



مقومات تصميم نظام محاسبة التكاليف للمؤسسة  
العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة  
The fundamentals of designing cost accounting system in  
Public Hospital specialized in ophthalmology in Biskra

سكينة رحمة\*

مخبر مالية بنوك وإدارة أعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة. الجزائر

تاريخ الاستلام: 2020/01/26؛ تاريخ المراجعة: 2020/02/19؛ تاريخ القبول: 2020/02/24

### الملخص

يقر الجميع أن المؤسسات العمومية الإستشفائية بالجزائر تعتمد نظام المحاسبة العمومية وقد عانت ولازالت تعاني في تحديد دقيق لتكاليفها المتزايدة بشكل كبير؛ وهي الآن بحاجة إلى استخدام نظم محاسبة التكاليف، وفي مقالنا هذا حاولنا أولاً التعريف بالمؤسسة العمومية الإستشفائية وحاجتها لمحاسبة التكاليف، وبيننا أسس ومقومات تصميم نظام محاسبة التكاليف في مؤسسة عمومية إستشفائية، ثم كيفية حساب التكلفة بعد تحديد متطلبات تصميم نظام محاسبة التكاليف للمؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة.

الكلمات المفتاحية: المؤسسة العمومية الإستشفائية، نظام المحاسبة العمومية، نظام محاسبة التكاليف، حساب التكلفة، مقومات تصميم نظام محاسبة التكاليف.

تصنيف JEL: M41

### Abstract

Everyone acknowledges that the public hospital institutions in Algeria adopt the public accounting system and have suffered and are still suffering in accurate determination of their significantly increasing costs, and they now need cost accounting systems, and in this article we have tried to introduce

the public hospital and its need for cost accounting, and we found the foundations and ingredients for designing a cost accounting system in a public hospital, as well as how to calculate the cost after trying to design a cost accounting system for the public hospital specialized in ophthalmology in Biskra.

### Keywords :

hospital public institution, public accounting system, cost accounting system, calculate the cost, foundations for designing a cost accounting system.

JEL classification : M41

\* رحمة سكينة: Rahma.sakina@univ-biskra.dz

مقدمة

تبعاً لطبيعتها فإن المؤسسة العمومية الإستشفائية في الجزائر تقدم خدماتها دون مقابل أو بمبالغ رمزية بالكاد تغطي نسبة ضئيلة من تكاليفها، ولأنها ممولة من قبل الدولة وتستخدم نظام المحاسبة العمومية الذي يقوم على تخصيص إعتمادات مالية وتوزيعها على الأنشطة الإستشفائية، فإنها لا تمتلك بل لا تعتمد على مقومات إستخدام نظام محاسبة التكاليف، وتستخدم في مراقبة إنفاقها على عناصر المصروفات المحددة مسبقاً في شكل ميزانية تقديرية، مع أن المرسوم التنفيذي رقم: 106/14 المؤرخ في 2014/03/12 المتعلق بوضع النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة حث في مادته الثالثة المؤسسات العمومية للصحة بمسك محاسبة تحليلية تسمح بحساب مختلف تكاليف الخدمات المقدمة، ولتنوع الخدمات الصحية وضخامة الإعتمادات المالية وسعياً للتحكم في التكاليف المتزايدة ورقابته، وتحديد دقيق لتكلفة الخدمات المقدمة، لهذا نسعى للبحث عن أسس ومقومات تصميم نظام محاسبة التكاليف في مؤسسة عمومية إستشفائية.

هذا ما سنحاول مناقشته وتوضيحه ضمن مقالنا هذا بعد التعريف بالمؤسسة العمومية الإستشفائية وأهداف نظام محاسبة التكاليف فيها من خلال الفرضيات التالية:

- إن إدخال نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات العمومية الإستشفائية الجزائرية ضرورة حتمية لبناء وتطوير استراتيجيات العمل الإستشفائي.
- للمؤسسات الإستشفائية العمومية الجزائرية المقومات الضرورية التي تؤهلها لتطبيق نظام محاسبة التكاليف.
- المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة محل الدراسة تمتلك مقومات تصميم نظام محاسبة التكاليف.

**أهمية الدراسة:** تظهر أهمية الدراسة من أهمية موضوع محاسبة التكاليف بشكل عام وفي المؤسسات العمومية الإستشفائية الجزائرية بشكل خاص، وفي هذا الظرف بالذات الذي يتسم بالشح المالي وظهور منامي المؤسسات منافسة، ومن جهة أخرى الدور الذي تلعبه محاسبة التكاليف كنظام محاسبي يساعد على اتخاذ القرارات السليمة وتحقيق الرقابة ورفع مستوى الكفاءة وفعالية الأداء لهذا النوع من المؤسسات وإدارتها بشكل علمي بما يضمن لها البقاء والاستمرار وخدمات مميزة نوعاً وكما وتوقيتاً وتكلفة.

**منهج الدراسة:** من أجل تبيان أهمية بل ضرورة استخدام نظام محاسبة التكاليف في مؤسساتنا العمومية الإستشفائية، تعتمد الدراسة على " المنهج الوصفي التحليلي " الذي يمكن من تبسيط المفاهيم المتعلقة بالمؤسسة الصحية ووظائفها وأسس ومقومات تصميم نظام محاسبة التكاليف في مؤسسة عمومية إستشفائية، ثم دراسة متطلبات تصميم نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة.

## 1 . ماهية المؤسسة العمومية الإستشفائية

بداية نشير أن الهيئة الأمريكية للمستشفيات عرفت المؤسسة الإستشفائية على أنها: "مؤسسة تحتوي على جهاز طبي، تتمتع بتسهيلات طبية دائمة لتقدم التشخيص والعلاج اللازمين للمرضى" (عبد العزيز محييم، محمد الطعامنة، 2003، صفحة 07)، وعرفت من قبل المنظمة العالمية للصحة على أنها: "جزء أساسي من تنظيم إجتماعي وطبي تلتخص وظيفته في تقديم رعاية صحية كاملة للسكان علاجية كانت أو وقائية، وتمتد خدمات عيادتها الخارجية إلى الأسرة في بيئتها المنزلية، كما أنها مركز لتدريب العاملين الصحيين وللقيام ببحوث إجتماعية حيوية" (حرساني، 1990، الصفحات 34-35)؛ وهذا النوع من المؤسسات يشكل نظاماً كلياً " يضم مجموعة من النظم الفرعية المتكاملة، والمتمثلة في نظام الخدمات الطبية ونظام الخدمات المعاونة ونظام الخدمات الفندقية ونظام الخدمات الإدارية؛ تتفاعل تلك النظم معا بهدف تحقيق أقصى رعاية ممكنة للمريض والمصاب وتدعيم الأنشطة التعليمية والتدريبية والبحثية في المجال الطبي" (السيد، 2001، صفحة 81)؛ أما المؤسسة العمومية الإستشفائية فقد عرفها القانون الجزائري على أنها: "مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والإستقلال المالي وتوضع تحت وصاية الوالي، تتكون من هياكل للتشخيص والعلاج والإستشفاء وإعادة التأهيل الطبي، تغطي سكان بلدية واحدة أو مجموعة بلديات" (ج.ر، 33/2007، صفحة 10)، وتحدد المشتملات المادية للمؤسسة العمومية الإستشفائية بقرار من الوزير المكلف بالصحة وتوكل إليها عدة مهام منها: (ج.ر، 33/2007، صفحة 11)

