفين	- عدد الموظفين المكونين	xx	xxx	xxx
-تحسين الأداء وإعادة التأهيل	- عدد الموظفين غير المؤهلين	xx	xxx	xxx
-النظافة، التدفئة، الإنارة، لوازم الماء والطاقة واللوازم الأخرى الضرورية للعمل	-نسبة الاستفادة	xx	xxx	xxx
-القيام ببرامج التوعية للموظفين	- عدد برامج التوعية	xx	xxx	xxx
- تغذية العاملين	- عدد الوجبات	xx	xxx	xxx
- نقل العاملين	- عدد الموظفين المستفيدين من النقل	xx	xxx	xxx
- الاستجابة لمنازعات الموظفين	- عدد المنازعات	xx	xxx	xxx
- صيانة الهياكل الصحية	- 2 متر مساحة تم صيانتها	xx	xxx	xxx
مجموع أنشطة الموارد البشرية		xxxx	xxxx	xxxx
الأنشطة الاجتماعية الخاصة بحماية البيئة:				
-توفير الأكياس باللون المحدد للنفايات العامة	- عدد الأكياس باللون المطلوب	xx	xxx	xxx
-توفير الأكياس باللون المطلوب للنفايات الطبية ومخلفات المرضى	- عدد الأكياس باللون المطلوب	xx	xxx	xxx
-توفير الأكياس باللون المحدد للمخلفات الطبية الحادة	- عدد الأكياس باللون المطلوب	xx	xxx	xxx
-توفير سلال المهملات داخل المستشفى	- عدد سلال المهملات	xx	xxx	xxx
-توفير سلال المهملات خارج المستشفى (حوله).	- عدد سلال المهملات	xx	xxx	xxx
-توفير عربات تجميع القمامة	- عدد العربات	xx	xxx	xxx

- استخدام الحرق للتخلص من النفايات	- كلغ نفايات محروقة	xx	xxx	xxx
- استخدام التعقيم البخاري والمعالجة الكيميائية للتخلص من النفايات	- كلغ نفايات معقمة ومعالجة	xx	xxx	xxx
- مراقب المخلفات الطبية والعامه داخل المستشفى وخارجه	- عدد مرات المراقبة	xx	xxx	xxx
الأنشطة الاجتماعية الخاصة بحماية البيئة		xxxx	xxxx	xxxx
الأنشطة الخاصة بخدمة وحماية المستهلك:				
- توفير الخدمات الاستشفائية	- عدد المرضى المستفيدين	xx	xxx	xxx
- توفير الأعمال الوقائية النوعية	- عدد المستفيدين	xxx	xxx	xxx
- التكفل بمصاريف الدفن	- عدد الوفيات	xxx	xxx	xxx
- الاستجابة للمنازعات	- عدد المنازعات	xxx	xxx	xxx
مجموع الأنشطة الخاصة بخدمة وحماية المستهلك		xxxx	xxxx	xxxx
إجمالي الأنشطة الاجتماعية		xxxxx	xxxxx	xxxxx

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نموذج الدكتور "إبراهيم ميدة".

من خلال هذا الجدول نستنتج ما يلي:

- بالنسبة للأنشطة الاجتماعية الخاصة بخدمة المجتمع: هذه الأنشطة لا بد من أن يحدد لها سقف من طرف منظمة الصحة العالمية أو وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات لمعرفة عدد الملتقيات والملصقات التي يمكن أن تعود بالنفع والتوعية الصحية للجمهور العام.
- بالنسبة للأنشطة الاجتماعية الخاصة بالموارد البشرية: إن منح الـ **EHP** بسور الغزلان لعمالها: (التعويضات، المنح والعلاوات للموظفين، الضمان الاجتماعي، معاش الخدمة والأضرار الجسدية حوادث العمل، التأمين عن المسؤولية المدنية والأخطار المهنية، تأمين البطالة، منح التقاعد المسبق، تكوين وتدريب الموظفين، تحسين الأداء وإعادة التأهيل، النظافة، التدفئة، الإنارة، لوازم الماء والطاقة واللوازم الأخرى الضرورية للعمل، تغذية العاملين، نقل العاملين، الاستجابة لمنازعات الموظفين، صيانة الهياكل الصحية) يدل على أنها توليهم أهمية كبيرة من أجل تحفيزهم لزيادة الأداء الاجتماعي للمستشفى. وهذا لا يعني زيادتها كل سنة بل المحافظة عليها بنفس النسبة دون انقاصها يدل على أن الأداء الاجتماعي للمستشفى في استقرار. أما بالنسبة للبرامج التوعوية للموظفين فنقص عددها من سنة إلى أخرى يدل على وعي الموظفين بالمستشفى والعكس صحيح.
- بالنسبة للأنشطة الاجتماعية الخاصة بحماية البيئة: تعاني أغلب المستشفيات من مشكل إدارة النفايات العامة والطبية التي لها تأثير كبير على البيئة والصحة العامة، ولو اتبعت توفير ما يلي: الأكياس باللون المحدد للنفايات العامة، الأكياس باللون المطلوب للنفايات الطبية ومخلفات المرضى، الأكياس باللون المحدد للمخلفات الطبية الحادة، سلال المهملات داخل المستشفى، سلال المهملات خارج المستشفى (حوله)، عربات تجميع القمامة. فإن هذا سيحد ولو بالقليل من مشكل إدارة المخلفات العامة والطبية داخل المستشفى. وبالنسبة لاستخدام الحرق للتخلص من النفايات فلو استطاع المستشفى تقليصه فإن ذلك سيكون جيدا للتخفيف من انتشار الروائح الكريهة وتلوث الهواء، والتي يمكن استبدالها باستخدام التعقيم البخاري والمعالجة الكيميائية للتخلص من النفايات.

أما فيما يخص استحداث مصلحة لمراقبة المخلفات الطبية والعامّة داخل المستشفى وخارجه فإن هذا سيجعل مسؤول هذه المصلحة يقوم بما يلي: الإشراف مباشرة على عمليات النظافة وجمع القمامة، وضع لوائح صارمة واتخاذ إجراءات تأديبية ضد كل من يخطئ أو يتسبب في تعريض حياة شخص آخر لخطر العدوى بسبب الإهمال والا مبالاة في التعامل مع النفايات الطبية، توصية الأطباء بالتقليل قدر الإمكان من استعمال الإبر والحقن وذلك للتقليل من خطورة المخلفات الطبية. إضافة إلى كل ما سبق يتعين إيجاد الإدراك على مستوى القيادة العليا وعلى مستوى باقي الأفراد بأهمية الحفاظ على البيئة وحمايتها وتنميتها بالسبل المتعددة والتي تتلاءم مع إمكانيات المستشفى (المادية والبشرية). وزيادة الرقابة على كيفية التخلص من النفايات يؤدي إلى زيادة الالتزام بالضوابط المحددة للتخلص من النفايات وبالتالي زيادة الأداء الاجتماعي.

