

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الصديق بن يحي - جيجل -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



قسم: العلوم المالية والمحاسبة

الرقم التسلسلي:.....

عنوان المذكرة

دور طرق المحاسبة التحليلية في تحليل التكلفة في القطاع الصحي
دراسة حالة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بشير منتوري الميلية -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

إشراف الأستاذ:

إعداد الطالبتين:

- عبد الرزاق لعريوي

- خديجة بوعاب.

- جميلة لبصير.

لجنة المناقشة

| الصفة | الجامعة | الأستاذ |
|--------------|---------|------------------------|
| رئيسا | جيجل | د. محمد حيمران |
| مشرفا ومقررا | جيجل | د. عبد الرزاق لعريوي |
| مناقشا | جيجل | د. زين العابدين طويجني |

السنة الجامعية: 2020 - 2021

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد الصديق بن يحي - جيجل -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



قسم: العلوم المالية والمحاسبة

الرقم التسلسلي:.....

عنوان المذكرة

دور طرق المحاسبة التحليلية في تحليل التكلفة في القطاع الصحي
دراسة حالة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بشير منتوري الميلية -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص: محاسبة وجباية معمقة

إشراف الأستاذ:

إعداد الطالبتين:

- عبد الرزاق لعريوي

- خديجة بوعاب.

- جميلة لبصير.

لجنة المناقشة

| الصفة | الجامعة | الأستاذ |
|--------------|---------|------------------------|
| رئيسا | جيجل | د. محمد حيمران |
| مشرفا ومقررا | جيجل | د. عبد الرزاق لعريوي |
| مناقشا | جيجل | د. زين العابدين طويجني |

السنة الجامعية: 2020 - 2021

شكر وتقدير

قال الله تعالى:

"يرفع الله الذين آمنوا والذين أوتوا العلم درجات"

صَلَّى اللهُ عَلَيْهِ وَسَلَّمَ "من لم يشكر الناس لم يشكر الله ومن أسدى إليكم

معروفا فكافئوه فإن لم تستطيعوا فادعوا له"

اللهم لك الحمد حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا ولك الحمد

على ما أعطيت ولك الشكر على ما قضيت تباركت ربنا و تعاليت .

جرت العادة أن يكون وراء كل إعداد بحث أشخاص

يساهمون بالنصح والتوجيه ومن باب الجميل نتقدم بتشكراتنا الخاصة:

• إلى من لم يبخل علينا بنصائحه القيمة وارشاداته الوجيهة الأستاذ المشرف:

"لعريوي عبد الرزاق"

• إلى كل أساتذة كلية العلوم الاقتصادية الذين ساهموا في تكويننا وتأطيرنا .

• كما نتقدم بالشكر الخالص إلى كل موظفي المؤسسة ميدان الدراسة وخاصة

موظفي مكتب النكفة وعلى رأسهم السيدة: "عبيش رزيقة" التي كانت صبورة

معنا وأمدتنا من وقتها الكثير ولم تبخل علينا بالمعلومات القيمة .

• وإلى من ساعدنا من قريب أو من بعيد على إنجاز

هذا العمل وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين .

فهرس المحتويات

| الصفحة | المحتوى |
|-----------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------|
| I | الشكر |
| II | الإهداء |
| III | فهرس المحتويات |
| IV | قائمة الجداول |
| VI | قائمة الأشكال |
| VII | قائمة الملاحق |
| أ | مقدمة |
| الجانب النظري | |
| الفصل الأول: مدخل إلى المحاسبة التحليلية | |
| 8 | تمهيد |
| 9 | المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة التحليلية |
| 9 | المطلب الأول: ماهية المحاسبة التحليلية |
| 15 | المطلب الثاني: مقومات المحاسبة التحليلية ووظائفها |
| 19 | المطلب الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبات الأخرى |
| 23 | المبحث الثاني: مفاهيم التكلفة وتصنيفها |
| 23 | المطلب الأول: مفهوم التكلفة |
| 25 | المطلب الثاني: العناصر المكونة للتكلفة |
| 27 | المطلب الثالث: تصنيف التكاليف (تبويب التكاليف) |
| 32 | المبحث الثالث: طرق المحاسبة التحليلية |
| 32 | المطلب الأول: الطرق الكلية لحساب التكلفة |
| 41 | المطلب الثاني: الطرق الجزئية لحساب التكلفة |
| 48 | خلاصة |
| الفصل الثاني: تحليل التكاليف في القطاع الصحي | |
| 50 | تمهيد |
| 51 | المبحث الأول: ماهية المؤسسة الصحية |
| 51 | المطلب الأول: مفهوم المؤسسة الصحية |
| 52 | المطلب الثاني: وظائف وأهداف المؤسسة الصحية |
| 56 | المطلب الثالث: تصنيف المؤسسات الصحية |

| | |
|---------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 59 | المبحث الثاني: محاسبة التكاليف في القطاع الصحي |
| 59 | المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف في القطاع الصحي |
| 61 | المطلب الثاني: مقومات ومهام محاسبة التكاليف في القطاع الصحي |
| 66 | المبحث الثالث: تحليل ومراقبة التكاليف الصحية |
| 66 | المطلب الأول: تحليل التكاليف الصحية |
| 70 | المطلب الثاني: مراقبة التكاليف الصحية |
| 78 | خلاصة |
| الجانب الميداني | |
| الفصل الثالث: دراسة ميدانية بالمؤسسة العمومية الإستشفائية بشير منتوري-الميلية- | |
| 81 | تمهيد |
| 82 | المبحث الأول: تقديم المؤسسة ميدان الدراسة |
| 82 | المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة ميدان الدراسة |
| 84 | المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة ميدان الدراسة |
| 88 | المطلب الثالث: طريقة المؤسسة ميدان الدراسة في تحليل تكاليفها |
| 92 | المبحث الثاني: محاولة تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في المؤسسة العمومية الإستشفائية بشير منتوري-الميلية- |
| 92 | المطلب الأول: حساب تكلفة اليوم الإستشفائي لمريض كوفيد19 في مستشفى بشير منتوري-الميلية- |
| 97 | المطلب الثاني: حساب تكلفة اليوم الإستشفائي لمريض كوفيد19 في مستشفى مجدوب السعيد-الطاهير - |
| 102 | المطلب الثالث: تحديد التكلفة المستهدفة وتحليلها |
| 104 | المبحث الثالث: محاولة تطبيق طريقة التكلفة المعيارية في المؤسسة العمومية الإستشفائية بشير منتوري-الميلية- |
| 104 | المطلب الأول: تقدير عدد المرضى المصابين بفيروس كوفيد19 بمستشفى بشير منتوري-الميلية- لشهر نوفمبر 2020 |
| 106 | المطلب الثاني: تقدير التكلفة المنفقة على مريض كوفيد19 بمستشفى بشير منتوري-الميلية- |
| 107 | المطلب الثالث: حساب الانحرافات |
| 112 | خلاصة |

فهرس المحتويات

| | |
|-----|------------------------|
| 114 | الخاتمة |
| 118 | قائمة المصادر والمراجع |
| / | الملاحق |
| / | الملخص |

قائمة الجداول والأشكال

| رقم الجدول | عنوان الجدول | الصفحة |
|------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|
| 1-1 | أوجه التشابه بين المحاسبة المالية والمحاسبة الحليلة | 20 |
| 2-1 | العلاقة بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية | 20 |
| 1-3 | مثال عن طريقة عمل الشركة | 91 |
| 2-3 | مصاريف علاج المريض الواحد بـ "كوفيد19" مستشفى بشير منتوري -الميلية- | 92 |
| 3-3 | مصاريف التغذية للمريض الواحد بـ "كوفيد19" بمستشفى بشير منتوري -الميلية-. | 93 |
| 4-3 | أعباء المستخدمين المستهلكة من طرف مريض واحد "بكوفيد19" بمستشفى بشير منتوري -الميلية-. | 94 |
| 5-3 | أعباء التوريد التنوع المستهلكة من طرف مريض واحد بكوفيد19 بمستشفى بشير منتوري -الميلية-. | 94 |
| 6-3 | تكلفة الأعباء المباشرة لمصلحة "كوفيد19" المستهلكة من طرف مريض واحد بمستشفى بشير منتوري -الميلية-. | 95 |
| 7-3 | تكلفة الأعباء الغير المباشرة لمصلحة "كوفيد19" بمستشفى بشير منتوري -الميلية-. | 96 |
| 8-3 | تكلفة الأعباء الغير المباشرة للمريض الواحد لمصلحة "كوفيد19" بمستشفى بشير منتوري -الميلية-. | 97 |
| 9-3 | تكلفة اليوم الإستشفائي لمريض واحد "بكوفيد19" بمستشفى بشير منتوري -الميلية - | 97 |
| 10-3 | مصاريف علاج المريض الواحد "بكوفيد19" بمستشفى مجذوب السعيد -الطاهير-. | 98 |
| 11-3 | مصاريف التغذية للمريض واحد بـ "كوفيد19" بمستشفى "مجذوب السعيد -الطاهير-. | 98 |
| 12-3 | أعباء المستخدمين المستهلكة من طرف مريض واحد بـ "كوفيد19" بمستشفى مجذوب السعيد -الطاهير-. | 99 |
| 13-3 | أعباء التوريد المتنوع المستهلكة من طرف مريض واحد بـ "كوفيد19" بمستشفى مجذوب السعيد - الطاهير -. | 99 |
| | تكلفة الأعباء المباشرة لمصلحة "كوفيد19" المستهلكة من طرف | 100 |

| | | |
|-----|----------------------------------------------------------------------------------------------|------|
| | مريض واحد بمستشفى مجدوب السعيد-الطاهير - | 14-3 |
| 101 | تكلفة الأعباء الغير المباشرة لمصلحة "كوفيد19" بمستشفى مجدوب السعيد - الطاهير - | 15-3 |
| 102 | تكلفة الأعباء الغير المباشرة للمريض الواحد لمصلحة "كوفيد19" بمستشفى "مجدوب السعيد -الطاهير - | 16-3 |
| 102 | تكلفة اليوم لاستشفائي لمريض واحد ب "كوفيد"19 بمستشفى مجدوب السعيد-الطاهير - | 17-3 |
| 103 | الفجوة بين التكلفة الحقيقية والتكلفة المستهدفة | 18-3 |
| 104 | حملة الإصابات بفيروس "كوفيد19" لشهر نوفمبر 2020 في الجزائر | 19-3 |
| 104 | نسبة سكان ولاية جيجل بالنسبة لولاية جيجل | 20-3 |
| 106 | نسبة السكان دائرة الميلية بالنسبة لسكان جيجل | 21-3 |
| 106 | عدد المرضى المقدر في ولاية جيجل دائرة الميلية | 22-3 |
| 107 | متوسطة عدد الأيام الإستشفائية لمريض "كوفيد19" المقدر | 23-3 |
| 107 | تقدير التكلفة الحقيقية المنفقة على المريض "كوفيد19" | 24-3 |
| 108 | متوسط عدد الأيام الإستشفائية لمريض "كوفيد19" الحقيقي | 25-3 |
| 108 | التكلفة الحقيقية المنفقة على مريض "كوفيد19" | 26-3 |
| 110 | انحرافات المصاريف المباشرة والغير مباشرة | 27-3 |

قائمة الأشكال

| الصفحة | عنوان الشكل | رقم الشكل |
|--------|-------------------------------------|-----------|
| 18 | وظائف المحاسبة التحليلية | 1-1 |
| 24 | مراحل حساب التكاليف حسب نوع المؤسسة | 2-1 |
| 27 | التبويب الطبيعي لعناصر التكاليف | 3-1 |
| 29 | التبويب الوظيفي لعناصر التكاليف | 4-1 |
| 84 | الهيكل التنظيمي للمؤسسة عمل الدراسة | 1-3 |

قائمة الملاحق

| العنوان | رقم الملاحق |
|----------------------------------------------------------------------------------|-------------|
| فاتورة مريض "كوفيد19" في مستشفى متتوري _الميلية_ | 1 |
| التوزيع الأولي للأعباء المباشرة والغير المباشرة لمستشفى بشير متتوري _الميلية_ | 2 |
| أنشطة المصالح الإستشفائية والفحوصات في مستشفى بشير مننوري | 3 |
| الأعباء المشتركة لمستشفى "بشير مننوي_ الميلية_ | 4 |
| فاتورة مريض "كوفيد19" في مستشفى مجدوب السعيد_ الطاهير_ | 5 |
| التوزيع الأولي للأعباء المباشرة والغير المباشرة في مستشفى مجدوب السعيد _الطاهير_ | 6 |
| أنشطة المصالح الإستشفائية والفحوصات في مستشفى "مجدوب السعيد_ الطاهير_. | 7 |
| الأعباء المشتركة لمستشفى "مجدوب السعيد_ الطاهير_ | 8 |

مقدمة

شهدت العقود الأخيرة تطورا كبيرا والذي أثر على كافة مناحي الحياة المختلفة، بما فيها المؤسسات بمختلف أنواعها، حيث أدى هذا إلى تطور الفكر المحاسبي وخصوصا محاسبة التكاليف، الأمر الذي برز من خلاله الأهمية المتزايدة لتبني أنظمة حديثة لمحاسبة التكاليف تكون قادرة على مواكبة المستجدات في بيئة الأعمال الحديثة، حيث تؤدي هذه النظم دورا مهما وبارزا في خدمة الإدارة وتزويدها بالبيانات والتقارير المهمة اللازمة لأغراض التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات اللازمة، لذا تكتسي طرق محاسبة التكاليف أهمية بالغة للتحكم في التكاليف وتحسين فعالة التسيير وتتبع أهميتها في التحديد الدقيق للتكاليف ودراسة هيكلتها أو سلوكها بغرض التحكم فيه بشكل أفضل، وقد تعددت الطرق المستخدمة في محاسبة التكاليف، فوجد الطرق التقليدية التي ظهرت في ظل بيئة اقتصادية تتسم بعدم التعقيد وبساطة التشغيل والبعد التام عن مظاهر المنافسة الحادة، ومع زيادة حجم المشروعات وتعقد هياكلها التنظيمية وظهور التطور التكنولوجي السريع وازدياد حدة المنافسة بين المؤسسات لم تستطع الطرق التقليدية مواكبة هذه التطورات الحاصلة وتلبية الاحتياجات المتعددة للإدارة فظهرت الطرق الحديثة من أجل تدارك نقائص الطرق التقليدية لان المؤسسة آنذاك لم تعد نفسها المؤسسة حاليا.

من بين طرق محاسبة التكاليف نجد طرق كلية لحساب التكلفة وطرق جزئية ومن بين الطرق الكلية نجد طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة اللتان يتم تطبيقهما خاصة في المؤسسات الصناعية ونجد أيضا طريقة التكلفة المستهدفة والتكلفة المعيارية، حيث رأينا أنهما من أنسب طرق حساب التكاليف التي يمكن استخدامها في المؤسسة العمومية الإستشفائية وذلك لأن هذه الأخيرة تستخدم الميزانية العمومية (ميزانية الدولة) وهتان الطريقتان الأنسب لتحليل تكاليف الميزانية العمومية.

*إشكالية الدراسة:

على ضوء ما سبق ذكره تتضح لنا معالم إشكالية هذا البحث والتي يمكن صياغتها على نحو التالي:

- ما هو دور تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة المعيارية في تحليل التكلفة في المؤسسة العمومية الاستشفائية "بشير منتوري"-الميلية-؟

وحتى يتسنى لنا الإلمام بجوانب الموضوع لابد من تجزئة السؤال الرئيسي إلى أسئلة فرعية.

- ما المقصود بالتكلفة المعيارية والتكلفة المستهدفة؟

- ما هو واقع تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة المعيارية في المؤسسة محل الدراسة؟
- هل يمكن للمؤسسة العمومية الاستشفائية تطبيق طريقة التكلفة المعيارية وطريقة التكلفة المستهدفة من أجل تحديد تكاليفها والتحكم فيها منة خلال المؤسسة محل الدراسة ؟
- كيف يتم حساب تكلفة الاستشفاء لمريض "كوفيد19" في المؤسسة العمومية الاستشفائية "بشير منتوري" -الميلية-؟

***الفرضيات:** للإجابة على التساؤلات الفرعية تطرح الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: التكلفة المستهدفة والتكلفة المعيارية هما عبارة عن تقنيتين لمساعدة المؤسسة في التحكم في تكاليفها.

الفرضية الثانية: يوجد نظام لحساب التكاليف على مستوى المؤسسات العمومية الاستشفائية "بشير منتوري" -الميلية-.

الفرضية الثالثة: المؤسسة محل الدراسة لا تطبق أسلوب التكلفة المعيارية والتكلفة المستهدفة.

الفرضية الرابعة: يمكن تطبيق طريقة التكلفة المعيارية وطريقة التكلفة المستهدفة من أجل تحديد التكاليف والتحكم فيها في المؤسسة محل الدراسة.

***أهمية الدراسة:**

تستدعي الضرورة إلى الإحاطة بالأهمية العلمية والعملية من القيام بهذا البحث حيث تبرز أهميته من خلال:

- قلة الدراسات التي تناولت موضوع الدراسة خاصة على المستوى المحلي لدى يعد هذا البحث إسهاما علميا في المكتبات ويفتح المجال للباحثين لإخضاع هذا الموضوع للمزيد من الدراسة.
- ضرورة وجود طريقة مثلى لحساب التكلفة الصحية المتعلقة بمريض "كوفيد19" نتيجة للتكاليف الضخمة والاستثنائية التي تحملها العالم ككل لمواجهة هذا الفيروس.

***أهداف الدراسة:**

تتمحور أهداف الدراسة في مايلي:

- التعرف على مختلف طرق محاسبة التكاليف.
- التعرف على واقع المؤسسات الجزائرية ومدى توفرها على نظام محاسبة التكاليف.
- تسليط الضوء على واقع تطبيق أسلوب التكلفة المعيارية والمستهدفة في المؤسسة العمومية الاستشفائية محل الدراسة.
- التعرف على إذا كان هناك معوقات وصعوبات لتطبيق كل من طريقة التكلفة المعيارية وطريقة التكلفة المستهدفة.

***أسباب اختيار الموضوع:**

تتمثل أهم دواعي اختيار موضوع الدراسة في الأسباب التالية :

***أسباب موضوعية:**

- محاولة إبراز دور طريقة التكلفة المعيارية وطريقة التكلفة المستهدفة في تحليل التكاليف الصحية في المؤسسة العمومية الاستشفائية.
- إثراء مكتبة الجامعة بمرجع جديد.

***أسباب ذاتية:**

- تخصصنا الدراسي في مجال المحاسبة كان السبب الأول في اختيار هذا الموضوع.
- الرغبة والميول الشخصي للبحث في مواضيع محاسبة التكاليف.

***منهج الدراسة:**

- من أجل الإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة و التي تعكس إشكالية الدراسة واختبار صحة الفرضيات و قد تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي بما يتماشى مع طبيعة الموضوع كما يلي:
- استخدمنا المنهج الوصفي لسرد مختلف المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف و القطاع الصحي.

– أما المنهج التحليلي فقد تم اعتماده في الجانب التطبيقي كونه يتناسب مع طبيعة البحث لتحليل وتقييم واقع محاسبة التكاليف للمؤسسة محل الدراسة.

*إطار الدراسة:

تم تحديد إطار الدراسة في العناصر التالية:

- الحدود الزمنية: تتعلق حدود الدراسة الزمنية بدراستنا لهذا الموضوع من 27-03-2021 إلى 20-06-2021 وقد شملت هذه الفترة دراسة نظرية وتطبيقية.
- الحدود المكانية: تم تطبيق الدراسة على إحدى المؤسسات الخدمية العمومية المتمثلة في المؤسسة العمومية الإستشفائية "بشير منتوري" -الميلية- وبالأخص مصلحة كوفيد19.

*الدراسات السابقة:

يعتبر تقديم و تحليل الدراسات السابقة المرتبطة بالموضوع عنصرا مهما في دعم الفهم الإيجابي للموضوع، لذا سيتم التطرق في هذا العنصر المرتب زمنيا إلى أهم الدراسات للاستفادة منها في بناء دراستنا:

– محمد أمين بغداد، اعتماد طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC لقياس تكلفة الخدمات العمومية،رسالة ماستر، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2016.

تناول هذا الباحث في موضوع دراسته محاولة إثبات إمكانية تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسة العمومية الإستشفائية بشير منتوري-الميلية-، وقد توصل الباحث إلى أنه يمكن تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على معظم أقسام الأنشطة، وكذلك تبين له أن سعر الخدمة غير منطقي وذلك بسبب التحميل الإضافي للتكاليف غير مباشرة التي قد لا يستفيد منها المريض كالتحليل والأشعة مثلا.

– قصور محمد رضا، محاسبة التكاليف في القطاع الصحي وأهم الطرق المعتمدة في حساب التكاليف: طريقة التكاليف حسب الأنشطة ABC، قسم العلوم المالية والمحاسبة، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2020.

تناول هذا الباحث في موضوع دراسته التعرف على طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ودراسة مدى إمكانية تطبيق هذه الطريقة في المؤسسة الإستشفائية محمد الصديق بن يحيى-جيجل-، كما سعى الباحث إلى توضيح متطلبات هذه الطريقة في المؤسسات الصحية بهدف تمكين الإدارة الفاعلة من التخفيض والرقابة على التكاليف، حيث توصل هذا الباحث إلى ضرورة تبني الأنظمة الحديثة في إدارة التكلفة للتحكم في تكاليف الأنشطة الأكثر أهمية وخاصة الغير مباشرة منها والرقابة عليها.

*هيكل الدراسة:

قصد الإحاطة بمختلف جوانب الموضوع والتواصل إلى الإجابة على التساؤل الرئيسي ارتأينا تقسيم هذه الدراسة إلى ثلاث فصول فصلان نظريين وآخر تطبيقي.

تناول الفصل الأول منه مدخل نظري حول المحاسبة التحليلية حيث تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث: تناول المبحث الأول عموميات حول المحاسبة التحليلية، أما المبحث الثاني فتناول مفاهيم التكلفة وتصنيفها، أما المبحث الثالث فتناول طرق المحاسبة التحليلية.

في حين الفصل الثاني فحمل عنوان تحليل التكاليف في القطاع الصحي وتم تقسيمه إلى ثلاث مباحث: تناول المبحث الأول ما أهمية المؤسسة الصحية، أما المبحث الثاني فتناول محاسبة التكاليف في القطاع الصحي، والمبحث الثالث فكان بعنوان تحليل ومراقبة التكاليف الصحية.

أما الفصل الثالث من هذه الدراسة خصصناه لدراسة ميدانية بالمؤسسة الاستشفائية بشير منتوري-الميلية-، فقد تم التطرق في المبحث الأول إلى تقديم المؤسسة محل الدراسة، أما المبحث الثاني فقد أوضحت فيه محاولة تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في المؤسسة العمومية الاستشفائية "بشير منتوري"-الميلية-، أما في المبحث الثالث فقد تناولنا محاولة تطبيق طريقة التكلفة المعيارية في المؤسسة العمومية الاستشفائية "بشير منتوري"-الميلية-.

*صعوبات الدراسة:

- صعوبة الحصول على المعلومات بسبب غياب وظيفة المحاسبة التحليلية بالمؤسسة الإستشفائية "بشير منتوري" -الميلية-.
- صعوبة الحصول على الملاحق والوثائق الإدارية خصوصا بعدى نشر التعليمات التي تمنع من إخراج أي وثيقة إدارية خارج المؤسسة.

الجانب النظري

الفصل الأول: مدخل إلى المحاسبة التحليلية

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة التحليلية.

المبحث الثاني: مفاهيم التكلفة وتصنيفها.

المبحث الثالث: طرق المحاسبة التحليلية.

تمهيد:

تعتبر المحاسبة التحليلية أحد الفروع الأساسية لعلم المحاسبة وقد ارتبط هذا الفرع في البداية بالمؤسسات الصناعية نظرا لطبيعة هذه المؤسسات وخصائصها، ولكن من الانفتاح العالمي وزيادة حدة المنافسة وسعي إدارة المؤسسات في القطاعات المختلفة إلى تقليل وضبط التكاليف بهدف الحصول على مركز تنافسي قوي، أدى ذلك إلى زيادة الاهتمام بفرع محاسبة التكاليف لما له من دور في تزويد إدارة المؤسسات بالبيانات المختلفة اللازمة لتخطيط ورقابة التكاليف واستغلال موارد المؤسسة الاستغلال الأمثل.

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة التحليلية

لقد مرت المحاسبة التحليلية بعدة مراحل منذ نشأتها، وتحولت الأدوار التي أسندت لها إلى أن أصبحت أداة للتسيير، ورغم اختلاف الطرق والأساليب التي تستعمل لتجسيدها في الميدان، إلا أن ذلك لا يعتبر من النقائص وإنما تطورا تاريخيا متماشيا مع تطور وتنوع النشاطات الاقتصادية.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة التحليلية

الفرع الأول: نشأة وتطور المحاسبة التحليلية

من المعتقد أن محاسبة التكاليف قد نشأت متأخرة عن المحاسبة المالية بما يقرب قرنين من الزمان غير أنه يمكن القول أن نشأة محاسبة التكاليف قد صاحبت الثورة الصناعية واحتياجات أصحاب الصناعات أو معرفة تكلفة إنتاجهم الصناعي⁽¹⁾.

ففي نهاية القرن الثامن عشر في عام 1786م، فصل يانج « J. H JUNG » محاسبة التكاليف عن المحاسبة المالية، ويوضح أن وظيفة محاسبة التكاليف هي: " تحديد تكلفة البضاعة بالنسبة للمصنع وتحديد كم يجب أن يكون سعر البيع عندما يرغب المصنع في تحقيق منفعة من عمله"، وكذلك نجد في دراسات النصف الأول من القرن التاسع عشر أن الاهتمام بالتكاليف مازال ينصب في خدمة سياسة التسعير، ومما لا شك فيه أن الدراسات التكاليفية في هذه الفترة قد اعتمدت على الخبرات العلمية لمؤلفيها ولكنها كانت تمثل حالات فردية لم تستطع خلق تيار فكري تكاليفي.

إن أهم عرض عملي ومتكامل لأسلوب حساب التكاليف (التفرقة بين حساب التكاليف الذي يهدف إلى تحديد تكلفة الوحدة وبين محاسبة التكاليف التي تتضمن فكرة النظام التكاليفي) هو كتاب بالفسكي « A.balle vski » عام 1877 م باسم "الحساب (التكاليفي) لمصانع الآلات". وتعود أهمية كتابه إلى الدراسة الواضحة لعلاقة سلوك التكاليف بتغير مستويات التشغيل واستنتاجاته وإرشاداتها العملية⁽²⁾.

ونجد أيضا لدى تولكمت « H.Tolkmaitt » عام 1894 م في كتابه "أسس إدارة المصانع" توجيهات نحو الأهمية الإدارية لحساب التكاليف، كما يظهر لأول مرة في عام 1899 م التفكير التكاليفي

⁽¹⁾ عبد الحي عبد الحبي مرعي، وعطية عبد الحي مرعي، أساسيات محاسبة التكاليف، دط، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص8.

⁽²⁾ رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي (مدخل نظرية المحاسبة)، ط 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان، 2009، ص-ص:

الحدي لدى العالم الألماني شمالنباخ « E.Schmalenbach » الذي قسم التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة، وأوضح في نفس البحث أهمية المساهمة الحدية « Marginal Contribution » في تغطية التكاليف الثابتة، ولقد تابع شمالنباخ محاولاته في وضع نظرية عامة للتكاليف.

في هذه المرحلة الأولية من تطور محاسبة التكاليف تتصف المراجع رغم ضخامة حجمها بالتركيز فقط على معالجة وتطوير الأساليب الحسابية لمشكلات تكاليفية متفرقة دون إيجاد نظام يساعد على نقد واستيعاب الآراء المختلفة السائدة في تلك الفترة⁽¹⁾.

أما المرحلة الثانية لمحاسبة التكاليف التي بدأت بعد 1945، نجد أن الصناعة قد تقدمت وأدى ذلك إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين، ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة، مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها، تكاليف تاريخية، تكاليف اقتصادية، تكاليف تقديرية معيارية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة، لاستخدامها في إعداد الميزانية المرنة المتغيرة ومعرفة عتبت مردوديتها⁽²⁾.

مع زيادة التطور والتشابك في العملية الإنتاجية ظهرت الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف مكملة للأنظمة التقليدية، وذلك من خلال الدراسة التي قام بها الباحثون حول استخدام النظام الجديد المسمى "نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)" وهذه الدراسة ترجع إلى التجارب في استعمال هذه الطريقة منذ بداية الستينات سنة 1963م، إلى أن وصلت إلى دراسة Cooper and Kaplan سنة 1987م.

ومنذ ذلك الوقت بدأت المؤسسات الأمريكية تطبيق هذا النظام، كما أن هناك أنظمة حديثة أخرى ظهرت أيضا وتم استعمالها مثل نظام الإدارة على أسس الأنشطة، نظام التكلفة المستهدفة، نظام الإنتاج الموحد بالضبط نظام أسعار التحويل (التنازل) ونظام إدارة الجودة الشاملة⁽³⁾.

(1) رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص-ص 32-33.

(2) عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية، ط 4، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2005، ص 8.

(3) خالد هادي، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص: محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2013، ص-ص 31-32.

الفرع الثاني: تعريف المحاسبة التحليلية

لمحاسبة التحليلية عدة تسميات فمنهم من يطلق عليها المحاسبة الصناعية، محاسبة التكاليف، والمحاسبة التحليلية إذ أن هذه الأخيرة الأكثر استعمالاً وانتشاراً، ولقد تعددت التعاريف حول المحاسبة التحليلية ومن أهم هذه التعريفات نجد:

التعريف الأول: "محاسبة التكاليف: نوع من المحاسبة التي تهتم بتحديد تكلفة إنتاج الوحدات المنتجة والرقابة على عناصر الإنتاج بهدف التخطيط ورسم السياسات"⁽¹⁾.

التعريف الثاني: " فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية والبيعية والإدارية؛ وهي أداة هادفة فكل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الإدارة فهي تعمل على مد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام كما أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها إدارة المشروع يوم بعد يوم"⁽²⁾.

الفرع الثالث: أهمية مزايا المحاسبة التحليلية ومخاطر عدم تطبيقها

1- أهمية المحاسبة التحليلية

لمحاسبة التكاليف أهمية بالغة في مختلف المجالات والنشاطات الاقتصادية ويتضح ذلك من خلال إبراز أهميتها في مجموعة من الأنشطة المختلفة كما يلي:⁽³⁾

- **النشاط الصناعي:** يحتاج النشاط الصناعي إلى خدمات محاسبة التكاليف في المجالات التالية:
 - قياس تكلفة عناصر التكاليف المستخدمة في الإنتاج ومراقبة تكلفة هذه العناصر حتى يمكن تجنب عوامل سوء استخدامها.
 - قياس تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في خطوط الإنتاج ومراقبة عمل هذه الآلات والمعدات حتى يمكن تجنب حدوث الإنتاج غير الجيد بسبب تعطل هذه الآلات.

(1) عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبات التكاليف الصناعية، ط 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2002، ص 12.

(2) عبد الكريم بويقوب، مرجع سبق ذكره، ص 10.

(3) محمد العشماوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، ط 1، دار اليازوري العلمية لنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص-ص: 50-53.

- قياس تكلفة الإنتاج التام وغير التام من ناحية وقياس تكلفة الإنتاج الجيد والإنتاج غير الجيد من ناحية ثانية وقياس الإنتاج الرئيسي والثانوي من ناحية ثالثة.
- **النشاط الزراعي:** يحتاج النشاط الزراعي إلى خدمات محاسبة التكاليف في المجالات التالية حيث تبرز أهميتها في ذلك:
 - قياس تكلفة أداء العمليات الزراعية المختلفة.
 - قياس تكلفة إنتاج المحاصيل الحقلية.
 - قياس تكلفة استخدام وحدات المكنينة الزراعية.
 - ضبط ورقابة عناصر التكاليف في كل عملية زراعية.
 - توفير البيانات اللازمة لترشيد القرارات الزراعية.
- **نشاط السكان والتعمير:** وتقوم محاسبة التكاليف بتقديم المعلومات اللازمة لخدمة هذا النشاط وخاصة فيما يتعلق بما يلي:
 - قياس تكلفة الأعمال بصفة عامة.
 - قياس تكلفة الأعمال التامة وغير التامة.
 - قياس تكلفة الأعمال التامة المعتمدة وغير المعتمدة.
 - قياس ربحية عقود المقاولات.
- **النشاط الحكومي:** وتساعد بيانات التكاليف في إمداد الإدارة الحكومية بالبيانات اللازم لإعداد الموازنة العامة للدولة وفق المنهج البرامج والأداء وذلك في جميع الأنشطة الفرعية داخل القطاع الحكومي سواء كانت زراعية، أو صناعية أو تعليمية، أو ثقافية وغير ذلك.

2- مزايا المحاسبة التحليلية

تكمن مزايا محاسبة التكاليف في النقاط المتعددة التالية:⁽¹⁾

- توفير البيانات التفصيلية عن مختلف أنشطة المؤسسة، والتي تفيد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل منها في النتائج النهائية للمؤسسة عن ربح أو خسارة، وتساعد في اتخاذ القرارات الخاصة باختيار التشكيلة المناسبة للمبيعات.

(1) أحمد حابي، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011، ص 10.

- تحديد عناصر التكاليف التي تشكل تكلفة المنتج النهائي للمؤسسات.
- تساعد الإدارة على اتخاذ قرارات المزايدات والمناقصات.
- مراقبة وضبط عناصر التكاليف المختلفة في مواد خام وأجور مصاريف صناعية.
- تحديد أسباب الربح والخسارة في المؤسسة.
- تزويد البيانات عن تكاليف المراحل والعمليات المختلفة.
- الكشف عن نواحي الضعف في كفاءة المؤسسة وذلك عن طريق حصر التالف عن المواد ومعرفة الوقت الضائع.

