



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

الفرع: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر بعنوان:

مساهمة محاسبة التكاليف في تحقيق الرقابة المالية في المؤسسة العمومية
الاستشفائية

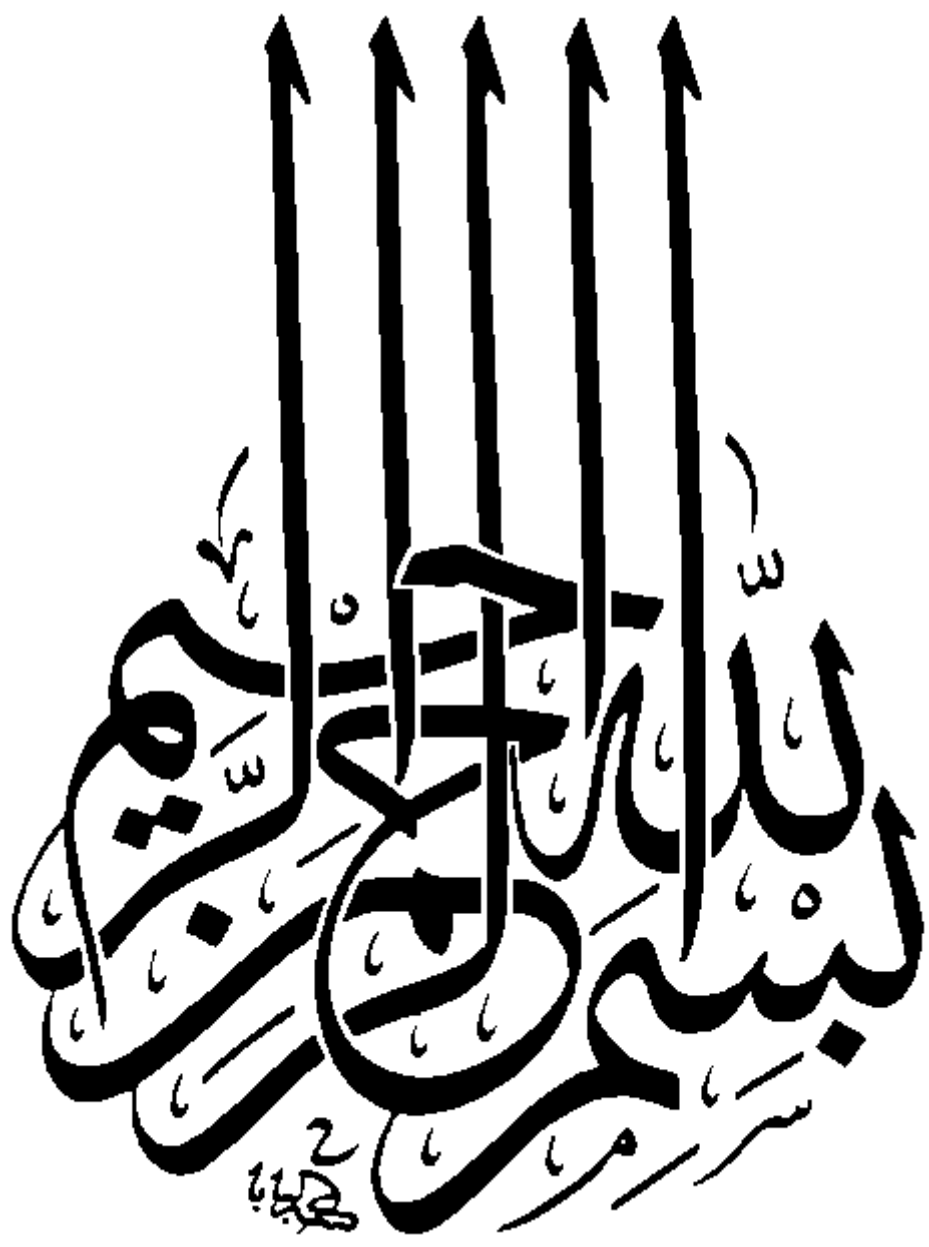
دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية الإخوة مغلاوي - ميلة -

المشرف	اعداد الطلبة	
مشري فريد	بولعراق زين العابدين	1
	/	2

لجنة المناقشة:

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ(ة)
رئيسا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	
مشرفا ومقررا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	
ممتحنا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	

السنة الجامعية 2022/2023



شكر و تقدير

بسم الله الرحمن الرحيم

إن الحمد لله نحمده ونستعينه، ونستغفره، ونعوذ بالله من شرور أنفسنا ومن سيئات أعمالنا، من يهده الله فلا مضل له ومن يضلل فلا هادي له، وأشهد أن لا إله إلا الله وحده لا شريك له، وأشهد أن محمدا عبده ورسوله.

الحمد لله الذي أنار لنا درب العلم والمعرفة وأعاننا ووقفنا لهذا العمل.

أولا نتقدم بخالص معاني الشكر والتقدير إلي الأستاذ المشرف على هذا العمل الدكتور مشري فريد على قبوله الإشراف على مذكرتي، وعلى نصائحه القيمة وحسن تواضعه.

كما أتقدم بالشكر مسبقا لأعضاء لجنة المناقشة الذين سأنال شرف مناقشتهم لمذكرتي، فلهم مني كل الشكر والعرفان على مجمل نصائحهم وتوجيهاتهم وانتقاداتهم التي ستنير مساري العلمي.

كما أتوجه بجزيل الشكر إلي عمال المستشفى الإخوة مغلاوي الذين ساندوني على هذا العمل.

الإهداء

الحمد لله الذي وفقني في الحياة وإنجاز هذا العمل الذي أهدي ثمرته إلي: روح أمي وجدي الذي

أسأل الله عزوجل أن يرحمهما ويجعل مثوالم الجنة

وإلي أبي رمز التضحية و الإخلاص ،رمز العطاء والأمل

وإلي رفيقة دربي زوجتي ، وإلي أولادي الأعتزأ أيهم ساجد لله، ومياسين رندة

وإلي إخوتي وأخواتي الذين هم سندي

وإلي جدتي العزيزة أطل الله في عمرها وإلي خالتي وخالي وأولادهم

بوعراق زين العابدین

المخلص

الملخص :

شهدت البيئة الاقتصادية العديد من التغيرات من تقدم سريع في تقنية المعلومات وتسارع في ابتكار منتجات وتقديم خدمات متميزة وزيادة شديدة في حدة المنافسة فرضت على المؤسسات ومن ضمنها المؤسسات الصحية ضرورة تقديم منتجات وخدمات عالية الجودة وبأقل تكلفة ممكنة، وهذا ما دفع إلى تحديث أنظمة محاسبة التكاليف والبحث عن طرق وأساليب جديدة لمواكبة هذه التغيرات ومما ظهر في ذلك نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، الذي يعمل على تحقيق مستوى متميز من الدقة في تحديد التكاليف من خلال تركيزه على الأنشطة ويقدم معلومات تفصيلية ملائمة لاحتياجات الإدارة كما يوفر أساليب رقابة جديدة تساهم في الحفاظ على موارد المؤسسة وترشيد استخدامها، وفي ضوء الدراسة لإظهار كيفية استخدام هذا النظام في تحديد تكلفة الخدمات الصحية المقدمة من طرف المؤسسة العمومية الإستشفائية.

الكلمات المفتاحية: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، المؤسسات الصحية، الخدمة الصحية

Summary

The economic environment has witnessed many changes, including rapid advances in information technology, acceleration in the innovation of products and the provision of distinguished services, and a significant increase in competition that has forced institutions, including healthcare institutions, to provide high-quality products and services at the lowest possible cost. This has led to the updating of cost accounting systems and the search for new methods and techniques to keep up with these changes. One of the systems that has emerged in this regard is Activity-Based Costing (ABC), which works to achieve a high level of accuracy in determining costs by focusing on activities and providing detailed information suitable for management needs. It also provides new control methods that contribute to the conservation and rational use of the institution's resources. In light of the study to show how this system is used to determine the cost of healthcare services provided by a public hospital

Keywords: Activity based cost accounting system. Health institutions. health service

فهرس المحتويات

	فهرس المحتويات:
-	البسمة
-	شكر وتقدير
-	إهداء
-	الملخص
-	فهرس المحتويات
-	فهرس الجداول
-	فهرس الملاحق
أ-ج	مقدمة
الفصل الأول : محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	
2	تمهيد
3	المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف
3	المطلب الأول: تعريف محاسبة التكاليف
4	المطلب الثاني: أهداف محاسبة التكاليف
6	المطلب الثالث: الطرق التقليدية والحديثة لمحاسبة التكاليف
19	المبحث الثاني: ماهية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
19	المطلب الأول: نشأة وتعريف محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
21	المطلب الثاني: خصائص ومتطلبات محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
24	المطلب الثالث: الفرق بين محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة و المحاسبة التقليدية
26	المبحث الثالث: مدخل إلي الرقابة المالية وأثر طريقة المحاسبة علي أساس الأنشطة
26	المطلب الأول: ماهية الرقابة المالية
29	المطلب الثاني: دور طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الرقابة على التكاليف و الجودة
32	المطلب الثالث: أثر طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الأداء وتحسين تسيير المؤسسة
34	خلاصة الفصل

الفصل الثاني: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة العمومية الاستشفائية الإخوة مغلاوي - ميلة - خلال الثلاثي الأخير من سنة 2022	
36	تمهيد
37	المبحث الأول: المؤسسة العمومية الاستشفائية الإخوة مغلاوي - ميلة -
37	المطلب الأول: تعريف المؤسسة العمومية الاستشفائية الإخوة مغلاوي
38	المطلب الثاني: مهام المؤسسة العمومية الاستشفائية
38	المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي
47	المبحث الثاني: واقع حساب التكاليف في المؤسسة العمومية الاستشفائية
47	المطلب الأول: تحديد الأنشطة والتكاليف
49	المطلب الثاني: تحميل التكاليف على الأنشطة
54	المطلب الثالث: تحميل الأنشطة الفرعية على الأنشطة الرئيسية
59	خلاصة الفصل
61	الخاتمة
63	قائمة المراجع
69	الملاحق

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
24	اوجه الاختلاف بين النظام التقليدي ونظام ABC.	1
50	توزيع التكاليف المباشرة على الأنشطة الرئيسية.	2
51	توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة الرئيسية.	3
52	توزيع التكاليف المباشرة على الأنشطة الفرعية.	4
53	توزيع التكاليف المباشرة على الأنشطة الفرعية.	5
55	توزيع (تحميل) الأنشطة الفرعية على الأنشطة الرئيسية.	6
57	تكلفة العملية الواحدة للأنشطة.	7

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	الرقم
70	مجموع تكاليف الأجور (Masse Salariale)	1
71	مجموع تكاليف الأجور (Masse Salariale)	2
72	مجموع تكاليف الوجبة الغذائية (Dépense De Alimentaire)	3
73	مجموع تكاليف الوجبة الغذائية (Dépense De Alimentaire)	4
74	مجموع تكاليف الصيدلانية (Dépense De Pharmacie)	5
75	مجموع تكاليف الصيدلانية (Dépense De Pharmacie)	6
76	مجموع اللوازم والأدوات المختلفة (Diverses Fournitures)	7
77	مجموع اللوازم والأدوات المختلفة (Diverses Fournitures)	8
78	مجموع تكاليف الصيانة (Maintenance Et Entretien)	9
79	مجموع تكاليف الصيانة (Maintenance Et Entretien)	10
80	التكاليف غير المباشرة (Charges communes)	11
81	معاملات العمليات الجراحية	12
82	معاملات العمليات الجراحية	13
83	معاملات العمليات الجراحية	14
84	معاملات المخبر	15
85	معاملات المخبر	16
86	معاملات المخبر	17
87	معاملات الأشعة	18
88	معاملات الأشعة	19
89	تحميل التكاليف المباشرة على الأنشطة الرئيسية	20
90	تحميل التكاليف المباشرة على الأنشطة الرئيسية	21
91	تحميل الأنشطة الفرعية على الأنشطة الرئيسية	22
92	تحميل الأنشطة الفرعية على الأنشطة الرئيسية	23

المقدمة

مقدمة:

إن طبيعة المؤسسة العمومية الإستشفائية في الجزائر تقديم الخدمات بدون مقابل أو بمبالغ رمزية لا تغطي تكاليفها، وهي ممولة من طرف الدولة ولذلك عازمت الدولة حفاضا على المال العام من التلاعب فيما يتعلق بنفقات وإيرادات المؤسسة العمومية كان من الضروري استحداث أنظمة جديدة تساعد في الرقابة على الميزانية العامة للمؤسسة .

وتعتبر الرقابة أداة مطبقة منذ نشأة الدولة ولكن ليست بالكفاءة المطلوبة، لذلك وجب تحسين أداء الرقابة لمواكبة التطورات الحاصلة في هذا المجال وللمحافظة على المال العام بشتى الطرق والوسائل لذا وجب مراقبة الميزانية في المؤسسة العمومية الاستشفائية مراقبة صارمة، غير أن الرقابة المالية وفق المنهج الحديث لم تعد تقتصر على الاجراءات التي تتبع لمراجعة الحسابات والتصرفات المالية ، بل تجاوزت هذا المفهوم إلي تقييم أعمال الأجهزة الخاضعة للرقابة، وقياس مدى كفاءتها وقدرتها على تحقيق الأهداف الموضوعية وفق المدة الزمنية المحددة لها.

والجدير بذكر أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة لترشيد النفقات أصبح حديثا محل إهتمام جميع الإدارات سواء كان ذلك على صعيد قطاع المستشفيات الخاصة أو العامة وذلك لاعتباره تطورا ملموسا لتخصيص التكاليف غير المباشرة وترشيد النفقات.

إشكالية الدراسة

ويمكن إجمالها في التسائل التالي:

- كيف تساهم محاسبة التكاليف في تحقيق الرقابة المالية للمؤسسة العمومية الاستشفائية الإخوة مغلاوي - ميلة ؟

ويندرج تحت هذا السؤال الأسئلة الفرعية التالية:

- كيفية تحميل التكاليف على الأنشطة الرئيسية والفرعية ؟
- كيف يتم تحميل التكاليف غير المباشرة على الأنشطة الرئيسية والفرعية؟
- كيفية تحميل الأنشطة الفرعية للأنشطة الرئيسية؟

فرضية الدراسة

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة يمكن طرح الفرضيات التالية:

- يجب تحديد الأنشطة الرئيسية والفرعية وكذا التكاليف وتوزيع كل التكاليف على الأنشطة .
- يتم توزيع التكاليف غير المباشرة وفق نسبة كل نشاك من التكاليف المباشرة .

- يتم تحويل الأنشطة الفرعية إلى تكاليف توزع على حسب نسبة الأنشطة الرئيسية .

أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة من أهمية موضوع محاسبة التكاليف بشكل عام في المؤسسات العمومية الاستشفائية الجزائرية، وهذا راجع لدور الذي يلعبه النظام المحاسبي فهو يساعد على إتخاذ القرارات السليمة وتحقيق الرقابة ورفع مستوى الكفاءة و فعالية الأداء ، وإدارتها بشكل عملي بما يضمن لها البقاء و الاستمرار و تقديم خدمات متميزة نوعا وكما.

منهج البحث

إعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي خاصة في الجانب النظري وذلك بهدف الفهم والتعمق في العناصر المكونة للموضوع ، وقد استعملنا منهج دراسة حالة فيما يتعلق بالجزء التطبيقي وذلك من خلال محاولة إسقاط الدراسة النظرية على مساهمة محاسبة التكاليف في تحقيق الرقابة المالية للمؤسسة العمومية الاستشفائية الإخوة مغلاوي - ميلة.

أهداف الدراسة

بالإضافة للإجابة على التساؤل الأساسي في إشكالية البحث، واختبار صحة الفرضيات فإن هذه الدراسة تهدف إلى:

- التعرف بشكل تفصيلي على نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة من خلال استعراضه.

- ومحاولة ربط نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالرقابة المالية.

أسباب اختيار الدراسة

من أهم هذه المبررات لاختيارنا الموضوع مايلي:

- بحكم عملي في المؤسسة العمومية الاستشفائية محل الدراسة.

- رغبتني في الاطلاع أكثر على هذا الموضوع والتعرف على المفاهيم المتعلقة به.

- محاولة إظهار ضرورة اللجوء إلى هذه التقنية وذلك من خلال إيضاح مدى أهميته في توفير المعلومات والبيانات اللازمة في إتخاذ القرارات.

تقسيم الدراسة

تم تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين، خصص الفصل الأول لمحاسبة التكاليف من خلال التطرق إلى تعريف محاسبة التكاليف وأهدافه وتطرقنا كذلك إلى الطرق التقليدية والحديثة لمحاسبة التكاليف وكذا نشأة وتعريفه وتطرقنا أيضا إلى خصائص ومتطلبات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ومن ثم الفرق بين المحاسبة التكاليف التقليدية والحديثة، وتطرقنا أيضا إلى تعريف الرقابة المالية وخصائصها وأهميتها وأهدافها وأيضا معرفة دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الرقابة على التكلفة و الجودة وكذا دورها في الرقابة على الأداء وتسيير المؤسسة ويليه الفصل الثاني الذي عالجنا فيه الأنشطة و التكاليف الخاصة بأنشطة المؤسسة العمومية الاستشفائية وبعد تحديد الأنشطة والتكاليف قمنا بتحميل كل التكاليف على الأنشطة و حددنا نسب كل نشاط و كذا التكلفة الاجمالية لكل نشاط وهذا في الفصل التطبيقي في المؤسسة العمومية الاستشفائية الإخوة مغلاوي - ميلة.

الفصل الأول:

محاسبة التكاليف على

أساس الأنشطة

تمهيد:

إن طبيعة المؤسسة العمومية الإستشفائية تختلف عن باقي المؤسسات لما تحمله من أهداف إنسانية تحول بينها وبين جعل الربح من أهم أهدافها، فالمؤسسة العمومية الإستشفائية تقدم خدماتها بلا مقابل مرات عديدة أو بمبالغ رمزية بالكاد تغطي نسبة ضئيلة من تكاليفها، ولأنها ممولة من طرف الدولة وتخضع لنظام المحاسبة العمومية، الذي يقوم على تخصيص إعتمادات مالية وتوزيعها على الأنشطة الإستشفائية، ويتم مراقبة الإنفاق طبقا للأبواب والبنود أي عناصر المصروفات المختلفة التي تم إعتمادها مسبقا في شكل ميزانية تقديرية، ومع كبر حجم المؤسسات العمومية الإستشفائية وضخامة الإعتمادات المالية المخصصة لها وتنوع أصولها (تجهيزات وأدوات طبية، أدوية، ولوازم ضمان الإقامة المريحة للمرضى...) استوجب وضع أسس علمية لضبط هذه النفقات ومراقبتها من أجل إعطاء أفضل خدمة صحية وبأقل تكلفة ممكنة وتبقى بحاجة أكبر لضبط تكاليفها والرقابة عليها، وتحديد تكلفة الخدمة الصحية المقدمة ومحاولة تخفيضها، لذلك يتحتم على المؤسسة العمومية الإستشفائية اعتماد نظام محاسبة التكاليف يساعدها في تخفيض تكاليفها وتحقيق أهدافها .

وللإلمام أكثر بموضوعنا هذا ، سنحاول تناول في سياق هذا الفصل الإطار النظري لمحاسبة التكاليف ونظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وكذا أثر محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تفعيل الرقابة .

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف

ظهرت محاسبة التكاليف نتيجة التطور في الأساليب وطرق المحاسبة المالية وأصبحت فرعا من الفروع المستحدثة لخدمة إدارة المؤسسات إذ أنها تسعى إلى تلبية احتياجات الإدارة الحديثة، وقد مر تطورها بعدة مراحل لتصل إلى ماهي عليه اليوم وسنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم وأهداف محاسبة التكاليف، والتطرق إلى الطرق التقليدية والحديثة لمحاسبة التكاليف .

المطلب الأول: تعريف محاسبة التكاليف

لقد تعددت التعاريف التي أشارت إلى موضوع محاسبة التكاليف بتعدد وجهات نظر الباحثين والمختصين حيث يمكن تعريفها كما يلي:

لقد اختلف الكتاب والأخصائيين في مجال المحاسبة والتسيير في تسمية هذا النوع من المحاسبة، حيث أطلق عليها العديد من التسميات ومنها محاسبة التكاليف، المحاسبة الصناعية، المحاسبة التحليلية للاستغلال ومحاسبة التسيير، وعلى هذا الأساس ظهر الاختلاف أيضا في تعريف هذا النوع من المحاسبة، وعليه سوف نحاول هنا عرض أهم هذه التعاريف فيما يلي:

تعرف المحاسبة التحليلية كما عرفها معهد محاسبي التكاليف بلندن على أنها: "عملية المحاسبة على

التكلفة بدءا من نقطة حدوث النفقة أو الالتزام بها وصولا إلى تحديد علاقتها النهائية بمراكز ووحدات التكلفة"¹.

تعرف المحاسبة التحليلية بأنها: "عبارة عن أداة من أدوات الإدارة الحديثة تدل على تطبيق الأسس والمبادئ المحاسبية في تسجيل وترتيب وتحليل البيانات المحاسبية للأعمال التي تمت داخل المؤسسة لمساعدة الإدارة في التخطيط والقياس وتقييم نتائج الأعمال والرقابة عليها واتخاذ القرارات اللازمة"².

تعرف المحاسبة التحليلية هي "تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة إلى مصادر أخرى، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات

¹ صالح عبد الرزق، عطا الله وارد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص 7.

² ناصر دادي عدون، تقنيات محاسبة التسيير، دار المحجدية، الجزائر، 1999، ص 7.

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

المطلب الثاني: أهداف محاسبة التكاليف

تتمثل أهداف محاسبة التكاليف في عدة عناصر نذكر منها:²

أولاً: تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة

يعتبر تحديد تكلفة الوحدات المنتجة الغرض الرئيسي لنظام محاسبة التكاليف لكي تتمكن المؤسسة من تحديد سعر بيع الوحدة وضبط التكاليف وتحديد كمية الإنتاج والمبيعات التي تحقق أعلى ربحية ممكنة، كما أن تحديد التكلفة وقياسها يساعد في معرفة وتحليل سلوك عناصر التكاليف وتساعد أيضاً في إعداد القوائم لإظهار نتائج أعمالها عن فترة زمنية معينة وبالتالي تحديد المركز المالي لها في تلك الفترة. وتحديد قيمة المخزون من السلع الخام وتحت التشغيل والتامة، وتحقيقها للغرض الرقابي ولتحديد تكلفة المنتج لأغراض احتساب تكلفة إنتاج الوحدات المباعة والمخزون في الوحدات الباقية يجب تجزئة المبلغ الإجمالي للتكاليف على وحدات التكلفة، وإل شك فإن الخطوة الأولى لتحديد تكلفة أي منتج سلعة أو خدمة تكون في تحديد وحدة حساب التكلفة أو ما يعرف بوجه أو غرض التكلفة الذي يعرف بأنه" أي نشاط يرغب في قياس تكلفة بصورة منفصلة ومحدد".

ثانياً: الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف

تعتبر الرقابة على التكاليف من أهم أغراض نظام محاسبة التكاليف، ونقصد بالرقابة على التكاليف تحقيق الكفاية في استخدام الموارد والعمالة والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج المستخدمة، وعن طريق قيام إدارة التكاليف بإمداد إدارة المؤسسة ببيانات تفصيلية عن أوجه النشاط المختلفة فيها لتعمل على خفض التكاليف مع المحافظة على النوعية عن طريق اتخاذ القرارات بتغيير مادة أولية معينة أو تغيير في شكل

¹ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير: محاسبة تحليلية، دار المحمية العامة، الجزائر، 1999، الجزء الأول، ص 8.

² نضال عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، دار جهينة للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص ص 19-24.

سلعة وتصميمها ومراقبة أداء العمال والتقليل من الوقت الضائع أو المنتجات التالفة أو استبدال الآلات لزيادة كفاءتها الإنتاجية وغيره.

وتتحقق الرقابة على التكاليف عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية المتعلقة بالفترة المحاسبية بتكاليف فترة أو عدة فترات سابقة. وذلك على النحو التالي:

- تعد التكاليف التقديرية للفترة القادمة على أساس متوسط التكاليف الفعلية لفترة أو عدة فترات زمنية سابقة.

- تعدل هذه المتوسطات في ضوء التغيرات التي يتوقع أن تطرأ على كل عنصر من عناصر التكاليف في الفترة القادمة تقارن النتائج الفعلية بالتكاليف التقديرية الموضوعة مسبقا وتحليل الانحرافات بينها.

- التعرف على الأسباب التي أدت إلى حدوث الانحرافات وتحديدًا للمسؤولين عنها ومتابعتها بهدف الاستفادة منها في إعداد تقديرات التكاليف عن الفترة أو الفترات التالية.

