

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد بن باديس - مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم التسيير



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة: علوم التسيير التخصص: إدارة الهياكل الإستشفائية

دور الرقابة على التكاليف في ترشيد نفقات الهياكل الإستشفائية

دراسة حالة المؤسسة الإستشفائية شي غيفاري لمستغانم

تحت إشراف الدكتور:

بن زيدان الحاج

مقدمة من طرف الطالب:

مغرم عمر

أعضاء لجنة المناقشة:

الجامعة	الرتبة	الاسم واللقب	الصفة
مستغانم	أستاذ مساعد (أ)	أ. مكاوي محمد أمين	رئيسا
مستغانم	أستاذ محاضر (أ)	د. بن زيدان الحاج	مقررا
مستغانم	أستاذ محاضر (أ)	د. بوظراف الجلاي	مناقشا

السنة الجامعية: 2017/2016

الإهداء

أهدي عملي هذا إلى أغلى ما املك في الوجود " أمي " حفظها الله

إلى الذي تكفل المشقة في تعليمي , إلى الذي أرادني

أن ابلغ المعالي " أبي " حفظه الله

إلى كل الإخوة و الأخوات

إلى كل الأهل

والى كل من أحب واحترم.

مغفم عمر

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين وصلى على سيدنا محمد وعلى اله وصحبه
أجمعين.... وبعد:

نشكر أولا و أخيرا الله سبحانه وتعالى على نعمته العظيمة ونحمده على
فضله علينا بإتمام الدراسة ونرجو الله أن ينتفع بها كل من يطلع عليها.

ويسرنا أن نتقدم بأوفر وابلغ معاني الشكر لكل من ساعدنا في إعداد هذا
البحث من أساتذة و زملاء الدراسة خاصة الأستاذ المشرف بن زيدان الحاج الذي
كان لي سندا بنصائحه القيمة، والى كل عمال المؤسسة العمومية الإستشفائية شي
غيفارى لمستغانم على المعلومات المقدمة.

كما أتقدم بالشكر الى أعضاء لجنة المناقشة:

الأستاذ : مكاوي محمد أمين.

الأستاذ : ناصر الميلود.

الدكتور: بوظراف الجلالي.

فجزا الله الجميع كل خير...

مغفم عمر

الفهرس

الإهداء.....	II
شكر وتقدير.....	III
الفهرس.....	IV
قائمة الجداول.....	VII
قائمة الأشكال.....	VIII
المقدمة العامة.....	أ-هـ
الفصل الأول: مدخل الى محاسبة التكاليف.....	01
تمهيد.....	02
المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف.....	03
المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف.....	03
المطلب الثاني: أهداف ووظائف محاسبة التكاليف.....	04
المطلب الثالث: مزايا محاسبة التكاليف.....	06
المبحث الثاني: مفهوم التكاليف وتصنيفاتها.....	06
المطلب الأول: تعريف التكاليف.....	06
المطلب الثاني: عناصر التكاليف.....	10
المطلب الثالث: تقسيمات التكاليف.....	10
المبحث الثالث: طرق حساب التكاليف والتكلفة النهائية.....	13
المطلب الأول: الطرق التقليدية.....	13
المطلب الثاني: الطرق الحديثة للتكاليف.....	20
المطلب الثالث: مقارنة بين نظام (ABC) والأنظمة التقليدية.....	25
خاتمة الفصل الأول.....	27

28.....	الفصل الثاني: الرقابة على التكاليف ودورها في ترشيد نفقات المؤسسات الإستشفائية.....
29.....	تمهيد.....
30.....	المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المستشفيات.....
30.....	المطلب الأول: مفهوم المستشفى ووظائفه.....
32.....	المطلب الثاني: تصنيف المستشفيات.....
36.....	المطلب الثالث: تصنيف النشاطات الإستشفائية.....
38.....	المبحث الثاني: مدخلات ومخرجات نظام المستشفى.....
38.....	المطلب الأول: مدخلات النظام.....
40.....	المطلب الثاني: مخرجات النظام.....
40.....	المطلب الثالث: إدارة النظام.....
41.....	المبحث الثالث: مراقبة التكاليف الإستشفائية.....
41.....	المطلب الأول: تصنيف التكاليف الإستشفائية.....
43.....	المطلب الثاني: أساليب مراقبة التكاليف الإستشفائية.....
48.....	المطلب الثالث: أهداف تحديد التكاليف الإستشفائية.....
49.....	خاتمة الفصل الثاني.....
50.....	الفصل الثالث: دراسة حالة المؤسسة العمومية الإستشفائية شي غيفارى لمستغانم (EPH).....
51.....	تمهيد.....
52.....	المبحث الأول: تقديم المؤسسة العمومية الإستشفائية شي غيفارى لمستغانم.....
52.....	المطلب الأول: واقع المنظومة الصحية في الجزائر.....
54.....	المطلب الثاني: التعريف بالمؤسسة العمومية الإستشفائية شي غيفارى لمستغانم (EPH).....
58.....	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الإستشفائية شي غيفارى لمستغانم.....
60.....	المبحث الثاني: واقع حساب التكاليف بالمؤسسة العمومية الإستشفائية شي غيفارى لمستغانم.....

60.....	المطلب الأول: نظام التكاليف بالمؤسسة العمومية الإستشفائية شي غيفارى
66.....	المطلب الثاني: خطوات حساب التكلفة بالمؤسسة العمومية الإستشفائية شي غيفارى
88.....	المطلب الثالث: أهداف تحديد التكاليف في المؤسسة محل الدراسة
88.....	المبحث الثالث: تقييم نتائج الدراسة الميدانية
88.....	المطلب الأول: نتائج تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في المؤسسة العمومية شي غيفارى لمستغانم
89.....	المطلب الثاني: مقارنة المصاريف في المؤسسة محل الدراسة
90.....	المطلب الثالث: التوصيات
91.....	خاتمة الفصل الثالث
92.....	الخاتمة العامة
96.....	قائمة المراجع
99.....	الملاحق

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1.ا	مثال توضيحي على مسببات النشاط	32
2.ا	أهم الفروقات بين نظام (ABC) والأنظمة التقليدية	33
1-III	المصالح الصحية المتواجدة بالمؤسسة محل الدراسة	62
2-III	المصالح الإدارية والاقتصادية والخدمات الاجتماعية المتواجدة بالمؤسسة العمومية الإستشفائية لمستغانم	64
4-III	الأقسام الثانوية المتواجدة بالمؤسسة محل الدراسة	68
5-III	الأقسام الرئيسية المتواجدة في المؤسسة العمومية الإستشفائية لمستغانم	70
6-III	مصاريف الأجور لعمال الأقسام الثانوية للثلاثي الرابع (2016)	73
7-III	مصاريف الأجور لعمال الأقسام الرئيسية للثلاثي الرابع (2016)	74
8-III	مصاريف التغذية للأقسام الثانوية للثلاثي الرابع (2016)	75
9-III	مصاريف التغذية للأقسام الرئيسية للثلاثي الرابع (2016)	76
10-III	مصاريف الصيدلية للأقسام الثانوية للثلاثي الرابع (2016)	77
11-III	مصاريف الصيدلية للأقسام الرئيسية للثلاثي الرابع (2016)	78
12-III	مصاريف لوازم متنوعة للأقسام الثانوية للثلاثي الرابع (2016)	79
13-III	مصاريف لوازم متنوعة للأقسام الرئيسية للثلاثي الرابع (2016)	80
14-III	مصاريف الصيانة والتصلح للأقسام الثانوية للثلاثي الرابع (2016)	81
15-III	مصاريف الصيانة والإصلاحات للأقسام الرئيسية للثلاثي الرابع (2016)	82
16-III	مصاريف مشتركة للأقسام الثانوية للثلاثي الرابع (2016)	83
17-III	عدد وحدات العمل للأقسام خلال الثلاثي الرابع (2016)	84
18-III	عدد وحدات العمل (B) في مخبر التحاليل الطبية للثلاثي الرابع (2016)	85
19-III	عدد وحدات العمل (R) في قسم الأشعة للثلاثي الرابع (2016)	87
20-III	عدد وحدات العمل (K) في قاعة العمليات للثلاثي الرابع (2016)	88
21-III	التوزيع الأولي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع (2016) بالمؤسسة محل الدراسة	89
22-III	تابع لجدول التوزيع الأولي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع (2016)	90
23-III	التوزيع الثانوي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع (2016) بالمؤسسة محل الدراسة	92
24-III	تابع لجدول التوزيع الثانوي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع (2016)	93
25-III	تابع لجدول التوزيع الثانوي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع (2016)	94
26-III	مقارنة المصاريف المباشرة	95

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
15	العلاقة بين مصطلحات التكلفة	1.ا
17	علاقة التكاليف المتغيرة بكمية الإنتاج	2.ا
18	التكاليف الثابتة لمستوى الإنتاج	3.ا
18	العلاقة بين حجم النشاط وإجمالي التكاليف المتدرجة	4.ا
22	حساب التكلفة الكلية باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة	5.ا
29	المبدأ الأساسي لطريقة (ABC)	6.ا
44	الوظائف الرئيسية في المستشفى والوظائف المتفرعة منها	1.ا
66	الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الإستشفائية شي غيفاري لمستغانم	1-III

مقدمة عامه

اتسع نطاق محاسبة التكاليف، بحيث أصبحت العديد من المؤسسات ومن مختلف القطاعات تستخدم هذا الفرع من المحاسبة، بالإضافة الى قطاع الصناعة شاع استخدام العديد من أساليب محاسبة التكاليف لدى قطاع الخدمات والبنوك وغيرها من القطاعات المختلفة، وامتد استخدام محاسبة التكاليف لبعض مؤسسات القطاع العام، ومن بينها المؤسسات الإستشفائية، حيث أصبحت هذه المؤسسات بحاجة الى استخدام بعض أساليب محاسبة التكاليف لغايات اتخاذ القرارات المتعلقة بتوزيع الموارد المحدودة والرقابة والتخطيط وذلك لزيادة الاهتمام بالخدمات الصحية من جهة وتنامي حاجة الفرد للعناية الصحية والسعي للحصول عليها من جهة أخرى.

إن إدراك الدول الحديثة بأهمية التنمية الصحية، التي تعتبرها من متطلبات التنمية الاقتصادية والاجتماعية، نظرا للترابط القوي بين صحة الفرد وصحة المجتمع، في المساهمة لتحقيق أهداف التنمية الشاملة مما تطلب توفيرها للجميع وبشكل عادل ومتكافئ.

هذا يعني أن النفقات الصحية في تزايد مستمر من سنة الى أخرى، حيث أن ارتفاع التكاليف الصحية أصبحت ظاهرة عالمية أين فاقت الزيادة في هذه النفقات الزيادة في الناتج الداخلي الخام (PIB).

وإضافة الى ذلك فإن ما تتصف به الموارد المتاحة لقطاع الاستشفاء من ندرة ومحدودية وارتفاع في التكلفة بالمقارنة مع الاحتياجات الصحية اللامحدودة للأفراد والطلب المتعاظم على هذه الخدمات يتطلب وجود رقابة فعالة على هذه الخدمات لضمان الاستخدام الأمثل لهذه الموارد المحدودة والمرتفعة التكاليف وللمحد من التكلفة المتصاعدة للخدمات الصحية، تحقيقا للمعادلة الصعبة والمتمثلة بضمان توفير وتقديم أعلى مستوى ممكن من الرعاية الطبية لطالبي الخدمات الصحية وبأقل تكلفة ممكنة لترشيد النفقات الصحية.

وبناء على ما سبق يمكننا صياغة إشكالية البحث في السؤال التالي:

الى أي مدى تساهم مراقبة التكاليف في ترشيد نفقات المؤسسات الإستشفائية؟.

ومن خلال هذه الإشكالية يمكننا طرح التساؤلات الفرعية التالية:

- ما هي أهمية تواجد محاسبة التكاليف في المؤسسة؟.
- هل تساهم مراقبة التكاليف في ترشيد النفقات الإستشفائية؟.
- ما مدى مساهمة طريقة حساب التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية شي غيفاري في ترشيد نفقاتها؟.

فرضيات البحث:

لتفسير إشكالية البحث، ومحاولة الإجابة على مختلف الأسئلة المطروحة، اعتمدنا على الفرضيات

التالية:

- وجود محاسبة التكاليف مهم وضروري بالمؤسسة.
- لمراقبة التكاليف دور في تحليل التكاليف والتحكم في تطورها.
- تساهم طريقة الأقسام المتجانسة في حساب تكلفة الخدمة الصحية بالمؤسسة العمومية الإستشفائية شي غيفارى رغم الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة.

أسباب اختيار الموضوع:

يرجع اختيارنا لهذا الموضوع الى:

- ❖ الاهتمام المتزايد بالرقابة على تكاليف الخدمات الصحية من اجل التحكم في تزايدها.
- ❖ أهمية المبالغ المرصدة لوزارة الصحة والبحث عن طرق ترشيدها.
- ❖ أهمية الخدمات الصحية في العناية بصحة الأفراد وأهمية تحديد أسعارها.
- ❖ إبراز النقائص الخاصة بتطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة محل الدراسة.

أهمية الدراسة:

إن تطور الإنفاق الصحي وارتفاع التكاليف الناتجة عن النشاط الصحي من جهة، ومن جهة أخرى القيود الاقتصادية ولا سيما ندرة الموارد المالية التي تعاني منها مختلف دول العالم دفعت للاهتمام بتطبيق محاسبة التكاليف على المؤسسات الإستشفائية وذلك لتحليل التكاليف الخاصة بالنشاط الإستشفائي، وأهمية الخدمة الصحية التي تعتبر واحدة من بين ابرز الخدمات التي الإنسان بحاجة إليها ويتجلى ذلك في أسباب عديدة، يمثل فيها عامل التطور المتسارع في الاكتشافات من ابرز سماتها.

عملية تحليل التكاليف والنشاط الإستشفائي معا ستمكن من تحديد الأسباب الرئيسية التي تدفع التكاليف نحو الارتفاع، معرفة هذه الأسباب ستكون بالنسبة للمسير الإستشفائي تشخيص تسييري للمستشفى على أساسه سيتم اقتراح أساليب وأسس لمحاولة ترشيد النفقات الإستشفائية.

أهداف الدراسة:

ونهدف من خلال هذا البحث الى تسليط الضوء على:

- ❖ أهمية محاسبة التكاليف في تحديد تكاليف الخدمات الصحية والرقابة عليها.
- ❖ تحديد طرق حساب تكاليف الخدمات الصحية.
- ❖ إبراز أهمية وخصوصية النشاط الإستشفائي، وتبيين مميزات الخدمات الصحية بالمقارنة مع الخدمات السوقية الأخرى.
- ❖ إبراز أهمية الرقابة على التكاليف في ترشيد النفقات الإستشفائية.
- ❖ تحديد تكاليف الخدمات الصحية من اجل تحديد سعرها.
- ❖ استعمال معلومات محاسبة التكاليف من اجل رسم الميزانيات التقديرية للمؤسسة الإستشفائية.
- ❖ تحليل الواقع الراهن لطريقة حساب التكاليف المتبعة بالمؤسسة محل الدراسة.

حدود الدراسة:

لدراسة إشكالية البحث بغية الوصول الى الهدف حددنا للبحث إطارا حسب الموصفات التالية:

حدود المفاهيم: والتي تتمثل في استخدام المفاهيم النظرية المتعلقة بالخدمة الصحية، محاسبة التكاليف في المستشفيات، الرقابة على التكاليف الإستشفائية.

الحدود المكانية: سيتم التركيز في هذه الدراسة على المؤسسة العمومية الإستشفائية شي غيفارى لمستغانم.

حدود المجال الزمني: تعطي الدراسة التطبيقية لمعرفة مدى استعمال محاسبة التكاليف في المؤسسة محل الدراسة، وواقع حساب التكاليف فيها خلال الثلاثي الرابع من سنة 2016 نظرا لتوفر المعلومات عنه.

المنهج المتبع:

لغرض دراسة موضوع البحث والتطرق لمختلف جوانبه من خلال الإجابة عن الإشكالية والأسئلة الفرعية تم الاعتماد على المنهج الوصفي والتحليلي المناسب لطبيعة الموضوع حيث يمكن من وصف وتحليل متغيرات الموضوع وتجميع حقائق وتبويبها وتحليلها، ومنهج دراسة حالة الذي يمكن من التعمق في جوانب الموضوع وكشف أبعاده والوقوف على واقع حساب التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة.

صعوبات البحث:

تعرضنا في البحث لبعض الصعوبات في الجانب النظري والميداني:

ففي الجانب النظري الصعوبة الرئيسية تتعلق بنقص المراجع الخاصة بهذا الموضوع والمراجع الخاصة بمؤلفين جزائريين في ميدان الصحة، وهذا ما خلق صعوبة في عدم التطابق بين الجانب النظري والجانب التطبيقي.

أما الجانب التطبيقي واجهنا صعوبة في تجميع المعلومات على مستوى المؤسسة نظرا لعدم توفر هذه المعلومات أو عدم تطابقها على مستوى قسم المحاسبة ومكتب حساب التكاليف.

هيكل البحث:

لمعالجة هذا الموضوع، قمنا بتقسيم البحث الى جانبين نظري وتطبيقي متضمنا كل جانب فصول

تحتوي على مباحث:

1- **الجانب النظري:** وتضمن وصف لمختلف المفاهيم انطلاقا من المعلومات التي تم جمعها من البحوث والمراجع وهو مقسم الى:

❖ **الفصل الأول:** تحت عنوان "مدخل الى محاسبة التكاليف".

والذي تركز على ثلاث مباحث أساسية:

المبحث الأول حيث تم فيه تعريف محاسبة التكاليف وتحديد أهداف ووظائف محاسبة التكاليف، بالإضافة الى مزايا تطبيق محاسبة التكاليف، أما المبحث الثاني فقد تطرقنا فيه الى تعريف التكاليف وعناصر التكاليف وتقسيماتها وأخيرا المبحث الثالث عرضنا فيه الطرق التقليدية والحديثة لحساب التكاليف، ومقارنة بين نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة والطرق التقليدية.

❖ **الفصل الثاني:** تحت عنوان "الرقابة على التكاليف ودورها في ترشيد نفقات المؤسسات الإستشفائية".

والذي تعرضنا فيه الى مفاهيم أساسية حول المستشفيات في المبحث الأول، ومدخلات ومخرجات نظام المستشفى في المبحث الثاني، وأخيرا مراقبة التكاليف الإستشفائية في المبحث الثالث.

2- **الجانب التطبيقي:** ويتكون من فصل واحد تحت عنوان "دراسة حالة المؤسسة العمومية الإستشفائية شي غيفاري لمستغانم".

حيث قمنا بتقديم للمؤسسة محل الدراسة وهذا في المبحث الأول، وواقع التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة في المبحث الثاني، أما المبحث الثالث فقد خصصناه للنتائج والتوصيات.

الفصل الأول

مدخل الى محاسبة التكاليف.

تمهيد:

لقد أصبحت محاسبة التكاليف تحتل موقعا متميزا داخل نظام المعلومات المحاسبي بصفة خاصة ونظم المعلومات الإدارية بصفة عامة، وذلك من خلال ما توفره من بيانات ومعلومات تتسم بالصحة والدقة والملائمة، وكذلك التوقيت المناسب وبالشكل الذي يعين الإدارة عند كافة مستوياتها على أداء وظائفها بأعلى قدر ممكن من الكفاءة والفعالية.

ومن المؤكد أن استخدام محاسبة التكاليف في التسيير تدعم الثقة في القرارات التي تساعد المسؤول والمحاسب على اتخاذها.

والجدير بالذكر أن محاسبة التكاليف تعطي التحليل الدقيق للنتائج، حيث أنها تقوم بحساب التكاليف وتحليلها والتحكم فيها، كما تسمح بتحديد التقديرات لنشاط المؤسسة وتقييم المخزونات، والاستثمارات، وبالتالي تمكن المؤسسة من الحصول على أكبر ربح ممكن مقابل أقل تكلفة ممكنة.

إن الحاجة الماسة الى المعلومات الكافية والضرورية لاتخاذ القرارات جعلت محاسبة التكاليف مصدرا هاما بالنسبة للمسيرين، ولقد تعددت الوسائل المساعدة لاتخاذ القرارات، سواء أكانت تقليدية أو حديثة، ولكن تبقى جوانب مهمة تتمثل في المتابعة والمراقبة المستمرة للأداء، حتى يقف اخذ القرار على جزئيات تطور المؤسسة ومواكبتها للقرارات المناسبة.

وستنطرق في هذا الفصل الى مدخل لمحاسبة التكاليف وأهمية تواجد محاسبة التكاليف في المؤسسة.

لذلك قسمنا الفصل الأول الى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف.

المبحث الثاني: ماهية التكاليف.

المبحث الثالث: طرق حساب التكاليف والتكلفة النهائية:

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف:

تقوم محاسبة التكاليف بشكل عام بقياس وتسجيل وعرض التكاليف المتعلقة بإنتاج سلعة أو تقديم خدمة أو قسم معين. وتعتبر كوسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المؤثرة على الذمة المالية للمؤسسة.

المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف:

يتمثل موضوع محاسبة التكاليف أساسا في دراسة وحساب التكاليف وتحليلها ومراقبتها في مختلف مستويات النشاط مثل تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع وغيرها.

الفرع الأول: تعريف محاسبة التكاليف (Coste accounting) : تعرف محاسبة التكاليف "بأنها مجموعة من الأسس والإجراءات التي تهتم بتجميع المعلومات وتصنيفها وتخصيصها على أهداف التكلفة سواء كانت سلع أو أوامر إنتاجية أو مراحل إنتاجية، والتقارير عنها لإدارة المشروع لمساعدتها في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات"⁽¹⁾.

وتمثل كذلك "عملية تجميع بيانات التكاليف الخاصة بمنتج معين أو قسم داخل المنشأة أو وظيفة أو خدمة تقدمها المنشأة، ومعالجة هذه البيانات وتلخيصها وفق أسلوب وغاية محددة من اجل استخراج تكلفة السلعة أو الخدمة أو القسم أو الوظيفة. ويلاحظ أن تركيز محاسبة التكاليف ينصب بشكل أساسي على تحديد تكلفة موضوع محدد قد يكون سلعة أو خدمة أو قسم بالمنشأة"⁽²⁾.

ومحاسبة التكاليف كذلك "مجموعة الأساليب والطرق المستخدمة في تجميع التكاليف وتحديد وحدة الإنتاج أو الخدمات أو أية عملية من العمليات"⁽³⁾.

وتعني كذلك بأنها "فرع من فروع المحاسبة تهتم بتجميع وتحديد وتحليل وتفسير بيانات التكاليف لكل نشاط أو إدارة أو قسم في المؤسسة وتبويبها حسب مراكز التكلفة وتحليلها حسب أصناف المنتجات مما يؤدي الى ترشيد أداء المؤسسة في عمليات التخطيط، الرقابة واتخاذ القرارات المختلفة."⁽⁴⁾

ومن التعاريف السابقة يستنتج أن لمحاسبة التكاليف دور هام في تحديد تكلفة المنتجات، وتقديم معلومات دقيقة ومحددة تستخدم في التخطيط، الرقابة واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، ومنه يمكن اعتبار محاسبة التكاليف أنها:

- ❖ مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد المتخصصة.
- ❖ تهتم بمتابعة التكاليف.
- ❖ وسيلة لتحقيق أهداف معينة.

ولمحاسبة التكاليف استخدامات منها:⁽⁵⁾

1- عيسى عبد العزيز الرواشدة، محاسبة التكاليف، عمان، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، 2010، ص11.
 2- محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، ط1، عمان، المكتبة الوطنية، 2008، ص6.
 3- احمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، ط2، عمان، دار وائل للنشر، 2008، ص13.
 4- فخر نواف، الدليبي خليل، محاسبة التكاليف دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية، عمان، دار زهران للنشر والتوزيع، 2002، ص10.
 5 - François Engle et Frederic Klety, cours de comptabilité analytique, Mines Paris, 2005, p10.

- ❖ تحديد سعر المنتجات.
- ❖ إعطاء عناصر ومعلومات تسمح باتخاذ القرار.
- ❖ تجهيز قسم مراقبة التسيير بالمعلومات.
- ❖ التسعير الجيد للمنتجات والخدمات.

وتظهر أهمية محاسبة التكاليف في:⁽¹⁾

- ❖ تحديد تكلفة الإنتاج وحساب تكلفة كل عنصر من عناصر الإنتاج كالأجور والمواد الأولية.
- ❖ مساعدة المؤسسة في تحديد الأسعار وفي السياسات السعرية السليمة للمنتجات المختلفة التي تقوم المؤسسة بإنتاجها.
- ❖ تحديد تكلفة الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل آخر المدة لغرض إعداد الحسابات الختامية والميزانية.
- ❖ توفير المعلومات الضرورية للمؤسسة من اجل تمكينها من القيام بوظائفها المختلفة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة.
- ❖ توفير المعلومات الضرورية لإغراض اتخاذ القرارات عن طريق المفاضلة بين البدائل، وكذلك تقييم أداء المؤسسة.
- ❖ توفير المعلومات الضرورية لإعداد الموازنات التخطيطية والرقابة على عناصر التكاليف وترشيد استخدامها واستغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة من اجل تخفيض التكاليف وتحقيق الكفاءة الإنتاجية وزيادة ربحية المؤسسة.

المطلب الثاني: أهداف ووظائف محاسبة التكاليف:

الفرع الأول: أهداف محاسبة التكاليف: تتعدد أهداف محاسبة التكاليف بتعدد الأهداف التي تسعى المؤسسة الى تحقيقها ويمكن تحديد أهم أهداف محاسبة التكاليف في:⁽²⁾

أولاً: تحديد تكاليف الإنتاج: ويعتبر الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف بحيث يتم جمع وتحليل وتخصيص بيانات التكاليف الخاصة بمنتج محدد أو أمر إنتاجي معين أو مرحلة إنتاجية معينة بغرض توفير أساس سليم لتقييم الإنتاج التام أو الإنتاج تحت التشغيل أو قياس تكلفة خدمة مريض في المستشفى أو تكلفة أي سلعة أخرى بغرض تسعيرها.

وتساعد عملية تحديد تكاليف الإنتاج عند إعداد الحسابات الختامية وقائمة المركز المالي، حيث تقوم بتزويد هذه الحسابات بتكلفة الإنتاج المباع وتقوم بتزويد قائمة المركز المالي بتكلفة الإنتاج تحت التشغيل آخر المدة وتكلفة الإنتاج التام لآخر المدة، كما يمكن الاستفادة من المعلومات الرقمية المحددة كتكاليف خاصة بالإنتاج عند إعداد الميزانيات التقديرية لتقييم الأداء حيث يتم مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية لتحديد الانحرافات وبيان أسبابها.

1- كمال جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية منهج علمي وعملي، عمان، دار الإثراء للنشر والتوزيع، 2008، ص 17.

2- عيسى عبد العزيز الرواشدة، مرجع سابق، ص 13-15.

ثانيا: الرقابة على التكاليف: تهدف محاسبة التكاليف الى تخفيض التكاليف المتعلقة بالإنتاج الى ادنى حد يمكن دون التأثير على جودة الإنتاج أو بمعنى آخر تحقيق الكفاءة والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج، وتتطلب عملية الرقابة على التكاليف بعض الإجراءات مثل تصميم الدورات المستندية السليمة المتعلقة بعناصر التكاليف بهدف مراقبتها والسيطرة عليها، وكذلك وضع المقاييس أو المعايير المحددة مقدما لتكاليف هذه العناصر لغرض إجراء المقارنة معها بعد حدوث التكاليف الفعلية، أو ما يسمى بالميزانيات التقديرية وذلك لدراسة أسباب اختلاف التكاليف المقدر (المعياري) عن التكاليف الفعلية واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة قبل زيادتها.

ويهدف المشروع من الرقابة على عناصر التكاليف الى إتاحة الفرصة أمام الإدارة لتتبع استخدام هذه العناصر واكتشاف أي خطأ في استخدام عوامل الإنتاج المتاحة ودراسة أسبابه واتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنه، مثل إصدار الإدارة لقرار استبدال الآلات القديمة بالآلات الجديدة أكثر كفاءة أو استخدام مادة أولية جديدة أو إعادة تصميم سلعة ما بشكل جديد يعمل على توفير المواد المباشرة.

ثالثا: المساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية: تقوم محاسبة التكاليف بتقديم المعلومات وإعداد التقارير التي تساعد في مجال اتخاذ القرارات الإدارية على النحو التالي:

- ❖ تحديد المشكلة.
- ❖ التعرف على البدائل المتاحة.
- ❖ تقييم تلك البدائل.
- ❖ المفاضلة بين البدائل.

ولا تقتصر المعلومات المقدمة من محاسب التكاليف على تلك المتوفرة في السجلات المحاسبية بل يضيف إليها معلومات بناء على خبرته الشخصية وتوقعاته وتنبؤاته المستقبلية، وبناء على هذه المعلومات تقوم الإدارة باتخاذ القرار المناسب مثل زيادة إنتاج سلعة معينة وتخفيض إنتاج سلعة أخرى أو توسيع خط إنتاجي قائم بدلا من إنشاء آخر أو تخفيض سعر البيع للأسواق الخارجية أو زيادته.

رابعا: المساعدة في التسعير: تساعد محاسبة التكاليف في رسم السياسة السعرية لمنتج معين أو خدمة معينة وذلك من خلال المعلومات التي توفرها عن تكلفة ذلك المنتج أو الخدمة، حيث يراعي عند تسعير منتج معين تغطية التكاليف بالإضافة الى نسبة معينة من الربح تعتمد على الظروف المحيطة بالوحدة الاقتصادية من منافسة أو كسب أسواق جديدة وقد يكون السعر محددًا من قبل الحكومة وفي هذه الحالة فان مهمة الإدارة المحافظة على تخفيض تكلفة المنتج بشكل تستطيع الوحدة من خلاله تحقيق أرباح مناسبة مع المحافظة على الجودة.

الفرع الثاني: وظائف محاسبة التكاليف: تتمثل وظائف محاسبة التكاليف فيما يلي:⁽¹⁾

- ❖ مساعدة إدارة الوحدة الاقتصادية في تحقيق الرقابة، وذلك بإمدادها بالبيانات والمعلومات اللازمة عن تكاليف العمليات بصورة تحليلية تمكنها من التعرف على مراكز الإسراف وعدم الكفاءة في المؤسسة.
- ❖ أداة لرسم السياسات عن طريق وضع مستويات أو معايير مقدما.

1- هشام احمد عطية، د.محمد محمود عبد ربه، النظام المحاسبي المالي ونظام محاسبة التكاليف في المؤسسة الخدمية، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، 2000، ص171.

- ❖ كأداة لتحقيق الرقابة عن طريق مقارنة بين ما يحدد مقدما وما يتحقق فعلا.
- ❖ قياس التكلفة الفعلية لأغراض النتائج النهائية.
- ❖ التخطيط والرقابة على عناصر التكلفة والمسؤولية عنها.
- ❖ اتخاذ القرارات والتخطيط لسياسات الإستراتيجية.
- ❖ تهدف محاسبة التكاليف الى توفير المعلومات اللازمة لتخطيط واتخاذ القرارات. وحتى تتحقق عملية اتخاذ القرارات فأنها تتطلب المقارنة بين العديد من البدائل المتاحة والممكنة والمفضلة بين هذه البدائل واختيار أفضلها تحقيقا لأهداف الإدارة.

المطلب الثالث: مزايا محاسبة التكاليف:

تتجسد مزايا محاسبة التكاليف في النقاط التالية⁽¹⁾.

- 1- توفير البيانات التفصيلية عن مختلف أنشطة المؤسسة، والتي تفيد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل منها في النتائج النهائية للمؤسسة من ربح أو خسارة، وتساعد في اتخاذ القرارات الخاصة باختيار التشكيلة المناسبة للمبيعات.
- 2- تحديد عناصر التكاليف التي تشكل المنتج النهائي للمؤسسة.
- 3- تساعد الإدارة على اتخاذ قرارات المزايدات والمناقصات.
- 4- مراقبة وضبط عناصر التكاليف المختلفة من مواد خام وأجور ومصاريف صناعية.
- 5- تحديد أسباب الربح والخسارة في المؤسسة.
- 6- تزويد البيانات عن تكاليف المراحل والعمليات المختلفة.
- 7- الكشف عن نواحي الضعف في كفاءة المؤسسة وذلك عن طريق حصر التالف من المواد ومعرفة الوقت الضائع.

المبحث الثاني: مفهوم التكاليف وتصنيفاتها.

نظرا لزيادة المنافسة واتساع النشاط الاقتصادي خاصة بعد الثورة الصناعية، أصبح من الضروري الاهتمام بتحديد تكاليف المنتجات سواء كانت سلع أو خدمات والتعرف على طبيعة أو خصائص الأنواع المختلفة من التكاليف في المؤسسة، لغايات التخطيط، الرقابة، واتخاذ القرارات، والتوقع، وتحديد الأسعار وبذلك تم تطوير الأساليب الخاصة بدراسة التكاليف.

المطلب الأول: تعريف التكاليف:

تعتمد محاسبة التكاليف على الكثير من المعاني والمصطلحات والمفاهيم شأنها في ذلك شأن أي علم آخر بيد أن هناك كثير من المصطلحات المحاسبية التي تستخدم دون تحديد معنى واضح لها وتستخدم كمترادفات تؤدي الى نفس المعنى بالرغم من انه قد يوجد اختلاف بينها ومن بين هذه المصطلحات هناك ثلاث مصطلحات هي (التكاليف أو النفقات) cost or disbursement، (والمصروفات) expenses، (والأصول) assets، كما أن هناك

1- فلاح سلامة المطارنة غسان. مقدمة في محاسبة التكاليف. عمان، داروائل للنشر والتوزيع، 2003، ص ص18-19.

