



وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني

الميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم تسيير

الشعبة: علوم مالية و محاسبة التخصص: مالية مؤسسة

بغنوان

## مدى تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة

### في المؤسسات الصحية

دراسة حالة- المؤسسة العمومية الإستشفائية

- المنيعة- الثلاثي الرابع 2013

المشرف:

- د. رواني بوحفص

من إعداد الطالب:

- برني الشيخ

رئيسا	أستاذ دكتور	أ.د عجيلة محمد
مشرفا و مقررا	دكتور	د. الرواني بوحفص
مناقشا	دكتور	د. دورار إبراهيم
مناقشا	دكتور	د. بن النوي مصطفى

السنة الجامعية: 2018/2019





وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي الطور الثاني

الميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم تسيير

الشعبة: علوم مالية و محاسبة التخصص: مالية مؤسسة

بغنوان

## مدى تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة

### في المؤسسات الصحية

دراسة حالة- المؤسسة العمومية الإستشفائية

- المنية- الثلاثي الرابع 2013

المشرف:

- د. رواني بوحفص

من إعداد الطالب:

- برني الشيخ

رئيسا	أستاذ دكتور	أ.د عجيلة محمد
مشرفا و مقررا	دكتور	د. الرواني بوحفص
مناقشا	دكتور	د. دورار إبراهيم
مناقشا	دكتور	د. بن النوي مصطفى

السنة الجامعية: 2018/2019



# الإهداء

إلى الشمعة التي انطفأت من أجل أن أصل... أختي ( لالة )

رحمها الله و اسكنها فسيح جناته

إلى من استظل تحت دعواتهما أمي و أبي

نفعني الله ببركاتهما

إلى كل إخوتي و أخواتي و جميع أفراد العائلة الصغيرة

إلى كل الأحبة و الأصدقاء

إلى كل هؤلاء اهدي مسك عملي

برني الشيخ

# كلمة شكر

عرفانا بالجميل

لا يسعني إلا أن أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ:

الدكتور الرواني بوحفص على قبوله الإشراف على هذا العمل رغم انشغاله بالمهام الادارية و على توجيهاته القيمة و رحابة صدره إلى غاية استكمال هذا الإنجاز .

كما أتقدم بالشكر إلى كل الأساتذة الذين أشرفوا على تكويني منذ أن تعلمت حرف أ.

إلى كل من مد لي يد العون من قريب أو بعيد.

إلى كل هؤلاء خالص الشكر و التقدير.

برني الشيخ

## المخلص :

شهدت البيئة الاقتصادية العديد من التغيرات المتعلقة بالتطور السريع في استعمال التكنولوجيا وابتكار منتجات جديدة وتقديم خدمات متميزة وزيادة شدة المنافسة فرضت على المؤسسات و خاصة المؤسسات الصحية ، ضرورة تقديم منتجات وخدمات عالية الجودة وبأقل تكلفة ممكنة، هذا ما دفع إلى تحديث أنظمة محاسبة التكاليف والبحث عن طرق وأساليب جديدة لمواكبة هذه التغيرات.

نظام محاسبة التكاليف بطريقة الأقسام المتجانسة يعمل على تحقيق الدقة في تحديد التكاليف ويقدم معلومات تفصيلية ملائمة لاحتياجات الإدارة كما يوفر أساليب رقابة جديدة تساهم في الحفاظ على موارد المؤسسة وترشيد استخدامها.

في ضوء الإصلاحات التي عرفتها المؤسسات الصحية الجزائرية من بينها تعميم تطبيق محاسبة التكاليف جاءت هذه الدراسة لإظهار كيفية استخدام هذا النظام في تحديد تكلفة الخدمات الصحية.

**الكلمات المفتاحية :** مؤسسات صحية، خدمة صحية، تكلفة الخدمة الصحية.

## Résumé

L'environnement économique a vu de nombreux changements concernant la progression rapide au niveau d'utilisation la technologie, la création de nouveaux produits, l'offre des services particulières et la concurrence accrue qui ont imposé aux établissements, surtout les établissements sanitaires la nécessité d'offrir des produits et des services ont qualité supérieure et de moindre coût possible, ce qui même à actualiser les systèmes de comptabilisation des coûts et la recherche des nouvelles méthodes pour accompagner ces changements.

Le système de comptabilisation des coûts basé sur la méthode des sections homogènes mène la précision de déterminer les coûts et il présente des informations détaillantes convenables aux besoins de l'administration. Ainsi, il offre des nouvelles méthodes de contrôle qui participe à la protection des sources de l'établissement et leur bonne exploitation.

La généralisation d'appliquer la comptabilité analytique est parmi les réformes appliquées sur les établissements sanitaires algériennes, cette étude est venue pour montrer comment appliquer ce système pour déterminer les coûts des services sanitaires.

**Les mots clés :** un système de comptabilisation des coûts basé sur la méthode des sections homogènes, Etablissements sanitaires, un service sanitaire, coût du service sanitaire.

## قائمة المحتويات

الصفحة	قائمة المحتويات
III	الإهداء
IV	الشكر
V	الملخص
VI	قائمة المحتويات
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الاشكال
IX	قائمة الملاحق
أ-ذ	المقدمة
10	الفصل الاول : مدخل إلى الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية
11	تمهيد
12	المبحث الأول : سعر التكلفة من خلال طريقة الأقسام المتجانسة
12	المطلب الأول : مفهوم التكاليف
32	المطلب الثاني : طريقة الأقسام المتجانسة
28	المبحث الثاني : دور لوحة القيادة في اتخاذ القرار
28	المطلب الأول : لوحة القيادة
32	المطلب الثاني : مفهوم و مراحل اتخاذ القرار
39	خلاصة
40	الفصل الثاني : تطبيق طريقة الاقسام المتجانسة في المؤسسة العمومية الإستشفائية بالمنیعة
41	تمهيد
42	المبحث الأول : المؤسسة الإستشفائية
42	المطلب الأول : مفهوم المؤسسة الإستشفائية
45	المطلب الثاني : تعريف المؤسسة العمومية الإستشفائية بالمنیعة
48	المبحث الثاني : طريقة الأقسام المتجانسة لمراقبة التكاليف الإستشفائية
49	المطلب الأول : تحديد الأقسام بالمؤسسة العمومية الإستشفائية بالمنیعة و إعداد الوثائق
59	المطلب الثاني : التوزيع الأولي و الثانوي
66	المطلب الثالث : تحليل النتائج
70	خلاصة
71	الخاتمة
76	قائمة المراجع
80	قائمة الملاحق

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
20	جدول التوزيع الأولي	1-1
21	جدول يوضح حل المثال للتوزيع الاولي	2-1
22	جدول يوضح نسب التوزيع الثانوي	3-1
22	جدول يوضح عملية التوزيع الثانوي التنازلي	4-1
23	جدول مثال لتوزيع الأعباء غير المباشرة	5-1
24	جدول حل المثال لتوزيع الأعباء غير المباشرة	6-1
50	الأقسام المساعدة	1-2
50	الأقسام الأساسية	2-2
52	الكتلة الأجرية	3-2
53	مصاريف التغذية	4-2
54	المصاريف الصيدلانية	5-2
55	مصاريف لوازم متنوعة	6-2
56	مصاريف الصيانة	7-2
57	المصاريف المشتركة	8-2
58	نشاط الأقسام الإستشفائية والفحوصات	9-2
58	النشاطات التقنية	10-2
59	التوزيع الأولي للتكاليف	11-2
62	مفاتيح التوزيع	12-2
64	لتوزيع الثانوي	13-2
67	انحرافات عدد الوجبات.	14-2

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
13	تكاليف مؤسسة تجارية	1-1
14	تكاليف مؤسسة صناعية	2-1
19	تحديد التكاليف و سعر التكلفة	3-1
47	الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الإستشفائية بالمنية	1-2

## قائمة الملحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
81	جدول الأقسام الأساسية	01
82	جدول الأقسام المساعدة	02
83	التوزيع الأولي للأعباء	03
84	التوزيع الثانوي للأعباء	04
85	مفاتيح التوزيع	05

# مقدمة

إن نجاح أي منظمة راجع إلى قدرتها على تحقيق أهدافها من خلال عملية التسيير التي تقوم على أسس و أساليب علمية سليمة بكل خطواتها المتمثلة في التخطيط، التنظيم، التوجيه و الرقابة، وحسن استغلال الموارد المتاحة، من هنا ظهرت تقنيات مراقبة التسيير التي تهدف إلى مساعدة المسيرين في الحصول على المعلومات الكافية التي تمكنهم من تقييم الأداء التاريخي و القدرة على قراءة المستقبل و اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب.

لقد عملت الجزائر منذ الاستقلال على النهوض بقطاع الصحة وتطويره والعمل على تزويد المؤسسات الصحية بكل التقنيات التكنولوجية والطبية والخبرات العلمية بهدف تحسين الخدمات الصحية، في ظل ندرة الموارد ازيد الاهتمام لضمان كفاءة وفعالية استعمال هذه الموارد الضخمة في المؤسسات الصحية بما يحقق الهدف الأساسي و هو تقديم خدمة صحية ذات جودة عالية وبأقل تكلفة ممكنة، وهذا ما يتطلب وضع الإستراتيجيات والخطط والآليات المناسبة التي من شأنها التحكم في التكاليف مع الحفاظ على المستوى المناسب للخدمة الصحية.

نظرا لمشاكل التسيير التي تعاني منها المؤسسات العمومية الجزائرية و من بينها المؤسسات التابعة للقطاع الصحي، حيث شهد هذا القطاع مشاكل عديدة بسبب سوء التسيير، فرغم ارتفاع ميزانية قطاع الصحة إلا أنه لم يتم تحقيق الأهداف الرامية إلى تحسين الرعاية الصحية، بل دفع بالمؤسسات الصحية إلى المديونية بسبب الفجوات المالية خاصة في الجانب المتعلق بالصيدلة و الدواء، الأمر الذي أدى بالوزارة الوصية إلى البحث عن السبل المناسبة لتخفيض تكلفة الخدمات الصحية المقدمة مع الحفاظ على عنصر الجودة أو النوعية.

من ضمن ما اتبعته الجزائر لتحقيق ذلك انتهاج النظام التعاقدى كأسلوب حديث في عملية التسيير الإداري وتفعيل العلاقة بين المؤسسات الصحية والضمان الاجتماعي بالإضافة إلى استعمال محاسبة التكاليف، وهذه الأخيرة التي عم تطبيقها على مختلف المؤسسات الصحية العمومية .

في ظل المزايا التي تنتم بها الخدمات الصحية وصعوبة تحديد وتخطيط ورقابة تكاليفها اقترحت الوزارة الوصية طريقة الأقسام المتجانسة لأنها توفر طرق ملائمة لتحديد تكاليف الخدمات الصحية وبشكل يعطي تقريرا عن تكلفة الخدمة وحجم الموارد التي استخدمت في إنتاجها مع إمكانية الحصول على المعلومات لمقابلة احتياجات الإدارة لأغراض اتخاذ القرارات المختلفة.

بناء على ما سبق يمكن إبراز معالم الإشكالية الخاصة بالموضوع من خلال التساؤل التالي:

ما مدى تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في المؤسسات الاستشفائية لتحديد تكلفة الخدمة الصحية ؟

من خلال التساؤل الجوهري للبحث تطرح عدة تساؤلات:

- ما مدى تطبيق المؤسسة الصحية لنظام محاسبي كفيل بتطبيق طريقة الأقسام المتجانسة؟
- هل المؤسسة العمومية الإستشفائية بالمنية تتخذ قرارات بناء على مخرجات طريقة الأقسام المتجانسة؟

فرضيات البحث:

لتقديم الإجابات اللازمة على الأسئلة المطروحة يمكن الاستعانة بالفرضيات الآتية :

- يمكن استخدام طريقة الأقسام المتجانسة كأداة لتحميل التكاليف غير المباشرة لقياس تكلفة الخدمة الصحية و تندرج تحت هذه الفرضية الرئيسية فرضيات فرعية منها:
- المؤسسات الصحية لها طرق و تقنيات محاسبية تثبت المدخلات و المخرجات.
- المؤسسة العمومية الإستشفائية لا تتخذ أي قرارات ولا تولي أي اهتمام بنتائج طريقة الأقسام المتجانسة.

مبررات اختيار الموضوع

إن اختيار هذا الموضوع ناتج عن عدة أسباب موضوعية و أخرى ذاتية منها:

1- الأسباب الموضوعية:

- إن أبرز مبررات اختيار هذا الموضوع كون معظم الدراسات والبحوث في مجال التكاليف ينصب تركيزها على المؤسسات الاقتصادية، دون الاهتمام بالمؤسسات الخدمية.
- لتعزيز المكتبة بمثل هذه البحوث والمواضيع الهامة بسبب نقص المراجع المتعلقة بمحاسبة التكاليف للمؤسسات الخدمية.

2- الأسباب الذاتية:

- المجال المهني كان السبب الأول في اختيار هذا الموضوع.
- الرغبة والمويل الشخصي للبحث في هذا الموضوع لتوضيح مراحل تطبيق هذه الطريقة في المؤسسة الصحية.

## أهداف الدراسة:

- يهدف البحث عموماً إلى :
- التعرف على المقومات الأساسية لتطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في المؤسسات الصحية.
- التعرف إن كان هناك معوقات أو صعوبات لتطبيق هذه الطريقة.
- إبراز أهمية طريقة الأقسام المتجانسة في مراقبة التسيير بقطاع الصحة.

## أهمية الدراسة:

- تستمد الدراسة أهميتها من الاعتبارات التالية:
- تبرز أهمية هذه الدراسة في الدور الذي تلعبه المؤسسات الصحية وأهمية الخدمات الصحية المقدمة في تحسين المستوى الصحي.
  - حاجة المؤسسة الصحية العمومية إلى القياس الدقيق للتكاليف بما يساعد على ترشيد النفقات والاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

## حدود الدراسة:

لدراسة إشكالية البحث بغية الوصول إلى الهدف حددنا إطار حسب المواصفات التالية:

### 1- الحدود المكانية:

أجريت هذه الدراسة في المؤسسة العمومية الإستشفائية بالمنعنة.

### 2- الحدود الزمنية:

شملت دراستنا بيانات التكاليف الثلاثي الرابع من عام 2013.

### 3- الحدود البشرية:

أجريت هذه الدراسة في المؤسسة بإجراء مقابلات مع المكلف بحساب التكاليف و رؤساء المصالح.

## المنهج المتبع في البحث:

اعتمدنا في البحث على المنهج الوصفي التحليلي للإجابة على إشكالية البحث ، والتساؤلات المطروحة عبر الفصل النظري بغية الفهم العميق للبحث، كما اعتمدنا على منهج دراسة الحالة الذي يمكن من كشف أبعاد الموضوع و الوقوف على واقع حساب التكاليف من خلال إسقاط الجانب النظري لطريقة الأقسام المتجانسة على المؤسسة محل الدراسة.

## الدراسات السابقة:

لقد تم تناول موضوع طريقة الأقسام المتجانسة في المؤسسات الصحية من طرف بعض الباحثين، حيث تميز بالندرة في المعالجة لأنها تكتسي الطابع الخدمي، و بعد البحث عن الدراسات المماثلة تم الوصول لأهم الدراسات والأبحاث ذات الصلة بموضوع الدراسة وذلك حسب التسلسل التاريخي لها من الأقدم إلى الأحدث.

1- نصر الدين عيساوي، مراقبة التكاليف في مؤسسة إستشفائية، رسالة ماجستير، جامعة قسنطينة، قسنطينة، سنة (2004-2005)

تدور إشكالية البحث في هل يمكن وضع طريقة محاسبية فعالة لحساب التكاليف في المؤسسة الإستشفائية الجزائرية؟

قسم الباحث الموضوع الى أربعة فصول :

**الفصل التمهيدي :** تناول في هذا الفصل الصحة من منظور اقتصادي.

**الفصل الأول :** فقد تطرق من خلاله إلى خصوصية سوق السلع و الخدمات الصحية.

**الفصل الثاني:** تطرق إلى النشاطات و التكاليف الإستشفائية.

**الفصل الثالث:** فقد حاول عرض مختلف الطرق المحاسبية التي تمكننا من تحديد التكاليف الإستشفائية.

**الفصل الرابع:** دراسة ميدانية خاصة بتطبيق طريقة الأقسام المتجانسة على مستوى مستشفى البير بقسنطينة.

لقد حاول الباحث في الجانب النظري إبراز بعض النقاط المشتركة و غير المشتركة بين سوق السلع و الخدمات الصحية و باقي الأسواق الأخرى.

تختلف المنظومات الصحية فيما بينها و هذا يرجع بشكل أساسي إلى مصادر و أنماط تمويل الخدمات الصحية، بالإضافة إلى نطاق و شكل تدخل الدولة في تقديم تلك الخدمات هذه الاختلافات تعكس توجهات و سياسات الدول في تقديم الخدمات الصحية للمواطنين.

تقوم الجزائر بتسديد نفقات الخدمات الصحية من طرف الدولة و الضمان الاجتماعي.

من خلال دراسة حالة مستشفى حي البير بقسنطينة، توصل الباحث إلى أن هناك فرق بين الجانب النظري للطريقة والجانب التطبيقي لها على المؤسسة الإستشفائية، هذا الفرق عبارة عن خصوصيات متعلقة بالمستشفى ومحيطه من جهة، و من جهة أخرى المعلومات اللازمة للمحاسب من أجل تطبيق الطريقة على أرض الواقع.

حاول الباحث تقريب الجانب التطبيقي إلى الجانب النظري التي تستدعي تضافر جهود كل العاملين في المستشفى وإعطاء العناية الكافية لقسم المحاسبة التحليلية من طرف الإدارة.

2- محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، رسالة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، سنة 2006.

تدور إشكالية البحث في هل يمكن اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة كواحدة من طرق المحاسبة التحليلية في تحليل الأعباء لتوجيه السياسة السعرية في المؤسسة الجزائرية؟.  
قسم الباحث الموضوع إلى أربعة فصول :

**الفصل الأول:** حاول الإلمام فيه بكل عناصر المحاسبة التحليلية وأهدافها وعلاقتها بالمحاسبة العامة وتبيان عناصر التكاليف وكذا طريقة الأقسام المتجانسة وذلك من خلال تحليل وترتيب الأعباء مع تحديد كيفية توزيعها وتصنيفها وتحميلها.

**الفصل الثاني:** تطرق فيه إلى الطرق المختلفة للمحاسبة التحليلية المستخدمة في حساب التكاليف والمبادئ والأسس والمزايا والعيوب لكل واحدة من هذه الطرق.

**الفصل الثالث:** حاول إبراز أهمية مخرجات نظام معلومات المحاسبة التحليلية في اتخاذ أهم القرارات بالمؤسسة وهو قرار التسعير ، بالإضافة إلى طرق تحديده.

**الفصل الرابع :** وهو الفصل التطبيقي الذي استعرض فيه دراسة ميدانية لمؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بورقلة، حيث تناول فيه نظرة تمهيدية موجزة عن أهم الإصلاحات التي مست المؤسسة الاقتصادية الجزائرية وكيفية تأهيلها، ثم تطرق إلى تقديم المؤسسة والذي يتضمن لمحة تاريخية ونوعية النشاط الذي تقوم به ثم انتقل إلى الطريقة التي تعتمد عليها لتحليل وحساب التكاليف وللوصول بعدها إلى معرفة كيفية اتخاذ قرار تحديد أسعار بيع منتجاتها.