ثالثًا: دور بيانات التكاليف في تسعير المنتجات أو الخدمات

تقدم محاسبة التكاليف بيانات توضح فيها تكلفة إنتاج الوحدة من السلع المنتجة مما يساعد الإدارة في سياسة التسعير بحيث يغطي سعر البيع تكلفة الإنتاج وتحقيق هامش ربح معين يتحدد تبعًا للظروف الاقتصادية وظروف المنافسة ودخول أسواق جديدة.

رابعًا: دور بيانات التكاليف في ترشيد القرارات

تقوم محاسبة التكاليف بإعداد التقارير التي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة على المستويات المختلفة من تقارير الوقت الضائع أو تلف بعض المنتجات في مراحل الإنتاج المختلفة أو تقارير عن الطاقة الضائعة غير المستغلة وغيرها من التقارير، ليتم اتخاذ القرارات التي تجنب وقوع الخسائر والتقليل منها. ولكي يكون القرار رشيد فإنه من الضروري أن يكون البديل المختار هو أفضل البدائل التي تعمل على تحقيق أهداف المنشأة بتكلفة اقتصادية. وتشتمل عملية اتخاذ القرارات على تنفيذ الخطوات التالية:

- تحديد المشكلة.

- اقتراح الحلول البديلة.

- تقييم البدائل المختلفة والمفاضلة بينها.

وتعد بيانات محاسبة التكاليف ذات أهمية خاصة لإدارة المؤسسة في اتخاذ القرارات الرشيدة حيث أن اتخاذ بعض القرارات غير المدروسة قد يفوت على المؤسسة فرصة تحقيق ربح أكبر قد يؤدي إلى إلحاق خسائر كبيرة لها .

خامسا: دور بيانات التكاليف في التخطيط

تعتبر الموازنة التقديرية خطة عينية ومالية تفصيلية تغطي كل نواحي النشاط في المؤسسة لفترة محددة مقبلة. وتبين الموازنة التقديرية أهداف الإيرادات المنتظرة عن طريق موازنة المبيعات، وحدود التكاليف المتوقعة عن طريق موازنة الاستخدامات، ويمثل الفرق بينهما صافي الدخل المرغوب في تحقيقه. وإلى جانب ذلك فإن الموازنة تعبر عن خطط متعلقة بنواحي تفصيلية متعددة مثل مستويات المخزون السلعي، والإضافة الرأسمالية، والاحتياجات من الأيدي العاملة. وعلى الرغم من ذلك فإن الموازنة التقديرية عبارة عن مجموعة من القوائم المتعددة التي تبين الخطط التي سوف تستخدم كمرشد في التنفيذ الفعلي في فترة مقبلة، وتستخدم كأساس للمقارنة والتقييم .

المطلب الثالث: الطرق التقليدية والحديثة لمحاسبة التكاليف

أولاً: الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف

تتمثل الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف في عدة عناصر (طرق) يمكن حصرها فيما يلي:

1- طريقة التكاليف الكلية

تعتبر هذه الطريقة من الطرق الأساسية في محاسبة التكاليف، حيث عرف في بدايتها بتسمية الأقسام المتجانسة ومن ثم سميت مراكز التحميل، وتعتبر من أوائل طرق محاسبة التكاليف التي اهتمت بمعالجة مشكل تحميل الأعباء غير المباشرة.

و يسمى هذا المدخل بهذا الاسم لأنه يحمل وحدات الإنتاج بكافة تكاليف التصنيع المباشرة (مواد والعمل) وغير المباشرة سواء كانت متغيرة أو ثابتة. كما يحمل الجزء المباع من هذا الإنتاج (الوحدات المباعة)

بكافة تكاليف البيع المباشرة وغير المباشرة سواء كانت هذه التكاليف ثابتة أو متغيرة. أي هي كافة البنود المباشرة وغير المباشرة التي تتكبدها المنشأة لإنتاج وبيع هذا المنتج.¹

1-1 أهداف طريقة التكاليف المباشرة

تهدف طريقة التكاليف الكلية إلى تحقيق ثلاث أهداف رئيسية:²

- البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للاندماج؛

- البحث عن صيغة للتقييم بدلا من المساعدة على التسيير، ومن هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمنا شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال الأسعار؛

- الاستجابة لمتطلبات التسيير الخارجية، حيث تشكل معلومة محاسبية مهمة بالنسبة للمسيرين.

1-2 مبدأ طريقة التكاليف الكلية

استعمال هذه الطريقة يفرض التفرقة بين الأعباء التي يجب أن تؤخذ في الحسبان ومعرفة الأساس الذي تحمل وفقه على المنتوجات. ويرتبط عموما مبدأ الحساب وفق هذه الطريقة بطرق تسجيل أعباء التي تقوم بنقلها، توزيعها، ثم تحميلها لتسمح في الأخير بتحميل مجموع الأعباء غير المباشرة (التي توافق كل مرحلة: الشراء، الإنتاج، التوزيع) على تكلفة المنتج، لتصل في الأخير إلى معرفة سعر التكلفة للمنتج.³

1-3 تقييم طريقة التكاليف الكلية

سوف نحاول هنا ذكر أهم المزايا والعيوب لهذه الطريقة:

1-3-1 مميزات طريقة التكاليف الكلية: تتميز هذه الطريقة بعدة مميزات نذكر منها ما يلي:⁴

¹ خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص 146

² هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة السعر للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، 2013/2012، ص 42.

³ نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2006/2005، ص 106.

⁴ عرقابي عادل، دروس في المحاسبة التحليلية، مطبوعة مقدمة ضمن متطلبات التأهيل الجامعي، جامعة الحاج لخضر-باتنة 1، 2018/2017، ص 83.

- 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؛
- إجراء مقارنة لهيكل التكلفة الخاص بكل مؤسسة (في مختلف مراحل الإنتاج، حسب وسائل الاستغلال المستخدمة وحسب الزبائن) التي لها أنشطة متعددة وتحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة.

1-3-2- عيوب طريقة التكاليف الكلية

لهذه الطريقة عيوب يمكننا ذكرها فيما يلي:¹

- تذبذب تكاليف الوحدة المنتجة وذلك تبعاً لتغيير حجم الإنتاج فإذا زاد تقل تكلفة الوحدة وإذا نقص فإن التكلفة تزداد وذلك نتيجة لتحميل التكاليف غير المباشرة (والتي من ضمنها التكاليف الثابتة)؛
- عدم ثبات سعر البيع بسبب عدم ثبات ما تتحمله الوحدة من التكاليف الثابتة عند انخفاض الكمية المنتجة؛
- لا يمكن بيان مدى استغلال الطاقة المتاحة وهذا قد يؤدي إلى هدر في الطاقة وضياعها.

2- طرق التكاليف الجزئية

توجد عدة طرق جزئية تعتمد على الفصل بين الأعباء الثابتة والمتغيرة والمباشرة وغير المباشرة بدقة ثابتة في تحليل تلك الأعباء، مع اعتمادها على إيجاد الهوامش كنتائج إجمالية أو جزئية، وهناك عدة طرق جزئية لتحميل التكاليف من بينها طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة وطريقة التكاليف المتغيرة.

2-1- طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

ظهرت طريقة التحميل العقلاني التي وضعت أسلوباً لتحميل الأعباء الثابتة بطريقة عقلانية، بهدف القضاء على تدبب تكلفة الوحدة المنتجة والوصول إلى تكلفة وحدوية ثابتة، مما ساعد المؤسسة في تقدير تكاليف المنتجات في مستويات النشاط المختلفة وتخطيط الأسعار في الأجل القصير.

¹ عبد الناصر إبراهيم نور وعليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 235.

هي العملية التي يتم من خلالها معالجة الأعباء الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط، أي الأخذ بعين الاعتبار الجزء المستغل من التكاليف الثابتة وهذا مقارنة بمستوى النشاط العادي والفرق الذي يظهر يضاف أو يطرح من النتيجة. ويقوم أساس تحميل الوحدات المنتجة بالقدر الملائم لها من التكاليف الثابتة وفقا لمعامل التحميل العقلاني الذي يحمل كما يلي:¹

$$\text{معامل التحميل} = \frac{\text{النشاط الحقيقي}}{\text{النشاط العادي}}$$

1-2-1-1-1 مبدأ طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة وتحمله إلى المنتجات بالإضافة إلى الأعباء المتغيرة، ومنه يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقلانيا بضرب الأعباء الثابتة في معامل التحميل العقلاني، والنتائج يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة، ويلاحظ ثبات تكلفة الوحدة وهذا راجع إلى ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط باستخدام مبدأ الأعباء المستغلة في هذه الطريقة.²

1-2-2-1-2 تقييم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

فيما يلي تستعرض مزايا وعيوب هذه الطريقة:

- مزايا الطريقة:

تتمثل مزايا هذه الطريقة فيما يلي:³

- استقرار سعر التكلفة وفق هذه الطريقة إلا في حالة تغير التكلفة المتغيرة للوحدة أو الأعباء بشكل إجمالي؛

¹ سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2010/2009، ص 65

² هادفي خالد، مرجع سابق، ص 53.

³ بوناب بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر - بسكرة، 2014/2013، ص 44.

- تسمح بحساب التكلفة النهائية بطريقة عقلانية وذلك من خلال تحميل المنتج بمقدار التكلفة الثابتة المدمجة وفق معامل التحميل، وبالتالي يمكننا مواجهة ارتفاع تكلفة الإنتاج أو انخفاضه الناتج عن تغير حجم النشاط ومدى انعكاس هذا الأخير على أسعار البيع؛

- تسمح للجميع بالمشاركة في اتخاذ القرارات، خاصة أثناء تحديد حجم النشاط العادي وذلك من خلال مشاركة كل مسؤول حسب مسؤوليته على مستوى قسمه.

- عيوب الطريقة:

تتمثل عيوب هذه الطريقة فيما يلي:¹

- أول مشكل يطرح كيفية تحديد النشاط العادي، لأن له انعكاسات على تحميل التكاليف وبالتالي على تحديد السعر؛

- صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة خصوصا في حال وجود تكاليف شبه متغيرة؛

- قيمة المخزونات النهائية (منتجات، مواد أولية) تختلف عن التكلفة الحقيقية.

2-2 طريقة التكاليف المتغيرة:

هي طريقة تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وحساب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير، وقد ظهرت هذه الطريقة لأول مرة في أمريكا، وقد انتقلت في الخمسينيات إلى أوروبا بالضبط على إنجلترا ثم فرنسا.

على وفق هذه النظرية فإن الإنتاج يحمل بالتكاليف المتغيرة فقط واستبعاد التكاليف الثابتة من تكلفة الإنتاج وذلك على اعتبار أن التكاليف الثابتة هي تكاليف غير مرتبطة بالمنتج وهي ثابتة وموجودة سواء تم الإنتاج أم لم يتم وتعالج التكاليف الثابتة بتحميلها على حساب الأرباح والخسائر.²

¹ ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003/2002، ص74.

² بلال بوناب، مرجع سابق، ص ص 44 - 45.

1-2-2 مبادئ طريقة التكاليف المتغيرة

- تقوم طريقة التكاليف المتغيرة على مجموعة من المبادئ نذكر منها ما يلي:¹
- يتم تقسيم عناصر التكاليف إلى تكاليف ثابتة لا تتغير مع تغير حجم النشاط وتكاليف متغيرة تتغير تبعاً لتغير حجم النشاط فتزداد بزيادته وتقل بانخفاضه.
 - يتم تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط بهدف تحديد قيمة تكلفة الوحدة الواحدة من التكاليف المتغيرة؛
 - تعتبر التكاليف الثابتة تكاليف زمنية يتحملها حساب الأرباح والخسائر.

2-2-2 تقييم طريقة التكاليف المتغيرة

- تقيم طريقة التكاليف المتغيرة حسب المزايا والعيوب كما يلي:
- مزايا الطريقة: من مميزات هذه الطريقة ما يلي:²
 - يمكن الاستعانة بنظام التكاليف المتغيرة في تسعير المنتج. فكقاعدة عامة، تمثل التكلفة المتغيرة للوحدة الحد؛
 - الأدنى للسعر الذي يجب قبوله لبيع السلعة. فإذا وضع السعر أقل من التكلفة المتغيرة فإن هذا يعني أن الشركة لن تتمكن من تغطية هذه التكلفة، ومن الأفضل لها عدم إنتاج المنتج؛
 - إمكانية المقارنة وتقييم المنتجات أو الأقسام أو الفروع من حيث التكاليف والإنتاجية سواء في فترة واحدة أو لعدة فترات وذلك باستخدام الهامش على التكاليف المتغيرة واستبعاد أثر التكاليف الثابتة.
 - عيوب الطريقة: من عيوب هذه الطريقة ما يلي:³

¹ عبد الناصر إبراهيم نور وعليان الشريف، مرجع سابق، ص 247 - 248.

² عرقابي عادل، مرجع سابق، ص 96-97.

³ عبد الناصر إبراهيم نور وعليان الشريف، مرجع سابق، ص 248.

- صعوبة الفصل بين التكاليف المتغيرة حيث أن بعض التكاليف تكون ثابتة ضمن حدود إنتاج معينة ثم تبدأ بالتغيير حيث يمكن اعتبار هذا النوع من التكاليف (تكاليف شبه ثابتة)؛
- هناك تكاليف متغيرة ولكنها لا تتغير بنفس نسبة التغير في حجم الإنتاج وتسمى (تكاليف شبه متغيرة)؛
- حيث أن الوحدة المنتجة تتحمل نصيبها من التكاليف المتغيرة فقط فإن هذه التكلفة الخاصة بالوحدة لا يمكن أن تعبر عن حقيقة التكلفة الفعلية لها.

3- طريقة التكاليف المعيارية

لقد ظهر استعمال التكلفة المعيارية في الولايات المتحدة الأمريكية وإنجلترا بهدف تسيير اليد العاملة داخل المؤسسة بطريقة أحسن، لكن سرعان ما توسع استعمالها في المدخلات الإنتاجية سواء المتغيرة منها أو الثابتة حيث شكلت إحدى الأسس التي توجه العملية الإنتاجية، وأصبحت بذلك نظاماً تعتمد عليه المؤسسة من أجل تقييم أدائها.

هي مقياس لما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج. لذلك ينظر إليها على أنها مقياس، أو نمط، أو أداة لمقارنة التكاليف الفعلية لمعرفة مدى كفاءة وفعالية الأداء الفعلي، ولا تعتبر هذه التكاليف بديلاً عن التكاليف الفعلية، لأنها تستخدم لمقارنة التكلفة الفعلية لتحديد الفرق (الانحراف) بينهما، ومعرفة أسبابه وتقديمه للإدارة، لتستخدم نتيجة هذا التحليل في الحكم على كفاءة وفعالية الأداء.¹

3-1- أهداف طريقة التكاليف المعيارية

إن الغرض من دراسة التكاليف المعيارية هو تحقيق الأهداف التالية:²

3-1-1 المساعدة في التخطيط

باعتبارها معدة مسبقاً لما ينبغي أن تكون عليه تكلفة الوحدة، وهذا ما تحتاجه الموازنات التخطيطية في إعدادها، والتي تستند في الإعداد إلى تقدير ما تحتاجه المستويات الإنتاجية؛

¹ عادل الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، الكويت، 2006، ص 339.

² إسماعيل يحيى التركي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 17-21.

2-2-3 المساعدة في الرقابة

من خلال مقارنة التكاليف المعيارية مع الفعلية وتحديد الانحرافات سواء أكانت ملائمة أو غير ملائمة ودراسة أسباب حدوثها ومن ثم إخبار الإدارة بذلك.

3-2-3 المساعدة في اتخاذ القرارات

وذلك من أجل الحد من هذه الانحرافات ومعالجة أسباب وجودها وبالتالي تساهم في تخفيض التكاليف.

4-2-3 المساعدة في تسعير المنتجات والخدمات مقدما

من خلال كلفتها المعيارية حيث أن السعر يمثل التكلفة زائد هامش الربح وخاصة في المؤسسات التي يعتمد إنتاجها على نظام الأوامر الإنتاجية والتي تتصف بأن التصريف يسبق الإنتاج.

2-3 مبادئ طريقة التكاليف المعيارية

ترتكز هذه الطريقة على أسس ومبادئ من بينها:¹

- العمل على وضع مستويات معيارية مسبقا بمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية، السعر، الطاقة الإنتاجية، والموازنة المناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقا لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما تحتاجه من مواد حسب دراسة أو معايير محددة من جهات أخرى.
- العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية (الفعلية) وحساب الانحرافات، مع إبراز الأسباب ومراكز المسؤولية.

3-3 تقييم طريقة التكاليف المعيارية

لطريقة التكاليف المعيارية مزايا وعيوب نوجزها فيما يلي:

- مزايا طريقة التكاليف المعيارية

من أهم المزايا نذكر منها:¹

¹ سالمى ياسين، مرجع سابق، ص 81.

- تستعمل في مراقبة نشاط المؤسسة وفقا للانحراف وذلك نتيجة مقارنة النشاط المعياري بالنشاط الفعلي؛
- مراجعة تكاليف المؤسسة وذلك بعد تحاليل وتفسير الانحرافات سواء كانت انحرافات إيجابية أو سلبية؛
- تزويد الإدارة بتقارير دورية عن وضعية المؤسسة ومستوى أدائها، مما يمكن الإدارة من عمل قوائم التكاليف ومراقبة سير النظام الإنتاجي وتطور الإنتاجية.

- عيوب طريقة التكاليف المعيارية

لهذه الطريقة عدة عيوب وهي ملخصة كالآتي:²

- إن الاعتماد على معايير غير دقيقة يتسبب في حصول خلل في سير النظام وعدم فعاليته وتسجيل انحرافات غير صحيحة ومن ثم تكون مصدر لمعلومات وتحاليل مضللة واتخاذ قرارات غير صائبة؛
- عند حدوث تغييرات في مستويات التشغيل أو في متطلبات العملية الإنتاجية بعد البدء في تطبيق النموذج المعياري يصعب التدخل بالتعديل إلا بعد نهاية الفترة.

ثانيا: الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف

1- طريقة التكلفة المستهدفة:

نشأت فكرة التكلفة المستهدفة من فكرة أن معظم التكاليف في المراحل الأولى للإنتاج وتطوير المنتج تكون ثابتة مما يتيح للإدارة فرصة لمحاولة تخفيض التكلفة في هذه المرحلة وتهدف التكلفة المستهدفة إلى تخفيض التكاليف على المنتجات الجديدة مع ضمان تحقيق جودة المنتج والوفاء برغبة المستهلك.

إن التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم، ومن ثم فإن هذه الأداة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبير حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها. وذلك مع الحفاظ على جودة المنتج والقدرات الوظيفية له ودرجة الثقة فيه من جانب العملاء.³

¹ هادفي خالد، مرجع سابق، ص ص. 68 - 69

² يوناب بلال، مرجع سابق، ص. 53

³ محمد سرور الحريري، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار المنهجية للنشر والتوزيع، عمان، 2016، ص 11.

1-1 أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة:

يسعى مدخل التكلفة المستهدفة لتحقيق ما يلي:¹

- تخفيض تكلفة المنتج في مرحلتي التخطيط والتصميم مع الحفاظ على نفس الجودة؛
- إتاحة الفرصة للحصول على وضع تنافسي أفضل من خلال التسعير وفقا للمنافسة وليس وفقا للتكلفة؛
- المساعدة في تحقيق الربح المخطط له وتحقيق الأبعاد التنافسية للمنتج؛
- يعمل على إشباع رغبات واحتياجات العملاء من زاوية السعر والتكلفة والجودة وتقديم منتجات جديدة في وقت ملائم.

1-2 مبادئ أسلوب التكلفة المستهدفة:

يقوم مدخل التكلفة المستهدفة على ستة مبادئ رئيسية وهي:²

- قيادة سعر البيع المستهدف لنظام التكاليف؛
- التركيز على العملاء بالاهتمام بمتطلباتهم من ناحية الجودة، السعر، والوقت المناسب للحصول على المنتج، وكذلك القيمة التي تقدمها كل وظيفة من وظائف المنتج للعميل؛
- تنمية فرق عمل من مختلف الإدارات والتخصصات لتصميم وتطوير المنتج؛
- تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج سواء تكاليف التوزيع أو الشراء أو التشغيل أو الصيانة وصولاً إلى تكلفة التخلص من المنتج بعد انتهاء الغرض من استخدامه؛
- التركيز على مرحلة تصميم المنتج باعتبارها المرحلة التي تؤدي إلى خلق التكلفة عند البدء في الإنتاج؛
- الإهتمام بجميع مراحل سلسلة القيمة بداية من العلاقة مع الموردين وصولاً إلى العلاقة مع العملاء.

¹ محمد العشماوي، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 336 - 337.

² محمد سرور الحريزي، نفس المرجع السابق، 12.

2 - طريقة التحليل الاستراتيجي:

خلافا لتجاهل التحليل التقليدي للبيئة الخارجية للمؤسسة، فإن التحليل الإستراتيجي يركز على إحداث توافق بين العوامل الداخلية والخارجية المؤثرة في أداء المؤسسة، إضافة إلى أنه يوضح الطرق التي تستطيع من خلالها هذه الأخيرة تحقيق ميزة تنافسية.

1-2 مفهوم طريقة التحليل الاستراتيجي:

تعددت التعاريف الخاصة بالتحليل الاستراتيجي للتكاليف نظرا لحدثة هذا المفهوم، وعدم الإلمام بجميع مقوماته بصورة واضحة بعد.

فقد عرف على أنه: " التحليل الاستراتيجي للتكلفة أو الإدارة الاستراتيجية للتكلفة مرادفتين لمعنى واحد وهو تحليل وتجميع المعلومات المالية وغير المالية المستمدة من البيئة الداخلية والخارجية للمنشأة بهدف الوصول إلى أفضل الاستراتيجيات التي تساعد على تحقيق المزايا التنافسية للمنشأة سواء في الأجل الطويل أو القصير".¹

كما عرفها "strictland and Thompson": "فهم وتحليل التكلفة الخاصة بالمؤسسة ومقارنتها بتكلفة المنافسين، أي محاولة تحديد الموقف التكاليفي للمؤسسة مقارنة بالمنافسين".

وتتمثل دواعي نشوء طريقة التحليل الاستراتيجي في:²

- عالمية الأعمال والمنافسة الشديدة؛

- بيئة التصنيع الحديثة؛

- الاهتمام برضا الزبائن؛

- تغير محيط المؤسسة؛

¹ أكرم محمد الحاج، محمد خليل حامد، دور التحليل الاستراتيجي للتكلفة في تقويم كفاءة وفعالية الأداء في المؤسسات الصناعية، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، المجلد 04، العدد 01، جامعة قاردين سيني، السودان، 2021، ص 47.

² معاد حلف إبراهيم الجنائي، الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 07، العدد 21، جامعة تكريت، 2011، ص 179.

- ظهور ما يعرف بالإدارة الإستراتيجية.

2-2 أهمية التحليل الإستراتيجي:

يعتبر التحليل الاستراتيجي للتكاليف ذو أهمية بالغة للبيئة الخارجية لكونه يحدد الفرص المتاحة والمخاطر التي تحد من قدرة المنشأة على الاستفادة من هذه الفرص وموازنتها مع عناصر القوة والضعف في البيئة الداخلية للمنشأة الصناعية وعملية التحليل الاستراتيجي تحظى بالأهمية البالغة عند تقييم المؤسسة ونظراً لأنه يؤدي إلى تحقيق ما يلي:¹

- تحديد الفرص المتاحة أمام الوحدة الاقتصادية وبالنظر إلى إمكانيات وخبرات وموارد هذه الأخيرة تتم المفاضلة بين الفرص التي يمكن استغلالها والفرصة الممكن استبعادها؛

- يساعد التحليل الاستراتيجي على تخصيص الموارد المتاحة وتحديد طرق استخدامها؛

- تحديد القدرة المميزة للوحدة الاقتصادية والتي تعرف على أنها القدرات والموارد التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية والعمليات التنفيذية المستخدمة في توظيف تلك القدرات والإمكانيات لإنجاز الهدف؛

يعد التحليل الاستراتيجي ضرورة ملحة، نظراً لأنه يؤدي إلى الكفاءة في الأداء، وهذا ما تجمع عليه الشركات العالمية التي تستخدم التحليل الاستراتيجي.

2-3 مقومات طريقة التحليل الاستراتيجي:

وتتمثل مقومات التحليل الاستراتيجي فيما يلي:²

2-3-1 الشمولية والتكامل

وهذا يعني توسيع دراسة التحليل، مما يستلزم ضرورة توافر معلومات دقيقة عن تكلفة المنتج الذي تقدمه المؤسسة، إضافة إلى معلومات عن المنافسين واستراتيجيتهم، وهيكل تكاليفهم، وكفاءة وفعالية الأداء

¹ سيروان كريم عيسى، محمد عبد العزيز محسن، منظومة تقنيات إدارة التكلفة الست اراتيجية في الفكر الإداري والمحاسبي: دليل التطبيق، مجلة قهلاى زانست العلمية، المجلد 05، العدد 02، الجامعة اللبنانية الفرنسية، اربيل، العراق، 2020، ص674.

