



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي أحمد بن يحيى الونشريسي - تيسمسيلت -

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

الموضوع:

أهمية محاسبة التسيير في تطوير مجال التخطيط والرقابة في المؤسسات العمومية الإستشفائية

دراسة المؤسسة العمومية الإستشفائية بتيسمسيلت

مذكرة تخرج تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر ل م د في علوم التسيير

- تخصص محاسبة مالية -

إشراف الأستاذ:

✓ بونعجة سحنون

إعداد الطالبين:

✓ بلعيد عبد الرحمان

✓ خرابي محمد أمين

لجنة المناقشة:

الأستاذ: براضية حكيم..... رئيسا

الأستاذ: بونعجة سحنون..... مقرا

الأستاذ: قندز بن توتة..... ممتحنا

السنة الجامعية 2017/2016



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

المركز الجامعي أحمد بن يحيى الونشريسي-تيسمسيلت -

معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التسيير



الموضوع:

أهمية محاسبة التسيير في تطوير مجال التخطيط والرقابة في المؤسسات الإستشفائية دراسة حالة مستشفى تيسمسيلت

مذكرة تخرج تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر ل م د في العلوم التسيير

- تخصص محاسبة مالية -

إشراف الأستاذ:

✓ بونعجة سحنون

إعداد الطالبين:

✓ بلعيد عبد الرحمان

✓ خرايبي محمد أمين

لجنة المناقشة:

الأستاذ: براضية حكيم،،..... رئيسا

الأستاذ: بونعجة سحنون..... مقرا

الأستاذ: قندز بن توتة..... ممتحنا

السنة الجامعية 2017/2016

بِسْمِ اللَّهِ الْعَزِيزِ الْحَمِيمِ

شكر

الشكر و الحمد لله أولا الذي بنعمته تتم الصالحات ، فلك الحمد ربي حتى ترضى ولك الحمد إذا
رضيت و لك الحمد بعد الرضا

نتوجه بالشكر الخاص إلى الأستاذ المشرف " بونعجة سحنون "

الذي لم يخل علينا بعلمه وتوجيهاته و إرشاداته

و بالطبع سنعمم شكرنا على كل أساتذة المحاسبة

وإلى كل الأهل والأصدقاء

إهداء

الحمد لله الذي أعاننا بالعلم وزيننا بالحلم وأكرمنا بالتقوى وأجملنا بالعافية ما أجمل أن يوجد المرء بما لديه وبأعلى ما لديه هي ثمرة جهدي أجنبيها اليوم، هي هدية رمزية أتقدم بإهدائها بكل اللغات والكلمات، من قلب ظمآن وعينان تدمعان إلى :

ملاكي في الحياة معنى الحب، الحنان والتفاني بسمة الحياة وسر الوجود، من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي أُمي الحبيبة .

إلى من أحمل اسمه بكل فخر، من كلله الله بالهيبة والوقار، علمني العطاء بدون انتظار أبي الغالي .

إلى من بهم أكبر وعليهم أعتد إلى شموع متقدمة تنير ظلمة حياتي.. إلى من بوجودهم أكتسب قوة ومحبة لا حدود لها.. إلى من عرفت معهم معنى الحياة أختي .

إلى جميع أصدقائي بدون إستثناء....

عبد الرحمان

إهداء

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله

النبي الأمين وعلى آله وصحبه أجمعين إلى يوم الدين.

*أهدي هذا الإنجاز إلى أمي الغالية

*إلى حبيبي و أبي الغالي..

حفظهما الله وأطال عمرهما.

* وإلى كل عائلتي وأهلي.

إلى كل أصدقاء وزملاء الدراسة دون استثناء وخاصة طلاب ماستر

محاسبة مالية لموسم 2016-2017

أمين

ملخص

هدف هذا البحث على إلقاء الضوء على أهمية محاسبة التسيير في تطوير مجال التخطيط والرقابة وتحديد مختلف العمليات سواء من الناحية الإدارية أو المحاسبية للمستشفى مبرزاً الدور الهام الذي تلعبه كل من المحاسبة العمومية ومحاسبة التكاليف وكيفية تسيير من خلال التخطيط المسبق لأي عملية داخل المؤسسة الإستشفائية ومتابعتها عن طريق الرقابة بمختلف أنواعها .

ولتعزيز هذه الدراسة قمنا بدراسة ميدانية في مستشفى تيسميسلت تمحورت حول طريقة الأقسام المتجانسة كأداة للرقابة على التكاليف وأهم الأقسام المستخدمة فيها، حيث توصلنا إلى أن محاسبة التسيير في حد ذاتها تعتبر أداة للتخطيط والرقابة من خلال عملياتها الهادفة لسير المؤسسة الإستشفائية بشكل جيد .

الكلمات المفتاحية : محاسبة التسيير، التخطيط، الرقابة .

The purpose of this research is to shed light on the importance of accounting management in developing the field of planning and control and determining the various processes both administratively and accounting for the hospital, highlighting the important role played by both public accounting and cost accounting and how to manage through the advance planning of any process within the hospital and follow-up through Control of all kinds.

In order to enhance this study, we conducted a field study at Tissemelt Hospital, which focused on the method of homogeneous sections as a cost control tool and the most important sections used.

We found that management accounting itself is a tool for planning and monitoring through its operations aimed at the good functioning of the hospital.

Keywords : management accounting, planning, control

فهرس المحتويات

الصفحة	المحتوى
	شكر
	إهداء
	الملخص
I	فهرس المحتويات
V	قائمة الجداول
أ	مقدمة
	الفصل الأول: الإطار الفكري لمحاسبة التسيير
2	تمهيد
3	المبحث الأول: مدخل عام لماهية المحاسبة
3	المطلب الأول: نشأة و تطور المحاسبة
6	المطلب الثاني: التعريف بالمحاسبة وأهم أهدافها
8	المطلب الثالث: وظائف المحاسبة داخل المنشأة
10	المبحث الثاني: ماهية محاسبة التسيير
10	المطلب الأول: مفهوم محاسبة التسيير وأهدافها
12	المطلب الثاني: وظائف محاسبة التسيير
14	المطلب الثالث: ماهية التكاليف في ظل محاسبة التسيير
18	المبحث الثالث: مجال محاسبة التسيير في التخطيط و الرقابة في منشأة الأعمال
18	المطلب الأول مفهوم وأنواع التخطيط و الرقابة
22	المطلب الثاني: مراحل التخطيط و الرقابة في المنشآت
26	المطلب الثالث: دور التخطيط و الرقابة في التأثير على محاسبة التسيير
28	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: الإطار العام للنظام المحاسبي في قطاع المستشفيات
30	تمهيد
31	المبحث الأول: ماهية المستشفيات والوحدات العلاجية
31	المطلب الأول: تعريف المستشفيات والوحدات العلاجية

33	المطلب الثاني: خصائصها المميزة
35	المطلب الثالث: أهميتها وأهدافها
36	المبحث الثاني: النظام المحاسبي في المستشفيات
36	المطلب الأول: التعريف بالنظام المحاسبي في المستشفيات
37	المطلب الثاني: أهداف وخصائص النظام المحاسبي في المستشفيات
40	المطلب الثالث: مكونات النظام المحاسبي في المستشفيات
43	المبحث الثالث: التخطيط والرقابة على النظام المحاسبي في المستشفيات
43	المطلب الأول: التخطيط على النظام المحاسبي في المستشفيات
45	المطلب الثاني: الرقابة على النظام المحاسبي في المستشفيات
50	المطلب الثالث: أهداف الرقابة على النظام المحاسبي في المؤسسات الصحية
52	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمحاكاة التسيير في تطوير مجال التخطيط والرقابة لمستشفى تيسمسيلت
54	تمهيد
55	المبحث الأول: بطاقة فنية حول المؤسسة الإستشفائية
55	المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول المؤسسة الإستشفائية
57	المطلب الثاني: تنظيم وتسيير المؤسسة العمومية الإستشفائية
60	المطلب الثالث: واقع عملية التخطيط والرقابة في ظل النظام المحاسبي بالمؤسسة العمومية الإستشفائية
63	المبحث الثاني: طريقة الأقسام المتجانسة كأداة للرقابة على التكاليف بمستشفى تيسمسيلت
63	المطلب الأول: مفهوم طريقة الأقسام المتجانسة
65	المطلب الثاني: مراحل حساب تكلفة المنتج الاستشفائي بطريقة الأقسام المتجانسة
68	المطلب الثالث: حساب تكلفة اليوم الاستشفائي بمصلحة الطب الداخلي لمستشفى تيسمسيلت
74	المبحث الثالث: أهمية محاكاة التسيير في تطوير التخطيط والرقابة في

	المؤسسات الاستشفائية
74	المطلب الأول: أهمية محاسبة التسيير في تطوير مجال التخطيط بالمؤسسة العمومية الاستشفائية
76	المطلب الثاني: المطلب الثاني: أهمية محاسبة التسيير في تطوير وظيفة الرقابة في المؤسسة الاستشفائية
77	المطلب الثالث: تقييم تطبيق محاسبة التسيير بالمؤسسة العمومية الاستشفائية تيسمست في مجال التخطيط والرقابة
83	خلاصة الفصل
85	خاتمة
89	قائمة المراجع
	ملاحق
	الملحق A1 A9
	الملحق B10
	الملحق C3

قائمة الأشكال والجداول

أولاً: قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
13	وظائف محاسبة التسيير	1-1
17	مكونات التكلفة و سعر التكلفة	2-1
44	مدخل لجنة التخطيط	1-2
59	توضيح الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الإستشفائية تيسمسيلت	1-3
64	توجيه الأعباء المحملة على التكاليف وفق طريقة مراكز التحليل	2-3

ثانياً: قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الجدول
49	وضع المعايير لفني المختبر	1-2
57	موظفي المؤسسة على مختلف الأسلاك	1-3
68	التوزيع الأولي للأعباء في مصلحة الطب الداخلي	2-3
70	توزيع الأعباء الثانوية ذات الطابع العام	3-3
71	تكلفة وحدة العمل بالأقسام الثانوية ذات الطابع الطبي	4-3
72	نصيب مصلحة الطب الداخلي من الأقسام الثانوية ذات الطابع الطبي	5-3
73	حساب تكلفة اليوم الاستشفائي بمصلحة الطب الداخلي	6-3

مقدمة

مدخل:

تعد المحاسبة العامة أحد التقنيات المستعملة في المؤسسة كونها تقوم بتقديم صورة شاملة للنتائج المحققة مع التفرقة بين السلع والأعباء الأخرى، فرغم أهميتها إلى أن المعلومات المحتواة فيها ليست كافية لتحليل نشاط ما، مما دفع بالمسيرين إلى البحث عن وسيلة أو تقنية أخرى توضح الاستغلال الأمثل، فجاءت المحاسبة التحليلية لتدارك هذا النقص باعتبارها أداة فعالة في تسيير النشاط وعناصره، ولم يعد الهدف الأساسي للمحاسبة مقتصر على تسجيل العمليات المالية للمؤسسة، وبالتالي تحديد مركزها المالي ونتائج عملياتها في فترة زمنية معينة، لتكون أداة لقياس عمليات المنشأة فهي تساعد على استمراريتها وتعظيم ربحيتها وقدرة المؤسسة على المنافسة في السوق، لذا أصبح من الضروري البحث عن بدائل أخرى، غير أن البديل التقليدي والمعروف هو رفع الأسعار إلا أن هذه الأخيرة قد لا تضمن استمراريتها والخروج من المنافسة بسبب عدم الحفاظ على عملائها، ولعل من أهم البدائل السعي وراء تخفيض تكلفة المنتج أو الخدمة وذلك بفرض الرقابة والسيطرة على التكاليف.

وبما أن الأنظمة التقليدية تعتمد على توزيع التكاليف الإجمالية على أسس قد تكون غير مدروسة أو عشوائية مما يؤدي على تحميل المنتج النهائي بأسعار غير مبررة، هنا يرى العديد من المفكرين والباحثين في مجال المحاسبة الإدارية أنه يمكن لنظام محاسبة التكاليف أن يساعد المؤسسة في تقليل الأسعار من خلال دراسة وتحليل الأنشطة التي تتطلب تكاليف إضافية لتحقيق قيمة مضافة والتخلص من الأنشطة التي لا تحقق قيمة مضافة وتوجيه الاهتمام والتركيز بتلك التي تدير هذه القيمة و بالتالي تعظيم الربحية بأقل التكاليف.

وبالتالي فإن حدة المنافسة في سوق الخدمات الصحية يضع المستشفيات أمام واقع وتحدي كبير إذا ما أرادت تعظيم ربحيتها والحفاظ على استمراريتها ومستوى الخدمات الراقية وعالية الجودة، بحيث 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 والخبرات العلمية بهدف تحسين الخدمات الصحية، وهذا ما يلزم في تضاعف نفقات الصحة في الجزائر بسبب زيادة الطلب على الخدمات الصحية، وفي ظل الموارد النادرة برزت صعوبات كبيرة في ضمان تمويل هذا القطاع بالمستوى المطلوب، ظهرت مشكلة تزايد تكاليف الرعاية الصحية وبمعدلات تفوق بكثير الزيادة في الميزانيات الصحية دون أن يقابل ذلك تحسن الحالة الصحية للمجتمع، وهذا ما يتطلب وضع الاستراتيجيات والآليات التي من شأنها عقلنة استخدام الموارد المالية والتحكم

في التكاليف مع الحفاظ على المستوى المناسب للخدمة الصحية، ومن ضمن ما اتبع لتحقيق ذلك تفعيل العلاقة فيما بين المؤسسات الصحية والضمان الاجتماعي بالإضافة إلى استعمال محاسبة التكاليف .

1- إشكالية البحث:

يسهر المستشفى على تقديم الرعاية الصحية كخدمة أساسية للمرضى و التي بدورها تستند على أنشطة محاسبية تقوم بها، فأى تقصير في أدائها سيعكس سلبا على مستوى الخدمة المقدمة للمريض .

ضف إلى ذلك أنه تبعا لدراسات عديدة تبين أن لهذه الأنشطة وزنا ماليا هاما يلزم إدارة المستشفى بالتفاته نحوها و الاهتمام أكثر بترقيتها وتحسينها، و هذا تماشيا مع السياسة التنموية التي تنتهجها الدولة وخصوصا في حرصها على التسيير الأمثل لمواردها وترشيد نفقاتها العمومية بشكل يجعلها تقدم خدمة ذات جودة وبأقل تكلفة .

ومن خلال كل ما سبق ذكره، يمكن طرح الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة محاسبة التسيير في تطوير مجال التخطيط و الرقابة في المؤسسات العمومية

الإستشفائية ؟

من خلال الإشكالية المطروحة يمكن طرح جملة الأسئلة الفرعية، التي تدور وتتمحور حول مضمون البحث،

كالتالي:

- هل تسيير المستشفى يستدعي استخدام محاسبة معينة فقط ؟
- ماهو هدف التخطيط والرقابة في المؤسسة الإستشفائية ؟
- هل أن المحاسبة في المستشفى ضرورية لضمان نجاعتها ؟
- هل الإصلاحات الأخيرة في القطاع الصحي أدى إلى الترشيد في التكاليف ؟

2- فرضيات البحث:

رغبة منا في حصر الإجابة عن التساؤلات الفرعية في منظور الإشكالية المطروحة، فإنه يتوجب علينا

إعطاء رد أولي عن تلك التساؤلات من خلال تبني فرضيات تعكس قناعتنا من منظور احتمالي، ولهذا قمنا

بصياغة الفرضيات التالية:

- الفرضية الأولى : إن طبيعة الخدمات الصحية و تنوع مصالحتها تستدعي اللجوء إلى استخدام عدة محاسبات .

- الفرضية الثانية : المؤسسات العمومية خاصة منها الصحية تنعت بالإهمال المحاسبي بسبب أنها عمومية إضافة أنها تقدم خدمات مجانية .

- الفرضية الثالثة : التخطيط والرقابة هما الركيزة الأساسية للمؤسسة الإستشفائية حيث يهدفان إلى الوصول للتسيير الجيد في جميع الأقسام وتحقيق الأهداف المسطرة وتجنب أي معيقات .

- الفرضية الرابعة : إن ارتفاع تكاليف المنظومة الصحية في الجزائر لا تنحصر فقط في ارتفاع نفقات التجهيز ونفقات التسيير، بل يرجع أيضا إلى سوء التسيير واستعمال الموارد المتاحة بصفة غير عقلانية .

3- موضوع البحث:

يتناول هذا البحث الذي يأتي تحت عنوان " أهمية محاسبة التسيير في تطوير مجال التخطيط والرقابة في المؤسسات الإستشفائية - دراسة حالة مستشفى تيسمسيلت - " أهم جوانب محاسبة التسيير في تطوير التخطيط و الرقابة في المؤسسات الاستشفائية وطريقة الاقسام المتجانسة بمستشفى تيسمسيلت .

4- أهمية البحث:

يستمد هذا البحث من أهمية قطاع الصحة في المجتمع، كونه يهتم بأعلى عنصر من عناصر الإنتاج والممثل في الإنسان، بالإضافة إلى أنه يتزامن مع جهود الدولة الجزائرية في تطوير جودة الخدمات المقدمة وتظهر الأهمية العلمية للبحث في إثراء المكتبة الجامعية .

5- أسباب و دوافع اختيار البحث:

تمثل الدوافع التي أدت بنا إلى اختيار هذا البحث فيما يلي:

- الدوافع الذاتية:

- لتعزيز المكتبة بمثل هذه البحوث و المواضيع الهامة بسبب نقص المراجع ولعدم وجود دراسات كثيرة اهتمت بالموضوع .
- بحكم تخصصنا في المحاسبة و رغبة منا في التعمق أكثر و التعرف على مدى استخدام المحاسبة في المؤسسات العمومية.

- الدوافع الموضوعية:

- اهتمام الحكومة الجزائرية بقطاع الصحة وخاصة العشريتين الأخيرتين من القرن الواحد والعشرين .
- المشاكل المعقدة التي يعاني منها النظام الصحي بالجزائر .
- تعود إلى فضولنا التعرف على مجال استخدام المحاسبة في مؤسساتنا الصحية لأنه ميدان معقد، كما أنه موضوع لم يأخذ نصيبا أكثر من الدراسة .

6- أهداف البحث:

يسعى هذا البحث إلى هدفه الرئيسي و هو تحديد مكانة المحاسبة وتأثير التخطيط والرقابة في تسيير المؤسسات الصحية والتعرف على طرق و مجالات استخدامها .

7- المنهج المتبع في البحث:

من خلال بحثنا هذا قمنا باستخدام المنهج الوصفي التحليلي لدراسة هذا الموضوع أين عاجلنا المحاسبة بكل أنواعها و تطرقنا إلى المستشفى و مكوناتها، أما المنهج التحليلي فكان ذلك من خلال دراستنا الميدانية للمؤسسة العمومية للصحة كعينة و اعتمدنا على التقارير و الوثائق الرسمية المستخدمة في المحاسبة لهذه الأخيرة، هذا إلى جانب مقابلاتنا العديدة مع مسؤوليها الإداريين.

8- حدود البحث:

تكمن حدود البحث فيما يلي:

- الإطار الزمني: يمكن حصر الحدود الزمنية للدراسة في شهر أفريل من سنة 2017.
- الإطار المكاني: ستم دراسة الحالة على مستوى مستشفى تيسمسيلت .

9- صعوبات البحث:

- صعوبة في التوجيه والإرشاد وعدم توفر مؤطر خاص وكفاء مرافقة المتربصين داخل مستشفى تيسمسيلت.
- السرية الزائدة عن اللزوم فيما يخص منح المعلومة والوثائق والمستندات الضرورية لإنجاز البحث خاصة ما تعلق منها بالإحصائيات والأرقام.

10- البحوث السابقة:

- في حدود علم الباحثان تعتبر البحوث المتعلقة بالمجال نفسه قليلة إلى حد ما، وكلها عبارة عن رسائل ماجستير، وتم تناول بعض الجوانب المرتبطة بالموضوع من قبل:
- تولقي هنية، مكانة وأهمية المحاسبة في تسيير المستشفيات، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة، تيارت، السنة الجامعية 2012-2013 .
 - سعاد حمدي، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمات الصحية، تخصص محاسبة، بسكرة، السنة الجامعية 2010-2011 .

11- أدوات البحث ومصادر البيانات:

أولا المصادر الأساسية:

✓ المقابلة غير المنظمة: من خلال المقابلة الغير مباشرة وطرح الأسئلة أمام المصالح المتواجدة على مستوى المستشفى محل الدراسة.

✓ الملاحظة المنظمة: من خلال الإطلاع المباشر على المستندات والوثائق والنصوص التنظيمية والمتعلقة بموضوع البحث على مستوى المستشفى.

ثانيا المصادر الثانوية:

✓ الكتب: مجموعة من الكتب باللغة العربية.

✓ الجرائد الرسمية: من خلال مجموعة من القرارات والقوانين باللغة العربية.

✓ وثائق ومنشورات المستشفى محل الدراسة: من خلال مجموعة من المستندات والمطويات باللغة العربية والفرنسية والمتوفرة على مستوى المستشفى محل الدراسة.

✓ المواقع الإلكترونية: من خلال مجموعة من المواقع الإلكترونية لبعض المؤسسات العمومية .

12- تقسيمات البحث:

تبعاً للأهداف المتوخاة من البحث، ولمعالجة الإشكالية المطروحة، سيتم تقسيم البحث إلى فصلين نظريين وفصل تطبيقي، تسبقهم مقدمة عامة، وتتعقبهم خاتمة عامة تضمنت عرض عام للنتائج التي توصلنا إليها، وفي الأخير قدمنا بعض التوصيات التي رأينا بأنها ضرورية بناء على النتائج المتوصل إليها. وسيكون تقسيم البحث كما يلي:

- الفصل الأول "الإطار الفكري لمحاسبة التسيير"، سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق لمدخل عام لماهية المحاسبة، ثم سنتكلم ماهية محاسبة التسيير، وفي الأخير سنتناول مجال محاسبة التسيير في التخطيط والرقابة في منشأة الأعمال ؛

- الفصل الثاني "الاطار العام للنظام المحاسبي في قطاع المستشفيات"، بحيث سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى ماهية المستشفيات والوحدات العلاجية، ثم سنتكلم عن النظام المحاسبي في المستشفيات، وفي الأخير سنتناول التخطيط والرقابة على النظام المحاسبي في المستشفيات ؛

الفصل الثالث "محاسبة التسيير في تطوير مجال التخطيط والرقابة لمستشفى تيسمسيلت"، سنحاول من خلال هذا الفصل التطرق إلى بطاقة فنية حول المؤسسة الإستشفائية، ثم سنعرض طريقة الاقسام المتجانسة كأداة للرقابة على التكاليف بمستشفى تيسمسيلت، وفي الأخير سنتناول أهمية محاسبة التسيير في تطوير التخطيط و الرقابة في المؤسسات الاستشفائية .

المفصل الأول

الإطار الفكري لمحاسبة التسيير

المبحث الأول

مدخل عام لمهنية المحاسبة

المبحث الثالث

مجال محاسبة التسيير في التخطيط

و الرقابة في منشأة الأعمال

المبحث الثاني

ماهية محاسبة التسيير

تمهيد:

إن تطور المحاسبة أدى إلى ظهور أنواع عديدة من المحاسبات تبعا للضرورة المقتضات و طبيعة النشاط الممارس، فنجد مثلا أن المحاسبة العامة ظهرت لتكون المرآة العاكسة الوضعية الحقيقية لمركز المؤسسة من الناحية المالية بصورة عامة و إجمالية، أي أنها تمثل نظام معلومات موجه لتلبية مصالح الأطراف الخارجية، في حين أن ظهور الثورة الصناعية أوجب ظهور المحاسبة الصناعية، و التي عرفت بمحاسبة التكاليف، حتى تتمكن المؤسسة من القيام بدراسة تفصيلية لتكاليف منتجاتها و دراسة ربحيتها ومعدلات مردوديتها و اتخاذ قرارات سليمة على ضوءها.

إن دراسة مختلف التطورات التي شهدتها المحاسبة تسمح لنا بتوضيح مدى ارتباط و تأثير هذا العلم بالمحيط الاجتماعي و الاقتصادي السائد في فترة ما، و كذا نسبة المعرفة التي تتغير و تتطور بتغير المجتمع. و لهذا سنحاول تخصيص هذا الفصل للتعرف على الكيفية التي نشأت و تطور الفكر المحاسبي و الذي أدى بدوره إلى ظهور المحاسبة العامة ، ثم التحليلية و العمومية و تحديد المفاهيم الأساسية لكل منهم:

لذلك يتضمن هذا الفصل ثلاث مباحث أساسية هي كما يلي:

المبحث الأول : مدخل عام لماهية المحاسبة.

المبحث الثاني : ماهية محاسبة التسيير.

المبحث الثالث : مجال محاسبة التسيير في التخطيط و الرقابة في منشأة الأعمال

المبحث الأول : مدخل عام لماهية المحاسبة

لا شك أنّ مبادئ المحاسبة قد استحوذت على قدرًا كبيرًا و متزايدًا من اهتمام المعنيين في العالم أجمع، وذلك بسبب خصوصية هذه المادة كونها تتطلب مزيجاً نظرياً و عملياً متكاملًا للمفاهيم و الأسس و تطبيقاتها العملية من جهة ، و لأنه و في ظل التطور العلمي و التقني القائم لا بد للمحاسبة من المواكبة و التأثير وفقاً لمتطلبات ترابطها و تكامله مع بقية العلوم و حقول المعرفة الأخرى خدمة لأهدافها كما هو في خدمة المجتمع من جهة ثانية ، ثم إن النمو الهائل في حجم الأعمال و تزايد الحاجة للمحاسبة فرض عليها تشعب و تعاضم في المسؤوليات.

المطلب الأول: نشأة و تطور المحاسبة

إن التطور الذي عرفته المحاسبة كان استجابة للتطور في الظروف الاقتصادية والاجتماعية في العصور المختلفة، والتغيرات في بيئة ومحيط المؤسسة، باعتبارها المعني بقواعد المحاسبة وتطبيقاتها. ويمكن تلخيص التطور الذي عرفته المحاسبة من خلال:

أولاً: نشأة المحاسبة:

تحديد التواريخ الخاصة بنشأة المحاسبة هو أمر صعب، لعدم ارتباطها بحضارة معينة، بل شملت عديد الحضارات ومرت عبرها، لذلك نحاول التطرق خلال هذه النقطة إلى علاقة المحاسبة بالحضارات مبرزين التطور الذي حدث خلالها ويقسم الباحثون تاريخ المحاسبة إلى ثلاث حقبات رئيسية هي :

الحقبة التاريخية الأولى: نهاية القرن الميلادي الخامس عشر :¹

1- الحضارة الفرعونية : في بلاد النيل (5000 ق.م) دليل على تطور النشاط الاقتصادي في العديد من مرافق الحياة و ما صاحبها من حاجة المعلومات الاقتصادية عموماً و المحاسبة خصوصاً فاستخدمت لذلك الغرض سجلات لضبط حركة المخزون و الإنتاج للمحاصيل الزراعية و غيرها كما تم اللجوء إلى تعيين المراقبين الماليين لإرسالهم إلى مختلف المقاطعات للرقابة على أموال المملكة.

2- الآشوريين (3500) : ق.م قاموا بتسجيل الأحداث الاقتصادية بموجب رموز ساد استخدامها في

حين و بما يتناسب و الاهتمام بحماية الجند و الممتلكات ، و من بعدهم دلت آثار البابليون (2600) ق.م على استخدامهم الألواح في تدوين القوانين المنظمة للمعاملات ، التبادل التجاري و تضمنت

¹ د محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، جامعة البتراء، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2004، ص31 .

