



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
الشعبة: علوم مالية ومحاسبة
التخصص: محاسبة ومالية

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر بعنوان:

دور محاسبة التكاليف في تعزيز نظام الرقابة الداخلية في القطاع الصحي
دراسة حالة المؤسسة الاستشفائية العمومية محمد مداحي - فرجيوّة-

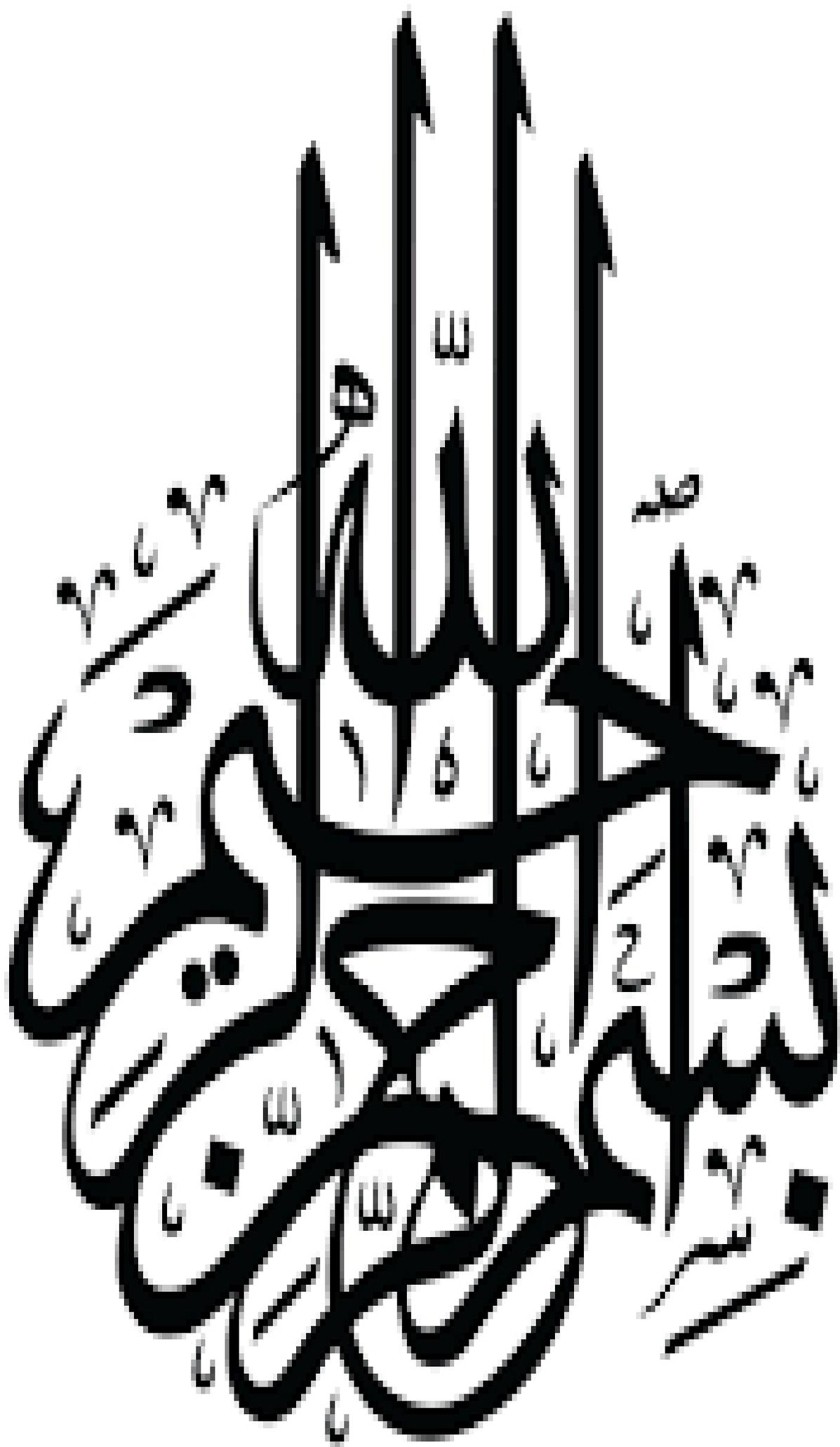
لسنة 2023

المشرف	اعداد الطلبة	
عون صبرينة	بوقشابية صفاء	1
	بلعقون هند	2

لجنة المناقشة:

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ(ة)
رئيسا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	تريش حسينة
مشرفا ومقررا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	عون صبرينة
ممتحنا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	مناع ريمة

السنة الجامعية: 2025/2024



شكر و عرفان

الحمد لله الذي خلق الكون و نظمه وخلق الإنسان وعلمه وسن الدين و نظمه و وضع البيت وحرمه، ونادى موسى وكلمه، سبحانه ما اعلى مكانه وأعظمه وما اكثر جوده واكرمه. نتقدم بأسمى عبارات التقديرالى كل من حمل القلم وبه علم وفهم، وانا ر دور الجهل بعلمه وتكرم.

وقبل ان نمضي نقدم اسمى آيات الشكر و الإمتنان الى الدكتور الفاضل " بلهوان زكرياء" حفظه الله ورعاه وسدد خطاه الذي كان معنا و نحن نخطو اولى خطواتنا في هذا التخصص و مهد لنا الطريق للنجاح و التميز.

كما نخص بالشكر و التقدير استاذتنا المشرفة على العمل الدكتورة " عون صبرينة" على جهودها المبذولة والى جميع الاساتذة الذين درسنا على ايديهم طيلة مسيرتنا الجامعية. والى كل من ساعدنا من قريب او بعيد.

" من يابى صعود الجبال
يعش أبد الدهر بين الحفر"



إهداء

الى من كانوا النور في طريقي، و الدافع الاول في كل لحظة تعب او يأس، الى من

ساندوني بصمتهم و دعواتهم وتشجيعهم المستمر .

الى ابي العزيز، رجل قل مثيله، منبع القوة و الحكمة، وسندي الاول في هذه الحياة. علمتني

ان لا مستحيل مع الارادة، وان الطيبة لا تفارق الرجولة، لك كل التقدير و الحب على

مازرعته في من قيم و اخلاق، وعلى كل لحظة وقفت فيها بجانبني.

الى امي الحنونة، نبض قلبي وروحي، انت الدعاء الذي كان دائما يسبقني، و الابتسامة

التي تمسح تعبي.

الى اخوتي، حميدة هبة وسيف الدين رفاق الدرب، و احلى ما في الطفولة وجودكم بجانبني

كان دائما مصدر سعادة.

الى صديقتي الغالية صفاء، اليك لمن كنت رفيقة الايام و سند اللحظات الصعبة، يا من

حضنك كان وطنا حين ضاقت بيا الدنيا، شكرا لأنك لم تكوني مجرد صديقة بل اختا و قلبا

نابضا بالوفاء.

اليكم جميعا اهدي هذا العمل فهو ثمرة التعب لكنه ما كان ليكتمل دون وجودكم.

هند



إهداء

إلهي لك الحمد لأنك هديتني وما كنت لأهتدي لولاك.

لك الحمد لأنك باركت في جهدي و جعلت هدفي حقا رضاك.

الى ابي الغالي، الرجل الذي كان و مازال رمزا للقوة في حياتي، من علمني ان الاحلام لا تنال بالتمني، من علمني كيف اقف شامختا رغم العثرات، اشكرك على كل لحظة كنت فيها

سندا وملجأ، دمت لي عزا افخر به.

الى روح امي الطاهرة ، التي رحلت عن هذه الدنيا لكنها لم ترحل عن روحي وقلبي، الى من

غرست في قلبي الحب و في عقلي الحكمة وفي نفسي الصبر، اسأل الله ان يتغمدها

برحمته.

اما انتم إخوتي الاحبة، اخصكم بالذكر " محمد خديجة يوسف " ، كنتم ولازلتم النعمة الاكبر

التي افخر بها، كنتم الامان حين ارتبكت، و الكتف حين تعبت، و السند في كل مراحل

حياتي، بين كلماتكم و تشجيعكم و اهتمامكم ولد هذا النجاح ونما.

الى صديقتي العزيزة هند، زميلتي في العمل ومن شاركتني الدرب دمتي صديقة طول العمر.

ا اهدي لكم هذا العمل اعترافا بفضلكم و امتنانا لا تكفيه الكلمات.

صفاء





المخلص

1- ملخص باللغة العربية

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الأهمية المتزايدة لمحاسبة التكاليف كأداة رقابية فعالة تسهم في تحسين الأداء المالي والإداري داخل المؤسسات الصحية، وذلك في ظل التحديات التي يواجهها هذا القطاع الحيوي. وتمحور الإشكال المركزي للدراسة حول التساؤل التالي "ما الدور التي تلعبه محاسبة التكاليف في تعزيز نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الإستشفائية العمومية؟". و قد تم إجراء الدراسة الميدانية خلال بناء على بيانات سنة 2023، بينما تم إنجاز الدراسة و تحليل نتائجها في سنة 2025، بالاعتماد على منهج دراسة حالة في الجانب التطبيقي والذي كان في المؤسسة الإستشفائية العمومية إضافة إلى المنهج الوصفي لعرض الإطار النظري. أظهرت نتائج الدراسة وجود نقص كبير في تطبيق نظام الرقابة الداخلية مما إنعكس سلبا على فعالية محاسبة التكاليف ودورها في تحسين العالوية المالية و إتخاذ القرارات المبنية على بيانات دقيقة. كما كشفت الدراسة على جملة من العراقيل التي تواجه المؤسسة الصحية، منها ضعف تطبيق بعض ادوات محاسبة التكاليف الحديثة، ونقص الكفاءات المؤهلة، وقصور في البنية التحتية التكنولوجية. مما يستدعي بذل المزيد من الجهود لتطوير المحاسبة التكاليفية وتفعيل ادوات الرقابة الداخلية بشكل تكاملي، وصولا لتحقيق الأهداف المتعددة المرتبطة بالرقابة المالية، و المساءلة، وترشيد النفقات في القطاع الصحي.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف، الرقابة الداخلية، المؤسسات الصحي.

