

جامعة قاصدي مرياح - ورقلة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي
الميدان: علوم اقتصادية، علوم التسيير وعلوم التجارية
الشعبة: علوم مالية ومحاسبية
التخصص: دراسات محاسبية وجباية معمقة
من إعداد الطالب: مصطفى بن عبد الرزاق
بعنوان:

**تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة لمعالجة التكاليف مع إمكانية
تصور نظام (ABC) في المؤسسة العمومية الإستشفائية
دراسة حالة المؤسسة العمومية الإستشفائية - محمد بوضياف - ورقلة.**

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2013/06/20

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الأستاذ:	هواري سويسي	جامعة قاصدي مرياح (ورقلة) رئيسا
الأستاذ:	عمر موساوي	جامعة قاصدي مرياح (ورقلة) مشرفا
الأستاذ:	بضياف أحمد	جامعة قاصدي مرياح (ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2013/2012

شكر وعرفان

لا يسعني في هذا المقام إلا أن أتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى:

- الأستاذ المؤطر "عمر موساوي" على المجهودات المبذولة التي لم يبخل بها علي، والاقتراحات الوجيهة والملاحظات القيمة التي تعبر عن شعور بالمسؤولية وتقديس لرسالة العلماء التي لا تقلّ عن رسائل الرسل والأنبياء.
 - كما أتقدم بالشكر إلى العاملين في المكتبة بجامعة قاصدي مرباح بورقلة.
 - كما أوجه شكراً خالصاً لأساتذة قسم التجارة بالكلية الذين ساهموا في إمدادي بما يملكونه من مراجع ساعدتني خلال إعداد هذا العمل.
 - إلى كل من جمعني معهم كلمة طيبة خلال دراستي الجامعية.
- إلى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي.

والدي

_ إلى أوّل مدرسة في الحياة

إلى شمس الحب التي لا تغرب

إلى من أضاء لي طريق النجاح :

الوالدين الكريمين

_ إلى من قاسموني لقمة العيش وشاركوني

أفراحي وأحزاني : الإخوة الأعزاء

_ إلى جميع الأهل والأقارب كل باسمه

_ إلى جميع الأصدقاء

_ إلى كل من نسيه قلبي ولم ينساه قلبي

إليكم جميعاً أهدي ثمرة هذا العمل

مصطفى

قائمة المحتويات

المقدمة.

الفصل الأول: الإطار النظري و الدراسات السابقة.

المبحث الأول: مدخل للمحاسبة التحليلية.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية.

المبحث الأول: منهجية الدراسة (الطريقة و الأدوات المستخدمة).

المبحث الثاني: النتائج و المنافسة.

الخاتمة.

المراجع.

الملاحق.

الفهرس.

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجداول
04	أوجه الاختلاف بين المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية .	(1-1)
09	جدول التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة .	(2-1)
30	الإطار التنظيمي للمؤسسات الإستشفائية في الجزائر.	(1-2)
32	المقابلات الميدانية لموظفي المؤسسة وعدد الساعات.	(2-2)
36	التكاليف حسب مخططات مكتب حساب الكلفة.	(3-2)
37	التوزيع الأولي للتكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية لسنة 2011.	(4-2)
39	تحديد الأقسام الرئيسية و الثانوية.	(5-2)
40	تحليل و توزيع الأعباء غير المباشرة.	(6-2)
41	نسبة كل قسم من الأجرور.	(7-2)
41	نسبة كل قسم من عدد المكاتب.	(8-2)
42	نسبة كل قسم من الصيانة.	(9-2)
42	نسبة كل قسم من الأعباء المشتركة.	(10-2)
43	توزيع أعباء الأقسام المساعدة.	(11-2)
43	نسب التكاليف من الكلفة الإجمالية.	(12-2)
46	مسببات التكلفة لمجمعات التكلفة الخاصة بقسم المنحبر.	(13-2)
46	أنشطة مسببات التكلفة الخاصة بقسم المنحبر.	(14-2)

قائمة الملاحق

الصفحة	العنوان	رقم الملحق
57	نفقات المستخدمين لسنة 2011	(1)
58	نفقات التغذية العامة لسنة 2011	(2)
60	نفقات التغذية لكل مصلحة لسنة 2011	(3)
61	نفقات الصيدلية لسنة 2011	(4)
62	نفقات المشتريات لسنة 2011	(5)
63	نفقات النظافة و الصيانة لسنة 2011	(6)
64	نفقات مشتركة لسنة 2011	(7)
65	نفقات نشاط مصلحة تصفية الدم لسنة 2011	(8)
66	نشاط مصلحة المخبر لسنة 2012	(9)
68	نشاط التصوير الإشعاعي لسنة 2011	(10)
69	نشاط قاعة العمليات لسنة 2011	(11)
70	نشاط جراحة الأسنان 2011	(12)
71	نشاط اجمع التقني لسنة 2011	(13)
72	التوزيع الأولي للتكاليف (الأقسام الثانوية) لسنة 2011	(14)
73	التوزيع الثانوي للتكاليف (الأقسام الثانوية) لسنة 2011	(15)
74	التوزيع الأولي و الثانوي للتكاليف (الأقسام الثانوية) لسنة 2011	(16)
75	التوزيع الأولي لتكاليف (الأقسام الرئيسية) لسنة 2011	(17)
76	التوزيع الثانوي للتكاليف (الأقسام الرئيسية) لسنة 2011	(18)
77	التوزيع الأولي والثانوي للتكاليف (الأقسام الرئيسية) لسنة 2011	(19)
78	نموذج المقابلة	(20)

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
05	عرض بياني للتكلفة المتغيرة	(1_1)
06	عرض بياني للتكلفة الثابتة	(2-1)
21	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الإستشفائية	(1-2)
36	التمثيل البياني لنسبة نفقات في المؤسسة الإستشفائية لسنة 2011	(2-2)
39	النموذج المقترح لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد بوضياف	(3-2)

قائمة الاختصارات والرموز

الاختصار أو الرمز	الدلالة
(ABC)	طريقة التكاليف المستندة للنشاط.
(INTRNET)	الشبكة العالمية للمعلومات.
(GRONBACHALPHA)	كرونباخ ألفا.
(CANVAS)	التصميم.

الفهرس

الصفحات	العنوان
I	الإهداء
II	شكر
III	الملخص
IV	المحتويات
V	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال البيانية
VII	قائمة الاختصارات والرموز
VIII	قائمة الملاحق
ب	المقدمة
	الفصل الأول: الإطار النظري و الدراسات السابقة
02	تمهيد
03	المبحث الأول الإطار النظري للمحاسبة التحليلية
03	المطلب الأول: ماهية المحاسبة التحليلية
03	1- تعريف المحاسبة التحليلية
03	2 - مجال المحاسبة التحليلية
03	3-أهداف المحاسبة التحليلية
04	4-علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة
05	5-ماهية التكاليف وسعر التكلفة
06	المطلب الثاني: طرق حساب سعر التكلفة
06	1-طريقة الأقسام المتجانسة
07	2-طريقة التحميل العقلائي
09	3-طريقة التكاليف المتغيرة
11	4-طريقة التكاليف المعيارية
12	5- طريقة التكاليف المستندة للنشاط (ABC)
13	المبحث الثاني: الدراسات السابقة

13	المطلب الأول: عرض الدراسات السابقة
16	المطلب الثاني: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة
18	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: الدراسة الميدانية.
20	تمهيد
21	المبحث الأول: منهجية الدراسة (الطريقة و الأدوات المستخدمة)
21	المطلب الأول: الأدوات المستخدمة
21	1- نظرة حول المؤسسة العمومية الإستشفائية
22	2- مجتمع و عينة الدراسة
23	3- مصادر جمع المعلومات
23	4- أداة الدراسة
25	5- صدق و ثبات أداة الدراسة
25	6- البرنامج الإحصائي المستخدم في الدراسة
25	المطلب الثاني: الطريقة المستخدمة في الدراسة
25	1- الطريقة المعتمدة حالياً في حساب التكاليف
29	2- تحديد الأقسام المتجانسة و تحديد الأعباء غير المباشرة
32	3- تحديد مفاتيح التوزيع للأعباء الغير المباشرة
37	4- إمكانية تصور نظام (ABC) في المؤسسة
41	المبحث الثاني: النتائج و المناقشة
41	المطلب الأول: عرض النتائج
41	المطلب الثاني: مناقشة النتائج
44	خلاصة الفصل
46	الخاتمة العامة
50	قائمة المراجع
56	قائمة الملاحق
81	الفهرس

أ- توطئة

إن الصحة هي من أهم معايير و شروط التقدم و الرقي لأي أمة من الأمم، و عليه فقد اعتبرت الصحة العمومية من أولويات الدولة الجزائرية منذ الاستقلال، فسخرت لها إمكانيات مادية و بشرية هائلة، من أجل ضمان تلبية الاحتياجات الصحية المتزايدة للمواطنين، وقد أدت التحولات الاجتماعية و الاقتصادية و السياسية التي عاشتها البلاد، إلى تطور كمي و كفي في مستوى الطلب على الخدمات الصحية، مما ساهم في رفع تكلفة هذه الخدمات بشكل، لم تعد فيه الدولة قادرة على تحملها، و دخلت المؤسسة الصحية في أزمة حقيقية، تدنت فيها مكانتها و فقدت فيها مصداقيتها، و تأثرت فيها سلباً نوعية خدماتها.

فعلى المؤسسات الصحية دراسة و ضبط التكاليف بالاعتماد على طرق المحاسبة التحليلية الحديثة، بهدف الحصول على المعلومات و البيانات الهامة و الكافية عن كل ما يحدث بداخل المؤسسة أو في محيطها و ذلك من أجل إتخاذ القرارات المناسبة، التي تسمح ببقائها و منافسة من المؤسسات المحلية و الشركات العالمية الأخرى. حيث نجد طريقة الأقسام المتجانسة من بين أهم الطرق المحاسبة التحليلية التي تفيد المؤسسة في تحليل و تحميل نوع من الأعباء (غير المباشرة) على المنتجات بهدف حساب سعر التكلفة، لهذا فمن الضروري التحديد الدقيق لهذه التكلفة، حتى لا يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة، أي يجب محاولة الوصول إلى أن سعر التكلفة يعكس حقيقة تكلفة منتج دون زيادة أو نقصان كما توفر لنا الطريقة الأقسام المتجانسة الحصول على بيانات تفصيلية على كل قسم من أقسام المؤسسة أو بالأحرى كل وظيفة من وظائفها.

وفي الحقيقة أن حساب سعر التكلفة و تحديد التكلفة النهائية بواسطة طريقة الأقسام المتجانسة عملية صعبة نظراً لصعوبة تتبع تطور التكاليف داخل الأقسام، و كثرة الحسابات خاصة إذا كنا في أمس الحاجة لمعرفة سعر التكلفة لاتخاذ القرارات و بالأخص قرار تحديد سعر البيع أو تقديم الخدمة بالنسبة للمؤسسات الخدمية، و مع تعقد عملية الإنتاج و التوزيع و ظهور بعض النقص في هذه الطريقة، كان على المؤسسات إتباع طرق حديثة مثل (ABC).

إن المؤسسة الصحية اليوم أمام تحدٍ كبير، وعليها إتباع الطرق الحديثة المحاسبة التحليلية بضرورة تحسين استخدام مواردها، دون إسراف أو ضياع و وقف ما هو مخطط لها، و عليها أيضاً أن تعمل هذه الأخيرة على توفير كفاءات إدارية مؤهلة بمهارات الإدارة و التخطيط، و التنظيم، و التوجيه و الرقابة فضلاً عن مهارات وظيفية أخرى تتعلق بالقائمين على التقدم المباشر للخدمة الصحية.

ب- طرح الإشكالية: و ما تقدم يمكن طرح و صياغة الإشكالية الرئيسية لهذا البحث عن النحو التالي:
ما إمكانية تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في معالجة التكاليف للمؤسسة العمومية الإستشفائية (محمد بوضياف) بهدف ترشيدها ؟ وهل يمكن أن يعتبر نظام (ABC) أفضل من النموذج المطبق ؟

و معالجة هذه الإشكالية و العمل على الإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور هذا الموضوع قمنا بتقسيمها في شكل أسئلة فرعية:

- هل هناك حاجة للمؤسسة الإستشفائية المحاسبة التحليلية بصفة عامة ولطريقة الأقسام المتجانسة بصفة خاصة ؟
- ما هي الخطوات الواجب إتباعها لحساب سعر التكلفة؟
- هل يمكن وضع نظام محاسبة تحليلية في مؤسسة لا تعتمد تنظيمها على طرق علمية؟
- هل يمكن للمؤسسة أن تطبق نظام (ABC) في حساب التكاليف؟

ت- فرضيات البحث:

و الإجابة عن هذه التساؤلات انطلاقاً من الفرضيات التالية:

-إن المؤسسة الإستشفائية في حاجة ماسة إلى طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لمعالجة وترشيد التكاليف المتعلقة بالخدمات الصحية.

- تعد المحاسبة التحليلية الأداة الكاشفة للوضعيات التفصيلية لما توفره من طرق و تقنيات تحليلية.
- لا يمكن للمؤسسة أن تطبق نظام (ABC) في حساب التكاليف لأنها طريقة حديثة ولا يفهمها المسيرين.

ث- مبررات اختيار الموضوع: من أهم المبررات التي كانت أساساً الاختيار هذا الموضوع ما يلي:

- غياب هذا النوع من المحاسبة (المحاسبة التحليلية) في أغلب المؤسسات الاقتصادية؛
- قابلية الموضوع و ذلك نظراً لأهميته؛
- محاولة إظهار ضرورة اللجوء إلى هذه التقنية و ذلك من خلال إيضاح مدى أهميتها في توفير المعلومات و البيانات الهامة و اللازمة في اتخاذ القرارات التسييرية؛
- الرغبة و الميول الشخصي في هذا الموضوع لأنه يندرج ضمن التخصص؛
- محاولة إثراء المكتبة الجامعية.

ج- أهداف الدراسة: هناك عدة أهداف يرمي إليها بحثنا هذا نوجزها فيما يلي:

- محاولة إبراز أهمية المحاسبة التحليلية في المؤسسة الجزائرية ؛
 - معرفة ما مدى تحكم وترشيد التكاليف المتعلقة بالخدمات الصحية ؛
 - تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة على المؤسسة بهدف تحديد سعر التكلفة؛
 - إظهار نقاط القوة و الضعف للطريقة التقليدية؛
 - إيجاد تصور نظام حديث على المؤسسة و هو (ABC).
- أهمية الدراسة:** أما الأهمية التي يكتسبها هذا البحث تتمثل في:
- تعد المحاسبة التحليلية في وقتنا الحالي ضرورية و مهمة في تحسين أداة المؤسسة و تسيير عمل المسيرين؛
 - محاولة تكييف محاسبة التكاليف مع كل مؤسسة حسب اختبار العناصر التي يجب تحليلها.

ج- حدود الدراسة:

يتناول هذا البحث المحاسبة التحليلية بشكل عام و أهميتها في تحسين أداء المؤسسات، والحصول على المعلومات التفصيلية في ظل المستجدات الحديثة من أجل البقاء و الاستمرار. وكان ذلك بالتطرق إلى المحاسبة التحليلية و طرق حساب التكاليف، و ذلك من خلال دراسة ماهية المحاسبة التحليلية ثم عناصر التكاليف و هذا في الدراسة النظرية.

أما في الدراسة التطبيقية فحاولنا إسقاط الدراسة النظرية على المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد بوضياف - ورقلة - كنموذج عن المؤسسات الصحية و كتجربة يمكن أن تعمم في حالة نجاحها.

خ- منهج البحث و الأدوات المستخدمة :

اعتمادنا في بحثنا على المنهج الوصفي في الجانب النظري و ذلك بهدف الفهم و التعمق في العناصر المكونة للموضوع، و الذي أيضاً نراه مناسباً و موافقاً لطبيعة الموضوع، حيث تطرقنا في هذا الجانب إلى محاولة إظهار أهمية و أهداف المحاسبة التحليلية و منهجية عمل طرق المحاسبة التحليلية ، وقد استعملنا منهج المتكامل في البحوث التطبيقية من خلال محاولتنا إسقاط الدراسة النظرية على المؤسسة العمومية الإستشفائية بور قلة.

- أما الأداة المستخدمة فهي "المقابلة " وهي أداة بارزة من أدوات البحث العلمي، وهي من أهم الوسائل المعقدة في جمع المعلومات، لتساعد على الوصول لتحقيق الفرضيات أو نفيها.