اصطلاحاً آخر هو اصطلاح (الخسائر) loss، الذي ينظر إليه البعض على انه كلفة أو مصروف أو نفقة ومن الضروري التفرقة بين هذه المصطلحات حتى لا يحدث خطأ في حساب سعر الكلفة أو في نتائج المحاسبة⁽¹⁾.

حيث يمكن تعريف الكلفة بأنها "هي مجموعة جزئية من مجموعة مفاهيم النفقة الشاملة"⁽²⁾.

هذا يعني أن النفقة تأخذ المعنى الكلي بينما الكلفة تأخذ المعنى الجزئي ولهذا عرف احد الكتاب عنصر التكاليف بأنها "التضحيات، أو المبالغ التي تتكبدتها المنشأة في سبيل الحصول على سلعة، أو خدمة، أو منفعة ما، أو تحقيق هدف معين. وحتى يكون هناك معنى لتعريف التكاليف فلا بد من ربطها بما يعرف بموضوع التكلفة Cost objective، أي ماهو الموضوع الذي يراد أيجاد تكلفته، هل هو إنتاج سلعة، أم تقديم خدمة، أم قسم من أقسام المنشأة، أم مرحلة تصنيع معينة"⁽³⁾.

مما سبق يلاحظ الباحث أن اختلاف مفهوم الكلفة عن النفقة كما يمكن ملاحظة ذلك من خلال تعريف كل من AAA، AICPA. حيث أن (AAA) في تقريره المقدم سنة 1992م الكلفة: "بأنها تضحية يتم قياسها في شكل وحدات نقدية سواء أنفقت أو ينتظر إنفاقها وذلك لتحقيق هدف معين"⁽⁴⁾.

أما تعريف AICPA الكلفة هي "المبلغ المعبر عنه بوحدة النقد المدفوع نقداً أو بالتنازل عن الملكية أو تحويلها أو إصدار أسهم رأسمال أو تقديم خدمات أو نشوء مطالب وذلك فيما يتعلق بالسلع والخدمات التي تم الحصول عليها أو سيتم الحصول عليها".

تأسيساً على ذلك فإن الكلفة عبارة عن وحدات نقدية أنفقت لتحقيق غرض معين وهذا يعني أن الكلفة مهما تعددت أشكالها فهي تقاس بالوحدات النقدية. إذن يجب أن يتوفر في تعريف الكلفة العناصر التالية:

- 1- تمثل قيمة نقدية.
- 2- تدخل في العملية الإنتاجية بصورة مباشرة أو غير مباشرة.
- 3- تحقيق غرض معين.

أما من الناحية المحاسبية فإن الكلفة يمكن أن تكون مصروف Expenses، واصلاً Asset، الجزء من الكلفة الذي يتم استهلاكه أو استغلاله خلال الفترة المحاسبية فهو (المصروف)، أما الجزء من التكلفة الذي لم يستهلك خلال الفترة بل تستفيد منه فترات محاسبية تالية فهو أصلاً⁽⁵⁾.

عليه تعرف التكلفة بأنها نفقة اختيارية يتوقع أن يترتب عليها منافع تزيد من قيمتها عن قيمة المنفعة في وقت الإنفاق أو لاحقاً. وإذا حصلت المنفعة في الفترات المستقبلية تعتبر أصلاً، فالأصل يمثل المنافع المستقبلية المحتملة التي تملكها المؤسسة أو تسيطر عليها نتيجة لعمليات أو إحداث ماضية، أما النفقة فتمثل التضحيات بموارد اقتصادية وتكون إما اختيارية أو إجبارية ويقتضي مبدأ الرشد الاقتصادي أن تكون المنفعة التي تعود على التضحية بالمواد أكبر من النفقة عندئذ تكون اختيارية أما إذا كانت المنفعة اقل فأنها تكون إجبارية.

1- محمد عادل إلهامي، محاسبة التكاليف الفعلية الأسس العلمية والعملية، بيروت، دار النهضة العربية، 1972، ص 42.

2- محمد رضوان حلوة، نظرية المحاسبة، دمشق، منشورات جامعة حلب، 1997، ص 185.

3- محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص 14-15.

4- يحي عمر إبراهيم، دور التكاليف في تقييم الأداء البيئي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، 2005.

5- اريك فلامهولز، تعريب محمد الدين زايد، المحاسبة عن الموارد البشرية، الرياض، السعودية، دار المريخ للنشر، 1992، ص 95-96.

هناك ثمة فروق بين النفقة والتكلفة حيث أن:

- 1- هناك بعض التكاليف لا تعتبر نفقات مثل السلع المنتجة ذاتيا داخل المشروع وفائدة رأس المال المملوك وغيرها.
- 2- توجد نفقات لا تعتبر تكاليف مثل استهلاك الأراضي المشتراة إذا لا يحسب اعتلاك للأراضي.
- 3- بعض النفقات لا تتوافق زمنيا مع التكاليف، قد تحدث التكاليف قبل الإنفاق مثل (أيجار مستحق)، أو تحدث التكاليف بعد الإنفاق مثل (استهلاك الآلات).
- 4- بعض النفقات لا تتوافق قيمها مع التكاليف إذا يتم تقييم بنود التكاليف بالقيمة السوقية الجارية، أما النفقات فيتم تقييمها بالقيمة التعاقدية (سعر البيع).

نستخلص بان النفقات هي بمثابة تعهدات يترتب عليها، إنفاق نقدي حاليا أو مستقبلا مقابل الحصول على خدمات في شكل أصول عينية أو معنوية وتعتبر كافة النفقات المرتبطة بأصل معين أو خدمة معينة بمثابة تكلفة لهذا الأصل أو تلك الخدمة والتكاليف عبارة عن مجموعة من النفقات مرتبطة ارتباطا مباشرا بسلعة أو خدمة منتجة أو مشتراة، أما الأصول فينظر إليها من الناحية المحاسبية والمالية على أنها نفقات أو تكاليف مؤجلة إلى فترات مقبلة بمعنى أنها لم تستنفذ خلال الفترة الحالية بل سيتم الاستفادة منها خلال فترات مستقبلية.

ويمكن التفريق بين عدد من المصطلحات المحاسبية كما يلي:

- 1- **النفقة: Expenditure**: تعرف النفقة بأنها "تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول لم تصل بعد إلى مقر الشركة لذلك يكون توقيت الحصول على المنافع هو المدى الزمني تقع حدوده في المستقبل"⁽¹⁾.
- 2- **المصروف Expense**: يعرف المصروف بأنه "تضحية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على المنافع في الحاضر فقط"⁽²⁾.
- 3- **الخسارة loss**: تعرف الخسارة بأنها تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل دون الحصول على منفعة"⁽³⁾.

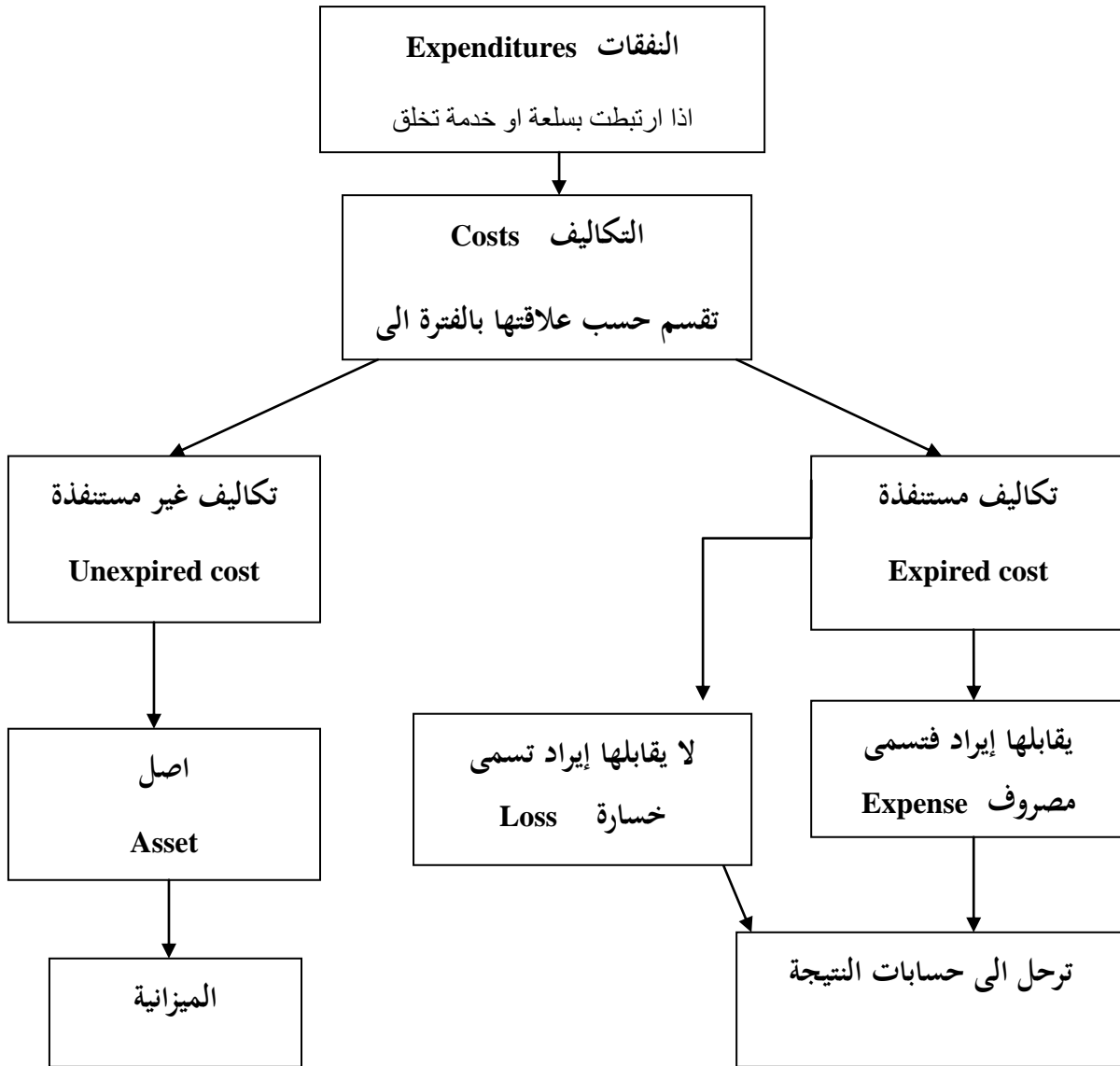
هناك علاقة بين مفاهيم ومصطلحات التكلفة وذلك كما يظهر من خلال الشكل:

1- عبد الحي عبد المرعي وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2002، ص3.

2- عبد الحي عبد المرعي وآخرون، مرجع سابق، ص8.

3- عبد الحي عبد المرعي وآخرون، مرجع سابق، ص9.

الشكل رقم (1-1): العلاقة بين مصطلحات التكلفة.



المصدر: مجدي عمارة وآخرون، دراسات منهجية معاصرة في محاسبة التكاليف الفعلية، طرابلس، دن، 1992م، ص91.

من خلال الشكل (1) نلاحظ أن النفقات عندما ترتبط بسلعة وخدمة فتصبح تكاليف وهذه التكاليف إذا تم تقسيمها حسب علاقتها بالفترة تقسم الى تكاليف مستنفذة خلال الفترة والتي وهي بدورها تقسم الى تكاليف يقابلها إيراد تسمى مصروفاً وتكاليف لا يقابلها إيراداً تسمى خسارة، أما التكاليف التي لا يتم استنفادها خلال الفترة الحالية هي التكاليف الرأسمالية فهي تصنف في حكم الأصول لأنها فوائد لعدد من السنوات.

المطلب الثاني: عناصر التكاليف:

إن عناصر التكاليف في أي شركة بشكل عام وفي الشركات الصناعية بشكل خاص، تتكون من:⁽¹⁾

- ❖ المواد الأولية.
- ❖ الأجور.
- ❖ المصاريف والخدمات الأخرى.

أولاً: المواد الأولية: تشمل كافة المواد التي تدخل بصفة أساسية في إنتاج السلعة أو تقديم الخدمة. وتعتبر مواد أولية أيضاً بعض السلع الجاهزة والتي تدخل في صناعات أخرى. مثل الأقفال في صناعة الأبواب وقد تعتبر بعض المواد اللازمة للتشغيل من وقود وزيوت ومعدات وإدامة وصيانة تعتبر عنصر من المواد.

ثانياً: الأجور: هي التي تعبر عن المجهود الإنساني الذي يبذله العمال في الشركة. وينقسم العمل الى نوعين عمل يتعلق بالعملية الإنتاجية وعمل لا يرتبط بالعملية الإنتاجية بل يساعد عليها.

وتشتمل الأجور المبالغ التي تدفع للعاملين سواء كان الأجر الأساس أو مكافأة الأجر وكذلك العمل الإضافي والمخصصات التي يحصل عليها العاملون.

ثالثاً: المصروفات (الخدمات): تشمل جميع المبالغ التي تنفقها الشركة ما عدا الأجور والمواد الأولية.

وهذه العناصر الثلاثة السابقة نجدها في جميع أنشطة الشركة الرئيسية من إنتاج وتسويق وخدمات إدارية وتمويلية.

المطلب الثالث: تقسيمات التكاليف:

ينظر لتكاليف من عدة جهات من أهمها:

الفرع الأول: من زاوية علاقتها بحجم نشاط المؤسسة: فتصنف على تكاليف متغيرة وثابتة:

1- **التكاليف المتغيرة:** فهي أعباء مرتبطة بحجم نشاط المؤسسة، وهي تكاليف على علاقة طردية مع حجم نشاط وهي تتميز:⁽²⁾

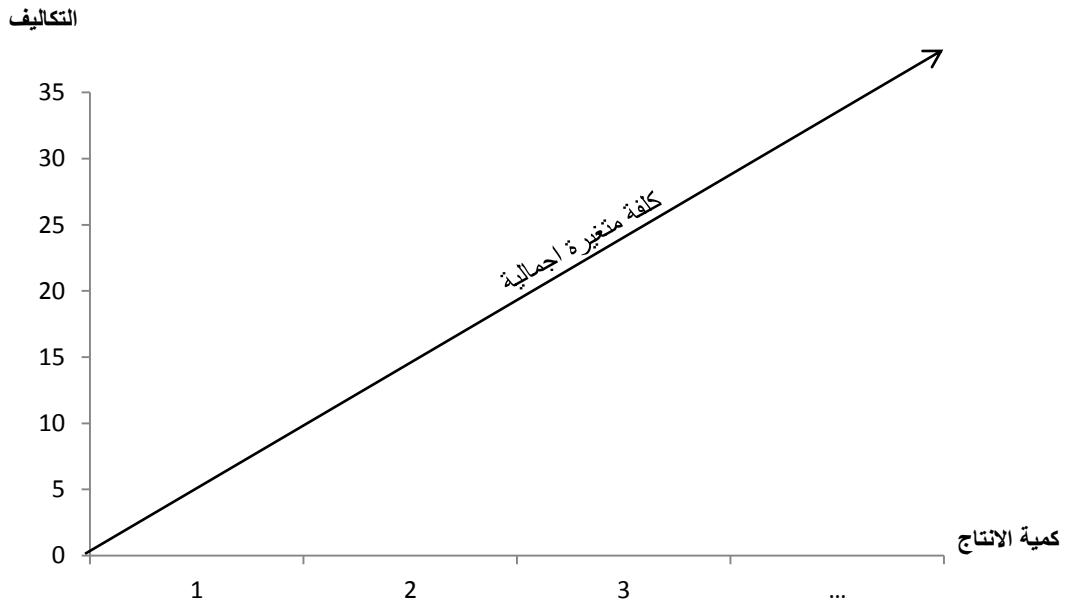
- ❖ تتغير مع حجم النشاط أي متغيرة بالنسبة للمجموع وثابتة للوحدة.
- ❖ يمكن تحميلها بسهولة وبدرجة معقولة من الدقة.
- ❖ يمكن مراقبتها صرفها واستهلاكها.

والرسم البياني يوضح علاقة بين كمية الإنتاج والتكاليف المتغيرة.

1- د. عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، ط1، الأردن، إثناء للنشر والتوزيع، 2008، ص ص15-16.

2- عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، الأردن، داروائل للنشر والتوزيع، 2000، ص9.

الشكل رقم (2-1): علاقة التكاليف المتغيرة بكمية الإنتاج.

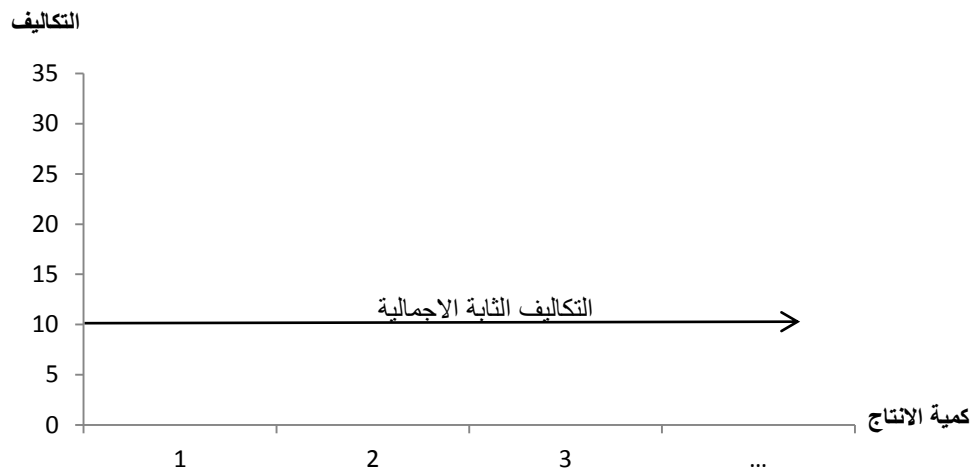


المصدر: د.عماد يوسف الشيخ، مرجع سابق، ص19.

- 2- التكاليف الثابتة: هي الأعباء التي تدفع حتى ولو لم تقم المؤسسة بأي نشاط وتتأثر بزيادة الإنتاج أو انخفاضه كتكاليف الإيجار وتتميز بالخصائص التالية:
- ❖ تناقص التكلفة الثابتة للوحدة بزيادة الإنتاج والعكس صحيح.
 - ❖ يجري توزيعها على الأقسام بواسطة قرارات إدارية.
 - ❖ ويتم خلقها عن طريق قرارات إدارية.

والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (3-1): التكاليف الثابتة لمستوى الإنتاج.



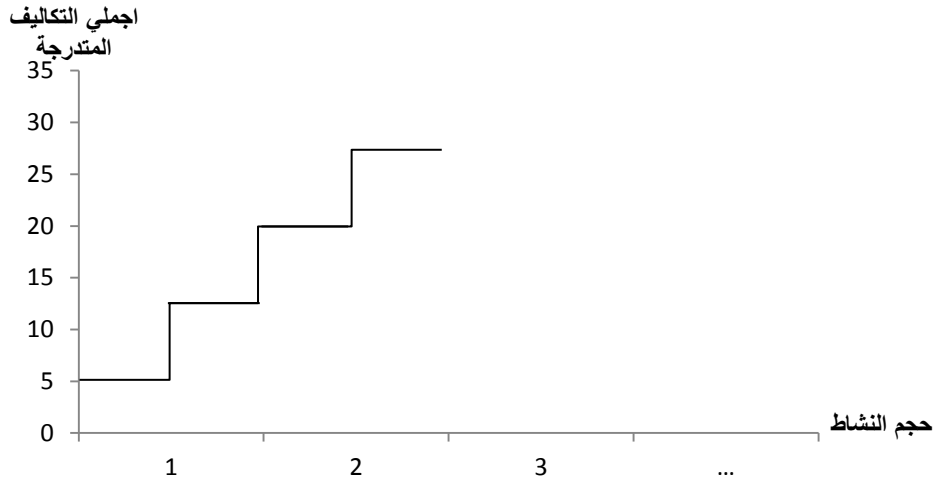
المصدر: د.عماد يوسف الشيخ، مرجع سابق، ص20.

3- التكاليف شبه الثابتة أو شبه المتغيرة: وتسمى كذلك بالتكلفة المختلطة وهي "تكاليف تتغير مع حجم النشاط ولكن بنفس النسبة، بحيث تشمل التكاليف شبه الثابتة وشبه المتغيرة، وعلى جزء متغير وجزء ثابت مما يستلزم الأمر فصل التكاليف الثابتة عن المتغيرة في هذه الحالة"⁽¹⁾.

❖ تتميز بالمرونة، حيث يكون جزء منها ثابت والجزء الآخر متغير تبعا لتغير حجم الإنتاج.

والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل رقم(4-1): العلاقة بين حجم النشاط وإجمالي التكاليف المتدرجة.



المصدر: محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص22.

الفرع الثاني: من زاوية الواقع فنميز بين:

- 1- تكاليف فعلية: وهي التكاليف الفعلية أو الحقيقية أو المحققة فعلا.⁽²⁾
- 2- تكاليف تقديرية: فهي تلك التكاليف التي تصلح كنموذج أو كمرجع للحساب فهي ليست فعلية.

الفرع الثالث: من زاوية علاقة الارتباط: فنميز بين:

- 1- التكاليف المباشرة: وهي الأعباء التي تدخل كلية في إنتاج منتج معين دون أن تجري عليها حسابات أولية وبالتالي يمكن تحديد ما تحملته المنتجات منها وبسهولة كالمواد الأولية، أجرة اليد العاملة.
- 2- التكاليف غير المباشرة: وهي الأعباء المشتركة بين عدة وظائف وأقسام ولا يمكن تحميل هذه الأعباء إلا معالجة أولية ومن الأمثلة أعباء أجور الوظيفية الإدارية وكذا الأعباء التسويقية...⁽³⁾

1- سمير محمد عبد العزيز، الاقتصاد الإداري، ط2، مصر، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، 1998، ص272.

2- أوكيل محمد سعد، تقنيات المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، الجزائر، دارالأفاق، ص22.

3- أوكيل محمد سعد، مرجع سابق، ص23.

رابعاً: من وجهة نظر اتخاذ القرار: إذ نجد هناك:

- 1- تكاليف غير قابلة للاسترجاع: وهي تلك التكاليف المحدد مبالغها مسبقاً وغير قابلة للتغيير كتكاليف الإيجار، الضرائب...
- 2- تكاليف جزافية: وهي تكاليف تقديرية بقرار من المسؤولين كنفقات الأبحاث العلمية، التكنولوجية، والمصاريف التي لها صفة الاجتماعية، وغالباً ما يحدد هذا النوع من التكاليف بشكل إجمالي⁽¹⁾.

المبحث الثالث: طرق حساب التكاليف والتكلفة النهائية:

لمحاسبة التكاليف عدة طرق في احتساب التكاليف والتكلفة النهائية، بحيث نجد كل طريقة تختلف عن الأخرى في كيفية التعامل مع التكاليف، ويكمن هذا الاختلاف في الدقة عند احتساب التكاليف والتكلفة النهائية فتمتاز الطرق الحديثة بأكثر دقة عن الطرق التقليدية وسنقوم في هذا المطلب بعرض لأهم هذه الطرق.

المطلب الأول: الطرق التقليدية:

لقد ظهرت الطرق التقليدية للتكاليف في ظل محيط اقتصادي يتسم بعدم التعقيد وبساطة التشغيل والبعث التام عن مظاهر المنافسة الحادة التي يعرفها العالم اليوم. كما أن إطلاق مصطلح "التقليدية" على هذه الطرق لقياس التكلفة لا يعني أنها لم تعد تطبق حالياً في المؤسسات لأغراض اتخاذ القرارات المختلفة وإعداد القوائم المالية وتقييم المخزون السلعي، وتعتمد الطرق التقليدية لقياس التكاليف على أحد المبدأين لتحصيل التكاليف على الوحدات المنتجة وهما⁽²⁾:

- ❖ مبدأ التحميل الشامل (الكلي): أهم الطرق التي تعتمد على هذا المبدأ:
 - طريقة مراكز التحليل (الأقسام المتجانسة).
 - أسلوب التكاليف المعيارية.
- ❖ مبدأ التحميل الجزئي: يساعد هذا المبدأ في تحديد النتائج واتخاذ القرارات ويشمل:
 - أسلوب التكاليف المتغيرة.
 - أسلوب التكاليف المباشرة.
 - أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.
 - أسلوب التكلفة الهامشية.

سوف نتعرض في هذا المطلب إلى أهم طريقة وهي طريقة الأقسام المتجانسة (مراكز التحليل).

1- محمد الفيومي، أصول محاسبة التكاليف، الإسكندرية، مصر، 1993، ص33.

2- د. إسماعيل حجازي، أمعالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، ط1، عمان، دار أسامة للنشر والتوزيع، 2013، ص56.

الفرع الأول: طريقة التكاليف الكلية: تعد طريقة التكاليف الكلية أقدم طرق التكاليف، حيث تم إيجاد أمثلة عن استعمالها ابتداء من القرن السادس عشر. فهذه الطريقة تعتمد على مبدأ التحميل الشامل للتكاليف على وحدة المنتج خلال فترة زمنية معينة⁽¹⁾.

أولاً: تعريف طريقة التكاليف الكلية: لقد عرف كل من burlaud et simon التكلفة الكلية أنها "كل أعباء المؤسسة المتعلقة بالمنتجات المخزنة باستثناء مصاريف التوزيع المحملة للمنتجات المباعة".

أما (E.Cohen) فقد عرفها أنها "طريقة أساسية في محاسبة التكاليف وهي تقوم على مجموعة من الإجراءات، حيث يتم توزيع إجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي تتحملها المؤسسة بين المنتجات والأنشطة المراد تحديد أسعار تكلفتها. فهذه الطريقة هو التحميل الشامل لكل الأعباء على المنتجات وتصحيح بعض تقديرات المحاسبة العامة".

كما أن طريقة التكاليف الكلية في مفهومها البسيط لم تظهر أولاً كأداة للتسيير وإنما اعتبرت كطريقة للتقييم ومن ثم فهي تشكل ضمناً نموذجاً للرقابة على سلم القيم الذي يقدمه السوق انطلاقاً من نظام الأسعار.

إن الكلام عن التكاليف الكلية يدفعنا للحديث عن أهم وأشهر وأقدم طريقة لحساب التكلفة الكلية في المحاسبة التحليلية وهي طريقة الأقسام المتجانسة والتي تسمى أيضاً طريقة مراكز التحليل والتي طالما اعتبرت ذات وزن هام بالنسبة للمسيرين. حيث وجدت هذه الطريقة لأول مرة في فرنسا إذ استنبطت من أعمال العقيد الفرنسي (Emile Raimailho) اثر التقرير الذي نشره سنة 1937 قبل الحرب العالمية الثانية في إطار اللجنة العامة للتنظيم العلمي (CEGOS) ثم من طرف اللجنة الفرنسية للتنظيم (CNOF) وبعد ذلك اعتمدت من طرف لجنة توحيد الحاسبات بقرار 4 أبريل 1948، وأدخلت الى الدليل المحاسبي العام لسنتي 1947 و1957 وظلت هذه الطريقة بمثابة النظام الأساسي في الدليل المحاسبي لسنة 1982 وكان من بين أهدافها تطوير بنية المؤسسة الصناعية وتنظيم العمل فيها.

ثانياً: الأسس التقنية والتنظيمية لطريقة مراكز التحليل: في الحقيقة لم تعرف طريقة الأقسام المتجانسة في المخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1982 بهذا الاسم وإنما أطلق عليها اسم "طريقة مراكز التحليل" والتي بقيت لمدة طويلة من الزمن الطريقة الأحسن والأكثر استعمالاً في المؤسسات الفرنسية. وقبل عرض الأسس التقنية والتنظيمية لهذه الطريقة يجدر بنا أن نميز بين مفهومين أساسيين وهما التخصيص والتحميل حيث يرى (Melyon) أن:

❖ التخصيص (Affectation): هو التقسيم للأعباء بدون حساب وسيط.

❖ التحميل (Imputation): هو التقسيم للأعباء باستعمال حساب وسيط..

وبصفة عامة، تسمح طريقة مراكز التحليل بتخصيص التكاليف المباشرة على المنتجات وتوزيع التكاليف غير مباشرة بين الأقسام أو مراكز التحليل قبل تحميلها على المنتجات.

ويمكن أن تمر عملية تحديد التكلفة الكلية للمنتج باستعمال طريقة مراكز التحليل بالمراحل الآتية:

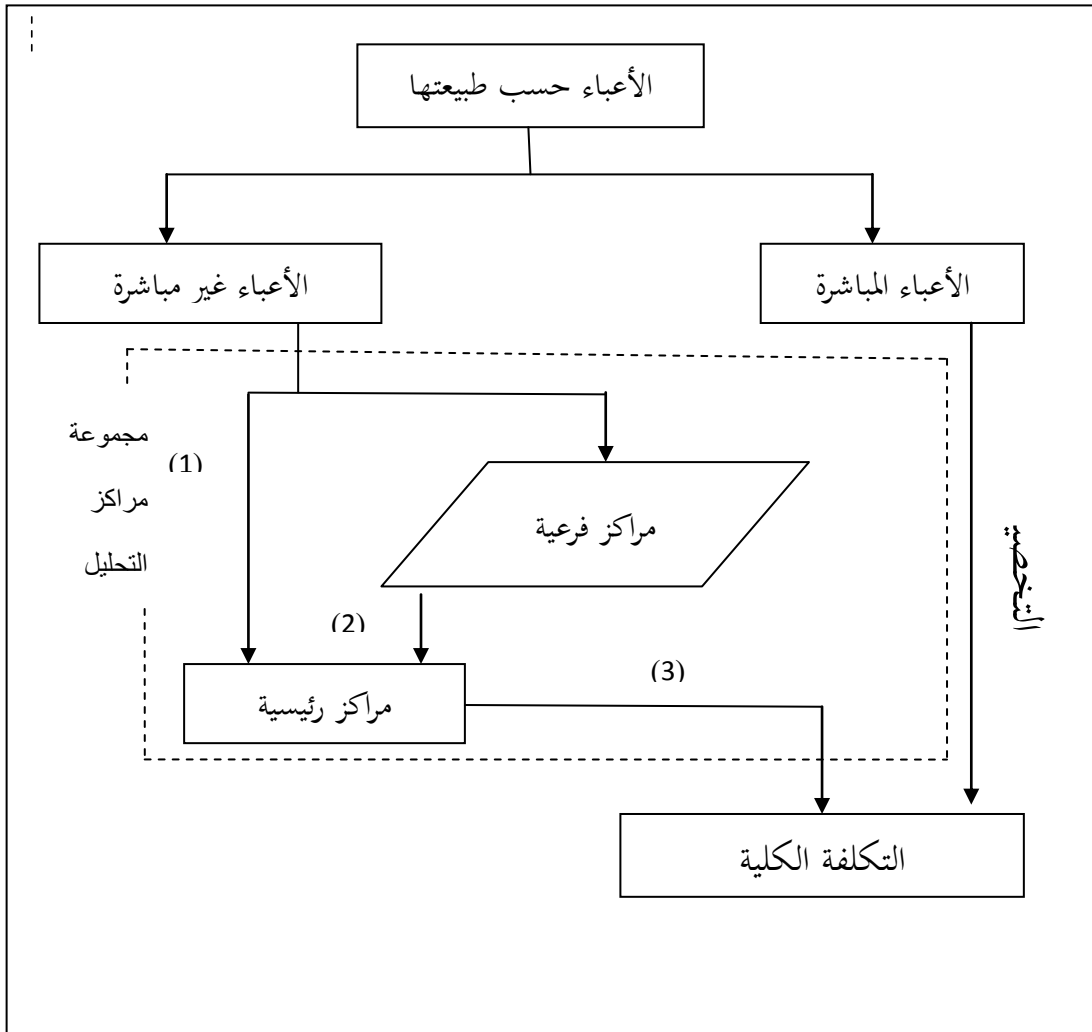
❖ تخصيص الأعباء المباشرة للمنتجات.

1- د. إسماعيل حجازي، أمعالم سعاد، مرجع سابق، ص ص 57-70.

- ❖ توزيع الأعباء غير المباشرة بين مختلف مراكز التحليل.
- ❖ معالجة تبادل الخدمات بين مراكز التحليل المختلفة (تبادل الخدمات).
- ❖ تحميل أعباء مراكز التحليل لمختلف تكاليف المنتجات أو الطلبيات.

والشكل التالي يوضح المراحل السابقة:

الشكل رقم (1-5): مراحل حساب التكلفة الكلية باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة.



المصدر: د. إسماعيل حجازي، أ. معاليم سعاد، مرجع سابق، ص 60.

- (1) التخصيص الى مراكز التحليل وإلا التوزيع بين مراكز التحليل باستعمال مفاتيح التوزيع الأولى.
- (2) تبادل الخدمات بين المراكز.
- (3) التحميل بواسطة وحدات العمل.

ومن اجل فهم مختلف المراحل السابقة لطريقة مراكز التحليل سوف نتطرق لدراسة النقاط التالية:

- ❖ تخصيص الأعباء أو التكاليف المباشرة على المنتوجات.
- ❖ تقسيم المؤسسة الى مراكز تحليل أو أقسام متجانسة.
- ❖ توزيع الأعباء أو التكاليف غير المباشرة على مراكز التحليل.

- ❖ اختيار وحدات العمل.
 - ❖ حساب تكلفة وحدة العمل لكل مركز.
 - ❖ تحميل تكاليف وحدات العمل المستهلكة للمنتجات.
1. تخصيص الأعباء المباشرة على المنتوجات: إن الأعباء المباشرة هي تلك الأعباء التي يمكن تخصيصها كلية الى منتج أو نشاط معين دونما الحاجة الى حسابات وسيطة ولهذا فان تخصيص الأعباء المباشرة لا يطرح أي مشكل لتوفير مؤشرات القياس (كساعات العمل، الحجم...).

