



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة د. الطاهر مولاي سعيدة

كلية العلوم الاقتصادية و العلوم التجارية و علوم التسيير

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في

العلوم الاقتصادية

تخصص محاسبة و جباية

بعنوان:

محاولة تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في القطاع الصحي
دراسة حالة المؤسسة الإستشفائية - أحمد مدغري - بولاية سعيدة

إعداد الطالبتين:

مصطفاي سهيلة

بلهادي مختارية

أعضاء اللجنة المناقشة:

الأستاذ:..... رئيسا

الأستاذ: زروقي إبراهيم..... مشرفا و مقرا

الأستاذ:..... عضوا

الأستاذ:..... عضوا

السنة الجامعية 2016/2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الشكر والتقدير

لحمد الله حمداً كبيراً ونشكركم شكر الجزيل على توفيقه لنا لإتمام هذا العمل .

بدايةً نتقدم بجميل الشكر والعرفان إلى من أحسن إرشادنا وتوجيهنا بنصائح القيمة أستاذنا

الأستاذ المشرف الدكتور "زروقى إبراهيم".....شكر الجزيل أستاذنا الفاضل .

كما نتقدم بالشكر الخالص إلى كافة عمال المؤسسة العمومية الإستشفائية -أحمد مدغرى-

بسعادة وبالخصوص إلى من مد لنا يد العون السيد "عيساوى يوسف" .

ونقدم أيضاً بكامل الشكر إلى كافة مسؤولي وأساقفة وعمال كلية العلوم الاقتصادية

والتجارية وعلوم التسيير

وبالخاص الشكر إلى أساقفة أعضاء لجنة المناقشة الكرام .



الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

إلى قرّة عيني أُمّي الحبيبة حفظها الله تعالى و رعاها .

إلى سندی فی الحياة أبی الغالی حفظه الله تعالى و رعاها .

إلى أغلی ما فی الوجود ولدی الحبيب "محمد إسلام" .

إلى رفیق الدرب و الحياة زوجی "أحمد أمين" .

إلى جمع أفراد عائلتی و عائلة زوجی .

إلى صديقتی الغالية و شریکتی فی هذا العمل مختلریة .

أهدی هذا العمل .

سهيلّة





الإهداء

بسم الله الرحمن الرحيم

إلى قرّة عيني أمي الحبيبة حفظها الله تعالى وراعها.

إلى سندي في الحياة أبي الغالي حفظه الله تعالى وراعاه.

إلى من أنقاسهم معهم أجواء المحبة والأخوة الأسرية.....

إخوتي "يوسف، الطاهر، عبد الصمد"

إلى أختي ورفيقتي داريبي "كرمة"

إلى جميع الأهل والأقارب .

إلى صديقتي الغالية وشريكتي في هذا العمل سهيلة.

إلى صديقتي العزيزات ... "هاجر، فتيحة، سميرة"

أهدي هذا العمل.

مختارة



ملخص البحث:

يهدف من خلال هذه الدراسة إلى محاولة تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة لقياس تكلفة الخدمات الصحية في المؤسسة الإستشفائية أحمد مدغري بولاية سعيدة ، حيث تسعى إلى محاولة التأكد من لجاعتها كبديل لحاسبة التكاليف التقليدية المعمول بها في القطاع الصحي العمومي . و من خلال هذه الدراسة نحاول تأكيد فعالية طريقة الأقسام المتجانسة في قياس التكاليف و توفيرها لمخرجات واضحة و دقيقة ، ولقد توصلنا إلى مايلي :

- طريقة الأقسام المتجانسة غير ملائمة للعمل بها في المؤسسة الإستشفائية أحمد مدغري، نظرا لعدم وجود العوامل المساعدة على تطبيقها ومن أهم ما تم إستخلاص من هذه الدراسة عدم قدرة نظام التكاليف المستخدم في ترشيد التكاليف و كذا المساعدة على إتخاذ القرار، وهذا ما يعكس عدم قدرة الإيرادات على مواجهة مبالغ النفقات الضخمة و هذا ناتج عن كثرة الطلب على الخدمة الصحية و مما لا يخفى أن المؤسسات الإستشفائية لا زالت تسعى لتوفير خدمات ذات جودة أكبر.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف، طريقة الأقسام المتجانسة ، الخدمات العمومية ، المؤسسة الصحية ، قياس تكلفة الخدمة الصحية.

Summary:

The object of this study is to trying to apply the Homogeneous sections method to Measuring the cost of health services in AHMED MEDAGHRI hospital, Where we try to make sure Of their efficiency as an alternative to cost accounting tradional In the public health sector Through this study we try to confirm the Effectiveness of homogeneous sections in measuring costs And provide them with clear and accurate outputs, and We have reached the following results:

- Method of homogeneous sections is not suitable for work in the hospital AHMED MEDAGHRI Since there were no helpful factors in their application, One of the most important conclusions drawn from this study is The inability of the cost system used to rationalize costs and help to make decisions Which reflects

the inability of revenues to meet the large amounts of expenditure and this is due to the high demand for health service, the Hospital institutions are still seeking to provide quality services.

Keywords: Cost Accounting, Method of Harmonized Divisions, Public Services, Health Foundation, Cost of Health Service.

قائمة الجداول:

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
1	سلوك التكاليف الثابتة و المتغيرة.	12
2-1	أوجه الشبه بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية.	29
3-1	أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية.	30
1-2	آلية التوزيع التازلي أو التدريجي.	48
2-2	آلية التوزيع التبادلي.	49
3-2	مقارنة بين طريقة الأقسام المتحاسبة و بعض الطرق الأخرى	53
4-2	وحدات قياس التكلفة في قطاعات مختلفة.	64
1-3	عدد الأسرة في كل مصلحة	85
2-3	تكلفة الرحة الغذائية في اليوم الواحد لكل مريض في كل قسم ليلا و نهارا بالنسبة لقسم المصالح الإستشفائية	86
3-3	تكلفة الأدوية في اليوم الواحد لكل مريض في كل قسم ليلا و نهارا بالنسبة لقسم المصالح الإستشفائية	87
4-3	تكلفة الرحة الغذائية في اليوم الواحد لكل مريض في كل قسم ليلا و نهارا بالنسبة قسم مصلحة الإستعمالات	88
5-3	تكلفة الأدوية في اليوم الواحد لكل مريض في كل قسم ليلا و نهارا بالنسبة قسم مصلحة الإستعمالات	88
6-3	حدول التوزيع الأولي للمصاريف غير المباشرة	91
7-3	حدول التوزيع الثانوي للمصاريف غير المباشرة	93
8-3	تكلفة شراء المواد الأولية خلال شهر	95
9-3	تكلفة إنتاج الخدمة	96
10-3	سعر التكلفة	98

قائمة الأشكال:

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
1-1	العلاقة بين التكلفة و الأمل و المصروف و الخسارة.	7-6
2-1		
3-1	عناصر التكاليف و علاقتها بالمنتج.	10
4-1	ملوك عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج.	11
5-1	بطاقة الأمر الإنتاجي	17
6-1	علاقة التكاليف الثابتة بمستوى النشاط.	32
7-1	علاقة التكاليف المتغيرة بمستوى النشاط.	33
8-1	طريقة خرائط الإلتزام.	36
1-2	حساب التكاليف و سعر التكلفة بطريقة الأقسام المتجانسة.	43
2-2	تحميل الأعباء على مختلف مراكز التحليل.	45
3-2	آلية التوزيع التازلي.	48
1-3	نسبة كل باب من الإيرادات.	77
2-3	نسبة كل باب من نفقات المستخدمين.	79
3-3	نسبة كل باب من نفقات التسيير.	81
2-3	المبكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الإستشفائية - أحمد مدغري - سعيدة.	82
2-3	المبكل التنظيمي الشامل لمستشفى أحمد مدغري - سعيدة -	83
3-3	التكلفة الإجمالية للخدمة.	97

قائمة الاختصارات و الرموز

الإختصارات و الرموز	مدلولها	معناها باللغة العربية
AAA	Accounting American Association	الجمعية الأمريكية للمحاسبة
ABC	Activity Based Costing	التكاليف المبنية على الأنشطة
WHO	World Health Organisation	منظمة الصحة العالمية

الفهرس

قائمة المحتويات

II	الشكر و الإهداء
VIII	ملخص
VIII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
VIII	قائمة الاختصارات و الرموز
VIII	قائمة المحتويات
أ-ح	المقدمة
1	الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة التكاليف
2	مقدمة الفصل
3	المبحث الأول: ماهية التكاليف
3	المطلب الأول: مفهوم التكلفة
8	المطلب الثاني: تبويب عناصر التكلفة
15	المطلب الثالث: أسس تخصيص التكاليف
20	المبحث الثاني: عموميات حول محاسبة التكاليف
20	المطلب الأول: التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف و مفهومها
25	المطلب الثاني: أهداف محاسبة التكاليف و وظائفها
27	المطلب الثالث: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية و المحاسبة الإدارية
31	المبحث الثالث: سلوك التكاليف و طرق قياس التكاليف
31	المطلب الأول: ماهية سلوك التكاليف
32	المطلب الثاني: أشكال سلوك التكاليف
33	المطلب الثالث: أهمية دراسة سلوك التكاليف و طرق قياس التكاليف
38	خاتمة الفصل
39	الفصل الثاني: طريقة الأقسام المتجانسة في المؤسسات الخدمية
40	مقدمة الفصل
41	المبحث الأول: ماهية طريقة الأقسام المتجانسة
41	المطلب الأول: مفهوم طريقة الأقسام المتجانسة و أهم مبادئها
47	المطلب الثاني: آليات توزيع الأعباء غير المباشرة

50	المطلب الثالث: تقيم طريقة الأقسام المتجانسة و مقارنتها ببعض الأنظمة الأخرى
54	المبحث الثاني: قياس التكاليف في المؤسسات الخدمية
54	المطلب الأول: مفهوم الخدمة العمومية و أنواعها
59	المطلب الثاني: قياس تكلفة الخدمات
60	المطلب الثالث: تحديد مراكز و وحدات التكلفة في المؤسسات الخدمية
65	المبحث الثالث: النظام المحاسبي في المستشفيات
65	المطلب الأول: طبيعة النظام المحاسبي في المستشفيات
65	المطلب الثاني: الإطار العام للنظام المحاسبي في المستشفيات
67	المطلب الثالث: أهداف و خصائص النظام المحاسبي في المستشفيات
71	خاتمة الفصل
72	الفصل الثالث: محاولة تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في المؤسسة الإستشفائية – أحمد مدغري - بسعيدة
73	مقدمة الفصل
74	المبحث الأول: لمحة عن المؤسسة الإستشفائية – أحمد مدغري
74	المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة
77	المطلب الثاني: الوضعية المالية للمؤسسة وهيكلها التنظيمي
82	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
84	المبحث الثاني: نحو تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة لقياس تكلفة الخدمات الصحية
85	المطلب الأول: تحديد التكاليف وفق طريقة الأقسام المتجانسة
99	المطلب الثاني: تحليل و تفسير نتائج تطبيق نظام الأقسام المتجانسة
101	خاتمة الفصل
103	خاتمة عامة
106	قائمة المصادر و المراجع
110	قائمة الملاحق

مقدمة

توطئة:

إن الدولة الجزائرية تقوم كل سنة بتخصيص مبالغ ضخمة ومهولة لسد حاجيات الدولة، والجزائر على غرار بعض الدول إلى غاية يومنا هذا مازلت تقدم خدمات الصحة والتعليم بجميع أطواره مجاناً ما يكلف الدولة مبالغ ضخمة جداً. شهدت البيئة الاقتصادية العديد من التغيرات من تقدم سريع في تقنية المعلومات، تسارع في ابتكار المنتجات، تقديم خدمات متميزة وزيادة شديدة في حدة المنافسة، فرضت على المؤسسات ومن ضمنها المؤسسات الصحية ضرورة تقديم منتجات وخدمات عالية الجودة وبأقل تكلفة ممكنة، هذا ما دفع إلى تحديث أنظمة محاسبة التكاليف والبحث عن طرق وأساليب جديدة لمواكبة هذه التغيرات.

يعتبر قطاع الصحة من أهم القطاعات في أي دولة ما، حيث تسهر الدول على تقديم أفضل وأرقى الخدمات الصحية لأنها تتعلق بالإنسان وتلامس الجوانب الأكثر أهمية في حياته، ولقد عملت الجزائر منذ الاستقلال على النهوض بهذا القطاع وتطويره من خلال مختلف التعديلات وسلسلة الإصلاحات المتبعة والعمل على تزويد المؤسسات الصحية بكل ما هو جديد في مجال التكنولوجيا والتقنيات الطبية والبحوث العلمية بهدف تحسين الخدمات الصحية، ونظراً لتزايد نفقات هذا القطاع وكذلك زيادة تكاليف الرعاية الصحية، أصبح من الضروري استعمال بعض الإستراتيجيات بغية الترشيد والتحكم في هذه التكاليف و من بين الإستراتيجيات المستعملة نجد نظام محاسبة التكاليف و التي تم تعميم تطبيقها على سائر مؤسسات الصحة العمومية، وتعتبر هذه الطريقة ملائمة لقياس تكلفة الخدمات المقدمة و كذا إعطاء تقرير دقيق عن تكلفة الخدمة و حجم الموارد التي تم استغلالها في تقديم الخدمة.

لقد احتلقت النظم في تحديد تكلفة الخدمة، أما بالنسبة للمؤسسات الصحية العمومية فقد تم تطبيق نظام تكاليف تقليدي مبسط قصد تسهيل عملية تحديد تكلفة الخدمات الصحية بدقة.

الإشكالية:

على ضوء ما سبق يمكننا طرح الإشكالية التالية:

هل يمكن اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة كطريقة من طرق حساب التكاليف في المؤسسة الإستشفائية أحمد

مدغري - سعيادة؟

للإجابة على الإشكالية السابقة يمكننا طرح بعض التساؤلات الفرعية :

- ما مفهوم التكلفة، ما هي أهم تربياتها، وكيف يمكننا دراسة سلوك التكاليف؟

- ما هو نظام التكاليف و ما أهم أهدافه و خصائصه؟

- ما المقصود بنظام الأقسام المتجانسة و ما تقيم الباحثين له؟

- ما طبيعة النظام المحاسبي في المستشفيات و كيف يمكن تحديد تكلفة الخدمات المقدمة؟

- هل تتوفر لدى القطاع الصحي العوامل المساعدة لتطبيق نظام الأقسام المتجانسة ؟

الفرضيات:

- تحتاج المؤسسة الإستشفائية إلى نظام تكاليف محاسبي متطور للحصول على معلومات أكثر دقة.

- لا يمكن تطبيق نظام الأقسام المتجانسة بمراحله كاملة في المؤسسة الإستشفائية أحمد مدغري نظرا

لوجود بعض الصعوبات .

- هناك بعض العوامل المساعدة لدى القطاع الصحي لتطبيق نظام الأقسام المتجانسة لقياس تكلفة

الخدمات.

- يبدو أنه من الصعب استخدام طريقة الأقسام المتجانسة نظرا لكثرة الأقسام و تعددها.

دوافع اختيار الموضوع:

- التخصص في مجال المحاسبة .

- الفصول إلى محاولة الوصول إلى حقائق جديدة من خلال محاولة تطبيق هذا النظام في المؤسسات الخدمية.
- قلة الدراسات السابقة حول نظام الأقسام المتجانسة ومدى إمكانية تطبيقه في المؤسسات الإستشفائية.
- الرغبة في الانتقال من الأنظمة التقليدية إلى محاولة تطبيق نظام تكاليف مغاير قد يسهم في تسهيل عملية قياس التكاليف الخدمية.

أهداف الدراسة:

- تكمين أهمية هذه الدراسة في مجموعة من المزايا ، تتمثل في :
- محاولة الإجابة على التساؤلات المطروحة والتأكد من صحة الفرضيات المقدمة.
- التعرف بشكل أكثر على نظام الأقسام المتجانسة و مدى دقة المخرجات المنحصل عليها من خلاله.
- قياس تكلفة الخدمات خاصة في المؤسسات الإستشفائية من خلال تطبيق نظام غير معمول به سابقا .

منهجية البحث:

لقد تم إتباع المنهج الوصفي في الجانب النظري لهذه الدراسة ،أما الجانب التطبيقي فسنقوم بالإعتماد على المنهج التحليلي و المقابلة الشخصية للحصول على تحليل التكاليف بأكثر دقة و موضوعية.

أدوات البحث المعتمدة: فيما يخص الجانب النظري استعنا بالمراجع و الكتب العربية و مذكرات الماستر التي

تناولت أحد جوانب الموضوع أو الموضوع بحد ذاته.

أما الجانب التطبيقي فقد تم الإعتماد على تصريحات المحاسب الخاص بالمؤسسة الإستشفائية بالإضافة إلى الوثائق المحاسبية ذات الصلة.

الدراسات السابقة :

1/بعلي حنان ،عمراني عائشة: مذكرة لبل شهادة الماستر بعنوان محاولة تطبيق نظام ABC لقياس تكلفة

الخدمات الصحية ،2016.

هدفت الدراسة إلى إبراز القصور في طرق التكاليف التقليدية في تحميل التكاليف غير المباشرة و مدى مساهمة تطبيق نظام ABC في تطوير المؤسسات الصحية من خلال تحقيق الدقة في الخدمات الصحية و الرقابة عليها.

ومن بين النتائج التي تم التوصل إليها :

- وجود بعض الصعوبات التي تحول دون تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة .
- وجود عدة عوامل أخرى تساعد على تطبيقه من بينها مشكل تسير الموارد و مشكل تخصيص التكاليف غير المباشرة.

2/بوعلي بودة: مذكرة لبل شهادة الماستر "تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في القطاع الصحي دراسة

حالة المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد بوضياف - ورقة 2010/2011.

هدفت هذه الدراسة إلى:

- محاولة إبراز أهمية المخاسبة التحليلية في المؤسسة الجزائرية.
- تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة لتحديد سعر التكلفة.
- إظهار أهمية محاسبة التكاليف كنظام يسمح للمسيرين بكشف نقاط الضعف و القوة و يساعدهم على إتخاذ القرار و ليس مجرد طريقة لحساب التكاليف.

ومن أهم النتائج التي توصل إليها:

- غياب محاسبة التكاليف في المؤسسات الجزائرية ، يعود لعدة إعتبارات أهمها الدور الذي أوكل به

للمؤسسة الجزائرية في ظل التوجهات الاشتراكية إذ تمثل في إشباع حاجات المجتمع الالامتناهية.

- تعتبر المحاسبة التحليلية مصدر معلومات متعدد المداخل من خلال تعدد الطرق فكل طريقة يمكن أن

توفر معلومات بشكل مغاير بقصد التحليل و الكشف عن مختلف الجوانب التي تؤثر في مسار

التكاليف.

- إن تطبيق طريقة الأقسام المتحاسبة في المؤسسات الإستشفائية يساعدها في معالجة و تحليل التكاليف

بصورة تسمح من معرفة الحلل في مراكز المسؤولية و من ثم تصحيحه بهدف تحسين الأداء و زيادة

الفعالية.

3/ غر محمد الخطيب:مذكرة لنيل شهادة الماحستير اعتماد طريقة الأقسام المتحاسبة في المحاسبة التحليلية

لتحديد الأسعار، دراسة حالة مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي والري الصغير بورقلة 2005-2006

حيث تناول الباحث مشكلة تحديد سعر التكلفة وسعر البيع في المؤسسات العمومية باعتماده على طريقة

الأقسام المتحاسبة،و محاولة تكييف المحاسبة التحليلية مع كل مؤسسة حسب اختيار العناصر التي يجب تحليلها

وتفاصيل التحليل، و تجميعات الأعباء والمنتجات، حاسبة التي تسمح بحساب التكاليف والنتائج، هذا بالأخذ

بعين الاعتبار تنظيم طبيعة نشاط المؤسسة بتوفير أداة فعالة للتسيير.

4/عزالدين بن موسى،مذكرة لنيل شهادة الماستر بعنوان أثر تطبيق نظام التكاليف المبي على أساس الأنشطة

(ABC) في تخفيض التكاليف وترشيد الأداء،2013.

يتمثل هدف الدراسة في محاولة إبراز أهمية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الجزائرية وتصور

نظام التكلفة على أساس النشاط لترشيد الأداء في الأجل القصير وزيادة فاعليته، ودوره في تحسين طرق تخفيض

التكلفة.

النتائج المتوصل إليها من خلال هذه الدراسة:

- ساهم نظام محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة في تخصيص التكاليف عند تطبيقه في قسم الاستعجالات

- نظام محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة جاء للقضاء على القصور في أنظمة التكاليف التقليدية حول تخصيص التكاليف على الأنشطة في ظل اعتمادها على الوسائل الحديثة في تقديم الخدمة للمرضى مما انجر عنه ارتفاع في التكاليف

- جوهر نظام (ABC) يكمن في استخدام مسببات التكلفة التي تمثل قاعدة تخصيص التكلفة للأنشطة، وهي الامتياز الرئيسي بين حساب التكاليف التقليدي ونظام ABC.

5/ حميدة سعاد، مذكرة ليل شهادة الماجستير بعنوان إستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، 2011.

تهدف هذه الدراسة إلى: كيفية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمات بالمؤسسة الصحية العمومية، و التعرف بشكل أوسع على نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

ومن خلال الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- إزداد أهمية محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية بسبب إزداد الإنفاق على القطاع الصحي والذي يعود بشكل أساسي إلى زيادة الطلب على الخدمات الصحية.

- يقوم نظام (ABC) على فكرة أساسية وهي أن المنتجات (الخدمات) هي التي تستهلك أنشطة المؤسسة وأن هذه الأنشطة هي التي تستهلك مواردها وهذا على عكس الطرق التقليدية التي تقوم على فكرة أن المنتجات (الخدمات) هي التي تقوم باستهلاك الموارد.

- يقوم نظام (ABC) بالبحث في العلاقة السببية لاستهلاك الموارد من قبل الأنشطة وفيما بين الأنشطة والمنتجات (الخدمات).

تقسيمات البحث:

من خلال هدف البحث و الإشكالية المطروحة إرتأينا لتقسيم البحث إلى ثلاثة فصول، فصلين نظريين أما الفصل الثالث تطبيقي ، تناولنا في الفصل الأول الإطار النظري لحاسبة التكاليف و هذا من خلال ثلاثة مباحث كل مبحث يتضمن ثلاثة مطالب.

أما فيما يخص الفصل الثاني فقد تطرقنا فيه إلى نظام التكاليف في المؤسسات الخدمية ، ويشتمل على ثلاثة مباحث و كل مبحث يتضمن ثلاثة مطالب.

و الفصل الثالث يحوي دراسة تطبيقية لمؤسسة إستشفائية بولاية سعيدة لمحاولة تطبيق نظام الأقسام المتجانسة لقياس تكلفة الخدمات الصحية، قمنا بتقسيم الفصل إلى مبحثين ، يتضمن المبحث الأول نحة عن المؤسسة محل الدراسة أما المبحث الثاني يتضمن تطبيق نظام الأقسام المتجانسة. بمختلف مراحله و تفسير النتائج المتحصل عليها و تحليلها.

الفصل الأول:

الإطار النظري لمحاسبة التكاليف

مقدمة الفصل :

لقد أصبحت محاسبة التكاليف تحتل موقعا متميزا داخل نظام المعلومات المحاسبي بصفة خاصة و نظم المعلومات الإدارية بصفة عامة ،و ذلك من خلال ما توفره من بيانات و معلومات تتسم بالصحة و الدقة و الملائمة ، و كذلك التوقيت المناسب و بالشكل الذي يعين الإدارة عند كافة مستوياتها على أداء وظائفها بأعلى قدر من الكفاءة و الفعالية.

هذا وقد عرفت محاسبة التكاليف بعدة تسميات عبر مراحل تطورها بدءا بالمحاسبة الصناعية في فرنسا أو محاسبة التكاليف بالنسبة للدول الأنجلوسكسونية ثم المحاسبة التحليلية للإستغلال ،و أخيرا و أمام زيادة حدة المنافسة في الوقت الراهن و سرعة التغيرات في بيئة الأعمال الحديثة أصبح دور محاسبة التكاليف أكثر إتساعا و أهمية حيث ظهرت مفاهيم جديدة تؤكد ذلك مثل إدارة التكلفة ، تكاليف النشاط ، وهو ما ينبثق عنه مدخل التكاليف المدعم للنشاط الإداري أو ما يعرف حاليا بالمحاسبة الإدارية أو محاسبة التسيير.

المبحث الأول: ماهية التكاليف

يعتبر مصطلح التكلفة من أكثر المصطلحات المحاسبية تداولاً و إنتشاراً ، إلا أن لفظ "تكلفة" لا يعني بمفرده كثيراً ،لكونه يعطي مجموعة متنوعة من المعاني ، فمن وجهة نظر العامة يقصد بها الأعباء المالية أو النقدية التي تنشأ نتيجة إقتناء سلعة أو الحصول على خدمة ما ،و بالتالي مستطرق في هذا المبحث إلى التعرف على مفهوم التكلفة و تبويب عناصرها و أسس تخصيصها.

المطلب الأول: مفهوم التكلفة

على الرغم من المعاني العديدة التي تحملها هذه الكلمة إلا أنها تعبر من منظور المحاسبة المالية عن مقدار التضحية التي تتكبدها المنشأة في سبيل الحصول على عنصر ذا قيمة إقتصادية .و هذا العنصر قد يكون على شكل مادي ملموس Tangible (مواد،آلات ، بضاعة...) أو على شكل غير ملموس Intangible (أحور، إحصاءة ،إنجاز...) و يمكن قياس التضحية بمقدار النقص الحاصل في الأصول.¹

من الضروري تعريف التكلفة حسب الصفة الدالة لها ، حيث أن كل صفة تضاف لكلمة "تكلفة" سوف تعطي خصوصية تختلف عن الأخرى .و نظرا لتعدد الأطراف المستعملة للبيانات و المعلومات التكاليفية كالإداريين و و المحاسبين و الإقتصاديين و المستثمرين وغيرهم، وتتنوع إحتياجاتهم من هذه المعلومات فإن مفهوم التكلفة بدون شك سوف يختلف باختلاف الغرض الذي سوف يستخدم من أحله و المجال الذي يستخدم فيه .و بناءا على ذلك فإنه لا بد من عرض المفاهيم المختلفة للتكلفة ضمن تبويات بحيث يمكن التعامل معها لخدمة الإحتياجات المتعددة ،و للوصول إلى هذه التبويات فإنه لا بد من تعريف مصطلح التكلفة

¹- د.عجيل حواد أبو حشيش ،محاسبة التكاليف قياس و تحليل ،دار وائل للنشر 2005،ص 34

يشكل عام فضلا عن التميز بين هذا المصطلح و بعض المفاهيم الأخرى المتداخلة معها، و ذلك تفاديا للخلط بين المصطلحات الفنية كالأضرار، الأمل، المصروف، سعر التكلفة ، القيمة.¹

إن تكلفة شيء معين بالنسبة للشخص العادي قد تعني الثمن المدفوع لشراء أو حيازة ذلك الشيء، وفيما يلي بعض التعريفات لمصطلح التكلفة:

- لقد عرف pearce و sturmei التكاليف بأنها: " الإنفاقات المالية التي تتحملها إدارة المشروع في سبيل جميع الموارد الإنتاجية لغرض إنتاج سلع أو خدمات يمكن بيعها ".²
- كما عرفها أحمد نور بأنها : " التضحية ات القيمة الاقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل".

- ويرى Gerard Melyon أيضا أن التكلفة تتشكل مع جمع كل الأعباء المتعلقة بصنع منتج معين (سلعة أو خدمة) وهي عبارة عن مفهوم داخلي في المؤسسة .

و التكلفة في مفهومها العام هي تضحية مادية إختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل أو بمعنى آخر هي إستفاد الموارد الاقتصادية المتاحة إختياريا بهدف الحصول على موارد إقتصادية أخرى في الحاضر أو المستقبل و من خلال هذا المفهوم يمكن أن نستنبط ثلاثة أركان يجب توافرها لكي يتحقق هذا المفهوم و هذه الأركان هي:³

1/ التضحية المادية أو إستفاد المورد الاقتصادي.

2/ الإختيار في قرار التضحية أو الإستفاد.

¹ - د. ثناء علي القبلي، قبلي و تخصيص محاسبة التكاليف و نظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية الإسكندرية 2006 ص 8

² - د. إسماعيل حجازي، محاسبة التكاليف الحديثة ، الأردن 2003 ، ص 12، ص 14

³ - بعالي حقان ، صبراني عائشة ، محاولة تطبيق نظام ABC لقياس تكلفة الخدمات الصحية: مذكره تفرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص محاسبة وجباية نفقة 2015-2016، ص 03.

3/ هدف أو نية أو الرغبة في الحصول على منفعة مادية أو مورد اقتصادي آخر في الحاضر والمستقبل.

و تتيح هذه الأركان الثلاثة لمفهوم التكلفة إمكانية التفرقة أو الفصل بينها وبين مفاهيم أخرى كالحسارة و الأمل و النفقة و المصروف.

1/ الحسارة Loss: تعرف الحسارة بأنها تضحية إختيارية أو إجبارية بموارد اقتصادية في الماضي و الحاضر و المستقبل دون الحصول على منفعة، و من أمثلة التكلفة الإختيارية تكلفة المخزون التالف بسبب الإهمال في النقل أو التخزين و عوامل التشغيل غير الطبيعية و الوقت الضائع غير الطبيعي، و كل ما يترتب على السرعة و الحريق من آثار يعتبر أمثلة للتضحية الإختيارية.

2/ المصروف Expense: تقسم التكاليف إلى تكاليف مستفدة و تكاليف غير مستفدة :

- التكلفة المستفدة: و هي تمثل قيمة المنافع الاقتصادية التي حصلت عليها المؤسسة و لم تستفد بعد و لذلك تعتبر أصول لدى المؤسسة. كما يمكن تعريفها بأنها التبعيات الاقتصادية التي سوف تقيد الفترة المحاسبية الحالية و لا يتوقع أن تقيد فترات مقبلة، و يتولد عن هذه التكلفة تحقق إيراد، و عند مقابلة الإيرادات بالتكاليف لقياس صافي الدخل تتحول هذه التكلفة إلى مصروف.

- التكلفة غير المستفدة: و هي تمثل المنافع الاقتصادية التي حصلت عليها المؤسسة و إستفدت خلالها خلال الفترة.¹

3/ الأصل Asset: عندما تتم عملية التضحية، نقول أن المنشأة قد ملكت أصلاً أي أن المنشأة أصبحت تمتلك

عنصراً ذا قيمة اقتصادية متوقعة Expected Economic Item، هذا الأصل سيظهر في حسابات

المنشأة و قوائمها المالية ضمن مجموعة الأصول مصنفاً وفقاً لنوعيته إما كأصل ثابت Fixed Asset، أو

كأصل متداول Current Asset، أو مصروفات مدفوعة مقدماً Repaid Expense... إلخ.²

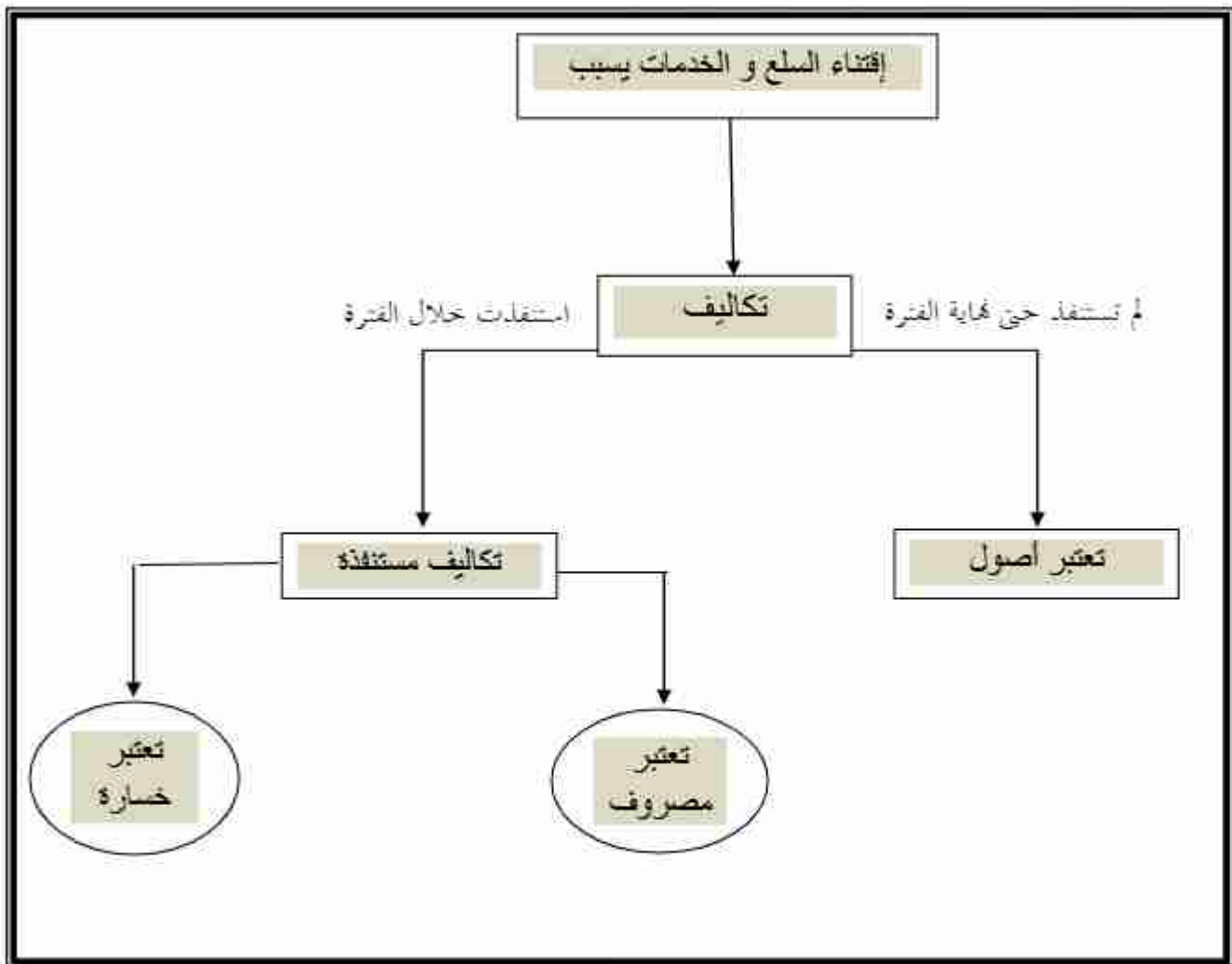
¹ - د. إسماعيل حمادي، مرجع سبق ذكره، ص 15

² - د. خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس و تحليل، دار وائل للنشر 2005، ص 34

4/ النفقة: هي التكاليف المستنفذة و هي النصحية التي تقيد فترات محاسبية مقبلة.

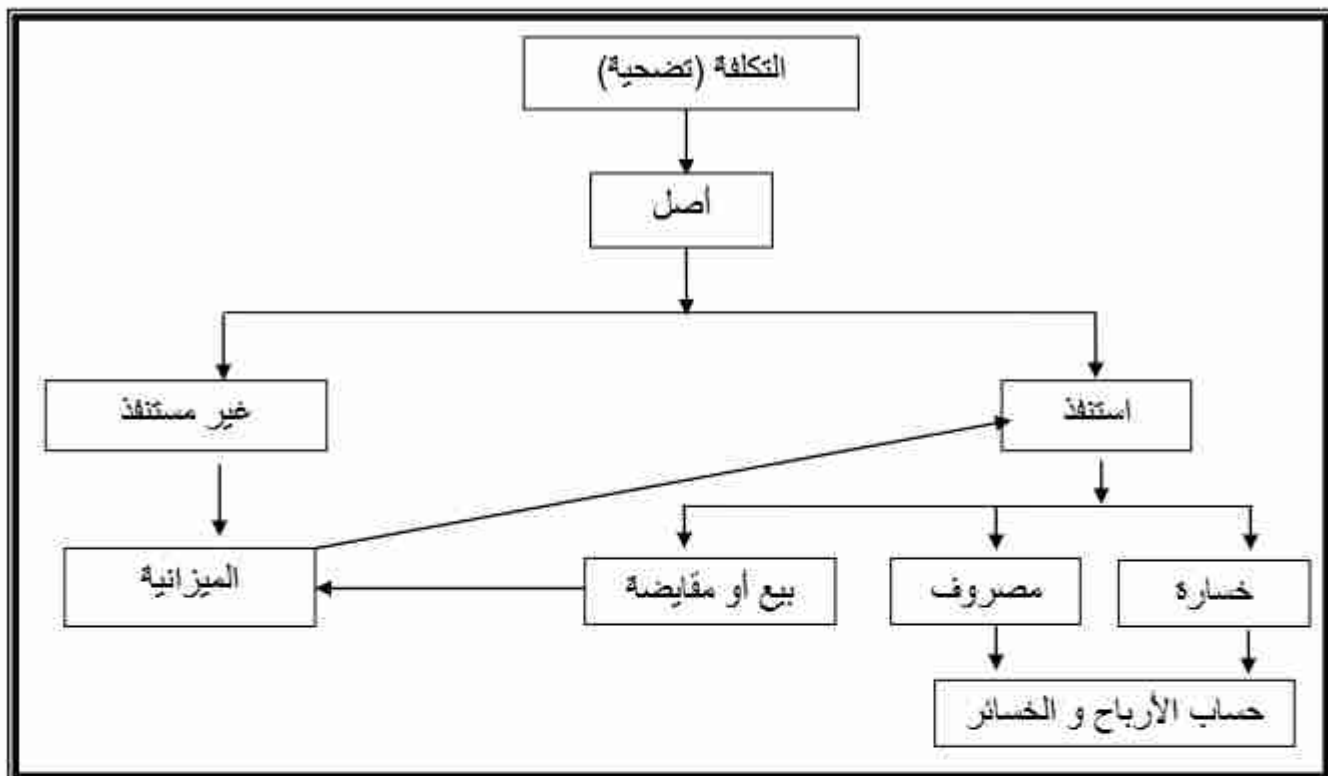
و الشكلا (1-1) و (2-1) يبينان العلاقة بين المصطلحات السابقة :

الشكل رقم (1-1) : العلاقة بين التكلفة و الأصل و المصروف و الخسارة.



المصدر: د. اسماعيل حجازي، مرجع سبق ذكره .

الشكل رقم (1-2): العلاقة بين التكلفة و الأصل و المصروف و الخسارة



المصدر: د. خليل عواد أبو حشيشة، مرجع سبق ذكره

المطلب الثاني: تبويب عناصر التكلفة

هناك عدة طرق لتبويب عناصر التكاليف و لعل أهم هذه الطرق هي:

1/التبويب الوظيفي لعناصر التكلفة:

يتم تصنيف التكاليف وفقا لهذا التصنيف على أساس علاقة التكلفة بالنشاطات التي إستفادت من هذه التكلفة و النشاط الاقتصادي بأي منشأة يتكون من ثلاث وظائف إنتاجية ،تسويقية، إدارية.¹

- تكاليف الإنتاج: هي التكاليف المرتبطة بالعمليات الإنتاجية بالمصنع مباشرة أو بصورة غير مباشرة وقت شراء المواد الأولية حتى يصبح سلعة تامة الصنع

- تكاليف التسويق: هي تكاليف البيع و التوزيع و تتكون من تكاليف المواد و الأجر المرتبطة بعمليات تسويق المنتجات مثل تكاليف المواد المستخدمة في قسم التسويق مثل: المطبوعات ،مواد اللف و الحزم...إلخ، رواتب و أجر موظفي إدارة المبيعات ،نفقات الإعلان ، نقل السلع و توزيعها على العملاء...إلخ

- تكاليف إدارية: و هي التكاليف التي ترتبط بالإدارة في ممارسة نشاطها الإداري و تتمثل في تكاليف المطبوعات ،مرتبات و أجر الموظفين الإداريين ،الإضاءة لمباني و الهاتف بالبريد...إلخ.