² مؤمن بابكر محمد سعيد، دور التحليل الاستراتيجي للتكلفة في دعم المزايا التنافسية للمنشآت الصناعية - بالتطبيق على شركة زيوت فوكس للزيوت والشحوم في السودان-، أطروحة دكتوراه، جامعة شندي، شندي، السودان، 2020-2021، ص 66.

لديهم، ثم دراسة وتحديد الاختلافات النسبية بين المؤسسة وبين كل منافس رئيسي موجود بالفعل أو متوقع وجوده في المستقبل.

2-3-2 القابلية للتحقق

إن التحقق من العلاقات والروابط سلسلة القيمة الكلية للمؤسسة، يعد مطلباً حيوياً يجب الاهتمام به وتوفيره، حتى يمكن لنظام التكاليف أن يقوم بدوره في خدمة ودعم استراتيجية المؤسسة، وفي تحليل ورقابة التكاليف، سواء أكانت هذه الروابط والعلاقات الخارجية، أي مع الموردين والعملاء، أو داخلية بين الأقسام والأنشطة داخل المؤسسة.

3- طريقة التكاليف على أساس الأنشطة:

يعرف هذا النظام على أنه: " ذلك النظام الذي يقوم على أساس جميع التكاليف غير مباشرة للمنشأة في موضع التكلفة ليتم توزيعها على منتج النهائي بواسطة مسببان التكلفة وذلك للوصول إلى الكلفة الحقيقية للمنتج النهائي مما يؤدي إلى دعم اتخاذ القرارات الإدارية السليمة".¹

ترتكز طريقة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة على أسس عديدة لتحميل الأعباء غير المباشرة عموماً في عملية التوزيع لتتلاءم مع طبيعة الأنشطة ودرجة استهلاكها للموارد المخصصة، وذلك وفق ما تم صرفه في عملية الإنتاج (النشاط) من وقت وجهد أو عناصر أخرى ملائمة، تحدد في إطار النشاطات المسببة للأعباء، ومقدار استخدام أهداف التكلفة لتلك الأنشطة، على عكس الطرق الأخرى التي تعتمد على أسس خارجة عن نطاق الأنشطة، أي تعتمد على ساعات العمل المباشرة أو الأعباء المباشرة عموماً في عملية التوزيع. وعليه فقد حققت هذه الطريقة المبدأ الأساسي للمحاسبة التحليلية فيما يخص تطبيقها مع تنظيم المؤسسة الذي يمثل أساس كل الأنشطة الضرورية التي تحتاجها للحصول على مخرجات. هذا التوافق يظهر في تتبع الأعباء واستهلاك الموارد، الذي ترافقه عملية ضبط وتحليل الأنشطة وإعادة ترتيبها لتحديد تلك التي تساهم في خلق قيمة مضافة، هذا ما يمنحها ميزة تنافسية في السوق. وسنتطرق إلى هذه الطريقة بالتفصيل في المبحث الثاني.

¹ أشرف عزمي مسعود أبو مغلي: أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في تنظيم الربحية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2008، ص 29.

المبحث الثاني: ماهية محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

تعد طريقة التكلفة على أساس الأنشطة ABC من أحدث طرق الإدارة الإستراتيجية حيث أدت شدة الانتقادات الموجهة للطرق الكلاسيكية لحساب التكاليف إلى خلق تحديات حقيقية للمحاسبة الإدارية، هذه التحديات ارتبطت بشكل أو بآخر بإيجاد حل لأكبر مشكلة فنية تواجه الإدارة وهي مشكلة توزيع التكاليف الغير المباشرة وتقوم هذه الطريقة على فكرة أساسية وهي الربط بين الموارد والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد، وسنحاول في هذا المطلب معرفة نشأة وتطور هذه الطريقة، وكذلك تعريفها وإبراز خصائص ومتطلباتها وكذا التطرق للفرق بين محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة وبين المحاسبة التقليدية.

المطلب الأول: نشأة وتعريف محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

ظهر نظام التكاليف المبني على الأنشطة، نتيجة الإنتقادات الموجهة للنظم التقليدية في تخصيص التكاليف غير مباشرة، و الحاجة الماسة إلى نظام محاسبي، يغطي تلك الثغرات ويحسن نوعية المعلومة. اذ بدأت فكرة نظام تكاليف الأنشطة (ABC) في عام 1925، ثم ظهرت تحت مسمى نظام تكاليف المعاملات أو الإجراءات للكاتب دراكر عام 1955، إلى أن كان الإستخدام الأول لمصطلح تكاليف الأنشطة فقط في عام 1971 عن طريق كاتب يدعى ستابس¹.

اذ تعتبر دراسة Staubus سنة 1971 أول دراسة أكاديمية تناولت نظام ABC ، حيث قام بدراسة أهم النقاط الأساسية التي يقوم عليها النظام في كتابه سنة 1971.

أما البداية الحقيقية لنظام ABC كانت في منتصف ثمانينات القرن الماضي، في الولايات المتحدة الأمريكية من قبل Robin s'Robert ,Cooper Kaplan، حيث تم وصف الأسلوب الذي يتم بموجبه تعيين مصاريف التشغيل بواسطة الأنشطة، إلى المنتجات والخدمات بمصطلح التخصيص Allocation و الظهور الفعلي للنظام كان في سنة 1987 ، بمقال نشر في صحيفة مدرسة الإدارة، التابعة لجامعة هارفارد بعنوان "كيف تقوم محاسبة التكاليف بالتوزيع المنظم لتكاليف المنتجات " للكاتبين Kaplan

¹ مبروك محمد نصيرات، محاسبة المقاولات التشييد والبناء وعقود الإنشاءات، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الاسكندرية، مصر، 2006، ص

وCooper، من هنا كان ظهور نظام ABC بعد الانتقادات القوية التي واجهت المحاسبة التحليلية التقليدية.¹

تعريف 01: هو نظام محاسبي وإداري متطور، يهدف إلى تخصيص التكاليف غير مباشرة بشكل دقيق وموضوعي، بغرض زيادة فعالية هذا النظام، من خلال تحليل الأنشطة اللازمة لأداء الخدمات أو المنتجات، وحساب تكلفة كل نشاط أو مجمع تكلفة على حدى، ومن ثم ربطها بالمنتجات لتحديد تكلفتها بشكل دقيق وموضوعي.²

تعريف 02: هو ذلك النظام الذي يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة، لكل نشاط من أنشطة المؤسسة في مركز التكلفة، ثم توزيع هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة، بموجب معدلات التحميل، التي تحدد بموجب المسببات المبنية على العلاقة السببية.³

تعريف 03: هو طريقة لحساب التكاليف، التي تحدد الأنشطة في المؤسسة وتخصص تكلفة كل نشاط بالموارد ومن ثمة تحميلها على المنتجات أو الخدمات انطلاقاً مما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من أنشطة وفقاً للاستهلاك الفعلي لكل منها.⁴

ومن خلال التعاريف السابقة، نستنتج أن نظام التكاليف المبني على الأنشطة هو نظام محاسبي حديث، يركز على الأنشطة من الدرجة الأولى، و يعتمد هذا النظام على أساس أن الأنشطة تستهلك الموارد فهي المسببة للتكلفة وليس المنتجات، ومن خلال فهم طبيعة العلاقة التي تربط بين النشاط والتكلفة ، يمكن من تحميل كل نشاط حصته من كل عنصر من عناصر التكاليف.

¹ قدوري هدى سلطان، التكامل بين أنظمة التكاليف الإدارية والموازنة على أساس الأنشطة(ABB/ABM/ABC)، مداخلة في ملتقى الدولي حول مراقبة التسيير لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، يوم 2017/24/25، جامعة البليدة02، الجزائر، ص 03.

² محمد خطيب نمر وآخرون، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد04، جامعة ورقلة، الجزائر، 2013، ص 74.

³ شرف عزمي مسعود أبو مغلي، أثر تطبيق نظامABC على ربحية المؤسسة، رسالة الماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2008، ص24.

⁴ Desti Kannaiah, **Activity Based Costing (ABC): Is It a Tool for Company to Achieve Competitive Advantage?**, International Journal of Economics and Finance; Vol. 7, No. 12, Canadian centre of science and education, Canada 2015, p275.

المطلب الثاني: خصائص ومتطلبات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

أولاً: خصائص نظام محاسبة لتكاليف على أساس الأنشطة

يمكن إيجاز أهم الخصائص التي يتسم بها نظام (ABC):³

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

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

- يتلاءم هذا النظام مع كل قطاعات النشاط وقد أثبت إمكاناته خاصة في القطاعات الصناعية التي تتميز باستخدامها للتكنولوجيا الحديثة في التصنيع والتسيير، وفي الواقع إن استخدام هذا النظام انطلق من هذا الوسط ثم عمم على نشاطات وقطاعات أخرى.

- حقق هذا النظام المبدأ الأساسي لمحاسبة التكاليف فيما يخص تطابقه مع تنظيم المؤسسة الذي يمثل الأساس لمجمل الأنشطة الضرورية للحصول على المخرجات، هذا التطابق يسمح بتتبع التكاليف واستهلاك الموارد ويرافق عملية ضبط وتحليل الأنشطة وإعادة ترتيبها حتى يمكن تحديد الأنشطة التي تساهم في إيجاد القيمة المضافة لصالح المؤسسة ومستخدميها وزبائنها، وبهذا تحقق المؤسسة نجاحاً بفضل ازدياد قدرتها على المنافسة بحيث أمكن توضيح علاقة الأنشطة فيما بينها وعلاقتها بالموارد وأهداف التكلفة ضمن خريطة الأنشطة.

- تمثل الأنشطة ركناً أساسياً لهذا النظام كما تفسر ما تقوم به المؤسسة.

- تطوير إجراءات التخصيص التي كانت متبعة بنظم التكاليف التقليدية من خلال الربط بين الأنشطة وتكلفة الموارد من جهة وبين تكلفة الأنشطة ووحدات التكلفة من جهة أخرى.

- يقدم النظام معلومات مالية وغير مالية تساعد الإدارة على ترشيد قراراتها الاستراتيجية.

ثانيا: متطلبات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

للوصول إلى طريقة التكلفة على أساس النشاط يجب إتباع الخطوات التالية:

1- المرحلة الأولى: تحديد وتحليل الأنشطة¹

وتحتاج هذه الخطوة إلى الفهم الدقيق للأنشطة اللازمة للمنتج ويجب اختيار الأنشطة التي تكون ذات أكبر أثر على التكاليف وهذا من خلال إعداد قائمة توضح تفصيلا ما يقوم به كل نشاط من أعمال، وسلوك التكاليف وأثرها على عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالنشاط كذلك يجب أن توضح هذه القائمة حركة النشاط بين النشاط والأنشطة الأخرى، أي في هذه المرحلة سيتم انتقاء الأنشطة التي تعمل على تكوين المنتج وبالتالي إلغاء الأنشطة غير المساهمة في عملية الإنتاج. على عكس الطريقة التقليدية فإنها لا تقوم بتحديد الأنشطة أي أنها تقوم بتحميل جميع تكاليف الأنشطة سواء كانت تساهم أو لا تساهم في عملية الإنتاج.

2- المرحلة الثانية: تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط

بعد تحديد الأنشطة التي تستخدم في طريقة التكلفة على أساس النشاط يتم تحديد مستوى التجميع الذي ستستخدمه هذه الطريقة في التقرير عن الموارد المستهلكة لكل نشاط. فبمجرد تجميع الأعمال في صورة أنشطة يتم تحديد تكلفة كل عمل عن الموارد المستهلكة لكل نشاط فبمجرد تجميع الأعمال في صورة أنشطة يتم تحديد تكلفة كل عمل على حدة، أو تحديد تكلفة النشاط ككل. وتعتبر هذه الخطوة جد مهمة فهي تعمل على تحديد وفهم مسببات كل نشاط رئيسي مذكور حيث أن مسببات التكلفة التي تمثل بدورها عوامل متغيرة تؤثر على التكاليف وترتبط معها بعلاقة سببية واضحة ويمثل معظمها بمقياس كمي يحقق علاقة الارتباط بين حجم النشاط ومقدار التكلفة والجدير بالذكر أن مسبب التكلفة لابد أن يتوفر فيه شرطين أساسيين هما:

- أن يكون قابل للقياس؛

- أن يكون قابل للتحميل على كل نشاط.

¹ مخلخل زوينة، تخفيض تكاليف الإنتاج باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) -دراسة حالة المطاحن الكبرى للجنوب- ، بسكرة، مجلة المال والأعمال، المجلد03، العدد04، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2020، ص ص126-127.

3- المرحلة الثالثة: تحديد مراكز النشاط

يقصد بمراكز النشاط ذلك الجزء من العملية الإنتاجية الذي ترغب الإدارة في التقرير عن تكلفة أنشطته بطريقة مستقلة ولا يتم هذا إلا من خلال تجميع العديد من الأنشطة التي لها نفس السلوك الاقتصادي في مركز تجميع واحد regroupement de Centre أو ما يسمى بالإنجليزية بحوض الكلفة pool Cost حيث يكون لها نفس المسبب وتقوم عملية تجميع الأنشطة على فرضيتين أساسيتين هما:

- تجانس الأنشطة داخل كل مراكز نشاط أو حوض تكلفة؛

- التناسب الطردي للتكاليف في كل مركز تجميع مع مستوى النشاط.

قد اعتبر Cooper أن هذا الإجراء لا يؤثر على عملية تحديد تكلفة المنتج، وإنما ينحصر الأثر في هذه الخطوة على كيفية التقرير عن هذه التكلفة، ومستوى تفصيلها، ويكون الهدف منها هو زيادة قدرة المدراء على رقابة تكاليف الأنشطة بصورة أفضل.

4- المرحلة الرابعة: تتبع التكاليف لمراكز النشاط

في هذه المرحلة يتم تخصيص الموارد على مراكز الأنشطة حيث يتم تحميل المصاريف غير المباشرة على وحدات النشاط وفق لعدد حجم وحدات الخدمة المطلوبة إنجازها، حيث يتم استخدام مسببات التكلفة كأداة قياس في مرحلة أولى يتم الاعتماد على مسببات الموارد وهي التي تحدد استهلاك الأنشطة للموارد حيث تهدف هذه الخطوة إلى تحديد تكلفة الموارد المستهلكة بواسطة الأنشطة المنجزة داخل كل مجمع تكلفة. أما في المرحلة الموالية يتم استخدام مسببات تكاليف الأنشطة حيث تعمل على ربط تكاليف الأنشطة داخل كل مجمع والمحددة في الخطوة السابقة بالمنتجات النهائية ويكمن الهدف الأساس في تحديد تكلفة الكميات المستهلكة من الأنشطة المبذولة لإنتاج لمنتجات النهائية.¹

¹ سارة مسعودي، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأسلوب فعال لإدارة التكاليف في تحقيق ميزة التكلفة الأقل بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية-دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 06، العدد 02، جامعة باجي مختار- عنابة، الجزائر، 2021، ص ص 216-217.

المطلب الثالث: الفرق بين محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة وبين المحاسبة التقليدية:

مكن تحديد الفروقات بين محاسبة تكاليف علي أساس الأنشطة وبين المحاسبة التقليدية في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): اوجه الاختلاف بين النظام التقليدي ونظام ABC

أوجه الإختلاف	نظام التقليدي	نظام (ABC)
مجمع التكلفة	يتم تجميع التكاليف في مجموعات أو مراكز تكلفة، وتكون التكاليف المجمعة في المركز الواحد غير متجانسة ولا تعود إلي عامل واحد.	يتم تجميع التكاليف في مجموعات تكلفة على أساس مسببات التكلفة، بحيث يحتوي كل مجمع على تكاليف الأنشطة التي تشترك في نفس موجه أو مسبب التكلفة.
تخصيص التكلفة غير المباشرة	يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس حجم الإنتاج أو على أساس ساعات دوران الآلات.	يتم تخصيص التكاليف على المخرجات من واقع مجموعات تكلفة الأنشطة باستخدام أساس يتناسب مع مسببات التكلفة .
موضوع التكلفة	يتم تركيز جميع التكاليف على عنصر واحد وهو وحدة المنتج أو لخدمة.	يتعدد موضوع التكلفة فقد يكون مخرجات العمليات ، خطوط الإنتاج، أو التكاليف المتعلقة بالعملاء.... إلخ.
دعم عملية اتخاذ القرارات	قد تتسبب هذه الطريقة في تحميل التكاليف على أساس المنتجات بالزيادة أو النقصان، وبالتالي فإنه لا يكون هناك ثقة في المعلومات الي يتم الحصول عليها كمخرجات للنظام، وعليه فإن هذا النظام لا يدعم ترشيد اتخاذ القرارات.	تساعد بشكل أفضل في ترشيد القرارات الإدارية بسبب وفرة وجودة ودقة المعلومات التي يتم الحصول عليها كمخرجات للنظام.

<p>مرتفعة، لكن هناك ما يبرر هذه التكلفة خاصة بالنسبة للمنظمات الكبيرة التي تعتمد على الأنظمة في إنتاجها.</p>	<p>منخفضة، وبالتالي هي مناسبة أكثر للمنظمات الصغيرة والتي تتصف بمزيج بسيط للمنتجات.</p>	<p>تكلفة التطبيق</p>
--	---	-----------------------------

المصدر: محمد قاسم، محمد عبد الله، أهمية استخدام نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، مجلة القادسية، العدد 3، جامعة القادسية، العراق، ص .

أولاً: من حيث التسلسل الهرمي للتكاليف¹

1- في نظام ABC: ليست جميع التكاليف في المؤسسة مصدرها أو سببها الرئيسي للوحدات المنتجة، بمعنى أن العلاقة السببية بين التكلفة والوحدات المنتجة قد تكون غير مباشرة، ويحدد هذا النظام أربع مستويات في التكاليف وهي:

- تكلفة مستوى الوحدة.
- تكلفة على مستوى المنتج.
- تكلفة على مستوى الدفع.
- تكلفة على مستوى المؤسسة ككل.

2- في نظام التكاليف التقليدي: جميع التكاليف في المؤسسة مصدرها أو سببها الرئيسي حجم الإنتاج أو عدد الخدمات المقدمة، أي أن العلاقة بين التكلفة والإنتاج دائماً مباشرة.

ثانياً: من حيث السيطرة على التكاليف

1- في نظام ABC: بسبب جميع التكاليف ضمن مجموعات تكلفة متجانسة فإن عملية السيطرة على هذا النظام سهلة وعالية الكفاءة.

2- في نظام التكاليف التقليدي: تكون السيطرة على عدد قليل من التكاليف وبالتالي تكون الرقابة في هذا النظام ضعيفة.

¹ صرينة عون: تطبيق نظام (ABC) في المستشفيات ودوره في المراجعة الداخلية، مذكرة شهادة الماجستير، (غير منشورة)، في التدقيق المحاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمد خضير، بسكرة، 2011، ص.

المبحث الثالث: مدخل للرقابة المالية وأثر طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

تعد الرقابة إحدى أهم الوظائف في العمل الإداري، إذ يستطيع بواسطتها المسؤولون الإداريون التحقق من مدى تنفيذ الأهداف المسطرة للمؤسسة، أي أنها وظيفة تمكن من مراجعة العمل الذي يتم تأديته، وكذلك إظهار أسباب التقصير في العمل وكيفية معالجة ذلك لمنع تكرار حدوث مثل هذه الانحرافات مرة أخرى. وبذلك فإن الرقابة هي وظيفة هامة وأساسية لكل مستويات الإدارة العليا والدنيا، كما أنها ترتبط بكل الوظائف الإدارية الأخرى.

يتحدد نطاق مفهوم الرقابة عموماً بمجموعة الأنشطة التي تمارسها الإدارة، للتأكد من توافق الأداء المحقق مع الأداء المخطط له مسبقاً طبقاً للمعايير والموازنات الموضوعية لهذا الغرض، تحديد الفروقات، أسبابها، والمسؤول عنها، وكيفية تصحيحها ونتطرق في هذا المبحث إلى تعريف الرقابة وخصائصها، وأهميتها وأهدافها وكذا دور طريقة التكلفة على أساس النشاط ABC في الرقابة على التكاليف والجودة والأداء وتحسين تسيير المؤسسة.

المطلب الأول: ماهية الرقابة المالية

سنتطرق في هذا المطلب إلى:

أولاً: تعريف الرقابة المالية

للقابة عدة تعريفات نذكر منها:

التعريف الأول: "الرقابة المالية هي الوظيفة الأخيرة للإدارة التي تمكن المدير من معرفة أن ما تم أو يتم مطابق لما أريد إتمامه، فهي تهدف إلى تقييم الإنجازات المحققة لاتخاذ القرارات".¹

التعريف الثاني: "الرقابة المالية هي عملية التحقق من مدى إنجاز الأهداف المبتغاة والكشف عن معوقات تحقيقها والعمل على تذليلها في أقصر وقت ممكن".²

التعريف الثالث: "الرقابة هي مقارنة النتائج الحقيقية مع الأداء المخطط له وتصحيح أية انحرافات".³

¹ محمود أمين زويل، الإدارة المكتبية الحديثة، دار الوفاء لدنيا الطباعة والنشر، مصر، 2013، ص77

² عبد الله طلبه، الإدارة العامة، جامعة دمشق، سوريا 1983-1984، ص 87-88.

³ فداغ فداغ، المحاسبة الإدارية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص35

ومن خلال التعريفات السابقة نستنتج أن الرقابة هي: إحدى الوظائف الإدارية الرئيسية، حيث تنطوي على قياس نتائج أعمال المرؤوسين لمعرفة أماكن الانحرافات وتصحيحها، من خلال التأكد من أن الخطط المرسومة قد نفذت وأن الأهداف المفروضة قد تحققت على أكمل وجه.

ثانياً: خصائص الرقابة

تتميز الرقابة بالخصائص التالية:¹

- يجب أن تكون الرقابة اقتصادية، فعادة يجب على أي نشاط أن يؤدي إلى تحقيق منافع تفوق التكلفة المترتبة على تأديته؛
- يجب أن يكون النظام الرقابي سهلاً للفهم من قبل من يقوم به، وذلك لكي يكون للرقابة معنى وأهمية؛
- يجب أن ترتبط الرقابة بمراكز اتخاذ القرار، أي ضرورة تصميم نظام المعلومات الإدارية بحيث يكون لدى كل مدير المعلومات الضرورية التي تمكنه من الرقابة في مجال عمله؛
- يجب أن تتصف الرقابة بسرعة تسجيل الانحرافات، وذلك لكشف المشاكل قبل حدوثها مما يفيد في سرعة تصحيح هاته الانحرافات؛
- يجب أن يكون النظام الرقابي مرناً، أي القدرة على التكيف مع الظروف المتغيرة.

ثالثاً: أهمية الرقابة من الناحية المالية

تتضح هذه الأهمية من خلال منع الإسراف والتبذير وسوء استخدام الأموال العامة وذلك بالالتزام بالاعتمادات عن طريق وضع اليات محددة للمراقبة والتدقيق تحول دون الإسراف والتبذير والتبديد.²

تتمثل أهمية الرقابة فيما يلي:³

- التأكد من حسن سير العمل وأنه يسير حسبما هو مقرر له؛
- الكشف عن المشكلات التي تعترض تنفيذ عمل ما، أو الانحرافات عن مسار التنفيذ ومعرفة أسبابها ومعالجتها قبل أن يستغل الأمر؛
- تساعد في التنبؤ بالأخطاء والانحرافات المحتمل حدوثها واتخاذ ما يلزم من إجراءات لمنع حدوثها؛
- شموليتها لكل نشاطات المنظمة ومتابعة تنفيذها وتحقيق الأهداف.

¹ عبد السالم أبو قحت وآخرون، نظام الإدارة الحديثة، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2011، ص 305-307

² حبيب أبو صقر، عمليات تنفيذ الموازنة و رقابتها، المنظمة العربية للعلوم الإدارية، عمان، الأردن، 1981، ص 17.

³ محمود أحمد فياض وآخرون، مبادئ الإدارة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 183

رابعاً: أهداف الرقابة

إن الهدف الأساسي للرقابة المالية هو الحفاظ على المال العام للدولة وصرفها على الوجه الأمثل دون حصول إسراف أو تبذير، وأهداف الرقابة تطورت مع الزمن فبعد أن كانت الرقابة المالية تهدف إلي مراجعة وتدقيق السجلات والدفاتر المحاسبية، والكشف عما قد يوجد من تلاعب وغش ومدى التقيد بالقوانين والأنظمة فقد توسعت لتشمل مراقبة مدى الاقتصاد في النفقات، ومدى فعالية الأجهزة الخاضعة للرقابة، ومن أهم أهداف الرقابة المالية مايلي:¹

1- التأكد من أن النفقات العامة قدمت وفقاً لما هو مقرر لها والتأكد من حسن استخدامها في الأغراض المخصصة لذلك.