● بالنسبة للأنشطة الخاصة بخدمة وحماية المريض: تلعب هذه الأنشطة دورا هامة في رفع الأداء الاجتماعي للمستشفى أو تخفيضه، ونظرا لصعوبة تحديد عدد المرضى الذين يجب أن يستفيدوا من الخدمات الاستشفائية خلال العام لمعرفة مستوى الأداء الاجتماعي للمستشفى، تم وضع مجموعة المؤشرات المعمول بها عالميا تحكم ما إذا كان الأداء الاجتماعي للمستشفى تجاه المرضى سيكون جيدا أم لا. وبالنسبة للمرضى المستفيدين من الخدمات الاستشفائية فهم قد استفادوا فعلا لكن السؤال المطروح هل الخدمات الاستشفائية كانت ذات جودة عالية أم لا؟ للإجابة على هذا السؤال سنقوم بعرض مؤشرات معينة لقياس ومعرفة مستوى الأداء الاجتماعي المحقق من طرف المستشفى، بهدف معرفة التقدم الحاصل في أعماله وتمثل هذه المؤشرات في:¹

- عدد الأسرة/طبيب: أي نصيب الطبيب الواحد من الأسرة في المستشفى، وزيادة عدد الأسرة للطبيب الواحد تعني تدني الخدمات الصحية في المستشفى والعكس صحيح، والمستوى المقبول عالميا هو أربعة أسرة لكل طبيب. ويتم حسابه وفق المعادلة التالية:

مجموع أسرة المستشفى في فترة زمنية معينة

معدل سرير / طبيب =

عدد الأطباء العاملين في المستشفى خلال الفترة نفسها

- عدد الأسرة/ممرض: نصيب الممرض أو الممرضة من أسرة المستشفى، ونقصان عدد الأسرة يرفع من مستوى الخدمة المقدمة للمرضى، والعدد المعمول به هو سريران لكل ممرض أو ممرضة. ويتم حساب هذا المعدل وفق المعادلة التالية:

العدد الكلي للأسرة في المستشفى في فترة زمنية معينة

معدل سرير/ ممرض =

إجمالي عدد الممرضين خلال الفترة نفسها

¹ - كحيلة نبيلة، تطبيق إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الصحية، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص تسيير الموارد البشرية، جامعة منتوري، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسنطينة، 2008-2009، ص ص 44-47.

- عدد الأسرة/صيدلي: لا يقتصر تطبيق مؤشر عدد الأسرة على الأطباء والمرضين فحسب وإنما أيضا على الصيادلة، والعدد المقبول هو (100) سرير لكل صيدلي وأي نقص عن هذا العدد يعني تدني أداء المستشفى. يتم حساب هذا المعدل وفق المعادلة التالية:

مجموع أسرة المستشفى في فترة معينة

$$\text{معدل سرير / صيدلي} = \frac{\text{عدد الصيادلة العاملين في المستشفى خلال الفترة نفسها}}{\text{مجموع أسرة المستشفى في فترة معينة}}$$

عدد الصيادلة العاملين في المستشفى خلال الفترة نفسها

- عدد الأسرة/أخصائي التغذية وأخصائي التحليل المختبري: تولى المستشفيات الحديثة هذا المؤشر الاهتمام المناسب، وتحرص على توفير (100) سرير لكل أخصائي من النوعين لأهميتهما في المستشفى.

- عدد الأسرة / أخصائي الخدمة الاجتماعي: نظراً لأهمية الخدمات الاجتماعية فقد أولت معظم المستشفيات في العالم الاهتمام بهذا المعيار، وأن المستوى المطلوب له هو (70) سريراً لكل أخصائي خدمات اجتماعية.

- عدد الأسرة/الموظفين: ويعني هذا المعيار عدد جميع العاملين الذين ينجزون المهمات في المستشفى والمعيار القياسي هو عدد الموظفين يساوي عدد الأسرة في المستشفى، فكلما زاد عدد الموظفين على عدد الأسرة يعكس ذلك تحسن الخدمات الصحية فيها إذا أحسن توزيعهم وإدارتهم.

- متوسط فترة الإقامة: يرتبط هذا المقياس بأيام مكوث المرضى في المستشفى، ويدل انخفاض هذا المعدل على تصاعد أداء المستشفى، كما يعكس جودة الخدمات الصحية والمستوى العالي لرضا المرضى عن هذه الخدمات، والمعادلة المعتمدة لهذا الغرض هي:

إجمالي عدد أيام المرضى خلال سنة معينة

$$\text{متوسط فترة الإقامة} = \frac{\text{إجمالي عدد أيام المرضى خلال سنة معينة}}{\text{إجمالي عدد المرضى خلال نفس السنة}}$$

إجمالي عدد المرضى خلال نفس السنة

- معدل إشغال السرير: يعكس هذا المؤشر كثافة المكوث (مدة بقاء المريض في المستشفى) فكلما كان المعدل مرتفعاً فذلك يعني ازدحام المستشفى، وقد يكون الازدحام موسمياً أو شهرياً كارتفاعه في فصل الصيف وفي ردهات الأطفال عند ارتفاع الإصابات بإسهال الأطفال، وهو من المؤشرات المهمة لإدارة المستشفى لمعرفة نسبة الانخفاض والارتفاع ومقارنته مع المعدل المقبول والمتفق عليه، إذ إن استمرار ارتفاعه يعني نقص عدد الأسرة المتاحة للخدمة الطبية ويدعو إلى التوسع، كما أن استمرار انخفاضه إلى الحد الأدنى المتعارف عليه ولفترة طويلة يعني ضعف استثمار المستشفى ككل أو لأحد أقسامها الطبية والمعادلة المعتمدة لهذا الغرض هي:

إجمالي عدد أيام العلا

$$\text{معدل إشغال الأسرة} = \frac{\text{معدل إشغال الأسرة} \times \text{أوعية مصادر المياه}}{\text{إجمالي عدد أيام العلا}} \times 100$$

عدد الأسرة × 365

- معدل دوران السرير: يوضح هذا المؤشر عدد المرضى الذين يخدمهم سرير خلال فترة زمنية معينة، غالباً ما تكون سنة، والمعادلة المعتمدة لهذا الغرض هي:

عدد حالات الخروج في السنة

$$\text{معدل دوران السرير} = \frac{\text{عدد حالات الخروج في السنة}}{\text{عدد الأسرة في نفس السنة}}$$