- ✓ التكفل بالحاجات الصحية للسكان وضمان نشاطات العلاج والتشخيص والإستشفاء والإستعجالات الطبية الجراحية؛
- ✓ ضمان تقديم وبرمجة توزيع العلاج الشفائي والتشخيص وإعادة التأهيل الطبي والإستشفاء؛
- ✓ تطبيق البرامج الوطنية للصحة؛
- ✓ ضمان حفظ الصحة والنقاوة ومكافحة الأضرار والآفات الاجتماعية؛

- ✓ ضمان تحسين مستوى مستخدمي مصالح الصحة وتحديد معارفهم؛
- ✓ كما يمكن إستخدام المؤسسة العمومية الإستشفائية كميدان للتكوين الطبي والشبه الطبي والتكوين في التسيير الإستشفائي على أساس إتفاقيات تبرم مع مؤسسات التكوين.

1.1 . مميزات المؤسسة العمومية الإستشفائية: يمكن حصر مميزات المؤسسة العمومية الإستشفائية بشكل عام في: (راضي، 2003، الصفحات 18-19)، تغلب صفة الإستعجال في خدماتها لأنها ذات طبيعة لا تحتل التأجيل؛ يتطلب العمل بما درجة عالية من التخصص ولا يقبل الخطأ، والعاملين بما تحت الضغط بصفة مستمرة؛ لأن طبيعة مهامها تحكمه مشكلة الصراع بين الحياة أو الموت؛

نقص أو إنعدام الحراك الوظيفي، بحيث يبقى العامل في مجال التخصص الذي يلتحق به، فالممرضة مثلا تبقى كذلك ما دامت مؤهلة، وهذا ما قد يثير صراعا بين العاملين؛

وجود خطين للسلطة، الأول يعرف بخط سلسة الوظيفة الرسمية والذي يمثل الجهاز الإداري للمؤسسة الإستشفائية، والثاني يعرف بخط سلطة المعرفة الممثل بأفراد الجهاز الطبي بسبب طبيعة تخصصهم الوظيفي الدقيق، وهذا قد يؤدي إلى بعض التداخل في الصلاحيات والمسؤوليات وبالتالي مشاكل تنسيقية؛

طبيعة العمل يتطلب إتباع أسلوب الإدارة بالأزمات بدلا من أسلوب الإدارة بالأهداف؛

بالإضافة إلى:

.. صعوبة قياس وتقييم المخرجات حيث يصعب الإعتماد على المقاييس الكمية للتعبير عن قيمة هذه الخدمات أو أهميتها، فقد يستغرق إجراء عملية جراحية زما مساويا لزم إجراء فحص طبي مع إختلاف أهمية وتكاليف وإيراد كل من الخدمتين؛

.. عدم قابلية إنتاج المؤسسة للتخزين؛

.. إتسام نشاط المؤسسة العمومية الإستشفائية بعدم الثبات؛ أي أن حجم النشاط غير ثابت على مدار السنة؛

.. الإعتماد على العنصر البشري من ذوي الكفاءة الإدارية والعلمية والمهنية لتحقيق نتائج مرضية.

2.1 . وظائف المؤسسة العمومية الإستشفائية: إنطلاقا من تعاريفها يمكن حصر وظائف المؤسسة العمومية الإستشفائية في: (عبد العزيز مخيمر، محمد الطعامة، 2003، الصفحات 6-8)

\*. الرعاية الطبية والصحية: ويقصد بها الخدمات التشخيصية والعلاجية والتأهيلية والإجتماعية والنفسية المتخصصة التي تقدمها الأقسام العلاجية والأقسام الطبية المساندة وما يرتبط بهذه الخدمات من فحوصات مخبرية، خدمات ترميز، وخدمات فندقية...، حيث تعد هذه الوظيفة الأكثر إهتماما وتركيزا من طرف المستشفيات؛ وهي بدورها تشمل مجموعة من الوظائف الفرعية منها: (autres, Farida Djellal et, 2004, pp. 48-50)

\*. الوظيفة الإدارية: وهي الوظيفة التي تهتم بكل المهام الإدارية للمستشفى من تسيير ملفات المستخدمين والتسيير المالي وتسيير مختلف المخازن إلى تسيير ملفات الزائرين والمرضى وغيرها.

\*. الوظيفة العلاجية: تعد الوظيفة الرسمية للمستشفى والحاجة الأساسية التي يطلبها المريض، فهي نقطة الإلتقاء والتفاعل بين طالبي الخدمة ومقدميها، وتتميز بصعوبة فصلها عن الوظيفة الفندقية.

\*. الوظيفة الفندقية: وهي الوظيفة التي تهتم باحتياجات المرضى خلال فترة إقامتهم بالمستشفى (تشخيصات طبية، خدمات شبه طبية، صيانة، أمن...)؛ وتمثل أيضا المكان الذي يضم أكبر عدد من العمال الصحيين وغير الصحيين.

\*. الوظيفة التقنية: تتم ممارسة هذه الوظيفة تحت توصيات الطاقم الطبي والشبه طبي باستخدام الوسائل التكنولوجية الخاصة بخدمات التشخيص والعلاج.

\*. الوظيفة اللوجستية: تختص بكل الخدمات الداعمة للنشاط الرئيسي مثل الإقامة والإطعام والنقل...

\*. التعليم والتدريب: مسايرة للتطور المستمر في التقنيات والعلوم الطبية تلجأ المؤسسة العمومية الإستشفائية إلى تطوير مهارات وخبرات مستخدميها المتخصصين في مختلف مجالات المهن الطبية والصحية من خلال التعليم والتدريب المستمر، ما جعلها مراكز تدريب عملية للأطباء والمرضى والفنيين والأخصائيين، كما أنها تمثل مراكز متميزة لتنمية معلوماتهم عن الأمراض المختلفة وطرق علاجها.

**\*\* البحوث الطبية والاجتماعية:** إن ما تحتويه المؤسسة العمومية الإستشفائية من مختبرات، تجهيزات، سجلات طبية وحالات مرضية متنوعة وإطارات متخصصة مهنية؛ يعد بيئة مناسبة لإجراء البحوث والدراسات الطبية والاجتماعية المتخصصة في مختلف مجالات التشخيص والعلاج والتطوير الذاتي ومهارات الأفراد وأساليب العمل ما يساهم بشكل كبير في تقدم العلوم الطبية وتطوير الوسائل والأساليب العلاجية.

## 2. حتمية إدخال نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية.

.. بالنسبة حتمية إدخال نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية؛ يمكن إظهارها من خلال: (راضي، 2003، صفحة 27)

.. أنه حتمية قانونية؛ حيث أن المرسوم التنفيذي رقم: 106/14 المؤرخ في 2014/03/12 المتعلق بوضع النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة وفي مادته الثالثة أُلزم بمسك محاسبة تحليلية تسمح بحساب مختلف تكاليف الخدمات المقدمة، وإظهار النشاط اليومي والشهري للمؤسسة، وبطريقة تتيح للإدارة فرصة إتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب.