2/التبويب حسب علاقتها بالمنتج:

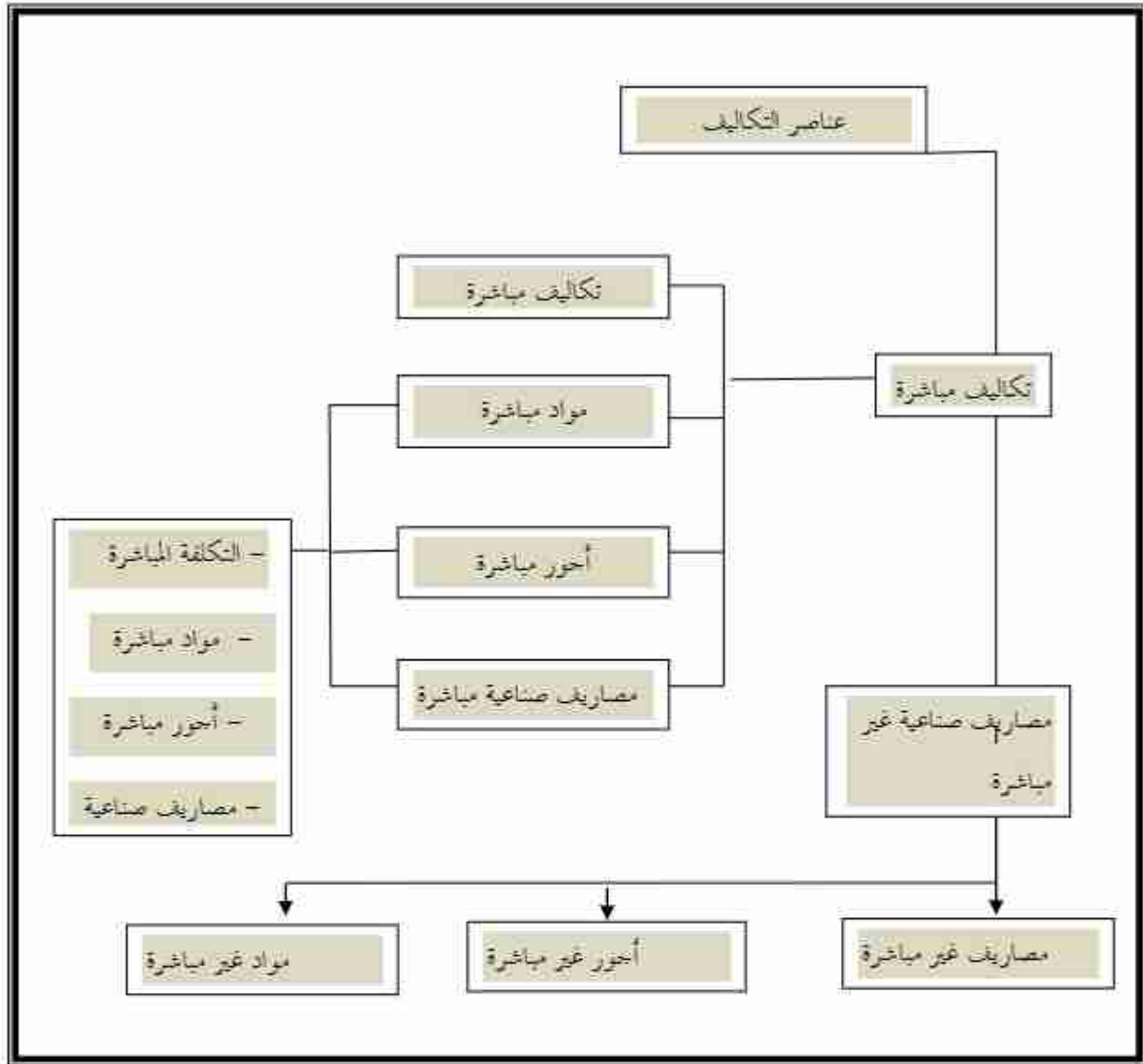
أ- التكاليف المباشرة: و هي التكاليف التي يمكن أن نجد إرتباطها مع الغرض من التكلفة أو المنتج أو حط الإنتاج ، أي هي التكاليف التي يمكن تتبعها ،و تتكون هذه التكاليف من العناصر التالية:

١- يعاللي حدان ،عمراني علاشة ،محاولة تطبيق نظام ABC لقياس تكلفة الخدمات الصحية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص محاسبة وجباية نفقة 2015-2016

- المواد المباشرة: وهي المواد التي يمكن تتبعها و تخصيصها على وحدات المنتج و ذلك لأنها من المكونات الرئيسية للوحدات المنتجة، مثل الأخشاب في صناعة الطاولات أو الكراسي، و يمكن أن يطلق على المواد المباشرة مصطلح المواد الأولية و ذلك لأنه يمكن ردها مباشرة إلى المنتج النهائي
- الأحور المباشرة: و هي أحور العمال الذين يقومون بتصنيع المنتج مباشرة و يعملون على خطوط الإنتاج مثل أحور عمال تشغيل آلات الغزل و النسيج ، عمال مكائن الأتبان.¹
- ب- التكاليف غير المباشرة: هي التكاليف التي لا يمكن تتبعها و تخصيصها لوحدة الإنتاج كما لا يمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة من هذه العناصر بدقة ، و هي تتكون من مجموعة من عناصر التكاليف منها:
 - المواد غير المباشرة: و هي المواد التي لا يمكن تتبعها و تخصيصها لوحدة المنتج، مثل مواد صيانة الآلات ، مواد اللف و الحزم ، وقود السيارات و النقل، المواد المكتنية.
 - الأحور غير المباشرة: و هي كافة الأحور التي لا يوجد لها إرتباط مباشر مع الوحدة المنتجة مثل أحور العمال المساعدين ، أحور عمال النقل.
 - المصروفات غير المباشرة: في كل المصاريف التي تحدث داخل الوظيفة الصناعية بإستثناء المصاريف المباشرة مثل التأمين على المصنع .

¹- كتاب محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتصميم و تطوير المتاحف، المملكة العربية السعودية :ص 26

الشكل رقم (1-3): يوضح عناصر التكاليف و علاقتها بالمنتج



المصدر: د. غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة الثانية 2002 .

3/التبويب حسب علاقتها بحجم الإنتاج أو مستوى النشاط

الشكل (1-4): يمثل سلوك عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج



المصدر: برير فاطمة ، نظري حديجة ، مذكرة تخرج ليل شهادة الماستر، مدى تطبيق الطرق الحديثة لحساب

التكاليف في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، دفعة 2013/2014 ص 20

أ/ التكاليف الثابتة : هي التكاليف التي لا تتغير مجموعها خلال فترة زمنية معينة (خلال المدى الملائم) بتغير حجم

النشاط ، فهي على عكس التكاليف المتغيرة لا تتأثر بالتغير في حجم النشاط خلال الفترة . و بناء عليه فكلما

ارتفع أو انخفض مستوى النشاط خلال المدى الملائم تبقى التكاليف الثابتة كما هي و لا تتغير في مجموعها .¹

و بمعنى آخر فهي تتضمن عناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة بصفة لازمة و مستمرة دون أن يكون هناك

علاقة إرتباط بمستوى النشاط و لا تستجيب لتغيرات إعتبارها تكاليف و يكون نصيب الوحدة المنتجة من

هذه التكاليف يتناسب عكسيا مع مستوى النشاط و تشمل الإهلاكات ، التأمين .²

ب/ التكاليف المتغيرة : وهي التي ترتبط بالتغيرات في حجم الإنتاج المؤدى و تسلك معها سلوكا طرديا ، حيث

تستجيب للتغير في مستوى نشاط المؤسسة و تكون تكلفة الوحدة المنتجة من هذه التكاليف ثابتة .

و فيما يلي ملخص لسلوك التكاليف الثابتة و المتغيرة:

¹ مدخليل عواد أبو حشيش ، مرجع سبق ذكره، ص 44

² عبد المقصود بيان ، أساسيات محاسبة التكاليف، دار المعرفة الجامعية، مصر ص 48

الجدول رقم (1-1) يمثل سلوك التكاليف الثابتة والمتغيرة.

التكلفة	في مجموعها	للوحدة
<u>التكلفة المتغيرة</u>	إجمالي التكلفة المتغيرة يتغير تناسبياً مع التغير في حجم النشاط	تبقى التكلفة المتغيرة للوحدة ثابتة.
<u>التكلفة الثابتة</u>	لا تتأثر التكاليف الثابتة في مجموعها بالتغير في حجم النشاط أي أن إجمالي التكلفة الثابتة تبقى على ما هي عليه حتى لو تغير حجم النشاط	تكلفة الوحدة من التكاليف الثابتة متغيرة (تزداد بانخفاض الإنتاج و تقل بزيادته)

المصدر: د. غواد خليل أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس و تحليل، دار وائل للنشر 2005، ص 46

يتضح مما سبق أن التمييز بين كل من التكاليف الثابتة و المتغيرة إنما يتضح في ضوء عدة فروض أساسية هي:

- 1- تعرف التكاليف كتكاليف ثابتة أو متغيرة في علاقتها بهدف أو محل التكلفة الذي يمكن أن يكون سلعة أو خدمة أو مشروع أو عميل أو نشاط قسم .
- 2- يوجد هدف واحد أو محرك واحد أو محل واحد للتكلفة ، بمعنى أن يتم تثبيت أثر محركات التكلفة الأخرى على إجمالي التكاليف أو يتم إعتبارها غير هامة.
- 3- إجمالي التكاليف يأخذ الشكل الخطي ، بمعنى أنه عندما يتم تمثيل التكاليف على رسم بياني فإن إجمالي التكلفة في علاقتها بمحرك التكلفة سيأخذ شكل الخط المستقيم المتصل غير المنقطع.

- 4- الإنحرافات في محرك التكلفة تتم داخل مدى ملائم أي أن التكاليف الثابتة يكون مجموعها ثابت - فقط - خلال نطاق و مدى معين و أيضا خلال فترة زمنية معينة.¹

ج/التكاليف الشبه المتغيرة أو شبه الثابتة: هي التكاليف التي تجمع بين خواص التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة و تتغير مع مستوى النشاط بصورة متدرجة إذ تتزايد مع مستوى النشاط في مدى معين و تثبت لبعض الفترات.²

4/التبويب لأغراض إتخاذ القرارات:

لإتخاذ القرارات الخاصة بالإدارة لابد من تحديد التكاليف المرتبطة بمثل هذه القرارات ، و فيما يلي بعض هذه التكاليف و التي من الممكن أن تؤثر في بعض القرارات في المنشأة:

أ/تكلفة الفرصة البديلة: تمثل أقصى عائد مفقود نتيجة إستخدام الموارد في البديل الحالي و عدم إمكانية تحريره لإستخدامه في البدائل الأخرى التي كانت متوافرة له أثناء إتخاذ القرار الحالي .

وهي الأرباح المفقودة بعد البديل الأول ، لذلك تكلفة الفرصة البديلة هي الخسارة التي تحملتها المنشأة نتيجة التصحية بالبديل الآخر المتاح لها ، و لا يتم تسجيل الفرصة البديلة في السجلات المحاسبية.

ب/التكلفة التفاضلية: عند وجود بديلين أو أكثر متاحين لمشروع للإختيار بينهما لتفقد مهمة أو القيام بعمل ما، فمن الطبيعي أن يكون لكل بديل تكاليفه الخاصة به، و الفرق بين تكاليف البديلين هو الذي يسمى بالتكلفة التفاضلية و بالتالي فهي ملائمة لأغراض إتخاذ القرارات المختلفة.

$$\text{التكلفة التفاضلية} = \frac{\text{إجمالي الزيادة في التكاليف}}{\text{إجمالي الزيادة في الإنتاج}}$$

¹- د. خليل عواد أبو حشيش، مرجع سبق ذكره.

²- د. عبد المقصود بيلان، أساليب محاسبة التكاليف، دار المعرفة الجامعية، مصر ص 48

ج/التكلفة الغارقة: هي تلك التي لا يتأثر مقدارها من بدّل تصرف لآخر و تظل ثابتة بغض النظر عما يتم إنجازه من قرارات و بالتالي فإن يتود هذا النوع من التكلفة تكون غير ملائمة لأغراض إتخاذ القرارات .

د/التكلفة المضافة: هي قيمة المتغير في مقدار التكاليف الذي يتج عن زيادة حجم الإنتاج من مستوى معين إلى مستوى آخر أكبر أو أقل من المستوى السابق.

5/التبويب لأغراض الرقابة

أ/التكاليف القابلة للرقابة: هي التكاليف القابلة للرقابة و التي يمكن التحكم فيها من حيث تحقيقها و تحديد مقدارها بصورة واضحة ملموسة بواسطة أحد الأشخاص المسؤولين في مستوى إداري معين و في حدود فترة زمنية معينة و في إطار ظروف تشغيل محددة و على ذلك فإنه ليس من الضروري أن تكون درجة التحكم في التكاليف مطلقة، بل يكفي أن تكون هناك القدرة على التأثير في هذه التكاليف بصورة واضحة¹

ب/ التكاليف غير القابلة للرقابة: هي التكاليف التي يمكن التحكم فيها و رقابتها عند مستوى إداري معين و ليست لديه السلطة للتحكم في تحقيق هذه التكاليف مثل تكاليف مراكز الإنتاج التي تخصص لكل قسم أو مركز من مراكز الإنتاج فهي تعتبر غير خاضعة لرقابة أقسام و مراكز الإنتاج

¹- يعالني حنان ،عمراني عللشة،مرجع سبق ذكره ص10

المطلب الثالث: أسس تخصيص التكاليف:

قبل التطرق إلى أسس تخصيص التكاليف سوف نذكر أهم الأهداف الرئيسية لتخصيص التكاليف و تتمثل في أربعة أهداف كالتالي:¹

1- التزويد بالمعلومات لإتخاذ القرارات .

2- تحفيز المديرين و العاملين .

3- تسوية التكلفة أو حساب إعادة السداد .

4- لقياس الدخل و الأصول للتقرير للجهات الخارجية.

و يوجد نظامان أساسيان لتخصيص تكاليف الإنتاج إلى منتجات أو الخدمات هما نظام تكاليف الأوامر و نظام تكاليف المراحل:

1/نظام تكاليف الأوامر: يستخدم نظام تكاليف الأوامر لقياس تكلفة المنتجات التي تقوم المنشأة بتصنيعها وفقا لمواصفات يحددها العميل، و يقوم نظام تكاليف الأوامر بتخصيص عناصر التكلفة على أوامر الإنتاج التي إستفادت منها .

كما يعتبر نظام التكاليف في هذه النقطة ذلك النظام الذي يمكن إستخدامه في الوحدات الإنتاجية ذات دورة الإنتاج القصيرة التي لا تتجاوز دورة الإنتاج فيها التكاليف بل يمكن أن تتكرر هذه الدورة خلال نفس فترة التكاليف. و من أمثلة هذه الصناعات صناعة السفن ،صناعة الطائرات و ينصب هدف قياس التكلفة في هذه الحالة على قياس تكلفة كل طلية أو أمر إنتاجي متضمنة إحتياجاته من مختلف عناصر التكاليف منذ بداية إنتاجه و إلى أن يستكمل تمهيدا لتسليمه إلى العميل .

¹- د.إهداء علي القباي، قياس و تخصيص محاسبة التكاليف و نظم إدارة التكلفة، الدار الجامعية الإسكندرية 2006 ص251

و يترتب على ذلك أن تتبع و قياس تكاليف الإنتاج في ظل نظام تكاليف الأوامر يتم على مستويين أساسيين حيث يتطلب الأمر تتبع و قياس التكاليف على مستوى و أقسام و مراكز الإنتاج و الخدمات كما يتطلب الأمر تتبع و قياس تكاليف الإنتاج على أوامر الإنتاج ذاتها.

و يفيد تتبع و قياس تكاليف الإنتاج على هذا النحو في مجالات التخطيط و الرقابة على نشاطات أقسام و مراكز الإنتاج كما يفيد لتحقيق هدف تسعير أوامر الإنتاج

أ/المحاسبة عن الأوامر الإنتاجية:

لتحديد و قياس تكلفة الأمر الإنتاجي بشكل مستقل لا بد من تجميع كافة عناصر التكاليف التي تم إنفاقها من مستلزمات سلعية مباشرة و أجور مباشرة و مصاريف صناعية مباشرة و غير مباشرة، و لكي يتم تحديد تكلفة كل أمر إنتاجي لا بد من فتح حساب أمر إنتاج رقم.... يرحل لهذا الحساب تكلفة المواد المباشرة و غير المباشرة و الأجور المباشرة و غير المباشرة و المصاريف الأخرى. و يبقى هذا الحساب مفتوحا حتى يتم الإنتهاء من الأمر الإنتاجي و يتم تحديد تكلفته الإجمالية و تخصص لكل أمر إنتاجي صفحة أو عدة صفحات في دفتر الأستاذ و التي من الممكن ان تأخذ الشكل التالي:

الشكل رقم (1_5): يمثل بطاقة الأمر الإنتاجي

بطاقة أمر إنتاجي

شركة فراس للصناعات التشغيلية

رقم الأمر الإنتاجي... إسم العميل... إسم المنتج...

تاريخ البدء... الكمية المطلوبة...

تاريخ التسليم المتوقع...

تكاليف غير المباشرة			الأجور المباشرة			تكاليف المواد المباشرة		
القيمة	رقم إذن	التاريخ	القيمة	رقم إذن	التاريخ	القيمة	رقم إذن	التاريخ
	الصرف			الصرف			الصرف	

المصدر: د. غسان فلاح المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة الثانية 2002 ص 237

ب/ تحميل الأوامر بعناصر التكاليف:

الإجراءات المتبعة لتحميل حسابات الأوامر بتكاليف الإنتاج المباشرة و غير المباشرة تكون على النحو التالي :

- تحميل حسابات الأوامر بتكلفة المواد المباشرة :يجب تحديد تكلفة المواد المباشرة المنصرفة من المحازن سواء

كانت خامات أو مواد نصف مصنعة أو مواد مساعدة و التي تدخل في عملية تصنيع الأمر الإنتاجي أو أقسام

الخدمات الإنتاجية عن طريق إذن صرف المواد و الذي يجب أن يحتوي على رقم الأمر الإنتاجي، إسم القسم

المصرف له المواد، و يتم تحميل هذه المواد على حساب الإنتاج تحت التشغيل للقسم و بعد ذلك يتم توزيعها إلى بطاقة الأمر الإنتاجي المعني.

- تحميل حسابات الأوامر بتكلفة العمل المباشر : لا بد من تحميل الأمر الإنتاجي بنصيبه في العمل المباشر بعد أن يتم تحديد العمل المباشر و تخصيصه على الأوامر الإنتاجية ، و يتم تحديد نصيب الأمر الإنتاجي من العمل المباشر عن طريق بطاقة الشعلة و التي يتم إصدارها لكل أمر إنتاجي على حدة، و يتم إثبات نوع العمل الذي قام به العامل ، وقت ابتداء و انتهاء العمل ، معدل أجر العامل و يتم توزيع بطاقات أولاً بأول في نهاية كل فترة ليتم تحميلها مباشرة على الأمر الإنتاجي.¹

- تحميل حسابات الأوامر بالتكاليف الصناعية غير المباشرة :

من الممكن أن تقوم المنشأة بتحميل التكاليف الصناعية على أساس فعلي و لكن هذا الأسلوب في حالة الإنتاج المنخفض الأقل من الطاقة المتاحة يؤدي إلى زيادة تكلفة الإنتاج بسبب تحميل الإنتاج بتكلفة الطاقة العاطلة ، لذلك تلجأ المنشآت الصناعية إلى تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على الأوامر الإنتاجية على أساس تقديري و ليس أساس فعلي.

يتم التكاليف الصناعية غير المباشرة على النحو التالي :

1/ يتم تقسيم المصنع إلى أقسام أو مراكز تسمى مراكز التكلفة أو مراكز إنتاج و مراكز الخدمات

2/ يتم تخصيص و توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على مراكز التكلفة

3/ يتم إعادة توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة الخاصة بمراكز الخدمات على مراكز الإنتاج حتى يتم حصر التكاليف بمراكز الإنتاج.

1- يعالي حنان ، عمرائي عاتقة ، مرجع سبق ذكره، ص 13

2/ نظام تكاليف المراحل: المرحلة أو القسم هو أي موقع في المصنع يتم فيه تشكيل (منع) المنتج حيث تضاف

تكاليف المواد والعمل وتكاليف الصنع الإضافية إلى المنتج. ويغض النظر عن عدد الأقسام (المراحل) فإن لكل

مرحلة خاصيتان أساسيتان : الأولى أن الأنشطة التي تتم في المرحلة يجب أن تكون موحدة و مغطاة لكل

المنتجات التي تمر بها و الثانية أن مخرجات القسم يجب أن تكون متجانسة.¹

و يتم تطبيق نظام تكاليف المراحل في المنشآت التي تقوم بإنتاج منتج وحيد متكرر ومن المنشآت التي تقوم

بتطبيق نظام تكاليف المراحل بها، منشآت تكرير البترول، معامل تكرير السكر، مصانع إنتاج الدهانات مصانع

الغزل والنسيج، مصانع التلغيزونات وغيرها.

لتطبيق نظام تكاليف المراحل في المنشآت يجب توفر الشروط التالية:

- أن تكون طبيعة الإنتاج مستمر و متصل و ليس طبقا لمواصفات العملاء.

- لأن يقسم المصنع إلى مراحل إنتاجية تزيد أو تقل حسب طبيعة الصناعة.

- أن تكون المنتجة في ظل نظام المراحل المتماثلة.²

1- د. خليل عواد أبو حشيش، مرجع سبق ذكره، ص 432

2- يعالي حضان، حمراشي علالسة، مرجع سبق ذكره، ص 13

المبحث الثاني: عموميات حول محاسبة التكاليف.

المطلب الأول: التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف و مفهومها.

نشأة محاسبة التكاليف و تطورها:¹

من المعلوم أن الحاجة أم الاختراع و نظرا لحاجة الإنسان إلى بيان العمليات المالية للنشاطات التي يقوم بها لذا نشأت المحاسبة ومع تطور الحياة الاقتصادية و الاجتماعية و العملية للإنسان تطورت المحاسبة.

ارتبط تطور المحاسبة تاريخيا بالتطور الاقتصادي التاريخي و ذلك كما يلي :

ففي مرحلة الاقتصاد الزراعي حيث كانت حياة أفراد المجتمع بدائية و يعتمدون في حياتهم على الزراعة والرعي و تربية الماشية ، كما كان سائدا في العصور القديمة و الوسطى لم تكن هناك محاسبة بالمعنى المعروف حاليا و إنما كانت عبارة عن سجلات تدون فيها بيانات وصفية سواءا بالنقش على الخشب أو على جلود الحيوانات وذلك لحفظ المعلومات التي تم تدوينها من الضياع أو النسيان حيث أن هناك سجلات كان يحتفظ بها المصريون و الصينيون و الرومانيون و اليونانيون و البابليون .

أما في مرحلة الاقتصاد التجاري حيث بدأت تتم عملية التبادل التجاري للسلع و الخدمات بين الأفراد و من ثم بين المجتمعات حيث ساد الاقتصاد التجاري أوروبا منذ بداية القرن الخامس عشر و قد إتسع نطاق التجارة الداخلية و الخارجية.

اختراع عالم الرياضيات الإيطالي لوكا باشيولي نظام أو نظرية القيد المزدوج عام 1494 في مدينة البندقية في إيطاليا و قبل إختراعها كانت تطبق نظرية القيد المفرد في المحاسبة ، و يعد هذا الإختراع بمثابة ميلاد جديد

¹ د. عامر عبد الله، رهبر التحديب، المحاسبة الإدارية، دار البداية للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى 2010، ص 11.

للمحاسبة و فقرة نوعية في تاريخ تطورها و تقدمها إذ تمكنت من الانتقال من نطاق البيانات الوصفية إلى نطاق البيانات المحاسبية عن إيرادات المنشأة و مصروفاتها و موجوداتها و التزاماتها و حقوق ملكيتها .

أما في مرحلة الاقتصاد الصناعي حيث ظهرت الشركات الصناعية الكبرى في القرن الثاني عشر مما أدى إلى ظهور حقول جديدة في المحاسبة مثل محاسبة التكاليف.

و مع بداية القرن العشرين حيث بدأت الشركات للمساهمة العملاقة من مبيعات و تجارية و مالية و مصرفية بالظهور، وحاجة هذه الشركات إلى رؤوس الأموال الضخمة مما أدى إلى انفصال الملكية عن إدارة المنشأة مما زاد من الحاجة إلى معلومات مالية عن أوجه نشاط المنشأة و ظهور حقل جديد في المحاسبة و هو تدقيق الحسابات .

تطورت المحاسبة شكلا و مضمونا ، فمن حيث الشكل استعملت أجهزة الحاسوب في المحاسبة مما أدى إلى سرعة ودقة اتخاذ الأعمال المحاسبية رغم ضخامة عددها ، أما من حيث المضمون فإن تطور المحاسبة كان ملازما لحاجة الإنسان و تطور مجتمعه إقتصاديا و إجتماعيا و قانونيا مما أدى إلى ظهور حقول متخصصة في المحاسبة.

و في القرن الواحد و العشرين حيث العولمة و الانفتاح العالمي في التجارة الخارجية ظهرت الحاجة إلى محاسبة الاندماج و إعداد القوائم الموحدة و محاسبة العملات الأجنبية من حيث العمليات التي تتم بالعملات الأجنبية و ترجمة القوائم المالية التي تتم بالعملات الأجنبية و محاسبة الاستثمارات في الأوراق المالية وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم (39).

ويرى الدكتور دهمش و رفيقاه أن هناك مجموعة من العوامل التي ساهمت في تطور المحاسبة وهي :

1- إختراع نظام القيد المزدوج.

2- الثورة الصناعية .

- 3- ظهور شركات المساهمة العامة مما أدى إلى فصل ملكيتها عن إدارتها.
 - 4- ظهور مهنة تدقيق الحسابات.
 - 5- تعدد المستثمرين الحاليين و المتوقعين في المستقبل سواءا محليين أو أجنبيا.
 - 6- زيادة حجم المنافسة في المشروعات المتساهمة.
 - 7- حاجة الحكومة إلى فرض ضرائب على أرباح المشروعات .
 - 8- التأثير الحكومي عن طريق التشريعات و القوانين المالية و التجارية .
- أ- لقد مر ظهور محاسبة التكاليف بمرحلتين مهمتين :

- محاسبة التكاليف التقليدية : مما هو معروف أن محاسبة التكاليف نشأت متأخرة عن المحاسبة المالية بما يقارب قرنين غير أنه يمكن القول أن نشأة محاسبة التكاليف قد صاحبت الثورة الصناعية و احتياجات أصحاب الصناعات إلى معرفة تكلفة إنتاجه الصناعي ، فقد كتب أحد أشهر الكتاب في إنجلترا سنة 1899 عن مدى منفعة معرفة تكلفة الشيء الذي تم إنتاجه ، ففي منتصف القرن الثامن عشر و حتى أواخر القرن التاسع عشر كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات حجم صغير ، والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية و نظام المحاسبة العامة هو المتبع في التسجيل لكن هذا النظام أصبح عاجزا عن تلبية إحتياجات و متطلبات المؤسسة و خاصة بعد الضائقة الكبرى سنة 1929 و قد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسات لتكاليفها و نواتجها الخاصة بكل منتج.¹

- محاسبة التكاليف المعاصرة : بدأت هذه المرحلة بعد سنة 1945 حيث تقدمت الصناعات في السنوات الأخيرة مما أدى إلى اشتداد المنافسة بين المنتجين و لكي تتمكن المؤسسة من الإستمرار وحب عليها أن تخفض من تكاليفها إلى الحد الأدنى و الحصول على أكبر قدر ممكن من الفائدة مع دراسة التكاليف بنسب أنواعها : تكاليف

¹- د. إسماعيل حمادي ، مرجع سبق ذكره، ص16

تاريخية، تكاليف إقتصادية، تكاليف تقديرية معيارية.... إلخ، لإستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة و معرفة عتبة مردوديتها.¹

ثانيا: مفهوم محاسبة التكاليف:

إن مفهوم محاسبة التكاليف يختلف من وجهتي النظر التاليتين :

- وجهة النظر الأولى تدعو الى التمييز بين محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية و تعتبر محاسبة التكاليف وسيلة لتحديد تكلفة الوحدات المنتجة و الإهتمام بدراسة معاني التكلفة و نظرياتها المختلفة، بينما تعتبر المحاسبة الإدارية أنها تسعى الى مساعدة المستويات الإدارية في إتخاذ قراراتها و وضع خططها بناء على أسس علمية يوفرها المحاسب المالي أو محاسب التكاليف.

- أما وجهة النظر الثانية فهي لا تضع حدا فاصلا بين محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية و تعتبر وجهة النظر الثانية هي الأكثر شيوعا و الأكثر قبولا، حيث يرى HORNGREN أن محاسبة التكاليف تهدف إلى تجميع و توفير المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات بأنواعها و التي تتعلق بمختلف المجالات بدءا بالعمليات المتكررة (الروتينية) إلى إتخاذ القرارات الإستراتيجية و صياغة السياسات الهامة للمنشأة، فضلا على أنها تساعد على سد الحاجة إلى التقارير المالية المطلوبة للجهات الخارجية من مستثمرين و مقرضين و جهات حكومية... إلخ، و بهذا المعنى فإن محاسبة التكاليف تتمثل في المحاسبة المالية و ذلك بمقدار ما توفره محاسبة التكاليف من معلومات تساعد على إستيفاء متطلبات التقرير الخارجي.²

و بطبيعة الحال لا يتسع المقام هنا لنذكر كل التعريفات لمحاسبة التكاليف التي تعددت و اختلفت بإختلاف الكتاب و المنظرين في هذا المجال، و لهذا سوف نكتفي بتقديم التعريفات التالية :

¹ - مسكال نصيرة، برجيل مليكة، مذكرة لئيل شهاده العالستر

² - د. إسماعيل حجازي، محاسبة التكاليف الحديثة، الأردن 2003 ص 18

- "هي الوسيلة التي تساعد الإدارة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لديها و التخطيط للمستقبل و التي يستخدمها محاسب التكاليف في تتبع و تسجيل و تحليل عناصر تكاليف عوامل الإنتاج لغرض استخدامها بأقصى درجة من الكفاءة".

- "أما الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) فقد أصدرت من خلال اللجنة التي شكلتها تحت إسم "لجنة مفاهيم و معايير التكلفة" مجموعة من التقارير تعرف محاسبة التكاليف ،و من بينها التقرير الذي أصدرته سنة 1948 و الذي يعرف محاسبة التكاليف كالاتي : "تتكون محاسبة التكاليف بوجه عام من المجالات المحاسبية التي تتعلق بتصنيف و تخصيص التكاليف على مركز التشغيل و وحدات الإنتاج أو لأي قيم من الدخل ، بالإضافة إلى أنها تتضمن توصيل المعلومات المتعلقة بالتكاليف كما يدخل في مجالها الأساليب و الطرق التي تسعى إلى تحديد النتيجة الصافية عن الفترة للمنشأة بالكامل أو بالنسبة لأقسام معينة من المنشأة".

كما يمكن تعريف محاسبة التكاليف كطريقة لمعالجة المعطيات لتحقيق الأهداف التالية :¹

- معرفة تكاليف مختلف الوظائف أو الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة .

- تحديد أسس التقييم لبعض عناصر ميزانية المؤسسة .

- تفسير نتائج حساب تكلفة المنتج لمقارنتها بأسعار البيع .

- وضع تقديرات لمصاريف و ميزانيات الإستغلال .

- تفسير الإنحرافات

هذا وقد عرفها البعض أنها "عملية تحديد و قياس و تسجيل و تحليل و تبويب و توزيع البيانات التكاليفية و ذلك

لتخطيط و رقابة و ترشيد قرارات الإدارة".²

¹- د.إهداء علي القباي، مرجع سبق ذكره،ص 25

²- د. إسماعيل حجازي، مرجع سبق ذكره،ص 20

و بناءا على ما تقدم نخلص الى القول أن محاسبة التكاليف هي نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع و قياس بيانات خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة الإنتاجية و تشغيلها وفقا لقواعد ومفاهيم محددة ،و ذلك بغرض تحديد تكلفة محركات هذه الأنشطة الإنتاجية سواءا كانت في شكلها الوسيط أو النهائي من أجل إستخدام هذه البيانات التكاليفية في التخطيط و الرقابة و إتخاذ القرارات .

المطلب الثاني: أهداف محاسبة التكاليف و وظائفها .

1/ أهدافها:¹ إذا كان نظام محاسبة التكاليف المطبق فعلا في المؤسسة على درجة عالية من الكفاءة و الفعالية فإنه سوف يوفر تدفق المعلومات في الوقت المناسب و بشكل مستمر لكافة المستويات الإدارية حيث تستخدم هذه المعلومات لتحقيق الأهداف مختلفة نذكر منها:

أ/ قياس تكاليف الأداء : الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف هو تسجيل و تبويب و تحليل و تلخيص البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف عن طريق تصميم المستندات و السجلات لإثبات تكلفة كل عنصر ، مما يؤدي للوصول للأهداف التالية :

- تحديد تكلفة كل عنصر .
- تحديد تكلفة عناصر التكاليف داخل كل مركز تكلفة .
- تحديد تكلفة كل منتج أو نشاط .
- تحديد التكلفة الإجمالية لتحديد أسعار بيع المنتجات .

ب/ الرقابة على عناصر التكاليف: تعتبر الرقابة على عنصر التكاليف أحد الأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف لتحقيق الكفاءة و الإستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج ، و عملية الرقابة على عنصر التكاليف تتطلب وضع الدوريات المستندية السليمة المتعلقة بعناصر التكاليف بهدف مراقبتها و السيطرة عليها و تعتبر الرقابة إحدى الوظائف المهمة في

¹ د. صنان قلاح العطارنة ،مرجع سبق ذكره،ص29 ص30

حالة وضع الموازنات ، حيث تساعد في رقابة العمليات بمقارنة النتائج الفعلية بالمخطط لها ، فإذا ما حدث إنحراف كبير عن الموازنة فيتم إبلاغ الإدارة لإتخاذ الإجراءات المناسبة .

ج/ إتخاذ القرارات : تستخدم الإدارة بيانات التكاليف في إتخاذ القرارات المتنوعة و غير المحدولة ، خاصة وأن الإدارة تواجه بعض المشاكل عند إتخاذ القرارات ، و من القرارات التي يمكن لبيانات التكاليف أن تساعد في إتخاذها ما يلي :

- تحديد العلاقة بين التكلفة ، الحجم ، الربح .

- شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التيحتاجها المنتج .

- إتخاذ قرار توقيف خط إنتاج معين أو الإستمرار به .

د/ إعداد الكشف المالي: تهدف محاسبة التكاليف إلى جمع البيانات و تحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج لتحديد تكلفة السلع المصنعة و البضاعة المباعة و التي تعتبر العناصر الرئيسية لإعداد حساب الإنتاج و تقوم مخزون الإنتاج التام و الإنتاج تحت التصنيع .

بالإضافة إلى الأهداف الآتية:

1- قياس و تحديد سعر التكلفة للوحدات المنتجة ، حيث يساعد تحديد هذه التكلفة الفعلية في :

- حساب تكلفة البضاعة المباعة .

- توفير الأساس السليم لتقييم وحدات الإنتاج التام و وحدات الإنتاج غير التام في آخر الفترة المالية و ذلك لغرض الإعداد الصحيح لنتائج الأعمال و القوائم المالية .

- تحديد سعر البيع للوحدة و بالتالي تحديد هامش الربح .

2- مساعدة الإدارة في تحديد التكاليف المستقبلية و إعداد الموازنات التقديرية .

3- تقييم أداء الأفراد و الأقسام و الأنشطة و تحسين خطط الحوافز .

2/ وظائفها:¹ يمكن حصر وظائف محاسبة التكاليف في الوظائف الرئيسية التالية:

- 1- **الوظيفة التسجيلية:** هي أولى الوظائف التي تقوم بها محاسبة التكاليف وتتم هذه الوظيفة بالإتيان الفعلي أو التاريخي لبيانات التكاليف التي تحدث للمنشأة، ويتم الإتيان في سجلات و دفاتر التكاليف المعدة لذلك طبقاً للتبويات المختلفة للتكاليف وتقوم الوحدة الاقتصادية باختيار الطريقة المناسبة للتسجيل إما على أساس طريقة الإدماج أو على أساس طريقة الانفصال .
- 2- **الوظيفة التحليلية :** وتتم هذه الوظيفة بتحليل بيانات ومعلومات التكاليف لاستخلاص النتائج وتفسير الأحداث التكاليفية، مما يحقق خدمة الإدارة في ممارسة مهام التخطيط ورسم السياسات واتخاذ القرارات.
- 3- **الوظيفة الرقابية :** وتعتبر من الوظائف المهمة و الأساسية التي تقوم بها محاسبة التكاليف ، من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، وتتم بحفظ أموال المشروع عن طريق الرقابة على عناصر التكاليف.
- 4- **الوظيفة الإحصائية :** وهي مرتبطة بالوظيفة الرقابية حيث بعد تحديد الإنحرافات و دراسة أسبابها بشكل دقيق تتم هذه الوظيفة بصياغة ما حدث من وقائع تكاليفية في شكل قوائم وتقارير توضع أمام الإدارة لتفسير لها تفسيراً علمياً مدلول هذه الوقائع.

المطلب الثالث: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية و المحاسبة الإدارية :

أولاً : علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية²

نشأت محاسبة التكاليف نتيجة عجز المحاسبة المالية في مواكبة التطور الذي حدث الثورة الصناعية و ما صاحبه من ضرورة وجود محاسبة متخصصة تواكب هذا التطور ،و أن المبادئ التي تقوم عليها محاسبة التكاليف تعد امتداداً للمبادئ التي تقوم عليها المحاسبة المالية و بالتالي فإن هناك علاقة قوية بينهما يمكن إيضاحها كما يلي :

¹- كتاب محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتطوير النماذج، المملكة العربية السعودية، ص 85

²- نفس المرجع ، ص 16

- تظهر المحاسبة المالية بيانات إحصائية عن الإيرادات و المصروفات في الحسابات الختامية في نهاية السنة ، وتقوم محاسبة التكاليف بتقديم ما يؤيدها من بيانات تحليلية و تفصيلية عن عناصر تلك الإيرادات و المصروفات .
- تستخدم بيانات محاسبة التكاليف في بعض الأحيان في تحقيق الضبط و الرقابة على بيانات المحاسبة المالية مثل البيانات المتعلقة بالأجور .
- تحتاج المحاسبة المالية إلى بعض البيانات التي توفرها محاسبة التكاليف عند تحديد نتيجة نشاط المنشأة و مركزها المالي في نهاية السنة ، مثل تكلفة المخزون السلعي ساعا مخزون المواد الأولية أو مخزون الإنتاج غير التام أو مخزون الإنتاج التام.
- تحتاج محاسبة التكاليف إلى بعض البيانات التي توفرها المحاسبة المالية عند قياس تكاليف الوحدات المنتجة و المباعة ، مثل شراء المواد الخام و أجور العاملين و شراء الأصول الثابتة لحساب الإستهلاكات.