د- مرجعية الدراسة:

فيما يخص طبيعة المراجع المستخدمة فهي مجموعة الكتب العربية و الأجنبية المتخصصة في مجال محاسبة التكاليف، بالإضافة إلى استخدام مقالات و أبحاث و دراسات عربية و أجنبية محكمة و متخصصة في مجال محاسبة التكاليف ، مع الاستعانة و بشكل كبير بشبكة الانترنت.

ذ- صعوبات البحث:

- ضيق المدة الزمنية المخصصة للدراسة الميدانية؛

- اعتماد المؤسسات على أنظمة تقليدية لمحاسبة التكاليف ، مما أدى إلى صعوبة تطبيق الدراسة الحديثة؛

- نقص التقارير و المجالات العلمية التي تبحث في هذا الموضوع؛

- عدم إدراك المحاسبة التحليلية بشكل جيد من طرف المسؤولين في المؤسسة؛

ر- هيكل البحث:

للإجابة على الإشكالية المطروحة و الإلمام بكل جوانب الموضوع، تم إتباع منهجية تعتمد على تقسيم الدراسة إلى فصلين منها الجزء النظري و الجزء التطبيقي.

- حيث تناولنا في الفصل الأول "الأدبيات النظرية و التطبيقية المحاسبة التحليلية، وتم تقسيمه إلى مبحثين، حيث تعتمد في المبحث الثاني فتم عرض دراسات سابقة و ما يميز الدراسة الحالية عن دراسات سابقة.

- أما في الفصل الثاني "الدراسة الميدانية" فقمنا في المبحث الأول بتقديم بشكل مختصر للمؤسسة العمومية الإستشفائية محمد بوضياف - ورقلة - مع اختيار مجتمع و عينة الدراسة مع مصادر بيع المعلومات و الأداة المستخدمة في الدراسة، أما المبحث الثاني استخلاص النتائج للمناقشة للوصول إلى الاستنتاجات.

- الخاتمة قدمنا ملخصاً عاماً على الموضوع، مع مجموعة من الاقتراحات و التوصيات التي نأمل من خلالها أن تكون دراسات في المستقبل.

تمهيد

إنّ التسيير الاقتصادي والمالي الجيد يفرض على المؤسسة دراسة المحيط الاقتصادي، ومعرفة التقدّم التكنولوجي، فقد تترتب على هذا التقدّم تحديد أهداف جيّدة للمحاسبة التحليلية، حيث يختلف اختلافا واضحا مع الأهداف التقليدية للمحاسبة العامة، إذ تعتبر المحاسبة التحليلية فرعا من فروع علوم التسيير، ومرحلة متقدّمة في تطوّر الفكر المحاسبي، حيث تكمن مهمتها في تجميع وتحليل التكاليف لتوجيه التسيير في المؤسسة. ولقد أعدّ هذا الفصل ليوضّح طريقة تحليل هامة للمحاسبة التحليلية لحساب التكاليف وسعر التكلفة بناء على دراسات سابقة، حيث تم تقسيم الفصل إلى بحثين وكان على التالي:

المبحث الأوّل: الإلمام بكل عناصر المحاسبة التحليلية وطرق حساب سعر التكلفة.

المبحث الثاني: فتمّ عرض بعض الدراسات السابقة.

المبحث الأول الإطار النظري للمحاسبة التحليلية

حيث يتم في هذا الفصل عرض الإطار النظري للمحاسبة التحليلية وطرق معالجة التكاليف.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة التحليلية.

نظام المحاسبة العامة هو المتبع والذي يتمثل في تبويب وتسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في دفاترها المحاسبية، وخاصة بعد أزمة الكساد 1929م والتي ترتب عنها بروز إشكالية مدى معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة بكل منتج¹، وبعد سنة 1945م شهدت الفترة تقدماً في الصناعة مما أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين، حيث استلزم على المسؤولين والمسيرين إيجاد وسيلة تمكن من تخفيض التكاليف، وظهرت المحاسبة التحليلية عبر مراحل وبأسماء عديدة المحاسبة الصناعية، محاسبة التكاليف، المحاسبة التحليلية للاستغلال².

أولاً - تعريف المحاسبة التحليلية:

تعريف 01 تعرف محاسبة التكاليف بأنها: تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة (ومن مصادر أخرى)، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها³، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات على مستوى التنفيذ أو الإدارة .

تعريف 02: "تعتبر المحاسبة التحليلية على وجه العموم فرعاً متخصصاً من فروع المحاسبة العامة وتكون مهمتها تجميع وتحليل البيانات التكاليف وتوزيع المصروفات من أجل تحديد الثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات".

ثانياً- مجال تطبيقها: يمكن أن تطبق المحاسبة التحليلية في المؤسسات و القطاعات التالية:

__ المؤسسات الإنتاجية أو الصناعية __ المؤسسات الخدمائية __ المؤسسات التجارية __ قطاع الزراعة.

ثالثاً- أهداف المحاسبة التحليلية: وتمت على الشكل التالي: - دراسة المردودية التحليلية لمراقبة سياسات (الإنتاج، التوزيع والاستثمار³) - تسمح بتحديد نتيجة كل منتج على حدي-تساهم في الميزانيات التقديرية. - توفير نظام ضبط ورقابة على تكاليف الإنتاج لإبقائها من أقل مستوى ممكن والتأكد من الاستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج⁴.

¹ - بويعقوب عبد الكريم، "المحاسبة التحليلية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص ص: 07- 12؛

² - مزور نجاة، جعفر فتحية كنزة، " المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير واتخاذ القرار"، مذكرة الليسانس، (غير منشورة)، كلية العلوم التجارية والعلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2004، ص: 05؛

³ - Henri Bouin، comptabilité de gestion، sirey2^{ème} Edition, Paris, 1997, p331؛

⁴ - عبد الحليم كراجة " محاسبة التكاليف"، دار الأمل للنشر والتوزيع، 2001، ص ص: 01- 03؛

رابعاً - علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة:

تعتبر المحاسبة العامة مصدراً مهماً للمعلومات التي تحتاجها المحاسبة التحليلية، إلا أنه أيضاً هناك بعض الاختلافات بينهما والتي يمكن إبرازها في الجدول التالي:

1- الجدول رقم (1-1): يوضح أوجه الاختلاف بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية

الرقم	معايير التفرقة	المحاسبة العامة	المحاسبة التحليلية
01	تقارب النفقات	تقسيم النفقات	تجميع النفقات في التكاليف
02	تصنيف النفقات	تصنيف وحيد : حسب الطبيعة	عدّة تصنيفات(المركز - النشاط - الوظيفة).
03	نتيجة الاستغلال	النتيجة الإجمالية للمنتجات	حسب كل منتج .
04	أساس حسب نفقة الاستهلاك	تكلفة الحياة - مدّة حياة الاستثمار الموافقة للطبيعة الجبائية .	قيمة التبادل - مدّة حياة الاستثمار الاقتصادية.
05	تقارب رأس المال الخاص	ديون لا يقابلها نفقات مالية للمؤسسة	موارد خارجية يقابلها نفقات مالية
06	دورة الإنتاج	سنوية	شهرية - ثلاثية - سنوية .
07	البعد	لها حدود	ليس لها حدود
08	الأهداف	مالية	اقتصادية.
09	المستفيدين	أصحاب المشرع - الدّائنون - المقرضون - الخ..	المسيّرون.
10	الطرق والقواعد	صارمة - قياسية و نموذجية	مرنة وقابلة للتعديل.

المصدر: محمد علي الجبائي، قصي السامرائي، "محاسبة التكاليف"، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص: 12؛

التعليق: يبين لنا الجدول أعلاه أهم الفروقات (أوجه الاختلاف) الموجودة بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية، وإلا أن محاسبة العامة تعتبر مصدراً مهماً للمعلومات التي تحتاجها للمحاسبة التحليلية.

خامساً - ماهية التكاليف وسعر التكلفة: و يكون بتعريف التكاليف و التمييز بين (المصاريف، الأعباء، النفقة)

1- أما التكاليف فهي: عبارة عن مجموعة من الأعباء التي تعبر عن بلوغ مستوى معين وفق مرحلة معينة على مجموع المستويات قبل وصولها للزبون، وتعرف التكلفة بصفة عامة على أنها " تضحية ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل¹."

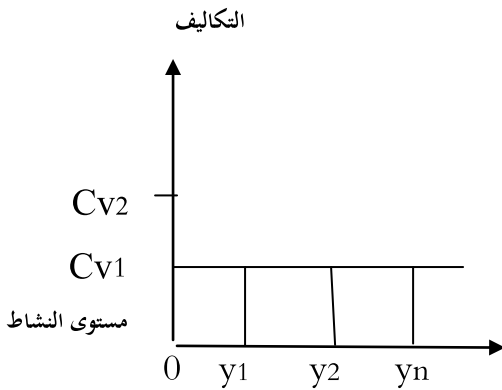
- **المصاريف:** هي عملية الخروج الفعلي أو الحقيقي للقيم الجاهزة مباشرة والمصروف يقابله الإيراد.
- **الأعباء:** هي استهلاك للقيم كالبضائع والموارد واللوازم،.. الخ. كما تعرف بصفة مالية أي الأعباء مجموعة من المصاريف².
- **التفقة³:** فالنفقة هي كل تضحية بموارد اقتصادية، ويمكن أن تميز بين نوعين من النفقات (اختيارية أو إجبارية).

2- تقسيماتها: يمكن تصنيف التكاليف إلى عدة أنواع تبعاً إلى الزاوية التي ينظر إليها وتكون كما يلي:

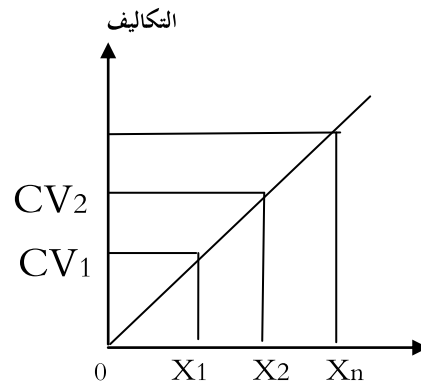
1_ من زاوية علاقتها بحجم الإنتاج أو البيع: وتكون إما تكاليف متغيرة أو تكاليف ثابتة.

1 - 1 التكاليف المتغيرة: وهي أعباء مرتبطة بحجم النشاط

الشكل (1-1): عرض بياني للتكلفة المتغيرة.



CV_n



علماً أن CV - التكلفة المتغيرة. X - y متغيرات.

المصدر: نمر محمد الخطيب، "طريقة الأقسام المتجانسة في تحديد الأسعار" مذكرة الماجستير، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية ؛ جامعة ورقلة، ورقلة ، 2006، ص: 12؛

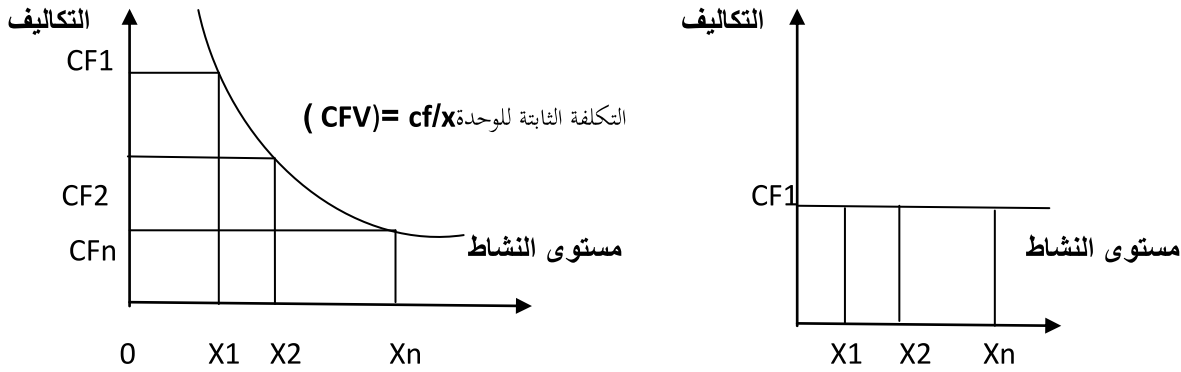
1 - 2 التكاليف الثابتة : هي الأعباء التي تدفع حتى ولو لم تقم المؤسسة بأي نشاط .

¹ _ أحمد نور، "في مبادئ المحاسبة المالية"، الدار الجامعية، لبنان، 1996، ص: 36؛

² _ ناصر داداي عدّون، مرجع سبق ذكره، ص: 13-14؛

³ _ زينبات محمد محرم وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 14؛

الشكل (1-2) عرض بياني للتكلفة الثابتة.



علما أن cf : التكلفة الثابتة، cfv : التكلفة الثابتة للوحدة - x : متغير.

المصدر: نمر محمد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص ص: 12؛

2 - من زاوية الواقعية نَمِيز بين¹: تكاليف فعلية (حقيقية) - تكاليف تقديرية (معيارية).

المطلب الثاني: طرق حساب سعر التكلفة

أولاً - طريقة الأقسام المتجانسة: حيث يقصد بمبدأ عمل الطريقة² هو الأسلوب الذي يأخذ بعين الاعتبار جميع تكاليف المؤسسة (مباشرة وغير مباشرة) في حساب سعر التكلفة.

1- مفهوم القسم المتجانس

✓ تعريف 01 القسم المتجانس هو قسم ذو نظام محاسبي، أين ترتّب مسبقاً لتحميلها إلى حسابات التكاليف أو سعر التكلفة، عناصر التكاليف التي لا تحول مباشرة إلى هذه الحسابات³.

✓ تعريف 02 حسب المخطط العام الفرنسي (1982م): القسم المتجانس هو تقسيم فرعي لمركز العمل عندما يتطلب البحث عن الدقة لحساب تكاليف المنتج.

2- معايير تصنيف الأقسام: تختلف معايير تصنيف الأقسام باختلاف حجم المؤسسات ونظامها الإداري وأهمها - معيار المسؤولية: يعني كلّ مركز تعين له مسؤولية معينة، حتى يتسنى له تحديد سعر التكلفة ومراقبة التسيير، وعلى أساس هذا المعيار تصنّف أقسام المؤسسة إلى قسمين:

- الأقسام العملية: وهي التي تكون فيها وحدة العمل حقيقية مثلاً: ساعة يد عاملة... الخ.

¹ - أوكيل محمد سعد، "فنيات المحاسبة التحليلية"، ج1، دار الأفاق، دون تاريخ نشر، الجزائر، ص: 22؛

² - نمر محمد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص: 16؛

³ - Vazavona, Pratique de gestion : analve préfisionnel, Tome 2, Berti édition, 1991, p09-3

– الأقسام الهيكلية: وهي الأقسام التي لا يمكن تحديد وحدة العمل بها، وبالتالي يمكن تحميل أعبائها إلى المنتجات أو الطلايبات عن طريق مفاتيح توزيع مثلا خدمات، الإدارة... الخ.

ب- معيار التجانس: يستند هذا المعيار على مدى تجانس الإداءات والخدمات المقدمة من الأقسام وطبيعة هذه الأقسام، ويسمح هذا المعيار بإيجاد نوعين من الأقسام:

– الأقسام 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، وتمثل أساسا في¹ (قسم التموين، قسم الإنتاج، قسم التوزيع).²

– الأقسام الثانوية: وتسمى بالمتابعة أو المساعدة وهي أقسام ذات نشاط يصعب قياسه، حيث تحول مصاريف هذه الأقسام كليا عند عملية التوزيع الثانوي للأعباء، ونذكر من بين هذه الأقسام وهي³ (قسم الصيانة، قسم المحاسبة المالية... الخ).

3- ترتيب الأقسام: ترتب الأقسام تبعا لترتيبها في العملية الإنتاجية، التموين، الإنتاج، والتوزيع، في حين ترتب الأقسام الثانوية يكون تبعا لدرجة أهمية كل قسم، ولذلك يجب مراعاة بعض النقاط التي من شأنها أن تحقق هذا الترتيب.

✓ تحديد القسم الذي يقدم خدمات للأقسام الأخرى دون أن يستفيد من أي خدمة؛

✓ تحديد القسم الذي استفاد مرة واحدة وقدم بدوره خدمات للأقسام الأخرى.

4- الخطوات المتبعة في طريقة الأقسام المتجانسة:

بعد الانتهاء من مرحلة تقسيم المؤسسة إلى أقسام (مركز تحليل) وتحديد الأقسام الرئيسية والأقسام الثانوية وذلك حسب علاقتها بالنشاط الرئيسي للمؤسسة، ثم بعد هذا تأتي مرحلة أو عملية معالجة وتحليل التكاليف الغير مباشرة، وهذا ما يسمى بالتوزيع الأولي، أما التكاليف المباشرة كما نعرف أنها تحمّل مباشرة إلى منتجات.

