



جامعة قاصدي مرياح ورقلة



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التجارة

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص : دراسات محاسبية وجبائية معمقة

تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في القطاع الصحي

دراسة حالة المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد بوضياف - ورقلة -

من إعداد الطالب: بوعلي بودة

اللجنة المكونة من:

الدكتور: بوغلاق مبارك..... رئيسا

الأستاذ: بضيف أحمد..... مشرفا

الدكتور: قريشي محمد الصغير..... مناقشا

السنة الجامعية 2010/2011

الإهداء

إلى الوالدة الكريمة التي عبت دعواتها لي طريق الخير والتوفيق.

إلى من علمني أن الحياة تؤخذ ولا تعطى أبي العزيز بارك الله في عمره وكل مايملك.

راجيا من الله عز وجل أن يغفر لهما ويرحمهما كما ربياني صغيرا، وأن يجعل لهما هذا العمل صدقة جارية،
ينالان أجرها وأجر من عمل بها.

إلى من أتقاسم معهم أجواء المحبة الأسرية اخوتي وأخواتي،

إلى أختي وزوجها و الكتكوتة "نهاد"

وإلى جميع الأهل والأقارب .

إلى جميع الأصدقاء كما أخص بالذكر

المعتز بالله، حمزة، رشدي، أمين، محمد الكامل، وليد، عبد الهادي، محمد بالقاييد... وإلى كل زملائي في الدراسة

وإلى جميع الأساتذة وكل من علمني حرفا.

إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي.

بوعلي بودة

كلمة شكر

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد وعلى آله وصحبه ومن إهتدى
بهداه إلى يوم الدين أما بعد:

أحمد ربي على ما يسر لي من سبيل العلم ومناهل المعرفة لإنجاز هذا العمل الذي أسأله أن ينفع به أمتي
لما فيه الخير.

وانطلاقاً من قوله صلى الله عليه وسلم " من لا يشكر الناس لا يشكر الله " فاني أتوجه بالشكر الجزيل
للأستاذ المحترم بضياف أحمد الذي أشرف على هذه المذكرة والذي قدم لي النصح والتوجيه والمتابعة حتى
خرج هذا البحث إلى النور.

كما أتقدم بوافر الشكر والتقدير للأستاذة :الدكتور عرابة الحاج،نمر محمد الخطيب،الكتور قريشي محمد
جموعي،والأستاذة كيجلي سلمى

وكل الشكر لعمال كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير بجامعة ورقلة من إداريين وأساتذة وعمال
المكتبة....

كما أتوجه بالشكر الجزيل لمدير المؤسسة العمومية الإستشفائية بورقلة ،والسيد عوامر رئيس مصلحة
الأجور،والسيد زروقي الطيب اللآمر بالصرف،والأخت الفاضلة كاتب فاطمة الزهراء القائمة على
مكتب حساب الكلفة وإلى كل عمال المؤسسة العمومية الإستشفائية بورقلة

المحتويات

الصفحات	العنوان
III	الإهداء.....
IV	الشكر.....
V	المحتويات.....
VI	قائمة الجداول.....
VII	قائمة الأشكال البيانية.....
ب	مقدمة.....
	الفصل الأول: المحاسبة التحليلية وطرق حساب التكاليف
02	مقدمة الفصل.....
03	المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية.....
03	المطلب الأول: ماهية المحاسبة التحليلية.....
06	المطلب الثاني: التكاليف والعناصر المكونة لها.....
09	المطلب الثالث: تصنيف وتحليل التكاليف.....
13	المبحث الثاني: طريقة الأقسام المتجانسة.....
13	المطلب الأول: مدخل إلى طريقة الأقسام المتجانسة.....
15	المطلب الثاني: الخطوات المتبعة في طريقة الأقسام المتجانسة.....
20	المطلب الثالث: اختيار وحدة العمل وتقييم طريقة الأقسام.....
25	المبحث الثالث: عرض طرق المحاسبة التحليلية.....
26	المطلب الأول: طريقة تحليل التكاليف الثابتة بواسطة التحميل العقلاني.....
29	المطلب الثاني: طريقة التكاليف المتغيرة.....
33	المبحث الثالث: طريقة التكاليف المعيارية.....
36	المطلب الرابع: طريقة التكاليف على أساسا لأنشطة (ABC).....

42	..... خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: عموميات حول المستشفى ونظام التكاليف
44	..... مقدمة الفصل
45	..... المبحث الأول: نظرة عامة حول المستشفيات
45	..... المطلب الأول: ماهية المستشفى
52	..... المطلب الثاني: واقع التنمية الصحية ومعايير تقييمها
55	..... المطلب الثالث: الرقابة على الأداء الصحي
63	..... المبحث الثاني: أسس تصميم نظام المحاسبة التحليلية
63	..... المطلب الأول: نظام المعلومات للمحاسبة التحليلية
81	..... المطلب الثاني: إجراءات ومراحل تصميم النظام
91	..... المطلب الثالث: عناصر تصميم نظام المحاسبة التحليلية
91	..... المبحث الثالث: التكاليف والنظام المالي في المستشفى
78	..... المطلب الأول: عناصر التكاليف في المستشفى
80	..... المطلب الثاني: مصادر تمويل الصحة (المستشفى)
83	..... المطلب الثالث: خصائص ميزانية المؤسسات الإستشفائية
88	..... خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة العمومية الإستشفائية بورقلة
90	..... مقدمة الفصل
91	..... المبحث الأول: تقديم عام حول المؤسسة العمومية الإستشفائية بورقلة
91	..... المطلب الأول: تعريف المؤسسة العمومية الإستشفائية بورقلة
93	..... المطلب الثاني: التنظيم الإداري للمؤسسة العمومية الإستشفائية
95	..... المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الإستشفائية بورقلة
100	..... المبحث الثاني: نحو تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة لحساب التكاليف
100	..... المطلب الأول: الطريقة المعتمدة حاليا لحساب التكاليف
104	..... المطلب الثاني: تحديد الأقسام المتجانسة و تحديد الأعباء غير المباشرة
107	..... المبحث الثالث: تحديد مفاتيح التوزيع للأعباء الغير مباشرة
112	..... خلاصة الفصل

114	.....	خاتمة
116	.....	قائمة المراجع
118	.....	قائمة الملاحق

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
(1-1)	تصنيف الأعباء حسب درجة ارتباطها بالمنتج.....	11
(2-1)	مفاتيح التوزيع الأولي	16
(3-1)	التوزيع الأولي.....	17
(4-1)	مفاتيح التوزيع الثانوي.....	18
(5-1)	مسيبات التكلفة.....	38
(1-2)	متابعة إيرادات المستشفى خلال الدورة.....	60
(2-2)	متابعة نفقات المستشفى خلال الدورة.....	61
(3-2)	إعتمادات الدولة للقطاع الصحي.....	81
(1-3)	قدرة استيعاب المستشفى حسب المصالح والوحدات الداخلية.....	133
(2-3)	توزيع التكاليف حسب مخططات مكتب حساب الكلفة	103
(3-3)	مثال يوضح توزيع التكاليف في المستشفى لسنة 2010.....	104
(4-3)	تحديد الأقسام الرئيسية و الثانوية.....	106
(5-3)	تحليل و توزيع الأعباء غير المباشرة	107
(6-3)	نسبة كل قسم من الأجنحة.....	108
(7-3)	نسبة كل قسم من عدد المكاتب.....	108
(8-3)	نسبة كل قسم من الصيانة.....	109
(9-3)	نسبة كل قسم من الأعباء المشتركة.....	109
(10-3)	توزيع أعباء الأقسام المساعدة.....	110
(11-3)	يوضح نسب التكاليف من الكلفة الإجمالية.....	110

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
13	حساب التكلفة بطريقة الأقسام المتجانسة.....	(1-1)
23	التمثيل البياني لمختلف وحدات العمل.....	(2-1)
37	الهيكل العام لنظام التكاليف على أساس الأنشطة.....	(3-1)
38	مسيبات التكلفة.....	(4-1)
65	المستويات الإدارية المتعلقة بنظام المعلومات.....	(1-2)
96	الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الإستشفائية.....	(1-3)
97	الهيكل التنظيمي المديرية الفرعية للمالية والوسائل.....	(2-3)
97	الهيكل التنظيمي المديرية الفرعية للموارد البشرية.....	(3-3)
98	الهيكل التنظيمي المديرية الفرعية للمصالح الصحية.....	(4-3)
98	الهيكل التنظيمي المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات الطبية ولواحقها.....	(5-3)
111	أعمدة بيانية لنسبة النفقات لسنة 2010.....	(6-3)
111	قرص يبين نسبة النفقات لسنة 2010.....	(7-3)

أولاً - إشكالية البحث

إن الصحة هي من أهم معايير وشروط التقدم والرقي لأي أمة من الأمم، وعليه فقد أعتبرت الصحة العمومية من أولويات الدولة الجزائرية منذ الاستقلال. فسخرت لها إمكانيات مادية وبشرية هائلة، من أجل ضمان تلبية الاحتياجات الصحية المتزايدة للمواطنين. وقد أدت التحولات الاجتماعية والإقتصادية والسياسية التي عاشتها البلاد، إلى تطور كمي وكيفي في مستوى الطلب على الخدمات الصحية، مما ساهم في رفع تكلفة هذه الخدمات بشكل لم تعد فيه الدولة قادرة على تحملها. ودخلت المؤسسة الصحية في أزمة حقيقية، تدنت فيها مكانتها وفقدت فيها مصداقيتها، وتأثرت فيها سلبيات نوعية خدماتها. لكن أين يكمن الخلل يا ترى؟

هل في نقص الموارد الموجهة للخدمة الصحية؟ أم في سوء إستخدام هذه الأخيرة؟

إن الزيادة الكبيرة في النفقات الصحية جعلت من المستعجل إنتهاج سياسة رشيدة في مجال تخصيص هذه الموارد. " إن الخطر لا يكمن في وجود نقص حاد في الموارد الصحية المتاحة بقدر ما يرجع إلى سوء توزيع مزمّن لهذه الموارد"¹، إلى جانب إلزامية إرساء آليات عمل على المستويين الإداري والطبي، تفرض التحكم في هذه النفقات. حيث وإذا قبلنا بالمقولة " أن ليس لصحة الإنسان سعر"، " فإننا نضيف أن لها تكلفة" يجب علينا دراستها وضبطها.

ومن أجل دراسة وضبط تلك التكاليف لابد من الإعتماد على طرق تسييرية حديثة، بهدف الحصول على المعلومات والبيانات الهامة والكافية عن كل ما يحدث بداخل المؤسسة أو في محيطها وذلك من أجل اتخاذ القرارات المناسبة، وفي الوقت والمكان المناسبين، التي تسمح ببقائها ومنافسة نظيراتها من المؤسسات المحلية والشركات العالمية الأخرى.

ومن بين أهم هذه الطرق التسييرية إذ نجد تقنية المحاسبة التحليلية والتي تكمن أهميتها في سد النقص الحاصل في المحاسبة العامة، لأن هذه الأخيرة (المحاسبة العامة) أصبحت عاجزة عن إمداد المؤسسات بالبيانات التحليلية وخاصة في ظل نمو حجم المؤسسات وكبرها، وتعقد أنواع الأعباء والمصاريف المرتبطة بنشاط المؤسسة بغض النظر عن حجمها، نتيجة لتطور الأساليب ووسائل الإنتاج وظروف المنافسة... الخ.

وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة تقنية لنظام مراقبة التسيير، وهي كذلك من أهم الوسائل التي تستخدم لتحسين فعالية ونجاعة المؤسسة. كما تستخدم هذه التقنية حسب طبيعة المشكلة المراد تحليلها ومراقبتها، واتخاذ مجموعة الاجراءات، والطرق والتقنيات لزيادة فعالية التحكم، إذ تسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة.

ونجد طريقة الأقسام المتجانسة بين أهم الطرق وأساسها في المحاسبة التحليلية التي تفيد المؤسسة في تحليل وتحميل نوع من الأعباء) غير المباشرة (على المنتجات بهدف حساب سعر التكلفة ومن هناك تحديد أسعار تقديم الخدمة الصحية، علما أن قرار السعر هذا يعتبر من أهم القرارات الإستراتيجية بالنسبة للمؤسسة. وذلك لدوره

¹ محي الدين رجب البنا، " أزمة في الموارد أم قصور في إدارة الموارد"، أحوال مصرية، جريدة الأهرام، العدد الخامس، ص55.

المؤثر على ربحية المؤسسة وتقليص التكاليف بالنسبة للمؤسسات التي لا تهدف للربح مقارنة إلى ظروف السوق والسعر فيه، وبالتالي بقاءها واستمرارها في ظل الانفتاح الاقتصادي، ومهما كانت الطريقة المنتهجة في تحديد السعر الذي بدوره يغطي التكلفة ويحقق هامشا ربحيا في المدى القصير أو الطويل، لهذا فمن الضروري التحديد الدقيق لهذه التكلفة وذلك من أجل تحميل كل خدمة بقسطها العادل ضمن عائلة الخدمات المقدمة، حتى لا يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة، أي يجب محاولة الوصول إلى أن سعر التكلفة يعكس حقيقة ما كلفه منتج ما دون زيادة أو نقصان كما توفر لنا الطريقة المتجانسة الحصول على بيانات تفصيلية على كل قسم من أقسام المؤسسة أو بالأحرى كل وظيفة من وظائفها، وبالتالي هذا التقسيم يفيد في تتبع المسؤولية وتحديد أماكن الخلل ومنه يمكن اعتبار طريقة الأقسام المتجانسة من أهم الطرق المستعملة في المحاسبة التحليلية لتحليل التكاليف، وبالتالي يمكن اعتبارها نظاما معلوماتي يزود المؤسسة بمعلومات هامة تسمح لها باتخاذ قرارات علمية وصائبة في التسيير.

وفي الحقيقة أن حساب سعر التكلفة وتحديد التكلفة النهائية بواسطة طريقة الأقسام المتجانسة عملية صعبة نظرا لصعوبة تتبع تطور التكاليف داخل الأقسام، وكثرة الحسابات خاصة إذا كنا في أمس الحاجة لمعرفة سعر التكلفة لاتخاذ القرارات وبالأخص قرار تحديد سعر البيع أو تقديم الخدمة بالنسبة للمؤسسات الخدمية، ومع تعقد عملية الإنتاج والتوزيع وظهور بعض النقص في هذه الطريقة، كان الإتجاه إلى تطويرها والحصول على طريقة (ABC).

إن المؤسسة الصحية اليوم أمام تحد كبير، يتمثل في ضرورة تحسين إستخدام مواردها، دون إسراف أو ضياع ووفق ما هو مخطط لها. ولبلوغ ذلك لابد أن تعمل هذه الأخيرة على توفير كفاءات إدارية مؤهلة بمهارات الإدارة في التخطيط، التنظيم، التوجيه والرقابة فضلا عن مهارات وظيفية أخرى تتعلق بالقائمين على التقديم المباشر للخدمة الصحية.

ومما تقدم يمكن طرح وصياغة الإشكالية الرئيسية لهذا البحث على النحو التالي:

هل يمكن اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة كواحدة من طرق المحاسبة التحليلية في تحليل الأعباء لتوجيه المؤسسات الإستشفائية الجزائرية؟

لمعالجة هذه الإشكالية والعمل على الإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور هذا الموضوع قمنا بتقسيمها في شكل أسئلة فرعية

- 1- هل هناك حاجة للمؤسسة لطريقة الأقسام المتجانسة بصفة خاصة والمحاسبة التحليلية بصفة عامة؟
- 2- ماهي الخطوات الواجب إتباعها لحساب سعر التكلفة؟
- 3- هل يمكن وضع نظام محاسبة تحليلية في مؤسسة لا يعتمد تنظيمها على طرق علمية؟
- 4- هل يمكن تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية بورقلة؟

ثانيا-فرضيات البحث.

ولالإجابة عن هذه التساؤلات انطلقنا من الفرضيات التالية:

- * إن المؤسسات الإستشفائية في حاجة ماسة إلى طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية.
- * تعد المحاسبة التحليلية الأداة الكاشفة للوضعيات التفصيلية للمؤسسات لما توفره من طرق وتقنيات تحليلية.
- * لا يمكن أن تنجح مؤسسة خدمية في وضع نظام محاسبة تحليلية إذا كان تنظيمها لا يعتمد على طرق علمية متعارف عليها في هذا المجال.
- * تعتبر طريقة حساب سعر التكلفة في المؤسسة العمومية الإستشفائية بورقلة تقريبية وعلى أساس الخبرة.

ثالثا- مبررات إختيار الموضوع

- من أهم المبررات التي كانت أساسا لإختيارنا هذا الموضوع مايلي:
- غياب هذا النوع من المحاسبة (المحاسبة التحليلية) في أغلب المؤسسات الوطنية؛
- قابلية الموضوع للبحث وذلك نظرا لأهميته؛
- محاولة إظهار ضرورة اللجوء إلى هذه التقنية وذلك من خلال إيضاح مدى أهميتها في توفير المعلومات والبيانات الهامة واللازمة في اتخاذ القرارات التسييرية؛
- الرغبة والميول الشخصي في البحث في هذا الموضوع لأنه يندرج ضمن التخصص؛
- محاولة إثراء المكتبة الجامعية.

رابعا-أهداف البحث

- هناك عدة أهداف يرمي إليها بحثنا هذا نوجزها فيمايلي:
- 1- محاولة الإجابة على التساؤلات المطروحة والتأكد من الفرضيات المقدمة؛
- 2- محاولة إبراز أهمية المحاسبة التحليلية في المؤسسة الجزائرية؛
- 3- تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة على المؤسسة بهدف تحديد سعر التكلفة؛
- 4- إظهار أهمية المحاسبة التحليلية كنظام يسمح للمسيرين بكشف نقاط الضعف ونقاط القوة ويساعدهم على اتخاذ القرار، وليس مجرد طريقة لحساب التكاليف.

خامسا- أهمية البحث

- أما الأهمية التي يكتسبها هذا البحث تتمثل في:
- تعد المحاسبة التحليلية في وقتنا الحالي ضرورة ومهمة في تحسين أداء المؤسسة وتيسير عمل المسيرين؛
- محاولة تكييف محاسبة التكاليف مع كل مؤسسة حسب اختيار العناصر التي يجب تحليلها.

سادسا- المنهج المتبع في الدراسة:

إعتمدنا في بحثنا هذا على المنهج الوصفي التحليلي عبر كامل فصول الجانب النظري وذلك بهدف الفهم والتعمق في العناصر المكونة للموضوع، والذي أيضا نراه مناسبا وموافقا لطبيعة الموضوع، حيث تطرقنا في هذا الجانب إلى محاولة إظهار أهمية المحاسبة التحليلية وأهدافها ومنهجية العمل بطريقة الأقسام المتجانسة وأهم الطرق الموجودة فيها وأخيرا تطرقنا إلى أسس وضع نظام المحاسبة التحليلية، وقد استعملنا منهج دراسة الحالة فيما يتعلق بالجزء المتعلق بدراسة حالة وذلك من خلال محاولتنا إسقاط الدراسة النظرية لطرية الأقسام المتجانسة على المؤسسة العمومية الإستشفائية بورقلة.

سابعا- حدود البحث ونطاقه:

يتناول هذا البحث المحاسبة التحليلية بشكل عام وأهميتها في تحسين أداء المؤسسات، والحصول على المعلومات التفصيلية في ظل المستجدات الحديثة من أجل البقاء والإستمرار. وكان ذلك بالتطرق إلى المحاسبة التحليلية وطرق حساب التكاليف، وذلك من خلال دراسة ماهية المحاسبة التحليلية انطلاقا من النشأة مفهوم وأهداف المحاسبة التحليلية إلى عناصر التكاليف وتصنيفها. ثم تناولنا كل ما يتعلق بالمستشفى وتصميم نظام المحاسبة التحليلية حيث تطرقنا فيه إلى حول المستشفى يبحث عن جانا على مفهومه وخصائصه و الإطار التنظيمي له وأنواعه. كما تطرقنا فيه أيضا واقع التنمية فيه والى أسس تصميم نظام المحاسبة التحليلية كما ختمنا الدراسة النظرية بدراسة النظام المالي في المستشفى. وفي دراسة الحالة حاولنا إسقاط الدراسة النظرية على مستشفى محمد بوضياف- ورقلة- كنموذج عن المؤسسات الصحية وكتجربة يمكن أن تعمم في حالة نجاحها.

ثامنا- الدراسات السابقة في الموضوع.

من خلال إعدادنا لهذا الموضوع، سجلنا بعض الدراسات السابقة التي تتعلق بالمحاسبة التحليلية أو نظام المحاسبة التحليلية والتي تم إعدادها لنيل شهادة دكتوراه أو الماجستير أو اللسانس، وعلى ضوء اطلاعنا عليها تم تسجيل الملاحظات التالية:

- إهتمام متزايد بهذا الموضوع؛
- عدم التطرق لهذه المواضيع في القطاع الصحي؛
- أن كل الدراسات السابقة المطلع عليها تنطلق من أن المؤسسة تطبق التقنية وبالتالي تقتصر الدراسة على جانب " دراسة تقييم "أو" محاولة تفعيل"؛
- كما لاحظنا أن معظم الدراسات تؤخذ بشكل نظري بحث، وذلك من خلال ربطها بالقرار أو غيرها من الاستخدامات.

فلم نجد دراسة تقوم بتصميم نظام للمحاسبة التحليلية باعتمادها على إحدى الطرق (طريقة الأقسام المتجانسة) مثلا انطلاقا من مؤسسة لاتعتمد على نظام المحاسبة التحليلية أو المؤسسات الخدمية.

الأطروحات:

- المحاسبة التحليلية- نظام المعلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار (درهمون هلال)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005/2004،
حيث تناول الباحث نظام المعلومات للمحاسبة والمحاسبة التحليلية بالخصوص وكيف يساعد وساهم في اتخاذ القرار في المؤسسة الجزائرية.

رسائل الماجستير:

- إعتقاد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار: (نمر محمد الخطيب) رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة، كلية الحقوق العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2006
حيث تناول الباحث المحاسبة التحليلية بشكل عام وأهميتها في تحسين أداء المؤسسات، والحصول على المعلومات التفصيلية في ظل المستجدات الحديثة، كما ركز على إحدى الطرق (طريقة الأقسام المتجانسة) من خلال إيضاح منهجية عملها والسعر وربطه بمخرجات نظام المحاسبة التحليلية.

- المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الانتاج: (طوايبي أحمد) رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 2002-2003
حيث تناول الباحث مكانة ودور المحاسبة التحليلية ضمن الأدوات الأخرى المستخدمة للتخطيط ومراقبة الانتاج على أساس أنها تشكل نظام معلومات متكامل.

- نظام المعلومات المحاسبي في المحاسبة التحليلية وعلاقته باتخاذ القرار ومراقبة التسيير: (موالي جمال) رسالة

ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2000-2001
حيث تناول الباحث مشكلة تطبيق وتحليل تقنية المحاسبة التحليلية وعلاقتها باتخاذ القرار ومراقبة التسيير بصفة عقلانية في المؤسسة الجزائرية.

فعالية نظام المعلومات المحاسبية في التسيير واتخاذ القرار، دراسة حالة مؤسسة: (مداني بن بلغيث) رسالة ماجستير غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر مارس 1998

حيث تناول الباحث إلى مدى تفعيل نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة الجزائرية، ليستجيب إلى *Pertinente* متطلبات الإطار الجديد للتسيير، وما هي الشروط الكفيلة بإنجاحه لتصبح المعلومة المحاسبية ملائمة ونافعة لاتخاذ القرار، *fiable* وذات مصداقية.

- دور الموازنات التقديرية في الرقابة على الأداء في المستشفيات العامة: (عراية الحاج) رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2005-2006

حيث تناول الباحث الدور الذي تلعبه الموازنات التقديرية في عملية الرقابة على الأداء في المستشفيات وذلك من خلال التحديد الجيد لمفهوم الأداء وعلاقته بالرقابة.

- أزمة النفقات العمومية في القطاع الصحي في الجزائر: (جميلة بار)، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر، 1994،
حيث تناولت الباحثة النفقات المخصصة للقطاع الصحي وعناصر هذه النفقات وأزمة مصادر تمويل المستشفيات الجزائرية.

تاسعا- أقسام البحث.

بناء على المعطيات المتاحة رأينا أن تكون خطة البحث مكونة من ثلاثة فصول على النحو التالي:

الفصل الأول: تناولنا فيه عناصر المحاسبة التحليلية وذلك من خلال تقسيمه إلى ثلاثة مباحث، حيث تطرقنا في المبحث الأول إلى ماهية المحاسبة التحليلية من مفهومها وأهدافها وعناصر التكاليف وتصنيفها. أما المبحث الثاني فتم تخصيصه إلى طريقة الأقسام المتجانسة انطلاقا من مفهومها وتصنيفها والخطوات المتبعة في هذه الطريقة أما المبحث الثالث عرض مختلف الطرق المعتمدة في المحاسبة التحليلية وكيف يتم حساب التكاليف في كل طريقة على حدى.

الفصل الثاني: عموميات حول المستشفى و نظام للمحاسبة التحليلية تم تقسيمه إلى ثلاثة مباحث. المبحث الأول تطرقنا فيه نظرة عامة حول المستشفى بحيث عرجنا على مفهومه وخصائصه وأنواعه والإطار التنظيمي فيه والى واقع التنمية الصحية في الجزائر.

أما المبحث الثاني: إجراءات ومراحل تصميم نظام التحليلية ، كما ختمنا هذا الفصل بدراسة التكاليف و النظام المالي في المستشفى.

الفصل الثالث: و هو الفصل التطبيقي الذي سنعرض فيه الدراسة الميدانية للمؤسسة العمومية الإستشفائية محمد بوضياف بورقلة حيث تناولنا فيه التقديم العام للمؤسسة محل الدراسة بحيث بينا فيه كل من النشأة الإختصاصات وقدرة الإستيعاب والتنظيم الإداري للمؤسسة ثم انتقلنا إلى الطريقة الذي تعتمدها المؤسسة في معالجة التكاليف وانطلاقا من النقص الذي يشوب هذه الطريقة حاولنا اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في دراسة وتحليل التكاليف محاولين تكييف هذه الطريقة مع واقع المؤسسة.

مقدمة الفصل:

المحاسبة مثلها مثل باقي العلوم و المجالات، تأثرت بما حدث منذ القرن الماضي إلى يومنا هذا خاصة في المجالين الصناعي و الخدماتي، هذان المجالان اللذان ينتظمان في شكل مؤسسات، هذه الأخيرة بدورها تطورت و كبر حجمها و تعددت تخصصاتها وتعقدت طرق تسييرها مما جعل التحكم في التكاليف موضوعا يشغل المسيرين و يثير اهتمام الباحثين.

كل هذا من أجل الوصول إلى تحديد تكلفة منتج أو خدمة معينة للتمكن من إعطائها السعر المنافس و مقارنة التكلفة المحتملة مع السعر المفروض على المؤسسة بفعل المنافسة و اقتصاد السوق من أجل اتخاذ القرارات المناسبة سواء تطوير أو إلغاء منتج معين، و هذا ما وجده المسيرون في المحاسبة التحليلية.

و بالضبط هو ما تحتاجه المؤسسة من أجل تسيير فعال في ظل النظم الإنتاجية الحديثة و التطور الكبير الذي لحق بوسائل الإنتاج، مما غير هيكلتها (أي المؤسسة) و منه تركيبة تكاليفها و هذا ما يفسر أسباب اختيار الموضوع .

ما يمكن الإشارة إليه هنا هو أن المحاسبة التحليلية أو ما يصطلح به حديثاً محاسبة التسيير (لدورها المتزايد في التسيير)، تستعمل العديد من الطرق في حساب التكاليف و نذكر فيما يلي:

طريقة الأقسام المتجانسة؛

طريقة التكاليف المتغيرة ؛

طريقة التكاليف المعيارية ؛

هذه الطرق اعتمد عليها في تحليل التكاليف للعديد من السنوات، و ساعدت المؤسسة في الحصول على التكلفة، و نتيجة لتأثر المؤسسة بالعوامل الخارجية و محيطها، و خاصة التكنولوجيا التي أفرزت معطيات جديدة، جعلت ظروف المؤسسة تتغير و تتوجه أكثر فأكثر إلى التعقيد، كما أن قطاع الخدمات أصبح الآن يحتل مكاناً مرموقاً بين باقي القطاعات، فبدأ على الطرق السابقة الذكر القصور في تحديد دقيق للتكلفة مما قد يعرقل و يخل بالهدف الرئيسي للمحاسبة التحليلية، فظهرت طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة التي تعطي أكثر دقة في تحديد التكاليف و منه قرارات صحيحة.

سنتطرق في هذا الفصل إلى مختلف المباحث التالية:

- المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية؛

- المبحث الثاني: الطريقة الكلية (طريقة الأقسام المتجانسة)؛

- المبحث الثالث: عرض طرق المحاسبة التحليلية.

المبحث الأول : الإطار النظري للمحاسبة التحليلية

المطلب الأول : ماهية المحاسبة التحليلية:

أولاً: نظرة حول نشأة المحاسبة التحليلية وتطورها

تعتبر محاسبة التحليلية كأحد فروع المحاسبة الذي يعمل علي تطبيق المبادئ و الأسس و القواعد المحاسبية في تحليل و تسجيل بيانات التكاليف بغرض تحديد تكلفة الوحدة المنتجة و الاستفادة من هذه البيانات في زيادة الكفاية الإنتاجية في المشروعات و استخدمت محاسبة التكاليف كأداة فعالة للمحيط الداخلي و الخارجي حتى أطلق على محاسبة التكاليف في تطورها " المحاسبة الإدارية " و يمكن تقسيم فترة ظهورها إلى:

أ- المحاسبة التحليلية التقليدية :

في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر، كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير، والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية، ونظام المحاسبة العامة هو المتبع الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية، أصبحت المحاسبة العامة قاصرة وعاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة، وخاصة بعد الضائقة الكبرى لسنة 1929، وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.

ب- المحاسبة التحليلية المعاصرة:

المرحلة الثانية للمحاسبة التحليلية، بدأت بعد 1945، تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين، وكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها و يجب عليها إن تخفض 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، تكاليف شبه متغيرة، لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة، ومعرفة عتبة مرد وديتها.

تعتبر ولادة المحاسبة التحليلية تطورا طبيعيا للمحاسبة العامة ومرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي¹

ثانياً: مفهوم وأهداف المحاسبة التحليلية

1- تعريف المحاسبة التحليلية

-تعريف 01: المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى) و تحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيروا المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها ، و تسمح بدراسة و مراقبة المرودية و تحديد فعالية تنظيم المؤسسة ، كما أنها تسمح بمراقبة

¹ - عبد الكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص7-8

المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة و تعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسات.¹

-تعريف 02: محاسبة التكاليف هي تجميع و تخصيص و تحليل لبيانات تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة في إعداد التقارير الخارجية ، و للتخطيط و الرقابة للأعمال الجارية و لاتخاذ القرارات الخاصة.²

-تعريف 03: تعرف المحاسبة التحليلية، بدورها، من أنها وسيلة متميزة،الهدف من استخدامها عموما هو تصنيف وتبويب ومتابعة التكلفة بغرض تقويم أداء نشاط المؤسسة .ولذلك،فان الآليات والأدوات المستخدمة على مستوى المحاسبة التحليلية تختلف عن تلك المستخدمة على مستوى المحاسبة العامة. فإذا كانت هاته الأخيرة تهتم بأداء النشاط المرتبط بالدورة المحاسبية (المالية)، فان المحاسبة التحليلية تهتم بدورة الاستغلال، تمتد فترتها من الناحية الزمنية إلى حدود سنة كاملة،ومن ثم، فان تقويم منتجات أو وظائف المؤسسة وبالتالي إمكانية إعادة النظر في شروط الاستغلال بشقيها الإنتاجي أو التسييري (التنظيمي).³

ثانيا: أهداف المحاسبة التحليلية :

إن المحاسبة التحليلية ليست مجرد وسيلة للتسيير وحساب مختلف التكاليف بل هي تقنية أساسها الدقة والموضوعية لذا سنتطرق إلى أهم أهدافها وهي تتمثل في:

1- قياس تكلفة الإنتاج:

تعد هذه المهمة المنطلق الذي أدى إلى ظهور محاسبة التكاليف، بحيث تهدف إلى متابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة وتخصيص مختلف الأعباء لكل منتج حسب ما تم استهلاكه من مواد واستغراقه من الوقت، وكذلك مدى استفادته من الخدمات واللوازم المشتركة التي ساهمت في عملية الإنتاج، للقيام بالتسعير وتقييم المخزون السلعي.

2- ضبط ورقابة عناصر التكاليف:

إن استخدام محاسبة التكاليف يساعد على وضع الإجراءات التنظيمية لضبط ورقابة تداول واستخدام المواد واللوازم ومتابعة نشاط العمال، وتحديد الأعباء غير المباشرة حسب مستويات الطاقة الإنتاجية واستفادة كل منتج من الخدمات واللوازم المشتركة، وذلك يؤدي إلى الضغط على التكاليف عن طريق القضاء على التبذير والإسراف في المواد، متابعة وتنظيم الوقت لزيادة إنتاجية العمال، والتحكم في الأعباء غير المباشرة، كما أن هذا يؤدي إلى زيادة الفعالية وقدرة المؤسسة على المنافسة، وتجدر بنا الإشارة إلى التوجه الحالي في تقنيات التسيير، لا يستوجب فقط

¹ - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص8

² -محمد الفيومي محمد، مقدمة أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص13

³ -عبد الجليل بوداح، مدخل الى المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، مكتبة اقرأ، قسنطينة، الجزائر، 2009/2008، ص15

ضبط ورقابة عناصر التكاليف من حجم الأعباء فقط، بل تدخل متطلبات عناصر الجودة، نظام تسيير الجودة الشامل وهذا يشمل جودة المواد الأولية وأسعار شرائها، التعبئة، مهارة العاملين، استعمال الطرق والأساليب الحديثة في العمليات الإنتاجية، توفر أجهزة القياس وإجراءات الرقابة، طرق تسيير وتنظيم خدمات ما بعد البيع... الخ.¹

3- الرقابة على تكلفة النشاطات الخدمية :

تعتبر التكاليف التي تتحقق في أقسام الإدارة المساعدة بمثابة تكاليف لتقديم هذه الخدمات بحيث يتم ردها بصورة أو بأخرى إلى تكلفة المنتج لذلك من الضروري ربط تكاليف هذه الأقسام بالخدمات التي تقدمها ومتابعة ومراقبة هذه التكاليف ومقارنتها مع الأسعار السائدة في السوق فيما لو لجأت المؤسسة إلى الحصول عليها من السوق.

4- إعداد التقارير لمستويات الإدارة المختلفة :

تعتبر المحاسبة التحليلية التقنية التي تنتج المعلومات لإعداد نظام الاتصال الذي يربط بين المستويات الدنيا إلى المستويات الأعلى لتستخدم في بناء الخطط وبرامج وتقارير أخرى تتدفق من المستويات الإدارية الأدنى معبرة عن الخطط والبرامج التفصيلية لغرض التنفيذ ومقارنة الأداء الفعلي لهذه النشاطات بما هو مخطط تنفيذه والتعرف على أسباب ومبررات أي تفاوت بين الأدائين

5- مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرات وتحليل الانحرافات :

- تكيف في اتخاذ الإجراءات والطرق والوسائل التي تكفل إمكانية تحليل كل من البيانات المعبرة عن الخطط والبيانات الممثلة للتنفيذ الفعلي والمقارنة بينهما.

- تحديد الانحرافات الناتجة مسندة إلى أسباب وتحديد المسؤولية عنها واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

6- تفسير البيانات المقارنة للقرارات البديلة الممكنة :

أي توفير البيانات وتحقيق ذلك من خلال تحليل بيانات التكاليف وفقا لمفاهيم وطرق معينة بحيث يمكن لها إعداد تقارير ملائمة تتضمن بيانات مقارنة عن تكلفة القرارات البديلة والعائدات المترتبة عن كل بديل منها.

7- دراسة المردودية :

أي تسمح بمراقبة سياسة الإنتاج والاستثمار والتوزيع وذلك بتسجيل المصاريف حسب اتجاهاتها ومراقبة تكاليف التمويل والإنتاج والتوزيع.

8- مراقبة التسيير :

إن استعمال المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير تقتضي أن تكون هذه المراقبة ممارسة في شكلين:²

8-1. من خلال مراقبة مبسطة لتطورات القيم المحاسبية؛

¹ - سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، المحاسبة التحليلية - منهجية حساب سعر التكلفة، دار الآفاق ، الجزائر ، بدون تاريخ النشر، ص6

² - ناصر داداي عدون ، مرجع سبق ذكره، ص8

8-2. مقارنة القيم المسجلة مع القيم المقدرة ثم تحليل الانحراف.

9- اتخاذ القرارات : تقديم الحلول الممكنة والبدائل الملائمة وذلك في المرحلة التي تجري فيها دراسة أهمية التكاليف في اتخاذ القرارات المالية والمستقبلية.

10- إكمال المحاسبة العامة :

هذا عن طريق تزويدها بكل المعلومات المتعلقة بتطورات بعض عناصر الأصول كمحزونات السلع، المنتجات والاستثمارات التي تمولها وهي ليست صارمة بما أنها تسمح باستعمال المعطيات الاقتصادية الداخلية والخارجية للمؤسسة بفضل مرونتها وهي أداة تسيير ومصدر معلومات بالنسبة للمقررين وفي هذا المنظور أنشئ إطارها.

المطلب الثاني: التكاليف والعناصر المكونة لها:

أولاً: المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف

1- تعريف المصاريف: المصروف هو عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج النقود والمصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على نقود.

من الوهلة الأولى يتبادر للذهن أنه بإمكان المؤسسة الحصول على نتائجها بالفرق بين المصاريف والإيرادات السائلة، إلا أن هذا ليس ممكناً إلا في حالات مدة طويلة من حياة المؤسسة، أو على المدى الطويل نظراً لأن المصاريف والإيرادات لا تتزامن مع النشاط الإستغلالي للمؤسسة، أي هناك تحمل مصاريف نظرية قبل أو بعد دفعها نقداً، أو العكس بالنسبة للإيرادات.¹

2- تعريف الأعباء charges : هي جزء من التكاليف أو عنصر من عناصرها، وهي عادة قيم حسابية فقط، يستعان بها في تحميل التكاليف أو توزيعها على المنتجات والخدمات .

3- تعريف المصاريف: المصاريف هي نفقات مالية حقيقية تخرج من صندوق المؤسسة مقابل سلع، مواد أو خدمات.²

4- تعريف التكاليف: التكلفة ماهي إلا نفقة إختيارية، بمعنى أنها تضحية بموارد اقتصادية يتوقع أن يترتب عليها منافع تزيد في قيمتها عن قيمة النفقة، وقد تترتب المنفعة في نفس اللحظة أو الفترة التي تحدث فيها النفقة، كما قد يكون تحقق المنفعة في فترة لاحقة للفترة التي تمت فيها النفقة ذاتها.³

تعريف: 02 " تعرف التكلفة عادة بأنها تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة، قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين أو غرض معين، وهو الأمر الذي يعني أنه بانتقاء الغرض أو الهدف ينتفي وجود التكلفة في حد ذاتها".⁴

¹ - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص13

² - محمد سعيد اوكليل، فنيات المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار الآفاق، دون تاريخ النشر، الجزائر، ص8

³ - زينبات محمد محرم واخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص31

⁴ - محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، 2003 ، ص18

5- مفهوم سعر التكلفة والعناصر المكونة للتكاليف:

5-1 مفهوم سعر التكلفة أو التكلفة النهائية: ويمكن تقديم التعاريف التالية:

تعريف 01: "يعبر سعر التكلفة على انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل

المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيع." ¹

تعريف 02: "هو مجموع التكاليف التي يتكلفتها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية إعدادها

إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية (أي تحسب فيها تكاليف البيع)

إن سعر التكلفة لمنتج أو خدمة هو كل ما تكلفه (تحمله) هذا المنتج أو الخدمة إلى غاية وصولها إلى المستوى

النهائي للبيع أو تقديم الخدمة" ².

كما أن هناك تكلفة واحدة فقط لكل منتج أو خدمة، وهي تضم بصورة عامة العناصر الثلاثة الأساسية التالية:

1-تكلفة التمويين(الشراء):

ثمن الشراء+مصاريف التمويين المختلفة(نقل، شحن، تخزين،... الخ)

بالنسبة للمؤسسة الصناعية، ثمن الشراء متعلق بالمواد الأولية أو اللوازم، أما بالنسبة للمؤسسة التجارية، فهو يتعلق بالبضائع.

2- تكلفة الصنع(أو الإنتاج):وقد يقصد بها التكلفة التي تتعلق أما بالصنع الذي ينطوي على تحويل المواد

الأولية،أو بالتركيب الذي هو عبارة عن بناء ميكانيكي للقطع.

وهي تساوي:

تكلفة المواد الأولية +تكلفة اليد العاملة+النفقات الصناعية غير مباشرة

3-نفقات البيع والتوزيع:هي التي تدفع مقابل خدمات العملاء،عمليات الشحن،النقل،التامين،رسوم

جمركية... الخ. ³

ثانيا: العناصر المكونة للتكاليف:

إن أغلب عناصر التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة تؤخذ بنفس المبالغ في حساب التكاليف وسعر التكلفة في

المحاسبة التحليلية،وبما أن سعر التكلفة ليس فقط كمبلغ الأعباء المجمعة في التكاليف،فيجب أن تكون هناك عملية

تحليل وفصل بين هذه الأعباء وإبعاد بعضها وإضافة عناصر أخرى،لذا فلا يكفي أن يعبر سعر التكلفة عن

الشروط الحقيقية لنشاط المؤسسة،بل يجب أيضا أن يعبر عن الشروط العادية لهذا النشاط لكي يكون ذو معنى،أي

يعبر عن إمكانية المؤسسة ويسمح بمقارنات مع مؤسسة أخرى،وإذا كان غير هذا يصبح دون فائدة،أي ليس دون

¹ -علي رحال , سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية ,ديوان المطبوعات الجامعية ,الجزائر , 1999 ,ص38

² - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره،ص14

³ - محمد سعيد اوكيل،مرجع سبق ذكره،ص10،9

فائدة، أي ليست الأعباء المحتملة فعلا هي المعبرة أو ذات معنى، ولكن الأعباء المتعلقة بجلب العناصر الضرورية للإنتاج وفي شروط عادية فقط.

إن الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة جزء منها فقط يستعمل في المحاسبة التحليلية وهي ما يسمى بالأعباء المعبرة، أما الجزء الباقي فهو لا يؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية ويسمى بالأعباء غير المعبرة، وهناك أخرى تضاف إلى المحاسبة العامة، وهناك أعباء محسوبة في المحاسبة التحليلية بمبلغ مختلف عن المحاسبة العامة.¹

1- الأعباء المعبرة: الأعباء المعبرة هي الأعباء التي تحسب ضمن التكاليف وسعر التكلفة بعد عملية

الفرز، وهي تعبر عن أعباء المحاسبة التحليلية، وهي تختلف عن أعباء المحاسبة العامة، لأنه يضاف إلى هذه الأخيرة العناصر الإضافية وي طرح منها الأعباء غير المعبرة أي:²

أعباء المحاسبة التحليلية = أعباء المحاسبة العامة + العناصر الإضافية - الأعباء غير المعبرة

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

2-1 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 التكاليف.