يتم تحديد الأعباء المباشرة الخاصة بالمنتجات أو الطلبات باستعمال وثائق معينة هي بمثابة حامل المعلومة كفاتير الشراء، كشوفات حسابات العمال، وصول الخروج للمواد المستهلكة...

2. تقسيم المؤسسة الى مراكز تحليل: يعد مفهوم القسم أو مركز التحليل في مصطلحات المخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1982 جوهر هذه الطريقة، حيث كان منطلق الفكرة منبعثا من التصور الذي وصل إليه العقيد E.Raimailho اثر بحثه المتواصل منذ سنة 1928 عن طريقة لحساب سعر التكلفة بكيفية صحيحة. لقد تصور E.Raimailho أن كل المؤسسات الصناعية يمكن تقسيمها الى مجموعة من الأقسام المستقلة بنشاطها والمرتبطة بنظام يتصف بالتعقيد النسبي لحساب تكاليفها.
- 1-2- تعريف الأقسام المتجانسة:

يعرف M.Gervais مركز التحليل انه قسم من نظم محاسبي والذي يتم فيه التحليل بداية بتحميل الأعباء غير المباشرة لحساب تكاليف المنتوجات المعنية.

ومن خلال التعريف السابق يمكن القول أن مركز التحليل هو:

- قسم من نظام محاسبي متواجد فعلا في المؤسسة.
- هذا القسم يقوم بنشاط معين ويسعى لتحقيق هدف محدد.
- يجب أن يتصف النشاط الذي يقوم به القسم بالتجانس.
- كل قسم يتحمل بأعباء خاصة به.

إن خاصية التجانس تفسر التسمية التقليدية (الأقسام المتجانسة) كما سمها (Raimailho) عندما نشر تقريره في سنة 1937 والتي عرفها بقوله: "إن التجانس لا يعرف على مستوى القسم ولكن على مستوى النشاط المحقق في كل قسم... وكلما اقتربنا أكثر من تحقيق التجانس في الأنشطة على مستوى كل قسم أو مركز تحليل كلما سمح ذلك بالتوصل الى تكلفة وحدة صحيحة" وبالتالي من اجل تحميل صحيح للأعباء غير المباشرة يجب أن يكون مركز التحليل متجانس إي أن كل الأنشطة المنفردة في القسم تستعمل مختلف الموارد بنفس التناسب. غير أن المخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1982 انقص من قيمة شرط التناسب وتجاهل أن هذه الطريقة وضعت في الأصل لتحديد تكلفة المنتوجات النمطية وفي المقابل ركز على مبدأ المسؤولية أكثر من التجانس لتعريف مركز التحليل.

ومن الناحية النظرية نجد أن التقسيم الى مراكز تحليل يتم باستقلالية تامة عن الهيكل التنظيمي للمؤسسة. أما من الناحية العملية فان معيار المسؤولية هو التحكم في تقسيم المؤسسة الى ما يسميه (M.Gervais) بمراكز عمل أو مراكز مسؤولية ليتوافق مع تقسيم حقيقي للمؤسسة. كما انه لا يوجد هناك تقسيم نموذجي في

المؤسسة لمراكز التحليل أي عدد مثالي للمراكز أو الأقسام الآن ذلك يكون مرتبط بطبيعة نشاط المؤسسة، بحجمها، وكذلك تنظيمها.

2-2- تصنيف مراكز التحليل: لقد قام المخطط المحاسبي لسنة 1982 بالفصل بين نوعين أساسيين من

مراكز التحليل، وهما المراكز التشغيلية ومراكز البنية، حيث أن:

- المراكز التشغيلية: تكون فيها وحدات العمل مادية (فيزيائية كساعات العمل، الوحدات المنتجة، ساعات عمل الآلة...).

- مراكز البنية: تكون فيها وحدات العمل نقدية.

كما يقسم المخطط المحاسبي المراكز التشغيلية الى صنفين رئيسيين وهما: المراكز الرئيسية والمراكز المساعدة (الثانوية).

- المراكز الرئيسية: وتسمى أيضا أقسام الاستغلال وهي المراكز التي توضع فيها وسائل الإنتاج والبيع الخاصة بالمؤسسة، ويتشكل نشاط هذه المراكز من عناصر الدورة (شراء، إنتاج، بيع) ومن هذه المراكز نجد: مراكز التموين، الورشات، مراكز تخزين المنتج النهائي، مراكز التوزيع.

- المراكز المساعدة: وتسمى أيضا مراكز التسيير وهي المراكز التي تهدف الى تسيير عوامل الإنتاج الموضوعة في المؤسسة وهي تعمل أساسا على التنسيق والتنظيم الداخلي فيما لتهيئة الجو الملائم للتشغيل المناسب للمراكز الرئيسية، ومن بين هذه المراكز نجد: إدارة الموارد البشرية، إدارة المواد، الإدارة المالية، قسم الصيانة...

أما فيما يخص مراكز البنية فان المخطط المحاسبي الفرنسي لم يدرج لها أي تقسيم كما هو الحال بالنسبة للمراكز التشغيلية.

3- توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل وتحويلها للمنتجات: تمر معالجة الأعباء غير المباشرة حسب طبيعتها بخطوتين أساسيتين هما:

- تفريغ الأعباء غير مباشرة في مراكز التحليل (التوزيع الأولي).

- معالجة تبادل الخدمات بين مراكز التحليل (التوزيع الثانوي).

3-1- تفريغ الأعباء غير مباشرة في مراكز التحليل: انطلاقا من صعوبة تتبع التكاليف غير المباشرة لوحدة

التكلفة بطريقة مباشرة يتم تقسيم المؤسسة الى نوعين من المراكز كما رأينا فيما سبق، مراكز رئيسية

ومراكز فرعية أو ثانوية حيث تحصر كل الأعباء غير المباشرة وتوزع على المراكز بنوعها الإنتاجية والخدمية

وفقا لأسس معينة وملائمة. كما يتم استعمال جدول مزدوج المدخلات يتكون من اسطر الأعباء شبه

المباشرة والأعباء غير المباشرة حسب طبيعتها، وأعمدة بعدد مراكز التحليل ومن ثم يتم توزيع مختلف

الأعباء على المراكز بالطريقة التالية:

- الأعباء شبه المباشرة يتم تخصيصها مباشرة لمراكز التحليل باستخدام وسائل قياس متاحة.

- أما باقي الأعباء غير المباشرة فيتم توزيعها بين المراكز المستهلكة باستعمال ما يسمى مفاتيح التوزيع الأولية

الملائمة لطبيعة نشاط المركز ومخرجاته.

- ويمثل مجموع كل عمود بعد الانتهاء من عملية التوزيع الأولي التكلفة الجزئية لمركز التحليل.

2-3- معالجة تبادل الخدمات بين مراكز التحليل:

نظرا لان مراكز الخدمات هي مراكز مساعدة لا ترتبط مباشرة بالعمليات الإنتاجية فانه يجب إعادة توزيع تكاليف هذه المراكز (متضمنة الحصاص من التكاليف غير المباشرة التي وزعت عليها في الخطوة الأولى) على المراكز الرئيسية وكذلك على مراكز الخدمات الأخرى -خدمات متبادلة، ليكون في النهاية مجموع الأعباء غير المباشرة متواجد كلية في حسابات المراكز الرئيسية، وتتم هذه المعالجة باستخدام مجموعة ثانية من المفاتيح مفاتيح التوزيع الثانوية.

وتعد معالجة تبادل الخدمات بين المراكز احد أهم الصعوبات التي يواجهها محاسب التكاليف، إذ تتطلب هذه الخطوة التعرف على الأعباء التبادلية بين مراكز الخدمات، حيث تخدم هذه الأخيرة بعضها البعض مما يشكل مجموعة معقدة من العلاقات بين المراكز، وهنا يواجه المحاسب مشكلة اختيار الكيفية التي يوزع بها تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج (الرئيسية).

ونظرا لضرورة توزيع كافة تكاليف أقسام الخدمات على الأقسام الأخرى، يلجأ المحاسب الى إتباع إحدى طرق توزيع أعباء مراكز الخدمات على المراكز الإنتاجية التي ندرج أهمها فيما يلي:

- ❖ طريقة التوزيع الإجمالي.
 - ❖ طريقة التوزيع المباشر.
 - ❖ طريقة التوزيع المتسلسل.
 - ❖ طريقة التوزيع المتبادل.
- **طريقة التوزيع الإجمالي:** تقوم هذه الطريقة على أساس توزيع مجموع أعباء المراكز المساعدة مرة واحدة على المراكز الإنتاجية وذلك بإتباع أساس توزيع واحد.
- **طريقة التوزيع المباشر (الانفرادي):** تقوم هذه الطريقة على توزيع تكاليف مراكز الخدمات بصورة منفردة أو مستقلة عن بعضها على المراكز الرئيسية على أساس التوزيع المناسب له، إلا أن هذه الطريقة أيضا لا تأخذ بعين الاعتبار الخدمات المتبادلة بين المراكز.
- **طريقة التوزيع المتسلسل (التنازلي):** تأخذ هذه الطريقة بصورة جزئية الخدمات المتبادلة بين المراكز التي يتم ترتيبها بطريقة متناقصة على أساس النسبة المئوية للخدمات التي تقدم لمراكز الخدمات الأخرى ولمراكز الإنتاج، بداية من المركز الذي يقدم خدمات الى المراكز الأخرى دون أن يستفيد من أية خدمة من مركز آخر الى غاية المركز الذي لا يقدم أية خدمة ويستفيد من خدمات كل الأقسام الأخرى، ومن الضروري ملاحظة انه بعد تفريغ تكاليف مركز خدمات معين حسب الترتيب لا يرجع إليه مرة أخرى، ولا يجوز له استقبال تكاليف مركز آخر.
- **طريقة التوزيع التبادلي:** في ظل هذه الطريقة يتم توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل قسم من أقسام الخدمات على أقسام الخدمات الأخرى بالإضافة لأقسام الإنتاج، وبالتالي يقوم كل قسم من أقسام الخدمات بتوزيع تكلفته الصناعية غير المباشرة على كل من أقسام الخدمات السابقة له والتالية له ومن ثم فان هذه الطريقة تأخذ في الاعتبار تماما الاستفادة الكاملة المتبادلة بين كل أقسام الخدمات وفي كل الاتجاهات.

4 - اختيار وحدات العمل:

لقد عرف Raimailho وحدة العمل أنها "مقياس لإنتاج المركز ومستند لتحميل المصاريف على المنتوجات... هي وسيلة تلخيص المعلومة على كل ما يحدث في القسم كما أنها إجراء يسمح بالتمييز بسهولة بين تكاليف المنتوجات المختلفة وذلك بالتعرف على استهلاكها الحقيقي لموارد المراكز المختلفة"

ونظرا لكون المؤسسة تشتمل على عدة مراكز فائه يفضل أن يستقل كل مركز إنتاجي بوحدة عمل خاصة به، حتى تتحقق الدقة في تحديد تكلفة المنتج، ولهذا فان تحديد وحدات العمل المناسبة لكل مركز إنتاجي يتطلب من محاسب التكاليف دراسات كثيرة. وعموما نستطيع التمييز بين نوعين من وحدات العمل بها:

❖ وحدات عمل مادية (فيزيائية).

❖ وحدات عمل نقدية (نسبة مصاريف).

حيث ترتبط وحدات العمل بعدة أسس من أهمها:

❖ وحدات الإنتاج.

❖ المواد المباشرة.

❖ الأجور المباشرة.

❖ ساعات تشغيل الآلات.

❖ ساعات العمل المباشر.

❖ تكلفة المواد المباشرة.

5 - حساب تكلفة العمل لكل مركز:

يتم حساب تكلفة وحدة العمل لمركز معين كما يلي:

الأعباء الإجمالية للمركز

تكلفة وحدة العمل =

عدد وحدات العمل الملائمة للمركز

فإذا كانت تكلفة وحدة العمل هي عبارة عن تكلفة متوسطة نحصل عليها بقسمة إجمالي الأعباء غير مباشرة المتعلقة بمركز معين على عدد الوحدات لهذا المركز فان هذا ما هو إلا تبرير لصفة التجانس للأنشطة التي تتم في ذلك المركز.

6 - تحميل تكاليف وحدات العمل المستهلكة للمنتجات:

بمعرفة تكلفة وحدة العمل لكل مركز رئيسي يتم تحديد نصيب الوحدات من المنتجات المختلفة من الأعباء غير المباشرة، إذ يتم تحميل كل منتج بنصيبه من تكاليف الوحدات المستهلكة لكل مركز ساهم في انجازه، وعندها نقول أن كل منتج قد استوعب نصيبه من الأعباء غير المباشرة وتحسب كما يلي:

تكلفة عدد الوحدات المستهلكة = تكلفة وحدة العمل للمركز × عدد الوحدات المستهلكة.

المطلب الثاني: الطرق الحديثة للتكاليف:

ظهرت هذه الطرق نتيجة الانتقادات الموجهة للطرق التقليدية لحساب التكاليف والمتمثلة في مشكلة توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات، ولحل هذه المشكلة توصل الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية الى عدة طرق حديثة والمتمثلة في⁽¹⁾:

- ❖ أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة.
- ❖ أسلوب التكلفة المستهدفة.
- ❖ أسلوب المقارنة المرجعية.

وسوف نتناول في هذا المطلب مفاهيم عامة حول نظام التكلفة على أساس النشاط.

الفرع الأول: مفهوم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)*:

أولاً: ظهور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة: نهاية الثمانينات تطورت هذه الطريقة بعد أعمال برنامج البحث الأمريكي⁽²⁾ camai في بداية 1986. هذه الأعمال تعبر عن نقد اعتبارات الطرق الأمريكية الكلاسيكية التي أثبتت عدم صحتها فيما يتعلق بالجانب الاقتصادي والتنظيمي⁽³⁾.

ويعتبر "ستوبس" هو أول من اقترح استخدام مثل هذا النظام في عام 1971. وان كان التطبيق الفعلي له ينسب الى كل من كوبر وكابلان في عام 1988، وجدير بالذكر أن أسباب فشل أنظمة التكاليف الحالية في أداء وظائفها هو كيفية توزيع التكاليف غير المباشرة نظراً لما يترتب على تلك الكيفية من نتائج مضللة ومن شأنها أن تفقد نظام التكاليف قدرته على تحقيق الأهداف المرجوة منه⁽⁴⁾.

واجهت نظم التكاليف التقليدية انتقادات شديدة وخصوصاً في مجال تخصيص التكاليف الغير المباشرة على المنتجات. ويرجع ذلك الى العديد من الأساليب لعل أهمها:

- ❖ تعتمد الطرق التقليدية غالباً على أساس واحد لتحميل التكاليف غير المباشرة. وفي العادة يكون ساعات العمل المباشرة بالرغم من أن هناك العديد من بنود التكاليف غير المباشرة لا ترتبط بهذا الأساس.
- ❖ عدم تحقيق رقابة على نسبة كبيرة من التكاليف غير المباشرة نتيجة تزايد نسبتها في كثير من الصناعات، وانخفاض نسبة التكاليف المباشرة (عنصر العمل المباشر) بسبب زيادة درجة آلية واستخدام تقنيات الإنتاج الحديثة في كثير من الصناعات.

1- د.إسماعيل حجازي، أ.معالييم سعاد، مرجع سابق، ص96.

* Activity Based Costing

2 -CAM-Im COMPUTER AIDED MANUFACTURING INTERANIONALE

3 -ARMAND DAYANK MANUEL DE GESTION, 2^{ème} édition, ellipses, 2004, p751.

4- احمد رجب عبد العال، فتحي رزق السويفري، مدخل معاصر في المحاسبة الإدارية المتقدمة، الإسكندرية مصر، الدار الجامعية للنشر، 2001، ص284.

❖ تؤدي هذه الأنظمة الى عدم وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج والمواد التي استخدمت في إنتاجه، وذلك بسبب فشل هذه الأنظمة في تفهم الأنشطة والتكاليف التي تسبب عنها⁽¹⁾.

ونتيجة للانتقادات السابقة فقد أبدى المحاسبون اهتماما كبيرا بضرورة تطوير نظم التكاليف خاصة فيما يتعلق بتخصيص الموارد لتلائم تطلعات الإدارة نحو دقة معلومات التكاليف ودورها في اتخاذ القرارات، ثم ظهر ما يعرف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة باعتباره تطورا ملموسا عن طريق التحديد السليم والتحديد الدقيق لتكلفة المنتجات والخدمات⁽²⁾.

ثانيا: تعريف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة: هناك عدة تعريف لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة من أهمها:

❖ **التعريف (1):** " هو عبارة عن نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة ومن تم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدا"⁽³⁾.

❖ **التعريف (2):** " ويعرف على انه استخدام خاص للتكلفة والموارد وأداء الأنشطة وأغراض التكلفة التي تستهلك الأنشطة بهدف توليد معلومات أكثر دقة وذات دلالة لاتخاذ القرار"⁽⁴⁾.

هو واحد أنواع طرق محاسبة التكاليف الحديثة والذي يهتم بتحليل الأنشطة واعتبار تكلفة السلعة المنتجة أو الخدمة المقدمة على أنها تكلفة الأنشطة ذات القيمة المضافة والتي ساهمت في إنتاجها، حيث تتيح هذه الطريقة تحديد تكلفة المنتج بشكل أدق. إضافة الى زيادة الكفاءة الإنتاجية بسبب إلغاء الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة ولا تؤثر على جودة المنتج.

وعليه فان المبدأ الأساسي لهذه الطريقة هو أن المنتجات لا تستهلك مباشرة موارد وإنما تستهلك أنشطة وهذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وعلى هذا الأساس فان الأنشطة هي حلقة الربط الأساسية بين المنتجات (أو أي غرض تكلفة آخر) وبين الموارد، والشكل التالي يوضح المبدأ الأساسي لنظام (ABC)⁽⁵⁾.

1- هشام احمد عطية، محمد محمود عبد الرب، دراسات في محاسبة التكاليف، المحاسبة المالية، المحاسبة الإدارية، القاهرة، الدار الجامعية، 2000، ص310.

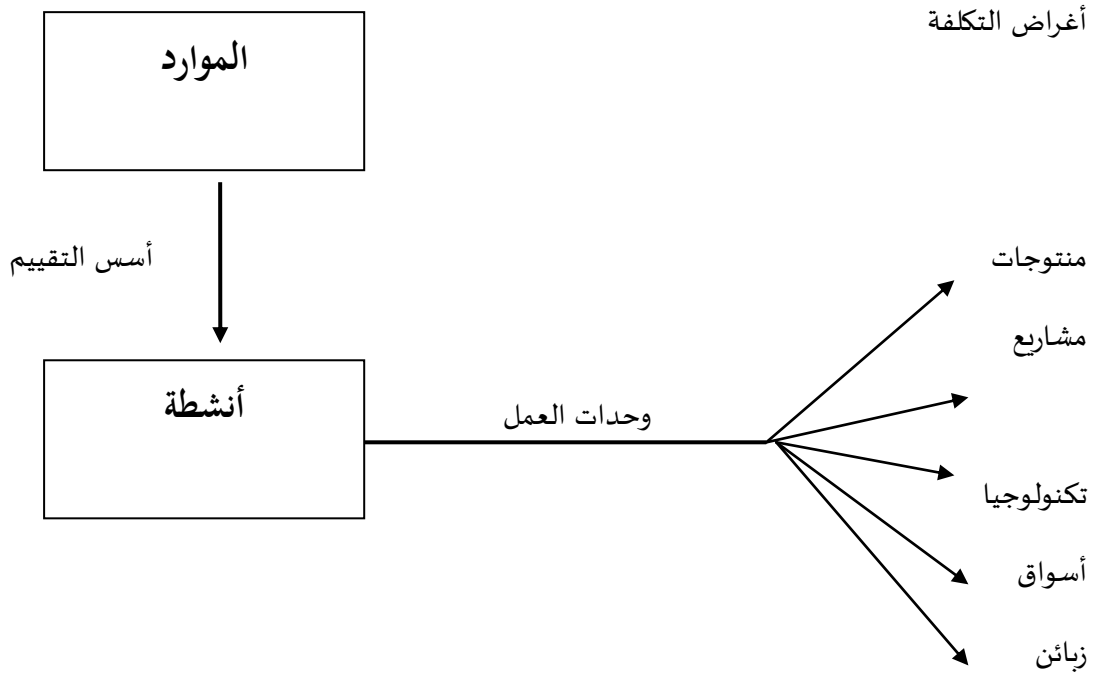
2- احمد محمود نور وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2007، ص339.

3- ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، غزة فلسطين، جوان 2007.

4 - The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), Technical Briefing Developing and Promoting Strategy- Activity Based Management- an Overview, London, April, 2001, p.1.

5- د.إسماعيل حجازي، أمعالم سعاد، مرجع سابق، ص99.

الشكل رقم (6-1): المبدأ الأساسي لطريقة (ABC).



المصدر: د. إسماعيل حجازي، أ. معاليم سعاد، مرجع سابق، ص 99.

ثالثاً: مفاهيم أساسية حول نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة:

1- **النشاط (ACTIVITY):** يمثل النشاط نقطة الارتكاز الأساسية في ظل نظام محاسبة تكاليف الأنشطة. ويعرف النشاط بأنه حدث أو إجراء يؤدي إلى عمل ما، أو مجموعة من الأحداث أو الإجراءات التي تتكامل معاً لأداء عمل معين.

"النشاط يوافق عمل أو مجموعة أعمال يقوم به شخص على آلة أو مجموعة أشخاص على مجموعة الآلات، النشاط يجب أن يكون محدود ويعبر عن النتيجة"⁽¹⁾.

"النشاط حدث أو مهمة أو حدة عمل ذات غرض محدد. مثل تصميم المنتجات، تشغيل الآلات"⁽²⁾.

ويمكن تبويب الأنشطة طبقاً لأسس عديدة فعلى سبيل المثال يمكن تبويب الأنشطة حسب سلسلة القيمة والتي تمثل مجموعة الوظائف التي تضاف فيها القيمة إلى المنتجات من البداية عندما كانت مجرد أفكار إلى نهاية استهلاكها بواسطة العملاء وتشمل:⁽¹⁾

1 - Louis Durable, Didier Gourdain, **comptabilité analytique de gestion**, 4^{ème} édition, Dunod, Paris, 2003, P337.

2 - François Pottier, **analyse de cout**, éd Economica, Paris, 2005, p89.

- ❖ نشاط البحث والتطوير: العمليات الخاصة بتجريب أفكار المنتجات الجديدة أو تطوير المنتجات والعمليات القائمة.
 - ❖ نشاط التصميم: ويتعلق بالتخطيط الهندسي للمنتجات والخدمات التي تقدمها المنشأة.
 - ❖ نشاط الإنتاج: ويمثل العمليات التي تؤدي الى تحويل المنتجات الى صور مادية أو خدمات مقدمة للعملاء.
 - ❖ نشاط التوزيع: ويتعلق بعمليات تسليم الخدمات أو المنتجات الى صورة مادية أو خدمات مقدمة الى العملاء.
 - ❖ نشاط خدمات ما بعد البيع: ويتعلق بعمليات الخدمات الإضافية التي تؤدي للعملاء بعد استفادتهم من الخدمة أو اقتنائهم الى السلع التي تنتجها المنشأة.
- كما يمكن تبويب التكاليف حسب القيمة المضافة الى:

- أنشطة ذات قيمة مضافة: وهي الأنشطة الجوهرية التي تقوم بها المنشأة لتحقيق هدف الخاص بها، وهي لا تخرج عن نوعين:
 - أنشطة تقوم ببعض العمليات الإنتاجية داخل المؤسسة مثل: أنشطة الإنتاج والفحص ومراقبة الجودة.
 - أنشطة تستمد قيمتها من أنها تقدم خدمات مباشرة للعملاء مثل: أنشطة البيع والتسويق وخدمة العملاء.
 - أنشطة لا تضيف قيمة: وهي عبارة عن الأنشطة غير المؤثرة بالنسبة للمنشأة.
- 2 مركز النشاط: (ACTIVITY CENTER): هو عبارة عن دائرة أنشطة متجانسة أو متكاملة يمكن التقرير عن التكاليف بناء على أساسها.
- 3 الموارد (RESOURCE): وهو عنصر اقتصادي يوجه لأداء الأنشطة المختلفة يمثل أساس حدوث التكلفة التي تحمل على الأنشطة والمنتجات.
- 4 مسبب التكلفة (COST DRIVER): هو العامل الذي يؤدي الى حدوث التكلفة. هو أي عمل أو متغير يؤثر بشكل سيء على التكاليف عبر فترة زمنية معينة بمعنى وجود علاقة سبب والأثر بين التغير في مستوى النشاط أو الحجم والتغير في مستوى التكاليف الإجمالي⁽²⁾.

رابعاً: أهمية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة: تبرز أهمية نظام ABC في النقاط التالية :

- ❖ يساعد المنشأة في تحديد الأنشطة غير الضرورية وكذلك تحديد فرص خفض التكلفة وتحسين الربح⁽³⁾.
- ❖ تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.
- ❖ يوفر نظام التكاليف على أساس النشاط معلومات تكاليفية أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات مثل: قرارات التسعير، قرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة، تحديد مستويات الإنتاج، اختيار قنوات التسويق والتوزيع، قرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة.

1- محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، مصر، الدار الجامعية الإبراهيمية، 2000، ص ص271-272.

2- تشارلز هورنجر، محاسبة التكاليف مدخل إداري، تعريب حامد حجاج، الجزء الأول، دار المريح لنشر، ص72.

3 -El Kelety, Ibrahim Abd El-Majeed, Towards Aconceptual Framework For Strategic Cost Strategic-The Concept, Objectives, and Instrments, 2006, p338.

❖ يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل :

- إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية.
 - إجراء تعديل في تصميم المنتج.
 - إتباع أساليب تكنولوجية حديثة.
 - تغيير نسبة التشكيل البيعي .
 - قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي يقوم بها الكيان وتحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة¹.
- الفرع الثاني: خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة:** تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ما يلي⁽²⁾:

1- **تحديد الأنشطة:** يعرف النشاط بصفة عامة بأنه عمل أو مهمة أو عملية يتم القيام به، ويستغرق وقتاً معيناً وهو يتطلب تخصيص بعض الموارد.

ويقصد بالموارد: المدخلات من عناصر التكاليف اللازمة للأنشطة داخل المنشأة.

في الحياة العملية يمكن تحديد عدد من الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج معين إلا أن العملية أوضحت أنه كلما زاد درجة تعقيد وصعوبة العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج يرفع تكلفة النظام.

ويتم ذلك من خلال تجميع عدد من الأعمال المتشابهة ضمن نشاط واحد ويعتبر الأساس في عملية التجميع هو إمكانية تتبع تكلفة هذا النشاط المفترض على الوحدات المنتجة، وبصفة عامة كلما زاد عدد الأعمال التي يتم تجميعها في نشاط واحد كلما انخفضت القدرة على تفسير العلاقة السببية بين تكاليف هذا النشاط من ناحية والوحدات المنتجة من ناحية أخرى.

2- **تحديد تكلفة الأنشطة:** تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي يمكن تتبعها وتبين أنه تخص وتشكل هذا النشاط ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل النشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويب للتكلفة طبقاً لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال الفترة الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة ويتم تتبع الأنشطة الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة). والذي يكون مقياساً هاماً يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة ومخرجات من النشاط⁽³⁾.

3- **تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط:** مسبب التكلفة هو وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط ومن أمثلة مسببات التكلفة:

1 - هاشم أحمد عطية ، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الإسكندرية مصر ، الدار الجامعية، 2000، ص 24 .
 2- جفوي حمزة، ترشيد النفقات من خلال نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر، ورقلة، دراسات محاسبية وجبائية معمقة، قسم العلوم التجارية، 2015، ص9.
 3- جفوي حمزة، مرجع سابق، ص10.

الجدول رقم (1-1): مثال توضيحي على مسببات النشاط:

النشاط	مسبب التكلفة
جدول الإنتاج	عدد دورات الإنتاج
طلب المواد	عدد أوامر الشراء
تشغيل الآلات	ساعات تشغيل الآلات
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
رقابة الجودة	عدد مرات الفحص

المصدر: جفوي حمزة، مرجع سابق، ص 10.

يلاحظ أن زيادة عدد مسببات التكلفة وان كان يزيد من درجة دقة بيانات نظام التكاليف إلا أن التوسيع في عدد ونوعية هذه المسببات قد يجعل النظام المقترح مكلفا معقدا لذلك يتعين مراعاة العوامل التالية في تحديد العدد المناسب من مسببات التكلفة:

- درجة الدقة المطلوبة في بيان التكاليف، تنوع الإنتاج، نسبة إجمالي النشاط على إجمالي تكاليف الأنشطة ككل.
- تكلفة تجميع بيانات مسببات التكلفة (تكلفة القياس).

4- تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات (المخرجات): يركز نظام تكاليف على أساس الأنشطة تستهلك الموارد وبالتالي فان هذه الخطوة تعني تحميل الأنشطة للمنتجات طبقا لحاجة كل من هذه المنتجات للموارد المستنفذة في تنفيذ الأنشطة وذلك عن طريق تحديد معدل التكاليف غير المباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب، ويستخدم هذا المعدل لتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية أي انه يتم تحديد وحدة المنتج النهائي.

تتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة، يعد هذا التتبع في ضوء حركة سير وحدة المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيعها حتى تصبح وحدة تامة الصنع.

المطلب الثالث: مقارنة بين نظام (ABC) والأنظمة التقليدية:

من خلال ما تقدم يمكننا القول أن اعتماد نظام (ABC) في تحليله على الأنشطة والعمليات يؤدي الى اختلاف جوهري في آلية عمل كل من الأنظمة التقليدية ونظام (ABC). ويتجلى هذا الاختلاف في الانتقال من العلاقة التقليدية القائمة على توزيع التكاليف غير المباشرة على المراكز الرئيسية و الثانوية باستعمال مفاتيح توزيع كيفية ومن ثم توزيع أعباء المراكز الثانوية على المراكز الرئيسية يتم تحميلها الى أغراض التكلفة الى علاقة أكثر قدرة على وصف ما يجري حقيقة في المؤسسة وذلك عن طريق إيجاد علاقات سببية واضحة بين المواد المستخدمة والأنشطة وأغراض التكلفة⁽¹⁾.

انطلاقا من هذه النقطة نستعرض أهم الاختلافات بين الأنظمة التقليدية ومدخل (ABC) والتي يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

1- د. إسماعيل حجازي، أمعاليم سعاد، مرجع سابق، ص 144.

الجدول رقم (2-1): أهم الفروقات بين نظام (ABC) والأنظمة التقليدية:

أوجه المقارنة	الأنظمة التقليدية	نظام (ABC)
هدف النظام ومستوى الاهتمام	- مراقبة التكاليف. - الأداء المحلي للأقسام. - أسعار تكلفة المنتجات.	- تحليل العمليات. - الأداء الشامل للمؤسسة. - الأنشطة والعمليات.
التركيز على	مقدار التكاليف.	- البحث عن مسببات التكاليف.
أسس تخصيص التكاليف غير المباشرة.	- احتمال أن تكون أسس التخصيص مسببات التكلفة قليل	- أسس التخصيص غالبا ما تكون مسببات التكلفة.
طبيعة الأسس	- غالبا ما تكون أسس التخصيص ذات طبيعة مالية مثل تكاليف العمالة المباشرة، تكاليف المواد المباشرة.	- غالبا ما تكون أسس التخصيص ذات طبيعة (غير مالية). مثل: عدد أجزاء المنتج، عدد ساعات اختيار المنتج.
عدد مجموعات التكاليف غير المباشرة.	- استخدام مجموعة واحدة أو عدد قليل من المجموعات للقسم أو المصنع ككل.	- استخدام العديد من المجموعات المتجانسة.
درجة التجانس	ضعيفة بسبب: - عدم الاهتمام بعلاقات السبب- النتيجة بين أسس تحميل التكاليف غير المباشرة ومجموعات التكاليف.	قوية بسبب: - التركيز على علاقات السبب- النتيجة بين أسس تحميل التكاليف غير المباشرة ومجموعات التكاليف.
معايير المقارنة	معياري مسبق	مقارنة مع أفضل أداء خارجي (مؤسسة خارجية).
هدف القياس	- تصحيح الانحراف. - احترام المعايير.	التحسين المستمر للتكاليف (KAIZEN COSTING).
أنواع المعلومات التي يوفرها النظام	- معلومات مالية.	- معلومات مالية أكثر دقة. - معلومات غير مالية حول العمليات والأنشطة.
بعد النظام.	- بعد وحيد ومحدود. - غير موجه لإرضاء العملاء.	- أبعاد متعددة. - نظام استراتيجي. - موجه نحو إرضاء العملاء.

المصدر: د.إسماعيل حجازي، أ.معالي سعاد، مرجع سابق، ص 144- 145.

خاتمة الفصل:

إن محاسبة التكاليف أثبتت دورها في تزويد العديد من الأطراف داخل المنشأة بالمعلومات المتعلقة بالتكلفة لتسهيل مهمة هذه الأطراف على القيام بأعمالها واتخاذ القرارات في مجالات مختلفة لتحقيق أهداف المنشأة.

وتجدر الإشارة الى أن الدور الذي تقوم به محاسبة التكاليف في المنشأة يعتمد على فلسفة الإدارة العليا ومدى إدراكها للدور الذي يمكن أن تساهم به محاسبة التكاليف في خدمة الإدارة في القيام بالوظائف الموكلة إليها. واتخاذ قرارات إستراتيجية تخص الإنتاج وتقليص التكاليف.