3- مخاطر عدم تطبيق محاسبة التكاليف:

- ينجم عن عدم تطبيق محاسبة التكاليف عدة مخاطر تتمثل في:⁽¹⁾
 - **مخاطر اقتصادية:** تتمثل المخاطر الاقتصادية فيما يلي:
 - خروج المؤسسة من السوق بسبب ارتفاع أسعار منتجاتها مقارنة مع منتجات مماثلة لمؤسسة أخرى أكثر تنظيماً.
 - تبديد أموال المؤسسة.
 - خروج المؤسسة من سوق له آثار اقتصادية واجتماعية منها:
 - تخسر الأكثر من العائلات دخلها وينخفض الدخل القومي بمقدار هذه الدخول.
 - قد لا يجد بعض الذين كانوا يعملون في المؤسسة المفلسة عملاً آخر بسبب امتلاء سوق العمل.
 - يخسر الموردون جزء من ديونهم على المؤسسة المفلسة وانخفاض حصتهم في السوق مما يؤدي غالباً إلى ركود مبيعاتهم، مما يؤدي بهم إلى تسريح العمال.
 - **مخاطر إدارية:** إن عدم وجود محاسبة مراكز تكلفة دقيقة يؤدي إلى:
 - عدم وجود توصيف للعمل على مستوى مراكز التكلفة.
 - عدم تحديد إنتاجية كل مركز إنتاج (تكلفة).
 - عدم إمكانية مقارنة إنتاجية عمل مراكز التكلفة عبر الزمن.
 - عدم اتخاذ قرارات دقيقة.

(1) هادفي خالد، مرجع سبق ذكره، ص 34.

الفرع الرابع: أهداف ومجالات استخدام المحاسبة التحليلية

1- أهداف المحاسبة التحليلية:

للمحاسبة التحليلية أهداف متعددة عن أهداف المحاسبة العامة فهذه الأخيرة لها هدف مالي من خلال إعداد القوائم المالية والمحاسبية مثل الميزانية وجدول حسابات النتائج ودفتر الأستاذ وميزان المراجعة ...، بينما هدف المحاسبة التحليلية هدف اقتصادي، نذكر منها: (1)

أ- **تحديد تكلفة وحدة المنتج أو الخدمة:** يعتبر تحديد تكلفة الوحدات المنتجة أغراض الرئيسي لنظام محاسبة التكاليف لكي تتمكن المنشأة من تحديد سعر بيع الوحدات وضبط التكاليف وتحديد كمية وقياسها يساعد على معرفة وتحليل سلوك عناصر التكاليف وتساعد أيضا على تحديد المركز المالي لها في نهاية فترة زمنية معينة وتحديد قيمة المخزون من السلع الخام وتحت التشغيل والتامة.

ب- **الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف:** نقصد بالرقابة على التكاليف تحقيق الكفاية في استخدام المواد والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج المستخدمة، وعن طريق إدارة التكاليف بإمداد إدارة المنشأة ببيانات تفصيلية عن أوجه النشاط المختلفة قيد التعامل على خفض التكاليف مع المحافظة على النوعية عن طريق اتخاذ القرارات؛ وتتحقق الرقابة على التكاليف عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية المتعلقة بالفترة المحاسبية بتكاليف فترة وفترات سابقة.

ج- **دور بيانات التكاليف في تسعير المنتجات أو الخدمات:** تقدم محاسبة التكاليف بيانات توضح فيها تكلفة إنتاج الوحدة من السلع المنتجة مما يساعد في سياسة التسعير، بحيث يغطي سعر البيع تكلفة الإنتاج وتحقيق هامش ربح معين يتحدد تبعا للظروف الاقتصادية وظروف المنافسة ودخول أسواق جديدة.

د- **دور بيانات التكاليف في ترشيد القرارات:** تقوم محاسبة التكاليف بإعداد التقارير التي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة على المستويات المختلفة، ليتم اتخاذ القرارات التي تلاقي وقوع الخسائر أو التقليل منها، ولكي يكون القرار رشيد فإنه من الضروري أن يكون البديل المختار هو أفضل البدائل التي تعمل على تحقيق أهداف المنشأة بتكلفة اقتصادية.

(1) نائل عدس، نضال الخلق، محاسبة التكاليف مدخل حديث، ط1، دار جهينة للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص-ص: 19-24.

هـ - دور بيانات التكاليف في التخطيط: تعتبر الموازنة التقديرية خطة عينية ومالية ونقدية تفصيلية تغطي كل نواحي النشاط في المنشأة لفترة محددة مقبلة، فهي عبارة عن مجموعة من القوائم المتعددة، التي تبين الخطط، التي سوف تستخدم كمرشد في التنفيذ الفعلي في فترة مقبلة وتستخدم كأساس للمقارنة والتقييم.

المطلب الثاني: مقومات المحاسبة التحليلية ووظائفها

الفرع الأول: مقومات المحاسبة التحليلية

تتفق معظم أدبيات المحاسبة على أن هناك عدة مقومات رئيسية يتأسس عليها نظام محاسبة التكاليف حتى يتمكن من تأدية وظائفه بكفاءة أمام الإدارة، وهي كما يلي: (1)

1- دليل وحدات الإنتاج:

تعتبر الخطوة الأولى في تصميم النظام المحاسبي للتكاليف تتمثل في تحديد نوع المنتجات النهائية التي ينوي إنتاجها.

ويتطلب وضع دليل وحدات التكلفة اتخاذ الخطوات الرئيسية التالية:

- حصر المنتجات النهائية التي تنوي المنشأة إنتاجها.
- تقسيم المنتجات النهائية إلى مجموعات بحيث تتكون كل مجموعة من عدد من البنود المتشابهة العامة في النواحي العامة، وعلى أن تقسيم كل مجموعة داخليا حسب الاختلافات الرئيسية بين بنود المجموعة الواحدة.

2- دليل مراكز التكاليف:

من الضروري تقسيم المنشأة إلى وحدات إدارية صغيرة تسمى "مراكز التكاليف" وبحيث تكون كل وحدة إدارية تحت مسؤوليات شخص معين حتى يمكن الرقابة على التكاليف على أساس سليم.

الشروط الواجب توفرها في مراكز التكاليف: (2)

- أن يشغل مركز التكلفة مساحة محددة من المصنع حتى يتسنى الإشراف على نشاطات واستخدام المساحة كأساس لتوزيع المصاريف الصناعية غير المباشرة المتعلقة بها.

(1) نائل عدس، نضال الخلف، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 25-30.

(2) المرجع نفسه، ص-ص: 25-30.

- أن يحدد العمال العاملين بالمراكز حتى يسهل تحديد أجورهم وتحليلها.
- أن يعين مشرف مسؤول عن نشاط المركز ويعتبر الرئيس المباشر لمجموعة العمال الموجودين في المركز.
- أن يحدد بكل مركز مجموعة الآلات التي تستخدم في تنفيذ عمليات صناعية محددة وغالبا ما يسمى المركز باسم العملية الصناعية التي يقوم بها.

3- دليل عناصر التكاليف:

عند قيام المنشأة بإنتاج منتج أو أداء خدمة تتحمل نفقات كثيرة، ولذلك من الضروري وضع دليل لعناصر التكاليف.

ويمكن تقسيم عناصر التكاليف إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهي:

- عنصر تكلفة المواد وتتمثل في تكلفة المواد المستخدمة في نشاط الوحدة الاقتصادية.
- عنصر تكلفة العمالة: ويتمثل في الأجور والمرتبات المدفوعة للعاملين وما في حكمها.
- عنصر تكلفة الخدمات الأخرى: ويتمثل في بنود المصروفات الأخرى.

4- الدورة المستندية:

تعتبر المستندات عنصرا هاما من عناصر نظام التكاليف، وتنقسم المستندات إلى: (1)

- المستندات الخارجية: وهي متعلقة باقتناء العناصر اللازمة لأداء النشاط.
- المستندات الداخلية: وهي مجموعة المستندات التنظيمية الداخلية الذي يستخدمها المشرع في ضبط لنشاط داخل الإدارات والأقسام المختلفة.

5- المجموعة الدفترية والسجلات التحليلية:

- إن تصميم المجموعة الدفترية والسجلات تتلخص في تحديد تكلفة المنتجات واستخدام البيانات المحاسبية في ترشيد القرارات الإدارية، ويمكن تصميم سجلات التكاليف إلى ثلاث مستويات:
- **المستوى الأول:** هو سجل تحليلي نوعي لكل عنصر من عناصر التكاليف حيث يتمثل في التحليلات المطلوبة لتحقيق أهداف محاسبة التكاليف ويطلق عليه "بالتحليل النوعي للعناصر".
 - **المستوى الثاني:** ويتمثل في تحليل عناصر التكاليف على أساس مراكز المسؤولية المنتشرة داخل المشروع سواء كانت إنتاجية أو خدمية أو تسويقية.

(1) نائل عدس، نضال الخلف، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 25-30.

- المستوى الثالث: يتمثل في إعادة تسجيل البيانات المحاسبية السابقة على أساس من الإجماليات لتكلفة النشاط والإيراد المحقق من المشروع ككل.

6- التقارير والملخصات والكشوف:

تعتبر التقارير والكشوف هي الوعاء الذي يحمل نتائج العمل وعلى مصمم نظام التكاليف أن يحدد الهدف من النظام حتى يتم تحديد التقارير المطلوبة التي تحمل البيانات المطلوبة وتقوم التقارير المحاسبية على تحقيق ما يلي:

- رسم السياسات ووضع الخطط المتعلقة بأوجه النشاط (إنتاج، تسويق، تمويل) في المشروع.
- اتخاذ القرارات الإدارية المتعلقة بأوجه النشاط وذلك عن طريق توفير احتياجات المستويات الإدارية المتعددة من البيانات.
- الرقابة وتقييم الأداء عن طريق توفير البيانات التعرف على الوفرات والإسراف وتحديد المسؤولية واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

7- أساس قياس التكلفة:

من أهم مقومات نظام التكاليف هو أساس قياس التكلفة وحيث تتعدد الأسس وتختلف فيما بينها بخصوص عناصر التكاليف التي تعترف بها لتحديد تكلفة النشاط هذا الاختلاف سوف يحمل هناك تباين في رقم التكلفة، وعلى مصمم نظام التكاليف تحديد أساس قياس التكلفة ونوضح الأسس كالآتي: (1)

- أساس أو نظرية التكاليف الكلية.
- أساس أو نظرية التكاليف المباشرة.
- أساس أو نظرية التكاليف المتغيرة.
- أساس أو نظرية التكاليف المستعملة.

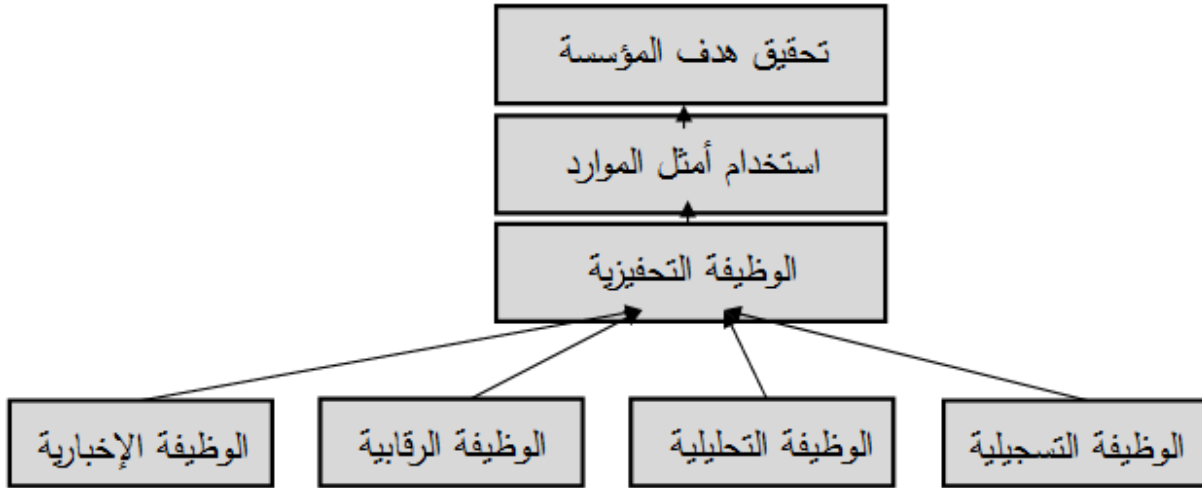
الفرع الثاني: وظائف المحاسبة التحليلية

إن لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف والتي بتحقيقها ستساعد إدارات المؤسسات على تحقيق أهدافها المسطرة والمتمثلة في تحقيق الربح، الاستمرارية خاصة في ظل المنافسة الحادة من خلال تحفيز

(1) نائل عدس، نضال الخلف، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 25-30.

المؤسسة على استخدام مواردها المتاحة بشكل اقتصادي ويمكن التعبير عن هذه الوظائف بالشكل الموالي: (1).

الشكل رقم (1-1): يوضح وظائف المحاسبة التحليلية



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، ط1، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص24.

ونستنتج من خلال الشكل أعلاه أن لمحاسبة التكاليف خمسة وظائف أساسية تعمل على تحقيق الأهداف المسطرة للمؤسسة وذلك عن طريق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وسيتم فيما يلي شرح هذه الوظائف:

1- **الوظيفة التسجيلية:** ويقصد بها أن يقوم محاسب التكاليف بتدوين التكاليف في السجلات المناسبة الخاصة بها، وفق المعايير المتفق عليها وبشكل واضح ودقيق؛ بحيث يمكن الرجوع إليها والاستفادة منها عند الحاجة.

2- **الوظيفة التحليلية:** ويتم من خلال وظيفة تحليل بيانات التكاليف التي وقعت في المشروع فعلا وتصنيفها وربطها بمنتج معين أو أمر إنتاجي معين أو مرحلة معينة أو قسم معين.

3- **الوظيفة الرقابية:** وتعتبر الوظيفة الأساسية التي تقوم بها محاسبة التكاليف من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عناصر التكلفة وتحديد الانحرافات والتي إما أن تكون انحرافات ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية المصروفة أقل من المعايير المحددة أو أن تكون الانحرافات غير ملائمة

(1) إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 24-25.

عندما التكاليف الفعلية المصروفة أكثر من المعايير المحددة وهنا يجب أن تدرس بدقة أسباب هذه الانحرافات وإخبار الإدارة من أجل الحد من هذه الانحرافات.

4- **الوظيفة الإخبارية:** وهذه الوظيفة ترتبط بالوظيفة السابقة (الوظيفة الرقابية) حيث وبعد تحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق تقدم المعلومات إلى الإدارة العليا كي تتخذ القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها في الفترات اللاحقة ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية وليس الانتظار إلى نهاية السنة.

5- **الوظيفة التحفيزية:** إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف السابقة التي تؤيدها محاسبة التكاليف وهذه الوظيفة تمثل عامل يدفع بأقسام المؤسسة إلى تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق وبهذا ستحفز أقسام المنشأة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفؤ واقتصادي وهذا فعلا يساعد في تحقيق الأهداف المرسومة.

المطلب الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبات الأخرى

سننطلق في هذا المطلب إلى علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية و المحاسبة الإدارية.

الفرع الأول: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية

يمكن توضيح العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية في المجالات التالية:⁽¹⁾

- أن أحد أهم أهداف المحاسبة المالية هو تحديد المركز المالي للمنشأة من خلال إعداد القوائم المالية الختامية وأن المحاسبة التحليلية تمد المحاسبة المالية بالبيانات المتعلقة بتكلفة الصنع وتكلفة البضاعة المباعة.

- المحاسبة التحليلية تمد المحاسبة المالية بالبيانات الخاصة بالمخزون السلعي من المواد ومن الإنتاج تحت التشغيل أو من الإنتاج التام والتي تعتبر من مكونات الأصول المتداولة التي تظهر في الميزانية.

- المحاسبة المالية تمد المحاسبة التحليلية بالبيانات المتعلقة بشراء المواد وما ينفق من الأجور إضافة إلى بقية التكاليف التي تنفق من أجل العملية الإنتاجية وتقوم المحاسبة التحليلية بتحليل التكاليف المتبقية بقيمتها الإجمالية في سجلات المحاسبة وربطها بمراكز الكلفة ومن ثم تحميلها على وحدة المنتج.

⁽¹⁾ إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 27.

- تعتبر البيانات المقدمة من المحاسبة المالية إلى المحاسبة التحليلية بمثابة أداة رقابية على صحة ودقة البيانات المقدمة.

الجدول رقم (1-1): أوجه التشابه بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية

| المحاسبة المالية | المحاسبة التحليلية |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 1- تعد البيانات الأخرى المتعلقة بالموجودات والمطلوبات تمهيدا لتصوير الحسابات الختامية والمركز المالي أي أن كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الختامية. | 1- تعتبر مكملة للمحاسبة المالية حيث تؤيدها بالبيانات التفصيلية، فعند إعداد الحسابات الختامية تقدم محاسبة التكاليف تكلفة المخزون السلعي وتكلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل وقسط اندثار الموجودات الثابتة |
| 2- في الميزانية العمومية تحت فقرة الموجودات المتداولة هناك مخزون سلعي آخر المدة وهذا الفرع تقوم باحتساب محاسبة التكاليف. | 2- تتبعان نفس المبادئ والسياسات والإجراءات المحاسبية. |

المصدر: محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، ط 1، عمان، 2000، ص 12.

الجدول رقم (2-1): العلاقة بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية

| وجه الاختلاف | المحاسبة المالية | المحاسبة التحليلية |
|------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| المعايير | موجودة وملزمة | غير موجودة |
| الإلزامية | - إلزامية - بيانات إجمالية عامة - بيانات تاريخية عن علاقة المنشأة بالغير | - عدم إلزامية (اختياري) - بيانات تفصيلية تحليلية - بيانات عن تكاليف الماضي والحاضر والمستقبل. |
| صفات المعلومات | - بيانات مالية إجمالية - بيانات عن النفقات والإيرادات - بيانات موضوعية وقابلة للتحقق | - بيانات مالية وكمية تفصيلية - بيانات عن التكاليف - بيانات تتسم بالمرونة والسرعة |
| الهدف من تقديم البيانات | - تحديد نتائج أعمال المنشأة وتصوير مركزه المالي وتدققاتها النقدية. | - تحديد تكلفة الوحدات المنتجة وتكلفة إنتاج تحت التشغيل والرقابة على التكاليف وخدمة القرارات الإدارية. |
| المستفيد الرئيسي من البيانات | المستثمرون، المقرضون، الدائنون ذوي العلاقة من خارج المشروع. | إدارة المشروع نفسه. |
| فترة التقرير | عادة تكون سنة مالية | تكون قصيرة نسبيا عادة شهر ومتكررة وتتوقف على الهدف من إعدادها. |

المصدر: محمد تسيير، عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، ط3، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص 10.

الفرع الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة الإدارية

وتتمثل العلاقة الأساسية بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة الإدارية في الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو حساب التكلفة التاريخية للوحدات المنتجة لأهداف عدة، ومن ثم تطوير تلك الأهداف من أجل توفير المعلومات والبيانات الملائمة والمفيدة للإدارة لاتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية، وهو نفس الهدف الذي ترمي له المحاسبة الإدارية وتوفير البيانات والمعلومات الملائمة لأجله.

بالرغم من تشابه الأهداف إلا أن المحاسبة الإدارية تهتم بظروف وأحداث مستقبلية، قد تمتد إلى المدى المتوسط والبعيد بينما محاسبة التكاليف تجمع أحداث الماضي وظروفه وأحداث المستقبل وحققه، والتي من الممكن أن تستخدم في التنبؤ بالمستقبل القريب⁽¹⁾.

أن للمحاسبة التحليلية علاقة مباشرة بالمحاسبة الإدارية عن طريق البيانات والمعلومات المالية التفصيلية التي تقدمها لإدارة المؤسسة واستخدامها في مجال التخطيط والرقابة والتنظيم وكذلك في مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات ورسم السياسات المستقبلية وضبط أداء الأقسام المختلفة في المشروع⁽²⁾؛ غير أن معظم المؤسسات لا تقيس المؤشرات الملائمة للأداء وأن المسيرين كانوا يركزون على مقاييس مالية إجمالية قصيرة المدى، وغير ملائمة لتغيرات البيئة الاقتصادية، يمكن تلخيص أوجه الاختلاف في مايلي:

1- عدم التلاؤم مع تغيرات البيئة الاقتصادية:

يمكن القول أن أنظمة المحاسبة التحليلية التقليدية في كثير من الأحيان لا تتوافق بشكل مناسب مع احتياجات المؤسسات التي تنشط في بيئة الأعمال الاقتصادية المعاصرة، حيث أنها تهمل عناصر مهمة في البيئة الاقتصادية التي تطورت وتغيرت بشكل ملحوظ بمرور الوقت، إذ تتميز هذه البيئة بتحولات معتبرة من حيث هيكله ووظيفة المؤسسات مع قلة التركيز على الهياكل الهرمية، علاوة على ذلك، عرفت ممارسة الإدارة تغيرا ملحوظا وأصبحت الأسواق أكثر عالمية وتحررا مع ظهور الشركات التي تنشط وتنافس عبر عدة دول مما يجب أن يؤدي إلى تغير ممارسات المحاسبة التحليلية، كما تتضمن التغيرات ظهور أنظمة الإنتاج بكمية قليلة، فرق العمل المستقلة وحلقات الجودة، وعموما فقد تم التأكيد على أن

(1) غسان فلاح المطارنة: مقدمة في محاسبة التكاليف، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص 22.

(2) عبد الناصر إبراهيم نور، عليان شريف، مرجع سبق ذكره، 2006، ص 20.

المعلومات التي توفرها المحاسبة التحليلية ينبغي أن تكون أكثر استجابة وتوافقا مع احتياجات المنظمات المعاصرة⁽¹⁾.

2- التركيز المالي:

يكن تركيز المحاسبة التحليلية على المعلومات المالية فقط لمقابلة احتياجات المسيرين، ولم يتضمن ولم تركز على المعلومات غير المالية، إضافة إلى أنه في حين يبدو أن المراقبة جزء مهم في المحاسبة التحليلية، إلا أنه ليس لها ارتباط باستراتيجيات وأهداف المؤسسة، فلا يوجد أي ارتباط بالبيئة الخارجية وتأثيرها على معلومات محاسبة الإدارية المطلوبة أو كيف يمكن استعمال هذه المعلومات لتحسين أداء المؤسسة على المدى الطويل. ويبدو ضمنا أن التركيز العام للمحاسبة التحليلية تم توجيهه من حيث التصميم الضيق لنموذج الرقابة، أين يكون التركيز على حساب المعايير والميزانيات والانحرافات الناتجة⁽²⁾.

3- التوجه قصير الأجل:

فصل Kaplan في عدد معتبر من نقائص أنظمة المحاسبة التحليلية وقد كان توجهه الرئيسي أن تلك الأنظمة شجعت المسيرين على التركيز المفرط على الأداء المالي قصير الأجل، وفي هذا الصدد قال: "إن قدرة المؤسسة أو القسم على زيادة الأرباح المسجلة بينما تضحي بالصحة الاقتصادية للمؤسسة على المدى الطويل يعتبر نقطة ضعف أساسية في النموذج المحاسبي"⁽³⁾.

كما حدد ثلاث سلوكيات إدارية رأى أنها نتجت عن التركيز على الأرباح قصيرة الأجل. أولها، نقص استعمال الأعراف والقواعد المحاسبية التي شجعت المسيرين على صياغة أو نمذجة ممارسة محاسبة داخلية اعتمادا على قواعد التقارير الخارجية، وفي هذا الصدد قال Kaplan: "تستعمل المؤسسات الأعراف المحاسبية لأجل التخطيط والرقابة، لا لأنها تدعم إستراتيجية المنظمة بل لأنها اختيرت عن طريق عملية سياسية خارجية من طرف المنظمين"⁽⁴⁾.

(1)- Christopher H. Durden, The Interface Between Management Accounting and Organisational Strategy: From Strategic Control to Strategic Navigation, A thesis presented in partial fulfillment of requirements for the degree of PhD in Accounting at Massey University, Turitea, Palmerston North, New Zealand, 2004, p.p. 39-40.

(2)- Christopher H. Durden, op-cit, page 40.

(3)- Robert S. Kaplan, The Evolution of Management Accounting, The Accounting Review, Vol. 59, No. 3. (July, p.p. 390-418)., page 411.

(4)- Robert S. Kaplan, op-cit, page 410.

المبحث الثاني: مفاهيم التكلفة وتصنيفها

سنحاول من خلال هذا المبحث تعريف التكلفة وأهمية التفرقة بينها وبين عدة مفاهيم أخرى، كما سيتم تحديد العناصر المكونة للتكلفة وكذلك تبويب هذه التكاليف وفق التصنيف الشامل لجميع أنواع التكاليف.

المطلب الأول: مفهوم التكلفة

الفرع الأول: تعريف التكلفة

- التعريف الأول: هي قيمة التضحية في الموارد من أجل الحصول على سلعة أو منفعة وتسمى هذه التضحية بالمنفعة، حيث أن تكلفة الأصل عبارة عن جميع النفقات التي يتحملها المشروع في سبيل الحصول على ذلك الأصل وتشمل ثمن شرائه مضافا إليه جميع النفقات التي تدفع عليه حتى يكون معدا وجاهزا للاستخدام في المشروع لذلك تكون جميع هذه النفقات هي تكلفة الأصل، وكذلك تكلفته الإنتاج هي عبارة عن أثمان المواد والأجور المباشرة وأية تكاليف أخرى لازمة لإنتاج السلعة أو الخدمة⁽¹⁾.

- التعريف الثاني: تمثل التكاليف جميع النفقات التي لها علاقة مباشرة بالمخرجات في صورة سلع أو خدمات نهائية، وبهذا فإن التكاليف تعبر دائما عن كافة النفقات المرتبطة ارتباطا مباشرا بالإيراد المحقق نتيجة علاقة السببية والارتباط المباشر بينها وبين الإيراد المرتب عليها⁽²⁾.

لأهمية مفهوم التكلفة فإنه يمكن تناول الأركان الرئيسية لمفهوم التكلفة على النحو التالي:

النفقة: هي تضحية عينية أو مادية أو نقدية مقابل الحصول أو توقع الحصول على منفعة أو خدمة فإذا ما وقعت المنفعة أو الخدمة أصبحت **تكلفة** وإذا ما تم استنفاد هذه التكلفة أو جزء منها خلال الفترة المحاسبية يسمى هذا الجزء **المستنفذ مصروف** أما الجزء الغير مستنفذ يعتبر أصل من الأصول ويبقى كتكلفة بالميزانية العمومية لحين استنفاده و إذ لم تقع المنفعة المرجوة من وراء الإنفاق فهنا نتساءل هل كان لا يمكن توقع ذلك أو التنبؤ به فإذا كانت الإجابة بنعم فيتحول الإنفاق هنا إلى **خسارة** فأما إذا كانت الإجابة عكسية أي عدم الحصول على الخدمة أو المنفعة المتوقعة ويمكن التنبؤ بها فيعتبر الإنفاق في هذه الحالة **ضياع**.

(1) عبد الناصر إبراهيم نور، عليان شريف، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 11-12.

(2) محمد العشماوي، مرجع سبق ذكره، ص 113.

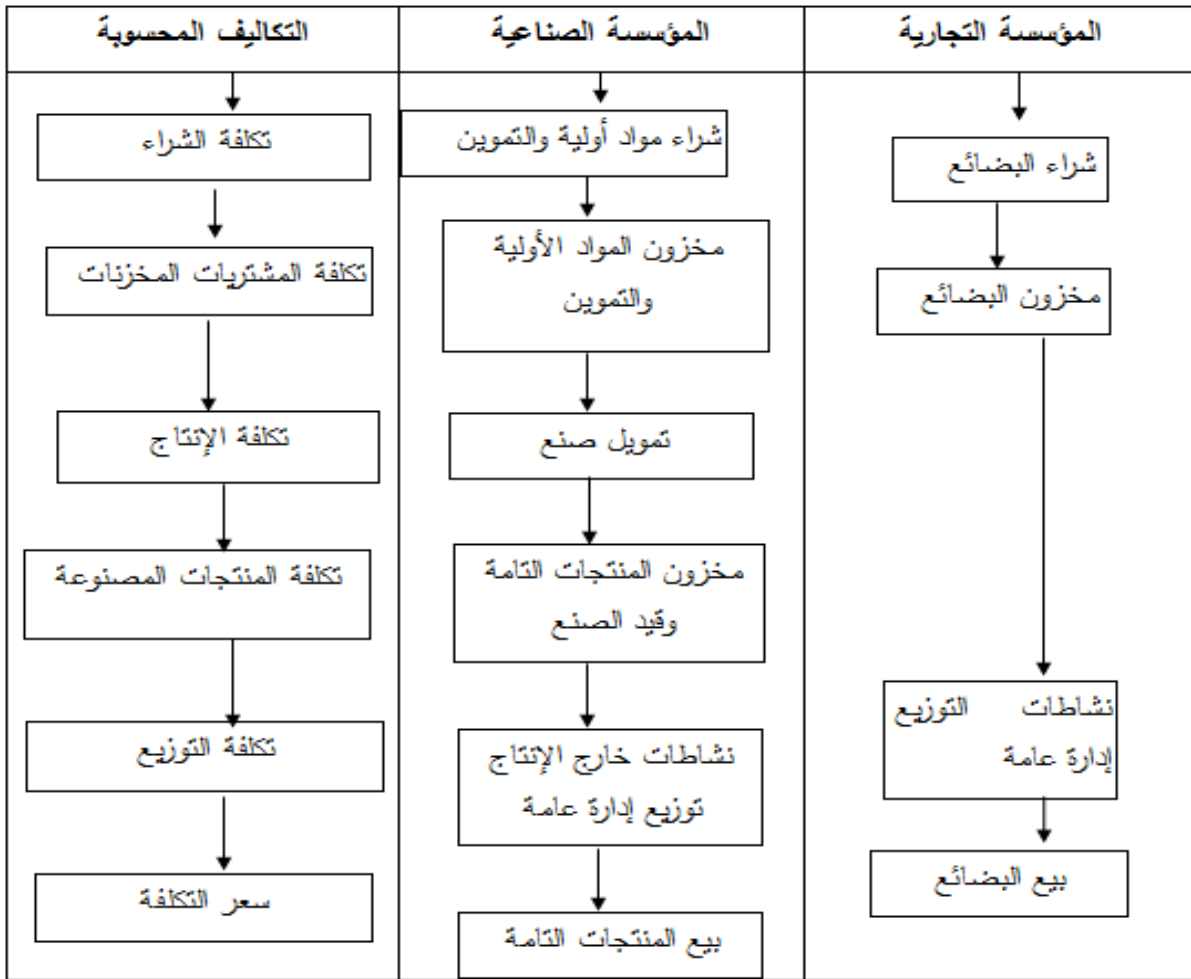
الفرع الثاني : مراحل حساب التكاليف

تقوم المؤسسة بحساب التكاليف حسب طبيعة المؤسسة:

- بالنسبة للمؤسسات التجارية: ينحصر نوع التكاليف في هذا النوع من المؤسسات في تكلفة الشراء وتكلفة التوزيع ثم سعر التكلفة.
- بالنسبة للمؤسسات الصناعية: تنقسم فيها التكاليف إلى تكلفة الشراء تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع ثم سعر التكلفة⁽¹⁾.

ويبين الشكل التالي مراحل حساب التكاليف في نوعي هذه المؤسسات.

الشكل رقم (1-2): مراحل حساب التكاليف حسب نوع المؤسسة



المصدر : هلال درحمون ، المحاسبة التحليلية:نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه ،كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فقسـم العلوم الاقتصادية ،فرع نقود ومالية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005، ص 40.

⁽¹⁾ هلال درحمون ، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 40-41.

المطلب الثاني: العناصر المكونة للتكلفة

تتكون التكاليف من العناصر التالية:

الفرع الأول: تكلفة الشراء

تمثل عملية الشراء أول مرحلة في النشاط الاستغلالي للمؤسسة، وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الشراء} = \text{ثمن الشراء} + \text{مصاريف الشراء}$$

حيث أن:

$$\text{ثمن الشراء} = \text{عدد الوحدات (الكميات) المشتراة} \times \text{سعر شراء الوحدة}$$

الفرع الثاني: تكلفة الإنتاج

تكلفة الإنتاج هي التكاليف المترتبة عن عملية الإنتاج، وهي تمثل ثاني مرحلة في النشاط

الاستغلالي للمؤسسة الإنتاجية وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الإنتاج} = \text{تكلفة شراء المواد المستهلكة} + \text{مصاريف الإنتاج}$$

حيث أن:

تكلفة شراء المواد المستهلكة هي المواد التي تم شراؤها ثم تخزينها ثم إخراجها من المخازن إلى ورشات الإنتاج، الأمر الذي يجعل المؤسسة تتحمل تكاليف التخزين.

ويتم تقييم المخزونات بعدة طرق منها:

1- تقييم الإدخالات: المؤسسة التجارية تقيم إدخالاتها من البضاعة بتكلفة الشراء، أما المؤسسة الإنتاجية فتقيم إدخالاتها من المنتجات سواء كانت تامة الصنع أو نصف مصنعة بتكلفة الإنتاج.

2- تقييم الإخراجات: يمكن تصنيفها إلى:

أ- طريقة الوارد أولاً الصادر أولاً (Fifo): تقوم هذه الطريقة على صرف المواد الخام الموجودة في المخازن حسب ترتيب تاريخ دخولها وبذلك فإن المواد المنصرفة تقيم بالسعر الأقدم، وفي حالة إرجاع جزء منها تقيم بالسعر الذي أخرجت به من المخازن.

ب- طريقة الوارد أخيرا الصادر أولا (FIFO): هي حالة عكسية للطريقة الأولى، حيث يتم حساب تقييم الإخراجات من المخازن بالقيم الحديثة.

