

جامعة قاصدي مرباح ورقلة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية LMD



مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية
تخصص : دراسات محاسبية وجبائية معمقة
من إعداد الطالب: السعيد بوخلوة
بعنوان:

دور تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

في إعداد الموازنات وتقييم الأداء المالي

دراسة تطبيقية في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة مستشفى الأم والطفل - تقرت -

نوقشت بتاريخ 18 جوان 2013

أمام لجنة المناقشة المكونة من:

- الأستاذ / حامرة الطاهر (أستاذ مساعد - 1 - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا.
الأستاذ / محمد الخطيب نمر (أستاذ مساعد - 1 - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا.
الأستاذ / فاطمة بن شنة (أستاذ مساعد - 1 - جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا.

الموسم الجامعي: 2012 / 2013

التشكرات

نحمد الله حمدا كثيرا وشكرا جزيلا على توفيقه لنا في إتمام هذا العمل.
ثم عرفانا بالجميل أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ المشرف **بم محمد الخطيب**،
الذي كان لنا نعم المرشد ولم يبخل علينا بنصائحه القيمة وآراءه السديدة وتوجيهاته.
وأقدم أيضا بشكري الخالص إلى جميع عمال المؤسسة الاستشفائية المتخصصة الأم والطفل
بتفرت وخاصة السادة الزين مجوجة والأمين وفوزية والذين نوجه لهم تحية تقدير واحترام
على اهتمامهم وحرصهم على منحنى كل ما احتاجه إليه من معلومات ووثائق.
دون أن أنسى من أخرجت بحثي هذا على هذه الحلة وقامت بترجمة الوثائق إلى العربية زميلتي
ونام الصديقي.
التي أتوجه لها بالشكر الخالص والخاص لها على الإتيان والصبر والابتسامة الطيبة.
واخير أتوجه بشكري إلى كل من أفادنا بحرف أو بكلمة أو معلومة مهما كان أستاذا أو طالب أو
أي شخص آخر.
فشكرا لكم جميعا.

ب. السعيد

الأمعاء

اهدي هذا العمل المتواضع:

إلى التي حوتني بعطفها إلى التي ضحت ولا زالت تضحى من اجلنا إلى رمز الصمود الى فيض الحنان ومنبع الدفاء

أمي الحنونة أطل الله في عمرها.

إلى رمز الوفاء الذي علمني حرفا وصرت له عبدا إلى الذي علمني أن النجاح لا يكون نجاحا إلا إذا كان بأعلى الدرجات إلى الذي لم يتوانى في تعلمي ولي نعمتي

أبي العزيز أطل الله في عمره.

إلى الذي تقاسمت معهم حلو العيش ومرها إخوتي وأخواتي: باديس ومرتضى وزوجتهما، مباركة وحليمة وزوجيهما، طلحة، عزيزة، عبد الجواد، الزوبير، محفوظ وحفيظة وزوجها.

إلى براعم العائلة: أبة، عماد، أسماء، أمال، شهد، مسلم، إنصاف والكتوكتة فاطمة الزهراء. إلى جدتاي مسعودة وعائشة.

إلى عمي وعماتي وأبنائهم، وأخوالي وخالاتي وأبنائهم.

إلى جميع الأهل والأقارب والى عائلة بوخلوة الموسعة.

إلى زميلتي الوفية التي مدت لي يد العون النفسي والذهني وثام الصديقي.

إلى زملائي في الغرفة E68: عز الدين، علي والغائب الحاضر في قلوبنا إبراهيم.

إلى كل الأصدقاء والصديقات كل باسمه الخاص .

إلى جميع طلبة الماستر تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة دفعة 2013.

ب. السعيد

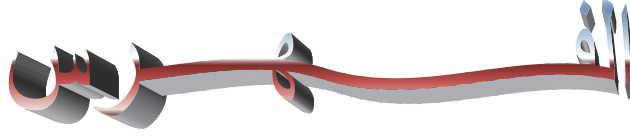
المخلص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نظام التكاليف وعرض لطريقة التكلفة المبني على أساس الأنشطة، والهدف الأساسي من هذه الدراسة هو البحث في إمكانية استخدام نظام abc في المؤسسة الخدمية بداية، ومن ثم البحث في إمكانية جدوى إعداد موازنة مستشفى الأم والطفل بتقريت حسب النظام المذكور، ولقد تم اختيار ذلك من خلال إشكالية الدراسة والتي تتمحور حول إمكانية اعتماد نظام abc في إعداد موازنة المستشفى وتقييم أدائه مالياً، وذلك من خلال قيام الطالب بدراسة واقع إعداد موازنة المستشفى ومن ثم تطبيق نظام abc عليها.

وقد اعتمدت الدراسة على الأسلوب التحليلي وإجراء المقابلات المباشرة مع رؤساء المصالح الصحية في المستشفى ودراسة وتحليل الوثائق والإحصائيات الخاصة بالمستشفى.

وخلصت هذه الدراسة الى أن الطريقة المتبعة حالياً في إعداد موازنة المستشفى تفتقر إلى الأسلوب العلمي، وبالتالي حرمان المستشفى من الكثير من المزايا التي يمكن تحقيقها نتيجة استخدام الأسلوب العلمي، وكما تبين أن إعداد موازنة المستشفى حسب نظام التكلفة على أساس الأنشطة يوفر أساساً سليماً لإعداد موازنة المستشفى لما يحققه من مزايا على صعيد تخفيض التكاليف السنوية وتوفير معلومات تفصيلية عن حجم التكاليف.

وبناء على النتائج المتوصل إليها يوصي الطالب باعتماد نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة كأساس لإعداد موازنة المستشفى حسب خطوات إعداد الموازنة وفق نظام abc .



.....	الفهرس
.....	شكر وعران
.....	قائمة الجداول
.....	قائمة الأشكال
.....	مقدمة عامة
الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية.	
.....	مقدمة الفصل
.....	المبحث الأول: الأدبيات النظرية
.....	تمهيد
.....	المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف وعرض لنظام التكلفة على أساس الأنشطة abc....
.....	الفرع الأول: مفهوم وأهداف محاسبة التكاليف
.....	الفرع الثاني: عرض طريقة abc
.....	1- دوافع ظهور نظام abc
.....	2- مفهوم نظام abc
.....	3- الخطوات العملية المتبعة لتطبيق abc
.....	المطلب الثاني: الإطار العام للموازنات
.....	الفرع الأول: تعريف وخصائص الموازنة
.....	الفرع الثاني: كيفية إعداد الموازنة في ظل نظام abc
.....	المطلب الثالث: تقييم الأداء المالي في المؤسسة
.....	الفرع الأول: دور التحليل المالي في تقييم الأداء
.....	1- مفهوم تقييم الأداء
.....	2- أهداف تقييم الأداء
.....	3- التحليل كأداة لتقييم الأداء
.....	الفرع الثاني: الارتباط بين نظام abc والأداء المالي

المبحث الثاني: الدراسة التطبيقية.....

تمهيد.....

المطلب الأول: دراسة *أمير إبراهيم المسحال* بعنوان تصور مقترح لتطبيق نظام abc في الشركات

الفلسطينية.....

المطلب الثاني: دراسة *درويش مصطفى الجحلب* بعنوان حول دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في

تطوير الأداء المالي -دراسة تطبيقية حول إعداد موازنة الجامعة الإسلامية بغزة وفقا لأسلوب

..... abc

المطلب الثالث: دراسة *à bouwman & cogwinan* قياس الارتباط بين أسلوب abc وتحسين الأداء

المالي.....

..... خلاصة الفصل

الفصل الثاني: الدراسة الميدانية.

محاولة إعداد موازنة وفقا لأسلوب abc في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة- مستشفى الأم

والطفل - بتقرت.

..... مقدمة الفصل

المبحث الأول: تقديم عام حول المستشفى محل الدراسة.....

المطلب الأول: الموازنة في المؤسسات الخدمية.....

المطلب الثاني: الموازنة في المؤسسات الصحية.....

المطلب الثالث: التعريف بمستشفى الأم والطفل بتقرت.....

المبحث الثاني: إعداد موازنة المستشفى محل الدراسة وفقا لأسلوب abc.....

المطلب الأول: أنواع الموازنات التقديرية المستخدمة في المستشفى محل الدراسة وكيفية

إعدادها.....

المطلب الثاني: إقرار الموازنات التقديرية للمستشفى والمصادقة عليها.....

المطلب الثالث: إعداد موازنة المستشفى وفقا لأسلوب abc.....

..... خلاصة الفصل

..... الخاتمة

..... قائمة المراجع

..... الملاحق

مقدمة الفصل

إن عملية تحديد التكاليف بشكل دقيق وملائم ومن تم توفير الأدوات والوسائل لتحفيظها تعبير ذات أهمية كبيرة بالنسبة للمؤسسات حتى تتمكن من الحفاظ على مركزها التنافسي في السوق بالقدر الذي يساهم في تعظيم ربحيتها وتقييم أدائها، ونظرا للإخفاقات الكبيرة التي تتسبب بها أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية كان لابد لهذه المؤسسات من البحث عن طريق بديلة لتحديد تكاليفها وبالتالي مساعدتها على اتخاذ قراراتها بشكل سليم وواضح ولعل من أهم هذه الطرق هو استخدام نظام محاسبة

وجدير بالذكر أن الطرق المذكورة أعلاه تم استخدامها في المؤسسات الخدمية وحققت نتائج إيجابية على صعيد تخفيض التكاليف وزيادة الجودة وإعطاء موانع تنافسية قوية في السوق العالمية إضافة إلى القدرة على تخصيص التكاليف الصناعية غير مباشرة بشكل دقيق، ونتيجة المزايا العديدة كتطبيق هذه الأساليب وجدنا التوسع لتشمل كافة المجالات، وتقتصر هذه الدراسة على نظام التكلفة على أساس الأنشطة الذي ننوي تطبيقه على إعداد موازنة المؤسسات الاقتصادية وتقييم أدائها المالي حيث سنتطرق في هذا الفصل إلى مبحثين وهما:

المبحث الأول ويتضمن الأدبيات النظرية للبحث مقسمة إلى ثلاثة مطالب نبدأها بماهية محاسبة التكاليف وعرض لطريقة التكلفة على أساس الأنشطة وهو مقسم إلى فرعين تخصص مفهوم وأهداف محاسبة التكاليف وعرض لطريقة abc ويحتوي على دافع ظهوره ومفهومه و الخطوات المتبعة لتطبيقه ثم المطلب الثاني وهو الإطار العام للموازنات وهو مقسم الى فرعين أولا تعريف وخصائص الموازنة وثانيا كيفية إعداد موازنة في ظل نظام abc وفي المطلب الثالث والأخير سنتطرق إلى تقييم الأداء المالي في المؤسسة وهو مقسم أيضا إلى فرعين الأول يعالج دور التحليل المالي في تقييم الأداء ويحتوي على مفهوم تقييم الأداء وأهدافه إضافة إلى التحليل المالي كأداة لتقييم الأداء أما الفرع الثاني فيدرس الارتباط بين نظام abc والأداء المالي.

أما المبحث الثاني فيتناول الدراسات السابقة في هذا الموضوع وهو مقسم أيضا إلى ثلاث مطالب أولها دراسة أمير إبراهيم المسحال بعنوان تصور مقترح لتطبيق abc في الشركات الفلسطينية وثانيها دراسة درويش مصطفى الجخلب بعنوان دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي—دراسة تطبيقية حول إعداد موازنة الجامعة الإسلامية بغزة وفقا لأسلوب abc وثالثا دراسة *cogwinan& Bowman* بعنوان قياس الارتباط بين أسلوب abc وتحسين الأداء المالي اضافة الى اوجه التشابه والاختلاف بينهما.

المبحث الأول: الأدبيات النظرية.

سنتطرق في مبحثنا هذا إلى ثلاث مطالب يدور فحواها حول ماهية نظام abc ثم ندرس الاطار العام للموازنة وأخيرا تقييم الادعاء المالي في المؤسسة .

المطلب الأول : ماهية محاسبة التكاليف وعرض لطريقة نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC..
الفرع الأول: مفهوم وأهداف محاسبة التكاليف.

● مفهوم محاسبة التكاليف:

لقد تعددت التعاريف حول نظام محاسبة التكاليف ،ونذكر منها :

يعرف نظام محاسبة التكاليف على انه: "مجموعة من الأساليب والإجراءات المستخدمة في جمع وتبويب و تسجيل بيانات التكاليف وتحليلها بهدف احتساب تكاليف الإنتاج أو الخدمات أو الأنشطة المختلفة من اجل تقديم المعلومات الضرورية للإدارة لأغراض التسعير وممارسة الوظائف الإدارية وتقييم الأداء"¹

أوهي "تجميع وتخصيص وتحليل بيانات تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الخارجية وللتخطيط الداخلي ولرقابة العمليات الجارية ولاتخاذ القرارات الخاصة"²

ويمكن أن نعرفها على أنها "مجموعة من المبادئ والمفاهيم والأساليب الفنية والطرق التحليلية، والأنظمة التكاليفية، التي تستخدم في تجميع و تسجيل وتبويب البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف والتي تنتفع بها إدارة المنشآت على اختلاف أنواعها سواء كانت تجارية أو خدمية، في رسم السياسات الإدارية وفي التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ، بغرض التوصل إلى تحديد سليم لتكاليف المنتجات ولنتائج الأعمال من ربح أو خسارة عن فترة تكاليفية معينة"³

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن أن نلخص بأن محاسبة التكاليف هي "تطبيق مجموعة من المبادئ والإجراءات والطرق المحاسبية التي يتم بموجبها جمع البيانات والمعلومات الخاصة بعناصر التكلفة المختلفة وتفسيرها وعرضها أمام الإدارة لأغراض الدراسة والمقارنة واتخاذ القرارات"

● أهداف محاسبة التكاليف⁴.

أن الهدف الأساسي لأي نظام هو تقديم المعلومات الجيدة بخصائصها المختلفة لصناع القرار في المؤسسة وكذلك هو الحال في نظام محاسبة التكاليف إلا انه يمكن إن نُجمل أهم الأهداف الرئيسية لإنشاء محاسبة التكاليف، فيما يلي :

1-تحديد إجمالي التكاليف الفعلية للمؤسسة وتحديد متوسط تكلفة الوحدة المنتجة:

ويعد الهدف الأساسي لنظام محاسبة التكاليف حتى تتمكن من المنشأة من تحديد نتائج أعمالها عن فترة زمنية معينة ،وبالتالي تحديد المركز المالي في نهاية الفترة.

¹ كمال حسن جمعة الربيعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص16.

² محمد الفيومي محمد، مقدمة في أصول التكاليف، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص13.

³ عبد المسيح مكرم، إدارة التكلفة الإستراتيجية مدخل معاصر، موسوعة محاسبة التكاليف، الكتاب الأول، 2007، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر.

⁴ عمر محمد هيدب، محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقتها بالأداء المالي، عمان، الأردن، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، 2009، ص19.

2- إمداد إدارة المنشأة بالمعلومات التي تساعد في تحقيق الرقابة :

يساعد استخدام نظام محاسبة التكاليف على وضع الإجراءات التنظيمية لضبط ورقابة استخدام الموارد ومتابعة نشاط العاملين، وتحديد الأعباء الغير مباشرة حسب مستويات الطاقة الإنتاجية، مما يؤدي إلى التقليل من التكاليف عن طريق القضاء على التبذير والإسراف في المواد ومتابعة وتنظيم الوقت لزيادة إنتاجية العمال والتحكم في الأعباء غير مباشرة وبالتالي زيادة الفعالية وقدرة المؤسسة على المؤسسة .

3- قياس تكلفة الإنتاج:

تعد هذه المهمة المنطلق الذي أدى إلى ظهور محاسبة التكاليف ، بحيث تهدف إلى متابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المنشأة وتخصيص مختلف الأعباء لكل منتج حسب ما تم استهلاكه من مواد واستغراقه من وقت، للقيام بالتسعير وتقييم المخزون السلعي.

4- توجيه القرارات الإدارية:

إن عملية اتخاذ القرارات هي عصب الإدارة وتعد المعلومات حول التكاليف ذات أهمية خاصة لإدارة المنشأة ، في اتخاذ القرارات الرشيدة ويقوم نظام محاسبة التكاليف بدوره في توفير المعلومات اللازمة مثل: تكلفة المواد والأجور وتكاليف الخدمات وغيرها.

5- إمداد إدارة المؤسسة بالمعلومات التي تساعد في التخطيط ورسم السياسات الإدارية:

تعتمد إدارة المؤسسة على المعلومات عند قيامها بإعداد الموازنة التقديرية لأنشطتها المختلفة، التي تعتبر خطة عينية ومالية تفصيلية تغطي جميع نواحي النشاط لفترة محددة مقبلة ، كما إنها أداة تعبر عن الأهداف والسياسات التي ساهمت الإدارة العليا في وضعها سواء للمنشأة ككل أو للوحدات الإدارية فيها..

الفرع الثاني: عرض طريقة نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC.

يقوم نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليس المنتجات وان المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يحسب نسبة التكاليف المختلفة للمنشأة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات على قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة ،ومن خلال هذا المبحث سنتطرق أولاً إلى دوافع ظهور نظام ABC ثم إلى مفهوم نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة إضافة إلى مقارنة بين نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية.

● دوافع ظهور نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة.

لقد تعرضت المحاسبة الإدارية عموماً ونظام محاسبة التكاليف على وجه الخصوص الى العديد من الانتقادات ،فيما يتعلق بمدى ملائمة أساليب إجراءات نظام التكاليف المتبع حالياً في ظل المستجدات الحديثة التي طرأت على بيئة المنشأة

سواء صناعية أو خدمية ،مما العديد من الباحثين نحو تحسين مناهج تخصيص التكلفة حتى يمكن تحديد تكلفة المنتجات والخدمات بطريقة دقيقة وسليمة وتوفير المعلومات المناسبة للأغراض الإدارية⁵.

وخاصة أن نظام محاسبة التكاليف التقليدي كان مشوهاً وتأخر بدعم الإدارة في عمليات التخطيط والرقابة وتقديم البيانات عن العمليات الخاصة بالمنتجات والخدمات وذكر أن هناك عدة أسباب مقنعة لتحسين أساليب حساب التكاليف وأهمها :

- نمو وزيادة التكاليف الغير مباشرة بشكل سريع.

-زيادة التنوع في الخدمة وانخفاض التكاليف المباشرة.

وفي عام 1987م وعلى ضوء الانتقادات المتزايدة على نظام التكاليف التقليدي قدم كل من Cooper and Kaplan نظاماً جديداً لتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة⁶ عرف بنظام التكلفة على أساس الأنشطة abc

حيث اعتبر هذا النظام نقطة تحول في آلية الحساب وتخصيص التكاليف على المنتجات والخدمات واتساقاً مع التطورات التقنية التي شهدتها المؤسسات في العصر الحالي والتي اعتمدت بشكل أساسي على تحليل الأنشطة التشغيلية كأساس في تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات والخدمات للوصول إلى الدقة المطلوبة للتكلفة، وقد حدد بعض الكتاب والباحثين عدداً من الخصائص التي توضح الملامح الأساسية والتي يجب توفرها في بيئة التكاليف حتى تكون ملائمة ومشجعة لنظام abc - بل يصبح التطبيق أمراً ضرورياً مع توفر تلك الظروف - بما يلي:

-زيادة حدة المنافسة في السوق بين المؤسسات بمختلف أنواعها واتماثلتها القطاعية وأصبحت تركز بشكل كبير على نوعية المنتج أو الخدمة التي تقدمها.

-التغيرات في البيئة التشغيلية لمنظمات الأعمال والحاجات الخاصة من قبل المدراء لمعلومات كلفوية أكثر دقة ومؤقتة بشكل مناسب وشاملة لجميع مفاصل العمل.

-توفر نظام محاسبي يكون معه الحصول على البيانات والمعلومات الدقيقة والتفصيلية لتحديد وقياس التكلفة.

-تزايد استخدام العناصر المشتركة والتي تستخدم في صناعة أكثر من منتج أو خدمة وهذا ما يسمى بالمعدل المعياري والذي يساوي عدد العناصر والأجزاء المشتركة مقسوم على مجموع عدد العناصر في المنتج⁷.

-عدم دقة نظام التكاليف التقليدي بالتخصيص العادل للتكاليف غير مباشرة على المنتجات مما يؤدي إلى تشوه تكلفة المنتجات أو الخدمات.

وتلك الظروف السابقة جعلت آلية تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على وحدات الإنتاج على أساس ساعات العمل المباشرة أو على أي أساس آخر غير صحيحة وأصبح معدل التحميل المستخدم في نظام التكاليف التقليدي غير

⁵ التكريتي إسماعيل يحيى، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، ط1، عمان الأردن، دار الحامد للنشر والتوزيع والطباعة، 2006.

⁶ أبو خشبة عبد العالي بن هاشم محمد، دراسة وتقويم مدخل التكلفة على أساس الأنشطة مع إمكانية التطبيق في المملكة السعودية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، 1999، ص287.

⁷ درغام ماهر موسى حامد، تقويم إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستند للأنشطة في المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة، رسالة دكتوراه، غير منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2005.

ملائم لذلك لابد من منهجية جديدة في تخصيص الأعباء الغير مباشرة على الأنشطة وعلى وحدات الإنتاج و تمثلت في نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة abc .

• مفهوم نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة abc .

لقد تعددت التعاريف حول نظام التكلفة على أساس الأنشطة ومن هذه التعاريف نذكر بما يلي:
عرفه Cooper and Kaplan نظام abc بأنه: "يعد بمثابة أداة إستراتيجية للمؤسسة تساعد في الحصول على تكلفة أكثر دقة ومعلومات عن ربحية العمليات والمنتجات والخدمات وعملاء المؤسسة مما يساهم في اتخاذ العديد من القرارات المهمة ومنها قرارات التسعير والتسويق وتصميم المنتج أو الخدمة، وقرارات توظيف الموارد"
إما gering فرع abc على انه "يعد بمثابة أداة لفهم وتخصيص التكاليف ومساعدة المنشأة لكي تصبح أكثر كفاءة وأكثر فعالية كما انه أداة مهمة تركز على نواحي عدم الكفاءة التي تظهر في العمليات التشغيلية"
بينما grandilich فرعه على انه: "عبارة عن فن تكتيك محاسبي يعمل على مساعدة المؤسسة على تحديد التكلفة الفعلية المرتبطة بالمنتجات والخدمات وذلك بناء على الموارد المستهلكة من قبل الأنشطة التي تم القيام بها لانجاز هذه المنتجات والخدمات"

وفي ضوء ما سبق يمكن تعريف نظام التكلفة على أساس الأنشطة على انه "أسلوب متطور يسعى إلى تحقيق الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة من خلال تحديد وتجميع الأنشطة في مجتمعات التكلفة مع استخدام العديد من مسببات التكلفة الملائمة لتتبع تلك التكاليف إلى الأنشطة مما يؤدي إلى فهم أكثر للتكاليف والحصول على معلومات تكاليفية أكثر دقة تساعد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة.⁸

• الخطوات العملية المتبعة لتطبيق abc:

تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ما يلي:

1- تحديد الأنشطة: تعتمد أسلوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة على دليل الأنشطة، بحيث يشتمل على كافة الأنشطة التي تقوم بها الدوائر المختلفة، كما نعلم عملية إنتاج منتج معين يتطلب أو يشتمل عدد كبير من الأنشطة، علما أن عدد زيادة الأنشطة هذه تؤدي إلى تعقيد العلاقة بين النشاط و وحدة الإنتاج، وهذا ينعكس سلبا على التكلفة وضع النظام وتنفيذه، لذلك فإن تحديد عدد الأنشطة يجب أن يكون عند مستوى مقبول من التجميع القائم على العلاقات التحليلية بين المنافع والتكاليف الخاصة بكل نشاط ويتم ذلك عن طريق الدراسة والإلمام الجيد بكل النشاطات حيث يتم إعداد قائمة مبدئية لكل النشاطات والقيام بدراسة كل الجوانب المتعلقة بها وخاصة بالنسبة لتأثيرها على المنتجات والنشاطات الأخرى وذلك يكون من خلال الأنشطة التي تساهم في خلق القيمة وترتيبها حسب أهميتها واستبعاد النشاطات عديمة القيمة او التي تؤثر سلبا على مجمل القيم أو التي لا يمكن قياسها كميا، كما

⁸ ماهر موسى درغام، خليل إبراهيم شقفة، حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقا لنظام abc في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي، مجلة جامعة الأزهر - غزة، سلسلة العلوم الإنسانية، 2008، المجلد 10، العدد 1- A، ص 119، 120.

يمكن جمع باقي الأنشطة إذا كانت لها نفس المسبب للتكلفة، ومن أهم النشاطات التي تقوم بها المؤسسة نذكر على سبيل المثال: إعداد أوامر الشراء، شراء المواد الأولية والقطع، التخزين، نشاط المتابعة، إصلاح الصيانة... الخ

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

وتتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر التكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل النشاط خلال فترة معينة ويعتبر تبويبها للتكلفة طبقاً لعلاقتها بالناشطة المنفذة خلال هذه الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة.

ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة فهي العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة) والذي يكون مقياساً هاماً لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجات من النشاط⁹.

3- تحديد مسببات التكلفة: بعد الانتهاء من دراسة وتحديد الأنشطة وتكلفتها تأتي مرحلة تحديد مسببات التكلفة والتي هي عبارة عن العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط وتؤثر في حجم العمل، وبالتالي تؤثر في تكلفة النشاط، كما تعتبر أيضاً وسيلة ربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وبالتالي هو مقياس كمي يعكس النشاط، والهدف منه هو تحديد دقيق لحصة الأعباء الواجب تحميلها للمنتجات وغيرها من مواضع التكلفة وتتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج، من ثم انتم سب التكلفة يمثل عامل مرتبط بالنشاط، وينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة للمؤسسة ومن خلال هذه المرحلة تقوم المؤسسة بنمذجة العلاقات السببية وهذا انطلاقاً من أن الأعباء غير المباشرة لا تتغير بتغيير الحجم وإنما تنوع المنتجات وتعقد العمليات¹⁰، ومن أهم مسببات النشاط نذكر على سبيل المثال:

⁹ هاشم احمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص21.