This study aimed to highlight the increasing importance of cost accounting as an effective control tool that contributes to improving financial and administrative performance within healthcare institutions, especially in light of the challenges facing this vital sector. The central problem of the study revolved around the following question: "What role does cost accounting play in enhancing the internal control system in public hospitals?" The field study was conducted based on 2023 data, while the study and analysis of its results were completed in 2025, relying on a case study methodology for the practical part, which was carried out in a public hospital, in addition to the descriptive approach for presenting the theoretical framework. The study results showed a significant deficiency in the application of the internal control system, which negatively impacted the effectiveness of cost accounting and its role in improving financial efficiency and making decisions based on accurate data. The study also revealed several obstacles facing the healthcare institution, including the weak application of some modern cost accounting tools, a lack of qualified competencies, and shortcomings in technological infrastructure. This necessitates more efforts to develop cost accounting and activate internal control tools in an integrated manner, ultimately achieving the multiple objectives related to financial control, accountability, and rationalizing expenditures in the health sector.

Keywords: Cost accounting, Internal control, Healthcare institutions.



فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

	شكر وعرفان
	إهداء
	ملخص
I	فهرس المحتويات
V	قائمة الجداول
VI	قائمة الأشكال
VII	قائمة الملاحق
أ	مقدمة
	الفصل الأول: الإطار النظري لمحاسبة التكاليف في القطاع الصحي
2	تمهيد
3	المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف
3	المطلب الأول: مفهوم محاسبة التكاليف
4	المطلب الثاني: وظائف محاسبة التكاليف
4	المطلب الثالث: أهداف محاسبة التكاليف
5	المبحث الثاني: الأسس المنهجية و التكامل المحاسبي لمحاسبة التكاليف
5	المطلب الأول: اساليب محاسبة التكاليف
6	المطلب الثاني: العلاقة بين محاسبة التكاليف وفروع المحاسبة الاخرى
7	المطلب الثالث: تصنيفات محاسبة التكاليف
10	المبحث الثالث: ماهية محاسبة التكاليف في القطاع الصحي
10	المطلب الأول: تعريف محاسبة التكاليف الإستشفائية
11	المطلب الثاني: خصائص الأنشطة الإستشفائية
12	المطلب الثالث: اهمية محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية
13	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: الإطار النظري لنظام الرقابة الداخلية

14	تمهيد
15	المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية
15	المطلب الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية
19	المطلب الثاني: مكونات و مقومات نظام الرقابة الداخلية
22	المطلب الثالث: معايير فعالية نظام الرقابة الداخلية
23	المبحث الثاني: دور محاسبة التكاليف في نظام الرقابة الداخلية
23	المطلب الأول: مفهوم الرقابة على التكاليف
24	المطلب الثاني: أساليب الرقابة على التكاليف
25	المطلب الثالث: مزايا الرقابة على عناصر التكاليف
27	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: تحليل دور محاسبة التكاليف في دعم فعالية نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة: المؤسسة الاستشفائية العمومية محمد مداحي_فرجيوة_2023
29	تمهيد
30	المبحث الأول: تقديم المؤسسة الاستشفائية العمومية محمد مداحي_فرجيوة_
30	المطلب الأول: نبذة تاريخية عن المؤسسة الاستشفائية العمومية محمد مداحي_فرجيوة_
30	المطلب الثاني: تعريف المؤسسة الاستشفائية العمومية محمد مداحي_فرجيوة_
31	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية محمد مداحي_فرجيوة_
36	المبحث الثاني: واقع تطبيق محاسبة التكاليف ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاستشفائية العمومية محمد مداحي_فرجيوة_ 2023
36	المطلب الأول: نظام محاسبة التكاليف المطبق في المؤسسة الاستشفائية العمومية_فرجيوة_ 2023
39	المطلب الثاني: خطوات حساب التكاليف في المؤسسة الاستشفائية العمومية محمد مداحي_فرجيوة_2023
57	المطلب الثالث: واقع تطبيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاستشفائية العمومية محمد مداحي_فرجيوة
59	المطلب الرابع: دور مخرجات محاسبة التكاليف في دعم اهداف نظام الرقابة الداخلية
64	خلاصة الفصل

66	خاتمة
70	قائمة المصادر المراجع
75	الملاحق



قائمة الجداول، الأشكال و الملاحق

أولاً: قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الخدمات المقدمة بالهيكل الصحية للمستشفى ووحدات قياسها	38
02	مصاريف الأجور لسنة 2023	41
03	مصاريف المواد و المستلزمات الصيدلانية	42
04	مصاريف المعدات و التجهيزات و مصاريف أخرى لسنة 2023	43
05	مصاريف الصيانة والإصلاح لسنة 2023	44
06	مصاريف الإطعام لسنة 2023	45
07	مصاريف مشتركة لسنة 2023	46
08	عدد وحدات العمل لقسم الأشعة سنة 2023	47
09	عدد وحدات العمل لمخبر التحاليل لسنة 2023	48
10	عدد وحدات العمل لعيادة الأسنان لسنة 2023	49
11	التوزيع الاولي للمصاريف لسنة 2023	50
12	اعداد جدول التوزيع الثانوي لتكاليف سنة 2023	53
13	المجموع العام (التوزيع الاولي + التوزيع الثانوي)	56

ثانيا: قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
8	مخطط تصنيف محاسبة التكاليف	01
17	مخطط عناصر الرقابة الداخلية	02
21	هرم الرقابة الداخلية حسب المعيار COSO	03
32	الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاستشفائية العمومية محمد مداحي _فرجيوة_ 2023.	04
33	الأقسام الاستشفائية للمؤسسة الاستشفائية العمومية محمد مداحي _فرجيوة_ 2023.	05
35	الهيكل الفني للمؤسسة الاستشفائية العمومية محمد مداحي _فرجيوة_ 2023.	06
40	خطوات حساب التكلفة بالمؤسسة الاستشفائية العمومية محمد مداحي _فرجيوة_ 2023.	07

ثالثاً: قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الاستهلاك الشهري للمواد الاولية (مصلحة البيضة و الترقيع جانفي 2023)	76
02	مقرر التوجيه	77
03	استهلاك الثلاثي للمواد الصيدلانية 2023	78
04	استفادة المصالح الصحية من قسم الاشعة للثلاثي الأول 2023	79

A decorative border of black floral and scrollwork patterns surrounds the central text. The patterns are intricate, featuring acanthus leaves, scrolls, and small leafy sprigs.

مقدمة

مقدمة :

نظرا لما يشهده العالم الحديث من تغيرات في جميع الميادين الإقتصادية الإجتماعية و السياسية وغيرها، حيث لم يصبح المجال الإقتصادي الوحيد الذي يعتمد على السلع الإستهلاكية و الصناعية، وإنما بروز قطاعات اخرى أهمها قطاع الخدمات الذي بدوره اصبح المحرك الأساسي لإقتصاديات الدول المتقدمة، فمثلا قطاع الصحة من بين اهم القطاعات التي أولتها الحكومات و المنظمات الدولية اهتماما كبيرا، حيث انشأت الأمم المتحدة منظمة الصحة العالمية سنة 1948 تهدف الى التحسين و الرفع من الخدمة الصحية من خلال التحكم في تكاليفها حيث تعد محاسبة التكاليف من اهم الأدوات المالية والإدارية التي تلعب دورا حيويا في تحسين كفاءة المؤسسات خاصة الصحية منها، حيث تزداد الحاجة الى ترشيد النفقات و ضبط الموارد المالية لضمان تقديم خدمات صحية ذات جودة عالية في ظل التحديات التي يواجهها القطاع الصحي، سواء من حيث تعقيد العمليات او تزايد تكاليف الرعاية الصحية او الحاجة الى الإمتثال للمعايير الرقابية، أصبح من الضروري تبني انظمة محاسبة تكاليف متطورة تساهم في تعزيز الرقابة الداخلية و تحقيق الإستدامة المالية للمؤسسات الصحية.

إن الرقابة الداخلية في القطاع الصحي تهدف الى ضمان الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة، وتحقيق أعلى مستوى من الشفافية والمساءلة، والحد من الهدر المالي. ومن هنا تتجلى محاسبة التكاليف في تقديم بيانات دقيقة عن التكاليف الصحية، مما يساعد في إتخاذ قرارات مالية وإدارية مبنية على أسس علمية، كما ان تحسين آليات محاسبة التكاليف يمكن ان يساهم في زيادة فاعلية الأنظمة الرقابية، وذلك من خلال تقديم تقارير تفصيلية تسهل عملية مراقبة الإنفاق، وتحديد مصادر التكاليف الزائدة والعمل على تخفيضها دون التأثير على جودة الخدمات الصحية.

الإشكالية

في ظل الحاجة الملحة الى تعزيز نظام الرقابة الداخلية في القطاع الصحي، يبرز التساؤل الرئيسي التالي:

- ما الدور التي تلعبه محاسبة التكاليف في دعم وتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسات الصحية؟

للإجابة على الإشكالية السالفة الذكر كان من اللازم طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- الى اي مدى تساهم المعلومات الناتجة عن محاسبة التكاليف في تعزيز مقومات نظام الرقابة الداخلية؟
- ما طبيعة العلاقة بين مخرجات محاسبة التكاليف و أهداف نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟
- هل يؤثر غياب التكاليف المعيارية و التحليلية على فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة؟

الفرضية الرئيسية: تلعب محاسبة التكاليف دوراً هاماً في دعم وتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية داخل المؤسسات الصحية

الفرضيات الفرعية:

- كلما ارتفع مستوى استخدام المعلومات الناتجة عن محاسبة التكاليف، زادت قدرة نظام الرقابة الداخلية على تحقيق أهدافه بفعالية وكفاءة داخل المؤسسة.
- يمكن لمخرجات محاسبة التكاليف أن تؤثر بشكل إيجابي و مباشر على تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية.
- يؤثر غياب استخدام التكاليف المعيارية و التحليلية تأثيراً سلبياً على فعالية نظام الرقابة الداخلية، من خلال إضعاف القدرة على قياس الانحرافات.