الألواح أيضا أنواع الممتلكات و الأشخاص القائمين عليها و تواريخ العمليات، إضافة إلى بيانات في تكاليف الإنتاج و المبيعات ، و الذمم و الالتزامات ، و الدخل و في ظل الحضارة الإغريقية و الرومانية (1000) ق.م، 200ب.م .

3- عهد الدولة الإسلامية : و منذ فجر الإسلام كان للمحاسبة مكانة عقائدية و تطبيقية مع التعاليم السماوية التي شملت كل نواحي الحياة ، فالمحاسبة في كتاب الله الكريم دلت عليها مواقع و موضوعات عديدة ، كما في قوله تعالى ﴿ فَإِنَّ اللَّهَ سَرِيعُ الْحِسَابِ ﴾¹ ، و قوله عز وجل ﴿ وَ لَا تَسْرِفُوا إِنَّهُ لَا يُحِبُّ الْمُسْرِفِينَ ﴾² ، وفي السنة النبوية الشريفة فإن النبي " محمد" صلى الله عليه و سلم (كان يتخذ المحاسبين والكتاب لغرض ضبط الأموال للمعاملات و الديون و الصدقات) ، و منهم " حذيفة بن اليمان" و "الزبير بن العوام" رضي الله عنهما". و بمجيء الدولة العباسية استخدموا دفاتر محاسبية من أهمها : دفتر النفقات ، دفتر الإيرادات و دفتر الأموال الصادرة من الوزراء و كبار مسؤولي الدولة ، و استمر تطور المحاسبة في الدولة الإسلامية حتى أصبح للمحاسبة دورًا اجتماعيا بارزًا كالمحاسبة في الزكاة و الغنائم و غيرها، و تم تنظيم ذلك بموجب دواوين و سجلات متكاملة³ .

الحقبة التاريخية الثانية: منذ بداية القرن السادس عشر إلى منتصف القرن الثامن عشر

يمثل ابتكار القيد المزدوج انقلابا حاسما في علم المحاسبة، له من الأهمية و الآثار ما لاختراع آلة بخارية في عالم الصناعة و على الرغم من أن جذور هذا المفهوم تعود إلى نهاية القرن الرابع عشر، فإن ذكر القيد المزدوج في الفكر المحاسبي يقترن دائما باسم الإيطالي لوقا باسيولي (Luca Pacioli) الذي عاش في النصف الثاني من القرن الخامس عشر، و يمكن اعتبار مفهوم القيد المزدوج، ثاني فائدة رئيسية تقدمها الرياضيات للمحاسبة، بعد أن قدمت لها الأنظمة العددية في مرحلة تاريخية سابقا، لا بل إن علاقة المحاسبة بالرياضيات خلال هذه المرحلة التاريخية، قد ازداد توثقا حين تعدى إطار التعاون بينهما حدود الأساليب، ليدخل مجال المفاهيم، إذ أن فكرة الدائنية و المديونية التي قام عليها مفهوم القيد المزدوج، ليست في الواقع تعبير محاسبي عن مفهوم التوازن أو التكافؤ الرياضي و قد استخدمت المحاسبة فيما بعد هذا المفهوم في تطوير الكثير من طرقها و أساليبها بدءا بأسلوب ترصيد

¹ الآية (14) سورة آل عمران .

² الآية (141) سورة الأنعام .

³ تولقي هنية، مكانة وأهمية المحاسبة في تسيير المستشفيات، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة، تيارت، السنة الجامعية 2012-2013، ص 3 .

الحسابات، وكذا إعداد ميزان المراجعة إلى معالجة الأخطاء المحاسبية وانتهاء بمعادلة الميزانية و التي يشار إليها أحيانا بمصطلح المعادلة الأساسية في المحاسبة¹.

الحقبة التاريخية الثالثة: من منتصف القرن الثامن عشر إلى الآن²:

عمت الطريقة الإيطالية معظم أنحاء أوروبا في الفترة التاريخية اللاحقة لبايولي، والتي تشمل القرنين السادس عشر والسابع عشر، وتزايدت المعرفة المحاسبية والمبادئ والأساليب والممارسات بشكل كبير بداية من عام (1775م)، فقد ترتب عن الثورة الصناعية زيادة الاعتماد على المؤسسات ذات النطاق الضخم، وقد تحول مفهوم الملكية من الملكية الفردية والمشاركة إلى الملكية عن طريق حملة الأسهم، في ظل وجود قانون المؤسسات، وبطبيعة الحال فإن ملاك رأس المال كانوا مهتمين بالحصول على عائد من الاستثمارات في المؤسسة، مما ترتب على ذلك التأكيد على الدخل، الأمر الذي أدى إلى تطوير مفهوم الدخل المحاسبي ومفهوم الدورية، كما تم النظر إلى المؤسسة على أنها مستمرة في نشاطها على أساس فرض الاستمرارية، ووفقا لذلك فإن الأصول الثابتة كان يتم تقييمها على أساس التكلفة الأصلية مطروحا منها الاهتلاك، ونتيجة لزيادة تعقد المشروعات ونشوء أساليب جديدة للتحليل المحاسبي من أجل التعامل مع المنافسين، تطورت محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية أثناء تلك الفترة، فلم يعد ينظر إلى القوائم المالية كمؤشرات ذات دلالة عن المركز المالي ونتائج الأعمال السابقة، بل تم توجيه نظر المحاسبة نحو نفعية القرار في تلك الفترة، وقد تم وضع مزيد من التركيز على نشوء أساليب وممارسات ونظم للمحاسبة لجعلها أكثر نفعاً في عملية اتخاذ القرار، إذن لم تعد وظيفة المحاسبة محصورة في تسجيل الأحداث المالية وتبويبها، وإنما أصبحت تشمل قياس الأحداث المالية وتحليلها وتفسيرها وتوصيلها إلى الجهات المستفيدة منها، وأصبحت أيضاً وسيلة هامة للرقابة على استخدام الموارد المالية والمادية والبشرية في المشروع وتقييم الأداء .

ومن أهم المعالم البارزة التي شاهدها الحقبة والمعهد الأمريكي للمحاسبين، AAA التاريخية الثالثة لتطور المحاسبة، ومن أمثلتها الجمعية المحاسبية الأمريكية ومعاهد المحاسبين القانونيين في كل من إنجلترا وأستراليا ومجلس معايير المحاسبة المالية AICPA القانونيين الخ، حيث عملوا على تكريس ووضع فروض ومبادئ محاسبية، وذلك من خلال البحوث والدراسات FASB... والتوصيات التي صدرت عنهم خلال القرن العشرين ميلادي³.

كما أن العولمة وما رافقها من تطور في الظروف الاقتصادية والتكنولوجية، وما نتج عنها من تحرير للتجارة العالمية، وانتقال رؤوس الأموال المستثمرة، وظهور التكتلات الاقتصادية الكبرى وانفتاح الدول على العالم الخارجي، وغيرها

¹ محمد مطر، المرجع السابق، ص 35 36 .

² نفس المرجع، ص 36 .

³ نفس المرجع، ص 37 .

من العوامل التي أدت إلى صدور المعايير المحاسبية الدولية والعمل على تطويرها وتعديلها كلما اقتضت الظروف لذلك، ساهم في تطوير الأسس النظرية والتطبيقية للمحاسبة، وعمق مستوى الإفصاح للبيانات والمعلومات المحاسبية، وزاد منفعتها في اتخاذ القرارات المختلفة خاصة في مجال الاستثمار¹.

المطلب الثاني : التعريف بالمحاسبة وأهم أهدافها

لقد وردت عدة تعاريف لتوضيح ما المقصود بمفهوم المحاسبة ، وهنا نحاول أن نورد أدناه بعض التعاريف التي توضح مفهوم المحاسبة الذي أورده بعض الكتاب و الباحثين في مجال المحاسبة

أولاً: التعريف بالمحاسبة

يمكن تعريف المحاسبة على أنها: « علم يشمل مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد التي تستعمل في تحديد وتحليل العمليات المالية عند حدوثها، وتسجيلها من واقع مستندات مثبتة له، ثم تصنيف هذه العمليات وتلخيصها، بحيث تمكن الوحدة الاقتصادية (المشروع) من تحديد إيراداتها وتكاليفها، ومن ثم استخراج نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة، وكذلك تبيان المركز المالي لتلك الوحدة الاقتصادية في تلك الفترة»².

ولقد صدر تعريف جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) عام 1966 الذي أشار إلى أن المحاسبة « هي تحديد و قياس و توصيل معلومات اقتصادية ليتمكن المستفيدون منها من التصرف في ظل رؤية واضحة»³.

وفي التعريف الحديث نسبياً عرفت المحاسبة على أنها « عبارة عن أداة اقتصادية فعالة تعتمد على قياس الأحداث الاقتصادية، والمعاملات المالية والإفصاح عن المعلومات المحاسبية وإيصالها إلى مستخدميها، لأغراض التخطيط والرقابة .وتقوم الأداء واتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة»⁴.

¹ تولقي هنية، مرجع سبق ذكره، ص 3 .

² أشادي أحمد حج، المحاسبة العامة، حي المصبون للنشر، الطبعة الأولى، مصر، 2005، ص 3 .

³ سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، مؤسسة الوراق للنشر، الطبعة الأولى 2008، ص 11 .

⁴ محمد مطر، المرجع السابق، ص 20 .

أضاف هذا التعريف للمحاسبة بعدا وظيفيا جديدا، إذ لم يعد اهتمامها مقصورا على النواحي الإجرائية الخاصة بأساليب التسجيل فحسب، بل تجاوز اهتمامها في هذا الإطار ليؤكد على الأهداف التي تسعى إليها، وهي توفير وتوصيل المعلومة الملائمة لمتخذ القرار.

كما يمكن تعريف المحاسبة بأنها علم و فن يعتمد على استخدام مجموعة من المبادئ العلمية المتعارف عليها لتحديد وقياس وتوصيل المعلومات المالية للمستفيدين منها لمساعدتهم على اتخاذ قرارات رشيدة¹. وفي هذا المقام نرى أنه من الضروري تعريف مسك الدفاتر على أنه فن تدوين العمليات المالية للوحدة الاقتصادية في دفاترها المختلفة و استخراج نتائج أعمال تلك الوحدة وفقا للمبادئ المحاسبية . ودراسة تعريف علم المحاسبة ومسك الدفاتر نلاحظ أن هناك فرقا واضحا بين المحاسبة ومسك الدفاتر فعلم المحاسبة يقدم تفسيراً للنتائج و يمد صناعات القرار بمعلومات وبيانات تتجاوز مسك الدفاتر .

ثانيا: أهداف المحاسبة :

يمكن تلخيص أهداف علم المحاسبة من خلال التعريفات السابقة في ما يلي :

- توفير المعلومات المالية؛
- قياس نتائج الأعمال عن فترة معينة وتحديد نتيجة المؤسسة من ربح وخسارة ؛
- تأمين مختلف المعلومات المالية المتعلقة بتبيان الوضع المالي للمؤسسة في وقت محدد بشكل يمكن مختلف الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة من التعرف على مركزها المالي إضافة إلى تحديد نتائج أعمال المؤسسة في فترة زمنية محددة؛
- قياس تطورات الوضع الاقتصادي للمؤسسة خلال فترة محددة من الزمن نتيجة لممارستها للنشاط التي أنشأت من أجله ؛
- تقديم المعلومات للمستخدمين الخارجيين، وتشمل بشكل أساسي القوائم المالية منها :قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية... الخ التي تساعدهم على اتخاذ القرارات المالية في مجال الاستثمار والتمويل والإقراض، وفي مجال الخطط العامة على مستوى القطاع الاقتصادي أو الدولة بشكل عام؛
- الحفاظ على ممتلكات المؤسسة وذلك لأن المحاسبة تعتبر من وسائل الرقابة الداخلية للمؤسسة ؛
- توفير المعلومات التي تخدم أغراض المستخدمين الداخلية وتشمل بشكل أساسي مدخلات التقارير المالية

¹ سليمان مصطفى الدلاهمة، المرجع السابق، ص12 .

الداخلية التي تخدم الأغراض الإدارية في مجالات التخطيط، الرقابة، التنسيق وتقييم الأداء¹.
 إذن أهداف المحاسبة توفر المعلومات للأطراف الداخلية والخارجية بشكل عام، ولكن هذه الأهداف ليست ثابتة فهي تتغير بتغير المفاهيم الاقتصادية والاجتماعية للبيئة التي تعمل بها المحاسبة، حيث بعد ما كان تحديد المركز المالي يمثل الهدف الأساسي للمحاسبة أصبح الهدف هو التركيز على المعلومات التي تقدمها.

المطلب الثالث : وظائف المحاسبة داخل المنشأة

المحاسبة هي علم يشمل مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد التي تستعمل في تحليل العمليات المالية عند حدوثها، وتسجيلها من واقع مستندات مؤيدة لها، ثم تبويب وتصنيف هذه العمليات وتلخيصها بحيث تتمكن الوحدة الاقتصادية من تحديد إيراداتها وتكلفة الحصول على هذه الإيرادات، ومن ثم استخراج نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة عن فترة مالية معينة وبيان مركزها المالي في نهاية هذه الفترة .

انطلاقاً من هذا الوصف يتضح أن المحاسبة تؤدي الوظائف التالية:²

- تسجيل العمليات المالية من واقع المستندات المؤيدة لها؛
 - تبويب وتصنيف العمليات المالية في حسابات مستقلة تبين:
 - مديونية ودائنية المنشأة؛
 - مصروفات وإيرادات المنشأة؛
 - موجودات والتزامات المنشأة؛ .
 - استخراج نتائج أعمال المنشأة عن المدة المالية وتحديد الربح والخسارة؛
 - بيان المركز المالي؛
 - عرض النتائج وتفسيرها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموماً .
- ولا تقتصر وظائف المحاسبة على ذلك فحسب بل أصبحت أداة لخدمة الوحدة الاقتصادية والمجتمع ككل من خلال كونها أداة :

- لقياس الأداء والإنتاجية وزيادتها في المشروع؛
- اتصال على مستوى الوحدة الاقتصادية والاقتصاد القومي؛

¹ أ بويعقوب عبد الكريم، أصول المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، الطبعة الثالثة، 2005، ص12 .

² جلال يسمينة، المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر و المعايير المحاسبية الدولية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، السنة الجامعية 2009-2010، ص 98 .

- لخدمة كافة الفئات في المجتمع (ملاك، إدارة، دائنون، جهات حكومية، محللون ماليون وفئات أخرى)؛
- للتخطيط والرقابة وتقييم الأداء؛
- للمحافظة على أصول الوحدة الاقتصادية وحماية حقوقها لدى الغير¹.

ويمكن القول طبقاً لما تقدم أن للمحاسبة وظيفتين أساسيتين: وظيفة للقياس ووظيفة للاتصال (الإفصاح) وهذا ينطبق على جميع فروع المحاسبة. ولها وظائف أخرى نذكر من بينها:²

1- الوظيفة القانونية: تنص المادة 90 من القانون التجاري "كل شخص معنوي أو طبيعي له صفة تاجر يجب عليه مسك الدفاتر المحاسبية"، لذا فإنّ القانون التجاري نصّ على مسك الدفاتر المحاسبية عملية إلزامية قانونية كما أنّ تحديد الوعاء الضريبي يتمّ انطلاقاً من نتائج المدونة على مستوى المحاسبة .

2- الوظيفة التسييرية: تعمل المحاسبة على تزويد الإدارة بالمعلومات المالية والاقتصادية والمحاسبية الضرورية لاتخاذ القرارات السليمة، تساعد المعلومات المحاسبية إدارة المؤسسة في الرقابة على الموارد المالية و البشرية، وتعتبر المحاسبة أداة من أدوات التسيير³.

¹ جلالي يسمينة، نفس المرجع السابق، ص 9 .

² أ بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 13 .

³ نفس المرجع ، نفس الصفحة .

المبحث الثاني : ماهية محاسبة التسيير

إن التسيير الاقتصادي والمالي الجديد، يستلزم على المؤسسة دراسة المحيط الاقتصادي، ومعرفة التقدم التكنولوجي، وقد تترتب على هذا التطور تحقيق أهداف جديدة للمحاسبة التحليلية تختلف اختلافاً بينا عن الأهداف التقليدية للمحاسبة العامة .

المطلب الأول : مفهوم محاسبة التسيير وأهدافها

نظراً لأهميتها الكبيرة وفعاليتها في التسيير، فقد أصبحت المحاسبة التحليلية في وقتنا الحالي تعرف بمحاسبة التسيير، و لقد أسندت إليها تعاريف مختلفة منذ نشأتها، منها مايلي:

أولاً: مفهوم محاسبة التسيير

تعتبر المحاسبة التحليلية (التكاليف، التسيير) على وجه العموم فرعاً متخصصاً من فروع المحاسبة العامة وتكون مهمتها تجميع و تحليل بيانات التكاليف، وتوزيع المصروفات من أجل تحديد ثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات، وتقديم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة، وتقوم بتسجيل كل العمليات النسبية الخاصة لنشاط المؤسسة، ومحاسبة التسيير هي أداة هامة لمساعدة مسيري المؤسسات على أداء مهامهم، لأن مكانتها تظهر بشكل واضح في كون أن النتائج المقدمة من خلال المحاسبة المالية تخفي أشياء كثيرة لا يمكن للمسير أن يتعرف عليها إلا بتعمقه في التحليل .

كما تساعد محاسبة التسيير المسيرين على اتخاذ بعض القرارات التي من الممكن أن تكون نقطة تحول في نشاط المؤسسة انطلاقاً من التحكم في التكاليف.

رغم مرور فترة طويلة منذ ظهور محاسبة التسيير إلا أن التعاريف التي أسندت إليها لا تختلف عموماً من حيث الجوهر، رغم اختلافها من حيث الأهداف المرجوة منها، لذلك من الصعب إعطاء تعريف موحد بسبب تعدد أهدافها.

وسنحاول إعطاء بعض التعاريف المقدمة من طرف بعض المهتمين بمحاسبة التسيير:

« محاسبة التكاليف تطبيق لمبادئ المحاسبة العامة في مجال التسجيل، والتحليل، والتحديد، وتفسير تكلفة الموارد

والأجور والمصاريف لكل من الوظائف المختلفة، و القطاعات والأقسام والعمليات، ووحدات الإنتاج وخطوطها ومناطق البيع»¹.

« وكما يمكن تعريفها على أنها نظام محاسبي يعمل على تجميع المعلومات، وتصنيفها، وتلخيصها، وتحليلها، والتقارير عنها إلى الإدارة لمساعدتها في أنشطة التخطيط و الرقابة واتخاذ القرارات»².

ولقد أعطى هذا التعريف أهمية خاصة لدور محاسبة التكاليف في خدمة الأغراض الإدارية بالمقارنة مع هدف تحديد تكلفة الإنتاج الذي ركز عليه.

ثانيا: أهداف محاسبة التسيير

1- قياس التكلفة لأغراض تحديد تكلفة الإنتاج و تكلفة المخزون، و توفير معلومات تكاليفية مفيدة لأغراض التخطيط الإنتاج و استغلال الموارد الإنتاجية المتاحة أفضل استغلال ممكن، و توفير معلومات تكاليفية تفيد في فرض الرقابة على عناصر الاستخدامات المختلفة من مواد و أجور و عناصر أخرى بغرض خفض التكلفة و بناء نظام عادل و فعال للحوافز الإنتاجية .

تفيد المعلومات التكاليفية في الحاضر في خدمة ثلاثة أهداف رئيسية³:

- لتحقيق هذا الهدف يتم تصميم نظام محاسبة التكاليف، على حسب طبيعة الصناعة التي يطبق فيها، بحيث يتم تتبع عناصر التكلفة من مواد و أجور و أعباء صناعية وتحميلها للمنتجات إما بطريقة مباشرة أو غير مباشرة على حسب طبيعة الصناعة ؛
- ففي الصناعات التي تنتج طبقا لأوامر العملاء مثلا يتم تحميل كل أمر بما يخصه من مواد و أجور بطريقة مباشرة ثم يحمل كل أمر بنصيبه من الأعباء الصناعية طبقا لمعدلات التحميل فعلية أو تقديرية ؛
- أما الصناعات التي تنتج إنتاجا مستمرا، كالصناعات لاكميائية، تكرير البترول، و الغزل و النسيج فإن عنصر المواد و الأجور يتم تتبعها على الأقسام والعمليات أو المراحل الإنتاجية ثم يحمل كل قسم أو عملية أو مرحلة بنصيبه من باقي الأعباء الصناعية، ثم يحدد إنتاج كل قسم أو عملية أو مرحلة في صورة عدد

¹ أ. بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ط3، 2004، ص 9 .

² عبد الحكيم الرجحي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة 4، 2009، ص 17 .

³ عبد المحي مرعي، عبد الله عبد العظيم هلال، أساسيات محاسبة التكاليف (دراسة شاملة)، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2008، ص ص 10 11 .

وحدات نمطية ثم تتحدد تكلفة الوحدة من المنتج بإتباع مبدأ المتوسطات، أي بقسمة التكلفة على عدد الوحدات المنتجة¹.

2- أما عن الهدف الثاني فإن محاسبة التكاليف توفر المعلومات عن الطاقات الإنتاجية المتاحة في كل قسم أو عملية أو مرحلة والموارد الإنتاجية اللازمة لإنتاج كل منتج وكذلك مستلزمات الإنتاج القياسية من الموارد والأجور وساعات عمل الآلات وخلافه، بما يمكن الإدارة من تخطيط برنامج الإنتاج من المنتجات المختلفة لتحقيق أهداف الوحدة المحاسبية (والإدارة) على أفضل صورة ممكنة. وفي ظل توافر العديد من النماذج التخطيطية وتوافر الحاسبات الآلية، تعتبر المعلومات التكاليفية عن علاقة الموارد وعناصر استخدامات بالمنتجات، والتي منها تتحدد معدلات استخدام الموارد وعناصر الاستخدامات في المنتجات، وهي نقطة البداية في بناء الموازنات التخطيطية على أسس علمية سليمة. وهذه الموازنات هي الأساس في تحقيق الهدف الثالث.

3- الرقابة على التكاليف: كي يتحقق هدف الرقابة على أفضل صورة ممكنة بحيث تتمكن الإدارة المسؤولة عن العمليات من تحقيق أهدافها فلا بد من توفير معلومات تكاليفية مقارنة عن أداء كل مسؤول وكل مركز مسؤولية على حساب الخريطة التنظيمية للمشروع في صورة وقتية منتظمة ومقارنة، ويلزم أن تنطوي المعلومات على كل التفاصيل اللازمة على حسب موقع المسؤول أو مركز المسؤولية في الخريطة التنظيمية، كما يلزم أن تنطوي المعلومات المقارنة، وخاصة على مستوى الإدارة العاملة، وعلى معلومات كمية في صورة وحدات حقيقية (وحدات الموارد، وساعات العمل) بالإضافة إلى قيمتها المالية².

المطلب الثاني : وظائف محاسبة التسيير

إن محاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف والتي بتحقيقها ستساعد إدارات المؤسسة على تحقيق أهدافها المرسومة.

أولاً: وظائف محاسبة التسيير

تحتوي محاسبة التسيير على العديد من الوظائف نذكر منها ما يلي:³

أ- الوظيفة التسجيلية : تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر التكاليف (مواد، أجور، مصروفات) .

¹ عبد الحفي مرعي، عبد الله عبد العظيم هلال، نفس المرجع السابق، ص 10

² عبد الحفي مرعي، عبد الله عبد العظيم هلال، نفس المرجع، ص 12 .

³ أ عيسى عبد العزيز الرواشدة، محاسبة التكاليف، دار كنوز للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2011، ص ص 12 13 .

ب- الوظيفة التحليلية : وتعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف، حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.

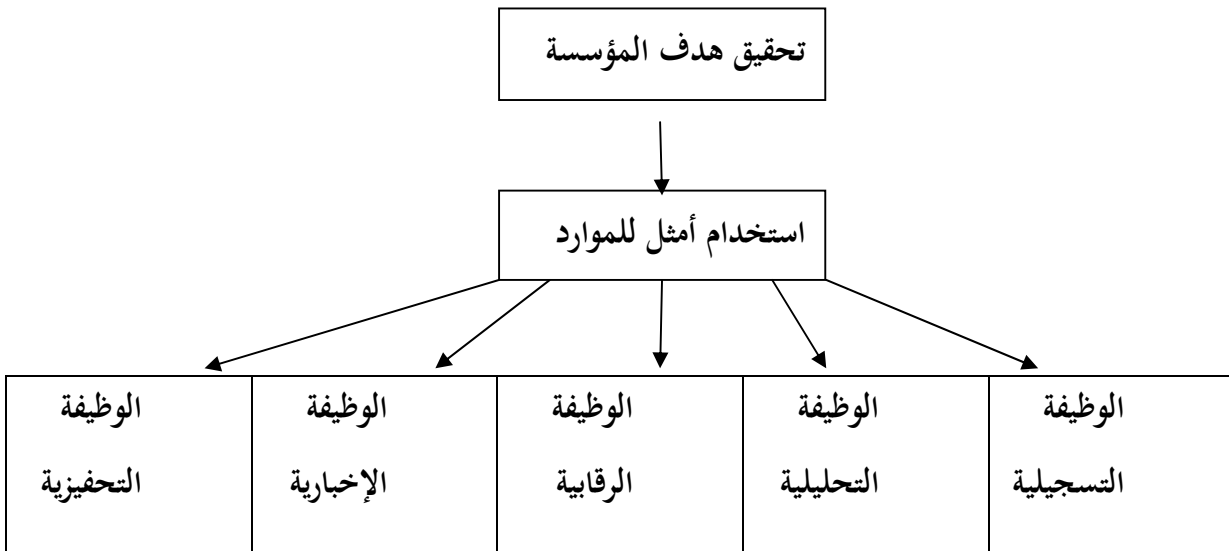
ت- الوظيفة الرقابية : تقوم بتحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة، ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عناصر التكلفة، وتحديد الانحرافات وأسباب الحد منها.

ث- الوظيفة الإخبارية : ترتبط بالوظيفة الرقابية، حيث تقوم بتحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ترتفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تتحدد القرارات الكفيلة بتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها، ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية.

ج- الوظيفة التحفيزية : إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط، وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق، ونتيجة لهذا سوف تتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفاء واقتصادي، وهذا فعلا سيساعد إدارة المؤسسة في تحقيق هدفها المرسوم.

وهذا الشكل يبين الوظائف المختلفة لمحاسبة التكاليف وهي كالآتي:

الشكل رقم(1-1): لوظائف محاسبة التسيير



المصدر: أ عيسى عبد العزيز الرواشدة، نفس المرجع السابق، ص 13

المطلب الثالث: ماهية التكاليف في ظل محاسبة التسيير

تقوم محاسبة التكاليف بقياس التكلفة طبقا للغرض التي تستهدفه الإدارة من قياسها ويقتضي ذلك بالضرورة أن التكلفة التي يتم قياسها يلزم أن تتلائم وتتزامن مع الغرض المستهدف من ذلك القياس، هذا ويختلف مفهوم ومضمون التكلفة ليس فقط باختلاف الغرض ولكن أيضا باختلاف الخلفية العلمية للقائم بعملية القياس أو بتحديد المفهوم .

أولا تعريف التكلفة:

تطور مفهوم التكلفة مع تطور احتياجات المحاسبين ، حيث أصبح معناها يعطي معنا عاما يختلف باختلاف الهدف الذي تستخدم من أجله والمجال الذي تستخدم فيه.