الفصل الثاني

الرقابة على التكاليف ودورها في ترشيد نفقات
المؤسسات الإستشفائية.

تمهيد:

إن الطلب على الخدمة الصحية والحاجة لها يزداد بزيادة درجة التطور الحضاري لأي مجتمع فكلما زادت درجة التحضر والتقدم زاد الطلب على الخدمة الصحية وبالتالي زاد الاهتمام والتركيز على المؤسسات الصحية التي تقدم هذه الخدمات، بسبب ارتفاع تكلفة هذه الخدمات والاتجاه المتصاعد لهذه التكلفة من جهة ومستوى ونوعية هذه الخدمات من جهة أخرى، هذا ما حمل المسير الإستشفائي مسؤولية مزدوجة، مسؤولية ضمان أن المرضى الحاليين والمتوقعين يحصلون على أفضل رعاية صحية واهتمام من الموارد المتاحة للمنظمة ومسؤولية ترشيد نفقات المؤسسة، حيث يقصد بمفهوم ترشيد النفقات هو عملية التحكم والتوجيه الجيد في موارد المؤسسة من أجل تقديم السلع والخدمات بأقل التكاليف من خلال رقابة المؤسسة على تكاليفها لاكتشاف الانحرافات تم اتخاذ الإجراءات التصحيحية وكذا الحصول على ميزة تنافسية من أجل تحقيق مركز تنافسي في السوق.

وانطلاقاً مما سبق سوف نتناول في هذا الفصل دور الرقابة على التكاليف الإستشفائية في ترشيد النفقات، ولذلك قسمنا هذا الفصل الى ثلاث مباحث وهي كالتالي:

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المستشفيات.

المبحث الثاني: مدخلات ومخرجات نظام المستشفى.

المبحث الثالث: مراقبة التكاليف الإستشفائية.

المبحث الأول: مفاهيم أساسية حول المستشفيات.

لقد شهد مطلع القرن التاسع عشر النهضة الحقيقية في المجال الطبي والخدمات الإستشفائية، أين ظهر هناك تقدم كبير في مجال العلوم الطبية إضافة إلى الاكتشافات المتعددة في مجال العلوم الكيمائية مثل التخدير وتحضير العقاقير...، واختراع بعض الأجهزة التي ساعدت على الفحص والجراحة. أمام هذا التطور السريع كان لابد من وجود مكان تتوفر فيه الشروط اللازمة لممارسة نشاط الأطباء والجراحين هذا ما تحقق فعلا في مرحلة موالية أين لم يبقى المستشفى مكان للمعالجة والفحص فقط بل أصبح مكان للبحث والتطوير بالإضافة إلى تكوين الفاعلين في المجال الطبي.

المطلب الأول: مفهوم المستشفى ووظائفه:

الفرع الأول: تعريف المستشفى (لمحة تاريخية):

اتخذت المستشفيات بمفهومها المعاصر أشكالاً متعددة وأطلق عليها مسميات متنوعة عبر العصور المختلفة. وقد كانت البداية في الحضارة الإغريقية سنة 1200 قبل الميلاد حيث اتخذت المستشفيات شكل معابد خصصت لرعاية المرضى وللعبادة في وقت واحد، وكان كهنة المعابد يقومون بدور الأطباء، كما تشير الوثائق التاريخية المصرية إلى وجود ما يطلق عليه "معابد الشفاء" في مصر سنة 600 قبل الميلاد، وقد استخدم نفس المسمى في الهند سنة 273 قبل الميلاد حيث أطلق على الأماكن المخصصة لتشخيص أمراض الإنسان وعلاجها اسم "السيكسيتا" أي معابد الشفاء. وفي مطلع الديانة المسيحية بنيت بيوت للكهنة كمستشفيات صغيرة تحت ضغط الكنيسة لإيواء المرضى والمسنين والمحتاجين وقد كانت الدوافع الرئيسية لبناء هذه البيوت دوافع دينية إنسانية تتلخص فيما يلي⁽¹⁾:

- 1- علاج المرضى وتقديم الخدمات لهم بغض النظر عن مقدرتهم على الدفع.
- 2- الاهتمام بالنواحي النفسية للمرضى وليس فقط العلاج لهم.
- 3- اعتبار هذه البيوت أماكن لإيواء المرضى والمسنين والمحتاجين وتقديم الخدمات لهم.

وقد أطلق العرب على المستشفيات لفظ "البيمارستانات" أي دور المرضى، والبيمارستان لفظ فارسي يتكون من كلمتين "بيمار" بمعنى مريض أو عليل و"ستان" بمعنى دار. وقد خطا العرب في العصور الإسلامية خطوات واسعة في مجال تنظيم مهنة الطب والصيدلة ووضعوا مجموعة من القواعد التي تلتقي مع النظم المعمول بها في العصر الحديث، ويأتي من بين هذه القواعد أو النظم ما يلي⁽²⁾:

- 1- عدم السماح للمرضى أو المصابين بأمراض معدية بمخالطة المرضى الآخرين.
- 2- اختيار موقع بيبي مناسب لإقامة المستشفى.
- 3- وجود مستشفى متنقل وإرساله إلى المناطق النائية بصفة دورية.
- 4- إنشاء المستشفيات العامة والمتخصصة.
- 5- الاهتمام بنظافة البيئة الداخلية للمستشفى.

1- د.عبد العزيز مخيمر، د.محمد الطعامة، الاتجاهات الحديثة في إدارة المستشفيات، القاهرة مصر، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2003، ص 4-5.

-6 التركيز على جودة الرعاية الطبية المقدمة للمرضى.

-7 إجازة مزاوله مهنة الطب والصيدلة بواسطة الامتحان.

وفي العصر الحديث عرفت الهيئة الأمريكية للمستشفيات (AHA) American Hôpital Association المستشفى بأنه:

"مؤسسة تحتوي على جهاز طبي، يتمتع بتسهيلات طبية دائمة لتقديم التشخيص والعلاج اللازمين للمرضى".

وقدمت منظمة الصحة العالمية تعريفاً آخر للمستشفى من منظور وظيفي على أنه "جزء أساسي من تنظيم اجتماعي وطبي تتلخص وظيفته في تقديم رعاية صحية كاملة للسكان علاجية كانت أو وقائية، وتمتد خدمات عيادته الخارجية إلى الأسرة في بيتها المنزلية، كما أنه أيضاً مركز لتدريب العاملين الصحيين، وللقيام ببحوث اجتماعية حيوية".

الفرع الثاني: وظائف المستشفى: انطلاقاً من تعريف منظمة الصحة العالمية للمستشفى بأنه جزء من تنظيم اجتماعي وطبي، يمكن إيجاز الوظائف الأساسية للمستشفيات في ثلاث وظائف أساسية هي⁽¹⁾:

❖ الرعاية الطبية والصحية.

❖ التعليم والتدريب.

❖ البحوث الطبية والاجتماعية.

وفيما يلي إيضاح موجز لكل وظيفة من الوظائف الثلاث:

-1 الرعاية الطبية والصحية: يقصد بالرعاية الطبية الخدمات التشخيصية والعلاجية والتأهيلية والاجتماعية والنفسية المتخصصة التي تقدمها الأقسام العلاجية والأقسام الطبية المساندة، وما يرتبط بهذه الخدمات من فحوصات المعملية (المخبرية) العادية والمتخصصة، وخدمات الإسعاف والطوارئ وخدمات التمريض والخدمات الصيدلانية والغذائية ومما لا شك فيه أن الرعاية الطبية تمثل الوظيفة التي تحظى بالاهتمام الأكبر في جميع المستشفيات الخاصة منها والحكومية على السواء. أما الرعاية الصحية الأولية فتمثل المدخل الرئيسي لإعادة توجيه النظام الصحي في المجتمع بحيث يوفر الصحة للجميع ويشجع مشاركة الأفراد والمجتمع في الأنشطة الصحية على أساس من الفهم الواضح لأهم المشكلات الصحية التي يعانها المجتمع، انطلاقاً من العلاقة الوثيقة بين العوامل الصحية والاجتماعية والعوامل الاقتصادية والبيئية وتختلف أنشطة ومجالات الرعاية الصحية باختلاف ظروف البيئة المحلية في الدول المختلفة، ومن أهم الأنشطة والمجالات التي تشملها الرعاية الصحية ما يلي:

- البرامج التثقيفية بشأن المشكلات الصحية الساندة وطرق الوقاية منها والسيطرة عليها.
- رعاية الأمومة والطفولة بما في ذلك تنظيم الأسرة.
- التحصين ضد الأمراض الرئيسية المعدية.
- الوقاية من الأمراض المتوطنة محلياً ومكافحتها.
- العلاج المناسب للأمراض والإصابات الشائعة.
- توفير الأدوية والأمصال الأساسية.

1- د.عبد العزيز مخيمر، د.محمد الطعامة، مرجع سابق، ص 6-8.

- رعاية المسنين.

- الصحة العقلية والإعاقات البدنية.

2- **التعليم والتدريب:** يفرض التطور المطرد في التقنيات والعلوم الطبية ضرورة تطوير مهارات وخبرات كافة العاملين المتخصصين في مختلف مجالات المهن الطبية والصحية من خلال التعليم والتدريب المستمر، وتمثل المستشفيات بطبيعتها، وعلى وجه الخصوص المستشفيات التعليمية والجامعية بما تملكه من إمكانيات وتجهيزات، مراكز تدريب عملية للأطباء وأجهزة التمريض والفنيين والأخصائيين، كما أنها تمثل مراكز متميزة لتنمية معلوماتهم عن الأمراض المختلفة وطرق علاجها والعقاقير المناسبة لها، كما أنها تساهم في تزويد أعضاء الهيئات الطبية والهيئات المساعدة بالمهارات اللازمة للتفاعل النفسي والاجتماعي مع المرضى، ومن ثم تسهيل مهامهم في تشخيص المشاكل الصحية الفردية وعلاجها. وإضافة الى ما سبق فان وجود المتخصصين في المجالات المختلفة يساهم في نقل نتائج الممارسات والتجارب السابقة الى الخريجين الجدد من الأطباء والممرضين وتبادل المعلومات معهم وهو الأمر الذي قد يتعذر تحقيقه خارج المستشفيات.

3- **البحوث الطبية والاجتماعية:** تساهم المستشفيات بشكل أو بآخر من خلال ما تحتويه من معامل (مختبرات) وأجهزة وتجهيزات وسجلات طبية وحالات مرضية متنوعة وكوادر بشرية متخصصة مهنية في توفير بيئة مناسبة لإجراء البحوث والدراسات الطبية والاجتماعية المتخصصة في مختلف مجالات التشخيص والعلاج والتطوير الذاتي لخدمات المستشفى ومهارات الأفراد وأساليب العمل. فمن خلال نظم المعلومات الطبية وتنوع حالات المرضى وطرق العلاج يمكن القيام بالبحوث والدراسات المتعلقة بأساليب التشخيص وتحديد معدلات حدوث وانتشار الأمراض المختلفة وتقييم فعالية العقاقير المختلفة. ومن خلال المختبرات والتقنيات الطبية يمكن القيام بالبحوث الخاصة بتطوير عقاقير بديلة أو طرق فحص أكثر تطوراً أو أساليب جديدة لمكافحة العدوى أو انتشار المرض وغيرها. وبدون شك فان إجراء مثل هذه البحوث والدراسات خارج المستشفيات إن لم يكن متعذراً فمن المؤكد انه سيكون باهظ التكاليف.

المطلب الثاني: تصنيف المستشفيات:

يمكن تصنيف أو تقسيم المستشفيات على أساس عدة معايير، من أهمها معيار الملكية والتبعية الإدارية، ومعيار التخصص أو نوع الخدمة التي يقدمها المستشفى، كما يمكن تقسيمها على أساس الحجم أو الطاقة الاستيعابية للمرضى، بالإضافة الى بعض المعايير الأخرى مثل موقع المستشفى ومتوسط فترة الإقامة وغيرها. ويعتبر تصنيف المستشفيات على أساس الملكية والتبعية الإدارية وأيضاً على أساس التخصص ونوع الخدمة هما الأكثر شيوعاً⁽¹⁾.

الفرع الأول: تصنيف المستشفيات طبقاً للملكية:

ويمكن تصنيف هذه المستشفيات طبقاً لملكيتها الى نوعين أساسيين، أي من حيث الجهة التي تملك وتمول وتدير المستشفى، وهي تشمل على المستشفيات الحكومية، والمستشفيات الخاصة⁽²⁾.

1- د.عبد العزيز مخيمر، د.محمد الطعنا منة، مرجع سابق، ص 8-10.

أولاً: **المستشفيات الحكومية:** وهي كافة المستشفيات التي تعتمد في تمويلها على المال العام للدولة، وهذه المستشفيات قد تتبع جهات متعددة منها وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات، وزارة الداخلية، وزارة الدفاع الوطني، وفقاً لنظام تسيير هذه المستشفيات، حيث هذه الأخيرة لا تهدف إلى تحقيق الربح، ويوجد العديد من أنواع المستشفيات الحكومية يمكن التطرق لأهمها فيما يلي:

❖ **المستشفيات الحكومية العامة:** ويطلق على مثل هذه المستشفيات عدة تسميات منها المستشفيات العامة، أو المستشفيات المركزية، أو المستشفيات الأميرية، كما تعرف بأسماء بعض الأماكن أو الأفراد من الأعضاء القيادات المتعاقبة في الدولة أو لأسماء شهداء الثورة، أو لأسماء الأطباء.

ويجمع المستشفى العام أكثر من قسم وتخصص ويقوم بخدمة مناطق واسعة من الوطن، حيث تقدم خدماتها لجميع فئات المجتمع مجاناً أو مقابل دفع رسوم رمزية، تحدد وفق القوانين المسيرة للمستشفى، وفي نفس الوقت تنتم هذه المستشفيات باحتوائها على عدة تخصصات بداخلها.

❖ **المستشفيات الحكومية لخدمة فئة خاصة:** تختلف هذه المستشفيات عن غيرها من المستشفيات، نظراً لإتباعها وزارة معينة كالمستشفى العسكري أو مستشفى الأمن الوطني، أو هيئة أو مصلحة حكومية معينة، أو كمستشفى السكك الحديدية بمصر، حيث تقتصر هذه المستشفيات في تقديم خدماتها للعاملين في تلك المؤسسة وأسرهم.

❖ **المستشفيات الحكومية المتخصصة:** وهي تختلف عن غيرها من المستشفيات الحكومية، لكونها تتخصص في تشخيص وعلاج حالات مرضية معينة مثل المستشفيات العقلية، والتي تتخصص في علاج الأعصاب أو في علاج أمراض العيون، أو المتخصصة في علاج العمود الفقري أو أمراض الأطفال أو أمراض التسمم، أو في مرض السرطان.

❖ **المستوصفات أو الوحدات العلاجية:** وهي وحدات علاجية صغيرة الحجم لا تحتوي على غرف أو عناصر لإقامة المرضى، وغالباً ما تنتشر في القرى والمناطق الريفية. تسعى هذه الوحدات إلى إجراء الكشف الطبي على المرضى ووصف العلاج لهم مجاناً أو مقابل رسوم محدودة.

❖ **المراكز الصحية:** وهي الوحدات الصحية أو عبارة عن العيادات المتعددة الخدمات، وقد تحتوي على غرف وأسرة محدودة لإقامة المريض وتكون لها مسؤولية المراقبة والتنظيم للوحدات العلاجية.

❖ **المستشفيات الجامعية:** وهي تلك المستشفيات التي تحتوي على عدة تخصصات وعدة أقسام، وتكون خدماتها عامة لكافة فئات المجتمع من خلال الكشف الطبي للمريض على مستوى العيادات الخارجية، كما أنها تلحق بكلية الطب ويقوم بإدارتها أعضاء هيئة التدريس لهذه الكليات، وهي تحتوي على الأقسام التعليمية مثل قسم الحوادث، قسم المخبر، قسم التشريح، والتي من خلالها يتمكن طلبة العلوم الطبية من التدريب على الحالات المرضية التي تستقبلها هذه الأقسام لعلاجها.

ثانياً: المستشفيات الخاصة:

وهي تلك المستشفيات التي تعود ملكيتها لأفراد أو جمعيات خيرية أو دينية أو شركات خاصة، وتدار هذه المستشفيات وفق أسلوب إدارة الأعمال بالقطاع الخاص، كما أن هذه المستشفيات منها من يسعى لتحقيق الربح، وأخرى غير هادفة للربح كالجمعيات الخيرية، وتوجد العديد من أنواع المستشفيات الخاصة منها:

- ❖ **مستشفيات بأسماء الأطباء:** تحمل هذه المستشفيات أسماء أصحابها من الأطباء، أو لأساتذة مشهورين في تخصصات طبية مختلفة، وقد تكون لهم سمعة وطنية أو دولية، ويتولى هؤلاء الأطباء إدارة هذه المستشفيات وتقديم خدماتها، وكل في مجال تخصصه مقابل الحصول على الأتعاب، حسب ما اتفق عليه مع المرضى. وان سر نجاح هذا النوع من المستشفيات يعود بالدرجة الأولى لاعتماده على الخبرة والمهارة والسمعة الطبية لأصحاب هذه المستشفيات، نظرا للجودة التي يقدمونها للرعاية الصحية لمرضاهم.
- ❖ **مستشفيات الجمعيات غير الحكومية:** تقوم الجمعيات الخيرية أو الدينية بإنشاء المستشفيات عن طريق الهبات والتبرعات والهدايا، التي تحصل عليها. وقد تأخذ هذه المستشفيات شكل المستشفى العام أو المتخصص، وذلك من حيث الخدمات التشخيصية العلاجية التي تقدمها. بالرغم من كون هذه المستشفيات غير حكومية فإنها لا تسعى الى تحقيق الربح، وإنما تسعى الى تقديم خدمات صحية مجانا أو بأسعار زهيدة.
- ❖ **المستشفيات الاستثمارية:** مثل هذه المستشفيات ظهرت في مصر مباشرة "بعد تطبيق سياسة الانفتاح الاقتصادي"⁽¹⁾، وهي تقدم خدمات متخصصة في مجالات طبية محددة، وهي تأخذ شكل شركات المساهمة، أو شركات ذات المسؤولية المحدودة، ويتكون رأس مال الشركة بين المصريين والأجانب، وقد يشترك في تأسيسها بعض الأطباء المشهورين بحصص تأسيس.

الفرع الثاني: المستشفيات طبقا لمعيار التخصص:

وتنقسم بدورها الى مستشفيات عامة ومستشفيات خاصة ويمكن توضيح ذلك فيما يلي:

أولا: المستشفيات طبقا لمعيار التخصص:

وتنقسم بدورها الى مستشفيات عامة ومستشفيات خاصة ويمكن توضيح ذلك فيما يلي:

- ❖ **المستشفيات العامة:** وهي تضم عدة تخصصات طبية مختلفة مثل أمراض الأطفال، الأمراض الباطنية، الجراحة العامة، أمراض القلب، أمراض الأنف والحنجرة، أمراض العظام، أمراض النساء والتوليد، والأمراض العقلية...
- ❖ **المستشفيات المتخصصة:** حيث تخصص هذه المستشفيات في علاج نوع واحد من الأمراض مثل التخصص في علاج أمراض العظام بـ بن عكنون، الجزائر العاصمة وفرنس فانو بالبلدية، أو أمراض القلب، والأمراض المعدية أو هي تلك المستشفيات التي تتخصص أيضا في علاج فئة معينة من فئات المجتمع، مثل علاج أمراض النساء والتوليد أو علاج أمراض الأطفال، أو تلك المتخصصة في مرض السرطان.

الفرع الثالث: المستشفيات وفق معيار نوعية الخدمة: وهي تلك المستشفيات التي تختلف وفق نوعية الخدمة التي تقدمها، حيث توجد مستشفيات تقدم خدمات طبية أولية وأخرى تقدم خدمات ثانوية، كما توجد مستشفيات متخصصة تقدم خدمات طبية عالية التخصص والمهارة.

الفرع الرابع: المستشفيات طبقا لمعيار جودة خدمات الرعاية الصحية:

1- أحمد محمد غنيم، إدارة المستشفيات رؤية معاصرة، ط 1، مصر، المكتبة العصرية، 2006، ص35.

يتم تصنيف المستشفيات حسب معيار ومستوى جودة خدمات الرعاية الصحية التي تقدمها الى نوعين أساسيين:

أولاً: المستشفيات المعتمدة: وهي تتمثل في المستشفيات التي تعترف بها بعض الهيئات العلمية الاستشارية التخصصية، حيث تتمثل هذه المستشفيات للشروط والضوابط التي تكفل القيام بأداء الخدمات الطبية في مستوى أفضل، ومن أمثلة هذه المستشفيات مستشفى خالد التخصصي للعيون، ومستشفى الملك فيصل التخصصي بالمملكة العربية السعودية.

ثانياً: المستشفيات غير المعتمدة: وهي تلك المستشفيات التي لا تتمثل لأي شروط ولا ضوابط من قبل الهيئات العلمية المختصة في تقويم ممارساتها، وبالتالي لا يتم اعتمادها من قبل الهيئات.

الفرع الخامس: المستشفيات طبقاً للموقع والسعة السريرية:

يتم تقسيم أنواع المستشفيات حسب الموقع والسعة السريرية الى ثلاثة أنواع أساسية يمكن توضيحها كما يلي:

أولاً: المستشفيات المركزية: تسعى هذه المستشفيات الى تقديم خدماتها في تجمعات سكنية متوسطة تقع في الغالب في ضواحي المدن، وتتراوح سعتها ما بين 100-500 سرير⁽¹⁾، وهي مستشفيات عامة.

ثانياً: مستشفيات المناطق الجهوية: تقوم هذه المستشفيات بتقديم خدماتها لمنطقة كاملة، من خلال تقديم خدمات تخصصية، لا تستطيع توفيرها اغلب المستشفيات الأخرى، في حين تتوقف السعة السريرية لهذه المستشفيات الى حد كبير على الاحتياجات الصحية لأفراد المجتمع.

ثالثاً: مستشفيات محلية صغيرة: تقدم هذه المستشفيات خدماتها لتجمعات سكنية قليلة كخدمات الجراحة العامة، وخدمات رعاية الأمومة، وخدمات الأمراض الباطنية، حيث لا تزيد سعة المستشفى عن مائة سرير⁽²⁾

الفرع السادس: المستشفيات وفقاً لمعيار متوسط فترة الإقامة للمريض:

وتنقسم هذه المستشفيات وفقاً لمعيار متوسط فترة الإقامة للمريض الى نوعين أساسيين:

أولاً: مستشفيات ذات عناية طويلة المدى: حيث تبلغ مدة إقامة المريض بهذه المستشفيات لفترة تزيد عن الشهر، كما هو الحال بالنسبة لمستشفيات الصحة النفسية.

ثانياً: مستشفيات ذات عناية قصيرة المدى: حيث تبلغ مدة إقامة المريض بهذه المستشفيات لفترة تقل عن شهر، كما هو معمول به في أغلبية المستشفيات العامة وكذلك مستشفيات الولادة.

الفرع السابع: المستشفيات طبقاً لمدى تحقيق الربح:

يمكن تقسيم أنواع المستشفيات طبقاً لمدى تحقيق الربح الى نوعين أساسيين:

1- أحمد محمد غنيم، مرجع سابق، ص 39.

2- أحمد محمد غنيم، مرجع سابق، ص 40.

أولاً: المستشفيات الهادفة للربح: وهي تلك المستشفيات التي تسعى الى تحقيق الربح من خلال ما تقدمه من خدمات طبية لعملائها.

ثانياً: المستشفيات غير هادفة للربح: وهي المستشفيات التي تسعى الى تقديم خدمات اجتماعية عامة لكافة أفراد المجتمع.

المطلب الثالث: تصنيف النشاطات الإستشفائية:

يعتبر حجم المستشفى مهم في تحديد نوع وعدد النشاطات الإستشفائية من جهة، ومن جهة أخرى الأهداف العامة والأهداف المحددة لهذا المستشفى.

حيث يمكن تمييز نوعين من النشاطات الإستشفائية:

1- النشاطات الإستشفائية الرئيسية:

هي النشاطات التي تساهم بصفة مباشرة في العمل على تحسين صحة المريض داخل المستشفى، يسهر على أداء هذه النشاطات جهاز طبي متخصص (جراحين، أطباء، تقنيين، ممرضين...) مثل نشاطات الجراحة، التشخيص...

2- النشاطات الإستشفائية المساعدة:

هي النشاطات التي تساهم بصفة غير مباشرة في تحسين صحة المريض، هدفها السهر على أداء النشاطات الأساسية بصورة فعالة.

يزيد حجم هذه النشاطات تبعاً لحجم ونوع الوظائف المقدمة من طرف المستشفى. نذكر منها:

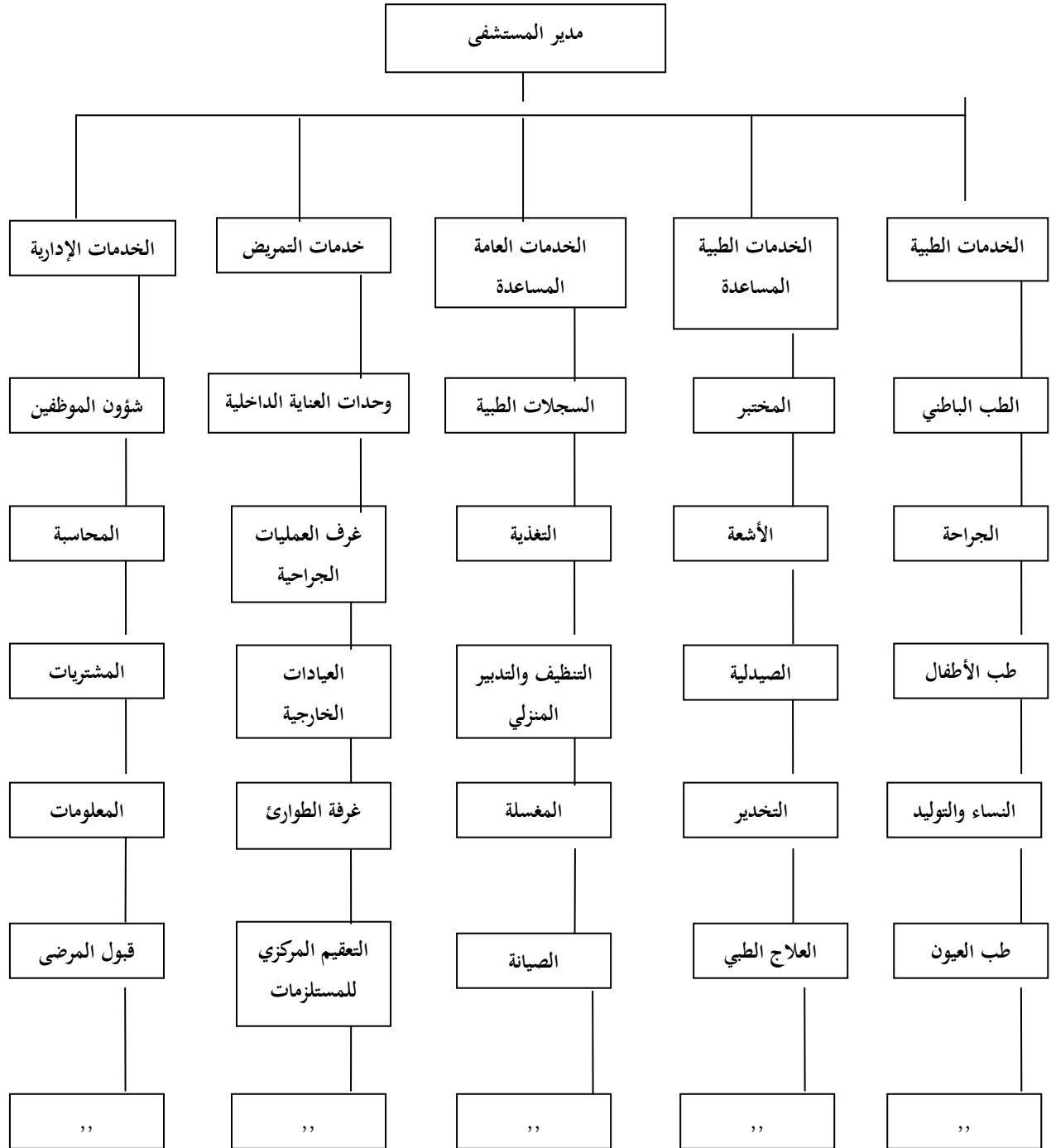
❖ نشاطات ذات طبيعة خدمية: هي النشاطات التي تنظم العمل الإستشفائي عموماً مثل خدمات التمريض، خدمات شؤون المرضى، خدمات طبية مساعدة.

❖ نشاطات ذات طبيعة استشارية: هي النشاطات التي تعمل على تزويد الإدارة العليا بالمعلومات، ومساعدتها على اتخاذ أحسن القرارات. مثل: المعلومات، العلاقات العامة...

يتم تفاعل النشاطات الأساسية والمساعدة لها جنباً الى جنب لإنتاج خدمات صحية فعالة، ونظراً لوجود التخصص في النشاط الإستشفائي فإن كل نشاط رئيسي يحتوي على نشاطات متفرعة منه، طريقة تنظيم تلك النشاطات ينتج عنها هيكل تنظيمي معين.

فيما يلي سنعرض الوظائف الرئيسية والوظائف المتفرعة منها:

الشكل رقم (1.11): الوظائف الرئيسية في المستشفى والوظائف المتفرعة منها.



المصدر: حسان محمد النذير حريستاني، إدارة المستشفيات، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، 1990، ص 116.

المبحث الثاني: مدخلات ومخرجات نظام المستشفى:

إن الإدارة الصحية في النظام الصحي كعملية يتم من خلالها تحويل مجموعة من المدخلات الى مجموعة من المخرجات. والنظام هنا هو نظام مفتوح بمعنى أن المدخلات وعملية التحويل والمخرجات تتأثر بعوامل بيئية متعددة (اجتماعية، اقتصادية، ثقافية، سياسية، فنية،...) والتي تسهل عملية تقديم الخدمات أحيانا وغالبا ما تضع القيود والضغوط عليها، وتتألف المدخلات في نظام الإدارة الصحية من الحاجة لخدمات الرعاية الصحية والطلب عليها⁽¹⁾، التي ينشأ عنها مجموعة من التكاليف اللازمة لتقديم الخدمة الصحية، وكذا عملية تحويل المدخلات الى المخرجات المرغوبة، أما المخرجات فتتمثل بالخدمات الصحية المقدمة للأفراد والجماعات وما يرتبط بها من نتائج نهائية تنعكس على الصحة والمستوى الصحي.

المطلب الأول: مدخلات النظام:

تتمثل مدخلات النظام في الطاقة البشرية المتخصصة من مهارات المختلفة المتمثلة في الهيئة الطبية، وهيئة التمريض والمرضى الحاليين والمرقبين، والجهاز الإداري، والأجهزة والمعدات بالإضافة الى المواد الأولية والمساعدة التي تستخدم في عملية العلاج⁽²⁾.

وهذه العناصر تتطلب البحث عن كيفية محددة لتشغيلها، بهدف تقديم خدمات علاجية أو وقائية بمستوى معين، والتي يترتب عنها الوصول الى حالات الشفاء التام أو الوفاة والمواليد والمعرفة العلمية الطبية، ولكي يقوم المستشفى بدوره على أكمل وجه، ويؤدي خدماته بطريقة أفضل، يجب أن يكون هناك تخطيط ورقابة على أداء الخدمة الطبية المقدمة.

الفرع الأول: المرضى:

يعتبر المريض احد أهم العناصر التي تدخل في تنظيم المستشفى، كما انه يعتبر محور تركيز واهتمام لعملية العلاج، ولكونه هو أيضا نظام بيولوجي يشمل في طياته على أنظمة أخرى النفسية منها، والبيئية والاجتماعية، والثقافية، والزمنية، والتي تؤثر على حالته المرضية وكذا عملية العلاج.

- ❖ إن الحالة النفسية للمريض بما تتصف به من توتر وقلق وضغط نفسي، أثناء دخوله المستشفى تؤثر على حالته المرضية، إضافة الى سلوك العاملين في المستشفى وتصرفاتهم، التي لها انعكاس على عملية العلاج.
- ❖ أما العامل البيئي فهو يؤثر على حالة المريض، من خلال ظروف الأسرة وعدد أفرادها والبيئة التي يعيش فيها تؤثر على المريض في الاستجابة والتكيف مع بيئة المستشفى.
- ❖ الحالة الاجتماعية للمريض فهي تؤثر على الاستجابة وردود فعله، داخل المستشفى من خلال علاقاته مع العاملين في المستشفى.
- ❖ أما العامل الثقافي والذي يتمثل في العادات والقيم والسلوك، تؤثر في استجابته للثقافة الموجودة لدى العاملين بالمستشفى.

1- فريد توفيق نصيرات، إدارة منظمات الرعاية الصحية، عمان الأردن دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2008، ص ص 23-24.

2- فريد توفيق نصيرات، إدارة المستشفيات، ط1، عمان الأردن، إثراء للنشر والتوزيع، 2008، ص ص 80-88.

❖ وفيما يخص العامل الزمني للمريض كالعمر، والأوقات الزمنية التي كان يعتاد فيها تناول الطعام تؤثر على تكيفه للمواعيد المتبعة في المستشفى.