لقد تعرض الباحث خلال تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة لإبراز مدى نجاعتها كونها أداة للتسيير الفعال ومراقبة المسؤوليات عبر مختلف مصالح المؤسسة و لقد توصل للنتائج التالية:

- التمس الباحث التشبث الدائم بالفكر القديم، مما جعل من المحاسبة إجراءات روتينية تتمثل في القيام بعمليات تسجيل الممتلكات والمستحقات للوقوف على قيمتها في أي وقت دون محاولة البحث عن تطوير هذا النوع من الممارسات وعدم الاكتراث لوظائفها الحديثة كالاتصال مثلا.
- عدم معرفة أغلب الموظفين والمسيرين للمحاسبة التحليلية.
- عدم مواكبة التطور التكنولوجي، ويتجلى ذلك في أبسط الأعمال حيث لا تزال الإجراءات المحاسبية تتم يدويا.
- الغياب الواضح للإستراتيجية التسعيرية، حيث أن أسعار البيع المطبقة بعيدة عن الأهداف العامة.
- غياب المصلحة التسويقية، والذي يسمح وجودها بتحسين مداخل المؤسسة.
- طريقة حساب سعر التكلفة ومن ثم سعر البيع، وما الأرباح المحققة دليل على نجاح التسيير بالمؤسسة.

3- إبراهيم عبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في مستشفى غزة الأوروبي: مذكرة ماجستير في المحاسبة و التمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2007.

تدور إشكالية البحث حول مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي؟

قسم الباحث الموضوع إلى خمسة فصول :

**الفصل الأول:** المدخل إلى الدراسة والدراسات السابقة.

**الفصل الثاني :** الإطار النظري للدراسة ممثلاً في تخصيص التكاليف في ظل نظام التكاليف المبني على الأنشطة.

**الفصل الثالث:** نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات.

**الفصل الرابع:** الدراسة التطبيقية في مستشفى غزة الأوروبي.

**الفصل الخامس:** النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية.

قد هدفت الدراسة إلى تبيان أهمية التكاليف غير المباشرة، و دورها في حساب تكلفة الخدمة العلاجية في ظل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، و قد خلصت الدراسة إلى نتائج متعددة أهمها :

- تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة يحتاج إلى وجود فريق عمل ذو خبرة عالية و معرفة واسعة بالأنشطة العلاجية؛
- قدرة نظام التكاليف المبني على الأنشطة على توفير معلومات أكثر دقة عن تكاليف الخدمات الطبية المقدمة؛
- الاستفادة من المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مجالات التخطيط و الرقابة و ترشيد القرارات الإدارية.

4-خديجة ذيب، الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف كأساس لتحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة ماستر جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، سنة (2015-2016)

تدور إشكالية البحث في كيف يتم استخدام الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الخدمة الصحية وتغطية قصور الأنظمة التقليدية؟

من أجل الدراسة الشاملة لهذا الموضوع والإجابة عن التساؤل المشار إليه سابقاً، قسم هذا البحث إلى ثلاث فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي كالآتي:

**الفصل الأول:** المدخل النظري لمحاسبة التكاليف والتكلفة

**الفصل الثاني:** حاول من خلاله تقديم الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

**الفصل الثالث:** والذي يمثل الجانب التطبيقي للموضوع على المؤسسة العمومية الإستشفائية سليمان عميرات بعين مليلة.

حاول الباحث إبراز أهمية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ، وقد ظهر لمواجهة الاحتياجات المتزايدة لبيئة الأعمال، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى من الدقة في حساب التكاليف من خلال تحليل الأنشطة في المؤسسة بحيث يقوم على الربط بين التكاليف والمنتج النهائي عن طريق إيجاد حلقة وصل بين

الموارد والأنشطة ، وهذا النظام لا يعد سوى تجسيد واضح لاستخدام معيار السبب والنتيجة عند توزيع التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة، ومن ثم فإن اختيار مسببات التكلفة يعد جوهر الطريقة، وقد نوه على ضرورة دراسة الجوانب السلوكية للمسبب حتى يتم اختيار المسببات التي تساهم في تحقيق الأهداف المسطرة للمؤسسة.

من خلال ما تطرق إليه في الإطار النظري للدراسة، حاول إسقاط المعارف على إحدى المؤسسات الصحية العمومية والمتمثلة في المؤسسة الصحية العمومية سليمان عميرات - عين مليلة - وذلك بإظهار كيفية تطبيق أحد أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة في قسم الاستعجالات للثلاثي الأول 2016 ، حيث أدى إلى تحقيق عدة مزايا منها:

- تحقيق مستوى أكبر من الدقة في تحديد تكاليف الخدمة الصحية المقدمة في المستشفى؛
- يساهم هذا النظام في تتبع التكاليف غير المباشرة بشكل مفصل ودقيق؛
- يوفر معلومات عن مختلف الأنشطة التي تؤدي إلى حدوث التكلفة، ومن ثم العمل على تخفيض التكاليف.

قام بالمقارنة بين طريقة الأقسام المتجانسة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة

#### هيكل الدراسة:

لمعالجة هذا الموضوع قمنا بتقسيم هذا البحث إلى فصلين و هما :

**الفصل الأول ( الجانب النظري ) :** تحت عنوان مدخل إلى الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية و الذي يركز على مبحثين أساسيين :

المبحث الأول : تناولنا فيه دراسة مختلف التكاليف و سعر التكلفة ثم تطرقنا الى مفهوم طريقة الاقسام المتجانسة و مزاياها و عيوبها.

المبحث الثاني : تعريف لوحة القيادة و دورها في اتخاذ القرارات و العوامل المؤثرة على اتخاذ القرار.

**الفصل الثاني ( الجانب التطبيقي ) :** حيث قمنا بتقسيمه الى مبحثين:

المبحث الأول : تقديم المؤسسة الإستشفائية بصفة عامة و المؤسسة العمومية الإستشفائية بالمنفعة بصفة خاصة.

المبحث الثاني : محاولة اسقاط طريقة الاقسام المتجانسة على المؤسسة العمومية الإستشفائية بالمنفعة مع تحليل النتائج.

### صعوبات البحث:

- من بين أهم الصعوبات التي اعترضتنا في إنجاز هذا البحث نذكر:
- ضعف نظام المعلومات الخاص بالمؤسسة محل الدراسة وعدم التصريح بالمعلومات الكافية خاصة حينما يتعلق الأمر بقيمة بعض عناصر التكاليف.
  - عدم توفر بيانات التكاليف بالشكل الذي يستطيع الباحث من خلاله تطبيق هذه الطريقة.
  - ضيق الوقت لإنجاز هذه المذكرة و عدم القدرة على التوفيق بين العمل و البحث لإثرائها.

# الفصل الأول

مدخل إلى الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية

**تمهيد :**

تعتبر المحاسبة التحليلية إحدى أهم التقنيات المستخدمة في مجال الإدارة و التسيير و هذا باعتبارها قاعدة أساسية لإنتاج البيانات و المعلومات الداخلية التي تساعد المسير في اتخاذ القرارات بشكل يخدم أهداف و مصالح المؤسسة ، كما تساهم في رفع كفاءة الإدارة في مجالات التخطيط و الرقابة و تقويم الأداء و محاسبة المسؤولية ، كما تقوم طريقة الأقسام المتجانسة بدور مهم و أساسي في تحديد سعر التكلفة للمنتجات ، و لهذا فهي تمثل القاعدة الأساسية التي يتم الاعتماد عليها في تحديد أسعار بيع المنتجات في المؤسسة الاقتصادية.

من المؤكد أن استخدام تقنية الأقسام المتجانسة في مجال التسيير يدعم الثقة في القرارات التي تساعد المسؤول على اتخاذها ، كما تسمح بتحديد التقديرات لنشاط المؤسسة و بناء الموازنات التقديرية.

تتمكن المؤسسة من الحصول على أكبر ربح ممكن و ذلك بتحديد السعر المناسب لمنتجاتها مقابل أقل تكلفة ممكنة من خلال تحديد مختلف التكاليف و مراقبتها و التحكم فيها.

سنتناول في هذا الفصل دراسة أهم المفاهيم و المبادئ التي تقوم عليها تقنية الأقسام المتجانسة بالإضافة إلى دراسة أهمية المعلومات التي تقدمها من جداول و التي تعتبر لوحة قيادة و دورها في تزويد المسير بكل المعلومات المحاسبية الضرورية بغرض مساعدته في اتخاذ و ترشيد القرارات و بالتالي تحديد سياسة التسعير المناسبة للمؤسسة.

## المبحث الأول: سعر التكلفة من خلال طريقة الأقسام المتجانسة

تقوم المحاسبة التحليلية بدور مهم وأساسي في تحليل مختلف التكاليف و تحديد سعر التكلفة للمنتجات ، لهذا فهي تمثل القاعدة الأساسية التي يتم الاعتماد عليها في تحديد الأسعار.

### المطلب الأول : مفهوم التكاليف

ضبط عناصر التكاليف ومراقبتها يكون ذلك من خلال المعلومات المقدمة من طرف المحاسبة التحليلية، بحيث يعتمد عليها في وضع الإجراءات التنظيمية الخاصة بضبط، ورقابة المصاريف و الأعباء وكذا نشاط العمال، وهذا يكون بشكل دوري ومستمر خلال مختلف مراحل الدورة.

### الفرع الأول : ماهية التكاليف

يمكن أن تعرف التكاليف من خلال عدة تعاريف متباينة :

" تعني كلمة التكلفة تضحية ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل."<sup>1</sup>

"التكلفة هي مجموعة المصاريف أو الأعباء بحيث تعبر عن بلوغ مرحلة معينة من النشاط الاقتصادي."<sup>2</sup>

و مما سبق نستنتج أن :

التكلفة هي عبارة عن مجموعة الأعباء المتعلقة بوظيفة المؤسسة ككل أو جزء منها أو وظيفة قسم من أجل الحصول على سلعة أو خدمة.

### أولا : تعريف سعر التكلفة

"سعر التكلفة هو مجموع التكاليف التي يتكفها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى مرحلة وصولها إلى المرحلة النهائية..."<sup>3</sup>

<sup>1</sup> احمد نور، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية و التطبيقية مؤسسة شباب الجامعة، ص 36

<sup>2</sup> علي رحال ، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 04

<sup>3</sup> ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الثاني، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999 ، ص 14

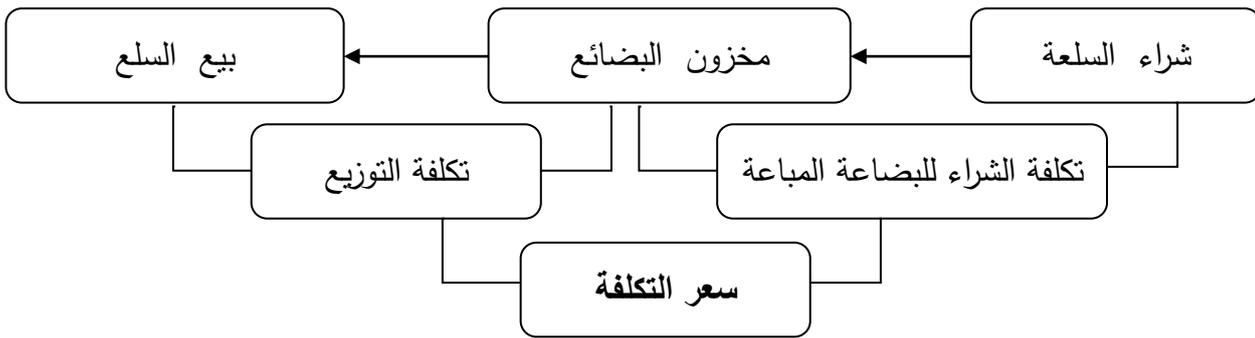
"يعبر سعر التكلفة على انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه."<sup>1</sup>

منه نستطيع القول إن سعر التكلفة هو مفهوم اقتصادي، معبر عنه بمجموعة من المصاريف والأعباء المنفقة بدءاً من عملية الشراء إلى غاية عملية البيع، وترتب وفقاً لمراحل النشاط لتكون في كل مرحلة تكلفة معينة، ومنه نستنتج أن للمنتج عدة تكاليف غير أن له سعر تكلفة وحيد.

أ- مؤسسة تجارية :

تكلفة الشراء للبضاعة المباعة = ثمن الشراء + مصاريف الشراء [ المباشرة + غير المباشرة ].  
سعر التكلفة = تكلفة الشراء للبضاعة المباعة + مصاريف التوزيع [المباشرة + المباشرة غير المباشرة].

الشكل (1-1): التكاليف المرحلية لمؤسسة تجارية



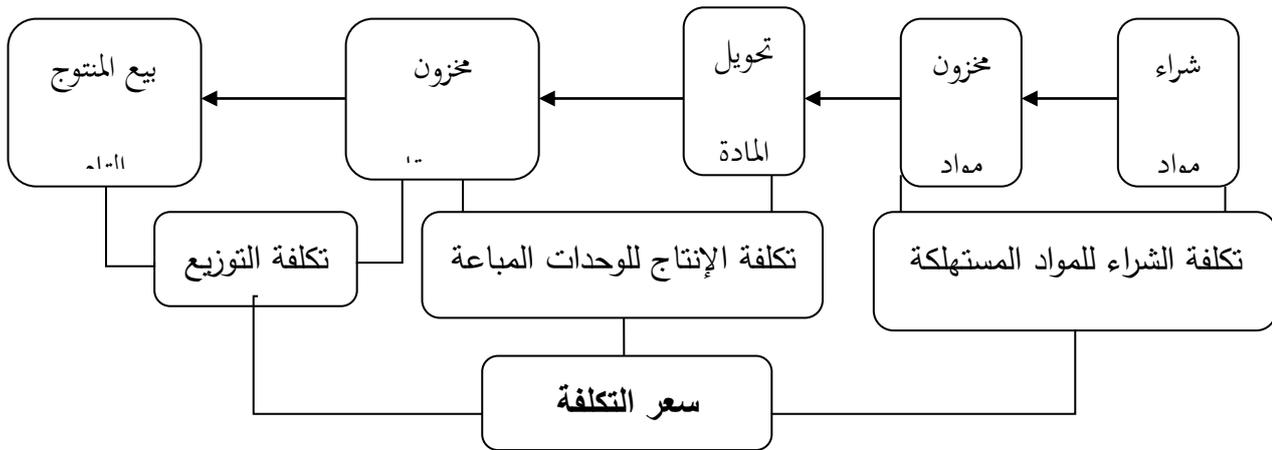
المصدر : من إعداد الطالب بناء على مجموعة من المراجع

<sup>1</sup> علي رحال ، مرجع سبق ذكره، ص 38

ب- مؤسسة صناعية:

تكلفة الشراء للمواد المستهلكة = ثمن الشراء + مصاريف الشراء [ المباشرة + غير المباشرة]  
 تكلفة الإنتاج للوحدات المباعة = تكلفة الشراء للمواد المستهلكة + مصاريف الإنتاج [ المباشرة + غير المباشرة]  
 سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج للوحدات المباعة + مصاريف التوزيع [ المباشرة + غير المباشرة]

الشكل (2-1): التكاليف المرحلية لمؤسسة صناعية



المصدر : من إعداد الطالب بناء على مجموعة من المراجع

ج- مؤسسة خدمية:

سعر التكلفة = مجموع التكاليف المنفقة على تقديم الخدمة.

ثانيا : تبويب عناصر التكاليف

هناك عدة طرق لتقسيم وتبويب التكاليف تختلف باختلاف الهدف والغرض من التكلفة، يقصد بتبويب التكاليف تقسيم بنود التكاليف في صورة مجموعات متجانسة بناء على أساس معين ( التنظيم العام للمؤسسة، حجم النشاط، الطبيعة، الزمن، الوظيفة، علاقتها بالفترة المحاسبية، أغراض التخطيط و اتخاذ القرارات...) وقد يتم الجمع بين أكثر من تبويب وذلك لتحقيق الأهداف المرجوة وتنوع القرارات، ولا يدل لفظ التكلفة بحد ذاتها على معنى معين، إلا إذا تم ربطه بصفة تعطيه معنى محدود وتميزه عن غيره من ألفاظ التكاليف.

هناك عدة تصنيفات للتكاليف نذكر أهمها:<sup>1</sup>

- تصنيف التكاليف حسب الأقسام في المؤسسة؛
- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتجات؛
- تصنيف التكاليف حسب الوظيفة في المؤسسة .

#### أ- تصنيف التكاليف حسب الأقسام (المراكز) في المؤسسة:

فمن خلال هذا المنظور، يتم تقسيم المؤسسة إلى أقسام مهما كانت طبيعة نشاطها، إنتاجية أو تجارية أو خدمية، فمثلا في المؤسسة الإنتاجية، يتم تقسيم المؤسسة إلى مراكز إنتاج ومراكز خدمات، فمركز الإنتاج هي التي تتم فيها عملية الإنتاج سواء كانت يدوية أم آلية على مختلف المواد أو أي جزء من المنتجات المصنعة وبالتالي يمكن توزيع أو تحميل تكاليف هذه الأقسام على مختلف المنتجات التي تنتج عبر هذه الأقسام.

كمثال على أقسام الإنتاج : قسم آلات، قسم خطوط التجميع، وفي أغلب الأحيان يتم تقسيم مراكز الإنتاج هذه إلى مراكز تكلفة، وبالتالي سوف ينجر عن هذا التقسيم تجزئة إلى العملية الإنتاجية إلى مراكز المسؤولية بهدف الكشف على نقاط القوة ونقاط الضعف خلال مختلف مراحل العملية الإنتاجية واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لذلك.

#### ب- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتجات:

ونجد هنا كل من الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة .

**1- الأعباء المباشرة :** هي عبارة عن مجموعة الأعباء التي تحمل مباشرة إلى التكلفة النهائية دون طرح أي إشكال ولا تحتاج إلى معالجة مسبقة، ومن بينها :تكلفة المواد الأولية المستعملة في الإنتاج، تكلفة اليد العاملة المباشرة، خدمات مباشرة ( كالأبحاث).

**2- الأعباء غير المباشر :** هي عبارة عن الأعباء المنفقة عن النشاط الإنتاجي الإجمالي ولا تخص منتج معين أو مرحلة محددة، أي يشترك فيها أكثر من منتج، وهنا تطرح إشكالية تحميلها إلى سعر التكلفة حيث يتم تحميلها وتوزيعها وفق مؤشرات وأدوات رياضية على كافة المنتجات، ويمكن ذكر بعض أنواع هذه التكاليف :

- **تكلفة المواد غير المباشرة :** هي عبارة عن تكلفة مواد لازمة لعملية الإنتاج ولا يمكن تحميلها إلى المنتجات بشكل مباشر؛ أي ليس من مكونات المنتج مثلا :الزيوت، مواد الصيانة و الوقود

<sup>1</sup> محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، رسالة ماجستير ، دراسات

اقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2006، ص 11

- ساعات العمل غير المباشرة : كرواتب وأجور مدير المصنع، المراقبين وأمناء المخازن أي أنها تكلفة غير مرتبطة بالوحدات المنتجة.
- تكلفة الإنتاج غير المباشر :وتضم كل من:
  - تكلفة المياه لأغراض صناعية أي المياه الضرورية لسير العملية الإنتاجية؛
  - نفقات الصيانة الخاصة بنفقات بالتشغيل.
- تكاليف مشتركة غير مباشرة : كالطاقة الكهربائية، التأمينات و التدفئة.