« التكلفة في معناها العادي هي القيمة النقدية التي تدفع في سبيل الحصول على سلعة ما أو خدمة معينة »¹ .
 « التكلفة هي جميع الأعباء المحملة والتي تطابق حسابا يتعلق بوظيفة أو بجزء من المؤسسة، أو حسابا يتعلق بسلعة أو توريد خدمة في مرحلة تختلف عن المرحلة النهائية »² .

إن مفهوم التكلفة يعتمد في الحقيقة على الغاية والهدف من استخدام البيانات المحاسبية من قبل الإدارة.

ثانيا تحديد الكلفات الخاصة بالوظائف الرئيسية :

أ- **تكلفة الشراء:** تكلفة شراء المواد الأولية أو البضائع المشتريات خلال مدة ما، تساوي مبلغ شرائها خارج مبلغ الرسم، بعد إنقاص مختلف التخفيضات التجارية وإضافة مصاريف الشراء مثل النقل، العملات، الحراسة، مصاريف الشحن... الخ.
 ويتم حسابها كما يلي :

$\text{تكلفة الشراء} = \text{المشتريات} + \text{مصاريف الشراء (التموين) مباشرة و الغير مباشرة} - \text{الخصومات}$

¹ أ. بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 26 .

² نفس المرجع، نفس الصفحة .

ب- **كلفة الإنتاج** : هي الكميات العينية من المدخلات من وسائل الإنتاج المستخدمة في عملية التصنيع، وهذه الوسائل هي¹:

1- **وسائل عمل** : وهي الوسائل المادية مثل: معدات وتجهيزات الإنتاج، آلات، مباني، والمنشآت لسير العملية الإنتاجية .

2- **مواضيع العمل** : مواد ولوازم المستهلكة، المنتجات نصف مصنعة .

3- **القوى العاملة** : (الجهد البشري) وهي تتمثل في القوى العاملة، واستخدام مجهودها الفكري و العضلي في العملية الإنتاجية، ويتم ضمها إما مباشرة أو غير مباشرة إلى كلفة الإنتاج ويتم حسابها كالتالي:

$$\text{كلفة الإنتاج} = \text{كلفة الشراء المواد المستهلكة} + \text{مصاريف التصنيع}$$

ت - **كلفة التوزيع** : تعني بكلفة التوزيع جميع المصاريف المتعلقة بتوزيع منتجات المؤسسة مثل مواد التعبئة والتغليف، أجور و مرتبات العمال قسم التوزيع، مصاريف الصيانة، وسائل النقل، و الاستهلاكات العائدة لها نفقات الإشهار، عمولات البيع نفقات التصدير،... إلخ .

ث - **سعر التكلفة** : سعر تكلفة المنتج أو خدمة هو مجموع التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى يصبح تاما وقابلا للبيع ويتم حسابها كما يلي :

$$\text{سعر التكلفة} = \text{كلفة الإنتاج المنتجات المباعة} + \text{كلفة توزيع المنتجات المباعة}$$

يمكن الحصول على سعر تكلفة المنتجات المباعة من ضرب سعر تكلفة الوحدة في عدد الوحدات المباعة فعلا :

¹ أ. بويعقوب عبد الكريم، نفس المرجع السابق، ص 29 .

سعر التكلفة في المؤسسة التجارية = كلفة شراء البضائع المباعة + مصاريف التوزيع + مصاريف ملحقة

سعر التكلفة في المؤسسة الصناعية = كلفة إنتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع + مصاريف ملحقة

ج - النتيجة : هي الفرق بين سعر البيع الصافي وسعر تكلفة المبيعات¹.
وتحسب كما يلي :

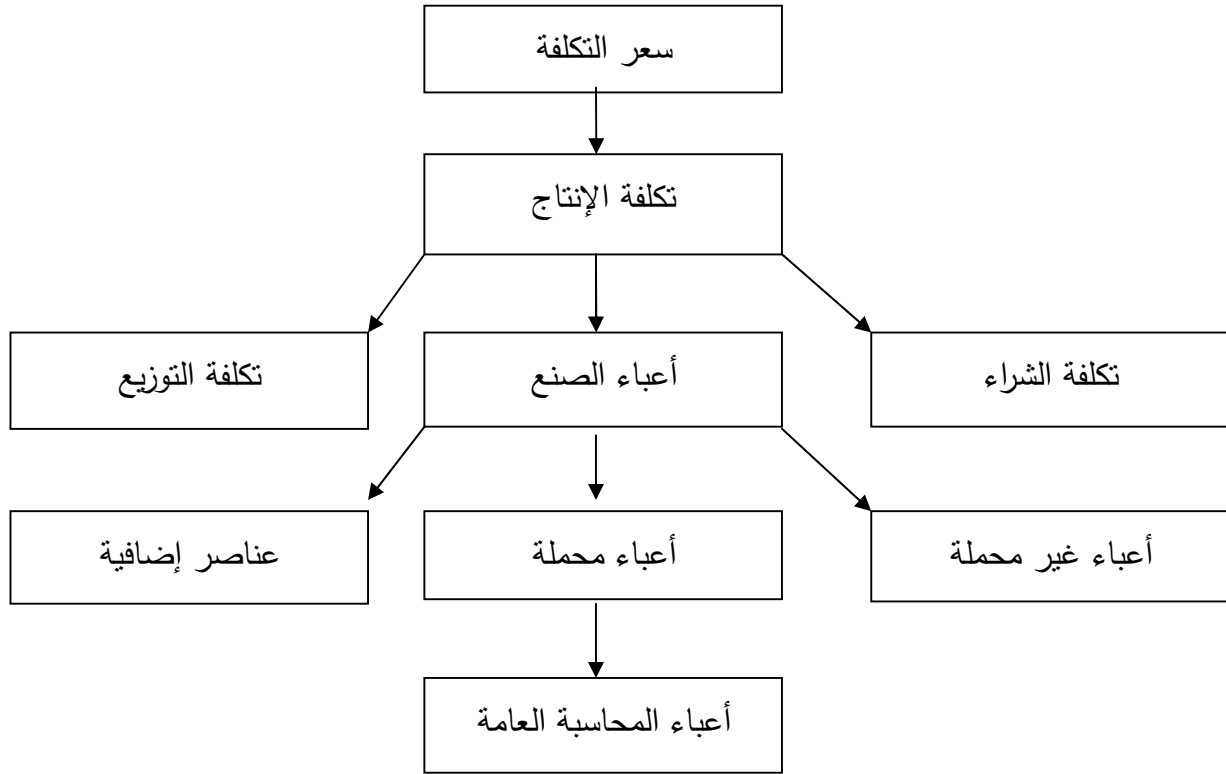
$$\text{النتيجة} = \text{سعر البيع} + \text{سعر التكلفة}$$

ثالثا الكلفات الخاصة للوظائف الثانوية :

سواء كان النشاط تجاريا أم صناعيا فلا يمكن أن يتحقق أو ينجز بدون مساعدة الوظائف الفرعية أو الثانوية .
أ- **التكاليف الإدارية** : وهي التكاليف التي ترتبط بإدارة المؤسسة مثل الأجور الأساسية، اشتراكات الضمان الاجتماعي للمستخدمين، وعمّال الإدارة، البريد، الهاتف... الخ .
ب- **تكاليف التمويل (مصاريف مالية)**: وهي غالبا ما تدمج مع المصاريف الإدارية و تتمثل في الفوائد المختلفة للبنك للحصول على الأموال .
يجب الأخذ بعين الاعتبار عند احتساب النتيجة هذه التكاليف الثانوية وتوزيعها على الأقسام الرئيسية ويمكن تخصيصها عن طريق التوزيع الثانوي .
ومن خلال الشكل التالي سنقوم بتوضيح مكونات سعر التكلفة و التكلفة داخل المؤسسة:

¹ أ. بوعقوب عبد الكريم ، نفس المرجع ، ص ص 29 30 .

الشكل (1-2): مكونات التكلفة و سعر التكلفة



المصدر: مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة تخرج ضمن

متطلبات شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2005 2006، ص 31

المبحث الثالث : مجال محاسبة التسيير في التخطيط و الرقابة في منشأة الأعمال

محاسبة التسيير هي جزء من نظام المعلومات المحاسبي أو أحد فروع المحاسبة، تقوم بقياس وتحليل المعلومات المالية، وغير المالية وجعلها في متناول المستويات الإدارية المختلفة لاستخدامها في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء .

المطلب الأول : مفهوم وأنواع التخطيط و الرقابة

لقد أضحى لفض و مفهوم التخطيط والرقابة في السنوات الأخيرة أكثر شيوعا في الدوائر الإدارية، حيث أن غالبية المديرين سواء كانوا في منظمات الأعمال أو خدمات، قد أصبحوا على علم بهذا المفهوم و تطبيقاته .

أولا: مفهوم التخطيط

هناك مجموعة من التعاريف للتخطيط وسوف نحاول أن نركز على أهمها :

عرف هنري فايول التخطيط قائلا : « إن التخطيط في الواقع يشمل التنبؤ بما سيكون عليه في المستقبل مع الاستعداد بهذا المستقبل »¹ .

وعرف جورج ينري التخطيط على النحو التالي : « التخطيط هو الاختيار المرتبط بالحقائق ووضع واستخدام الفروض المتعلقة بالمستقبل عند تصور وتكوين الأنشطة المقترحة التي يعتقد بضرورتها لتحقيق النتائج المنشودة »² .

وهناك من يعرف التخطيط بأنه : « التقرير سلفا بما يجب عمله، وكيف يتم، ومتى، ومن الذي يقوم به »³ .

فالتخطيط إذا هو عمل افتراضات عما سيكون عليه الأحوال في المستقبل، ثم وضع خطة تبين الأهداف المطلوب الوصول إليها، والعناصر الواجب استخدامها لتحقيق الأهداف، وكيفية استخدام هذه العناصر، وخطط السير والمراحل المختلفة الواجب المرور بها والوقت الازم لتنفيذ الأعمال .

ثانيا أنواع التخطيط

يمكن النظر للتخطيط من عدّة زوايا:⁴

¹ بشير العلاق، مبادئ الإدارة، دار اليازوري للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2008، ص 94 .

² محمد رسلان الجيوشي، الإدارة وعلم التطبيقات، دار المسيرة للنشر، عمان، الطبعة الثالثة، 2008، ص 65 .

³ بشير العلاق، نفس المرجع، نفس الصفحة .

⁴ محمد رسلان الجيوشي، المرجع السابق، ص ص 74 75 .

1- حسب مستوى التخطيط:

فيكون التخطيط على مستوى المشروع ككل، كما قد يكون على مستوى إدارات أو أقسام المشروع، وتسمى الخطة في الحالة الأولى بالخطة الشاملة أو الرئيسية، وتسمى الخطط الأخرى بالخطط الفرعية أو خطط الإدارات والأقسام، ويلاحظ هنا أنّ الخطة الشاملة تحدد الخطة الفرعية، والأخيرة تكون مستمدة من الخطة الشاملة وتؤدي بالتالي إلى تحقيقها.

2- حسب مدة التخطيط:

هناك تخطيط قصير المدى ومتوسط المدى وطويل المدى، ويطلق على الذي يغطي سنة فأقل، تخطيط قصير المدى، وعلى التخطيط الذي يغطي أكثر من سنة (عادة خمس سنوات) تخطيط طويل المدى.

وتنقسم الخطط من حيث الفترات الزمنية التي تغطيها إلى ثلاثة أنواع يتناسب كل منها مع المستوى الإداري معين ويتولى مهام القيام بها وعلى النحو التالي¹:

أ- **التخطيط طويل المدى**: أو ما يسمى بالتخطيط الإستراتيجي يهدف إلى تحقيق أهداف بعيدة المدى ويغطي فترة طويلة كخمس سنوات أو أكثر وتقوم الإدارة العليا بوضع الخطط بعيدة المدى.

ب- **التخطيط متوسط المدى**: يهدف إلى تحقيق الأهداف الفرعية للمشروع كتخطيط الإنتاج السنوي أو نصف سنوي مثلا، ويغطي هذا النوع من التخطيط مدة تتراوح بين شهر وسنة، وتقوم الإدارة الوسطى بالتعاون مع الإدارة العليا بوضع الخطط متوسطة المدى.

ج- **التخطيط قصير المدى**: يهدف إلى تحقيق الغايات العاجلة في المشروع مثل الإنتاج الأسبوعي أو توزيع العمال خلال الأسبوع أو الشهر القادم، وتغطي الخطة قصيرة المدى عادة فترة تتراوح بين يوم وشهر، وتقوم الإدارة الوسطى بالتعاون مع الإدارة التنفيذية بوضع الخطط قصيرة المدى.

ثالثا مفهوم الرقابة:

لقد تعددت التعاريف المتعلقة بالرقابة وتنوعت رغم احتوائها على مضمون واحد و مفهوم متكامل

ومن أهم التعاريف المرتبطة بالرقابة نذكر ما يلي:

« الرقابة هي وظيفة التأكد من أن الأنشطة توفر لنا النتائج المرغوبة، وهي تتعلق بوضع هدف، وقياس الأداء، واتخاذ الإجراءات التصحيحية»².

¹ بشير العلاق، نفس المرجع السابق، ص 75.

² بشير العلاق، نفس المرجع، ص 129.

وعرف هنري فايول الرقابة كما يلي :

« تنطوي الرقابة على التحقق عما إذا كان كل شيء يحدث طبقاً للخطة الموضوعة، والتعليمات الصادرة والمبادئ المحددة وأن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها وهي تطبق على كل الأشياء، الناس و الأفعال »¹.
وعرفها روبرت موكلير على أنها :

« عبارة عن جهد منظم، لوضع معايير الأداء مع أهداف التخطيط، لتصميم نظم معلومات تغذية عكسية لمقارنة الإنجاز الفعلي بالمعايير المحددة مسبقاً، لتقدير ما إذا كان هناك انحرافات، وتحديد أهميتها، و لاتخاذ أي عمل مطلوب للتأكد من أن جميع موارد المنظمة يتم استخدامها بأكثر الطرق فعالية وكفاية ممكنة، في تحقيق أهداف المنظمة »².

رابعا أنواع الرقابة :

إن أفضل أنواع الرقابة هو النوع الذي يكتشف الانحرافات والأخطاء ، قبل وقوعها ويجنب بالتالي مدراء المشاريع مشقة وتكلفة التعامل مع حلول المشاكل بعد حدوثها.

وتقسم أنواع الرقابة إلى ثلاثة أنواع وهي:³

1- الرقابة الضابطة : وتدعى أيضا بالرقابة السبرانية وهي من أكثر أنواع الرقابة شيوعاً، فالأجهزة الرقابية السبرانية يكثر الطلب عليها كونها تعمل بشكل أوتوماتيكي بحيث تؤدي وظائفها ومهامها بدون تدخل من أحد، وتعمل هذه الأجهزة بانتظام ذاتي وتستخدم أدوات ضابطة قادرة من تلقاء ذاتها على تصحيح أية انحرافات قد تحدث، وتعمل الرقابة الضابطة ضمن المعطيات التالية:⁴

- تحديد معايير الأداء ؛
- قياس الأداء ؛
- مقارنة الأداء القياسي بالمعايير المحددة ؛

¹ محمد مرسلان الجيوشي، نفس المرجع السابق، ص 173 .

² محمد مرسلان الجيوشي، نفس المرجع ، ص 174 .

³ عابد علي، دور التخطيط والرقابة في إدارة المشاريع باستخدام التحليل الشبكي، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة تلمسان، 2010-2011، ص ص 163 164 .

⁴ محمد مرسلان الجيوشي، نفس المرجع ، ص 163 .

• التقييم والتنفيذ .

فالرقابة الضابطة تعمل من خلال الأجهزة الراصدة للمدخلات والمخرجات مرورا بالعملية التحويلية بهدف ضبط المشروع ككل ومخرجات المشروع بشكل خاص ، فالمشروع يحتاج دائما على المدخلات (الموارد على اختلاف أنواعها)، ويحولها مستخدما العملية التحويلية إلى مخرجات (منتجات ، سلع وخدمات) ذات مواصفات ومعايير متفق عليها ، وهنا يأتي دور جهاز الإحساس في قياس المواصفات ومعايير تلك المخرجات ، بعدئذ تحول مقاييس هذا الجهاز إلى جهاز مقارنة بحيث يقارنها بالمقاييس ذات القوالب الثابتة أو المعايير المحددة سلفا ، يحول بدوره إلى صاحب القرار الذي يدرسه ويتخذ بشأنه الإجراء المطلوب .

2- الرقابة الفاحصة : الرقابة الفاحصة تعرف على أنها رقابة مواصفات مخرجات المشروع وتعرف برقابة

"التحرك/اللاتحرك" إذ أن هذه الرقابة تستخدم للتأكد من أن شروط عمل المشروع المتفق عليها أو المحددة سلفا تسيير بحسب ما هو مخطط لها، والملاحظ أن هذه الرقابة تطبق على كافة مظاهر المشروع بعد أن يوفر مدير المشروع أو سواه من المدراء المواصفات أو الشروط المطلوبة لمخرج أو مخرجات المشروع، فالمستفيد من المشروع، سواء كان زبونا أو صاحب المشروع ، يهتم بالدرجة الأولى بمخرج أو مخرجات بعد أن يفرض مسبقا شروط قبوله بها أي بعد أن تتطابق مواصفات المشروع مع شروط القبول بها، ومن الطبيعي أن تخضع أجزاء المشروع للرقابة الفاحصة ، إذ تعبر الأجزاء عن نقاط تفتيش تقوم بها أجهزة الرقابة وتسهل بالتالي عملية القبول بمخرج المشروع بعد التأكد من دقة الأداء ، وفي حال نجاح الأجزاء في الأداء فإنها تتحرك بسهولة ويتم الموافقة عليها رقابيا، أما في حال فشل بعض الأجزاء فإن الرقابة الفاحصة توقفها وتنبه بالتالي صاحب القرار إلى عدم الموافقة عليها.

3- الرقابة ما بعد الأداء : الرقابة ما بعد الأداء هي الرقابة التي تعني بحقيقة ظهور نتائج عمل المشروع أي بصورة

أدق ، حقيقة أداء المشروع ما بعد اكتماله ، والهدف منها ليس تصحيح الأخطاء و الانحرافات إنما حصرها والاستفادة من المعلومات أو المعطيات المتأتية منها والتي بدورها تساعد على توفير فرص نجاح أكبر للمشاريع المستقبلية ، من هنا فإن هذا النوع الأخير من الرقابة يعرف برقابة " ما بعد الرقابة " ويركز بالتحديد على اكتشاف فرص تحسين المشاريع المستقبلية للمؤسسة انطلاقا من أداء المشاريع الحالية، وتمتاز هذه الرقابة باحتضانها الأقسام الأربعة التالية:

• أهداف المشروع ؛

• معالم ونقاط التفتيش وموازنة المشروع ؛

• التقرير النهائي لنتائج أعمال المشروع ؛

- توصيات الأداء و فرص تحسين العمليات¹.

المطلب الثاني: مراحل التخطيط و الرقابة في المنشآت

مراحل التخطيط والرقابة وهي الخطوات التي تمر بها كلاً من التخطيط والرقابة .

أولاً مراحل التخطيط :

تعتبر الخطوات المتبعة في عملية تخطيط المشروع بمثابة التسلسل المنطقي للعمليات والفعاليات العملية وتحديد العوامل الأخرى التي يمكن أن تؤثر على هذا التسلسل حيث سيتم تكرارها لعدة مرات وكذلك تحديد العلاقات المتبادلة مابين مكونات الخطة قبل الوصول إلى الشكل الأفضل لخطة المشروع .
والآن نستعرض خطوات تخطيط المشروع بالتفصيل:²

1- فصل المشروع : ويعني الوثيقة التي تعطي المشروع الصفة الرسمية وتشمل على فكرة المشروع والهدف

من إنشائه والفوائد المتوقعة والأهداف المركزية للمشروع وكيفية تحقيقها، و يجب أن تحتوي هذه الوثيقة الرسمية على الأمور التالية:

- خلفية تاريخية للمشروع ؛
- الفروض الرئيسية ؛
- حاجات الأعمال ؛
- مجال الأعمال ؛
- تحديد الفعاليات الرئيسية والموازنات والمواقيت ؛
- القوائم المشتركة لطريقة إدارة المشروع ؛
- مدير المشروع ومسؤولياته وصلاحياته بالإضافة إلى هيكلية التقارير³ .

2- دراسة الجدوى : وهي تطوير وثيقة المشروع وتحويلها إلى مشروع مقترح وكذلك تصميم الطريقة التي سيتم

بموجبها بناء المشروع وتقديم دراسة الجدوى المنهجية المهيكلة لتحديد حاجات أصحاب المصالح سوية مع البحث والدراسة للخيارات الأخرى.

¹ عابد علي، نفس المرجع السابق، ص 164 .

² عابد علي، نفس المرجع ، ص 94 97 .

³ عابد علي، نفس المرجع ، ص 95 .

3- مجال الإدارة : وتعني ماهي الأمور المهمة التي يشملها المشروع والتي لا يشملها بالشكل الذي يحقق

الأهداف الموضوعية ويشمل مجال الإدارة على الأمور التالية :

بداية المشروع وتعني المصادقة على الفكرة وتحويلها إلى المشروع المقترح والبدء عادة بالمرحلة المتبعة في إدارة المشروعات وتوثيق فصل المشروع.

أ- مجال التخطيط : ويعني عملية تطوير والتوصيف المكتوب باعتباره القاعدة الأساس للقرارات المستقبلية المتعلقة بالمشروع وبالأخص المعايير المستخدمة في قياس إنجاز المشروع أو المرحلة.

ب- مجال التعريف : وتعني تقسيم المشروع إلى عناصره الأساسية الأصغر و ذلك لسهولة إدارة مثل هذه العناصر، وتساعد هذه التجزئة على تحسين الدقة في التقديرات وتحديد المسؤوليات الفردية إلى حزمة الأعمال كما هو مبين في تجزئة العمل.

ت- مجال المصادقة أو الإثبات : وتعني عملية القبول الرسمي على المشروع من قبل أصحاب المصالح ويمكن أن تعود هذه المصادقة إلى مراحل دورة حياة المشروع وكذلك مجال الأعمال التي لا بد من أن يصادق عليها أيضا في نهاية كل مرحلة من مراحل دورة حياة المشروع بعد الانتهاء من دراسة جدوى المشروع.

ث- مجال السيطرة (الرقابة على التغيير) : وتعني العوامل المؤثرة التي تؤدي إلى توليد مجال التغيرات وذلك للتأكد من أن هذه التغيرات تمتاز بتحقيق¹ :

■ فوائد ومزايا أفضل إلى المشروع ؛

■ حدوث التغيرات في مرافق المشروع وأجزائه ؛

■ إدارة التغيرات الفعلية عند حدوثها .

ج- خطة الاتصالات : وتشمل على العملية المطلوبة الموجهة نحو التحقق من جودة تجميع وتوزيع المعلومات إلى كافة الأطراف المساهمة بالمشروع ومراحل دورة حياته، وتحتوي خطة الاتصالات على تخطيط قنوات الاتصال وكذلك قنوات توزيع المعلومات وجدولة الاجتماعات واللقاءات الدورية لإدارة المشروع بالإضافة إلى مواعيد تقديم تقارير تقدم العمل.

ح- خطة جودة المشروع : وهي الخطة المعنية عن استعراض نظام إدارة الجودة وخاصة ضبط الجودة والسيطرة عليها التي يتم تصميمها، بمثابة الدليل الذي يقود إلى تلبية المتطلبات والشروط المحددة للمشروع.

¹ عابد علي، نفس المرجع السابق، ص 96 .

و- **خطة إدارة الخطر** : وهي الخطة التي تشمل على عملية تحديد وتحليل مصادر الخطر التي يمكن أن تواجهها إدارة المشروع والآلية التي يمكن مواجهتها بها، وتحتوي على تعريف الخطر وتقسيمه بالإضافة إلى أثره على المشروع ضمن دورة حياة المشروع مع تطوير الآليات التي يمكن استخدامها في التصدي للخطر والسيطرة عليه .

د- **الخطة الشاملة للمشروع** : ويمكن اعتباره بمثابة محفظة المشروع التي تحتوي على جميع الوثائق المتعلقة بآليات تنفيذ أهداف المشروع، ويعتمد مستوى التفاصيل والدقة على مراحل المشروع ودرجة تعقيده، كما وتعتبر هذه الخطة بمثابة الوثيقة التي تستخدم كدليل لإدارة المشروع من خلال مرحلة التنفيذ و دورة السيطرة على المشروع.

ثانيا مراحل الرقابة :

إن خطوات عملية الرقابة لا تختلف باختلاف الشيء المرآب، فهي نفسها بالنسبة لإجراءات العمل

أو جودة المنتجات أو أي شيء آخر و تحتوي عملية الرقابة على الخطوات التالية :¹

1- تحديد معايير الرقابة:

لكي يمكن مراقبة أداء المؤسسة لأعمالها بطريقة كفئة فإنه يجب أن يكون هناك معايير موضوعية لمستويات الأداء تختلف بطبيعة الحال من مؤسسة إلى أخرى فنجد مثلا بعض المنظمات تحدد رقما معين كمعيار لنتيجة نشاطها تعمل جاهدة للوصول إليه و في مؤسسات أخرى يكون وضع المعايير في شكل تحديد مكانة المؤسسة في السوق، وهذه المعايير الخاصة بالأداء تكون للفرد، للقسم، للإدارة، للمؤسسة ككل .

ومن أنواع معايير و مستويات الأداء ما يلي :²

- **معايير الربحية** : والمتمثلة في معدل نمو الأرباح المستهدف، رقم الربح المطلوب... الخ ؛
- **معايير تسويقية** : مثل حصة المنظمة في السوق، حجم مبيعات معين، معدل نمو المبيعات ؛
- **معايير تكنولوجية** : ابتكار و تقديم منتج جديد، تطوير استخدامات السلعة ؛
- **معايير زمنية** : إنجاز مهمة أو إنتاج عدد معين من الوحدات خلال فترة زمنية ؛
- **معايير مالية** : مثل نسبة معينة للسيولة أو نشاط و رأس المال ؛
- **معايير إنتاجية** : مثل حجم معين من الإنتاج، نسبة استغلال الطاقة ؛
- **معايير ترتبط بالقوة العاملة** : مثل أنواع برامج التدريب المطلوبة لمختلف العاملين بالمؤسسة للرفع من كفاءتهم وقدراتهم و نظام الأجور و الحوافز ؛

¹ السعيد بلوم، أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، 2006 2007، ص ص 21 22 .

² السعيد بلوم، نفس المرجع ، ص 21 .

• **معايير تكلفة** : مثل قيمة تكلفة إنتاج وحدة واحدة من سلعة معينة .

2- **قياس مستوى الأداء الفعلي و تحليل أسباب الانحرافات إن وجدت :**

تتم في هذه الخطوة مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط في ضوء المعايير الموضوعية سالفها، وتحديد نوع و طبيعة الانحرافات و الفرق بينهما، بمعنى ما إذا كانت هذه الانحرافات ملائمة أو غير ملائمة للمؤسسة، عند الانتهاء من القياس تقوم المصلحة المعنية بتحديد و تحليل أسباب هذه الانحرافات .