عدد الأسرة في نفس السنة

- معدل المراجعين إلى العيادة الخارجية: يؤشر هذا المعيار مدى استغلال الطاقات البشرية على نحو سليم، بحيث يصبح لكل طبيب (20) مريضاً من مرضى العيادة الخارجية حسب المقاييس العالمية المعروفة، ويشير ارتفاع هذه النسبة إلى تدني أداء المستشفى والعكس صحيح، ويحسب هذا المعدل بالمعادلة التالية:
- معدل المراجعين إلى العيادة الخارجية = مجموع عدد المرضى المراجعين إلى المستشفى - (مجموع المرضى الراقدين + مجموع مرضى قسم الطوارئ) .
- معدل الوفيات العام: يعبر عن نسبة المرضى الذين توفوا في المستشفى من مختلف الأعمار ولأسباب المختلفة، ويدل ارتفاعه على تدني أداء المستشفى، وانخفاضه يدل على أداء مرتفع ويحسب وفق المعادلة الآتية:

إجمالي عدد الوفيات في المستشفى خلال فترة معينة

$$\text{معدل الوفيات العام} = \frac{\text{إجمالي عدد المرضى خلال نفس الفترة}}{100} \times 100$$

إجمالي عدد المرضى خلال نفس الفترة

وبعد استعراض أهم المعايير التي يفترض اعتمادها لقياس أداء المستشفيات تقتضي الضرورة بالإشارة إلى أهم المقاييس بالحدود الدنيا والحدود القصوى التي يجب الالتزام بها ومراعاتها عند محاولة تشخيص الانحرافات بهدف تحديد مقدار الانحراف وطبيعته، ويمكن الاعتماد على ما حددته منظمة الصحة العالمية كما هو موضح الجدول الموالي:

الجدول رقم(37): مجموعة معايير الأداء ومؤشرات قياسها أداء المستشفى

مؤشر القياس	المعايير
4 أسرة	عدد الأسرة /طبيب
سريرين	عدد الأسرة /مرض أو ممرضة
100 سرير	صيدلي واحد
100 سرير	أخصائي واحد للتغذية
100 سرير	أخصائي واحد بالتحاليل المختبرية
75 سرير	موظف واحد متخصص بالخدمة الاجتماعية
سرير واحد	موظف واحد
7 أيام	متوسط فترة الإقامة
80 %	معدل إشغال السرير
65	معدل دوران السرير
20	مريض العيادة الخارجية/طبيب
3 %	الوفيات العام

المصدر: كحيلة نبيلة، مرجع سابق ص 48.

أما بالنسبة لتوفير الأعمال الوقائية النوعية فهي تتضمن توفير الأدوية واللقاحات والأمصال التي يوفرها المستشفى للسكان نتيجة انتشار الأمراض أو للأطفال حديثي الولادة، ولمعرفة ما إذا كان الأداء الاجتماعي للمستشفى جيداً لا بد من معرفة نسبة الاستفادة من التلقيحات بالنسبة لعدد السكان.

واستجابة الإدارة للمنازعات بين المريض وأحد الأطراف في المستشفى يخلق احساس لدى المريض على أنه موضع اهتمام من طرف المستشفى ويدل كذلك على أن المستشفى يعمل جاهدا لتحقيق رضى المريض وبالتالي زيادة الأداء الاجتماعي للمستشفى.

من خلال هذه المؤشرات والمعايير يمكن معرفة مستوى الأداء الاجتماعي وبالتالي معرفة مستوى المسؤولية الاجتماعية التي يمارسها المستشفى تجاه المستهلكين (المرضى).

في الأخير سيتم اعداد تقرير في حالة عدم وفاء المستشفى بمسؤوليته الاجتماعية أو عندما لا تصل المستويات الفعلية لأداء الاجتماعي إلى المستويات المحددة سابقا لها. ومن خلال هذا التقرير سيم استبعاد الانحرافات السالبة الناجمة عن عدم وفاء المستشفى بمسؤوليته الاجتماعية. وكما ذكر الدكتور "براهيم ميده" أنه يفضل إعداد هذا التقرير في صورة كمية ومالية كي يقدر المستشفى التكاليف الاجتماعية التي يجب عليه انفاقها للوفاء بالمسؤولية الاجتماعية، وتوضيح المنافع التي ستتحقق نتيجة لهذه التكاليف. ويتضمن التقرير ما يلي:

الجدول رقم (38): قائمة التكاليف التقديرية للوقاية من الأضرار الاجتماعية المقترحة للـ EHP بسور الغزلان

متوسط تكلفة الوحدة -المعدل-	انحراف المنافع الاجتماعية		البيان	المبلغ	
	كمية الانحراف	وحدة القياس		جزئي	كلي
الأنشطة الاجتماعية الخاصة بخدمة المجتمع					
xx	xx	عدد المنتقيات	تنظيم المنتقيات والحملات العلمية الصحية	xxx	
xx	xx	عدد الملصقات	طبع الملصقات ونشرها	xxx	
			مجموع تكاليف الأنشطة الاجتماعية الخاصة بخدمة المجتمع		xxxx
الأنشطة الاجتماعية الخاصة بالموارد البشرية					
xx	xx	عدد الموظفين بالمستشفى	تقديم التعويضات، المنح والعلاوات للموظفين.	xxx	
xx	xx	عدد الموظفين بالمستشفى	الضمان الاجتماعي.	xxx	
xx	xx	عدد الموظفين الذين تعرضوا لأضرار جسدية وحوادث	توفير منح الأضرار الجسدية حوادث العمل	xxx	
xx	xx	عدد الموظفين بالمستشفى	التأمين عن المسؤولية المدنية والأخطار المهنية	xxx	
xx	xx	عدد الموظفين تعرضوا للخروج من العمل لأسباب غير إرادية	تأمين البطالة	xxx	
xx	xx	عدد الموظفين المتقاعدين	توفير منح التقاعد المسبق	xxx	
xx	xx	عدد الموظفين المكونين	تكوين وتدريب الموظفين	xxx	
xx	xx	عدد الموظفين غير المؤهلين	تحسين الأداء وإعادة التأهيل	xxx	
xx	xx	نسبة الاستفادة	توفير النظافة، التدفئة، الإنارة، لوازم الماء والطاقة واللوازم الأخرى الضرورية للعمل	xxx	
xx	xx	عدد برامج التوعية	القيام ببرامج التوعية للموظفين	xxx	
xx	xx	عدد الوجبات	توفير تغذية العاملين	xxx	
xx	xx	عدد الموظفين المستفيدين من النقل	توفير النقل	xxx	