2- التحقق من أن جميع الإيرادات العامة في الدولة قد حصلت وفقاً للقوانين واللوائح المعمول بها.

3- الكشف عن أية أخطاء أو انحرافات تحدث من طرف الأجهزة الحكومية وتحليلها ودراسة أسبابها، وتوجيه تلك الأجهزة إلى الحلول المناسبة لعلاجها وتصحيحها وتجنب تكرارها.

4- مراجعة القوانين والأنظمة واللوائح المالية، والتأكد من مدى ملاءمتها للتطورات التي تحدث وتحليلها واقتراح إجراء التعديلات التي تساعد على تحقيق أهداف الرقابة المالية.

5- زيادة قدرة وفعالية الأجهزة الحكومية على تحقيق الأهداف العامة للدولة بأعلى درجة من الكفاءة والاقتصاد .

6- العمل على ترشيد الإنفاق العام وتوجيه الأجهزة الحكومية إلى أفضل السبل لتحسين وتطوير إجراءات الأعمال المالية .

7- التأكد من أن القيود والسجلات والبيانات والتقارير المالية ممسوكة ومعدة بالطريقة الصحيحة التي تحددها اللوائح والأنظمة التي تحكم ذلك.

8- ضمان عدم خروج الحكومة عن الحدود التي رسمتها لها البرلمان حسب موافقتها واعتمادها لبنود الميزانية.

9 - ضمان حسن استخدام الأموال والاقتصاد في الأنفاق، من دون عرقلة التنفيذ وذلك بمنع التشدد والروتين غير المبرر في الإجراءات، وبشكل يضمن مكافحة الفساد المالي والإداري.

¹ نعيم جزوري، التخطيط والرقابة في المشروع، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، جامعة حلب، سوريا ، 1990، ص153-154.

ومن هنا نلاحظ أن أغلب أهداف الرقابة المالية تنحصر في الحفاظ على المال العام والتحقق من أن السلطة التنفيذية قامت بتنفيذ الموازنة العامة وذلك بتحصيل الإيرادات وصرف النفقات وفقا لما سمحت لها السلطة التشريعية .

خامسا: أدوات الرقابة

تتمثل الأدوات الرئيسية للرقابة فيما يلي:¹

1 الوسائل: هي التي تصل طرق إنجاز العمليات ذهنيا أو يدويا أو آليا بالرغم من نمطية الوسائل، إلا أنها ليست ثابتة في كل وقت، بل يجب تحسينها باستمرار للحصول على وسائل أفضل.

2 الإجراءات: تعبر عن تسلسل نمطي للعمليات مع تحديد الوسائل المستخدمة والشخص الذي يستخدمها وزمن استخدامها؛

3 الأنظمة: هي الإجراءات المتشابكة التي تتجمع مع بعضها بالطريقة التي تجعل كل العمليات المتكررة لأي نشاط رئيسي في المشروع يمكن تحديدها مقدما؛

4 الإحصائيات: هي غالبا ما توجد في السجلات والتقارير وهي ذات أهمية لأنها تساعد في عملية الرقابة بإجراء المقارنات الماضية والنتائج الحالية واقتراح الطريق إلى المستقبل.

5 التقارير: هي في الغالب تستخرج من السجلات، فالبيانات المسجلة ماهي إلا تلخيص واستنتاج تبين توصيات للإدارة على شكل تقارير، ومن البيانات والسجلات التي تركز عليها هذه التقارير يمكن للقائمين بعملية الرقابة تقييم مصادر المعلومات.

6 المعايير: وهي أهم أدوات الرقابة الإدارية وقد يعرف المعيار بأنه وسيلة، أو طريقة أو إجراء يستخدم للمساعدة في عمل معين، وبتحديد أكثر فهي الأساس أو التحديد المقدم لتنفيذ عمل معين، وبذلك فهي تتعلق بالإنجاز المقبل للأعمال.

المطلب الثاني: دور طريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاط في الرقابة على التكاليف والجودة

تعتبر الجودة إلى جانب التكلفة من أهم عوامل النجاح في الوقت الحاضر فالفشل في الجودة سيؤدي الى تحمل المنشأة تكاليف إضافية نتيجة للجودة الرديئة في منتجاتها، مما ينعكس على رضا المستهلك لذلك يجب تحسين جودة المنتجات والعمليات بالشكل الذي يؤدي الى الحصول على منتجات سليمة دون عيوب من المرة الأولى، ولتحقيق هذا الغرض يجب استخدام طريقة ABC في الرقابة على الجودة

¹ زهد محمد ديري، الرقابة الإدارية، دار المسير للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2011، ص24.

والتكاليف من خلال الفصل بين الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف قيمة وهذا ما سنوضحه في مايلي:

أولاً: دور طريقة التكلفة على أساس النشاط في الرقابة على التكاليف

تعتبر التكلفة أهم العناصر التي تؤخذ بعين الاعتبار في عملية التسيير، فهي تؤثر على العديد من القرارات الإدارية لذا يجب تحديدها بدقة، الرقابة عليها، وكذا العمل على تخفيضها والتحكم بها، ولعل هذه الأسباب تعتبر من الأهداف الرئيسية لأي نظام تكاليف، ونظام ABC باعتباره نظاماً للتكاليف لا يقتصر دوره على مجرد تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة بل يتضمن تحديد هذه التكاليف على أعلى درجة ممكنة من الدقة.

تركيز نظام ABC على علاقة بين موجّهات التكلفة والأنشطة خلال العمليات يمكن من الفهم والتأثير على مسببات التكلفة وليس أهدافها، من خلال ما يوفره نظام ABC من معلومات مفصلة عن الأنشطة والموارد المطلوبة لتأديتها، يساعد في تحديد أي الأنشطة تتطلب المزيد من العمل ومن ثم تحديد أي المنتجات أو الخدمات تكون مكلفة أكثر.

يعمل نظام ABC على تخصيص التكاليف إلى أهداف التكلفة المختلفة الملائمة (منتجات، عملاء قنوات توزيع...) باستخدام موجّهات التكلفة، التي ترتبط بعلاقة سببية مناسبة مع عناصر التكلفة وبالتالي تجنب النتائج المضللة.

نظام ABC يقدم التكلفة الأكثر دقة لأهداف التكلفة.

يمكن لنظام ABC أن يعكس العديد من التكاليف غير المباشرة إلى تكاليف مباشرة من خلال تخصيص التكاليف لأهداف تكلفة محددة بشكل خاص، إذ أن الاختيار الملائم للأنشطة وموجّهات التكلفة يسمح بتتبع العديد من التكاليف غير المباشرة لأهداف التكلفة كما لو كانت تكاليف موارد مباشرة أو عمل مباشرة، مما يجعل الثقة أكثر في المعلومات الناتجة عن نظام ABC.¹

تساهم طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد أدق لتكلفة المنتجات نتيجة لإمكانية تخصيص التكاليف غير المباشرة بين أغراض التكلفة المختلفة في ضوء وجود علاقة السبب والنتيجة ووضوحها، وأيضاً في ضوء إمكانية التعرف على سلوك التكاليف ودراستها من خلال تحليلات التكلفة- الحجم-الريح بما يمكن الإدارة من إتمام عمليات الرقابة على تلك التكاليف من خلال التحكم في الأنشطة المسببة لها.²

¹ قدوري هدى سلطان، مرجع سابق، ص 124.

² أحمد محمد صالح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 0332، ص 93.

تقدم طريقة ABC معلومات للرقابة حيث تحدد النشاطات ذات القيمة المضافة الموجبة من النشاطات ذات القيمة المضافة السلبية.

يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى زيادة فعالية الرقابة، حيث يربط بين ثلاث متغيرات هي: النشاط والموارد التي تم استهلاكها والمسئول عن هذا النشاط.

الغرض من أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة هو فهم سلوك جميع عناصر التكاليف داخل المنظمة، وربط تكاليف التشغيل الإضافية (العامة) بطريقة تمكن الإدارة من تحديد العوامل المتسببة في النفقة ومن ثم يمكن من إدارة تلك التكاليف بطريقة فعالة تؤدي إلى المحافظة على قيمة النشأة وزيادتها.

يساهم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في الرقابة على التكاليف من خلال تحديد الأنشطة وتجميع التكاليف على أساس الأنشطة المستهلكة للموارد وتحميلها على مسببات التكلفة والعمل على التخلص من الأنشطة غير المضيئة للقيمة، ومنع الإسراف والضياع والتأكد من سلامة استغلال الموارد المتاحة بالصورة المثلى.

إن التحكم في التكاليف يمثل بعدا تنافسيا يكون السعي في تحقيقه هو اهتمام مستمر، من أجل اكتساب الميزة التنافسية: فإذا اكتشفت المؤسسة مصداق مهمما لتحسين وتخفيض التكاليف، يجب عليها أن تبحث عن طرق لتخفيض تكاليف أنشطتها وبشكل مستمر.

يمكن نظام ABC من السيطرة والتحكم في التكاليف، حيث إن تجميع التكاليف ضمن مراكز أنشطة متجانسة يسهل ويرفع من كفاءة عملية السيطرة والتحكم فيها.

إن مدخل نظام التكاليف حسب الأنشطة يقوم على التحليل العميق لكافة الأنشطة في المؤسسة مع محاولة ربطها بمسبباتها هذا ما يؤدي إلى فهم إداري أفضل لجميع العمليات والعلاقات المتبادلة داخل المؤسسة، مما يسمح بتحقيق رقابة أفضل على التكلفة واعتماد إستراتيجية تخفيض التكلفة بصورة منتظمة ومستمرة لتحقيق ميزة تنافسية هامة في بيئة تتصف بالتنافس الشديد.¹

نظرا لكون نظام ABC يتجاوز سلبيات الأنظمة التقليدية بتوفير معلومات تفصيلية عن الأنشطة ومسبباتها فإنه يعمل على ترشيد جهود المسيرين في مجال تخفيض التكاليف وذلك بمنحهم تفهما أعمق لسلوكها ومن ثم القدرة على التحكم فيها.

أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يقوم على أن الأنشطة هي المسببة للتكاليف وأن المنتجات تخلق الطلب على الأنشطة، فتطبيق هذا الأسلوب يتطلب تجميع التكاليف المقترنة بكل نشاط أو التي ترتبط

¹ سعاد حمدي، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة شهادة الماجستير، جامعة -مسكرة-، 2010-2011، صص 65-66.

بمجموعة متجانسة من الأنشطة في مجمع تكاليف واحد، مما سبق يتضح أن أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة يلعب دورا فعالا في مجال الرقابة على التكاليف، حيث يتم ممارسة هذه الرقابة على مستوى النشاط.

ثانيا: دور طريقة التكلفة على أساس النشاط في الرقابة على الجودة

إن من أهداف الجودة هو الوصول الى نتائج منتجات أو تقديم خدمات دون عيوب، وبالتالي تخفيض أو إلغاء التلف مما يؤثر على إجمالي تكاليف الإنتاج وبالتالي الأرباح، ومن المعروف أن طريقة ABC تزود إدارة المؤسسة بالمعلومات اللازمة المتعلقة ببنية تكاليفها مما يوفر قاعدة لاتخاذ العديد من القرارات المهمة مثل: قرار التسعير، قرار تحديد مزيج المنتجات... كما تعمل طريقة ABC على تحديد مختلف الأنشطة داخل المؤسسة وتقديم معلومات مفصلة عنها مما يساعد في التحليل على الأنشطة والذي ينتج عنه تحديد الأنشطة المضيئة للقيمة من أجل تعزيزها والتميز في أدائها، والأنشطة غير المضيئة للقيمة من أجل إقصائها أو تخفيضها إلى أدنى حد ممكن مما يجعل طريقة ABC تقدم مساهمة فعالة في مجال التحسين المستمر، إذ يعتبر النشاط المستوى الأكثر ملائمة من أجل تحسين الجودة وتقييم الأداء.¹

المطلب الثالث: أثر طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الأداء وتحسين تسيير المؤسسة

إن أحدث الدراسات أثبتت درجة ارتباط عالية بين التطور المالي وتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، حيث أن المقالات الحديثة المنشورة في مجلة Review Business Harvard وغير المقصورة على الخدمات المالية شهدت وفرة في التكاليف بحيث أصبحت تكاليف 11 أنشطة تقي تكاليف 21 نشاط وذلك تحقق بعد تطبيق أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

كما أنه من خلال المعلومات الدقيقة التي يوفرها عن الكيفية التي تستخدم بها الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة تتحقق الرقابة على التسيير.

أولا: أثر طريقة ABC على الأداء

يساهم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تدعيم القدرة التنافسية وذلك من خلال تخفيض التكاليف وبالتالي زيادة الإيرادات وتخفيض التكاليف والذي ينعكس إيجابا على حصة المؤسسة السوقية وبالتالي زيادة الإيرادات وتخفيض التكاليف والذي يؤثر مباشرة على زيادة الأرباح المحققة، وهذا بدوره يزيد الثقة بالمؤسسة وذلك للنمو المستمر في الأرباح والذي يتحقق بفضل تطبيق أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

¹ قدوري هدى سلطان، مرجع سابق، ص 155.

كما يوفر أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة معلومات دقيقة أكثر تفصيلاً عن التكلفة، الأمر الذي يزيد من دقة المؤشرات والمقاييس والنسب المالية التي تساعد كثيراً في الوقوف على الوضع المالي للمؤسسة سبل تحسين الأداء.

إن اتخاذ القرارات الإدارية السليمة هي التي تحقق الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة والتي تتصف بالندرة، أما القرارات غير السليمة فهي التي تؤدي إلى هدر الموارد وسوء استخدامها، لأجل ذلك فإن تطبيق أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة وبما يوفره من معلومات دقيقة عن التكاليف يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات إدارية سليمة الأمر الذي ينعكس على حسن استغلال الموارد المتاحة والذي يعتبر خطوة لتحسين الأداء المؤسسة.¹

ثانياً: أثر طريقة ABC في تحسين تسيير المؤسسة

طالما أن نظام ABC ينظر إلى المؤسسة على أنها مجموعة من الأنشطة المتناسقة والمتراطة فيما بينها فإن العملية التسييرية سوف تكون منصبة عليها، إذ تعتمد الكثير من المؤسسات التي تسعى لتحسين مركزها التنافسي إلى اعتماد فلسفة التحسين الدائم لمنتجاتها وعملياتها وهذا ما يتطلب مفهوماً واسعاً لإرضاء العملاء والرد على احتياجاتهم، هذا من جهة ومن جهة أخرى فإن التحسن الدائم للعمليات يتطلب بحثاً مستمراً على الأنشطة ذات القيمة المنعدمة أو الضئيلة في نظر العملاء والعمل على إلغائها أو تحسينها، وبهذا فإن تحسين أداء المؤسسة سوف يركز على أفضل تسيير للثنائية (قيمة-تكلفة) وذلك بوضع القيمة المنتجة والتكاليف المستهلكة في علاقة واضحة. غير أن هذا يستلزم من المسيرين إلماماً كافياً بمختلف المعلومات وهذا ما يوفره نظام ABC كنظام مزدوج المعلومات -معلومات مالية وغير مالية-.²

¹ درويش مصطفى الجذلب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي دراسة تطبيقية حول إعداد موازنة الجامعة الإسلامية وفقاً لأسلوب ABC، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، 2007، ص 37.

² إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2013، ص 86.

خلاصة الفصل:

تعتبر المستشفيات بنية تحتية هامة في كل دول العالم نظرا للدور الانساني الذي تقوم به في تقديم الخدمات العلاجية، حيث أن قياس وتحديد تكلفة الخدمات العلاجية فيها تمهيدا للرقابة عليها؛ تصطدم علميا بالعديد من المشكلات التي تحد من دقة القياس وموضوعيته في المستشفيات عامة.

بصفة عامة ينبغي أن يراعى عند تصميم النظام المحاسبي في نشاط المستشفيات عدد من الاعتبارات منها الملائمة والتوافق مع طبيعة نشاط المستشفيات وخصائصه، مع عدم التضحية في نفس الوقت بعاملتي الدقة والسرعة في انتاج المعلومات. لتحقيق اهداف النظام المحاسبي في مجال نشاط المستشفيات يركز على عدة المقومات .

يهدف نظام تكاليف المستشفيات عموما إلى تحديد التكلفة للوحدة، تحليل التكاليف لاتخاذ القرارات. الا أن هناك مشكلات في محددات القياس التكاليفي في المستشفيات.

الفصل الثاني:

تطبيق طريقة محاسبة

التكاليف في المؤسسة

تمهيد:

من خلال ما تم التطرق إليه في الإطار النظري للدراسة، سنحاول في هذا الفصل إسقاط الدراسة النظرية على إحدى المؤسسات الإستشفائية العمومية والمتمثلة في المؤسسة العمومية الاستشفائية الإخوة مغلاوي - ميله- وذلك بإظهار كيفية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة العمومية خلال الثلاثي الأخير 2022 ، حيث سنتطرق في المبحث الأول إلى تقديم عام للمؤسسة العمومية الإستشفائية الإخوة مغلاوي محل التبرص، أما في المبحث الثاني سنركز على كيفية تقسيم الأنشطة وكذا توزيع التكاليف على الأنشطة، وتحليل النتائج المتحصل عليها.

المبحث الأول: المؤسسة العمومية الإستشفائية الإخوة مغلاوي - ميلة

منذ الاستقلال والجزائر تعمل جاهدة من أجل تحسين الصحة وذلك من خلال تلبية الحاجيات الصحية للسكان بتطوير أجهزتها الصحية والمتمثلة في وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات التي تضم مجموعة من مديريات الصحة الموزعة عبر كامل التراب الوطني والتي بدورها تشتمل على مجموعة من المؤسسات الإستشفائية العمومية.

لقد مرت المؤسسات الإستشفائية العمومية الإخوة مغلاوي في ولاية ميلة بعدة مراحل حيث ظهرت في 1994/11/17 الموافق لـ 13 جمادى الثانية 1415 تحت اسم القطاع الصحي الإخوة مغلاوي ، ثم أصبحت المؤسسة تحت اسم "المؤسسة الإستشفائية العمومية الإخوة مغلاوي" وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرخ في 19 ماي 2007 المتعلق بإنشاء وتنظيم وتسيير المؤسسة العمومية الإستشفائية.

المطلب الأول: تعريف المؤسسة العمومية الإستشفائية الإخوة مغلاوي

تعتبر المؤسسة العمومية الإستشفائية الإخوة مغلاوي من أهم مؤسسات الدولة وذلك للدور الكبير الذي تقوم به ،وهي عبارة عن مؤسسة عمومية لها طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتتكون من مصالح للتشخيص والعلاج والإستشفاء وإعادة التأهيل الطبي. تغطي حاجيات ومتطلبات السكان في بلدية ميلة والبلديات المجاورة لها.



المطلب الثاني: مهام المؤسسة العمومية الإستشفائية

باعتبار أن المؤسسة العمومية الإستشفائية من أهم المؤسسات لدى الدولة، فإنها تقوم بعدة أنشطة ومهام التي من شأنها أن تحسن المستوى الصحي لدى السكان ومن بين هذه المهام:

- التكفل بصفة متكاملة ومتسلسلة بالحاجيات الصحية للسكان في المنطقة وذلك من خلال:
- ضمان تنظيم وبرمجة وتوزيع العلاج الشفائي والتشخيص وإعادة التأهيل الطبي والاستشفاء.
- تطبيق البرامج الوطنية للصحة.
- ضمان حفظ الصحة والنقاوة ومكافحة الأضرار والآفات الاجتماعية.
- ضمان تحسين مستوى مستخدمي مصالح الصحة.
- تجديد معارف مستخدمي مصالح الصحة.

المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة

أولاً: الهيكل التنظيمي

إن الهيكل التنظيمي لمختلف المؤسسة يعتبر المرآة العاكسة لها حيث تبرز فيه مختلف المراكز القيادية، ويمكن من خلال معرفة مختلف المديریات والمصالح وعلاقاتهما ببعضهما البعض، وحتى يتسنى للإدارة متابعة أعمالها بانتظام واضطرار، وللوصول إلى الأهداف المرجوة عمدت المؤسسة العمومية الإستشفائية الإخوة مغلاوي بولاية ميلة إلى تنظيم وتسيير أعمالها عبر الهيكل التنظيمي الذي بواسطته تستطيع مراقبة ومتابعة جميع مهامها، وبعد إطلاعنا على مختلف التقسيمات الموجودة في المؤسسة توصلنا إلى ان الهيكل يتكون من مصالح تقنية ومصالح إدارية.

ثانياً: مصالح المؤسسة

وتتكون من قسمين:

- 1- قسم إداري.
- 2- قسم استشفائي.

1- قسم إداري

ويتكون من أربعة مصالح وهي:

1-1 مصلحة المالية والوسائل

وتضم:

1-1-1 مكتب الميزانية والمحاسبة

يهتم بـ:

- تنسيق وإعداد تقديرات الميزانية للمؤسسة.
- إعداد بطاقات للمشاريع وإنجاز استثمارات المؤسسة.
- متابعة إنجاز استثمارات المؤسسة.
- تسيير ميزانية التسيير.

2-1-1 مكتب الصفقات

يقوم هذا المكتب بمجموعة من المهام وهي:

- المتابعة الميدانية للبرامج الاستثمارية الخاصة بالمؤسسة العمومية الإستشفائية.
- تجهيز تقني وتجهيز مكاتب.
- ترميم وتهيئة وتوسيع المصالح الموجودة.
- إعداد تقييم هذه البرامج بالتنسيق مع مصالح التخطيط والتهيئة.
- دون أن ننس أن هذه المصلحة تضم الحضيرة، المطبخ ومصلحة الغسيل.

2-1-1 مصلحة الموارد البشرية

وهي تضم:

1-2-1 مكتب تسيير الموارد البشرية والمنازعات

يهتم بـ:

- متابعة الحياة المهنية للموظفين (تعيين، ترسيم، عقوبات، تحويل).
- التنسيق مع رؤساء المصالح في معالجة شكاوى العمل وحلها.
- إعداد المخطط السنوي لتسيير الموارد البشرية.
- الرد على البريد الوارد من الوزارة.
- إعداد الإقتراحات وميزانية التسيير الخاصة بالمؤسسة مع الإدارات الأخرى.
- دراسة المنازعات الخاصة بالمؤسسة مع الإدارات الأخرى.

2-2-1 مكتب التكوين

يقوم بـ:

- الإشراف على تكوين الأطباء والعمال.
- إعداد الحصائل الدورية المتعلقة بالدورات التكوينية.
- عقد اجتماعات مع مختلف المؤسسات التكوينية.

1-2-3 مكتب الأجور

- حساب الراتب الشهري للعمال (أطباء، شبه طبي، إداريون، متعاقدون).
- حساب المردودية كل ثلاث أشهر.
- حساب الإستدراكات على الراتب الناتجة عن الترقية أو زيادات في الراتب أو إعادة التصنيف.
- حساب الإستدراكات على المردودية الناتجة عن الترقية أو زيادات في الراتب.
- حساب المنح المدرسية الخاصة بالعمال المعنيين بذلك.
- ملاً جميع الوثائق الخاصة بالتقاعد.
- استخراج وثيقة كشف الراتب الشهري أو السنوي.
- ملاً جميع الوثائق الخاصة بالتعويضات الناتجة عن الغيابات المبررة بشهادات طبية CNAS.
- علاوة المناوبات (الإدارية، الطبية، شبه طبية).

1-3-3 مصلحة المصالح الصحية

وتتكون من ثلاث مكاتب:

1-3-1 مكتب القبول

يقوم بـ:

- ملاً استمارة القبول.
- إعداد شهادة الإقامة في المستشفى.
- التصريح بالمواليد والوفيات.
- تسجيل حركة المرضى المقيمين في المستشفى.
- ملاً استمارة العلاج.
- المشاركة في الإيواء والإطعام.

- تسجيل الوثائق وملفات المرضى.
- الاستقبال، الاستعلامات والتوجيه.

1-3-2 مكتب المجلس الطبي

يقوم بـ:

- تحديد برنامج المناوبات بالنسبة للأطباء.
- دعوة الأطباء من أجل عمل اجتماعات لمعالجة مشاكل الطبيب.
- تنظيم عمل المصالح وتطويرها.
- دراسة علم الأوبئة.

1-3-3 مكتب تنظيم ومتابعة النشاطات الصحية

- جمع المعلومات وكتابة التقارير حول المصالح الاستشفائية.
- كتابة الإحصائيات الخاصة بكل مصلحة.