الفرع الثاني: الهيئة الطبية:

إن الهيئة الطبية أو الفريق الطبي الذي يتكون من الأطباء العاملين بالمستشفى، وأصحاب العيادات الخاصة فهي تؤثر الى حد بعيد على عملية تقديم الخدمات الصحية، من خلال وصف العلاج ووضع خطة المعالجة لكونها مسؤولة على الوظائف التالية:

- ❖ العناية بالمرضى هي مسؤولية الهيئة الطبية، والتي تركز عليها كافة الجهود في المستشفى.
- ❖ الحفاظ على كفاءة أداء عملية تقديم الخدمات الصحية وتحسين كفاءة الأطباء، من خلال خطة المعالجة المطبقة والمساهمة في تعليم أفرادها.
- ❖ تنظيم أفراد الهيئة الطبية وتنسيق الجهود لتقديم الخدمات الصحية.
- ❖ التعليم والتدريب لأعضاء الهيئة الطبية والشبه الطبية عن طريق الرسكلة والتكوين لتجديد المعلومات.
- ❖ تقييم عملية الأداء للخدمات الصحية المقدمة والنتائج المتوصل إليها.

الفرع الثالث: هيئة التمريض:

وهي تعتبر جزء من التنظيم الإداري، وتتكون من الممرضات ومساعدات التمريض، ومهمتها التنسيق بين رعاية المريض وهيئة العلاج، ونظرا لارتباطها المباشر بمراحل العلاج ومع تطور التخصصات الطبية ووجودها في أقسام الجراحة والرعاية (العناية) المركزة أصبحت عنصر فعال في التنظيم.

الفرع الرابع: الجهاز الإداري:

الذي يتكون من مدير المستشفى، والمساعدين له ورؤساء الأقسام، والخدمات الإدارية والفنية، ومع تقدم العلوم الطبية والتكنولوجية، وزيادة الطلب على الخدمات الصحية والحاجة المتزايدة لها، أدى الى توسيع دور وأهداف المستشفى، مما أدى الى توسيع دور المدير وأهميته في التنسيق لمختلف الجهود الرامية الى تلبية حاجات المواطنين من جهة، وبالتالي الى تحقيق أهداف المستشفى.

الفرع الخامس: التكنولوجيا:

إن المستشفى اليوم يستخدم معدات طبية متقدمة ومعقدة، والتي لا تقتصر على التكنولوجيا فحسب، بل تعدى ذلك للجانب المادي، الذي يتطلب المباني والمنشأة المصممة وفق تلك التكنولوجيا، بالإضافة الى التخصصات الفنية لإدارة هذه المعدات، نتيجة هذا التقدم ازداد دور الأطباء في المستشفى، لكونهم هم المستخدمين لهذه التكنولوجيا لرعاية المريض ومعالجته، من خلال تنسيق الجهود في الاستعمال الأمثل لهذه الأجهزة التي تعتبر تكاليفها مرتفعة.

الفرع السادس: المواد المستخدمة في العلاج:

والتي تشمل على مواد طبية وأخرى غير طبية:

- ❖ المواد الطبية: كالأدوية والمحاليل الطبية والأدوات الطبية والجراحية كالحقن والإبر وخيوط الجراحة وقطع الغيار...
- ❖ المواد غير طبية: وهي تشمل على الوسائل للتزويد الفندقية من أغذية وملابس ومواد كيميائية وغيرها.

المطلب الثاني: مخرجات النظام:

تتمثل مخرجات النظام في الحصيلة النهائية لعملية علاج المرضى، فهي نتيجة كافة الجهود المبذولة في المستشفى، وتعتبر الأطباء أهم العناصر التي تؤثر على جودة الخدمة الصحية، لكونهم تقع على عاتقهم وضع المقاييس لأداء الخدمة العلاجية، وللاستدلال على جودة الخدمة هناك عدة نقاط تعطي المؤشر للجودة:⁽¹⁾

- ❖ تفحص الهيكل التنظيمي من خلال الخصائص التي يتميز بها والأنشطة المختلفة التي تؤثر على الجودة، بالإضافة الى المؤهلات العلمية لمقدمي الخدمة وكفاءتهم.
- ❖ تفحص الطريقة الفعلية لتقديم الخدمة العلاجية، من خلال اختيار التفاعل الموجود بين المريض والهيئة الطبية والتمريضية.
- ❖ قياس النتيجة النهائية للعلاج سواء من خلال وضع المريض الصحي، أو لمعدل الوفيات والعدوى والإعاقة.

المطلب الثالث: إدارة النظام:

إن النظام في مفهوم الإدارة هو تحويل المدخلات الى المخرجات المرغوبة، حيث يشكل المريض أهم المدخلات إضافة الى الطاقة البشرية والمادية الأخرى من أطباء، وشبه أطباء، وفنيين، وإداريين، والتكنولوجيا والمواد والمباني وربط هذه العناصر، بما يحقق أهداف كافة العناصر المشاركة في النظام، من خلال الوظائف الإدارية الداخلية التي تتضمن:

- ❖ تنظيم العناصر والأنشطة المكونة للنظام الداخلي، وتوجيهها لتحقيق للأهداف المرغوبة.
- ❖ الرقابة المالية على عملية التحويل.
- ❖ إدارة وتقييم أداء الأنشطة والتأكد من عملية الأداء من خلال الأهداف المسطرة.
- ❖ أما فيما يخص الوظائف الخارجية لعملية التحويل والمرتبطة بتفاعل النظام مع بيئته تتضمن: تخطيط للبرامج والأنشطة من خلال السياسات التي تتلائم مع حاجات المجتمع الصحية.
- ❖ التنسيق والتنظيم للبيئة الخارجية وعلاقتها بالمؤسسات الصحية العاملة في المجتمع.
- ❖ تقييم النتائج النهائية لعملية تحويل المدخلات الى مخرجات على أساس الأهداف المسطرة.

1- فريد توفيق نصيرات، إدارة المستشفيات، مرجع سابق، ص 88.

المبحث الثالث: مراقبة التكاليف الإستشفائية:

إن استخدام التكاليف في مجال الرقابة يتمثل بشكل أساسي في مقارنة التكاليف المقدره أو المعيارية مع التكاليف الفعلية. ففي المؤسسات الإستشفائية يتم تقدير التكاليف اللازمة لتقديم الخدمة الصحية بشكل مسبق، ليتم مقارنة تلك التكاليف مع التكاليف الفعلية المنفقة، مما يعطي مقدار الانحراف الحاصل بينهما، وهذا يمثل دور رقابي على العاملين للحد من الإسراف والزيادة في التكاليف غير المبررة، حيث يتم محاسبة الأشخاص والإدارات التي يظهر لديها انحراف سلبي غير مبرر.

المطلب الأول: تصنيف التكاليف الإستشفائية:

سنحاول في هذا المطلب تصنيف التكاليف المستعملة من طرف المحاسبة التحليلية، هذه التكاليف تختلف باختلاف المعيار المعتمد في تصنيفها كالتالي:

الفرع الأول: التصنيف حسب المحتوى:

نعلم أن التكلفة عبارة عن مجموعة من الأعباء، وسعر التكلفة هو مجموعة من التكاليف الى غاية آخر مرحلة. فإذا كانت التكاليف وسعر التكلفة يتضمنان كل الأعباء الناتجة عن مرحلة الاستغلال سميت "بالتكاليف الكاملة"، إما إذا احتوت على جزء فقط من تلك الأعباء سميت "بالتكاليف الجزئية".

أولاً: التكاليف الكاملة:

يعرف سعر التكلفة بطريقة التكاليف الكاملة لخدمة أو سلعة معينة على انه مجموعة أعباء الدورة الاستغلالية الخاصة بذلك المنتج. بحيث عند جمع أسعار التكلفة للمنتجات المختلفة لمؤسسة ما نتحصل على سعر التكلفة الكلي المتضمن كل الأعباء المحملة من طرف المؤسسة كما يمكن حساب سعر تكلفة كلي عن طريق أقسام وفروع المؤسسة.

ثانياً: التكاليف الجزئية:

على عكس التكاليف الكلية، يعبر سعر التكلفة الجزئية على جزء فقط من الأعباء المحملة عليه في تلك الدورة، باقي الأعباء تظهر عند حساب النتيجة تحت اسم مستقل عن سعر التكلفة. وهناك عدة طرق تدخل تحت التكلفة الجزئية.

1- التكلفة المباشرة: (Les Coûts Directes):

تقوم هذه الطريقة على الفصل بين نوعين من الأعباء:

❖ الأعباء المباشرة: وهي الأعباء التي تحمل على منتج مادي أو خدمة معينة دون إجراء عمليات حسابية وسيطة من اجل معرفة نصيب المنتج أو الخدمة من تلك الأعباء مثل أعباء الشراء، الإنتاج...

❖ **الأعباء الغير المباشرة:** وهي الأعباء التي لم تصرف من اجل منتج معين في حد ذاته، أو قسم إنتاجي بعينه بل صرفت من اجل مجمل النشاط (أعباء الإدارة، الصيانة، المحاسبة...)، والتي تستدعي عملية تحميلها عمليات حسابية وسيطة من اجل تحقيق ذلك.

تقوم هذه الطريقة على تحميل الأعباء المباشرة الخاصة بمنتجات المؤسسة مباشرة، أما عملية تحميل الأعباء غير المباشرة فتستدعي عمليات وسيطة لتحقيق ذلك.

2- طريقة التكلفة المتغيرة: (Les Coûts Variables):

تقوم كذلك على الفصل بين نوعين من الأعباء:

❖ **الأعباء المتغيرة:** وهي الأعباء التي تتغير بتغير حجم الإنتاج للدورة الاستغلالية مثلا: استهلاك المادة الأولية، أجور عمال الورشات ...

❖ **الأعباء الثابتة (الهيكلية):** وهي الأعباء التي تبقى ثابتة مهما تغير حجم الإنتاج، التي تسمى بالأعباء الهيكلية "charges de structures".

تقوم طريقة التكلفة المتغيرة على تحديد سعر التكلفة انطلاقا من جمع الأعباء المتغيرة الخاصة بمراحل الاستغلال لسلعة أو خدمة معينة.

ثانيا: التصنيف حسب حقل الاستعمال:

يعتمد هذا التصنيف على تقسيم الأعباء تبعا للمخرج الذي ستحمل عليه. ففي المؤسسات الإستشفائية فان تصنيف الأعباء وفقا لحقل الاستعمال يتم على أساس معيارين هما:

❖ **التكاليف حسب الوظائف:** تقسم التكاليف حسب الوظائف (الوقاية، العلاج، التدريس، البحث...).

❖ **التكاليف حسب النشاط:** "في هذه الحالة التكاليف تتعلق بأقسام نشاط المستشفى وهكذا نصنف في المستشفى تكاليف التطبيب، تكاليف التحليل، تكاليف المغسلة، تكاليف التغذية"⁽¹⁾.

ما يلاحظ انه يوجد صعوبات في تحميل التكاليف على الوظائف وذلك بسبب تداخل الوظائف والنشاطات داخل المؤسسة الإستشفائية، بالإضافة الى صعوبة تحديد مخرجات النشاط في المؤسسة الإستشفائية.

الفرع الثالث: التصنيف حسب زمن التقييم:

حيث هناك التكاليف المقيمة تاريخيا، والمقيمة تقديريا.

أولا: التكاليف التاريخية (التكاليف الحقيقية):

تحسب هذه التكاليف بعد انتهاء الدورة الاستغلالية، بعد تسجيل المصاريف المنفقة في تلك الدورة.

1 - Alain GRENON et autres, *l'analyse des coûts à l'hôpital*, Edition Dunod, Paris, 1981, p 74.

ثانيا: التكاليف التقديرية (التكاليف العامة) Couts Standards:

هذه التكاليف تحسب قبل انطلاق الدورة الاستغلالية وتعتمد على معلومات تقديرية بالإضافة الى فرضيات، تستعمل هذه التكاليف كمعيار لإغراض التسيير.

بعد انتهاء الدورة الاستغلالية نقوم باستنتاج الفروق بين ماهو حقيقي من اجل تحديد نقاط القوة والضعف في تلك المؤسسة.

الفرع الرابع: التصنيف حسب المفهوم الاقتصادي: هناك عدة تصنيفات أهمها:

أولا: التكاليف المحاسبية والتكاليف الاقتصادية:

كمثال على هذين النوعين من التكاليف نتناول إهلاك تجهيز معين. فالإهلاك المحاسبي الذي يحسب على أساس زمن استعمال التجهيز عبارة عن "تكلفة محاسبية" خاصة بذلك التجهيز إما انه لو قدر إهلاك التجهيز على أساس حجم استعماله فان التكلفة الناتجة هي تكلفة اقتصادية خاصة بذلك التجهيز⁽¹⁾.

المطلب الثاني: أساليب مراقبة التكاليف الإستشفائية:

الفرع الأول: مراقبة عوامل الإنتاج:

أولا: مراقبة رأس المال:

عملية توزيع الخدمات الإستشفائية في مختلف دول العالم تبحث عن تحقيق هدفين أساسيين:

❖ تحقيق اقتصاديات الحجم، أي لو كان في المنطقة الجغرافية مستشفين لهما طاقة إستعاب بـ 1000 سرير لكلهما، لكن النشاط الفعلي مفاده استقبال 500 مريض لكلى المستشفين. فحسب هذا الهدف يجب تركيز النشاط في إحدى المستشفين وإغلاق الأخر.

هناك هدف آخر يتمثل في البحث عن تحقيق عدالة في توزيع الخدمات الإستشفائية، فهناك بعض المناطق التي تستفيد من إمكانيات بشرية (أخصائيين، تقنيين...) ومادية (أجهزة ومعدات ذات تكنولوجيا عالية...) على حساب مناطق أخرى، لتنظيم ذلك يجب وضع خريطة جهوية لتنظيم توزيع تلك الخدمات من اجل تحقيق نوع من العدالة في توزيعها⁽²⁾.

الخريطة الجهوية لتوزيع الخدمات الصحية استعملت من طرف العديد من الدول المتقدمة. ففي فرنسا مثلا وضعت تلك من اجل توضيح المناطق التي لها إمكانيات فائضة عن احتياجاتها والمناطق التي تعاني عجز، ثم في مرحلة موالية العمل على إيجاد توازن في إعادة توزيع تلك الإمكانيات. هذه الطريقة في مراقبة الخدمات الإستشفائية والتكاليف الناتجة عنها لا تخلو من الانتقادات والتي سنعرضها فيما يلي:

1 -Alain GRENON et autres, *op.cit*, p 75.

2 -Michel NOGUES, *Gestion hospitalière et régulation des dépenses de santé*, Paris, Edition PUF, 2000, p 35.

- ❖ عملية جمع المعلومات فيما يخص الإمكانيات التي تتواجد على مستوى كل مستشفى من إمكانيات بشرية ومادية تتطلب وقت طويل وأموال كثيرة لمعالجتها حالة بحالة.
 - ❖ تحويل قسم استشفائي معين من مستشفى الى مستشفى أخريطرح إشكالية أخرى فيما يخص المستشفى المستقبل، الذي يجب عليه غلق قسم متواجد حاليا من اجل استقبال قسم جديد، بالإضافة الى ذلك عملية استبدال قسم استشفائي بأخر تتطلب جهود كبيرة فيما يخص إعادة تنظيم النشاط الإستشفائي، تحويل الفريق الطبي وتوجيه المريض.
 - ❖ عملية غلق قسم استشفائي أو مستشفى بكامله ستواجه صعوبات من طرف عمال المستشفى من جهة ومن جهة أخرى من طرف المرضى الذين تعودوا على التردد عليه. فيما يخص العمال فان المقاومة والتنديد برفض القرار سيكون عن طريق نقاباتهم. بالنسبة للمرضى فان عملية رفضهم تأخذ شكل إمضاءات توجه الى المعنيين بالأمر.
 - ❖ استعمال الخريطة الصحية من اجل تنظيم وتوزيع الخدمات الصحية لا يمكنه في كل الأحوال تحقيق ذلك الهدف، من ناحية إن ظهور فروع طبية وعلاجات جديدة يستدعي الاستثمار في استخدام أجهزة ثقيلة وجهاز طبي يقوم بالسهرة على تقديم هذه العلاجات. قد يكون المستشفى القائم غير قادر على إستعاب أقسام جديدة، مما يتحتم على السلطات البحث على إنشاء مستشفى جديد وما يرافقه من إمكانيات وأسرة إضافية.
 - ❖ عملية مراقبة الموارد لا تتوقف على الاستثمار المادي فقط، بل ستتمس بالمقابل الرأسمال البشري. فقرار إنشاء مستشفى جديد سيرافقه توفير مناصب شغل للجهاز الطبي، الإداري ... الذين سيسهرون على تحقيق الأهداف المرسومة لهم.
- ومن خلال هذه الانتقادات سوف نورد مراقبة عنصر آخر وهو الرأسمال البشري.

ثانيا: مراقبة العمل:

- عملية مراقبة العمل داخل المستشفيات يتم عن طريق عدة طرق أهمها:
- 1- مراقبة دخول الطلبة للفروع الطبية عن طريق إخضاعهم لشروط تحدد عددهم داخل الدفعات التي سوف تزاوّل دراستها. لكن هذه الطريقة تستدعي توفر الشروط التالية:
 - ❖ وجود رغبة حقيقية والإصرار من طرف أصحاب القرار.
 - ❖ فعالية تقنيات التنبؤ من اجل تحديد عدد الطلبة ودفعات التخرج مستقبلا.
- بالإضافة الى الشرطين السابقين هناك صعوبة تتمثل في طول التكوين في الفروع الطبية وان الطلبة المقبولين في دفعة معينة لا يتخرجون كلهم بنفس عدد سنوات التكوين، بل هناك من يتعدى تلك المدة.
- النقد الموجه لهذه الطريقة يتمثل في أن الشروط التي تم وضعها تحدد عدد الطلبة ومن ثم عدد المتخرجين في مرحلة لاحقة-إن كانت هناك رغبة حقيقية- بالمقابل انخفاض عرض اليد العاملة الطبية سيدفع المتخرجين بالمطالبة بأجور أعلى لان أصحاب القرار ليس لهم الاختيار في مجال العمل. فبالرغم من انخفاض اليد العاملة إلا أن التكاليف لم تنخفض.

2- هناك طريقة أخرى تقوم على إغلاق عدد معين من الأسرة في بعض الأقسام الإستشفائية، وبذلك يمكنهم هذا القرار من تسريح بعض العاملين في المستشفى. لكن تطبيق مثل هذا القرار يتطلب تحقق الشروط التالية:

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

النقد الموجه لهذه الطريقة إن تقليص عدد العمال يجعلهم يتبعون برنامج عمل محدد ودقيق يمنعهم من الغياب، من أجل ذلك يجب الاستجابة لطلباتهم من أجل الشعور بالراحة داخل عملهم. من بين هذه الطلبات توفير الإمكانيات المادية والتي قد تجعل التكاليف الإستشفائية لا تنخفض. إذن لتطبيق الطرق الخاصة بمراقبة عوامل الإنتاج يتطلب ذلك توفر شروط كثيرة ومعقدة، حيث يمكن التطرق إلى حلول أخرى تعتمد على مراقبة الموارد الإستشفائية.

الفرع الثاني: مراقبة الموارد الإجمالية:

أولاً: تقنيات مراقبة التسيير:

1- التقنية الأولى: استعمال الخريطة الصحية: تتمثل هذه التقنية في استعمال خريطة صحية من أجل مراقبة الإمكانيات الصحية في كل منطقة. وقد قدمت هذه الطريقة كمشروع لمراقبة التكاليف الإستشفائية في فرنسا وذلك في سنة 1986.

تعتمد هذه التقنية على حساب تكلفة يوم استشفائي باستعمال تقنيات محاسبة التكاليف على مستوى المستشفى، ثم تقارن التكاليف المقدرة لفترة معينة والتكاليف الفعلية المحققة في نفس الفترة، ونتحصل في هذه الحالة على حالتين من المستشفيات:

- ❖ مستشفيات لها تكاليف فعلية أكبر من التكاليف المقدرة، التي يحتم عليها في هذه الحالة تخفيض تكاليفها مستقبلاً لأنها حققت عجز في هذه الفترة.
- ❖ مستشفيات لها تكاليف فعلية أقل من التكاليف المقدرة، الفائض يستعمل من طرف نفس المستشفى بالاتفاق مع الجهات الممولة.

وقد وجهت العديد من الانتقادات لهذه التقنية:

- ❖ لا يوجد ما يثبت أن العينة المختارة من المستشفيات لتقدير تكلفة يوم استشفائي لاستعماله كمؤشر، هي مستشفيات تحقق أدنى تكاليف ممكنة.
- ❖ بالنسبة للمستشفيات التي حققت فائضاً عن تكاليفها الفعلية، فإنه من المحتمل أن تستعمل ذلك المورد الإضافي من أجل اقتناء تجهيزات جديدة، تشغيل يد عاملة إضافية وبذلك سترفع التكاليف الناتجة عن استعمال الفائض في مرحلة لاحقة.

❖ بالنسبة للمستشفيات التي حققت عجز في مرحلة سابقة، فانه من المنتظر أن يقدم مسيروها مبررات لذلك العجز المحقق. وان لم يكن هناك مبرر مادي منطقي، يمكن أن يلجئ هؤلاء الى الحكم على عجز نظام المعلومات أو الى ارتفاع التكاليف الخاصة بالمعلومات المراد الحصول عليها.

2- التقنية الثانية: نسبة احتلال أسرة قسم استشفائي: هذه التقنية اقل من تقنية السابقة، وقد استعملت في الولايات المتحدة الأمريكية، وأخذت ولأية نيويورك كعينة لتطبيقها.

من اجل تقدير الموارد الممنوحة للمستشفيات، اعتمدت الجهات الممولة على نسبة احتلال سرير استشفائي في مختلف أقسام المستشفى. وقد استعملت النسب التالية كحد أدنى 80% بالنسبة للأقسام العامة، 60% للأمراض النساء، 75% لطب الأطفال⁽¹⁾.

فالمستشفى الذي يحقق نسبة احتلال أسرة قسم معين اكبر من الحد الأدنى يعوض في مجموع تكاليف ذلك القسم. في المقابل الأقسام التي تحقق نسبة احتلال أسرة اقل من الحد الأدنى تعوض على أساس تكلفة الحد الأدنى لاحتلال الأسرة في ذلك القسم، أي تعوض على أساس تكلفة تقديرية محددة سابقا.

الانتقادات التي وجهت الى هذه التقنية بعد تطبيقها ميدانيا كانت كالتالي:

❖ هناك صعوبة تتمثل في المتغيرات الفصلية التي تؤثر على نسبة احتلال السرير، فلا يمكن تحديد معدل ثابت يستعمل كمعيار على طول السنة للحكم حول فعالية نشاط قسم معين.

❖ نعلم أن عدد المرضى الذين يعالجون في قسم معين لا يمكن التنبؤ بعددهم من جهة، من جهة أخرى بطول فترة مكوثهم. تبقى هذه العملية يشوبها نوع من العشوائية وخاصة ببعض الأقسام كالاستعجالات مثلا.

❖ يمكن أن يقوم أصحاب القرار في المستشفى بإطالة فترة مكوث المريض، من اجل رفع نسبة احتلال السرير في قسم معين للحصول على الموارد التي تغطي كل أعبائها، على الرغم من إن تلك الأيام غير مبررة.

3- التقنية الثالثة: تقدير الموارد:

طبقت هذه التقنية في فرنسا ابتداء من 1978. تقوم هذه الطريقة على تقدير غلاف مالي للمؤسسة الإستشفائية، يتم ذلك عن طريق مفاوضات تجري بين الجهات الممولة ومسيرة المؤسسة الإستشفائية. حملت هذه التقنية العديد من الايجابيات يمكن ذكرها فيما يلي:

- ❖ مسؤولية إدارة المستشفى في تحقيق فعالية التسيير.
- ❖ العمل على إيجاد طرق فعالة للحصول على إمكانيات مادية وبشرية اقل تكلفة.
- ❖ حرية أصحاب القرار في إدارة المستشفى وتمكنهم من إظهار مهاراتهم الفنية.

بالرغم من هذه الايجابيات، لا تخلو هذه الطريقة من الانتقادات الموجهة إليها:

1 -André LABOURDETTE, *Economie de la santé*, Paris, presse Universitaire de France, 1998, P 98

- ❖ أول انتقاد يتعلق بمحدودية الإيرادات. أين تحديد الموارد الموجهة لقسم استشفائي معين سيحتم على المسيرين تحديد حجم الخدمات المقدمة خوفا من الوقوع في عجز. لكن هذه الإجراءات سوف تلاقي الاستفهام التالي من طرف المرضى: ما معنى خدمة صحية مجانية لكن ليست بالكمية الكافية؟
- ❖ الموارد المتحصل عليها من طرف مستشفيات لها نفس الإمكانيات المادية والبشرية عموما تكون متماثلة. إن التوقع في المجال الصحي قليل الفعالية، بالإضافة الى خصوصيات أخرى مثل (المستوى الثقافي، الفقر...) للسكان تجعل الموارد المرصودة لا تتبع دوما حجم النشاط الإستشفائي. فمحدودية تلك الموارد تحتم على المسيرين البحث عن الهدف الاقتصادي، قبل الهدف الصحي.
- ❖ نتيجة تركيز المسيرين المفرط في تحقيق الفعالية، وبالمقابل تركيز الأطباء على تقديم الخدمات الطبية لأكبر عدد من طالبيها وإغفال التكاليف الناتجة يؤدي الى ظهور صراع بين الجهاز الطبي والجهاز المسير، هذا راجع الى عدم تطابق أهدافهما دوما.

4- ثانيا: مراقبة الموارد الإجمالية باستعمال خريطة وطنية للصحة:

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

وقد أعطى هذا القانون صلاحيات أكبر للمقاطعة الجغرافية مكان تواجد المستشفى لتقدير الموارد المالية اللازمة لتسيير المستشفى ومراقبة تسييره. بالإضافة الى ذلك أوكلت للدولة مهمة تغطية عجز المستشفيات والعمل على التنسيق بين المناطق لضمان توازن في توزيع الموارد ما بين المناطق الجغرافية.

عملية مراقبة تسيير المستشفى تتم عن طريق عدت هيئات محلية، جهوية ومركزية. فالمستشفيات المحلية يتم الإشراف عليها من طرف المقاطعة (Département) بالنسبة لمستشفيات الأمراض النفسية فيتم الإشراف عليها من طرف هيئة جهوية، أما المستشفيات الجامعية فعملية الإشراف عليها يتم عن طريق الدولة⁽¹⁾.

فمنط التسيير الفرنسي هذا يبقى التسيير المركزي من خلال التخطيط للاحتياجات المادية الثقيلة (معدات آلات...) باستعمال معايير معينة وتم إدراج تسيير محلي من خلال الاعتماد على خريطة للتقييم الصحي "SROS"⁽²⁾.

لقد وجهت للخريطة الصحية بعض الانتقادات من بينها:

- ❖ رغم أنها أخذت خصائص كل منطقة عند إعداد الخريطة الصحية لتبيان الاحتياجات الصحية لكل منها، إلا انه ظهر هناك تباين في الموارد المتحصل عليها من الاشتراك في الضمان الاجتماعي من منطقة الى أخرى، من ناحية إن بعض المناطق التي تتضمن نشاط صناعي وتجاري هام حققت إيرادات هامة تعدت احتياجاتها في تمويل الخدمات الصحية، هناك بعض المناطق التي أظهرت عجز تلك الموارد في تغطية احتياجاتها الصحية. الذي يحتم على الدولة إعادة توزيع هذه الموارد بين مختلف المناطق.
- ❖ احتفظت الدولة بعدة صلاحيات تتعلق بتحديد قاعدة حساب الاشتراكات في الضمان الاجتماعي. بالإضافة الى احتفاظها بتحديد عدد الطلبة الذين يتم قبولهم لمزاولة المهن الطبية ومنح الإعتمادات تبين انه ليس من

1 -André LABOURDETTE, po,cit, P 102.

2 -Michel NOGUES, op.cit, P 53.

الممكن تواجد تسيير محلي دون تسيير مركزي، بل يتم تسيير القطاع الصحي عن طريق النمطين لضمان أحسن مراقبة للتكاليف الصحية.

المطلب الثالث: أهداف تحديد التكاليف الإستشفائية:

إن لتحديد التكاليف الإستشفائية أهداف كثيرة، هذه الأهداف تتزايد بتزايد الضغوطات الاقتصادية حول المستشفى.

الفرع الأول: تحديد التكاليف من اجل التسعير:

من اجل تسعير منتجات أي مؤسسة اقتصادية، يجب المرور بمرحلة سابقة وهي تحديد التكاليف المتعلقة بكل منتج. هذا لا يختلف عن ما يحدث في المؤسسة الإستشفائية، فمن اجل تسعير منتجات المستشفى من فحص، علاج، أشعة، تحاليل... يجب تحديد التكاليف الناتجة عن كل أداء طبي أولا. بالمقابل خصوصية المستشفى تكمن في إن سعر المنتجات الإستشفائية لا يهم مباشرة المستفيد من العلاجات، فغالبا ما يكون المستفيد ودافع مقابل الخدمة جهتان مختلفتان.

هناك خصوصية أخرى في مجال الخدمة الصحية، وهو أن المستفيد لا يتدخل عند تحديد سعر الخدمات الإستشفائية فعملية تحديد التسعيرة تكون نتيجة مفاوضات بين الجهات الممولة (الدولة، الضمان الاجتماعي، تأمينات خاصة...) والجهات المسيرة.

الفرع الثاني: تحديد التكاليف لمراقبة التسيير الإستشفائي:

من اجل التحكم في التكاليف كمرحلة أولى، ثم مراقبتها في مرحلة موالية، يجب العمل على الإحاطة بكل المصاريف الخاصة بكل قسم استشفائي، مجموع هذه التكاليف تمثل تكلفة الأقسام الإستشفائية، هذه التكاليف تعتبر كقاعدة معلوماتية يعتمد عليها من اجل تحقيق الأهداف التالية:

- ❖ مستوى النشاط في الأقسام الإستشفائية.
- ❖ الحكم على فعالية تسيير الأقسام الإستشفائية.
- ❖ تحديد الموارد اللازمة لتغطية أعباء المستشفى المستقبلية بالاعتماد على المعلومات المحاسبية، بالإضافة الى معلومات إحصائية، يتم ذلك عن طريق حنكة المسيرين.

فمن اجل تحقيق هذه الأهداف يجب أولا تحديد تكاليف المؤسسة الإستشفائية باستعمال تقنيات محاسبة التكاليف والتي تطرقنا إليها في الفصل الأول.

خاتمة الفصل:

إذا كانت الرقابة على التكاليف ضرورة لا غنى عنها في أي مؤسسة كانت لتحقيق التواجد الدائم للاختلافات بين التخطيط والتنفيذ، فإنها ولاشك تستوجب اهتماما اكبر وأهمية أعظم في المؤسسات الإستشفائية لجملة من العوامل والأسباب المميزة لهذا القطاع، إضافة الى ذلك فان ما تتصف به الموارد المتاحة لقطاع الاستشفاء من ندرة ومحدودية وارتفاع في التكلفة بالمقارنة مع الاحتياجات الصحية اللامحدودة للأفراد والطلب المتزايد على هذه الخدمات يتطلب وجود رقابة فعالة على تكاليف هذه الخدمات لضمان الاستخدام الأمثل لهذه الموارد المحدودة والمرتفعة التكاليف، وللمحد من التكلفة المتصاعدة للخدمات الصحية وتحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة وفعالية أي أن تكون المخرجات اكبر من المدخلات التي تساهم في تحقيقها، وبالتالي ترشيد النفقات الذي تعني التحكم والتوجيه الجيد في موارد المؤسسة من اجل تقديم السلع والخدمات بأقل التكاليف، ومن هنا يظهر دور الرقابة على التكاليف في ترشيد النفقات وبالتالي تحقيق أهداف المؤسسة.

الفصل الثالث

دراسة حالة المؤسسة العمومية الإستشفائية

شي غيفاري لمستغانم (EPH).

تمهيد:

بعد أن تطرقنا في الجانب النظري الى مفهوم محاسبة التكاليف ومفهوم التكاليف الإستشفائية والرقابة عليها، وكذا دورها في ترشيد النفقات الإستشفائية.

سنتطرق في الجانب التطبيقي الى واقع محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية شي غيفارى لمستغانم، وذلك بتقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث.

المبحث الأول: سنتناول فيه تقديم المؤسسة محل الدراسة.

المبحث الثاني: واقع حساب التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة.

المبحث الثالث: نتائج وتوصيات.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة العمومية الإستشفائية شي غيفارى لمستغانم:

يعتبر كمدخل للدراسة التطبيقية بحيث سنقوم بإعطاء نظرة شاملة عن المنظومة الصحية الجزائرية، وكذا التعريف بالمؤسسة محل الدراسة والخدمات التي تقدمها وهيكلها التنظيمي.

المطلب الأول: واقع المنظومة الصحية في الجزائر:

حاولت الجزائر منذ الاستقلال توفير حاجيات المجتمع في مجال الصحة في أطار الميثاق الصحي، الذي يشكل التصميم التوجيهي للمنظومة الوطنية للصحة. وتتميز هذه الأخيرة بسيطرة القطاع العمومي، الذي يعد الإطار الأساسي الذي يوفر العلاج.

الفرع الأول: تطور المنظومة الصحية الوطنية: مرت المنظومة الصحية الوطنية منذ الاستقلال بعدة تحولات. هذه التحولات كانت نتيجة لقرارات سياسية أو ناتجة عن أزمات اقتصادية. يمكن تقسيم المراحل التي مرت بها المنظومة الصحية الوطنية الى ثلاث مراحل أساسية:

المرحلة الأولى (من 1963 الى 1973)(1).

كانت الجزائر غداة الاستقلال تملك 5000 طبيب (50% منهم جزائريين) من اجل تغطية الحاجات الصحية للسكان، الذين بلغ عددهم آنذاك حوالي 10,5 مليون نسمة. وكانت المؤشرات الصحية في هذه الفترة تتميز بمعدل وفيات مرتفع لدى الأطفال حيث تجاوز (180 طفل لكل 1000 نسمة)، وكان توقع الحياة لا يصل الى 50 سنة، بالإضافة الى انتشار الأمراض المتنقلة، كل هذه الظروف كانت السبب الرئيسي في الوفاة والإعاقة.