¹⁰ نمر محمد الخطيب، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، رسالة ماجستير، ورقلة، 2006، ص57.

جدول رقم (01): مثال يوضح مسببات النشاط.

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

المصدر: هاشم احمد عطية، مرجع سبق ذكره، ص29.

3-1: شروط اختيار مولدات التكلفة: يجب اختيار مسبب التكلفة الذي يجعل تكلفة تطبيق النظام اقل ما يمكن وذلك دون

الانحراف على مجال الدقة المرتقبة، وهناك مجموعة من الشروط يجب أخذها بعين الاعتبار عند عملية الاعتبار نذكر منها: قابلية

القياس، سهولة الحصول على المعطيات المتعلقة بها، تعبير مولد التكلفة عن حقيقة النشاط المقاس¹¹.

3-2: شروط تحديد عدد مسببات التكلفة: كما نعلم أن زيادة عدد هذه المسببات يخلق درجة كبيرة من الدقة هذا من جهة

ويكلف ويعقد النظام من جهة أخرى، فلهذا يجب مراعاة بعض العوامل عند القيام بتحديد العدد الملائم من مسببات التكلفة وهي:

الدقة المطلوبة في بيانات التكاليف، تنوع الإنتاج، نسبة تكلفة النشاط إلى إجمالي تكاليف الأنشطة ككل، تكلفة تجميع بيانات

مولدات التكلفة (تكلفة القياس)¹².

4- تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات: بعد تحديد تكلفة الأنشطة وتحديد المسببات والعدد المناسب لهذه المسببات تأتي أخيرا

مرحلة تحديد سعر التكلفة وذلك بقسمة تكلفة النشاط على عدد مولدات التكاليف لفترة معينة نتحصل على تكلفة الوحدة لمسبب

تكلفة النشاط الفعلي، أي تقوم بتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية وذلك من خلال تتبع جميع الأنشطة ذات الصلة

ب هذه الوحدة وسير هذه الوحدة بين الأنشطة من بداية تصنيعها إلى أن تصبح وحدة تامة¹³. ويكون تخصيص تكلفة النشاط على

مختلف المنتجات المستهلكة له على أساس كمية مولد التكلفة المخصص للمنتج، ومنه يحسب سعر التكلفة وفقا للعلاقة التالية:

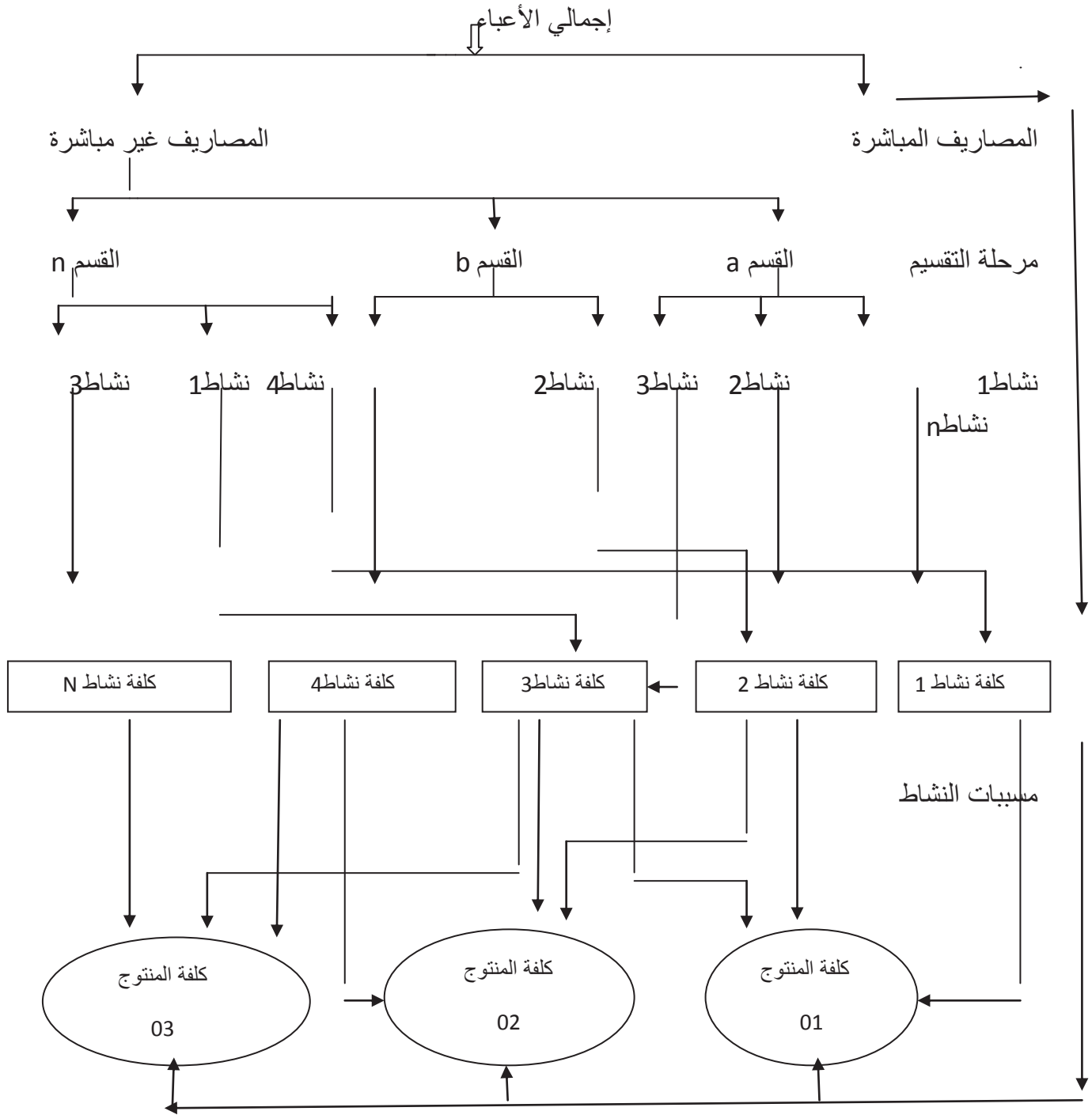
سعر التكلفة = الأعباء المباشرة + تكلفة استهلاك مختلف الأنشطة (الأعباء الغير مباشرة)

¹¹ نمر محمد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص57.

¹² نمر محمد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص57.

¹³ نمر محمد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص58.

شكل رقم (01): يوضح منهجية طريقة abc في حساب سعر التكلفة



المصدر: patrick ،contrôle de gestion cours et applications vuifert ،paris،1999 ،p204.

boisselier

المطلب الثاني: الإطار العام للموازنات وكيفية إعدادها في ظل نظام abc.

الفرع الأول: تعريف وخصائص الموازنة.

1*تعريف الموازنة: لقد تعددت التعاريف حول الموازنة نتيجة لاختلاف الرؤى حول وجهات النظر حولها من حيث كونها خطة شاملة ومتسقة، أو كونها خطة نحو عملية التخطيط أو مجرد وسيلة للربط بين الخطة والتنفيذ، ومن هذه التعاريف نذكر منها مايلي:

{ هي أسلوب بمقتضاه وضع تقديرات للعمليات المستقبلية خلال فترة زمنية محددة في صورة خطة مالية شاملة تتخذ كأداة رقابية يتم على أساسها متابعة وتقييم الأداء¹⁴ }

الموازنة التقديرية تشمل { خطة إنتاجية للمشروع ككل ولأقسامه الفرعية لفترة زمنية معينة¹⁵ } عرفتها جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ومقرها الأردن على أنها: { تعبير كمي ومالي عن خطط الإدارة المعتمدة لتحقيق الأهداف الموضوعية¹⁶ }

{ الموازنة أداة علمية لتحديد إطار التوازن العيني والمالي والنقدي لعمليات المنشأة لفترة أو فترات قصيرة أو طويلة في المستقبل سواء كانت هذه المنشأة تقوم بنشاط صناعي أو زراعي أو تجاري¹⁷ }

على الرغم من اختلافات التعريفات السابقة في التعبير إلا أنها لا تختلف من حيث الجوهر ومن ثم يمكن تعريف الموازنة على النحو التالي:

{ هي خطة أو برنامج للعمل في فترة مستقبلية، تهدف إلى تنظيم وتنسيق أوجه النشاط الاقتصادي لمنشأة معينة، في حدود الموارد البشرية والمادية المتاحة، بحيث يمكن تحقيق أفضل النتائج فيما يتعلق بتحقيق الأهداف المرغوبة والمحددة مقدما، باستخدام أفضل الوسائل والأساليب والطرق التي توصل إلى هذه الأهداف¹⁸ }

2*خصائص الموازنة:

يمكن التعرف على خصائص الموازنة من خلال التعريفات السابقة وهي على النحو التالي¹⁹:

- الموازنة خطة شاملة مستقبلية وبذلك تمثل أداة تخطيطية.
- الموازنة وسيلة رقابية يتم من خلالها تقييم أداء المشروع بمقارنة الأداء الفعلي مع الموازنة.
- الموازنة تحدد تكاليف الأنشطة والبرامج المستقبلية وتحدد مصادر تمويل هذه الأنشطة .
- الموازنة وسيلة للتنظيم والتنسيق بين الأنشطة والبرامج والأقسام المختلفة في المنشأة.

الفرع الثاني: كيفية إعداد الموازنة في ظل نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة abc في المؤسسات الخدمية.

¹⁴ شادي علي وعبد الفتاح زكرياء، محاسبة التكاليف إدارة رقابية، القاهرة، مكتبة عين شمس، 1985.

¹⁵ نور احمد، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية، دار النهضة العربية، بيروت، 1976.

¹⁶ إصدارات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة الإدارية المفاهيم الأساسية، كتاب رقم (10)، 2001.

¹⁷ محمد سامي راضي ووجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 2006، 12.

¹⁸ محمد سامي راضي ووجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص 12.

¹⁹ محمد سامي راضي ووجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص 12.

حتى تتمكن من إعداد موازنة في المؤسسة الخدمية وفقا لنظام abc لابد من المرور بالخطوات التالية²⁰:

1- التنبؤ بكميات المخرجات في الفترة المنوي عمل موازنة لها: يقصد بذلك القيام بعملية التخطيط المبني على التنبؤ عما ستكون المخرجات (المنتجات) في الفترة المنوي عمل موازنة لها وهذا بدوره يستدعي أولا القيام بتحديد مخرجات (منتجات) المؤسسة أو المشروع بشكل أصناف كأن نقول منتج أوب، وغيره. وهذا الإجراء يكون في المنشأة الصناعية أكثر وضوحا، وثانيا فإن الأمر يستدعي القيام بالتنبؤ الكمي لهذه المنتجات ويوازي ذلك عدد الوحدات المتوقع إنتاجها، أي يعني تحديد كمية المخرجات (المنتجات) بالأرقام .

2- تقدير حاجة هذه المخرجات من الأنشطة: أي ماهي الأنشطة التي لابد وان تقوم بها المؤسسة حتى تستطيع الحصول على الكميات المتنبأ بها من المخرجات؟: بعد القيام بتحديد أصناف المخرجات ووضع تقديرات رقمية لها يتم تحديد الأنشطة التي تحتاجها تلك المخرجات ليتم إنجازها وهنا يمكن الجمع بين مجموعة من الأنشطة المتجانسة فيما يسمى بمجمعات التكلفة وذلك حتى لا يصبح عندنا مئات من الأنشطة الأمر الذي يزيد من التكلفة ويقلل من الدقة.

3- تقدير حاجة هذه الأنشطة من موارد: أي ما هي الموارد وكمياتها التي تساعد على إنجاز الأنشطة المقدرة؟: بعد تحديد الأنشطة دون أن تستهلك موارد (بشرية ومادية) وبطبيعة الحال تمثل الموارد تكلفة، ومثال ذلك: نشاط الإنتاج حيث يستهلك جزء من الموارد المادية ممثل بعنصر الرواتب والعلوات بالإضافة إلى ذلك يستهلك جزء من الموارد المادية مثل: أجهزة الحاسوب... الخ وعند الانتهاء من هذه الخطوة نكون قد حددنا الموارد التي تحتاجها المؤسسة حتى تستطيع أن تسير أعمالها بالعنصر والحجم والتكلفة.

4- بطريقة عكسية نقوم بتخصيص الموارد من الأنشطة لنتمكن من تحديد تكلفة كل نشاط من الأنشطة بعد تحديد الموارد التي تحتاجها الأنشطة نقوم بتوزيع هذه الموارد على الأنشطة بحسب استهلاك الأنشطة للموارد ويمكن في ذلك الاعتماد على محركات الموارد والذي تعتبر أساس لتخصيص الموارد على الأنشطة، ومثال ذلك تخصيص رواتب العمال والذي يعتبر عنصر مهم من عناصر مورد العمال على نشاط الإنتاج ولا ارتباطه به بشكل مباشر، وعند الانتهاء من هذه الخطوة نكون قد حددنا تكلفة كل نشاط او كل مجمع تكلفة من أنشطة أو مجمعات التكلفة في المؤسسة.

5- تخصيص تكاليف هذه الأنشطة على المخرجات ليتسنا لنا المعرفة الكاملة والدقيقة لتكاليف هذه المخرجات: ويقصد بما تخصيص تكاليف الأنشطة التي تم الحصول عليها في الخطوة رقم 04 على المخرجات التي تم تحديدها في الخطوة رقم 01 وذلك بالاعتماد على محركات التكلفة، كأن يتم توزيع تكاليف نشاط الإنتاج على المخرجات اعتمادا على عدد العمال كمحرك تكلفة، وهذه الخطوة توصلنا إلى تحديد تكلفة كل مخرج (منتج) من مخرجات المؤسسة.

²⁰ درويش مصطفى الخليل، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي-دراسة تطبيقية حول إعداد موازنة الجامعة الإسلامية وفقا لأسلوب abc، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، ص41، 2007.

6- تحديد الإيرادات السنوية بالاعتماد على الكميات المتنبأ بها في الخطوة الأولى وأسعارها في فترة الموازنة: وهذه معتمدة على خطوة رقم 01 حيث تم التحديد الكمي للمخرجات وهذا يسهل عملية تحديد الإيرادات المتوقعة عن طريق ضرب الكميات المتوقعة في الأسعار وهذه الخطوة تحدد حجم الإيرادات السنوي المتوقع.

7- ترتيب وتنظيم جانبي المصاريف والإيرادات ينتج عندنا موازنة معدة وفقا لنظام abc: بالانتهاء من تحديد حجم الإيرادات السنوي المتوقع يتوفر أساس منطقي لإعداد الموازنة وذلك لتوفر المعلومات الخاصة بجانبي الإيرادات والمصروفات من خلال الخطوات المتقدمة وبالتالي إمكانية تنظيم جانبي موازنة الإيرادات والمصروفات.

المطلب الثالث: تقييم الأداء المالي في المؤسسة.

الفرع الأول: دور التحليل المالي في المؤسسة.

مفهوم تقييم الأداء: يعتبر تقييم الأداء جزء من سلسلة العمل الإداري المتواصل والذي يشمل مجموعة من الإجراءات التي يتخذها جهاز الإدارة سواء على مستوى الربحية أو الوحدة الاقتصادية، وذلك للتأكد من أن الموارد المتاحة تستخدم بكفاءة وفعالية وطبقا للمعايير الفنية والاقتصادية المحددة سابقا²¹.

أهداف تقييم الأداء:

تتمثل أهداف عملية التقييم عموما فيما يلي²²:

- تسمح باختيار مدى استغلال الموارد المتاحة والمتوفرة داخل المؤسسة بشكل فعال وفق الأهداف المسطرة.

- اتخاذ الإجراءات اللازمة من اجل تفادي الفوارق الناتجة، عن سوء التسيير في المستقبل والتي تظهر بمقارنة النتائج الفعلية مع النتائج المرتقبة.

- يساعد نظام تقييم الأداء السليم الذي يتميز بالشمولية والاستمرارية والمرونة أعضاء المؤسسة على العمل بجدية مستقبلا، وذلك من خلال إبراز نقاط القوة ومقارنة تفادي نقاط الضعف.

التحليل المالي كأداة تقييم الأداء:

يستعين المحلل المالي خلال القيام بعمله بمؤشرات تساعده على القياس وهي كثيرة ومتنوعة والمؤشر المالي من أهمها باعتباره صورة كافية للتسيير داخل المؤسسة وتطور أداؤها خلال فترة معينة ويتم التقييم من خلاله بطرق وتقنيات عديدة قد تختلف حسب الهدف من الدراسة.

والتحليل المالي من بينها باعتباره أداة لتقييم الأداء واتخاذ القرار. ويظهر التحليل المالي كأداة لتقييم الأداء داخل المؤسسة انطلاقا من أوجه مختلفة يمكن حصرها في النقاط التالية²³:

- تقييم الأداء والنتيجة: حيث تشمل النتيجة مختلف أنشطة المؤسسة.

- تقييم الأداء والتمويل: الطريقة التي يمكن للمؤسسة إدراك قيود التمويل التي تواجهها وذلك وفق منظورين:

²¹ Michel gervias,contrôle de gestion,paris,edition economice,1997,p104.

²² Michel gervias, op, cit, p104.

²³ Pierrep, aucher, mesure de la perfarirans financiere de lentreprise, edition, o, p, u, 1993, p7-9.

-النظرة الثابتة وتحقق في إطار تحليل الميزانية.

-النظرة الديناميكية تعطى الأولوية لجداول التدفقات.

* هذا الجانب من التقييم يعطي أهمية ومكانة كبيرة لمفهوم رأس المال الموجه من طرف المؤسسة من اجل القيام بمختلف الأنشطة.

-تقييم الأداء والمر دودية:تعرف المر دودية بالعلاقة التي تربط بين كل من النتيجة ومجموع رأس المال (النتيجة/رأس المال)،فهذا المؤشر يساعد في تقييم الأداء المالي في المؤسسة، إذ يأخذ بعين الاعتبار كل من قيمة النتيجة وقيمة رأس المال المجمع من طرف المؤسسة لتحقيق هذه النتيجة.

الفرع الثاني:الارتباط بين نظام التكلفة على أساس الأنشطة والأداء المالي

أن احدث الدراسات أثبتت درجة الارتباط عالية بين تطور الأداء المالي وتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة،حيث أن المقالات الحديثة المنشورة في مجلة Harvard business review وغير المقصورة على الخدمات المالية شهدت وفر في التكاليف بحيث أصبحت تكاليف 10انشطة تفي 20 نشاط وذلك بتحقيق بعد تطبيق أسلوب abc.

بالإضافة إلى الدراسات التي أثبتت أن هذا الأسلوب يساهم في تدعيم القدرة التنافسية وذلك من خلال تخفيض التكاليف وبالتالي يستطيع أن ينافس كافة الشركات في السوق المحلية والعالمية الأمر الذي ينعكس إيجابا على حصة المؤسسة السوقية وبالتالي زيادة الإيرادات وتخفيض التكاليف والذي يؤثر مباشرة على زيادة الأرباح المحققة،وهذا بدوره يزيد الثقة بالمؤسسة وترتفع أسعار أسهمها في السوق وذلك للنمو المستمر في الأرباح والذي يتحقق بفضل تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة.

كما يوفر هذا النظام معلومات دقيقة أكثر تفصيلا عن التكلفة الأمر الذي يزيد من دقة المؤشرات والمقاييس والنسب المالية التي تساعد كثيرا في الوقوف على الوضع المالي للمؤسسة سبل تطوير الأداء.

إن اتخاذ القرارات الإدارية السليمة هي التي تحقق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة والتي تتصف بالندرة،أما القرارات الغير سليمة فهي التي تؤدي إلى هدر الموارد سوء استخدامها،لأجل ذلك فان تطبيق نظام abc وبما يوفره من معلومات دقيقة عن التكاليف يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات إدارية سليمة الأمر الذي ينعكس على حسن استغلال الموارد المتاحة والذي يعتبر خطوة على طريق تطور الأداء المالي.

المبحث الثاني: الأدبيات التطبيقية.

من خلال إعدادنا لهذا الموضوع سجلنا تواجد بعض الدراسات التي تتعلق بنظام التكلفة على أساس الأنشطة التي تم إعدادهم في إطار إعداد رسائل التخرج سواء كانت مذكرات ليسانس أو رسائل ماجستير أو أطروحات الدكتوراه وعلى ضوء اطلاعنا على بعضها تم تسجيل الملاحظات التالية:

- هناك اهتمام متزايد بهذا الموضوع المتعلق بـ **abc** اغلبهم مشاركة (الأردن، فلسطين، مصر...).

- إن معظم الدراسات السابقة المطلع عليها تنطلق من أن المؤسسات لا تطبق هذا النظام، وبالتالي تقتصر الدراسة على جانب محاولة تطبيق، تصور مقترح، أثر استخدام... الخ.

- كما لاحظنا أن معظم الدراسات تؤخذ بشكل نظري بحث، وذلك من خلال ربطها بالقرار أو تخفيض التكاليف... الخ.

- ولهذا نجد بعض الدراسات الأقرب إلى موضوعنا وهي كالتالي:

المطلب الأول: دراسة أمير إبراهيم المسحال (تصور مقترح لتطبيق **abc** في الشركات الفلسطينية -دراسة تطبيقية لشركة الشرق الأوسط لصناعة الأدوية بقطاع غزة-

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نظام **abc** من حيث التعريف الشامل لهذا النوع من أنظمة إدارة التكلفة **management Tools** وخطوات تطبيقه ومدى إمكانية تطبيقه على الشركات الصناعية الفلسطينية في قطاع غزة وتطبيق تصور على شركة الشرق الأوسط للصناعات الدوائية ومستحضرات التجميل بقطاع غزة . كما أظهرت نتائج الدراسة إن الشركات الفلسطينية تفتقر إلى وجود نظم تكاليف تساعدها على عملية التسعير الدقيق لمنتجاتها، وإنما تعتمد على الأسعار التنافسية عند عملية التسعير، دون أخذه بعين الاعتبار ظروف الشركات الأخرى، سواء في نقل المواد الخام أو التكنولوجيا المستخدمة في عملية التصنيع.

كما بينت إن تكلفة المنتجات طبقا لمدخل التكلفة على أساس الأنشطة تختلف عما هي عليه بالطرق التقليدية المتبعة وهذا بدوره يؤدي إلى إعادة تخصيص عناصر تكلفة مراكز النشاط الرئيسية، على وحدات التكلفة وبالتالي يمكن

الاعتماد على النتائج الجديدة لمدخل التكلفة على أساس الأنشطة في اتخاذ العديد من القرارات السليمة

المطلب الثاني: دراسة درويش مصطفى الجخلب (دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء

المالي -دراسة تطبيقية حول إعداد موازنة الجامعة الإسلامية بغزة وفقا لأسلوب التكلفة على أساس

الأنشطة **abc**.

خلصت هذه الدراسة إلى الطريقة المتبعة حاليا في إعداد موازنة الجامعة الإسلامية تفتقر إلى الأسلوب العلمي وبالتالي تحرم من الكثير من المزايا التي يمكن إن تحقيقها نتيجة استخدام الأسلوب العلمي، كما تبين أن إعداد موازنة المؤسسات الخدمية حسب أسلوب **abc** يوفر أساسا سليما لإعداد موازنة تفصيلية عن حجم التكاليف والوقوف على الأنشطة التي لا تضيف قيمة، كذلك يعتبر هذا الأسلوب أسلوبا أكثر منطقية في اعتباره أساسا سليما للتخطيط والرقابة واتخاذ

القرارات، وبناء على النتائج المتقدمة للدراسة يوصي الباحث باعتماد أسلوب abc كأساس لإعداد موازنة الجامعة الإسلامية (مؤسسة خدمية).

المطلب الثالث: دراسة cogwin & Bowman (قياس الارتباط بين أسلوب abc وتحسين الأداء المالي).

حيث بحثت الدراسة في تحسين الأداء المالي للنتائج عن استخدام أسلوب abc في هذا الخصوص زود المراجعون الخارجيين معلومات تتعلق بتحسين الأداء المالي للشركات كامتداد طبيعي لتطبيق abc، وكانت أهم النتائج والتوصيات على النحو التالي:

1- هناك علاقة ايجابية بين نظام abc وتحسين العائد على الاستثمار (BOI) عند استخدام هذا الأسلوب في المنشآت المعقدة المختلفة.

2- يوجد بعض المؤشرات تفيد بان هناك شروط (تقدم تكنولوجيا المعلومات، غياب الطاقة العاملة وبيئة المنافسة) تؤثر على كفاءة أسلوب abc.

3- الفوائد المالية التي يمكن تحصيلها من أسلوب abc هي إمكانية التنبؤ بتحسين الأداء المالي، وهذه النتيجة تعتبر خطوة مهمة لتقريب الارتباط الكامل بين تعريف الشروط التي تؤثر على نجاح تطبيق abc وبين توثيق كفاءة أسلوب abc كأداة للربحية.

و باستعراض الدراسات السابقة، وبعد الوصول إلى نتائج الدراسة تبين ما يلي:

أ- أنها تتفق مع الدراسات السابقة فيما يلي:

- إن أسلوب نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة يعتبر أسلوبا مناسباً للتطبيق في قياس التكاليف في المؤسسات الخدمية (الصحية).

- إن أسلوب نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة يعتبر أسلوباً مناسباً لقياس التكلفة في المؤسسات الصحية لما يحققه من نتائج دقيقة على صعيد التكلفة.

- إن أسلوب نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة يعتبر الأسلوب الأنجع في توفير معلومات تفصيلية عن التكلفة.

- إن أسلوب abc يساهم في تدعيم القدرة التنافسية للمنشآت المختلفة.

- تطبيق أسلوب abc يرفع ويطور من الأداء المالي للمنشآت المختلفة.