أ- التوزيع الأولي: ومن خلاله يتم توزيع التكاليف غير المباشرة من أعباء حسب طبيعتها (إلى أعباء حسب الوظيفة)، وهذا التوزيع يكون انطلاقا من مفاتيح النسب المئوية وتميز في التوزيع الأولي مرحلتين:

أ-1 تخصيص الأعباء نصف المباشرة: يمكن تصنيف الأعباء الغير مباشرة 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 أقسام، ولكن هناك وسيلة تسمح بتخصيص هذه الأعباء؛

¹ _P Lauzel, Henri Bouquin, " comptabilité analytique et gestion ", 5 édition Sirey, Paris, 1988, p79

² _ بو يعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص: 94؛

³ _علي رحال، "المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق"، مطبعة عمار قربي، باتنة، الجزائر، دون تاريخ النشر، ص: 27؛

أ- **2- مفاتيح التوزيع الأولي:** مفتاح التوزيع الأولي يعرف كنسبة مئوية ثابتة تطبق على الأعباء لتحديد نصيب مركز ما من هذه الأعباء. ويعتبر مفتاح التوزيع الأولي الوسيلة التي بواسطتها توزع الأعباء الغير مباشرة على مختلف الأقسام لأنّ توزيع هذه الأعباء يتركز أساسا حول الأداءات القابلة للقياس المقدّمة من الأقسام ومفاتيح التوزيع يستعان به إذا كانت الخدمات المقدّمة غير قابلة للقياس.

- بعد الانتهاء من المرحلتين السابقتين: مرحلة تخصيص الأعباء نصف المباشرة، وتوزيع الأعباء غير المباشرة بواسطة مفاتيح التوزيع.

ب- **التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة:** هي تحويل أعباء الأقسام الثانوية إلى الأقسام الأساسية للحصول على أعباء للأقسام المتجانسة الأساسية ويكون هذا وفق مفاتيح التوزيع الثانوي الذي يشترط فيه أن تمثل نسبة الخدمة المقدّمة لكل قسم.

- **تعريف التوزيع الثانوي:** هو توزيع الأعباء غير المباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية، ويتم تحميل نصيب كل قسم رئيسي من أعباء الأقسام الفرعية المساعدة على حسب وحدة قياس معيّنة تختلف من مؤسسة لأخرى ، ويتخذ التوزيع الثانوي عدّة أشكال من بينها:

- **التوزيع الإجمالي:** وهو تجميع أعباء الأقسام الثانوية ثمّ توزيعها على الأقسام الأساسية.

- **التوزيع الانفرادي:** وهو توزيع أعباء كل قسم ثانوي على حدى على الأقسام الأساسية.

- **التوزيع التنازلي:** وتقوم 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 متدرّجة أي يتم توزيع أعباء المركز الثانوي الأول على الأقسام الموالية، ثمّ يتم توزيع أعباء القسم الثانوي على باقي الأقسام وهكذا بشرط دون الرجوع إلى الوراء حتى توزع كل أعباء الأقسام الفرعية على الأقسام الأساسية ليصبح مجموع أعباء الأقسام الثانوية معدوما .

- **التوزيع المتبادل:** وهو التوزيع الذي يأخذ بعين الاعتبار الخدمات المتبادلة بين الأقسام لا يتم توزيع أعباء الأقسام الثانوية على الأقسام الأساسية إلاّ بعد تحديد قيم الخدمات المتبادلة، كذلك مثل ما هو الحال في الأقسام الثانوية¹.

¹ _ M ,G,De Narbonne" ,Paris de revient et comptabilité" ,Durand, Paris ,p44 /45

جدول رقم (1- 2): يوضح الجدول التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة .

الأقسام الرئيسية		الأقسام الثانوية (المساعدة)				مبلغ التوزيع	الأعباء حسب طبيعتها	رقم الحساب
التمويل	الإنتاج	النقل	المالية	الإدارة				
%	%	%	%	%	%	xxx	التقل	620
%	%	%	%	%	%	xxx	الإيجار	621
%	%	%	%	%	%	xxx	الصيانة	622
%	%	%	%	%	% %	xxx	الإشهار	626
%	%	%	%	%	%	xxx	الأجور	63
%	%	%	%	%	%	xxx	الضرائب	64
%	%	%	%	%	%	xxx	مصاريف مالية	65
%	%	%	%	%	%	xxx	التأمين	660
%	%	%	%	%	%	xxx	م/الإهتلاكات	68

المصدر: نمر محمد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص:19؛

ثانيا- طريقة التحميل العقلاني (التكاليف الثابتة)¹.

هي عبارة عن وسيلة لتعديل تغيرات مستوى النشاط على تكلفة وحدة العمل، أي يكون التحميل العقلاني عندما يتم حساب جزء الأعباء الثابتة حسب مستوى النشاط المتفق عليه سابقا كمستوى عادي.

1- مبدأ الطريقة :

يتم حساب سعر التكلفة لطريقة التحميل العقلاني بواسطة²:

2-الفصل بين الأعباء الثابتة والمتغيرة: يسمح بالحصول على سعر التكلفة العقلاني يقترب من الثبات،

¹ - نمر محمد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص:36؛

² - ناصر دادي عدّون، مرجع سبق ذكره ، ص:116؛

استخدام معامل التحميل العقلاني والذي يتم حسابه وفق العلاقة التالية:

معامل التحميل: المستوى الحقيقي للنشاط / المستوى العادي للنشاط

حيث المستوى الفعلي وهو عبارة النشاط الذي حققته المؤسسة أثناء العملية الإنتاجية، أما المستوى العادي هو الحجم النظري التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقه.

ثالثا- طريقة التكاليف المتغيرة:

هي عبارة عن نظام التكاليف المتغيرة كطريقة لدراسة العلاقات بين الحجم المبيعات والربح معتمدا على تحديد عتبة المرودية أو خطّ الربح، وتعتمد هذه الطريقة على تقسيم المصاريف إلى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة.

1-مبدأ عمل الطريقة: تقوم طريقة التكاليف المتغيرة على مجموعة من المبادئ أهمها:

-الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة حسب علاقتها بحجم الإنتاج - اعتبار التكاليف الثابتة من أعباء الدّورة المحاسبية -حساب النتيجة وذلك من خلال طرح الأعباء الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة. وفق هذه الطريقة وحساب سعر التكلفة والنتيجة تميّز بين :

➤ **طريقة التكلفة المتغيرة البسيطة:** وتكون في حساب النتيجة لكل منتج على حدة أو حساب النتيجة بصفة إجمالية للخزينة ككل وهي الأكثر استعمالا.

➤ **طريقة التكلفة المتغيرة المطورة :**

تقوم هذه الطريقة على تخصيص لكل قسم أو قطاع التكاليف الثابتة الخاصة بنشاط وهذا تماشيا مع التفكير المحاسبي الحديث الذي يركز على الدّقة والاستغلال بين المنتجات في العملية الإنتاجية، حيث أصبح كلّ منتج ينتج في ورشات خاصة به، وهذا كان نتيجة لكبر حجم المؤسسات وتنوّع المنتجات.

2- من زاوية وظائف أو مراحل نشاط المؤسسة:

يمكن تقسيمها إلى تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع مع الأخذ بعين الاعتبار نشاط المؤسسة (تجارية، إنتاجية، خدمية).

3- من زاوية التحميل: هناك¹ :

- الأعباء غير قابلة للتحميل وتكون ضمن النشاط الطبيعي أو في حسابات المخطط الوطني (الصفحة 06). الأعباء المعتبرة (الحملة): مثل (استهلاك البضائع، مصاريف العمال... الخ).

4- من زاوية علاقة الارتباط: نميز بين²:- التكاليف المباشرة - التكاليف الغير مباشرة.

¹ _ حيمودي فتحية، لعجال مسعودة، "نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة"، مذكّرة الليسانس، في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2005، ص ص: 19؛

² _ أوكيل محمد سعد، مرجع سبق ذكره، ص ص: 23-24؛

5- من وجهة نظر اتخاذ القرار : إذ نجد هناك

- تكاليف غير قابلة للاسترجاع (تكاليف الإيجار، الضرائب) - تكاليف جزافية (اكتشاف الأبحاث العلمية، التكنولوجية... الخ)

- **سعر التكلفة** يمكن أن نقدّم عدّة مفاهيم لسعر التكلفة:

تعريف 101: سعر التكلفة هو مجموعة التكاليف التي يتكلفتها منتج أو خدمة مقدّمة ابتداءً من انطلاق عملية إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية .

تعريف 102: يعرّف سعر التكلفة عن انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي.

سعر التكلفة: تكلفة صنع الإنتاج المباع + مصاريف التوزيع المباشرة وغير المباشرة

رابعا- طريقة التكاليف المعيارية :

تعريف 01: هي التكاليف المعيارية المحددة مقدما على أساس علمي وعملي في ظروف معينة والتي تتخذ أساسا القياس وضبط التكاليف الفعلية³.

تعريف 02 وهي عبارة عن التكاليف المحددة أو الموضوعية مسبقا والتي تستعمل كأساس المقارنة مع التكاليف الفعلية ويجب على المؤسسة التأكد بأنّ هذه التكاليف المعيارية مقياس مناسب ومنصف لتقييم الأداء وتشجيعه إلى تحقيق أهداف المؤسسة⁴.

2 - طريقة حساب التكاليف المعيارية⁵ :

يتم حساب التكاليف المعيارية بنفس الطريقة التي تحسب بها التكاليف الحقيقية، إلا أنّ الإشكالية قد يظهر من الناحية التطبيقية في كيفية إعداد التقديرات التي تفترض تفكيراً مسبقاً، وقد تتضمن مخاطر ارتكاب الأخطاء، خاصة إذا أسندت مهمة التفكير في إعداد المعايير إلى من ليسوا من الاختصاص.

3 - أهداف التكاليف المعيارية : إنّ الهدف الرئيسي هو مراقبة تكاليف المؤسسة بالفر وقات :

- البرمجة- الرقابة - التسعير - الإعلام.

¹ ناصر دادي عدّون، مرجع سبق ذكره ، ص ص: 14- 15؛

² علي رخال، مرجع سبق ذكره ، ص: 38؛

³ بويقوب عبد الكريم ، مرجع سبق ذكره ، ص: 227 ؛

⁴ راجوح عبد الزهير ، "المحاسبة التحليلية كأداة للتسيير الفعال" ،رسالة مقدّمة لنيل شهادة الماجستير ،كلية العلوم الاقتصادية ،جامعة الجزائر، الجزائر، 2000 ، ص:72؛

⁵ 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 ، الجزائر ، 2005 ، ص ص: 236- 237؛

4 - أنواع التكاليف المعيارية:

– التكلفة المعيارية الفطرية (المثالية) – التكلفة المعيارية التاريخية (المتوسطة) – التكلفة المعيارية المقارنة
– التكلفة المعيارية المتوقعة – التكلفة المعيارية الجارية – التكلفة المعيارية التقنية.

خامسا- طريقة التكاليف على أساس الأنشطة : نظرا للانتقادات الموجهة للطرق التقليدية في معالجة التكاليف لتظهر الطريقة الحديث التكاليف المستندة للنشاط، كتجسيد واضح لاستخدام معيار السبب، أي النتيجة عند تخصيص التكاليف الإضافية وتبيان مقاطع لأهمية تخصيص التكاليف وفقا لمسببات حدوثها أو على أساس علاقات سببية ذات معنى مفيد يعتمد به .

تعريف 01: هي طريقة لحساب التكاليف بحيث تقوم هذه بتوزيع التكاليف على أنشطة المؤسسة ، ومن هناك تحميلها للمنتجات أو الخدمات انطلاقا على ما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمة من أنشطة¹.

تعريف 02: يقوم نظام المحاسبة على أساس الأنشطة على مبدأ رئيسي هو الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي سواء كانت وحدات منتجة أو خدمات أو عملاء أو مشروعات².

2_ مبدأ عمل الطريقة:

– تخصيص التكاليف غير المباشرة إلى العمليات الإنتاجية الرئيسية في المؤسسة ويطلق عليها مراكز الأنشطة وأهم العوامل التي تتم على أساس اختيار مجتمعات الأنشطة نذكر منها: نوعية الإنتاج، تكرار النشطة، طبيعة الأنشطة داخل المؤسسة، درجة تعقيد هذه الأنشطة.

– تحميل وتوزيع تكاليف هذه الأنشطة على الخدمات انطلاقا من مسببات التكلفة.

3- الخطوات المتبعة في تطبيق طريقة (ABC):

3-1 تحديد الأنشطة: يعتمد على دليل الأنشطة، بحيث على يشمل كافة الأنشطة.

3-2 تحديد تكلفة الأنشطة: تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها ، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط.

3-3 تحديد مسببات التكلفة : هي عبارة عن العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل، وبالتالي تؤثر في تكلفة النشاط³.

¹-Michel,M,Cest Accounting,5^{IR}édition,Mac Gow ,Book compary,N ,Y,USA 1997,p236

² _ هاشم أحمد عطية ، "محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية" ، الدار الجامعية، جامعة الإسكندرية، مصر ، 2000، ص: 21 ؛

³ _ هانزي بوكان ، "محاسبة التسيير" ، ترجمة أحمد سقرون ، دار الآفاق، الجزائر ، 2003، ص: 86؛

3-4 تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات: بعد تحديد تكلفة الأنشطة وتحديد المسببات والعدد المناسب لهذه المسببات تأتي أخيراً مرحلة تحديد سعر التكلفة وذلك بقسمة تكلفة النشاط على مولّدات التكاليف لفترة معيّنة، تتحصل على تكلفة الوحدة لمسبب تكلفة النشاط الفعلي.

المبحث الثاني: الدراسات السابقة

من خلال إعدادنا لهذا الموضوع، سجّلنا بعض الدراسات السابقة التي تتعلّق بالحاسبة التحليلية أو نظام المحاسبة التحليلية والتي تمّ إعدادها لنيل شهادة الدكتوراه أو الماجستير أو الليسانس. إنّ كل الدراسات السابقة المطّلع عليها تنطلق أن المؤسسة تطبّق تقنية وبالتالي تختصر الدراسة على جانب "دراسة تقييم" أو "محاولة تفعيل".

– كما لاحظنا أنّ معظم الدراسات تؤخذ بشكل نظري بحت، وذلك من خلال ربطها بالقرار أو غيرها من الاستخدامات؛

المطلب الأوّل: عرض بعض الدراسات السابقة

–رسائل وأطروحات جامعية:

1- اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار: (نمر محمد الخطيب) رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير غير منشورة، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية بجامعة قاصدي مرياح ورقلة 2006. حيث تناول الباحث المحاسبة التحليلية بشكل عام وأهميتها في تحسين أداء المؤسسات والحصول على المعلومات التفصيلية في ظلّ المستجدّات الحديثة، كما ركّز على إحدى الطرق (طريقة الأقسام المتجانسة) من خلال إيضاح منهجية عملها والسعر وربطه بمخرجات نظام المحاسبة التحليلية.

– من بين أهداف الدراسة:

– الوصول إلى أهمية المحاسبة التحليلية في تحسين أداء المؤسسات؛

– تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة لتحديد سعر التكلفة .

– من بين نتائج الدراسة:

– تطبيق طريقة الأقسام يساعدها في معالجة التكاليف؛

– عدم إدراك المحاسبة التحليلية في المؤسسة.

2- تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة (بوعلي بلودة): دراسة حالة المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد بوضياف بورقلة - رسالة مقدّمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية بجامعة ورقلة 2010-2011. حيث تناول الباحث هل يمكن اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة كواحدة من طرق

المحاسبة التحليلية في تحليل الأعباء لتوجيه المؤسسات الاستشفائية الجزائرية

- **ومن بين أهداف الدراسة:** - تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة بهدف تحديد سعر التكلفة- إظهار أهمية المحاسبة التحليلية لنظام يسمح للمسيرين بكشف نقاط الضعف ونقاط القوة ويساعدهم على اتخاذ القرار، وليس مجرد طريقة لحساب التكاليف.

- **ومن بين نتائج الدراسة :** - غياب محاسبة التكاليف في المؤسسات الجزائرية- عدم إدراك المحاسبة التحليلية بشكل جيّد من طرف المسؤولين- إنّ تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في المؤسسة الإستشفائية يساعدها في معالجة وتحليل التكاليف بصورة تسمح من معرفة الخلل في مراكز المسؤولية ومن ثمّ تصحيحه بهدف تحسين الأداء وزيادة الفعالية.