xx	xx	عدد المنازعات	الاستجابة لمنازعات الموظفين	xxx	
xx	xx	متز 2 مساحة تم صيانتها	صيانة الهياكل الصحية	xxx	
مجموع تكاليف أنشطة الموارد البشرية					xxxx
الأنشطة الاجتماعية الخاصة بحماية البيئة:					
xx	xx	عدد الأكياس باللون المطلوب	توفير الأكياس باللون المحدد للنفايات العامة	xxx	
xx	xx	عدد الأكياس باللون المطلوب	توفير الأكياس باللون المطلوب للنفايات الطبية ومخلفات المرضى	xxx	
xx	xx	عدد الأكياس باللون المطلوب	-توفير الأكياس باللون المحدد للمخلفات الطبية الحادة	xxx	
xx	xx	عدد سلال المهملات	توفير سلال المهملات داخل المستشفى	xxx	
xx	xx	عدد سلال المهملات	-توفير سلال المهملات خارج المستشفى (حوله).	xxx	
xx	xx	عدد العربات	توفير عربات تجميع القمامة	xxx	
xx	xx	كلغ نفايات محروقة	استخدام الحرق للتخلص من النفايات	xxx	
xx	xx	كلغ نفايات معقمة ومعالجة	استخدام التعقيم البخاري والمعالجة الكيميائية للتخلص من النفايات	xxx	
xx	xx	عدد مرات المراقبة	مراقب المخلفات الطبية والعامة داخل المستشفى وخارجه	xxx	
مجموع تكاليف الأنشطة الاجتماعية الخاصة بحماية البيئة					xxxx
الأنشطة الخاصة بخدمة وحماية المستهلك					
xx	xx	عدد المرضى	توفير الخدمات الاستشفائية	xxx	
xx	xx	نسبة الاستفادة	توفير الأعمال الوقائية النوعية	xxx	
xx	xx	عدد الوفيات	التكفل بمصاريف الدفن	xxx	
xx	xx	عدد الشكاوي	الاستجابة للمنازعات	xxx	
xx	xx	عدد الاستقصاءات	بحوث قياس رضا المريض	xxx	
مجموع تكاليف الأنشطة الخاصة بخدمة وحماية المستهلك					xxxx
إجمالي تكاليف الأنشطة الاجتماعية التقديرية للوقاية من الأضرار الاجتماعية					xxxxx

المصدر: من إعداد الطالبة.

نستنتج من هذا المبحث أن الـ **EHP** بسور الغزلان لو طبقت النموذج المقترح ستتحمم أكثر في تكاليفها، من خلال الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة ومعرفة مسببات التكاليف بشكل دقيق. وكذلك تقييم مدى وفائها بمسؤوليتها الاجتماعية من خلال التقارير المعدة كمخرجات لتطبيق طريقة **ABC** في مجال المسؤولية الاجتماعية.

خلاصة الفصل:

لقد قمنا في هذا الفصل بدراسة حالة مؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان، حيث تم التطرق إلى الجانب النظري في جزئين، خصص الجزء الأول منه للتعرف على المستشفيات بشكل عام وأنواعها والخصائص المميزة لنشاطها والتي تبين بالدرجة الأولى أن نشاط أي مستشفى مهما كان نوعه (ربحي، غير ربحي، حكومي، خاص، ...) هو نشاط خدمي. أما الجزء الثاني فقد خصص للتعرف على المؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان حيث نشأتها، تطورها، مهامها، موقعها، والتنظيم الداخلي لها. فقد خلصنا إلى ان المؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان تهتم بتوفير بالاحتياجات الصحية للسكان.

وعند قيامنا بدراسة محاسبة التكاليف في هذه المؤسسة وجدنا أنها تطبق طريقة الأقسام المتجانسة حيث يتم توزيع حسابات الصنف السادس على الأقسام الثانوية والرئيسية، وكان مفتاح التوزيع المتبع في هذه المؤسسة وفق هذه الطريقة هو التناسب مع مجموع مصاريف مختلف الأقسام وتخصيص نصيب القسم وفق معدل توزيع يتم تحديده بقسمة مصاريف القسم على مجموع مصاريف الأقسام، ثم ضرب هذا المعدل في المبالغ القابلة للتوزيع. وبعدها يتم توزيع الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية في المستشفى.

كما قمنا بمحاولة إسقاط طريقة ABC على المستشفى إلا أننا وجدنا مجموعة من الصعوبات تحول دون تطبيقه، ومن بينها صعوبة الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة المخصصة لكل نشاط، فمثلا المصاريف المشتركة التي واجهنا صعوبة في فصلها عن بعضها حتى نحدد نصيب كل نشاط منها حيث أنها تضم الغازات الطبية، صيانة الهياكل الصحية، التدفئة، الإنارة، ولوازم الماء، لوازم المكتب والطباعة، صيانة العتاد والأثاث، حظيرة السيارات، والنقل والتنقلات. ولا يوجد في المستشفى نظام معلومات محدد يوفر بعض المعلومات التي تساعد في تطبيق طريقة ABC في المستشفى. كما حاولنا تقديم رؤية عن إجراءات إرساء طريقة ABC في المستشفى بتتبع الخطوات التي تطرقنا لها في الجانب النظري إلا أنه بحكم أن المؤسسة خدمتية وكذلك نقص المعلومات لم يسمح لنا بإعداد الخطوة. وفيما يخص تطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية فقد حاولنا بقدر الإمكان حصر الأنشطة الاجتماعية التي يقوم بها المستشفى واقترح بعض الأنشطة التي يمكن أن تساعد في تحسين وزيادة الأداء الاجتماعي للمستشفى و تحديد مراكز ومسببات تكاليف الأنشطة الاجتماعية، ثم توزيع التكاليف الاجتماعية على مختلف مراكز الأنشطة الاجتماعية، وفي الأخير تم إعداد مجموعة من التقارير التي تعتبر كمخرجات لتطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان.

وكملاحظة أخيرة، يمكن للمؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان أن تطبق وتستعمل طريقة ABC في الحساب والتحكم أكثر في تكاليفها في كل ثلاثي من كل سنة، وتستعمل طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية لتقييم أدائها الاجتماعي في كل سنة.

خاتمة



خاتمة:

نظرا للتطورات الحديثة في النظم الإنتاجية للمؤسسات والانتقادات التي وجهت إلى طرق محاسبة التكاليف التقليدية، وعدم قدرتها على إنتاج معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للمؤسسة. أدى كل ذلك إلى إحداث فجوة بين النظرية والتطبيق العملي، وإلى غياب الدور الفعال المطلوب من الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف لمساندة الإدارة في اتخاذ القرارات، وبالتالي ظهرت الحاجة إلى نظام جديد لقياس تكاليف المنتجات أو الخدمات بالشكل الذي يعطي تقريرا دقيقا عن تكلفة وحدة المنتج أو الخدمة وحجم الموارد التي استنفذت في إنتاجه بالإضافة إلى توفير أساليب تقييم الأداء في المراكز المختلفة، والربط بين مجموعة الموارد المخصصة للمركز والمسؤول عن أداء هذا المركز، ولهذا ظهرت طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) (Activity-Based-Costing) كتجسيد واضح وتعميق لاستخدام معيار السبب- النتيجة عند تخصيص التكاليف الإضافية وتبيان قاطع لأهمية تخصيص التكاليف وفقا لمسببات حدوثها، وعلى أساس علاقات سببية ذات معنى مفيد يعتد به.