ب- إن الدراسة الحالية تختلف عن الدراسات السابقة فيما يلي:

اختلفت هذه الدراسة من حيث مناقشتها وبحثها لنظام abc من زاوية مختلفة وجديدة وهي مدى صلاحية نظام التكلفة المبني على الأنشطة كأساس لإعداد موازنة المؤسسات والمنشآت المختلفة وتم اعتماد المؤسسة الصحية كحالة للدراسة.

خلاصة الفصل الأول

من خلال دراستنا السابقة فكل تسيير حتما يمر على المحاسبة التي تعتبر مصدر لتوفير المعلومات فبدونها تبقى المؤسسة مجردة من نظام يوفر لطرق عملها النجاح و الفعالية.

فمحاسبة التكاليف تلعب دورا هاما وأساسيا في اتخاذ القرارات في المؤسسة ولا يمكن أن تتخذ القرارات المتعلقة بحاضر ومستقبل المؤسسة إلا إذا أدت دورها الكامل في يد المسيرين من خلال المعلومات التفصيلية التي تقدمها لهم ، والتي على أساسها يتم حساب التكاليف بطرق حسابها وقياسها في المنشآت المختلفة وإضافة إلى ذلك فان نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة **abc** يساهم في قياس تكلفة المنتجات والخدمات بشكل أكثر دقة وبالتالي اتخاذ قرارات إدارية سليمة .

والجدير بالذكر أن تطبيق نظام **abc** أصبح حديثا محل اهتمام جميع الإدارات سواء على صعيد القطاع العام أو الخاص لاعتباره تطورا ملموسا لتخصيص التكاليف غير المباشرة.

كما تلعب الموازنة دورا هاما في العملية الرقابية والتخطيطية في مختلف مجالات النشاط الاقتصادي باعتبارها احد الأساليب المستخدمة في فرض الرقابة على عمليات المشروع ومتابعة تقييم الأداء المالي بهدف اتخاذ قرارات سليمة ، ويتم ذلك عن طريق وضع مجموعة من التقديرات لتخطيط الموارد والاستخدامات لفترة زمنية مستقبلية.

مقدمة عامة

في العقدين الأخيرين حدثت تغيرات كبيرة في الكثير من مؤسسات الأعمال وموظفيها حيث أن العديد من المدراء تعلموا أن طرق تعزيز الأعمال في المؤسسات الحالية، الأمر الذي استوجب إعادة التقييم الذي يكون له اثر عميق في تطبيق المحاسبة المالية لان ذلك ضروري لتقدير الطرق التي تستخدمها المؤسسات ذاتها لتصبح أكثر قدرة على المنافسة. ولقد ذهب الكثير من المؤسسات والشركات عبر الموجهات لتحسين وتطوير برامجها بدءا بنظام الإنتاج الفوري ومرورا بنظام الجودة الشاملة، ونظام إعادة هندسة العمليات، والكثير من برامج الإدارة الأخرى المختلفة متضمنة في بعض الشركات عن نظرية القيود، لذا فإن على الإدارة أن تسعى لتطبيق النظام المناسب لان التطوير المستمر يرفع من الجودة ويخفض التكاليف، ويزيد من المخرجات، ويحد من التأخير في إيصالها للعملاء كما انه بشكل تلقائي يزيد في الربحية. إن تبني الأنظمة الجديدة والتي ترتبط بالأنشطة أو العمليات أو المنتجات اوحتى الخدمات والعملاء يزيد من قدرة المنشأة الصناعية أوالخدمية على تقديم منتجاتها أو خدماتها في السوق العالمية بشكل مستمر، ويكون التنافس بين هذه المؤسسات والمنشآت في قدرتها على موازنة نفسها مع هذه الأساليب والاستفادة منها ومتابعة تطورها بشكل مستمر لتغير من برامجها بما يكفل تحقيق نتائج أفضل من جميع المستويات.

وحيث أن المحاسبة المالية بصفة عامة، ومحاسبة التكاليف بصفة خاصة، لم تكن بمنأى عن العلوم الأخرى في مواكبة التغيرات والتطورات الحديثة في بيئة العولمة، فبالتالي يعد نظام التكلفة المبنى على أساس الأنشطة abc من احدث التطورات في محاسبة التكاليف، والتي كانت بداية استخدامه في عقد الثمانينات من القرن الماضي، وطبقته العديد من المنشآت في الو.م.أ وكندا وأوروبا خصوصا في قطاع الصناعة، ولقد جاء ظهور هذا النظام نتيجة للانتقادات التي وجهت إلى نظام التكاليف التقليدي لتخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات والخدمات، كما أن ظهوره كان استجابة طبيعية للتطور الذي حصل في عمليات التصنيع، وارتفاع مستوى التقنية العالية للمعدات والآلات المستخدمة في أغلب المنشآت الصناعية والخدمية .

وأخيرا يعد نظام التكلفة المبنى على أساس الأنشطة abc أسلوبا جديدا لتخصيص التكاليف الغير مباشرة على المنتج أو الخدمة ومن ثم حساب تكلفة المنتج أو الخدمة بصورة أكثر دقة.

ونتيجة المزايا العديدة لتطبيق هذه الأساليب وجدنا التوسع في الاستخدام لتشمل مجال الصحة والتعليم والبنوك ومؤسسات التأمين وكافة المجالات.

ونقتصر هذه الدراسة في إعداد موازنة وفقا لنظام التكلفة المبنى على أساس الأنشطة في المجال الصحي.

1- إشكالية الدراسة:

بناء على ما تقدم، فإن إشكالية الدراسة تدور حول السؤال الرئيسي التالي:

إلى أي مدى يمكن اعتماد نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة **abc** في إعداد الموازنات؟ وكيف يعمل على تقييم الأداء المالي في المؤسسات الصحية؟
ولمعالجة هذه الإشكالية والعمل على الإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور هذا الموضوع، قمنا بتقسيمها في شكل أسئلة فرعية:

- هل يمكن إعداد موازنة وفقا لنظام **abc** في المؤسسات الصحية؟
- هل يعتبر نظام **abc** أسلوبا مناسباً لتحديد التكاليف في المؤسسات الصحية؟
- هل يساعد نظام **abc** في تقييم الأداء المالي ويعمل على تطويره؟
- ماهي المعوقات أو الصعوبات في إعداد موازنة وفقا لهذا النظام؟
وللإجابة على هذه التساؤلات، ومن الاطلاع الأول على الموضوع يمكن تقديم الفرضيات التالية:

2- فرضيات البحث:

- يمكن إعداد موازنة حسب نظام **abc** في المؤسسات الصحية.
 - يعتبر نظام **abc** أسلوبا مناسباً لتحديد التكاليف.
 - لايساعد نظام **abc** في تقييم الأداء المالي .
 - هناك معوقات وصعوبات لإعداد موازنة طبقا لنظام **abc** .
- ### 3- مبررات اختيار الموضوع:
- من بين أهم المبررات التي كانت أساسا لاختيارنا لهذا الموضوع سواء كانت ذاتية أو موضوعية مايلي:

- غياب هذا النوع من المحاسبة (محاسبة التكاليف) وخاصة نظام **abc** في اغلب المؤسسات.
- محاولة التعريف أكثر بهذا النظام (**abc**) من خلال إيضاح دوره في إعداد الموازنات في المؤسسات الصحية.
- قابلية الموضوع للبحث وذلك نظرا لأهميته.
- الرغبة والميول الشخصي في البحث في هذا الموضوع لأنه يندرج ضمن التخصص.
- فتح الأفق المستقبلية لمن أراد مواصلة البحث في هذا الموضوع باعتباره الأول في جامعتنا.
- محاولة إثراء مكتبتنا الجامعية.

4- أهداف الدراسة:

بالإضافة للإجابة على التساؤل الأساسي في إشكالية البحث، واختيار صحة الفرضيات المتبناة، فإن هذه الدراسة تهدف إلى:

- محاولة الإجابة على التساؤلات المطروحة والتأكد من الفرضيات المقدمة.
 - محاولة إعداد موازنة وفقا لنظام **abc** وتقييم أداء المؤسسات الصحية.
 - دراسة وتحليل العناصر المكونة لهذا النظام وتطبيقه في المؤسسات الخدمية (الصحية).
 - دراسة نظام **abc** وارتباطه بتقييم الأداء المالي في المؤسسات الصحية.
- ### 5- أهمية الموضوع:
- أما عن الأهمية التي يكتسيها هذا البحث فتتمثل في:

- نظام abc يعتبر في وقتنا الحالي ضروري ومهم في تحسين وتقييم أداء المؤسسات وتسهيل عمل المسيرين.
- توفير إطار تطبيقي لأسلوب التكلفة المبنية على الأنشطة بحيث يحقق الفهم الكافي لهذا الأسلوب وتطبيقه في الواقع العملي والمساعدة في إعداد الموازنة للمؤسسات الصحية بما يخدم أهدافها ويؤدي إلى زيادة الكفاءة والفعالية في الأداء.
- دراسة نظام التكاليف المبنية على أساس الأنشطة و ارتباطه بتقييم الأداء المالي في المؤسسات الصحية.

6- المنهج المتبع: للإجابة على إشكالية البحث وإثبات صحة الفرضيات أو عدم صحتها، اعتمدنا المنهج الوصفي التحليلي عبر الأدبيات النظرية والتطبيقية ، أما في دراسة الحالة اعتمدنا على المنهج التجريبي لأنه يعتمد على الدراسة الميدانية والوثائق والإحصائيات بهدف تحديد وقياس العوامل المؤثرة على موضوعنا ومن ثم التنبؤ بمسارها مستقبلاً، و يتجسد ذلك من خلال إسقاط الجانب النظري لنظام التكلفة على أساس الأنشطة، في المؤسسات الخدمية وبالتحديد في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة -مستشفى الأم والطفل- بتقرت بحيث حاولنا تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة في إعداد الموازنات وتقييم الأداء المالي لها.

7- حدود الدراسة:

- **الحدود المكانية:** البحث هو عبارة عن دور تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة في إعداد الموازنات وتقييم الأداء المالي ولقد تم اختيار إحدى المؤسسات لتطبيق ذلك والمتمثلة في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة -مستشفى الأم والطفل- بتقرت.

الحدود الزمانية: وتمثلت في مايلي:

المرحلة الأولى: مرحلة الدراسة النظرية من 2013/01/01 إلى 2013/03/25.

المرحلة الثانية: مرحلة الدراسة التطبيقية من 2013/04/25 إلى 2013/05/26.

المبحث الأول :

المطلب الأول : تقديم المؤسسة محل الدراسة

إن القرار الوزاري رقم 029 والمؤرخ في 27 جانفي 2009 يتضمن إنشاء المصالح والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب النساء والتوليد وطب الأطفال بمستشفى إلام والطفل بتقرت .. تاريخ انشائها كان يوم 2009/07/01 والتي كانت في السابق عبارة عن مصلحتين تابعتين اداريا وماليا للمؤسسة الام (المؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات تقرت).

وهي تتكون من المصالح التالية:

طب النساء والتوليد ويحتوي على وحدة لطب امراض النساء،الحمل الخطر قبل الوضع وبعد الوضع،الفحص والكشف والاستعجالات.

طب الاطفال ويحتوي على وحدة حديثي الولادة،الرضع،الاطفال الكبار،مستشفى النهار والاستعجالات.

اضافة الى المخبر والاشعة وقسم للعمليات الجراحية خاص بالنساء تجرى فيه العمليات القيصرية.

يغطي مستشفى الام والطفل بتقرت بصفة دائمة 07 دوائر وهي: تقرت،المقارين،تماسين،الطيبات،جامعة،المغير،الحجيرة عدد سكان

المناطق المغطاة بصفة دائمة 280000 نسمة،تضاف الى الدوائر المذكورة سلفا 03 دوائر وهي: ورقلة،حاسي مسعود،القرارة.

اما عن الشريحة المستهدفة فنجد ما يزيد عن 150722 ساكن لمنطقة تقرت الكبرى نجد ضمنها 75241 امرأة في سن

الولادة اي 22%

و75481 طفل دون السن 14 سنة اي 22.07 ،حوالي 44.07 % من مجموع السكان.

الموازنات في المؤسسة الخدمية:

لاغنى في أي مؤسسة عن إعداد موازنة سنوية حتى وان كانت هذه المؤسسة خدمية،لان كل مؤسسة يفترض لها الاستمرار في نشاطها لا بد وان تواجه المستقبل بمجهوليته وعدم وضوحه، وهنا يأتي دور الإدارة للتنبؤ بما سيكون عليه المستقبل لوضع خطط تتكيف معه،والخطط هذه قد تكون على هيئة أنشطة وطموحات تسعى لانجازها،والموازنة هي التعبير الكمي عن حجم الأنشطة والأهداف المنوي تحقيقها،ولا يتصور في العصر الحالي وفي ظل المنافسة العالمية والثورة الصناعية والخدمية ان تسير المؤسسة إلى المجهول،دون وضع سيناريوهات واضحة لمواجهة هذا المجهول.

الموازنة في المؤسسة الصحية:

وكأي مؤسسة يوجد في مؤسستنا الاستشفائية التي هي محل الدراسة دائرة مالية لها مسؤولية مباشرة عن كافة العمليات المالية التي تحدث في المؤسسة من قبض وصرف وفواتير ومراقبة مالية بالإضافة إلى مشاركتها المباشرة في إعداد موازنة تقديرية للمؤسسة والمتمثل في مجلس الإدارة التي يرأسها المدير.

الإعداد والمصادقة على الميزانيات التقديرية للمستشفى:

نأتي الآن إلى التعرف على أنواع الموازنات التقديرية التي يتم إعدادها في المستشفى وكيفية إعداد هذه الأخيرة، ثم كيفية اعتمادها أو المصادقة عليها نهائياً، لتصبح قابلة للتنفيذ وتصبح معياراً للحكم على الأداء.

أنواع الموازنات التقديرية المستخدمة في المستشفى:

بما أن المستشفى هو مؤسسة عمومية ذات طابع إداري، فهو يقوم بإعداد موازنات تقديرية بناءً على بعض البنود المكونة للميزانية العمومية التي يتحصل عليها من الوزارة، قصد الحصول على الإعتمادات اللازمة لسيره العادي.

وقبل أن نتعرض إلى هذه الأنواع من الموازنات، لا بد أن نتعرف على المكونات أو البنود التي تشكل ميزانية التسيير، بما أن نفقات التجهيز تدرج في ميزانيات على مستويات أخرى، وعليه تنقسم ميزانية التسيير لمستشفى الام والطفل - تقرت - أو أي قطاع صحي آخر إلى قسمين رئيسيين وهما: الإيرادات والنفقات.

وتنقسم الإيرادات إلى أربعة أبواب رئيسية هي:

الباب الأول: مساهمة الدولة: تحتل المبلغ الأكبر وتساهم بها وزارة الصحة.

الباب الثاني: مساهمة هيئات الضمان الإجتماعي: وتأتي بعد مساهمة الدولة من ناحية أهمية المبلغ.

الباب الثالث: مساهمة الصندوق الوطني للتأمينات الإجتماعية بعنوان الخدمات الخاضعة للإتفاقيات: وهي مساهمات أقل حجماً من المساهمات السابقة، ولا تكون في كل سنة وتكون غالباً موجهة للأدوية.

الباب الرابع: موارد أخرى: وتمثل في مبالغ الفحوص الطبية والتحليل المخبرية للأشعة، ومداخيل بيع العتاد غير الصالح للإستعمال.

أما النفقات فتتنقسم إلى عشرة أبواب رئيسية وهي:

1- باب الأجور: ويتكون من مرتبات الموظفين والمنح والتعويضات المقدمة لهم (خاص بالموارد البشرية للمستشفى).

2- باب التكوين: وتتكون من نفقات التكوين من المنح والأجور والتعويضات المقدمة للمتربصين، بالإضافة إلى نفقات التدريب

القصير المدى في الخارج، ومختلف التكاليف الإجتماعية والجبائية الأخرى (المنح العائلية، الضمان الإجتماعي، تأمين البطالة، الدفع الجزافي، مصاريف التغذية، مصاريف أخرى...).

3- باب التغذية: يقصد بها نفقات التغذية الخاصة بالمرضى و العمال المناوبين، وتتكون من فصلين هما نفقات التغذية ونفقات من السنة المقفلة.

4- باب الأدوية والمواد الأخرى ذات الإستعمال الطبي: وتمثل نفقات هذا الباب في نفقات الأدوية والمواد المخبرية، وكذا نفقات الغازات الطبية والمواد الأخرى، بالإضافة إلى نفقات على حساب السنة المالية المقفلة (ديون سابقة).

5- باب الوقاية والأعمال النوعية: وتمثل نفقات هذا الباب في نفقات التلقيحات والأمصال والأدوية، وكذا نفقات الأدوات والأثاث التقني (النفقات الخاصة بإقتناء هذه الأدوات وصيانتها)، بالإضافة إلى نفقات اللوازم الأخرى (دفاتر التلقيح، الملصقات، نفقات على حساب السنة المالية المقفلة).

6- باب العتاد الطبي: وتتكون نفقات هذا الباب من نفقات العتاد والأدوات الطبية، وكذا نفقات على حساب السنة المالية المقفلة.

7- باب صيانة الهياكل الصحية: وتشكل نفقات هذا الباب من نفقات صيانة وترميم الهياكل الصحية، وكذا صيانة المساحات الخضراء، بالإضافة إلى نفقات مواد البناء والمواد الضرورية لعملية الترميم والصيانة، وأخيرا نفقات على حساب السنة المالية المقفلة.

8- باب نفقات التسيير الأخرى: وتتضمن مختلف النفقات الأخرى التي لم تظهر في الأبواب السابقة كأتعاب الخبراء، مصاريف البريد و المواصلات، مصاريف العقود و المنازعات، مصاريف حظيرة السيارات (شراء، صيانة...) ومصاريف التنقل (نقل المرضى، السلع...) كما أنها تتضمن نفقات على حساب السنة المالية المقفلة

9- باب الخدمات الإجتماعية: وتحتوي على النفقات المخصصة للتقاعد المسبق، والنفقات المخصصة لتمويل السكن الإجتماعي.

10- باب البحث الطبي: أي نفقات البحث الطبي وتمثل في نفقات الخبراء المشاركين في البحث الطبي، وأتعاب الأخصائيين ونفقات صيانة السيارات التي تنقلهم. ولاحظنا أن هذا الباب يغيب كإعتماد فعلي أو تقديري في ميزانية المستشفى، وذلك لأنه يخص فقط المراكز الإستشفائية الجامعية وبعض المؤسسات الإستشفائية المتخصصة.

بعدها إستعرضنا مختلف الأبواب المكونة لإيرادات ونفقات ميزانية التسيير للمؤسسة محل الدراسة، و بعد تحاورنا مع بعض المسؤولين فيه، استنتجنا أن المستشفى يقوم بإعداد تقديرات أو موازنات تقديرية للنفقات فقط. حيث أن تقدير الإيرادات التي سبق وإن

إطلعنا عليها، هو من إختصاص الوزارة الوصية فقط. و أن المستشفى يرسل في نهاية كل سنة تقريرا عن وضعية الموارد الأخرى الحقيقية (التي قام بتحصيلها خلال السنة). لتقوم الوزارة بتقدير المبلغ المطلوب من المستشفى تحصيله خلال السنة المقبلة، (المبلغ الخام المتعلق بالموارد الأخرى)، وهي التي تقدر المبالغ الخاصة بالأبواب الأخرى من الإيرادات (الباب الأول و الثاني و الثالث). أما المستشفى فيرسل إليها تقديراته من النفقات فقط، بغية الحصول على الإعتمادات اللازمة لسيره العادي. وعليه إذا أردنا التركيز على المستشفى كوحدة مستقلة، تقوم بإعداد موازنات البرامج (موازنات الأداء) و تقوم بالرقابة على أدائها من خلال هذه الموازنات، بهدف ترشيد النفقات ومضاعفة الإيرادات (الموارد)، فإنه يمكننا القول بأن المستشفى يقوم بإعداد موازنات النفقات فقط، لأن موازنات الإيرادات أو تقدير الإيرادات (الموارد) هو من إختصاص الوزارة الوصية فقط. لكن هذا لا يمنع من مقارنة الموارد المقدرة من طرف هذه الأخيرة بالموارد الحقيقية .

وعليه فإنه يمكننا إستنتاج الموازنات التقديرية للنفقات الخاصة بالمستشفى وهي:

- الموازنة التقديرية للأجور.
- الموازنة التقديرية لنفقات التكوين.
- الموازنة التقديرية لنفقات التغذية.
- الموازنة التقديرية لنفقات الأدوية والمواد الأخرى ذات الإستعمال الطبي.
- الموازنة التقديرية لنفقات الوقاية والأعمال النوعية.
- الموازنة التقديرية لنفقات العتاد الطبي.
- الموازنة التقديرية لنفقات صيانة الهياكل الصحية.
- الموازنة التقديرية لنفقات التسيير الأخرى.
- الموازنة التقديرية لنفقات الخدمات الإجتماعية.

إعداد الموازنات التقديرية في المستشفى:

نأتي الآن إلى كيفية إعداد أو تحضير كل موازنة من موازنات النفقات السابقة داخل المستشفى، وهذه العملية تتصف بنوع من التعقيد، حتى يتم فهمها لأنها عملية شاملة لكل نشاطات القطاع الصحي. ولكننا سنحاول تبسيطها في شكل قواعد وعمليات حسابية، وسوف نعطي نماذج من الموازنات التقديرية لسنة 2013 للمؤسسة وهي أحدث التقديرات.

إعداد الموازنة التقديرية للأجور: يتم تقدير نفقات الأجور والمرتبات وفق الخطوات التالية:

- يتم أخذ شهر مرجعي أي شهر من شهور السنة الماضية، وذلك بإيعاز من الوزارة الوصية وغالبا ما يكون هذا الشهر هو شهر أكتوبر 2012.
- يتم ضرب كل مكونات الأجر لشهر أكتوبر (الأجر القاعدي، المنح، التعويضات، التأمينات الإجتماعية...) في 12 شهرا (أشهر السنة)، أي يتم تقدير المبالغ السنوية للأجر و ملحقاته التي تكون مضبوطة ولا تتغير مع الزمن.
- تقدير منحة المناوبة للعمال، وذلك بحساب عدد مرات المناوبة لكل عامل في السنة العادية منقوص منها عدد الأيام المغلقة والأعياد، ويضرب هذا العدد في مبلغ أو أجر المناوبة لكل عامل.
- تقدير المبلغ الإجمالي أو السنوي للتأثيرات المالية: أي تقدير المبالغ الخاصة بالإجراءات الجديدة التي تمس العمال من إرسال بعضهم إلى التبرص، و ترقية البعض ومنحة التمدرس الجديدة في حالة دخول أولادهم إلى المدرسة. بالإضافة إلى مبلغ مخلفات السنة الماضية (المردودية والأعباء الإجتماعية المتأخرة) حيث : $\text{مبلغ التأثيرات المالية} = \text{حاصل التكوين الداخلي} + \text{الترقيات} + \text{المنحة المدرسية} + \text{المخلفات}$.

حاصل التكوين الداخلي = (مبلغ السلك الجديد - مبلغ السلك القديم) * عدد العمال .

مبلغ الترقيات = عدد المستفيدين * (مبلغ السلك الجديد - مبلغ السلك القديم).

المنحة المدرسية = قيمة المنحة * عدد الأولاد المتمدرسين لكل موظف.

- تقدير الإعتمادات المالية المطلوبة لتوظيف عمالة جديدة (المناصب المالية المطلوبة) . وبهذه الخطوات يتم تقدير المبلغ الإجمالي السنوي لنفقات الباب الأول (الأجور) التي تشكل ما يقارب 70% من حجم ميزانية النفقات. وتتسم تقديرات هذا الباب في الغالب بالدقة، ويتم إعداد موازنة نهائية لهذا الباب ويتم إرسالها إلى السلطات المعنية لدراستها، مرفقة بوثائق ثبوتية (تبريرية) توضح العمليات السابقة على شكل جداول.

2. إعداد الموازنة التقديرية لنفقات التكوين: تخضع تقديرات نفقات التكوين للسنة المقبلة، إلى عدد وتكلفة برامج التكوين المزمع

إنجازها خلال هذه السنة، أي البرامج المسطرة وفق سياسة الوزارة الوصية. أو التي يتم تحضيرها بمبادرة من المستشفى أو القطاعات

الصحية الأخرى، فنفقات التكوين تأخذ بعين الاعتبار مايلي:

نفقات التكوين القصير المدى في الخارج.

مصاريف النقل والإقامة بمناسبة العطل العلمية والمؤتمرات والملتقيات.

مصاريف التكوين لتحسين الأداء وإعادة التأهيل الوظيفي.

التكوين ما بعد التدرج.

مصاريف الوثائق والإشتراكات في المجلات الدورية.

شراء الأثاث والعتاد التربوي وصيانته.

فتقديرات هذا الباب تخضع لبرامج التكوين ويتم بناء على ما سبق إعداد الموازنة التقديرية لنفقات التكوين مع تبريرات هذه

النفقات.

3- إعداد الموازنة التقديرية لنفقات التغذية:

تضم هذه الموازنة تقديرات نفقات التغذية للسنة المقبلة بالإضافة إلى المصاريف (النفقات) على حساب السنة المالية المقفلة، والتي

هي عبارة عن الديون المتراكمة على المستشفى (ديون الموردين والمؤمنين بالأغذية). وبالنسبة لتقديرات نفقات التغذية فقد قدرت ب

9030000.00 دج لهذه السنة بناء على السنة الماضية مضافا إليها الديون المتعلقة بهذا الجانب.

4- إعداد الموازنات التقديرية لنفقات الأدوية والمواد الأخرى ذات الإستعمال الطبي:

تتضمن الموازنة التقديرية ما يلي:

● النفقات التقديرية للأدوية والمواد الطبية.

● النفقات التقديرية للأفلام والمواد المشعة.

● النفقات التقديرية للأدوات الصغيرة والملحقات.

● النفقات التقديرية للغازات الطبية.

● نفقات من السنة المالية المقفلة.

