

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم التسيير



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
الشعبة: علوم التسيير تخصص: تسيير الهياكل الاستشفائية

عنوان المذكرة:

نظام التكاليف للتسيير الهياكل الاستشفائية

إشراف الأستاذ:
- خطاب مختار

إعداد الطالب:
- عبد الكريم وزقيير

السنة الجامعية: 2017 - 2018

المقدمة:

تعتبر الثروة البشرية من أهم الركائز الأساسية لتطور المجتمعات، ولهذا تسعى كل دول العالم للمحافظة على هذه الثروة، وضمان تقديم الخدمات الصحية على اختلاف مستوياتها لجميع السكان. فحسب تقديرات البنك الدولي، بلغ الإنفاق العالمي على الخدمات الصحية عام 2002 أكثر من (2000) مليار دولار، أي ما يعادل 8 % من إجمالي الدخل العام. فعلى سبيل المثال بلغ إجمالي ما ينفق في الولايات المتحدة الأمريكية 15 % من الناتج القومي مقابل 7 % للدفاع و 7 % للتعليم، ويتراوح ما ينفق على الخدمات الصحية في الدول المتقدمة الأخرى مثل بريطانيا، ألمانيا والسويد من 7 % إلى 10 % من الناتج القومي ومع تزايد نسبة النفقات الصحية من الناتج الداخلي الخام لدى أغلبية هذه الدول، نتيجة عوامل عديدة تزامنت مع التطور الاقتصادي والاجتماعي والوعي الثقافي، أصبحت التكاليف الصحية تشغل فكر أصحاب القرار في القطاع الصحي، واتجه الانشغال الرئيسي إلى ضرورة إيجاد حلول لترشيد الإنفاق على الخدمات الصحية، وتحقيق التوافق بين الطلب والموارد الاقتصادية التي باستطاعتها تلبية هذا الطلب.

إن تمويل الخدمات الصحية في الجزائر المستقلة عرف عدة مراحل(*)، إلا أنه خلال السنوات الأخيرة، أصبحت المنظومة الصحية تواجه العديد من الضغوط الداخلية

- المرحلة الأولى (1963-1973)

: في هذه المرحلة كان القطاع العمومي يمول بواسطة 03 مصادر مختلفة ومتكاملة، تتوافق مع 03 فئات من المرضى:

- الموارد الخاصة بالأشخاص غير المؤمنين اجتماعيا، الذين يدفعون مقابل الخدمات الصحية التي يتلقون ها أثناء مكوثهم بالمستشفى، تعتبر هذه الموارد ضئيلة ولا تمثل إلا 10 % من النفقات الصحية طول هذه الفترة.

- منحة التكفل: التي تدفع من طرف صندوق الضمان الاجتماعي مقابل العلاج المقدم للأشخاص المؤمنين.

- تسبيقات الخزينة (الدولة والجماعات المحلية): تمثل حوالي 60 % النفقات الصحية، وهي تعتبر الحصة الكبرى للتكفل بالنفقات الصحية.

المرحلة الثانية(التمويل في ظل مجانية العلاج):حيث اقتصر تمويل المن قومة الصحية أساسا على ميزانية الدولة والتأمينات الاجتماعية.

- المرحلة الثالثة (1993):

مع بداية 1993 أبدت السلطات العمومية رغبت لها في مراجعة ميكانيزمات تمويل النفقات الصحية وجسدت هذه الرغبة من خلال قانون المالية لسنة 1993 الذي أوضح أن الدولة لن تتكفل إلا بالنفقات الصحية المتعلقة بالوقاية، التكوين والبحث الطبي، فأصبحت بذلك معظم النفقات الصحية على عاتق أجهزة التأمينات الاجتماعية.

والخارجية التي تهدد مبادئها وأهدافها، ويتعلق الأمر خاصة بعدم ملائمة تنظيمها وأساليب تمويلها مع التغيرات والتحويلات التي تشهدها البلاد.

نتيجة لكل هذه الظروف، بات من الضروري إعادة النظر في المنظومة الصحية ككل وتكييفها مع هذه المتغيرات، بحيث يكون لها دورا فعالا في تحقيق التنمية الاقتصادية من خلال تقديم خدمات صحية ملائمة. حيث يمكننا أن نستقرأ ضمينا من خلال الإصلاحات التي تشهدها المنظومة الصحية، رغبة الوصاية في التسيير الفعال للمؤسسة الصحية العمومية. ولهذا فهي مطالبة بالبحث على تقنيات جديدة وحلول ملائمة للوصول إلى العقلنة في التسيير، وتحقيق التوازن بين النتائج المنتظرة والموارد المادية والبشرية المتوفرة، الذي أصبح أمرا لا مفر منه.

من بين أبرز الأدوات التي ثبتت فعاليتها في هذا المجال، نخص بالذكر: نظام التكاليف.

من هذا المنطلق جاءت المبادئ الأساسية لنظام التكاليف، الهادفة إلى ترشيد استغلال الموارد الاقتصادية المحدودة، وأصبحت الموازنات التقديرية مخطط مفصل، مترجم لمعطيات كمية، وضع لفترة زمنية قادمة، ويتعلق بأوجه مختلفة من نشاط المؤسسات.

انتقل استخدام نظام التكاليف إلى المؤسسات الصناعية، ليشمل بداية المؤسسات الضخمة نظرا لحجم الموارد المادية والبشرية الكبيرة التي تتوفر لديها، وبروز Dupont الحاجة إلى التخصيص الأفضل للموارد، ونذكر في هذا السياق كل من مؤسسة GMC ومؤسسة de Nemours بالولايات المتحدة الأمريكية

ومع تزايد مستوى التعقيد بمحيط عمل المؤسسات، انتشر استخدام نظام التكاليف من طرف المسيرين بالمؤسسات الصناعية والتجارية على اختلاف أحجامها وأنواعها كأداة من أدوات مراقبة التسيير، والتكيف مع المحيط الذي أصبح يتميز بالتقلبات والتطورات السريعة في مختلف المجالات.

إن المؤسسات الصحية، على الرغم من كل الخصائص التي تميزها عن المؤسسات الصناعية، من حيث طبيعة النشاط الممارس والمصادر التمويلية، فإننا نجد أنها تشترك مع هذه الأخيرة في العديد من النقاط الأساسية: فهي مؤسسات متخصصة في تقديم الخدمات الصحية لأفرادها، تتوفر على موارد مالية ومادية وبشرية، ولها أهداف تصبو إلى تحقيقها، وأنشطة تقوم بأدائها.

المقدمة العامة

في هذا الإطار يتبين لنا أن نظام التكاليف هو منهج يتلاءم مع ديناميكية المؤسسة الصحية، ويمكن لمسها يري هذه الأخيرة اعتماده لتحقيق الأهداف المرجوة بالفعالية والنجاعة المطلوبة.

وحتى يتسنى لنا الإحاطة بجوانب الموضوع، قمنا بطرح السؤال الجوهري التالي: ما هي الآلية التي يتم بها إعداد نظام موازنات تقديرية، بحيث يمكن أن يكون أساس للرقابة المالية وتطوير الأداء بالمستشفى؟

هذا التساؤل المركزي، يجرنا إلى طرح التساؤلات الفرعية الآتية:

و هذا من خلال محاولة تجريب الفرضيات التالية :

- ✓ الفرضية الأولى "فعالية تطبيق محاسبة التكاليف بالمؤسسة تتوقف على مدى توفر المعلومات والكفيلة بوضع نظام محاسبة التكاليف"
- ✓ الفرضية الثانية والتي تنص على " هناك علاقة تكامل بين المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف"
- ✓ الفرضية الثالثة "طريقة الأقسام المتجانسة ما زلت تساهم في اتخاذ القرارات خاصة قياس حجم الوحدات المنتجة.
- ✓ الفرضية الرابعة "تحاول المؤسسة الاستشفائية تبني نماذج وطرق تسييرية رقابية حديثة تساعدها على بلوغ أهدافها، من بينها تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة لحساب التكاليف للمنتجات والخدمات

هذا الموضوع أصبح جدير بالاهتمام على ضوء التحولات التي تمر بها البلاد، وكذا الإصلاحات العميقة التي تشهدها المنظومة الصحية في مختلف الميادين منذ سنة 1992 حيث أن الموارد الضرورية لتحريك عجلة نمو المؤسسات الصحية تبقى محدودة وغير كافية، ولا يمكن زيادة "إنتاجها" اليوم إلا من خلال التحكم في مناهج التسيير الحديثة، التي لا يمكن من دوتها تحقيق الأهداف المنتظرة بالفعالية والنجاعة المرجوة.

أهداف البحث:

يهدف هذا البحث بصورة أساسية إلى بلورة أهم الأسس التي يقوم عليها نظام التكاليف بالمؤسسة الصحية وإظهار أهم الشروط اللازمة لنجاحه، بحيث يمكن أن يكون أداة للرقابة المالية وتطوير الأداء في المؤسسة الصحية، ومعرفة مدى الفائدة التي يمكن أن يقدمها هذا النمط التسييري في مجال ترشيد القرارات الإدارية، واستخلاص النتائج الهادفة إلى تحسين أداء المؤسسة الصحية.

أهمية البحث:

يمثل هذا البحث محاولة علمية، تستهدف الاستفادة من أحد أهم الأدوات المستعملة في مراقبة التسيير والشائعة الاستعمال في القطاعات الصناعية ذات الإنتاج المادي الملموس، لتبيان مدى إمكانية تطويع هذا الأسلوب بما يسمح استخدامه في قطاع

الخدمات الصحية ذات الإنتاج الخدمي غير الملموس. فالبحث يتماشى مع المساعي الإصلاحية للدولة لتحسين مردودية المؤسسات الصحية، والرفع من إنتاجيتها في ظل الظروف التي تمر بها البلاد.

من جهة أخرى، فإن البحث يكتسي أهمية معتبرة من الأهمية التي تكتسيها المؤسسات الصحية في الاقتصاد الوطني من خلال حجم الاستهلاك النهائي أو الوسطي، وحجم العمالة التي تشتغل بها، والتدفقات المالية الناتجة عنها، دون أن ننسى أهمية الخدمات الصحية في توازن الاقتصاد، كعامل من عوامل التطور والرفق والازدهار.

المنهجية:

الاعتماد على المراجع النظرية المتخصصة في مجال اقتصاد الصحة، وميدان مراقبة التسيير في المستشفيات، وكذا موضوع الموازنات التقديرية وتقنيات التنبؤ. القيام بتجميع المعلومات على مستوى مستشفى الامومة و الطفل لالة خيرة مستغانم، أين حتمت علينا الظروف التوقف عند مختلف الأقسام المكونة للمستشفى وخاصة (قسم المالية، قسم محاسبة التكاليف، قسم النشاطات الصحية والإحصائيات، قسم مكتب القبول، بعض المصالح العلاجية)، للاطلاع على كيفية التسيير الفعلي للمؤسسة، ودراسة الوضع وتشخيصه، وجمع المعلومات وتبويبها بطريقة تخدم أهداف البحث.

بعد الدراسة والتشخيص تم اختيار المناهج والأساليب العلمية المتبعة، إلى جانب الأدوات الرياضية والإحصائية المستعملة للوصول إلى الإجابة عن التساؤلات المطروحة في البحث. وارتباطا بأهداف البحث ومنهجه، رأينا أن نقسم هذا البحث إلى ثلاثة فصول، نتناولها فيما يلي:

الفصل الأول: بما أن موضوع بحثنا هو نظام التكاليف في تسيير المستشفيات، فقد ارتأينا بداية البحث بدراسة الأسس النظرية للخدمة الصحية و نظم التكاليف في المستشفيات. وكذا نظام المعلومات الاستشفائي و مقوماته

الفصل الثاني: خصصناه للاطار التقني لنظام التكاليف الاستشفائي

الفصل الثالث: خصصناه لنظام التكاليف المبني على الانشطة ABC

الفصل الرابع: خصصناه للدراسة التقنيات التقديرية للنشاط الاستشفائي

الفصل الخامس : خصصناه للدراسة التطبيقية لنظام التكاليف، وعرض نموذجين قريين للتطبيق في مستشفياتنا و هما طريقة

التكاليف المتغيرة وكذا نظام التكاليف المبني على الانشطة ABC

تمهيد :

ان التسيير الجيد و الفعال للمؤسسة الصحية يتطلب التحكم في كيفية عرض الخدمات الصحية و التي تعتبر نتاج عملية شاملة متعددة الاطراف داخل المؤسسة بدءا من عملية تحديد الاهداف و توفير و توجيه هذه الموارد الى غاية تحقيق هذه الاهداف والتحكم في عرض هذه الخدمات يجب ان يكون دقيقا و رشيدا وتظهر عملية التحكم في قدرة او كفاءة الموجه او المسير بالمؤسسة وذلك من خلال استخدامه للوسائل أو الأدوات اللازمة استخداما جيدا وفعالا ومن بين هذه الوسائل المستعملة هي اتباع طرق جيدة في تسيير و ادارة تكلفة الخدمات الصحية في اطار يخدم المؤسسة و المريض وقد أصبح أمر تطبيق أساليب إدارة التكلفة محل إهتمام جميع المؤسسات سواء بالنسبة للقطاع الخاص أو القطاع العام، وذلك بسبب التطور الملموس لتكاليف ، ومن خلال هذه الدراسة سنتناول عرض اسلوب محاسبة التكاليف كطريقة لترشيد وتخفيض التكلفة في القطاع العام، وتحديد قطاع الصحي حيث يعد هذا القطاع ليس بمعزل عن كل هذه التغيرات الحادثة، بالإضافة إلى كونه يعد من بين أهم القطاعات في المجتمع من خلال حساسية طبيعة الخدمات المقدمة و التي يجب ان تكون جودة عالية وبتكلفة مناسبة.

حيث تعتبر ادارة تكلفة الخدمات الطبية هامة بالنسبة للمؤسسات لأنها مصدر للمعلومات وبدونها تبقى هذه الأخيرة مجردة، فاهمية اسلوب محاسبة التكاليف تكمن في إتخاذ القرارات في المؤسسة وكذا توفير معلومات تفصيلية عن نشاط المؤسسة وعلى أساسها يتم إختيار الحلول وإتخاذ قرارات رشيدة. وتقوم محاسبة التكاليف بشكل أساسي بعرض التكاليف المتعلقة بمنتجات المؤسسة، ونظرا لزيادة المنافسة إزداد إهتمام المؤسسات بضرورة ضبط التكاليف والرقابة عليها للوصول لأقل تكلفة وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية.

و على ضوء ما سبق سنحاول من خلال بحثنا هذا عرض عموميات حول الخدمات الصحية و كذا التعريف بتكلفة الخدمات الصحية بالإضافة الى اسس محاسبة التكاليف كطريقة في ادارة التكاليف و ايضا اخذنا مؤسسة استشفائية كدراسة حالة من اجل توضيح أكثر لواقع تسيير تكلفة الخدمات الصحية

1-المبحث الأول : عموميات حول الخدمات الصحية

يعتبر تحديد مخرجات المؤسسات الصحية عملية ضرورية وذات أهمية بالغة، فمن غير الممكن تمييز المنتج الصحي وقياس جودته دون تعريفه وتحديد مجاله أولاً، حيث يعتبر فهم الخدمة الصحية وعناصر تقديمها متطلب أساسي لتطويرها و ترشيد تكاليفها.

1-1: تعريف الخدمة الصحية

تعرف الخدمة الصحية من منظور إقتصاد الخدمات بأنها المنتج غير المادي الذي يحتوي في مضمونه على عمل وأداء لا يمكن امتلاكه مادياً فهي بذلك النشاط أو المنفعة التي يقدمها طرف إلى طرف آخر وتكون في الأساس غير ملموسة ولا يترتب عليها أي ملكية، فتقدم الخدمة قد يكون مرتبط بمنتج مادي أو لا يكون ومن منظور وظيفي تعرف الخدمة الصحية بأنها العلاج المقدم للمرضى سواء كان تشخيصاً أو إرشاداً أو تدخلاً طبياً، ينتج عنه رضى أو قبول أو انتفاع من قبل المرضى وبما يؤول لأن يكون بحالة صحية أفضل تعرف الخدمة الصحية أيضاً بأنها جميع الخدمات التي تقدمها المؤسسات الصحية سواء كانت علاجية موجهة للفرد أو وقائية موجهة للمجتمع و البيئة او انتاجية مثل انتاج الادوية و المستحضرات الطبية و الاجهزة الطبية و غيرها بهدف رفع المستوى الصحي للأفراد و تلبية الرغبات المرتبطة بهذه الخدمة تعرف كذلك باستعمال لفظ "المنتج الصحي" على أنها : مزيج متكامل من العناصر المادية الملموسة و الاخرى غير الملموسة والتي تحقق مستوى من الإشباع للمستفيد والتي تحقق مستوى من الإشباع للمريض

1-1-2: خصائص الخدمة الصحية

تتمثل اهم خصائص الخدمة الصحية فيما يلي:

أولاً: عدم ملموسية الخدمات الصحية

في المؤسسات الصحية لا يتضح تماماً ما الذي دفع المريض قيمته، فأولاً بما أن عملية الشفاء تقتضي بعض الوقت، وتبولوج اراء المرضى حول جودة الرعاية التي تلقوها طوال هذا الوقت، وثانياً لا يمكن إختبار الرعاية قبل الإقتناع بتلقيها.

ثانياً: التلازم (تزامن الانتاج والإستهلاك)

كون هذه المؤسسات قطاعاً خديماً فإنها تنتج الخدمة وتستهلك في آن واحد ويعكس هذا أن الخدمة الصحية ليست منتجاً يركب ويخزن ثم يباع فيما بعد، ومن سلبيات هذا التزامن في الإنتاج و الإستهلاك التحدي الذي يشكله ضبط الجودة، أو ضمان فعالية الخدمة، وبسبب خاصية التزامن أيضاً لا يمكن إسترجاع خدمة قدمت بجودة متدنية واستبدالها حتى لو تم تصحيح العملية التي أنتجتها وقدمت بجودة عالية لمرضى آخرين.

ثالثاً: عدم قابلية الخدمة الصحية للتخزين

تصمم المؤسسات الصحية خدماتها لتقدمها بقدره وامكانية معينة في فترة زمنية محددة واذا لم تستخدم هذه الطاقة في فترة محددة ستهدر هذه الخدمة، فمثلاً إذا كان بأحد المستشفيات خمس عشرة غرفة عمليات مزودة بطاقم جراحي متكامل وجاهز للعمل

على نحو ملائم وسليم لملء جميع الأوقات أو لو تم هدر جزء كبير من الوقت بين الحالات فإن جزءا من القدرة أو الإمكانية المتاحة قد فقد.

رابعا: مشاركة المريض في اجراءات الخدمة

يعد المرضى (أو حالاتهم المرضية) الذين يتلقون الرعاية مدخلات الخدمة، أما حالاتهم بعد التشخيص والعلاج فهي المخرجات، ومن ثم يتفاعل المريض والمؤسسة الصحية من خلال تقديم الرعاية .

خامسا :الإختلاف وعدم التجانس(التباين)

تتصف الخدمات الصحية بشكل خاص بالتباين وعدم التماثل لأنها تعتمد على مهارة وأداء سلوك مقدم الخدمة والزمان والمكان وعلى المعلومات التي يقدمها المريض لمقدم الخدمة الصحية، فالمرضى يختلف أيضا من حيث المزاج والسلوك ومستوى الإستجابة والتفاعل ، كما أن حالة الطبيب(متعب أو مرتاح، سعيد أو حزين) اثار على الإختلاف وتباين الخدمة .

تعد الخصائص السابقة خصائص تشترك فيها الخدمة الصحية مع باقي الخدمات، لكن هناك مجموعة من الخصائص تميز الخدمات الصحية عن باقي الخدمات، هي:

- تتميز الخدمات الصحية بكونها عامة للجمهور وتسعى من تقديمها إلى تحقيق منفعة عامة ولمختلف الجهات و الاطراف المستفيدة منها سواء كانوا افراد أو المؤسسات.

- تتميز الخدمات الصحية لإرتباطها بحياة الإنسان وشفائه وليس بأي شيء مادي آخر يمكن تعويضه واعادة شراؤه بضرورة أن تكون على درجة عالية من الجودة

-تؤثر القوانين والأنظمة الحكومية على عمل المؤسسات الصحية عامة والمستشفيات خاصة، وعلى وجه التحديد إذا كانت تابعة للدولة أو للقطاع الخاص وذلك فيما يتعلق بتحديد منهج عملها والخدمات الطبية التي يقدمها والكيفية التي يتم بها ذلك.

1-1-3: أنواع الخدمات الصحية

هناك عدة أشكال للخدمات داخل المؤسسات الصحية فإما أن تصنف هذه الخدمات حسب طبيعتها وهذا ما ركزت عليه أغلب التصنيفات، أو على أساس التصنيف الذي تتبعه أغلب النظم الصحية العالمية أنها موجهة للصحة الشخصية أو العامة.

- التصنيف على أساس طبيعة الخدمات الصحية

تصنف الخدمات الصحية وفق هذا التصنيف إلى :

-الفحوصات الاستشارات :تمثل واجهة المؤسسة الصحية، فهي دافع الإلتقاء والتفاعل بين طالب الخدمة وعارضها.

-الخدمات السريرية :تؤمن الإقامة للمرضى، مكان عمل الأشخاص المعنيين بالرعاية الطبية (التشخيصات الطبية، الرعاية

التمريضية)وكذلك الأشخاص غير المعنيين بالرعاية الطبية (عمال الصيانة، النظافة)، وفي مكان التفاعل مع العائلات.

-الأرضية التقنية :تضم الوسائل التكنولوجية التي تخص التشخيص والعلاج

الفصل الاول : الايطار النظري للخدمة الصحية و نظام التكاليف الاستشفائي

- خدمات الإمداد: تتكون من جميع الخدمات المدعمة للأنشطة السابقة مثل الترميم، الصيانة والنقل وهذه الخدمة قد يقوم بها قسم داخل المؤسسة أو توكل إلى طرف خارجي (مقدم خدمات)

-الخدمات الإدارية: تجمع مختلف الوظائف الإدارية (التخطيط، التوجيه، التنظيم، الرقابة)تظم مختلف الأقسام و الارادات المالية والمحاسبية، إدارة الافراد، إدارة المخزون.

- التصنيف على أساس التوجه للصحة الشخصية أو العامة

يعد هذا التصنيف من أكثر التصنيفات الشائعة حيث يصنف الخدمات الصحية إلى نوعين :

أ- **الخدمات الصحية الشخصية**: ويقصد بها الخدمات الوقائية العلاجية أو التأهيلية التي تقدم للفرد بصفة شخصية من قبل الطبيب أو من قبل المؤهلين للتشخيص والعلاج والرعاية الشخصية ، وتتضمن الخدمات الصحية أنواعا مختلفة من الخدمات نوجزها فيما يلي:

خدمات الرعاية الخارجية: وهي الخدمات الصحية التي لا تشمل على رعاية إيوائية للمستفيدين ويقدم هذا النوع من الخدمات عادة في عيادات الأطباء الخاصة أو التابعة للعيادات الخارجية للمستشفى أو في قسم الطوارئ الملحق به، أو في مراكز الرعاية الصحية الأولية وكذلك في مراكز العلاج الطبي.

خدمات الرعاية الداخلية في المستشفيات: وهي خدمات الرعاية الصحية الإيوائية أو الإستشفائية التي تقدم للمرضى الذين تقتضي حالتهم الصحية الإقامة في المستشفيات العامة أو التخصصية بقصد التشخيص والعلاج لفترات لا تتجاوز ثلاثين يوما. **خدمات الرعاية الطويلة الأجل**: وهي خدمات صحية تجمع بين نمطي الرعاية السالفة الذكر، وتتجاوز مدة الإيواء في الغالب الثلاثين يوما، وأغلب المستفيدين من هذه الخدمات هم الأشخاص الذين يعانون من أشكال من الإعاقة و الامراض المزمنة ، ب- **خدمات الصحة العامة**: وهي الخدمات الصحية التي تستهدف حماية صحة المواطنين والإرتقاء بها وتتولى الدولة عادة مسؤوليات تقلص هذه الخدمات التي تشمل في المقام الأول على الأنشطة الآتية:

- مكافحة الامراض المعدية وخاصة المتوطن منها

- مراقبة الجوانب المهمة في صحة البيئية، كسلامة الهواء، الغذاء الملائم، مكافحة الحشرات والقوارض الضارة، التخلص من النفايات ومعالجة مياه الصرف الصحي.

- الاشراف المباشر على رعاية الأمومة والطفولة مع التركيز بصفة خاصة على التركيز على برامج التحصين.

- القيام بالفحوص المخبرية ذات الصلة بميدان الصحة العامة

- توعية المواطنين وتبصيرهم بالمشكلات الصحية السائدة وبأوجه الإستفادة المثلى من الخدمات الصحية المتاحة.

- وضع التشريعات واللوائح التنظيمية والسياسات و الاستراتيجيات والخطط التي تكفل الحفاظ على صحة المواطنين ورفاهيتهم.

2- تكلفة الخدمة الصحية :

1-2: تعريف و أنواع تكلفة الخدمة الصحية

1-1-2 : تعريف التكلفة

هناك العديد من التعاريف التي تخص التكاليف من بينها نجد

التكلفة هي "مجموعة من الأعباء المستخدمة في عملية الاستغلال أو في مجال تحضير المنتج".
التكلفة هي "مجموعة من الأعباء التي تسمح لنا بالحصول على معلومات مفسرة وملائمة في إطار التسيير".
تعتبر التكلفة من منظور المحاسبة المالية" عن مقدار التضحية التي تكبدتها المنشأة في سبيل الحصول على عنصر ذا قيمة اقتصادية وهذا العنصر قد يكون على شكل مادي ملموس(مواد، آلات، بضاعة...) أو على شكل غير ملموس (أجور، إضاءة، إيجار...) ويمكن قياس التضحية بمقدار النقص الحاصل في الأصول كأن يتم الحصول على العنصر الاقتصادي نقداً أو بالاستغناء عن بعض ممتلكات المنشأة أو بتقديم خدمات للمنشأة المالكة لهذا العنصر. كما يمكن قياس التضحية وتحديد مقدار الزيادة في التزامات المنشأة إذا كان الحصول على العنصر الاقتصادي على الحساب".
التكلفة "هي مجموعة المصاريف أو الأعباء بحيث تعبر عن بلوغ مرحلة معينة من النشاط الاقتصادي مثل: تكلفة الشراء التي تجمع سعر الشراء ومصاريف الشراء".

2-1-2 أنواع التكاليف الصحية

- أ) - التكاليف الثابتة : و هي التي لا تتغير نسبيا مقارنة مع حجم التغير الكبير في حجم الخدمات الصحية المقدمة .
- ب) - التكاليف المتغيرة : و هي تلك التكاليف التي تتغير بتغير حجم الخدمات الصحية المقدمة .
- ج) - التكاليف المباشرة : و هي تلك النفقات التي تصرف مباشرة على نشاطات المنشأة الصحية كالأجور ، و المواد .
- د) - التكاليف الغير مباشرة : و هي جزء من مصاريف قسم آخر تحتمل لمصاريف القسم المعني نتيجة لإشتراكه في تأدية الخدمات الصحية .
- هـ) - التكلفة الكلية : و هي مجموع التكاليف المباشرة و غير المباشرة .

2-1-3: العوامل المؤثرة على تكلفة الخدمة الصحية

حجم الخدمات الصحية ، و حجم الإنفاق المبدئي ، و الكفاءة في العمل ، و القرارات الإدارية .
القيم لوحدة التكلفة : هي تلك القيمة التي يمكن تقسيمها لإستخدامها في كل بند من بنود التكاليف وبأقل إمكانات عمل ممكنة ، و هي ضرورة أيضا لحفظ كافة السجلات الرئيسية والفرعية التفصيلية .
مركز التكلفة المالية : هو القسم الذي تحسب تكاليفه المباشرة و غير المباشرة .

عملية توزيع التكاليف : بمعنى تخصيص التكاليف غير المباشرة لقسم معين ، و تتطلب قرار إداري مقيّد بتكلفة جمع البيانات و الغرض الذي تجمع من أجله هذه البيانات .

عوامل الترجيح : تعطى للتمييز و للتمييز بين الإختلافات النسبية في الخدمات الصحية المقدّمة وذلك بإستخدام وحدات التكاليف في إتجاهين .

مثال ذلك كحساب تكاليف الصور الشعاعية في العيادات الخارجية و الأقسام السريرية حيث يلاحظ أنها قد تستغرق وقتاً أطول لتجهيزها و إعدادها و التعليق عليها و إعداد التقارير الطبية التفصيليّة من الأخصائيين بينما يلاحظ أن صور الأشعة في العيادات وخصوصاً بانوراما الأسنان فلا تحتاج لشرحوات و تقارير طبية و وقتها أقصر و كلفتها أقل و قد تبلغ مقدار العشر للصورة السريرية ، و عليه فإن عامل الترجيح في هذه الحالة هو عشرة تقريبا .

2-1-4 : عناصر التكاليف في المؤسسة الصحية

تمثل عناصر التكاليف الأساس في تحديد تكلفة الخدمة المقدمة، وتتعدد أسس تبويبها في المؤسسة الصحية يتمثل أهمها في:

1-التبويب الطبيعي: الذي يعتمد على طبيعة عنصر التكلفة ويتضمن

-**عنصر تكلفة المواد (المستلزمات) :** ويتمثل في تكلفة المواد والمستلزمات السلعية المستخدمة في نشاط المؤسسة الصحية وتدخل في حجم الخدمة الصحية المقدمة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر

-**عنصر تكلفة الأجور :** ويتمثل في كل ما تتحمله المؤسسة الصحية في سبيل الحصول على خدمات العنصر الإنساني سواء كانت تلك الخدمات مباشرة أو غير مباشرة بالنسبة لوحدة النشاط) الخدمة الصحية (وسواء كان العمل يدويا أو آليا وتشمل : الأجور، المرتبات النقدية، المزايا والمكافآت...

-**عنصر تكلفة المصروفات (الخدمات) :** وتمثل في كل ما تتحمله المؤسسة في سبيل مزاوله نشاطها بخلاف المواد وتكلفة العمل المباشرة: مثل إيجار المباني، إهلاك المباني ، مصاريف الصيانة، إهلاك المعدات الطبية وغير الطبية، مصروفات الكهرباء...

2- تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة النشاط : ويشمل :

-**عناصر التكاليف المباشرة :** وتمثل في جميع العناصر التي تتحملها المؤسسة خصيصا من أجل وحدة النشاط التي تعتبر المتسببة في حدوث هذا العنصر من التكاليف، وتتضمن غالبا المواد والمستلزمات الطبية ، الأجور التي تتعلق مباشرة بالخدمة...

-**عناصر التكاليف غير المباشرة :** وتشمل جميع العناصر التي تتحملها المؤسسة ليس من أجل تقديم خدمة صحية بذاتها وإنما من أجل جميع الخدمات التي تقدمها.

3-تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط : ويتضمن :

-**التكاليف المتغيرة :** وهي التي ترتبط بالتغيرات في حجم الخدمات المؤداة وتسلك معها سلوكا طرديا، حيث تستجيب للتغير في مستوى نشاط المؤسسة وتكون تكلفة وحدة الخدمة من هذه التكاليف ثابتة

-**التكاليف الثابتة** : وتتضمن عناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة الصحية بصفة لازمة ومستمرة دون أن يكون هناك علاقة ارتباط بمستوى نشاطها ولا تستجيب لتغيراته باعتبارها تكاليف زمنية، ويكون نصيب وحدة الخدمة من هذه التكاليف يتناسب عكسيا مع مستوى النشاط، وتشمل: الإهلاكات، التأمين...

-**التكاليف المختلطة** : هي التكاليف التي تجمع بين خواص التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة، وتتغير مع مستوى الخدمات بصورة متدرجة، إذ تتزايد مع مستوى النشاط في مدى معين و تثبت لبعض الفترات.

4-**التبويب الوظيفي** : والذي يعتمد على الوظيفة التي تحقق لأجلها عنصر التكلفة ويوجد :

-**عناصر تكاليف النشاط الصحي** : وتتكون من جميع عناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة الصحية في سبيل القيام برسالتها المتمثلة في تقديم الخدمات الصحية والعلاجية لكل من يطلبها، وتتضمن تكلفة المواد والمستلزمات الطبية وتكلفة العمالة (أطباء ومساعدين) والمصروفات العلاجية الأخرى المرتبطة بالنشاط الصحي.

-**عناصر تكاليف النشاط الإداري والتمويلي** : وتشمل جميع بنود التكاليف المرتبطة بالخدمات الإدارية والتمويلية في المؤسسة الصحية من مواد وأجور ومصروفات. مع الإشارة إلى وجود عناصر تكاليف النشاط التسويقي بالنسبة للمؤسسات الصحية الخاصة والذي قد يوجد بالمؤسسات الصحية الحكومية.

5-**تبويب عناصر التكاليف لأغراض الرقابة** : وتتضمن :

-**تكاليف قابلة للرقابة** : وهي التكاليف التي يمكن التحكم فيها من قبل الإدارة.

-**تكاليف غير قابلة للرقابة** : هي التكاليف التي لا يمكن للمستوى الإداري أن يؤثر عليها أو من الصعب التحكم فيها.

6-**تبويب عناصر التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات** : حيث تبويب إلى :

-**تكاليف ملائمة** : هي المتوقعة مستقبلا والتي تتفاوت من بديل لآخر من بدائل القرار، وتعرف بالتكاليف الممكن تجنبها.

-**تكاليف تفاضلية** : هي عبارة عن الفرق بين تكاليف البدائل الخاضعة للمقارنة والتي تكون ملائمة لاتخاذ القرار.

-**تكلفة الفرصة البديلة** : وتعني الخسارة أو التضحية بمنفعة ممكنة عند اختيار بديل معين بدلا من آخر.

-**التكاليف الغارقة** : هي تكاليف تحققت نتيجة قرارات اتخذت في الماضي ولا يمكن تغييرها بأي قرار يتخذ في المستقبل .

7-**تبويب عناصر التكاليف على أساس علاقتها بالفترة المحاسبية** : حيث يوجد:

-**تكاليف إيرادية** : هي التكاليف التي تدفع على الخدمات خلال الفترة المالية المحددة وتحمل عادة على إيرادات تلك الفترة، وتعرف على أنها النفقات التي تخص سنة مالية واحدة.

-**تكاليف رأسمالية** : هي المصاريف التي تستفيد منها أكثر من فترة محاسبية واحدة وينجم عنها زيادة في أصول المؤسسة مثل مصاريف شراء أصل من الأصول إذ أن تكاليف هذا الأصل تحمل على عدد سنوات العمر الإنتاجي له

2-2 : أسس محاسبة تكاليف الخدمة الصحية:

2-2-1: محاسبة التكاليف في المؤسسة الصحية:

- **تعريف محاسبة التكاليف:** تعرف محاسبة التكاليف على أنها " تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها
- فهي ذلك " النشاط الذي يشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة سواء إنتاجية أو خدمية، وتشغيلها طبقا لقواعد ومفاهيم معينة لغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة سواء سلعة أو خدمة
- **أهداف محاسبة التكاليف:** تسعى محاسبة التكاليف إلى تحقيق أهداف عديدة في المؤسسة الصحية منها :
 - تحديد تكلفة الخدمات المؤداة بكل قسم من أقسام المؤسسة، وتحديد تكلفة كل قسم من هذه الأقسام وتحديد نصيب كل خدمة من كل عنصر من عناصر التكاليف.
 - تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف و الإيرادات وتحديد المسؤولية عنها.
 - توفير أساس سليم لتقييم الخدمات التي تم تقديمها) مثل الحالات المرضية التي دخلت إلى المستشفى وحصلت على الخدمات الطبية اللازمة وخرجت (أو الخدمات غير المكتملة في نهاية كل فترة مالية معينة.
 - توفير البيانات اللازمة لإعداد الموازنات التخطيطية طبقا لمراكز المسؤولية سواء تمثلت في مراكز تكلفة أو مراكز ربحية أو مراكز استثمار والعمل على ربطها بالهيكل التنظيمي للمؤسسة.
 - تساعد في تحديد أثر التغيرات في الطلب على الخدمات الصحية على الاحتياجات من الموارد.
 - توفير البيانات لتقييم المخزون من الأدوية، المستلزمات الطبية، مستلزمات المعامل، مستلزمات الأشعة... وتحقيق الرقابة عليها.
- **وظائف محاسبة التكاليف:** تنحصر وظائف محاسبة التكاليف في :
 - حصر وتحديد التكلفة لكل خدمة أو نشاط.
 - التسجيل للتكلفة.
 - تحليل التكلفة: إذ يجب أن تخضع بيانات التكلفة للتحليل والدراسة طبقا لمفاهيم التكلفة المختلفة والمعروفة، وبالشكل الذي يساعد على اتخاذ القرارات.
 - إعداد تقارير التكاليف المختلفة.

2-2-2 : نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة الصحية:

- ويعرف نظام محاسبة التكاليف على أنه " مجموعة من المقومات والأجزاء المترابطة والمتكاملة، التي تسعى إلى تحقيق أهداف محاسبة التكاليف. " وتتخلص أهداف هذا النظام في :
- ضبط ورقابة عناصر التكاليف.
 - قياس تكلفة الإنتاج.
 - توجيه القرارات الإدارية المختلفة.

الفصل الاول : الايطار النظري للخدمة الصحية و نظام التكاليف الاستشفائي

ومن بين العوامل المؤثرة على نظام محاسبة التكاليف من حيث درجة تعقيده وحجم البيانات والمعلومات الناتجة عنه ما يلي :

-حجم المؤسسة.

-نظام وطريقة الإنتاج.

-تنوع المنتجات وتعددتها.

وتتمثل المقومات الأساسية لنظام محاسبة التكاليف في المؤسسة الصحية شأنها في ذلك شأن أي نوع آخر من المؤسسات

الإنتاجية أو الخدمية في :

1-دليل وحدات التكلفة أو النشاط : تتمثل وحدة التكلفة في وحدة الإنتاج النهائي التي ينسب إليها عناصر التكاليف الخاصة بأوجه النشاط المختلفة وتتخذ معيارا لقياس تكلفة المنتجات الرئيسية والفرعية، وفيما يتعلق بالمؤسسة الصحية تمثل الخدمات الصحية وحدة إنتاج التكلفة بها، مع ضرورة مراعاة عدم تجانس الخدمات التي تقدمها وذلك لارتباط كل منها بحالة المريض والعلاج اللازم

2- وضع دليل لمراكز التكاليف : ينبغي ربط نظام محاسبة التكاليف بالهيكل التنظيمي للمؤسسة الصحية و تقسيمه إلى

وحدات إدارية صغيرة يسمى كل منها مركز تكلفة بحيث تكون كل وحدة ممثلة في قسم من أقسام المؤسسة وتحت إشراف ومسؤولية شخص معين، إذ يتم في هذه المراكز تنفيذ عمليات متجانسة كالإقامة، العيادات الخارجية، التغذية... وتتخذ كأساس لحصر وتجميع عناصر التكاليف في إطار محدد، لغرض الرقابة على استخدام عناصر إنتاج الخدمات من مواد وأجور وخدمات أخرى لكل مركز على حدى.

3- دليل عناصر التكاليف : تتكون الخدمة التي تقدمها أي مؤسسة صحية من عناصر التكاليف، مثل المواد أو المستلزمات الطبية والعلاجية اللازمة، والأجور والمرتبات والمكافآت التي تمنح للعاملين من أطباء ومساعدين والمصرفات التي تتحملها مقابل الانتفاع بخدمات معينة، ومن الضروري وضع أو تصميم دليل لعناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة بحيث يوضح مفردات المبالغ التي تمثل التعبير المالي عن الأنشطة التي تتم داخلها.

4-المجموعة المستندية والدفترية : يتطلب نظام محاسبة التكاليف استخدام مجموعة مستندية وأخرى دفترية تسهل جمع بيانات التكاليف وتسجيلها في الدفاتر المخصصة لذلك، ويوجد نوعين من المستندات في المؤسسة الصحية:

-مستندات داخلية: وهي التي تعد داخل المؤسسة مثل: فاتورة العلاج، أذون صرف أدوية أو مستلزمات طبية، أو أغذية...

-مستندات خارجية: وهي التي تعد خارج المؤسسة مثل: فاتورة شراء معدات طبية أو مستلزمات طبية...

5- تحديد فترة التكاليف : حيث يتم تحديد فترة (شهرية، ربع سنوية، سنوية...) تتخذ كأساس لتجميع وحصر عناصر التكاليف لإعداد حسابات وقوائم التكاليف ونتائج الأعمال بصفة دورية، ويرتبط تحديدها بعدة عوامل منها: احتياجات الإدارة من البيانات اللازمة للرقابة والمتابعة واتخاذ القرارات وطبيعة العمليات بها .

6-مجموعة القوائم والتقارير : تتضمن القوائم والتقارير تلخيصا لكل ما تم تسجيله في الدفاتر والسجلات من واقع المستندات، من بينها: قائمة التكاليف لكل قسم من الأقسام العلاجية وقائمة التكاليف للمؤسسة ككل.

2-2-3: دور و اهمية تحليل التكاليف في عملية التسيير و الرقابة

- 1- **ترشيد قرارات الإدارة وإعداد الخطط** : إن لاتخاذ القرارات أثر على مستقبل المؤسسة بمس كل الأنظمة المسييرة لها، لذا فإن توفير و إعداد البيانات و المعلومات الضرورية التي تتوفر فيها الدقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات و إعداد السياسات و الخطط و الموازنات التقديرية، يعد مطلباً حيوياً في المؤسسة لمختلف مستويات الإدارة.
- 2- **تحديد تكلفة الخدمة** : ويعد الهدف الرئيسي لنظام محاسبة التكاليف حتى تتمكن المؤسسة من تحديد نتائج أعمالها عن فترة زمنية معينة وبالتالي تحديد المركز المالي في نهاية الفترة.
- 3- **الرقابة على التكاليف** : يقصد بالرقابة على التكاليف تحقيق الكفاءة في استخدام المواد والعمالة والآلات وغيرها. وإمداد الإدارة ببيانات عن أوجه النشاط المختلفة بها . وقد تتحقق الرقابة على التكاليف عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية المتعلقة بالفترة الحالية بتكاليف فترة أو عدة فترات سابقة.
- 4- **المساعدة في اتخاذ قرار تسعير الخدمات** : تحدد المؤسسة أسعار خدماتها بحيث تكفل لها تحقيق فائض بعد تغطية و استرداد التكاليف التي تحملتها في سبيل الإنتاج . كما يرغب المستهلك في دفع أسعار منخفضة تمكنه من الحصول على أكبر قدر من الخدمات . ويلاحظ هنا أنه لا يوجد تعارض بين وجهتي نظر المنتج والمستهلك.
- 5- **تعمل محاسبة التكاليف على توفير المعلومات عن الطاقة الإنتاجية للخدمات المتاحة في كل قسم بما يمكن الإدارة من تخطيط برنامج الإنتاج للمنتجات المختلفة لتحقيق أهداف المؤسسة و الإدارة على أفضل صورة ممكنة.**
- 6- **تحليل الانحرافات** : إن القيام بتجميع و تحليل البيانات و المعلومات الخاصة بالتكاليف و مقارنتها بالمعايير المعتمدة، تمكن القائمين على المؤسسة من عدة استنتاجات ومقارنة مختلف عناصر التكلفة، ومن ثم تحديد الانحرافات.
- 7- **إعداد التقارير للمستويات الإدارية المختلفة** : تعتبر محاسبة التكاليف التقنية التي تنتج المعلومات لإعداد نظام الاتصال الذي يربط بين المستويات الدنيا إلى المستويات الأعلى لتستخدم في بناء الخطط وبرامج وتقارير أخرى تتدفق من المستويات الإدارية الأدنى معبرة عن الخطط والبرامج التفصيلية لغرض التنفيذ ومقارنة الأداء الفعلي لهذه النشاطات بما هو مخطط تنفيذه والتعرف على أسباب ومبررات أي تفاوت بين الأداتين.
- 8- **تفسير البيانات المقارنة للقرارات البديلة الممكنة** : أي توفير البيانات وتحقيق ذلك من خلال تحليل بيانات التكاليف وفقاً لمفاهيم وطرق معينة بحيث يمكن لها إعداد تقارير ملائمة تتضمن بيانات مقارنة عن تكلفة القرارات البديلة والعائدات المترتبة عن كل بديل منها.
- 9- **قياس النتائج التحليلية** : بمعرفة التكاليف و سعر التكلفة نستطيع قياس و الحكم علمردودية الخدمات كل منها على حدة ، إذ بتحديد سعر الخدمة على أساس سعر التكلفة و أن المردودية تحدد على أساس الربح الذي تحققه المؤسسة

المبحث الثالث : نظام التكاليف الاستشفائي -المفهوم والاهداف

1- مفهوم نظام التكاليف:

ويقصد به مجموعة من الإجراءات المنتظمة طبقاً لمنهج منطقي، وتشكل مجموعة من الوظائف لها هدف مطلوب، وتقوم على قواعد علمية من ناحية وعلى تطبيق واقعي في الحياة العملية من ناحية أخرى.

2- أهداف نظام التكاليف:

تسعى محاسبة التكاليف إلى تحقيق أربعة أهداف رئيسية هي:

(أ) تحديد التكاليف الفعلية للمنتج أو للنشاط.

(ب) الرقابة على التكاليف

(ج) توفير البيانات اللازمة لخدمة أغراض التخطيط.

(د) المساعدة في رسم السياسات وترشيد القرارات الإدارية.

3- مجالات استخدام نظام التكاليف:

لم يعد استخدام محاسبة التكاليف قاصراً على المنشآت الصناعية فقط فقد امتد تطبيق محاسبة التكاليف إلى الأنشطة الزراعية و الخدمية والمصرفية وغير ذلك من الأنشطة، ومن العوامل التي ساهمت في اتساع مجالات التطبيق ما يلي:

(أ) تطور هدف محاسبة التكاليف، فلم يعد الهدف قاصراً على تحديد تكلفة الإنتاج وتقويم المخزون وإنما امتد ليشمل المساعدة في الرقابة على التكاليف وتوفير البيانات لإعداد الموازنات التخطيطية وترشيد القرارات الإدارية.

(ب) أملت المنافسة الشديدة بين الشركات إلى أهمية البيانات التكاليفية التي تساعد الإدارة على خفض تكاليفها سواء الإنتاجية أو التسويقية أو الإدارية وبالتالي تخفيض سعر البيع.

(ج) أدت ضخامة وكبر المنشآت غير الصناعية وتشعب وتشابك أنشطتها إلى صعوبة مراقبة أوجه النشاط المختلفة بالاعتماد على الملاحظة المباشرة للعاملين. ولذلك دعت الحاجة إلى وجود نظام للتكاليف يقدم تقارير رقابية عن تكاليف وإيرادات كل نشاط.

(د) إن محاسبة التكاليف لم يعد مجال تطبيقها منحصرًا في مجال واحد، وإنما شملت كل المجالات والأنشطة، فطالما أن هناك نشاطاً فإن هناك تكلفة، وحيثما وجدت التكلفة ظهرت الحاجة إلى قياسها وضبطها وتخطيطها.

4- علاقة نظام التكاليف بنظام المحاسبة المالية:

تتصف المحاسبة المالية بأن بياناتها تاريخية أي أنها تسجل الأحداث المالية التي حدثت فعلاً بعد حدوثها، وإن المحاسبة المالية تُركز على الإجماليات دون الاهتمام بتفصيلات الأحداث المالية.

أما نظام محاسبة التكاليف فبياناتها تاريخية بما حدث فعلاً، وكذلك بياناته تقديرية ومعيارية وهي بيانات متعلقة بالمستقبل. كما أن نظام محاسبة التكاليف يقدم بيانات تحليلية أي تفصيلية وليست إجمالية. أي أن محاسبة التكاليف تغطي القصور الموجود في نظام المحاسبة المالية.

وعلى الرغم من استقلال نظام محاسبة التكاليف عن نظام المحاسبة المالية إلا أن هناك ارتباط وثيق بينهما تتضح مظهره في الآتي:

(أ) مطابقة بيانات ونتائج كلا النظامين، فطالما أن النظامان يخدمان نشاطاً واحداً فإن تفصيلات محاسبة التكاليف لا بد وأن تتفق مع اجماليات المحاسبة المالية.

(ب) هناك تداول بين النظامين للبيانات، فمحاسبة التكاليف تستفيد من البيانات التي يستخدمها نظام المحاسبة المالية. وفي الوقت ذاته هناك بيانات أخرى تنساب من نظام التكاليف إلى نظام المحاسبة المالية.

(ج) هناك تعاون بين نظام محاسبة التكاليف ونظام المحاسبة المالية في إعداد الحسابات الختامية والمركز المالي.