أوجه التشابه و الاختلاف بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية:¹

تعني المحاسبة المالية بمعالجة المعلومات المالية و إيصالها إلى عدة جهات مستفيدة في شكل تقارير مالية (قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية) ويتم إعداد هذه التقارير الدورية وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها ، في حين تعني محاسبة التكاليف في المقابل بإعداد إدارة المنشأة بالمعلومات المالية اللازمة التي تعينها في اتخاذ القرارات الروتينية و الطارئة المختلفة . و لا يتم إعداد التقارير وفقا لمعايير محددة كما هو الحال في تقارير المحاسبة المالية و إنما تخضع عملية إعداد و معالجة المعلومات في تقارير محاسبة التكاليف لحاجة إدارة المنشأة و الغرض المعد من أجله التقرير ، و يمكن تلخيص أوجه التشابه و الاختلاف كما يلي:

¹- كتاب محاسبة التكاليف ، مرجع سبق ذكره ص 12

الجدول رقم (1-2) يبين أوجه الشبه بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية:

وجه الشبه	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
1- كلاهما يقوم بإعداد الحسابات الختامية و يتبعان نفس المبادئ و السياسات والإجراءات المحاسبية.	تقدم محاسبة التكاليف البيانات المتعلقة بتكلفة المنتجات و المخزون الباقي في نهاية المدف إلى المحاسبة المالية و هذا يساعد على إعداد الحسابات الختامية و قائمة المركز المالي للمشتاة.	تعد البيانات الأخرى المتعلقة بالموجودات عمهيدا لتصوير الحسابات الختامية و المركز المالي
2- تحقق كل منهما رقابة على بعضهما البعض	تناول محاسبة التكاليف الأرقام بشكل تحليلي و تفصيلي مثلاً: تبين محاسبة التكاليف و الإيرادات و النفقات بشكل تحليلي على مستوى مراكز التكلفة و الأقسام و الفروع و أصناف السلع و وحدات الإنتاج	تناول المحاسبة المالية الأرقام بشكل إجمالي و لا تدخل في التفصيل، مثلاً: الإيرادات و النفقات تظهر بشكل إجمالي في القوائم المالية

المصدر: كتاب محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص12

الجدول رقم 1-3 يبين أوجه الاختلاف بين محاسبة التكاليف و المحاسبة المالية:

وجه الاختلاف	محاسبة التكاليف	المحاسبة المالية
1- مستخدمو التقارير المالية.	أطراف التقارير المالية - جميع المستويات في إدارة المنشأة.	أطراف خارجية للمنشأة و تشمل ملاك المنشأة، و الدائون، و المستثمرون، و الجهات الحكومية
2- التقارير	تعتبر تقاريرها اختيارية و تبعا لطبيعة نشاط المنشأة و حاجة الإدارة إليها. و يحكم كمية المعلومات في التكلفة و المنفعة.	تعتبر تقاريرها إلزامية على جميع المنشآت الاقتصادية، و يحكم كمية المعلومات في التقرير الضوابط و التعليمات.
3- معايير إعداد التقارير.	لا يتم إعداد التقارير وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها، و إنما وفقا للأسس و القواعد و التعليمات التي تضعها إدارة المنشأة و التي تعتمد على هذه التقارير.	يتم إعداد التقارير و وفقا لمعايير محاسبية متفق عليها.
4- المعلومات التاريخية و المستقبلية.	تتم بالماضي و الحاضر و المستقبل فهي تستخدم البيانات الفعلية للاستفادة منها في إلقاء الضوء على ما قد يحدث في المستقبل حتى يمكن اتخاذ القرارات و لذلك فهي أقل دقة لأنها خاضعة للتنبؤ و الحكم الشخصي.	تتم بالبيانات التاريخية (الفعلية) عن عمليات حدثت فعلا، كذلك هي أكثر دقة لأنها تعتمد على مستندات.
5- كمية البيانات و المعلومات	تتصف البيانات و المعلومات التي تقدمها محاسبة التكاليف بأنها تفصيلية و لجميع أوجه النشاط التي تقوم بها المؤسسة و قد تعرض بعض تلك البيانات و المعلومات بالقيمة و الكمية معا.	تتصف البيانات و المعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية بالشمولية و أنها تعرض نتائج المنشأة ككل بصورة إجمالية و بالقيمة فقط.

المصدر: كتاب محاسبة التكاليف، مرجع المذكور سابقا، ص13

ثانيا: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية.¹

تقوم محاسبة التكاليف بدور مهم في عملية إعداد التقارير المالية بإعتبار أن تكلفة المنتج تمثل عنصرا أساسيا من العناصر اللازمة لتحديد الدخل و المركز المالي للمشأة و تعنى محاسبة التكاليف بشكل رئيسي بتجميع و تحميل تكاليف الإنتاج على الوحدات المنتجة . و تهدف محاسبة التكاليف بشكل أشمل إلى تزويد الإدارة بالمعلومات المالية المختلفة التي تعين الإدارة في عمليتي التخطيط و الرقابة .

و تظهر العلاقة بين محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية بوضوح عند قيام المشأة بإتخاذ قرار لمواجهة مشكلة معينة ، حيث تبدأ المشأة بتحديد المشكلة محل البحث و تحديد أبعادها و الهدف الذي ترغب الإدارة في تحقيقه ثم التعرف على البدائل المتاحة التي يمكن الإعتماد عليها لحل المشكلة مع تحديد نتائج إختيار كل بديل منها بحساب تكلفته و العائد المتوقع منه ، و أخيرا تقييم هذه البدائل و إختيار أفضلها و أنسبها للمشأة ، و هذا هو القرار الذي ساعدت في الوصول إليه البيانات التي توفرها محاسبة التكاليف.

المبحث الثالث: سلوك التكاليف و طرق قياس التكاليف.

المطلب الأول: ماهية سلوك التكاليف.

يقصد بسلوك التكاليف طريقة تغير عنصر التكلفة ، أو مدى استجابته للتغير في حجم الإنتاج ، فعندما يتغير مستوى الإنتاج تبقى بعض عناصر التكاليف ثابتة كما هي ، في حين تتغير بعض عناصر التكاليف إما كلية و بنفس نسبة التغير في حجم الإنتاج أو جزئيا . و تعتبر دراسة سلوك التكاليف مهمة أساسية عند إعداد معلومات التكاليف سواء كان إعداد هذه البيانات و المعلومات المالية لأغراض تحديد تكلفة المنتج أو لإمداد الإدارة بالتقارير المختلفة

¹ نفس المرجع المذكور سابقا، ص 14

التي تعينها في اتخاذ القرارات ، ويمكن القول أن عناصر التكاليف تنوب في علاقتها بالتغير في حجم الإنتاج إلى:

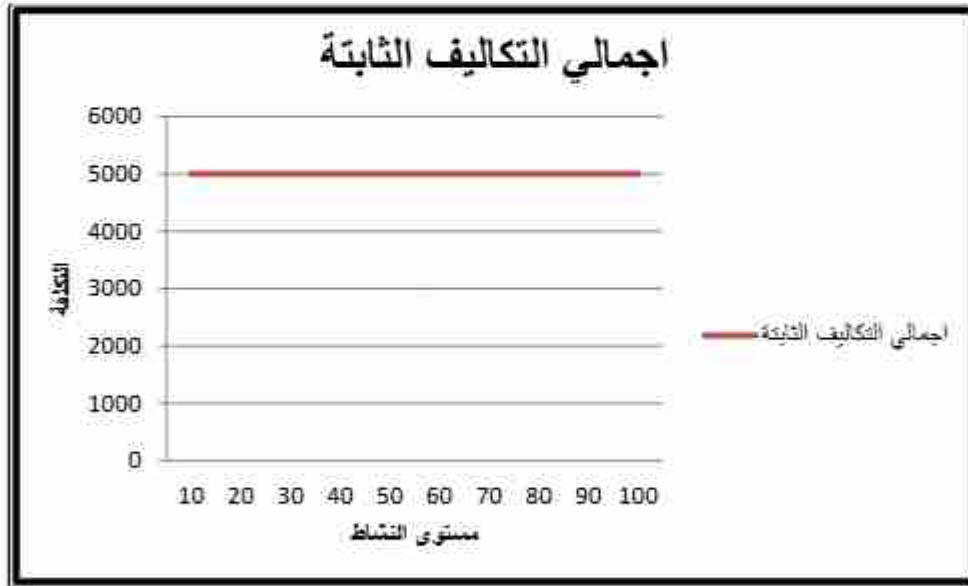
تكاليف ثابتة - تكاليف متغيرة - تكاليف مختلطة.¹

المطلب الثاني: أشكال سلوك التكاليف.²

من أهم وظائف محاسب التكاليف قيامه بتحليل أشكال سلوك التكاليف حيث تتغير بعض أنواع التكاليف مباشرة مع تغيرات حجم الإنتاج وهي:

أ- **التكاليف الثابتة:** هي تلك التكاليف التي تظل ثابتة بعض النظر عن التغير في حجم الإنتاج وذلك في ظل مدى معين من الإنتاج يسمى بالمدى الملائم ومن الأمثلة عليها الإيجار والتأمين واستهلاك الآلات والمعدات ومرتبات المشرفين وهذا ما يوضحه الشكل رقم (3-1).

الشكل رقم 1-6 يمثل علاقة التكاليف الثابتة بمستوى النشاط.



المصدر: كتاب محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتطوير المناهج، المملكة العربية السعودية، ص25

¹- د. نداء علي القباني ، مرجع سبق ذكره ص171

²- نفس المرجع المذكور، ص29

ب- **التكاليف المتغيرة:** هي تلك التكاليف التي تتغير بشكل مباشر و طردي مع التغير في حجم الإنتاج ومن أمثلة هذه التكاليف تكلفة المواد المباشرة و الأجور المباشرة . الشكل رقم (3- 2) يبين علاقة التكاليف المتغيرة بحجم النشاط.

الشكل رقم 1-7 يمثل علاقة التكاليف المتغيرة بمستوى النشاط.



المصدر: نفس المرجع و الصفحة السابق.

ت- **التكاليف المختلطة:** وهي تلك التكاليف التي تحوي جزء ثابت و جزء متغير، و قد يطلق على هذه التكاليف أحيانا التكاليف شبه المتغيرة أو التكاليف شبه الثابتة و تتغير هذه التكاليف مع التغير في حجم الإنتاج إلا أنها لا تتغير بنفس النسبة و ذلك لوجود ذلك الجزء من التكاليف الثابتة، و من أمثلتها تكاليف الكهرباء و الصيانة و العمل غير المباشر.

المطلب الثالث: أهمية دراسة سلوك التكاليف و طرق قياس التكاليف

أولاً: أهمية دراسة سلوك التكاليف.¹

يمكن القول أن أهمية تحديد سلوك التكاليف تتمثل في أغراض ثلاثة رئيسية هي :

1 - لأغراض تحديد التكلفة: بالنظر لاعتماد أنظمة محاسبة التكاليف الفعلية أو التقديرية على تصنيف

التكاليف إلى تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة فإن تقييم الإنتاج على أساس التكاليف المتغيرة يتطلب فصل

التكاليف الثابتة باعتبارها تكاليف تخص الفترة عن التكاليف المتغيرة.

2 - لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات:

يعتمد التخطيط - من ضمن أمور أخرى - على التنبؤ بسلوك التكاليف المستقبلية وتقدير مستوى تلك

التكاليف لكل بديل متاح وهذا بدوره يتطلب التعرف على سلوك التكاليف اتجاه عوامل عدة أهمها مستوى

النشاط.

3 - لأغراض الرقابة:

يعد الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة أمراً ضرورياً لوضع الموازنات التخطيطية التي تفيد لأغراض الرقابة

كما أن التكاليف الثابتة غالباً ما تكون غير خاضعة لسيطرة الإدارة مقارنة بالتكاليف المتغيرة.

ثانياً: طرق قياس التكاليف.²

لقد تناولنا سابقاً أشكال سلوك التكاليف و التي تأخذ ثلاثة أشكال: ثابتة و متغيرة و مختلطة ، كما بينا علاقتها

بحجم الإنتاج (مستوى النشاط) ، وبالنظر لإحتواء التكاليف المختلطة على عناصر من التكاليف المتغيرة وأخرى

¹- د.محمود علي الجبالي، د.قصي السامرائي، دار وائل للنشر-الأردن، ص 45

²- د. هادي علي القباني، مرجع سبق ذكره، ص 186

من التكاليف الثابتة فإن الأمر يتطلب استخدام بعض الطرف لتقدير التكاليف الثابتة وفصلها عن التكاليف المتغيرة ومن الطرق الشائعة لتحديد سلوك التكاليف ما يلي:

أ- طريقة أعلى و أدنى مستوى للنشاط:

تعد من أسهل الطرق وأكثرها استخداماً في تحليل عناصر التكاليف المختلطة إلى جزئها الثابت والمتغير وتعتمد هذه الطريقة على البيانات التاريخية في الحصول على أعلى وأدنى مستوى للنشاط كما تعتمد على حساب الميل على أساس أعلى و أدنى قيم التكاليف المراد تحميلها ، يتحدد معدل التكاليف المتغيرة إذ أن الفرق بين إجمالي تكاليف المستوى الأعلى والمستوى الأدنى لمستوى النشاط. و الفرق بين إجمالي التكاليف يرجع الى التفاوت في إجمالي التكاليف المتغيرة نتيجة لإختلاف مستوى النشاط بين النقطتين أما التكاليف الثابتة فتظل عند المستوى ذاته طالما لم يزد حجم الإنتاج عن المدى الملائم وبناء عليه يمكن تحديد الجزء الثابت لعنصر التكلفة ، وعلى الرغم من سهولة تطبيق هذه الطريقة لكنها تعاني قصوراً يتمثل في اعتمادها على نقطتين من نقاط التكاليف ومستوى النشاط ونجاهلها لباقي المعلومات عن النقاط الأخرى.

ب- طريقة عزائل الانتشار:

تعتمد هذه الطريقة - كطريقة الحد الأعلى والأدنى - على البيانات التاريخية ويتطلب تطبيقها تجميع البيانات المتعلقة بمستويات النشاط والتكاليف المقابلة لها عن عدد كاف من الفترات السابقة ويعتبر في تلك البيانات تفاوت مستويات النشاط من فترة لأخرى وعدم تغير الأساليب الإنتاجية خلال تلك الفترات، تعتمد هذه الطريقة على التمثيل البياني و تقدير العلاقة بين المتغيرين (المتغير التابع و المتغير المستقل) ويتم تقدير العلاقة من خلال ما يعرف بالتقريب الخطي ، حيث يتم تمثيل كل مستوى نشاط والتكاليف المقابلة بنقطة على الرسم البياني ومن ثم محاولة توفيق أفضل خط يتوسط تلك النقاط قدر الإمكان ، وتتميز هذه الطريقة بأنها تأخذ في الحسبان المعلومات المتوفرة عن مستويات النشاط والتكاليف المتعلقة بها كافة لكن اشتقاق خط التكاليف يتأثر

يتحكم القائم بالتحليل مما سيؤثر على تقدير إجمالي التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة لوحدة النشاط أو كليهما كما ينطبق عليها ذات القصور للمصاحب لطريقة أعلى وأدنى مستوى للنشاط والمتأمل في اعتمادها على البيانات التاريخية.

الشكل رقم (1-8) تمثيل بياني لطريقة خرائط الانتشار.



المصدر: د. ثناء علي القباقي، مرجع مذكور سابقاً، ص 188

ج- الطريقة الهندسية :

ويطلق عليها لدى بعض الكتاب طريقة قياس العمل وتعد من أكثر الطرائق استخداماً في المنشآت التي تستخدم نظم التكاليف المعيارية وطبقاً لهذه الطريقة يتم تحليل العلاقة بين المدخلات والمخرجات والتعبير عنها في شكل كمي كساعات العمل المباشر أو كمية المواد كما يتم الاستعانة بدراسة الوقت والحركة ومن ثم تحويل تلك المقاييس إلى تكلفة معيارية أو مقدرة وتستخدم هذه الطريقة لتقدير تكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة أما عناصر التكاليف الإضافية فيصعب تحديدها وفقاً لهذه النظرية ، ومن مزايا هذه الطريقة إمكانية

التوصل إلى معايير لما يجب أن تكون عليه التكاليف فضلاً عن عدم اعتمادها على التكاليف التاريخية في الفترات السابقة لكن يعاب عليها احتياجها لوقت وجهد كبيرين في التقدير كما أن تقديرات التكاليف وفقاً لهذه الطريقة تعكس الظروف المالية التي يصعب تحقيقها في الغالب.

د- طريقة تحليل الإنحدار :

تحليل الإنحدار هو طريقة إحصائية تقيس متوسط كمية التغير في المتغير التابع المتعلق مع التغير في واحد أو أكثر من المتغيرات المستقلة، وتستخدم هذه الطريقة لاستنتاج معادلة التكاليف باستخدام طريقة المربعات الصغرى التي تهدف إلى اشتقاق معادلة الخط المستقيم باستخدام أساليب إحصائية بدلاً عن الإحتياط الشخصي أو التحكمي كما في الأساليب الأخرى وتقوم طريقة المربعات الصغرى على توفيق معادلة الخط المستقيم بحيث يحقق الحد الأدنى لمجموع مربعات الإغراف بين نقاط التكاليف الفعلية وبين التكاليف المقدرة باستخدام الخط المستقيم ، وتتميز هذه الطريقة عن الطرائق السابقة بأنها تأخذ في الحسبان المعلومات المتوفرة عن سلوك التكاليف في الفترات السابقة كافة وتستخدمها بطريقة موضوعية من خلال تطبيق الأساليب الإحصائية ومما زاد من أهمية هذه الطريقة استخدام الأساليب الإلكترونية في التشغيل مما سهل استخدامها وخفض تكاليفه.

عائمة الفصل:

لقد قمنا من خلال الفصل السابق بالتطرق إلى المصطلحات و المفاهيم المتداولة ضمن مجال محاسبة التكاليف و توضيح الفرق بين بعض المصطلحات التي قد تتداخل مفاهيمها كالمصروف و النفقة و الخسارة، كما تعرضنا إلى مختلف تبويات التكلفة و تصنيفاتها و أسس تخصيصها .

وكان لابد من التطرق إلى التطور التاريخي لمحاسبة التكاليف و أهم الوظائف و الأهداف المتبعة من إستخدام محاسبة التكاليف ، كما قمنا بالتطرق إلى توضيح مختلف الفروقات بين محاسبة التكاليف و المحاسبة الإدارية و المحاسبة المالية قصد رفع الإلتباس الواقع بين هاتيه المفاهيم و هذا من خلال التطرق إلى أوجه الشبه و الاختلاف، و من أجل رؤية واضحة لمفهوم التكلفة قمنا بدراسة سلوك التكاليف و مدى أهميتها و كذا أهم الأشكال التي تتخذها التكاليف .

كان الهدف من خلال عرضنا لهذا الفصل التطرق إلى مختلف المفاهيم و التعريفات بغية توضيح شامل لمحاسبة التكاليف .

الفصل الثاني:

طريقة الأقسام المتجانسة في المؤسسات الخدمية

مقدمة الفصل:

إن الشيء الذي تتميز به المحاسبة التحليلية هو التطور في تقنياتها وأساليبها، وهذا راجع أولاً لطبيعتها الديناميكية وثانياً للحاجات المتزايدة للمؤسسات المتعلقة بطرق التسيير والبحث المتواصل عن أدوات كفيلة بمساعدة الإدارة على التخطيط ومراقبة الأداء والحصول على نتائج تحليلية دقيقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات المناسبة، بالإضافة إلى التطور الذي حدث في نظم الإنتاج والتصنيع كأنظمة الإنتاج المرنة، المخزون الصفري، التوقيت المناسب، الرقابة الشاملة على الجودة والتوجه الحديث في اعتماد محرك التسويق وترقية المنافسة.

لقد كان لتطور الأبحاث الاقتصادية ومختلف العلوم الأخرى دور بارز في تطور المحاسبة التحليلية، وقد مرت أنظمتها بعدة مراحل تمثلت في أنظمة التكاليف التاريخية، أنظمة التكاليف التقديرية، وأنظمة التكاليف المعيارية وتطورت الطرق التي تطبق من خلالها وتنوعت حسب الظروف السائدة في مجال التسيير، فوجدت الطريقة المتغيرة والأقسام المتجانسة، ولقد أدت هذه الطريقة الأخيرة دوراً بارزاً في نشاط المؤسسات الاقتصادية خاصة خلال الفترة التي تلت ظهورها وتطبيقها، بحيث زاد الاهتمام بها والعمل على تطويرها وبرزت أهميتها من خلال مساهمتها في تطوير تنظيم المؤسسة ووضع قاعدة جيدة للعمل المحاسبي استفادت منه حتى الطرق الأخرى.

وخلال هذا الفصل سوف نتطرق إلى ثلاثة مباحث، خلال المبحث الأول سوف نستعرض مفهوم طريقة الأقسام المتجانسة وأهم الأسس والمبادئ التي ترتكز عليها، أما خلال المبحث الثاني سنتطرق إلى نظام التكاليف في المؤسسات الخدمية وكيفية قياس تكلفة الخدمات، ومن خلال المبحث الثالث نستعرض نظرة عن النظام المحاسبي في المستشفيات.

المبحث الأول: ماهية طريقة الأقسام المتجانسة.

المطلب الأول: مفهوم طريقة الأقسام المتجانسة و أهم مبادئها.

أولاً: مفهوم طريقة الأقسام المتجانسة.

ظهرت هذه الطريقة خلال الثلاثينات بفرنسا وسميت فيما بعد بمراكز التحليل ، وقد كان لها مجال واسع في التطبيق بحيث اعتبرت على أنها المحاسبة المطابقة لسير المؤسسة من حيث تقييمها إلى وظائف وأقسام حسب الهيكل التنظيمي أساساً وكذلك بالنسبة إلى سير حساب التكاليف حسب المراحل المختلفة التي يقطعها المنتج (مشتريات المواد - التخزين - التصنيع - التوزيع) ، بحيث يتم تحميل كل الأعباء على المنتجات بصفة كاملة عن طريق تتبعها بالتسجيل والمعالجة حسب استفادة كل منتج من المواد والعمل والخدمات ، ويتم ذلك بداية من تصنيف التكاليف إلى أعباء مباشرة وأعباء غير مباشرة هذه الأخيرة تتم معالجتها بكيفية تختلف عن الأولى . تقوم هذه الطريقة على تحميل وحدات النشاط بجميع عناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة الصحية خلال الفترة، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة وسواء كانت تكاليف متغيرة أو ثابتة على اعتبار أن التكاليف التي تتحملها المؤسسة الصحية هي من أجل تقديم هذه الخدمات¹

و تكون طريقة الأقسام المتجانسة :²

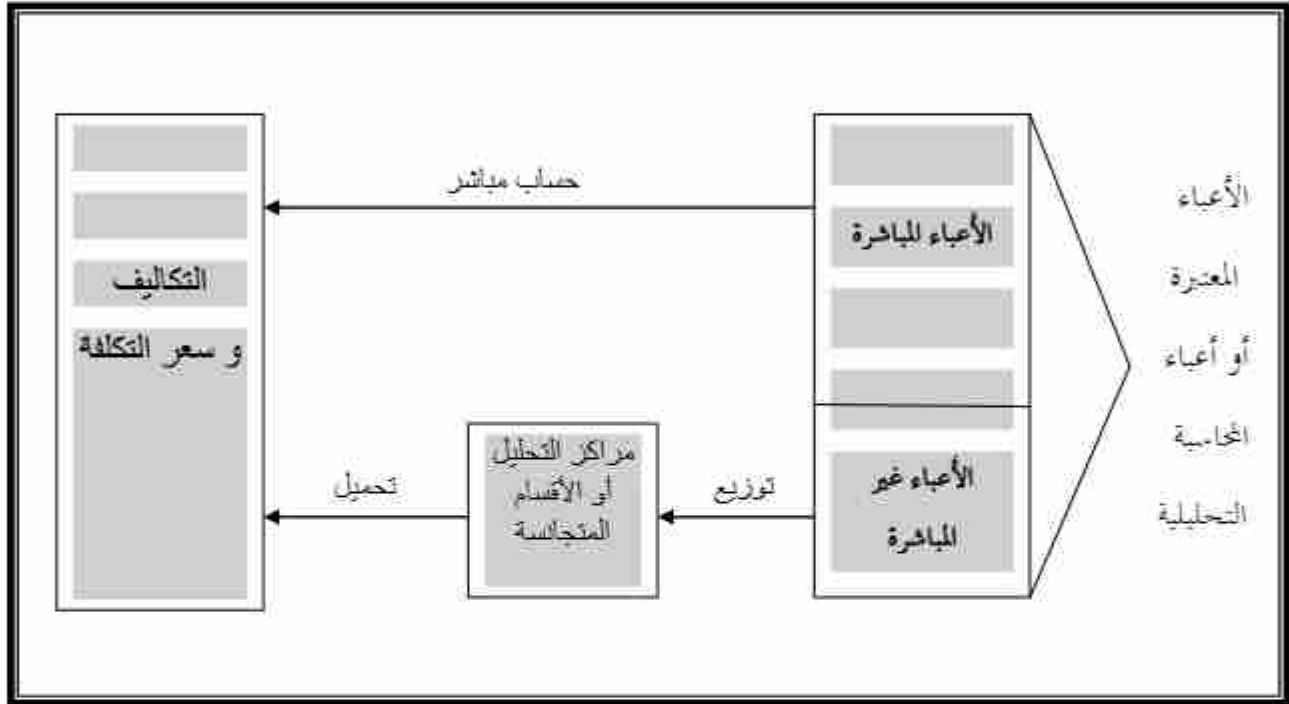
- أ- طريقة لتحميل الأعباء غير المباشرة أكثر تطوراً من الطرق الأخرى السابقة.
- ب- و من جهة أخرى فهي طريقة لمراقبة التسيير أي تطبيق المحاسبة التحليلية في التسيير العقلاني للمؤسسة و في لامركزية المسؤوليات ، وفي هذه المراقبة يكون التمييز بين ثلاث مستويات :
- المراقبة البسيطة و الدورية للأرقام الملاحظة.

¹ سمعان حمدي، استخدام نظام ABC في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكور لتيل شهاده الماجستير 2011، بسكرة، ص 134.

² د. باصر دادي صدون ، المحاسبة التحليلية: تقنيات مراقبة التسيير، دار المصحف العالمية ، الجزائر، ص 37.

- مقارنة القيم الملاحظة مع القيم المقدرة مسبقا و تحليل الفروقات.
- مراقبة التسيير مع المساعدة الخلافة للمسؤولين.

الشكل رقم(2-1) يوضح حساب التكاليف و سعر التكلفة بطريقة الأقسام المتجانسة.



المصدر: د. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية- تقنيات مراقبة التسيير-، دار المحمدية العامة، الجزائر، ص37.

تعريف القسم المتجانس: يعرف دليل المحاسبة العامة القسم المتجانس بأنه نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعينة أو نسب مئوية تعطى قصد توزيع عناصر هذه التكاليف.¹

و القسم المتجانس هو مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك.²

¹- د. بوعلام بوشاشي، المميز في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع، الجزائر، 2002، ص 17.

²- د. بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، طبعة 1998، ص 93.

ويعرف القسم المتجانس بأنه جزء معين وحقيقي من المؤسسة (إدارة ، نقل ، إنتاج.... الخ) بحيث له إمكانياته، أهدافه، نشاطه الذي يمكن قياسه و مصاريفه التي تنقسم إلى مصاريف مباشرة ومصاريف غير مباشرة.¹

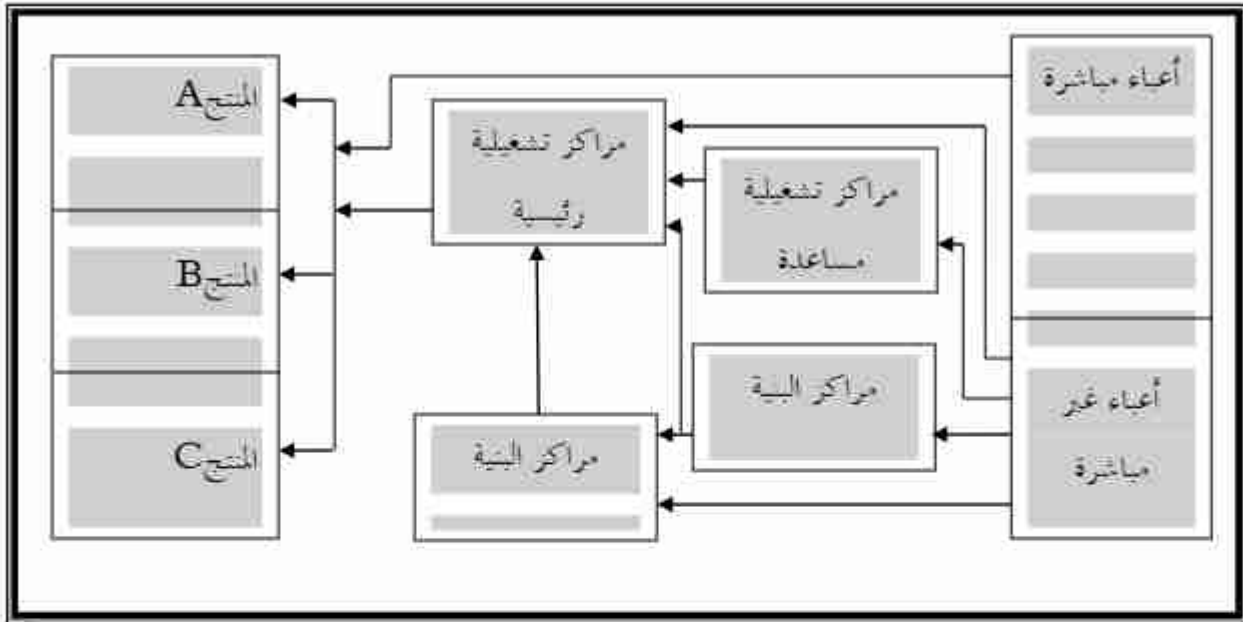
ثانيا : أهم المبادئ و الأسس التي تقوم عليها طريقة الأقسام المتجانسة.

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 ينشأ عنها وعملاتها معتمدة على الهيكل التنظيمي وهذا ليس تقسيم المؤسسة بشكل يناسب العمل المحاسبي ، ويتم الحرص على تجانس العمليات داخل كل قسم لتسهيل عملية حصر وتحمل الأعباء غير المباشرة ، فتحدد الأقسام الرئيسية التي لها علاقة مباشرة بالمنتجات والمواد والتي يمكن التمييز بينها فيما يخص الأعباء بشكل إجمالي وتحملها على المنتجات بواسطة وحدات العمل لكل قسم رئيسي المتعلقة بالمنتجات ، وتتمثل تلك الأقسام غالبا في الشراء ، الإنتاج ، التوزيع . وتحديد أيضا الأقسام المساعدة التي تقدم خدمات للأقسام الرئيسية وتحدد من بينها قسم الصيانة ، الطاقة ، الإدارة ، وكثيرا ما نجد خدمات متبادلة بين عدة أقسام وهذا ما يثير صعوبة في تحديد قيمة التبادلات وتوزيعها بدقة .

¹- علي رحال ، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1992، ص 46.

الشكل رقم (2-2) يوضح تحميل الأعباء على مختلف مراكز التحليل.



المصدر: بوعلي بودة ، مذكرة لنيل شهادة الماستر بعنوان "تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في القطاع الصحي ،

جامعة ورقلة ، 2011 ص 34.

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 ، كمية التموين ،

قيمة الآلات ، المساحة ، عدد العمال....

3- تحديد وحدة العمل : إن تحديد وحدة العمل يعد عملاً أساسياً ، فبدونها لا يمكن توزيع الأعباء الغير

مباشرة فهي الأساس الذي يعتمد عليه في ذلك ، إلا أنه تثار مشكلة عدم تجانس الإنتاج من حيث الوحدات

أو الوزن (القياس بصفة عامة) .

تعريف وحدة العمل:¹ هي الوحدة التي تمكن من تحميل تكاليف مركز التحليل على حسابات تكاليف المنتجات أو الطلبات.

لذا يلجأ إلى الوحدات المماثلة لتكون كوحدة قياس مشتركة وقد تختلف من قسم لآخر ونجد من بينها:

- وحدة المنتج في حالة اختلاف عوامل الإنتاج المستخدمة، ويمكن أن يكون منتج نهائي أو جزئي أو خاص بمركز عمل معين ويتم قياسه بـ (عدد ، وزن ، حجم ، مساحة ...).

- ساعات اليد العاملة

- ساعات دوران الآلة.

- مواد أولية مستعملة في قسم معين .

- وحدة نقدية مثلاً (100 دج من رقم الأعمال ...)

و تعتبر وحدة القياس هي الوحدة المشتركة التي تمكن القيام بما يلي:

- قياس إجمالي الخدمات المقدمة من قبل مراكز التحليل يتم وفق وحدة العمل.

- الأعباء المحملة إلى المنتجات يتم تحديدها وفق وحدات عمل، أي أن وحدة العمل يتم على أساسها توزيع تكاليف القسم على المنتجات .

- تسمح وحدة العمل بتتبع تطور التكاليف في الأقسام.

- تحميل الأعباء غير المباشرة إلى التكاليف وسعر التكلفة.

¹ - د. محمد سعيد أوكليل، تقنيات المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزائر، دون سنة نشر، ص 116.

4-التوزيع الأولي: يتم من خلاله إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة من الأعباء حسب طبيعتها (أعباء المحاسبة

العامية - الصنف 6 -) إلى أعباء حسب وظيفتها عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام (الرئيسية والمساعدة) .

5-التوزيع الثانوي: هو توزيع المصاريف الغير مباشرة من الأقسام الفرعية الى الأقسام الرئيسية، وتحميل نصيب

كل قسم رئيسي من هذه الخدمات المقدمة من طرف الأقسام الفرعية المساعدة.¹

هدف هذه المرحلة هو تحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام الرئيسية حتى يتسنى تحميلها على المنتجات وبالتالي يتم توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية ، وقد يحدث أن يكون هناك تبادل للخدمات بين الأقسام المساعدة ،لذا يتطلب القيام بعدة عمليات حسابية وقد يلجأ إلى المعادلات وحسابات المصفوفات وبرامج المعلوماتية (الإعلام الآلي) في حالة تعدد التبادلات وتعدد مسألة حساب قيمها.

¹- د. بويقوب عبد الكريم: مرجع سبق ذكره، ص 95.

المطلب الثاني: آليات توزيع الأعباء غير المباشرة.¹

آليات التوزيع التي تعتمد محاسبا لتوزيع و تحميل الأعباء غير المباشرة ،أو ما يعرف بطريقة الأقسام المتجانسة تتمثل أساسا في آليتي التوزيع التنازلي أو التدريجي و تبادل الخدمات .

أولا : التوزيع التنازلي أو التدريجي :ونمر بالخطوات التالية:

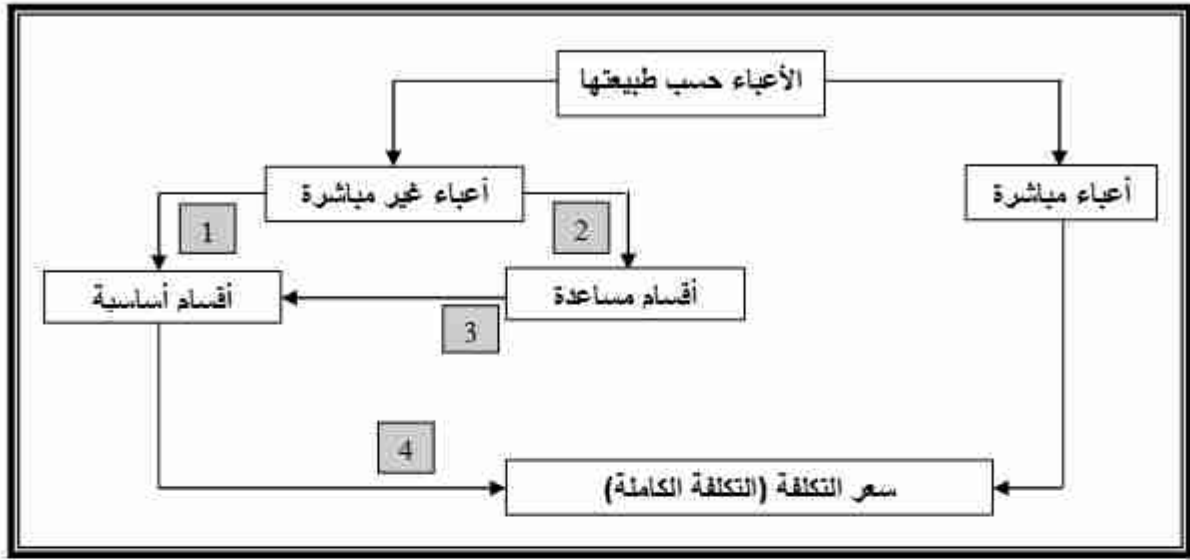
- **الخطوة الأولى:**وضع جدول توزيع الأعباء وهو جدول لتسجيل و توزيع الأعباء غير المباشرة على كل قسم من الأقسام الأساسية و المساعدة و ذلك بواسطة مفاتيح التوزيع فالجدول يجري عدد من الأسطر يقدر عدد الأعباء ، وعدد من الأعمدة يقدر عدد من الأقسام أو مراكز التحليل ، مجموع الأعباء المسجلة على مستوى كل قسم يسمى بمجموع التوزيع الأولي .

- **الخطوة الثانية:** توزيع الأعباء غير المباشرة للأقسام المساعدة على الأقسام الأساسية ،و ذلك بواسطة معدلات أو نسب مئوية (مفاتيح توزيع) حسب استفادة كل قسم أساسي من خدمات الأقسام المساعدة حيث يتم إفراغ الأقسام المساعدة من الأعباء غير المباشرة المسجلة على مستواها ،و بهذا تختفي هذه الأقسام محاسبا و المجموع المحصل عليه ، ويكون على مستوى الأقسام الأساسية فقط، يعرف بالتوزيع الثانوي.

بالاعتماد على طبيعة وحدات القياس لنشاط كل قسم من الأقسام الأساسية يتم تحديد عدد وحدات القياس و التي تعتمد لتحديد تكلفة وحدة القياس .بواسطة تكلفة وحدة القياس تحمل التكاليف غير المباشرة لكل قسم أساسي إلى تكلفة معينة (تكلفة الشراء ،تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع)ثم إلى سعر التكلفة. و يمكن التعبير عن آلية التوزيع التنازلي ، بشكل عام من خلال التمثيل البياني التالي الشكل رقم (5-2) .