3- **تصحيح الانحرافات :** بعد قياس مستوى الأداء الفعلي و مقارنته بالمعايير الموضوعية فإن الدور العام الذي

تؤديه عملية الرقابة حينئذ يتمثل في تصحيح الانحرافات التي قد توجد في الأداء الفعلي كما تم رسمه أصلا في الأهداف، و عند محاولة تصحيح وإعادة الوضع إلى ما هو مطلوب وفق للمخطط فإنه قد يحدث أحد الأمور الثلاثة :

• أن تستمر الانحرافات في الظهور، و إن كان ذلك في الحدود المسموح بها، إن استمرار تذبذب الأداء،

بشكل ملحوظ يجب النظر إليه بدقة وحذر حيث أنه قد يكون مؤشر الأخطاء جوهرية في العملية الإدارية ؛

• قد يعجز نظام الرقابة عن تصحيح الانحرافات، و بذلك يخرج مستوى الأداء عن الخط المرسوم له وأيضا

عن الحدود المسموح بها زيادة أو نقص ومثل هذا الوضع إذا استمر لفترة طويلة نسبيا يؤدي حتما إلى

تدمير النظام ؛

• قد يكون نظام الرقابة دقيق و محكما و في هذه الحالة فإنه سرعان ما تتم السيطرة على الانحرافات وإعادة

الأمر إلى مساره المرسوم له ¹.

¹ السعيد بلوم، نفس المرجع السابق، ص 22 .

المطلب الثالث: دور التخطيط و الرقابة في التأثير على محاسبة التسيير

نتناول في هذا المطلب تخطيط المخزون ودورة الإجراءات و العمليات الازمة لإحكام الرقابة على المواد منذ ظهور الحاجة إليها حتى استخدامها في العمليات الإنتاجية وعن تكلفة المواد .

أولا تخطيط المخزون:¹

تبدأ عملية تخطيط المخزون من عناصر المواد والخدمات بتقدير الاحتياجات الازمة من كالم عنصر لفترة زمنية ملائمة مقبلة، قد تكون هذه الفترة شهرا، أو ثلاثة شهور، أو سنة أو أكثر، على حسب طبيعة العنصر، وعلى حسب كونه محليا أو مستوردا، وعلى حسب طول فترة الانتظار بين طلب العنصر واستلامه بالمخازن . فإذا كان سوق العنصر تنافسيا، وكان العنصر متوفرا في السوق المحلية فإن تقدير الاحتياجات يمكن أن يكون لفترة أقصر عما لو كان سوق العنصر غير تنافسيا، أو تنافسيا ولكن العنصر لا يتوفر إلا في السوق الخارجي، ذلك لطول فترة الانتظار في الحالة الأخيرة، أما إذا كان سوق العنصر غير تنافسيا فإن تخطيط الاحتياجات يلزم أن يكون لفترة طويلة لإمكانية الحصول عليه بأقل الأسعار الممكنة، وبصفة عامة فإنه يمكن القول أن تقدير الاحتياجات من عنصر معين من المواد و الخدمات يتوقف على العوامل التالية:²

- تقدير احتياجات العمليات الصناعية من العنصر على مدار الفترة التي يتم التخطيط لها ؛
- طول فترة الانتظار بين طلب العنصر من مصدر التوريد حتى وصول العنصر لمخازن المنشأة التي يتم التخطيط لعملياتها ؛
- الكميات السابقة وطلب توريدها ولم تصل بعد في الفترة السابقة للفترة التي يتم التخطيط لها ؛
- الكمية المتاحة من العنصر في المخزون حاليا ؛
- استخدامات العمليات الصناعية المتوقعة من العنصر على مدار فترة الانتظار ؛
- الكمية الواجب توفرها في المخازن من العنصر كحد أدنى أو كمخزون أمان يضمن استمرار العمليات الصناعية نظرا لما تمليه العوامل السابقة من سيادة ظروف عدم التأكد .

ثانيا الرقابة على المخزون:³

جرت الشركات الصناعية على استخدام العديد من الأنظمة للرقابة على مخزون المواد و الخدمات، وتختلف الأنظمة من حيث مدى الحاجة إلى ضرورة التحقق الدوري من الأوضاع الفعلية لعناصر المخزن من المواد

¹ عبد الحى مرعي، مرجع سبق ذكره، ص 310 309 .

² عبد الحى مرعي، نفس المرجع، ص 310 .

³ عبد الحى مرعي، نفس المرجع، ص 311 .

والخدمات الخاضع لها، كما تختلف من حيث التكلفة والعناية اللازمة لإجراء هذه المراجعة، كما تختلف امكانيات استخدام نظام معين على حسب الاختلافات في حجم الشركات وفي عناصر المخزون وتكلفة كل منها، فإذا كان عنصر المواد أو الخامات من العناصر المحددة لإمكانية استمرار العمليات الصناعية، أو كان من العناصر باهظة التكلفة فإنّ الحاجة التكلفة فإنّ الحاجة إلى التحقق قد تكون أسبوعياً أو في بعض الأحيان يومياً، ومن ثمّ يلزم أن يكون النظام المستخدم لها متوافقاً مع هذه الخصائص، حيث لا يمكن استخدام نظام المخزون الدوري لها مثلاً، أما العناصر قليلة التكلفة كثيرة العدد فقد يمكن الاكتفاء بالتحقق منها كل ثلاثة أشهر مثلاً أو ستة أشهر .

هذا وتهتم كل أنظمة الرقابة على عناصر المخزون من المواد والخامات بتوفير معلومات عن كل من حجم المخزون الملائم من العنصر، التكلفة التي تترتب على وجود العنصر بالمخزون بكميات كافية للاحتياجات المقدرة، والتكلفة التي تترتب على عدم وجود العنصر في المخزون بكميات كافية، وحتى يتم طلب العنصر من مورديه .

خلاصة الفصل:

- من خلال عرضنا لهذا الفصل، الذي خصصناه لتقديم المفاهيم الأساسية لفرعين متكاملين من نظام المعلومات المحاسبي، والمتمثلان في المحاسبة العامة، محاسبة التسيير، استنتجنا أنهما:
- مرتبطان ارتباطاً وثيقاً؛
 - من المهم أن نقر بأن المحاسبة التسيير تعد من أهم الركائز التي تقوم عليها النظام المحاسب؛
 - يعتبر النظام المحاسبي أهم مصادر المعلومات داخل المؤسسة باعتبارها تمثل أساس معالم اقتصاد السوق، بتقديمها كل المواصفات الكمية والنوعية، التي على أساسها يتوقف اتخاذ مجموعة من القرارات الهادفة إلى تحقيق المردودية المالية للمؤسسة وتحسين أداءها باستمرار.

الفصل الثاني

الإطار العام للنظام المحاسبي في قطاع المستشفيات

المبحث الأول

ماهية المستشفيات والوحدات
العلاجية

المبحث الثالث

التخطيط والرقابة على النظام
المحاسبي في المستشفيات

المبحث الثاني

النظام المحاسبي في المستشفيات

تمهيد:

تعد المستشفيات إحدى الوحدات الخدمية التي تقدم خدمات صحية، ولغرض الوقوف على أدائها ومدى تحقيق أهدافها لابد من تقييم هذا الأداء باستخدام مجموعة من الطرق والأساليب والمؤشرات والمعايير التي تعطي معلومات مفيدة تصلح لترشيد القرارات على مختلف المستويات وباعتبار أن المستشفى كوحدة تنظيمية تؤثر على محتوى النظام المحاسبي وما يتركز عليه من مبادئ تحكم تشغيله .

وهذا يعني أنها نظام معلومات محاسبي موجه بصفة رئيسية لخدمة المصالح الداخلية للمؤسسة والإدارة وكذلك اعتمادا على مخرجات المحاسبة العامة والمحاسبة العمومية.

ولهذا ستحاول تخصيص هذا الفصل للتعرف على ماهية المستشفيات والوحدات العلاجية، ثم دراسة النظام المحاسبي في المستشفيات، وبعدها إبراز التخطيط والرقابة على النظام المحاسبي في المستشفيات.

لذلك يتضمن الفصل ثلاث مباحث أساسية وكل مبحث يتضمن ثلاث مطالب نذكرها كالتالي :

المبحث الأول : ماهية المستشفيات والوحدات العلاجية .

المبحث الثاني : النظام المحاسبي في المستشفيات .

المبحث الثالث : التخطيط والرقابة على النظام المحاسبي في المستشفيات .

المبحث الأول : ماهية المستشفيات والوحدات العلاجية .

كانت المستشفيات وما تزال أحد أهم وأكبر مكونات النظام الصحي التي تقدم الخدمة الصحية في المجتمعات المنظمة، وقد اهتمت المجتمعات المنظمة عبر التاريخ وما تزال بإنشاء وإدامة المستشفيات من مختلف القطاعات والهيئات الحكومية والأهلية والخيرية .

المطلب الأول : تعريف المستشفيات والوحدات العلاجية .

كلمة مستشفى في العربية تعني الشفاء أي البرء من العلة ، وفي اللغة اللاتينية تعني إكرام الضيف، والمستشفى عبارة عن منظمة اجتماعية صحية تقوم بأداء جميع الوظائف العلاجية والوقائية والتدريبية والعلمية وكذلك الوظائف المهنية والتأهيلية بالإضافة إلى مهام البحث العلمي يهدف المساعدة في تحقيق الأهداف العامة للتخطيط الصحي على المستوى الوطني أو المحلي، وقبل كل شيء نتحدث باختصار عن تاريخ المستشفيات ومنتقل مباشرة إلى التعريفات الموجودة للمستشفى .

أولا تاريخ المستشفيات :¹

يعود تاريخ الطب والجراحة إلى أقدم العصور، ولكن تاريخ المستشفيات كمؤسسات اجتماعية لإيواء وعلاج المرضى يعود إلى تاريخ أحدث، ويلاحظ بأن مسلسل ولادة وتطور المستشفى عبر التاريخ جاءت نتيجة لتقدم الحضارة وتطورها وانتقال التركيز من الفرد إلى العائلة ثم إلى قيم الجماعة وأخيرا إلى المجتمع المنظم، بحيث ظهرت ونمت المسؤولية العامة أو المسؤولية المجتمعية عن الأقل حظا وأصبحت معترف بها من قبل جميع الأفراد في المجتمعات والدول تنص دساتيرها على حق الفرد في العلاج والخدمة الإستشفائية.

وفيما يلي استعراض موجز للتطور التاريخي للمستشفيات عبر العصور المختلفة:²

أ- **مستشفيات الهند القديمة** : يشير التراث الحضاري للهند أن بوذا في القرن السادس قبل الميلاد عين طبيبا لكل عشرة قرى وبنى مستشفيات للفقراء والمعاقين جسديا، كما بنا ابنه upatiso الملاجئ للمرضى وللنساء الحوامل والفقيرات، ومن المعروف أن المستشفيات وجدت في سيلان منذ 437 قبل التاريخ.

ب- **مستشفيات مصر القديمة** : تطور الطب في مصر منذ العهود القديمة والتي تعود إلى العصور الداينستية .

¹ فريدتوفيق نصيرات، إدارة المستشفيات، كلية الأعمال-الجامعة الأردنية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، 2014، ص 27 .

² فريدتوفيق نصيرات، نفس المرجع، ص ص 28 29 .

ت- المستشفيات اليونانية والرومانية القديمة : استعملت معابد الآلهة في الحضارتين اليونانية والرومانية القديمة كمستشفيات إلا أنها كانت بعيدة عن المستشفى كما هو معروف الآن .

ث- مستشفيات العصور المسيحية الأولى : قبل المسيحية كانت المستشفيات الأولى معابد مكرسة لإله الطب حيث كان علاج المرضى طقوس من السحر والشعوذة والشعائر الدينية .

ج- المستشفيات الإسلامية : أبدى المسلمون اهتماما كبيرا في مجال رعاية المرضى حيث بنوا مؤسسات صحية فاخرة لرعاية المرضى في كل من بغداد والقاهرة ودمشق وقرطبة وغيرها من المدن التي خضعت للحكم الإسلامي .

ح- مستشفيات العصور الوسطى : استمر الدين ليكون العامل المؤثر والمسيطر في تأسيس المستشفيات خلال العصور الوسطى .

خ- مستشفيات عصر النهضة الأوروبية : نتيجة للحركة العلمية التي شهدتها أوروبا مع نهاية القرن الرابع عشر والتي تميزت بإحياء العلوم والمعارف والاطلاع على علوم الحضارة الإسلامية والاستفادة منها والبناء عليها، ظهرت الكثير من المستشفيات الجديدة وازداد عدد الأطباء وتم تحويل مراكز العزل إلى مستشفيات .

و- المستشفيات الحديثة (مستشفيات القرن العشرين) : أدت الفتوحات العلمية والمكتشفات والاختراعات التي حصلت في نهاية القرن التاسع عشر وأوائل القرن العشرين إلى تقدم كبير في أبعاد الرعاية الصحية والإستشفائية في المستشفيات الحديثة .

وفي الأخير نأتي إلى أن المستشفيات في وقتنا الحالي مازالت تشهد تطورات سواء من الناحية الخدمانية أو الناحية الإدارية فهي تختلف عبر الزمن باختلاف وتطور التكنولوجيات والوسائل الحديثة المستخدمة في القطاعات الإستشفائية مما يسهل تطورها وتحسين الخدمة .

ثانيا تعريف المستشفيات

وكما تحدثنا سابقا توجد عدة تعاريف للمستشفيات والوحدات العلاجية وتتضمن تقريبا نفس المفهوم ونذكر منها ما يلي :

« المستشفى هو عبارة عن تنظيم مركب من مهن ذات درجة عالية من التخصص ومتعددة ومتشابهة

ومن ثم تعكس مجموعة من المتغيرات الوصفية السلوكية والكمية الفسيولوجية»¹.

عرفت الجمعية الأمريكية للمستشفيات المستشفى على أنه « مؤسسة تحتوي على جهاز طبي منظم يتمتع بتسهيلات طبية دائمة»².

وقد عرفت منظمة الصحة العالمية تعريفاً آخر للمستشفى من منظور وظيفي على أنه « جزء أساسي من تنظيم اجتماعي وطبي تتلخص وظيفته في تقديم رعاية صحية كاملة للسكان علاجية كانت أو وقائية، وتمتد خدمات عيادته الخارجية إلى الأسرة في بيئتها المنزلية، كما أنه أيضاً مركز لتدريب العاملين الصحيين، وللقيام ببحوث اجتماعية حيوية »³.

ونستخلص من كل التعاريف السابقة أن المستشفى هو مؤسسة صحية معقدة التركيب والتنظيم لأسباب كثيرة أهمها أن المستشفى يقدم النشاطات والأعمال الطبية والتمريضية إلى جانب الأعمال الدارية والمالية والمحاسبية، ويتعامل مع جميع فئات وطبقات المجتمع وكذلك احتواء المستشفى على عدد كبير من أنواع المهن والمهارات في المجالات الطبية المختلفة .

المطلب الثاني : خصائصها المميزة

تجمع أدبيات الإدارة الصحية والباحثين في أدبيات القطاع الصحي ومؤسساته على أن المستشفى هو أحد أكثر التنظيمات تعقيداً وتميزاً في الوجود بالمقارنة مع التنظيمات الأخرى بما فيها التنظيمات الخدمية، وقد أبدى الكثيرون ممن درسوا المستشفيات كتنظيمات دهشتهم من أن مثل هذه المؤسسات لا يمكنها أن تعمل على الإطلاق، ومما لا شك فيه هذا التعقيد والتميز ينبع من خصوصية وتميز المستشفى عن غيره من التنظيمات وما يتطلبه ذلك من ترتيبات إدارية وتنظيمية خاصة تتفق مع طبيعته المتميزة .

¹ صلاح محمود ذياب، إدارة المستشفيات والمراكز الصحية الحديثة، دار الفكر ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص 2007 .

² صلاح محمود ذياب، نفس المرجع، نفس الصفحة.

³ منظمة الصحة العالمية، منشورات منظمة الصحة العالمية، إدارة المستشفيات، سلسلة تقارير، جنيف، سويسرا، 1980، ص 107 .

يتميز المستشفى والمؤسسة الصحية بمجموعة من الخصائص يمكن إيجازها بما يلي¹:

- تعدد الوظائف والمهن العامة في المؤسسة الصحية مما أدى إلى زيادة تعقيد وصعوبة إدارة هذه المؤسسات (المؤسسات والمراكز الصحية)
- وجود أكثر من خط للسلطة داخل المؤسسة الصحية وهذه الخطوط أدت إلى وجود نوع من التعارض والصراع على السلطة داخل المستشفى بين مختلف المهن والمستويات الإدارية؛
- عدم وجود خط واضح وثابت للإنتاج وتقديم الخدمة وصعوبة التنبؤ بالحالات المرضية التي تراجع المستشفى تلعب دورا كبيرا في عدم تحديد نمط ثابت لتقديم الخدمات الطبية ؛
- صعوبة تقييم الخدمات الطبية المقدمة بحيث يصعب إيجاد قيم كمية للخدمات الطبية التي يقدمها المستشفى ؛
- كثرة القوانين والأنظمة والتعليمات التي يطبقها المستشفى أثناء تأدية العمل ؛
- وجود عدة أهداف للمستشفى والمركز الصحي، مثل تقديم الخدمات الطبية واستخدام التكنولوجيا الطبية وتدريب العاملين والبحث العلمي ؛
- الخدمة المستمرة والدائمة خلال الفترات الزمنية . (على مدار الساعة) ؛
- التعقيد في تركيب المؤسسة الصحية بسبب كثرة إعداد وأنواع المهن والوظائف العاملة في المستشفى .

ولها خصائص أخرى نختصرها في ما يلي²:

- يغلب الطابع العاطفي أحيانا في اتخاذ القرار في المستشفى وأن المؤسسة الصحية تتعامل مع الإنسان وصحته كأهم عامل من العوامل التي يهتم بها الإنسان ؛
- التقسيم الواسع للعمل وتنوع واختلاف التركيبة الاجتماعية للعناصر البشرية العاملة في المستشفى ؛
- تداخل الخدمات والأنشطة واعتمادها الكبير على بعضها البعض .

¹ . د. صلاح محمود ذياب، نفس المرجع السابق، ص ص 223 224 .

² د فريد توفيق نصيرات، إدارة المستشفيات، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، 2014، ص 51 .

المطلب الثالث : أهميتها وأهدافها

إن للمستشفى أهمية كبيرة لا تنحصر في عنصر معين وإنما تتجلى في جميع النواحي ومرتبطة فيما بينها حيث مرت أهداف المستشفى بتطور دائم وانتقال عبر مسلسل تطور المستشفى نفسه ويعد نشاط المستشفيات من الأركان الأساسية لإنجاح برامج الصحة العامة والطب الوقائي في بلدان العالم كافة، إذ تسعى المستشفيات إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يمكن توضيحها بالآتي¹:

- المحافظة على الصحة العامة بأعلى مستوى ممكن من الرعاية الطبية وبأقل التكاليف ؛
- تحقيق مستوى مرض من الربحية في حالة تقديم الخدمات العلاجية بأجر ؛
- توفير خدمات علاجية متميزة تساعد على تحقيق مركز تنافسي قوي ؛
- تطوير أداء الكوادر الطبية من أطباء وهيئات تريض وفنيين .

وهناك أهداف أخرى نذكر بعضها منها²:

- تعدد الأهداف التي يسعى المستشفى الحديث إلى تحقيقها ؛
- تقديم مستوى عال وجيد من الرعاية الطبية وبأقل كلفة ممكنة لما تتطلبه من إمكانيات مادية ومخصصات مالية إضافية ؛
- ضمان تنظيم وبرمجة توزيع العلاج الشفائي والتشخيص إعادة التأهيل الطبي والاستشفاء ؛
- تطبيق البرامج الوطنية الصحية ؛
- ضمان حفظ الصحة والنقاوة ومكافحة الأضرار والآفات الاجتماعية ؛
- ضمان تحسين مستوى مستخدمي مصالح الصحة وتحديد معارفهم .

¹ أ مقداد احمد الجليلي، استخدام الأدوات المحاسبية في تقييم أداء المستشفيات، تنمية الراقدين، الموصل العراق، 2006، ص 23 .

² د فريد توفيق نصيرات، نفس المرجع السابق، ص 50 .

المبحث الثاني: 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 خاص تقدم خدماتها بأجر يحقق عائد مجزى للمستشفى، ففي الحالة الأولى تكون المستشفى وحدة خدمات عامة تقوم الدولة أو الجمعيات الخيرية بتمويلها باعتبارها منشأة لا تسمى لتحقيق الربح، وتتبع في الغالب نظام المحاسبة في الوحدات الحكومية والذي يقوم أساساً على تخصيص اعتمادات مالية وتوزيعها على الأنشطة المختلفة بالمستشفى، حيث يتم مراقبة الأنفاق طبقاً للأبواب والبند أو عناصر المصروفات المختلفة التي يتم اعتمادها مسبقاً في شكل موازنة تقديرية أما في الحالة الثانية وهي المستشفيات الخاصة فهي تصمم نظامها المحاسبي الخاص بما يوفر احتياجات الإدارة من البيانات المحاسبية المختلفة وأيضاً بما يمكن قياس نتائج أعمال المستشفى عن طريق مقابلة الإيرادات بالمصروفات عن فترة زمنية منتهية .

المطلب الأول : التعريف بالنظام المحاسبي في المستشفيات

يعد النظام المحاسبي في المؤسسات الإستشفائية والوحدات العلاجية من أهم الأنظمة المالية إذ يساهم في تقديم تحليل واضح عن طبيعة عملها والنشاطات المالية الخاصة بها حيث يمكن إعطاء عدة تعاريف لهذا النظام. يعرف النظام المحاسبي في المستشفيات بأنه : « مجموعة من العمليات اليدوية والمحاسبية التي تهدف إلى إنشاء السجلات المحاسبية ومن ثم الضوابط والطرق التي تساعد على تحليلها وتلخيصها حتى يسهل التعامل معها والاستفادة منها في اتخاذ القرارات ضمن بيئة المؤسسة »¹.

لقد عرف كمال الدين الدهراوي نظام المعلومات المحاسبي كما يلي : « نظام المعلومات المحاسبي يتعلق بالبيانات الاقتصادية الناتجة عن الأحداث الخارجة أو العمليات الداخلية، ومعظم هذه البيانات الاقتصادية ناتجة عن الأحداث الخارجة أو العمليات الداخلية، ومعظم هذه البيانات الاقتصادية يعبر عنها في صورة مالية وهذه المعلومات المالية التي تمثل عمليات تسجيل (كم من الأرباح تحققت؟) ومعلومات رقابية (ما هو مقدار المدفوعات مقارنة بالميزانية؟) ومعلومات لاتخاذ القرارات (التكاليف والمنافع الخاصة بمنتج جديد) »².

يبين هذا التعريف أهمية المحاسبة من حيث وظيفتها كنظام معلومات فرعي في المؤسسة ومدى أهميتها مما يؤدي إلى توفير أداة المسيرين لتسمح لهم بمعرفة شاملة لممتلكات المؤسسة سواء النقدية منها أو غير النقدية.

¹ موقع انترنت تم الإطلاع. www.mawdoo3.com

² تولقي هنية، مرجع سبق ذكره، ص 32 .

« تعد المستشفى بمثابة وحدة محاسبية قادرة على الشراء والبيع، حيث يدور في نطاقها مجموعة من الأحداث الاقتصادية التي يمكن المحاسبة عنها والتقرير عنها»¹.

« المستشفى تعتبر منظمة صحية تنطوي على مجموعة من الخدمات والمستلزمات والمهارات الطبية وغير طبية، بالإضافة إلى مجموعة من الخدمات والمستلزمات تكون جميعاً مزيجاً يهدف إلى خدمة المرضى الحاليين والمحتملين، وإشباع حاجاتهم»².

وهنا نأتي إلى معرفة أن المستشفى من أهم المنشآت الخدمية التي تقدم خدمات صحية متكاملة والتي تقدم لإشباع حاجات صحية سواء كانت خدمات طبية تشخيصية أو علاجية أو خدمات ترفيهية .

المطلب الثاني : أهداف وخصائص النظام المحاسبي في المستشفيات

إن النظام المحاسبي في المستشفيات له عدة خصائص يتميز بها وأهداف يسمو إلى تحقيقها ويختلف النظام المحاسبي في المستشفيات باختلاف ما إذا كانت المستشفى تقدم خدمات عامة بلا مقابل أو برسوم رمزية .

أولاً : أهداف النظام المحاسبي في المستشفيات

بهدف النظام المحاسبي في المستشفيات إلى :³

- متابعة التعاملات مع المرضى، وإمساك الحسابات الخاصة بهم وتسجيل معاملاتهم مع المستشفى أولاً بأول، بحيث يمكن إعداد فاتورة علاج لكل مريض على حدة نظر لاختلاف الخدمات المقدمة لكل مريض حسب حالته ؛
- توفير المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط وإعداد الموازنات ومتابعة تنفيذها، وذلك من خلال التقارير الدورية التي تقدم لإدارة المستشفى لتمكينها من متابعة مستوى الإنفاق على الخدمات المختلفة وفقاً للموازنة التخطيطية الموضوعية ؛

¹ د محمد عباس بدوي و د الأميرة إبراهيم عثمان، النظام المحاسبي للمنظمات الهادفة للربح وغير الهادفة للربح، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2007، ص 286 .

² د محمد عباس بدوي و د الأميرة ابراهيم عثمان، نفس المرجع، نفس الصفحة .

³ د محمد سامي راضي، المحاسبة عن المستشفيات والوحدات العلاجية، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، 2007، ص 25 .

- المحافظة على أصول المستشفى ووضع الكفيلة بتوفير الحماية للأصول ومنع التلاعب والاختلاس وسوء الاستخدام عن طريق تطبيق الضوابط الرقابية الشديدة ؛
- إعداد الحساب الختامي للمستشفى عن كل فترة زمنية بإعداد حساب الإيرادات والمصروفات ؛
- إعداد المركز المالي للمستشفى في نهاية كل عام .

وهناك أهداف أخرى نختصرها فيما يلي :¹

- مساعدة وظيفة المراقبة الداخلية من خلال المحافظة على الموارد واحترام تعليمات التسيير ؛
- تقييم الأداء بإصدار ميزانيات حساب النتائج الشهرية ؛
- الحفاظ على أصول المؤسسة ومنعها من التحويل، من خلال السماح للمراجعين بالاكشاف السريع لمرتكبي هذه العمليات ؛
- مراقبة التسيير من خلال مقارنة القيم الحقيقية مع القيم المقدرة، أو عن طريق تتبع القيم المحاسبية، ومن ثم القيام بتحليل الانحرافات ؛

ثانيا: خصائص النظام المحاسبي في المستشفيات :

يتميز النظام المحاسبي في المستشفيات بالعديد من الخصائص لعل أهمها :²

- تنوع أسس المحاسبة المطبقة : تعتمد النظم المحاسبية في المستشفيات على نوعين مختلفين من الأسس المحاسبية ؛

ونذكر هذان النوعان فيما يلي :

- أسس محاسبة الإعتمادات : وهي التي تستخدم في الوحدات الحكومية أو المنشآت غير الساعية لتحقيق الربح، حيث تطبق محاسبة الإعتمادات في المستشفيات الحكومية، وكذلك في المستشفيات التي تمولها الجمعيات الخيرية ، فضلا عن المستشفيات التي تتلقى هبات وتبرعات مقيمة، حيث تكون الأموال المتاحة للمستشفى في شكل إعتمادات مالية تتضمنها موازنة تقديرية، ويتم مراقبة الإنفاق للتأكد من الالتزام في الإنفاق بينود المصروفات المختلفة ؛

¹مرابطي نوال، مرجع سبق ذكره، ص 21.

²محمد سامي راضي، المرجع السابق، ص 26 .