2-2 التعويض لعمل المستغل: هي أجرة صاحب المشروع بالنسبة للمؤسسة التي لا يتقاضى فيها المستغل أجرا معينا.³

3- الأعباء غير المعبرة أو غير المحملة:

وهي مجموع العناصر التي يرى صاحب المؤسسة أن تحميلها أو إدخالها في التكاليف وسعر التكلفة ليس له معنى، وتعتبر كأنها فوارق تحميل على أعباء أخرى، وهذه الأعباء قد تكون استثنائية أو عادية وتحميلها يجرى التكاليف من معناها، ويمكن ترتيبها كمايلي:

أ- منها ما ليس محددًا في الصنف 6 من حسابات النظام المحاسبي المالي الذي يشمل حسابات الأعباء حسب طبيعتها:

- إما أن تكون مصاريف مسجلة مباشرة على أحد حسابات الأصول؛

- إما أن تكون مصاريف خسائر أو مصاريف يمكن اعتبارها خسائر، والتي تتعلق مباشرة بحساب النتائج.

¹ - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 19 - 20

2-P.Barnager, P.Moutan, *Comptabilité de gestion*, Édition Hachette livre, Paris, 1997, P. 41

³ - محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الاقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم

الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2006، ص 11

- ب- الأعباء التي توجد في الصنف 6 من المحاسبة العامة وتتمثل في العناصر التالية:
- الرسوم التي لا تبقى نهائيا كعبء على المؤسسة مثل الرسم الإجمالي على الأعمال والرسوم التعويضية؛
 - الأعباء التي لا تدخل ضمن الاستغلال العادي واليومي للمؤسسة مثل استهلاك المصاريف الإعدادية.
 - ج- الأعباء التي تدخل ضمن النشاط الطبيعي للمؤسسة ولكن ليس لها ميزة عادية في النشاط والتي يجب أن تعتبر كأخطار مثل المؤنات الاستثنائية على تدني القيم للأصول، أو مؤونة قضية معينة، أو مصاريف إعداد اللافئات، أو المنح غير العادية التي قد تكون في سنة ولا تكون في أخرى، بالإضافة إلى الأعباء التي تكون لسنوات السابقة من الحساب 69 في المحاسبة العامة.¹

المطلب الثالث: تصنيف وتحليل التكاليف:

أولا: تصنيف التكاليف: هناك عدة تصنيفات نذكر منها:

- تصنيف التكاليف حسب معايير الزمن؛
- تصنيف التكاليف حسب الأقسام في المؤسسة (المراكز)؛
- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتجات؛
- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالفترة المحاسبية.

1- تصنيف التكاليف حسب معايير الزمن:

إن النظر إلى التكلفة من حيث الزمن يمكن تحديدها إلى:

1-1- التكلفة التاريخية: تعبر التكلفة التاريخية عن القيم أو مجموع المصاريف التي تتحملها المؤسسة نتيجة استخدام عوامل الإنتاج المختلفة المستهدفة للإنتاج منتج معين وذلك خلال فترة زمنية منتهية. كما يطلق عليها أيضا بالتكلفة الفعلية لكونها مصاريف تكون قد أنفقت فعلا. ولكي تتأسس التكلفة الفعلية على أسس سليمة وواضحة، فإنه يصبح لزاما من أن يكون لوقائع نشاط المؤسسة ما يؤديها من مستندات وإثباتات تكون بعيدة كل البعد عن التقدير الشخصي أو التوقع لما سيكون عليه من تكاليف مستقبلية. ولذلك يفترض عند قياس هذا النوع من التكلفة ثبات قيمة العملة على الدوام.²

1-2- التكاليف التقديرية: هي مجموع التكاليف التي تقوم المؤسسة بتحديددها مسبقا وذلك من اجل إنفاقها في مختلف مراكز الإنتاج، ومراحلها ويجب أن تعتمد هذه التقديرات على أسس علمية وهي معايير الكميات والأسعار.³

¹ - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 23.24

² - عبد الجليل بوداح، مرجع سبق ذكره، ص 20

³ - فوزي غرابية، محاسبة التكاليف: المبادئ، الاجراءات، الرقابة، منشورات مكتبة النهضة الاسلامية، عمان، الاردن، 1979، ص 24

2- تصنيف التكاليف حسب الأقسام (المراكز) في المؤسسة:

يمكن تقسيم المصنع إلى أقسام إنتاج وأقسام خدمات، فأقسام الإنتاج تجري فيها عمليات تصنيع المنتج سواء كانت يدوية أو آلية، وبذلك يمكن تحميل تكاليف هذه الأقسام إلى السلعة المنتجة فيها مثل قسم الآلات في كثير من الأحيان تجزا أقسام الإنتاج إلى مراكز تكلفة لكون كل منها مسؤولا عن جزء من العملية الإنتاجية، نجد بعضها أساسيا في عملية الإنتاج، وبعضها الآخر يقدم خدمات إلى الأقسام الأخرى وفي بعض الأحيان تقدم هذه الأقسام خدماتها إلى أقسام خدمات أخرى بالإضافة إلى أقسام الإنتاج.¹

3- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتجات:

ونجد هنا كل من الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة.²

3.1 الأعباء المباشرة: وهي عبارة عن مجموعة المصاريف التي تحمل مباشرة إلى التكلفة النهائية دون طرح أي إشكال، ومن بينها: تكلفة المواد الأساسية المستعملة في الإنتاج، تكلفة اليد العاملة المباشرة، خدمات مباشرة (كالأبحاث)

3.2 الأعباء غير المباشر: وهي عبارة عن التكاليف المنفقة عن النشاط الإنتاجي الإجمالي ولا تخص منتج معين أو مرحلة محددة، أي يشترك فيها أكثر من منتج، وهنا تطرح إشكالية تحميلها إلى سعر التكلفة، حيث يتم تحميلها وتوزيعها وفق مؤشرات وأدوات رياضية على كافة مختلف المنتجات، ويمكن ذكر بعض أنواع هذه التكاليف:

3.2.1 تكلفة المواد غير المباشرة: وهي عبارة عن تكلفة مواد لازمة لعملية الإنتاج ولا يمكن تحميلها إلى المنتجات بشكل مباشر؛ أي ليس من مكونات المنتج مثلا: الزيوت، مواد الصيانة، الوقود... الخ.

3.2.2 ساعات العمل غير المباشرة: كرواتب وأجور (مدير المصنع، المراقبين وأمناء المخازن) أي أنها تكلفة غير مرتبطة بالوحدات المنتجة.

3.2.3 تكلفة الإنتاج غير المباشر: وتضم كل من:

- تكلفة المياه لأغراض صناعية أي المياه الضرورية لسير العملية الإنتاجية؛

- تكلفة الطاقة الكهربائية من إضاءة، تدفئة... إلخ؛

- نفقات نقل وخبز المواد واللوازم من رسوم وعمولات وضرائب وشحن ونقل وترتيب المواد واللوازم؛

- نفقات إعدادية وصيانة خاصة نفقات التشغيل.

¹ - موالى جمال، نظام المعلومات المحاسبي في المحاسبة التحليلية وعلاقته باتخاذ القرار ومراقبة التسيير، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير فرع التسيير، كلية

العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الجزائر، 2001، ص35

2. G. Gelbert, P. Piger, *Compatibilité analytique*, Édition Économica, Paris, 1994, P45.

كما يبين الجدول الموالي التصنيفات الأربع للأعباء حسب مبدأ الثبات والتغير من جهة ومبدأ المباشر وغير مباشر من جهة أخرى.

الجدول رقم (1-1): تصنيف الأعباء حسب درجة ارتباطها بالمنتج

الأعباء	الأعباء المتغيرة	الأعباء الثابتة
الأعباء المباشرة	- مواد أولية - يد عاملة مباشرة - مصاريف النقل في حالة تسليم منتج واحد	- مصاريف العمال (رئيس مصلحة الإنتاج) - إشهار خاص بالمنتجات - إهلاك آلة لاتصنع إلا منتج واحد.
الأعباء غير المباشرة	- مواد مستهلكة (ماء، غاز، كهرباء...) - مصاريف نقل في حالة تسليم حصة من المنتوجات.	- مصاريف العمال (الإطارات، أعوان التحكم...) - إيجارات وإهلاكات - إشهار التوثيق.

المصدر: ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص

4- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالفترة المحاسبية: بحيث نجد نوعين من المصروفات :

4-1. المصاريف الإرادية: وتستفيد منها الفترة المحاسبية التي أنفقت فيها هذه المصاريف ولا توجد لها منافع مستقبلية، وحسب مبدأ إستقلالية الدورات فإن كل فترة تحمل بمصاريفها وتستفيد من إيراداتها وفي نهاية الدورة تحمل في الحسابات المتعلقة بالدورة.

4-2. المصاريف الرأسمالية: وتستفيد منها عدة فترات محاسبية مستقبلية، وتصنف هذه المصاريف كأصول وتحول إلى مصاريف تحمل في نهاية كل دورة، مثل الإهلاكات.¹

5- تصنيف التكاليف حسب الوظيفة في المؤسسة: ونميز في هذا التصنيف ما يلي:

5-1. تكلفة الشراء: وهي تمثل تكلفة البضائع، المواد الأولية، اللوازم المشتراة، وتشمل سعر الشراء والمصاريف الملحقة بعملية الشراء (النقل، التأمينات، الرسوم الجمركية).

5-2. تكلفة الصنع (الإنتاج): تشمل مجموعة الأعباء الملحقة في عملية إنتاج منتج ما حتى المرحلة النهائية (مرحلة الدخول إلى المخازن للبيع) وتشمل سعر شراء المواد الأولية واللوازم المستهلكة بالإضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة وغير المباشرة.

¹ - محمد الخطيب نمر، مرجع سبق ذكره، ص 14

5-3. تكلفة التوزيع: وهي مجموعة الأعباء المرتبطة بعملية التوزيع أو عملية ما بعد الإنتاج، وتشمل المصاريف الداخلية المرتبطة بعملية البيع والمصاريف الخارجية: كالنقل، الإشهار وخدمات ما بعد البيع... الخ، مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة نشاط المؤسسة (تجارية، إنتاجية، خدمية).¹

ثانياً: تحليل التكاليف:

يهدف تحليل التكاليف إلى تفسير التكلفة النهائية و مكوناتها التي هي:

1- تكلفة الشراء: تعرف على أنها كل ما يصرف على المشتريات التي تحتاجها المؤسسة لممارسة نشاطها الخدماتي أو الإنتاجي بالإضافة إلى تكاليف أخرى تتحمل عند الشراء كمصاريف النقل أو الرسوم الجمركية، و بالتالي:

تكلفة الشراء = سعر الشراء (الكمية * السعر) + مصاريف الشراء المباشرة و الغير مباشرة.

2- تكلفة الإنتاج: تمثل تكلفة الإنتاج كل ما يصرف على المنتوجات النصف مصنعة أو التامة الصنع أو الخدمات المقدمة من طرف المؤسسة خلال عملية الإنتاج حتى عملية التخزين. و بالتالي:

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد المستعملة + مصاريف الإنتاج المباشرة والغير مباشرة

3- تكلفة التوزيع: تتمثل تكلفة التوزيع في مجموع المصاريف التي تتحملها المؤسسة بعد الإنتاج حتى وصول المنتج أو الخدمة إلى المستهلك النهائي أي حتى خروجه من ملكية المؤسسة هذا بالإضافة إلى التكلفة التي أنتج بها المنتج، فإذا أضفنا التكلفة التي أنتج بها المنتج المباع نتحصل على التكلفة النهائية أو سعر التكلفة.

4- سعر التكلفة : يعبر عن الانتهاء من عمليتي الإنتاج و البيع للمنتج النهائي، فنلاحظ أن حساب سعر التكلفة مر بمراحل التي تتمثل في تكلفة الشراء، الإنتاج ثم التوزيع و هذا من أجل تسهيل حساب التكلفة النهائية، و تختلف مكونات سعر التكلفة من مؤسسة صناعية إلى مؤسسة تجارية حيث:

سعر التكلفة للمؤسسة صناعية = تكلفة شراء المواد المستعملة + تكلفة الوحدات المباعة + م. التوزيع المباشرة و الغير مباشرة.

سعر التكلفة للمؤسسة تجارية = تكلفة شراء الوحدات المباعة + م. التوزيع المباشرة و الغير مباشرة.

يحسب سعر التكلفة على مستوى:

- المؤسسة ككل؛
 - الوظائف الرئيسية و الثانوية منها؛
 - بالنسبة لكل منتج أو طلبيه؛
- يعتمد على سعر التكلفة كمقياس لتحديد سعر البيع.

¹ - محمد الخطيب نمر، نفس المرجع، ص14

المبحث الثاني: طريقة الأقسام المتجانسة:

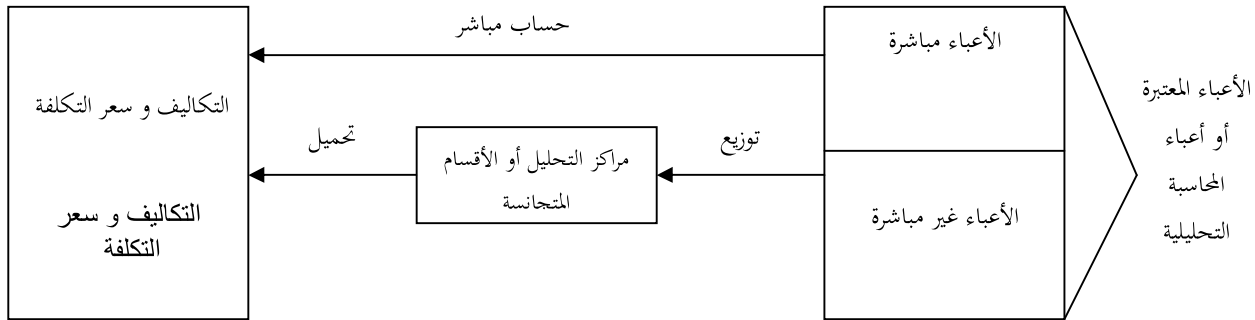
المطلب الأول: مدخل إلى طريقة الأقسام المتجانسة

أولاً: نشأة وتطور طريقة الأقسام المتجانسة

أوجدت 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 بقرار سنة 1948 من طرف لجنة التطبيع بالبرلمان الفرنسي، بالمخطط المحاسبي العام سنة 1947، ثم سنة 1957 اعتمدت كطريقة أساسية لحساب أسعار التكلفة بالمخطط العام الفرنسي.

إذ تسمح طريقة الأقسام المتجانسة في تحديد سعر التكلفة لكل منتج، وبتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات بطريقة أكثر دقة من الطرق التي سبقتها.¹

شكل رقم (1-1): حساب التكلفة بطريقة الأقسام المتجانسة



المصدر: ناصر دادي عدون مرجع سبق ذكره، ص37

ثانياً: مفهوم القسم المتجانس: ويمكن تقديم التعاريف التالية:

تعريف 01: القسم المتجانس: هو قسم ذو نظام محاسبي، أين تجمع عناصر الأعباء التي لا يمكن أن تحسب مباشرة في التكاليف والتكلفة النهائية، وهذا قبل تحميلها على هذه التكاليف²

تعريف 02: يعرف الدليل الوطني المحاسبي القسم المتجانس بأنه نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدماً، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعنية أو نسب مئوية.³

¹ - محمد الخطيب نمر، نفس المرجع، ص15

² - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص36

³ - بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2002، ص 17.

تعريف 03: يعرف القسم المتجانس على انه جزء حقيقي ومعين من المؤسسة (إدارة، نقل، إنتاج... الخ) بحيث هذا القسم له إمكانياته، أهدافه، نشاطه الذي يمكن قياسه ومصاريفه التي تنقسم إلى المصاريف مباشرة ومصاريف غير مباشرة.¹

ثالثا: مبادئ طريقة الأقسام المتجانسة:

تقوم هذه الطريقة أساسا على عنصرين هما:

1- تقسيم المؤسسة إلى عدد من الأقسام (مراكز تحليل):

يعرف القسم بأنه عبارة عن تجمع مكون داخل المؤسسة، يسمح بالتعبير غير المباشر المرتبطة به بواسطة معيار موحد، أما القسم المتجانس (مراكز تحليل) "هو قسم ذو نظام محاسبي أين ترتب عناصر التكاليف التي تحول مباشرة إلى حساباتها لتحميلها إلى حسابات التكاليف أو سعر التكلفة المعنيين"

2- تجميع الأعباء المدججة (مواد مستهلكة، مصاريف المستخدمين، خدمات الاهتلاكات) المباشرة وغير مباشرة مسبقا لتحميلها ويتم ذلك عن طريق:²

- تحميل الأعباء المباشرة إلى منتجات دون إجراء معالجة وسطية، ويتم ذلك انطلاقا من إذن الخروج من المخازن وأمر العمل، كما أن هذه المرحلة لا تنفرد بها طريقة الأقسام المتجانسة فحسب بل تشترك معها بقية الطرق مثل التكاليف الكاملة (الفعلية) .

- تحديد إجمالي الأعباء غير المباشرة (بالنسبة لكل منتج) في مختلف الأقسام.

- الأخذ في الحسبان الاداءات بين مراكز التحليل.

- تحميل الأعباء غير المباشرة إلى تكاليف مختلف المنتجات وذلك تناسبا مع مساهمة كل قسم في الانجاز.

رابعا: تصنيف الأقسام:

تختلف باختلاف حجم المؤسسات ونظامها الإداري و اختلاف نشاطها ويمكن تقسيمها أو تصنيفها بصفة عامة إلى نوعين وكل منها يمكن أن يتفرع إلى نوعين أو أكثر وهي كالاتي:

1- الأقسام الرئيسية (الأساسية): وتسمى بالأقسام الرئيسية أو الفعلية، وهي أقسام ذات نشاط قابل للقياس،

أو بمعنى آخر لها علاقة مباشرة بالمنتجات المدججة ضمن دورة الاستغلال، وبالتالي تنسب المصاريف الخاصة بها إلى التكاليف وسعر التكلفة وذلك من خلال وحدات العمل، وتتمثل أساسا في:³

قسم التموين، قسم الإنتاج، قسم التوزيع.

- **قسم التموين:** ويسمى كذلك بقسم المشتريات أو المخزن، ويتمثل نشاط هذا القسم في الشراء والتخزين

¹ - علي رحال، مرجع سبق ذكره، ص 46 .

² - نفس المرجع، ص 50-51

³ - علي رحال، المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق، مطبعة عمار قربي، باتنة، الجزائر، دون تاريخ نشر، ص 27

ويقال نشاطه بالكمية المشتراة.

- **قسم الإنتاج**: ويسمى أيضا بقسم الصنع أو المعمل، ويتمثل في الورشات المنتشرة عبر المؤسسة، ويعبر عن نشاطه بإحدى الوحدات: عدد الوحدات المنتجة، عدد ساعات العمل المباشرة، عدد ساعات عمل الآلة.

- **قسم التوزيع**: النشاط الأساسي لهذا القسم هو البيع، ويقاس نشاطه برقم الأعمال

2- الأقسام الثانوية: وتسمى بالتابعة أو المساعدة وهي أقسام ذات نشاط يصعب قياسه، وتكمن مهمتها الأساسية في تقديم خدمات للأقسام الأساسية، حيث تساعدها في تأدية عمليات النشاط الاقتصادي على أحسن وجه، وتحول مصاريف هذه الأقسام كليا عند عملية التوزيع الثانوي للأعباء، ونذكر من بين هذه الأقسام الثانوية ما يلي: قسم الإدارة، قسم الصيانة، قسم المحاسبة والمالية... إلخ¹.

المطلب الثاني: الخطوات المتبعة في طريقة الأقسام المتجانسة:

بعد الانتهاء من مرحلة تقسيم المؤسسة إلى أقسام (مراكز تحليل) وتحديد الأقسام الرئيسية والأقسام الثانوية وذلك حسب علاقتها بالنشاط الرئيسي للمؤسسة، ثم بعد هذا تأتي مرحلة أو عملية تسجيل وترتيب الأعباء غير مباشرة.

أما التكاليف المباشرة كما نعرف أنها تحمل مباشرة إلى المنتجات.

أولاً: تسجيل وترتيب الأعباء غير مباشرة:

1- تسجيل الأعباء غير مباشرة:

إن الأعباء تسجل حسب طبيعتها، حسب المخطط الوطني المحاسبي: مصاريف النقل، مخصصات الإهلاك، ضرائب ورسوم، فيجب إذن إعادة تركيبها حسب اتجاهاتها، أي حسب الوظائف، أعباء الشراء، أعباء الإنتاج، أعباء التوزيع. وهذا بتحليل مجموع الحسابات التي تشمل الأعباء حسب طبيعتها و الفصل بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة.

2- ترتيب الأعباء غير مباشرة حسب المدة:

إن عملية حساب التكاليف وسعر التكلفة لا تكون لمنتوج منفصل أو لعدد من المنتجات أو السلع المعدة مسبقاً، ولكن لكل السلع التي يمكن أن تنتج في فترة معينة، بافتراض أن هذه الفترة تساوي شهر، فإنها تصبح متعارضة مع تسجيل الأعباء في المحاسبة العامة التي تكون حسب فترات مختلفة أسبوع أو شهر أو سنة. هناك إعادة ترتيب زمنية وترتيب الأعباء يجب حساب المبلغ السنوي لها ثم قسمته على 12 شهر في الأعباء لا تتغير.

¹ - نفس المرجع، ص 27

- أما في حالة المصاريف التي لا تتغير مع مستوى النشاط فتكون أكثر تعقيدا، إذ لا نستطيع تحديد مستوى النشاط الحقيقي إلا بعد تحقيقه، لهذا في اغلب الأحيان تحدد الأعباء حسب السنة السابقة وتعد تبعا للملاحظات التي تنتج ارتفاعا في مستوى النشاط للسنة المعينة وتقسم على 12 شهرا للحصول على الشهر الواحد (المتغيرة).¹

ثانيا: التوزيع الأولي: ومن خلاله يتم توزيع التكاليف غير المباشرة من أعباء حسب طبيعتها (المجموعة السادسة من المخطط الوطني) إلى أعباء حسب الوظيفة، وهذا التوزيع يكون انطلاقا من مفاتيح التوزيع أو نسب مئوية. وتميز في التوزيع الأولي مرحلتين:

1- تخصيص الأعباء نصف المباشرة: يمكن تصنيف الأعباء غير المباشرة إلى قسمين:

- أعباء غير مباشرة للمنتج، مباشرة لقسم معين فإنه يتم تخصيصها مباشرة لهذا القسم دون اللجوء إلى أي مؤشر.

- أعباء غير مباشرة لمراكز أو الأقسام، ولكن هناك وسيلة تسمح بتخصيص هذه الأعباء.

2- مفاتيح التوزيع الأولي: مفتاح التوزيع الأولي يعرف كنسبة مئوية ثابتة تطبق على الأعباء لتحديد نصيب مركز ما من هذه الأعباء.² ويعتبر مفتاح التوزيع الأولي الوسيلة التي بواسطتها توزع الأعباء غير المباشرة على مختلف الأقسام، لأن توزيع هذه الأعباء يركز أساسا حول الأداءات القابلة للقياس المقدمة من الأقسام ومفتاح التوزيع يستعان به إذا كانت الخدمات المقدمة غير قابلة للقياس.

ومن خلال الجدول التالي يمكننا تلخيص أهم هذه المفاتيح:

جدول رقم (1-2): يوضح بعض مفاتيح التوزيع الأولي:

المفتاح المستعمل	الأقسام المعنية	أعباء
المساحة (م ²)	لكل الأقسام	- إيجار
الحجم (م ³)	لكل الأقسام	- التدفئة
عدد المصابيح، قوة المصباح	لكل الأقسام	الإضاءة
الاستهلاك	لكل الأقسام	- الهاتف
الكتلة الأجرية	لكل الأقسام	- الأجور
عدد الوجبات	لكل الأقسام	- التغذية

المصدر من تصور الباحث باعتماد على كتاب.

بعد الانتهاء من المرحلتين السابقتين: مرحلة تخصيص الأعباء نصف المباشرة، وتوزيع الأعباء غير المباشرة بواسطة مفاتيح التوزيع نحصل على جدول التوزيع الأولي:

¹ - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 38

1. A. Burlaud, C.Simon, **Comptabilité de gestion**, Vuibert, Paris, 1993, P33

3- جدول التوزيع الأولي : وهو عبارة عن جدول يحتوي على أعمدة بعدد الأقسام المتجانسة، الرئيسية والثانوية، وعدد أسطر بعدد الأعباء غير المباشرة المستخرجة.

جدول رقم (1-3) يوضح جدول التوزيع الأولي:

أقسام أساسية		أقسام مساعدة		مبلغ التوزيع	الأعباء حسب طبيعتها	
توزيع	إنتاج	تموين	صيانة			إدارة
-	35%	40%	15%	10%	XXX	61: مواد ولوازم
25%	40%	25%	-	10%	XXX	62: خدمات
15%	50%	15%	10%	10%	XXX	63: مصاريف مستخدمين
20%	40%	20%	-	20%	XXX	64: ضرائب ورسوم
15%	30%	20%	20%	15%	XXX	65: مصاريف مالية
40%	20%		10%	30%	XXX	66: مصاريف مختلفة
30%	40%	5%	10%	15%	XXX	68: منخصصات الإهلاك والمؤونات
XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	XXX	مجموع التوزيع الأولي

المصدر: من تصور الباحث.

ثالثا: التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة:

بعد الحصول على الأعباء الإجمالية للأقسام الثانوية، نأتي إلى عملية التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة والتي نقصد بها تحويل أعباء الأقسام الثانوية إلى الأقسام الأساسية للحصول على أعباء للأقسام الأساسية ويكون هذا وفق مفاتيح التوزيع الثانوي الذي يشترط فيها أن تمثل نسبة الخدمة المقدمة لكل قسم. ويبرر وجود التوزيع الثانوي نتيجة الخدمات التي تقدمها الأقسام الثانوية إلى بقية الأقسام سواء ثانوية كانت أم رئيسية، ولهذا فإن كل قسم رئيسي يتحمل أعباء الأقسام الثانوية، وذلك تناسبا مع حجم الخدمات المنتفع بها.¹

¹- أحمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت، 1996، ص 98.

جدول رقم (1-4) يوضح بعض مفاتيح التوزيع الثانوي:

التموين	كمية أو قيمة المواد المستهلكة
الإنتاج	كمية أو قيمة المواد المستهلكة وقت اليد العاملة وقت الآلة وحدات المنتج: العدد، الوزن، الحجم، المساحة، الطول
التوزيع والإدارة	على أساس كلفة الإنتاج على أساس رقم الأعمال الوحدات المنتجة

المصدر: بويقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 93

1- تعريف التوزيع الثانوي: هو توزيع الأعباء غير المباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية، ويتم تحمل نصيب كل قسم رئيسي من أعباء الأقسام الفرعية المساعدة الأخرى على حسب وحدة قياس معينة تختلف من مؤسسة لأخرى، حيث يتخذ التوزيع الثانوي أشكال عديدة من بينها:

1.1. التوزيع وفق الطريقة المباشرة:

تقوم على أساس التوزيع الإجمالي للمصاريف غير مباشرة التابعة للأقسام الفرعية، وفق أسس متناسبة مع الأقسام الرئيسية، كما أن هناك توزيع إجمالي، وتوزيع إنفرادي¹.

1.1.1 التوزيع الإجمالي: وهو تجميع أعباء الأقسام الثانوية ثم توزيعها على الأقسام الأساسية.

1.1.2 التوزيع الإنفرادي: وهو توزيع أعباء كل قسم ثانوي على حدى على الأقسام الأساسية².

3.2.1 طريقة التوزيع التنازلي: تعتمد هذه الطريقة على توزيع أعباء المراكز الثانوية على المراكز الأساسية في اتجاه واحد باستعمال مفاتيح التوزيع الثانوي دون المراعاة فيه لتبادل الخدمات بين الأقسام الثانوية، أي يكون هذا التنازل بصورة متدرجة أي يتم توزيع أعباء المركز الثانوي الأول على الأقسام الموالية، ثم يتم توزيع مجموع أعباء القسم الثانوي الثاني على باقي الأقسام وهكذا بشرط دون الرجوع إلى الوراء، حتى يتم توزيع كل أعباء الأقسام الفرعية على الأقسام الأساسية ليصبح مجموع أعباء الأقسام الثانوية معدوماً³.

¹ - عبد الكريم بويقوب، مرجع سبق ذكره، ص 10.

² - محمد الخطيب نمر، مرجع سبق ذكره، ص 19.

³ - عبد الكريم بويقوب، مرجع سبق ذكره، ص 106.

4.1.1. التوزيع مع تبادل للخدمات بين الأقسام المساعدة: ويكون هذا التوزيع نتيجة تبادل الخدمات بين الأقسام ، فمثلا قسم الإدارة في المؤسسة معينة يساهم في النشاط قسم الصيانة وفي نفس الوقت قسم الصيانة يفيد الإدارة ، أي أن هناك تبادل متناظر بين الأقسام ، ولكي نعرف مجموع القسم الأول يجب معرفة مجموع القسم الثاني والعكس صحيح .¹

ومن خلال التوزيع التبادلي يتضح لنا أنه قد نصادف تبادل للخدمات بين الأقسام، أي بمعنى أنه يمكن إيجاد قسم يقدم خدمة ويتلقى أخرى في نفس الوقت، ولذلك يتوجب الأمر تحديد قيم الخدمات المتبادلة أولا ثم بعدها مباشرة عملية التوزيع الثانوي، أما في حالة عدم وجود أي تبادل للخدمات، هنا تتم عملية التوزيع الثانوي بشكل عادي كما نشير إلى أن عملية تبادل الخدمات لا تقتصر على الأقسام المساعدة فقط بل تتعداه إلى الأقسام الرئيسية، عادة ما نجد قسمين أساسيين أو أكثر يستفيدون من خدمات بعضهم البعض، ويتم حساب قيمة الخدمات المتبادلة بطريقة المصفوفات، كذلك مثل ما هو الحال في الأقسام الثانوية.

لاحظنا في الحالة السابقة عندما تقوم الأقسام بتقديم خدمات دون أن تتلقى هي أي خدمة من قسم آخر، فتوزيع المصاريف بين هذه الأقسام يتم بشكل سهل وعادي، أما في حالة إذا ما قامت الأقسام الفرعية بتقديم خدمات وتلقيت في نفس الوقت خدمة، فإن المبلغ الحقيقي الذي سوف يوزع لا يكون صحيحا إلا بعد ما يتم تحديد قيمة هذه الخدمة، ولكي تحسب هذه القيمة بكيفية صحيحة هناك طريقتين نلخصهما فيمايلي:

أ- **طريقة التكاليف النظرية (طريقة التكلفة النموذجية):** وهي طريقة تعتمد على تحديد قيمة الخدمات المتبادلة بصورة نظرية قريبة من الحقيقة بواسطة حساب جبري، وتعديل دوريا بدلالة التغيرات للعناصر المكونة للتكلفة الأولية للقسم ويعاب على هذه الطريقة الفوارق الكبيرة التي تعطيها بسبب عمليات التقريب التي تعتمد عليها.²

ب- **الطريقة الرياضية:** يعد استعمال هذه الطريقة هو الحل الأمثل والأكثر سهولة وشيوعا، تعتمد على مبدأ أساسي وهو تمثيل قيم الخدمات المتبادلة بمتغيرات مجهولة، ثم تحديد مجموع أعباء كل قسم بدلالة المبالغ الأولية للتوزيع الأولي مع إعطاء مبالغ الخدمات المتبادلة المتغيرات المجهولة المحددة من قبل، يمكن لهذا التبادل أن يتعدى المراكز الثانوية إلى المراكز الرئيسية التي كثيرا ما يستفيد بعضها من خدمات بعض، ومنه نحصل بعدها على عدد من المعادلات الجبرية من الدرجة الأولى بعدد هذه الأقسام المتبادلة، ويتم حينها حساب قيمة الخدمات المتبادلة باللجوء إلى الحل الرياضي العادي أو المصفوفاتي أو الآلي، وذلك حسب عدد المعادلات.³

¹ - ناصر دادي عدون ،مرجع سبق ذكره،ص44

² - نفس المرجع ،ص45

³ -نمر محمد الخطيب ، مرجع سبق ذكره،ص2

5.1.1 التوزيع مع تبادل الخدمات بين الأقسام الأساسية:

إن عملية استغلال الأقسام لبعضها البعض لا تقتصر على الأقسام المساعدة فحسب، بل تتعداها بحيث يمكن أن يكون هناك تبادل للخدمات على مستوى الأقسام الأساسية بين قسمين أو عدة أقسام، وبالتالي فهذا التبادل يطرح مشكلة حساب تكلفة الخدمات المتبادلة بين الأقسام والتي تحمل على الأقسام المستفيدة منها: والملاحظ أن حساب تكلفة هذه الخدمات لا تتم إلا بعد التوزيع الثانوي البسيط أو التبادلي الذي يتم بين الأقسام المساعدة والأساسية، حيث الأولى تحول تكاليفها إلى الثانية التي تحول فيما بعد بدورها على التكاليف وسعر التكلفة.¹

5.2 تحميل الأعباء غير المباشرة على التكاليف بواسطة وحدة العمل :

بعد الوصول إلى التوزيع النهائي بين الأقسام ، يتم تحميلها على التكاليف ، هذا التحميل الذي يكون باستعمال وحدة قياس ، إذ يجب حساب تكلفة هذه الوحدة المختارة في كل قسم بقسمة أعباء القسم على عدد الوحدات و بضرب تكلفة وحدة القياس في عدد الوحدات التي يستفيد منها المنتج أو الطلبية من أعباء القسم .
المطلب الثالث :إختيار وحدة العمل وتقييم طريقة الأقسام المتجانسة:
أولا: إختيار وحدة العمل:

يتمثل دور وحدة العمل في تحميل أعباء المراكز الرئيسية إلى المنتجات، ويتم تحديدها عندما تتم معالجة الأعباء غير المباشرة في مراكز التحليل.

1- مفهوم وحدة العمل:

تعددت مفاهيم وحدة العمل كما يمكن أن نقدم التعاريف التالية:

تعريف 01: هي وحدة تسمح بتحليل مصاريف قسم تحليل معينة إلى حساب منتج معين.²

تعريف 02 : هي عبارة عن الوحدة التي تمكن من تحميل تكاليف مركز التحليل على حسابات تكاليف المنتجات أو الطلبيات.³

تعريف 03: حسب المخطط المحاسبي العام الفرنسي :إن وحدة العمل عبارة عن وسيلة يمكن بواسطتها قياس إجمالي أعباء المراكز مع تحديد التكلفة التي تتحملها المنتجات.

انطلاقا من هذه التعريفات يمكن الخروج نستخلص مايلي:

- إجمالي الخدمات المقدمة من قبل مراكز التحليل يتم قياسها وفق وحدة عمل.

- الأعباء المحملة إلى المنتجات يتم تحديدها وفق وحدات عمل.

¹- ناصر دادي عدون ،مرجع سبق ذكره،ص49-50

²- مداني بلغيث، نظام المعلومات المحاسبية في التسيير واتخاذ القرارات،رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير،معهد العلوم الاقتصادية،الجزائر،1998،ص.

³- محمد سعيد أوكيل،فنيات المحاسبة التحليلية،دار الآفاق، دون تاريخ نشر، ص 116

-تسمح وحدة العمل بمتابعة تطور التكاليف في الأقسام.

وعليه فضرورة تحميل مصاريف قسم معين إلى سعر تكلفتي¹ منتوج بصفة عقلانية، يتطلب منا مسبقا تحديد وحدات عمل متجانسة، والإجراء الهام في مجال توظيف وحدات العمل يكمن في اختيار وحدة العمل الأكثر ملائمة لنشاط القسم، هذا العمل ليس سهلا نظريا لتعدد الوحدات المادية والمعنوية المستخدمة في الأقسام، وكذلك طبيعة العلاقة الموجودة بين الوحدات فيما بينها وبين نشاط القسم، وتتمثل صعوبة هذا الإجراء في صعوبة تحديد علاقة الارتباط بين هذه الوحدات ومصاريف هذه الأقسام.

2-مميزات وحدة العمل:

تتميز وحدة العمل بعدة مميزات نذكر منها مايلي:

-ميزة الثبات: وهذا يعني أن وحدة العمل تبقى طبيعتها ثابتة دون تغيير.

-ميزة التكرار: يجب أن تكون هذه الوحدة المستخرجة هي نفسها في المرة اللاحقة، ويجب أن يكون عدد هذه الوحدات بقدر كافي.

3شروط إختيار وحدة العمل:

من اجل تحديد الوحدة المثلى،يجب مراعاة المواصفات التالية:

- التعبير عن الخدمة المقدمة.

- مراقبة المرودية والإنتاجية وخاصة استخراج الفروقات بين الإنتاجية الفعلية والمرودية الفعلية العادية أو الوسطية. ومن جهة أخرى يجب أن يكون الاختيار:

- يتناسب مع نشاط المركز وفترة أو مجموعة العمليات المباشرة فيه.

كما يعتبر اختيار وحدة العمل مشكل ارتباطي، بحيث يحل باستعمال الطرق البيانية أو عن طريق الحساب باستعمال طريقة التسوية الخطية.¹

3- أنواع وحدات العمل: يوجد نوعين من وحدات العمل وهما:

3.1وحدة العمل الحقيقية: وهي التي تعبر عن طبيعة الأداء المقدم من المراكز مثلا:

ساعة عمل آلة، ساعة يد عاملة، ساعة وحدة مشتراة، وحدة مستهلكة، وحدة مخزنة.

بحيث أن ساعة عمل الآلة ترتبط بوقت تشغيل الآلات المستعملة في صنع هذه المنتجات أو الطلبات

أما ساعة عمل يد عاملة ترتبط بوقت العمل الذي يستغرقه العامل في صنع المنتجات، وأما وحدة مستهلكة ترتبط بالاستهلاكات المقدمة من كل مركز (عدد، وزن، حجم، مساحة).

¹ - محمد سعيد أوكيل، مرجع سبق ذكره، ص 120

2.3 وحدة العمل النقدية: وهي عبارة عن تعبير نقدي عن طبيعة نشاط المركز، وغالبا ما تختار هذه الوحدة على مستوى قسم التوزيع وقسم التموين أحيانا.¹

4- أصناف وحدات العمل:

1.4 في مراكز التحليل الخاصة بالتموين: الوحدة النقدية كالدينار للوحدة المشتراة، الكمية المشتراة والمعبر عنها بالأوزان، الحجم، الأطوال.

2.4 في مراكز التحليل الخاصة بالإنتاج: ساعة عمل آلة، ساعة عمل يد عاملة، كمية المنتوجات المعبر عنها بالوزن، الطول... إلخ.

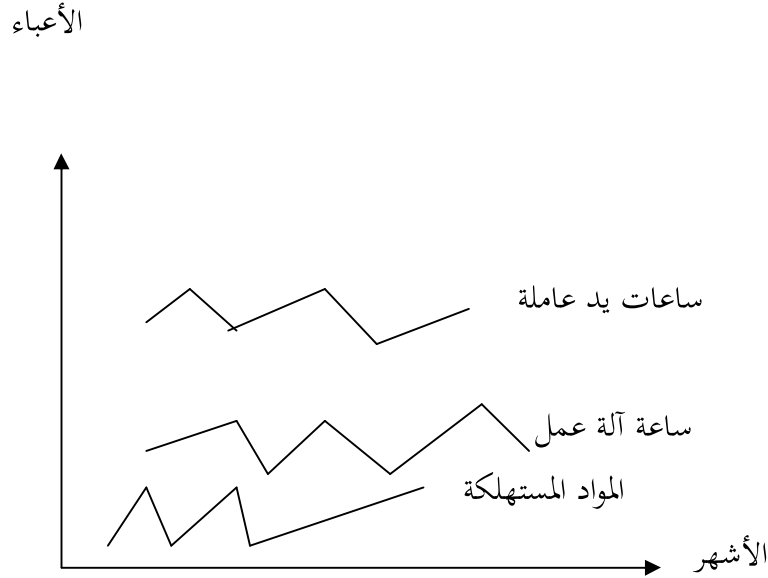
3.4 في مراكز التحليل الخاصة بالتوزيع: الوحدة النقدية الدينار للوحدة المباعة، الكمية المباعة في المنتجات. تحديد وحدة القياس:

إن تحديد وحدة القياس أو وحدة العمل يطرح عدة مشاكل منها : العدد الكبير من الوحدات المستعملة في الأقسام مثل ساعات العمل أو كمية الإنتاج أو التكاليف أو رقم الأعمال و كذلك وجود علاقات متشابكة بين هذه الوحدات فيما بينها و بين نشاط القسم، فمثلا ساعات العمل لها علاقة بالكميات المستعملة من المواد الأولية و بعدد ساعات عمل الآلة ز بالوحدات المنتجة و كل هذه الوحدات لها علاقة بحجم نشاط القسم الذي يمكن أن يقاس بأحد هذه الوحدات . و كمن صعوبة اختيار وحدة العمل في صعوبة تحديد العلاقة الأكثر تعبيراً بين وحدة معينة و نشاط القسم و التكاليف الإجمالية لهذا الأخير . لذا يجب إجراء عدة ملاحظات (فترات مختلفة لنشاط المؤسسة مع التحليل و تحديد العلاقات الموجودة بين التكاليف و عدد الوحدات التي يمكن أن تستعمل كوحدة عمل في قسم معين و اختيار الوحدة التي تظهر أكثر ارتباطاً بينها و بين تكاليف القسم. ويستعمل لهذا الغرض طريقتين:

1.5 الطريقة البيانية: وهي عبارة عن تمثيل مختلف وحدات العمل، الممكن اعتمادها في قسم ما تمثيلاً بيانياً وتحديد علاقة كل منها بمجموع أعباء القسم، ثم يلاحظ بعدها أين يكون التناسب جيد (خطي) ليتم بعدها إختيار الوحدة الأنسب والأدق، أي إختيار النموذج الأقل تشتتاً.

¹ - محمد الخطيب نمر، مرجع سبق ذكره، ص22

شكل رقم (1-2): التمثيل البياني لمختلف وحدات العمل



المصدر: Jacques .Margerin ,Gérard Ausset, Op.Cit, Page137

2.5 طريقة التسوية الخطية (الإحصائية): وفق هذه الطريقة يجري البحث عن معادلة خطية من النوع

$Y_i = a + BX_i$ حيث يتقارب معاملها الأساسي من الواحد الصحيح مقارنة مع معامل الارتباط الخطي (R)

المعطى بالعلاقة

التالية 1 :

$$R = \frac{\sum_{i=1}^n X_i Y_i - n \bar{X} \bar{Y}}{\sqrt{\sum_{i=1}^n X_i^2 - n \bar{X}^2} \sqrt{\sum_{i=1}^n Y_i^2 - n \bar{Y}^2}}$$

X_i : تمثل وحدة العمل المقترحة.