¹ د.بديسي قهيمه، المحاسبة التحليلية - دروس و تمارين مطبوعة، دار الهدى ، الجزائر، ص113،114،115.

الشكل رقم 2-3 يمثل آلية التوزيع التنازلي.



المصدر: د. بدسي فييمة، المحاسبة التحليلية - دروس وتمارين محلولة - دار الهدى، الجزائر، ص 115.

حيث أن الأقسام الأساسية و المساعدة تمثل مراكز تحليل للأعباء غير المباشرة كما يمكن التعبير عن آلية التوزيع التنازلي أو التدريجي، خلال الجدول الموالي :

الجدول رقم (2-1) يمثل آلية التوزيع التنازلي أو التدريجي.

قسم مساعد 1	قسم مساعد 2	قسم أساسي 1	قسم أساسي 2	قسم أساسي 3
مج.ت.أ. 1	مج.ت.أ. 2	مج.ت.أ. 3	مج.ت.أ. 4	مج.ت.أ. 5
مج.ت.أ. 1				
	مج.ت.أ. 2			
		مج.ت.ث. 3	مج.ت.ث. 4	مج.ت.ث. 5

المصدر: نفس المرجع السابق.

حيث أن: مج.ت.أ = مجموع التوزيع الأولي.

مج.ت.ث = مجموع التوزيع الثانوي.

ثانيا: التوزيع التبادلي أو تبادل الخدمات¹

يحدث في كثير من الأحيان أن تتبادل الأقسام المساعدة، وحتى الأساسية الخدمات فيما بينها مثل قسمي الصيانة و النقل، فالأول يضمن تقديم خدمات ميانة للآلات و المعدات التي يحويها قسم النقل ، وهذا الأخير يضمن تزويد قسم الصيانة بما يحتاجه من مواد ولوازم. ومن أجل تحديد الأعباء الإجمالية غير المباشرة للقسم الأول لابد من معرفة أعباء القسم الثاني و العكس صحيح و الجدول التالي يوضح آلية التوزيع التبادلي أو تبادل الخدمات.

الجدول رقم 2-2 يوضح آلية التوزيع التبادلي.

قسم مساعد 1	قسم مساعد 2	قسم أساسي 1	قسم أساسي 2	قسم أساسي 3
مج.ت.أ. 1	مج.ت.أ. 2	مج.ت.أ. 3	مج.ت.أ. 4	مج.ت.أ. 5
← مج.ت.أ. 1				
	← مج.ت.أ. 2			
		← مج.ت.أ. 3		
			← مج.ت.أ. 4	
				← مج.ت.أ. 5
(؟)	(؟)			
0	0	مج.ت.ث. 3	مج.ت.ث. 4	مج.ت.ث. 5

المصدر: د. بنديسي فييمة، التحليلية - دروس و تمارين -، دار الهدى الجزائر، ص 121

¹ - د. بنديسي فييمة ، نفس المرجع السابق، ص 121.

وهناك عدة طرق لحل هذه العملية و من بينها:

- أ- **الطريقة النظرية:** هذه الطريقة تحدد قيمة نظرية قريبة من الحقيقية ، يمكن أن تحدد بواسطة حساب تجري ، و تعدل دوريا بدلالة التغيرات للعناصر المكونة للتكلفة الأولية للقسم. و الملاحظ أن إستعمال هذه الطريقة تعطي فوارق يمكن نقلها إلى حساب النتيجة مباشرة أو حسابها في تكاليف الأقسام لفترة مقيمة¹.
- ب- **الطريقة الرياضية:** تفترض الطريقة بأن إجمالي الأعباء غير المباشرة القابلة للتوزيع بين الأقسام عبارة عن متغير مجهول ، ومن أجل n عدد من الأقسام المتبادلة للخدمات بينها نحصل على n معادلة رياضية من الدرجة الأولى ، يتم حلها لتحديد قيمة المجهول².

المطلب الثالث : تقييم طريقة الأقسام المتجانسة و مقارنتها ببعض الأنظمة الأخرى.

أولا : تقييم طريقة الأقسام المتجانسة

1- المزايا :

1- يتم في إطار هذه الطريقة حساب نصيب الوحدة المنتجة من كل عناصر التكاليف دون تمييز على أساس أن مصادر التكاليف جعلت لعرض يتمثل في تلك المنتجات ، وهي تعطينا صورة واضحة لمستوى التكاليف ومقارنتها مع الإيرادات .

2- إمكانية مقارنة تكلفة إنتاج الوحدة أو سعر تكلفة الوحدة بسعر بيع الوحدة وهذا يسهل من وضع سياسات سعرية و اتخاذ قرارات في هذا المجال والعمل على أن لا يقل سعر البيع عن التكلفة الكلية للمنتج .

3- مطابقتها للأصول المحاسبية في تحديد النتائج (الخامسية العامة) و استخدامها في تقييم المخزون السلعي .

كما وتمتاز طريقة الأقسام المتجانسة بـ:¹

¹- د.ناصر دادي صادي،مراجع سبق ذكره،ص45.

²- د.بيبي فهدية،مراجع سبق ذكره،ص 122.

- سهولة استخدامها.

- تساعد المؤسسة على تحديد سياسات التسعير في الأمد البعيد، حيث تؤمن هذه الطريقة بأن السعر يجب أن يعطي التكاليف الإجمالية ويزيد عن ذلك.

- تعطي صورة واضحة لمستوى التكاليف ومقارنتها بالإيرادات.

2- العيوب :

1- يتطلب الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب محمل الأعباء وهذا لا يساعد الإدارة على الحصول على المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات أو القيام بدراسة الوضعية .

2- قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل وإلى التحميل على أساس عامل خارج الأقسام ويتعلق بالأعباء المباشرة المتعلقة بالمواد الأولية أو اليد العاملة المباشرة، أي ليست له رابطة قوية دقيقة مع الأعباء غير المباشرة لذلك القسم إلا بضرورة نسبية حتى وإن كان يراعى هذا الجانب عند تحديد معايير التحميل و اختيار وحدات العمل المناسبة .

3- لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى المستغل والغير مستغل .

4- عدم القدرة على استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة.

وكما يؤخذ عليها:²

- صعوبة الفصل بين المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة.

¹ محمود طلي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل، الأردن، 2000، ص142.

² عبد الناصر طليان الشريق، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المميز، الأردن، 2002، ص235.

- عدم معرفة مدى استغلال الطاقة المتاحة، ما يؤدي إلى هدر الطاقة وضياعها وعدم الإهتمام بالرقابة ومببط عمليات التشغيل والإنتاج.
- عدم القدرة على الإعتماد عليها في تزويد الإدارة بالبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط.
- تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل يؤدي إلى حمود تنظيمي بها، وأي تغير في الهيكل التنظيمي خلال الدورة يستوجب النظر من جديد في نظام حساب التكاليف بغية إعادة تحديد مراكز التحليل.

الجدول رقم (2-3) يبين مقارنة بين طريقة الأقسام المتجانسة و طريقة التكاليف على أساس النشاط و طريقة

التكاليف المتغيرة.

طريقة الأقسام المتجانسة	طريقة التكاليف على أساس النشاط	طريقة التكاليف المتغيرة
- المنتج يستهلك الموارد.	- المنتج يستهلك النشاطات التي تستهلك الموارد.	- المنتج يستهلك الموارد.
- توزع التكاليف غير المباشرة على مراكز التحليل مع أهمية الفصل بين المراكز الثانوية و الرئيسية.	- تجمع تكاليف النشاطات داخل مراكز التجميع و ليس هناك معنى لتقسيم المراكز إلى ثانوية و رئيسية.	- توزع التكاليف غير المباشرة على مراكز التحليل مع أهمية الفصل بين المراكز الثانوية و الرئيسية.
- تتركز على الفصل بين التكاليف المباشرة و غير المباشرة.	- يقول Kaplan.R " ليست التكاليف هي الثابتة بل التسيير" وليس هناك ثابت إلا التكاليف المتغيرة و ليس هناك متغير إلا التكاليف الثابتة، و هذا متغير على المدى الطويل وإن التكاليف التي تطبق عليها ABC هي التكاليف غير المباشرة.	- تتركز على الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة.
- تحسب سعر التكلفة الإجمالي للمنتج.	- تحسب تكاليف موضع التكلفة على أساس النشاط.	- تحسب سعر التكلفة المتغير للمنتج.
- تقدم معلومات للرقابة حيث تمثل في ربح الوحدة الواحدة للمنتج.	- تقدم معلومات للرقابة حيث تحدد النشاطات ذات القيمة المضافة الموجبة من ذات القيمة السالبة.	- تقدم معلومات للرقابة تتمثل في الهامش على التكلفة المتغيرة لكل وحدة من أجل تحديد عتبة المردودية.
- تفيد خاصة في عملية تقييم المخزونات.	- يمكن إستعمالها لإتخاذ القرارات طويلة الأجل.	- يمكن إستعمالها لإتخاذ القرارات قصيرة الأجل.

المصدر: بورعلي بودة، مذكرة لنيل شهادة الماستر بعنوان "تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في القطاع الصحي"،

جامعة ورقلة، 2011، ص 57.

المبحث الثاني: قياس التكاليف في المؤسسات الخدمية.

إن محاسبة التكاليف قابلة للتطبيق في كل الأنشطة سواء كانت صناعية أم غير صناعية، فالبدء العام أن لكل نشاط تكاليفه وحيثما توجد تكلفة فإن هناك إمكانية لتطبيق مبادئ وأساليب محاسبة التكاليف لقياس تكلفة النشاط وراقبتها، فالحاجة لقياس التكلفة وراقبتها ليست مقصورة على الأنشطة الصناعية فحسب، فهناك كثير من الأنشطة الخدمية التي تؤديها الوحدات الخدمية و التنظيمات التي لا تهدف إلى تحقيق الربح، تحتاج إلى قياس تكاليفها و تحقيق الرقابة عليها.

و حدير بالذكر أن المبادئ و الأصول العلمية التي تحكم محاسبة التكاليف لا تختلف من نشاط لأخر كما لا تختلف الأهداف العامة لها و إن اختلفت الأنظمة و الطرق و الإجراءات أو تفاصيل الأغراض و الأدوار المطلوبة منها حسب حاجة كل نشاط و أهدافه و ظروف العمل به.

المطلب الأول: مفهوم الخدمة و أنواعها

أولاً: مفهوم الخدمات العمومية¹

يجب علينا التطرق أولاً إلى مفهوم الخدمة بشكل عام:²

فقد عرفت الجمعية الأمريكية للتسويق الخدمة على أنها: "النشاطات أو المنافع التي تعرض للبيع أو التي تعرض لارتباطها بسلعة معينة"

كما عرفت على أنها: "أي نشاط أو سلسلة من الأنشطة ذات طبيعة غير ملموسة في العادة، ولكن ليس ضرورياً أن تحدث عن طريق التفاعل بين المستهلك ومقدمي الخدمة."

¹- بن مزرورية إبراهيم: اعتماد طريقة التكاليف المستندة لنشاط لقياس تكلفة الخدمات العمومية، مذكّره لنيل شهادة الماجستير في علوم المحاسبة و المالية تخصص دراسات محاسبية و جبرية، جامعة ورقلة، 2011-2012، ص 41.

²- خاتمت سعدية، صحر لوزة: تقييم جودة الخدمات في المؤسسات العمومية في الجزائر، مذكّره لنيل شهادة الماجستير جامعة البويرة، 2011، ص 03.

أما بالنسبة للخدمات العمومية فلا توجد هناك تعاريف دقيقة ومحددة لمفهوم و نطاق الخدمة العمومية إذ أن

أغلب التعاريف تربطها بالصالح العام أو بالسياسة الحكومية، و من بين هذه التعاريف نذكر:

- "الخدمة العمومية هي ضمان الصالح العام للمجتمع عن طريق الإستجابة لحاجاته العامة ."

- "تمثل الخدمة العامة أقصى حدود السلطة العمومية."

- وفقا للقانون الإداري الفرنسي " الخدمة هي تلك التي تعد تقليديا خدمة فنية، تزود بصورة عامة

بواسطة منظمة عامة كاستجابة لحاجة عامة و يتطلب توفيرها أن يحترم القائمين على إدارتها مبادئ المساواة

والاستمرارية و التكيف لتحقيق الصالح العام."

من خلال التعاريف السابقة نستطيع أن نقول أن الخدمة العمومية هي محصلة كل نشاط عمومي هدفه تلبية

حاجيات الأفراد في إطار تحقيق المصلحة العامة و يسير هذا النشاط بصورة مباشرة أو غير مباشرة من طرف

السلطات العمومية.

أنواع الخدمات العمومية¹

هناك تقسيمات مختلفة للخدمات العمومية إلا أن جميعها يشترك في كثير من المحاور، و من بين هذه

التقسيمات نجد التقسيم التالي:

1- خدمات ضرورية لبقاء المجتمع و سلامته و تقدمه مثل الخدمات التعليمية و الصحية و هي خدمات

يفترض أن توفرها و تقدمها الدولة مهما إرتفعت تكلفتها.

2- الخدمات الضرورية لأفراد المجتمع بإختلاف قطاعاته و مستوياته (خدمات لا يمكن الإستغناء عنها)

مثل التموين بالماء،الكهرباء، الغاز،النقل... الخ و ما يلاحظ على هذا النوع من الخدمات أنها لم تعد حكرا

¹ - بن مبرور إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص 42.

على الدولة أو المشروعات العامة و إنما أصبحت قابلة للتقدم من طرف المشروعات الخاصة وتم إدارتها على أسس تجارية حيث تطبق عليها معايير الربحية التجارية.

3- خدمات ذات منفعة إجتماعية و ثقافية يستفيد منها أفراد المجتمع ،إلا أن هذه الخدمات قد لا تكون ذات أهمية نسبية لبعض الأفراد و المجتمعات ومن بين هذه الخدمات نذكر مثلا : المكتبات العامة ،المتاحف و المتزهات العامة.

4- خدمات ذات طبيعة إجتماعية، يمكن للأفراد أن يؤدوها بأنفسهم عن طريق إمكانياتهم الخاصة ، إلا أن القصور في تلبية هذا النوع من الخدمات على أكمل وجه قد يؤثر على المجتمع و هو ما يستدعي تدخل السلطات العمومية في أداء و توفير هذه الخدمات ومن بين هذه الخدمات نذكر بصورة أممية الإسكان مثلا.

5- خدمات رأسمالية مكلفة لا تقتصر منفعتها على الجيل الحالي و إنما تمتد إلى الأجيال المقبلة مثل :بناء المستشفيات ،المدارس، الجامعات و غيرها.

ثانيا: مفهوم الخدمة الصحية و خصائصها

تعريف الخدمة الصحية:¹تعرف الخدمة الصحية من منظور إقتصاد الخدمات بأنها " المتوج غير المادي الذي يحتوي في مضمونه على عمل وأداء لا يمكن امتلاكه ماديا" فهي ذلك " النشاط أو المنفعة التي يقدمها طرف إلى طرف آخر وتكون في الأساس غير ملموسة ولا يترتب عليها أي ملكية، فتقدم الخدمة قد يكون مرتبط بمنتج مادي أو لا يكون".

ومن منظور طبقي تعرف الخدمة الصحية بأنها " العلاج المقدم للمرضى سواء كان تشخيصا أو إرشادا

أو تدخلا طبيا، ينتج عنه رضى أو قبول أو انتفاع من قبل المرضى وبما يؤول لأن يكون بحالة صحية أفضل".

¹ - حميدة سعد ، مرجع سبق ذكره،ص 13.

خصائصها: و من بين خصائصها: ¹

- 1- **عدم ملموسية الخدمة الصحية:** فالخدمة الصحية ليس لها كيان مادي، حيث يفقد متلقيها القدرة على إصدار قرارات وأحكام بناء على تقييم محسوس لها من خلال لمسها أو تذوقها أو شمها أو إدراكها أو رؤيتها قبل شرائها ¹.
- 2- **عدم الانفصال بين وقت الإنتاج ووقت الاستهلاك (التلازمة):** يتم إنتاج الخدمة الصحية واستهلاكها في وقت واحد فالخدمة الصحية ليست منتج يركب ويخزن ثم يباع فيما بعد، ومن حليات هذا التزامن التحدي الذي يشكله ضبط الجودة أو ضمان فعالية الخدمة فلا يمكن استرجاع خدمة بخودة متدنية واستبداله.
- 3- **عدم تجانس الخدمات الصحية (التباين):** تنسم الخدمات الصحية بالتغير والتقلب المستمرين حيث بأن خاصية التباين في تقديم الخدمات تجعل Stanton توجد اختلافات كثيرة عند أدائها، ويشير (من الصعوبة تحديد وقياس إنتاجها وتحديد مستوى جودتها ².
- 4- **عدم قابلية الخدمات الصحية للتخزين (التلاشي):** الخدمة الصحية لا يمكن تخزينها بهدف البيع أو الاستخدام اللاحق حيث يتم استهلاكها بمجرد إنتاجها، وفي ضوء ذلك تتعرض المؤسسات الصحية إلى خسائر كبيرة نتيجة عدم قيامها بالاستفادة الكاملة من الإمكانيات المتاحة لديها في كل مرة تقدم فيها هذه الخدمات ³.
- 5- **تذبذب الطلب:** يتميز الطلب على الخدمات الصحية بالتذبذب وعدم الاستقرار حيث يختلف من يوم إلى آخر ومن ساعة إلى أخرى.

و من بين خصائص الخدمة الصحية التي تنفرد بها عن باقي الخدمات ما يلي:

¹ - صراحي عالقة ، بعالي خدان ، مرجع سبق ذكره، ص 40-41

- ترتبط الخدمة الصحية بحياة الأفراد لذا يجب أن تكون على درجة عالية من الجودة وأن تخضع

لرقابة إدارية وطبية واضحة.

- تؤثر القوانين والأنظمة الحكومية على عمل المؤسسات الصحية.

- وجود اتصال مباشر بين المؤسسة الصحية والمستفيد من الخدمة الصحية، حيث تتطلب الخدمة

الصحية غالباً وجود المريض للفحص والتشخيص والعلاج...

- إرتباطها بصحة الإنسان، لذلك تجد المؤسسات الصحية في كثير من الأحيان معوبة في الاعتماد على نفس

المعايير والمفاهيم الاقتصادية التي تطبق في خدمات أخرى، لأن ذلك قد يتعارض مع الرسالة والأهداف التي

وجدت المؤسسة الصحية من أجلها.

- تنذب الطلب على الخدمة الصحية يستوجب الاستعداد المبكر لحشد كل الطاقات الإدارية والطبية لإنتاجها

وتقديمها لطالبيها، ولا يمكن التأخر أو الاعتذار عن الاستجابة للطلب خلافاً عن المؤسسات الخدمية الأخرى

لأن ذلك يخص واجباتها ومهمتها الإنسانية.

- تعتبر الصحة محور الخدمات الصحية ورغم أنه يمكن بيع وشراء الخدمات الصحية إلا أن الصحة ليست

كذلك فلا يمكن الاتجار بها، ويصعب تعريف الصحة بل إن قياسها أصعب إذ أن التمتع بحالة الصحة لا يعني

مجرد الحياة بل يعني القدرة على التمتع بالحياة إلى أقصاها،

بأنها " تلك الحالة الكاملة من السلامة الجسدية (WHO) وتعرفياً منظمة الصحة العالمية والعقلية

والإحتماعية وليس مجرد غياب المرض."

- يختلف طالبا الخدمات الصحية عن طالبي المنتجات الأخرى في كونهم أقل معرفة بطبيعة الخدمات المتوفرة

وأساليب العلاج المطلوبة وكيفية إشباعها لحاجاتهم.

-تختلف منظور الحاجة والطلب على الخدمة الصحية من جانب المريض والطبيب المعالج، فبينما المريض يرى التوقف عن العلاج بعد بداية تحسن صحته فإن الطبيب المعالج يرى عكس ذلك.

-المريض لا يعرف مراحل وأساليب العلاج المختلفة التي تعد من اختصاص طبيبه والذي يحدد الفعالية والكفاءة لتلك الأساليب.

المطلب الثاني: قياس تكلفة الخدمات.

يتم قياس تكلفة أنشطة الخدمات التي يتم تمثيلها بمرحلتين:¹

أولاً يتم تحديد إجمالي تكاليف الاستغلال السنوية لكل قسم ، و التي تعتبر بمثابة تكاليف مشتركة ، ثم يتم توزيعها على الخدمات المختلفة و المستفيدة منها التي يؤديها القسم ، و ذلك بإستخدام وحدة قياس نمطية.

**متوسط تكلفة وحدة الخدمة = إجمالي تكاليف الاستغلال السنوية للقسم /إجمالي عدد وحدات الخدمة
المرجحة.**

و ذلك بإستخدام علاقة سببية مرجحة مثل : زمن أداء الخدمة.

مشاكل القياس: تختلف عملية قياس تكلفة المنتجات عن عملية قياس تكلفة الخدمات نظراً لإختلاف طبيعة و خصائص أنشطة الخدمات عن العمليات الصناعية المتعلقة بإنتاج و تصنيع المنتج.

بالإضافة إلى أن الوحدات الخدمية تؤدي خدمات غير متجانسة ، فالخدمة قد تختلف من فترة لأخرى ومن موطن لأخر ، و التغيرات قد تكون طفيفة جداً ، وقد تكون غير متجانسة تماماً.²

¹شريقات محمد محرم وآخرون ، أصول محاسبة التكاليف الدار الجامعية ط 2005، ص 409.
² -د.صلاح الدين عبد المنعم مبارك، د. عطية عبد الحى مرعي، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج و الخدمات في بيئة الأعمال الحديثة، دار المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية، 2008، ص 308.

و تجدر الإشارة أنه هناك بعض أنشطة الخدمات يمكن تسميتها ، و بالتالي هنا يمكن إيجاد وحدة قياس نمطية لوحدة الخدمة و يتشابه قياس تكلفة الخدمات في هذه الحالة مع عملية قياس تكلفة المنتج ، بمعنى أنه تكاليف مشتركة تخص أنشطة خدمات متعددة و يتم توزيعها بين الخدمات المستفيدة منها بإستخدام أسس معينة أو بإستخدام وحدة قياس نمطية.

ومن ناحية أخرى فإنه إن كانت أنشطة الخدمات المؤداة غير نمطية و ذلك لإختلاف نوعية و خصائص كل خدمة ، أي لا يمكن تحديد وحدة قياس نمطية لوحدة الخدمة المؤداة ، فإنه في هذه الحالة يتشابه قياس تكلفة الخدمة مع عملية قياس تكلفة المنتج.

المطلب الثالث: تحديد مراكز ووحدات التكلفة في الوحدات الخدمية:

إن نقطة البدء في قياس و رقابة التكلفة هي تحديد المراكز التي سيتم تجميع التكلفة على أساسها ، ثم بعد ذلك تحديد وحدات التكلفة التي ستحمل عليها تكلفة المراكز و الوحدات الخدمية تختلف عن المنشآت الصناعية .

1/- تحديد مراكز التكلفة في الوحدات الخدمية: ¹

يعد عدم قدرة المسؤولين في الوحدات الخدمية على تحديد خطوط تنظيمية واضحة بمثابة حجر عثرة في تطبيق محاسبة التكاليف في الوحدات الخدمية . كما أن مبعوثة توضيح تدفق الأنشطة الخدمية يخلق مشكلة متعلقة بالفصل بين مراكز الخدمات الأصلية و مراكز الخدمات المعاونة ، على أساس أن تجميع تلك المراكز تؤدي خدمات مما يجعل الفصل بينهما أمرا صعبا ، على عكس النشاط الصناعي السلعي حيث يكون الفصل بين مراكز الإنتاج و مراكز الخدمات أكثر وضوحا ، نظرا لإرتباط الأولى بالنشاط الإنتاجي السلعي بينما نشاط الثانية تتعلق عموما بتأدية الخدمات المعاونة .

¹- د.صلاح الدين عبد الممنعم عيالك. مد. عطية عبد الحي مرعي، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج و الخدمات في بيئة الأعمال الحديثة، دار المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية، 2008، ص 309 ص 310.

و يعتبر تحديد مراكز التكلفة أحد الأركان الرئيسية لنظام التكاليف، وذلك لأن نظام التكاليف يعتمد في قياس و رقابة التكاليف غير المباشرة على إنشاء مراكز التكلفة التي تمثل دوائر نشاط معين متجانس، أو خدمات من نوع معين متجانسة، بحيث يشمل مركز التكلفة على مجموعة متعائلة من عناصر الإنتاج و ينتج عنه منتجاً مميزاً أو خدمة مميزة قابلة للقياس. أي أن مركز التكلفة أو مركز المسؤولية هو مجال لنشاط في أو إداري يتم تنفيذه عن طريق مجموعة من عناصر الإنتاج، تحت إشراف مسؤولية محددة.

ومن أهم الأسباب التي تدعو إلى تحديد مراكز التكاليف :

1- توزيع التكاليف غير المباشرة (أو غير المرتبطة بوحدة الإنتاج الخدمية، أو وحدات التكلفة ارتباطاً مباشراً) على هذه المراكز. و بذلك تعتبر مراكز التكاليف تويماً وظيفياً لعناصر التكاليف الإضافية، ثم أساساً لتوزيع تكلفة هذا النشاط أو هذه الخدمة على المراكز الأخرى المستفيدة منه بعد التوزيعها بعد ذلك على وحدات الإنتاج الخدمية النهائية.

2- إن تقسيم الوحدة الخدمية إلى مراكز تكلفة صغيرة الحجم يمكن من مراقبة التكاليف عند المنبع، أي حيث تنشأ المسؤولية عن هذه التكاليف مما يجعل مهمة الرقابة أكثر دقة و فاعلية في إكتشاف الأخطاء و الإنحرافات و تحديد مكانها و بالتالي يسهل تحديد المسؤولية عن أسباب ظهورها و يصبح من السهل على المديرين تصحيحها، و يستلزم ذلك إيجاد نوع من الترابط بين التكاليف و وحدات المسؤولية عن تلك التكاليف.

هذا و بالإضافة إلى مجموعة من الأهداف المرجوة من تحديد مراكز التكاليف وتتمثل في:¹

تسهيل عملية التخطيط وإعداد الموازنات التخطيطية في نطاق كل مركز عن طريق معرفة الاحتياجات لكل مركز تكلفة من عناصر التكاليف.

¹ - د. فتح الرحمن الحسن المتصور، د. باكر إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف الجزء الأول، جامعة العلوم و التكنولوجيا، السودان 2012، ص 23، 24

1- تحديد المسؤولية والصلاحيات للعاملين في كل مركز بما يحقق رقابة على عناصر الإنفاق ، ويعالج مواطن الضعف و يشجع مواطن القوة.

2- قياس إنتاجية كل قسم على حدة، مما يساعد على وضع نظام للحوافز الإنتاجية الفردية و الجماعية على مستوى كل مركز.

3- حصر النفقات في كل مركز و تحديد تكلفة المنتجات أو الخدمات فيه.

2/- تحديد وحدات التكلفة للأنشطة الخدمية في الوحدات الخدمية:¹

تعرف وحدة التكلفة بأنها الأساس الذي تسب إليه التكاليف ، وقد يكون هذا الأساس كمية من الإنتاج أو خدمة أو زمن إنتاج السلعة أو أداء الخدمة. فالتكاليف لا يمكن تحديدها إلا إذا كان هناك وحدة قياس تسب إليها تلك التكاليف . فإذا لم يتم تحديد تلك الوحدات لكل مركز أداء أو مركز التكلفة المعين فإنه يتعذر الإستمرار في إنشاء نظام للتكاليف، ولعل هذا هو السبب في تأخر تصميم نظم محاسبة التكاليف في العديد من الوحدات الخدمية.

و عموماً فإن تطبيق محاسبة التكاليف في الوحدات الخدمية يتوقف إلى درجة كبيرة على إجراء العديد من الدراسات الميدانية لتحديد وحدات قياس ملائمة لكل نشاط خدمي ، ومن بين الأسس التي يتم الإسترشاد بها عند تحديد وحدات التكلفة الملائمة:

أ- الإرتباط (علاقة السبب و النتيجة): يجب توفر علاقة السبب و النتيجة بين التكلفة و النشاط المسبب لها بصورة تحرم بأن أهم العوامل التي تؤثر في مقدار هذه التكلفة هو التقلبات في حجم النشاط على أساس القياس المختار.

¹- نفس المراجع السابق، ص 313، 317، 316، 315، 314.

- ب- إستقلال وحدة النشاط:** ينبغي أن يعكس الأساس المستخدم للتعبير عن الحجم، التعيزات التي تطرأ على حجم النشاط فقط. فعلى سبيل المثال فإن إختيار قيمة الإيرادات أو تكلفة العمل المباشر لقياس حجم النشاط يكون غير دقيق ، لأن هذه المقاييس تتعلق بعوامل أخرى بخلاف التقلبات في حجم النشاط و أهمها إحتمال حدوث تقلبات في الرسوم المحددة لتلك الإيرادات أو في معدلات الأجر، وعموما فإنه يفضل إستخدام المقاييس الكمية و ليست القيمة للتعبير عن النشاط لأنها أكثر ضمانا لخاصية إستقلال وحدة القياس .
- ت- سهولة التمييز و الملائمة:** يجب أن تكون وحدة القياس المستخدمة قابلة للفهم بسهولة ، كما يجب أن لا يترتب على إستخدامها أعباء أو نفقات إضافية للمشروع.
- ث- إمكانية فرض رقابة مناسبة على الأساس المختار:** يجب أن يكون معيار القياس المختار مبالحا لفرض الرقابة المناسبة ، فالزمن المعياري لأداء الخدمة في ظل مستوى النشاط الفعلي يعتبر عادة أفضل من إستخدام الزمن الفعلي لقياس مستوى النشاط ، وذلك من خلال قابلية كل منهما لفرض الرقابة.
- ج- تجانس وحدات النشاط داخل مركز التكلفة:** ينبغي أن تكون وحدات النشاط متجانسة داخل مركز التكلفة المختار و يعتبر هذا التجانس أمرا ضروريا للوصول إلى متوسط تكلفة له معنى. و يظهر الجدول التالي أمثلة لتلك المقاييس المركبة التي يمكن إستخدامها في الوحدات الخدمية:

الجدول رقم (2-3) يوضح وحدات قياس التكلفة في قطاعات مختلفة.

القطاع أو النشاط	وحدة التكلفة
في قطاع المستشفيات	المريض /اليوم (أو السرير /اليوم)
في قطاع التعليم	الطالب /الفصل الدراسي
في خدمات إحراق القمامة	الطن /الكيلومتر
خدمة النظافة	الكيلومتر /اليوم
في خدمات السياحة	السائح/ليلة سياحية

المصدر: د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك، د. عطية عبد الحى مرعي، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة

الإنتاج و الخدمات في بيئة الأعمال الحديثة، دار المطبوعات الجامعية-الإسكندرية، ص317.

المبحث الثالث : النظام المحاسبي في المستشفيات:¹

المطلب الأول : طبيعة النظام المحاسبي في المستشفيات :

يختلف النظام المحاسبي في المستشفيات باختلاف ما إذا كانت المستشفى تقدم خدمات عامة بلا مقابل أو برسوم رمزية أو أنها مستشفى خاصة تقدم خدمات بأجر يحقق عائداً مجزياً للمستشفى.

ففي الحالة الأولى تكون المستشفى وحدة خدمات عامة تقوم الدولة والجمعيات الخيرية بتمويلها باعتبارها منشأة لا تسعى إلى تحقيق الربح ، وتتبع في الغالب نظام المحاسبة في الوحدات الحكومية و الذي يقوم أساساً على تخصيص اعتمادات مالية و توزيعها على الأنشطة المختلفة بالمستشفى ، حيث يتم مراقبة الإنفاق طبقاً للأبواب و النود أو عناصر المصروفات المختلفة التي تم اعتمادها مسبقاً في شكل موازنة تقديرية، أما في الحالة الثانية وهي المستشفيات الخاصة ، فهي تصمم نظامها المحاسبي الخاص بما يوفر إحتياجات الإدارة من البيانات المحاسبية المختلفة و أيضاً بما يمكن قياس نتائج أعمال المستشفى عن طريق مقابلة الإيرادات بالمصروفات عن فترة زمنية متتالية.

المطلب الثاني :الإطار العام للنظام المحاسبي في المستشفيات.

يشتمل النظام المحاسبي - بصفة عامة- على مجموعة من المقومات تتمثل في مجموعة التقارير و الدفاتر و السجلات و المستندات و الإجراءات و الوسائل التي تستخدم في تجميع و تسجيل العمليات و الأحداث المالية و تبويبها و تلخيصها و تحليلها و تحديد نتائجها و التقرير عنها ، وذلك بغية توفير المعلومات اللازمة لإدارة المنشأة و المستفيدين منها و المتعاملين معها .

ومن البديهي أن هذه المقومات تتأقلم و تتكيف على نحو يتوافق مع طبيعة النشاط الذي يطبق فيه النظام ، و بالإضافة إلى حجم المنشأة و أنواع الخدمات المقدمة و الشكل القانوني لها ، و الجهة المالكة.

¹ - د. محمد سامي رضا ، المحاسبة عن المستشفيات و الوحدات العلاجية، الدار الجامعية بالإسكندرية 2007، ص 25، 26، 27، 28، 29.

وعلى أي حال فإن النظام المحاسبي في المستشفيات الخامة و المستشفيات المملوكة للجمعيات الخيرية يقوم على المقومات الأساسية التالية:

- دليل محاسبي.
- مجموعة مستندية .
- مجموعة دفترية .
- التقارير و القوائم المالية.

أ- الدليل المحاسبي:¹ يتضمن الدليل المحاسبي بيان بأسماء و أرقام الحسابات المختلفة المفتوحة بدفتر الأستاذ مبنية و مرقمة، مع وصف و تحديد محتويات هذه الحسابات ، و تحديد العمليات التي تسجل بكل حساب و توضح فيمايلي نموذجاً للدليل المحاسبي الملائم للتطبيق في المستشفيات.

أولاً: تصنيف جميع الحسابات المستخدمة في النظام المحاسبي أو حتى المتوقع إستخدامها إلى مجموعات.

ثانياً: تقسيم أو تصنيف الحسابات المكونة لكل مجموعة رئيسية إلى مجموعتي حسابات قائمة المركز المالي و حسابات نتائج الأعمال إلى حسابات إجمالية و حسابات فرعية مع ترقيمها .

ب- المجموعة المستندية والدفترية²: تتطلب نظام محاسبة التكاليف استخدام مجموعة مستندية وأخرى دفترية تسهل جمع بيانات التكاليف وتسجيلها في الدفاتر المخصصة لذلك، ويوجد نوعين من المستندات في المؤسسة الصحية:

- **مستندات داخلية:** وهي التي تعد داخل المؤسسة مثل: فاتورة العلاج، أذن صرف أدوية أو

مستلزمات طبية، أو أغذية...

¹ د. سامي محمد رضا ، المحاسبة عن المستشفيات و الوحدات العلاجية ، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص 29، 30.

² حميدة سعد، إستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية ،مذكره ليل شهادة الماجستير في علوم السنين تخصص محاسبة، جامعة بكرة، 2010/2011، ص 29.

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

طبية...

ومن أمثلة السجلات المستخدمة في المؤسسة الصحية: سجل توزيع الأحمال على مراكز التكاليف، سجل توزيع المستلزمات السلعية على مراكز التكاليف...

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

المطلب الثالث: أهداف وخصائص النظام المحاسبي في المستشفيات.

أولا: أهداف النظام المحاسبي في المستشفيات

يهدف النظام المحاسبي في المستشفيات إلى :

1- متابعة التعاملات مع المرضى ، وإسكاف الحسابات الخاصة بهم و تسجيل معاملاتهم مع المستشفى أولا بأول ، بحيث يمكن إعداد فاتورة العلاج لكل مريض على حدة نظرا لإختلاف الخدمات المقدمة لكل مريض حسب حالته .

2- توفير المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط و إعداد الموازنات و متابعة تنفيذها و ذلك من خلال التقارير الدورية التي تقدم لإدارة المستشفى لتمكينها من متابعة مستوى الإنفاق على الخدمات المختلفة وفقا للموازنة التخطيطية الموضوعية.

3- المحافظة على أصول المستشفى و وضع النظم الكفيلة بتوفير الحماية للأصول ومنع التلاعب و الإحتلاس و سوء الإستخدام عن طريق تطبيق الضوابط الرقابية الشديدة.

4- إعداد المركز المالي للمستشفى في نهاية كل عام.

ثانيا :خصائص النظام المحاسبي في المستشفيات:

يتميز النظام المحاسبي في المستشفيات بالعديد من الخصائص لعل أهمها :

أولا : تنوع أسس المحاسبة المطبقة:

تعتمد نظم المحاسبة في المستشفيات على نوعين مختلفين من الأسس المحاسبية هما:

أ- أسس محاسبة الإعتمادات Found Accounting:

وهي التي تستخدم في الوحدات الحكومية أو المنشآت غير الساعية لتحقيق الربح ، حيث تطبق محاسبة الإعتمادات في المستشفيات الحكومية ، وكذلك في المستشفيات التي عملها الجمعيات الخيرية ، فضلا عن المستشفيات التي تتلقى هبات و تبرعات مقيمة ،حيث تكون الأموال المتاحة للمستشفى في شكل إعتمادات مالية تتضمنها موازنة تقديرية ، ويتم مراقبة الإنفاق للتأكد من الالتزام في الإنفاق بنود المصروفات المختلفة .

ب- الأسس و المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً:

وهي تلك الأسس المتبعة في المنشآت الاقتصادية الساعية الى تحقيق الربح،و تطبق هذه الأسس في المستشفيات الخاصة. ويترتب على ما سبق أن محاسبة الإعتمادات تعتمد على استخدام الأساس التقدي في قياس إيرادات و مصروفات الفترة ،بينما يطبق أساس الإستهقاق في قياس إيرادات و مصروفات الفترة في المنشآت الاقتصادية الساعية لتحقيق الربح.

مع ملاحظة أنه قد يتم استخدام كلا النوعين من الأسس المحاسبية في آن واحد ، الأمر الذي يعني ازدواجية الأسس المحاسبية في حالة المستشفيات التي تقدم خدماتها بأسعار اقتصادية ،ولكنها في نفس الوقت تتلقى التبرعات و الهبات المحدودة.

ثانياً : الخدمات التي تقدمها المستشفيات لمرضاها خدمات غير متجانسة و غير نمطية وتتوقف على حالة المريض و العلاج اللازم ، ومن ثم تختلف تكلفة كل مريض عن الآخر، وهو الأمر الي يستوجب تحليل تكلفة كل مريض بطريقة مستقلة.

ثالثاً: السرعة و الدقة في إعداد و تجهيز البيانات و استخراج النتائج ، حيث تتم طبيعة العمل في المستشفيات بالسرعة- شأنها في ذلك مثل الفنادق - حيث يتلقى المريض الخدمة العلاجية ، وقد يغادر المستشفى بعد ذلك مباشرة مما يقتضي ملاحقة خدمات المستشفى بالتسجيل أولاً بأول ، وتحديد المبالغ المستحقة على المرضى ليقوموا بسدادها قبل الخروج حرصاً على مستحقات المستشفى .