1- العوامل المؤثرة في تصميم نظام التكاليف:

هناك عدد من الاعتبارات والظروف التي يجب مراعاتها عند تصميم نظام التكاليف حتى يكون هذا النظام ملائماً لطبيعة نشاط المنشأة وحجمها وظروفها الخاصة. ومن هذه الاعتبارات ما يلي:

(أ) تحديد طبيعة العملية الإنتاجية المراد قياس تكلفتها والنظام المتبع فيها، فهناك منتجات ذات مواصفات واحدة ومحددة أي تكون الوحدات المنتجة متجانسة، وهناك منتجات يتم إنتاجها طبقاً لمواصفات كل عميل، أي أن وحدات

- المنتجات غير متجانسة، ولا شك أن الأسلوب والطريقة التي تتبع في تحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج في الحالة الأولى تختلف عنها في الحالة الأخيرة.
- (ب) الهيكل التنظيمي، فكل منشأة لها هيكلها التنظيمي الخاص بها.
- (ج) الأهداف المطلوبة من نظام التكاليف، إذ يجب أن يراعى عند تصميم نظام التكاليف الأهداف التي يصمم من أجلها هذا النظام وقد سبق التعرف على أهداف نظام التكاليف.
- (د) الفترة التي تغطيها معلومات التكاليف، فقد تكون تقارير التكاليف أسبوعية أو نصف شهرية، أو شهرية أو كل ثلاثة أشهر أو نصف سنوية، مع العلم أنه كلما قل طول الفاصل الزمني بين كل تقرير وآخر زادت الأعباء والجهد والتكلفة.
- (هـ) أنواع المنتجات أو الخدمات المراد قياس تكلفتها.
- (و) نظرة الإدارة ومفهومها لنظم المعلومات.

2- مقومات نظام التكاليف:

يقوم نظام التكاليف على عدد من المقومات تتمثل في الآتي:

- (1) دليل عناصر التكاليف: وقد جرى العمل في محاسبة التكاليف على تبويب عناصر التكاليف التي تستخدم في مزاوله النشاط حسب طبيعتها إلى ثلاثة أنواع هي:
- (أ) المواد، ويطلق عليها المستلزمات السلعية، وتشمل كافة أنواع المواد سواءً الرئيسية أو الفرعية.
- (ب) الأجور، سواءً في شكل نقدي أو في شكل مزايا عينية.
- (ج) الخدمات، وهي التسهيلات الضرورية لمزاوله العمل مثل السكن ويقابله الإيجار، وخدمة النقل ويقابلها مصروفات النقل. وعند إعداد دليل عناصر التكاليف يسترشد المحاسب بعدد من العوامل منها:
- الأهمية النسبية للعنصر.
 - تكرار حاجة الإدارة إلى المعلومات.
 - سهولة حصر العنصر.

(2) دليل مراكز التكاليف: يقسم نشاط الشركة أو المنشأة إلى مراكز تكلفة، ويعبر مركز التكلفة عن دائرة أداء نشاط

متجانس. ويمكن تقسيم مراكز التكاليف إلى:

- (أ) مراكز الإنتاج: وتعكس هذه المراكز النشاط الأساسي الذي قامت من أجله المنشأة.
- (ب) مراكز الخدمات الإنتاجية: مثل مركز الصيانة للآلات والمعدات.
- (ج) مراكز الخدمات التسويقية: وهي التي تعمل على ترويج منتجات المنشأة وتوصيلها للمستهلك.
- (د) مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية.
- (هـ) مراكز العمليات الرأسمالية.

(3) دليل وحدات النشاط: ويقصد بوحدة النشاط الوحدة التي تتخذ أساساً لقياس تكاليف هذا النشاط وتنسب إليها عناصر التكاليف التي تستخدم داخل هذا النشاط. وتعبر وحدة النشاط عن المنتج النهائي لهذا النشاط.

(4) الدورة المستندية: والمستندات تعتبر وسيلة المحاسبة في تجميع البيانات وتسجيلها والتحقق من صحتها، ويتأثر تصميم الدورات المستندية بالتنظيم الإداري المتبع في المنشأة، وبالتخطيط الفني للمصنع والعمليات الإنتاجية والوسيلة المتبعة في تشغيل النظام سواءً كان يدوي أو نظام آلي.

وعند تصميم نماذج المستندات يتم مراعاة الآتي:

(أ) الغرض من إعداد المستند.

(ب) الجهات الفنية التي يعينها المستند.

(ج) البساطة.

(د) الاقتصاد في النفقات.

(5) المجموعة الدفترية والسجلات التحليلية: لكل نظام تكاليف مجموعة من الدفاتر والسجلات، ويتوقف تحديد هذه المجموعة على شكل العلاقة بين نظام التكييف ونظام الحسابات المالية هل هي علاقة اندماج أم علاقة انفصال.

المبحث الثاني : المحاسبة على تكلفة المدخلات والمخرجات

• المدخلات

1- الدورة المستندية للمدخلات:

عادة الدورة المستندية والإجراءات المتبعة في شراء المستلزمات السلعية لها قواعد عامة وإن كانت تختلف من منشأة إلى أخرى حسب ظروف كل منها :

(أ) طلب شراء المستلزمات:

إدارة المخازن هي عادة الجهة التي تملك حق طلب الشراء، ويحتوي طلب الشراء على البيانات التالية: رقم طلب الشراء وتاريخه، الأصناف المطلوبة ومواصفاتها، الكميات، سبب الاحتياج إليها، الميعاد المناسب للتوريد، الجهة الطالبة، توقيع المسئول عن الطلب..

(ب) أمر توريد المستلزمات السلعية:

تقوم إدارة المشتريات بتحرير أمر التوريد أو أمر الشراء ويحتوي هذا الأمر على البيانات التالية: رقم الأمر وتاريخه، عنوان واسم المورد، بيان بالأصناف المطلوبة، شروط التوريد والشحن والتفتيش، الأسعار والالتزامات المالية، مكان التسليم، توقيع المسئول.

(ج) استلام المستلزمات السلعية وتخزينها:

في حالة وصول المواد إلى المخازن يقوم باستلامها قسم الاستلام بعد مطابقتها بأمر الشراء، ويجر بذلك إذن الاستلام وتقرير فحص ومنه تقوم إدارة المخازن بإثبات المواد في بطاقة الصنف في خزانة الوارد وبالكميات فقط.

د) إثبات المستلزمات السلعية بحساب الصنف:

تقوم إدارة التكاليف بقيد المواد الواردة وتسعيها بحسابات الصنف بدفتر أستاذ المخازن ولا يتم ذلك إلا بعد مطابقة طلب الشراء وأمر التوريد وإذن الاستلام وتقرير الفحص وفاتورة المورد..

2- تسعير المستلزمات السلعية الواردة:

تسعير المواد الواردة يتم حسابه كالتالي:

ثمن شراء البضاعة بعد استنزال الخصم التجاري وأي مسموحات أخرى.

يضاف إلى ثمن الشراء المصاريف التالية:

- تكاليف النقل والتأمين

- الرسوم الجمركية.

- عمولات وكلاء الشراء.

وتحدد تكلفة الوحدة من خلال قسمة ثمن الشراء مضافاً إليه المصاريف السابقة على عدد الوحدات.

3- معالجة الفاقد والتالف والمرجع من المستلزمات السلعية الواردة:

في حالة ما يبين تقرير الفحص عن وجود مواد تالفة أو فاقدة فإنه يتم الرجوع إلى نصوص عقد الشراء فقد يتحملها المورد أو تتحمل التكاليف إدارة المنشأة وفي الحالة الأخيرة تتحمل الوحدات السليمة بتكلفة الوحدات التالفة والفاقدة.

• المخرجات :

1- الدورة المستندية للمخرجات:

يتم تصميم الدورة المستندية للمستلزمات السلعية المنصرفة او المخرجات بهدف التحقق من الرقابة على صرف هذه المواد وإعلام أثر صرف المواد على الأقسام المختلفة في المنشأة سواء كانت إدارة المخازن أو إدارة التكاليف أو غيرها.

وتمر الدورة المستندية لعملية صرف المواد بالتالي:

أ) إعداد إذن الصرف:

يحتوي إذن الصرف على البيانات التالية: رقم العملية المطلوب لها الخانات، رقم المادة ومواصفاتها، الكمية المطلوبة، رقم وتاريخ إصدار الإذن وتاريخ الصرف، صيغة الأمر الصادر لأمين المخزن بالصرف، توقيع الشخص الذي يحق له صرف المواد وكذا توقيع المستلم وأمين المخزن.

ب) قيد المستلزمات السلعية بالحسابات المختصة:

يقوم حسابات المخازن بإدارة التكاليف بعد استلامه نسخ من إذن الصرف بالتسجيل في حسابات الصنف في دفتر أستاذ المخازن في خانة المنصرف وتسعير هذه المواد حسب طريقة التسعير المتبعة.

2- تسعير المستلزمات السلعية المنصرفة:

هناك سياستين للتسعير، سياسة التسعير المعياري، وسياسة التسعير الفعلي، لكن في الواقع العملي يتبع سياسة التسعير الفعلي، ويوجد ثلاث طرق رئيسية مستخدمة في عملية التسعير الفعلي للمواد المنصرفة من المخازن وهناك عدد من الاعتبارات يجب مراعاتها عند اختيار أي طريقة من الطرق الثلاث.

وتتمثل طرق تسعير المواد المنصرفة من المخازن في الآتي:

أ) طريقة الأول في الأول (الوارد أولاً منصرف أولاً):

تقوم هذه الطريقة على فكرة الوارد أولاً إلى المخازن منصرف أولاً بمعنى أن أي كمية منصرفة للإنتاج يتم تسعيرها حسب أسعار المواد الواردة أولاً للمخازن وهكذا حتى نهاية الفترة أو العام حيث يتم تقييم المخزون آخر الفترة بآخر أسعار وصلت إلى المخازن. ويفضل إتباع طريقة الأول في الأول في حالة الأصناف مرتفعة التكاليف، وكذلك في حالة اتجاه الأسعار في السوق إلى الانخفاض. ويعاب على هذه الطريقة أنها تكون مضللة في فترات ارتفاع الأسعار لأنها تؤدي إلى تضخيم الأرباح على غير الحقيقة.

ب) طريقة الأخير في الأول (الوارد أخيراً منصرف أولاً):

هذه الطريقة تقوم على فكرة تسعير المواد المنصرفة للإنتاج بآخر أسعار وصلت إلى المخازن، وبالتالي يتم تقييم المخزون آخر الفترة من المواد بأقدم الأسعار التي وصلت إلى المخازن.

ويفضل اتباع هذه الطريقة في حالة اتجاه أسعار المواد في السوق إلى الارتفاع.

ج) طريقة متوسط التكلفة:

ووفق هذه الطريقة يكون هناك سعر واحد للمخزون يتغير هذا السعر عند ورود أي كميات جديدة للمخازن، حيث يستخرج متوسط التكلفة التي تعبر عن سعر المواد. ويحسب هذا المتوسط بالمعادلة التالية:

$$\text{متوسط التكلفة} = \frac{\text{تكلفة الكميات الموجودة في المخازن (الرصيد)} + \text{تكلفة الكمية الواردة}}{\text{كمية الرصيد} + \text{كمية الوارد}}$$

وبالتالي يتم تسعير المواد المنصرفة للإنتاج بالسعر المتوسط ولا يتغير هذا السعر المتوسط إلا في حالة شراء كميات جديدة من المواد وإدخالها المخازن.

ويفضل استخدام هذه الطريقة في حالة حدوث تقلبات وتغيرات مستمرة في الأسعار وبالتالي من مزايا هذه الطريقة تخفيف تقلبات الأسعار وتقريب التكلفة من أسعار السوق.

2- معالجة المرتجع والتالف والفاقد وفروق الجرد:

أحياناً بعد الانتهاء من تنفيذ أمر إنتاجي معين يكون هناك فائض من المواد المنصرفة له، والسبب في ذلك يكون إما

المبالغة في تقدير الكمية اللازمة، وإما لانخفاض كمية الإنتاج وإما لارتفاع كفاءة العاملين، كما قد يتضح عند الجرد وجود عجز أو فائض في رصيد المخزون.

أ) معالجة المرتجع من المواد للمخازن:

تعالج المواد المرتجعة إلى المخازن كالمواد الواردة، وتسعر المواد المرتجعة بنفس السعر الذي سبق وأن صرفت به. إلا في حالة وجود أكثر من سعر صرفت به هذه المواد. فإن هناك معالجات يتم اتباعها حسب نوع الطريقة المستخدمة في عملية تسعير المواد المنصرفة.

ب) معالجة التالف والفاقد من المواد وفروق الجرد:

يعامل الفاقد والتالف معاملة المنصرف على أن يسعر وفقاً لسياسة التسعير المستخدمة في تسعير المنصرف من المواد. وفي حالة وجود زيادة في المخزون الفعلي عن الرصيد الدفترتي فإن هذه الزيادة تعامل معاملة الوارد وتسعر طبقاً لآخر سعر وردت به كمية للمخازن أو بالسعر السائد في السوق وقت الجرد.

• **المحاسبة عن تكلفة العمل**

1- أهداف الدورة المستندية لحركة العمل:

عند قيام المحاسب بتصميم الدورة المستندية لحصر وتحليل تكلفة العمل في المشروع الصناعي يسعى من ذلك إلى تحقيق الأهداف التالية:

- حصر وقياس تكلفة العمل التي يتحملها المشروع في سبيل تحقيق أهدافه
- تحليل هذه التكلفة إلى مباشر وغير مباشر.
- قياس كفاية استخدام وتشغيل القوى العاملة.
- تحقيق رقابة فعالة على عنصر الأجور.

2- المستندات الخاصة بتتبع وحصر تكلفة العمل:

أ) بطاقة الحالة المالية:

وتسجل فيها المعلومات الشخصية بالعامل إلى جانب تحديد العبء المالي الذي سيتحمله المشروع في سبيل الحصول على هذا الجهد البشري وما يطرأ على هذا العبء المالي من تغير زيادة أو نقصاً.

ب) بطاقة الوقت:

وتستخدم في حصر الوقت الذي يقضيه العامل داخل المشروع ابتداءً من وقت الدخول حتى وقت خروجه.

ج) بطاقة تحليل الوقت:

وتستخدم في معرفة الوقت الذي قضاه العامل في إنجاز عمل معين وبين الوقت الضائع الذي قضاه في غير فائدة للمشروع، ولمعرفة هذه الأوقات تستخدم بطاقة تشغيل، ومُلخصات التشغيل وأذون السماح.

3- الدورة المستندية لقياس وقت وتكلفة العمل:

4- عناصر تكلفة العمل:

تتكون تكلفة العمل من عدة عناصر هي:

- أ) الأجر النقدي: وتمثل في المبالغ النقدية التي يحصل عليها العامل نقداً والمتمثلة في الأجر العادية والإضافية والبدلات والمكافآت والحوافز المادية.
- ب) المزايا العينية: وتمثل في قيمة ما تقدمه المنشأة للعامل من مزايا بشكل غير نقدي كالملابس والأغذية والنقل والعلاج والسكن... الخ.
- ج) حصة المنشأة في التأمينات الاجتماعية للعمال.

5- تحديد صافي الأجر المستحقة:

ويتحدد صافي الأجر المستحقة للعامل في نهاية الشهر أو الأسبوع حسب الفترة المقررة وذلك بحساب إجمالي الاستحقاقات للعامل عن الأوقات العادية وغير العادية مطروحاً منه الاستقطاعات مثل الضرائب والغرامات والتأمينات وأي استقطاعات أخرى.

• تحليل تكلفة عنصر العمل

1- المقصود بتحليل الأجر:

يقصد بتحليل الأجر التفرقة بين تكلفة العمل المباشر الذي يبذل مباشرة على وحدات إنتاج معينة وبين تكلفة العمل غير المباشر والتي لا تقابل عملاً مباشراً على وحدات معينة. ولتحليل الأجر تحليلاً سليماً يتم عمل الآتي:

أ) إعداد كشف حصر وتحليل الأجر.

ب) إعداد ملخص الأجر المباشرة.

ج) إعداد قوائم تحليل الأجر غير المباشرة.

2- مشاكل تحليل عنصر تكلفة العمل البشري:

تواجه المحاسب عدة بنود تثير بعض المشاكل عند تحليل عنصر تكلفة العمل منها:

أ) تكلفة الوقت الضائع:

وهو ذلك الوقت الذي لا يستفاد منه في الإنتاج ويساوي الفرق بين الوقت المحسوب للعامل من واقع بطاقات الوقت، وبين الوقت المحسوب للعامل من واقع بطاقات الشغلة والمعبر عن الوقت الفعلي في الإنتاج. هذا الوقت الضائع ينقسم إلى:

- وقت ضائع مسموح به، وهو الوقت الذي لا يمكن تجنبه أو تلافيه أو التحكم فيه.
- وقت ضائع غير مسموح به، وهو الوقت الذي يمكن التحكم فيه وتلافيه.

ب) الأجر الإضافي:

ويعبر عن الأجر الذي يتقاضاه العامل عن الأوقات الإضافية خلافاً لساعات العمل الرسمية.

ج) المكافآت:

وتكون هذه المكافآت إما مقابل زيادة الكفاية الإنتاجية للعاملين عن المعدلات المقررة، وإما مقابل مناسبات معينة مثل الأعياد. وإما مشاركة في الأرباح. وبالتالي لا تعتبر جزءاً من تكاليف الأجور في هذه الحالة وإنما توزيعاً للربح.

د) أجر الإجازات:

الإجازات نوعان: إجازات مدفوعة الأجر، مثل الإجازات السنوية، أو الأسبوعية، الإجازات المرضية والعرضية، وتعتبر كلها تكاليف غير مباشرة، والنوع الآخر إجازات غير مدفوعة الأجر، وهي تستقطع من مستحقات الموظف.

هـ) المزايا العينية وحصّة المنشأة في التأمينات الاجتماعية:

وتدخل هذه المزايا ضمن حساب الأجر الشامل للعامل.

3- حساب معدل الأجر الشامل:

يتم حساب معدل الأجر لكل عامل على حدة، أو لكل مجموعة عمال كفريق متكامل بنفس التخصصات والظروف المحيطة، ويجسب هذا المعدل طبقاً

للمعادلة التالية:

$$\text{معدل الأجر الشامل} = \frac{\text{الأجر الشامل خلال الفترة}}{\text{المدة المستحق عنها الأجر}}$$

ويتضمن الأجر الشامل خلال الفترة عناصر الأجر الثلاثة (الأجر النقدي ، المزايا العينية، حصّة الوحدة في التأمينات الاجتماعية الدائمة والمتكررة مع ضرورة استبعاد أي بنود مؤقتة أو عرضية.

المبحث الثاني: المحاسبة عن التكاليف غير المباشرة وأسس توزيعها

2-1- ماهية التكاليف غير المباشرة:

تتضمن التكاليف غير المباشرة عناصر النفقات التي لا ترتبط بوحدة إنتاج محددة ولكن يستفيد منها أكثر من وحدة من وحدات الإنتاج "أي أنها عناصر عامة وليست خاصة .

ويتم ربط التكاليف غير المباشرة بمراكز التكلفة سواءً مراكز إنتاج، أو مراكز خدمات إنتاجية، أو مراكز خدمات تسويقية ، أو مراكز خدمات إدارية وتمويلية. وعلى ذلك فإن التكاليف غير المباشرة يتم توزيعها أولاً على مراكز التكلفة المستفيدة منها ثم يعاد توزيعها على وحدات المنتج النهائي في حين أن التكاليف المباشرة تحمل مباشرة على وحدات المنتج النهائي.

2-2- أنواع التكاليف غير المباشرة:

هناك ثلاثة أنواع متميزة من التكاليف غير المباشرة، وهي:

- التكاليف الصناعية غير المباشرة.

- التكاليف البيعية غير المباشرة.

- التكاليف الإدارية غير المباشرة.

والتكاليف الصناعية غير المباشرة منها:

(أ) مواد غير مباشرة: مثل مواد تشحيم ونظافة، ومهمات ... الخ

(ب) أجور غير مباشرة: مثل أجور ملاحظي العمال، وعمال النظافة.. الخ.

(ج) مصروفات أخرى غير مباشرة: مثل الضرائب، التأمين على العمال، استهلاك المباني والآلات.. الخ.

2-3- معايير توزيع التكاليف غير المباشرة:

لتوزيع التكاليف غير المباشرة الصناعية أو التسويقية أو الإدارية يسترشد بالمعايير التالية:

(أ) معيار الخدمة أو المنفعة: ويعتمد على تحديد العلاقة المباشرة بين كل بند من بنود التكاليف غير المباشرة وبين مراكز التكلفة واتخاذ هذه العلاقة أساساً لتحميل البند على المراكز المستفيدة.

(ب) معيار الطاقة القصوى: يرتبط هذا المعيار أساساً بتوزيع التكاليف الثابتة عن المراكز المستفيدة والتي تنشأ أصلاً بسبب الطاقة القصوى للمنشأة وترتبط بها.

(ج) معيار التحليل: حيث يتم تحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على المراكز المستفيدة على أساس تحليل عنصر النفقة والظروف التي تتحكم فيها.

2-4- أسس توزيع التكاليف غير المباشرة:

(أ) توزيع التكاليف غير المباشرة على المراكز المستفيدة: وهذه التكاليف غير المباشرة نوعان: تكاليف خاصة بمراكز محددة، مثل مواد غير مباشرة مستهلكة داخل المركز، إهلاك آلات مركز معين، وتكاليف عامة أو مشتركة يستفيد منها أكثر من مركز: مثل إيجار مبنى المصنع، مياه، كهرباء، مرتبات المديرين، .. الخ.

(ب) اختيار أساس توزيع التكاليف المشتركة (العامة) بين المراكز:

هناك بعض الأسس المستخدمة في الحياة العملية والتي لها صفة العمومية وهذه موجودة في جدول خاص في الوحدة الدراسية من

الكتاب المقرر.

ج) توزيع تكاليف مراكز الخدمات على المراكز المستفيدة:

عند توزيع هذه التكاليف المتعلقة بمراكز الخدمات على المراكز المستفيدة يجب تحديد أساس التوزيع المناسب لهذا المركز، فمثلاً يتم توزيع تكاليف مركز صيانة الآلات (وهو مركز خدمي) على المراكز المستفيدة على أساس مناسب يتمثل في عدد ساعات دوران الآلات في كل مركز أو قيمة هذه الآلات.

2-5 طرق توزيع تكاليف مراكز الخدمات الانتاجية على المراكز المستفيدة

أ- طريقة التوزيع الإجمالي:

ووفق هذه الطريقة يتم تجميع تكاليف جميع مراكز الخدمات الإنتاجية في رقم واحد ثم يوزع إجمالي هذه التكاليف مرة واحدة على مراكز الإنتاج فقط وذلك باستخدام أحد أسس التوزيع. وتتميز هذه الطريقة بأنها سهلة التطبيق وبسيطة في الحساب والإجراءات ويقتصر تطبيقها على الصناعات الصغيرة ذات الإنتاج النمطي والتي تمثل فيها تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية قيمة بسيطة. ويعاب على هذه الطريقة ما يلي:

أ) أن تجميع تكاليف مراكز الخدمات في مبلغ إجمالي واحد يوزع مرة واحدة يشوبه نواحي قصور.

ب) اقتصار توزيع إجمالي تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج فقط دون غيرها باعتبارها المراكز الرئيسية في المنشأة التي تؤدي إلى وجود المنتج النهائي يشوبه القصور.

ب- طريقة التوزيع الانفرادي:

ووفق هذه الطريقة يتم توزيع تكلفة كل مركز من مراكز الخدمات الإنتاجية على حدة باستخدام أساس توزيع مناسب يتفق مع طبيعة الخدمة التي يؤديها المركز وطريقة الاستفادة من تلك الخدمات. ويلاحظ على هذه الطريقة:

- أنها خصصت أساساً لكل مركز خدمات توزع بمقتضاه تكاليف هذه المراكز طبقاً لطبيعة الخدمة التي تؤديها. وبذلك تكون أدق من الطريقة السابقة.

- عاجلت أحد عيوب الطريقة السابقة بأن استخرجت تكلفة الخدمة التي استفاد بها كل مركز إنتاج من مركز خدمات على حده.

- لم تراعى هذه الطريقة مثل الطريقة السابقة مسألة الخدمات المتبادلة بين مراكز الخدمات بل سعت أيضاً إلى توزيع تكاليف كل مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج فقط.

ج- طريقة التوزيع التنازلي:

تأخذ هذه الطريقة في الحسبان الاستفادة جميع مراكز التكاليف من نشاط مراكز الخدمات الإنتاجية، ويتم توزيع تكاليف مراكز

الخدمات التي تؤدي خدمات لأكبر عدد من المراكز الأخرى سواءً كانت إنتاج أو مراكز خدمات إنتاجية أو تسويقية أو إدارية ثم توزع تكاليف المركز الذي يليه على المراكز الأخرى المستفيدة منه، فتكاليف المركز الذي يليه، وهكذا. ويلاحظ على هذه الطريقة ما يلي:

- تعتمد هذه الطريقة على توزيع تكاليف كل مركز من مراكز الخدمات على حده وبالتالي تحقق مزايا التوزيع الانفرادي من حيث استخدام أساس توزيع مناسب لكل مركز وتحديد نصيب كل مركز مستفيد من كل مركز خدمة على حدة.
- الطريقة راعت احتمال استفادة مركز خدمات من مركز خدمات آخر إلا أنها لم تراعى فكرة تبادل الخدمات بالكامل حيث لا يتم تحميل مركز الخدمة الذي تم توزيع تكلفته بما استفاد به من المراكز التالية له في الترتيب.

هـ - طريقة التوزيع التبادلي:

هذه الطريقة عالجت القصور والعيوب الموجودة في الطرق السابقة، حيث أنها تأخذ في الاعتبار قيمة الخدمات المتبادلة بين مراكز الخدمات مع بعضها البعض. بمعنى أنها تأخذ في الحسبان التكلفة الحقيقية لكل مركز من مراكز الخدمات. ويعاب على هذه الطريقة أنها تحتاج إلى عمليات حسابية معقدة في حالة ازدياد عدد مراكز الخدمات التي تتبادل الاستفادة مع بعضها البعض

2-6: معدلات تحميل التكاليف غير المباشرة

أ- العوامل المتحكممة في اختيار أساس التحميل:

- طبيعة النشاط الإنتاجي ومدى اعتماده على عنصر العمل البشري.
- طبيعة عناصر التكاليف الخاصة بكل مركز إنتاجي ولأهمية النسبية لكل عنصر.
- مدى استقرار أسعار عوامل الإنتاج الأساسية.
- عدد المنتجات في المنشأة ونوعها ومدى تجانسها.
- درجة الدقة المطلوبة في معدل التحميل.
- نوعية العمل اللازم للإنتاج ومستوى الكفاءة المطلوبة.

ب- معدل التحميل على أساس الوحدات المنتجة.

تعتمد هذه الطريقة على اعتبار عدد وحدات الإنتاج هي الأساس الذي يستخدم في حساب معدل التحميل. وذلك بقسمة إجمالي التكاليف غير المباشرة في المركز على عدد الوحدات المنتجة داخل المركز. ويمكن استخدام هذا الأساس فقط في المنشآت التي تنتج سلعة واحدة وتمر بمرحلة تشغيل واحدة وتأخذ نفس الوقت داخل مركز الإنتاج.

ج- معدل التحميل على أساس تكلفة المواد المباشرة.

تقوم هذه الطريقة على افتراض وجود علاقة طردية ثابتة بين تكلفة المواد المباشرة التي تستخدم في العمليات الإنتاجية وبين مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة بمركز الإنتاج. ويتم حساب المعدل بقسمة مجموع التكاليف الصناعية غير المباشرة بمركز الإنتاج على إجمالي تكلفة المواد المباشرة المستخدمة في الإنتاج. ويعاب على معدل التحميل وفق هذه الطريقة ما يلي:

- في العديد من الصناعات لا يوجد ارتباط بين التكاليف الصناعية غير المباشرة لمراكز الإنتاج وبين تكلفة المواد المباشرة لوحدة الإنتاج.

- تفترض هذه الطريقة ثبات أسعار المواد الأولية في الفترات الزمنية المختلفة.

- ترتبط معظم التكاليف الصناعية غير المباشرة أساساً بالفترة الزمنية التي تعد عنها قوائم التكلفة وليس بالمادة الأولية المستخدمة مثل الاستهلاك، الإيجار.

د- معدل التحميل على أساس عدد ساعات العمل المباشر.

ووفق هذه الطريقة يعد معدل التحميل على أساس ما يخص كل ساعة من ساعات العمل البشري المباشر في مركز الإنتاج من التكاليف الصناعية غير المباشرة الخاصة بهذا المركز.

معدل التحميل وفق هذه الطريقة = التكاليف الصناعية غير المباشرة/عدد ساعات العمل المباشر

ويناسب معدل التحميل هذا المنتجات التي يعتمد إنتاجها على عنصر العمل البشري كما هو الحال في الصناعات اليدوية.

هـ- معدل التحميل على أساس الأجور المباشرة:

ووفق هذه الطريقة يحسب المعدل كالتالي:

معدل التحميل = التكاليف الصناعية غير المباشرة/الأجور المباشرة

ويختلف هذا الأساس عن الأساس السابق في أنه يتخذ تكلفة العمل المباشر في المركز بدلاً عن عدد ساعات هذا العمل.

ويستخدم هذا المعدل إذا كانت التكاليف الصناعية غير المباشرة مرتبطة بشكل مطرد وملموس بمعدلات الأجور أكثر من ارتباطها بساعات العمل.

و- معدل التحميل على أساس التكلفة المباشرة (الأولية):

التكلفة المباشرة هي مجموع الأجر المباشرة والمواد المباشرة والمصروفات المباشرة وعليه يكون معدل التحميل كالاتي:

معدل التحميل = التكاليف الصناعية غير المباشرة/التكاليف المباشرة

ز- معدل التحميل على أساس عدد ساعات دوران الآلات:

وفيها يكون:

معدل التحميل = التكاليف الصناعية غير المباشرة/عدد ساعات دوران الآلات

ويستخدم هذا المعدل عندما تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة ترتبط بشكل كبير بساعات دوران الآلات.

7-2: دور بيانات التكاليف في ترشيد القرارات الإدارية

1- مفهوم القرار الإداري:

القرار الإداري في المنشآت الاقتصادية هو الرأي النهائي الذي تتوصل إليه إدارة المنشأة وتعتمده وتتخذه من بين آراء بديلة مختلفة. ولما كان القرار الإداري له التأثير المباشر على اقتصاديات المنشأة فلا بد أن ينال من الإدارة كل الاهتمام والجديد حتى يكون قراراً رشيداً.

2- تبويب القرارات الإدارية:

يمكن تبويب القرارات إلى مجموعة من القرارات التخطيطية ومجموعة القرارات التنفيذية ومجموعة القرارات الرقابية.

أ) القرارات التخطيطية (الاستراتيجية):

وتتعلق هذه القرارات بتخطيط الحصول على الطاقة وإتاحتها من ناحية، وتخطيط استخدامها والانتفاع بها من ناحية ثانية.

ب) القرارات التنفيذية:

وهي قرارات تصدر بالإجراءات والتنظيمات الواجبة لتنفيذ القرارات التخطيطية وتصدر القرارات التنفيذية بإجراءات نمطية وأخرى توجيهية. وجميع هذه القرارات تستهدف تحقيق الهدف المقرر في القرارات التخطيطية.

ج) القرارات الرقابية:

القرارات الرقابية تتعلق بمعالجة الانحرافات التي تصب في صالح المنشأة. ويتضمن القرار الرقابي مبدأ الثواب والعقاب للمتسببين في الانحرافات.

3- مساهمة محاسبة التكاليف في ترشيد القرارات الإدارية :

تساهم محاسبة التكاليف في ترشيد القرارات الإدارية من خلال توفيرها للبيانات التحليلية عن كل ما يتعلق بتكاليف الأنشطة التي تمارسها المنشأة وذلك باعتبار محاسبة التكاليف كنظام للمعلومات، وتعد القوائم التكاليفية لكل نشاط على حدة وذلك باعتبارها نظام محاسبي، وتعد معايير التكلفة والأداء باعتبارها نظام رقابي. وإعداد الموازنات التخطيطية باعتبارها نظام تخطيطي.

4- التكاليف الملائمة للقرارات الإدارية:

وليست كل عناصر التكاليف ملائمة بالضرورة للقرار المراد اتخاذه. لكن هناك بعض الصفات التي يجب أن تتميز بها التكاليف حتى تعتبر ملائمة ومنها:

- أن تكون البيانات التكاليفية متعلقة بالمستقبل وتأخذ في الحسبان أثر الزمن على النقود التكاليفية كالتضخم وأسعار الصرف الأجنبي وأسعار الفوائد على القروض وأن تأخذ حالة عدم التأكد في الحسبان.
- أن تؤدي هذه التكاليف إلى اختيار أفضل البدائل المتاحة، وأن تأخذ في حسابها التكاليف الضمنية إلى جانب البنود الصريحة.

5- عناصر تكاليف القرار الإداري:

تختلف عناصر تكاليف القرار حسب نوعية القرار الإداري الذي سيتم اتخاذه.

- (أ) إذا كان القرار متعلق بالحصول على الطاقات الثابتة لأجل طويل فإن تكاليف القرار تتكون من عناصر تكاليف استثمارية، وعناصر تكاليف رأسمالية.
- (ب) إذا كان القرار متعلق بالحصول على موارد ثابتة قصيرة الأجل، فإن تكاليف القرار تتكون من عناصر تكاليف رأسمالية، وعناصر تكاليف مدفوعة مقدماً، وعناصر تكاليف دورية ثابتة.
- (ج) إذا كان القرار متعلق بالانتفاع بالموارد المتاحة واستخداماتها، فإن تكاليف القرار تتكون من عناصر تكاليف جارية متغيرة، وعناصر تكاليف ضمنية.

2-8: نماذج تطبيقية لدور بيانات التكاليف في ترشيد القرارات الإدارية

1- أهمية دراسة سلوك التكاليف في ترشيد القرارات الإداري:

يمكن توضيح هذه الأهمية من خلال استعراض الآتي:

(أ) نموذج تحليل التعادل:

يقصد بالتعادل تساوي إجمالي الإيرادات مع إجمالي التكاليف بمعنى أن الأرباح أو الخسائر تساوي صفر. ويمكن الوصول إلى نقطة التعادل إما بيانياً وإما رياضياً من خلال المعادلات التالية:

$$\text{كمية مبيعات التعادل} = \frac{\text{التكاليف الثابتة الكلية}}{\text{سعر بيع الوحدة التكلفة المتغيرة للوحدة}} \\ = \frac{\text{التكاليف الثابتة الكلية}}{\text{هامش المساهمة للوحدة}}$$

(ب) استخدام تحليل التعادل في تخطيط الأرباح:

$$\text{كمية المبيعات التي تحقق الربح المستهدف} = \frac{\text{التكاليف الثابتة} + \text{الربح المستهدف}}{\text{هامش المساهمة للوحدة}}$$

$$\text{قيمة المبيعات التي تحقق الربح المستهدف} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{نسبة هامش المساعدة للوحدة} - \text{نسبة صافي الربح المستهدف}}$$

(ج) استخدام تحليل التعادل في تحديد حجم التوسع في الطاقة.

(د) التكاليف الملائمة لترشيد قرار تخفيض سعر البيع لأغراض التصدير أو لتلبية طلبات إضافية أو الدخول في مناقصات.

2- التكاليف التفاضلية ودورها في ترشيد القرارات الإدارية.

(أ) مفهوم التكاليف التفاضلية.

تمثل التكاليف التفاضلية في الفرق بين تكلفة بدليين مختلفين ، فإذا نتج عن المفاضلة بين البدائل زيادة في التكاليف يطلق على التكاليف التفاضلية في هذه الحالة التكاليف المتزايدة، وإذا كان هناك نقص نتج عن المفاضلة تسمى هذه الحالة الخاصة من التكاليف التفاضلية بالتكاليف المتناقصة.

(ب) استخدام التكاليف التفاضلية في ترشيد القرارات الإدارية:

يفيد مفهوم التكاليف التفاضلية والتحليل التفاضلي في ترشيد كثير من القرارات الإدارية مثل قرار تسعير الصادرات أو قرار تصنيع أو شراء الأجزاء الجاهزة وقرار إضافة آلات جديدة أو خطوط إنتاج جديدة وقرار الاستمرار في أداء النشاط أو إيقافه مؤقتاً حتى تزول العقبات المؤقتة وغير ذلك من القرارات الإدارية.

3- التكاليف الغارقة ومدى تأثيرها في القرارات الإدارية:

(أ) مفهوم تكاليف الغارقة:

تتمثل التكلفة الغارقة في تلك التضحيات التي حدثت في الماضي، وبذلك تعتبر تكاليف غير مناسبة لاتخاذ القرارات التي تتعلق بالمستقبل.

وتتصف التكاليف الغارقة بأنها لا تختلف من بديل إلى بديل آخر عند اتخاذ قرار معين، كما أن التكاليف لا يمكن استردادها في موقف إداري معين.

تمهيد:

يعد نظام المعلومات المصدر الحيوي الذي يزود أصحاب القرار، بالمعلومات التي تساعد في إعداد الخطط والسياسات السليمة، وإيجاد التكامل بين أهداف المؤسسة، حيث تعتمد كفاءة القرارات المتخذة إلى حد كبير على دقة البيانات التي يجمعها نظام المعلومات، وعلاقتها بالقرار المراد اتخاذه. حيث ان نظام المعلومات الفعال يساعد بشكل كبير في تطبيق نظام تسيير مبني على معرفة التكاليف و هو موضوع دراستنا هذه .

فمن خلال تأمينه للمعلومات المتعلقة بماضي المؤسسة وحاضرها، يساهم في زيادة قدرة المسيرين على رسم الخطط والنجاح في تحقيقها، وإيجاد التنسيق المتكامل بين العوامل البيئية الداخلية والخارجية، وأهداف المؤسسة وإمكاناتها. وعليه فإنه يشكل أحد أهم شروط فعالية نظام التكاليف، وبلوغ العلاقة المثلى بين المهام والأهداف من جهة، والوسائل المادية والبشرية المستخرجة لتحقيقها من جهة أخرى.

يتناول في هذا المبحث:

المطلب الأول: سنتطرق الى الادييات العامة تعريف نظام المعلومات، والتطرق إلى أهم مكوناته ووظائفه.

المطلب الثاني الثاني: سنحاول إبراز أهمية نظام المعلومات في التسيير الاستشفائي.

المطلب الثالث الثالث: نتناول فيه دراسة مشروع إطباق نظام المعلومات الفرنسي، والدور المهم الذي يلعبه في تزويد نظام التكاليف بالبيانات و الاحصاءات اللازمة واعطاء المسير الكثير من الحلول المنهجية و القريبة من الدقة الى ابعد الحدود

يعرف نظام المعلومات على أنه :

" مجموعة منظمة من الموارد البشرية والمعدات والبرامج وشبكات الاتصالات التي تقوم .(بتجميع، معالجة، تخزين، نقل وتوزيع المعلومات " (1)

إن مفهوم نظام المعلومات مركب من كلمتين، ولهذا سنتطرق إلى شرح النظام ثم المعلومة.

- تعريف النظام:

يعرف النظام على أنه مجموعة من العناصر المادية وغير المادية، التي تتفاعل فيما بينها، وتشكل مخططا لعناصر المدخلات والمخرجات بغرض تحقيق الهدف. كما يعرف أيضا على أنه مجموعة من الأجزاء المترابطة والمتداخلة مع بعضها (البعض، والتي تكون معا كيانا واحدا لتحقيق هدف معين.(3)

من هذين التعريفين المختصرين يمكن إدراج بعض الخصائص العامة للنظام : يتكون النظام من عناصر مترابطة، تشكل ما يعرف بالأنظمة الفرعية. *

• هيكل مدخلات ومخرجات النظام قد يتكون من أفراد، آلات... *

• للنظام هدف أو مجموعة من الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها. *

• للنظام علاقة متداخلة مع البيئة الداخلية و الخارجية التي يعمل بها. *

- تعريف المعلومة:

"Mettre en Forme" المعلومة "هي كلمة لاتينية الأصل وتعني على انها: Davis يعرفها

" L'information représente des données transformées sous une form sinificative " pour la personne qui les reçoit, elle a une valeur pour ces décisions et ces actions (2)."

(1) R.REIX .Système d'information et Management des organisation, 4ème Edition, Librairie Vuibert, Paris 2002, p. 7

(2) G.B DAVIS, M.H OLSON, J-L PAUCELLE :système d'information pour le management Edition Economica, Paris 1986, p. 79

(3) فليب – س- سمير: تحليل النظم، التعريف بالعملية والتصميم، ترجمة أمينة التبنون، دار الحسام، القاهرة، 2001، ص 9

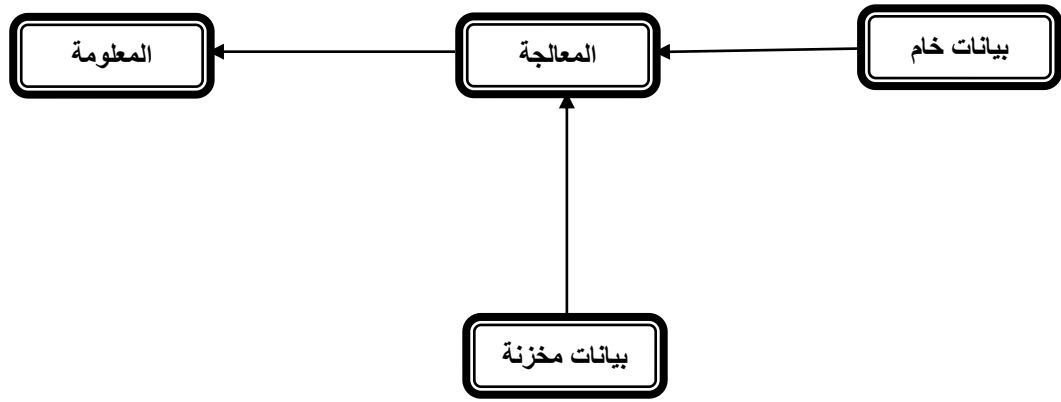
إن الحديث عن المعلومة لا يقتصر فقط على مجال التسيير، فلقد تم التطرق إليه في العديد من المذاهب الاخرى (1)

مثل: الفلسفة، الإحصاء، الإجتماع والإلكترونيك، والإنسان يتلقى بدوره المعلومات من الخارج بواسطة حواسه.

أما البيانات فتنتج مباشرة من ملاحظة الأشياء. وهي تشكل المادة الأولية التي تتحول إلى معلومات، عن طريق المعالجة والتحليل والتلخيص والتبويب.

و يوضح الشكل رقم (1 3) كيفية تحول البيانات إلى معلومة:

الشكل (1-3)



للمعلومة خصائص ومميزات لا بد من توفرها حتى نستطيع القول أنها ذات مدلولية (وفائدة بالنسبة لمستعملها ونذكر منها :

- البساطة والوضوح .
- سهلة الفهم وتترجم بسهولة دون اللجوء إلى القيام بحسابات إضافية .
- المصدقية والدقة في التعبير عن الواقع .
- متلائمة مع احتياجات وانتظارات المستعملين .
- مهيكلية ومقسمة حسب المسؤوليات، بحيث تساعد كل مسؤول على أداء مهامه .
- هناك حالات للحصول عليها، وهذا لاعتبارات قانونية أو لطبيعة المعلومة في حد ذاتها، (معلومات شخصية مثلا؛ فمن غير الممكن الحصول عليها إلا من المعنيين).

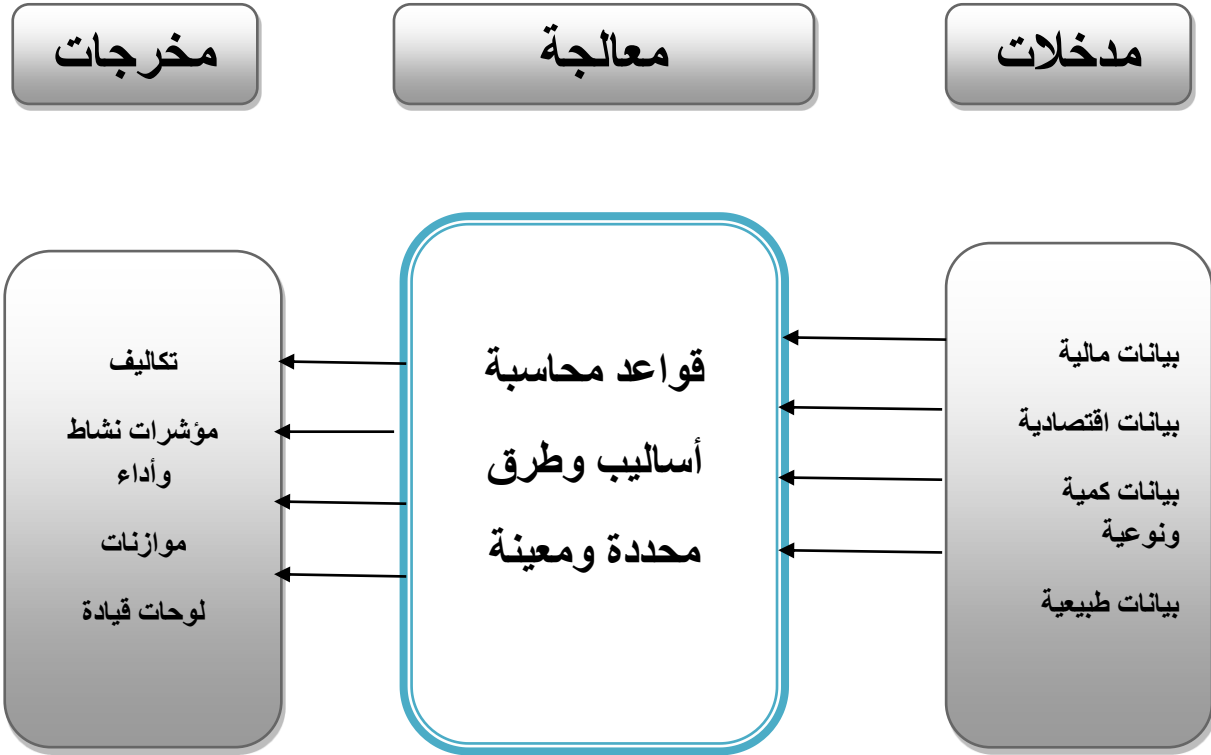
Jean Louis PEAUCELLE : le système d'information, in Encyclopédie de gestion, Edition (1)

ولهذا فهناك أساليب ت

- للمعلومة مدة حياة تهم المسؤولين، ذات أهمية بالغة في اتخاذ القرار .
- تشتري ويبيع كغيرها مالمنتجات .

- مكونات نظام المعلومات :

- يتكون نظام المعلومات كم هو موضح في الشكل رقم (23) من الاتي :



: مكونات نظام المعلومات . - الشكل رقم (23)

. المصدر: . C. ALAZARD, S.SEPARI, op. cit. p89

- المدخلات:

تمثل في المعلومات الداخلية المتعلقة بأرقام الإنتاج، والإيرادات والنفقات، وعدد العمال وأوضاعهم، وعدد الآلات قيد التشغيل وطاقتها الإنتاجية...

وفي المعلومات الخارجية التي تعكس الأوضاع الاقتصادية العامة، والظروف السياسية، طبيعة الأسواق والمنافسة السائدة، والقوانين والتشريعات الحكومية، وغيرها من المعلومات الأخرى.

- المعالجة:

يقصد بالمعالجة جميع البيانات، وتبويبها، وتحليلها، وإدخال التعديلات عليها، وتخزينها، حتى تصبح صالحة للاستخدام في عملية اتخاذ القرار.

-المخرجات:

تتمثل في التقارير التي يقدمها النظام للمستويات التنظيمية المختلفة في المؤسسة، المتعلق بمعدلات استخدام الطاقة الإنتاجية، ونسب النفقات إلى الإيرادات، ومؤشرات الأداء المحققة، ونسب الربحية والمركز المالي، وتقديرات الأنشطة المختلفة، وغيرها من المعلومات .

- نظام المعلومات والمعلوماتية:

ظهر مصطلح نظام المعلومات في الولايات المتحدة الأمريكية خلال سنوات وهو تاريخيا مرتبط بـ (Management information système) الستينيات، تحت اسم باستخدام المعلوماتية، لكن هذا لا ينفي وجود نظم معلومات (يدوية)، لا تستند إلى ما هي إلا أداة كغيرها من (Informatique) الإعلام الآلي في عملياتها. فالمعلوماتية الأدوات المستعملة في إعداد نظم المعلومات.