➤ الأسس والمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً : وهي تلك الأسس المتبعة في المنشآت الاقتصادية الساعية إلى تحقيق الربح، وتطبق هذه الأسس في المستشفيات الخاصة، ويترتب على ما سبق أن محاسبة الإعتمادات تعتمد على استخدام الأساس النقدي في قياس إيرادات ومصروفات الفترة، بينما يطبق أساس الاستحقاق في قياس إيرادات ومصروفات 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 والهبات المقيدة لتقديم الخدمات العلاجية مجاناً لبعض فئات المرضى ذوي الدخل المحدود.

- يجب أن تتوفر المستندات والدفاتر والسجلات المحاسبية القانونية، التي يجب أن يتصف بها النظام المحاسبي بتحقيق الدقة في تنفيذ العمليات المالية ؛
- العمل على تحقيق الموازنة بين الإيرادات التي تتحقق والمصاريف التي تكبدتها المؤسسة في سبيل تلك الإيرادات، والعمل على تقليل حجم النفقات والرقابة على عمليات الصرف ؛
- توفير وسائل الرقابة والضبط على الحسابات المختلفة في المؤسسة ؛
- أن يتصف بالمرونة والبساطة لمواجهة ما يحدث من تغيرات في المستقبل ؛
- الخدمات التي تقدمها المستشفيات لمرضاهم خدمات متجانسة وغير نمطية وتتوقف على حالة المريض والعلاج اللازم، ومن ثم تختلف تكلفة كل مريض عن الآخر، وهو الأمر الذي يستوجب تسجيل تكلفة كل مريض بطريقة مستقلة ؛
- السرعة والدقة في إعداد وتجهيز البيانات واستخراج النتائج، حيث تتسم طبيعة العمل في المستشفيات بالسرعة حيث يتلقى المريض الخدمة العلاجية، وقد يغادر المستشفى بعد ذلك مباشرة مما يقتضي بملاحقة خدمات المستشفى بالتسجيل أولاً بأول وتحديد المبالغ المستحقة على المرضى ليقوموا بسدادها قبل الخروج حرصاً على مستحقات المستشفى ؛
- يجب تصميم النظام المحاسبي في المستشفى بحيث يسمح بإظهار حجم النشاط اليومي والشهري للمستشفى، وبطريقة تتيح للإدارة فرصة اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب ؛
- ضرورة تطبيق أسس ومفاهيم محاسبة التكاليف في إطار النظام المحاسبي الشامل للمستشفى ؛

- توفير المعلومات التكاليفية اللازمة لكافة المستويات الإدارية المسؤولة بالمستشفى بالشكل الملائم وفي التوقيت المناسب لمساعدتها في أداء مهامها من تخطيط ورقابة وتقييم أداء ؛

عند حساب نتائج أعمال المستشفيات تستخدم مصطلحات المصروفات والإيرادات للتعبير عن التدفقات المالية من وإلى المستشفى¹ ؛ .

المطلب الثالث : مكونات النظام المحاسبي في المستشفيات

يتكون نظام المعلومات المحاسبية بصفة عامة من مجموعة من المقومات الأساسية التي تستخدم في تجميع وتسجيل العمليات والأحداث المالية وتبويبها وتلخيصها وتحليلها وتحديد نتائجها والتقرير عنها، وذلك بهدف توفير المعلومات المحاسبية اللازمة للإدارة والمستفيدين منها والمتعاملين معها، ومن البديهي أن تتوافق هذه المقومات وتتكيف مع طبيعة النشاط الذي تطبق فيه، بالإضافة إلى حجم المنشأة وأنواع الخدمات المقدمة والشكل القانوني والجهة المالكة. وعلى هذا الأساس فإن النظام المحاسبي في المستشفيات الخاصة والمستشفيات المملوكة للجمعيات الخيرية يقوم على المقومات الأساسية التالية:²

1-الدليل المحاسبي : وهو عبارة عن بيان بأسماء وأرقام الحسابات المختلفة المفتوحة بدفتر الأستاذ مبيوبة ومرقمة في مجموعات متجانسة .

2-المجموعة المستندية: يعتمد النظام المحاسبي على مجموعة من المستندات بهدف تجميع وتسجيل وتبويب البيانات المالية والتحقق من صحة العمليات، وتعد هذه المستندات المصدر الرئيسي للقيود والدليل الموضوعي والقانوني على صحة تلك العمليات. ويمكن تقسيم المجموعة المستندية التي تتطلبها طبيعة عمل المستشفيات إلى ثلاث مجموعات هي:

- مستندات خاصة بمتابعة حركة المرضى: إيصال حجز أو كشف، إذن دخول مريض، خطاب تحويل، بطاقة علاج، فاتورة أو كشف حساب المريض، إذن صرف أدوية، إيصال استلام نقدية من المريض، إذن خروج... الخ ؛
- مستندات خاصة بالتبرعات والإعتمادات المقيدة ؛

¹ محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 27 .

² موقع انترنت تم الاطلاع عليه، www.gropmaarifa.com .

- مستندات خاصة بالأنشطة الأخرى بالمستشفيات : بطاقات حصر أنشطة الأطباء، كشف المرتبات والأجور، فواتير شراء الأغذية و الأدوية والوقود، طلب شراء، أمر شراء، محضر فحص وإستلام، إذن صرف من المخزن، بطاقة صرف، ... الخ .

3- المجموعة الدفترية : يتم تحديد وتصميم المجموعة الدفترية بشكل يساعد على حصر جميع العمليات والأحداث المالية المتعلقة بنشاط المستشفى وقياس نتيجة نشاطه وبيان مركزه المالي، بالإضافة إلى توفير المعلومات المحاسبية اللازمة للإدارة لإتخاذ القرارات الملائمة، وتتكون المجموعة الدفترية في المستشفيات من مجموعتين من الدفاتر هما:

3-1 الدفاتر المحاسبية : ترتبط الدفاتر والسجلات المحاسبية التي تستخدم في تسجيل وتبويب العمليات المالية ببعضها البعض اعتماداً على الطريقة المحاسبية المتبعة (الطريقة الإيطالية، الطريقة الأمريكية، الطريقة الألمانية، الطريقة الفرنسية، الطريقة الانجليزية)، وفيما يلي يمكن عرض أهم دفاتر اليوميات المساعدة ودفاتر الأستاذ المساعدة التي يمكن إستخدامها في النظم المحاسبية بالمستشفيات، وذلك كما يلي:

- دفاتر اليوميات المساعدة، وتشمل:

- دفتر يومية النقدية (المقبوضات والمدفوعات) ؛
- دفتر يومية إيرادات العيادة الخارجية ؛
- دفتر يومية العيادة الداخلية ؛
- دفتر يومية المصروفات النثرية ؛
- دفتر اليومية العامة (المركزية) .

- دفاتر الأستاذ المساعدة، وتشمل:

- ✓ دفتر أستاذ مساعد المرضى ؛
- ✓ دفتر أستاذ مساعد المدنين ؛
- ✓ دفتر أستاذ مساعد الدائنين ؛
- ✓ دفتر أستاذ مساعد المخازن ؛
- ✓ دفتر أستاذ مساعد الأصول الثابتة .

2-3 السجلات الإحصائية و البيانية : إلى جانب الدفاتر المحاسبية التي تشكل أحد المقومات الرئيسية للنظام المحاسبي، يحتاج العمل في المستشفيات إلى إستخدام مجموعة أخرى من السجلات الإحصائية والبيانية لأحكام الرقابة على أوجه النشاط المختلفة بالمستشفى، ولعلّ أهم هذه السجلات الإحصائية والبيانية هي :

- سجل الإستقبال ؛
- سجل العيادة الخارجية ؛
- سجل النزلاء (مرضى الإقامة) ؛
- سجل المواعيد ؛
- سجل الإشغال ؛
- سجلات الأقسام الطبية ؛.

المبحث الثالث: التخطيط والرقابة على النظام المحاسبي في المستشفيات

إن التخطيط والرقابة من أهم الوظائف الإدارية الهامة في أي مؤسسة صحية أو غير صحية وذلك للسير الحسن لها وللتأكد من أن نشاطات هذه المؤسسة تتم بصورة جيدة ومثالية وبواسطتهما تتم تلبية الحاجات والطلبات على الخدمات الصحية من جهة وحسن مسايرة وتسيير النظام المحاسبي في المؤسسات الإستشفائية .

المطلب الأول : التخطيط على النظام المحاسبي في المستشفيات

لقد أصبح التخطيط في الوقت الحاضر من الضروريات الملحة في مختلف ميادين ومجالات الحياة وفي مختلف المستويات الإدارية والأنظمة المحاسبية بمختلف نشاطات الحياة وعبر مختلف الأزمنة واهتمام الأفراد والجماعات والمؤسسات والدول والمنشآت الصحية وغير الصحية بالتخطيط .

أولا تعريف التخطيط الصحي :

يوجد العديد من التعريفات للتخطيط الصحي، ويمكن استعراض بعض تعريفات التخطيط الصحي كالآتي:
منظمة الصحة العالمية عرفت التخطيط الصحي بأنه : « العملية التي تقوم على تحليل البيانات وتحديد الاحتياجات وتقدير الموارد المتاحة ، واستعمال نتائج هذا التحليل في الإعداد للتغيير وفقا لأهداف مقصودة ومحددة مسبقا»¹ .

وفي تعريف آخر « هو عبارة عن مرحلة التفكير التي تسبق أي عمل واتخاذ القرارات باتجاه مجموعة من الأهداف الواجب تحقيقها والعناصر الواجب استخدامها مادية كانت أو بشرية وكذلك مجموعة القرارات التي تواجه سير العمل والإجراءات التفصيلية التي تتبع لتنفيذ الأعمال مع وضع البرامج الزمنية اللازمة»² .
في الأخير نجد أن جميع تعريفات التخطيط الصحي تصب في تعريف واحد وهو : «أن التخطيط الصحي هو الاهتمام بالأمر المستقبلية وتحديد ما نريد في المستقبل وكيف نحقق الأهداف، وأيضا هو عملية ديناميكية تتلائم مع كافة المتغيرات البيئية الداخلية والخارجية مع وجود إمكانية لتعديلها وفق ما تقتضيه وتتطلبه

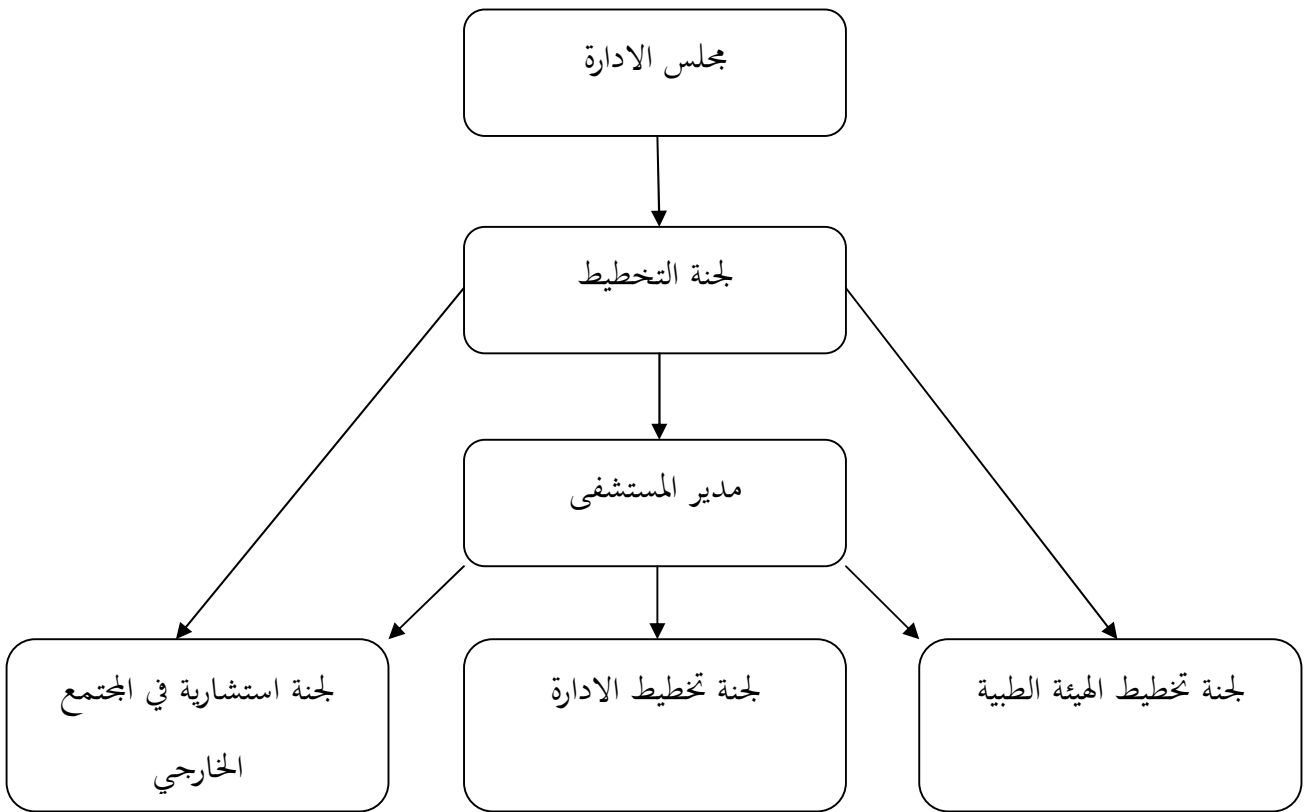
¹ د صلاح محمود ذياب، مرجع سبق ذكره، ص 81.

² تأليف جوني دانييل، ترجمة د. طارق عطية عبد الرحمان، راجع الترجمة: أ.د. محمد بن إبراهيم عقيل، تخطيط الخدمات الصحية، فهرسة الملك فهد الوطنية أثناء النشر، الرياض، 1426هـ، ص 15.

الظروف»¹.

ونأتي في الأخير إلى أن التخطيط الصحي على أنه دراسة الواقع الصحي الحالي من أجل تحقيق أهداف صحية مستقبلية منطقية ومقبولة مع الأخذ بعين الاعتبار الدراسات والتجارب السابقة في المجال الصحي والبيئي .

الشكل (2-1) : مدخل لجنة التخطيط



المصدر : د. فريد توفيق نصيرات، مرجع سبق ذكره، ص 139 .

¹تأليف جوني دانييل، نفس المرجع السابق، نفس الصفحة .

ثانيا أهمية التخطيط الصحي :

للتخطيط أهمية بالغة في أي مستشفى أو مؤسسة صحية، فالتخطيط يحدد الاتجاه الذي سوف تسير عليه المؤسسة الصحية مستقبلا، ويساعد في تحقيق الأهداف المرسومة والمرغوبة، ويحقق درجة و مستوى متقدم من الرضا لدى العاملين من خلال المشاركة في وضع الخطة ووضع تحقيق الأهداف، وتبرز أهمية التخطيط أيضا من خلال المساعدة في رسم السياسات العامة للمستشفى ومن خلال توزيع المواد المتاحة، بالإضافة أيضا إلى أهمية التخطيط في المنافسة ورفع مستوى الخدمات الصحية وكيفية ملائمتها للنظام المحاسبي في المستشفى والمحافظة على استمرارية عمل المؤسسة الصحية.¹

إن التخطيط يدخل في كافة الوظائف الإدارية من تنظيم ورقابة وإشراف واتخاذ قرار وتبرز أهمية التخطيط في تحديد المعايير التي يعتمد عليها في عملية الرقابة وتقييم مستوى الأداء والانجاز للعاملين في المؤسسة الصحية وهكذا إضافة إلى ذلك فان أهمية التخطيط تبرز من خلال مجموعة كبيرة من العوامل أهمها:²

- درجة وأهمية التخطيط بالنسبة للإدارة والمجتمع ؛
- تكلفة الخطة ورغبة الإدارة في الالتزام بالتخطيط ؛
- شمولية التخطيط فكلما كانت الخطة أكثر شمولية تزداد أهميتها ؛
- درجة ونطاق التأثير ، إن أهمية الخطة تزداد باتساع نطاق تأثير الخطة .

المطلب الثاني : الرقابة على النظام المحاسبي في المستشفيات

تعتبر الرقابة من الوظائف الهامة في أي مؤسسة صحية أو غير صحية وذلك للتأكد من أن نشاطات هذه المؤسسات تتم بصورة جيدة ومثالية ، وترتكز على قياس النشاطات التي تقوم بها، ضمن معايير وضعت مسبقا ، وأن الرقابة من مهام ومسؤوليات المدراء ورؤساء الأقسام ورؤساء الشعب ومختلف العاملين في مجال المحاسبة والأنظمة الحاسوبية .

¹ د.صلاح محمود ذياب، مرجع سبق ذكره، ص 83 .

² نفس المرجع، نفس الصفحة .

أولا تعريف الرقابة الصحية :

« الرقابة تطلق على مجموعة الأعمال المتعلقة بمتابعة تنفيذ الخطة وتسجيل الأرقام التي تتحقق وتحليلها للتعرف على مدلولاتها ثم اتخاذ ما يلزم من إجراءات لتنمية أي اتجاه يساعد على تحقيق الأهداف أو معالجة الانحرافات »¹.

وتم تعريفها أيضا على أنها : «قياس الأداء وتصحيحه لموافقة المعايير الموضوعية، وعرفها آخرون على أنها قوة وسلطة ونفوذ ومن خلالها تستطيع تحديد كيفية إتمام الأعمال وأنها أيضا قياس أداء الأعمال التي يقوم بها المرؤوسين وتصحيحها لضمان تحقيق الأهداف»².

«الرقابة هي عملية تنظيم موارد وفعاليات وأنشطة التنظيم وفقا لمتطلبات الخطط مما يشير إلى الترابط المباشر والقوى من عملية الرقابة وعملية التخطيط»³.

نأتي إلى معرفة أن العملية الرقابية على قدر كبير من الأهمية والضرورة في أي تنظيم فإنها تستوجب اهتماما أكبر وتحتل أهمية أعظم في منظمات الرعاية الصحية، فالخطأ والخلل في أداء هذه الخدمات لا يمكن إصلاحه في كثير من الأحيان والنتائج المترتبة عليه كبيرة وخطيرة بلا شك مما يستدعي الإهتمام بالرقابة على هذه الخدمات .

ثانيا خطوات الرقابة على النظام المحاسبي :

تشمل خطوات الرقابة ككل على أربعة مراحل⁴:

تبدأ بتحديد الأهداف ثم تحديد معايير الأداء وقياس الأداء الفعلي وأخيرا اتخاذ الإجراء التصحيحي المناسب .

1- تحقيق الأهداف : إن أي عملية محاسبية مهما كانت لا بد أن يكون لها هدف وأي إجراء أو نشاط في المؤسسة أو المستشفى يجب أن تكون من أجل تحقيق هدف معين، والرقابة ليست هدفا بحد ذاتها وإنما وسيلة لتحقيق هدف، وللمستشفى مجموعة كبيرة من الأهداف المرتبطة بتحسين الوضع الصحي للمواطنين، وزيادة معدل

¹ د. صلاح محمود ذياب، مرجع سبق ذكره، ص 183.

² نفس المرجع، نفس الصفحة .

³ موقع انترنت تم الاطلاع عليه، www.al-jazirah.com

⁴ د. صلاح محمود ذياب، مرجع سبق ذكره، ص ص 185 186.

الأعمار، وتقليص إعدادات الوفيات وأهداف أخرى كثيرة لا مجال لاستعراضها ولكنالمهم تحديد نوعالأهداف المراد تحقيقها وتوفر ميزات خاصة في تلكالأهداف ومن أهم المميزات التي يجب أن تتوفر في الهدف وبدونها لا يمكن أن يكون هدفا .

2- تحديد معايير الأداء: إن عملية الرقابة تتطلب إيجاد معايير لكل مهنة ، حيث أن أعداد المهن الصحية

وغير الصحية العاملة في المستشفى كبيرة جدا فانه من الصعوبة إيجاد معايير دقيقة وهذا لا يعني عدم وضع معايير بل يجب وضع معايير مناسبة قدر الإمكان من قبل كل مؤسسة صحية من النواحي الكمية والنوعية والفترة الزمنية لانجاز العمل بالإضافة إلى التكلفة وترجمة تلك المعايير إلى أرقام ليتسنى سهولة قياسها .

أنواع المعايير الممكن استخدامها للرقابة في المستشفيات :

أ- المعايير الكمية: عبارة عن كمية العمل الذي يجب على الموظف انجازه خلال فترة زمنية محددة ، فمثلا كم

مريض يمكن أن يفحص الطبيب في العيادات الخارجية في اليوم ، أو كم عدد الوصفات الطبية التي يستطيع الصيدلي صرفها ، وهو ما يطلق عليه المعايير الإنتاجية أو الربحية .

ب- المعايير النوعية: يشمل في الغالب هذا النوع من المعايير اتجاهات الموظفين كمعدلات الغياب وترك

العمل .

دمج المعايير الكمية والنوعية كمعيار جديد : يتم الاعتماد عليه في الكثير من المؤسسات الصحية، وهنا تستفيد المؤسسة من مميزات كل نوع من هذه الأنواع .

ت- المعايير الزمنية: عبارة عن وضع عدد الخدمات أو نوعية الخدمات التي يجب أن تقدم خلال فترة زمنية

محددة .

ث- معايير التكلفة: وهي قياس التكاليف المقبولة والمنطقية لتقديم خدمة معينة .

والمستشفيات أحيانا تلجأ إلى المعايير المعنوية والتي يصعب قياسها ولكنها تعتبر مؤشر ضعيف لقياس طبيعة وجودة

الخدمة المقدمة ، ومهما كانت المعايير التي ستبناها المؤسسة الصحية فلا بد لها أن تتناسب مع الأمور التالية:¹

- الهدف العام للمستشفى وطبيعة العمل فيه ؛
- تنوع المهن والتكنولوجيا المستخدمة في المستشفى ؛

¹د. صلاح محمود ذياب، نفس المرجع السابق، ص 186

- رغبة الإدارة العليا وإستراتيجيتها وسياستها ؛
- إعداد المرضى والمراجعين للمستشفى ؛
- القدرات والكفاءات والمهارات المتوفرة لدى العاملين في المستشفى ؛
- عوامل أخرى تحددها الإدارة العليا في ضوء المتغيرات البيئية المختلفة .

يمكننا استخدام الخطوات التالية في وضع المعايير لفني المختبر مثلا ويمكن استخدامهم لمختلف المهن الطبية التمريضية والمهن الطبية المساندة، ويتم تكليف خمسة فنيين بعمل فحص السكري، بحيث يقوم كل فني بعمل فحص السكري لهؤلاء المرضى على مدار العشرة أيام وتحسب مدة الفحص الواحدة بالدقائق من قبل كل فني على حدى، ويظهرها الجدول التالي :

الجدول (1-2) : وضع المعايير الفني المختبر

الأيام	معدل عدد المرضى/اليومي	معدل عمل الفحص الواحد للفني 1	الفني 2	الفني 3	الفني 4	الفني 5
الأول	25	11 دقيقة	12	14	16	14
الثاني	30	15 دقيقة	13	16	15	18
الثالث	23	18 دقيقة	16	15	14	15
الرابع	20	17 دقيقة	15	19	13	19
الخامس	27	15 دقيقة	18	18	12	17
السادس	30	10 دقيقة	16	17	11	18
السابع	25	17 دقيقة	19	16	19	17
الثامن	20	16 دقيقة	17	15	17	19
التاسع	23	15 دقيقة	16	14	17	20
العاشر	25	12 دقيقة	18	13	16	21
المجموع	248	/	/	/	/	/

المصدر : د.صلاح محمود ذياب، نفس المرجع السابق، ص 187 .

3- قياس الأداء الفعلي : أما المرحلة الثالثة من الرقابة فهي قياس مستوى الأداء الفعلي ومقارنتها بالمعايير الموضوعية والمعتمدة، وتتضمن عملية القياس مستوى الأداء لجميع الأنشطة والمهام والأعمال ومن هذه الأنشطة قياس درجة رضا المرتضى والمراجعين عن المستشفى والخدمات المقدمة فيه، وعدد الشكاوي المقدمة ومدى تأخير الخدمة الطبية، وقياس درجة تحقيق أهداف المستشفى بكفاءة وفعالية، وكذلك قياس جميع النشاطات المالية والفنية والإدارية المختلفة، ليتسنى قياس أداء المستشفى بشكل مستمر ودائم .

4- تحديد وتصحيح الانحرافات : والمرحلة الأخيرة من مراحل الرقابة تحديد الفرق بين مستوى الأداء الفعلي ومستوى المعايير الموضوعية، ويعرّف على أنه انحراف، وبالتالي فإن هذا الانحراف قد يكون إيجابياً بمعنى أن الانجاز الفعلي أعلى من المعايير الموضوعية وكذا النوع من الانحراف نادراً ما يكون، وإذا وقع باستمرار فإن الخلل يكون في المعايير التي تم وضعها¹.

المطلب الثالث : أهداف الرقابة على النظام المحاسبي في المؤسسات الصحية

يمكن تحديد أهداف الرقابة في المؤسسات الصحية بالأمر التالي²:

- وضع الخطط والإجراءات المناسبة لتجنب الانحرافات المكتشفة حالياً بالإضافة إلى وضع خطة مستقبلية للمستشفى لمنع وقوع الانحرافات ؛
- التأكد من الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة والموارد البشرية العاملة ؛
- التأكد من أن النشاطات المختلفة في المؤسسة الصحية تطبق وتنفذ ضمن القوانين والأنظمة والتعليمات المعمول بها دون وجود أي تجاوز أو سوء استخدام ؛
- اتخاذ الإجراءات والقرارات التصحيحية الضرورية عند اكتشاف الخطأ فوراً ودون تأخير ؛
- التأكد من سير التعليمات والمعلومات والقرارات وفق المسار الصحيح وتصل إلى كافة العاملين في المؤسسة كل حسب اختصاصه ؛
- إن عملية الرقابة دون وجود أي نوع من المحاببات يحقق نوع من العدالة والإقدام والرضا لدى العاملين في المؤسسة الصحية ؛

¹.د. صلاح محمود ذياب، نفس المرجع السابق، ص 189 .

² نفس المرجع، ص 184.

- متابعة الأساليب والطرق الجديدة في الرقابة لزيادة الإنتاجية وتحسين الأداء وزيادة الكفاءة في تحقيق

الأهداف ؛

- الحد من الهدر والإسراف في المستهلكات والمواد الطبية وعدم المغالاة في النفقات بمختلف

أشكالها .

خلاصة الفصل

من خلال عرضنا لهذا الفصل، الذي خصصناه لتقديم الإطار العام للنظام المحاسبي في قطاع المستشفيات حيث تطرقنا إلى مجموعة من التعاريف الخاصة بقطاع المستشفيات بما فيها الأنظمة المحاسبية ومكوناتها والتخطيط والرقابة الصحية وأهم الأهداف المسطرة، وعليه يجب علينا إن نقر بأن النظام المحاسبي في المستشفى هو الركيزة الأساسية للقيام بأي نشاط ومن أهم الأعمال الإدارية الخاصة بتسيير المؤسسات الإستشفائية دون أن ننسى أهمية التخطيط والرقابة الصحية بالدرجة الأولى .