رابعاً: يجب تصميم المحاسبي في المستشفى بحيث يسمح بإظهار حجم النشاط اليومي والشهري للمستشفى ، وبطريقة تتيح للإدارة فرصة اتخاذ القرارات المناسبة و في الوقت المناسب .

خامساً: الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية لحماية الأصول المختلفة للمستشفى ، حيث أن طبيعة العمل في المستشفيات تتطلب إستخدام العديد من الأدوات و التجهيزات الطبية ، و كذا الأدوية و المستلزمات الطبية و مستلزمات الغرف من المفروشات و الأدوات و غير ذلك . الأمر الذي يتطلب تضمين النظام المحاسبي ضوابط رقابية تكفل الحماية الفعالة لهذه الأصول.

سادساً : أهمية تحديد مصروفات كل مركز من مراكز الخدمات العلاجية داخل المستشفى لأغراض التخطيط و الرقابة و تقويم الأداء.

سابعاً : ضرورة تطبيق أسس و مفاهيم محاسبة التكاليف في إطار النظام المحاسبي الشامل للمستشفى حيث يساعد ذلك في تحقيق ما يلي:

أ- قياس تكلفة كل قسم على حدة ، الأمر الذي يساعد على تحديد تكلفة وحدة الخدمة لأغراض التسعير.

ب- دراسة وسائل تخفيض التكاليف دون التأثير على جودة الخدمات المقدمة الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض تكلفة العلاج و زيادة فرصة الربحية أو التوسع في تقديم الخدمة إذا كانت تقدم بالمجان.

ت- توفير المعلومات التكاليفية اللازمة لكافة المستويات الإدارية المسؤولة بالمستشفى بالشكل الملائم و في التوقيت المناسب لمساعدتها في أداء مهامها من تخطيط و رقابة و تقويم الأداء.

ثامنا: ضرورة وجود نظام للموازنات يمكن من خلاله تحقيق الرقابة الفعالة على عناصر الإنفاق المختلفة و قياس الانحرافات و تقصى أسبابها و اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

تاسعا: عند حساب نتائج أعمال المستشفيات تستخدم مصطلحات المصروفات و الإيرادات للتعبير عن التدفقات المالية من و إلى المستشفى.

عاشرا: يمكن إعداد ميزانية أو قائمة مركز مالي للمستشفى بصرف النظر عن ملكيتها و طريقة أدائها ، حيث يتم حصر أصول المستشفى أو مواردها و كذلك إلتزاماتها المالية و الفرق بينهما يكون أموال محصنة إما من جانب الدولة (إذا كانت مستشفى حكومي) أو من جانب أصحاب المستشفى (رأس المال) إذا كانت المستشفى خاص .

إحدى عشر: تختلف مفهوم تقويم الأداء للمستشفيات عنه للوحدات الأخرى حيث أن التقويم المالي للأداء قد لا يعبر بدقة عن مدى الكفاءة لأن مفهوم الكفاءة يرتبط بنوعية الخدمة المؤداة ، ونظرا لأنها خدمات غير متجانسة فإن التقويم يخضع لإعتبارات كثيرة أخرى .

عائلة الفصل:

من خلال ما تطرقنا إليه سابقا يتضح لنا أن طريقة الأقسام المتجانسة مبنية على أساس توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام الرئيسية و الفرعية من خلال آليتين : آلية التوزيع التازلي أو التدريجي و آلية التوزيع التبادلي ، كما قمنا بعرض تقييم الباحثين لهذه الطريقة للإستفادة من مزاياها و تجنب الوقوع فيما يعاب عليها. و من خلال هذا الفصل قمنا بتوضيح كيفية قياس التكاليف في المؤسسات الخدمية و التعرض لمفهوم الخدمة ، الخدمة العمومية، الخدمة الصحية.

الفصل الثالث:

محاولة تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في

المؤسسة الإستشفائية – أحمد مدغري – بسعيدة

مقدمة الفصل:

من خلال ما تم التطرق إليه في الإطار النظري للدراسة ستحاول في هذا الفصل إسقاط الدراسة النظرية على إحدى المؤسسات الصحية العمومية المتمثلة في المؤسسة العمومية الإستشفائية -أحمد مدغري- لولاية سبعدة و محاولة إبراز مدى مطابقة موضوع بحثنا للواقع المعاش داخل المؤسسات الجزائرية و هذا من خلال محاولة تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة التي تتضمنها الحاسبة التحليلية و التي تم عرضها في الجانب النظري، حيث ستطرق في هذا الفصل إلى تقديم عام حول المؤسسة محل الدراسة و من ثم محاولة تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة لحساب التكاليف و أخيرا تحليل و تفسير النتائج المتوصل إليها.

المبحث الأول : لحة عن المؤسسة الإستشفائية - أحمد مدغري-¹

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة

تمتضى المرسوم التنفيذي رقم 99_466 المؤرخ في 2 ديسمبر 1997 المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية و المؤسسات العمومية للصحة الخوارية وتنظيمها و تسييرها المعدل والمتمم. تم فتح مؤسسة عمومية استشفائية بسعيدة يوم 5 جويلية 1976 بحمل اسم المرحوم "أحمد مدغري" وزير الداخلية الجزائري السابق. يشغل مساحة تقدر بحوالي 2 هكتار. يقع هذا الأخير بمحاذاة الطريق المؤدي إلى ولاية تيارت ، يحده من الشمال مدرسة التبة الطي ، و جنوبا المسبح البلدي الإحوة عبدلي زيان ، و من الشرق الطريق العمومي ومن الغرب مصلحة الإستعجالات التابعة للمؤسسة ، يشتمل هذا الأخير على مصلحين وعمما:

أ- المصالح الإدارية : و تتضمن المديرية التالية :

1- المديرية العامة : تختص بالتسيير العام للقطاع الصحي والتنسيق بين جميع المصالح .

2- مديرية المستعملين : وتتمثل مهامها فيما يلي :

- التسيير المالي بما فيها احوز العمال و المنتجات العامة من أدوية وأجهزة و تجهيزات
- توفير الأمن في القطاع .

3- المديرية الاقتصادية : وتقوم بالمهام التالية :

- تسيير مستودع السيارات وعمال المطبخ والنظافة.
- شراء المواد الغذائية و الأجهزة و المتطلبات الصحية.
- تسديد الديون كالكهرباء و الماء و تكاليف العمال

4- مديرية المصالح الصحية : مهمتها تجهيز المصالح الصحية و متابعة أعمالها ، و يحتوي مستشفى أحمد مدغري على 590 عامل فيهم :

58 طبيب مختص، 57 طبيب عام و 3 جراحي أسنان و 290 ممرض و 4 مبادلة، 50 موظفي الإدارة، 64 متعاقد و 6 عمال أحانب و 58 عامل بسيط.

¹ - أمثلة المديرية الفرعية للمالية و الوسائل.

و يتحكم القطاع الصحي بسعيدة بجميع المراكز المتواجدة في الولاية ، فنجد:

8 عيادات متعددة الخدمات

10 مراكز صحية

40 قاعدة للعلاج

عيادة الولادة

الطب المدرسي

جمعية الوقاية (التطعيم و التلقيحات من الامراض) وهي تابعة للدوائر التالية:

- دائرة سعيدة.

- دائرة عين الحجر.

- دائرة سيدي بوبكر .

- بلدية سيدي اعمر.

- دائرة داود .

- دائرة الحسانية.

و يتم مراقبة هذه الدوائر من طرف القطاع الصحي بسعيدة شهريا

ب _ المصلحة الاستشفائية : و التي تتضمن عدة إختصاصات :

1- الجراحة العامة: تهم جراحة العظام ، و أمراض الأمعاء و البلعوم والحنجرة و هذه المصلحة محصنة لجميع الأجناس (رجال، نساء و أطفال).

2- الطب الداخلي : يشمل على أطباء و عاملين تتمثل في علاج أمراض المعدة و داء السكري وأمراض الأعصاب و القلب و داء السرطان .

3- مصلحة أمراض العيون : متخصصة في أمراض العيون بأنواعها و فيها قسم الجراحة إذا كان المريض بحاجة إلى ذلك.

- 4- مصلحة الأمراض العقلية : كالتعقيدات النفسية والأمراض العقلية بأنواعها .
- 5- مصلحة الأمراض التنفسية : كالصدر و ضيق التنفس.
- 6- مصلحة الإنعاش: تعالج فيها الأمراض الخطيرة و المرضى الذين هم في حالة غيبوبة تامة و المصابين بالأمراض التنفسية.
- 7- مصلحة الاستعمالات : تعالج فيها جميع الأمراض هي والإصابات الخفية كالحوادث والأمراض المعدية.
- 8- مصلحة الأمراض المعدية : هذه المصلحة متخصصة في معالجة الأمراض الخطيرة و السمومات الغذائية و الأمراض التي تنتقل من جنس إلى آخر .
- 9- مصلحة تصفية الدم و الكلى : تعمل هذه المصلحة على تصفية الدم و تطهير الكلى من الحصى الكلوي بواسطة أجهزة خاصة .
- 10- مصلحة الطب الشرعي : و تتضمن هذه المصلحة الموتى الذين توفوا بدون سبب او اعراض ، المتخصصون يقومون بعملية تشريح لتعيين سبب الوفاة .
- 11- مصلحة التحاليل : و فيها يتم تحليل الدم و تعيين فصيلة و تحليل جميع الأمراض و الميكروبات .
- 12- مصلحة المسالك البولية: هذه المصلحة متخصصة لمعالجة الجهاز التناسلي.
- 13-مصلحة طب الأسنان: كجراحة الأسنان.
- 14-مصلحة الطب الشرعي:
- 15-مصلحةأمراض السرطان: هذه المصلحة متخصصة لمعالجة المرضى المصابون بداء السرطان.
- 16- مصلحة إعادة التأهيل:
- 17- الصيدلية : لدعم جميع الأقسام بما يلزم المريض من الأدوية أما فيما يخص مصلحة الاطفال و التي تعالج فيها كل الأمراض التي تصيب الطفل فقد تم تحويل هذه المصلحة ودمجها مع المؤسسة العمومية للصحة الجوارية "حميدان بختة" التي تختص بأمراض النساء والتوليد

المطلب الثاني: الوضعية المالية للمؤسسة وهيكلها التنظيمي

1- الوضعية المالية للمؤسسة:

للمؤسسة الإستشفائية عدة إيرادات و نفقات نذكرها كما يلي:

أ- الإيرادات : و تنقسم إلى أربعة أبواب رئيسية هي:

الباب الأول : مساهمة الدولة

تحتل المرتبة الأولى لأنها تساهم بالمبلغ الأكبر و الذي قدر بـ 1019157000.00 دج حيث تساهم بها وزارة الصحة.

الباب الثاني : مساهمة هيئات الضمان الإجتماعي بعنوان الخدمات الخاضعة للإتفاقيات

و تأتي بعد مساهمة الدولة من ناحية أهمية المبلغ و الذي قدر بـ 180000000.00 دج.

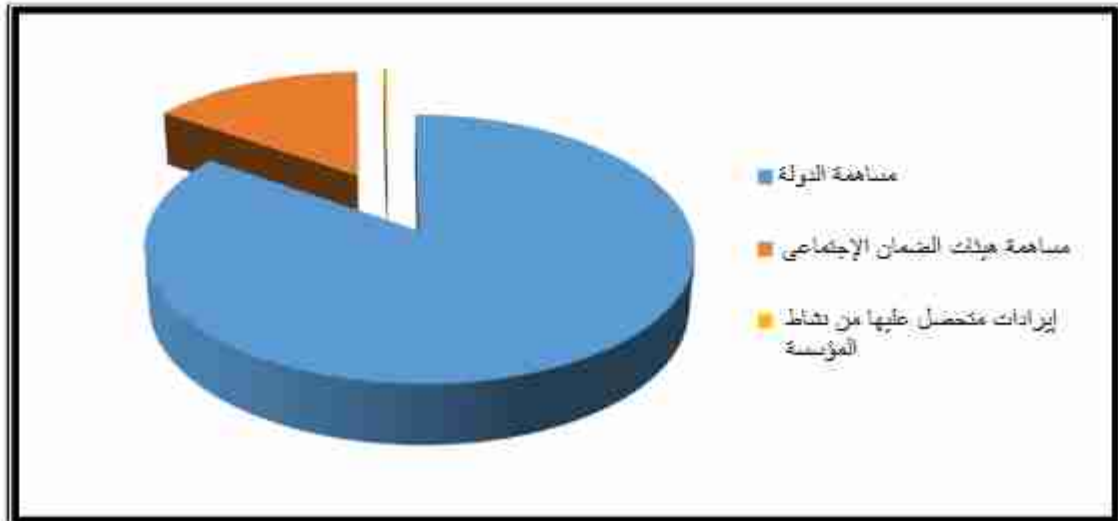
الباب الثالث : مساهمة المؤسسات و الهيئات العمومية .

وهي المساهمات الأقل حجما من المساهمات السابقة وهي تكون في كل سنة حيث هذه السنة (2015) لم تقدم أي مساهمة من طرف المؤسسات و الهيئات العمومية .

الباب الرابع: إيرادات متحصل عليها من نشاط المؤسسة

و تتمثل في إيرادات اخرى حيث قدرت قيمتها بـ 3000000.00 دج.

الشكل رقم(3-1)نسبة كل باب من إيرادات المستشفى



ب- النفقات : تنقسم إلى فرعين هما:

1- نفقات المستخدمين (الموظفين) : تحتوي على تسعة أبواب وهي:

الباب الأول: مرتبات نشاط المستخدمين المرشحين و المترشحين و المتعاونين : و يتكون من مرتبات نشاط المستخدمين المرشحين و المترشحين و الزيادة الإستدلالية لشاغلي المناصب العليا حيث قدر بـ 242000000.00 دج.

الباب الثاني: التعويضات و المنح المختلفة: و يتكون من كافة المنح و التعويضات المقدمة حيث قدر بـ 298000000.00 دج.

الباب الثالث: مرتبط بنشاط المقيمين الداخليين و الخارجيين 0 دج.

الباب الرابع: مرتبات المستخدمين المتعاقدين : و يتكون من مرتبات المستخدمين المتعاقدين بالتوقيت الكلي والتعويضات والمنح المختلفة المقدمة للمستخدمين المتعاقدين بالتوقيت الكلي و قدر بـ 303000000.00 دج.

الباب الخامس : الأعباء الإجتماعية للمستخدمين المرشحين ، المترشحين ، المتعاونين : يتكون من خدمات ذات طابع عائلي و الضمان الإجتماعي والتأمين على البطالة و التقاعد المسبق حيث قدر بـ 132500000.00 دج.

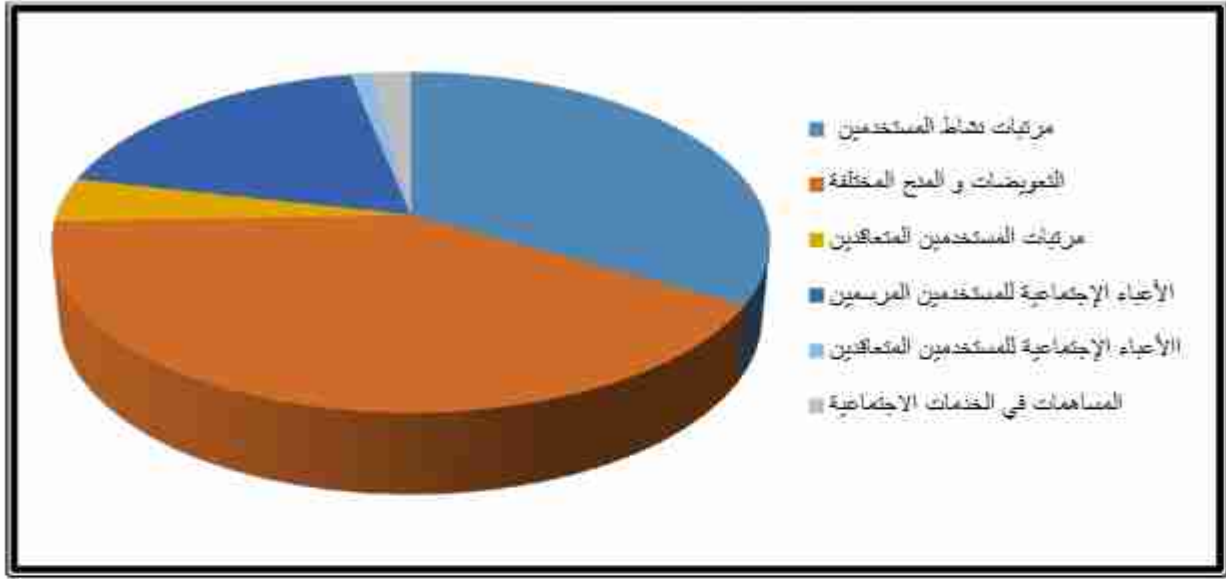
الباب السادس: الأعباء الاجتماعية للمقيمين الداخليين و الخارجيين 0 دج.

الباب السابع: الأعباء الاجتماعية للمستخدمين المتعاقدين : و تتكون من خدمات ذات طابع عائلي، الضمان الإجتماعي، التأمين على البطالة ، التقاعد المسبق حيث قدر بـ 79000000.00 دج.

الباب الثامن: معاشات الخدمة للأضرار الجسدية و ريع حادث العمل 0 دج

الباب التاسع: المساهمات في الخدمات الاجتماعية: و تتكون من المساهمات في لجان الخدمات الاجتماعية ، حصة تمويل السكن الإجتماعي ، حصة التقاعد المسبق ، حيث قدرت إراداته بـ 150400000.00 دج.

الشكل رقم (3-2) يمثل نسبة كل باب من نفقات المستخدمين



2- نفقات التسيير: و يحتوي على خمسة عشر باب:

الباب الأول : تسديد المصاريف حيث قدر بـ 1825000.00 دج.

الباب الثاني : مصاريف قضائية و تعويضات مستحقة على عاتق الدولة 0 دج.

الباب الثالث: عتاد و أثاث حيث قدر بـ 11806000.00 دج.

الباب الرابع: لوازم : حيث قدرت بـ 9885000.00 دج.

الباب الخامس: ألبسة ، قدرت بـ 1800000.00 دج.

الباب السادس: تكاليف ملحقه ، قدرت بـ 17692000.00 دج.

الباب السابع : حضيرة السيارات حيث قدرت بـ 12058000.00 دج.

الباب الثامن: ميانة و تصليح المنشآت القاعدية قدرت بـ 28009000.00 دج.

الباب التاسع : مصاريف التكوين و تحسين الأداء و إعادة التأهيل و الترفيه للمستخدمين قدرت بـ 130000.00 دج.

الباب العاشر: المصاريف المرتبطة بالمؤتمرات والملتقيات و التظاهرات العلمية الأخرى ، قدرت بـ 2000000.00 دج.

الباب الحادي عشر : تغذية و مصاريف الإطعام و قدرت بـ 34785000.00 دج.

الباب الثاني عشر: الإيجار 0 دج.

الباب الثالث عشر: الأدوية ، المواد الصيدلانية و المواد الأخرى الموجهة إلى طب الإنسان و الأجهزة الطبية حيث قدرت بـ 301780000.00 دج.

الباب الرابع عشر: نفقات النشاطات العلمية للوقاية و قدرت بـ 11904000.00 دج.

الباب الخامس عشر : إقتناء و صيانة العتاد الطبي و ملحقاته و الأدوات الطبية ،قدرت بـ 380000000.00 دج.

الباب السادس عشر:تسديد المصاريف الاستشفائية و الكشف لدى المستشفيات العسكرية و المرافق العمومية بعنوان المرضى المحولين الذين لا يعانون من أمراض تحكمها إتفاقية خاصة 0 دج.

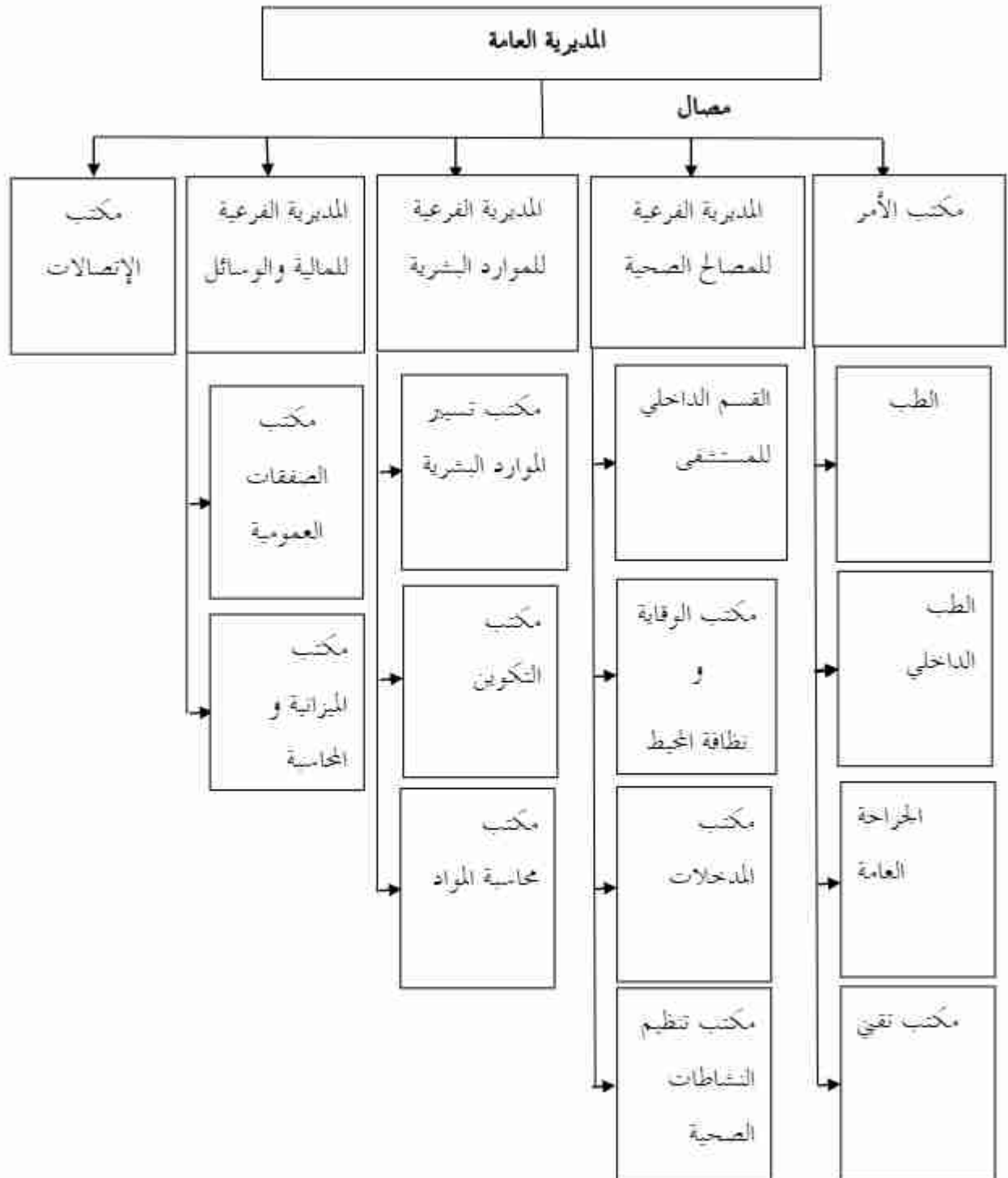
الباب السابع عشر:نفقات البحث الطبي 0 دج.

الباب الثامن عشر:النفقات المتعلقة بالتوأمة بين المستشفيات العمومية للصحة 0 دج.

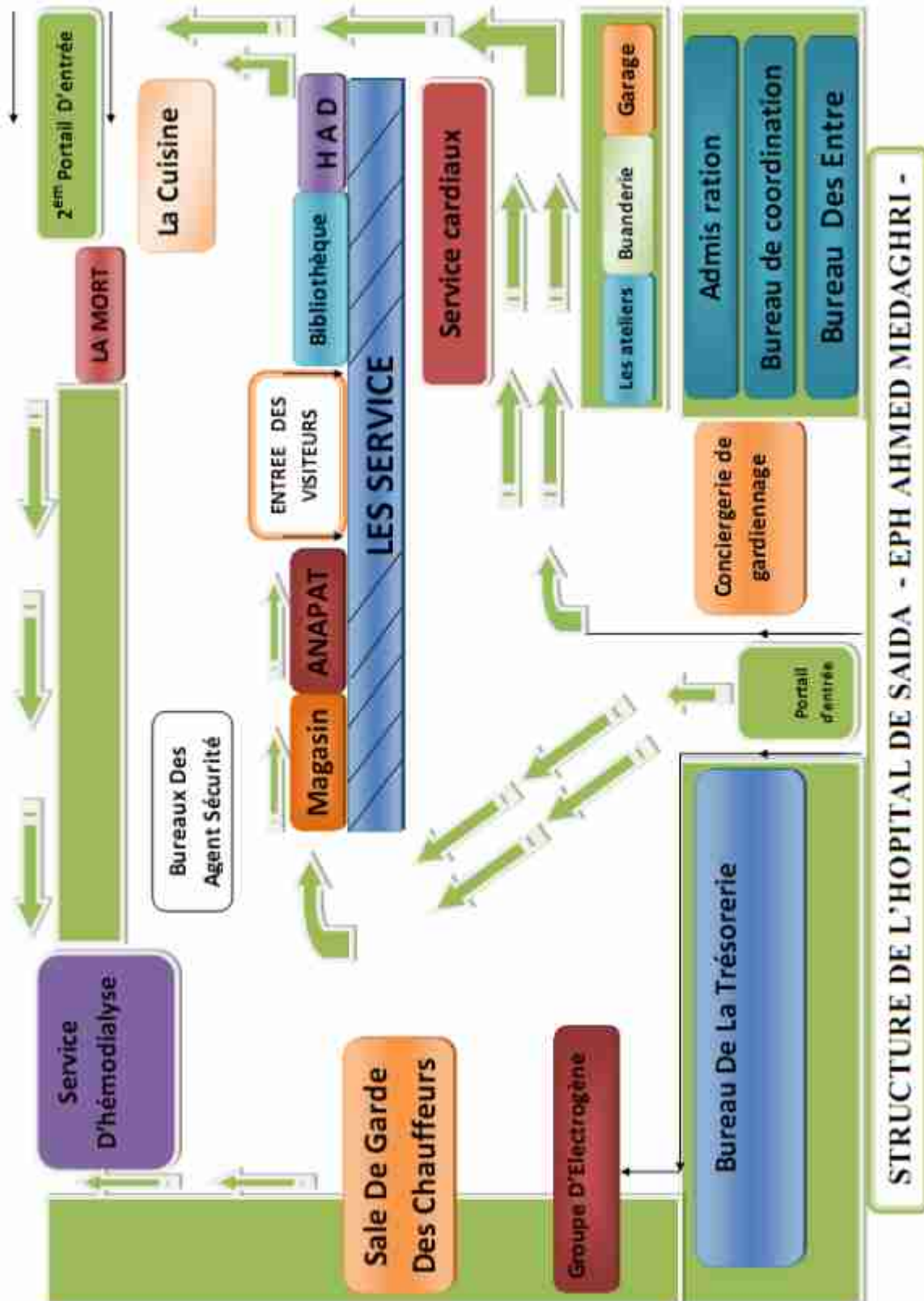
و يمكن تمثيل نسبة كل باب من نفقات المستخدمين كمايلي :

الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

الشكل رقم (3-4) يمثل الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الإستشفائية -أحمد مدغري - بسعيدة



الشكل رقم (3-5) يمثل الهيكل التنظيمي الشامل للمؤسسة العمومية الإستشفائية - أحمد مدغري - بسعيدة



المبحث الثاني: مراحل تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة لقياس تكلفة الخدمات الصحية في المؤسسة الإستشفائية

على ضوء ما اتبعناه عند دراستنا للجانب النظري لهذه الطريقة، ستقوم بإيجاز الخطوات المنطقية المؤدية إلى نتيجة تطابق دراستنا مع واقع هذه الطريقة، مبتدئين أولاً بتحديد الأقسام المتجانسة (مراكز العمل) و بما أن المؤسسة محل الدراسة هي مؤسسة خدمتية عمومية رأينا من الضروري دمج كل من مصلحة الصيدلة و الأفرشة و التغذية ضمن الأقسام الرئيسية أما قسم المصالح الإستشفائية و مصلحة الإستعمالات فقمنا بتصنيفها ضمن الأقسام الفرعية، ثم القيام بعملية توزيع الأعباء غير المباشرة حيث يتم تحديدها بالامتداد إلى الكشوفات والقوائم المحاسبية الموجودة في المؤسسة بعد أن نكون قد حددنا المفاتيح التي نتجدها قاعدة لهذا التوزيع، ثم بعد القيام بعملية تبادل الخدمات بين الأقسام وتحديد حجمها، نحدد فيما بعد وحدات العمل إلى أن نصل في الأخير إلى كيفية حساب سعر التكلفة وفق هذه الطريقة.

المطلب الأول: تحديد التكاليف وفق طريقة الأقسام المتجانسة

أ- التوزيع الأولي للتكاليف:

يكون موضع جدول توزع فيه الأعباء المباشرة و غير المباشرة و المتمثلة في تكاليف الأجور و الرواتب ، تكلفة الوجبات الغذائية و تكاليف المواد و اللوازم المستهلكة بالإضافة إلى مصاريف متنوعة.

المعلومات التالية مستخرجة من المستشفى:

عدد المرضى: بلغ إلى غاية نهاية سنة 2016 حوالي 18854 مريض.

عدد العمال: 590 عامل (أطباء ، ممرضين ، أعوان أمن ، إداريين....).

عدد الأسرة : يبلغ إجمالي الأسرة حوالي 545 سرير موزعة على المصالح كالتالي:

جدول رقم (3-1) يوضح عدد الأسرة في كل مصلحة.

عدد الأسرة	عدد المصالح	المصالح
المصالح الإستشفائية		
10	01	مصلحة الإنعاش
25	01	مصلحة جراحة العظام
36	02	مصلحة المسالك البولية
30	01	مصلحة جراحة النساء
30	01	مصلحة جراحة الرجال
32	01	مصلحة الجهاز الهضمي
9	01	مصلحة جراحة العيون
40	01	مصلحة الطب الداخلي
40	01	مصلحة الجهاز التنفسي
40	01	مصلحة الامراض المعدية
60	01	مصلحة أمراض الكلى
02	01	مصلحة طب الأسنان
03	01	مصلحة الطب الشرعي
40	01	مصلحة أمراض السرطان
04	01	مصلحة التحاليل المخبرية
20	01	مصلحة إعادة التأهيل
مصلحة الإستعجالات		
16	01	قسم الإنعاش
16	01	قسم الإستعجالات
03	01	قسم الصدمة الكهربائية
02	01	قسم أجهزة التصوير الطبي
04	01	قسم التحاليل المخبرية
15	01	قسم أمراض القلب
545	المجموع	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالإعتماد على وثائق المستشفى.

الجدول رقم (2-3) حساب كلفة الوجبة الغذائية في اليوم الواحد لكل مريض في كل قسم ليلا و نهارا بالنسبة للمصالح الإستشفائية

الأقسام	عدد الوجبات	تكلفة الوحدة	التكلفة الإجمالية
الإنعاش	6-2*3	300	1800
جراحة العظام	12-2*6	300	3600
المسالك البولية	10-2*5	300	3000
جراحة النساء	16-2*8	300	4800
جراحة الرجال	16-2*8	300	4800
الجهاز الهضمي	16-2*8	300	4800
جراحة العيون	8-2*4	300	2400
الطب الداخلي	30-2*15	300	3000
الجهاز التنفسي	30-2*15	300	3000
الأمراض المعدية	20-2*10	300	6000
أمراض الكلى	8-2*4	300	2400
طب الأسنان	0	300	0
الطب الشرعي	2-2*1	300	600
أمراض السرطان	8-2*4	300	2400
التحاليل المخبرية	8-2*4	300	2400
إعادة التأهيل	4-2*2	300	1200
المجموع	194	-	58200

المصدر : من إعداد الطالبتين.

متوسط مبلغ الوجبة الغذائية: 300 دج للوجبة الواحدة،

المبلغ الإجمالي للوجبات في شهر = 58200 × 30 = 1746000

عدد المرضى لمدة شهر: 4260 = 30 × 142

الجدول رقم (3-3) حساب كلفة الأدوية في اليوم الواحد لكل مريض في كل قسم ليلا و نهارا بالنسبة لمصالح الإستشفائية:

الأقسام	الأدوية	تكلفة الوحدة	التكلفة الإجمالية
الإنعاش	6-2*3	900	5400
جراحة العظام	12-2*6	900	10800
المسالك البولية	6-2*3	900	5400
جراحة النساء	12-2*6	900	10800
جراحة الرجال	12-2*6	900	10800
الجهاز الهضمي	12-2*6	900	10800
جراحة العيون	6-2*3	900	5400
الطب الداخلي	24-2*12	900	21600
الجهاز التنفسي	24-2*12	900	21600
الأمراض المعدية	16-2*8	900	14400
أمراض الكلى	4-2*2	900	3600
طب الأسنان	15-1*15	900	13500
الطب الشرعي	4-2*2	900	3600
أمراض السرطان	16-2*8	900	14400
التحاليل المخبرية	60-2*30	900	54000
إعادة التأهيل	20-1*20	900	18000
المجموع	249	—	224100

المصدر: من إعداد الطالبتين.

متوسط مبلغ الأدوية: 900 دج.

إجمالي مبلغ الأدوية لمدة شهر: $224100 \times 30 = 6723000$ دج

الجدول رقم (3-4) تكلفة الوجبة الغذائية في اليوم الواحد لكل مريض في كل قسم ليلا و نهارا بالنسبة للمصلحة الإستعمالات:

المصالح	عدد الوجبات	تكلفة الوحدة	مبلغ الإجمالي
الإنعاش	14=2*7	300	4200
الإستعمالات	10=2*5	300	3000
الصدمة الكهربائية	-	-	-
أجهزة التصوير الطبي	2=2*1	300	600
التحاليل المخبرية	8=2*4	300	2400
أمراض القلب	2=2*1	300	600
المجموع	36	-	10800

المصدر: من إعداد الطالبتين.

التكلفة الإجمالية للوجبات لمدة شهر: $324000 = 30 \times 10800$

الجدول رقم (3-5) تكلفة الأدوية في اليوم الواحد لكل مريض في كل قسم ليلا و نهارا بالنسبة لمصلحة الإستعمالات:

الأقسام	عدد الأدوية	تكلفة الوحدة	مبلغ الإجمالي
الإنعاش	12=2*6	900	10800
الإستعمالات	60=2*30	900	54000
الصدمة الكهربائية	6=2*3	900	5400
أجهزة التصوير الطبي	60=2*30	900	54000
التحاليل المخبرية	80=2*40	900	72000
أمراض القلب	15=1*15	900	13500
المجموع	233	-	209700

المبلغ الإجمالي للأدوية لمدة شهر = $6291000 = 30 \times 209700$

حساب مبلغ الوجبات لأعوان الأمن (ليلا و نهارا) لمدة شهر:

- بالنسبة للمصالح الإستشفائية:

عدد أعوان الأمن: 5

عدد الوجبات يوميا: 2

مبلغ الوجبة الواحدة: 300 دج

المبلغ الإجمالي: $(300 \times 2 \times 5) \times 30 = 90000$ دج

- بالنسبة لمصلحة الإستعجالات:

- عدد أعوان الأمن: 5

- عدد الوجبات يوميا: 2

- مبلغ الوجبة الواحدة: 300 دج

- المبلغ الإجمالي: $(300 \times 2 \times 5) \times 30 = 90000$ دج

حساب مبلغ الأفرشة: يتم تغييرها يوميا

ثمن الفراش الواحد 400 دج.

عدد الأسرة $\times$ ثمن الفراش الواحد $\times 30$ يوم

- للمصالح الإستشفائية: $30 \times 400 \times 142 = 1704000$ دج

- الإستعجالات: $30 \times 400 \times 124 = 1488000$ دج

ومن خلال المؤسسة الإستشفائية المدروسة قمنا بتصنيف الأقسام كالتالي:

الأقسام الرئيسية: المصالح الإستشفائية، الإستعجالات.

الأقسام الفرعية: الصيدلية ، المطبخ ، الأفرشة.

و من ميزانية المؤسسة قمنا بإستخراج المعلومات التالية:

مواد و لوازم مستهلكة: 36912000 دج موزعة على:

- المصالح الإستشفائية: 10263000 دج.

- الإستعجالات : 8193000 دج.

- الصيدلية: 13014000 دج.

- المطبخ: 2250000 دج.

- الأفرشة: 3192000 دج.

مصاريف متنوعة: 147433333 دج ، توزع على الأقسام بالنسب مع الأرقام 3،4،2،1،0 على

التوالي.

- بلغت الأجور و المرتبات خلال شهر 24260945.12 دج توزع حسب عدد العمال و نوع عملهم و الأجر :

طبيعة العمل	المبلغ الإجمالي
أطباء المتعاونون(أحانب)	260480.87
شبه طبيون	10375889.60
متعاقدون	1499107.24
الإدارة	9577641.98
الإجمالي	24260945.12 دج

المصدر: قسم المعاشات.

الجدول رقم (3-6) يمثل جدول التوزيع الأولي للمصاريف غير المباشرة:

الوظائف المصاريف	المجموع	أقسام رئيسية		أقسام فرعية		
		المصالح الإستشفائية	الإستعمالات	الصيدلية	المطبخ	الأفرشة
مواد ولوازم مستهلكة	36912000	10263000	8193000	13014000	2250000	3192000
أجور العمال	24260945.12	7278283.536	4852189.024	2426094.512	1213047.256	1213047.256
مصاريف متنوعة	1474333.333	442300	491444.4	294866.666	147433.333	-
المجموع	2464480845.3	17585583.536	13536633.424	15734961.178	3610480.589	4405047.256

المصدر : من إعداد الطالبتين.

ب- التوزيع الثانوي للمصاريف الغير المباشرة: يتضمن جدول التوزيع الثانوي توزيع مجموع الأعباء الخاصة بكل قسم ثانوي (فرعي، مساعد) وتحميلها على الأقسام الرئيسية (الأساسية) بالإعتماد على مفاتيح التوزيع ، حيث:

مصاريف الصيدلية: توزع تناسبا مع عدد المرضى.

المصالح الإستشفائية: 4260 مريض.

الإستعمالات: 3720 مريض.

مصاريف المطبخ: توزع تناسبا مع الوجبات المقدمة.

المصالح الإستشفائية: 6120 وجبة.

الإستعمالات: 1440 وجبة.

مصاريف الأفرشة: توزع تناسبا مع عدد أيام تشغيل الأسرة.

المصالح الإستشفائية: 4260 فراش.

الإستعجالات: 3720 فراش.

1- توزيع مصاريف قسم الصيدلية:

$$\text{معامل التناسب} = \frac{15734961.178}{4260+3720} = 1971.7996464$$

قسم المصالح الإستشفائية: $1971.7996464 \times 4260 = 8399866.4937$ دج

قسم الإستعجالات: $1971.7996464 \times 3720 = 7335094.6846$ دج.