إن نظم المعلومات قلما توصف بعيدا عن التكنولوجيا المستعملة في تحقيقها، ويمكن التعبير عن العلاقة التي تربط نظام المعلومات بالمعلوماتية من خلال مثال قارورة الماء فنقول: المعلوماتية هي القارورة التي تتضمن الماء، ونظام المعلومات هو الماء الموجود في القارورة.(1)

ولعل من أهم الأسباب التي أدت إلى إصاق كلمة نظام بكلمة معلومة هي ارتباط نظام المعلومات بمصطلح المعلوماتية، التي تركز على الوسائل المعقدة والبرامج المتداخلة والمتراطة مع بعضها البعض. ولهذا يجب أن لا نخلط نظام المعلومات مع نظم المعلوماتية، فقد جرت العادة على اعتبار المصطلحين مترادفين.

1-3-2 . المستشفى كنظام مفتوح:

يتكون المستشفى كنظام مفتوح حسب الشكل الموالي من العناصر التالية:

- الأهداف العامة والبرامج؛
- المدخلات؛
- الأنشطة؛

Michel GREMADEZ et François GRATEAU : le management stratégique Interédition, Paris 1992, p. 7 (1)
،hospitalier

- التغذية العكسية.
- البيئة الخارجية للمستشفى
- مصادر مدخلات المستشفى

- المستفيدون من مستخرجات المستشفى
- المدخلات الأنشطة المخرجات
- الأهداف العامة والبرامج:

تمثل الأهداف العامة للمستشفى الترجمة الحقيقية للاحتياجات الصحية لسكان المنطقة التابعة للمستشفى، وهي تعتبر الخطوط الرئيسية التي تسترشد بها إدارة المستشفى لتلبية هذه الاحتياجات.

من الناحية العلمية، يتم وضع خطة لتحقيق هذه الأهداف العامة، تنقسم إلى برامج ذات آماذ قصيرة، تستهدف تحقيق أهداف محددة. والجدير بالذكر أن الأهداف وإن كانت في الأصل من المدخلات، إلا أنه تم إبرازها كعنصر مستقل نظرا لأهميتها.

- المدخلات:

(تمثل العناصر اللازمة لقيام المستشفى بنشاطه، وهي تشمل ما يلي: (1)

- 1- العنصر الإنساني: يشمل العنصر الإنساني كل من المرضى المستفيدين من خدمات * المستشفى، إضافة إلى مختلف الكفاءات والمهارات التي يتمتع بها الأطباء والفنيين والممرضين والإداريين والموظفين الآخرين.
- 2- العنصر المادي: يشمل الأراضي، المباني، المكاتب، التجهيزات الطبية، الأسرة * ومستلزمات الغرف والأدوية والأغذية، وكل الأموال الضرورية للإنفاق على أنشطة المستشفى بتنوع مصادرها.
- 3- عنصر المعلومات : ينقسم إلى نوعين: *
 - معلومات عن البيئة الداخلية: هي معلومات ضرورية للتعرف على نتائج الأنشطة ïï المقدمة للمرضى من حيث: الاستفادة من خدمات المستشفى وتقوم جودة الخدمات الطبية، هذا فضلا عن الوقوف على أنشطة العاملين، ورصيد اتجاهات التكاليف، ومعرفة إن كان قد تم استغلال موارد المستشفى بالصورة المناسبة.
 - معلومات عن البيئة الخارجية: هي معلومات مفيدة للتعرف على الاحتياجات ïï الصحية لمنطقة الخدمة وعلى الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والتكنولوجية، كما تكون لإدارة المستشفى فكرة واضحة عن المدخلات وعن عملية تحويلها إلى مخرجات.

- الأنشطة: (2)

(1) حسان محمد نذير حرساني، مرجع مذكور سابقا، ص 98

(2) طلعت الدمرداش إبراهيم، مرجع مذكور سابقا، ص 28 29

هي المرحلة التي يتم فيها تحويل المدخلات إلى المخرجات، وبالتالي فهي تشمل جميع العمليات التي تؤديها الأقسام المختلفة بالمستشفى. ويمكن تصنيفها إلى نوعين:

الفصل الاول : الايطار النظري للخدمة الصحية و نظام التكاليف الاستشفائي

- الأنشطة الأساسية: هي الأنشطة المتعلقة بتقديم الخدمة الطبية للمستفيدين، وتسهم في تحقيق أهداف المستشفى العامة بطريقة مباشرة، تتمثل هذه الأنشطة في التشخيص، العلاج، التدريب والبحوث... وهي تختلف تبعاً لحجم المستشفى وأهدافه وإمكانياته.
- الأنشطة المساعدة : هي الأنشطة المتعلقة بتسهيل تقديم الخدمة الطبية للمستفيدين، وتتمثل في أنشطة الوحدات الإدارية، وأنشطة الخدمات العامة كالصيانة والتنظيف، المغسلة، الأمن، التغذية
- **المخرجات:**

تنحصر المخرجات الناتجة عن أنشطة المستشفى الأساسية والمساعدة بشكل رئيسي في ثلاثة نقاط رئيسية:

- حالة المرضى عند الخروج: التي تدرج بصفة عامة تحت أحد الاحتمالات التالية: تحسن، شفاء، وفاة، إحالة إلى مراكز طبية أكثر تخصص.
- جودة الخدمات الطبية المقدمة : من خلال انخفاض معدلات الوفاة، وارتفاع معدلات الشفاء والتحسين، نتيجة نجاح الإجراءات العلاجية والوقائية المتخذة، واستعمال أساليب جديدة ومتطورة تعمل على راحة المريض وسلامته.
- فعالية التسيير: من خلال التكاليف التي يتحملها المستشفى، ودقة تقدير الاحتياجات المادية والبشرية وفقاً لحجم النشاط الفعلي، وضبط نفقات التسيير والاستغلال

- التغذية المرتدة **le fed back**

يمكن تصنيف هذه المعلومات المرتدة إلى نوعين:

- 1- معلومات عن البيئة الداخلية: تشمل التقارير الخاصة باحتياجات الوحدات الطبية والإدارية من جهة، وبإنجازاتها من جهة أخرى. وهذا للوقوف على أنشطة العاملين وكفاءتهم، ورصد اتجاهات النفقات وإمكانيات ضبطها، والتعرف على معدلات استخدام الوسائل المتاحة في المستشفى، وتقييم جودة الخدمات الطبية المقدمة للمرضى.
- 2- معلومات عن البيئة المحيطة: تشمل التقارير والدراسات المتعلقة بالظروف الصحية لسكان منطقة الخدمات، وبالأوضاع الاجتماعية والاقتصادية والتكنولوجية والتعليمية، وغيرها من الأوضاع الأخرى السائدة في المحيط الخارجي.

● أهمية نظام المعلومات بالمستشفى:

يلعب نظام المعلومات دوراً هاماً في المستشفى، فهو يسمح من خلال قواعد وأساليب عملية محددة بالحصول على البيانات وتحويلها إلى معلومات مفيدة بالنسبة لكل المتعاملين داخل المستشفى وخارجه. فهو يمثل الجسر الرابط بين العمال بالمستشفى،

ودعامة الحوار بين المستشفيات والجهات الوصية وكل المتعاملين الخارجيين الآخرين. ولهذا يجب أن يكون عند مستوى (تطلعات المستعملين، ويغطي كافة الاحتياجات دون استثناء.(1)

- نظام المعلومات كأداة للعلاج:

يساعد نظام المعلومات على تحسين جودة العلاج، من خلال توفير المعلومات المتعلقة بنشاط الوحدات العلاجية والطبية التقنية، وتسهيل تداول المعلومات الصحية المفيدة، التي تسمح بتقديم الرعاية الطبية اللازمة للمريض في كل مراحل العلاج. ولهذا يجب أن يكون المستفيد من الخدمات الصحية في صلب نظام المعلومات، حيث أن أكثر من 80% من البيانات تنشأ عند التقاء طرفي الثنائية (مريض، معالج)، وتعتبر هذه البيانات تقريبا أصل كل المعلومات التي توجد بين أيدي العمال بالمستشفى من أطباء وشبه طبيين وإداريين.

- نظام المعلومات كأداة للانسجام التنظيمي:

يكتسب التعاون بين العمال في المستشفى أهمية خاصة، فلا يمكن تقديم الخدمات الصحية بالمستوى المطلوب، دون تضافر الجهود لبلوغ الأهداف وتحقيق الاستخدام الملائم للموارد المتاحة. وهنا تتضح أهمية نظام المعلومات، من خلال التنسيق المتواصل بين أنشطة كل المصالح وفق ارتباطها وتخصصاتها.

فنظام المعلومات يأخذ بعين الاعتبار تنظيم اتخاذ القرار، ويهدف الى تسهيل الاتصالات بين مراكز القرار والمستعملين، بما يضمن التكفل الجيد بالمريض.

(1) Jean Marie FESSLER : La problématique éthique de PMSI, Mémoire du DEA, de

l'université de René Descartes, Paris V, 1993, p. 29

1-3-4: نشأة مشروع إطباب نظام المعلومات بفرنسا:

ظهر مشروع إطباب نظام المعلومات في المستشفى كأسلوب جديد في التسيير، أعد من طرف الدولة وتضافرت فيه جهود الأطباء والمرضى والمسيرين والمحاسبين وعلماء الإعلام الآلي وعلماء الاجتماع، تهدف تكميم الأنشطة الطبية، وقياس تكاليفها بطريقة هادفة وصحيحة استجابة لمنطق التحكم في التكاليف والقضاء على إشكالية تكميم النشاط الإستشفائي، الذي كان يعتمد في

الفصل الاول : الايطار النظري للخدمة الصحية و نظام التكاليف الاستشفائي

وقت قريب على مؤشرات كلاسيكية والتي عبر عنها بالأيام والمدة الوسطية للإقامة، ولم تكن هذه المؤشرات قادرة على القياس العملي للنشاط بدلالة المنتجات، أي لم تكن هناك مؤشرات قادرة على إحصاء الوسائل المستهلكة بالنظر إلى المشاكل المعقدة للمرض.

هذا البرنامج هو مستلهم بصورة كبيرة من الأعمال الأمريكية في هذا القطاع، من جامعة Robert FETTER وفرنسا استفادت من المساعدة المباشرة لفريق البروفيسور يال، ونقطة الاختلاف الوحيدة الموجودة بين البلدين هي أن الولايات المتحدة الأمريكية كانت تحتكم منذ زمن لا بأس به على قاعدة بيانات فيما يخص بعض خصائص ومميزات " UNIFORME HOSPITAL DISCHARGE DATA " المكوث الإستشفائي اسمها ما هو إلا أسلوب (Diagnosis related groups (DRG)) ومجموعة التشخيصات النسبة إحصائيات هذه القاعدة، بينما فرنسا فقد كانت تفتقر لمثل هذه القاعدة من البيانات (1) مما أدى بما على إلى تشكيل فريق عمل سنة 1982 بمبادرة من مديرية المستشفيات بوزارة الصحة تحت إشراف البروفيسور " رودريغاز " وكان هدف الفريق ما يلي:

- تجميع أكبر عدد ممكن من المعطيات الطبية حول الإقامة الإستشفائية لتشكيل قاعدة معلومات وطنية ذات حجم كبير.
- تحديد المتغيرات المفسرة من الناحية الإحصائية لتكوين التقسيم الضروري لتشكيل المجموعات المتجانسة للمرضى وعرضه على المجموعة الطبية للمصادقة.

وفي سنة 1985 وبموجب المنشور رقم 119 المؤرخ في 4 أكتوبر 1985 . تم تطبيق وثيقة مغلقة، تقوم بتجميع معلومات طبية وإدارية في إطار نموذج معد مسبقا أطلق عليه الملخص النموذجي للخروج، الذي يعتبر حجرة الأساس في بناء تصميم المجموعات المتجانسة للمرضى.

وفي سنة 1986 ظهرت أول محاولة لبناء التصنيف في إطار قاعدة معلومات تحتوي على 393212 مكونات، وقد نشرت الصيغة الصفر المصنفة للمجموعات المتجانسة للمرضى بموجب المنشور رقم 160 المؤرخ في 5 أوت 1986 .

Jean-Marie FESSLER : Mémoire DEA, op. cit. p. 38 (1)

أما الصيغة الموالية فظهرت 9 مكرر واتخذت شكل دليل، وبإسهام 11/11 صهرت - على مستوى سريه حاصه رسم 1/1 سريه أخرى عاجلت النقائص الموجودة فيما نشر سابقا، ولا تزال الدراسات قائمة للتحسين إلى يومنا هذا.

ويستمد مشروع إطباق نظام المعلومات شرعيته في القانون الفرنسي، من قانون المؤرخ في 31 جويلية 1991 والذي ينص: "على

:

- المؤسسات الصحية أن تقوم بتحليل نشاطها وهذا مع احترام السر الطبي وحقوق المرضى، من خلال تبني نظام معلومات يأخذ في الاعتبار وبصورة خاصة الحالات المرضية المعالجة وأساليب التكفل بها، وهذا بهدف المعرفة بالأنشطة الممارسة وتقييم التكاليف الناتجة عنها وتحقيق العرض الأمثل للخدمات العلاجية .

- الملخص النموذجي للخروج RSS

يقوم الملخص النموذجي للخروج بوصف النشاط الطبي، باستعمال وحدة قياس غير مباشرة وهي مدة المكوث (الإقامة)، وهو بذلك يسمح بتحديد منتج المستشفى وفقا للمجموعات المتجانسة للمرضى وعدد المرضى الموجودين في كل مجموعة. وهذا ما يفسر العلاقة الوطيدة الموجودة بين الملخص النموذجي للخروج وتصنيف المجموعات إلا عدد قليل من (RSS) المتجانسة للمرضى، ولا يتضمن ملخص الخروج النموذجي المعلومات، وهي تلك التي أظهرت علاقة تفسيرية من الناحية الإحصائية لمدة الإقامة والتكلفة، فاستعمال مدة الإقامة كوحدة قياس، يسمح بتوضيح العلاقة الإحصائية

الموجودة بين مدة الإقامة والتكاليف. وبناء عليه يمكن القول أن إطباب نظام المعلومات لا يتطلب معلومات جديدة ينبغي توفيرها، غير أنه بحاجة إلى شروط تقنية خاصة بجمع المعلومات، تشفيرها والمعالجة المعلوماتية لها. RSS

ويوضح الشكل الموالي أهم المعلومات التي يتضمنه

8 : تاريخ الخروج من الوحدة

9 : طريقة الخروج

10 : عدد جلسات العلاجات المتكررة

11 : التشخيص الأساسي (الرئيسي)

1 : الرقم التسجيلي للمريض

2 : رقم الملخص النموذجي

3 : تاريخ الازدياد

4 : الجنس

5 : رقم الوحدة الطبية

6 : تاريخ الدخول إلى الوحدة الطبية

7 : طريقة الدخول

P.DEGOULET, M.FIESH : Traitement de l'information médicale , Edition Masson, op. cit.

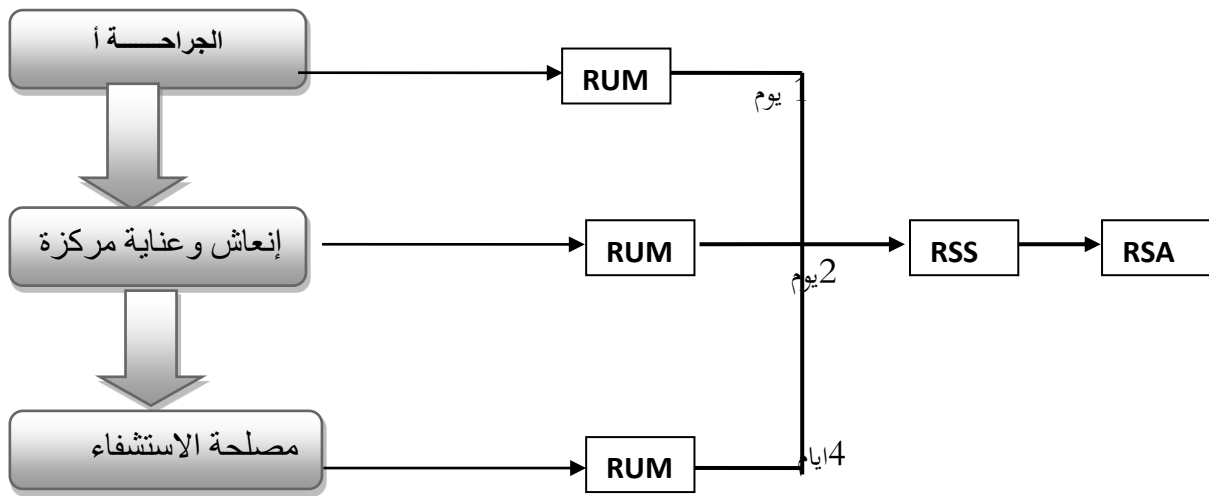
والجدير بالذكر أن الملخص النموذجي لا يشمل إلا المكوث قصر الأجل، أما المكوث المتوسط والطويل والطب النفسي والمعاينات الخارجية، فهي غير معنية هذا التصنيف، بل بأخر يسمى المجموعات الشكلية. يتم إنتاج الملخص النموذجي انطلاقا من الذي يتضمن الوسائل الهادفة إلى علاج المرضى في (RUM) ملخص الوحدات الطبية الوحدة الطبية، الذي يتحول إلى الملخص النموذجي للخروج وهذا طبعا في حالة أما إذا تطلب المكوث بالمستشفى المرور بعدد معين من .-) المكوث الوحدوي فإن

ملخص الخروج، (Le multi - séjour) الوحدات الطبية، وهو ما يطلق عليه باللغة الفرنسية (Mono- Séjour) النموذجي يتشكل من مجموعة ملخصات الوحدات الطبية، التي مر بها خلال مكوثه الإستشفائي،

مراعاة (Résumé de sortie anonyme) ثم يتم تحويله كمرحلة أخيرة إلى ملخص نموذجي مغفل لمبدأ السر الطب .

فعلى سبيل المثال المكوث الإستشفائي لمريض استلزم ما يلي:

1 يوم في الجراحة ، 2 يوم في الإنعاش ، 4 أيام في مصلحة الاستشفاء، فإن تكوين الملخص النموذجي المغفل يكون على النحو التالي:



تراقب هذه الملخصات لاحقا قصد التأكد من شمولية الجمع، ونوعية المعلومة من حيث جمع المعلومات، تشفيرها وعملية النقل والترجمة.

- المجموعات المتجانسة للمرضى:

تم بناء برنامج مجمع un logiciel groupeur في سنة 1986 بالتعاون مع جامعة "بورديو" وتحت

إشراف فريق (CNEH) بالمركز الوطني للمعدات الإستشفائية يقوم هذا البرنامج بمعالجة المعلومات المتضمنة

"YALE" عمل البروفيسور فيتر من جامعة YALE في الملخصات واستخراج إحصائيات حول مدة الإقامة،

التعقيدات المرضية، السن، حالة الدخول والخروج إذا كان الهدف هو قياس نوعية العلاج، كما تم التركيز على مدة

الإقامة نظرا لارتباطه الوثيق بالتكاليف.

تعتمد خوارزمية البرنامج في عملية التجميع على مدونتين هما:

1- مدونة تصنيف الممارسات الطبية (CDAM) التي تستخدم في تشفير الممارسات والتي نشرت لأول مرة سنة 1985 من (RUM) الطبية المسجلة في ملخص الوحدة الطبية (DHOS) طرف مجلس الخبراء الطبيين تحت إشراف مديرية المستشفيات وتنظيم العلاج

تهدف هذه المدونة إلى تحديد الممارسات الطبية والقياس الكمي لنشاط الطبي والطبي التقني، وتعتمد في قياس حجم الموارد المستهلكة لكل نشاط على مؤشر التعقيد النسبي ICR وهو المؤشر المستعمل من طرف مصالح التأمين الاجتماعي، B باستثناء الخدمات المخبرية المعبر عنها بالحرف B، هذه المدونة هي مهيكلة ومقسمة إلى حقول أعطيت لها تسميات مختصرة من خلال أحرف يونانية كالآتي:

: ممارسات خاصة بالتشخيص والعلاج a -

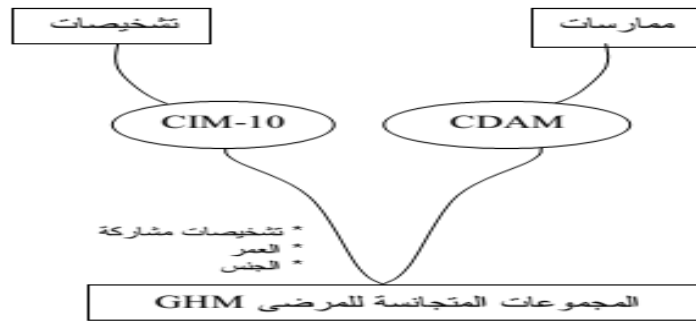
- ممارسات التخدير: β

- ممارسات التطوير الطبي: γ

- الإنعاش: Ω

مدونة التصنيف الدولي للأمراض ((10 CIM)) : المعدة من طرف المنظمة العالمية للصحة والتي تستخدم في تشفير التشخيصات، والشكل الموالي يوضح كيفية التشكيل.

الشكل رقم (3-7) : آلية تصنيف المجموعات المتجانسة للمرضى



المصدر: بالتصرف من Jean-Marie FESSLER : Mémoire DEA, op. cit.

- تخصيص الموارد بين المستشفيات باستخدام المشروع PMSI (1)

يلعب مشروع إطباق نظام المعلومات، دورا رئيسيا في عملية منح الإعتمادات المالية للمؤسسات الصحية العمومية، فمن خلاله تتحصل الجهات الوصية على المعلومات الضرورية واللازمة التي يتم على ضوءها تحديد حجم المساهمات المالية الضرورية لهذه المؤسسات.

حيث تقوم المؤسسات بإرسال ملخصات الخروج النموذجي الخاصة بها، وهذا بعد التأكد من شموليتها ونوعية المعلومات التي تتضمنها، إلى وزارة الصحة كل 6 أشهر، فتقوم المصالح الوزارية المكلفة، بحساب إنتاج هذه المؤسسات انطلاقاً من هذه المعلومات المرسله،" (ISA) ثم تقوم بالتعبير عن هذا الإنتاج باستعمال مؤشر اسمه "مؤشر النشاط الشمولي الذي يستند في حسابه إلى متغيرين هما: ، L'indice synthétique d'activité

- عدد المجموعات المتجانسة.

- الثقل الإقتصادي لكل مجموعة متجانسة.

يتم حساب الثقل الإقتصادي الخاص بكل مجموعة متجانسة للمرضى، من خلال نموذج للحاسبة التحليلية الإستشفائية اعتمده الوصاية انطلاقاً من دراسة أجريت على، عينة تتكون من 100 مؤسسة صحية وهي الدراسة الوطنية للتكاليف (ENC) وعند ربط معطيات المحاسبة التحليلية مع المعطيات الطبية لمشروع إطباق نظام المعلومات تم استخلاص السلم الوطني للتكاليف النسبية، هذا السلم يخص لكل مجموعة متجانسة للمرضى عدد معين من نقط مؤشر النشاط الشمولي. (ISA)

الخاتمة الفصل:

إن المستشفى عبارة عن تنظيم معقد ومتعدد العلاقات، يقوم على أساس انسجام مراكز المسؤولية كافة، فكل خلل يصيب أحد مصالحه بإمكانه شل أنشطة المصالح الأخرى، مما يؤدي إلى انعكاسات سلبية وخطيرة، تترجم عادة إلى سوء التكفل بالمرضى وتبديد الموارد المالية والبشرية وظهور اضطرابات في علاقات العمل.

إن نجاح رؤساء مراكز المسؤولية داخل المستشفى في مختلف مجالات عملهم، يعتمد على درجة الكفاية التي يحققونها في الوصول إلى الأهداف المرسومة، الأمر الذي يتطلب تهيئة البيانات والحصول على المعلومات اللازمة لتحديد الأهداف أو لتحليل المشاكل والعمل على حلها، باتخاذ القرارات التسييرية المناسبة.

Groupe Hospitalier de l'Institut Catholique de Lille : Modulation (1)
des budget de service

وبصفة عامة يمكن القول، أن نظام المعلومات وذلك من خلال:

- التركيز على الأهداف الرئيسية للمستشفى؛

- الاستحواذ على المعلومات المتعلقة بالمرضى في مكان نشوتها، أو في أقرب مكان بالنسبة للمريض؛

- وصف مختلف الأحداث المؤثرة على اتخاذ القرار؛

الفصل الاول : الايطار النظري للخدمة الصحية و نظام التكاليف الاستشفائي

- وصف الحاضر والتنبؤ بالاتجاهات المستقبلية للمستشفى؛
- توفير المعلومات الواضحة والبسيطة؛
- التكيف مع طبيعة نشاط المستشفى وحجمه؛
- يبنى على أساس دراسة وفهم حقيقي لدور مختلف الأطراف بالمستشفى؛
- في مستوى إنتظارات واحتياجات المستعملين؛
- تحقيق العلاقة المثالية (جودة / تكلفة)، بمعنى تقديم معلومات ذات جودة عالية، بدون أن يكون قد كلف المستشفى مصاريف باهظة.
- عصري وحديث، من خلال استعمال أحدث الأجهزة والوسائل التكنولوجية واعتماده على أحسن البرامج المعلوماتية التي تقدم معلومات عالية الجودة.

المبحث الاول: محاسبة التكاليف وعلاقتها بالموازنات التقديرية في المستشفيات .

نح اول من خلال هذا المبحث عرض أهم المبادئ التي يستند إليها في تحديد تكلفة الخدمات الصحية، وإبراز دور محاسبة التكاليف.

1-1 . منهج المحاسبة التحليلية :

يعرف المخطط المحاسبي العام الفرنسي المحاسبة التحليلية أو كما تسمى أيضا بمحاسبة التكاليف، كأداة لتحليل نشاط المؤسسة، أداة تسمح بتحليل النتيجة الإجمالية المسجلة في المحاسبة العامة، بالإضافة إلى إعداد تقديرات المصاريف والإيرادات. (التكاليف المعيارية، موازنات الاستغلال...) (وعليه فالمحاسبة التحليلية هي أداة لمعالجة المعطيات، تكمن أهدافها فيما يلي:

- حساب تكاليف مختلف الأنشطة لهدف مراقبة التسيير.
- تفسير النتيجة الإجمالية المسجلة في المحاسبة العامة.
- تحديد أسس لتقييم مراكز الموازنة وجدول النتائج.
- إعداد تقديرات لمصاريف وإيرادات دورة الاستغلال.

وبصفة عامة، تقدم المحاسبة التحليلية العناصر الضرورية والمساعدة على اتخاذ القرار، وتلعب دورا هاما من خلال تكميم الأهداف، وتقييم حجم الوسائل المادية والبشرية اللازمة لبلوغ تلك الأهداف، كما تعتبر مصدر المعطيات الكمية المستعملة من قبل المسيرين داخل المؤسسة

وعلى الرغم من ظهور مناهج جديدة لحساب التكاليف على غرار طريقة abc فان المنهج: محاسبة عامة محاسبة تحليلية مراقبة التكاليف، لا يزال هو السائد في أغلبية (المؤسسات، ويعتبر هو الوحيد المطبق في ميدان التسيير الاستشفائي) 1

1-2. مبادئ المحاسبة التحليلية الاستشفائية:

تستند المحاسبة التحليلية الاستشفائية إلى قواعد علمية وفنية، مستلهمة من المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصناعية، التي تهدف أساسا إلى تحديد سعر التكلفة، إلا أن عملية تطبيقها تختلف في المؤسسات الصحية، نظرا للطابع القانوني الذي يميز هذه الأخيرة، وإلى طبيعة الخدمة في حد ذاتها.

وعلى العموم تهدف المحاسبة التحليلية الاستشفائية أساسا إلى:

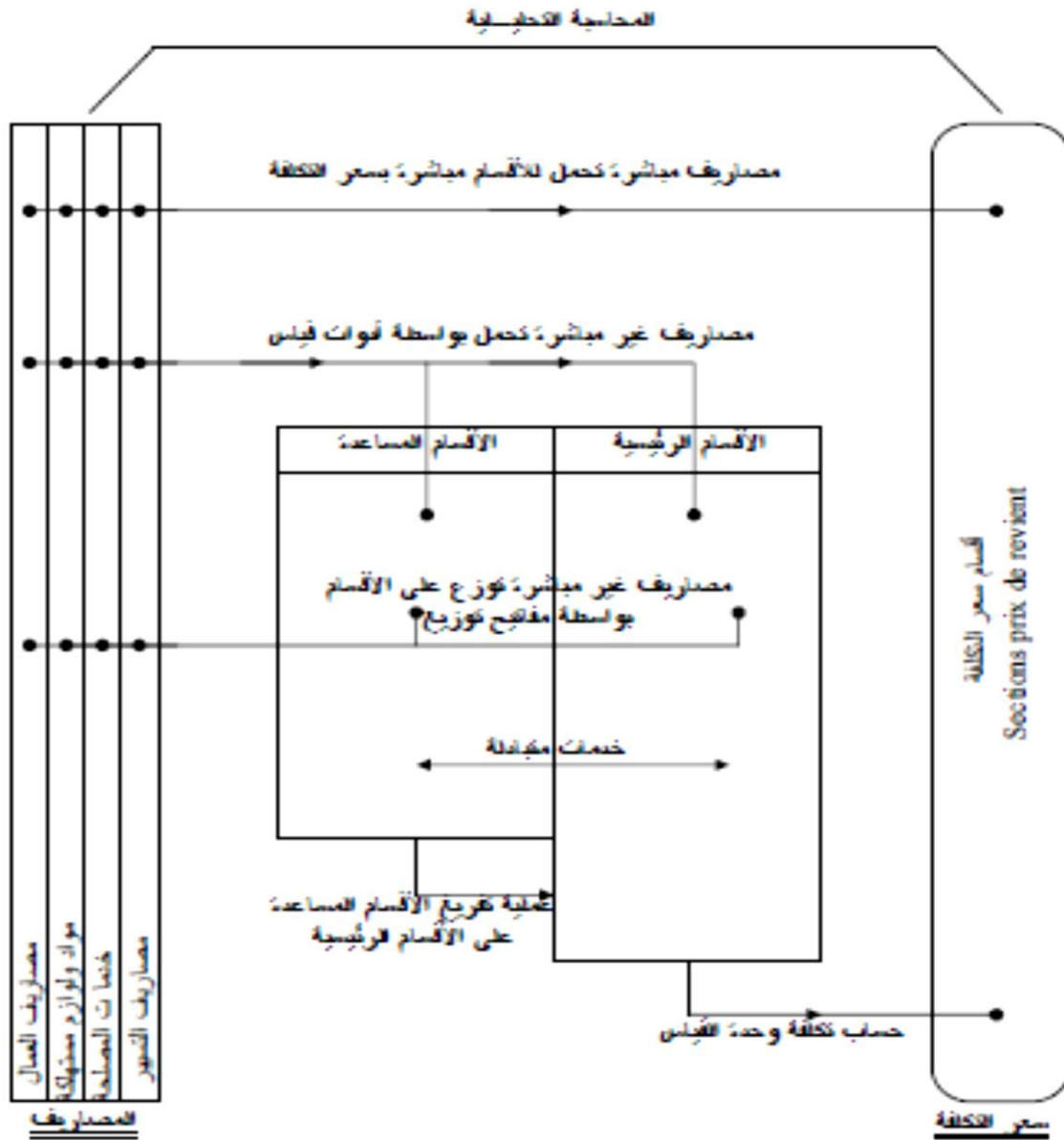
- تحليل أنشطة الإمداد والأنشطة الطبية التقنية (حساب تكلفة وحدات القياس).
- مقارنة موازنات المصالح مع الموازنات المرجعية أو المعيارية.
- تحليل الانحرافات مقارنة مع التكاليف المرجعية.

الفصل الثاني: الايطار التقني لنظام التكاليف الاستشفائي

- حساب تكلفة المكوث الإستشفائي (Le séjours Hospitalier) (2) -

إن الطريقة المتبعة في حساب التكاليف بالمؤسسات الصحية الجزائرية هي طريقة الأقسام المتجانسة، أين الهدف منها هو تحديد سعر التكلفة الكامل من خلال الأخذ في الحسبان المصاريف المباشرة من جهة، وحصصة أو نصيب (complet) المنتج من إجمالي المصاريف غير المباشرة من جهة أخرى. والشكل " (Quote-part) الموالي يوضح المبادئ العامة لطريقة الأقسام المتجانسة.

التمثيل رقم (1-2): طريقة الأقسام المتجانسة



المصدر: Alain GRENON, Gérard PINSON, Paul Henri GAUTHIER : L'analyse des coûts à l'hôpital, Dunod, Paris 1981, p. 17.

1-2-1. تحديد مراكز التكاليف في المستشفى:

إن إتباع طريقة الأقسام المتجانسة في حساب التكاليف، تستلزم تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل للتكاليف، التي يطلق عليها مصطلح الأقسام المتجانسة. فمن غير الممكن حساب تكلفة منتج ما، دون حساب تكلفة الأنشطة التي تسهم من قريب أو من بعيد في عملية إنتاجه

إن كلمة قسم تحليلي هي عبارة ذات مدلول محاسبي محض، يقابلها في ميدان التسيير عبارة مركز مسؤولية أو مركز تكلفة، حيث يقصد بالأقسام التحليلية الرئيسية مراكز المسؤولية التي تسهم في العملية الإنتاجية بصورة مباشرة مثل : مصلحة الشراء، ورشات الإنتاج، التركيب والتغليف... بالنسبة للمؤسسات الصناعية، أما الأقسام التحليلية المساعدة أو الثانوية فهي مراكز المسؤولية مساعدة للأقسام الرئيسية. مثل الصيانة، مطعم العمال...

هذا التعريف للأقسام الرئيسية والمساعدة هو نفسه السائد بالمؤسسات الصحية، فالأقسام الرئيسية هي تلك التي تساهم مباشرة في عملية "إنتاج" الخدمات الصحية التي تهدف إلى حساب سعر تكلفتها، أما الأقسام المساعدة فتتمثل في المصالح التي لا تساهم بشكل مباشر في عملية إنتاج وحدة القياس موضوع حساب التكاليف، ولكن تقديم خدمات للأقسام الرئيسية.

1-1-2-1. الأقسام المساعدة:

يمكن التمييز بين فئتين من الأقسام المساعدة؛ الأولى تقدم خدمات إلى كل المصالح بالمستشفى دون استثناء وتسمى بالأقسام ذات الطابع العام، والثانية تقدم خدمات يستفيد منها المصالح العلاجية فقط (الأقسام النهائية)، ويطلق عليها الأقسام المساعدة ذات الطابع الطبي.

الشكل رقم (1-3): الأقسام المساعدة.



المصدر: -Alain GRENON, Gérard PINSON, Paul Henri GAUTHIER, op. cit. p. 22.

1.1.1.2.2 . الأقسام المساعدة ذات الطابع الطبي:

المخابر: يلعب هذا القسم دورا كبيرا في عملية تشخيص الأمراض، وتوفير المعلومات الهامة عن المريض قبل البدء في العملية الجراحية له. وعليه فإن هذا القسم يتولى:

- التحليل الكيميائي للعينات التي تؤخذ من الدم ، البول ، البلغم.... إلخ.
- الفحوصات الشكلية للدم؛ تحديد عدد الكريات الحمراء والبيضاء والصفائح الدموية ، تحديد الوقت اللازم لتخثر الدم

- فحص دماء المتبرعين للتأكد من خلوهم من الأمراض المعدية.
- إجراء الفحوص الطفيلية لمعرفة ما إذا كان هناك طفيليات في الدم أو البراز.
- ...إلخ
- التصوير الطبي: يقدم هذا القسم خدمات التصوير الإشعاعي المساعدة في تشخيص بعض الأمراض، للوصول إلى التشخيص السليم والعلاج الناجح. ومن مهامه ما يلي:
 - تصوير المريض حسب التعليمات.
 - التأكد من سلامة الصور.
 - تحويلها للطبيب المعالج.
- غرفة العمليات: يستهدف هذا القسم تهيئة كل الظروف المناسبة لإجراء العمليات الجراحية، من خلال توفير كل المستلزمات الطبية والأدوات الجراحية المعقمة، الضرورية لإجراء العمليات الجراحية.

2.1.1.2.2 . الأقسام المساعدة ذات الطابع العام:

* الإدارة العامة-

- قسم الموارد البشرية: يستهدف هذا القسم تطبيق الأنظمة واللوائح الخاصة بشؤون العاملين، والاحتفاظ بملف لكل موظف والقيام بالإجراءات النظامية اللازمة فيما يخص العلاوات والمكافآت والتعويضات من جهة، وتنفيذ العقوبات التأديبية من جهة أخرى. بالإضافة إلى المشاركة في تحديد احتياجات المستشفى الآتية والمستقبلية من القوى العاملة، وإعداد البرامج التدريبية المناسبة للارتقاء بمستوى المهارات والكفاءات.

- قسم الشؤون الاقتصادية: يقوم هذا القسم بالسهر على تأمين احتياجات مختلفة المصالح والأقسام بالمستشفى، من المواد والمستلزمات الضرورية لممارسة نشاطها بصفة مستمرة. وذلك من خلال شراء هذه المستلزمات، واستلامها للتأكد من مطابقتها للموصفات، ثم تخزينها في مستودعات المستشفى، ليتم صرفها بعد ذلك على الأقسام والإدارات. كما يتولى هذا القسم عمليات الجرد السنوي لكافة الموجودات بالمستشفى وتحديد تلك التي يجب صيانتها أو تبديلها أو التخلص منها.

- قسم الشؤون المالية: يسهر هذا القسم على تطبيق السياسات والتعليمات المالية الخاصة بإدارة النشاط المالي في المستشفى، والتأكد من أن النفقات الإيرادات هي ضمن الحدود المرسومة لها، كما يقوم بمراقبة تطبيق جميع الأنظمة المالية المعمولة بها.

الفصل الثاني: الايطار التقني لنظام التكاليف الاستشفائي

تسيير المرضى: تتمثل وظيفة هذا القسم في استقبال المرضى، وتسجيلهم في ملفات تتضمن بيانات شخصية (اسم ولقب المريض، تاريخ الميلاد، الرقم التسجيلي...) وبيانات طبية (تشخيص المرض، العلاج المقدم...).

مغسل ومخزن الثياب: تحدد المهمة الرئيسية لهذه القسم في غسل وكي بياضات أسرة المرضى وملابسهم، وملابس العاملين في الأقسام التي ترتبط ارتباطا مباشرا بالمرضى. ويلعب هذا القسم دورا هاما في تحقيق جودة الرعاية الطبية بالمستشفى.

الصيانة: يتولى هذا القسم مسؤولية القيام بعمليات الصيانة للأجهزة الطبية وغير

الطبية، والاتصال السريع بمؤسسات الصيانة المتخصصة في حالة عدم التمكن من إصلاح

العطل، بالإضافة إلى توعية العاملين بالمستشفى بطرق التشغيل المثلى للأجهزة والمعدات

بما يؤدي إلى تفادي الظروف المهيئة لحدوث الأعطال.

المستودعات: يستهدف هذا القسم توفير وحفظ ومراقبة وصرف الأثاث والملابس والمطبوعات والمواد غير طبية، ومتابعة الكميات المتوفرة في المخازن، وتطبيق شروط السلامة في الحفظ للحماية من التلف.

التنظيف: تتمثل مهام هذا القسم في تنظيف الأرضية والجدران والنوافذ والأثاث، باستخدام المعقمات والمنظفات، بما يضمن حسن مظهر المستشفى.

الصيدلية: يستهدف هذا القسم توفير خدمات صيدلانية بكفاءة وفعالية عالية، من خلال تحديد احتياجات المستشفى من الأدوية، واتخاذ الإجراءات اللازمة لتأمينها وتخزينها وتوزيعها على الأقسام حسب النظام، والعمل على استمرار توفيرها بالجودة والكمية المطلوبة.

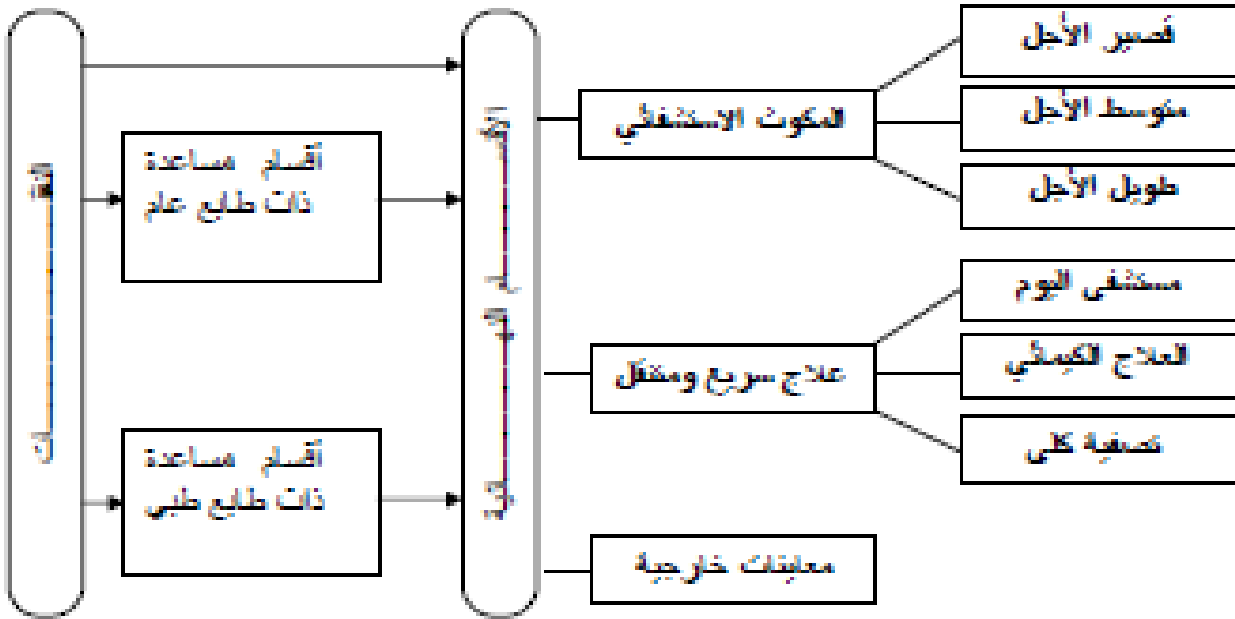
التغذية (الإطعام): يتولى هذا القسم المسؤولية الكاملة عن كل ما يقدم بالمستشفى من أطعمة ومشروبات، سواء كان ذلك توفيرها جاهزة من مصادر التوريد الخارجية، أو إعداد وتجهيزها بمطبخ المستشفى، كما هو الحال بالنسبة للأطعمة التي يتم إعدادها وفقا لإحتياجات المرضى وحالتهم الصحية. (بدون ملح ، بدون سكر... إلخ).

2.1.2.2 . الأقسام الرئيسية:

- نميز بين ثلاث فئات أساسية للأقسام الرئيسية، أنظر الشكل رقم (1-4)

- الشكل رقم (1-4)

الشكل رقم (1-4): الأقسام النهائية.



المصدر : Albin GRENON, Gérard PINSON, Paul Henri GAUTHIER, op. cit. p. 29.

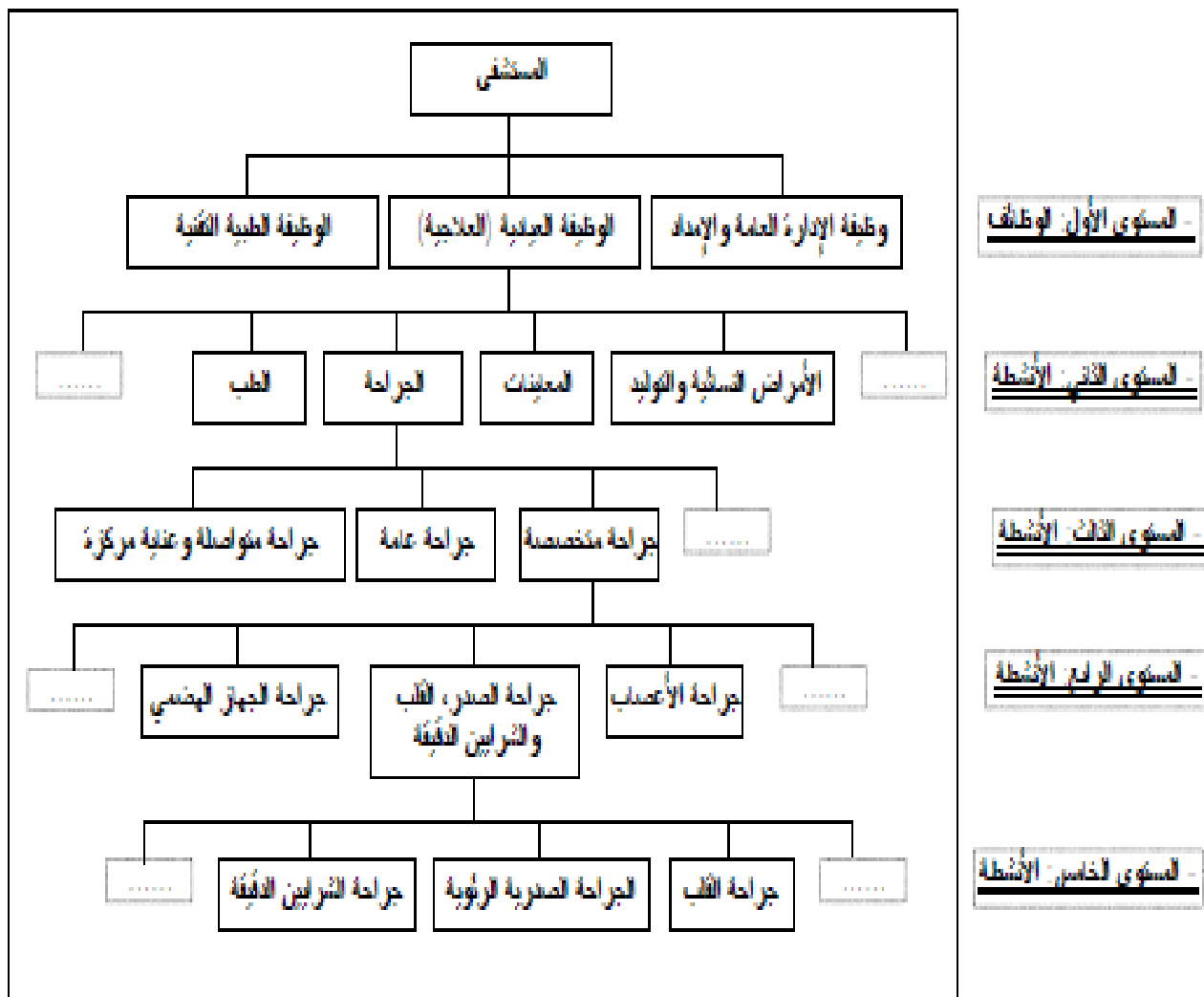
ينتج عن عملية التقسيم تجزئة المستشفى إلى مستويات تحليلية، تتخذ شكل شجري وتدرج من أعلى إلى الأسفل من حيث مستوى الشمولية. (أنظر الشكل رقم (5-1)).

مع العلم أن العملية تتسم بالمرونة، بمعنى أن للمؤسسات حرية التعمق في تحليلاً أنشطتها إلى المستوى الذي تراه ملائماً لطبيعة نشاطها وأهدافها وتنظيمها الداخلي، ويستثنى في ذلك المستوى الأول والثاني فهما مستويان إجباريان، [د] إمكانية المقارنة فيما بين المستشفيات على المستوى الوطني.

الفصل الثاني: الايطار التقني لنظام التكاليف الاستشفائي

إن المبدأ الجوهرى الذي يجب أن يؤخذ في الاعتبار، هو أن يكون لكل قسم تحليلى وحدة قياس، ومصاريف مباشرة يتحملها، وأن لا يكون هناك تداخل فيما بينها.

الشكل رقم (1-5): الهيكل الشجري للأقسام التحليلية



المصدر: بالمصرف من Nathalie HALGAND : La comptabilité hospitalière, in Encyclopédie de comptabilité et contrôle de gestion, Edition Economica, Paris 1999, p. 662.

2.2.2 . تخصيص الأعباء والمعالجة المحاسبية:

1.2.2.2 . مبادئ التخصيص:

الفصل الثاني: الايطار التقني لنظام التكاليف الاستشفائي

يتعلق الأمر هنا بتوزيع الأعباء على أقسام التحليل مباشرة، أو باستعمال حسابات أولى من البحث عن الدقة " Exactitude " وسيطة. ويعتبر البحث عن معايير في التوزيع " Finesse "

يخضع التخصيص إلى مبادئ عامة وأخرى متعلقة بعملية الانتقال من المحاسبة العامة إلى المحاسبة التحليلية، ونظرا لانعدام المحاسبة العامة بالمستشفيات الجزائرية، فإن عملية الانتقال تتم مباشرة من المحاسبة العمومية، والتوزيع يتم مباشرة على أقسام التحليل دون استعمال حسابات وسيطة، الأمر الذي يكون له تأثير على دقة الحساب.