### ج-تصنيف التكاليف حسب الوظيفة في المؤسسة :

ونميز في هذا التصنيف ما يلي :

- 1-**تكلفة الشراء** :وهي تمثل تكلفة البضائع، المواد الأولية، اللوازم المشتراة، وتشمل سعر الشراء والمصاريف الملحقة بعملية الشراء .
- 2-**تكلفة الإنتاج** :تشمل مجموعة الأعباء الملحقة في عملية إنتاج منتج ما حتى المرحلة النهائية مرحلة الدخول إلى المخازن للبيع، وتشمل سعر شراء المواد الأولية واللوازم المستهلكة كمواد خام او نصف مصنعة أو مصنعة بالإضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة وغير المباشرة.
- 3-**تكلفة التوزيع** :وهي مجموعة الأعباء المرتبطة بعملية التوزيع أو عملية ما بعد الإنتاج، وتشمل المصاريف الداخلية المرتبطة بعملية البيع والمصاريف الخارجية :كمصاريف النقل، مصاريف الدعاية، إيجار المعرض وخدمات ما بعد البيع...الخ.
- 4-**تكلفة الإدارة** : هي المصاريف الإدارية كرواتب العاملين بالإدارة و مكافآت مجلس الإدارة و مصاريف الشؤون القانونية و المواد المستخدمة في المطبوعات و النظافة.

### المطلب الثاني : طريقة الأقسام المتجانسة :

يقصد بطريقة الأقسام المتجانسة الأسلوب الذي يأخذ بعين الاعتبار جميع تكاليف المؤسسة مباشرة وغير مباشرة في حساب سعر التكلفة.

### الفرع الأول : مفهوم طريقة الأقسام المتجانسة:

"...تعود أصول هذه الطريقة إلى الفترة ما بين الحربين العالميتين لأعمال العقيد الفرنسي Rimaillino في اللجنة العامة للتنظيم العلمي..."<sup>1</sup>

وتسمى بمراكز التحليل حيث هذه الأخيرة تسمح بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة ويمكن تسمية القسم المتجانس بمركز عمل إذا كان يتعلق بجزء من هيكل المؤسسة والقسم المتجانس يستعمل في تحليل الأعباء التي لا تحسب مباشرة في التكاليف أي الأعباء غير المباشرة.

هي طريقة لمراقبة التسيير للمؤسسة تهدف الى :

- المراقبة البسيطة من خلال الملاحظة؛
- مقارنة القيم الحقيقية مع القيم المقدرة مسبقا و تحليل الانحرافات؛
- تحديد المسؤولية و المساهمة في اتخاذ القرارات.

### اولا : مفهوم القسم المتجانس :

ويمكن تقديم التعاريف التالية:

يعرف الدليل الوطني المحاسبي القسم المتجانس بأنه نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعنية أو نسب مئوية.

" من وجهة نظر المحاسبة القسم المتجانس يكون مجموعة مصاريف يمكن أن تحمل على سعر التكلفة بواسطة وحدات عمل."<sup>2</sup>

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره ، ص36

<sup>2</sup> نفس المرجع ، ص37

من خلال التعريفات نستخلص بأن القسم المتجانس من الناحية الاقتصادية عبارة عن مجموعة الموارد والإمكانات المادية، والبشرية التي تعمل بتجانس من أجل تحقيق هدف مشترك، إما من الناحية المحاسبية، هو قسم محاسبي يتم فيه تجميع الأعباء من أجل تحميلها على التكاليف و سعر التكلفة من خلال وحدات عمل محددة، و يتميز مركز التحليل بالخصائص التالية:

- يتكون من مجموعة من الوسائل المادية التي تحقق نفس الهدف.
- نشاطه قابل للقياس إما بالكمية المنتجة أو حجم المبيعات أو مدة العمل أو أي وحدة أخرى معرفة.
- قد يكون مركز التحميل منتج لوحدة العمل بصفة مباشرة مثل الإنتاج (الورشات) أو منتج لوحدة العمل بصفة غير مباشرة مثل الإدارة و الصيانة.

### ثانيا : معايير تصنيف الأقسام:<sup>1</sup>

تختلف معايير تصنيف الأقسام باختلاف حجم المؤسسات ونظامها الإداري وأهمها:

#### أ-معيار المسؤولية :

يعني أن كل مركز تحدد له مسؤولية معينة، حتى يتسنى له تحديد سعر التكلفة ومراقبة التسيير، وعلى أساس هذا المعيار تصنف أقسام المؤسسة إلى نوعين:

- الأقسام العملية : وهي التي تكون فيها وحدة العمل حقيقية، مثلا :ساعة يد عمل، ساعة عمل آلة، وحدات حقيقية أخرى مثل : متر، كلغ...إلخ.
- الأقسام الهيكلية : وهي الأقسام التي لا يمكن تحديد وحدة العمل بها، وبالتالي يمكن تحميل أعبائها إلى المنتجات أو الطلبيات عن طريق مفاتيح توزيع، مثلا : خدمات، الإدارة.

<sup>1</sup> محمد الخطيب نمر، مرجع سبق ذكره ، ص 16

ب- معيار التجانس :

يستند هذا المعيار إلى مدى تجانس الأداء والخدمات المقدمة من الأقسام وطبيعة هذه الأقسام ويسمح لنا هذا المعيار بإيجاد نوعين من الأقسام.

**1- الأقسام الأساسية :** وتسمى بالأقسام الرئيسية أو الفعلية، وهي أقسام ذات نشاط قابل للقياس، أو بمعنى آخر لها علاقة مباشرة بالمنتجات المدمجة ضمن دورة الاستغلال، وبالتالي تنسب المصاريف الخاصة بها إلى التكاليف وسعر التكلفة وذلك من خلال وحدات العمل، وتتمثل أساسا في :قسم التموين، قسم الإنتاج قسم التوزيع.

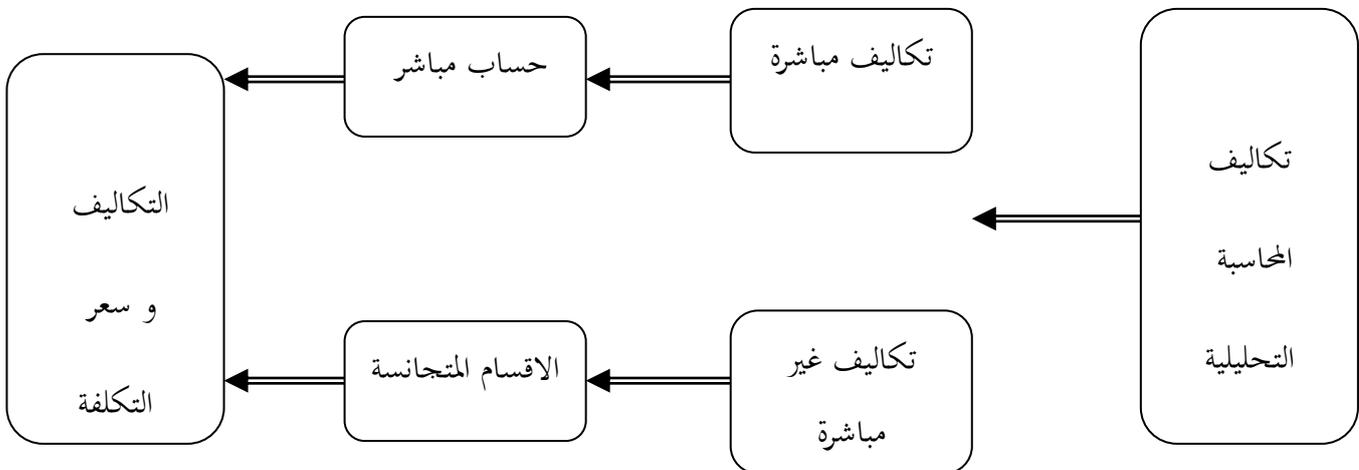
- **قسم التموين :** ويسمى كذلك بقسم المشتريات أو المخزن، ويتمثل نشاط هذا القسم في الشراء والتخزين ويقاس نشاطه بالكمية المشتراة.

- **قسم الإنتاج :** ويسمى أيضا بقسم الصنع أو المعمل، ويتمثل في الورشات المنتشرة عبر المؤسسة، ويعبر عن نشاطه بإحدى الوحدات :عدد الوحدات المنتجة، عدد ساعات العمل المباشرة، عدد ساعات عمل الآلة.

- **قسم التوزيع :**النشاط الأساسي لهذا القسم هو البيع، ويقاس نشاطه برقم الأعمال .

**2- الأقسام المساعدة :**وتسمى بالتابعة أو المساعدة وهي أقسام ذات نشاط يصعب قياسه، وتكمن مهمتها الأساسية في تقديم خدمات للأقسام الأساسية، حيث تساعدها في تأدية عمليات النشاط الاقتصادي على أحسن وجه، وتحول مصاريف هذه الأقسام كليا عند عملية التوزيع الثانوي للأعباء، ونذكر من بين هذه الأقسام المساعدة ما يلي :قسم الإدارة، قسم الصيانة، قسم المحاسبة والمالية... إلخ.

الشكل (3-1):تحديد التكاليف و سعر التكلفة



المصدر : ناصر داداي عدون، مرجع سبق ذكره ، ص37 بتصريف

الفرع الثاني : الخطوات المتبعة في طريقة الأقسام المتجانسة

بعد الانتهاء من مرحلة تقسيم المؤسسة إلى أقسام أساسية و أقسام مساعدة وذلك حسب علاقتها بالنشاط الرئيسي للمؤسسة و تحميل التكاليف المباشرة إلى المنتوجات تأتي مرحلة أو عملية معالجة وتحليل التكاليف غير المباشرة، وهذا ما يسمى بالتوزيع الأولي.

أولا : التوزيع الأولي

من خلاله يتم توزيع التكاليف غير المباشرة من الأعباء حسب طبيعتها إلى الأعباء حسب الوظيفة، وهذا التوزيع يكون انطلاقا من مفاتيح التوزيع أو نسب مئوية.

إذا كان العبء استهلك في مركز واحد فقط فإنه يخصص مباشرة لهذا المركز، إذا كان العبء وزع في عدة مراكز فإنه يوزع بين هذه المراكز حسب معاملات محددة تسمى مفاتيح التوزيع و يعبر عنها في غالب الأحيان بنسب مئوية.

**جدول التوزيع الأولي :** وهو عبارة عن جدول يحتوي على أعمدة بعدد الأقسام المتجانسة الأساسية والمساعدة، وعدد أسطر بعدد الأعباء غير المباشرة المستخرجة.

مثال :

الجدول (1-1) :جدول التوزيع الأولي

اسم الحساب	مبلغ التوزيع	قسم الإدارة	الصيانة	التموين	التحضير	التركيب	التوزيع
مواد اولية	15000	-	20 %	10 %	40 %	30 %	-
خدمات	8000	20 %	10 %	30 %	-	-	40 %
م.مستخدمين	18000	40 %	10 %	5 %	10 %	15 %	20 %
ضرائب و رسوم	7000	-	-	40 %	-	-	60 %
م.مالية	3000	-	20 %	20 %	20 %	30 %	10 %
م.مختلفة	9000	30 %	10 %	-	30 %	-	30 %
م.اهتلاك	16000	10 %	5 %	15 %	30 %	25 %	15 %

المصدر : ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره ، 1999 ، ص39 بتصرف

الجدول (1-2) : جدول يوضح حل المثال للتوزيع الاولي

اسم الحساب	مبلغ التوزيع	قسم الادارة	الصيانة	التموين	التحضير	التركيب	التوزيع
مواد أولية	15000	-	3000	1500	6000	4500	-
خدمات	8000	1600	800	2400	-	-	3200
م.مستخدمين	18000	7200	1800	900	1800	2700	3600
ضرائب و رسوم	7000	-	-	2800	-	-	4200
م.مالية	3000	-	600	600	600	900	300
م.مختلفة	9000	2700	900	-	2700	-	2700
م.اهتلاك	16000	1600	800	2400	4800	4000	2400
المجموع	76000	13100	7900	10600	15900	12100	16400

المصدر : ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره ، ص40 بتصرف

ثانيا : التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة

بعد الحصول على الأعباء الإجمالية للأقسام المساعدة، نأتي إلى عملية التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة والتي يقصد بها تحويل أعباء الأقسام المساعدة إلى الأقسام الأساسية وفق مفاتيح التوزيع الثانوي الذي يشترط فيها أن تمثل نسبة الخدمة المقدمة لكل قسم، ويتخذ التوزيع الثانوي أشكال عديدة و سنتطرق لأهم توزيعين:

أ-التوزيع التنازلي :

وتقوم هذه الطريقة على توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية في اتجاه واحد باستعمال مفاتيح التوزيع الثانوي ، أي يكون هذا التنازل بصورة متدرجة بمعنى يتم توزيع أعباء القسم المساعد الأول على الأقسام الموالية، ثم يتم توزيع مجموع أعباء القسم المساعد الثاني على باقي الأقسام وهكذا بشرط دون الرجوع إلى الوراء، حتى يتم توزيع كل أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية ليصبح مجموع أعباء الأقسام المساعدة معدوما.

الجدول (3-1): جدول يوضح نسب التوزيع الثانوي

التوزيع	التركيب	التحضير	التموين	الصيانة	قسم الإدارة	مبلغ التوزيع	الأقسام
16400	12100	15900	10600	7900	13100	76000	مجموع التوزيع الأولي
10%	30%	30%	20%	10%	100%		توزيع ثانوي ق. الإدارة
10%	30%	40%	20%	100%			توزيع ثانوي ق. الصيانة

المصدر : ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره 1999 ، ص44 بتصرف

الجدول (4-1): جدول يوضح عملية التوزيع الثانوي التنازلي

التوزيع	التركيب	التحضير	التموين	الصيانة	قسم الإدارة	مبلغ التوزيع	الأقسام
16400	12100	15900	10600	7900	13100	76000	مجموع التوزيع الأولي
1310	3930	3930	2620	1310	(13100)		توزيع ثانوي ق. الإدارة
921	2763	3684	1842	(9210)			توزيع ثانوي ق. الصيانة
18631	18793	23514	15062	0	0	76000	مجموع التوزيع الثانوي

المصدر : ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره ، ص44 بتصرف

ب- التوزيع الاجمالي : تقوم هذه الطريقة على أساس توزيع أعباء المراكز المساعدة مرة واحدة على المراكز الإنتاجية و ذلك بإتباع أساس توزيع واحد، أي بنسب متساوية.<sup>1</sup>

ج- التوزيع المباشر ( الانفرادي ) : تقوم هذه الطريقة على اساس توزيع المراكز المساعدة بصورة مستقلة عن بعضها على المراكز الرئيسية على اساس التوزيع المناسب له.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> خديجة ذيب، الطرق الحديثة للمحاسبة التكاليف كأساس لتحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة ماستر، كلية العلوم

الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2016، ص 28.

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص 28

د-التوزيع التبادلي :

هو التوزيع الذي يأخذ بعين الاعتبار الخدمات المتبادلة بين الأقسام، تتبادل المراكز خدمات فيما بينها و يسمى التوزيع المتقاطع لأنه يكون في اتجاهين متعاكسين، وقد تكون عملية تبادل الخدمات لا تقتصر على الأقسام المساعدة فقط بل تتعداه إلى الأقسام الأساسية.

أهم طريقة لحساب الخدمات المتبادلة تستعمل الطريقة الرياضية حيث تعتبر الأكثر سهولة وشيوعاً، تعتمد على مبدأ أساسي وهو تمثيل قيم الخدمات المتبادلة بمتغيرات مجهولة، ومنه نحصل بعدها على عدد من المعادلات الجبرية من الدرجة الأولى بعدد هذه الأقسام المتبادلة.

مثال<sup>1</sup>:

يظهر الجدول لتوزيع الأعباء غير المباشرة.

الجدول (5-1): جدول مثال لتوزيع الأعباء غير المباشرة

الأقسام	مبلغ التوزيع	خدمات اجتماعية	ق.الطاقة	التخزين	الإنتاج	التوزيع
مجموع التوزيع الأولي	111000	13000	12100	23000	42000	209000
توزيع ثانوي ق.خ.اجتماعية		100-%	20%	20%	40%	20%
توزيع ثانوي ق.الطاقة		10%	100-%	25%	35%	30%

المصدر : ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره ، ص47 بتصرف

نرمز ب "س" لقسم خدمات اجتماعية و"ص" لقسم الطاقة و منه :

$$100 \text{ س} = 13000 + 10 \text{ ص}$$

$$100 \text{ ص} = 12100 + 20 \text{ س}$$

و بحل هاتين المعادلتين نحصل على :

$$145 = \text{س} \text{ و بالتالي أعباء قسم الخدمات الاجتماعية} = 145 * 100 = 14500$$

$$\text{ص} = 150 \text{ و بالتالي أعباء قسم الطاقة} = 150 * 100 = 15000$$

هذه المبالغ هي التي توزع على الأقسام حسب النسب المعطاة من الجدول.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره ، ص47

الجدول (6-1): جدول حل المثال لتوزيع الأعباء غير المباشرة

التوزيع	الإنتاج	التخزين	ق. الطاقة	خدمات اجتماعية	مبلغ التوزيع	الأقسام
209000	42000	23000	12100	13000	111000	مجموع التوزيع الأولي
2900	5800	2900	2900	14500-		توزيع ثانوي ق.خ. اجتماعية
4500	5250	3750	15000-	1500		توزيع ثانوي ق. الطاقة
28300	53050	29650	0	0	111000	مجموع التوزيع الثانوي

المصدر : ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره 1999 ، ص48 بتصرف

ثالثا : وحدات العمل:

يتمثل دور وحدة العمل في تحميل أعباء الأقسام الأساسية إلى سعر التكلفة للمنتجات بصفة عقلانية، و الذي يتطلب تحديد وحدات عمل متجانسة و أكثر ملائمة لنشاط القسم.

أ- مفهوم وحدة العمل:

التعريف الأول : " وحدة العمل هي وحدة مشتركة تسمح بقياس مجموع تكاليف قسم معين، وكذلك النصيب الذي يحمل منها على سعر تكلفة المنتجات.<sup>1</sup>

التعريف الثاني : "هي عبارة عن الوحدة التي تمكن من تحميل تكاليف مركز التحليل على حسابات تكاليف المنتجات أو الطلبيات.<sup>2</sup>

يمكن أن نعرف على أنها المؤشر الذي يعبر عن الارتباط القوي بين تغير إجمالي التكاليف والتغير الكمي للأداء المقدم.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره ، ص45

<sup>2</sup> محمد سعيد أوكيل، تقنيات المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزائر، دون تاريخ نشر، ص110 نقلا عن محمد الخطيب نمر

مرجع سبق ذكره، ص 21

ب- مميزات وحدة العمل و معايير اختيارها:

إن اختيار وحدات العمل يتم وفق مواصفات أهمها:<sup>1</sup>

- ميزة الثبات :وهذا يعني أن وحدة العمل تبقى طبيعتها ثابتة دون تغيير؛
- ميزة التكرار :يجب أن تكون هذه الوحدة المستخرجة هي نفسها في المرة اللاحقة؛
- أن تكون معبرة عن مدى الارتباط القائم بين إجمالي التكاليف والأداء المقدم ؛
- أن تكون أداة لتحميل الأعباء إلى المنتجات أو الطلبات؛
- أن تكون إحدى وسائل الاتصال بين المسؤولين؛
- أن تكون بسيطة سهلة الاستعمال.

ج- أصناف وحدات العمل الأكثر استعمالاً:

- وحدات التمويل ( الشراء) :تعتمد على شراء البضاعة لإعادة بيعها أو المواد واللوازم لإدخالها في العمليات الإنتاجية يمكن أن تكون وحدة العمل هنا، الكمية المشتراة والمعبر عنها بالأوزان ، الأطوال أو وحدة مشتراة.

- وحدات الإنتاج :في المؤسسة الإنتاجية نقوم بتحويل المادة إلى منتجات قابلة للاستعمال إما أن تكون، كمية المنتجات المعبر عنها بالوزن، الطول...إلخ ، وإما أن تكون على أساس ساعة عمل آلة، ساعة عمل يد عاملة.

- وحدات التوزيع :يمكن أن تعبر وحدة العمل عن الطبيعة الفيزيائية للشيء المباع مثل :وحدة مباعة، أو نسبة معينة من رقم الأعمال.