1-3-4 مكتب الإعلام الآلي

يهتم بـ:

- جمع الحسابات والأعمال لكل المصالح داخل المؤسسة في برنامج خاص وتبعث نحو الوزارة.
- تنظيم ومتابعة عمل المصالح الإستشفائية.

1-4-4 مصلحة العتاد والتجهيزات الطبية

و يضم مكتبين:

- العتاد الطبي.
- صيانة الوسائل والتجهيزات الأخرى.

2- القسم الإستشفائي

ويضم:

2-1 مصلحة الاستجالات الطبية والجراحية

وتضم:

2-1-1 مكتب الطبيب: حيث يكون هناك مجموعة من الأطباء العامون يقومون بفحص المرضى وإعطائهم ،و صفة الطبيب ،وإن كان المريض في حالة خطيرة ،يقوم بإدخاله إلى المصلحة الذي يتابع علاجه بها.

2-1-2 مكتب الملاحظة: إن كان المريض في حالة حرجة، ولم يعرف سبب حالته يوضع تحت الملاحظة، ويعمل له التحاليل والأشعة من طرف أشخاص مختصين ممرضين ومساعدو التمريض.

2-2 مصلحة الجراحة العامة

تقوم بـ:

- فحص المريض وتقديم له العلاج الطبي.
- إجراء العمليات الجراحية العامة الداخلية (المعدة -الكيس المائي -الغدة الدرقية...).
- جراحة العظام.
- علاج الحروق من الدرجة الأولى والثانية.

3-2 مصلحة طب الأطفال

وتقوم بـ:

-استقبال المريض من طرف طبيب مختص في المصلحة لمعاينته وإجراء له التحاليل والأشعة من أجل معرفة حالة المريض وتوجيهه إلى إحدى الأقسام التالية:

قسم الرضع.

الأمراض المعدية.

قسم أطفال ما فوق سنتين.

- تقديم لهم الأدوية كل 4ساعات.

- مراقبة الأطفال من طرف الطبيب كل 24ساعة.

4-2 مصلحة الولادة

وتقوم بـ:

- الكشف على النساء من طرف القابلة في مكتب الفحص.

- إدخال النساء إلى قاعة الولادة، وإذا كانت الولادة عسيرة توجه إلى مصلحة أمراض النساء، من أجل القيام بعملية قيصرية.

- القيام بوزن المولود -تلقيحه - تسجيله في سجل خاص بالقبالة والكشف بعد الولادة للأم.

2-5 مصلحة أمراض النساء

- فحص النساء أثناء فترة الحمل.
- إجراء عمليات للجهاز التناسلي للمرأة.
- إجراء التحاليل والأشعة للنساء الحوامل من أجل تتبع حالة الجنين.

2-6 قاعة العمليات

تشتمل المؤسسة على قاعة للعمليات الجراحية (جراحة عامة، جراحة العظام، الولادة القيصرية) ويشرف على هذه العمليات أطباء مختصون وعاملون بالإضافة إلى مساعدة أطباء التخدير والممرضين...

2-7 قاعة الإنعاش

تضم المؤسسة قاعة إنعاش حيث أنه بعد خروج المريض من العملية، يوضع هناك من أجل مراقبة حالته من طرف أطباء مختصون، كما أنه يمكن أن يوضع في قاعة مرضى لم يجروا العمليات وإنما لخطورة وضعهم الصحي ويحتاجون لمتابعة دقيقة ومركز.

2-8 مصلحة الاستجالات الطبية والجراحية

- تقوم بتقديم الإسعافات الطبية السريعة للمرضى.
- إذا كانت الحالة الصحية للمريض ليست خطيرة يوصف له العلاج اللازم ويغادر المشفى.
- أما إذا كان يعاني من مضاعفات خطيرة فإنه يوجه إلى المصلحة الخاصة بمرضه للعلاج.

2-9 مصلحة الأشعة

توجد بها معدات وأجهزة حديثة ومتطورة، يسيرها مجموعة من الأطباء والمختصين والفنيين بالتناوب من أجل تحقيق أفضل الخدمات الصحية للمرضى والمصابين.

2-10 الصيدلية

توجد بالمشفى صيدلية من أجل تقديم الأدوية والحاجات للمصالح الإستشفائية وهي تتفرع عنها مجموعة من الصيدليات موزعة على كل المصالح الإستشفائية من أجل تلبية حاجات المرضى في كل مصلحة استشفائية.

2-11 مصلحة المخبر

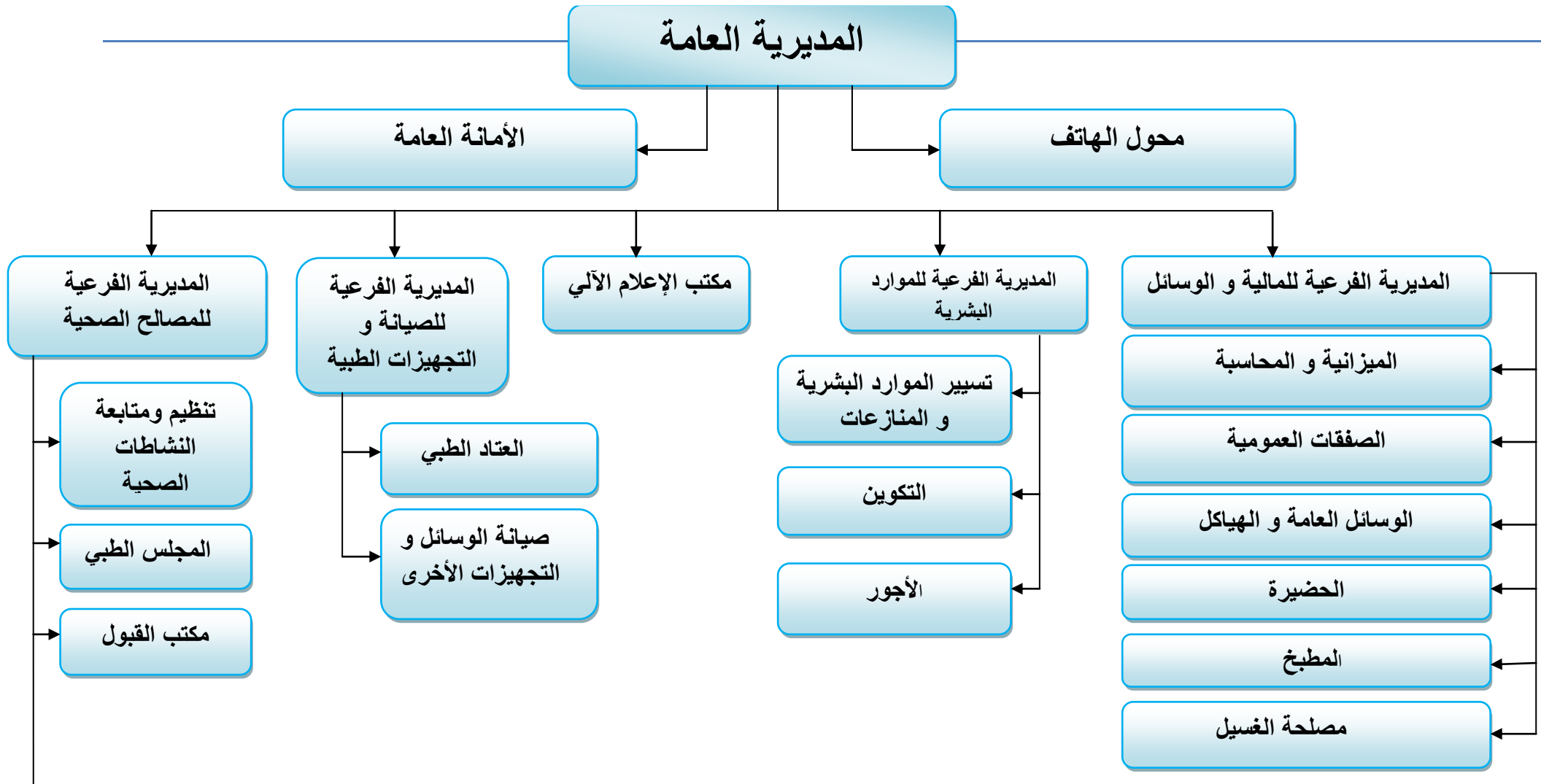
وتقوم بإجراء التحاليل التالية:

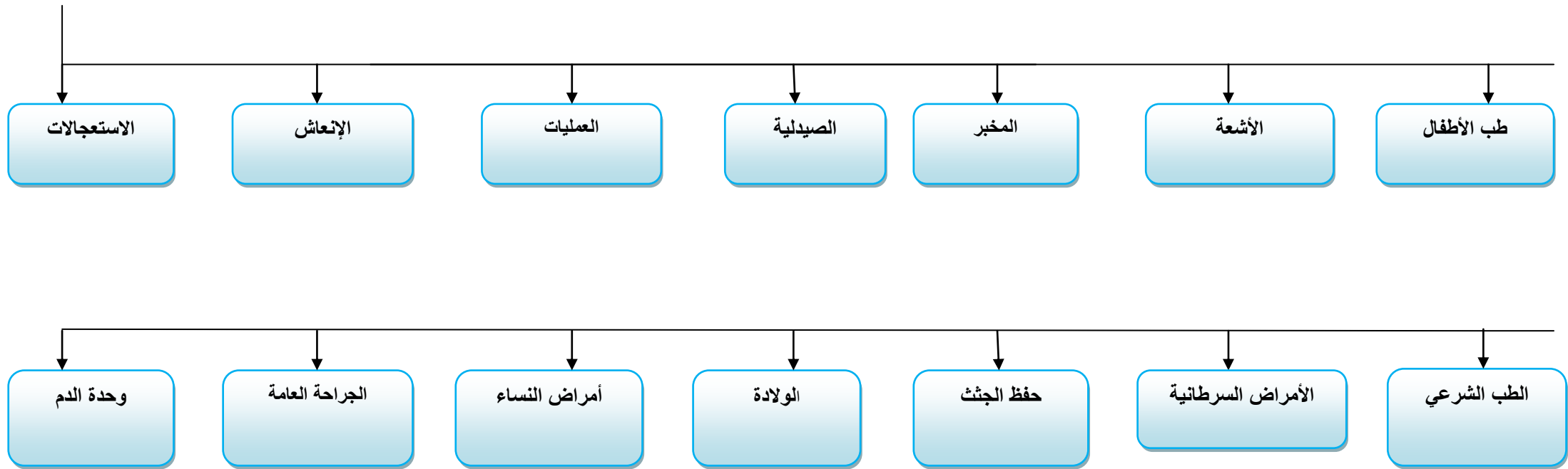
- ✓ تحليل السكر.
- ✓ تحليل الكلى.
- ✓ تحليل الكولسترول.
- ✓ تحليل التهاب السحايا.
- ✓ تحليل فقر الدم.
- ✓ تحليل أمراض القلب.
- ✓ تحليل الكالسيوم.
- ✓ تحليل أمراض الكبد.
- ✓ تحليل خاص بتوازن الجسم.
- ✓ تحليل خاص بنسبة الحديد في الدم + البروتين + اليبيمين.



EPH FRERES MAGHLAOUI MILA

- الشكل رقم (01) يمثل الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاستشفائية الإخوة مغلاوي مغلاوي -ميلة





الهيكل التنظيمي للمؤسسة الإستشفائية - الإخوة مغلاوي

المبحث الثاني: واقع حساب التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسة العمومية الإستشفائية الإخوة مغلاوي-ميلة-

سوف نقوم في هذا المبحث بعرض وتفسير النتائج المتحصل عليها من تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة العمومية الاستشفائية الإخوة مغلاوي-ميلة وفيما يلي يتم شرح آلية تطبيق نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الاستشفائية الإخوة مغلاوي-ميلة وذلك بالمرور بالمراحل التالية:

- تحديد الأنشطة والتكاليف.
- تحميل التكاليف (الأعباء) على الأنشطة.
- تحميل الأنشطة الفرعية على الأنشطة الرئيسية.

المطلب الأول: تحديد الأنشطة والتكاليف:

يتم من خلال هذه المرحلة تحديد الأنشطة الرئيسية والفرعية وكذا تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة في المؤسسة العمومية الاستشفائية الإخوة مغلاوي -ميلة.

أولاً-الأنشطة الرئيسية:

تتمثل الأنشطة الرئيسية للمؤسسة الاستشفائية الاخوة مغلاوي-ميلة في العناصر التالية:

- مصلحة الإستعجالات الطبية الجراحية.
- مصلحة الأورام السرطانية.
- مصلحة الإنعاش.
- مصلحة أمراض الدم.
- مصلحة طب الأطفال.
- مصلحة طب الأسنان.
- مصلحة الجراحة العامة.
- مصلحة الطب الشرعي.
- مصلحة الولادة وأمراض النساء
- مصلحة طب العمل.

ثانياً- الأنشطة الفرعية:

تتمثل الأنشطة الفرعية للمؤسسة الاستشفائية الاخوة مغلاوي-ميلة في العناصر التالية:

- قاعة العمليات.
- الأشعة.
- علم الأوبئة.
- العمال المهنيون.

- المخبر. - الصيدلية. - الإدارة. - عاملات النظافة.

ثالثاً- التكاليف المباشرة:

تشمل التكاليف المباشرة كل من:

1- **مجموع تكاليف الأجور (Masse Salariale):** وتضم التكاليف المباشرة الآتية: رواتب وأجور الأطباء بمختلف تصنيفاتهم، الممرضون، الإداريون، العمال المهنيون، السائقين، الحراس..... إلخ جميع عمال المؤسسة العمومية الاستشفائية الإخوة مغلاوي - ميله، أنظر الملاحق رقم (01) و (02).

2- **مجموع تكاليف الوجبة الغذائية (Dépense De Alimentaire):** وتتضمن جميع مصاريف المواد الغذائية المستهلكة وتضم: وجبات المرضى في مختلف المصالح، وجبات العمال، أنظر الملاحق رقم (03) و (04).

3- **مجموع تكاليف الصيدلية (Dépense De Pharmacie):** تتعلق بإجمالي مصاريف المواد والأجهزة الطبية المستهلكة من طرف المصالح الصحية في المؤسسة العمومية الاستشفائية تتمثل فيما يلي:

- الأمصال الغذائية (Sérums).

- اللقاحات (Vaccin).

- الأدوية (Médicament).

- الضمادات (Pansement).

- مواد استهلاكية (Consommables Et Accessoires).

- مواد مطهرة (Antiseptique)..... إلخ من المواد المستهلكة من طرف المصالح الاستشفائية، أنظر الملاحق رقم (05) و (06).

4- **مجموع اللوازم والأدوات المختلفة (Diverses Fournitures):** تضم كل من المصاريف الاستهلاكات التالية:

- مكتب لوازم (Fournitures De Bureau).

- التنظيف مواد (Produit D'Hygiène).

- لوازم الأسرة والتغطية (Letterie Et Linge).

- عتاد غير طبي (Matériel Mobilier Non Médical).

- عتاد طبي (**Matériel Mobilier Médical**)، أنظر الملاحق رقم (07) و (08).

5- **مجموع تكاليف الصيانة (Maintenance Et Entretien)**: تضم كل من مصاريف الصيانة والترميمات الخاصة بالهياكل الصحية والإدارية الخاصة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية وتتمثل في:

- تكاليف قامت بها مصلحة الصيانة.

- تكاليف قامت بها مؤسسة أخرى (خارجية)، أنظر الملاحق رقم (09) و (10).

رابعاً- **التكاليف غير المباشرة:**

تتمثل التكاليف غير المباشرة في مجموع التكاليف الاجمالية او العامة (**Charges communes**): وتتضمن مايلي:

- التأمينات مصاريف (**Frais D'Assurance**).

- التكوين مصاريف (**Frais De Formation**).

- مصاريف الغاز والماء (**Et Eau Frais Electricité**).

- الغيار قطاع مصاريف (**Frais Pièces De Rech**).

- مصاريف التسيير (**Frais Gestion**).

- مصاريف النقل (**Frais Transport**)..... إلخ من التكاليف غير المباشرة، أنظر الملاحق رقم (11).

المطلب الثاني: تحميل التكاليف (الأعباء) على الأنشطة:

وذلك بتحميل التكاليف المباشرة وغير المباشرة على الأنشطة الرئيسية وكذا الأنشطة الفرعية.

أولاً: تحميل التكاليف على الأنشطة الرئيسية

يمكن تحميل التكاليف الاجمالية على الأنشطة الرئيسية بالطريقة التالية:

1- تحميل التكاليف المباشرة على الأنشطة الرئيسية:

وقد تم إيجاد تكلفة الوحدات الرئيسية من خلال الجدول رقم (2) الذي يوضح التكاليف المباشرة للأنشطة الرئيسية للمؤسسة الاستشفائية الإخوة مغلاوي -ميلة خلال الثلاثي الأخير من سنة 2022، أنظر الملاحق رقم (20) و (21).

الجدول رقم (2): يوضح توزيع التكاليف المباشرة على الأنشطة الرئيسية للمؤسسة العمومية الاستشفائية خلال الثلاثي الأخير من سنة (2022).

(الوحدة: دج)

الأنشطة الرئيسية الأعباء (التكاليف)	الجراحة العامة Chirurgie	طب الأطفال M. Infantile	الإنعاش R.E.A	الاستجالات الطبية الجراحية U.M.C	أمراض السرطان Oncologie	الولادة وأمراض النساء Gyn/Obst
العمال(المستخدمين)	20718865.88	22547889.93	24046293.38	23148556.65	9345408.23	9540107.66
التغذية	529287.12	314965.66	260661.24	228078.58	465931.96	526028.86
الصيدلية	1575663.28	4726989.83	3151326.55	18907959.33	109146195.22	1575663.28
اللوازم المتنوعة	337171.67	234687.07	58707.16	312538.32	310055.15	270653.75
صيانة وتصليح	284865.86	284865.86	379491.88	284865.86	150990.86	284865.86
مجموع التكاليف المباشرة	23445853.81	28109398.35	28424848.21	42881998.74	119418581.42	12197319.39
نسبة التكاليف المباشرة	6.50%	7.79%	7.88%	11.89%	33.11%	3.38%
الأنشطة الرئيسية الأعباء (التكاليف)	طب العمل Méd. de Travail	طب الشرعي Méd.Légale	جراحة الأسنان Stomatologie	أمراض الدم Hématologie	مجموع الأنشطة الرئيسية Total	
العمال(المستخدمين)	1146666.23	3096672.77	3951841.46	3666636.14	121208938.32	
التغذية	0.00	0.00	0.00	33668.74	2358622.16	
الصيدلية	31513.27	15756.63	472698.98	4726989.83	144330756.19	
اللوازم المتنوعة	22937.72	105082.45	81942.60	30412.10	2292555.99	
صيانة وتصليح	100452.94	234327.94	379491.88	284865.86	2669084.8	
مجموع التكاليف المباشرة	1301570.15	3451839.79	4885974.92	8742572.68	272859957.46	
نسبة التكاليف المباشرة	0.36%	0.96%	1.35%	2.42%	100%	

المصدر: من إعداد الطالب، اعتمادا على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

يتم تحديد نسبة استهلاك كل نشاط انطلاقا من مسببات التكلفة حيث:

نسبة النشاط من مجمع التكلفة = حجم مسببات التكلفة لكل نشاط / إجمال حجم مسببات التكلفة
للأنشطة.

نسبة التكاليف المباشرة تحسب بمجموع التكاليف المباشرة لكل نشاط على المجموع الكلي لتكاليف المباشرة الموزعة على الأنشطة.

مثال: الإستجالات الطبية الجراحية (U.M.C):

المجموع الفرعي = مجموع التكاليف المباشرة.

$$312538.32 + 18907959.33 + 228078.58 + 23148556.65 = \text{مجموع التكاليف المباشرة} = 284865.86 + 42881998.74 \text{ دج}$$

نسبة التكاليف المباشرة = (مجموع التكاليف المباشرة) / (مجموع التكاليف المباشرة الموزعة على الأنشطة الرئيسية والفرعية).

$$11.89\% = 360679321.10 / 42881998.74$$

1-1- تحميل التكاليف غير المباشرة على الأنشطة الرئيسية

ويتم ذلك من خلال الجدول التالي: أنظر الملاحق رقم (20) و (21).

الجدول رقم (3): يوضح توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة الرئيسية للمؤسسة العمومية

الاستشفائية خلال الثلاثي الأخير من سنة (2022).

(الوحدة: دج)

الأنشطة الرئيسية الأعباء (التكاليف)	الجراحة العامة Chirurgie	طب الأطفال M.Infantile	الإنعاش R.E.A	الإستجالات الطبية الجراحية U.M.C	أمراض السرطان Oncologie	الولادة وأمراض النساء Gyn/Obst
مجموع التكاليف المباشرة	23445853.81	28109398.35	28424848.21	42881998.74	119418581.42	12197319.39
نسبة التكاليف المباشرة	6.50%	7.79%	7.88%	11.89%	33.11%	3.38%
التكاليف غير المباشرة Charge Communes	264184.89	316733.11	320287.56	483188.89	1345593.33	137437.84
المجموع Total	23710038.70	28426131.46	28745135.77	43365187.62	120764174.74	12334757.23
الأنشطة الرئيسية الأعباء (التكاليف)	طب العمل Méd. de Travail	طب الشرعي Méd.Légale	جراحة الأسنان Stomatologie	أمراض الدم Hématologie	مجموع الأنشطة الرئيسية Total	
مجموع التكاليف المباشرة	1301570.15	3451839.79	4885974.92	8742572.68	272859957.46	
نسبة التكاليف المباشرة	0.36%	0.96%	1.35%	2.42%	100%	
التكاليف غير المباشرة Charge Communes	14665.93	38894.89	55054.54	98510.19	3074551.15	

275934508.62	8841082.87	4941029.47	3490734.68	1316236.08	المجموع
					Total

المصدر: من إعداد الطالب، اعتمادا على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

ويتم حساب التكاليف غير المباشرة من خلال نسبة التكاليف المباشرة وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{التكاليف غير المباشرة} = (\text{مجموع التكاليف المباشرة الرئيسية الموزعة على الأنشطة والفرعية}) \times (\text{نسبة التكاليف المباشرة}).$$

2- تحميل التكاليف المباشرة على الأنشطة الفرعية: يتم ذلك حسب الجدول رقم (4) الخاص بتحميل التكاليف المباشرة على الأنشطة الفرعية للمؤسسة العمومية الاستشفائية الإخوة مغلاوي -ميلة- خلال الثلاثة الأشهر الأخيرة من سنة (2022)، أنظر الملاحق رقم (20) و (21).

الجدول رقم (4): يوضح توزيع التكاليف المباشرة على الأنشطة الفرعية للمؤسسة العمومية الاستشفائية خلال الثلاثي الأخير من سنة (2022).

(الوحدة: دج)

الصيدلية Pharmacie	علم الأوبئة S.E.M.E.P	قاعة العمليات Bloc Opé	المخبر Laboratoire	الأشعة Imagerie	الأنشطة الفرعية الأعباء (التكاليف)
5335592.41	2709884.27	1518180.05	20779123.53	4523580.31	العمال (المستخدمين)
32582.65	0.00	293243.89	65165.31	65165.31	التغذية
0.00	0.00	8508581.70	2993760.23	1733229.61	الصيدلية
125539.83	42368.80	654685.76	266047.74	48947.16	اللوازم المتنوعة
100452.94	100452.94	379491.88	379491.88	379491.88	صيانة وتصليح
5594167.84	2852706.01	11354183.27	24483588.69	6750414.27	مجموع الأنشطة المباشرة
1.55%	0.79%	3.15%	6.79%	1.87%	نسبة التكاليف المباشرة
	مجموع الأنشطة الفرعية Total	الإدارة Administration	العمال المهنيون Secs Econom	عاملات النظافة Secs Socaux	الأنشطة الفرعية الأعباء (التكاليف)
	65236033.46	26440975.12	3928697.77	0.00	العمال (المستخدمين)
	521322.47	65165.31	0.00	0.00	التغذية

13235571.54	0.00	0.00	0.00	الصيدلية
1235871.42	88382.13	9900.00	0.00	اللوازم المتنوعة
7590564.75	245616.88	6005566.35	0.00	صيانة وتصليح
87819363.64	26840139.44	9944164.12	0.00	مجموع الأنشطة المباشرة
100%	7.44%	2.76%	0.00%	نسبة التكاليف المباشرة

المصدر: من إعداد الطالب، اعتمادا على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

2-1- تحميل التكاليف غير المباشرة على الأنشطة الفرعية:

يتم ذلك من خلال ضرب نسبة النشاط الفرعي في مجموع التكاليف المباشرة للنشاط حسب الجدول التالي:
أنظر الملاحق رقم (20) و (21).

الجدول رقم (5): يوضح توزيع التكاليف المباشرة على الأنشطة الفرعية للمؤسسة العمومية
الاستشفائية خلال الثلاثي الأخير من سنة (2022).