2- توزيع مصاريف المطبخ:

$$\text{معامل التناسب} = \frac{3610480.589}{6120+1440} = 477.5767975$$

قسم المصالح الإستشفائية: $477.5767975 \times 6120 = 2922770.001$ دج

قسم الإستعجالات: $477.5767975 \times 1440 = 687710.5884$ دج

3- توزيع مصاريف قسم الأفرشة:

$$\text{معامل التناسب} = \frac{4405047.256}{4260+3720} = 552.0109343$$

قسم المصالح الإستشفائية: $552.0109343 \times 4260 = 2351566.58$ دج

قسم الإستعجالات: $552.0109343 \times 3720 = 2053480.676$ دج

الجدول رقم (3-7) يمثل جدول التوزيع الثانوي للمصاريف غير المباشرة:

الأقسام المصاريف	الأقسام الفرعية			الأقسام الرئيسية	
	الصيدلية	المطبخ	الأفرشة	المصالح الإستشفائية	الإستعمالات
مج. ت. أ.	15734961,178	3610480,589	4405047,256	17585583,536	13536633,424
التوزيع الثانوي					
الصيدلية	(15734961,178)	-	-	8399866,4937	7335094,6846
المطبخ	-	(3610480,589)	-	2922770,001	687710,588
الأفرشة	-	-	(4405047,256)	2351566,58	2053480,676
مج. ت. ب.	0	0	0	28337016,61	23612919,373
طبيعة وحدة القياس	-	-	-	عدد المرضى	عدد المرضى
عدد وحدات القياس	-	-	-	4260	3720
تكلفة وحدة القياس	-	-	-	6651,881	6347,558

المصدر : من إعداد الطالبين.

ج- حساب تكلفة شراء المواد الأولية خلال شهر من سنة 2016

المشتريات : قامت المؤسسة خلال شهر بشراء المواد الأولية التالية:

المواد	الكمية	المبالغ
مواد غذائية فاتورة رقم: 13-2016 يوم: 14/2016/N	-	416220.20
مواد غذائية فاتورة رقم: 14-2016 يوم: 25/2016/N	-	165952.80
أدوية و مواد صيدلانية فاتورة رقم: 16936 يوم 27/2016/N	-	527900
مخبزة فاتورة رقم: 07-2016 يوم: 27/2016/N	5240	440540
خضضر فاتورة رقم: 07-2016 يوم: 27/2016/N	-	663142.75
اللحوم الحمراء و البيضاء فاتورة رقم: 02-2016 يوم: 28/2016/N	754	831600
اللحوم الحمراء و البيضاء فاتورة رقم: 03-2016 يوم: 29/2016/N	210	46224
مواد التنظيف فاتورة رقم: 12-2016 يوم: 29/2016/N	-	316000

117936		اللحوم الحمراء و البيضاء فاتورة رقم: 04-2016 يوم: 30/ N/2016
213688.80		اللحوم الحمراء و البيضاء فاتورة رقم: 05-2016 يوم: 31/ N/2016

المصدر: قسم المحاسبة.

تمثل مصاريف الشراء المباشرة في مصاريف النقل إلا أنها على تدرج ضمن تكلفة الشراء و بالتالي فهي

عائق المورد و تحسب إجمالاً.

جدول رقم (3-8) يمثل تكلفة الشراء للمواد الأولية خلال شهر:

البيان	الكمية	السعر الوحدوي	المبلغ الإجمالي
من شراء المواد الغذائية	-	-	582173
اللحوم الحمراء و البيضاء	-	-	1209448.8
الأدوية	-	-	527900
مواد التنظيف	-	-	31600
الخضر	-	-	663142.75
المخبزة	-	-	440540

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معلومات المحاسب

د- حساب تكلفة إنتاج الخدمة:

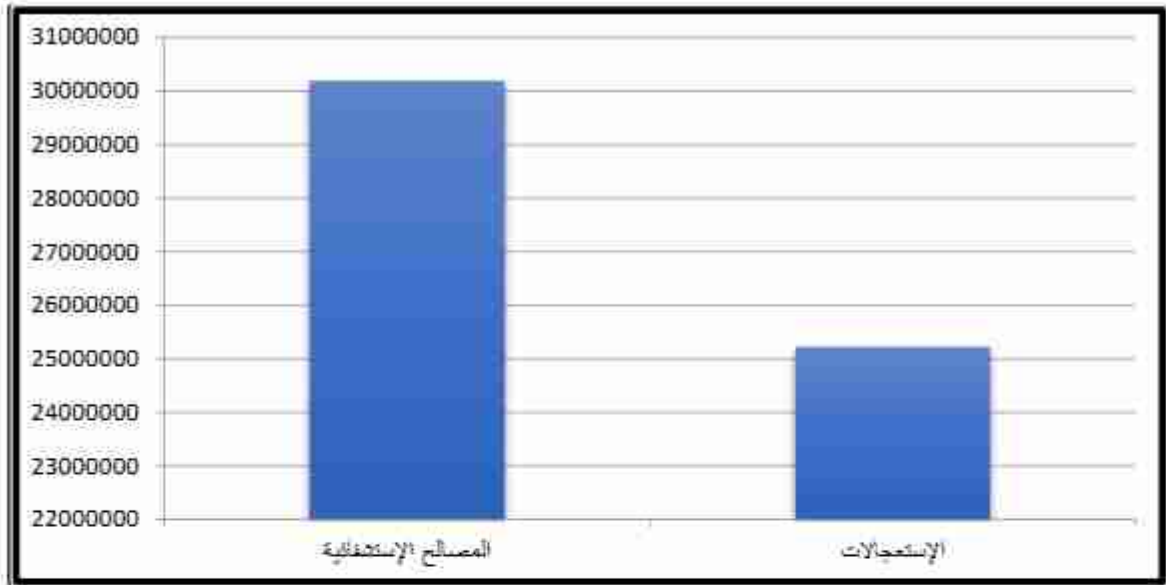
الجدول رقم (3-9) يوضح تكلفة إنتاج الخدمة المقدمة في كل من المصالح الإستشفائية و مصلحة

الإستعمالات:

البيان	المصالح الإستشفائية	الإستعمالات
	المبلغ الإجمالي	المبلغ الإجمالي
المواد الأولية المستهلكة:		
مواد غذائية.	310784.08	271388.92
اللحوم الحمراء و البيضاء.	645645.6	563803.2
مواد التنظيف .	23250.64	8349.36
الأدوية.	281811.27	246088.73
الخضر.	354008.53	309134.22
الخبز.	235175.48	205364.52
المصاريف غير المباشرة.	28337016.61	23612919.373
التكلفة الإجمالية لإنتاج الخدمة	30187692.21	25217048.323
عدد المرضى	4260	3720
تكلفة إنتاج الخدمة	7086.31	6778.776

المصدر: من إعداد الطالبتين.

الشكل رقم (3-3) يوضح التكلفة الإجمالية للخدمة .



المصدر: من إعداد الطالبتين.

هـ- حساب سعر التكلفة:

بالنسبة لرقم الأعمال نظرا لعدم وجود رقم أعمال شهري ترحينا إلى أخذ مبلغ المساهمة المقدمة من طرف الدولة نظرا لأنها تتضمن أكثر نسبة من الإيرادات الإجمالية الموجهة للإنتاج الخدمة كرقم أعمال بالنسبة للشهر الواحد قمنا بالعملية التالية لحسابه:

مجموع الإيرادات المقدمة من الدولة / عدد الأشهر = $12/1001797750$ = دج موزعة حسب عدد الأسرة في كل مصلحة:

الجدول رقم (3-10) يوضح سعر التكلفة:

البيان	المصالح الإستشفائية	الإستعجالات
رقم الأعمال	45338437.97	39591312.03
تكلفة إنتاج الخدمة	30187692.21	25217048.323
سعر التكلفة الإجمالي	15150745.76	14374263.707
عدد المرضى	4260	3720
سعر التكلفة الرئوي	3556.51 دج	3864.049 دج

المصدر: من إعداد الطالبتين.

من خلال ما سبق تقديمه توصلنا إلى حساب تكلفة الخدمات المقدمة في المصالح الإستشفائية و التي تضم هذه الأخيرة حوالي ستة عشر قسما حيث بلغت تكلفة خدمة المريض الواحد 7086.31 دج ، وكذا مصلحة الإستعجالات و تشمل ستة أقسام وقد بلغت تكلفة المريض حوالي 6778.776 دج و هذا ما يؤكد المبالغ الكبيرة التي تنفقها الدولة على هذا القطاع.

أما بالنسبة لسعر التكلفة فحسب تصريحات المحاسب فهو مرتبط بعدد المرضى الوافدين و كذا على حسب نوع الأدوية المقدمة للمريض و مدة العلاج و الفندقية ، و بالنسبة للمدة المدروسة فإن سعر التكلفة الرئوي موحب حيث قدر بـ 3556.51 دج للمصالح الإستشفائية أما بالنسبة لمصلحة الإستعجالات فقد قدر إجمالا بـ 3864.049 دج، و حسب التصريحات المقدمة لنا فإنه غالبا ما تكون النتيجة السنوية للمستشفى سالبة و هذا راجع لعدم كفاية الإعتمادات من جهة و سوء تسيير الموارد من جهة أخرى.

المطلب الثاني: تحليل و تفسير نتائج تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في المؤسسة الإستشفائية أحمد مدغري -
معيدة-

من خلال ما تم التطرق إليه في الفصول النظرية و بعد محاولة تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في المؤسسة الإستشفائية محل الدراسة بكل من مصلحة المصالح الإستشفائية و مصلحة الإستعمالات تم التوصل إلى ما يلي:

- 1- لا يمكن تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في المؤسسة نظرا لعدم وجود العوامل المساعدة.
- 2- طريقة الأقسام المتجانسة تقوم على الفصل بين المصاريف المباشرة وغير المباشرة وهذا ما لم نلحظه في كافة خطوات حساب التكلفة، فنجد كل من جدول التوزيع الأول والثاني يضمان المصاريف المباشرة وغير المباشرة .
- 3- يعتبر جدول التوزيع الثاني جدول لحساب التكاليف وتعتبر تكلفة وحدات العمل به هي تكلفة للخدمات.
- 4- من خلال الدراسة اتضح أن طريقة الأقسام المتجانسة غير مساعدة للعمل بها في المؤسسة نظرا لعدم الأخذ بعين الاعتبار العلاقة التبادلية فيما بين الأقسام الثانوية عند توزيع المصاريف.
- 5- عدم تطبيق الإهلاك على المعدات والتجهيزات بالمؤسسة وإدخال قيمتها كلية في فترة الحصول عليها وهذا ما يؤثر بشكل كبير على حساب التكلفة ودقة بياناتها.
- 6- نظرا لعدم وجود معلومات دقيقة حول رقم الأعمال الشهري كان من الصعب التأكد من صحة سعر التكلفة و النتيجة المقدمة.
- 7- بالنسبة لسعر التكلفة يكون أحيانا سالبا و ذلك حسب نسبة المرضى وعدد إحراء المتلقيات و التكوينات و هذا حسب تصريحات قسم المحاسبة في المؤسسة .

8- بالنسبة لـ سعر التكلفة مرتبط بنشاط المؤسسة نظرا لعدم ثبات رقم الأعمال و كذلك اختلاف عدد

الخدمات المقدمة و نوعيتها و بالتالي تكلفتها.

ومن خلال النتيجة المتوصل إليها تبين لنا أن نسبة تكلفة قسم المصالح الإستشفائية تمثل 54.48% من التكلفة

الإجمالية ،أما قسم مصلحة الإستعجالات فقد بلغت نسبته من مجموع التكاليف 45.52%.

خاتمة الفصل :

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل و رغم وجود بعض العراقيل التي واجهتنا مثل عدم الكشف عن بعض التكاليف ، إلا أننا تمكنا من بلوغ هدفنا ألا و هو محاولة تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في المؤسسة الإستشفائية. و إستنادا إلى هذه الدراسة استجنا عدم إمكانية تطبيق هذه الطريقة في المؤسسة و هذا نظرا لإختفاء مبادئ تطبيقها كعدم وجود عنصر التبادل بين الأقسام الثانوية .

ومن خلال الدراسة الميدانية تبين لنا أن المحاسبة التحليلية غائبة عن المؤسسات الجزائرية و خاصة العمومية منها و السب وراء ذلك يرجع إلى تطبيق الطرق التقليدية للمحاسبة فلا يخفى علينا الدور الهام الذي تلعبه المحاسبة التحليلية سواءا في المؤسسات الاقتصادية أو الخدمية .

الخاتمة

الخاتمة العامة:

من خلال ما سبق بدت لنا أهمية المحاسبة التحليلية، حيث أن غيابها يجعل المؤسسات تعمل دون معرفة المنتجات أو الخدمات الأكثر مردودية أو التي تحقق الخسائر، و هنا يمكن القول بأن غيابها يعد خسارة كبيرة للمؤسسات و ضياع كبير للمجهودات. إن نظام محاسبة التكاليف هو نظام يعمل على تحليل التكاليف من أجل الوصول إلى نتائج يستطيع من خلالها مسيرو المؤسسات إتخاذ القرارات السليمة المتعلقة بنشاطها كما أنه يسمح بدراسة و مراقبة المردودية و تحديد فعالية تنظيم المؤسسة ، كما ركزنا على طريقة الأقسام المتجانسة كطريقة من طرق المحاسبة التحليلية و ذلك من خلال توضيح المبادئ و الخطوات التي تعتمد عليها في معالجة التكاليف.

إن الوضعية الصعبة التي تمر بها المؤسسات العمومية الصحية و الناتجة عن عدم التوازن بين الموارد المالية و التي تتشكل بين العرض و الطلب على الخدمات الصحية أدت إلى ضعف أداء هذه المؤسسات الخيرية ، و بالتالي تدهور مستوى الرعاية الصحية التي تقدمها للمواطن و لقد كان من الضروري على المسؤولين على القطاع الصحي إعادة النظر في شط سير هذه المؤسسات و إعادة تأهيلها حذريا من أجل التكيف مع التحولات الاقتصادية و الإجتماعية .

ومن الملاحظ أن معدل النمو في نفقات المستشفيات زادت بشكل ملحوظ و خاصة في السنوات الأخيرة و هذا راجع للعديد من الأسباب من بينها إنتشار أساليب جديدة لتكاليف العلاج كالتأمين الصحي الشامل أو الجزئي و كذلك تزايد أسعار المدخلات اللازمة للعلاج و تزايد اعداد السكان ، ومن الصعوبات التي تواجه هذه المستشفيات أن معظم تكاليفها ثابتة بفعل الإستثمارات الضخمة و مرتبات العاملين المرتفعة ، و بناء على ما سبق فإن المستشفيات بحاجة إلى نظام للتكاليف فعال يساعد على ترشيد التكاليف و الإبقاء عليها في حدود معينة كلما أمكن ذلك.

من خلال هذه الدراسة سلطنا الضوء على طريقة من طرق حساب التكاليف و هي طريقة الأقسام المتجانسة و قمنا بمحاولة تطبيقها في المؤسسة الإستشفائية أحمد مدغري بولاية سعيدة، و العرض الرئيسي من وراء هذا البحث كان التأكد من صحة الفرضيات و مدى مطابقة الجانب النظري بالواقع التطبيقي ، و لقد تمكنا من الوصول إلى مجموعة من النتائج المتعلقة بالفرضيات المختبرة :

- لا يمكن تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في المؤسسة نظرا لإحتفاء عنصر التبادل بين الأقسام الثانوية.
- يوجد عوامل مساعدة لتبني طريقة الأقسام المتجانسة كنظام محاسبة التكاليف في المؤسسة محل الدراسة إلا أنها غير كافية.

- عدم وجود رغبة من العامل البشري في تغيير النظام التقليدي المعمول به حاليا.

- عدم تفعيل دور المحاسبة لإتخاذ القرار، تقييم الأداء.....

التوصيات: بناءا على ماسبق يجدر بنا تقدم بعض التوصيات فيما يتعلق بموضوع بحثنا كالتالي:

- على المؤسسة محاولة تبني نظام تكاليف فعال بديل إعتمادها على المحاسبة العمومية مما يخلق صعوبة في

التعامل مع الأعباء غير المباشرة و كيفية توزيعها.

- تفعيل نظام رقابة داخلي قادر على ترشيد التكاليف و يساعد على إتخاذ القرار الصائب.

- يجب على المؤسسة تبني نظام محاسبي فعال في أقرب الأجل.

- تكوين العاملين من حين لأخر لمواكبة التطور الاقتصادي و التكنولوجي.

- إعادة النظر في الطريقة الحالية لحساب التكاليف و تقادي النقائص الموجودة.

و أخيرا ينبغي القيام ببعض الإجراءات من أجل تأهيل الاقتصاد الوطني من خلال:

- إصلاح النظام المالي و المصرفي الخباثي.

- إصلاح القانون التجاري و تطوير الأنظمة المحاسبية.

- تكيف معطيات المحاسبة العمومية لكل سنة وفق ما تتطلبه المحاسبة التحليلية.

- تكوين و توعية الإطارات المسيرة بدور المحاسبة التحليلية في تحسين أداء المصالح الصحية الإدارية.

قائمة المصادر و المراجع

قائمة المصادر و المراجع :

الكتب:

- 1/ د. خليل عواد أبو حشيش ، محاسبة التكاليف قياس و تحليل ، دار وائل للنشر 2005.
- 2/ د. ثناء علي القباني ، قياس و تخصيص محاسبة التكاليف و نظم إدارة التكلفة،الدار الجامعية الإسكندرية 2006.
- 3/ د. إسماعيل حجازي، محاسبة التكاليف الحديثة ، الأردن 2003 .
- 4/ كتاب محاسبة التكاليف، الإدارة العامة لتصميم و تطوير المناهج، المملكة العربية السعودية.
- 5/ د. غسان فلاح المطارنة ، مقدمة في محاسبة التكاليف ، الطبعة الثانية 2002 .
- 6/ د. عبد المقصود بيان ، أساسيات محاسبة التكاليف، دار المعرفة الجامعية، مصر.
- 7/ د. عامر عبد الله، د. زهير الحذوب، المحاسبة الإدارية، دار البداية للنشر و التوزيع، الطبعة الأولى 2010.
- 8/ د. محمود علي الحياثي ، د. قصي السامرائي، محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر -الأردن 2000 .
- 9/ د. ناصر دادوي عدون ، المحاسبة التحليلية - تقنيات مراقبة التسيير -، دار المحمدية العامة ، الجزائر.
- 10/ د. بوعلام بوشاشي ، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة و النشر و التوزيع ،الجزائر 2002.
- 11/ د. بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديران المطبوعات الجامعية، الجزائر ، طعة 1998.
- 12/ د. علي رحال ، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية ، ديران المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 1992.
- 13/ د. محمد سعيد أوكيل، تقنيات المحاسبة التحليلية، دار الآفاق، الجزائر، دون سنة نشر.
- 14/ د. بديسي فييمة، المحاسبة التحليلية - دروس و تمارين محلولة-، دار الهدى ، الجزائر.
- 15/ د. عبد الناصر عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة ،الأردن 2002.
- 16/ زينبات محمد محرم وآخرون ، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية ط 2005.

17/ د. صلاح الدين عبد النعم مبارك، د. عطية عبد الحفي مرعي، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة

الإنتاج و الخدمات في بيئة الأعمال الحديثة ،دار المطبوعات الجامعية ، الإسكندرية، 2008.

18/ د. فتح الرحمن الحسن المنصور، د. بايكر إبراهيم الصديق، محاسبة التكاليف الجزء الأول ، جامعة العلوم و

التكنولوجيا، السودان 2012.

19/ د. سامي محمد رضا ، المحاسبة عن المستشفيات و الوحدات العلاجية ، الدار

الجامعية، الإسكندرية، 2007.

المذكرات:

1/ بعالي حنان ، عمراني عائشة ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر بعنوان محاولة تطبيق نظام ABC لقياس

تكلفة الخدمات الصحية، كلية العلوم الاقتصادية تخصص محاسبة و جباية دفعة 2015/2016.

2/ بربور فاطمة ، نظري خديجة ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماستر بعنوان مدى تطبيق الطرق الحديثة لحساب

التكاليف في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، دفعة 2013/2014.

3/ مسكار نصيرة، برحيل مليكة ، مذكرة لنيل شهادة الماستر بعنوان

4/ معاد حمدي، مذكرة لنيل شهادة الماستر بعنوان إستخدام نظام ABC في تحديد تكلفة الخدمة الصحية ،

2011، بسكرة.

5/ بوعلي بودة ، مذكرة لنيل شهادة الماستر بعنوان تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في القطاع الصحي، جامعة

ورقلة، 2011.

6/ بن مروزية إبراهيم، مذكرة لنيل شهادة الماستر بعنوان اعتماد طريقة التكاليف المستندة لنشاط لقياس تكلفة

الخدمات العمومية ، كلية علوم المحاسبة و المالية تخصص دراسات محاسبية و جباية معمقة ، جامعة

ورقلة، 2011/ 2012.

7/ حامت سعادىة ،عجور فوزة، ملذكرة لنيل شهادة الماستر بعنواى تقىيم جودة الخدماء فى المؤسساء

العمومية فى الجزائر، جامعة البويرة، 2011.

مواقع الأنترنت:

www.bu.univ-ouargla.dz

-موقع جامعة ورقلة

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق:

رقم الملحق	العنوان
(01)	التنظيم الداخلي للمؤسسات الإستشفائية وفق قرار وزاري مشترك
(02)	مند الطليبة
(03)	ميزانية المؤسسة العمومية الإستشفائية - أحمد مدغري- لسنة 2016

REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTÈRE DE LA SANTÉ DE LA POPULATION ET DE LA RÉFORME HOSPITALIÈRE

Arrêté interministériel du correspondant au

Le secrétaire général du Gouvernement

Le Ministre de la santé de la population et de la réforme hospitalière

Le Ministre des finances :

Vu le décret présidentiel n°09-129 du 20 jourmada El Oula 1430 correspondant au 27 avril 2009 portant reconduction dans leurs fonctions de membres du Gouvernement ,

Vu le décret exécutif n° 07-140 du 02 jourmada El Oula 1428 correspondant au 19 mai 2007, modifié et complété, portant création, organisation et fonctionnement des établissements publics hospitaliers et établissements publics de santé de proximité, notamment son article 22.

Vu le décret présidentiel du 7 Rabie Ethani 1423 correspondant au 18 juin 2002 portant nomination du secrétaire général du Gouvernement ,

Arrêtent:

Article 1^{er} : En application des dispositions de l'article 22 du décret exécutif n° 07- 140 du 02. Joumada El Oula 1428 correspondant au 19 mai 2007 sus visé, le présent arrêté a pour objet de fixer l'organisation interne des établissements publics hospitaliers.

1/1 2 : Sous l'autorité du directeur auquel sont rattachés le bureau d'ordre général et le bureau de la communication, l'organisation interne des établissements publics hospitaliers comprend :

- la sous - direction des finances et des moyens ,
- la sous - direction des ressources humaines,
- la sous - direction des services de santé ,
- la sous - direction de la maintenance des équipements médicaux et équipements connexes.

7.3 : la sous - direction des finances et des moyens comprend trois (03) bureaux :

- le bureau du budget et de la comptabilité,
- le bureau des marchés publics,
- le bureau des moyens généraux et des infrastructures.

Art 4 : la sous - direction des ressources humaines comprend deux (02) bureaux :
- le bureau de la gestion des ressources humaines et du contentieux,
- le bureau de la formation.

Art 5 : la sous - direction des services de santé comprend trois (03) bureaux :
- le bureau des entrées ,
- le bureau de la contractualisation et du calcul des coûts ,
- le bureau de l'organisation, du suivi et de l'évaluation des activités de santé .

Art 6 : la sous - direction de la maintenance des équipements médicaux et équipements connexes comprend deux (02) bureaux :
- le bureau de la maintenance des équipements médicaux ,
- le bureau de la maintenance des équipements connexes.

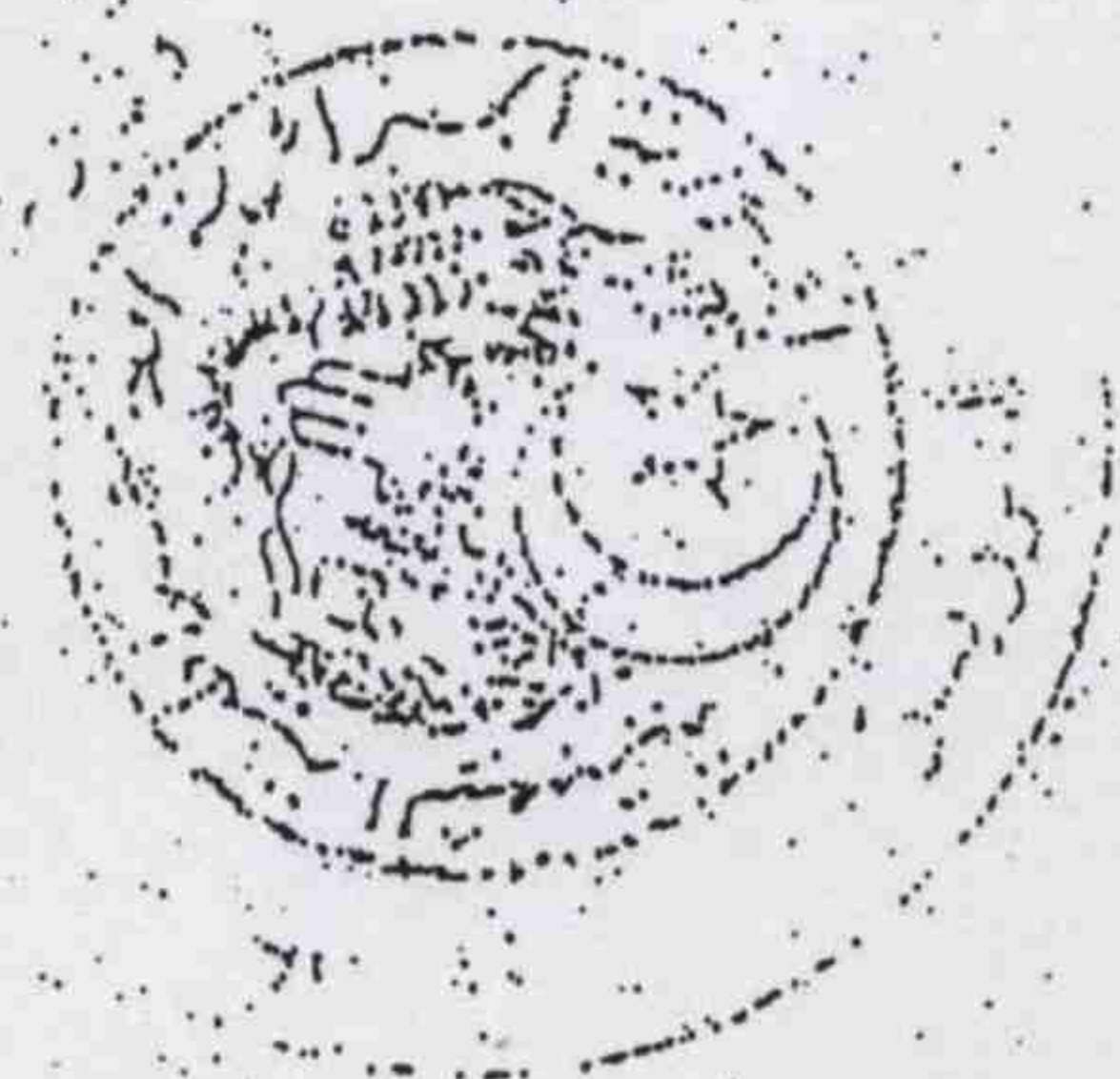
Art 7 : Le présent arrêté sera publié au journal officiel de la République algérienne démocratique et populaire .

Fait à Alger, le

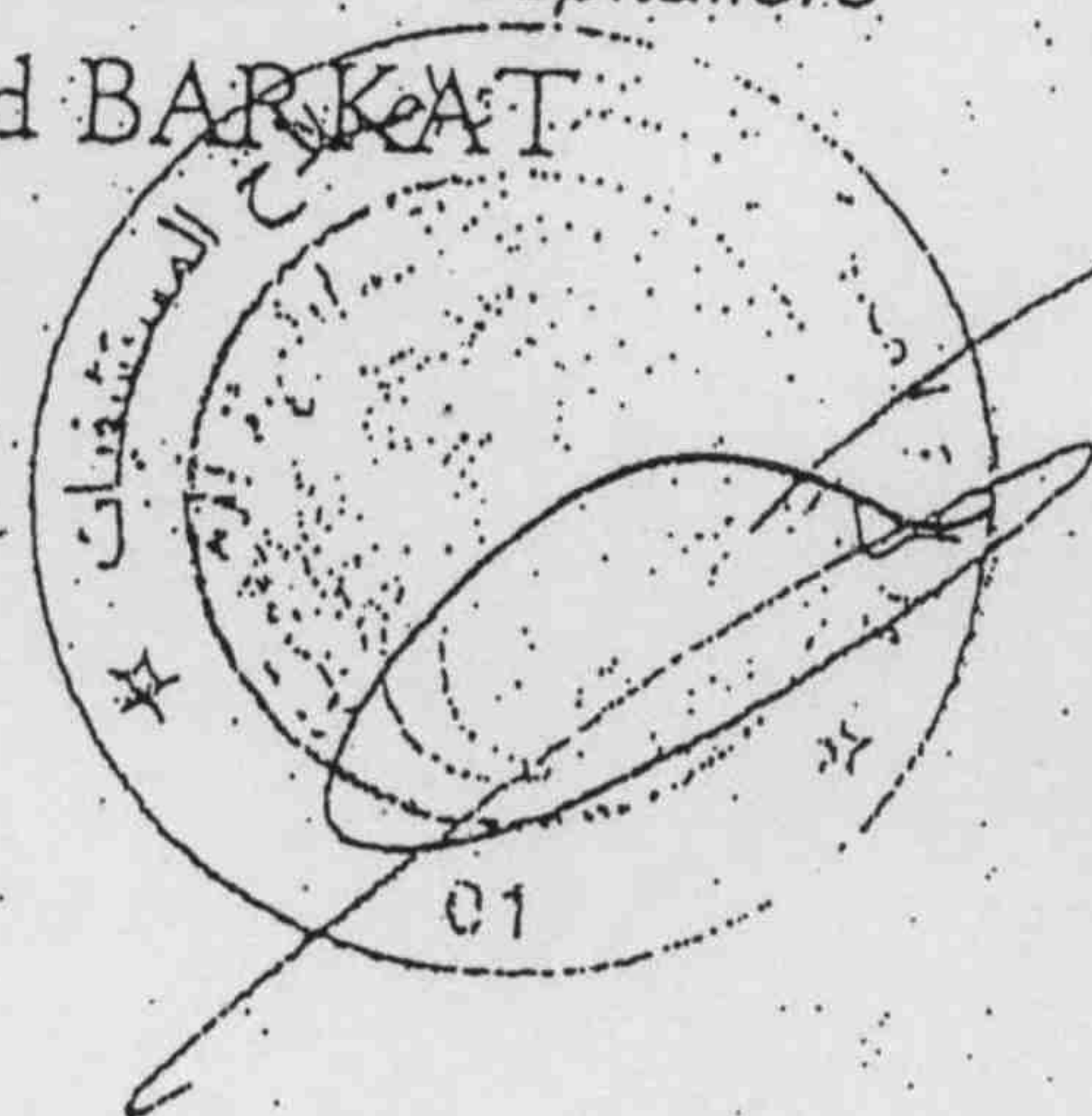
correspondant au

ministre des finances
Karim DJOUDI

Le ministre de la santé , de la population
et de la réforme hospitalière
Said BARKAT



Pour le secrétaire Général du
Gouvernement et par délégation
Le directeur général de la fonction publique
Djamel KHARCHI



20 ديسمبر 2009

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات

قرار وزاري مشترك مؤرخ في الموافق
المتضمن التنظيم الداخلي للمؤسسات العمومية الاستشفائية

إن الأمين العام للحكومة

و وزير الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات ،

ووزير المالية ،

- بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 09-129 المؤرخ في 20 جمادى الأولى عام 1430 الموافق 27 أبريل سنة 2009 و المتضمن تجديد مهام أعضاء الحكومة ،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرخ في 02 جمادى الأولى عام 1428 الموافق 19 مايو سنة 2007 ، المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الإستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية و تنظيمها و سيرها ، المعدل و المتمم ، لا سيما المادة 22 منه ،

- و بمقتضى المرسوم الرئاسي المؤرخ في 7 ربيع الثاني عام 1423 الموافق 18 يونيو سنة 2002 و المتضمن تعيين الأمين العام للحكومة ،

يقررون ما يأتي :

المادة الأولى : تطبيقا لأحكام المادة 22 من المرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرخ في 02 جمادى الأولى عام 1428 الموافق 19 مايو سنة 2007 و المذكور أعلاه، يحدد هذا القرار التنظيم الداخلي للمؤسسات العمومية الاستشفائية .

المادة 2 : يشتمل التنظيم الداخلي للمؤسسات العمومية الإستشفائية ، الموضوع تحت سلطة المدير ، الذي يلحق به مكتب التنظيم العام ومكتب الاتصال ، على ما يأتي :

- المديرية الفرعية للمالية والوسائل ،
- المديرية الفرعية للموارد البشرية ،
- المديرية الفرعية للمصالح الصحية ،
- المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات الطبية والتجهيزات المرافقة .

المادة 3 : تشتمل المديرية الفرعية للمالية و الوسائل على ثلاثة (03) مكاتب :

- مكتب الميزانية و المحاسبة ،
- مكتب الصفقات العمومية ،
- مكتب الوسائل العامة و الهياكل .

المادة 4 : تشتمل المديرية الفرعية للموارد البشرية على مكتبين (02) :

- مكتب تسيير الموارد البشرية و المنازعات ،
- مكتب التكوين .

المادة 5 : تشتمل المديرية الفرعية للمصالح الصحية على ثلاثة (03) مكاتب :

- مكتب القبول ،
- مكتب التعاقد و حساب التكاليف ،
- مكتب تنظيم و متابعة النشاطات الصحية و تقييمها .

المادة 6 : تشتمل المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات الطبية و التجهيزات المرافقة على مكتبين (02) :

- مكتب صيانة التجهيزات الطبية ،
- مكتب صيانة التجهيزات المرافقة .

المادة 7 : ينشر هذا القرار في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية .

الموافق

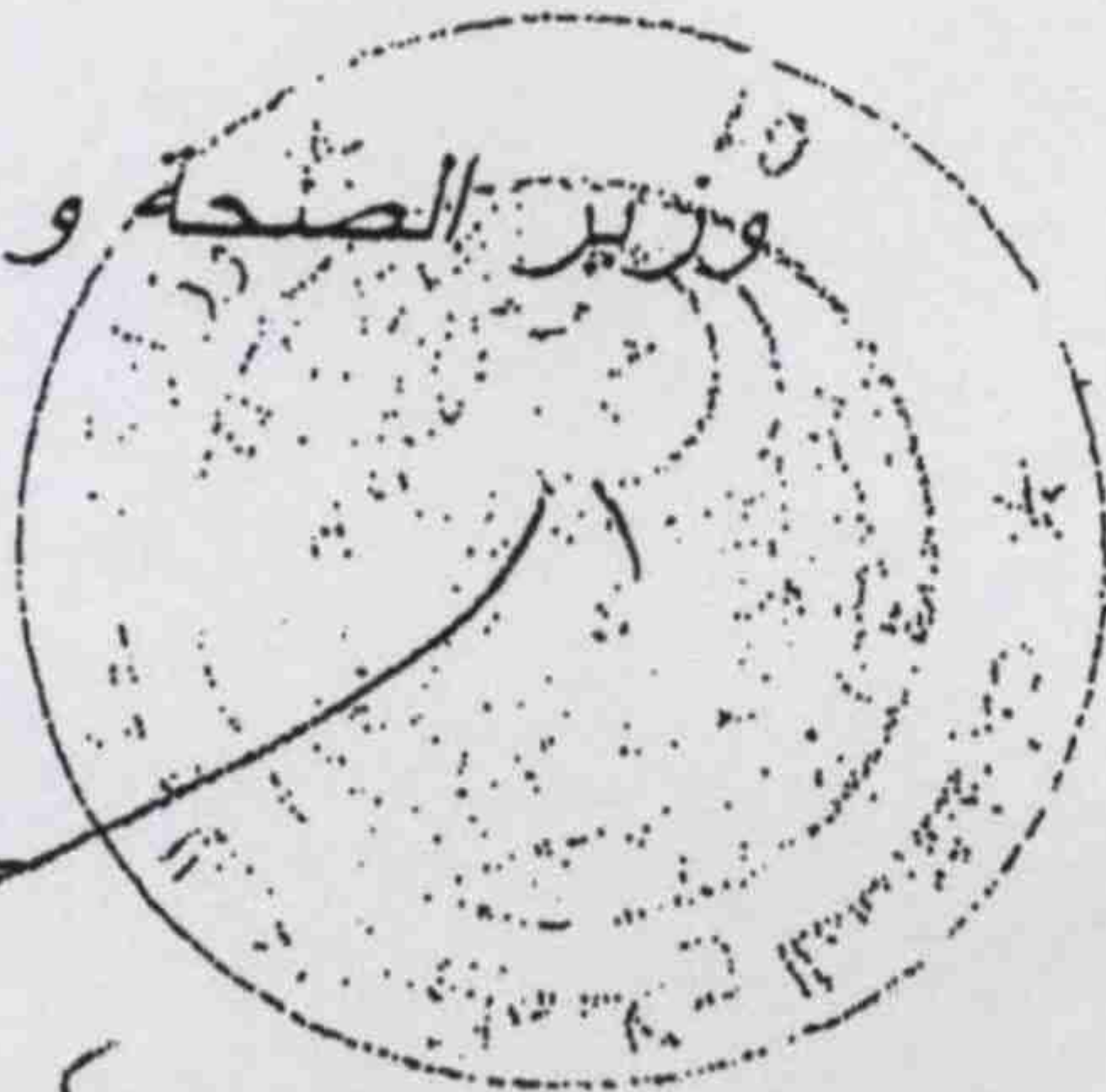
حرر بالجزائر في

وزير الصحة و السكان و إصلاح المستشفيات

السعيد بركات

وزير المالية

كريم جودي



وزير المالية

كريم جودي

وزير الصحة و السكان و إصلاح المستشفيات

عن الأمين العام للحكومة و بتفويض منه الدكتور : السعيد بركات
المدير العام للوظيفة العمومية

جمال خرشي

20 ديسمبر 2009

عن الأمين العام للحكومة
و بتفويض منه
المدير العام للوظيفة العمومية
ج. خرشي



مكتب المراسلة

ولاية سعيدة

المؤسسة العمومية الاستشفائية

أحمد مدغري - سعيدة -

ميزانية التسيير الأولية

لسنة 2016

القرار الوزاري المشترك رقم 643 المؤرخ في 2016/01/28

الفرع الأول : الإيراداتالعنوان الأول : الإيرادات

رقم المواد	طبيعة الإيرادات	المبالغ		
		مقترحة من طرف المدير	مقترحة من طرف المجلس الإدارة	مقبولة من طرف السيد الوالي

الباب الأول : مساهمة الدولة

الوحيدة		1 019 157 000,00	1 019 157 000,00	1 019 157 000,00
	مجموع الباب الأول	1 019 157 000,00	1 019 157 000,00	1 019 157 000,00

الباب الثاني : مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي

الوحيدة	* مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي * مساهمات هيئات الضمان الاجتماعي من أجل تغطية المؤمنین اجتماعيا و ذوي الحقوق * مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي بعنوان الخدمات الخاضعة للاتفاقيات	180 000 000,00	180 000 000,00	180 000 000,00
	مجموع الباب الثاني	180 000 000,00	180 000 000,00	180 000 000,00

الباب الثالث : مساهمة المؤسسات و الهيئات العمومية

الوحيدة	* مساهمة المؤسسات و الهيئات العمومية * مساهمة هيئات التكوين و التعليم العالي * مساهمة هيئات التضامن الوطني	-	-	-
	مجموع الباب الثالث	-	-	-

الباب الرابع : إيرادات متحصل عليها من نشاط المؤسسة

1	مساهمة المرضى في مصاريف الاستشفاء، الفحص و الاستشارة	-	-	-
2	مساهمة المستخدمين و الطلبة والمتربصين في نفقات التغذية	-	-	-
3	إيرادات متحصل عليها من حرق النفايات	-	-	-
4	إيرادات متحصل عليها في إطار الاتفاقيات : - اتفاقيات مبرمة في إطار طب العمل - اتفاقيات مبرمة في إطار نشاطات العلاج	-	-	-
5	إيرادات أخرى	3 000 000,00	3 000 000,00	3 000 000,00
	مجموع الباب الرابع	3 000 000,00	3 000 000,00	3 000 000,00

رقم المواد	طبيعة الإيرادات	المبالغ		
		مقترحة من طرف المدير	مقترحة من طرف المجلس الإدارة	مقبولة من طرف السيد الوالي

الباب الخامس : إيرادات أخرى

1	مساهمة المنظمات الدولية	-	-	-
2	قروض، إعانات و هبات	-	-	-
3	مساهمة المؤسسات الاقتصادية	-	-	-
	مجموع الباب الخامس	-	-	-

الباب السادس : أرصدة السنوات المالية السابقة

الوحيد	أرصدة السنوات المالية السابقة	-	-	-
	مجموع الباب السادس	-	-	-

خلاصة الفرع الأول : الإيرادات

1 019 157 000,00	1 019 157 000,00	1 019 157 000,00	مجموع الباب الأول
180 000 000,00	180 000 000,00	180 000 000,00	مجموع الباب الثاني
-	-	-	مجموع الباب الثالث
3 000 000,00	3 000 000,00	3 000 000,00	مجموع الباب الرابع
-	-	-	مجموع الباب الخامس
-	-	-	مجموع الباب السادس
1 202 157 000,00	1 202 157 000,00	1 202 157 000,00	مجموع الإيرادات

الفرع الثاني : النفقات

رقم المواد	طبيعة المصاريف	المبالغ		
		مقترحة من طرف المدير	مقترحة من طرف المجلس الإدارة	مقبولة من طرف السيد الوالي

العنوان الأول : نفقات المستخدمينالباب الأول : مرتبات نشاط المستخدمين المرسمين والمتربصين والمتعاونين

1	مرتبات نشاط المستخدمين المرسمين والمتربصين	235 000 000,00	235 000 000,00	235 000 000,00
2	مرتبات نشاط المستخدمين المتعاونين	-	-	-
3	الزيادة الاستدلالية لشاغلي المناصب العليا	7 000 000,00	7 000 000,00	7 000 000,00
	مجموع الباب الأول	242 000 000,00	242 000 000,00	242 000 000,00

الباب الثاني : التعويضات و المنح المختلفة

1	التعويض عن المناوبة	20 000 000,00	20 000 000,00	20 000 000,00
	المرسوم التنفيذي رقم 13-195 المؤرخ في 20 ماي 2013 ' المتعلق بالتعويض عن المناوبة لفائدة مستخدمي المؤسسات العمومية للصحة. المرسوم التنفيذي رقم 11-236 المؤرخ في 03 جويلية 2011 المتضمن القانون الأساسي للمقيم في العلوم الطبية.			
2	تعويض عن خطر العدوى	45 000 000,00	45 000 000,00	45 000 000,00
	المرسوم التنفيذي رقم 13-194 المؤرخ في 20 ماي 2013 ' المتعلق بالتعويض عن خطر العدوى لفائدة مستخدمي المؤسسات العمومية التابعة لقطاع الصحة.. المرسوم التنفيذي رقم 11-236 المؤرخ في 03 جويلية 2011 المتضمن القانون الأساسي للمقيم في العلوم الطبية.			
3	تعويض التوثيق	9 200 000,00	9 200 000,00	9 200 000,00
	المرسوم التنفيذي رقم 11-166 المؤرخ في 24 أبريل 2011 المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين لأسلاك النقساتيين للصحة العمومية. المرسوم التنفيذي رقم 11-187 المؤرخ في 05 مايو 2011 المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين لأسلاك الممارسين الطبيين المفتشين في الصحة العمومية. المرسوم التنفيذي رقم 11-188 المؤرخ في 05 مايو 2011 المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين لأسلاك الممارسين الطبيين العاملين في الصحة العمومية. المرسوم التنفيذي رقم 11-199 المؤرخ في 24 مايو 2011 المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين لسلك الممارسين الطبيين المتخصصين في الصحة العمومية.			
4	تعويض التوثيق البيداغوجي	0,00	0,00	0,00
	المرسوم التنفيذي رقم 11-200 المؤرخ في 24 مايو 2011 المعدل و المتمم المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين لأسلاك شبه الطبيين للصحة العمومية.			
5	تعويض الخبرة البيداغوجية	0,00	0,00	0,00
	المرسوم التنفيذي رقم 11-200 المؤرخ في 24 مايو 2011 المعدل و المتمم المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين لأسلاك شبه الطبيين للصحة العمومية.			

رقم المواد	طبيعة المصاريف	المبالغ		
		مقترحة من طرف المدير	مقترحة من طرف المجلس الإداري	مقبولة من طرف السيد الوالي
6	التعويض الإجمالي الخاص	0,00	0,00	0,00
	المرسوم التنفيذي رقم 91-112 المؤرخ في 27 أبريل 1991 المعدل و المتمم المتضمن إنشاء التعويض الإجمالي الخاص لفائدة الممارسين الطبيين العامين والأخصائيين في الصحة العمومية وكيفيات منحه.			
7	تعويض التأهيل	24 000 000,00	24 000 000,00	24 000 000,00
	المرسوم التنفيذي رقم 11-166 المؤرخ في 24 أبريل 2011 المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين لأسلاك النفسانيين للصحة العمومية. المرسوم التنفيذي رقم 11-187 المؤرخ في 05 مايو 2011 المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين لأسلاك الممارسين الطبيين المفتشين في الصحة العمومية. المرسوم التنفيذي رقم 11-188 المؤرخ في 05 مايو 2011 المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين لأسلاك الممارسين الطبيين العامين في الصحة العمومية. المرسوم التنفيذي رقم 11-199 المؤرخ في 24 مايو 2011 المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين لسلك الممارسين الطبيين المتخصصين في الصحة العمومية. المرسوم التنفيذي رقم 11-200 المؤرخ في 24 مايو 2011 المعدل و المتمم المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين لأسلاك شبه الطبيين للصحة العمومية.			
8	تعويض التأطير	14 650 000,00	14 650 000,00	14 650 000,00
	المرسوم التنفيذي رقم 11-199 المؤرخ في 24 مايو 2011 المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين لسلك الممارسين الطبيين المتخصصين في الصحة العمومية.			
9	علاوة المردودية	6 000 000,00	6 000 000,00	6 000 000,00
	المرسوم الرئاسي رقم 02-335 المؤرخ في 16 أكتوبر 2002 المعدل و المتمم المحدد لعلاوة المردودية الممنوحة لفائدة أساتذة التعليم والتكوين العاليين والأطباء المتخصصين الاستشفائيين الجامعيين. المرسوم التنفيذي رقم 10-134 المؤرخ في 13 مايو 2010 المعدل و المتمم المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين للأسلاك المشتركة في المؤسسات والإدارات العمومية. المرسوم التنفيذي رقم 10-135 المؤرخ في 13 مايو 2010 المعدل و المتمم المؤسس للنظام التعويضي للعمال المهنيين وسائقي السيارات والحجاب. المرسوم التنفيذي رقم 11-99 المؤرخ في 03 مارس 2011 المعدل و المتمم المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين لسلك متصرفي مصالح الصحة.			
10	تعويض خدمات دعم نشاطات الصحة	202 000,00	202 000,00	202 000,00
	المرسوم التنفيذي رقم 11-99 المؤرخ في 03 مارس 2011 المعدل و المتمم المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين لسلك متصرفي مصالح الصحة.			
11	تعويض الخدمات الإدارية المشتركة	2 500 000,00	2 500 000,00	2 500 000,00
	مرسوم تنفيذي رقم 10-134 ماضي في 13 مايو 2010 يؤسس النظام التعويضي للموظفين المنتمين للأسلاك المشتركة للمؤسسات والإدارات العمومية.			

رقم المواد	طبيعة المصاريف	المبالغ		
		مقترحة من طرف المدير	مقترحة من طرف المجلس الإدارة	مقبولة من طرف السيد الوالي
12	تعويض الخدمات التقنية المشتركة	1 028 000,00	1 028 000,00	1 028 000,00
	المرسوم التنفيذي رقم 10-134 المؤرخ في 13 مايو 2010 المعدل و المتمم المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين لأسلاك المشتركة للمؤسسات والإدارات العمومية.			
13	تعويض الضرر	1 400 000,00	1 400 000,00	1 400 000,00
	المرسوم التنفيذي رقم 10-135 المؤرخ في 13 مايو 2010 المعدل و المتمم المؤسس للنظام التعويضي للعمال المهنيين وسائقي السيارات والحجاب.			
14	التعويض الجزافي عن الخدمة	250 000,00	250 000,00	250 000,00
	المرسوم التنفيذي رقم 10-135 المؤرخ في 13 مايو 2010 المؤسس للنظام التعويضي للعمال المهنيين وسائقي السيارات والحجاب.			
15	منحة تحسين الأداء التربوي	0,00	0,00	0,00
	المرسوم التنفيذي رقم 91-122 المؤرخ في 04 مايو 1991 المعدل المتضمن إحداث منحة تحسين الأداء التربوي.			
16	علاوة تحسين خدمات العلاج	0,00	0,00	0,00
	المرسوم التنفيذي رقم 12-66 المؤرخ في 07 فبراير 2012 المؤسس لعلاوة تحسين خدمات العلاج لفائدة الأستاذ الباحث الإستشفائي الجامعي التابع للمؤسسات العمومية للصحة.			
17	تعويض السيارة	96 000,00	96 000,00	96 000,00
	المرسوم التنفيذي رقم 03-178 المؤرخ في 15 أبريل 2003 المحدد لشروط إقتناء سيارة شخصية واستعمالها لحاجات المصلحة.			
18	التعويض الكيلومتري	0,00	0,00	0,00
	المرسوم التنفيذي رقم 91-498 المؤرخ في 21 ديسمبر 1991 المتعلق بالتعويض الكيلومتري.			
19	تعويض جزافي عن الحضور و المشاركة في أشغال لجان الصفقات	80 000,00	80 000,00	80 000,00
	المرسوم التنفيذي رقم 14-117 ممضي في 24 مارس 2014 يحدد مبالغ التعويضات و كفاءات منحها لأعضاء لجان الصفقات و أعضاء لجان تحكيم المسابقات و المقررين و المسؤولين المكلفين بكتابات لجان الصفقات .			
20	تعويض دعم نشاطات الصحة	9 500 000,00	9 500 000,00	9 500 000,00
	المرسوم التنفيذي رقم 11-188 المؤرخ في 05 مايو 2011 المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين لأسلاك الممارسين الطبيين العامين في الصحة العمومية. المرسوم التنفيذي رقم 11-255 المؤرخ في 14 جويلية 2011 المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين لأسلاك البيولوجيين في الصحة العمومية			
21	تعويض التفتيش والمراقبة	0,00	0,00	0,00
	المرسوم التنفيذي رقم 11-187 المؤرخ في 05 مايو 2011 المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين لأسلاك الممارسين الطبيين المفتشين في الصحة			
22	علاوة تحسين الأداء	0,00	0,00	0,00
	المرسوم التنفيذي رقم 11-187 المؤرخ في 05 مايو 2011 المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين لأسلاك الممارسين الطبيين المفتشين في الصحة.			

رقم المواد	طبيعة المصاريف	المبالغ		
		مقترحة من طرف المدير	مقترحة من طرف المجلس الإدارة	مقبولة من طرف السيد الوالي
23	علاوة تحسين الأداء	37 409 000,00	37 409 000,00	37 409 000,00
	المرسوم التنفيذي رقم 11-199 المؤرخ في 24 مايو 2011 المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين لسلوك الممارسين الطبيين المتخصصين في الصحة العمومية. المرسوم التنفيذي رقم 11-200 المؤرخ في 24 مايو 2011 المعدل و المتمم المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين لأسلاك شبه الطبيين للصحة العمومية. المرسوم التنفيذي رقم 11-201 المؤرخ في 24 مايو 2011 المؤسس للنظام التعويضي للموظفات المنتميات لسلوك القابلات للصحة العمومية. المرسوم التنفيذي رقم 11-289 المؤرخ في 15 أوت 2011 المعدل و المتمم المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين لأسلاك الأعوان الطبيين في التخدير والإنعاش للصحة العمومية. المرسوم التنفيذي رقم 11-255 المؤرخ في 14 جويلية 2011 المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين لأسلاك البيولوجيين في الصحة العمومية . المرسوم التنفيذي رقم 11-236 المؤرخ في 03 جويلية 2011 المتضمن القانون الأساسي للمقيمين في العلوم الطبية.			
24	علاوة تحسين الخدمات الطبية	6 000 000,00	6 000 000,00	6 000 000,00
	المرسوم التنفيذي رقم 11-188 المؤرخ في 05 مايو 2011 المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين لأسلاك الممارسين الطبيين العاميين في الصحة العمومية.			
25	علاوة تحسين الخدمات	400 000,00	400 000,00	400 000,00
	المرسوم التنفيذي رقم 11-166 المؤرخ في 24 أبريل 2011 المعدل و المتمم المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين لأسلاك النفسانيين للصحة العمومية. المرسوم التنفيذي رقم 11-210 المؤرخ في 02 جوان 2011 المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين لسلوك الفيزيائيين الطبيين في الصحة العمومية.			
26	تعويض المتابعة و الدعم النفسيين	57 000,00	57 000,00	57 000,00
	المرسوم التنفيذي رقم 11-166 المؤرخ في 24 أبريل 2011 المعدل و المتمم المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين لأسلاك النفسانيين للصحة العمومية.			
27	تعويض الإلزام شبه الطبي	20 550 000,00	20 550 000,00	20 550 000,00
	المرسوم التنفيذي رقم 11-200 المؤرخ في 24 مايو 2011 المعدل و المتمم المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين لأسلاك شبه الطبيين للصحة العمومية.			
28	تعويض دعم النشاطات شبه الطبية	22 050 000,00	22 050 000,00	22 050 000,00
	المرسوم التنفيذي رقم 11-200 المؤرخ في 24 مايو 2011 المعدل و المتمم المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين لأسلاك شبه الطبيين للصحة العمومية.			
29	تعويض التقنية	7 150 000,00	7 150 000,00	7 150 000,00
	المرسوم التنفيذي رقم 11-200 المؤرخ في 24 مايو 2011 المعدل و المتمم المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين لأسلاك شبه الطبيين للصحة العمومية. المرسوم التنفيذي رقم 11-201 المؤرخ في 24 مايو 2011 المؤسس للنظام التعويضي للموظفات المنتميات لسلوك القابلات للصحة العمومية. المرسوم التنفيذي رقم 11-210 المؤرخ في 24 ماي 2011 المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين لسلوك الفيزيائيين الطبيين في الصحة العمومية. المرسوم التنفيذي رقم 11-289 المؤرخ في 15 أوت 2011 المعدل و المتمم المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين لأسلاك الأعوان الطبيين في التخدير والإنعاش للصحة العمومية. المرسوم التنفيذي رقم 11-255 المؤرخ في 14 جويلية 2011 المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين لأسلاك البيولوجيين في الصحة العمومية			

رقم المواد	طبيعة المصاريف	المبالغ		
		مقترحة من طرف المدير	مقترحة من طرف المجلس الإداري	مقبولة من طرف السيد الوالي
30	تعويض الإلزام لعلاجات التوليد و الصحة الإنجابية	0,00	0,00	0,00
	المرسوم التنفيذي رقم 11-201 المؤرخ في 24 مايو 2011 المؤسس للنظام التعويضي للموظفات المنتدبات أسلاك القابلات للصحة العمومية.			
31	تعويض دعم الصحة " الأم و الطفل "	0,00	0,00	0,00
	المرسوم التنفيذي رقم 11-201 المؤرخ في 24 مايو 2011 المؤسس للنظام التعويضي للموظفات المنتدبات أسلاك القابلات للصحة العمومية.			
32	تعويض الإلزام في العلاج المتخصص	13 800 000,00	13 800 000,00	13 800 000,00
	المرسوم التنفيذي رقم 11-199 المؤرخ في 24 مايو 2011 المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المتنتين أسلاك الممارسين الطبيين المتخصصين في الصحة العمومية.			
33	تعويض إلزام نشاطات قياس الجرع	0,00	0,00	0,00
	المرسوم التنفيذي رقم 11-210 المؤرخ في 24 مايو 2011 المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المتنتين أسلاك الفيزيائيين الطبيين في الصحة العمومية.			
34	تعويض الإلزام في نشاطات التخدير والإنعاش	1 850 000,00	1 850 000,00	1 850 000,00
	المرسوم التنفيذي رقم 11-289 المؤرخ في 15 أوت 2011 المعدل و المتمم المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المتنتين لأسلاك الأعران الطبيين في التخدير والإنعاش للصحة العمومية.			
35	تعويض دعم نشاطات التخدير والإنعاش	1 850 000,00	1 850 000,00	1 850 000,00
	المرسوم التنفيذي رقم 11-289 المؤرخ في 15 أوت 2011 المعدل و المتمم المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المتنتين لأسلاك الأعران الطبيين في التخدير والإنعاش للصحة العمومية.			
36	تعويض عن المسؤولية الشخصية	17 000,00	17 000,00	17 000,00
	المرسوم التنفيذي رقم 04-308 المؤرخ في 22 سبتمبر 2004 المتضمن لأحداث تعويض عن المسؤولية الشخصية لفائدة الأعران المحاسبين المعتمدين والوكلاء.			
37	مكافأة	0,00	0,00	0,00
	المرسوم التنفيذي رقم 09-199 المؤرخ في 24 مايو 2009 المحدد لنشاطات الصحة الخاصة بالأمناء الباحث الاستشفائي الجامعي ويضبط كليات دفع المكافأة المرتبطة بها.			
38	علاوة الانتفاع	2 000 000,00	2 000 000,00	2 000 000,00
	المرسوم التنفيذي رقم 02-119 المؤرخ في 06 أبريل 2002 المؤسس لعلاوة انتفاع لفائدة بعض المستخدمين التبعين للمؤسسات العمومية للصحة ويحدد كليات منحها.			
39	المنحة الجزائية التعويضية	15 000 000,00	15 000 000,00	15 000 000,00
	المرسوم التنفيذي رقم 08-70 المؤرخ في 26 فبراير 2008 المتضمن تأسيس منحة جزائية تعويضية لفائدة بعض الموظفين والأعران العموميين التبعين للمؤسسات والإدارات العمومية.			
40	تعويض تسيير المصالح الصحية	51 000,00	51 000,00	51 000,00
	المرسوم التنفيذي رقم 13-223 المؤرخ في 26 جوان 2013 المعدل والمتمم للمرسوم التنفيذي رقم 11-99 المؤرخ في 28 ربيع الأول عام 1432 الموافق 3 مارس سنة 2011 الذي يؤسس النظام التعويضي للموظفين المتنتين أسلاك متصرفي مصالح الصحة.			

رقم المواد	طبيعة المصاريف	المبالغ		
		مقترحة من طرف المدير	مقترحة من طرف المجلس	مقبولة من طرف السيد الوالي
	تعويض دعم نشاطات الإدارة	1 900 000,00	1 900 000,00	1 900 000,00
41	المرسوم التنفيذي رقم 13-188 المؤرخ في 09 مايو 2013 المتمم للمرسوم التنفيذي رقم 10-134 المؤرخ في 28 جمادى الأولى عام 1431 الموافق 13 مايو سنة 2010 الذي يؤسس النظام التعويضي للموظفين المنتمين للأسلاك المشتركة في المؤسسات والإدارات العمومية. المرسوم التنفيذي رقم 13-189 المؤرخ في 09 مايو 2013 المتمم للمرسوم التنفيذي رقم 10-135 المؤرخ في 13 مايو سنة 2010 الذي يؤسس النظام التعويضي للعمال المهنيين وسائقي السيارات والحجاب.			
	تعويض الخدمة الإلزامية النوعية	250 000,00	250 000,00	250 000,00
42	المرسوم التنفيذي رقم 13-225 المؤرخ في 26 جوان 2013 المتمم للمرسوم التنفيذي رقم 11-166 المؤرخ في 24 أبريل 2011 المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين لأسلاك النفسانيين للصحة العمومية.			
	تعويض الخدمات التقنية	0,00	0,00	0,00
43	المرسوم التنفيذي رقم 11-168 المؤرخ في 26 أبريل 2011 المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين للأسلاك التقنية الخاصة بالإدارة المكلفة بالسكن والعمران.			
	تعويض تسيير و متابعة المشاريع	0,00	0,00	0,00
44	المرسوم التنفيذي رقم 11-168 المؤرخ في 26 أبريل 2011 المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين للأسلاك التقنية الخاصة بالإدارة المكلفة بالسكن والعمران.			
	تعويض الالتزام شبه الطبي	0,00	0,00	0,00
45	المرسوم التنفيذي رقم 11-200 المؤرخ في 24 مايو 2011 المعدل و المتمم المؤسس للنظام التعويضي للموظفين المنتمين لأسلاك شبه الطبيين للصحة العمومية.			
	علاوة التنصيب الأول	0,00	0,00	0,00
46	المرسوم التنفيذي رقم 95-28 المؤرخ في 12 جانفي 1995 المعدل و المتمم الذي يحدد الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين المؤهلين التابعين للدولة و الجماعات المحلية و المؤسسات و الهيئات العمومية العاملين بولايات أدرار و تامنغست و تيندوف و ايليزي.			
	تعويض المنطقة	1 950 000,00	1 950 000,00	1 950 000,00
47	المرسوم التنفيذي رقم 82-183 المؤرخ في 15 مايو 1982 المعدل و المتمم المتعلق بكيفيات حساب تعويض المنطقة.			
	التعويض النوعي عن المنصب	30 310 000,00	30 310 000,00	30 310 000,00
48	المرسوم التنفيذي رقم 95-300 المؤرخ في 04 أكتوبر 1995 المعدل و المتمم الذي يحدد الامتيازات الخاصة بالموظفين المؤهلين التابعين للدولة و الجماعات المحلية و المؤسسات و الهيئات العمومية العاملين في ولايات : بشار و البيض و ورقلة و غرداية و النعامة و الأغواط و الوادي و بعض البلديات التابعة لولايتي الجلفة و بسكرة المرسوم التنفيذي رقم 95-28 المؤرخ في 12 جانفي 1995 المعدل و المتمم الذي يحدد الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين المؤهلين التابعين للدولة و الجماعات المحلية و المؤسسات و الهيئات العمومية العاملين بولايات : أدرار و تامنغست و تيندوف و ايليزي المرسوم التنفيذي رقم 95-330 المؤرخ في 25 أكتوبر 1995 المعدل و المتمم المحدد للامتيازات الخاصة التي تمنح للمستخدمين المؤهلين في الدولة و العاملين في مؤسسات مصنفة تقع في بعض البلديات			
	تعويض العمل التناوبي			
49	المرسوم التنفيذي رقم 81-14 المؤرخ في 31 جانفي 1981 المعدل و المتمم المحدد لكيفيات حساب تعويض العمل التناوبي			
	تعويض شهري عن السكن	1 500 000,00	1 500 000,00	1 500 000,00
50	المرسوم التنفيذي رقم 95-28 المؤرخ في 12 جانفي 1995 المعدل و المتمم الذي يحدد الامتيازات الخاصة الممنوحة للمستخدمين المؤهلين التابعين للدولة و الجماعات المحلية و المؤسسات و الهيئات العمومية العاملين بولايات : بشار و البيض و ورقلة و غرداية و النعامة و الأغواط و الوادي و بعض البلديات التابعة لولايتي الجلفة و بسكرة المرسوم التنفيذي رقم 95-330 المؤرخ في 25 أكتوبر 1995 المعدل و المتمم الذي يحدد الامتيازات الخاصة التي تمنح للمستخدمين المؤهلين في الدولة و العاملين في المؤسسات الموجودة في ولايات : خنشلة و تبسة و المسيلة و سعيدة و قالمة و تيارت و باتنة و أم البواقي و تيسمسيلت و سوق أهراس و في بعض بلديات بسكرة و الجلفة			
	مجموع الباب الثاني	298 000 000,00	298 000 000,00	298 000 000,00

رقم المواد	طبيعة المصاريف	المبالغ		
		مقترحة من طرف المدير	مقترحة من طرف المجلس الإدارة	مقبولة من طرف السيد الوالي

الباب الثالث : مرتبات نشاط المقيمين الداخليين والخارجيين

1	مرتبات نشاط الطلبة المقيمين			
2	مرتبات نشاط الطلبة الداخليين والخارجيين			
3	تعويض عن المناوبة			
4	تعويض عن خطر العدوى			
5	علاوة تحسين الأداء			
	مجموع الباب الثالث			

الباب الرابع : مرتبات المستخدمين المتعاقدين

1	مرتبات المستخدمين المتعاقدين بالتوقيت الكلي	12 500 000,00	12 500 000,00	12 500 000,00
2	مرتبات المستخدمين المتعاقدين بالتوقيت الجزئي			
3	التعويضات المنح المختلفة و العلاوات الممنوحة للمستخدمين المتعاقدين بالتوقيت الكلي	17 800 000,00	17 800 000,00	17 800 000,00
4	التعويضات المنح المختلفة و العلاوات الممنوحة للمستخدمين المتعاقدين بالتوقيت الجزئي			
	مجموع الباب الرابع	30 300 000,00	30 300 000,00	30 300 000,00

الباب الخامس : الأعباء الإجتماعية للمستخدمين الرسميين ، المتربصين و المتعاونين

1	خدمات ذات طابع عائلي	6 000 000,00	6 000 000,00	6 000 000,00
2	الضمان الإجتماعي (النظام العام) 23,75%	120 000 000,00	120 000 000,00	120 000 000,00
3	التأمين على البطالة 01%	5 200 000,00	5 200 000,00	5 200 000,00
4	التقاعد المسبق 0,25%	1 300 000,00	1 300 000,00	1 300 000,00
	مجموع الباب الخامس	132 500 000,00	132 500 000,00	132 500 000,00

رقم المواد	طبيعة المصاريف	المبالغ		
		مقترحة من طرف المدير	مقترحة من طرف المجلس الإدارة	مقبولة من طرف السيد الوالي

الباب السادس : الأعباء الإجتماعية للمقيمين الداخليين و الخارجيين

1	خدمات ذات طابع عائلي			
2	الضمان الإجتماعي (النظام العام) %23,75			
3	التأمين على البطالة %01			
4	التقاعد المسبق %0,25			
	مجموع الباب السادس			

الباب السابع : الأعباء الإجتماعية للمستخدمين المتعاقدين

1	خدمات ذات طابع عائلي	1 329 000,00	1 329 000,00	1 329 000,00
2	الضمان الإجتماعي (النظام العام) %23,75	6 210 000,00	6 210 000,00	6 210 000,00
3	التأمين على البطالة %01	290 000,00	290 000,00	290 000,00
4	التقاعد المسبق %0,25	71 000,00	71 000,00	71 000,00
	مجموع الباب السابع	7 900 000,00	7 900 000,00	7 900 000,00

الباب الثامن : معاشات الخدمة للأضرار الجسدية و ريع حادث العمل

1	معاش الخدمة			
2	معاش الضرر الجسدي			
3	ريع حادث العمل			
	مجموع الباب الثامن			

رقم المواد	طبيعة المصاريف	المبالغ		
		مقترحة من طرف المدير	مقترحة من طرف المجلس الإدارة	مقبولة من طرف السيد الوالي

الباب التاسع : المساهمات في الخدمات الاجتماعية

1	المساهمات في لجان الخدمات الاجتماعية 02%	10 026 666,66	10 026 666,66	10 026 666,66
2	حصة تمويل السكن الاجتماعي (0,5%)	2 506 666,67	2 506 666,67	2 506 666,67
3	حصة التقاعد المسبق (0,5%)	2 506 666,67	2 506 666,67	2 506 666,67
	مجموع الباب التاسع	15 040 000,00	15 040 000,00	15 040 000,00

حصيلة العنوان الأول : نفقات الموظفين

رقم المواد	طبيعة المصاريف	المبالغ		
		مقترحة من طرف المدير	مقترحة من طرف المجلس الإدارة	مقبولة من طرف السيد الوالي
	مجموع الباب الأول	242 000 000,00	242 000 000,00	242 000 000,00
	مجموع الباب الثاني	298 000 000,00	298 000 000,00	298 000 000,00
	مجموع الباب الثالث	-	-	-
	مجموع الباب الرابع	30 300 000,00	30 300 000,00	30 300 000,00
	مجموع الباب الخامس	132 500 000,00	132 500 000,00	132 500 000,00
	مجموع الباب السادس	-	-	-
	مجموع الباب السابع	7 900 000,00	7 900 000,00	7 900 000,00
	مجموع الباب الثامن	-	-	-
	مجموع الباب التاسع	15 040 000,00	15 040 000,00	15 040 000,00
	مجموع العنوان الأول	725 740 000,00	725 740 000,00	725 740 000,00

العنوان الثاني : نفقات التسييرالباب الأول : تسديد المصاريف

رقم المواد	طبيعة المصاريف	المبالغ		
		مقترحة من طرف المدير	مقترحة من طرف المجلس الإدارة	مقبولة من طرف السيد الوالي
1	مصاريف المهام و التنقل داخل الاقليم الوطني	1 200 000,00	1 200 000,00	1 200 000,00
2	مصاريف المهام و التنقل الى الخارج	-	-	-
3	مصاريف الدراسة، الخبرة، الترجمة، المحامون، والمحضرين القضائيين	125 000,00	125 000,00	125 000,00
4	مصاريف النقل لمستخدمي المناوبة			
5	مصاريف النقل، الشحن العبور و جمرعة العتاد			
6	مصاريف الاستقبال	150 000,00	150 000,00	150 000,00
7	مصاريف المراقبة الطبية والفحص			
8	مصاريف الدفن			
9	مصاريف نقل و معالجة النفايات	350 000,00	350 000,00	350 000,00
10	مصاريف النقل بمناسبة قضاء عطلة في عمالات الشمال			
	المرسوم رقم 49-66 المؤرخ في 26 فبراير 1966 المتعلق بتنظيم شروط نقل الموظفين و الأعوان المزاولين عملهم في عمالتي الواحات و الساورة و المتقاضين مرتباتهم من ميزانية الدولة بمناسبة قضاء عطلة في عمالات الشمال			
11	السنة المالية المقفلة			
	مجموع الباب الأول	1 825 000,00	1 825 000,00	1 825 000,00

الباب الثاني : مصاريف قضائية و تعويضات مستحقة على عاتق الدولة

الوحيدة	مصاريف قضائية و تعويضات مستحقة على عاتق الدولة		
	مجموع الباب الثاني		

الباب الثالث : عتاد و أثاث

1	إقتناء عتاد واثاث المكتب	3 500 000,00	3 500 000,00	3 500 000,00
2	صيانة عتاد واثاث المكتب	250 000,00	250 000,00	250 000,00
3	إقتناء أجهزة الإعلام الآلي والبرامج	2 200 000,00	2 200 000,00	2 200 000,00
4	صيانة و إصلاح أجهزة الإعلام الآلي	250 000,00	250 000,00	250 000,00

رقم المواد	طبيعة المصاريف	المبالغ		
		مقترحة من طرف المدير	مقترحة من طرف المجلس الإدارة	مقبولة من طرف السيد الوالي
5	خدمات الاعلام الآلي			
6	إقتناء وإصلاح عتاد الوقاية والأمن	500 000,00	500 000,00	500 000,00
7	إقتناء عتاد ولواحق المطبخ ، تجهيزات جماعية للاستغلال و الدعم.	1 500 000,00	1 500 000,00	1 500 000,00
8	صيانة وإصلاح عتاد المطبخ ، تجهيزات جماعية للاستغلال و الدعم.	200 000,00	200 000,00	200 000,00
9	إقتناء وتركيب عتاد و لواحق الهاتف و الربط	700 000,00	700 000,00	700 000,00
10	إقتناء العتاد السمعي البصري	2 500 000,00	2 500 000,00	2 500 000,00
11	صيانة وإصلاح العتاد السمعي البصري	206 000,00	206 000,00	206 000,00
12	السنة المالية المقفلة	-	-	-
	مجموع الباب الثالث	11 806 000,00	11 806 000,00	11 806 000,00

الباب الرابع : لوازم

1	اوراق	800 000,00	800 000,00	800 000,00
2	لوازم مكتب	700 000,00	700 000,00	700 000,00
3	مستهلكات الإعلام الآلي	500 000,00	500 000,00	500 000,00
4	مواد التنظيف	500 000,00	500 000,00	500 000,00
5	إقتناء وإصلاح البياض و مستلزمات الأسرة	4 385 000,00	4 385 000,00	4 385 000,00
6	مصاريف إعداد المطبوعات ومختلف الوثائق	3 000 000,00	3 000 000,00	3 000 000,00
	مجموع الباب الرابع	9 885 000,00	9 885 000,00	9 885 000,00

رقم المواد	طبيعة المصاريف	المبالغ		
		مقترحة من طرف المدير	مقترحة من طرف المجلس الإدارة	مقبولة من طرف السيد الوالي

الباب الخامس : البسة

الوحيدة	البسة	1 800 000,00	1 800 000,00	1 800 000,00
مجموع الباب الخامس		1 800 000,00	1 800 000,00	1 800 000,00

الباب السادس : تكاليف ملحقة

1	الماء، الغاز، الكهرباء، الوقود والطاقة الشمسية	7 741 163,44	7 741 163,44	7 741 163,44
2	مصاريف البريد والمواصلات (اتوات الهاتف، التلكس والرسوم المختلفة)	1 350 000,00	1 350 000,00	1 350 000,00
3	نفقات إشترك الإنترنت	600 000,00	600 000,00	600 000,00
4	التوثيق والاشتراك في المجلات الدورية	4 280,00	4 280,00	4 280,00
5	مصاريف الاعلان في الصحف	950 000,00	950 000,00	950 000,00
6	مصاريف التأمين	1 019 159,80	1 019 159,80	1 019 159,80
7	تسديد مصاريف الاستهلاك المنزلي للكهرباء و الغاز بنسبة 50 %	-	-	-
8	السنة المالية المقفلة	6 027 396,76	6 027 396,76	6 027 396,76
	مجموع الباب السادس	17 692 000,00	17 692 000,00	17 692 000,00

الباب السابع : حاضرة السيارات

1	إقتناء و تجديد السيارات	-	-	-
2	الوقود و الزيوت	1 858 000,00	1 858 000,00	1 858 000,00
3	صيانة و إصلاح السيارات و شراء قطع الغيار	8 500 000,00	8 500 000,00	8 500 000,00
4	عجلات	556 081,88	556 081,88	556 081,88
5	مصاريف الترقيم والتعريف	-	-	-
6	تأمين السيارات	942 047,44	942 047,44	942 047,44
7	مصاريف إقتناء قسيمة السيارات	75 000,00	75 000,00	75 000,00
8	مصاريف المراقبة التقنية للسيارات	25 000,00	25 000,00	25 000,00
9	السنة المالية المقفلة	101 870,68	101 870,68	101 870,68
	مجموع الباب السابع	12 058 000,00	12 058 000,00	12 058 000,00

رقم المواد	طبيعة المصاريف	المبالغ		
		مقترحة من طرف المدير	مقترحة من طرف المجلس الإدارة	مقبولة من طرف السيد الوالي

الباب الثامن : صيانة و تصليح المنشآت القاعدية

1	صيانة،إعادة التأهيل و تهيئة المنشآت القاعدية	28 000 000,00	28 000 000,00	28 000 000,00
2	مواد البناء، الترخيص، الخردوات كهرباء التدفئة و التدفئة	6 000,00	6 000,00	6 000,00
3	صيانة المساحات الخضراء،المسالك و الفضاءات المشتركة	3 000,00	3 000,00	3 000,00
4	السنة المالية المقفلة	-	-	-
	مجموع الباب الثامن	28 009 000,00	28 009 000,00	28 009 000,00

الباب التاسع :مصاريف التكوين و تحسين الأداء و إعادة التأهيل والتربص للمستخدمين

1	مصاريف التربص قصيرة المدة في الخارج (منح الدراسة،مصاريف السفر، مصاريف التسجيل و التمدرس،مصاريف التأشيرة و التأمين)	1 165 000,00	1 165 000,00	1 165 000,00
2	مصاريف تكوين وتحسين الأداء و إعادة تأهيل المستخدمين	130 000,00	130 000,00	130 000,00
3	مصاريف تنظيم الامتحانات والمسابقات المهنية	5 000,00	5 000,00	5 000,00
	مجموع الباب التاسع	1 300 000,00	1 300 000,00	1 300 000,00

الباب العاشر : المصاريف المرتبطة بالمؤتمرات و الملتقيات والتظاهرات العلمية الأخرى

1	مصاريف التنقل و الإقامة بمناسبة المؤتمرات،و الملتقيات و التوأمة و التظاهرات العلمية الأخرى	1 500 000,00	1 500 000,00	1 500 000,00
2	مصاريف مرتبطة بالتكفل بالوفود الأجنبية في إطار الشراكة و التبادلات العلمية	500 000,00	500 000,00	500 000,00
	مجموع الباب العاشر	2 000 000,00	2 000 000,00	2 000 000,00

الباب الحادي عشر : تغذية و مصاريف الإطعام

1	تغذية	34 785 000,00	34 785 000,00	34 785 000,00
2	مصاريف الإطعام			
3	السنة المالية المقفلة	-	-	-
	مجموع الباب الحادي عشر	34 785 000,00	34 785 000,00	34 785 000,00

رقم المواد	طبيعة المصاريف	المبالغ		
		مقترحة من طرف المدير	مقترحة من طرف المجلس الإدارة	مقبولة من طرف السيد الوالي

الباب الثاني عشر : الإيجار

1	إيجار السكنات الوظيفية			
2	إيجار المحلات ذات الاستعمال الإداري			
3	إيجار السكنات المخصصة للممارسين المتخصصين في إطار الخدمة المدنية			
	مجموع الباب الثاني عشر			

الباب الثالث عشر : الأدوية، المواد الصيدلانية والمواد الأخرى الموجهة إلى الطب الإنساني والأجهزة الطبية