.. ضرورة تحديد مصروفات كل مركز من مراكز الخدمات العلاجية داخل المؤسسة العمومية الإستشفائية لأغراض التخطيط والرقابة وتقوم الأداء.

.. لأن السرعة والدقة في إعداد وتجهيز البيانات واستخراج النتائج أمر ضروري، حيث تفرض طبيعة العمل في المؤسسة العمومية الإستشفائية السرعة، فقد يتلقى المريض العلاج ويغادر مباشرة مما يقتضي تسجيل التكاليف أولاً بأول، وتحديد المبالغ المستحقة على المرضى ليقوموا بسدادها قبل الخروج إذا طبق نظام التعاقد الذي يلزم المريض بدفع المستحقات إن لم يكن مؤمناً أو معوزاً ♦.

.. حتمية الإهتمام بنظم الرقابة الداخلية لحماية الأصول المختلفة للمؤسسة الإستشفائية.

.. وتتجلى أيضاً حتمية إدخال هذا النظام من خلال أهدافه بالنسبة للمؤسسة العمومية الإستشفائية؛ والتي يمكن جمعها في: (هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، 2000، الصفحات ص ص 179-180)

.. القدرة على قياس تكاليف الخدمات المقدمة في المؤسسة وبالتالي سهولة عملية تسعيرها.

.. المساعدة في تحقيق الرقابة بتوفير المعلومات والبيانات اللازمة عن تكاليف العمليات بصورة تحليلية تمكن الإدارة من التعرف على مراكز الإسراف وعدم الكفاية في المؤسسة.

.. المساعدة في رسم السياسة العامة للمؤسسة في صورة خطة عمل، وذلك بإمدادها بالبيانات التحليلية والمقارنة عن التكاليف المتعلقة بإتباع الطرق المختلفة في تقديم مختلف الخدمات.

.. إمداد الأجهزة الرقابية والتخطيطية خارج المؤسسة بالبيانات والمعلومات الضرورية التي تستخدم في إعداد الخطة العامة للدولة.

.. المساعدة في إعداد الموازنات التخطيطية بالإعتماد على بيانات التكاليف التاريخية للتنبؤ بالتكاليف المستقبلية.

## 3. أسس ومقومات تصميم نظام محاسبة التكاليف في مؤسسة عمومية إستشفائية

إن طبيعة المؤسسة العمومية الإستشفائية تختلف عن باقي المؤسسات لما تحمله من أهداف إنسانية تحول بينها وبين جعل الربح من أهم أهدافها، فالمؤسسة العمومية الإستشفائية تقدم خدماتها بلا مقابل مرات عديدة أو بمبالغ رمزية بالكاد تغطي نسبة ضئيلة من تكاليفها، ولأنها ممولة من طرف الدولة وتخضع لنظام المحاسبة العمومية، الذي يقوم على تخصيص إعمادات مالية وتوزيعها على الأنشطة الإستشفائية، ويتم مراقبة الإنفاق طبقاً للأبواب والبند أي عناصر المصروفات المختلفة التي تم إعمادها مسبقاً في شكل ميزانية تقديرية، ومع كبر حجم المؤسسات العمومية الإستشفائية وضخامة الإعمادات المالية المخصصة لها وتنوع أصولها (تجهيزات وأدوات طبية، أدوية، ولوازم ضمان الإقامة المريحة للمرضى...) تبقى بحاجة أكبر لضبط تكاليفها والرقابة عليها، وتحديد تكلفة الخدمة الصحية المقدمة ومحاولة تخفيضها، لكل ما سبق يتحتم على المؤسسة العمومية الإستشفائية إعماد نظام محاسبة التكاليف يساعدها في تحقيق أهدافها.

## 1.2. أسس تصميم نظام محاسبة التكاليف في مؤسسة عمومية إستشفائية: يتطلب تصميم نظام محاسبة التكاليف ملائم لطبيعة عمل هذا النوع

من المؤسسات عدة أسس منها: (جمعة أ.، 2011، صفحة ص38)

♦ النظام التعاقدية هو نظام أقرته الدولة الجزائرية لكنه ينتظر التفعيل؛ ومن أسسه أن المريض طالب الخدمة يدفع مستحقات المؤسسة الصحية مباشرة بعد إستقافته من العلاج والمتابعة الصحية، وإن كان مؤمناً تدفع المؤسسة المؤمنة له، وإن كان معوزاً تتكفل به الجهة المعنية وهي عموماً أو مصالح النشاط الاجتماعي بالبلدية.

- ✓ تحديد طبيعة العملية المراد قياس تكلفتها: إن إختلاف النظام المتبع في العملية الإنتاجية (نظام تكاليف الأوامر أو نظام تكاليف المراحل) يؤثر على الطريقة المتبعة في حصر التكاليف وتحميلها على الوحدات المستفيدة منها، لذا لا بد من تحديد النظام المتبع لضبط الطريقة المناسبة لحساب التكاليف.
- ✓ الهيكل التنظيمي: يعكس الهيكل التنظيمي لكل مؤسسة إستشفائية مختلف وظائفها الرئيسية منها والفرعية والتي تعمل في إطار متكامل لتحقيق الأهداف، وتبعاً لهذا الهيكل التنظيمي تحدد كل من مراكز التكلفة ومراكز المسؤولية.
- ✓ الأهداف المرجوة من نظام محاسبة التكاليف: يجب أن يؤخذ في الحسبان عند تصميم نظام محاسبة التكاليف الأهداف التي يصمم من أجلها.
- ✓ الفترة التي تغطيها معلومات نظام محاسبة التكاليف: أو ما تعرف بالفترة التكاليفية، حيث كلما قصرت الفترة كان القضاء على عوامل عدم الكفاية أسرع، بالإضافة إلى أن المستويات الإدارية تكون على علم دائم بما يدور داخل المؤسسة العمومية الإستشفائية وبالتالي تتحقق المتابعة والرقابة بشكل سليم.
- ✓ أنواع الخدمات المراد قياس تكلفتها: المعروف أن المؤسسة العمومية الإستشفائية تتميز بتنوع الخدمات الصحية المقدمة، والتي تكون مطالبة بتحديد تكلفة كل منها على حدة.
- ✓ نظرة الإدارة ومفهومها لنظم المعلومات.