د- تحديد تكلفة وحدة العمل:

لكي نتمكن من تحديد تكلفة وحدة العمل لابد من تحديد كل من:

-التكلفة الإجمالية لكل قسم أساسي لفترة معينة؛

-عدد وحدات العمل لكل قسم أساسي لنفس الفترة.

تحسب تكلفة وحدة العمل كما يلي:

تكلفة وحدة العمل = مجموع أعباء المركز / عدد وحدات القياس

<sup>1</sup> محمد الخطيب نمر، مرجع سبق ذكره، ص 22

رابعاً: تقييم طريقة الأقسام المتجانسة في حساب التكاليف:<sup>1</sup>

لقد لعبت هذه الطريقة دوراً بارزاً في النشاط الاقتصادي وبرزت أهميتها من خلال مساهمتها في تطوير وتنظيم المؤسسة إلا أنها تعرضت لعدة انتقادات من مفكري وخبراء المحاسبة وفيما يلي نتعرض لمزاياها وعيوبها.

## أ- المزايا:

تعتبر طريقة الأقسام المتجانسة من أحسن الطرق لحساب التكاليف من حيث إدخال مجموع الأعباء في سعر التكلفة ومن خلالها إمكانية تحليل تطور أسعار التكلفة عبر مختلف مراحل الإنتاج والتوزيع.

- تزودنا بالتكاليف الإجمالية لكل قسم؛
- تعطينا مفهوم وحدة العمل، وتحديد كيفية حساب تكلفة هذه الوحدة؛
- تسمح بمراقبة تطور التكاليف في الأقسام؛
- إحدى أدوات مراقبة التسيير؛
- تمكن من تقييم أداء المسؤولين عن الأقسام؛
- إيجاد الفروق وذلك بالمقارنة بين التكاليف المقدرة والمحصل عليها فعلاً، ومن هناك تحليل هذه الفروقات والبحث عن أسبابها بهدف التقليل منها أو القضاء عليها؛
- مقارنة تكلفة الإنتاج أو سعر التكلفة بأسعار البيع السوقية بهدف اتخاذ قرارات صائبة .

## ب- العيوب:

- أهم العيوب التي تتواجد في طريقة الأقسام المتجانسة هي:
- صعوبة تقسيم المؤسسة إلى أقسام أو مراكز عمل وخاصة بالنسبة للمؤسسات التي تتبع إستراتيجية الإنتاج المتنوع؛
- كثرة الحسابات من توزيع أولي ، مفاتيح التوزيع... إلخ؛
- تعتمد على التقريب وخاصة عند التوزيع والتحميل؛
- صعوبة تحديد وحدات العمل.

<sup>1</sup> محمد الخطيب نمر، مرجع سبق ذكره، ص 31-32

عدم الأخذ بعين الاعتبار التغير في مستوى النشاط لثبات التكاليف الثابتة، أي يتم تحميلها دون مراعاة حجم النشاط، وهذا ما ينعكس على بعض الدورات بالإيجاب والبعض الآخر بالسلب أي حسب زيادة أو نقص حجم النشاط، وبالتالي تؤدي إلى مغالطة المسيرين ومنه اتخاذ قرارات خاطئة، إن سعر التكلفة الحقيقي والمستخرج بهذه الطريقة هو نتيجة لعدة ظواهر تتغير بصفة مستغلة عن :

- حجم الإنتاج والمبيعات؛
- سعر عوامل الإنتاج المستعملة؛
- المردودية التقنية لعوامل الإنتاج.

## المبحث الثاني : دور لوحة القيادة في اتخاذ القرارات

مراقبة التسيير تعتبر أداة ضرورية داخل المؤسسة و ذلك لشموليتها على جميع الوظائف داخل المؤسسة و تتخذ من لوحات القيادة وسيلة لبلوغ هدف الرقابة و بالتالي اتخاذ القرارات التصحيحية من أجل تحقيق الأهداف المسطرة .

### المطلب الأول : لوحة القيادة

إن تحقيق أداء جيد للمؤسسة يستدعي من المسيرين أن يكونوا ملمين بجميع المعلومات والمعطيات ليتمكنوا من خلالها من أخذ نظرة شاملة عن وضعيتها ومدى نجاعة أساليب التسيير من خلال النتائج المحققة، فتجمع المعلومات والبيانات المرتبطة بمقاييس الأداء المالية والبيانات المرتبطة بالنواحي الداخلية للمؤسسة في جداول وتمثيلات بيانية مختلفة تشكل ما يسمى بلوحات القيادة.

### الفرع الأول : مفهوم لوحة القيادة

إن جل التعريفات المقدمة لهذه الأداة لها معنى واحد.

" لقد ظهرت عبارة لوحة القيادة عام 1930 على شكل متابعة النسب والبيانات الضرورية التي تسمح للمسير أو القائد بمتابعة تسيير المؤسسة نحو الأهداف المسطرة، وذلك عن طريق المقارنة بين النسب المحصل عليها والنسب المعيارية. ليتطور هذا المصطلح بالولايات المتحدة الأمريكية عام 1948 وكان معمول به من طرف المؤسسات التي تقوم على نظام التسيير التقديري وقد اختلفت تسمية هذه الأداة من " جدول التسيير " ، " جدول المراقبة " ، " لوحة القيادة " <sup>1</sup>

" تعريف Jean Richard Sulzer : تعتبر لوحة القيادة على أنها تركيب مرقم للمعلومات الأساسية والضرورية للمسيرين لتوجيه نشاط التجمع البشري المتواجد تحت السلطة نحو الاستعمال الحسن لوسائل الاستغلال المتاحة لهم " <sup>2</sup> .

من خلال هذه التعاريف يمكن القول أن لوحة القيادة هي أداة تسييرية تهدف إلى تزويد المسؤولين بالوضع الحقيقية للمؤسسة في وقت معين، وقياس الانحرافات المتواجدة بالنسبة للوضع التنبؤية بواسطة

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير و الاداء في المؤسسة الاقتصادية ، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010 ، ص147

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، المرجع السابق ، ص147

مجموعة من المؤشرات الهامة والملائمة، كما تقوم لوحة القيادة بجمع المعلومات الدقيقة والمفصلة عن كل نشاط في المؤسسة بطريقة ديناميكية في الوقت المناسب من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية التي تتلاءم والمحيط الداخلي والخارجي للمؤسسة.

تعتبر لوحة القيادة أداة تسيير تجمع نتائج كل أدوات مراقبة التسيير في شكل معلومات ومؤشرات تسمح بإعطاء نظرة شاملة لأداء المؤسسة، واتخاذ التدابير التصحيحية لتوجيه التسيير وتحقيق الأهداف وذلك بشكل دوري.

### أولا : خصائص لوحة القيادة:<sup>1</sup>

تعتبر لوحة القيادة أداة حديثة لمراقبة التسيير في أغلب الأحيان تخص الأجل القصير، ونجدها تتميز بالخصائص التالية عموما:

أ-الدورية : تتعلق بديناميكية لوحة القيادة ومدة تحسين المعلومات التي تحويها عن نشاطها ويمكن التمييز بين عدة أشكال، فإما أن تكون:

- يومية : تخص فريق عمل يتابع نشاط اليد العاملة لديه بشكل يومي مثل ساعات العمل الحقيقية العطل المرضية، الغيابات، الوقت الضائع.
- أسبوعية : وتكون في حالة مسؤول عن ورشة مثل الإنتاج الأسبوعي، المادة الأولية المستعملة في مصلحة البيع.
- شهرية : وهي الحالة الأكثر تجسيدا في المؤسسات لأنها تتميز بنظرة عامة على المؤسسة في ظرف قصير وقلة تكاليف إعدادها.
- سنوية : وعادة تكون في مراقبة تجسيد إستراتيجية المؤسسة ومقارنة مع المنافسين مثل : المبيعات السنوية، الميزانيات التقديرية السنوية.

ب-أداة كمية : عادة ما تكون المعلومات الموجودة في لوحة القيادة تحمل طابعا كميا وذلك لتسهيل القياس والمقارنة من أجل إيجاد الانحراف ما بين الأهداف والنتائج الحقيقية، مثلا بالوحدات ، عدد القطع المنتجة والمباعة، عدد ساعات العمل، أو في شكل تقريبي مثل:الصيانة، رضا الزبائن في شكل نسبة مئوية وذلك لتسهيل التحليل وقياس الأداء (كاستعمال النسب، المنحنيات ...) وتحتوي على قيم مالية وغير مالية.

<sup>1</sup> بن لخضر محمد العربي، دور لوحة القيادة في تحسين القرارات التسويقية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية، التسيير و العلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2015، ص 13

ج-السرعة : تتميز لوحة القيادة بالسرعة في وصولها إلى المسؤول لجعل المعلومات مناسبة لتقييم الأداء وكذلك سرعة اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

د-أداة تلخيصية : فهي لا تشمل سوى المعلومات الضرورية لقيام كل مسؤول عملي بتشخيص سريع لتقدم العمليات الواقعة تحت مسؤوليته.

ثانيا : أدوات لوحة القيادة :

إن الأدوات الأكثر استعمالا في لوحة القيادة هي :

-الانحرافات : يتم استخراج معظمها من أنظمة المراقبة، بحيث يجب أن تستخلص الانحرافات التي لها علاقة بالجوانب الأساسية للنشاط .

-النسب : وهي عبارة عن علاقة بين مجموعتين أو عنصرين ماليين أو كميين وهذه النسب حتى تؤدي دورها التقييمي والقيادي لابد أن تعبر عن حقيقة وتكون بسيطة وسهلة الاستيعاب.

-الجداول : هي عبارة عن ترتيب معلومات على شكل أعمدة وصفوف ومنحنيات، تسمح بمقارنة المعلومات المختلفة سواء كانت مقارنة بالتقديرات أو النتائج المحققة.

تعتبر هذه الجداول الأداة الأكثر استعمالا في لوحة القيادة وغالبا ما تكون مصدر لكل الأدوات البيانية والهندسية إلا أن هذه الجداول غالبا ما تكون معقدة ويصعب على مستعملها فهمها بسرعة لاتخاذ القرارات المناسبة في أسرع وقت.

-التمثيلات البيانية : هي عبارة عن أشكال هندسية معبرة لبعض النسب أو الجداول، وهي الأكثر سهولة للاستيعاب والأكثر تعبيراً عن حالة تطور المنظمة، إلا أنها تكلف وقتاً طويلاً لإعدادها.

الفرع الثاني : أنواع لوحة القيادة

تتنوع لوحة القيادة حسب طبيعة المسؤوليات المتواجدة بالمؤسسة وعموما نجد الأشكال التالية :

أولا : لوحة قيادة الاستغلال(الوظيفية)

تصاغ بشكل يجعل منها وسيلة مساعدة لتقييم أداء وظيفة ما حيث تمثل نظاما من المعلومات المباشرة و المفهومة يسمح بالمعرفة السريعة للمعطيات الضرورية من أجل مراقبة سير المنظمة في الطرف الزمني الملائم وتسهيل أداء المسؤوليات، وتتفرع إلى :

**لوحة قيادة مالية:** تمدنا بجميع المعلومات المتعلقة بالحالة المالية للمؤسسة من مداخيل تكاليف أجور علاوات ، تكاليف خارج الاستغلال....الخ).

**لوحة قيادة اجتماعية:** هذه اللوحة تمدنا بجميع معلومات المستخدمين المهنية منها والاجتماعية (عدد المستخدمين، الإطارات، التوظيف، التكوين، حوادث العمل... الخ) .

**لوحة قيادة تقنية:** هذه اللوحة تمس الجانب التقني ( عدد الآلات ، حالات العطب،... الخ ) .

**لوحة قيادة الخزينة:** تمدنا بجميع حقوق المؤسسة ( أرصدة مختلف الحسابات، الديون.....الخ ) .

### ثانيا : لوحة القيادة الإستراتيجية

وهي تتعلق بكل جوانب نشاط المؤسسة أي أنها حصيلة تفاعل مختلف الأنواع السابقة تحتوي على مؤشرات الأداء الكلي والمعلومات الأساسية لمتابعة النشاط حسب الاتجاهات والسياسات المسطرة، وهدفها متابعة النتائج ومراقبة التنفيذ المحقق بين مستويات المؤسسة.

### الفرع الثالث : أهداف لوحة القيادة<sup>1</sup>

من بين أهداف لوحة القيادة نجد :

- **لوحة القيادة أداة رقابة ومقارنة :** وذلك لأنها تقوم بمقارنة الأهداف المعيارية المسطرة سابقا مع النتائج المحصل عليها وإظهار الانحرافات على شكل نسب أو قيم مطلقة وهي بالتالي تلفت الانتباه إلى النقاط الأساسية في التسيير، وتشخيص نقاط القوة والضعف في المؤسسة .
- **لوحة القيادة تسهل عملية الاتصال والتحفيز :** تهدف لوحة القيادة إلى إعلام المسؤولين بالنتائج المحصلة على مستوى كافة مراكز المسؤوليات، وكذلك تساعد على الاتصال الجيد وتبادل المعلومات بين المسؤولين ويمكن أن تساهم أيضا في تحفيز العمال وهذا بإمدادهم بمعلومات أكثر موضوعية وأكثر وضوح لإمكانية التقييم (زيادة في الأجر،علاوات ،.....الخ) .
- **لوحة القيادة أداة لاتخاذ القرار :** تقدم لوحة القيادة المعلومات الكافية عن النقاط الأساسية التي يجب الاهتمام بها في المؤسسة وتحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها وإظهار نقاط القوة والضعف التي يعاني منها كل مركز مسؤولية والقيام بالإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب، ويمكن اعتبارها وسيلة للتنبؤ كون أنها تمكن المؤسسة من تقادي الانزلاق مستقبلا.

<sup>1</sup> ناصر دادى عدون وعبد الله قويدر الواحد، مرجع سبق ذكره، ص 147-148

## المطلب الثاني: مفهوم ومراحل اتخاذ القرار

## الفرع الأول : تعريف اتخاذ القرار

إن الإنسان مهما اختلف طبيعته و مركزه الاجتماعي و الثقافي أو وضعه الاقتصادي و التعليمي فإنه يتخذ نتيجة للفطرة مجموعة من القرارات بعيدا عن المناهج العلمية، معتمدا على الحدس و الأحكام الشخصية.

اتخاذ القرار هو وظيفة أساسية يقوم بها الإنسان عند سعيه المستمر لإشباع حاجاته و رغباته المادية والمعنوية ، مستخدما في ذلك تجاربه و المعلومات المتجمعة لديه في التنبؤ بما ستكون عليه التغيرات في المستقبل، و معتمدا على قدراته العقلية و إمكانياته التي تؤمن له الاختيار السليم والمناسب.

فكما أن الفرد يتخذ قرارات مختلفة في حياته اليومية، فإن عملية اتخاذ القرارات تتغلغل و بصورة مستمرة في نشاط المؤسسة و في جميع عناصر العملية الإدارية من تخطيط ، تنظيم، توجيه و رقابة.

التعريف الأول : "القرار هو اختيار لبديل واحد من بين بديلين أو أكثر، أما عملية اتخاذ القرار فتشير أن العملية التي تبني على الدراسة و التفكير الموضوعي للوصول إلى البديل المعين، أي الاختيار بين البدائل"<sup>1</sup>

التعريف الثاني : تعرف المدرسة الكمية اتخاذ القرارات بما يلي :

"تتضمن عملية اتخاذ القرارات الفاصلة بين بديلين أو أكثر، أي بين عدة طرق ممكنة تقود نحو هدف معين، و إن عدم وجود بديل معين يجرّد العملية من معناها، و بتعبير آخر يشير مصطلح القرار الى عملية الاختبار التي تنتهي إلى تفضيل حل معين للمشكلة موضوع البحث و ذلك من بين عدد من الحلول الممكنة."<sup>2</sup>

إذن يمكننا أن نعرف عملية اتخاذ القرار هي عملية اختيار بديل من بين جملة من البدائل و هذا بناء على أسس علمية بغية تحسين الأداء.

<sup>1</sup> نادية أيوب نظرية القرارات الإدارية مطبعة طبرين، دمشق 1989، ص14.

<sup>2</sup> علي سلامي، بحوث العمليات، المنظمة العربية للعلوم الإدارية 1972، ص15.

### الفرع الثاني : أهمية اتخاذ القرار :

يرتبط اتخاذ القرار بالحياة اليومية للأفراد، والجماعات، والمنظمات، حيث تبرز أهميته من ناحيتين، هما:  
**الناحية العلمية:** تبرز أهمية عملية اتخاذ القرار في كونها وسيلة ناجحة لتنفيذ استراتيجيات المنظمة، وأهدافها بشكل موضوعي، كما أنها تساهم بشكل فعال في إنجاز العمليات الإدارية كلها، من تنظيم، ورقابة، وتخطيط، و تنسيق، إضافة إلى أنها تجسد الأهداف، والسياسات، وتفسرها، وتنفذها باستخدام وسائل التكنولوجيا المختلفة.

**الناحية العملية:** حيث تساعد القرارات على كشف مواقف الرؤساء، والكشف عن العوامل التي تضغط على متخذي القرار، سواء كانت عوامل خارجية، أو داخلية، مما يجعل عملية الرقابة أسهل، إضافة إلى أن مواجهة الضغوط في المستقبل تصبح بصورة أفضل.

### الفرع الثالث : مراحل اتخاذ القرار و العوامل المؤثرة فيها

تمر عملية اتخاذ القرار بعدة مراحل يمكن حصرها في:

- تحديد و تحليل المشكلة.
- توضيح الأهداف من حل المشكلة.
- دراسة البدائل.
- التقييم و اتخاذ القرار.

#### أولا : تحديد و تحليل المشكلة :

يتم ذلك عن طريق معرفة طبيعة المشكلة، وفهم محتوياتها، ودراستها، ثم تحليلها و تصنيفها، إما أن تكون مشاكل اعتيادية روتينية أو تكون مشاكل طارئة، بمعنى أن هناك عملية مقارنة بين الوضع الحالي والوضع المرغوب فيه، و تعتبر أول مرحلة في عملية اتخاذ القرارات بشأن علاج الانحرافات، حيث يتطلب هذا التحديد إظهار أسباب حدوث المشكلة و جميع البيانات المرتبطة و ذلك من خلال :

- قياس الانحرافات و البحث عن أسبابها؛
- تحديد المسؤولية (داخلية، خارجية...);
- إعلام المسؤولين.

ثانيا : توضيح الأهداف من حل المشكلة :

لابد أن تكون الأهداف محددة بعناية حتى نصل إلى أحسن النتائج و بأقل التكاليف، و بالتالي الهدف من حل المشكلة (الانحراف) هو إما تقليله باختيار الوسائل التي تحقق ذلك بأدنى تكلفة، و إما القضاء على الانحراف كليا.

ثالثا : دراسة البدائل

تتمثل في البحث عن البدائل و دراسة الحلول الممكنة و مدى صلاحيتها في الوقت الحاضر والمستقبل و النتائج التي يحققها كل بديل من هذه البدائل، و الهدف من تحليل النتائج هو تحديد نقاط القوة و نقاط الضعف لكل واحد منها، ثم ترتيبها بحسب ملاءمتها، وفعاليتها في حلّ المشكلة، حتى يضمن متخذ القرار عدم الوقوع في الخطأ و اختيار البديل غير المناسب. أي تعيين ما يتمتع به كل بديل من مزايا و ما يتصف به من عيوب، و لا بد من مراعاة عدة اعتبارات أثناء تقييم البدائل، منها:

- مدى قدرة كل بديل على إنهاء المشكلة.
- الإمكانيات المالية، البشرية و الفنية التي يتطلبها البديل و مدى توافرها.
- المدة الزمنية التي يستغرقها البديل في حل المشكلة.