1	الأدوية	164 000 000,00	164 000 000,00	164 000 000,00
2	المفاعلات و مواد المخابر	3 500 000,00	3 500 000,00	3 500 000,00
3	أفلام و مواد التصوير الطبي و الكشف	3 500 000,00	3 500 000,00	3 500 000,00
4	ضمادات	10 000 000,00	10 000 000,00	10 000 000,00
5	غازات طبية و أخرى	10 000 000,00	10 000 000,00	10 000 000,00
6	أدوات	2 180 000,00	2 180 000,00	2 180 000,00
7	مستهلكات غير منسوجة	106 000 000,00	106 000 000,00	106 000 000,00
8	أجهزة طبية و برامج موجهة لتشخيص الأمراض و الوقاية و العلاج	1 000 000,00	1 000 000,00	1 000 000,00
9	مواد ومستهلكات خاصة بطب الأسنان	800 000,00	800 000,00	800 000,00
10	مواد أخرى موجهة للطب الإنساني	800 000,00	800 000,00	800 000,00
11	السنة المالية المقفلة	-	-	-
	مجموع الباب الثالث عشر	301 780 000,00	301 780 000,00	301 780 000,00

رقم المواد	طبيعة المصاريف	المبالغ		
		مقترحة من طرف المدير	مقترحة من طرف المجلس الإدارة	مقبولة من طرف السيد الوقائي

الباب الرابع عشر : نفقات النشاطات العلمية للوقاية

1	الحقن، الأمصال، المفاعلات و أوساط مغذية	1 800 000,00	1 800 000,00	1 800 000,00
2	أدوية ومواد أخرى ذات الإستعمال الوقائي	5 500 000,00	5 500 000,00	5 500 000,00
3	عتاد و مواد النظافة الاستشفائية	2 404 000,00	2 404 000,00	2 404 000,00
4	مواد الوقاية	700 000,00	700 000,00	700 000,00
5	دفاتر الصحة و مطبوعات أخرى	-	-	-
6	حليب طبي و مواد غذائية لحماية الأم و الطفل	-	-	-
7	مواد ضرورية لتسيير نفايات أنشطة العلاج ذات المخاطر المعدية	1 500 000,00	1 500 000,00	1 500 000,00
8	خدمات في إطار تسيير نفايات أنشطة العلاج ذات المخاطر المعدية	-	-	-
9	السنة المالية المقفلة	-	-	-
	مجموع الباب الرابع عشر	11 904 000,00	11 904 000,00	11 904 000,00

الباب الخامس عشر : اقتناء و صيانة العتاد الطبي و ملحقاته و الأدوات الطبية

1	اقتناء عتاد طبي	11 000 000,00	11 000 000,00	11 000 000,00
2	اقتناء وسائل طبية	2 190 500,00	2 190 500,00	2 190 500,00
3	اقتناء ملحقات طبية و جراحية	5 000 000,00	5 000 000,00	5 000 000,00
4	منقولات طبية	10 000 000,00	10 000 000,00	10 000 000,00
5	عتاد العلاج المهني، إعادة تكييف، إعادة ادماج المرضى و الفحوصات النفسية	-	-	-
6	مصاريف الصيانة و اصلاح العتاد الطبي بما فيها قطع الغيار	6 400 000,00	6 400 000,00	6 400 000,00
7	السنة المالية المقفلة	3 409 500,00	3 409 500,00	3 409 500,00
	مجموع الباب الخامس عشر	38 000 000,00	38 000 000,00	38 000 000,00

رقم المواد	طبيعة المصاريف	المبالغ		
		مقترحة من طرف المدير	مقترحة من طرف المجلس الإدارة	مقبولة من طرف السيد الوالي

الباب السادس عشر : تسديد المصاريف الاستشفائية و الكشف لدى المستشفيات العسكرية و الهيئات العمومية

بعنوان المرضى المحولين الذين لا يعانون من أمراض تحكمها اتفاقية خاصة

1	تعويض المصاريف الاستشفائية و الكشف لدى المستشفيات العسكرية بعنوان المرضى المحولين الذين لا يعانون من أمراض تحكمها اتفاقية خاصة			
2	تعويض مصاريف الكشف مع الهيئات العمومية			
3	السنة المالية المقفلة			
مجموع الباب السادس عشر				

الباب السابع عشر : نفقات البحث الطبي

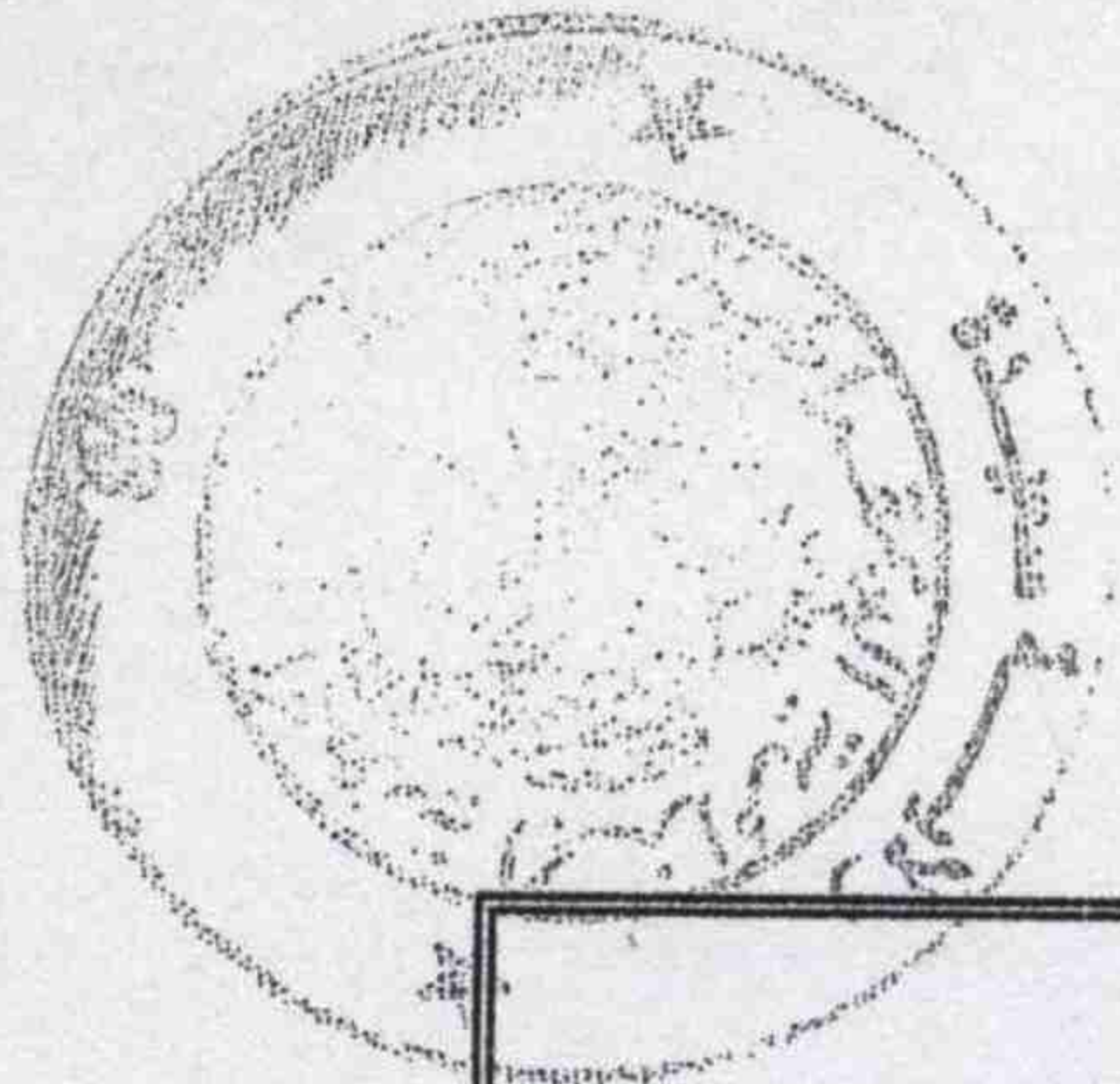
1	استشارة و أتعاب الخبراء المشاركين في البحث الطبي			
2	خدمات مرتبطة بالبحث الطبي			
3	شراء و صيانة العتاد، المنقولات، المواد العلمية و الأدوية، مواد أخرى مخبرية و استهلاكية			
4	تنقلات و مهمات في إطار البحث الطبي			
5	السنة المالية المقفلة			
مجموع الباب السابع عشر				

الباب الثامن عشر : النفقات المتعلقة بالتوأمة بين المستشفيات العمومية للصحة

1	مصاريف المهام و التنقلات	100 000,00	100 000,00	100 000,00
2	مصاريف الإيواء و الإطعام	473 000,00	473 000,00	473 000,00
3	المصاريف المتعلقة بالأدوية و المستهلكات الطبية	3 000 000,00	3 000 000,00	3 000 000,00
مجموع الباب الثامن عشر				

حصيلة العنوان الثاني : نفقات التسيير

1 825 000,00	1 825 000,00	1 825 000,00	مجموع الباب الأول
-	-	-	مجموع الباب الثاني
11 806 000,00	11 806 000,00	11 806 000,00	مجموع الباب الثالث
9 885 000,00	9 885 000,00	9 885 000,00	مجموع الباب الرابع
1 800 000,00	1 800 000,00	1 800 000,00	مجموع الباب الخامس
17 692 000,00	17 692 000,00	17 692 000,00	مجموع الباب السادس
12 058 000,00	12 058 000,00	12 058 000,00	مجموع الباب السابع
28 009 000,00	28 009 000,00	28 009 000,00	مجموع الباب الثامن
1 300 000,00	1 300 000,00	1 300 000,00	مجموع الباب التاسع
2 000 000,00	2 000 000,00	2 000 000,00	مجموع الباب العاشر
34 785 000,00	34 785 000,00	34 785 000,00	مجموع الباب الحادي عشر
-	-	-	مجموع الباب الثاني عشر
301 780 000,00	301 780 000,00	301 780 000,00	مجموع الباب الثالث عشر
11 904 000,00	11 904 000,00	11 904 000,00	مجموع الباب الرابع عشر
38 000 000,00	38 000 000,00	38 000 000,00	مجموع الباب الخامس عشر
-	-	-	مجموع الباب السادس عشر
-	-	-	مجموع الباب السابع عشر
3 573 000,00	3 573 000,00	3 573 000,00	مجموع الباب الثامن عشر
476 417 000,00	476 417 000,00	476 417 000,00	مجموع العنوان الثاني



الخلاصة العامة

الفرع الأول (الإيرادات)

الإيرادات		الباب
المبلغ	فرع الإيرادات	
1 019 157 000,00	مساهمة الدولة	1
180 000 000,00	مساهمة هيئات الضمان الإجتماعي	2
-	مساهمة المؤسسات و الهيئات العمومية	3
3 000 000,00	إيرادات واردة من خدمات المؤسسة	4
	موارد أخرى	5
-	رصيد السنوات المالية السابقة	6
1 202 157 000,00	مجموع الإيرادات	

الفرع الثاني (النفقات)

النفقات		العنوان
المبلغ	فرع النفقات	
725 740 000,00	نفقات الموظفين	1
476 417 000,00	نفقات التسيير	2
1 202 157 000,00	المجموع	

الخلاصة العامة

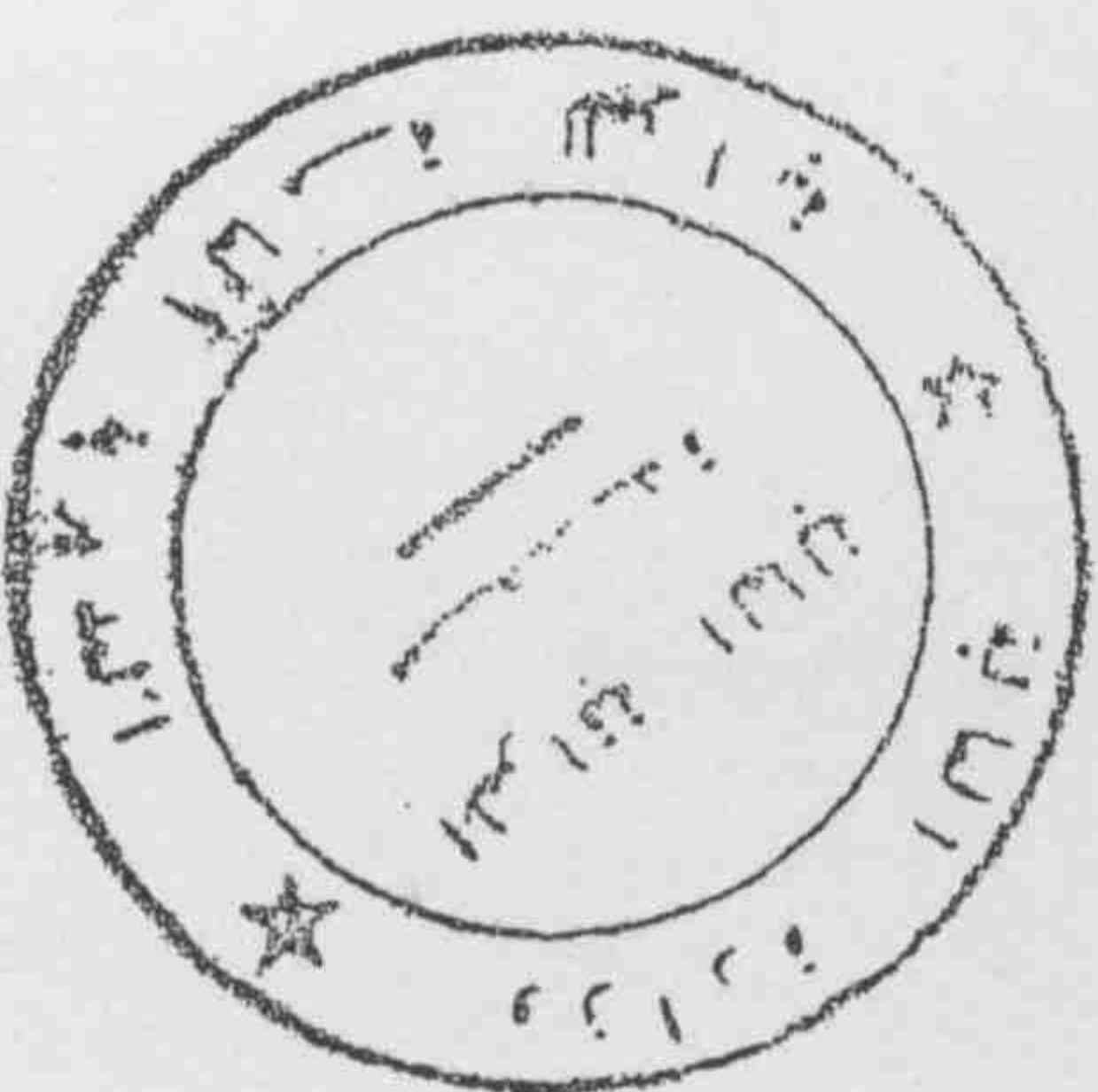
		الفرع
المبلغ		
1 202 157 000,00	الإيرادات	1
1 202 157 000,00	النفقات	2

مديرية الصحة و السكان لولاية سعيدة

إيرادات سنة 2016

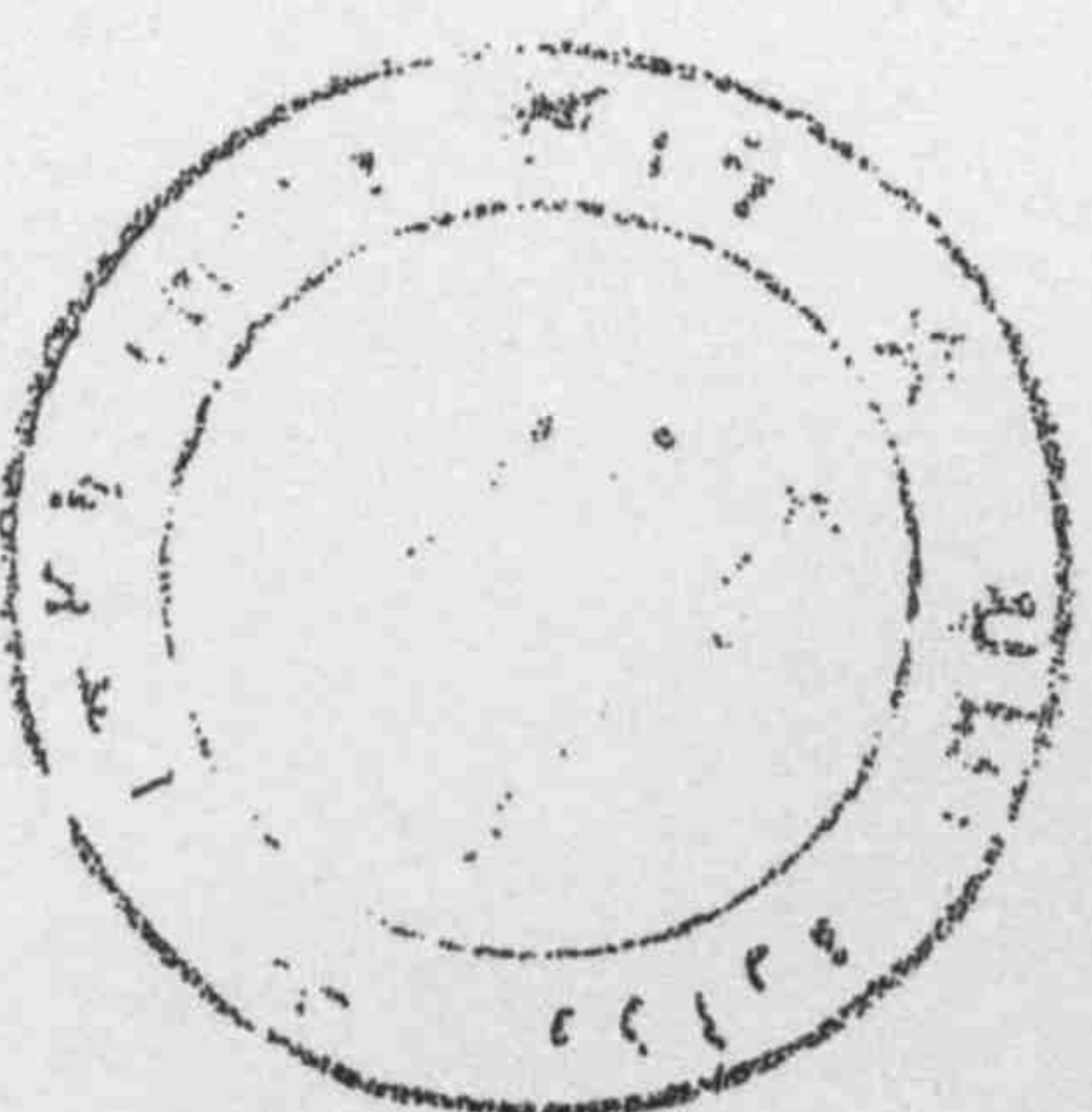


المؤسسة العمومية الإستشفائية " أحمد مدغري "		البيانات	رقم الأبواب
الإيرادات			
المبلغ (د.ج)	العناوين		
1 019 157 000 /	مساهمة الدولة		الباب 1
180 000 000 /	مساهمة هيئات الضمان الإجتماعي		الباب 2
	مساهمة المؤسسات و الهيئات العمومية		الباب 3
3 000 000 /	ايرادات واردة من نشاط المؤسسة		الباب 4
	موارد أخرى		الباب 5
	رصيد السنوات السابقة		الباب 6
1 202 157 000 /	مجموع الفرع الأول		



الزفة

المؤسسة العمومية الإستشفائية " أحمد مدغوري "				
الذقة		العنوان 1		
المبلغ (د.ج.)	العنوان 2	رقم الأبواب	المبلغ (د.ج.)	رقم الأبواب
1 825 000	تسديد النفقات	الباب 1	242 000 000	الباب 1
	النفقات القضاية و التعويضات المترتبة على الدولة	الباب 2	298 000 000	الباب 2
11 806 000	الأدوات و الأثاث	الباب 3		الباب 3
9 885 000	الورام	الباب 4	30 300 000	الباب 4
1 800 000	الألبسة	الباب 5	132 500 000	الباب 5
17 692 000	التكاليف الملحقة	الباب 6		الباب 6
12 058 000	حظيرة السيارات	الباب 7	7 900 000	الباب 7
28 009 000	صيانة و إصلاح المباني	الباب 8		الباب 8
1 300 000	نفقات التكوين و تحسين الأداء ، إعادة التأهيل و ترفيه المستخدمين	الباب 9	15 040 000	الباب 9
2 000 000	مصاريف مرتبطة بالزخرات ، المنقبات و مظاهرات علمية مختلفة	الباب 10	725 740 000	الباب 9
34 785 000	الصحية و مصاريف الإطعام	الباب 11		
0	الإيجار	الباب 12		
301 780 000	الأدوية، المواد الصيدلانية و مواد أخرى موجهة للطب الإسعفي و المستشفيات الطبية	الباب 13		
11 904 000	نفقات الأعمال الوقائية النوعية	الباب 14		
38 000 000	اقتناء و صيانة المعدات و الأدوات الطبية	الباب 15		
	تسديد مصاريف الاستشفاء للمستشفى المركزي للجيش من أجل المرضى الخواري إليها الغير معينين بالمعمل الخاصة لإفريقيا خاصة	الباب 16		
	نفقات البحث العلمي	الباب 17		
3 573 000	مصاريف التأمين بين المستشفيات العمومية للصحة	الباب 18		
476 417 000	مجموع العنوان الثاني			
1 202 157 000	مجموع فرع الثاني			



وزارة المالية

وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات

28 JAN. 2016

قرار وزاري مشترك رقم 000 000 000
مؤرخ في
والمناصب المالية للمؤسسات العمومية الإستشفائية، المؤسسات العمومية
للصحة الجوارية و المؤسسات الإستشفائية المتخصصة لكل ولاية و المراكز
الإستشفائية الجامعية لسنة 2016.

إن وزير المالية،
ووزير الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات،

- بمقتضى القانون رقم 84-17 المؤرخ في 07 جويلية سنة 1984 والمتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم،
- و بمقتضى القانون رقم 84-21 المؤرخ في 24 ديسمبر سنة 1984 والمتضمن قانون المالية لسنة 1985 المعدل والمتمم،
- و بمقتضى القانون رقم 87-29 المؤرخ في 23 ديسمبر سنة 1987 والمتضمن قانون المالية لسنة 1988 لاسيما المادة 189 منه،
- و بمقتضى القانون رقم 14-10 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2014 والمتضمن قانون المالية لسنة 2015 لاسيما المادة 127 منه،
- بمقتضى الأمر رقم 15-01 المؤرخ في 23 يوليو سنة 2015، المتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2015، لا سيما المادة 51 منه،
- و بمقتضى القانون رقم 15-18 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2015، و المتضمن قانون المالية لسنة 2016،
- و بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 15-125 المؤرخ في 14 مايو سنة 2015، والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة، المعدل،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 97-465 المؤرخ في 02 ديسمبر سنة 1997 الذي يحدد قواعد إنشاء المؤسسات الإستشفائية المتخصصة وتنظيمها وسيرها، المتمم،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 97-467 المؤرخ في 02 ديسمبر سنة 1997 الذي يحدد قواعد إنشاء المراكز الإستشفائية الجامعية وتنظيمها وسيرها، المتمم،
- و بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 03-270 المؤرخ في 13 أوت سنة 2003، المتضمن إنشاء المؤسسة الإستشفائية الجامعية لوهران و تنظيمها و سيرها ،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 05-459 المؤرخ في 30 نوفمبر سنة 2005 و المتضمن إنشاء المؤسسة الإستشفائية لعين تموشنت و تنظيمها و سيرها،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 06-143 المؤرخ في 26 أفريل سنة 2006 و المتضمن إنشاء المؤسسة الإستشفائية لسكيكدة و تنظيمها و سيرها،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 06-384 المؤرخ في 28 أكتوبر سنة 2006 و المتضمن إنشاء المؤسسة الإستشفائية لعين الترك لولاية وهران و تنظيمها و سيرها،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 06-422 المؤرخ في 22 نوفمبر سنة 2006 و المتضمن إنشاء المؤسسة الإستشفائية لعين أزال لولاية سطيف و تنظيمها و سيرها،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرخ في 19 مايو سنة 2007 المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الإستشفائية و المؤسسات العمومية للصحة الجوارية و تنظيمها و سيرها، المعدل و المتمم،
- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 07-209 المؤرخ في 01 يوليو سنة 2007، المتضمن إنشاء المؤسسة الإستشفائية لديدوش مراد، ولاية قسنطينة، و تنظيمها و سيرها،
- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم المؤرخ في سنة و المتضمن توزيع الإعتمادات المخصصة لوزير الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات من ميزانية التسيير بموجب قانون المالية لسنة 2016،

القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 26 جانفي سنة 2002 الذي يحدد طبيعة ومبلغ الإيرادات الواردة من الخاصة للمؤسسات العمومية للصحة،
نص القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 13 جوان 2013، المتعلق بمدونة ميزانية المراكز الاستشفائية الجامعية،
والمؤسسات الاستشفائية المتخصصة، المؤسسات العمومية الاستشفائية و المؤسسات العمومية للصحة الجوارية،
وبمقتضى التعليمات الوزارية المشتركة رقم 07 المؤرخة في 13 ماي سنة 2015 المتعلقة بكيفيات توزيع و تعديل توزيع
الإيرادات و النفقات و المناصب المالية للمؤسسات العمومية للصحة.

يقرران

المادة الأولى : تطبيقا للمادة 127 من القانون رقم 14-10 المؤرخ في 30 ديسمبر سنة 2014 المتضمن قانون المالية لسنة 2015 المشار إليه أعلاه، فإن التوزيع الإجمالي للإيرادات و النفقات على كل ولاية و حسب كل عنوان بما فيها الأرصدة الباقية من السنوات المالية السابقة، يحدد وفقا للجدولين "أ" و "ب" الملحقين بهذا القرار.

المادة 2 : تحدد الإيرادات و النفقات للمؤسسات العمومية الاستشفائية، المؤسسات العمومية للصحة الجوارية و المؤسسات الاستشفائية المتخصصة و المراكز الاستشفائية الجامعية كما يلي:

- الإيرادات:	398 160 664 000 دج
- النفقات:	388 260 664 000 دج
- فائض في الإيرادات:	9 900 000 000 دج

المادة 3 : يحدد التوزيع المفصل حسب كل عنوان و باب للمراكز الاستشفائية الجامعية وفقا للجدولين "أ" و "ب" الملحقين بهذا القرار و المصادق عليها من طرف الوزير المكلف بالصحة.

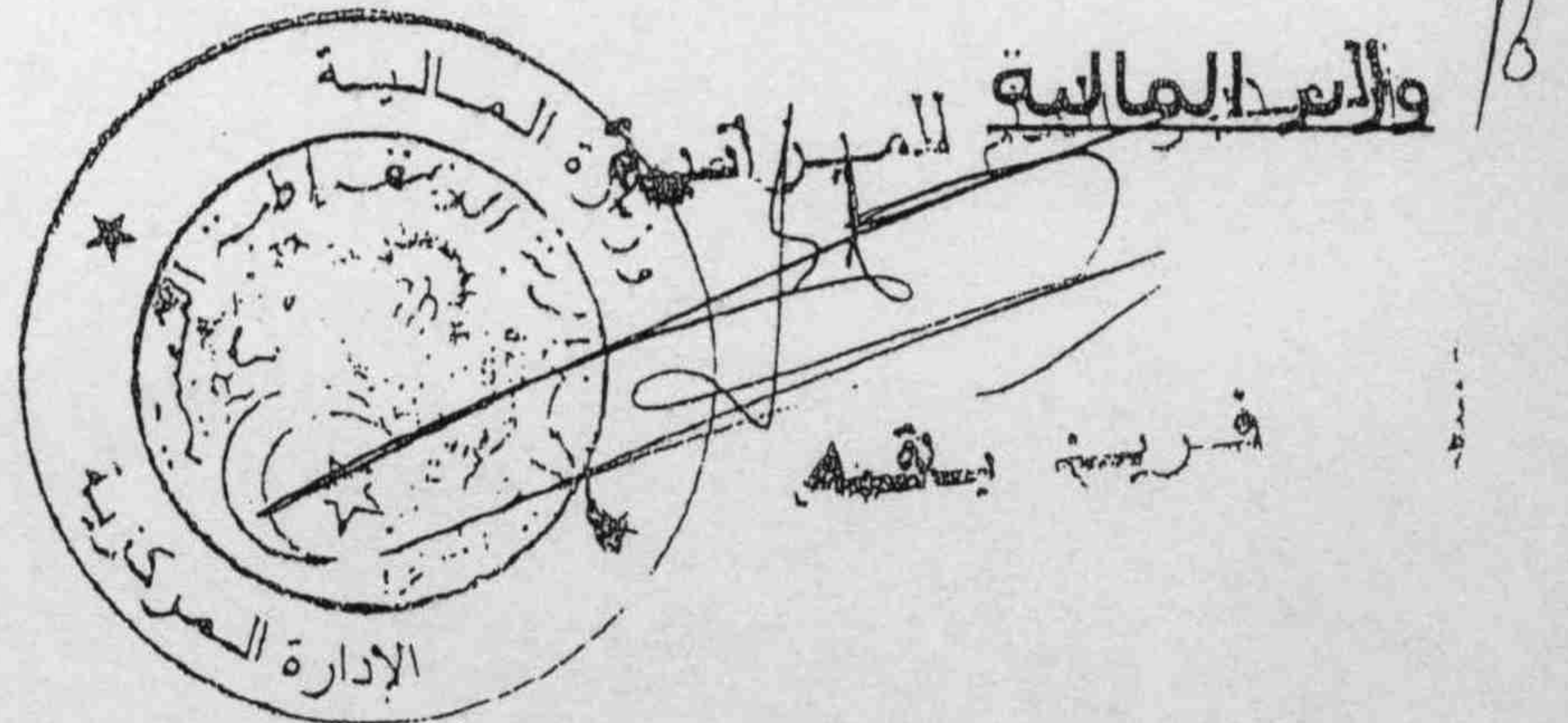
المادة 4 : يحدد التوزيع المفصل للإيرادات و النفقات المخصصة للمؤسسات العمومية الاستشفائية، المؤسسات العمومية للصحة الجوارية و المؤسسات الاستشفائية المتخصصة في نفس الولاية بمقرر مشترك بين مدير الصحة و السكان و مدير كل مؤسسة معنية.

المادة 5 : يحدد تعداد مستخدمي المؤسسات الصحية وفقا للجدول "ج" الملحق بهذا القرار.
- حسب كل ولاية بالنسبة للمؤسسات العمومية الاستشفائية، المؤسسات العمومية للصحة الجوارية و المؤسسات الاستشفائية المتخصصة.
- حسب كل مركز استشفائي جامعي.
يضبط توزيع تعداد المستخدمين لكل مؤسسة عمومية استشفائية و/أو كل مؤسسة عمومية للصحة الجوارية و/أو كل مؤسسة استشفائية متخصصة من طرف مدير الصحة و السكان و مدير كل مؤسسة معنية.

المادة 6 : يكلف المدير العام للميزانية، المدير العام للمحاسبة لوزارة المالية و مدير المالية و الوسائل لوزارة الصحة و السكان و إصلاح المستشفيات، كل فيما يخصه بتنفيذ هذا القرار.

حرر بالجزائر في

**وزير الصحة والسكان
وإصلاح المستشفيات**



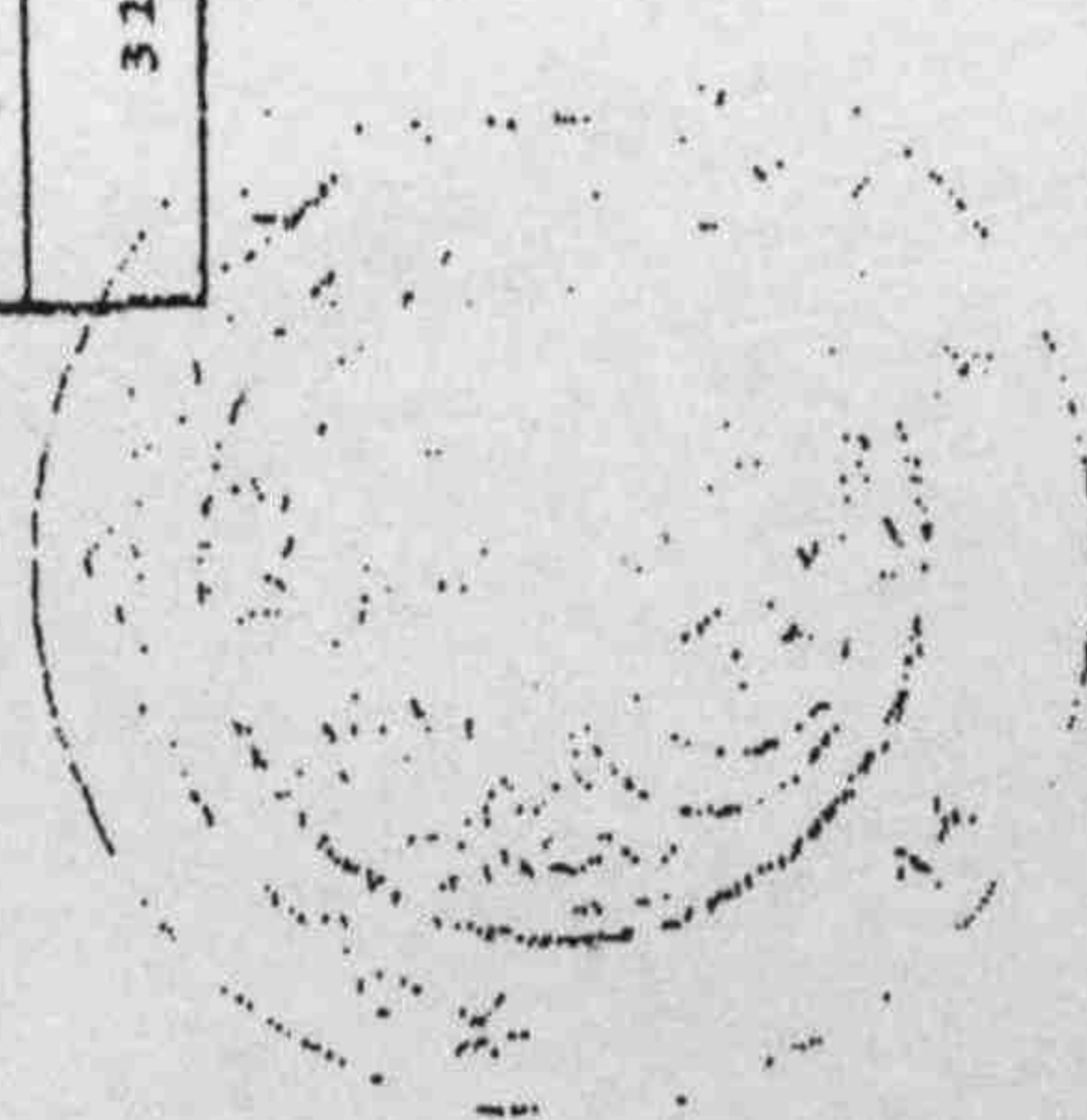
إيرادات سنة 2016

ولاية مسعدة

الفرع الأول

المصروفات الأولى: إيرادات

المجموع الفرعي	حدان بختة م.إ.م	المؤسست الصومية للصحة الجوارية				م.ع. ٢ مسعدة	الظروف	رقم الحساب
		الصلفة	مولاي العربي	ميداني بونكر	مسعدة			
2 595 763 000	454 523 444	413 370 400	110 796 040	215 387 000	376 530 404	1 019 157 000	مساهمة الدولة	الباب 1
604 000 000	80 000 000	104 000 000	24 000 000	28 000 000	80 000 000	110 000 000	مساهمة هيئت الضمان الاجتماعي	الباب 2
-	-	-	-	-	-	-	مساهمة المؤسسة والتبذات الصومية	الباب 3
12 440 000	1 500 000	2 800 000	1 340 000	1 240 000	3 004 000	3 000 000	البيانات ولادة من نشاط المؤسسة	الباب 4
-	-	-	-	-	-	-	موارد أخرى	الباب 5
54 000 000	-	10 800 000	40 000 000	-	-	-	رصيد السنوات السابقة	الباب 6
3 257 763 000	532 023 000	525 370 444	212 096 040	346 587 000	459 530 404	1 202 157 000	مجموع الفرع الأول	



العنوان الأول: نفقات الموظفين

المجموع الفرعي	مؤام حصان بختة	المؤسسات العمومية للصحة الجوارية				مؤام حصان بختة	المجموع الفرعي
		الصلصة	مولاي العربي	سبدي بوبكر	سبدي		
735 000 000	107 000 000	96 000 000	82 000 000	04 000 000	114 000 000	247 000 000	الرباب
1 030 000 000	172 000 000	198 000 000	87 000 000	100 000 000	175 000 000	298 000 000	الرباب
117 000 000	25 000 000	28 300 000	3 600 000	15 000 000	14 800 000	30 300 000	الرباب
408 750 000	67 000 000	78 000 000	21 500 000	47 250 000	67 500 000	132 500 000	الرباب
29 250 000	6 000 000	7 000 000	900 000	3 750 000	3 700 000	7 900 000	الرباب
62 040 000	8 460 000	14 100 000	6 580 000	6 580 000	11 280 000	15 040 000	الرباب
2 382 040 000	385 460 000	421 400 000	201 580 000	261 580 000	386 280 000	725 740 000	الرباب

العنوان الثاني: نفقات التشغيل

المجموع الفرعي	مؤام حصان بختة	المؤسسات العمومية للصحة الجوارية				مؤام حصان بختة	المجموع الفرعي
		الصلصة	مولاي العربي	سبدي بوبكر	سبدي		
6 640 000	1 800 000	1 400 000	125 000	601 000	889 000	1 825 000	الرباب
25 080 000	5 500 000	3 000 000	549 000	1 257 000	2 968 000	11 806 000	الرباب
33 810 000	8 500 000	5 000 000	3 000 000	3 240 000	4 185 000	9 885 000	الرباب
5 500 000	1 000 000	700 000	800 000	500 000	700 000	1 800 000	الرباب
49 000 000	12 500 000	6 500 000	3 000 000	4 358 000	4 950 000	17 692 000	الرباب
39 200 000	6 800 000	8 000 000	2 600 000	4 825 000	4 917 000	12 058 000	الرباب
60 000 000	12 100 000	9 000 000	500 000	3 291 000	7 100 000	28 009 000	الرباب
2 800 000	500 000	250 000	250 000	250 000	250 000	1 300 000	الرباب
2 000 000						2 000 000	الرباب
80 000 000	22 163 000	10 000 000	2 900 000	3 785 000	6 367 000	34 785 000	الرباب
120 000		120 000					الرباب
400 000 000	39 700 000	30 000 000	5 000 000	8 000 000	15 520 000	301 780 000	الرباب
47 000 000	8 000 000	10 000 000	4 292 000	4 900 000	7 904 000	11 904 000	الرباب
120 000 000	28 000 000	20 000 000	7 000 000	10 000 000	17 000 000	38 000 000	الرباب
1 000 000			500 000		500 000		الرباب
3 573 000						3 573 000	الرباب
875 723 000	146 563 000	103 970 000	30 516 000	45 007 000	73 250 000	476 417 000	الرباب
3 257 763 000	532 023 000	525 370 000	232 696 000	306 587 000	459 530 000	1 202 157 000	الرباب