Y_i : تمثل أعباء القسم المستهدف.

\bar{X} : تمثل المتوسط الحسابي لوحدات العمل المقترحة.

\bar{Y} : تمثل المتوسط الحسابي لأعباء القسم المستهدف.

n : تمثل عدد المشاهدات.

وتفسر النتائج بعدها بالنتائج التي يعطيها معامل الارتباط ففي حالة:

يكون الارتباط قوي (الأقل تشتت) إذا كان يقترب من الواحد بالقيمة المطلقة، أي $-1 \leq R \leq 1$

- إذا كان $R=0$: لا يوجد ارتباط خطي بين وحدة القياس المقترحة وأعباء القسم؛

- إذا كان $R < 0$: علاقة الارتباط الخطي بين المتغيرين (وحدة القياس، وأعباء القسم) سالبة، وهذا يعني هذه الوحدة لا تعبر عن نشاط القسم؛

- إذا كان $R > 0$: العلاقة بين وحدة القياس وأعباء القسم موجبة، وعليه يجوز أن يعبر عن نشاط القسم لهذه الوحدة؛

ولكي تتمكن من تحديد تكلفة وحدة العمل لا بد من تحديد كل من:

- التكلفة الإجمالية لكل مركز رئيسي لفترة معينة؛

- عدد وحدات العمل لكل مركز رئيسي لنفس الفترة.

وتحسب تكلفة وحدة العمل كما يلي:

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \frac{\text{مجموع أعباء المركز}}{\text{عدد وحدات القياس}}$$

ثانيا: تقييم طريقة الأقسام المتجانسة:

لقد أدت هذه الطريقة دورا بارزا في النشاط الاقتصادي للمؤسسات خاصة خلال الفترة التي تلت ظهورها وتطبيقها، بحيث 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، إلى أنها تعرضت لعدة انتقادات أدت بمفكري وخبراء المحاسبة بالاهتمام وتطوير طرق أخرى أو العمل على تجاوز نقائص هذه الطريقة وفيما يلي نتعرض لمزاياها وعيوبها:

1- المزايا:

- يتم في إطار هذه الطريقة حساب نصيب الوحدة المنتجة من كل عناصر التكاليف دون تمييز على أساس أن مصادر التكاليف جعلت لغرض يتمثل في تلك المنتجات، وهي تعطينا صورة واضحة لمستوى التكاليف ومقارنتها مع الإيرادات.

- إمكانية مقارنة تكلفة إنتاج الوحدة أو سعر تكلفة الوحدة بسعر بيع الوحدة وهذا يسهل من وضع سياسات سعرية واتخاذ قرارات في هذا المجال والعمل على أن لا يقل سعر البيع عن التكلفة الكلية للمنتج - مطابقتها للأصول المحاسبية في تحديد النتائج (المحاسبة العامة) واستخدامها في تقييم المخزون السلعي.¹

¹ - أحمد طوايبة، المحاسبة التحليلية كاداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة

2- 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 خلال الدورة، وهذا لاتخاذ القرارات المتعلقة بحجم وأسعار المبيعات.

- تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل رئيسية و ثانوية. كل القواعد المستعملة اعتمادا على هذا التقسيم تؤدي إلى جمود Rigidité تنظيمي للمؤسسة. وأي تغيير في الهيكل التنظيمي، أثناء الدورة، يستلزم إعادة النظر في نظام حساب التكاليف، لإعادة تحديد مراكز التحليل.¹

- كثرة الحسابات (من توزيع أولي ، مفاتيح التوزيع... إلخ)

- تعتمد على التقريب وخاصة عند التوزيع والتحميل.

- صعوبة تحديد وحدات العمل.

- 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؛

- إن سعر التكلفة الحقيقي والمستخرج بهذه الطريقة هو نتيجة لعدة ظواهر تتغير بصفة مستغلة عن :

- حجم الإنتاج والمبيعات.
- سعر عوامل الإنتاج المستعملة.
- المردودية التقنية لعوامل الإنتاج.

المبحث الثالث: عرض طرق المحاسبة التحليلية:

إن من أهم مميزات المحاسبة التحليلية هو التطور في تقنياتها وأساليبها، وهذا راجع أولا لطبيعتها الديناميكية وثانيا للحاجات المتزايدة للمؤسسات المتعلقة بطرق التسيير والبحث المتواصل عن أدوات كفيلة لمساعدة الإدارة على التخطيط ومراقبة الأداء والحصول على نتائج تحليلية دقيقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات المناسبة.

كما أن تطور الأبحاث الاقتصادية ومختلف العلوم الأخرى دورا بارزا في تطور المحاسبة التحليلية، وقد مرت أنظمتها بعدة مراحل تمثلت في أنظمة التكاليف التاريخية، أنظمة التكاليف التقديرية، وأنظمة التكاليف المعيارية... إلخ، وتطورت الطرق التي تطبق من خلالها وتنوعت حسب الظروف السائدة في مجال التسيير، نذكر منها : طريقة التكاليف الحقيقية ، طريقة التكلفة المتغيرة والأقسام المتجانسة، طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة و طريقة التكلفة المعيارية ... وأخيرا طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

¹ - درحون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام المعلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2004/2005، ص 207-208

التي ظهرت لعجز الطرق التقليدية في تفهم الأنشطة عند تخصيص الأعباء غير المباشرة ، على أساس وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتجات والموارد التي استخدمت في إنتاجها.

وسوف نتناول في هذا المبحث المطالب التالية:

-المطلب الأول: طريقة تحليل التكاليف الثابتة بواسطة التحميل العقلاني؛

-المطلب الثاني: طريق التكاليف المتغيرة؛

-المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية؛

-المطلب الرابع: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

المطلب الأول: طريقة تحليل التكاليف الثابتة بواسطة التحميل العقلاني

أولاً: مفهوم طريقة تحليل التكاليف الثابتة بواسطة التحميل العقلاني

التحميل العقلاني هو أسلوب لتحميل النفقات الثابتة بطريق عقلانية منطقية وواقعية، وذلك عندما يتغير مستوى الفعالية، حيث نجده مرتبط بفكرة ثبات سعر التكلفة، بالنسبة للوحدة المنتجة، بحيث نجده من غير العقلاني أن نحمل الإنتاج بكل التكاليف الثابتة، عندما يتغير مستوى النشاط أي مستوى الفعالية.¹

ثانياً: 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.

وعلى هذا الأساس نقوم بفصل بين التكاليف :

1. الفصل بين التكاليف : تقوم هذه الطريقة على أساس الفصل بين نوعين من التكاليف :²

1-1 التكاليف الثابتة : تعبر التكاليف الثابتة عن المصاريف التي تظل ثابتة في مجموعها وذلك بصرف النظر عن التغيرات الحاصلة في حجم النشاط. والملاحظ أن التكلفة الثابتة لا تظل ثابتة في مجموعها مع التغيرات المطلقة في حجم النشاط، وإنما تكون كذلك فقط خلال فترة زمنية معينة يطلق عليها بفترة النشاط.

1-2 التكاليف المتغيرة : التكلفة المتغيرة عبارة عن المصاريف الناتجة عن الحركة الديناميكية لنشاط المؤسسة، بعبارة أخرى، هي تلك المصاريف المرتبطة ارتباطاً مباشراً بتطور حجم نشاط المؤسسة.

2 - استخدام معامل التحميل العقلاني والذي يتم حسابه وفق العلاقة التالية:³

معامل التحميل = النشاط الفعلي / النشاط العادي

¹ - موالى جمال، نظام المعلومات المحاسبي في المحاسبة التحليلية وعلاقته باتخاذ القرار ومراقبة التسيير مرجع سبق ذكره، 2001، ص49

² - عبد الجليل بوداح، مرجع سبق ذكره، ص11

³ عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص211

3- تحديد المقدار المراد تحميله من الأعباء الثابتة: وانطلاقاً من هذه العلاقة السابقة فإنه يتم حساب كل من الأعباء الثابتة المحملة وفرق التحميل.

بحيث: الأعباء الثابتة المحملة = الأعباء الثابتة الإجمالية × معامل التحميل

4- الفرق على الأعباء الثابتة المحملة:

الفرق على الأعباء الثابتة المحملة = أعباء الثابتة الواجبة التحميل - الأعباء الثابتة الحقيقية.

عند تحميل التكاليف الثابتة فإننا نجد أنفسنا أمام ثلاثة حالات وهذا حسب معامل التحميل:¹

- الحالة الأولى: إذا كان معامل التحميل العقلائي < 1 ← الفرق موجب ← ربح زيادة فعالية؛

- الحالة الثانية: إذا كان معامل التحميل العقلائي > 1 ← الفرق سالب ← تكلفة بطالة (خسارة نقص الفعالية)

- الحالة الثالثة: إذا كان معامل التحميل العقلائي $= 1$ ← الفرق معدوم ← الأعباء الثابتة الواجبة التحميل = الأعباء الثابتة الحقيقية، أي أن المؤسسة استخدمت كامل طاقتها النظرية.

5- مستوى النشاط:

مفهوم مستوى النشاط: يمكن التمييز بين نوعين من نشاط المؤسسة وهما:

1.1 النشاط العادي: وهو عبارة عن حجم النشاط النظري الذي ترجو المؤسسة تحقيقه ويحدد في ظل

الظروف الملائمة مع الأخذ بعين الاعتبار التوقعات العادية والتغيرات الفصلية.

2.1 النشاط الفعلي: وهو عبارة عن النشاط الذي حققته المؤسسة فعلاً أثناء العملية الإنتاجية.

أي إن هذا المستوى ليس تقديرياً، وإنما يحسب أو يحدد في نهاية الدورة، ويرتبط بنفس دورة النشاط الطبيعي وبنفس الوحدات.²

ثالثاً: تحميل الأعباء الثابتة على الأقسام المتجانسة :

حسب هذه الطريقة نفصل الأعباء غير مباشرة الثابتة و المتغيرة لكل قسم ، و تخضع الثابتة للتحميل بواسطة معامل التحميل الذي قد يكون وحيد في مجموع أقسام المؤسسة أو تختلف المعاملات بين الأقسام و تستعمل نفس المبادئ في توزيع الخدمات من أقسام مساعدة إلى الأقسام الأساسية في طريقة التكلفة الحقيقية .

1- توزيع الخدمات بمعامل التحميل الواحد :

في هذه الحالة يتم توزيع كل الأعباء حسب طبيعتها إلى جزء ثابت و الآخر متغير, فالجزء الثابت يضرب بالمعامل التحميل و بالتحديد المجموع المحمل أي (الأعباء الثابتة المحملة + الأعباء المتغيرة) يوزع على الأقسام

¹ سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، المحاسبة التحليلية: منهجية حساب سعر التكلفة، دار الآفاق، الجزائر، دون تاريخ نشر، ص82

² - محمد السعيد أوكيل، مرجع سبق ذكره، ص14

بنفس طريقة التوزيع الأولى في الأقسام المتجانسة بطريقة التكاليف الحقيقية ثم يجري التوزيع الثانوي و نحسب تكلفة وحدة العمل .

2- توزيع الخدمات بمعاملات تحميل مختلفة¹:

يجري التحميل في هذه الحالة بإتباع احدي الطريقتين التاليتين :

1- ازدواج حقول التوزيع داخل جدول واحد ؛

2- فتح أو الاستعانة بجدول ملحقة .

الطريقة الأولى :

إن خطوات العمل بهذه الطريقة كما يلي:

يخصص حقلان لكل قسم : الأول للنفقات المتغيرة و الثاني للنفقات الثابتة .

توزع النفقات وفقا للنسب أو المفاتيح المعطاة .

يحدد جزء النفقات الثابتة المقابل لمستوى الفعالية في القسم ويضاف إلى حقل النفقات المتغيرة التابع للقسم .

أما الفرق بين مبلغ النفقات الثابتة الإجمالية والمبلغ المحصل حسب الفعالية فيسجل في حقل فروقات التحميل حسب طبيعته .

ثم يتم إكمال التوزيعات كالمعتاد .

الطريقة الثانية: تستعمل هذه الطريقة عندما يكون عدد الأقسام مرتفعا ويتعذر السير وفقا للطريقة السابقة بفتح جدولين أو حقلين لكل قسم، كما أن في هذه الحالة يجري استعمال جداول ملحقة وذلك بإتباع الخطوتين التاليتين:

- تحديد الجزء من النفقات الثابتة الواجب تحميله وبالنسبة لكل نوع من أنواع النفقات وذلك في جدول ملحق (ثانوي). يفتح جدول لكل نوع من النفقات الثابتة.

- نقل ذلك الجزء إلى جدول التوزيع الأساسي.

رابعا: تقييم الطريقة:

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:

- تسمح بحساب سعر التكلفة الذي يفيد في الإطلاع على المر دودية التقنية ونظام المؤسسة ، كما تسمح بمراقبة فعالية التسيير .

¹ - نفس المرجع، ص 152-155

- تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقلانيا .
- تسمح بمشاركة كل مسؤول في اتخاذ قرارات في حدود مسؤولياته عند مشاركته في تحديد النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة .
- تسمح بحساب سعر التكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة .
- تسمح بالتخلص من أثر ارتفاع سعر التكلفة للوحدة الذي يؤثر في تحديد سعر البيع حيث يرتفع هذا الأخير عند انخفاض عدد الوحدات وهذا ما يعبر عن سياسة غير جيدة .¹

2- العيوب :

- صعوبة تحديد حجم النشاط العادي سواء في المؤسسة أو في كل قسم من أقسامها.
- التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة وخاصة في وجود أعباء نصف متغيرة .
- تقييم المخزونات النهائية (منتجات أو مشتريات) التي تظهر في الميزانية النهائية بحيث تكاليفها تكون أعلي من الحقيقية عند بلوغ حجم النشاط أعلي من العادي و العكس عند عدم بلوغ المستوى العادي للنشاط و يكون هناك تخزين للمصاريف العامة.²

المطلب الثاني: طريق التكاليف المتغيرة.

أولاً: مفهوم الطريقة:

تعريف (01) : تقوم هذه الطريقة بتحميل التكاليف المباشرة والغير مباشرة المتغيرة فقط على الوحدات المنتجة ، و تعتبر التكاليف الغير مباشرة الثابتة تكلفة فترة ، و هذا يعني أن هذه الطريقة لا تعتبر تكاليف استهلاك الآلات الصناعية ، و إيجار المصنع على سبيل المثال ، ضمن تكليف الإنتاج ، لأنها تكاليف ثابتة ، و تبرر هذه المعالجة للمصاريف الثابتة على أساس أنها تحدث نتيجة مرور الزمن و لإعداد الطاقة للإنتاج و ليس بسبب حدوث نشاط ، وبالتالي لا تكون وحدات إنتاج مسؤولة عنها و من ثم لا يجب تحميلها عليها.

و تقوم هذه الطريقة بتحميل على الإنتاج قيد التنفيذ كل من المواد المباشرة ، المواد المباشرة و التكاليف الغير المباشرة المتغيرة فقط لأنها تكاليف متغيرة .

و لذلك تتكون تكلفة مخزون الإنتاج التام و مخزون الإنتاج قيد التنفيذ آخر المدة من التكلفة الصناعية المتغيرة فقط .

و عند حساب النتيجة حسب هذه الطريقة تضاف المصاريف التسويقية و الإدارية المتغيرة إلى التكلفة الصناعية المتغيرة للمنتجات المباعة.³

¹ - ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره ص 139

² - صالح الرزق، بن وارد عطا الله خليل: مبادئ محاسبة التكاليف: الإطار النظري والعملي، دار زهران للأردن، 1997، ص 143

³ - محمد تيسير ، عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف ، الطبعة 3 ، دار وائل للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2004، ص 303

تعريف (02): يمكن تعريف طريقة التكاليف المتغير أنهما طريقة تفيد في تحليل ودراسة العلاقة بين حجم المبيعات والربح مرتكزة في تحليلها على المردودية وحدود الربح.¹

كما نميز ثلاثة أنواع من التكاليف:

- **تكاليف ثابتة:** وهي تلك الأعباء التي لا تتغير بتغير حجم الإنتاج في حدود سقف الإنتاج أو القدرة الإنتاجية لكن يمكن أن تتغير بتغير هيكل المؤسسة.

- **تكاليف متغيرة:** وهي تلك التكاليف التي تزيد أو تنقص مجموعها بطريقة مباشرة وتناسبية مع التغير في المستوى النشاط فهي تكاليف تغير مستوى النشاط وبنفس النسبة مع بقاء وحدتها الواحدة ثابتة.

- **تكاليف شبه متغيرة:** تتضمن هذه التكاليف جزء ثابت وجزء آخر متغير، يتغير بتغير حجم نشاط المؤسسة، ويمكن فصل الجزء الثابت عن الجزء المتغير حسب نوع التكاليف.²

أهداف الطريقة:

للطريقة جملة من الأهداف أهمها:

- تقييم ومتابعة مدى كفاية التشغيل وتحقيق الفعالية في التسيير؛
- تدنية التكاليف وذلك عن طريق الاختيار السليم للمراحل الإنتاجية والتحكم في المصاريف القطاعية؛
- التمييز بين المنتوج ذات الهامش السلبي والإيجابي، بهدف تحسين الهامش السلبي أو التخلي عليه والاهتمام بالإيجابي وخاصة في مجال التوزيع والتسويق؛
- تطبيق سياسة أسعار صحيحة بالنسبة للمنتجات المختلفة على حسب قوة تصريفها، ومدى المنافسة التي تصادها في الأسواق ومدى مرونة الطلب عليها.³

3- مبادئ الطريقة:

تقوم طريقة التكاليف المتغيرة على مجموعة من المبادئ نذكر أهمها:

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

¹ - أحمد رجب عبد العالي، المدخل المعاصر في المحاسبة الإدارية، بدون تاريخ، ص 109

² - عبد الكريم بوعقوب، مرجع سبق ذكره، ص 145-146

³ - Abdellah Boughaba, **Comptabilité analytique**, 2ème édition, Berti édition, Alger, 1994, PP242-243

باعتبار أن هذه الطريقة تعتمد أساسا على التمييز بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، فإن هذه الأخيرة هي التي يعتمد عليها في تقييم المخزونات وحساب تكلفة الإنتاج، وكان الهدف 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

إستعمالات هذه الطريقة في التسيير:¹

1- تحليل النتيجة : إن التكاليف المتغيرة ليس هدفها حساب النتيجة وإنما هي أداة تحليل للاستغلال ، إذا لا يمكن أن نستعمل أي طريقة محاسبة تسمح بإهمال جزء معين من التكاليف الثابتة) ، أي يجب استعمال طريقة التكاليف الإجمالية في الحساب النتيجة لذا فاستعمال هذه الطريقة في حساب النتيجة ، هو مرور إلى حساب هامش التكلفة المتغيرة ونقطة الصفر .

2- تسمح التكاليف المتغيرة لمراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة حيث يمكن من متابعة تطورات التكاليف المتغيرة التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة قصيرة الأجل ، و مقارنتها بالأرقام المثالية والسهر على التخفيض من مبالغها .

3- التكاليف المتغيرة كطريقة لتقييم المخزونات التي تشكل صعوبات أثناء حسابها وهذه الطريقة تعطي ميزة لتقييم المخزونات بالتكلفة المتغيرة فقط ونحسب التكاليف الثابتة كالتكاليف للدورة أي تسهيلات لتغطيتها .

4 - تستعمل هذه الطريقة كقاعدة لتحديد القرارات المستقبلية فيما يخص عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة ، وكذلك مستوى سعر البيع أو هامش الربح المحقق في عملية البيع .

5 - إذا كانت هناك عدة منتجات فتدرس الشروط الاستغلالية المستقبلية لكل منها على حدة ويتم تحديد أحسنها .

6 - كما أن هذه الطريقة تسمح بتحديد عتبة المر دودية لكل منتج أو لكل وظيفة في المؤسسة على حدة .

7 - تسمح بحساب هامش الأمان ومعدل أو مؤشر الأمان للمؤسسة .

ملاحظات :

1 - إذا أنتج رقم الأعمال هامش على التكلفة المتغيرة أكبر من مجموع التكاليف الثابتة فإن هناك ربحا وإذا ساواه فالربح سوف يكون معدوما .

2 - أما عندما يكون هامش التكلفة المتغيرة أقل من التكاليف الثابتة الإجمالية أكبر من التكاليف النشاط الثابتة فسوف تحقق المؤسسة خسارة ولكن تكون بمقدار عدم تغطية التكاليف الهيكلية، لذا فإن استمرار المؤسسة أحسن من غلقها إذ تكون في هذه الحالة الخسارة تقدر بجزء من التكاليف الثابتة الهيكلية .

¹ - ناصر داددي عدون، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 137-138

3 - أما إذا كان الهامش على التكلفة المتغيرة أقل من تكاليف النشاط الثابتة فيكون من الأحسن اقتصادياً توقيف نشاط المؤسسة .

تقييم طريقة التكلفة المتغيرة:

المزايا¹:

- نظراً 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 الإطلاع 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.
- 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.

2-العيوب²:

- صعوبة التفرقة بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة نظراً لتشابكها مثلاً مشكل أعباء العمال ؛
- إن عدم المتابعة الجيدة للأعباء الثابتة قد يؤدي بالمؤسسة إلى خسائر ، وذلك بسبب أن الأعباء الثابتة لم توزع.
- هذه الطريقة لا تسمح بإعطاء نتيجة تحليلية حسب كل منتج ، مجموعة منتجات ، السوق ... ، إذ أنها تعطي نتيجة جزئية فقط تتمثل في هامش على التكلفة المتغيرة؛
- تكلفة الوحدة المنتجة لا تعبر حقيقةً عن كل التكاليف وذلك لإستبعادها للتكاليف الثابتة في المرحلة الأولى بالرغم من أنها ساهمت في تكوين تلك المنتجات.

¹ - أحمد طوايبي، مرجع سبق ذكره، ص118

² - محمد تيسير ، عبد الحكيم الرجحي، مرجع سبق ذكره، ص323.

المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية:

أولاً: مفهوم وطريقة حساب التكاليف المعيارية

1- مفهوم طريقة التكاليف المعيارية:

تعريف التكاليف المعيارية 01: هي التكاليف المعيارية المحددة مقدماً على أساس علمي وعملي في ظروف معينة، والتي تتخذ أساساً لقياس وضبط التكاليف الفعلية.¹

تعريف التكاليف المعيارية 02: وهي عبارة عن التكاليف المحددة أو الموضوعة مسبقاً والتي تستعمل كأساس للمقارنة مع التكاليف الفعلية، ويجب على المؤسسة التأكد بأن هذه التكاليف المعيارية مقياس مناسب ومنصف لتقييم الأداء وتشجيعية نحو تحقيق أهداف المؤسسة.²

2- طريقة حساب التكاليف المعيارية:³

يتم حساب التكاليف المعيارية بنفس الطريقة التي تحسب بها التكاليف الحقيقية. إلا أن الإشكال قد يظهر، من الناحية التطبيقية، في كيفية إعداد التقديرات التي تفترض تفكير مسبق. و قد تتضمن مخاطر ارتكاب الأخطاء، خاصة إذا أسندت مهمة التفكير في إعداد المعايير إلى من ليسوا من الاختصاص.

تتضمن التكاليف المعيارية كل الأعباء المباشرة المتغيرة من مواد أولية و يد عاملة مباشرة، أو الثابتة كإهلاك المعدات المخصصة، بالإضافة إلى الأعباء غير المباشرة التي يتم جمعها في مراكز تحليل قبل أن تحمّل إلى مختلف التكاليف عن طريق وحدات العمل. و لا يمكن القيام بعملية حساب الانحرافات بشكل مفصل إلا إذا تم حساب التكاليف المعيارية بنفس طريقة حساب التكاليف الحقيقية. و لكي تتمكن المؤسسة من الاستفادة من الفروقات خاصة منها السلبية، يجب استعمال مراحل قصيرة للحساب كالشهر مثلاً.

يمكن تلخيص المراحل الأساسية لحساب التكاليف المعيارية في النقاط التالية :

1-2 حساب الأعباء المتغيرة المباشرة: ما دام الأمر يتعلق بالأعباء المتغيرة، فإنه من الأبسط التفكير بالدرجة الأولى في تكلفة المنتج التام. وعند الاقتضاء يمكن الحصول على التكلفة الإجمالية بضرب هذه التكلفة في عدد الوحدات التي تسعى المؤسسة إلى إنجازها.

● **فيما يتعلق بالمواد الأولية:** هناك نوعان من التقديرات يجب على المؤسسة القيام بهما:

المعيار الكمي الذي يتم حسابه من خلال لائحة معدة و مطورة من طرف مكتب المناهج. و حسب طبيعة المعيار المعمول به (المعيار النظري أو العادي) يتم إدماج نسب مقبولة من البقايا و النفايات؛

¹ - بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ص 227

² - رجراج عبد الزهير، المحاسبة التحليلية كأداة للتسيير الفعال، رسالة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000، ص 72،

³ - هلال درحون، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2005، ص 236-237

– أما بالنسبة لسعر المواد فهو يخضع لشروط خارج المؤسسة. فمعيار السعر عادة ما يركز إما على تحليل تاريخي للتكاليف التي تحملتها المؤسسة سابقا، أو إلى سعر شراء مستهدف يتفاوض عليه

• بالنسبة لليد العاملة المباشرة: حيث نجد نوعان من التقديرات:

– معيار الوقت المتوسط الضروري لكل مرحلة من مراحل الصنع لانجاز منتج تام و ذلك بالقيام بفرضيات على المردود المنتظر، مع الأخذ بعين الاعتبار الوقت الإنتاجي **temps non productif** ولكن مدفوع الأجر (كأوقات الراحة المسموح بها، ضبط الآلات...)

– معيار التكلفة الساعي، مع الأخذ بعين الاعتبار تكلفة الساعات الإضافية المحتملة.

2-2. حساب الأعباء الثابتة المباشرة: يتم أولا تقييم المبلغ الإجمالي لإيجاد تكلفة المنتج الواحد و ذلك بتقسيمه على عدد المنتجات المراد إنجازها و هذا يتطلب القيام بتقديرات الإنتاج.

2-3. حساب الأعباء غير المباشرة: تحدد الأعباء التقديرية لكل مراكز التحليل، حسب نوعها إما ثابتة أو متغيرة. بعدها يتم إجراء التوزيع الثانوي للوصول إلى تكلفة وحدة العمل، ثم التحميل إلى مختلف المنتجات و ذلك بالمرور بالمراكز الرئيسية.

ثانيا- أهداف التكاليف المعيارية: ¹

إن الهدف الرئيسي هو مراقبة تكاليف المؤسسة بالفرقات:

1. البرمجة: يمكن برمجة النتائج في ظل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة أكثر فعالية، فهي تركز على ماسوف يحدث في الفترة المستقبلية وليس ما حدث فعلا.

2. الرقابة: وذلك من خلال مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية، وبالتالي إمكانية العمل على تقليصها مستقبلا.

3. التسعير: يمكن أن نستعمل طريقة التكاليف المعيارية كأساس لتسعير المنتجات.

4. الإعلام: تزويد إدارة المؤسسة بتقارير دورية وكشوف تفصيلية بالانحرافات عن معايير المصروفات المحددة وتحليلها من أجل اتخاذ القرارات التصحيحية بالمشاكل المتعلقة بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة.

ثالثا- أنواع التكاليف المعيارية:

1. التكلفة المعيارية النظرية (المثالية): ²

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 .

2. التكلفة المعيارية التاريخية (المتوسطة):

¹ - بوعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 227

² - ناصر دادي عدون، ص 162.

متوسط التكاليف لفترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، يمكن تحقيقها بمستوى أداء عادي إلا أنها قد تتضمن الأخطاء والضعف المسجل في الفترات السابقة.

3. التكلفة المعيارية المقارنة :

و تتحدد في ظل المتغيرات وتأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق و المنافسة إلا أنها لا تعد ممثلة لمعايير الإنتاج الحقيقية خاصة في حالة ضعف المنافسة.

4. التكلفة المعيارية المتوقعة:

تتحدد في اطار الظروف التشغيلية المتوقعة خلال الفترة وغالبا ما تتحدد وفق أبناء على الموازنات المعدة في المؤسسة.

5. التكلفة المعيارية الجارية:

تتم وفق ظروف التشغيل السائدة، تتصف بالمرونة لمراعيتها للتغيرات الحاصلة خلال الفترة.

6. التكلفة المعيارية التقنية:

يتم تحديدها حسب قواعد تقنية ودراسات دقيقة لمتطلبات الإنتاج والعمليات الضرورية في إطار النشاط العادي.¹

رابعا-تقييم الطريقة:²

1- مزايا الطريقة:

المزايا التي يمكن تحقيقها بفضل خصائص هذه الطريقة وتشكل بذلك قيمة مضافة حقيقية لطرق المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير للمؤسسة، ومن بين تلك المزايا :

- 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.
- تزويد الإدارة بتقارير دورية عن الوضعية ومستوى الأداء و الانحرافات المسجلة، ومن ثم يمكن اتخاذ القرارات المناسبة .
- المساهمة في إعداد معايير دقيقة بالدراسة والمتابعة والتطوير والتغيير، وهذا ما يؤدي إلى ضبط العمليات وتحسين الأداء.

¹ - حاج قويدرفورين، محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية، ملخص، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، دون تاريخ النشر، ص6

² - أحمد طوابية، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مرجع سبق ذكره، ص126

- 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.

2- العيوب:

إن لهذه الطريقة بعض النقص والعيوب الناتجة عن سوء استخدام وتطبيق هذه الطريقة، وسنذكر بعض تلك العيوب فيما يلي :

- إن 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 اتخاذ قرارات غير صائبة.

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

المطلب الرابع: عرض طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

يعد نظام (ABC) من الأنظمة المعاصرة في مجال الكتابات المحاسبية بصفة عامة، ومحاسبة التكاليف والإدارية بصفة خاصة، نحو علاج مشكلة تخصيص التكاليف بهدف تحديد تكلفة أكثر دقة للمنتج أو الخدمة، ولقد جاء ظهور هذا النظام نتيجة الانتقادات التي وجهت إلى نظام التكاليف التقليدي لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات أو الخدمات، كما أن ظهوره كان استجابة طبيعية للتطور الذي حصل في بيئة الأعمال الحديثة.

أولاً- مفهوم ومبدأ الطريقة

تعريف 01: هي عبارة عن طريقة جديدة لتوزيع التكاليف تتفادى إلى حد كبير عيوب الطرق التقليدية و تساهم في توفير معلومات أكثر دقة، الأمر الذي يساهم في تحقيق رقابة أفضل على الأنشطة والموارد الإنتاجية والطاقة المتاحة وكيفية استغلالها.¹

تعريف 02: هي طريقة لحساب التكاليف، بحيث تقوم بتوزيع هذه التكاليف على أنشطة المؤسسة، ومن هناك تحميلها للمنتجات أو الخدمات انطلاقاً على ما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من أنشطة.²

2- مبدأ الطريقة:³

تقوم طريقة (ABC) بتخصيص وتوزيع التكاليف على المنتجات كالتالي:

¹ - محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 269

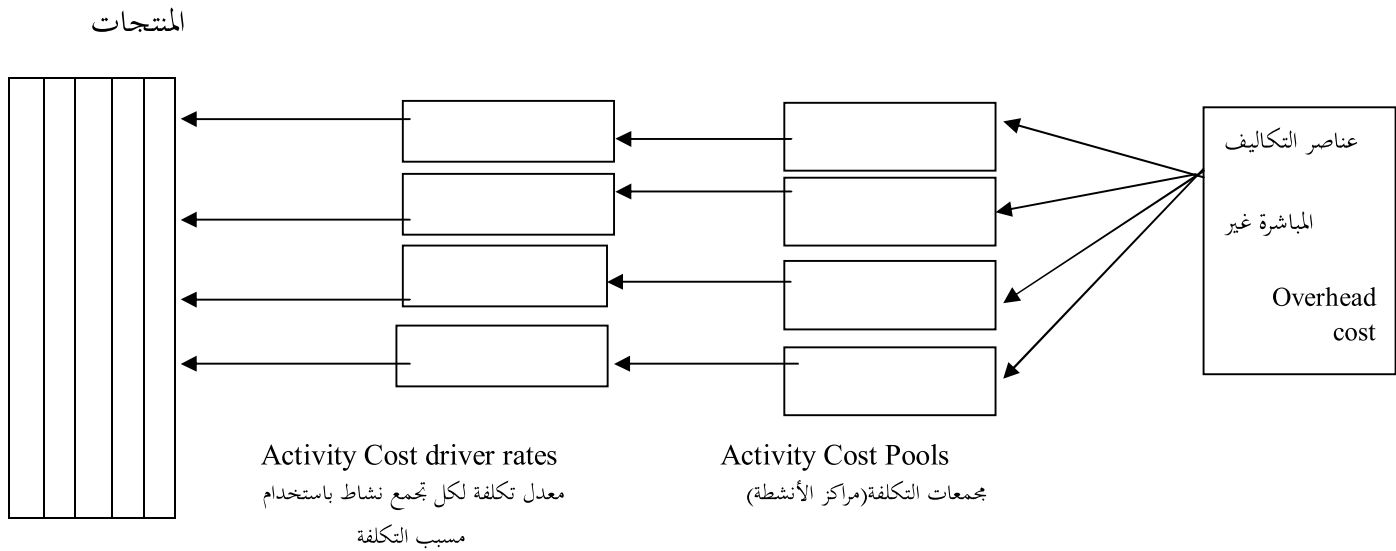
² - Michel. M, **Cost Accounting**, 5th edition, Mac Graw-Hill Book Company, N.Y, USA, 1997, P236

³ - محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، مرجع سبق ذكره، ص 55

-تخصيص التكاليف غير المباشرة إلى العمليات الإنتاجية الرئيسية في المؤسسة ويطلق عليها مراكز الأنشطة (مجمعات الأنشطة).

وأهم العوامل التي يتم على أساس اختيار مجموعات الأنشطة نذكر منها:
نوعية الإنتاج، تكرار الأنشطة، طبيعة الأنشطة داخل المؤسسة، درجة التعقيد هذه الأنشطة.
-تحميل وتوزيع تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات انطلاقاً من مسببات التكلفة.

الشكل رقم (1-3) : يوضح الهيكل العام لنظام التكاليف على أساس النشاط



المصدر: هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 23

ثانياً - خطوات حساب التكاليف على أساس الأنشطة "ABC":

يمكن إبراز هذه الخطوات في النقاط التالية:

1- تحديد الأنشطة: يقصد بتحديد الأنشطة تحليل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من أنشطة رئيسية وفرعية مثل: (شراء المواد، تخزين المواد، التجهيز الآلي، رقابة الجودة، الفحص والصيانة، استقبال أوامر العملاء، ترويج المبيعات... الخ).

2- حساب تكلفة الأنشطة: الخطوة التالية هي التعبير عن تلك الأنشطة بمقياس كمي يحقق علاقة الارتباط بين حجم ذلك النشاط معبرا عنه بوحدات القياس و مقدار التكلفة ويطلق على ذلك المقياس مسببات التكلفة ومن الجدير بالذكر أن مدى نجاح وفعالية نظام محاسبة التكلفة على أساس النشاط يعتمد على حد كبير على مدى مسببات التكلفة... الخ.

3- إستخلاص مسببات التكلفة: المقصود بمسببات التكلفة السبب الجوهري الذي أدى إلى خلق

أو تكوين التكلفة¹ إستنادا إلى دراسات ومشاركات القائمين على إنجاز الأنشطة المختلفة و يتم تحديد مسبب واحد أو أكثر لكل نشاط من الأنشطة، وذلك انطلاقا من علاقة السبب والنتيجة بين تغير مسبب التكلفة و بين إحداث التكلفة نتيجة ذلك التغير، وغالبا ما تكون مسببات التكلفة مقاييس كمية عددية مثل عدد ساعات عمل الآلات، عدد مرات إعداد الآلات، عدد مرات شحن المواد، عدد مرات طلب المواد، عدد ساعات الفحص واختبار الصلاحية أو تطابق المواصفات....

ويعتبر مسبب التكلفة وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات والخدمات وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط.

الجدول رقم(1-4): يبين مسببات التكلفة

النشاط	مسبب التكلفة (مولد التكلفة)
جدولة الإنتاج	عدد دورات الإنتاج
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
استلام المواد	عدد مرات توريد المواد
مناولة المواد	عدد مرات المناولة
إعداد الآلات	عدد مرات الإعداد
تشغيل الآلات	ساعات تشغيل الآلات
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
رقابة الجودة	عدد مرات التفتيش
تعبئة المنتجات	عدد الأوامر المسلمة للعملاء
ترويج المبيعات	الوقت المستنفذ من رجال البيع

المصدر: كمال خليفة أبوزيد، كمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص98

4- تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات: وذلك طبقا لحاجة كل من هذه المنتجات للموارد المستنفذة في تنفيذ الأنشطة، ويتطلب ذلك تتبع الطلب على موارد كل نشاط على حدا باستخدام مسبب تكلفة النشاط كمؤشر لهذا الطلب.

¹ - أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للإستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006، ص80

طبقاً لهذه الخطوات فإن مدخل الأنشطة يركز على فكرة أن الأنشطة تستهلك الموارد وبالتالي التكلفة المرتبطة بها، ومن ناحية أخرى، فإن المنتجات تستهلك الأنشطة مما يتطلب تحميلها بتكلفة هذا الاستهلاك.

5- تخصيص الموارد: إن الشعار العملي المطبق الذي يلخص فلسفة طريقة التكاليف على أساس الأنشطة هو أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك النشاطات وبهذا سمحت بالانتقال من المنطق التقليدي لتوزيع الأعباء غير المباشرة وتحميلها على المنتجات والخدمات إلى منطق استهلاك الموارد من طرف النشاطات على أسس أكثر دقة.

ثانياً- تقييم الطريقة:

تقدم هذه الطريقة عدة مزايا في إستعمالها لتحسين التسيير و اتخاذ القرار، لكنها لا تخلو من بعض النقائص، التي تحد من النظرة التي كانت تتمتع بها في سنوات الثمانينات، أين عرفت رواجاً كبيراً، حتى اعتبرت كالحل المطلق لكل مشاكل المؤسسة و كمفتاح نجاح بدون منازع.¹

1- مزايا تطبيق نظام (ABC):

يتميز نظام (ABC) بميزة رئيسية هي أنه نظام محاسبي (تكاليفي) وإداري في آن واحد، حيث إنه يقدم نوعين من المعلومات، معلومات مالية خاصة عن تكلفة الأنشطة والمنتجات أو الخدمات، ومعلومات خاصة عن تلك الأنشطة، ومن مميزات الطريقة مايلي:

-فعالية الدور الرقابي لنظام (ABC) مقارنة بنظام التكاليف التقليدي لتخصيص التكاليف غير المباشرة، طالما أنه يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الإنهاء من عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات النهائية، الأمر الذي يزيد من إمكانية تلافي أية انحرافات.

2- التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بنظام التكاليف التقليدي، حيث إن أفضل الأساليب لتحسين الأداء هو تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة.

3- الاستخدام الفعال لمبدأ المقابلة وذلك من خلال عدم تخصيص تكاليف البحوث والتطوير التي تخص فترات مالية تالية على تكاليف الفترة الحالية، وهو الأمر الذي في كثير من الأحيان لا يتم تجنبه في ظل نظام التكاليف التقليدي.

-يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط، وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية، واختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة. كما يقدم أسلوباً مختلفاً لتخفيض التكاليف من خلال إدارة الأنشطة والرقابة عليها،

¹ - هلال درحمون، مرجع سبق ذكره، ص 280

حيث إن أفضل وسيلة لتخفيض التكاليف هي فهمها ومعرفة الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بها.

- يوفر نظام (ABC) مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة، حيث تشمل هذه المقاييس التكلفة والوقت والجودة. كما يساعد هذا النظام في إعداد الموازنة المبنية على الأنشطة باعتبارها أداة تخطيطية ورقابية) تساعد في تقويم الأداء.
- يؤثر نظام (ABC) بصورة فعالة على قرارات التسعير من خلال حساب تكلفة التنوع أكثر دقة، حيث برهن هذا النظام على أن هناك الكثيراً من التكاليف لا ترتبط بحجم الإنتاج بل ترتبط بدرجة تعقيد وتنوع المنتجات، وغيرها من العوامل المسببة لوجود التكاليف.
- يعمل نظام (ABC) على زيادة النظرة الإيجابية لأهمية دور المحاسبين في إدارة الإنتاج وفي مجالات اتخاذ القرارات الأخرى داخل الشركة، كما يعمل على تنمية روح العمل كفريق، حيث إنه لم يقتصر تشغيله وفهمه على المحاسبين فقط، وإنما امتد إلى الوظائف الأخرى كالإنتاج والتسويق.

إن تحليل الانحرافات حسب نظام (ABC) والذي يعتمد أساساً على منطق مؤداه أن المنتجات تستهلك أنشطة، وأن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد، إنما يعتمد في ذلك علاقة حقيقية يتم التعرف عليها من خلال مسببات التكلفة. أما في ظل نظام التكاليف التقليدي فإن تحليل الانحرافات يفشل في تقديم معلومات ملائمة حول أداء عناصر التكاليف.

من أهم نتائج استخدام وتطبيق نظام

- من أهم نتائج استخدام وتطبيق نظام (ABC) في الشركات العالمية ما يعرف بالإدارة الإستراتيجية للتكاليف التي تساعد في عملية التخطيط الاستراتيجي وإدارة الموارد¹

2- الانتقادات الموجهة إلى الطريقة:

على الرغم من مزايا نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى طريقة ABC :

- إن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ما هو إلا تطوير لنظم التكاليف المتعارف عليها و التي تعتمد في تحميل و تخصيص التكاليف الصناعية الغير مباشرة على علاقة السبب.

¹ - ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية الأزمنة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية، مجلة الجامعة الإسلامية، العدد الثاني،

- إن كفاءة استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) تعتمد على الإختيار السليم لمسببات التكلفة ، و لذلك ليس بالأمر السهل و من الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط و دراسة الآثار السلوكية لها.¹
- تكلفة تطبيق نظام (ABC) مرتفعة جدا .
- إن تطبيق نظام (ABC) قد يتعارض مع بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمبدأ الحيطة والحذر، ومبدأ القابلية للتحقيق. وبالتالي يجب على أي شركة تطبيق نظام (ABC) أن تصمم نظامين الأول للإستخدام الداخلي، والثاني للإستخدام الخارجي (تقارير مالية)، وهذا مكلف جدا.
- يرتكز نظام (ABC) على القرارات الإستراتيجية في الأمد الطويل الأجل، بينما تحتاج الشركات أيضا اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير الأجل.
- لايساهم نظام (ABC) في توضيح العلاقة بين الأنشطة وبين رضا المستهلك، حيث أن هذا الأخير يعد بمثابة الهدف الرئيسي والعامل المشترك لجميع الشركات الهادفة للربح.²

¹ - أحمد نور ، شحاته السيد ، محاسبة التكاليف لأغراض في بيئة التصنيع المعاصرة ،الدار الجامعية ، الإسكندرية ، مصر ، 2004 ، ص 140

² - موسى درغمان، مرجع سبق ذكره، ص 695

خلاصة الفصل:

أهمية المحاسبة التحليلية بدت لنا بارزة من خلال هذا الفصل حيث غيابها أثبت بأن المؤسسات تعمل بدون معرفة المنتجات أو الخدمات الأكثر مردودية أو تلك التي تحقق خسائر، و هنا يمكن القول بأن غيابها خسارة كبيرة للمؤسسات و ضياع كبير للمجهودات.