أهمية الدراسة:

تكمن أهمية الدراسة في:

- أهمية الموضوع حساسية قطاع الصحة.
- أهمية الرقابة الداخلية بالنسبة للمؤسسات بصفة عامة و المؤسسات الإستشفائية بصفة خاصة.
- ضرورة البحث على آليات لتقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسات الإستشفائية.

أهداف الدراسة:

هناك عدة أهداف من بينها:

- التعرف على دور وأهمية محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية الإستشفائية.
- عرض أهم المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف والتعرف على دور الرقابة الداخلية على عناصر التكاليف.
- معرفة مدى توافق نظام محاسبة التكاليف مع المؤسسات الصحية.
- الرغبة في معرفة واقع تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية.

أسباب اختيار الموضوع:

من بين الأسباب التي دفعتنا لإختيار الموضوع:

- التعرف على مدى تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسات الإستشفائية.
- تحليل الواقع الراهن لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية.
- تناسب موضوع الدراسة مع طبيعة مجال التخصص (محاسبة و مالية).
- الإهتمام و الرغبة الشخصية في التعمق في هذا الموضوع.

- الإهتمام المتزايد بالرقابة على التكاليف في المؤسسات الصحية نظرا لإرتفاع تكاليف الخدمات الطبية و الموارد.

- الأهمية الكبيرة لوجود نظام رقابي داخلي في المؤسسات الإستشفائية.

حدود الدراسة:

من أجل حل الإشكالية و بلوغ الأهداف المرجوة تم رسم حدود الدراسة:

- الإطار المكاني: اقتصرت دراستنا في المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد مداحي فرجوية من اجل معرفة ما إذا كان نظام محاسبة التكاليف يطبق في المؤسسات العمومية الإستشفائية و الدور الذي يؤديه في تعزيز الرقابة الداخلية.

- الإطار الزمني: شملت هذه الدراسة الفترة الزمنية للسنة المالية 2023 وفق ما توفر لدينا من معلومات.

منهج الدراسة:

للإمام بالموضوع و الاجابة على الإشكالية المطروحة و اختبار صحة الفرضيات اعتمدنا على المنهج الوصفي فهو منهج يساعدنا في عرض المعلومات، فحصها، تفسيرها و تحليلها مما يسمح لنا بالخروج بإستنتاجات و إقتراحات واقعية.

بالإضافة الى منهج دراسة الحالة بالتركيز على حالة المؤسسة الإستشفائية محمد مداحي فرجوية مما يتيح التعمق في الحالة المدروسة من اجل الوصول الى تعميمات علمية. وكانت مصادر البيانات و المعلومات من خلال:

- أسلوب المسح المكتبي: جمع ماتيسر من الكتب، الرسائل و المذكرات الجامعية.

- والملاحظة و المقابلة: من اجل جمع المعلومات الخاصة بالجانب الميداني للإجابة على الإشكالية المطروحة.

صعوبات الدراسة:

- قلة المراجع الذي تناولت هذا الموضوع بنفس المتغيرين.

- تحفظ بعض المسؤولين عن الإجابة نظرا لحساسية القطاع وحساسية الموضوع.

- صعوبة إسقاط الدراسة النظرية على المؤسسة الصحية نظرا لعدم التطابق بينهما.

هيكل الدراسة:

للإمام بمختلف جوانب الموضوع و للإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم العمل الى ثلاثة فصول متكاملة فيما بينهما مسبوقين بمقدمة تم فيها توضيح الإطار المنهجي للدراسة حيث تناولنا في الفصل الأول المعنون بالإطار النظري لمحاسبة التكاليف في القطاع الصحي حيث تناولنا فيه ماهية محاسبة

التكاليف بالإضافة الى وظائفها وأهدافها كما تم التطرق الى بعض المفاهيم لمحاسبة التكاليف في القطاع الصحي، وفي الفصل الثاني المعنون بالاطار النظري لنظام الرقابة الداخلية و والذي تم التطرق فيه الى مفهوم نظام الرقابة الداخلية مكوناته ومقوماته و كذلك معايير فعالية نظام الرقابة الداخلية، ثم الفصل الاخير المعنون بتحليل دور محاسبة التكاليف في دعم فعالية نظام الرقابة الداخلية دراسة حالة المؤسسة الإستشفائية محمد مداحي_ فرجيوه_ تناولنا من خلاله تقديم عام للمؤسسة الاستشفائية و كذا واقع تطبيق محاسبة التكاليف ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية بالإضافة الى التطرق الى مختلف التكاليف الموجودة بالمؤسسة الاستشفائية وفي الاخير خاتمة تم التطرق فيها الى اهم نتائج العمل النظري و التطبيقي.

دراسات سابقة:

هناك عدة دراسات تناولت بالدراسة و التحليل احد متغيرين الدراسة بشكل منفصل: محاسبة التكاليف، نظام الرقابة الداخلية ، او قامت بربط أحد هذه المتغيرين بمتغيرات اخرى ، ومن اهم هذه الدراسات نذكر مايلي:

1- دراسة الدكتور وليد ابو عظم بعنوان دور محاسبة التكاليف الإستشفائية في الرقابة على

المستشفيات العمومية الجزائرية، دراسة حالة مستشفى الحكيم العقبي قالمة، جامعة 8 ماي 1945 قالمة، سنة 2018، تناولت الدراسة كيفية تطبيق محاسبة التكاليف الإستشفائية كأداة رقابية في المستشفيات العمومية، هدفت هذه الدراسة الى تحليل دور محاسبة التكاليف كأداة فعالة للرقابة المالية وتحسين الأداء في المستشفيات العمومية الجزائرية، توصلت هذه الدراسة الى جملة من النتائج الهامة نذكر منها ان غياب نظام محاسبي دقيق لتحديد التكاليف يؤدي الى ضعف الرقابة المالية و تبذير الموارد المتاحة ، كما ان إدماج نظام محاسبة التكاليف في التسيير الإستشفائي يساعد على الكشف المبكر على الإنحرافات المالية ويساهم في ترشيد النفقات وتخصيص الموارد بشكل أمثل.

2- دراسة الدكتورة سعاد خليف بعنوان تكامل محاسبة التكاليف مع نظم الرقابة الداخلية_ منظور مقارنين

القطاعات، سنة 2020، تناولت هذه الدراسة العلاقة التكاملية بين نظام محاسبة التكاليف ونظم الرقابة الداخلية، مبرزة كيف هذا التكامل يعد عاملا اساسيا في تحسين كفاءة وفعالية الأداء داخل المؤسسات، سواء في القطاع العام او الخاص، وقد ركزت الدراسة على تحليل الأثر المزدوج للمعلومات المحاسبية الدقيقة و الآليات الرقابية المحكمة في دعم عملية اتخاذ القرار وتعزيز الشفافية و المساءلة، توصلت هذه الدراسة الى نتائج أهمها ان المؤسسات التي تعتمد على نظام متكامل بين محاسبة التكاليف و الرقابة الداخلية تتمتع بقدرة أعلى على ترشيد النفقات، وتحقيق الشفافية فالعمليات المالية، وكشف الانحرافات في الوقت المناسب.

3_ Yan Wang ; Analysis of Problrms in Internal Control Managment of HospitalAccounting and Finance ; Cancer Institute Hospital affiliated white Tianjin Medical University ; China ;2020.

هذه الدراسة سلطت الضوء على التحديات الرئيسية التي تواجهها المستشفيات في مجال الرقابة الداخلية، حيث سعت لإيجاد اساليب جذرية لهذه المشكلات،توصلت هذه الدراسة الى ان ادارة الرقابة الداخلية في المحاسبة و المالية بالمستشفيات تعاني من جملة من المشكلات الجوهرية التي تأثر سلبا على كفاءة الأداء المالي وسلامته، فقد كشفت الدراسة عن وجود ضعف في تصميم وتنفيذ نظم الرقابة الداخلية و غياب آليات فعالة لتقييم المخاطر و التحكم فيها.

4_ Syed Raziuddin Ahmed and Imran Ahmed Khan ;Analysis of the Effectiveness of cost accounting and Budgeting in Enhancing Financial Performanceof Hospitals ; India ;2024.

تهدف هذه الدراسة الى تحديد ما اذا كانت تقنيات محاسبة التكاليف مثل إعداد الميزانيات الإرادية على مستوى الأقسام تؤثر على الأداء المالي للمستشفيات،تم تحليل عدة مجموعات من مؤشرات الأداء ل 146 مستشفى، حيث اثبتت النتائج ان استخدام اعداد الميزانيات الإرادية يحسن الأداء المالي،توصلت الدراسة الى ان تطبيق تقنيات محاسبة التكاليف و إعداد الميزانية يساهم بفعالية في تحسين الأداء المالي للمستشفيات، حيث بينت نتائج الدراسة التي شملت تحليل بيانات 146 مستشفى، ان المستشفيات التي اعتمدت هذه التقنيات استطاعت تحقيق مالية افضل من مقارنة بالمستشفيات التي لم تستخدمها. من خلال ما تقدم من ملخصات لدراسات سابقة، نجد ان هناك تباين واضح بين هدف كل دراسة وطريقة معالجتها، بالإضافة الى إختلاف البيئة التي تمت فيها الدراسات السابقة، ولكن يمكن القول ان كل دراسة من الدراسات السابقة اتسمت بخاصية معينة حيث تناولت كل واحدة منها زاوية او اكثر إشكالية دراستنا و التي هدفت الى معرفة مدى مساهمة محاسبة التكاليف في تعزيز نظام الرقابة الداخلية، و أهم ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة:

_ دراستنا تبحث بشكل معمق في دور محاسبة التكاليف في تعزيز و زيادة فعالية نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإستشفائية، بينما ركزت الدراسات السابقة على جوانب اخرى مثل تقنيات محاسبة التكاليف و هدف رفع الكفاءة المالية، هذا يجعل بحثنا أكثر تخصصا في الربك بين محاسبة التكاليف و نظام الرقابة الداخلية.