إضافة إلى ما سبق لا بد من مصمم نظام محاسبة التكاليف أن يعي؛ أنه نظام فرعي في نظام للمعلومات متكامل ومتناسق مرتبط بنظم معلومات أخرى، فالترابط الموجود بين نظام محاسبة التكاليف والنظام الإحصائي مثلاً يفيد في إيجاد حلول لبعض المشاكل التي تواجه محاسب التكاليف بإستخدام الأساليب الإحصائية عند تحليل البيانات، وإستخدام تلك البيانات في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

**2.3. مقومات نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية:** يقوم نظام محاسبة التكاليف على جملة من المقومات التي يجب أن تتوفر فيه، مع مراعاة الشكل القانوني للمؤسسة الإستشفائية وحجمها وطبيعة نشاطها، وتعدد أنواع خدماتها،... الخ، وتمثل هذه المقومات أساساً في: (هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، 2000، الصفحات 183-189)

**1.2.3. تحديد مراكز التكلفة ووضع دليل خاص بها:** وتعرف مراكز التكلفة على أنها: "شخص أو مجموعة أشخاص، أو آلة أو مجموعة آلات، أو عملية أو مجموعة عمليات أو مكان محدد، ينتج عنهم أو عنها منتجا معيناً أو خدمة معينة بشكل متميز وقابل للقياس، ويمكن أن يتخذ أساساً لحصر وتجميع التكاليف والرقابة عليها" (كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، 2002، صفحة 29)؛ فمركز التكلفة هو مركز نشاط أو مركز مسؤولية، قد يتمثل في قسم ذي نشاط إنتاجي محدد يضم عملية إنتاجية أو خدمية أو مجموعة من العمليات المتكاملة، وقد يكون جزء من قسم يعبر عن عملية أو آلة تقوم بعمل محدد داخل القسم، وقد يتحدد مركز التكلفة طبقاً للتقسيم الإداري للمؤسسة، حيث يمثل وحدة مسؤولية ترتبط بمشرف له سلطات ومسؤوليات محددة. أما دليل مراكز التكلفة في نشاط المؤسسة العمومية الإستشفائية فيقصد به المراكز التي يتم فيها تنفيذ عمليات متجانسة كالإقامة، أو التغذية، أو الصيدلة،... الخ، ويكون إطار المسؤولية عنها محدداً وواضح المعالم، يشرف عنها موظف يتحمل المسؤولية عن العمليات التي تنفذ فيها. وتنقسم مراكز التكاليف في نشاط المؤسسة العمومية الإستشفائية إلى:

- مراكز تكاليف رئيسية: وتتضمن الأقسام التشغيلية الفنية الرئيسية في المؤسسة الإستشفائية، والتي لها إتصال مباشر بالمرضى وغيرهم من الزبائن.
- مراكز تكاليف مساعدة: وتتضمن الأقسام التشغيلية الفنية المساعدة في المؤسسة الإستشفائية، والتي ليس لها إتصال مباشر بالمرضى، ولكنها تعمل على معاونة الأقسام الرئيسية في القيام بالأنشطة العلاجية ومنها قسم التعقيم، قسم المغسلة... الخ
- مراكز تكاليف عامة: وتتضمن الأقسام الإدارية المعاونة للأقسام التشغيلية في المؤسسة العمومية الإستشفائية ومنها قسم الحسابات العامة، قسم العلاقات العامة... الخ.
- مراكز إفتراضية: وتنشأ بقصد حصر عناصر التكاليف قليلة الأهمية أو غير المنتظمة، والتي لا يمكن نسبتها إلى مركز تكاليف معين، وهذه المراكز الإفتراضية تقي المؤسسة مشقة توزيع كل مصروف منها على مراكز نشاط، ويكفي أن يتم توزيع مجموعها على هذه المراكز.

**2.2.3. تحديد وحدات التكلفة ووضع دليل خاص بها:** إن وحدة التكلفة هي "وحدة قياس قد تتمثل بكمية منتج أو خدمة أو وقت إنجاز والتي بالإمكان تخصيص النفقات إليها بسهولة، ولا يستلزم أن تكون وحدة التكلفة مطابقة لوحدة الإنتاج" (صالح الرزق، عطا الله خليل، 2012، صفحة 16)، وبموجب دليل وحدات التكلفة يتم تبويب المنتجات أو الخدمات تبويبا رقميا يسهل عملية تخصيص التكاليف الإستشفائية نحوها، مع وجوب توفر عدة شروط في وحدة التكلفة لتمثل المنتج النهائي للمؤسسة الإستشفائية بصورة صحيحة، ومن هذه الشروط أن تكون وحدة التكلفة: (جمعة أ.، 2011، صفحة 45)

- ✓ منتجاً نهائياً وسواء كان المنتج مادي أو معنوي في شكل خدمات تؤدي.

✓ بمثابة وحدة قياس ولكي يتحقق هذا، يجب أن تكون وحدة التكلفة ممثلة تمثيلا صحيحا للمنتجات (الخدمات) النهائية في المؤسسة من حيث نوعها ومواصفاتها.

✓ باعتبارها مقياس تتمتع بنوع من الثبات والتجانس وإلا فقدت قيمتها كوحدة قياس.

**3.2.3. تحديد عناصر التكاليف ووضع دليل لحسابات التكاليف:** تبوب عناصر التكاليف في المؤسسات الإستشفائية مثلها مثل مختلف المؤسسات حسب طبيعتها إلى ثلاثة أنواع هي:

.. عنصر تكلفة المواد: وتتمثل في المستلزمات السلعية المستخدمة لإنتاج المنتج أو الخدمة.

.. عنصر تكلفة العمل: وتتمثل في المرتبات والأجور.

.. عنصر تكلفة الخدمات: وتقابل كل ما تتحمله المؤسسة من أعباء في سبيل تقديم خدماتها على أكمل وجه كمصاريف الإهلاكات والصيانة وغيرها.

**4.2.3. تحديد فترة التكاليف:** وهي الفترة التي يتم في نهايتها إحتساب تكاليف الخدمة والتقرير عنها، حيث يتم خلال هذه الفترة تجميع بيانات التكاليف وتبويبها وتحليلها وتسجيلها، وفي نهايتها يتم إتخاذ الخطوات اللازمة لإحتساب تكاليف الخدمة المنجزة، ويفضل لأغراض الرقابة أن تكون هذه الفترة قصيرة لتمكين المؤسسة العمومية الإستشفائية من إكتشاف نقاط الخلل ومعالجتها بسرعة وتلافي تكرارها، وفترة التكاليف هذه قد تكون أسبوعا أو شهرا أو فصلا أو نصف سنة

أو سنة حسبما تقتضيه ظروف المؤسسة ونشاطها. (كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، 2002، صفحة 32)

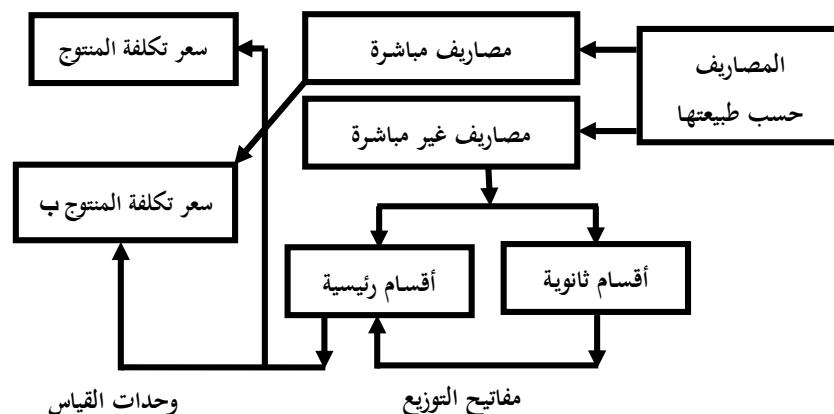
**5.2.3. تحديد طريقة القياس وأساس التحميل:** تبعا لتنوع طبيعة نشاط المؤسسات وإختلاف منتجاتها والأنظمة الإنتاجية المتبعة، تتعدد طرق قياس تكاليفها، وسنختار من أهم هذه الطرق التي يمكن إستخدامها في المؤسسة العمومية الإستشفائية طريقتين الأولى تقليدية والثانية حديثة كمايلي:

**1.5.2.3. طريقة الأقسام المتجانسة (مراكز التحليل):** تسمح هذه الطريقة بتخصيص التكاليف المباشرة على المنتجات وتوزيع التكاليف غير المباشرة بين الأقسام المتجانسة قبل تحميلها على المنتجات، حيث يقصد بالتخصيص تقسيم التكاليف بطريقة مباشرة دون حساب وسيط، والتحميل هو توزيع التكاليف باستعمال حساب وسيط، أما القسم المتجانس فهو: "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، والقسم المتجانس هو مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك، ويمكن قياس نشاطها بنفس الوحدة نسميها وحدة العمل" (الكريم، 2004، صفحة 93)، ويمكن تقسيم الأقسام المتجانسة بحسب حجم المؤسسة، أو نظامها الإداري،... إلى نوعين هما:

\***أقسام رئيسية:** وتقوم بتوريد المواد وتصنيع المنتجات وتوزيعها (قسم التموين، قسم الإنتاج، قسم التوزيع)، وفي المؤسسة العمومية الإستشفائية هي المراكز التي تؤدي خدمات صحية مباشرة مثل وحدات رعاية مرضى القسم الداخلي. (السجاعي، 2005، صفحة 217)

\***أقسام مساعدة:** وهي أقسام تساعد بخدماها الأقسام الرئيسية على تادية وظائفها على أحسن وجه (الإدارة، الصيانة، النقل...)، وتظهر الخطوات التوضيحية للطريقة في الشكل التالي:

#### خطوات توضيحية لطريقة الأقسام



المصدر: رجال علي، المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق، مطبعة عمار قرني، باتنة، (د.ت).

**2.5.2.3. تحميل المصاريف المباشرة:** تحمل المصاريف المباشرة إلى سعر تكلفة الخدمة المقدمة لأنها مصاريف تتعلق بهذه الخدمة دون سواها.

..التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة: تحسب المصاريف غير المباشرة ثم يعاد تصنيفها من أعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب وظيفتها بغرض إعداد جدول التوزيع الأولي لهذه الأعباء، وهو " جدول يحتوي على خانات بعدد الأقسام وعلى سطور أفقية بعدد عناصر المصاريف غير المباشرة حيث يوجد من بين هذه المصاريف مصاريف تدخل مباشرة في بعض الأقسام ولا توجد صعوبة في تحميلها ما دامت تخصص مباشرة للأقسام المتعلقة بها، أما المصاريف الأخرى فتوزع بين الأقسام بنسب مئوية مختلفة تسمى بمفاتيح التوزيع". (رحال، 1999، صفحة 49)

**3.5.2.3. التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة:** يتم خلال هذه الخطوة توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية حسب نسبة إستفادة هذه الأخيرة منها، وتتم عملية التوزيع وفق أحد الطرق التالية: (سعاد، 2013، صفحة 68)

✓ **طريقة التوزيع التنازلي:** تأخذ هذه الطريقة بصورة جزئية الخدمات المتبادلة بين الأقسام المساعدة، ويتم توزيع الأعباء بشكل متسلسل على الأقسام التي يتم ترتيبها بطريقة متناقصة على أساس النسبة المئوية للخدمات التي تقدم لمراكز الخدمات الأخرى، بداية من المركز الذي يقدم خدمات إلى الأقسام الأخرى دون أن يستفيد من أية خدمة من مركز آخر إلى غاية المركز الذي لا يقدم أية خدمة ويستفيد من خدمات كل الأقسام الأخرى، ومن الضروري ملاحظة أنه بعد تفريغ تكاليف مركز خدمات معين حسب الترتيب لا يرجع إليه مرة أخرى، ولا يجوز له إستقبال تكاليف مركز آخر.

✓ **طريقة التوزيع التبادلي:** في ظل هذه الطريقة يتم توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل قسم من أقسام الخدمات على أقسام الخدمات الأخرى، وبالتالي يقوم كل قسم من أقسام الخدمات بتوزيع تكلفته الصناعية غير المباشرة على كل من أقسام الخدمات السابقة له والتالية، ومن ثم فإن هذه الطريقة تأخذ في الإعتبار الإستفادة الكاملة المتبادلة بين كل أقسام الخدمات وفي كل الإتجاهات.

..**تحميل الأعباء غير المباشرة على الخدمة النهائية:** يتم تحميل الأعباء غير المباشرة على الخدمات النهائية باستعمال وحدات القياس، ثم يقسم إجمالي التوزيع الثانوي على وحدات القياس في القسم المعني لإستخراج تكلفة وحدة القياس، أي أن:

$$\text{تكلفة وحدة القياس} = (\text{المصاريف الإجمالية للقسم الرئيسي}) / (\text{عدد وحدات القياس لنفس القسم})$$

ويضرب عدد وحدات الخدمة المعنية في تكلفة وحدة القياس نجد الأعباء غير المباشرة التي تتحملها هذه الخدمة، وهكذا تتحدد التكلفة الكلية للخدمة وتكون محملة بإجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة.

**4.5.2.3. طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (AbC):** تعرف هذه الطريقة على أنها: " نظام يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المؤسسة في أوعية للتكلفة ثم توزيع هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة بموجب معدلات تحميل تحدّد بموجب مسببات أو موجهات مبنية على العلاقة السببية " (T.Charles Horngren and others, 2000, p. 140)؛ أي " نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة ثم يتم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدة، حيث يتم تحميلها على الأنشطة أولاً ثم يتم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو الزبائن وذلك حسب الغرض الذي تستخدم فيه" (ماهر موسى درغام، خليل إبراهيم شقفة، 2009، صفحة 12)، وعليه فإن المبدأ الرئيسي لهذه الطريقة هو أن المنتجات لا تستهلك مباشرة موارد وإنما تستهلك أنشطة، وهذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد، بهذا فإن الأنشطة هي حلقة الربط الأساسية بين المنتجات (الخدمات) وبين الموارد (سعاد، 2013، صفحة 99).

**ولنظام التكاليف على أساس الأنشطة (AbC) خصائص عديدة منها:** (التكريتي، 2007، الصفحات 165-166)

...يساعد في تعيين الفرصة المتاحة أمام المؤسسة لتخفيض التكاليف بدقة ووضوح، وذلك بتبيان المراحل والعمليات التي يمر بها المنتج أو الخدمة وكذا الأنشطة التي تساهم في تكوينه وتصنيفها، وأن تخفيض تكلفة أي نشاط أو توقيفه سيؤدي إلى تخفيض التكلفة الإجمالية ويعتبر ذلك هدف وسبب وجود هذا الأسلوب وخصوصا في المؤسسات ذات المنافسة العالية.