نظام محاسبة التكاليف هو نظام يعمل على تحليل التكاليف من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيروا المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، ويسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما يسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة، ويعتبر أداة ضرورية لتسيير المؤسسات. كما يساعد على حل أكبر مشكل تعاني منه المؤسسة ألا وهو تسيير التكاليف والتي لها أثر كبير على مردودية المؤسسة، هذا النظام ومن خلال مجموعة من الطرق والأساليب التي يحويها والتي اقتصرنا على خمسة منها، له دور فعال في ترشيد قرارات المؤسسة وتوجيهها من خلال قدرته تحليل تكاليف الإنتاج، ودعم قرارات التسعير من خلال تحديد تكلفة الوحدة المنتجة...

أما نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الجزائرية يكاد يكون غير موجود وذلك بسبب عدم قدرة المؤسسات الجزائرية أو عدم رغبتها في تبني نظام محاسبة التكاليف وذلك لأسباب من بينها الخوف من ظهور الواقع الخفي للمؤسسة وصعوبات في تطبيق محاسبة التكاليف... وهذا بدوره يؤثر سلبا على المؤسسة والإقتصاد الجزائري ككل.

مقدمة الفصل:

إن الإرتقاء بالمستوى الصحي للمواطنين أصبح هدف هام بالنسبة لأي دولة في خططها التنموية الاجتماعية والاقتصادية، والذي بدوره أخرج المستشفى المعاصر عن إطاره القديم المتمثل في كونه مجرد مكان يمارس فيه الطبيب مهنته ليأخذ إطاراً أشمل في الكيفية التي تقدم بها الخدمة الصحية لطالبيها سواء من المرضى أو غير المرضى، فضلاً عن تخطيط وتنفيذ برامج التعليم والبحوث، إلى جانب وضع معايير للرقابة على جودة الخدمات المقدمة. وقد ترتب على ذلك أن تعددت الأهداف الخاصة بالمستشفى فهو إضافة إلى هدفه في تقديم الخدمات التشخيصية والعلاجية للمترددين على العيادات الخارجية أو النزلاء بالأقسام الداخلية، أصبحت تهدف إلى تقديم مستوى فني وخبرات مهنية للأطباء وهيئة التمريض والاختصاصيين من خلال توفير كافة الوسائل والأدوات والأبحاث اللازمة فضلاً عن أن المستشفى أصبحت مسؤولة عن نشر درجة من الوعي بالطب الوقائي في المنطقة المحيطة بها خاصة والمجتمع كله عامة.

ومن الملاحظ أن معدل النمو في نفقات المستشفيات زادت بشكل ملحوظ وخاصة في السنوات الأخيرة نتيجة لإتجاه المستشفيات في تحقيق الأهداف السابقة، من ناحية العديد من الأسباب منها انتشار أساليب جديدة لتكاليف العلاج كالتأمين الصحي الشامل أو الجزئي وكذلك لتزايد أسعار المدخلات اللازمة للعلاج وتزايد أعداد السكان وتغيير مواقفهم وزيادة الطلب على نوعية الخدمات والتغير السريع في تكنولوجيا الأجهزة والمعدات، وزيادة الوعي الطبي لدى الأفراد نتيجة ارتفاع مستوى التعليم، وتنوع الأمراض التي يتعرضون لها نتيجة التلوث البيئي، وتشخيص أنواع جديدة من الأمراض لم تكن معروفة من قبل وما ستلزمه من تكاليف باهظة لإجراء البحوث والتجارب للوصول إلى أنسب الطرق لعلاجها.

ومن الصعوبات التي تواجه هذه المستشفيات أن معظم عناصر تكاليفها ثابتة بفعل الاستثمارات الضخمة ومرتببات العاملين المرتفعة مما يفترض معه أن تعمل بطاقة عالية حتى تصل لنقطة التعادل غير أنه إذا حاول المستشفى رفع طاقته التشغيلية فإنه يواجه بضرورة الاحتفاظ بما نسبته 15% من أسرته للطوارئ، وبناءً على ما سبق فإن إدارة المستشفى بحاجة إلى تخطيط ورقابة على عناصر تكاليفها المختلفة بطريقة تضمن ترشيد إنفاق التكاليف والإبقاء عليها في حدود معينة كلما أمكن ذلك.

ويتم ذلك عن طريق الربط بين عناصر التكاليف والهدف الذي قامت عليه المستشفى. وأن تستعين بكل الوسائل لتحقيق هذه الغاية، ومن هذه الوسائل الفعالة المحاسبة بصفة عامة، ومحاسبة التكاليف بصفة خاصة واعتماد الطريقة المثلى في حساب التكاليف كطريقة الأقسام المتجانسة مثلاً وهي الطريقة محل الدراسة في بحثنا هذا.

المبحث الأول: نظرة عامة حول المستشفيات.

المطلب الأول: ماهية المستشفى

أولاً: مفهوم وخصائص المستشفى

1- مفهوم المستشفيات

تعريف 1: يعتبر المستشفى العمود الفقري لأي نظام صحي، وذلك لقدرته على توفير كافة أنواع الرعاية الصحية. وهو ما تعجز عن تقديمه أي مؤسسة صحية أخرى كالوحدات الصحية، الأقسام الإستعجالية وغيرها. " فالمستشفى هو المكان المفضل بالنسبة للمريض لتلقي العلاج، ومكان العمل المفضل للطبيب وباقي القوى العاملة الإستشفائية الأخرى. كما يعتبر الواجهة الحضارية التي تبرز تقدم البلد الصحي والعلمي والاجتماعي. ولم تبقى مجالات المستشفيات مقتصرة على الأنشطة التقليدية المعروفة مثل الطب والعلاج، وإنما تعددت لتصبح مراكز لتعليم وتدريب كافة المهن الصحية الأخرى، بالإضافة إلى كونها أصبحت مراكز للأبحاث العلمية الطبية. ولهذا أصبحت المستشفيات في العصر الحديث مميزة من حيث التسيير والتنظيم والخدمات والأهداف".¹

تعريف 2: وقد عرفت جمعية المستشفيات الأمريكية (Association American Hospital) المستشفى بأن مؤسسة تحتوي على جهاز طبي منظم، يتمتع بتسهيلات طبية دائمة، تشمل على أسرة للمرضى الداخليين وخدمات طبية تشمل خدمات الأطباء والتمريض (nursing) وذلك من أجل إعطاء المرضى التشخيص والعلاج اللازمين.² كما عرفته المنظمة العالمية للصحة (World health organisation) بأنه: "جزء أساسي من تنظيم إجتماعي طبي.

تتخلص وظيفته في تقديم رعاية صحية كاملة للسكان علاجية أو وقائية. وتمتد عياداته الخارجية إلى البيوت كما يعمل كمركز لتدريب القوى العاملة الصحية، والقيام ببحوث إجتماعية حيوية.³ وعليه يمكن القول بأن المستشفى هو مجموعة من الإمكانيات البشرية والمالية والفنية، التي تسمح بتقديم خدمات صحية وطبية (تشخيصية وعلاجية وجراحية)، كما تعمل على تدريب القوى العاملة الصحية والقيام بالبحوث والدراسات الطبية.

تعريف 3: المستشفى هو المكان لإيواء المرضى والمصابين حتى يتم شفاؤهم لذلك فإن لهم طابع مميز عن عيادة الحي أو المكتب الصحي أو عيادة الطبيب من حيث أنه يحتوي في داخله على أسرة لإيواء المرضى لذلك فإن أول وظيفة من وظائف المستشفى هي إيواء المرضى والمصابين الأمر الذي يقربه من وظيفة الفندق.

¹ - إلياس بومعروف، دور محاسبة التكاليف الإستشفائية في الرقابة على المستشفيات العمومية الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة سطيف، 2000/1999، ص2.

² - غازي فرحان، خدمات الإيواء في المستشفيات، دار الزهران، عمان، 1999، ص6.

³ - غازي فرحان، مرجع سبق ذكره، ص6.

والمرضى والمصابين يلقون الرعاية الطبية عن طريق أطباء عامين ومتخصصين يقومون بأعمالهم كل الوقت أو بعض الوقت ولكنهم في مجموعهم يمثلون الهيئة الطبية للمستشفى ويمارسون نشاطهم بناء على تفويض من إدارته العليا التي تظل مسئولة عما يقدمه من رعاية لمرضاه ومصايبه وهؤلاء الأطباء لهم الحق في استخدام الخدمات المتاحة في المستشفى ولهم حق استعمال معدات وأدوات ومستلزمات وأجهزة المستشفى لتقديم أقصى رعاية ممكنة للمريض والمصاب.¹

2- خصائص المستشفى:

يعد المستشفى نظاماً مركباً من مجموعة نظم فرعية، لكل منها طبيعة مميزة وخصائص مختلفة. كما يعتبر هذا الأخير بمثابة نظام مفتوح، لأنه يعمل على حل مشكلات تعترض صحة أفراد المجتمع الذي يتفاعلون معه، ويتأثرون به ويؤثرون فيه. وفي ما يلي أهم الصفات التي تميز المستشفى عن غيره من المؤسسات الأخرى:²

- تعتمد الأنشطة المؤداة في المستشفى على بعضها البعض، مما يتطلب درجة عالية من التخصص والتنسيق فيما بين المجموعات المهنية المختلفة. كما أن الجزء الأكبر من العمل يحمل صفة الإستعجال أو الطوارئ، وطبيعته لا تحتمل التأجيل.

- صعوبة قياس وتحديد مخرجات المستشفى (الخدمات الصحية).

- وجود رقابة إدارية محدودة على المجموعة المحددة للإنفاق، وهم الأطباء وذلك نظراً لصعوبة تنميط أعمالهم، أو السيطرة على مراكز الإنفاق التي يعملون بها. أي أن هناك إزدواجي في خطوط السلطة مما يخلق صعوبة أو مشاكل تتعلق بتنسيق وتحديد الأدوار والمحاسبة عنها. وبذلك يصبح للإقتصادي مكانة ضرورية في المجال الإستشفائي، من حيث تحديد الأهداف والإقتصاد في التكلفة.

- إن نجاح مجلس الإدارة في القيام بمهمته، والحصول على الدعم اللازم للمستشفى يتوقف على تركيبة وعلاقات أعضائه بالمجتمع المحلي. وعلى ما يتوافر لدى ذلك المجتمع من إمكانيات وموارد.

- يعمل المستشفى بصورة مستمرة، مما يؤدي إلى العديد من المشاكل المتعلقة بالجدولة والتكاليف والرقابة.

- إرتفاع مستوى الصراع التنظيمي بين مختلف الطوائف في المستشفى، سواء بين الأطباء بعضهم البعض أو بينهم وبين الطوائف الأخرى. هذا الصراع ذو أسباب إقتصادية، وإجتماعية ونفسية، مما ألقى عبئاً ثقيلاً على مدير المستشفى لإدارة هذا الصراع.

- إن المستشفيات وخاصة العامة منها تم جميع أفراد المجتمع، بالإضافة إلى أن هذه الأهمية تزداد يوماً بعد يوم. وخاصة في ظل تعدد الإتجاهات الإجتماعية المتصلة بزيادة المعرفة الطبية وإستحداث طرق علاجية وتمريضية وجراحية

¹ - عبد العزيز بن عبد الله، الجودة الشاملة في إدارة المستشفيات، المملكة العربية السعودية، 1429هـ، ص 8-9
² - عرابة الحاج، دور الموازنات التقديرية على الأداء في المستشفيات، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة خيضر، بسكرة، 2006/2005، ص 74/72

جديدة، وكذا إستحداث العقاقير والأدوية الجديدة. كما زاد دخل الأسرة والطلب على أوجود الخدمات الطبية والصحية من أهمية المستشفى العام.

وفيما يتعلق بخصائص المستشفى كنظام نجد أنه:¹

- يعتبر من الأنظمة الفنية الإجتماعية المعقدة، نظرا لإشتماله على عدد كبير من العاملين، مع تعدد إختصاصاتهم.
- هو نظام إنساني فني (بدخلاته إنسانية ومخرجاته خدمة شخصية، تتمثل في رعاية المريض).
- تدار كثير من المستشفيات بأسلوب الإدارة بالأزمات، بدلا من أسلوب الإدارة بالأهداف وذلك لأن ظروف عمله في غالبيتها طارئة.

ثانيا: الإطار التنظيمي وأنواع المؤسسات الإستشفائية

1- الإطار التنظيمي للمؤسسات الإستشفائية

إن نقطة الإنطلاق هي فكرة تحسين تسيير المستشفيات، التي كانت تعاني عدة مشاكل نظرا للإفتتاح الواسع للقطاع العام غداة تأسيس الطب المجاني وبالتالي لم تكن من الممكن القيام بتحسين إلا بوضع شبكة صحية قاعدية بمعنى مجموعة الهياكل الفرعية والمتمثلة في هياكل خفيفة تقوم بتأمين كل النشاطات العلاجية الأساسية وتقوم انطلاقا من ذلك بوضع تدرج هرمي لتقديم العلاج بحيث الهياكل يتم تقسيمها في هرم إلى 04 مستويات، وذلك حسب درجة التعقيد وكذا تخصص العلاج المقدم وهي على النحو التالي:²

المستوى د:

- علاجات إستعجالية ذات قاعدة إستشفائية (قاعة علاج، مراكز صحية)
- قاعات علاج لحوالي 10000 ساكن؛
- مراكز صحية على مستوى البلديات، أو القرى والتجمعات السكانية التي تحتوي على 20000 ساكن تقريبا، وتؤمن النشاطات الخاصة بالتلقيح والنظافة المدرسية

المستوى ج:

علاجات عامة خاصة بمستشفيات الدوائر وهي عادة مستشفيات تحتوي على 240 سرير، وبها التخصصات الأكثر أهمية بالنسبة لحاجيات السكان في هذا المستوى وهي: الطب الداخلي، الجراحة العامة، قسم الولادة، ...

المستوى ب:

علاجات متخصصة يتم تأمينها فقط على مستوى مؤسسات إستشفائية جهوية أو وطنية ومقرها يكون على المستوى الولائي أو الوطني.

¹ - حسان محمد نذير حرسناني، إدارة المستشفيات، معهد الإدارة العامة، السعودية، 1990، ص 52.

² - fatima zahra oufriha, cette cher santé ; une analyse économique de sions, opu, 1992, p21-22

المستوى أ:

علاجات عالية في التخصص، وتقدم على مستوى مؤسسات استشفائي متخصصة تقع في إطار منطقة صحية وتمثل مهامها في النشاطات الوقائية وكذا الأمراض الصعبة: كأمراض القلب، السرطان، الكلى وهي مؤسسات ذات أهمية وطنية.

وعلى كل حال، فإن إتباع هذا المنطق الإداري الإستشفائي في تقديم العلاج المطبق للتقسيم الإداري لسنة 1984 يجعلنا نبالي ونحتاج بالتقريب إلى حوالي:

13 مؤسسة استشفائي عالية التخصص

48 مستشفى متخصص؛

219 مستشفى للعلاج العام.¹

وفي هذه الحالة نضع الولايات التي تحتوي على عدد كبير من السكان في نفس المستوى بالنسبة للولايات ذات المستوى الأكثر كثافة وأفضل مثال وجود مستشفى في مستوى (ج) وحيد في ولاية تندوف مقبول نظرا لعدد السكان، ولكنه غير كاف في ولاية مثل الجزائر العاصمة.

ومما سبق نجد بأنه لدينا هياكل مقابل المستويات الأربعة وهي:

- المؤسسة الإستشفائية للناحية (E.H.R) مستوى مقر الناحية الصحية يتكون من علاجات صنف أ، ب، ج بها حوالي 600 إلى 700 سرير

- المؤسسة الإستشفائية الولائية (E.H.W) متمركز بمقر الولاية، يتكون من علاجات صنف ب، ج بها حوالي 240 إلى 400 سرير.

- المؤسسة الإستشفائية للناحية (E.H.D) متمركز بمقر الدائرة، يتكون من علاجات صنف ج بها حوالي 120 إلى 240 سرير.

الجدير بالذكر أن التقسيم الطبي للمستشفيات يختلف عن الترتيب الإداري حيث يهتم الترتيب الطبي بأهمية التجهيز والتخصص للمؤسسة.

والتقسيم الإداري يهتم بعدد الأسرة والأشغال

أما فيما يخص التقسيم القانوني الذي جاءت به المراسيم الثلاثة لسنة 1997 السابق ذكرها فهو يجعل التوزيع كما يلي:

¹ - عصام الدين بويوسف، نظام تسيير المستشفيات في الجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة

الجزائر، 1994، ص 30

1- المؤسسات الإستشفائية الجامعية (CHU):

تتمثل غالبا في المؤسسات الإستشفائية للناحي (CHU) وفي بعض المناطق فهي تمثل المؤسسات الإستشفائية الولائية (EHR)، كما جاء في المادة 03 من المرسوم رقم 967/97 وجود عدة مهام للمركز الإستشفائي الجامعي وهذا حسب المادة 04 من نفس المرسوم وذلك في عدة ميادين:

1-1 فيما يخص العلاج: في هذا الإطار أوكل لها إنجاز البرنامج الوطني للوقاية والتربية الصحية رد على ذلك ضمان علاجات خاصة، متخصصة وحماية صحة السكان

1-2 فيما يخص التكوين: للمؤسسة علاقة وطيدة مع المعهد الوطني العالي في العلوم الطبية وذلك للتكوين المتدرج، وما بعد التدرج في العلوم الطبية

1-3 فيما يخص البحث: تتمثل مهمتها في القيام ببحوث، دراسات في نطاق العلوم الطبية وتنظيم ندوات، لقاءات ومؤتمرات.

القطات الصحية (SS):

تتمثل في المؤسسات الإستشفائية للدائرة (EHD) عموما فإن كل قطاع صحي يتكون من الناحية التنظيمية من ثلاث هياكل أساسية متمثلة في:

1-2 الوحدة: تتكون عموما من الهياكل العلاجية ذات الإسعافات الأولية (مجمع صحي، مراكز صحية، قاعات للفحص).

2-2 المصلحة: تتكون من وحدتين أو أكثر، تعمل على ضمان الأنشطة، التعليمية أو الإضافية للوحدة.

2-3 العيادة: تتكون من مصلحتين أو أكثر، تعمل على ضمان الأنشطة التعليمية للمصلحة، كما يمكنها أن تتكون بصفة استثنائية من مصلحة واحدة.

3- المؤسسات الإستشفائية المتخصصة (EHS)

وهي تخص العلاج المتخصص ونشاطاتها مخصصة ل:

- التشخيص، معالجة العلاج، إعادة التأهيل الطبي؛

- لتشخيص ومعاينة الأمراض المزمنة.

- موجهة لمجموعة معينة مثل الأطفال أو الشيوخ؛

تنظيم المستشفيات في بلادنا يمكننا القول بأنه تم وضع المخططات التنظيمية لكل نوع من المؤسسات السابق الإشارة إليها عن طريق قرارات وزارية، وعليه فانه يتم تنظيمها اداريا عن طريق وضع مديريات فرعية تنقسم بدورها إلى مكاتب.

فمثلا المؤسسات الإستشفائية المتخصصة تحتوي على ثلاثة مديريات فرعية وهي:

- المديرية الفرعية لإدارة الوسائل؛
 - المديرية الفرعية للمصالح الإقتصادية والمنشآت القاعدية والتجهيزية؛
 - المديرية الفرعية للنشاطات الصحية.
- أما في يخص المؤسسات الإستشفائية الجامعية فتتضمينها الإداري يشمل المديرية التالية:
- مديرية الموارد البشرية؛
 - مديرية المالية والمراقبة؛
 - مديرية الوسائل المادية؛
 - مديرية النشاطات الطبية وشبه طبية.

كل مديريةية منها تنقسم إلى مديريات فرعية بحيث هذه الأخيرة تنقسم إلى مكاتب. وبذلك يمكننا القول بان الإطار التنظيمي للمؤسسات الصحية عموما جامدا نظرا لأنه موضوع من طرف السلطة المركزية عن طريق قرارات وزارية.¹

2- أنواع المستشفيات:

كما أن هناك عدة تقسيمات للمستشفيات نوضحها فيما يلي:²

1- يمكن تقسيم المستشفيات إلى نوعين أساسيين هما:

المستشفى التخصصي - المستشفى ذو التخصصات المتعددة

1-1 المستشفى التخصصي: هو الذي يكون متخصص في علاج جزء من أجزاء الجسم كالعين والأنف والأذن والحنجرة ومستشفيات العظام ومستشفيات السرطان.

1-2 المستشفى ذو التخصصات المتعددة: المستشفى ذو الإختصاصات المتعددة يهدف في مجموعه إلى تقديم العلاج للعموم رجالا كانوا أو نساء أو أطفال والذين يعانون من إصابة أو مرض فيما عدا بعض الأمراض سريعة العدوى هذا من الممكن أن يلحق بتلك المستشفيات أقساما لأمراض الأطفال أن يلحق بتلك المستشفيات أقساماً لأمراض الأطفال والأمراض المنوطة (مثل البلهارسيا والأنكلستوما) ليتمكن تقديم خدمة متكاملة بالمستشفى.

2- يمكن تقسيم المستشفيات العامة (الحكومية) حسب المنطقة التي توجد فيها إلى ثلاثة أنواع هم:

¹ - نفس المرجع، ص 32-33

² - عبد العزيز بن عبد الله، الجودة الشاملة في إدارة المستشفيات، مرجع سبق ذكره، ص 9 - 10 - 11

1-2-المستشفى العام: وهو المستشفى الذي يخدم منطقة وتوجد به كافة التخصصات العامة وعادة ما يختار له مكان استراتيجي ليتمكن من خلاله تقديم الخدمة بسهولة ويسر.

2-2-المستشفى المركزي: وهو عبارة عن مستشفى متوسط يشتمل على مئات الأسرة حيث تتوفر به التخصصات العامة في مجالات الأمراض الباطنية والجراحية والتوليد.

3-2-المستشفى المحلي: وهو مستشفى صغير توجد به أسرة يتراوح عددها من ٢٠٠ سرير إلى ١٠٠ سرير حيث يتوافر به حسب الحاجة التخصصات العامة في الأمراض الباطنية والجراحية ورعاية الأمومة.

3- يمكن أن تنقسم المستشفيات من حيث الملكية إلى:

المستشفى الحكومي - المستشفى الخاص

1-3-المستشفى الحكومي: هو الذي يدار بواسطة سلطة عامة أي بمعنى آخر يدار بواسطة منظمة من منظمات الإدارة العامة.

ولذلك يسمى أحياناً بالمستشفى المملوكة ملكية عامة وفي بعض الأحيان يكون المستشفى تابعاً وأساساً لوزارة الصحة كواحد من المستشفيات التي تملكها، وقد يكون مملوكاً أو يدار بواسطة منظمة أخرى من منظمات الإدارة العامة.

2-3-المستشفى الخاص: فينقسم إلى نوعين هما:

أ - المستشفى الخاص الذي تملكه جهة لفعل الخير ولا تهدف من ورائه إلى تحقيق الربح أو إدارته كمشروع تجاري وهذا النوع من المستشفيات قد تمتلكه هيئات دينية أو بعض الشركات الصناعية أو إحدى المنظمات الاجتماعية لفعل الخير وغير ذلك؛

ب- مستشفى خاص تملكه منشأة أو فرد أو مجموعة من الأفراد بهدف تحقيق الربح، ونمط إدارته كنمط إدارة المشروع التجاري.

المطلب الثاني: واقع التنمية الصحية ومعايير تقييمها

أولا: واقع التنمية الصحية

1- واقع التنمية الصحية في الجزائر: إذا كان الدخل الوطني يعد مؤشرا مباشرا للوقوف على ما تحقق من تنمية اقتصادية لبلد ما، فإن الأمر يختلف تماما بالنسبة للتنمية الصحية. ذلك أن التغيرات التي يعرفها المحيط، التطور الاقتصادي والإجتماعي والثقافي للمجتمع، والإهتمام المتزايد للسكان بالصحة، إضافة إلى طبيعة الخدمة الصحية باعتبارها تمثل أساسا خدمة اجتماعية كلها عبارة عن عوامل أدت إلى وجود تساؤلات حول واقع وأهمية التنمية الصحية. فلا يوجد هناك اختلافا حول مبدأ الرفع من مستوى التنمية الصحية ولكن الاختلاف يكمن حول الأهداف المرتبطة بها والأساليب المستعملة في تحقيقها وتقييمها.

1-1 واقع التنمية الصحية الوطنية حسب أسلوب التكلفة-الفعالية: عادة ما يقاس المستوى الصحي لبلد ما بمعدل الأمل في الحياة، والذي يمثل متوسط عدد السنوات التي يعيشها الأفراد. فكلما ارتفع معدل الأمل في الحياة كلما دل ذلك عن ارتفاع في مستوى التنمية الصحية. ومن بين الأساليب المستخدمة في تقييم مجهودات بلد ما في مجال التنمية الصحية نجد أسلوب التكلفة- الفعالية الذي يعد من الأساليب الأكثر استعمالا نظرا لسهولة وإمكانية تطبيقه. ويعتمد هذا الأسلوب على مبدأ أن هدف النظام الصحي يتمثل في تعظيم صحة السكان (الفعالية) اعتمادا على الموارد المتوفرة (التكلفة).¹

من أجل تقييم التنمية الصحية وفقا لهذا الأسلوب، يمكن اللجوء إلى تقسيم السابقين إلى العديد من المعايير الفرعية:

- بالنسبة لتقييم الحالة الصحية للسكان، يمكن استخدام معاملات خاصة بالوفيات والحالات المرضية كمعدل الأمل في الحياة، معدل الوفيات حسب السن، معدل الإصابة بالأمراض، عدد الحالات المرضية، معدل العجز وغيرها.
- أما بالنسبة إلى مستوى نفقات الصحة، فإن المعايير المستخدمة عادة، تتمثل في نسبة النفقات الصحية إلى الناتج المحلي الإجمالي أو المبلغ الإجمالي للنفقات المحصنة للصحة.

على الرغم من التحسن في الحالة الصحية للسكان في الجزائر بسبب انخفاض معدل الوفيات وتحسن في الظروف المعيشية، فإن ذلك لا يغطي على الارتفاع المتزايد للأمراض المختلفة في المجتمع الجزائري. فمعدل الأمل في الحياة يعكس فقط متوسط عدد السنوات التي يعيشها الفرد ولا يظهر طبيعة الأمراض التي يعيشها مجتمع ما. فقد شهدت الجزائر نقلة في ما يخص طبيعة المرض خاصة بالنسبة للأمراض المتنقلة بفعل سوء شروط النظافة العامة وارتفاع في

¹ - إلياس يومعرف، عمار عماري، من أجل تنمية صحية مستدامة، مجلة الباحث-، العدد السابع، جامعة قاصدي مبراح، ورقلة، 2009-2010، ص28

معدل المؤثرات الصناعية (حوادث المرور، الأمراض القلبية، السرطان، حوادث العمل والأمراض العقلية).¹ فالأمراض المتنقلة مثلت % 28 من أسباب الوفاة سنة 2002.²

1-2 واقع التنمية الصحية الوطنية حسب المنظمة العالمية للصحة: لقد عرفت منظمة الصحة العالمية الصحة سنة 1970 على أنها "حالة لعدم المرض"، بمعنى أن المستوى الصحي حسب هذا التعريف يعكس أثر الأمراض الموجودة في المجتمع. ولكن بعد سنوات 1970 أصبح مفهومها أكثر اتساعاً لأنها أصبحت تمثل "حالة كاملة للأداء المادي والعقلي وبالتالي أصبحت التنمية الصحية أكثر اتساعاً وتعقيداً، لأنها تأخذ بعين الاعتبار الجوانب النفسية والاجتماعية والتي تعد صعبة للتقييم. وقد قدمت منظمة الصحة العالمية تقريراً سنة 2000 حول الصحة في العالم والمعنون بـ "تقرير حول أداء الأنظمة الصحية في العالم 2000، من أجل نظام صحي أكثر أداءً" والذي تم نشره في 24 جوان 2000. لقد قامت المنظمة من خلاله بتوسيع معايير تقييم الأداء الصحي للمقارنة بين الأنظمة الصحية ووضع إستراتيجية عالمية للصحة هدفها، وضع أنظمة صحية تسمح بعدالة الخدمات الصحية وتحسينها، الاستجابة للاحتياجات الشرعية للأفراد والعدالة في المساهمة المالية.³

ثانياً: معايير تقييم التنمية الصحية: حسب مفهوم المنظمة العالمية للصحة، النظام الصحي على أنه "مجموع الموارد والمنظمات والأطراف التي تساهم في القيام بأنشطة صحية والنشاط الصحي عبارة عن كل مجهود يكون هدفه الأساسي حماية وتحسين الصحة سواء كان ذلك في إطار الصحة الفردية أو الصحة العمومية أو في إطار متعدد القطاعات" فالنظام الصحي حسب تعريف منظمة الصحة العالمية يحتوي على كافة الأنشطة التي تهدف إلى تحسين الصحة، سواء كانت مؤسسات صحية عمومية أو خاصة جماعي أو فردية.

1- تحسين المستوى الصحي: إن النظام الصحي الجيد قبل كل شيء هو ذلك النظام الذي يساهم في تحسين مستوى الصحة للسكان. فحسب منظمة الصحة العالمية فإنه لا يكتف فقط بالحفاظ أو تحسين متوسط المستوى الصحي لمجتمع معين في الوقت الذي يوجد فيه ارتفاع في نسبة الفوارق بين السكان في مجال الحصول على الخدمات الصحية، وأن التطور في متوسط المستوى الصحي يستفيد منه ميسوري الحال والذين هم في صحة جيدة. فهدف تحسين الصحة ينقسم إلى عاملين: عامل متعلق بالجودة والتي تمثل أحسن مستوى صحي؛ وعامل متعلق بالعدالة في توزيع الصحة والتي يمثل أقصى درجة في تقليص الفوارق بين الأفراد والجماعات في مجال الحصول على

¹-www.santémaghreb.com

² - الياس بومعروف، عمار عماري، من أجل تنمية صحية مستدامة، مرجع سبق ذكره، ص 29

³ -OMS: Rapport Mondial sur la Santé dans le Monde, Pour un système de Santé Plus Performant, Genève 2000, p.8.

كما أن المنظمة قامت بتقييم المستوى الصحي بمعدل الأمل في الحياة مصحح من العجز. وتعرف هذا المعدل بأنه "الأمل في الحياة مع وجود مساواة في صحة كاملة". فتقدير معدل الأمل في الحياة اعتماداً فقط على الوفيات سوف يسيء لعملية المقارنة بين الأنظمة الصحية. إن استبعاد الأفراد العاجزين في حساب معدل الأمل في الحياة له أهمية بالغة في تقييم المستوى الصحي بشكل عادل، ذلك أن حالات العجز والإعاقة جد منتشرة في الدول المتخلفة، أين يكون الأطفال والنساء عرضة للعديد من الأمراض كالشلل والعمى ومن أثار العجز بفعل العديد من الأمراض الاستوائية كحمى المستنقعات وداء البقيريات إضافة إلى ذلك نجد أن معظم الدول المتخلفة الإفريقية تعاني من الصراعات العرقية والحروب التي أدت إلى ارتفاع مستويات الإعاقة خاصة الإعاقات الجسدية والنفسية.

2- إستجابة النظام الصحي: تعكس درجة إستجابة النظام الصحي المعايير الخاصة بـ " الاستقلالية، العزة، الثقة وتوجه المريض التي تحكم العلاقات بين الأفراد ومختلف الوحدات المكونة للنظام الصحي ". فهذا المعيار يختلف عن معيار الرضى على الخدمات الصحية المقدمة والذي يعكس مدى توقع الأفراد من الخدمات الصحية. فلا تقييم درجة الاستجابة فقط بقدرة النظام الصحي على الاستجابة لحاجات السكان والتي تظهر نتائجها على الجانب الصحي، وإنما تقاس بأداء الأنظمة الأخرى ذات العلاقة بالصحة كالخدمات الوقائية والعلاجية. إذ تؤكد المنظمة العالمية للصحة على وجود أنظمة لها درجة استجابة جد ضعيفة. فالنظام الصحي الذي يستجيب لإحتياجات المرضى يساهم في تحسين الصحة لأن المرضى المرتقبين سوف يكونون أكثر تحفيزاً للحصول على

الخدمات الصحية إذا كانوا يعتقدون بأنهم سوف يعاملون بشكل جيد. ففي المجتمعات المصنعة، تختلف فترة الانتظار للتدخلات الجراحية غير المستعجلة من بلد إلى آخر، فمنظمة الصحة العالمية تعترف بأن التدخلات الجراحية تقدم بشكل فردي وتعتمد على حالة المريض، وبالتالي لا يمكن حصر درجة الاستجابة للنظام اعتماداً على الخدمات الصحية فقط. فالمفهوم العام لدرجة الاستجابة يمكن أن يصنف إلى عاملين: عامل متعلق باحترام المرضى والذي يمكن اعتباره، أنه غير موضوعي لأنه يقيم بالدرجة الأولى من طرف المرضى و يخص الجوانب المتعلقة ببعض الانشغالات التي يطرحها المرضى باستمرار باعتبارهم زبائن النظام الصحي. والعامل الثاني متعلق بكيفية استجابة النظام الصحي للانشغالات المتكررة للمرضى وعائلاتهم باعتبارهم زبائن النظام الصحي والتي يمكن ملاحظتها بشكل مباشر في المؤسسات الصحية.

إن هدف تقييم هذا المعامل حسب تقرير منظمة الصحة العالمية هو العمل على تفادي تأثيرات الاختلاف في المستويات الثقافية والاقتصادية والاجتماعية، باعتبار أنه عادة ما يكون " الفقراء " أقل إلتاحاً من " الأغنياء " في الطلب على الخدمات الصحية، ويكتفون بخدمات صحية قليلة مقارنة باحتياجاتهم. وبالتالي يجب أن يأخذ بعين الاعتبار معيار درجة الاستجابة هذا التفاوت في المستوى الثقافي والاجتماعي للبلدان. ويعتمد هذا المعيار على توقعات واحتياجات السكان من النظام الصحي.

3- التمويل العادل للنظام الصحي: إن التمويل العادل للنظام الصحي يفترض أن المساهمة المالية التي تتحملها كل عائلة بسبب ارتفاع تكاليف النظام الصحي، تكون موزعة حسب قدرة كل عائلة على السداد وليس حسب درجة خطورة المرض، بمعنى أن هذا المعيار يقيم العدالة في توزيع الصحة حسب القدرة التمويلية للفرد وليس على أساس حالته المرضية. فالمبدأ العام القائل بأن "تتحصل بقدر ما دفعنا" يعد مبدأ عادلا في المعاملات التجارية، ولكنه لا يصلح على الإطلاق في مجال العناية الصحية. ويرى تقرير منظمة الصحة العالمية في هذا الشأن " أن الخدمات الصحية تكون ممولة بشكل عادل إذا كانت هناك مساواة بين المصاريف الصحية والمصاريف غير الغذائية لكافة العائلات، بشكل مستقل عن مستويات دخولهم ومستويات صحتهم ومستويات استخدامهم للنظام الصحي ". وهذا يعني أن حصة المصاريف الصحية تكون نسبيا متساوية مع حصة المصاريف غير الصحية لكل عائلة. فالعائلات ذات مستويات دخول منخفضة لديها مصاريف غير غذائية منخفضة مقارنة بالعائلات ذات مستويات دخول مرتفعة وبالتالي يجب من أجل تنمية مستدامة في الجزائر أن تتحمل مصاريف صحية منخفضة. فمعيار المساهمة المالية العادلة يعد هدفا اجتماعيا عن طريق البحث عن التوازن في الحصول على الخدمات الصحية بين مساهمة العائلات الميسورة ومساهمة العائلات الفقيرة ومساهمة الدولة لتفادي عدم قدرة المرضى من الاستفادة من النظام الصحي لأسباب مالية مما قد يعرضهم لمشاكل صحية كبيرة.¹

المطلب الثالث: الرقابة على الأداء الصحي

أولا: أداء النظام الصحي الجزائري حسب أسلوب المنظمة العالمية للصحة:

حسب تقرير منظمة الصحة العالمية تحتل فرنسا المرتبة الأولى في مجال النظام الصحي أما عمان فتأتي على رأس القائمة في مجال المستوى الصحي. في حين أن معظم الدول الإفريقية تحتل المراتب الأخيرة حسب تقييم المنظمة. وبالنظر إلى ترتيب الدول حسب المنظمة نجد أنه لا يوجد هناك ارتباط بين المستوى الصحي، مستوى النظام الصحي والإنفاق الصحي. فالولايات المتحدة الأمريكية تحتل المرتبة الأولى في مجال الإنفاق الصحي على الفرد، نجدها في المرتبة 72 و 37 في مجال المستوى الصحي ومستوى النظام الصحي على التوالي.

أما الجزائر فتحلت المرتبة 45 في مجال المستوى الصحي والمرتبة 81 في مجال النظام الصحي وهذا ما يدل على أن المستوى الصحي للسكان غير مرتبط بالنظام الصحي بقدر ما هو مرتبط بمتغيرات اجتماعية وثقافية واقتصادية أخرى. حيث يلاحظ أن هناك عدم تكافؤ بين ترتيب الجزائر في المجتمع الصحي وفي مجال النظام الصحي. فقد احتلت الجزائر المرتبة 84 في مجال معدل الأمل في الحياة من بين 192 دولة عضوة في منظمة الصحة العالمية. وبالنظر لمستوى توزيع الخدمات الصحية الذي يتواجد في مستويات متدنية حيث تحتل الجزائر المرتبة 110 كذلك بالنسبة لمعيار الاستجابة

¹ - إلياس يومعرف، عمار عماري، مرجع سبق ذكره، ص30-31

لحاجات السكان حيث نجدها تحتل المرتبة 91 من مجموع الدول العضوة. أما بالنسبة لعدالة تمويل النظام الصحي نجد أن الجزائر تحتل الرتبة 75 وهذا ما يؤكد السيد عبد اللطيف بن أشنهو في مقال له أن المؤسسات الصحية العمومية لازلت بعيدة عن مستويات الأداء، خاصة فيما يتعلق " بالظروف غير الجيدة لاستقبال وإقامة المرضى، ندرة الأدوية وارتفاع في معدل الانتظار"، إضافة إلى قلة النظافة والتأخر في معالجة المرضى.¹

نشير هنا، انه مع الانخفاض المحسوس في نسبة وفيات الأطفال إلا أن هذه النسبة تبقى نوعا ما مرتفعة مقارنة ببعض الدول، كما أن هناك فوارق واضحة في مجال الحصول على الخدمات الصحية. أما في ما يخص إنجاز الأهداف نجد أن 98 دولة تتبوأ مراتب أحسن من الجزائر. نفس الشيء، فيما يخص مستوى الإنفاق الصحي نجد أن الجزائر تحتل المرتبة 114 من مجموع 192 دولة.

ثانيا: مستويات الرقابة على أداء المستشفيات:

نقصد بمستويات الرقابة على الأداء هنا المستويات الداخلية والخارجية. أي الجهات المكلفة بالرقابة على أداء المستشفيات العامة، سواء كانت داخلية أو خارجية. وعليه يمكن أن نقسم هذه الجهات إلى قسمين رئيسين هما:²

- **الجهات الرقابية الخارجية:** وهي الجهات المكلفة بالرقابة على الأداء في المستشفيات وتقع خارجها.
- **الجهات الرقابية الداخلية:** وهي الجهات المكلفة بالرقابة على الأداء في المستشفيات وتقع داخلها.

1- الجهات الرقابية الخارجية: وهي كما يلي:

- وزارة الصحة والسكان.
- مديرية الصحة والسكان.
- مجلس الإدارة.

وهذه الجهات الرقابية هي جهات خارجية مباشرة، أما الجهات الخارجية غير المباشرة فهي:

- المفتشية العامة للمالية.
- مجلس المحاسبة.
- المراقب المالي.

2- الجهات الرقابية الداخلية: وتتمثل هذه الجهات في:

- المدير (مدير المستشفى)؛
- مسؤولي مراكز المسؤولية؛
- رؤساء المصالح.

¹ - نفس المرجع ص32

² - عرابة الحاج، دور الموازنات التقديرية في الرقابة على الأداء في المستشفيات العامة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة خيضر، بسكرة، 2006، ص74

نأتي الآن إلى شئ من التفصيل عن مفهوم ومهام الجهات السابقة:

1- الجهات الرقابية الخارجية المباشرة:

1-1 وزارة الصحة والسكان: وهي التي تقوم بمراقبة كل النشاطات التي تقوم بها المؤسسة الصحية، ومدى تحقيق الأهداف المسطرة.

2-1 مديرية الصحة والسكان: لها سلطة سلمية على المؤسسة الصحية وتوجد بمقر الولاية. حيث تقوم بمتابعة وتقييم كل نشاطات المؤسسة الصحية، سواء من الناحية المالية أو الناحية المادية.

3-1 مجلس الإدارة: وهو الذي يقوم بتسطير الأهداف والمشاريع التي تسعى المؤسسة الصحية لتحقيقها على المدى القصير والمتوسط، حيث يقوم بمراقبة:

- مدى تطبيق وتنفيذ مخطط التنمية القصير والمتوسط المدى.
- مدى تنفيذ مشروع ميزانية المؤسسة الصحية.
- مدى توافق المخططات التنظيمية للمصالح مع الأهداف المسطرة.
- مراقبة العقود المتعلقة بالخدمات العلاجية والموقعة مع الشركاء، لاسيما مع هيئات الضمان الاجتماعي، التأمينات، الجماعات المحلية...إلخ.

2- الجهات الرقابية الخارجية غير المباشرة:

1-2 المفتشية العامة للمالية: وتقوم هذه الأخيرة بالمهام التالية:¹

- مراقبة التسيير والوضع المالي للمؤسسة العامة؛
- مراقبة العمليات المالية، التي يقوم بها المحاسبون العموميون والآمرون بالصرف؛
- التأكد من فعالية الرقابة الداخلية؛
- التأكد من صحة المحاسبة وسلامتها وانتظامها؛
- التأكد من طريقة استعمال الوسائل والتجهيزات الخاصة بالمؤسسة العامة.
- التأكد من قانونية تنفيذ الخدمات القائمة بين المؤسسات وأشخاص القطاع الخاص.

2-2 مجلس المحاسبة: حسب القانون رقم 90-32 المتضمن تنظيم وتسيير مجلس المحاسبة، خاصة المادة

44-45 منه أن من صلاحيات مجلس المحاسبة مراقبة تسيير أموال الدولة، الجماعات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.

¹ - نفس المرجع، ص 75

2-3 المراقب المالي: حسب المرسوم التنفيذي رقم 92-414 المؤرخ في 14 نوفمبر 1994، والمتعلق بالرقابة القبلية للنفقات المتعهد بها. وخاصة المادة الثانية التي تحدد صلاحيات المراقب المالي، التي تطبق على ميزانيات الولاية والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري يقوم كذلك بما يلي:

- مراقبة النفقات المتعهد بها؛

- مراقبة نفقات التسيير؛

- مراقبة تسيير الموارد البشرية.