3-الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة - دراسة حالة مؤسسة نفضال فرع

GPL، البليدة (سالمي ياسين) مذكرة مقدّمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية، وعلوم التسيير، والعلوم التجارية، جامعة الجزائر، 2009-2010. حيث تناول الباحث ما مدى تأثير الطرق الحديثة لحساب التكاليف و التي تسعى المؤسسات الاقتصادية جاهدة لتطبيقها مما يساعدها على رفع مردوديتها وتحسين قرارها.

-**ومن بين أهداف الدراسة :**

-تطوّر الأنظمة التي تعمل بها المؤسسات ا من تقليدية إلى حديثة من أجل لإعطاء تفسير دقيق للنتائج- تحديد نقاط القوة والضعف للأسلوبين التقليدي والحديث_دراسة لمحاسبة التكاليف سواء من المنظور التقليدي أو الحديث.

-**ومن بين نتائج الدراسة :**

- إنّ الأنظمة الحديثة لدراسة التكاليف توفر معلومات دقيقة حول التكاليف بأكثر مصداقية ومتعدّدة الأشكال ، وهذا ما يساعد الإدارة العليا في اتخاذ القرارات الإدارية لكن التوجّه لبعض المؤسسات نحو تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وإهمال الطرق الأخرى، رغم أهميتها مثل أسعار التنازل، نظام التكاليف المستهدفة و اللذان لهما دور كبير في تخفيض التكاليف بالنسبة للمؤسسة .

- الفرق بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية هو المعاملات التي يتم على أساسها توزيع التكاليف غير المباشرة وكيفية التوزيع بتوفير معلومات من وجهتين وهما:

- يسمح نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC الواجهة العمودية وهي وجهة حساب التكاليف، والواجهة الأفقية وهي تسيير الأنشطة.

4 - أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مرد ودية المؤسسة-دراسة حالة وحدة الآليات والاسمنت ببرج بوعريريج (اليزيد سامري)، مذكرة مقدّمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية 2007-2008 حيث تناول الباحث ما مدى قابلية المؤسسة الصناعية الجزائرية لتطبيق نظام ABC؟.

ومن بين أهداف الدراسة :

- تسليط الضوء على آلية عمل نظام ABC- محاولة تطبيق نظام ABC في الشركة محل الدراسة .

ومن بين نتائج الدراسة :

- تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط بالمؤسسة محل الدراسة يمكّنها من تحسين مرد وديتها، وهذا من تتبع إستهلاكات الموارد من طرف الأنشطة بأكثر دقة، وقد بيّنت الدراسة أنّ تطبيق نظام ABC ساهم في تخفيض سعر التكلفة الإجمالي مقارنة بالنظام التقليدي المطبق.

- رغم وجود طريقة لحساب تكلفة الإنتاج وسعر التكلفة إلاّ أنّه ما يعاب عليه أنّ الإدارة تستخدم معايير كمية في توزيع الموارد المستهلكة على كلّ من مراكز التحليل (الثانوية والرئيسية)، بمعنى أنّه لا توجد هناك دقة في تتبع الموارد المستهلكة أو عليه يمكن الحكم بعدم وجود دقة كبيرة في حساب سعر التكلفة .

5- دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تسيير تكاليف المؤسسة

(د/إبراهيم فوزي) رسالة ماجستير المدرسة العليا للتجارة، دفعة 2005-2006. وقد تناولت الدراسة مختلف الطرق التقليدية لمحاكاة التكاليف، وكذلك محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وتسيير التكاليف، ثمّ عمد في الدراسة التطبيقية لواقع حساب التكاليف في المؤسسة، ولكن دراسته اقتصر على طريقة التكاليف الكلية، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة. ABC فقط، ولم يتم التطرق إلى الطرق التقليدية والحديثة الأخرى.

من بين أهداف الدراسة:

إظهار طرق المحاسبة التحليلية التقليدية والحديثة؛

من بين نتائج الدراسة:

تطبيق الطريقة التقليدية في المؤسسة مع إظهار نقاط ضعفها لاستبدالها بطريقة حديثة؛

تطبيق الطريقة الحديثة في المؤسسة.

-أما الدراسات الأجنبية:

6- أثر استخدام نظام (ABC) في تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية الكويتية (عبد العزيز الرومي) أطروحة الماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2012.

تتمثل الإشكالية: هل يمكن تطبيق (ABC) في الجمعيات التعاونية الكويتية لتحسين أساليب التكاليف؟
- من أهداف الدراسة: التعرف على أثر استخدام (ABC) في تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف؛
- التعرف على مزايا (ABC).

- من نتائج الدراسة: (ABC) هو نظام إداري و محاسبي يقدم نوعين من المعلومات المالية.

7- نموذج لتطبيق (ABC) في مستشفى غزة الأوربي (خليل إبراهيم عبد الله شفقة) أطروحة الماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007 .

وتتمثل الإشكالية: هل يوجه مستشفى غزة الأوربي مشكلة في تخصيص التكاليف في ظل استخدام نظام التقليدي؟

- من بين أهداف الدراسة: التعرف بشكل مفصل على نظام (ABC)؛

- تحليل نقاط الضعف النظام التقليدي.

- من بين نتائج الدراسة: تطبيق (ABC) في مستشفى الأوربي يؤدي إلى تخصيص التكاليف بشكل دقيق؛

- يؤدي (ABC) إلى تعزيز الرقابة في المستشفى.

- مقالات:

1- (مدونة وليد الجبلي) طرق المحاسبة التحليلية: الثلاثاء 1 يناير 2013. وجاءت المدونة بتعريف المحاسبة

التحليلية وأهم طرقها ونقاط ضعفها، وبعد ذلك تم تطرق الى الطريقة الحديثة .

2- مقال بعنوان: التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) المحاسب جهاد، فلسطين 30-80-2011

ومن بين أهداف المقال:

- التعرف بالنظام التقليدي وتحديد أهم معوقاته؛

- مدخل إلى نظام (ABC) مع خطوات تطبيقه؛

- الانتقادات الموجهة ل(ABC)

المطلب الثاني: ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

نلاحظ من خلال استعراض الدراسات السابقة بأن هناك تنوع في القطاعات التي تناولتها تلك الدراسات ما بين القطاع الصناعي والقطاع المصرفي والقطاع الخدماتي، إلا أنه من الملاحظ بأن معظم هذه الدراسات ارتكزت في عملية جمع البيانات الأولية عن مجتمع الدراسة على أسلوب جمع البيانات عن طريق أداة الاستبانة، في حين أنّ هذه الدراسة اعتمدت أساساً في الحصول على البيانات من خلال إجراء مقابلات مع المديرين الماليين، الأمر في

رأي الباحث الذي له الأثر الكبير في مصداقية ودقة البيانات الأولية التي تم الحصول عليها وبشكل مباشر مع المدراء الماليين العاملين في المؤسسة الإستشفائية ويعتقد الباحث بأن هذه الدراسة تمتاز بما يلي :

1- تعدد من الدراسات القليلة من نوعها التي بحثت موضوع تطبيق طريقة الأقسام المؤسسة المتجانسة مع إمكانية تصور طريقة التكاليف المبنية على أساس النشاط ABC، في المؤسسة علماً بأن الدراسات السابقة اختصت بدراسة طريقة من إحدى الطرق.

2 - تميّزت بتطبيق دراسة تقليدية في المؤسسة مع استبدالها بطريقة حديثة.

ويرى الباحث وبعد أن اطلع على المصادر خاصة بموضوع الدراسة بأن جميع مؤسسات العالم المتقدم وبعض مؤسسات العالم الثالث أدركت أهمية إستراتيجية التخطيط الاستراتيجي فلم يعد الربح هو الهدف الرئيسي بل أصبحت الرؤيا الإستراتيجية هاجسا تسعى له المؤسسات، حيث توظف كلّ طاقتها في سبيل ذلك فتحليل البيئة الداخلية بشكل صحيح وتحديد نقاط القوة والضعف واستغلال القوة وتحسين الضعف للوصول إلى امتلاك قدرة تنافسية وتنميتها ضمن إطار أو خطة إستراتيجية هو السر الحقيقي وراء قدرات بعض الشركات العالمية على اختراق جميع الأسواق المحلية والدولية.

خلاصة الفصل:

في الواقع يتوقّر للتخطيط والرقابة مجال واسع لتطبيق عدّة أدوات من بينها المحاسبة التحليلية والطرق التي تعتمد عليها ومن بينها طرق تقليدية وطرق حديثة التي هي موضوع الدراسة كأداة في مجال التخطيط والرقابة، ولا يمكن دراسة ذلك في نظام المعلومات الذي يعد الإطار المناسب لفهم العلاقات الموجودة بين مختلف الأدوات ومجال تطبيقها، وتتم معالجة ذلك من خلال أسس وضع نظام المحاسبة التحليلية، وهذا النظام الذي يعدّ 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 بتناسق تام من أجل تحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.

حيث رأينا في هذا الفصل أنّه يمكن الوصول إلى تحديد تكلفة المنتج بعدّة طرق أو كل واحدة من هذه الطرق لها أسلوبها في حساب التكاليف حيث سنقوم بعرض حساب التكاليف وفق أسس تقليدية وأسس حديثة في الفصل الثاني، حيث نتطرّق إلى تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة مع إمكانية تصوّر طريقة التكاليف الأنشطة على أساس (ABC) في مؤسسة واحدة.

الفهرس

المقدمة

الفصل الأول:

الإطار النظري والدراسات السابقة

الفصل الثاني:

لدراسة الميدانية (دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية)

محمد بوضياف

الخاتمة

قائمة المراجع

الملاحق

تمهيد

يتناول هذا الفصل وصفا للطريقة والإجراءات التي يستخدمها الباحث في القيام بهذه الدراسة من أجل الإجابة عن الأسئلة التي تمثل مشكلة الدراسة وهدفها، إذ يتضمن نظرة حول المؤسسة العمومية الإستشفائية-محمد بوضياف- وصفا لمجتمع الدراسة والعينة ووحدة التحليل ونوع الدراسة وطبيعتها، وكذلك أداة جمع البيانات وثباتها وصدقها، كما يتضمن هذا الفصل الطرق المتبعة في جمع البيانات الإحصائية والطريقة في الدراسة المستخدمة.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات المستخدمة.

المبحث الثاني: النتائج والمناقشة.

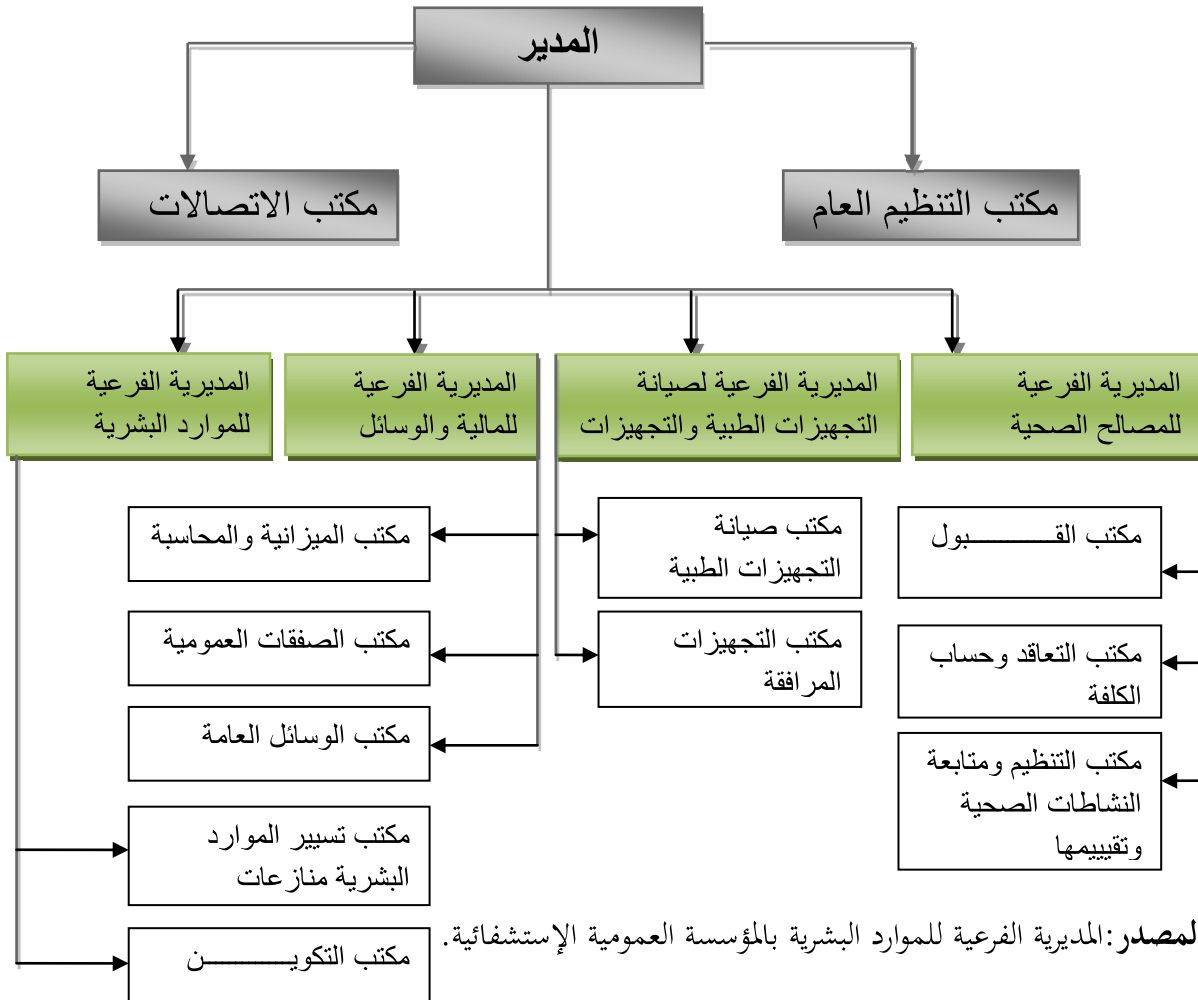
المبحث الأول : منهجية الدراسة (الطريقة والأدوات المستخدمة)

نستهل هذا الفصل التطبيقي بتعريف مختصر للمؤسسة ومعرفة الأدوات والطريقة المستخدمة في الدراسة.

المطلب الأول: الأدوات المستخدمة

1_ نظرة حول المؤسسة العمومية الإستشفائية بورقلة: يعتبر مستشفى محمد بوضياف بورقلة مؤسسة عمومية ذات طابع صحي إستشفائي، تلعب دورا هاما في المنطقة من الناحية الإستشفائية، ويقع في وسط المدينة تم إنشاؤه طبقا لمرسوم التنفيذي رقم 466 المؤرخ في 1997/03/02م المحدد للقواعد إنشاء وتنظيم وتسيير القطاعات الصحية فهو قطاع تابع لوزارة الصحة والسكان، فتح أبوابه في شهر جانفي 1988م وتم تدشينه من طرف رئيس الحكومة السابق الراحل "فاصدي مباح"، حيث يتربع على مساحة إجمالية قدرها 48000 متر مربع وتبلغ قدرة استيعابه 501 سرير.

الشكل (1-2): الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الإستشفائية بورقلة



2 - مجتمع وعينة الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من مجموع المستشفيات العاملة في الجزائر، حيث يقسم الإطار التنظيمي للمؤسسات الاستشفائية، بوضع تدرّج هرمي لتقديم العلاج بحيث الهياكل يتم تقسيمها في الهرم إلى (04) مستويات، وذلك حسب درجة التعقيد وكذلك تخصص العلاج المقدم.

الجدول رقم (2-1) يوضح الإطار التنظيمي للمؤسسات الإستشفائية:

المستويات	حسب العلاج المقدم
المستوى (أ)	علاجات عالية في التخصص، وتقدم على مستوى مؤسسات إستشفائية متخصصة تقع في إطار منطقة صحيّة وتمثّل مهامها في النشاطات الوقائية وكذا الأمراض الصعبة مثل أمراض القلب، السرطان، الكلى وهي مؤسسات ذات أهمية وطنية.
المستوى (ب)	علاجات متخصصة يتم تأمينها فقط هي مستوى مؤسسات إستشفائية جهوية أو وطنية ومقرها يكون على المستوى الولائي أو الوطني.
المستوى (ج)	علاجات عامة، خاصة في مستشفيات الدوائر هي عادة مستشفيات تحتوي على 240 سرير وهي الطب الداخلي، الجراحة العامة، قسم الولادة.
المستوى (د)	علاجات إستعجالية ذات قاعة إستشفائية (قاعة علاج، مراكز صحية). قاعات علاج حوالي 1000 ساكن. مراكز صحية على مستوى البلديات، والقرى والتجمعات السكانية التي تحتوي على 20000 ساكن تقريبا، يؤمن النشاطات الخاصة بالتلقيح والنظافة المدرسية.