_ تناولت دراستنا بيانات حديثة 2023 للمؤسسة الإستشفائية العمومية محمد مداحي_فرجيوه_، بينما بعض الدراسات السابقة تعتمد على بيانات أقدم .



_ قدمنا في دراستنا فرضيات رئيسية وفرعية تغطي أبعاد متعددة لمحاسبة التكاليف و نظام الرقابة الداخلية، بينما الدراسات السابقة لم تعالج دور احد المتغيرين في تعزيز الآخر بنفس التفصيل فدراستنا تقدم إضافة نوعية من خلال الربط المباشر بين محاسبة التكاليف و نظام الرقابة الداخلية مدعومة ببيانات حديثة ومنهجية متكاملة، مما يجعلها مرجعا مفيدا للمؤسسات الساعية لتحسين نظام رقابتها وبالتالي تقديم خدمات ذات جودة عالية.

A decorative border with intricate floral and scrollwork patterns in black and white, framing the central text.

الفصل الأول:

الإطار النظري لمحاسبة

التكاليف في القطاع

الصحي

تمهيد:

لقد نشأت محاسبة التكاليف و ترعرعت في القطاع الصناعي ، حيث لعبت التكاليف ومآزات تلعب دورا أساسيا في اتخاذ العديد من القرارات بالمؤسسة في ظل بيئة تنافسية سريعة التغيرات تفرض عليها السيطرة على تكاليفها و مراقبتها، بما يساعد على إدارة مواردها الإقتصادية بشكل جيد، ودور محاسبة التكاليف في المؤسسات الخدمية ومن ضمنها المؤسسات الصحية بإعتبارها احد اهم مكونات قطاع الخدمات، لا يقل عنها في المؤسسات الصناعية، بل تزداد اهميتها في ظل التعامل مع منتجات ذات سمات خاصة جدا، فهل يمكن لمحاسبة التكاليف ان تلعب دورا في المؤسسة الصحية و تساعدنا على تحقيق اهدافها في ظل طبيعة الخدمات الصحية؟

ومن أجل الفهم الجيد للموضوع قمنا بتقسيم الفصل بالشكل التالي:

- المبحث الاول: ماهية محاسبة التكاليف
- المبحث الثاني: المرتكزات الأساسية لمحاسبة التكاليف
- المبحث الثالث: ماهية محاسبة التكاليف في القطاع الصحي

المبحث الأول: ماهية محاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف أحد فروع المحاسبة المالية التي ظهرت نتيجة لزيادة المتطلبات من قبل المستخدمين الداخليين والأطراف الخارجية من بيانات كانت المحاسبة المالية عاجزة عن تقديمها. ويهدف هذا المبحث الى ابراز المفاهيم الأساسية لمحاسبة التكاليف والذي سوف نتطرق اليه في المطلب الأول الى مفهوم محاسبة التكاليف ، وفي المطلب الثاني الى وظائف محاسبة التكاليف، اما المطلب الثالث الى اهداف محاسبة التكاليف.

المطلب الاول: مفهوم محاسبة التكاليف

تلعب محاسبة التكاليف دورا هاما في المؤسسة الصحية من خلال جملة الأهداف التي تسعى الى تحقيقها. وتحت ظل هذا العنوان سنقوم بتقديم اهم المفاهيم لمحاسبة التكاليف:

التعريف الأول: تقنية تهدف إلى جمع وتوفير المعلومات اللازمة لإتخاذ كافة أنواع القرارات والتي تلبي مختلف المجالات بدءًا من العمليات المتكررة إلى اتخاذ القرارات الإستراتيجية وصياغة السياسات الهامة للمؤسسة، فضلاً عن المساعدة في سد الحاجة إلى التقارير المالية المطلوبة من الأطراف الخارجية بما في ذلك المستثمرين والمقرضين والهيئات الحكومية¹.

التعريف الثاني: هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية بالإضافة الى مصادر اخرى و تحليلها من اجل الوصول الى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها².

التعريف الثالث: هي العلم الذي يعمل على تحليل وقياس وتحديد عناصر التكاليف وترتيبها في قوائم توضح تكلفة السلعة المنتجة أو الخدمة المقدمة، لتمكين الإدارة من اتخاذ القرارات الإدارية ورسم السياسات والرفع من مستوى الأداء من خلال مقارنة التكاليف المخططة مع التكاليف المتوصل إليها (التكاليف الفعلية) وتحديد أسباب الإنحرافات ومعالجتها³.

ومن خلال التعريفات السابقة يمكننا تبني تعريف شامل لمحاسبة التكاليف على انها:

نشاط او نظام محاسبي يشير الى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة مدخلا للأنشطة سواء انتاجية او خدمة وتشغيلها طبقا لقواعد و مفاهيم محددة وذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذا النشاط سواء سلعة او خدمة.

¹رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف (مفاهيم ومبادئ، تطبيقات)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الأولى، 2000، ص15.

² ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية، الجزء الاول، الجزائر، 1999، ص8.

³لبنى هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف منهاج علمي تطبيقي، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2013، ص15.

المطلب الثاني: وظائف محاسبة التكاليف

إن محاسبة التكاليف مجموعة من الوظائف و التي بتحقيقها ستعيد ادارة المؤسسة على تحديد اهدافها المرسومة و المتمثلة في تحقيق الربح وخاصة في ظل المنافسة من خلال تحفيز المؤسسة على استخدام مواردها اقتصادية المتاحة بشكل اقتصادي، وفيما يلي عرض لأهم وظائفها¹:

- **الوظيفة الصناعية:** وهي الوظيفة التي تهتم بالعمليات الإنتاجية، أي عملية تحويل المواد الخام إلى منتج نهائي، ويتركز في هذه الوظيفة نوعان من مراكز التكلفة ألا وهما المراكز الإنتاجية والمراكز الخدمية (أو التقنية).
- **الوظيفة التسويقية:** تعمل هذه الوظيفة على تسويق وتوزيع ناتج الوظيفة الصناعية، وتتطلب هذه الوظيفة مجموعة من التكاليف تتمثل في كل من أجور العاملين وكذا التكاليف التسويقية الأخرى مثل مصاريف الإعلان وإيجار معارض البيع.
- **الوظيفة الإدارية:** هي الوظيفة الخدمية التي يتمثل دورها في عمليات الإشراف والتنسيق بين مختلف الأقسام في الوحدة الاقتصادية، ويتم تحديد ما ينفق داخل هذه الوظيفة من مواد وأجور مع بقية الوظائف من خلال الاعتماد على سندات الصرف.

المطلب الثالث: أهداف محاسبة التكاليف

عموما، يكمن الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف في توفير المعلومات التكاليفية التي تخدم إدارة المؤسسة من جهة وتساعد على أداء وظائفها الأساسية من جهة أخرى، كل هذا قصد الإستغلال الأمثل لموارد المؤسسة وزيادة ربحيتها، وفيما يلي تلخيص لأهم أهداف محاسبة التكاليف²:

- 1- **قياس تكاليف الأداء:** حيث أن دورة محاسبة التكاليف تنطلق من تحليل وتسجيل وتبويب وتلخيص بيانات التكاليف بواسطة تصميم المستندات والسجلات بغية إثبات وتحديد تكلفة كل عنصر، وكذلك تحديد تكلفة عناصر التكاليف داخل مراكز التكلفة، وبالتالي تحديد التكاليف الإجمالية للإنتاج، وعليه فإن قياس تكاليف الأداء يعتبر أداة لتحقيق هدفين هما الرقابة والتخطيط.
- 2- **الرقابة على عناصر التكاليف:** يكمن الهدف من الرقابة على عناصر التكاليف في تمكين الإدارة من تتبع عناصر التكاليف واكتشاف أي إخلال أو سوء استخدام لعوامل الإنتاج المتاحة ودراسة مسببات ذلك من أجل اتخاذ الإجراءات اللازمة، ويتطلب هذا الأمر القيام بوضع معايير التكاليف ووضع دورات مستندية

¹إسماعيل يحي الكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية (بين النظرية والتطبيق)، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر، عمان، 2006، ص34-35.

²ادي صبحي أبو شنب، دراسة وتقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2008، ص19-20.

تمكن من تحويل البيانات المتوفرة في الدورات المستندية إلى معلومات تقدم في الوقت المناسب للمستويات الإدارية المختلفة.

3- المساعدة في إتخاذ القرارات: الإدارة الناجحة هي الإدارة التي لها القدرة على اتخاذ القرار المناسب في الوقت المناسب، وحتى يكون القرار مناسباً يجب أن يعتمد على معلومات صحيحة ودقيقة ومقدمة في الوقت المناسب، وهذا يعتبر من الأهداف الأساسية لنظام محاسبة التكاليف.

المبحث الثاني: الأسس المنهجية و التكامل المحاسبي لمحاسبة التكاليف

محاسبة التكاليف هي عملية هامة في ادارة المؤسسة حيث تعتمد على عدة طرق لتحديد و تحليل التكاليف والتي تصبو كلها في تحقيق الأهداف المالية للمؤسسة و من خلال هذا المبحث سنعرض ذلك في ثلاث مطالب ويكون على النحو التالي:

المطلب الأول: أساليب محاسبة التكاليف

تعتمد طرق محاسبة التكاليف على اسس علمية و فعلية لإمداد الادارة بالمعلومات اللازمة عن التكاليف و كيفية تحديدها و الرقابة عليها و ترشيد القرارات للوصول بالمؤسسة الى اقصى كفاية ممكنة، والمتمثلة في:

1- أسلوب التكاليف الكلية: يمثل أسلوب التكاليف الكلية أحد أقدم أساليب حساب التكاليف، إذ يتم في ظله تصنيف المصاريف إلى مصاريف مباشرة ومصاريف غير مباشرة. فالمصاريف المباشرة هي تلك المصاريف التي يمكن حسابها مباشرة في تكلفة المنتج والتي يتم تحديدها من خلال وسيلة قياس، أما المصاريف غير المباشرة فهي تلك المصاريف التي لا يمكن تحميلها مباشرة على منتج معين، إلا أن تحميلها على منتج آخر يتطلب القيام بعملية حسابية أخرى¹.