أما عن الوثائق التبريرية فهي تتضمن جداول تحتوي على صنف كل دواء أو مادة أو أداة، وتقديراتها بالكمية الحدودية والإجمالية والسعر الحدودي والإجمالي. ونفقات هذا الباب صعبة التحضير ومعقدة ويتم إعدادها(النفقات التقديرية) بناء على حاجات المصالح الإستشفائية والصحية. ويظهر شكل الموازنة التقديرية لنفقات الأدوية والمواد الأخرى ذات الإستعمال الطبي.

5- إعداد الموازنة التقديرية لنفقات الوقاية والأعمال النوعية:

تتضمن هذه الموازنة عدة نفقات منها:

- نفقات الأمصال والأدوية والمواد الوقائية.
- نفقات الأدوات والأثاث التقني النوعي وصيانته.
- نفقات اللوازم المختلفة (دفاتر التلقيح، المطبوعات...).
- نفقات على حساب السنة المالية المقفلة.

ويتم تحضير هذه النفقات التقديرية بناء على البرامج المسطرة من طرف الوزارة لمكافحة الأمراض و الوقاية منها، وبناء على عدد السكان التقديري الذي سيتكفل به القطاع خلال السنة المقبلة، وعدد المواليد الجدد (بناء على ما هو موجود في الدفاتر الصحية). وبذلك يتم تقدير عدد الأمصال ومن ثم نفقاتها التقديرية، أي أن:

النفقة التقديرية للأمصال = عدد الأمصال * عدد المعنيين بالتلقيح * تكلفة كل مصل.

6- إعداد الموازنة التقديرية لنفقات العتاد الطبي:

تتضمن هذه الموازنة النفقات التقديرية للعتاد والأدوات الطبية المزعم اقتناؤها أو صيانتها، بالإضافة إلى نفقات السنة المالية المقفلة. بالنسبة للعتاد والأدوات الطبية، توضع جداول تقديرية يعين فيها نوع العتاد وكميته والسعر الحدودي والإجمالي له. وهذا التبرير نفقاتها التقديرية، ويمكن تحديد هذه الكميات بحسب حاجة المصالح الصحية والإستشفائية.

7- إعداد الموازنة التقديرية لنفقات صيانة الهياكل الصحية:

تتضمن نفقات هذه الموازنة ما يلي:

نفقات صيانة الهياكل وترميمها.

نفقات شراء مواد البناء واللوازم الأخرى.

نفقات من السنة المالية المقفلة.

ويتم إختيار نشاط الصيانة المزمع القيام به حسب أولويات المستشفى، وتتضمن أشغال الصيانة مثلا (إعادة البلاط، إعادة

السقف، إصلاح قنوات المياه، ترصيص صحي...). وقصد تبرير هذه النفقات توضع جداول تضم مكان القيام بالصيانة

(المستشفى، عيادة، قطاع صحي...) وكذا تعين الأشغال المراد القيام بها (نوعيتها) وكذا الوحدة والكمية المطلوبة من السلع اللازمة

للصيانة (بلاط بلاستيكي، أنابيب بلاستيكية).

8- إعداد الموازنة التقديرية لنفقات التسيير الأخرى:

تتضمن نفقات هذه الموازنة مايلي:

• مصاريف مختلفة للتسيير (البريد والمواصلات، الإيجار، التأمين...).

• اللوازم (غاز البوتان، البروبان، إستهلاك الماء والكهرباء...).

• الأدوات والأثاث والأدوات الصغيرة.

• مصاريف حاضرة السيارات (استهلاك بنزين، تشحيم، إطارات مطاطية...).

• المصاريف الإستشفائية بالمستشفى المركزي للجيش.

• مصاريف على حساب السنة المالية المقفلة.

بالنسبة للأدوات والأثاث فيتم تقدير عدد ونوع وكمية وكذا سعر هذه الأخيرة في جداول تبريرية، أما بالنسبة لمصاريف المواد واللوازم

والمصاريف الأخرى، فيتم أخذ المتوسط الشهري للإستهلاك ويضرب في 12 شهرا. وهذا مع الأخذ بعين الإعتبار التأثيرات المالية

الجديدة (زيادة الأسعار).

9- إعداد الموازنة التقديرية لنفقات الخدمات الإجتماعية:

تتضمن نفقات هذه الموازنة مايلي:

- مبلغ الخدمات الإجتماعية (2 % من الأجر الإجمالي).
- مبلغ التقاعد المسبق (0.5 % من الأجر الإجمالي).
- مبلغ تمويل السكن الإجتماعي (0.5 % من الأجر الإجمالي).

وبجمع هذه المبالغ التقديرية نحصل على المبلغ التقديري الإجمالي لنفقات الخدمات الإجتماعية.

هذا فيما يتعلق بموازنات النفقات أما موازنات الموارد (الإيرادات)، فيتم إعدادها من طرف الوزارة بناء على النفقات الحقيقية للسنة الماضية. وحسب من تحاورنا معهم من المسؤولين فهم يجهلون كيفية إعداد هذه الموازنات، أو ما هي المعايير الحقيقية المستخدمة لإعدادها. وعليه يقومون بتقديرها وهمية على اساس نفقاتهم بحيث يقدرون البليغ الأكبر لمساهمة الدولة والمبلغ المتبقي لمساهمة الهيئات الأخرى بحيث يكون مبلغ النفقات المقدر يساوي مجموع الإيرادات المقدرة.

إقرار الموازنات التقديرية للمستشفى والمصادقة عليها:

لاحظنا في المستشفى محل الدراسة، أن إقرار الموازنات التقديرية السابقة يتم من قبل الهيئة الإدارية فيه (المجلس الإداري)، في حين أن المصادقة عليها هو من صلاحيات سلطات الوصاية.

1- إقرار الموازنات التقديرية للمستشفى:

بهدف إقرار مشروع الموازنات التقديرية، فإن مدير المستشفى أو رئيس المجلس الإداري يقوم بإستدعاء أعضاء المجلس في إجتماع عاد لها، يخصص جدول أعماله لدراسة ومناقشة الموازنات التقديرية. ولدى تفحصهم لمختلف أبواب وفصول هذه الموازنات، فإن لأعضاء المجلس أن يوجهوا كل الأسئلة والإستفسارات، التي من شأنها أن تبصرهم حول السياسة العامة للمستشفى، والتي هي مترجمة من خلال التقارير المالية. كما لهم أن يقترحوا كل التعديلات التي يرونها ضرورية، وبعد النقاش العام والأخذ بعين الإعتبار لبعض الآراء والإقتراحات، فإنه يتم إقرار هذه المشاريع ويكون ذلك بأغلبية الأعضاء الحاضرين. وفي حالة تساوي الأصوات فإنه يرجح صوت رئيس المجلس، بعد ذلك ترسل نسخ إلى مديرية الصحة للولاية وإلى الوالي وإلى رئيس المجلس الشعبي البلدي، وإلى الوزارة الوصية التي تتكفل بدراسة وتحليل التقديرات والخطط وتقييمها، وتعمل على تحديد حجم الإعتمادات التي تراها مناسبة، وذلك بالإتفاق مع وزارة المالية، ليتم في الأخير إبلاغ المستشفى بالإعتمادات المقررة له، في شكل ميزانية تتضمن الإيرادات والنفقات.

ونشير إلى أن المجلس الإداري يتكون من الأعضاء التاليين:

- ممثل عن السيد الوالي.
 - ممثل إدارة المالية.
 - ممثل التأمينات الإقتصادية.
 - ممثل هيئات الضمان الإجتماعي.
 - ممثل المجلس الشعبي البلدي لبلدية تقرت.
 - ممثل المجلس الشعبي الولائي لولاية ورقلة.
 - ممثل عن المستخدمين الطبيين ينتخبه زملاؤه.
 - ممثل عن المستخدمين الشبه الطبيين ينتخبه زملاؤه.
 - ممثل الحركة الجماعوية للبلدية.
 - ممثل العمال وينتخب في جمعية عامة.
 - رئيس المجلس الطبي.
- ويشارك مدير المستشفى في مداورات المجلس بصوت إستشاري ويتولى أمانة المجلس.

2- المصادقة على الموازنات التقديرية للمستشفى:

عند تلقيه الإعتمادات المرصودة له، فإن مدير المستشفى يقوم بإعداد الموازنة النهائية الخاصة بالسنة المالية المعنية. وهذا يعني أنه يقوم بتوزيع الإعتمادات على فصول ومواد الموازنات وبعد ذلك يقوم بإستدعاء مجلس الإدارة للمصادقة على هذا التوزيع المفصل للإعتمادات، وبعد المناقشة الموسعة لكل جوانب الموازنات والتعديلات الممكنة على التوزيع، تتم الموافقة على الوثيقة بأغلبية الأصوات، ثم ترسل هذه الموازنة مصحوبة بمدولة المجلس الإداري إلى سلطة الوصاية بالولاية. والتي تقوم من خلال مصالحتها التقنية المختصة بتفحص دقيق للتوزيع المالي للإعتمادات. وعندها تعطي تأشيرة المصادقة على الموازنة، أو تعيدها إلى المستشفى مع إرفاقها ببعض الملاحظات لتبرير عدم المصادقة. وذلك مثلا في حالة تسجيل أخطاء، أو معاناة عدم إحترام للإجراءات القانونية لتوزيع الإعتمادات. وتستطيع أن تطلب من المجلس الإداري إعادة النظر في الموازنة التقديرية، وبعدها تتم المصادقة عليها.

وبذلك تصبح الموازنة النهائية قابلة للتنفيذ، وفي الأخير يتم إرسال نسخة منها(مصادق عليها) إلى السيد وزير الصحة، ونسخة أخرى إلى السيد وزير المالية. ويظهر لنا من خلال الإجراءات السابقة (إجراءات الإقرار والمصادقة على الموازنات التقديرية)، أن تدخل سلطة الوصاية يمس بمبدأ الإستقلال المالي للمستشفى، وذلك من خلال تعديل أو تخفيض المبالغ التقديرية وهو إجراء يكرس المركزية، لأن اللامركزية التي يفترض أن تتميز تنظيم المستشفى، تقتضي أن تحضر هذه الموازنات وتدرس وتضبط على مستوى المستشفى نفسه، كما يقتضي الإستقلال المالي الحقيقي عدم تدخل سلطات الوصاية، إلا للمصادقة عليها أو لمراقبة تنفيذها.

اعداد موازنة المؤسسة الاستشفائية المتخصصة- مستشفى الام والطفل-بتقوت وفقا لنظام التكلفة المبني على اساس الانشطة:

سيتم اعتماد الخطوات سابقة الذكر في مراحل اعداد موازنة المستشفى محل الدراسة وفقا لاسلوب abc عن العام الجاري 2013 والذي يبدأ من تاريخ 2013/01/01 الى غاية 2013/12/31 ونبدأ بأولى هذه الخطوات:

1 التنبؤ بكميات المخرجات في الفترة المنوي عمل موازنة لها :

بداية المخرجات في المؤسسة الاستشفائية تساوي المنتجات في المؤسسة الصناعية، بمعنى أن المصنع يقدم بضائع والمستشفى يقدم خدمات تتمثل في طب النساء والتوليد وطب الأطفال وكخطوة أولى في التنبؤ بكميات المخرجات لا بد وان يتم تحديد مخرجات المستشفى، ومن ثم الانطلاق إلى التقدير الكمي لهذه المخرجات، وكان التفصيل على النحو التالي:

الشكل رقم (02): يوضح مخرجات المستشفى

مخرجات المستشفى

طب الأطفال

طب النساء والتوليد

بداية وبعد دراسة اوجه النشاط في المستشفى، فإنه يمكن حصر مخرجات المستشفى الى:

أ- **طب النساء والتوليد:** والذي يتضمن طب امراض النساء، الحمل الخطر قبل وبعد الولادة، الفحص والكشف والاستجالات، العمليات الجراحية.

ب- **طب الاطفال:** ويتكون من وحدة حديثي الولادة، وحدة الرضع، مستشفى النهار، الاستجالات، وحدة الاطفال الكبار، جراحة الاطفال (وحدة الاستشفاء، وحدة الاستجالات).

➤ **التقدير الكمي لهذه المخرجات في المستشفى:**

يوازي التقدير الكمي لمخرجات المستشفى عدد الوحدات المتوقع انتاجها في المنشآت الصناعية، والتي لا بد من تحديدها لانه بدونها لا يمكن ان يتم اعداد الموازنة سواء في المؤسسات الخدمية او حتى المؤسسات الصناعية، وهنا قمنا بدورنا بدراسة تاريخية للارقام الحقيقية للمخرجات في السنة السابقة 2012، وبناء عليه تم تقدير ما سيكون عليه الحال في عام 2013، واذا كانت نسبة زيادة فتتضمن تكاليفها في الميزانية التكميلية وكانت التقدير المتوقع كالتالي:

جدول رقم(02): يوضح التقدير الكمي المتوقع للمخرجات.

المجموع العام	التقدير المتوقع	طب الأطفال	التقدير المتوقع	طب النساء والتوليد
3238	1139	طب الذكور	2099	أمراض النساء
7470	954	طب الإناث	6516	الولادة
10708	2093	المجموع	8615	المجموع

المصدر: لقاء مع السيد احمد بكاري رئيس مصلحة الدخول والخروج.

2 - تقدير حاجة المخرجات من الأنشطة:

حسب أسلوب abc فإن المخرجات تحتاج إلى الكثير من الأنشطة لانجازها، وأيضا يمكننا هذا الأسلوب من عمل مجموعات تكلفة لمجموعة من الأنشطة المتجانسة، لذا تم تحديد مجموعات التكلفة (الأنشطة) التي تقوم بها المؤسسة الاستشفائية من اجل الوصول إلى المخرجات المبتغاة، كما في المنشآت الصناعية فان الأنشطة بها تتمثل في الإنتاج والتغليف والتعليب والشحن وغيرها من الأنشطة التي تساهم في إنتاج المنتج ويمكن حصر هذه الأنشطة على النحو التالي:

-نشاط الأشعة.

-نشاط المخبر.

-نشاط العمليات الجراحية.

-نشاط الاستجالات.

-نشاط الفحص الطبي.

أنشطة المؤسسة الرئيسية: وهي الأنشطة المتعلقة بإنتاج المخرجات بشكل أساسي ويمكن تصنيفها على النحو التالي:

نشاط الأشعة: وهو نشاط خاص بعملية الأشعة للمريض.

نشاط المخبر: وهو نشاط خاص بالتحاليل التي تجرى للمريض.

نشاط العمليات الجراحية: وهو نشاط التوليد بالعملية القيصرية وهو خاص بالنسبة للنساء التي ولادتهم مستعصية و أيضا خاص بالأطفال.

نشاط الاستجالات: وهو نشاط خاص بالخدمة المقدمة للمريض عند دخوله للمستشفى وحتى خروجه في الحالات المستعجلة والخطيرة.

نشاط الفحص الطبي: وهو ما يسمى بمستشفى النهار أي نشاط يقدم خدمات للنساء والأطفال على حد سواء في أوقات العمل العادية.

3-تقدير حاجة الانشطة من الموارد:

وتتمثل بالموارد التي يجب ان يتم توفيرها خلال السنة والتي تستهلك من قبل الانشطة ويوازي موارد المؤسسة محل الدراسة موارد المنشآت الصناعية التي تتمثل بالمواد الخام والمواد نصف مصنعة والايدي العاملة وغيرها، اما موارد المستشفى فهي كم يلي:

الموارد البشرية:

الاطارات الطبية: وهم الموظفون الطبيين والشبه طبيين.

الاطارات الادارية: وهم الموظفون الاداريون.

عاملي الخدمات: وهم الذين يسهرون على خدمات المؤسسة من حراسة ونظافة وتقديم الخدمات .

الموارد المادية:

وهي مكونة من مصاريف التكوين والتغذية و الادوية والاعمال الوقائية النوعية والعناد والادوات الطبية وصيانة الهياكل الصحية ومصاريف التسيير المختلفة والخدمات الاجتماعية و البحث الطبي.

التقدير الكمي للموارد المطلوبة:

فيمايلي التقدير الكمي للموارد المطلوبة بصنفيها البشرية والمادية وقد تم تحديدها بالرجوع الى الموازنة التقديرية الاحدث وهي سنة 2012 وقد تم التوصل الى ما هو موضح في ماييلي:

جدول رقم (03): يوضح تقدير الموارد البشرية.

التكلفة بالدينار	مصدر التكلفة
75 000 000.00	المرتبات
5 600 000.00	اجور الموظفين
33 900 000.00	التعويضات والمنح المختلفة
20 500 000.00	التكاليف الاجمالية والمنح المختلفة
135 000 000.00	المجموع

المصدر: مكتب الميزانية والمحاسبة.

جدول رقم (04): يوضح تقدير الموارد المادية:

التكلفة بالدينار	مصدر التكلفة
450000.00	العنوان 02: مصاريف التكوين
9030000.00	العنوان 03: مصاريف التغذية
22859000.00	العنوان 04: مصاريف الادوية والمواد الاخرى ذات الاستعمال الطبي.
4800000.00	العنوان 05: مصاريف الاعمال الوقائية والنوعية.
7000000.00	العنوان 06: مصاريف العناد والادوات الطبية
5000000.00	العنوان 07: مصاريف الصيانة والهياكل الصحية
10000000.00	العنوان 08: مصاريف التسيير الاخرى
1500000.00	العنوان 09: مصاريف الخدمات الاجتماعية
00.00	العنوان 10: نفقات البحث الطبي
60639000.00	المجموع

المصدر: مكتب الميزانية والمحاسبة.

وبذلك يكون اجمالي تكاليف الموارد التي تحتاجها المؤسسة لتسيير اعمالها التشغيلية للعام 2013 تبلغ 195639000.00-دج.

4-تخصيص الموارد على الأنشطة:

عند تخصيص موارد المؤسسة انفة التفصيل والبالغة 195639000.00-دج على أنشطة المؤسسة سألفة الذكر ايضا يمكننا تصنيفها على النحو التالي:

أ-موارد يمكن تخصيصها بشكل مباشر على الأنشطة:وهي التي تتعلق بالنشاط بشكل مباشر وتمثل عناصر التكاليف المباشرة للأنشطة في جميع المصاريف السابقة باستثناء مصاريف التسيير الأخرى .

ولقد تم الاعتماد في توزيع الموارد على الأنشطة على الاساس التاريخي لاستهلاك الأنشطة من الموارد والمقابلات مع المسؤولين المعنيين على كل نشاط بالاسترشاد بموازنة المؤسسة المعدة في 2012،وقد تم تحديد نصيب كل نشاط من أنشطة المؤسسة محل الدراسة من الموارد التي يمكن تخصيصها بشكل مباشر و التي تتمثل بالعناصر التالية:

جدول(05):يوضح نشاط الأشعة

مصدر التكلفة	التكلفة بالدينار.
العنوان 01:اجور الموظفين	25000000.00
العنوان 02:مصاريف التكوين.	100000.00
العنوان 03:مصاريف التغذية.	1806000.00
العنوان 04:الأدوية والمواد الأخرى ذات الاستعمال الطبي.	5400000.00
العنوان 05:مصاريف الاعمال الوقائية النوعية.	960000.00
العنوان 06:العتاد والادوات الطبية.	2000000.00
العنوان 07:صيانة الهياكل الصحية.	1000000.00
العنوان 09:الخدمات الاجتماعية.	300000.00
العنوان 10:مصاريف البحث الطبي.	00.00
المجموع	36566000.00

المصدر: من اعداد الطالب

جدول(06):يوضح نشاط المخبر

مصدر التكلفة	التكلفة بالدينار
العنوان 01:اجور الموظفين	30000000.00
العنوان 02:مصاريف التكوين.	100000.00
العنوان 03:مصاريف التغذية.	1806000.00
العنوان 04:الأدوية والمواد الأخرى ذات الاستعمال الطبي.	3000000.00
العنوان 05:مصاريف الاعمال الوقائية النوعية.	960000.00
العنوان 06:العتاد والادوات الطبية.	2000000.00
العنوان 07:صيانة الهياكل الصحية.	1000000.00
العنوان 09:الخدمات الاجتماعية.	300000.00
العنوان 10:مصاريف البحث الطبي.	00.00
المجموع	39166000.00

المصدر: من اعداد الطالب

جدول رقم(07):نشاط العمليات الجراحية

مصدر التكلفة	التكلفة بالدينار.
العنوان 01:اجور الموظفين	45000000.00
العنوان 02:مصاريف التكوين.	2000000.00
العنوان 03:مصاريف التغذية.	1806000.00
العنوان 04:الأدوية والمواد الأخرى ذات الاستعمال الطبي.	8800000.00
العنوان 05:مصاريف الاعمال الوقائية النوعية.	960000.00
العنوان 06:العتاد والادوات الطبية.	2000000.00
العنوان 07:صيانة الهياكل الصحية.	1000000.00
العنوان 09:الخدمات الاجتماعية.	300000.00
العنوان 10:مصاريف البحث	00.00

جدول رقم(08):يوضح نشاط الاستجالات

مصدر التكلفة	التكلفة بالدينار
العنوان 01:اجور الموظفين	15000000.00
العنوان 02:مصاريف التكوين.	25000.00
العنوان 03:مصاريف التغذية.	1806000.00
العنوان 04:الأدوية والمواد الأخرى ذات الاستعمال الطبي.	5000000.00
العنوان 05:مصاريف الاعمال الوقائية النوعية.	960000.00
العنوان 06:العتاد والادوات الطبية.	500000.00
العنوان 07:صيانة الهياكل الصحية.	1000000.00
العنوان 09:الخدمات الاجتماعية.	300000.00
العنوان 10:مصاريف البحث	00.00

24591000.00	الطبي. المجموع	60066000.00	الطبي. المجموع
المصدر: من اعداد الطالب		المصدر: من اعداد الطالب	

جدول رقم (09): يوضح نشاط الفحص الطبي

مصدر التكلفة	التكلفة بالدينار	مصدر التكلفة	التكلفة بالدينار
العنوان 01: اجور الموظفين	20000000.00	العنوان 07: صيانة الهياكل الصحية.	1000000.00
العنوان 02: مصاريف التكوين.	25000.00	العنوان 09: الخدمات الاجتماعية.	300000.00
العنوان 03: مصاريف التغذية.	1806000.00	العنوان 10: مصاريف البحث الطبي.	00.00
العنوان 04: الادوية والمواد الاخرى ذات الاستعمال الطبي.	659000.00	المجموع	25250000.00
العنوان 05: مصاريف الاعمال الوقائية النوعية.	960000.00	المصدر: من اعداد الطالب	
العنوان 06: العتاد والادوات الطبية.	500000.00		

وبذلك يكون اجمالي الموارد التي يمكن تخصيصها بشكل مباشر على الانشطة تبلغ 10000000.00 دج مصاريف عامة بحاجة الى طريقة خاصة للتوزيع بشكل عادل.

موارد عامة: موارد لاتخص نشاط بعينه-والتي تحتاج لتحديد محركات موارد لتخصيصها على الانشطة ويمكن حصر هذه المواد حسب ما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (10): يوضح تقدير الموارد العامة (الاجمالية)

مصدر التكلفة	التكلفة بالدينار
مصاريف مختلفة للتسيير	780000.00
اللوازم	3605214.31
العتاد والاثاث والادوات الصغيرة	1740000.00
حظيرة السيارات	3225000.00
النقل والتنقلات	350000.00
مصاريف على حساب السنة المالية المقفلة	299785.69
المجموع	10000000.00

المصدر: مكتب الميزانية والمحاسبة.

وقد تم اعتماد محرك لتوزيع هذه الموارد العامة على الانشطة كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (11): يوضح اعتماد محركات لتوزيع المواد العامة على الانشطة.

مصدر التكلفة	التكلفة بالدينار	محرك التكلفة	مقياس** المحرك	تكلفة الوحدة*
--------------	------------------	--------------	-------------------	---------------

156000.00	5	حسب عدد الانشطة بالتساوي	780000.00	مصاريف مختلفة للتسيير
721042.82	5	حسب عدد الانشطة بالتساوي	3605214.31	اللوازم
348000.00	5	حسب عدد الانشطة بالتساوي	1740000.00	العتاد والاثاث والادوات الصغيرة
403125.00	8	حسب عدد السيارات	3225000.00	حظيرة السيارات
486.11	720	حسب عدد التنقلات/السنة	350000.00	النقل والتنقلات
59957.138	5	بالتساوي	299785.69	مصاريف على حساب السنة المالية المقفلة
-----	-----	-----	10000000.00	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب بالاستعانة بوثائق المؤسسة.

*تكلفة الوحدة=تكلفة المورد/مقياس المحرك.

**مقياس المحرك بالنسبة ل:

عدد التنقلات بمعدل 60 تنقل في الشهر اي $60 \times 12 = 720$.

وبعد تحديد محركات الانشطة فانه بإمكاننا ان نتعرف على نصيب كل نشاط من أنشطة المؤسسة من الموارد العامة المذكورة اعلاه، وقد كان نصيب كل نشاط من أنشطة المؤسسة من الموارد العامة، كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (12): يوضح نصيب كل نشاط* من الموارد العامة.

م.مختلفة للتسيير	اللوازم	العتاد والاثاث	حظيرة السيارات	النقل والتنقلات	نفقات السنة المقفلة
------------------	---------	----------------	----------------	-----------------	---------------------

نصيب النشاط	مقياس المحرك	نصيب النشاط	مقياس المحرك	نصيب النشاط	مقياس المحرك	نصيب النشاط	مقياس المحرك	نصيب النشاط	مقياس المحرك	نصيب النشاط	مقياس المحرك	
59957.138	1	24305.60	50	403125.00	1	348000.00	1	721042.862	1	156000	1	لاشعة
59957.138	1	9722.22	20	403125.00	1	348000.00	1	721042.862	1	156000	1	مخبر
59957.138	1	58333.32	120	80625.00	2	348000.00	1	721042.862	1	156000	1	عمليات الجراحية
59957.138	1	218749.96	450	1209375.00	3	348000.00	1	721042.862	1	156000	1	لاستعجالات
59957.138	1	38888.90	80	403125.00	1	348000.00	1	721042.862	1	156000	1	فحص طبي
299785.69	5	350000.00	720	3225000.00	8	1740000.00	5	3605214.31	5	780000.00	5	مجموع

المصدر: من اعداد الطالب بالاستعانة بوثائق المؤسسة.