...يعتبر أداة فعالة لتقييم الأداء، حيث يبذل العاملون جهودهم لتخفيض التكلفة وبمساعدة هذا الأسلوب يتم تحديد الأنشطة والمشرف على كل منها.

...يساعد في زيادة تكلفة أداء الأنشطة واتخاذ المؤسسة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة.

د.يساهم في تعظيم الأرباح من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها، لذا يتطلب توفير عناصر إدارية تؤمن بإدخال مفاهيم هذا الأسلوب.

...يمكن من تتبع التكاليف من خلال الإعتماد على مسببات التكلفة التي تربط بين الموارد والأنشطة، ثم بين الأنشطة وأهداف التكلفة وهذا ما يسمح بزيادة درجة الدقة في تخصيص المصاريف غير المباشرة.

... يعتمد هذا النظام على أسس عديدة كتحليل المصاريف غير المباشرة بحيث تتلاءم مع طبيعة الأنشطة ومدى استهلاكها للموارد المخصصة وفق ما صرف في عملية الإنتاج من وقت وجهد، أو أسس أخرى ملائمة يتم تحديدها من منطلق لا يخرج عن إطار الأنشطة المسببة للتكاليف ومقدار استخدام أهداف التكلفة لتلك الأنشطة.

... حقق هذا النظام المبدأ الأساسي لمحاسبة التكاليف فيما يخص تطابقه مع تنظيم المؤسسة الذي يمثل الأساس لمجمل الأنشطة الضرورية للحصول على المخرجات، هذا التطابق يسمح بتتبع التكاليف واستهلاك الموارد ويرافق عملية ضبط وتحليل الأنشطة وإعادة ترتيبها حتى يمكن تحديد الأنشطة التي تساهم في إيجاد القيمة المضافة لصالح المؤسسة ومستخدميها وزبائنها، وبهذا تحقق المؤسسة نجاحا بفضل قدرتها على المنافسة.

.. مقومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC): يقوم هذا النظام على جملة مقومات نجعلها في:

.. الأنشطة: وتعرف على أنها "مجموعة العمليات التي تمثل العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة الاقتصادية، ونظرا لتعدد ما ينبغي القيام بإعادة تصنيفها إلى مجموعات متجانسة حتى يمكن إستخدام مسبب تكلفة واحد بالنسبة لها" (اللطيف، 2008، صفحة 355).

.. وحدة التكلفة: هي وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها سواء كانت وحدة مخرجات (منتج أو خدمة) أو وحدة تنظيمية (قسم أو وظيفة) وتعتبر في نفس الوقت عن الشيء المراد تكلفته، ووحدة التكلفة هذه يمكن أن تكون: (عطية، 2006، صفحة 78)

\*\* وحدة تكلفة نهائية: أي المنتج أو الخدمة النهائية التي من أجلها تم إنفاق التكاليف، ومن أبرز خصائصه؛ أنه أصل ملموس أو غير ملموس يقوم المالك بتحويله خارج المؤسسة بعد أن تكبد تكاليف يتم مقابلتها عادة بإيرادات.

\*\* وحدة تكلفة متوسطة: هو نشاط يتم داخل المؤسسة ويستنفذ تكاليف بهدف تحقيق منفعة داخل نطاق المؤسسة ذاتها، كما هو الحال في نشاط إدارة شؤون العاملين.

.. مسبب التكلفة: أي السبب الجوهرى المؤدى إلى حدوث التكلفة، وهو وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات (منتج أو خدمة) وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط، كما تتميز مسببات التكلفة بتعدد ما تكون مقياس كمية، مثل عدد مرات الفحص، عدد ساعات عمل الآلات...، وجدير بالذكر أن نجاح وفعالية نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يعتمد إلى حد كبير على مدى سلامة مسببات التكلفة.

.. مجمع التكاليف: إن زيادة عدد الأنشطة المسببة للتكاليف والتفاوت الكبير في درجة الإستفادة منها هو ما أدى إلى بروز فكرة تحديد مجتمعات للتكاليف على أساس نسب إستهلاك الخدمات المؤداة من موارد الأنشطة المختلفة بالمؤسسة، وتعرف على أنها "مركز التكلفة الذي يجمع فيه التكاليف غير المباشرة لتوزيعها على أهداف التكلفة المختلفة باستخدام مسبب تكلفة واحد" (T.Charles Horngren and others, 2000, p. 141)

.. الموارد: هو عنصر إقتصادي يوجه لأداء الأنشطة المختلفة ويمثل أساس حدوث التكلفة التي تحمل على الأنشطة والخدمات. (راضي، 2003، صفحة 273)

**4. متطلبات تصميم نظام محاسبة التكاليف وخطوات حساب التكلفة بالمؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة**  
إن عملية تصميم نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسات العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة كغيرها من المؤسسات الإستشفائية الجزائرية تقوم على جملة من المتطلبات الأساسية لتسجيل وتحليل الأعباء الناتجة عن النشاط الإستشفائي، غير أن ضعف نظام المعلومات المحاسبية لإستخدام المؤسسة نظام المحاسبة العمومية، بالإضافة إلى نقص التحكم في أسس المحاسبة التحليلية أدى إلى محاولة إعتمادها على طريقة الأقسام المتجانسة لتحديد تكلفة خدماتها المقدمة للمرضى لاتسام هذه الطريقة بالمرونة وعدم التعقيد في تحديد مجمل التكاليف الإستشفائية، وبالتالي إمكانية مراقبتها ومقارنتها مع ما تم إعتماده في الميزانية السابقة ومنه وضع تصور تقديري للميزانية القادمة.

وفيما يلي سنحاول أولا عرض متطلبات تصميم نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة، ومن ثم شرح مختلف الإجراءات الحسابية المتبعة للوصول إلى تكلفة الخدمة المقدمة.

**1.4. متطلبات تصميم نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة: تتمثل هذه المتطلبات أساسا في:**

**1.1.4. تحديد مراكز التكلفة: نقسم مراكز التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة كمايلي:**

**1.1.1.4. مراكز مساعدة: هي أقسام ليس لها علاقة مباشرة بالمرضى، وتشمل:**

.. قسم غرف العمليات، .. قسم التصوير بالأشعة، .. قسم المخبر، .. القسم الإداري، .. القسم الاقتصادي.

وبالرغم من العلاقة المباشرة ظاهريا التي تربط قسمي التصوير بالأشعة والمخبر بالمرضى إلا أنهما يعتبران من الأقسام الثانوية في كل المؤسسات الإستشفائية على اعتبار أن خدماتهما تقدم لمرضى الأقسام الرئيسية بالمؤسسة دون أن تربطهما أي علاقة مباشرة بالمرضى.