ولقد تميزت هذه المرحلة كذلك بـ

- ❖ التكفل بالنسبة الكبرى من النفقات الصحية من طرف الدولة والجماعات المحلية وقد وصلت هذه النسبة الى 60% في تلك المرحلة. يستفيد من هذا التمويل الأشخاص المحرومين، عديمي الدخل، أصحاب الحقوق ...
- ❖ يقوم الضمان الاجتماعي بتغطية 30% من النفقات العامة للهياكل العمومية التابعة لقطاع الصحة عن طريق صناديقه الجهوية والتي تغذى بواسطة اشتراكات العمال الإجراء.
- ❖ الجزء المتبقي مصدره المساهمة المالية للإفراد الميسورين وأصحاب المهن الحرة.

التسعيرة الخاصة بالخدمة الصحية المقدمة كانت تحسب في هذه المرحلة على أساس السعر اليومي المقرر سنويا.

في 28 ديسمبر 1973 صدر قرار سياسي مفاده نهاية مرحلة التمويل المتعدد وظهور طريقة أخرى لتمويل النفقات الصحية.

المرحلة الثانية (1974 الى 1989):

1 -M.chaouch, **développement du Système National de Santé**, stratégies et perspectives, « le gestionnaire » revue élaborée par l'école nationale de la Santé publique, N°5, juin 2001, pp4-5.

تمخض عن هذه المرحلة قرار مجانية العلاج للجميع، بحيث لم يصبح هناك أي حاجز أمام الأفراد للحصول على الخدمات الصحية المطلوبة⁽¹⁾.

تقول « ANNE THEBAUD » إن "التحولات المرتبطة بتبني الطب المجاني، التقسيم القطاعي وإصلاح التعليم الطبي، ناتجة عن سياسة ضرورية تسمح لكل المواطنين الجزائريين بالاستفادة من العلاج"⁽²⁾.

وأصبح منذ ديسمبر 1973 العلاج مجانا في كل المؤسسات العمومية، وشمل الإعانات الوقائية ونفقات الإقامة والتغذية في المستشفى... الخ⁽³⁾.

بالإضافة الى التغييرات التي مست نسب مساهمة مصادر التمويل في تغطية النفقات الصحية، مست أيضا التغييرات طرق تسيير الهياكل الصحية القائمة.

وبنص الميثاق الوطني على أن الدولة تسهر على ضمان الحماية والأمن وتحسين الصحة لكل المواطنين، كما أكد ذلك قانون الصحة لسنة 1976، حيث يشير الى أن الخدمات الصحية تسيير بطريقة تضمن لكل المواطنين الاستفادة المثلى وتلبية حاجتهم⁽⁴⁾.

وقد قسمت الهياكل الصحية في هذه الفترة الى:

- ❖ الهياكل العمومية للصحة: التي تضمنت القطاعات الصحية، المراكز الصحية الجامعية، المستشفيات المتخصصة والتي تمثل القاعدة الأساسية في توزيع العلاج.
- ❖ القطاع الشبه عمومي: هذا القطاع يمول من طرف صندوق الضمان الاجتماعي بالاشتراك مع مؤسسات عمومية ويستفيد من خدماته العمال وعائلاتهم.
- ❖ القطاع الخاص: في هذه الفترة لم يكن حجمه كبيرا، واقتصر دوره في بعض عيادات التشخيص لأطباء عامين، أخصائيون، أطباء أسنان، صيادلة ...

ما يلاحظ على هذه المرحلة إن تمويل الهياكل الصحية لم يحسب على أساس أيام المكوث كالمرحلة السابقة، بل أصبح يقدر عن طريق ميزانية مقدرة في القانون المالية السنوي.

المرحلة الثالثة: 1990-2001(5):

تميزت هذه المرحلة بتراكم المشاكل، والتي تطورت منذ نهاية الثمانينات، والتي أدت الى إعادة هيكلة تدريجية للنظام الصحي، رغم إدخال مسار التكييف مع التطور الاجتماعي والاقتصادي للوطن. وترجم هذا الأخير بما يلي:

1 - الأمر الصادر في 26 ديسمبر 1973، رقم 65-78 المتعلق بمجانية العلاج.

2 - THEBAUD Anne: Besoins de Santé et Repense de l'Institution Sanitaire en Algérie, Réflexions Théorique à Partir d'un Cas concret, Cahiers de Sociologie de Démographie Médicales XVII 1997.

3 - Ministère de la santé, Rencontre du Ministère de la Santé avec la Presse Nationale 9ème Année de l'Institution de la gratuité des soins, Alger, 1982.

4 - La Charte Nationale de 1976, Titre 07, 4ème Chapitre.

5 - M.chaouch, op.Cit, p6.

- ❖ مشروع الجهوية الصحية، والذي شرع فيه في الثمانينات، كإطار للوساطة والتحكم لتجسيد القطاعية، اللامركزية، وتحقيق تنمية اجتماعية وصحية متوازنة.
- على المستوى المؤسسي، تركز الجهوية على المجلس الجهوي للصحة (هيئة تنسيق) وعلى المرصد الجهوي للصحة. لكن الجهوية الصحية لم تتمكن من الاستجابة للمهام التي استندت لها، نظرا لان إطارها القانوني والتنظيمي يحد من صلاحياتها في بعض التوجيهات فهي أكثر استشارية منها قرارية.
- ❖ إنشاء ووضع حيز التطبيق هيكل الدعم لنشاط وزارة الصحة، والتي تمثلت فيما يلي:
 - المخبر الوطني لمراقبة المنتجات الصيدلانية: مكلف بالمراقبة القبلية لكل دواء قبل إدخاله الى السوق.
 - الصيدلية المركزية للمستشفيات: وهي مكلفة بضمان تمويل الهياكل الصحية العمومية بالمنتجات الصيدلانية (1994).
 - الوكالة الوطنية للدم: وهي مكلفة بوضع السياسة الوطنية للدم (1995).
 - الوكالة الوطنية للتوثيق الصحي: مهمتها تطوير التوثيق والمعلومات والاتصال.
 - المركز الوطني لليقظة الصيدلانية ويقظة العتاد: وهو مكلف بمراقبة الآثار المترتبة عن استهلاك الأدوية واستعمال المعدات الطبية.

المطلب الثاني: التعريف بالمؤسسة العمومية الإستشفائية شي غيفارى لمستغانم (EPH):

يعتبر مستشفى مستغانم إحدى المؤسسات الصحية وكغيره من المؤسسات نجد بأنه يشمل وجود هيكل تنظيمي وقوانين وأنظمة وتعليمات تحكم هذه المؤسسة، كما يعمل على تقديم خدمات طبية وتمريضية وخدمات طبية مساعدة أخرى كالأشعة والمختبر والعلاجات المختلفة . بواسطة كوادر مهنية (طبية وغير طبية) مميزة ذات مهارات خاصة في مجال العلاج بمختلف مستوياته .

تعتبر المؤسسات الصحية من أكثر الأنظمة انفتاحا على المجتمع بحيث تؤثر وتتأثر بذلك المجتمع وهذا هو حال هذا المستشفى حيث نجد أن هناك أطراف عدة تتعامل مع هذا الكيان من أهمها :

- المرضى (الشريحة الرئيسية في المجتمع الذين تسعى المستشفيات لخدمتهم).
- المجهزون (المواد الفندقية , المواد الغذائية، التدريب والتطوير...).
- الحكومة (الجهات الرسمية كوزارة الصحة، والولاية..).
- نقابة الأطباء وذوي المهن الصحية.
- المستثمرون.
- الباحثون والجامعات.
- الشرطة والمحاكم.

الفرع الأول: تقديم المؤسسة العمومية الإستشفائية شي غيفارى لمستغانم (EPH): هي مؤسسة عمومية ذات طابع صحي استشفائي (EPH) وهو قطاع تابع لوزارة الصحة والسكان، فتحت أبوابها في 1936/04/06 حيث كان عبارة عن مستشفى مدني وعسكري جهوي للمستعمر الفرنسي وبعد استرجاع السيادة الوطنية سنة 1962 تم تحويله الى القطاع صحي لمستغانم وسي ب : شي غيفارى نسبة للرئيس الكوبي اثر زيارته للجزائر، وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 07 الموافق لـ 19 ماي 2007 والمتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الإستشفائية والمؤسسات العمومية

للصحة الجوارية، تم تقسيمه وأصبح مؤسسة عمومية للصحة الجوارية ومؤسسة عمومية إستشفائية التي نحن بصدد دراستها، حيث أنها تقع بولاية مستغانم شارع بن زرارة الحبيب، كما أنها مصنفة في الصنف (A)، إذ تحتوي على 527 سرير و23 مصلحة، 2568 عامل من أطباء وصيدالة وممرضين وإداريين.

الفرع الثاني: الاختصاصات و المصالح المتوفرة بالمؤسسة العمومية الإستشفائية شي غيفاري لمستغانم.

يتواجد بالمؤسسة نوعين من المصالح:

أولاً: المصالح الصحية: وهي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم(III-1): المصالح الصحية المتواجدة بالمؤسسة محل الدراسة.

SECTIONNS	الأقسام
Chirurgie Gle	مصلحة الجراحة العامة
Orthopédie	مصلحة جراحة العظام
Réanimation	مصلحة الإنعاش
U.M.C (Urgence Médico-chirurgicales)	الاستعجالات الطبية والجراحية
Phtisiologie	مصلحة الأمراض الصدرية
O.R.L	مصلحة أمراض الأنف والأذن والحنجرة
Médecine Interne	مصلحة الطب الداخلي
Neurochirurgie	مصلحة جراحة الأعصاب
Neurologie	مصلحة طب الأعصاب
Gastro-entérologie	مصلحة أمراض المعدة والأمعاء
Pédiatrie	مصلحة طب الأطفال
C.C.I (service de la chirurgie infantile)	مصلحة جراحة الأطفال
Contagieux	مصلحة الأمراض المعدية
Ophthalmologie	مصلحة طب العيون
S.A.M.U	وحدة الإغاثة الطبية المستعجلة
Médecine du Travail	وحدة طب العمل
Médecine Légale	مصلحة الطب الشرعي
Hémodialyse	مصلحة تصفية الكلى
Imagerie (Radiologie, Échographie)	مصلحة الكشف بالأشعة
Bloc Opératoire	قاعة العمليات
Laboratoires (Labo Central, Anapath, CTS, Labo de Wilaya)	المخبر
Rééducation Fonctionnelle	إعادة التأهيل الوظيفي
SEMEP (UDS, PMI, DAT) / service de médecine préventive et d'épidémiologie	مصلحة الطب الوقائي والأوبئة

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات المديرية الفرعية للمصالح الصحية.

كما أن هناك أربعة ملحقات تابعة للمؤسسة متواجدة خارج محيطها الرئيسي وهي كالتالي:

- ❖ ملحقة الاستعجالات الطبية الجراحية بتجديدت: تحتوي على عدة وحدات مثل غرفة العمليات ووحدة الإنعاش والتخدير، مصلحة تصفية الدم، الأشعة، تصفية الكلى، حفص الجثث، الاستقبال والتوجيه.
- ❖ وحدة الإغاثة الطبية المستعجلة (S.A.M.U(27): تتواجد بتجديدت.
- ❖ ملحقة طب العيون: حيث تضم كافة اللوازم والوسائل الطبية والإدارية لسيرها.
- ❖ ملحقة إعادة التأهيل الوظيفي.

وأخيرا تم إنشاء وحدة أخرى لتصفية الدم بحي 05 جويلية 1962 وذلك من اجل تخفيف الضغط على مصلحة تصفية الدم بتجديدت والمركز الولائي لحقن الدم وكذا الشبه طبي وهذا ما يجعل الإدارة تبدل قسارى جهودها لكي تلبى جميع حاجيات المرضى وتقدم الخدمة لجميع المواطنين.

ثانيا: المصالح التقنية: وتضم المصالح الإدارية والمصالح الاقتصادية والخدمات الاجتماعية والموضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-III): المصالح الإدارية والاقتصادية والخدمات الاجتماعية المتواجدة بالمؤسسة العمومية الإستشفائية لمستغانم.

Service techniques	المصالح التقنية
1- ADMINISTRATION :	-1 الإدارية
Direction générale	المديرية العامة
D.A.M (bureau de solde, finance)	مكتب الأجور و المالية
D.I.E (Sce administratifs)	المديرية الفرعية للموارد البشرية.
D.A.S (Sce administratifs)	المديرية الفرعية للمصالح الصحية.
Économat (Sce administratifs)	المديرية الفرعية للمالية و الوسائل.
Bureau des entrées	مكتب القبول
Bureau calcul des coûts	مكتب حساب التكاليف
Surveillance	المراقبة الطبية
Bureau du conseil médical	مكتب المجلس الطبي
2- SERVICES ÉCONOMIQUES	-2 خدمات اقتصادية
Pharmacie	الصيدلية
Magasin	المخزن
Parc-auto	حظيرة السيارات
Lingerie	الملبسة
Buanderie	المغسلة
Cuisine (dépenses)	المطبخ/ المؤونة
Maintenance biomédicale	الصيانة الطبية الحيوية
Atelier de maintenance	ورشة الصيانة
2- SERVICES SOCIAUX	-3 الخدمات الاجتماعية
Chambre de garde	غرفة الحراس
Foyer	النادي
Coopérative	الجمعية
Bureau assistance sociales	مكتب المساعدة الاجتماعية
Internat	الداخلية
Loyaux syndicaux	الفرع النقابي
Logement astreinte	السكن الوظيفي

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات المديرية الفرعية للمصالح الصحية.

من خلال الجدول رقم (2-III) نلاحظ أن المصالح التقنية تضم المصالح الإدارية والمتمثلة في الإدارة التي

تسهر على السير الحسن للمؤسسة، والمصالح الاقتصادية وتتكون من:

- ❖ الصيدلانية: تتولى تخزين وصرف المواد الصيدلانية والمستلزمات الطبية والمعدات والأدوات الجراحية الصغيرة، وتعتبر من الدعائم الأساسية لسير النشاط الصحي.
- ❖ المخزن: ويقوم بتخزين وتوزيع المواد والأدوات غير الطبية من مواد تنظيف، لوازم مكتبية...
- ❖ حظيرة السيارات: وتضم السيارات التي تمتلكها المؤسسة والتي تساعد في أداء مهامها مثل سيارات الإسعاف...
- ❖ الملابس: تضم الألبسة ومعدات المكوث التي تستعملها الأقسام فيما يخص مكوث المرضى.
- ❖ المغسلة: تنظيف الألبسة والمعدات التي تستعملها الأقسام.
- ❖ المطبخ/المؤونة: تضم المواد الغذائية وتقوم بإعداد الوجبات اليومية التي تستهلكها الأقسام.
- ❖ الصيانة الطبية الحيوية.
- ❖ ورشة الصيانة: تعتبر من أهم المصالح حيث تتيح استمرارية عمل الآلات والمعدات والأجهزة الخاصة بالمؤسسة.

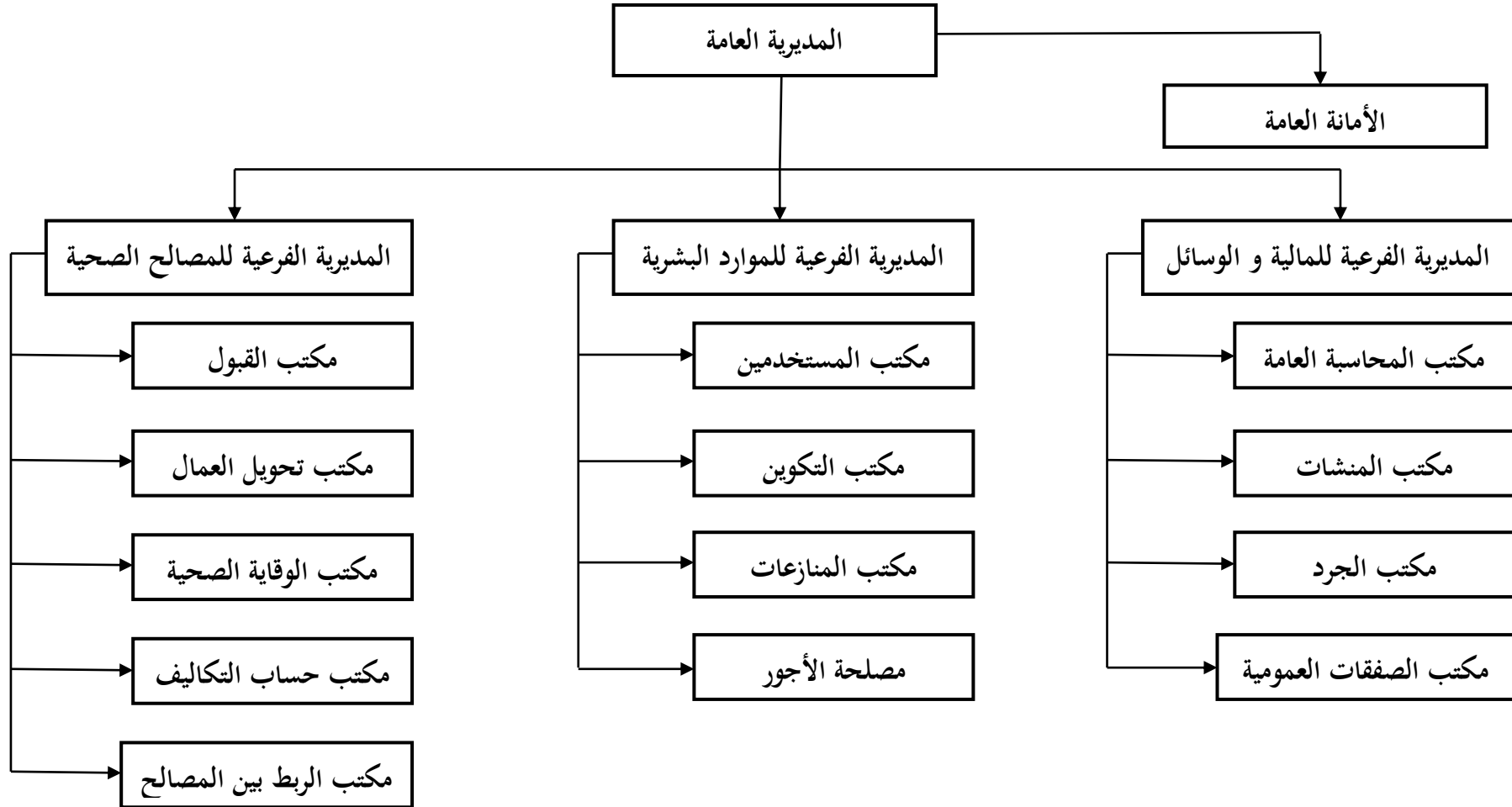
بالإضافة الى الخدمات الاجتماعية التي توفرها المؤسسة لعمال وإطارات المؤسسة.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الإستشفائية شي غيفارى لمستغانم:

تعتبر المستشفيات تنظيمات متداخلة بشكل كبير ويتفاعل المستشفى مع البيئة الخارجية ومع العلوم المرتبطة و الجوانب الحياتية المختلفة كالاقتصاد والسياسة والسلوكيات والعادات والتقاليد وكافة الأمور المتعلقة بالقوانين والأنظمة والتشريعات، ولذلك فانه من الضروري البحث عن التنظيم الأمثل للمستشفى . بحيث يحقق هذا التنظيم الكثير من الأمور، والتي تتمثل في وجود اتصالات واضحة وقوية ومفهومة داخل المستشفى وتحديد السلوك التنظيمي للأفراد والجماعات داخل المستشفى وتحديد العلاقات التنظيمية بين المستويات الإدارية ومراكز القوى التنظيمية، وان بناء التنظيم الإداري للمؤسسات الصحية يتميز بوجود أساليب مختلفة وعدة طرق لهذا البناء.

بناء على جميع العوامل المذكورة سابقا والتي تتحكم في اختيار الهيكل التنظيمي وإضافة إلى عوامل أخرى تم تحديد الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الإستشفائية شي غيفارى لمستغانم ، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (1-III) : الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الإستشفائية شي غيفارى لمستغانم.



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات المديرية الفرعية للموارد البشرية.

المبحث الثاني: واقع حساب التكاليف بالمؤسسة العمومية الإستشفائية شي غيفارى لمستغانم:

سنحاول التطرق في هذا المبحث الى نظام التكاليف المطبق بالمؤسسة محل الدراسة وكذا خطوات تطبيقه لحساب وتوزيع تكاليف على الخدمات الصحية المقدمة بها، من خلال المعلومات المتحصل عليها من مكتب حساب التكاليف للفترة المتمثلة في الثلاثي الرابع من سنة 2016.

المطلب الأول: نظام التكاليف بالمؤسسة العمومية الإستشفائية شي غيفارى:

من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها وجدنا أن المؤسسة تستخدم طريقة الأقسام المتجانسة، وهي طريقة قررت وزارة الصحة في الجزائر تطبيقها ابتداء من نهاية سنة 2001، أين قامت بوضع دليل محاسبي يمكن المسير من تطبيقها، وتقوم هذه الطريقة على محاولة تحديد سعر التكلفة للأقسام الطبية الرئيسية، وذلك بتقسيم المؤسسة الى أقسام متجانسة وإيجاد وحدات قياس لكل قسم لغرض قياس نشاطه.

الفرع الأول: تقسيم المؤسسة العمومية الإستشفائية الى أقسام متجانسة (مراكز التكلفة):

تقوم هذه المرحلة على تقسيم المؤسسة الى أقسام رئيسية وأقسام ثانوية.

أولاً: الأقسام الثانوية: وهي محددة في الجدول التالي:

الجدول رقم (III-4): الأقسام الثانوية المتواجدة بالمؤسسة محل الدراسة.

SECTION AUXILIAIRES	الأقسام الثانوية
<u>SECTIONS A CARACTÈRE MÉDICAL</u>	الأقسام ذات الطابع الطبي
Imagerie (Radiologie, Échographie)	مصلحة الكشف بالأشعة
Bloc Opératoire	قاعة العمليات
Laboratoires (Labo Central, Anapath, CTS, Labo de Wilaya)	المخبر المركزي
Rééducation Fonctionnelle	إعادة التأهيل الوظيفي
SEMEP (UDS, PMI, DAT)	مصلحة الطب الوقائي والأوبئة
<u>SECTIONS A CARACTÈRE GÉNÉRAL</u>	الأقسام العامة
<u>1- ADMINISTRATION :</u>	1- الإدارة
Direction générale	المديرية العامة
D.A.M (bureau de solde, finance)	مكتب الأجور والمالية
D.I.E (Sce administratifs)	المديرية الفرعية للموارد البشرية.
D.A.S (Sce administratifs)	المديرية الفرعية للمصالح الصحية.
Économat (Sce administratifs)	المديرية الفرعية للمالية والوسائل.
Bureau des entrées	مكتب القبول
Bureau calcul des coûts	مكتب حساب التكاليف
Surveillance	المراقبة الطبية
Bureau du conseil médical	مكتب المجلس الطبي
<u>2- SERVICES ÉCONOMIQUES</u>	2- القسم الاقتصادي
Pharmacie	الصيدلية
Magasin	المخزن
Parc-auto	حظيرة السيارات
Lingerie	الملبسة
Buanderie	المغسلة
Cuisine (dépenses)	المطبخ/المؤونة
Maintenance biomédicale	الصيانة الطبية الحيوية
Atelier de maintenance	ورشة الصيانة
<u>2- SERVICES SOCIAUX</u>	3- القسم الاجتماعي
Chambre de garde	غرفة الحراس
Foyer	النادي
Coopérative	الجمعية
Bureau assistance sociales	مكتب المساعدة الاجتماعية
Internat	الداخلية
Loyaux syndicaux	الفرع النقابي
Logement astreinte	السكن الوظيفي

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات مكتب حساب التكاليف.

من خلال الجدول رقم (III-4) يمكن أن نميز نوعين من الأقسام الثانوية: أقسام ذات طابع طبي وأقسام العامة.

1- أقسام ذات طابع طبي: وهي أقسام نشاطها موجه الى الأقسام الطبية الرئيسية وتتكون من:

- ❖ مصلحة الكشف بالأشعة: تعتبر الخدمات التي يقدمها هذا القسم من الوسائل التشخيصية الهامة في تحديد مكان العلة من خلال التصوير بالأشعة.
- ❖ قاعة العمليات: تعتبر مكان ملائم للإجراء مختلف العمليات التي تحتاجها الأقسام الطبية الرئيسية.

- ❖ المخبر المركزي: يقوم بمساعدة الأقسام الأخرى عن طريق تشخيص المرض وتحديد سببه من خلال الفحوصات المخبرية التي يقدمها والتي تعد أساس المعالجة الطبية.
- ❖ إعادة التأهيل الوظيفي: يقوم بإعادة قدرات الأداء الوظيفي للشخص كما كانت من قبل.
- ❖ مصلحة الطب الوقائي والأوبئة: حيث يقوم بتقديم الخدمات الصحية المرتبطة بصحة المجتمع حيث يهدف الى وقاية الفرد من التعرض للمرض.

2- أقسام عامة: وهي أعباء صرفت من اجل مجموعة من الأقسام في نفس الوقت، أو من اجل المستشفى ككل وتتكون من:

- ❖ الإدارة: فقد تم تجميع على مستواه الوظائف الإدارية الأخرى التي ليس لها استقلالية من خلال شروط تكوين قسم متجانس أو من خلال سيرورة العمل داخل المؤسسة، ويدخل تحت هذا القسم عدة وظائف: المديرية العامة، مكتب الأجور والمالية، المديرية الفرعية للموارد البشرية، المديرية الفرعية للمصالح الصحية، المديرية الفرعية للمالية والوسائل، مكتب القبول، مكتب حساب التكاليف، المراقبة الطبية، مكتب المجلس الطبي.

- ❖ القسم الاقتصادي: يضم جميع التكاليف ذات طابع اقتصادي: الصيدلية، المخزن، حظيرة السيارات، الملابس، المغسلة، المطبخ والمؤونة، الصيانة الطبية الحيوية، ورشة الصيانة.
- ❖ القسم الاجتماعي: يضم تكاليف مختلف خدمات الاجتماعية داخل المؤسسة والمتمثلة في: غرفة الحراس، النادي، الجمعية، مكتب المساعدة الاجتماعية، الداخلية، الفرع النقابي، السكن الوظيفي.

وحسب التقسيم السابق يعتبر قسم الإدارة والقسم الاقتصادي والقسم الاجتماعي مراكز مصروفات عامة، أما مراكز الخدمات الوظيفية فتشمل: قسم الأشعة، قاعة العمليات، قسم المخبر، قسم إعادة التأهيل الوظيفي، ومصلحة الطب الوقائي والأوبئة.

ثانيا: الأقسام الرئيسية: وهي أقسام ينتج عن نشاطها مخرجات تسمى وحدات قياس هذه الأخيرة تهدف الى تحديد تكلفتها وهي كذلك محددة في الجدول التالي:

الجدول رقم (III-5): الأقسام الرئيسية المتواجدة في المؤسسة العمومية الإستشفائية لمستغانم.

SECTION PRINCIPALES	الأقسام الرئيسية
Chirurgie Gle	مصلحة الجراحة العامة
Orthopédie	مصلحة جراحة العظام
Réanimation	مصلحة الإنعاش
U.M.C (Urgence Médico-chirurgicales)	الاستعجالات الطبية والجراحية
Phtisiologie	مصلحة الأمراض الصدرية
O.R.L	مصلحة أمراض الأنف والأذن والحنجرة
Médecine Interne	مصلحة الطب الداخلي
Neurochirurgie	مصلحة جراحة الأعصاب
Neurologie	مصلحة طب الأعصاب
Gastro-entérologie	مصلحة أمراض المعدة والأمعاء
Pédiatrie	مصلحة طب الأطفال
C.C.I (service de la chirurgie infantile)	مصلحة جراحة الأطفال
Contagieux	مصلحة الأمراض المعدية
Ophtalmologie	مصلحة طب العيون
S.A.M.U	وحدة الإغاثة الطبية المستعجلة
Médecine du Travail	وحدة طب العمل
Médecine Légale	مصلحة الطب الشرعي
Hémodialyse	مصلحة تصفية الكلى

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات مكتب حساب التكاليف.

من خلال الجدول رقم (III-5) يمكن تصنيف الأقسام الطبية الرئيسية الى ثلاث مجموعات كبيرة وهي: الاستشفاء قصير، متوسط أو طويل المدة، العلاجات المتنقلة اقل من 24 ساعة، الاستشارات الخارجية.

- 1- الاستشفاء متوسط أو طويل المدة: وهو يضم وظائف الاستشفاء الأكثر من 24 ساعة، هذا الاستشفاء يستدعي تكوين ملف طبي ويضم المصالح التالية: مصلحة الجراحة العامة، مصلحة جراحة العظام، مصلحة الإنعاش، مصلحة الأمراض الصدرية، مصلحة أمراض الأنف والأذن والحنجرة، مصلحة الطب الداخلي، مصلحة جراحة الأعصاب، مصلحة طب الأعصاب، مصلحة أمراض المعدة والأمعاء، مصلحة طب الأطفال، مصلحة جراحة الأطفال، الاستعجالات الطبية والجراحية، مصلحة غسيل الكلى.
- 2- العلاجات قصير المدى اقل من 24 ساعة: وهي العلاجات التي يتلقاها المرضى في مدة اقل من 24 ساعة التي لا تستدعي من خلالها تكوين ملف طبي للمريض وهي: ، وحدة الإغاثة الطبية المستعجلة ، وحدة طب العمل، مصلحة الطب الشرعي.

3- الفرع الثاني: عناصر التكاليف: تتعدد عناصر التكاليف بالمؤسسة تبعا لتعدد تشكيلة الخدمات الصحية المقدمة بها ويمكن حصر هذه العناصر في المجموعات التالية:

أولا: مصاريف العمال (الكتلة الأجرية): يمكن تقسيم العمال الناشطين داخل المؤسسة حسب مؤهلاتهم ووظائفهم الى:

- ❖ عمال حرفيين.
- ❖ عمال إداريين.
- ❖ عمال تقنيين.
- ❖ عمال السلك الطبي.
- ❖ عمال مؤقتين.
- ❖ عمال متعاقدين مع المستشفى من خلال عقد أو اتفاقية معينة.

يتم جرد وتسجيل أجور العمال الدائمين، المؤقتين والمتعاقدين ثم توزيعها على الأقسام التي استفادت من هؤلاء العمال.

ثانيا: مصاريف التغذية: يتم التسجيل الشهري للمواد الغذائية المستهلكة كميا وقيما من طرف هذا القسم وهو ما يمكن تحديد تكلفة المواد المستهلكة لإعداد الوجبات اليومية.

ثالثا: مصاريف الصيدلانية: وتضم العناصر التالية:

- ❖ الأدوية والأمصال واللقاحات والضمادات.
 - ❖ المواد الطبية الاستهلاكية واللحقات.
 - ❖ الأفلام والمنتجات المشعة المستخدمة من طرق قسم الأشعة.
 - ❖ الكواشف والمواد المخبرية المستخدمة من طرق قسم المخبر.
- عموما يتم خروج هذه العناصر وتسجيلها من طرف الصيدلانية الى الأقسام المستهلكة لها.

رابعا: لوازم متنوعة: يتم تسجيل اللوازم المستهلكة والأقسام المستفيدة منها من طرف المخازن يمكن ذكرها أهمها فيما يلي:

- ❖ اللوازم المكتبية.
- ❖ ألبسة ولوازم الإقامة.
- ❖ مواد التنظيف.
- ❖ معدات وأثاث غير طبي.
- ❖ معدات وأثاث طبي.

خامسا: صيانة وإصلاحات: وتتمثل في المصاريف المتعلقة بأعمال الصيانة :

- ❖ أشغال الإصلاح والصيانة المؤداة من قبل المؤسسات الأخرى.
- ❖ أشغال الإصلاح والصيانة المؤداة في المؤسسة.
- ❖ الصيانة التي تقوم بها مؤسسات أخرى.

❖ أشغال الإصلاح والصيانة التي يقوم بها فنيين المستشفى.

سادسا: مصاريف مشتركة: وتشمل: مصاريف الإدارة، مصاريف التكوين، مصاريف التدفئة، مصاريف التنقلات...

الفرع الثالث: إعداد الوثائق المحاسبية: تتعدد المستندات والدفاتر المستخدمة في جمع وتسجيل بيانات التكاليف بالمؤسسة نذكر منها:

أولا: الدفاتر والسجلات المتعلقة بالمحاسبة العمومية: والتي تساعد في جمع المعلومات عن التكاليف مثل:

❖ السجلات المتعلقة بالنفقات المختلفة لكل العناوين بالميزانية.

❖ دفتر الجرد العام.

❖ دفتر الحوالات: يتضمن تسجيل مبالغ الفواتير المدفوعة من قبل المؤسسة.

❖ دفتر يتعلق بالوضع المالية للمؤسسة لكل ثلاثي وللسنة.

ثانيا: الاستهلاكات المختلفة والأعباء المقابلة لها، والتي مصدرها مختلف المخازن الموجودة على مستوى المؤسسة.

❖ الصيدلية.

❖ المخزن العام.

❖ الملابس.

ثالثا: وثائق إحصائية متعلقة بالأقسام الطبية سواء الفرعية أو الرئيسية، هذه الوثائق تقيس حجم نشاط تلك الأقسام.