(الوحدة: دج)

الصيدلية	علم الأوبئة	قاعة العمليات	المخبر	الأشعة	الأنشطة الفرعية الأعباء (التكاليف)
Pharmacie	S.E.M.E.P	Bloc Opé	Laboratoire	Imagerie	مجموع التكاليف المباشرة
5594167.84	2852706.01	11354183.27	24483588.69	6750414.27	نسبة التكاليف المباشرة
1.55%	0.79%	3.15%	6.79%	1.87%	التكاليف غير المباشرة Charge Communes
63034.37	32143.93	127937.49	275877.95	76062.81	المجموع Total
5657202.21	2884849.93	11482120.76	24759466.64	6826477.07	الأنشطة الفرعية الأعباء (التكاليف)
مجموع الأنشطة الفرعية Total	الإدارة Administration	العمال المهنيون Secs Économe	عاملات النظافة Secs Sociaux	مجموع التكاليف المباشرة	مجموع التكاليف المباشرة
87819363.64	26840139.44	9944164.12	0.00	نسبة التكاليف المباشرة	نسبة التكاليف المباشرة
100%	7.44%	2.76%	0.00%		

989537.38	302431.26	112049.57	0.00	التكاليف غير المباشرة Charge Communes
88808901.01	27142570.71	10056213.69	0.00	المجموع Total

المصدر: من إعداد الطالب، اعتمادا على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

من خلال الجداول رقم (02، 03، 04، 05) التي تمثل توزيع التكاليف المباشرة وغير المباشرة على الأنشطة الرئيسية والفرعية نلاحظ أن النسبة الأكبر للتكاليف توجد في النشاط (مصلحة) أمراض السرطان وذلك لستحواذها على نسبة 33.11% من مجمل التكاليف، وهي نسبة كبيرة جدا بنسبة للأنشطة الأخرى وذلك للتكاليف الباهظة للأدوية المستعملة في تلك المصلحة لعلاج مرضى السرطان التي تتطلب العناية المستمرة بهم، أما فيما يخص طب العمل 0.36% فقد مثلت النسبة الأضعف من حيث التكاليف، ويرجع ذلك لعدم توفر المصلحة إلا على طبيب واحد وممرض ولا يستعمل الأدوية أو يستقبل المرضى (بغرض الايواء) فهو يقوم بمعاينة العمال فقط، ويمكن ترتيب بقية الأنشطة من ناحية إجمالي التكاليف تنازليا كما يلي: الاستجالات الطبية الجراحية بـ 11.89%، بعدها مصلحة الإنعاش بـ 7.88%، طب الاطفال بـ 7.79% وتليهم الإدارة بنسبة 7.44%، مصلحة المخبر بـ 6.79%، لتأتي بعدها مصلحة الجراحة العامة بـ 6.50%، مصلحة الولادة وأمراض النساء بـ 3.38%، قاعة العمليات بـ 3.15%، مصلحة العمال المهنيون بـ 2.79%، مصلحة أمراض الدم بـ 2.42%، بعدهم مصلحة الأشعة بـ 1.87%، الصيدلية بـ 1.55%، طب الأسنان بـ 1.35%، مصلحة الطب الشرعي بـ 0.96%، واخيرا مصلحة علم الأوبئة بـ 0.79%.

المطلب الثالث: تحميل الأنشطة الفرعية على الرئيسية

حيث تصبح الأنشطة الفرعية بمثابة تكاليف تحمل على الأنشطة الرئيسية كما يوضح الجدول الآتي:

-تحميل الأنشطة الفرعية على الأنشطة الرئيسية:

كما هو موضح في الجدول التالي: أنظر الملاحق رقم (22) و (23).

الجدول رقم (6): يوضح توزيع (تحميل) الأنشطة الفرعية على الأنشطة الرئيسية للمؤسسة العمومية الاستشفائية خلال الثلاثي الأخير من سنة (2022).

(الوحدة: دج)

الأنشطة الرئيسية الأنشطة (الفرعية)	الجراحة العامة Chirurgie	طب الأطفال M. Infantile	الإنعاش R.E.A	الاستعدادات الطبية الجراحية U.M.C	أمراض السرطان Oncologie	الولادة وأمراض النساء Gyn/Obst
مجموع التوزيع الأولي	23710038.70	28426131.46	28745135.77	43365187.62	120764174.74	12334757.23
نسبة المئوية	8.59%	10.30%	10.42%	15.72%	43.77%	4.47%
قاعة العمليات Bloc Opé	986616.46	1182861.38	1196135.71	1804501.81	5025209.95	513270.97
المخبر Laboratoire	2127490.02	2550662.68	2579286.78	3891136.78	10836109.52	1106791.65
الأشعة Imagerie	586574.10	703247.79	711139.80	1072832.32	2987643.24	305155.52
الصيدلية Pharmacie	486102.60	582791.82	589332.04	889071.96	2475904.01	252886.88
علم الأوبئة S.E.M.E.P	247884.56	297190.53	300525.67	453375.91	1262569.60	128957.86
الإدارة Administration	2332261.39	2796164.52	2827543.70	4265659.55	11879087.43	1213320.59
العمال المهنيون Secs Économ	864093.50	1035967.75	1047593.61	1580409.77	4401154.29	449530.42
عاملات النظافة Secs Sociaux	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
المجموع	31341061.33	37575017.94	37996693.07	57322175.73	159631852.78	16304671.11
الأنشطة الرئيسية الأنشطة (الفرعية)	طب العمل Méd. de Travail	طب الشرعي Méd. Légale	جراحة الأسنان Stomatologie	أمراض الدم Hématologie	مجموع الأنشطة Total	
مجموع التوزيع الأولي	1316236.08	3490734.68	4941029.47	8841082.87	275934508.62	
نسبة المئوية	0.48%	1.27%	1.79%	3.20%	100%	
قاعة العمليات Bloc Opé	54770.90	145255.62	205604.94	367893.03	11482120.76	
المخبر Laboratoire	118105.21	313221.89	443356.12	793305.98	24759466.64	
الأشعة Imagerie	32563.00	86358.97	122238.51	218723.82	6826477.07	
الصيدلية Pharmacie	26985.44	71566.95	101300.86	181259.65	5657202.21	

2884849.93	92432.07	51657.65	36495.06	13761.03	علم الأوبئة S.E.M.E.P
27142570.71	869661.86	486029.25	343369.57	129472.86	الإدارة Administration
10056213.69	322206.23	180071.89	127217.05	47969.18	العمال المهنيون Secs Économ
0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	عاملات النظافة Secs Sociaux
364743409.63	11686565.51	6531288.69	4614219.79	1739863.70	المجموع

المصدر: من إعداد الطالب، اعتمادا على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

من خلال الجدول رقم (05) الذي يمثل توزيع الأنشطة الفرعية على الأنشطة الرئيسية وإعادة حساب النسب الخاصة بالأنشطة الرئيسية بعد تحميل كل تكاليف الممكنة للمؤسسة العمومية الاستشفائية الإخوة مغلاوي -ميلة- نلاحظ أن النسبة الأكبر تكون من نصيب مصلحة أمراض السرطان بـ 43.77% وهو ما يمثل تقريبا نصف ميزانية المؤسسة، أما أصغر تكلفة فكانت من نصيب مصلحة طب العمل بـ 0.48% من أجمالي ميزانية المؤسسة، يرجع ذلك للأسباب المذكورة سلفا والترتيب التنازلي لبقية الأنشطة الرئيسية المحملة لكل التكاليف الممكنة، يكن عرضها كما يلي:

- مصلحة الاستعمالات الطبية الجراحية بـ 15.72%.

- مصلحة الإنعاش بـ 10.42%.

- مصلحة طب الأطفال بـ 10.30%.

- مصلحة الجراحة العامة بـ 8.59%.

- مصلحة الولادة وأمراض النساء بـ 4.47%.

- مصلحة أمراض الدم بـ 3.20%.

- مصلحة جراحة الأسنان بـ 1.79%.

- مصلحة الطب الشرعي بـ 1.27%.

الجدول رقم (7): يوضح تكلفة العملية الواحدة للأنشطة للمؤسسة العمومية الاستشفائية خلال الثلاثي الأخير من سنة (2022).

(الوحدة: دج)

الأنشطة	المجموع	وحدة عمل	عدد العمليات	وحدة نقدية
قاعة العمليات	11482120.76	K	47803	240.20
المخبر	24759466.64	B	2012873	12.30
الأشعة	6826477.07	R	80912	84.37
الإستعجالات الطبية الجراحية	57322175.73	فحص مريض	34207	1675.73
الإنعاش	37996693.07	إقامة يوم	678	56042.32
طب الأطفال	37575017.94	إقامة يوم	3656	10278.98
الجراحة العامة	31341061.33	إقامة يوم	2343	13378.35
الولادة وأمراض النساء	16304671.11	إقامة يوم	1631	9999.19
أمراض السرطان	159631852.78	حصة مريض	1633	97767.51
أمراض الدم	11686565.51	إقامة يوم	181	64663.12
جراحة الأسنان	6531288.69	فحص مريض	1234	5292.78
الطب الشرعي	4614219.79	فحص مريض	1233	3740.78
طب العمل	1739863.70	فحص مريض	98	17753.71

المصدر: من إعداد الطالب، اعتمادا على وثائق مقدمة من طرف المؤسسة.

من خلال الجدول رقم (6) الذي يوضح تكلفة العملية الواحدة للأنشطة للمؤسسة العمومية الاستشفائية خلال الثلاثي الأخير من سنة (2022) نلاحظ أن أمراض السرطان تكون أعلى قيمة من المصالح الأخرى وذلك راجع لتكاليف الباهظة للأدوية كما ذكرنا سابقا، طب العمل رغم قلة المرضى ونسبة النشاط المذكورة سابقا ضعيفة إلا أنه يحوز على تكلفة كبيرة نوعا ما وذلك راجع إلى إعادة ترميم المصلحة فأصبحت بهذه التكلفة مرتفعة نسبيا، أنظر الملاحق رقم (22) و (23)، أما فيما يخص قاعة العمليات، المخبر، ومصلحة الأشعة فتقوم عملياتهم على أساس معاملات كل عملية وعدد معاملاتها ونأخذ مثال على كل مصلحة كما يلي:

قاعة العمليات:

رمز معاملها **K** نأخذ عملية كسر في الرجل (Fracture de la jambe) عدد معاملاتها **K=51**، وخلال ثلاثة أشهر قامت المصلحة بـ 52 عملية ومنه $51 \times 52 = 2652$ وحدة. وبضرب عدد الوحدات في تكلفة الوحدة الواحدة، نحصل على التكلفة الاجمالية الخاصة بعمليات كسر في الرجل، أنظر الملاحق رقم (12) و (13) و (14).

المخبر:

رمز معاملها **B** نأخذ تحليل السكري (Glycémie) عدد معاملاتها **B=15** وخلال ثلاثة أشهر قامت المصلحة بـ 2585 تحليل ومنه $15 \times 2585 = 38775$ وحدة. وبنفس الطريقة المذكورة أعلاه نحصل على اجمالي التكاليف الخاصة بتحليل السكري في المخبر، أنظر الملاحق رقم (15) و (16) و (17).

الأشعة:

رمز معاملها **R** نأخذ أشعة اليد والكوع (Bras coude) عدد معاملاتها **R=04** وخلال ثلاثة أشهر قامت المصلحة بـ 233 عملية ومنه $04 \times 233 = 932$ وحدة، أنظر الملاحق رقم (18) و (19).

وهكذا مع جميع العمليات أو التحاليل المنجزة من طرف مصالح المؤسسة الإستشفائية الإخوة مغلاوي-ميلة- خلال ثلاثة أشهر الأخيرة من سنة (2022).

خلاصة الفصل:

عند تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة العمومية الاستشفائية لاحظنا عدة مزايا من بينها :

-تحقيق مستوى أكبر من الدقة في تحديد تكاليف الخدمات الصحية المقدمة من طرف المؤسسة،

-يساهم هذا النظام في تتبع التكاليف غير مباشرة بشكل مفصل ودقيق،

-يوفر معلومات دقيقة عن مختلف الأنشطة التي تؤدي إلى حدوث تكلفة ،

ولهذا يجب على المؤسسة تطوير نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة داخل المؤسسة، للحصول على معلومات دقيقة تساعد في تنفيذ أهدافها المستقبلية من أجل تحسين خدماتها .

الخاتمة

الخاتمة:

إن الجهود المبذولة من طرف الدولة لمحاولة تحسين المستوى الصحي للمواطن وضمان حقوقه في تلقي الرعاية الصحية الجيدة وفقا لاحتياجاته، ورغم ما سخرته من إمكانيات وإتباع العديد من الإصلاحات إلا أنها لم تتمكن من تحقيق التوازن بين النفقات المرتفعة التي تتطلبها الرعاية الصحية و إمكانيات التمويل المتاحة لديها، وهذا ما يستجوب تجميع الطاقات والعمل ضمن إطار منظم وتطبيق استراتيجيات مدروسة وتبني وبشكل جدي للإجراءات والتدابير التي تراعي قدرات الدولة والمواطن وتسمح بترشيد النفقات، وتعتبر محاسبة التكاليف من الأدوات الأساسية في المؤسسة لأنها تعمل على تحديد الأنشطة والتكاليف وكذا توزيعها داخل المؤسسة وذلك حسب كل نشاط، وقد تطرقنا في دراستنا هذه إلي أحد أهم أنظمة محاسبة التكاليف وهو "نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة".

من خلال هذه الدراسة حاولنا معالجة إشكالية تتمحور أساسا حول مدى مساهمة محاسبة التكاليف في تحقيق الرقابة المالية في المؤسسة العمومية الاستشفائية الإخوة مغلاوي - ميلة.

ثم تقسيم الدراسة إلي فصلين وانطلاقا من الفرضيات التي وضعت لدراسة، تناولنا في الفصل الأول مساهمة محاسبة التكاليف في تحقيق الرقابة المالية.

أما الفصل الثاني محاولة تطبيق النظام داخل المؤسسة العمومية الاستشفائية .

ومن أهم النتائج المتوصل إليها:

- نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يوفر معلومات دقيقة عن تكاليف الخدمات المقدمة من طرف المؤسسة العمومية الاستشفائية الإخوة مغلاوي - ميلة .

- عند ربط الرقابة المالية على المؤسسة العمومية الاستشفائية مع محاسبة التكاليف بأنشطة المؤسسة توصلت الدراسة إلي وجود تأثير ضعيف لمحاسبة التكاليف على الرقابة المالية للمؤسسة، على الرغم من أن النظام يقدم معلومات دقيقة تساعد في اتخاذ القرارات إلا أن البعد الاجتماعي للمؤسسة يغلب على البعد الاقتصادي وتقتصر الرقابة المالية على مراقبة تنفيذ بنود الميزانية أما في المؤسسات الاستشفائية الخاصة نجد لها تأثير كبير فهي توفر رقابة فعالة على التكاليف .

- لنجاعة النظام يتطلب الاختيار والتحديد الدقيق للأنشطة وكذا مسيبيات التكلفة .

توصيات الدراسة:

- القيام ببرامج تكوينية وتدريبية لتمكن من استخدام النظام بأكثر كفاءة، حتى يسمح بتوفير معلومات تحقق القدرة على اتخاذ القرارات المناسبة وفي أسرع وقت.
- على المؤسسة إعادة النظر في كيفية جلب المعلومات إلي مكتب محاسبة التكاليف لتسهيل وتسريع العمل فيه.
- يجب على المؤسسة التسريع في عملية الرقمنة التي توصي بها الدولة المؤسسات بإنجازها وذلك لتسهيل العمل.

قائمة المراجع

قائمة المصادر والمراجع

أولا الكتب

1. أحمد محمد صالح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، مصر،
2. إسماعيل حجازي، معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2013،
3. إسماعيل يحيى التريكي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007،
4. خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2005،
5. زهد محمد ديري، الرقابة الإدارية، دار المسير للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2011،
6. صالح عبد الرزق، عطا الله وارد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1999،
7. عادل الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الرابعة، دار وائل للنشر، الكويت، 2006،
8. عبد السالم أبو قحت وآخرون، نظام الإدارة الحديثة، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2011،
9. عبد الناصر إبراهيم نور وعليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2006،.
10. فداغ فداغ، المحاسبة الإدارية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2000،
11. مبروك محمد نصيرات، محاسبة المقاولات التشييد والبناء وعقود الإنشاءات، الدار الجامعية، الطبعة الأولى، الاسكندرية، مصر، 2006،
12. محمد العشماوي، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2011،

13. محمد العشماوي، محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري للنشر والتوزيع، الأردن، 2011،
14. محمد سرور الحريري، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار المنهجية للنشر والتوزيع، عمان، 2016،
15. محمود أحمد فياض وآخرون، مبادئ الإدارة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010،
16. محمود أمين زويل، الإدارة المكتبية الحديثة، دار الوفاء لندنيا الطباعة والنشر، مصر، 2013،
17. ناصر دادي عدون، تقنيات محاسبة التسيير، دار المحمدية، الجزائر، 1999،
18. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير: محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، الجزء الأول،
19. نضال عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، دار جهينة للنشر والتوزيع، عمان، 2007،.
20. نعيم حزوري، التخطيط والرقابة في المشروع، مديرية الكتب والمطبوعات الجامعية، جامعة حلب، سوريا ، 1990،

ثانياً المجالات

1. أكرم محمد الحاج، محمد خليل حامد، دور التحليل الاستراتيجي للتكلفة في تقويم كفاءة وفعالية الأداء في المؤسسات الصناعية، مجلة دراسات متقدمة في المالية والمحاسبة، المجلد 04، العدد 01، جامعة قاردين سيني، السودان، 2021،
2. سارة مسعودي، دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأسلوب فعال لإدارة التكاليف في تحقيق ميزة التكلفة الأقل بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية-دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 06، العدد 02، جامعة باجي مختار-عنابة-، الجزائر، 2021،
3. سيروان كريم عيسى، محمد عبد العزيز محسن، منظومة تقنيات إدارة التكلفة الست اراتيجية في الفكر الإداري والمحاسبي: دليل التطبيق، مجلة قهلاي زانست العلمية، المجلد 05، العدد 02، الجامعة اللبنانية الفرنسية، اربيل، العراق، 2020،

4. عرقابي عادل، دروس في المحاسبة التحليلية، مطبوعة مقدمة ضمن متطلبات التأهيل الجامعي، جامعة الحاج لخضر-باتنة 1، 2018/2017،
5. محمد خطيب نمر وآخرون، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 04، جامعة ورقلة، الجزائر، 2013،
6. مخلخل زويينة، تخفيض تكاليف الإنتاج باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس النشطة (ABC) -دراسة حالة المطاحن الكبرى للجنوب-، بسكرة، مجلة المال والأعمال، المجلد 03، العدد 04، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2020،
7. معاد حلف إبراهيم الجنائي، الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 07، العدد 21، جامعة تكريت، 2011،

ثالثا أطروحات

1. أشرف عزمي مسعود أبو مغلي: أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في تنظيم الربحية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الاردن، 2008،
2. بوناب بلال، دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، 2014/2013،
3. درويش مصطفى الجذب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي دراسة تطبيقية حول إعداد موازنة الجامعة الإسلامية وفقا لأسلوب ABC ، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، 2007،
4. ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003/2002،
5. سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2010/2009،

6. سعاد حمدية، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة شهادة الماجستير، جامعة -بسكرة-، 2010-2011،
7. شرف عزمي مسعود أبو مغلي، أثر تطبيق نظام ABC على ربحية المؤسسة، رسالة الماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2008،
8. صرينة عون: تطبيق نظام (ABC) في المستشفيات ودوره في المراجعة الداخلية، مذكرة شهادة الماستر، (غير منشورة)، في التدقيق المحاسبي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة حمد خيضر، بسكرة، 2011،
9. مؤمن بابكر محمد سعيد، دور التحليل الاستراتيجي للتكلفة في دعم المزايا التنافسية للمنشآت الصناعية - بالتطبيق على شركة زيوت فوكس للزيوت والشحوم في السودان-، أطروحة دكتوراه، جامعة شندي، شندي، السودان، 2020 -2021،
10. نوال مرابطي، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير، مذكرة شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2005/2006،
11. هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة السعر للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، 2012/2013،

رابعاً الملتقيات

1. قدوري هدى سلطان، التكامل بين أنظمة التكاليف الإدارة والموازنة على أساس الأنشطة (ABB/ABM/ABC)، مداخلة في ملتقى الدولي حول مراقبة التسيير لحكومة المؤسسات وتفعيل الإبداع، يوم 25/24/2017، جامعة البليدة 02، الجزائر،

خامساً الأجنبية

1. Desti Kannaiah, **Activity Based Costing (ABC): Is It a Tool for Company to Achieve Competitive Advantage?**, International Journal of Economics and Finance; Vol. 7, No. 12, Canadian centre of science and education, Canada 2015,

سادسا المنشورات

1. عبد الله طلبه، الإدارة العامة، جامعة دمشق، سوريا 1983-1984.

سابعا التقارير

1. حبيب أبو صقر، عمليات تنفيذ الموازنة و رقابتها، المنظمة العربية للعلوم الإدارية ، عمان، الأردن، 1981،

قائمة الملاحق

الملحق رقم (01)

E. P. H Freres meghlooui-mila- / Calcul des Coûts / PERIODE : 04eme Trimestre 2022 / E. F

EFFECTIF MASSE SALARIALE

Designation	Bloc Opérateur		Laboratoire		Imagerie		pharmacie		S.F.M.F.P		Administration		Sces Econom		Sces Sociaux		UMC		AI	
	Eff	Montant	Eff	Montant	Eff	Montant	Eff	Montant	Eff	Montant	Eff	Montant	Eff	Montant	Eff	Montant	Eff	Montant		
Professeur																				
Docents																				
Maitre Assistant																				
Méd Spécialistes	0	0,00	9	7230062,79	0	0,00	1	803340,31		0,00		0,00		0,00		0,00	0	0,00	6	
Méd Généralistes	0	0,00	0	0,00		0,00		0,00		932911,32	2	932911,32	0	0,00		0,00	23	10728480,18	0	
Pharmaciens	1	466455,66					5	2332278,30												
Chirurgien Dentis																				
S/T Corps Médical	1	466455,66	9	7230062,79	0		6	3135618,61	2	932911,32	2	932911,32	0			0		23	10728480,18	6
Psy et Orthop																				
PEPM			10	411 748,13																
para-méd spe + majeure			28	1 340 274,00	6	361 332,00	4	255 822,00	2	132 072,00								5	242352,00	32
paramédical santé public	7	369 447,00			6	239 724,00							1	44 139,00				7	281367,00	11
Int Dipl d'état	1	56 114,06	1	55 064,06			1	48 995,81	2	108 611,06								6	161223,94	7
Int Breveté																				
Aide Para médical	2	68 438,81																17	564361,31	6
S/T Corps Paramédical	10	493999,88	39	13389710,88	12	4119911,04	5	171629,60	4	1373303,68	0	0,00	1	343325,92	0	0,00	35	12016407,20	56	
Administratif			0	0	1	403669,27	1	403669,27	1	403669,27	46	18568786,42	0	0	0	0	1	403669,27		
Technique			0	0		0		0		0	15	6062853,15	0	0	0	0				
Economique	7	557724,51	2	159349,86	0	0,00	1	79674,93	0	0,00	11	876424,23	45	3585371,85	0	0,00	0	0,00	0	
S/T Autres	7	557724,51	2	159349,86	1	403669,27	2	483344,20	1	403669,27	72	25508063,80	45	3585371,85	0	0,00	1	403669,27	0	
T O T A * U X	18	1518180,05	50	20779123,53	13	4523580,31	13	5335592,41	7	2709884,27	74	26440975,12	46	3928697,77	0	0,00	59	23148556,65	62	

الملحق رقم (02)