ت- طريقة المتوسط المتحرك (المرجح): عبارة عن متوسط سعر الوحدة وتضم حالتين:

- حالة بعد كل إدخال: تحسب بالعلاقة التالية:

$$\frac{\text{تكلفة الكمية المخزنة} + \text{تكلفة الكمية الواردة}}{\text{تكلفة الكمية المخزنة} + \text{تكلفة الكمية}} = \text{التكلفة الوسطية المرجحة}$$

- حالة مجموع الإدخالات: تحسب بالعلاقة التالية:

$$\frac{\text{مجموع تكلفة الكمية المدخلة}}{\text{مجموع الكمية المدخلة}} = \text{التكلفة الوسطية المرجحة}$$

الفرع الثالث: تكلفة التوزيع

تتمثل تكلفة التوزيع في مختلف الأعباء والمصاريف التي تتحملها المؤسسة التجارية والإنتاجية في مرحلة النشاط الاستغلالي، وهي تكاليف خارج النشاط الإنتاجي، ويعرف سعر التكلفة على أنه مجموع التكاليف الخاصة بالمنتج سواء كان سلعة أو خدمة وذلك في مرحلته النهائية، وله حالتين:

1- حالة المؤسسة التجارية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة الشراء} + \text{تكلفة التوزيع} + \text{المصاريف الإدارية والمالية}$$

2- حالة المؤسسة الإنتاجية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة الإنتاج} + \text{مصاريف التوزيع} + \text{المصاريف الإدارية والمالية}$$

ويتم حساب مجموع أنواع التكاليف بهدف تحديد كل من سعر البيع الذي يحقق أكبر ربح ممكن أو سعر الإغلاق أو نسبة المردودية والنتيجة التحليلية حيث أن:

$$\text{هامش ربح الوحدة} = \text{سعر البيع} - \text{التكلفة المتوسطة للوحدة.}$$

أما رقم الأعمال والذي يمثل حجم المبيعات فيحسب بالعلاقة التالية:

رقم الأعمال = عدد الوحدات المباعة X سعر بيع الوحدة.

وبالمقارنة بين رقم الأعمال وسعر التكلفة تتشكل لنا النتيجة التحليلية الإجمالية والتي تعطى بالعلاقة التالية:

النتيجة التحليلية الإجمالية = رقم الأعمال - سعر التكلفة.

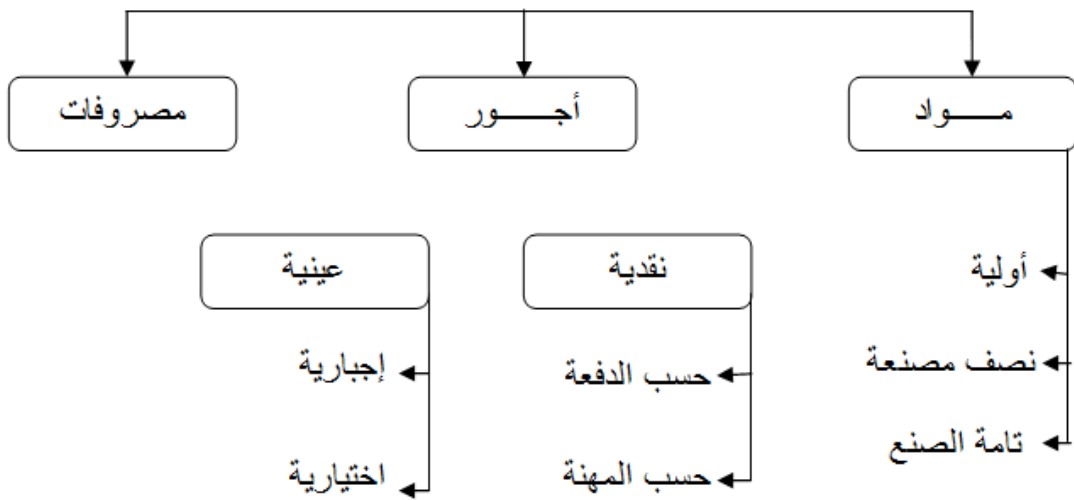
المطلب الثالث: تصنيف التكاليف (تبويب التكاليف)

الفرع الأول: التبويب الطبيعي لعناصر التكاليف:

يهدف هذا التبويب إلى حصر تكلفة كل عنصر من عناصر التكلفة للوحدة الاقتصادية ككل، وعناصر الكلفة هي مواد وأجور ومصاريف.

الشكل (1-3): التبويب الطبيعي لعناصر التكاليف

التبويب الطبيعي لعناصر التكاليف



المصدر: محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، مرجع سبق ذكره، صفحة 20 .

التبويب الطبيعي:

ويكون هذا التبويب كما يلي: (1)

1- عناصر المواد: هو كافة المستلزمات السلعية والتي تحتاجها الوحدة الاقتصادية بهدف تمشية أعمالها ونشاطاتها، و يأخذ عنصر المواد عدة أشكال:

(1) محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 21-22.

- مواد خام.
- مواد نصف مصنعة.
- مواد تامة الصنع والتي لا يشترط إضافتها إلى العملية الإنتاجية في بداية المرحلة فقط بل يمكن إضافتها في المنتصف أو نهاية العملية الإنتاجية.
- ويطلق على مجموع ما ينفق على هذا العنصر من لحظة الشراء إلى أن تصبح المواد جاهزة للاستخدام "تكلفة عنصر المواد".

2- **عنصر الأجور:** تمثل الأجور كلفة العمل الإنساني داخل الوحدة الاقتصادية، وهو من العوامل المهمة والمؤثرة على سير ونشاط العمليات للوحدات الاقتصادية كما يلعب دور كبير في إحداث ربحية أو خسارة للمنشآت، لذا كان الاهتمام بهذا العنصر ضروري ولازم، وتأخذ الأجور إما شكل أجور نقدية أو أن تكون على شكل مزايا عينية.

- فالأجور النقدية: هي المبالغ والعوائد التي يتقاضاها المنتسب (العامل والموظف) نظير ما يقدم من خدمات من قبله، وهي إما أن تدفع شهريا أو أسبوعيا أو يوميا أو كسور اليوم (بالساعات) أو أن تدفع على أساس نوع المهنة أو المهارة.

- أما فيما يخص المزايا العينية: فهي كافة الخدمات التي تقدم للمنتسبين بهدف تحفيز حب العمل لديهم وهي إما أن تكون إجبارية (مساهمة الشركة في الضمان الاجتماعي والتقاعد) ولما أن تكون اختيارية (خدمات نقل وإسكان وصحة ورعاية اجتماعية).

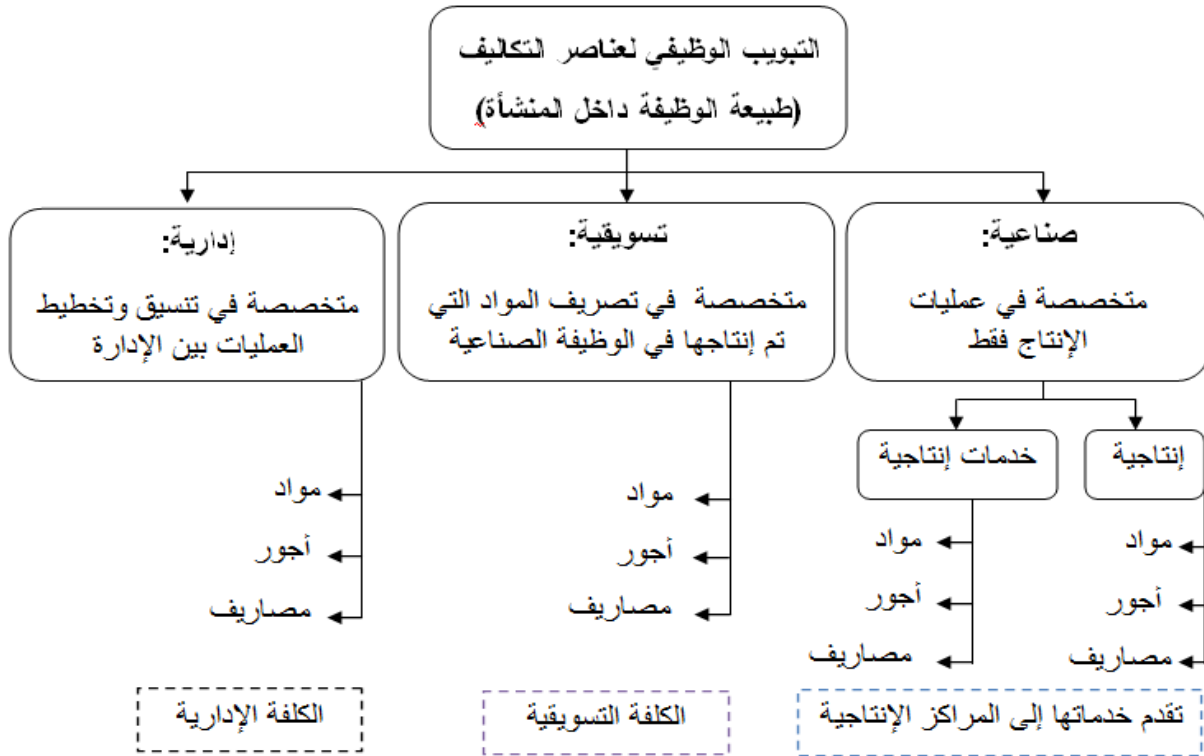
ويطلق على مجموع النفقات التي أنفقت على هذا العنصر "بتكلفة عنصر العمل أو الأجور".

3- **عنصر المصروفات:** وهي الخدمات اللازمة لاتمام عملية الصنع أو عملية الإنتاج وتشمل الخدمات على كافة المصاريف التي تتفق داخل الوظيفة الصناعية أو الوظيفة الإدارية أو الوظيفة التسويقية أو مجموعها، ويطلق على مجموع النفقات "بتكلفة عنصر الخدمات".

كلفة المواد + كلفة الأجور + كلفة المصاريف = الكلفة الكلية للوحدة الاقتصادية.

الفرع الثاني: التبويب الوظيفي لعناصر التكاليف

الشكل رقم (1-4): التبويب الوظيفي لعناصر التكاليف



المصدر: محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، مرجع سبق ذكره، ص 23.

يهدف هذا التبويب بالدرجة الأولى إلى عصر التكلفة وكل وظيفة من وظائف الوحدة الاقتصادية ومن المعروف أن الوظائف الرئيسية للوحدة الاقتصادية هي: (1)

1- **الوظيفة الصناعية:** وهي تلك الوظيفة التي يقع على عاتقها عملية الإنتاج والصنع وأن مجموع النفقات من مواد وأجور ومصاريف يتم تحميلها على وحدات الإنتاج إما بصورة مباشرة أو بصورة غير مباشرة سبب أن داخل الوظيفة الصناعية هناك نوعين من المراكز وهي مراكز إنتاجية، وهي التي تكون متخصصة بعمليات الإنتاج والتصنيع مثل مراكز الغزل والنسيج والصبغة في منشأة الصناعات النسيجية ومراكز الخدمات الإنتاجية والتي يتم تحميل الكلف بصورة غير مباشرة فيها حيث تعمل هذه المراكز على خدمة المراكز الإنتاجية دون أن تكون لها علاقة مباشرة بعملية الصنع أو الإنتاج مثل ورشة الصيانة والتدفئة والتبريد وأقسام الخراطة واللحام وغيرها.

ويطلق على مجموع ما ينفق داخل هذه الوظيفة "بتكلفة الوظيفة الصناعية".

(1) محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 23-24.

2- **الوظيفة التسويقية:** وهي الوظيفة المتخصصة بتصريف المنتجات النهائية وهي تحتاج لأداء مهامها إلى مواد تسويقية (التعبئة والتغليف واللف والحزم وغيرها)، وأجور تسويقية (رواتب المنتسبين والعاملين داخل معارض البيع بالشركة وداخل الإدارة التسويقية نفسها)، والمصروفات التسويقية وهي كافة المصروفات التي يتم إنفاقها عدا المواد والأجور التسويقية داخل هذه الوظيفة وإن محصلة مجموع العناصر الثلاث تسمى (كلفة الوظيفة التسويقية).

3- **الوظيفة الإدارية:** وهي التي يقع على عاتقها عمليات الإشراف والتنسيق بين الإدارات المختلفة فهي تحتاج إلى مواد مكتبية وقرطاسية وغيرها وتحتاج إلى أجور (رواتب الإدارات العليا والموظفين وكافة العاملين داخل هذه الوظيفة) ومصروفات إدارية وهي كافة النفقات الإدارية من مصاريف صيانة وبريد وهاتف يخص الوظيفة الإدارية فقط وإن محصلة هذه العناصر تسمى "كلفة الوظيفة الإدارية".

الفرع الثالث: تبويب التكاليف من حيث علاقتها بحجم النشاط (حجم الإنتاج)

إن احتساب تكلفة المنتج بشكل إجمالي يتأثر بحالات تغير أحجام الإنتاج والمبيعات وإذا لم يؤخذ أثر هذا التغير بالاعتبار فإن ذلك قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات تبدو ظاهريا صحيحة ومناسبة، ولكنها في الحقيقة تفتقر إلى الدقة والموضوعية لأن التكلفة الإجمالية تتأثر في الواقع بحجم النشاط ومن ذلك يمكننا القول أن كافة عناصر التكاليف تنقسم إلى مجموعات أساسية ثلاث هي: (1)

1- **التكاليف المتغيرة:** وهي عناصر التكاليف الكافة التي تتأثر بتغير حجم النشاط في أي قسم من أقسام المشروع ويترتب على هذا الارتباط بين هذه النفقات وحجم النشاط في المشروع ووجود علاقة طردية بينهما تتغير النفقة بنسبة تغير حجم النشاط وبالاجتهاد نفسه، أي أن هذه النفقة تتعدم تماما عند توقف النشاط وترتفع بارتفاعه وتخفض بانخفاضه وتتميز بما يلي:

- تخضع للرقابة المباشرة للمستويات التنفيذية في المشروع.
- تتأثر التكاليف المتغيرة بالتغير في حجم نشاط المشروع فترتفع بارتفاعه وتخفض بانخفاضه وتتعدم تماما بتوقفه.

- تتميز التكاليف المتغيرة بالتغير في المجموع والثبات بالنسبة للوحدة.

(1) صالح عبد الله رزق، عطا الله وارد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، د.ط، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص-ص:

2- **التكاليف الثابتة:** هي المصاريف والأعباء التي لا تتأثر بتغير حجم النشاط في المشروع وإنما ترتبط بقدرة زمنية معينة للمشروع وتتميز بأنها:

- تنشأ التكاليف والثابتة نتيجة القرارات الإدارية العليا في المشروع وتخضع لرقابتها.
- لا تتأثر التكاليف الثابتة بتغير حجم النشاط في المشروع.
- تتغير النفقات الثابتة بالثبات في المجموع والتغير في الوحدة.
- تنقسم التكاليف الثابتة إلى تكاليف ملزمة وغير ملزمة.

3- **التكاليف المختلطة:** وهي التي تحمل في طياتها صفات كل من التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة مثل تكاليف الكهرباء والصيانة والعمل غير المباشر بمعنى أنها تتضمن قدرا ثابتا وآخر متغيرا .

الفرع الرابع: تبويب التكاليف من حيث علاقتها بوحدة الإنتاج (السلعة)

تصنف التكاليف حسب علاقتها بالسلعة إلى نوعين:⁽¹⁾

التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة ولمكانية تتبع التكلفة وتخصيص التكلفة، إن السؤال الهام للمحاسبة عن التكاليف هو ما إذا كان لهذه علاقة مباشرة أم غير مباشرة بغرض معين للتكلفة.

1- التكاليف المباشرة لغرض التكلفة:

هي التكاليف التي يتم ربطها بغرض التكلفة ومن ثم تتبعها له وبطريقة ممكنة اقتصاديا.

2 - التكاليف غير المباشرة لغرض التكلفة:

هي التكاليف المرتبطة بغرض التكلفة لكن لا يمكن تتبعها له بطريقة ممكنة اقتصاديا، وهذه التكاليف غير المباشرة يتم تخصيصها لغرض التكلفة باستخدام طريقة تخصيص التكلفة.

⁽¹⁾ صالح عبد الله رزق، عطا الله وارد خليل، مرجع سبق ذكره، ص: 48.

المبحث الثالث: طرق المحاسبة التحليلية

من مميزات المحاسبة التحليلية تعدد طرق تحليل التكاليف، فهناك طرق كلية لاحتساب التكلفة وأخرى جزئية سنتناولها فيما يلي:

المطلب الأول: الطرق الكلية لحساب التكلفة

الفرع الأول: طريقة الأقسام المتجانسة

يقصد بهذا الأسلوب وهذه النظرية تحميل وحدة الإنتاج النهائي بنصيبها من جميع عناصر تكاليف النشاط المباشر وغير المباشر، ومن هذا المنطلق فإن الوحدات المنتجة تحمل بكافة عناصر التكاليف الإنتاجية، والوحدات المباعة تحمل بكافة عناصر التكاليف التسويقية، أما عناصر التكاليف الإدارية والتمويلية فلعدم ارتباطها بالنشاط ولكونها مرتبطة بالزمن فإنها لا تحمل على وحدات النشاط ولكنها تحمل على الفترة الزمنية التي حدثت فيها (1).

1- أسس ومبادئ طريقة الأقسام المتجانسة: تتمثل في ما يلي: (2)

- يتم تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها إلى مواد وأجور ومصروفات، وحسب وظائف المنشأة إلى صناعية وتسويقية وإدارية وحسب علاقة عنصر التكلفة بوحدة النشاط إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة وبذلك تكون النظرية الإجمالية استخدمت التحليل الثلاثي لعناصر التكاليف.
- يتم تحميل وحدات الإنتاج النهائي بجميع عناصر التكاليف الصناعية كما يتم تحميل الوحدات المباعة بجميع عناصر التكاليف التسويقية، أما عناصر التكاليف الإدارية والتمويلية فقد اختلفت الآراء حول معالجتها، حيث يرى البعض تحميلها أيضا على الوحدات في حين أن هناك من رأي يقول أن هذه العناصر لا ترتبط بالنشاط وبالتالي لا تحمل عليه، بل تتعلق بالفترة الزمنية ومن ثم تحمل عليها.
- يتم تقويم المخزون السلعي من الإنتاج التام والإنتاج غير التام سواء أكان أو الفترة أو آخر الفترة على أساس التكلفة الإجمالية.
- تتماشى هذه النظرية مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات، وهو من المبادئ التي تطبق في المحاسبة المالية، حيث تتم مقابلة التكاليف الإجمالية للوحدات المباعة بالإيرادات الإجمالية المحصلة من بيعها.

(1) محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في لمنظمات الصناعية والصحية، ط1، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر،

2008، ص167

(2) محمود محمود السجاعي، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 168-169.

- ينبغي أن لا يقل سعر البيع للوحدات المباعة عن التكلفة الإجمالية وذلك في ظروف التشغيل العادية.

2- تقييم طريقة الأقسام المتجانسة:

- أ- مزايا طريقة الأقسام المتجانسة: لطريقة الأقسام المتجانسة عدة مزايا منها ما يلي: (1)
- تقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية والبيعية.
 - دراسة تطور تكاليف أي منتج، عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع.
 - القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية، مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة.
 - تحديد التكلفة التي يمكن للمؤسسة تحقيقها، وهذا لمقارنتها فيما بعد بالتكلفة التي يجب أن لا تتجاوزها إذا أرادت أن تكون تنافسية في سوق تنافسي.
 - اتخاذ القرارات فيما يخص صنع أو معالجة المنتجات.
- ب- عيوب طريقة الأقسام المتجانسة: نذكر منها: (2)
- تذبذب سعر بيع الوحدة من فترة لأخرى خاصة في الأجل القصير، إذ ليس من الضروري أن يكون سعر البيع أكبر من التكلفة الإجمالية في ظل كل الحالات، ومن هنا يمكن القول بعدم جدوى الاعتماد على هذه النظرية في تسعير المنتجات، ويرجع ذلك إلى أن معظم بنود التكاليف غير مباشرة تعتبر تكاليف ثابتة ومن ثم فإن نصيب الوحدة المنتجة منها وكذلك التكلفة الكلية للوحدة تتغير في اتجاه عكسي للتغير في حجم النشاط.
 - تفترض هذه النظرية إمكانية توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة على وحدات الإنتاج بسهولة وبطريقة علمية، ولكن الواقع يقضي بعكس ذلك حيث توجد صعوبة في اختيار الأساس السليم لتحليل وتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على وحدات الإنتاج.
 - لا تتمكن هذه النظرية من توفير البيانات اللازمة لدراسة العلاقة بين حجم النشاط والتكاليف والإيرادات أو الأرباح، كما لا توفر بيانات عن تكلفة الفرصة البديلة أو المضاعفة ومن ثم فإنها لا توفر كثير من البيانات اللازمة للإدارة في مجال التخطيط ورسم السياسات المستقبلية.

(1) نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير، مذكرة مقدمة ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير في التحليل الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006، ص 117.

(2) محمود محمود السجاعي، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 169 - 171.

الفرع الثاني: طريقة التكلفة المعيارية (النموذجية)

وتعرف: بأنها التكاليف المحددة مسبقاً، وتتميز بصفة معيارية بهدف مراقبة نشاط المؤسسة في فترة معينة، وقياس قدراتها أو إمكاناتها في تحقيق برامجها، وهذا بإجراء مقارنة بين ما يحقق فعلاً من كمية وقيمة عناصر التكاليف وما يحدد من قبل، فهي إذن طريقة موجهة إلى المستقبل وليست تاريخية ويمكن تحديد التكلفة النموذجية بعدة طرق تتلاقى كلها في نفس الهدف والمبدأ الأساسي، وكلها ذات علاقة بالميزانية التقديرية أو برنامج نشاط المؤسسة للفترة⁽¹⁾.

1- أنواع التكاليف المعيارية:

وتتنوع التكاليف المعيارية كالآتي:⁽²⁾

- التكلفة النموذجية النظرية: وهي التي تحدد على أساس أحسن مزج لعوامل الإنتاج في المؤسسة.
- التكلفة النموذجية المحددة انطلاقاً من تكلفة تنافسية: هذا النوع يبني على أساس ظروف السوق التنافسية.
- التكلفة النموذجية التاريخية: في هذا النوع تعتبر الفترة السابقة هي حجر الزاوية في تحديد التكاليف.
- التكلفة النموذجية المادية: تحدد وفقاً للظروف المادية للنشاط في المؤسسة.

2- تقييم طريقة التكلفة المعيارية:

كغيرها من طرق المحاسبة التحليلية للتكلفة المعيارية مزايا وعيوب ننجزها كما يلي:

- أ- **المزايا:** من أهم المزايا نذكر:⁽³⁾
 - الرقابة على التكاليف: إن الهدف الأساسي من وضع المعايير هو إمكانية اتخاذ الإجراءات الصحيحة بعد تحليل وترجمة الانحرافات بين التكاليف المعيارية والتكاليف الحقيقية، كما أن التحليل لا يخص فقط الانحرافات السلبية وإنما الإيجابية كذلك.
 - إمكانية الحث على تقليص التكاليف، خاصة إذا نسقت الطريقة مع سياسة الموظفين ونظام حيوي يدفع جميع أعضاء المؤسسة إلى رفع المردودية.

(1) ناصر دادي عدون وآخرون، دراسة الحالات والمحاسبة ومالية المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008، ص 60.

(2) المرجع نفسه، الصفحة نفسها.

(3) هلال درحمون ، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 247-248.

- سرعة كبيرة في مسك الحسابات، بما أن التكاليف المعيارية محددة لفترة معينة فبإمكان المؤسسة إجراء القيود المحاسبية بمجرد معرفة الكميات دون انتظار حساب التكاليف الحقيقية.
- تمثل التكاليف المعيارية أساس لتحديد الأسعار.
- ب- العيوب: من عيوب الطريقة نذكر: (1)
 - أن وضع معيار وأن تم على أساس صحيح فإنها تشكل مستويات من النتائج صعبة التحقيق.
 - بعد أن تقوم بتحديد التكلفة المعيارية وتبدأ في التطبيق لا يمكن التدخل أو التأثير فيها بالرغم من حدوث التغيرات التي تقتضي ذلك.
 - صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية.
 - إن وجود معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة يؤدي إلى اتخاذ قرارا غير رشيدة.

الفرع الثالث: نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC

يعرف نظام التكلفة على أساس الأنشطة بأنه: "نظام يقوم على تجميع التكاليف غير مباشرة لكل نشاط من أنشطة المؤسسة في مجموعات التكلفة ثم توزع هذه التكاليف على المنتج النهائي بموجب معدلات تحميل تحدد بموجب مسببات التكلفة مبينة العلاقة السببية"⁽²⁾.

1- مبادئ نظام التكلفة على أساس الأنشطة:

تتمثل أهم المبادئ التي يقوم عليها النظام التكلفة على أساس الأنشطة فيما يلي: (3)

- الموارد: هي عبارة عن العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها لأداء النشاط وتعتبر مصدر للتكلفة التي تحدث عند استخدام هذه الموارد فهي تعتبر من عوامل الإنتاج التي يتم استخدامها بواسطة النشاط لتوليد مخرجات النشاط.

(1) خالد هادفي ، مرجع سبق ذكره، ص 69.

(2) محمد نجيب دبابش ، عبد العالي شحاتي ، ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الثالث، جوان الجزائر، 2018، ص 113.

(3) محمد البشير إبراهيم أحمد، أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في الرقابة على التكاليف، البحوث في العلوم الدالية والمحاسبة، العدد 1، الجزائر، 2019، ص-ص: 98-99.

- **الأنشطة:** هي عبارة عن الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين ومن أمثلتها شراء المواد الأولية كالأخشاب المستعملة في صناعة الموبيليا.
- **المخرجات:** تعبر عن وحدات التكلفة التي تستهلك خدمات الأنشطة، وهذه الوحدات تشمل المنتجات والخدمات، ويتم الربط بين تكاليف الأنشطة والمخرجات المختلفة من خلال استخدام مسببات تكاليف الأنشطة.
- **مسببات تكلفة الأنشطة:** مسبب التكلفة هو: العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة ويمثل السبب الأساسي لمستوى النشاط فتحليل مسببات التكلفة للأنشطة يتناول تحديد سبب حدوث التكلفة.
- **مجمعات تكلفة النشاط:** يقصد بمجمعات التكلفة: "مجموعة الأعمال التي تؤدي داخل وحدة النشاط لتحقيق هدف محدد، وهي حلقة وصل بين موارد المنظمة والمنتجات النهائية".

2- خطوات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة:

تتمثل خطوات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة فيما يلي: (1)

- المرحلة الأولى: تحديد الأنشطة:** يتم تحديد الأنشطة بتجميع الأعمال في شكل أنشطة ثم تجميع الأعمال المتشابهة في نشاط واحد والتأكد من أنها متجانسة وذلك لتوفير إمكانية متابعة تكلفة هذا النشاط المفترض على الوحدات المنتجة.
- المرحلة الثانية: تحديد "قياس" تكلفة الأنشطة:** بعد الانتهاء من تحديد الأنشطة يتم التعبير عن تلك الأنشطة بمقياس كمي يحقق علاقة الارتباط بين حجم ذلك النشاط معبرا عنه بوحدات القياس ويطلق على هذا المقياس مسبب التكلفة، ثم يتم بعد ذلك تحديد مدى الفترة الزمنية التي تخص بيانات التكلفة.
- المرحلة الثالثة: تحديد مراكز الأنشطة:** يقصد بمراكز الأنشطة: ذلك الجزء من العملية الإنتاجية والذي ترغب الإدارة في الحصول على تقرير منفصل من تكاليف الأنشطة التي تؤدي فيه.
- يتم تحديد مراكز الأنشطة بالاعتماد على مجموعة من العوامل منها: مكان وجود الآلات والمعدات، مقدار تكلفة المنتج، مراكز المسؤولية بالمنشأة، درجة تعقيد عمليات المنشأة.

(1) محمد البشير إبراهيم أحمد، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 99-100.

المرحلة الرابعة: تحديد مسببات "موجهات" التكلفة: يقصد بموجه التكلفة: "العامل الذي يسبب حدوث تكاليف النشاط"، ويتم تحديد مسببات التكلفة من خلال تحديد مسببات تكلفة تتلاءم مع تخصيص عناصر التكاليف غير مباشرة على الأنشطة ويتم ذلك بناء على العوامل التالية: تكلفة عملية القياس، معامل الارتباط بين محفزات التكلفة والاستهلاك الفعلي للأنشطة، وأسلوب التكلفة على أساس النشاط يقوم بتحليل سلوك التكاليف بناء على المقياس "الموجهات" التي تشمل السبب وراء حدوث التكاليف.

المرحلة الخامسة: تحديد تكلفة المنتجات: "تحميل المنتجات بما يخصها من تكاليف الأنشطة": بعد تحديد الأنشطة وتكلفتها ومراكزها والعوامل التي تسببت في حدوث تكاليف كل نشاط يتم تحميل الوحدات المنتجة بتكاليف الأنشطة، ويتم ذلك من خلال تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من موجهات التكلفة وذلك بقسمة إجمالي التكاليف على عدد الوحدات، وتحديد تكلفة الوحدة الواحدة يتم تحديد نصيب الوحدات المنتجة من تكاليف ويتم تحميل المنتجات بالتكاليف بتتبع الطلب على موارد دخل نشاط على حده لاستخدام مسبب تكلفة النشاط كأساس للتحميل.

3-تقييم طريقة التكلفة على أساس الأنشطة:

- أ- المزايا: لهذه الطريقة مميزات نذكر منها: (1)
- الوصول إلى تكاليف دقيقة للمنتجات.
- استمرارية عملية التحسين وتجاوز المشاكل المرتبطة بالأسلوب التقليدي بتحصيل وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة.
- يستفاد من نظام ABC لحساب التكاليف في المؤسسات الذي تكون فيها التكاليف المباشرة عالية وتنوع المنتجات.
- يشجع هذا النظام المؤسسات على تقييم الأنشطة لتحديد أي أنشطة ليست ذات قيمة.

ب- العيوب: على الرغم من مميزات الطريقة فهي تملك عيوب نذكر منها: (2)

(1) خالد هادفي ، مرجع سبق ذكره ، ص 74.

(2) أحمد محمد أبو حسن، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة في غزة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009، ص-ص: 53-54.

- استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي لتكاليف غير المباشرة.
- يركز نظام التكاليف على أساس الأنشطة على القرارات الإستراتيجية في الأجل الطويلة بينما تحتاج المؤسسة إلى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأجل القصير.
- تكلفة تطبيق هذا النظام مرتفعة جدا حيث يحتاج إلى بيانات وتفصيلات كثيرة.

الفرع الرابع: طريقة التكلفة المستهدفة

تعرف التكلفة المستهدفة بأنها: "نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع كمرشد أساسي، يأخذ في اعتباره متطلبات ورغبات العميل، يركز على تصميم وإعادة تصميم المنتج، يتطلب إعداد فريق عمل متكامل يضم طاق التخصصات يبدأ بإدارة التكلفة في المراحل الأولية لتطوير المنتج وخلال دورة حياته، وتمثل أنشطة سلسلة القيمة جزءا هاما من النظام".

وتعرف كذلك بأنها: "التكلفة الإدارية المخططة والمستخدمة في المراحل الأولية من تصميم المنتج بحيث تؤثر على عملية إنتاج المنتج حسب متطلبات السوق"⁽¹⁾.

1- مبادئ نظام التكلفة المستهدفة:

يتضمن أسلوب نظام التكلفة المستهدفة ستة مبادئ تتمثل في:⁽²⁾

أ- **قياس سعر التكلفة:** أسعار السوق تستخدم لتحديد التكاليف المسموح بها أو المستهدفة، وهذا ما يعبر عنه بالمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع} - \text{هامش الربح المستهدف.}$$

بمعنى أن التكلفة هي دالة في السعر المحدد في السوق.

ب- **التركيز على الزبون:** أي التركيز على متطلبات واحتياجات العملاء المتعلقة بالجودة والتكلفة والوقت، والتي تؤخذ بعين الاعتبار متزامنة في قرارات المنتج والعمليات وتوجيه تحليل التكلفة.

⁽¹⁾ محمد نجيب دبابش، تحقيق التفوق التنافسي باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 49، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2017، ص 60.

⁽²⁾ اليزيد ساحري، نظام التكلفة المستهدفة: مدخل إستراتيجي لإدارة التكلفة، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 12، جامعة فرحات عباس سطيف 1، 2017، ص 286.

ج- التركيز على التصميم: التركيز على مراقبة التكاليف يكون على مستوى مرحلة تصميم المنتج والعملية، لذلك فالتغييرات الهندسية لا بد أن تتم قبل بداية العملية الإنتاجية، بهدف الحصول على تكاليف مخفضة وتخفيض زمن إدخال المنتج الجديدة إلى السوق، عكس المنهج التقليدي الذي يعتمد على اقتصاديات الحجم ومنحنيات التعلم لتخفيض التنبير وتحسين المردودية.

د- فرق عمل متداخلة الوظائف: فرق تداخل الوظائف للمنتج والعملية هي المسؤولة على كامل العملية الإنتاجية، ابتداء من التصميم إلى غاية الإنتاج النهائي، فإدارة التكلفة تتطلب فرق متداخلة الوظائف تتضمن التصميم والهندسة الصناعية والإنتاج والمبيعات والتسويق والتمويل بالمواد ومحاسبة التكاليف وخدمات ما بعد البيع، بمعنى إدراج كل وظائف سلسلة القيمة.

هـ- إدماج سلسلة القيمة: هذا يعني إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة، من الموردين والموزعين ومقدمي خدمات ما بعد البيع والزبائن، في عملية نظام التكلفة المستهدفة، باعتبار أن النظام يعتمد على سلسلة القيمة للمساهمة من أو المشاركة كمؤسسة معتمدة أو موسعة لخلق قيمة للزبون وتخفيض التكاليف.

و- تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج: نظام التكلفة المستهدفة نظريا هو نموذج للتكاليف الخاصة بالمنتج خلال كل دورة حياة المنتج، ويتم تخفيض كل تكاليف دورة حياة المنتج لكل من المنتج والزبون، وهذه التكاليف تتضمن سعر الشراء، وتكاليف التشغيل والصيانة والتهيئة والإصلاح والتوزيع.