*نصيب النشاط = مقياس المحرك * تكلفة الوحدة من الموارد العامة.

الآن وبعد توزيع كافة الموارد بصنفيها المباشرة والعامة (الغير مباشرة) على الانشطة نستطيع ان نحدد تكلفة كل نشاط من الانشطة التي تقوم بها المؤسسة وذلك على النحو التالي:

تحديد تكلفة كل نشاط

جدول رقم (14): يوضح نشاط المخبر

جدول رقم (13): يوضح نشاط الاشعة

التكلفة بالدينار	مصدر التكلفة
30000000.00	العنوان 01: اجور الموظفين
100000.00	العنوان 02: مصاريف التكوين.
1806000.00	العنوان 03: مصاريف التغذية.
3000000.00	العنوان 04: الادوية والمواد الاخرى ذات الاستعمال الطبي.
960000.00	العنوان 05: مصاريف الاعمال الوقائية النوعية.
2000000.00	العنوان 06: العتاد والادوات الطبية.
1000000.00	العنوان 07: صيانة الهياكل الصحية.
300000.00	العنوان 09: الخدمات الاجتماعية.
00.00	العنوان 10: مصاريف البحث الطبي.
15600.00	مصاريف مختلفة للتسيير
721042.862	اللوازم
348000.00	العتاد والاثاث والادوات الصغيرة
403125.00	حظيرة السيارات
9722.22	النقل والتنقلات

التكلفة بالدينار.	مصدر التكلفة
25000000.00	العنوان 01: اجور الموظفين
100000.00	العنوان 02: مصاريف التكوين.
1806000.00	العنوان 03: مصاريف التغذية.
5400000.00	العنوان 04: الادوية والمواد الاخرى ذات الاستعمال الطبي.
960000.00	العنوان 05: مصاريف الاعمال الوقائية النوعية.
2000000.00	العنوان 06: العتاد والادوات الطبية.
1000000.00	العنوان 07: صيانة الهياكل الصحية.
300000.00	العنوان 09: الخدمات الاجتماعية.
00.00	العنوان 10: مصاريف البحث الطبي.
15600.00	مصاريف مختلفة للتسيير
721042.862	اللوازم
348000.00	العتاد والاثاث والادوات الصغيرة
403125.00	حظيرة السيارات
24305.60	النقل والتنقلات

59957.138	مصاريف على حساب السنة المالية المقفلة	59957.138	مصاريف على حساب السنة المالية المقفلة
40863847.22	المجموع	38278430.6	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب.

المصدر: من اعداد الطالب.

جدول رقم (16): يوضح نشاط الاستعدادات.

جدول رقم (15): يوضح نشاط العمليات الجراحية.

التكلفة بالدينار	مصدر التكلفة
15000000.00	العنوان 01: اجور الموظفين
25000.00	العنوان 02: مصاريف التكوين.
1806000.00	العنوان 03: مصاريف التغذية.
5000000.00	العنوان 04: الادوية والمواد الاخرى ذات الاستعمال الطبي.
960000.00	العنوان 05: مصاريف الاعمال الوقائية النوعية.
500000.00	العنوان 06: العتاد والادوات الطبية.
1000000.00	العنوان 07: صيانة الهياكل الصحية.
300000.00	العنوان 09: الخدمات الاجتماعية.
00.00	العنوان 10: مصاريف البحث الطبي.
15600.00	مصاريف مختلفة للتسيير
721042.862	اللوازم
348000.00	العتاد والاثاث والادوات الصغيرة
1209375.00	حظيرة السيارات
218749.96	النقل والتنقلات
59957.138	مصاريف على حساب السنة المالية المقفلة
27304124.96	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب.

التكلفة بالدينار.	مصدر التكلفة
45000000.00	العنوان 01: اجور الموظفين
200000.00	العنوان 02: مصاريف التكوين.
1806000.00	العنوان 03: مصاريف التغذية.
8800000.00	العنوان 04: الادوية والمواد الاخرى ذات الاستعمال الطبي.
960000.00	العنوان 05: مصاريف الاعمال الوقائية النوعية.
2000000.00	العنوان 06: العتاد والادوات الطبية.
1000000.00	العنوان 07: صيانة الهياكل الصحية.
300000.00	العنوان 09: الخدمات الاجتماعية.
00.00	العنوان 10: مصاريف البحث الطبي.
15600.00	مصاريف مختلفة للتسيير
721042.862	اللوازم
348000.00	العتاد والاثاث والادوات الصغيرة
80625.00	حظيرة السيارات
58333.32	النقل والتنقلات
59957.138	مصاريف على حساب السنة المالية المقفلة
6165583032	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب.

جدول رقم (17): يوضح نشاط الفحص الطبي.

التكلفة بالدينار	مصدر التكلفة	التكلفة بالدينار	مصدر التكلفة
00.00	العنوان 10: مصاريف البحث الطبي.	20000000.00	العنوان 01: اجور الموظفين
156000.00	مصاريف مختلفة للتسيير	25000.00	العنوان 02: مصاريف التكوين.
721042.862	اللوازم	1806000.00	العنوان 03: مصاريف التغذية.
348000.00	العتاد والاثاث والادوات الصغيرة	659000.00	العنوان 04: الادوية والمواد الاخرى ذات الاستعمال الطبي.
403125.00	حظيرة السيارات	960000.00	العنوان 05: مصاريف الاعمال الوقائية النوعية.
38888.90	النقل والتنقلات	500000.00	العنوان 06: العتاد والادوات الطبية.
59957.138	مصاريف على حساب السنة المالية المقفلة	1000000.00	العنوان 07: صيانة الهياكل الصحية.
26977013.9	المجموع	300000.00	العنوان 09: الخدمات

5- تخصيص تكاليف الأنشطة على المخرجات ليتسن لنا المعرفة الكاملة لتكاليف هذه المخرجات:

لا يمكن ان يتم تخصيص جزافي لتكاليف الأنشطة من المخرجات ولكن لابد من تحميل المخرجات بما تستهلكه من الأنشطة، ولا يتحقق ذلك الا اذا تم تحديد محركات تكلفة مناسبة وعادلة ودقيقة يعتمد عليها في تخصيص تكاليف الأنشطة على المخرجات، وبعد الدراسة تم تحديد محركات التكلفة يعتمد عليها في توزيع تكاليف الأنشطة على المخرجات وهي موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم(18): يوضح تحديد محركات التكلفة على الأنشطة.

النشاط	محرك التكلفة	وحدات المحرك
الاشعة	حسب عدد الافلام/السنة*	5840
المخبر	حسب عدد التحاليل/السنة**	15330
العمليات الجراحية	حسب عدد العمليات/السنة***	1095
الاستجالات	حسب الخدمة المقدمة للمريض/السنة****	4745
الفحص الطبي	حسب عدد الفحوصات المقدمة/السنة*****	5475

المصدر: من اعداد الطالب بالاستعانة بلقاءات رؤساء المصالح المعنية.

*بمعدل 16 فيلم في اليوم لطب النساء والتوليد وطب الاطفال اي: $16 \times 365 = 5840$.

**بمعدل 42 تحليل في اليوم لطب النساء والتوليد وطب الاطفال اي: $42 \times 365 = 15330$.

***بمعدل 3 عمليات جراحية في اليوم لطب النساء والتوليد وطب الاطفال اي:

$$3 \times 365 = 1095.$$

****حسب احصائيات مكتب الدخول والخروج للثلاثي الاخير من سنة 2012 فقد سجل ما يقارب 13 حالة مستعجلة في

$$\text{اليوم اي: } 13 \times 365 = 4745.$$

*****حسب احصائيات مكتب الدخول والخروج للثلاثي الاخير من سنة 2012 فقد سجل حوالي 15 فحص في اليوم

$$\text{اي: } 15 \times 365 = 5475.$$

بالاعتماد على الجدول رقم () فانه يمكن ان يتم توزيع تكاليف كل نشاط على المخرجات التي تستنفذه بالاعتماد على محرك التكلفة لهذا النشاط وسيتم توضيح ذلك كمايلي:

نصيب استفادة المخرجات من نشاط الاشعة: بالنسبة لطب النساء والتوليد فقد بلغ العدد 4380 بمتوسط ما يقارب 12 فيلم في اليوم.

اما طب الاطفال فقد بلغ العدد 1460 بمتوسط 4 افلام في اليوم.

نصيب استفادة المخرجات من نشاط المخبر: بالنسبة لطب النساء والتوليد فقد بلغ العدد 12045 بمتوسط ما يقارب 33 تحليل في اليوم.

أما طب الأطفال فقد بلغ العدد 3285 بمتوسط 9 تحاليل في اليوم.

نصيب استفادة المخرجات من نشاط العمليات الجراحية: فنشاط العمليات الجراحية في المؤسسة خاص بطب النساء والتوليد دون الأطفال. اي ما يعادل 3 عمليات جراحية في اليوم.

نصيب استفادة المخرجات من نشاط الاستجالات: بالنسبة لطب النساء والتوليد فقد بلغ العدد 3650 بمتوسط ما يقارب 10 حالات مستعجلة في اليوم.

اما طب الاطفال فقد بلغ العدد 1095 بمتوسط 3 حالات مستعجلة في اليوم.

نصيب استفادة المخرجات من نشاط الفحص الطبي: بالنسبة لطب النساء والتوليد فقد بلغ العدد 4015 بمتوسط ما يقارب 11 فحص في اليوم.

اما طب الاطفال فقد بلغ العدد 1460 بمتوسط 4 فحوصات في اليوم.

جدول رقم(19): يوضح توزيع تكاليف الانشطة على المخرجات النهائية للمؤسسة:

المخرجات		تكلفة الوحدة	مقياس المحرك	محرك التكلفة	تكلفة النشاط	النشاط
طب الاطفال	طب النساء والتوليد					
9569606.5	28708822.95	6554.525	5840	عدد الافلام/السنة	38278430.6	الاشعة
8756535.42	32107308.53	2665.612	15330	عدد التحاليل/السنة	40863847.22	المخبر
00.00	61765583.32	56406.925	1095	عدد العمليات الجراحية/السنة	61765583.32	العمليات الجراحية
6300950.836	21003173.05	5754.293	4745	خدمة مقدمة/السنة	27304124.96	الاستجالات
6393549.00	20583461.62	5395.40	5475	عدد الفحوصات/السنة	26977013.9	الفحص الطبي
195639000.00		195639000.00			المجموع	

المصدر: من اعداد الطالب.

6- تقدير الإيرادات السنوية:

كما استنتجنا ان المستشفى يقوم باعداد تقديرات للنفقات فقط ،حيث ان تقدير الإيرادات هو من اختصاص الوزارة الوصية، وان المستشفى يرسل في نهاية كل سنة تقريرا عن وضعية الموارد الاخرى الحقيقية (التي قام بتحصيلها خلال السنة)، لتقوم الوزارة بتقدير المبلغ المطلوب من المستشفى تحصيله خلال السنة المقبلة (المبلغ الخام المتعلق بالموارد الاخرى)، اما المستشفى فيرسل اليه تقديراته من النفقات فقط ،بغية الحصول على الاعتمادات اللازمة لسيره العادي.

وعليه فان تقديرات الإيرادات الخاصة بالمستشفى يجب ان تساوي تقديرات النفقات وهذا من اجل السير العادي للمؤسسة ،وفي حالة النقصان في الإيرادات فيرسل المستشفى تقديرا لايرادات تدخل ضمن الميزانية التكميلية للمستشفى لسنة 2013 مع ارسال التبريرات اللازمة لذلك، ولقد تم تقدير هذه الإيرادات وهي متضمنة في العنوان رقم 01،02،03،04(انظر الملحق رقم 01) على النحو التالي:

جدول رقم(20): يوضح الإيرادات الاجمالية السنوية للمؤسسة لسنة 2013.

المبالغ بالدينار	طبيعة الإيرادات
175639000.00	العنوان 01: مساهمة الدولة.

العنوان02:الهيئات الاخرى(مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي)	20000000.00
العنوان03:تسديدات(ص.و.ت.ج)	00.00
العنوان04:موارد اخرى.	00.00
المجموع	195639000.00

المصدر: من اعداد الطالب حسب وثائق المؤسسة الاستشفائية.

وعليه فانه يمكننا ان نوزع ايرادات المستشفى على مخرجاته ،حيث حسب تصريحات واللقاءات مع رئيس مصلحة الميزانية والمحاسبة فان الايرادات تقسم تقديريا الى ثلاث مبلغ الثلثين لطب النساء والتوليد والثلث الاخر لطب الاطفال وهي موزعة على النحو التالي:

جدول رقم(21):يوضح توزيع الايرادات على المخرجات.

طبيعة الايرادات	طب النساء والتوليد	طب الاطفال	المجموع
العنوان01:مساهمة الدولة	117092666.77	58546333.33	175639000.00
العنوان02:الهيئات الاخرى	13333333.33	6666666.667	20000000.00
المجموع	130426000.00	65213000.00	195639000.00

المصدر: من اعداد الطالب حسب تصريحات رئيس مصلحة الميزانية والمحاسبة .

7-تنظيم جانبي الايرادات والمصاريف:

بعد ان تم تحديد كافة عناصر التكاليف المتعلقة بعام 2013 وكذلك كافة عناصر الايرادات فانه يمكننا اجراء مقابلة الايرادات بالمصاريف للتعرف على المخرجات التي تحقق فائض وذلك التي تحقق عجز وهي كالتالي:

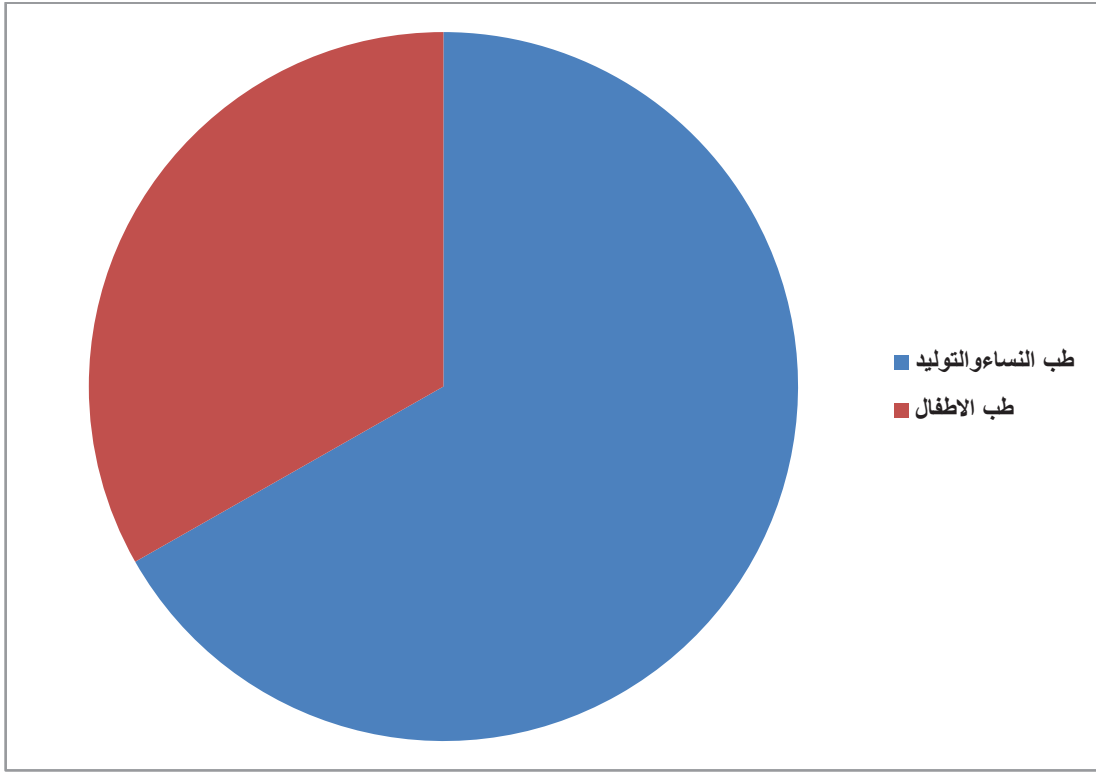
جدول رقم(22):يوضح إيرادات ومصاريف المؤسسة لسنة 2013.

المخرجات	الايرادات	المصاريف	الفائض اوالعجز
طب النساء والتوليد	130426000.00	164463355.3	00.00
طب الاطفال	65213000.00	31175644.67	00.00
المجموع	195639000.00	195639000.00	00.00

المصدر: من اعداد الطالب.

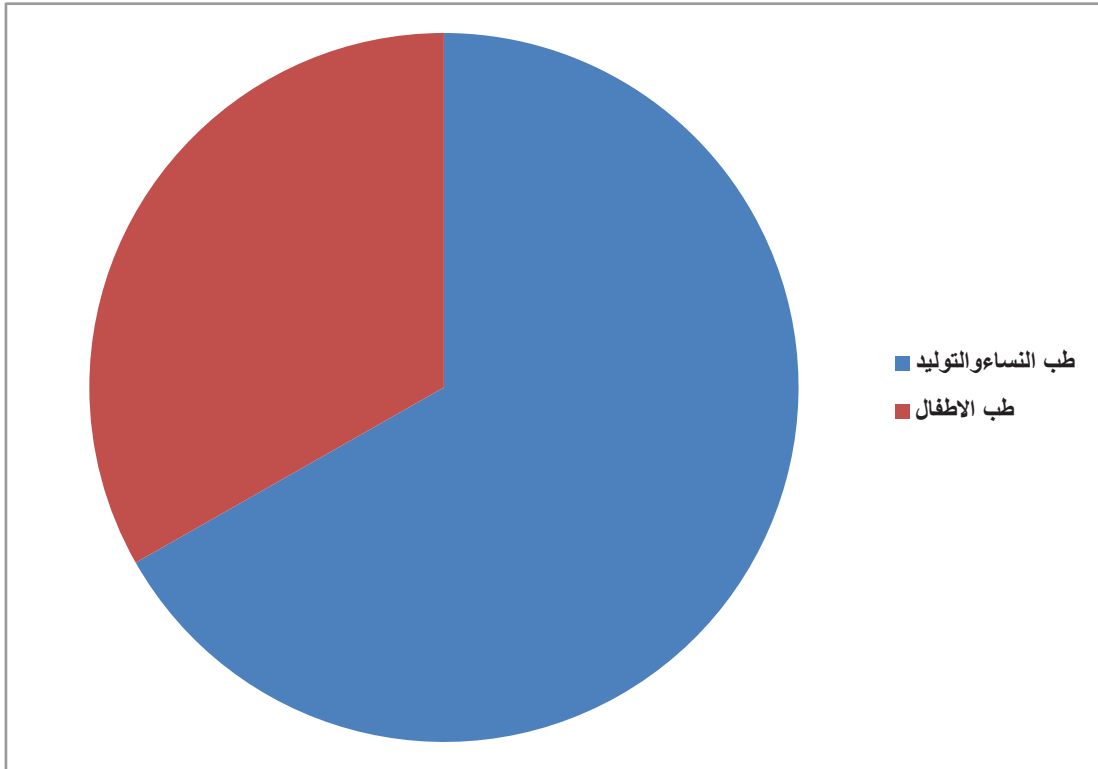
يتضح في الجدول أعلاه انه جميع المخرجات لاتحقق فائضا ولا عجزا وهذا في حالة ما إذا الوزارة الوصية قدرت الإيرادات بما قدر من نفقات وهذا لتغطية تكاليف المستشفى.

الشكل رقم (03):يوضح تكاليف المخرجات السنوية.



يتبين لنا من الشكل أعلاه أن أكثر المخرجات تكلفة تتمثل في طب النساء والتوليد والذي يمثل ما نسبته 66.66 من إجمالي التكاليف وما نسبته 33.33 من إجمالي التكاليف يتمثل في طب الأطفال أي أن تكاليف طب النساء والتوليد تتضمن ثلثي التكاليف والثلث الآخر يتضمنه طب الأطفال.

الشكل رقم (04): يوضح الإيرادات المخرجات السنوية.



يتبين لنا من الشكل أعلاه أن أكثر المخرجات للايرادات تتمثل في طب النساء والتوليد والذي يمثل ما نسبته 66.66 من إجمالي الإيرادات وما نسبته 33.33 من إجمالي الإيرادات يتمثل في طب الأطفال أي أن إيرادات طب النساء والتوليد تتضمن ثلثي الإيرادات والثلث الآخر يتضمنه طب الأطفال.

جدول رقم (23): يوضح موازنة المؤسسة لسنة 2013 حسب اسلوب abc

الإيرادات		تكاليف الأنشطة	
164463355.3	طب النساء والتوليد	38278430.6	نشاط الأشعة
		40863847.22	نشاط المخبر
31175644.67	طب الأطفال	61765583.32	نشاط العمليات الجراحية
		27304124.96	نشاط الاستجالات
		26977013.9	نشاط الفحص الطبي
195639000.00	المجموع	195639000.00	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب.

حسب الجدول رقم (23) نجد ان موازنة المؤسسة لسنة 2013 تعبر عن قيمة معدومة اي لافائض ولاعجز وهذا في حالة ما اذا قدرت الإيرادات وفقا لما قدر من نفقات وتضمن ميزانية تكملية فتضاف الى الإيرادات و تعبر عن عجز في الميزانية.

تقييم اداء المؤسسة محل الدراسة :

نأتي الآن إلى عملية تقييم أداء مستشفى الام والطفل بتقريت، باستخدام الموازنات التقديرية الخاصة به. ، قصد التعرف أكثر على كيفية استخدام الموازنات كأداة لتقييم ورقابة أداء المستشفى قصد خلق نوع من المرونة في جوهر هذه الموازنة:

- ✓ فاذا إعتبرنا المبلغ الإجمالي المقدر من طرف الوزارة الوصية في ميزانية تسيير المستشفى يساوي النفقات التقديرية للمستشفى فيمكننا القول ان المستشفى يسير في حالة عادية من الناحية المالية وهذا هو مضمون التسيير بموازنات البرامج
- ✓ أما اما اذا كان العكس أي ان النفقات اكثر من الإيرادات فان المستشفى عاجز من الناحية المالية ولا يمكن له ان يسير اعماله التشغيلية بانتظام أي ان تسييره بالاهداف فقط.
- ✓ اما في حالة ما اذا كانت الإيرادات اكثر من النفقات فهو هو الرشد في الاداء ولا تواجهه مشاكل فهو في حالة فائض ويسر من الناحية المالية.

خاتمة الفصل الثاني

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل، وعلى الرغم من صعوبة أو تعقيد الدراسة التطبيقية، خاصة فيما تعلق بتحديد الأنشطة والتي هي عبارة على اقسام المستشفى. إلا أننا لاحظنا مدى أهمية الدور الذي يمكن أن يلعبه نظام التكلفة المبني على اساس الأنشطة في اعداد الموازنات التقديرية وتقييم أداء المستشفيات بصفة عامة، وذلك من خلال تحديد الأنشطة بدقة ومراقبة الكفاءة والفعالية في تسيير الموارد الصحية فيها. هذه الموارد التي يجب تثمينها والمحافظة عليها، تقع في كثير من الأحيان ضحية سوء التسيير وسوء التخطيط الناجم عن تداخل في الصلاحيات بين الوزارة الوصية والمستشفيات من جهة، وغياب الأساليب العلمية للتنبؤ بالاحتياجات المالية من جهة أخرى.

خاتمة عامة

إن الوضعية الصعبة التي تمر بها المؤسسات العمومية الصحية، ومن خلالها المستشفيات المتخصصة، والنتيجة عن عدم التوازن بين الموارد المالية والتي تشكل 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.

حقيقة إن الوضعية الكارثية التي يعيشها قطاع الصحة العمومي، تستدعي تضافر 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 المتخصصة ولا سيما العمومية، من خلال محاولة تطبيق نظام التكلفة على اساس الانشطة abc، وإنصبت هذه المحاولة على كيفية اعداد الموازنة وفقا لهذه الاخيرة وتقييمها ماليا. ولقد رأينا بإمكانية أو ضرورة تطبيق هذا النظام الحديث بدلا من تطبيق النظام التقليدي لانه يحدد الانشطة بدقة على واقع مستشفياتنا بصفة عامة، بعدما تبينت النتائج الإيجابية التي تحصلنا عليها في الجانب التطبيقي، وكذا النتائج التي حققها إستخدامها في المؤسسات الاقتصادية.

النتائج والتوصيات

النتائج:

على 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 إجرائها وقد توصلنا إلى النتائج التالية:

- 1- إن تحسن مستوى الخدمات الصحية مرهون بتحسين إستخدام الموارد الموجهة لها.
- 2- إنعدام تطبيق نظام التكلفة المبني على اساس الانشطة في اعداد موازنة المستشفى، وإنحصار الرقابة في دور المدير والذي يتمثل في السهر على تطبيق القوانين فقط.

3- يمكن تطبيق هذا النظام على باقي الأنشطة الادارية بنفس الطريقة المطبقة على الأنشطة الصحية .

4- هناك تسيير بيروقراطي لمصادر الميزانية وفق نظام محاسبي تقليدي (المحاسبة العمومية)، مما ساهم في غياب الإستقلالية المالية للمستشفيات.

5- وجود خطين للسلطة داخل المستشفى، أولهما الجهاز الإداري والثاني الجهاز الطبي، مما يؤدي في كثير من الأحيان إلى الصعوبة القصوى في تحديد الأنشطة وخاصة انها تدخل في اعداد الموازنة.

6- إنفراد الوزارة الوصية بعملية التقدير النهائي للنفقات والإيرادات، مما يؤدي إلى الجهل التام بإحتياجات القطاعات الصحية، الأمر الذي ينعكس سلبا على الخدمات التي تقدمها هذه الأخيرة.

7- 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.

8- يؤدي استخدام محاسبة التكاليف المبني على اساس الأنشطة الى تحقيق عدة مزايا منها تحقيق مستوى اكبر من الدقة في تحديد تكاليف الخدمات الصحية المؤداة في هذه القطاعات.