## مقومات تصميم نظام محاسبة التكاليف للمؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة، (ص ص: 228-239)

**2.1.1.4. مراكز رئيسية:** هي أقسام لها علاقة مباشرة بالمرضى، وتمثل مراكز الخدمات الإنتاجية بالمؤسسة؛ وهي:  
.. قسم طب العيون رجال، .. قسم طب العيون نساء، .. قسم الإستعجالات والفحوصات الطبية.  
نشير أنه تم تحديد كل من الأقسام الرئيسية والأقسام الثانوية بالمؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون محل الدراسة بناء على النموذج والهيكل التنظيمي المحدد من الوصايا.

**2.1.4. تحديد دليل وحدات التكلفة:** إن المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة محل الدراسة تقدم العديد من الخدمات مستخدمة في ذلك مختلف هياكلها، وتظهر هذه الخدمات والأقسام المسؤولة عنها كمايلي:

**1.2.1.4. قسم غرف العمليات:** وفيه تتم العمليات التالية: عمليات أمراض الجفون، عمليات أمراض القرنية، الحول، عمليات إستئصال العين، علاج بالليزر، ضغط العين، بياض الماء مع وضع العدسة... الخ.

**2.2.1.4. قسم التصوير بالأشعة:** وفيه تتم العمليات التالية: .. الأشعة الصدرية ... الأشعة على الرأس

**3.2.1.4. قسم المخبر:** وفيه تتم العمليات التالية: الفحص الشامل للدم، قياس مجلط الدم، قياس الهيموغلوبين فصيلة الدم، إختبار توازن الدهون، فحص فيروس مرض الايدز، قياس الشوارد، إختبار الطفيليات، توازن الكبد،....

**4.2.1.4. قسم طب العيون رجال:** وفيه تتم عمليات الإستشفاء بالنسة للرجال.

**5.2.1.4. قسم طب العيون نساء:** وفيه تتم عمليات الإستشفاء بالنسة للنساء.

**6.2.1.4. قسم الإستعجالات، الفحوصات،...:** وفيه يتم تقديم العلاجات الأولية والمستعجلة، والفحص.

**3.1.4. ضبط عناصر التكاليف:** تتميز المؤسسة محل الدراسة بتقديم خدمات صحية متخصصة متحملة في ذلك الكثير من التكاليف نجعلها في:

**1.3.1.4. أجور المستخدمين:** أي الكتلة الأجرية المدفوعة لمستخدمي المؤسسة من أطباء وشبه طبيين وعمال مهنيين وإداريين.

**2.3.1.4. مصاريف التغذية:** تظهر في عدد وقيمة الوجبات المقدمة لكل من المرضى والمناوبين والإداريين.

**3.3.1.4. مصاريف الصيدلة:** أي مصاريف المواد والمستلزمات الصيدلانية والمعدات والأدوات الطبية الصغيرة كالأدوية، الماء المغذي، الضمادات، اللقاحات، المواد الطبية الإستهلاكية وملحقاتها كالحقن والقطن ومواد التنظيف، الأفلام ومواد الأشعة (وهي خاصة باستهلاكات قسم الأشعة)، المحاليل والمواد المخبرية... الخ.

**4.3.1.4. مصاريف (توريدات) مختلفة:** أي مصاريف المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة كلوازم المكاتب، البياضات وعدة الأسرة كالأغطية والأفرشة، مواد التنظيف، معدات وتجهيزات طبية منها وغير طبية... الخ.

**5.3.1.4. مصاريف الصيانة:** وهي مصاريف تتعلق بعمليات الصيانة على مختلف الأجهزة الطبية منها وغير الطبية، وصيانة الهياكل، وكيف ما كانت نوعية الصيانة الوقائية منها والعلاجية.

**6.3.1.4. المصاريف المشتركة:** وتشمل الغاز الطبي، التدفئة، الإنارة والماء، النقل، التأمين، ... الخ.

**4.1.4. ضبط فترة التكاليف:** إن الفترة التي يتم على أساسها تحديد التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة يجب أن تكون شهريا ثم تجمع كل ثلاثي أو سداسي مع إعداد قائمة سنوية بالتكاليف.

**5.1.4. تحديد المجموعة المستندية والدفترية:** من أجل تجميع وتسجيل مختلف التكاليف الإستشفائية وتجسيد نظام محاسبة التكاليف، يتحتم على المؤسسة محل الدراسة مسك العديد من الدفاتر والمستندات منها على الخصوص:

**1.5.1.4. سجلات المحاسبة العمومية:** لأن المؤسسة محل الدراسة تطبق المحاسبة العمومية فهي ملزمة بمسك السجلات اللازمة التي تجسد هذا النظام منها (سجل محاضر الميزانية، دفتر الوصولات، سجل الإيرادات، سجل النفقات، سجل الحسابات النقدية، دفتر الحساب الجاري للحزينة، الدفتر اليومي، سجل الحسابات خارج الميزانية، سجل الدفتر المفتوح لدى الخزينة، سجلات الجرد، سجل الرواتب...).

**2.5.1.4. سجلات المخزون:** أي سجلات تتمكن من خلالها إدارة المؤسسة من متابعة حركة المخزون ونوعية وكمية المواد الواردة وتاريخ وصولها والجهة الموردة ومدة الصلاحية، والمواد المتبقية (المخزنة)، وكذا تكاليف الشراء وتكاليف التخزين لكل مادة وسرعة دوران المخزون.

**3.5.1.4. سجلات الصيدلانية:** بداية نشير أن الصيدلانية ما هي إلا مخزن لمختلف الأصناف الدوائية ومواد التطبيب؛ وهي توفر يوميا لصالح المرضى كميات كبيرة من الأدوية ومواد أخرى كالحلول، والمواد المخبرية والضمادات وأفلام الأشعة... وغيرها، وبالتالي فهي تحتاج إلى سجلات خاصة تسجل فيها المدخلات من هذه المواد وما يتعلق بها من إسمها وموردها وكمياتها وتاريخ صلاحيتها وتكلفتها وسعرها وكمياتها المخزنة واستهلاكاتها اليومية والجهة (المصلحة) المستهلكة وسرعة دوران كل مادة... الخ.

**4.5.1.4. سجل الاستهلاك اليومي:** وهو سجل مرقم بأرقام متسلسلة يتم فيه تسجيل جميع العمليات المتعلقة بالمدادخيل والمخرجات اليومية حسب تسلسل حدوثها التاريخي أولاً بأول، مع تضمين العملية الثمن الفردي لكل مادة على حدة، وهذا السجل يعد بمثابة مؤشر يبين مسار صرف ميزانية المؤسسة من حيث معدل الاستهلاك الفردي ومبلغ الاستهلاك.

**5.5.1.4. سجل خاص بالجرد:** هو سجل مرقم تسلسليا يتم فيه تسجيل مختلف المواد والمعدات المتبقية بالمؤسسة مع نهاية السنة المالية (قد يكون لدى المؤسسة سجل لكل مصلحة).