وتجدر الإشارة إلى أن المؤسسة الصحية لم تخضع لمراقبة المراقب المالي، إلا في السنوات الأخيرة وذلك ابتداء من سنة 1998.

3- الجهات الرقابية الداخلية:

3-1 المدير: وهو المسؤول الأول عن مراقبة وتسيير المستشفى حيث يقوم بـ:

- مراقبة ومتابعة الإيرادات والنفقات؛

- مراقبة التنظيم العام؛

- مراقبة تسيير الموارد المادية والبشرية.

3-2 مسؤولي مراكز المسؤولية: ونقصد بهم المدراء المساعدين وهم:

3-2-1 المقتصد: الذي يقوم بمراقبة:

- صيانة المنشآت والتجهيزات؛

- الجرد العام للممتلكات؛

- تسيير المخزونات.

3-2-2 مساعد المدير المكلف بالمستخدمين: والذي يقوم بمراقبة:

- تسيير الموارد البشرية؛

- تنفيذ الميزانية؛

- التكاليف الصحية.

3-2-3 مساعد المدير المكلف بالنشاطات الصحية: والذي يقوم بمراقبة:

- البرامج الوقائية؛

- تنظيم نشاطات العلاج.

3-3 رؤساء المصالح: ويقوم رئيس كل مصلحة هنا بمراقبة:

- الوسائل المادية والبشرية الموجودة تحت تصرفه؛
- نوعية الخدمة الصحية المقدمة؛
- التنظيم داخل مصلحته.

ثالثا: الرقابة بالموازنات التقديرية في المستشفيات:

تعتبر إدارة المستشفيات من الأعمال الهامة والدقيقة جدا، ويتضمن نظام محاسبة المستشفيات وضع نظام لمحاسبة المسؤولة، بناء على مراكز التكلفة والربحية في هذه المستشفيات. حتى يسهل محاسبة القائمين عليها بما يكفل تصحيح الإنحرافات في الموازنات، ومن ثم ترشيد النفقات وهذا هو جوهر الرقابة على أداء هذه المنظمات.¹

ولقد تطورت المستشفيات بصفة عامة في أدوارها ووظائفها وحجمها وإمكاناتها، وتقنياتها وهياكلها وتنظيماتها. وكان للتطور المذهل الذي شهدته العلوم الطبيعية دور محوري في ذلك. "ولقد اقتضى هذا التطور الكبير في المستشفيات إلى جانب تزايد أعدادها، ظهور أساليب حديثة في إدارة موارد وإمكانات هذه المؤسسات الطبية الضخمة، بما يكفل تحقيق الكفاءة والفعالية المطلوبة منها."² ومن هذه الأساليب "جاءت الموازنات التقديرية لتمثل ركنا أساسيا من أركان العمل المحاسبي، والتكاليفي في نشاط المستشفيات. وهي لا تعتبر هدفا في حد ذاتها، وإنما هي وسيلة تقوم بإعدادها إدارة المستشفى لتخطيط نشاطه، خلال الفترة المحاسبية القادمة."³ وتتحقق الرقابة على الأداء من خلال مقارنة الأداء ونتائج التشغيل الفعلية بنتائج التشغيل المقدرة، والتعرف على الإنحرافات وتحليلها وتصحيحها. وتهدف الرقابة بالموازنات التقديرية في المستشفيات إلى:

- 1- متابعة الإيرادات:** ترتبط إيرادات المؤسسة الصحية إرتباطا كاملا بمستوى الخدمات التي تقدمها سواء كانت متعلقة بالإقامة والعلاج في المستشفى "تسديد مبالغ اليوم العلاجي"، أو كانت نتيجة للفحوص الخارجية "تسديد مبالغ الفحوص الخارجية". وتتم متابعة إيرادات هذه الخدمات من خلال الموازنات التي تعد خصيصا لها، وبذلك نستطيع قياس الفرق مثلا بين الأيام الفعلية للعلاج والأيام التقديرية له. ويمكن أن نفسر الإنحراف السلبي بما يلي:
 - نقص في عدد المرضى المقبولين؛
 - إرتفاع معدل شغور الأسرّة نظرا لعدة عوامل (أشغال، عطل سنوية... إلخ)؛
 - إنخفاض في متوسط مدة الإقامة.

¹ - [http://www.Mocatel.com/mocatel/data/behoth/ektesad 8/mezanic 245/mocatel.htm.le21/08/2011](http://www.Mocatel.com/mocatel/data/behoth/ektesad%208/mezanic%20245/mocatel.htm.le21/08/2011).

² - <http://www.Dr-Abdalahsaaty.com/Ha-book-intro.htm.le23/08/2011>.

³ - هشام أحمد عطية ومحمد عبد ربه، النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية: المستشفيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 295.

الجدول رقم (2-1): متابعة إيرادات المستشفى خلال الدورة

النشاط		الوضعية المالية خلال الدورة	
		التقديرات	الإنجازات
		الفرق	
		المطلق	%
- الطب العام:			
- عدد الأيام العلاجية			
- عدد المرضى			
- المبالغ المحصلة بـ دج			
- الجراحة العامة:			
- عدد أيام العلاج			
- عدد المرضى			
- المبالغ المحصلة بـ دج			

المصدر: سنوسي علي، نحو تطبيق مراقبة التسيير في المؤسسة الصحية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2001/2000، ص 83.

2- متابعة النفقات: تعتبر عملية تسيير المؤسسات الصحية، من أصعب تقنيات التسيير على الإطلاق ذلك أن المستشفى يجد نفسه ما بين المطرقة والسندان. فمن جهة هناك مصالح إستشفائية لا تعير إهتماما للنفقات، ومن جهة أخرى هناك ميزانية محدودة الإعتمادات لا يجوز تجاوزها في أي حال من الأحوال. فإعداد الموازنة التقديرية لمختلف النفقات في المستشفى، أمر قد يساعد المسيرين فيه على التحكم في تسيير النفقات المتزايدة من خلال متابعتها، وكشف الفروقات بين النفقات المقدرة والفعالية. ومن ثم يسهل البحث عن أسبابها وتصحيحها، ففي حالة التأكد من وجود فوارق غير موضوعية فهذا يؤدي حتما إلى دراستها، بالإتصال مع مختلف الشركاء ورؤساء المصالح المعنية لتحديد التدابير التصحيحية الواجب إتخاذها في أسرع الآجال.

الجدول رقم (2-2): متابعة نفقات المستشفى خلال الدورة

النشاط		الوضعية المالية خلال الدورة	
		التقديرات	الإنجازات
		الفرق	الفرق
		المطلق	%
- المستخدمين			
- الأدوية			
- الفنادق			
- الأشغال			

المصدر: سنوسي علي، مرجع سبق ذكره، ص 84.

وعليه فإننا نستطيع تصور دورة الرقابة على الأداء بالمستشفيات، باستخدام الموازنات التقديرية من خلال المراحل التالية:

1- تحليل الفوارق: في هذا الإطار من الضروري التأكيد على أن هذه العملية تستدعي الإعتماد على معطيات دقيقة وواضحة، بمعنى أن درجة تدقيق الفوارق من الواجب أن تكون متوافقة مع مستويات المعلومات، التي هي بحوزة مستعملها. وهناك ثلاثة قواعد يقوم عليها الاختيار الدوري للمعطيات وهي:¹

- كلما كان الفرق هاما، كلما كان من الضروري تحليله، حتى تعطي التدابير التصحيحية ثمارها قبل أن تصبح النتائج غير قابلة للمراجعة.

- أن تكون متجانسة مع آجال إتخاذ التدابير التصحيحية، فمثلا من غير المعقول إجراء تحليل شهري لفرق السعر الخاص بالتموين بالأدوية، إذا كانت الصفقة المبرمة سنوية وبأسعار ثابتة.

- كلما كانت العناصر المراد تحليلها متغيرة، كلما كان من الواجب مراقبتها في فترات متقاربة وهذا تفاديا للإختلالات غير المتوقعة.

2- تفسير الفوارق: من المعروف أن لا يمكن إعطاء الفرق الخام أي مدلول تحليلي، خاصة إذا علمنا أنه يخفي عناصر ضمنية عدة. وعلى هذا الأساس كان من الضروري، تفكيك الفرق الخام إلى نوعين من الفوارق وهما:²

أ- **فرق السعر:** ويساوي هذا الفرق قيمة بين السعر الفعلي والسعر المرجعي مضروب في الكمية المرجعية.

¹ نفس المرجع، ص 89.

² - عرابة الحاج، مرجع سبق ذكره، ص 79-80.

م س = (س ف - س م) ك م حيث:

م س: فرق السعر

س م: السعر المرجعي

س ف: السعر الفعلي

ك م: الكمية المرجعية

ب- فرق الكمية: يساوي ناتج الفرق ما بين الكمية الفعلية والكمية المرجعية مضروباً في السعر المرجعي:

م ك = (ك ف - ك م) س م حيث:

م ك: فرق الكمية

ك ف: الكمية الفعلية

ويلاحظ من خلال حساب الفوارق (السعر أو الكمية) أنه من اللزوم دوماً استعمال معطيات مرجعية.

3- إتخاذ التدابير التصحيحية:

تتركز التدابير المتخذة لتصحيح الفوارق في نفقات وإيرادات المؤسسة الصحية (المستشفى) على المعلومات المرتدة وهي نوعان:¹

أ- معلومات عن البيئة المحيطة بالمستشفى: ويقصد بها التقارير والدراسات الخاصة بالظروف الصحية لمجتمع منطقة الخدمة، وكل ما يتعلق بأوضاعه الاجتماعية والإقتصادية وكذلك السياسات الحكومية ودرجة التنافس... إلخ.

ب- معلومات عن البيئة الداخلية للمستشفى: وتشتمل على التقارير الخاصة باحتياجات الوحدات الفنية والإدارية وبإنجازاتها. للوقوف على سبيل المثال على كفاءة العاملين ورصد إتجاهات النفقات وإمكانيات ضبطها والتعرف على نشاطات المرضى، من حيث معدلات استخدام الخدمات المتاحة في المستشفى، وتقييم جودة الخدمات الطبية المقدمة لهم. فعلى ضوء ما تقدم لا بد للمؤسسة الصحية (المستشفى) من قياس درجة تقدمه، وتقرير مدى كفاءة إنجازه، ولا بد له من وظيفة رقابية تطبق على كل مستوى تنظيمي فيه. "هذه الوظيفة التي يمكن أن تعتمد على التيسير الموازي أو الموازنات التقديرية في تقدير إجمالي الإيرادات والنفقات الفعلية، والمتعلقة بنشاط فترة الإستغلال بالمستشفى من أجل إكتشاف الفروقات وحجمها بما يسمح باتخاذ القرارات المعالجة، قصد منع ظهور هذه الفروقات (الإنحرافات) مرة أخرى."² وهنا يبرز دور الموازنات في ترشيد نفقات ومضاعفة إيرادات المستشفى.

المبحث الثاني: أسس تصميم نظام المحاسبة التحليلية

المطلب الأول: نظام المعلومات للمحاسبة التحليلية

¹ - حسان محمد نذير حرساني، إدارة المستشفيات، معهد الإدارة العامة، السعودية، 1990، ص 157.

² - عرابية الحاج، مرجع سبق ذكره، ص 81

يعد نظام المعلومات للمحاسبة التحليلية حلقة أساسية ذات أبعاد عملية وإستراتيجية داخل نظام المعلومات الشامل للمؤسسة، ويعد عنصرا من عناصر نظام إدارة الجودة الشاملة ويشكل صمام الأمان للنظام التسييري للمؤسسة على كامل مستويات الإدارة سواء ما تعلق بمتابعة العمليات وإنتاج مختلف المعلومات الضرورية وإعداد التقارير بناء على المقارنات والتحليلات اللازمة أو لاتخاذ القرارات والعمل على تشكيل نماذج لدراسة مختلف الفرص والقيام بتخطيط وإعداد الموازنات، إذ يشكل مصدر أساسي داخلي للمعلومات بالنسبة للأنظمة الفرعية الأخرى. مما تزداد أهمية كبرى في الوقت الراهن، وأصبح وجودها في المؤسسة ضروريا، وهذا لتعدد وتعدد العمليات وصعوبة تحديد المسؤوليات ومواطن الخلل وأسباب نقص الأداء في إطار النظام العام للإنتاج، ومما يرفع من أهميته وفعالته في الوقت الحالي هو الدقة والسرعة والاقتصاد في تكلفة إنتاج المعلومات التي تمتاز بها الأنظمة الحديثة، نتيجة تطور الأساليب المحاسبية واعتمادها على عدة تخصصات أخرى واستخدام أنظمة المعلومات الإلكترونية المعتمدة على التكنولوجيا الحديثة لتقنيات المعلوماتية (الإعلام الآلي) والاتصال وإمكانية استغلال برامج التسيير وقواعد المعطيات المترابطة والشبكات الرقمية التي تساعد على تحقيق الرقابة وزيادة فاعلية الأداء.

أولاً: مفاهيم حول نظام المعلومات للمحاسبة التحليلية

تعريف النظام : Définition d'un système :

تعريف 1: يشكل نظام المعلومات مجموعة الإجراءات والوسائل (مادية وبرامج) التي تقوم بجمع ومعالجة وتشغيل وتخزين واسترجاع المعلومات لتدعيم اتخاذ القرارات والرقابة في المؤسسة والعمل على تحليل المشاكل وتطوير المنتجات، وهو يعتمد على ثلاثة عناصر أساسية وهي التنظيم، الإدارة، التكنولوجيا.¹

تعريف 2: يعرف النظام على أنه مجموعة من العناصر المترابطة والمتكاملة والمتفاعلة مع بعضها بسلسلة من العلاقات من أجل أداء وظيفة محددة أو تحقيق هدف معين، فالنظام عبارة عن مجموعة من العناصر التي تشكل ما يدعى بمكونات النظام التي تكون عبارة عن مكونات مادية (مثل الحواسيب أو الشاشات أو خطوط الإتصال أو الأوراق أو الأدوات الكتابية والطابعة) أو مكونات معنوية مثل الخطط والبرامج والملفات والأنظمة والقوانين والتعليمات.²

تعريف المعلومات 1: يقصد بالمعلومات البيانات التي تمت معالجتها بحيث تصبح لها دلالة معينة من وجهة نظر المستخدمين لها عند إتخاذ القرارات.³

تعريف المعلومات 2: تمثل المعلومات مخرجات النظام وتجهيز البيانات، وتتميز بمقدارها على إحداث تغيير في سلوك مستخدميها، فهي تتميز عن البيانات بأنها تحمل في طياتها التأثير المفاجئ للمستقبل، فإذا لم يكن لها استجابة تظهر

¹ - أحمد طوابية، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2003/2002، ص 66

² - ناصر محمد علي المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008، ص 28

³ - ياسر صادق مطيع و آخرون، نظم المعلومات المحاسبية، ط 1، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الأردن، 2007، ص 16

للمعرفة المستقبلية بها أو عدم ارتباطها بالموضوع أو عدم إمكانية عرضها بالصورة المقدمة بها فإنها تعتبر مجرد بيانات وليس معلومات، وبالتالي يطلق على البيانات معلومات عندما يتم استخدامها كمدخلات للحصول فيها على معلومات تفيد في عملية اتخاذ القرار.¹

تعريف نظام المعلومات 1: يعرف نظام المعلومات على أنه جهاز يزود المؤسسة بالمعلومات التي تسمح لها بتسيير عملها وتطورها.²

تعريف نظام المعلومات 2: نظام المعلومات هو مجموعة من أجزاء مرتبطة مع بعضها تتلقى معلومات، تعالجها، تخزنها ثم تنشرها بهدف دعم اتخاذ القرار والمراقبة داخل المنظمة.³

تعريف نظام محاسبة التكاليف 1: هو نظام معالجة بيانات التكاليف المتحصل عليها من نظام المحاسبة العامة (بالإضافة إلى مصادر أخرى) وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيروا المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، ويسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنه يسمح بمراقبة المسؤوليات سواءً أعلى مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة، كما يعتبر أداة ضرورية لتسيير المؤسسات.⁴

تعريف نظام محاسبة التكاليف 2: هو عبارة عن نظام تجميع بيانات التكاليف ومعالجتها ثم عرضها بصورة ملخصة ومبسطة حيث تستفيد منها المؤسسة.⁵

ثانيا: مستويات النظام:

1- المستوى الروتيني : يهتم بمعالجة الحدث وتسجيل البيانات وإعداد وتجهيز المستندات، التنفيذ والمتابعة اليومية لعناصر النشاط وإجراءات العمليات المتعلقة بتنفيذ جدول الإنتاج وإخراجها في شكل تقارير عن النشاط اليومي لمختلف أنشطة المؤسسة والعمل على إعدادها وإرسالها للإدارة المباشرة.

يعد هذا المستوى القاعدة الأساسية لمصدر البيانات والمعلومات الداخلي للمؤسسة، لذا وجب الاهتمام به عن طريق توفير الإمكانيات اللازمة لجمع وتبويب المعلومات وتمكين جانبه البشري من مناهج التكوين في الطرق والأساليب المتعلقة بالمعلومات، لما له من أثر على صحة وجود مدخلات المستويات العليا الإدارية في استغلال ومعالجة البيانات.

2- المستوى التكتيكي : يعمل هذا المستوى على استغلال التقارير اليومية المنجزة من طرف المستوى الروتيني بالقيام بمعالجة وتحليل تلك البيانات باستخدام أدوات التحليل كالأشكال البيانية والطرق الإحصائية وتقنيات عرض المعلومات بصورة ملخصة ونظم التحليل المحاسبية والرياضية لدعم اتخاذ القرارات الغير هيكلية وإعداد الخطط القصيرة

¹ - ناصر محمد علي المجاهلي ، مرجع سبق ذكره، ص18

² - درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام المعلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2004/2005، ص55

³ - نفس المرجع، ص56

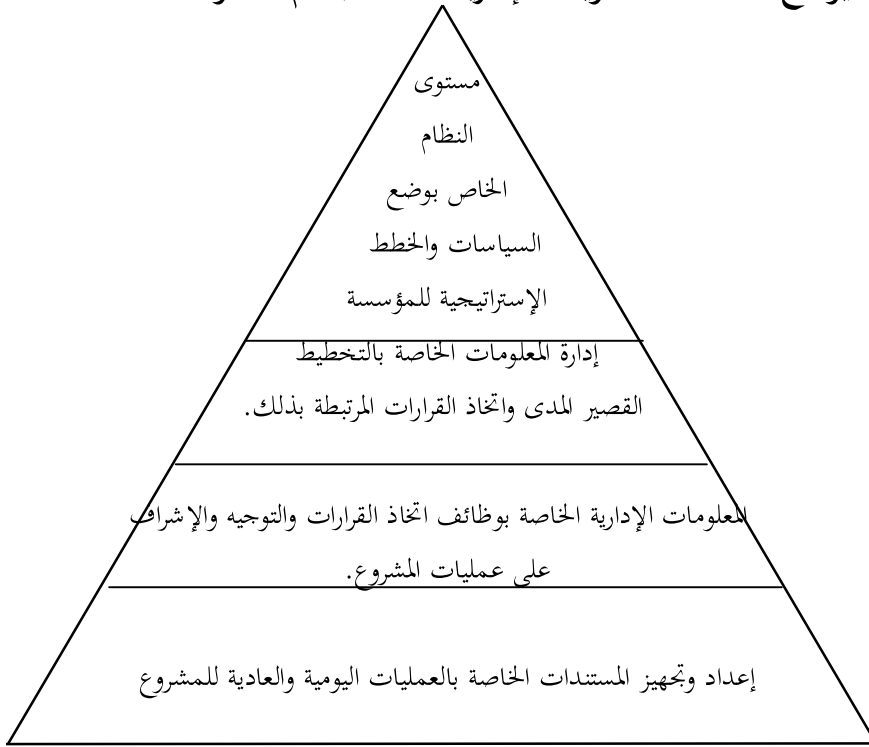
⁴ - ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير محاسبية تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2000، ص8

⁵ - فوزي غرابيبيبة، محاسبة التكاليف، منشورات النهضة الإسلامية، الطبعة الثانية، عمان، 1997، ص15

الأجل على مستواها، وتتم بمدى تنفيذ الأنشطة بصورة جيدة، وتقوم بإعداد تقارير دورية وخلاصة عن الأنشطة وإرسالها للإدارة العليا، وتحتاج في ذلك إلى معلومات جديدة بصفة مستمرة، ومن أمثلة هذا المستوى نجد (إدارة الحسابات وتحليلها، الرقابة على المخزون وجدولة الإنتاج...).

3- المستوى الاستراتيجي : هذا المستوى يدخل في اهتمامات الإدارة العليا المتعلقة بوضع التخطيطات طويلة الأجل والاستراتيجيات المختلفة للإنتاج ، الميزانيات التقديرية، تخطيط الأرباح، القوى العاملة، الطاقة الإنتاجية، التكلفة في القطاع الصناعي، لوحة القيادة والمؤشرات العامة لتسير المؤسسة.¹

شكل رقم (2-1): يوضح مختلف المستويات الإدارية المتعلقة بنظام المعلومات



المصدر: أحمد طوايبي، مرجع سبق ذكره، ص 69

ثالثاً- الخصائص المميزة للنظم المحاسبية في المستشفيات:

تتميز النظم المحاسبية في المستشفيات بعدد من الخصائص التي تفرضها طبيعة العمل الخدمي الذي يقوم به المستشفى والبيئة التي يعمل فيها ، وأبرز هذه الخصائص:²

¹ - سونيا محمد البكري، نظم المعلومات الإدارية - المفاهيم الأساسية - الدار الجامعية، مصر، 1999، ص 38.

² - عبد المحسن نعلاني، خالد القطيني، إطار مقترح لنظم المعلومات المحاسبية في المستشفيات - مدخل النظم - مجلة بحوث جامعة حلب، العدد 35، 2004، ص 3-4

1- تعدد مصادر الإيرادات: إذ تتسم المستشفيات بتعدد مصادر الإيرادات التي تحصل عليها مقارنة بغيرها من المنشآت الإنتاجية أو الخدمية، وتشمل هذه الإيرادات على:

- الإعانات الحكومية.

- إيرادات التشغيل؛

- تبرعات الهيئات والأفراد.

ويمكن تقسيم هذه الإيرادات من حيث حرية الإدارة في التصرف بها إلى نوعين من الإعتمادات

- **الإعتمادات غير المقيدة:** وهي الإعتمادات التي يكون لإدارة المستشفى حرية التصرف بها دون وجود قيود تحد من ذلك، وتشمل هذه الإعتمادات: إيرادات التشغيل إضافة للتبرعات والإعانات غير المقيدة.

- **الإعتمادات المقيدة:** وهي الإعتمادات التي يكون لإدارة المستشفى حرية التصرف بها ولكن ضمن قواعد وقيود محددة تنظم هذه العملية، وتشمل هذه الإعتمادات: التبرعات والإعانات المقيدة (المشروطة)

2- ازدواجية الأسس المحاسبية: إن تعدد مصادر الإيرادات التي يحصل عليها المستشفى تفرض عليه استخدام مجموعة من الأسس المحاسبية لتسجيل وتبويب وتحليل البيانات المالية، ويمكن تقسيمها الى نوعين رئيسين:

1- وهي الأسس الخاصة بتسجيل ومتابعة الإعتمادات الحكومية وغيرها من الإعتمادات المقيدة، وتسمى هذه الأسس المحاسبية بمحاسبة الإعتمادات؛

2- فهي تمثل الأسس الخاصة بتسجيل الإيرادات والمصروفات العادية للمستشفى، وهي عبارة عن الأسس ذاتها المطبقة في المنشآت العادية.

3- معالجة الحسم كتسوية للإيرادات: تتميز المستشفيات بتعدد أشكال الحسم الممنوحة للمتعاملين معها، ومن أشكال الحسم:

- الخدمات المجانية المقدمة للمرضى؛

- تقديم خدمات مخفضة لبعض الفئات مثل أعضاء التدريس بالجامعات والعاملين في المستشفى وذويهم ويتم معالجة هذه الخصومات محاسبيا باحدى الطريقتين:

- تسجيل الإيرادات الصافية التي يحصل عليها المستشفى فعلا (أي أن يتم طرح الخصومات من الإيرادات قبل أن يتم تسجيل هذه الأخيرة دفتريا) وهي تماثل الخصم التجاري في الشركات التجارية؛

- تسجيل الإيرادات الإجمالية والتخفيضات في حسابات خاصة ومعالجتها كتسوية لهذه الإيرادات في القوائم المالية

4- تطبيق مبدأ الإستحقاق: حيث يدعو هذا المبدأ إلى أخذ المصروفات والإيرادات التي تخص الفترة فق ضمن حسابات الفترة وترحيل أي مبالغ لا تخص الفترة إلى الفترات المستفيدة منها. حيث أن تطبيق هذا المبدأ يساعد في تشغيل المستشفى على أسس اقتصادية سليمة بناء على المعلومات المحاسبية المستخرجة من الحسابات.

المطلب الثاني: إجراءات ومراحل تصميم النظام

يتطلب تصميم نظام المحاسبة التحليلية عدة خطوات أساسية قبل أن يكون النظام جاهزا للإستخدام، ويعتمد على مبادئ أساسية تتمثل فيما يلي:

- مبدأ تكامل وارتباط عمليات المؤسسة وأقسامها؛
- استخدام أسلوب من أعلى إلى أدنى في تحديد الأنظمة الفرعية؛
- مبدأ كتابة البيانات والمستندات والإجراءات - دليل الاستخدام؛
- مبدأ الرقابة الداخلية ودقة الإجراءات.

كما أن تصميم النظام يركز على مشاركة أشخاص مؤهلين في تحليل وتصميم النظم، ضمن عمل متناسق يشمل على عدة اختصاصات (الهندسة الصناعية، الخبرة المحاسبية، محللين اقتصاديين وإحصائيين النمذجة، هندسة الإعلام الآلي -برامج وشبكات-، بالإضافة إلى ممثلي إدارة المؤسسة المعنيين بتصميم وتطبيق النظام. على مصممي النظام مراعاة الاعتبارات السلوكية وذلك بمعرفة اهتمامات الأفراد ومتطلبات عملهم، والعمل على إشراك مستخدمي النظام في مرحلة التصميم والاختبارات

أولاً: إجراءات تصميم النظام المحاسبي

1- الإجراءات المتعلقة بالملاحظة والدراسة: تتعلق هذه الإجراءات بدراسة طبيعة المؤسسة و النظام المحاسبي القائم.¹

1-1دراسة طبيعة المؤسسة: تعتبر أولى مهام مصمم النظام الذي يجب أن يتعرف على المناخ والبيئة التي يعمل في إطارها، ويتحقق ذلك من خلال تجميع البيانات المتعلقة بملكية المؤسسة و شكلها القانوني، و طبيعة نشاط المؤسسة سواء كانت مؤسسة ذات طابع تجاري أو صناعي، و نوعية المنتجات التي تنتجها أو تزاوّل مهمة شرائها و بيعها، و نظم الشراء و البيع المطبقة، و الهيكل التنظيمي للمؤسسة، و مهام كل قسم من أقسامه و كذا العلاقات القائمة بينها. و لا يكفي المصمم (أو المصممون) بالوثائق التي تعطى لهم عن المعلومات المتعلقة بالمؤسسة، بل يجب عليه أن يتفقد الأقسام بنفسه و ذلك بقيامه بزيارة ميدانية لمصانع و ورشات المؤسسة للتعرف على الإجراءات التي تتبع في

¹ - السيد عبد المقصود بيان و محمد الفيومي محمد، في تصميم نظام المعلومات المحاسبي، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993، ص42

الإنتاج مع الحصول على بيانات توضح كيفية تسلسل المراحل الإنتاجية بها و لوائح العمل المطبقة، هذا إذا كان الأمر يتعلق بالمؤسسة الإنتاجية أما في المؤسسة التجارية فعليه أن يتتبع المسار الذي تمر به السلعة منذ شرائها إلى مرحلة تخزينها، ثم تغليفها ثم تسويقها؛

1-2 دراسة النظام المحاسبي القائم: بعد التعرف على المؤسسة من وكل جوانبها، تبدأ مهمة المصمم الأساسية في دراسة نظام المحاسبي القائم، للتعرف على درجة كفاية ما به من تفصيلات للوفاء باحتياجات المؤسسة من البيانات و نقاط القوة والضعف في النظام. و يمكن للمصمم أن يدرس النظام القائم من خلال المراجعة الدقيقة للإجراءات المطبقة التي يمكن أن تتم بتتبعه للخطوات التالية:

- التعرف على جميع حسابات المؤسسة الرئيسية منها والفرعية مع توضيح عملية الترحيل؛
- الحصول على صور من التقارير والقوائم المالية الخاصة بالمؤسسة بالإضافة إلى التقارير الداخلية؛
- الحصول على نسخ بيضاء من دفاتر اليومية المختلفة للتعرف على درجة التفاصيل الواردة في بياناتها و كيفية إجراء عملية التسجيل بها.

2- إجراءات التخطيط والتنفيذ للنظام الجديد: بحيث تتعلق هذه الإجراءات بدراسة ما إذا كان من الأحسن الإحتفاظ بالنظام القائم مع إجراء تعديلات عليه أو تصميم نظام جديد.¹

- **التخطيط لمعالجة النظام القائم أو بناء النظام الجديد:** تأتي هذه المرحلة بعد فحص النظام القائم و التعرف على نقاط الضعف و القوة. فإذا كانت الاحتياجات و الأهداف المنتظرة من النظام القائم لا يمكن بلوغها من خلاله، فيقترح المصمم على كل مسؤولي المؤسسة ذات صلة مع النظام المحاسبي إجراء تعديلات بحيث يصبح النظام القائم قادر على توفير المعلومات الضرورية كاستخدام تجهيزات آلية متقدمة توفر للنظام الدقة و السرعة و الرقابة الداخلية بأقل تكلفة. أما إذا كان النظام القائم لا يسمح بإجراء تعديلات عليه، ففي هذه الحالة يمكن اقتراح تغيير النظام بأكمله.

- تصميم نماذج وإجراءات النظام الجديد: وتمثل هذه المرحلة إعداد وكتابة التقرير النهائي لعمل خبير التصميم. فيقوم بوضع الأشكال النهائية لنماذج المستندات والسجلات والتقارير التي يتكون منها النظام الجديد والدورية المستندية المقترحة ونوعيات التجهيزات الآلية الواجب تدبيرها. كما يتضمن التقرير النهائي نقاط القصور والضعف التي اهتم النظام الجديد بمعالجتها. وفي نهاية التقرير يضع المصمم صورة تفصيلية للدليل المحاسبي المرتبط بهذا النظام وطريقة الاستخدام.

¹ - درحمن هلال، مرجع سبق ذكره، ص99

- إجراءات تنفيذ النظام الجديد: تعتبر هذه المرحلة من أدق المراحل التي تواجه مصمم النظام إذ يجب عليه تخصيص حصص للتدريب والممارسة مع تقديم كل الوثائق و المستندات لمستخدميه. و في حالة ارتباط النظام باستخدام تجهيزات آلية جديدة فإنه يجب إرسال مختصين لإجراء دورات تدريبية حول طريقة التشغيل. ولا يعني البدء في تشغيل النظام الجديد، التحلي مباشرة عن النظام القديم، بل يجب تشغيل النظامين في آن واحد، حتى تصحح كل النقائص التي قد تظهر أثناء التشغيل. فيتوقف استعمال النظام القديم حين تستقر الأمور ويكتمل تفاهم العاملين لتفاصيل النظام الجديد.

ثانيا: المراحل الأساسية لتصميم نظام المحاسبة التحليلية

إن القيام بتصميم النظام يتطلب عدة مراحل أساسية ضرورية لنجاح المشروع وتمثل فيما يلي:

1- مرحلة تحديد الدراسة (دراسة الجدوى) :

- تحديد المشكلة وتكوين إطار الدراسة وأهدافها؛
- تحليل نظام المعلومات الحالي (الأساليب، الإجراءات، البيانات...)
- تصور أولي للنظام ووضع معايير الإنجاز؛
- تحديد الموارد، القيود، الافتراضات، المسؤوليات وتحليل المنافع والتكاليف؛
- تحديد مدخلات ومخرجات النظام؛
- تحديد الحدود الخاصة بالنظام المقترح وعلاقته بالأنظمة الأخرى؛
- صياغة تقرير عن مرحلة الدراسة.

2- مرحلة التصميم التمهيدي:

- تعيين متطلبات تطوير وتوسيع النظام؛
- تعيين ووصف الأنظمة الفرعية ؛
- وصف هيكل قاعدة البيانات وتحديد تقنيات وأساليب متابعة وحجز ومعالجة البيانات؛
- تصور وتطوير الإجراءات المتعلقة بالعمليات؛
- تقرير عن مرحلة التصميم التمهيدي.

3- مرحلة التصميم التفصيلي والتطوير:

- تهيئة خطة تطبيق النظام؛
- تصميم الأشكال والمستندات اليدوية ومدخلات ومخرجات البرامج؛
- تصميم قاعدة البيانات؛

- تصميم النظام الفرعي للحماية؛
- تعيين الخرائط التدفقية المنظمة للمعلومات والجداول؛
- تحديد استخدامات البرمجيات؛
- إعداد تقرير عن مرحلة التطوير.

4- مرحلة التطبيق:

- تحديد خطة لتطبيق النظام وإحلاله محل النظام القديم؛.
- تكوين وتدريب المستخدمين؛
- إنجاز أدلة النظام الجديد؛
- تعديل ما يجب تعديله؛
- إدارة النظام ككل وتنفيذه وتوثيق المرحلة؛
- إعداد تقرير عن مرحلة التطبيق.

5- مرحلة التشغيل والتقييم:

- التشغيل؛
- المتابعة؛
- صيانة النظام؛
- العمل على تطويره بعد مرحلة من التطبيق إذا تطلب الأمر ذلك.

إن الاستخدام الأمثل للنظام يتطلب الوقت الكافي، يصل إلى ثلاث أو أربع سنوات وقد تصل المدة إلى 5 سنوات حسب تقديرات بعض الخبراء (تكوين، التعود على النظام، التعديل، تصحيح الأخطاء، التطوير...)، وإن نجاح النظام يركز على العامل البشري وذلك من عدة جوانب تتمثل في :

- 1- الدعم الكافي من الإدارة العليا للمؤسسة ومختلف المستويات المسيرة؛
- 2- إعلام مجموع العاملين حول أهداف النظام وشروط سيره وفوائده على المؤسسة والعاملين؛
- 3- تكوين المستعملين والمحاسبين؛
- 4- إشراك كل العاملين لمختلف المصالح (المالية، الإنتاج، المصالح المساعد، الإدارة).

المطلب الثالث-عناصر تصميم نظام المحاسبة التحليلية

يخضع الإطار العام لتصميم الأنظمة لنفس المبادئ إلا أن التفاصيل والإجراءات العملية التي تحدد سير النظام ومختلف العلاقات تختلف من نظام إلى آخر ومن مؤسسة إلى أخرى عند وضع نظام المحاسبة التحليلية، وهذا يرجع إلى حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها الممارس والتنظيم السائد والاستراتيجية المتبناة، هذا بالإضافة إلى تعدد أساليب المحاسبة

التحليلية وإمكانية الاختيار بينها وتعديلها حسب الظروف السائدة في المؤسسة، إذ أن المحاسبة التحليلية تمتاز بالمرونة وقدرتها على استيعاب التطورات الحاصلة في ميادين التكنولوجيا، الرياضيات، الهندسة والدراسات الاقتصادية، وعند القيام بتصميم النظام يتم إجراء عدة دراسات تخص الجوانب التقنية والإجرائية المتعلقة بموضوع المحاسبة التحليلية والتي نتناولها بالشرح خلال الخطوات الموالية:

1- الجوانب التقنية: قبل البدء في إعداد الدفاتر والسجلات ومختلف الوثائق وإعداد دليل الحسابات والقواعد المسيّرة للإجراءات وحتى الطرق التي يمكن اتباعها لسير النظام، ينبغي القيام بدراسات تخص الجوانب التقنية المتعلقة بطبيعة الصناعة والمواصفات التقنية للمنتجات و التنظيم وسلوك عناصر التكاليف.

1-1 دراسة طبيعة الصناعة:

يتم القيام بهذه الدراسة من أجل ملائمة الطريقة المتبعة في نظام المحاسبة التحليلية مع طبيعة الصناعة فيما يخص المنتجات و هندستها ، أساليب الإنتاج المتبعة، التكنولوجيا وطرق التنظيم، وكذلك بالنسبة لنظام الإنتاج (طريقة المراحل، الأوامر، العقود طويلة الأجل بالنسبة للمنشآت البنائية أو صناعة الطائرات والبواخر...).

حيث نجد نظام المراحل يتميز ب:

- تحديد حجم الإنتاج حسب الميزانية التقديرية؛
- تقسم العملية الإنتاجية على الأقسام الصناعية وترحل التكلفة من مرحلة إلى أخرى؛
- استمرار الإنتاج (الإنتاج للتخزين)؛
- نمطية الإنتاج.

كما أن الإنتاج في نظام الأوامر يتميز ب:

- الإنتاج غير مستمر ويتوقف على الطلبات؛
- حصر الإنتاج والتكلفة على أساس الأوامر الإنتاجية لكل طلبية على حدى.¹

¹ - محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، الجزء الأول، دار النهضة العربية، بيروت، بدون تاريخ النشر، ص 84

1-2 تحديد مراكز التكاليف:

حسب المبدأ التنظيمي للمؤسسة نجدها تنقسم إلى عدة وظائف أو أنشطة مختلفة تعمل على تحقيق الغرض الذي أنشأت من أجله، هذه الأنشطة منها ما هو متجانس يتضمن عمليات متماثلة يصدر عنها مخرجات تكون قابلة للقياس، وتشكل تلك الوظائف أو النشاطات مراكز مسؤولية أو مراكز تنقسم إلى :

1-2-1. مراكز الإنتاج: تعتبر مراكز الإنتاج النشاط الرئيسي للمؤسسة ويتم تحديدها بناء على المواصفات التقنية للعمليات الإنتاجية ودرجة تجانسها وتسمى بالأقسام الرئيسية.

1-2-2. مراكز الخدمات الإنتاجية : تتمثل هذه الأقسام في أقسام الدعم وتقديم الخدمات لمراكز الإنتاج مثل : الصيانة، النقل، القوى المحركة... وتسمى بالأقسام الثانوية.

1-2-3. مراكز الخدمات الإدارية : تعد هذه المراكز قاعدة للمراكز الأخرى بحيث تهتم بجميع ما يخدم نشاط المؤسسة (إشراف، رقابة، متابعة...).

يمكن التعامل مع تلك المراكز في تنظيمها وتتبع الأعباء على أساس الأنشطة وفق الطريقة الحديثة (ABC). وتهدف عملية تقسيم نشاط المؤسسة إلى مراكز تكاليف إلى :

- التحكم في سير العمليات وزيادة فعالية التنظيم نظرا لدقة العمل وانسجام العمليات والقدرة على رقابة كفاية التشغيل؛

- إمكانية دقة قياس المخرجات ودرجة النشاط ومن ثم يمكن التعرف على النشاط الحقيقي لكل قسم وتحديد أساس لتوزيع الأعباء الغير مباشرة وتحميلها على الأقسام أو الأنشطة ثم على أهداف التكلفة (منتجات، زبائن، أوامر إنتاج...).

هناك عدة قواعد يمكن الاعتماد عليها في تحديد مراكز التكلفة منها وجود رقابة مدير أو رئيس مصلحة على ذلك النشاط، تجانس العمليات، تجانس الآلات والمنتجات، انتهاء مرحلة وبدأ مرحلة أخرى متعلقة بالصنع أو تغير في شكل المواد... الخ.

1-3 تحديد فترة التكاليف: تحديد فترة التكاليف في المحاسبة التحليلية مبدأ يقتضي العمل به كعامل قياس زمني للتكاليف، يتم حصر عناصر التكاليف من خلالها بما يتناسب مع ما أنفق أو استهلك خلال المدة ونسبة الاستفادة من بعض النفقات الأخرى التي تتجاوز الفترة المحددة لقياس تكلفة المنتجات في المحاسبة التحليلية كالاكتلافات وأقساط التأمين والإيجار الذي عادة ما تتحدد سنويا أو فصليا أو شهريا، لذلك وجب تحديد فترة تكاليفه كأساس لحصر وقياس التكلفة (أسبوع، شهر، ثلاثة أشهر...) ويتم تعديل الأعباء المتعلقة بفترة تختلف عن الفترة المحددة بما يتوافق معها سواء بالتقسيم أو بالتجميع.

إن المبدأ الأساسي الذي يعتمد عليه في تحديد الفترة التكاليفية هو دورة الإنتاج أي المدة التي يتطلبها تشكيل المنتج النهائي من حيث التركيب والكمية وتستخدم الفترة التكاليفية المحددة كأساس لقياس التكلفة وإعداد الميزانيات التقديرية.

1-4 تحديد وحدة التكاليف:

يجب تعيين قياس وحدوي يتم على أساسه التعامل والاتصال بين مختلف أطراف مستويات التسيير والتشغيل بالمؤسسة حتى يمكن التخاطب والتفاهم وتتبع عناصر التكاليف حين التعامل بالمنتجات وقياس تكلفتها، فقد تحدد وحدة التكاليف بمنتج واحد أو عدد من المنتجات المتماثلة أو مجموعة من منتجات مختلفة تشكل وحدة تكاليف. إن وحدة التكاليف التي يعبر عنها بوحدة القياس لا تطرح مشكلة تحديدها على المنتجات بل على مستوى الأقسام، إذ كيف نقيس النشاط حتى يمكننا توزيع وتحميل أعباء الأقسام أو النشاطات على المنتجات، هل يتم استخدام ساعات العمل، عدد المنتجات أو استهلاك المواد... الخ؟ أيضا هناك مشكلة وجود علاقات متعددة فيما بين تلك الوحدات ونشاط القسم وعليه ينبغي القيام بتحليل لتلك العلاقات والأعباء الخاصة بالقسم ومن ثم اختيار العنصر الذي يكون أكثر ارتباطا وانسجاما وتناسبا مع مجموع أعباء القسم.

إن اختيار وحدة القياس يخضع لعدة اعتبارات :

- المواصفات الكمية للخدمة المقدمة للقسم؛
- تسمح بتحويل أعباء الأقسام فيما بينها؛
- تسمح بمراقبة نشاط القسم وقياس تغيراته؛
- البساطة والملاءمة وأن تحدد مميزات نشاط القسم.¹

وحدة القياس لها علاقة بالطاقة الإنتاجية بحيث يمكن التعبير عن الطاقة الإنتاجية بوحدة القياس، ففي حالة إنتاج نوع واحد من المنتجات فإن وحدة المنتج تعبر عن وحدة القياس وعدد الوحدات المنتجة خلال فترة محددة تعبر عن الطاقة الإنتاجية للقسم، وفي حالة تعدد المنتجات فإن العنصر الرئيسي الذي يدخل في تكوين تلك المنتجات يعبر عن وحدة القياس كأساس لتحديد الطاقة الإنتاجية.