2- مراحل نظام التكلفة المستهدفة: تتمثل في: (1)

أ- المرحلة الأولى: التكلفة الموجهة نحو السوق: تبدأ هذه المرحلة بالتوجه نحو السوق بدراسة وتحديد ما يحتاجه الزبون والسعر الذي يمكن أن يدفعه وخصائص المنتج، بمعنى آخر تحليل متطلبات الزبون لربط احتياجاته مع خصائص المنتج، فتحليل السوق يساعد على تحديد موقع مناطق البقاء للمنتجات الجديدة، ويلعب دوره أمر في تشكيل أو صياغة نسبة التكلفة الموجهة نحو السوق للتكلفة المستهدفة، وذلك بتحديد التكلفة المسموح بها، والتي تمثل التكلفة التي يجب أن يصنع بها المنتج وتحقق هامش ربح مرغوب فيه عند بيع المنتج.

(1) اليزيد ساحري، مرجع سبق ذكره، ص 287.

ب- المرحلة الثانية: التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج: وتركز هذه المرحلة على إيجاد مصممي المنتج طرق لتصميم منتجات ترضي زبائن المنظمة عند مستوى تكاليف مسموح بها، فهي تستخدم هندسة القيمة لتحقيق هذا الهدف والتنسيق أو الاتصال مع موردي المنظمة.

ج- المرحلة الثالثة: التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات (الأجزاء): في هذه المرحلة تقسم التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج إلى مستوى المكونات أو الأجزاء، هذه المرحلة تحدد فيها المنظمة كم يمكنها الدفع لشراء المكونات، ويتم فيها وضع أسعار شراء المكونات المصنعة من موردي المنظمة، وتركز على إيجاد موردين بالبحث على طرق تصميم المكونات بأقل تكلفة.

3- تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة: تمتاز هذه الطريقة بمزايا وعيوب هي: (1)

- أ- المزايا: تتمثل المزايا في:
 - يؤدي أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحسين جودة المنتج عن طريق وضع أسلوب التكلفة المستهدفة كهدف واضح إلى جانب الأخذ بعين الاعتبار جودة المنتج.
 - تؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتجات بشكل ملحوظ.
 - تعمل على ترابط الأقسام الداخلية والعمل كفريق واحد، يأخذ على عاتقه مسؤولية التسويق والتخطيط وتطوير المنتج.
 - يمكن أسلوب التكلفة المستهدفة من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عاملا مشتركا بين المهندسين للتصميم وأطراف خارجية مثل الموردين والعملاء.
 - يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثه.
- ب- العيوب: على الرغم من المزايا التي يحققها إلا أن هناك بعض المعوقات التي تحول دون تطبيقه وهي:
 - عدم وجود إطار مفاهيمي ومنهجية واضحة لتطبيق الأساليب الحديثة لخفض التكلفة في إطار المحافظة على مستوى الجودة والأداء الوظيفي، وبما يؤدي الوصول إلى التكلفة المستهدفة.

(1) مجيد نبو، محمد بن الدين، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد قرارات التسعير في المؤسسة الخدمية، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 5، جامعة أدرار، الجزائر، 2019، ص 471.

- صعوبة التحديد الدقيق للعناصر الأساسية لتطبيق هذا المدخل وهي أسعار البيع والأرباح ومن ثم التكلفة المستهدفة نتيجة لعدم توافر قواعد البيانات الملائمة خصوصا في دول العالم النامية.
- صعوبة استمرارية المحافظة على خطة التكلفة المستهدفة في إطار تطور تكنولوجيا سريع ومتزايد ودخول منافسين جدد للأسواق.
- الآثار المتعارضة المترتبة على الاستغناء عن الأيدي العاملة كنتيجة حتمية لتطبيق مدخل التكاليف المستهدفة.

المطلب الثاني: الطرق الجزئية لحساب التكلفة

الفرع الأول: طريقة التكلفة المباشرة

ترتكز هذه النظرية على طريقة تحليل عناصر التكاليف حسب علاقة العنصر بوحدة النشاط وبالتالي تنقسم إلى عناصر تكاليف مباشرة وعناصر تكاليف غير مباشرة، وهي في ذلك تتشابه مع نظرية التكاليف الإجمالية، إلا أنها تختلف عنها من حيث تحميل عناصر التكاليف للوحدات المنتجة، فترى هذه النظرية أن الوحدات المنتجة لا تسأل إلا عن عناصر التكاليف المباشرة فقط وهي التي تسببت في إنفاقها، بالتالي لا تتحمل إلا بها، أما عناصر التكاليف غير المباشرة فلا ترتبط بالوحدات وبالتالي ترحل إلى قائمة نتائج الأعمال.

ومن هذا المنطلق فإن الوحدات المنتجة تحمل بعناصر التكاليف الصناعية المباشرة فقط والوحدات المبيعة تحمل بعناصر التكاليف التسويقية المباشرة فقط، أما عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة وعناصر التكاليف التسويقية غير المباشرة فلعدم ارتباطهما بالوحدات المنتجة والمبيعة فيحملان على قائمة نتائج الأعمال باعتبارها أعباء تحمل على الفترة التي حدثت فيها⁽¹⁾.

1- أسس طريقة التكلفة المباشرة: ترتكز هذه النظرية على مجموعة من الأسس نذكرها فيما يلي:⁽²⁾

- يتم تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها (مواد وأجور ومصروفات) وحسب وظائف المنشأة (صناعية وتسويقية وإدارية) وحسب علاقة عنصر التكلفة بوحدة النشاط (عناصر مباشرة وعناصر غير

(1) محمود محمود السجاعي، مرجع سبق ذكره، ص 175.

(2) المرجع نفسه، ص 176.

مباشرة) وبذلك تكون النظرية المباشرة متشابهة مع نظرية الأقسام المتجانسة في استخدامها للتحليل الثلاثي لعناصر التكاليف.

- يتم تحليل وحدات الإنتاج النهائي لعناصر التكاليف الصناعية المباشرة فقط، ويتم تحميل الوحدات المباشرة بعناصر التكاليف التسويقية فقط أما التكاليف الغير مباشرة فتحمل على قائمة نتائج الأعمال باعتبارها جميعا تكاليف زمنية تمثل أعباء ولا ترتبط بالنشاط.

- يتم تقويم المخزون السلعي من الإنتاج التام والإنتاج غير التام سواء أكان أول الفترة أو آخر الفترة على أساس التكلفة المباشرة فقط.

- عدم تأثر تكلفة الوحدة المنتجة بالتغيرات التي تطرأ على أحجام النشاط من فترة لأخرى.

2- تقييم طريقة التكلفة المباشرة: تمتاز هذه الطريقة بمزايا وعيوب هي: (1)

أ- المزايا:

- من السهل تحديد تكلفة وحدات الإنتاج والمبيعات وذلك حيث يتم تخصيص عناصر التكاليف المباشرة لوحدات الإنتاج.

تكلفة الوحدة الواحدة = التكاليف المباشرة / عدد الوحدات.

- يتم تقدير البضاعة آخر المدة من البضائع تامة الصنع وتحت التشغيل في أول المدة وأخرها بثمن التكلفة المباشرة.

- يقوم المحاسب بتوزيع عناصر التكاليف المباشرة على وحدات الإنتاج دون أية مشقة أو اللجوء للأساليب التقديرية.

- يبقى نصيب وحدة الإنتاج من التكلفة ثابت ولا تتأثر بالتقلبات التي تطرأ على أحجام النشاط بالزيادة أو بالنقصان.

ب- العيوب:

- لا تمثل تكلفة الوحدة طبقا لهذه النظرية تكلفة حقيقية وصحيحة لأنها لا تشمل سوى التكاليف المباشرة فقط.

(1) صالح الرزق، عطا الله خليل بن ورا، مبادئ محاسبة التكاليف الإطار النظري والعلمي، د ط، عمان، 1998، ص-ص: 120-

- تستبعد التكاليف غير المباشرة وتعتبرها تكاليف زمنية أو خسائر عامة أي لا تعتبرها تكاليف تحمل على الإنتاج خاصة أن جزء كل منها يساهم في عملية خلق السلعة أو المنتج ونخص بالذكر التكاليف غير المباشرة المتغيرة والمستغلة.
- تقييم المخزون السلعي بضاعة آخر المدة من البضاعة تحت التشغيل أو تامة الصنع بالتكلفة المباشرة فقط وتحميل نصيبه من التكاليف الصناعية غير المباشرة على حساب الأرباح والخسائر.
- لا يمكن استخدامها كأداة خدمة للإدارة سواء في مجال القرارات أو التخطيط.
- نادرة الاستخدام في الحياة العملية.

الفرع الثاني: طريقة التكلفة المتغيرة

تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات في نفس الوقت، وتعتمد على الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة وهي طريقة أمريكية ظهرت في منتصف القرن العشرين، سميت بطريقة التكلفة Directcosting لدى الأمريكان، ثم Marginal Casting لدى الانجليز لتصل إلى الفرنسيين Le Cout Variable، مع ملاحظة عدم تطابقها مع طريقة التكلفة المباشرة التي تعتمد على الفصل بين المباشرة وغير المباشرة من التكاليف.

تقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف على وحدات الإنتاج، فتحمل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية، حيث طرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكاليف المتغيرة مع حساب هامش التكلفة المتغيرة لكل منتج. وهذه الطريقة يطلق عليها التكلفة المتغيرة البسيطة، وتعتمد على الفصل التام بين كل من التكاليف الثابتة والمتغيرة انطلاقاً من علاقتها بالنشاط (1).

1- أسس طريقة التكاليف المتغيرة: تعتمد هذه الطريقة على أسس من بينها: (2)

- يتم تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها (مواد، أجور، مصروفات) وحسب وظائف المنشأة (تكاليف صناعية وتكاليف تسويقية وتكاليف إدارية) وحسب علاقة عنصر التكلفة بحجم النشاط (إنتاج ومبيعات)، (تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة).

(1) ناصر دادي عدون وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 50.

(2) محمود محمود السجاعي، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 183-184.

- يتم تحميل الوحدات المنتجة بعناصر التكاليف الإنتاجية المتغيرة والتي تشمل جميع عناصر التكاليف الصناعية المباشرة وعناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة، كما يتم تحميل الوحدات المباعة بعناصر التكاليف البيعية المتغيرة وتشمل جميع عناصر التكاليف التسويقية المباشرة وعناصر التكاليف التسويقية غير المباشرة المتغيرة، أما عناصر التكاليف الثابتة وتشمل عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة وعناصر التكاليف التسويقية غير المباشرة الثابتة وجميع عناصر التكاليف الإدارية فيتم تحميلها على قائمة نتائج الأعمال للفترة التي حدثت خلالها باعتبارها تكاليف زمنية وليست تكاليف نشاط.

- يتم تقويم المخزون السلعي من الإنتاج التام والإنتاج غير التام (تحت التشغيل) سواء كان أول الفترة أو آخر الفترة على أساس التكلفة الصناعية المتغيرة فقط.

- تتحدد تكلفة المبيعات المتغيرة للوحدة عن طريق إضافة التكلفة الصناعية المتغيرة إلى التكلفة التسويقية المتغيرة (للوحدة) وبمقارنة تكلفة المبيعات المتغيرة للوحدة بسعر بيعها ينتج لنا ربح الوحدة بافتراض زيادة سعر البيع عن التكلفة ويطلق عليه الربح الحدي للوحدة، وهو يمثل مدى مساهمة الوحدة في تغطية التكاليف الثابتة للمنشأة وتحقيق أرباح.

- تمثل التكلفة المتغيرة الحد الأدنى لسعر البيع في الأجل القصير، ويضاف إليها نسبة مئوية تمثل هامش الربح المطلوب تحقيقه، ومن المؤكد أن أي تغيير في عناصر التكاليف المتغيرة سيؤثر حتماً على سعر البيع سواء بالزيادة أو بالنقص، ومن هذا المنطلق يمكن القول بأن الربح هو عائد التكاليف المتغيرة وليس التكاليف الثابتة.

2- تقييم التكاليف المتغيرة: تمتاز هذه الطريقة بمزايا وعيوب نذكر منها: (1)

أ- المزايا :

- تسمح بتحديد عتبة المردودية، وبالتالي اتخاذ القرارات في المدى القصير كإبقاء على إنتاج منتج معين رغم تحقيقه الخسارة.

- هذه الطريقة مناسبة أحسن بالنسبة للمؤسسة التي تعمل بنظام الطلبات، لأن المبيعات تكون مساوية للإنتاج.

(1) بلال بوناب ، دورة المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة ، الجزائر، 2014، ص-ص: 46-47.

ب- إذا كان هامش الربح معروف فإن التغيرات في الربح الناتجة عن التغيرات في الأحجام المختلفة للبيع يمكن تحديدها.

ت- العيوب :

- لم تحل الطريقة مشكلة توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة بالكامل، فما زال المحاسب يواجه مشكلة تحديد نصيب وحدة المنتج النهائي من عناصر التكاليف غير المباشرة والمتغيرة.

- ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة نتيجة للارتباط بين عناصر التكاليف وحجم الإنتاج والمبيعات، فهناك بعض التكاليف شبه متغيرة أو شبه ثابتة يعتبرها المحاسب ثابتة أو متغيرة تماما بالنسبة لحجم النشاط ولذلك يكون عليه دراسة سلوك العنصر اتجاه النشاط خلال فترة الزمن، وحين يصل إلى التثبيت المطلوب قد تتغير طبيعة العنصر مما يؤدي إلى إعادة تبويبها من جديد.

- إذا كان الإنتاج المباع أقل من الإنتاج الخاص بالمؤسسة في الفترة، يصبح مخزون آخر المدة من المنتجات مقيما بالتكلفة المتغيرة فقط.

الفرع الثالث: طريقة التحميل العقلاني

يرجع الفضل في ظهور هذه الطريقة إلى Harry Lawrence Gantt المهندس التابلوري الذي عرض هذه الطريقة عام 1915م، إن طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة هي طريقة لحساب التكاليف⁽¹⁾، جاءت نظرا للانتقادات الموجهة إلى الطرق التي سبقتها، ويطلق عليها اسم الطريقة المستغلة.

يعرف أسلوب التحميل العقلاني على أنه: "أسلوب لتحميل النفقات بطريقة عقلانية وواقعية، وذلك بتغيير مستوى الفعالية، حيث نجده مرتبطا بفكرة ثبات سعر التكلفة بالنسبة للوحدة المنتجة بحيث نجد أنه من غير العقلاني أن يتحمل الإنتاج بكل التكاليف الثابتة عندما يتغير مستوى النشاط"⁽²⁾.

1- مبادئ طريقة التحميل العقلاني:

تقوم هذه الطريقة على مبدأ معامل التحميل الذي يساوي النشاط الفعلي مقسوما على النشاط العادي، هذين النشاطين يجب أن يكون لهما وحدة قياس واحدة (ساعة يد عاملة، مواد أولية، وحدات مبيعة أو منتجة) حيث أن:

التكاليف الثابتة المحملة = التكاليف الثابتة الفعلية X معامل التحميل العقلاني.

⁽¹⁾ درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص 200.

⁽²⁾ Arapin djpolym, la comptabilité analytique delevplion, 2 édition, paris, 1996, p 135.

$$\frac{\text{مستوى النشاط الفعلي}}{\text{مستوى النشاط العادي}} = \text{معامل التحميل العقلاني}$$

- أ- **النشاط العادي:** هو عبارة عن حجم النشاط النظري الذي ترجو المؤسسة تحقيقه ويحدد في ظل الظروف الملائمة مع الأخذ بعين الاعتبار التوقعات والتغيرات الفصلية.
- ب- **النشاط الحقيقي (الفعلي):** هو النشاط الذي حققته المؤسسة فعلاً أثناء العملية الإنتاجية. من خلال هذه العلاقة نلاحظ وجود تناسب عكسي بين التكاليف الثابتة للوحدة وحجم النشاط عند تطبيق هذه الطريقة نكون أمام ثلاث حالات:

الحالة الأولى: النشاط الحقيقي = النشاط العادي.

في هذه الحالة يجب تحميل الأعباء كلها في حسابات التكاليف وسعر التكلفة.

الحالة الثانية: النشاط العادي < النشاط الحقيقي.

في هذه الحالة فإننا لا نقوم بتحميل كل الأعباء الثابتة بالنسبة للفترة في حسابات التكاليف وسعر التكلفة بل سيقصد التحميل جزء فقط من التكاليف الثابتة على سعر التكلفة، والفرق بين الأعباء الثابتة والجزء المحمل يعد ك أعباء نقص النشاط أو الفعالية.

الحالة الثالثة: النشاط العادي > النشاط الحقيقي.

هنا وضعية زيادة النشاط أي تحقيق الربح لأن الأعباء الثابتة كانت محل زيادة في الاستيعاب، ويبقى في كل الحالات الثلاثة سعر التكلفة الحقيقي للوحدة ثابتاً بدون تأثير تغيرات حجم النشاط⁽¹⁾.

2- تقييم طريقة التحميل العقلاني:

- أ- **المزايا:** تتمثل مزايا هذه الطريقة فيما يلي:⁽²⁾
- تحقيق العدالة في تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من المنتجات بتحميلها بالتكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة المستغلة.
 - يعتبر ترحيل التكاليف الثابتة غير المستغلة إلى حساب الأرباح والخسائر أو قائمة الدخل، جزءاً طبيعياً ومنطقياً ضمن مفهوم التكلفة.
 - الثبات النسبي لتكلفة الوحدة في ظل مستويات النشاط المختلفة.

(1) ناصر دادي، عدون وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 58-59.

(2) صالح الرزق، عطا الله خليل بن وارد، مبادئ محاسبة التكاليف الإطار النظري والعلمي، مرجع سبق ذكره، ص 143.

- توفر بيانات مفيدة لعملية التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة على معدلات استغلال الطاقة.
- ب- العيوب: تتمثل عيوب هذه الطريقة فيما يلي: (1)
- تكمن الصعوبة في تطبيق هذه الطريقة في تحديد أو تقييم النشاط الطبيعي وقياس هذا الأخير يشمل نوع من الذاتية.
- صعوبة التفرقة بين الأعباء الثابتة خاصة عند وجود أعباء شبه متغيرة؛ إذ تستعمل الطرق الإحصائية والرياضية للفصل بينهما.
- اضطرابات بعض قطاعات الأنشطة يحتم على المسيرين المزيد من الحيطة والحذر، إضافة إلى وجود المراجعة والتعديل الدوري للمعايير من أجل أخذ التغيرات الداخلية للمؤسسة وتقلبات المحيط في الحساب.

(1) لخضاري صالح، إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2007، ص 84.

خلاصة:

من الأسباب التي دفعت المؤسسات إلى وضع محاسبة تحليلية في نهاية القرن الثامن عشر هو ظهور عمليات مركبة في الإنتاج والتي لم تعهدها من قبل، بالتالي كان لابد من إيجاد آلية تسمح بالتعمق في تحليل التكاليف إلى درجة تقسيم المؤسسة إلى أجزاء مصغرة قد تصل إلى المصلحة وحتى إلى الفرع وكلما زاد الاهتمام بهذه الآلية كلما ظهرت نقائص من ناحية تطبيقها في الميدان.

ومن خلال عرضنا لهذا الفصل نستنتج أن لمحاسبة التكاليف دور مهم داخل المؤسسة حيث تساهم في إعداد التقارير المالية، وتهتم بشكل أساسي بتجميع وتحليل تكاليف الإنتاج عن الوحدات المنتجة ويكون ذلك بعدة طرق وكل طريقة جاءت من أجل تغطية النقص في الطريقة التي سبقتها.

الفصل الثاني:

تحليل التكاليف في القطاع الصحي

المبحث الأول: ماهية المؤسسة الصحية.

المبحث الثاني: محاسبة التكاليف في القطاع الصحي.

المبحث الثالث: تحليل ومراقبة التكاليف الصحية.

تمهيد:

تحتل المحاسبة التحليلية دورا مهما وفعالا في اتخاذ القرارات مع التغيرات والتطورات الحاصلة في مختلف المجالات، وهذه الأخيرة تسببت في ارتفاع مختلف التكاليف مما أدى ذلك إلى اضطرار المؤسسات لإيجاد طرق للتحكم فيها، ومن بين هذه المؤسسات نجد المؤسسات الصحية وخاصة إنها ذات ميزة خاصة كونها تتعلق بحياة الإنسان.

المبحث الأول: ماهية المؤسسة الصحية

تعتبر المؤسسة الخدمية من أهم المؤسسات في وقنا الراهن وقد أصبحت تحتل مكانة كبيرة في حياتنا اليومية، وكذلك المؤسسة الصحية في حد ذاتها مؤسسة خدمية ذات أهمية اجتماعية واقتصادية ومن خلال هذا المبحث سنحاول التعرف على بعض الجوانب المهمة والمتعلقة بالمؤسسة الصحية.

المطلب الأول: مفهوم المؤسسة الصحية

الفرع الأول: تعريف المؤسسة الصحية

لقد تعددت تعارف المؤسسة الصحية ونذكر منها ما يلي:

التعريف الأول: "تشمل كل المنظمات والمؤسسات والموارد التي تركز لإنتاج أفعال صحية أي لكل الجهود التي تبذل بهدف تحسين الصحة سواء تعلق هذه الجهود بالعبارة الصحية للأفراد أو بتقديم الخدمات الصحية العامة"⁽¹⁾.

التعريف الثاني: "مركز خدمي مختص بتقديم خدمة متكاملة، وهي عبارة عن مجموعة من التخصصات والمهن الطبية وغير الطبية والخدمات والأدوية والمواد التي تنظم بنمط معين بهدف خدمة المرضى الحاليين والمرقبين وإشباع حاجاتهم واستمرار المؤسسة الصحية"⁽²⁾.

الفرع الثاني: خصائص المؤسسة الصحية

هناك عدة خصائص تميز نشاط المؤسسة الصحية عن غيرها من المؤسسات الأخرى منها:⁽³⁾

1- تعدد أسعار الخدمة الواحدة: ففي الوقت الذي تقدم فيه خدمة معينة مجاناً لفئة من المرضى، فإن نفس الخدمة قد تقدم بمقابل رمزي لفئة أخرى، كما قد تقدم بمقابل يساوي كلفة الخدمة أو بمقابل

(1) حوالم رحيمة، تطبيق إدارة الجودة الشاملة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص: تسيير، جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان، الجزائر، 2010، ص 28.

(2) دريدي أحلام، دور استخدام نماذج صفوف الانتظار في تحسين جودة الخدمات الصحية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص: الأساليب الكمية في التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014، ص 5.

(3) نفس المرجع، ص 6.

يزيد عنها لفئة أخرى، كما قد تختلف طرق تحصيل قيمة الخدمات التي تقدم بمقابل فقد تحصل قيمتها نقداً أو بأجل.

2- وجود خطوط سلطة: الأول هو خط السلطة الوظيفية الرسمية ممثلاً بالجهاز الإداري، أما الثاني فهو خط سلطة المعرفة الذي يتميز به أفراد الجهاز الطبي بسبب طبيعة تخصصهم الوظيفي الدقيق، الأمر الذي يؤدي في بعض الأحيان إلى صراع على النفوذ، أما النوع الآخر هو السلطة النفاذية التي لها ثقل تمثيلي مما يسمح أن يكون لها موقع تفاوضي قوي.

3- استخدام الكثير من المؤسسات الصحية أسلوب إدارة الأزمات بدلاً من أسلوب إدارة الأهداف: وذلك لأن متطلبات العمل في غالبيتها ذات طبيعة طارئة غير قابلة للتأجيل.

4- تتعامل المؤسسة الصحية في صراع مع مشكلة الحياة والموت: وهذا ما يجعل العاملين بها تحت ضغوط بصفة مستمرة، كما أن العمل بها يتطلب درجة عالية من التخصص وقليل ما يتحمل الخطأ.

5- اعتماد نشاط المؤسسة الصحية أساساً على كفاءة ومهارة العنصر البشري: حيث تبرز أهمية كفاءة ومهارة العنصر البشري في تمييز نشاط مؤسسة عن أخرى من خلال المعاملة الحسنة الاستقبال الجيد والكفاءة العلاجية والتمريضية.

6- اعتبار المؤسسة الصحية بمثابة نظام لا يمكن توحيد نشاطاته: وهذا عائد لاختلاف احتياجات المرضى ومتطلباتهم الصحية.

المطلب الثاني: وظائف وأهداف المؤسسة الصحية

الفرع الأول: وظائف المؤسسة الصحية

انطلاقاً من التعارف المعطاة للمؤسسة الصحية الاستشفائية وبالأخص ذلك المقدم من طرف المنظمة العالمية للصحة، يمكن تفصيل الوظائف الأساسية للمستشفيات في ثلاث وظائف أساسية رئيسية هي: (1).

(1) بن فرحات عبد المنعم، انعكاسات أنماط تسيير المؤسسة العمومية للصحة بالجزائر على نوعية الخدمات، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص: اقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر، 2018، ص-ص: 32-34.

1- الرعاية الطبية والصحية:

أ- الرعاية الطبية: ويقصد بها الخدمات التشخيصية والعلاجية والتأهيلية والاجتماعية والنفسية المتخصصة التي تقدمها الأقسام العلاجية والأقسام الطبية المساندة وما يرتبط بهذه الخدمات من فحوصات معملية (مختبرية) العادية والمتخصصة وخدمات الإسعاف والطوارئ وخدمات التمريض والخدمات الصيدلانية والغذائية.

ب- الرعاية الصحية: وتختلف أنشطة ومجالات الرعاية الصحية باختلاف ظروف البيئة المحلية في

الدول المختلفة، ومن أهم الأنشطة والمجالات التي تشملها الرعاية الصحية ما يلي:

- البرامج التثقيفية بشأن المشكلات الصحية السائدة وطرق الوقاية منها والسيطرة عليها.
- رعاية الأمومة والطفولة بما في ذلك تنظيم الأسرة.
- الوقاية من الأمراض المتوطنة محليا ومكافحتها.
- رعاية المسنين.
- الصحة العقلية والإعاقات البدنية.

وقد تختلف هذه القائمة غير النهائية من دولة إلى أخرى ومن مؤسسة إلى غيرها حذفاً أو إضافة.

2- التعليم والتدريب: إذ تمثل المؤسسات الصحية الاستشفائية بطبيعتها وعلى وجه الخصوص منها

المؤسسات الاستشفائية التعليمية والجامعية بها تملكه من إمكانيات وتجهيزات، مراكز تدريب عملية للأطباء والممرضين والفنيين والأخصائيين، كما أنها تمثل مراكز متميزة لتنمية معلوماتهم عن الأمراض المختلفة وطرق علاجها والأدوية المناسبة لها، كما أنها تساهم في تزويد أعضاء الهيئات الطبية والهيئات المساعدة بالمهارات اللازمة للتفاعل النفسي والاجتماعي مع المرضى، من ثم تسهيل مهامهم في تشخيص المشاكل الصحية الفردية وعلاجها.

3- البحوث الطبية والاجتماعية: تساهم المستشفيات بشكل أو بآخر من خلال ما تحتويه من معامل

مخبرية وأجهزة وسجلات طبية وحالات مرضية متنوعة وكوادر بشرية في توفير بيئة مناسبة لإجراء البحوث والدراسات الطبية والاجتماعية المتخصصة في مختلف مجالات التشخيص والعلاج والتطوير الذاتي لخدمات المستشفى ومهارات الأفراد وأساليب العمل.

من خلال نظم المعلومات الطبية وتنوع حالات المرضى وطرق العلاج يمكن القيام بالبحوث والدراسات المتعلقة بأساليب التشخيص وتحديد معدلات حدوث وانتشار الأمراض المختلفة وتقييم فعالية الأدوية في علاجها أو تحديد العلاقة بين المتغيرات الاجتماعية والاقتصادية والأمراض المختلفة.

من خلال المختبرات والتقنيات الطبية يمكن القيام بالبحوث الخاصة بتطوير علاجات بديلة وطرق فحص أكثر تطوراً أو أساليب جديدة لمكافحة العدوى وانتشار المرض وغيرها.

الفرع الثاني: أهداف المؤسسة الصحية

يمكن إجمال الأهداف الرئيسية للمؤسسة الصحية فيما يلي: (1)

1- **الجودة الخدماتية:** وتعد جودة الخدمات الصحية المقدمة للمريض في صلب اهتمام السلطات العمومية، فالجودة داخل المؤسسة الصحية تقتضي إشباع حاجات المرضى عن طريق التزام المؤسسة ذاتها بتحسين وتطوير خدماتها المقدمة للمرتفقين في كل الجوانب وهو ما يتطلب ملاحظة وتحليل دورياً ل: تنظيم الخدمات، الفندقية والإيواء، الاستقبال... الخ.

ويمكن التميز بين ثلاثة أبعاد رئيسية للجودة الصحية:

أ- **البعد العمودي:** يأخذ مراجعة من قدرة المؤسسات العلاجية على الاندماج في توجيهات نظام الصحة والاتجاه نحو الأهداف العامة للمجتمع.

ب- **البعد الجانبي:** ويحدد قدرة المؤسسة على الاستجابة إلى حاجات المرضى الذين يقصدون خدماتها من جملة ومن جهة لأخرى الاستجابة لتطلعات الأجراء، ممولي النظام والمواطنين بشكل عام.

ت- **البعد الأفقي:** ويحدد قدرة المؤسسة على موازلة نشاطها مع باقي الوحدات العلاجية الأخرى في النظام الصحي، من أجل ضمان أفضل مقارنة من حيث المجالات المختلفة للمؤسسة.

2- **النجاعة المالية:** العوائق التي يفرضها المحتوى الاقتصادي والاجتماعي للمحيط الاستشفائي يجبر مسيري المؤسسات الصحية على تركيز أفعالهم حول قيادة مؤسساتهم ورسم إستراتيجية متوافقة مع التخطيط الصحي.

(1) بن فرحات عبد المنعم، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 34-37.

فقد أضحى من المعلوم تزايد النفقات الصحية وأهمية حصتها بالنسبة للنتائج الداخلي الخام في معظم دول العالم، وضمن فاتورة الإنفاق الصحي المتزايدة هذه، تبرز المستشفيات كأهم المؤسسات المكونة للنسيج الصحي في معظم البلدان، حيث تعرف نشاطاتها زيادة متسارعة بحسب تسارع الاكتشافات العلمية وتطور المهن الطبية على وجه الخصوص وهو ما يرفع بالمقابل من حجم النفقات بها.

وأهمية الإشكال الذي يطرح حجم نفقات المؤسسات الاستشفائية من جهة ومحاولة عقلنتها والتحكم فيها من جهة أخرى، تبرز نماذج التمويل المختلفة والهادفة إلى إيجاد نمط متجانس يحقق الرغبة في تدنيت التكاليف وعقلنة الإنفاق وتحقيق الجودة في آن واحد.

3- **ضمان خدمة المرفق العام:** يعرف المرفق العام بأنه: "مشروع يستهدف النفع العام بانتظام واضطراد ويخضع لإشراف الدولة".

والمؤسسات العمومية للصحة تشكل واحدة من المرافق العمومية، فإن كانت ومن ناحية مطالبة بتعديل طرق تسييرها لتكون أكثر حيوية ومستجيبة لنماذج التسيير الحديثة، خصوصا ما تعلق بتحقيق الجودة الخدماتية والتحكم في التسيير المالي والميزاني لتحقيق نجاعة أكبر، فإنها ومن ناحية أخرى يجب أن تسعى دائما للحفاظ على استمرارية المرفق العام وضمان خدماته.

وأيا كانت مهام المرفق العام فهي تقوم على ثلاث مبادئ رئيسية هي:

أ- **الاستمرارية:** أي المرفق العام لا يجوز توقف نشاطاته لأي سبب من الأسباب وهذا للحالة المجتمعية إليه.

ب- **الحيادية:** أي أن المرفق العام لا يخضع في تعاملاته إلى منطق التفرقة الاثنية أو الدينية أو اللغوية بين مرتفقيه، والذي هم عامة المجتمع.

ت- **المساواة:** وذلك يعني سهولة الوصول إلى المرفق العام والاستفادة من خدماته من طرف الجميع وفق قواعد وآليات وضوابط تضمن له تحقيق ذلك.

المطلب الثالث: تصنيف المؤسسات الصحية.

تعددت تصنيفات المؤسسة الصحية، حيث يمكن تصنيفها على أساس عدة معايير منها:

الفرع الأول: التصنيف على أساس الملكية والتبعية الإدارية.

تصنف المؤسسات الصحية وفق هذا المعيار إلى: (1)

1- المؤسسات الصحية الحكومية العامة: تميز بملكيتها للدولة، وإحدى الهيئات أو المؤسسات التي تقوم بالإشراف عليها وغالبا ما تتبع وزارة الصحة، ويقوم هذا النوع بتقديم الخدمات لجميع الأفراد بالمجان أو المقابل رسوم، وقد تضم مختلف التخصصات والأقسام العلاجية اللازمة، وتأخذ عدة أشكال منها: الخاصة بفئات معينة، المستشفيات الجامعية والتعليمية، المستشفيات التخصصية، الوحدات العلاجية والمستوصفات... الخ.

2- المؤسسات الصحية الخاصة: تكون هذه المؤسسات مملوكة (لأفراد، هيئات، جمعيات دينية أو خيرية، شركات خاصة) تتم إدارتها وفقا لنمط الإدارة في القطاع الخاص، وفي حدود الإطار العام المنظم للقطاع الصحي في الدولة.

الفرع الثاني: التصنيف على أساس التخصص ونوع الخدمة

تصنف المؤسسات الصحية وفق هذا المعيار إلى:

1- المؤسسات الصحية العامة: وهي المؤسسات التي تقدم خدمات صحية متعددة تجمع بين الطب والتشخيص والجراحة في المستشفيات ومصحات الطب والجراحة.

2- المؤسسات الصحية المتخصصة: تتخصص هذه المؤسسات في تقديم خدمات صحية معينة، كمراكز الفحص بالأشعة ومخابر التحليل الطبية ومستشفيات أمراض القلب.

(1) دريدي أحلام، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 8-9.

الفرع الثالث: التصنيف على أساس طبيعة المنتج النهائي

تصنف المؤسسات الصحية وفق هذا المعيار إلى: (1)

- 1- **مؤسسات الخدمات الصحية:** تتمثل في مختلف المؤسسات التي تقدمها منتجات نهائية تتمثل في الخدمات الصحية لا ملموسة، كالمستشفيات والعيادات الطبية ومخابر التحاليل الطبية.
- 2- **مؤسسات السلع الصحية:** وهي مختلف المؤسسات الصحية التي يتمثل منتجها النهائي في سلع صحية ملموسة كالصيدليات ومخابر النظارات والأجهزة الاصطناعية الطبية.