**6.5.1.4. سجلات خاصة بالمطعم (التغذية):** لأن المؤسسة تقدم وجبات غذائية كاملة للمرضى وكذا للمستخدمين المناوبين؛ فهي بالتالي تحتاج إلى سجلات تمكنها من إدارة المدخلات من مختلف المواد الغذائية كما ونوعا، ومتابعة حركة مخزونها ونوعية وكمية المواد الواردة وتاريخ وصولها والجهة الموردة ومدة الصلاحية، والمواد المتبقية، وتكاليف الشراء وتكاليف التخزين... وغيرها.

**6.1.4. تحديد القوائم والتقارير:** أي تحديد نوع ومضمون القوائم والتقارير المرتبطة بمختلف المصاريف التي تتحملها المؤسسة، وكذا تحديد الجهة التي تكلف بهذا العمل وتاريخ الإصدار.

**2.4. إجراءات حساب التكلفة بالمؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون:** تلتخص أهم الخطوات الواجب اعتمادها لحساب التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة تبعا لكل طريقة في مايلي:

**1.2.4. وفق طريقة الأقسام المتجانسة:** ونجمها في الإجراءات التالية:

1. تحديد مصاريف كل من الأقسام الرئيسية والأقسام الثانوية.
2. تحديد عدد وحدات العمل.
3. التوزيع الأولي للمصاريف غير المباشرة.
4. التوزيع الثانوي للمصاريف غير المباشرة.
5. حساب تكلفة وحدات العمل.

تعد هذه الطريقة مفيدة في وضع السياسات السعرية طويلة الأجل (على أساس أن سعر بيع الخدمة يجب أن يكون كافيا لاسترداد التكلفة الإجمالية وتحقيق عائد مقبول)، وفي نفس الوقت يؤخذ عنها أن تحميل كل التكاليف الثابتة والمتغيرة على الخدمات المنتجة هي عملية غير عقلانية خاصة أن عناصر التكاليف الثابتة في نشاط المستشفيات تمثل نسبة عالية من إجمالي التكاليف.

**2.2.4. وفق طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (AbC) ونجمها في الإجراءات التالية:**

1. أولا تحديد الأنشطة وتحليلها ومن ثم تجميعها في مراكز على أن تتسم الأنشطة في كل مركز نشاط بالتجانس.
2. تحميل وتوزيع التكاليف غير المباشرة على مجتمعات التكلفة.
3. تحميل تكاليف الأنشطة للخدمات باستخدام مسبب التكلفة المناسب.
4. تحديد تكلفة الخدمة الصحية: والتي تتكون من العناصر التالية: (مغلي، 2008، الصفحات 33-34) تكلفة المواد المباشرة: وتتضمن مقدار العلاجات أو الأدوية التي تم استخدامها للحالة المرضية الواحدة.

تكلفة العمل المباشر: وتتميز المستشفيات عن غيرها في تحديد العمل المباشر لارتباطه بعقود الأطباء والمبينة أساسا على عدد الزيارات لكل مريض.  
تكلفة الأنشطة المستهلكة (التكاليف غير المباشرة): وتتضمن التكلفة التي تخصص من مجتمعات التكلفة المختلفة؛ مثل خدمات التمريض، خدمات الإطعام، خدمات الطاقم الإداري وغيرها...

#### . خاتمة

إن نظام محاسبة التكاليف بشكل عام غير موجود بالمؤسسات العمومية الإستشفائية بالجزائر، وإن وجد فهو غير مبني على أسس علمية، وبالنسبة للمؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة محل الدراسة كانت محاولة سابقة لكنها تحتوي الكثير من الأخطاء منها عدم احتساب الإهلاكات وعدم تحديد دقيق للأقسام الرئيسية والأقسام الثانوية وغيرها، وقد تضمن هذا المقال تبيانا واضحا لمقومات استخدام نظام محاسبة التكاليف بل حاولنا تقديم تصميم لنظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة ومتطلبات تطبيقه وكيفية الحساب سعيا للتحكم في التكاليف المتزايدة ورقابتها، وتحديد دقيق لتكلفة الخدمات الصحية المقدمة.

#### . المراجع:

1. احمد حلمي جمعة. (2011). محاسبة التكاليف المعيارية (التصميم، الرقابة، محاسبة المسؤولية). الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.
2. أحمد حلمي جمعة. (2011). محاسبة التكاليف المعيارية (التصميم، الرقابة، محاسبة المسؤولية). الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع.
3. أحمد صلاح عطية. (2006). محاسبة تكاليف على أساس الأنشطة (ABC) للإستخدامات الإدارية. الإسكندرية: الدار الجامعية.
4. إسماعيل حجازي، معاليم سعاد. (2013). محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة. عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع.
5. إسماعيل يحي التكريتي. (2007). المحاسبة الإدارية (قضايا معاصرة). عمان: دار حامد للنشر والتوزيع.
6. أشرف عزمي مسعود أبو مغلي. (2008). أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة على تعظيم الربحية، دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان. الأردن: رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا.
7. بوعقوب عبد الكريم. (2004). المحاسبة التحليلية. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، ط3.
8. ج.ر. (33/2007). المرسوم التنفيذي رقم 07-140 المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الإستشفائية ومؤسسات الصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها. الجزائر: المطبعة الرسمية.
9. حسان محمد نذير حرساني. (1990). إدارة المستشفيات. السعودية: الإدارة العامة للبحوث.
10. صالح الرزق، عطا الله خليل. (2012). مبادئ محاسبة التكاليف المعيارية الإطار النظري والعملية. الأردن: دار زهران للنشر والتوزيع.
11. عبد العزيز مخيمر، محمد الطعمنة. (2003). الإتجاهات الحديثة في إدارة المستشفيات (المفاهيم والتطبيقات). مصر: المنظمة العربية للتنمية الإدارية.
12. علي رحال. (1999). سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
13. عليوة السيد. (2001). إدارة الأزمات في المستشفيات. القاهرة: إدارة الأزمات في المستشفيات، إيتراك للنشر.
14. كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى. (2002). محاسبة التكاليف الصناعية (منهاج علمي وعملي). عمان: إثراء للنشر والتوزيع.
15. ماهر موسى درغام، خليل إبراهيم شقفة. (2009). دراسة وتطبيق أحد النماذج المقدمة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي. المجلة العربية للإدارة، العدد الأول، المجلد 29، الصفحات 99-134.
16. محمد سامي راضي. (2003). مبادئ محاسبة التكاليف. مصر: الدار الجامعية.
17. محمود محمود السجاعي. (2005). محاسبة التكاليف في المنظمات الصحية. مصر: المكتبة العصرية.
18. ناصر نور الدين عبد اللطيف. (2008). مبادئ محاسبة التكاليف. الإسكندرية: الدار الجامعية.
19. هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه. (2000). النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية (المستشفيات). مصر: الدار الجامعية.
20. T.Charles Horngren and others. (2000). *Cost Accounting Managerial Emphasis*. New Jersey: Prentice hall International, 10th edition.
21. autres, Farida Djellal et. (2004). *l'hôpital Innovateur de l'Innovation Médical à l'Innovation de service*. Paris: Masson édition.