9- كثرة وتعقيد الإجراءات الخاصة بالإعداد والمصادقة على الموازنات التقديرية في المستشفى، بما لا يتناسب والطبيعة الإستعجالية للخدمات التي يقدمها.

10- غياب الطرق العلمية لإعداد التقديرات المالية في المستشفيات.

إنطلاقا من هذه النتائج، 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 الموازني والمحاسبة التحليلية وحساب التكاليف بنظام التكلفة المبني على اساس الأنشطة بدلا من النظام التقليدي.

التوصيات:

وبناء على ما سبق يجدر بنا تقديم مجموعة من التوصيات فيما يتعلق بموضوع البحث، عسى أن نساهم في تحسين أداء مستشفياتنا مستقبلا، وهذه التوصيات هي:

1- إعطاء إستقلالية أكثر للمستشفيات في تطبيق بنود الميزانية.

2- الإهتمام أكثر بدور تطبيق نظام الكلفة المبني على اساس الانشطة في اعداد الموازنات التقديرية، مع الإهتمام طبعا بالرقابة على ادائها المالي.

3- ضرورة العمل على توفير الكوادر او الاطارات البشرية المؤهلة وتوعيتهم بدور الموازنات التقديرية في تحسين أداء المصالح الإدارية والصحية، بحيث يكونوا قادرين على تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الانشطة بشكل فعال مع توفير التدريب اللازم لهم في هذا المجال وذلك لضمان التوصل للنتائج السليمة والدقيقة والتي يمكن الاعتماد عليها لمواجهة المنافسة الشديدة في هذا القطاع الحيوي.

4- وضع نظام لمراكز المسؤولية يكون مبني على مراكز التكاليف والإيرادات داخل المستشفى، فهو جد مهم في اعداد الموازنات و الرقابة على الأداء المالي.

5- ضرورة تبني هذا النظام في القطاعات الصحية، واقناع المسيرين على التقنية وما افرزه هذا الاخير من التحسينات على مستوى تحميل التكاليف الغير مباشرة بشكل اكثر دقة على المخرجات، واثار النظام على الية استخدام الموارد المتاحة للقطاع الصحي.

6- ضرورة إنشاء مصلحة خاصة بالموازنات التقديرية في المستشفى، تعنى بإعداد هذه الأخيرة بالطرق العلمية الحديثة ومتابعة تطور الإيرادات والنفقات.

7- ضرورة إعادة النظر في سياسة منح الإعتمادات المالية، بالإرتكاز على معايير أكثر شفافية وموضوعية.

8- وضع موازنات تقديرية شاملة لكل نشاطات المستشفى، ولا يجب أن يتم الاكتفاء بالموازنات المالية فقط، بمعنى أن توضع موازنات للنشاطات الصحية والوقائية من شأنها أن ترفع من فعالية أداء هذه الأخير، وهذا لا يتجسد إلا بتطبيق أسلوب الإدارة بالأهداف وعلى أساس مراكز المسؤولية.

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.

وعلى هذا الأساس نأمل أن نكون ببحثنا هذا، قد فتحنا مجالاً للقيام بدراسات أخرى أوسع من ذلك تمس الموازنات التقديرية النوعية، من أجل تحسين جودة الخدمات التي تقدمها المستشفيات، وكذا إثراء الدراسة

بوضع برنامج للإعلام الآلي يقوم بتوفير الكم الهائل من المعلومات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية

محاولة إعداد موازنة وفقا لنظام محاسبة

التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسة الاستشفائية

المتخصصة

- مستشفى الأم والطفل -

تقرت.

المبحث الأول: تقديم عام حول المستشفى محل الدراسة.

المطلب الأول: الموازنات في المؤسسة الخدمية.

لاغنى في أي مؤسسة عن إعداد موازنة سنوية حتى وان كانت هذه المؤسسة خدمية، لان كل مؤسسة يفترض لها الاستمرار في نشاطها لابد وان تواجه المستقبل بمجهولته وعدم وضوحه، وهنا يأتي دور الإدارة للتنبؤ بما سيكون عليه المستقبل لوضع خطط تنكييف معه، والخطط هذه قد تكون على هيئة أنشطة وطموحات تسعى لانجازها، والموازنة هي التعبير الكمي عن حجم الأنشطة والأهداف المنوي تحقيقها، ولا يتصور في العصر الحالي وفي ظل المنافسة العالمية والثورة الصناعية والخدمية أن تسير المؤسسة إلى المجهول، دون وضع سيناريوهات واضحة لمواجهة هذا المجهول.

المطلب الثاني: الموازنة في المؤسسات الصحية.

وكأي مؤسسة يوجد في مؤسستنا الاستشفائية التي هي محل الدراسة دائرة مالية لها مسؤولية مباشرة عن كافة العمليات المالية التي تحدث في المؤسسة من قبض وصرف وفواتير ومراقبة مالية بالإضافة إلى مشاركتها المباشرة في إعداد موازنة تقديرية للمؤسسة والمتمثل في مجلس الإدارة التي يرأسها المدير.

المطلب الثالث: التعريف بمستشفى الأم والطفل بتقوت.

إن القرار الوزاري رقم 029 والمؤرخ في 27 جانفي 2009 يتضمن إنشاء المصالح والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب النساء والتوليد وطب الأطفال بمستشفى إلام والطفل بتقوت .. تاريخ إنشائها كان يوم 2009/07/01 والتي كانت في السابق عبارة عن مصلحتين تابعتين إداريا وماليا للمؤسسة الأم (المؤسسة العمومية الاستشفائية سليمان عميرات تقوت).

وهي تتكون من المصالح التالية:

طب النساء والتوليد ويحتوي على وحدة لطب أمراض النساء، الحمل الخطر قبل الوضع وبعد الوضع، الفحص والكشف والاستعمالات.

طب الأطفال ويحتوي على وحدة حديثي الولادة، الرضع، الأطفال الكبار، مستشفى النهار والاستعمالات.

إضافة إلى المخبر والأشعة وقسم للعمليات الجراحية خاص بالنساء تجرى فيه العمليات القيصرية.

يغطي مستشفى الام والطفل بتقوت بصفة دائمة 07 دوائر وهي: تقوت، المقارين، تماسين، الطيبات، جامعة، المعير، الحجيرة عدد سكان المناطق المغطاة

بصفة دائمة 280000 نسمة، تضاف إلى الدوائر المذكورة سلفا 03 دوائر وهي: ورقلة، حاسي مسعود، القرارة.

أما عن الشريحة المستهدفة فنجد ما يزيد عن 150722 ساكن لمنطقة تقوت الكبرى نجد ضمنها 75241 امرأة في سن

الولادة أي 22%

و75481 طفل دون السن 14 سنة اي 22.07 ، حوالي 44.07 % من مجموع السكان.

المبحث الثاني: إعداد موازنة المستشفى محل الدراسة وفقا لنظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة.

نأتي الآن إلى التعرف على أنواع الموازنات التقديرية التي يتم إعدادها في المستشفى وكيفية إعداد هذه الأخيرة، ثم كيفية اعتمادها أو المصادقة عليها

نهايا، لتصبح قابلة للتنفيذ وتصبح معيارا للحكم على الأداء.

المطلب الأول: أنواع الموازنات التقديرية المستخدمة في المستشفى وكيفية إعدادها.

بما أن المستشفى هو مؤسسة عمومية ذات طابع إداري، فهو يقوم بإعداد موازنات تقديرية بناء على بعض البنود المكونة للميزانية العمومية التي يتحصل عليها من الوزارة، قصد الحصول على الإعتمادات اللازمة لسيره العادي.

وقبل أن نتعرض إلى هذه الأنواع من الموازنات، لا بد أن نتعرف على المكونات أو البنود التي تشكل ميزانية التسيير، بما أن نفقات التجهيز تدرج في ميزانيات على مستويات أخرى، وعليه تنقسم ميزانية التسيير لمستشفى الام والطفل - تقرت - أو أي قطاع صحي آخر إلى قسمين رئيسيين وهما: الإيرادات والنفقات.

وتنقسم الإيرادات إلى أربعة أبواب رئيسية هي:

الباب الأول: مساهمة الدولة: تحتل المبلغ الأكبر وتساهم بها وزارة الصحة.

الباب الثاني: مساهمة هيئات الضمان الإجتماعي: وتأتي بعد مساهمة الدولة من ناحية أهمية المبلغ.

الباب الثالث: مساهمة الصندوق الوطني للتأمينات الإجتماعية بعنوان الخدمات الخاضعة للإتفاقيات: وهي مساهمات أقل حجما من المساهمات السابقة، ولا تكون في كل سنة وتكون غالبا موجهة للأدوية.

الباب الرابع: موارد أخرى: وتمثل في مبالغ الفحوص الطبية والتحليل المخبرية للأشعة، ومداخيل بيع العتاد غير الصالح للإستعمال. أما النفقات فتتنقسم إلى عشرة أبواب رئيسية وهي:

1- باب الأجور: ويتكون من مرتبات الموظفين والمنح والتعويضات المقدمة لهم (خاص بالموارد البشرية للمستشفى).

2- باب التكوين: وتتكون من نفقات التكوين من المنح والأجور والتعويضات المقدمة للمتربصين، بالإضافة إلى نفقات التدريب القصير المدى في الخارج، ومختلف التكاليف الإجتماعية والجبائية الأخرى (المنح العائلية، الضمان الإجتماعي، تأمين البطالة، الدفع الجزائي، مصاريف التغذية، مصاريف أخرى...).

3- باب التغذية: يقصد بها نفقات التغذية الخاصة بالمرضى و العمال المناوبين، وتتكون من فصلين هما نفقات التغذية و نفقات من السنة المقفلة.

4- باب الأدوية والمواد الأخرى ذات الإستعمال الطبي: وتمثل نفقات هذا الباب في نفقات الأدوية والمواد المخبرية، وكذا نفقات الغازات الطبية والمواد الأخرى، بالإضافة إلى نفقات على حساب السنة المالية المقفلة (ديون سابقة).

5- باب الوقاية والأعمال النوعية: وتمثل نفقات هذا الباب في نفقات التلقيحات والأمصال والأدوية، وكذا نفقات الأدوات والأثاث التقني (النفقات الخاصة بإقتناء هذه الأدوات وصيانتها)، بالإضافة إلى نفقات اللوازم الأخرى (دفاتر التلقيح، الملصقات، نفقات على حساب السنة المالية المقفلة).

6- باب العتاد الطبي: وتتكون نفقات هذا الباب من نفقات العتاد والأدوات الطبية، وكذا نفقات على حساب السنة المالية المقفلة.

7- باب صيانة الهياكل الصحية: وتشكل نفقات هذا الباب من نفقات صيانة وترميم الهياكل الصحية، وكذا صيانة المساحات الخضراء، بالإضافة

إلى نفقات مواد البناء والمواد الضرورية لعملية الترميم والصيانة، وأخيرا نفقات على حساب السنة المالية المقفلة.

8- باب نفقات التسيير الأخرى: وتتضمن مختلف النفقات الأخرى التي لم تظهر في الأبواب السابقة كأتعاب الخبراء، مصاريف البريد و

المواصلات، مصاريف العقود والمنازعات، مصاريف حظيرة السيارات (شراء، صيانة...) ومصاريف التنقل (نقل المرضى، السلع...) كما أنها

تتضمن نفقات على حساب السنة المالية المقفلة

9- باب الخدمات الإجتماعية: وتحتوي على النفقات المخصصة للتقاعد المسبق، والنفقات المخصصة لتمويل السكن الإجتماعي.

10- باب البحث الطبي: أي نفقات البحث الطبي وتمثل في نفقات الخبراء المشاركين في البحث الطبي، وأتعاب الأخصائيين ونفقات صيانة

السيارات التي تنقلهم. ولاحظنا أن هذا الباب يغيب كإعتماد فعلي أو تقديري في ميزانية المستشفى، وذلك لأنه يخص فقط المراكز الإستشفائية

الجامعية وبعض المؤسسات الإستشفائية المتخصصة.

بعدما إستعرضنا مختلف الأبواب المكونة لإيرادات ونفقات ميزانية التسيير للمؤسسة محل الدراسة، و بعد تحاورنا مع بعض المسؤولين فيه، استنتجنا أن

المستشفى يقوم بإعداد تقديرات أو موازنات تقديرية للنفقات فقط. حيث أن تقدير الإيرادات التي سبق وإن إطلعنا عليها، هو من إختصاص الوزارة

الوصية فقط. و أن المستشفى يرسل في نهاية كل سنة تقريرا عن وضعية الموارد الأخرى الحقيقية (التي قام بتحصيلها خلال السنة). لتقوم الوزارة بتقدير

المبلغ المطلوب من المستشفى تحصيله خلال السنة المقبلة، (المبلغ الخام المتعلق بالموارد الأخرى)، وهي التي تقدر المبالغ الخاصة بالأبواب الأخرى من

الإيرادات (الباب الأول و الثاني و الثالث). أما المستشفى فيرسل إليها تقديراته من النفقات فقط، بغية الحصول على الإعتمادات اللازمة لسيره

العادي.

وعليه إذا أردنا التركيز على المستشفى كوحدة مستقلة، تقوم بإعداد موازنات البرامج (موازنات الأداء) و تقوم بالرقابة على أدائها من خلال هذه

الموازنات، بهدف ترشيد النفقات ومضاعفة الإيرادات (الموارد)، فإنه يمكننا القول بأن المستشفى يقوم بإعداد موازنات النفقات فقط، لأن موازنات

الإيرادات أو تقدير الإيرادات (الموارد) هو من إختصاص الوزارة الوصية فقط. لكن هذا لا يمنع من مقارنة الموارد المقدرة من طرف هذه الأخيرة بالموارد

الحقيقية .

وعليه فإنه يمكننا إستنتاج الموازنات التقديرية للنفقات الخاصة بالمستشفى وهي:

➤ الموازنة التقديرية للأجور.

➤ الموازنة التقديرية لنفقات التكوين.

➤ الموازنة التقديرية لنفقات التغذية.

➤ الموازنة التقديرية لنفقات الأدوية والمواد الأخرى ذات الإستعمال الطبي.

➤ الموازنة التقديرية لنفقات الوقاية والأعمال النوعية.

➤ الموازنة التقديرية لنفقات العتاد الطبي.

➤ الموازنة التقديرية لنفقات صيانة الهياكل الصحية.

➤ الموازنة التقديرية لنفقات التسيير الأخرى.

➤ الموازنة التقديرية لنفقات الخدمات الإجتماعية.

نأتي الآن إلى كيفية إعداد أو تحضير كل موازنة من موازنات النفقات السابقة داخل المستشفى، وهذه العملية تتصف بنوع من التعقيد، حتى يتم فهمها لأنها عملية شاملة لكل نشاطات القطاع الصحي. ولكننا سنحاول تبسيطها في شكل قواعد وعمليات حسابية، وسوف نعطي نماذج من الموازنات التقديرية لسنة 2013 للمؤسسة وهي أحدث التقديرات.

إعداد الموازنة التقديرية للأجور: يتم تقدير نفقات الأجور والمرتبات وفق الخطوات التالية:

- يتم أخذ شهر مرجعي أي شهر من شهور السنة الماضية، وذلك بإيعاز من الوزارة الوصية وغالبا ما يكون هذا الشهر هو شهر أكتوبر 2012.
 - يتم ضرب كل مكونات الأجر لشهر أكتوبر (الأجر القاعدي، المنح، التعويضات، التأمينات الإجتماعية...) في 12 شهرا (أشهر السنة)، أي يتم تقدير المبالغ السنوية للأجر و ملحقاته التي تكون مضبوطة ولا تتغير مع الزمن.
 - تقدير منحة المناوبة للعمال، وذلك بحساب عدد مرات المناوبة لكل عامل في السنة العادية منقوص منها عدد الأيام المغلقة والأعياد، ويضرب هذا العدد في مبلغ أو أجر المناوبة لكل عامل.
 - تقدير المبلغ الإجمالي أو السنوي للتأثيرات المالية: أي تقدير المبالغ الخاصة بالإجراءات الجديدة التي تمس العمال من إرسال بعضهم إلى التبرص، و ترقية البعض ومنحة التمدرس الجديدة في حالة دخول أولادهم إلى المدرسة. بالإضافة إلى مبلغ مخلفات السنة الماضية (المردودية والأعباء الإجتماعية المتأخرة) حيث : مبلغ التأثيرات المالية = حاصل التكوين الداخلي + الترقيات + المنحة المدرسية + المخلفات
- حاصل التكوين الداخلي = (مبلغ السلك الجديد - مبلغ السلك القديم) * عدد العمال .
- مبلغ الترقيات = عدد المستفيدين * (مبلغ السلك الجديد - مبلغ السلك القديم).
- المنحة المدرسية = قيمة المنحة * عدد الأولاد المتمدرسين لكل موظف.
- تقدير الإعتمادات المالية المطلوبة لتوظيف عمالة جديدة (المناصب المالية المطلوبة) . وبهذه الخطوات يتم تقدير المبلغ الإجمالي السنوي لنفقات الباب الأول (الأجور) التي تشكل ما يقارب 70 % من حجم ميزانية النفقات. وتتسم تقديرات هذا الباب في الغالب بالدقة، ويتم إعداد موازنة نهائية لهذا الباب ويتم إرسالها إلى السلطات المعنية لدراستها، مرفقة بوثائق ثبوتية (تبريرية) توضح العمليات السابقة على شكل جداول.

2. إعداد الموازنة التقديرية لنفقات التكوين: تخضع تقديرات نفقات التكوين للسنة المقبلة، إلى عدد وتكلفة برامج التكوين المزمع إنجازها خلال هذه

السنة، أي البرامج المسطرة وفق سياسة الوزارة الوصية. أو التي يتم تحضيرها بمبادرة من المستشفى أو القطاعات الصحية الأخرى، فنفقات التكوين تأخذ بعين الاعتبار مايلي:

نفقات التكوين القصير المدى في الخارج.

مصاريف النقل والإقامة بمناسبة العطل العلمية والمؤتمرات والملتقيات.

مصاريف التكوين لتحسين الأداء وإعادة التأهيل الوظيفي.

التكوين ما بعد التدرج.

مصاريف الوثائق والإشتراكات في المجلات الدورية.

شراء الأثاث والعتاد التربوي وصيانتته.

فتقديرات هذا الباب تخضع لبرامج التكوين ويتم بناء على ما سبق إعداد الموازنة التقديرية لنفقات التكوين مع تبريرات هذه النفقات.

3- إعداد الموازنة التقديرية لنفقات التغذية:

تضم هذه الموازنة تقديرات نفقات التغذية للسنة المقبلة بالإضافة إلى المصاريف (النفقات) على حساب السنة المالية المقفلة، والتي هي عبارة عن

الديون المتراكمة على المستشفى (ديون الموردين والممولين بالأغذية). وبالنسبة لتقديرات نفقات التغذية فقد قدرت ب 9030000.00 دج لهذه

السنة بناء على السنة الماضية مضافا إليها الديون المتعلقة بهذا الجانب.

4- إعداد الموازنات التقديرية لنفقات الأدوية والمواد الأخرى ذات الإستعمال الطبي:

تتضمن الموازنة التقديرية ما يلي:

● النفقات التقديرية للأدوية والمواد الطبية.

● النفقات التقديرية للأفلام والمواد المشعة.

● النفقات التقديرية للأدوات الصغيرة والملحقات.

● النفقات التقديرية للغازات الطبية.

● نفقات من السنة المالية المقفلة.

أما عن الوثائق التبريرية فهي تتضمن جداول تحتوي على صنف كل دواء أو مادة أو أداة، وتقديراتها بالكمية الوحديية والإجمالية والسعر الوحديي

والإجمالي. ونفقات هذا الباب صعبة التحضير ومعقدة ويتم إعدادها (النفقات التقديرية) بناء على حاجات المصالح الإستشفائية والصحية. ويظهر

شكل الموازنة التقديرية لنفقات الأدوية والمواد الأخرى ذات الإستعمال الطبي.

5- إعداد الموازنة التقديرية لنفقات الوقاية والأعمال النوعية:

تتضمن هذه الموازنة عدة نفقات منها:

- نفقات الأمصال والأدوية والمواد الوقائية.
- نفقات الأدوات والأثاث التقني النوعي وصيانتته.
- نفقات اللوازم المختلفة (دفاتر التلقيح، المطبوعات...).
- نفقات على حساب السنة المالية المقفلة.

ويتم تحضير هذه النفقات التقديرية بناء على البرامج المسطرة من طرف الوزارة لمكافحة الأمراض و الوقاية منها، وبناء على عدد السكان التقديري الذي سيتكفل به القطاع خلال السنة المقبلة، وعدد المواليد الجدد (بناء على ما هو موجود في الدفاتر الصحية). وبذلك يتم تقدير عدد الأمصال ومن ثم نفقاتها التقديرية، أي أن:

النفقة التقديرية للأمصال = عدد الأمصال * عدد المعنيين بالتلقيح * تكلفة كل مصل.

6- إعداد الموازنة التقديرية لنفقات العتاد الطبي:

تتضمن هذه الموازنة النفقات التقديرية للعتاد والأدوات الطبية المزعم اقتناؤها أو صيانتها، بالإضافة إلى نفقات السنة المالية المقفلة. بالنسبة للعتاد والأدوات الطبية، توضع جداول تقديرية يعين فيها نوع العتاد وكميته والسعر الوحدوي والإجمالي له. وهذا لتبرير نفقاتها التقديرية، ويمكن تحديد هذه الكميات بحسب حاجة المصالح الصحية والإستشفائية.

7- إعداد الموازنة التقديرية لنفقات صيانة الهياكل الصحية:

تتضمن نفقات هذه الموازنة ما يلي:

نفقات صيانة الهياكل وترميمها.

نفقات شراء مواد البناء واللوازم الأخرى.

نفقات من السنة المالية المقفلة.

ويتم إختيار نشاط الصيانة المزعم القيام به حسب أولويات المستشفى، وتتضمن أشغال الصيانة مثلا (إعادة البلاط، إعادة السقف، إصلاح قنوات

المياه، ترصيص صحي...). وقصد تبرير هذه النفقات توضع جداول تضم مكان القيام بالصيانة (المستشفى، عيادة، قطاع صحي...) وكذا تعين

الأشغال المراد القيام بها (نوعيتها) وكذا الوحدة والكمية المطلوبة من السلع اللازمة للصيانة (بلاط بلاستيكي، أنابيب بلاستيكية.

8- إعداد الموازنة التقديرية لنفقات التسيير الأخرى:

تتضمن نفقات هذه الموازنة مايلي:

- مصاريف مختلفة للتسيير (البريد والمواصلات، الإيجار، التأمين...).
- اللوازم (غاز البوتان، البروبان، إستهلاك الماء والكهرباء...).
- الأدوات والأثاث والأدوات الصغيرة.
- مصاريف حضيرة السيارات (استهلاك بنزين، تشحيم، إطارات مطاطية...).
- المصاريف الإستشفائية بالمستشفى المركزي للجيش.
- مصاريف على حساب السنة المالية المقفلة.

بالنسبة للأدوات والأثاث فيتم تقدير عدد ونوع وكمية وكذا سعر هذه الأخيرة في جداول تبريرية، أما بالنسبة لمصاريف المواد واللوازم والمصاريف الأخرى، فيتم أخذ المتوسط الشهري للإستهلاك ويضرب في 12 شهرا. وهذا مع الأخذ بعين الإعتبار التأثيرات المالية الجديدة (زيادة الأسعار).

9- إعداد الموازنة التقديرية لنفقات الخدمات الإجتماعية:

تتضمن نفقات هذه الموازنة مايلي:

- مبلغ الخدمات الإجتماعية (2 % من الأجر الإجمالي).
- مبلغ التقاعد المسبق (0.5 % من الأجر الإجمالي).
- مبلغ تمويل السكن الإجتماعي (0.5 % من الأجر الإجمالي).

وبجمع هذه المبالغ التقديرية نحصل على المبلغ التقديري الإجمالي لنفقات الخدمات الإجتماعية.

هذا فيما يتعلق بموازنات النفقات أما موازنات الموارد (الإيرادات)، فيتم إعدادها من طرف الوزارة بناء على النفقات الحقيقية للسنة الماضية. وحسب من تحاورنا معهم من المسؤولين فهم يجهلون كيفية إعداد هذه الموازنات، أو ما هي المعايير الحقيقية المستخدمة لإعدادها. وعليه يقومون بتقديرها وهمية على اساس نفقاتهم بحيث يقدرون البلق الأكبر لمساهمة الدولة والمبلغ المتبقي لمساهمة الهيئات الأخرى بحيث يكون مبلغ النفقات المقدر يساوي مجموع الإيرادات المقدر.

المطلب الثاني: إقرار الموازنات التقديرية للمستشفى والمصادقة عليها.

لاحظنا في المستشفى محل الدراسة، أن إقرار الموازنات التقديرية السابقة يتم من قبل الهيئة الإدارية فيه (المجلس الإداري)، في حين أن المصادقة عليها هو من صلاحيات سلطات الوصاية.

1- إقرار الموازنات التقديرية للمستشفى :.

بهدف إقرار مشروع الموازنات التقديرية، فإن مدير المستشفى أو رئيس المجلس الإداري يقوم باستدعاء أعضاء المجلس في اجتماع عاد لها، يخصص جدول أعماله لدراسة ومناقشة الموازنات التقديرية. ولدى تفحصهم لمختلف أبواب وفصول هذه الموازنات، فإن لأعضاء المجلس أن يوجهوا كل الأسئلة والاستفسارات، التي من شأنها أن تبصرهم حول السياسة العامة للمستشفى، والتي هي مترجمة من خلال التقارير المالية. كما لهم أن يقترحوا كل التعديلات التي يرونها ضرورية، وبعد النقاش العام والأخذ بعين الاعتبار لبعض الآراء والإقتراحات، فإنه يتم إقرار هذه المشاريع ويكون ذلك بأغلبية الأعضاء الحاضرين. وفي حالة تساوي الأصوات فإنه يرجح صوت رئيس المجلس، بعد ذلك ترسل نسخ إلى مديرية الصحة للولاية وإلى الوالي وإلى رئيس المجلس الشعبي البلدي، وإلى الوزارة الوصية التي تتكفل بدراسة وتحليل التقديرات والخطط وتقييمها، وتعمل على تحديد حجم الإعتمادات التي تراها مناسبة، وذلك بالإتفاق مع وزارة المالية، ليتم في الأخير إبلاغ المستشفى بالإعتمادات المقررة له، في شكل ميزانية تتضمن الإيرادات والنفقات.