المصدر: عصام بو يوسف، "نظام تسير المستشفيات في الجزائر"، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، (غير منشورة)، جامعة الجزائر، الجزائر، 1994، ص: 30؛

حيث يقسم الإطار التنظيمي المؤسسات الاستشفائية لسنة 1984م كما يلي:

13 مؤسسة إستشفائية عالية التخصص - 48 مستشفى متخصص - 219 مستشفى لعلاج الدم.

وفي هذه الحالة نضع الولايات التي تحتوي على عدد كبير من السكان في نفس المستوى بالنسبة للولايات ذات المستوى الأكثر كثافة مثل نجد مستشفى في ولاية من ولايات الجنوب من المستوى (ج) نظرا لعدد السكان، لكنه غير كافي لولاية في الشمال ذات تعدد سكاني كبير.

ومما سبق نجد بأنّه لدينا هياكل مقابل المستويات الأربعة:

- المؤسسة الإستشفائية للناحية: تكون فيها العلاجات من صنف أ، ب، ج.

- المؤسسة الإستشفائية الولائية: تكون فيها العلاجات من صنف ب.

- المؤسسة الإستشفائية للناحية: تكون فيها العلاجات من صنف ج.

أمّا فيما يخص التقسيم القانوني الذي جاءت به المراسيم الثلاثة لسنة 1997م فهو يجعل التوزيع كما يلي :
 _ المؤسسات الإستشفائية المتخصصة - المؤسسات الإستشفائية الجامعية - القطاعات الصحيّة .
 وهي تخص العلاج المتخصص ونشاطاتها .

- حيث يتكون مجتمع الدراسة حسب وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات لسنة 2012م بأنّ أنواع المستشفيات يكون كما يلي :

- مستشفى جامعي 14؛

- مؤسسة إستشفائية متخصصة 68؛

- مؤسسة إستشفائية عمومية 200؛

- مؤسسة إستشفائية تابعة للقطاع 778.

أي قدرة الاستيعاب بين القطاعين العمومي والخاص أكثر من 71 ألف سرير .

وهذا قد تمّ اختيار عينة الدراسة من مجموعة المستشفيات، وكان عددها (200) مؤسسة إستشفائية عمومية، أي المؤسسة الإستشفائية العمومية محمد بوضياف بورقلة بقدرة استيعاب بلغت 501 سريرا مقسمة عل المصالح، والوحدات الداخلية، حيث بلغت نسبة عينة الدراسة (18, 86 %) من مجتمع الدراسة .

3- مصادر جمع المعلومات:

لغايات التوصل إلى النتائج والتوصيات اعتمد الباحث في دراسته على مصدرين لجمع البيانات وهي:

أ - المصادر الأولية : وتمثلت في إجراء المقابلات مع العديد من الموظفين (مدراء، رؤساء، أقسام) والذين يرتبط عملهم بموضوع الدراسة، حيث تمّ إجراء العديد من المقابلات الشخصية أثناء فترة الدراسة الميدانية .

ب- المصادر الثانوية : حيث استعان الباحث بجمع هذه البيانات من الكتب والدوريات والمجلات والنشرات المتعلقة بموضوع الدراسة بالإضافة إلى رسائل الماجستير، الدكتوراه، المتوفرة بالمكتبات، إضافة إلى الدراسات السابقة ذات صلة بالموضوع وكذلك من خلال المقابلات الشخصية مع المبعوثين ولتناول كل ما هو جديد عن هذا الموضوع فقد تمّ استخدام الشبكة العالمية للمعلومات (INTERNET) .

4- أداة الدراسة :

وقد تمّ تصميم نموذج المقابلة الخاص بهذه الدراسة على شكل مقابلة مقننة أو نموذجية حيث تكون فيها الأسئلة مسبقا ويستخدم المقابل نموذج موحد للأسئلة بالنسبة لجميع المتقدمين للحصول على المعلومات المطلوبة ولذلك لا يعطي المقابل أيّة حرية وإمّا يتقيّد بقائمة من الأسئلة معيّنة لا يجيد عنها، ويلقيها بالترتيب والطريقة المرسومة، وذلك بهدف جمع المعلومات اللازمة للدراسة وللتعرّف من خلالها على آراء ونظرة المدراء الماليين لعينة لدراسة حيث تكوّنت المقابلة من الأجزاء التالية:

الجدول رقم (2-2): يوضح المقابلات الميدانية لموظفي المؤسسة وعدد الساعات

عدد الساعات	المقابلة	رقم المقابلة
02	مدير المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد بوضياف	(01)
04	رئيس مصلحة الموارد البشرية والوسائل الفرعية للمؤسسة	(02)
04	رئيس مصلحة المستخدمين بالمؤسسة	(03)
03	رئيس مصلحة الرواتب والأجور بالمؤسسة	(04)
12	رئيس مصلحة الكلفة بالمؤسسة	(05)

المصدر: من إعداد الباحث.

- الجزء الأول من أسئلة المقابلة :

خصص هذا الجزء من المقابلة لجمع معلومات خاصة عن المستشفى، والذي كان من أهمها اسم وعنوان المؤسسة وسنة التأسيس، وعدد العاملين فيها، وغيرها من المعلومات الواردة في نموذج المقابلة.

- الجزء الثاني : من أسئلة المقابلة :

خصص هذا الجزء من القابلة لقياس مستوى تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة وقياس مستوى التخطيط لإمكانية تقبل نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة والذي اشتمل على أسئلة لقياس مختلف محاور تطبيق النظامين والتي تضمنت ما يلي:

- أسئلة تقيس مستوى قبول طريقة الأقسام المتجانسة لأنها من الأنظمة التقليدية؛
- أسئلة تقيس مستوى تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة؛
- أسئلة تقيس إمكانية استبدال النظام التقليدي بنظام حديث؛
- أسئلة تقيس الموافقة على إنشاء نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة؛
- أسئلة تقيس مستوى التدريب على نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة؛
- أسئلة تقيس مستوى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة.

- الجزء الثالث:

خصص هذا الجزء من المقابلة لقياس منافع تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة وأهم معوقاته، مع منافع ومعوقات نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة، والذي اشتمل على أسئلة لقياس تلك المنافع والمعوقات، وذلك من خلال الآتي:

- أسئلة تقيس منافع تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة؛

– أسئلة تقيس معوقات تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة؛

– أسئلة تقيس معوقات تطبيق طريقة نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة.

5- صدق وثبات الأداة:

أ-الصدق: والذي يعني قيام الأداة بالقياس الفعلي لما وضعت لقياسه، وقد اعتمد صدق الأداة على صدق المحتوى حيث بينت الأداة في ضوء قدرة محتوى الأداة على قياس الأبعاد والمفاهيم الخاصة بالدراسة، كما قام الباحث بإتباع أسلوب صدق الإداريين في المؤسسة، حيث تمّ عرض نصف المقابلة على العديد من المختصين في الدراسات السابقة بهدف التأكد من صدق الأداة.

ب-الثبات: والذي يعني بيان مدى اتساق الأسئلة الأداة مع بعضها البعض ومع كل الأسئلة بصفة عامة مما يدل على اتساق النتائج، وقد اعتمد على ثبات أداة القياس في هذه الدراسة على استخدام ثبات كرونباخ ألفا (GRONBACH ALPHA) كونه يستخدم في الأسئلة الموضوعية والمقالية .

6 – البرنامج الإحصائي المتقدم في الدراسة:

من خلال الدراسة تم استخدام برنامج الإكسل Excel و ذلك للقيام بمعالجة و حساب و توزيع التكاليف على الخدمات الطبية المقدمة في المستشفى محمد بوضياف.

المطلب الثاني: الطريقة المستخدمة في الدراسة

حيث يتم معرفة الطريقة المستخدمة في المؤسسة لمعالجة التكاليف.

1 – الطريقة المعتمدة حالياً لحساب التكاليف

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

–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 لمراقبة الحسابات و اقتراح حل أفضل لتحقيق الكلفة

–مراحل حساب التكلفة : ويتم ذلك وفق الخطوات التالية:

بعد تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة رئيسية و أقسام ثانوية و ذلك حسب الهيكل التنظيمي المعتمد لدى المؤسسة نقوم بالخطوات التالية:

- **تصميم الوثائق** : يتعلق الأمر بوضع تصاميم تتضمن مجموعة من الجداول، يتحدد كل بحسب الغرض الذي وضع له ، حيث نجد في المستشفى ثلاثة (3) تصاميم:
- 1- التصميم CANVAS A**: يحتوي على مجموعة من الجداول، تبين الحالة الاستهلاكية و مختلف النفقات التي تكلفتها كل مصلحة. وهو بذلك تصميم خاص بالأحياء فقط أو يتضمن الجداول من **A1** إلى **A9** كما تقسم الأعباء إلى ستة أصناف: المستخدمين، التغذية، الصيدلة، اللوازم، الصيانة و الأعباء المشتركة يوضح المخطط التالي هذا التوزيع.
- A1- النفقات الموجهة لأجور المستخدمين** : ذلك حسب تصنيفاته إلى أطباء عام و اختصاصيين و إدارات و منفذين و شبه طبي و عمال الإدارة...، بحيث يحتوي الأجر من الأجر الخام مضاف إليه المنح العائلية، يتم إعداده من طرف مكتب الكلفة بناءً على وثائق مقدمة من طرف مصلحة الأجور. (أنظر الملحق رقم: 01).
- A2- نفقات التغذية العامة** : و تشمل جميع التغذية المستهلكة مثل : الزيت، القهوة، السكر.... الخ. (أنظر الملحق رقم : 02).
- A3- عدد الوجبات المستهلكة حسب كل مصلحة.**
- A4- نفقات التغذية لكل مصلحة**: يتم فيها تقسيم الوجبات إلى قسمي، وجبات للمرضى و وجبات خاصة لمصطحي المرضى، حيث أن أعمال المصالح الإدارية و الاقتصادية و الاجتماعية تقدم كم الوجبة تحت اسم مصطحي المرضى، يقوم مكتب الكلفة بجمع عدد و أثمان الوجبات ثم تتم قسمة مجموع الأثمان على عدد الوجبات المقدمة للحصول على ثمن الوجبة الواحدة (أنظر الملحق رقم: 03).
- A5- نفقات الصيدلة** : و تتمثل في إستهلاكات الصيدلة من الأدوية، القطن، الإبر، مواد الأشعة، مواد مخبرية. (أنظر الملحق رقم: 04).
- A6- حالة الإستهلاكات**: التي تتمثل في مستهلكات مكتبية، أعواد التنظيف، (أنظر الملحق رقم: 05)
- A7- مشتريات اللوازم مختلفة**: وتتمثل هذه المشتريات في تجهيزات طبية و تجهيزات غير طبية و مواد التنظيف و مستلزمات المكتب. (أنظر الملحق رقم: 05).
- A8- نفقات النظافة و الصيانة** : هي عبارة على نفقات تصرف من أجل نظافة و صيانة 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. (أنظر الملحق رقم: 07).

2- التصميم **CANVAS B**: ويبين هذا التصميم مختلف نشاطات المصالح الطبية و التقنية، و يحتوي على الجدول من **B₁** إلى **B₉** 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 : (أنظر الملحق رقم: 08) .
- B₃**- نشاط مصلحة الإغاثة الطبية المستعجلة.
- B₄**- نشاط تدريب الأعضاء وذلك حسب عدد المرضى.
- B₅**- نشاط المخبر : وذلك حسب عدد المرضى الداخليين أو الخارجين (أنظر الملحق رقم: 09).
- B₆**- نشاط الأشعة : تتمثل في عدد الحالات التي أخضعت للأشعة (أنظر الملحق رقم: 10) .
- B₇**- نشاط قاعات العمليات : تتمثل في عدد الحالات التي تم فحصها. (أنظر الملحق رقم: 11) .
- B₈**- نشاط جراحة الأسنان : تتمثل في عدد الحالات التي تم فحصها. (أنظر الملحق رقم: 12).
- B₉**- نشاط المجمع التقني : (انظر الملحق رقم: 13).

- التصميم **CANVAS C**: يقوم هذا التصميم باستقبال التصميمين السابقين، ذلك من خلال معرفة استهلاك كل قسم من هذا الأقسام، يتعلق هذا التصميم بجدول التوزيع الأولي و الثانوي للنفقات من **C₁** إلى **C₄** وهي على النحو التالي:

C₁- التوزيع الأولي للأعباء: (أنظر الملحق رقم: 14)

C₂- التوزيع الثانوي للأعباء: (أنظر الملحق رقم: 15).

C₃- الجدول التلخيصي للتوزيعين الأولي و الثانوي: (أنظر الملحق رقم: 16) .

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 و الثانوية ، و توزيع القيمة الإجمالية للأعباء المشتركة على جميع الأقسام بالعلاقة التالية:

مجموع أعباء القسم الرئيسي المباشرة / مجموع الأعباء المباشرة لجميع الأقسام × مجموع الأعباء المشتركة.
أما النسبة فتحسب بالعلاقة:

مجموع أعباء القسم الرئيسي المباشرة / مجموع الأعباء المباشرة لجميع الأقسام × 100

C₂: التوزيع الثانوي للأعباء : يتم التوزيع الثانوي للأعباء بملء الجدول **C₂** الذي يتضمن توزيع مجموع الأعباء الخاصة بكل قسم ملحق (ثانوي ، مساعد) وتحميلها على الأقسام الرئيسية بالاعتماد على مفاتيح التوزيع.

تُحسب تكلفة و مدة العمل للقسم المساعد ذو الطابع الطبي بقسمة مجموع أعباء هذا القسم على عدد الوحدات المحققة.

لمعرفة قيمة الأعباء المحملة على القسم الرئيسي و الخاصة بكل قسم نقوم بما يلي:

- عدد وحدات العمل من القسم المساعد المخصصة للقسم الرئيسي لا تكلفه 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 الأولية)؛

2- تحقق العلاقة التالية:

أعباء القسم الرئيسي/المجموع العام للتوزيع الأولي×أعباء القسم المساعد ذو الطابع العام

الجدول رقم(2-3): توزيع التكاليف حسب مخططات مكتب حساب الكلفة:

المجموع	قاعة العمليات	المخبر + مركز تحقن الدم	التصوير الإشعاعي	الطب الوقائي	إعادة التأهيل الوظيفي	
						المستخدمين
						المواد الغذائية
						المواد الصيدلانية
						توريدات مختلفة
						الصيانة
						أعباء مشتركة
						المجموع

المصدر : مصلحة الكلفة بالمؤسسة العمومية الإستشفائية.

الجدول رقم (2-4): يوضح التوزيع الأولي للتكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية لسنة 2011

الأعباء بالدينار الجزائري	قاعة العمليات	المخبر + مركز تحقن الدم	التصوير الإشعاعي	الطب الوقائي	التدليك الطبي	المجموع
المستخدمين	16392977,92	17388655,15	14079277,48	0,00	3027558,00	50899468,55
المواد الغذائية	1002843,77	361023,76	0,00	74443,15	0,00	1348310,68
المواد الصيدلة	14470277,79	5659810,64	6696190,64	0,00	8016,34 1	26844294,95
توريدات مختلفة	1190504012,1 7	9845700,41	649213849,99	0,00	207440,00	1849770996,57
الصيانة و النظافة	2012046,4	171248,09	1052340,05	0,00	127560,72	3363195,60
أعباء مشتركة	33275053,33	908729,79	18236909,63	2023,14	91873,94	52514589,83
المجموع	1257657211,1 2	34346167,98	689278561,79	76466,29	3472449,00	198483098,18

المصدر : مصلحة حساب الكلفة بالمؤسسة.