2- أسلوب التكاليف الجزئية: نظرا لجملة الإنتقادات الموجهة لأسلوب التكاليف الكلية، ظهر أسلوب آخر عُرف بأسلوب التكاليف الجزئية، يعتمد في أساسه على مبدأ عدم تحميل كافة التكاليف غير المباشرة للمنتج، كونها مرتبطة بالعملية الإنتاجية ككل مما أوّلد صعوبة في إيجاد وحدة قياس مناسبة لتوزيع تلك التكاليف على المنتجات، وينقسم إلى:

1-2 أسلوب التكلفة المتغيرة: يقوم هذا الأسلوب على مبدأ تحميل الوحدات المنتجة بالتكاليف المتغيرة فقط واستبعاد التكاليف الثابتة، وذلك باعتبار أن التكاليف الثابتة هي تكاليف غير مرتبطة بالمنتج فهي ثابتة وموجودة سواء حدث الإنتاج أو لا، ويتم تحميلها في نهاية الفترة إلى حساب الأرباح والخسائر².

¹Béatrice Francis Grandguillot, **Comptabilité de Gestion**, Gualino édition, paris, 12eme édition, 2012, p 41

²إسماعيل يحيى الكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 65.

2-2 أسلوب التكاليف المباشرة: يقوم أسلوب التكاليف المباشرة على حساب وتحليل الهامش على التكلفة المباشرة لمنتج ما أو نشاط ما بهدف قياس الأداء، فوفقاً لهذا الأسلوب تمثل التكاليف المباشرة تكاليف جزئية تشمل تكاليف متغيرة مباشرة وتكاليف ثابتة يمكن تحميلها، وتكاليف غير مباشرة لا توزع على المنتجات ولكن تتم معالجتها بصورة شاملة من أجل تحديد النتيجة¹.

2-3 أسلوب التكاليف الحدية (الهامشية): تعرف على أنها ذلك التغير الذي يحدث في التكلفة الإجمالية نتيجة التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة واحدة من وحدات الإنتاج، أو بمعنى آخر يمكن تعريفها على أنها الزيادة أو النقصان في التكاليف الكلية الناتجة عن الزيادة أو النقصان في كمية الإنتاج بوحدة واحدة².

2-4 أسلوب التحميل العقلاني: يمثل أسلوب التحميل العقلاني أسلوباً لتحميل النفقات الثابتة بطريقة واقعية وعقلانية، وذلك بتغيير مستوى الفعالية، إذ نجده يرتبط ارتباطاً كبيراً بثبات سعر التكلفة بالنسبة للوحدة المنتجة، بحيث نجد أنه من غير العقلاني أن يتم تحميل التكاليف الثابتة على الإنتاج ككل عندما يتغير مستوى النشاط أي مستوى الفعالية³.

أسلوب التكاليف المعيارية: يُعرف أيضاً بأنه التكاليف الخاصة بالإنتاج التي تُحدد بناءً على معيار كمي وقيمي للمواد الأولية، واليد العاملة، والمصاريف غير المباشرة. وعموماً، يمكن القول بأن التكاليف المعيارية هي تكاليف مُقدرة مسبقاً ذات ميزة معيارية تسمح بتقييم الأداء داخل المؤسسة خلال فترة زمنية محددة⁴.

المطلب الثاني: العلاقة بين محاسبة التكاليف و فروع المحاسبة الأخرى

تكتسي محاسبة التكاليف أهمية كبيرة داخل المؤسسة، الشيء الذي جعلها ذات علاقة تبادلية بفروع المحاسبة الأخرى، ويمكن تلخيص هذه العلاقة فيما يلي:

أولاً: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية: هناك ارتباط وثيق بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية، كون هذه الأخيرة هي أول فرع من فروع علم المحاسبة ظهوراً، وكون محاسبة التكاليف هي امتداد للمحاسبة المالية، فكلاهما متكاملتان إذ توفر كل منهما معلومات تحتاجها الأخرى. وفيما يلي عرض لمختلف نقاط الترابط بينهما⁵:

¹Béatrice , Francis Grand Guillot , opcit , p 157.

²بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص195.

³A Rapin & J Poly, **La Cimplabilité Analytique de L'exploitation**, édition dunod, paris, 2eme édition, 1996, p135.

⁴ رجال علي، سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص86.

⁵ عبد الناصر إبراهيم نور وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسير للنشر، الأردن، 2002، ص19.

- تمثل محاسبة التكاليف امتدادًا للمحاسبة المالية، كونها تقدم بيانات تفصيلية هامة تظهر بدورها في الحسابات الختامية في المحاسبة المالية مثل تكلفة الإنتاج التام، أي أن هناك تعاونًا منسقًا بينهما في إعداد قائمة المركز المالي والحسابات الختامية.

- تزود المحاسبة المالية محاسبة التكاليف ببعض البيانات الهامة.

- تتعاون كل من محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية في تحقيق الرقابة، وذلك من خلال مقارنة البيانات التفصيلية في محاسبة التكاليف مع الأرقام الإجمالية الظاهرة في المحاسبة المالية.

ثانياً: علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية: تتشابه محاسبة التكاليف مع المحاسبة الإدارية من ناحية الأهداف، فكل منهما يسعى لتزويد الإدارة بالمعلومات والبيانات اللازمة لمساعدتها في اتخاذ القرارات الإدارية سواءً بغرض التخطيط أو الرقابة وتقييم الأداء، لذا فالكثير من المحاسبين والأكاديميين يرون أنه ليس هناك حد فاصل بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية¹.

ثالثاً: علاقة محاسبة التكاليف مع المحاسبة الحكومية: تقوم المحاسبة الحكومية على تقديم الخدمات المختلفة للمواطنين من تعليم و صحة و مواصلات وغيرها وهذه الخدمات تحتاج الى نفقات كبيرة ويجب استخدام محاسبة التكاليف من اجل معرفة مستوى نتائج تلك النفقات و مقارنتها بما يعود على المواطنين من منافع و خدمات².

المطلب الثالث: تصنيفات محاسبة التكاليف

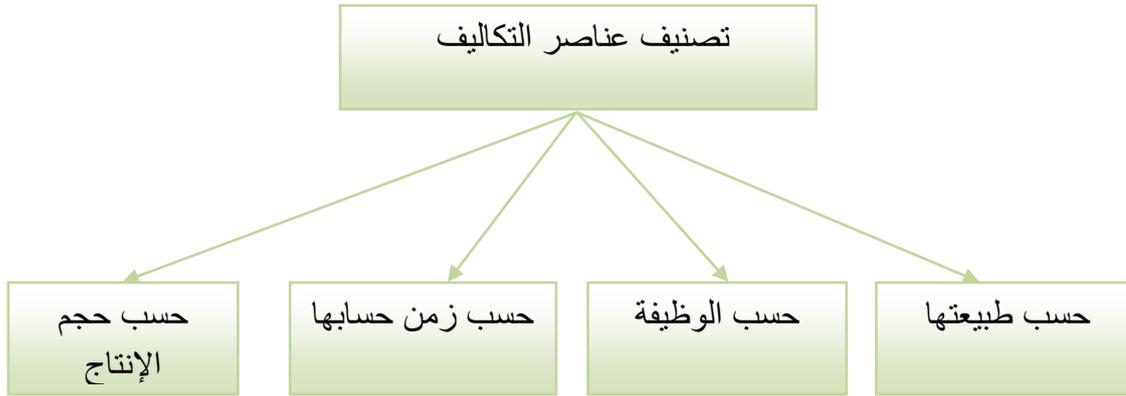
تتنوع التكاليف التي يمكن ان تتكبدها المؤسسة، فمنها تكاليف تتغير تبعاً للتغير في حجم النشاط ومنها تكاليف تبقى ثابتة، كما ان هناك تكاليف يمكن ربطها و تخصيصها بوحدة الإنتاج وأخرى تخص جمع المنتجات، كما يوجد تكاليف ملائمة لاتخاذ القرارات الإدارية كما يوجد منها غير ملائمة. كما يمكن تصنيف التكاليف حسب المخطط الموضح لنا: ³

¹لبنى هاشم نعمان العاني، مرجع سبق ذكره، ص20.

² عبد الناصر ابراهيم وآخرون، مرجع سبق ذكره، 2006، ص20.

³ سامي محمد الوقاد، الأصول للمحاسبة و الأسس العلمية في محاسبة التكاليف، دار الإعصار العلمي، عمان، 2012، ص28.

الشكل رقم(01):مخطط تصنيف محاسبة التكاليف



المصدر: محمد سامي الوقاد، الأصول للمحاسبة و الأسس العلمية في محاسبة التكاليف، دار الإعصار العلمي، عمان، 2012 ، ص28.

أولاً: تصنيف التكاليف حسب طبيعتها

تصنف إلى¹:

- **المواد الخامات:** تتضمن الخامات و السلع التي تستخدم في تصنيع المنتج.
- **الأجور:** تتضمن كافة من يستحق للعاملين مقابل أدائهم لأعمالهم، وكذا ما يصرف لهم من مزايا، وما يستحق على المشروع من تأمينات تتعلق بالعاملين به.
- **المصروفات:** وتتضمن كافة التكاليف التي يتحملها المشروع بخلاف المواد و الأجور، ولا يقتصر تبويب عناصر التكاليف في المشروع حسب طبيعتها فقط بل يجب ان يتم تبويب هذه العناصر في ضوء الوظائف الرئيسية للمشروع حتى يمكن حساب تكلفة الإنتاج و تكلفة المبيعات و التكلفة الإجمالية.