بالإضافة إلى ما سبق تعاني الطرق التقليدية من مشكلة رئيسية تتجسد في تجاهلها للمسؤولية الاجتماعية بمفهومها المعاصر وتركيز جل اهتمامها على الأداء الاقتصادي، الأمر الذي لم يمكن تلك الطرق من توفير المعلومات الملائمة للإدارة للقيام بوظائفها في تحقيق التوازن بين مصالح جميع فئات المجتمع التي لها علاقة بنشاط المؤسسة. من هنا يظهر الهدف من إجراء هذه الدراسة. فبما أن طريقة ABC تحقق المبدأ الأساسي للمحاسبة التكاليف في ما يخص تطابقها مع تنظيم المؤسسة الذي هو الأساس لمحمل النشاطات الضرورية للحصول على مخرجات. هذا التطابق الذي يسمح بتتبع الأعباء واستهلاك الموارد يرافق عملية ضبط وتحليل الأنشطة وإعادة ترتيبها حتى يمكن تحديد الأنشطة التي تساهم في إيجاد القيمة المضافة لصالح المؤسسة ومستخدميها وزبائنها وبيئتها وبهذا تحقق المؤسسة نجاحا بفضل قدرتها على التحكم أكثر في تكاليفها وتقييم أداءها. وقد خلصت دراستنا إلى النتائج التالية:

النتائج:

- نظام معلومات محاسبة التكاليف يقوم بتجميع معطيات عن التكاليف المتعلقة بتجميع نشاطات المؤسسة ومراكزها، تصنيفها، حسابها وتحليلها، حسب الهدف المراد الوصول إليه، لينتج معلومات في شكل تقارير تكاليفية دورية يوصلها إلى الأطراف المطالبة بها، من أجل تسيير التكاليف، تقييم الأداء وترشيد القرار.
- عند تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف لابد من الاخذ بعين الاعتبار عدة اعتبارات تتمثل في حجم المؤسسة، مضمون التكلفة المتبعة، إمكانيات المؤسسة من المهارات والخبرات، الموارد اللازمة لتشغيل النظام الجديد، تحديد الفترة التكاليفية، دعم إدارة المؤسسة وارتباطها بعملية التصميم، المرونة والتكيف مع تطورات الأنشطة، الوضوح والملائمة، العوامل السلوكية والنفسية للأفراد داخل المؤسسة، دراسة جدوى نظام معلومات محاسبة التكاليف.
- طريقة ABC تبحث عن الأنشطة ذات المردودية والنشاط بدون مردودية المؤسسة تتنازل عنه.



- جوهر طريقة ABC يكمن في استخدام مسببات التكلفة التي تمثل قاعدة تخصيص التكلفة للأنشطة، وهي إحدى المميزات التي تميز طريقة ABC عن الطرق التقليدية لحاسبة التكاليف.
- تعتمد طريقة ABC على المفاهيم الأساسية التالية: العملية، النشاط، والسيرورة. وهذه المفاهيم تؤدي إلى تغيير تنظيم المؤسسة ويصبح التنظيم المعتمد هو التنظيم العرضي **Tranversale**.
- طريقة ABC تعتمد على منطق الاستهلاك، حيث أن المنتجات تستهلك الأنشطة والأنشطة تستهلك الموارد.
- الفرق الظاهر بين طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC والطرق التقليدية لحاسبة التكاليف هو أن الأولى تعتمد على منطق الاستهلاك أما الثانية فتعتمد على منطق التوزيع. وكذلك يكمن الفرق بينهما في المعاملات التي يتم على أساسها توزيع التكاليف غير المباشرة وكيفية التوزيع.
- طريقة ABC أكثر موثوقية من الطرق التقليدية لحاسبة التكاليف، لقابليتها على تتبع التكاليف غير المباشرة بشكل موثوق.
- ربط طريقة ABC بالمسؤولية الاجتماعية يضيف بُعد جديد وهو البعد الذي يقابل ممارسة المؤسسة لمسؤوليتها الاجتماعية تجاه المجتمع والبيئة المحيطة بها.
- ربط طريقة ABC بالمسؤولية الاجتماعية يساعد على الأخذ بعين الاعتبار الأنشطة والتكاليف الاجتماعية للمؤسسة بجانب الأنشطة والتكاليف الاقتصادية. وهذا ما يساعد على تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة.
- يساعد الربط بين طريقة ABC والمسؤولية الاجتماعية على توفير معلومات دورية عن الإسهامات الاجتماعية لتمكين المؤسسة من أداء وظائفها بفعالية وكفاءة في مجال الأداء الاجتماعي.
- محاسبة التكاليف المطبقة في المؤسسة العمومية الاستشفائية بسور الغزلان حاليا إما أنها غير موجود أصلا، أو أنها محاسبة تكاليف لا تبنى على أسس علمية. ففي عينة البحث بشكل خاص تحتوي محاسبة التكاليف على الكثير من الأخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، مثل احتساب بعض التكاليف المباشرة مع التكاليف غير المباشرة كتكاليف الغازات الطبية مع تكاليف الصيانة وغيرها.
- المؤسسة العمومية الاستشفائية بسور الغزلان تمارس أنشطة معينة لأداء خدماتها مثل العلاج، الإقامة والتغذية والتشخيص... تمّ تحديدها بناء على الأعمال داخل المستشفى، الذي يسهل التتبع الدقيق للتكاليف.
- من خلال تصميم نموذج لطريقة التكاليف المبنية على الأنشطة في المؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان تبين أنه توجد مقومات معينة يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند التطبيق وهي:
 - ✓ تحديد الأنشطة بشكل دقيق والتي لها تأثير واضح على تكلفة خدمات الرعاية الصحية.
 - ✓ تجميع الأنشطة وتحديد مجتمعات أو مراكز التكلفة المرتبطة بمختلف الأنشطة.
 - ✓ توزيع التكاليف المباشرة وغير المباشرة على الأنشطة يتم تحميلها على الخدمات المستفيدة منها فقط.