المبدأ الأول: عندما يكون المصروف مشترك بين عدة أنشطة، فإنه يتم تخصيصه لفائدة المستوى المشترك لهذه الأنشطة، أما إذا كان المصروف المشترك على مستوى الوظائف (المستوى الأول)، يتم استعمال مفتاح توزيع أو وحدات قياس. ويتبع نفس المبدأ مع باقي المستويات الأخرى (المستوى الثالث، الرابع والخامس....).

فإذا أخذنا

(Harmonisation des coûts) المبدأ الثاني: هو تنسيق التكاليف على سبيل المثال خدمات التمريض، نلاحظ أن تكلفة نفس الخدمة تختلف حسب أقدمية المريض والوضعية العائلية التي يتميز بها

ولتفادي تحميل أقسام التحليل تكلفة مفرطة بمعزل عن مستوى النشاط نستعمل التكلفة المتوسطة، وفي هذه الحالة نكون بصدد التكاليف المنسقة.

المبدأ الثالث: تخصيص الأعباء لأقسام التحليل يكون بطريقة تزامنية مع تسجيلها في المحاسبة العامة، وذلك في حدود الإمكان وهذا (Simultanément) لسببين:

- تجنب أو التقليل من أخطاء النقل.
- الحصول على النتائج في أقرب الآجال.

2.2.2.2 . الدليل المنهجي لتخصيص الأعباء:

إن طريقة الأقسام المتجانسة تهدف إلى حساب سعر تكلفة الخدمة أو وحدة القياس، من خلال تخصيص وتوزيع المصاريف المباشرة وغير المباشرة بين مختلف الأقسام. ويمكن التمييز بين أربعة فئات رئيسية للمصاريف:

نفقات المستخدمين :

تضم النفقات الخاصة بأجور كل فئات العمال بالمؤسسة الصحية، بالإضافة إلى "Les oeuvres sociales" تلك المتعلقة بالخدمات الاجتماعية تحمل هذه النفقات (الأجور) على مختلف الأقسام والمصالح تبعا للمصلحة التي يعمل بها العون، ونفس المبدأ يتبع بخصوص تعويضات المناوبات، المكافآت، ومؤخرات "Les rappels" الرواتب

الفصل الثاني: الايطار التقني لنظام التكاليف الاستشفائي

أما النفقات المتعلقة بالخدمات الاجتماعية، فيتم تقسيمها على إجمالي عدد العمال بالمستشفى، ثم يتم ضرب الناتج في عدد العمال التابعين لكل مصلحة، فتحصل على نصيب كل مصلحة من المساعدات السنوية. وإذا أردنا حساب قيمة المساعدات الشهرية . فإننا نضرب الرقم المتحصل عليه في 12

المصاريف الطبية والصيدلانية:

تتكون من المستلزمات الطبية والجراحية، والمنتجات الصيدلانية على اختلاف أنواعها من أدوية وضمادات وتحاليل مختلفة، الدم ومشتقاته... عملية تخصيص هذه المصاريف تكون حسب المصلحة المستهلكة، (مخابر، تصوير طبي، غرف عمليات، مصالح علاجية...).

مصاريف التزل والإقامة : تتمثل في مصاريف الإطعام والتنظيف والأفرشة والملابس، بالإضافة إلى كل المستلزمات الأخرى الضرورية لمكوث المرضى.

مصاريف أخرى:

مصاريف الإهلاك، صيانة العتاد الطبي، توزع على الأقسام المستفيدة، لكن هذا غير " Département d'équipement et d'infrastructure " ممكن إلا في حالة احتفاظ مصلحة لدعائم معلومات تسمح لها بتخصيص عمليات الصيانة حسب المصلحة المستفيدة.

وبصورة عامة فإن المنهجية المتبعة في تخصيص الأعباء، هي تحميل كل المصالح - بقدر الإمكان - بكل المصاريف والخدمات المستهلكة من طرفها.

المبحث الثاني: نظريات التكاليف الخاصة بالمستشفيات.

يعتمد في قياس تكلفة السلع المنتجة أو الخدمات المقدمة من طرف المؤسسة على نظرية التكاليف المتبعة : - نظرية التكاليف الإجمالية.

- نظرية التكاليف الجزئية.

- نظرية التكاليف المستغلة.

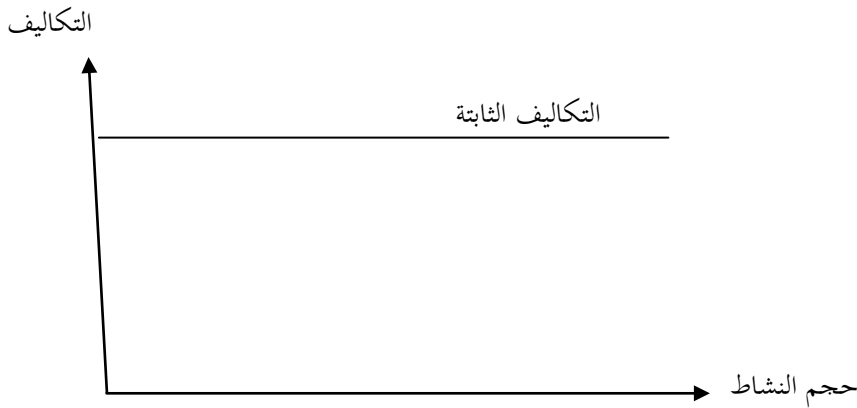
وبداية تجدر الإشارة إلى انه ليست هناك نظرية واحدة تعتبر الأصلح للتطبيق، فتعدد المواقف التي تواجهها الإدارة، واختلاف طبيعة القرارات، تفرض قياس التكاليف بالشكل الذي يساند الإدارة في اتخاذ القرارات الصائبة.

ترتبط نظريات التكاليف بأسس لتجميع التكاليف وفقاً لما لها من خصائص، لتحقيق أغراض تخدم أهداف محددة:

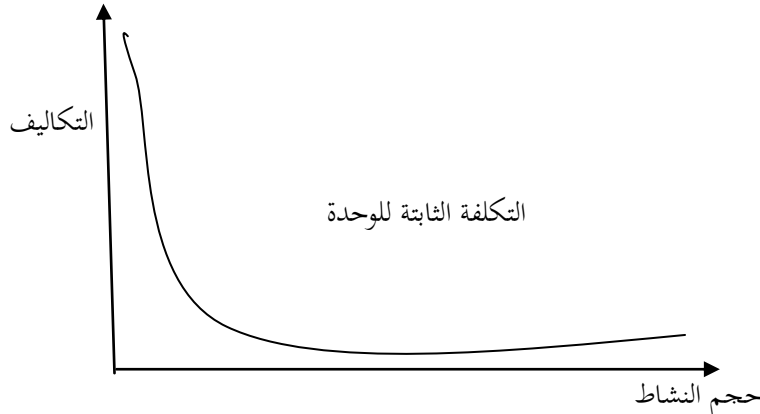
1.3 . التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة:

1.1.3 . التكاليف الثابتة: هي تلك المصاريف التي تظل ثابتة بصرف النظر عن التغيرات التي تحدث في النشاط. مثل (1) نفقات العمال من أجور ومرتببات، التي تشكل أكبر نسبة من إجمالي المصاريف . بالمستشفى . من ماء، غاز، كهرباء، (Les charges communes) كل المصاريف المشتركة . الخ...، على عكس ما هو عليه في المؤسسات الصناعية أين تتغير تبعاً لمستوى النشاط. اهتلاك الأجهزة الطبية في المخابر المستعملة في التحاليل البيولوجية، أو تلك . المتواجدة في مصلحة التصوير الطبي.

ويمكن التعبير عن العلاقة بين التغير في حجم النشاط والتكاليف الثابتة باستخدام الرسم البياني التالي:



أما العلاقة بين حجم النشاط و التكاليف الثابتة للوحدة الواحدة، فيمكن التعبير عنها باستخدام الرسم البياني التالي:



2.1.2 . التكاليف المتغيرة:

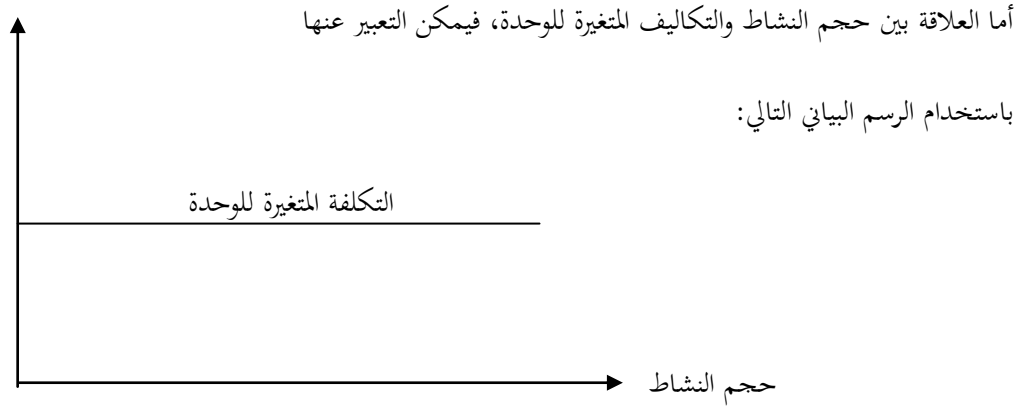
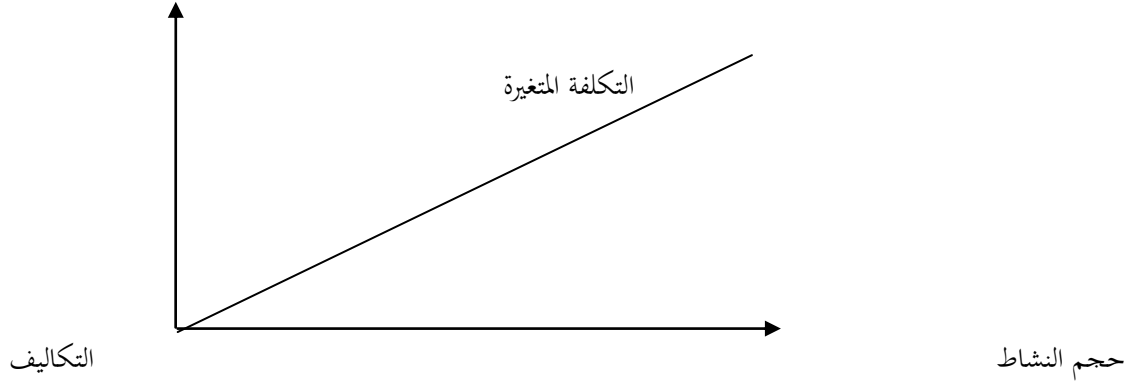
هي تلك المصاريف تتغير بتغير حجم النشاط. كما هو الحال بالنسبة إلى: (1)

الكواشف الكيميائية المستعملة في التحاليل بالمختبر . (Les films radio) أشرطة التصوير . المواد الغذائية المستخدمة في تحضير الوجبات الغذائية بالمطبخ . الأدوية والمنتجات الصيدلانية الأخرى، التي تعتبر دالة تابعة لعدد المرضى المعالجين.

* (1) ENSP, " EL Marsa", Calcul des coûts, op. cit. p. 27

ويمكن التعبير عن العلاقة بين التغير في حجم النشاط والتكاليف المتغيرة باستخدام التكاليف

الرسم البياني التالي:



3.1.2 . طرق فصل التكاليف الثابتة عن التكاليف المتغيرة: (2)

1.3.1.2 . طريقة أعلى وأدنى نقطتين لمستوى النشاط: تقوم هذه الطريقة على أساس دراسة العلاقة بين أعلى وأدنى مستوى

نشاط، للوصول إلى تحديد معامل التغير في التكاليف، وبالتالي تحديد الجزء المتغير والجزء الثابت منها.

تستخدم هذه الطريقة مستويين للتكاليف – أحدهما عند أعلى مستوى للنشاط والآخر عند أدنى مستوى له – لتعكس التغير في التكاليف الناتج عن التغير في النشاط.

مثال: على افتراض أن إجمالي التكاليف:

(1) ENSP, " EL Marsa", Calcul des coûts, op. cit. p. 28

(2) هشام أحمد عطية، محمد محمود عبد ربّه، مرجع مذكور سابقاً، صص. (201 203

الفصل الثاني: الايطار التقني لنظام التكاليف الاستشفائي

(1) y يساوي 42000 دج عند مستوى نشاط X_1 يساوي 1000 وحدة.

(2) y يساوي 53000 دج عند مستوى نشاط X_2 يساوي 2000 وحدة.

$$\frac{\text{التغير في التكاليف}}{\text{التغير في مستوى النشاط}} = \text{إذن معامل التغير في التكاليف}$$
$$11 \text{ دج للوحدة} = \frac{42000 - 53000}{1000 - 2000}$$

عند الحد الأدنى :

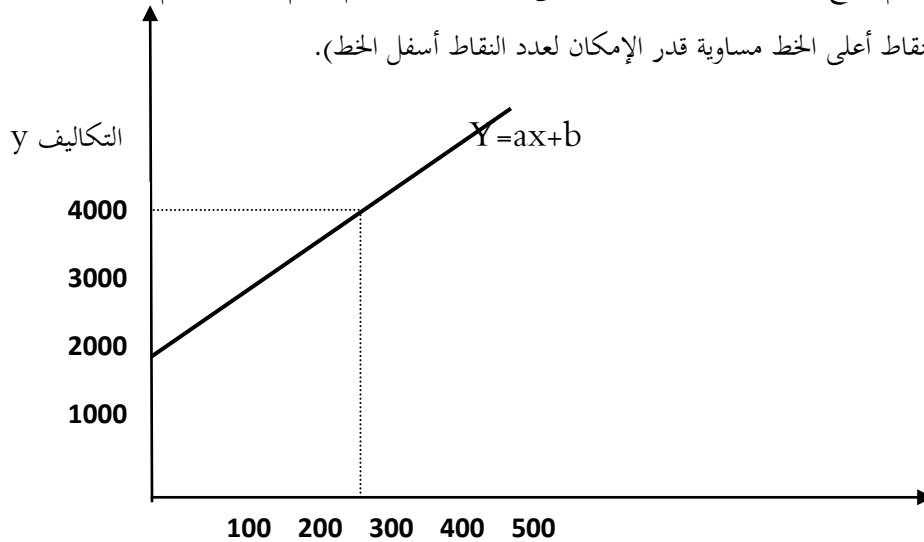
إذن التكاليف الثابتة = إجمالي التكاليف - التكاليف المتغيرة

$$= \text{إجمالي التكاليف} - [\text{مستوى النشاط} \times \text{معامل التغير}]$$

$$= 31000 \text{ دج} = (11 \times 1000) - 42000$$

2.3.1.2. طريقة خريطة الانتشار:

تقوم هذه الطريقة على أساس تمثيل العلاقة بين مستويات النشاط والتكاليف في صورة بيانية، مع افتراض خطية هذه العلاقة عند المستويات المختلفة. يتم وضع بيانات التكاليف والنشاط على خريطة الانتشار، ثم يرسم خط مستقيم يمر بأكبر عدد منها أو يتوسطها. (عدد النقاط أعلى الخط مساوية قدر الإمكان لعدد النقاط أسفل الخط).



يلاحظ أن نقطة التقاء خط المستقيم بالمحور الرأسي تمثل قيمة التكاليف الثابتة (1000 دج)، ومن أي نقطة على الخط المستقيم

يتم الإسقاط بالمحورين الرأسي والأفقي فنحصل على:

وحدة. التكاليف 3000 دج

حجم النشاط 200

إذن الجزء المتغير من التكاليف = 3000 - 1000 = 2000 دج

ومعامل التغير في التكاليف = 2000 / 200 = 10 دج للوحدة

3.3.1.2 . طريقة المربعات الصغرى:

تعتمد هذه الطريقة على تحديد معادلة خطية لدالة التكاليف والنشاط، بحيث يكون مجموع مربعات الانحرافات حول خط المعادلة أقل ما يمكن.

فإذا فرضنا أن سلوك التكاليف يأخذ معادلة خط المستقيم:

$$Y=a x+b$$

حيث أن:

y إجمالي التكاليف. :

b الجزء الثابت من التكاليف. :

a معامل التغير في التكاليف. :

x حجم النشاط. :

من خلال المعادلتين الآتيتين: (b,a) فإنه يمكن حساب قيمة

$$\sum y = n b + \sum a \dots\dots\dots(1)$$

$$\sum x y = \sum b + a \sum x^2 \dots\dots\dots(2)$$

4.1.2 . أهمية التمييز بين المصاريف الثابتة والمصاريف المتغيرة:

(تتضح أهمية التمييز بين المصاريف الثابتة والمصاريف المتغيرة في النقاط التالية: (1 في حالة حدوث تغييرات في مستوى النشاط (ولكن ليس لدرجة اقتناء معدات وتجهيزات طبية جديدة أو خلق مناصب شغل إضافية)، التكاليف المتغيرة فقط هي التي تخضع للدراسة خلال إعداد الموازنات العملية.

تقييم فاعلية المصالح بالمستشفى. فإذا أخذنا على سبيل المثال مصلحة المخابر وحسبنا إنتاجيتها المعبر عنها بالعلاقة : عدد

الوحدات المنتجة

إجمالي التكاليف المسجلة

الفصل الثاني: الايطار التقني لنظام التكاليف الاستشفائي

.Alain GRENON, Gérard PINSON, Paul Henri GAUTHIER, op. cit. p. 84 (1)

هذه الصيغة هي غير ملائمة لإجراء تحليل دقيق، ومن الأحسن تفصيلها إلى مستوى أقل شمولية فإذا رمزنا ب :

$$\left. \begin{array}{l} Ct \text{ للتكلفة الإجمالية} \\ Cs \text{ للتكلفة الهيكلية} \\ Co \text{ للتكلفة المتغيرة} \end{array} \right\}$$

n عدد الوحدات المنتجة

فيصبح بالإمكان حساب العلاقات التالية :

$$\left. \begin{array}{l} \frac{n}{Ct} \text{ إنتاجية إجمالية.} \\ \frac{n}{Cs} \text{ إنتاجية هيكلية.} \\ \frac{n}{Co} \text{ إنتاجية عملية.} \end{array} \right\}$$

حيث تعبر الإنتاجية الهيكلية عن مستوى استخدام وسائل الإنتاج، بينما تعبر الإنتاجية العملية عن فاعلية العمل اليومي، وتشكل مؤشر جيد لتقييم الأداء.

تحديد التكاليف المتغيرة يساعد على اتخاذ القرارات الصائبة، من خلال دراسة سلوك التكلفة ومدى ارتباطه بالنشاط.

2.2 . التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة: (1)

1.2.2 . التكاليف المباشرة: هي تلك المصاريف التي يتم تخصيصها مباشرة لوحدة المنتج النهائي دون اللجوء إلى مفاتيح التوزيع. كمصاريف الأدوية والمستهلكات الطبية المختلفة بالنسبة للمريض المعالج.

2.2.2 . التكاليف غير المباشرة: هي تلك المصاريف التي لا يمكن تخصيصها مباشرة لوحدة المنتج النهائي، و تحتاج إلى عمليات حسابية وسيطة باستعمال مفاتيح توزيع.

.ENSP, " EL Marsa", Calcul des coûts, op. cit. p. 86 (1) :

مصاريف الأقسام المساعدة بالنسبة للأقسام الرئيسية.

حيث تخصص باستعمال مفاتيح، (Les charges communes) المصاريف المشتركة . التوزيع.

3.2. التكاليف التقديرية والتكاليف الحقيقية:

التكاليف التقديرية هي مصاريف حسبت قبل وقوعها بواسطة طريقة معينة، تخص فترة الاستغلال القادمة، وتستعمل لمراقبة العمليات من خلال تحليل الانحرافات عند الشروع في النشاط الاستغلالي.

هذه التكاليف تسمح باستخراج الانحرافات التالية:

$$\begin{aligned} & \text{الانحرافات النشاط} = \text{الكمية التقديرية} \times \text{التكلفة التقديرية للوحدة الواحدة} \\ & \quad - \text{الكمية الفعلية} \times \text{التكلفة الفعلية للوحدة الواحدة} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{انحرافات التكاليف} = \text{الكمية الفعلية} \times \text{التكلفة التقديرية للوحدة الواحدة} \\ & \quad - \text{الكمية الفعلية} \times \text{التكلفة الفعلية للوحدة الواحدة} \end{aligned}$$

أما التكاليف الحقيقية أو كما تسمى أيضا بالتكاليف الفعلية، تقاس أو تحسب خلال دورة الاستغلال أو عند نهاية الدورة، وتتكون من المصاريف التي أنفقت فعلا.

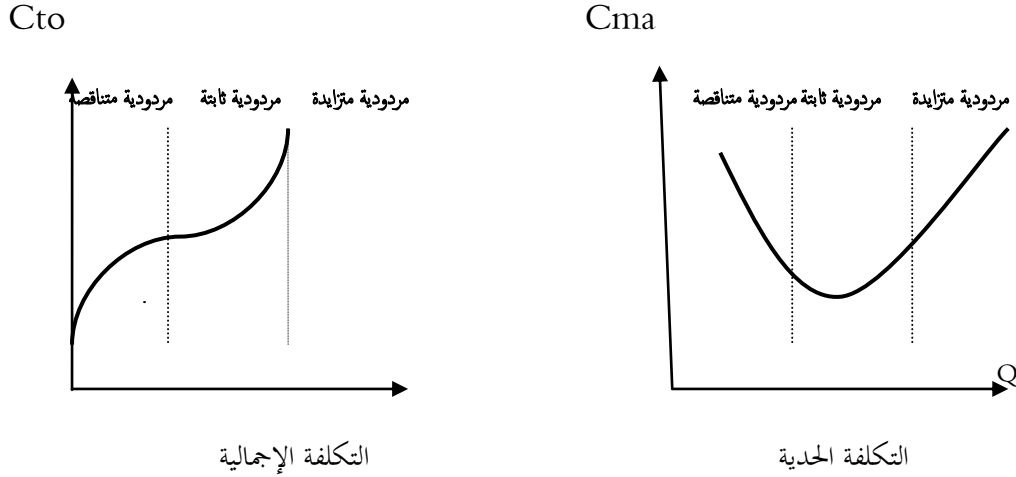
4.2 . التكلفة الحدية:

تهدف عملية حساب التكاليف الحدية إلى معرفة تأثير تغيرات النشاط على حجم التكاليف.

$$\begin{aligned} & \text{إن التكلفة الحدية هي تكلفة آخر وحدة تم إنتاجها، ويعبر عنها في الميدان الرياضي بالمشتقة الأولى للدالة } f(Q) = Ct_0 \\ & \text{التي تربط حجم النشاط } (Q) \text{ بالتكلفة الإجمالية. } (1) (Ct_0) \end{aligned}$$

(1) Alain GRENON, Gérard PINSON, Paul Henri GAUTHIER, op. cit. p. 76

انظر الشكل 1-6



العلاقة بين التكلفة الحدية والتكلفة الإجمالية. - الشكل رقم (1-6)

تسمح التكلفة الحدية بمعرفة تطور النسبة بين التغير في حجم الإنتاج والتغير في التكاليف، الأمر الذي يساعد المسير في اتخاذ العديد من القرارات وخاصة تلك المتعلقة ب :

- اتخاذ قرار حول المناولة من الباطن (Une sous-traitance)

- المفاضلة بين المنتجات الممكنة.

- السعر الذي تقبل به طلبية إضافية.....-

5.2. تكلفة فقدان الفرصة Coût d'opportunité

تمثل تكلفة فقدان الفرصة في قيمة المزايا الضائعة نتيجة التخلي عن بديل أو مجموعة من البدائل التي من الممكن استخدامها في العملية الإنتاجية. مثل: استخدام أحد الأسرة الجاهزة بتقنيات حديثة ومكلفة لمعالجة مريض ما، في حالة (وجود سرير آخر اقل كلفة يمكن استخدامه دون ضرر لهذا المريض. إجراء جراح لعملية بسيطة، لا يعتبر الاستخدام الأمثل لهذا المورد، إذا أمكن استخدام هذا الجراح في عملية جراحية أخرى أكثر تعقيداً.

6.2 . التكاليف القابلة للرقابة والتكاليف غير قابلة للرقابة:

الفصل الثاني: الايطار التقني لنظام التكاليف الاستشفائي

التكلفة القابلة للرقابة هي تلك المصاريف التي يمكن لرئيس مركز المسؤولية السيطرة عليها خلال فترة زمنية معينة، بينما يقصد بالتكاليف غير قابلة للرقابة تلك المصاريف التي لا يمكن لهذا الأخير السيطرة عليها خلال فترة زمنية معينة. حيث تختلف إمكانية التأثير على عناصر التكلفة حسب المستوى التنظيمي الذي يقع فيه المسؤول، فقد تكون المصاريف غير خاضعة للرقابة عند مستوى تنظيمي معين، . لكنها خاضعة للرقابة عند مستوى آخر (1)

وبصفة عامة، فان تقييم أداء مراكز مسؤولية، يجب أن يكون على أساس التكلفة الخاضعة للسيطرة.

• المبحث الرابع: شروط مراقبة التسيير بتطبيق منهج التكاليف بالمستشفى.

تعرف مراقبة التسيير على أنها: " العملية المطبقة داخل المؤسسة الاقتصادية، من أجل التأكد من مدى التجنيد الفعال والمستمر للطاقات والموارد، قصد بلوغ الأهداف المسطرة " (2)

وتحتل الموازنات التقديرية مكانة بارزة من بين التقنيات المختلفة بمراقبة التسيير، وتعد الأكثر استعمالا والأوسع انتشارا، لأنها تسمح بمراقبة نشاط المؤسسة على كل المستويات وفي كل الاتجاهات، وتساعد على وضع فلسفة حقيقية للتسيير.

نحاول من خلال هذا المبحث عرض أهم شروط مراقبة التسيير بتطبيق منهج الموازنات التقديرية.

1.4 . تقسيم المستشفى إلى مراكز مسؤولية وتحديد الأهداف:

يتعلق الأمر، بتقسيم المستشفى إلى مراكز مسؤولية، تسمح بمناقشة الأهداف ومتابعة التنفيذ وتقييم الخطة الشاملة للمستشفى.

1.1.4 . مركز المسؤولية:

مركز المسؤولية هو عبارة عن وحدة تنظيمية موسعة من الأفراد الفاعلين داخل المؤسسة، يلتزم المسؤول عليها ببلوغ مستوى معين من النشاط مع توفير الوسائل الضرورية لذلك.

يتكون مركز المسؤولية من العناصر التالية: (3)

مصلحة أو وحدة تشغيلية بخصائصها المعروفة (صلاحيات، مهام، عمال...)؛ رئيس مسؤول واحد ومحدد؛ سلطة مفوضة من الإدارة العليا؛ أهداف واضحة ومحددة؛ نظام لتقييم الأداء. .

وتختلف نوعية مركز المسؤولية وخصائصه باختلاف طبيعة المهام المكلف بها هذا المركز، ويوضح الجدول الموالي أنواع مراكز المسؤولية إلى جانب الأهداف والمهام المنوطة به

(1) . علي الشراوي: العملية الإدارية ووظائف المديرين، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2002، ص 289)

(2) .Abdellatif KHEMAKHEM, op. cit. p. 18

الفصل الثاني: الاطار التقني لنظام التكاليف الاستشفائي

(. 3): سنوسي علي: نحو تطبيق مراقبة التسيير في المؤسسة الصحية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، كلية- العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الخروبة، 2000. 2001، ص 69

(1): أنواع مراكز المسؤولية بالمستشفى - الجدول رقم (1)

الأهداف	المهام	تصنيف المراكز
تحليل وضبط تكاليف المصالح المكلفة بإنتاج الخدمات	إنجاز الخدمات والأعمال بأقل التكاليف	مركز التكاليف
توسيع نشاط المصالح الصحية والزيادة في مستوى النوعية	تحصيل أقصى الإيرادات الممكنة	مركز الإيرادات
المنافسة وريح ثقة المستهلك	تحقيق الفاعلية والبرامج المسطرة في الآجال المحددة	مركز "الإنتاج"
توسيع المصالح الاستشفائية	الحصول على الإنتاجية القصوى للأصول المستثمرة	مركز الاستثمار

(1) Le ministère de la fonction publique et de la réforme de l'Etat : Contrôle de gestion dans les administrations de l'Etat, Doc. Inédit, op. cit. p. 28.

1.1.1.4. العوامل المؤثرة على أدائه:

تعتبر فاعلية مركز المسؤولية عن مدى نجاحه في بلوغ الأهداف المسطرة، وهي تتأثر بعدة عوامل نذكر منها:

- درجة الحرية التي يتمتع بها المشرف على مركز المسؤولية؛
- مدى قدرته على مراقبة العوامل المؤثر على نشاطه؛
- درجة عدم التأكد التي تحيط بالعوامل المؤثر على أدائه؛
- الفترة التي تتأثر بالقرارات التي يتخذها مركز المسؤولية.

2.1.1.4 . دوره: أن مركز المسؤولية بالمستشفى هو: (1)

- المستوى الذي يتم فيه إعداد الموازنات.
- النقطة التي تربط النشاط بالموارد اللازمة.

- من خلال أهدافه المحددة بشكل مسبق، يسهل عملية الرقابة واتخاذ القرار التصحيحي.

Erik DUSART, op. cit. p92. (1)

- يعطي نوعا من المرونة في التسيير وسرعة في التنفيذ.

- يساهم في زيادة الفاعلية بالمؤسسة.

2.1.4 . مركز النشاط:

أحيانا يكون مركز المسؤولية مستوى أكثر شمولية، ولا يصلح لجمع المعلومات التفصيلية المتعلقة بالنشاط وتقييم الأداء، لهذا ظهر مدلول مركز النشاط. إن مركز النشاط هو جزء من مركز المسؤولية، ومركز المسؤولية يتكون من مجموعة من مراكز النشاط، أين يكون النشاط الممارس متجانس ويمكن التعبير عنه

بوحدة قياس خاصة. فمركز النشاط إذن يضم الأنشطة المتجانسة ويشكل مكان لتخصيص الموارد اللازمة لممارسة هذه الأنشطة.(1)

في الأخير ينتج عن عملية التقسيم عدد معين من مراكز المسؤولية، يفترض أنها تغطي كافة الأنشطة بالمستشفى. يجدد لكل مركز مسؤولية موازنة خاصة تبين حجم الوسائل المسخرة له، ومجموع هذه الموازنات يشكل الموازنة الشاملة للمستشفى.

في المؤسسات الاستشفائية صغيرة الحجم عدد مراكز المسؤولية لا يمكن أن يكون أقل من ثلاثة، وهذا توافقا مع الوظائف الكبيرة المعتمدة في المحاسبة التحليلية والمتمثلة في:

- الإدارة العامة والإمداد.

- المصالح العلاجية.

- المصالح الطبية التقني.

2.4 . تخصيص الموارد لبلوغ الأهداف:

إن عملية تخصيص الموارد للأقسام والإدارات في المستشفى يستلزم إيجاد مؤشرات دقيقة ومقاييس كمية معبرة عن النشاط الممارس داخل هذه الأخيرة، وهي عملية ليست بالسهلة نظرا لطبيعة نشاط المستشفيات وصعوبة قياس مخرجاته، على عكس المؤسسات الصناعية التي تستعمل مؤشرات واضحة مثل:

- رقم الأعمال.

- حجم الإنتاج.

Erik DUSART, op. cit. p. 93 (1)

- مصاريف مباشرة تجارية.

- مصاريف مباشرة إنتاجية (يد عاملة، مادة أولية....).

تتمثل "منتجات" المستشفى في الخدمات المقدمة للمريض من خلال مختلف الأنشطة الممارسة من قبل المصالح العلاجية والمصالح الطبية التقنية، بالإضافة إلى خدمات الإدارة والمطعم والمغسلة وغيرها...

1.2.4 . مقياس نشاط المصالح العلاجية:

1.1.2.4 . اليوم الاستشفائي:

يعتبر المستشفى العنصر الرئيسي في المنظومة الصحية بالجزائر، وتعتبر النفقات الاستشفائية هي المهيمنة على نفقات العلاج. يقدم المستشفى "منتوج" يصعب الإحاطة به، وهو مشكل مطروح إلى يومنا هذا، وهناك العديد من المحاولات للقضاء على هذه الإشكالية نذكر منها طريقتين: تركز الأولى على مهام المستشفى، بينما تعتمد الثانية على مؤشرات يفترض أنها معبرة تعبيراً دقيقاً عن النشاط. ولقد تعرضت كلتا المحاولتين إلى انتقادات عديدة: (1)

- الأولى اعتمدت على مفاهيم واسعة وغير محددة مثل: "شخص"، "علاج"، "أهل"...

- الثانية اعتمدت على مؤشرات كلاسيكية متعارضة إلى حد ما مع مبدأ التجانس.

فهناك اختلاف وتعدد في الحالات، (Les Entrées) فبالنسبة لمؤشر الدخول الصحية عند الدخول والخروج من المستشفى، وما يترتب عن ذلك من اختلاف في كمية ونوع العلاج المقدم.

أما فيما يخص مؤشر عدد الأيام الاستشفائية، فإن مضمونها يختلف من مريض إلى آخر ومن مصلحة إلى أخرى، كما أنها تقتصر على وصف ما تم استهلاكه من موارد وليس على ما يجب استهلاكه، وعلى الرغم من ربطه بمؤشرات أخرى، كمتوسط مدة (Admission)، وعدد حالات القبول، (TOL) ومعامل استغلال الأسرة، (DMS) الإقامة فإن هذه المؤشرات تبقى غير كافية للتعبير الإحصائي عن "المنتوج" الاستشفائي وتقديره بصورة دقيقة وواضحة.

2.1.2.4 . المجموعات المتجانسة للمرضى (GHM)

المجموعات المتجانسة للمرضى هو مصطلح مقتبس من النموذج الأمريكي، الذي جاء به البروفيسور فيتر من جامعة يال سنة 1988. حيث انطلق فيتر من فكرة أن المستشفى عبارة عن مؤسسة تنتج منتجات عديدة، وأن كل مريض داخل المستشفى يقدم له خدمات تختلف كما ونوعاً تبعاً لحالته الصحية وخطورتها من جهة، وإلى الإجراءات العلاجية التي يتلقاها من جهة أخرى،

F.Z. OUFRIHA : Cette chère santé, OPU, Alger 1992, p. 252 (1)

دون أن ننسى عوامل أخرى كالسن والجنس...

الفصل الثاني: الايطار التقني لنظام التكاليف الاستشفائي

ويقدم فيتر مثال عن القرحة المعدية (Ulcère gastrique) يؤكد من خلاله:مدة إقامة مريض يعاني من قرحة معدية هي 6 أيام، في حالة ما إذا تطلبت حالته الصحية فان هذه المدة تصبح 12 يوم، وإذا تعدت الحاجة إلى (Endoscopie) جراحة بسيطة مثل عملية جراحية أكثر تعقيد فان مدة المكوث الاستشفائي تصل إلى 21 يوم. لهذا اقترح فيتر تقسيم المرضى إلى مجموعات، بحيث كل مجموعة يفترض انها تلقي نفس المستوى من الخدمات في المستشفى، ويشترط فيها ما يلي: (1)

- الاستقلالية وعدم التداخل في المجموعات.

- أن تكون ذات مدلولية على الصعيد الطبي.

- أن تشكل بناء على إحصائيات جارية.

- عدم المبالغة في العدد (500 كحد أقصى).

- كل مجموعة تضم المرضى الذين تلقوا نفس المستوى من الخدمات الطبية.

- مدة الإقامة أو المكوث، هي وحدة قياس الخدمات الطبية المقدمة. (أنظر - الملحق رقم (1 1)) الموضح لكيفية حساب تكلفة المجموعات المتجانسة للمرضى

2.2.4 . مقياس نشاط المصالح الطبية التقنية:

1.2.2.4 . الحروف المفتاحية (codes des actes)

هي عبارة عن حروف يرمز بها إلى مختلف الخدمات الطبية المقدمة من طرف الأطباء وجراحي الأسنان والصيدالة والملحقين الطبيين، فيما يخص التحاليل المخبرية والتصوير بالأشعة وغرف العمليات.

في الجزائر تم تحديد شروط إعداد المدونة العامة المحددة لهذه الخدمات، بموجب المرسوم رقم 85283 المؤرخ في 12 نوفمبر 1985 ، والقرار الوزاري المشترك المؤرخ - المرسوم رقم 85-283 المؤرخ في 12 نوفمبر 1985 ، والقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 4 جويلية 1977 المحدد لقيمة هذه الأحرف.

تقوم هذه المدونة بتحديد مختلف الخدمات المقدمة وفق منطق يصنفها إلى مجموعات يرمز لها بأحرف (R, K, B, ...).

2.2.2.4 . مؤشرات التعقيد النسبي (Indices de Complexité Relative)

أعدت هذه المؤشرات من خلال دراسة قام بها فريق يتشكل من أطباء وممرضين ومحاسبين، في إطار مشروع إطباق نظام

P. DEGOULET, M. FIESH : Traitement de l'information médicale, Editions (1)

.p. 179, 1991Masson, Paris

François PERRET, Hervé LETEURTRE : L'essentiel du management , à l'usage des

(2) médecins et cadres soignants, Berget Levraut, Paris hh2000, p. 4



المعلومات Programme de Médicalisation du Système d'Informatio بفرنسا.

حيث قام الفريق بتقييم عدد الأطباء وزمن تواجدهم بالمصلحة لإتمام الخدمات الطبية من جهة، وحساب مصاريف الصيانة واهتلاك المعدات الطبية المستخدمة من جهة أخرى، مع العلم أن عملية التقييم كانت تستند إلى مفهوم التكاليف المعيارية، أي أن الخدمات تتم في الظروف العادية، ولا يوجد أي صعوبات في العملية. في النهاية تم تجميع هذه المصاريف للوصول إلى تكلفة مؤشرات التعقيد النسبي. (ICR).

إن هذه المؤشرات هي معيار لقياس أنشطة المصالح الطبية التقنية داخل حقل معين، أعطيت لكل مؤشر تسمية مختصرة باستعمال أحرف يونانية كما يلي:

alpha-(a) خدمات طبية خاصة، للتشخيص والعلاج. :

beta-(β) التخدير. :

gamma-(γ) التصوير. :

mu-(μ) العلاج بالأشعة. :

oméga-(Ω) إنعاش. :

3.2.4 . الإدارة والإمداد.

بالنسبة لهذه المصالح، مقياس النشاط المتفق عليها هي في أغلب الحالات وحدات قياس المحاسبة التحليلية. أما فيما يتعلق بمركز المسؤولية "إدارة عامة"، فمن الصعب جدا إيجاد مؤشر يمكن

أن يكون معبر عن نشاطه، إلا في حالة ما إذا قمنا بتضييق مجال التحليل، بحيث نأخذ عدد العمال في ما يخص مصلحة المستخدمين، عدد ملفات المرضى المفتوحة في ما يخص مصلحة القبول...

المقدمة

تستخدم العديد من المنشآت الاقتصادية نظام المحاسبة المالية والذي يتم بموجبه تسجيل وتبويب البيانات المتعلقة بالأنشطة المالية وفي اعداد الحسابات الختامية والكشوفات المالية والتي تعبر عن نتائج الاعمال والمركز المالي في لحظة زمنية معينة، وعند قيام تلك المنشآت بتطبيق نظام محاسبة التكاليف تتوفر لديها بيانات تساعد في اداء العديد من الوظائف مثل التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، لا سيما اذا كان نظام التكاليف المطبق على درجة عالية من الشمول حيث يستطيع توفير تدفق للمعلومات في الوقت المناسب وبشكل مستمر ولكافة المستويات الادارية، وتجدر الاشارة الى أن المحاسبة المالية تهتم بتوفير المعلومات المحاسبية للأطراف الخارجية عن المنشأة بينما تختص محاسبة التكاليف بتوفير المعلومات المحاسبية للأطراف الداخلية بالمنشأة، كذلك تصدر المحاسبة المالية تقارير مالية بصورة مكثفة وغير تفصيلية للأطراف الخارجية بينما التقارير التي تصدرها المحاسبة المالية تكون تفصيلية طبعا لحاجة الأطراف الداخلية في المنشأة، وغالبا ما تكون المعلومات التي توفرها أنظمة التكاليف التقليدية والمتمثلة بنظامي المراحل والاورام الانتاجية غير دقيقة ولا تساعد في أحكام عملية الرقابة وترشيد عملية اتخاذ القرارات وذلك لكون تلك الأنظمة لا تعطي بيانات تفصيلية عن المنتج او الخدمة المقدمة وبالتالي لا نستطيع تحديد تكاليف المنتج أو الخدمة بشكل دقيق. ان الاتجاه الحديث لكثير من المنشآت الخدمية والتجارية والصناعية هو استخدام تقنيات ادارة الكلفة والذي يعتبر نظام التكاليف المبني على اساس الأنشطة من بين تلك التقنيات وذلك لما يتميز به من التوصل الى تكاليف دقيقة للمنتجات وتحسين الرقابة على التكاليف غير المباشرة واتخاذ القرارات الادارية المناسبة مثل تسعير المنتجات او الاستمرار او التوقف عن انتاج منتجات معينة. وبالرغم من وجود المزايا المختلفة لأستخدام نظام التكاليف المبني على اساس الأنشطة كبديل للأنظمة التقليدية الأ انه توجد بعض العيوب عند استخدامه منها ارتفاع التكاليف المتعلقة بتطبيقه وعدم القضاء على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة بشكل نهائي بسبب وجود بعض الصعوبات في توزيع التكاليف غير المباشرة بدقة على الأنشطة المختلفة لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة بشكل دقيق، ولكن المزايا العديدة التي يتمتع بها النظام المذكور تفوق العيوب التي ترافق تطبيقه مما يشجع على تطبيقه. وعليه جاء البحث ليلسط الضوء على هذا النظام من خلال تقسيمه الى فصلين رئيسيين الاول خاص بمفهوم ومقومات نظام ABC ومراحل تطبيقه والفرق بينه وبين الأنظمة التقليدية بينما خصص الفصل الثاني لعملية اتخاذ القرارات الادارية ودور نظام ABC في ترشيدها وقد تم التوصل الى العديد من الاستنتاجات والتوصيات.

منهجية البحث

اولا : مشكلة البحث: تعاني انظمة التكاليف التقليدية والمتمثلة بنظامي الاوامر والمراحل الانتاجية من عدم الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة وضعف في عملية الرقابة عليها وما يتبع ذلك من عدم ترشيد عملية اتخاذ القرارات، مما يتطلب البحث عن انظمة اخرى تعالج نقاط الضعف المذكورة في الأنظمة التقليدية المتبعة في صناعة المنتج او تقديم الخدمات. ثانيا: أهمية البحث: يعد نظام (ABC) تقنية من تقنيات ادارة الكلفة وتنبع أهميته من المنافع التي يحققها بسبب تقديمه معلومات عن تكلفة المنتج أو الخدمة تساعد في عملية اتخاذ القرارات كذلك يعد هذا النظام مفيدا من ناحية الرقابة حتى عندما تكون تكلفة المنتج او الخدمة كبيرة، حيث يتم رقبته من خلال الرقابة على العوامل التي تحرك العناصر الأكثر أهمية للتكلفة فضلا عن كونه أداة ادارية قيمة تفصح عن جميع النشاطات في المنشأة، لكون تطبيقه يتطلب تقسيم المنشأة الى عدد من الأنشطة لغرض حصر تكلفة كل نشاط بشكل سليم.

ثالثا: هدف البحث: يهدف البحث الى التعرف على المحاور الآتية:

الفصل الثالث: نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

المحور الاول: التعرف على الخصائص التي تتميز بها أنظمة التكاليف المبنية على اساس الأنشطة والتي تميزها عن الأنظمة التقليدية الاخرى.

المحور الثاني: التعرف على المؤشرات التي تتطلب استخدام أنظمة التكاليف المبنية على اساس الأنشطة في عملية الصنع او تقديم الخدمات.

رابعا: فرضية البحث: يقوم البحث على فرضية اساسية مفادها ان استخدام أنظمة التكاليف التقليدية لا تساعد في التوصل الى بيانات دقيقة عن كلفة المنتج او الخدمة المقدمة ولا تقوي من عملية الرقابة على تلك الكلف، وبالتالي ينعكس ذلك على عملية اتخاذ القرار الامر الذي يتطلب استخدام أنظمة اخرى تعالج القصور في الأنظمة المذكورة وتساعد في ترشيد عملية اتخاذ القرارات الادارية.

خامسا: الاساليب المستخدمة في البحث تم استخدام البيانات الخاصة بشركة الانوار لصناعة الاثاث لسنة والمستلزمات المكتبية - قطاع خاص، لسنة (2011) وتتضمن تلك البيانات الكشوفات والقوائم الخاصة بتطبيق نظام (ABC) فقط ولم يتم الحصول على البيانات المتعلقة بنتائج الاعمال والمركز المالي للشركة المذكورة، وذلك لأمتناع الشركة عن تزويدها بحجة الحفاظ على سرية تلك البيانات، علما أن البيانات المتعلقة بنتائج الأعمال والمركز المالي لا علاقة لها بكيفية تطبيق نظام (ABC).

وتتميز الشركة المذكورة بكونها تقوم بتطبيق نظام (ABC) منذ سنة (2008)، وتقوم بتصنيع منتجين الاول خاص بالاثاث المنزلي وتم التعبير عنه بالمنتج (س) والثاني خاص بالاثاث المكتبي وتم التعبير عنه بالمنتج (ص). وقد تم استخدام تحليل التباين القبلي والبعدي للتكاليف غير المباشرة للشركة لغرض التعرف على الفرق في تلك التكاليف قبل استخدام نظام ABC وبعد استخدامه، وقد تم إجراء اختبار لصحة الفرضية بأستخدام (t) المحسوبة والجدولية، وتحت مستوى احتمالي (0.05).

● المبحث الاول: مفهوم نظام التكاليف المبني على اساس الأنشطة ومقوماته والفرق بينه وبين الأنظمة التقليدية الاخرى .

1-1 مفهوم نظام التكاليف المبني على اساس الأنشطة (ABC):

الفصل الثالث: نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

هناك العديد من التعاريف الخاصة بنظام (ABC) حيث عرفه البعض ((بأنه هو ذلك النظام الذي يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المنشأة في مجتمعات للتكلفة (Cost pools) ثم تخصيص هذه التكاليف على المنتج النهائي او الخدمة المقدمة موجهاً كلف Cost driver مبنية على العلاقة السببية)). [1]، وعرف Horngren ايضا على انه ((ذلك النظام الذي يقوم اولا بتخصيص الموارد على الأنشطة التي أستفادت منها ، ثم تخصيص تكاليف هذه الأنشطة وفقا لمعدل أستفادتها من هذه الأنشطة. [1] . وهناك من عرفه على انه ((ذلك النظام الذي يركز على تقسيم المنشأة الى عدد من الأنشطة الفرعية وأعتبرها موقع الكلفة الاساسي)). [2] .

ومما سبق يمكن تعريف نظام (ABC) على انه ذلك النظام الذي يقوم على اساس تجميع التكاليف غير المباشرة للمنشأة في مجتمعات الكلفة ليتم توزيعها على المنتج النهائي بواسطة مسببات الكلفة وذلك للوصول الى كلفة أكثر دقة للمنتج النهائي مما يؤدي الى دعم اتخاذ القرارات الادارية السليمة، ويقوم هذا النظام على افتراض ان الأنشطة التي تستهلك الموارد المتاحة هي التي تسبب التكاليف وان المنتجات او الخدمات تحدث التكاليف من خلال الأنشطة التي تحتاج الى عمليات تصميم وتصنيع وتسويق وغير ذلك من العمليات الاخرى حتى تظهر المنتجات او الخدمات بالشكل النهائي المطلوب.

1 - 2 مقومات تطبيق نظام(ABC):

تتمثل اهم مقومات نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الأنشطة بالآتي:

- 1- الموارد: وهي تمثل العناصر الاقتصادية التي يتم توزيعها لأداء النشاط.
- 2- الأنشطة: وهي محور التركيز في ظل نظام تكاليف الأنشطة. وبشكل عام يمكن تقسيم الأنشطة التي يمكن ان تؤدي لانتاج منتج معين او تقديم خدمة الى أربع مجموعات وكالآتي:
 - أ- أنشطة ترتبط بوحدة المنتج: وهي الأنشطة التي يتم اداؤها عند إنتاج كل وحدة من وحدات منتج معين.
 - ب- أنشطة ترتبط بالدفعة الانتاجية: وهي الأنشطة التي يتم اداؤها لكل دفعة انتاجية وذلك بغض النظر عن عدد الوحدات المنتجة الخاصة بكل دفعة.

ج- أنشطة ترتبط بالمنتج: ويتم اداؤها كلما كانت هناك حاجة لتدعيم المجموعات المختلفة من المنتجات، ومن أمثلة هذه النوعية نشاط تغيير مواصفات منتج معين.