1-5 دراسة سلوك الأعباء:

إن الأعباء المباشرة لا تشكل صعوبة في تحميلها على المنتجات بخلاف الأعباء غير المباشرة التي تعد أعباء مشتركة بين المنتجات أو الأقسام الإنتاجية والخدمات المساعدة أو الأنشطة المختلفة، لذلك ينصب الاهتمام على الأعباء غير المباشرة هذا من جهة ومن جهة أخرى نجد أن الأعباء بصفة عامة في علاقتها مع حجم الإنتاج تحدد فيما يلي :

¹ - ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية - تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الثاني، ط2، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1994، ص40

- الأعباء المتغيرة، الأعباء الثابتة، الأعباء الشبه متغيرة، الأعباء الشبه ثابتة، إلا أنه كثيرا ما يطرح الإشكال في كيفية تمييز أو الفصل بين النوعين الأخيرين، أي ما هو المعيار الذي يحتكم إليه في تصنيف الأعباء إلى ثابتة أو متغيرة؟ نجد أن هناك عدة طرق لمعالجة الأعباء الشبه متغيرة أو الثابتة والفصل بينهما ومن هذه الطرق نجد طريقة المربعات الصغرى، التقدير المباشر وطريقة متوسط التكلفة المضافة، هذه الأخيرة يمكن وصفها فيما يلي¹:
- تحديد حجمين من النشاط للقسم المعني (حد أقصى - حد أدنى) من مجموع النشاط الحاصل خلال الفترة؛
 - تحديد الحجم المضاف وهو الفرق بين الحدين؛
 - تحديد التكلفة المضافة وهي الفرق بين تكلفتي الحدين؛
 - تحديد متوسط التكلفة المضافة والذي يساوي إلى التكلفة المضافة / الحجم المضاف؛
 - اعتبار متوسط التكلفة المضافة هو متوسط التكلفة المتغيرة؛
 - حساب إجمالي التكلفة المتغيرة بضرب متوسط التكلفة في حجم النشاط؛
 - اعتبار الفرق بين إجمالي التكلفة وإجمالي التكلفة المتغيرة هو الأعباء الثابتة.

المشكلة الثانية التي ينبغي دراستها متعلقة بالأعباء الغير مباشرة من حيث توزيعها وتحميلها، إذ بعد الحصول على البيانات الخاصة بالأعباء حسب طبيعتها (ح/61-68) يتم القيام بعملية التوزيع الأولى على أساس مفاتيح التوزيع المحددة مسبقا (مساحة، وزن...) ثم تأتي مرحلة التوزيع الثانوي بين الأقسام أين ترداد تعقيدات التوزيع نظرا لتعدد الأقسام وتفرعاتها وتعدد العمليات وتشابكها ووجود خدمات ما بين الأقسام، وهذا ما يستدعي التدقيق في العمل التقني والمحاسبي لوضع أساس دقيق لتتبع مسلك الأعباء لغرض القياس الدقيق للتكلفة، والقيام برقابة نشاط المراكز (تقييم الأداء) ومردودية المنتجات ولا يمكن ذلك إلا بالدراسة الدقيقة لمسار أو مسلك الأعباء بناء على معايير توزيع دقيقة وموضوعية.

معدل التوزيع = أعباء المركز الموزع / الأساس الذي يتخذ مرجعا لحساب المعدل. أو أعباء المركز الموزع / وحدات نشاط المركز الموزع.

2- الجوانب الإجرائية:

بعد الإنتهاء من الدراسة التقنية لتصميم نظام المحاسبة التحليلية يأتي دور دراسة الجوانب الإجرائية لتحسيد ما تم إنجازه والتحضير للبدء في تنفيذ النظام، و يتعلق بإعداد الإجراءات العملية المتعلقة بتحضير السجلات والوثائق وبرامج المعلوماتية لحجز المعلومات ومعالجتها وإعداد الجداول النموذجية لتبويب وتحليل عناصر التكاليف، وتنظيم الدليل الحسابي.

¹ - أحمد طوايبي، مرجع سبق ذكره، ص90.

2-1- السجلات:

تعد السجلات والوثائق سواء كانت ورقية أو إلكترونية (تستعملان معا) وسيلة هامة في نظام المعلومات المحاسبي لتسجيل وحجز المعلومات بالمتابعة ، التصنيف ، المعالجة، التحليل، الاستعمال، التخزين واستعمالها عند الحاجة (المقارنة وتحليل الفروق، اتخاذ القرارات، إعداد الموازنات التقديرية، دراسات خاصة...). ونجد نوعين من السجلات.

2-1-1 السجلات التحليلية : وهي سجلات إحصائية وبيانية قاعدية يتم بواسطتها تسجيل البيانات على مستوى كل الأقسام والهدف منها تتبع الأعباء بالتسجيل وتمثل في بطاقات الصنف (مواد أولية، منتجات نصف مصنعة، منتجات تامة)، بطاقات العمل اليومية (سا/عمل عادية، سا/عمل إضافية) ويتم تصنيفها حسب مراكز العمل وتميز برمز يتعلق بكل مركز حتى يسهل تتبع الأعباء، بطاقات الأعباء الغير مباشرة وتوزيعها على مراكز العمل.

- يوميات مساعدة وذلك بتتبع حركة كل عنصر من عناصر التكاليف (مواد، أجور، خدمات).

- دفتر المخزونات من المواد والمنتجات، يتم رصد حركة المواد والمنتجات بالكميات والقيمة.

2-1-2 السجلات الإجمالية : هذه السجلات تعتمد على السجلات والوثائق السالف ذكرها بحيث تعبر عن مجاميع يتم رصدها في حسابات الرقابة.¹

إن تنظيم السجلات والوثائق وفق نماذج ملائمة يساعد على تحسين فعالية النظام من حيث توفير المعلومات

الضرورية في الوقت المناسب وبالشكل المطلوب بأدنى التكاليف.

2-2 الدليل الحسابي:

من أجل التنظيم الجيد للعمليات وسهولة تسجيل البيانات والوصول للمعلومات، ولتفادي الأخطاء فإن إعداد الدليل الحسابي لنظام المحاسبة التحليلية يعد أمرا ضروريا وأساسيا وخاصة في المؤسسات الكبيرة ذات العمليات والنشاطات المتعددة والمتفرعة وكذلك عند استخدام المعلوماتية (الإعلام الآلي) بحيث يساعد ذلك على وجود نظام معلومات فعال، إذ يتم تشكيل رقم يعبر عن رمز لعنصر أو صنف من الأعباء ثم يتم تفريع ذلك الرمز إلى حسابات فرعية تعبر عن المراكز المختلفة أو العناصر المختلفة حسب حاجة كل مؤسسة، ولتحديد الرمز الرئيسي لحسابات الأعباء يجب مراعاة ما يلي :

- أهمية عنصر الأعباء بالنسبة لنشاط المؤسسة.

- تكرار استخدام عنصر الأعباء.

- سهولة تحديد طبيعة النفقة.

إن التنظيم الفرنسي في هذا المجال يعد نموذجا لاستخدام الحسابات لنظام المحاسبة التحليلية، فإنه إذا كانت

المحاسبة العامة يخصص لها أصناف الحسابات التالية :

من 1 إلى 5 حسابات الميزانية

صنف 6 و 7 حسابات التسيير.

فإن المحاسبة التحليلية خصص لها رقم 9 لمعالجة مختلف عناصر التكاليف والنتيجة وهو موجه لتحليل معطيات أعباء ومنتجات المحاسبة العامة المعتبرة ومعطيات أخرى (عناصر إضافية، معيارية)، ويتم تقسيم الصنف 9 إلى فروع من 0 إلى 9 كحسابات رئيسية تتكون من رقمين وكل حساب رئيسي ينقسم إلى حساب فرعي يتكون من ثلاثة أرقام وبدوره ينقسم إلى حسابات فرعية تتكون من أربعة أرقام، وكل هذه التقسيمات تتم بإضافة رقم من 0 إلى 9 حسب احتياجات كل مؤسسة، ويمكن توضيح ذلك كالتالي بالنسبة للحسابات الرئيسية وفق المخطط المحاسبي العام الفرنسي :

90 الحسابات المنعكسة.

91 إعادة تصنيف قبلي لأعباء ومنتجات المحاسبة العامة.

92 مراكز التحليل (مراكز العمل والأقسام).

93 كلفة المنتجات المخزنة (المواد).

94 المخزونات.

95 كلفة المنتجات المباعة.

96 انحرافات على الكلفات المعيارية.

97 فروق المعالجة المحاسبية.

98 نتائج المحاسبة التحليلية.

99 الارتباطات الداخلية.

3- أنظمة تنظيم المحاسبة التحليلية

معالجة التدفقات من المعلومات الداخلية للمؤسسة بالشكل الذي يسمح بأداء وتحسين أساليب مراقبة تسيير المؤسسة يتطلب تطوير طرق وتنظيم المحاسبة التحليلية، هذا الذي أدى إلى محاولة وضع حسابات خاصة وتطبيق مبدأ القيد المزدوج في نظام المحاسبة التحليلية للاستفادة من مزايا هذه التقنيات، وقد ظهرت إلى الوجود عدة أنظمة نذكر منها:

3-1. نظام الجداول: يعد هذا النظام الأسلوب الشائع في استعمال المحاسبة التحليلية بشكل رئيسي أو مساعد أي أنه لا يمكن الإستغناء عليه حتى ولو اتبعت أنظمة أخرى، و يمتاز هذا النظام بالسهولة والمرونة في تشكيل نماذج التسجيل والتصنيف والتحليل للبيانات بالشكل الذي تراه مصالح المحاسبة في المؤسسة، ومن أمثلة الجداول المستعملة جدول التوزيع الأولي والثانوي بين الأقسام وتحميلها على المنتجات وكذلك قوائم التكاليف وغيرها.

3-2. نظام الإدماج: هذا النظام يسمح بمعالجة أعباء ونواتج المحاسبة التحليلية في نفس الإطار المحاسبي للمحاسبة العامة وبنفس الوسائل والسجلات، بإضافة خانات خاصة بتحليل عناصر تكاليف المحاسبة التحليلية، وقد عرف معهد التكاليف بلندن نظام الاندماج بأنه النظام الذي تتداخل فيه الحسابات المالية مع حسابات التكاليف للتأكد من أن كل النفقات المعنية قد تم استيعابها في حسابات التكاليف¹، وفي هذا النظام يتطلب اتباع طريقة الجرد المستمر لكلا المحاسبتين.

كما يتميز هذا النظام بإمكانية تحقيق الانسجام والتوافق بين المحاسبتين، بحيث يتم استعمال نفس السجلات وهذا يسهل من مهمة الربط بينهما وتوفر نظام رقابة على إدخال البيانات بالإضافة إلى الاقتصاد في تكلفة تسيير المحاسبتين.

3-3. نظام الانفصال: يتم في هذا النظام مسك السجلات التحليلية الخاصة بالمحاسبة التحليلية مستقلة عن المحاسبة العامة باستخدام في كلا المحاسبتين مبدأ القيد المزدوج، ويتم الربط بينهما بواسطة الحسابات المنعكسة (Comptes Réfléchis) التي تستعمل لضمان مراقبة التوافق بينهما وتمثل حسب المخطط المحاسبي العام الفرنسي في الحسابات التالية :

903	المخزونات المنعكسة
904	المشتريات المنعكسة
905	الأعباء المنعكسة
906	التخصيصات المنعكسة
907	نواتج الاستغلال المنعكسة
908	النتائج المنعكسة

من مزايا هذا النظام :

- يمكن استخدام نظام المحاسبة التحليلية دون التأثير عن سير نظام المحاسبة العامة.
- إمكانية مسك المحاسبة التحليلية في مصلحة مستقلة عن المحاسبة العامة وبالتالي العمل على التحكم الجيد في المعلومات وإجراءات الرقابة بحكم التخصص.

بشكل عام فإن النظامين (إدماج أو انفصال) يسمحان بتحقيق التوافق والتكامل بين المحاسبتين وإيجاد جسر بينهما لتمير المعلومات والرقابة عليها بشكل مستمر دون تعقيدات خاصة أثناء المرحلة الأخيرة عند مقارنة نتائج المحاسبتين.

إن استعمال برامج المعلوماتية (الإعلام الآلي) يزيد من فعالية تنظيم المحاسبة التحليلية من حيث الوقت، الدقة والتكلفة ويمكن الاستغناء عن الحسابات المنعكسة ويسمح باستخدام قاعدة معطيات مشتركة بين المحاسبتين.

¹ - صالح الرزق ، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف، الإطار النظري والعملي دار زهران، عمان، الأردن، 1997، ص443.

من مزايا استخدام تلك البرامج تزيد من فعالية جميع أنظمة تنظيم المحاسبة التحليلية المذكورة سالفاً (جداول، اندماج، انفصال).

المبحث الثالث: التكاليف والنظام المالي في المستشفى

المطلب الأول: عناصر التكاليف في المستشفى

عناصر التكاليف هي إحدى المقومات الرئيسية لنظام محاسبة التكاليف في أية منشأة اقتصادية، وهي الأساس في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة، وبالتالي الوصول إلى التكلفة الكلية للتشغيل، وتبويب عناصر التكاليف في المستشفى وفقاً لعلاقتها بحجم النشاط الخدمي فيه إلى مايلي:

1- التكاليف المتغيرة: وهي النفقات المرتبطة ارتباطاً مباشراً بمخرجات النظام الصحي للمستشفى ، وقد أخذت هذه الصفة ، لارتباطها بمستوى الطلب على الخدمات الصحية في المستشفى ، أي إنها تتناسب طردياً مع عدد المستفيدين من الخدمات الصحية للمستشفى ، وتشمل :

الرواتب والأجور والعلاوات والمكافآت والحوافز المدفوعة للكادر الطبي العامل في المستشفى والمرضى والفنيين ، ولا تشمل الرواتب والأجور المدفوعة للجهاز الإداري في المستشفى .
تكلفة المواد (المستلزمات الطبية) :¹

وهي مجموع الأدوية واللوازم الطبية المصروفة للمستشفى في سبيل قيامه بخدماته الطبية في الظروف الطبيعية ، وخلال فترة زمنية محددة ، أي فترة التكاليف المقررة وهي سنة في الغالب

2- التكاليف الثابتة: وهي النفقات المرتبطة بشكل غير مباشر بمخرجات النظام الصحي للمستشفى ، وبالتالي فهي لا تتأثر بمستوى الطلب على الخدمات الصحية التي يقدمها للمواطنين ، بل هي تنشأ خلال فترة زمنية معينة بهدف تجهيز الطاقة الإنتاجية أو الإدارية للمستشفى ، وهي تتضمن أجور العاملين في الإدارة ، وأقساط إهلاك الأجهزة والمباني والسيارات ، إضافة لمصروفات الصيانة الدورية ، فهذه النفقات يتحملها المستشفى بصفة ثابتة مهما تغير عدد المترددين عليه بالزيادة أو النقص .

ويتم توزيع التكاليف الثابتة على مراكز الإنتاج في المستشفى ، وفقاً للأسس توزيع معينة ، باعتبارها نفقات غير مباشرة على هذه المراكز ، للوصول إلى التكلفة الكلية ، والتي يمكن بعدها تحديد تكلفة وحدة الخدمة الصحية في مراكز الإنتاج في المستشفى .

¹-http://mohmdshahin.blogspot.com/2009/05/blog-post_4761.html.le20/07/2011

3- تكاليف شبه متغيرة (أو شبه ثابتة) : وهي تكاليف الحفاظ على الطاقة الإنتاجية للمستشفى ، لتمكينه من تقديم خدماته العلاجية للمواطنين حين طلبها .

3- الكفاءة الإدارية : هي درجة المهارة في تحويل المدخلات أو الموارد إلى مخرجات ، وفقاً لمعايير أداء معينة ، من حيث التكلفة والجودة لبلوغ أهداف محددة سلفاً ؛ وهي الوجه الأخر لما يدعى بالكفاءة الإنتاجية للمستشفى ، والتي هي قدرة الإدارة على التعامل أو توجيه موارد المستشفى أو المدخلات خلال فترة معينه ، بما يؤدي إلى زيادة المخرجات مع ثبات حجم المدخلات ، أو زيادة المدخلات مع تحقيق مخرجات بنسبة أعلى من نسبة زيادة المدخلات ، أو تقليل المدخلات مع ثبات أو زيادة المخرجات ؛ هذا مع الالتزام بالمعايير المخططة لكل من التكلفة وجودة الخدمة الصحية المقدمة للمواطنين ، وبذلك فان معيار الكفاءة الإدارية هو تحقيق الكفاءة الإنتاجية في إدارة الموارد واستغلالها الاستغلال الأمثل .

4- دالة القياس : إن الارتباط ما بين تكلفة التشغيل في المستشفى ، وبين الكفاءة الإدارية فيه ، تحدد قوة واتجاه العلاقة بين متغيرين أو أكثر ، وان دراسة دالة هذا الارتباط تتطلب مراجعة بسيطة للدالة ، والتي يمكن تعريفها بأنها العلاقة بين فئتين ، بحيث يتناظر (أو يقترن) كل عنصر من عناصر أحدهما ، مع عنصر من عناصر الأخرى . وللتعبير عن دالة قياس كفاءة الأداء الإداري للمستشفى ، بصيغة واضحة ، للدلالة على وجود علاقة بين متغيرين هما (X, Y) ، يمكن استخدام المعادلة التالية :

$$y = f(x)$$

فهذا يعني انه لدينا متغيرين ، أحدهما ثابت ، والآخر مستقل ، فبينما تمثل X المتغير المستقل ، وهي تكلفة التشغيل في المستشفى ، حيث تتحدد قيم التكلفة بصورة مستقلة ، بينما Y هي المتغير التابع ، وتمثل كفاءة الأداء الإداري ، وتتحدد بقيم المتغير المستقل ، ويتم قياسها بموجبه ، أما f فهي رمزاً لهذه الدالة أو العلاقة بين المتغيرين ، والتي تعني رفع مستوى النوعية الحالية للخدمات الصحية للمستشفيات ، إلى مستوى النوعية المستهدفة ، أو ما يقابلها ، مع الالتزام بالمعايير المخططة للتكلفة ، حيث يهدف البحث إلى تحقيق قوة واتجاه العلاقة بين هذين المتغيرين .

المطلب الثاني: مصادر تمويل الصحة (المستشفى)

إن أنظمة التمويل العمومية والخاصة الطبية تصبو إلى توزيع تكلفة المرضى على عدد كبير من السكان والذي يمكن أن يكون على مستوى منطقة، أو بلد كامل، أو فئة عاملة معينة، أو مجموع مؤمنين ينتمون إلى صندوق معين إلى غير ذلك.

كما أن تحديد اشتراكات الأفراد يكون سواء بطريقة غير مباشرة (عن طريق الضرائب) أو بطريقة مباشرة (عن طريق الإعفاء، الخصم من الأجر، واشتراكات تقسم على مختلف أفراد المجتمع لتغطية نفقات صحية إضافية). ويمكن أن يمول العلاج الطبي من الاشتراكات العامة (ضريبة على الدخل، ضرائب على أرباح الشركات، ضريبة على القيمة المضافة، ضريبة على المشتريات) أو عن طريق اشتراكات خاصة (مثلا ضرائب على بعض عوامل الإنتاج) في الواقع فإن معظم البلدان تقوم بتركيب مختلف طرق التمويل الممكنة بريطانيا وإيطاليا مثلا تستلزم بضرورة الضريبة العامة، فرنسا وبلجيكا تعمل بإشتراك على أساس الخصم من المرتبات، الولايات المتحدة الأمريكية واليابان وسويسرا تعمل بمنح التأمينات التي يدفعها المستخدم.¹

فيما يلي سنتناول نظام التمويل الفرنسي وهو أقرب للنظام الجزائري:

أكثر من 98% من أفراد المجتمع يتمتع بنظام الضمان الإجتماعي المراقب من طرف الدولة. المبدأ يتمثل في أن المرض يدفع قيمة العلاج ولوازمه، ثم يعوض من طرف صندوق الضمان الإجتماعي الذي ينتمي إليه إضافة لبعض الخدمات من طرف نظام التعونيات.

بالرجوع إلى نظام التمويل في الجزائر يمكن القول قبل كل شيء أنه من حيث المبدأ فإن نظام الصحة الجزائري تطور على أساس الضمان الإجتماعي، الذي بدوره خضع لعدة تغيرات كل ذلك راجع لأسباب سياسية محضة ولتغيرات هيكلية، خاصة بعد إقرار الطب المجاني.

خلاصة القول أن النظام الجزائري الحالي لتمويل الصحة العمومية مبني على عدة موارد أهمها هي:

- الدولة؛

- الضمان الإجتماعي؛

- الأسرة.

1- الدولة: إن الدولة باعتبارها الحامي الأول لصحة المواطن تضح موارد معتبرة في هذا الإطار فمجهوداتها مرت من 204 مليار دج في 1982 إلى 21 مليار دج عام 1994، هذا التدخل من الدولة كان من المفروض أن يكون

¹ - جميلة بار، أزمة النفقات العمومية في القطاع الصحي في الجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، غير منشورة، جامعة الجزائر، 1994، ص 62

أكبر لولا تحمل الضمان الإجتماعي ومشاركته في الأعباء بقدر كبير جدا نظرا لتوسع القاعدة العالمية التي كانت تسمح بتوفير بسيولة ونوع من الرخاء على مستوى الضمان الإجتماعي في ظل السبعينات.

إن أهم الإستثمارات وأكثرها تمت خلال الفترة مابين 1980 و1988 اين نلاحظ إعتمادات الاستثمار تكاد تعادل إعتمادات التسيير ولكن تبقى دوما أكثر منها وتفوقها نظرا لضخامة المشاريع

إن ظهور الأزمة الإقتصادية منذ منتصف الثمانينات وكذا نتائج سياسة إعادة الهيكلة التي تطبقها الجزائر بدعم من الهيئات والمؤسسات الدولية تشكل عائقا حقيقيا أمام تجنيد الموارد اللازمة للقطاع العمومي للصحة.

خلال السنوات المقبلة جميعها ، لم تكن هناك زيادة في إعتمادات الدولة المخصصة لهذا القطاع من حيث النسبة، فمن الملاحظ أن مشاركة الدولة عن طريق ميزانيتها في ميدان الصحة تتوقف عند نسبة قدرها 60% حيث الجدول التالي يوضح ذلك

الجدول رقم (2-3): بين إعتمادات الدولة للقطاع الصحي

السنوات	1993	1994	1995	1996	1997
اعتمادات الدولة	15.240	18.294	19.973	25580	63772
المبلغ ب دج	60.4	61	56.5	60.6	60.6
النسبة %					

المصدر: المؤسسة العمومية الإستشفائية بورقلة

2- الضمان الإجتماعي: إن تمويل الصحة في الجزائر عن طريق الضمان الإجتماعي يعد أهم النقاط الواجب التطرق إليها نظرا لوزن الضمان الإجتماعي كمول رئيسي في البداية يجب القول بأن الضمان الإجتماعي في الجزائر، حتى بعد الإستقلال بقي يسير وفق النظام الفرنسي المتميز بتعدد الأنظمة هو النظام العام للأجراء بالنظر إلى عدد المنتمين إليه الذي يضم عمال القطاع الصناعي والبناء والتجارة والخدمات وغيرها. أما النظام المتعلق بغير الأجراء فلم يتم إنشاؤه إلا عام 1967 هو موجه للمهن الحرة للتجارة والحرفيين ويدعى (CASNOS)

مما يزيد تعقد نظام الضمان الإجتماعي في هذه الفترة هو انقسام الوصاية، نظرا لمشاركة عدة وزارات فمثلا: الصندوق الوطني للضمان الإجتماعي CNAS كان تابعا لوزارة العمل في وقت ما وعاد في سنة 1991 الى وزارة

- الصحة، إضافة إلى ذلك فإن تعقيد هذا النظام يظهر على مستوى آخر يتمثل في تعدد واختلاف نسب المساهمة للمنتمين لمختلف هذه الأنظمة وكذا اختلافات في الخدمة المقدمة، ففي النظام العام يستفيد المنتمون من:
- خدمات مادية: تمثل تكلفة المرضى، وتمثل معدل التعويض فيها 80% يمكن أن يرتفع الى 100% في الحالات الخطيرة كالعلاجات أو الأمراض المزمنة.
 - خدمات مالية: تمثل دخل تعويضي، يخص الذين يتقاضون أجر فقط مثل تعويض الأجير عند الغياب للأسباب مرضية.
 - التأمينات الإجتماعية: مثل تأمين الأمومة الذين يعتبر جزءا في مجمل المصاريف الطبية والصيدلية المتعلقة بالولادة، وكذا تأمين الوفاة.
 - حوادث العمل والأمراض المهنية: أصبحت من شأن الضمان الإجتماعي منذ سنة 1967.
 - الحركة الصحية الإجتماعية والعائلية: ذلك نظرا لإهتمام الضمان الإجتماعي بتسيير المراكز الصحية والمخيمات الصيفية، فهو إلى جانب الحركة الصحية يقوم ببعض الأنشطة الإجتماعية.¹
- أما نظام الغير المأجورين يهتم بتقديم الخدمات المقدمة من كل نظام و هذا التعدد يسري كذلك على نسب الاشتراكات المتقطعة من المعنيين.
- أما في مرحلة كانت هناك عملية توحيد للضمان الاجتماعي فعقب صدور قوانين 02 جويلية 1983 تم حل جميع الأنظمة المتواجدة وإنشاء نظام موحد للتأمينات الاجتماعية الذي يضم حوادث العمل والأمراض المهنية و عليه فهو يضم مجموعة الفئات العاملة في جميع النشاطات أو أغلبها بالموازاة مع هذا التوحيد في الأنظمة هناك توحيد في نسب الاشتراكات وكذا بالنسبة للخدمات المقدمة هي نفسها.
- معنى ذلك أنه رغم توحيد تسيير نسب الاشتراكات وكذا الخدمات المقدمة، فإن مفهوم الضمان الإجتماعي يبقى نفسه حيث المادة 05 من القانون المؤرخ في 02 جويلية 1983 تنص على أنه في الهياكل الأخرى غير الهياكل العمومية للصحة فإن المصاريف التي يتحملها المؤمن يتم تعويضها من طرف هيئة الضمان الإجتماعي بنسبة 80% من المصاريف المحددة عبر التنظيم.
- 3- الأسرة:** كان هذا المصدر غير هام لتمويل الصحة في حوالي 1974، لكنه سرعان ما تطور كما أن رفع الحواجز أمام الخواص في مجال الصحة والتزاحم الكبير المتعارف عليه في المرافق العامة والذي يؤدي إلى الإنقاص من نوعية الخدمة المقدمة.

¹ _ جميلة بار، مرجع سبق ذكره، ص 55-56

حيث أن هذا المصدر في سنة 1994 كان يمثل حوالي 30% من مصدر تمويل نفقات الصحة أما عن إبعاد مثل هذا المصدر فالملاحظ ضعيفة نظرا لكون مداخيل الطبقات الإجتماعية المختلفة عبارة عن مداخيل متوسطة منهكة بمشكل التضخم نتيجة تحرر أسعار جميع المواد بما فيها الأولية وكذا الأدوية

أما الطبقات الغنية،التجار،الصناعيين،وأصحاب المهن الحرة،بالنظر لمداخيلهم الهامة يمكنهم اللجوء الى الأطباء الخواص وخاصة عيادات الجراحة المجهزة بأحدث التكنولوجيات الطبية.¹

في هذا الإطار نلاحظ بأن قانون الصحة 85-05 قد خصص بابا كاملا وهو الباب السابع المعنون:تمويل الصحة وعدد فيه الممولين من المادة 288 إلى المادة 233 كالتالي:

- 1-الدولة: ويقع على عاتقها تمويل المصالح العمومية للصحة؛
 - 2- الضمان الإجتماعي: نفس الشيء إضافة إلى مشاركتها في تمويل الإنجازات الصحية المخططة في الإستثمارات؛
 - 3- المؤسسات الإدارية: وذلك في إطار الخدمات الإجتماعية.
 - 4- الجماعات المحلية: في إطار تمويل برنامج الوقاية والتربية الصحية.
 - 5- من يقدم لهم العلاج: هنا يستعمل المشرع عبارة(يمكن) أن يطلب منهم المساهمة في التمويل.يمكن تفسير ذلك بإلغاء الأمر رقم 73-65 المؤرخ في 28 ديسمبر 1973 المتضمن الطب المجاني في القطاعات الصحية(مادة 268 من قانون 85-05) رغم أن الوضع لا يخلو من الغرابة، إذ أنه بالموازاة مع إلغاء الأمر المتعلق بالمجانة فان قانون 85-05 يحتوي في فصله الثالث على العنوان التالي(مجانة العلاج) الذي تندرج فيه المواد من 20 حتى 22 والتي من خلال يمكن أن نقول: يعد القطاع العمومي الإطار الأساسي الذي يوفر مجانة العلاج، وأن الدولة تسخر الوسائل الكفيلة بحماية الصحة، وأن المؤسسة الصحية تقدم خدمات العلاج مجانا في جميع هياكل الصحة العمومية
- ربما المقصود بإلغاء الأمر المتعلق بمجانة العلاج،هو ليس خروج عن مبدأ المجانة في حد ذاته بما أننا نلاحظ أنه بقي الاحتفاظ به في الفصل الثالث من قانون الصحة،وإنما ربما كان المقصود التخلص من بعض التفاصيل التي يحتويها الأمر علما بأنه صادر في 1973 وأن الأمور منذ ذلك الحين تغيرت ويجب التأقلم والتكيف باعتبار المستشفى مرفقا عاما.

المطلب الثالث: خصائص ميزانية المؤسسات الإستشفائية

يتميز التسيير المالي للقطاع الصحي والمؤسسات الإستشفائية الجامعية والمتخصصة بإتباع أساليب تقليدية بعيدة كل البعد عن الأساليب العلمية المعتمدة من قبل الإدارة الحديثة، حيث تعتمد هذه المؤسسات في إعداد ميزانيتها على قواعد المحاسبة العمومية التي تتميز بجمودها وتعقيدها سواء على مستوى التحضير أو اعتماد الميزانية أو على مستوى تنفيذها ومراقبتها.

¹ -Beresniak Aet duru ,G.Economie de la sante ,edition.masson ,paris ,1994 ,p18

باعتبار أن المؤسسات الصحية مؤسسات عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والإستقلال المالي، فإنها تخضع في تسييرها لقواعد قانون المالية وكذا المحاسبة العمومية، الأمر الذي يجعلها تتمتع بميزانية مستقلة في الظاهر ومقيدة في الواقع حيث تخضع مختلف تصرفاتها المالية لإجراءات وقيود يتم تحديدها من قبل السلطة الوصية.

وعليه فسوف نتطرق في البداية إلى تحضير واعتماد الميزانية ثم إلى تنفيذها ومراقبتها

أولاً: تحضير واعتماد الميزانية: يجب علينا توضيح القواعد التي تخضع لها الميزانية وهي:

1-وحدة الميزانية: ونقصد بذلك تقديم الميزانية في شكل وثيقة واحدة، بالرغم من أن هذه القاعدة تهدف إلى ضمان مراجعة توازن الميزانية إلا أنها لا تسمح بمتابعة ومعرفة التسيير الخاص لكل وحدة على حدى عن طريق تقييم نتائجها، مما أدى إلى ظهور ما يعرف بالميزانيات المستقلة في هذا الإطار نلاحظ أن الأمر رقم 73-65 المؤرخ في 28 ديسمبر 1973 المتضمن تأسيس الطب المجاني في القطاعات الصحية تناول هذا الموضوع في المادة 3 منه الذي ينص على (تحديد الميزانيات المستقلة للقطاعات الصحية بموجب مرسوم)

2-العمومية: تقوم هذه القاعدة على عدم تخصيص إيراد معين لنفقة محددة وأن كل الإيرادات تغطي جميع النفقات دون أي تخصيص أو تفريق للإيرادات والنفقات.

إلا أن الشيء السلي في ذلك هو استحالة معرفة تكلفة المصلحة أو الوحدة، تشجيعها على الربح، عن طريق السماح لها مباشرة بالإستفادة من الإيراد لتحديد استقلالها.

3- التخصيص: نعني بذلك تقديم وثيقة الميزانية بشكل مفصل عن طريق تحديد مبلغ الإعتماد الخاص بكل نفقة، لذلك فإن ميزانية المؤسسات الصحية تحتوي على عناوين معينة، حتى يمكن القيام بالإنفاق مع تسهيل الرقابة.

4- السنوية: نقصد بذلك تقديم واعتماد الميزانية كل سنة وذلك من أجل السماح بالمراقبة الدورية في تصفية النفقات وكذا تحصيل الإيرات لوضع التصحيحات اللازمة.

1- النفقات: يمر كل تسديد نفقة عمومية ب3 مراحل أساسية وهي:

- **عقد النفقة:** ويقصد بها كل الأعمال والنفقات التي يقوم بها القطاع أو المؤسسة الصحية عموماً مثل قرار أو عقد لتعيين موظف جديد

* **تصفية النفقات:** تقوم على التأكد من وجود النفقة، كالتأكد من توريد البضاعة من طرف المورد للمصلحة المعنية عن طريق تأشيرة عمل منجز من قبل المصلحة وتحديد المبلغ للتدقيق وبوضوح

- الأمر بالصرف: بعد تصفية النفقة يقوم الأمر بالصرف والممثل في مدير القطاع الصحي أو مدير المؤسسة الإستشفائية المتخصصة كل في مؤسسته مع العلم أنه فيما يخص المؤسسات الإستشفائية الجامعية فإن الأمر يختلف نوعاً ما إذ أنه هناك الأمر بالصرف الرئيسي ويتمثل في المدير العام للمؤسسة

2- الإيرادات: تعتبر الميزانية في حد ذاتها بمثابة أمر يستطيع من خلالها المدير تحصيل الإيرادات وتغطيتها من قبل المحاسب العمومي.

2-1 تحصيل الإيرادات: وتتمثل في:

- مساهمة الدولة عن طريق الدفع الجزافي الذي يكون في شكل أقساط تدفعها كل ثلاثي من السنة؛
 - مساهمة الضمان الإجتماعي عن طريق الدفع الجزافي الذي يكون في شكل أقساط تدفعها كل ثلاثي من السنة؛
 - إيرادات أخرى ناتجة عن بيع المؤسسة الصحية لتجهيزات قديمة أو من اقتطاعات أجور عمل ثم منحها لهم بطريقة غير شرعية في حالة خطأ مثلاً... الخ؛
- تتم هذه العملية عن طريق جمع كل الإيرادات التي تعود للمؤسسة الصحية بمختلف أنواعها¹ في جدول إرسال يتم إرساله للمحاسب العمومي حيث تتم الإشارة فيه الى الرقم التسلسلي في سجل الإيرادات، تصنيفها في الميزانية، مصدرها ومبلغ هذه الإيرادات.

2-2 تغطية الإيرادات: بعد استقباله لجدول الإرسال يقوم المحاسب العمومي بتغطية الإيرادات ووضعها في حساب المؤسسة الصحية عن طريق الإتصال بجميع الأطراف باستعمال وثيقة الأمر بالدفع في نهاية السنة يقوم الأمر بالصرف بمعاينة:

- مبلغ الإيرادات التي كان من المفروض تحصيلها؛
 - مبلغ الإيرادات التي تم تحصيلها فعلاً؛
- أما فيما يخص مراقبة الميزانية فان وثائق تنفيذ الميزانية تخضع لمختلف أشكال المراجعة المسبقة لمرورها بالمراحل السابقة الذكر. بالإضافة الى مراقبة التسيير المالي للمؤسسة، أما السلطة الوصية فتتدخل من أجل المصادقة على الميزانية وعلى الحساب الإداري في هذا الإطار فان مدير المؤسسة الصحية مطالب في نهاية تنفيذ الميزانية باعداد الحساب الإداري يلخص فيه جميع العمليات المالية بغرض مقارنته مع الحساب النهائي للمحاسب العمومي.
- حيث نقصد بالحساب الإداري: تلك الوثيقة التي تعكس التصرفات الإدارية للإدارة الصحية اذ أنه يجب على كل مؤسسة صحية في نهاية كل سنة مالية تقديم هذا الحساب الذي يعدّ بمثابة وسيلة مراقبة للتسيير المالي للمؤسسة حيث يتم تحضيره من طرف الأمر بالصرف ويشمل على:

- الباقي للتغطية؛
- الباقي للتسديد؛
- التحويلات التي حدثت خلال السنة؛

¹ - المادة 25 من مرسوم 97-466 تحدد الإيرادات المتعلقة بالقطاعات الصحية

- النتيجة النهائية.

3- حساب التسيير: فهو يتعلق بمجموعة تصرفات المحاسب سواء خلال السنة أو عبر امتداد فترة مهامه اذا كانت ستقطع خلال السنة، اختتام تسيير المحاسب يؤدي الى تقديم حساب يطلق عليه حساب التسيير.

في الأخير يمكن القول أن الوضعية الحالية للتسيير المالي للمؤسسات الإستشفائية تعرف بعض الصعوبات منها:

- **صعوبات قانونية:** حيث أن طبيعة القوانين التي تحكم التسيير المالي تجعل منه تسييرا محدودا ومقيدا أبسط مثال على ذلك وجوب حصول مدير القطاع الصحي على قبول السلطة الوصية عند تحويله للإعتمادات من عنوان للآخر في حالة الضرورة القصوى.

- **صعوبات تنظيمية:** تأتي إيرادات المؤسسات الصحية من مساهمة الدولة والضمان الإجتماعي أساسا، الشيء الذي يبرر مركزية القرار فيما يخص تحديد اعتمادات الميزانية وبطء الإجراءات

إن مكونات ميزانيات المؤسسات الصحية الحالية معدة بشكل لا يترك المجال للمسير التفكير والتخطيط والإبداع ولا لأي مبادرة يقوم بها بل بالعكس فقد جعلت منه مجرد مستهلك ومنفذ لميزانية محدودة الإعتمادات زيادة على ذلك فان منح اعتمادات الميزانية من قبل السلطة الوصية تمتد لفترة 05 أشهر مابين تحضيرها والمصادقة عليها، الأمر الذي يعيق ويصعب مهمة المسير.

- **صعوبات تسييرية:** تتمثل غالبا في: ¹

- انعدام تقييم التكاليف وصعوبات في مجال تقديرات الميزانية التي توضع على أساس حسابات تقريبية، حيث أنه في بعض الأحيان تعاد نفس الميزانية مضاف إليها نسبة 10% جزافيا هكذا؛

- عدم كفاية النظام المحاسبي الذي يقوم على بعض السجلات التقليدي

- عدم وجوب تنسيق ومعالجة للمعلومات، وكذا انعدام الإتصال مع السلطة الوصية في هذا الإطار نجد أن الوصاية معرضة لظاهرتين هامتين تتمثلان في:

- عدم إمكانية سلطة الوصاية من مراقبة أو معرفة المعلومات المتواجدة لدى الوحدات في العمل الفعلي لها

- عدم الوثوق في الوثائق المقدمة للوصاية من طرف مسؤولي المستشفيات

وعليه فرغم وجود لا مركزية قانونية إلا أن المؤسسات الإستشفائية من المفروض أن تكون خاضعة لرقابة الوصاية التي لا تقوم بدور الرقابة كما ينبغي.

¹ -Mustafa khayati ,lavenir de lobital ,volim2 ,numero1 ,1992,p93

نلخص القول بأن من الضروري إتباع أسلوب مالي أكثر مرونة يتماشى وطبيعة المؤسسة الصحية ويسمح بتمتع هذه المؤسسات بأكثر استقلالية بمنحها سلطة القرار الكافية بالتخفيف من حدة مراقبة سلطة الوصاية ولكي يتم تجسيد استقلالية هذه المؤسسات يجب من جهة أن تقوم بتحضير إيراداتها ونفقاتها بنفسها وأن تقوم بتبريرها أمام الهيئات الممولة لها من جهة أخرى.

بمعنى أنها تحضر وتعتمد وتنفذ ميزانيتها دون خضوعها لمراقبة السلطة الوصية أو التخفيف من إجراءات المراقبة المفروضة في إطار عقلنة النفقات بسبب ضرورة تبريرها أمام الهيئات الممولة.

خلاصة الفصل:

في الواقع يتوفر للتخطيط والرقابة مجال واسع لتطبيق عدة أدوات من بينها المحاسبة التحليلية، والطرق الذي تعتمد عليها ومن بينها طريقة الأقسام المتجانسة التي هي موضوع هذه الدراسة كأداة في مجال التخطيط والرقابة على الإنتاج ولا يمكن دراسة ذلك إلا في إطار نظام المعلومات الذي يعد الإطار المناسب لفهم العلاقات الموجودة بين مختلف الأدوات ومجال تطبيقها، وتتم معالجة ذلك من خلال أسس وضع نظام المحاسبة التحليلية، هذا النظام الذي يعد وسيلة أساسية لجمع ومعالجة وتوليد المعلومات الضرورية لكل عملية تخطيط ورقابة، وهو يخضع لمفهوم نظام المعلومات الذي ينسجم تماما مع مستويات التنظيم الإداري ومختلف الأنظمة الفرعية التي تشكل النظام المتكامل وتعمل بتناسق تام من أجل تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.

إن المحاسبة التحليلية تؤدي دورها في هذا المجال من حيث توفير المعلومات الضرورية لقياس تكلفة الإنتاج المستخدمة في سياسات التسعير والتقييم السلي، والمساعدة في ضبط ورقابة التكاليف وإعداد التقارير والخطط والموازنات، ولكي تؤدي دورها يجب الاعتماد على مدخلات من المعلومات ذات قيمة وتتصف بخصائص معينة كالصحة والدقة وغيرها من العناصر التي تشكل جودة المعلومات بالإضافة إلى موازنة ذلك مع التكاليف (تكاليف الحصول على تلك المعلومات، وهذا ما يشكل ما يسمى باقتصاديات المعلومات).

إن توفير المعلومات بتلك الخصائص يتطلب تصميم نظام معلومات للمحاسبة التحليلية يستجيب للاحتياجات المختلفة (الآنية والمستقبلية) لكل المستويات الإدارية، يتميز بالدقة والمرونة وقابلية التطور ويخضع لمنهجية تصميم النظم في التخطيط واختيار وتنفيذ النموذج المحاسبي الملائم للمؤسسة، مع تجاوز العوائق المختلفة عن طريق القيام بدراسة الجوانب التقنية المتعلقة بطبيعة الصناعة وتحديد مراكز وفترة ووحدة التكاليف ودراسة سلوك الأعباء المباشرة وغير مباشرة، هذه الأخيرة التي تعد محل اهتمام خاص في الدراسة نظرا لما تشكله من نسبة معتبرة في التكاليف الإجمالية وكذلك لصعوبة تحميلها وتوزيعها بشكل دقيق على الأقسام أو الأنشطة والمنتجات النهائية خصوصا في المؤسسات الخدمية الذي تعتمد على المحاسبة العمومية كالمستشفيات وغيرها، وأيضا تتطلب دراسة الجوانب الإجرائية المتعلقة بتنظيم السجلات والوثائق التي تعد الإطار المناسب لتسجيل ومعالجة ونقل المعلومات، بالإضافة إلى الدليل الحسابي الذي يسهل من مهمة القيام بكل الإجراءات المتعلقة بتتبع وحساب عناصر التكلفة، واختيار النظام الملائم الذي من خلاله يتم عرض ومعالجة المعلومات، ونجد في هذا المجال عدة أنظمة تتمثل في الجداول والنظامان (المنفصل والمندمج) اللذان يعتمدان على مبدأ القيد المزدوج والحسابات، ولزيادة فعالية تلك الأنظمة وتحقيق قيمة مضافة معتبرة فيما يخص المعلومات المتحصل عليها يتم استخدام برامج المعلوماتية (الإعلام الآلي).