ثانياً: تصنيف التكاليف حسب الوظائف

- تصنف عناصر التكاليف (مواد، أجور، مصروفات) على حسب علاقتها بوظائف المشروع الرئيسية إلى²:
- **وظيفة الشراء (التموين):** أعباء التموين او الشراء.
 - **وظيفة الإنتاج:** تشمل كافة ما ينفق على عملية الإنتاج بالمشروع (أعباء الإنتاج في المؤسسة الصناعية).
 - **وظيفة التوزيع:** أعباء التوزيع تشمل كل النفقات التي تصرف في سبيل بيع و توزيع منتجات المشروع.

¹ عبد الرحمان توفيق، طرق محاسبة التكاليف للأنشطة الصناعية، مركز الخبرات المهنية للإدارة، مصر، 2010، ص10.
² زكرياء لشهب، دور عتبة المرودية، الناشر مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الاولى، الإسكندرية، 2014، ص22-23.

- الوظيفة الإدارية: أعباء الإدارة .
- الوظيفة المالية: أعباء التمويل.

ثالثاً: تصنيف التكاليف حسب زمن حسابها

تنقسم وفقاً لهذا التصنيف التكاليف إلى¹:

- **التكاليف التاريخية:** حسب لجنة المصطلحات التابعة لجمعية المحاسبين القانونيين بأمريكا، فإن التكاليف التاريخية هي تلك القيمة الدفترية المعرفة للبضائع أو الخدمات الممنوحة في مقابل الحصول على بضائع أو خدمات، والتي تنتزع بدورها إلى تكاليف مستنفذة وتكاليف غير مستنفذة.
- **التكاليف المستقبلية:** ويُقصد بها تلك التكاليف التي يُتوقع تحملها مستقبلياً والتي يتم قياسها بناءً على التقدير التنبؤي بهدف الموازنة، وتعمل الإدارة على الاهتمام بهذا النوع من التكاليف كونها خاضعة لعملية التخطيط المستقبلي الأمر الذي يسمح بإمكانية التحكم فيها، لهذا فإن قياسها يرتبط ارتباطاً وثيقاً بكل من وظيفتي التخطيط والرقابة في المؤسسة ويُطلق عليها أحياناً التكاليف المقدرة أو المخططة.

رابعاً: تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج

عند اتخاذ بعض القرارات المتعلقة بزيادة الإنتاج أو خفضه، يجب على المشاريع الصناعية دراسة سلوك عناصر التكلفة عند تغير حجم النشاط، ومن المعروف أن عناصر التكلفة تنقسم إلى قسمين: قسم تتطور تكلفته مع تطور حجم النشاط، وقسم آخر تظل تكلفته ثابتة بغض النظر عن تطور حجم النشاط، ووفقاً لذلك، تم تقسيم عناصر التكاليف وفقاً لما يلي:

1- التكاليف المتغيرة: يقصد بها مجموعة التكاليف التي ترتبط ارتباطاً وثيقاً بحجم الإنتاج، والتي تزيد بارتفاعه وتنقص بنقصانه. ومن مميزات أنها تخضع لرقابة المستويات الإدارية المختلفة للهيكل الإداري وقرارات المشرفين، إذ يقع عليهم عبء المسؤولية نظراً لمقدار وحجم هذه التكاليف التي تساهم في عمليتي التخطيط والرقابة².

2- التكاليف الثابتة: هي تلك التكاليف التي تظل ثابتة في مجملها بغض النظر عن مقدار تغير أحجام الإنتاج، أي أنها لا ترتبط بحجم النشاط. وتشمل كلاً من الأجور الدورية، واهتلاكات الأصول، ومبالغ الإيجارات، فضلاً عن بعض العناصر الخارجة عن سلطة إدارة المؤسسة كالضرائب العقارية، وتسمى اصطلاحاً بالتكاليف³

3- التكاليف الكلية: تمثل مجموع النوعين السابقين (التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة).

¹ محمد الفيومي محمد، أصول محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث الأزاريطة، مطبعة الانتصار لطباعة الأوفست، 1999، ص13.

² عبد المقصود محمد دبيان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص99.

³ أحمد محمد نور، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص63.

المبحث الثالث: ماهية محاسبة التكاليف في القطاع الصحي

لقد أثقلت التكاليف بمختلف أنواعها المؤسسات الإستشفائية وأصبح معدل نمو النفقات الصحية أكبر من معدل نمو الدخل المحلي في الكثير من الدول، الأمر الذي دفع بهذه الأخيرة للإهتمام بإقتصاد الصحة عموماً و محاسبة التكاليف الإستشفائية تحديداً.

في هذا الصدد سنحاول من خلال هذا المبحث ان نحدد مفهوم محاسبة التكاليف الإستشفائية كما سنتطرق الى خصائص الأنشطة الإستشفائية و كذا اهمية محاسبة التكاليف في المؤسسة الصحية.

المطلب الأول: تعريف محاسبة التكاليف الإستشفائية

لقد أعطيت العديد من التعاريف لمحاسبة التكاليف الإستشفائية، إذ عرفها المجلس المحاسبي الفرنسي حسب الهدف منها أي (تهدف المحاسبة التحليلية الإستشفائية الى إظهار العناصر المكونة للتكاليف والنتائج التي تمثل أهمية بالغة لإدارة المؤسسات الإستشفائية).

كما عرفت على أنها (استخدام الحسابات و البيانات المحاسبية والإحصائية التي تعد لجميع مستويات الإدارة لتمكينها من الرقابة على عمليات المؤسسة الإستشفائية وعلى التكاليف في الوقت المناسب)¹

من خلال هاذين التعريفين، يمكن ان نستخلص الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف الإستشفائية وهو قياس النشاط و الرقابة على التكاليف و اتخاذ القرارات. إذ تمكن محاسبة التكاليف الإستشفائية المسيرين داخل المؤسسة بتوفير المعلومات اللازمة التي تسمح بالقياس و الرقابة على أنشطة المستشفى من اجل الحد من الإنفاق المبالغ فيه، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة وفقاً للخطط و البرامج المعدة مسبقاً. اما المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1982 فعرف محاسبة التكاليف الاستشفائية على أنها (أداة لتحليل التكاليف لمختلف الوظائف في المؤسسة الاستشفائية وتسمح بتفسير النتائج المتحصل عليها من المحاسبة العامة وإعداد تنبؤات خاصة بالتكاليف والإيرادات) (التكاليف المعدة مسبقاً، التكاليف المعيارية، موازنات الاستغلال). وفي النهاية يمكننا القول ان محاسبة التكاليف الإستشفائية هي نظام محاسبي يقوم على قياس التكاليف الإستشفائية و الرقابة عليها، وتوفير المعلومات التي تمكن الإدارة من اتخاذ القرارات.

¹ خيرت ضيف، الميزانيات التقديرية، دار النهضة للطباعة والنشر، بيروت، 1980، ص4.

المطلب الثاني: خصائص الأنشطة الإستشفائية

لا تتبع الخدمة الصحية عن الخصائص العامة للخدمات كما تتفرد بخصائص مميزة لها ترجع الى طبيعتها، حيث تتمثل في:

1. **عدم ملموسية الخدمة الصحية:** فهي ليست لها كيان مادي.¹
2. **عدم الانفصال بين وقت الإنتاج و وقت الإستهلاك (التلازمية):** فيتم ذلك في وقت واحد فالخدمة الصحية ليس منتج يركب و يخزن ثم يباع.²
3. **عدم تجانس الخدمات الصحية (التباين):** تتسم الخدمات الصحية بالتغير و التقلب الذي يصعب تحديد مستوى جودتها.³
4. **عدم قابلية الخدمات الصحية للتخزين (التلاشي):** لا يمكن تخزينها بهدف البيع او تخزين لاستخدام لاحق حيث يتم استهلاكها بمجرد انتاجها.⁴
5. **تذبذب الطلب:** يتميز الطلب على الخدمات الصحية بالتذبذب وعدم الاستقرار حيث يختلف من يوم الى آخر من ساعة الى أخرى.⁵

المطلب الثالث: اهمية محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية

وتتمثل أهمية محاسبة التكاليف في المؤسسة الصحية فيما يلي⁶

يعد من الضروري تطبيق أسس ومفاهيم محاسبة التكاليف في اطار النظام المحاسبي الشامل للمستشفيات حيث يساعد ذلك على قياس تكلفة كل قسم على حدى الأمر الذي يساعد على تحديد تكلفة وحدة الخدمة المقدمة بالإضافة الى توفير المعلومات التكاليفية اللازمة لكافة المستويات الإدارية المسؤولة بالمستشفى بالشكل الملائم وفي التوقيت المناسب لمساعدتها في أداء مهامها من تخطيط ورقابة وتقييم أداء .

فالمحاسبة العمومية او الحكومية التي تطبق في بعض الدول لا تسمح بتوفير المعلومات والبيانات الكافية للتخطيط والرقابة على أنشطة المستشفى، حيث يتلخص دور الإدارة الإستشفائية في تطبيق الموازنة حسب الموارد المتعهد بها.

كما أن محاسبة التكاليف تساعد في ضبط الموارد المقدمة للقطاع الصحي من طرف الدولة.

¹ محمد صالح المؤذن، مبادئ التسويق، مكتبة الثقافة، الأردن، 1999، ص217.

² ريشار اوزجان، الأساليب الكمية في إدارة الرعاية الصحية، ترجمة عبد المحسن حيدر، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2008، ص30.

³ ردينة عثمان يوسف، التسويق الصحي والإجتماعي، دار المناهج، الاردن، 2008، ص101.

⁴ زكي خليل المساعد، تسويق الخدمات و تطبيقاته، دار المناهج، الأردن، 2003، ص 53.

⁵ إياد عبد الفتاح النصور، أسس تسويق الخدمات السياحية العلاجية، دار صفاء، الاردن، 2008، ص57.

⁶ راضي محمد سامي، المحاسبة عن المستشفيات والوحدات العلاجية، الدار الجامعية الإبراهيمية، جامعة طانطا، 2007 ص 137.