الفرع الرابع: وحدات القياس العمل: تستخدم المؤسسة وحدات قياس خاصة بكل قسم مثل (الفحص، العلاج) وفيما يخص الأقسام الطبية الفرعية تستعمل وحدات القياس التالية: (R,K,B) فتمثل الأعمال المجمعة حسب نوعها والتي يمارسها الأطباء والصيدلة وجراحو الأسنان والمساعدون الطبيون حيث يستعمل (R) لفحوصات الأشعة، (B) للفحوصات المخبرية، (K) لفحوصات قاعة العمليات، ويتبع كل حرف معامل كل عمل من الأعمال مثل R6، R7 والذي يحدد قيمة كل عمل طبي أما الأحرف فتطابقها قيمة نقدية أساسية وعلى أساس ذلك تتحدد قيمة العمل الطبي من خلال جداء القيمة النقدية للحرف والمعامل الذي يتبعه كما يلي:

$$\text{قيمة العمل الطبي (دج)} = \text{القيمة النقدية} \times \text{المعامل المرفق}$$

تحدد الأحرف الأبجدية والمعاملات والقيم النقدية من قبل أعضاء لجنة المدونة العامة للأعمال المهنية التي يمكن أن يمارسها الأطباء وجراحو الأسنان والمساعدون الطبيون⁽⁶⁷⁾.

⁶⁷ - المرسوم التنفيذي رقم 05-257 المؤرخ في 20 جويلية 2005، المتضمن كفايات إعداد المدونة العامة للأعمال المهنية للأطباء والصيدلة وجراحو الأسنان والمساعدون الطبيون وتسعيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد (52)، الصادرة بتاريخ 26 جويلية 2005، ص18.

الفرع الخامس: الوثائق المعدة من طرف مكتب حساب التكاليف: يصدر مكتب حساب التكاليف قائمتين أساسيتين (قائمة التكاليف لكل ثلاثي وقائمة التكاليف السنوية) توجهان الى مدير المؤسسة ومديرية الصحة لولاية مستغانم.

المطلب الثاني: خطوات حساب التكلفة بالمؤسسة العمومية الإستشفائية شي غيفاري:

بعد تقسيم المؤسسة وجمع المعلومات المتعلقة بالأقسام المتجانسة يمكن بعد ذلك توزيع الأعباء على مرحلتين وذلك بإتباع الخطوات التالية:

- 1- تحديد المصاريف الخاصة بالأقسام الأساسية والثانوية.
- 2- تحديد المصاريف المشتركة بين الأقسام.
- 3- تحديد وحدات القياس.
- 4- إعداد جدول التوزيع الأولي.
- 5- إعداد جدول التوزيع الثانوي وحساب سعر التكلفة للأقسام الرئيسية.

الفرع الأول: تحديد المصاريف الخاصة بالأقسام الأساسية والثانوية: تتضمن المصاريف المباشرة والغير المباشرة والمتمثلة في: مصاريف الأجور، مصاريف التغذية، مصاريف الصيدلية، لوازم متنوعة، صيانة وإصلاحات.

أولاً: مصاريف أجور العمال: وتظهر قيمة الأجور للثلاثي الرابع (2016) في الجدول التالي:

الجدول رقم (III-6): مصاريف الأجور لعمال الأقسام الثانوية للثلاثي الرابع (2016).

الأجور الأقسام	مجموع أجور الأطباء	مجموع أجور شبه الطبيين	مجموع أجور الإداريين والتقنيين والعمال المهنيين	المجموع
الأشعة	773 235,00	3 956 652,00	300287,73	5 030 174,73
قاعة العمليات	608 100,00	8 675 535,66	1 033 222,71	10 316 858,37
المخبر	3 755 175,00	7 173 185,85	735969,66	11 664 330,51
الطب الوقائي والأوبئة	650 207,97	1 738 166,25	915 015,42	3 303 389,64
إعادة التأهيل الوظيفي	891 900,00	1 009 128,00	629 042,64	2 530 070,64
الإدارة	1 130 997,00	1 927 679,25	30185707,32	33 244 383,57
القسم الاقتصادي	471 876,00	2 020 989,75	34631261,97	37 124 127,72
القسم الاجتماعي	630 392,25	1 017 738,00	3297236,4	4 945 366,65
المجموع الجزئي الأول	8 911 883,22	27 519 074,76	71727743,9	108 158 701,83

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات مكتب حساب التكاليف.

أعباء المستخدمين في معظمها من الأعباء المباشرة، يتم توزيعها على الأقسام المتجانسة وفق عدد العمال الذين يباشرون عملهم على مستوى ذلك القسم، فمن خلال الجدول رقم: (III-6) نلاحظ أن أكبر قيمة للأجور للأقسام الثانوية خلال هذا الثلاثي كانت للأقسام: القسم الاقتصادي، الإدارة، المخبر، قاعة العمليات.

الجدول رقم (III-7): مصاريف الأجور لعمال الأقسام الرئيسية للثلاثي الرابع (2016).

الأجور الأقسام	مجموع أجور الأطباء	مجموع أجور شبه الطبيين	مجموع أجور الإداريين والتقنيين والعمال المهنيين	المجموع
مصلىة الجراحة العامة	2 273 475,00	3 229 668,00	327 786,00	5 830 929,00
مصلىة جراحة العظام	2 733 909,00	2 705 127,00	262 356,00	5 701 392,00
مصلىة الإنعاش	3 728 959,50	3 878 281,35	464 130,60	8 071 371,45
الاستعجالات الطبية والجراحية	6 801 284,31	5 246 151,27	3 836 092,56	15 883 528,14
مصلىة الأمراض الصدرية	1 486 798,50	1 958 251,50	2 186 329,65	5 631 379,65
مصلىة أمراض الأنف والأذن والحنجرة	714 705,00	945 692,25	45 352,50	1 705 749,75
مصلىة الطب الداخلي	3 401 842,50	2 488 244,07	208 737,00	6 098 823,57
مصلىة جراحة الأعصاب	596 400,00	1 386 944,25	109 956,75	2 093 301,00
مصلىة طب الأعصاب	1 159 149,00	1 035 889,50	902 707,20	3 097 745,70
مصلىة أمراض المعدة والأمعاء	1 155 195,00	1 124 089,50	1 290 290,58	3 569 575,08
مصلىة طب الأطفال	1 332 759,00	2 159 504,25	1 388 960,19	4 881 223,44
مصلىة جراحة الأطفال	902 568,00	1 571 862,76	952 837,17	3 427 267,93
مصلىة الأمراض المعدية	1 183 986,00	1 602 134,25	928 769,70	3 714 889,95
مصلىة طب العيون	1 008 114,00	2 043 125,25	1 992 856,59	5 044 095,84
وحدة الإنعاش الطبية المستعجلة	3 102 799,50	981 738,75	/	4 084 538,25
وحدة طب العمل	3 295 296,00	1 115 543,25	250 757,25	4 661 596,50
مصلىة الطب الشرعي	1 480 080,00	131 063,25	136 411,50	1 747 554,75
مصلىة تصفية الكلى	3 267 379,20	2 731 083,57	836 195,16	6 834 657,93
المجموع الجزئي الثاني	39 624 699,51	36 334 394,02	16 120 526,40	92 079 619,93
المجموع الكلي	48 536 582,73	63 853 468,78	87 848 270,25	200 238 321,76

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات مكتب حساب التكاليف.

من خلال الجدول رقم (7-III) نلاحظ أن اكبر قيمة للأجور للأقسام الرئيسية خلال هذا الثلاثي كانت للأقسام: الاستعجالات الطبية الجراحية وقسم الإنعاش.

ثانيا: مصاريف التغذية: تمثل عدد الوجبات المقدمة وتكلفتها خلال الثلاثي الرابع من سنة (2016) للمرضى الذين يحملون ملف طبي أي لفترة مكوث أكثر من (24) ساعة والمستخدمين (الفرق الليلية) وآخرين.

الجدول رقم (8-III): مصاريف التغذية للأقسام الثانوية للثلاثي الرابع (2016).

المجموع	المستخدمين (الفرقة الليلية) وآخرين	المرضى	الفئة الأقسام
/	/	/	الأشعة
/	/	/	قاعة العمليات
/	/	/	المخبر
/	/	/	الطب الوقائي والأوبئة
/	/	/	إعادة التأهيل الوظيفي
/	/	/	الإدارة
/	/	/	القسم الاقتصادي
/	/	/	القسم الاجتماعي
/	/	/	المجموع الجزئي الأول

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات مكتب حساب التكاليف.

من خلال الجدول رقم (8-III) نلاحظ أن قيمة استهلاك الوجبات الغذائية منعدمة بالأقسام الثانوية لان المرضى بهذه الأقسام لا يحملون ملف طبي أي لفترة مكوث اقل من (24) ساعة، بالإضافة الى أنها أقسام مساعدة للأقسام الطبية الرئيسية، وكذلك الأقسام العامة التي لا تستهلك الوجبات الغذائية.

الجدول رقم (III-9): مصاريف التغذية للأقسام الرئيسية للثلاثي الرابع (2016).

المجموع	المستخدمين (الفرقة الليلية) وآخرين	المرضى	الفئة / الأقسام
249158,14	/	249158,14	مصلحة الجراحة العامة
267359,47	/	267359,47	مصلحة جراحة العظام
21985,62	/	21985,62	مصلحة الإنعاش
748466,77	748466,77	/	الاستعجالات الطبية والجراحية
72307,01	/	72307,01	مصلحة الأمراض الصدرية
115324,57	/	115324,57	مصلحة أمراض الأنف والأذن والحنجرة
340883,84	/	340883,84	مصلحة الطب الداخلي
154976,68	/	154976,68	Oncologie
55281,47	/	55281,47	مصلحة جراحة الأعصاب
174709,14	/	174709,14	مصلحة طب الأعصاب
202858,37	/	202858,37	مصلحة أمراض المعدة والأمعاء
159144,90	/	159144,90	مصلحة طب الأطفال
180781,58	/	180781,58	مصلحة جراحة الأطفال
49568,44	/	49568,44	مصلحة الأمراض المعدية
95598,77	/	95598,77	مصلحة طب العيون
/	/	/	وحدة الإغاثة الطبية المستعجلة
/	/	/	وحدة طب العمل
/	/	/	مصلحة الطب الشرعي
911820,13	176686,18	735133,95	مصلحة تصفية الكلى
3 800 224,92	925152,94	2875071,98	المجموع الجزئي الثاني
3 800 224,92	925 152,94	2 875 071,98	المجموع الكلي

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات مكتب حساب التكاليف.

من الجدول رقم (III-9) نلاحظ أكبر قيمة للاستهلاك كانت لمصلحة تصفية الكلى ومصلحة الطب الداخلي وهذا راجع لكثرة عدد المرضى.

ثالثا: مصاريف الصيدلانية: وهي موزعة على الأقسام الثانوية والرئيسة كما هو مبين في الجداول التالية:

الجدول رقم (10-III): مصاريف الصيدلية للأقسام الثانوية للثلاثي الرابع (2016).

المجموع	الكواشف والمواد المخبرية	الأفلام والمنتجات المشعة	المواد الطبية الاستهلاكية والملاحقات	الأدوية والأمصال واللقاحات والضمادات	الفئة الأقسام
588454,88	/	413017,09	175437,79	/	الأشعة
352621,98	/	/	230183,23	122438,75	قاعة العمليات
1837199,09	1314984,55	/	522214,54	/	المخبر
415818,59	/	/	/	415818,59	الطب الوقائي والأوبئة
247218,38	/	/	245911,34	1307,04	إعادة التأهيل الوظيفي
/	/	/	/	/	الإدارة
/	/	/	/	/	القسم الاقتصادي
/	/	/	/	/	القسم الاجتماعي
3441312,92	1314984,55	413017,09	1173746,90	539564,38	المجموع الجزئي الأول

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات مكتب حساب التكاليف.

من الجدول رقم (10-III) نلاحظ أكبر قيمة لمصاريف الصيدلية كانت لقسم المخبر وهذا راجع لكثرة نشاط هذا القسم والخدمات التي يقدمها للأقسام الأخرى.

الجدول رقم (III-11): مصاريف الصيدلية للأقسام الرئيسية للثلاثي الرابع (2016).

المجموع	الكواشف والمواد المخبرية	الأفلام والمنتجات المشعة	المواد الطبية الاستهلاكية والملاحقات	الأدوية والأمصال واللقاحات والضمادات	الفئة الأقسام
1036434,63	/	/	142154,53	894280,10	مصلحة الجراحة العامة
837272,33	/	/	105896,79	731375,54	مصلحة جراحة العظام
1234159,38	/	/	200385,39	1033773,99	مصلحة الإنعاش
5122433,83	/	/	1586506,24	3535927,59	الاستعجالات الطبية والجراحية
234046,37	/	/	72614,12	161432,25	مصلحة الأمراض الصدرية
55200,04	/	/	17671,42	37528,62	مصلحة أمراض الأنف والأذن والحنجرة
23250788,89	/	/	208835,07	23041953,82	مصلحة الطب الداخلي
157085,05	/	/	50426,60	106658,45	مصلحة جراحة الأعصاب
990952,46	/	/	198033,17	792919,29	مصلحة طب الأعصاب
348657,14	/	/	125960,07	222697,07	مصلحة أمراض المعدة والأمعاء
361787,76	/	/	135699,41	226088,35	مصلحة طب الأطفال
200254,55	/	/	132174,88	68079,67	مصلحة جراحة الأطفال
297268,53	/	/	53899,44	243369,09	مصلحة الأمراض المعدية
73763,62	/	/	21044,76	52718,86	مصلحة طب العيون
5836,02	/	/	2187,54	3648,48	وحدة الإغاثة الطبية المستعجلة
6705,42	/	/	5128,94	1576,48	وحدة طب العمل
7044,85	/	/	/	7044,85	مصلحة الطب الشرعي
9648529,28	/	/	6311969,09	3336560,19	مصلحة تصفية الكلى
43861175,30	/	/	9370587,46	34490587,84	المجموع الجزئي الثاني
47309533,07	1314984,55	413017,09	10 551379,21	35030 152,22	المجموع الكلي

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات مكتب حساب التكاليف.

نلاحظ من خلال الجدول رقم (11-III) أكبر قيمة لمصاريف الصيدلانية كانت لقسم الطب الداخلي وهذا راجع لكثرة نشاط هذا القسم وتكلفة الأدوية التي يستخدمها.

رابعاً: مصاريف لوازم متنوعة: تم جمع فيها مختلف إستهلاكات المواد واللوازم والتجهيزات المختلفة كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (12-III): مصاريف لوازم متنوعة للأقسام الثانوية للثلاثي الرابع (2016).

المجموع	معدات وتجهيزات طبية	معدات وتجهيزات غير طبية	مواد التنظيف	ألبسة ولوازم الإقامة	اللوازم المكتبية	الفئة / الأقسام
277924,00	250000,00	16600,00	3684,00	/	7640,00	الأشعة
147731,00	107500,00	9280,00	13427,00	13050,00	4474,00	قاعة العمليات
1013783,00	968604,00	16500,00	11339,00	/	17340,00	المخبر
91659,73	/	19920,00	/	/	71739,73	الطب الوقائي والأوبئة
11107,00	/	8500,00	/	/	2607,00	إعادة التأهيل الوظيفي
73369,65	/	38120,00	22815,60	/	12434,05	الإدارة
125834,80	/	23576,00	85368,80	13000,00	3890,00	القسم الاقتصادي
/	/	/	/	/	/	القسم الاجتماعي
1741409,18	1326104	132496	136634,4	26050	120124,78	المجموع الجزئي الأول

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات مكتب حساب التكاليف.

من خلال الجدول رقم (12-III) نلاحظ انه يتم تحميل القيمة الكلية للمعدات والتجهيزات سواء كانت طبية أو غير طبية بدون تطبيق عليها الإهلاك الذي يسمح بتوزيع قيمتها على سنوات الاستخدام من خلال أقساط الإهلاك مما يؤدي الى الزيادة في تحمل المصاريف لهذا الثلاثي بمقدار الأقساط التي تخص الفترات اللاحقة.

الجدول رقم (III-13): مصاريف لوازم متنوعة للأقسام الرئيسية للثلاثي الرابع (2016).

المجموع	معدات وتجهيزات طبية	معدات وتجهيزات غير طبية	مواد التنظيف	ألبسة ولوازم الإقامة	اللوازم المكتبية	الفئة / الأقسام
546 231,70	485416,00	10785,00	10300,70	30000,00	9730,00	مصلىة الجراحة العامة
22 221,60	/	3930,00	11195,60	/	7096,00	مصلىة جراحة العظام
853587,80	614272,00	23513,00	14172,80	192000,00	9630,00	مصلىة الإنعاش
1 959 758,80	1310980,00	36481,00	103775,50	480000,00	28522,30	الاستعجالات الطبية والجراحية
511738,20	488000,00	4020,00	9311,20	3250,00	7157,00	مصلىة الأمراض الصدرية
7465,01	/	760,00	4565,01	/	2140,00	مصلىة أمراض الأنف والأذن والحنجرة
603085,70	583167,00	8469,00	6673,70	/	4776,00	مصلىة الطب الداخلي
254 366,00	/	8850,00	/	240000,00	5516,00	Oncologie
33 332,60	/	10270,00	16467,60	/	6595,00	مصلىة جراحة الأعصاب
155 469,60	141500,00	6004,00	4029,60	/	3936,00	مصلىة طب الأعصاب
15 991,00	/	7400,00	3423,20	/	5167,80	مصلىة أمراض المعدة والأمعاء
198 506,40	186000,00	3860,00	3586,40	/	5060,00	مصلىة طب الأطفال
101 397,50	33500,00	1750,00	3045,00	30000,00	33102,50	مصلىة جراحة الأطفال
111 369,50	75000,00	9860,00	20850,00	/	5659,50	مصلىة الأمراض المعدية
161 794,00	/	/	3359,00	156300,00	2135,00	مصلىة طب العيون
/	/	/	/	/	/	وحدة الإنفاثة الطبية المستعجلة
99 360,50	96000,00	/	3360,50	/	/	وحدة طب العمل
79 600,40	/	/	4984,40	/	74616,00	مصلىة الطب الشرعي
539 632,60	514000,00	17950,00	4182,60	/	3500,00	مصلىة تصفية الكلى
5 418,00	/	/	/	/	5418,00	Rhumatologie
6260326,91	4527835	153902	227282,81	1131550	219757,1	المجموع الجزئي الثاني
8001736,09	5 853939,00	286398,00	363917,21	1157600,00	339881,88	المجموع الكلي

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات مكتب حساب التكاليف.

نفس الملاحظة مع الجدول السابق إذ نلاحظ عدم تطبيق الإهلاك على المعدات والتجهيزات بل تدرج قيمتها كاملة.

خامسا: مصاريف الصيانة والتصليح: الجدول الموالي يوضح مختلف أشغال الصيانة التي تقوم بها المؤسسة سواء كانت هذه أشغال داخل المؤسسة أو خارجها من طرف مؤسسات مختصة.

الجدول رقم (III-14): مصاريف الصيانة والتصليح للأقسام الثانوية للثلاثي الرابع (2016).

المجموع	أشغال الصيانة التي تقوم بها مؤسسات أخرى.	أشغال الإصلاح والصيانة المؤداة في المؤسسة.	أشغال الإصلاح والصيانة المؤداة من قبل المؤسسات الأخرى	الفئة الأقسام
841 854,00	841 854,00	/	/	الأشعة
7 510,17	/	7 510,17	/	قاعة العمليات
1 373 479,57	/	1 385,00	1 372 094,57	المخبر
6 467,60	/	6 467,60	/	الطب الوقائي والأوبئة
2 295,00	/	2 295,00	/	إعادة التأهيل الوظيفي
2 089 897,88	/	13 049,82	2 076 848,06	الإدارة
5 658 342,70	841 854,00	14 740,56	4 801 748,14	القسم الاقتصادي
800,00	/	800,00	/	القسم الاجتماعي
9 980 646,92	1 683 708,00	46 248,15	8 250 690,77	المجموع الجزئي الأول

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات مكتب حساب التكاليف.

نلاحظ أن أكبر قيمة مسجلة بلغت (5658342,70) من طرف القسم الاقتصادي وذلك لاحتوائه على عدة أقسام تحتاج الى متابعة وصيانة دائمة مثل: حظيرة السيارات، المغسلة، المطبخ،...

والجدول الموالي يوضح مختلف مصاريف أشغال الإصلاح والصيانة التي تمت في الأقسام الرئيسية.

الجدول رقم (III-15): مصاريف الصيانة والإصلاحات للأقسام الرئيسية للثلاثي الرابع (2016).

المجموع	الصيانة التي تقوم بها مؤسسات أخرى.	أشغال الإصلاح والصيانة المؤداة في المؤسسة.	أشغال الإصلاح والصيانة المؤداة من قبل المؤسسات الأخرى	الفئة / الأقسام
13 923,54	/	13 923,54	/	مصلحة الجراحة العامة
9 307,40	/	9 307,40	/	مصلحة جراحة العظام
1 929 366,70	873 327,00	576,25	1 055 463,45	مصلحة الإنعاش
5 125 455,00	/	48 240,00	5 077 215,00	الاستعجالات الطبية والجراحية
7 451,42	/	7 451,42	/	مصلحة الأمراض الصدرية
3 958,00	/	3 958,00	/	مصلحة أمراض الأنف والأذن والحنجرة
2 168 478,51	/	1 081,00	2 167 397,51	مصلحة الطب الداخلي
7 688,32	/	7 688,32	/	مصلحة جراحة الأعصاب
8 408,00	/	8 408,00	/	مصلحة طب الأعصاب
11 160,50	/	11 160,50	/	مصلحة أمراض المعدة والأمعاء
1 056 423,45	/	960,00	1 055 463,45	مصلحة طب الأطفال
812,00	/	812,00	/	مصلحة جراحة الأطفال
3 093,00	/	3 093,00	/	مصلحة الأمراض المعدية
1 979 853,00	/	1 149,00	1 978 704,00	مصلحة طب العيون
/	/	/	/	وحدة الإغاثة الطبية المستعجلة
17 083,70	/	17 083,70	/	وحدة طب العمل
23 602,20	/	/	23 602,20	مصلحة الطب الشرعي
936 000,00	/	/	936 000,00	مصلحة تصفية الكلى
13 278 462,54	873 327,00	134 892,13	12 270 243,41	المجموع الجزئي الثاني
23 282 711,66	2 557 035,00	204 742,48	20 520 934,18	المجموع الكلي

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات مكتب حساب التكاليف.

نجد أن قيمة مصاريف الصيانة قدرت بـ (23282711,66) وقد تضمنت مصاريف مختلف أعمال الإصلاحات التي تم إجراؤها بالأقسام الثانوية والرئيسية للمؤسسة.

الفرع الثاني: تحديد المصاريف المشتركة بين الأقسام: الجدول الموالي يوضح قيمة المصاريف المشتركة بين الأقسام خلال الثلاثي الرابع من سنة (2016).

الجدول رقم (III-16): مصاريف مشتركة للأقسام الثانوية للثلاثي الرابع (2016).

القيمة (دج)	المصاريف
/	العنوان الأول-الفصل الخامس-03(1-5-3): التامين عن المسؤولية المدنية والأخطار المهنية.
/	العنوان الثاني-الفصل الأول-02 (2-1-2): المنح للطلبة الداخليين والخارجيين.
/	العنوان الثاني-الفصل الثاني (2-2): تكوين الموظفين شبه الطبيين.
/	العنوان الثاني-الفصل الثالث (3-2): نفقات التدريبات قصيرة المدى في الخارج.
6 099,00	العنوان الثاني-الفصل الرابع (4-2): المصاريف المتعلقة بالمؤتمرات، الملتقيات والتظاهرات العلمية.
/	العنوان الثاني- الفصل الخامس (5-2): مصاريف التكوين.
/	العنوان الثاني – الفصل الثامن (8-2): مصاريف التسيير الأخرى.
2 169 180,00	العنوان الرابع- الفصل الثاني (2-4): الغازات الطبية ومواد أخرى.
3 114 483,00	العنوان السادس-الفصل الأول-03 (3-1-6): ملحقات وقطع غيار العتاد الطبي والأدوات الطبية.
20 632 795,76	العنوان السابع (7): صيانة الهياكل الصحية وترميمها.
/	العنوان الثامن (8)- الفصل الأول: نفقات أخرى للتسيير.
2 027 634,52	العنوان الثامن- الفصل الثاني- 01(1-2-8): التدفئة، الإنارة، الماء...
/	العنوان الثامن-الفصل الثاني- 03(3-2-8): الوثائق والاشتراك في المجلات والدوريات.
29 320,20	العنوان الثامن – الفصل الثالث- 03 (3-3-8): صيانة العتاد والأثاث.
1 526 953,76	العنوان الثامن الفصل الرابع (4-8): حظيرة السيارات.
/	العنوان الثامن-الفصل الخامس (5-8): النقل والتنقلات.
37 100,00	العنوان الثامن – الفصل السابع (7-8): تسديد مصاريف الاستشفاء للمستشفى المركزي للجيش من اجل المرضى المحولين إليه الغير معنيين بالعلل الخاضعة لاتفاقيات خاصة.
/	العنوان العاشر(10): البحث الطبي.
29 543 566,24	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات مكتب حساب التكاليف.

الفرع الثالث: تحديد وحدات القياس: وفي هذا الفرع يتم تحديد عدد وحدات العمل التي يتم على أساسها تحديد قيمة النشاط الإستشفائي.

أولا: تحديد عدد وحدات العمل للأقسام الرئيسية والأقسام الفرعية العامة: تظهر قيمتها في الجدول التالي:

الجدول رقم (III-17): عدد وحدات العمل للأقسام خلال الثلاثي الرابع (2016).

القسم	العدد	الوحدة
مصحة الجراحة العامة	1898	يوم استشفائي
مصحة جراحة العظام	1996	يوم استشفائي
مصحة الإنعاش	167	يوم استشفائي
الاستعجالات الطبية والجراحية	5513	عدد الفحوصات المقدمة
مصحة الأمراض الصدرية	539	يوم استشفائي
مصحة أمراض الأنف والأذن والحنجرة	881	يوم استشفائي
مصحة الطب الداخلي	2547	يوم استشفائي
مصحة جراحة الأعصاب	411	يوم استشفائي
مصحة طب الأعصاب	1296	يوم استشفائي
مصحة أمراض المعدة والأمعاء	1521	يوم استشفائي
مصحة طب الأطفال	1184	يوم استشفائي
مصحة جراحة الأطفال	1446	يوم استشفائي
مصحة الأمراض المعدية	361	يوم استشفائي
مصحة طب العيون	1521	يوم استشفائي
وحدة الإنعاش الطبية المستعجلة	222	تدخل
وحدة طب العمل	2450	استشارة
مصحة الطب الشرعي	1527	استشارة
مصحة تصفية الكلى	6845	الحصة
الطب الوقائي والأوبئة	/	/
إعادة التأهيل الوظيفي	1522	الحصة
الإدارة	/	دج
القسم الاقتصادي	/	دج
القسم الاجتماعي	/	دج

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات مكتب حساب التكاليف.

من الجدول (III-17) نلاحظ أن أكبر عدد لوحدات العمل كان لقسم تصفية الكلى وهذا ما يعكس كثرة

نشاط هذا القسم.

ثانيا: تحديد عدد وحدات العمل في المخبر: لتكثيف نشاط المخبر تستعمل المؤسسة وحدات (B) أي وحدات البيولوجيا وهذه الوحدات مستعملة على المستوى الوطني من خلال وثيقة وطنية تشمل مختلف التحاليل التي تقوم بها المستشفيات الجزائرية.

الجدول الموالي يظهر كل أنواع التحاليل التي قام بها مخبر المؤسسة والمعامل المرافق لكل تحليل.

الجدول رقم (III-18): عدد وحدات العمل (B) في مخبر التحاليل الطبية للثلاثي الرابع (2016).

عدد (B) (*)	عدد التحاليل	المعامل	التحاليل
19190	1919	10	Glycémie
15080	1508	10	Urée
71910	2397	30	Créatinine
14180	1418	10	Cholestérol
28440	948	30	Triglycéride
8650	346	25	Protides
12000	480	25	Albumine
10425	417	25	TGO
9525	381	25	TGP
5955	397	15	Bilirubine T
8175	327	25	Phosph Alcaline
3720	372	10	Acide urique
4300	172	25	GT
1860	93	20	Calcium
2288	143	16	Phosphore
12560	314	40	ASLO
12675	507	25	CRP
4480	224	20	LATEX
5900	236	25	Magnésium
2310	77	30	F.sérique
94462	1294	73	FNS
25880	1294	20	Plaquette
9816	1227	8	VS
24540	1227	20	TP
7740	387	20	TCK
9220	461	20	Fibrine
8625	345	25	ECB urine
800	40	20	Waler rose
300	10	30	Pus
990	66	15	BK et D'extro
90	2	45	Hémoculture
30	1	30	L.pleural
3540	59	60	Antibiogramme
2560	64	40	Chimie urine
1846800	61560	30	Groupage, BW toxo, & TC
580	58	10	Labstix, TS
726750	9690	75	Exam. Biopsie
5816300	83090	70	HBS
13359375	178125	75	HIV & HCV
1242080	33480	40	EDCL
23434101	377914		المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات مكتب حساب التكاليف.

* - عدد (B) = عدد التحاليل × المعامل الموافق.

نلاحظ من خلال الجدول (III-18) اختلاف في معاملات التحاليل الطبية واشتراك بعض التحاليل في نفس المعامل.

ثالثاً: تحديد عدد وحدات العمل في قسم الأشعة: لتكميم نشاط قسم الأشعة نستعمل وحدات (R) أي وحدات الأشعة.

والجدول التالي يظهر نشاط قسم الأشعة والذي يظهر مشفراً وفق وحدات (R) والمعاملات المرافقة لكل نشاط.

الجدول رقم (III-19): عدد وحدات العمل (R) في قسم الأشعة للثلاثي الرابع (2016).

عدد (R) (*)	عدد التحاليل	المعامل	التحاليل
4740	474	10	Télé thorax
960	80	12	ASP
300	25	12	Crâne
224	28	8	Os du nez
320	32	10	Rachis cervical
540	54	10	Rachis dorsal
310	31	10	Rachis lombaire
1060	106	10	Bassin
910	91	10	Fémur
568	71	8	Genou
390	39	10	Jambe
486	54	9	Pied & cheville
198	33	6	Epaule
114	19	6	Humérus
372	62	6	Coude & A/bras
360	60	6	Main & poignet
40	5	8	Maxillaire
310	31	10	Gril costal
-	-	40	Viscère
3500	100	35	Echographie
-	-	90	Scanner
15702	1395		المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات مكتب حساب التكاليف.

نلاحظ تباين في معاملات مختلف الأشعة وتوافق بعض الأشعة في المعاملات.

رابعاً: تحديد عدد وحدات العمل لغرفة العمليات: لتكميم نشاط قسم غرفة العمليات تستعمل المؤسسة وحدات (K) أي وحدات مجمعة لأداءات مختلفة في العمليات الجراحية.

ويظهر نشاط قاعة العمليات في الجدول التالي:

* - عدد (R) = عدد الأشعة x المعامل الموافق.

الجدول رقم (III-20): عدد وحدات العمل (K) في قاعة العمليات للثلاثي الرابع (2016).

عدد التحاليل	المعامل	عدد التحاليل	عدد (K) (*)
L.V	80	63	5040
LVPB	150	2	300
Goitre	120	9	1080
Hernie	50	69	3450
Eventration	100	3	300
FPA ou FA	60	10	600
Néo du Sein	150	12	1800
Kyste	60	4	240
KHF	150	2	300
Appendicite	80	2	160
Laparotomie exploratrice	100	1	100
Fracture Fémur	80	22	1760
Fracture Jambe	60	19	1140
Fracture cheville	60	4	240
Prothèse de Moore	120	12	1440
Fracture d'Hémerus	80	7	560
Fracture Avant Bras	100	7	700
Fracture du poignet	60	4	240
LCH	80	4	320
Ectopie testicule	60	24	1440
Hydrocèle	60	2	120
Section tendon	40	6	240
Amputation	80	0	0
Circoncision	60	1	60
Corps étrangé	40	4	160
Rétablissement de continuité	120	2	240
المجموع		383	26360

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات مكتب حساب التكاليف.

الفرع الرابع: إعداد جدول التوزيع الأولي: سيتم فيما يلي توزيع مختلف الأعباء غير المباشرة التي تحملتها المؤسسة خلال الثلاثي الرابع من سنة (2016).

وتم عرضه في جدولين لعدم القدرة على إدراجه في جدول واحد.

* - عدد (K) = عدد التحاليل x المعامل الموافق.

الجدول رقم (III-21): التوزيع الأولي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع (2016) بالمؤسسة محل الدراسة (يتبع في الصفحة الموالية).

الأشعة	قاعة العمليات	المخبر	الطب الوقائي والأوبئة	إعادة التأهيل الوظيفي	الإدارة	القسم الاقتصادي	القسم الاجتماعي	الجراحة العامة	جراحة العظام	الإنعاش	الاستعجالات الطبية	الأمراض الصدرية
5 030 174,73	10 316 858,37	11 664 330,51	3 303 389,64	2 530 070,64	33 244 383,57	37 124 127,72	78,00	5 830 929,00	5 701 392,00	8 071 371,45	15 883 528,14	5 631 379,65
-	-	-	-	-	-	-	-	249 158,14	267 359,47	21 985,62	748 466,77	72 307,01
588 454,88	352 621,98	1 837 199,09	415 818,59	247 218,38	-	-	-	1 036 434,63	837 272,33	1 234 159,38	5 122 433,83	234 046,37
277 924,00	147 731,00	1 013 783,00	79 600,40	11 107,00	91 659,73	73 369,65	125 834,80	546 231,70	22 221,60	853 587,80	1 959 758,80	511 738,20
841 854,00	7 510,17	1 373 479,57	6 467,60	2 295,00	2 089 897,88	5 658 342,70	800,00	13 923,54	9 307,40	1 929 366,70	5 125 455,00	7 451,42
6 738 407,61	10 824 721,52	15 888 792,17	3 805 276,23	2 790 691,02	35 425 941,18	42 855 840,07	126 712,80	7676677,01	6 837 552,80	12110470,95	28 839 642,54	6456922,65
2,4355	3,9124	5,7427	1,3753	1,0086	12,8039	15,4893	0,0458	2,7746	2,4713	4,3771	10,4235	2,3337
719 519,74	1 155 851,83	1 696 587,72	406 323,20	297 986,91	3 782 742,96	4 576 099,37	13 530,25	819 707,11	730 106,35	1 293 142,74	3 079 465,25	689 463,08
7 457 927,35	11 980 573,35	17 585 379,89	4 211 599,43	3 088 677,93	39 208 684,14	47 431 939,44	140 243,05	8 496 384,13	7 567 659,16	13403613,69	31 919 107,78	7 146 385,74

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات مكتب حساب التكاليف.