مقدمة الفصل:

بعد تعرضنا في القسم النظري إلى نشأة وتطور المحاسبة التحليلية وأهدافها ومختلف طرقها وإلى أهم التقنيات التي تحتويها هذه الأخيرة لمراقبة التسيير بهدف المساعدة على اتخاذ القرار، سنحاول من خلال هذا الفصل القيام بدراسة تطبيقية من شأنها مساعدتنا على تحديد وإبراز مدى مطابقة موضوع بحثنا للواقع المعاش داخل المؤسسات الجزائرية، وهذا من خلال تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة التي تتضمنها المحاسبة التحليلية والتي تم عرضها في الجانب النظري من هذا البحث، ومنه محاولة إبراز مدى مجاعتها كونها أداة للتسيير الفعال ومراقبة المسؤوليات عبر مختلف مصالح المؤسسة الإستشفائية وسيتم ذلك من خلال المباحث التالية:

- المبحث الأول: تقديم عام للمستشفى محل الدراسة؛
- المبحث الثاني: الطريقة المعتمدة لدى المؤسسة ؛
- المبحث الثالث: نحو تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة لحساب التكاليف.

المبحث الأول: تقديم عام للمستشفى محل الدراسة

نستهل هذا الفصل التطبيقي بتعريف مستشفى محمد بوضياف بورقلة، ثم نأتي إلى تقديم المصالح والمديريات المكونة له، بغية التعرف على أدوارها.

المطلب الأول: تعريف المؤسسة العمومية الإستشفائية بورقلة:

يعتبر مستشفى محمد بوضياف بورقلة مؤسسة عمومية ذات طابع صحي استشفائي، تلعب دورا هاما في المنطقة من الناحية الإستشفائية. ويقع في وسط المدينة تم إنشاؤه طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 466 المؤرخ في 1997/03/02 المحدد لقواعد إنشاء وتنظيم وتسيير القطاعات الصحية فهو قطاع تابع لوزارة الصحة والسكان فتح أبوابه في شهر جانفي 1988 وتم تدشينه من طرف رئيس الحكومة السابق الراحل قاصدي مرباح، حيث يتربع على مساحة إجمالية قدرها 48000 متر مربع وتبلغ قدرة استيعابه الى 501 سرير، مقسمة على المصالح والوحدات الداخلية حسب الجدول الآتي :

الجدول رقم (3-1): يوضح قدرة استيعاب المستشفى حسب المصالح والوحدات الداخلية

الإختصاص	عدد المصالح	الوحدات	قدرة استيعاب الوحدة (سرير)	قدرة استيعاب المصلحة
الطب الداخلي	01	وحدة "رجال"	30	74
		وحدة "نساء"	30	
		-تصفية الدم	14	
طب الأطفال	01	-طب الأطفال - حديثي الولادة	20 10	30
الجراحة العامة	01	- حدة "رجال" - وحدة "نساء"	30 30	60
أمراض النساء والتوليد	01	- أمراض النساء - التوليد	30 30	60
جراحة الأطفال	01	- جراحة الأطفال	30	30
جراحة العظام	01	- وحدة "رجال"	30	40
		- وحدة "نساء"	10	
الأمراض الصدرية	01	- وحدة "رجال"	15	30
			15	

		- وحدة "نساء"		
30	15 15	- وحدة "رجال" - وحدة "نساء"	01	طب العيون
17	10 07	- استعجالات طبية - استعجالات جراحية	01	الإستعجالات الطبية الجراحية
30	13 17	- الإنعاش الطبي - الإنعاش الجراحي	01	الإنعاش الطبي
60	30 30	- وحدة "رجال" - وحدة "نساء"	01	الأمراض العقلية
20	10 10	- وحدة "رجال" - وحدة "نساء"	01	أمراض الأنف والأذن والحنجرة
20	10 10	- وحدة "رجال" - وحدة "نساء"	01	الأمراض المعدية
		- وحدة سكانير - كشوفات أخرى	01	الكشف بالأشعة
		- الكشف بتحليل الدم	01	الكشف بتحليل الدم
		- الفحوصات - وحدة دراسة أسباب الموت وطبيعته وحفظ الجثث - وحدة فحص المساجين	01	الطب الشرعي
		- تنظيم وتقييم أنشطة الصحة القاعدية - الرقابة في علم الأوبئة - معالجة المعلومات والنظافة الإستشفائية	01	مصلحة علم الأوبئة و الطب الوقائي
501				المجموع العام

ومن الناحية التعدادية للعمال والمستخدمين : نشير إلى بعض الأرقام:

- عدد الممارسين الأخصائيين : (حوالي 50)

- عدد الأطباء العامون : (حوالي 30)

- عدد جراحوون الأسنان : (03)
 - عدد الأخصائيون في علم النفس العيادي : (05)
 - عدد الشبة طبيون : (حوالي 400)
 - عدد الموظفون الإداريون : (حوالي 70)
 - عدد التقنيون والمهنيون: (حوالي 200)
- المطلب الثاني:التنظيم الإداري للمؤسسة العمومية الإستشفائية :** كما هو الحال بالنسبة للمؤسسات العمومية الإستشفائية الأخرى فإن المؤسسة العمومية الإستشفائية بورقلة يديرها مجلس إدارة ويشرف على تسييره المدير بالإضافة إلى جهاز استشاري يطلق عليه اسم المجلس الطبي

أ- المجلس الإداري:

يتكون المجلس الإداري من :

- ممثل عن والي رئيسا؛
- ممثل عن إدارة المالية؛
- ممثل عن التأمينات الاقتصادية؛
- ممثل عن هيئات الضمان الاجتماعي؛
- ممثل عن المجلس الشعبي الولائي؛
- ممثل عن المجلس الشعبي البلدي مقر المؤسسة؛
- ممثل عن المستخدمين الطبيين ينتخبه نظراؤه؛
- ممثل عن المستخدمين الشبه الطبيين ينتخبه نظراؤه؛
- ممثل عن جمعيات مرتفقي الصحة؛
- ممثل عن العمال ينتخب في جمعية عامة؛
- رئيس المجلس الطبي .

للإشارة فإن مدير المؤسسة العمومية الإستشفائية له صوت استشاري في المجلس كما يتولى أمانة المجلس أثناء مداولاته .

يمكن أيضا لمجلس الإدارة الاستعانة بكل شخص من شأنه تقديم مساعدة له عند مداولاته وينعقد المجلس الإداري في دورتين عاديتين كل سنة كما يمكن أن ينعقد استثنائيا ويبحث في مداولاته

المواضيع التالية:

- مخطط تنمية المؤسسة على المدى القصير والمتوسط؛
- مشروع ميزانية المؤسسة؛
- الحسابات التقديرية؛

- الحساب الإداري؛
- مشاريع الاستثمار؛
- مشاريع التنظيم الداخلي للمؤسسة؛
- البرامج السنوية لحفظ البيانات والتجهيزات الطبية والتجهيزات المرافقة لصيانتها؛
- الاتفاقيات الخاصة بالتكوين؛
- العقود المتعلقة بتقديم العلاج المبرمة مع شركاء المؤسسة؛
- مثل : هيئات الضمان الاجتماعي والتأمينات الاقتصادية و التعاضديات والجماعات المحلية والمؤسسات وهيئات الأخرى؛
- مشروع جدول تعداد المستخدمين؛
- النظام الداخلي للمؤسسة؛
- اقتناء وتحويل ملكية المنقولات والعقارات وعقود الإيجار؛
- قبول الهبات والوصايا أو رفضها؛
- الصفقات والعقود والاتفاقيات طبقا للتنظيم المعمول به .

ب- المدير:

- يعين مدير المؤسسة العمومية الإستشفائية بقرار صادر عن وزير الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات، وتنهى مهامه بنفس الشكل والمدير باعتباره المسؤول الأول عن تسيير المؤسسة فهو بذلك
- يقوم بتمثيل المؤسسة أمام الجهات القضائية وفي كافة الحياة المدنية؛
 - هو الأمر بالصرف بخصوص نفقات المؤسسة؛
 - يقوم بتحضير مشاريع الميزانية التقديرية ويعد حسابات المؤسسة؛
 - يقوم بإبرام كافة العقود والصفقات و الاتفاقيات؛
 - يسهر على وضع مشروع الهيكل التنظيمي والنظام الداخلي للمؤسسة؛
 - يتولى تنفيذ مداورات مجلس الإدارة؛
 - يمارس السلطة السلمية على المستخدمين الخاضعين لسلطته؛
 - يعين جميع مستخدمي المؤسسة باستثناء المستخدمين الذين تقرر بطريقة أخرى لتعيينهم؛
 - يمكنه تفويض إمضائه تحت مسؤوليته لمساعديه.
- كما يساعد المدير أربعة (04) نواب مديرين يكلفون على التوالي بما يلي :

01 - المالية والوسائل؛

02- الموارد البشرية؛

03- المصالح الصحية؛

04- صيانة التجهيزات الطبية والتجهيزات المرافق.

كما يعين نواب المدير بقرار من وزير المكلف بالصحة .

ج- المجلس الطبي:

يتكون المجلس الطبي من:

- مسؤول المصالح الطبية؛

- الصيدلي المسؤول عن الصيدلية؛

- جراح أسنان؛

- شبه طبي ينتخبه نظراؤه من أعلى رتبة في سلك شبه الطبيين

ينتخب المجلس الطبي من بين أعضائه رئيسا ونائب رئيس لمدة ثلاث سنوات (03) قابلة لتجديد.

من أهم أعمال المجلس الطب:

يقوم بدراسة كل المسائل التي تهم المؤسسة وإبداء رأيه الطبي والتقني فيها ولاسيما فيما يلي:

- التنظيم والعلاقات الوظيفية بين المصالح الطبية ؛

- مشاريع البرامج المتعلقة بالتجهيزات الطبية وبناء المصالح الطبية وإعادة تهيئتها؛

- برامج الصحة والسكان؛

- برامج التظاهرات العلمية والتقنية ؛

- إنشاء هياكل طبية أو إغائها.

يقترح المجلس الطبي كل التدابير التي من شأنها تحسين تنظيم المؤسسة وسيرها. لا سيما منها مصالح العلاج والوقاية.

كما يمكن لمدير المؤسسة العمومية الإستشفائية إخبار المجلس الطبي بشأن كل مسألة ذات طابع طبي أو علمي أو تكويني.

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الإستشفائية بورقلة :

من خلال الهيكل التنظيمي يمكن تحديد أهم النشاطات التي تقوم بها المؤسسة حيث يتمثل نشاطها في تقديم

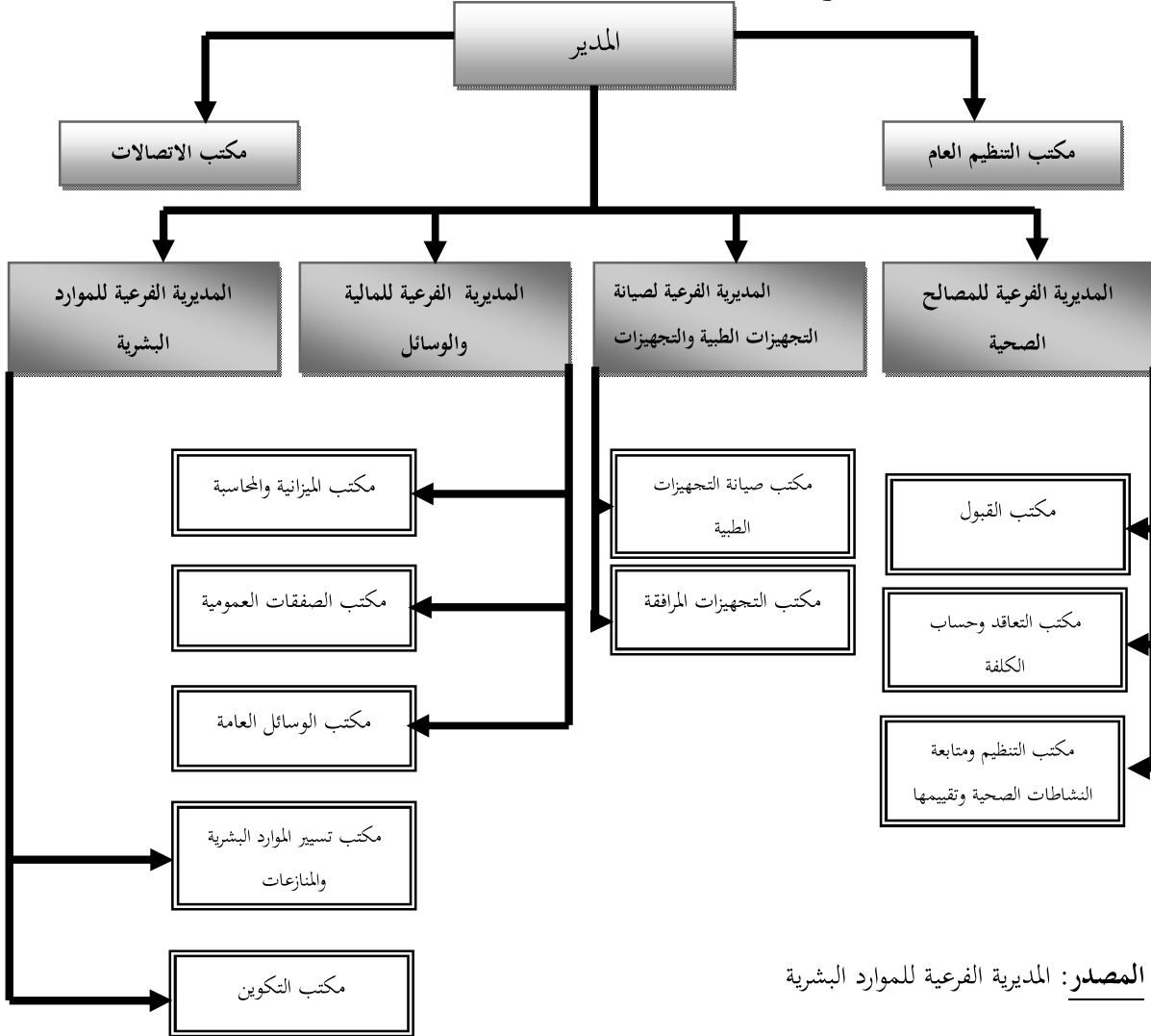
الرعاية الصحية للمرضى، تقوم بهذه المهمة المصالح الصحية والتي تعد هذه الأخيرة من الأقسام الرئيسية. أما

الأقسام الثانوية كالصيدلية مثلا فتقوم بمساعد الأقسام الأساسية.

وتخضع المؤسسة لتنظيم وظيفي وهذا من خلال الهيكل التنظيمي الموجود أدناه.

الشكل رقم (3-1): الهيكل التنظيمي لمؤسسة العمومية الإستشفائية بورقلة

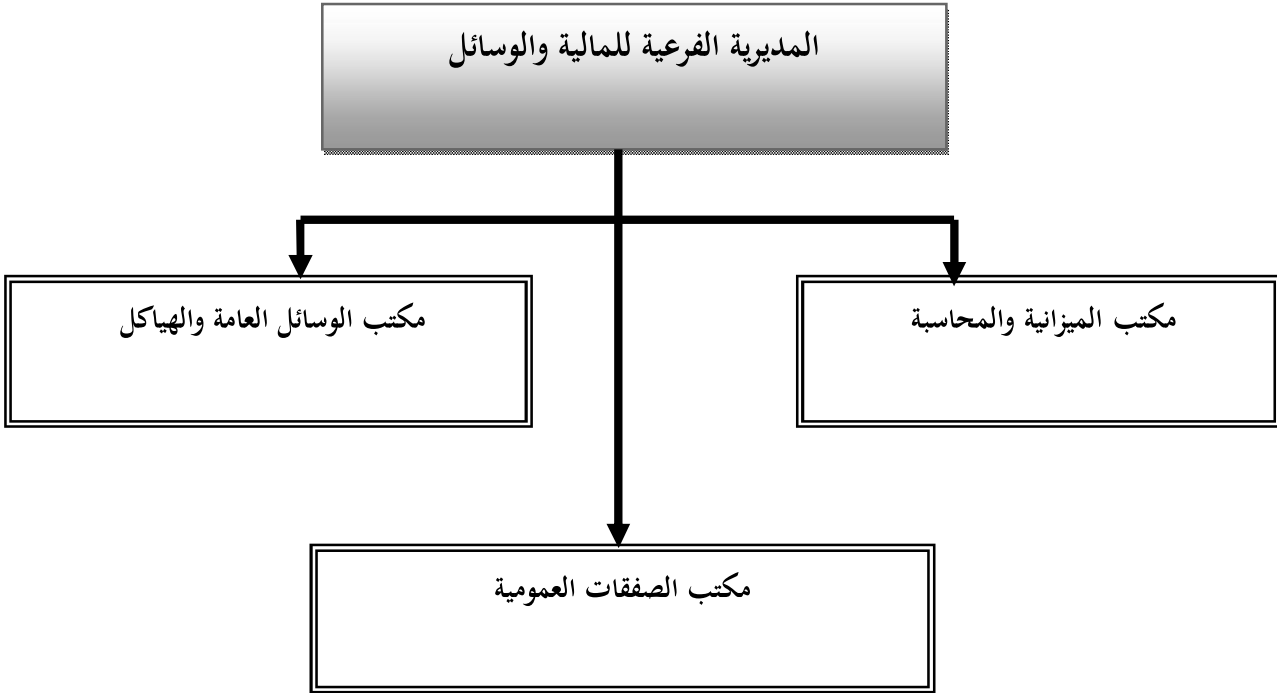
وفق القرار الوزاري المشترك المؤرخ في: 2009.12.20



التنظيم الداخلي للمؤسسة : تطبيق لأحكام المادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرخ في 02 جمادى الأول عام 1428 الموافق 19 مايو سنة 2007 والمتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الإستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الحوارية تنظيمها وتسييرها.

- يشمل هذا التنظيم الداخلي للمؤسسات العمومية الإستشفائية الموضوع تحت سلطة المدير، الذي يلحق به مكتب التنظيم العام ومكتب الاتصال ، على ما يلي :
- المديرية الفرعية للمالية والوسائل؛
- المديرية الفرعية للموارد البشرية؛
- المديرية الفرعية للمصالح الصحية؛
- المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات والتجهيزات المرافقة.

الشكل رقم (3-2): يوضح الهيكل التنظيمي المديرية الفرعية للمالية والوسائل



المصدر: المديرية الفرعية للموارد البشرية

- تشمل المديرية الفرعية للمالية والوسائل على ثلاث مكاتب (03)

أ- مكتب الميزانية والمحاسبة؛

ب- مكتب الصفقات العمومية؛

ج- مكتب الوسائل العامة والهيكل.

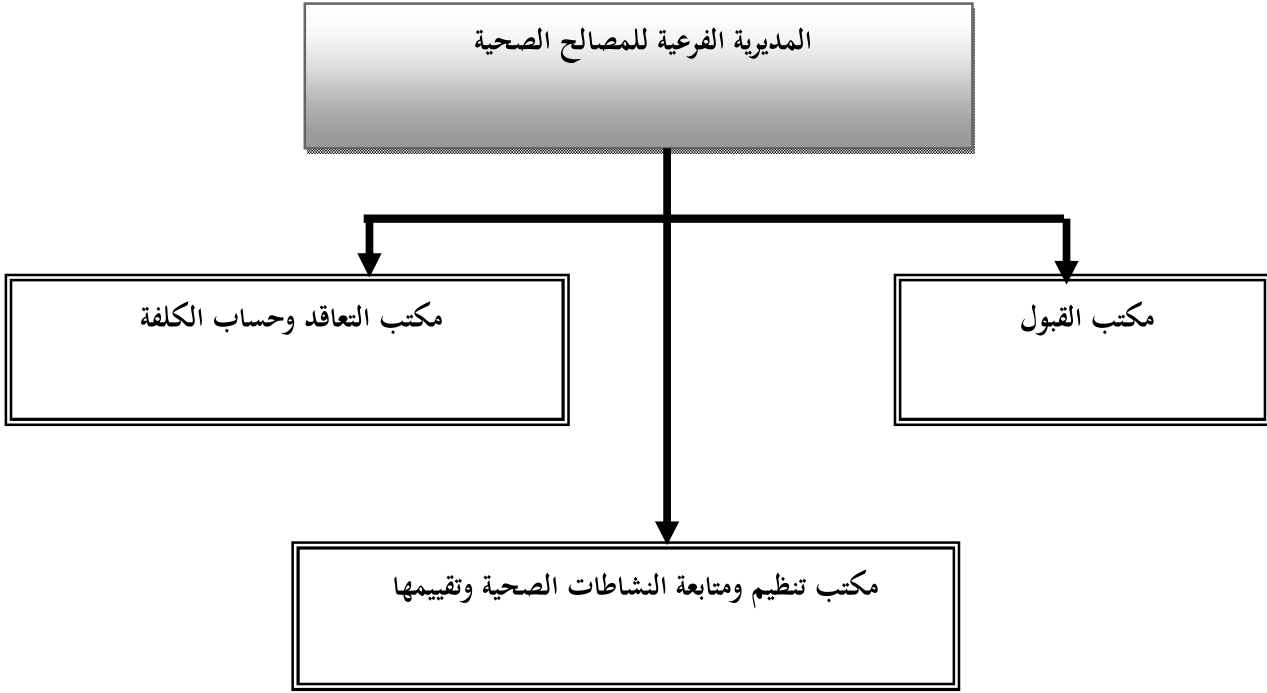
الشكل رقم (3-3): يوضح الهيكل التنظيمي المديرية الفرعية للموارد البشرية



المصدر: المديرية الفرعية للموارد البشرية

- تشمل المديرية الفرعية للموارد البشرية على مكاتبين (02)
 أ- مكتب تسيير الموارد البشرية وحركاتها؛
 ب- مكتب التكوين.

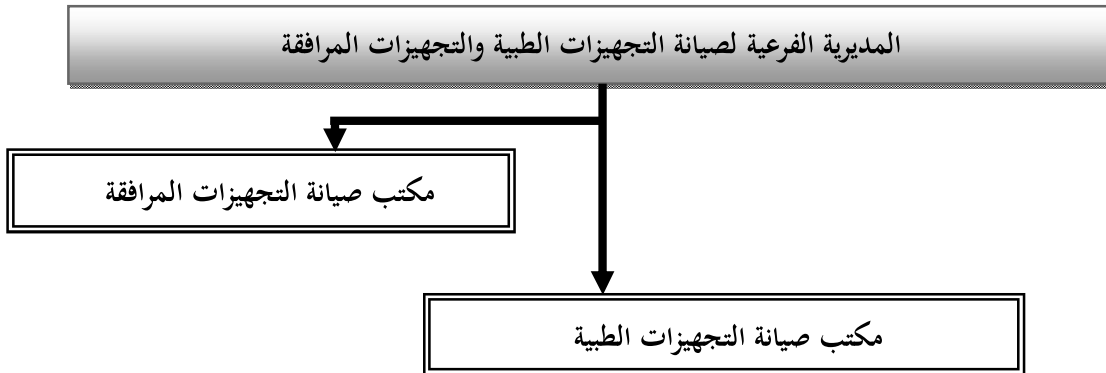
الشكل رقم (3-4): يوضح الهيكل التنظيمي المديرية الفرعية للمصالح الصحية



المصدر: المديرية الفرعية للموارد البشرية

- تشمل المديرية الفرعية للمصالح الصحية على ثلاث (03) مكاتب
 أ- مكتب الدخول؛
 ب- مكتب التعاقد وحساب التكاليف؛
 ج- مكتب تنظيم ومتابعة النشاطات الصحية وتقييمها.

الشكل رقم (3-5): يوضح الهيكل التنظيمي المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات الطبية ولواحقها



المصدر: المديرية الفرعية للموارد البشرية

- تشمل المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات والتجهيزات المرافقة على (02) مكاتبين

أ- مكتب صيانة التجهيزات الطبية؛

ب- مكتب صيانة التجهيزات المرافقة.

1- المدير : الهيئة العليا و المسؤول الأول على المؤسسة و المديرينات الفرعية

2- الأمانة : يشغل هذا المنصب سكرتيرة مهمتها استقبال المكالمات الهاتفية و تسجيل البريد الوارد و الصادر.

3- المديرية الفرعية لإدارة الوسائل : هي مديرية تهتم بتسيير و متابعة ملفات المستخدمين (التوظيف التقاعد) و كذا تهتم بتنفيذ و تسيير ميزانية المستشفى ...، و هي مديرية تتفرع من عدة مصالح هي :

1.3 مصلحة المستخدمين : و هي مصلحة تهتم بمتابعة العمال (ممرضون ، موظفون ، أطباء) و تحرير الوثائق الخاصة بالعمال (وثيقة العطلة ، أمر بالنقل ...).

2.3 مكتب الأرشفة : دورها الاحتفاظ بملفات العمال؛

3.3 مصلحة المنازعات : دورها ترقية و إنشاء ملفات معاشات العمال و تقوم بمحاضر المجالس التأديبية

4.3 مكتب الأجور : و هو المكتب الذي يعد شهريا أجور العمال و يقوم بعمليات (الخصم توقيف الرواتب إعادة الرواتب)

4.3 مكتب الأمر بالصرف : و هي مصلحة مستقلة عن مصلحة المستخدمين دورها إعطاء

Ordres des mission و كذا رواتب العمال و المنح و إعداد الجولات و تسجيلها و إرسالها إلى قبضة

الضرائب

5.3 مكتب المخلفات : و هو مكتب يهتم بكل ما يتخلف من أجور العمال و المنح و غيرها

6.3 مكتب حسابات الكلفة : و هو مكتب يهتم بجمع جميع المعطيات من مصاريف و تكاليف

4- المديرية الفرعية للأنشطة الصحية : و هي مديرية تتكفل بالأنشطة الصحية للقطاع الصحي و الإشراف على المصالح الإستشفائية الداخلية و الوحدات الخارجية و هي مديرية تتألف من عدة مصالح :

1.4 مصلحة القبول و الدخول : و هي مصلحة الدراسة بحيث تقوم بإجراء دخول و خروج المريض و توجيه أقارب المريض .

2.4 المصالح الإستشفائية الداخلية : و هي مصالح موجودة في المستشفى بنوعها الطبية و الجراحية دورها العلاج و السهر على راحة المرضى من يوم دخوله إلى يوم خروجه

2.3 الطب المدرسي : و هي مصلحة تهتم بالمتابعة الصحية للمدارس .

5 - المديرية الفرعية للمنشأة الاقتصادية و التجهيز : و هي مديرية تهتم بتسيير الأدوية و العتاد الطبي و المواد الغذائية و الأجهزة و غيرها من الوسائل و تتفرع منها المصالح التالية :

- 1.5- مصلحة التجهيز : دورها تجهيز الهياكل الصحية (عتاد طبي عتاد مختلف)
- 2.5- مصلحة التموين : تقوم بتموين المواد العدائية العامة ، الأدوات المكتبية ، أدوات التنظيف ، مستلزمات و مواد البناء ، و غيرها .
- 3.5- مصلحة الجرد : تقوم هذه المصلحة بجرد جميع العتاد ، الأجهزة الطبية و غيرها ، العتاد المكتبي و عتاد الأشغال العامة .
- 4.5- مصلحة الصيانة : دورها صيانة مختلف الأجهزة .
- 5.5- الورشة : دورها تصليح الأدوات المعطلة و الأدوات الكهربائية العامة .
- 7.5- المغسل : تقوم بغسل البطانيات و الأغطية الخاصة بالمرضى .
- 8.5- المطبخ : و هو مكان تجهيز و تحضير المأكولات الخاصة بالمرضى و العمال المناوبون .
- المبحث الثاني : نحو تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة لحساب التكاليف :
- بالإعتماد على ما درسنا في الجانب النظري لهذه الطريقة بالإيجاز الخطوات المؤدية إلى نتيجة تطابق دراستنا مع واقعها .

المطلب الأول: الطريقة المعتمدة حاليا لحساب التكاليف :

تحسب التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية في مصلحة حساب الكلفة التي تقوم بجمع جميع المعطيات و المصاريف و التكاليف التي قامت بها المصالح الإستشفائية و الاقتصادية و الإدارية قصد مراقبة تسير الميزانية العامة للمستشفى و اقتراح تحسينات من أجل استثمار الميزانية بطريقة مناسبة في المستقبل القريب .

1- نشاط المكتب :

- جمع المعطيات في المصالح الإستشفائية و الاقتصادية و الإدارية و مراجعتها و تحليلها و مراقبة صحتها .
- جمع الملفات بعد رقتها في ملفات حساب الكلفة في كل ثلاثي و نسخ الملفات .
- إقامة اجتماعات دورية مع المدير و المديرين الفرعيين لمراجعة الحسابات و اقتراح حل أفضل لتخفيف الكلفة.

2- مراحل حساب التكلفة : و يتم ذلك وفق الخطوات التالية :

بعد تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة رئيسية وأقسام ثانوية وذلك حسب الهيكل التنظيمي المعتمد لدى المؤسسة نقوم بالخطوات الآتية:

1-2 تصميم الوثائق وجمع المعطيات:

1-1-2- تصميم الوثائق:يتعلق الأمر هنا بوضع تصاميم تتضمن مجموعة من الجداول،يتحدد كل جدول بحسب الغرض الذي وضع له،حيث نجد في المستشفى ثلاثة 3 تصاميم:

1-2 :التصميم CANVAS A:يحتوي على مجموعة من الجداول ،تبين الحالة الاستهلاكية ومختلف النفقات

التي تكلفتها كل مصلحة.وهو بذلك تصميم خاص بالأعباء فقط،ويتضمن الجداول منA1الىA9

كما تنقسم الأعباء إلى ستة أصناف 6: المستخدمين، التغذية، الصيدلية، اللوازم، الصيانة والأعباء المشتركة. يوضح المخطط التالي هذا التوزيع:

A1- النفقات الموجهة لأجور المستخدمين: وذلك حسب تصنيفاتهم إلى أطباء عام و اختصاصيين و إدارات و منفذون و شبه طبي وعمال الإدارة...، بحيث يحتوي الأجر على الأجر الخام مضافا إليه المنح العائلية، يتم إعداده من طرف مكتب الكلفة بناء على وثائق مقدمة من طرف مصلحة الأجور.

A2- نفقات التغذية العامة: وتشمل جميع الأغذية المستهلكة مثل: الزيت، القهوة، السكر... الخ؛

A3- عدد الوجبات المستهلكة حسب كل مصلحة؛

A4- نفقات التغذية لكل مصلحة: يتم فيها تقسيم الوجبات إلى قسمين، وجبات خاصة بالمرضى ووجبات خاصة بمصطحي المرضى، حيث أن عمال المصالح الإدارية والإقتصادية والإجتماعية تقدم لهم الوجبة تحت اسم مصطحي المرضى، يقوم مكتب الكلفة بجمع عدد وأثمان الوجبات ثم تتم قسمة مجموع الأثمان على عدد الوجبات المقدمة للحصول على ثمن الوجبة الواحدة.

A5 - نفقات الصيدلية: و تتمثل في إستهلاكات الصيدلية من الأدوية القطن ، الإبر ، مواد الأشعة ، مواد المخبرية .

A6- حالة الإستهلاكات: و التي تتمثل في مستهلكات مكتبية، مواد التنظيف...

A7- مشتريات اللوازم مختلفة: وتتمثل هذه المشتريات في تجهيزات طبية وتجهيزات غير طبية ومواد التنظيف ومستلزمات المكتب.

A8- نفقات النظافة و الصيانة: هي عبارة على نفقات تصرف من أجل نظافة وصيانة المؤسسة، تنقسم هذه النفقات إلى:

- أعمال النظافة يقوم بها عمال من خارج المؤسسة؛

- أعمال النظافة يقوم بها عمال داخل المؤسسة (أجراء في المؤسسة)؛

- أعمال الصيانة يقوم بها عمال من خارج المؤسسة؛

- أعمال الصيانة يقوم بها عمال داخل المؤسسة (أجراء في المؤسسة).

A9- الأعباء المشتركة: وهي أعباء تشترك فيها الأقسام الموجودة في المستشفى

2-2 التصميم B CANVAS: يبين هذا التصميم مختلف نشاطات المصالح الطبية و التقنية، ويحتوي على الجداول من B1 إلى B10 وفق المخطط التالي:

B1: نشاط المصالح الإستشفائية و الفحوصات: يحتوي هذا الجدول على عدد الأسرة في المصالح، و عدد المرضى في المصالح كل شهر...

B2: نشاط مصلحة تصفية الدم

B3: نشاط مصلحة الإعانة الطبية المستعجلة

B4: نشاط تدريب الأعضاء و ذلك حسب عدد المرضى .

B5: نشاط المخبر :و ذلك حسب عدد المرضى داخليين أو خارجيين

B6: نشاط الأشعة: تتمثل في عدد الحالات التي أخضعت للأشعة

B7: نشاط قاعة العمليات: تتمثل في عدد العمليات التي أجريت؛

B8- نشاط جراحة الأسنان: تتمثل في عدد الحالات التي يتم فحصها

B9: نشاط المجمع التقني.

2-3 التصميم C CANVAS: يقوم هذا التصميم باستقبال التصميمين السابقين و ذلك من خلال معرفة

استهلاك كل قسم من هذا الأقسام ،يتعلق هذا التصميم بجداول التوزيع الأولي والثانوي للنفقات من C1 إلى

C4 وهي على النحو التالي:

C1:التوزيع الأولي للأعباء ؛

C2:التوزيع الثانوي للأعباء؛

C3:الجدول التلخيصي للتوزيعين الأولي والثانوي؛

C4:مفاتيح التوزيع.

C1:التوزيع الأولي للأعباء:تتم هذه العملية بنقل الأعباء المسجلة في التصميم A إلى الجدول C1،تتم هذه

العملية كل ثلاثي،وهو بذلك تحليل لأعباء لكل الأقسام الرئيسية والثانوية،وتوزع القيمة الإجمالية للأعباء المشتركة

على جميع الأقسام بالعلاقة التالية:

مجموع أعباء القسم الرئيسي المباشرة X مجموع الأعباء المشتركة

مجموع الأعباء المباشرة لجميع الأقسام

أما النسبة فتحسب بالعلاقة:

مجموع أعباء القسم الرئيسي المباشرة 100x

مجموع الأعباء المباشرة لجميع الأقسام

C2:التوزيع الثانوي للأعباء:يتم التوزيع الثانوي الأعباء بملء الجدول C2 الذي يتضمن توزيع مجموع الأعباء

الخاصة بكل قسم ملحق (ثانوي،مساعد) وتحميلها على الأقسام الرئيسية بالإعتماد على مفاتيح التوزيع

تحسب تكلفة ومدة العمل للقسم المساعد ذو الطابع الطبي بقسمة مجموع أعباء هذا القسم على عدد الوحدات

المحققة

لمعرفة قيمة الأعباء المحملة على القسم الرئيسي والخاصة بكل قسم مساعد نقوم بمايلي:

- عدد وحدات العمل من القسم المساعد المخصصة للقسم الرئيسي X تكلفة وحدة العمل القسم المساعد = نصيب القسم الرئيسي من أعباء القسم المساعد.

أما الأعباء الخاصة بالأقسام المساعدة ذات الطابع العام فتتوزع على الأقسام الرئيسية بالطريقة التالية:

1- حساب مجموع أعباء جميع الأقسام (المجموع العام للتوزيع الأولي)

2- تحقق العلاقة التالية:

أعباء القسم الرئيسي X أعباء القسم المساعد ذو الطابع العام

المجموع العام للتوزيع الأولي

الجدول رقم (3-2): توزيع التكاليف حسب مخططات مكتب حساب الكلفة:

المجموع	إعادة التأهيل الوظيفي	الطب الوقائي	التصوير الإشعاعي	المخبر + مركز تحقن الدم	قاعة العمليات
المستخدمين					
المواد الغذائية					
المواد الصيدلية					
توريدات مختلفة					
الصيانة					
أعباء مشتركة					
المجموع					

المصدر : مصلحة حساب الكلفة

2- نقد هذه الطريقة: من خلال تقييمنا لطريقة حساب التكلفة في هذا المكتب :

- طريقة تحميل الأعباء غير المباشرة نتيجة الخدمات التي قدمتها للمصالح المعنية غير عملية؛

- كثرة العمليات الحسابية وإعادة الحساب أكثر من مرة ؛

- نقص وسائل المعالجة؛

- تراكم الأعمال على القائم على المكتب؛

- كثرة تدفق الوثائق على المؤسسة؛

- عدم تطابق معطيات في مكتب الكلفة و المصلحة الاقتصادية و مصلحة الجرد و المخزن

3- مثال حول حساب الكلفة في المؤسسة الإستشفائية :

الجدول رقم (3-3): مثال يوضح توزيع التكاليف في المستشفى لسنة 2010

المجموع	التدليك الطبي	الطب الوقائي	التصوير الإشعاعي	المخبر	قاعة العمليات	
11930299.66	756876.00	0.00	2883278.28	4284756.96	4005388.48	المستخدمين
344923.94	0.00	0.00	0.00	65642.61	279281.33	المواد الغذائية
16249335.88	12730.59	0.00	1237360.724	2002900.8	1859997.25	المواد الصيدلانية
247491.12	0.00	0.00	42607.61	75537.32	129346.19	توريدات مختلفة
467272.26	0.00	0.00	2875.86	44424.90	419971.50	الصيانة ونظافة
10399454.58	269313.8	0.00	5444932.95	2303334.92	2381872.92	أعباء مشتركة
39638677.44	1038920.39		2074730.188	8776597.51	9075857.67	المجموع

المصدر : مصلحة حساب الكلفة

نلاحظ من هذا المثال كيفية توزيع التكاليف على المصالح المعينة بعمليات حسابية كثيرة دون وجود أساس معين للحساب كما أن هناك تجاهل لبعض المصالح في هذا التوزيع كما هو الحال في طريقة الأقسام المتجانسة التي تعتمد على مفاتيح التوزيع و تشمل جميع المصالح داخل المؤسسة .

المطلب الثاني : تحديد الأقسام المتجانسة و تحديد الأعباء غير المباشرة :

1- تحديد الأقسام المتجانسة :

نستطيع تقسيم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف أو الأقسام منها ما يكون مشتركا لمجموع المؤسسة و منها ما يكون مشتركا بين بعض النشاطات ، و منها ما يكون متعلق بنشاط معين واحد ، و كل مركز تحليل يمكن أن يكون متصلا بوظيفة معينة في المؤسسة ، إذا فمركز التحليل تسمح بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة ، و يمكن تسمية قسم متجانس (مركز تحليل) بمركز عمل إذا كان يتعلق بجزء من هيكل المؤسسة ، و بدوره مركز العمل يمكن أن يقسم إلى عدة أقسام متجانسة و استجابة إلى طبيعة و تنظيم الواحد وحتى تعتبر المصلحة قسما يجب أن يتوفر مايلي :

- تكون المصلحة مجمعا لعناصر التكلفة ولهذا تعد مركز التكلفة؛

- تتناسب مع نشاط محدد يسمح بتقييمه بوحدة القياس؛

- لها مقر محدد ومستخدمين معينين؛

- تكون تحت مسؤولية رئيس المصلحة؛

- أن تحدد وتحسب نفقاتها المباشرة؛

- أن يشرف عليها موظف دائم.

ومنه فإن تحديد الفروع الرئيسية والثانوية يكون على أساس:

* موقع الفرع بالنسبة للمستشفى؛

* حجم نفقات هذا الفرع؛

* مدى إتصال هذا الفرع بالمريض.

فقد كان توزيع الأقسام بالشكل التالي :

الأقسام الرئيسية : كما ذكرنا في الفصول السابقة بأن الأقسام الأساسية هي الأقسام التي لها علاقة مباشرة

بالمنتجات أو الخدمات المبرمجة ضمن دورة الاستغلال أين تحول مجموعة مصاريف لذا رأينا التوزيع إلى التكاليف

المرتبطة بها لذا رأينا من الضروري أن تكون الأقسام الرئيسية كما يلي :

- قسم المصالح الصحية وتتكون من الأقسام التالية:

* الطب الداخلي، طب الأولاد، الجراحة العامة، أمراض النساء والتوليد، جراحة الأطفال، جراحة العظام، الأمراض

الصدرية، طب العيون، الإستعجالات الطبية الجراحية، الإنعاش الطبي، الأمراض العقلية، أمراض الأنف والأذن

والحنجرة، الكشف بتحليل الدم، الطب الشرعي، مصلحة علم الأوبئة والطب الوقائي

- قسم التموين: وتتمثل هذه التموينات في :

* تموينات طبية كالأدوية وأجهزة الفحص وغيرها؛

* تموينات غير طبية كالأغذية مثلا.

1-2 الأقسام الثانوية(المساعدة): مهمة هذه الأقسام تكمن في مساعدة الأقسام الرئيسية على تأدية نشاطها

كما تنقسم إلى الفروع التالية:

أ- فروع ملحقة ذات طابع طبي: هي التي تقدم خدمات للمراكز الرئيسية، مثل: المخبر، قاعة العمليات، مصلحة

الأشعة، الطب الوقائي، الأمراض المعدية... الخ؛

ب- فروع ملحقة ذات طابع عام: تقدم خدمات لباقي الفروع (رئيسية وثانوية)، كالإدارة، المصالح

الإقتصادية، والمصالح الإجتماعية.

يبين المخطط التالي تقسيم هذه الفروع:

الفروع الثانوية

فروع ملحقه ذات طابع عام

- الإدارة
- التكوين المتواصل
- المخازن، النقل
- المطعم، الإيواء
- الصيانة، الصيدلية

فروع ملحقه ذات طابع طبي

- المخبر
- قاعة العمليات
- الإنعاش
- التدليك الطبي
- الفحص الباطني والإستشارات

الجدول (3-4): يوضح تحديد الأقسام الرئيسية و الثانوية:

الأقسام الرئيسية		الأقسام الثانوية			المبلغ الموزع
المصالح الصحية	التمويل	الصيدلية	النظافة والصيانة	الإدارة	

المصدر : من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة.

2- تحديد الأعباء الغير مباشرة :

الأعباء الغير مباشرة و هي عبارة عن الأعباء التي لا تدخل في سعر التكلفة بصفة مباشرة إلا بعد توزيعها و استخراج نصيب الوحدة الواحدة تحمل بسعرها على سعر التكلفة للخدمة بمقدار مساهمة كل وحدة عمل في هذا المنتج .