- من خلال هذه الدراسة تبين أن سبب ارتفاع تكاليف الخدمات التي تقدمها المؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان، هو التحميل الإضافي للتكاليف الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية. حيث وجدنا أن مجموع تكاليف الخدمات المحسوبة وفق طريقة محاسبة التكاليف المطبقة في المستشفى يفوق مجموع تكاليف الخدمات المحسوبة بطريقة ABC في المستشفى بـ 59740,26 دج
- تطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة العمومية الاستشفائية بسور الغزلان يساعدها على تحديد تكاليفها وأنشطتها الاجتماعية التي تتحملها هذه الوحدة وفاء بمسؤوليتها الاجتماعية تجاه فئات المجتمع المتعددة.
- البيانات والمعلومات التي يمكن جمعها عند ممارسة المؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان لأنشطتها الاجتماعية تعتبر كمدخلات في تصميم طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC وتطبيقها.
- تصميم التقارير الناتجة عن تطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة الاستشفائية العمومية بسور الغزلان يساعدها على تقييم أداءها الاجتماعي وهي تعتبر كمخرجات لتطبيق طريقة التكلفة على أساس الأنشطة.

التوصيات:

- سنقترح مجموعة من التوصيات نراها جد مهمة ومفيدة هي:
- ضرورة تبني طريقة ABC في المؤسسات العمومية الاستشفائية بسور الغزلان والقطاعات الصحية على حد سواء، واقتناع الإدارة العليا والمسيرين بطريقة ABC التقنية وما تفرزه الطريقة من تحسينات على مستوى تحميل التكاليف غير المباشرة بشكل أكثر دقة على المخرجات، وأثر الطريقة على آلية استخدام الموارد المتاحة للقطاع الصحي بشكل عام.
- ضرورة إنشاء مصلحة خاصة تهتم بنظام المعلومات الاستشفائي بشكل عام ونظام معلومات محاسبة التكاليف بشكل خاص في المؤسسة العمومية الاستشفائية بسور الغزلان.
- على المؤسسة العمومية الاستشفائية بسور الغزلان أن تقوم بغلق المصالح غير المستغلة أو استغلالها في القيام بأنشطة أخرى. كقسم أمراض المعدة الذي لا يكلف المؤسسة العمومية الاستشفائية بسور الغزلان ولا تستغله.
- ضرورة إشراك جميع المستويات الإدارية في المؤسسة عند تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC وبالتالي تسهيل مهمة التحليل الدقيق للأنشطة فيها، هذا بالإضافة إلى أن ذلك يؤدي إلى زيادة فعالية طريقة ABC حيث أنه يمكن المسير من تخفيض التكاليف.
- ضرورة العمل على توفير الكوادر البشرية المؤهلة، بحيث يكونوا قادرين على تطبيق طريقة ABC بشكل فعال مع توفير التدريب اللازم لهم في هذا المجال، وذلك لضمان التوصل للنتائج السليمة والدقيقة والتي يمكن الاعتماد عليها لتقديم الخدمات الصحية ذات الجودة العالية.



- أن تتبنى المؤسسة العمومية الاستشفائية بسور الغزلان أو أي مستشفى آخر مسؤولية تطبيق طريقة ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية بهدف توفير بيانات ومعلومات أكثر دقة عن تكاليف الأداء الاجتماعي ومنافعه ومقدار وفاء المستشفى بمسؤوليته الاجتماعية وتكاليف الوقاية من الأضرار الاجتماعية ومنافعها في حالة عدم وفائها بهذه المسؤولية.

- أن يقوم المستشفى بإدراج جزء إضافي يتكون من مجموعة التقارير التي تفصح عن الأداء الاجتماعي ضمن تقرير متابعة تنفيذ الموازنات التخطيطية، وارسالها إلى وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات. ومن ثم يمكن لهذه الأخيرة أن تجمع جميع التقارير التي تفصح عن الأداء الاجتماعي لكل المستشفيات بالجزائر والافصح عنها في منظمة الصحة العالمية.

الأفاق:

خلال فترة الدراسة تبين لنا عدة مواضيع تحتاج إلى دراسات منها:

- محاولة دراسة دور نظام المعلومات الاستشفائي في تحسين أداء المستشفى.
 - دراسة لمحاولة تطبيق نظام ABM الإدارة على أساس الأنشطة في المؤسسات الخدمائية.
 - دراسة دور طريقة ABC في ترشيد قرارات المؤسسة.
 - دراسة دور طريقة ABC في تحسين جودة الخدمات الصحية.
 - تقييم نفقات الصحة في المؤسسات الصحية الجزائرية.
 - محاولة تطبيق محاسبة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات.
- وأملنا في أن نكون قد وفقنا في اختيار الموضوع ومعالجته، وفي الأخير نجو من الله التوفيق والسداد.

قائمة المراجع



قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

الكتب

- أحمد حلمي جمعه، المدخل السلوكي في المحاسبة المالية، دار صفاء، عمان، الأردن، 2009.
- أحمد حلمي جمعه، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار صفاء، عمان، الأردن، 1999.
- المؤسسة العامة للتعليم الفني والتدريب المهني، محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، بدون سنة نشر.
- المعهد التربوي الوطني، وزارة التربية الوطنية، محاسبة تحليل الاستغلال والتكاليف، الجزائر، دون سنة نشر.
- إسماعيل يحيى التكريتي، المحاسبة الإدارية- قضايا معاصرة-، دار الحامد، عمان، الأردن، 2007.
- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد، عمان، الأردن، 2006.
- تشارلز هورنجرن، ترجمة أحمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف- مدخل إداري- الجزء 1، الطبعة 2، دار المريخ، السعودية، 2003.
- ثابت عبد الرحمن إدريس، إدارة الأعمال (النظريات والنماذج والتطبيقات)، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- ثامراسر البكري، التسويق أسس ومفاهيم معاصرة، دار البازوري، عمان، الأردن، 2006.
- ثامر ياسر البكري، إدارة المستشفيات، دار البازوري، عمان، الأردن، 2005.
- حسن طاهر أحمد، المحاسبة الإدارية، دار وائل، عمان، 2002.
- حسين ذنون علي البياتي، المعايير المعتمدة في إقامة إدارة المستشفيات، دار وائل، عمان، الأردن، 2005.
- حيدر بني عطا، مفاهيم محاسبية، دار الحامد للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2007.
- حيدر علي مسعود، إدارة تكاليف الجودة استراتيجيا، دار البازوري العلمية، عمان، الأردن، 2010.
- رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، دار صفاء، عمان، الأردن، 2000.
- ري إتش جارسون وإيريك نوريس، ترجمة محمد عصام الدين زايد، المحاسبة الإدارية، دار المريخ، السعودية، 2002.
- ريموند ماكليود، ترجمة سرور علي إبراهيم، نظم المعلومات الإدارية، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2000.
- زينبات محمد محرم، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، دون سنة نشر.
- سعد غالب ياسين، تلخيص يحيى عبد القادر الجديلي، الإدارة الاستراتيجية، دار البازوري، عمان، الأردن، 1998.
- سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، المحاسبة التحليلية - منهجية حساب سعر التكلفة - دار الأفاق، الجزائر، دون سنة نشر.
- سليمان قذاح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، دمشق- سوريا، 1998.
- سليم بطرس جلدة، إدارة المستشفيات والمراكز الصحية، دار الشروق، عمان، الأردن، 2006.
- سونيا محمد البكري، نظم المعلومات الإدارية: المفاهيم الأساسية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1998.
- شارلز وجارث جونز، ترجمة رفاعي محمد رفاعي ومحمد سيد أحمد عبد المتعال، الإدارة الاستراتيجية "مدخل متكامل" الجزء الأول، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2001.
- صالح الرزق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف - الإطار النظري والعملي - دار زهران، عمان، الأردن، 1997.
- صالح مهدي محسن العامري، طاهر محسن منصور الغالي، الإدارة والأعمال، دار وائل، 2007.
- صلاح عطية أحمد، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
- طاهر محسن منصور الغالي و صالح مهدي محسن العامري، المسؤولية الاجتماعية و أخلاقيات الأعمال(الأعمال و المجتمع)، دار وائل، عمان، الأردن، الطبعة 2، 2008.
- عبد الحي مرعي وعبد الله عبد العظيم هلال، مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006.
- عبد الرزاق محمد قاسم، نظم المعلومات المحاسبية الحاسوبية، دار الثقافة، عمان، الأردن، 1998.
- عبد الكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- عبد اللطيف، ناصر نورالدين، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006.
- عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار إثراء، عمان، الأردن، 2008.
- عمر بوخراز، مبادئ المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، دون سنة نشر.
- فيصل جميل السعايدة، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2007.
- كمال خليفة أبو زيد وكمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1999.