د- أنشطة ترتبط بعمليات المنشأة ككل: ويتم اداؤها لدعم عمليات المنشأة بصفة كلية وتتعلق بالأمداد بالخدمات الانتاجية والادارية المختلفة وهي أنشطة تسبب في حدوث تكلفة تتركز على انتاج منتجات او اداء خدمات معينة وذلك بشكل منفصل تماما عن حجم الانتاج ومن امثلة هذه الأنشطة مايتعلق بأنشطة الشؤون المالية والادارية والعلاقات العامة.

1 - 3 مراحل تطبيق نظام (ABC): هناك العديد من المراحل يتطلب الأخذ بها عند تطبيق نظام (ABC) ويمكن

أدراجها بالآتي:

المرحلة الاولى: يتم فيها تحديد التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة ليتم في نظام (ABC).

[عبد اللطيف، 2004، ص، 218]، et (1)
Horngren ,et al., 2006, P.144 (2)

الفصل الثالث: نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

المرحلة الثانية: يتم فيها تحديد موجهات الكلف (العلاقة السببية بين التكاليف غير المباشرة والنشاط)، وتمثل الاساس الملائم المستخدم لتوزيع كل نوع من انواع التكاليف التشغيلية على أنشطة المنشأة المختلفة.

المرحلة الثالثة: يتم فيها تحديد أنشطة المنشأة المنفصلة والقابلة للقياس وتمثل مستويات الوظائف الادارية الاوطأ مثل الاتصال بالزيائن والعمل الهندسي.

المرحلة الرابعة : يتم فيها تحديد موجهات الكلف وتمثل الاساس الملائم المستخدم لتوزيع تكاليف كل نشاط على اغراض الكلفة (المنتجات أو الخدمات).

المرحلة الخامسة: وفيها يتم توزيع التكاليف غير المباشرة على كل نشاط وفق النسب المستخرجة في ضوء موجهات الكلف للتكاليف غير المباشرة.

المرحلة السادسة: وفيها يتم توزيع تكاليف الأنشطة على كل منتج او خدمة وفق النسب المستخرجة في ضوء موجهات الكلفة للأنشطة .

المرحلة السابعة: وفيها يتم الوصول الى الكلفة الكلية للمنتج او الخدمة وهي تمثل مجموع الكلف التي حصل عليها المنتج او الخدمة من كل نشاط .

1 - 4 الفرق بين الأنظمة التقليدية لتحميل التكاليف غير المباشرة وبين نظام (ABC) في تحميل التكاليف غير المباشرة

تمر عملية تحميل التكاليف غير المباشرة بموجب المنهج التقليدي بالشكل الآتي:

- 1- تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة استنادا الى بعض المقاييس المعتمدة في التخصيص.
- 2- تحميل تلك المراكز على المنتجات النهائية وذلك بأستخدام بعض المعدلات او أسس التحميل المرتبطة بالحجم، مثل ساعات العمل المباشر او ساعات عمل الآلات، هذا ويلاحظ ان العديد من عناصر التكاليف غير المباشرة لا ترتبط بهذه الأسس كما ان قيمة تلك التكاليف لا تتناسب مع عدد الوحدات المنتجة فضلا عن اختلاف طبيعة التكاليف غير المباشرة، وبالتالي فإن المنهج التقليدي لتحميل التكاليف المذكورة يقوم على اساس تحميل تكاليف مراكز التكلفة على المنتجات النهائية بأستخدام بعض أسس التحميل المرتبطة بالحجم دون الأخذ بالأعتبار عدم ارتباط العديد من بنود التكاليف غير المباشرة بالحجم مما قد ينشأ عنه قيم غير دقيقة لعناصر التكاليف غير المباشرة والتي تدخل ضمن ضمن تكلفة المنتجات النهائية .

أما تحميل التكاليف غير المباشرة بموجب نظام (ABC) فيكون بالشكل الآتي :

تخصيص الموارد على الأنشطة، ويتم في هذه الحالة حصر اوجه النشاط الرئيسية ويتم هذا الحصر سواء كمراكز فردية او مجموعة وهو ما يستدعي تقسيم المنشأة الى مجموعة من الأنشطة الاساسية وكل نشاط منه يصف جانبا مما تؤديه المنشأة من عمليات والوظيفة الاساسية للنشاط هي تحويل الموارد (المواد، العمالة، التكنولوجيا) الى مخرجات (سلع او خدمات) .

- 2- تحميل تكلفة الأنشطة على المخرجات، ويكون ذلك من خلال تحميل تكلفة الأنشطة على المخرجات من وحدات النشاط سواء كانت سلع او خدمات وفقا لعدد وحدات المنتج او الخدمة المطلوب أنجازها ويتم ذلك بأستخدام موجهات التكلفة كمقياس للطلب، ويقاس طلب المنتج على الأنشطة بعدد المعاملات التي أنشئت من اجل موجه الكلفة. ويشير موجه الكلفة الى مجموعة من العوامل او الاحداث المحددة والتي تؤدي الى حدوث التكاليف او تؤثر عليها، ويجب ان تتوفر فيه الشروط التالية:

- 1- ان يكون قابلا للقياس. 2- ان يكون قابلا للتخصيص على كل منتج. 3- يجب احتساب موجه واحد للتكلفة لكل مجمع تكلفة. وعليه فإن نظام التكاليف حسب الأنشطة يقوم على اساس قياس تكلفة الموارد المستخدمة لأداء الأنشطة ثم ربط تكاليف

الفصل الثالث: نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

الأنشطة بالمنتجات النهائية التي تستفيد من تلك الأنشطة باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة .

ويمكن تنظيم جدول مقارنة للأسلوب التقليدي لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتج ونظام (ABC) وكالاتي:

التوزيع التقليدي للتكاليف غير المباشرة	توزيع التكاليف غير المباشرة باستخدام نظام (ABC)
1- تحديد مراكز التكلفة وتجميع التكاليف فيها وتحدد مراكز التكلفة من خلال طبيعة وظائف هذه المراكز (مثال مراكز تكلفة اقسام الخدمة او الانتاج) .	1- تحديد الاسلوب او الطريقة التي تحرك من خلالها المنتجات جميع الأنشطة في المشروع وتعريف أو تحديد أوعية التكلفة المناسبة لجمع التكاليف تتبع لكل نشاط . وتحدد أوعية التكلفة من خلال النشاطات التي تحرك التكاليف .
2- تجميع التكاليف في مراكز التكلفة .	2- تجميع التكاليف في أوعية تكلفة الأنشطة .
3- تحديد معدل التكاليف غير المباشرة لكل مركز تكلفة .	3- تحديد معدل تحريك التكلفة بالنسبة لكل وعاء تكلفة النشاط .
4- توزيع التكلفة على المنتجات باستخدام معدل تكلفة محسوب وقياس مدى استهلاك المنتج لتكاليف القسم .	4- توزيع التكلفة على المنتجات طبقا لطلب المنتج على النشاط الذي يقود التكلفة .

1 - 5 مشاكل تطبيق نظام (ABC) وسبل معالجتها:

- 1- مشكلة استغلال الطاقة المتاحة : حيث قد يتم استغلال الطاقة المتاحة بأحد الأنشطة في ذات الوقت الذي ينبغي فيه التصرف في التكاليف الثابتة غير المستغلة عن فترة النشاط ويمكن معالجة هذه المشكلة من خلال التصرف في هذه التكاليف غير المستغلة بعدم تحميلها على المنتجات (سلع أو خدمات وأدراجها كمصروف أو عبء عام) .
- 2- مشكلة ملائمة بيانات نظام تكاليف الأنشطة لخدمة القرارات، نظرا لأن المدى الزمني الذي يغطيه نظام تكاليف الأنشطة يمتد ليشمل الآجل الطويل لذلك فقد يتطلب الأمر ان تكون البيانات التي يعتمد عليها كمخرجات هي خليط من البيانات التاريخية الفعلية والتقديرية وتواجه الإدارة مشكلة الحصول على البيانات الملائمة لقراراتها في ظل نظام الأنشطة مما يستدعي اختيار البيانات التي تغطي نوعية ومدى القرار سواء من البيانات التقليدية. او من بيانات نظام التكاليف حسب الأنشطة لغرض معالجة هذه المشكلة.
- 3- مشكلة الأنشطة وأرباطها بقيمة المنتج: يتسم نظام تكاليف الأنشطة بشموله على جميع أوجه نشاط المنشأة، ولكن عند تجميع أعمال متجانسة في مجتمعات النشاط ، قد يتضح ان هناك نوعية من الأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج، وتكمن معالجة هذه المشكلة من خلال حصر واستبعاد تكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة من التحميل على المنتجات وأعتبرها أعباء عامة.

4- مشكلة اختيار موجهات التكلفة لكل نشاط: تظهر هذه المشكلة عند تجميع مجموعة من الفردية التي قد تكون غير متجانسة الامر الذي يستدعي ضرورة استخدام الاساس المناسب لتوزيع تكاليف الأنشطة المجمع لهذه الأعمال ومن ثم تحميلها على المنتجات لمعالجة المشكلة المذكورة.

• **المبحث الثاني: استخدام المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرارات الادارية ودور نظام ABC في ترشيد القرارات الادارية**

2 - 1 استخدام المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات الادارية

تعد عملية اتخاذ القرارات احدى الوظائف الرئيسية لأدارة المنشأة، وتواجه الادارة العديد من المشاكل تحاول إيجاد الحلول المناسبة لها بعد دراستها وتحليلها وتقييمها جيدا. وعليه يمكن اعتبار عملية اتخاذ القرارات احدى المهام الادارية الصعبة والمعقدة والتي يجب على الادارة ممارستها، وتزداد صعوبة تلك العملية بزيادة البدائل المتاحة للمشكلة التي تواجه المنشأة. وتستخدم المعلومات المحاسبية كالتكاليف والايادات وغيرها لأخذ القرارات الادارية المختلفة ويجب على ادارة المنشأة ان تكون قادرة على تمييز وتحديد التكاليف والايادات وكافة المعلومات المحاسبية الملائمة لأخذ القرارات. [1].

فعند نشوء مشكلة معينة نحتاج لأخذ قرار بشأنها فإنه يتم في البداية تجميع المعلومات الملائمة والمتعلقة بالمنشأة، ويتم تحليلها وتحديد البدائل المختلفة لحل المشكلة وتقييمها ومن ثم اختيار البديل الأفضل من بينها وأخذ القرار المناسب بشأنها. [2]. ويمكن تحديد الخطوات الآتية اللازمة لأخذ القرار المناسب:

- 1- تجميع المعلومات اللازمة والملائمة لأخذ القرار المناسب.
- 2- تحديد البدائل المختلفة وتحديد المنافع المترتبة على تلك البدائل ودراسة التوقعات المحتملة لتلك البدائل .
- 3- اختيار البديل الأفضل بعد تقييم البدائل المختلفة وقياس المنافع ومقارنتها بالتكاليف المتعلقة بها .
- 4 - تنفيذ القرار بأختيار البديل الأفضل.
- 5- تقييم الأداء الناتج عن تنفيذ القرار من ناحية الفاعلية والتي هي مقياس لتحقيق الغاية المرجوة والكفاءة والتي تعني مدى الكفاءة في استخدام المدخلات للحصول على المخرجات. (3).

حسين، 2000، ص، 350، et al., (1)

ديان، 1999، ص ، 360(2)

2 - 2 الخصائص الواجب توفرها في المعلومات اللازمة لعملية اتخاذ القرار

هناك خاصيتين يجب توفرهما في المعلومات اللازمة لأخذ القرارات هما خاصيتي الملائمة و...

1- الملائمة: يقصد بالملائمة وجود ارتباط منطقي بين المعلومات وبين القرار موضوع التطبيق، حيث ان المعلومات الملائمة هي تلك المعلومات القادرة على أحداث تغيير في اتجاه القرار، وهناك ثلاث مقومات لخاصية الملائمة:

أ- القدرة على التنبؤ بالمستقبل: لكي يكون للمعلومات تأثير على عملية اتخاذ القرارات يجب ان تؤدي الى تحسين قدرة متخذي القرارات على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل او ان تؤدي هذه المعلومات تصحيح توقعاته الحالية.

ب- القدرة على التقييم الارتدادي للتنبؤات السابقة: يقصد بها مساعدة مستخدمي المعلومات في تقييم مدى صحة توقعاته السابقة وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات.

ج- التزامن: يقصد بالتزامن توفير المعلومات في حينها، لأن المعلومات اذا لم تتوفر عند الحاجة اليها فلن يكون لها تأثير على الحدث او القرار.

الفصل الثالث: نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

- 2- الثقة: تشير هذه الخاصية الى امانة المعلومات وأمكانية الاعتماد عليها، وهناك ثلاث مقومات لها:
- أ- الصدق في التعبير عن الظواهر: ويقصد بالصدق في التعبير وجود درجة عالية من التطابق بين المعلومات وبين الظواهر المراد العبير عنها.
- ب- إمكانية التثبت من المعلومات: ويقصد بها ان تتوفر الموضوعية في أي قياس علمي، أي ان النتائج التي يتوصل اليها أي شخص معين بأستخدام اساليب معينة للقياس والأفصاح يستطيع ان يتوصل اليها شخص اخر مستقل عن الشخص الاول باستخدام نفس الاساليب.
- ج- الحياد: يشير الحياد الى تجنب التحيز الذي قد يمارسه القائم بأعداد وعرض المعلومات، لأن المعلومات التي لا تتوفر فيها هذه المعلومات لا تعتبر امينة ولا يمكن الاعتماد عليها كأساس لعملية اتخاذ القرارات. ويجب الاشارة انه من الواجب اخضاع خاصيتي الملائمة والثقة لنوعين من الاختبار هما:
- 1- اختبار مستوى الأهمية: حيث ان هناك ارتباط وثيق بين الملائمة والأهمية النسبية ذلك لأن المعلومات التي لا ترتبط ارتباط وثيقاً بأهداف التقارير المالية لا تعتبر معلومات مهمة وبالتالي ليس هناك ما يدعو للأفصاح عنها، كذلك هناك ارتباط بين الثقة وبين اختيار الأهمية ذلك لأن اخطاء القياس غير المهمة لا تؤثر على أمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها.
- 2- اختيار التكلفة - العائد: هناك قاعدة عامة تنص على ان المعلومات المحاسبية لا يجب انتاجها وتوزيعها الا اذا زادت منفعتها على تكاليفها حكمها في ذلك حكم أي خدمة اقتصادية، الا انه يلزم التنبيه هنا الى الاختلافات الجوهرية بين المعلومات المحاسبية وبين غيرها من السلع والخدمات التي يتم تبادلها في الاسواق، ففي حين ان الخدمات الاقتصادية لا يستفيد منها الا من يتحمل تكاليف انتاجها الا ان الوضع ليس كذلك بالنسبة للمعلومات المحاسبية ذلك لأن اقتصاديات انتاج المعلومات المحاسبية لا تخضع لعوامل العرض السائدة في الاسواق ففي حين تتحمل الوحدة بصورة مباشرة تكاليف انتاج وتوزيع التقارير المالية الا ان المنافع من استخدام هذه التقارير تعود في معظمها على المستخدمين الخارجين. (2)

2-3 أنواع القرارات والمفاضلة بين البدائل:

تتطلب عملية اتخاذ القرارات توفر المعلومات الملائمة التي تساعد على الاختيار ما بين البدائل المتاحة لتلك العملية، وتمثل المعلومات الملائمة بالتكاليف الملائمة والأيرادات الملائمة، حيث تشير التكاليف الملائمة الى التكاليف التي تتغير من بديل لآخر عند عملية اتخاذ القرارات، اما الأيرادات الملائمة فهي تلك الأيرادات التي لها القابلية على التغير من بديل لآخر والتي ترتبط بعدد الوحدات المتوقع بيعها بسعر معين. وهناك العديد من القرارات التي تواجه المنشأة والتي يكون لها عدة بدائل مما يتطلب اختيار القرار المناسب ومن تلك القرارات مايلي:

- أ- قرار التصنيع او الشراء: حيث تواجه العديد من المنشآت الصناعية اتخاذ قرار التصنيع الداخلي او الشراء من الخارج، ويعتمد هذا القرار على عوامل متعلقة بالتكلفة عادة وعوامل اخرى غير كمية مثل مدى الاعتماد على الجهات الخارجية بتزويد المنشأة بما تحتاجه وبشكل منتظم وعند الطلب وعلى عملية الرقابة على جودة الاجزاء او المواد المشتركة من الخارج، ويعتبر هذا القرار من القرارات الاستراتيجية والتي يتطلب اخذها بعناية فائقة بسبب تأثيرها الكبير على نشاط المنشأة.

، الشيرازي، 1990، ص (1)

(2) William G., 2001, P5 J. R.K.Mautz

الفصل الثالث: نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

ب- قرار البيع او التصنيع الى حد أبعد: عندما تنتج المنشأة الصناعية منتجاتها فإنه عادة تمر هذه المنتجات بمراحل مختلفة قبل الوصول الى المرحلة النهائية ليم طرحها في السوق طبقا لرغبة المستهلكين، وقد يمكن في بعض الحالات بيع المنتجات قبل الوصول الى المراحل النهائية وفي هذه الحالة تواجه المنشأة اتخاذ قرار البيع بتلك المرحلة او التصنيع الى حد أبعد كمرحلة متقدمة عن مرحلة البيع او الوصول الى أتمام المنتج بشكله النهائي، ولأخذ القرار المناسب لابد من قيام المنشأة بمقارنة الإيرادات التفاضلية الناتجة عن التصنيع الى مرحلة ابعده مع التكاليف الإضافية للتصنيع المتعلق بالوصول للمرحلة الأبعد، مثال على ذلك احد المنتجات يتطلب إنتاجه (5) مراحل ويمكن ان يباع بعد أنتهاء المرحلة الرابعة، وفي هذه الحالة تقوم المنشأة بالمفاضلة ما بين البيع بعد اكتمال المرحلة الرابعة أو تقوم ببيعه بعد اكتماله بشكل نهائي مراعية في ذلك تكلفة المنتج والإيراد المتوقع.

ج- قرار إضافة او التخلص من احد خطوط الإنتاج: تعتبر هذه القرارات من اصعب القرارات التي يجب على ادارة المنشأة اتخاذها، حيث ان هناك عدة عوامل كمية ونوعية يجب ان تؤخذ بنظر الاعتبار قبل اتخاذ القرار النهائي بإضافة او التخلص من احد خطوط الإنتاج ، لأن من شأن تلك القرارات التأثير على صافي الربح، الامر الذي يتطلب عمل التحليل المناسب للتكاليف المتعلقة والملائمة لأخذ القرار. (1).

2 - 4 دور نظام (ABC) في ترشيد عملية اتخاذ القرارات:

يقوم نظام (ABC) على تخصيص الموارد على الأنشطة وذلك من خلال حصر اوجه النشاط الرئيسية الامر الذي يتطلب تقسيم المنشأة الى مجموعة من الأنشطة الرئيسية، بحيث ان كل نشاط يصف جانبا مما تؤديه المنشأة من عمليات، ويتم بعد ذلك تحميل تكاليف الأنشطة على المخرجات من وحدات النشاط سواء كانت سلع او خدمات بأستخدام مسببات التكلفة. ويجب معرفة مسببات الكلفة بهدف ضبط ورقابة التكاليف، لكونها تساعد على تحميل التكاليف بشكل سليم. (2).

ان من شأن ذلك التحميل تقسيم النشاط بشكل مفصل الى عدد من الأجزاء وكل جزء يتم تحميله بالتكاليف الخاصة به، وهذا الامر يؤدي الى تحديد مسؤولية كل جزء من النشاط عن التكاليف التي تحملها والإيرادات التي حققها، وبالتالي يؤدي ذلك الى المساعدة في عملية اتخاذ القرارات وذلك لأن عملية اتخاذ القرارات تحتاج بالدرجة الاولى الى معرفة مقدار التكاليف المحملة والإيرادات المتحققة لكل نشاط. وترتبط عملية اتخاذ القرارات الادارية المتعلقة بنشاط المنشأة بتقارير التكاليف، لكون تقارير التكاليف تشتمل على دراسة للنتائج الفعلية ومقارنتها بالمعيارية وكذلك عرض للنتائج المتوقعة اذا ما اتخذت قرارات بديلة، وهذا يتحقق من خلال توفير البيانات اللازمة لكل مستوى اداري بشكل شامل وفي التوقيت المناسب. (3).

وهكذا نستطيع القول ان من شأن تخصيص التكاليف لكل نشاط على حدة ومعرفة مقدار التكاليف المتحققة من ذلك النشاط المساعدة في تقييم ذلك النشاط بشكل عادل وموضوعي وبالتالي المساعدة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات. الجانب العملي: تم أخذ (شركة الانوار لصناعة الاثاث) كعينة للدراسة، وهي احدى الشركات العاملة ضمن القطاع الخاص، علما ان هذه الشركة بدأت بتطبيق نظام (ABC) منذ عام (2008). وقد تم اخذ البيانات اللازمة للجانب العملي والخاصة بالشركة المذكورة والمتمثلة بالقوائم والكشوفات الختامية لسنة 2011 كعينة للدراسة (فيما يتعلق بتطبيق النظام فقط)، وكما تم الاشارة الى ذلك في الفقرة (خامسا) من منهجية البحث. وقد تضمنت الحالة العملية البيانات الآتية:

تقوم الشركة المذكورة بصناعة نوعين من الاثاث الاول يعبر عنه بالمنتج (س) والثاني (ص) وتقوم الشركة بتصنيع (5000) وحدة من المنتج (س) و (2000) وحدة من المنتج (ص) ويتطلب تصنيع الوحدة من المنتج الاول (20) ساعة بينما يتطلب تصنيع الوحدة من المنتج الثاني (10) ساعات من العمل المباشر. وقد كانت تكلفة المواد المباشرة للوحدة الواحدة من المنتج (س)، (15000) دينار بينما تكلفة المنتج (ص)، (10 000) دينار، اما تكلفة الأجر (تكلفة الساعة الواحدة من العمل

ظاهر، 2002، ص، 371(1)

البيستكي ورمضان، 1998، ص، 20(2)

جمعة وآخرون، 1999، ص، 365 (3)

الفصل الثالث: نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

المباشر) فقد كانت (1500) دينار للساعة، اما مقدار التكاليف غير المباشرة فقد كانت بمقدار (90 000 000) دينار خلال السنة، وبشكل إجمالي لجميع الوحدات. ويتطلب تطبيق النظام المذكور استخراج (معدل التكاليف غير المباشرة وكذلك معرفة عدد مرات استخدام محرك الكلفة) للوحدة الواحدة من المنتجين المذكورين وكالآتي:

جدول رقم (1) خاص باستخراج معدل التكاليف غير المباشرة *

النشاط	محرك الكلفة	المجموع المتوقع للتكاليف غير المباشرة	المجموع المتوقع لأستعمال محرك الكلفة	معدل التكاليف غير المباشرة
اعداد المكائن والالات للتشغيل	عدد مرات التشغيل	25000 000 دينار	1000	25000 دينار
تشغيل المكائن والالات	عدد ساعات التشغيل	46000 000 دينار	4600	10 000 دينار
فحص المنتجات	عدد مرات فحص المنتجات	19000 000 دينار	2000	9500 دينار

* الجدول تم تنظيمه استنادا الى بيانات الشركة عينة الدراسة.

ولغرض معرفة عدد مرات استخدام محرك الكلفة لكلا المنتجين فقد تم تنظيم الجدول التالي:

جدول رقم (2) يوضح عدد مرات استخدام محرك الكلفة *

محرك الكلفة	المنتج (س)	المنتج (ص)	مجموع الاستخدام
عدد مرات تشغيل المكائن والالات	550	450	1000
عدد ساعات تشغيل المكائن والالات	2400	2200	4600
عدد مرات فحص المنتجات	1000	1000	2000

المصدر: بيانات الكشوفات والقوائم الخاصة بالشركة.

وقد تم استخراج المجموع الكلي لعدد ساعات العمل المباشر لكلا المنتجين كالآتي:

عدد ساعات العمل المباشر للمنتج (س) * عدد الوحدات المنتجة خلال السنة + عدد ساعات العمل المباشر للمنتج (ص) * عدد الوحدات المنتجة خلال السنة = $120\ 000 = 5000 * 20 + 2000 * 10$ وتم استخراج معدل التكاليف غير المباشرة لكل ساعة عمل باستخدام المعادلة التالية:

الفصل الثالث: نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

معدل التكاليف غير المباشرة لكل ساعة عمل = مجموع التكاليف غير المباشرة السنوية / مجموع ساعات العمل المباشر للمنتجين = $90000000/120000 = 750$ وبناءً على البيانات الخاصة بالجدولين (1، 2) والخاصة بالمنتجين تم تنظيم جدول يتضمن تطبيق نظام (ABC):

جدول رقم (3) يتضمن تطبيق نظام (ABC)*

مجموع التكاليف غير المباشرة	المنتج (ص)		المنتج (س)		النشاط
	التكاليف	العدد	التكاليف	العدد	
25000 000	11250 000	450	13750 000	550	اعداد المكائن والالات للتشغيل 25000
46000 000	22000 000	2200	24000 000	2400	تشغيل المكائن والالات 10 000
19000 000	9500 000	1000	9500 000	1000	فحص المنتجات 9500
90 000 000	42750 000		47250 000		مجموع التكاليف المخصصة
	2000		5000		عدد الوحدات المنتجة
	21375		9450		التكاليف غير المباشرة للوحدة

* نظم الجدول من قبل الشركة المطبقة للنظام المذكور.

وقد تم الاستفسار من قبل الشركة انه في حالة عدم تطبيق نظام (ABC) فكيف يتم احتساب ومعرفة التكاليف غير المباشرة الخاصة بالمنتجين للوحدة الواحدة، وقد كانت الأجوبة كالاتي:

- 1- يتطلب الامر معرفة مقدار المواد المباشرة لكلا المنتجين.
- 2- استخراج الاجور المباشرة للمنتجين.
- 3- استخراج التكاليف غير المباشرة للمنتجين من خلال ضرب (معدل التكاليف* عدد الساعات ولكلا المنتجين).
- 4- يتم جمع المواد والاجور والتكاليف غير المباشرة المذكورة اعلاه وتكون الحصيلة مجموع تكلفة الوحدة الواحدة باستخدام النظام التقليدي. ويمكن توضيح ذلك بالجدول الآتي:

جدول رقم (4) يتضمن احتساب التكلفة للوحدة الواحدة في حالة عدم تطبيق نظام (ABC)*

البيان	المنتج (ص)	المنتج (س)
المواد المباشرة	10 000	15000
الاجور المباشرة = س = (1500 * 20) ص = (1500 * 10)	15000	30 000
التكاليف غير المباشرة = س = (750 * 20) ص = (750 * 10)	7500	15000
مجموع تكلفة الوحدة الواحدة	32500	60 000

الفصل الثالث: نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

* تشير الى ان بيانات الجدول تم تزويدها من قبل الشركة.

ولغرض المقارنة بين كلفة الوحدة الواحدة في حالة تطبيق نظام (ABC) وفي حالة عدم تطبيقه تم تنظيم الجدول الآتي:
جدول رقم (5) بين المقارنة في احتساب كلفة الوحدة الواحدة في حالة تطبيق النظام (ABC) وفي حالة عدم تطبيقه*

البيان	احتساب الكلفة في حالة تطبيق نظام (ABC)		احتساب الكلفة في حالة عدم تطبيق نظام (ABC)	
	المنتج (ص)	المنتج (س)	المنتج (ص)	المنتج (س)
المواد المباشرة	10 000	15000	10 000	15000
الاجور المباشرة	15000	30 000	15000	30 000
التكاليف غير المباشرة	21375	9450	7500	15000
مجموع تكلفة الوحدة الواحدة	46375	54450	32500	60 000

* تشير الى ان بيانات الجدول تم تنظيمها من قبل الباحث استنادا الى بيانات الشركة.

ومن ذلك نستنتج ان تكلفة الوحدة الواحدة في حالة عدم تطبيق نظام (ABC) تبدو مشوهة وغير واضحة ودقيقة لكونها لا تحمل بشكل صحيح بما يخصها من التكاليف غير المباشرة وبالتالي ينعكس ذلك على عملية اتخاذ القرار وخاصة فيما يتعلق بالتسعير، حيث نرى أن المنتج (س) كانت تكلفة الوحدة الواحدة في حالة عدم تطبيق النظام (60 000) دينار بينما أصبحت كلفته (54450) دينار عند تطبيق النظام أي ان الكلفة أنخفضت بمعنى انها كانت محملة بزيادة مقدارها (5550) دينار، بينما المنتج (ص) نرى ان تكلفة الوحدة الواحدة في حالة عدم تطبيق النظام كانت (32500) دينار بينما عند تطبيق النظام كانت (46375) دينار أي انها كانت محملة بشكل منخفض وبمقدار (13875)، الامر الذي يتطلب الاهتمام الكبير لهذه الحالة واجراء الدراسة والتحليل لتلك الفروقات لكون ذلك يؤثر على جميع قرارات الشركة وكما تم الاشارة الى ذلك وكذلك يؤثر على الربحية المتحققة للشركة.

وقد تم استخدام تحليل التباين القبلي والبعدي للتكاليف غير المباشرة فقط وللمنتجين (س،ص) لمعرفة مقدار التغير في التكاليف في حالة تطبيق نظام (ABC) وفي حالة عدم تطبيقه، ولم يتم ادخال عنصري المواد المباشرة والاجور المباشرة لأنهما لم يطرأ عليهما تغير سواء طبق النظام أم لم يطبق. ويمكن توضيح ذلك في الجدول رقم (6).

جدول رقم (6) خاص بالتباين القبلي والبعدي للتكاليف غير المباشرة *

البيان	X	Y	D	D2
التكاليف غير المباشرة للوحدة الواحدة للمنتج (س)	60 000	54450	5550	30802500
التكاليف غير المباشرة للوحدة الواحدة للمنتج (ص)	32500	46375	13875	192515625
المجموع	92500	100825	19425	223318125

* تشير الى ان الجدول نظم من قبل الباحث استنادا الى قوائم وكشوفات الشركة.

الفصل الثالث: نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

وهناك اربع متغيرات في الجدول هي (X , Y , D , D2). حيث تشير (X) الى مقدار التكاليف غير المباشرة قبل استخدام نظام (ABC). اما (Y) فتشير الى مقدار التكاليف غير المباشرة بعد استخدام نظام (ABC). بينما تشير (D) الى مقدار الفرق في التكاليف غير المباشرة بين X , Y للمنتجين. وتشير (D2) الى مربع الفرق بين التكاليف غير المباشرة المذكورة. ويمكن توضيح نتائج الجدول المذكور بالآتي:

$$\begin{aligned}(\sum d)^2 / n &= (19425)^2 / 2 = 188665312.5 \\ SSd &= 223318125 - 188665312.5 = 34652812.5 \\ DF &= 1 \\ S2d &= SSd / DF = 34652812.5 \\ Sd &= \sqrt{S2d} = 5886.7 \\ Sdx &= Sd / n = 5886.7 / 1.14 = 4174.96 \\ X &= 46250 \\ Y &= 50412.5 \\ t &= (50412.5 - 46250) / 4174.96 = 0.0997\end{aligned}$$

وعند مقارنة (t) المحسوبة مع (t) الجدولية تحت درجة حرية (1) والمستوى الاحتمالي (0.05) نجد ان (t) الجدولية (6.314) وهذا يعني ان (t) المحسوبة اقل من الجدولية ، وعليه نستطيع قبول الفرضية .
الاستنتاجات والتوصيات

اولا: الاستنتاجات

- 1- العمل بالأنظمة التقليدية لا يساعد في التوصل الى بيانات دقيقة عن كلفة المنتج او الخدمة المقدمة ولا يساعد في احكام عملية الرقابة وبالتالي لا يساعد المنشأة في اتخاذ القرارات الادارية المناسبة خاصة في حالة وجود العديد من السلع او الخدمات التي تتعامل بها المنشأة.
- 2- تطبيق نظام (ABC) يساعد على تجميع التكاليف غير المباشرة للمنشأة في مواضع الكلفة ليتم توزيعها على السلع والخدمات حسب مقدار الاستفادة استنادا الى القوائم والمستندات المؤيدة لمقدار التكاليف المنفقة عليها.
- 3- توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة من شأنه المساعدة في تحديد المسؤولية لكل جزء من اجزاء التكاليف، وهذا الامر يساعد على التقييم السليم للأنشطة وسلامة عملية اتخاذ القرارات.
- 4- عملية اتخاذ القرارات تتطلب توفر المعلومات اللازمة والمناسبة والتي تتوفر فيها خاصيتي الملائمة والثقة لكون ذلك من مستلزمات عملية اتخاذ القرار.
- 5- هناك العديد من المشاكل التي ترافق تطبيق نظام (ABC) منها مشكلة استغلال الطاقة المتاحة، مشكلة ملائمة بيانات نظام (ABC) لخدمة القرار ومشكلة الأنشطة وارتباطها بقيمة المنتج فضلا عن مشكلة اختيار مسببات الكلف.

الفصل الثالث: نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

6- يساعد تطبيق نظام (ABC) المنشأة على التعرف على مقدار التكاليف المنفقة لكل نشاط وكذلك الربحية المتحققة من كل نشاط فضلا عن التعرف على الأنشطة التي لم تحقق ربحا وبالتالي تستطيع المنشأة اتخاذ القرارات المناسبة باستبعاد النشاط الذي لا يعود بالفائدة عليها.

ثانيا: التوصيات

- 1- الحث على استخدام الأنظمة الحديثة المبني على الأسس العلمية والسليمة في جميع الوحدات الصناعية، التجارية والخدمية التي تستخدم محاسبة التكاليف في نشاطها مع ضرورة اقناع المسؤولين في المنشأة بأهمية تطبيق تلك الأنظمة لأن من شأن تلك الأنظمة تسهيل العمل وضمان حسن الاداء ومن بين تلك الأنظمة نظام التكاليف المبني على اساس الأنشطة (ABC).
- 2- يتوجب اعتماد تخصيص الموارد على الأنشطة وتحديد المسؤولية حتى نستطيع التوصل الى الأنشطة المضيئة للقيمة والتي لها دور كبير في تحقيق إيرادات المنشأة، وتلك التي لا تضيف شئ للمنشأة حتى نستطيع اتخاذ القرار المناسب بشأنها.
- 3- ضرورة تجميع المعلومات اللازمة لعملية اتخاذ القرارات المبني على الدراسات العلمية السليمة والخاضعة الى التحليلات والمقارنات الأفقية والعمودية والتي تتمتع بدرجة كبيرة من الأمانة لضمان صحة عملية اتخاذ القرارات.
- 4- ضرورة إشراك الافراد العاملين في عملية اتخاذ القرارات وذلك لضمان الحصول على الرضا الوظيفي والذي يعتبر حافزا للأداء ومنعا لحدوث المشاكل في العمل.
- 5- القيام بتنظيم دورات وبرامج تدريبية للأفراد العاملين في المنشأة وبشكل دوري ومستمر لغرض التعرف على كل ماهو جديد في مجال تقنيات العمل حتى وان كان الافراد العاملين من اصحاب الخبرة والمهارة لكون تلك الدورات والبرامج تساعدهم على تطبيق كل ماهو جديد في مجال عملهم وتؤدي الى اكتسابهم الخبرة والمعرفة اللازمة للعمل.
- 6- القيام بأجراء دراسة تحليلية للمشاكل التي ترافق تطبيق نظام (ABC) والعمل على إيجاد حلول لها، على ان يتم الأخذ بنظر الاعتبار المزايا الكثيرة التي يتمتع بها النظام وأعتبرها حافزا للتطبيق.

المصادر

اولا : الكتب العربية:

- 1- ظاهر، احمد حسن (2002). " المحاسبة الادارية " دار وائل للنشر، عمان، الاردن.
- 2- حسين، احمد (2000). " المحاسبة الأدارية المتقدمة " دار المعرفة الجامعية الاسكندرية جمهورية مصر العربية.
- 3- جمعة، احمد حلمي، عطا الله خليل ، خالد ابراهيم (1999). " محاسبة التكاليف المتقدمة"، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان، الاردن.
- 4- مبارك، صلاح، ابراهيم عثمان، محمد محمد محرم (2008). " محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الادارية"، دار المطبوعات الجامعية، جمهورية مصر العربية.
- 5- ديان، السيد عبد المقصود (1999). " النماذج الكمية في المحاسبة الادارية وأخذ القرارات"، دار المعرفة الجامعية، الاسكندرية، جمهورية مصر العربية.
- 6- الشيرازي، عباس مهدي (1990). " نظرية المحاسبة "، ذات السلاسل للطباعة والنشر الكويت.
- 7- عبد اللطيف، ناصر نور الدين (2004). " الأبحاث الحديثة في المحاسبة الادارية وتكنولوجيا المعلومات "، الدار الجامعية ، الاسكندرية ، جمهورية مصر العربية.

ثانياً: الكتب الأجنبية

- 1- Cooper R., & S.,Kaplan .(1992) " Activity Based costing measuring the costs of resource Usage ", Upper saddle River , New Jersey ,prentice - Hill ,U. S. A.
- 2- Mark Wilder.et.all (2002) " Management Accounting Quarterly" New Jersey ,prentice - Hill ,U. S. A.
- 3- R.K. Mautz & Wiliam G.(2001)." Financial disclosure in a Competitive Economy " New York . prentice - Hill ,U. S. A.
- 4- Richard Son , L.& Helen.(2000) " New Shape of ABC , transportation Hill U. S. A. distribution " , Upper saddle River , New Jersey ,prentice –
- 5- Horngren , C.T., Sundem , G.L., Stratton , W.O.(2005). " Introduction to management Accounting ",Upper saddle River , New Jersey ,prentice –Hill ,U. S. A.
- 6- Horngren , C.T.,Dater,S.M., Foster .C.o. (2006). " Cost Accounting Amanagerial Emphasis," Upper saddle , River , New Jersey ,prentice –Hill ,U. S. A.
- 7- Horngren , C.T.,Foster .C.O., Datar S.M. (1999) ." Cost Accounting " , Upper saddle River , New Jersey ,prentice – Hill ,U. S. A.

ثالثاً: الدوريات والمكتبة الافتراضية

- 1- يوسف، احمد محمد (1998). " القياس المحاسبي لمدخل تحليل الأنشطة في أعداد الموازنة كأداة للرقابة على التكاليف " المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين الشمس، جمهورية مصر العربية، العدد (11)، ص 163.
- 2- البستكي، حسن وصايل رمضان (1998) " تطبيقات نظام ABC " مجلة الادارة والاقتصاد، المملكة العربية السعودية، العدد (1) ص (20).

نحو تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات العامة
دراسة حالة مستشفى سليمان عميرات - تقرت - الجزائر.
***، عبدالله مايو **، الحاج عرابة * عبد الحميد ب وخاري
ملخص :

جاءت هذه الدراسة كمحاولة لتطبيق إحدى أدوات مراقبة التسيير الهامة المستخدمة في المؤسسات الصناعية في مجال محاسبة التكاليف وهي طريقة التكاليف المتغيرة، بهدف توضيح كيفية استخدام هذه على واقع إحدى المستشفيات العامة الجزائرية، كيفية استخدام هذه الطريقة في حساب تكاليف المستشفى والفوائد المتوقع الحصول عليها من قبل هذه الأخيرة في حال طبقت هذه الطريقة. وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي في الجانب النظري، بالإضافة إلى المنهج الاستدلالي ودراسة حالة في الجانب التطبيقي، وقد توصلت في الأخير إلى تحديد رؤية مستقبلية لكيفية تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات، انطلاقاً من ملائمة هذه الطريقة لواقع النشاط والتكاليف في هذا النوع من المؤسسات الاجتماعية المعقد.
الكلمات المفتاحية : تكاليف متغيرة، الجزائر، محاسبة تكاليف، مراقبة تسيير، مستشفيات عامة، مستشفى سليمان عميرات.
● تمهيد

من أدوات محاسبة التكاليف الهامة في المؤسسات (Method of variable costs) تعتبر طريقة التكاليف المتغيرة الصناعية، لما لها من فوائد في التحكم في التكاليف المتغيرة، وحساب النتيجة التحليلية بطريقة سهلة وسريعة، خاصة بالنسبة للمؤسسات التي تنتج عدة منتجات مختلفة في آن واحد، وهو ما يجعلها ملائمة لمثل هذا النوع من المؤسسات المتنوعة المنتجات. انطلاقاً من هذه الأهمية، وعلى اعتبار أن المستشفيات العامة أيضاً هي مؤسسات ذات خدمات متنوعة ومعقدة، فهي تقوم بأداء خدمات عديدة يومية، ولعدد هام ومتنوع من المرضى الداخليين والخارجيين، داخل أقسامها المختلفة الإدارية والصحية والطبية. وعليه فإنه يمكن حسب وجهة نظرنا تطبيق هذه الأداة في واقع حساب التكاليف في المستشفيات العامة، على اعتبار أن هاته الأخيرة تعاني بالأساس من سوء التحكم في هذه التكاليف، ومن ازديادها نتيجة للطلب المتزايد والمتنوع على الخدمات الصحية ككل. ومنه فإننا نعتبر هذه الورقة البحثية بمثابة محاولة لتوضيح أن هذه الطريقة تناسب في مزاياها المستشفيات العامة، لحساب النتيجة المحققة في النهاية من قبل المستشفى أو بعض الأقسام الصحية والطبية فيه، والتي قد لا تتناسب مع الإيرادات الممنوحة له.

أولاً: إشكالية الدراسة

من خلال هذا البحث سنحاول الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية ::

- كيف يمكن تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة لحساب النتيجة المحققة في المستشفيات العامة، أو في بعض أقسامها؟
- وما هي الفوائد التي سوف تجنيها هذه المستشفيات من ذلك؟

ثانياً: المنهج المستخدم في الدراسة

لمعالجة هذه الإشكالية والإجابة عنها، قمنا باستخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري من البحث، لعرض وتحليل مختلف

الفصل الثالث: نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

المفاهيم المتعلقة بطريقة التكاليف المتغيرة، من حيث ظهورها وتطورها، ومنهجية عملها لمحاولة استيفاء الوصف النظري لها. وكذا المنهجين الاستدلالي ودراسة الحالة في الجانب التطبيقي، لاستكشاف وعرض الخطوات التي تقودنا إلى تطبيق هذه الطريقة ميدانيا، مع قيامنا بإسقاط الجانب النظري على بيانات التكاليف والنشاط الخاصة بمستشفى المتخصصة الامومة و الطفل - لالة خيرة - مستغنام، والذي أخذناه كنموذج للإطلاع على مدى الإمكانية الحقيقية لهذا التطبيق في الواقع.

ثالثا: هيكل الدراسة

- قمنا بتقسيم الدراسة في شقيها النظري والتطبيقي إلى المحاور التالية :
- مفهوم ونشأة طريقة التكاليف المتغيرة
- منهجية عمل طريقة التكاليف المتغيرة في المؤسسات الصناعية؛
- استشراف منهجية عمل طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات؛
- دراسة إمكانية تطبيق هذه الطريقة في واقع مستشفى الامومة و الطفل - مستغنام -.

• 2. مفهوم ونشأة طريقة التكاليف المتغيرة

يقصد بطريقة التكاليف المتغيرة بالنسبة للمؤسسة الصناعية التي تنتج عدة منتجات، حساب النتيجة التحليلية عن طريق طرح التكاليف المتغيرة لكل منتج من رقم أعماله، للحصول على ما يسمى هوامش التكاليف المتغيرة لهذه المنتجات. ثم يتم (1) طرح التكاليف الثابتة الكلية للمؤسسة من مجموع هذه الهوامش، للحصول على النتيجة التحليلية للدورة وهي طريقة أمريكية الأصل، وقد طورت لاحقا وتنتج عنها ما يسمى بطريقة التكاليف أو التي تسمى أيضا بطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة. (Method of specific costs) المحددة أو الخاصة وفي ما يلي بعض التعريفات الخاصة بطريقة التكاليف المتغيرة:

“ حسب هذه الطريقة، لا بد أن يسمح سعر بيع منتج أو سعر تقديم خدمة، باسترجاع تكلفة إنتاج وتسويق ذلك المنتج تقديم تلك الخدمة، على أن يبقى جزء يسمى الهامش على التكاليف المتغيرة للمنتج أو الخدمة، يتم من خلاله تغطية جزء من التكاليف الثابتة للمؤسسة ككل ”.

“تقوم هذه الطريقة على مبدأ حساب التكلفة المتغيرة الخاصة بإنتاج أو توزيع كل منتج أو نشاط في المؤسسة، ومن ثم استخراج (2) هامش أو هوامش التكاليف المتغيرة ”. (3) تسمح هذه الطريقة بتحليل محفظة منتجات متعددة، مما يسمح باتخاذ قرارات على المدى القصير تتعلق بإنتاج وتطوير أو (4) التحلي عن إنتاج هذه المنتجات ”. (3)

"طريقة تسمح بتجنب الاصطناع والتعسف في توزيع المصاريف الثابتة، بينما يبقى التعسف وعدم الدقة قائمين في عملية تمييز (4). الأعباء الثابتة عن المتغيرة، وهي تتميز بسهولة التطبيق وسرعة الحصول على النتائج"

(1) (Langlois et Autres, 2008, p 150)
 (2) 17 (Descotes, 2015, p
 (3) 38 (Le Gallo, 2005/2006, p ؛
 زعبيط، 2007 ، ص 13(4)
3 منهجية عمل طريقة التكاليف المتغيرة في المؤسسات
 لتوضيح هذه المنهجية نفترض أن إحدى المؤسس
 التحليلية لهذه المؤسسة لدورة معينة، يكون بالطريقة التالية:)
 *المنتج (أ): رقم أعمال المنتج (أ) - التكاليف المتغيرة للمنتج
 *المنتج (ب): رقم أعمال المنتج (ب) - التكاليف المتغيرة لل
 *المنتج (ج): رقم أعمال المنتج (ج) - التكاليف المتغيرة للمنتج (ج)
 ها/ ت م (أ) + ها/ ت م (ب) + ها/ ت م (ج) = مجموع هوامش التكاليف المتغيرة، وعليه فالنتيجة التحليلية الإجمالية
 تحسب كما يلي

(النتيجة التحليلية للمؤسسة = مجموع هوامش التكاليف المتغيرة للمنتجات - التكاليف الثابتة الكلية

4- استشراف منهجية عمل طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات:

4-1- إشكالات استخدام طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات:

- الإشكال الأول الذي يواجهنا بداية عند محاولة استنباط أو استشراف منهجية عمل طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات العامة أو الخاصة على حد سواء، هي أننا لا نجد أي منتج صناعي يسوق بهامش ربح كما هو الحال في المؤسسات الصناعية، أي لا يوجد منتجات تباع بأرقام أعمال معينة، بل خدمات صحية أو طبية مقدمة من قبل المستشفى، بمقابل أو بدون مقابل كما هو الحال في بعض الخدمات الصحية والطبية على مستوى المستشفيات العامة. هذه الخدمات تقدم إلى مرضى داخليين يقيمون في المستشفى لمدة معينة، أو مرضى خارجيين يتلقون الوقاية والعلاج في أماكن تواجدهم، أو يزورون المستشفى لفترة وجيزة جدا بغية تلقي تلك الخدمات، ويغادروها ولا يقيمون فيها. وعليه فإن عدد المنتجات في المؤسسات الصناعية سوف يقابله عدد الخدمات المقدمة، أو بالأحرى عدد المرضى (المرتفقين) للخدمات الصحية سواء كانوا داخليين أو خارجيين بالنسبة للمستشفى؛

- كذلك فإن الخدمة التي تقدم إلى هؤلاء متفاوتة التعقيد حسب حالة كل مريض، ويمكن أن يمر المريض على عدد من الأقسام لتشخيص حالته، وإجراء الفحوص بالأشعة وأخذ عينات من دمه مثلا، مما يعقد في تركيبة ونسبة الأعباء المتغيرة الداخلة في تكلفة الخدمة المقدمة لهذا المريض، وهذا الأمر يعقد من عملية تتبع الأعباء المتغيرة وحسابها حسابا دقيقا؛

- أيضا فالمستشفيات وخاصة العامة منها، شديدة التعقيد تنظيميا واجتماعيا وكبيرة الحجم في كثير من الأحيان، ومتعددة الوظائف والاختصاصات مما يجعل عدد مصالحتها وأقسامها كبيرا جدا مقارنة بالمستشفيات المتخصصة. وهو ما يستدعي حساب التكلفة المتغيرة لكل خدمة تقدم لكل مريض مقابل الإيراد الذي يقدمه هذا المريض، والذي يقابله رقم أعمال المنتج في المؤسسة الصناعية، وذلك على مستوى كل قسم أو مصلحة وفي كل قاعة علاجية أيضا، حيث قد يبدو ذلك الإيراد هزليا جدا أمام التكلفة الحقيقية للخدمة التي تلقاها، كما أن العملية تزداد تعقيدا كلما كبر حجم المستشفى وزاد عدد مرضاه يوميا؛
 - من الإشكالات الأخرى أيضا، أنه ومن أجل حساب التكاليف المتغيرة للخدمات الصحية المقدمة للمرضى الداخليين أو

الفصل الثالث: نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

الخارجيين بسهولة وبسرعة ودقة، لا بد أن يتمتع المستشفى العام أو الخاص بوجود هيكل تنظيمي مبني على أساس مراكز تظهر فيه جميع الأقسام والمصالح مهما كان حجمها ودورها، حيث أن (Responsibility Centres) المسؤولية طريقة التكاليف المتغيرة تقوم على أساس محاسبة المسؤولية، أي المسؤولية عن التكاليف ورقم الأعمال أو الإيراد المحقق بالنسبة للمستشفى، وهو ما يغيب ربما في كثير من مستشفياتنا العامة.