الفرع الرابع: التصنيف على أساس المناطق الصحية

تصنف المؤسسات الصحية وفق هذا المعيار إلى: (2)

- 1- **المركز الصحي الأولي:** ويعمل في هذا المركز طبيب عام أو أكثر بالإضافة إلى طبيب أسنان ممرضة، قابلة وكوادر فنية مساعدة كالمراقب الصحي، مساعد صيدلي ومساعد ممرض وفني مختبر وكذلك أخصائيين في علم الاجتماع والإحصاء. ويقدم هذا المركز خدمات الرعاية الصحية الأولية للقرى أو الأحياء التي يتراوح عدد سكانها ما بين 2000 إلى 5000 نسمة.
- 2- **المراكز الصحية الفرعية:** هي مراكز تابعة للمركز الصحي الأولي ويعمل بها بشكل ثابت اثنان أو أكثر من الكوادر الصحية المساعدة وتخدم القرى والتجمعات السكانية التي تتراوح سكانها بين 500 إلى 2000 نسمة، ويحضر للعمل فيها من المركز الصحي الأولي الطبيب العام وبعض مساعديه إما يوميا أو في أيام محدودة من الأسبوع، ويقدم هذا المركز نفس خدمات المركز الصحي الأولي.
- 3- **المركز الصحي الشامل:** وينشأ هذا المركز على الأسس التالية:
 - ينشأ لكل مجموعة من المراكز الصحية الأولية مركز صحي شامل واحد تتوفر فيه خدمات المركز الأولي بالإضافة إلى عيادات اختصاص وإسعاف وبعض الأسرة للإقامة الإطارية القصيرة.
 - يخدم من 25 إلى 50 ألف نسمة من السكان.

(1) دريدي أحلام، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 9-10.

(2) المرجع نفسه، ص-ص: 10-11.

- يعمل فيه بالإضافة لكوادر المركز الصحي الأولي أطباء اختصاصيون يأتون من مستشفى المنطقة حسب برنامج ومواعيد محددة حيث يقومون بفحص المرضى المحولين من الأطباء العاملين في المراكز الأولية والتابعة لهذا المركز، ويجرون لهم الفحوصات والمعالجة اللازمة ويحولون إلى المستشفى من يحتاجون للإدخال ويتابعون فيه معالجتهم.
- يهدف المركز الشامل إلى تخفيض المعانات على المرضى المحولين لأطباء الاختصاص بدل التوجه إلى المستشفى، كما يساهم في تخفيض الضغط على المستشفيات كي يتفرغ لمعالجة مرضاها المقيمين فيها مع القيام بوظائفها العامة الأخرى.

4-مستشفى المنطقة:

يوجد في كل منطقة صحية مستشفى لمعالجة المرضى المحولين من المراكز الصحية وكذلك الإسعاف والطوارئ، ويمكن أن يحول من يحتاج الرعاية الصحية الثالثة إلى المراكز التخصصية العليا في مستشفيات العاصمة أو المدن الكبرى، كما يقوم بإعادة المرضى بعد انتهاء معالجتهم إلى الطبيب العام في المركز الصحي ومعهم تقرير بحالتهم وذلك للمتابعة ويكون لكل مريض ملف دائم في المركز الصحي الأولي، ويستخدم المستشفى كذلك بهدف تدريب الأطباء المقيمين والمرضات والقابلات وباقي المهن الطبية المساعدة، كما يساهم في أنشطة الرعاية الصحية الأولية في ميادين الاختصاصات الطبية المختلفة.

المبحث الثاني: محاسبة التكاليف في القطاع الصحي

سننظر من خلال هذا المبحث إلى ماهية محاسبة التكاليف الصحية وأسسها ومهامها وكذلك نظريات التكاليف في القطاع الصحي.

المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف في القطاع الصحي

الفرع الأول: حتمية استعمال محاسبة التكاليف في القطاع الصحي

بالنسبة لحتمية إدخال نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الإستشفائية يمكن إظهارها من خلال:⁽¹⁾

- إنه حتمية قانونية، حيث أن المرسوم التنفيذي رقم 106/14 المؤرخ في 2014/03/12 المتعلق بوضع النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات الإستشفائية للصحة وفي مادته الثالثة ألزم بمسك محاسبة تحليلية تسمح بحساب مختلف تكاليف الخدمات المقدمة، وإظهار النشاط اليومي والشهري للمؤسسة، وبطريقة تتيح للإدارة فرصة اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.
- ضرورة تحديد مصروفات كل مركز من مراكز الخدمات العلاجية داخل المؤسسة الإستشفائية لأغراض التخطيط والرقابة وتقويم الأداء.
- لأن السرعة والدقة في إعداد وتجهيز البيانات واستخراج النتائج أمر ضروري، حيث تفرض طبيعة العمل في المؤسسة الإستشفائية السرعة، فقد يتلقى المريض العلاج ويغادر مباشرة مما يقتضي تسجيل التكاليف أول بأول.
- حتمية الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية لحماية الأصول المختلفة للمؤسسة الإستشفائية.
- ويتجلى أيضا إدخال هذا النظام من خلال أهدافه بالنسبة للمؤسسة الإستشفائية.
- القدرة على قياس تكاليف الخدمات المقدمة في المؤسسة وبالتالي سهولة عملية تسعيرها.
- المساعدة في إعداد الموازنات التخطيطية بالاعتماد على بيانات التكاليف التاريخية للتعويض بالتكاليف المستقبلية.

⁽¹⁾سكينة رحمة، مقومات تصميم نظم محاسبة التكاليف للمؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد 14، العدد 1، 2020، ص 231.

الفرع الثاني: تعريف محاسبة التكاليف في القطاع الصحي

لها عدة تعاريف نذكر منها: (1)

عرفها المجلس المحاسبي الفرنسي حسب الهدف منها أي: "تهدف المحاسبة التحليلية الإستشفائية إلى إظهار العناصر المكونة للتكاليف والنتائج التي تمثل أهمية بالغة لإدارة المؤسسات الإستشفائية". وتعرف أيضا على أنها: "استخدام الحسابات والبيانات المحاسبية والإحصائية التي تعد لجميع مستويات الإدارة لتمكينها من الرقابة على عمليات المنشأة الإستشفائية وعلى التكاليف في الوقت المناسب". ويمكن القول أن محاسبة التكاليف الإستشفائية هي: "نظام محاسبي يهتم بقياس والرقابة على التكاليف الإستشفائية، كما يوفر المعلومات الضرورية التي تساعد الإدارة الإستشفائية على اتخاذ القرارات وإعداد التنبؤات الخاصة بتكاليف وإيرادات الاستغلال".

الفرع الثالث: أهداف محاسبة التكاليف في القطاع الصحي

تتمثل أهداف محاسبة التكاليف في المنظمات الصحية في ما يلي: (2)

- تحديد تكلفة كل خدمة من الخدمات العلاجية المؤداة بكل قسم من أقسام المنظمة الصحية وتحديد تكلفة كل قسم من هذه الأقسام باعتبارها مراكز تكلفة علاجية وأيضا تحديد تكلفة كل قسم من الأقسام المعاونة لها سواء كانت علاجية أو إدارية أو غيرها، وتحديد نصيب كل خدمة علاجية من كل عنصر من عناصر التكاليف.
- تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف في المنظمة الصحية سواء الرقابة الوقائية أو الرقابة العلاجية أو الاثنتين معا وهو الأفضل لتحقيق هدف الرقابة على التكاليف المتمثل في خفض التكاليف وأيضا تحقيق الرقابة على الإيرادات وتحديد المسؤولية عنها.
- توفير أساس سليم لتقييم الخدمات العلاجية التي تم علاجها، والحالات العلاجية التي مازالت تحت العلاج في نهاية كل فترة مالية معينة.

(1) محفوظ جبار، إلياس بومعروف، دور محاسبة التكاليف الإستشفائية في الرقابة على المستشفيات العمومية الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارية، العدد 05، 2011، ص-ص: 36-37.

(2) محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصحية مدخل نظم المعلومات، ط1، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2009، ص-ص: 58-60.

- توفير البيانات اللازمة لإعداد الموازنات التخطيطية طبقاً لمراكز المسؤولية سواء تمثلت في مراكز التكلفة أو مراكز الربحية أو مراكز استثمار، والعمل على ربط هذه المراكز بالهيكل التنظيمي للمنظمة الصحية.
- توفير البيانات اللازمة لتقييم المخزون من الأدوية أو المستلزمات الطبية أو الكيماوية ومستلزمات المعامل أو مستلزمات الأشعة أو مستلزمات العظام، وكذلك إحكام الرقابة عليها.
- توفير البيانات اللازمة لمساعدة الإدارة في القيام بوظائفها المختلفة في رسم سياسات وتخطيط ورقابة وتقييم أداء واتخاذ قرارات خاصة القرارات الخاصة بشراء المعدات الرأسمالية (الأجهزة الطبية).
- توفير البيانات اللازمة لترشيد قرارات تسعير الخدمات العلاجية على اختلاف أنواعها سواء للمرضى العاديين أو لمرضى التقاعدات المختلفة، وسواء كانت المنظمة تقدم هذه الخدمات بالمجان أو بأجر رمزي أو بأجر كامل ويتوقف ذلك على طبيعة المنظمة الصحية والهدف الذي أنشئت من أجله.

المطلب الثاني: مقومات ومهام محاسبة التكاليف في القطاع الصحي

الفرع الأول: مقومات محاسبة التكاليف في القطاع الصحي

تتضمن المقومات الأساسية لنظام التكاليف في المنظمات الصحية ما يلي: (1)

1- دليل وحدات التكلفة أو النشاط:

تتمثل وحدة التكلفة في وحدة الإنتاج النهائي وفي المنظمات الصحية نجد أن النشاط هو عبارة عن الخدمات العلاجية المقدمة لمن يطلبها، ومن ثم فإن وحدة التكلفة هي الخدمة العلاجية حسب نوعها أو طبيعتها وهي التي ينسب إليها عناصر التكاليف الخاصة بأوجه النشاط المختلفة مع مراعاة أن الخدمة العلاجية التي تقدمها المنظمات الصحية تتميز بعدم التجانس لارتباط كل منها بحالة المريض والعلاج اللازم.

(1) محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصحية مدخل نظم المعلومات، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 60-

وحتى يمكن تصميم دليل مناسب لوحدات التكلفة ينبغي اتخاذ عدد من الخطوات أهمها حصر الخدمات العلاجية التي تقدمها المنظمة الصحية، وتقسيمها إلى مجموعات متجانسة قدر الإمكان، ثم تقسيم كل مجموعة داخلية إلى مجموعة بنود متجانسة، ثم يتم بعد ذلك اختيار وسيلة فنية اقتصادية للتعبير عن الوحدات التي تقاس بها كل خدمة أو كل مجموعة من الخدمات العلاجية.

2- دليل مراكز التكاليف:

ينبغي ربط نظام محاسبة التكاليف بالهيكل التنظيمي بالمنظمة الصحية، ومن ثم تقسم إلى وحدات إدارية صغيرة يسمى كل منها مركز تكلفة، بحيث تكون كل وحدة ممثلة في قسم من أقسام المنظمة الصحية تحت إشراف ومسؤولية شخص معين حتى يمكن تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف بشكل أكبر.

ويمكن تقسيم مراكز التكلفة في المنظمات الصحية:⁽¹⁾

أ- مراكز إنتاجية: وهي تلك المراكز التي تتمثل في الأقسام التي تؤدي خدمات علاجية للمرضى مباشرة مثل أقسام الجراحة والنساء والتوليد.

ب- مراكز خدمات إنتاجية: وهي تلك المراكز التي تتمثل في الأقسام التي تؤدي خدماتها لمراكز الإنتاج، فهي لا تقدم خدماتها الصحية للمريض مباشرة، مثل الصيدلية والمخازن.

ج- مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية: وهي المراكز التي تقدم خدمات إدارية ومحاسبية ومالية لجميع الأقسام الأخرى بالمنظمة الصحية، مثل إدارة المنظمة الصحية والمدير.

د- مراكز العمليات الرأسمالية: وهي تختص بعمليات ومشروعات الاستثمارات التي تقوم بها المنظمة الصحية من تركيب أجهزة ومعدات أو القيام بأي عملية رأسمالية التي تتعدى النافذة منها سنة مالية واحدة.

(1) محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصحية مدخل نظم المعلومات، مرجع سبق ذكره، ص 98.

3- دليل عناصر التكاليف:

تتكون تكلفة الخدمة العلاجية التي تقدمها أي منظمة صحية لمن يطلبها من المرضى من مجموعة عناصر التكاليف وهي المواد أو المستلزمات الطبية والعلاجية اللازمة والأجور والمرتبات والمكافآت التي تمنح للعاملين من الأطباء ومساعدين والمصروفات التي تتحملها المنظمة الصحية مقابل الانتفاع بخدمات معينة من أجل تقديم الخدمة العلاجية.

من الضروري وضع أو تصميم دليل عناصر التكاليف التي تتحملها المنظمة الصحية من أجل تقديم الخدمات العلاجية، بحيث يوضح هذا الدليل مفردات المبالغ التي تكون التعبير المالي عن الأنشطة التي تتم داخل المنظمة.

4- المجموعة المستندية:

تعتبر المستندات هي دليل الإثبات في المحاسبة، ولا يمكن تسجيل أي عملية من العمليات إلا إذا كان لها مستند يؤيدها ويؤكدها ويعززها، كما أنها مصدر القيد الأولي في الدفاتر، ومن ثم يجب حفظها في مكان أمين حتى يمكن الرجوع إليها وقت الحاجة، ويوجد نوعان من المستندات هما المستندات الداخلية وهي التي تعد داخل المنظمة الصحية مثل فاتورة العلاج، والنوع الثاني المستندات الخارجية وهي التي تعد خارج المنظمة الصحية مثل فاتورة شراء أجهزة أو معدات طبية.

5- المجموعة الدفترية:

تعد المجموع الدفترية أحد مكونات النظام المحاسبي والتكاليفي في المنظمات الصحية، ومن أمثلتها دفتر يومية المواد أو المستلزمات الواردة، ودفتر يومية المواد والمستلزمات المنصرفة.

6- مجموعة القوائم والتقارير:

تتضمن القوائم والتقارير تلخيصا لكل ما تم تسجيله في الدفاتر والسجلات من واقع المستندات ومن بينها قائمة التكاليف لكل مركز من مراكز الإنتاج أي لكل قسم من الأقسام العلاجية.

والواقع أن التقارير المقدمة لإدارة المنظمة الصحية تكون مفصلة إذا انخفض المستوى الإداري بينما تكون التقارير ملخصة جيدا إذ ارتفع المستوى الإداري، ويفضل أن تشمل التقارير على أرقام محددة

مقدما بجانب الأرقام الفعلية وأيضا أرقام لعدة فترات مالية متتالية أو لعدة منظمات صحية متماثلة وذلك حسب الهدف من إعداد التقرير .

الفرع الثاني: وظائف محاسبة التكاليف في القطاع الصحي

يمكن حصر وظائف المؤسسة الصحية في ما يلي:(1)

1-الرعاية الصحية والطبية: ويقصد بها الخدمات التشخيصية والعلاجية والتأهيلية والاجتماعية والنفسية المتخصصة التي تقدمها الأقسام العلاجية والأقسام الطبية المساندة وما يرتبط بهذه الخدمات من فحوصات مخبرية، خدمات تمريض، وخدمات فندقية...الخ.

حيث تعد هذه الوظيفة الأكثر اهتماما وتركيزا من طرف المؤسسة الصحية وهي بدورها تشمل مجموعة من الوظائف الفرعية منها:

أ-الوظيفة الإدارية: وهي الوظيفة التي تهتم بكل المهام الإدارية للمنظمة الصحية من تسيير ملفات المستخدمين والتسيير المالي وتسيير مختلف المخازن إلى تسيير ملفات الزائرين والمرضى وغيرها .

ب-الوظيفة العلاجية: تعد الوظيفة الرسمية للمنظمة الصحية والحاجة الأساسية التي يطلبها المريض فهي نقطة الالتقاء والتفاعل بين طالبي الخدمة ومقدميها، وتتميز بصعوبة فصلها عن الوظيفة الفندقية.

ج-الوظيفة الفندقية: وهي الوظيفة التي تهتم باحتياجات المرضى خلال فترة إقامتهم بالمؤسسة الصحية وتمثل أيضا المكان الذي يضم أكبر عدد من العمال الصحيين وغير الصحيين .

د-الوظيفة التقنية: تتم ممارسة هذه الوظيفة تحت توصيات الطاقم الطبي والشبه الطبي باستخدام الوسائل التكنولوجية الخاصة بخدمات التشخيص والعلاج.

هـ-الوظيفة اللوجستية: تختص بكل الخدمات الداعمة للنشاط الرئيسي مثل الإقامة والإطعام والنقل...الخ.

(1) سكيينة رحمة، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 230-231.

و-التعليم والتدريب: مسايرة للتطور المستمر في التقنيات والعلوم الطبية تلجأ المؤسسة الصحية إلى تطوير مهارات وخبرات مستخدميها المتخصصين في مختلف مجالات المهن الطبية والصحية من خلال التعليم والتدريب المستمر.

2-البحوث الطبية والاجتماعية: أن ما تحتويه المؤسسة الصحية في مختبرات، تجهيزات، سجلات طبية وحالات مرضية متنوعة وإطارات متخصصة مهنية، يعد بيئة مناسبة لإجراء البحوث والدراسات الطبية والاجتماعية المتخصصة في مختلف مجالات التشخيص والعلاج والتطوير الذاتي ومهارات الأفراد وأساليب العمل ما يساهم بشكل كبير في تقدم العلوم الطبية وتطوير الوسائل والأساليب العلاجية.

المبحث الثالث: تحليل ومراقبة التكاليف الصحية

سننظر من خلال هذا المبحث إلى مخرجات المنظومة الصحية ومنتجاتها وكذلك إلى وسائل لمراقبة التكاليف في هذه المنظومة.

المطلب الأول: تحليل التكاليف الصحية

هناك محاولات عديدة وجهود مستمرة من أجل إيجاد مخرج للنشاط الصحي، فهناك محاولات من أجل إيجاد علاقة بين المرض والتكلفة، حدة المرض والتكلفة، طريقة العلاج والتكلفة لتحديد المخرج الملائم يمكن المسيرين في تحليل التكاليف الصحية بشكل دقيق.

حيث ركز الباحثون فيما يخص مخرجات النشاط الصحي على نوعين أساسيين من المخرجات هي: "التكاليف الفردية" وهي ما يتعلق بالتكاليف المفوترة للمريض و"تكاليف المرض" وهي ما يرتبط بعلاقة التكلفة والإنتاج الصحي.

الفرع الأول: التكاليف الفردية

من طرق حسابها ما يلي: (1)

1-تكلفة اليوم الإستشفائي:

طبقت هذه الطريقة في الكثير من الدول، وطبقت في فرنسا قبل 1983 لما استخدمت المحاسبة التحليلية في تحديد تكلفة متوسط اليوم الإستشفائي-بطريقة التكاليف الإجمالية- وذلك عن طريق جمع الأعباء للحصول على سعر تكلفة كل نشاط منتج من طرف المؤسسة ثم تقسيم سعر التكلفة السنوي على عدد الأيام الإستشفائية المنتجة من طرف القسم الإستشفائي.

لكن من عيوب الطريقة أن تكلفة اليوم الإستشفائي ليس بمؤشر ثابت خلال الفترة العلاجية للمريض من جهة ومن جهة أخرى على مختلف فترات السنة بالنسبة للمستشفى.

(1) نصر الدين عيساوي، مراقبة التكاليف في مؤسسة إستشفائية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص: اقتصاد مالي، جامعة الإخوة منتوري بشير، الجزائر، 2005، ص-ص: 146-148.

2-تكلفة اليوم المجزأ:

استعملت هذه الطريقة في فرنسا ضمن مشروع الإصلاحات الخاصة بالتسعير الإستشفائي.

وقد تضمنت الفاتورة الإستشفائية ضمن هذه الطريقة الأجزاء التالية:⁽¹⁾

- مبلغ جزافي لفتح سجل إستشفائي.
- سعر يوم إيواء.
- سعر يوم علاج.
- أداوات فردية خاصة بكل مريض على حدى.

ومن مميزات هذه الطريقة ما يلي:

- أنها أخذت بعين الاعتبار خصوصيات كل مرض من جهة وخصوصيات كل مريض من جهة أخرى عند حساب تكلفة العلاج.
- صنفت التكاليف إلى ثابتة و متغيرة.
- فصلت بين التكاليف العامة والتكاليف الفردية.

ومن نقائصها ما يلي:

- تصنيف الأعباء إلى ثابتة ومتغيرة متعلق ببعض الأعباء فقط.
- سعر يوم العلاج لا يتعلق بحالة المريض الصحية ودرجة تعقيدها.
- تركز هذه الطريقة على تكلفة فترة مكوث كل مريض على حدى، ولا تركز على التكاليف الناتجة عن كل قسم إستشفائي، أو تكلفة نوع معين من المرضى فلا يمكن التنبؤ بالأعباء التقديرية لقسم معين مستقبلا.

⁽¹⁾ Andre Labourdette ,Economie de santé ,presse ,Universitaire de France ,Paris,1998, p 60.

3- تجربة بوسطن:

هذه الطريقة عبارة عن تطوير لطريقة تكلفة اليوم المجرأ، حيث أخذت بعين الاعتبار النقد الموجه لطريقة التي سبقتها حيث أخرجت الأداءات الفردية المدفوعة مقابل أنها جعلت من الأعباء الإستشفائية الأخرى الثابتة تتحمل من طرف كل المرضى وعموما بنفس المبالغ.

لم تأتي هذه الطريقة بتغير كبير على مبدأ حساب التكاليف، إلا فيما يخص معاملة الأعباء الخاصة بنشاط القسم الإستشفائي، التي أصبحت خاضعة إلى لائحة مشفرة تضم مختلف العلاجات المقدمة من طرف كل قسم على إحدى، هذه العلاجات بعد تشفيرها وإعطائها رمز خاص بها يعطى لها سعر معين.

من أجل تحديد تكلفة القسم الإستشفائي الخاصة بكل مريض تجمع تكلفة الأداءات الطبية المقدمة له في القسم الإستشفائي محل العلاج، وبهذا تصبح الأعباء في القسم الإستشفائي متغيرة وليست ثابتة. نالت هذه الطريقة استحسانا من طرف الهيئات الممولة للنشاط الإستشفائي، التي أصبحت تعرض فواتير أكثر وضوحا وذات مصداقية أكبر⁽¹⁾.

ركزت الطرق الثلاثة السابقة على الفاتورة الإستشفائية للمريض، هناك طرق أخرى حسب اهتمامها بالعلاقة التي تربط بين التكاليف والإنتاج الإستشفائي.

الفرع الثاني: التكاليف المتعلقة بنوع المرض أو العلة

تهدف هذه الطريقة إلى قياس النشاط الإستشفائي باستعمال مخرجات مختلفة عن سابقتها، هذه الطرق سنتناول تحديد تكاليف المخرجات الخاصة بالنشاط الإستشفائي وفقا لمقاربتين:

النقطة المشتركة بين الباحثين فيما يخص المقاربتين، أن تطور التكاليف الإستشفائية لها علاقة بتركيبة الأمراض المعالجة في المستشفى، هذا ما يسمى من طرف هيئة الباحثين الأمريكيين، Case-Mix فيما يخص قياس Case-Mix هناك مقاربتين سنعرضها فيما يلي: (2)

(1) نصر الدين عيساوي، مرجع سبق ذكره، ص 150.

(2) المرجع نفسه، ص: 150-151.

1-المقاربة الأولى:

هذه المقاربة خاصة M.s Feldstein مفادها أن Case-Mix تحدد عن طريق عدد الأسرة وحجم الخدمات المقدمة.

مبدأ الطريقة هو حساب التكاليف الخاصة بكل مريض عن طريق متوسط تكاليف الأقسام التي مر بها ثم استعمال معاملات ترجيع لتحديد خصوصيات العلاجات المقدمة لكل مريض، هذه المعاملات يمكن أن تكون على أساس تكلفة محاسبية أو تكلفة محددة إحصائياً حسب طبيعة المرض.

2-المقاربة الثانية:

هذه المقاربة كانت نتيجة جمود "R.fetter" أين قام بإيجاد نوع من العلاقة بين الأمراض ثم تجميعها في مجموعات، سميت بالمجموعات المتجانسة للمرض DRG، أين حددت هذه المجموعات على أساس خصائص معينة.

يقول "R.fetter" أن المستشفى يمكن أن ينظر إليه كمؤسسة ذات متوجات متنوعة، من ناحية أن لكل مريض يتلقى مختلف الكميات وأنواع العلاجات اللازمة، هذه الخدمات المقدمة لا تتعلق بالحالة الصحية له فقط، بل بالمنهج العلاجي اللازم إتباعه أيضاً".

-بالإضافة إلى أعراض المرض وطبيعة العلاج المأخوذة في الحساب عند تحديد مخرجات النشاط الإستشفائي، يرى R.fetter أن هناك متغيرات أخرى مثل العمليات الجراحية، سن المريض... الخ. التي يجب أخذها في الحساب عند تكوين المجموعات المتجانسة للمرضى وقد تم تحديد 383 مجموعة متجانسة للمرضى من طرفه وقد أخذ الشروط التالية في تكوينها: (1)

- يجب أن لا تتعدى هذه المجموعات في مجملها 500 مجموعة.
- يجب أن يكون هناك تمايز بين المجموعات فيما بينها.
- أن تبنى هذه المجموعات انطلاقاً من الإحصائيات الحديثة للمستشفى.
- أن تكون المجموعات المكونة لها معنى طبي داخل المستشفى.
- تجميع الأشخاص اللذين يبدون نفس الأعراض المرضية، والتي سوف تقدم لها علاجات متماثلة.

(1) نصر الدين عيساوي، مرجع سبق ذكره ، ص151.

وقد قام "R.fetter" بإعداد برنامج معلوماتي يسمى "Auto GRP" يقوم بتجميع المرض في مجموعات متجانسة انطلاقاً من ملفاتهم الإستشفائية.

المطلب الثاني: مراقبة التكاليف الصحية:

عملية مراقبة التكاليف الصحية تتطلب معلومات حول التنظيم الصحي، التصرفات داخل المؤسسة الصحية، بالإضافة إلى نتائج النشاطات داخل الأقسام الصحية، عملية جمع تلك المعلومات من أجل تشخيص حالة المؤسسة الصحية تتطلب أموال كثيرة سوف تضاف إلى المصاريف الصحية السابقة، بما أن المعلومات النشاط الصحية مكلفة تطلب ذلك مقارنة الأعباء الخاصة بعملية المراقبة والنتائج المحققة منها من أجل الحكم على فعالية العملية من عدمها، سنحاول فيها يلي التطرق إلى بعض الطرق المستعملة في الدول المتقدمة من أجل محاولة مراقبة التكاليف الصحية و الحد من ارتفاعها.

الفرع الأول: مراقبة عوامل الإنتاج

1-مراقبة رأس المال: عملية توزيع الخدمات الصحية في مختلف دول العالم تبحث عن تحقيق هدفين أساسيين:

- تحقيق اقتصاديات الحجم «Economie d'échelle»، أي لو كان في المنطقة الجغرافية مستشفين لهما طاقة استيعاب ب1000سرير لكليهما، لكن النشاط الفعلي مفاده استقبال 500مريض لكن المستشفين.

فحسب هذا الهدف يجب تركيز النشاط في إحدى المستشفين وإغلاق الآخر.

- هناك هدف آخر يتمثل في البحث عن تحقيق عدالة في توزيع الخدمات الإستشفائية، فهناك بعض المنطق التي تستفيد من إمكانيات بشرية(أخصائيين تقنيين...) ومادية (أجهزة ومعدات تكنولوجيا عالية...) على حساب مناطق أخرى، لتنظيم ذلك يجب وضع خريطة جهوية لتنظيم توزيع تلك الخدمات من أجل تحقيق نوع من العدالة في توزيعها⁽¹⁾.

(1) Michel Nogues, Gestion hospitalières et regulation des dépense de santé, Edition PUF, Paris, 2000, p 35.

الخريطة الجهوية لتوزيع الخدمات الصحية استعملت من طرف العديد من الدول المتقدمة ففي فرنسا مثلا وضعت تلك الخريطة من أجل توضيح المناطق التي لها إمكانية فائضة عن احتياجاتها والمناطق التي تعاني العجز، ثم في مرحلة مواءمة العمل على إيجاد توازن في إعادة توزيع تلك الإمكانيات هذه الطريقة في مراقبة الخدمات الإستشفائية والتكاليف الناجمة عنها لا تخلو من الانتقادات والتي سنعرضها فيما يلي: (1)

- عملية جمع المعلومات فيما يخص الإمكانيات التي تتواجد على مستوى كل مؤسسة صحية من إمكانية بشرية ومادية تتطلب وقت طويل وأموال كثيرة لمعالجتها حالة بحالة.
- تحويل قسم صحي معين من مؤسسة صحية إلى مؤسسة أخرى يطرح إشكالية أخرى فيما يخص المؤسسة الصحية المستقبلية الذي يجب عليه غلق قسم متواجد حاليا من أجل استقبال قسم جديد بالإضافة إلى ذلك عملية استبدال قسم صحي بآخر تتطلب جهود كبيرة فيما يخص إعادة تنظيم النشاط الصحي، تحويل الفريق الطبي وتوجيه المريض.
- عملية غلق قسم صحي أو مؤسسة صحية بكامله ستواجه صعوبات من طرف عمال المؤسسة الصحية من جهة ومن جهة أخرى من طرف المرضى الذين تعودوا على التردد عليه.
- فيما يخص العمال فان المقاومة والتتديد برفض القرار سيكون عن طريق نقاباتها وبالنسبة للمرضى فان عملية رفضهم تأخذ شكل إمضاءات توجه إلى المعنيين بالأمر.
- استعمال خريطة صحية من أجل تنظيم وتوزيع الخدمات الصحية لا يمكنه في كل الأحوال تحقيق ذلك الهدف.
- من ناحية أن ظهور فروع طبية وعلاجات جديدة يستدعي الاستثمار في استخدام أجهزة ثقيلة وجهاز طبي يقوم بالسهر على تقديم هذه العلاجات قد تكون مؤسسة الصحية القائمة غير قادرة على استيعاب أقسام جديدة، مما يحتم على السلطات البحث على إنشاء مؤسسة صحية جديدة وما يرافقها من إمكانيات وأسرة إضافية.
- عملية مراقبة الموارد لا تتوقف على الاستثمار المادي فقط، بل ستمس بالمقابل الرأس المال البشري، فقرار إنشاء مؤسسة صحية جديدة سيرافق توفير مناصب شغل للجهاز الطبي، الإداري ... الخ. اللذين سيسهرون على تحقيق الأهداف المرسومة لهم، من خلال هذا الانتقاد الأخير سوف نورد مراقبة عنصر آخر وهو الرأس المال البشري.

(1) نصر الدين عيساوي ، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 159 - 160.

2-مراقبة العمل:

عملية مراقبة العمل داخل المؤسسات الصحية يتم عن طريق عدة طرق أهمها: (1)

- أ - مراقبة دخول الطلبة للفروع الطبية عن طريق إخضاعهم لشروط تحدد عددهم داخل الدفعات التي سوف تزاول دراستها، لكن هذه الطريقة تستدعي توفير الشروط التالية:
 - وجود رغبة حقيقية والإصرار من طرف أصحاب القرار .
 - فعالية تقنيات التنبؤ من أجل تحديد عدد الطلبة ودفعات التخرج مستقبلا.
- بالإضافة إلى الشرطين السابقين هناك صعوبة تتمثل في طول مدة التكوين في الفروع الطبية وأن الطلبة المقبولين في دفعة معينة لا يتخرجون كلهم بنفس عدد سنوات التكوين، بل هناك من يتعدى تلك المدة.

النقد الموجه لهذه الطريقة يتمثل في أن الشروط التي تم وضعها تحدد عدد الطلبة ومن ثم عدد المتخرجين في مرحلة لاحقة-إن كانت هناك رغبة حقيقية- بالمقابل انخفاض عرض اليد العاملة الطبية سيدفع المتخرجين بالمطالبة بأجور أعلى لأن أصحاب القرار ليس لهم الاختيار في مجال العمل بالرغم من انخفاض اليد العاملة إلا أن التكاليف لم تنخفض.

- ب - هناك طريقة أخرى تقوم على إغلاق عدد معين من الأسر في بعض الأقسام الصحية، وبذلك يمكنهم هذا الفرار من تسريح بعض العاملين في هذه المؤسسة الصحية، لكن تطبيق مثل هذا القرار يتطلب تحقيق الشروط التالية:

- انخفاض معدل غياب العمال داخل المؤسسة الصحية، والذي يستدعي تحقيق عوامل معينة من أجل إحساس العمال بالارتياح أثناء مزاولة نشاطهم مثل: نظام التحفيز، علاقة إنسانية نوعية داخل المؤسسة الصحية... الخ.
- إمكانية الجهاز الطبي التمسك به من تغطية طلبات العلاج في المؤسسة الصحية وملئ الفراغ الذي سيتركه العمال المسرحين.

(1) نصر الدين عيساوي، مرجع سبق ذكره، ص-ص : 160-161.

النقد الموجه لهذه الطريقة أن تقليص عدد العمال يجعلهم يتبعون برنامج عمل محدد ودقيق يمنعهم من الغياب، من أجل ذلك، يجب الاستجابة لطلباتهم من أجل الشعور بالراحة داخل عملهم من بين هذه الطلبات توفير الإمكانات المادية والتي قد تجعل التكاليف الصحية لا تتخفف.

إذ أن لتطبيق الطرق الخاصة بمراقبة عوامل الإنتاج يتطلب توفر ذلك شروط كثيرة ومعقدة، حيث يمكن التطرق إلى الحلول أخرى تعتمد على مراقبة الموارد الصحية.

الفرع الثاني: مراقبة الموارد الإجمالية

تتم عملية مراقبة الموارد الإجمالية للمؤسسة الصحية استعمال بعض التقنيات كالتالي: (1)

1- تقنيات مراقبة التسيير:

أ - التقنية الأولى استعمال الخريطة الصحية

تتمثل هذه التقنية في استعمال خريطة صحية من أجل مراقبة الإمكانات الصحية في كل منطقة وقد قدمت هذه الطريقة كمشروع لمراقبة التكاليف الصحية في فرنسا وذلك في سنة 1986.