الفصل الثالث

محاسبة التسيير في تطوير مجال
التخطيط والرقابة لمستشفى تيسمسيلت

المبحث الأول

بطاقة فنية حول المؤسسة الإستشفائية

المبحث الثالث

أهمية محاسبة التسيير في تطوير
التخطيط والرقابة في المؤسسات

المبحث الثاني

طريقة الاقسام المتجانسة كأداة للرقابة
على التكاليف بمستشفى تيسمسيلت

تمهيد:

يعتبر قطاع الصحة من أكثر القطاعات العمومية حساسية و أهميته باعتباره يمس كل الطبقات بمختلف شرائحها، و دخول الجزائر في هذه المرحلة إلى اقتصاد السوق المتسم بالانفتاح عن السوق الدولية مما يجعل انتقال العدوى و الأمراض سهل في هذا العالم المفتوح، يملي عليها شروط جديدة بالمقارنة مع التطورات الدولية في المجال الإستشفائي و العلاجي على اعتبار أن هذا الزمن يعرف هو الآخر تنوع و تعدد و تعقب الأمراض و صعوبة السيطرة عليها، و قطاع الصحة في الجزائر من بين القطاعات التي تنفق عليها الدولة باستمرار، و نفقاته تتميز بالزيادة السنوية لذا يحتاج إلى تسيير جيد .

والمحاسبة تعتبر أداة هامة في عملية مراقبة التسيير و ترشيده سواء من خلال توزيع الإعتمادات المالية وإجراءات التحويلات قصد الاستغلال الأمثل للموارد المالية المتاحة، و من جهة أخرى يظهر دور أهمية المحاسبة في تقييد العمليات المحاسبية في مختلف المصالح مما تسمح بعملية التسيير في المؤسسات الإستشفائية .

لذا قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث :

- بطاقة فنية حول المؤسسة الإستشفائية .
- طريقة الاقسام المتجانسة كأداة للرقابة على التكاليف بمستشفى تيسمسيلت .
- أهمية محاسبة التسيير في تطوير التخطيط و الرقابة في المؤسسات الاستشفائية .

المبحث الأول : بطاقة فنية حول المؤسسة الاستشفائية

تختلف المؤسسة الاستشفائية عن المؤسسات الخدمية الأخرى من ناحية العناصر المكونة لها، وظائفها، تنظيمها ونشاطاتها .

سنحاول في ما يلي التعرّيج على كل هذه الخصائص .

المطلب الأول: مفاهيم أساسية حول المؤسسة الاستشفائية

أولاً: نشأة المؤسسة الاستشفائية

أنشئ مستشفى " تيسمسيلت " إبان فترة الاستعمار الفرنسي، حيث تم تدشين هيكل بنائه في ستينيات القرن الماضي، غير أنّ إتمام مشروعه كان بعد الاستقلال سنة 1963، أما عن بداية نشاطه الفعلي، فقد تأخرت إلى سنة 1967. وقد شهد مستشفى تيسمسيلت عدة تطورات منذ نشأته، فقد تم إدراجه ضمن القطاعات الصحية بموجب القرار رقم 310 الصادر بتاريخ 14/07/1981 المتضمن إنشاء القطاع الصحي بتيسمسيلت، وبموجب المرسوم رقم 81 - 242 المؤرخ في 05/09/1981 المتضمن إنشاء القطاعات الصحية و تنظيمها وسيرها الذي حول القطاعات الصحية الى مؤسسات عمومية ذات طابع إداري .

وبموجب المرسوم التنفيذي رقم 140/07 المؤرخ في 19/05/2007 المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية و المؤسسات العمومية للصحة الجوارية، أنشأت المؤسسة العمومية الاستشفائية بتيسمسيلت، وهي مؤسسة عمومية ذات طابع اداري تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلال المالي، يوضع تحت وصاية الوالي، ويقوم بإدارته مجلس إدارة و يسيره مدير و يزود بجهاز إداري استشاري يسمى المجلس الطبي.

ثانياً: تعريف المؤسسة الاستشفائية

حمل المفهوم الحالي للمستشفى عدة تعابير مختلفة في شكلها لكنها موحدة في المعنى الذي تصبو للوصول إليه.

فقد عرفت المنظمة العالمية للصحة *OMS* :

1- التعريف الوظيفي للمستشفى : " جزء أساسي من تنظيم اجتماعي وطبي تتلخص وظيفته في تقديم رعاية صحية كاملة للسكان علاجية كانت أو وقائية وتمتد خدمات عيادتها لخارجية إلى الأسرة في بيئتها المنزلية، كما أنه أيضاً مركز لتدريب العاملين الصحيين وللقيام ببحوث اجتماعية حيوية ¹ .

¹ منظمة الصحة العالمية، إدارة المستشفيات، سلسلة التقارير الفنية، رقم 390، جنيف سويسرا 1980، ص 6.

تنص المادة 02 من المرسوم التنفيذي 140/07 على ما يلي : " المؤسسة العمومية الإستشفائية هي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي ، وتوضع تحت وصاية الوالي " ¹ .
وتتكون المؤسسة العمومية الإستشفائية من هيكل للتشخيص والعلاج والاستشفاء وإعادة التأهيل الطبي، وتغطي سكان بلدية واحدة أو مجموعة بلديات .

كما تحدد المشتريات المادية للمؤسسة العمومية الاستشفائية بقرار من الوزير المكلف بالصحة، وتمثل مهام المؤسسة العمومية الإستشفائية في التكفل بصفة متكاملة ومتسلسلة بالحاجات الصحية للسكان والعمل على تطبيق برامج الصحة، كما يضمن تكوين ورسكلة الموظفين، كما يعتبر ميدان للبحث الطبي."

ثالثا: الموقع

تقع المؤسسة العمومية الإستشفائية بتيسمسيلت في الشمال الشرقي لمدينة تيسمسيلت، و يتربع المستشفى على مساحة تقدر بـ 04 هكتارات تقريبا، يحدّه من الجهة الجنوبية الغربية المجموعة الإقليمية للدرك الوطني بتيسمسيلت، ومن الناحية الشرقية مؤسسة إعادة التربية بتيسمسيلت (المؤسسة العقابية)، أما من الجهة الشمالية فيحده الحي السكني (RHB)، حيث يتسع لحوالي 240 سرير، ويضم عدة مصالح إستشفائية وعلاجية مهمة، منها وحدة مكافحة السرطان، ووحدة تصفية الدم، إضافة إلى وحدة الاستعجالات الطبية الجراحية، كما أسندت له مهمة التكفل بالمرضى المصابين بفيروس الالتهاب الكبدي على مستوى كل دوائر وبلديات ولاية تيسمسيلت.

رابعا: المهام

وتمثل في ما يلي :

- ضمان تنظيم و برمجة توزيع العلاج الشفائي والتشخيص وإعادة التأهيل الطبي و الاستشفاء.
- تطبيق البرامج الوطنية للصحة.
- ضمان حفظ الصحة و النقاوة ومكافحة الأضرار و الآفات الاجتماعية.
- ضمان تحسين مستوى مستخدمي مصالح الصحة و تجديد معارفهم.

¹ المادة رقم 02 من المرسوم التنفيذي 140/ 07 المؤرخ في 2 جمادى الأولى عام 1428 الموافق 19 مايو سنة 2007، يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الإستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها .

توظف المؤسسة 463 موظف موزعين على مختلف الأسلاك ، وفق الجدول التالي (سنة 2017)
الجدول (3-1) : موظفي المؤسسة على مختلف الأسلاك

الرقم	السلك أو الرتبة	العدد
01	الإداريين	43
02	الأطباء الأخصائيون	42
03	الأطباء العامون	40
04	الصيدلة	04
05	البيولوجيون	04
06	شبه الطبيون	230
07	العمال المهنيين	43
08	العمال المتعاقدين	57
	المجموع العام	463

مصدر : رئيس مصلحة المحاسبة لمستشفى تيسمسيلت

المطلب الثاني : تنظيم وتسيير المؤسسة العمومية الإستشفائية.

تنص المادة العاشرة (10) من المرسوم التنفيذي رقم 07 - 140 المؤرخ في 2 من جمادى الأولى عام 1428 الموافق ل 19 مايو سنة 2007، الذي يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الإستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها على ما يلي: " يسير كل من المؤسسة العمومية الإستشفائية والمؤسسة العمومية للصحة الجوارية مجلس إدارة و يديرها مدير وتزودان بهيئة استشارية تدعى "المجلس الطبي" ¹. وستتناول في هذا المطلب الحديث عن هذه الهيئات المسيرة، وكذا المديرية الفرعية الموجودة على مستوى المؤسسة العمومية الإستشفائية.

¹ المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 07 - 140 المؤرخ في 2 جمادى الأولى عام 1428 الموافق ل 19 مايو سنة 2007، المتعلق بإنشاء المؤسسات العمومية الإستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية.

أولا : الهيئات المسيرة للمؤسسة العمومية الإستشفائية

أ- مجلس الإدارة .

1- تأليفه :²

- ممثل عن الوالي : رئيسا ؛
- ممثل عن والي المالية ؛
- ممثل عن التأمينات الاقتصادية ؛
- ممثل عن هيئات الضمان الاجتماعي ؛
- ممثل عن المجلس الشعبي الولائي ؛
- ممثل عن المجلس الشعبي البلدي مقر المؤسسة ؛
- ممثل عن المستخدمين الطبيين ينتخبه نظراؤه ؛
- ممثل عن المستخدمين شبه الطبيين ينتخبه نظراؤه ؛
- ممثل عن جمعيات مرتفقي الصحة ؛
- ممثل عن العمال ينتخب في جمعية عامة ؛
- رئيس المجلس الطبي .

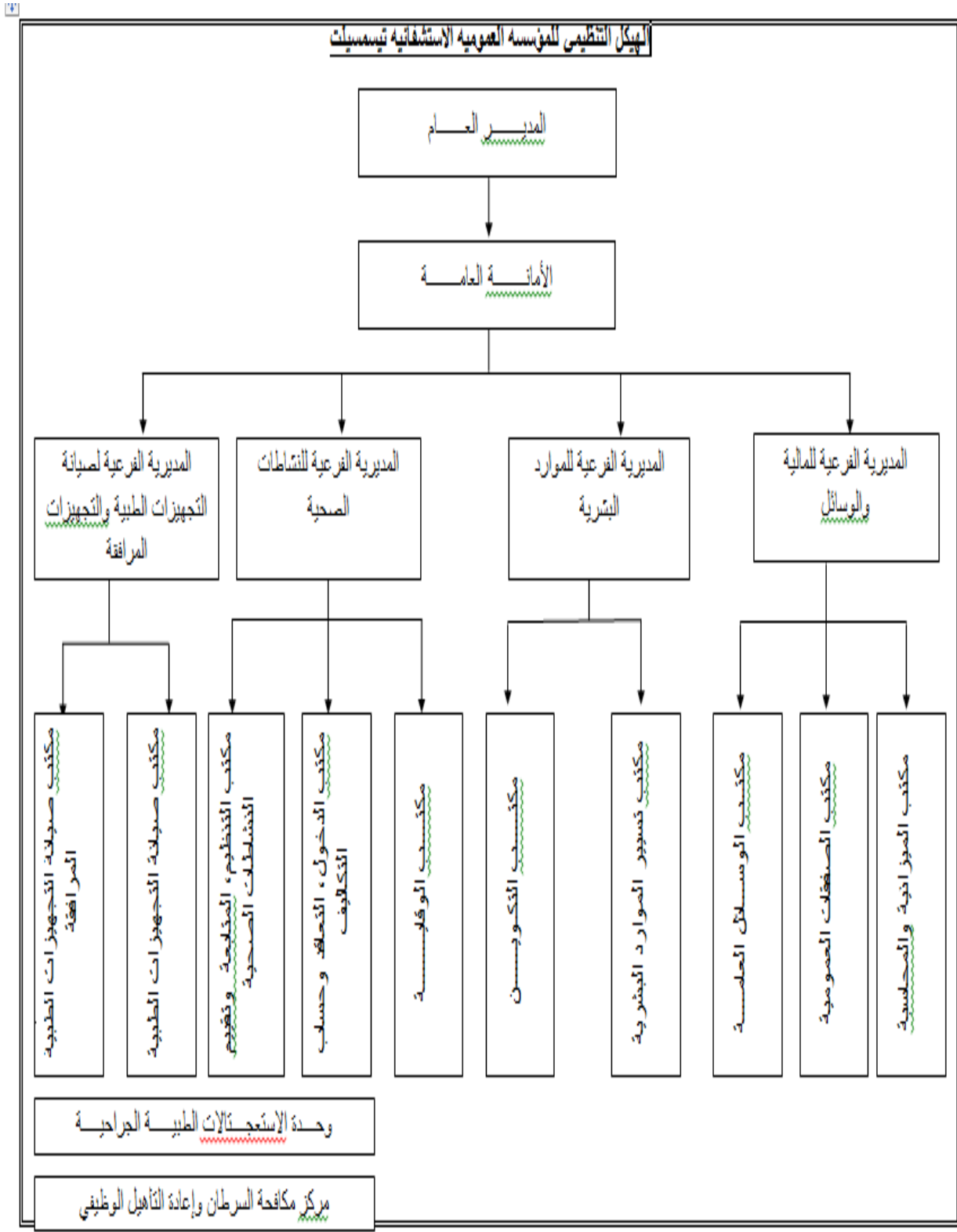
يحضر مدير المؤسسة العمومية الإستشفائية مداورات مجلس الإدارة برأي استشاري و يتولى أمانته .

يعين أعضاء مجلس الإدارة لعهدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد بقرار من الوالي بناء على اقتراح من السلطات والهيئات التابعة لها، وفي حالة انقطاع عهدة أحد أعضاء مجلس الإدارة، يعين عضو جديد حسب نفس الأشكال لخلافته إلى غاية انتهاء العهدة، وتنتهي عهدة الأعضاء الذين تم تعيينهم بحكم وظائفهم بانتهاء هذه الوظائف¹.

¹ المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 07 - 140 المؤرخ في 2 جمادى الأولى عام 1428 الموافق ل 19 مايو سنة 2007، المتعلق بإنشاء المؤسسات العمومية الإستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية .

2- الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاستشفائية:

الشكل رقم (3-1): توضيح الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الإستشفائية تيسميسيلت .



المطلب الثالث : واقع عملية التخطيط والرقابة في ظل النظام المحاسبي بالمؤسسة العمومية الإستشفائية

يخضع التسيير المالي في المؤسسة الإستشفائية لنفس القواعد والقوانين المطبقة على باقي المؤسسات العمومية للدولة، فهو يعتمد في الأساس على القوانين المرتبطة بالمحاسبة العمومية وعلى رأسها المرسوم التنفيذي رقم 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990، بالإضافة إلى القانون 84-17 المؤرخ في 7 جويلية 1984 المنظم لقوانين المالية، إن هذه القوانين تتضمن أحكام ومواد تقليدية لم تعد تعتمد المؤسسات الاقتصادية، حيث أنها تساهم في عرقلة التسيير الحسن للمؤسسة.

أولا : النظام المحاسبي المتبع :

إن المحاسبة المعمول بها في مؤسساتنا الصحية مأخوذة من النظام المحاسبي الفرنسي (1899) المعدل والمتمم بالمرسوم المحدد لاستعمال المحاسبة العمومية لسنة (1942) .

ومنذ سنة 1962 إلى غاية 1974 كانت المؤسسات الصحية تحسب تكلفة اليوم الإستشفائي حسب قانون (58/01/30) الفرنسي الذي يحدد طرق حساب سعر اليوم الإستشفائي في المستشفى .

وفي سنة 1974 تم اعتماد مجانية العلاج عن طريق الأمر رقم (65-73) الصادر في :

(1973/12/28) ، خلال هذه الفترة كان هنالك إهمال تام لحساب تكلفة اليوم الإستشفائي . أما فيما يخص التقديرات المالية فكانت تقوم على أساس ميزانية السنة السابقة على شكل نسبة مئوية محددة دون الأخذ بعين الاعتبار مبادئ السوق، ولكن بعد 06 أشهر من تطبيق سياسة مجانية العلاج، وجد المستشفى الجزائري نفسه أمام عجز في تلبية الاحتياجات المجانية المتزايدة وتجاوز الميزانية المخصصة له . والتي كانت كنتيجة طبيعية للتقديرات المالية العشوائية وغير المدروسة والتي لا تقوم على أساس نشاط المؤسسة ولا على التكلفة الإستشفائية ولا على حساب التكاليف، مما أدى إلى تأزم الحالة الاقتصادية والمالية لتشهد المستشفيات الجزائرية عقب ذلك نقص وعجز فادح في ميكانيزمات نظامها المحاسبي¹ .

كانت هنالك بعض المحاولات التنظيمية المحتشمة إلى غاية 2001، مثلما أقامت به الدولة سنة 1995 بفرض مبلغ رمزي يدفعه المريض عند الاستفادة من خدمات المؤسسات الصحية، وفي سنة 2001 كان هنالك مشروع لتنظيم مصاريف الاستشفاء والعلاج ومصاريف الاستشارة الطبية العمومية والخاصة، ونفقات مستشفياتنا تمولها الدولة والصندوق الوطني للضمان الاجتماعي (CNAS) .

¹ جناد الطيب، مذكرة تخرج بعنوان "المحاسبة التحليلية وحساب التكاليف في المؤسسة الصحية، المدرسة الوطنية للإدارة"، 2004-2005، ص 24.

عموما تتمثل المحاسبة في مستشفياتنا في¹:

أ- المحاسبة الإدارية: تسمح هذه المحاسبة بمتابعة وتنفيذ الإعتمادات المالية ، وهي محاسبة الأمر بالصرف وهو مدير المؤسسة الصحية حيث تعلمنا هذه المحاسبة عن مدى تحقيق الإيرادات واستعمال واستغلال الإعتمادات المالية في أبوابها وأهدافها ، وأهم وما يميز هذه المحاسبة :

1- الحالة المالية : وهي وثيقة تلخص متابعة الميزانية وعمليات تحصيل الإيرادات وتنفيذ النفقات للمؤسسة حيث يمكنها الأمر بالصرف بشكل سنوي وثلاثي (أي كل 03 أشهر) .

2- الحساب الإداري: يمثل الحساب الإداري ميزانا لنهاية تطبيق الحسابات التي يقوم بها الأمر بالصرف بعد تحليل ومقارنة ذلك بنتائج السنة المالية السابقة.

ب- محاسبة المواد: يتولى هذه المحاسبة نائب مدير مكلف بالشؤون والمصالح الاقتصادية للمؤسسة الصحية، تسمح هذه المحاسبة بمتابعة حركة المخزون ومتابعة الجرد العام لممتلكات المؤسسة.

ت- محاسبة المخزون: تكون هذه المحاسبة في مختلف مخازن المستشفى، حيث تعطي معلومات تفصيلية عن حركة المخزون عن طريق: وصل الدخول، وصل الخروج... الخ، وتكون هذه المحاسبة بشكل دوري كل سنة، كل ثلاثي وكل شهر عن طريق:

- جدول المدخلات، جدول المخرجات، بطاقة المخزون.

وهنالك تقنيات ووثائق أخرى تعتمد عليها.

ث- محاسبة الجرد: تسمح هذه المحاسبة بمتابعة المنقولات وكل الأجهزة والأدوات واللوازم الطبية والتقنية والإدارية في المستشفى وتعتمد هذه المحاسبة على سجلات الجرد وبطاقات الجرد حسب المواد وحسب المصالح والأقسام.

ج- المحاسبة المالية: يتولى هذه المحاسبة محاسب عمومي وهو القابض الخاص بالمستشفى حيث يضمن تغطية الإيرادات ودفع النفقات، وكذلك المرحلة المحاسبية في تنفيذ الميزانية.

ح- محاسبة المرضى: يتولى هذه المحاسبة مكتب الدخول حيث يوفر معلومات عن المرضى منذ دخولهم إلى خروجهم من المستشفى وذلك من خلال بعض السجلات و الملفات مثل : سجل الحالة المدنية، سجل الدخول اليومي، بطاقة الاستصحاب (la fiche navette) ... وتسمح هذه المحاسبة بمتابعة إحصائيات

¹ جناد الطيب، مرجع سابق، ص 25.

عن المرضى من خلال :

- نشاط المصالح الإستشفائية .

- متابعة الوفيات وأسبابها.

- إحصاء المرضى حسب : التخصص ، السن ، الجنس ...

- وعدد الأيام الإستشفائية .

من خلال هذه المراجعة السريعة للمحاسبة المعتمدة في مؤسساتنا خاصة (الصحية) نلاحظ محدوديتها ونقائصها العديدة والتي تفرض على مؤسساتنا معالجتها ، فالميزانية تظهر وبشكل شامل الوضعية المالية للمؤسسة أي مالها من إعمادات مفتوحة، ما تم صرفه منها وما بقي لها من رصيد لا يزال تحت تصرفها إلى غاية نهاية السنة، وهذا لا يساعد المسير من الجانب الإعلامي على اتخاذ القرارات وتوجيه وضبط المؤسسة من الناحية المالية، ولأن هذه الوثيقة لا تمد بأي صلة مع مستوى النشاط السائد في المؤسسة فإننا نجد أنها لا تخضع لأي هدف مسطر ومدروس أثناء تحضيرها، فهي لا تبلور إذن مخططا ماليا أو برنامجا عمليا محددًا من طرف المسيرين، بل لا تعتمد ولا تتبنى أي معيار من المعايير العلمية والاقتصادية في توزيع الإعمادات على مجموع الأبواب والمواد المكونة لها .

أما العمليات المحاسبية المسجلة في الوثائق القانونية فهي لا تسمح بتحليل أوجه الإنفاق في المؤسسة حسب اتجاهها ، فمثلا بطاقات المخزون نجد أنها تقتصر على ضبط الكمية فقط (دخولا وخروجا) دون تمييز لها، كما تنعدم بطاقات تلخيصية للمخرجات حسب الأقسام المستفيدة والتي تعبر عن شفافية التسيير ، كما تجدر الإشارة إلى أن هذه المحاسبة لا يمكنها أن تفرق بين مصاريف التسيير أو الاستغلال ومصاريف الاستثمار أو التجهيز في حالة الاعتماد على ميزانية المؤسسة لاقتناء أو تحقيق بنايات صغيرة معينة .

لذا يمكن القول أن النظام المحاسبي الإداري والذي يهدف أساسا إلى المحافظة على أملاك الدولة قد أصبح في ظل المعطيات الجديدة هو نظام عاجز على مد أصحاب القرار بالمعلومات اللازمة في الوقت اللازم ، إذ أنه لا يسمح بحساب التكاليف وتحليل الفوارق المالية مما يصعب الربط بين النشاطات المحققة والنتائج سلبية كانت أو إيجابية .

لذا أصبح من الضروري إدراج بعض الإصلاحات عليه حتى تتمكن المؤسسة من رفع وتجاوز هذه العراقيل من خلال إدخال بعض التعديلات وإعادة النظر في التعامل مع الآخرين .وبالنظر إلى الظروف التي يعرفها القطاع الصحي العمومي والحاجة الماسة التي يظهرها في إطار ما نعيشه من نقص للموارد المالية مقابل زيادة كبيرة لحاجاتنا الصحية الضرورية، هو اعتماد المحاسبة التحليلية التي من شأنها أن تحدد الأولويات وتعرف بالتكاليف التي تنجم على اختيار السياسات والاستراتيجيات سواء على المستوى المحلي أو الجهوي أو الوطني.

المبحث الثاني: طريقة الاقسام المتجانسة كأداة للرقابة على التكاليف بمستشفى تيسمسيلت

ظهرت هذه الطريقة خلال الثلاثينيات بفرنسا، وسميت فيما بعد بمراكز التحليل وقد كان لها مجال واسع في التطبيق، بحيث اعتبرت على أنها المحاسبة المطابقة لسير المؤسسة من حيث تقسيمها إلى وظائف وأقسام حسب الهيكل التنظيمي أساسا، وكذلك المراحل المختلفة التي يمر بها المنتج من تكلفة (الشراء، التخزين، الإنتاج، التوزيع)، بحيث يتم تحميل الأعباء على المنتجات بصفة كاملة .

وسنحاول من خلال هذا المبحث التطرق الى مفهوم هذه الطريقة، وكيفية تطبيقها بالمؤسسة الاستشفائية لحساب تكلفة المنتج الاستشفائي مع محاولة تقييم هذه الطريقة من خلال عرض أهم مزاياها ونقائصها.

المطلب الأول: مفهوم طريقة الأقسام المتجانسة

أولا: تعريف الطريقة:

تقوم هذه الطريقة على تقسيم الأعباء المحملة إلى أعباء مباشرة وأخرى غير مباشرة. فالأولى هي التي تحمل مباشرة لتكلفة المنتج بدون غموض ، في حين أن الثانية توزع في مراكز التحليل، لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدات العمل بصفة متجانسة .

وفي هذا الإطار يمكن تقسيم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف، منها ما يكون مشترك كمجموع المؤسسة، ومنها ما يكون مشترك بين بعض الأنشطة، ومنها ما يتعلق بنشاط معين واحد. وكل مركز تحليل يمكن أن يتصل بوظيفة معينة في المؤسسة، يسمح بتقسيم المؤسسة لمجموعة من الأقسام المتجانسة.

وتتفرع الأقسام المتجانسة ضمن هاته المنهجية إلى كل من الفروع الرئيسية وكذا الفروع الثانوية حيث تتمثل الأولى في مجموع الوحدات الطبية والمتعاملة مباشرة مع المرضى، أما الثانية فتتمثل في وحدات تقدم خدمات معينة

للمصالح الطبية بشكل يجعلها تتكامل معها، ولأجل تحديد هاتها لتكاليف بصفة عامة تتدخل المحاسبة التحليلية

على مستوى الأقسام المتجانسة بهدف إدراج مختلف التكاليف سواء مباشرة أو غير مباشرة على حد سواء¹.

ثانيا : مبدأ الطريقة:

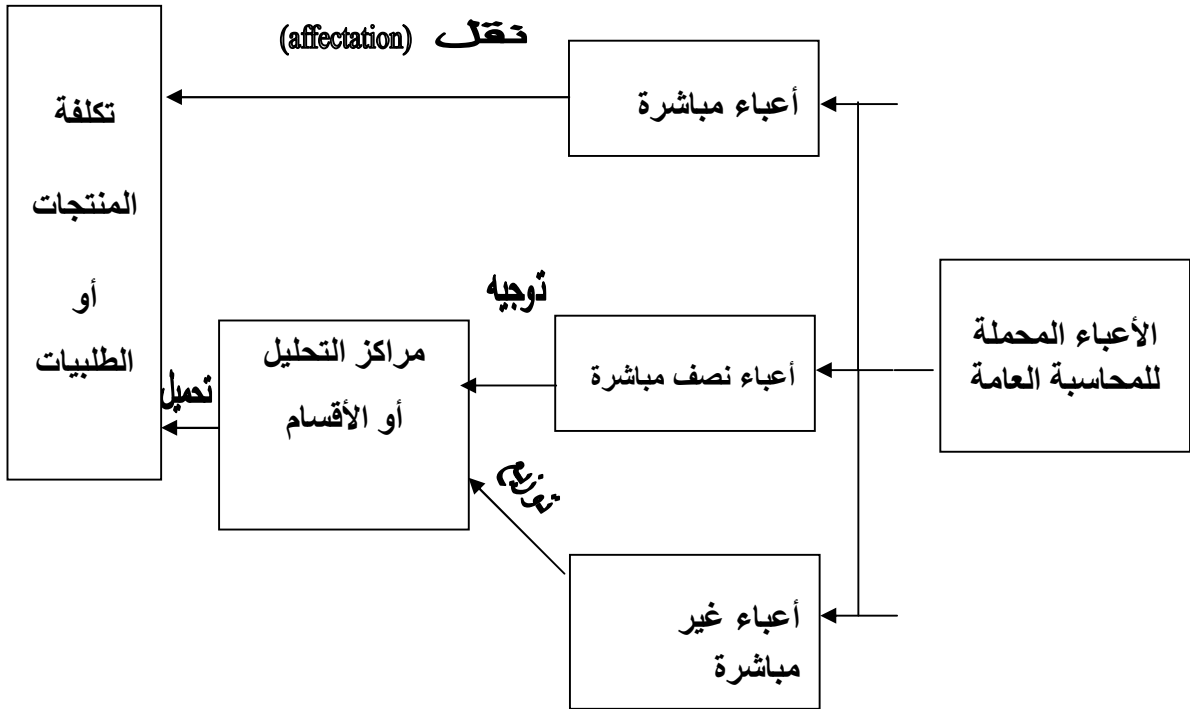
إستعمال هذه الطريقة يفرض التفرقة بين الأعباء التي يجب أن تؤخذ في الحسبان ومعرفة الأساس الذي تحمل وفقه على المنتوجات .