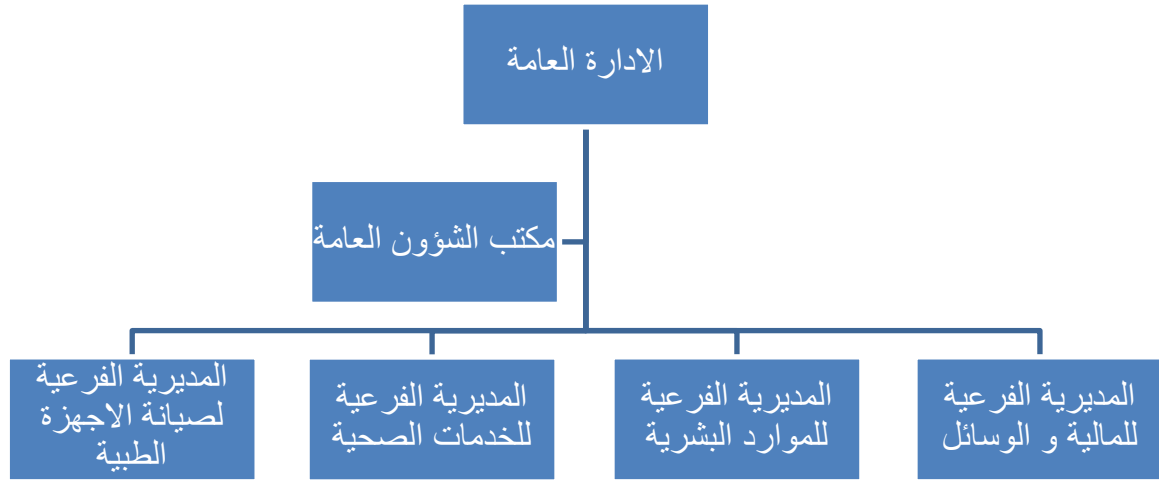
4-2- اقتراح منهجية عمل لاستخدام طريقة التكاليف المتغيرة (Drouin, 1996, p 52)

بما أن المستشفى يتكون من قاعات علاجية تحتوي على أسرة، وقاعات تشخيص، ومخابر وقاعات علاج بالأشعة وغيرها من الأقسام والمصالح الأخرى. والتي يزداد عددها حسب طبيعة وموقع وحجم المستشفى. فإن تكلفة خدمة أي مريض داخلي أو خارجي هي تكلفة متغيرة تناسب مع عدد ونوع المرضى، والتي ربما سوف تتكون من ما يلي:

أ - بالنسبة لتكلفة علاج المريض الداخلي المتغيرة = تكلفة الدواء + تكلفة الغذاء + تكاليف أخرى متغيرة (كالأشعة+ الجبس المستخدم + الحفظات + الإجازات... الخ)

ب- بالنسبة لتكلفة علاج المريض الخارجي = تكلفة الدواء + الجبس المستخدم + تكاليف وقاية... الخ.

وعليه وعلى افتراض أننا في حالة مركز صحي صغير خاص أو عام، يستقبل فقط المرضى الخارجيين، ويتكون من عدد محدود من المصالح والأقسام، كما هو الحال ربما في بعض العيادات الخاصة أو الجوارية العامة، سوف يكون الهيكل التنظيمي لهذا المركز مثلاً كما يلي:



المصدر: من اعداد الطالب.

الشكل (1): هيكل تنظيمي للمؤسسة الاستشفائية المتخصصة - الامومة و الطفل - لالة خير مستغاثم ولاستخدام طريقة التكاليف المتغيرة في هذه الحالة، سوف نقوم بحساب التكلفة المتغيرة الخاصة بالخدمة المقدمة لكل مريض خارجي، بكل ما تحتويه من أعباء متغيرة وذلك في كل من المصالح أو الأقسام التالية:

- قسم الفحص؛
- قسم الصيدلية؛
- قسم المخبر؛
- قسم الأشعة.

الفصل الثالث: نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

وذلك حسب ما تطلبته الخدمة المقدمة، أي حسب ما طلبه المريض أو اقتضت حالته الصحية ذلك. فربما هي عبارة عن تركيب تكاليف النشاطات الأربع مجتمعة، أو أقل أو حتى نشاط واحد. ويكون هذا الحساب دوريا ومع كل المرضاالخارجيين، وعليه سوف يتولد لدينا ما يلي بالنسبة للمستشفى في كل يوم:

- تكاليف متغيرة خاصة بخدمة الفحص أو التشخيص؛
- تكاليف متغيرة خاصة بخدمة الصيدلية أو الدواء؛
- تكاليف متغيرة خاصة بخدمة الفحص المخبري؛
- تكاليف متغيرة خاصة بخدمة الأشعة.

وعليه ومقابل هذه التكاليف المتغيرة، سوف يكون لدينا رقم أعمال أو مردود مالي بالنسبة للمؤسسة الصحية الخاصة، أو إيراد متواضع ربما بالنسبة للمؤسسة العامة. ومن خلال التكلفة المتغيرة المقدمة مفردة أو مجموع التكاليف المتغيرة للمريض الواحد، والإيراد أو المردود المالي الذي يقدمه المريض كئمن للخدمات الصحية التي تحصل عليها، سوف نتمكن من حساب هامش التكلفة المتغيرة لكل مريض، حيث يمثل كل مريض منتج، بالنسبة للمستشفى العام أو الخاص - كما سبقت الإشارة - وذلك كما يلي:

هامش التكلفة المتغيرة للمريض في المستشفى العام = الإيرادات المحصلة من المريض - التكاليف المتغيرة للخدمات المقدمة للمريض.

هامش التكلفة المتغيرة للمريض في المستشفى الخاص = رقم الأعمال المحصل من المريض - التكاليف المتغيرة للخدمات المقدمة للمريض.

وبجمع هوامش التكاليف المتغيرة لعدد المرضى الذين تم خدمتهم في كل مصلحة أو قسم، سوف نحصل على مجموعهاومش التكاليف المتغيرة لجميع المرضى الذين تم خدمتهم في مركز صحي، أو في جزء أو في كل المستشفى خلال يوم أو شهر أو في أي وقت نشاء.

وفي الأخير يمكن طرح التكاليف الثابتة الخاصة بالمركز الصحي أو جزء من المستشفى أو كل المستشفى، من مجموعهاومش التكاليف المتغيرة للمرضى الداخليين أو الخارجيين أو معا، لنجد النتيجة الصافية التي يحققها المستشفى الخاص كريح أو حسارة، أو نتيجة السنة كعجز أو فائض في الإيرادات بالنسبة للمستشفى العام.

ويمكن توضيح المراحل السابقة المتعلقة بمنهجية عمل طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات العامة أو الخاصة، عبر الجدول التالي:

ترتيب المرضى	تكاليف متغيرة قسم الفحص	تكاليف متغيرة قسم الصيدلية	تكاليف متغيرة قسم المخبر	تكاليف متغيرة قسم الأشعة	مجموع التكاليف المتغيرة للمريض	الإيرادات أو المداخيل عن المريض	الهامش على التكلفة المتغيرة	التكاليف الثابتة الإجمالية	النتيجة الصافية المحققة
المريض 1	×	×	×	×	/	/
المريض 2	×	×			/	/

الفصل الثالث: نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

/	/	.....	.....	.....	x	x		x	المريض 3
/	/	.....	.....	.....	x		x	x	N المريض
.....	.....	.....	.....	.....				.....	المجموع

الجدول (1): يوضح منهجية عمل طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات
11 المصدر: من إعداد الباحثين بناء على ما سبق.

5.دراسة إمكانية تطبيق هذه الطريقة في واقع مستشفى الامومة و الطفل -لالة خيرة - مستغانم

5-1-لمحة عن مستشفى الامومة و الطفل -لالة خيرة - مستغانم

إن المؤسسة الاستشفائية العمومية المتخصصة الامومة و الطفل -لالة خيرة - مستغانم هي مؤسسة عمومية استشفائية ذات طابع اداري، تقوم بتوفير خدمات الرعاية الصحية والطبية المتخصصة في الامومة و الطفل الكاملة حسب احتياجات سكان المنطقة وما يجاورها، ولجميع القاطنين بالمنطقة دون استثناء.

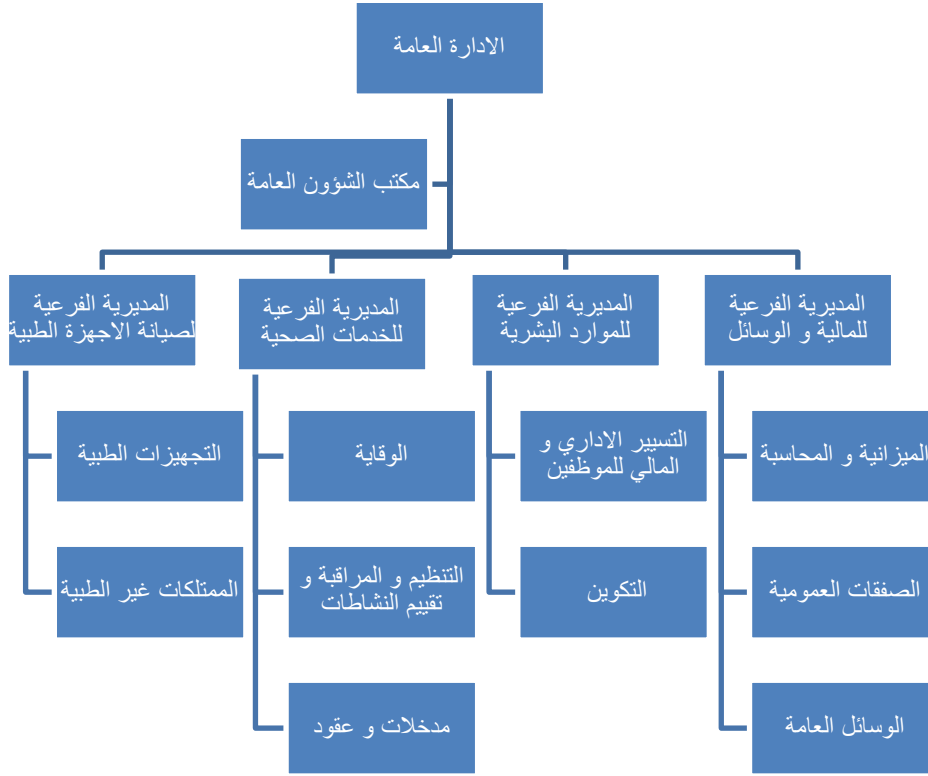
أنشأت المؤسسة بموجب المرسوم التنفيذي 62/08 المؤرخ في 2008/02/24، وهو يستقطب جميع سكان منطقة وادي ريغ، وتقدر مساحة المستشفى ب 22000 م²، وهو يحتوي على 40 غرفة ومن الجانب البشري تحتوي المستشفى على 39 طبيبا عاما، و 19 طبيبا خاصا في اختصاصات مختلفة، وهناك

طبيين خاصين متعاقدين مع المستشفى بصفة متعاقد واحد في التخدير، والثاني في جراحة العظام. أيضا هناك حوالي 310 عامل في السلك الشبه طبي بين (مرضين، مساعدي المرضين...الخ).

5-2-الهيكل التنظيمي لمستشفى الامومة و الطفل -لالة خيرة - مستغانم

يمكن تقديم الهيكل التنظيمي لمستشفى المتخصصة الامومة و الطفل -لالة خيرة - مستغانم، من خلال الشكل التالي:

الفصل الثالث: نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC



المصدر: مصلحة الميزانية والمحاسبة لمستشفى الامومة و الطفل لالة خيرة

الشكل (2): يوضح الهيكل التنظيمي لمستشفى المتخصصة الامومة و الطفل - لالة خيرة - مستغانم

من خلال الهيكل التنظيمي السابق للمستشفى، يتضح لنا أن هناك أربعة عشر (14) مصلحة أو قسم إذا استثنينا مكتب المدير، ذات طابع إداري على اعتبار طبعاً أن المستشفى هي منظمة بيروقراطية في الأساس، تكون في مجموعها الهيكل التنظيمي لهذا المستشفى.

ومما يلاحظ على هذا الهيكل وكغيره ربما من هياكل المستشفيات العامة الجزائرية، ما يلي:

- أن هذا الهيكل بني على أساس وظيفي أو وظائف إدارية، أكثر منه على أساس الأنشطة، وذلك ناتج عن تطبيق وظيفة التنظيم الإداري في المنظمات البيروقراطية الكبيرة الحجم؛

- أن هذا الهيكل بني في غالبه على أساس محاسبة المسؤولية الإدارية، وليس على أساس محاسبة المسؤولية القطاعية، وحتى صفة الهيكل المصفوفي لا تتوفر فيه بشكل جيد؛

- أنه يصعب فيه تطبيق محاسبة المسؤولية التي تقتضي توفر هيكل تنظيمي مبني على أساس قطاعي أو مصفوفي أي على أساس الأنشطة، بسبب غياب أي وصف دقيق للمصالح والأقسام الطبية والصحية المختلفة في المستشفى، أي أن هذا الهيكل يهمل وصف النشاطات الصحية والعلاجية، ولا تتوفر فيه أي معلومات حول عدد أو رقم القاعات العلاجية وجميع المرافق الطبية والصحية؛

- يصعب في حالة هذا الهيكل تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة، وحتى إن تم تطبيقها فسوف يقع على عاتق المديرية الفرعية للمصالح الصحية في هذا الهيكل عبر مكاتبها الثلاث، جمع جميع معطيات التكاليف المتغيرة من الأقسام والمصالح الصحية والطبية التي تسيطر عليها إدارياً، والتي هي غير ظاهرة في هذا الهيكل، مما قد يشكل عبئاً كبيراً على هاته المديرية؛

- إن هذا الهيكل وكغيره ربما من هياكل المستشفيات العامة الجزائرية، تستحوذ فيه المصالح الإدارية على أغلب مكوناته، وهو ما يعادل ثلاث مديريات رئيسية بفروعها. في حين أن الأساس في الحقيقة الذي قام من أجله المستشفى هو تقديم الخدمة الصحية

الفصل الثالث: نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

والطبية المباشرة والغير المباشرة، وهذا الهدف الجوهري قد مثل للأسف بمديرية واحدة، وهي المديرية الفرعية للمصالح الصحية، رغم أن نشاط الأقسام والمصالح التي تتبع هذه المديرية هو أعقد وأصعب من نشاطات مكاتب ومصالح وأقسام المديرية الفرعية الأخرى، على اعتبار أنه مرتبط بالممارسة الصحية المتخصصة.

رغم ذلك ومن خلال ما سبق، فإنه حسب وجهة نظرنا يمكن القول بتطبيق طريقة التكاليف المتغيرة لحساب وتقييم التكاليف المتغيرة واستنتاج النتيجة الصافية للمستشفى العام (فائض أو عجز في الإيرادات كما رأينا سابقاً)، عبر المنهجية المقدمة لحساب التكاليف المتغيرة في المستشفيات، وذلك على مستوى المديرية الفرعية للمصالح الصحية، أي من خلال معلومات التكاليف المتغيرة الخاصة بأقسامها ومصالحها، وحساب هوامش التكاليف المتغيرة للمرضى الداخليين أو الخارجيين وجمعها كما رأينا، ثم يتم طرح بقية التكاليف الثابتة التي تصرفها المستشفى في شكل ميزانيات موجهة لأنشطة الإدارة والصيانة وغيرها... للحصول في النهاية على النتيجة الخاصة بسنة مالية ما في المستشفى العام.

5-3-3: مثال تطبيقي من واقع المستشفى خلال سنة 2015

فهو يتركز عموماً في نشاط (Le Block) بالنسبة لنشاط المصالح الطبية المباشرة لمستشفى سليمان عميرات

السبع (07) مصالح الآتية:

؛ - CHR مصالحة الجراحة

؛ - MIT مصالحة الطب الداخلي

؛ - TRM مصالحة العظام

؛ - PPH مصالحة أمراض الصدر والحساسية

؛ - ORL مصالحة أمراض الأنف والحنجرة

؛ - OPH مصالحة طب العيون

- EPH. مصالحة طب الأطفال

5-3-1- حساب عدد المرضى في كل مصالحة في سنة 2017

إذا ركزنا على المرضى الداخليين بالنسبة لهذا الجزء من المستشفى، فإنه يمكننا معرفة متوسط عدد المرضى الذين يدخلون هذه المصالح يومياً خلال هذه السنة، من خلال معرفة معدل استغلال الأسرة بالنسبة لكل مصالحة بالتقريب وعليه فالجدول الموالي يظهر متوسط عدد المرضى بالنسبة لكل مصالحة من المصالح السابقة يومياً، وعددهم بالتقدير خلال السنة:

الجدول (2): متوسط عدد المرضى بالنسبة لكل مصالحة خلال 2015

المصالحة	متوسط عدد المرضى	عدد المرضى السنوي
MIT مصالحة الطب الداخلي	20	2700
TRM مصالحة العظام	24	8640
PPH مصالحة أمراض الصدر والحساسية	23	8230
ORL مصالحة أمراض الأنف والحنجرة	19	6840
OPH مصالحة طب العيون	24	8640

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على الملحق رقم 01

5-3-2- حساب متوسط إقامة كل المرضى في كل مصالحة في سنة 2015

الفصل الثالث: نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

من خلال الملحق رقم 02 الذي يوضح المدة المتوسطة للإقامة في هاته المصالح الاستشفائية بالنسبة لكل مريض، نستطيع استخراج عدد الأيام التقديري الإجمالي لفترة الإقامة لكل صنف من أصناف المرضى السابقين، وذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول (3): عدد الأيام التقديري الإجمالي لفترة الإقامة في المصالح الإستشفائية خلال سنة 2015

المصلحة	متوسط فترة الإقامة باليوم	عدد المرضى السنوي	عدد الأيام الكلي
MIT مصالحة الطب الداخلي	5	2700	36000
TRM مصالحة العظام	8	8640	69120
PPH مصالحة أمراض الصدر والحساسية	6	8230	49680
ORL مصالحة أمراض الأنف والحنجرة	8	6840	54720
OPH مصالحة طب العيون	3	8640	25920

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على الملحق رقم 02

حيث يوضح الجدول السابق عدد الأيام الكلية التقديري الخاص بمجموع كل صنف من أصناف المرضى التابعين لكل مصلحة من المصالح السابقة.

5-3-3- حساب مجموع التكاليف المتغيرة لكل صنف من أصناف المرضى في كل مصلحة في سنة 2015

يظهر الملحق رقم 03 ، تكلفة كل يوم استشفائي في كل مصلحة من المصالح السابقة، والخاصة بكل مريض بالنسبة لمجموع نفقات 2015 . وعليه فإنه يمكننا حساب حجم مجموع التكاليف المتغيرة الخاصة بكل صنف من أصناف المرضى السابقين أو لكل مصلحة، بناء على هذه التكلفة من خلال الجدول التالي:

الجدول (4): تكاليف الأيام الاستشفائية (التكاليف المتغيرة) لكل مصلحة من المصالح خلال سنة 2015

المصلحة	عدد الأيام الكلي	تكلفة اليوم الاستشفائي (دج)	التكلفة المتغيرة الكلية (دج)
MIT مصالحة الطب الداخلي	36000	4111	147996000
TRM مصالحة العظام	69120	8748	604661760
PPH مصالحة أمراض الصدر والحساسية	49680	2257	112127760
ORL مصالحة أمراض الأنف والحنجرة	54720	5809	317868480
OPH مصالحة طب العيون	25920	19278	499685760

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على الملحق رقم 03

5-3-4- حساب الهامش على التكلفة المتغيرة والنتيجة النهائية في مجمع المصالح الاستشفائية في سنة 2015

كما هو معلوم فإن تسعيرة الليلة الواحدة بالنسبة لأي مصلحة استشفائية بالنسبة لكل مريض هي 100 دج، وهي محددة قانونا. وعليه يمكننا حساب حجم الإيرادات الناتج عن أعداد المرضى السابقين في كل المصالح بالنسبة لهذا الجانب من خلال ضرب تعريف الليلة الواحدة في عدد الليالي أو الأيام الإجمالي، ومن ثم نستطيع حساب (Le Block) المستشفى

الفصل الثالث: نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

الهامش على التكاليف المتغيرة، والنتيجة بالنسبة لهذه المصالح أو النشاطات الاستشفائية، من خلال معرفة التكاليف الثابتة الخاصة بهذا الجانب من المستشفى (لاحظ الملحق رقم 04)، وذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول (5): الهامش على التكلفة المتغيرة والنتيجة للمصالح الاستشفائية السابقة خلال سنة 2015

النتيجة (دج)	التكاليف الثابتة	الهامش على التكلفة المتغيرة	التكاليف المتغيرة	الإيرادات	المصلحة
	تتضمن: تكاليف المستخدمين	597749760 -	6912000	604661760	MIT مصلحة الطب الداخلي
	+	107159760 -	112127760	4968000	TRM مصلحة العظام
	تكاليف الصيانة	312396480 -	317868480	5472000	PPH مصلحة أمراض الصدر والحساسية
	+ التكاليف الثابتة المشتركة	497093760 -	499685760	2592000	ORL مصلحة أمراض الأنف والحنجرة
		817966080 -	824878080	6912000	OPH مصلحة طب العيون
					المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين.

الخاص بالمستشفى هي نتيجة سالبة وتقدر (Le Block) نلاحظ أن النتيجة الخاصة بمجمع النشاطات الصحية ب: 3493899520.4 - دج بالنسبة لسنة 2015. وهذا ما يشير إلى أن التكاليف المتغيرة أكبر بكثير فعلا من حجم الإيرادات التي يتلقاها المستشفى كإيرادات خاصة من خلال هذه المصالح، من طرف المرضى الداخليين والتي تكاد تكون رمزية. كذلك نلاحظ بأن التكاليف الثابتة كان حجمها كبيرا جدا، وهو ما يدل على الحجم المعتبر للنفقات التي يصرّفها المستشفى من أجل تقديم خدماته لهؤلاء المرضى، والتي لا يمكن مقارنتها في حجمها الهائل جدا مع حجم الإيرادات الخاصة التي مصدرها المرضى.

وهنا يمكن بوضوح اكتشاف حجم الأموال التي تصرف في إطار السياسة الاجتماعية للدولة من أجل التكفل بالمواطنين، والتي يقابلها حجم مساهمات ضئيل جدا من طرف هؤلاء. ويعبر مبلغ النتيجة المحسوب بطريقة التكاليف المتغيرة إجمالا عن عجز حقيقي في التكفل بالتكاليف الضخمة لرعاية هؤلاء المرضى الداخليين، مما يستعدي تخصيص ميزانيات دوما من طرف الدولة، مناسبة لتغطية هذا العجز في كل سنة.

6. الخلاصة

بعد معالجتنا لهذا الموضوع من جانبه النظري والتطبيقي، تمكنا من استخلاص مجموعة من النتائج المتعلقة بتطبيق

الفصل الثالث: نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

طريقة التكاليف المتغيرة في واقع المستشفيات العامة، و منها ما يلي:

- 1- إمكانية تطبيق هذه الطريقة في جزء أو في كل أي مستشفى عام، وذلك بناء على منهجية عمل الطريقة المقترحة في البحث، والتي تشبه إلى حد ما منهجية حساب التكاليف المتغيرة في المؤسسات الصناعية، مع التأكيد على أن المنتج في هذه الأخيرة يقابله المريض أو النشاط؛
 - 2- إمكانية تطبيق هذه الطريقة بشكل أسهل وأسرع، في الوحدات الصحية العامة والمستشفيات الخاصة ذات الحجم الأقل مقارنة بالمستشفيات العامة؛
 - 3- الهيكل التنظيمي للمستشفيات العامة الجزائرية، كما هو حال مستشفى المتخصصة الامومة و الطفل -لالة خيرة - مستغانم، يصعب فيه تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة، وحتى ربما غيرها من طرق قياس وتقييم التكاليف الحديثة الأخرى، على اعتبار أنه مبني على أساس محاسبة مسؤولية إدارية أكثر منه محاسبة على أساس الأنشطة؛
 - 4- الهيكل التنظيمي لأغلب المستشفيات العامة الجزائرية، لا يعطي أهمية كبيرة للنشاطات الصحية في الوصف التنظيمي، رغم أن الهدف الأساسي من إنشاء المستشفيات هو تقريب الممارسة الصحية من المواطن أو المريض، وهو ما يشكل عائقا أمام محاسبة المسؤولية وأمام طريقة التكاليف المتغيرة؛
 - 5- من فوائد تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات عموما، هو تسهيل وتسريع حساب التكاليف خاصة المتغيرة منها، وبالتالي سهولة وسرعة حساب نتيجة الخدمات المقدمة؛
 - 6- ملائمة طريقة التكاليف المتغيرة للمستشفيات، على اعتبار أن مؤسسة متعددة الخدمات أي النشاطات أو المنتجات الخدمية المقدمة للمرضى. وكذا من خلال ما يمكن أن تتيحه هذه الطريقة للمستشفى من القدرة على السيطرة وعلى تتبع مسار هذه التكاليف الكبيرة المبلغ، القليلة العائد، خصوصا بالنسبة للمستشفى العام. من خلال هذه النتائج نستطيع تقديم مجموعة من التوصيات في هذا البحث، وهي:
- 1- الاتجاه نحو تبني تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة، ومختلف أدوات محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير الأخرى، التي ينتهجها القطاع الصناعي في المستشفيات العامة وحتى الخاصة، من أجل الاستفادة من مزاياها المختلفة، وتحسين أداء هذه المؤسسات الصحية ككل؛
 - 2- ضرورة وضع مصلحة أو قسم في المستشفيات العامة يظهر في الهيكل التنظيمي لها، يتولى تطبيق أدوات مراقبة التسيير فيها، ومختلف أدوات محاسبة التكاليف ومنها طريقة التكاليف المتغيرة، ويمكن أن تسمى هذه المصلحة بمصلحة مراقبة التسيير في المستشفى؛
 - 3- من مهام مصلحة مراقبة التسيير في هذه المؤسسات الفصل بين التكاليف، لتحديد التكاليف المتغيرة والثابتة وحتى الشبه متغيرة، حتى يتسنى تطبيق أحدث أدوات مراقبة التسيير فيها، لتحقيق الاستفادة القصوى والضبط الجيد للتكاليف؛
 - 4- ضرورة تدريب المسيرين في المستشفيات العامة على فهم أهمية تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة، وغيرها من طرق تقييم التكاليف الأخرى، حتى يسهر هؤلاء على التطبيق الجيد لهذه الأدوات في المستشفيات التي يديرونها، وعلى تدعيم مصلحة مراقبة التسيير بكل ما يحتاجونه من صلاحيات وموارد وإمكانات... الخ؛
 - 5- ضرورة تكييف النصوص القانونية التي تسيير المستشفيات العامة، مع المحاولات التي تسعى إلى نقل تجربة القطاع الخاص في مجال استخدامه لأدوات مراقبة التسيير ومحاسبة التكاليف المختلفة، إلى القطاع العمومي الخدمي من مستشفيات، ومدارس، حتى (la Nouvelle Gestion Public) وجامعات، الخ... وذلك في إطار التحول إلى التسيير العمومي الجديد

الفصل الثالث: نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC

لا يصطدم تطبيق هذه الأدوات مع الجانب القانوني الذي يحكم سير عمل هذه المؤسسات؛
6- هناك إمكانية لتعميم النتائج المتوصل إليها في هذا البحث المتواضع، على باقي المستشفيات والوحدات الصحية العامة
والخاصة، من خلال تطبيق منهجية العمل المقترحة بالنسبة لطريقة التكاليف المتغيرة فيها، والاستفادة من مزاياها التي رأيناها
سابقاً، والمناسبة حسب رأينا للمستشفيات.

المراجع العربية:

زعبيط نور الدين. (2007) . مراقبة التكاليف بتقنية الانحرافات وتحسين أداء ومردود المؤسسة، مجلة أبحاث اقتصادية
وإدارية، العدد الأول، جامعة بسكرة، جوان ، ص 13

المراجع الأجنبية

- Dunod, - Descotes, S. (2015). Economie de Gestion, Deuxième partie :Contrôle des coûts,
France, p17.
- Canada, - Drouin, S. (1996). Comptabilité de Gestion, Éditions du Renouveau Pédagogique,
p52.
- Alger , p150. - Langlois L. et Autres. (2008). Contrôle de Gestion, Copyright Berti Editions,
France, - Le Gallo, L. (2005). Contrôle de Gestion, DUT GEA, 2ème année, Option : FC,
p38.
- Van Caillie, D, Comptabilité analytique et De gestion, (Supports de cours):
<http://lola.hec.ulg.ac.be>, Cite visité le : 12/02/2015, à 20.00 h.

الفصل الرابع : التقنيات التقديرية للنشاط الإستشفائي.

• تمهيد

إن إعداد نموذج عن نظام تكاليف فعال في المستشفيات عملية مرتبطة ارتباطا وثيقا بمستوى النشاط المقدر خلال فترة الموازنة. فالموازنة التقديرية ما هي إلا تعبيراً كمي لحجم الموارد المادية والبشرية اللازمة لأداء مستوى معين من النشاط. ولهذا فإن تقدير مستوى النشاط (حجم الطلب على الخدمات الصحية)، يعد خطوة أساسية وجوهرية في إعداد الموازنات التقديرية، وبدون هذا الإدراك من الصعب توزيع الموارد بين مراكز المسؤولية بطريقة عادلة وملائمة. وعلى هذا الأساس فإن الدقة في تقدير النشاط (حجم الطلب على الخدمات الصحية) عند إعداد الموازنات التقديرية أمراً بالغ الأهمية، لما له من تأثير مباشر على أرقام الإيرادات والمصاريف التي تسجل بالموازنة. فعدم الدقة في التقدير قد يوقع المستشفى في العديد من المشاكل، كنفاد المخزون من الأدوية والمستهلكات الطبية، تراكم الأعمال غير المنجزة...

يهدف هذا الفصل إلى عرض بعض التقنيات التي يمكن استخدامها في تقدير مستوى النشاط وحجم الإحتياجات المالية في إطار إعداد الموازنات التقديرية، ويضم ثلاث مباحث:

- المبحث الأول: تناولنا فيه الخصائص المميزة للنشاط الإستشفائي؛

- المبحث الثاني: بعض تقنيات التنبؤ؛

- المبحث الثالث: معايير اختيار تقنيات التنبؤ.

المبحث الأول: الخصائص المميزة لنشاط المستشفيات.

لنشاط المستشفيات مجموعة من الخصائص التي تميزه عن غيره من الأنشطة الأخرى، والتي يتولد عنها مجموعة من الاعتبارات الواجب أخذها في الحسبان عند تقدير مستوى الطلب على الخدمات الصحية خلال فترة الموازنة. وتتناول فيما يلي أهم هذه الخصائص: (1)

1.1 . نشاط المستشفيات نشاط خدمي:

يتميز نشاط المستشفيات بصفة عامة بكونه نشاط خدمات، حيث تسهر المستشفيات على تقديم الخدمات الصحية لجميع المواطنين، على الرغم من وجود بعض جوانب النشاط التجاري في صورة:

- شراء المواد الغذائية اللازمة للمطبخ.

- شراء الأدوية وتقديمها من خلال الصيدلية.

(1) هشام أحمد عطية، محمد محمود عبد ربّه، مرجع مذكور سابقاً، صص

ولا شك أن هذا التنوع في الأنشطة يتطلب درجة واضحة من التحليل.

2.1 . موسمية النشاط الإستشفائي:

يتميز النشاط الاستشفائي بالموسمية، فهو ليس نشاطا ثابتا في حجمه على مدار السنة، حيث يزداد إقبال المرضى على المستشفيات في بعض الفترات خلال السنة وينخفض في فترات أخرى.

كما إنه يتميز أيضا بالتغيير على مستوى الأسابيع، حيث يلاحظ زيادة الإقبال على المستشفيات في بداية وتهاية الأسبوع عنها في باقي الأيام.

يتولد عن هذه الخاصية بعض الآثار والنتائج من أهمها:

- ضرورة إتباع أساليب عملية للتنبؤ بتغيرات حجم النشاط على مدار الفترة المحاسبية.
- ضرورة الاهتمام بمحصر الطاقات غير المستغلة في بعض المواسم.
- ضرورة الاهتمام بأنظمة الرقابة عند تصميم النظام المحاسبي لتفادي حدوث الأخطاء.

3.1 . الاعتماد على العنصر البشري:

يعتمد نشاط الاستشفائي أساسا على العنصر البشري، حيث تؤثر كفاءة الأطباء وهيئات التمريض والإداريين والفنيين بطريقة فعالة على نشاط المستشفى كما ونوعا، وتشكل عامل جوهري في تفضيل المرضى لمستشفى عن آخر، من حيث حسن المعاملة والاستقبال، والأمانة المتناهية والكفاءة العلاجية.

4.1 . وزن الاستثمارات في الأصول الثابتة:

يستلزم نشاط المستشفيات توفر مجموعة من الأصول الثابتة، تشمل المباني والأثاث والمعدات الطبية والأجهزة الكهربائية... وغيرها من المعدات التي تحتاج إلى استثمارات مالية كبيرة. لذا نلاحظ أن نسبة الاستثمار في المعدات والأصول الثابتة تشكل نسبة عالية للغاية في المستشفيات، ومن الضروري فرض الرقابة على استخدام هذه الموارد المادية الكبيرة، بالإضافة إلى حسن اختيار العنصر البشري القادر على التعامل مع هذه الاستثمارات.

5.1 . عدم قابلية "الإنتاج" للتخزين:

يتميز نشاط المستشفيات بعدم قابلية وحدات "الإنتاج" للتخزين، على عكس المؤسسات الصناعية التي يمكن تخزين منتجاتها لتصريفها في الفترات المحاسبية القادمة.

الفصل الرابع : التقنيات التقديرية للنشاط الاستشفائي

فمثلا في الأقسام العلاجية نلاحظ أن وحدة المنتج " يوم " لا يمكن تخزينه لفترة قادمة، كما هو الحال أيضا في قسم التغذية، فإذا ما تم إنتاج عدد معين من الوجبات (إفطار- غداء - عشاء)، فإما أن تقدم للمرضى أو يخسرها المستشفى لعدم إمكانية تخزينها لفترات قادمة.

المبحث الثاني: بعض تقنيات التنبؤ

أن التنبؤ في مجال التسيير ليس عملا عشوائيا من أعمال التخمينات غير الواقعية، فهو يستند إلى البيانات الماضية و الخبرة، ويفترض أن العوامل الأساسية الموجودة في الماضي سوف تستمر في المستقبل، وهذا ما يمثل ميل الظواهر إلى التكرار في المستقبل. لكنه بالمقابل لا يفترض المطابقة بين التقديرات والنتائج الفعلية، فهناك قدر معين من الخطأ يمكن إن يقع. (1)

تنخفض دقة التنبؤ كلما كان المدى الزمني للتقدير طويلا، وعموما التقديرات قصيرة المدى تكون أدق من التقديرات طويلة المدى، لأن هذه الأخيرة تكون أكثر عرضة للمتغيرات، التي من الممكن أن تؤثر على مسار الظاهرة. لقد تطورت تقنيات التنبؤ بشكل كبير مما جعل اختيار الأسلوب الملائم في التقدير مسألة صعبة، حيث لكل تقنية ظروف مختلفة للاستخدام، لتعطي نتائج أكثر دقة.

ويمكن تصنيف تقنيات التنبؤ إلى مجموعتين: الطرق الكمية و الطرق النوعية ونعرض فيما يلي هذه الطرق:

1.2 . التقنيات النوعية:

هي الطرق التي تعتمد في التقدير بصورة عامة على آراء الخبراء والأشخاص ذوي الخبرة الواسعة بالظاهرة المدروسة. ويلجأ إليها عند التنبؤ بالظواهر التي لا تتوفر فيها إدارة العمليات، النظم والأساليب والاتجاهات الحديثة، مركز البحوث، معهد الإدارة العامة، المملكة (

المعطيات أو تتوفر ولكن بشكل غير كافي. ومن تقنيات التنبؤ النوعية نذكر التقنيات التالية:(2)

- الطريقة اللوجيستكية.

- طريقة المقارنة التكنولوجية المستقلة عن الزمن.

- طريقة دلفي.

(1) (ساعد مرابط، التوقع بالمبيعات على المدى القصير باستعمال طريقة بوكس - جنكيز، مذكرة ماجستير، جامعة قسنطينة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2001 - 2002، ص 45

(2) نجم عبود نجم: إدارة العمليات، النظم والأساليب والاتجاهات الحديثة، مركز البحوث، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، 2001، ص 306

2.2 . التقنيات الكمية:

- لها كمنطلق معطيات الماضي، واستخدام الأدوات الرياضية والإحصائية للوصول إلى التقديرات التي عادة ما تكون أكثر دقة وأقل تحيزاً بالمقارنة مع التقنيات النوعية، وهي ذات استخدام واسع بسبب:
- الثقة المتزايدة التي وضعها المسيريون فيها لأنها أعطت نتائج مشجعة.
 - تطور الإعلام الآلي واستعماله في معظم المؤسسات لسهولة قيامه بالعمليات الحسابية، والتخزين، وكذا استرجاع المعطيات الماضية عند الحاجة إليها بسرعة.

1.2.2 . طريقة المسح الأسي البسيط :

وضعت تقنية المسح الأسي في سنة 1959 من طرف براون (R.G. Brown) وتتضمن المزايا التالية: (1)

لا تحتاج إلى تخزين معلومات كثيرة، ويكفي معرفة القيمة الفعلية الأخيرة X_t وكذلك القيمة التقديرية الأخير St وكذلك قيم a .

تعطي أوزاناً مختلفة ومتنازلة بدءاً من القيمة الفعلية وذلك وفقاً للمتواليّة هندسية t . تأخذ بعين الاعتبار كل البيانات الفعلية السابقة بدءاً من الفترة .

سهلة الاستعمال، ويكفي تشغيل آلة حاسبة يدوية لتحديد القيمة التقديرية القادمة. حيث يمكن تشغيلها بطريقة آلية (souple) مرنة .

عندما لا يطرأ أي تغيير على المعطيات، كما يمكن تكيفها في حالة حدوث تغيرات طارئة في البيانات الإحصائية. ويكتب نموذج التقدير لهذه الطريقة وفق المعادلة التالية: (2)

$$St + 1 = aXt + (1 - a)St$$

حيث :

$St+1$: تمثل التقدير للفترة $t+1$:

Xt القيم الفعلية للفترة t .

a ثابت التمليس : $0 > a > 1$

الفصل الرابع : التقنيات التقديرية للنشاط الاستشفائي

وبفك الصيغة (أ) نتحصل على :

$$St + 1 = aXt + St - aSt$$

أي أن :

$$St + 1 = St + a(Xt - St)$$

إن الصيغة (ب) تعني أن التقدير بواسطة المسح الأسّي هو عبارة عن آخر تقدير St

إضافة (a) مرة (a fois) الخطأ التقديري الأخير، أي $(Xt - St)$ ومن هنا فإذا كانت (a).

صغيرا بقدر a قريبة من 1 نكون قد أعطينا أهمية كبيرة للقيمة الأخيرة وبقدر ما يكون ما تتوزع الأهمية على عدد كبير من الملاحظات السابقة. (1)

إن المشكلة الأساسية التي تعترضنا أثناء تطبيق هذه التقنية، تتمثل في تحديد ثابت . وفي هذا الإطار توجد عدة مقاربات، من بينها الطرق التجريبية a الترجيح الذي يحقق أقل الأخطاء التقديرية أي أقل تباين a التي تقوم على اختيار (Empirique) وفق

$$s^2 = \frac{(S1-X1)^2+(S2-X2)^2+(Sn-Xn)^2}{n} \quad \text{الصيغة التالية:}$$

حيث:

Sn يمثل مقدار التقدير للفترة : n.

Xn يمثل المشاهدة الفعلية للفترة : n.

s^2 مجموع الانحرافات المربعة .

كما يمكن تحديد قيمة a وفقا للصيغة المقترحة من طرف براون :

$$a = \frac{2}{N+1} \dots \dots \dots (ج)$$

حيث:

N عدد الملاحظات الفعلية .

إن الصيغة (ج) تسمح لنا بإعداد الجدول الذي يوضح لنا مدى التطابق بين قيمة a وعدد الملاحظات. والملخص فيما يلي:

الفصل الرابع : التقنيات التقديرية للنشاط الاستشفائي

- جدول رقم (1-2) التوافق بين ثابت المسح وعدد الملاحظات

عدد المشاهدات	قيمة a
0,333	5
0,250	7
0,200	9
0,077	25
0,053	37
0,040	49
0,033	61

Rudolph LEWANDOWSKI : La prévision à court terme, Dunod, Paris (1)

ومن خلال الجدول السابق يمكن تسجيل الملاحظات التالية:

- بقدر ما يكون عدد المشاهدات $N \cdot a$ كبيرا بقدر ما تنخفض قيمة a .

- إذا كانت قيمة a تساوي 0.143 ، يقابلها متوسط متحرك على أساس سنة.

- إذا كانت قيمة a تساوي 0,077 ، يقابلها متوسط متحرك على أساس سنتين.

إذا كانت قيمة a تساوي 0,033 ، يقابلها متوسط متحرك على أساس 5 سنوات.

ينبغي أن لا تأخذ قيمة أقل من 0,05 وكذا لا ينبغي ان تتجاوز 0,3 وينصح بعض الإحصائيين أن قيمة حسب كولين ويضيف

لouis أن القيمة الأكثر شيوعا في التطبيقات الاقتصادية هي $a=0,1$

رغم المزايا العديدة التي تتميز تقنية المسح الأسي فإننا نسجل عليها النقائص التالية: (1)

- صعوبة تحديد قيمة a ، حيث لا توجد أية قاعدة واضحة تسمح لنا بتحديد الترجيح الملائم

ينحصر استخدام هذه التقنية على السلاسل الزمنية المستقرة فقط. ولا يمكن استخدامها في السلاسل الزمنية غير المستقرة (ذات

نتائج أقل من القيم الخاضعة الاتجاه) لأن تطبيق تقنية التمهيس الأسي البسيطة على سلسلة خاضعة للاتجاه، يؤدي بالضرورة إلى

الاتجاه.

.Steven.C WHEELWRIGHT et Sypros MAKRIDAKIS, op. cit. p. 75 (1)

.Ibid, pp. 80-81 (2)

2.2.2 . طريقة المسح الأسي المزدوج(2)

أشرنا فيما سبق إلى أن من بين العيوب الأساسية لنموذج المسح الأسي البسيط عدم أخذه بعين الاعتبار الاتجاه في السلسلة، وهذا ما يجعل استخدام النموذج ينحصر على السلاسل الزمنية المستقرة. إن تطبيق المسح الأسي على سلسلة زمنية خاضعة للإتجاه كبير بين القيم التقديرية والقيم (Décalage) (نحو النمو أو الانخفاض) يساعد في تباعد الفعلية. وتقنية المسح الأسي المزدوج تحاول تفادي مثل هذه النقائص، وهي تقوم على الأساس التالي:

في البداية نقوم بحساب S_{t+1} باستخدام نموذج التمليس الأسي البسيط أي:

$$S'_{t+1} = ax_t + (1 - a)s_t \dots \dots \dots \text{ا}$$

سمي بالمسح الأسي المزدوج، وفق الصيغة التالية: ثم نعيد تطبيق نموذج المسح الأسي البسيط على القيم S'_{t+1} مرة ثانية، ولهذا

$$S''_{t+1} = as'_t + (1 - a)s''_t \dots \dots \dots \text{ب}$$

بعدها نحسب الفرق بين القيم الناتجة عن التمليس الأول والقيم الناتجة عن التمليس الثاني لنحصل على قيمة معينة نرمز لها ب a_t . والمعطاة بالعلاقة التالية

$$a_t = 2S'_{t+1} - S''_{t+1} \dots \dots \dots \text{ج}$$

نحسب بعدها التقدير الناتج عن زيادة الاتجاه من فترة إلى أخرى بواسطة الصيغة التالية:

$$b_t = \frac{a}{1-a} (S'_{t+1} - S''_{t+1}) \dots \dots \dots \text{د}$$

حيث a يمثل معامل الترجيح أو ثابت المسح.

بعد كل هذه الحسابات، يمكن في النهاية إجراء التقدير وفق الصيغة التالية:

حيث m تمثل عدد خطوات التقدير.

$$S_{t+m} = a_t + b_t \cdot m \dots \dots \dots \text{هـ}$$

3.2.2 . طريقة المتوسطات المتحركة البسيطة:

(1) عبد العزيز شرابي: طرق إحصائية للتوقع الاقتصادي، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، 2000، ص 62

تعتمد على حساب متوسط (Steven.C. WHEELWRIGHT et Sypros MAKRIDAKIS, op. cit. p. 73 (2)

الوسط الحسابي وفق الصيغة التالية:

الفصل الرابع : التقنيات التقديرية للنشاط الاستشفائي

حيث : S_{t+1} يمثل القيمة التقديرية للفترة : $t+1$

X_t يمثل القيمة الفعلية للفترة : t .

N يمثل عدد القيم المعتبرة في حساب المتوسط المتحرك :

إذا كانت الأهمية الأساسية في طريقة المسح الأسّي تقع في تحديد ثابت الترجيح N . فإن المهمة الرئيسية في طريقة المتوسطات المتحركة البسيطة تكمن في تحديد العدد a الذي نحسب على أساسه قيم المتوسطات المتحركة. وبصفة عامة كلما أدخلنا عددا كبيرا من القيم الفعلية في حساب المتوسط المتحرك، كلما استبعدنا الآثار العشوائية والموسمية التي تشوش على تطور الظاهرة. إن تقنية المتوسطات المتحركة تعطي نتائج جيدة في التقدير، إذا استخدمت على السلاسل الزمنية المستقرة والخاضعة للتأثيرات العشوائية والموسمية، وهي لا تتلاءم جيدا مع السلاسل الزمنية الخاضعة للاتجاه حيث يؤدي استخدامها إلى تباعد كبير بين القيم التقديرية والفعلية، كما أنها تتضمن نقائص أخرى نذكر منها:

- نلاحظ أن التقدير أي حساب آخر متوسط متحرك يتطلب حضور القيمة الفعلية للفترة قبل الفترة التقديرية، مما يجعلها طريقة للتقدير على المدى القصير.

- طريقة المتوسطات المتحركة تعطي نفس الأهمية (نفس الأوزان) لجميع القيم N .

التي تدخل في حساب المتوسط أي أنها لا تتلاءم مع المستجدات الحديثة في تغيير الظاهرة.

4.2.2 . طريقة المتوسط المتحرك المرجح: في تقنية المتوسط المتحرك المرجح لا يتم إعطاء قيمة واحدة أو وزن متساوي لكل البيانات، وإنما يتم ترجيح وزن أكبر للفترات الأحدث، لأنها الأقرب لما هو موجود في الوقت الراهن.

5.2.2 . طريقة المتوسطات المتحركة المزدوجة

أشرنا فيما سبق إلى أن استخدام تقنية المتوسطات المتحركة البسيطة على السلاسل الزمنية الخاضعة للاتجاه (غير المستقرة) والموسمية، يؤدي إلى تباعد وتقنية المتوسطات المتحركة (Sous-estimation) كبير بين القيم الفعلية والقيم التقديرية المزدوجة تحاول تفادي مثل هذه النقائص. وهي تقوم على الأساس التالي:

$$S'_{t+1} = \frac{X_t + X_{t-1} + X_{t-N+1}}{N} \text{ : باستخدام تقنية المتوسطات المتحركة البسيطة أي:}$$

ثم نعيد تطبيق تقنية المتوسطات المتحركة على القيم بطريقة المتوسطات المتحركة المزدوجة S'_{t+1} لهذا السبب سميت وفق الصيغة التالية:

$$S''_{t+1} = \frac{S'_{t+1} + S'_{t-1} + S''_{t-N+1}}{N}$$

الفصل الرابع : التقنيات التقديرية للنشاط الاستشفائي

بعدها نحسب الفرق بين القيم الناتجة عن المسح الأول والقيم الناتجة عن المسح .