H Freres meghlooui-nlila- / Calcul des Coûts / PERIODE : 04eme Trimestre 2022

EFFECTIF MASSE SALARIALE

NCSH/REA	M.I.nfantile		Chirurgie		Gyn/Obst		oncologie		hematologie		stomatologie		Méd Legale		medecine de trava		Total	Montant	
	Montant	Eff	Montant	Eff	Montant	Eff	Montant	Eff	Montant	Eff	Montant	Eff	Montant	Eff	Montant	Eff			
																			0,00
4820041,86	6	4820041,86	14	11246764,34	2	1606680,62	10	8033403,10	2	1606680,62		0,00	3	2410020,93	1	803340,31	54	43380376,74	
0,00	10	4664556,60	2	932911,32	10	4664556,60	0	0,00	0	0,00		0,00	0	0,00	0	0,00	49	22856327,34	
																	6	2798733,96	
																	7	3265189,62	
4820041,86	16	9484598,46	16	12179675,66	12	6271237,22	10	8033403,10	2	1606680,62	7	3265189,62	3	2410020,93	1	803340,31	116	72300627,66	
																	0	0,00	
1641139,50	4	235 524,00	4	232446,00	27	1414545,00	7	384 789,00	4	199401,00					1	68 061,00	124	411748,13	
439653,00	14	562 092,00	7	247518,00	7	281859,00	9	364 197,00					1	42465,00			70	650757,50	
																	16	2872461,00	
275924,81	2	84 390,38	1	45019,31					1	42195,19		53547,00					11	677245,69	
220823,44	15	527 404,31	7	252554,25	26	929772,38	2	70 538,81	1	34873,31	1	34615,50	1	34615,50			78	447529,69	
19726251,52	35	12016407,20	23	7896496,16	60	2626176,38	18	748986,00	6	2059955,52	2	686651,84	2	686651,84	1	343325,92	309	2737997,63	
	0	403669,27	1	403669,27	1	403669,27	1	403669,27		0		0	0	0	0	0	54	79744190,57	
	0	404190,21		0		0	0	0		0		0	0	0	0	0	16	21798140,58	
	0,00	239024,79	3	239024,79	3	239024,79	2	159349,86	0	0,00		0,00	0	0,00	0	0,00	15	6467043,36	
	5	1046884,27	4	642694,06	4	642694,06	3	563019,13	0	0,00		0,00	0	0,00	0	0,00	77	6134969,61	
24006293,38	56	22547889,93	43	20718865,88	76	9540107,66	31	9345408,23	8	3666636,14	9	3951841,46	5	3096672,77	2	1146666,23	572	34400153,55	
																			186 444 971,78

الملحق رقم (03)

E. P. H freres meghlooui-milla- / Calcul des Coûts /		PERIODE : 04eme Trimestre 2022		E. P. H freres meghlooui-milla- / Calcul des Coûts /																		
Montant Globale		2879944,63		DEPENSES ALIMENTAIRES PAR SERVICE																		
Prix du repas		362,03																				
Nombre de Repas servi		7955																				
SECTIONS AUXILIAIRES																						
Services	Bloc Opérateur		Laboratoire		Imagerie		pharmacie		S.E.M.E.P		Administration		Scas Econom		Scas Sociaux		UMC		ANESTH/REA		M.inf	
	N/R	Montant	N/R	Montant	N/R	Montant	N/R	Montant	N/R	Montant	N/R	Montant	N/R	Montant	N/R	Montant	N/R	Montant	N/R	Montant		N/R
Malade																						420
Personnel de garde	720	260661,24	180	65165,31	180	65165,31	90	32582,65	0,00	0,00	90	32582,65	0	0,00	0	0,00	540	195495,93	720	260661,24		360
Autres	90	32582,65									90	32582,65					90	32582,65				90
Total	810	293243,89	180	65165,31	180	65165,31	90	32582,65	0,00	0,00	180	65165,31	0	0,00	0	0,00	630	228078,58	720	260661,24		870

الملحق رقم (04)

PERIODE : Odeime Trimestre 2022	E . P . H freres meghouli-mila / Calc PERIODE : Odeime Trimestre 2022
DEPENSES ALIMENTAIRES PAR SERVICE	

SECTIONS PRINCIPALES				SECTIONS PRINCIPALES				total										
artile	Chirurgie	Gyn/Obst	oncologie	hematologie	stomatologie	Méd legale	medecine de travail	N/R	Montant									
Montant	N/R	Montant	N/R	Montant	N/R	Montant	N/R	Montant	N/R									
152052,39	1192	431539,16	733	265367,62	1287	465931,96	93	33668,74	0	0	0,00	0	0,00	0	0,00	3725	1348559,87	
130330,62	180	65165,31	630	228078,58	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00	3690	1333888,84
32582,65	90	32582,65	90	32582,65													540	195495,93
314965,66	1462	529387,12	1453	526028,86	1287	465 931,96	93	33668,74	0	0,00	0	0,00	0	0,00	0	0,00	7955	2 879 944,63

الملحق رقم (05)

E . P . H freres meghlooui-mila / Calcul des Coûts / PERIODE : 04eme Trimestre 2022

DEPENSES DE LA PHARMACIE

Désignation	SECTIONS AUXILIAIRES									
	Bloc Opérateur	Laboratoire	Imagerie	phrmacie	S.E,M,E,P	Administration	Sces Econom	Sces Sociaux		
Médicament, sérums, vaccins	8112534,99	2854410,46	1652553,42	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00
Consommable et accessoires	242321,90	85261,41	49361,87	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00
Films et produits radiologiques	12548,20	4415,11	2556,12	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00
Réactifs de laboratoire	141176,61	49673,25	28758,20	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00
TOTAL	8508581,70	2993760,23	1733229,61	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		0,00

E . P . H freres meghlooui-mila- / Calcul des Coûts / PERIODE : 04eme Trimestre 2022

DEPENSES DE LA PHARMACIE

SECTIONNS PRINCIPALES										
UMC	ANESTH/REA	M. Infantile	Chirurgie	Gyn/Obst	oncologie	hematologie	stomatologie	Méd Legale	medecine de travail	total
18027855,53	3004642,59	4506963,88	1502321,29	1502321,29	104065796,06	4506963,88	450696,39	15023,21	30046,43	150232129,43
538493,11	89748,85	134623,28	44874,43	44874,43	3108451,45	134623,28	13462,33	448,74	897,49	4487442,55
27884,90	4647,48	6971,22	2323,74	2323,74	160965,56	6971,22	697,12	23,24	46,47	232374,13
313725,79	52287,63	78431,45	26143,82	26143,82	1810982,15	78431,45	7843,14	261,44	522,88	2614381,62
18907959,33	3151326,55	4726989,83	1575663,28	1575663,28	109146195,22	4726989,83	472698,98	15756,63	31513,27	157566327,73

الملحق رقم (07)

E . P . H freres meghlooui-mila / Calcul des Cours / PERIODE : 04eme Trimestre 2022

ETAT DE CONSOMMATION DE FOURNITURES DIVERSES

Désignation	SECTIONS AUXILIAIRES									
	Bloc Opératoire	Laboratoire	Imagerie	phrmacie	S.E.M.E.P	Administration	Sces Econom	Sces Sociaux		
Fourniture de Bureau	6 182,54	9 273,81	7 728,18	6 955,36	5 409,72	55 256,46	0,00	0,00		
Lingerie et Literie	11550	11 550,00	4 950,00	7 012,50	3 712,50	0,00	9 900,00	0		
Produits d'Hygiène	49869,85823	36 873,47	36 268,99	34 757,78	33 246,57	33 125,68	0	0		
Matériel Mobilier non Médical	331036,0375	105 931,53	0,00	0,00	0,00	0,00	0	0		
Matériel Mobilier Médical	256047,322	102 418,93	0,00	76 814,20	0,00	0,00	0	0		
T O T A L	654685,7585	266047,7429	48947,1638	125539,835	42368,79535	88382,13392	9900	0		

ETAT DE CONSOMMATION DE FOURNITURES DIVERSES

SECTIONS PRINCIPALES										
UMC	ANESTH/REA	M. Infantile	Chirurgie	Gyn/Obst	oncologie	hematologie	stomatologie	Méd Legale	medecine de travail	total
9 660,22	5 796,13	8 114,58	7 728,18	6 568,95	8 114,58	5 023,31	4 636,91	4 250,50	3 864,09	154563,52
9 900,00	11 137,50	16 087,50	26 812,50	14 025,00	13 200,00	7 012,50	6 600,00	5 775,00	5 775,00	165 000,00
84 627,64	49 265,38	54 222,14	42 192,92	41 709,34	41 104,85	18 376,29	18 618,08	16 925,53	13 298,63	604483,13
105 931,53	264 828,83	79 448,65	132 414,42	105 931,53	132 414,42	0,00	26 482,88	39 724,32	0,00	1324144,15
102 418,93	256 047,32	76 814,20	128 023,66	102 418,93	115 221,29	0,00	25 604,73	38 407,10	0,00	1280236,61
312538,319	587075,159	234687,067	337171,674	270653,746	310055,148	30412,10155	81942,6012	105082,447	22937,7169	3528427,41

الملحق رقم (08)

الملحق رقم (09)

E. P. H freres meghlooui-mila / Calcul des Coûts / PERIODE : 04eme Trimestre 2022

ENTRETIEN ET MAINTENANCE

Désignation	SECTIONS AUXILIAIRES							
	Bloc Opérateur	Laboratoire	Imagerie	phrmacie	SEM/EP	Administration	Sces Econom	Sces Sociaux
Travaux d'aménagement et d'entretien effectués par des entreprises	234327,94	234327,94	234327,94	100452,94	100452,94	100452,94	5 955 028,43	
Travaux d'aménagement et d'entretien effectués en régie	50 537,92	50 537,92	50 537,92			50 537,92	50 537,92	
Travaux de Maintenance effectués par des Entreprises	94 626,02	94 626,02	94 626,02	0	0	94 626,02	0	0
Travaux de maintenance effectués par techniciens de l'hôpital	0	0	0	0	0	0	0	0
T o t a l	379491,88	379491,88	379491,88	100452,94	100452,94	245616,88	6005566,35	0

الملحق رقم (10)

E . P . H freres meghlooui-mila- / Calcul des Coûts / PERIODE : 04eme Trimestre 2022

ENTRETIEN ET MAINTENANCE

SECTIONS PRINCIPALES										
UMC	ANESTH/REA	M. Infantile	Chirurgie	Gyn/Obst	oncologie	hematologie	stomatologie	Méd Legale	medecine de travail	total
234327,94	234327,94	234327,94	234327,94	234327,94	100452,94	234327,94	234327,94	234327,94	100452,94	9 034 900,47
50 537,92	50 537,92	50 537,92	50 537,92	50 537,92	50 537,92	50 537,92	50 537,92			656 992,96
0	94 626,02	0	0	0	0	0	94 626,02	0	0	567 756,12
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0,00
284865,86	379491,88	284865,86	284865,86	284865,86	150990,86	284865,86	379491,88	234327,94	100452,94	10 259 649,55

(11) الملحق رقم

E . P . H freres meghlooui-mila- / Calcul des Coûts / PERIODE : 01er Trimestre 2022

CHARGES COMMUNES

Imputation	Intitule	Montant	Commentaires	
TITRE I	CHAPITRE 2	0,00		
TITRE II	CHAPITRE 1	815 070,00	TOTAL	
	ARTICLE 1: Frais mission	168 550,00		
	ARTICLE 3: Dépense : traduction, etudes, avocats, Huissier de justice	149 940,00		
	ARTICLE 5: Frais de transport ,chargement,transit	496 580,00		
	CHAPITRE 6	1 711 425,04		
	ARTICLE 1: Eau, Gaz, Electricité et Energie	1 561 010,86	TOTAL	
	ARTICLE 2: Dépenses Télé Communication (téléphone)	54 414,18		
	ARTICLE 3: Dépenses d'abonnement a Internet	96 000,00		
	ARTICLE 4: Documentation et abonnement aux revues périodiques (journal officiel)	0,00		
	ARTICLE 5: Dépenses des annonces sur presse écrite	0,00		
	ARTICLE 6: Dépenses des assurances(responsabilité civile+cat nat+incendie)	0,00		
	CHAPITRE 7	387 230,00		
	ARTICLE 2: Carburant et lubrifiant	187 500,00	TOTAL	
	ARTICLE 4: pneumatique	199 730,00		
	ARTICLE 6: Assurance parc-auto	0,00		
	ARTICLE 7: Dépenses vignettes des vehicules	0,00		
	ARTICLE 8: Control technique des vehicules	0,00		
	CHAPITRE 9 :			
	ARTICLE 2: Dépenses de formation , d'amélioration et de la calification du personnel	0,00		
	ARTICLE 3: Dépenses ouverture d'examens	0,00		
CHAPITRE 12 :	47 159,12			
ARTICLE 1: loyers de logement de fonction	47 159,12	TOTAL		
CHAPITRE 13 :	1 103 204,37			
TOTAL	ARTICLE 5 :Gaz médicaux	1 103 204,37	TOTAL	
6	TOTAL	4 064 088,53		

الملحق رقم (12)

PERIODE : 04eme Trimestre 2022													
Activités Du Bloc Opérateur													
E . P . H freres meghlooui-mila-													
Calcul des Coûts /													
Code	Code	TOTAL		Type'd'intervention	Code	TOTAL		Type'd'intervention	Code	TOTAL		Type'd'intervention	Cod
		total actes	Nbr K			total actes	Nbr K			total actes	Nbr K		
K	15	568	36057	REPORT	K	30	5	REPORT	K	150	37468	REPORT	K
K	120	0	0	Epithelioma	K	21	0	Luxation de l'épaule	K	0	0	Découlement epiph	K
K	31	0	0	Fracture du 2 doigt	K	21	0	Fracture L1 L2	K	0	0	Fracture du scapula	K
K	65	0	0	Fracture de la phalangie	K	80	5	Fracture de scapula	K	400	0	Lésion tendineuse	K
K	181	0	0	Rupture tendineuse	K	10	7	Lésion tendineuse	K	70	0	Attrite du coude	K
K	85	0	0	Lesion du 2e doigt	K	10	0	Artrite du coude	K	975	0	Luxation craniocervicale	K
K	40	7	280	Exploration du muscle dte	K	25	39	Luxation craniocervicale	K	0	0	Plaque infectée	K
K	90	0	0	Fracture elir	K	21	0	Plaque infectée	K	0	0	Plaque main traumatique	K
K	30	5	150	Fracture 1/2/3 avec replacer	K	40	7	Plaque main traumatique	K	280	0	Traumatisme du doigt	K
K	21	6	126	Fracture 1/2 de l'avant bras	K	25	4	Traumatisme du doigt	K	100	0	Fracture du peritroch	K
K	35	0	0	Fracture déplacée EIR+Plâtre K.T.I.	K	80	4	arthrose IP gros Ort	K	320	0	Tumeur Parotidienne	K
K	51	0	0	Drainage(fneunothorax)	K	20	0	Tumeur Parotidienne	K	0	0	A.T.T	K
K	50	15	750	LOBO	K	60	0	A.T.T	K	0	0	Sept plâstre	K
K	100	0	0	Lavage gastrique (Intoxicatio	K	15	5	Sept plâstre	K	400	0	Hydrocele	K
K	21	0	0	KYTE OVARIENE	K	80	0	Gerantre de leverre th	K	0	0	E . . . T	K
K	21	5	105	Nodule de genou	K	40	5	E . . . T	K	500	0	I . . . V	K
K	31	0	0	ABLATION,SOUDE J J	K	50	10	I . . . V	K	0	0	Ablation double sont	K
K	21	0	0	Maladie de fourmier	K	120	0	Ablation double sont	K	0	0	Adenome	K
K	15	0	0	ADENOME DE PROSTATE	K	60	3	Adenome	K	120	0	Cystostomie	K
K	31	0	0	Colostomie	K	40	3	Cystostomie	K	180	0	H . . . V . . . B	K
K	30	0	0	Cerclage	K	60	3	H . . . V . . . B	K	240	0	Lithase rénale	K
K	21	0	0	Herniome	K	80	3	Lithase rénale	K	0	0	Fracture de la verge	K
K	10	0	0	CURTAGE BIOTIQUE	K	80	3	Fracture de la verge	K	240	0	Kyste du cordon	K
K	21	0	0	Curetage	K	80	0	Kyste du cordon	K	0	0	Traumatisme abdom	K
K	25	0	0	Complication cardiaque	K	80	0	Traumatisme abdom	K	0	0	Pelopis rectal	K
K	30	0	0	Amputation de la jambe	K	130	0	Pelopis rectal	K	0	0	Varices membre infé	K
K	21	0	0	plâle périanale	K	30	4	Varices membre infé	K	300	0	Plaque vasculaire	K
K	15	0	0	Nodule sous cutané	K	15	4	Plaque vasculaire	K	1400	0	Kyste maxillaire	K
K	25	0	0	Syndrome occlusif	K	75	35	Kyste maxillaire	K	250	0	Extraction dentaire	K
K	30	0	0	Hernie étranglée	K	40	5	Extraction dentaire	K	175	0	P.S/D Scaploide	K
K	15	0	0	Rétablissement de la conduit	K	35	5	P.S/D Scaploide	K	0	0	TOTAL	K
K	30	0	0	Abrés du pied	K	30	0	TOTAL	K	0	0	TOTAL	K
TOTAL	606	37468	753	TOTAL	TOTAL	43568	TOTAL	TOTAL	TOTAL	TOTAL	TOTAL	TOTAL	TOTAL

الملحق رقم (13)

E. P. H freres meghloui-mila- / Calcul des Coûts /										PERIODE : 04eme Trimestre 2022				E. P. H freres meghloui		
Activités Du Bloc Opératoire										TOTAL		TOTAL		TOTAL		
Typed 'intervention	Code	Code	total actes	Nbr K	Typed 'intervention	Code	total actes	Nbr K	Typed 'intervention	Code	total actes	Nbr K	Typed 'intervention	Code	total actes	Nbr K
H B P H	K	191	10	410	REPORT	K	10	110	REPORT	K	10	110	Fracture de la main gauche	K	21	0
Amputation	K	41	9	765	Fracture de la palette	K	21	105	Fracture de la palette	K	21	105	Fracture de la palette	K	21	105
Amputation du 1/3 pied	K	85	0	0	Fracture de rotule	K	121	45	Sténose beat urétrale	K	121	45	Sténose beat urétrale	K	121	45
Amygdalotomie	K	65	0	0	Goitre	K	10	100	Subtorsion testiculaire	K	10	100	Subtorsion testiculaire	K	10	100
Angine a répétition	K	25	0	0	Lipome	K	81	0	Tumeur de la vessie	K	81	0	Tumeur de la vessie	K	81	0
Angiochoïte	K	30	0	0	H V gauche	K	60	2	Variocele	K	60	2	Variocele	K	60	2
Appendicite	K	50	91	4590	Hernie de la ligne blanche	K	15	0	Processus tumoral du colon	K	15	0	Processus tumoral du colon	K	15	0
Biopsie Gônglunnaire	K	10	2	20	Hernie péritonéale	K	85	25	Tumeur des testicules	K	85	25	Tumeur des testicules	K	85	25
Biopsie de L'oreil	K	10	0	0	Hernie inguinale	K	51	0	Vegetation	K	51	0	Vegetation	K	51	0
Cellulite de la face	K	15	113	6780	Masse hémorragique	K	40	10	Fracture OPN	K	40	10	Fracture OPN	K	40	10
Césarienne	K	60	0	0	Hernie ombilicale	K	40	0	D C N	K	40	0	D C N	K	40	0
Cal vicieux	K	25	0	0	Hystérectomie	K	51	0	Tumeur	K	51	0	Tumeur	K	51	0
Cervicotomie	K	60	0	0	Kyste latérale auriculaire	K	41	0	A M O S	K	41	0	A M O S	K	41	0
Chéloïde rétro auriculaire	K	15	0	0	Kyste du colon	K	31	0	Embrochage	K	31	0	Embrochage	K	31	0
Circocision	K	31	36	1116	Kyste du sein	K	31	5	Fracture de l'ortiel	K	31	5	Fracture de l'ortiel	K	31	5
Corps étranger	K	15	4	60	Kyste du cuir chevelu	K	121	605	Fracture avec décollement	K	121	605	Fracture avec décollement	K	121	605
Ongle incarné	K	11	0	0	Kyste hépatique du foie	K	91	0	Kyste de l'index droit	K	91	0	Kyste de l'index droit	K	91	0
Ectopie testiculaire	K	60	21	1260	Brûlure	K	80	43	2° ortiel en griffe	K	80	43	2° ortiel en griffe	K	80	43
Eventration	K	15	3	45	Lithase urétrale	K	10	0	Masse ortiel froid	K	10	0	Masse ortiel froid	K	10	0
Fistule anale	K	51	2	102	Lithase vésiculaire	K	10	0	Masse de la cuisse	K	10	0	Masse de la cuisse	K	10	0
Hydrocele	K	51	0	0	L V B P (lithase voie biliaire principale)	K	25	275	Kyste du 3e doigt	K	25	275	Kyste du 3e doigt	K	25	275
Fistule gastrique	K	81	0	0	Main traumatique	K	51	0	Desarticulation du 5e doigt	K	51	0	Desarticulation du 5e doigt	K	51	0
Plaque (agression)	K	81	0	0	Masse lombaire	K	141	0	Masse kystique	K	141	0	Masse kystique	K	141	0
Plaque de l'avant bras	K	50	2	120	Néphrectomie	K	10	20	Dupliciter du doigt	K	10	20	Dupliciter du doigt	K	10	20
Fissure anale	K	60	3	240	Nodule du thyroïdien	K	85	0	Fracture + luxation	K	85	0	Fracture + luxation	K	85	0
Fracture bimalolaire	K	80	5	750	Nécrose du gros orteil	K	10	0	Plaque ECR gauche	K	10	0	Plaque ECR gauche	K	10	0
Fracture col du fémur	K	150	2	50	Nodule du sein	K	11	0	Plaque profonde de la jambe	K	11	0	Plaque profonde de la jambe	K	11	0
Fracture du poignet	K	25	4	100	Ode sans muqueux	K	151	10	Decollement	K	151	10	Decollement	K	151	10
Fracture du radius	K	25	0	0	Oedem	K	30	0	D H S	K	30	0	D H S	K	30	0
Fracture extra articulaire basse	K	41	0	0	Pancréatite	K	91	0	Reprise plateau tibiale	K	91	0	Reprise plateau tibiale	K	91	0
Fracture du tibia	K	30	11	330	Pilon	K	151	0	Douleur lombaire	K	151	0	Douleur lombaire	K	151	0
Fracture fémur	K	30	5	205	Perforation d'ulcère	K	171	7	L M I	K	171	7	L M I	K	171	7
Fracture Humerus	K	41	52	2652	Pertante	K	81	0	Fracture type iv	K	81	0	Fracture type iv	K	81	0
Fracture de la jambe	K	51	0	0	Bourgeon ombilical	K	150	7	TOTAL	K	150	7	TOTAL	K	150	7
Fracture de la main gauche	K	21	375	19555	Frein du pangaue	K	150	568	TOTAL	K	150	568	TOTAL	K	150	568
TOTAL	K	21	375	19555	TOTAL	K	150	568	TOTAL	K	150	568	TOTAL	K	150	568

الملحق رقم (14)

		TOTAL				TOTAL	
e	total actes	Nbr K	Typed intervention	Code	total actes	Nbr K	TOTAL
e	total actes	Nbr K	REPORT	Code	total actes	Nbr K	TOTAL
20	753	43568	sepsis sur prothèse	K	4	100	
30		0	I.C.A	K	3	240	
30		0	Nodule cervicale	K	12	300	
35		0	ADP Cervical	K	2	50	
25		0	Myome utérin	K	2	50	
30		0	Hémoroïde	K	2	60	
25	3	90	Plastie orbitaire	K	2	70	
25		0	Laparotomie exploratrice	K	2	50	
25		0	Fracture epicondyle	K	2	100	
30	4	100	Fracture cubitus	K	2	80	
35		0	kyste synovial	K	2	70	
25	3	105	canal carpien	K	4	120	
50		0	dechirure	K	2	80	
40		0	drainage mammaire	K	1	30	
35		0	hémorragie post op	K	2	60	
30		0	exostose fémur	K	2	60	
40	4	160	KC Thyroïdienne	K	2	90	
30		0	Fracture O2 OS Avant bras	K	2	120	
30		0	plaie cuisse	K	2	70	
30		0	ACJ	K	1	80	
45		0	Fracture du coude	K	2	140	
45		0	polyfracture	K	2	40	
35		0	traumatisme périméal	K	2	130	
80		0	Hémorragie	K	2	110	
40		0	Tumeur facial	K	2	80	
20		0	kyste de la joue	K	2	80	
65	5	325				0	
55		0				0	
40		0				0	
40	12	480				0	
20	5	100				0	
30	5	150				0	
30	3	90				0	
35	5	175				0	
	802	45343			867	47803	
			TOTAL	TOTAL			

/ Calcul des Coûts / Activités Du Bloc Opératoire PERIODE : 04eme Trimestre 2022

الملحق رقم (15)

E . P . H Freres meghlooui-mila- / Calcul des Coûts / PERIODE : 04eme Trimestre 2022