- ماهر موسى درغام، محاسبة التكاليف الصناعية، مكتبة أفاق، فلسطين، غزة، 2007.	
- مبارك صلاح الدين عبد المنعم، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض إدارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، مصر، 2003.	
- محمد السيدية، محاسبة التكاليف - دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية - دار زهران، عمان، الأردن، 2002.	
- محمد الصيرفي، المسؤولية الاجتماعية للإدارة، دار الوفاء، مصر، 2007.	
- محمد سامي الراضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2003.	
- محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصحية: مدخل نظم المعلومات، المكتبة العصرية، القاهرة، 2009.	
- محمود منصور، شبل موسى، نظام تكاليف الأنشطة أساسيات وملاحة (ABC)، جامعة الأزهر، كلية التجارة، الإسكندرية، مصر، 2008.	
- مكرم عبد المسيح باسيلي، المحاسبة الإدارية مدخل معاصر في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء، ط 3، بدون بلد نشر، 2001.	
- مكرم عبد المسيح باسيلي، المحاسبة في المنشآت الفندقية: رؤية إدارية الفنادق - المستشفيات، المكتبة العصرية، بدون بلد نشر، 2006.	
- نادية العارف، الإدارة الاستراتيجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الطبعة 3، 2005.	
- ناصر داداي عدون، المحاسبة التحليلية - الجزء الأول - دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.	
- ناصر داداي عدون، المحاسبة التحليلية - تقنيات مراقبة التسيير - الجزء الثاني، ط 2، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994.	
- نجم عبود نجم، أخلاقيات الإدارة ومسؤوليات الأعمال في شركات الأعمال، الأردن، دار الوراق، عمان، 2006.	
- هشام أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، دراسات في المحاسبة المتخصصة، النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية، المستشفيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.	
- هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.	
- هانزي بوكان، ترجمة أحمد سقرون، محاسبة التسيير، دار الآفاق، الجزائر، 2003.	
- يوحنا عبد آل آدم وصالح الرزق، المحاسبة الإدارية، دار الحامد، عمان، الأردن، الطبعة 2، 2006.	
قائمة الذكرات	
- أحمد طوابيية، المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002/2003.	
- الطيب ساحب، نظام الموازنات التقديرية في التسيير الاستشفائي، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في تسيير المؤسسات، جامعة منتوري، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسنطينة، 2006/2005.	
- اليزيد ساحري، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2008/2007.	
- أمير إبراهيم المسحال، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الشركات الصناعية الفلسطينية، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، كلية التجارة بالجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005.	
- خليل إبراهيم عبدالله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.	
- رحون هلال، المحاسبة التحليلية كنظام معلومات للتسيير والمساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2005 / 2004.	
- سعاد معاليم، دور نظام التكاليف على أساس النشاط في تحسين تنافسية المؤسسة، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2004.	
- سليم عماد الدين، مراقبة التسيير في الجماعات المحلية، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة أحمد بوقرة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، تخصص تسيير المنظمات، بومرداس، الجزائر، 2007/2006.	
- فاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.	
- محمد حسام بزماوي، القياس والإفصاح للأداء الاجتماعية في المنشآت الصناعية، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل رسالة ماجستير، جامعة حلب، الجمهورية السورية، 2002.	
- محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006/2005.	
- محمد سالم اللولو، مدى إمكانية تطبيق المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية من قبل الشركات المساهمة العامة، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة والمالية، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة قسم المحاسبة والتمويل، غزة، 2009.	