¹ B & F. Grandguillot, l'essentiel de la Comptabilité Analytique, Gualino édition, Paris, 1999, p 12 .

يرتبط عموماً مبدأ الحساب وفق هذه الطريقة، بطرق تسجيل اعباء، التي تقوم بنقلها، توزيعها، ثم تحميلها، لتسمح في الاخير بتحميل مجموع الاعباء غير مباشرة (التي توافق كل مرحلة:ال شراء، الانتاج، التوزيع) على تكلفة المنتج، لنصل في الاخير الى معرفة سعر التكلفة الكلي للمنتوج او الطلبية المنجزه من طرف المؤسسة. وبصفة اكثر خصوصية، يمر تحديد هذه التكاليف في طريقة مراكز التحليل، عبر المراحل التالية: ¹

- نقل الاعباء المباشرة
- توزيع الاعباء غير مباشرة(بالمفهوم الواسع) بين مختلف مراكز التحليل.
- تحميل اعباء مراكز التحليل على مختلف تكاليف المنتجات او الطلبيات.
- والشكل التالي يبين كيفية تحميل الأعباء وفق طريقة مراكز التحليل.

الشكل رقم (3-2): توجيه الأعباء المحملة على التكاليف وفق طريقة مراكز التحليل



La Source : M. Gervais, contrôle de gestion, 7^{ème} ed, economia, Paris, 2000, p54.

وفي الاخير سيتسنى تحديد نتيجة المحاسبة التحليلية، و التي تساوي:

$$\text{النتيجة التحليلية} = \text{رقم الاعمال} - \text{سعر التكلفة}$$

¹ مرابطي نوال، مرجع سبق ذكره، ص 115.

نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية = النتيجة التحليلية + عناصر اضافية - اعباء غير معتبرة

وللوصول إلى تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة ، يجب المرور بمجموعة من المراحل، وهو ما سنتطرق اليه في المطلب الثاني.

المطلب الثاني: مراحل حساب تكلفة المنتج الاستشفائي بطريقة الأقسام المتجانسة

إن تجسيد منهجية حساب التكاليف بطريقة الأقسام المتجانسة يستوجب المرور بمختلف المراحل التالية :

- تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة .
- تصميم الوثائق .
- جمع المعطيات .
- التوزيع الأولى للنفقات .
- التوزيع الثانوي للنفقات .

أولاً: تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة (تحديد مراكز التكاليف في المستشفى)

إن إتباع طريقة الأقسام المتجانسة في حساب التكاليف، تستلزم تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل للتكاليف، التي يطلق عليها مصطلح الأقسام المتجانسة (نسمي قسم متجانس في حالة ما إذا أنتج نفس وحدات القياس، له نشاط متجانس وإذا كان هنا كمسؤول خاص بالقسم .تنقسم الأقسام المتجانسة إلى نوعين : أقسام رئيسية وأقسام فرعية)، فمن غير الممكن حساب تكلفة منتج ما، دون حساب تكلفة الأنشطة التي تسهم من قريب أو من بعيد في عملية إنتاجه .

تقوم هذه المرحلة على تقسيم المؤسسة الإستشفائية إلى أقسام رئيسية وأقسام فرعية. هذا التقسيم يجب أن يأخذ بعين الاعتبار الهيكل التنظيمي للمستشفى، والوظائف التي يتضمنها وخصوصية النشاطا لممارس داخلها. معيار مركز المسؤولية هو الذي سيحدد ما إذا كان القسم الاستشفائي هو قسم متجانس والذي يتطلب توفر الشروط التالية :

- وجود مقر خاص بالقسم الاستشفائي.
- وجود جهاز طبي دائم خاص بالقسم الاستشفائي.

- وجود رئيس قسم مسؤول عليه.

- وجوب تسجيل الأعباء المباشرة (أدوية، أجور، ...) على القسم المعني.

من خلال الشروط السابقة وجود مخبر لتحليل الدم داخل قسم طب الأطفال مثلا، يعني أن المخبر ليس بقسم متجانس لأنه غير منفصل من ناحية المسؤولية والتسيير عن قسم طب الأطفال. ويمكن تقسيم المستشفى إلى :

1- الأقسام الرئيسية: هي تلك الأقسام التي تساهم بشكل فعلي في عملية إنتاج الخدمة الصحية، ويكون نشاطها موجه مباشرة لإنتاج وحدات عمل كالليوم الاستشفائي، حصة لتصفية الدم ...، وتكون هذه الأقسام أو الفروع موضوع حساب التكلفة من دون أن تكون تابعة لأي فرع آخر ويتم تحديد تكاليف هذه الأقسام بكافة التكاليف المباشرة وغير المباشرة، كما يتم حساب تكلفة الخدمات الصحية بقسمة مجموع تكاليف القسم على عدد وحدات القياس المنتجة للقسم.

2- الأقسام المساعدة:

وهي تلك الأقسام التي لا ينتج عن نشاطها وحدات عمل مباشرة، وإنما تعمل لصالح الفروع الرئيسية من خلال وحدات عمل ثانوية وتنقسم هاته الفروع إلى قسمين أساسيين :

- فروع ملحقة ذات طابع طبي : تقدم خدمات يستفيد منها المصالح العلاجية فقط (الأقسام النهائية)، ويطلق عليها الأقسام المساعدة ذات الطابع الطبي .

- فروع ملحقة ذات طابع عام : تقدم خدمات إلى كل المصالح بالمستشفى دون استثناء كالمخابر وقاعات العمليات والاستشارات. كالإدارة العامة والمخزن الطبي، الصيدلية، المطعم .

3- جمع المعطيات:

يتولى المكلف بحساب التكاليف عملية جمع البيانات شهريا من مختلف المصالح، وتمثل هذه البيانات فيما يلي:

- استهلاك الأقسام من مختلف المخازن مقيمة نقديا.

- حالات إحصائية للأنشطة مقدمة من طرف مكتب القبول.

4- التوزيع الثانوي للأعباء:

تتم مراحل التوزيع الثانوي للنفقات من خلال القيام بتوزيع مختلف الأعباء الخاصة بمختلف الفروع الثانوية على الفروع الأساسية، وهذا يتطلب بصفة مسبقة حساب تكلفة وحدة عمل كل فرع من الفروع الثانوية ذات الطابع الطبي والذي يتم الحصول عليه من خلال العلاقة التالية :

œuvre : cout total charge de la section auxiliaire 'Cout de l'unité d**Nombre d'unité doeuvre réalisé**

ولمعرفة قيمة الأعباء الخاصة لكل فرع ثانوي على حدا والذي يعود لفرع أساسي نقوم بالعملية التالية :

تكلفة وحدة العمل × عدد وحدات العمل المستهلكة من طرف الفرع الأساسي .

وفيما يخص الفروع الثانوية ذات الطابع العام فإن توزيع أعباء هم على مختلف الفروع الأساسية يتم بما يتوافق

ونسبة هذا الفرع مقارنة بمجموع أعباء الفروع الأساسية، ولأجل ذلك يتم المرور بالعمليات التالية:

- حساب مجموع أعباء الفروع الأساسية.

- استخراج نسبة الأعباء لكل فرع رئيسي، والتي تساوي:

$$\frac{\text{أعباء الفرع الرئيسي} \times 100}{\text{مجموع أعباء الفروع الرئيسية}}$$

مجموع أعباء الفروع الرئيسية

- تحميل نصيب كل قسم رئيسي من أعباء القسم الفرعي من خلال العملية التالية :

$$\text{أعباء القسم الفرعي} \times \text{النسبة المئوية السابقة}$$

5- جمع التوزيع الأولي والثانوي:

بعد الانتهاء من عملية التوزيع الاولي والثانوي للأعباء تأتي مرحلة جمع وتلخيص التوزيعين السابقين، وذلك من

خلال الجدول C3، الذي يمثل جدول تلخيصي للعمليات، يسمح بمتابعة تطور النفقات حسب الفئات وكذلك

تكلفة وحدة القياس حسب التخصص.

6- حساب تكلفة المنتج الاستشفائي:

يتم تحديد هذه التكلفة بعد تحديد مجموع التوزيع الأولي والثانوي للقسم الرئيسي، وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة المنتج الاستشفائي} = \text{مجموع التوزيع الاولي والثانوي للقسم} / \text{عدد وحدات العمل الخاصة به} .$$

المطلب الثالث: حساب تكلفة اليوم الاستشفائي بمصلحة الطب الداخلي لمستشفى تيسمسيلت

أولا : تحديد نصيب القسم من الأعباء المباشرة وغير المباشرة

يتم تحديد هذه الأعباء اعتمادا على الجداول من A1 إلى A9 الواردة في الدليل المنهجي لحسابات التكاليف بطريقة الأقسام المتجانسة، والجداول التالي يبين مختلف التكاليف المباشرة لقسم الطب الداخلي.

الجدول رقم (3-2): التوزيع الأولي للأعباء في مصلحة الطب الداخلي

المبالغ	أعباء مصلحة الطب الداخلي
7060204,35	مصاريف المستخدمين
514383,15	مصاريف التغذية
1028282,25	مصاريف الصيدلانية
79092,50	لوازم مختلفة
91116,00	مصاريف الصيانة
8773078,25	مجموع الأعباء المباشرة
0.0842	النسبة%
481574,72	الأعباء المشتركة
9254652,97	مجموع التوزيع الأولي

المصدر: جدول حسابات التكاليف للمؤسسة العمومية الاستشفائية تيسمسيلت لسنة 2013.

فيما يخص النسبة المئوية 0,0842 فإنها تمثل نصيب أعباء مصلحة الطب الداخلي بالنسبة لإجمالي الأعباء المباشرة للأقسام الرئيسية،

ويتم حسابها وفق العلاقة التالية :

$$100 \times \frac{\text{إجمالي الأعباء المباشرة للمصلحة}}{\text{إجمالي الأعباء المباشرة لكل المصالح}} = \text{نسبة الأعباء المباشرة لمصلحة الطب الداخلي}$$

$$= \frac{87730778.25}{104138153.46} \times 100 = 0.0842$$

أما بالنسبة لكيفية حساب قيمة الأعباء المشتركة الخاصة بمصلحة الطب الداخلي أو لأي قسم رئيسي آخر، فتتم -من خلال عملية ضرب النسبة المئوية المحسوبة سابقا في مجموع الأعباء المشتركة، كما يلي:

$$\text{نصيب قسم الطب الداخلي من الأعباء المشتركة} = \text{نسبة قسم الطب الداخلي} \times \text{مجموع الأعباء المشتركة}$$

$$481574,72 = 5716386,0 \times 0,0842 =$$

ثانيا : تحديد نصيب مصلحة الطب الداخلي من أعباء الأقسام الثانوية ذات الطابع العام

يتم تحديد حصة مصلحة الطب الداخلي من أعباء الأقسام الفرعية ذات الطابع العام، باستخدام

العلاقة التالية:

$$100 \times \frac{\text{مجموع التوزيع الأول لمصلحة الطب الداخلي}}{\text{مجموع التوزيع الأول لأعباء الفروع الرئيسية}} = 100 \times \frac{\text{نسبة مصلحة الطب الداخلي من كل قسم ثانوي ذو طابع عام تساوي}}{\text{مجموع التوزيع الأول لأعباء الفروع الرئيسية}}$$

$$9254652,97$$

$$71369427,28$$

$$0,1297 =$$

نصيب مصلحة الطب الداخلي من أعباء الأقسام الثانوية ذات الطابع العام يساوي :

أعباء القسم الثانوي × النسبة المئوية السابقة

والجدول الآتي يبين نصيب مصلحة الطب الداخلي من الأقسام الثانوية ذات الطابع العام:

الجدول رقم (3-3): توزيع الأعباء الثانوية ذات الطابع العام.

المصاريف	المبلغ	نصيب قسم الطب الداخلي
الإدارة	11083020.44	1437163,11
المصالح الاقتصادية	9362604.62	1214072,47
المصالح الاجتماعية	471055.69	61082,97
مصلحة الطب الوقائي و الأوبئة	518221.92	67199,14
مجموع نصيب قسم الطب الداخلي من الأقسام الثانوية		2779517,69

المصدر: جدول حسابات التكاليف للمؤسسة العمومية الاستشفائية تيسمسيلت الثلاثي الثاني لسنة 2013.

ثالثا: تحديد نصيب مصلحة الطب الداخلي من أعباء الأقسام الثانوية ذات الطابع الطبي

تتمثل الأقسام الثانوية ذات الطابع الطبي في مستشفى مازونة في قسم جناح العمليات، المخبر والأشعة، ولتحديد نصيب كل قسم رئيسي من أعباء الأقسام الثانوية، يجب أولا معرفة تكلفة وحدة العمل في كل قسم ثانوي من هذه الأقسام، ثم نقوم بعدها بحساب نصيب مصلحة الطب الداخلي من هذه الأقسام، حيث:

مجموع أعباء القسم الثانوي

تكلفة وحدة العمل =

عدد وحدات العمل المنجزة بالقسم

والجدول التالي يوضح تكلفة وحدة العمل بكل قسم من الأقسام الثانوية ذات الطابع الطبي.
الجدول رقم (3-4): تكلفة وحدة العمل بالأقسام الثانوية ذات الطابع الطبي

الأشعة	المحبر	جناح العمليات	
3812624.89	5788662,10	7448922,58	مجموع التوزيع الأولي
R	B	K	وحدة العمل
91393	403204	12350	عدد وحدات العمل المنجزة بالقسم
41,72	14,36	603,15	تكلفة الوحدة الواحدة

المصدر: جدول حسابات التكاليف للمؤسسة العمومية الاستشفائية تيسمسيلت الثلاثي الثاني لسنة 2013.

ولتحديد نصيب مصلحة الطب الداخلي من هذه الأقسام نطبق العلاقة التالية :

نصيب مصلحة الطب الداخلي = تكلفة وحدة العمل للقسم الثانوي × عدد وحدات العمل المقدمة من طرف القسم الثانوي لمصلحة الطب الداخلي.

والجدول التالي يوضح نصيب مصلحة الطب الداخلي من الأقسام الثانوية ذات الطابع الطبي:

الجدول رقم (3-5): نصيب مصلحة الطب الداخلي من الأقسام الثانوية ذات الطابع الطبي

نصيب المصلحة من أعباء القسم الثانوي	عدد وحدات العمل المقدمة للمصلحة	تكلفة الوحدة الواحدة للقسم الثانوي		
0.00	00	603,15	K	جناح العمليات
614909.56	14282	14,36	B	المخبر
171969.84	2412	41,72	R	الأشعة
786879.4	مجموع أعباء مصلحة الطب الداخلي من الأقسام الثانوية ذات الطابع الطبي			

المصدر: جدول حسابات التكاليف للمؤسسة العمومية الاستشفائية تيسمسيلت الثلاثي الثاني لسنة 2013.

تكلفة اليوم الاستشفائي:

تحسب تكلفة اليوم الاستشفائي بتطبيق العلاقة التالية :

مجموع التوزيع الأولي والثانوي للقسم

تكلفة اليوم الاستشفائي =

عدد وحدات العمل للقسم

والجدول التالي يوضح كيفية حساب تكلفة اليوم الاستشفائي لمصلحة الطب الداخلي، باستخدام العلاقة

السابقة.

جدول رقم (3-6): حساب تكلفة اليوم الاستشفائي بمصلحة الطب الداخلي

البيان	القيمة
مجموع التوزيع الأولي لقسم الطب الداخلي	9254652,97
مجموع نصيب قسم الطب الداخلي من الاقسام الثانوية ذات الطابع العام	2779517,69
مجموع نصيب قسم الطب الداخلي من الاقسام الثانوية ذات الطابع الطبي	786879.4
مجموع التوزيع الثانوي	3566397.09
مجموع أعباء قسم الطب الداخلي	12821050.06
عدد وحدات العمل (يوم استشفائي)	1461
تكلفة اليوم الاستشفائي بمصلحة الطب الداخلي	8775.53

المصدر: جدول حسابات التكاليف للمؤسسة العمومية الاستشفائية تيسمسيلت الثلاثي الثاني لسنة 2013.

المبحث الثالث: أهمية محاسبة التسيير في تطوير التخطيط و الرقابة في المؤسسات الاستشفائية

يعد التخطيط والرقابة من الآليات الأساسية لأي مؤسسة صحية فهي العنصر الأساسي للقيام بأي نشاط وتوقع النتائج المسطرة وتحديد مدى أهمية محاسبة التسيير فيها، بحيث تتم تلبية الحاجيات والطلبات على كل الخدمات الصحية وحسن مسايرة وتسيير النظام المحاسبي في المؤسسات الإستشفائية .

المطلب الأول: أهمية محاسبة التسيير في تطوير مجال التخطيط بالمؤسسة العمومية الاستشفائية

لم تعد المحاسبة التحليلية الأداة الحاسبة للتكاليف فقط بل تعدى مجال تطبيقها إلى كل ما يتعلق بالتسيير الشامل لنشاطات المؤسسة المرتبط بالأحداث الجارية أو العمليات المستقبلية على المدى المتوسط والطويل، خاصة ما يتعلق بالتخطيط، ويتجلى الدور التخطيطي للمحاسبة التحليلية بصورة واضحة في المعلومات التي توفرها سواء كمعلومات تاريخية تستعمل في فهم الواقع، ومجريات الأحداث، وتحديد العلاقات وسلوك التكاليف، وهذا كله يعد قاعدة لإعداد نماذج محاكاة لدراسة ما ينبغي القيام به في ظروف مختلفة، أو كمعلومات جارية (آنية) و استخدامها كمدخلات للنظام المساعد على اتخاذ القرارات وكمؤشرات تمكن المسييرين من فهم اتجاه الوضعية الحالية .

تساهم المحاسبة التحليلية في توفير الكثير من البيانات اللازمة لإعداد الموازنة التخطيطية وهذه الموازنة تعطي جميع جوانب العمل في المؤسسة حيث تستطيع توفير هذه البيانات على مستوى الوحدات التسييرية المختلفة، وعلى مستوى المؤسسة ككل، إضافة إلى ذلك يمكن للمحاسبة المساهمة في تعديل الخطط الموضوعة عن طريق تقديم التقارير الدورية التي تعمل على مقارنة الإنجاز الفعلي مع المخطط، وبهذا يرى أن بإمكان محاسبة التكاليف المساعدة في وضع الخطط وتعديلها.

ويسهم نظام محاسبة التسيير في المؤسسة الاستشفائية في إنتاج معلومات ضرورية للنواحي التالية:

1- إعداد مشروع الميزانية التقديرية الأولية.

2- تقدير الطلب.

3- تخطيط وتنظيم المخزونات.

أولاً: إعداد مشروع الميزانية التقديرية الأولية.

لاشك أن الموازنات التقديرية تعد أبرز الأدوات المحسدة للتخطيط في المؤسسة، وللمحاكاة التحليلية دور بارز في إعدادها.

تعرف الموازنات التقديرية بأنها خطة أو برنامج عمل لفترة مستقبلية تهدف إلى تنظيم وتنسيق أوجه النشاط الاقتصادي للمؤسسة، أوهي برنامج مفصل ومنسق يهدف إلى تحقيق أهداف عن طريق وسائل محددة مسبقاً، وتقدم تلك الموازنات في شكل قوائم معبر عنها بوحدة مادية أو نقدية .

تمثل الموازنات التقديرية أداة فعالة لتخطيط ورقابة نشاط المؤسسة بحيث تعد كأداة أو فرع من فروع مراقبة التسيير، ونجد أنها تنقسم إلى عمليتين أو مرحلتين، مرحلة إعداد الموازنات (التخطيط) ومرحلة التنفيذ التي تصاحبها عملية الرقابة لتسجيل أي تقدم حاصل في التنفيذ وأي انحراف قد يحصل، وذلك للقيام بتحليل النتائج والملاحظات المسجلة على ضوء التقديرات وما تم تحقيقه واتخاذ الإجراءات المناسبة، ويعبر عنها في بعض المؤلفات بالموازنات التخطيطية .

وتتيح المحاسبة التحليلية كل المعلومات والبيانات حول تكلفة المنتج الصحي لكل مصلحة من المصالح الاستشفائية، تكلفة الاستهلاك لكل مصلحة من مختلف الأدوية، المواد الصيدلانية، المعدات والتجهيزات الطبية، ومختلف العلاجات المقدمة، بالإضافة الى تكلفة الإقامة بالمستشفى للمرضى، وتكلفة التغذية، ومختلف التكاليف الأخرى، ويتم استغلال هذه المعلومات عند إعداد الميزانية التقديرية الأولية للسنة المالية الجديدة، حيث يتم الاعتماد على بيانات ميزانية السنة المالية المنقضية، وهذا ما يجعل عملية إعداد توقعات الميزانية بالمؤسسة على جانب عال من الدقة والكفاءة، ويسهم في تقليل مدى الانحرافات الناتجة عن هذه التوقعات، ويجعل عملية التخطيط بالمؤسسة تتسم بفعالية وكفاءة عالية.

ثانياً: تقدير الطلب.

تعتبر عملية الامداد بالمؤسسة الاستشفائية من بين أهم الوظائف الموجودة على مستواها، وتتيح المحاسبة التحليلية للمؤسسة معرفة قيمة ما تم استهلاكه فعلياً (بالسعر والكمية) من مختلف الأدوية، المواد الصيدلانية، المعدات والتجهيزات الطبية، بالإضافة الى الأدوات واللوازم الضرورية لمزاولة النشاط، وبصيغة تفصيلية لاستهلاك كل مصلحة من مصالح المؤسسة، مما يساعد المؤسسة في تقديرها لحاجياتها بداية كل سنة مالية على نحو من الدقة، وبالتالي تخصيص المبالغ المالية اللازمة للحصول على هذه الطلبيات، وتسيير عملية الطلب بكفاءة عالية.

ثالثا: تخطيط وتنظيم المخزونات.

تسهم المحاسبة التحليلية بالمؤسسة الاستشفائية في تخطيط عملية تسيير المخزونات، بالنظر لما توفره من معلومات حول أرصدة المخزون، وقيمة المخرجات بالكمية والمبالغ لكل مخزن من المخازن الخمسة بالمؤسسة، ومنه فهي تتيح معرفة قيمة استهلاكات المؤسسة من مختلف الأدوية، المواد الصيدلانية، المعدات والتجهيزات الطبية، بالإضافة الى المواد الغذائية، واللوازم الضرورية لمزاولة النشاط، وهو ما يسمح بتنظيم وتسيير مخزونات المؤسسة بكفاءة عالية، ويجنب في نفس الوقت المؤسسة الاستشفائية معظم المشاكل التي تواجه عملية تسيير المخزون.

المطلب الثاني : أهمية محاسبة التسيير في تطوير وظيفة الرقابة في المؤسسة الاستشفائية

تتم المحاسبة التحليلية بصفة عامة بتجميع، تسجيل، تحليل وتفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الحقيقية وهي أداة هادفة، فكل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من حاجات الإدارة.

ومما يجعل محاسبة التسيير تتخذ قدرا كبيرا من الأهمية أنها تتدخل على مستويات ثلاثة، يتمثل أولها وكما سبق الذكر في التسيير وثانيها في التقديرات وآخرها في مسؤولية الفاعلين، كما تمثل مصدر للمعلومات فيما يخص مستويات الاستهلاك المتعلقة بكل نشاط وبكل مصلحة من أجل التوصل إلى أحسن توجيه للموارد، ومن جهة أخرى تسمح المحاسبة التحليلية بإعطاء رأى مستقبلية للمستشفى باستعمال نتائجها، مما يمكن من وضع نماذج توقعية وتقييم مختلف نشاطات الهياكل الطبية بشكل عام، وبهذا تضمن توافق مختلف النشاطات وتبرز مسؤولية مختلف الفاعلين عن الاختلالات الممكن مواجهتها، وتتجلى أهمية هاته المحاسبة فيما يلي:

فعلى المستوى الداخلي تساهم محاسبة التكاليف في:

- الاختيار الأمثل لتوجيه الموارد .
- تحديد الميزانية المخصصة لكل مصلحة .
- التحكم في النفقات الصحية من خلال تقييمها على مختلف المستويات وبالتالي الوصول على عقلنة الموارد من خلال استهلاكها العقلاني .
- المساهمة في التسيير العقلاني للمؤسسة من خلال مراقبة التسيير نظرا لتطبيق لامركزية المسؤوليات وفق هذه الطريقة.
- مراقبة كل مسؤول داخل المستشفى على حدى ومن ثم التمكّن من تحديد المسؤوليات بدقة أكبر .

- الارتقاء إلى مستويات أفضل في مجال الشفافية في إعداد وتحضير الميزانية التقديرية حيث تعتبر هذه الطريقة أداة موضوعية ودليلا في حالة حاجة المؤسسة إلى موارد إضافية.

- استنتاج الوضعية الداخلية للمستشفى استناد المؤشرات نجاعة النشاطات ومقارنتها بمؤشرات خارجية

- تحليل الفوارق وتقييم مختلف المصالح على أساس الميزانية المخصصة لها.

- مناقشة الميزانية مع السلطات الوصية على أساس نتائج سابقة ومدققة.

- توقع التطورات والمتطلبات الظرفية للمستشفى وتحديد استراتيجيات مستقبلية.

ومن جهة تقنية بحتة فإن المحاسبة التحليلية هي أداة ووسيلة تسمح بتقدير مختلف النفقات والإحاطة بمختلف

التكاليف، عن طريق مراكز المسؤولية وتحديد الأعباء المدرجة ضمنها بصفة واضحة.

أما على المستوى الخارجي :

- تسمح بتوضيح مدى التحكم في النفقات الصحية مما يسمح للسلطات الوصية بتحديد الحد الأدنى للموارد

الواجب توجيهها إلى قطاع الصحة العمومية بشكل عام والمؤسسات الصحية بشكل خاص، وكذا تقييم مختلف

الميزانيات والمشاريع والبرامج.

في الأخير يمكن القول أنه ومن خلال التدقيق في اللمسات الجزئية التي تتميز بها المحاسبة التحليلية عن المحاسبة

العمومية المعتمدة أنها تعتبر أداة فعالة من الناحية النظرية إن تم تجسيدها وتطبيقها بطريقة مثلى، ويمكن على

أساسها إقامة نظام لحساب التكاليف من جهة والخروج من الأزمة بشكل عام من خلال التحكم في حجم

النفقات وتفصيل مدى الموارد التي يحتاج إليها القطاع بشكل إجمالي والمؤسسات بشكل خاص . فمحاسبة

التكاليف تعد أداة من أدوات التسيير المهمة ونظام من أنظمة المعلومات الحاسوبية التي تزود مستخدميها

بالمعلومات الملائمة، مما يدعو إلى تسميتها بمحاسبة التسيير .