نلاحظ أن كيفية توزيع التكاليف على المصالح المعنية بعمليات حسابية بحيث حساب الأعباء المشتركة وفق العلاقة

التالية: مجموع أعباء القسم الرئيسي المباشرة/ مجموع الأعباء المباشرة لجميع الأقسام×مجموع الأعباء المشتركة

$$33275053.32 = 22514589.93 \times 1984830856.18 / 1257657211.12$$

2 - تحديد الأقسام المتجانسة و تحديد الأعباء غير المباشرة:

- تحديد الأقسام المتجانسة:

نستطيع تقسيم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف أو الأقسام منها ما يكون متعلق بنشاط معين واحد، و كل تحليل يمكن أن يكون متصلا بوظيفة معينة في إذا كان يتعلق بجزء من هيكل المؤسسة، وبدوره مركز العمال يمكن أن ينقسم إلى عدة أقسام متجانسة و استحالة إلى طبيعة و تنظيم الواحد وحتى تعتبر المصلحة قسماً يجب أن يتوفر ما يلي:

➤ تكون المصلحة مجمعا العناصر التكلفة ولهذا تعد مركز التكلفة ؛

➤ تتناسب مع نشاط محدد يسمح بتقييمه بوحدة القياس؛

➤ لها مقر محدد و مستخدمين معينين؛

➤ تكون تحت مسؤولية رئيس المصلحة؛

➤ أن تحدد و تحسب نفقاتها المباشرة؛

➤ أن يشرف عليها موظف دائم.

و منه فإن تحديد الفروع الرئيسية و الثانوية يكون على أساس:

➤ موقع الفرع بالنسبة للمستشفى؛

➤ حجم نفقات هذا الفرع؛

➤ مدى اتصال 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 و التوليد، جراحة الأطفال، جراحة العظام، الأمراض الصدرية، طب العيون، الاستعجالات الطبية الجراحية، الإنعاش الطبي، الأمراض العقلية، أمراض الأنف و الأذن و الحنجرة، الكشف بتحليل الدم، الطب الشرعي، مصلحة علم الأوبئة و الطب الوقائي .

-قسم التموين: وتتمثل هذه التموينات في:

-تموينات طبية كالأدوية و أجهزة الفحص و غيرها؛

-تموينات غير طبية كالأغذية مثلاً.

الأقسام الثانوية (المساعدة): منها هذه الأقسام تمكن في المساعدة الأقسام الرئيسية على تأدية نشاطها كما تنقسم إلى فروع التالية:

أ-فروع ملحقة ذات الطابع 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 و ثانوية)، كالإدارة، المصالح الاقتصادية ، و المصالح الاجتماعية.

ويبين المخطط التالي تقسيم هذه الفروع:

الفروع الثانوية

فروع ملحقة ذات طابع عام

- الإدارة
- التكوين المتواصل
- المخازن ، النقل
- المطعم ، الإيواء
- الصيانة ، الصيدلية

فروع ملحقة ذات طابع طبي

- المخبر
- قاعة العمليات
- الإنعاش
- التدليك الطبي
- الفحص الباطني و الاستشارات

الجدول رقم (2-5) : يوضح تحديد الأقسام الرئيسية و الثانوية:

الأقسام الرئيسية		الأقسام الثانوية			المبلغ الموزع
المصالح الصحية	التمويل	الصيدلية	النظافة و الصيانة	الإدارة	

المصدر : من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة العمومية الإستشفائية.

تحديد الأعباء الغير مباشرة:

الأعباء الغير مباشرة وهي 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 همل في هذا المنتج.

و يتم تحديد هذه الأعباء انطلاقاً من المكشوفات و القوائم المحاسبية الموجودة في المؤسسة و تتمثل الأعباء الغير مباشرة في:

- 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... الخ).

الجدول رقم (2-6): يوضح تحليل توزيع الأعباء غير المباشرة

الأعباء غير المباشرة					الموزع	التعيين
الأقسام الرئيسية		الأقسام الثانوية				
المصالح الصحية	التموين	الصيدلية	الصيانة	الإدارة		
						- المستخدمين - المواد الغذائية - المواد - الصيدلية - توريدات المختلفة - نظافة و صيانة - أعباء مشتركة

المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة العمومية الإستشفائية.

3 - تحديد مفاتيح التوزيع للأعباء الغير مباشرة:

حتى يكون نظام محاسبة التكاليف أكثر دقة، يستحسن تخصيص أكبر قدر من الأعباء إلى الأقسام

3-1 تحديد مفاتيح التوزيع الأولى: لكي يتم تحويل التكاليف حسب طبيعتها إلى تكاليف حسب وظيفتها أمر

يتطلب منا تحديد مفاتيح التوزيع، بحيث نقوم بتحميل الأقسام الرئيسية و الثانوية بالقدر اللازم من التكاليف.

3-1-1 مصاريف المستخدمين:

توزع هذه الأعباء حسب مفتاح واحد وهو: المفتاح = عمال قسم (X) / مجموع العمال لمجموع الأقسام × الكتلة الأجرية .

الجدول رقم (2-7): يوضح نسبة كل قسم من الأجر:

الأقسام	نسبة مفتاح التوزيع	الأجر لكل قسم بالدينار
الإدارة	0,19	60304770,25
الصيانة	0,08	2031318,57
التموين	0,03	9521805,82
الصيدلة	0,02	6347870,55
النشاطات الصحية	0,68	215827598,80
المجموع	100	317393527,56

المصدر: من إعداد الباحث بناء على تقارير المؤسسة العمومية الإستشفائية.

3-1-2 المواد الغذائية:

يخص هذا الحساب 100% لقسم المصالح الصحية، وذلك من خلال المواد الغذائية الموجهة للمرضى داخل المستشفى.

3-1-3 المواد الصيدلة:

يخص هذا الحساب 100% لقسم المصالح الصحية و ذلك من خلال المواد الصيدلة موجهة للمرضى.

3-1-4 "توريدات مختلفة": تتمثل في معدات و أدوات مكتبية و التجهيزات الطبية.

أ- معدات و أدوات مكتبية: وتتمثل في 100% من توريدات المختلفة على عدد المكاتب كمفتاح توزيع وهذا على الأقسام المعنية لأن هناك ارتباط بين طبيعة المواد المستعملة و عدد المكاتب التي يتم فيها الاستعمال.

الجدول رقم (2-8): يوضح نسبة كل قسم من عدد المكاتب:

التعيين	عدد المكاتب	عدد المكاتب لكل قسم / العدد الكلي للمكاتب	المبلغ لكل قسم بالدينار
الإدارة	13	0,37	58256221,40
الصيانة	1	0,03	4723477,41
التموين	2	0,06	9446954,82
الصيدلة	3	0,08	12595939,76
النشاطات الصحية	16	0,46	72426653,63

المصدر: من إعداد الباحث بناءاً على تقارير المؤسسة.

ب- التجهيزات المكتبية: يخص هذا الحساب 100% لقسم المصالح الصحية و يتمثل من توريدات المختلفة.

3-1-5 الصيانة و الإصلاحات:

نعمد هنا على المساحة المبنية كمفتاح للتوزيع هذه الأعباء على الأقسام المعنية.

الجدول رقم(2-9): يوضح نسبة كل من الصيانة

المبلغ كل قسم بالدينار	المساحة لكل قسم / المساحة الإجمالية	التعيين
861232,285	0,1	الإدارة
258369,68	0,03	الصيانة
172246,45	0,02	التمويل
430616,14	0,05	الصيدلة
6889858,28	0,8	النشاطات الصحية

المصدر: من إعداد الباحث بناءً على تقارير من المؤسسة.

3-1-6 الأعباء المشتركة: نعمد على المساحة المبنية كمفتاح لتوزيع هذه الأعباء على الأقسام المعنية (الإدارة

المصالح الصحية، الصيدلية، التمويل)

الجدول رقم (2-10): يوضح نسبة كل قسم من الأعباء المشتركة :

المبلغ كل قسم بالدينار	المساحة لكل قسم / المساحة الإجمالية	التعيين
10186651,88	0,1	الإدارة
3055995,56	0,03	الصيانة
2037330,37	0,02	التمويل
5093325,94	0,05	الصيدلة
81493215,11	0,8	النشاطات الصحية

المصدر: من إعداد الباحث.

الجدول رقم (2-11): توزيع أعباء الأقسام المساعدة:

المصالح الصحية	التمويل	الصيدلية	الصيانة	الإدارة	المبلغ الموزع	البيان
						مجموع التوزيع الأولى
						توزيع أعباء الإدارة
			(XXX)			توزيع أعباء الصيانة
		(XXX)				توزيع أعباء التمويل
(XXX)	(XXX)					مجموع التوزيع الثانوي

المصدر : من إعداد الباحث بناء على تقارير من المؤسسة.

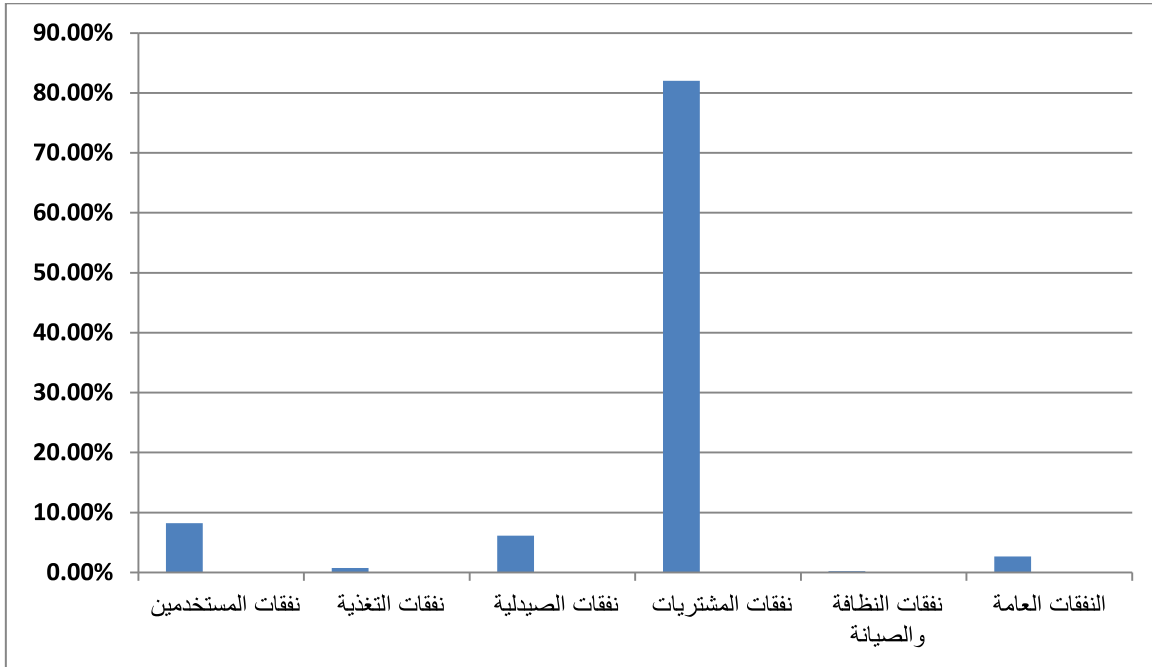
نسبة التكاليف : حيث في آخر السنة يتم وضع جدول لنسب التكاليف (نفقات المستخدمين، نفقات التغذية، نفقات الصيدلة، نفقات المشتريات، النفقات العامة) بالنسبة للتكاليف الكلية.

الجدول رقم (2-12) يوضح نسب التكاليف من الكلفة الإجمالية

نفقات المستخدمين	8,24%
نفقات التغذية	0,72%
نفقات الصيدلة	6,16%
نفقات المشتريات	82,01%
نفقات النظافة و الصيانة	0,22%
النفقات العامة	2,65%
المجموع 100%	100%

المصدر: مكتب حساب الكلفة بالمؤسسة العمومية الإستشفائية.

الشكل رقم (2 - 3): التمثيل البياني لنسبة النفقات في المؤسسة العمومية الإستشفائية 2011



النسبة	8,24%	0,72%	6,16%	82,01%	0,22%	2,65%
--------	-------	-------	-------	--------	-------	-------

المصدر: مكتب حساب الكلفة بالمؤسسة العمومية الإستشفائية.

التحليل: نلاحظ أن نسبة التكلفة في المؤسسة العمومية الإستشفائية بورقلة ملخصة وفق التمثيل البياني الموجود أعلاه نجد أن النفقات المشتريات أخذت حصة الأسد من النفقات متجاوزة بذلك 82% تليها كل من نفقات المستخدمين بنسبة 8,24% نظرا لطبيعة المؤسسة ثم بعد ذلك نجد نفقات الصيدلية بنسبة 6,16% ثم باقي كل من النفقات العامة ونفقات التغذية ونفقات النظافة والصيانة بالنسب: 2,65%، 0,72%، 0,22% على التوالي.

4- محاولة تصور نظام التكاليف المبني علي أساس الأنشطة(ABC) في المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد بوضياف "ورقلة"

بعد دراسة نظام حساب التكاليف المتواجد بالمؤسسة العمومية الإستشفائية محمد بوضياف "ورقلة" نحاول تقديم كيفية تصور نظام التكاليف المبني علي أساس الأنشطة (ABC) .
ولتصور هذا النموذج المقترح ثم اختيار "قسم المخبر" كعينة وهذا نظرا لتعدد الأقسام المتواجدة بالمؤسسة العمومية الإستشفائية بالإضافة إلي ارتفاع عدد الأنشطة التي يقدمها قسم المخبر نتيجة لتنوع خدماتها وانطلاقا من مبدأ نجاح منهجية النظام المقترح في قسم المخبر يعني نجاعة في باقي أقسام المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد بوضياف "ورقلة" .

ولكونه يتميز بعلاقة وطيدة مع كافة الأقسام الطبية الأخرى لاعتباره الأساس في تشخيص العديد من الأمراض ولكونه يجري العديد من الفحوصات المهمة .
وفيما يلي شرح آلية تصور النظام التكاليف المبني علي أساسا لأنشطة الموجودة في قسم المخبر وذلك بالمرحل التالية -تحديد وتحليل الأنشطة والتكاليف- تحميل التكاليف علي الأنشطة- تحميل التكاليف علي الخدمات.
أولا - تحديد وتحليل الأنشطة والتكاليف وتمثل هذه المرحلة علي خطوتين يتمثلان في :
الخطوة الأولى (تحديد وتحليل التكاليف): من خلال هذه الخطوة يتم تحديد وتحليل التكاليف المباشرة وغير المباشرة الخاصة بقسم المخبر ضمن مجتمعات تكلفة الحصة بها، إذا كانت كل مجموعة من هذه المجموعات تظم التكاليف ذات الخصائص والمواصفات المتشابهة .
مجتمعات التكلفة المباشرة :

1- مجموعة تكاليف الأجور: وتظم التكاليف المباشرة التالية: رواتب وأجور الاختصاصيين والفنيين العاملين في قسم المخبر .

2- مجموعة تكاليف الوجبة الغذائية: وتتضمن جميع مصاريف المواد الغذائية المستهلكة خلال الشهر وتظم -تكاليف وجبات المرضى- وتكاليف وجبات العمال .

3- مجموعة تكاليف الصيدلية: وتتعلق بإجمالي مصاريف المواد الطبية المستهلكة من طرف القسم وتمثل في:
- الأمصال المغذية - التلحقيات - المواد المستهلكة في تحليل الدم - الأدوية - الضمادات - مواد استهلاكية- مواد مختلفة - مواد غير استهلاكية.

4- مجموعة اللوازم والأدوات المختلفة : وتظم كل المصاريف والإستهلاكات خلال الشهر وتظم: لوازم المكتب- مواد التنظيف -لوازم الأسرة والتغطية - عتاد طبي وغير طبي.

5- مجموعة تكاليف الصيانة: وتظم كل مصاريف الصيانة والترميمات الخاصة بالهياكل الصحية والإدارية الخاصة بالمؤسسة العمومية الإستشفائية وتظم- تكاليف خاصة بها مصلحة الصيانة- مجتمعات التكلفة غير المباشرة

- تكاليف قامت بها مؤسسة أخرى (خارجية).

6- مجموعة التكاليف الإجمالية وتتضمن ما يلي: مصاريف الغاز والماء - مصاريف قطاع الغيار - مصاريف التسيير - مصاريف النقل.

ويبين الجدول (2 - 13): يوضح مسببات التكلفة لمجموعات التكلفة الخاصة بقسم المخبر

مجموعات التكلفة	مسبب التكلفة
مجموعة تكاليف الرواتب والأجور	عدد العاملين علي النشاط
مجموعة تكاليف الوجبة الغذائية	عدد الوجبات الغذائية
مجموعة تكاليف الصيدلية	حجم استخدام النشاط
مجموعة تكاليف اللوازم والأدوات المختلفة	حجم استخدام النشاط
مجموعة تكاليف الصيانة	نسبة الاستفادة
مجموعة تكاليف الإجمالية	بالتساوي

المصدر: من إعداد الباحث.