رابعا : التقييم و اتخاذ القرار

بعد القيام بتحديد المشكلة و تحليلها و تنمية الحلول البديلة و تقييم كل حل، تأتي عملية الترجيح أو الاختيار بين البدائل على ضوء أهداف المؤسسة من جهة، و الاعتبارات الاقتصادية ، الاجتماعية و البيئية من جهة أخرى، يجب أن تخضع عملية التقييم إلى مراجعة من حيث مدى دقة المعلومات التي يستند عليها القرار، ثم يتم الاختيار النهائي لأنسب البدائل.

بما أن كثير من العوامل و المتغيرات التي تحيط بعملية اتخاذ القرار قد تتغير باستمرار، لذلك فإن عملية متابعة و رقابة التنفيذ تساعد متخذ القرار على التعرف على أوجه القصور و العقبات التي قد تنشأ أثناء التنفيذ لتجنبها باتخاذ الإجراءات اللازمة والتأكد من سلامة قراراته و قدرتها على تحقيق الأهداف.

الفرع الرابع : العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار :<sup>1</sup>

إن عملية صنع القرار هي عملية ديناميكية تتضمن العديد من الخيارات تستلزم تقييمها، كما أنها عملية مركبة تتضمن العديد من المراحل لكل منها معاييرها الخاصة، والتي يجب مراعاتها من قبل صناع القرار، التي تبدأ من تحديد المشكلة إلى أن يتخذ القرار حيث تتأثر بعوامل متعددة ، قد تؤدي إلى صدور قرار غير سليم، أو التأخر في صدوره أو إلغائه، من هذه العوامل :

## اولا : تأثير البيئة الخارجية

باعتبار أن المؤسسة نظام مفتوح فإنها تؤثر و تتأثر بمحيطها الخارجي، و من العوامل البيئية الخارجية التي قد تؤثر في اتخاذ القرار هي الظروف الاقتصادية و الاجتماعية و السياسية السائدة في المجتمع، و التشريعات و التطورات التقنية و المنافسة الموجودة في السوق و المستهلكين.

## ثانيا : تأثير البيئة الداخلية

من العوامل البيئية الداخلية التي تؤثر على اتخاذ القرار تلك التي تتعلق بالهيكل التنظيمي وطرق الاتصال، حجم المؤسسة و مدى نموها، إمكانية الأفراد وقدراتهم ومدى تدريبهم ، لذلك تعمل الإدارة على توفير البيئة المناسبة و إعلان الهدف من اتخاذ القرار و تشجيع الابتكار و الإبداع حتى يخرج القرار بالسرعة الملائمة والصورة المطلوبة.

و من العوامل البيئية التي تؤثر على اتخاذ القرار :

## ثالثا : تأثير متخذ القرار

العوامل المتحكمة في عملية اتخاذ القرار تتصل بشكل وثيق بصفات الفرد النفسية و مكونات شخصيته و أنماط سلوكه التي تتأثر بضغوط الأوضاع العائلية، الاقتصادية أو الاجتماعية، مما يؤدي إلى حدوث ثلاثة أنواع من السلوك عند متخذ القرار هي المجازفة، الحذر و التهور.

<sup>1</sup> سهام عزي ، دراسة المقاربة الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2012، ص 15

#### رابعاً : تأثير ظروف القرار

و يقصد بهذه الظروف الحالة الطبيعية للمشكلة و مدى شمولية البيانات و دقة المعلومات المتاحة، يكون متخذ القرار في ظروف التأكد على علم بجميع البدائل و نتائج كل منها، يبقى فقط تحديد الحل المناسب الذي يعطي النتيجة القصوى، أما في ظروف المخاطرة فمتخذ القرار يستطيع أن يقدر نتائج كل بديل لعلمه باحتمالات حدوث كل نتيجة، ثم يختار البديل الذي يعطي النتيجة المرغوبة، و أخيراً فإن متخذ القرار في ظروف عدم التأكد لا تتوافر لديه المعرفة الخاصة باحتمالات حدوث كل نتيجة لبدائل الحل، لذلك يعتمد على استخدام معايير معينة يحدد فيها ظروف القرار ثم ينتقي تبعاً لذلك البديل المناسب.

#### خامساً : تأثير أهداف المنظمة

مما لا شك فيه أن أي قرار يتخذ وينفذ لابد وأن يؤدي في النهاية إلى تحقيق أهداف المنظمة، فأهداف المنظمة هي محور التوجيه الأساسي لكل العمليات فيها، لذلك فإن بؤرة الاهتمام في اتخاذ القرار هي اختيار أنسب الوسائل التي تحقق أهداف المنظمة الإستراتيجية.

#### الفرع الخامس : تصنيف القرارات<sup>1</sup>

تتعدد المعايير التي يمكن اتخاذها أساساً لتصنيف القرارات و يمكن تلخيص البعض منها :

##### أولاً : وفقاً للوظائف الأساسية

و هذا التصنيف قائم على أساس الوظائف الأساسية للمؤسسة و هي :

أ- **قرارات تتعلق بالوظائف الإدارية** : قرارات تتعلق بتحديد الأهداف المطلوب تحقيقها و السياسات العامة و الفرعية و الإجراءات التي تتبع في التنفيذ، و كذلك القرارات المتعلقة بتصميم الهيكل التنظيمي وإسناد المناصب.

ب- **قرارات تتعلق بالإنتاج** : يتضمن هذا النوع قرارات عديدة في هذا المجال كقرارات تحديد موقع المصنع و حجمه و حجم الإنتاج و سياساته و مصادر الحصول على عناصر الإنتاج.

ج- **قرارات متعلقة بالتسويق** : و تشمل هذه القرارات تلك المتعلقة بتحديد نوعية السلعة و مواصفاتها و تحديد الأسواق، كما تتضمن القرارات المتعلقة بتعبئة المنتجات و تغليفها و تسعيرها و القيام ببرامج الإعلان و الدعاية و تقديم خدمات البيع.

<sup>1</sup> بن لخصر محمد العربي، مرجع سبق ذكره، ص 158

د- **قرارات متعلقة بالتمويل** : القرارات التي تتخذ في هذا المجال تحدد حجم رأس المال اللازم و رأس المال العامل و السيولة النقدية، و طرق التمويل (قروضا مصرفية أو شخصية أو إعادة استثمار الأرباح). كما تتضمن تحديد نسبة الأرباح المطلوب تحقيقها و كيفية توزيعها.

هـ- **قرارات متعلقة بشؤون العاملين ( بشرية )** : تتخذ في هذا المجال قرارات تتعلق بتحديد مصادر الحصول على الأفراد، و طرق اختيارهم و تعيينهم و برامج تدريبهم و أسس تحليل الوظائف و توصيفها و تقويمها، و سياسات دفع الأجور و التعويضات و المكافآت، كما تتضمن تحديد أساليب الترقية و التقاعد و الفصل من العمل، و معالجة التأخير و الغياب و شكاوي العاملين.

### ثانيا : وفقا لظروف اتخاذها

يمكن تقسيم القرارات بحسب تأثير البيئة المحيطة إلى :

أ- **القرارات تحت ظروف التأكد** : هذه القرارات تتخذ في حالة التأكد التام من الظروف و المتغيرات التي تؤثر في القرار الواجب اتخاذه، و عليه فإن متخذ القرار يعي تماما نتائج القرار و آثاره مسبقا قبل اتخاذه.

ب- **القرارات تحت ظروف المخاطرة** : و هي القرارات التي تتخذ في ظروف و حالات محتملة الوقوع، بمعنى آخر هي قرارات تتخذ في ظل ظروف معروفة من المحتمل حدوثها، و درجة احتمال الحدوث هذه معروفة نسبيا أيضا.

ج- **القرارات تحت ظروف عدم التأكد** : و هي القرارات التي غالبا ما تقوم بها الإدارة العليا عندما ترسم أهداف المشروع العامة و سياسته و تكون الإدارة في ظروف لا تعلم فيها مسبقا إمكان حدوثها، فهي إذا قرارات تتخذ في ظل ظروف من الممكن حدوثها، و لكن لا تعرف درجة احتمال حدوثها.

### ثالثا : وفقا لأهميتها

حسب هذا المعيار نميز ثلاث أنواع من القرارات و هي :

أ- **قرارات إستراتيجية** : و هي تلك القرارات التي تهتم بتحديد الأهداف طويلة المدى و التي تسعى المؤسسة للوصول إليها، من خلال استخدام الموارد المتاحة و علاقاتها مع محيطها ، فالقرارات الإستراتيجية تعني بتحديد برنامج العمل المستقبلي الذي يغطي فترة طويلة من حياة المشروع ، كقرارات تحديد مجال النشاط، قرارات تحديد موقع المصنع و قرارات إنتاج سلعة جديدة أو فتح فرع جديد للمؤسسة.

ب-قرارات تكتيكية : (إدارية) و هي قرارات تتعلق بإعداد الهيكل التنظيمي و حدود السلطات والمسؤوليات و العلاقات بين الوظائف، فهذا النوع من القرارات ينصب على تسيير الموارد المادية و البشرية المتدفقة لضمان سيرورة عمليات نشاط المشروع.

ج-قرارات تنفيذية : (تشغيلية) هي تلك القرارات اللازمة للتعامل مع المشاكل المتصلة بتنفيذ خطط المنظمة ، فهي قرارات روتينية بسيطة تعني بتسيير الأعمال اليومية التشغيلية و الأنشطة الروتينية البسيطة للمنظمة، و تتعلق هذه القرارات بتحديد وسائل الاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج لتخفيض التكاليف مثل : واجبات إعادة طلب الموارد الأولية عند انخفاض المخزون لمستوى معين و متابعته أو ضبط توقيت الموظفين، جدولة إجازاتهم و تنظيم حركة التوزيع.

#### رابعا : وفقا للنمط القيادي لمتخذها

يمكن تصنيف القرارات من حيث القائمين باتخاذها إلى :

أ-قرارات انفرادية : القرار الانفرادي هو الذي ينفرد متخذ القرار بصنعه دون مشاركة غيره و بالتالي فإن عملية تحديد المشكلة و تحليلها و اختيار البديل المناسب لحلها تتأثر كليا بالأحكام الشخصية للفرد.

ب-قرارات جماعية : أما القرار الجماعي فهو الذي يكون ثمرة جهد و مشاركة جماعية، حيث المؤسسة تختار طريقة من طرق المشاركة من حيث نوعية المشاركة ( اقتراحات، بالإجماع أو بالأغلبية ) ومستوياتها ( حسب درجة المسؤولية أو طريقة العصف الذهني ... )

## خلاصة الفصل

تعتبر تقنية الأقسام المتجانسة إحدى أدوات مراقبة التسيير ، ظهرت كضرورة محاسبية و كتقنية كمية تهتم بمجال مراقبة و حساب التكاليف و تحديد التكلفة النهائية لمنتجات المؤسسة الاقتصادية و هذا بغرض توفير المعلومات الضرورية في شكل لوحة قيادة لمساعدة المسيرين على اتخاذ مختلف القرارات و تحديد سياسة التسعير المناسبة والتي تضمن تحقيق أهدافها.

غير أنه قبل القيام بحساب التكاليف وسعر التكلفة النهائية ، من الضروري الحصول على المعلومات اللازمة حول التكاليف من المحاسبة العامة باعتبارها المصدر الأساسي لمعلومات المحاسبة التحليلية ، ثم القيام بترتيب وتصنيف هذه المعلومات حسب الوظائف كمرحلة مهمة و أساسية تسبق عملية تحديد سعر التكلفة.

إن طريقة الأقسام المتجانسة توفر معلومات دقيقة حول التكاليف في جداول تشكل لوحة قيادة وهذا ما يساعد إدارة المؤسسة على اتخاذ القرارات بشكل أكثر موضوعية و واقعية وخاصة ما يتعلق منها بتحديد الأسعار.

لا تخلو أي طريقة من العيوب و النقائص و بالتالي وجود إمكانية التكامل بين الطرق المختلفة للمحاسبة .

# الفصل الثاني

تطبيق طريقة الاقسام المتجانسة  
في المؤسسة العمومية الإستشفائية بالمنية

## تمهيد :

إن ظاهرة ارتفاع تكلفة الخدمة الصحية ليست خاصة ببلد معين بل هي ظاهرة عالمية تشهدنا مختلف المنظومات الصحية و بدرجات متفاوتة.

إن تطور الإنفاق الصحي المواكب لزيادة الطلب على الخدمة الصحية و ارتفاع التكاليف الناتجة عن النشاط الإستشفائي من جهة، و القيود الاقتصادية و لاسيما ندرة الموارد المالية من جهة أخرى، هي من الأسباب التي دفعت بالمسير الإستشفائي للاهتمام بتحليل التكاليف الخاصة بالنشاط الإستشفائي من اجل الحصول على أفضل رعاية صحية للمرضى الحاليين و المتوقعين.

عملية الإحاطة بالتكاليف الإستشفائية ومحاولة فهم تطورها يعتبر جزءا هاما من نظام المعلومات فالمؤسسة الصحية كباقي المؤسسات الاقتصادية في حاجة إلى نظام معلومات يمكن أصحاب القرار من اتخاذ التدابير الفعالة في مجال التسيير.

سنتناول في هذا الفصل مفهوم المؤسسة الإستشفائية ، وظائفها ، تنظيمها و نشاطاتها.

سنحاول تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في المؤسسة العمومية الإستشفائية بالمنية.

## المبحث الأول : المؤسسة الإستشفائية

المستشفى نظام معقد متعدد النشاطات ليس وليد هذا القرن بل كان نتيجة عدة تجارب سابقة ابتداء من الحضارة الإغريقية مروراً بالحضارة الإسلامية وصولاً إلى الشكل الحالي للمستشفى.

المستشفى في بادئ الأمر كان مأوى للمرضى ومكان للعبادة في نفس الوقت تطور المستشفى بالموازاة مع تطور الطب أين ظهر المستشفى بتنظيم يشبه التنظيمات في الوقت الحالي و تعدد النشاطات التي يقوم بها من تقديم عقاقير، فحص، أكل و نظافة.

في مرحلة موالية ظهرت اكتشافات هامة في العالم الغربي وخاصة في ميدان الرعاية الطبية و حدث هذا في عصر النهضة، ساعده في ذلك الاكتشافات المتعددة في مجال العلوم الكيميائية مثل التخدير و تحضير العقاقير، بالإضافة إلى ذلك اختراع بعض الأجهزة التي ساعدت على الفحص.

### المطلب الأول : مفهوم المؤسسة الإستشفائية

#### الفرع الأول : تعريف المؤسسة الإستشفائية

حمل المفهوم الحالي للمستشفى عدة تعابير مختلفة في شكلها لكنها موحدة في المعنى فقد عرفت الهيئة الأمريكية للمستشفيات (American Hospital Association) المستشفى على أنه "مؤسسة تحتوي على جهاز طبي منظم، يتمتع بتسهيلات طبية دائمة تشتمل على أسرة للتويم و خدمات طبية تتضمن خدمات الأطباء و خدمات المريض المستمرة لإعطاء المرضى التشخيص و العلاج اللازمين".<sup>1</sup>

بالإضافة إلى التعريف السابق هناك تعريف آخر للمنظمة العالمية للصحة حيث انها عرفته تعريفاً وظيفياً " جزء أساسي من تنظيم اجتماعي و طبي تتلخص وظيفته في تقديم رعاية صحية كاملة للسكان علاجية كانت أو وقائية و تمتد خدمات عيادته الخارجية إلى الأسرة في بيئتها المنزلية ، كما أنه أيضاً مركز لتدريب العاملين الصحيين و للقيام ببحوث اجتماعية حيوية".<sup>2</sup>

من خلال التعاريف السابقة تعتبر المؤسسة الإستشفائية مجموعة من الإمكانيات المادية و البشرية التي تتضافر فيما بينها لإنتاج خدمات صحية تقدم للسكان.

<sup>1</sup>American hospital association, classification of health care institutions, Chicago, American, hospital association, 1974, p:10

نقلا عن دشيخة صورية، تقييم استخدام مؤشرات أداء المستشفيات في تحسين جودة الخدمة الصحية، مذكرة ماستر أكاديمي، قسم علوم التسيير، كمية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2017، ص6  
<sup>2</sup> دشيخة صورية، المرجع السابق، ص 6

## الفرع الثاني : وظائف المؤسسة الإستشفائية

تختلف وظائف المستشفيات فيما بينها بحسب حجم المستشفى و الهدف الذي أنشأت من أجله لكن هناك وظائف أساسية مشتركة عموما في معظم المستشفيات منها<sup>1</sup>:

- الرعاية الطبية و الصحية؛
- التعليم و التدريب؛
- البحوث الطبية و الاجتماعية.

## اولا : الرعاية الطبية و الصحية

يقصد بالرعاية الطبية الخدمات التشخيصية و العلاجية و التأهيلية و النفسية المقدمة للمرضى و كل ما يرافقها من التحاليل المخبرية و التصوير و خدمات التمريض و الخدمات الصيدلانية و الغذائية. أما الرعاية الصحية فتتمثل إعادة توجيه النظام الصحي في المجتمع على أساس العلاقات بين المشكلات الصحية و العوامل الاقتصادية، الاجتماعية و البيئية مثل : رعاية الأمومة و الطفولة، توفير الأدوية و الأمصال الأساسية و الوقاية من الأمراض المعدية.

## ثانيا : التعليم و التدريب

إن التطور التكنولوجي لعب دورا هاما في البحث و بالتالي تطورت العلوم الطبية مما أصبح لزاما الاهتمام بالتكوين المستمر لمختلف الفئات الطبية و تمثل المستشفيات مراكز للتعليم و التدريب خاصة المستشفيات الجامعية و التي تعتبر وسائط لتبادل المعارف و الخبرات بهدف نقل نتائج الممارسات و التجارب السابقة.

## ثالثا : البحوث الطبية و الاجتماعية

من خلال تنوع حالات المرضى و طرق العلاج يجب القيام بالبحوث الخاصة بتطوير الأدوية أو طرق فحص بديلة أو أساليب جديدة لمكافحة العدوى ولا تتوفر عوامل البحث إلا في المستشفيات.

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، قانون رقم 18-11 المؤرخ في 02 يوليو سنة 2018، يتعلق بالصحة، الجريدة الرسمية، العدد 46، 29 يوليو سنة 2018، المادة 281-282، ص 28-29

## الفرع الثالث: تصنيف المؤسسات و النشاطات الإستشفائية

لم يكن المستشفى في الحضارات القديمة إلا مأوى للمرضى تقدم فيه الفحوصات وتعطى فيه بعض العقاقير التي كان يعتقد آنذاك أنها تحسن حالة المريض و تساعده على الشفاء .  
أخذ دور المستشفى يتطور إلى أن أصبح مؤسسة صحية بالغة التعقيد تحتوي على إمكانيات بشرية مادية و تقنية هائلة متعددة الوظائف و النشاطات و الأهداف، حيث يمكن تصنيف المستشفيات على أساس عدة معايير من أهمها معيار الملكية و التبعية الإدارية و معيار الموقع و الحجم.

## اولا : تصنيف المستشفيات على أساس الملكية و التبعية الادارية :

يمكن تصنيف المستشفيات الى نوعين طبقا للجهة التي تملك و تمول و تدير المستشفى و هي تشمل المستشفيات الحكومية و المستشفيات الخاصة.

هناك عدة انواع من المستشفيات الحكومية فمنها :

- أ- المستشفيات الحكومية العامة: و هي التي تقوم بخدمة جميع فئات المجتمع مجانا أو بدفع مساهمات رمزية.
  - ب- المستشفيات الحكومية لخدمة فئة خاصة : كالمستشفى العسكري أو مستشفى الأمن الوطني.
  - ج- المستشفيات الحكومية المتخصصة: هي المستشفيات التي تتخصص في تشخيص علاج حالات مرضية معينة مثل علاج الأعصاب، أمراض العيون و الأمراض السرطانية.
- اما المستشفيات الخاصة هي تلك المستشفيات التي تعود ملكيتها لأفراد أو جمعيات.