المطلب الثالث: تقييم تطبيق محاسبة التسيير بالمؤسسة العمومية الاستشفائية تيسمسيلت في مجال

التخطيط والرقابة

تعتبر هذه الطريقة من أولى نظريات محاسبة التكاليف، وتعتمد على تحميل وحدات الإنتاج النهائية بكافة

عناصر التكاليف، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة وسواء كانت متغيرة أم ثابتة . إلا أنه وعلى الرغم من

فعاليتها في حساب ومراقبة التكاليف الاستشفائية، لا يمكننا تجاهل بعض الانتقادات والصعوبات التي تواجهها

أثناء التطبيق، ومن خلال دراستنا لكيفية تطبيق هذه الطريقة بمستشفى تيسمسيلت يمكننا استخلاص بعض المزايا الناتجة عن تطبيقها، بالإضافة إلى أوجه القصور والنقائص التي تعاني منها أثناء التطبيق .

أولا : أهمية طريقة الأقسام المتجانسة في الرقابة على التكاليف:

إن معرفة عناصر التكلفة للمنتجات الاستشفائية تعتبر مصدر معلومات لا يستهان به للرقابة على تكاليف أنشطة المستشفى، إذ تسمح طريقة الأقسام المتجانسة بـ :

- تمكن طريقة الأقسام المتجانسة المسيرين الاستشفائيين من الرقابة على التكاليف والنتائج المحاسبية اعتمادا على نظام الرقابة على الميزانية (le contrôle budgétaire)، إذ تزود كل قسم بالإيرادات والتكاليف التي تقع تحت سلطته، مما يمكنه من الحصول على مجموعة من المعطيات الهامة من أجل عملية اتخاذ القرارات، خاصة بالنسبة للأنشطة التي يمكن تناولتها .

- تمكن هذه الطريقة من الرقابة على كفاءة شروط الاستغلال للمؤسسة الاستشفائية، وتقييم النتائج التحليلية من أجل الرفع من المردودية .

-تقييم المستلزمات السلعية والمنتجات خلال كافة مراحل الإنتاج، بالإضافة إلى تسعير مخرجات المستشفى من أيام استشفائية، عدد الأداءات الطبية، الوجبات الغذائية، الخدمات الفندقية وغيرها.

-إمكانية مقارنة هيكلية تكاليف أنشطة المستشفى مع تكاليف المستشفيات الأخرى ذات الأنشطة المماثلة من أجل معرفة نقاط القوة والضعف لنظامها التشغيلي، وهذا بهدف تسطير خيارات استراتيجية (تخفيض التكاليف

في بعض المراحل ، إعادة تنظيم المسار ، ...).

- تمكن اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في وضع التنبؤات الخاصة بأنشطة الاستغلال، إذ تسمح بإعداد

نظام للميزانية التقديرية حسب مراكز المسؤولية التي تكون المستشفى، أو حسب كل نشاط أو منتج إذا أمكن ذلك، هذا سوف يسمح بتحليل أوسع لعناصر التكاليف من أجل الرقابة عليها وتتبع تغيراتها .

- قياس التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل قسم عند حساب التكاليف وأسعار التكلفة .

-عملية مراقبة التسيير تسمح بتحديد مراكز المسؤولية، وبالتالي فهي تشكل عنصرا ضروريا إذا أردنا أن نطبق تسيير الامركزيا .

-تحليل سعر التكلفة حسب المراحل : شراء، إنتاج وتوزيع .

- تساعد في إعداد القوائم المالية عن طريق تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة، وبالتالي تحديد الأرباح والخسائر الصافية، وذلك بمقارنة التكاليف الإجمالية بالإيرادات .
- تساعد على تحديد سياسات التسعير في المدى الطويل .
- تحديد التكلفة التي يمكن للمؤسسة تحقيقها واتخاذ القرارات فيما يخص صنع أو معالجة المنتوجات وتقييم هذه المنتوجات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية .
- تقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية والبيعية .
- دراسة تطور تكاليف أي منتج، عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع .
- القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية ، مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة .
- تساهم في التسيير العقلاني للمؤسسة وفي لا مركزية المسؤوليات وبالتالي في مراقبة التسيير .

ثانيا : الصعوبات التي تواجه تطبيق محااسبة التسيير بالمؤسسة العمومية الاستشفائية تيسمسيلت :

- من بين الصعوبات التي وقفنا عليها عند دراستنا لتطبيق هذه الطريقة بالمؤسسة الاستشفائية ما يلي:
- لا يوجد عمال مؤهلون في ميدان المحاسبة لتطبيق هذه الطريقة . فالعمال الموجودين على مستوى هذا القسم ليسوا اختصاصيين في الميدان المحاسبي بصفة خاصة والمالي بصفة عامة . مما يجعل حساب التكاليف يتم بصفة ميكانيكية باستعمال الدليل الوزاري، الأرقام المتوصل إليها ستكون فارغة المعنى إن لم يتم تحليلها وفهم تطورها .
- غياب حسابات خاصة بالمحاسبة العامة الاستشفائية يجعل التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة ينطلق من الأعباء المستقاة من عناوين المحاسبة العمومية وليس المحاسبة العامة كما تنص عليها لطريقة، مما أدى إلى عدم إمكانية التأكد من النتائج بمقارنة نتيجة المحاسبة العامة ونتيجة المحاسبة التحليلية .
- التقسيم المختصر للأقسام المتجانسة الخاصة بالمستشفى المنصوص عليه في الدليل الوزاري، يجعل بعض الأقسام التي تتوفر فيها الشروط لكي تكون مستقلة ضمن قسم الإدارة العامة . هذا يتنافى من جهة مع الشروط التي تنص عليها طريقة الأقسام المتجانسة ومن جهة أخرى إمكانية مراقبة أعباء وتكلفة وحدات قياس الأقسام الفرعية العامة التي ينتج عنها أعباء ضخمة مثل : التنظيف أو الصيانة .
- يتم حساب تكلفة الوجبة الغذائية انطلاقا من تكلفة المواد واللوازم الغذائية المستهلكة شهريا على عدد الوجبات المقدمة في تلك الفترة . ما يأخذ على هذه الطريقة في حساب تكلفة الوجبة عدم إدماج أعباء مهمة يتحملها قسم المطبخ مثل : الكتلة الأجرية لعمال القسم، مصاريف الكهرباء، الغاز والماء . ينتج عن هذه الطريقة في حساب

تكلفة الوجبة أن هناك جزء معتبر من الأعباء لم يأخذ بعين الإعتبار من جهة، من جهة أخرى تصبح تكلفة الوجبة الغذائية بعيدة عن تكلفتها الحقيقية .

- لا يوجد فصل بين أعباء صيانة معدات النقل والتجهيزات الطبية .هذا ما يؤدي إلى ضرورة وضع هذا النوع من الأعباء في قسم الإدارة العامة .عملية تسجيل أعباء الصيانة بالتفصيل والأقسام المستفيدة منها تيسر على المحاس ب توزيع أعباء قسم الصيانة على الأقسام الأخرى .

- لا يوجد تسجيل فعلي للخدمات الطبية التي يتلقاها العمال الاستشفائيين بالمؤسسة الاستشفائية، مما يجعل تحديد حجم هذه الأعباء غير ممكن .في مرحلة موائية وفي حالة تطبيق العلاج المدفوع المقابل سيتم تحمل هذه الأعباء من طرف المرضى وهذا اجحاف في حقهم .

- بالنسبة للأقسام الطبية التقنية (مخبر، أشعة، غرفة عمليات) فإنه يوجد تفصيل في تسجيل وحدات قياس كل قسم من الأقسام الثلاثة .لكن فيما يخص تحديد التكاليف بالنسبة لكل نوع داخل نفس القسم فإنه يتم عن طريق متوسط شهري فقط .هذه الطريقة في حساب تكلفة وحدات القياس تظهر إشكالية تسعير الخدمات التي يتلقاها المريض، فمثلا صورة الأشعة على اليد ليس لها نفس تكلفة صورة أشعة على الصدر . في مرحلة موائية وبتطبيق العلاج المدفوع المقابل يجب فصل أسعار هذه الممارسات لكي لا تحمل تكلفة مريض على مريض آخر .

- لا يوجد تسجيل فعلي وشامل لكل العلاجات التي يتلقاها المريض في البطاقة المكوكية، والتي تعتبر المرجع في ملاء الجدول B10، وخصوصا فيما يخص المرضى الذين مروا بأكثر من قسم خلال فترة مكوثهم في المستشفى . هذا يؤثر على حجم وحدات قياس القسم الفعلية والذي يؤدي إلى حساب تكلفة وحدة قياس القسم بصفة تقريبية .

- فيما يخص اعتماد معيار اليوم الاستشفائي كوحدة عمل وكمنتوج استشفائي بالنسبة للمصالح الاستشفائية المجهزة بالأسرة، يلاحظ أن هذا المعيار غير متجانس، إذ لا يعكس طبيعة وكمية الخدمات الاستشفائية التي يستفيد منها المريض بمختلف أنواعها (علاجية، تشخيصية، جراحية،...)، حيث أنه على الرغم من تواجد المرضى بنفس المصلحة ومكوثهم لنفس الأيام الاستشفائية، إلا أن هذا لا يعني أنهم استهلكوا نفس كمية المواد مثلا الأدوية، حيث تختلف نوع التدخلات الطبية وشبه الطبية تبعا لنوعية المرض ودرجة خطورته، وهو ما يطرح مشكلة تحميل المريض أعباء إضافية لم يستهلكها، تؤدي في الأخير إلى تضخيم حجم الأعباء، وبالتالي لا يجب تحميل المرضى نفس التكلفة، كون أن مدة علاجهم استغرقت نفس الأيام الاستشفائية بالمصلحة.

- فيما يخص تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة (رئيسية وثانوية)، والذي يركز على أساس مبدأ مراكز المسؤولية وعلى التنظيم الهيكلي للمؤسسة، فإنه يلاحظ أن هذين المبدئين لا يخدمان أو لا يساعدان كثيرا في حساب التكلفة لأن هناك من المصالح ما هو قائم ولكنه غير موجود في الهيكل التنظيمي، حيث يتم في مثل هذه الحالة تحميل عناصر تكلفته إلى باقي الأقسام، كما يلاحظ أيضا عدم وجود عدالة في تحميل التكاليف للأقسام، حيث نجد مثلا مصلحة الإدارة العامة تتحمل مجموعة كبيرة من التكاليف والتي في الواقع لم تستهلكها، وهو ما يؤدي إلى تضخيم حجم أعباء هذا القسم بالمقارنة مع الأقسام الأخرى.

- فيما يخص قواعد التحميل أو التوزيع، فإنه يلاحظ أن هذه القواعد تتميز بكونها تقريبية وغير دقيقة وتؤدي إلى نتائج غير واقعية وعملية، فمثلا بالنسبة للأعباء غير المباشرة (الأعباء المشتركة)، والتي لا يتم تحميلها مباشرة إلى مختلف الأقسام إلا بعد استعمال مفاتيح التوزيع (نسبة التكاليف المجمعة في كل قسم إلى التكاليف الكلية)، حيث نلاحظ أن هذا التوزيع لا يعبر عن حجم الأعباء الحقيقية، لأنه حتى وإن كان مجموع الأعباء السابقة كبيرا، فإن هذا لا يعني بالضرورة أنها تستهلك حصة كبيرة من الأعباء المشتركة كما هو الحال بالنسبة لقسم الإدارة.

- يلاحظ أيضا أن طريقة الأقسام المتجانسة لم تأخذ بعين الاعتبار تغير مستوى النشاط، إذ أنه وعلى الرغم من ثبات السعر والكمية فإن التكلفة تتغير تبعا لتغير مستوى النشاط، ونتيجة إهمال دور هذا الأخير في تغير التكاليف، فإنه لا يمكننا حساب المردودية بدقة وتحديد الأقسام التي حققت مردودية عالية من الأقسام ذات مردودية المنخفضة، وهو ما يطرح ضرورة البحث عن معيار آخر بديل أو مكمل لهذه الطريقة، وإعادة تقسيم المستشفى على أسس جديدة.

وفي ختام هذا المبحث يمكننا أن نقدم جملة من النتائج والإستخلاصات تمكن من أخذ فكرة عامة حول نقائص التسيير الموجودة على مستوى المؤسسة الاستشفائية الجزائرية عموما والعمل على إيجاد حلول لها، وذلك بإشراك كل الفاعلين في الصحة .

من أجل وضع نظام لحساب التكاليف متميز بالفعالية والنجاعة، وبغية توفير ظروف أفضل للعمل يجب أولا وقبل كل شيء وضع نظام معلومات شامل للتسيير ، وذلك بالانطلاق من وضع نظام للمحاكاة العامة خاص بالمستشفى، أي أن الحسابات الخاصة بهذا النوع من المحاسبة تأخذ بعين الاعتبار الأعباء الخاصة هذا النوع من المؤسسات الخدمية بالإضافة إلى خصوصية نشاط المؤسسة الاستشفائية .

وضع نظام للمحاسبة العامة سيكون قاعدة معلوماتية فعالة لجمع المعلومات حول الأعباء الناتجة عن النشاطا لاستشفائي والانتقال بواسطتها إلى المحاسبة التحليلية . فالمحاسبة العمومية لا تمكن المسير من تتبع الأطراف المستهلكة للخدمة داخل المستشفى والأعباء الناتجة عنها، مما يظهر صعوبات كبيرة للانتقال المباشر من خلالها إلى المحاسبة التحليلية . وضع نظام للمحاسبة العامة سيمكن المسير من مراقبة الأعباء وتصحيح الأخطاء المرتكبة من خلال مقارنة نتائج المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية .

غياب نظام للمحاسبة العامة الخاص بالمؤسسات الاستشفائية سوف لن يمكن المحاسب من حساب اهتلاك الاستثمارات المتوفرة على مستوى المؤسسة الاستشفائية . وجود معدلات لاهتلاك استثمارات المستشفى سيمكن من تحميل أعباء الاهتلاك على الأقسام التي استفادت من هذه التجهيزات ومن ثم تحميل وحدة القياس بتكلفة شاملة لكل أعباء القسم .

التنسيق الفعلي بين قسم المحاسبة وقسم المالية ، وبالرغم من وجود رئيس قسم واحد على رأسهما، إلا أن هناك صعوبة في انتقال المعلومات من قسم المالية إلى قسم المحاسبة والذي يتولد عنه غالبا فروقات في الأعباء المسجلة على مستوى القسمين . وجود هذا التنسيق سيخفض من الوقت والجهد المبذول من طرف موظفي قسم المحاسبة لجمع المعلومات وإمكانية تحديد الفروقات في تسجيل الأعباء إن حدثت .

التنسيق بين قسم المحاسبة والأقسام الفرعية الطبية خصوصا والأقسام الطبية عموما، من أجل تحديد تكلفة الخدمات غير المتجانسة التكلفة التي يوفرها القسم الواحد. وجود تكلفة لكل أداء سيمكن المحاسب من تحميل كل قسم أو كل مريض بتكلفة حقيقية وليس بتكلفة متوسط للأداء بصفة تقريبية .

يجب أن يعطي الدليل المحاسبي الممنوح من طرف وزارة الصحة والسكان بعض الحرية للمحاسب من أجل تشكيل أقسام متجانسة جديدة أو إلغاء أقسام كانت موجودة وذلك حسب قوة النشاط الموجودة على مستوى الأقسام الاستشفائية من جهة، من جهة أخرى حسب التنظيم الإداري للمستشفى . وجود هذا النوع من الليونة في تطبيق المحاسبة التحليلية سيمكن من احتواء خصوصية المستشفى ومحيطه .

استعمال النتائج المتوصل إليها من طرف المسيرين ومقارنتها مع التكاليف الموجودة في السوق فيما يخص خدمات الأقسام العامة وذلك من أجل قياس مردوديتها وضرورة تواجد أقسام منتجة لها على مستوى المستشفى أو شرائها عن طريق عقود مع الخواص مثل خدمات : المغسلة، المطبخ والتنظيف .

خلاصة الفصل

تطرقنا في هذا الفصل إلى دراسة ميدانية للمؤسسة العمومية الإستشفائية لتيسمسيلت عاجلنا فيها واقع

محاسبة التسيير .

عائنا طريقة الأقسام المتجانسة كأداة للرقابة على التكاليف، ورغم تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة محل الدراسة إلا أنها لم تأخذ الدور الأساسي لها وركزت فقط على حساب التكاليف وذلك باستخدام طريقة الأقسام المتجانسة .

وفي الأخير تطرقنا إلى أهمية محاسبة التسيير في تطوير التخطيط و الرقابة في المؤسسات الاستشفائية .

خاتمة

انعكست الأزمة الاقتصادية والاجتماعية التي مرت بها البلاد من خلال نهاية الثمانينات والتسعينات على أن المنظومة الصحية وخاصة فيما يتعلق بالجانب التمويلي، حيث أصبحت المؤسسات الصحية تعاني من ضغط الطلب المتزايد المدفوع بالنمو الديمغرافي، وكذا تدهور الوضع الصحي للمحيط، ولهذا أصبح من الضروري اصلاح المنظومة الصحية، لتمكينها من ادخال أساليب وأدوات حديثة في التسيير بغية التوظيف الأمثل للموارد المتوفرة وتمثل هذه الاصلاحات في :

- التخطيط الفعال للعرض وإشراك كل الفاعلين في المنظومة الصحية ليتسنى تحقيق الأهداف المرجوة؛

- التفكير في اعتماد أسلوب مميز فيما يتعلق بأنشطة الاطعام، التنظيف، صيانة العتاد والتجهيزات، وكل الأنشطة الفرعية التي تساهم بصفة غير مباشرة في انتاج خدمات العلاج .

وعلى هذا الأساس وبناء على الاشكالية المطروحة والخطة المتبعة في البحث توصلنا إلى أن محاسبة التسيير في المؤسسات الاستشفائية واستخدام طرق التخطيط والرقابة فيها لها دور فعال وهام في تسيير وتنظيم ميزانية المستشفيات و القيام بجميع الأعمال المحاسبية لكافة الأقسام، وذلك من خلال البحث المتضمن دراسة ميدانية للمؤسسة العمومية الإستشفائية بولاية تيسمسيلت .

إختبار الفرضيات :

- إختبار الفرضية الأولى : نصت على أن طبيعة الخدمات الصحية وتنوع مصالحتها تستدعي اللجوء إلى إستخدام عدة محاسبات، ولقد تم التأكيد على صحة هذه الفرضية من خلال دراسة الفصل الثالث والدراسة الميدانية .

-إختبار الفرضية الثانية : نصت هذه الفرضية على ما يلي : إن طبيعة الخدمات الصحية تنعت بإهمال بسبب أنها عمومية إضافة أنها تقدم خدمات مجانية .

إن الخدمات الصحية هي عمومية ومجانبة إلا أنها تقيد بواجبات تفرض عليها ذلك مثل : شرط تغطية الإيرادات المقدمة للنفقات الواجبة عليها، وتحاسب على أي إهمال في الإيرادات المقدمة من خلال المعاينة كل ثلاث أشهر من قبل الجهة المعنية .

- إختبار الفرضية الثالثة : وهي إرتفاع تكاليف المنظومة الصحية في الجزائر لا تنحصر فقط في إرتفاع نفقات التجهيز ونفقات التسيير بل يرجع إلى سوء التسيير وإستعمال الموارد المتاحة بصفة غير عقلانية ثم التأكيد على

صحة هذه الفرضية في ما يلي : المنظومة الصحية كونها عمومية تنفق عليها الدولة ويؤدي ذلك إلى إستعمال الموارد بصفة غير عقلانية وسوء تسييرها وذلك راجع إلى قلة المراقبة المستمرة .

النتائج : نعرض في هذا الجزء النتائج سواء من الناحية النظرية أو الدراسة الميدانية وهي :

- 1 - في مجال التسيير، قررت الجهات الوصية على القطاع الصحي إدخال إصلاحات واسعة تتعلق خاصة بتشخيص وظيفة الصيانة ؛
- 2 - إن تطور حجم الإنفاق لا يتماشى مع كل الهياكل الصحية، كما أن طرق التمويل الحالية لا تتوافق مع التحولات الإقتصادية الجارية ؛
- 3 - تتمتع المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بمصادر هامة ومعتبرة للإيرادات وذلك ما أثبتته طبيعة الإيرادات خاصة إعانات الدولة والجماعات المحلية وصندوق الضمان الإجتماعي ؛
- 4 - المحاسبة المعتمدة في المؤسسة العمومية للصحة الجوارية هي المحاسبة العمومية وفي صدد تطبيق محاسبة المواد لتصرفها للمواد واللوازم، أما محاسبة التكاليف تطبق بصفة محدودة في بعض الأقسام لحساب التكلفة .
- 5 - تعمل مصلحة الإقتصاد في المؤسسة جاهدة على التوزيع الأمثل للإيرادات على مختلف النفقات (مثل شراء الأدوية، المواد الغذائية... إلخ) .

التوصيات :

- على ضوء نتائج البحث، قمنا بتقديم جملة من الإقتراحات والتوصيات التي استوحيناها من هذه الدراسة:
- يجب على المستشفى مراعاة مبادئ المحاسبة في العمليات المحاسبية؛
 - الاهتمام بجانب التخطيط والرقابة لأنهما الركيزة الأساسية لإنجاح عملية التسيير في المؤسسة الصحية؛
 - يجب على المؤسسة القيام بدورات تكوينية لمساعدة عمالها على تأهيلهم وتمكينهم من الإطلاع على مختلف الخبرات والآساليب العلمية في هذا المجال لترقية نوعية الخدمة المقدمة؛
 - إجبارية مسك الملف الطبي وتسجيل كل المعلومات الصحية المتعلقة بالمريض من أول يوم له بالمستشفى إلى غاية الخروج، والإطلاع على هذه الملفات والوثائق يجب أن يكون في حدود أخلاقيات المهنة؛

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

1- إن نظام محاسبة التكاليف شهرية؛

2- إقحام المحاسبة العامة الى جانب المحاسبة التحليلية والمحاسبة العمومية وتطبيق نظام حسابات مالي يسمح بمعرفة حجم الموارد المالية المنفقة وتقييم مساهمة مختلف مصادر التمويل في العمليات الإستغلالية بالمؤسسات الصحية وتحليل عملية توزيع هذه الموارد بين مختلف العارضين للخدمات العلاجية سواء كانوا قطاعات عامة أو خاصة .

أفاق البحث : من خلال دراستنا إلى هذا الموضوع نقول أن عملية تسيير المؤسسة الصحية لا يمكن إعتبارها سهلة كما يعتقدونها البعض، فالمؤسسة الصحية بطبيعتها منظمة معقدة التركيب والتنظيم وهي عبارة عن محيط مفتوح متعدد الأبعاد والإسقاطات .

أما من خلال الدراسة الميدانية أدركنا أن المؤسسة العمومية للصحة الجوارية أدركنا الأهمية البالغة للمحاسبة من خلال مساهمته بشكل فعال في المستشفى في إحصاء جميع التدفقات المالية في المؤسسة ومدى تطبيق آليات التخطيط والرقابة فيها مما يساهم في التسيير الحسن والتطلع إلى الآفاق المستقبلية وتحسينها وتطويرها .

قائمة المصادر والمراجع

أولاً: الكتب

1. أ شادي أحمد حج، المحاسبة العامة، حي المصيون للنشر، الطبعة الأولى، مصر، 2005.
2. أ عيسى عبد العزيز الرواشدة، محاسبة التكاليف، دار كنوز للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2011.
3. أمقداد احمد الجليلي، استخدام الأدوات المحاسبية في تقييم أداء المستشفيات، تنمية الرافدين، الموصل العراق، 2006.
4. أ. بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون، الجزائر، ط3 ، 2004.
5. بشير العلاق، مبادئ الإدارة، دار اليازوري للنشر، عمان، الطبعة الأولى، 2008.
6. تأليف جوني دانييل، ترجمة د. طارق عطية عبد الرحمان، راجع الترجمة: أ.د. محمد بن إبراهيم عقيل، تخطيط الخدمات الصحية، فهرسة الملك فهد الوطنية أثناء النشر، الرياض، 1426هـ.
7. سليمان مصطفى الدلاهمة، مبادئ وأساسيات علم المحاسبة، مؤسسة الوراق للنشر، الطبعة الأولى 2008.
8. صلاح محمود دياب، ادارة المستشفيات والمراكز الصحية الحديثة، دار الفكر ناشرون وموزعون، الطبعة الأولى، عمان، 2009.
9. عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، الطبعة 4، 2009.
10. عبد الحي مرعى، عبد الله عبد العظيم هلال، أساسيات محاسبة التكاليف (دراسة شاملة)، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى، 2008.
11. فريدتوفيق نصيرات، إدارة المستشفيات، كلية الأعمال-الجامعة الأردنية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، الطبعة الأولى، عمان، 2014.
12. محمد رسلان الجيوشي، الإدارة وعلم التطبيقات، دار المسيرة للنشر، عمان، الطبعة الثالثة، 2008.
13. محمد سامي راضي، المحاسبة عن المستشفيات والوحدات العلاجية، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، 2007.
14. محمد عباس بدوي و د الأميرة إبراهيم عثمان، النظام المحاسبي للمنظمات الهادفة للربح وغير الهادفة للربح، المكتب الجامعي الحديث، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2007.
15. محمد مطر، التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية، جامعة البتراء، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2004.

أ- مذكرات الماجستير

1. تولقي هنية، مكانة وأهمية المحاسبة في تسيير المستشفيات، مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، تخصص محاسبة، تيارت، 2012-2013.
2. جلال يسمينة، المحاسبة عن تكاليف البحث والتطوير وفق النظام المحاسبي في الجزائر والمعايير المحاسبية الدولية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، السنة الجامعية 2009-2010.
3. جناد الطيب، مذكرة تخرج بعنوان "المحاسبة التحليلية وحساب التكاليف في المؤسسة الصحية، المدرسة الوطنية للإدارة"، 2004-2005.
4. السعيد بلوم، أساليب الرقابة ودورها في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، 2006-2007 .
5. عابد علي، دور التخطيط والرقابة في إدارة المشاريع باستخدام التحليل الشبكي، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة تلمسان، 2010-2011.
6. مرابطي نوال، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، فرع التحليل الاقتصادي، الجزائر.

رابعاً: المجالات والمنشورات

1. المادة 10 من المرسوم التنفيذي رقم 07 - 140 المؤرخ في 2 جمادى الأولى عام 1428 الموافق ل 19 مايو سنة 2007، المتعلق بإنشاء المؤسسات العمومية الإستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية.
2. المادة 12 من المرسوم التنفيذي رقم 07 - 140 المؤرخ في 2 جمادى الأولى عام 1428 الموافق ل 19 مايو سنة 2007، المتعلق بإنشاء المؤسسات العمومية الإستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية.
3. المادة رقم 02 من المرسوم التنفيذي 07/ 140 المؤرخ في 2 جمادى الأولى عام 1428 الموافق ل 19 مايو سنة 2007، يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الإستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيورها.
4. منظمة الصحة العالمية، إدارة المستشفيات، سلسلة التقارير الفنية، رقم 390 ، جنيف سويسرا 1980 .
5. منظمة الصحة العالمية، منشورات منظمة الصحة العالمية، إدارة المستشفيات، سلسلة تقارير، جنيف، سويسرا، 1980.

خامسا: الكتب باللغة بالأجنبية:

- 1- B & F. **Grandguillot, l'essentiel de la Comptabilité Analytique**, Gualino édition, Paris, 1999,
- 2- La Source : M. Gervais, **contrôle de gestion**, 7^{ème} ed, economica, Paris, 2000

سادسا: مواقع الانترنت

www.mawdoo3.com

www.gropmaarifa.com

www.al-jazirah.com

ملاحقہ