تعتمد هذه التقنية على حساب تكلفة يوم صحي باستعمال تقنيات المحاسبة التحليلية على مستوى المؤسسة الصحية، ثم تقارن التكاليف المقدرة لفترة معينة والتكاليف الفعلية المحققة في نفس الفترة وتتحصل في هذه الحالتين من المؤسسات الصحية:

- مؤسسة صحية لها تكاليف فعلية أكبر من التكاليف المقدرة التي، التي يحتم عليها في هذه الحالة تخفيض تكاليفها مستقبلاً لأنها حققت عجز في هذه الفترة.
- مؤسسة صحية لها تكاليف فعلية أقل من التكاليف المقدرة، الفائض يستعمل من طرف نفس المؤسسة الصحية بالإنفاق مع الجهات الممولة.

وقد وجهت العديد من الانتقادات لهذه التقنية:

- لا يوجد ما يثبت أن العينة المختارة من المؤسسات الصحية لتقدير تكلفة يوم صحي لاستعماله كمؤشر، هي مؤسسات صحية تحقق أدنى التكاليف الممكنة.

(1) نصر الدين عيساوي، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 161 - 162.

- بالنسبة للمؤسسات الصحية التي حققت فائضا عن تكاليفها الفعلية، فإنه من المحتمل أن تستعمل ذلك المورد الإضافي من أجل اقتناء تجهيزات جديدة، تشغيل يد عاملة إضافية ولذلك سترفع التكاليف الناتجة عن استعمال الفائض في مرحلة لاحقة.

بالنسبة للمؤسسات الصحية التي حققت عجز في مرحلة سابقة، فإنه من المنتظر أن يقدم مسيروها مبررات لذلك العجز المحقق، وإن لم يكن هناك مبرر مادي منطقي يمكن أن يلتجئ هؤلاء إلى الحكم على عجز نظام المعلومات أو إلى ارتفاع التكاليف الخاصة بالمعلومات المراد الحصول عليها.

ب-التقنية الثانية: نسبة احتلال أسرة القسم الصحي

هذه التقنية الأقل تعقيدا من التقنية السابقة، وقد استعملت في الولايات المتحدة الأمريكية، وأخذت ولايات نيويورك كعينة لتطبيقها.

من أجل تقدير الموارد الممنوحة للمؤسسة الصحية، اعتمدت الجهات الممولة على نسبة احتلال سرير صحي في مختلف أقسام المؤسسة الصحية، وقد استعملت النسب التالية كحد أدنى 80 % بالنسبة للأقسام العامة، 60 % لأمراض النساء، 75 % بالنسبة لطب الأطفال، فالمؤسسة الصحية التي تحقق نسبة احتلال أسرة قسم معين أكبر من الحد الأدنى يعوض في مجموع التكاليف ذلك القسم في المقابل الأقسام التي تحقق نسبة احتلال أسرة أقل من الحد الأدنى تعوض على أساس تكلفة الحد الأدنى لاحتلال الأسرة في ذلك تقاسم، أي تعوض على أساس تكلفة تقديرية محددة مسبقا.

الانتقادات التي وجهت إلى هذه التقنية يعد تطبيقها ميدانيا كانت كالتالي: (1)

- هناك صعوبة تتمثل في المتغيرات الفصلية التي تؤثر على نسبة احتلال السرير، فلا يمكن تحديد المعدل الثابت يستعمل كمعيار على طول السنة للحكم حول فعالية النشاط قسم معين.
- نعلم أن عدد المرضى اللذين يعالجون في قسم معين لا يمكن التنبؤ بعددهم من جهة، من جهة أخرى يطول فترة مكوثهم، تبقى هذه العملية بالتنبؤ بها نوع من العشوائية و خاصة بعض الأقسام والاستعدادات مثلا.

(1) نصر الدين عيساوي، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 162-163.

- يمكن أن يقوم أصحاب القرار في المؤسسة صحية بإطالة فترة مكوث المريض، من أجل رفع نسبة احتلال السرير في قسم معين للحصول على الموارد التي تغطي كل أعبائها، على الرغم من أن تلك الأيام غير مبررة.

ج -التقنية الثالثة: تقدير الموارد

طبقت هذه التقنية في فرنسا ابتداء من 1978م، تقوم هذه الطريقة على تقدير غلاف مالي للمؤسسة الصحية، يتم ذلك عن طريق مفاوضات تجري بين الجهات ممولة و مسيرو المؤسسة الصحية، حملت هذه التقنية العديد من الايجابيات يمكن ذكره فيما يلي:

- مسؤولية إدارة المؤسسة الصحية في تحقيق فعالية التسيير .
- العمل على إيجاد الطرق الفعالة للحصول على إمكانية مادية و بشرية أقل تكلفة.
- حرية أصحاب القرار في إدارة المؤسسة الصحية، و تمكنهم من إظهار مهاراتهم الفنية.

بالرغم من هذه الايجابيات، لا تخلوا هذه الطريقة من الانتقادات الموجهة إليها:(1)

- أول انتقاد يتعلق بمحدودية الإيرادات، أين تحديد الموارد الموجهة لقسم صحي معين سيحتم على المسيرين تحديد حجم الخدمات المقدمة خوفا من الوقوع في عجز، لكن هذه الإجراءات سوف تلاقي الاستفهام التالي من طرف المرضى: ما معنى خدمة صحية مجانية لكن ليست بالكمية الكافية؟

- الموارد المتحصل عليها من طرف مؤسسات صحية لها نفس الإمكانيات المادية والبشرية عموما تكون متماثلة، إن التوقع في المجال الصحي قليل الفعالية، بالإضافة إلى خصوصيات أخرى (المستوى الثقافي، الفقر...الخ) للسكان تجعل الموارد المرصدة لا تتبع دوما حجم النشاط الصحي.

فمحدودية تلك الموارد تحتم على المسيرين البحث عن الهدف الاقتصادي، قبل الهدف الصحي.

(1) نصر الدين عيساوي، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 163 - 164.

- نتيجة تركيز المسيرين المفرط في تحقيق الفعالية، وبالمقابل تركيز الأطباء على تقييم الخدمات الطبية لأكثر عدد من طالبيها و إغفال التكاليف الناتجة يؤدي إلى ظهور صراع بين الجهاز الطبي والجهاز المسير، هذا راجع إلى عدم تطابق أهدافهما دوماً.

2-مراقبة الموارد الإجمالية باستعمال خريطة وطنية للصحة:

استعملت الخريطة الصحية في إطار رفع مركزية تسيير المؤسسات الصحية في فرنسا وقد جاء ذلك في قانون 22جويلية 1988.

قد أعطى هذا القانون صلاحيات أكبر للمقاطعة الجغرافية مكان تواجد المؤسسات الصحية لتقدير الموارد المالية اللازمة لتسيير المؤسسة الصحية ومراقبة تسييرها، بالإضافة إلى ذلك أوكلت للدولة مهنة تغطية عجز المؤسسات الصحية والعمل على التنسيق بين المناطق لضمان توازن في توزيع الموارد ما بين المناطق الجغرافية.

عملية مراقبة تسيير المؤسسة الصحية تتم عن طريق عدة هيئات محلية و جهوية و مركزية، فالمؤسسات الصحية المحلية يتم الإشراف عليها من طرف المقاطعة بالنسبة لمؤسسات الأمراض النفسية فيتم الإشراف عليها من طرف هيئة جهوية، أما المؤسسات الصحية الجامعية فعملية الإشراف عليها يتم عن طريق الدولة.

فمنط التسيير الفرنسي هذا يبقى التسيير المركزي من خلال التخطيط للاحتياجات المالية الثقيلة (معدات، آلات...الخ) باستعمال معايير معينة وتم إدراج تسيير محلي من خلال الاعتماد على خريطة التقييم الصحي "sros".

لقد وجهت للخريطة بعض الانتقادات من بينها:⁽¹⁾

- رغم أنها أخذت خصائص كل منطقة عند إعداد الخريطة الصحية لتبيان الاحتياجات الصحية لكل منها، إلا أنه ظهر هناك تبيان في الموارد المتحصل عليها من الاشتراك في الضمان الاجتماعي من منطقة إلى أخرى، من ناحية أن بعض المناطق التي تتضمن نشاط صناعي و تجاري هام حققت إيرادات هامة تعدت احتياجاتها في تمويل الخدمات الصحية، هناك بعض المناطق التي

⁽¹⁾ نصر الدين عيساوي، مرجع سبق ذكره، ص-ص: 164 - 165.

- ظهرت عجز تلك الموارد في تغطية احتياجاتها الصحية الذي يحتم على الدولة إعادة توزيع هذه الموارد بين مختلف المناطق.
- احتفظت الدولة بعدة صلاحيات تتعلق بتحديد قاعدة حساب الاشتراكات في الضمان الاجتماعي. بالإضافة إلى احتفاظها بتحديد عدد الطلبة اللذين يتم قبولهم لمزاولة المهن الطبية و منح الإعتمادات لفتح العيادات الخاصة و المستشفيات العامة.
- هذه الانتقادات تبين أنه ليس من الممكن تواجد تسيير محلي دون تسيير مركزي، بل يتم تسيير القطاع الصحي عن طريق النمطين لضمان أحسن مراقبة للتكاليف الصحية.

خلاصة:

المؤسسة الصحية عبارة عن نظام معقد يحتوي على موارد مادية وبشرية موضوعها صحة الإنسان تعمل على إنتاج نشاطات هدفها تحسين الحالة الصحية لطلابها، حيث هناك إشكالية خاصة بنشاطها وهي تحديد مخرجات المؤسسة الصحية فكل مؤسسة منتجة لها منتج أو عدة منتجات تقوم بحساب تكاليفها ، بالمقابل تظهر صعوبات خاصة بتحديد هذا المخرج في النشاط الصحي وتحديد تكاليفه.

رغم المحاولات المبذولة بالتحكم في تطور التكاليف الصحية إلا أنها تتميز بعدم الدقة، فكل الأساليب المعروضة وجهت لها جملة من الانتقادات تجعلها غير قادرة على مراقبتها بفعالية.

وسنتطرق في الفصل الثالث إلى محاولة تطبيق طرق المحاسبة التحليلية في تحليل تكاليف المؤسسة محل الدراسة وقد اخترنا طريقة التكلفة المستهدفة والتكلفة المعيارية كونها الأنسب لتحليل تكاليف المؤسسة العمومية .

الجانب التطبيقي

الفصل الثالث:

دراسة ميدانية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بشير منتوري -الميلية-

المبحث الأول: تقديم المؤسسة ميدان الدراسة، المؤسسة العمومية الاستشفائية
بشير منتوري -الميلية-

المبحث الثاني: محاولة تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في المؤسسة العمومية
الاستشفائية بشير منتوري -الميلية-

المبحث الثالث: محاولة تطبيق طريقة التكلفة المعيارية في المؤسسة العمومية
الاستشفائية بشير منتوري -الميلية-

تمهيد:

تلعب المؤسسة العمومية الاستشفائية دورا محوريا في تقديم الخدمات الصحية للمجتمع المحيط بها وتسهر على جودتها وفعاليتها، إلا أن هاته الخدمات لها تكاليف وأموال تصرف من أجل تحقيقها، ومن هذا المنطلق ارتأينا دراسة ومحاولة معرفة حجم التكاليف وكيفية تسييرها بالمؤسسة محل الدراسة، وقد تم اختيار خدمة علاج مريض (كوفيد 19) من أجل تسليط الضوء عليها وتبيان حجم التكاليف وكيفية صرفها وذلك للانتشار السريع لهذا الفيروس في الجزائر ابتداء من 25 فيفري 2020 عندما فحص إيجابيا بمرض فيروس كوفيد 19 لعينة من مواطن إيطالي ثم كشف عن حالات أخرى مصابة بكوفيد 19.

ومن بين الولايات التي احتلت المراتب الأولى من حيث عدد الإصابات ولاية جيجل خاصة في الثلاثي الأخير لسنة 2020 ويعود السبب في انتشار هذه الجائحة في ولاية جيجل إلى:

الأسباب والحالات الاجتماعية السيئة منها عدم احترام مسافات الأمن في المحلات والأسواق والتجمعات في الشوارع والأحياء خاصة ذلك التجمع الذي حدث في سوق الماشية في الأيام التي سبقت عيد الأضحى والذي أدى إلى ارتفاع عدد الإصابات بشكل ملحوظ كون كل ولايات الوطن قامت بغلق أسواق الماشية ما عدا ولاية جيجل.

وعليه سنقوم في هذا الفصل بمحاولة تطبيق طرق المحاسبة التحليلية في حساب التكاليف الخاصة بعلاج مريض كوفيد 19 بالمؤسسة الاستشفائية بشير منتوري -الميلية- حيث أن طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة التكاليف على أساس الأنشطة تكون أنسب في تحليل التكاليف في المؤسسات الصناعية، في حين رأينا أن أنسب الطرق لتحليل التكاليف في المؤسسة العمومية هي طريقة التكلفة المعيارية وطريقة التكلفة المستهدفة.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة

يعتبر المستشفى من المنشآت الهامة في المجتمع الحديث، حيث أنه يتولى تقديم مزيج متنوع من الخدمات العلاجية والوقائية والتعليمية والتدريبية والبحثية، مما يساهم في رفع المستوى الصحي للبلاد ومن ثم توفير الظروف المناسبة لتحقيق الأهداف الانتاجية والاقتصادية بمستوى مرتفع من الكفاءة.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة ميدان الدراسة

الفرع الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة ميدان الدراسة :

مستشفى منتوري بشير هو مؤسسة عمومية ذات طابع إداري ولها استقلالية مالية يتسع لـ 240 سرير، تم فتحه سنة 1988 حيث وضع في الخدمة يحتوي على مجموعة معتبرة من الطاقات المادية والبشرية تسهر على صحة المواطنين والمرضى بالدرجة الأولى وتوفر لهم جميع متطلبات العلاج من فحوصات، تشخيص، تحاليل مخبرية، الاستشفاء، ولاسيما التكفل بالحالات الاستعجالية.

ترجع بوادر نشأة هذه المؤسسة التي أصبحت مؤسسة استشفائية بموجب المرسوم رقم 07-140 المؤرخ في 19 ماي من سنة 2007، يتضمن إنشاء وتنظيم وسير المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية حيث انبثق على هذا التقسيم بعد أن كان قطاع صحي مؤسستين عموميتين هما:

– المؤسسة العمومية الاستشفائية منتوري بشير بالميلية وهي موضوع التقرير.

– المؤسسة العمومية للصحة الجوارية سيدي معروف.

فبالنسبة لهذا المرفق الهام والذي يتسع إلى طاقة استيعاب إجمالية تقدر بـ 240 سرير.

كما يحتوي على أربع (04) مديريات فرعية كل واحدة تتم عمل الأخرى وهم على التوالي:

- المديرية الفرعية للموارد البشرية
- المديرية الفرعية للمصالح الصحية
- المديرية الفرعية للمالية والوسائل

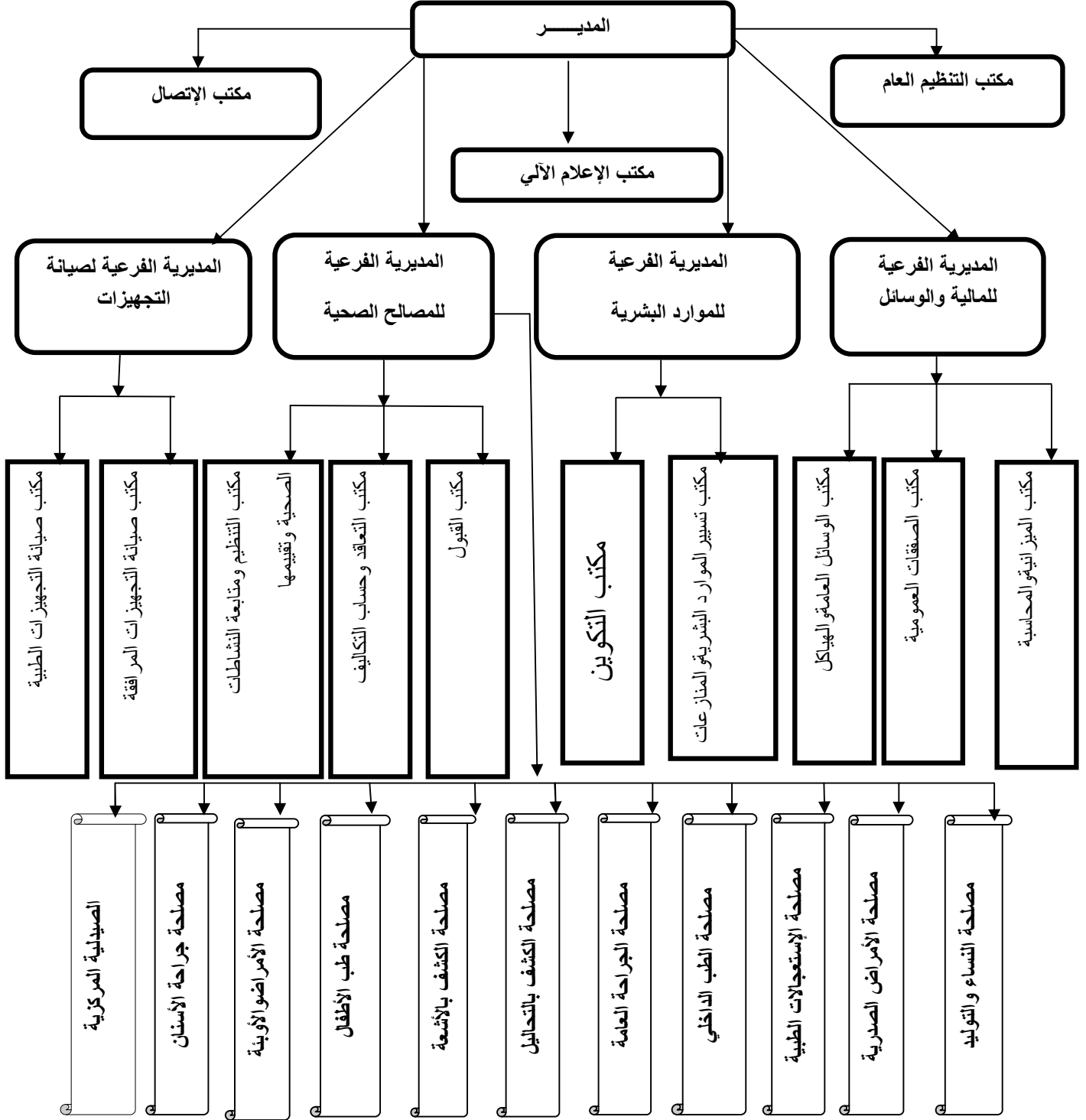
- المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات الطبية

الفرع الثاني: المهام والأهداف

- السهر على تطبيق التشريعات الصحية الناتجة عن الوصاية المتعلقة بمجال الصحة لاسيما مبدأ العلاج للجميع (الطب المجاني).
- تطوير أي عمل بهدف الوقاية العامة وكذا المجالات المتعلقة بالصحة.
- السهر على تنفيذ البرامج الوطنية الخاصة بالوقاية العامة.
- السهر على تنظيف المحيط بصفة عامة.
- السهر على راحة المريض وتقديم العلاج اللازم.

المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة ميدان الدراسة

الفرع الأول: تقديم الهيكل التنظيمي للمؤسسة ميدان الدراسة



الفرع الثاني: شرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة ميدان الدراسة

هو ذلك الإطار الذي يعمل من خلاله الأفراد لتحقيق أهداف المؤسسة والذي يتم من خلاله تنسيق عمليات المشاركة الجماعية في تنفيذ الأعمال كما يوضح خطوط الاتصال فيما بينهما.

يتكون الهيكل من مجموعة من التنظيمات الرئيسية والفرعية ويوضح العلاقة فيما بينهما وخطوط السلطة أو الرئاسة بين شاغليها (الاتصال الذي يوجد بين القمة والقاعدة)، كما يعتبر الهيكل التنظيمي أحد الأنشطة الرئيسية التي يجب القيام بها للإمام بقدر كبير من المعلومات اللازمة لدراسة تطور نظم العمل.

يقسم المستشفى وفقا للقرار رقم 113 المؤرخ في 28 ديسمبر 2004 المعدل والمتمم للقرار رقم 06-26 المؤرخ في 30 ديسمبر 1999 المتضمن إنشاء المصالح والمحدد للطاقة التقنية وتوزيع الأسرة الاستشفائية للقطاع الصحي بالميلية إلى :

• المدير:

يرأس المدير المؤسسة ويمثلها أمام الهيئات المختصة كما يسهر على الإشراف والتنسيق بين مصالح المؤسسة من مهامه :

- إبرام جميع العقود والإتفاقيات في إطار التنظيم المعمول به.
- الإشراف على النظام الداخلي للمستشفى.
- وضع التقرير السنوي للنشاطات وارساله إلى السلطات الوصية.
- المصادقة على جميع القرارات المتخذة بالمستشفى .
- القيام بتنفيذ مداورات مجلس الإدارة.

• مكتب الإعلام الآلي:

يشرف على هذا المكتب مهندس في الإعلام الآلي وهو تابع لمكتب المدير من مهامه:

- متابعة الشبكة المحلية للمستشفى.
- التحكم في تزويد المصالح بشبكة الإنترنت.

– الإشراف على وضعية الإعلام الآلي في المؤسسة.

• **مكتب الاتصال:**

يعتبر الوسيط بين مختلف المصالح الداخلية والاتصالات الخارجية من مهامه:

– الإشراف على الحملات التحسيسية بالتنسيق مع البلديات.

– إعداد بطاقة خاصة للمعوزين للعلاج المجاني.

• **مكتب التنظيم العام:**

وهو تابع للمدير له ارتباطات هامة مع مختلف المصالح .

من مهامه إرسال واستقبال الفاكسات من المصالح خاصة منها من وزارة الصحة والسكان
وإصلاح المستشفيات.

• **المديرية الفرعية للمالية والوسائل:**

ويشرف عليها المقتصد من مهامه:

– تنفيذ الميزانية السنوية بجميع الأبواب

– تجميع تقارير النشاطات الصحية للقطاعات الداخلية والخارجية

– ملأ الجداول الخاصة بحساب التكاليف .

• **مكتب الميزانية والمحاسبة:**

يهتم بالميزانية المالية من بين أهم المصالح التي يتضمنها مصلحة الأجور والتي تتمثل مهمتها الأساسية في تحضير مرتبات الموظفين والعمال إضافة على المنح والتعويضات العائلية, كما تتحصل هذه المصلحة على نفقاتها من الاعتمادات المالية والتي تخصصها الدولة ضمن الباب الأول من الميزانية العامة للقطاع الصحي.

• **مكتب الصفقات العمومية :**

وهو يهتم بالصفقات العمومية وذلك من خلال الإعلان عن المناقصة واستقبال العروض وأخيرا مكتب الوسائل العامة الهياكل.

• المديرية الفرعية للموارد البشرية:

حيث تقوم بمتابعة المسار الوظيفي لموظفين إلى غاية خروجهم وتتكون من مكنتين هما:

• مكتب تسيير الموارد البشرية:

وبدوره ينقسم إلى قسمين هما:

- قسم الإداريين والمصالح العامة.

- قسم الطبيين وشبه الطبيين.

من مهامه:

- إعداد القرارات الخاصة بالإنجازات السنوية والمرضية .

- متابعة ملفات الموظفين من بداية مسارهم المهني إلى نهايته .

- إعداد المخطط السنوي لتسيير الموارد البشرية والسهر على تنفيذها.

• مكتب التكوين: من مهامه:

- رسالة وتكوين العمال.

- تكوين الشبه الطبيين.

- متابعة وتوجيه المترشحين.

• المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات الطبية والتجهيزات المرافقة:

وتتدرج ضمن مكنتين هما:

- مكتب صيانة التجهيزات الطبية: يهتم بصيانة وإصلاح مختلف التجهيزات الطبية.

- مكتب صيانة التجهيزات المرافقة.

• المديرية الفرعية للمصالح والنشاطات الصحية:

دورها هو متابعة النشاطات الصحية والإحصائيات، وتقوم أيضا بأعمال شتى والسهر على حسن

استعمال ممتلكات القطاع الصحي وتتكون من ثلاث مكاتب:

- مكتب الدخول.

- مكتب التعاقد وحساب التكاليف.

- مكتب التنظيم وتقييم النشاطات الصحية.

المطلب الثالث: طريقة المؤسسة ميدان الدراسة في تحديد تكاليفها

الفرع الأول: أسباب اختيار طريقة الأقسام المتجانسة في المؤسسة ميدان الدراسة:

بعد الأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1986 وانهيار أسعار البترول وما خلفته من آثار سلبية على الاقتصاد الجزائري والسياسة العامة للدولة وعلى المنظومة الصحية بالدرجة الأولى، فقد أصبحت حتمية مراجعة وتقييم أساليب التسيير بعد ثقل ميزان فاتورة الصحة.

لمحاولة عقلنة استغلال موارد المؤسسة الصحية فقد تم وضع نظام للمحاسبة التحليلية إلى جانب المحاسبة العمومية من خلال وضع مكاتب لحساب التكلفة في جميع المستشفيات الجزائرية بهدف محاولة التحكم في عنصر التكلفة وهذا طبعا بعد حسابها.

قد تم اختيار طريقة الأقسام المتجانسة من طرف وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات للأسباب التالي:

- من وجهة نظر الوزارة فإن هذه الطريقة تعتبر الأسهل من ناحية التطبيق.
- إن هذه الطريقة تتماشى ومقتضيات المرحلة الحالية لأن الدولة مازالت تدعن نظام الصحة والمريض مشاركته تبقى رمزية مقارنة لما يستهلكه.
- المهم بالنسبة لهم هو إرساء قواعد المحاسبة التحليلية ومن تم العامة في التسيير الاستشفائي وتمهيد الأرضية لإصلاحات جذرية مستقبلية. هذه الطريقة تسهل العمل المتعلق بحساب التقديرات الميزانية وتسمح بوضع ميزانية خاصة بكل مصلحة.
- أنها لا تتطلب إلى الكثير من المعلومات المعتمدة، ولا إلى القدرات المختصة في معالجتها.

الفرع الثاني : مراحل تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة:

نظام حساب تكلفة الصحة بطريقة الأقسام المتجانسة يخص جميع المؤسسات الاستشفائية بأنواعها المختلفة بهدف تحديد التكلفة التي تساهم في إعداد الميزانية التقديرية، ويمكن أن تكون وسيلة تقييم لمدودية المصالح الاستشفائية وكوسيلة مراقبة بالنسبة للمسؤولين.

كما تهدف إلى حساب كم يكلف يوم استشفائي وبنفس الطريقة في جميع مستشفيات الوطن.

ولتوضيح كيفية تطبيق هذه الطريقة لا بد من توضيح بعض المفاهيم:

1- مفهوم مراكز المسؤولية⁽¹⁾:

عرفها المرسوم المؤرخ في 11 أوت 1983 في المادة 26 كما يلي: مركز المسؤولية هو هيكل عضوي من المستشفى يضم نشاط أو عدة نشاطات توضع تحت المسؤولية الأحادية لرئيس المركز ويتم تخصيصها بوسائل خاصة للتسيير.

2- مفهوم مراكز التحليل:

هي الهياكل العضوية الأساسية المعنية بتخصيص الأعباء في المحاسبة التحليلية والقسم التحليلي

لتنفيذ طريقة الأقسام المتجانسة في المستشفى فإنه لا بد من المرور بالمرحلة التالية:

المرحلة الأولى:

تنقسم المؤسسة إلى أقسام متجانسة (رئيسية وثانوية):

حيث يقسم المستشفى إلى أقسام رئيسية وثانوية وذلك على أساس مبدأ مركز المسؤولية وكذلك المخطط الهيكلي والتنظيم الداخلي وكيفية تسييره وهذا المفهوم يبقى من حيث كل مستشفى وكيف المعطيات حسب نوعيته والمصالح المتوفرة لديه. كما يتم تعيين مسؤولا لكل قسم.

(1) ناصر عبد القادر، محاولة تطبيق المحاسبة (تكلفة) حسب النشاط، مذكرة تخرج التكوين ما بعد التدرج المتخصص في المالية والمحاسبة، المدرسة الوطنية للصحة العمومية، المرسى، الجزائر، 2001، ص 31.

القسم الرئيسي: وهو الذي يكون فيه النشاط عائد مباشرة إلى إنتاج وحدة العمل التي نريد حسابها.

القسم الثانوي: وهو مركز النشاط الذي لا ينتج مباشرة لنفسه وحدات العمل موضع حساب التكلفة بل ينتج لصالح الأقسام الرئيسية، وتسمى نشاطاته بنشاط الدعم.

المرحلة الثانية:

إعداد الوثائق المعلوماتية: والتي تصنف إلى ثلاثة أنواع

- لوائح استهلاك الأعباء وهي خاصة بكل مصلحة، وهي (A₉ حتى A₁)، حيث نجد الأعباء فيها مصنفة إلى 5 فئات: مصاريف المستخدمين، مصاريف التغذية، مصاريف الصيدلانية، مصاريف الموارد المختلفة، مصاريف الأعباء المشتركة.

- وهي تقييم لما تستهلكه كل مصلحة، وتعتبر جميعها مصاريف مباشرة إلا الأعباء المشتركة فهي مصاريف غير مباشرة.

- لوائح خاصة بنشاطات المصالح الطبية والطبية التقنية والتي يتم إعداد بالتنسيق مع مكتب القبول وهي من (B₁₀ حتى B₁).

- لوائح خاصة بالتوزيع الأولي والثانوي للأعباء، وهي عبارة عن جدول بمدخلين ويتم إعداده مع نهاية كل ثلاثي على خلاف اللوائح الأخرى. حيث يتم في الجدول الأول (C₁) توزيع المصاريف المباشرة إلى كل قسم بصفة عادية ماعدا مصاريف الأعباء المشتركة (أعباء غير مباشرة) فهي تحتاج إلى مفتاح توزيع. أما الجدول الثاني (C₂) فيتم فيه التوزيع الثانوي والذي هو عبارة عن تحميل أعباء الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية وذلك باستخدام مفاتيح التوزيع. والجدول الأخير (C₃) فهو جدول مدخلين أيضا ويضم معلومات الجدول الأول (C₁) والثاني (C₂).

المرحلة الثالثة:

وهي التي تتم من طرف المكلفين بحساب التكلفة من خلال فحص المعطيات ومراقبتها واستقبال اللوائح وتجميعها والعمل عليها وإعداد التقرير النهائي حسب النموذج المرسل من الوزارة، مع احترام في شكله ومضمونه وأجال إرساله إلى الجهات المعنية.

مثال عن طريقة عمل المؤسسة محل الدراسة:

الجدول رقم (3-1) يمثل طريقة عمل المؤسسة العمومية الاستشفائية بشير منتوري -الميلية-

| البيان | مصلحة كوفيد 19 |
|--------------------|----------------|
| التوزيع الأولي | 8220975.73 دج |
| قسم العمليات | 1019640.50 دج |
| قسم الأشعة | 212215.72 دج |
| قسم المخبر | 615347.72 دج |
| النسبة المئوية (%) | 5.6886 دج |
| الوقاية | 109810.33 دج |
| الإدارة | 1981349.93 دج |
| مصالح اقتصادية | 634039.09 دج |
| مصالح اجتماعية | 0.00 دج |
| التوزيع الثانوي | 4572402.65 دج |
| المجموع | 12793378.37 دج |
| وحدات العمل | JH |
| عدد وحدات العمل | 1589 |
| تكلفة وحدة العمل | 8842.74 دج |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مقابلة مع السيدة أمينة قندوف من مكتب التكلفة.

المبحث الثاني: محاولة تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في المؤسسة العمومية الاستشفائية بشير منتوري .

يستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة لغرض تحديد الحد الأقصى للتكلفة الذي يفترض أن تتحقق بالمواد والموارد المطلوبة في عملية تصنيع منتج ذو تكلفة مساوية أو أقل من التكلفة المستهدفة.

نظرا لأهمية هذه الطريقة وقدرتها على التحكم في التكاليف ارتأينا أن نطبقها في المؤسسة العمومية الاستشفائية بشير منتوري بمصلحة كوفيد 19، وكون المؤسسة محل الدراسة ذات طابع خدماتي عمومي لا تهدف إلى تحقيق هامش ربح مادي ولنتمكن من تطبيق هذه الطريقة رأينا أنه من الممكن تحديد التكلفة المستهدفة من خلال المقارنة بين تكلفة اليوم الاستشفائي لمريض كوفيد 19 بمستشفى الميلية بشير منتوري وتكلفة اليوم الاستشفائي لمريض كوفيد 19 بمستشفى مجدوب السعيد بالطاهير حيث سوف نقوم بأخذ أقل تكلفة كتكلفة مستهدفة.

المطلب الأول: حساب تكلفة اليوم الاستشفائي لمريض كوفيد 19 في مستشفى بشير منتوري الميلية.

من أجل تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة توجب علينا حساب التكلفة المباشرة والتكلفة غير المباشرة لليوم الاستشفائي للمريض بمصلحة كوفيد 19، وعليه إرتأينا إجراء الدراسة على شهر نوفمبر 2020 كمرجع للحساب.

الفرع الأول: تحديد تكلفة الأعباء المباشرة

أ- تحديد مصاريف العلاج للمريض الواحد:

الجدول رقم(3-2): مصاريف العلاج للمريض الواحد بكوفيد 19 بمستشفى بشير منتوري -الميلية-

| المبلغ الإجمالي | عدد الأيام | تكلفة اليوم الواحد |
|-----------------|------------|--------------------|
| 1330000.00 | 22 يوم | 6000.00 دج |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق 1.