الثاني باستخدام المتوسطات المتحركة لنحصل على قيمة معينة نرمز لها a_t والمعطاة بالعلاقة التالية :

$$a_t = 2S'_t - S''_{t+1}$$

نحسب بعدها التغير الناتج عن زيادة الناتج عن زيادة الاتجاه من فترة إلى أخرى باستخدام الصيغة التالية: $b_t =$

$$\frac{2}{N-1} (S'_{t+1} - S''_{t+1})$$

للحصول على التقدير في الفترة m نستخدم الصيغة التالية:

$$S_{t+m} = a_t + b_t \cdot m$$

: حيث m يمثل عدد خطوات التقدير.

حسب نموذج المتوسطات المتحركة m إن الصيغة (هـ) تسمح لنا بالتقدير للفترة المزدوجة. وهو يتلاءم جيدا مع المنتجات الخاضعة للاتجاه وللتأثيرات الموسمية.

وإذا كانت المشكلة الأساسية في طريقة المسح الأسّي المزدوج، تقع في تحديد ثابت الترجيح ، فإن المهمة الرئيسية في طريقة المتوسطات المتحركة المزدوجة، تقع في تحديد الذي نحسب بموجبه قيم المتوسطات المتحركة. ونظرا إلى أن هذه التقنية (N العدد) أي ضعف العدد المطلوب في تقنية (N) تستدعي تخزين عدد كبير من المعطيات عادة المتوسطات المتحركة البسيطة. وهذا ما يفسر ربما قلة استخدام هذه التقنية من طرف المسيرين مقارنة مع المسح الأسّي المزدوج.

إن تقنية المتوسطات المتحركة المزدوجة تسمح لنا باستبعاد الآثار العشوائية والموسمية التي تؤثر على تطور الظاهرة، وتعطي نتائج جيدة في التقدير إذا استخدمت في السلاسل الزمنية غير المستقرة (الخاضعة للاتجاه وللتأثيرات الموسمية).

2.2.6 استعمال نماذج الانحدار والارتباط: $X=a+bt$

يقصد بنموذج الانحدار والارتباط صياغة العلاقة بين ظاهرة معينة تابعة y

ومجموعة العوامل المفسرة $x_1, x_2, x_3, \dots, x_k$ على شكل نموذج إحصائي. يطلق عادة على

المرحلة الأولى من هذه العملية والتي تبدأ بتحليل العوامل التي تدخل في صياغة النموذج بتحليل الانحدار، بينما يطلق على المراحل الموالية والخاصة بتقدير جودة النموذج، وإجراء (مختلف الاختبارات المعنوية الإحصائية بتحليل الارتباط). (1)

ومن بين هذه النماذج نتطرق إلى ما يلي:

1.7.2.2 . نموذج الانحدار الخطي البسيط من الشكل $X=a+bt$

يمكن استخدام نموذج الانحدار الخطي البسيط في التقدير، وذلك بعد إجراء مختلف الاختبارات المعنوية الإحصائية بتحليل الارتباط والتأكد من القدرة التفسيرية للنموذج، واختبار دلالاته. ويمكن (r) وقيمة معامل الارتباط (R^2) أي تحديد قيمة معامل التحديد تلخيص إجراءات ومراحل استخدام النموذج الخطي البسيط في تقدير عدد المرضى أو إجمالي المصاريف فيما يلي:

اختبار فرضية وجود الاتجاه في السلسلة. (2)

اختبار فرضية وجود التأثيرات الموسمية في السلسلة. • على البيانات المعدلة. ونشير هنا إلى أن استخدام R^2 حساب معامل تحديد المتحصل عليها، R^2 النموذج الخطي البسيط في التقدير مرتبط إلى حد كبير بقيمة كبيرة تكون القدرة التقديرية للنموذج كبيرة ومبررة. لذلك R^2 فبقدر ما تكون ننصح في حالة استخدام النموذج الخطي البسيط في تقدير الاستهلاك. التحلي بالحذر واحترام الإجراءات والخطوات السالفة الذكر.

حساب معامل الارتباط r^* للتعرف على أهمية العلاقة بين X وعامل الزمن (t)

وتحديد طبيعتها (علاقة طردية أو عكسية). كلما كانت قيمة r قريبة من 1 كلما دل ذلك على وجود علاقة ارتباط

بين المتغير التابع X والمتغير التفسيري t .

اختبار مدلولية r^* .

(3) التقدير بواسطة معادلة الانحدار الذاتي:

بعد تحديد رتبة معادلة الانحدار وتقدير معالمها، نستطيع الآن إجراء عملية التقدير، فمن الضروري إجراء سلسلة من الحسابات (مع ، $t = 19$) فمثلا لو أردنا التقدير للفترة افتراض أن معادلة الانحدار من المرتبة الثانية وعدد المشاهدات الفعلية يساوي 16 (أي بعد أولا وذلك وفقا لما يلي: ($t = 17, t = 18$)) تحديد التقديرات للفترة وبدون الشك، فكلما زادت الفترة التقديرية كانت النتائج أقل دقة.

إن طريقة الانحدار الذاتي، تسمح لنا في كل مرة بتحسين التقدير، وذلك بأخذ القيم الفعلية للظاهرة المدروسة في الفترات السابقة

بدلا من القيم التقديرية. (1) . Steven.C WHEELWRIGHT et Sypros MAKRIDAKIS, op. cit. p146

(2) عبد العزيز شرابي، مرجع مذكور سابقا، ص 104)

وعلى العموم (1) يمكن القول أنه :
وحجم المصاريف المسجلة خلال السنوات الأخيرة تشكل حجر الأساس في إعداد التقديرات للفترة القادمة. حيث أنه من خلال التحليل التاريخي لمعطيات المصاريف والنشاط، وملاحظة التطورات والتقلبات التي تتخللها يمكن استخراج اتجاهين عامين:

- اتجاه عام خاص بمعطيات النشاط المعبر عنه بعدد المرضى والأيام الاستشفائية.

الفصل الرابع : التقنيات التقديرية للنشاط الاستشفائي

- اتجاه عام خاص ببند النفقات المختلفة.

وانطلاقاً منها يتم تقدير حجم النشاط والإحتياجات المالية الضرورية لأدائه. ومن الناحية العملية يتم تحديد من واقع البنود الفعلية للتكاليف عن الفترات المحاسبية السابقة، معدلات لبند التكاليف المختلفة في شكل نسب مئوية من الكلفة الإجمالية للنشاط، وبديهي لا يشترط أن تكون هذه النسب مطابقة تماماً للنسب السابقة ولكن على الأقل يفترض أن تكون هذه النسب في حدودها، ما لم يكن هناك مبررات وأسباب (مقنعة لوجود اختلافات كبيرة في حدود تلك النسب . (2)

(2) هشام أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، مرجع مذكور سابقاً، ص 274)

.Erik DUSART, op. cit. p. 125 (1)

المبحث الثالث : معايير اختيار طرق التنبؤ:

إن دقة النتائج التي تعطيها كل طريقة تنبؤ، ليست المعيار الوحيد لاختيار هذه الطريقة أو تلك، حيث نجد الكثير من المؤسسات لا تستطيع استعمال الطرق الأكثر دقة بسبب تكاليفها الكبيرة، ولذلك سنقدم أهم المعايير المعتمدة لاختيار تقنيات التنبؤ. (2)

1.3 . الفترات الزمنية:

هناك جانبين يأخذان بعين الاعتبار لاختيار تقنية تنبؤ معينة باستخدام هذا المعيار.

- الجانب الأول يتمثل في المدى الزمني للتقدير. حيث تستعمل الطرق الكيفية في التقديرات طويلة المدى، بينما تستعمل الطرق الكمية في التقديرات المتوسطة والقصيرة المدى.

- الجانب الثاني يتمثل في تحديد الفترات التي تتضمنها عملية التقدير، حيث هناك طرق يمكنها التقدير لفترة زمنية واحدة، وطرق أخرى يمكنها التقدير لعدة فترات زمنية.

2.3 . القانون الإحصائي لتطور الظاهرة:

إن أغلبية طرق التقدير تعتمد على طبيعة العناصر الأساسية التي تتحكم في تطور الظاهرة المدروسة، والمتمثلة في العنصر العشوائي، الاتجاه العام، الموسمية و الدورية. فهناك طرق يمكن استعمالها في حالة وجود العنصر العشوائي فقط، وطرق أخرى يمكن استعمالها في حالة وجود الاتجاه العام والموسمية إضافة إلى العنصر العشوائي،... إلخ.

3.2 . النموذج:

فيما يخص النموذج يمكن ذكر أربعة أنواع أساسية هي:

- نماذج السلاسل الزمنية .
- النماذج الانحدارية .
- النماذج الإحصائية .
- النماذج غير الإحصائية .

نماذج السلاسل الزمنية تستعمل الزمن كمتغير مستقل، ومعظم طرق التنبؤ الكمية تستخدم هذه النماذج، ما عدا النماذج الانحدارية (السببية) التي تدخل عدة متغيرات مستقلة في آن واحد.

بينما الطرق الإحصائية إضافة إلى التقديرات التي تعطيها، تعطي أيضا المعلومات اللازمة لحساب مجالات الثقة المتحصل عليها، وهذا عكس النماذج الغير إحصائية التي لا تعطي سوى التقديرات.

(2) هشام أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، مرجع مذكور سابقا، ص 278)

4.3 . التكلفة:

عموما هناك ثلاثة عناصر أساسية في حساب التكلفة الإجمالية المتعلقة بتطبيق طريقة تنبؤ معينة، وهي ناجمة أساسا عن استعمال أغلبية طرق التنبؤ للحاسوب.

هذه العناصر هي: - تكلفة التطوير وإعداد البرمجيات

- تكلفة التخزين.

- تكلفة الاستغلال.

5.2 . الدقة:

يعتبر معيار الدقة من أهم المعايير في اختيار طريقة معينة، وبالتالي الطريقة الأفضل هي التي تعطي أقل الانحرافات بين القيم

التقديرية والفعلية. ويمكن أخذ الخطأ المعياري للتقدير:

$$\theta = \sqrt{\frac{\sum (y' - y)^2}{n}}$$

كمعيار لقياس دقة الطريقة المطبقة في التقدير، ومن الأحسن أن لا يتجاوز الخطأ الحدود 10% المعقولة 5% وفي أسوء الأحوال

6.2 . سهولة التطبيق:

آخر معيار يجب أخذه بعين الاعتبار عند اختيار طرق التقدير هو السهولة في التطبيق، يرتبط هذا المعيار بعامل الزمن أي طول المجال الزمني المعتمد منذ لحظة التفكير بعملية التقدير إلى غاية إعدادها فعلا، وكذلك درجة التعقيد التي تتميز بها الطريقة وسهولة فهمها دون اللجوء إلى خبراء أو تكوين في الميدان.

خاتمة الفصل الرابع:

يكتسي التقدير أهمية بالغة في مجال التسيير، ويعتبر أداة علمية فعالة لإعداد الاستراتيجيات والخطط والموازنات التقديرية والتقليص من هامش عدم التأكد الذي يتخلل عملية اتخاذ القرار. ونظرا لأهمية التقدير على مستوى المؤسسة، فإنه تم تطوير العديد من التقنيات التي تتلاءم مع مختلف الظواهر الاقتصادية، وتتماشى مع رغبة المسير، فنجد مثلا: تقنيات

التقدير باستعمال نماذج الانحدار والارتباط، وتقنيات التقدير للسلاسل الزمنية، كالمسح الأسي والمتوسطات المتحركة وطرق التفكير التي تعتمد بالأساس على تحديد مكونات السلسلة الزمنية.

إن وجود عدد كثير من تقنيات التقدير يطرح مسألة المفاضلة بينها، ولهذا تم وضع عدة معايير تؤخذ بعين الاعتبار عند اختيار تقنية التقدير المناسبة، كسهولة التطبيق، الدقة، التكلفة، القانون الإحصائي لتطور الظاهرة، طول الفترة الزمنية المراد التقدير لها.

نحو تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات العامة

دراسة حالة المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في الامومة و الطفل لالة خيرة مستغانم

ملخص :

جاءت هذه الدراسة كمحاولة لتطبيق إحدى أدوات مراقبة التسيير الهامة المستخدمة في المؤسسات الصناعية في مجال محاسبة التكاليف وهي طريقة التكاليف المتغيرة، بهدف توضيح كيفية استخدام هذه على واقع إحدى المستشفيات العامة الجزائرية، كيفية استخدام هذه الطريقة في حساب تكاليف المستشفى والفوائد المتوقع الحصول عليها من قبل هذه الأخيرة في حال طبقت هذه الطريقة. وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي في الجانب النظري، بالإضافة إلى المنهج الاستدلالي ودراسة حالة في الجانب التطبيقي، وقد توصلت في الأخير إلى تحديد رؤية مستقبلية لكيفية تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات، انطلاقا من ملائمة هذه الطريقة لواقع النشاط والتكاليف .. في هذا النوع من المؤسسات الاجتماعية المعقد

• تمهيد

تعتبر طريقة التكاليف المتغيرة (Method of variable costs) من أدوات محاسبة التكاليف الهامة في المؤسسات

الصناعية، لما لها من فوائد في التحكم في التكاليف المتغيرة، وحساب النتيجة التحليلية بطريقة سهلة وسريعة، خاصة بالنسبة للمؤسسات التي تنتج عدة منتجات مختلفة في آن واحد، وهو ما يجعلها ملائمة لمثل هذا النوع من المؤسسات المتنوعة المنتجات. انطلاقا من هذه الأهمية، وعلى اعتبار أن المستشفيات العامة أيضا هي مؤسسات ذات خدمات متنوعة ومعقدة، فهي تقوم بأداء خدمات عديدة يوميا، ولعدد هام ومتنوع من المرضى الداخليين والخارجيين، داخل أقسامها المختلفة الإدارية والصحية والطبية. وعليه فإنه يمكن حسب وجهة نظرنا تطبيق هذه الأداة في واقع حساب التكاليف في المستشفيات العامة، على اعتبار أن هاته الأخيرة تعاني بالأساس من سوء التحكم في هذه التكاليف، ومن ازديادها نتيجة للطلب المتزايد والمتنوع على الخدمات الصحية ككل. ومنه فإننا نعتبر هذه الورقة البحثية بمثابة محاولة لتوضيح أن هذه الطريقة تناسب في مزاياها المستشفيات العامة، لحساب النتيجة المحققة في النهاية من قبل المستشفى أو بعض الأقسام الصحية والطبية فيه، والتي قد لا تتناسب مع الإيرادات الممنوحة له

أولا: إشكالية الدراسة

من خلال هذا البحث سنحاول الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية :

- كيف يمكن تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة لحساب النتيجة المحققة في المستشفيات العامة، أو في بعض أقسامها؟

- وما هي الفوائد التي سوف تجنيها هذه المستشفيات من ذلك؟

ثانيا: المنهج المستخدم في الدراسة

لمعالجة هذه الإشكالية والإجابة عنها، قمنا باستخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري من البحث، لعرض وتحليل مختلف المفاهيم المتعلقة بطريقة التكاليف المتغيرة، من حيث ظهورها وتطورها، ومنهجية عملها محاولة استيفاء الوصف النظري لها. وكذا المنهجين الاستدلالي ودراسة الحالة في الجانب التطبيقي، لاستكشاف وعرض الخطوات التي تقودنا إلى تطبيق هذه الطريقة ميدانيا، مع قيامنا بإسقاط الجانب النظري على بيانات التكاليف والنشاط الخاصة بمستشفى المتخصصة الامومة و الطفل -لالة خيرة - مستغانم، والذي أخذناه كنموذج للإطلاع على مدى الإمكانية الحقيقية لهذا التطبيق في الواقع

ثالثا: هيكل الدراسة

مفهوم -قمنا بتقسيم الدراسة في شقيها النظري والتطبيقي إلى المحاور التالية :

ونشأة طريقة التكاليف المتغيرة

منهجية عمل طريقة التكاليف المتغيرة في المؤسسات الصناعية؛

استشراف منهجية عمل طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات؛

- دراسة إمكانية تطبيق هذه الطريقة في واقع مستشفى الامومة و الطفل - مستغانم -

● 2. مفهوم ونشأة طريقة التكاليف المتغيرة

يقصد بطريقة التكاليف المتغيرة بالنسبة للمؤسسة الصناعية التي تنتج عدة منتجات، حساب النتيجة التحليلية عن طريق هوامش التكاليف المتغيرة لهذه المنتجات. ثم يتم طرح التكاليف المتغيرة لكل منتج من رقم أعماله، للحصول على ما يسمى طرح التكاليف الثابتة الكلية للمؤسسة من مجموع هذه الهوامش، للحصول على النتيجة التحليلية للدورة (1) أو التي تسمى أيضا بطريقة التكاليف. وهي طريقة أمريكية الأصل، وقد طورت لاحقا ونتج عنها ما يسمى بطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة .، (Method of specific costs) المحددة أو الخاصة وفي ما يلي بعض التعريفات الخاصة بطريقة التكاليف المتغيرة:

" حسب هذه الطريقة، لا بد أن يسمح سعر بيع منتج أو سعر تقديم خدمة، باسترجاع تكلفة إنتاج وتسويق ذلك المنتج تقديم تلك الخدمة، على أن يبقى جزء يسمى الهامش على التكاليف المتغيرة للمنتج أو الخدمة، يتم من خلاله تغطية جزء من التكاليف الثابتة للمؤسسة ككل ."

تقوم هذه الطريقة على مبدأ حساب التكلفة المتغيرة الخاصة بإنتاج أو توزيع كل منتج أو نشاط في المؤسسة، ومن ثم استخراج " هامش أو هوامش التكاليف المتغيرة ". (2) ؛

تسمح هذه الطريقة بتحليل محفظة منتجات متعددة، مما يسمح باتخاذ قرارات على المدى القصير تتعلق بإنتاج وتطوير أو " التخلي عن إنتاج هذه المنتجات ". (3) ؛

طريقة تسمح بتجنب الاصطناع والتعسف في توزيع المصاريف الثابتة، بينما يبقى التعسف وعدم الدقة قائمين في عملية تمييز "

الأعباء الثابتة عن المتغيرة، وهي تتميز بسهولة التطبيق وسرعة الحصول على النتائج " (4).

(1) (Langlois et Autres, 2008, p 150)

(2) (Descotes, 2015, p 17)

(3) ". (Le Gallo, 2005/2006, p 38) ؛

(4) زعبيط، 2007 ، ص 13

3منهجية عمل طريقة التكاليف المتغيرة في المؤسسات الصناعية

لتوضيح هذه المنهجية نفترض أن إحدى المؤسسات الصناعية تنتج ثلاث منتجات مختلفة: أ، ب، ج فحساب النتيجة

التحليلية لهذه المؤسسة لدورة معينة، يكون بالطريقة التالية: (1)

*المنتج (أ): رقم أعمال المنتج (أ) - التكاليف المتغيرة للمنتج (أ) = ها / ت م (أ)

*المنتج (ب): رقم أعمال المنتج (ب) - التكاليف المتغيرة للمنتج (ب) = ها / ت م (ب)

*المنتج (ج): رقم أعمال المنتج (ج) - التكاليف المتغيرة للمنتج (ج) = ها / ت م (ج)

ها / ت م (أ) + ها / ت م (ب) + ها / ت م (ج) = مجموع هوامش التكاليف المتغيرة، وعليه فالنتيجة التحليلية الإجمالية

:تحسب كما يلي

النتيجة التحليلية للمؤسسة = مجموع هوامش التكاليف المتغيرة للمنتجات - التكاليف الثابتة الكلية)

4- استشراف منهجية عمل طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات:

4-1- إشكالات استخدام طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات:

الإشكال الأول الذي يواجهنا بداية عند محاولة استنباط أو استشراف منهجية عمل طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات -

العامة أو الخاصة على حد سواء، هي أننا لا نجد أي منتج صناعي يسوق بهامش ربح كما هو الحال في المؤسسات الصناعية،

الفصل الخامس : الدراسة التطبيقية * المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في الامومة و الطفل * لالة خيرة -

مستغانم-

أي لا يوجد منتجات تباع بأرقام أعمال معينة، بل خدمات صحية أو طبية مقدمة من قبل المستشفى، بمقابل أو بدون مقابل كما هو الحال في بعض الخدمات الصحية والطبية على مستوى المستشفيات العامة. هذه الخدمات تقدم إلى مرضى داخليين يقيمون في المستشفى لمدة معينة، أو مرضى خارجيين يتلقون الوقاية والعلاج في أماكن تواجدهم، أو يزورون المستشفى لفترة وجيزة جدا بغية تلقي تلك الخدمات، ويغادروها ولا يقيمون فيها. وعليه فإن عدد المنتجات في المؤسسات الصناعية سوف يقابله عدد الخدمات المقدمة، أو بالأحرى عدد المرضى (المرتفقين) للخدمات الصحية سواء كانوا داخليين أو خارجيين بالنسبة للمستشفى؛

(1) (Drouin, 1996, p 52)

- كذلك فإن الخدمة التي تقدم إلى هؤلاء متفاوتة التعقيد حسب حالة كل مريض، ويمكن أن يمر المريض على عدد من الأقسام لتشخيص حالته، وإجراء الفحوص بالأشعة وأخذ عينات من دمه مثلا، مما يعقد في تركيبة ونسبة الأعباء المتغيرة الداخلة في تكلفة الخدمة المقدمة لهذا المريض، وهذا الأمر يعقد من عملية تتبع الأعباء المتغيرة وحسابها حسابا دقيقا؛

- أيضا فالمستشفيات وخاصة العامة منها، شديدة التعقيد تنظيميا واجتماعيا وكبيرة الحجم في كثير من الأحيان، ومتعددة الوظائف والاختصاصات مما يجعل عدد مصالحتها وأقسامها كبيرا جدا مقارنة بالمستشفيات المتخصصة. وهو ما يستدعي حساب التكلفة المتغيرة لكل خدمة تقدم لكل مريض مقابل الإيراد الذي يقدمه هذا المريض، والذي يقابله رقم أعمال المنتج في المؤسسة الصناعية، وذلك على مستوى كل قسم أو مصلحة وفي كل قاعة علاجية أيضا، حيث قد يبدو ذلك الإيراد هزليا جدا أمام التكلفة الحقيقية للخدمة التي تلقاها، كما أن العملية تزداد تعقيدا كلما كبر حجم المستشفى وزاد عدد مرضاه يوميا؛

من الإشكالات الأخرى أيضا، أنه ومن أجل حساب التكاليف المتغيرة للخدمات الصحية المقدمة للمرضى الداخليين أو الخارجيين بسهولة وبسرعة ودقة، لا بد أن يتمتع المستشفى العام أو الخاص بوجود هيكل تنظيمي مبني على أساس مراكز المسؤولية (Responsibility Centres) تظهر فيه جميع الأقسام والمصالح مهما كان حجمها ودورها، حيث أن ،

طريقة التكاليف المتغيرة تقوم على أساس محاسبة المسؤولية، أي المسؤولية عن التكاليف ورقم الأعمال أو الإيراد المحقق بالنسبة للمستشفى، وهو ما يغيب ربما في كثير من مستشفياتنا العامة

الفصل الخامس : الدراسة التطبيقية * المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في الامومة و الطفل * لالة خيرة -

مستغانم-

4-2- اقتراح منهجية عمل لاستخدام طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات:

بما أن المستشفى يتكون من قاعات علاجية تحتوي على أسرة، وقاعات تشخيص، ومخابر وقاعات علاج بالأشعة وغيرها من الأقسام والمصالح الأخرى. والتي يزداد عددها حسب طبيعة وموقع وحجم المستشفى. فإن تكلفة خدمة أي مريض داخلي أو

خارجي هي تكلفة متغيرة تتناسب مع عدد ونوع المرضى، والتي ربما سوف تتكون من ما يلي:

أ - بالنسبة لتكلفة علاج المريض الداخلي المتغيرة = تكلفة الدواء + تكلفة الغذاء + تكاليف أخرى متغيرة (كالأشعة +

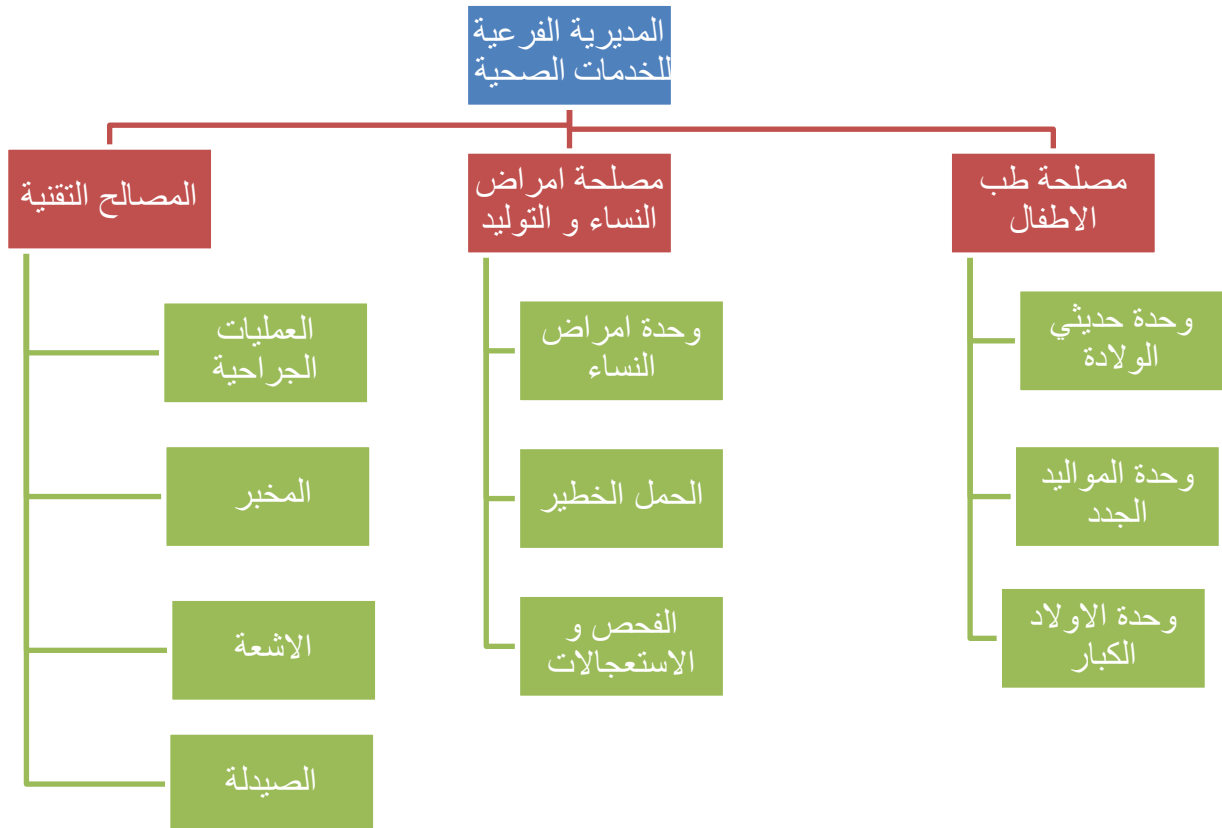
الجبس المستخدم + الحفظات + الإجازات... الخ)

ب- بالنسبة لتكلفة علاج المريض الخارجي = تكلفة الدواء + الجبس المستخدم + تكاليف وقاية... الخ

وعليه وعلى افتراض أننا في حالة مركز صحي صغير خاص أو عام، يستقبل فقط المرضى الخارجيين، ويتكون من عدد محدود

من المصالح والأقسام، كما هو الحال ربما في بعض العيادات الخاصة أو الجوارية العامة، سوف يكون الهيكل التنظيمي للخدمات الصحية

مثلا كما يلي:



المصدر: من اعداد الباحثين

الشكل (1): هيكل تنظيمي للمديرية الفرعية للخدمات الصحية

ولاستخدام طريقة التكاليف المتغيرة في هذه الحالة، سوف نقوم بحساب التكلفة المتغيرة الخاصة بالخدمة المقدمة لكل

مريض خارجي، بكل ما تحويه من أعباء متغيرة وذلك في كل من المصالح أو الأقسام التالية:

-قسم الفحص؛

-قسم الصيدلية؛

-قسم المخبر؛

-قسم الأشعة.

وذلك حسب ما تطلبته الخدمة المقدمة، أي حسب ما طلبه المريض أو اقتضت حالته الصحية ذلك. فرمما هي عبارة عن تركيب تكاليف النشاطات الأربع مجتمعة، أو أقل أو حتى نشاط واحد. ويكون هذا الحساب دوريا ومع كل المرضاخارجيين، وعليه سوف يتولد لدينا ما يلي بالنسبة للمستشفى في كل يوم:

-تكاليف متغيرة خاصة بخدمة الفحص أو التشخيص؛

-تكاليف متغيرة خاصة بخدمة الصيدلية أو الدواء؛

-تكاليف متغيرة خاصة بخدمة الفحص المخبري؛

-تكاليف متغيرة خاصة بخدمة الأشعة.

وعليه ومقابل هذه التكاليف المتغيرة، سوف يكون لدينا رقم أعمال أو مردود مالي بالنسبة للمؤسسة الصحية الخاصة، أو

إيراد متواضع ربما بالنسبة للمؤسسة العامة. ومن خلال التكلفة المتغيرة المقدمة مفردة أو مجموع التكاليف المتغيرة للمريض

الواحد، والإيراد أو المردود المالي الذي يقدمه المريض كثمن للخدمات الصحية التي تحصل عليها، سوف نتمكن من حساب

- هامش التكلفة المتغيرة لكل مريض، حيث يمثل كل مريض منتج، بالنسبة للمستشفى العام أو الخاص - كما سبقت الإشارة

:وذلك كما يلي

الفصل الخامس : الدراسة التطبيقية * المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في الامومة و الطفل * لالة خيرة -

مستغانم-

هامش التكلفة المتغيرة للمريض في المستشفى العام = الإيرادات المحصلة من المريض - التكاليف المتغيرة للخدمات المقدمة للمريض.

هامش التكلفة المتغيرة للمريض في المستشفى الخاص = رقم الأعمال المحصل من المريض - التكاليف المتغيرة للخدمات المقدمة للمريض.

ويجمع هوامش التكاليف المتغيرة لعدد المرضى الذين تم خدمتهم في كل مصلحة أو قسم، سوف نحصل على مجموعها هوامش التكاليف المتغيرة لجميع المرضى الذين تم خدمتهم في مركز صحي، أو في جزء أو في كل المستشفى خلال يوم أو شهراً في أي وقت نشاء.

وفي الأخير يمكن طرح التكاليف الثابتة الخاصة بالمركز الصحي أو جزء من المستشفى أو كل المستشفى، من مجموعها هوامش التكاليف المتغيرة للمرضى الداخليين أو الخارجيين أو معا، لنجد النتيجة الصافية التي يحققها المستشفى الخاص كربح أو

خسارة، أو نتيجة السنة كعجز أو فائض في الإيرادات بالنسبة للمستشفى العام.

ويمكن توضيح المراحل السابقة المتعلقة بمنهجية عمل طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات العامة أو الخاصة، عبر الجدول التالي:

ترتيب المرضى	تكاليف متغيرة قسم الفحص	تكاليف متغيرة قسم الصيدلية	تكاليف متغيرة قسم المخبر	تكاليف متغيرة قسم الأشعة	مجموع التكاليف المتغيرة للمريض	الإيرادات أو المداخيل عن المريض	الهوامش على التكلفة المتغيرة	التكاليف الثابتة الإجمالية	النتيجة الصافية المحققة
المريض 1	×	×	×	×	/	/
المريض 2	×	×			/	/
المريض 3	×		×	×	/	/
المريض N	×	×		×	/	/

الفصل الخامس : الدراسة التطبيقية * المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في الامومة و الطفل * لالة خيرة -

مستغانم-

المجموع
---------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------

الجدول (1): يوضح منهجية عمل طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات

11المصدر: من إعداد الطالب بناء على ما سبق.

5.دراسة إمكانية تطبيق هذه الطريقة في واقع العمومية المتخصصة الامومة و الطفل -لالة خيرة - مستغانم EHS

5-1-لمحة عن مستشفى العمومية المتخصصة الامومة و الطفل -لالة خيرة - مستغانم EHS

إن المؤسسة الاستشفائية العمومية المتخصصة الامومة و الطفل -لالة خيرة - مستغانم هي مؤسسة عمومية ذات طابع اداري ، تقوم بتوفير خدمات الرعاية الصحية والطبية الكاملة الخاصة بالامومة و الطفل حسب احتياجات سكان الولاية ، ولجميع القاطنين بالمنطقة دون استثناء.

أنشأت المؤسسة في عهد بموجب المرسوم التنفيذي رقم 62/08 المؤرخ في 2008/02/24 ، وهو يستقطب جميع سكان منطقة مستغانم، وتقدر مساحة المستشفى ب 22000 م²، وهو يحتوي على 40 غرفة ومن الجانب البشري تحتوي المستشفى على 39 طبيبا عاما، و 19 طبيبا خاصا في اختصاصات مختلفة، وهناك طبيبين خاصين متعاقدين مع المستشفى بصفة متعاقد. أيضا هناك حوالي 31 عامل في السلك الشبه طبي بين (ممرضين، مساعدي الممرضين... الخ

المؤسسة الاستشفائية المتخصصة الامومة و الطفل لالة خيرة تضم المصالح التالية:

مصلحة طب الأطفال:

وحدة حديثي الولادة

وحدة المواليد الجدد

وحدة الاولاد الكبار

مصلحة أمراض النساء والتوليد

وحدة امراض النساء

وحدة الحمل الخطير

وحدة قبل وبعد الولادة

وحدة الفحص والاستعدادات

المصالح التقنية:

العمليات الجراحية

المخبر

الأشعة

الصيدلة

ميزانية المؤسسة الاستشفائية المتخصصة الامومة و الطفل لالة خيرة تضم :

الايادات

هي رئيسية أبواب أربعة إلى وتنقسم

الباب الأول: مساهمة الدولة : تحتل المبلغ الأكبر وتساهم ا وزارة الصحة فيه

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

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

الباب الرابع: موارد أخرى : وتتمثل في مبالغ الفحوص الطبية والتحليل المخبرية للأشعة، ومداحيل بيع العتاد غير الصالح للاستعمال.

النفقات

فتنقسم إلى عشرة أبواب رئيسية وهي :

1-باب الأجور : ويتكون من مرتبات الموظفين والمنح والتعويضات المقدمة لهم.

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

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

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

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

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

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

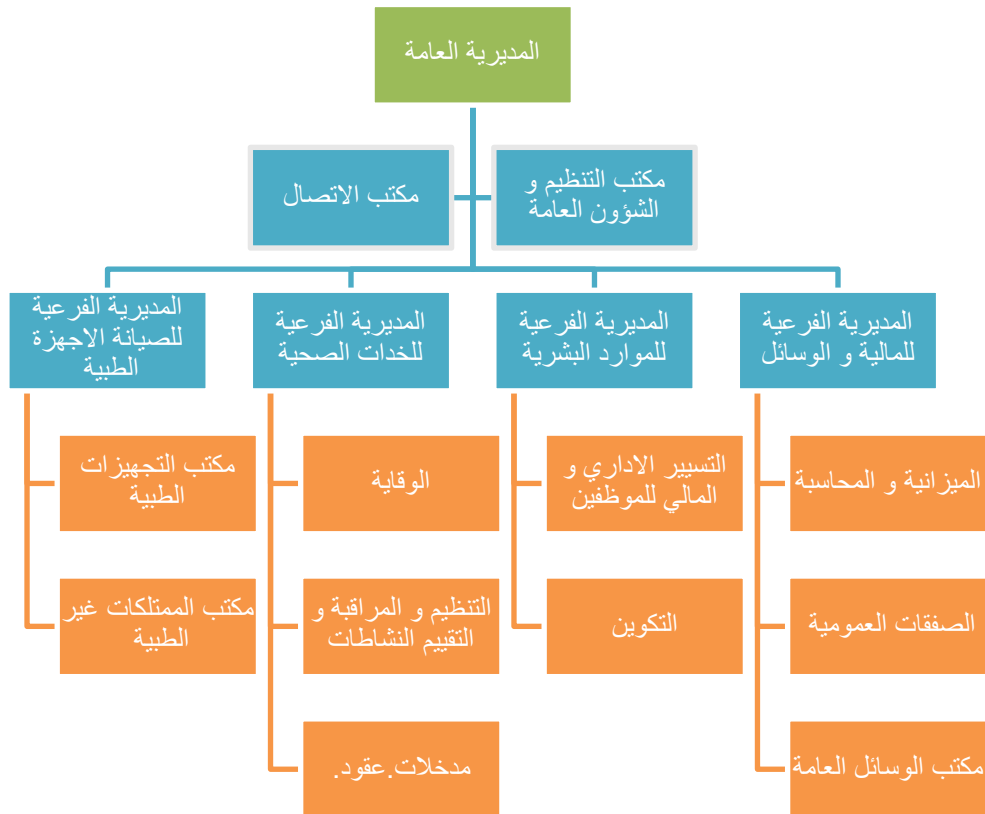
الفصل الخامس : الدراسة التطبيقية * المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في الامومة و الطفل * لالة خيرة -

مستغانم-

- 8-باب نفقات التسيير الأخرى :وتتضمن مختلف النفقات الأخرى التي لم تظهر في الأبواب السابقة كأتعاب الخبراء، مصاريف البريد و المواصلات، مصاريف العقود والمنازعات، مصاريف حظيرة السيارات (شراء، صيانة (...ومصاريف التنقل) نقل المرضى، السلع (...). كما تتضمن نفقات على حساب السنة المالية المقفلة أ
- 9-باب الخدمات الإجتماعية: وتحتوي على النفقات المخصصة للتقاعد المسبق، والنفقات المخصصة لتمويل السكن الإجتماعي.
- 10-باب البحث الطبي: أي نفقات البحث الطبي وتمثل في نفقات الخبراء المشاركين في البحث الطبي، وأتعاب الأخصائيين ونفقات صيانة السيارات التي تنقلهم. ولاحظنا أن هذا الباب يغيب كإعتماد فعلي أو تقديري في ميزانية المستشفى، وذلك لأنه يخص فقط المراكز الإستشفائية الجامعية وبعض المؤسسات الإستشفائية المتخصصة 1.

5-2-الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية المتخصصة الامومة و الطفل -لالة خيرة - مستغانم

يمكن تقديم الهيكل التنظيمي لمستشفى المتخصصة الامومة و الطفل -لالة خيرة - مستغانم، من خلال الشكل التالي:



المصدر: مصلحة الميزانية والمحاسبة المؤسسة المتخصصة الامومة و الطفل -لالة خيرة - مستغانم

الشكل (2): يوضح الهيكل التنظيمي لمستشفى المتخصصة الامومة و الطفل -لالة خيرة - مستغانم

الفصل الخامس : الدراسة التطبيقية * المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في الامومة و الطفل * لالة خيرة -

مستغانم-

من خلال الهيكل التنظيمي السابق للمستشفى، يتضح لنا أن هناك خمسة (05) مصلحة رئيسية مرتبطة اساسا بخصوصية المشفى حيث يضم كل مصلحة من ثلاثة الى 4 وحدات طبية إذا استثنينا مكتب المدير،.

ومما يلاحظ على هذا الهيكل وكغيره ربما من هياكل المستشفيات العامة الجزائرية، ما يلي:

- أن هذا الهيكل بني على أساس وظيفي أو وظائف إدارية، أكثر منه على أساس الأنشطة، وذلك ناتج عن تطبيق وظيفة التنظيم الإداري في المنظمات البيروقراطية الكبيرة الحجم؛

- أن هذا الهيكل بني في غالبه على أساس محاسبة المسؤولية الإدارية، وليس على أساس محاسبة المسؤولية القطاعية، وحتى صفة الهيكل المصفوفي لا تتوفر فيه بشكل جيد؛

- أنه يصعب فيه تطبيق محاسبة المسؤولية التي تقتضي توفر هيكل تنظيمي مبني على أساس قطاعي أو مصفوفي أي على أساس الأنشطة، بسبب غياب أي وصف دقيق للمصالح والأقسام الطبية والصحية المختلفة في المستشفى، أي أن هذا الهيكل يهمل وصف النشاطات الصحية والعلاجية، ولا تتوفر فيه أي معلومات حول عدد أو رقم القاعات العلاجية وجميع المرافق الطبية والصحية؛

- يصعب في حالة هذا الهيكل تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة، وحتى إن تم تطبيقها فسوف يقع على عاتق المديرية الفرعية للمصالح الصحية في هذا الهيكل عبر مكاتبها الثلاث، جمع جميع معطيات التكاليف المتغيرة من الأقسام والمصالح الصحية والطبية التي تسيطر عليها إداريا، والتي هي غير ظاهرة في هذا الهيكل، مما قد يشكل عبئا كبيرا على هاته المديرية؛

- إن هذا الهيكل وكغيره ربما من هياكل المستشفيات العامة الجزائرية، تستحوذ فيه المصالح الإدارية على أغلب مكوناته، وهو ما يعادل ثلاث مديريات رئيسية بفروعها. في حين أن الأساس في الحقيقة الذي قام من أجله المستشفى هو تقديم الخدمة الصحية والطبية المباشرة والغير المباشرة، وهذا الهدف الجوهرى قد مثل للأسف بمديرية واحدة، وهي المديرية الفرعية للمصالح الصحية، رغم أن نشاط الأقسام والمصالح التي تتبع هذه المديرية هو أعقد وأصعب من نشاطات مكاتب ومصالح وأقسام المديريات الفرعية الأخرى، على اعتبار أنه مرتبط بالممارسة الصحية المتخصصة.

رغم ذلك ومن خلال ما سبق، فإنه حسب وجهة نظرنا يمكن القول بتطبيق طريقة التكاليف المتغيرة لحساب وتقييم التكاليف المتغيرة واستنتاج النتيجة الصافية للمستشفى العام (فائض أو عجز في الإيرادات كما رأينا سابقا)، عبر المنهجية المقدمة لحساب التكاليف المتغيرة في المستشفيات، وذلك على مستوى المديرية الفرعية للمصالح الصحية، أي من خلال معلومات التكاليف المتغيرة الخاصة بأقسامها ومصالحها، وحساب هوامش التكاليف المتغيرة للمرضى الداخليين أو الخارجيين وجمعها كما رأينا، ثم طرح بقية التكاليف الثابتة التي تصرفها المستشفى في شكل ميزانيات موجهة لأنشطة الإدارة والصيانة وغيرها... للحصول في النهاية على النتيجة الخاصة بسنة مالية ما في المستشفى العام.

5-3- : مثال تطبيقي من واقع المستشفى خلال سنة 2016

5-3-1- : حساب عدد المرضى في كل مصلحة في سنة 2016

إذا ركزنا على المرضى الداخليين بالنسبة لهذا الجزء من المستشفى، فإنه يمكننا معرفة متوسط عدد المرضى الذين يدخلون هذه المصالح يوميا خلال هذه السنة، من خلال معرفة معدل استغلال الأسرة بالنسبة لكل مصلحة بالتقريب وعليه فالجدول الموالي يظهر متوسط عدد المرضى بالنسبة لكل مصلحة من المصالح السابقة يوميا، وعددهم بالتقدير خلال السنة:

الجدول (2) : متوسط عدد المرضى بالنسبة لكل مصلحة خلال 2016

المصلحة	متوسط عدد المرضى	عدد المرضى السنوي
مصلحة طب الاطفال EPH	20	2700
مصلحة امراض النساء و التوليد MGA	24	8640
المصالح التقنية	23	8230
وحدة العمليات الجراحية OCI	19	6840
وحدة المخبر و الاشعة	24	8640

الفصل الخامس : الدراسة التطبيقية * المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في الامومة و الطفل * لالة خيرة -

مستغانم-

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على الملحق رقم 01

5-3-2- : حساب متوسط إقامة كل المرضى في كل مصلحة في سنة 2016

من خلال الملحق رقم 02 الذي يوضح المدة المتوسطة للإقامة في هاته المصالح الاستشفائية بالنسبة لكل مريض، نستطيع استخراج عدد الأيام التقديري الإجمالي لفترة الإقامة لكل صنف من أصناف المرضى السابقين، وذلك من خلال

الجدول التالي:

الجدول (3): عدد الأيام التقديري الإجمالي لفترة الإقامة في المصالح الإستشفائية خلال سنة 2016

المصلحة	متوسط فترة الإقامة باليوم	عدد المرضى السنوي	عدد الأيام الكلي
مصلحة طب الاطفال الداخلي MIT	5	2700	36000
مصلحة امراض النساء و التوليد MGA	8	8640	69120
المصالح التقنية	6	8230	49680
وحدة العمليات الجراحية OCI	8	6840	54720
وحدة المخبر و الاشعة	3	8640	25920

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على الملحق رقم 02

حيث يوضح الجدول السابق عدد الأيام الكلية التقديري الخاص بمجموع كل صنف من أصناف المرضى التابعين لكل مصلحة من المصالح السابقة.

5-3-3- : حساب مجموع التكاليف المتغيرة لكل صنف من أصناف المرضى في كل مصلحة في سنة 2016

يظهر الملحق رقم 03 ، تكلفة كل يوم استشفائي في كل مصلحة من المصالح السابقة، والخاصة بكل مريض بالنسبة لمجموع نفقات 2015 . وعليه فإنه يمكننا حساب حجم مجموع التكاليف المتغيرة الخاصة بكل صنف من أصناف المرضى السابقين أو لكل مصلحة، بناء على هذه التكلفة من خلال الجدول التالي:

الجدول (4): تكاليف الأيام الاستشفائية (التكاليف المتغيرة) لكل مصلحة من المصالح خلال سنة 2016

المصلحة	عدد الأيام الكلي	تكلفة اليوم الاستشفائي (دج)	التكلفة المتغيرة الكلية (دج)
---------	------------------	-----------------------------	------------------------------

الفصل الخامس : الدراسة التطبيقية * المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في الامومة و الطفل * لالة خيرة -

مستغانم-

147996000	4111	36000	مصلحة طب الاطفال الداخلي MIT
604661760	8748	69120	مصلحة امراض النساء و التوليد MGA
112127760	2257	49680	المصالح التقنية
317868480	5809	54720	وحدة العمليات الجراحية OCI
499685760	19278	25920	وحدة المخبر و الاشعة

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على الملحق رقم 03

5-3-4- : حساب الهامش على التكلفة المتغيرة والنتيجة النهائية في مجمع المصالح الاستشفائية في سنة 2016

كما هو معلوم فإن تسعيرة الليلة الواحدة بالنسبة لأي مصلحة استشفائية بالنسبة لكل مريض هي 100 دج، وهي محددة

قانونا. وعليه فيمكننا حساب حجم الإيرادات الناتج عن أعداد المرضى السابقين في كل المصالح بالنسبة لهذا الجانب من

من خلال ضرب تعريفه الليلة الواحدة في عدد الليالي أو الأيام الإجمالي، ومن ثم نستطيع حساب (Le Block) المستشفى

الهامش على التكاليف المتغيرة، والنتيجة بالنسبة لهذه المصالح أو النشاطات الاستشفائية، من خلال معرفة التكاليف الثابتة الخاصة بهذا

الجانب من المستشفى ، وذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول (5): الهامش على التكلفة المتغيرة والنتيجة للمصالح الاستشفائية السابقة خلال سنة 2016

المصلحة	الإيرادات	التكاليف المتغيرة	الهامش على التكلفة المتغيرة	التكاليف الثابتة	النتيجة (دج)
مصلحة طب MIT الاطفال الداخلي	604661760	6912000	597749760 -	تتضمن تكاليف المستخدمين	
مصلحة امراض MGA النساء و التوليد	4968000	112127760	107159760 -	+	

الفصل الخامس : الدراسة التطبيقية * المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في الامومة و الطفل * لالة خيرة -

مستغانم-

	تكاليف	312396480 -	317868480	5472000	المصالح التقنية
	الصيانة	497093760 -	499685760	2592000	وحدة العمليات OCI
	+التكاليف				الجراحية
	الثابتة	817966080 -	824878080	6912000	وحدة المخبر و الأشعة
	المشتركة				
-	34067752	3153222000-	3188862000	35640000	المجموع
3493899520,4	0,4				

المصدر: من إعداد الطالب.

نلاحظ أن النتيجة الخاصة بمجمع النشاطات الصحية (Le Block) الخاص بالمستشفى هي نتيجة سالبة وتقدر

ب: 3493899520.4 - دج بالنسبة لسنة 2015 . وهذا ما يشير إلى أن التكاليف المتغيرة أكبر بكثير فعلا من حجم

الإيرادات التي يتلقاها المستشفى كإيرادات خاصة من خلال هذه المصالح، من طرف المرضى الداخليين والتي تكاد تكون رمزية.