<p>- محمد عبد الله محمود أبو رحمة، مدى توفر مقومات تطبيق نظام الموازنات على أساس الأنشطة ABB في بلديات قطاع غزة، مذكرة تدرج ضمن متطلبات لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008.</p>
<p>- مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، الجزائر، 2006/2005.</p>
<p>- ندى عبد الرزاق و سليمان أغا، مدى إمكانية تطبيق ABC كأسلوب حديث في محاسبة التكاليف بالتطبيق على معمل الغزل والنسيج في الموصل، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، 2006.</p>
<p>- نوفان حامد محمد العليمات، القياس المحاسبي لتكاليف الأنشطة الاجتماعية والاقتصاد منها في القوائم المالية الختامية، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه في المحاسبة، جامعة دمشق، دمشق، 2010.</p>
<p>قائمة المجلات</p>
<p>- إبراهيم ميده، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط ABC في مجال المسؤولية الاجتماعية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 21 - العدد الثاني - كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2005.</p>
<p>- سمر كوكب الجميل، المسؤولية الاجتماعية للاستثمار الأجنبي، مجلة علم إنسانية، العدد 18، فبراير 2005.</p>
<p>- طاهر محسن منصور الغالي وصالح مهدي محمد العامري، المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال وشفافية نظم المعلومات (دراسة تطبيقية لعينة من المصارف التجارية الأردنية)، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 36، عمان، 2005.</p>
<p>- علي سنوسي، تقييم مستوى الفعالية التنظيمية للمستشفيات في الجزائر - دراسة تطبيقية على المستشفيات العمومية -، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد السابع، جامعة المسيلة، الجزائر، بدون سنة نشر.</p>
<p>- علي صفوة حميدة ومحمد رأفت رشاد، متطلبات ومعايير الإفصاح في منشآت التأمين، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد (53)، 1998.</p>
<p>- عماد يوسف الشيخ، نظام التكاليف المبنى على الأنشطة، مجلة الإداري، العدد 86، 2001.</p>
<p>- فيصل زمام، حسن السليم، التكاليف على أساس الأنشطة ABC وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العدد 67، 2007.</p>
<p>- ماجد الشرايري والمومني غازي، مدى مشاركة الشركات الصناعية الأردنية في النشاطات الاجتماعية ومدى الإفصاح المحاسبي عنها، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 67، 2006.</p>
<p>- محمد مطر، محاسبة المسؤولية الاجتماعية، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، العدد 114، ربيع الثاني 2000.</p>
<p>- ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة، كلية التجارة (الجامعة الإسلامية)، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 23، العدد الأول، غزة، فلسطين، 2007.</p>
<p>- معاذ خلف إبراهيم الجنابي، تأثير التكامل بين التقنيات المستحددة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الأعمال، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، بغداد، بدون سنة نشر.</p>
<p>قائمة الملتقيات، الأوراق البحثية والمداخلات</p>
<p>- حسين عبد الجليل آل غزوي، بحث المشاكل المحاسبية المعاصرة، الأكاديمية العربية في الدانيمارك، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم المحاسبة، عمان، الأردن، 2010.</p>
<p>- خضرة صديقي، المسؤولية الاجتماعية في ظل حوكمة الشركات، مداخلة حول التأصيل النظري لماهية المسؤولية الاجتماعية والعوائد المحققة من جراء تبنيها، ب س ن، جامعة بشار.</p>
<p>- خيرة عيشوش، كرزاي عبد اللطيف، المسؤولية الاجتماعية تجاه العاملين في إطار أخلاقيات الأعمال، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الدولي الثالث حول منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، جامعة بشار، الجزائر، 15/14 فيفري 2012.</p>
<p>- عمر عزوي، مولاي لخضر عبد الرزاق، بوزيد سايح، دوافع تبني منظمات الأعمال أبعاد المسؤولية الاجتماعية والأخلاقية كمعيار لقياس الأداء الاجتماعي، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الدولي الثالث حول: منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، دون سنة نشر، جامعة ورقلة.</p>
<p>- كريم حارس العاني، دور المعلومات المحاسبية في قياس وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات الصناعية - دراسة تطبيقية في مملكة البحرين -، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى العلمي الرابع حول: الريادة والابداع: استراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، 15/3-16/2005، جامعة البحرين.</p>
<p>- لخضر مولاي عبد الرزاق و بوزيد سايح، دور الاقتصاد الإسلامي في تعزيز مبادئ المسؤولية الاجتماعية للشركات، ورقة بحثية مقدمة ضمن الملتقى الدولي: الاقتصاد الإسلامي: الواقع والرهانات، جامعة غرداية - الجزائر، فيفري 2011.</p>
<p>- مهدي سعدون الساقى، عبد الناصر نور، محاسبة المسؤولية الاجتماعية لمنظمات الأعمال، ورقة بحثية مقدمة ضمن: مؤتمر دولي التحديات المعاصرة للإدارة العربية (القيادة الإبداعية)، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، القاهرة، 2006.</p>
<p>- نصرالدين بن مسعود و كنوش محمد، واقع أهمية وقيمة المسؤولية الاجتماعية في المؤسسة الاقتصادية مع دراسة استطلاعية على إحدى المؤسسات الوطنية، ورقة بحثية</p>



مقدمة ضمن الملتقى الدولي الثالث حول: منظمات الأعمال و المسؤولية الاجتماعية، 14-15 فيفري 2012.
- يوسف بوخلخال، المسؤولية الاجتماعية للشركات في ظل المحاسبة الاجتماعية (الإفصاح المحاسبي)، مداخلة في محور المشاركة: المحور الخامس: معايير قياس الأداء الاجتماعي لمنظمات الأعمال تجاه أصحاب المصالح، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير، جامعة الأغواط.
المراجع باللغة الأجنبية
- Alain BOUTAT & Jean Marc CAPRARO, Comptabilité Analytique de Gestion, presses polytechniques et Universitaires Romandes, 2e édition, Lausanne, France 2008.
- Beatrice et Francis grand guillot, Comptabilité analytique , 4ème édition , gualino , Paris , 2001.
- Carla MENDOZA et autre, Cout et Décisions, Galino éditeur, France, 2004.
- Claude Alazaro, Sabine Separi, Contrôle de gestion: manuel et applications, Epreuve N : °07, DECF, 3ème édition, Dunod, Paris, 2010.
- Elie Cohen , Dictionnaire de gestion, casbah éditions, Alger, 1998.
- François Engl et Frédéric Kletz, Cours de comptabilité analytique, Mines Paris Tech, Paris, 2005.
- Gérard MELYON & Philippe RAIMBOURG, comptabilité analytique, édition Bréal, Paris, 2001.
- Jan Emblebesvrg, Life-cycle Costing, John Wiley & sons Canada, 2003.
- J. Margerin , base de la comptabilité analytique , éditions sedifor, grenoble , 1991.
- Lallek Lakhdar, Management & système d'Information, Séminaire ISGP, Alger Juin 2002.
- LORINO PHILIPPE, "Le Contrôle de gestion stratégique, la gestion par les activités", Dunod, Paris, 1991.
- Louis Dubrulle, Didier Jourdain, Comptabilité Analytique de gestion, Dunod, Paris, 2000.
- Michel. M, Coste Accounting, 5th edition, Mac Graw-Hill Book Company, N.Y, USA, 1997.
- Patrick Boisselier, Contrôle De Gestion Cours Et Applications, Vuibert, Paris, 1999.
- Patrick PIGET, comptabilité analytique, Economica, 3e édition, Paris, 2001.
- TELLER Robert, Le contrôle de gestion pour le pilotage intégrant stratégie et finance, édition management et société, Paris, France, 1999.
- Xavier Bouin FRANÇOIS & Xavier SIMON, Les Nouveaux visages du contrôle du Gestion, DUNOD, Paris, 2002.
مواقع من شبكة الانترنت
HTTPS://maps.google/dz.

الملاحق