ونشير إلى أن المجلس الإداري يتكون من الأعضاء التاليين:

- ممثل عن السيد الوالي.
- ممثل إدارة المالية.
- ممثل التأمينات الاقتصادية.
- ممثل هيئات الضمان الإجتماعي.
- ممثل المجلس الشعبي البلدي لبلدية تقرت.
- ممثل المجلس الشعبي الولائي لولاية ورقلة.
- ممثل عن المستخدمين الطبيين ينتخبه زملاؤه.
- ممثل عن المستخدمين الشبه الطبيين ينتخبه زملاؤه.
- ممثل الحركة الجماعوية للبلدية.
- ممثل العمال وينتخب في جمعية عامة.
- رئيس المجلس الطبي.

ويشارك مدير المستشفى في مداوات المجلس بصوت إستشاري ويتولى أمانة المجلس.

2- المصادقة على الموازنات التقديرية للمستشفى:

عند تلقيه الإعتمادات المرصودة له، فإن مدير المستشفى يقوم بإعداد الموازنة النهائية الخاصة بالسنة المالية المعنية. وهذا يعني أنه يقوم بتوزيع الإعتمادات على فصول ومواد الموازنات وبعد ذلك يقوم بإستدعاء مجلس الإدارة للمصادقة على هذا التوزيع المفصل للإعتمادات، وبعد المناقشة

الموسعة لكل جوانب الموازنات والتعديلات الممكنة على التوزيع، تتم الموافقة على الوثيقة بأغلبية الأصوات، ثم ترسل هذه الموازنة مصحوبة بمداولة المجلس الإداري إلى سلطة الوصاية بالولاية. والتي تقوم من خلال مصالحتها التقنية المختصة بتفحص دقيق للتوزيع المالي للإ اعتمادات. وعندها تعطي تأشيرة المصادقة على الموازنة، أو تعيدها إلى المستشفى مع إرفاقها ببعض الملاحظات لتبرير عدم المصادقة. وذلك مثلا في حالة تسجيل أخطاء، أو معاينة عدم إحترام للإجراءات القانونية لتوزيع الإ اعتمادات. وتستطيع أن تطلب من المجلس الإداري إعادة النظر في الموازنة التقديرية، وبعدها تتم المصادقة عليها.

وبذلك تصبح الموازنة النهائية قابلة للتنفيذ، وفي الأخير يتم إرسال نسخة منها(مصادق عليها) إلى السيد وزير الصحة، ونسخة أخرى إلى السيد وزير المالية. ويظهر لنا من خلال الإجراءات السابقة (إجراءات الإقرار والمصادقة على الموازنات التقديرية)، أن تدخل سلطة الوصاية يمس بمبدأ الإستقلال المالي للمستشفى، وذلك من خلال تعديل أو تخفيض المبالغ التقديرية وهو إجراء يكرس المركزية، لأن اللامركزية التي يفترض أن تميز تنظيم المستشفى، تقتضي أن تحضر هذه الموازنات وتدرس وتضبط على مستوى المستشفى نفسه، كما يقتضي الاستقلال المالي الحقيقي عدم تدخل سلطات الوصاية، إلا للمصادقة عليها أو لمراقبة تنفيذها.

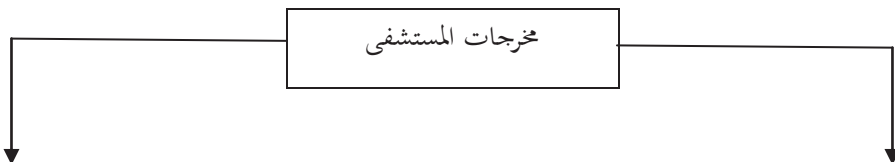
المطلب الثالث: إعداد موازنة المؤسسة الاستشفائية المتخصصة- مستشفى الأم والطفل- بتقوت وفقا لنظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة

سيتم اعتماد الخطوات سابقة الذكر في مراحل إعداد موازنة المستشفى محل الدراسة وفقا لأسلوب abc عن العام الجاري 2013 والذي يبدأ من تاريخ 2013/01/01 الى غاية 2013/12/31 ونبدأ بأولى هذه الخطوات:

1- التنبؤ بكميات المخرجات في الفترة المنوي عمل موازنة لها :

بداية المخرجات في المؤسسة الاستشفائية تساوي المنتجات في المؤسسة الصناعية، بمعنى أن المصنع يقدم بضائع والمستشفى يقدم خدمات تتمثل في طب النساء والتوليد وطب الأطفال وكخطوة أولى في التنبؤ بكميات المخرجات لابد وان يتم تحديد مخرجات المستشفى، ومن ثم الانطلاق إلى التقدير الكمي لهذه المخرجات، وكان التفصيل على النحو التالي:

الشكل رقم(02): يوضح مخرجات المستشفى



المصدر من اعداد الطالب

بداية وبعد دراسة اوجه النشاط في المستشفى، فإنه يمكن حصر مخرجات المستشفى الى:

أ- **طب النساء والتوليد:** والذي يتضمن طب امراض النساء، الحمل الخطر قبل وبعد الولادة، الفحص والكشف والاستعدادات، العمليات الجراحية.

ب- **طب الاطفال:** ويتكون من وحدة حديثي الولادة، وحدة الرضع، مستشفى النهار، الاستعدادات، وحدة الاطفال الكبار، جراحة الاطفال (وحدة الاستشفاء، وحدة الاستعدادات).

➤ **التقدير الكمي لهذه المخرجات في المستشفى:**

يوازي التقدير الكمي لمخرجات المستشفى عدد الوحدات المتوقع انتاجها في المنشآت الصناعية، والتي لا بد من تحديدها لانه بدونها لا يمكن ان يتم اعداد الموازنة سواء في المؤسسات الخدمية او حتى المؤسسات الصناعية، وهنا قمنا بدورنا بدراسة تاريخية للارقام الحقيقية للمخرجات في السنة السابقة 2012، وبناء عليه تم تقدير ما سيكون عليه الحال في عام 2013، واذا كانت نسبة زيادة فتتضمن تكاليفها في الميزانية التكميلية وكانت التقدير المتوقع كالتالي:

جدول رقم (02): يوضح التقدير الكمي المتوقع للمخرجات.

المجموع العام	التقدير المتوقع	طب الأطفال	التقدير المتوقع	طب النساء والتوليد
3238	1139	طب الذكور	2099	أمراض النساء
7470	954	طب الإناث	6516	الولادة
10708	2093	المجموع	8615	المجموع

المصدر: لقاء مع السيد احمد بكاري رئيس مصلحة الدخول والخروج.

2- تقدير حاجة المخرجات من الأنشطة:

حسب أسلوب abc فإن المخرجات تحتاج إلى الكثير من الأنشطة لانجازها، وأيضا يمكننا هذا الأسلوب من عمل مجمعات تكلفة لمجموعة من الأنشطة المتجانسة، لذا تم تحديد مجمعات التكلفة (الأنشطة) التي تقوم بها المؤسسة الاستشفائية من اجل الوصول إلى المخرجات المبتغاة، كما في المنشآت الصناعية فان الأنشطة بما تتمثل في الإنتاج والتغليف والتعليب والشحن وغيرها من الأنشطة التي تساهم في إنتاج المنتج ويمكن حصر هذه الأنشطة على النحو التالي:

- نشاط الاشعة.

- نشاط المخبر .

- نشاط العمليات الجراحية .

- نشاط الاستجالات .

- نشاط الفحص الطبي .

أنشطة المؤسسة الرئيسية: وهي الأنشطة المتعلقة بإنتاج المخرجات بشكل أساسي ويمكن تصنيفها على النحو التالي:

نشاط الأشعة: وهو نشاط خاص بعملية الأفلام المقدمة للمريض .

نشاط المخبر: وهو نشاط خاص بالتحاليل التي تجرى للمريض .

نشاط العمليات الجراحية: وهو نشاط التوليد بالعملية القيصرية وهو خاص بالنسبة للنساء التي ولادتهم مستعصية و أيضا خاص بالأطفال .

نشاط الاستجالات: وهو نشاط خاص بالخدمة المقدمة للمريض عند دخوله للمستشفى وحتى خروجه في الحالات المستعجلة والخطيرة .

نشاط الفحص الطبي: وهو ما يسمى بمستشفى النهار أي نشاط يقدم خدمات للنساء والأطفال على حد سواء في أوقات العمل العادية .

3-تقدير حاجة الانشطة من الموارد:

وتتمثل بالموارد التي يجب ان يتم توفيرها خلال السنة والتي تستهلك من قبل الانشطة ويوازي موارد المؤسسة محل الدراسة موارد المنشآت الصناعية التي تتمثل بالمواد الخام والمواد نصف مصنعة والايدي العاملة وغيرها،اما موارد المستشفى فهي كم يلي:

الموارد البشرية:

الاطارات الطبية: وهم الموظفون الطبيين والشبه طبيين .

الاطارات الادارية: وهم الموظفون الاداريون .

عاملتي الخدمات: وهم الذين يسهرون على خدمات المؤسسة من حراسة ونظافة وتقديم الخدمات .

الموارد المادية:

وهي مكونة من مصاريف التكوين والتغذية و الادوية والاعمال الوقائية النوعية والعتاد والادوات الطبية وصيانة الهياكل الصحية ومصاريف التسيير المختلفة والخدمات الاجتماعية و البحث الطبي .

التقدير الكمي للموارد المطلوبة:

فيمايلي التقدير الكمي للموارد المطلوبة بصنفيها البشرية والمادية وقد تم تحديدها بالرجوع الى الموازنة التقديرية الاحداث وهي سنة 2012 وقد تم التوصل الى ماهو موضح في ماييلي:

جدول رقم (03): يوضح تقدير الموارد البشرية.

مصدر التكلفة	التكلفة بالدينار
--------------	------------------

75 000 000.00	المرتبات
5 600 000.00	اجور الموظفين
33 900 000.00	التعويضات والمنح المختلفة
20 500 000.00	التكاليف الاجمالية والمنح المختلفة
135 000 000.00	المجموع

المصدر: مكتب الميزانية والمحاسبة.

جدول رقم (04): يوضح تقدير الموارد المادية

التكلفة بالدينار	مصدر التكلفة
450000.00	العنوان 02: مصاريف التكوين
9030000.00	العنوان 03: مصاريف التغذية
22859000.00	العنوان 04: مصاريف الادوية والمواد الاخرى ذات الاستعمال الطبي.
4800000.00	العنوان 05: مصاريف الاعمال الوقائية والتنوعية.
7000000.00	العنوان 06: مصاريف العتاد والادوات الطبية
5000000.00	العنوان 07: مصاريف الصيانة والهياكل الصحية
10000000.00	العنوان 08: مصاريف التسيير الاخرى
1500000.00	العنوان 09: مصاريف الخدمات الاجتماعية
00.00	العنوان 10: نفقات البحث الطبي
60639000.00	المجموع

المصدر: مكتب الميزانية والمحاسبة.

وبذلك يكون اجمالي تكاليف الموارد التي تحتاجها المؤسسة لتسيير اعمالها التشغيلية للعام 2013 تبلغ 195639000.00 دج.

4- تخصيص الموارد على الأنشطة:

عند تخصيص موارد المؤسسة انفة التفصيل والبالغة 195639000.00 دج على أنشطة المؤسسة سالفة الذكر ايضا يمكننا تصنيفها على النحو التالي:

أ- موارد يمكن تخصيصها بشكل مباشر على الأنشطة: وهي التي تتعلق بالنشاط بشكل مباشر وتمثل عناصر التكاليف المباشرة للأنشطة في جميع المصاريف السابقة باستثناء مصاريف التسيير الاخرى .

ولقد تم الاعتماد في توزيع الموارد على الأنشطة على الاساس التاريخي لاستهلاك الأنشطة من الموارد والمقابلات مع المسؤولين المعنيين على كل نشاط بالاسترشاد بموازنة المؤسسة المعدة في 2012، وقد تم تحديد نصيب كل نشاط من أنشطة المؤسسة محل الدراسة من الموارد التي يمكن تخصيصها بشكل مباشر و التي تتمثل بالعناصر التالية:

جدول (06): يوضح توزيع الموارد لنشاط المخبر

جدول (05): يوضح توزيع الموارد لنشاط الاشعة

التكلفة بالدينار	مصدر التكلفة
30000000.00	العنوان 01: اجور الموظفين
100000.00	العنوان 02: مصاريف التكوين.
1806000.00	العنوان 03: مصاريف التغذية.
3000000.00	العنوان 04: الادوية والمواد الاخرى ذات الاستعمال الطبي.
960000.00	العنوان 05: مصاريف الاعمال الوقائية النوعية.
2000000.00	العنوان 06: العتاد والادوات الطبية.
1000000.00	العنوان 07: صيانة الهياكل الصحية.
300000.00	العنوان 09: الخدمات الاجتماعية.
00.00	العنوان 10: مصاريف البحث الطبي.
39166000.00	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب

جدول (08): يوضح توزيع الموارد لنشاط الاستعمالات

التكلفة بالدينار	مصدر التكلفة
15000000.00	العنوان 01: اجور الموظفين
25000.00	العنوان 02: مصاريف التكوين.
1806000.00	العنوان 03: مصاريف التغذية.
5000000.00	العنوان 04: الادوية والمواد الاخرى ذات الاستعمال الطبي.
960000.00	العنوان 05: مصاريف الاعمال الوقائية النوعية.
500000.00	العنوان 06: العتاد والادوات الطبية.
1000000.00	العنوان 07: صيانة الهياكل الصحية.
300000.00	العنوان 09: الخدمات الاجتماعية.
00.00	العنوان 10: مصاريف البحث

التكلفة بالدينار.	مصدر التكلفة
25000000.00	العنوان 01: اجور الموظفين
100000.00	العنوان 02: مصاريف التكوين.
1806000.00	العنوان 03: مصاريف التغذية.
5400000.00	العنوان 04: الادوية والمواد الاخرى ذات الاستعمال الطبي.
960000.00	العنوان 05: مصاريف الاعمال الوقائية النوعية.
2000000.00	العنوان 06: العتاد والادوات الطبية.
1000000.00	العنوان 07: صيانة الهياكل الصحية.
300000.00	العنوان 09: الخدمات الاجتماعية.
00.00	العنوان 10: مصاريف البحث الطبي.
36566000.00	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب

جدول (07): يوضح توزيع الموارد لنشاط العمليات الجراحية

التكلفة بالدينار.	مصدر التكلفة
45000000.00	العنوان 01: اجور الموظفين
2000000.00	العنوان 02: مصاريف التكوين.
1806000.00	العنوان 03: مصاريف التغذية.
8800000.00	العنوان 04: الادوية والمواد الاخرى ذات الاستعمال الطبي.
960000.00	العنوان 05: مصاريف الاعمال الوقائية النوعية.
2000000.00	العنوان 06: العتاد والادوات الطبية.
1000000.00	العنوان 07: صيانة الهياكل الصحية.
300000.00	العنوان 09: الخدمات الاجتماعية.
00.00	العنوان 10: مصاريف البحث

الطبي.	الطبي.
المجموع	المجموع
24591000.00	60066000.00

المصدر: من اعداد الطالب

المصدر: من اعداد الطالب

جدول رقم (09): يوضح توزيع الموارد لنشاط الفحص الطبي

مصدر التكلفة	التكلفة بالدينار	مصدر التكلفة	التكلفة بالدينار
العنوان 01: اجور الموظفين	20000000.00	العنوان 07: صيانة الهياكل الصحية.	1000000.00
العنوان 02: مصاريف التكوين.	25000.00	العنوان 09: الخدمات الاجتماعية.	300000.00
العنوان 03: مصاريف التغذية.	1806000.00	العنوان 10: مصاريف البحث الطبي.	00.00
العنوان 04: الادوية والمواد الاخرى ذات الاستعمال الطبي.	659000.00	المجموع	25250000.00
العنوان 05: مصاريف الاعمال الوقائية النوعية.	960000.00	المصدر: من اعداد الطالب	
العنوان 06: العتاد والادوات الطبية.	500000.00		

وبذلك يكون اجمالي الموارد التي يمكن تخصيصها بشكل مباشر على الانشطة تبلغ 185639000.00 دج وتبقى 10000000.00 دج مصاريف عامة بحاجة الى طريقة خاصة للتوزيع بشكل عادل.

موارد عامة: موارد لاتخص نشاط بعينه-والتي تحتاج لتحديد محركات موارد لتخصيصها على الانشطة ويمكن حصر هذه المواد حسب ما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (10): يوضح تقدير الموارد العامة (الاجمالية)

مصدر التكلفة	التكلفة بالدينار
مصاريف مختلفة للتسيير	780000.00
اللوازم	3605214.31
العتاد والاثاث والادوات الصغيرة	1740000.00
حظيرة السيارات	3225000.00
النقل والتنقلات	350000.00
مصاريف على حساب السنة المالية المقفلة	299785.69
المجموع	10000000.00

المصدر: مكتب الميزانية والمحاسبة.

وقد تم اعتماد محرك لتوزيع هذه الموارد العامة على الانشطة كما هو موضح في الجدول التالي:

59957.138	1	24305.60	50	403125.00	1	48000.00	1	721042.862	1	156000	1	لاشعة
59957.138	1	9722.22	20	403125.00	1	48000.00	1	721042.862	1	156000	1	المخبر
59957.138	1	58333.32	120	80625.00	2	48000.00	1	721042.862	1	156000	1	عمليات الجراحية
59957.138	1	218749.96	450	209375.00	3	48000.00	1	721042.862	1	156000	1	لاستعمالات
59957.138	1	38888.90	80	403125.00	1	48000.00	1	721042.862	1	156000	1	فحص طبي
299785.69	5	350000.00	720	225000.00	8	1740000.00	5	3605214.31	5	780000.00	5	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب بالاستعانة بوثائق المؤسسة.

* نصيب النشاط = مقياس المحرك * تكلفة الوحدة من الموارد العامة.

الان وبعد توزيع كافة الموارد بصنفها المباشرة والعامة (الغير مباشرة) على الانشطة نستطيع ان نحدد تكلفة كل نشاط من الانشطة التي تقوم بها المؤسسة وذلك على النحو التالي:

تحديد التكلفة الاجمالي لكل نشاط

جدول رقم (14): يحدد تكلفة نشاط المخبر

جدول رقم (13): يحدد تكلفة نشاط الاشعة

التكلفة بالدينار	مصدر التكلفة
30000000.00	العنوان 01: اجور الموظفين
100000.00	العنوان 02: مصاريف التكوين.
1806000.00	العنوان 03: مصاريف التغذية.
3000000.00	العنوان 04: الادوية والمواد الاخرى ذات الاستعمال الطبي.
960000.00	العنوان 05: مصاريف الاعمال الوقائية النوعية.
2000000.00	العنوان 06: العتاد والادوات الطبية.
1000000.00	العنوان 07: صيانة الهياكل الصحية.
300000.00	العنوان 09: الخدمات الاجتماعية.
00.00	العنوان 10: مصاريف البحث

التكلفة بالدينار.	مصدر التكلفة
25000000.00	العنوان 01: اجور الموظفين
100000.00	العنوان 02: مصاريف التكوين.
1806000.00	العنوان 03: مصاريف التغذية.
5400000.00	العنوان 04: الادوية والمواد الاخرى ذات الاستعمال الطبي.
960000.00	العنوان 05: مصاريف الاعمال الوقائية النوعية.
2000000.00	العنوان 06: العتاد والادوات الطبية.
1000000.00	العنوان 07: صيانة الهياكل الصحية.
300000.00	العنوان 09: الخدمات الاجتماعية.
00.00	العنوان 10: مصاريف البحث

الطبي.		الطبي.	
مصاريف مختلفة للتسيير	15600.00	مصاريف مختلفة للتسيير	15600.00
اللوازم	721042.862	اللوازم	721042.862
العتاد والاثاث والادوات الصغيرة	348000.00	العتاد والاثاث والادوات الصغيرة	348000.00
حظيرة السيارات	403125.00	حظيرة السيارات	403125.00
النقل والتنقلات	9722.22	النقل والتنقلات	24305.60
مصاريف على حساب السنة المالية المقفلة	59957.138	مصاريف على حساب السنة المالية المقفلة	59957.138
المجموع	40863847.22	المجموع	38278430.6

المصدر: من اعداد الطالب.

المصدر: من اعداد الطالب.

جدول رقم (16): يحدد تكلفة نشاط الاستعمالات.

جدول رقم (15): يحدد تكلفة نشاط العمليات الجراحية.

التكلفة بالدينار	مصدر التكلفة	التكلفة بالدينار.	مصدر التكلفة
15000000.00	العنوان 01: اجور الموظفين	45000000.00	العنوان 01: اجور الموظفين
25000.00	العنوان 02: مصاريف التكوين.	200000.00	العنوان 02: مصاريف التكوين.
1806000.00	العنوان 03: مصاريف التغذية.	1806000.00	العنوان 03: مصاريف التغذية.
5000000.00	العنوان 04: الادوية والمواد الاخرى ذات الاستعمال الطبي.	8800000.00	العنوان 04: الادوية والمواد الاخرى ذات الاستعمال الطبي.
960000.00	العنوان 05: مصاريف الاعمال الوقائية النوعية.	960000.00	العنوان 05: مصاريف الاعمال الوقائية النوعية.
500000.00	العنوان 06: العتاد والادوات الطبية.	2000000.00	العنوان 06: العتاد والادوات الطبية.
1000000.00	العنوان 07: صيانة الهياكل الصحية.	1000000.00	العنوان 07: صيانة الهياكل الصحية.
300000.00	العنوان 09: الخدمات الاجتماعية.	300000.00	العنوان 09: الخدمات الاجتماعية.
00.00	العنوان 10: مصاريف البحث الطبي.	00.00	العنوان 10: مصاريف البحث الطبي.
15600.00	مصاريف مختلفة للتسيير	15600.00	مصاريف مختلفة للتسيير
721042.862	اللوازم	721042.862	اللوازم
348000.00	العتاد والاثاث والادوات الصغيرة	348000.00	العتاد والاثاث والادوات الصغيرة
1209375.00	حظيرة السيارات	80625.00	حظيرة السيارات
218749.96	النقل والتنقلات	58333.32	النقل والتنقلات
59957.138	مصاريف على حساب السنة المالية المقفلة	59957.138	مصاريف على حساب السنة المالية المقفلة

المجموع	6165583032	المجموع	27304124.96
---------	------------	---------	-------------

المصدر: من اعداد الطالب. المصدر: من اعداد الطالب.

جدول رقم (17): يحدد تكلفة نشاط الفحص الطبي

مصدر التكلفة	التكلفة بالدينار	مصدر التكلفة	التكلفة بالدينار
العنوان 01: اجور الموظفين	20000000.00	العنوان 10: مصاريف البحث الطبي.	00.00
العنوان 02: مصاريف التكوين.	25000.00	مصاريف مختلفة للتسيير	156000.00
العنوان 03: مصاريف التغذية.	1806000.00	اللوازم	721042.862
العنوان 04: الادوية والمواد الاخرى ذات الاستعمال الطبي.	659000.00	العتاد والاثاث والادوات الصغيرة	348000.00
العنوان 05: مصاريف الاعمال الوقائية النوعية.	960000.00	حظيرة السيارات	403125.00
العنوان 06: العتاد والادوات الطبية.	500000.00	النقل والتنقلات	38888.90
العنوان 07: صيانة الهياكل الصحية.	1000000.00	مصاريف على حساب السنة المالية المقفلة	59957.138
العنوان 09: الخدمات الاجتماعية.	300000.00	المجموع	26977013.9

المصدر: من اعداد الطالب

5- تخصيص تكاليف الانشطة على المخرجات ليتسن لنا المعرفة الكاملة لتكاليف هذه المخرجات:

لا يمكن ان يتم تخصيص جزائي لتكاليف الانشطة من المخرجات ولكن لا بد من تحميل المخرجات بما تستهلكه من الانشطة، ولا يتحقق ذلك الا اذا تم تحديد محركات تكلفة مناسبة وعادلة ودقيقة يعتمد عليها في تخصيص تكاليف الانشطة على المخرجات، وبعد الدراسة تم تحديد محركات التكلفة يعتمد عليها في توزيع تكاليف الانشطة على المخرجات وهي موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (18): يوضح تحديد محركات التكلفة على الانشطة.

النشاط	محرك التكلفة	وحدات المحرك
الاشعة	حسب عدد الافلام/السنة*	5840
المخبر	حسب عدد التحاليل/السنة**	15330
العمليات الجراحية	حسب عدد العمليات/السنة***	1095
الاستعمالات	حسب الخدمة المقدمة للمريض/السنة****	4745
الفحص الطبي	حسب عدد الفحوصات المقدمة/السنة*****	5475

المصدر: من اعداد الطالب بالاستعانة بلقاءات رؤساء المصالح المعنية.

*بمعدل 16 فيلم في اليوم لطب النساء والتوليد وطب الاطفال اي: $16 * 365 = 5840$.

**بمعدل 42 تحليل في اليوم لطب النساء والتوليد وطب الاطفال اي: $42 * 365 = 15330$.

***بمعدل 3 عمليات جراحية في اليوم لطب النساء والتوليد وطب الاطفال اي:

$$.1095 = 365 * 3$$

****حسب احصائيات مكتب الدخول والخروج للثلاثي الاخير من سنة 2012 فقد سجل ما يقارب 13 حالة مستعجلة في اليوم

$$.4745 = 365 * 13$$

*****حسب احصائيات مكتب الدخول والخروج للثلاثي الاخير من سنة 2012 فقد سجل حوالي 15 فحص في اليوم اي: $15 * 365 = 5475$.

بالاعتماد على الجدول رقم () فانه يمكن ان يتم توزيع تكاليف كل نشاط على المخرجات التي تستنفذه بالاعتماد على محرك التكلفة لهذا النشاط وسيتم توضيح ذلك كمايلي:

نصيب استفادة المخرجات من نشاط الاشعة: بالنسبة لطب النساء والتوليد فقد بلغ العدد 4380 بمتوسط ما يقارب 12 فيلم في اليوم.