## ثانيا : تصنيف المستشفيات على اساس الموقع و الحجم

حيث تصنف المستشفيات حسب عدة معايير متداخلة فيما بينها معيار عدد السكان معيار عدد البلديات، معيار عدد الأسرة، معيار عدد المصالح، معيار الطابع الجامعي و معيار مقر الولاية و تنقسم هذه المستشفيات إلى 04 أنواع<sup>1</sup>:

- أ- المستشفيات المركزية: هي مستشفيات صنف A تقدم خدماتها في المجمعات السكنية المتوسطة مثل المدن.
- ب- المستشفيات المناطق الجهوية : هي مستشفيات صنف B هي مستشفيات تقدم خدمات لا يمكن توفيرها في اغلب المستشفيات و تكون على مستوى الولاية.

<sup>1</sup>الجزائر قرار وزاري مشترك، يحدد معايير تصنيف المؤسسات العمومية الإستشفائية و المؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتصنيفها، الجريدة الرسمية، العدد 20، 4 ابريل سنة 2012 ، ص 24

- ج - المستشفيات المحلية : هي مستشفيات صنف C تقدم خدمات صحية عامة مثل الجراحة العامة ورعاية الأمومة و التوليد، و خدمات الأمراض الباطنية.
- د - المستشفيات المحلية الصغيرة : هي مستشفيات صنف D.

### ثالثا : تصنيف النشاطات الإستشفائية

يمكن تمييز نوعين من النشاطات الإستشفائية :

- أ- النشاطات الإستشفائية الأساسية : هي التي تساهم بصفة مباشرة في تقديم الخدمة الصحية للمريض
- ب-النشاطات الإستشفائية المساعدة :هي النشاطات التي تساهم بصفة غير مباشرة في تحسين صحة المريض مثل نشاطات المخبر و الأشعة و حتى النشاطات الإدارية والاقتصادية و الاجتماعية.
- يتم تفاعل النشاطات الأساسية و المساعدة من أجل إنتاج خدمات صحية نوعية.

### المطلب الثاني : تعريف المؤسسة العمومية الإستشفائية بالمنية

هي مؤسسة إدارية عمومية تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلال المالي يسيرها مجلس الإدارة يديرها المدير كما تزود بهيئة استشارية تتمثل في المجلس الطبي.<sup>1</sup>

و هي مصنفة ضمن الصنف ج اي C.

### الفرع الأول: مجلس الإدارة

يعتبر مجلس الإدارة الهيئة المسيرة للمؤسسة و له صلاحية وضع برامج الوقاية، التربية الصحية صيانة الهياكل، المباني، المعدات و اتخاذ القرارات التي من شأنها تحسين و تطوير الإجراءات الصحية .

كما يتولى وضع مشروع الميزانية المقترح على وزارة الصحة و المبني على تنبؤات نفقات السنة ويهتم بدراسة المسائل الخاصة بتنظيم و تشغيل المصالح و تطبيق القانون الداخلي.

<sup>1</sup> الجزائر، مرسوم تنفيذي رقم 07-140، يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الإستشفائية و المؤسسات العمومية للصحة الجوية و تنظيمها و سيرها، الجريدة الرسمية، العدد 33، 20 مايو سنة 2007 ، المادة 10

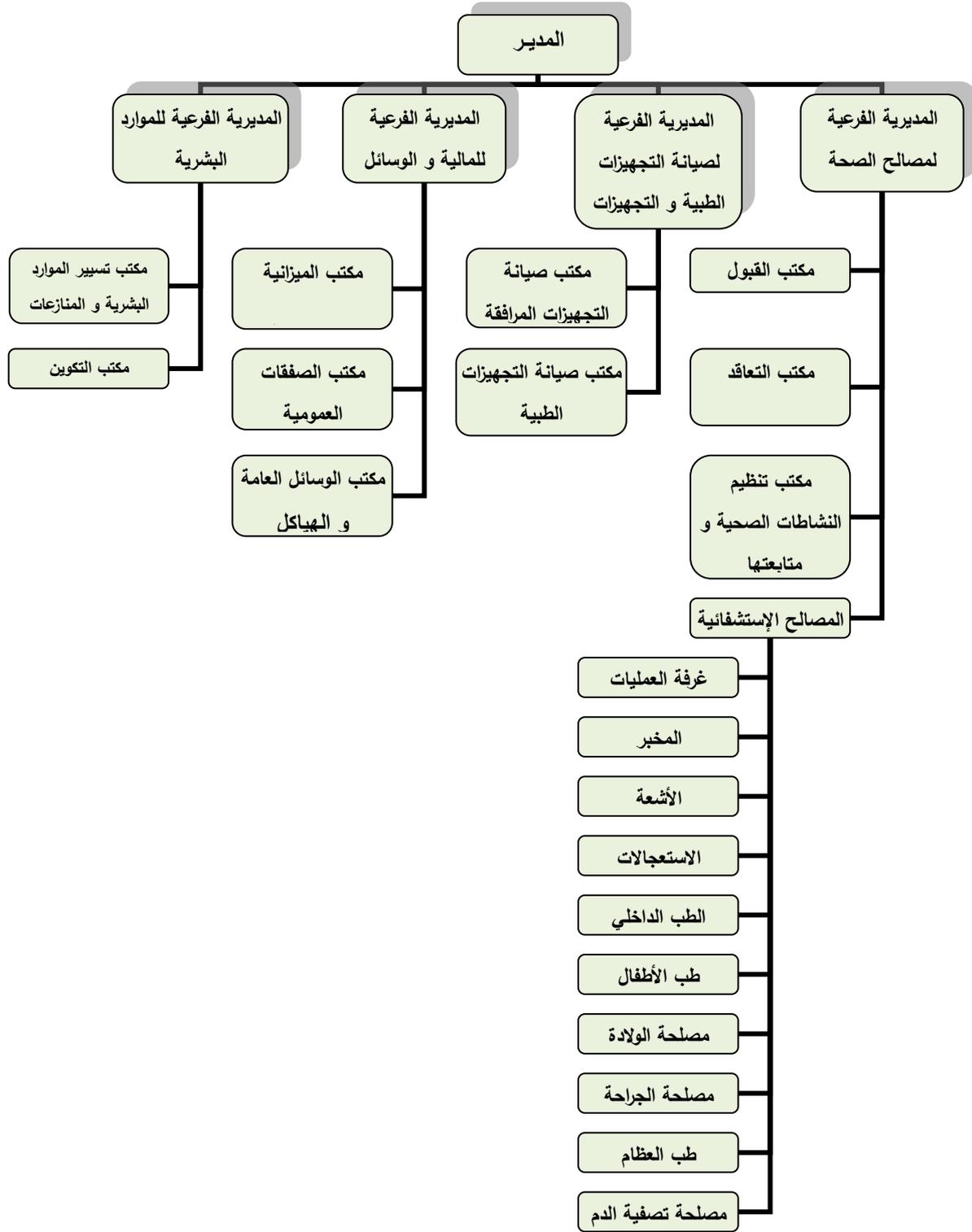
**الفرع الثاني :المجلس الطبي**

أما المجلس الطبي يجتمع لإسداء الاقتراحات و الآراء فيما يخص تجهيز المصالح الطبية و برامج الصحة و السكان التي من شأنها تحسين الخدمات الصحية و العلاجية.

**الفرع الثالث : الهيكل التنظيمي**

لا يمكن تنظيم نشاط مؤسسة بدون بناء هيكل تنظيمي يحدد المهام و المسؤوليات الخاصة بكل نشاط على مستوى تلك المؤسسة، لذلك وضعت الوزارة الوصية قرار بناء هيكل تنظيمي لكل مؤسسة إستشفائية. يوضح هذا الشكل الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الإستشفائية بالمنية.

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



المصدر : من إعداد الطالب بناء على بيانات مكتب حساب التكاليف

حيث ستنم دراسة طريقة الأقسام المتجانسة بالمؤسسة العمومية الإستشفائية بالمنية في مكتب التعاقد و حساب التكاليف للثلاثي الرابع لسنة 2013، كما سنستعمل تطبيق اكسل EXCEL في العمليات الحسابية.

## المبحث الثاني : طريقة الأقسام المتجانسة لمراقبة التكاليف الإستشفائية

بما أن العرض يكون أقل أو يساوي الطلب في المؤسسة الإستشفائية كان لزاما عليها التحكم في التكاليف واستغلالها في مجال الرقابة<sup>1</sup> الذي يتمثل أساسا في مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف التاريخية أو التكاليف المقدرة مسبقا من أجل اتخاذ قرارات تصحيحية.

إن العلاقة التمويلية التي تربط بين الدولة و صندوق الضمان الاجتماعي من أجل تمويل المؤسسات العمومية الإستشفائية لتلبية حاجيات المواطنين المتزايدة<sup>2</sup> أدى إلى بروز إشكالية نسبة التمويل لكل جهة مقابل الخدمات المقدمة، مما نتج عنه نهج تعاقدية تكون الدولة فيه حكم بين المؤسسة الصحية وهيئات الضمان الاجتماعي، كما أن هذا التعاقد يكون تفاوضي ويمتاز بالشفافية وذلك من أجل أقصى استعمال للموارد المتوفرة، زيادة على هذا فإنه يحدد المسؤوليات سواء لمقدم العلاج أو الممول.

قررت وزارة الصحة و السكان و إصلاح المستشفيات تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة ابتداء من نهاية سنة 2001 و تقوم هذه الطريقة على محاولة تحديد سعر التكلفة للأقسام الطبية الأساسية التي تتضمن التكاليف المباشرة وجزء من التكاليف غير المباشرة التي توزع على أساس مفاتيح التوزيع بغرض قياس نشاط كل قسم.

و يمكن تلخيص مراحل تطبيق هذه الطريقة في المراحل التالية :

- تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة (أساسية ومساعدة).
- إعداد الوثائق المحاسبية و جمع المعلومات؛
- توزيع الأولي؛
- التوزيع الثانوي.

<sup>1</sup> الجزائر، قانون رقم 18-11 المؤرخ في 02 يوليو سنة 2018، مرجع سبق ذكره، المادة 302-303، ص 30

<sup>2</sup> الجزائر، قانون رقم 18-11 المؤرخ في 02 يوليو سنة 2018، مرجع سبق ذكره، المادة 300، ص 30

**المطلب الأول : تحديد الأقسام بالمؤسسة العمومية الإستشفائية بالمنية و إعداد الوثائق**

يجب تقسيم المؤسسة العمومية الإستشفائية بالمنية إلى مراكز التحليل (أقسام متجانسة).

القسم المتجانس هو القسم الذي ينتج نفس وحدة العمل , مثال: قسم إستشفائي ينتج وحدة عمل يوم إستشفائي، كما يجب أن يتوفر على الشروط التالية :

- يتوفر على مقر خاص به؛
  - يتمتع بمستخدمين دائمين؛
  - وجود رئيس قسم مسؤول عنه؛
  - وجوب تسجيل الأعباء بصفة مباشرة (أدوية، أجور، ..) على حساب القسم المعني.
- من خلال الشروط السابقة وجود مخبر لتحليل الدم داخل قسم طب الأطفال مثلا : يعني أن المخبر ليس بقسم متجانس لأنه غير منفصل من ناحية المسؤولية و التسيير عن قسم طب الأطفال.
- و يمكن تقسيم المؤسسة إلى أقسام أساسية و أقسام مساعدة.

**الفرع الأول : الأقسام المتجانسة****أولا : الأقسام المساعدة**

هي مراكز التحليل التي لها علاقة غير مباشرة مع المرضى والتي لا تنتج وحدات العمل المراد حساب سعر تكلفتها ولكن يمكن أن تنتج وحدات عمل أخرى تساعد في التوزيع الثانوي.

يمكن التمييز داخل الأقسام المساعدة مجموعتين من الأقسام :

**أقسام ذات طابع طبي :** نشاطها موجه إلى الأقسام الطبية الأساسية و تتكون من غرفة العمليات

المخبر والأشعة.

**أقسام عامة :** أعباؤها موجهة لكامل المؤسسة و تتكون من قسم الإدارة، قسم خدمات اقتصادية

وقسم خدمات اجتماعية.

والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (2-1): الأقسام المساعدة

وحدات العمل	الأقسام و المصالح	الأقسام المساعدة
K	غرفة العمليات ( K ترميز لحساب عدد وحدات كل عملية الخص بها)	أقسام ذات طابع طبي
B	المخبر ( B ترميز لحساب عدد وحدات كل تحليل)	
R	الأشعة ( R ترميز لحساب عدد وحدات كل تصوير)	
دج	قسم الإدارة : جميع مكاتب المديريات الفرعية	أقسام عامة
دج	قسم خدمات اقتصادية :جميع المخازن، المغسلة الملبسة، المطعم، الصيدلية و ورشات الصيانة	
دج	قسم خدمات اجتماعية :السكنات الوظيفية، النادي ومصحة حفظ الجثث	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على بيانات مكتب حساب التكاليف

ثانيا : الأقسام الأساسية

هي أقسام لها علاقة مباشرة مع المرضى و ينتج عن نشاطها مخرجات تسمى وحدات قياس (وحدات عمل) تقوم بحساب تكلفتها و هي محددة في الجدول التالي :

الجدول رقم(2-2) : الأقسام الأساسية

رمز وحدات العمل	وحدات العمل	الأقسام الأساسية
package	فحص طبي	الاستعجالات
jh	يوم استشفائي	الطب الداخلي
jh	يوم استشفائي	طب الأطفال
jh	يوم استشفائي	مصحة الولادة
jh	يوم استشفائي	مصحة الجراحة
jh	يوم استشفائي	طب العظام
séance	حصة	مصحة تصفية الدم

المصدر: من إعداد الطالب بناء على بيانات مكتب حساب التكاليف

**الفرع الثاني : إعداد الوثائق المحاسبية و جمع المعلومات**

تتعدد المستندات و الدفاتر المستخدمة في جمع و تسجيل بيانات التكاليف بالمؤسسة بالإضافة إلى الوثائق الإحصائية المتعلقة بالأقسام الطبية سواء أساسية أو مساعدة و يتم تجميع المعلومات من الأقسام كل ثلاثة أشهر.

هناك ثلاثة أنواع من الجداول :

- **جداول الحصيلة A** : التكاليف المتمثلة في تكاليف المستخدمين تكاليف التغذية، تكاليف الصيدلانية و كذلك مصاريف لوازم متنوعة و مصاريف الصيانة.
- **جداول الحصيلة B** : النشاطات والمتمثلة في النشاطات الإستشفائية و الفحوصات و النشاطات التقنية.
- **جداول الحصيلة C**: التوزيعات المتمثلة في التوزيعين الأولي و الثانوي للأقسام الأساسية والمساعدة.

أولا : الحصيلة A: التكاليف

تنقسم التكاليف إلى ستة أصناف :

أ : الكتلة الأجرية

و هي تعبر عن مصاريف المستخدمين المباشرة و التي يتم توزيعها على الأقسام المتجانسة وفق عدد العمال الذين يباشرون عملهم في ذلك القسم و هي عملية تستغرق الوقت و الجهد لأنها تستوجب التوزيع على أساس الرتب لكل صنف من جهة و على أساس القسم من جهة اخرى.

الجدول رقم (3-2) : الكتلة الأجرية

الوحدة: (دج)

المجموع الكلي	مجموع الآخرين	مجموع الشبه طبي	مجموع الأطباء	البيان	
16 089 053,46	342 177,31	12 727 333,38	3 019 542,77	غرفة العمليات	الأقسام المساعدة
3 673 378,40	174 260,50	3 135 777,40	363 340,50	المخبر	
3 042 802,40	117 306,26	2 925 496,14	0,00	الأشعة	
7 150 728,76	5 602 478,51	1 081 410,28	466 839,97	الإدارة	
12 065 391,02	9 191 830,18	2 873 560,84	0,00	خ/ اقتصادية	
0,00	0,00	0,00	0,00	خ/ اجتماعية	
5 854 032,70	512 590,86	4 639 653,29	701 788,55	الاستعجالات	الأقسام الأساسية
6 304 921,53	527 701,67	3 284 270,73	2 492 949,13	الطب الداخلي	
4 423 285,36	242 220,67	3 450 339,87	730 724,82	طب الأطفال	
9 884 287,92	699 675,53	6 896 451,25	2 288 161,14	م/ الولادة	
3 302 413,99	332 333,50	2 363 613,12	606 467,37	م/ الجراحة	
2 182 293,43	317 649,27	1 864 644,16	0,00	طب العظام	
6 016 446,74	543 777,67	2 554 302,06	2 918 367,01	م/ تصفية الدم	
<b>79 989 035,71</b>	<b>18 604 001,93</b>	<b>47 796 852,52</b>	<b>13 588 181,26</b>		<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الطالب بناء على بيانات مكتب الأجور، 2013

ب : مصاريف التغذية:

يتم تسجيل المواد الغذائية المستهلكة كميًا وقيميًا و عدد الوجبات المقدمة للمرضى و عمال المناوبة في مختلف الأقسام من طرف مكتب المؤونة.

مصاريف التغذية الإجمالية للفصل : 3 812 877,60 د.ج.

عدد الوجبات خلال الفصل : 20440 وجبة.

سعر تكلفة الوجبة = مصاريف التغذية/عدد الوجبات: 186,54 د.ج.

الجدول رقم(4-2) : مصاريف التغذية

الوحدة:(دج)

المجموع		أخرون		المستخدمين		المرضى		البيان
المبلغ	العدد	المبلغ	العدد	المبلغ	العدد	المبلغ	العدد	
598 047,24	3206	0,00	0	598 047,24	3206	0,00	0	غرفة العمليات
102 970,08	552	0,00	0	102 970,08	552	0,00	0	المخبر
68 646,72	368	0,00	0	68 646,72	368	0,00	0	الأشعة
223 101,84	1196	0,00	0	223 101,84	1196	0,00	0	الإدارة
6 528,90	35	6 528,90	35	0,00	0	0,00	0	خ/ اقتصادية
0,00	0	0,00	0	0,00		0,00	0	خ/ اجتماعية
171 616,80	920	0,00	0	171 616,80	920	0,00	0	الاستعجالات
461 499,96	2474	0,00	0	137 293,44	736	324 206,52	1738	الطب الداخلي
434 265,12	2328	0,00	0	120 131,76	644	314 133,36	1684	طب الأطفال
542 458,32	2908	0,00	0	171 616,80	920	370 841,52	1988	م/ الولادة
913 299,84	4896	0,00	0	240 263,52	1288	673 036,32	3608	م/ الجراحة
0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	طب العظام
290 442,78	1557	0,00	0	0,00	0	290 442,78	1557	م/ تصفية الدم
3 812 877,60	20440	6 528,90	35	1 833 688,20	9830	1 972 660,50	10575	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب بناء على بيانات المسؤول عن مكتب المؤونة، 2013

ج : المصاريف الصيدلانية:

يتم خروج المستهلكات الصيدلانية من المخازن وتسجل حسب كل فئة كما هو موضح في الجدول.