ب- تحديد مصاريف التغذية للمريض الواحد:

الجدول رقم(3-3): مصاريف التغذية للمريض الواحد بكوفيد 19 بمستشفى بشير منتوري -الميلية-

| السعر | المكونات | الوجبة |
|-----------|----------------------|--------------------|
| 10.00 دج | - حليب | الطور |
| 15.00 دج | - شاي | |
| 10.00 دج | - قهوة | |
| 20.00 دج | - قطعتين جبن | |
| 2.50 دج | - خبز | |
| 57.50 دج | | المجموع |
| 50.00 دج | - السلطة | الغداء |
| 250.00 دج | - وجبة ساخنة باللحم | |
| 50.00 دج | - التحلية | |
| 2.50 دج | - خبز | |
| 25.00 دج | - ماء معدني | |
| 15.00 دج | - زنجبيل | |
| 392.50 دج | | - المجموع |
| 10.00 دج | - حليب | اللجة |
| 20.00 دج | - الرغيف | |
| 10.00 دج | - القهوة | |
| 40.00 دج | | - المجموع |
| 50.00 دج | - السلطة | العشاء |
| 250.00 دج | - وجبة ساخنة بالدجاج | |
| 50.00 دج | - التحلية | |
| 2.50 دج | - خبز | |
| 25.00 دج | - ماء معدني | |
| 15.00 دج | - زنجبيل | |
| 392.50 دج | | المجموع |
| 882.50 دج | | تكلفة اليوم الواحد |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مقابلة مع: السيد بوجاجة محي الدين، رئيس المطبخ

والسيد سيوالة عبد الحميد، أمين المخزن.

ج_ تحديد تكلفة أعباء المستخدمين المستهلكة من طرف المريض الواحد:

الجدول رقم(3-4): أعباء المستخدمين المستهلكة من طرف مريض واحد بكوفيد 19 بمستشفى بشير منتوري -الميلية-

| تكلفة المستهلكة من طرف المريض | عدد المرضى | تكلفة اليوم الواحد | المدة | كتلة أجور مصلحة كوفيد 19 |
|-------------------------------|------------|--------------------|--------|--------------------------|
| 199.5 دج | 190 مريض | 37907.37 دج | 3 أشهر | 3411663.89 دج |

المصدر: من الطالبتين بالاعتماد إعداد على الملحق رقم (02) و الملحق رقم(03).

د- تحديد تكلفة أعباء التزويد المتنوع المستهلك من طرف المريض الواحد:

الجدول رقم (3_5): أعباء التزويد المتنوع المستهلكة من طرف مريض واحد بكوفيد 19 بمستشفى بشير منتوري -الميلية-

| تكلفة المستهلكة من طرف المريض | عدد المرضى | تكلفة اليوم الواحد | المدة | إجمالي مصاريف التزويد المتنوع بمصلحة كوفيد 19 |
|-------------------------------|------------|--------------------|--------|-----------------------------------------------|
| 11.14 دج | 190 مريض | 2117.85 دج | 3 أشهر | 190607.00 دج |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (02) و الملحق رقم (03).

هـ_تحديد تكلفة أعباء الصيانة المستهلكة من طرف المريض الواحد:

لا توجد أعباء صيانة متعلقة بشهر نوفمبر بمصلحة كوفيد 19 (أنظر الملحق رقم 02).

و_تحديد تكلفة الأعباء المباشرة لمصلحة كوفيد 19 المستهلكة من طرف المريض الواحد:

الجدول رقم (3-6): تكلفة الأعباء المباشرة لمصلحة كوفيد 19 المستهلكة من طرف مريض واحد
بمستشفى بشير منتوري -الميلية-

| المبلغ | البيان |
|------------|------------------------|
| 6000.00 دج | مصاريف العلاج |
| 882.5 دج | مصاريف التغذية |
| 199.5 دج | أعباء المستخدمين |
| 11.14 دج | أعباء التزويد المتنوع |
| 00.00 دج | أعباء الصيانة |
| 7093.14 دج | تكلفة الأعباء المباشرة |

المصدر: من إعداد الطالبتين.

الفرع الثاني: تحديد تكلفة الأعباء الغير مباشرة

أ_ تحديد مجموع تكلفة الأعباء الغير مباشرة لمصلحة كوفيد 19:

الجدول رقم (3_7): تكلفة الأعباء الغير مباشرة لمصلحة كوفيد 19 بمستشفى بشير منتوري -الميلية-

| البيان | المبلغ الإجمالي | نسبة مصلحة كوفيد 19 (%) | المبلغ المحمل لمصلحة كوفيد 19 | تكلفة اليوم الواحد |
|-----------------------------------|-----------------|-------------------------|-------------------------------|--------------------|
| التأمين على المسؤولية المدنية | 175457.25 دج | 3.65 | 6404.18 دج | 71.15 دج |
| غاز طبي | 1888851.3 دج | 3.65 | 68943.07 دج | 766.03 دج |
| اللوازم و قطع الغيار | 4030530 دج | 3.65 | 147114.34 دج | 1634.60 دج |
| مصاريف الهياكل | 3684972.99 دج | 3.65 | 134501.51 دج | 1494.46 دج |
| مصاريف مختلفة | 203386.24 دج | 3.65 | 7423.59 دج | 82.48 دج |
| التدفئة، الإنارة، الماء، الكهرباء | 3460500.61 دج | 3.65 | 126308.27 دج | 1403.42 دج |
| حظيرة السيارات | 1397700.00 دج | 3.65 | 51016.05 دج | 566.84 دج |
| النقل والتحويلات | 550000.00 دج | 3.65 | 20075 دج | 223.05 دج |
| مجموع تكلفة الأعباء الغير مباشرة | | | | 6242.03 دج |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (04).

ب_تحديد تكلفة الأعباء الغير مباشرة المستهلكة من طرف المريض الواحد:

الجدول رقم (3_8): تكلفة الأعباء الغير مباشرة للمريض الواحد لمصلحة كوفيد 19 بمستشفى بشير منتوري -الميلية-

| التكلفة الإجمالية | عدد المرضى | التكلفة المستهلكة من طرف المريض |
|-------------------|------------|---------------------------------|
| 6242.03 دج | 190 مريض | 32.85 دج |

المصدر: من إعداد الطالبتين

الفرع الثالث: تحديد تكلفة اليوم الاستشفائي لمريض كوفيد 19

الجدول رقم (3_9): تكلفة اليوم الاستشفائي لمريض واحد بكوفيد 19 بمستشفى بشير منتوري -الميلية-

| المبلغ | البيان |
|------------|------------------------|
| 7093.14 دج | الأعباء المباشرة |
| 32.85 دج | الأعباء الغير مباشرة |
| 7125.99 دج | تكلفة اليوم الاستشفائي |

المصدر: من إعداد الطالبتين.

المطلب الثاني: حساب تكلفة اليوم الاستشفائي لمريض كوفيد 19 بمستشفى مجدوب السعيد -الطاهير-

من أجل تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة توجب علينا حساب التكلفة المباشرة و التكلفة الغير مباشرة لليوم الاستشفائي للمريض في مصلحة كوفيد 19 وعليه ارتأينا اجراء الدراسة على شهر نوفمبر 2020 كمرجع للحساب.

الفرع الأول: تحديد تكلفة الأعباء المباشرة

أ_ تحديد مصاريف العلاج للمريض الواحد:

الجدول رقم (3-10): مصاريف علاج المريض الواحد بكوفيد 19 بمستشفى مجذوب السعيد- الطاهير -

| المبلغ الإجمالي | عدد الأيام | تكلفة اليوم الواحد |
|-----------------|------------|--------------------|
| 14000.00 دج | 35 يوم | 4000.00 دج |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (05).

ب_ تحديد مصاريف التغذية للمريض الواحد:

الجدول رقم (3-11): مصاريف التغذية للمريض الواحد بكوفيد 19 بسمستشفى مجذوب السعيد -الطاهير -

| الوجبة | السعر |
|--------------------|-----------|
| الفطور | 22.4 دج |
| الغداء | 227.3 دج |
| اللمجة | 22.27 دج |
| العشاء | 191.5 دج |
| تكلفة اليوم الواحد | 463.47 دج |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مقابلة مع:

- أخصائية التغذية بمستشفى مجذوب السعيد-الطاهير -

- رئيس المطبخ بمستشفى مجذوب السعيد-الطاهير -

ج_ تحديد تكلفة أعباء المستخدمين المستهلكة من طرف المريض الواحد:

الجدول رقم (3_12): أعباء المستخدمين المستهلكة من طرف مريض واحد بكوفيد 19 بمستشفى مجذوب السعيد -الطاهير -

| تكلفة المستهلكة من طرف المريض | عدد المرضى | تكلفة اليوم الواحد | المدة | كتلة أجور مصلحة كوفيد 19 |
|-------------------------------|------------|--------------------|--------|--------------------------|
| 133.18 دج | 379 مريض | 50475.72 دج | 3 أشهر | 4542815.62 دج |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (06) و الملحق رقم (07).

د_ تحديد تكلفة أعباء التزويد المتنوع المستهلك من طرف الواحد:

الجدول رقم (3_13): أعباء التزويد المتنوع المستهلك من طرف مريض واحد بكوفيد 19 بمستشفى مجذوب السعيد -لطاهير -

| تكلفة المستهلكة من طرف المريض | عدد المرضى | تكلفة اليوم الواحد | المدة | إجمالي مصاريف التزويد المتنوع بمصلحة كوفيد 19 |
|-------------------------------|------------|--------------------|--------|-----------------------------------------------|
| 2.92 دج | 379 مريض | 1107.59 دج | 3 أشهر | 99683.32 دج |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (06) والملحق رقم (07).

هـ_تحديد تكلفة أعباء الصيانة المستهلكة من طرف المريض الواحد:

لا توجد أعباء الصيانة متعلقة بشهر نوفمبر بمصلحة كوفيد 19 (أنظر الملحق رقم 06).

و_تحديد تكلفة الأعباء المباشرة لمصلحة كوفيد 19 المستهلكة من طرف المريض الواحد:

الجدول رقم (3_14): تكلفة الأعباء المباشرة بمصلحة كوفيد 19 المستهلكة من طرف المريض الواحد
بمستشفى مجذوب السعيد -الطاهير-

| المبلغ | البيان |
|-------------------|-------------------------------|
| 4000.00 دج | مصاريف العلاج |
| 463.47 دج | مصاريف التغذية |
| 133.18 دج | أعباء المستخدمين |
| 2.92 دج | أعباء التزويد المتنوع |
| 00.00 دج | أعباء الصيانة |
| 4599.57 دج | تكلفة الأعباء المباشرة |

المصدر: من إعداد الطالبتين.

الفرع الثاني: تحديد تكلفة الأعباء الغير مباشرة المستهلكة من طرف المريض الواحد.

أ_ تحديد مجموع تكلفة الأعباء الغير مباشرة بمصلحة كوفيد 19:

الجدول رقم (3_15): تكلفة الأعباء الغير مباشرة بمصلحة كوفيد 19 بمستشفى مجدوب السعيد - الطاهير -

| البيان | المبلغ الإجمالي | نسبة مصلحة كوفيد 19 | المبلغ المحمل لمصلحة كوفيد 19 | تكلفة اليم الواحد |
|-----------------------------------|-----------------|---------------------|-------------------------------|-------------------|
| النقل والتحويلات | 233350.00 دج | 4.37 | 10197.39 دج | 111.30 دج |
| التدفئة، الإنارة، الماء، الكهرباء | 1546359.10 دج | 4.37 | 67575.89 دج | 750.84 دج |
| التأمين على المسؤولية المدنية | 382058.41 دج | 4.37 | 16695.95 دج | 185.51 دج |
| حظيرة السيارات | 1941053.50 دج | 4.37 | 84824.03 دج | 942.48 دج |
| الرعاية | 869100.00 دج | 4.37 | 37979.67 دج | 421.99 دج |
| تكلفة الأعباء الغير مباشرة | | | 2372.12 دج | |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (08).

ب_تحديد تكلفة الأعباء الغير مباشرة المستهلكة من طرف المريض الواحد:

الجدول رقم (3_16): تكلفة الأعباء الغير مباشرة للمريض الواحد بمصلحة كوفيد 19 بمستشفى مجذوب السعيد-الطاهير -

| التكلفة المستهلكة من طرف المريض الواحد | عدد المرضى | التكلفة الإجمالية |
|----------------------------------------|------------|-------------------|
| 6.25 دج | 379 مريض | 2372.12 دج |

المصدر: من إعداد الطالبتين.

الفرع الثالث: تحديد تكلفة اليوم الاستشفائي لمريض كوفيد 19

الجدول رقم (3_17): تكلفة اليوم الاستشفائي لمريض واحد بكوفيد 19 بمستشفى مجذوب السعيد-الطاهير -

| المبلغ | البيان |
|------------|------------------------|
| 4599.57 دج | أعباء مباشرة |
| 6.25 دج | أعباء غير مباشرة |
| 4605.82 دج | تكلفة اليوم الاستشفائي |

المصدر: من إعداد الطالبتين.

المطلب الثالث: تحديد التكلفة المستهدفة وتحليلها.

الفرع الأول: تحديد التكلفة المستهدفة.

بما أن التكلفة المستهدفة هي أقل تكلفة فسوف نأخذ تكلفة اليوم الإستهفائي لمريض كوفيد19 بمستشفى مجذوب السعيد -الطاهير - كتكلفة مستهدفة.

الجدول رقم(3-18): الفجوة بين التكلفة الحقيقية و التكلفة المستهدفة

| البيان | تكلفة اليوم الاستشفائي |
|-------------------|------------------------|
| التكلفة الحقيقية | 7121.99 دج |
| التكلفة المستهدفة | 4605.82 دج |
| الفجوة | 2520.17 دج |

المصدر: من إعداد الطالبتين.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (3-17) أن هناك فجوة موجبة بين التكلفة الحقيقية وتكلفة المستهدفة تقدر ب 2520.17 دج وهذا يقدر بنسبة 35.65 من مجموع التكاليف والتي يجب العمل على تخفيضها.

الفرع الثاني: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام التحسين المستمر

يرتبط التحسين المستمر بأنظمة التكلفة المستهدفة وهو يساعد على تخفيض التكاليف من خلال إجراء تحسينات على العملية الإنتاجية فهو يعتبر من الأدوات المستعملة في تحسين وضعية المؤسسة وتحقيق الأهداف.

بما أن المؤسسة محل الدراسة عليها تخفيض التكاليف بنسبة 35.65% من أجل بلوغ مستويات التكلفة المستهدفة حيث أن معظم التكاليف الواجب تخفيضها هي تكاليف مباشرة و هذا يعود لكون التكاليف الغير مباشرة تحتل نسبة ضئيلة من التكلفة الإجمالية؛وبما أن التكاليف المباشرة لها علاقة مباشرة بصحة المريض و هذا ما يفسر استحالة تخفيضها لان الهدف الأساسي للمؤسسة الصحية هو تقديم الخدمة الصحية والحرص على استشفاء المريض.

من خلال دراستنا توصلنا إلا أن السبب في انخفاض تكلفة علاج مريض كوفيد 19 بمستشفى مجدوب السعيد -الطاهير- يعود لكون هذا الأخير يتلقى الدعم و التبرعات من قبل نشاط خارجي هو النشاط الجوارى للمستشفى المشكل من الجمعيات الخيرية و تبرعات المجتمع المدني، و الذي يعتبر السبب الرئيسي لانخفاض التكاليف لهذا المستشفى، ومن هذا المنطلق يمكننا القول أن على المؤسسة العمومية الإستشفائية بشير منتوري -الميلية- خلق و تعزيز النشاط الجوارى وهذا ما سيمكن المؤسسة من تخفيض تكاليفها و الوصول إلى تحقيق التكلفة المستهدفة.

المبحث الثالث: محاولة تطبيق طريقة التكلفة المعيارية في المؤسسة العمومية الاستشفائية بشير منتوري -الميلية-

المطلب الأول: تقدير عدد المرضى المصابين بفيروس كوفيد19 بمستشفى بشير منتوري -الميلية- لشهر نوفمبر 2020.

لتحديد عدد المرضى المصابين بفيروس كوفيد19 المقدرين بمستشفى بشير منتوري -الميلية- اخترنا أن نوزع الإصابات الإجمالية للوطن لشهر نوفمبر على الولايات ثم الدوائر بالاعتماد على إحصائيات عدد السكان في الجزائر، وقمنا بذلك على النحو التالي:

الجدول رقم(3-19) حصيلة الإصابات بفيروس كوفيد19 لشهر نوفمبر 2020 في الجزائر

| عدد الإصابات | التاريخ |
|--------------|------------|
| 330 | 2020-11-01 |
| 302 | 2020-11-02 |
| 405 | 2020-11-03 |
| 542 | 2020-11-04 |
| 642 | 2020-11-05 |
| 631 | 2020-11-06 |
| 581 | 2020-11-07 |
| 670 | 2020-11-08 |
| 642 | 2020-11-09 |
| 753 | 2020-11-10 |
| 811 | 2020-11-11 |
| 851 | 2020-11-12 |
| 867 | 2020-11-13 |
| 844 | 2020-11-14 |
| 860 | 2020-11-15 |
| 910 | 2020-11-16 |

| | |
|--------------|----------------|
| 1002 | 2020-11-17 |
| 1038 | 2020-11-18 |
| 1033 | 2020-11-19 |
| 1103 | 2020-11-20 |
| 1019 | 2020-11-21 |
| 1088 | 2020-11-22 |
| 1005 | 2020-11-23 |
| 1133 | 2020-11-24 |
| 1025 | 2020-11-25 |
| 1085 | 2020-11-26 |
| 1058 | 2020-11-27 |
| 1044 | 2020-11-28 |
| 1009 | 2020-11-29 |
| 978 | 2020-11-30 |
| 25257 | المجموع |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الحصيلة المقدمة من طرف وزارة الصحة والسكان.

• حساب نسبة سكان ولاية جيجل بنسبة لسكان الجزائر

الجدول رقم (3-20): نسبة سكان ولاية جيجل بنسبة لسكان الجزائر.

| عدد سكان الجزائر | عدد سكان ولاية جيجل | نسبة سكان ولاية جيجل / سكان الجزائر |
|------------------|---------------------|-------------------------------------|
| 44000000 نسمة | 684933 نسمة | 1.6% |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الإحصائيات السكانية في الجزائر.

• حساب نسبة سكان دائرة الميلية بالنسبة لسكان ولاية جيجل

الجدول رقم (3-21): يمثل نسبة سكان دائرة الميلية بالنسبة لسكان ولاية جيجل.

| عدد سكان دائرة الميلية | عدد سكان ولاية جيجل | نسبة سكان الميلية / سكان ولاية جيجل |
|------------------------|---------------------|-------------------------------------|
| 96410 نسمة | 684933 نسمة | 14% |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الإحصائيات السكانية في الجزائر

• حساب عدد المرضى المصابين ب فيروس كوفيد 19 المقدرين بولاية جيجل ودائرة الميلية

الجدول رقم (3-22): يمثل عدد المرضى المقدرين بولاية جيجل ودائرة الميلية

| حصيلة المصابين بفيروس كوفيد 19 في شهر نوفمبر بالجزائر | المرضى المقدرين بولاية جيجل | المرضى المقدرين بدائرة الميلية |
|-------------------------------------------------------|-----------------------------|--------------------------------|
| 25257 مريض | 404 مريض | 57 مريض |

المصدر: من إعداد الطالبتين.

المطلب الثاني: تقدير التكلفة المنفقة على مريض كوفيد 19 بمستشفى بشير منتوري -الميلية- لشهر نوفمبر 2020.

تكلفة اليوم الاستشفائي تبقى ثابتة ولا يمكن تقديرها لكن يمكننا تقدير عدد الأيام الاستشفائية التي يمكنها المريض بفيروس كوفيد 19 في المستشفى من أجل تلقي العلاج.

الجدول رقم (3-23): يوضح متوسط عدد الأيام الاستشفائية لمريض كوفيد 19 المقدر.

| | | |
|----------------------------------------|----------------------------------------|-------------------------|
| عدد الأيام الاستشفائية بمصلحة كوفيد 19 | عدد المرضى المقدرين في شهر نوفمبر 2020 | متوسط عدد الأيام المقدر |
| 500 يوم | 57 مريض | 9 أيام |

المصدر: من إعداد الطالبتين

الجدول رقم (3-24): يوضح تقدير التكلفة المنفقة على مريض كوفيد 19

| | | |
|------------------------|-------------------------------------|-------------------------|
| تكلفة اليوم الاستشفائي | متوسط عدد الأيام الاستشفائية المقدر | التكلفة المنفقة المقدرة |
| 8842.74 دج | 9 أيام | 79584.66 دج |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على مقابلة مع مكتب حساب التكلفة في مستشفى الميلية.

المطلب الثالث: حساب الانحرافات

• حساب الانحراف الكلي على التكلفة

$$\text{الانحراف الكلي على التكلفة} = \text{التكلفة الحقيقية} - \text{التكلفة المعيارية}$$

حيث: $\text{التكلفة الحقيقية} = \text{الكمية الحقيقية} \times \text{السعر الحقيقي}$.

أي: الكمية الحقيقية تمثل عدد المرضى الحقيقي.

السعر الحقيقي يمثل التكلفة الحقيقية المنفقة على مريض كوفيد 19.

$\text{التكلفة المعيارية} = \text{الكمية المعيارية} \times \text{السعر المعيارية}$.

أي: الكمية المعيارية تمثل عدد المرضى المقدرين.

والسعر المعيارية يمثل التكلفة المقدرة المنفقة على مريض كوفيد 19.

الجدول رقم (3-25): يمثل متوسط عدد الأيام الاستشفائية لمريض كوفيد 19 الحقيقي.

| متوسط الأيام الحقيقي | عدد المرضى الحقيقيين لشهر نوفمبر | عدد الأيام الاستشفائية |
|----------------------|-------------------------------------|------------------------|
| 3 أيام | 190 مريض | 500 يوم |

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم 03.

الجدول رقم (3-26): التكلفة الحقيقية المنفقة على مريض كوفيد 19

| تكلفة اليوم الاستشفائي | متوسط عدد الأيام الاستشفائي الحقيقي | التكلفة الحقيقية المنفقة |
|------------------------|-------------------------------------|--------------------------|
| 8842.74 دج | 3 أيام | 26528.22 دج |

المصدر: من إعداد الطالبتين على المقابلة مع مكتب التكلفة بمستشفى الميلية.

• حساب التكلفة الحقيقية

التكلفة الحقيقية = الكمية الحقيقية X السعر الحقيقي

$$26528.22 \times 190 =$$

$$= 5040361.80 \text{ دج}$$

• حساب التكلفة المعيارية

التكلفة المعيارية = الكمية المعيارية X السعر المعياري

$$79584.66 \times 57 =$$

$$= 4536325.62 \text{ دج}$$

• حساب الانحراف الكلي على التكلفة

الانحراف الكلي على التكلفة = التكلفة الحقيقية - التكلفة المعيارية

$$4536325.62 - 5040361.80 =$$

$$= 504036.16 \text{ دج}$$

• تحليل الانحراف الكلي على التكلفة

- انحراف الكمية = الكمية الحقيقية - الكمية المعيارية) X السعر المعياري

$$79584.66 \times (57 - 190) =$$

$$= 10584759.78 \text{ دج وهو غير ملائم}$$

انحراف السعر = (السعر الحقيقي - السعر المعياري) × الكمية الحقيقية

$$= 190 \times (79584.66 - 26528.22) =$$

$$= 10080723 \text{ دج وهو غير ملائم}$$

* الانحراف الإجمالي على التكلفة غير ملائم: ويعود سبب ذلك إلى الكمية حيث قدرت التكلفة الحقيقية لمصلحة كوفيد في شهر نوفمبر 2020 بـ : 26528.22 دج بينما من المفروض أن تكون 79584.66 دج، وفق ما خطط له.

وهذا يرجع إلى أن فيروس كورونا مرض مستجد لا يمكن التنبأ به بشكل مضبوط خاصة في عدد المرضى، فقد كان من المقدر أصابة 57 شخص لكن أصيب 190 شخص وهذا لا يمكن التحكم فيه ولا تخفيضه.

في حين أن انحراف السعر انحراف ملائم وهذا راجع إلى أن متوسط مدة علاج المريض المقدره هي 9 أيام لكن الفعلية لعلاجه هي 3 أيام.

حساب انحرافات المصاريف المباشرة والمصاريف غير مباشرة

لدينا: الانحراف = التكلفة الحقيقية - التكلفة المقدرة.

الجدول رقم (3-27): يمثل الانحرافات الأعباء المباشرة وغير المباشرة

| البيان | التكلفة الحقيقية | التكلفة المقدرة | الانحراف | نسبة الانحراف | نوع الانحراف |
|--------------------------|------------------|-----------------|------------|---------------|--------------|
| *الأعباء المباشرة | | | | | |
| -كتلة الأجور | 3411663.89 | 2500000 | 911663.89 | 26.72 % | غير ملائم |
| -مصاريف التغذية | 1199411.56 | 100000 | 199411.55 | 16.62 % | غير ملائم |
| - مصاريف الأدوية | 2816663.37 | 1200000 | 1616663.39 | 57 % | غير ملائم |
| - مصاريف التوريد المتنوع | 190607.00 | 16000 | | | |
| - مصاريف الصيانة | 00.00 | 150000 | 150000 - | 30 % | ملائم |
| *الأعباء غير مباشرة | 562629.94 | 450000 | 11269.94 | 20 % | غير ملائم |

* نلاحظ من خلال هذا الجدول أن معظم الانحرافات غير ملائمة وبنسبة معتبرة.

فبالنسبة لكتلة الأجور هناك انحراف غير ملائم بنسبة 26.72% وهذا يرجع إلى المنحة الاستثنائية التي أقرها رئيس الجمهورية لفائدة عمال الصحة كل حسب السلك الخاص به حيث:

- استفاد الأطباء من 40000.00 دج.

- استفاد الممرضون من 20000.00 دج.

- استفاد عمال الأسلاك المشتركة من 10000.00.

وبالنسبة لمصاريف التغذية انحراف غير ملائم بنسبة 16.62% وهذا بسبب توفير وجبة خاصة متكاملة لمريضي كوفيد 19، والسماح لموظفي قطاع الصحة بالاستفادة من وجبة الغذاء بسبب الحجر الصحي.

- بالنسبة لمصاريف الأدوية: الانحراف غير ملائم بنسبة 57% وهذا يرجع إلى البروتوكول المتبع والمحدد من الأدوية لم يستعمل من قبل في العلاج.

- بالنسبة لمصاريف التزويد المتنوع وانحراف غير ملائم بنسبة 16 % وهذا يرجع إلى:

- تخصص لوازم لكل مريض على حدا (أفرشة تحترق بعد مغادرته المستشفى، ألبسته تدد بعد كل تدخل صحي).

- بالإضافة إلى مواد الوقاية المستعملة من طرف المريض وموظفي الصحة.

- بالنسبة إلى مصاريف الصيانة فهو ملائم لأنه لم يكن هناك مصاريف صيانة في شهر نوفمبر 2020، وهذا بسبب التكافل والتضامن الاجتماعي في فترة تفشي فيروس كوفيد 19 فقد تحصل المستشفى على مساعدات من المواطنين والجمعيات الخيرية ورجال الأعمال.

- بالنسبة للأعباء المباشرة فيها انحراف غير ملائم بنسبة 20% وهذا يعود بشكل كبير إلى الاستعمال المفرط للغاز الطبي من طرف فيروس كوفيد 19.

خلاصة:

تم إسقاط الجانب النظري على المؤسسة العمومية الاستشفائية بشير منتوري -الميلية - وكان الهدف منها معرفة إذا كان من الممكن للمؤسسة استعمال طريقة التكلفة المستهدفة وطريقة التكلفة المعيارية في تحليل تكاليفها حيث توصلنا إلى أن الطريقة المستعملة في المؤسسة من أجل تحليل التكاليف تحتوي على نقائص، ومن خلال محاولتنا تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة والطريقة المعيارية استنتجنا أن المؤسسة يجب عليها استخدام طرق حديثة لتحليل التكاليف والتحكم فيها.

الخاتمة

تناول هذا البحث دراسة مدى إمكانية تطبيق طرق المحاسبة التحليلية وبالأخص طريقة التكلفة المعيارية وطريقة التكلفة المستهدفة في المؤسسة العمومية الإستشفائية وبالأخص على خدمة علاج مريض "فيروس كوفيد 19" بالمؤسسة العمومية الإستشفائية ودراسة مدى كفاءة هاتين الطريقتين في تحليل تكاليف هذه الخدمة للمساهمة في التحكم في التكاليف والتقليل منها باعتبارها أنها تكلفة استثنائية واجهت المؤسسة العمومية الإستشفائية ولتحقيق هذا الهدف قمنا بإسقاط الدراسة النظرية على المؤسسة العمومية الإستشفائية "بشير منتوري"-الميلية- وبعد الدراسة النظرية والتطبيقية توصلنا إلى عدة نتائج وتوصيات متعلقة بالموضوع جاءت كالتالي:

❖ الفرضيات:

- **الفرضية الأولى:** "التكلفة المعيارية والتكلفة المستهدفة هما عبارة عن تقنيتين لمساعدة المؤسسة في التحكم في تكاليفها" هذه الفرضية خاطئة لأن التكلفة المعيارية هي التكاليف المحددة مسبقا قبل بداية عميلة الإنتاج وتتميز بصفة معيارية بهدف مراقبة نشاط المؤسسة وتكاليفها وقياس قدرتها في تحقيق برامجها.
- **الفرضية الثانية:** "يوجد نظام لحساب التكاليف على مستوى المؤسسة العمومية الإستشفائية بشير منتوري -الميلية-" فرضية صحيحة لأن المؤسسة الإستشفائية "بشير منتوري -الميلية-" تستخدم نظام لحساب التكاليف وهو نظام الأقسام المتجانسة.
- **الفرضية الثالثة:** "المؤسسة محل الدراسة لا تطبق أسلوب التكلفة المعيارية والتكلفة المستهدفة" فرضية صحيحة لأن من خلال دراستنا الميدانية تبين لنا أن المؤسسة محل الدراسة تطبق طريقة الأقسام المتجانسة في تحليل تكاليفها.
- **الفرضية الرابعة:** "يمكن تطبيق طريقة التكلفة المعيارية وطريقة التكلفة المستهدفة من أجل تحديد التكاليف والتحكم فيها في المؤسسة محل الدراسة" فرضية صحيحة لأن من خلال محاولتنا لتطبيق طريقة التكلفة المستهدفة وطريقة التكلفة المعيارية توصلنا إلى أنه يمكن للطريقتين تحديد التكاليف والمساعدة على المراقبة والتحكم في هذه التكاليف.

❖ النتائج:

➤ النتائج النظرية:

- التكلفة المستهدفة والتكلفة المعيارية من أهم طرق حساب التكاليف ومراقبتها والتي تساعد المؤسسة في تصور مستقبلها وزيادة فعالية الإدارة في مجال التخطيط و الرقابة و تقييم الأداء.
- يعتبر نظام التكلفة المستهدفة نظاما متكاملًا لحساب التكاليف وتخفيض التكلفة لامتناس الفجوة بين التكلفة الحقيقية والتكلفة المستهدفة.
- طريقة التكلفة المعيارية من أهم أدوات المراقبة على التكاليف والتنبؤ بها و معرفة مدى تحقيق المؤسسة للخطط المسطرة.

➤ النتائج التطبيقية:

- إن تطبيق المحاسبة العمومية وعدم الاعتماد على المحاسبة المالية في تسيير المؤسسات العمومية الإستشفائية، أدى إلى شح المعلومات الضرورية لممارسة محاسبة التسيير.
- تبين أن إطارات المؤسسة العمومية الإستشفائية بشير منتوري -الميلية- والمسؤولون على قسم المحاسبة ليسوا على علم بالطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف من بينها طريقة التكلفة المستهدفة وطريقة التكلفة المعيارية لكنهم يرغبون بالتعرف عليها خاصة بعد اكتشافهم دورها في المراقبة والتحكم في التكاليف.
- تبين من خلال محاولتنا تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة في حساب تكلفة علاج مريض كوفيد 19 على مستوى المؤسسة محل الدراسة أن الطريقة الأنسب للوصول إلى التكلفة المستهدفة هي تخفيض التكاليف عن طريق التحسين المستمر و الذي يتمثل في خلق نشاط جوارى للمستشفى.
- تبين من خلال محاولتنا تطبيق طريقة التكلفة المعيارية في حساب تكلفة علاج مريض كوفيد 19 على مستوى المؤسسة محل الدراسة أن معظم الانحرافات غير ملائمة سواء انحرافات الأعباء المباشرة أو الأعباء الغير مباشرة و هذا يعود للطابع الإستعجالي للمؤسسة الذي يجعل التنبؤ بالتكاليف وتقديرها صعب التحقيق.

❖ التوصيات:

- ضرورة قيام الجهات الحكومية المعنية بتطوير نظام التكاليف الخدمي عموماً والقطاع الصحي بشكل خاص، والتشجيع على تطبيق أدوات التكاليف الحديثة مثل التكلفة المستهدفة وطريقة التكاليف المعيارية لان الطريقة المستعملة في المؤسسة تحتوي على نقائص.
- ضرورة تدريب القائمين على حساب التكاليف، لان إعداد الأفراد اللازمين للتطبيق لا يقل أهمية عن تعديل نظام حساب التكاليف.
- نقتراح على مسير المؤسسة العمومية الإستشفائية بشير منتوري - الميلية - ان يقوم بخلق نشاط جوارى للمستشفى والمتمثل في الجمعيات الخيرية و تبرعات المجتمع المدني من اجل تخفيض التكلفة المتعلقة بمريض كوفيد 19.

❖ آفاق الدراسة:

يمكن لدراستنا أن تفتح آفاق جديدة للدراسة كما يلي:

تطبيق طرق حديثة أخرى لمحاسبة التكاليف كطريقة وحدة القيمة المضافة و طريقة التكلفة المباشرة لحساب التكاليف في القطاع الصحي.

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: باللغة العربية

• الكتب:

1. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، ط1، دار ومكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان 2006.
2. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي (مدخل نظرية المحاسبة)، ط 1، دار الثقافة للنشر والتوزيع عمان، 2009
3. صالح الرزق، عطا الله خليل بن وراذ، مبادئ محاسبة التكاليف الإطار النظري والعلمي، د ط، عمان، 1998.
4. صالح عبد الله رزق، عطا الله وارد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، د.ط، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1999
5. عبد الحي عبد الحبي مرعي، وعطية عبد الحي مرعي، أساسيات محاسبة التكاليف، دط، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006.
6. عبد الكريم بويعقوب ، المحاسبة التحليلية، ط 4، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر، 2005
7. عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبات التكاليف الصناعية، ط 1، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2002.
8. غسان فلاح المطارنة: مقدمة في محاسبة التكاليف، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2003
9. محمد العشماوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، ط1، دار اليازوري العلمية لنشر والتوزيع، عمان، 2011
10. محمد تسيير، عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، ط3، دار وائل للنشر، عمان 2004.
11. محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصحية مدخل نظم المعلومات ط1، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2009.
12. محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، ط 1، عمان 2000.