ACTIVITES DU LABORATOIRE

Examens	CODE	UMC		M. infantile		Chirurgie		Gyn/Obst		oncologie		hematologie		Méd Legale		mde travail		EXTERNES		T O T A L		
		exam	Nbre B	exam	Nbre B	exam	Nbre B	exam	Nbre B	exam	Nbre B	exam	Nbre B	exam	Nbre B	exam	Nbre B	exam	Nbre B		Exam	Nbre B
Glycémie	B 15	2585	38775	2367	38	1580	23700	1421	21315	500	7500	328	4920	86	1290	112	1680	116	1740	9095	136425	
Chimie des urines	B 20	1695	33900	1985	39700	1485	29700	1324	26480	510	10200	303	6060	77	1540	111	2220	110	2200	7600	152000	
Urée	B 15	1622	24330	1929	28935	1456	21840	1274	19110	504	7560	263	3945	50	750	50	750	106	1590	7254	108810	
Céroléone	B 30	30	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
C P K	B 30	30	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Acide urique	B 15	171	2565	400	6000	306	4590	362	5430	135	2025	94	1410	14	210	11	165	47	705	1540	23100	
T G O T G P	B 45	235	10575	1127	50715	1120	50400	869	39105	346	15570	157	7065	65	2925	65	2925	116	5220	4100	184500	
Phos Alcaline	B 25	25	0	104	2600	85	2125	156	3900	56	1400	10	250	5	125	5	125	29	725	450	11250	
Amylase	B 30	30	0	394	11820	1126	16890	812	12180	541	8115	179	2685	3	45	18	270	34	510	5084	76260	
Blirubine T/D	B 15	1091	16365	1280	19200	562	28100	619	30950	150	7500	131	6550	2	30	35	525	41	615	1021	15315	
Ilongramme	B 50	683	34150	580	29000	3300	257	3855	267	4005	148	2220	0	2	60	33	990	39	1170	842	25260	
Cholestérol / T	B 15	51	765	220	3300	218	6540	267	8010	148	4440	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Triglycéride	B 30	51	1530	84	2520	218	6540	267	8010	148	4440	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Calcémie	B 25	25	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Fer sérique	B 15	15	0	0	0	94	940	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Protéines totaux	B 10	112	1120	69	690	35	875	89	2225	0	126	1260	38	380	0	0	0	0	10	100	449	4490
Protéines 24h	B 25	25	0	41	1025	35	875	89	2225	0	126	1260	38	380	0	0	0	0	15	375	180	4500
Rivavira	B 25	25	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Groupage Rh	B 30	1810	54300	1070	32100	613	18390	625	18750	200	6000	616	13480	81	2430	77	2310	38	1140	5130	153900	
F N S	B 45	3519	158355	1674	75330	857	38565	741	33345	188	8460	661	29745	90	4050	108	4860	136	6120	7974	358830	
T P	B 30	1415	42450	744	22320	256	7680	482	14460	147	4410	212	6360	56	1680	81	2430	178	5340	3571	107130	
Fibrinémie	B 20	8	0	260	2080	1	8	0	0	0	0	20	400	10	200	26	208	69	552	375	3000	
VS	B 10	10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Hématocrite	B 15	15	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Hémoglobine	B 10	10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Globules blancs	B 25	25	0	127	3175	3	75	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Asio	B 40	849	33960	1371	54840	651	26040	196	7840	371	14840	0	0	77	3080	117	4680	98	3920	3730	149200	
C R P	B 35	35	0	0	0	2	70	0	0	0	0	0	0	0	0	16	560	38	1330	56	1960	
L W R	B 50	2	100	57	2850	0	0	4	200	0	0	0	0	0	0	0	0	33	1650	96	4800	
E C B U	B 50	50	0	21	1050	27	1350	9	450	0	0	0	0	0	0	0	0	9	450	66	3300	
Gamma GT	B 50	0	0	3	150	3	150	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	100	8	400	
Prelevement de pus	B 50	0	0	0	0	0	0	36	1800	0	0	0	0	0	0	0	0	15	750	51	2550	
Prelevement Vaginal	B 50	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
T O T A L		15891	453240	15945	426045	10737	281883	9553	249555	4070	101500	3012	88250	690	20577	964	27953	1460	41317	62322	1690320	

الملحق رقم (16)

E . P . H freres meghlooui-mila- / Calcul des Coûts / PERIODE : 04eme Triméstre 2022

Examens	CODE	UMC		M/infantile		Chirurgie		Gyn/Obst		oncologie		hematologie		Méd Legale		mde travail		EXTERNES		T O T A L		
		exam	Nbre	exam	Nbre	exam	Nbre	exam	Nbre	exam	Nbre	exam	Nbre	exam	Nbre	exam	Nbre	exam	Nbre	exam	Nbre	T O T A L
REPORT		15891	453240	15945	426045	10737	281883	9553	229555	4070	101500	3012	88250	690	20577	964	27953	1460	41317	62322	1690320	
Coproculture	B 120	0	0	18	2160	0	0	1	120	0	0	0	0	0	0	0	0	137	16440	156	18720	
L.C.R	B 42	52	2184	31	1302	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	21	882	105	4410	
P.Divers	B 110	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Hémoculture	B 80	0	0	1	80	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	80	
B.K	B 110	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
P.dies selles	B 70	0	0	50	3500	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Leichtmaniose	B 60	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Mycologie	B 70	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Magnesium	B 20	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
F.C.V	B 25	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Micro albumine	B 10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Albuminemie	B 10	225	2250	285	2850	190	1900	54	540	106	1060	26	260	36	360	15	150	10	100	947	9470	
Phosphoremie	B 10	0	0	80	800	46	460	0	0	28	280	0	0	0	0	0	0	9	90	163	1630	
HBA 1.C	B 100	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Tropinine	B 120	64	7680	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	64	7680
D.Dimer	B 120	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
H.I.V	B 70	0	0	12	840	1	70	4	280	0	0	7	490	0	0	0	0	26	1820	50	3500	
H.C.V	B 70	0	0	12	840	1	70	4	280	0	0	7	490	0	0	0	0	26	1820	50	3500	
Aghbs	B 70	0	0	12	840	1	70	4	280	0	0	7	490	0	0	0	0	26	1820	50	3500	
Scotch-Test	B 10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
B.W	B 20	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
S.D.W	B 10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Cholestérol LDL	B 15	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Cholestérol HDL	B 15	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
LDH	B 30	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Ponction thyroïdienne	B 45	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Cytoponction mamma	B 45	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
P.ganglionnaire	B 45	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Cytoponction Thyroïd	B 45	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Ponction d'Acide	B 45	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Ponction Pleurale	B 45	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Ponction ombaire	B 42	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Cytoponction Nodular	B 45	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Ecoulement Marnelair	B 45	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
Bacilloscope	B 110	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
T O T A L		16232	465354	16446	439257	10976	284453	9621	251097	4204	102840	3059	89980	726	20937	979	28103	2026	83889	64269	1765910	

الملحق رقم (17)

Examens		PERIODE : 04eme Trimestre 2022																				
		ACTIVITES DU LABORATOIRE																				
REPERT	CODE	UMC	Exam Nbre	Exam Nbre	Exam Nbre	Exam Nbre	Chirurgie	Gyn/Obst	oncologie	hematologie	Med Legale	mede travail	EXTERNES	T O T A L	T O T A L							
REPORT		16232	465354	16446	439257	10976	284453	9621	251097	4204	102840	3059	89980	726	20937	979	28103	2026	83889	64269	1765910	2700
BIOPSE SIMPLE	B 100	0	0	0	0	4	400	0	0	0	0	0	0	0	0	23	2300	0	0	27	0	520
BIOPSE ETAGE	B 130	0	0	0	0	1	130	8	960	0	0	0	0	0	0	3	390	0	0	4	0	42240
PIECE OPERATOIRE D'Y	B 120	0	0	0	0	208	24960	2	440	0	0	0	0	0	0	136	16320	0	0	352	0	0
COMPL EXP/D'UN ORGAN	B 220	0	0	0	0	17	3740	0	0	0	0	0	0	0	0	13	2860	0	0	32	0	7040
RESECTION DU CURTIA	B 120	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4	480	0	0	4	0	480
FCV	B 20	0	0	0	0	0	0	61	1220	0	0	0	0	0	0	13	260	0	0	74	0	1480
PNONCTION D'ASCITE	B 20	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	20	0	0	7	0	140
PNONCTION PLEURAL	B 20	0	0	0	0	2	40	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	0	40
CTOPONCTION THYR	B 60	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	17	1020	0	0	17	0	1020
CTOPONCTION GOND	B 15	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5	300	0	0	5	0	300
CTOPONCTION URIN	B 15	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
ECOULEMENT MAMM	B 45	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CTOPONCTION MAM	B 60	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	60	60	0	0	1	0	60
RECHERCH DE SPZ	B 45	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5	0	0	0	0	0	0	5
CTOPONCTION	B 20	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CTOPONCTION THYR	B 60	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
autopsie	B 60	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	8	0	0	0	0	0	0	8
Groupage RH	B 30	280	8400	60	1800	16	480	154	4620	64	1920	6	180	0	0	0	1407	42210	1987	0	0	59610
H I V	B 70	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	469	32830	469	0	0	32830
H C V	B 70	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	469	32830	469	0	0	32830
AHHS	B 70	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	469	32830	469	0	0	32830
T P H A	B 70	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	469	32830	469	0	0	32830
B	B	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
B	B	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
B	B	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
B	B	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
B	B	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
B	B	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
B	B	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
B	B	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
B	B	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
B	B	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
B	B	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
B	B	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
B	B	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
B	B	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
B	B	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
B	B	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
B	B	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
T O T A L	B	16512	473754	16506	441057	11230	314323	9846	258337	4268	104760	3065	90160	726	20950	1195	52113	5309	257419	68667	2012873	

الملحق رقم (18)

Services		Code	UMC	M. Infantile	Chirurgie	Gyn/Obst	oncologie	hematologie	Méd Legale	mdc travail	EXTERNES	Total	
Examens		exam	Nbre	Exam	Nbre	Exam	Nbre	Exam	Nbre	Exam	Nbre	Exam	Nbre
O.P.N	R	8	415	3320	0	22	176	0	0	0	6	48	440
Epaule	R	8	523	4184	0	17	136	0	0	0	7	56	546
Bras coude	R	4	233	932	0	53	212	0	0	0	0	0	286
Poignet+Main	R	4	289	1156	0	49	196	0	9	36	5	20	347
Pied	R	4	199	796	0	101	404	0	0	0	0	0	306
Genoux	R	6	258	1548	0	99	594	0	2	12	0	0	366
Cheville	R	6	361	2166	0	63	378	0	4	24	0	0	428
Thorax Face	R	10	789	7890	0	57	570	0	19	190	9	90	875
Bassin	R	10	611	6110	0	132	1320	0	5	50	18	180	751
Jambe	R	10	374	3740	0	40	400	0	8	80	0	0	417
Maxillaire	R	8	288	2304	0	2	16	0	8	64	0	0	298
Femur	R	6	110	660	0	0	0	0	0	0	11	66	119
A.S.P	R	10	579	5790	0	73	730	0	3	30	13	130	673
Crane F.P	R	10	366	3660	0	19	190	0	0	0	0	0	385
Blondeau	R	6	477	2862	0	9	54	0	0	0	0	0	486
Colonne Cervicale	R	10	239	2390	0	16	160	0	0	0	0	0	266
Colonne Dorsale	R	10	185	1850	0	44	440	0	0	0	0	0	240
Colonne Lambaire F.P	R	10	203	2030	0	37	370	0	0	0	0	0	180
Lambaire Sacré	R	10	155	1550	0	25	250	0	0	0	0	0	180
Hanche	R	10	519	5190	0	28	280	0	0	0	0	0	547
Grille Costale	R	10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Avant bras	R	4	492	1968	0	35	140	0	5	20	0	0	532
Main	R	4	677	2708	0	31	124	0	0	0	0	0	708
Poignet	R	4	611	2444	0	42	168	0	0	0	0	0	653
Coude	R	4	784	3136	0	19	76	0	2	8	0	0	805
Humerus	R	4	366	1464	0	6	24	0	4	16	0	0	376
T.O.C.D	R	45	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
T.G	R	40	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Artrographie	R	14	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Sinus	R	14	28	392	0	3	42	0	0	0	0	0	31
Sel turcque	R	15	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Echographie	R	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Total			10131	72240	0	1022	7450	0	0	0	69	590	11303

11303

9

الملحق رقم (19)

Services			UMC		M. Infantile		Chirurgie		Gyn/Obst		oncologie		hematologie		Méd Legale		mde travail		EXTERNES		Total				
Code	Exm	Nbre	R	Exm	Nbre	R	Exm	Nbre	R	Exm	Nbre	R	Exm	Nbre	R	Exm	Nbre	R	Exm	Nbre	R	Exm	Nbre		
Services	Code	Exm	Nbre	R	Exm	Nbre	R	Exm	Nbre	R	Exm	Nbre	R	Exm	Nbre	R	Exm	Nbre	R	Exm	Nbre	R	Exm	Nbre	
Examens	R	###	72240	0	0	0	1022	7450	0	0	0	0	0	5	50	76	582	0	0	0	69	590	###	80912	
REPORT	R	14	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Membre interieur	R	14	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Membre superieur	R	14	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Scanner	R	90	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Colonglographie	R	20	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Cavum	R	14	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Sacroliiaque	R	14	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Femoropatlaire	R	14	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
panoramique	R	7	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Total		###	72240	0	0	0	1022	7450	0	0	0	0	0	5	50	76	582	0	0	0	69	590	###	80912	

REPARTITION PRIMAIRE DES CHARGES

Désignation	SECTIONS AUXILIAIRES										UMC
	Bloc Opérateur	Laboratoire	Imagerie	pharmacie	S.E.M.E.P	Administration	Sces Econom	Sces Sociaux			
Personnel	1518180,05	20779123,53	4523580,31	5335592,41	2709884,27	26440975,12	3928697,77	0,00		23148556,65	
Alimentation	293243,89	65165,31	65165,31	32582,65	0,00	65165,31	0,00	0,00		228078,58	
Pharmacie	8508581,70	2993760,23	1733229,61	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00		18907959,33	
Fournitures Diverses	654685,76	266047,74	48947,16	125539,83	42368,80	88382,13	9900,00	0,00		312538,32	
Entretien et Maintenance	379491,88	379491,88	379491,88	100452,94	100452,94	245616,88	6005566,35	0,00		284865,86	
SOUS TOTAL	11354183,27	24483588,69	6750414,27	5594167,84	2852706,01	26840139,44	9944164,12	0,00		42881998,74	
%	3,15%	6,79%	1,87%	1,55%	0,79%	7,44%	2,76%	0,00%		11,89%	
Charge Communes	127937,49	275877,95	76062,81	63034,37	32143,93	302431,26	112049,57	0,00		483188,89	
TOTAL	11482120,76	24759466,64	6826477,07	5657202,21	2884849,93	27142570,71	10056213,69	0,00		43365187,62	

الملحق رقم (21)

PERIODE : 04eme Trimestre 2022

Calcul des Coûts /

REPARTITION PRIMAIRE DES CHARGES

SECTIONS PRINCIPALES

ANESTH/REA	M.infantile	Chirurgie	Gyn/Obst	oncologie	hematologie	stomatologie	Méd Legale	medecine de travail	total	%
24046293,38	22547889,93	20718865,88	9540107,66	9345408,23	3666636,14	3951841,46	3096672,77	1146666,23	186444971,78	51,69%
260661,24	314965,66	529287,12	526028,86	465931,96	33668,74	0,00	0,00	0,00	2879944,63	0,80%
3151326,55	4726989,83	1575663,28	1575663,28	109146195,22	472698,98	472698,98	15756,63	31513,27	157566327,73	43,69%
587075,16	234687,07	337171,67	270653,75	310055,15	30412,10	81942,60	105082,45	22937,72	3528427,41	0,98%
379491,88	284865,86	284865,86	284865,86	150990,86	284865,86	379491,88	234327,94	100452,94	10259649,55	2,84%
28424848,21	28109398,35	23445853,81	12197319,39	119418581,42	8742572,68	4885974,92	3451839,79	1301570,15	360679321,10	
7,88%	7,79%	6,50%	3,38%	33,11%	2,42%	1,35%	0,96%	0,36%	100,00%	
320287,56	316733,11	264184,89	137437,84	1345593,33	98510,19	55054,54	38894,89	14665,93	4064088,53	
28745135,77	28426131,46	23710038,70	12334757,23	120764174,74	8841082,87	4941029,47	3490734,68	1316236,08	364743409,63	
364 743 409,63										

الملحق رقم (22)

E. P. H Freres mephouou-nlla- / Calcul des Coûts /

#REF!

REPARTITION SECONDAIRE DES CHARGES

	SECTIONS AUXILIAIRES										UMC	ANESTH/REA	
	Bloc Operatoire	Laboratoire	Imagerie	pharmacie	S.E.M.E.P	Administration	Scs Econom	Scs Coeaux					
Total Repartition Primaire	11 482 120,76	24759466,64	682647,07	5657202,21	2884849,93	27142570,71	10056213,69	0,00			43365187,62	28745135,77	
Bloc Operatoire	11482120,76										1804501,91	1196135,71	
Laboratoire		24759466,64									3891136,78	2579286,78	
Imagerie			682647,07								1072832,32	711139,80	
pharmacie				5657202,21							889071,96	58932,04	
Semep					2884849,93						453275,91	300525,67	
s/total 1											51 476 106,41	34 121 555,76	
%											15,72%	10,42%	
Administration						27142570,71					4265659,55	2827543,70	
services economiques							10056213,69				1580409,77	1047593,61	
Services Sociaux								0,00					
s/total 2											5846069,32	3875137,30	
TOTAL REPARTITION SECONDAIRE											57 322 175,73	37 996 693,07	
UNITE D'Œuvre	K	B	R									packagge	JH
Nombre D.U.O	47 803	2 012 873	80 912									34 207	678
Coût U.O	240,20	12,30	84,37									1 675,73	56 042,32

الملحق رقم (23)

E . P . H freres mephouou-nlla / Calcul des Coûts /

REPARTITION SECONDAIRE DES CHARGES

SECTIONS PRINCIPALES

Infantile	Chirurgie	Gyn/Obst	oncologie	hematologie	stomatologie	Méd Legale	medecine de travail	S/Total sections principales
28426131,46	23710038,70	12344757,23	120764174,74	8841082,87	4941029,47	3490734,68	1316236,08	275 934 508,62
1182861,38	986616,46	513270,97	5025209,95	367893,03	208604,94	146255,62	54770,90	11 482 120,76
250662,68	2127490,02	1106791,65	10836109,52	793305,98	44336,12	313221,89	118105,21	24 759 466,64
703247,79	586574,10	305155,52	2987642,24	218223,82	122238,51	86358,97	32665,00	6 828 477,07
582791,82	486102,60	252886,88	2479504,01	181259,65	101300,86	71566,95	26985,44	5 657 202,21
297190,53	247884,56	128957,86	1262569,60	92432,07	51657,65	36495,06	13761,03	2 884 849,93
33 742 886,67	28 144 706,43	14 641 820,10	143 351 611,06	10 094 697,42	5 865 187,55	4 143 633,17	1 562 421,66	327 544 625,23
10,30%	8,59%	4,47%	43,77%	3,20%	1,79%	1,27%	0,48%	1,00
2796164,52	2332261,39	1213320,59	11879087,43	869661,86	486029,25	343869,57	129472,86	27 142 570,71
1039667,75	864093,50	446930,42	4401154,29	32206,23	180071,89	127217,05	47969,18	10 056 213,69
3832132,27	319634,90	1662851,00	16280241,72	1191868,09	666101,14	470586,62	177442,04	37 198 784,40
37 575 017,94	31 341 061,33	16 304 671,11	159 631 892,78	11 686 565,51	6 531 288,69	4 614 219,79	1 739 863,70	364 743 409,63
J.H	J.H	J.H	seance	J.H	Package	Package	Package	
3 656	2 343	1 631	1 633	181	1 234	1 233	98	
10 278,98	13 378,35	9 999,19	97 767,51	64 663,12	5 292,78	3 740,78	17 753,71	

الملحق رقم (24)

E . P . H Freres meghlouth-mila / Calcul des Coûts /	PERIODE : Okenn Trimestre 2022	E . P . H Freres meghlouth-mila / Calcul des Coûts /
TABLEAU RECAPITULATIF DE LA REPARTITION PRIMAIRE ET SECONDAIRE DES CHARGES		

	SECTIONS AUXILIAIRES										UMC	ANESTH/REA	M Infantile
	Bloc Opératoire	Laboratoire	Imagerie	pharmacie	S.E.M.E.P	Administration	Sces Econom	Sces Codoux					
Personnel	1518180,05	20729123,53	452380,31	535592,41	2709884,27	26440975,12	3928697,77	0,00	0,00	2314855,65	24046293,38	22547889,93	
Alimentation	293243,89	65165,31	65165,31	3282,65	0,00	65165,31	0,00	0,00	0,00	228078,58	260661,24	314965,66	
Pharmacie	8908981,70	2993760,23	1733229,61	0,00	0,00	0,00	9900,00	0,00	0,00	18907959,33	3151326,55	4726989,83	
Fournitures Diverses	654685,76	266047,74	48947,16	125393,83	42388,80	88282,13	6005566,35	0,00	0,00	312538,32	587075,16	234687,07	
Entretien et Maintenance	379491,88	379491,88	379491,88	100452,94	100452,94	24561688	6005566,35	0,00	0,00	284865,86	379491,88	284865,86	
Charges Communes	127937,49	275872,95	76662,81	69034,37	32143,93	302431,26	112049,57	0,00	0,00	483188,89	320287,56	316723,11	
S/TOTAL 1	11482120,76	24759466,64	6826477,07	5657202,21	2884849,93	27142570,71	10056213,69	0,00	0,00	43365187,62	28745135,77	28426131,46	
										15,72%	10,42%	10,30%	
Bloc Opératoire	11482120,76									1804501,81	1196135,71	1182861,28	
Laboratoire		24759466,64								3891136,78	2579286,78	2550662,68	
Imagerie			6826477,07							1072832,32	711139,80	703247,79	
Pharmacie				5657202,21						888071,96	589332,04	582791,82	
Senemp					2884849,93					453375,91	300525,67	297190,53	
Administration						27142570,71				4765659,55	2827543,70	2796164,52	
Sces Economiques							10056213,69			1580409,77	1047593,61	1035967,75	
Sces Sociaux								0,00		0,00	0,00	0,00	
S/TOTAL 2								0,00		13956988,11	9251557,30	9148886,48	
TOTAL G										57322175,73	37946939,07	3757507,94	
Unité Deuvre	K	B	R							parcage	JH	JH	
Nombre d'U.D	47803	2012873	80912							34207	678	3656	
Coût U.D	240,20	12,30	84,37							1 675,73	56 042,32	10 278,98	

الملحق رقم (25)

PERIODE : Odeine Trimestre 2022
TABLEAU RECAPITULATIF DE LA REPARTITION PRIMAIRE ET SECONDAIRE
DES CHARGES

SECTIONS PRINCIPALES										S/T	Total	%
Chirurgie	Gwy/Obst	oncologie	hematologie	stomatologie	Med legale	medecine de travail	5 /Principales	General				
20718865,88	9540107,66	9395408,23	366656,14	3951941,46	3096672,77	1146666,23	121 208 938,33	186 444 971,78	51,12%			
529287,12	465931,96	472689,83	33668,74	0,00	0,00	0,00	2 358 622,16	2 879 944,63	0,79%			
1575663,28	1575663,28	109146195,22	472689,83	81942,60	15756,63	31513,22	144 330 756,20	157 566 327,73	43,20%			
337171,67	310055,15	30412,10	28885,86	379491,88	105082,45	22397,72	2 292 555,98	3 528 427,41	0,97%			
284885,86	284885,86	150990,86	28885,86	55054,54	23437,94	100452,94	2 669 084,20	10 259 648,55	2,81%			
264194,89	137437,84	1345593,33	98510,19	55054,54	38994,89	14665,93	3 074 551,16	4 064 088,53	1,11%			
23710038,70	1234757,23	120764174,74	8841082,87	4941029,47	3490724,68	1316236,08	275 934 508,62					
8,59%	4,47%	43,77%	3,20%	1,79%	1,27%	0,48%	100,00%					
986616,46	513270,97	5025209,95	367893,03	205604,94	145255,62	54770,90	11 482 120,76					
2127490,02	1106791,65	108861093,52	793305,98	443356,12	313271,89	118105,21	24 759 466,64					
586574,10	305155,52	2987643,24	218723,62	122238,51	86358,97	32565,00	6 826 477,07					
486102,60	252886,88	2475904,01	181259,65	101300,86	7156,95	26885,44	5 657 202,21					
247884,56	128957,86	126269,60	92432,07	51657,65	36485,06	13761,03	2 884 849,93					
2332761,39	121320,59	11879087,43	869661,86	488029,25	343859,57	129472,86	27 142 570,71					
864093,50	449530,42	4401154,29	32206,23	180071,89	127217,05	47966,18	10 056 213,69					
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00					
7631022,63	3366913,87	38867678,04	2845482,64	1590259,22	1123485,11	423627,62						
31341061,33	16504671,11	159631852,78	11685655,51	6531288,69	4614219,79	1739863,70						
JH	JH	seance	JH	Package	Package	Package	364 743 409,83					
2 343	1 631	1 633	181	1 234	1 233	98						
13 378,35	9 999,19	97 767,51	64 663,12	5 292,78	3 740,78	17 753,71						