الجدول رقم (5-2) : المصاريف الصيدلانية

الوحدة:(دج)

المجموع	مواد المخبر	مواد الأشعة	المستهلكات	الأدوية	البيان	
1 251 389,28	2 006,24	0,00	723 297,54	526 085,50	غرفة العمليات	الأقسام المساعدة
1 056 209,83	911 197,38	0,00	140 025,86	4 986,59	المخبر	
602 522,72	0,00	522 665,78	12 917,39	66 939,55	الأشعة	
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	الإدارة	
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	خ/ اقتصادية	
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	خ/ اجتماعية	
1 358 089,79	16 387,08	0,00	580 749,11	760 953,60	الاستجالات	الأقسام الأساسية
737 588,20	8 520,84	0,00	68 777,68	660 289,68	الطب الداخلي	
205 903,33	1 583,77	0,00	68 645,60	135 673,96	طب الأطفال	
627 771,49	327,27	0,00	245 677,27	381 766,95	م/ الولادة	
471 869,83	2 512,98	0,00	96 196,55	373 160,30	م/ الجراحة	
513 021,85	0,00	0,00	134 713,35	378 308,50	طب العظام	
6 234 370,16	0,00	0,00	3 853 311,95	2 381 058,21	م/تصفية الدم	
13 058 736,48	942 535,56	522 665,78	5 924 312,30	5 669 222,84	المجموع الكلي	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على بيانات المسؤول عن الصيدلية، 2013

د : مصاريف لوازم متنوعة

يتم تسجيل استهلاك اللوازم و التجهيزات المختلفة و الأقسام المستفيدة منها من طرف المخازن كما هو موضح في الجدول.

الجدول رقم(2-6) : مصاريف لوازم متنوعة

الوحدة:(دج)

المجموع	الأجهزة الطبية	الأجهزة غير الطبية	مواد التنظيف	ألبسة و لوازم الإقامة	لوازم مكتبية	البيان	
1 313 953,15	1 190 987,08	0,00	48 309,78	64 941,29	9 715,00	غرفة العمليات	الأقسام المساعدة
124 118,07	95 075,07	0,00	11 290,40	1 240,00	16 512,60	المخبر	
8 121,32	0,00	0,00	5 249,32	0,00	2 872,00	الأشعة	
199 082,28	0,00	0,00	8 602,38	17 837,80	172 642,10	الإدارة	
1 071 277,74	0,00	0,00	354 048,74	3 067,00	714 162,00	خ/ اقتصادية	
60 188,87	0,00	0,00	1 679,72	58 509,15	0,00	خ/ اجتماعية	
209 393,74	0,00	0,00	40 123,06	143 895,78	25 374,90	الاستعجالات	الأقسام الأساسية
109 998,88	54 426,00	0,00	17 102,48	14 932,80	23 537,60	الطب الداخلي	
51 335,52	12 003,00	0,00	26 114,62	5 268,90	7 949,00	طب الأطفال	
163 642,03	72 247,28	0,00	42 774,27	30 382,88	18 237,60	م/ الولادة	
79 180,92	0,00	0,00	51 995,20	17 759,12	9 426,60	م/ الجراحة	
12 000,00	12 000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	طب العظام	
33 958,08	0,00	0,00	25 963,08	0,00	7 995,00	م/تصفية الدم	
3 436 250,60	1 436 738,43	0,00	633 253,05	357 834,72	1 008 424,40	المجموع الكلي	

المصدر: من إعداد الطالب بناء على بيانات المسؤول عن حساب التكاليف، 2013.

هـ: مصاريف الصيانة و التصليح

يمكن تحديد أعباء الصيانة و التصليح بدقة لكل قسم إن كان هناك مسك للوثائق و تسجيل دائم وإن لم يتوفر ذلك يمكن جمع تلك الأعباء و جعلها ضمن الأعباء العامة، كما يمكن إن تنفذ بعض الأشغال من طرف مؤسسة مختصة، و كل الأشغال التي لم تكن محددة لقسم معين يتحملها قسم خدمات اقتصادية.

الجدول رقم (7-2) : مصاريف الصيانة

الوحدة: (دج)

البيان	الاعباء العامة
غرفة العمليات	418 787,48
المخبر	111 145,76
الأشعة	78 665,04
الإدارة	182 789,50
خ/ اقتصادية	158 361,84
خ/ اجتماعية	418 787,48
الأقسام المساعدة	
الاستعجالات	812 200,06
الطب الداخلي	198 753,93
طب الأطفال	149 381,08
م/ الولادة	347 341,39
م/ الجراحة	307 297,08
طب العظام	0.00
م/تصفية الدم	59 921,16
المجموع الكلي	3 243 431,80

المصدر: من إعداد الطالب بناء على بيانات المسؤول عن حساب التكاليف، 2013.

المصاريف المشتركة: و هي الأعباء التي لم تذكر أنفا مثل :

- مصاريف تأمين المسؤولية المدنية :
- تحدد من خلال فاتورة التأمين السنوية و تقسم على أربعة للحصول على قسط الثلاثي.
- مصاريف التكوين المتواصل :
- تحدد من خلال الميزانية و تقسم على أربعة للحصول على قسط الثلاثي.
- الغاز الطبي و مواد أخرى:
- معظم الأقسام الطبية الأساسية تستهلك الغاز الطبي و لا يمكن تسجيل استهلاك كل قسم على حدا لان هناك ربط شبكي لنقل الغاز الطبي من القارورات إلى الأقسام.
- مصاريف مختلفة للتسيير:
- تحدد من خلال الميزانية و تقسم على أربعة للحصول على قسط الثلاثي.
- الغاز ، الكهرباء و الماء: لا يمكن تحديد استهلاك هذه المواد لكل قسم.
- مصاريف الحظيرة ( بنزين، مازوت ... ) :
- تحديد تكلفة النقل لكل قسم تعد بالعملية الصعبة و المعقدة لذلك يتم تجميع كل أعباء الطاقة ( بنزين، مازوت ... ) في المصاريف المشتركة
- تعويضات التنقل :
- يتم تحديدها من خلال نفقات التنقلات للعمال المسجلة في الميزانية في بند الأمر بمهمة.

**الجدول رقم (2-8) : المصاريف المشتركة**

الوحدة: (دج).

المبالغ	البيان
60 864,63	التأمين على المسؤولية المدنية
250 000,00	التكوين المتواصل
648 320,40	الغاز الطبي و مواد أخرى
366 325,00	مصاريف مختلفة للتسيير
922 931,19	الغاز، الكهرباء و الماء
488 180,00	مصاريف الحظيرة
356 900,00	تعويضات التنقل
<b>3 093 521,22</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الطالب بناء على بيانات المسؤول عن حساب التكاليف، 2013.

ثانيا : الحصيلة B : النشاطات

يتم تحديد عدد وحدات القياس لكل قسم و ذلك بالاعتماد على استمارات يتم توزيعها و تجميع نتائجها و العملية تطول لسنا بصدد شرحها بل يتم الانتقال مباشرة إلى الجداول النهائية.

الجدول رقم (2-9): نشاط الأقسام الإستشفائية والفحوصات

العدد	رمز وحدات العمل	وحدات العمل	الأقسام الأساسية
12020	package	فحص طبي	الاستعجالات
999	jh	يوم استشفائي	الطب الداخلي
951	jh	يوم استشفائي	طب الأطفال
1185	jh	يوم استشفائي	م/ الولادة
967	jh	يوم استشفائي	م/ الجراحة
822	jh	يوم استشفائي	طب العظام
1460	séance	حصة	م/تصفية الدم

المصدر: من إعداد الطالب بناء على بيانات مكتب حساب التكاليف، 2013.

الجدول رقم (2-10) : النشاطات التقنية

الأشعة		المخبر		غرفة العمليات		البيان
عدد R	عدد التصوير	عدد B	عدد التحاليل	عدد K	عدد العمليات	
20988	2018	44587	2557	0	0	الاستعجالات
2936	128	29852	2029	0	0	الطب الداخلي
598	44	22850	1289	0	0	طب الأطفال
140	7	46457	2537	8660	117	م/ الولادة
1796	112	8055	482	13425	250	م/ الجراحة
1182	192	4200	280	3435	39	طب العظام
370	16	9300	511	0	0	م/تصفية الدم
<b>28010</b>	<b>2517</b>	<b>165301</b>	<b>9685</b>	<b>25520</b>	<b>406</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: من إعداد الطالب بناء على بيانات مكتب حساب التكاليف، 2013.

المطلب الثاني: التوزيع الأولي و الثاني

الفرع الأول : التوزيع الأولي : نقوم بتحويل المبالغ من الحصيلة A أما بالنسبة للمصاريف المشتركة توزع بين الأقسام المتجانسة على أساس وحدة النقد (التناسب).

الجدول رقم (11-2): التوزيع الأولي للأعباء

الوحدة: (دج) .../...

الأقسام المساعدة						البيان
خ/اجتماعية	خ/اقتصادية	الإدارة	الأشعة	المخبر	غرفة العمليات	
0,00	12 065 391,02	7 150 728,76	3 042 802,40	3 673 378,40	16 089 053,46	الكتلة الاجرية
0,00	6 528,90	223 101,84	68 646,72	102 970,08	598 047,24	التغذية
0,00	0,00	0,00	602 522,72	1 056 209,83	1 251 389,28	الصيدلانية
60 188,87	1 071 277,74	199 082,28	8 121,32	124 118,07	1 313 953,15	لوازم متنوعة
418 787,48	158 361,84	182 789,50	78 665,04	111 145,76	418 787,48	الصيانة
478 976,35	13 301 559,50	7 755 702,38	3 800 758,20	5 067 822,14	19 671 230,61	مجموع جزئي
%0,46	%12,85	%7,49	%3,67	%4,89	%19,00	النسبة
14 310,59	397 416,69	231 720,62	113 556,97	151 413,61	587 726,23	المصاريف المشتركة
<b>493 286,94</b>	<b>13 698 976,19</b>	<b>7 987 423,00</b>	<b>3 914 315,17</b>	<b>5 219 235,75</b>	<b>20 258 956,84</b>	المجموع
نسبة الاقسام الاساسية						

الوحدة: (دج)

.../...

النسبة	المجموع الكلي	الأقسام الأساسية								البيان
		مجموع الاقسام الاساسية	م/تصفية الدم	ط/العظام	م/الجراحة	م/الولادة	ط/الأطفال	ط/الداخلي	الاستعدادات	
75,01%	79 989 035,71	37 967 681,67	6 016 446,74	2 182 293,43	3 302 413,99	9 884 287,92	4 423 285,36	6 304 921,53	5 854 032,70	الكتلة الاجرية
3,58%	3 812 877,60	2 813 582,82	290 442,78	0,00	913 299,84	542 458,32	434 265,12	461 499,96	171 616,80	التغذية
12,25%	13 058 736,48	10 148 614,65	6 234 370,16	513 021,85	471 869,83	627 771,49	205 903,33	737 588,20	1 358 089,79	الصيدلانية
3,22%	3 436 250,60	659 509,17	33 958,08	12 000,00	79 180,92	163 642,03	51 335,52	109 998,88	209 393,74	لوازم متنوعة
3,04%	3 243 431,80	1 874 894,70	59 921,16	0,00	307 297,08	347 341,39	149 381,08	198 753,93	812 200,06	الصيانة
97,10%	103 540 332,19	53 464 283,01	12 635 138,92	2 707 315,28	5 074 061,66	11 565 501,15	5 264 170,41	7 812 762,50	8 405 333,09	مجموع جزئي
0,00%	%100	%51,64	%12,20	%2,61	%4,90	%11,17	%5,08	%7,55	%8,12	النسبة
2,90%	3 093 521,22	1 597 376,51	377 505,75	80 887,68	151 600,03	345 547,70	157 279,99	233 425,43	251 129,93	المصاريف المشتركة
100%	<b>106 633 853,41</b>	<b>55 061 659,52</b>	<b>13 012 644,67</b>	<b>2 788 202,96</b>	<b>5 225 661,69</b>	<b>11 911 048,85</b>	<b>5 421 450,40</b>	<b>8 046 187,93</b>	<b>8 656 463,02</b>	المجموع
		%100	%23,63	%5,06	%9,49	%21,63	%9,85	%14,61	%15,72	نسبة الاقسام الاساسية

المصدر: من إعداد الطالب بناء على بيانات مكتب حساب التكاليف، 2013.

الفرع الثاني : التوزيع الثانوي

يتم أولاً توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية وفق وحدات قياس خاصة بكل قسم

( العمليات K ، المخبر B و الأشعة R ).

بالنسبة لغرفة العمليات نقسم عدد وحدات K لكل قسم على مجموع وحدات K من الجدول الخاص بالنشاطات التقنية.

مثال : عدد وحدات قسم التوليد/مجموع عدد الوحدات

$$25520/8660 = 33.93\%$$

بالنسبة للمخبر نقسم عدد وحدات B لكل قسم على مجموع وحدات B من الجدول الخاص بالنشاطات التقنية.

مثال : عدد وحدات الاستجالات/مجموع عدد الوحدات

$$165301/44587 = 26.97\%$$

بالنسبة للأشعة نقسم عدد وحدات R لكل قسم على مجموع وحدات R من الجدول الخاص بالنشاطات التقنية.

مثال : عدد وحدات الاستجالات/مجموع عدد الوحدات

$$28010/20988 = 74.93\%$$

عندما لا توجد وحدة قياس فإننا نوزع عبء القسم تناسيباً حسب نسبة مجموع الأعباء للأقسام الأساسية.

الجدول رقم (12-2): مفاتيح التوزيع

.../... (الوحدة: دج)

الأقسام المساعدة						البيان
خ/اجتماعية	خ/اقتصادية	الإدارة	الأشعة	المخبر	غرفة العمليات	
493 286,94	13 698 976,19	7 987 423,00	3 914 315,17	5 219 235,75	20 258 956,84	مجموع التوزيع الاولي
					100%	غرفة العمليات
				100%		المخبر
			100%			الأشعة
		100%				الإدارة
	100%					خ/اقتصادية
100%						خ/اجتماعية

.../...

الوحدة: (دج)

الأقسام الأساسية							البيان
م/تصفية الدم	ط/العظام	م/الجراحة	م/الولادة	ط/الأطفال	ط/الداخلي	الإستعجالات	
13 012 644,67	2 788 202,96	5 225 661,69	11 911 048,85	5 421 450,40	8 046 187,93	8 656 463,02	مجموع التوزيع الاولي
	13,46%	52,61%	33,93%				غرفة العمليات
5,63%	2,54%	4,87%	28,10%	13,82%	18,06%	26,97%	المخبر
1,32%	4,22%	6,41%	0,50%	2,13%	10,48%	74,93%	الأشعة
23,63%	5,06%	9,49%	21,63%	9,85%	14,61%	15,72%	الإدارة
23,63%	5,06%	9,49%	21,63%	9,85%	14,61%	15,72%	خ/اقتصادية
23,63%	5,06%	9,49%	21,63%	9,85%	14,61%	15,72%	خ/اجتماعية

المصدر: من إعداد الطالب بناء على بيانات مكتب حساب التكاليف، 2013.

الجدول رقم (13-2): التوزيع الثانوي

الوحدة: (دج) .../...

الأقسام المساعدة						البيان
خ/اجتماعية	خ/اقتصادية	الإدارة	الأشعة	المخبر	غرفة العمليات	
493 286,94	13 698 976,19	7 987 423,00	3 914 315,17	5 219 235,75	20 258 956,84	مجموع التوزيع الاولي
					20 258 956,84	غرفة العمليات
				5 219 235,75		المخبر
			3 914 315,17			الأشعة
		7 987 423,00				الإدارة
	13 698 976,19					خ/اقتصادية
493 286,94						خ/اجتماعية
مجموع التوزيع الثانوي						
<b>المجموع الكلي</b>						
			R	B	K	وحدة العمل
			28010	165301	25520	عدد الوحدات
			<b>136,73</b>	<b>30,30</b>	<b>720,65</b>	تكلفة الوحدة

.../...

الوحدة: (دج)

الأقسام الأساسية								البيان
مجموع الاقسام الاساسية	م/تصفية الدم	ط/العظام	م/الجراحة	م/الولادة	ط/الأطفال	ط/الداخلي	الإستعجالات	
<b>55 061 659,52</b>	<b>13 012 644,67</b>	<b>2 788 202,96</b>	<b>5 225 661,69</b>	<b>11 911 048,85</b>	<b>5 421 450,40</b>	<b>8 046 187,93</b>	<b>8 656 463,02</b>	مجموع التوزيع الأولي
20 258 956,84		2 726 861,94	10 657 386,19	6 874 708,71				غرفة العمليات
5 219 235,75	293 639,44	132 611,36	254 329,64	1 466 839,49	721 468,94	942 551,02	1 407 795,87	المخبر
3 914 315,17	51 706,41	165 181,03	250 985,72	19 564,59	83 568,74	410 297,37	2 933 011,31	الأشعة
7 987 423,00	1 887 656,46	404 465,77	758 051,44	1 727 855,40	786 453,19	1 167 206,13	1 255 734,61	الإدارة
13 698 976,19	3 237 459,81	693 686,43	1 300 110,02	2 963 390,06	1 348 820,95	2 001 838,26	2 153 670,66	خ/اقتصادية
493 286,94	116 577,81	24 978,98	46 815,71	106 708,82	48 569,74	72 084,27	77 551,61	خ/اجتماعية
<b>51 572 193,89</b>	<b>5 587 039,92</b>	<b>4 147 785,50</b>	<b>13 267 678,72</b>	<b>13 159 067,07</b>	<b>2 988 881,56</b>	<b>4 593 977,05</b>	<b>7 827 764,06</b>	مجموع التوزيع الثانوي
<b>106 633 853,41</b>	<b>18 599 684,59</b>	<b>6 935 988,46</b>	<b>18 493 340,41</b>	<b>25 070 115,92</b>	<b>8 410 331,97</b>	<b>12 640 164,98</b>	<b>16 484 227,08</b>	المجموع الكلي
	SÉANCE	J.H	J.H	J.H	J.H	J.H	PACKAGE	وحدة العمل
	1460	822	967	1185	951	999	12020	عدد الوحدات
	<b>13 919,72</b>	<b>8 735,42</b>	<b>11 949,38</b>	<b>24 505,40</b>	<b>8 454,52</b>	<b>12 129,82</b>	<b>1 024,20</b>	تكلفة الوحدة

المصدر: من إعداد الطالب بناء على بيانات مكتب حساب التكاليف، 2013.

**الفرع الثالث : سعر تكلفة الأقسام الأساسية :**

بعد جمع الأعباء المباشرة و غير المباشرة للأقسام الأساسية يمكن من خلال ذلك حساب تكلفة وحدات قياس الأقسام الأساسية و ذلك بقسمة مجموع التكاليف على عدد الوحدات.

مثال : مجموع تكاليف الاستعجالات تساوي : 16 484 227,08

عدد و وحدات الفحص للاستعجالات : 12020

تكلفة الوحدة :  $1\ 024,20 = 12020 / 16\ 484\ 227,08$

ما توصلنا إليه من خلال المرحلة الأخيرة من تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة، أين تم تجميع تكاليف المؤسسة و تركيزها في النشاط الطبي الأساسي و تحديد سعر تكلفة كل قسم طبي أساسي يعبر عن كل خدمة طبية مقدمة.

**المطلب الثالث : تحليل النتائج**

جداول طريقة الأقسام المتجانسة تعتبر لوحات للقيادة إلا أن المؤسسة لا تقوم باستغلال المعلومات المدرجة ضمنها بل تكتفي بإرسال تقرير جاف يحتوي على الجداول الى وزارة الصحة و السكان و إصلاح المستشفيات، و سنحاول تفسير بعض النتائج .

**الفرع الاول : نتائج الحصيلة A التكاليف****أولا : الكتلة الأجرية**

بما أن مصاريف المستخدمين هي نفقات ثابتة و اجبارية الدفع لا يمكن اتخاذ اي قرارات بشأنها إلا أنه يجب التأكد من الحسابات المسجلة، خاصة أن برنامج الأجور لا يحتوي على خاصية توزيع العمال على أساس الصنف و الرتبة من جهة و الأقسام من جهة أخرى لذلك يستلزم على مسؤول مكتب حساب التكاليف الدراية الجيدة بتطبيقات الحساب مثل اكسل، اكسس و غيرها.

اضافة على ذلك يجب أن يتحقق من التوازن بين النتائج المحصلة و المبالغ المسجلة في حوالات الدفع الخاصة بالأجور.

## ثانيا : مصاريف التغذية

يمكن الاستعانة بالجدول التالي للتحليل.

## الجدول رقم (14-2) : انحرافات عدد الوجبات.

المستخدمين				المرضى				البيان
الفرق	عدد الوجبات الافتراضية	العدد الافتراضي المناوبين	العدد	الفرق	عدد الوجبات الافتراضية	يوم استشفائي	عدد الوجبات	
-506	2700	15	3206	0	0	0	0	غرفة العمليات
-12	540	3	552	0	0	0	0	المخبر
-8	360	2	368	0	0	0	0	الأشعة
-836	360	2	1196	0	0	0	0	الإدارة
1440	1440	8	0	0	0	0	0	خ/ اقتصادية
0	0	0		0	0	0	0	خ/ اجتماعية
-20	900	5	920	0	0	0	0	الاستجالات
-16	720	4	736	260	1998	999	1738	الطب الداخلي
-104	540	3	644	218	1902	951	1684	طب الأطفال
-20	900	5	920	382	2370	1185	1988	م/الولادة
-568	720	4	1288	-1674	1934	967	3608	م/ الجراحة
540	540	3	0	1644	1644	822	0	طب العظام
0	0	0	0	1363	2920	1460	1557	م/تصفية الدم
<b>290-</b>	<b>9540</b>	<b>53</b>	<b>9830</b>	<b>2193</b>	<b>12768</b>	<b>6384</b>	<b>10575</b>	<b>المجموع</b>

المصدر : من إعداد الطالب بناء على بيانات مكتب حساب التكاليف، 2013.

عدد الوجبات الافتراضية للمرضى = يوم إستشفائي  $2 \times$

عدد الوجبات الافتراضية للمستخدمين = العدد الافتراضي للمناوبين  $2 \times 90 \times$

الفرق = عدد الوجبات الافتراضية - عدد الوجبات

بالنسبة للانحرافات وجبات المرضى :

كانت ايجابية غالبا و هذا قد يفسر دخول المرضى بعد الوجبات أو خروج المرضى قبل الوجبات، أما فيما يخص الانحراف السالب لمصلحة الجراحة (-1674) هو ناتج عن خطأ في التسجيل و هو يبرر انحراف طب العظام ( 1644 ) حيث كانت تقريبا متساوية.

بالنسبة لانحرافات وجبات المستخدمين :

- كان الانحراف سلبي لقسم غرفة العمليات (-506).

- خطأ متبادل في التسجيل بين قسم الادارة (-836) و قسم خدمات اقتصادية ( 1440 ).

- خطأ متبادل في التسجيل بين قسم الجراحة و قسم طب العظام.

و بالتالي يجب على مسؤول مكتب المؤونة تصحيح الأخطاء و إعلام المسؤولين بالنسبة للانحرافات التي ليست ضمن اختصاصه.

كما يمكن مراقبة نوعية و جودة الوجبة من خلال تكلفة الوجبة أي يجب الإجابة على السؤال :

هل تتوافق تكلفة الوجبة مع محتوياتها؟

### ثالثا : مصاريف الصيدلانية

نلاحظ من الجداول أن أكبر قيمة للمصاريف الصيدلانية كانت على مستوى قسم غرفة العمليات، المخبر، الاستعجالات وخاصة قسم تصفية الدم الذي يتميز بارتفاع أسعار المواد الخاصة به.

### رابعا : مصاريف لوازم متنوعة

من خلال الجدول نلاحظ أنه تم إدراج الأجهزة غير الطبية و التي كان من الأفضل إدراجها في جدول مصاريف الصيدلانية.

يتم تحميل القيمة الكلية للمعدات و التجهيزات سواء كانت طبية أو غير طبية بدون تطبيق معدلات الاهتلاك بمعنى آخر أنها تهتك بمجرد خروجها من المخازن و هذا يؤدي الى رفع سعر التكلفة للثلاثي و بالتالي تؤدي الى خطأ في التقييم بل يجب تطبيق أقساط الاهتلاكات.

## الفرع الثاني : نتائج الحصيلة B النشاطات

لاحظنا أنه لا يوجد تسجيل دقيق و خاصة بالنسبة لعدد الرموز K ، B ، R

## اولا : التوزيع الأولي

التوزيع الأولي للأعباء يتم كل نهاية فصل ( ثلاثي ) مع تجميع الفصول الأربعة في نهاية السنة مع العلم أن هناك أعباء تسدد بعد نهاية السنة في الفترة التكميلية إلى 31 مارس من السنة الموالية لهذا يجب العمل بالمبدأ المحاسبي أن كل دورة تتحمل مصاريفها و الأخذ بعين الاعتبار تاريخ حصول العبء و ليس بالضرورة تاريخ سداه، لذلك يتم إضافة مصاريف لم تسجل في الثلاثيات الأربعة في الجداول السنوية. النسبة المئوية لا تراعي العلاقة السببية بين المصاريف و مسبباتها و بالتالي لا تحقق العدالة في توزيع المصاريف و إنما هي تقريبية.

## ثانيا : سعر التكلفة

يمكن تقييم سعر التكلفة من خلال المقارنة مع الثلاثيات السابقة و بالتالي يبرر الانحراف إما من خلال التغير في عدد الوحدات و هذا الانحراف لا يمكن التحكم فيه، و إما يكون سببه التغير في مجموع التكاليف، حيث يقوم المسير بالبحث عن سبب هذا الانحراف سواء كان سلبي أو إيجابي و تعليقه و البحث عن سبل تصحيحه.

## خلاصة الفصل:

من خلال دراسة حالة المؤسسة العمومية الإستشفائية بالمنية، تمكنا من إبراز الفرق من ناحية تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة والفرق بين مؤسسة إستشفائية ومؤسسة صناعية هذا من جهة، من جهة أخرى أنواع الأعباء التي تتحملها الأقسام الإستشفائية وأنواع وحدات قياس هذه الأخيرة توصلنا إلى أن هناك فرق بين الجانب النظري للطريقة والجانب التطبيقي لها على المؤسسة الإستشفائية، هذا الفرق عبارة عن خصوصيات متعلقة بالمعلومات اللازمة للمكلف بحساب التكاليف من أجل تطبيق الطريقة على أرض الواقع.

تقريب الجانب التطبيقي إلى الجانب النظري الذي يستدعي تضافر الجهود لكل العاملين في المستشفى وإعطاء العناية الكافية لمكتب حساب التكاليف من طرف الإدارة.

النتائج المتوصل إليها من خلال الطريقة المطبقة أظهرت أن الأعباء التي تتحملها المستشفى ثابتة نسبيا من شهر إلى آخر مما يجعل المسير يدرك أن نشاط المستشفى هو العامل الرئيسي لاختلاف تكلفة مخرجات المستشفى من دورة محاسبية إلى أخرى.

توصلنا إلى أنه يمكن استخدام هذا النظام في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بالمؤسسة مع أهمية مراعاة خصوصية وطبيعة النشاط بها، حيث يستلزم التحليل الجيد لمختلف التكاليف من أجل الاستفادة من مختلف المزايا التي يقدمها.

الخاتمة

مازالت الجزائر تبذل من الجهود في محاولة تحسين المستوى الصحي للمواطن وضمان حقه في الحصول على الرعاية الصحية وبنوعية جيدة وفقا لاحتياجاته، ورغم ما سخرته الدولة من إمكانيات وإتباع العديد من الإصلاحات، إلا أنها لم تتمكن من تحقيق التوازن، بين النفقات المرتفعة التي تتطلبها الرعاية الصحية وإمكانيات التمويل المتاحة لديها، حيث لم تعد قادرة على تمويله وتحقيق الدعم المادي كلما احتاج إليه، وهذا ما يستوجب تجميع الطاقات والعمل ضمن إطار منظم وتطبيق إستراتيجيات مدروسة وتبني الإجراءات والتدابير التي تراعي قدرات الدولة والمواطن، وتسمح بتخفيض التكاليف وترشيد النفقات، ومن ضمن هذه التدابير تفعيل دور محاسبة التكاليف بالمؤسسات الصحية العمومية واختيار طرق حساب التكلفة التي تدعم ذلك كل هذا دفع بنا إلى الاتجاه إلى هذا النوع من الدراسة الذي حاولنا فيه البحث في كيفية تطبيق و مدى فعالية طريقة الأقسام المتجانسة.

### اختبار الفرضيات :

كخلاصة لما سبق نصل إلى أن المؤسسات الصحية بها نظام محاسبي يسمح بمراقبة التكاليف رغم النقائص التي تشوبه إلا أنه يمكن تطبيق استخدام طريقة الأقسام المتجانسة التي تعتبر مخرجاتها لوحة قيادة لمعرفة و تحليل الاختلالات حيث أن المؤسسة العمومية الإستشفائية بالمنية لم تستغل ذلك من أجل اتخاذ القرارات التصحيحية لترشيد النفقات و بناء الموازنات التقديرية.

إن الإصلاحات التي عرفتها المؤسسات الصحية في جانبها التسييري من خلال إدخال أنجع الطرق والتقنيات التسييرية والتي تعتبر طريقة الأقسام المتجانسة إحدى أهمها، لكونها تساهم في تحسين فعالية ونجاعة الموارد المتاحة للمؤسسة بتحليل الأعباء بهدف حساب سعر التكلفة ومن ثم توجيه القرارات من أجل تقديم خدمات صحية ذات جودة بأقل تكلفة ممكنة.

## النتائج و التوصيات :

من خلال دراسة تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة بالمؤسسة العمومية الإستشفائية بالمنيعية تم التوصل إلى النتائج التالية نوجزها فيما يلي:

- المؤسسة خاضعة لنظام المحاسبة العمومية.
- الوزارة الوصية قامت بتكييف طريقة الأقسام لمتجانسة بما يتماشى مع المحاسبة العمومية و طبيعة القطاع.
- تم تقسيم المؤسسة إلى أقسام أساسية و أقسام مساعدة.
- المؤسسة تطبق توزيع الخدمات من الأقسام المساعدة إلى الأقسام الأساسية.
- انشاء وحدات عمل تماشى مع تطبيق الطريقة و هي معروفة بالنسبة لمسؤولي الأقسام.
- جداول التوزيع الأولي و الثانوي تعتبر لوحة قيادة للمؤسسة الصحية.
- عدم تفعيل دور محاسبة التكاليف في المؤسسة ، لتقييم الأداء، الرقابة واتخاذ القرارات.
- إن تطبيق هذه التقنية تعاني من بعض المشاكل منها :
- عدم التتبع الدقيق للمصاريف غير المباشرة.
- نقص التكوين لعمال مكتب حساب التكاليف وعدم إلمامهم بالطرق المختلفة لحساب التكلفة و تحليلها و مراقبة تطورها.
- تسجيل الأخطاء الحسابية نظرا لعدم التحكم الجيد في وسيلة الإعلام الآلي.
- عدم تحيين مدونة الرموز بالنسبة للمخبر والأشعة وغرفة العمليات.
- عدم الأخذ في الاعتبار العلاقة التبادلية فيما بين الأقسام المساعدة عند توزيع المصاريف.
- لا يوجد تنسيق بين قسم المالية و مكتب حساب التكاليف، مما يسبب عدم تسجيل بعض الأعباء التي تم تسجيلها من طرف قسم المالية و إغفالها من طرف مكتب حساب التكاليف مثل حساب المردودية، مخلفات الأجور و الترقية.
- لم تؤخذ بعين الاعتبار الخدمات الطبية التي تمت للاستشارات الخارجية و هذا ما يؤدي إلى رفع سعر التكلفة لوحدة القياس.
- عدم تطبيق الاهتلاكات حيث اعتبرت خروج المعدات و الأجهزة من المخازن هو اهتلاك نهائي، هذا ما يؤدي إلى ارتفاع في سعر التكلفة.

## الاقتراحات

من خلال النتائج المتوصل إليها عند دراسة الطريقة المطبقة من طرف وزارة الصحة في حساب التكاليف الإستشفائية بالإضافة إلى نتائج طريقة الأقسام المتجانسة التي طبقت في المؤسسة العمومية الإستشفائية بالمنطقة و ذلك بأكثر تفصيل من ناحية تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة، نوع وحدات القياس و حجمها، أنواع الأعباء، الأقسام المستهلكة للخدمات ...

هو ما يدفعنا إلى وضع جملة من التوصيات التي ستساهم في إثراء النقاش و محاولة إيجاد الحلول لنقاط الضعف الملاحظة في تطبيق الطريقة ميدانيا:

- تفعيل دور محاسبة التكاليف في المؤسسة والاستناد عليها في ترشيد استخدام الموارد والتحكم في التكاليف و الرقابة وتقييم الأداء.
- تطبيق برامج تكوينية ابتداء من الإدارة العليا إلى غاية العاملين حول أهمية ودور المحاسبة.
- وضع نظام للمحاسبة العامة سيمكن من مراقبة الأعباء و تصحيح الأخطاء المرتكبة من خلال مقارنة نتائج المحاسبة العامة و محاسبة التكاليف.
- التنسيق الفعلي بين مكتب حساب التكاليف و قسم المالية، هذا التنسيق سيخفض من الفروقات المسجلة.
- يجب وضع نظام معلوماتي للمخازن لتوفير إمكانية مراقبة المدخلات و المخرجات.
- يجب إحلال بعض الاستثمارات ( تجهيزات طبية، وسائل النقل.. ) علما أن معظم هذه الوسائل قد اهتكت و هو ما يجعل تكلفة صيانتها في الارتفاع.
- استعمال النتائج المتوصل إليها من طرف المسيرين و مقارنتها مع التكاليف أو الأسعار الموجودة في سوق الخدمات الصحية.

أفاق البحث:

حاولت هذه الدراسة معالجة موضوع استخدام طريقة الأقسام المتجانسة في القطاع الصحي من أجل تحديد تكلفة الخدمة الصحية، وبعد تناولنا للموضوع بشقيه النظري والتطبيقي فإنه يمكن القول أن البحث مازال مفتوحا بكل الجوانب المختلفة للموضوع، لذلك يبقى البحث خصبا لاهتمام الكثير من الدارسين ، وبذلك نختتم دراستنا ببعض النقاط البحثية التي نأمل أن تكون دراسات في المستقبل على النحو التالي:

- دور نظام محاسبة التكاليف في تحسين إدارة الجودة الشاملة بالمؤسسات الصحية.
- دور نظام المعلوماتية 3cho للتحكم في التكاليف بالمؤسسات الصحية.
- نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإدارة الأنشطة ودورها في عملية الرقابة وتقييم الأداء.
- نظام التكلفة المستهدفة وأثره في تخفيض التكاليف الصحية بالمؤسسات الإستشفائية.

# قائمة المراجع

- 01 نادية أيوب نظرية القرارات الإدارية مطبعة طبرين، دمشق 1989
  - 02 ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الثاني، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999
  - 03 ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير و الاداء في المؤسسة الاقتصادية ، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010
  - 04 علي رحال ، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999
  - 05 علي سلامي، بحوث العمليات، المنظمة العربية للعلوم الإدارية 1972
  - 06 نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، دار اليازوري ، الاردن، 2010
  - 07 احمد نور، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية و والتطبيقية مؤسسة شباب الجامعة
- ثانياً : الأطروحات و المذكرات
- 08 رحيمة حاجي، دور لوحة القيادة في تقييم الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، 2017
  - 09 حكوم حنان، الطرق الحديثة لحساب التكاليف، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة د.الطاهر مولاي، سعيدة، 2013
  - 10 سعاد حمدية، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد ، تكلفة الخدمة الصحية مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، 2011
  - 11 دشيشة صورية، تقييم استخدام مؤشرات أداء المستشفيات في تحسين جودة الخدمة الصحية، مذكرة ماستر أكاديمي، قسم علوم التسيير، كمية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2017
  - 12 خديجة ديب، الطرق الحديثة للمحاسبة التكاليف كأساس لتحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة العربي بن مهيدي، أم البواقي، 2016
  - 13 زواغي محمد، دور تكنولوجيا المعلومات و الاتصال في عملية اتخاذ القرار على ضوء البيئة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جمعة امحمد بوقرة ، بومرداس، 2017

- 14 سعودي علي ، النظام القانوني للمؤسسات العمومية الإستشفائية بالجزائر،رسالة ماجستير ، كلية الحقوق ، جامعة الجزائر 01 بن يوسف بن خدة ، الجزائر ، 2017
- 15 إبراهيم عبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في مستشفى غزة الأوربي: مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2007
- 16 سهام عزي ، دراسة المقاربة الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية و علوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2012
- 17 نصر الدين عيساوي، مراقبة التكاليف في مؤسسة استشفائية، مذكرة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة، 2005
- 18 بن لخضر محمد العربي، دور لوحة القيادة في تحسين القرارات التسويقية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية أطروحة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية، التسيير و العلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، 2015
- 19 سليمان محجر، محاولة إرساء نظام حساب التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات الصحية مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011
- 20 محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار،رسالة ماجستير دراسات اقتصادية، قسم العلوم الاقتصادية،كلية الحقوق و العلوم الاقتصادية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة 2006
- 21 هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير،جامعة محمد خيضر ، بسكرة، 2013

### ثالثا : البحوث

- 22 إبراهيم بختي، الدليل المنهجي لإعداد البحوث العلمية، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية ، و علوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2006
- 23 نور الدين حروش،التشريع الصحي،تكوين تكميلي متخصص، تحضير لمهم التسيير،المدرسة الوطنية للمناجمنت و ادارة الصحة، المرسي
- 24 بوحفص رواني، منهجية إعداد المذكرات، كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير، جامعة عمار تليجي، الاغواط، 2010
- 25 سليمة طبايبية ، دروس في المحاسبة التحليلية ، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة 08 ماي 1945 ، قالمة، 2015

26 الهاشمي بن واضح، منهجية إعداد بحوث الدراسات العليا، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2016

#### رابعاً : المداخلات

27 محمد شويح، أهمية برنامج محاسبة التسيير الثلاثي في تطبيق نظام مراقبة التسيير بقطاع الصحة الجزائري ، مداخلة ، الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البلدة 2017

28 ضحاك نجية، لوحة القيادة آلية لحوكمة المؤسسات مداخلة ، الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البلدة 2017

#### خامساً : المجالات

29 بلحاج فتيحة، الأسس النظرية والعلمية في اتخاذ القرار،المجلة الجزائرية للعولمة والسياسات الاقتصادية،العدد 07-2016

#### سادساً : القوانين و المراسيم

30 الجزائر، قانون رقم 18-11 المؤرخ في 02 يوليو سنة 2018، يتعلق بالصحة، الجريدة الرسمية، العدد 46، 29 يوليو سنة 2018

31 الجزائر، مرسوم تنفيذي رقم 07-140، يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الإستشفائية و المؤسسات العمومية للصحة الجوارية و تنظيمها و سيرها،الجريدة الرسمية، العدد 33، 20 مايو سنة 2007

32 الجزائر قرار وزاري مشترك، يحدد معايير تصنيف المؤسسات العمومية الإستشفائية و المؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتصنيفها،الجريدة الرسمية، العدد 20، 4 ابريل سنة 2012

#### المراجع الأجنبية

- 33 **Calcul des coûts par la méthode des sections homogènes** , Guide méthodologique, direction de la planification de la normalisation
- 34 LAMRI Larbi, **calcul des coûts** ,dossier pédagogique, Ecole Nationale de Santé Public,2006
- 35 **Manuel de calcul du coûts dans les structures sanitaires**,1993

# قائمة الملاحق