الجدول رقم (III-22): تابع لجدول التوزيع الأولي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع (2016) بالمؤسسة محل الدراسة.

المجموع	الطب الشرعي	وحدة طب العمل	تصفية الكلي	S.A.MO	طب العيون	الأمراض المعدية	جراحة الأطفال	طب الأطفال	أمراض المعدة	طب الأعصاب	جراحة الأعصاب	الطب الداخلي	O.R.L	
195293033,11	1 747 554,75	4 661 596,50	6 834 657,93	4084538,25	5 044 095,84	3 714 889,95	3 427 267,93	4881223,44	3 569 575,08	3 097 745,70	2 093 301,00	6 098 823,57	1 705 749,75	مصاريف الأجور
2 792 806,02	-	-	-	-	49 568,44	180 781,58	159 144,90	202 858,37	174 709,14	55 281,47	154 976,68	340 883,84	115 324,57	مصاريف التغذية
47 309 533,07	7 044,85	6 705,42	9 648 529,28	5 836,02	73 763,62	297 268,53	200 254,55	361 787,76	348 657,14	990 952,46	157 085,05	23 250 788,89	55 200,04	مصاريف الصيدلية
8 001 736,09	5 418,00	161 794,00	539 632,60	99 360,50	111 369,50	101 397,50	198 506,40	15 991,00	155 469,60	33 332,60	254 366,00	603 085,70	7 465,01	مواد ولوازم
23 282 711,66	23 602,20	17 083,70	936 000,00	-	1 979 853,00	3 093,00	812,00	1 056 423,45	11 160,50	8 408,00	7 688,32	2 168 478,51	3 958,00	مصاريف الصيانة
276 679819,95	1 783 619,80	4 847 179,62	17958819,81	4189734,77	7258650,40	4297430,56	3985985,78	6518284,02	4 259 571,46	4185720,23	2 667 417,05	32462060,51	1887697,37	المجموع الأولي
	0,6447	1,7519	6,4908	1,5143	2,6235	1,5532	1,4406	2,3559	1,5395	1,5128	0,9641	11,7327	0,6823	النسبة المئوية
29 543 566,24	190 452,96	517 576,50	1 917 622,99	447 375,26	775 070,69	458 874,90	425 619,17	696 015,18	454 832,35	446 946,59	284 823,85	3 466 263,04	201 566,25	المصاريف المشتركة
306223386,19	1 974 072,76	5 364 756,12	19876442,80	4637110,03	8 033 721,09	4 756 305,46	4 411 604,95	7214 299,20	4 714 403,80	4 632 666,82	2 952 240,90	35 928323,56	2089263,62	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات مكتب حساب التكاليف.

نلاحظ من خلال جدول التوزيع الأولي أن مفاتيح التوزيع المتبعة لا تحقق العدالة في توزيع المصاريف المشتركة فالقسم ذو المصاريف الأكبر يتحمل أكبر قدر منها مثل القسم الاقتصادي الذي تحمل أكبر نسبة من هذه المصاريف بنسبة (15,4893%) رغم انه قد لا يكون المتسبب في حدوثها، فالنسبة المئوية لا تراعي العلاقة السببية بين المصاريف ومسبباتها ولا تعكس كيفية الاستفادة منها.

خامسا: إعداد جدول التوزيع الثانوي: يتمثل التوزيع الثانوي في تفريغ أعباء الأقسام الفرعية في الأقسام الرئيسية باستخدام النسبة المئوية كأساس للتحميل، بالإضافة الى حساب تكلفة مختلف وحدات العمل.

وسنحاول عرضها في ثلاث جداول لتعذر إدراجها في جدول واحد وذلك لكثرة الأقسام.

الجدول رقم (III-23): التوزيع الثانوي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع (2016) بالمؤسسة محل الدراسة (يتبع في الصفحة الموالية).

الأقسام الثانوية									التعيين
المجموع الجزئي الأول	القسم الاجتماعي	القسم الاقتصادي	الإدارة	إعادة التأهيل الوظيفي	الطب الوقائي والأوبئة	المخبر	قاعة العمليات	الأشعة	
131 105 024,58	140243,05	4731939,44	39208684,14	3088677,93	4211599,43	17585379,89	11980573,35	7457927,35	مصاريف بعد التوزيع الأولي
7 457 927,35								7457927,35	الأشعة
11 980 573,35							11980573,35		قاعة العمليات
17 585 379,89						17585379,89			المخبر
4 211 599,43					4211599,43				الطب الوقائي
3 088 677,93				3088677,93					إعادة التأهيل الوظيفي
39 208 684,14			39208684,14						الإدارة
47 431 939,44		47431939,44							القسم الاقتصادي
381 966,83	381966,83								القسم الاجتماعي
/	/	/	/	/	/	/	/	/	النسبة المئوية
/	/	/	/	/	/	/	/	/	المجموع بعد التوزيع الثانوي
	/	/	/	الحصة	Néant	B	K	R	وحدة العمل
	/	/	/	1522	/	23313741	26360	71027	عدد وحدات العمل
	/	/	/	2 029,35	/	0,75	454,50	105,00	تكلفة وحدة العمل

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات مكتب حساب التكاليف.

الجدول رقم (III-24): تابع لجدول التوزيع الثانوي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع (2016) بالمؤسسة محل الدراسة (يتبع في الصفحة الموالية).

الأقسام الرئيسية										التعيين
أمراض المعدة	طب الأعصاب	جراحة الأعصاب	الطب الداخلي	O.R.L	الأمراض الصدرية	الاستعجالات الطبية	الإنعاش	جراحة العظام	الجراحة العامة	
4714403,80	4 632 666,82	2 952 240,90	35 928 323,56	2 089 263,62	7 146 385,74	31919107,78	13403613,69	7567659,16	8496384,13	مصاريف بعد التوزيع الأولي
58 636,21	57 619,59	36 719,00	446 864,68	25 985,57	88 884,40	396 999,37	166 709,74	94124,06	105675,23	الأشعة
94 194,45	92 561,33	58 986,19	717 852,94	41 743,78	142 785,79	637 748,25	267 806,08	151202,89	169758,95	قاعة العمليات
138 260,93	135 863,80	86 581,37	1 053 682,18	61 272,55	209 584,49	936 102,55	393 092,34	221939,32	249176,35	المخبر
33 112,71	32 538,61	20 735,75	252 350,95	14 674,43	50 194,30	224 191,29	94 143,40	53153,22	59676,33	الطب الوقائي
24 284,01	23 862,98	15 207,06	185 067,65	10 761,85	36 811,20	164 416,08	69 042,33	38981,19	43765,08	إعادة التأهيل الوظيفي
308 269,09	302 924,40	193 043,41	2 349 309,04	136 614,39	467 293,40	2 087 151,33	876445,87	494839,96	555568,14	الإدارة
372 922,50	366 456,88	233 530,50	2 842 030,70	165 266,59	565 299,06	2 524 890,54	1 060 263,26	598622,97	672087,70	القسم الاقتصادي
3 003,12	2 951,06	1 880,61	22 886,72	1 330,88	4 552,32	20 332,81	8 538,24	4820,68	-	القسم الاجتماعي
0,7862	0,7726	0,4923	5,9918	0,3484	1,1918	5,3232	2,2353	1,2621	1,4170	النسبة المئوية
1032683,01	1 014 778,65	646 683,90	7 870 044,85	457 650,03	1 565 404,97	6 991 832,21	2936041,28	1657684,27	1855707,79	المجموع بعد التوزيع الثانوي
يوم استشفائي	يوم استشفائي	يوم استشفائي	يوم استشفائي	يوم استشفائي	يوم استشفائي	عدد الفحوصات المقدمة	يوم استشفائي	يوم استشفائي	يوم استشفائي	وحدة العمل
1521	1296	411	2547	881	539	5513	167	1996	1898	عدد وحدات العمل
3 778,49	4 357,60	8 756,51	17 196,06	2 890,93	16 162,88	7 058,03	97 842,25	4 621,92	5 454,21	تكلفة وحدة العمل

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات مكتب حساب التكاليف.

الجدول رقم (III-25): تابع لجدول التوزيع الثانوي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع (2016) بالمؤسسة محل الدراسة.

المجموع	الأقسام الرئيسية								التعيين
	الطب الشرعي	وحدة طب العمل	تصفية الكلى	S.A.MO	طب العيون	الأمراض المعدية	جراحة الأطفال	طب الأطفال	
306 223 386,19	1 974 072,76	5 364 756,12	19 876 442,80	4 637 110,03	8 033 721,09	4 756 305,46	4 411 604,95	7 214 299,20	مصاريف بعد التوزيع الأولي
2 178 064,63	24 552,87	66 725,07	247 216,66	57 674,85	99 920,78	59 157,36	54 870,09	89 729,08	الأشعة
3 498 889,41	39 442,25	107 188,58	397 134,11	92 650,11	160 514,87	95 031,65	88 144,49	144 142,71	قاعة العمليات
5 135 755,84	57 894,30	157 334,03	582 923,21	135 994,11	235 607,67	139 489,79	129 380,64	211 576,21	المخبر
5 441 584,03	13 865,36	37 680,61	139 606,82	32 569,82	56 426,71	33 407,02	30 985,93	50 671,31	الطب الوقائي
7 639 614 845,73	10 168,50	27 633,99	7 635 726 512,99	23 885,86	41 381,89	24 499,84	22 724,28	37 161,03	إعادة التأهيل الوظيفي
155760419890,73	129 082,20	350 794,83	155 711 060 127,82	303 214,94	525 315,17	311 008,98	288 469,44	471 734,18	الإدارة
276 551 494 910,42	156 154,67	424 367,19	276 491 782 901,81	366 808,35	635 489,77	376 237,04	348 970,27	570 671,21	القسم الاقتصادي
533 727 208,85	1 257,51	3 417,41	533 251 763,57	2 953,89	5 117,56	3 029,82	2 810,24	4 595,58	القسم الاجتماعي
29,20	0,3292	0,8947	3,3148	0,7733	1,3398	0,7932	0,7357	1,2031	النسبة المئوية
440 407 188 281,86	432 417,65	1 175 141,70	440 373 188 187,00	1 015 751,93	1 759 774,44	1 041 861,51	966 355,38	1 580 281,31	المجموع بعد التوزيع الثانوي
	استشارة	استشارة	حصة	عدد الفحوصات المقدمة	يوم استشفائي	يوم استشفائي	يوم استشفائي	يوم استشفائي	وحدة العمل
	1527	2450	6845	222	1521	361	1446	1184	عدد وحدات العمل
	1 575,96	2 669,35	64 337 920,33	25 463,34	6 438,85	16 061,40	3 719,20	7 427,86	تكلفة وحدة العمل

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات مكتب حساب التكاليف.

نلاحظ من جدول التوزيع الثانوي أن قسم الطب الداخلي تحمل أكبر قدر من مصاريف الأقسام الثانوية لكبر نسبته بالنسبة لمجموع مصاريف الأقسام الأساسية، هذا ما يؤدي الى عدم وجود علاقة واضحة بين المصاريف والأقسام.

وحدات العمل التي تم حساب تكلفتها تعتبر بمثابة تكلفة الخدمات المقدمة بالقسم المعني بها رغم تنوع الخدمات بكل قسم.

المطلب الثالث: أهداف تحديد التكاليف في المؤسسة محل الدراسة:

تهدف المؤسسة محل الدراسة من تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة من:

- جمع المعلومات من اجل إعداد الميزانية التقديرية.
- حصر المسؤولية: بما أن كل قسم له رئيس فهو المسؤول الأول عن النتائج المحققة.
- مراقبة فعالية كل قسم.
- تحديد تكلفة وحدة قياس الأقسام الرئيسية.
- تحديد تكلفة وحدة قياس الأقسام الفرعية.

المبحث الثالث: تقييم نتائج الدراسة الميدانية:

سوف نتطرق في هذا المبحث الى نتائج تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في المؤسسة العمومية الإستشفائية شي غيفارى.

المطلب الأول: نتائج تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في المؤسسة العمومية شي غيفارى لمستغانم:

- ❖ من خلال جدول التوزيع الأولي لاحظنا أن المصاريف المشتركة يتم توزيعها على أساس النسبة المئوية لمصاريف كل قسم، فالقسم ذو أكبر مصاريف يتحمل أكبر قدر منها رغم انه قد لا يكون المتسبب في حدوثها، فالنسبة المئوية لا تراعي العلاقة السببية بين المصاريف ومسبباتها ولا تعكس كيفية الاستفادة منها.
- ❖ لاحظنا من خلال تحليل التكاليف الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة، أن أكبر نسبة من الأعباء التي تتحملها المؤسسة في كل مرة هي أعباء ثابتة، هذا النوع من الأعباء يفرض على المسير في المؤسسات الإنتاجية زيادة حجم الإنتاج والذي يؤدي الى انخفاض تكلفة المنتج الوحدوية، لكن خصوصية المؤسسة الصحية والإنتاج الذي تقدمه تفرض علينا مساهمة الطلب غير المنتظم على هذا النوع من الخدمات.
- ❖ عدم وجود عمال مؤهلون في اختصاص المحاسبة لتطبيق هذه الطريقة، مما يجعل حساب التكاليف يتم بصفة آلية باستعمال الدليل الوزاري.
- ❖ هناك العديد من الأخطاء في عملية تسجيل وحساب التكاليف، لانعدام الاتصال الدائم بين الأقسام.
- ❖ ضعف الاتصال الأفقي بين قسم المالية وقسم حساب التكاليف، مما يجعل التكاليف المسجلة لا تعكس الوضعية الحالية للمؤسسة مثل التغيير في عدد العمال، الخصم في الأجور، التغيير في المخزون...
- ❖ العمل بنظام القيد الواحد للمحاسبة العمومية بدل من القيد المزدوج للمحاسبة العامة يحول دون التطبيق الجيد لهذه الطريقة وعدم القدرة على مقارنة النتائج.

- ❖ عدم تطبيق الإهلاك يؤدي الى اخذ القيمة الكلية للمعدات والتجهيزات سواء كانت طبية أو غير طبية، مما يؤدي الى الزيادة في تحمل المصاريف لهذا الثلاثي بمقدار الأقساط التي تخص الفترات اللاحقة.
- ❖ لا يوجد تسجيل فعلي للخدمات الطبية التي يتلقاها العمال الإستشفائيين من طرف المؤسسة، مما يجعل المعلومات المتحصل عنها غير دقيقة.
- ❖ مفاتيح التوزيع المتبعة لهذه الطريقة (النسبة المئوية) لا تحقق العدالة في توزيع المصاريف المشتركة فالقسم ذو المصاريف الأكبر يتحمل أكبر قدر منها رغم انه قد لا يكون المتسبب في حدوثها.
- ❖ ضم عدة أقسام في قسم واحد رغم اختلاف أنشطة ومهام هذه الأقسام مثل القسم الاقتصادي يضم (الصيدلية، المخزن، حظيرة السيارات، الملابس، المغسلة، المطبخ، ورشة الصيانة).
- ❖ رغم المعلومات التي تقدمها هذه الطريقة عن التكاليف الى أنها تبقى طريقة قديمة تفتقد للدقة البيانات عن كلفة الخدمة المقدمة مقارنة بالطرق الحديثة.

المطلب الثاني: مقارنة المصاريف في المؤسسة محل الدراسة:

لقد تطرقنا في المبحث الثاني الى مراحل تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في المؤسسة محل الدراسة من خلال توزيع مختلف المصاريف على الأقسام الثانوية والأقسام الرئيسية ومن بين هذه المصاريف المصاريف المباشرة ومن خلال الجدول الموالي سنقوم بمقارنتها وتحديد نسبة مساهمتها في التكاليف الكلية.

الجدول رقم (III-26): مقارنة المصاريف المباشرة.

المجموع الكلي	مصاريف الأجور	مصاريف التغذية	مصاريف الصيدلية	مواد ولوازم	مصاريف الصيانة	
276679819,95	195293033,11	2792806,02	47309533,07	8001736,09	23282711,66	المجموع
100	70,58	1,43	17,10	2,89	8,42	النسبة المئوية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على بيانات مكتب حساب التكاليف.

من خلال الجدول رقم (III-26) أدركنا أن القيمة الأعظم من هذه التكلفة والبالغة 70,58% من التكلفة الكلية لهذه الخدمات يذهب كأجور ومرتببات للعنصر البشري الذي يقوم على تزويد هذه الخدمات وهذا راجع الى طبيعة الخدمة الصحية التي تنتج وتقدم بواسطة الإنسان.

المطلب الثالث: التوصيات.

من خلال النتائج المتوصل إليها عند دراسة واقع حساب التكاليف في المؤسسة محل الدراسة والنقائص والانتقادات الموجهة للطريقة المطبقة لحساب التكاليف، سنقدم جملة من التوصيات كمحاولة لإيجاد الحلول لهذه النقائص.

- ❖ إعادة النظر في الطريقة الحالية لحساب التكاليف وتفادي النقائص التي سبق ذكرها.
- ❖ تجديد البرامج البيداغوجية الخاصة بحاسبة التكاليف، بالقيام ببرامج تكوينية وتدريبية دائمة للعاملين تمكّنهم من التحكم في طريقة المستخدمة و التعرف على طرق التسيير الحديثة، ورفع كفاءة وفعالية أدائهم.
- ❖ اعتماد نظام للمحاسبة العامة سيعطي معلومات كافية حول الأعباء، ستمكن المسير من مراقبتها وتصحيح الأخطاء المرتكبة من خلال مقارنة نتائج المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف.
- ❖ تطوير نظم الاتصال لضمان تدفق المعلومات بين الأقسام، بين مكتب التكاليف وقسم المالية خصوصا والأقسام الطبية عموما.
- ❖ يجب أن يعطي الدليل الوزاري بعض الحرية للمحاسب من اجل تشكيل أقسام متجانسة جديدة أو إلغاء أقسام كانت موجودة وذلك حسب قوة النشاط الموجود على مستوى الأقسام الإستشفائية.
- ❖ إعادة تنظيم مخزن المستشفى، وذلك بإعادة تقسيمه الى مخازن فرعية كمخزن اللوازم المكتبية مخزن الألبسة والتنظيف وحرص على تسجيل والمتابعة الدقيقة لمخرجات ومدخلات المخزون بالإضافة الى المتابعة الجيدة للأقسام المستهلكة لهذا النوع من الأعباء.

خاتمة الفصل:

تعرضنا في هذا الفصل الى دراسة حالة، التي تطرقنا فيها الى واقع حساب التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية شي غيفارى لمستغانم، من خلال اعتمادنا على مجموعة من أدوات الدراسة ومتمثلة في "المقابلة، الملاحظة، جمع البيانات" في المؤسسة محل الدراسة حيث يدور الفصل بأكمله على محورين أساسين هما:

المحور الأول: تطرقنا إلى واقع حساب التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية شي غيفارى والطريقة المعتمدة في ذلك.

المحور الثاني: نتائج الدراسة وتوصيات، حيث لاحظنا مدى أهمية الدور الذي يمكن أن تلعبه الرقابة على التكاليف الإستشفائية في إعداد الموازنات التقديرية وتقييم أداء المؤسسة بصفة عامة، وذلك من خلال تحديد تكلفة الخدمات ومراقبة الكفاءة والفعالية في تسيير الموارد الصحية فيها.

الخدمة العامة

يعتبر وجود محاسبة التكاليف جد ضروري بالمؤسسات الاقتصادية بصفة عامة والمؤسسة الصحية بصفة خاصة، من اجل ضمان السير الحسن لمختلف أنشطتها ومراقبة تطور أعبائها ومحاولة تحديد الأسباب التي أدت الى ذلك، بالإضافة الى تحقيق الهدف الأساسي الذي تسعى إليه اغلب المؤسسات لاسيما الخاصة منها وهو الربح، الى جانب تحقيق الهدف الإنساني، وهذا من خلال ما توفره من معلومات تكاليفية مفصلة تمكن مسير المؤسسة من وضع الخطط والموازنات بالإضافة الى تحقيق الرقابة وتقييم الأداء.

ولعل السبب وراء الاهتمام والتركيز المتزايد على المؤسسات الصحية التي تقدم الخدمات الصحية يعود الى ارتفاع تكلفة هذه الخدمات حاليا والاتجاه المتصاعد لهذه التكلفة من جهة أخرى، وخاصة الخدمات العلاجية التي تقدم عن طريق المستشفيات، حيث أن الدولة تخصص مبالغ ضخمة كل سنة لتمويل ميزانيات هذه المستشفيات، إضافة الى اعتمادات إضافية ملحقة، فكيف أن تصرف الدولة كل هذه الأموال بدون وضع نظام محاسبة التكاليف على الأقل لترشيد الإنفاق العام بدلا من تبذير الإعتمادات والحد من ظاهرة هدر المال العام، والسعي الى تحقيق التوازن بين النفقات المرتفعة التي تتطلبها الرعاية الصحية وإمكانيات التمويل المتاحة لديها وتطبيق استراتيجيات مدروسة تفعل دور محاسبة التكاليف التي تسمح بتخفيض التكاليف وترشيد النفقات مراعتا لقدرات الدولة والمواطن.

من خلال دراستنا لموضوع الرقابة على التكاليف توصلنا الى مجموعة من النتائج التي من خلالها يمكن الإجابة على فرضيات البحث، والإجابة على الإشكالية:

نتائج الفرضيات:

الفرضية الأولى: وجود محاسبة التكاليف مهم وضروري بالمؤسسة.

هذه الفرضية تمت إثبات صحتها في الفصل الأول من هذه الدراسة، حيث أن محاسبة التكاليف ضرورية في المؤسسة، لكون أنها تقوم بحساب التكاليف وتحليلها والتحكم فيها، كما أنها تعتبر أداة للتخطيط والرقابة تؤدي الى قياس النتائج للتعرف على نقاط القوة والضعف لاتخاذ القرارات المناسبة في المؤسسة.

الفرضية الثانية: لمراقبة التكاليف دور في تحليل التكاليف والتحكم في تطورها.

هذه الفرضية كذلك تم إثبات صحتها في الفصل الثاني من هذا البحث، حيث تلعب الرقابة على التكاليف دورا مهما في عملية تحديد سعر التكلفة وبالتالي اتخاذ قرارات على أساس معلومات دقيقة تساعد في تحسين مردودية المؤسسة وبالتالي ترشيد نفقات المؤسسة.

الفرضية الثالثة: تساهم طريقة الأقسام المتجانسة في حساب تكلفة الخدمة الصحية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية نثي غيفارى رغم الانتقادات الموجهة لهذه الطريقة.

ونلمس هذا من خلال خطوات تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة المعروضة في الفصل الثالث حيث تم عرض مختلف المصاريف من مصاريف مباشرة وغير مباشرة، وكذا تقسيم المؤسسة الى أقسام ثانوية وأقسام رئيسية وتوزيع المصاريف على الأقسام، ليتم في الأخير تحديد تكلفة الكلية للخدمات المقدمة وتكلفة وحدة العمل للأقسام الرئيسية، هذا ما يعطي المسير معلومات مفصلة عن التكاليف تساعد في اتخاذ القرارات وترشيد نفقات المؤسسة.

إن طريقة الأقسام المتجانسة قد لقيت استحسانا كبيرا لدى جميع المؤسسات في الماضي على الرغم من أنها أصبحت يطلق عليها اسم تقليدية لظهور أساليب أخرى، من بين هذه الأساليب أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، حيث انه عرف انتشارا واسعا في جميع المؤسسات لما يوفره من معلومات دقيقة حول التكاليف تتصف بالمصداقية هذا من اجل مساعدة المؤسسة في اتخاذ قرارات سليمة ورشيدة، ويطلق عليه البعض بالأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف.

أفاق البحث:

بمان نظام التكاليف المبني على أساس النشاط نظام حديث مقارنة مع طريقة الأقسام المتجانسة. فهناك أفاق واسعة لدراسته وتطبيقه على مستوى المؤسسة محل الدراسة، وعليه نختم بحثنا بهذه الاقتراحات التي يمكن أن تكون دراسات في المستقبل:

- ❖ دور نظام التكاليف المبني على أساس النشاط في ترشيد نفقات المؤسسات الصحية العمومية
- ❖ أهمية نظام التكاليف على أساس النشاط في قياس تكلفة الخدمة الصحية بالمستشفيات العمومية.

قائمة المراجع

الكتب العربية

- 1- أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، ط2، عمان، دار وائل للنشر، 2008.
- 2- أحمد رجب عبد العال، فتحي رزق السويفري، مدخل معاصر في المحاسبة الإدارية المتقدمة، الإسكندرية مصر، الدار الجامعية للنشر، 2001.
- 3- أحمد محمد غنيم، إدارة المستشفيات رؤية معاصرة، ط 1، مصر، المكتبة العصرية، 2006.
- 4- أحمد محمود نور وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2007.
- 5- أريك فلامهولز، تعريب محمد الدين زايد، المحاسبة عن الموارد البشرية، الرياض، السعودية، دار المريخ للنشر، 1992.
- 6- أوكيل محمد سعد، تقنيات المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، الجزائر، دار الأفاق.
- 7- تشارلز هورنجز، محاسبة التكاليف مدخل إداري، تعريب حامد حجاج، الجزء الأول، دار المريخ لنشر.
- 8- د.إسماعيل حجازي، أ.معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، ط1، عمان، دار أسامة للنشر والتوزيع، 2013.
- 9- د.عبد العزيز مخيمر، د.محمد الطعا منة، الاتجاهات الحديثة في إدارة المستشفيات، القاهرة مصر، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2003.
- 10- د.عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، ط1، الأردن، إثراء للنشر والتوزيع، 2008.
- 11- سمير محمد عبد العزيز، الاقتصاد الإداري، ط2، مصر، مكتبة ومطبعة الإشعاع الفنية، 1998.
- 12- عبد الحي عبد الحي مرعي وآخرون، مبادئ محاسبة التكاليف، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2002.
- 13- عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، الأردن، دار وائل للنشر والتوزيع، 2000.
- 14- عيسى عبد العزيز الرواشدة، محاسبة التكاليف، عمان، دار كنوز المعرفة للنشر والتوزيع، 2010.
- 15- فخر نواف، الدليبي خليل، محاسبة التكاليف دراسة نظرية وإجراءات تطبيقية، عمان، دار زهران للنشر والتوزيع، 2002.
- 16- فريد توفيق نصيرات، إدارة المستشفيات، ط1، عمان الأردن، إثراء للنشر والتوزيع، 2008.
- 17- فريد توفيق نصيرات، إدارة منظمات الرعاية الصحية، عمان الأردن دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2008.
- 18- فلاح سلامة المطارنة غسان، مقدمة في محاسبة التكاليف، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع، 2003.
- 19- كمال جمعه الربيعي، سعدون مهدي الساق، محاسبة التكاليف الصناعية منهج علمي وعملي، عمان، دار الإثراء للنشر والتوزيع، 2008.
- 20- محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، ط1، عمان، المكتبة الوطنية، 2008.
- 21- محمد الفيومي، أصول محاسبة التكاليف، الإسكندرية، مصر، 1993، ص33.
- 22- محمد رضوان حلوة، نظرية المحاسبة، دمشق، منشورات جامعة حلب، 1997.
- 23- محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، مصر، الدار الجامعية الإبراهيمية، 2000.

- 24- محمد عادل إلهامي، محاسبة التكاليف الفعلية الأسس العلمية والعملية، بيروت، دار النهضة العربية، 1972.
- 25- هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، الإسكندرية مصر، الدار الجامعية، 2000.
- 26- هشام احمد عطية، د.محمد محمود عبد ربه، النظام المحاسبي المالي ونظام محاسبة التكاليف في المؤسسة الخدمية، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، 2000.
- 27- هشام احمد عطية، محمد محمود عبد الرب، دراسات في محاسبة التكاليف، المحاسبة المالية، المحاسبة الإدارية، القاهرة، الدار الجامعية، 2000.

الكتب الأجنبية:

- 1- Alain GRENON et autres, l'analyse des couts à l'hôpital, Edition Dunod, Paris, 1981.
- 2- ARMAND DAYANK MANUEL DE GESTION, 2ème édition, ellipses, 2004, p751.
- 3- CAM-Im COMPTER AIDED MANUFCTURING INTERANIONALE
- 4- El Kelety, Ibrahim Abd El-Majeed, Towards Aconceptual Framwork For Strategic Cost Strategic- The Concept, Objectives, and Instrments, 2006.
- 5- François Engle et Frederic Klety, cous de comptabilité analytique, Mines Paris, 2005.
- 6- François Pottier, analyse de cout, èd Economica, Paris, 2005.
- 7- Michel NOGUES, Gestion hospitalière et régulation des dépenses de santé, Paris, Edition PUF, 2001.
- 8- Louis Duruble, Didier Gourdain, comptabilité analytique de gestion, 4ème édition, Dunod, Paris, 2003.
- 9- The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), Technical Briefing Developing and Promoting Strategy-Activity Based Management- an Overview, London, April, 2001.

المجلات والتقارير:

- 1- ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، غزة فلسطين، جوان 2007 .
- 2- André LABOURDETTE, Economie de la santé, Paris, presse Universitaire de France, 1998.
- 3- Chaouch.M, développement du Système National de Santé, stratégies et perspectives, « le gestionnaire » revue élaborée par l'école nationale de la Santé publique, n°5, juin 2001.
- 4- Ministère de la santé, Rencontre du Ministère de la Santé avec la Presse Nationale 9ème Année de l'Institution de la gratuité des soins, Alger, 1982.
- 5- THEBAUD Anne: Besoins de Santé et Repense de l'Institution Sanitaire en Algérie, Réflexions Théorique à Partir d'un Cas concret, Cahiers de Sociologie de Démographie Médicales XVII 1997.

مذكرات تخرج:

- 1- جغوبي حمزة، ترشيد النفقات من خلال نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، ورقلة، دراسات محاسبية وجبائية معمقة، قسم العلوم التجارية، 2015.
- 2- يحي عمر إبراهيم، دور التكاليف في تقويم الأداء البيئي، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين، 2005.

القوانين والمراسيم:

- 1- الأمر الصادر في 26 ديسمبر 1973، رقم 65-78 المتعلق بمجانبة العلاج.
- 2- La Charte Nationale de 1976, Titre 07,4ème Chapitre.

الملاحق

دور الرقابة على التكاليف في ترشيد نفقات الهياكل الإستشفائية.

دراسة حالة: المؤسسة الإستشفائية شي غيفاري لمستغانم.

الملخص:

لقد شهدت الخدمات الصحية في الجزائر على غرار معظم دول العالم تطورا واسعا كما ونوعا، وذلك من خلال اهتمام الدولة بهذا القطاع، وكان من ثمرة هذا الاهتمام أن ارتفع عدد الهياكل والمؤسسات العامة والخاصة التابعة له والتحسن في المؤشرات الصحية من خلال تراجع في معدل الوفيات بصفة عامة وارتفاع في معدل العمر لدى الأطفال عند الولادة. الى أن هذا التحسن قابله ارتفاع كبير ومتواصل في تكاليف توفير هذه الخدمات، نتيجة لتسارع ظهور التقنيات الطبية الحديثة عالية الكلفة، وكذلك نتيجة التزايد المستمر في معدلات الطلب على هذه الخدمات. ومنه تطلب الأمر الى استعمال محاسبة التكاليف لأغراض عديدة ولعل من أهمها الرقابة على التكاليف للتحكم في ارتفاع التكاليف وعقلنة استخدام الموارد المالية لضمان الاستمرارية في توزيع الخدمات الصحية بالشكل الذي يتناسب مع الكثافة السكانية، وعليه جاءت هذه الدراسة لإظهار أهمية الرقابة على التكاليف في ترشيد النفقات الصحية.

الكلمات المفتاحية:

محاسبة التكاليف، الرقابة على التكاليف، النفقات الإستشفائية، الخدمات الصحية.

Résumé:

Les services de santé en Algérie ont vu comme la plupart des pays du monde et développé en quantité et en qualité, par l'intérêt dans ce secteur de l'État, et il était le fruit de cette préoccupation que le nombre de structures, institutions publiques et privées, l'amélioration a augmenté dans les indicateurs de santé par une baisse du taux de mortalité en général l'augmentation de l'âge moyen des enfants à la naissance. Que cette amélioration a été compensée par une augmentation significative et soutenue dans la fourniture de ces coûts de services, en raison de l'accélération de l'émergence du coût élevé de la technologie médicale moderne, ainsi que par suite de l'augmentation continue de la demande de ces taux de services. Et il a fallu l'utilisation de la comptabilité analytique pour de nombreuses raisons, et peut-être le plus important contrôle des coûts pour contrôler la hausse des coûts et de rationaliser l'utilisation des ressources financières pour assurer la continuité dans la distribution des services de santé sous la forme proportionnelle à la densité de la population, et donc cette étude était de montrer l'importance du contrôle des coûts dans la rationalisation des dépenses de santé.

Mots-clés:

La comptabilité analytique, contrôle des coûts, Les frais d'hospitalisation, les services de santé