كذلك نلاحظ بأن التكاليف الثابتة كان حجمها كبيرا جدا، وهو ما يدل على الحجم المعترف للنفقات التي يصرفها المستشفى من أجل تقديم خدماته لهؤلاء المرضى، والتي لا يمكن مقارنتها في حجمها الهائل جدا مع حجم الإيرادات الخاصة التي مصدرها المرضى.

وهنا يمكن بوضوح اكتشاف حجم الأموال التي تصرف في إطار السياسة الاجتماعية للدولة من أجل التكفل بالمواطنين، والتي يقابلها حجم مساهمات ضئيل جدا من طرف هؤلاء. ويعبر مبلغ النتيجة المحسوب بطريقة التكاليف المتغيرة إجمالا عن عجز حقيقي في التكفل بالتكاليف الضخمة لرعاية هؤلاء المرضى الداخليين، مما يستعدي تخصيص ميزانيات دوما من طرف الدولة، مناسبة لتغطية هذا العجز في كل سنة.

6. الخلاصة

بعد معالجتنا لهذا الموضوع من جانبه النظري والتطبيقي، تمكنا من استخلاص مجموعة من النتائج المتعلقة بتطبيق

طريقة التكاليف المتغيرة في واقع المستشفيات العامة، و منها ما يلي:

1- إمكانية تطبيق هذه الطريقة في جزء أو في كل أي مستشفى عام، وذلك بناء على منهجية عمل الطريقة المقترحة في

البحث، والتي تشبه إلى حد ما منهجية حساب التكاليف المتغيرة في المؤسسات الصناعية، مع التأكيد على أن المنتج في هذه

الأخيرة يقابله المريض أو النشاط؛

الفصل الخامس : الدراسة التطبيقية * المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في الامومة و الطفل * لالة خيرة -

مستغانم-

2- إمكانية تطبيق هذه الطريقة بشكل أسهل وأسرع، في الوحدات الصحية العامة والمستشفيات الخاصة ذات الحجم الأقل

مقارنة بالمستشفيات العامة؛

3- الهيكل التنظيمي للمستشفيات العامة الجزائرية، كما هو حال مستشفى المتخصصة الامومة و الطفل - لالة خيرة - مستغانم، يصعب فيه تطبيق طريقة

التكاليف المتغيرة، وحتى ربما غيرها من طرق قياس وتقييم التكاليف الحديثة الأخرى، على اعتبار أنه مبني على أساس محاسبة مسؤولية إدارية أكثر منه محاسبة على أساس الأنشطة؛

4- الهيكل التنظيمي لأغلب المستشفيات العامة الجزائرية، لا يعطي أهمية كبيرة للنشاطات الصحية في الوصف التنظيمي، رغم أن الهدف الأساسي من إنشاء المستشفيات هو تقريب الممارسة الصحية من المواطن أو المريض، وهو ما يشكل عائقا أمام محاسبة المسؤولية وأمام طريقة التكاليف المتغيرة؛

5- من فوائد تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات عموما، هو تسهيل وتسريع حساب التكاليف خاصة المتغيرة منها، وبالتالي سهولة وسرعة حساب نتيجة الخدمات المقدمة؛

6- ملائمة طريقة التكاليف المتغيرة للمستشفيات، على اعتبار أن مؤسسة متعددة الخدمات أي النشاطات أو المنتجات الخدمية المقدمة للمرضى. وكذا من خلال ما يمكن أن تتيحه هذه الطريقة للمستشفى من القدرة على السيطرة وعلى تتبع مسار هذه التكاليف الكبيرة المبلغ، القليلة العائد، خصوصا بالنسبة للمستشفى العام.

من خلال هذه النتائج نستطيع تقديم مجموعة من التوصيات في هذا البحث، وهي:

1- الاتجاه نحو تبني تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة، ومختلف أدوات محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير الأخرى، التي ينتهجها القطاع الصناعي في المستشفيات العامة وحتى الخاصة، من أجل الاستفادة من مزاياها المختلفة، وتحسين أداء هذه المؤسسات الصحية ككل؛

2- ضرورة وضع مصلحة أو قسم في المستشفيات العامة يظهر في الهيكل التنظيمي لها، يتولى تطبيق أدوات مراقبة التسيير فيها، ومختلف أدوات محاسبة التكاليف ومنها طريقة التكاليف المتغيرة، ويمكن أن تسمى هذه المصلحة بمصلحة مراقبة التسيير

في المستشفى؛

3- من مهام مصلحة مراقبة التسيير في هذه المؤسسات الفصل بين التكاليف، لتحديد التكاليف المتغيرة والثابتة وحتى الشبه

متغيرة، حتى يتسنى تطبيق أحدث أدوات مراقبة التسيير فيها، لتحقيق الاستفادة القصوى والضبط الجيد للتكاليف؛

4- ضرورة تدريب المسيرين في المستشفيات العامة على فهم أهمية تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة، وغيرها من طرق تقييم

التكاليف الأخرى، حتى يسهر هؤلاء على التطبيق الجيد لهذه الأدوات في المستشفيات التي يديرونها، وعلى تدعيم مصلحة

مراقبة التسيير بكل ما يحتاجونه من صلاحيات وموارد وإمكانيات... الخ؛

5- ضرورة تكييف النصوص القانونية التي تسيير المستشفيات العامة، مع المحاولات التي تسعى إلى نقل تجربة القطاع الخاص في

بمجال استخدامه لأدوات مراقبة التسيير ومحاسبة التكاليف المختلفة، إلى القطاع العمومي الخدمي من مستشفيات، ومدارس،

وجامعات، الخ... وذلك في إطار التحول إلى التسيير العمومي الجديد (la Nouvelle Gestion Public) حتى

لا يصطدم تطبيق هذه الأدوات مع الجانب القانوني الذي يحكم سير عمل هذه المؤسسات؛

6- هناك إمكانية لتعميم النتائج المتوصل إليها في هذا البحث المتواضع، على باقي المستشفيات والوحدات الصحية العامة

والخاصة، من خلال تطبيق منهجية العمل المقترحة بالنسبة لطريقة التكاليف المتغيرة فيها، والاستفادة من مزاياها التي رأيناها

سابقا، والمناسبة حسب رأينا للمستشفيات.

المبحث الثاني: قياس التكاليف في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في الامومة و الطفل بنظام الانشطة ABC

المطلب الاول: ابجديات قياس التكاليف في المؤسسات الخدمية

تختلف عملية قياس تكلفة المنتجات عن عملية قياس تكلفة الخدمات نظرا لإختلاف طبيعة وخصائص أنشطة الخدمات عن العمليات الصناعية المتعلقة بإنتاج وتصنيع المنتج

وتجدر الإشارة أن هناك بعض أنشطة الخدمات يمكن تنميطها، وبالتالي هنا يمكن إيجاد وحدة قياس نمطية لوحدة الخدمة ويتشابه

قياس تكلفة الخدمات في هذه الحالة مع عملية قياس تكلفة المنتج، بمعنى هناك تكاليف مشتركة تخص أنشطة خدمات متعددة و يتم

توزيعها بين الخدمات المستفيدة منها باستخدام أسس معينة أو باستخدام وحدة قياس نمطية.

ومن ناحية أخرى إن كانت أنشطة الخدمات المؤداة غير نمطية و ذلك لاختلاف نوعية وخصائص كل خدمة، أي لا يمكن تحديد وحدة قياس نمطية لوحدة الخدمة المؤداة مع عملية قياس تكلفة المنتج قياس تكلفة الخدمة

1. كيفية قياس تكلفة الخدمات

: يتم قياس تكلفة أنشطة الخدمات التي يتم تنميطها بمرحلتين :

تحديد إجمالي تكاليف الاستغلال السنوية لكل قسم ، والتي تعتبر بمثابة تكاليف مشتركة يتم توزيعها على الخدمات المختلفة و المستفيدة منها التي يؤديها القسم، وذلك باستخدام وحدة قياس نمطية

بعد تحديد إجمالي التكاليف السنوية للقسم تأتي مرحلة تحديد أنواع الخدمات التي يؤديها كل قسم وعدد وحدات الخدمة لكل نوع منها، بعد حساب متوسط تكلفة وحدة الخدمة

متوسط تكلفة وحدة الخدمة = إجمالي تكاليف الاستغلال السنوية للقسم / إجمالي عدد وحدات الخدمة المرجحة

وذلك باستخدام علاقة سببية مرجحة معينة مثل: زمن أداء الخدمة.

2. تخصيص التكاليف غير المباشرة في المؤسسة الخدمات بنظام (ABC)

التكاليف غير المباشرة في المؤسسة الخدمات قد ترتبط بالعديد من مسببات التكلفة مثل ساعات العمل على الحاسب أو عدد العاملين، عدد الملفات أو عدد مرآت الفحص، عدد أيام الإقامة أو ساعات التمريض... الخ، مما يؤدي توزيع التكاليف غير المباشرة على الخدمات بنظام ABC إلى توفير معلومات أكثر دقة، و بالتالي تحقيق العدالة و الدقة في حساب تكلفة الخدمات ويقوم نظام التكلفة على أساس الأنشطة بتخصيص التكاليف غير المباشرة، وتخصيص تكلفة هذه الأنشطة على الخدمات.

1.2 / تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة

أي أن في هذه المرحلة تتطلب توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة المسببة لحدوث هذه التكاليف، ويقصد هنا بالنشاط ذلك القطاع أو المركز الذي يقوم بأداء عمل معين و يخدم في تحقيق وظيفة معينة من وظائف المؤسسة، ويتم تخصيص التكاليف غير المباشرة في مشروعات الخدمات على الأنشطة المسببة لحدوث هذه التكلفة وفقا لمسببات التكلفة، أي السبب الرئيسي لحدوث التكلفة داخل كل نشاط.

2.2 / تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على الخدمات

وبعد توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة المسببة لحدوثها، يتم توزيع تكاليف الأنشطة على الخدمات المستفيدة منها فقط. ذا النشاط ، ويتم توزيعها ') إذا كانت هناك خدمات لمستفيد من نشاط معين فلا تتحمل أي تكاليف خاصة : أي أن تكاليف الأنشطة (على الخدمات المستفيدة منها وفقا لمسببات التكلفة 2 .

: يوضح بعض عناصر التكاليف غير المباشرة و مسببات التكلفة في قطاع الخدمات الجدول رقم (1- 2)

التكلفة	مسبب التكلفة
التكلفة المرتبطة بالحاسوب	ساعات عمل الحاسب
التكلفة المرتبطة بشؤون العاملين	عدد العمال

التكلفة المتعلقة بالمباني	(الإيجار، صيانتته، التأمين (...). المساحة
التكلفة المتعلقة بالطاقة و الكهرباء	ا الكيلووات /ساعة
التكلفة المتعلقة بالفحص	مرات الفحص
التكلفة المتعلقة بتجهيز وإعداد الآلات	ساعات تشغيل الآلات

المصدر : سليمان محجر مرجع سابق ذكره ص60

وقد خلص الى أن المعلومات التكاليفية المتولدة من تطبيق هذا النظام ساعدت إدارة المستشفيات في :

1- قياس وتحسين كفاءة أداء أقسام المستشفى.

2- تحديد و توضيح حلقات الأنشطة، و الاعتماد عليها في دعم سياسة الإدارة في مجال إدارة الجودة الشاملة.

3- إدارة التكاليف و التخطيط الإستراتيجي.

4- اتخاذ القرارات الرشيدة.

5- الربط بين التكلفة و السبب مما يساعد على سهولة تحليل تكاليف المخرجات.

ومن الصعوبات التي تواجه المستشفيات أن معظم تكاليفها تمثل تكاليف ثابتة بفعل الاستثمارات الضخمة في المباني و الأجهزة و المعدات الطبية، ورواتب الموظفين المرتفعة مما يستدعي أن تعمل هذه المستشفيات بطاقة إنتاجية عالية حتى تصل الى نقطة التعادل،

2سليمان محجر محاولة ارساء نظام محاسبة تكاليف على اساس الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات الصحية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر،

دراسات محاسبية وجبائية معمقة. قسم العلوم التجارية ، ورقلة ، 2011 ص59

.وفي حالة زيادة الطاقة التشغيلية للمستشفى فان يواجه بضرورة الاحتفاظ ببعض الأسرة

ومن العوامل الواجب مراعاتها في نظام التكاليف المطبق في المنشآت بصفة عامة وفي المستشفيات بصفة خاصة، أن يكون

هذا النظام قادراً على مراقبة الجارية، أو تجنب بعض أنواع التكاليف الغير ضرورية، أي أن المنفعة تفوق التكلفة، وأن يكون

الفصل الخامس : الدراسة التطبيقية * المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في الامومة و الطفل * لالة خيرة -

مستغانم-

التغيرات الدورية التي تحدث في التكاليف الفعلية، معرفة آلية الأداء الحالي، وتوفير تغذية عكسية تفيد في التخطيط للمستقبل بكفاءة.

لضمان نجاح تطبيق نظام ABC في بيئة الرعاية الصحية يجب الأخذ في الحسبان العوامل التالية

-توعية الإدارة العليا أو رؤساء الأقسام بمنافع تطبيق نظام (ABC)

-التأكد من أن أنظمة المعلومات الملائمة هي في مكانها المناسب لتتبع تفاصيل تكاليف المنتج أو الخدمة.

- تحديد قطاعات خط الخدمة التي سيطبق عليها دراسة نظام (ABC)

-إشراك كادر الخطا لأمامي) المديرين(في تحديد مسببات التكلفة. ضمن جهود كبيرة لتغيير الثقافة) مثل :

-تضمين مبادرات نظام الحاجة الى استقدام الأطباء لقياس الوقت اللازم لرعاية المريض مباشر 3 .)

3 ماهر موسى درغام و خليل ابراهيم شقفة ، حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقا لنظام التكاليف المبني على الانشطة في مستشفى غزة الاوروبي الحكومي ،مجلة الازهر كلية لد 10 ، العدد 1 سنة 2008 ، ص k 123 التجارة الجامع الاسلامية

المطلب الثاني:تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة لحساب التكاليف في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة مستشفى الأم والطفل

الفصل الخامس : الدراسة التطبيقية * المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في الامومة و الطفل * لالة خيرة -

مستغانم-

للقيام بمحاسبة التكاليف بتطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة عليها توزيع أعبائها المباشرة والغير مباشرة والتي تندرج في ما يسمى ب:

التوزيع الأولي للتكاليف: يكون بوضع جدول توزع فيه الأعباء المباشرة والمتمثلة في تكاليف الأجور والرواتب، تكاليف الوجبة الغذائية، وتكاليف اللوازم المستهلكة) تكاليف الصيدلة، الصيانة، ولوازم مختلفة (بالإضافة الى توزيع الأعباء الغير مباشرة) المصاريف الاجمالية (كما هو موضح في الجدول التالي:

يوضح التوزيع الأولي للتكاليف للثلاثي الأول لسنة - 2013 جدول رقم(2 - 2)

قسم رئيسي	قسم ثانوي	الاقسام
قسم الاستعجالات	المخبر	المصاريف
5150000.00 دج	1800000.00 دج	مصاريف اللوازم المختلفة
1436622.95 دج	278958.5 دج	الأجور والرواتب
800000.00 دج	200000.00 دج	الوجبة الغذائية
7386622.95 دج	2278958.5 دج	المجموع الاولي
900000.00 دج	1300000.00 دج	المصاريف الإجمالية
8286622.95 دج	3578958.5 دج	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات مكتب الميزانية والمحاسبة.

اما فيما يخص التوزيع الثانوي:

فقمنا باختيار قسم ثانوي وآخر رئيسي مع العلم ان الاقسام الرئيسية في المؤسسة الاستشفائية تتمثل في: قسم مصلحة طب الأطفال قسم مصلحة امراض النساء والتوليد، قسم امراض النساء، قسم الاستعجالات...

لاقسام الثانوية تتضمن كل من : قسم المخبر، قسم الأشعة، قسم الصيدلة. وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

3). يوضح التوزيع الثانوي للتكاليف للثلاثي الأول لسنة 2017 - الجدول رقم(3 - 2)

قسم رئيسي	قسم ثانوي	الاقسام
قسم الاستعجالات	المخبر	المصاريف
8286622.95 دج	3578958.5 دج	مجموع التوزيع الأولي
	3578958.5 دج	المخبر

الفصل الخامس : الدراسة التطبيقية * المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في الامومة و الطفل * لالة خيرة -

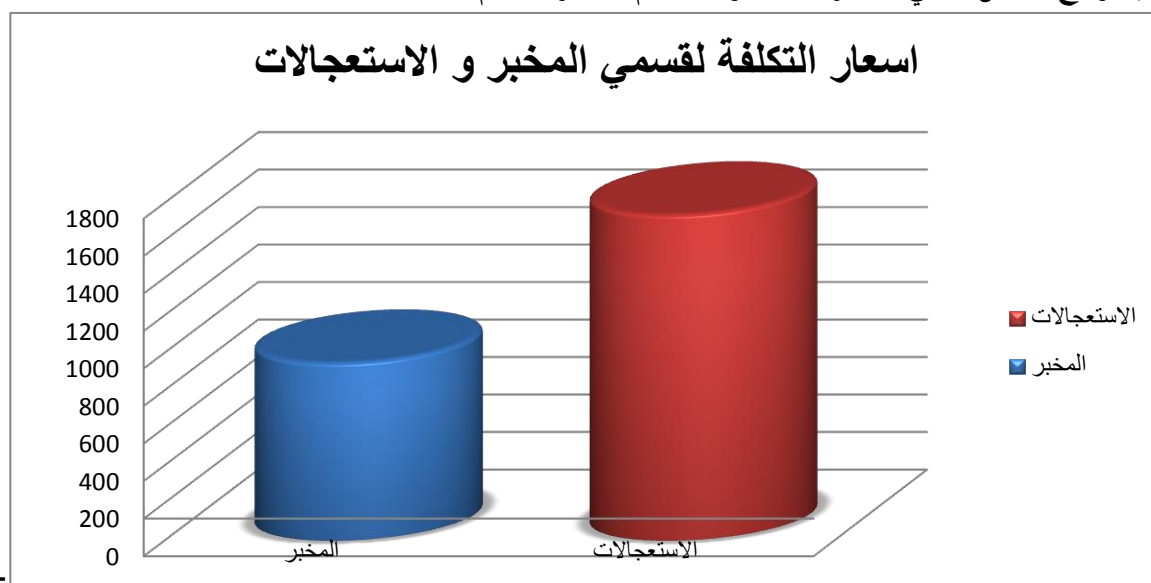
مستغانم-

مجموع التوزيع الثانوي	3578958.5 دج	8286622.95 دج
وحدة القياس	تحليلا	فحصا
عدد وحدات القياس	3780	4770
تكلفة وحدة القياس	946.81 دج	1737.23 دج

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات مكتب الميزانية والمحاسبة.

من الجدول نلاحظ ان تكلفة الوحدة في قسم المخبر بقيمة 946.81 دج للوحدة، اما تكلفة الوحدة في قسم الاستعجالات وصلت الى 1737.23 وهي قيمة مرتفعة مقارنة بقيمة التكلفة في قسم المخبر.

(1) يوضح التمثيل البياني لأسعار تكلفة الوحدة لقسم المخبر و قسم الاستعجالات :



نلاحظ من التمثيل البياني اختلاف في أسعار التكلفة للقسمين عند تطبيق نظام تقليدي، حيث أن سعر تكلفة الوحدة في قسم المخبر منخفض بقيمة 946.81 دج للوحدة ، ومرتفع في قسم الاستعجالات بقيمة 1737.23 دج للوحدة.

سنقوم في هذا المطلب بعرض نموذج لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال عدة مراحل ولذلك قمنا باختيار قسم الاستعجالات الذي يعتبر كأحد الاقسام الرئيسية في المؤسسة.

المرحلة الأولى: تحديد و تحليل الأنشطة تعتبر اول خطوة في تطبيق نظام التكلفة على اساس الانشطة وهي خطوة مهمة جدا يتم في هذه المرحلة تحديد الانشطة في كل قسم.

(4) يوضح الانشطة في قسم الاستعجالات - 2013 جدول رقم 2)

قسم الاستعجالات	القسم
	الأنشطة
	العلاج
	التحاليل
	الاشعة

□

□ المصدر : من إعداد الطالب

المرحلة الثانية: تحديد تكلفة كل نشاط

يتم تحديد تكاليف الأنشطة سالفه الذكر من خلال بطاقة التكاليف التفصيلية لكل قسم و ذلك من خلال تتبع هذه التكاليف حسب كل نشاط، وتتكون عناصر التكاليف من ثلاثة عناصر هي:

اللوازم المستهلكة:

يعتمد حساب اللوازم المستهلكة من خلال الحصول على كل استهلاكات اللوازم لإتمام العمل، ويحسب حسب بطاقة صرف هذه اللوازم من المخزن، حيث كل قسم من أقسام المؤسسة في حالة احتياجه إلى هذه اللوازم يتقدم من أمين المخزن بطلبية تكون في العادة شهرية تضم مختلف اللوازم التي يحتاجها القسم. في الدراسة المقدمة حاولنا ربط هذه التكاليف بكل نشاط من خلال وثيقة تفصيلية لتكاليف كل قسم، وذلك من خلال ربط كل مصلحة أو رئيس مصلحة من خلال رقمه التسلسلي لهذه اللوازم.

الأجور و الرواتب:

تعتبر الأجور و الرواتب من أكثر التكاليف دقة في الحساب حيث تعتمد المؤسسة طريقة الكترونية في تحديد دخول وخروج الموظفين، ويحتوي هذا البند على أجور و رواتب المستخدمين سواء كانوا دائمين أو مؤقتين، ويعتبر أغلبها سهل التتبع الى الأنشطة وذلك باستخدام كشوفات الأجور المستخرج من مصلحة تسيير الموارد البشرية، ودراسة طبيعة كل نشاط و معرفة من يقوم به بشكل دقيق.

مصاريف أخرى:

الفصل الخامس : الدراسة التطبيقية * المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في الامومة و الطفل * لالة خيرة -

مستغانم-

تحتوي هذه المصاريف على كل التكاليف الأخرى بغير لوازم مستهلكة والأجور و الرواتب، وتحتوي على سبيل المثال: مصاريف الهاتف، اهتلاكات الأدوات المكتبية، المصاريف الخاصة بصيانة معدات المكتب من أجهزة التدفئة و المصابيح... الخ.

وللتوضيح أكثر سنقوم بعرض الجدول الذي يضم التكاليف المباشرة الاجمالية بالاضافة الى التكاليف الاجمالية او التكاليف الغير مباشرة الخاصة بقسم الاستعجالات.

(5) يوضح التكلفة للثلاثي الأول بقسم الاستعجالات سنة - 2013 (الجدول رقم 2)

مجمعات التكلفة	إجمالي التكلفة لقسم الاستعجالات
مجموعة تكاليف اللوازم المستهلكة	5150000.00
مجموعة تكاليف الرواتب والأجور	1436622.95
مجموعة تكاليف الوجبة الغذائية	800000.00
مجموعة التكاليف الإجمالية	900000.00
الإجمالي	8286622.95

المصدر : من إعداد الطالب من إعداد الطالب بناء على معلومات مكتب الميزانية والمحاسبة.

الوحدة ب : دينار الجزائري

المرحلة الثالثة : تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط

يحتوي قسم الاستعجالات على ثلاث أنشطة حيث خصصنا لكل نشاط مسبب تكلفة كما هو مبين في الجدول التالي:

(6) يوضح مسببات التكلفة لكل نشاط بالنسبة للثلاثي الأول سنة - 2013 (جدول رقم (6-2))

القسم	النشاط	مسبب التكلفة
قسم الاستعجالات	التحاليل	عدد التحاليل
	الأشعة	عدد الأشعة

الفصل الخامس : الدراسة التطبيقية * المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في الامومة و الطفل * لالة خيرة -

مستغانم-

عدد المرضى	العلاج	
------------	--------	--

المصدر: من إعداد الطالب

المرحلة الرابعة: الربط بين مسببات التكلفة والمخرجات

(7) الربط بين مسببات التكلفة وتكلفة كل نشاط في قسم الاستعجالات للثلاثي الاول - 2013 جدول رقم 2)

الاشعة		التحاليل		العلاج		الانشطة	التكاليف
العدد	الوحدة	العدد	الوحدة	العدد	الوحدة		
1710		2250		9180			تكاليف اللوازم المستهلكة
180	عدد العاملين على النشاط	180	عدد العاملين على النشاط	2160	عدد العاملين على النشاط		تكاليف الرواتب والأجور
180	عدد العاملين على النشاط	180	عدد العاملين على النشاط	2160	عدد العاملين على النشاط		تكاليف الوجبة الغذائية
	بالتساوي/		بالتساوي/		بالتساوي/		المصاريف الاجمالية

المصدر: من إعداد الطالب بناء على معلومات مكتب الميزانية والمحاسبة.

من اجل تخصيص التكاليف المباشرة على الانشطة وجب علينا تحديد عدد الوحدات لكل نشاط كم يلي:

عدد كل وحدة لكل نشاط في قسم الاستعجالات:

نشاط العلاج:

عدد المرضى = 102 مريض في اليوم $\times 30$ يوم $\times 3$ اشهر = 9180 مريض

عدد العاملين: $24 \times 30 \times 3 = 2160$ عامل

التحاليل:

عدد التحاليل: $25 \times 30 \times 3 = 2250$ تحليل

عدد العاملين $2 \times 3 \times 30 = 180$ عامل

الاشعة:

عدد الأشعة: $19 \times 3 \times 30 = 1710$ اشعة

180 عامل $3 \times 30 \times 3 =$ عدد العاملين $2 \times 3 \times 30 = 180$ عامل

تحميل التكاليف الغير مباشرة لكل وحدة في كل نشاط:

تكاليف اللوازم المستهلكة $13140/5150000 = 391.93$ دج

الفصل الخامس : الدراسة التطبيقية * المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في الامومة و الطفل * لالة خيرة -

مستغانم-

تكاليف الرواتب والأجور : $2520 / 1436622.95 = 570.08$ دج
 317.46 دج / $2520 =$ تكاليف الوجبة الغذائية : $800000 / 2520 = 317.46$
 تحديد تكلفة كل نشاط في قسم الاستعجالات من التكاليف المباشرة والغير مباشرة - جدول رقم (8-2)

الاشعة	التحاليل	العلاج	التكاليف
670200.3 4	881842.5	359717.4	تكاليف اللوازم المستهلكة
102614.4	102614.4	1231372.8	تكاليف الرواتب والأجور
57142.8	57142.8	85713.6	تكاليف الوجبة الغذائية
300000	300000	300000	المصاريف الاجمالية

المصدر : من اعداد الطالب بناء على معلومات مكتب الميزانية والمحاسبة

يتم تحديد تكلفة كل نشاط من التكاليف المباشرة بالحسابات التالية:

تكاليف اللوازم المستهلكة:

$$359717.4 = 9180 \times 391.93 \text{ دج}$$

$$881842.5 = 2250 \times 391.93 \text{ دج}$$

$$670200.3 = 1710 \times 391.93 \text{ دج}$$

نفس الطريقة بالنسبة للتكاليف الاخرى

تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من التكاليف غير المباشرة لكل نشاط - جدول رقم (10-2)

تكلفة الوحدة	عدد الوحدات	التكاليف	التكلفة
280.69	9180	2576803.8	العلاج
596.26	2250	1341599.7	التحاليل
660.79	1710	1129957.5	الاشعة

يتم جمع مختلف التكاليف الخاصة بكل نشاط على حدى ثم يتم تقسيم هذه التكاليف على عدد الوحدات لتحصل على تكلفة الوحدة الواحدة في كل نشاط.

مجموع تكاليف النشاط

تكلفة الوحدة الواحدة =

عدد مسيات التكاليف

تكلفة الوحدة الواحدة لنشاط العلاج = $2576803,8 / 9180 = 280.69$ دج

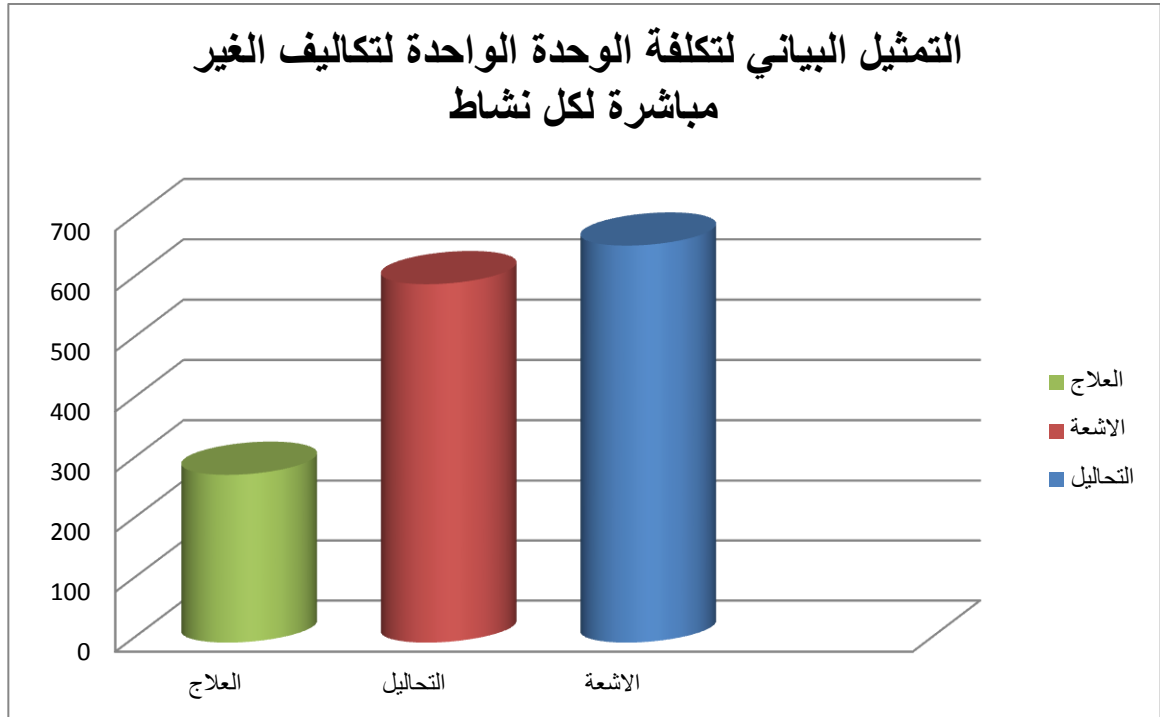
نفس الطريقة لحساب تكلفة الوحدة بالنسبة للانشطة الاخرى.

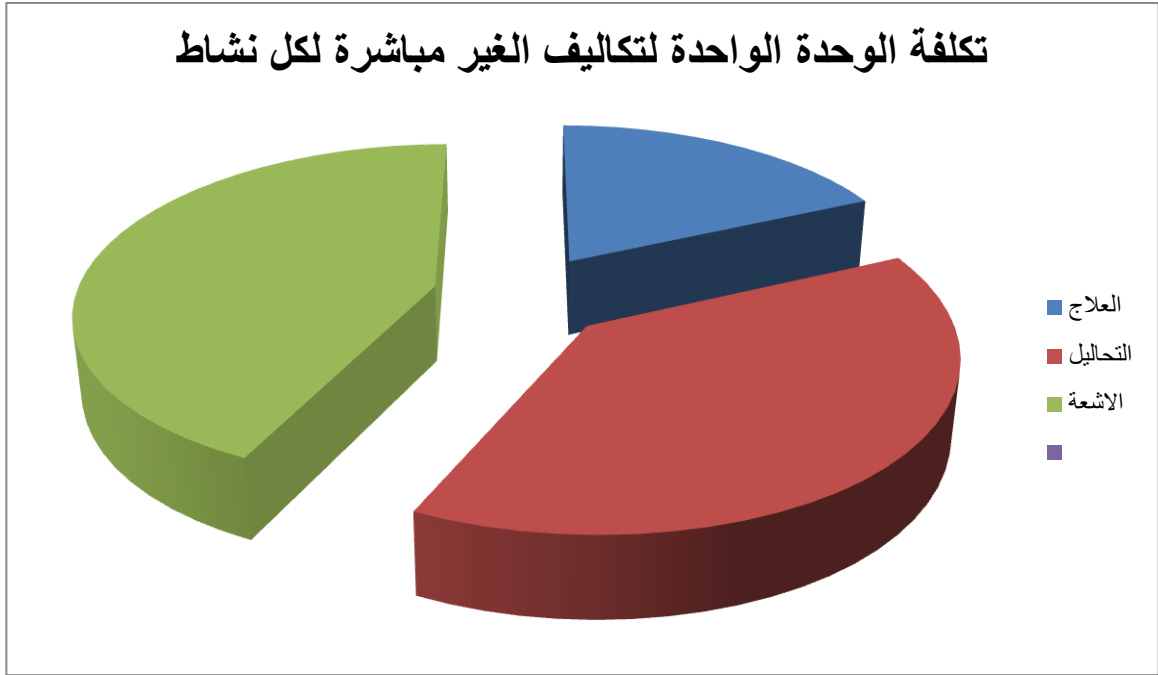
من خلال الجدول تبين أن سبب إرتفاع سعر الخدمات العلاجية، التحميل الإضافي للتكاليف غير المباشرة التي قد لا يستفيد منها المريض كالتحاليل و الأشعة.

(2-: الشكل رقم 2)

نلاحظ من التمثيل البياني اختلاف في أسعار التكلفة للقسمين ، حيث أن سعر تكلفة الوحدة في نشاط العلاج منخفض بقيمة 280.69 دج للوحدة ، ومرتفع في نشاط التحاليل بقيمة 596.26 دج للوحدة ، ومرتفع في نشاط الاشعة بقيمة 660.79 دج للوحدة.

(3-: الشكل رقم 2)





$$18,25 = \frac{100 \times 280.69}{1537.74} =$$

نفس الطريقة لحساب نسبة تكلفة الوحدة لكل نشاط.

يتبين لنا من الشكل أعلاه أن نشاط الاشعة هو اكثرهم تكلفة لكل وحدة والذي يمثل ما نسبته تقارب % 42.98 من إجمالي التكاليف

في قسم الاستعجالات وما نسبته تقارب % 38.78 من إجمالي التكاليف وما نسبته تقارب 18.26

مقارنة بين نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض التكلفة

نظام التكاليف التقليدي:

تكلفة التطبيق كانت مرتفعة قليلا حيث عند تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة وجدنا تكلفة الوحدة الواحدة في قسم المخبر بقيمة

946.81 دج وتكلفة الوحدة الواحدة في قسم الاستعجالات 1737.23 دج.

نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

تكلفة التطبيق كانت منخفضة ولكن هناك ما يبرر هذه التكلفة في قسم الاستعجالات.

تحصلنا على تكلفة الوحدة الواحدة لكل نشاط فهي تكلفة منخفضة رغم كثرة الأقسام وتعدد الأنشطة في كل ABC حيث عند

تطبيق طريقة قسم فهذا العامل قد لا يساعد على تطبيق النظام في المؤسسة العمومية الإستشفائية في بعض الاقسام كقسم المخبر لتعدد

الانشطة فيه وصعوبة تحديده.

فوجدنا اجمالي التكلفة في قسم الاستعجالات تساوي 1537.74 وهي منخفضة مقارنة بإجمالي التكلفة عند تطبيق النظام التقليدي.

المطلب الثالث : ربط نظام التكلفة على أساس الأنشطة بترشيد الأداء:

هذه العملية مهمة جدا لتطبيق نظام ، كون ان ربط ترشيد أداء المستخدمين بمدى تطبيقهم للنظام يدفعهم ويشجعهم الى استخدام معلومة ، بمعنى انه لما تكون نتائج نظام تمثل أداء الأفراد على مستوى المؤسسة فهذا سيحفزهم على المساعدة في النجاح النظام، م بما يتماشى والنظام، والهدف الأساسي من هذا الربط هو ان يكون للأفراد المستخدمين سلوك إيجابي ومن ثم تكييف سلوكيا تم بما يتماشى والنظام، وبالتالي اجتناب المقاومة السلبية للأفراد الناتجة عن تطبيق النظام الجديد.

يساعد نظام على تصميم المنتج، من خلال التحليل النسبي بين تخفيض التكلفة والأداء المطلوب، وتوفير معلومات حول مختلف تصاميم المنتج، ومن ثم اختيار التصميم الامثل.

كما يعد نظام التكلفة على أساس الأنشطة هو الآخر أحد المداخل لتخفيض التكلفة حيث يعمل هذا الأخير على ترشيد جهود المسيرين في مجال تخفيض التكاليف، ذلك من خلال منحهم فهما أعمقا لسلوكها ومن ثم القدرة على التحكم فيها، كما بتحسين عوامل التسيير المتعلقة بتخفيض التكاليف.

كما أن تطوير هذا النظام سيؤدي الى تدعيم مدخل إدارة التكلفة من خلال توفير المعلومات التفصيلية عن الأنشطة والعمليات مما يساعد الإدارة على تقدير جدور هذه الأنشطة و العمليات و إمكانية القيام بتحسينها و تطويرها، بالإضافة الى خلق قاعدة أساسية لتحديد الأهداف والأولويات لجهود تخفيض التكاليف الأمر الذي يمكن الإدارة من الاهتمام بالعمليات الأكثر فعالية و كفاءة في استخدام الموارد و بالمنتجات التي تساهم أكثر من غيرها في تحقيق الأهداف المنشودة.

سيؤدي إلى تحسين كفاءة أداء الأنشطة و العمليات من خلال التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وذلك من أجل تخفيض التكلفة مما يساعد على تحسين الوضع التنافسي في المنشأة و دعم عملية التحسين المستمر. ويعتبر مجزء من النظام هذا ما يدفعهم نحو العمل على نجاحه والإيمان به إشراك جميع الموظفين في تصميم نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ، مما يخلق شعور لدى هؤلاء به و بمخرجاته ، بالإضافة الى التفهم الكبير لطريقة عمله و العمل على تحسينه.

عدم الاعتماد على المحاسبين والماليين في إعداد إجراءات وخطوات التطبيق و ذلك لان نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يهتم بتغطية كل وظائف و أنشطة المؤسسة، لكن يجب أن يتكون الفريق من محاسبين و ماليين ومهندسين و خبراء و عاملين بحيث يجب أدارج كل الفئات وذلك لأن كل فرد يعرف فئته و أنشطتها كما ينبغي، هذا ما يوفر معلومات دقيقة تساعد في الأعداد و التطبيق.

خلاصة :

عند تطبيق محاسبة التكاليف المبني على أساسا لأنشطة كان من الطبيعي أن تواجهنا بعض المشاكل، وذلك لاختلاف الطبيعة والفلسفة المطبقة في هذا النظام مع الهيكل التنظيمي ونظام معالجة التكاليف المطبق في المؤسسة الاستشفائية.

ويؤدي استخدام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة الى تحقيق عدة مزايا منها تحقيق مستود أكبر من الدقة في تحديد من الدقة في تحديد تكاليف الخدمات الصحية المؤداة في هذه القطاعات، كما يسهل نظام على تتبع التكاليف غير المباشرة بشكل دقيق، كما يوفر معلومات عن مختلف الأنشطة التي تؤدي إلى حدوث التكلفة، ومن تم العمل على تخفيض التكاليف وتحسين الاداء.

إلا انه كون الوحدة لا تتوفر على قسم خاص بمحاسبة التكاليف وعدم توفر كفاءات تساعد على عملية النجاح النظام فأصبح من الضروري توفر بعض الشروط والتي يمكن القول الضرورية لفعاليته .

الفصل الخامس : الدراسة التطبيقية * المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في الامومة و الطفل * لالة خيرة -

مستغانم-

إن الوضعية الصعبة التي تمر المؤسسات العمومية الصحية، والناجمة عن عدم التوازن بين الموارد المالية والتي تشكل بين العرض والطلب على الخدمات الصحية، أدت إلى ضعف أداء هذه المؤسسات الحيوية، وبالتالي إلى تدهور مستوى الرعاية الصحية التي تقدمها للمواطن. الأمر الذي دفع بالمسؤولين على قطاع الصحة إلى دق ناقوس الخطر، من خلال الدعوة إلى إعادة النظر في نمط تسيير هذه المؤسسات وإعادة تأهيلها جذريا من أجل التكيف مع التحولات الاقتصادية والاجتماعية ورفع قدرات التنافسية ومن المنطلق أن تحسين الأداء الكلي لهذا القطاع يبدأ بتحسين أداء القطاعات الصحية والمستشفيات، والوحدات الصحية المكونة لها جاءت هذه المساهمة لتقديم ولو بعض الحلول الجزئية لمشكل تسيير الموارد في المستشفيات المتخصصة ولا سيما العمومية منها، من خلال محاولة تطبيق نموذج التكاليف في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة الامومة و الطفل تبين لنا الكثير من النتائج الايجابية التي تحصلنا عليها في الجانب التطبيقي، وكذا النتائج التي حققها استخدامها في المؤسسات

الاقتصادية.

ومن خلال مختلف جوانب الموضوع في فصوله النظرية و التقنية و التطبيقية، الذي أردنا من خلاله أن يكون إسقاطا على الواقع لنعرف على مدى ارتباط المعارف النظرية بالمعارف التطبيقية، تمكنا من الوصول إلى مجموعة من النتائج المتعلقة باختبار الفرضيات والنتائج العامة والتوصيات

- الفرضية الأولى صحيحة "فعالية تطبيق محاسبة التكاليف بالمؤسسة تتوقف على مدى توفر المعلومات والكفيلة بوضع نظام محاسبة التكاليف" تحتل محاسبة التكاليف أهمية بالغة في المؤسسة كالمصدر الأول لمعلومات التكاليف فيمكن اعتبارها نظاما داخليا فرعيا للمعلومات فتقوم بتجميع معطيات عن التكاليف المتعلقة بتجميع نشاطات المؤسسة ومراكزها، تصنيفها، تحليلها، حسب الهدف المراد الوصول إليه، لينتج معلومات في شكل تقارير تكاليف دورية يوصلها إلى الأطراف المطالبة لاتخاذ القرارات الصحيحة
- الفرضية الثانية صحيحة والتي تنص على " هناك علاقة تكامل بين المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف" لقد اتضح لنا من خلال العرض صحة هذه الفرضية، حيث لا يمكن لأي نظام من النظامين الإستغناء عن الآخر فنظام محاسبة التكاليف يستعمل كوسيلة رقابة على صحة بيانات المحاسبة العامة كما يحتاج إلى بعض البيانات التي يوفرها نظام المحاسبة العامة لقياس التكاليف كاليانات الخاصة بتركيبه المواد والأجور المباشرة، والبيانات الخاصة بغرض تحليل التكاليف وهو ما يساعد نظام المحاسبة التكاليف على القيام بدوره وذلك لتحديد التكاليف الاجمالية
- الفرضية الثالثة صحيحة "طريقة الأقسام المتجانسة مازلت تساهم في اتخاذ القرارات خاصة قياس حجم الوحدات المنتجة." مازلت تساهم في اتخاذ القرارات خاصة المتعلقة بحجم الإنتاج لكن هذا لا يمنع من ضرورة مسايرة المؤسسة لتغيرات المحيط، عن طريق تطبيق طرق حديثة في حساب التكاليف كحساب التكاليف على أساس النشاط، والتي يرى أصحابها أن تتلاءم أكثر مع المعلومات التي يريدها المسيرين في مثل هذه الظروف
- الفرضية الرابعة صحيحة "تحاول المؤسسة الاستشفائية تبني نماذج وطرق تسييرية رقابية حديثة تساعدها على بلوغ أهدافها، من بينها تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة لحساب التكاليف للمنتجات والخدمات." تعد طريقة الأقسام المتجانسة أحد حلول مشكلة تحميل

التكاليف غير المباشرة، وهي تستعمل أساليب المكونة للتنظيم كمرآكز تحليل تحمل عليها التكاليف غير المباشرة ومنها إلى المنتجات باستعمال وحدات عمل يتم اختيارها بعلاقة إحصائية

نتائج الدراسة

- نظام معلومات محاسبة التكاليف يقوم بتجميع معطيات عن التكاليف المتعلقة بتجميع مصالحي ووحدات المؤسسة ومرآكزها، تصنيفها، حسابها وتحليلها، حسب الهدف المراد الوصول إليه، لينتج معلومات في شكل تقارير تكاليفية دورية يوصلها إلى الأطراف المطالبة، من أجل تسيير التكاليف، تقييم الأداء وترشيد القرار
- المؤسسة العمومية الإستشفائية بالبويرة تمارس أنشطة معينة لأداء خدمات مثل العلاج، الإقامة والتغذية - والتشخيص... ثم تحديدها بناء على الأعمال داخل المستشفى، الذي يسهل تتبع الدقيق للتكاليف
- من خلال تصميم نموذج لطريقة التكاليف المتبعة في المؤسسة الإستشفائية العمومية بالبويرة تبين أنه توجد مراحل معينة يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند التطبيق وهي :

➤ التوزيع الأولي للتكاليف

➤ تحميل الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية-

➤ تحديد وحدات العمل وتكلفة الخدمة الواحدة

إن تحسين مستوى الخدمات الصحية مرهون بتحسين استخدام الموارد المؤسسة الموجهة لها -

- يمكن تطبيق هذا النظام على باقي الأنشطة الإدارية بنفس الطريقة المطبقة على الأنشطة الصحية، وجود خطين للسلطة داخل المستشفى، الجهاز الإداري والثاني الطبي
- تعتمد المؤسسة على طريقة التكاليف الكلية، وهي طريقة بطيئة في الحصول على المعلومات تتناقض وحاجة المسير لسرعة الحصول على المعلومة في اتخاذ القرارات في الوقت المناسب
- يؤدي استخدام محاسبة التكاليف إلى تحقيق عدة مزايا تحقيق مستوى أكبر من الدقة في تحديد تكاليف -

الخدمات الصحية المؤداة في هذه القطاعات

يجب على المؤسسة التوجه للطرق الحديثة كطريقة سريعة، لتكون في - ABC لحساب التكاليف، والتي تسمح بإنتاج المعلومة بصفة خدمة المسير ومتخذي القرار في الوقت المناسب لحاجام إليها

وبالإضافة إلى توفر الشروط المذكورة، يجب العمل على تعزيز وظيفة حساب التكاليف بالمؤسسة وذلك عن طريق :-

- من جهة وقوف صارم للمستويات الإدارية العليا من الهيكل التنظيمي للمؤسسة .
- ومن جهة أخرى الاعتراف بالخدمات المقدمة من طرف حساب التكاليف لصالح مجلس الإدارة .

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

- ✓ عند تصميم نظام معلومات محاسبة التكاليف لا بد من الأخذ بعين الاعتبار عدة اعتبارات تتمثل في حجم المؤسسة، مضمون التكلفة المتبعة، إمكانيات المؤسسة من المهارات والخبرات، الموارد اللازمة لتشغيل النظام الجديد تحديد الفترة التكاليفية، دعم إدارة المؤسسة وارتباطها بعملية التصميم، المرونة والتكيف مع التطورات الأنشطة الواضحة والملائمة، العوامل السلوكية والنفسية للأفراد داخل المؤسسة، دراسة جدوى نظام معلومات محاسبة التكاليف.
- ✓ على المؤسسة العمومية الإستشفائية البويرة أن تقوم بفتح مصالح جديدة تساهم في توسيع خدمات المؤسسة.
- ✓ ضرورة إشراك جميع المستويات الإدارية في المؤسسة وبالتالي تسهيل مهمة التحميل للأعباء وتوزيع الأقسام المساعدة على الرئيسية.
- ✓ ضرورة العمل على توفير الكوادر أو الإطارات البشرية المؤهلة وتوعيتهم بدور حساب التكاليف بشكل فعال مع توفير التدريب اللازم لهم في هذا المجال، وذلك لضمان التوصل للنتائج السليمة والدقيقة والتي يمكن الاعتماد عليها لتقديم الخدمات الصحية ذات الجودة العالية. لحساب التكاليف، والتي تسمح بإنتاج المعلومة بصفة
- ✓ يجب على المؤسسة التوجه للطرق الحديثة كطريقة ABC لحساب التكاليف، والتي تسمح بإنتاج المعلومة بصفة سريعة، لتكون في خدمة المسير ومتخذي القرار في الوقت المناسب لحاجات إليها.

❖ آفاق الدراسة: خلال فترة الدراسة تبينت للباحث عدة مواضيع تحتاج إلى دراسات منها:

- ✓ محاولة دراسة دور نظام معلومات الإستشفائي في تحسين أداء المستشفى.
- ✓ تأهيل القطاع الصحي للإندماج في الإقتصاد العالمي في ظل التحولات الإقتصادية الراهنة.
- ✓ التحكم في التكاليف وأثرها على تعزيز القدرة التنافسية للمنتجات.
- ✓ تبني طريقة ABC في تحسين جودة الخدمات الصحية .