خلاصة الفصل:

تطرقنا من خلال هذا الفصل الى مفهوم التكاليف و تصنيفها و الذي من خلاله تم التوصل الى ان محاسبة التكاليف هي نوع من المحاسبة التي تهتم بتحديد الوحدات المنتجة و الرقابة على عناصر الإنتاج بهدف التخطيط ورسم السياسات مما جعل لها دور فعال في خدمة اهداف المؤسسة المسطرة. كما تم التطرق الى التكاليف الإستشفائية حيث خلصت الدراسة الى أن التحكم في هذه الأخيرة ضروري لضمان استدامة الخدمات الصحية فالقدرة على تحديد التكاليف الفعلية لكل خدمة إستشفائية يساعد على تحسين جودة الرعاية الصحية وتوجيه الموارد نحو المجالات الأكثر احتياجا وتقليل الهدر المالي.

A decorative border with intricate floral and scrollwork patterns, framing the central text. The border is composed of four corner pieces that meet at the center, each featuring a complex design of leaves, scrolls, and small flowers.

الفصل الثاني:

الإطار النظري لنظام الرقابة

الداخلية

تمهيد:

نظام الرقابة الداخلية في القطاع الصحي هو مجموعة من السياسات و الإجراءات التي تهدف الى التأكد من ان جميع العمليات و الأنشطة التي تتم داخل المؤسسة الصحية تنفذ بشكل صحيح وفعال. هذا النظام يعتبر أداة اساسية لضمان الكفاءة والشفافية، ويعمل على حماية الموارد المالية والطبية و البشرية من المخاطر مثل التلاعب او الهدر. من خلال نظام الرقابة الداخلية يتم مراقبة سير في المستشفيات و العيادات للتأكد من تقديم الخدمات الصحية بجودة عالية ووفقا للمعايير الصحية العالمية، كما أن النظام لا يقتصر فقط على الجانب المالي، بل يشمل ايضا التأكد من التزام الموظفين بالإجراءات المعتمدة في كل جانب من جوانب العمل الطبي و الإداري. كما ان الرقابة تساعد على الكشف المبكر على الاخطاء و المشاكل المحتملة الوقوع، مما يعزز القدرة على اتخاذ القرارات الصحيحة قبل التناقم.

ومن اجل الفهم الجيد للموضوع قمنا بتقسيم الفصل بالشكل التالي:

- المبحث الاول: ماهية نظام الرقابة الداخلية
- المبحث الثاني: دور محاسبة التكاليف في نظام الرقابة الداخلية

المبحث الأول: ماهية نظام الرقابة الداخلية

يعد نظام الرقابة الداخلية احد الذرائع الذي يعتمد عليها في الكثير من الأعمال و القرارات المصيرية للمؤسسة لكونها دليل هام على النجاح، فغالبا مايعتمد المراجع بدرجة كبيرة على نظام الرقابة الداخلية لاختبار النتائج و التأكد من ارصدة المؤسسة، نظرا لارتفاع تكلفة إجراءات الاختبارات الأساسية للمراجعة، اي ان طبيعة نظام الرقابة الداخلية هي التي تحدد اسلوب المراجع في عملية التدقيق التي يقوم بها. وعلى هذا سنقوم من خلال هذا المبحث بتقديم مفهوم لنظام الرقابة الداخلية و اهداف الرقابة الداخلية، وكذا مكونات و مقومات هذا النظام وفي الاخير معايير فعالية نظام الرقابة الداخلية.

المطلب الأول: عموميات حول نظام الرقابة الداخلية

أولا تعريف نظام الرقابة الداخلية:

للرقابة الداخلية عدة تعريفات ومفاهيم حديثة و معاصرة نعرض منها ما يلي:

1_تعريف لجنة الهيئات الراعية (Committee of Sponsoring Organization - COSO): هي عملية يقوم بها مجلس الإدارة والهيئة الإدارية وغيرهم من الأفراد ويتم تصميمها لتقديم تأكيد معقول حول تحقق المؤسسة لأهدافها المتعلقة بالعمليات التشغيلية وحماية الأصول من الضياع وإعداد التقارير الموثوق بها والامتثال للقوانين الموضوعة من قبل الإدارة.¹

2_تعريف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (American Institute of Certified Public Accountants AICPA): هي عملية يتم تنفيذها من خلال خطة تضعها الإدارة وموظفون آخرون والقائمون على الحكم في المؤسسة من أجل توفير تأكيد معقول بتحقيق الأهداف المتعلقة بمصادقية التقارير المالية للشركة، وتتمثل تلك الأهداف بالخطط والسياسات والإجراءات والتصميم التنظيمي والأمن المادي لجميع أجزاء عملية الرقابة الداخلية.²

3_تعريف المجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكد (IAASB): عرف نظام الرقابة الداخلية من خلال المعيار الدولي للتدقيق (ISA 315) المراجع سنة 2019 على أنه نظام يصممه وينفذه ويحافظ عليه المكلفون بالحوكمة والإدارة وغيرهم من الموظفين، لتوفير تأكيد معقول عن تحقيق أهداف المنشأة فيما يتعلق بإمكانية الاعتماد على التقرير المالي، وكفاءة وفاعلية العمليات، والالتزام بالأنظمة واللوائح المنطبقة.³

¹السمرائي محمد حامد مجيد، أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية دراسة تحليلية على شركات صناعة الأدوية الأردنية المدرجة فيبورصة عمان، رسالة مقدمة لإستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2016، ص16.

²المرجع السابق، ص16_17.

³ المجلس الدولي لمعايير التدقيق: المعيار الدولي للتدقيق 315، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين: 2012، ص6.

4_ المعهد الفرنسي للمراجعة والرقابة الداخلية (IFACI): عرفت الرقابة الداخلية على أنها "نظام في المؤسسة محدد ومعرف ويضع تحت تصرفه مجموعة من المسؤوليات، وهو يشمل مجموعة من الموارد والسلوكيات والإجراءات والأعمال التي تتناسب مع خصائص كل مؤسسة، كما أنه يساهم في السيطرة على أنشطتها بفعالية، ويضمن كفاءة استخدام الموارد المتاحة من جهة ويمكنها من الأخذ في الحسبان وبطريقة مناسبة كافة المخاطر المؤثرة عليها بما فيها التشغيلية والمالية من جهة أخرى".¹

كما صدرت عدة تعريفات لمفهوم الرقابة الداخلية من عدة باحثين منها:

_"الرقابة الداخلية وظيفة تقييمية مشتتة تنشأ داخل التنظيم المعين بغرض فحص وتقييم الأنشطة التي يقوم بها هذا التنظيم".²

_"هي الخطوات التي تقوم باتخاذها منشأة الأعمال لمنع الغش بواسطة موظفي المنشأة، وفي الحقيقة، فإن هذه الأمور تعد جزءا من الرقابة الداخلية، وفي المعنى الواسع نظام الرقابة الداخلية يحتوي على السياسات والإجراءات التي تنشأ من أجل توفير تأكيد معقول بأنه سوف يتم تحقيق أهداف المنظمة، ويعني مفهوم التأكيد المعقول أنه لا يوجد هيكل متكامل وأن تكلفة الرقابة الداخلية لمنشأة ينبغي ألا تتجاوز المنافع المتوقعة منه".³

ثانياً عناصر نظام الرقابة الداخلية:

نتيجة لاختلاف الزاوية التي يُنظر منها إلى نظام الرقابة الداخلية، يمكن تحديد أهم العناصر التي يتضمنها هذا النظام فيما يلي:⁴

أ- نظام الرقابة المحاسبية:

يهدف هذا النظام إلى ضمان الدقة المحاسبية للمعلومات ومدى الاعتماد عليها. وتعتمد هذه الرقابة على الاستخدام الأمثل للحاسب الآلي، واتباع طريقة القيد المزدوج، وحفظ حسابات المراقبة الإجمالية، وتجهيز موازين المراجعة الدورية، وإجراء التدقيق الدوري.

كما يتم تحقيق هذا النوع من الرقابة عن طريق الجوانب التالية:

_وضع نظام متكامل وملائم لعمليات المؤسسة.

¹ رباح بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة عينة من المراجعين الداخليين، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التدبير تخصص محاسبة، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2015، ص4.

² نعمة كاظم حسين، أحمد محسن حسن، دور الرقابة الداخلية في حماية أصول وأموال المنظمة دراسة تطبيقية، جامعة بابل، العدد 2008، 3، ص900.

³ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات قطاع عام خاص ومصاريف مبادئ_التجارب_المتطلبات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008-2007، ص229.

⁴ عاشوش عائدة ولقصور مريم، دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التدبير جامعة منتوري، قسنطينة، 2011، ص12.

وضع نظام محاسبي متكامل وسليم يتفق مع طبيعة نشاط المؤسسة.

وضع نظام سليم لجرد الأصول وفقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها.

وضع نظام لمراقبة وحماية المؤسسة وأصولها وممتلكاتها.

وضع نظام لإعداد موازين المراجعة بشكل دوري (شهرياً على سبيل المثال) للتحقق من دقة البيانات والمعلومات المالية المسجلة خلال الفترة.