13. محمود محمود السجاعي ، محاسبة التكاليف في لمنظمات الصناعية والصحية، ط1، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2008
14. ناصر دادي عدون وآخرون، دراسة الحالات والمحاسبة ومالية المؤسسة، دار المحمدية العامة الجزائر، 2008.
15. نائل عدس، نضال الخلق، محاسبة التكاليف مدخل حديث، ط1، دار جبهة للنشر والتوزيع، عمان، 2007

• المجالات:

1. محمد نجيب دبابش ، عبد العالي شحتاني ، ترشيد تكاليف الإنتاج باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الثالث، جوان الجزائر، 2018.
2. محمد البشير إبراهيم أحمد، أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في الرقابة على التكاليف البحوث في العلوم الدالية والمحاسبة، العدد 1، الجزائر، 2019.
3. محمد نجيب دبابش، تحقيق التفوق التنافسي باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 49، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2017.
4. اليزيد ساحري، نظام التكلفة المستهدفة: مدخل إستراتيجي لإدارة التكلفة، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 12، جامعة فرحات عباس سطيف1، 2017.
5. مجيد نبو، محمد بن الدين، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد قرارات التسعير في المؤسسة الخدمية، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 5، جامعة أدرار الجزائر، 2019.
6. سكينة رحمة، مقومات تصميم نظم محاسبة التكاليف للمؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد 14، العدد 1، 2020.
7. محفوظ جبار، إلياس بومعروف، دور محاسبة التكاليف الإستشفائية في الرقابة على المستشفيات العمومية الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارية، العدد 05، 2011.

• المذكرات والرسائل الجامعية:

1. هلال درحمون، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005.
2. حوالم رحيمة، تطبيق إدارة الجودة الشاملة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، تخصص: تسيير، جامعة أبي بكر بلقايد - تلمسان -، الجزائر، 2010.
3. بن فرحات عبد المنعم، انعكاسات أنماط تسيير المؤسسة العمومية للصحة بالجزائر على نوعية الخدمات، رسالة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص: اقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر، 2018.
4. أحمد محمد أبو حسن، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة في غزة، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2009.
5. خالد هادفي، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص: محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2013.
6. أحمد حابي، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ولمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص: محاسبة وتدقيق جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2011.
7. نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير، مذكرة مقدمة ضمن نيل متطلبات شهادة الماجستير في التحليل الاقتصادي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006.
8. بلال بوناب، دورة المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014.
9. لخضاري صالح، إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2007.

10. دريدي أحلام، دور استخدام نماذج صفوف الانتظار في تحسين جودة الخدمات الصحية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير تخصص: الأساليب الكمية في التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014.
11. نصر الدين عيساوي، مراقبة التكاليف في مؤسسة إستشفائية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص: اقتصاد مالي، جامعة الإخوة منتوري بشير، الجزائر، 2005.
12. ناصر عبد القادر، محاولة تطبيق المحاسبة (تكلفة) حسب النشاط، مذكرة تخرج التكوين ما بعد التدرج المتخصص في المالية والمحاسبة، المدرسة الوطنية للصحة العمومية، المرسى الجزائر، 2001.

ثانيا: باللغة الأجنبية

❖ الكتب:

1. Arapin djpolym, la comptabilité analytique delevplion, 2 édition, paris, 1996.
2. Christopher H. Durden, The Interface Between Management Accounting and Organisational Strategy: From Strategic Control to Strategic Navigation, A thesis presented in partial fulfillment of requirements for the degree of PhD in Accounting at Massey University, Turitea, Palmerston North, New Zealand, 2004.
3. Michel Nogues, Gestion hospitalières et régulation des dépense de santé, Edition PUF, Paris, 2000.

❖ المذكرات:

1. Andre Labourdette ,Economie de santé ,presse ,Universitaire de France ,Paris,1998.

• المجالات:

1. Robert S. Kaplan, The Evolution of Management Accounting, The Accounting Review, Vol. 59, No. 3. (July, p.p. 390-418).

ملاحقہ

réf : () . . .

- DECOMPTES DES SOMMES DUES -
(Mode de Facturation PMJH)

| Nom Et Prénoms | Dt. entrée | Dt. sortie | Mode de Sortie | N° entrée | N° titre |
|----------------|------------|------------|----------------|--------------|-----------|
| | 20/03/2020 | 11/02/2021 | SORTIE NORMALE | 20/00/007152 | 21/000117 |

- - DEBITEUR - -

FRAIS DE SEJOUR

| PERIODE | | Nbre De jours | P.M.J.H | DESIGNATION DU SERVICE | Montant Total | Part Du Débiteur |
|-----------------------|------------|---------------|---------|------------------------|------------------|------------------|
| Du | Au | | | | | |
| 20/03/2020 | 11/02/2021 | 22 | 6000,00 | CHIRURGIE GENERALE | 132000,00 | |
| TOTAL FRAIS DE SEJOUR | | | | | -----> 132000,00 | |
| Part du débiteur 100% | | | | | -----> | 132000,00 |

ACTES PROFESSIONNELS

| Désignation | Date | Clé | Tarif | Coef. | Montant Total | Part du Débiteur |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|-----|-------|-------|---------------|------------------|
| SOINS INFIRMIERS Injection intraveineuse en série, prélèvement de s Perfusion intraveineuse. | 20/03/2020 | AMI | 10,50 | 1.50 | 15,75 | |
| | 20/14/2020 | AMI | 10,50 | 5 | 52,50 | |
| SOINS INFIRMIERS Injection intraveineuse en série, prélèvement de s Perfusion intraveineuse. | 21/03/2020 | AMI | 10,50 | 1.50 | 15,75 | |
| | 21/04/2020 | AMI | 10,50 | 5 | 52,50 | |
| SOINS INFIRMIERS Injection intraveineuse en série, prélèvement de s Perfusion intraveineuse. Perfusion intraveineuse. | 22/14/2020 | AMI | 10,50 | 1.50 | 15,75 | |
| | 22/15/2020 | AMI | 10,50 | 5 | 52,50 | |
| | 23/14/2020 | AMI | 10,50 | 5 | 52,50 | |
| SOINS INFIRMIERS Injection intraveineuse en série, prélèvement de s Perfusion intraveineuse. | 24/14/2020 | AMI | 10,50 | 1.50 | 15,75 | |
| | 24/15/2020 | AMI | 10,50 | 5 | 52,50 | |
| SOINS INFIRMIERS Injection intraveineuse en série, prélèvement de s Perfusion intraveineuse. | 24/14/2020 | AMI | 10,50 | 1.50 | 15,75 | |
| | 24/15/2020 | AMI | 10,50 | 5 | 52,50 | |
| SOINS INFIRMIERS Injection intraveineuse en série, prélèvement de s Perfusion intraveineuse. | 24/14/2020 | AMI | 10,50 | 1.50 | 15,75 | |
| | 25/14/2020 | AMI | 10,50 | 5 | 52,50 | |
| SOINS INFIRMIERS Injection intraveineuse en série, prélèvement de s Perfusion intraveineuse. | 25/14/2020 | AMI | 10,50 | 1.50 | 15,75 | |
| | 26/14/2020 | AMI | 10,50 | 5 | 52,50 | |
| SOINS INFIRMIERS Injection intraveineuse en série, prélèvement de s Perfusion intraveineuse. | 26/14/2020 | AMI | 10,50 | 1.50 | 15,75 | |
| | 27/14/2020 | AMI | 10,50 | 5 | 52,50 | |

تابع الدقيق (1)

- DECOMPTES DES SOMMES DUES -
(Mode de Facturation PMJH)

| Nom Et Prénoms | Dt. entrée | Dt. sortie | Mode de Sortie | N° entrée | N° titre | |
|---------------------------------------------------------------------|------------|------------|----------------|--------------|---------------|------------------|
| | 20/07/2020 | 11/02/2021 | SORTIE NORMALE | 20700/007152 | 21/000117 | |
| - - DEBITEUR - - | | | | | | |
| ACTES PROFESSIONNELS | | | | | | |
| Désignation | Date | Clé | Tarif | Coef. | Montant Total | Part du Débiteur |
| SOINS INFIRMIERS Injection intraveineuse en série, prélèvement de s | 27/07/2020 | AMI | 10,50 | 1.50 | 15,75 | |
| SOINS INFIRMIERS Injection intraveineuse en série, prélèvement de s | 27/07/2020 | AMI | 10,50 | 1.50 | 15,75 | |
| Perfusion intraveineuse. | 27/07/2020 | AMI | 10,50 | 5 | 52,50 | |
| SOINS INFIRMIERS Injection intraveineuse en série, prélèvement de s | 28/07/2020 | AMI | 10,50 | 1.50 | 15,75 | |
| Perfusion intraveineuse. | 28/07/2020 | AMI | 10,50 | 5 | 52,50 | |
| Surveillance et observation d'un malade en traitement prolongé à so | 30/07/2020 | AMI | 10,50 | 1 | 10,50 | |
| Perfusion intraveineuse. | 30/07/2020 | AMI | 10,50 | 5 | 52,50 | |
| SOINS INFIRMIERS Injection intraveineuse en série, prélèvement de s | 31/07/2020 | AMI | 10,50 | 1.50 | 15,75 | |
| Perfusion intraveineuse. | 31/07/2020 | AMI | 10,50 | 5 | 52,50 | |
| SOINS INFIRMIERS Injection intraveineuse en série, prélèvement de s | 01/08/2021 | AMI | 10,50 | 1.50 | 15,75 | |
| Perfusion intraveineuse. | 01/08/2021 | AMI | 10,50 | 5 | 52,50 | |
| SOINS INFIRMIERS Injection intraveineuse en série, prélèvement de s | 02/08/2021 | AMI | 10,50 | 1.50 | 15,75 | |
| Perfusion intraveineuse. | 02/08/2021 | AMI | 10,50 | 5 | 52,50 | |
| SOINS INFIRMIERS Injection intraveineuse en série, prélèvement de s | 03/08/2021 | AMI | 10,50 | 1.50 | 15,75 | |
| Perfusion intraveineuse. | 03/08/2021 | AMI | 10,50 | 5 | 52,50 | |
| SOINS INFIRMIERS Injection intraveineuse en série, prélèvement de s | 04/08/2021 | AMI | 10,50 | 1.50 | 15,75 | |
| Perfusion intraveineuse. | 04/08/2021 | AMI | 10,50 | 5 | 52,50 | |
| SOINS INFIRMIERS Injection intraveineuse en série, prélèvement de s | 05/08/2021 | AMI | 10,50 | 1.50 | 15,75 | |
| Perfusion intraveineuse. | 05/08/2021 | AMI | 10,50 | 5 | 52,50 | |
| SOINS INFIRMIERS Injection intraveineuse en série, prélèvement de s | 05/08/2021 | AMI | 10,50 | 1.50 | 15,75 | |
| Perfusion intraveineuse. | 06/08/2021 | AMI | 10,50 | 5 | 52,50 | |
| SOINS INFIRMIERS Injection intraveineuse en série, prélèvement de s | 07/08/2021 | AMI | 10,50 | 1.50 | 15,75 | |
| Perfusion intraveineuse. | 07/08/2021 | AMI | 10,50 | 5 | 52,50 | |
| SOINS INFIRMIERS Injection intraveineuse en série, prélèvement de s | 08/08/2021 | AMI | 10,50 | 1.50 | 15,75 | |
| Perfusion intraveineuse. | 08/08/2021 | AMI | 10,50 | 5 | 52,50 | |
| SOINS INFIRMIERS Injection intraveineuse en série, prélèvement de s | 09/08/2021 | AMI | 10,50 | 1.50 | 15,75 | |
| Perfusion intraveineuse. | 09/08/2021 | AMI | 10,50 | 5 | 52,50 | |
| SOINS INFIRMIERS Injection intraveineuse en série, prélèvement de s | 10/08/2021 | AMI | 10,50 | 1.50 | 15,75 | |

تابع الملاحق (1)

- DECOMPTES DES SOMMES DUES -
(Mode de Facturation PMJH)

| Nom Et Prénoms | Dt. entrée | Dt. sortie | Mode de Sortie | N° entrée | N° titre | |
|---------------------------------------------------------------------|------------|------------|----------------|--------------|---------------|------------------|
| | 20/03/2020 | 11/02/2021 | SORTIE NORMALE | 20/00/007152 | 21/000117 | |
| - - DEBITEUR - - | | | | | | |
| ACTES PROFESSIONNELS | | | | | | |
| Désignation | Date | Clé | Tarif | Coef. | Montant Total | Part du Débiteur |
| Perfusion intraveineuse. | 10/02/2021 | AMI | 10,50 | 5 | 52,50 | |
| SOINS INFIRMIERS Injection intraveineuse en série, prélèvement de s | 11/02/2021 | AMI | 10,50 | 1.50 | 15,75 | |
| Perfusion intraveineuse. | 11/02/2021 | AMI | 10,50 | 5 | 52,50 | |
| TOTAL ACTES PROFESSIONNELS | | | | | 1632,75 | |
| Part du débiteur 100% | | | | | | 1632,75 |
| MEDICAMENTS | | | | | | |
| Désignation | Date | Cod DCI | Tarif | Quantité | Montant Total | Part du Débiteur |
| CEFOTAXIME PDRE.SOL.INJ.IV 1 G | 20/01/2020 | 13014 | 42,83 | 92 | 3940,36 | |
| METRONIDAZOLE SOL.INJ. 500 MG | 20/01/2020 | 13038 | 125,97 | 48 | 6046,56 | |
| GENTAMICINE SOL.INJ. 40 MG | 20/01/2020 | 13004 | 34,05 | 14 | 476,70 | |
| PROPARACETAMOL SOL.INJ. 1 G | 20/01/2020 | 03008 | 63,60 | 10 | 636,00 | |
| TOTAL MEDICAMENTS | | | | | 11099,62 | |
| Part du débiteur 100% | | | | | | 11099,62 |

RECEVEUR DE : Hôpital DR MENTOURI BACHIR

EL MILIA LE ,
L' ORDONNATEUR

المدقق (ع)

TABLEAU C1

| Destination | SECTIONS AUXILAIRES | | | | | | | | | | | SECTIONS PRINCIPALES | | | | | TOTAL | % | |
|--------------|---------------------|------------|-------------|------------|-------------|-------------|---------|-------------|-------------|-------------|-------------|----------------------|-------------|---------|------------|-------------|--------------|--------------|---------|
| | Bloc OP | Imag | Labo | Semep | Admin | Sec Econ | Sec Soc | Med Inter | Pediatrie | Mat-Gyn | P.PH | Chirurg | UMC | MedTrav | Stomato | Hemodialyse | | | S/Total |
| Personnel | 9612777,31 | 2589579,28 | 7726426,91 | 978079,70 | 31955451,14 | 9852227,32 | 0,00 | 7629214,39 | 6013601,29 | 7211222,93 | 3411663,89 | 7627470,11 | 12875686,61 | 0,00 | 805687,97 | 4537114,97 | 50111642,66 | 112826184,32 | 50,17% |
| Alimentation | 334207,45 | 12641,42 | 6320,71 | 0,00 | 52915,22 | 195766,30 | 0,00 | 735227,52 | 349828,37 | 1956687,08 | 1199411,55 | 2957078,63 | 282802,43 | 0,00 | 59970,58 | 878980,53 | 8419986,69 | 9021857,78 | 4,01% |
| Pharmacie | 6455551,97 | 758718,96 | 1831346,08 | 816410,48 | 25949,08 | 24531,10 | 0,00 | 16700704,98 | 12320357,56 | 10616774,74 | 28556633,34 | 6035030,20 | 2945031,72 | 0,00 | 50160,08 | 23448343,93 | 74973066,55 | 84885574,22 | 37,74% |
| Fourniture D | 204985,00 | 114282,00 | 472753,50 | 3752,00 | 412057,00 | 310410,90 | 0,00 | 82043,00 | 112529,50 | 202290,50 | 190607,00 | 91140,00 | 187214,50 | 1800,00 | 18258,00 | 65442,00 | 951114,50 | 2469365,90 | 1,10% |
| Ent & Maint | 90000,00 | 0,00 | 40000,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 80000,00 | 90000,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 170000,00 | 300000,00 | 0,13% |
| Sous total | 16697622,73 | 3476221,66 | 10076857,20 | 1798242,18 | 32446372,44 | 10382955,62 | 0,00 | 25147190,39 | 18876316,72 | 20076965,25 | 7658345,78 | 16710718,94 | 16290735,26 | 1600,00 | 934056,63 | 28929881,43 | 134625810,40 | 209502982,22 | |
| % | 7,9701% | 1,6588% | 4,8099% | 0,8583% | 15,4873% | 4,9560% | 0,0000% | 12,0033% | 9,0100% | 9,5831% | 3,6555% | 7,9764% | 7,7759% | 0,0008% | 0,4458% | 13,8088% | 64,2596% | 100,0000% | |
| Charges C | 1226704,37 | 255311,50 | 740308,91 | 132110,11 | 2383713,30 | 762796,81 | 0,00 | 1847469,77 | 1386772,20 | 1474979,34 | 562629,94 | 1227673,85 | 1196819,22 | 117,55 | 68621,64 | 2125369,89 | 9890453,39 | 15391368,39 | 6,84% |
| TOTAL | 17924227,10 | 3730533,16 | 10817166,10 | 1930352,29 | 34830085,73 | 11145752,43 | 0,00 | 26994650,16 | 20263088,92 | 21551944,59 | 8220975,73 | 17938392,79 | 17487654,48 | 1717,55 | 1002678,27 | 31055291,32 | 144516263,79 | 224894380,61 | 100,00% |

ACTIVITE DES SERVICES D'HOSPITALISATION ET DE CONSULTATION

TABLEAU B1

| Designation | Nbr de lits | Nbr malade admis | Nbr de journée d'hospitalisation | Nbr consultation | D.M.S | T.O.M |
|----------------------|-------------|------------------|----------------------------------|------------------|-------------|--------------|
| Med-interne | 64 | 101 | 975 | | 9,65 | 49,14 |
| Pédiatrie | 44 | 228 | 904 | | 3,96 | 66,28 |
| Maternité-Gynéco | 52 | 395 | 874 | | 2,21 | 54,22 |
| Pneumo-Phthisio | 60 | 190 | 500 | | 2,63 | 26,88 |
| Chirurgie | 62 | 106 | 780 | | 7,36 | 40,58 |
| UMC | 10 | 29 | 154 | | 5,31 | 49,68 |
| Medecine du travail | | | | | | |
| Consultation externe | | | | 4068 | | |
| Hemodialyse | | | | 1004 | | |
| TOTAL | 292 | 1049 | 4187 | 5072 | 3,99 | 46,25 |

المدقق (4)

CHARGES COMMUNES

TABEAU A9

| INPUT | TITRE I Assurance de resp.civile | INTITULE | MONTANT |
|----------|-------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------|
| I V 3 | | | 175457,25 |
| II 1 2 | | | |
| Chap 2 | | Bourses des internes et externes | |
| Chap 3 | | Formation du personnel paramédical | |
| Chap 4 | | Stages à l'étranger | |
| Chap 5 | | Congrès et séminaires | |
| Chap 8 | | Formation continue | |
| | | Autres dép. De fonctionnement | |
| Chap 2 | | TITRE IV Gaz médicaux et autres produits | 1888851,3 |
| | | TITRE VI Accessoires et pièces de rechange pour matériel et outillage médicaux | 4030530 |
| VI 1 3 | | TITRE VII Dépenses d'infrastructure | 3684972,99 |
| Chap 1 | | TITRE VIII Frais divers de gestion | 203386,24 |
| VIII 2 1 | | Chauffage, éclairage, eau et énergie | 3460500,61 |
| VIII 2 3 | | Documentation | |
| Chap 4 | | Parc-auto | 1397700,00 |
| Chap 5 | | Transports et déplacements | 550000,00 |
| Chap 7 | | Frais de I'H.C.A | |
| | | TITRE X Recherche médicale | |
| | | TOTAL | 15391398,39 |

ETABLISSEMENT PUBLIC HOSPITALIER
TAHER

اللاحق 5

Tél : () . . .

DECOMPTES DES SOMMES DUES
(Mode de Facturation PMJH)

| Nom Et Prénoms | Dt. entrée | Dt. sortie | Mode de Sortie | N° entrée | N° titr |
|----------------|------------|------------|----------------|--------------|----------|
| | 16/11/2020 | 21/12/2020 | SORTIE NORMALE | 20/00/002755 | 20/00000 |

- DEBITEUR -

FRAIS DE SEJOUR

| PERIODE | Nbre | P.M.J.H | DESIGNATION DU SERVICE | Montant | Part |
|-----------------------|------------|---------|--------------------------|-----------|-----------|
| Du | Au | jours | | Total | Débiteur |
| 16/11/2020 | 21/12/2020 | 35 | 4000,00 MEDECINE INTERNE | 140000,00 | |
| TOTAL FRAIS DE SEJOUR | | | | -----> | 140000,00 |
| Part du débiteur 100% | | | | -----> | 140000,0 |

ACTES PROFESSIONNELS

| Désignation | Date | Clé | Tarif | Coef. | Montant | Part du |
|-------------|------|-----|-------|-------|---------|----------|
| | | | | | Total | Débiteur |
| | | | | | | |

MEDICAMENTS

| Désignation | Date | Cod DCI | Tarif | Quantité | Montant Total | Part du Débiteur | |
|--------------------------------------------|------------|---------|-------|----------|-----------------------|------------------|--------|
| GLUCOSE SOL.INJ. 5 % (FL. 500ML) | 16/11/2020 | 14044 | 58,52 | 25 | 1463,00 | | |
| SODIUM CHLORURE SOL.INJ. 0,9 % (FL. 500ML) | 16/11/2020 | 14078 | 75,00 | 25 | 1875,00 | | |
| RANITIDINE SOL.INJ. 50 MG | 16/11/2020 | 10002 | 18,72 | 68 | 1272,96 | | |
| OXACILLINE PDRE.SOL.INJ. 500 MG | 16/11/2020 | 13068 | 21,67 | 6 | 130,02 | | |
| PERFUSEUR COMPLET | 16/11/2020 | 71400 | 25,74 | 25 | 643,50 | | |
| SERINGUE JETABLE 3 PIECES 5 ML | 16/11/2020 | 72435 | 5,00 | 30 | 150,00 | | |
| GANT DE CHIRURGIE POUR EXAMEN N° 7 | 16/11/2020 | 72392 | 3,98 | 2 | 7,96 | | |
| MICRO PERFUSEUR G20 | 16/11/2020 | 71403 | 7,97 | 5 | 39,85 | | |
| TOTAL MEDICAMENTS | | | | | -----> | 5582,29 | |
| | | | | | Part du débiteur 100% | -----> | 5582,2 |

RECEVEUR DE : Hôpital MEDJEDOUB SAID

TAHER LE,
L'ORDONNATEUR

500000 (5)

Établissement : Secteur Sanitaire de Taher

Répartition Primaire des Charges

Tableau (C1)

Période: 4eme trimestre 2020

SECTIONS AUXILIAIRES

| désignation | bloc opératoire | imagerie médicale | laboratoire | P T S | S E M E P | hemodialyse | administra- tion | service économique | services sociaux |
|------------------------|-----------------|-------------------|---------------|--------------|--------------|---------------|---------------------|--------------------|------------------|
| PERSONNEL | 2 777 803,65 | 2 451 154,50 | 4 603 501,90 | 2 994 297,00 | 1 215 441,00 | 5 163 783,75 | 17 866 387,41 | 2 426 930,96 | 0,00 |
| ALIMENTATION | 0,00 | 0,00 | 281 403,72 | 70 350,93 | 70 350,93 | 1 310 812,20 | 70 350,93 | 0,00 | 0,00 |
| PHARMACIE | 1836980,56 | 67834,96 | 6607781,78 | 1215259,14 | 979048,55 | 16970860,19 | 99485,37 | 17391290,41 | 0,00 |
| FOURNITURES DIVERSES | 183 257,79 | 15 964,06 | 54 726,86 | 50 015,74 | 146 344,61 | 168 967,44 | 435 064,04 | 361 098,97 | 1 713,80 |
| ENTRIEN ET MAINTENANCE | 734,61 | 0,00 | 24 000,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 309 904,98 | 12 323,68 | 0,00 |
| SOUS TOTAL | 4 798 776,61 | 2 534 953,52 | 11 571 414,26 | 4 329 922,81 | 2 411 185,09 | 23 614 423,58 | 18 781 192,73 | 20 191 644,02 | 1 713,80 |
| POURCENTAGE % | 2,16 | 1,14 | 5,20 | 1,95 | 1,08 | 10,62 | 8,45 | 9,08 | 0,00 |
| CHARGES COMMUNES | 107 295,15 | 56 678,66 | 258 723,56 | 96 812,11 | 53 911,34 | 527 991,45 | 419 925,95 | 451 462,02 | 38,32 |
| TOTAL | 4 906 071,76 | 2 591 632,18 | 11 830 137,82 | 4 426 734,92 | 2 465 096,43 | 24 142 415,03 | 19 201 118,68 | 20 643 106,04 | 1 752,12 |

(6) 26/2/15

Etablissement : Secteur Sanitaire de Taher

Tableau CI: (8)

Répartition Primaire des ChargesPériode: 4eme trimestre 2020

SECTIONS PRINCIPALES

| DESIGNATION | infectieux | pneumo- ptisiologie | medecine interne | chirurgie générale | gynéco- obstétrique | pédiatrie | orthopédie |
|------------------------|---------------|------------------------|---------------------|-----------------------|------------------------|---------------|--------------|
| PERSONNEL | 6 698 306,55 | 4 542 815,62 | 12 864 655,55 | 6 550 377,90 | 10 137 127,85 | 5 030 414,55 | 2 934 405,30 |
| ALIMENTATION | 2 615 611,50 | 2 793 593,34 | 5 771 181,42 | 1 881 436,41 | 3 314 911,77 | 3 706 351,56 | 2 946 922,29 |
| PHARMACIE | 914 4013,6 | 227 3079,97 | 836 1594,98 | 2067 519,11 | 3666 762,59 | 5493 531,53 | 3273 620,99 |
| FOURNITURES DIVERSES | 572 768,49 | 99 683,32 | 54 141,53 | 43 046,62 | 223 174,54 | 71 337,51 | 65 606,29 |
| ENTRIEN ET MAINTENANCE | 1 000,00 | 0,00 | 515,88 | 1 000,00 | 15 109,85 | 24 925,04 | 0,00 |
| SOUS TOTAL | 19 031 700,14 | 9 709 172,25 | 27 052 089,36 | 10 543 380,04 | 17 357 086,60 | 14 326 560,19 | 9 220 554,87 |
| POURCENTAGE % | 8,56 | 4,37 | 12,17 | 4,74 | 7,81 | 6,44 | 4,15 |
| CHARGES COMMUNES | 425 527,01 | 217 085,97 | 604 853,72 | 235 737,90 | 388 084,57 | 320 325,47 | 206 161,04 |
| TOTAL | 19 457 227,15 | 9 926 258,22 | 27 656 943,08 | 10 779 117,94 | 17 745 171,17 | 14 646 885,66 | 9 426 715,91 |

(6) ٤٤٤٤٤٤٤٤

Etablissement : Secteur Sanitaire de Taher

Tableau C1: (Suite 2)

Période: 4eme trimestre 2020

| DESIGNATION | SECTIONS PRINCIPALES | | | | | | |
|-----------------------|----------------------|--------------|---------------|----------------|----------------|---------------|--|
| | U M C | stomatologie | réanimation | SOUS TOTAL | TOTAL | pourcentage % | |
| PERSONNEL | 9 700 782,65 | 966 759,75 | 6 429 869,94 | 65 855 515,66 | 105 354 815,83 | 46,34 | |
| ALIMENTATION | 1 036 623,96 | 0,00 | 880 288,56 | 24 946 920,81 | 26 750 189,52 | 11,77 | |
| PHARMACIE | 3498305,89 | 92756,55 | 3138690,69 | 41 009 875,90 | 86 178 416,86 | 37,91 | |
| FOURNITURES DIVERSES | 1 063 774,79 | 18 287,72 | 58 228,85 | 2 270 049,66 | 3 685 489,17 | 1,62 | |
| ENTRIEN ET MAINTENANC | 2 387,05 | 0,00 | 8 409,32 | 53 347,14 | 400 310,41 | 0,18 | |
| SOUS TOTAL | 15 301 874,34 | 1 077 804,02 | 10 515 487,36 | 134 135 709,17 | 222 369 221,79 | 97,81 | |
| POURCENTAGE % | 6,88 | 0,48 | 4,73 | 60,32 | 100,00 | 0,00 | |
| CHARGES COMMUNES | 342 132,38 | 24 098,46 | 235 114,25 | 2 999 120,77 | 4 971 921,01 | 2,19 | |
| TOTAL | 15 644 006,72 | 1 101 902,48 | 10 750 601,61 | 137 134 829,94 | 227 341 142,80 | 100,00 | |

(7) 661

-15

tableau B1

Etablissement Public Hospitalier de Taher.
ACTIVITE DES SERVICES D'HOSPITALISATION
ET DE CONSULTATION

Periode: 4eme trimestre année 2020

| DESIGNATION | Nbre de lits | nbre de malades admis | nbre de journées d'hospitalisation | nbre de consultations | DMS | TOM |
|-------------------------------------|--------------|-----------------------|------------------------------------|-----------------------|------|--------------|
| Section infectieux (covid) | 18 | 298 | 1656 | | 5,56 | 100,00 |
| Section Pneumo-Phthisiologie(covid) | 28 | 379 | 1876 | | 4,95 | 72,83 |
| Section Médecine interne+ covid | 38 | 412 | 2546 | | 6,18 | 72,83 |
| Section Chirurgie Générale(covid) | 38 | 288 | 2107 | | 7,32 | 60,27 |
| section orthopédie | 18 | 252 | 1871 | | 7,42 | 112,98 |
| Section Gynécologie Obstétrique | 40 | 1368 | 1907 | | 1,39 | 51,82 |
| Section Pédiatrie | 26 | 425 | 1812 | | 4,26 | 75,75 |
| Urgences médicaux chirurgicales | 6 | 47 | 98 | 8892 | 2,09 | 17,75 |
| section de réanimation | 6 | 89 | 233 | | 2,62 | 42,21 |
| Stomatologie | | | | | | |
| Bloc-Opératoire | | | | | | |
| Imagerie Médicale | | | | | | |
| Laboratoire | | | | | | |
| P. T. S. | | | | | | |
| Epidémiologie | | | | | | |
| Section Administration | | | | | | |
| Services Economiques | | | | | | |
| Services Sociaux | | | | | | |
| TOTAL | 218 | 3558 | 14106 | 8892 | | 70,33 |

CALCUL DES COÛTS/ WILAYA DE JIJEL

ETABLISSEMENT PUBLIC HOSPITALIER DE TAHER.

(8) 1

CHARGES COMMUNES

Période:4eme trimestre année 2020

| IMPOT | ITUTILE | MONTANT |
|------------|-----------------------------------------------------|---------------------|
| chap 1 | TITRE II | |
| Art 1 et 2 | transport et déplacement | 233 350,00 |
| chap 6 | | |
| art 1 | chauffage, éclairage, eau et énergie | 1 546 359,10 |
| art 6 | assurance de resp,civile | 382 058,41 |
| chap 7 | | |
| | parc-auto | 1 941 053,50 |
| art 8 | documentation | 0,00 |
| chap 8 | | |
| | entretien et maintenance | 869 100,00 |
| art 1 et 2 | dépences infrastructure | 0,00 |
| chap 9 | | |
| art 1 | stage à l'étranger | 0,00 |
| chap 10 | | |
| | congrès et siminaire | 0,00 |
| chap 13 | | |
| art 5 | gaz médicaux et autres produits | 0,00 |
| chap 15 | | |
| art 6 | accessoires et pièces de rechanges pour materiel et | 0,00 |
| chap 17 | | |
| | recherche médicale | 0,00 |
| | TOTAL | 4 971 921,01 |

ملخص الدراسة

المخلص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على طرق محاسبة التكاليف المستهدفة والمعيارية ودراسة مدى إمكانية تطبيق الطريقتين في المؤسسة العمومية الإستشفائية بشير منتوري -الميلية-، كما سعت هذه الدراسة إلى توضيح متطلبات تطبيق الطريقتين في المؤسسات الصحية بهدف تمكين الإدارة الفاعلة من تخفيض والرقابة على التكاليف.

تم اختبار حالة خدمة تقديم العلاج للمصاب بفيروس "كوفيد 19" في المؤسسة العمومية الإستشفائية -الميلية- من خلال ملاحظة مسار رحلة علاج المصاب بالإضافة إلى الاستعانة بالسجلات المحاسبية.

وقد توصلنا إلى عدة نتائج تخص إدارة التكلفة في واحدة من المؤسسات العمومية الإستشفائية الجزائرية والى ضرورة تبني الأنظمة الحديثة في إدارة التكلفة للتحكم في التكاليف والرقابة عليها.

الكلمات المفتاحية: طريقة التكلفة المستهدفة ، طريقة التكلفة المعيارية، مؤسسة صحية، محاسبة التكاليف.

Abstract :

This study aimed to identify the targeted and standard cost accounting methods and to study the extent to which the two methods can be applied in the public hospital institution, Bashir Montouri - Al-Milia. This study also sought to clarify the requirements for applying the two methods in health institutions in order to enable effective management to reduce and control costs.

The status of the service providing treatment for a person infected with the "Covid 19" virus was tested in the public hospital institution - Al-Mailia - by observing the course of the patient's treatment journey in addition to the use of accounting records.

We have reached several results related to cost management in one of the Algerian hospital public institutions and to the need to adopt modern systems in cost management to control and control costs.

Key words: target cost method, standard cost method, health institution, cost accounting.