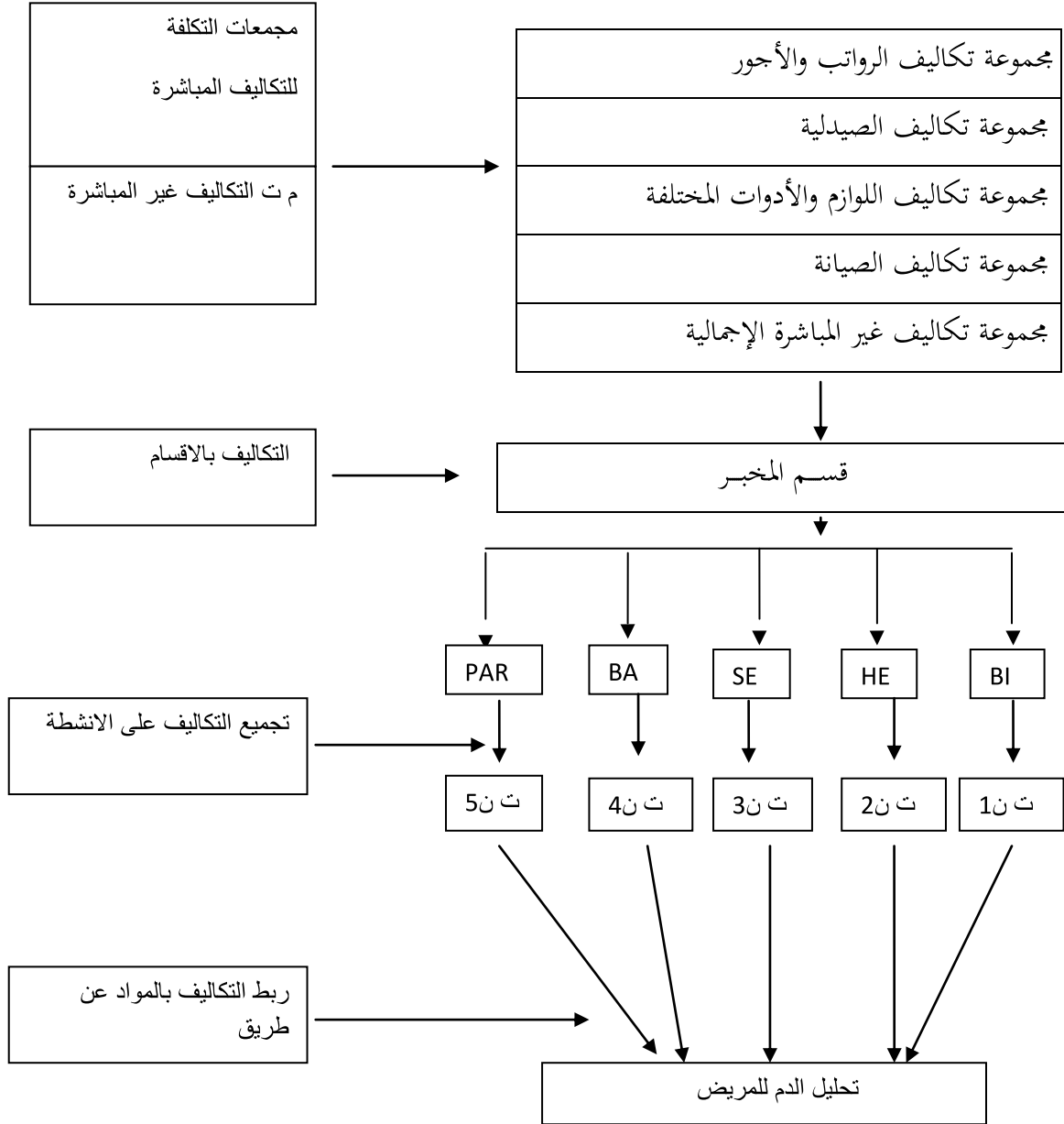
الخطوة الثانية: ويتم من خلال هذه الخطوة تحليل الأنشطة التي تمارس في قسم المخبر واللازمة لتقديم خدماتها الطبية وتم التوصل إلى الأنشطة التالية: نشاط **BIOCHOMIE** - نشاط **EMATOLOGIE** - نشاط **SEROLOGIE** - نشاط **BACTRIOLOGIE** - نشاط **PARASITOLOGIE**.

الجدول رقم (2 - 14): يوضح أنشطة ومسببات التكلفة الخاصة لقسم المخبر

الأنشطة	مسببات التكلفة
BIOCHIMIE	عدد فحوصات الشهر
HEMATOLOGIE	عدد فحوصات الشهر
SEROLOGIE	عدد فحوصات الشهر
BACTRIOLOGIE	عدد فحوصات الشهر
PARASTIOLOGIE	عدد فحوصات الشهر

المصدر: من إعداد الباحث.

الشكل رقم (2-2): نموذج المقترح لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد بوضياف:



المصدر: من إعداد الباحث.

ثانياً- تحميل التكاليف علي الأنشطة وتمثل هذه المرحلة على الخطوات التالية :

الخطوة الأولى: الربط بين التكلفة والنشاط

ويتم خلال هذه الخطوة الربط بين مجموعة التكلفة في القسم المخبر والأنشطة فيها، وذلك عن طريق الاعتماد على العلاقة السببية المباشرة أو غير مباشرة بين التكلفة والنشاط من خلال نسب مئوية تمثل مقدار استهلاك النشاط من مجتمعات التكلفة، والتي أساسها تحميل هذه التكاليف علي الأنشطة مع مراعاة أن يكون مجموع النسب المؤوية كل عمود من أعمدة هذه المصفوفة يساوي الواحد الصحيح .
يتم تحديد نسبة استهلاك كل نشاط انطلاقاً من مسببات التكلفة حيث:

$$\text{نسبة النشاط من مجمع التكلفة} = \text{حجم مسبب التكلفة لكل نشاط} / \text{إجمالي حجم مسبب التكلفة للأنشطة}$$

الخطوة الثانية حساب تكلفة النشاط :

يتم حساب تكلفة كل نشاط من الأنشطة الموجودة في قسم المخبر حيث ليلاحظ من خلالها أن مجموع التكاليف في العمود الواحد يساوي إجمالي التكلفة لشهر (X) لكل مجموعة من مجتمعات التكلفة .
حيث إجمالي تكلفة النشاط :مجم التكلفة لشهر (X) كل مجموعة من مجموعات التكلفة النسبة المؤوية الخاصة بكل نشاط .

ثالثاً - تحميل تكاليف الأنشطة علي الخدمات

الخطوة الأولى: الربط بين الأنشطة والخدمات من خلال تحديد النسبة المؤوية بين النشاط والخدمة .
يتم الربط من خلال نسبة مؤوية بين الأنشطة وقسم المخبر والخدمات التي يقدمها المخبر وذلك بالاعتماد علي العلاقة السببية المباشرة وغير المباشرة بين النشاط والخدمات ويتيح ذلك من خلال تطبيق العلاقة التالية .
نسبة استفادة الخدمات من الأنشطة أو مجتمعاتها :الخدمة المستفيدة من الأنشطة أو مجتمعاتها /إجمالي الخدمات المقدمة المستفيدة من الأنشطة .

الخطوة الثانية: حساب تكلفة كل خدمة

وتعد نتائج هذه الخطوة النتائج النهائية لتصور نظام (ABC)، حيث من خلالها حساب تكلفة كل خدمة من خدمات قسم المخبر تحليل الدم للمريض أو للقيام بهذه الخطوة ثم الدمج بين النسب المؤوية والتكلفة الشهرية لقسم الدم .

حيث تكلفة الوحدة الواحدة: تكلفة تحليل الدم للمريض /عدد المرضى خلال شهر (X).

المبحث الثاني: النتائج و المناقشة

المطلب الأول: عرض النتائج المتحصل عليها

من خلال دراستنا لهذا الموضوع و الدراسة الميدانية للمؤسسة العمومية الإستشفائية بور قلة توصلنا إلى عدة نتائج تتمثل فيما يلي:

- 1- غياب محاسبة التكاليف في المؤسسات الجزائرية، يعود لعدة اعتبارات أهمها الدور الذي أوكل به للمؤسسة الجزائرية في كل التوجهات الاشتراكية، إذ تتمثل في إشباع حاجات المجتمع اللامتناهية؛
- 2- عدم إدراك المحاسبة التحليلية بشكل جيد من طرف المسؤولين؛
- 3- إن تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في المؤسسات الإستشفائية يساعدها في معالجة و تحليل التكاليف بصورة تسمح من معرفة الخلل في مراكز المسؤولية و من ثم تصحيحه بهذه تحسين الأداء و زيادة الفعالية؛
- 4- تعتبر المحاسبة التحليلية مصدراً للمعلومات المتعددة المداخل من خلال تعدد الطرق فكل طريقة يمكن أن توفر معلومات بشكل مغاير بقصد التحليل و الكشف عن مختلف الجوانب التي تؤثر في مسار التكاليف و التوجيهات الخاصة بنشاط المؤسسة؛
- 5- تعتبر أساليب المحاسبة التحليلية هي بمثابة أدوات أخذ القرارات؛
- 6- لا يمكن تطبيق نظام (ABC) في المؤسسة الإستشفائية، لأن المسيرين لا يعرفون هذا النظام، فكان على الباحث تصوره و ليس تطبيقه .

المطلب الثاني: تحليل النتائج ومناقشتها

- 1- إن غياب محاسبة التسيير في المؤسسة الجزائرية ، يعود إلى عدة اعتبارات أهمها الدور الذي أوكل به للمؤسسة الجزائرية في ظل التوجهات الاشتراكية إذ تمثل في إشباع حاجات المجتمع اللامتناهية، بمقابل كانت تعدده الإدارة المركزية عوض اعتبارها مركزاً الخلق الثورة و تحقيق الربح تماشياً مع دور المؤسسة الطبيعي، لذلك فإن دراسة و تحليل التكاليف كان أمر عديم الجدوى، و يضاف إلى ما سبق طبيعة تفكير المسيرين المتولد عن تلك الفترة لم تساهم في إبراز أهمية التسيير كأداة ضرورية و حتمية التسيير للمؤسسة ، حتى مشروع المحاسبة التحليلية الذي تمت صياغته لم يرى النور إلى يومنا هذا، وهو ما يؤكد تقاعس أصحاب المهنة في الجزائر عن القيام بدورهم و المتمثل في التفكير و البحث المستمر عن حلول للمشاكل المرتبطة بنمو المؤسسات المنافسة الوطنية و المنافسة الدولية و ظهور باستمرار التقنيات و النظريات المالية، لأنه إظهار هذا الدور و تفعيله تكتسي المحاسبة بالنظر إلى كل مستعملها صيغة الإدارة الأساسية.

2- عدم إدراك مفهوم المحاسبة التحليلية بشكل صحيح و كامل بدرجة أن معظم المسؤولين عن المسؤولين عن المؤسسات يعتقدون أن المحاسبة التحليلية في الواقع ما هي إلا وسيلة لحساب سعر التكلفة، وهذا ما يطلق عليه بعدم انتشار الوعي التكلفة لأن المحاسبة التحليلية في الواقع تعدت و أصبحت من أدوات التخطيط و التسيير و الرقابة التي تؤدي إلى قياس النتائج و تحليلها و تبيان مدى ما حقق من السياسة المسطرة و كذا التعرف على نقاط القوة و الضعف في المؤسسة قصد اتخاذ القرارات المناسبة.

- إن الحاجة إلى تطبيق تقنية المحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية في وقت الراهن، فإذا كانت مؤسسة خدمية فتساعدها على تحكم في التكاليف و اتخاذ القرار المناسب، أما المؤسسات الأخرى يعود بالدرجة الأولى إلى تطور الذي تعرفه هذه الأخيرة في أدوات التسيير، فالمحاسبة التحليلية كونها نظام إعلامي و تسييري تعمل تأهيل المؤسسات اقتصادياً و مالياً و فنياً خاصة في كل ظروف اقتصاد السوق و صور المنافسة و التكامل.

3- إن تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة كوحدة من طرق المحاسبة التحليلية تسمح من معرفة الخلل في مراكز المسؤولية و من ثم محاولة تصحيحه بهدف تحسين الأداء و زيادة الفعالية، و ذلك نظراً لطبيعتها التحليلية في حساب التكاليف.

4- تعتبر المحاسبة التحليلية مصدر معلومات متعدد المداخل من خلال تعدد الطرق ، فكل طريقة يمكن أن توفر معلومات بشكل معايير بقصد التحليل و الكشف عن مختلف الجوانب التي تؤثر في مسار التكاليف و التوجهات الخاصة بمؤسسة ، كونها تعتمد على معايير تقنية و محاسبية و هذا ما أهلها إلى أن تكون أداة إدارية و رقابية لمختلف نشاطات المؤسسة.

5- تعتبر أساليب المحاسبة التحليلية هي بمثابة أدوات أخذ القرارات فيما يخص التسيير الخاص بالمؤسسة، نتيجة التحليل المحاسبي وفقاً لطرقها، إذ أن استخدام المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرارات يعتبر عملاً بسيطاً و معقداً في آن واحد، فالمحاسبة التحليلية بسيطة في استعمالها لكن القرار صعب في اتخاذه نتيجة لعدة من العوامل الداخلية و الخارجية المؤثرة فيه.

- يتضح عجز الأنظمة التقليدية في معالجة التكاليف في الطرق التي نستخدمها و التي تتميز بالعشوائية و عدم الدقة و الصحة ، وهذا ما انعكس على القرارات المتخذة على أساس فرجات هذه الأنظمة من المعلومات.

6- عند تطبيق المؤسسة الإستشفائية لهذا النظام يساعدها على توفير معلومات مالية و غير مالية و شكل دقيق و بالصورة التي تخدم الإدارة و تلي احتياجاتها. وهذا يتضح الفرق بين الطريقة التقليدية و الحديثة.

كما يعتبر نظام (ABC) نظاماً متكاملماً لتسيير و ليس فقط كأداة أو وسيلة لمعالجة التكاليف، وذلك لشموله على مكونات النظام فمداخلاته تتمثل في بيانات مالية و بيانات غير مالية تسمح بعد معالجتها بالحصول على معلومات تخص كل من حساب و تتبع التكاليف بالإضافة إلى تقييم الأنشطة عن طريق دراسة مسببات حدوث الاستهلاك أو التكاليف، هذا ما يوضح الدور التحليلية لهذا النظام من خلال تحليله و دراسته للأنشطة و تقييمها على أساس مدى قدرتها على إضافة قيمة أم لا.

- فمن خلال تقييمنا لهذا الطريقة في المؤسسة و جدنا أنها تعاني من عدة مشاكل وهي:
- كثرة العمليات الحسابية و إعادة الحساب أكثر من مرة؛
- نقص وسائل المعالجة؛
- تراكم الأعمال على القائم على المكتب؛
- كثرة تدفق الوثائق على المؤسسة؛
- عدم تطابق معطيات في المكتب الكلفة و المصلحة الاقتصادية و مصلحة الجرد و المخزن.

خلاصة الفصل

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل، و على الرغم من صعوبة و تعقيد الدراسة التطبيقية، كما تتمثل هذه الصعوبات في كون عدم الكشف على بعض التكاليف و تصادف مرضى القائمة على مكتب حساب الكلفة مع وقت المشروع في الدراسة.

كما لاحظنا أيضاً عدم معرفة أغلب الموظفين و المسيرين للمحاسبة التحليلية، و إن كانت المعرفة متوفرة عند القليل منهم فهي مرفقة بنقص الوعي، بما تحمله هذه الأخيرة من نقاط ايجابية لصالح تحسين التسيير و الفرع من مصداقية القرار

إلا أننا لاحظنا مدى أهمية الدور التي تلعبه طريقة الأقسام المتجانسة في معالجة التكاليف مع عدم معرفة الطريقة الحديثة **ABC** من طرف المسيرين التي تساعدهم على نقص التكاليف و تزويدهم بمعلومات تفصيلية تساعدهم على اتخاذ القرار الصائب.