و يتم تحديد هذه الأعباء انطلاقا من الكشوفات و القوائم المحاسبية الموجودة في المؤسسة و تتمثل الأعباء الغير مباشرة في :

- مواد و لوازم الطبية و غير طبية؛
- مصاريف النقل؛
- صيانة و إصلاحات و نظافة؛
- الأتعاب مثل أعباء العقود و المنازعات؛
- أعباء الانتقالات و الاستقبالات و تضم أعباء السفر و الإقامة و الإطعام ... الخ
- أعباء (الهاتف ، الطاقة الكهربائية ، الماء)

الجدول (3-5) : تحليل و توزيع الأعباء غير المباشرة

الأعباء غير مباشرة					المبلغ الموزع	التعيين
الأقسام الرئيسية		الأقسام الثانوية				
المصالح الصحية	الصيدلية	التموين	الصيانة	الإدارة		
						-المستخدمين -المواد الغذائية -المواد الصيدلية -توريدات مختلفة -نظافة و صيانة -أعباء مشتركة

المصدر : من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة

المطلب الثالث : تحديد مفاتيح التوزيع للأعباء الغير مباشرة

حتى يكون نظام محاسبة التكاليف أكثر دقة ، يستحسن تخصيص أكبر قدر من الأعباء إلى الأقسام

1 - تحديد مفاتيح التوزيع الأولى : لكي يتم تحويل التكاليف حسب طبيعتها إلى تكاليف حسب وظيفتها أمر يتطلب منا مسبقا تحديد مفاتيح التوزيع ، بحيث نقوم بتحميل الأقسام الرئيسية والثانوية بالقدر الازم من التكاليف.

1-1 .مصاريف المستخدمين :

توزع هذه الأعباء حسب مفتاح واحد و هو :

المفتاح = عمال قسم (X) / مجموع العمال لمجموع الأقسام X الكتلة الأجرية

الجدول (3-6) : يوضح نسبة كل قسم من الأجر

الأقسام	نسبة مفتاح التوزيع	الأجر لكل قسم
الإدارة	0.19	9940117.78
الصيانة	0.08	4185312.75
التموين	0.03	1569492
الصيدلية	0.02	1046328.18
النشاطات الصحية	0.68	35575158.39
المجموع	100	52316409.10

المصدر : من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة

2-1 " المواد الغذائية :

يخصص هذا الحساب 100 % لقسم المصالح الصحية و ذلك لإن المواد الغذائية موجهة للمرضى داخل المستشفى.

3-1: المواد الصيدلية :

يخصص هذا الحساب 100 % لقسم المصالح الصحية و ذلك لان المواد الصيدلية موجهة للمرضى

4-1: توريدات مختلفة :

تتمثل في معدات و أدوات مكتبية و التجهيزات الطبية

1-4-1 : معدات و أدوات مكتبية : و تتمثل في 20 % من توريدات المختلفة على عدد المكاتب كمفتاح

توزيع و هذا على الأقسام المعنية لان هناك ارتباط بين طبيعة المواد المستعملة و عدد المكاتب التي يتم فيها الاستعمال .

جدول (3-7): يوضح نسبة كل قسم من عدد المكاتب:

التعيين	عدد المكاتب	عدد المكاتب لكل قسم / العدد الكلي للمكاتب	المبلغ لكل قسم
الإدارة	13	0.37	132323.43
الصيانة	1	0.03	10728.93
التموين	2	0.06	21457.85
الصيدلية	3	0.08	28610.47
النشاطات الصحية	16	0.46	164510.21

المصدر : من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة

2-4-1. التجهيزات الطبية :يخصص هذا الحساب 100 لقسم المصالح الصحية و يتمثل في 80 % من التوريدات المختلفة

1-3. الصيانة و الإصلاحات :

- نعتد هنا على المساحة المبنية كمفتاح للتوزيع هذه الأعباء على الأقسام المعنية

جدول (3-8): يوضح نسبة كل قسم من الصيانة:

التعيين	المساحة لكل قسم / المساحة الإجمالية	المبلغ لكل قسم
الإدارة	0.1	116009.5
الصيانة	0.03	34802.85
التمويل	0.02	23201.9
الصيدلية	0.05	58004.85
النشاطات الصحية	0.8	928076.03

المصدر : من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة

6-1 : الأعباء المشتركة : - نعتد هنا على المساحة المبنية كمفتاح لتوزيع هذه الأعباء على الأقسام المعنية (الإدارة المصالح الصحية ، الصيدلية ، التمويل)

الجدول (3-9): يوضح نسبة كل قسم من الأعباء المشتركة:

التعيين	المساحة لكل قسم / المساحة الإجمالية	الأجر لكل قسم
الإدارة	0.1	694827.73
الصيانة	0.03	208448.32
التمويل	0.02	138965.55
الصيدلية	0.05	347413.86
النشاطات الصحية	0.8	5558621.84

المصدر من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة

الجدول (3-10): توزيع أعباء الأقسام المساعدة:

البيان	المبلغ الموزع	الإدارة	الصيانة	التموين	الصيدلية	المصالح الصحية
مجموع التوزيع الأولي						
توزيع أعباء الإدارة						
توزيع أعباء الصيانة			(XXX)			
توزيع أعباء التموين				(XXX)		
مجموع التوزيع الثانوي					(XXX)	(XXX)

المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة

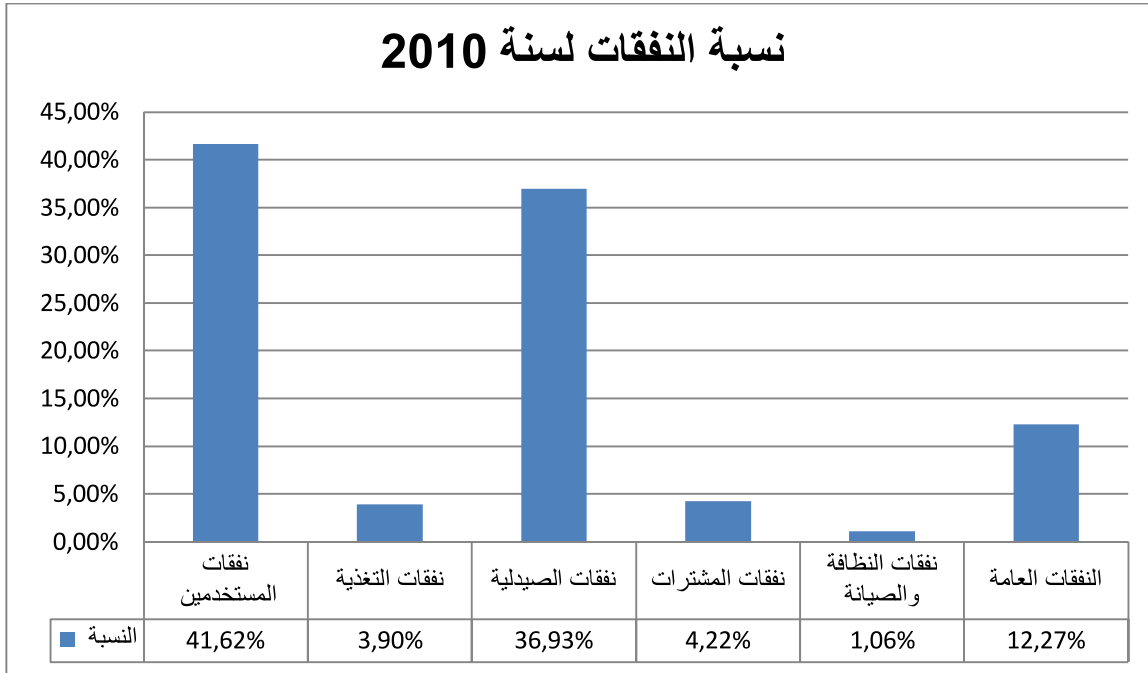
نسبة التكاليف: حيث في آخر السنة يتم وضع جدول لنسب التكاليف (نفقات المستخدمين، نفقات التغذية، نفقات الصيدلية، نفقات النظافة والصيانة، نفقات المشتريات، النفقات العامة) بالنسبة للتكاليف الكلية:

جدول رقم (3-11): يوضح نسب التكاليف من الكلفة الإجمالية

نفقات المستخدمين	41.62
نفقات التغذية	3.90
نفقات الصيدلية	36.93
نفقات المشتريات	4.22
نفقات النظافة والصيانة	1.06
النفقات العامة	12.27
المجموع 100%	100

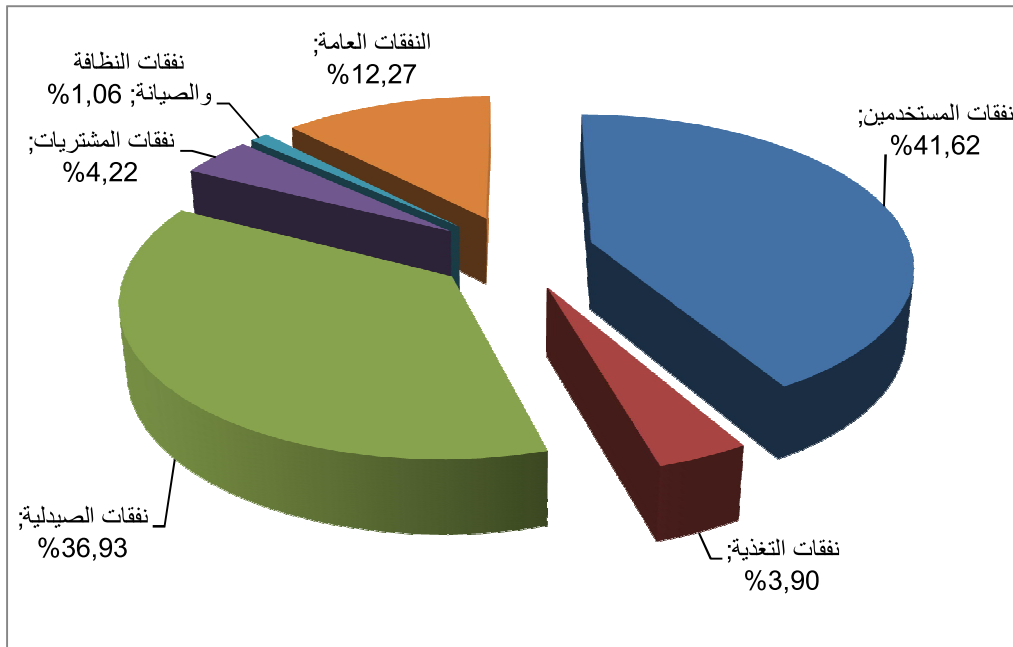
المصدر: مكتب حساب الكلفة

الشكل رقم (3-6): نسبة النفقات لسنة 2010



المصدر: مكتب حساب الكلفة

الشكل رقم (3-7): نسبة النفقات لسنة 2010



المصدر: مكتب حساب الكلفة

خلاصة الفصل:

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل، وعلى الرغم من صعوبة وتعقيد الدراسة التطبيقية، كما تتمثل هذه الصعوبات في كون عدم الكشف على بعض التكاليف وتصادف مرض القائمة على مكتب حساب الكلفة مع وقت الشروع في الدراسة.

كما التمسنا أيضا عدم معرفة أغلب الموظفين والمسيرين للمحاسبة التحليلية، وإن كانت المعرفة متوفرة عند القليل منهم فهي مرفقة بنقص الوعي بما تحمله هذه الأخيرة من نقاط ايجابية لصالح تحسين التسيير والفرع من مصداقية القرار.

إلا أننا لاحظنا مدى أهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه طريقة الأقسام المتجانسة في معالجة التكاليف وذلك من خلال تزيد المسيرين بمعلومات تفصيلية تساعدهم على اتخاذ قرارات صائبة.

إن الوضعية الصعبة التي تمر بها المؤسسات العمومية الصحية، ومن خلالها المستشفيات العامة، والناجحة عن عدم التوازن بين الموارد المالية والتي تشكل في العرض وبين الطلب على الخدمات الصحية، أدت إلى ضعف أداء هذه المؤسسات الحيوية، وبالتالي إلى تدهور مستوى الرعاية الصحية التي تقدمها للمواطن. الأمر الذي دفع بالمسؤولين على قطاع الصحة إلى دق ناقوس الخطر، من خلال الدعوة إلى إعادة النظر في نمط تسيير هذه المؤسسات وإعادة تأهيلها جذريا من أجل التكيف مع التحولات الاقتصادية والاجتماعية ورفع قدراتها التنافسية، في ظل العولمة والانفتاح على القطاع الخاص، ولعل المنتدى الأوروبي المتوسطي الذي عقد أخيرا في أبريل 2005 في الجزائر أكبر دليل على ذلك.

حقيقة إن الوضعية الكارثية التي يعيشها قطاع الصحة العمومي، تستدعي تظافر جميع الجهود وبذل جميع المحاولات في سبيل تغييرها. ومن منطلق أن تحسين الأداء الكلي لهذا القطاع يبدأ بتحسين أداء القطاعات الصحية والمستشفيات، والوحدات الصحية المكونة له، جاءت هذه المساهمة لتقديم ولو بعض الحلول الجزئية لمشكل تسيير الموارد في المستشفيات العامة، من خلال تطبيق أداة من أدوات التسيير محاسبة التكاليف حيث حاولنا تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة، وإنصبت هذه المحاولة على كيفية تحسين كفاءة وفعالية استخدام الموارد الموجهة لها وذلك بمعالجة تحليل التكاليف. ولقد رأينا بإمكانية أو ضرورة تطبيق هذه الأداة على واقع مستشفياتنا العامة، بعدما تبينت النتائج الإيجابية التي تحصلنا عليها في الجانب التطبيقي، وكذا النتائج التي حققها استخدامها في المؤسسات الاقتصادية.

وعلى الرغم من صعوبة التجربة بسبب تدني الوعي لدى بعض المسؤولين في المستشفى، وتخوفهم أو تحفظهم المبالغ فيه على موضوع الدراسة، مما ساهم في وجود عراقيل كبيرة لنا، إلا أننا تمكنا بتوفيق من الله من إنجازها أولا- نتائج اختيار الفروض.

ومن خلال دراستنا لهذا الموضوع والدراسة الميدانية للمؤسسة العمومية الإستشفائية بورقلة توصلنا إلى عدة نتائج تتمثل فيمايلي:

1- غياب محاسبة التكاليف في المؤسسات الجزائرية، يعود لعدة اعتبارات أهمها الدور الذي أوكل به للمؤسسة الجزائرية في ظل التوجهات الاشتراكية إذ تمثل في إشباع حاجات المجتمع اللامتناهية، بمقابل كانت تحدد الإدارة المركزية عوض اعتبارها مركزا لخلق الثروة وتحقيق الربح تماشيا مع دور المؤسسة الطبيعي، لذلك فإن دراسة وتحليل التكاليف كان أمر عديم الجدوى، ويضاف إلى ما سبق طبيعة تفكير الميسيرين المتولد عن تلك الفترة لم يساهم في إبراز أهمية محاسبة التسيير كأداة ضرورية وحتمية لتسيير المؤسسة، حتى مشروع المحاسبة التحليلية الذي تمت صياغته لم يرى النور إلى يومنا هذا، وهو ما يؤكد تقاعس أصحاب المهنة في الجزائر عن القيام بدورهم والمتمثل في التفكير والبحث المستمر عن حلول للمشاكل المرتبطة بنمو المؤسسات بالمنافسة الوطنية والمنافسة الدولية وظهور باستمرار التقنيات والنظريات المالية، لأنه بإظهار هذا الدور وتفعيله تكتسي المحاسبة بالنظر إلى كل مستعملها صبغة الإدارة الأساسية؛

- 2- عدم إدراك المحاسبة التحليلية بشكل جيد من طرف المسؤولين؛
- 3- إن تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في المؤسسات الإستشفائية يساعدها في معالجة وتحليل التكاليف بصورة تسمح من معرفة الخلل في مراكز المسؤولية ومن ثم تصحيحه بهدف تحسن الأداء وزيادة الفعالية.
- 4- تعتبر المحاسبة التحليلية مصدر معلومات متعدد المدخل من خلال تعدد الطرق فكل طريقة يمكن أن توفر معلومات بشكل مغاير بقصد التحليل والكشف عن مختلف الجوانب التي تؤثر في مسار التكاليف والتوجهات الخاصة بنشاط المؤسسات كونها تعتمد على معايير تقنية ومحاسبية وهذا ما أهلها إلى أن تكون أداة إدارية ورقابية لمختلف نشاطات المؤسسة؛
- 5- تعتبر أساليب المحاسبة التحليلية هي بمثابة أدوات أخذ القرارات فيما يخص التسيير الخاص بالمؤسسة، نتيجة التحليل المحاسبي وفقا لطرقها، إذ أن استخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات يعتبر عملا بسيطا ومعقدا في آن واحد، فالمحاسبة التحليلية بسيطة في استعمالها لكن القرار صعب في اتخاذه نتيجة لعدد من العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة فيه.
- 6- لا يمكن لنظام المحاسبة التحليلية لوحده أن يوفر المعلومات الكافية للمسيرين لاتخاذ القرارات المتعلقة بمستقبل المؤسسة. فكل نظام فرعي له دوره في تحسين التسيير، لكن أهمية نظام المحاسبة التحليلية تكمن في أنه يذهب إلى أعماق التحليل فيما يخص المعطيات التي يحصل عليها من الأنظمة الفرعية الأخرى.
- ومن خلال تتبعنا لطريقة حساب التكلفة، وكيفية تحديد سعر الخدمة في المؤسسة العمومية الإستشفائية بورقلة توصلنا إلى عدة نتائج أهمها مايلي:
- تحديد سعر التكلفة ومن ثم استخراج سعر تقديم الخدمة بواسطة نسب تقديرية، قد لا يمثل واقع التكاليف المنفقة؛
 - كثرة الحسابات والجداول إذ تؤدي بدورها احتمال الوقوع في الخطأ
 - إنفراد الوزارة الوصية بعملية التقدير النهائي للنفقات والإيرادات، مما يؤدي إلى الجهل التام بإحتياجات القطاعات الصحية، الأمر الذي ينعكس سلبا على جودة الخدمات المقدمة.
 - حسب المسؤولين في المستشفى، فإن الوزارة تمنح الإعتمادات المالية للمستشفيات على أساس تصنيفات كلاسيكية لهذه الأخيرة (A,B,C,D)، لا تراعي الحجم الحقيقي للنشاط فيها.
 - اعتماد المؤسسات الإستشفائية على المحاسبة العمومية مما يخلق صعوبة في التعامل مع الأعباء غير مباشرة وكيفية توزيعها.

ثانيا- توصيات الدراسة.

إنطلاقا من هذه النتائج السالفة الذكر، يتبين لنا أننا لازلنا بعيدين كل البعد عن طرق التسيير العلمية الحديثة، ناهيك أننا بحاجة إلى المزيد من المبادرات والإطارات العالية الكفاءة، التي يكون بمقدورها التحكم في التسيير الموازي والمحاسبة التحليلية وحساب التكاليف.

وبناء على ما سبق يجدر بنا تقديم مجموعة من التوصيات فيما يتعلق بموضوع البحث، عسى أن نساهم في تحسين أداء مستشفياتنا مستقبلاً، وهذه التوصيات هي:

- اتخاذ قرار إلزامية المحاسبة التحليلية لما تقدمه من أهداف على مستوى المؤسسة أو المستوى الكلي، ولهذا يجب النظر في إرساء مرسوم قانوني يجعل المحاسبة التحليلية إجبارية؛
- تحديث نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية بالاعتماد على الطرق الجديدة مثلاً المحاسبة المستندة للنشاط (ABC)؛
- تسجيل واعتماد بحوث تتعلق بهذا الموضوع في محابر أو مجموعات البحث على مستوى الجامعة بالتنسيق مع خبراء المحاسبة والمهندسين والمحللين الاقتصاديين و جهات معنية كالمؤسسات الصناعية والتجارية .
- ينبغي ضرورة القيام ببعض الإجراءات من أجل تأهيل الإقتصاد الوطني مثل:
 - *إصلاح النظام المالي والمصرفي والجبائي؛
 - *إصلاح القانون التجاري وتطوير الأنظمة المحاسبية؛
 - تكييف معطيات المحاسبة العمومية المعدة كل سنة وفق ماتتطلبه المحاسبة التحليلية؛
 - إدخال آلية الإعلام الآلي في القيام بالمعالجة المحاسبية للمعطيات , مما يوفر الكثير من الجهد وكذا التقليل من احتمالات الوقوع في الخطأ؛
 - تكوين وتوعية الإطارات المسيرة بدور المحاسبة التحليلية في تحسين أداء المصالح الإدارية والصحية، وتقليل الجهد والتكاليف ولا يتأتى هذا إلا من خلال التدريب.
 - ضرورة إعادة النظر في سياسة منح الإعتمادات المالية، بالإرتكاز على معايير أكثر شفافية وموضوعية.
- في الأخير نعترف بأن تسيير المؤسسات الصحية ليس بالأمر الهين، ذلك بأنها منظمات معقدة التركيب والتنظيم، تتعقد وتتشابك فيها العلاقات الداخلية والخارجية، فهي عبارة عن محيط مفتوح ومتعدد الأبعاد والإسقاطات.

ثالثاً- آفاق ونقاط بحثية مستقبلية.

في ختام هذا البحث نأمل أن نكون ببحثنا هذا، قد فتحنا مجالاً للقيام بدراسات أخرى في المستقبل أوسع من ذلك تمس المواضيع التالية:

- أثر تدنئة التكاليف على تفعيل نظام محاسبة التسيير في المؤسسة؛
- محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في القطاعات الخدمية؛
- أثر الاندماج والشراكة على السلوك المحاسبي للمؤسسات العمومية الإستشفائية؛
- نحو تحديد معايير لتدنئة سعر التكلفة في ظل ظروف المنافسة.

DEPENSES ALIMENTAIRE GLOBALE
MOIS DE _____ ANNEE 2011

DESIGNATIONS	QUANTITE	P.U. MOYEN	MONTANT
BICARBONATE			
CAFE			
EAU MINERALE			
HUILE			
SUCRE			
SEL			
THE VERTE			
VINAIGRE			
LES PICE			
CUMEN			
SAFRAN			
HUILE OLIVE			
BISCUITS			
COUSCOUS			
LONGE DE OISEUX			
PATES COUDE			
SPAGITIE			
FRIC			
LAHDA			
FROMAGE			
SMEN			
LAIT GIGEUZE 1 = AGE			
LAIT GIGEUZE 2 = AGE			
BEURRE VRAC			
YAOURT			
LAIT SEHA 1 AGE			
LAIT SEHA 2 AGE			
LAIT SEHA L - F			
PAIN NORMALE			
PATESRIE			
AIL			
BETTERAVE			
CAROTTES			
COURGETTE			
CONCOMBRE			
CH FLEURE			
CH VERT			
FENOUILE			
OIGNON VERTE			
OLIVE NOIRE			
OLIVE DE NOIYETTE			

EAU DE FLOUR			
KARFA			
LAIT CANDIA			
LAITCILIA A-D			
P DE TERRE			
POIVRON			
TOMATE VRACHE			
SALADE VERTE			
NAVET			
OIGNON SEC			
HARICOTE VERT			
KRAFAS			
RAND			
OLIVE VERTE			
L'ENTILLE			
PETITE POIS SEC			
RIZ			
POIS CHICHE			
HARICOT SEC			
ORANGE (Mandarina)			
POMME			
POIRE			
RAISIN			
BANANE			
TOMATES C 4/4			
CONFITURE C4 /4			
SUS AVEC SUCRE 20 CI			
TON C4 / 4			
ŒUFS			
VIANDE AGNONS			
VIANDE VEAU			
POULETS VIDE			
ORANGE			
AUBERGIN			
MELON			
PASTIQUE			
EL BORAK			
ZLABIA			
RAISIN SEC			
PROVNOU SEC			
DATE			
TOTAL			

ETABLISSEMENT PUBLIC HOSPITALIER

TABLEAU A4

DEPENSESE ALIMENTAIRE PAR SERVICE

ANNEE 2010

DEPENSES ALIMENTAIRE GLOBALE DE L'ANNEE
 NOMBRE TOTAL DE REPAS SERVIS DURANT L' ANNEE
 PRIS DE REVIENT DU REPAS

SECTIONS PRINCIPALES 0	NOMBRE DE REPAS SERVIS AUX MALADES		NOMBRE DE REPAS SERVIS AUX P/GARDE		NOMBRE DE REPAS SERVIS AUX AUTRES		TOTAL	
	Nbr.	Montant	Nbr.	Montant	Nbr.	Montant	Nbr.	Montant
MED. INTERNE							0	0,00
CH. GENERALE							0	0,00
P.URGENCE							0	0,00
PEDIATRIE							0	0,00
P.PHTISIO							0	0,00
HEMODIALYSE							0	0,00
G.OBSTETRIQUE							0	0,00
OPHTALMO.							0	0,00
O.R.L							0	0,00
MED.TRAVAIL							0	0,00
CONS.SPECIALISEE							0	0,00
CONS.EXTERNE							0	0,00
SOINS EXTERNE							0	0,00
CH. PEDIATRIE							0	0,00
TRAUMATO.							0	0,00
M. DIABETIQUE							0	0,00
MED.LEGALE							0	0,00
PSYCHIATRIE							0	0,00
CH.DENTAIRE							0	0,00
REANIMATION							0	0,00
B.OPERATOIRE							0	0,00
LABO + C.T.S							0	0,00
IMAGERIE							0	0,00
SEMEP							0	0,00
R.FONCTION.							0	0,00
ADMINISTRTION							0	0,00
SCES ECONO.							0	0,00
SCES SOCIAUX							0	0,00
SCES INFECTION							0	0,00
H1 N1							0	0,00
TOTAL							0	0,00

ETABLISSEMENT PUBLIC HOSPITALIER

TABLEAU A 5

DEPENSES DE PHARMACIE

PREMIER TRIMESTRE ANNEE 2010

SECTIONS AUXILIAIRES	Admini- stration	Sces écono.	Sces sociaux	C/TOXICATION	CAC	INFECTIEUX	S/TOTAL	TOTAL
MEDICAMENTS SERUMS PENSEMENTS VACCINS	0,00	0,00	0,00		15 050 254,14	147 751,63	15 198 005,77	28 938 093,35
COSSOMMABLES ET ACCESSOIRES	0,00	0,00	0,00		754 379,36	342 036,42	1 096 415,78	14 041 314,21
FILMS ET PRODUITS RADIO	0,00	0,00	0,00				0,00	4 662 029,24
REACTIFS ET PRODUITS LABO	0,00	0,00	0,00			0,00	0,00	503 494,76
TOTAL	0,00	0,00	0,00		15 804 633,50	489 788,05	16 294 421,55	48 144 931,56

35

ETABLISSEMENT PUBLIC HOSPITALIER

FOURNITURES DIVERSES

ANNEE 2010

SECTIONS PRINCIPALES	ADMINIST.	SCES ECONOM.	SCES SOCIAUX	S/TOTAL	TOTAL
LINGE ET LITERIE	333800,00	19350,00	0,00	353150,00	2825955,00
F BUREAU	1163402,55	477858,32	0,00	1641260,87	5688451,84
PRODUITS D'HYGIENE	174991,64	318015,22	0,00	493006,85	5172859,73
M. ET M. NON MED.	1067742,00	1751250,90	3080657,20	5899650,10	14434294,70
M. ET M. MEDICL	388791,00	586380,40	395717,00	1370888,40	2471084,85
TOTAL	3128727,19	3152854,84	3476374,20	9757956,22	30591419,96

64

ETABLISSEMENT PUBLIC HOSPITALIER

TABLEAU A 8

ENTRETIEN ET MAINTENANCE

PREMIER TRIMESTRE ANNEE 2010

SECTIONS PRINCIPALES	Gyneco obstétrique	Ophtalmo	O.R.L	Medecine Travail	INFECTEUSE	C/DESINTOXICATION	Soins Externe	\$/TOTAL
Travaux d'aménagement et d'entretien effectués par des entreprises	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Travaux d'aménagement et d'entretien effectués en régie	93592,98	52512,00	55351,02	0,00	19831,50	0,00		221287,50
Travaux de maintenance effectués par des entreprise	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Travaux de maintenance effectués par les techniciens de l'hôpital	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL	93592,98	52512,00	55351,02	0,00	19831,50	0,00	0,00	221287,50

ETABLISSEMENT PUBLIC HOSPITALIER

TABLEAUX A9

CHARGES COMMUNES

ANNEE 2010

IMPUT.	INTITULE	MONTANT	OBSERVATIONS
I -V-1	Titre I Assurance resp.civile	0,00	
II-I-2	Titre II Bourses des internes	0,00	
Chap-2	Formation du personnel para-médicale	0,00	
Chap-3	Stage a l'étranger	0,00	
Chap-4	Congrès et séminaires	0,00	
Chap-5	Formation continue	0,00	
Chap-6	Autres dép.de formation		
I-IV-1	Restauration		
Chap-2	Titre IV Gaz Médicaux et autres produits	0,00	
VI.I.1	Matériel médical		
IV-I-2	contrôle dosimètres		
VI-I-3	Accessoires et Pièces de rechanges pour matériel médical	0,00	
VII-I-1	Dépenses d'infrastructures		
Chap-I-10	Titre VIII Frais divers de gestion		
VIII-I-4	Frais des postes et télé.		
VIII-I-6	Ass.contre incendie et dég.		
VIII-I-7	Frais d'actes et contentieux		
VIII-2-1	Chauffage Eclairage Eau, Electricité		
VIII-2-2	Fourniture du bureau		
VIII-2-3	Documentation		
VIII-2-3	Drogue		
VIII-2-5	Lingerie		
VIII-3-3	Entretien et Réparation du Matériel	0,00	
VIII-VI-4	Assurances véhicules		
VIII-V-2	Transport du marchandises		
Chap-4	Parc Auto		
Chap-5	Transport et Déplacements		
Chap-7	Frais de l'H.C.A		
	Titre X Recherche médicale		
	TOTAL	0,00	

ETABLISSEMENT PUBLIC HOSPITALIER

TABLEAU B2

ACTIVITES DE L'HEMODIALYSE
ANNEE 2010

DESIGNATION	NOMBRES DE SEANCES	OBSERVATIONS
DIALYSE ORDINAIRE	0	
DIALYSE PERITONIALE	0	
TOTAL	0	

ACTIVITE DU SERVICE DE LABORATOIRE MOIS DE ANNEE 2011 TABLEAU : B5

DESIGNATION	M. Interne		Ch. Générale		P. Urgences		Pediatrie		P. Phtisio		Hemodialyse		Gyn. Obstetrique		S/TOTAL	
	Nbr	Nbr. de	Nbr	Nbr. de	Nbr	Nbr. de	Nbr	Nbr. de	Nbr	Nbr. de	Nbr	Nbr. de	Nbr	Nbr. de	Nbr	Nbr. de
	EXA	B	EXA	B	EXA	B	EXA	B	EXA	B	EXA	B	EXA	B	EXA	B
F N S	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
V S	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
G S	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
GLYCEMIE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
UREE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CREAT	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TRANSAMINASE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
BILIRUBINE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
COLESTEROLE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TRIGLYCERIDE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
ACIDE URIQUE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
PROTIDES	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CALCIUM	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
PHOSPHORE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
FER SERIQUÉ	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CHIMIE L C R	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CHIMIE URINE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
PROTEINE DE 24 H	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
ASLO	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CRP	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CATEX	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
WAXLER ROSE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TP	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TR	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TCK	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
FIBRINOGENE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
E C B DES URINES	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
E C B VAGINALE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
PVT PUS	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
HEMOCULTURE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
COPRO CULTURE	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TESTE DE GROSSES	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CULTURE LCR	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
HBS	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
HCV	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
HIV	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TPHA	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
KAOP	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

ETABLISSEMENT PUBLIC HOSPITALIER

TABLEAU : B6

ACTIVITE DE L'IMAGERIE
ANNEE 2010

DESIGNATION	M. Interne		Ch. Génè.		P. Urgences		Pediatrie		P. Phtisio		Hemodialyse		Gyn. Obs.		S/TOTAL	
	Nbr	Nbr. de	Nbr	Nbr. de	Nbr	Nbr. de	Nbr	Nbr. de	Nbr	Nbr. de	Nbr	Nbr. de	Nbr	Nbr. de	Nbr	Nbr. de
	EXA	R	EXA	R	EXA	R	EXA	R	EXA	R	EXA	R	EXA	R	EXA	R
CRANE																
SUNUS																
MAXILLAIRE																
RACHIS																
TELETHORAXE																
ASP																
BASSIN																
HANCHE																
EPAULE																
BRAS																
COUDE																
A/ BRAS																
POIGNET																
MAIN																
FEMURE																
GENOU																
CHEVILLE																
U.I.V																
JAMBE																
PIED																
C. ETERNE																
T. DE GRELE																
U.C.R.															0	0
T.O.G.D.															0	0
L.B.															0	0
USTEROGRAPHIE															0	0
ECHOGRAPHIE															0	0
SCANNER															0	0
FISTILO GRAPHIE															0	0
CHOLONGIOGRA.															0	0
TOTAL															0	0

ETABLISSEMENT PUBLIC HOSPITALIER

TABLEAU B7

ACTIVITE DU BLOC OPERATOIRE
MOIS DE _____ ANNEE 2011

	CH.GEN.		G.OBS		OPHTA.		O.R.L		CH. PED.		TRAU.		TOTAL	
	Nbr nterv	Nbr. K	Nbr nterv	Nbr. K	Nbr nterv	Nbr. K	Nbr nterv	Nbr. K	Nbr nterv	Nbr. K	Nbr nterv	Nbr. K	Nbr nterv	Nbr. K
REPORT														
CHIR. GENERALE														
TRUMATISME THORACIQUE														
NECRECTOMIE		0												
NEO DEODENAL														
CIRCONCISION														
BRULURES														
NEURO -CHIRURGIE														
HARNI DISCALE														
HEMATOME EXTRA -DURAL														
EMBARURE PARIETALE														
CANAL LOMBOIRE														
HYDROCEPHELIE														
ENCEPHALOCELE														
HDC														
MYLOMENINGOLCELE														
KYSTE OPIDEMSIDE														
DECOMPRESSION POST														
UROLOGIE														
ADENOME PROSTATE		0											0	0
VARICOCELE		0											0	0
NEPHRECTOMIE		0											0	0
HYDROCEL VAGINALE		0											0	0
CALCUL VESICALE														
MJPU		0											0	0
LITHIASSE PYELIQUE		0											0	0
LITHIASSE URETHRALE														
PRARPHIUROSE														
EXTRACTION CAILLOT														
ABCES PSOACS														
LITHIASSE VESICALE														
URETRETOMIE		0											0	0
HERNIE DISCALE		0											0	0
HEMATOME EXTRA-DURAL		0											0	0
A REPORTER	0	0											0	0

ETABLISSEMENT PUBLIC HOSPITALIER

TABLEAU B8

**ACTIVITE DE CHIRURGIE DENTAIRE
PREMIER TRIMESTRE ANNEE 2010**

DESIGNATION	NOMBRE D'EXAMENS	NOMBRE DE D
CONSULTATION	600	3600
EXTRACTION		
EXTRACTION D'UNE DENT	310	1860
EXTRACTION DE PLUSIEUR DENTS	0	0
LA PREMIERE	45	270
LES AUTRES	31	93
EXTRACTION INCLUSE OU ENCLAVEE	0	0
EXTRACTION DES MOLAIRES INFERIEURES	0	40
LA PREMIERE	15	120
	12	48
SOINS		
CAVITE SIMPLE	340	2040
CAVITEE COMPOSEE DEUX FACES	21	189
CAVITEE COMPOSEE TROIS FACES	8	120
PULPOTOMIE CORRONIERE AVEC OPTURATION DE LA CHAMBRE PULPAIRE	31	217
DETARTRAGE COMPLET DEUX SEANCES	19	190
PROTHESE		
COMPLET HAUT	140	11900
COMPLET BAS	140	11900
PARTIELLE HAUT	18	990
PARTIELLE HAUT	15	900
PARTIELLE HAUT	12	600
PARTIELLE HAUT	11	440
PARTIELLE BAS	8	520
PARTIELLE BAS	10	800
PARTIELLE BAS	13	715
PARTIELLE BAS	13	585
REPARATION		
PARTIELLE HAUT	10	80
PARTIELLE BAS	9	72
TOTAL HAUT	12	96
TOTAL BAS	12	96
TOTAL	1855	38481

ETABLISSEMENT PUBLIC HOSPITALIER

TABLEAU B 10

ACTIVITES DU PLATEAU TECHNIQUE
ANNEE 2010

22.46 414.86 21134

SECTIONS	LABORATOIRE		RADIOLOGIE		B.OPERA.		R.F.	CH.DENT.	
	NBRS EXA.	NBRS DE B	NBRS EXA.	NBRS DE R	NBRS EXA.	NBRS DE K	NBRS SACES	NBRS EXA.	NBRS DE D
MED. INTERNE	17823	380287	537	5364	0	0	0	0	0
CHIRU. GENERALE	2527	53159	430	4346	404	22820	0	0	0
P. URGENCE	30340	629829	34211	328280	0	0	0	0	0
PEDIATRIE	12992	300432	627	6098	0	0	0	0	0
P. PHTISIO	3545	74182	332	3320	0	0	0	0	0
HEMODIALYSE	12210	241354	320	3226	0	0	0	0	0
G. OBSTETRIQUE	26932	589074	97	1334	292	25290	0	0	0
OPHTALMO	1078	22517	38	392	80	7640	0	0	0
O.R.L	1279	25483	95	940	27	990	0	0	0
CAC	0	0	619	8868	0	0	0	0	0
CONS. SPECIALISEE	0	0	5102	66386	0	0	0	0	0
CONS. M.GENERALE	0	0	3925	37456	0	0	0	0	0
SOINS EXTERNE	0	0	2602	25330	0	0	0	0	0
CH. PEDIATRIE	3442	60736	433	4427	29	1380	0	0	0
TRAUMATOLOGIE	3827	77978	615	6038	278	15400	0	0	0
M.DIABETIQUE	9751	163960	163	1552	0	0	0	0	0
MED. LEGALE	0	0	103	1030	0	0	0	0	0
PSYCHIATRIE	35	682	0	0	0	0	0	0	0
CH.DENTAIRE	0	0	526	3290	0	0	0	0	0
REANIMATION	13050	288207	261	2640	0	0	0	0	0
EXTERNES	29703	653275	0	0	0	0	0	0	0
TOTAL	168534	3569155	51036	510317	1110	73520	0	0	0

21134

ETABLISSEMENT PUBLIC HOSPITALIER

REPARTITION PRIMAIRE DES CHARGES

ANNEE 2010

	SECTIONS AUXILIAIRES					
	BLOC OPERA	LABORA-TOIRE+ C.T.S	IMAGERIE	SEMEP	REEDUCA. FONTION.	S/TOTAL
PERSONNEL	16 021 553,92	17 131 256,51	11 533 112,88	0,00	3 027 504,00	47 713 427,31
ALIMENTATION	1220072,37	139401,99	0,00	0,00	0,00	1 359 474,36
PHARMACIE	13 042 273,70	8 229 876,46	30 804 173,51	0,00	12 730,59	52 089 054,26
FORNI. DIVERSES	605061,62	1661284,47	283761,65	0,00	270446,67	2 820 554,41
ENTRET.& MAINT.	1 113 123,26	194 252,51	51 673,30	0,00	35 322,82	1 394 371,89
CHARGES COM.	4 478 955,31	3 828 707,54	5 972 398,75		468 300,83	14 748 362,42
TOTAL	36 481 040,18	31 184 779,48	48 645 120,09	0,00	3 814 304,91	120 125 244,65
	4,95	3,53	7,78	0,00	0,56	

1

ETABLISSEMENT PUBLIC HOSPITALIER

REPARTITION SECONDAIRE DES CHARGES

ANNEE 2010

	SECTIONS AUXILIAIRES					
	BLOC OPERA	LABORA-TOIRE	IMAGERIE	SEMEP	REEDUCA. FONTION.	S/TOTAL
TOT.REP. PRIMAIRE						
BLOC OPERTOIRE						0,00
LABORATOIRE						0,00
IMAGERIE						0,00
SEMEP				0,00		0,00
REE. FONCTIONNELLE						0,00
ADMINISTRATION					0,00	0,00
SCES ECONOMIQUES						0,00
SCES SOCIAUX						
C/DESINTOXICATION						
CAC						
S/INFECTEUSE						
UNITE D'OEUVRE	K	B	R		SEANCE	
NOMBREE D'U.O	51285	1389809	117256		2498	
COUT U.O	0,00	0,00	0,00		0,00	

6

ETABLISSEMENT PUBLIC HOSPITALIER

REPARTITION PRIMAIRE ET SECONDAIRE DES CHARGES

ANNEE 2010

	SECTIONS AUXILIAIRES					
	BLOC OPERA.	LABORA-TOIRE	IMAGERIE	SEMEP	REEDUCA-FONTION	S/TOTAL
PERSONNEL						
ALIMENTATION				0,00		0,00
PHARMACIE				0,00		0,00
FORNI. DIVERSES				0,00		0,00
ENTRET. & MAINT.				0,00		0,00
CHARGES COM.				0,00		0,00
SOUS TOTAL						
BLOC OPERTOIRE				0,00		
LABORATOIRE						
IMAGERIE						
SEMEP						
REE. FONCTIONNELLE				0,00		
ADMINISTRATION						
SCES ECONOMIQUES						
SCES SOCIAUX						
C/DESINTOXICATION						
CAC						
UNITE D'OEUVRE	K	B	R		SEANCE	
NOMBREE D'U.O	51285	1389809	117256		2498	
COUT U.O	0,00	0,00	0,00			

11

REPARTITION PRIMAIRE DES CHARGE

ANNEE 2010

SECTIONS PRINCIPALES						
MED INTERNE	CHIRU. GENERALE	PAVILLON URGENCE	PEDIATRIE	PNEUMO-PHTISIO	HEMO-DILYSE	S/TOTAL
19 883 270,91	12 196 391,92	28 875 059,58	9 456 263,64	7 755 754,64	7 266 096,85	85 432 837,54
2 647 138,52	3 638 363,81	1 711 359,40	4 183 254,81	744 990,90	1 883 785,25	14 808 892,69
8 365 295,26	11 457 178,67	35 839 740,21	4 437 599,39	6 371 117,28	24 596 440,10	91 067 370,91
3 066 963,48	551 239,55	1 964 284,43	1 032 092,91	406758,37	1 508 286,65	8 529 625,39
124 515,08	126 325,79	383 784,96	385 390,88	5 740,71	47 071,76	1 072 829,18
4 770 781,99	3 914 561,81	9 625 519,63	2 728 430,03	2 139 172,31	4 940 760,90	28 119 226,67
38 857 965,24	31 884 061,55	78 399 748,21	22 223 031,66	17 423 534,21	40 242 441,51	229 030 782,38
5,12	4,17	13,94	2,28	1,47	4,48	

3

المخلص:

يتناول هذا البحث المحاسبة التحليلية وكل ما يتعلق بها والأهمية التي تتميز بها وذلك بغية تحسين أداء المؤسسات، والحصول على المعلومات التفصيلية والحديثة من أجل البقاء والإستمرار، وذلك من خلال التعريف بالمحاسبة التحليلية وأهدافها وأهم طرق معالجة التكاليف الكلية والجزئية، كما ركزنا على طريقة من هذه الطرق "طريقة الأقسام المتجانسة" وذلك من خلال توضيح أهم الخطوات التي تعتمد عليها في معالجة التكاليف كما تطرقنا في ختام الدراسة النظرية إلى عموميات حول المستشفى وكيفية تصميم نظام للمحاسبة التحليلية.

وفي دراسة الحالة تطرقنا إلى الكيفية التي تحسب بها التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية محولين بذلك تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة.