جامعة الدّكتور يحي فارس – المدية –
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية و المحاسبة

إمكانية تطبيق محاسبة التكاليف في الادارات الحكومية

(دراسة ميدانية في مستشفى مُحَمَّد بوضياف بالمدية)

مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة

تخصص : محاسبة

من إعداد الطالبتين :

عيساوي سمية

مقلوبي نسرين

تحت إشراف:

د. زاهي محمد

السنة الجامعية : 2023/2022



{ سبحانك لا علم لنا الا ما علمتنا انك انت العليم الحكيم }

صدق الله العظيم

سورة البقرة-32-

كلمة شكر

الحمد **لله** والشكر **لله** الذي وفقنا لإتمام هذا العمل

نتقدم بخالص الشكر والثناء إلى كل **الأساتذة** على ما قدموه لنا من جهد و توجيهات

أضاءت درب مشوارنا الدراسي

ونخص بالذكر الأستاذ "**زاهي مُحَّد لمين**" الذي أشرف على إنجاز هذا العمل

وإلى كل أساتذة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

كما نوجه الشكر والتقدير الى السيدة ليلى ملزي والسيدة رحماني على الدعم و التوجيه لاتمام هذا التقرير.

وفي الأخير نشكر كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد

في السر والعلن ولو بكلمة أو ابتسامة.....

إهداء

أولا لك الحمد ربي على كثيرا من فضلك و جميل عطائك و جودك, الحمد لله ربي ومهما حمدنا فلن نستوفي حمدك والصلاة والسلام على من لا نبي بعده

الى ذلك الحرف الامتناهي من الحب و الرقة و الحنان،الى **أمي نعيمة** التي بحنانها ارتويت و بدفئها احتميت وبنورها اهتديت وببصرها اقتديت و لحقها ما وفيت

الى درعي الذي به احتميت، وفي الحياة به اقتديت والذي شق لي بحر العلم والتعلم ،الى من احترقت شموعه ليضيء لنا درب النجاح ركيزة عمري وصدر أماني و كبريائي و كرامتي **أبي مُحَّد** ،أطال الله في عمره .

الى من يذكرهم القلب قبل أن يكتب القلم **أخواتي** أسماء-عزة-هاجر **و أخي** كريم إلى **الكتاكيت** ندى-فرح-ريتاج-نهاد-أيهم-كوثر-أنس

الى من فقدتها روحي أمي الثانية **جدتي** "**زوبيدة**", **وجدي** "**علي**" رحمة الله عليهما

الى كل من يحمل لقب "**مقلوبي**" وعلى رأسهم **أعمامي** و **عماتي** و أبنائهم و بناتهم **جدتي خوخة** رحمة الله عليها

إلى عائلة "**بن دعيب**" خاصة ز.أحمد

الى كل من يحمل لقب "**بورحلي**" **جدي أحمد** و **جدتي عائشة** رحمة الله عليهما

الى أحسن من عرفني بهم القدر **صديقات** العمر سمية -يسري –ياسمين طبيب

إلى **الأستاذ** الذي ساعدني كثيرا "**زاهي مُحَّد لمين**"

الى كل من لم يدركهم قلمي أقول لهم بعدتم ولم يبعد عن القلب حبكم ,وأنتم في الفؤاد حضور.

إلى بلدي الحبيب **الجزائر**- والى **فلسطين** و شعبها الثائر.

نسرين

اهداء

الحمد لله رب العالمين و به نستعين

اصلي و اسلم على الرسول مُحَمَّد الأمين و الى أصحابه الى يوم الدين و بعد

امتثالا لقوله تعالى:**(قل اعملوا فسيرى الله عملكم و رسوله و المؤمنين)**

صدق الله العظيم

إلهي لا يطيب الليل الا بشكرك ولا يطيب النهار الا بطاعتك ولا تطيب اللحظات الا بذكر..

لا تطيب الاخرة الا بعفوك...ولا تطيب الجنة الا برؤيتك

اهدي ثمرات جهدي

المتواضع براف الحب والاحترام والاعتراف الى من تعجز الكلمات عن الوفاء بحقهما والإشارة بفضلهما الى أغلى

ما منحتني القدرة الإلهية مثلي الأعلى في الحياة **ابي** و **امي**

حفظهما الله

الى الجدان العزيزان اطال الله عمرهما وحفظهما

الى اغلى نعمة انعمني الله بها اخوتي وليد، رميساء، إسحاق، وفقهم الله في دراستهم وسهل طريقهم بالخير

الى من كن لي نعم السند خالاتي الحبيبات نعيمة، سامية، ريمة، زهرة. الى اخوالي عبد الله و كمال وفقهم الله في الدنيا و الاخرة

الى صديقة دربي نسرين مقلوبي وزملائي في الدراسة ياسمين، مروة، ياسمين، تاج البهاء

الى الأستاذ الفضيل الذي كان داعما طول المشوار الدراسي "زاهي مُحَمَّد"

الى كل من لم يدركهم قلمي أقول لهم بعدتم ولم يبعد عن القلب حبكم ,وأنتم في الفؤاد حضور.

سمية

ملخص **الدراسة:**

تلقى محاسبة التكاليف كأداة تحليلية تطبيقات واسعة المدى في الوحدات الاقتصادية الهادفة للربح، إلا أن تطبيقها في الإدارات الحكومية يحاط بكثير من القيود و ذلك لطبيعة نشاطها الخدماتي مما أدى الى الاعتقاد بعدم أهميتها، وهذا ما جاءت به مشكلة البحث المتمثلة في مدى إمكانية تطبيق محاسبة التكاليف في الإدارات الحكومية، والذي كان الهدف منه توضيح كيفية استخدام محاسبة التكاليف من خلال التطرق الى ماهيتها و الطرق المستخدمة في تحديد أسعار التكلفة (الطرق التقليدية و الطرق الحديثة)، وركزنا على احدى هذه الطرق(طريقة الأقسام المتجانسة) في الجانب التطبيقي من اجل إيضاح منهجية عملها، و في الأخير توصلنا الى بعض النتائج المتمثلة في الدور الفعال الذي تلعبه محاسبة التكاليف في تسهيل عملية اتخاذ القرارات في الوقت المناسب و القدرة على التحكم في التكاليف من خلال الدقة في توزيع الأعباء.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف, تكايف، الإدارات الحكومية، اعباء ، طريقة الأقسام المتجانسة.

résumé:

La comptabilité analytique en tant qu'outil d'analyse a reçu de nombreuses applications dans les unités économiques à but lucratif, mais son application dans les administrations publiques est entourée de nombreuses restrictions en raison de la nature de son activité de service, ce qui a conduit à croire qu'elle n'est pas importante. , dont l'objectif était de préciser le mode d'utilisation de la comptabilité analytique en abordant sa nature et les méthodes utilisées pour déterminer les prix de revient (méthodes traditionnelles et méthodes modernes), et nous nous sommes concentrés sur l'une de ces méthodes (la méthode des services homogènes) dans le côté appliqué afin de clarifier la méthodologie de son travail Enfin, nous avons atteint certains résultats représentés dans le rôle effectif joué par la comptabilité analytique pour faciliter le processus de prise de décision en temps opportun et la capacité de contrôler les coûts grâce à la précision dans la répartition des charges .

Mots clés : comptabilité analytique, coûts, administrations, charges, méthode des sections homogènes.

الفهرس

الفهرس

كلمة شكر ..... A
إهداء ..... B
الملخص C
قائمة الجداول..... D
المقدمة: ..... أ
الفصل الأول عموميات محاسبة التكاليف
تمهيد الفصل الأول:..... 1
المبحث الأول: **عموميات حول محاسبة التكاليف**..... 2
المطلب الأول: مراحل تطور محاسبة التكاليف. 2
المطلب الثاني :ماهية محاسبة التكاليف 3
المطلب الثالث: مجالات محاسبة التكاليف وعوامل تأثيرها 8
المبحث الثاني: الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف.....10
المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية.....10
المطلب الثاني: طريقة التكلفة الجزئية.....16
المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية.....21
المطلب الرابع: الانتقادات الموجهة لأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية 23
المبحث الثالث: الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف 25
مطلب الاول: نظام التكاليف على أساس الأنشطةABC 25
المطلب الثاني: طريقة التكلفة المستهدفة 28
المطلب الثالث: طريقة المقارنة المرجعية.....29
المطلب الرابع :أهم الفروقات بين نظام التكاليف ABC و الأنظمة المحاسبية التقليدية33.....
الفصل الثاني: دراسة ميدانية في مستشفى محمد بوضياف
المبحث الأول: محاسبة التكاليف الاستشفائية.....37
مطلب الأول: ماهية المؤسسة الاستشفائية 37

المطلب الثاني: محاسبة التكاليف في المستشفيات.....42
المطلب الثالث: مشكلات قياس التكاليف في المستشفيات 46
المبحث الثاني: نبذة عن المؤسسة محل الدراسة 48
المطلب الأول: ماهية مستشفى محمد بوضياف.....48
المطاب الثاني: بطاقة تقنية لمستشفى محمد بوضياف: 49
المبحث الثالث: تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة لحساب التكاليف اليومية في المستشفى 53
المطلب الأول :حساب تكلفة وحدة العمل للاقسام المساعدة: 54
المطلب الثاني :حساب التكلفة اليومية للأقسام الرئيسية: 64
خاتمة:.....83
قائمة المراجع 87
الملاحق 91

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	رقم الصفحة
رقم(1)	تصنيف التكاليف	8
رقم(2)	مقارنة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية	11
رقم(3)	اهم الفروقات بين محاسبة التكاليف ABC وطرق محاسبة التكاليف التقليدية	37
رقم(4)	تصنيفات المستشفيات	43
رقم(5)	التغطية السكانية لمستشفى المدية	53
رقم(6)	مصالح المستشفى والقدرة الاجمالية لعدد الاسرة	54
رقم (7) إلى رقم (14)	توزيع الأعباء للأقسام المساعدة لمستشفى محمد بوضياف خلال الفصول الأربعة	64_55
رقم(15) إلى رقم(25)	توزيع الاعباء للأقسام الرئيسية لمستشفى محمد بوضياف خلال الفصول الاربعة	80_65

قائمة الاشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الفحة
رقم1	مراحل حساب التكلفة الكلية	31
رقم2	خطوات نطام التكاليف على أساس الأنشطة	46

رقم3	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاستشفائية	57
رقم4 الى رقم 11	منحنيات تغيرات التكاليف للأقسام المساعدة خلال سنة2023	65_56
رقم5	منحنى تغيرات التكاليف للأقسام الرئيسية خلال سنة2023	81_66

مـقدمة

المقدمة:

إن استمرارية المؤسسة صناعية كانت أو خدماتية تحتاج الى تسيير نشاطاتها واتخاذ قراراتها الإدارية والإنتاجية وفق معلومات وبيانات صحية مدروسة بدقة، خاصة إذا كانت هذه المعلومات متعلقة بعنصر حساس مثل عنصر التكاليف الذي يعبر عن مجموعة القيم التي تصرف على منتج أو خدمة حتى تصبح جاهزة للمستهلك، بحيث تبوب هذه الأخيرة وتسجل، تحلل وتفسر حسب النظام المحاسبي.

ومن المعروف أن جل المؤسسات العامة والإدارات ملزمة بتطبيق المحاسبة العامة بحكم القانون لتغطية الأمور المحاسبية والوصول الى نتيجة السنة المالية، لكن من اجل التعمق في النتيجة المالية المتحصل عليها، ومعرفة قيمتها الصافية الحقيقية يتوجب التطرق الى ما يسمى بمحابة التكاليف التي اهملت في العديد من السنوات واخذت اهتمام بعض المؤسسات الاقتصادية الهادفة للربح فقط.

إن محاسبة التكاليف قابلة للتطبيق في جميع الأنشطة سواء كانت صناعية أم غير صناعية، فالمبدأ العام أن لكل نشاط تكاليفه، وحيثما توجد تكلفة، فإن هناك إمكانية لتطبيق مبادئ وأساليب محاسبة التكاليف لقياس تكلفة النشاط ورقابتها. ومن الجدير بالذكر أن المبادئ والأصول العلمية التي تحكم محاسبة التكاليف لا تختلف من نشاط لأخر، كما لا تختلف الأهداف العامة لها حتى وإن اختلفت الطرق والإجراءات أو تفاصيل الأغراض المطلوبة منها حسب حالة كل نشاط وظروف العمل به.

وعلى الرغم من أنه لا يوجد اختلافات من الناحية الاقتصادية بين المنشآت الصناعية والوحدات الخدماتية، فكلاهما يقوم بعملية الإنتاج (سلع وخدمات)، إلا أنه من وجهة نظر العلمية فإن الوحدات الحكومية تواجهها عدد من المشاكل المتعلقة بقياس تكلفة الخدمات الحكومية لأنها تؤدي عادة خدمات غير متجانسة.

من خلال دراستنا لهذا الموضوع سنتناول كل ما يتعلق بمحاسبة التكاليف مع تطبيق احد الأساليب التقليدية في القطاع الاستشفائي.

الإشكالية الرئيسية والفرعية:

مما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما مدى إمكانية تطبيق محاسبة التكاليف في الإدارات الحكومية بالقطاع الاستشفائي؟

وتتفرع الى الأسئلة الفرعية التالية:

- فيما تتمثل أهمية محاسبة التكاليف في الإدارات الحكومية؟
- هل المؤسسة محل الدراسة تطبق طريقة أحد الأساليب التقليدية او الأساليب الحديثة؟
- ما هي مشاكل قياس التكاليف في الإدارات الحكومية بالقطاع الاستشفائي؟

فرضيات الدراسة

للإجابة عن الأسئلة الفرعية نقترح الفرضيات التالية:

- إن الأهمية الأساسية لاستخدام محاسبة التكاليف هي المراقبة.
- لا زالت الإدارات الحكومية الجزائرية تطبق الأساليب التقليدية.
- من مشاكل قياس التكلفة في الإدارات الحكومية عدم وجود سلعة ملموسة ومتشابها في الوحدات الحكومية مثل ما هو موجود في المؤسسات الاقتصادية.

دوافع اختيار الدراسة:

لم يكن اختيارنا لهذا البحث عشوائيا، وإنما كان نتيجة الاعتبارات التالية :

1. الموضوع ضمن مجال التخصص
2. محاولة تجسيد المعارف النظرية المكتسبة خلال التخصص وتطبيقها في الدراسة الميدانية.
3. التعمق والفهم الجيد لنظام محاسبة التكاليف وفق طريقة الأقسام المتجانسة.
4. ابراز الدور الفعال الذي تساهم به محاسبة التكاليف لاتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.
5. الميول الشخصي للبحث في الموضوع الذي يمثل جدل كبير بين المختصين في كيفية تسعير الخدمات.

اهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذه الدراسة الى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن ايجازها فيما يلي:

- محاولة تبيان أهمية محاسبة التكاليف و الدور الذي تلعبه في اتخاذ القرارات الصحيحة المبنية على المعلومات الدقيقة ذات الشفافية العالية.
- تقديم وتحليل نظام محاسبة التكاليف حسب الطريقة الكلية (طريقة الأقسام المتجانسة)
- التعرض الى الصعوبات الناتجة من عدم استخدام محاسبة التكاليف في الإدارات الحكومية
- توضيح مزايا تطبيق أساليب نظام محاسبة التكاليف

أهمية الدراسة:

تتجلى أهمية الدراسة في ما يلي:

- توضيح طريقة تطبيق محاسبة التكاليف للسلع الغير ملموسة (خدمات)
- إعطاء نتائج واقعية يتم على أساسها اتخاذ القرار الأمثل
- حاجة المؤسسات الى القياس الدقيق للتكاليف لتخفيضها و الاستغلال الأمثل للموارد

المنهج وأدوات الدراسة:

اعتمدنا في الدراسة على المنهج التاريخي لسرد أصول محاسبة التكاليف منذ ظهورها الى ان توصلت الى احدث الطرق المكتشفة في هذا المجال، كما استخدمنا المنهج الاستنباطي ووصف كافة المعلومات المتعلقة بالجانب النظري و تعليل و تفسير تلك المعلومات و استخلاص النتائج، اما الجانب التطبيقي استخدمنا المنهج الاستقرائي من خلال الاعتماد على دراسة حالة بغرض البحث المفصل و المعمق لحالة معينة على ارض الواقع و اسقاط نتائج الدراسة النظرية عليها.

الدراسات السابقة:

ما يميز دراستنا على الدراسات السابقة:

من خلال اطلاعنا على بعض الدراسات لم نجد دراسة توضح تكاليف كل قسم في المؤسسة من خلال اربع فصول وذلك لإظهار تذبذبات التكاليف التي من خلالها يتم معرفة احتياجات كل قسم او مصلحة لاتخاذ القرارات المناسبة.

-

1 :دراسة (عبدالله وآخرون , علي مال الله,إسراء يوسف,خالد غازي), الموسومة ب "أهمية محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية ودورها في رقابة أدائها" 2012

وخلص البحث إلى عدة استنتاجات أهمها:

1-إن استخدام محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية أصبح مطلبا أساسيا فرضته الاتجاهات الحديثة في المحاسبة والرقابة على أداء الوحدات الحكومية.

2-من خلال الحالة العملية تبين أن لمحاسبة التكاليف دوراً أساسيا في رقابة اقتصادية وكفاءة استخدام الموارد المخصصة للوحدة الحكومية وتساهم بدرجة أقل من ذلك في رقابة فاعلية أداء الوحدة الحكومية.

2 :دراسة (الياسري , كفاح سامي حسين) الموسومة ب " تطوير النظام المحاسبي الحكومي لتعزيز كفاءة أداء الوحدات الخدمية" 2014

وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من الاستنتاجات من أهمها:

1-على الرغم من تطبيق النظام المحاسبي اللامركزي في العراق إلا أنه ظل دون مستوى الطموح وذلك لافتقاره لمبدأ التكامل في العمل المحاسبي على مستوى الوحدة الحكومية وعدم تطبيق النظام اللامركزي بنحو كامل في النظام المحاسبي الحكومي في العراق الذي يشكل عائقا أمام إمكانية تطوير الأساس النقدي المعدل أو الاستحقاق المعدل وتحقيقه المميزات في إظهار الوضع المالي ونتائج العمليات على مستوى الوحدة الحكومية وعلى مستوى الدولة.

الفصل الأول

عموميات محاسبة التكاليف

تمهيد الفصل الأول:

ظهرت محاسبة التكاليف كأحد فروع علم المحاسبة وأصبح لها أهداف واضحة، ويكمن هدفها الأساسي في دراسة وحساب التكاليف وتحليلها ومراقبتها لمختلف مستويات النشاط الاقتصادي، وقد لعبت محاسبة التكاليف دورا هاما وحيويا في الحياة الاقتصادية باعتبارها قاعدة أساسية لإنتاج البيانات والمعلومات الداخلية والكمية والنقدية التي تساهم في رفع كفاءة الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وتقويم الأداء ومحاسبة المسؤولية.

تم التطرق في هذا الفصل إلى دراسة محاسبة التكاليف من عدة جوانب.

المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

المطلب الأول: مراحل تطور محاسبة التكاليف.

نستطيع أن نقسم الفترة التاريخية التي لازمت تطور محاسبة التكاليف إلى ثلاث مراحل هي[1]."

المرحة الأولى: اقتصرت على فتح مجموعة من حسابات التكاليف لعناصر التكاليف الرئيسية.

المرحلة الثانية: جاءت بظهور المصانع الكبيرة والإنتاج الكبير المتعدد، حيث ظهرت محاسبة التكاليف كأداة لرقابة ووسيلة تطوير قوائم التكاليف. وبدأت في هذه المرحلة تظهر مشاكل اختيار وحدة التكلفة، وتبويب عناصر التكاليف، واختيار أساس لتحميل النفقات غير المباشرة إلى وحدات التكلفة.

المرحلة الثالثة: تطورت محاسبة التكاليف لتصبح وسيلة لخدمة الإدارة في تحقيق الكفاية الإنتاجية، وضع الخطط، ورسم السياسات المختلفة المتعلقة بالمنشأة.

✓ **نتائج مراحل تطور نظام المحاسبة عن التكاليف:[2]**

يمكن حصر نتائج الأبحاث والدراسات التي مر بها تطور نظام محاسبة التكاليف في الاتي:

- تم وضع الطرق العملية لمبدأ التكلفة التاريخية، وتحديد التكلفة المباشرة الأولية لكل من المواد، القوة البشرية والخدمات الصناعية المباشرة.
- قياس التكاليف غير المباشرة ووضع طرق توزيعها وتحميلها على المنتج النهائي.
- وضع أساليب التكاليف التقديرية والمحددة مقدما.
- طرق تحديد التكاليف الإضافية وأساليب معالجة انحراف التكاليف الفعلية عنها، فيما يتعلق بالتكاليف غير المباشرة.
- تحول الاهتمام من تحديد التكاليف إلى الرقابة على عناصر التكلفة.
- ظهور الاتجاه نحو توحيد أنظمة التكاليف الصناعية النوعية.
- توجيه البحوث العلمية نحو دراسة تكاليف التسويق وتكاليف النشاط الإداري.

[1] رضوان حلوة حنان,تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة، البعة الأولى،دار الثقافة للنشر، عمان 2009، ص 32

[2] سامي محمد الوقاد، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف المدخل النظري والتطبيقي، دار الاعصار العلمي للنشر والتوزيع، ط1، 2012، ص20.

المطلب الثاني :ماهية محاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف على وجه العموم فرعا متخصصا من فروع المحاسبة المالية وتكون مهمتها تجميع وتحليل البيانات المتعلقة بالتكاليف وتوزيع المصروفات من أجل تحديد تكلفة المنتجات والخدمات، ومن ثم العمل على تخفيض هذه التكاليف من خلال التسيير الاستراتيجي لها، وتقديم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة.

I/مفهوم محاسبة التكاليف:

أولا سنتطرق إلى تقديم تعاريف التكلفة بصفة عامة ثم إلى محاسبة التكاليف بصفة خاصة.

I-I تعريف التكلفة:

" تعرف التكلفة على أنها قيمة التضحية مقابل الحصول على سلعة أو خدمة مقاسة بصيغة نقدية، وقد تكون التكلفة المتحققة هي عن منافع حالية أو مستقبلية ".[1]

إن التكلفة تعبر عن عملية قياس لأحد المفردات سلعة أو خدمة، معبرا عنه بالأرقام (وحدات النقد) وعلى ذلك فإن كلمة تكلفة بمفردها لا تعني شيء واضح إلا إذا أضيف إليها صفة توضح طبيعة الشيء المقاس ومن هذه الصفة يمكن الاستدلال على نوع التكاليف المقصودة، ويعني ذلك أن التكلفة تشير إلى قياس قيمة الموارد المستخدمة في إنجاز هدف محدد، وعلى ذلك فإن التكاليف (تقيس الأشياء في حد ذاتها، ولكن يتم قياس صفات الأشياء).[2]

I-II تعريف محاسبة التكاليف:

كما وردت عدة تعاريف أشار إليها بعض الباحثين منها:

محاسبة التكاليف هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية بالإضافة إلى المصادر الأخرى، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها مسير المؤسسة القرارات

[1] حسين جمعة الربيعي، وسعدون مهدي الساقي،محاسبة التكاليف الصناعية،دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن،2008،ص16.

[2] ناصر نور الدين عبد اللطيف،محمد محمود حسن البابلي،مبادئ محاسبة التكاليف، دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع،الإسكندرية،2013،ص29.

المتعلقة بنشاطها وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة "[1].

كذلك تعرف محاسبة التكاليف بأنها تعالج النقص في البيانات التي تقدمها الأنظمة الأخرى من المحاسبة وتمكن من توفير البيانات والمعلومات الأكثر تحليلا، التي تساعد في تحديد تكلفة الإنتاج ووضع المعايير الكمية، وتقييم المخزون السلعي، ووفرت بذلك أساليب جديدة للرقابة.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج بأن مصطلح محاسبة التكاليف يحقق وظيفتين هما :

- الوظيفة المحاسبية للعناصر لاستخراج قيم أو تكاليف نشاط معين معروف وله صفة وطبيعة تميزه، وقابل للقياس النقدي.
- والوظيفة الرقابية أي مساءلة الأفراد ومحاسبتهم عن البنود أو العناصر التي تدخل في إطار مسئوليتهم، وتم استنفادها في النشاط لتحقيق هدف معين.

بصفة عامة، تقدم لنا مختلف المعلومات لاتخاذ القرار المناسب[2]

تصنيف التكاليف حسب الجدول التالي:

جدول رقم(1): تصنيف التكاليف

تصنيف التكاليف		
حسب الوظيفة	تكلفة التموين	تتعلق بعملية الشراء والتخزين مثل: شراء مواد أولية
	تكلفة التصنيع	تتعلق بعملية الإنتاج مثل: الأدوات ومعدات الإنتاج وأجر العمال.
	تكلفة التسويق	تتعلق بعملية نقل المنتجات إلى نقاط البيع مثل: التوزيع والإعلان
	تكلفة إدارة عامة	تتعلق بسير الإدارة مثل:مرتبات الموظفين والمصاريف القضائية.
حسب التأثير على المنتوج	تكاليف مباشرة	كل ما يتعلق بإنتاج نوع معين دون سواه مثل: أبحاث علمية، رسوم هندسية.
	تكاليف غير مباشرة	كل ما يتعلق بإنتاج أكثر من منتوج في آن واحد مثل: مصاريف الكهرباء.

[1] دادي عدون، المحاسبة التحليلية،دار المحمدية العامة، دار وائل للنشر والتوزيع،الجزائر،ص8.

[2] Abdallah Boughaba,Comptabilité analytique d'exploitation,Berti édition,Alger,1999,p5

حسب الأقسام	قسم الإنتاج	هي التي تجري في عملية الإنتاج مثل مؤسسة سونلغاز إنتاج الكهرباء.
	قسم الخدمات	هو الذي لا يقوم مباشرة بأعمال الإنتاج.
حسب أغراض البرمجة واتخاذ القرارات	تكلفة الفرصة البديلة	هي كل ما يضحي به نتيجة رفض الاستعمالات البديلة للموارد.
	تكاليف تفاضلية	هي الفرق في التكلفة الكلية في مستوى معين من الإنتاج،والتكلفة الكلية للإنتاج عند مستوى أخر .
	تكاليف ضمنية	تكاليف تحسب ضمن التكلفة الفعلية
	تكاليف معيارية	مقارنة ما يجب أن تكون وما هو كائن .
حسب حجم النشاط	تكاليف ثابتة	تكاليف التي تبقى ثابتة مهما تغير النشاط مثل:قسط الإهتلاك.
	تكاليف متغيرة	التكاليف التي تتغير بتغير حجم النشاط مثل الموارد الأولية

المصدر: صالح عبد الرزاق، عطا الله وارد خليل، مبادئ محاسبة تكاليف،الإطار النظري والعلمي، ص 25.

I/ وظائف محاسبة التكاليف :[1]

لمحاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف والتي بتحقيقها ستساعد إدارات المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة وتتمثل هذه الوظائف في :

✓ **الوظيفة التسجيلية** : تقوم محاسبة التكاليف على تسجيل كل ما ينفق من عناصر التكاليف والمتمثلة في المواد والأجور والمصروفات.

✓ **الوظيفة التحليلية** : وتعتبر هذه الوظيفة من الوظائف الأساسية في محاسبة التكاليف ، حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكلفة بهدف تحديد نصيب كل منتج أو خدمة من هذه العناصر.

✓ **الوظيفة الرقابية:** تقوم محاسبة التكاليف بوظيفة تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة لكل مركز تكلفة تحتاجه كل وحدة منتجة أو خدمة مقدمة، ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا لكل عناصر التكلفة وتحديد الانحرافات وأسبابها والحد منها.

✓ **الوظيفة الإخبارية:** ترتبط بالوظيفة الرقابية حيث تقوم محاسبة التكاليف بتحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، واتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها.

II/ أهداف محاسبة التكاليف:

[1] زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة دراسة حالة،مؤسسة اتصالات الجزائر ، وكالة بسكرة، أطروحة دكتوراه، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2015/2014،ص9

تعددت أهداف مؤسسة التكاليف حسب وجهة نظر كل باحث ومن أهمها نذكر ما يلي :

1- تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها: إن الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف هو قياس تكلفة عناصر التكاليف المستخدمة في الإنتاج وتكاليف المراحل والأقسام والمراكز وأصناف المنتجات ووحداتها لغرض تمكين المنشأة من تحديد نتائج الأعمال عن فترة زمنية معينة وبالتالي تحديد المركز المالي في نهاية الفترة.

كما تفيد لأغراض تقويم المخزون السلعي للمنتجات الجاهزة وتحت التشغيل كذلك تساعد في قياس الكلفة الحقيقية للمنتج وتحديد أقل الأسعار لبيع المنتج في أوقات الكساد.[1]

2- الرقابة على عناصر التكاليف: يقصد بالرقابة على عناصر التكاليف تحقيق الكفاية في استعمال الموارد المتاحة وإمداد لإدارة ببيانات عن أوجه النشاط المختلفة بها بغية تحقيق الكفاية الإدارية والإنتاجية والتسويقية للمنشأة.

وتتحقق الرقابة على التكاليف عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية المتعلقة بالفترة المحاسبية بتكاليف فترة أو عدة فترات سابقة. وذلك للتعرف على اتجاه التكاليف وإدراك التغيرات التي تطرأ على التكلفة الإجمالية وتكلفة العناصر المكونة لها من فترة إلى أخرى.

3- المساعدة على اتخاذ القرارات: إن عملية اتخاذ القرارات هي عصب الإدارة ولكي يكون القرار رشيدا فان من الضروري أي يكون البديل الذي وقع عليه الاختيار هو أفضل البدائل التي تعمل عل تحقيق أهداف المنشأة للكلفة الاقتصادية.[2]

4- مساعدة الإدارة في التخطيط وإعداد الموازنات: تحتاج عملية تخطيط أنشطة المؤسسة في الأجل القصير إلى تقديرات للتكاليف المستقبلية المترتبة على هذه الأنشطة[3]، كما تقوم محاسبة التكاليف بتوفير البيانات والمعلومات اللازمة لإعداد الموازنات مثل: تكلفة المواد الأولية والأجور وتكاليف الخدمات الأخرى.

---

[1] كمال حسين جمعة الربيعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة،الطبعة الأولى ،دار وائل للنشر والتوزيع،عمان – الأردن،2008،ص17.

[2] غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف،دار وائل للنشر والتوزيع، عمان–الأردن،2003،ص17.

[3] أحمد حسين علي حسين، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر،2003،ص09 .

5- توفير المعلومات ألازمة : لقيام الإدارة بمهام التخطيط والرقابة وقياس أداء المنتجات المختلفة وقياس تكلفة الإنتاج لأغراض التسعير وتقييم الإنتاج التام وقيد التنفيذ في نهاية الفترة، لأغراض قياس نتيجة أعمال الوحدة الاقتصادية.[1]

✓ **علاقة محاسبة التكاليف بالعلوم الأخرى:**

أولا: مقارنة بين محاسبة المالية ومحاسبة التكاليف[2]

جدول رقم(2): مقارنة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية

وجه المقارنة	المحاسبة المالية	محاسبة التكاليف
أطراف العمليات	أطراف خارجية	أطراف داخلية
الهدف	تحديد نتائج الاعمال وتصوير المركز المالي	مساعدة الإدارة في أداء وظائفها
الأطراف المستفيدة	أطراف خارجية	إدارة المنشأة
القواعد الحاكمة	المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	ليست هناك قواعد حاكمة
مدى الفترة	الفترة المحاسبية عادة تكون سنة مالية	الفترة التكليفية قصيرة (يوم، أسبوع،شهر)
نطاق العمليات	الإيرادات والنفقات	النفقات فقط
طبيعة العمليات	مالية	مالية وكمية
توقيت العمليات	تاريخية	تاريخية ومحددة مقدما

المصدر: بابكر محسن، رابح زكرياء،متطلبات تدقيق نظام محاسبة التكاليف، جامعة غرداية ،2022 ، ص30

ثانيا: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية[3]

تتشابه محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية من ناحية الأهداف فكلاهما يهدف إلى توفير المعلومات والبيانات اللازمة للإدارة لمساعدتها في اتخاذ لقرارات الإدارية ولأغراض التخطيط والرقابة

[1] صالح عبد الرزاق،عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الإطار النظري والعلمي ، دار زهران،عمان،ص17.

[2]بابكر محسن، رابح زكرياء،متطلبات تدقيق نظام محاسبة التكاليف، جامعة غرداية ،2022 ، ص30

[3]حميدة بكوش، الاتجاهات الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية،جامعة ام البواقي، 2016،ص15

وتقييم الأداء لذا يرى الكثير من المحاسبين والأكاديميين بأنه ليس هناك حد فاصل بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية.

فمحاسبة التكاليف تقدم البيانات التفصيلية إلى المحاسبة الإدارية لإعداد الموازنات التخطيطية والقيام بعمليات التحليل المالي والإحصائي للبيانات واحتساب نقطة التعادل وغيرها.

ثالثا: العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الحكومية[1]

من المعلوم أن الحكومة تسعى إلى توفير خدمات للمواطنين مثل التعليم والصحة وغيرها، وتقوم محاسبة التكاليف بقياس تكلفة تلك الخدمات على مستوى كل دائرة.

المطلب الثالث: مجالات محاسبة التكاليف وعوامل تأثيرها

أولا: مجالات محاسبة التكاليف:

الاهتمام بهذا النوع (محاسبة التكاليف) من أوائل القرن العشرين بعد الثروة الصناعية واتساع النشاط الاقتصادي في ذلك استخدمت لخدمت المؤسسات الصناعية فقط وبعد مرور الوقت وانتشرت محاسبة التكاليف في مختلف القطاعات الأخرى والمتمثلة في:[2]

✓ القطاع الصناعي: أول القطاعات غزتها محاسبة التكاليف بسبب الظروف التي صاحبة الثروة الصناعية من ندرة في عوامل الإنتاج وعدم توفرها بالقدر اللازم لحجم الإنتاج مما دفع المؤسسات الصناعية إلى اتخاذ الإجراءات واستخدام عوامل الإنتاج استخدامها أمثل مع ضرورة إيجاد وسيلة رقابية جيدة،

✓ القطاع الزراعي: حيث تقوم محاسبة التكاليف بخدمة القطاعات الزراعية بواسطة تزويد هذه الأخيرة بالبيانات التكالفية الخاصة بكل أنواع المحاصيل من تكاليف الاستصلاح أو تكاليف الخدمات اللازمة للزراعة والرقابة على عناصر التكاليف الزراعية واستغلالها في أحسن استغلال بأقل تكلفة.

[1] حميدة بكوش، الاتجاهات الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مرجع سابق الذكر، ص 16

[2] رماضنة اميرة، خليل أنيس، مساهمة أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في تحقيق الميزة التكافسية في المؤسسات الخدماتية،(مذكرة ماستر)، جامعة بسكرة،2021 ص10

✓ القطاع الخدماتي: تقوم محاسبة التكاليف بخدمة العديد من القطاعات الخدماتية الأخرى مثل: المستشفيات والمراكز الطبية حيث تعمل على تحديد تكلفة تقديم خدمة العلاج وذلك لاتخاذ القرار الأمثل لتحديد السعر المناسب للكشف وأيضا خدمة قطاع التأمينات، قطاع شركات التنظيف، مكاتب الاتصالات ومؤسسات النقل والطيران وغيرها .....

✓ القطاع الحكومي: حيث تعمل محاسبة التكاليف على خدمة الدوائر الحكومية المختلفة بواسطة تقديم البيانات التكالفية المتعلقة بالخدمات المقدمة لهذه الدوائر مما يساعد في اتخاذ القرارات اللازمة بشأن تقديم هذه الخدمة بصورة أفضل ضمن استخدام لعناصر الإنتاج

✓ المؤسسات المالية: حيث تقوم المؤسسات المالية بعملية استثمار مبالغ نقدية كبيرة في مجالات استثمار مجدية بغرض تحقيق أرباح من اهم اهداف المؤسسات المالية استثمار الأموال لتحقيق العائد الأمثل الأكبر، حيث يتم تزويد المؤسسة بهذه المعلومات لاتخذ القرارات اللازمة.[1]

ثانيا: العوامل المؤثرة في محاسبة التكاليف

هناك عدة عوامل تؤثر على مدى تبسيط أو تعقيد نظام محاسبة التكاليف او على حجم البيانات والمعلومات الناتجة عن ذلك، من اهم هذه العوامل نذكر:

✓ **حجم المؤسسة:** ان حجم معلومات التكاليف التي تحتاجها المؤسسة لاتخاذ قراراتها يختلف باختلاف حجم المؤسسة، حيث مراحل إعداد وتحليل وتجهيز بيانات التكاليف تكون أكثر تعقيدا في المؤسسات الصغيرة من هذا استنتج انه كلما زاد حجم بيانات التكاليف زادت درجة تعقيد نظام التكاليف.[2]

✓ **تنوع المنتجات وتعددها:** ان كانت المؤسسة تنتج منتج واحد فنظام محاسبة التكاليف يكون أسهل بكثير، لان التكاليف في هذه الحالة يعمل على انتاج واحد فقط أي لا تكون هناك أي مشكلة عكس ذلك في تنوع المنتجات فإنه يكون بتوزيع كل تكاليف الإنتاج على المنتجات حسب تنوعها واختلافها.

✓ **نظام طريقة الإنتاج:** تعتمد محاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الإنتاج على أساس نظام طريقة الإنتاج فإذا كان الإنتاج يتميز بالاستمرارية النمطية لكل خط إنتاجي فيتم تطبيق نظام التكاليف الإنتاجية أو يتم

[1] مرجع سابق الذكر، رماضنة اميرة، خليل أنيس، مساهمة أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في تحقيق الميزة التكافئية في المؤسسات الخدماتية، ص11

[2] رماضنة اميرة، خليل أنيس، مساهمة أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية في المؤسسات الخدماتية، مرجع سابق الذكر، ص11.

على أساس متقطع غير نمطي فيتم تطبيق نظام الأوامر الإنتاجية أي كلما تعقدت طريقة الإنتاج ز مراحلها كلما زادت صعوبة أنظمة التكاليف.

✓ **الوعي لدى إدارة المؤسسة:** إن معلومات التكاليف أصبحت ملحة لكل مؤسسات على اختلاف الأنواع لا يمكننا القول إن نوعية أو حجم المعلومات أو البيانات الخاصة بالتكاليف تتوقف على مدى حاجيات المؤسسة إلى هذه المعلومات، وأن المؤسسة بأهمية تلك التكاليف والمعلومات نجد الوعي هو الذي يقوم بتحديد المدى الاكمالي او التفصيلي لتلك البيانات .

المبحث الثاني: الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

لقد ظهرت الطرق التقليدية للتكاليف في ظل محيط اقتصادي يتسم بعدم التعقيد وبساطة التشغيل والبعد التام عن مظاهر المنافسة الحادة التي يعرفها العالم اليوم.

تم التطرق في هذا المبحث إلى أهم الطرق التقليدية لأنظمة محاسبة التكاليف (الطرق الكلية ،الطرق الجزئية، وطريقة التكاليف المعيارية)، والانتقادات الموجهة لها.

المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية

تعتبر هذه الطريقة من الطرق الأساسية في محاسبة التكاليف.

أولا: تعريف طريقة التكاليف الكلية

تقوم هذه الطريقة بتسجيل التكاليف التي تمت خلال العملية الإنتاجية وتشمل جميع عناصر التكاليف، حيث يقوم التحليل المحاسبي لمجموع الأعباء المباشرة وغير المباشرة سواء كانت ثابتة أو متغيرة من أجل حساب سعر تكلفة المنتجات". [1]

وهي تكلفة المحققة عن تجميع عناصر الاستخدامات أو الأعباء النشاط لفترة تكاليف سابقة. فهي مجموع النفقات الفعلية المؤدية بمستندات محاسبية، والتي تصرف في سبيل تحقيق إيرادات حاضرة أو مستقبلية".[2]

ثانيا: مبادئ طريقة التكلفة الكلية[1]

[1] سالمي ياسين،الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3 ،2010/2009، ص 48.

[2] ناصر دادي عدون وآخرون،دارسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، الطبعة الأولى، دار المحمدية للنشر والتوزيع،2009، ص58

تعتمد هذه الطريقة على عدة أسس يتطلب مراعاتها عند تطبيقها وتتمثل فيما يلي:

1-تحديد الأقسام: تنطلق عملية تحديد الأقسام بالقيام بدراسة ميدانية لكل المصالح داخل المؤسسة بنشاطاتها وعملياتها معتمدة على هيكل التنظيمي وهذا ليتسنى تقسيم المؤسسة بشكل يناسب العمل المحاسبي، ويتم الحرص على تجانس العمليات داخل كل قسم لتسهيل عملية حصر وتحميل الأعباء غير المباشرة، فتحدد الأقسام الرئيسية التي لها علاقة مباشرة بالمنتجات والمواد التي يمكن التمييز بينها فيما يخص الأعباء بشكل إجمالي وتحميلها على المنتجات بواسطة وحدات العمل لكل قسم رئيسي المتعلقة بالمنتجات، وتحديد أيضا الأقسام المساعدة التي تقدم خدمات للأقسام الرئيسية.

2-تحديد مفاتيح التوزيع: يتم ذلك حسب طبيعة الأعباء وعلاقتها بالأقسام وتختلف من حالة إلى أخرى ومن بين المعايير التي تستعمل على أساسها مفاتيح التوزيع نجد تكلفة الإنتاج، قيمة التموين، قيمة الآلات...الخ.

3-تحديد وحدة العمل: إن تحديد وحدة العمل يعد عملا أساسيا، فبدونها لا يمكن الأعباء الغير مباشرة فهي الأساس الذي يعتمد عليه في ذلك، إلا أنه تؤثر مشكلة عدم تجانس الإنتاج من حيث الوحدات أو الوزن (القياس بصفة عامة)، لذا يلجأ إلى الوحدات المماثلة تكون كوحدة قياس مشتركة وقد تختلف من قسم لآخر

ثالثا: مراحل حساب التكلفة الكلية وفق طريقة الأقسام المتجانسة

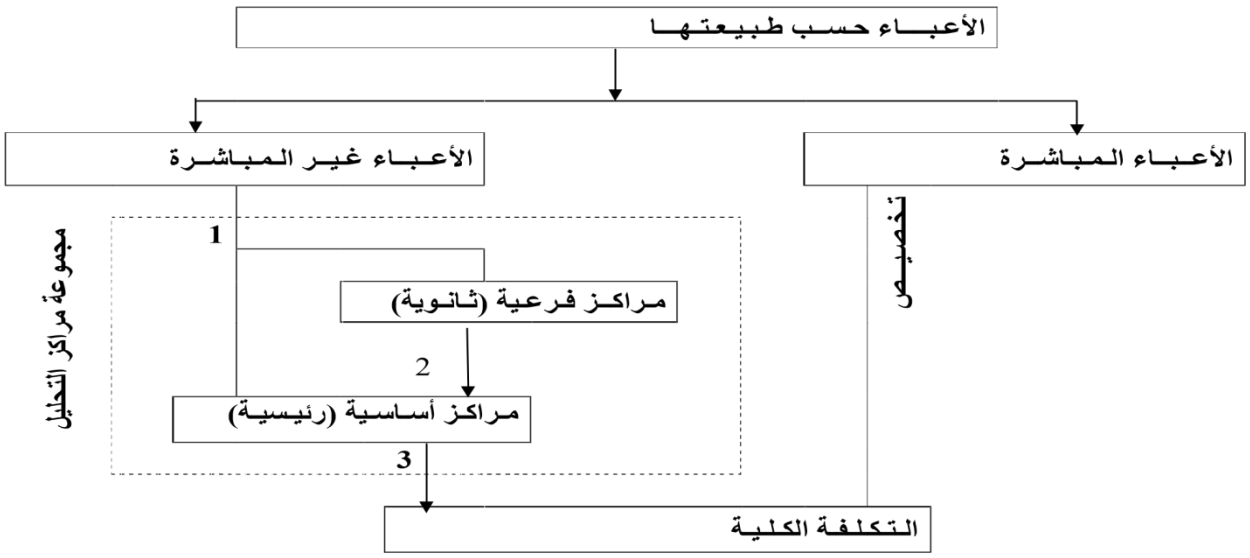
يمكن تخصيص مختلف مراحل عمل طريقة الأقسام المتجانسة في ما يلي:

- تقسيم المؤسسة إلى اقسام متجانسة (مراكز تحليل)
- تخصيص الأعباء المباشرة للمنتوجات
- تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتوجات
- اختيار وحدة العمل

[1]طوايبية أحمد ،المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط و مارقبة الإنتاج، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر ،2003/2002، ص99.

والمخطط التالي يبرز هذه المراحل:

شكل رقم (1): مراحل حساب التكلفة الكلية.



Source : A. Burlaud, C. Simon, Comptabilité de gestion, coûts, contrôle, Ed. Vuibert, Paris, 2000.

I. تقسيم المؤسسة إلى اقسام متجانسة(مراكز التحليل):[1]

يختلف تقسيم المؤسسة الى مجموعة مراكز او اقسام من مؤسسة الى أخرى، و هذا باختلاف الهيكل التنظيمي للمؤسسة، و حاجتها الى المعلومات، المراقبة، وضبط الأعباء وتكلفة هذا التقسيم بالإضافة الى درجة تشعب وظائف المؤسسة.

تجمع الأعباء في مراكز التحليل حيث تشكل أجزاء النظام المحاسبي التي لا يمكن تخصيصها مباشرة قبل ان يتم تحميلها مباشرة الى المنتجات، الطلبيات والأنشطة.

إن خاصية التجانس الموافقة للتسمية التقليدية تتمثل في تجانس الوسائل المستعملة داخل المؤسسة سواء كانت مادية او بشرية. بالإضافة الى الخدمات المقدمة التي تهدف الى الدقة في عملية تحميل أعباء تلك الأقسام الى المنتجات. يتم تقسيم المؤسسة الى مراكز تحليل عملي يتوافق مع التقسيم الحقيقي حسب معيار المسؤولية. أما نظريا فالتقسيم يتم بغض النظر عن اية علاقة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة.

هناك نوعين من الأقسام:

[1] لخضاري صالح، إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة منتوري قسنطينة، 2007، ص69 ص70

1) الأقسام الرئيسية (المراكز الأساسية):

يعرف الدليل المحاسبي الفرنسي المراكز الرئيسية أو كما تسمى أقسام الاستغلال بانها:

تلك الأقسام التي تحمل الأساسي من خدمتها الى تكاليف المنتوجات أو الطلبيات، ويتنازل عن البعض منها الى باقي المراكز.

2) الأقسام الفرعية (المراكز الثانوية)

الدليل المحاسبي الفرنسي يعرف الأقسام الفرعية، أو كما تسمى أقسام التسيير بانها "هي التي يتم التنازل على الأساسي من خدماتها الى مراكز أخرى ويحمل البعض منها الى تكاليف المنتوجات او الطلبيات.[1]

إذن فالأقسام الرئيسية هي التي تستفيد منها المنتوجات مباشرة، والأقسام المساعدة هي التي ليست لها علاقة مباشرة مع المنتوج، وإنما تعمل على تسهيل مهمة الأقسام الرئيسية بحيث توزع اعبائها على هذه الأخيرة قبل تحميلها على المنتوجات، الطلبيات والأنشطة.

II. تخصيص الأعباء المباشرة للمنتوجات:

الأعباء المباشرة هي الأعباء التي من السهل إرجاعها وتخصيصها كليا على الوحدات المنتجة الخاصة بها دون المرور بأية مرحلة إضافية لمنتوج أو نشاط معين، وذلك لإمكانية تواجد وسيلة قياس (كيلو غرام، ساعة عمل أو ساعة دوران الة... الخ).

يتم في هذه المرحلة تحديد التكلفة المباشرة للمنتوجات أو الأنشطة وذلك بتحويل الأعباء المباشرة لها.[2]

III. تحميل الأعباء الغير مباشرة على المنتوجات:

لتحميل الأعباء غير المباشرة على المنتوجات لابد من المرور بالمراحل التالية:

- المرحلة الأولى: التوزيع الاولي

بعد الانتهاء من مرحلة انشاء الأقسام السالفة الذكر، يمكن إعداد جدول يحتوي على الأعباء مبوبة على حسب طبيعتها، ويتم توزيع الأعباء عير المباشرة على مراكز التكاليف المختلفة وفقا لمفاتيح التوزيع المناسبة ثم تجمع هذه المبالغ لتعطي لنا ما يعرف بالمجموع الاولي للأقسام والناتجة عن عملية التوزيع الأولي كمرحلة أولى.

[1] بوعمامة سهيلة، دور محاسبة الأنشطة في تحسين طرق حساب التكااليف ، رسالة ماجيسر، جامعة سطيف، 2001_2002، ص7.
[2] مرجع سابق الذكر, لخضاري صالح،إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة، ص72

- المرحلة الثانية: التوزيع الثانوي

هذه المرحلة تعد استمرار للمرحلة السابقة، أي بعد توزيع كل الأعباء غير المباشرة على الأقسام الأساسية و الثانوية، يتم الحصول على الأعباء الاجمالية للأقسام الأساسية، وهذا بعد تفريغ أعباء الأقسام الثانوية من حسابات الأقسام الأساسية. هذه العملية تتم وفقا لمفاتيح التوزيع.

وتعرف هذه الأخيرة بأنها:" نسبة ثابتة مطبقة على عبء ما، حيث تحدد الحصة التي تخص مركز معين".[1]

عند حساب تكلفة مراكز التحليل، نصادف بالنسبة للمراكز الثانوية (المساعدة) حالتين:

✓ إما أن تكون أعباء المركز الواحد موجهة إلى بقية الأقسام دون أن يتلقى ذات المركز خدمات من أعباء الأقسام الأخرى، وهذه الحالة بسيطة ولا تطرح أي إشكال إذ يلغى القسم بمجرد تفريغ أعبائه في الأقسام الأخرى، وتسمى هذه الحالة التوزيع السلمي.

✓ وإما نكون امام حالة ثانية والمعروفة بالتوزيع المتقاطع، أي أن القسم الثانوي يقدم خدمات الى بعض أو كل الأقسام الثانوية الأخرى ويتلقى بدوره خدمات من هده الأقسام، حيث يمكن توزيع أعباء القسم قبل أن نحدد تكلفته النهائية، وهذا ما يعرف بمسألة الخدمات المتبادلة.

IV. اختيار وحدة العمل:

تعرف وحدة العمل بانها الوحدة المشتركة التي تمكن من قياس مجموع الأعباء المتعلقة بمركز التحليل، بالإضافة الى نصيب أعبائه في التكلفة الكلية النهائية.

كما تعرف على أساس انها تلك الوسيلة التي تستعمل كوحدة لقياس نشاط مراكز التحليل. وفي نفس الوقت تستعمل لتحميل أعباء تلك المراكز على حسابات تكاليف المنتوجات،

وحتى تكون وحدات العمل معبرة يجب أن تتوفر على جملة من الخصائص أهمها:

- أن تعتبر بصفة كمية عن الخدمة المقدمة للمركز أو القسم.
- أن تكون لها معنى، بسيطة، وتسمح بملاحظة نشاط القسم.
- أن تكون وسيلة نافعة لتحميل التكاليف علة المنتوجات..[1]

[1] مرجع سابق الذكر،لخضاري صالح،إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة، ص72 ص73.

مزايا وعيوب هذه الطريقة:[2]

لقد أدت هذه الطريقة دورا بارزا في النشاط الاقتصادي للمؤسسات خاصة خلال الفترة التي تلت ظهورها وتطبيقها، بحيث ازداد الاهتمام بها والعمل على تطويرها، وبرزت أهميتها من خلال مساهمتها في تطوير تنظيم المؤسسة ووضع قاعدة جيدة للعمل المحاسبي استفادت منه حتى الطرق الأخرى، إلى أنها تعرضت لعدة انتقادات أدت بمفكري وخبراء المحاسبة بالاهتمام وتطوير طرق أخرى أو العمل على تجاوز نقائص هذه الطريقة وفيما يلي نتعرض لمزاياها وعيوبها :

1- المزايا

لطريقة التكلفة الكلية مزايا تتمثل فيما يلي :

- تقييم المخزونات في مختلف م ارحل الدورة الإنتاجية والبيعية؛
- دراسة تطور تكاليف أي منتج، عبر مختلف م ارحل مسار الإنتاج والبيع؛
- القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية، مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة؛
- إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل المؤسسات (في مختلف م ارحل الإنتاج، حسب وسائل الاستغلال المستخدمة وحسب الزبائن) التي لها أنشطة متعددة وتحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة، وهذا بهدف تسطير خيارات إستراتيجية (تخفيض التكاليف في بعض الم ارحل، إعادة تنظيم المسار، ...

2- العيوب

لطريقة التكلفة الكلية عيوب تتمثل فيما يلي:

يتطلب الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب مجمل الأعباء، وهذا يساعد الإدارة على الحصول على المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات أو القيام بدراسة الوضعية؛

[1] مرجع سابق الذكر، لخضاري صالح،إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة،ص 75

[2] طوايبية أحمد، مرجع سبق ذكره، ص 102.

• قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل على أساس عامل خارج الأقسام ويتعلق بالأعباء المباشرة المتعلقة بالمواد الأولية أو اليد العاملة المباشرة، أي ليست له اربطة قوية دقيقة مع الأعباء غير المباشرة لذلك القسم إلا بصورة نسبية حتى وإن كان ي ارعي هذا الجانب عند تحديد معايير التحميل واختيار وحدات العمل المناسبة؛

• عدم القدرة على استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة.

المطلب الثاني: طريقة التكلفة الجزئية

نتيجة للانتقادات التي عرفتها طريقة التكاليف الكلية، ظهرت طريق أخرى وتسمى الطريق الجزئية.

أولا: طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة

تعتمد هذه الطريقة على مبدأ التمييز بين الأعباء المباشرة وغير مباشرة من جهة، وعلى العموم أيضا على مستوى الأعباء غير مباشرة، بين الأعباء المتغيرة الأعباء الثابتة.

1- تعريف الطريقة:

"إن طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، هي ناتج مجموعة أبحاث **H GANTT** المنتسب للتيار الفكري للتنظيم العملي للعمل، وهذا سنة 1915، يقوم على أساس تحميل الوحدات المنتجة بالقدر الملائم لها من التكاليف الثابتة، وفقا لمعامل التحميل (النشاط الحقيقي/النشاط العادي)".[1]

2- مبدأ الطريقة:

تعتمد هذه الطريقة على عدة أسس والمتمثلة فيما يلي:[2]

• **تحديد حجم النشاط:** وهو نوعان، حجم النشاط الفعلي حيث يمكن استعمال عدة عناصر تعبر عنه كوحدات العمل المتجانسة وعددها في فترة معينة يعبر عن حجم النشاط الفعلي. أما حجم النشاط العادي فهو أكثر صعوبة عند تحديده.

• **تحميل التكاليف على المنتجات:** حسب طريقة التحميل العقلانينفصل الأعباء المتغيرة عن الثابتة في كل قسم وتخضع التكاليف الثابتة عن طريقة معامل التحميل بعد ذلك نستعمل نفس المبادئ في تحميل

[1] مدني بن بلغيث ،فعالية نظام المعلومات المحاسبية في تسيير واتخاذ القرار، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر ،1998، ص 104.

[2] سفيان بن بلقاسم وحسين لبيهي ،المحاسبة التحليلية منهجية حساب سعر التكلفة، دار الأفاق، الجزائر ،2000، ص 82.

التكلفة الكلية بعد إضافة التكاليف المتغيرة لكل قسم إلى التكاليف الثابتة المحملة لكل قسم، وفي الأخير يتم إضافة وطرح ربح أو نقص الفعالية ، إضافة أو طرح فوارق المخزون إلى النتيجة الإجمالية للحصول على النتيجة الصافية.

3- المزايا والعيوب

لقد عالجت هذه الطريقة إلى حد ما القصور الذي تشمله الطريقة الكلية، وفيما يلي نستعرض مزايا وعيوب هذه الطريقة:

1- **المزايا**

وتتمثل فيما يلي:

- الثبات النسبي لتكلفة الوحدة في ظل مستويات النشاط المختلفة وهذا يساعد على سهولة تحديد سعر البيع مع استقراره؛
- تحقيق العدالة في تحديد تكلفة الوحدة من المنتجات بتحميلها بالأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة؛
- تجمع إلى حد ما بين مزايا الطريقة الكلية وطريقة التكلفة المتغيرة.

2- **العيوب**

وتتمثل فيما يلي:

- صعوبة تحديد أحجام النشاطات العادية لتعدد الم ارحل الإنتاجية واختلاف قد ارت الآلات؛
- عدم حل مشكلة توزيع الأعباء الغير المباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في التوزيع بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة؛
- مشكلة تقييم المخزونات النهائية وأثرها على النتيجة.[1]

[1] صالح الرزق وعطاء الله خليل بن وارد،مبادئ محاسبة التكاليف–الإطار النظري والعلمي–، دار زهارن، عمان، الأردن ،1997، ص143.

ثانيا: طريقة التكاليف المتغيرة

تعتمد هذه الطريقة على تقسيم المصاريف المتغيرة ومصاريف ثابتة وتهتم بدراسة مستوى المردودية.

1- تعريف الطريقة

تقوم هذه الطريقة بتحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط، واستبعاد التكاليف الثابتة من تكلفة الإنتاج، وذلك لاعتبار أن التكاليف الثابتة هي تكاليف غير مرتبطة بالمنتج فهي ثابتة وموجودة سواء حدث الإنتاج أو لم يحدث فهي تعالج بتحميلها في نهاية الفترة إلى حساب الأرباح والخسائر.[1]

2- مبدأ الطريقة

إن المبدأ الرئيسي لهذه الطريقة هو الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة واستخدام التكاليف المتغيرة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة في تحليل وحساب الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في إيجاد نقطة التعادل، وقد عرفت هذه الطريقة شكلين أو أسلوبين وهما طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة وطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة التي تأخذ بعين الاعتبار جزء من التكاليف الثابتة في تحليلي وحساب الهوامش والمتمثل في الأعباء الثابتة المباشرة وتعرف بالأعباء الثابتة الخاصة.[2]

3-مزايا وعيوب هذه الطريقة

تتميز هذه الطريقة بمجموعة من المزايا والعيوب فيما يلي: [3]

3-1 - المزايا

تتميز طريقة التكاليف المتغيرة بمزايا فيما يلي:

• تسمح بتحديد عتبة المردودية، وبالتالي اتخاذ بعض القرارات في المدى القصير كالإبقاء على الإنتاج منتج معين رغم تحقيقه لخسارة؛

• هذه الطريقة مناسبة أحسن بالنسبة للمؤسسات التي تعمل بنظام الطلبيات، لأن المبيعات تكون متساوية للإنتاج،

[1] سالمي ياسين، الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مرجع سابق، ص 65.

[2] صالح الرزق وعطاء الله خليل بن وارد، مبادئ محاسبة التكاليف-الإطار النظري والعلمي، مرجع سابق، ص ص 120-121.

[3] طوايبية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مرجع سابق ذكره، ص 54.

• إذا كان هامش الربح معروفا فإن التغيرات في الربح الناتجة عن التغيرات في الأحجام المختلفة للبيع يمكن تحديدها.

3-2 - العيوب

لطريقة التكاليف المتغيرة عيوب فيما يلي:

• لم تحل الطريقة مشكلة توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة بالكامل، فما ازل المحاسب يواجه مشكلة تحديد نصيب وحدة المنتج النهائي من عناصر التكاليف غير المباشرة المتغيرة؛

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

• إذا كان الإنتاج المباع أقل من الإنتاج الخاص بالمؤسسة في الفترة، يصبح مخزون آخر المدة من المنتجات مقيما بالتكلفة المتغيرة فقط.[1]

ثالثا: طريقة التكاليف المباشرة

تعتبر التكلفة مباشرة إذا كانت متكونة من الأعباء المخصصة لها مباشرة، أي بدون حساب وسيط ومن هنا يمكن اعتبار طريقة التكاليف المباشرة طريقة حساب تكاليف جزئية، تتطلب التمييز بين الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة.

1-تعريف الطريقة

إن طريقة التكاليف المباشرة تقوم بتحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط، أما عناصر التكاليف غير المباشرة تعتبر نفقات زمنية يستدعيها النشاط، وفق هذه الطريقة لا تدخل التكاليف غير المباشرة سواء تعلقت بالإنتاج أو التسويق أو الإدارة ضمن التكاليف ولكن تحمل على حساب الأرباح والخسائر في نهاية الفترة، وذلك من منطلق أن الوحدات المنتجة والمباعة مسئولة على

[1] مرجع سابق الذكر، حميدة بكوش، الاتجاهات الحديثة لمحاسبة التكاليف و دورها في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، ص29

تحقيق التكاليف المباشرة فقط، وتستخدم هذه الطريقة بنجاح كبير في مشاريع المقاولات، وذلك لأن طبيعة التكاليف في هذه المشاريع يعتبر معظمها تكاليف مباشرة ويمكن تحقيقها بسهولة.[1]

2-المزايا والعيوب

إن هذه الطريقة تعد من الطرق نادرة الاستعمال نظار لاعت ارض المحاسبين على فكرتها بحل المشكلة، وقد جاءت هذه الطريقة بمجموعة من الم از والعيوب.

2-1 - المزايا

تتمثل فيما يلي: [2]

• تمتاز بسهولة تحديد تكاليف الوحدات المنتجة من خلال قسمة التكاليف المباشرة على عدد وحدات الإنتاج؛

• تمتاز بثبات تكلفة الوحدة المنتجة نظار لثبات متطلبات إنتاج الوحدة من التكاليف المباشرة؛

• تؤدي إلى استبعاد الآراء والأحكام الشخصية التي تغلب على عمليات احتساب وتحليل التكاليف غير المباشرة وتحميلها على وحدات المنتج.

2-2 - العيوب

وتتمثل فيما يلي:[3]

• لا تعتبر تكلفة الوحدة المحسوبة وفق هذه الطريقة تكلفة صحيحة، وذلك لأنها تهمل عناصر التكاليف غير المباشرة؛

• إن استبعاد التكاليف غير المباشرة من التكاليف الإنتاج ومعالجتها كتكاليف زمنية عملية غير سليمة، وذلك لأن التكاليف غير المباشرة تحدث من أجل خدمة النشاط؛

[1] جمعة الربيعي كمال حسن وسعدوني مهدي الساقي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ،2008، ص 52.

[2] طوايبية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مرجع سابق، ص 52.

[3] طوايبية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط و مراقبة الإنتاج، مرجع سابق، ص 52- 53.

• إن تقييم مخزون الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل على أساس التكاليف المباشرة فقط يؤدي إلى تخفيض تكلفته الحقيقية، وهذا ينعكس في تخفيض الأرباح المحققة؛

• إن هذه النظرية تفشل في خدمة الإدارة كأداة في خدمة التخطيط، الرقابة واتخاذ القرارات، وذلك لأنها تستبعد جزءا من التكاليف المتغيرة من الإنتاج.

المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية

نتيجة للانتقادات التي وجهت لطرق التكاليف الفعلية (طريقة التكاليف الكلية، والطرق الجزئية)، ظهرت طريقة لمعالجة هذا القصور سميت بطريقة التكاليف المعيارية.

أولا: تعريف الطريقة

يمكن تعريفها بأنها: "تكاليف محددة مقدما (قبل البدء بالعملية الإنتاجية) ويقاس هذا التقدير على أساس فني وعلمي دقيق لما ينبغي أن تكون عليه تكلفة الوحدة الإنتاجية وتعتبر أساسا لفرض الرقابة الفعالة الناجمة عن تحديد الانحرافات سواء كانت انح ارفات ملائمة أو انح ارفات غير ملائمة.[1]

فالتكلفة المعيارية تعتبر من الطرق الهامة التي تستخدمها الإدارة لتخطيط وتقييم الأداء، فهي من ناحية تعتبر أداة تخطيطية لأن معايير التكلفة توضع مقدما قبل البدء في عمليات الإنتاج والتشغيل.

ثانيا: المبادئ التي تقوم عليها طريقة التكاليف المعيارية

تقوم التكاليف المعيارية على مجموعة من المبادئ والأسس والتي يمكن حصرها فيما يلي:[2]

1- تحديد المستويات المعيارية مسبقا لمستوى النشاط والعناصر المكونة له (الكمية، السعر، الطاقة الإنتاجية، اليد العاملة،...) والمناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقا لهيكلة المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما هي بحاجة إليه من موارد حسب دارسة تقنية اقتصادية محاسبية أو وفق معايير محددة من جهات أخرى؛

2- القيام بدارسات مقارنة بين التكاليف المعيارية والفعلية بغية حساب الانحرافات ومعرفة المصادر المسئولة عن حدوثها ومن ثم تصحيحها؛

[1] إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة– قضايا معاصرة –، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن ،2007، ص 215.

[2] قداح سليمان، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن وليد، دمشق، سوريا ،1978، ص 153.

3- العمل على تعديل المعايير المعتمدة بصفة مستمرة حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة، بتغيرات السوق، وبكافة التقنيات الحديثة ومعايير الجودة.

ثالثا: تقييم طريقة التكاليف المعيارية

تسعى المؤسسة دائما لتحسين الأداء من أجل بلوغ أعلى مستويات لتحقيق أهدافها المخططة، ونجد أن هذه الطريقة إذا ما حسن استخدامها توفرت الشروط والإمكانيات الضرورية لتحقيق ذلك، وفيما يلي نستعرض مزايا هذه الطريقة والعيوب التي يمكن أن تنجر عن سوء استخدامها: [1]

1- المزايا

ومن بين المزايا نجد:

- إمكانية الحث على تقليص التكاليف، خاصة إذا نسقت الطريقة مع سياسة الموظفين ونظام حيوي يدفع جميع أعضاء المؤسسة إلى رفع المردودية؛
- تمثل الطريقة آلية لرقابة التسيير، بما أن التكاليف المحددة على أساسها تمثل معايير فهي بمثابة م ارجع، أو أهداف وعلى أساس مقارنة النشاط الفعلي والتكاليف الفعلية لهذه الم ارجع، يمكن للمؤسسة أن تتخذ ق ار ارت التسيير خاصة إذا حللت التكاليف إلى تكاليف معيارية ثابتة ومعيارية متغيرة؛
- سرعت كبيرة في مسك الحسابات، بما أن التكاليف المعيارية محددة لفترة معينة، فبإمكان المؤسسة إجراء القيود المحاسبية بمجرد معرفة الكميات، دون انتظار حساب التكاليف الحقيقية؛
- إمكانية اتخاذ إجراءات سليمة نتيجة تفسير سليم للانحرافات؛
- تمثل التكاليف المعيارية، أساس لتحديد الأسعار.

2- العيوب

تم التطرق إلى بعض العيوب فيما يلي:

- الاعتماد على معايير غير دقيقة يتسبب في حصول خلل في سير النظام وعدم فعاليته، الناتج عن الحصول على معلومات غير دقيقة وتسجيل انح ارفات غير صحيحة؛

[1] طوايبية احمد، مرجع سابق، ص 127.

• يعتمد إعداد برنامج التكاليف المعيا رية على التقديرات ومنه فقوة أو ضعف البرنامج المعد للموازنات التقديرية يعود إلى صحة هذه التقديرات الخاصة بمحيط المؤسسة؛ في غالب نجد أن تكلفة استخدام هذا البرنامج مرتفعة جدا[1].

المطلب الرابع: الانتقادات الموجهة لأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية

لقد تعرضت أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية إلى الكثير من الانتقادات، حيث أن جوهر هذه الانتقادات ركزت على أن الأنظمة التقليدية تعمل على توفير بيانات مالية لغرض تقييم المخزون وتحديد البيع، في حين عجزت عن توفير بيانات إضافية في خدمة الإدارة، ومساعدتها في اتخاذ قرارات التشغيل والإستراتيجيات، لهذا ظهرت الحاجة للبحث عن بديل لها، سنتعرض لأهم الانتقادات الموجهة إلى أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية فيما يلي:

1- إن الأنظمة التقليدية أصبحت عاجزة عن رقابة العمليات وقياس كلفة الإنتاج بدقة للأسباب التالية:[2]

• تجميع الانحرافات بشكل إجمالي على مستوى الأقسام وعدم حصرها بالمنتجات التي تسببت في حدوث الانحرافات يؤدي إلى عدم إظهار هذه الانحرافات في التقارير المالية الدورية بالشكل الذي يساعد في تصحيح الانحرافات الغير الملائمة؛

• التركيز على النتائج المالية الإجمالية وليست على الأنشطة الفعلية تسبب هذه النتائج والتي تعطي نتائج غير دقيقة لتقدم الأقسام في تقديم التحسينات التشغيلية؛

• بسبب التخصصات الشاملة للتكاليف فقد أصبحت التقارير الدورية مشوهة، فهي تجعل مدراء الأقسام مسئولين عن اتفاق الموارد داخل أقاسمهم حتى وإن لم يجر قياسها بشكل دقيق، ولهذا فعن هذه التخصصات لا توفر أساسا جيدا لتقييم المدراء والأقسام.

2- الطرق التقليدية تقوم على افتراض أن المنتجات تستهلك الموارد على وفق بعض المقاييس المرتبطة بالحجم (مثل وحدات المنتج، ساعات عمل مباشرة،...الخ) حيث يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على مراكز التكلفة ومن ثم على الوحدات المنتجة حسب معدلات تحميل مقدرة طبقا لتلك الأحجام وهي

[1] إسماعيل حجازي، سعاد العاليم، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، طبعة الأولى، ص99.

[2] إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 156-157.

بهذا تفرض أنه عندما يتضاعف عدد الوحدات المنتجة من منتج معين مثلا فإن الكلفة المستهلكة في التكاليف غير المباشرة سوف تزداد وتتضاعف وحسب معدل التحميل.[1]

3- إن من أهم الأولويات التي ركزت عليها الإدارة في الآونة الأخيرة هي عملية التكاليف ولكن عملية التخفيض هذه لن تكون محاولة فاعلة إذا لم تدرك الشركات أساس كلفها كما يتبقى.

4- إن تكاثر خطوط المنتجات وقنوات التوزيع وتضائل العمل المباشر وازدياد المصاريف التي تغطي الخدمات الصناعية وخدمات التسويق والتوزيع والهندسة وغيرها، ليبرر بقاء استخدام الأنظمة التقليدية خاصة في ظل انخفاض كلف تكنولوجيا المعلومات، كما أن ذلك يمكن أن يكون خطرا في المنافسة الشديدة لتكنولوجيا المعلومات الجيدة التي جعلت من المعلومات الدقيقة عن تكلفة المنتج أمرا حاسما للنجاح في المنافسة.[2]

5- التعقيد مقابل الحجم السمة المميزة لبيئة الأعمال والصناعة هي التعقيد في العمليات، لذا فإن استخدام الحجم كأساس لحساب معدل الاسترداد يكون مضلل، فإذا ما قمنا بتحليل معدلات الاسترداد التي تم ذكرها في الأسلوب التقليدي لوجدناها كلها تعتمد على المخرجات، مثل هذه المعدلات تعكس بشكل مباشر حجم تكلفة الوحدة، ساعة الآلة، ساعة عمل مباشرة كل هذه تكون ضمن الحجم، والبعض الآخر من المعدلات تعتمد على نسب التكلفة المباشرة والتي تعكس أيضا بشكل غير مباشر مفهوم الحجم. فعلى سبيل المثال: تكلفة عمل مباشر تزداد أو تنخفض بشكل واضح، تجاوبا مع زيادة أ انخفاض في حجم المخرجات، وهذه المشكلة تظهر بشكل واضح وأكثر في الشراكات الخدمية حيث المدخلات والمخرجات.

مع ذلك كان يستخدم الحجم أساسا لحساب معدلات التحميل.[3]

وبناءا على ما تقدم فإنه يمكن القول أن الأنظمة التقليدية لم تعد ملائمة لمتطلبات المنشأة وأهدافها، ولهذا ظهرت الحاجة إلى وجود أنظمة بديلة بحيث نستطيع مواكبة التطورات الحديثة في مجال الإنتاج والتسويق على ضوء التنافس الدولي بين الشركات.

---

[1] سالم خليل خالد، المقارنة بين تحديد الأسعار على وفق نظام (ABC) وبين الطرق التقليدية، المجلة العراقية، العدد 25، بدون سنة، ص 6.

[2] إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 158.

[3] سالم خليل خالد، المقارنةبين تحديد الأسعار على وفق نظام (ABC) وبين الطرق التقليدية، مرجع سابق، ص 111.

المبحث الثالث: الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف

أي مؤسسة ومهما كانت إمكانياتها أو قدراتها فإنها لا تستطيع المحافظة على موقعها بنفس الأساليب التقليدية المتبعة وخاصة تلك المتعلقة بنظام محاسبة التكاليف الذي عرفت عناصره عدة، سنتطرق في هذا البحث الى طرق محاسبة التكاليف الحديثة

مطلب الاول: نظام التكاليف على أساس الأنشطةABC

تعريف نظام محاسبة التكاليف على أساس الانشطة

يعرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بأنه" مدخل تكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، حيث يستخدم تكلفتها كأساس لتحديد تكلفة أغراض تكلفة أخرى كالمنتجات والخدمات".

" هو طريقة تعود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة أو ما يسمى بالموارد على الأنشطة التي استفادة منها ومن ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات".1

عرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه" يقيس تكلفة وأداء الأنشطة والموارد وكذلك أغراض التكلفة حيث يوزع تكلفة الموارد على الأنشطة ويوزع تكلفة الأنشطة على أغراض التكلفة بالاعتماد على استخداماتها وبسبب العلاقة السببية لمسببات التكلفة بالأنشطة".2

- خصائص نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة له خصائص عدة من بينها:

- يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABCفي تعيين الفرصة المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكاليف بكل دقة ووضوح، حيث يبين العمليات والمراحل التي يمر بها المنتوج والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل، وأن تخفيض تكلفة أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة وإلغاء تكلفتها سيؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتوج التام، ويعتبر ذلك هدف وسبب إيجاد النظام وخصوصا في المؤسسات ذات المنافسة العالية.

[1] إسماعيل يحي التركي، محاسبة التكاليف المتقدمة– قضايا معاصرة، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2007، ص163.

[2] Roffish.N, Turey. R.B.B, The CAM-I Glossary of Activity Based Management, Consortiun of obvanced manfacturing – international, Texas, USA, 1991.

← يعود سبب وجود اختلافات في تكلفة منتوج عن أخر إلى كيفية استخدام هذه المنتوجات للموارد الاقتصادية كما ونوعا والتي تتمثل في الأنشطة وذلك ما تعجز عن إيضاحه الطرق التقليدية بسبب استخدام معدل تحميل واحد والذي يعني وجود مجمع تكلفة واحد أو عدد محدود جدا منها، والذي يحتوي مختلف التكاليف الخاصة بالقسم أو المستخلصة بغض النظر عن الأنشطة، وترتبط هذه التكاليف بأساس تحميل واحد تتباين قدرته التأثيرية في أنواع هذه التكاليف.

يساهم هذا النظام في تعظيم التكاليف من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها، لذا يتطلب توفير عناصر إدارية تؤمن بإدخال مفاهيم النظام حيث يمكنه ربطه مثلا بنظام الإنتاج في الوقت المحدد بهدف تخفيض التكلفة حيث أن تحديد دور كل نشاط في الإنتاج وبيان الأنشطة التي تعاني من الاختناقات والأنشطة غير المتعلقة بالكامل يساعد بمعالجتها وخفض تكلفتها.[1]

-خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطةABC:

لتصميم نظام التكاليف المبني على الأنشطة بالمستشفيات نتبع الخطوات الأربعة التالية:

✓ خطوات طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

هناك خمس خطوات لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC تتمثل في[2]:

1. **تجميع الأنشطة:** تعتبر الخطوة الأولى عند طريقة (ABC) بمثابة التعرف على الأعمال المختلفة التي تقوم بها المنشأة وبسبب تعدد هذه الاعمال يكون من غير المفيد استخدام مسبب تكلفة لكل عمل، وبالتالي يمكن تجميع عدد من الأعمال المتشابهة في نشاط واحد بحيث يمكن استخدام مسبب واحد لتتبع تكلفة النشاط على المنتجات.

2. **تحديد تكلفة النشاط:** بعد تجميع الأنشطة بالمؤسسة يتم تحديد مستوى التجميع الذي يستخدمه النظام عند التقرير عن تكلفة نشاط.

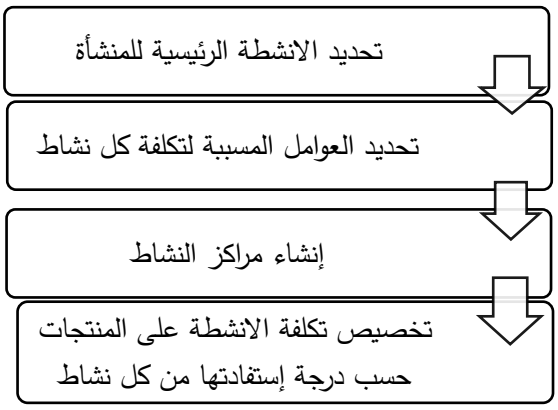
3. تحديد مراكز الأنشطة: ويقصد بمركز النشاط المكان الذي تقوم فيه العملية الإنتاجية أي تأدية عمل معين لتحقيق وظائف المنشاة وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز.

[1] إسماعيل يحيى التركي، مرجع سبق ذكره، ص164.
[2] أحمد محمد أنوار، شحاته السيد شحاته، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، 2003، ص363.

4. **اختيار المستوى الأول لمسببات التكلفة:** ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة.

5. **اختيار المستوى الثاني لمسببات التكلفة:** ويقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص وتتبع تكاليف الأنشطة على المنتجات، ويمكن استخدام الشكل الآتي لتوضيح خطوات نظامABC .

شكل رقم (2): خطوات نظامABC



المصدر: أحمد محمد أنوار، شحاته السيد شحاته، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، 2003

✓ **المزايا والانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة**

.1المزايا[1]:

منذ بدأ الاهتمام علميا وعمليا بقياس التكلفة على أساس النشاط خاصة في الشركات الصناعية ظهرت العديد من المزايا لهذا المدخل ويمكن اختصارها فيما يلي:

✓ يساعد على تحديد الأحداث والأنشطة المسبقة للتكلفة تحديدا دقيقا

✓ يفيد في توزيع التكاليف غير المباشرة.

إن قياس التكلفة على أساس النشاط يساعد على نجاح جهود الإدارة في مجال خفض التكلفة من خلال الآليات التالية:

✓ تخفيض الزمن والجهد.

✓ استبعاد الأنشطة غير الضرورية.

✓ اختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة.

[1] ثناء علي القباني، محاسب التكاليف والمحاسبة الإدارية في المشروعات السياحية والفندقية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 313

✓ مشاركة الأنشطة.

✓ إعادة توزيع المواد غير المستخدمة.

.2**الانتقادات**[1]:

كأي نظام وجه لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة عدة انتقادات ومن أهمها ما يلي:

✓ أن نظام محاسبة تكاليف على أساس الأنشطة ما هو إلا تطور لنظام التكاليف القديم أو التقليدي الذي يبحث في علاقة النتيجة مع السبب مع إدخال تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة.

✓ إن كفاءة استخدام نظام تكاليف النشاط ABC. تعتمد بصفة رئيسية على الاختبار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس بالأمر الهين ولا السهل بل يحتاج إلى تكاليف ووقت كبير ودراسة دقيقة.

✓ عدم توفر الخبرة الكافية لتطبيق هذا النظام حيث يحتاج إلى وعي تكاليفي ودراية كافية من قبل المحاسب وهذا ما ينقص مستخدمي النظام التقليدي.

✓ صعوبة التطبيق في المؤسسات الخدماتية ولهذا صعوبة الحصول على البيانات.

✓ أن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطةABC يحتاج إلى جهد كبير وتكاليف مرتفعة، وإضاعة للوقت وهو ما يجعله صعب التطبيق والعزوف عنه من قبل بعض الشركات.

المطلب الثاني: التكلفة المستهدفة

هي أحد أساليب إدارة التكاليف بهدف خفض تكاليف المنتج التشغيلية والمرحلة الإنتاجية طوال دورة حياة المنتج.

- **مفهوم التكلفة المستهدفة:**

تعرف التكلفة المستهدفة بأنها " نظام تخطيط الربح وإدارة التكلفة للوصول إلى السعر المنافس من خلال التركيز على المراحل الأولية لتصنيع المنتج وتطويره في دورة حياة المنتج الكلية وتحليل الأنشطة في سلسلة القيمة مع متطلبات الزبائن".2

[1] مرجع سابق الذكر،ثناء علي القباني، محاسب التكاليف والمحاسبة الإدارية في المشروعات السياحية والفندقية، ص314 ص315

[2] مكرم عبد المسيح باسيلي،نظم التكاليف المعيارية، الناشر المكتبة العصرية، طبعة 3،المنصورة،سنة2003، ص29

وتعرف بأنها " طريقة تخطيط الربح وإدارة التكلفة التي تركز على المنتجات ذات عمليات التصنيع المنفصلة وتهدف إلى تصميم تكاليف المنتجات في أثناء مرحلة البحث والتطوير والهندسة لكامل دورة حياة المنتج، بدلا من محاولة تخفيض التكاليف في أثناء مرحلة التصنيع."[1]

- **خصائص التكلفة المستهدفة:**

- التكلفة المستهدفة تطبق في مرحلة التطوير والتصميم حيث إنها تختلف عن الطرق التقليدية في إدارة التكاليف التي تطبق في مرحلة الإنتاج.
- التكلفة المستمرة ليست طريقة إدارية للرقابة على التكاليف بلهي وسيلة لتخفيض التكاليف.
- إن عمليات و إجراءات التكلفة المستهدفة لها طرق أولية كثيرة مستخدمة، لأن الأهداف الأولية للتكلفة المستهدفة تشتمل على تقنيات التطوير والتصميم.
- التعاون بين الأقسام المختلفة مطلوب لتحقيق التكلفة المستهدفة.
- التكلفة المستهدفة مناسب تطبيقها في الصناعات والمنتجات الصغيرة المتعددة أكثر من المنتجات القليلة الكثيرة.[2]

المطلب الثالث: المقارنة المرجعية.

تعد عملية المقارنة المرجعية من التطبيقات المعاصرة التي بدأت تستخدمها المؤسسات كأحد الأدوات المستخدمة لتطوير وتحسين الأداء والوصول إلى الريادة في مجال العمل، وتحقيق رضا العملاء والاستفادة من قدرات العاملين في المؤسسة في تحقيق التميز والإبداع.

ثانيا- مفهوم المقارنة المرجعية:

يحظى مفهوم المقارنة المرجعية باهتمام العديد من الكتاب والباحثين كونة مصطلح حديث نسبيا في الدراسات الادارية مما دفع الكثير منهم الى تناوله بالدراسات والتحليل. وتبرز اختلافات في التعبير عن هذا المصطلح فيسميه بعظهم اداة ويدعيه اخرون اسلوب وفريق أخر يعتبره طريقة وآخرون يرون أن المقارنة المرجعية عملية وعلى الرغم من هذه التسميات اللفظية الا ان

[1] محسن الحبيطي ،اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات التجارية،دراسة تطبيقية في شركات المهاري، مجلة الرافدين، العدد94، كلية الإدارة و الاعتماد ، جامعة الموصل ،العراق، سنة 2009 ، ص321.

[2] سالم عبد الله جلس ، محمد حسن الحداد ،مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة فيالشركات الصناعية الفلسطينية، ، مجلة الجامعة الإسلامية ، للدراسات الاقتصادية و الإدارية ، العدد الثاني ، المجلد العشرين ، كلية الجامعة الإسلامية ، غزة،فلسطين، سنة 2012، ص203.

هناك شبه اتفاق على المعنى المقصود والفائدة من التطبيق فقد: عرفت بانها العملية المستمرة لقياس المنتجات والخدمات والانشطة مقابل المستويات الافضل للأداء التي غالبا ما توجد في الوحدات المنافسة او وحدات اخرى لديها عمليات مشابهة.[1]

ثالثا-أهمية المقارنة المرجعية

ان الوحدات الرائدة والتي تبغي الثبات والاستمرار في عملها من جانب ومن جانب اخر تحقيق التميز والابداع والذي يعد سر نجاحها، عليها ان تعمل دائما على تحسين اداءها قياسا بأداء المنافسين وباستمرار حتى وان كانت هي الأحسن في القطاع. ولكون المقارنة المرجعية تعد الاسلوب الوحيد الذي يساعد الوحدة على معرفة مستوى اداءها قياسا بأداء المنافسين ولكونها اسلوب للتحسين المستمر والتي تعد من مقومات البقاء والتنافس، وان اهميتها تبرز من خلال ما تحقق من منافع والتي تجمل كالاتي:[2]

1. تساعد الوحدة في التحديد الدقيق للفجوة بين اداءها واداء الوحدات الرائدة.
2. تساعد على توفير المناخ الملائم وتعزيز الرغبة لدى قيادة الوحدة والعاملين فيها على تبني سياسة التغيير نحو كل ما هو أفضل وجديد.
3. تساعد على تحديد العمليات الحرجة واعطائها الاهتمام اللازم والاولوية في التنفيذ.
4. تسهم بشكل فاعل في تطوير الابداع الفردي والجماعي.
5. تزود الوحدة بالوسائل التي تمكنها من ان تبني في ذات الوقت الذي تعالج فيه نقاط الخلل.
6. تسهم بشكل فاعل في زيادة احتمالات تحقيق منافع اضافية للوحدة.
7. ان التركيز الخارجي لأسلوب المقارنة المرجعية يخلق مقاييس تنافسية خارجية تؤدي بالضرورة الى زيادة كفاية وفاعلية مقاييس جودة الاداء الداخلية وتجعلها أكثر تنافسية.

رابعا: مراحل إعداد المقارنة المرجعية

[1] مجبل داوي إسماعيل، فعالية المقارنة المرجعية في تقويم الأداء و إمكانية تطبيقها، معهد تقني، العمارة ، 2007 ، ص 3

[2] مرجع سابق الذكر، مجبل داوي إسماعيل، فعالية المقارنة المرجعية في تقويم الأداء و إمكانية تطبيقها، ص4 ص5

وضح المهتمون والباحثون نماذج مختلفة بخطوات تطبيق المقارنة المرجعية وعلى الرغم من نقاط الالتقاء المتعددة بين هذه النماذج لكنها تمثل وجهات نظر مختلفة استنادا لبيئات التطبيق المتباينة وفي جميع الأحوال ليس هناك نموذجا مقبولا يمكن إن يكون مشتركا لجميع الوحدات الاقتصادية إذ إن كل وحدة اقتصادية تستخدم النموذج الذي ينسجم مع بيئتها ومواردها ويمكن تحديد مراحل تطبيق المقارنة بما يلي:[1]

1) تخطيط الدراسة.

تتضمن النشاطات التالية:

أ. تحديد نشاطات الوحدة الاقتصادية المهمة والتي يؤدي تحسينها إلى مكاسب أهم.

ب. تحديد العناصر الأساسية لهذه النشاطات الموجهة للقيمة. وهي العناصر التي سيتم قياسها ف ي دراسة المقارنة.

ج. تحديد الوحدات الاقتصادية التي قطعت أشواطا أطول في العناصر الأساسية لهذه النشاطات. ويمكن إ ن تكون الوحدات المنافسة أو وحدات في قطاعات أخرى، ويجب إن تكون تلك الوحدات هي التي قطعت شوطا أطول في تطبيق العمليات الموجهة للقيمة أي التطبيقات التي تؤدي إلى التكلفة الأقل أو القيمة أعلى للزبون.

2) تصميم الدراسة. تتضمن النشاطات التالية:

أ. التحضير المفصل لطبيعة المعلومات المراد تجميعها.

ب. اتخاذ خطوات لتعريف المعلومات والميزات التي يمكن تقديمها للوحدات الأخرى ويمكن إن يتم ذلك من خلال المقارنة المرجعية داخليا.

ج. التفاوض مع الوحدات الاقتصادية المختارة للحصول على الاتفاقيات الرسمية التي تحتاجها لإجراء الدراسة. واختيار شكل تبادل المعلومات.

3) تنفيذ الدراسة.

تتضمن النشاطات التالية:

[1] http: // www. Intuarabic. Org / Doc 14/ part-203 –unit – 203 .doc .

أ. قياس الانجازات التي حققتها الشركات ذات التطبيقات المتقدمة وذلك لفهم لماذا وكيف تحققت هذه النتائج.

ب.قياس أداء الوحدة الاقتصادية ومقارنته مع الأداء الأفضل. وقد يكون القياس قد تم فعلا خلال مرحلة تصميم الدراسة وذلك لنكون قادرين على التفاوض مع الوحدات الأخرى.

وقد نحتاج مرة أخرى لقياس الأداء بناء على طلب الوحدات الأخرى.[1]

4)تقويم النتائج.

تتضمن النشاطات التالية:

أ. تحليل النتائج ومقارنتها مع نتائج الوحدة الاقتصادية.

ب. تطوير الخطط لمعادلة أو التفوق على التطبيقات الأكثر تقدما، أو تعزيز مكانة الوحدة الاقتصادية المتقدمة. ولا تتضمن هذه المرحلة النسخ، ولكن ابتكار وتكييف العمليات التي تمكن الوحدة من التحسن.

ج. الحصول على التزام من كافة مستويات الإدارة والموظفين في الوحدة الاقتصادية لتنفيذ التحويل المخطط.[2]

د. تطبيق الخطة وتقويم النتائج، تعتبر تطبيقات المقارنة المرجعية غير محدودة، ولكن الموارد المتاحة لهذه الطريقة محدودة. ولذلك على الشركة وضع دليل لتحديد الوظائف والنشاطات أو العمليات التي يجب دراستها خلال برنامج المقارنة. وان كل وحدة يجب إن تتكيف مع العمليات الأساسية بحيث توافق احتياجاتها الخاصة.

[1] مرجع سابق الذكر . http: // www. Intuarabic. Org / Doc 14/ part-203 –unit – 203 .doc
[2] مرجع سابق الذكر . http: // www. Intuarabic. Org / Doc 14/ part-203 –unit – 203 .doc

المطلب الرابع :أهم الفروقات بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة و الأنظمة المحاسبية التقليدية

جدول رقم(3): فروقات نظام التكاليف على أساس الأنشطة و الأنظمة المحاسبية التقليدية

نظام التكاليف على أساس الأنشطة	الأنظمة المحاسبية التقليدية
يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي القسم.	يقدم معلومات تكلفة كاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج ويصعب تحليلها.
التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف التكلفة الأساس.	التركيز على المنتجات واعتبارها هدف التكلفة.
يستخدم مؤشر تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي، ويتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحددة على مقياس المخرجات ذلك النشاط، المسبب لتكلفة ذلك النشاط.	يستخدم معدل تحميل(واحد) للتكاليف الصناعية غير المباشر داخل أويتم استخدام بمعدل تحميل متخصص لكل قسم إنتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف غير المباشر المخططة على أساس التحميل المختار.
تتعدد استخدامات مجمعات التكاليف في القسم الواحد ويتخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل حساب تكلفة وحدة النشاط	استخدام مجمع واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجمعات للمؤسسة.
تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع التكاليف غير مباشرة وفي تحميل هذه التكاليف في نفسها العامل المسبب (ذات احتمال عال).	قد تكون أسس التوزيع أو التحميل هي نفسها العامل المسبب (احتمال ضعيف).
في الغالب لا يستند العامل المسبب إلى متغيرات مالية بل متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد الأجزاء وكمية الإنتاج.	تتضمن أسس التحميل متغيرات مالية تمثل تكلفة العمل المباشر أو تكلفة المواد المباشر.
تحديد تكلفة المنتوج بتجميع كلف الأنشطة التي قامت ببنائه.	تحديد تكلفة المنتوج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج.
يتم التشغيل بالحسابات المتقدمة جدا	يمكن أن يكون التشغيل يدويا أو بالحسابات

المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، ص167.

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا لهذا الفصل تم التطرق إلى ماهية محاسبة التكاليف من خلال نشأتها تعريفها ، مجالاتها، أهدافها وبيان العلاقة بينها وبين فروع المحاسبات الأخرى، كما تناولنا التكلفة على أساس أنها تضحية مادية للحصول على منافع مقابل نقدا وكذا تم التطرق إلى أهم أنواع التكلفة بالاعتماد على مجموعة من التصنيفات ،وتطرقنا أيضا إلى الأركان الأساسية التي تقوم عليها محاسبة التكاليف و التي تعتمد عليها كأساس لتطبيق احد اساليب محاسبة التكاليف.

و تطرقنا في المبحثين الثاني و الثالث إلى الأنظمة التقليدية و الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف ومحدودية استخدامها من خلال تعريفها ومبادئها ومزايا وعيوب كل طريقة، حيث أن الأساليب الحديثة ظهرت لمواكبة التطورات الحديثة بعد تعرض الطرق التقليدية إلى الكثير من الانتقادات ويمكن القول أنها لم تعد ملائمة لمتطلبات المنشأة وأهدافها، وفي الأخير قمنا بتوضيح اهم الفروقات بينهما.

الاطار التطبيقي

تمهيد الفصل الثاني

تعد الخدمات الصحية من السلع غير الملموسة، التي تشمل كافة الخدمات التي تقدم لإشباع الحاجات الصحية، سواء كانت خدمات طبية، تشخيصية، علاجية، وتمريضية، يتم تقديمها من خلال منافذ متعددة منها المستشفيات.

وتعتبر المستشفيات مؤسسة تقدم خدمات خاصة، وأهم ما يميزها عن غيرها الجانب الإنساني النبيل، استمرارية أنشطتها على مدار العام (24سا/24سا)، إلى الجانب حساسية أنشطتها لتعلقها بحياة الإنسان.

كما يهدف نظام تكاليف المستشفيات عموما إلى تحديد تكلفة الوحدة، وتحليل التكاليف لاتخاذ القرارات، الا أن هناك مشكلات في محددات قياس التكاليف في المستشفيات.

المبحث الأول: محاسبة التكاليف الاستشفائية

سنتطرق في هذا المبحث الى

- مفهوم المؤسسة الاستشفائية
- محاسبة التكاليف الاستشفائية
- مشكلات قياس محاسبة التكاليف الاستشفائية

مطلب الأول: ماهية المؤسسة الاستشفائية

أولا: مفهوم المؤسسة الاستشفائية

هناك عدة تعاريف بهذا الخصوص، سنذكر بعضها فيما يلي:

التعريف 01: مستشفيات جمع مشفى من فعل(شفى) وشفى كل شيء حرفه، قال الله تعالى (واعتصموا على شفا حفرة) و (شفاه) الله من المرض، يشفيه (شفاه) و (أشفى) على الشيء أشرف عليه، أشفى المريض من الموت، واشتفى طلب الشفاء، ويصح استخدام الكلمتين مشفى أو مستشفى.[1]

التعريف 02: هي عبارة عن مجموعة من الوسائل المادية والبشرية والمالية، المنظمة بصفة عقلانية لتحقيق هدف معين، وهي في ذلك تمارس نشاطا لبلوغ هذا الهدف.[2]

ثانيا: أهداف المؤسسة الاستشفائية

مرت اهداف المستشفى بتطور دائم وانتقال عبر مسلسل تطور المستشفى نفسه ويجتمع المهتمون على خمسة أهداف للمستشفى الحديث، وحدد فريدمان ما يلي:

1. تقديم خدمات التشخيص والعلاج للمرضى الداخليين.

2. تقديم خدمات التشخيص والعلاج للمرضى الخارجيين.

3. القيام بأنشطة التدريب والتعليم للمهنيين الصحيين والعاملين في القطاع الصحي.

4. رفد المعرفة الطبية والصحية من خلال ما يقوم به من أنشطة بحثية في هذا المجال.

[1] محمد الصيرفي، إدارة المستشفيات العامة والخاصة وكيفية تمييز العاملين بها، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2009، ص05.

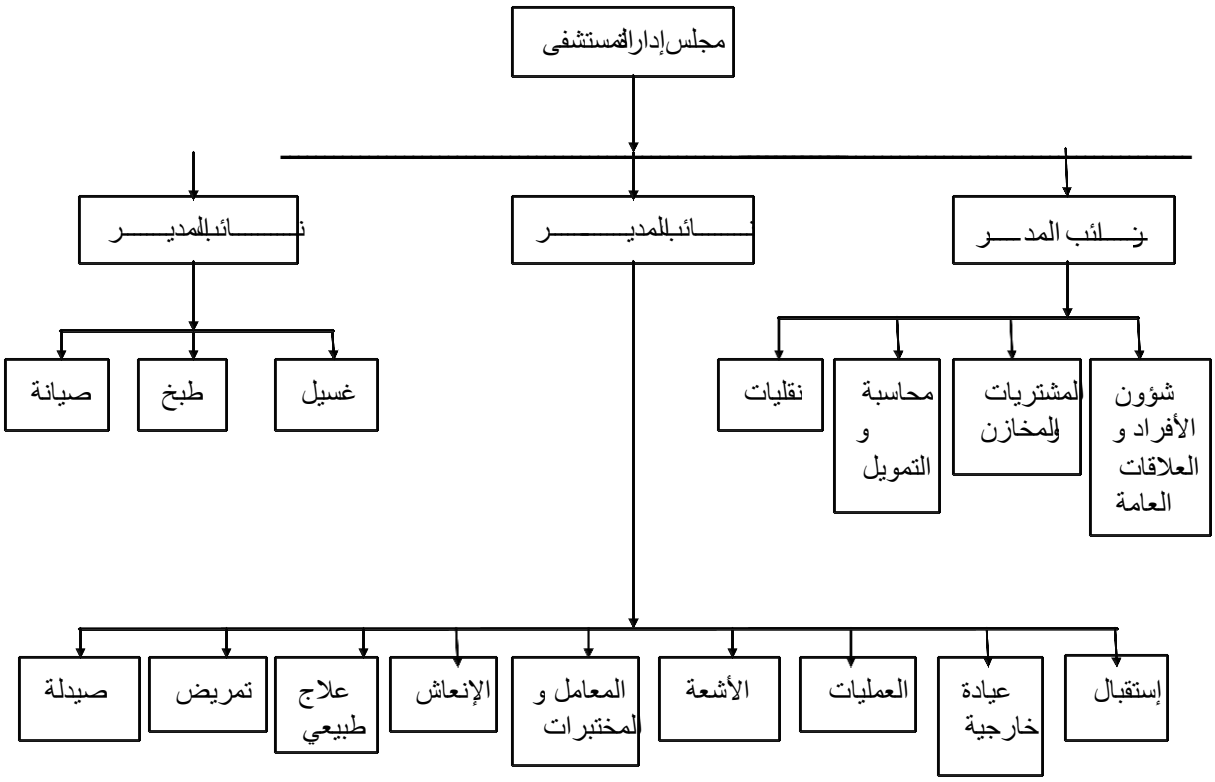
[2] مرجع سابق الذكر، محمد الصيرفي، إدارة المستشفيات العامة والخاصة وكيفية تمييز العاملين بها، ص5، ص6.

5. الوقاية من الامراض ويشمل ذلك وقاية المرضى في المستشفى ووقاية افارد المجتمع.[1]

ثالثا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاستشفائية

عملية التنظيم الداخلي في المستشفيات تختلف في بعض الجوانب عن غيرها من المنظمات، وذلك لأن المشفى يعمل على تقديم خدمات تخصصية، تتصف بطبيعتها المستعجلة و الطارئة و الغير قابلة للتأجيل في أكثر الأحيان، و بالتالي يجب أن يضمن التنظيم الداخلي في المستشفى انسيابية العملية الإدارية و السرعة في اتخاذ القرارات العاجلة و كذلك وضوح الأدوار و تنسيق و تكامل الجهود بين التخصصات المختلفة مع المحافظة على جودة الخدمات الصحية المقدمة[2].

الشكل رقم(03): الهيكل تنظيمي للمؤسسة الاستشفائية



المصدر: حسين سليمان زكي وآخرون، المحاسبة في المستشفيات والفنادق، دار الإعصار العلمي للنشر و التوزيع، الأردن، عمان، طبعة أولى، 2014، ص20.

[1] فريد توفيق نصيرات، إدارة المستشفيات، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، طبعة أولى، 2014، ص ص..67،68.

[2] عامر بن عياد بن مناحي العتيبي، إدارة المستشفيات و المرافق الصحية المبادئ الأساسية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، طبعة أولى، 2006، ص113.

رابعا: تصنيف ومهام المؤسسة الاستشفائية

1: تصنيف المؤسسة الاستشفائية

يختلف تصنيف المستشفيات من دولة إلى أخرى ومن كاتب إلى آخر. وهذا الاختلاف في التصنيفات يعتمد على أسس تتبناها من هذه الجهة أو تلك. إضافة إلى الهدف المارد تحقيقه من التصنيف، ومهما كانت هذه الأهداف أو الأسس لتصنيفات المستشفى فإنها لا تتعدى التصنيفات التالية[1]:

جدول رقم (4): تصنيف المستشفيات

الأساس	التصنيف
على أساس الملكية	مستشفيات حكومية: هي المستشفيات التي تملكها الدولة. مستشفيات خاصة: هي مستشفيات التي تعود ملكيتها لشخص أو عدة أشخاص. مستشفيات خيرية: هي المستشفيات التي تعود ملكيتها إلى جهات خيرية تطوعية.
- على أساس الحجم	مستشفيات كبيرة الحجم: غالبا ما يكون عدد أسرتها أكثر من 500 سرير، وتحتوي على أقسام طبية تخصصية تتراوح بين 08 إلى 10 أقسام. مستشفيات متوسطة الحجم: غالبا ما يكون عدد أسرتها أكثر من 200 سرير و أقل من 500 سرير، إضافة الى 05 اقسام طبية رئيسية تخصصية. مستشفيات صغيرة الحجم: عدد أسرتها أقل من 200 سرير، و 05 اقسام تخصصية و احيانا تخصص واحد.
على أساس التخصص	مستشفيات عامة: هي تلك التي تقدم تخصصات طبية ثانوية، و كذلك خدمات الرعاية الصحية الأولية إضافة إلى الخدمات التخصصية. مستشفيات تخصصية: هي تلك التي تقدم تخصص معين واحد فقط.
على أساس التدريب والتعليم	مستشفيات تعليمية: هي التي يطبق فيها برامج الإقامة والتعليم والتدريب لطلبة كليات الطب و التمريض...إلخ. مستشفيات غير تعليمية: هي التي لا يطبق فيها برامج الإقامة والتعليم والتدريب لطلبة كليات الطب والتمريض...إلخ
على أسس البناء	مستشفيات عمودية: هي المتعددة الطوابق وتتميز بضيق مساحتها. مستشفيات أفقية: هي ذات طابق واحد وتتميز بمساحتها الواسعة.

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على كتاب صلاح محمود ذياب، إدارة المستشفيات والمراكز الصحية، دار الفكر ناشرون وموزعون، عمان، طبعة أولى، 2009، ص210 ص208.

[1] صلاح محمود ذياب، إدارة المستشفيات والمراكز الصحية، دار الفكر ناشرون وموزعون، عمان، طبعة أولى، 2009، ص208.

2: مهام المستشفيات

تتمثل مهام المؤسسة العمومية الاستشفائية بالتكفل بصفة كاملة ومتسلسلة بالحاجات الصحية للسكان، و في هذا الإطار تتولى على الخصوص المهام الآتية:

❖ **الخدمات الوقائية:** وتنقسم الى ثلاثة (3) مستويات:

1) الخدمات الوقائية الأولية: وهي خدمات محددة ومباشرة و يجري التخطيط لها و تقديمها لوقاية الأفراد من مرض معين[1].

2) خدمات الوقاية الثانوية: وتشمل خدمات التشخيص و الكشف المبكر للأمراض قبل استفحالها.

3) خدمات الوقاية من الدرجة الثالثة: و هي خدمات متخصصة تهدف اعادة تأهيل المرضى لتمكينهم من ممارسة حياة طبيعية نشطة الى حد ما.

❖ **الخدمات العلاجية:** تنقسم هذه الخدمات الى قسمين:

1) خدمات الرعاية الطبية المقدمة للمرضى الخارجيين: من خلال العيادات الخارجية التي تديرها المستشفيات و المراكز الطبية و المستوصفات المرتبطة بها.

2) خدمات الرعاية الطبية المقدمة للمرضى الداخلين: و تصنف حيث درجاتها الى ثلاث مستويات:

- خدمات الرعاية الأولية: هي الخدمات التي يقدمها الأطباء العاملين والمراكز الطبية الملحقة بالمستشفى والعيادات الخارجية.
- خدمات الدرجة الثانية: يقدمها أطباء اختصاصيون و يجري تقديمها من الخلال العيادات الداخلية و الخارجية.
- خدمات الدرجة الثالثة: هي خدمات أكثر تعقيدا ويجري تقديمها في مراكز طبية محددة.

❖ **خدمات التأهيل والرعاية الطويلة الأجل:** يجري تقديم هذه الخدمات في مراكز التأهيل المتخصصة ووحدات التأهيل والرعاية طويلة الأجل والملحقة بالمستشفى العام في الغالب.

[1] ثامر ياسرادارة المستشفيات، دار اليازوزي والعلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص. 23.

❖ **خدمات الارتقاء بالصحة:** تركز هذه الخدمات بالارتقاء بصحة الفرد من خلال العوامل الغير طبية.[1]

ثالثا: خصائص أنشطة المؤسسات الاستشفائية

طالما كانت المنشأة بصفة عامة والمستشفيات بصفة خاصة تعمل في بيئة ديناميكية، وهادفة الى البقاء و الاستمرار لبلوغ ما خطط لها من اهداف، فان ذلك يتطلب قيامها بالعديد من الانشطة لكي تستطيع تحقيق ما تصبو اليه من اهداف، و الانشطة التي تقوم بها المستشفيات تتميز بمجموعة من الخصائص تميزها عن انشطة المنشآت الاخرى، و اهم هذه الخصائص ما يلي[2]:

- **نشاط المستشفيات نشاط خدمي:** يتميز نشاط المستشفيات بصفة عامة بكونه نشاطا خدميا من خلال تقديمه الخدمات الطبية المختلفة من رعاية طبية للمرضى، وتقديم الخدمات الطبية الفنية والخدمات العامة المكملة للخدمات الطبية.

- **موسمية نشاط المستشفيات:** يتسم نشاط المستشفيات بالموسمية لكونه نشاطا غير ثابت على مدى الفترة الزمنية، حيث يرتفع حجم النشاط في بعض فصول السنة وينخفض في فصول اخرى.

- **تأثر نشاط المستشفيات بالظروف الخارجية:** تعمل المستشفيات في ظل بيئة معقدة، تحتوي على مجموعة كبيرة من المتغيرات التي يكون لها تأثيرا كبيار في القرارات التي، تتخذها إدارة المستشفى فعلى سبيل

المثال القرارات والقوانين السياسية تكون ملزمة للمستشفى مثل الالتزام بالحملات الخاصة بالتطعيم، و هذا بدوره يؤدي الى زيادة الطلب على الخدمات الطبية و بالتالي تأثر الانشطة التي يقوم بممارستها المستشفى. [1]

- **تنوع الانشطة بالمستشفيات:** حيث تقوم المستشفيات بتقديم خدمات متنوعة للمرضى (كتوفير الرعاية الطبية و تقديم الخدمات الطبية الفنية)، بالإضافة الى ما تقوم به من عمليات الطهي و تركيب الادوية و العقاقير و غيرها.

[1] ثامر ياسرمرجع سابق، ص25.26.

[1] ثامر ياسرمرجع سابق، ص26.

[2] خليل ابراهيم عبد الله شفقة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007 ،ص. 102.

- **اعتماد نشاط المستشفيات على كفاءة العنصر البشري:** تعد المستشفيات كغيرها من المنشآت الخدمية، حيث يعتمد اداء أنشطتها على كفاءة العنصر البشري بهدف ادارتها بأسلوب علمي يحقق نتائج طبية مرضية على اعتبار أن حسن المعاملات والاستقبال والامانة المتناهية والكفاءة العلاجية والتمريضية وغيرها، كلها امور انسانية تميز مستشفى عن اخر و يؤثر بشكل مباشر في تفضيل المرضى لمستشفى عن اخر.

- **عدم قابلية الانتاج في المستشفى للتخزين:** وذلك على عكس ما هو متاح في المنشآت الصناعية، حيث يمكن تخزين وحدات المنتج النهائي لديها لفترات قادمة، ويتضح ذلك في بعض اقسام المستشفى، فمثلا في الاقسام الداخلية نجد أن وحدة المنتج (غرفة/ليلة) لا يمكن تخزينها لفترة قادمة، فان لم تستطع المستشفى شغلها بالكامل خلال ليلة معينة فانه لا يمكن تخزينها لفترات قامة.

- **تقسيم نشاط المستشفيات الى مراكز:** نظرا لتنوع الانشطة في المستشفيات فانه يمكن تقسيم نشاط المستشفيات الى مراكز انتاجية ومراكز خدمية.

- **صعوبة تقويم نشاط المستشفيات بالمقاييس العادية التي تستخدم في الوحدات الانتاجية:** نظار لان اطراف الخدمة في المستشفى هم الاطباء و معاونوهم، بالإضافة الى مستهلك الخدمة و هو الفرد، هذا بجانب تقويم الصعوبات بصفة عامة[2].

المطلب الثاني: محاسبة التكاليف في المستشفيات

أولا: اهداف محاسبة التكاليف في المستشفيات.

يهدف نظام تكاليف المستشفيات الى تحديد التكلفة للوحدة، تحليل التكاليف لاتخاذ القرارات، المقارنة فيما بين المستهلك، تجميع وتحاليل التكلفة بهدف الرقابة على التكلفة[1].

كما يمكن تجميعها في ثلاث مجموعات رئيسية على النحو التالي:

1. تحديد تكلفة نشاط المستشفيات: وذلك من خلال تحديد تكلفة الاقسام المختلفة، و تحديد تكلفة الأنشطة و العمليات و الخدمات التي يؤديها المستشفى.

[1] ثناء على القباني، دراسات في نظم محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الاسكندرية، طبعة أولى، 2009، ص67.

2. الرقابة وضبط عناصر التكاليف: وذلك من خلال مقارنة النتائج الفعلية لتكلفة نشاط المستشفيات بالأرقام المخطط لها.

3. ترشيد القرارات الإدارية: وذلك بتوفير البيانات والمعلومات اللازمة و التي تحتاجها ادارة المستشفى للقيام بالوظائف التالية:

أ- التخطيط: لمصادر الاموال واستخداماتها وتخطيط ربحية المستشفى.

ب- -تقييم الأداء: للتعرف على ربحية الأنشطة العلاجية المختلفة.

ت- -اتخاذ القرارات: في ضوء تقييم اداء نشاط المستشفيات.

ثانيا: مقومات نشاط محاسبة التكاليف في المستشفيات

تتمثل مقومات محاسبة التكاليف في نشاط المستشفيات فيما يلي:

✓ أولا: تحديد مراكز التكلفة ووضع دليل خاص بها

يقصد بدليل مراكز في نشاط المستشفيات، المراكز التي يتم فيها تنفيذ عمليات متجانسة كالإقامة، او العيادات الخارجية، او التغذية والكافيتريا، او الصيدلية...الخ، و يكون اطار المس ؤ ولية عنها محددا واضح المعالم و يشرف عليها موظف يتحمل المسؤولية عن عمليات التنفيذ التي تنفذ فيها.

فمركز التكلفة هو مركز نشاط او مسؤولية، فقد يتمثل مركز التكلفة في قسم ذي نشاط انتاجي محدد يضم عملية انتاجية او خدمية، او مجموعة من العمليات المتكاملة، و قد يكون مركز التكلفة جزءا من قسم يعبر عن عملية او آلة تقوم بعمل محدد داخل القسم، و قد يتحدد مركز التكلفة طبقا للتنظيم الاداري للوحدة الاقتصادية، حيث يمثل وحدة مسؤولية ترتبط بمشرف له سلطات و مس ؤ وليات محددة[1].

✓ ثانيا: تحديد وحدات التكلفة ووضع دليل خاص بها

تهدف الوحدات الاقتصادية الى انتاج السلع والخدمات، باعتبار أن النشاط الاقتصادي ككل يوجه لخلق منافع للسلع والخدمات الاقتصادية. وتعتبر وحدة التكلفة هي المقياس الذي يتم على اساسه قياس تكلفة المنتجات او الخدمات المختلفة.

[1] ثناء على القباني، دراسات في نظم محاسبة التكاليف مرجع سابق، ص.183.

فوحدة التكلفة هي الوحدة التي يتم على اساسها تجميع التكاليف، تمهيدا لقياس تكلفة انتاج سلع او خدمات معينة، فالتكاليف لا تحدد الا اذا كان هناك الشيء الذي تحدد تكاليفه، و هذا الشيء هو وحدة التكلفة.[1]

ثالثا: تحديد عناصر التكاليف و وضع دليل لحسابات التكاليف

عناصر التكلفة: هو تحمل عناصر نفقات معينة ذات قيمة مالية، فالتكاليف هي تضحية اختيارية مادية او معنوية، يتحتم أن تكون ذات قيمة اقتصادية تبذل في سبيل الحصول على منفعة.

وبالتالي فانه يشترط في العنصر لكي يكون تكلفة امران هامان:

- ✓ واقعية الاستفادة: اي الاستخدام الفعلي في انتاج سلع او تقديم الخدمات.
- ✓ معيارية الاستخدام: اي أن الكمية المستخدمة من العنصر تكون محددة طبقا للمقررات المعتمدة والمواصفات المحددة.

رابعا: تحديد طريقة القياس واسس التحميل

من بين طرق قياس التكاليف التي شهدت تداولا لدى المؤسسات الصحية، نجد طريقتي تكاليف المراحل وتكاليف الاوامر.

1. طريقة تكاليف المراحل : تتبع طريقة تكاليف المراحل في الوحدات التي يتم الانتاج فيها على مراحل متسلسلة و متتابعة، على أن يمر الانتاج بها جميعا حتى يخرج من المرحلة الاخيرة في شكله النهائي المعد للبيع، كما تعتبر طريقة تكاليف المراحل ملائمة لقياس التكلفة في انشطة الخدمات التي تقدم عددا محدودا من الخدمات، يؤدي كل منها الى مركز مستقل، حيث يمكن حصر التكاليف المختلفة في مراكز انتاج الخدمات الاصلية، بالإضافة الى نصيبها من تكاليف المراكز المعاونة الاخرى، و بقسمة هذه التكاليف على مجموع وحدات الخدمة. يمكن الحصول على متوسط تكلفة وحدة الخدمة المؤداة في كل مركز من مراكز النشاط الخدمي[2].

تتميز طريقة تكاليف المراحل بالبساطة والسهولة من الناحية العملية، بشرط أن يكون هناك تجانس في مخرجات كل مركز من المراكز.

[1] نفس المرجع، ص.185.

[2] هاشم أحمد عطية و آخرون، طرق قياس محاسبة التكاليف ص 187، ص188 .

2.طريقة تكاليف الأوامر: تتبع تكاليف الاوامر في الوحدات المتعددة المنتجات غير النمطية، والتي تعتمد الى حد كبير على طلبات العملاء في تحديد مواصفاتها، وغالبا ما تكون العملية الإنتاجية غير مستمرة بصفة منتظمة، و يتم قياس تكلفة كل امر عن طريق تخصيص عناصر التكاليف على الاوامر المنتجة.

و هناك بعض الانشطة الخدمية الأخرى، يكون حجم العمل بها كبيار، مع اختلاف انتاج كل وحدة خدمية عن الاخرى، كما أن قيمة عناصر التكاليف المستخدمة في انجاز هذه الخدمات تكون كبيرة، مما يمكن معه تبرير استخدام طريقة الاوامر في هذه الانشطة لقياس التكاليف، و ذلك عن طريق متابعة الخدمة ذاتها مباشرة و المحاسبة عن تكاليفها من عناصر التكاليف المختلفة من كل مركز من مراكز التكلفة التي يلزم مرورها عليه، ويحسب ما استفادته من هذه العناصر، و ذلك بدلا من حصر تكلفة المراكز و قسمتها على الخدمات التي تمر في هذا المركز للوصول الى متوسط تكلفة وحدة خدمية.

خامسا : تحديد فترة التكاليف

هي الفترة الزمنية المتخذة كأساس لتجميع و حصر عناصر التكاليف، لإعداد حسابات و قوائم التكاليف و نتائج الاعمال بصفة دورية، و قد تكون هذه الفترة شهرية او ربع سنوية او سنوية، و قد ترتبط بطول دورة الانتاج او الخدمات.

و يرتبط تحديد فترة التكاليف بعدة عوامل من بينها، احتياجات الوحدة الاقتصادية من البيانات اللازمة للرقابة و المتابعة و اتخاذ القرارات، و طبيعة العمليات الانتاجية او الخدمية.

و القاعدة العامة في تحديد فترة التكاليف، هي انه كلما قصرت تلك الفترة كلما ارتفعت اهمية البيانات لإدارة الوحدة الاقتصادية، حيث تمكنها من متابعة التنفيذ و اكتشاف الانحرافات أولا بأول.

و قبل تراكمها، و تحليل مسبباتها لاتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة لتفاديها مستقبلا[1].

[1] هاشم أحمد عطية و آخرون طرق قياس محاسبة التكاليف ، مرجع سابق، ص189.

المطلب الثالث: مشكلات قياس التكاليف في المستشفيات

ان قياس وتحديد تكلفة الخدمات العلاجية تمهيدا للرقابة عليها، تصطدم علميا بالعديد من المشكلات التي تحد من دقة القياس والموضوعية في المستشفيات العامة، وان كانت حدة هذه المشكلات تظهر بشكل اوضح في المستشفيات الحكومية خاصة، و التي من اهمها ما يلي:

اولا : عدم وجود نظم تكاليف خاصة

المستشفيات العامة هي وحدات حكومية غير هادفة للربح، تطبق انظمة و قواعد المحاسبة الحكومية، و بالتالي في الغالبية العظمى من الاحوال لا يوجد بالمستشفيات العامة نظم تكاليف فعلية لقياس التكلفة الفعلية للخدمات الصحية المؤدات، او نظام تكاليف محددة مقدما للرقابة على عناصر تكاليف تلك الخدمات الصحية بهدف تحقيق الاستخدام الامثل لها، و انما تعتمد تلك الوحدات على سجلات المحاسبة المالية (سجل اجور، سجل مستلزمات، سجل مصروفات). لحصر اجمالي الانفاق على الخدمات الصحية في نهاية كل فترة زمنية بهدف التحقق من الانفاق، يتم في حدود و اغراض الاعتمادات المخصصة، و وفقا لتعليمات الصادرة من الجهات المختصة.

ثانيا: عدم وجود نظم معلومات متكاملة

يفتقر القطاع الصحي الحكومي لنظم معلومات متكاملة توفر جميع البيانات المالية و الاحصائية اللازمة لأغراض قياس التكاليف و حساب معدلات التحميل المناسبة و توزيع عناصر التكاليف المشتركة و اختيار اسس التوزيع الملائمة و تحديد الطاقات المستغلة و المتوقعة و التنبؤ بالتقلبات المتوقعة و تغيرات الطلب و ما شابه ذلك من بيانات و معلومات لازمة لأغراض القياس و الرقابة التكليفية و اتخاذ القرارات.

ثالثا: عدم ملائمة الأساس المحاسبي المستخدم

المستشفيات العامة كوحدات حكومية ملزمة بإتباع الأساس النقدي في المحاسبة عن ايراداتها و مصروفاتها، و لهذا فان النظم المحاسبية المستخدمة بالقطاع الصحي الحكومي تعني بإثبات العمليات المالية التي تحدث بمراكز النشاط المختلفة في الدفاتر و السجلات المختصة من واقع المستندات المؤيدة لها، بهدف تلخيص و تبويب تلك العمليات، و اعداد التقارير اللازمة لمتابعة نتائج تنفيذ الموازنة، فأساس

الاستحقاق لا يطبق في هذا القطاع، الا فيما يتعلق بالعمليات الخاصة بالمشروعات الاستثمارية، و ذلك فيما يتم توريده او انجازه منها سواء كان السداد مصاحبا للتوريد او في وقت سابق او لاحق عليه.

بناءا عليه من الممكن إثبات عمليات مالية في دفاتر وسجلات المستشفى، في حين أن هذه العمليات المالية لا ترتبط بتكلفة الخدمات الصحية ولا تخص الفترة محل التسجيل. كدفع مبالغ هي اجور مستحقة تخص سنوات سابقة، كاستخدامات تمت الاستفادة منها خلال الفترة المالية الحالية. الا أن واقعة الدفع النقدي للمبالغ المستحقة لم تتم خلال نفس الفترة المالية. و في ظل اساس هذا الأساس المحاسبي السابق تصبح البيانات المتوافرة بسجلات تلك المستشفيات العامة بيانات محدودة –او حتى عديمة الجدوى– لأغراض قياس التكاليف[1].

رابعا: عدم ملائمة المستندات والسجلات المستخدمة

أن مستندات و سجلات القطاع الصحي الحكومي، ليست مصممة لخدمة عملية الرقابة على مستوى او كيفية اداء الخدمة الصحية بالمستشفى او خدمة مستويات التخطيط المختلفة. و بالتالي فان البيانات التي يولدها النظام المحاسبي الحكومي المطبق بالمستشفيات لا تخدم او تساهم في عملية الرقابة على اعمال هذه الوحدات من منظور تكاليفي، فالمستندات و السجلات المستخدمة و البيانات التي يوفرها النظام قد تم تصميمها لغرض اخر اساسي هو الرقابة على الموارد المقدرة بالموازنة و التحقق من أن تم الانفاق في حدود الاعتمادات المحددة بالموازنة و ضمان الرقابة قبل الصرف و التأكد من مراعاة اسس الضبط الداخلي.

سادسا : انه في كثير من الحالات لا يمكن للمستشفى تأجيل تقديم الخدمة لوقت لاحق او الاعتذار عن تقديمها بسبب زيادة غير متوقعة في حجم الطلب أو أحداث فجائية. فالأصل أن يقوم المستشفى العام بتقديم الخدمة الطبية لطالبها و لو اضطر لتقديمها بتكلفة غير اقتصادية، اذ يحمل مثل هذا الاعتذار أو التأجيل – و لو لمجرد ساعات محدودة– في طياته مخاطر كبيرة قد تصل الى حد يفتقد طالب الخدمة حياته، كما هو الحال بالنسبة لحالات الوضع و الازمات القلبية و ازمات الربو و التهابات الزائدة الدودية و غيبوبة مرضى السكري و حالات الفشل الكلوي و ما شابه ذلك من حالات، تحتم تقديم الخدمات الطبية اللازمة لأصحابها دون إبطاء أو تأجيل و دون النظر لاعتبارات التكلفة.

[1] بحدادة نجاة، تحديات الإمداد في المؤسسة الصحية، رسالة ماجستير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012 . ص 41 .

المبحث الثاني: نبذة عن المؤسسة محل الدراسة

المطلب الأول: ماهية مستشفى محمد بوضياف[1]

❖ **التعريف بالمؤسسة:** هي مؤسسة عمومية استشفائية بالمدية " **مستشفى محمد بوضياف**" الكائن مقرها شارع بن عياد –المدية–

❖ **الإطار القانوني للمؤسسة: م.ع.إ "مؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري " (E.P.A)**

❖ **النشأة:**

أنشئ مستشفى المدية ووضع في الخدمة سنة 1961، قبل أن يمر بثلاثة مراحل تنظيمية :

1- مركز استشفائي إل غاية 1984.

2- قطاع صحي يتكون من مؤسسة أم وقطاعات فرعية تطبيقا للمرسوم رقم 282/81 المؤرخ في 05/09/1981 المعدل بالمرسوم التنفيذي رقم 466/97 المؤرخ في 02/12/1997 المتضمن إنشاء وتنظيم القطاعات الصحية وذلك إلى غاية نهاية 2007.

3- مؤسسة عمومية استشفائية منذ جانفي 2008، حيث تم تقسيم القطاع الصحي سابقا إلى مؤسستين عموميتين، وذلك تطبيقا للمرسوم التنفيذي 140/07 المؤرخ في 19/05/2007 المتضمن إنشاء، تنظيم وسير المؤسسات العمومية الاستشفائية، المؤسسات العمومية للصحة الجوارية وهما :

أولا: المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية، تتكفل بالصحة الجوارية المتمثلة في الوقاية الكشف و المتابعة عبر المراكز الصحية والعيادات المتعددة الخدمات وقاعات العلاج.

ثانيا: المؤسسة العمومية الاستشفائية بالمدية " مستشفى محمد بوضياف " والتي أخذت على عاتقها تسيير المصالح الاستشفائية المنبثقة عن القطاع الصحي سابقا.

❖ **الوضعية الجغرافية للمؤسسة:**

المؤسسة العمومية الاستشفائية بالمدية هي المستشفى المركزي للولاية، تقع ببلدية المدية دائرة المدية في الجانب الشمالي من الولاية

[1] وثائق مقدمة من طرف إدارة مستشفى محمد بوضياف بالمدية يوم 2023/05/20

❖ **مساحة المؤسسة :**

تتربع على مساحة إجمالية قدرها 6هك50آر، المساحة المبنية 3هك30آر، المساحة الغير مبنية 3هك20آر.

❖ **التغطية السكانية:**

المؤسسة العمومية الاستشفائية بالمدية تضمن تغطية صحية لعدد سكاني يقدر ب:234892ساكن موزعين على أربعة (04) دوائر و ثلاثة عشر(13) بلدية، مع ضمان تغطية صحية في العديد من التخصصات ل19 دائرة و64 بلدية وكذا البلديات الحدودية لولاية المدية من جانب ولاية عين الدفلى، الجلفة، البويرة و تيسمسيلت.[1]

جدول رقم (5): التغطية السكانية لمستشفى المدية

الدوائر	البلديات
المدية	المدية – ذراع السمار –تمزقيدة
وزرة	وزرة – الحمدانية – تيزي المهدي – بن شكاو
سي المحجوب	سي المحجوب – أولاد بوعشرة – بوعيشون
وامري	وامري – واد حربيل–حناشة

المطاب الثاني: بطاقة تقنية لمستشفى محمد بوضياف:[2]

❖ **جدول رقم (6): مصالح المستشفى والقدرة الإجمالية لعدد الأسرة:**

المصالح	عدد الأسرة الكلية	عدد الأسرة المنظمة	الملاحظة
مصلحة الطب الداخلي	89	64	
مصلحة الأمراض الصدرية التنفسية	28	26	
مصلحة جراحة العظام	54	43	
مصلحة الجراحة العامة	52	62	
مصلحة طب العيون	36	36	
مصلحة الأنف و الأذن و الحنجرة	30	28	
مصلحة الأمراض المعدية	28	28	
مصلحة طب الأطفال	54	38	
مصلحة جراحة الأطفال	30	37	

[1] وثائق مقدمة من طرف إدارة مستشفى محمد بوضياف بالمدية ،يوم 2023/05/20
[2] نفس المرجع السابق

مصلحة طب أمراض النساء و التوليد	70	90	
ما بعد العملية	14	10	
الاستعجالات الطبية الجراحية	20	14	
مصلحة تصفية الدم	20	16	
مصلحة أمراض السرطان	8	8	
مصلحة طب الأمراض العقلية	10	0	
مصلحة التشريح المرضي	0	0	
مصلحة علم الأوبئة	0	0	
مصلحة الأشعة	0	0	
مصلحة المخبر المركزي	0	0	
مصلحة الصيدلية المركزية	0	0	
مصلحة الطب الشرعي	0	0	
مصلحة طب العمل	0	0	
مصلحة إعادة التأهيل الوظيفي	0	0	
المجموع	544	500	

مصدر: وثائق مقدمة من طرف إدارة المؤسسة الاستشفائية بالمدية 2023/05/20

❖ **تعداد المستخدمين :**

- أطباء متخصصين في الصحة العمومية 115
- أطباء عاملين في الصحة العمومية 102
- صيادلة عاملين في الصحة العمومية 04
- جراحي الأسنان العاملون في الصحة العمومية04
- نفساني عيادي للصحة العمومية 04
- نفساني في تصحيح التعبير اللغوي للصحة العمومية 04
- بيولوجي في الصحة العمومية22
- شبه طبيين356
- عون طبي في التخدير و الإنعاش للصحة العمومية26
- قابلات29
- مستخدمين إداريين، وتقنيين ومصالح عامة 159
- مستخدمينمتعاقدي203
- المجموع1028

❖ **التخصصات الطبية :** (20تخصصا طبيا)

- التخدير و الإنعاش
- طب الأطفال
- طب أمراض القلب
- طب الأمراض الصدرية و التنفسية
- طب أمراض الجلد
- طب الأمراض العقلية
- علم الأوبئة
- الأشعة
- طب أمراض الدم
- العلاج بالأشعة
- طب الأمراض المعدية
- إعادة التأهيل الوظيفي
- طب الأمراض الداخلية
- طب أمراض المفاصل
- الطب الشرعي
- طب أمراض الكلى
- طب الأمراض العصبية
- التشريح المرضى وتغير بني الخلية
- طب أمراض الأورام
- بيولوجي (علم الحيوانات)

❖ **الاختصاصات الطبية الجراحية المتوفرة:** (10تخصصات طبية جراحية)

- طب و جراحة العظام و المفاصل
- طب وجراحة أمراض النساء و التوليد
- طب وجراحة العيون
- طب وجراحة الكلى و المسالك البولية
- طب وجراحة الأعصاب
- طب وجراحة الأنف و الأذن والحنجرة
- طب وجراحة الفك والوجه
- جراحة إعادة ترميم التشوهات

❖ **وحدات أخرى:** تتواجد بالمؤسسة عدة وحدات إضافية لتوسيع رقعة التكفل الجيد بالمرضى وهي:

- ✓ مصلحة المساعدات الطبية. SAMU
- ✓ فرقة الاستشفاء المنزلي. Hospitalisation à domicile
- ✓ مركز حقن الدم، مزود بشاحنة متنقلة لحقن الدم. CTS

❖ **جناح العمليات:**

- ✓ عشرة(10) قاعات للعمليات و قاعتان (02) للاستيقاظ ب اثنان وعشرون (22) سرير.
- ✓ قاعة للعمليات بمصلحة الولادة
- ✓ قاعة للعمليات بمصلحة طب وجراحة الأنف و الأذن و الحنجرة.[1]

[1] وثائق مقدمة من طرف إدارة مستشفى محمد بوضياف بالمدية، يوم 2023/05/20

المبحث الثالث: تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة لحساب التكاليف اليومية في المستشفى

على أساس ميزانية الاشغال تم تنفيد العمل المتمثل في حساب تكلفة يوم الاستشفاء بتكلفة الوحدة من العمل وذلك من خلال طريقة حساب التكاليف لكل إقامة والتقسيم المختار في التحليل يتمثل في (اقسام مساعدة واقسام رئيسية)، تحدد التكاليف على أساس تقسيم الوظائف الى ما يسمى بالأقسام المتجانسة بمعنى ان مجموع التكاليف يتعلق بوحدة العمل المادية أو النقدية.

التكاليف المباشرة هي: نفقات الموظفين ونفقات الطعام ونفقات الصيدلة و كذلك الصيانة والامدادات المختلفة، حيث لا تتعلق النفقات المشتركة بعنصر محدد مباشر لحساب التكلفة، وانما توزع بين العناصر المختلفة (الاقامة).

يجب توزيع الاعباء المشتركة (التوزيع الاولي)، باستخدام مفتاح التوزيع الذي يمثل النسبة المئوية التي تطبق على الأعباء الغير مباشرة لحساب تكلفة وحدة العمل.

يتعلق توزيع أعباء الاقسام المساعدة (التوزيع الثانوي) بالتوزيع الإجمالي لوحدات العمل التي تستهلكها الأقسام الرئيسية بعد حساب تكلفة الوحدة.

ان تكلفة الإقامة لكل قسم رئيسي و مجموع الأعباء بعد التوزيع الثانوي يقسم على عدد الاقامات المحققة لكل قسم او وحدة عمل أخرى.

أخيرا قسم العمل الى اربع فصول في السنة لتوضيح تطور التكاليف في السنة و التي من خلالها تقوم الإدارة باتخاذ مجموعة من القرارات المتعلقة بالتكاليف.

المطلب الأول :حساب تكلفة وحدة العمل للاقسام المساعدة:

1) غرفة العمليات:

- التوزيع الاولي:

جدول رقم(7): توزيع الاولي و الثانوي لأعباء غرفة العمليات خلال الفصول الاربعة

الأعباء	الثلاثي الأول	الثلاثي الثاني	الثلاثي الثالث	الثلاثي الرابع
الموارد البشرية	37233583.26	37233583.26	37233583.26	37233583.26
الأغذية	372360.66	334005.38	331221.89	304124.68
الصيدلة	8155879.60	14567522.34	21779668.08	17343994.53
أدوات ولوازم	110817.78	180512.74	210634.20	319859.60
التهيئة والصيانة	00	00	00	00
مجموع الأعباء	45872641.30	52315623.72	59555107.43	55201562.07
نسبة المشاركة	%14.36	%15.77	%15.50	%13.98
الأعباء المشتركة	911533.28	687850.52	392688.80	883995.23
المجموع	46784174.58	53003474.24	59947796.23	56085557.30

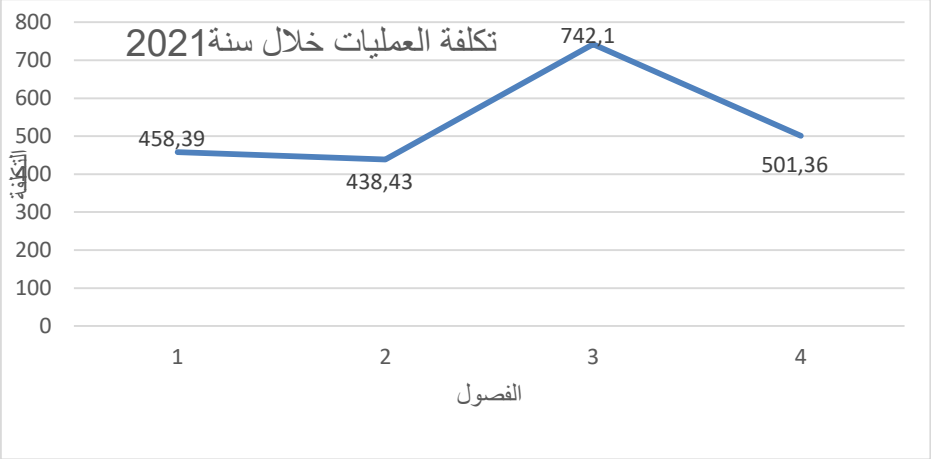
- **التوزيع الثانوي:**

الأعباء	ث1	ث2	ث3	ث4
مجموع التوزيع الاولي	46784174.58	53003474.24	59947796.23	56085557.30
غرفة العمليات	46784174.58	53003474.24	59947796.23	56085557.30
تصوير بالأشعة				
المخبر				
عدد وحدات العمل	102061.50	120894.60	80781.30	111867.70
تكلفة وحدة العمل	458.39	438.43	742.10	501.36

مصدر: من إعداد الطالبتان وفق المعلومات المقدمة من مصلحة التكاليف بمستشفى المدية

متوسط تكلفة وحدة العمل(k): 535.07 DA

شكل(4): منحنى تغير التكاليف خلال السنة



المصدر من إعداد الطالبة وفق المعلومات المتحصل عليها من جدول حساب التكاليف

2) التصوير الطبي:

- التوزيع الاولي:

جدول رقم(8): توزيع الاولي و الثانوي لأعباء التصوير الطبي خلال الفصول

الأعباء	الثلاثي الأول	الثلاثي الثاني	الثلاثي الثالث	الثلاثي الرابع
الموارد البشرية	3714213.21	3714213.21	3714213.21	3714213.21
الأغذية	47832.60	41475.77	41728.32	41780.34
الصيدلة	1491914.70	1637356.34	1287245.20	940702.99
أدوات ولوازم	61585.60	31975.40	33385.27	26860.76
التهيئة و الصيانة	00	00	00	00
مجموع الأعباء	5315546.11	5425020.72	5076572.00	4723557.30
نسبة المشاركة	%1.66	%1.63	%1.32	%1.20
الأعباء المشتركة	105624.99	71328.66	33473.42	75642.83
المجموع	5421171.10	5421171.10	5110045.42	4799200.13

- التوزيع الثانوي:

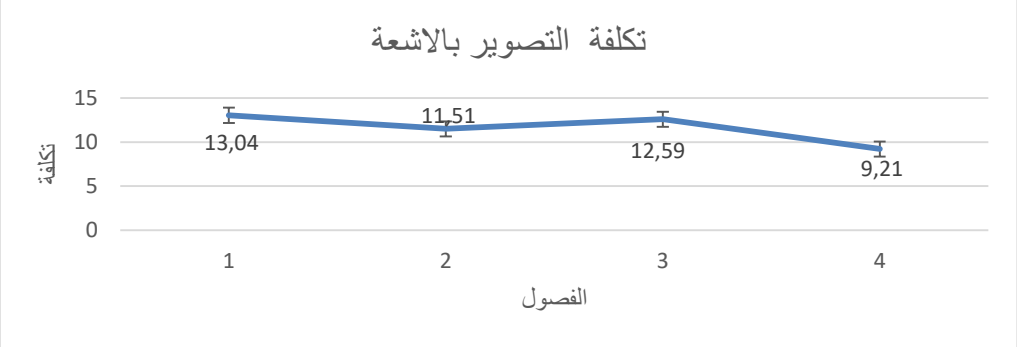
الأعباء	ث1	ث2	ث3	ث4
مجموع التوزيع الاولي	5421171.10	5421171.10	5110045.42	4799200.13
غرفة العمليات				

تصوير بالأشعة	5421171.10	5421171.10	5110045.42	4799200.13
المخبر				
المصالح الوقائية				
عدد وحدات العمل	415760.00	477436.00	405802.00	520892.00
تكلفة وحدة العمل	13.04	11.51	12.59	9.21

مصدر: من اعداد الطالبتان وفق المعلومات المقدمة من طرف مصلحة التكاليف بمستشفى المدية

متوسط تكلفة وحدة العمل (9) :11.60 DA

شكل(5): منحنى تغير التكاليف خلال السنة2023



المصدر من إعداد الطالبة وفق المعلومات المتحصل عليها من جدول حساب التكاليف

3) المخبر:

- التوزيع الاولي:

جدول رقم(9): توزيع الاولي و الثانوي لأعباء المخبر خلال الفصول

الأعباء	الثلاثي الأول	الثلاثي الثاني	الثلاثي الثالث	الثلاثي الرابع
الموارد البشرية	16367694.08	16367694.08	16367694.08	16367694.08
الأغذية	128540.20	137908.52	118610.82	146477.56
الصيدلة	9182195.42	7464710.78	12781415.35	17219619.13
أدوات و لوازم	126581.87	182768.15	185347.29	184595.20
التهيئة و الصيانة	00	00	00	00
مجموع الأعباء	25805011.57	24153081.53	29453067.54	33918385.97
نسبة المشاركة	%8.08	%7.28	%7.67	%8.59
الأعباء المشتركة	512770.27	317566.89	194204.84	543167.45

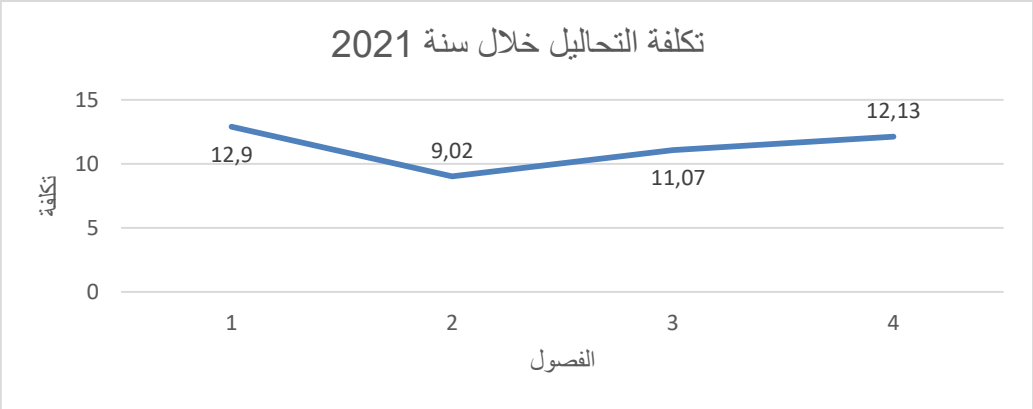
المجموع	26317781.84	24470648.42	29647272.38	34461553.42

التوزيع الثانوي:

الأعباء	ث1	ث2	ث3	ث4
مجموع التوزيع الاولي	26317781.84	24470648.42	29647272.38	34461553.42
غرفة العمليات				
تصوير بالأشعة				
المخبر	26317781.84	24470648.42	29647272.38	34461553.42
مصالح وقائية				
عدد وحدات العمل	2040527.00	2712386.00	2678818.00	2840207.00
تكلفة وحدة العمل	12.90	9.02	11.07	12.13

متوسط تكلفة وحدة العمل(B): 11.28 DA

شكل(6): منحنى تغير التكاليف خلال السنة2023



4)مصلحة الوقاية:

- التوزيع الاولي:

جدول رقم(10): توزيع الاولي و الثانوي لأعباء مصلحة الوقاية خلال الفصول

الأعباء	الثلاثي الأول	الثلاثي الثاني	الثلاثي الثالث	الثلاثي الرابع
الموارد البشرية	416423.25	416423.25	416423.25	416423.25
الأغذية	00	00	00	00

الصيدلة	44662.58	288850.71	1073.60	16923896.83
أدوات و لوازم	5760.55	4979.96	3681.57	3539.23
التهيئة و الصيانة	00	00	00	00
مجموع الأعباء	466846.38	710253.92	421178.42	17343859.31
نسبة المشاركة	%0.15	%0.21	%0.11	%4.39
الأعباء المشتركة	9276.68	9338.48	2777.13	277743.75
المجموع	476123.06	719592.40	423955.55	17621603.06

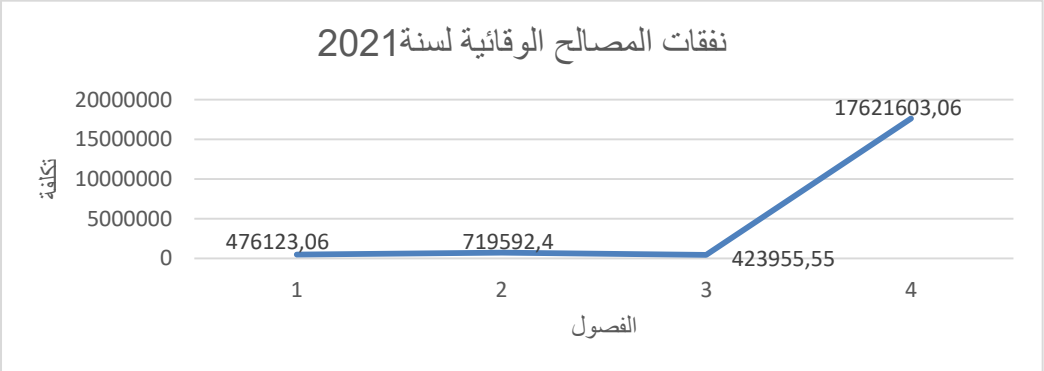
- التوزيع الثانوي:

الأعباء	ث1	ث2	ث3	ث4
مجموع التوزيع الاولي	476123.06	719592.40	423955.55	17621603.06
غرفة العمليات				
تصوير بالأشعة				
المخبر				
المصالح الوقائية	476123.06	719592.40	423955.55	17621603.06
عدد وحدات العمل				
تكلفة وحدة العمل				

مصدر: من اعداد الطالبتان وفق المعلومات المقدمة من طرف مصلحة التكاليف بمستشفى المدية

متوسط تكلفة وحدة العمل (DA): 4 810 318.52 DA

شكل(7): منحنى تغير التكاليف خلال السنة2023



5) مصلحة إعادة التأهيل:

- التوزيع الاولي:

جدول رقم(11): توزيع الاولي و الثانوي لأعباء مصلحة إعادة التأهيل خلال الفصول

الأعباء	الثلاثي الأول	الثلاثي الثاني	الثلاثي الثالث	الثلاثي الرابع
الموارد البشرية	4726916.67	4726916.67	4726916.67	4726916.67
الأغذية	00	00	00	00
الصيدلة	12554.73	1067320.10	422338.92	1586843.55
لوازم متعددة	51059.74	26100.20	28559.13	26651.50
التهيئة و الصيانة	00	00	00	00
مجموع الأعباء	4790531.14	5820336.97	5177814.72	6340411.72
نسبة المشاركة	%1.50	%1.75	%1.35	%1.61
الأعباء المشتركة	95192.44	76526.31	34140.98	101535.06
المجموع	4885723.58	5896863.28	5211955.70	6441946.78

- التوزيع الثانوي:

الأعباء	ث1	ث2	ث3	ث4
مجموع التوزيع الاولي	4885723.58	5896863.28	5211955.70	6441946.78
إعادة التاهيل	4885723.58	5896863.28	5211955.70	6441946.78
الإدارة				
المصالح الاقتصادية				
الخدمة الاجتماعية				
عدد وحدات العمل	7151.00	12999.00	9246.00	8564.00
تكلفة وحدة العمل	683.22	453.64	563.70	752.21

مصدر: من اعداد الطالبتان وفق المعلومات المقدمة من طرف مصلحة التكاليف بمستشفى المدية

متوسط تكلفة وحدة العمل (S):DA 925 131 6

شكل(8): منحنى تغير التكاليف خلال السنة2023



المصدر من إعداد الطالبة وفق المعلومات المتحصل عليها من جدول حساب التكاليف

6) الادارة:

- التوزيع الاولي:

جدول رقم(12): توزيع الاولي و الثانوي لأعباء الإدارة خلال الفصول

الأعباء	الثلاثي الأول	الثلاثي الثاني	الثلاثي الثالث	الثلاثي الرابع
الموارد البشرية	19820637.66	19820637.66	22471160.66	22471160.66
الأغذية	162359.10	256194.31	241788.74	236755.26
الصيدلة	00	00	00	00
لوازم متعددة	348222.32	222797.66	397871.88	412726.17
التهيئة و الصيانة	00	00	00	00
مجموع الأعباء	20331219.08	20299629.63	23110821.28	23120642.09
نسبة المشاركة	%6.37	%6.12	%6.02	%5.85
الأعباء المشتركة	404000.78	266901.35	152385.94	370252.88
المجموع	20735219.86	20566530.98	23263207.22	23490894.97

مصدر: من اعداد الطالبتان وفق المعلومات المقدمة من طرف مصلحة التكاليف بمستشفى المدية

- التوزيع الثانوي:

الأعباء	ث1	ث2	ث3	ث4
مجموع التوزيع الاولي	20735219.86	20566530.98	23263207.22	23490894.97
إعادة التاهيل				
الإدارة	20735219.86	2056530.98	23263207.22	23490894.97
مصالح اقتصادية				
الخدمة الاجتماعية				
عدد وحدات العمل				
تكلفة وحدة العمل				

متوسط تكلفة وحدة العمل(D): 22 013 963.26DA

شكل(9): منحنى تغير التكاليف خلال السنة2023



المصدر من إعداد الطالبة وفق المعلومات المتحصل عليها من جدول حساب التكاليف

7) المصالح الاقتصادية:

- التوزيع الاولي:

جدول رقم(13): توزيع الاولي و الثانوي لأعباء المصالح الاقتصادية خلال الفصول

الأعباء	الثلاثي الأول	الثلاثي الثاني	الثلاثي الثالث	الثلاثي الرابع
الموارد البشرية	10564814.34	10564814.34	10564814.34	10564814.34
الأغذية	653555.80	514578.91	384964.60	471364.29
الصيدلة	134230.90	00	00	00

لوازم متعددة	468376.56	507737.68	270705.89	324632.84
التهيئة و الصيانة	00	00	00	00
مجموع الأعباء	11820977.60	11587130.93	11220484.83	11360811.47
نسبة المشاركة	%3.70	%3.49	%2.92	%2.88
الأعباء المشتركة	234894.14	152348.64	73984.57	181931.50
المجموع	12055871.74	11739479.57	11294469.40	11542742.97

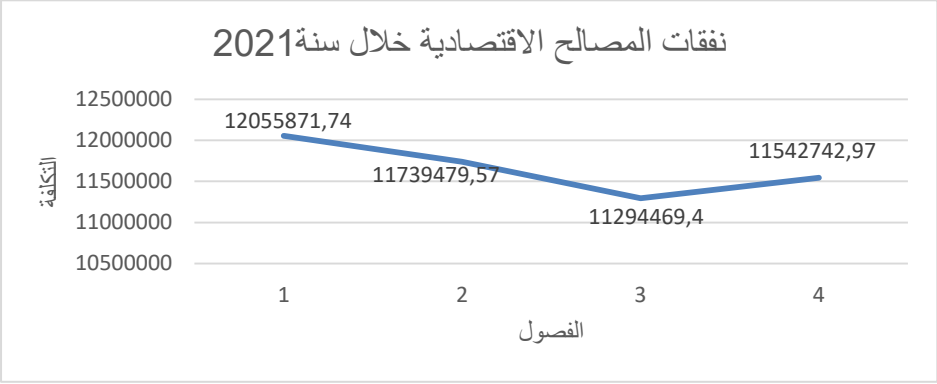
- التوزيع الثانوي:

الأعباء	ث1	ث2	ث3	ث4
مجموع التوزيع الاولي	12055871.74	11739479.57	11294469.40	11542742.97
إعادة التاهيل				
الإدارة				
مصالح اقتصادية	12055871.74	11739479.57	11294469.40	11542742.97
الخدمة الاجتماعية				
عدد وحدات العمل				
تكلفة وحدة العمل				

مصدر: من اعداد الطالبتان وفق المعلومات المقدمة من طرف مصلحة التكاليف بمستشفى المدية

متوسط تكلفة وحدة العمل(D):DA 11 658 140.92

شكل(10): منحنى تغير التكاليف خلال السنة2023



المصدر من إعداد الطالبة وفق المعلومات المتحصل عليها من جدول حساب التكاليف

8) الخدمة الاجتماعية:

- التوزيع الاولي:

جدول رقم(14): توزيع الاولي و الثانوي لأعباء الخدمة الاجتماعية خلال الفصول

الأعباء	الثلاثي الأول	الثلاثي الثاني	الثلاثي الثالث	الثلاثي الرابع
الموارد البشرية	1483319.73	1483319.73	1483319.73	1483319.73
الأغذية	00	00	00	00
الصيدلة	00	00	00	00
لوازم متعددة	64350.26	14485.06	14896.51	374921.16
التهيئة و الصيانة	00	00	00	00
مجموع الأعباء	1547669.99	1497804.79	1498216.24	1858240.89
نسبة المشاركة	%0.48	%0.45	%0.39	%0.47
الأعباء المشتركة	30753.68	19693.27	9878.80	29757.78
المجموع	1578423.67	1517498.06	1508095.04	1887998.67

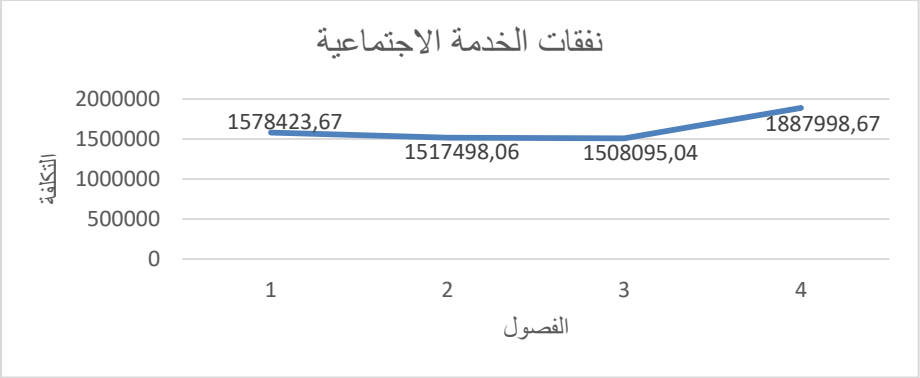
- التوزيع الثانوي:

الأعباء	ث1	ث2	ث3	ث4
مجموع التوزيع الاولي	1578423.67	1517498.06	1508095.04	1887998.67
إعادة لبتاهيل				
الإدارة				
المصالح الوقائية				
الخدمة الاجتماعية	1578423.67	1517498.06	1508095.04	1887998.67
عدد وحدات العمل				
تكلفة وحدة العمل				

مصدر: من اعداد الطالبتان وفق المعلومات المقدمة من طرف مصلحة التكاليف بمستشفى المدية

متوسط تكلفة وحدة العمل(D):DA 003.86 623 1

شكل(11): منحنى تغير التكاليف خلال السنة2023



مصدر: من اعداد الطالبة وفق النتائج المتحصل عليها من جدول التوزيع الثانوي

المطلب الثاني :حساب التكلفة اليومية للأقسام الرئيسية:

1) :جناح الطوارئ الداخلي

- التوزيع الاولي:

جدول رقم(15): توزيع الاولي و الثانوي لأعباء جناح الطوارئ الداخلي خلال الفصول الاربعة

الأعباء	الثلاثي الأول	الثلاثي الثاني	الثلاثي الثالث	الثلاثي الرابع
الموارد البشرية	15081241.80	15081241.80	15081241.80	15081241.80
الأغذية	649815.48	574120.73	556195.23	518468.81
الصيدلة	8916745.43	7547716.03	11433243.30	11925469.19
لوازم متعددة	286618.88	431969.30	286568.95	242592.99
التهيئة و الصيانة	00	00	00	00
مجموع الأعباء	24934421.59	23635047.86	27357249.28	27767772.79
نسبة المشاركة	%7.81	%7.12	%7.12	%7.03
الأعباء المشتركة	495470.82	310755.73	180385.63	444671.81
المجموع	25429892.41	23945803.59	27537634.91	28212444.60

مصدر: من اعداد الطالبتان وفق المعلومات المقدمة من طرف مصلحة التكاليف بمستشفى المدية

التوزيع الثانوي:

	ث1	ث2	ث3	ث4
مجموع التوزيع الاولي	25429892.41	23945803.59	27537634.91	28212444.60
غرفة العمليات	00	00	00	00
التصوير بالأشعة	2775673.31	2551329.62	2637000.68	2294597.82
المخبر	6464857.20	5309902.62	6835570.02	7721108.90
مصلحة الوقاية	58355.87	80527.70	46655.03	2029966.77
إعادة التاهيل	00	00	00	00
الإدارة	2541405.35	2301546.47	2560045.91	2706095.24
المصالح الاقتصادية	1477623.92	1313734.33	1242922.35	1329696.54
الخدمة الاجتماعية	193458.97	169819.22	165961.32	217492.96
مجموع التوزيع الثانوي	13511374.62	11726859.96	13488155.32	16298958.22
المجموع العام	38941267.03	35672663.55	41025790.23	44511402.82
عدد وحدات العمل	10212.00	8089.00	10050.00	10525.00
تكلفة وحدة العمل	3813.29	4410.02	4082.17	4229.11

مصدر: من اعداد الطالبتان وفق المعلومات المقدمة من طرف مصلحة التكاليف بمستشفى المدية

متوسط تكلفة الإقامة:DA 4 133.70

شكل(12): منحنى تغير التكاليف خلال السنة2023



مصدر: من اعداد الطالبة وفق النتائج المتحصل عليها من جدول التوزيع الثانوي

2) : **غسيل الكلى**

- التوزيع الاولي:

جدول رقم(16): توزيع الاولي و الثانوي لأعباء غسيل الكلى خلال الفصول الاربعة

الأعباء	الثلاثي الأول	الثلاثي الثاني	الثلاثي الثالث	الثلاثي الرابع
الموارد البشرية	4726045.25	4726045.25	4726045.25	4726045.25
الأغذية	457823.38	433996.90	409597.66	416518.57
الصيدلة	13371045.22	00	40729864.02	16824011.54
لوازم متعددة	75025.80	66161.22	67746.67	140160.99
التهيئة و الصيانة	00	00	00	00
مجموع الأعباء	18629939.65	5226203.37	45933253.60	22106736.35
نسبة المشاركة	%5.83	%1.57	%11.96	%5.60
الأعباء المشتركة	370194.73	68714.59	302870.32	354016.24
المجموع	19000134.38	5294917.96	46236123.92	22460752.59

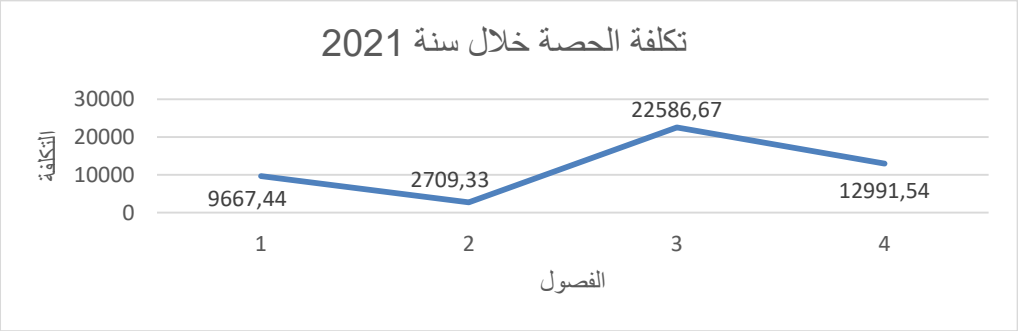
التوزيع الثانوي:

	ث1	ث2	ث3	ث4
مجموع التوزيع الاولي	19000134.38	5294917.96	46236123.92	22460752.59
غرفة العمليات	00	00	00	00
التصوير بالأشعة	4954.09	4212.66	3399.30	5802.30
المخبر	532079.75	267217.50	548662.41	748797.03
مصلحة الوقاية	43601.02	17806.36	78334.54	1616115.94
إعادة التاهيل	00	00	00	00
الإدارة	1898830.02	508920.06	4298357.52	2154401.59
المصالح الاقتصادية	1104017.77	290494.14	2086886.26	1058610.32
الخدمة الاجتماعية	144544.32	37550.58	278651.68	173152.51
مجموع التوزيع الثانوي	3728026.97	1126201.29	7294291.70	5756879.68

المجموع العام	22728161.35	6421119.25	53530415.62	28217632.27
عدد وحدات العمل	2351.00	2370.00	2370.00	2172.00
تكلفة وحدة العمل	9667.44	2709.33	22586.67	12991.54

متوسط تكلفة الحصة:DA 11 988.75

شكل(13): منحنى تغير التكاليف خلال السنة2023



مصدر: من اعداد الطالبة وفق النتائج المتحصل عليها من جدول التوزيع الثانوي

3) :اختصاص المعد

- التوزيع الاولي:

جدول رقم(17): توزيع الاولي و الثانوي اختصاص المعد خلال الفصول الاربعة

الأعباء	الثلاثي الأول	الثلاثي الثاني	الثلاثي الثالث	الثلاثي الرابع
الموارد البشرية	3781804.18	3781804.18	3781804.18	3781804.18
الأغذية	187831.31	930464.76	208595.22	118547.91
الصيدلة	800901.18	748479.31	1376868.37	1033920.16
لوازم متعددة	28570.88	31109.89	29326.30	35227.24
التهيئة و الصيانة	00	00	00	00
مجموع الأعباء	4799107.55	5491858.14	5396594.07	4969499.49
نسبة المشاركة	%1.50	%1.65	%1.40	%1.26
الأعباء المشتركة	95362.86	72207.44	35583.55	79581.33
المجموع	4894470.41	5564065.58	5432177.62	5049080.82

التوزيع الثانوي:

	ث1	ث2	ث3	ث4
مجموع التوزيع الاولي	4894470.41	5564065.58	5432177.62	5049080.82
غرفة العمليات	00	00	00	00
التصوير بالأشعة	39033.02	9323.10	18885.00	37576.80
المخبر	298452.68	258675.56	233255.97	283356.80
مصلحة الوقاية	11231.71	18711.48	9203.35	363295.93
إعادة التاهيل	2732.44	00	00	00
الإدارة	489142.19	534789.13	505004.30	484300.24
المصالح الاقتصادية	284397.06	305260.33	245183.55	237971.06
الخدمة الاجتماعية	37234.89	39459.33	32738.16	38923.94
مجموع التوزيع الثانوي	1162223.98	1166218.93	1044270.32	1445424.76
المجموع العام	6056694.39	6730284.51	6476447.94	6494505.58
عدد وحدات العمل	799.00	2066.00	1887.00	1805.00
تكلفة وحدة العمل	7580.34	3257.64	3432.14	3598.06

متوسط تكلفة الإقامة:DA 4 467.05

شكل(14): منحنى تغير التكاليف خلال السنة2023



مصدر: من اعداد الطالبة وفق النتائج المتحصل عليها من جدول التوزيع الثانوي

4) :خدمة المساعدة الطبية الداخلية

- التوزيع الاولي:

جدول رقم(18): توزيع الاولي و الثانوي لأعباء المساعدة الطبية الداخلية خلال الفصول الاربعة

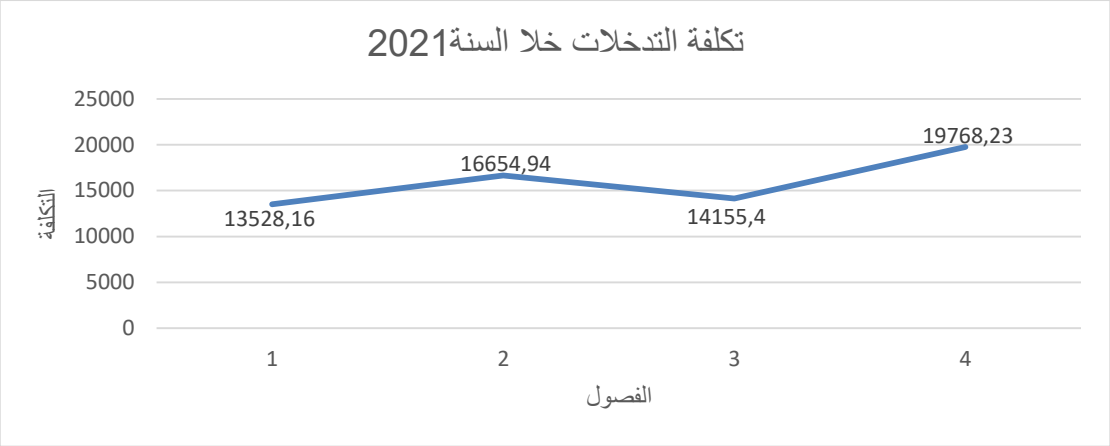
الأعباء	الثلاثي الأول	الثلاثي الثاني	الثلاثي الثالث	الثلاثي الرابع
الموارد البشرية	5632202.03	5632202.03	5632202.03	5632202.03
الأغذية	234735.12	202737.86	193911.57	194800.08
الصيدلة	116930.45	183197.40	177930.66	140816.37
لوازم متعددة	12728.52	11424.50	9729.11	126746.52
التهيئة و الصيانة	00	00	00	00
مجموع الأعباء	5996596.12	6029561.79	6013773.37	6094565.00
نسبة المشاركة	%1.88	%1.82	%1.57	%1.54
الأعباء المشتركة	119158.10	79277.22	39653.05	97598.08
المجموع	6115754.22	6108839.01	6053426.42	6192163.08

التوزيع الثانوي:

	ث1	ث2	ث3	ث4
مجموع التوزيع الاولي	6115754.22	6108839.01	6053426.42	6192163.08
غرفة العمليات	00	00	00	00
التصوير بالأشعة	00	00	00	00
المخبر	00	00	00	00
مصلحة الوقاية	14034.28	20543.50	10255.88	445543.99
إعادة التاهيل	00	00	00	00
الإدارة	611194.50	587149.93	562758.92	593942.97
المصالح الاقتصادية	355360.71	335148.14	273223.86	291846.31
الخدمة الاجتماعية	46525.86	43322.76	36482.24	47736.09
مجموع التوزيع الثانوي	1027115.35	986164.33	882720.91	1379069.36
المجموع العام	7142869.57	7095003.34	6936147.33	7571232.44
عدد وحدات العمل	528.00	426.00	490.00	383.00
تكلفة وحدة العمل	13528.16	16654.94	14155.40	19768.23

متوسط تكلفة التدخل:DA 16 026.70

شكل(15): منحنى تغير التكاليف خلال السنة2023



مصدر: من اعداد الطالبة وفق النتائج المتحصل عليها من جدول التوزيع الثانوي

5) :الطب الباطني

- التوزيع الاولي:

جدول رقم(19): توزيع الاولي و الثانوي لأعباء الطب الباطني خلال الفصول الاربعة

الأعباء	الثلاثي الأول	الثلاثي الثاني	الثلاثي الثالث	الثلاثي الرابع
الموارد البشرية	12394415.49	12394415.49	12394415.49	12394415.49
الأغذية	1062883.05	852244.00	733594.21	564718.16
الصيدلة	25309416.12	26368250.80	24394127.66	15513958.08
لوازم متعددة	235603.59	70024.47	167432.75	59188.63
التهيئة و الصيانة	00	00	00	00
مجموع الأعباء	39002318.25	39684934.76	37689570.11	28532280.36
نسبة المشاركة	%12.21	%11.96	%9.81	%7.22
الأعباء المشتركة	775013.38	521781.09	248513.90	456914.60
المجموع	39777331.63	40206715.85	37938084.01	28989194.96

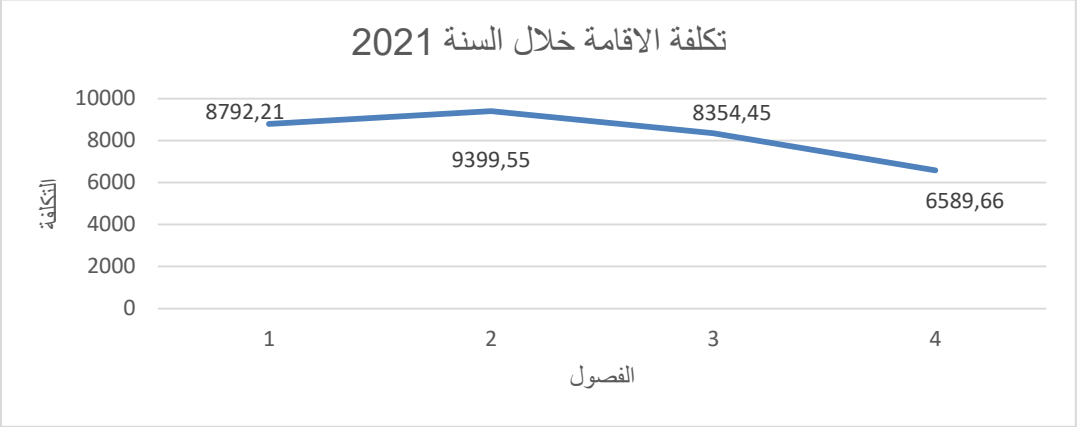
التوزيع الثانوي:

	ث1	ث2	ث3	ث4
مجموع التوزيع الاولي	39777331.63	40206715.85	37938084.01	28989194.96
غرفة العمليات	00	00	00	00
التصوير بالأشعة	285199.28	338601.18	382912.26	356998.02
المخبر	990281.37	663123.34	845736.93	1004982.63
مصلحة الوقاية	91280.00	135211.76	64275.76	2085856.19

إعادة التاهيل	34838.76	3629.12	14092.50	35353.87
الإدارة	3975255.65	3864461.04	3526927.32	2780599.96
المصالح الاقتصادية	2311293.18	2205853.85	1712350.85	1366306.00
الخدمة الاجتماعية	302607.72	285138.61	228641.80	223481.01
مجموع التوزيع الثانوي	7990755.95	7496018.90	6774937.43	7853577.69
المجموع العام	47768087.58	47702734.75	44713021.44	36842772.65
عدد وحدات العمل	5433.00	5075.00	5352.00	5591.00
تكلفة وحدة العمل	8792.21	9399.55	8354.45	6589.66

متوسط تكلفة الإقامة:DA 8 283.98

شكل(16): منحنى تغير التكاليف خلال السنة2023



مصدر: من اعداد الطالبة وفق النتائج المتحصل عليها من جدول التوزيع الثانوي

6) :طبيب الأطفال

- التوزيع الاولي:

جدول رقم(20): توزيع الاولي و الثانوي لأعباء طبيب الاطفال خلال الفصول الاربعة

الأعباء	الثلاثي الأول	الثلاثي الثاني	الثلاثي الثالث	الثلاثي الرابع
الموارد البشرية	8625269.13	8625269.13	8625269.13	8625269.13
الأغذية	618842.48	489655.40	542375.36	411927.76
الصيدلة	9430827.17	11070903.83	12481602.43	22909087.95
لوازم متعددة	70257.14	72481.28	6667.89	85683.55
التهيئة و الصيانة				
مجموع الأعباء	18745196.52	20258309.64	21655914.81	32031968.69

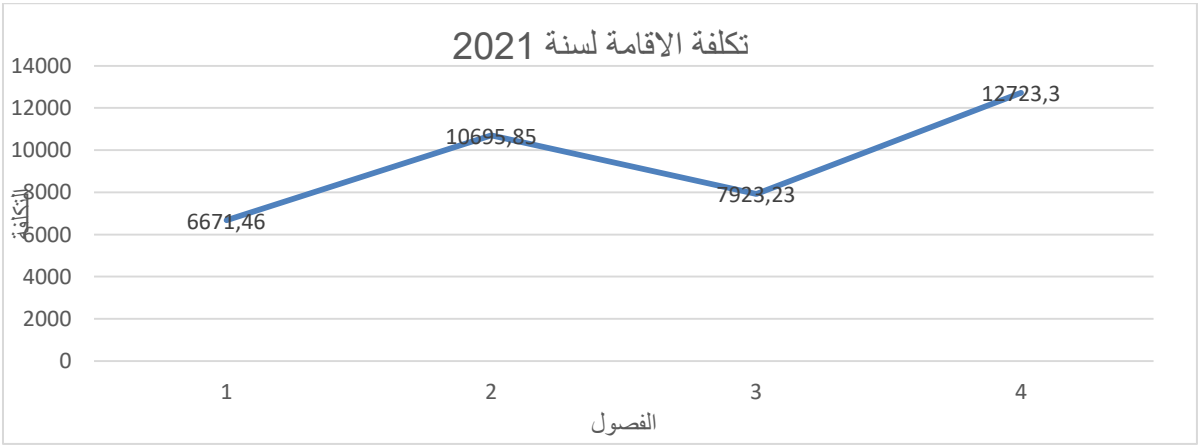
نسبة المشاركة	5.87%	6.10%	5.64%	8.11%
الأعباء المشتركة	372484.99	266358.07	142792.71	512958.44
المجموع	19117681.51	20524667.71	21798707.52	32544926.83

- التوزيع الثانوي:

	ث1	ث2	ث3	ث4
مجموع التوزيع الاولي	19117681.51	20524667.71	21798707.52	32544926.83
غرفة العمليات	0.00	0.00	0.00	0.00
التصوير بالأشعة	0.00	0.00	0.00	0.00
المخبر	828236.96	557408.94	849494.35	1032226.61
مصلحة الوقاية	43870.77	69022.71	36931.98	2341701.36
إعادة التأهيل	0.00	1814.56	2818.50	3761.05
الإدارة	1915077.41	1972724.63	2026524.51	3121660.41
المصالح الاقتصادية	1110847.94	1126041.17	983893.53	1533893.19
الخدمة الاجتماعية	145438.56	145557.16	131374.47	250892.56
مجموع التوزيع الثانوي	4038971.64	3872569.16	4031037.34	8284135.18
المجموع العام	23156653.15	24397236.87	25829744.86	40829062.01
عدد وحدات العمل	3471.00	2281.00	3260.00	3209.00
تكلفة وحدة العمل	6671.46	10695.85	7923.23	12723.30

متوسط التكلفة الإقامة: 9 503.40

شكل(17): منحنى تغير التكاليف خلال السنة2023



مصدر: من اعداد الطالبة وفق النتائج المتحصل عليها من جدول التوزيع الثانوي

7) : التوليد

- التوزيع الأولي:

جدول رقم(21): توزيع الاولي و الثانوي لأعباء التوليد خلال الفصول الاربعة

الأعباء	الثلاثي الأول	الثلاثي الثاني	الثلاثي الثالث	الثلاثي الرابع
الموارد البشرية	11517936.25	11517936.25	11517936.25	11517936.25
الأغذية	932185.95	967285.82	1020650.45	810685.42
الصيدلة	5957588.69	3483228.48	4869106.30	6334425.02
لوازم متعددة	637689.36	146241.95	139755.65	121903.17
التهيئة و الصيانة				
مجموع الأعباء	19045400.28	16114692.53	17547448.68	18784949.89
نسبة المشاركة	5.96%	4.86%	4.57%	4.76%
الأعباء المشتركة	378450.33	211877.42	115702.70	300821.31
المجموع	19423850.61	16326569.95	17663151.38	19085771.20

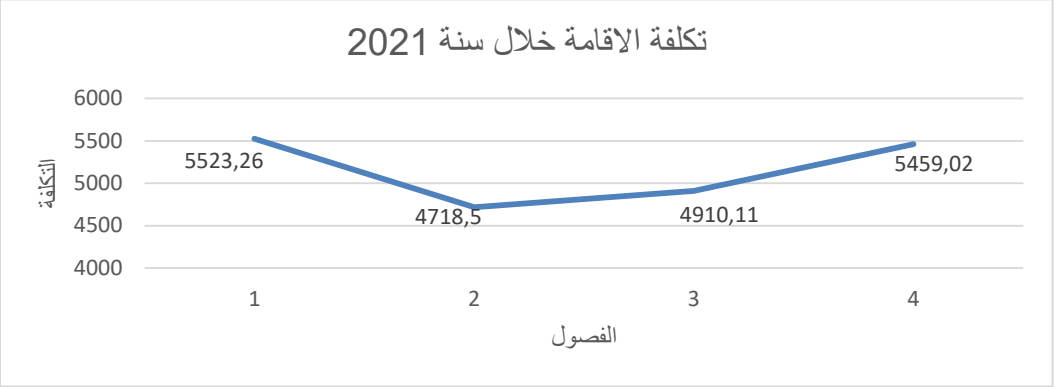
- التوزيع الثانوي:

	ث1	ث2	ث3	ث4
مجموع التوزيع الأولي	19423850.61	16326569.95	17663151.38	19085771.20
غرفة العمليات	0.00	0.00	0.00	0.00
التصوير بالأشعة	2607.41	2186.90	1384.90	276.30
المخبر	1878869.11	1480876.54	2233372.50	2206083.10
مصلحة الوقاية	44573.35	54904.86	29925.41	1373276.29
إعادة التأهيل	0.00	0.00	0.00	0.00
الإدارة	1941175.25	1569225.24	1642061.08	1830678.46
المصالح الاقتصادية	1128638.14	895721.68	797233.52	899542.18
الخدمة الاجتماعية	147767.76	115785.02	106450.68	147134.39
مجموع التوزيع الثانوي	5143631.02	4118700.25	4810428.09	6456990.71
المجموع العام	24567481.63	20445270.20	22473579.47	25542761.91

عدد وحدات العمل	4448.00	4333.00	4577.00	4679.00
تكلفة وحدة العمل	5523.26	4718.50	4910.11	5459.02

متوسط التكلفة الاقامة : 5 152.72DA

شكل(18): منحنى تغير التكاليف خلال السنة2023



مصدر: من اعداد الطالبة وفق النتائج المتحصل عليها من جدول التوزيع الثانوي

8) : أمراض النساء

- التوزيع الاولي:

جدول رقم(22): توزيع الاولي و الثانوي لأعباء امراض النساء خلال الفصول الاربعة

الأعباء	الثلاثي الأول	الثلاثي الثاني	الثلاثي الثالث	الثلاثي الرابع
الموارد البشرية	3526372.73	3526372.73	3526372.73	3526372.73
الأغذية	518901.25	542656.85	484168.19	308526.09
الصيدلة	1577191.97	1498103.05	1704834.25	2021726.85
لوازم متعددة	147223.51	348438.16	318141.52	307492.08
التهيئة و الصيانة	00	00	00	00
مجموع الأعباء	5769689.46	5915570.79	6033516.69	6164117.25
نسبة المشاركة	1.81%	1.78%	1.57%	1.56%
الأعباء المشتركة	114649.25	77778.46	39783.23	98711.89
المجموع	5884338.71	5993349.25	6073299.92	6262829.64

- التوزيع الثانوي:

	ث1	ث2	ث3	ث4
مجموع التوزيع الأولي	5884338.71	5993349.25	6073299.92	6262829.64
غرفة العمليات	7842198.20	6226100.58	10538487487.89	7119763.22
التصوير بالأشعة	2607.41	2186.90	1384.90	276.30
المخبر	1343268.90	811439.20	1081926.45	1508365.50
مصلحة الوقاية	13503.23	20155.12	10289.55	450628.66
إعادة التأهيل	0.00	0.00	0.00	0.00
الإدارة	588067.37	576049.65	564606.46	600721.20
المصالح الاقتصادية	341914.13	328812.05	274120.86	295176.93
الخدمة الاجتماعية	44765.35	42503.73	36602.01	48280.87
مجموع التوزيع الثانوي	10176324.59	8007247.23	12507418.13	10023212.68
المجموع العام	16060663.30	14000596.48	18580718.05	16286042.32
عدد وحدات العمل	1923.00	1912.00	2286.00	2141.00
تكلفة وحدة العمل	8351.88	7322.49	8128.05	7606.75

متوسط التكلفة الإقامة: 7 852.30 DA

شكل(19): منحنى تغير التكاليف خلال السنة2023



مصدر: من اعداد الطالبة وفق النتائج المتحصل عليها من جدول التوزيع الثانوي

9) :علاج الصدمات

- التوزيع الاولي:

جدول رقم(23): توزيع الاولي و الثانوي لأعباء علاج الصدمات خلال الفصول الاربعة

الأعباء	الثلاثي الأول	الثلاثي الثاني	الثلاثي الثالث	الثلاثي الرابع
الموارد البشرية	5880964.88	5880964.88	5880964.88	5880964.88
الأغذية	416510.61	549302.75	497892.28	421755.03
الصيدلة	1036211.78	3679475.65	1739903.83	2181159.32
لوازم متعددة	53926.09	61447.80	99074.26	61840.57
التهيئة و الصيانة				
مجموع الأعباء	7387613.36	10171191.08	8217835.25	8545719.80
نسبة المشاركة	2.31%	3.07%	2.14%	2.16%
الأعباء المشتركة	146798.95	133731.73	54185.98	136850.76
المجموع	7534412.31	10304922.81	8272021.23	8682570.56

التوزيع الثانوي:

	ث1	ث2	ث3	ث4
مجموع التوزيع الأولي	7534412.31	10304922.81	8272021.23	8682570.56
غرفة العمليات	8895974.14	8509926.30	17471894.82	11764412.40
التصوير بالأشعة	374320.74	407730.24	295739.10	322350.00
المخبر	153546.29	158752.00	216529.20	277297.86
مصلحة الوقاية	17289.78	34654.58	14014.69	624736.00
إعادة التأهيل	0.00	4536.40	1127.40	11283.15
الإدارة	752971.95	990455.75	769011.36	832819.10
المصالح الاقتصادية	437792.96	565357.13	373361.04	409223.10
الخدمة الاجتماعية	57318.36	73080.61	49853.07	66934.93
مجموع التوزيع الثانوي	10689214.22	10744493.01	19191530.68	14309056.54
المجموع العام	18223626.53	21049415.82	27463551.91	22991627.10

عدد وحدات العمل	1339.00	3148.00	3524.00	3540.00
تكلفة وحدة العمل	13609.88	6686.60	7793.29	6494.81

مصدر: من اعداد الطالبتين وفق المعلومات المقدمة من طرف مصلحة التكاليف بمستشفى المدية

متوسط التكلفة الإقامة : 8 646.14DA

شكل(20): منحنى تغير التكاليف خلال السنة2023



10): اختصاص البصر

- التوزيع الاولي:

جدول رقم(24): توزيع الاولي و الثانوي لأعباء اختصاص البصر خلال الفصول الاربعة

الأعباء	الثلاثي الأول	الثلاثي الثاني	الثلاثي الثالث	الثلاثي الرابع
الموارد البشرية	2672160.74	2672160.74	2672160.74	2672160.74
الأغذية	248574.78	129383.17	66762.47	81759.47
الصيدلة	2042618.64	2285169.23	702102.58	2114180.81
لوازم متعددة	35670.76	19395.14	23752.54	39083.46
التهيئة و الصيانة				
مجموع الأعباء	2326864.18	2433947.54	792617.59	2235023.74
نسبة المشاركة	0.73%	0.73%	0.21%	0.57%
الأعباء المشتركة	46237.02	32001.76	5226.29	35791.57
المجموع	2373101.20	2465949.30	797843.88	2270815.31

التوزيع الثانوي:

	ث1	ث2	ث3	ث4
مجموع التوزيع الأولي	2373101.20	2465949.30	797843.88	2270815.31
غرفة العمليات	8363949.71	9788958.14	760281.45	9776469.86
التصوير بالأشعة	12932.78	17656.34	12690.72	18567.36
المخبر	37654.75	30713.10	27398.25	40574.85
مصلحة الوقاية	5445.73	8292.78	1351.73	163391.71
إعادة التأهيل	0.00	0.00	0.00	0.00
الإدارة	237162.31	237014.26	74171.84	217813.19
المصالح الاقتصادية	137890.91	135288.93	36011.01	107027.07
الخدمة الاجتماعية	18053.47	17488.06	4808.37	17505.97
مجموع التوزيع الثانوي	8813089.66	10235411.61	916713.37	10341350.01
المجموع العام	11186190.86	12701360.91	1714557.25	12612165.32
عدد وحدات العمل	3160.00	1310.00	549.00	1528.00
تكلفة وحدة العمل	3539.93	9695.70	3123.06	8254.03

مصدر: من اعداد الطالبتين وفق المعلومات المقدمة من طرف مصلحة التكاليف بمستشفى المدية

متوسط التكلفة الاقامة : 6 153.18DA

شكل(21): منحنى تغير التكاليف خلال السنة2023



مصدر: من اعداد الطالبة وفق النتائج المتحصل عليها من جدول التوزيع الثانوي

11) :الجراحة العامة

- التوزيع الاولي:

جدول رقم(25): توزيع الاولي و الثانوي لأعباء الجراحة العامة خلال الفصول الاربعة

الأعباء	الثلاثي الاول	الثلاثي الثاني	الثلاثي الثالث	الثلاثي الرابع
الموارد البشرية	7127996.60	7127996.60	7127996.60	7127996.60
الأغذية	604855.64	757648.59	524704.52	439315.09
الصيدلة	2560920.58	3989480.28	3413730.66	3456599.43
لوازم متعددة	93934.85	130254.97	72241.43	99699.13
التهيئة و الصيانة				
مجموع الأعباء	10387707.67	12005380.44	11138673.21	11123610.25
نسبة المشاركة	%3.25	%3.62	%2.90	%2.82
الأعباء المشتركة	206413.69	157847.82	73445.12	178132.97
المجموع	10594121.36	12163228.26	11212118.33	11301743.22

التوزيع الثانوي:

	ث1	ث2	ث3	ث4
مجموع التوزيع الاولي	10594121.36	12163228.26	11212118.33	11301743.22
غرفة العمليات	10243410.81	17543776.45	17278206.72	17956208.40
التصوير بالأشعة	193809.28	286552.96	199878.84	215292.96
المخبر	816527.88	1010997.68	1410650.10	1239861.89
مصلحة الوقاية	24311.12	40903.90	18995.88	813193.02
إعادة التاهيل	4098.67	4082.76	2254.80	15044.20
الإدارة	1058752.28	1169066.43	1042338.52	1084046.20
المصالح الاقتصادية	615579.76	667309.01	506063.52	532668.79
الخدمة الاجتماعية	80595.22	86259.37	67572.18	87126.43
مجموع التوزيع الثانوي	13037085.03	20808948.56	20525960.57	21943441.90
المجموع العام	23631206.39	32972176.82	31738078.90	33245185.12
عدد وحدات العمل	4632.00	4435.00	2768.00	4307.00
تكلفة وحدة العمل	5101.73	7434.54	11466.07	7718.87

مصدر: من اعداد الطالبتين وفق المعلومات المقدمة من طرف مصلحة التكاليف بمستشفى المدية

متوسط تكلفة الإقامة: 7 930.30DA

شكل(22): منحنى تغير التكاليف خلال السنة2023



مصدر: من اعداد الطالبة وفق النتائج المتحصل عليها من جدول التوزيع الثانوي

خلاصة:

من خلال الدراسة النموذجية الموجزة لتكاليف مستشفى محل الدراسة نستخلص أن الأعباء الأكبر نسبة في الخدمات هي الموارد البشرية المتمثلة في رواتب الموظفين والتي تكون ثابته خلال السنة في العموم، والصيدلة المتمثلة في لوازم المستعملة التمريض. اما بالنسبة الى الصيانة والتجهيز فهي منعدمة غالبا لأنها خارج الخدمة الطبية تظهر عند احتياج المصالح الى التصليحات فقط.

ان معظم التكاليف خلال السنة كانت متقاربة الا بعض الخدمات في حالات خاصة، حيث أن التكاليف الغير مباشرة توزع على الأقسام الرئيسية على حسب نسبة كل خدمة بما تساهم به في الأعباء وليس بالتساوي، مثل ارتفاع التكاليف في الجراحة العامة في التوزيع الثانوي بسبب احتياجها الى الكثير من الاختبارات والتحاليل الازمة قبل العملية.

إن أكثر الخدمات حساسية من خلال معيار الأهمية الطبية في المستشفيات هي: الطب الداخلي، الجراحة العامة وامراض النساء.

عادة ما يكون ارتفاع التكاليف خلال الثلاثي الرابع بسبب تصفية الديون، والالتزامات الاخرى للموظفين.

الخاتمة

خاتمة:

من خلال ما سبق لاحظنا أن حساب الثقل الاقتصادي للمؤسسة الاستشفائية العمومية يتطلب دراسة جزيئية و دقيقة للتكاليف وهذا لا يكون إلا عن طريق محاسبة التكاليف التي تعطي مجموعة من المؤشرات تساعد صناع القرار بهذه المؤسسات على اتخاذ القرار السديد فيما يخص النفقات التي تشكل هاجسا أمام الوصاية،وهنا يتجلى الدور الهام الذي تلعبه محاسبة التكاليف الاستشفائية في هذا الصدد.

بصفة عامة ينبغي أن يراعى عند تصميم النظام المحاسبي في نشاط المستشفيات عدد من الاعتبارات منها الملائمة و التوافق مع طبيعة نشاط المستشفيات و خصائصه، مع عدم التضحية في نفس الوقت بعاملي الدقة و السرعة في إنتاج المعلومات. لتحقيق اهداف النظام المحاسبي في مجال نشاط المستشفيات الذي يرتكز على عدة المقومات.

وقد تم التركيز بصفة أساسية على إبراز واقع استخدام محاسبة التكاليف في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الاستشفائية محل الدراسة و المتمثلة في مستشفى محمد بوضياف – المدية–

نتائج اختبار الفرضيات :

بعد دراستنا لهذا الموضوع من الناحية النظرية و إسقاطه على المؤسسة الاستشفائية محمد بوضياف بالمدية ، يمكننا اختبار فرضيات الدراسة على النحو التالي :

فيما يخص تأكيد صحة الفرضية الأولى إن محاسبة التكاليف من أهم أدوات مراقبة التسيير،إذ تعتبر نظاما للمعلومات، حيث يقوم نظام مراقبة التسيير بدوره على أكمل وجه، باعتماده على مخرجات محاسبة التكاليف، لتكون مدخلا له للتقويم وتصحيح أداء المؤسسة، واتخاذ القرارات بالسرعة و الدقة المطلوبتين.

ما يؤكد صحة الفرضية الثانية أن قطاع المستشفى محل الدراسة يطبق الأسلوب التقليدي المتمثل في التكلفة الكلية وطريقة الأقسام المتجانسة.

أما ما يؤكد صحة الفرضية الثالثة أن فلسفة استخدام نظام محاسبة التكاليف في المستشفيات هي مواجهة المشكلة في توزيـع الموارد المحدودة على الاستخدامات المتعددة .... حيث أن أهم المشكلات هي عدم وجود علاقة بين اراداتها ونفقاتها مع صعوبة تحديد الأقسام المتجانسة لحساب تكلفة إنتاج الخدمة وخاصة في المجال الطبي والعلاجي.

نتائج الدراسة :

التالية : النتائج إلى بها قمنا التي الدراسة ل خلا من توصلنا لقد

- ✓ إن لمحاسبة التكاليف أهمية بالغة في المؤسسة حيث يمكن اعتبارها نظاماً داخلياً فرعياً.
- ✓تشكل محاسبة التكاليف القاعدة الأساسية لتسيير المؤسسة نتيجة لما توفره من معلومات وطرق منتهجة،، فكل طريقة تعتمد على معايير تقنية ومحاسبية يمكن أن توفر معلومات مختلفة بقصد تحليل الجوانب المتعلقة بمسار التكاليف الخاصة بنشاط المؤسسة الحكومية .
- ✓تعمل مصلحة الاقتصاد في المؤسسة جاهدة على التوزيع الأمثل للإيرادات على مختلف النفقات (مثل شراء ، الأدوية، المواد الغذائية....).
- ✓يمكن الوصول إلى تحديد تكلفة الخدمة وفق كل طريقة حسب أسلوبها في حساب التكاليف، بحيث تتميز كل طريقة بتقسيم معين للتكاليف.
- ✓بالرغم من الانتشار الواسع الذي عرفته طرق احتساب التكاليف التقليدية " طريقة التكاليف الكلية والجزئية والطريقة المعيارية"، إلا أنها تقدم تكاليف بشكل كامل لقسم ما مما يصعب من خلالها التحليل الدقيق مقارنتا بما تقدمه طريقة التكاليف على أساس الأنشطة التي تقدم تكاليف كل نشاط لكل قسم وهذا ما يسهل تحليل التكاليف.
- ✓عادةً ما تكون التكاليف خلال السنة متقاربة إلا في حالات الأوبئة المفاجأة كوباء" كوفيد 19" مثلا في قسم المصالح الوقائية ارتفعت التكاليف في الفصل الرابع نتيجةً لشراء "الحقن " .

التوصيات :

على ضوء نتائج البحث، قمنا بتقديم جملة من الاقتراحات والتوصيات التي استوحيناها من هذه الدراسة:

✓يجب على المؤسسة أن تتجه إلى الطرق الحديثة لحساب التكاليف، فهذه الأخيرة تسمح بتوفير المعلومة بصفة سريعة و مفصلة اكثر ، لتكون حاضرة لخدمة المسير وأصحاب القرار في الوقت المناسب.

✓الاهتمام بجانب التخطيط و الرقابة لأنهما الركيزة الأساسية لإنجاح عملية التسيير في المؤسسة الصحية.

✓إن فعالية نظام مراقبة التسيير في المؤسسة، تتوقف على فعالية أدواته والتي تعتبر المحاسبة التحليلية أهمها، لذا يجب أن تكون المعلومات التي توفرها دقيقة، سريعة، ملائمة وفي الوقت المناسب.

✓يجب على المؤسسة القيام بدورات تكوينية لمساعدة عمالها على تأهيلهم وتمكينهم من الإطلاع على مختلف الخبرات والأساليب العلمية في هذا المجال لترقية نوعية الخدمة المقدمة.

✓إن نظام محاسبة التكاليف المطبق في المؤسسات الصحية لا يوفر تفاصيل دقيقة عن تكاليف الخدمات المقدمة،ومن الضروري إدخال بعض التعديلات عليه وفي هذا ندعوا إلى :

- استخدام برنامج لمحاسبة التكاليف من أجل تسهيل عملية توزيع الأعباء.

افاق الدراسة:

وفي النهاية, نجد أن البحث مازال مفتوحا بكل الجوانب المختلفة للموضوع, لذلك يبقى البحث في مجالاته خصبا, وبذلك نختتم دراستنا ببعض النقاط البحثية التي نأمل أن تكون دراسات في المستقبل على النحو التالي:

–دور نظام المحاسبة التحليلية كنظام معلومات تسيير في المؤسسة؛

–تقييم آثار ومعوقات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة(ABC)

في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية؛

– المقارنة المرجعية لقياس التكاليف في المؤسسات الخدماتية

قائمة المراجع

قائمة المراجع بالعربية:

- أحمد حسين علي حسين، مقدمة في محاسبة التكاليف الصناعية الطبعة الأولى،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر،2003،ص09 .
- أحمد محمد أنوار، السيد شحاتة، مبادئ محاسبة التكاليف،الطبعة الأولى ، الدار الجامعية،الإسكندرية، 2003،ص363.
- إسماعيل يحي التركي، محاسبة التكاليف المتقدمة– قضايا معاصرة،الطبعة الأولى ، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص163.
- إسماعيل حجازي، سعاد العاليم، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة،الطبعة الأولى ، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، ص99.
- ثناء علي القباني، محاسب التكاليف والمحاسبة الإدارية في المشروعات السياحية والفندقية' الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002 ، ص 313.
- حسين جمعة الربيعي،وسعدون مهدي الساقي،محاسبة التكاليف الصناعية،الطبعة الأولى ،دار إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص16 .
- دادي عدون، المحاسبة التحليلية،دار المحمدية العامة،الطبعة الأولى ،دار وائل للنشر والتوزيع،الجزائر، 2006، ص8.
- رضوان حلوة حنان,تطور الفكر المحاسبي مدخل نظرية المحاسبة ،الطبعة الأولى ،دار الثقافة للنشر، عمان، 2009، ص 32.
- جمعة الربيعي كمال حسن وسعدوني مهدي الساقي ،محاسبة التكاليف المتقدمة،الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان،الأردن،2008، ص 52.
- سامي محمد الوقاد، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف المدخل النظري والتطبيقي،الطبعة الأولى ، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع،عمان، 2012، ص20.
- سفيان بن بلقاسم وحسين لبيهي ،المحاسبة التحليلية منهجية حساب سعر التكلفة،الطبعة الأولى ، دار الأفاق للطبع و النشر، الجزائر،2000، ص 82.
- صالح الرزق وعطاء الله خليل بن وارد،مبادئ محاسبة التكاليف–الإطار النظري والعلمي،الطبعة الأولى ، دار زهران للطبع و النتشر، عمان، الأردن ،1997، ص143.

- غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان- الأردن،2003،ص17.
- قداح سليمان ،محاسبة التكاليف المعيارية،الطبعة الأولى، مطبعة خالد بن وليد، دمشق، سوريا ،1978، ص 153.
- كمال حسين جمعة الربيعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة،الطبعة الأولى ،دار وائل للنشر والتوزيع،عمان الأردن،2008،ص17.
- مكرم عبد المسيح باسيلي،نظم التكاليف المعيارية، الناشر المكتبة العصرية، طبعة 3،المنصورة،سنة2003، ص29.
- ناصر نور الدين عبد اللطيف،محمد محمود حسن البابلي،مبادئ محاسبة التكاليف،دار التعليم الجامعية للنشر والتوزيع،الإسكندرية،2013،ص29.
- ناصر دادي عدون وآخرون،دارسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، الطبعة الأولى، دار المحمدية للنشر والتوزيع، الجزائر،2009، ص58.
- أحمد طوايبية ،المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومارقبة الإنتاج، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر ،2003/2002، ص99.
- بابكر محسن، رابح زكرياء،متطلبات تدقيق نظام محاسبة التكاليف، جامعة غرداية ،مذكرة ماستر،2022 ، ص30.
- بوعمامة سهيلة، دور محاسبة الأنشطة في تحسين طرق حساب التكااليف ، رسالة ماجيسر، جامعة سطيف، 2001_2002، ص7.
- حميدة بكوش، الاتجاهات الحديثة لمحاسبة التكاليف ودورها في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية،جامعة ام البواقي، 2016،ص15.
- رماضنة اميرة، خليل أنيس، مساهمة أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في تحقيق الميزة التكافسية في المؤسسات الخدماتية،(مذكرة ماستر)، جامعة بسكرة،2021 ص10.
- سالمي ياسين،الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر3 ،2010/2009، ص 48.

- زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة دراسة حالة،مؤسسة اتصالات الجزائر ، وكالة بسكرة، أطروحة دكتوراه، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2015/2014،ص9.
- لخضاري صالح، إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة ،مذكرة ماجستير، جامعة منتوري قسنطينة، 2007، ص69 ص70.
- مدني بن بلغيث ،فعالية نظام المعلومات المحاسبية في تسيير واتخاذ القرار، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر ،1998، ص 104.
- مجبل داوي إسماعيل، فعالية المقارنة المرجعية في تقويم الأداء و إمكانية تطبيقها، معهد تقني، العمارة ، 2007 ، ص3.
- سالم عبد الله جلس ، محمد حسن الحداد ،مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة فيالشركات الصناعية الفلسطينية، ، مجلة

الجامعة الإسلامية ، للدراسات الاقتصادية و الإدارية ، العدد الثاني ، المجلد العشرين ، كلية الجامعة الإسلامية ، غزة،فلسطين، سنة 2012، ص203.
- سالم خليل خالد، المقارنةبين تحديد الأسعار على وفق نظام (ABC) وبين الطرق التقليدية، المجلة العراقية، العدد25، بدون سنة، ص6.
- محسن الحبيطي ،اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات التجارية،دراسة تطبيقية في شركات المهاري، مجلة الرافدين، العدد94، كلية الإدارة و الاعتماد ، جامعة الموصل ،العراق، سنة 2009 ، ص321.

قائمة المراجع بالفرنسية:

Abdallah Boughaba,Comptabilité analytique d'exploitation, Berti édition, –Alger,1999,p5

– Roffish.N, Turey. R.B.B, The CAM–I Glossary of Activity Based Management, Consortium of obvanced manfacturing – international, Texas, USA, 1991.

- http: // www. Intuarabic. Org / Doc 14/ part-203 –unit – 203 .doc

الملاحق

A

15

ETABLISSEMENT.....

TABLEAU A1

EFFECTIF - MASSE SALARIALE

MOIS DE : .....ANNEE.....

Inscrire dans cette ligne les sections → principales et auxiliaires	MED.INTERN		PEDIATRIE		.....		TOTAL	
	EFFEC	MONTANT	EFFEC	MONTANT	EFFEC	MONTANT	EFFEC	MONTANT
Professeurs Docents Maître Assist. Spécialistes Généralistes Pharmaciens Chir. Dentistes Résidents								
S/T médical								
Psy. et orthoph. Biologiste P E P M -Inf. Dipl. d'Etat Infirmier breveté Aide paramédical								
S/T Paramédical								
Administratif (1) Technique (2) Economique(3)								
S/T Autres								
TOTAL								

LE SOUS –DIRECTEUR

DU PERSONNEL

(1) Le Personnel administratif comprend tous les corps administratifs de l'agent dactylographe à l'administrateur ainsi que les ASS toutes classes confondues

(2) Le Personnel technique comprend les architectes et techniciens en bâtiment, les ingénieurs et techniciens en informatique, les ingénieurs et techniciens en maintenance biomédicale

(3) Le Personnel économique comprend les OP toutes catégories confondues, les conducteurs- auto toutes catégories confondues, les agents de sécurité, les vacataires et les agents payés à l'heure

16

ETABLISSEMENT……

TABLEAU A2

DEPENSE ALIMENTAIRE GLOBALE

MOIS DE : .....ANNEE.....

DESIGNATION	QUANTIT	P.U. MOYEN	MONTANT
Viandes rouges			
Poulet			
Poisson			
Œufs			
Pain			
Lait			
Fruits			
Légumes			
Alimentation générale			
		TOTAL	(Y)

LE DEPENSIER

ETABLISSEMENT……

TABLEAU A3

NOMBRE DE REPAS CONSOMMES PAR SERVICE

MOIS DE : .....ANNEE.....

Inscrire dans cette colonne les sections principales et auxiliaires ↓	MALADES (1)	PRSONNEL DE GARDE	AUTRES (2)	TOTAL
MEDECINE INTERNE				
PEDIATRIE				
……				
TOTAL				(Z)

LE CHEF CUISINIER

(1) Y inclure les gardes- malades
(2) Collations des donneurs de sang, jury d'examens, délégations, etc.

ETABLISSEMENT……

TABLEAU A4

DEPENSE ALIMENTAIRE PAR SERVICE

Dépense alimentaire globale du mois……(1)
Nombre total de repas servis durant le mois…… (2)
Prix de revient du repas (X = Y / Z)……DA

MOIS DE : ..... ANNEE.....

Inscrire dans cette colonne les sections principales et auxiliaires ↓	MALADES		PERSONNEL DE GARDE		AUTRES		TOTAL	
	NBR	MONTANT	NBR	MONTA	NBR	MONTA	NBRE	MONTAN
MED. INTERNE		(3)						
PEDIATRIE								
……								
TOTAL								

LE DEPENSIER

(1) On obtient ce chiffre à partir du tableau A2 (voir (Y))
(2) On obtient ce chiffre à partir du tableau A3 (voir (Z))
(3) Le montant est calculé en multipliant le nombre de repas consommés durant le mois, par le pri de revient (X).

17

ETABLISSEMENT.....

TABLEAU A5

DEPENSES DE PHARMACIE

MOIS DE : .....ANNEE.....

Inscrire dans cette ligne les → sections principales et auxiliaires	BLOC OPER	IMAGE RIE	LABO RATOIRE	PEDIA TRIE	MED INTERN	.....	TOTAL
Médicaments, sérums pansements et vaccins							
Consommable et Accessoires							
Films et produits radiologiques							
Réactifs et produits de laboratoire							
T O T A L							

N.B mettre les montants en TTC

LE PHARMACIEN CHEF

ETABLISSEMENT.....

TABLEAU A6

ETAT DE CONSOMMATION DE (exemple : Linge)

MOIS DE :(exemple : Octobre 2001)

Inscrire dans cette ligne les sections → principales et auxiliaires	MED. INTERNE		PEDIATRIE		.....		T O T A L	
	QTE	MONTANT	QTE	MONTANT	QTE	MONTANT	QTE	MONTANT
blouses médecin								
tenues de bloc								
draps								
.....								
T O T A L								

LE CHEF DE SERVICE

N.B prévoir un tableau similaire pour les quatre autres catégories de fournitures diverses à savoir :
- Fournitures de bureau
- Produits d'hygiène
- Matériel et mobilier non médical
- Matériel et mobilier médical

18

ETABLISSEMENT.....

TABLEAU A7

MOIS DE : ...ANNEE..... FOURNITURES DIVERSES

Inscrire dans cette ligne les → sections principales et auxiliaires	BLOC OPER	IMAGE RIE	LABO RATOIRE	PEDIA TRIE	MED INTERN	.....	TOTAL
Fournitures de bureau							
Linge et literie							
Produits d'hygiène							
Matériel et mobilier non médical							
Matériel et mobilier médical							
T O T A L							

ETABLISSEMENT.....

TABLEAU A8

ENTRETIEN ET MAINTENANCE

MOIS DE : .....ANNEE.....

Inscrire dans cette ligne les sections principales et auxiliaires →	BLOC OPER	IMAGE RIE	LABO RATOIRE	PEDIA TRIE	MED INTERN	.....	TOTAL
Travaux d'aménagement et d'entretien effectues par des entreprises							
Travaux d'aménagement et d'entretien effectues en régie							
Travaux de maintenance effectues par des entreprises							
Travaux de maintenance effectues par les techniciens de l'hôpital							
T O T A L							

LE DIE

19

CHARGES COMMUNES

TABLEAU A9

IMPUT	INTITULE	MONTANT	COMMENTAIRES
I V 3	TITRE I Assurance de Resp. civile		La facture est annuelle et ne figure pas sur l'état de solde. Il faut l'affecter aux charges communes à raison de 1/12 ème par mois
II I 2	TITRE II Bourses des internes et externes		Les internes et les externes changent de service plusieurs fois par année, ce qui rend difficile l'affectation de leurs charges.
chap 2	Formation du personnel. Paramédical.		Le montant de certaines dépenses de formation peut être connu avec exactitude par service, mais par soucis de simplicité il a été décidé, dans un premier stade, de les considérer comme des charges communes.
chap 3	Stages à l'étranger		
Chap 4	Congrès et séminaires		
Chap 5	Formation continue		
Chap 8	Autres dép. de fonctionn.		
Chap 2	TITRE IV Gaz médicaux et autres prod		
VI I 3	TITRE VI Accessoires et pièces de rechange pour matériel méd		▪ Si le niveau d'organisation de la DIE permet d'individualiser le coût matières des opérations par service, il est préférable de considérer les charges d'entretien des bâtiments et de maintenance du matériel comme des charges directes et de les affecter aux sections par le billet du tableau A 9. ▪ les travaux qui concerne l'ensemble de la structure et non un service donné doivent toujours être considérées comme des charges communes. ▪ lorsque des travaux d'entretien ou de maintenance réalisés par des entreprises sont effectués pour le compte d'un service donné, demander à l'entreprise de le préciser sur la facture.
	TITRE VII Dépenses d'infrastructure		
Chap 1	TITRE VIII Frais divers de gestion		
VIII 2 1	Chauffage, éclairage, eau..		
VIII 2 3	Documentation		
VIII 3 3	Entretien du matériel		
Chap 4	Parc – auto		
Chap 5	Transports et déplacements		
Chap 7	Frais de l' H.C.A		
	TITRE X Recherche médicale		Le montant de la recherche médicale peut être connu avec exactitude par service mais on estime que son activité bénéficie à l'ensemble des services et non à un service précis.
	TOTAL		

- Porter les montants dès la liquidation, ne pas attendre le mandatement qui risque de tarder par manque de crédits.
- Veiller à ce que la même dépense ne soit pas comptabilisée deux fois (à la liquidation et au mandatement)

ETABLISSEMENT.....

TABLEAU N° C 1

REPARTITION PRIMAIRE DES CHARGES

PREMIER TRIMESTRE

	SECTIONS AUXILIAIRES										SECTIONS PRINCIPALES				TOTAL	%
	BLOC OPER	IMAGE RIE	LABO RATOIRE	EXPLOR FONC	SEMEP	ERGO THERAP	REED FONC	ADMI NISTR	SCES ECO	SCES SOC	PEDIA TRIE	MED INTERN	.....	SOUS TOTAL		
PERSONNEL																
ALIMENTATION																
PHARMACIE																
FOURNIT DIVERSES																
ENTRET. & MAINTEN																
CHARGES COMMUNES																
TOTAL											A	B	C	Σ (1)		
										%	A / Σ X 100	B / Σ X 100	C / Σ X 100			

(1) Σ = A + B + C

الملاحق

ETABLISSEMENT.....

TABLEAU C2

PREMIER TRIMESTRE

REPARTITION SECONDAIRE DES CHARGES

	SECTIONS AUXILIAIRES										SECTIONS PRINCIPALES		
	BLOC OPER	IMAGE RIE	LABO RATOIRE	EXPLOR FONC	SEMEP	ERGO THERAP	REED FONC	ADMI NISTR	SCES ECO	SCES SOC	PEDIA TRIE	MED INTERN	.....
TOTAL REPARTITION PRIMAIRE											A		
BLOC OPERATOIRE	• (1)										(2)		
IMAGERIE		•											
LABORATOIRE			•										
EXPLOR. FONCTION				•									
S E M E P					•								
ERGOTHERAPIE						•							
REEDUC. FONCTIONN							•						
ADMINISTRATION								•					
SCES ECONOMIQUES									•				
SCES SOCIAUX										•			
TOTAL REPARTITION SECONDAIRE											B		
TOTAL GENERAL											A+B		
UNITE D'ŒUVRE	K	R	B	EXAMEN	--	SEANCE	SEANCE	--	--	--	J. H	J. H	--
NOMBRE D'U.O											C		
COUT U.O											D	(3)	

(1) Porter le total des charges de chaque section auxiliaire dans la case correspondante (•)

(2) Porter la part du total des charges de la section auxiliaire qui revient à la section principale

(3) Le coût d'une unité d'œuvre est calculé selon la formule suivante : D = A+B / C

ETABLISSEMENT.....

TABLEAU C 3

PREMIER TRIMESTRE

TABLEAU RECAPITULATIF REPARTITION PRIMAIRE ET SECONDAIRE

	SECTIONS AUXILIAIRES										SECTIONS PRINCIPALES			TOTAL	%
	BLOC OPER	IMAGE RIE	LABO RATOIRE	EXPLOR FONC	SEMEP	ERGO THERAP	REED FONC	ADMI NISTR	SCES ECO	SCES SOC	PEDIA TRIE	MED INTERN	.....		
PERSONNEL															
ALIMENTATION															
PHARMACIE															
FOURNIT. DIVER															
ENTRETIEN & MAINTEN															
CHARGES COMMUNES															
S/TOTAL															
BLOC OPERATOIRE	◆														
IMAGERIE		◆													
LABORATOIRE			◆												
EXPLOR. FONCTIONN				◆											
SEMEP					◆										
ERGOTHERAPIE						◆									
REED. FONCTIONNELLE							◆								
ADMINISTRATION								◆							
SCES ECONOMIQ									◆						
SCES SOCIAUX										◆					
									SOUS TOTAL						
										TOTAL					
										%					
UNITE D'ŒUVRE	K	R	B	Examen	--	Séance	Séance	--	--	--	J. H	J. H	--		
NOMBRE D'U. O															
COUT U. O															

30

TABLEAU C4

CLES DE REPARTITION

SECTION AUXILIAIRE	CLE DE REPARTITION
BLOC OPERATOIRE	le nombre de K
IMAGERIE	le nombre de R
LABORATOIRE	le nombre de B
EXPLORATION FONCTIONNELLE	le nombre d'examens
S E M E P	au dinar le dinar
ERGO THERAPIE	le nombre de séances
REEDUCATION FONCTIONNELLE	le nombre de séances
ADMINISTRATION	au dinar le dinar
SERVICES ECONOMIQUES	au dinar le dinar
SERVICES SOCIAUX	au dinar le dinar