أولا-المراجع باللغة العربية

الكتب :

1. أحمد رجب عبد العالي، المعاصر في المحاسبة الإدارية، بدون مكان وتاريخ النشر .
2. أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية الإسكندرية، 2006.
3. أحمد نور، مبادئ المحاسبة المالية، الدار الجامعية، بيروت 1996.
4. بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة التحليلية دار هومة للطباعة، والنشر والتوزيع، الجزائر، 2002 .
5. حسان محمد نذير حرساني، إدارة المستشفيات، معهد الإدارة العامة السعودية، 1990.
6. زينبات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة لتكاليف، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر 2005.
7. سفيان بالقاسم، حسين ليهي، المحاسبة التحليلية منهجية حساب سعر التكلفة، إدارة الأفاق، الجزائر، دون تاريخ نشره .
8. سونيا محمد البكري، نظم المعلومات الإدارية، المفاهيم الأساسية، الدار الجامعية، مصر 1999.
9. السيد عبد المقصر ديبان ومحمد الفيومي محمد، في تصميم نظام المعلومات المحاسبي، سوسة شباب الجامعة، مصر 1993.
10. صالح الرزق، بن وارد عطا الله خليل، بادئ محاسبة التكاليف الإطار النظري والعملي، دار زهران الأردن، 1997.
11. عبد الجليل بوداح، مدخل إلى المحاسبة التحليلية الجزء الأول، مكتبة اقرأ قسنطينة، الجزائر، 2009/2008.
12. عبد العزيز بن عبد الله، الجودة الشاملة في إدارة المستشفيات، المملكة العربية السعودية، 1429 هـ.
13. عبد الكريم بو يعقوب، لمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 1998.
14. علي رحال، المحاسبة التحليلية النظرية إلى التطبيق، مطبعة عمار قرفي، باتنة، الجزائر، دون تاريخ نشر.
15. علي رحال، المحاسبة سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998 .
16. عازي فرحان، خدمات الإيواء في المستشفيات، إدارة الزهران، عمان 1998.
17. فوزي عرايبي، محاسبة التكاليف المبادئ، الإجراءات الرقابة، مكتب النهضة الإسلامية، عمان الأردن 1979.
18. كمال خليفة أبو زيد كمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية الجديدة، الإسكندرية، 2002 .

19. محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، الجزء الأول، دار النهضة العربية، بيروت، بدون تاريخ نشر .
20. محمد الفيومي محمد، مقدمة أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، بيروت 1990 .
21. محمد تيسير، عبد الحكيم الرحي، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة 3، دار وائل للنشر والتوزيع الأردن، 2004.
22. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية 2003.
23. محمد سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية الجزء الأول، دار الأفاق، الجزائر، دون تاريخ النشر.
24. ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية، تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الثاني، ط 2، دار المحمدية العامة، الجزائر 1994.
25. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.
26. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير المحاسبة التحليلية، الجزء الثاني الدار المحمدية العامة، الجزائر 2000.
27. هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر 2000.
28. هشام أحمد عطية، محمد عبد ربه، النظام المحاسب ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية المستشفيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000 .
29. ياسر صادق مطيع وآخرون، نظم المعلومات المحاسبية، ط 2، مكتبة المجتمع العربي، عمان الأردن، 2007.
- الدوريات:**
30. ماهر موسى درغام، مدي توفر المقومات الأساسية الأزمة لتطبيق نظام التكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية، مجلة الجامعة الإسلامية، العدد الثاني، فلسطين، 2007.
31. إلياس بومعروف، عمار عماري، من أجل تنمية صحية مستدامة، مجلة الباحث، العدد السابع، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2009.
32. حاج قويدر قورين، محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية، ملخص، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الشلف، دون تاريخ النشر.
34. عبد المحسن نعساني، خالد القطيني، إطار مقترح انظم المعلومات المحاسبية في المستشفيات - مدخل النظم - مجلة بحوث جامعة حلب، العدد 35، 2004.
35. لبيعي حسين ولخلف عثمان، سلسلة الأعمال العلمية في تقنيات الكمية للتسيير، طبعة 1996، الجزء الأول، جامعة الجزائر.

رسائل جامعية :

36. أحمد طوايبه ، المحاسبة التحليلية كأداة التخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر 2003/2002.
37. بوعلي بودة، تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في المؤسسات الاستشفائية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر ،جامعة قاصدي مرباح 2011/2010.
38. جميلة بار، أزمة النفقات العمومية في القطاع الصحي في الجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير ،غير منشورة ،جامعة الجزائر ،1999.
39. درمون هلال المحاسبة التحليلية، نظام المعلومات للتسيير ومساعد علي اتخاذ القرار، جماعة يوسف بن خدة ، الجزائر 2005/2004.
40. رجراج عبد الزهير، المحاسبة التحليلية كأداة للتسيير الفعال، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001.
41. سنوسي علي، نحو تطبيق مراقبة التسيير في المؤسسة الصحية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير جامعة الجزائر، 2001/2000.
42. عرابة الحاج، دور الموازنات التقديرية في الرقابة على الأداء في المستشفيات العامة، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة خيضر، بسكرة، 2006.
43. عصام الدين ويونس، نظام تسيير المستشفيات في الجزائر، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، غير منشورة، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 1994.
44. محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية ، جامعة ورقلة، 2006.
45. مداني بلغيث، نظام المعلومات المحاسبية في التسيير واتخاذ القرارات، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، معهد العلوم الاقتصادية الجزائر، 1998.
46. موالى جمال، نظام المعلومات المحاسبي في المحاسبة التحليلية وعلاقته باتخاذ القرار ومراقبة التسيير ، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير وع التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2000.
47. درويش حسناء، في مراقبة التسيير في (ABC) أهمية نظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة في المستشفيات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر، جامعة ورقلة، 2011.
48. ناصر محمد علي المجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة 2009/2008.

- 49.A .Burla ûd, C. Simon, **comptabilité de gestion**, Vaibert, Paris,1993 .
- 50.Abdallah Bougabou, **Comptabilité, analytique**,2^{ème} édition,berti édition, Alger, 1994.
- 51.Fatma Zahra Aufriha, **cette cher santé**, une analyse économique **dessuions**, opus,1992.
- 52.G. Gilbert, P. piger, **comptabilité analytique**, Edition Economisa, Paris, 1994.
- 53.Jacques Margerin. Gérard Ausset, **comptabilité analytique outil de gestion**, édition 1997.
- 54.M.G. de Narbonne, **Prix de revient et comptabilité**, Dupond, Paris, P.P 44-45.
- 55.P. Lauazel, Henri Bouquin, **Comptabilité analytique et gestion**, 5^{ème} édition, sireg, Paris, 1988.p79.
- 56.Michel, M **cost accorting**.5th edition, Mac Graw- hill Book company, N.Y. USA, 1997.
- 57.Mustafa Khayat, **l'avenir de hspital**, volim2, numerol, 1992.
- 58.Bereseniak Aet duru, G.Economie de lassante, Edition Masson, Paris, 1994.
- 59.OMS. Rapport Mondial sur la santé dans le monde, pour un système de ante plus performant, Genève 2000.
- 60.P.Barnarger, P.Moutan, **comptabilité de gestion**. Edition Hachette livre , Paris, 1997.

ثالثا-مواقع الانترنت :

61.<http://mohmdshim.blogspot.com/2009/05/blog-post-4761.html>.le20/07/2011.

62.<http://www.Dr.Abdalahhsaty.com/ha-book-intro.htm>.le 23/08/2011.

63.[http://www.mocotel.com/mocatel/dato/behoh/ekesad8/mezanic245/ macatel htm](http://www.mocotel.com/mocatel/dato/behoh/ekesad8/mezanic245/macatel.htm). le 21/08/2011.

64.www.santemaghreb.com

الملخص:

تناولنا في هذه الدراسة المحاسبة التحليلية وكلما يتعلق بها، و الأهمية التي تتميز بها و ذلك بغية تحسين أداء المؤسسات، و الحصول على المعلومات التفصيلية و الحديثة من أجل البقاء و الاستمرار، و ذلك من خلال التعريف بالمحاسبة التحليلية و أهدافها وأهم طرق معالجة التكاليف الكلية و الجزئية، كما ركزنا على طريقة من هذه الطرق وهي طريقة الأقسام المتجانسة و ذلك من خلال توضيح أهم الخطوات التي تعتمد عليها في معالجة التكاليف.

وفي دراسة الحالة تطرقنا إلى كيفية التي تحسب بها التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية محاولين بذلك تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة مع إمكانية تصور نظام (ABC) في المؤسسة.

الكلمات المفتاحية : محاسبة التحليلية، طريقة الأقسام المتجانسة، نظام تكاليف مستندة للنشاط (ABC)

Résumé:

Nous avons abordé dans cette étude la comptabilité analytique et ses propos. En plus, son importance afin d'améliorer la performance de l'entreprise, et obtenir des informations détaillées, modernes afin de survivre et de continuer, à travers la définition de la comptabilité analytique et ses objectifs et ses moyens les plus importants pour faire face aux coûts partiels et totaux. Nous avons également mis l'accent sur la méthode des sections homogènes et ce grâce à la clarification des étapes les plus importantes sur lesquelles se basent pour le traitement des coûts.

Dans cette étude nous avons évoqué la méthode de calcul des coûts dans l'établissement de santé. En essayant d'appliquer la méthode des sections homogènes avec la possibilité de visualiser le système hétérogène (ABC) dans l'entreprise.

Mots clés: comptabilité analytique, méthode de sections homogènes, système des coûts d'activité du système (ABC) .

أ- ملخص الدراسة:

حقيقة إن الوضعية الكارثية التي يعيشها قطاع الصحة العمومي استدعى تضافر جميع المحاولات في سبيل تغييرها ومن المنطلق، إن تحسين الأداء الكلي لهذا القطاع يبدل 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 وتعتبر طريقة تقليدية، وحاولنا أيضا جعل إمكانية تطور نظام (ABC) الذي يعتبر من الطرق الحديثة وأنصت هذه المحاولة عن تحسين كفاءة وفعالية استخدام الموارد الموجهة لها وذلك لمعالجة وترشيد التكاليف، ولقد رأينا بإمكانية أو ضرورة تطبيق هذه الأداة على واقع مستشفياتنا العامة بعدما تبين النتائج الإجمالية التي تحصلنا عليها في الجانب التطبيقي.

ومن خلال الدراسة الميدانية تبين أن المحاسبة التحليلية غائبة عن المؤسسات الجزائرية والسبب يعود للمسيرين الذين لا يفهمون هذا المجال هذا من جهة، إما من جهة أخرى فالمؤسسات تطبق الطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية ولا تراعي للأنظمة الحديثة مثل (ABC) الذي يعتبر نقطة تحول في مجال محاسبة التكاليف فظهوره في فترة الثمانيات من القرن الماضي والتي تزامنت مع فقدان الثقة في الأنظمة التقليدية بالإضافة إلى فلسفته واليه عمله التي تعتبر جديدة ومختلفة عن مبادئ التنظيم المعتمد ضد زمن جعل نظام إداري وليس نظام كلفوي فقط .

-ومما سبق ذكره يملك الإجابة على الإشكالية المطروحة و التي تتمثل في ما إمكانية تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في معالجة التكاليف للمؤسسة العمومية الإستشفائية (محمد بوضياف) بهدف ترشيدها ؟ وهل يمكن أن يعتبر نظام (ABC) أفضل من النموذج المطبق ؟

إن الإصلاحات التي عرفتها المؤسسات الإستشفائية ، ألزمت هذه الأخيرة إستراتيجية التأهيل و ذلك بإعادة النظر في جانبها التسييري من خلال إدخال أنجع الطرق و التقنيات التسييرية و التي تعتبر المحاسبة التحليلية إحدى أهمها، لكونها تساهم في اتخاذ القرارات في المؤسسة، وهي كذلك من أهم الوسائل التي تستخدم لتحسين فعالية و ناجعة المؤسسة، وتعتبر طريقة الأقسام المتجانسة كواحدة من طرق المحاسبة التحليلية تسمح بمعالجة التكاليف، إلا أنها تعتبر من الطرق التقليدية، فعلى المؤسسة خلق ظروف لتلائم نظام حديث يضمن لها التحكم الجيد في تكاليفها والعمل على بقائها و استمرارها في ظل التطورات الجديدة.

ب- نتائج اختبار الفرضيات:

- 1- حيث تم إثبات الفرضية الأولى في أن المؤسسة الإستشفائية في حاجة إلى استخدام طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية وهذا في ظل الانفتاح نحو اقتصاد السوق و تحديثات العولمة و هذا ما تم تأكده في الجانب النظري؛
- 2- وقد تم إثبات الفرضية الثانية و التي تتمثل في أن المحاسبة التحليلية تعد الأداة الكاشفة للوضعيات التفصيلية للمؤسسة لما توفره من طرق و تقنيات تحليلية، و إمكانية اعتمادها على معايير تقنية و محاسبية، هذا ما يؤهلها إلى أن تكون أداة رقابية لمختلف العناصر المكونة للمؤسسة؛
- 3- حيث تم إثبات الفرضية الأخيرة هو أن النظام التكاليف المبنى على أساس الأنشطة (ABC) لا يمكن تطبيقه في المؤسسة الإستشفائية، لأن المسيرين لا يفهمون هذا النظام لقلة الدراسات والدوريات في هذا الاختصاص ونقص الخبرة .

ج- التوصيات الدراسة

- انطلاقاً من هذه النتائج السابقة الذكر يتبين لنا إننا لا زلنا بعيدين كل البعد عن طرق التسيير العلمية الحديثة ناهيك عن أننا بحاجة إلى المزيد من المبادرات والإطارات العالية الكفاءة، التي يكون بمقدور ها التحكم في التسيير الموازي والمحاسبة التحليلية وحساب التكاليف.
- وبناء على ما سبق ذكره يجدر بنا تقديم مجموعة من التوصيات فيما يتعلق بموضوع البحث عسى أن نساهم في تحسين أداء مستشفياتنا مستقبلاً وهذه التوصيات هي:
- 1_ اتخاذ القرارات إلزامية للمحاسبة التحليلية لما تقدمه من أهداف على مستوى المؤسسة أو على المستوى الكلي ولهذا يجب النظر في إرساء مرسوم قانوني يجعل المحاسبة التحليلية إجبارية؛
 - 2_ تحديث نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسات الجزائرية بالاعتماد على الطرق الجديدة مثلاً المحاسبة المستندة للنشاط (ABC)؛
 - 3_ على المؤسسات الجزائرية الالتزام بمواكبة التطورات الحاصلة في مجال تسيير التكاليف وتطبيق النظم الحديثة لأهميتها في تحسين التسيير وترشيد القرارات؛
 - 4_ تسجيل واعتماد بحوث تتعلق بهذا الموضوع في محابر أو مجموعات البحث على مستوى الجامعة بالتنسيق مع خبراء المحاسبة والمهندسين والمحليين الاقتصاديين وجمعيات معينة كالمؤسسات التجارية والصناعية؛
 - 5_ كما أوصى الهيئات التعليمية والتكوينية الاهتمام بالأنظمة الحديثة في مجال معالجة التكاليف من خلال إجراء المزيد من الدراسات والبحوث حول هذه الأنظمة وأثر تطبيقها على المؤسسات الجزائرية بصفة خاصة وعلى الاقتصاد الوطني بصفة عامة؛
 - 6_ كما ينبغي ضرورة القيام ببعض الإجراءات من اجل تأهيل الاقتصاد الوطني مثل:

إصلاح النظام المالي والمصرفي و الجبائي؛
 -إصلاح القانون التجاري و تطوير الأنظمة المحاسبية؛
 -تكييف معطيات المحاسبية العمومية المعدة كل سنة وفق ما تطلبه المحاسبة للمعطيات مما يوفر الكثير من الجود و
 كذا التقليل من احتمالات الوقوع في الخطأ؛
 -تكوين و توعية الإطارات المسيرة بدور المحاسبة التحليلية في تحسين أداء المصالح الإدارية و الصحية و تقليل من
 التكاليف ولا يأتي هذا إلا من خلال التدريب؛
 -ضرورة إعادة النظر في سياسة منح الإعتمادات المالية بالارتكاز على معايير أكثر شفافية و موضوعية و في
 الأخير نعترف بأن تسيير المؤسسات الصحية ليس بالأمر الهين ذلك باننا منظمات معقدة التركيب و التنظيم
 تتعقد و تتشابك فيها العلاقات الداخلية و الخارجية فهي عبارة عن محيط مفتوح و متعدد الإبعاد و الإسقاطات.

د-أفاق الدراسة:

وفي ختام هذا البحث نأمل أن يكون بحثنا هذا قد فتح مجالاً للقيام بدراسات أخرى في المستقبل أوسع من
 ذلك وتمس المواضيع التالية :
 -دراسة مقارنة بين الأنظمة الحديثة في معالجة التكاليف و تحديد البديل الأفضل للمؤسسات الجزائرية؛
 -أثر تدننه التكاليف على تفعيل نظام محاسبة التسيير في المؤسسة؛
 -محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في كل القطاعات الخدمية؛
 -أثر الاندماج والشراكة على السلوك المحاسبي للمؤسسات الإستشفائية؛
 -نحو تحديد معايير التحكم في سعر التكلفة في ظل ظروف المنافسة؛
 -وضع نموذج لنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في ظل النظام المحاسبي والمالي.