اما طب الاطفال فقد بلغ العدد 1460 بمتوسط 4 افلام في اليوم.

نصيب استفادة المخرجات من نشاط المخبر: بالنسبة لطب النساء والتوليد فقد بلغ العدد 12045 بمتوسط ما يقارب 33 تحليل في اليوم.

أما طب الأطفال فقد بلغ العدد 3285 بمتوسط 9 تحاليل في اليوم.

نصيب استفادة المخرجات من نشاط العمليات الجراحية: فنشاط العمليات الجراحية في المؤسسة خاص بطب النساء والتوليد دون الأطفال. اي ما يعادل 3 عمليات جراحية في اليوم.

نصيب استفادة المخرجات من نشاط الاستعجالات: بالنسبة لطب النساء والتوليد فقد بلغ العدد 3650 بمتوسط ما يقارب 10 حالات مستعجلة في اليوم.

اما طب الاطفال فقد بلغ العدد 1095 بمتوسط 3 حالات مستعجلة في اليوم.

نصيب استفادة المخرجات من نشاط الفحص الطبي: بالنسبة لطب النساء والتوليد فقد بلغ العدد 4015 بمتوسط ما يقارب 11 فحص في اليوم.

اما طب الاطفال فقد بلغ العدد 1460 بمتوسط 4 فحوصات في اليوم.

جدول رقم(19): يوضح توزيع تكاليف الانشطة على المخرجات النهائية للمؤسسة

النشاط	تكلفة النشاط	محرك التكلفة	مقياس المحرك	تكلفة الوحدة	المخرجات
					طب النساء والتوليد
					طب الاطفال

9569606.5	28708822.95	6554.525	5840	عدد الافلام/السنة	38278430.6	الاشعة
8756535.42	32107308.53	2665.612	15330	عدد التحاليل/السنة	40863847.22	المخبر
00.00	61765583.32	56406.925	1095	عدد العمليات الجراحية/السنة	61765583.32	العمليات الجراحية
6300950.836	21003173.05	5754.293	4745	خدمة مقدمة/السنة	27304124.96	الاستعمالات
6393549.00	20583461.62	5395.40	5475	عدد الفحوصات/السنة	26977013.9	الفحص الطبي
195639000.00					195639000.00	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب.

6- تقدير الايرادات السنوية:

كما استنتجنا ان المستشفى يقوم باعداد تقديرات للنفقات فقط ،حيث ان تقدير الايرادات هو من اختصاص الوزارة الوصية،وان المستشفى يرسل في نهاية كل سنة تقريرا عن وضعية الموارد الاخرى الحقيقية (التي قام بتحصيلها خلال السنة)،لتقوم الوزارة بتقدير المبلغ المطلوب من المستشفى تحصيله خلال السنة المقبلة (المبلغ الخام المتعلق بالموارد الاخرى)،اما المستشفى فيرسل اليه تقديراته من النفقات فقط ،بغية الحصول على الاعتمادات اللازمة لسيره العادي.

وعليه فان تقديرات الايرادات الخاصة بالمستشفى يجب ان تساوي تقديرات النفقات وهذا من اجل السير العادي للمؤسسة ،وفي حالة النقصان في الايرادات فيرسل المستشفى تقديرا لايرادات تدخل ضمن الميزانية التكميلية للمستشفى لسنة 2013 مع ارسال التبريرات اللازمة لذلك،ولقد تم تقدير هذه الايرادات وهي متضمنة في العنوان رقم 01،02،03،04(انظر الملحق رقم 01) على النحو التالي:

جدول رقم(20): يوضح الإيرادات الاجمالية السنوية للمؤسسة لسنة 2013.

المبالغ بالدينار	طبيعة الايرادات
175639000.00	العنوان 01: مساهمة الدولة.
20000000.00	العنوان 02: الهيئات الاخرى (مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي)
00.00	العنوان 03: تسديدات (ص.و.ت.ج)
00.00	العنوان 04: موارد اخرى.
195639000.00	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب حسب وثائق المؤسسة الاستشفائية.

وعليه فانه يمكننا ان نوزع ايرادات المستشفى على مخرجاته ،حيث حسب تصريجات واللقاءات مع رئيس مصلحة الميزانية والمحاسبة فان الايرادات تقسم تقديريا الى ثلاث مبلغ الثلثين لطب النساء والتوليد والثلث الاخر لطب الاطفال وهي موزعة على النحو التالي:

جدول رقم(21): يوضح توزيع الايرادات على المخرجات.

المجموع	طب الاطفال	طب النساء والتوليد	طبيعة الايرادات
175639000.00	58546333.33	117092666.77	العنوان 01: مساهمة الدولة
20000000.00	6666666.667	13333333.33	العنوان 02: الهيئات الاخرى
195639000.00	65213000.00	130426000.00	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب حسب تصريجات رئيس مصلحة الميزانية والمحاسبة .

7-تنظيم جانبي الايرادات والمصاريف:

بعد ان تم تحديد كافة عناصر التكاليف المتعلقة بعام 2013 وكذلك كافة عناصر الايرادات فانه يمكننا اجراء مقابلة الايرادات بالمصاريف للتعرف على المخرجات التي تحقق فائض وذلك التي تحقق عجزوهي كالتالي:

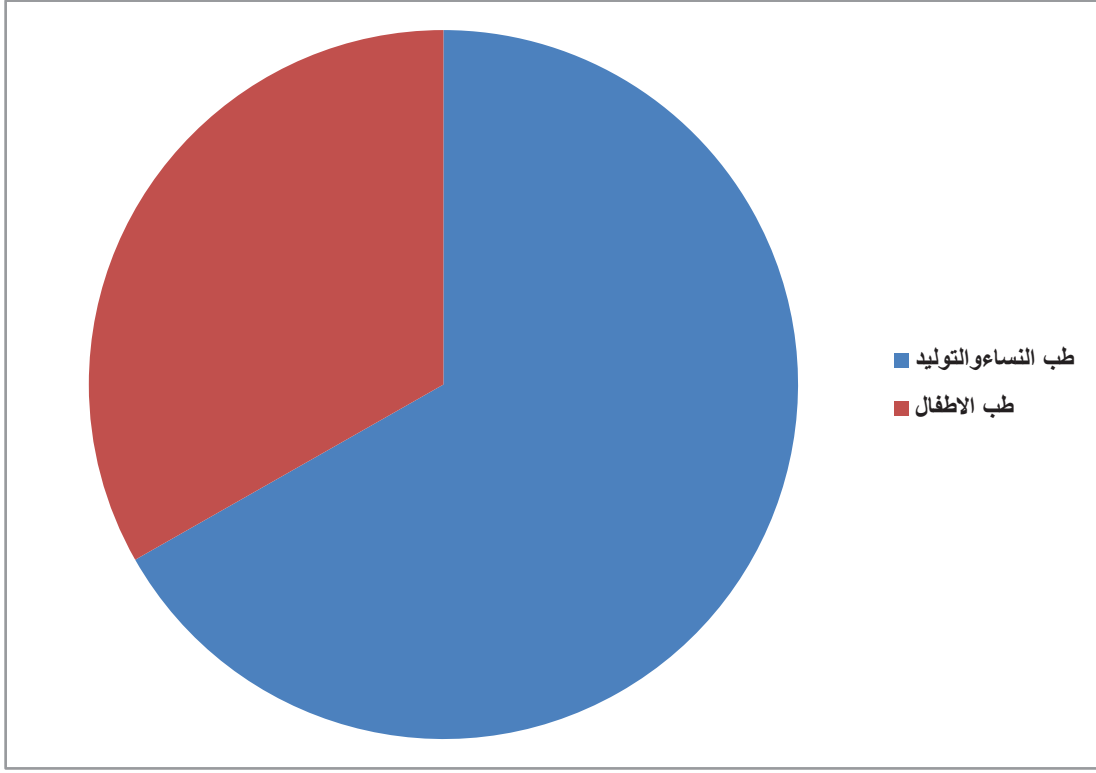
جدول رقم(22): يوضح إيرادات ومصاريف المؤسسة لسنة 2013.

المخرجات	الايرادات	المصاريف	الفائض اوالعجز
طب النساء والتوليد	130426000.00	164463355.3	00.00
طب الاطفال	65213000.00	31175644.67	00.00
المجموع	195639000.00	195639000.00	00.00

المصدر: من اعداد الطالب .

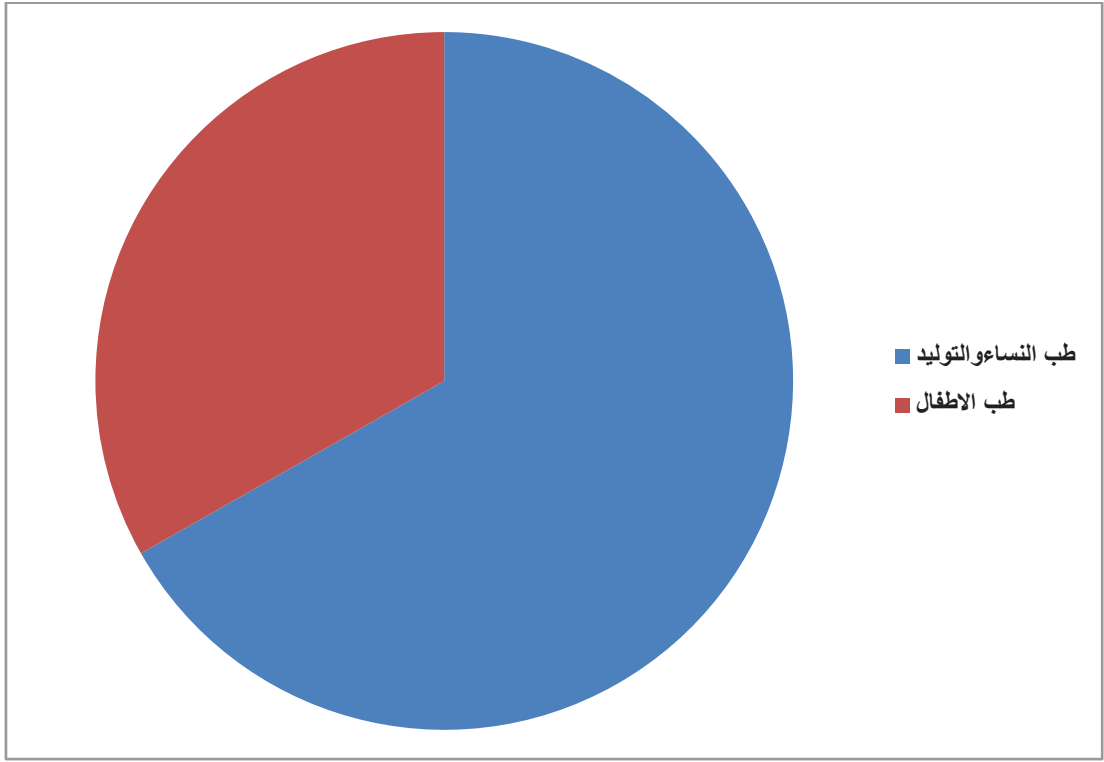
يتضح في الجدول أعلاه انه جميع المخرجات لا تحقق فائضا ولا عجزا وهذا في حالة ما إذا الوزارة الوصية قدرت الإيرادات بما قدر من نفقات وهذا لتغطية تكاليف المستشفى .

الشكل رقم (03): يوضح تكاليف المخرجات السنوية.



المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على الجدول رقم 21

يتبين لنا من الشكل أعلاه أن أكثر المخرجات تكلفة تتمثل في طب النساء والتوليد والذي يمثل ما نسبته 66.66 من إجمالي التكاليف وما نسبته 33.33 من إجمالي التكاليف يتمثل في طب الأطفال أي أن تكاليف طب النساء والتوليد تتضمن ثلثي التكاليف والثلث الآخر يتضمنه طب الأطفال.



المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على الجدول رقم 21

يتبين لنا من الشكل أعلاه أن أكثر المخرجات للايراد تتمثل في طب النساء والتوليد والذي يمثل ما نسبته 66.66 من إجمالي الإيرادات وما نسبته 33.33 من إجمالي الإيرادات يتمثل في طب الأطفال أي أن إيرادات طب النساء والتوليد تتضمن ثلثي الإيرادات والثلث الآخر يتضمنه طب الاطفال.

جدول رقم (23): يوضح موازنة المؤسسة لسنة 2013 حسب اسلوب abc

الإيرادات		تكاليف الأنشطة	
164463355.3	طب النساء والتوليد	38278430.6	نشاط الأشعة
		40863847.22	نشاط المخبر
31175644.67	طب الاطفال	61765583.32	نشاط العمليات الجراحية
		27304124.96	نشاط الاستعجالات
		26977013.9	نشاط الفحص الطبي
195639000.00	المجموع	195639000.00	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب.

حسب الجدول رقم (23) نجد ان موازنة المؤسسة لسنة 2013 تعبر عن قيمة معدومة اي لافائض ولاعجز وهذا في حالة ما اذا قدرت الإيرادات وفقا لما قدر من نفقات وتضمن ميزانية تكملية فتضاف الى الإيرادات و تعبر عن عجز في الميزانية.

تقييم اداء المؤسسة محل الدراسة :

نأتي الآن إلى عملية تقييم أداء مستشفى الام والطفل بتقوت، بإستخدام الموازنات التقديرية الخاصة به. ، قصد التعرف أكثر على كيفية إستخدام

الموازنات كأداة لتقييم ورقابة أداء المستشفى قصد خلق نوع من المرونة في جوهر هذه الموازنة:

✓ فإذا إعتبرنا المبلغ الإجمالي المقدر من طرف الوزارة الوصية في ميزانية تسيير المستشفى يساوي النفقات التقديرية للمستشفى فيمكننا القول ان

المستشفى يسير في حالة عادية من الناحية المالية وهذا هو مضمون التسيير بموازنات البرامج.

✓ أما اما اذا كان العكس أي ان النفقات أكثر من الايرادات فان المستشفى عاجز من الناحية المالية ولا يمكن له ان يسير اعماله التشغيلية

بانتظام أي ان تسييره بالاهداف فقط.

✓ اما في حالة ما اذا كانت الايرادات أكثر من النفقات فهو هو الرشد في الاداء ولا تواجهه مشاكل فهو في حالة فائض ويسر من الناحية

المالية.

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل، وعلى الرغم من صعوبة أو تعقيد الدراسة التطبيقية، خاصة فيما تعلق بتحديد الأنشطة والتي هي عبارة على اقسام المستشفى. إلا أننا لاحظنا مدى أهمية الدور الذي يمكن أن يلعبه نظام التكلفة المبنى على اساس الأنشطة في اعداد الموازنات التقديرية وتقييم أداء المستشفيات بصفة عامة، وذلك من خلال تحديد الأنشطة بدقة ومراقبة الكفاءة والفعالية في تسيير الموارد الصحية فيها. هذه الموارد التي يجب تثمينها والحفاظة عليها، تقع في كثير من الأحيان ضحية سوء التسيير وسوء التخطيط الناجم عن تداخل في الصلاحيات بين الوزارة الوصية والمستشفيات من جهة، وغياب الأساليب العلمية للتنبؤ بالاحتياجات المالية من جهة أخرى.

إن الوضعية الصعبة التي تمر بها المؤسسات العمومية الصحية، ومن خلالها المستشفيات المتخصصة، والناجحة عن عدم التوازن بين الموارد المالية والتي تشكل 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.

حقيقة إن الوضعية الكارثية التي يعيشها قطاع الصحة العمومي، تستدعي تضافر 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 لها جاءت هذه المساهمة لتقدم ولو بعض الحلول الجزئية لمشكل تسيير الموارد في المستشفيات المتخصصة ولا سيما العمومية، من خلال محاولة تطبيق نظام التكلفة على اساس الانشطة abc، وإنصبت هذه المحاولة على كيفية اعداد الموازنة وفقا لهذه الاخيرة وتقييمها ماليا. ولقد رأينا بإمكانية أو ضرورة تطبيق هذا النظام الحديث بدلا من تطبيق النظام التقليدي لانه يحدد الانشطة بدقة على واقع مستشفياتنا بصفة عامة، بعدما تبينت النتائج الإيجابية التي تحصلنا عليها في الجانب التطبيقي، وكذا النتائج التي حققها إستخدامها في المؤسسات الاقتصادية.

نتائج الدراسة:

على الرغم من صعوبة التجربة بسبب تدني الوعي لدى بعض المسؤولين في المستشفى، وتحوفهم أو تحفظهم المبالغ فيه على موضوع الدراسة، مما ساهم في وجود عراقيل كبيرة لنا، إلا أننا تمكنا بتوفيق من الله من إجرائها وقد توصلنا إلى النتائج التالية:

1- إن تحسن مستوى الخدمات الصحية مرهون بتحسين إستخدام الموارد الموجهة لها.

2- إنعدام تطبيق نظام التكلفة المبني على اساس الانشطة في اعداد موازنة المستشفى، وإنحصار الرقابة في دور المدير والذي يتمثل في السهر على تطبيق القوانين فقط.

3- يمكن تطبيق هذا النظام على باقي الانشطة الادارية بنفس الطريقة المطبقة على الانشطة الصحية .

4- هناك تسيير بيروقراطي لمصادر الميزانية وفق نظام محاسبي تقليدي (المحاسبة العمومية)، مما ساهم في غياب الإستقلالية المالية للمستشفيات.

5- وجود خطين للسلطة داخل المستشفى، أولهما الجهاز الإداري والثاني الجهاز الطبي، مما يؤدي في كثير من الأحيان إلى الصعوبة القصوى في تحديد الانشطة وخاصة انها تدخل في اعداد الموازنة.

6- إنفراد الوزارة الوصية بعملية التقدير النهائي للنفقات والإيرادات، مما يؤدي إلى الجهل التام بإحتياجات القطاعات الصحية، الأمر الذي ينعكس سلبا على الخدمات التي تقدمها هذه الأخيرة.

7- 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.

8- يؤدي استخدام محاسبة التكاليف المبني على اساس الانشطة الى تحقيق عدة مزايا منها تحقيق مستوى اكبر من الدقة في تحديد تكاليف الخدمات الصحية المؤداة في هذه القطاعات.

9- كثرة وتعقيد الإجراءات الخاصة بالإعداد والمصادقة على الموازنات التقديرية في المستشفى، بما لا يتناسب والطبيعة الإستعجالية للخدمات التي يقدمها.

10- غياب الطرق العلمية لإعداد التقديرات المالية في المستشفيات.

إنطلاقا من هذه النتائج، 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 بنظام التكلفة المبني على اساس الانشطة بدلا من النظام التقليدي.

توصيات الدراسة:

وبناء على ما سبق يجدر بنا تقديم مجموعة من التوصيات فيما يتعلق بموضوع البحث، عسى أن نساهم في تحسين أداء مستشفياتنا مستقبلا، وهذه التوصيات هي:

1- إعطاء إستقلالية أكثر للمستشفيات في تطبيق بنود الميزانية.

2- الإهتمام أكثر بدور تطبيق نظام الكلفة المبني على اساس الانشطة في اعداد الموازنات التقديرية، مع الإهتمام طبعاً بالرقابة على ادائها المالي.

3- ضرورة العمل على توفير الكوادر او الاطارات البشرية المؤهلة وتوعيتهم بدور الموازنات التقديرية في تحسين أداء المصالح الإدارية والصحي، بحيث يكونوا قادرين على تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الانشطة بشكل فعال مع توفير التدريب اللازم لهم في هذا المجال وذلك لضمان التوصل للنتائج السليمة والدقيقة والتي يمكن الاعتماد عليها لمواجهة المنافسة الشديدة في هذا القطاع الحيوي.

4- وضع نظام لمراكز المسؤولية يكون مبنيا على مراكز التكاليف والإيرادات داخل المستشفى، فهو جد مهم في اعداد الموازنات و الرقابة على الأداء المالي.

5- ضرورة تبني هذا النظام في القطاعات الصحية،واقناع المسيرين على التقنية وما افزره هذا الاخير من التحسينات على مستوى تحميل التكاليف الغير مباشرة بشكل اكثر دقة على المخرجات،واثر النظام على الية استخدام الموارد المتاحة للقطاع الصحي.

6- ضرورة إنشاء مصلحة خاصة بالموازنات التقديرية في المستشفى، تعنى بإعداد هذه الأخيرة بالطرق العلمية الحديثة ومتابعة تطور الإيرادات والنفقات.

7- ضرورة إعادة النظر في سياسة منح الإعتمادات المالية، بالإرتكاز على معايير أكثر شفافية وموضوعية.

8- وضع موازنات تقديرية شاملة لكل نشاطات المستشفى، ولا يجب أن يتم الاكتفاء بالموازنات المالية فقط، بمعنى أن توضع موازنات للنشاطات الصحية والوقائية من شأنها أن ترفع من فعالية أداء هذه الأخير، وهذا لا يتحسن إلا بتطبيق أسلوب الإدارة بالأهداف وعلى أساس مراكز المسؤولية.

في الأخير نعتزف 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.

وعلى هذا الأساس نأمل أن نكون ببحثنا هذا، قد فتحنا مجالاً للقيام بدراسات أخرى أوسع من ذلك تمس الموازنات التقديرية النوعية، من أجل تحسين جودة الخدمات التي تقدمها المستشفيات، وكذا إثراء الدراسة بوضع برنامج للإعلام الآلي يقوم بتوفير الكم الهائل من المعلومات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة.

قائمة الجداول

الصفحة	<u>عنوان الجدول</u>	<u>رقم الجدول</u>
	مثال توضيحي حول مسببات النشاط	1-1
	التقدير الكمي المتوقع للمخرجات	1-2
	تقدير الموارد البشرية	2-2
	تقدير الموارد المادية	3-2
	توزيع الموارد على نشاط الأشعة	4-2
	توزيع الموارد على نشاط المخبر	5-2
	توزيع الموارد على نشاط العمليات الجراحية	6-2
	توزيع الموارد على نشاط الاستعجالات	7-2
	توزيع الموارد على نشاط الفحص الطبي	8-2
	تقدير الموارد العامة (الإجمالية)	9-2
	اعتماد محركات توزيع الموارد العامة على الأنشطة	10-2
	نصيب كل نشاط من الموارد العامة	11-2
	تحديد التكلفة الإجمالية لنشاط الأشعة	12-2
	تحديد التكلفة الإجمالية لنشاط المخبر	13-2
	تحديد التكلفة الإجمالية لنشاط العمليات الجراحية	14-2
	تحديد التكلفة الإجمالية لنشاط الاستعجالات	15-2
	تحديد التكلفة الإجمالية لنشاط الفحص الطبي	16-2
	تحديد محركات التكلفة على الأنشطة	17-2
	توزيع تكاليف الأنشطة على المخرجات النهائية	18-2
	تقدير الإيرادات الإجمالية السنوية للمستشفى	19-2
	توزيع الإيرادات على المخرجات	20-2
	إيرادات وتكاليف المستشفى	21-2
	موازنة المستشفى حسب أسلوب abc	22-2

قائمة الأشكال

<u>الصفحة</u>	<u>عنوان الشكل</u>	<u>رقم الشكل</u>
	منهجية طريقة abc في حساب سعر التكلفة	1-1
	مخرجات المستشفى	1-2
	نسبة تكاليف المخرجات السنوية	2-2
	نسبة إيرادات المخرجات السنوية	3-2

المراجع

الكتب باللغة العربية

- 1) أبو خشبة عبد العالي بن هاشم محمد، دراسة وتقويم مدخل التكلفة على أساس الأنشطة مع إمكانية التطبيق في المملكة السعودية، المجلة المصرية للدراسة التجارية، 1999.
- 2) التكريتي إسماعيل يحيى، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، ط1، دار الحامد للنشر والتوزيع والطباعة عمان الأردن، 2006.
- 3) إصدارات الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة الإدارية المفاهيم الأساسية، كتاب رقم (10)، 2001.
- 4) عبد المسيح مكرم، إدارة التكلفة الإستراتيجية مدخل معاصر، موسوعة محاسبة التكاليف، الكتاب الأول، 2007، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، المنصورة، مصر.
- 5) عمر محمد هيدب، محاسبة التكاليف المبنية على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقتها بالأداء المالي، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية عمان، الأردن، 2009.
- 6) شادي علي وعبد الفتاح زكرياء، محاسبة التكاليف إدارة رقابية، القاهرة، مكتبة عين شمس 1985.
- 7) هاشم احمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الدارالجامعية، الإسكندرية،
- 8) كمال حسن جمعة الربيعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 9) محمد الفيومي محمد، مقدمة في أصول التكاليف، الدار الجامعية، بيروت، 1990، مصر، 2000.
- 10) محمد سامي راضي ووجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدارالجامعية، الإسكندرية، 2006.
- 11) نور احمد، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية، دار النهضة العربية، بيروت 1976.

البحوث الجامعية

- 1) درغام ماهر موسى حامد، تقويم إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستند للأنشطة في المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة، رسالة دكتوراه، غير منشورة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن 2005.
- 2) درويش مصطفى الجحلب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي - دراسة تطبيقية حول إعداد موازنة الجامعة الإسلامية وفقاً لأسلوب abc، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، ص 4، 2007.
- 3) نمر محمد الخطيب، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية فرع دراسات اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة 2006.

المجلات

ماهر موسى درغام، خليل إبراهيم شقفة، حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقا لنظام abc في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي، مجلة جامعة الأزهر-غزة، سلسلة العلوم الإنسانية، 2008، المجلد 10، العدد 1-A.

المراجع باللغة الاجنبية

- 1) Michel gervias,contrôle de gestion,paris,edition economice,1997, Michel
- 2)Pierrep,aucher,mesure de la perfarirans financiere de lentreprise,
Edition,o,p,u,1993
- 3) boisselier contrôle de gestion cours et applications vuifert,patrick 1999.paris