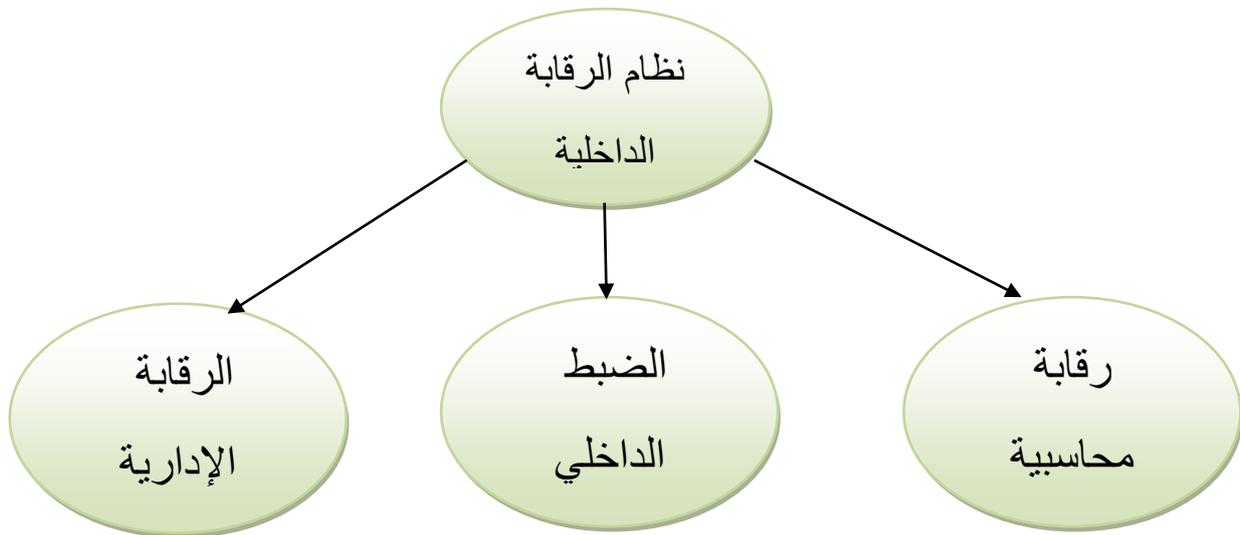
ب- نظام الرقابة الإدارية:

يشمل هذا النظام الخطة التنظيمية، ووسائل التنسيق، والإجراءات الهادفة التي تستخدمها المؤسسة لتحقيق أكبر قدر ممكن من الكفاءة الإنتاجية، مع تشجيع الالتزام بالسياسات والقرارات الإدارية. ويعتمد في سبيل تحقيق أهدافه على وسائل متعددة مثل: الكشوفات الإحصائية، وتقارير الأداء، والرقابة على الجودة، والموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية، واستخدام الخرائط والرسوم البيانية، بالإضافة إلى برامج التدريب.¹

ج- الضبط الداخلي:

يُعتبر الضبط الداخلي من مسؤوليات المراجع الخارجي، وهو يمثل الرقابة على العمليات اليومية للمؤسسة، حيث يخضع عمل أي موظف لمراجعة موظف آخر. كما يعتمد على تحديد المسؤوليات، مما يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء والاختلاسات. والشكل التالي يوضح عناصر نظام الرقابة الداخلية:

الشكل رقم(2): عناصر نظام الرقابة الداخلية



المصدر: إعداد الطالبتين إعتامدا على الدراسات السابقة.

ثالثاً: أهداف نظام الرقابة الداخلية:

¹المرجع السابق، ص13.

لنظام الرقابة الداخلية العديد من الأهداف المراد تحقيقها، وتتمثل في:¹

أ- **حماية أصول المؤسسة:** تتخذ حماية أصول المؤسسة أساليب متعددة تدور جميعها حول توفير الحماية التامة لأصول المؤسسة من السرقة أو الإسراف. ويمكن أن تتحقق هذه الحماية عن طريق ما يلي:
_ الوقاية من الأخطاء المتعمدة: وهي كل التجاوزات الناتجة عن معالجة العمليات المحاسبية بقصد التحريف في بند معين.

_ الوقاية من الأخطاء غير المتعمدة: وهي تنتج عن التطبيق الخاطئ للمبادئ والطرق والأساليب المحاسبية أو الجهل بها من طرف العاملين في المجال المحاسبي.
_ المحافظة على الأصول من كل أنواع الغش: بمعنى حماية أصول المؤسسة من التصرفات غير الشرعية بصفة عامة، والتي يتم ارتكابها مع العلم بعدم شرعيتها.

ب- **ضمان صحة ودقة المعلومات:** يهدف هذا العنصر إلى تعزيز مصداقية المعلومات وزيادة الثقة بها، وبالتالي تعزيز الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات. فكلما كانت المعلومات المحاسبية الواردة في القوائم المالية ذات جودة عالية، زادت الثقة بها.²

ج- **تشجيع العمل بكفاءة:** تساهم آليات نظام الرقابة الداخلية المختلفة في ضمان الاستخدام الأمثل والكفاء لموارد المؤسسة. وينتج عن ذلك تحقيق فعالية في نشاطها من خلال التحكم في التكاليف وتقليلها إلى أدنى حد ممكن. ومع ذلك، فإن نظام الرقابة الداخلية لا يقتصر على توفير بعض الضمانات للإدارة، بل يؤدي أيضًا إلى تحسين مردودية المؤسسة.³

د- **احترام التعليمات والالتزام بالسياسات الإدارية:** تتحقق أهداف المؤسسة من خلال القوانين واللوائح التي تضعها لتغطية كافة جوانب عملها. وتصدر الإدارة بناءً على ذلك قوانين ولوائح، سواء كانت مكتوبة أو شفوية، وتوجهها إلى تنفيذ العمليات على جميع المستويات. وتحدد هذه القوانين واللوائح ما يلي:

_ المستويات الإدارية المختلفة في المؤسسة.

_ خطوط السلطة في هذه المستويات.

_ حقوق وواجبات كل فرد من العاملين داخل المؤسسة.

¹ بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تقسيم المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليات المخزون داخل المؤسسة، كلية العلوم

الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، رسالة ماجستير جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011، ص 92_93.

² بوطرة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، جامعة لمسيلا، 2006، ص 20.

³ زكرياء قلالة، دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة

بسكرة، 2013، ص 77.

المطلب الثاني: مكونات و مقومات نظام الرقابة الداخلية

يتطلب تصميم أي نظام للرقابة الداخلية مراعاة خمسة مكونات أساسية، لا بد من الاهتمام بها لضمان تحقيق الأهداف الرقابية.

أولاً: مكونات نظام الرقابة الداخلية

قسمت لجنة COSO مكونات الرقابة الداخلية إلى خمسة مكونات أساسية، تتمثل في¹:

1_ بيئة الرقابة:

تمثل البيئة الرقابية الإطار العام للمنشأة وعناصر الرقابة الأخرى، ولها تأثير كبير على شعور ووعي الموظفين بأهمية الرقابة. وهي تضم مجموعة من العوامل الهامة، من بينها:

_ سلامة واستقامة القيم الأخلاقية: مدى التزام الإدارة والموظفين بالقيم الأخلاقية والسلوك المهني.

_ مشاركة أعضاء مجلس الإدارة ولجان المراجعة: مدى استقلالية وموضوعية مجلس الإدارة ولجنة المراجعة في الإشراف على نظام الرقابة الداخلية.

_ فلسفة الإدارة ونمط عملها: تعكس نظرة الإدارة تجاه نظم المعلومات، وإدارة الأفراد، والمخاطر، وغيرها.

_ الهيكل التنظيمي للمنشأة: يحدد الإطار الذي تستخدمه الإدارة لتخطيط ورقابة العمليات بهدف تحقيق الأهداف.

_ أسلوب الإدارة في تحديد السلطة والمسؤولية: كيفية تفويض السلطات وتحديد المسؤوليات داخل المنشأة.

ب_ تقييم المخاطر:

تواجه أي مؤسسة العديد من المخاطر أثناء ممارسة نشاطها، ولذلك يستلزم تحديد وتحليل هذه المخاطر من حيث تحديد المخاطر المتعلقة بتحقيق أهداف المؤسسة ومحاولة تقليلها وفقاً للخطوات التالية:

1- **تحديد الأهداف:** يعتبر خطوة أساسية لتقدير وتقييم المخاطر، حيث يجب أولاً تحديد الأهداف بوضوح لتقييم المخاطر التي قد تعيق تحقيقها.

2- **تحديد الخطر واحتمال حدوثه:** قد ينشأ الخطر بسبب عوامل خارجية مثل: ظروف المنافسة وظهور تشريعات جديدة تتطلب تغييراً في أنشطتها وسياساتها واستراتيجيتها. وقد ينشأ أيضاً بسبب عوامل داخلية مثل: حدوث خلل في عمليات التشغيل وعدم كفاءة مجلس الإدارة.

3- **مواجهة الخطر:** يتم ذلك بعد تحديد المخاطر الداخلية والخارجية، وينبغي اتخاذ الإجراءات المناسبة لمواجهة تلك المخاطر والسيطرة عليها.

¹ عاشوش عابدة و لقصير مريم، مرجع سبق ذكره، ص15.

ج_ الأنشطة الرقابية:

تشمل مجموعة من الإجراءات التي تساعد في تحقيق فعالية بقية مكونات الرقابة الأخرى، ومن أهمها¹:

1_مراجعة وتقييم الأداء: بمعنى تقييم أداء الموظفين في مختلف المواقع التنظيمية.

2_معالجة البيانات: يعني وجود إجراءات لضبط العمليات المختلفة ومعالجتها بطريقة مناسبة ودقيقة.

3_إجراءات الرقابة المادية: وتتمثل في مجموعة الإجراءات التي تساعد في توفير الحماية المادية والإلكترونية لأصول المؤسسة.

4_فصل المهام: يعني الفصل بين مهام متضاربة بحيث لا يسمح لشخص واحد بالقيام بمهام تمكنه من القيام بعمليات السرقة والتلاعب وإساءة استخدام أصول المؤسسة.

5_التفويض: ويعني تحديد متطلبات خاصة بتفويض مختلف الأعمال إلى أشخاص محددين مع تحديد صلاحياتهم ومسؤولياتهم.

د_ المعلومات والاتصال:

يهتم هذا المكون بتحديد المعلومات الملائمة والشفافة اللازمة لتحقيق أهداف المؤسسة، والحصول عليها ومعالجتها وإيصالها إلى مختلف المستويات التسييرية في المؤسسة. ويتم ذلك عن طريق قنوات اتصال مفتوحة تسمح بتدفق تلك المعلومات وإعداد التقارير لإبداء الرأي حول كل نشاط².

و توجد عدة معايير لتقييم الإعلام والاتصال داخل المؤسسة هي:

1_هل تصل المعلومات في الوقت المناسب؟

2_هل المعلومات المتحصل عليها تمكن المسيرين من تقييم أداء المؤسسة؟

3_هل يتم توضيح مهام المسؤولين بشكل جيد؟

4_هل توجد أدوات تندر أو تنبه وجود أمور غير موافق عليها³؟

¹ تامر توفيق عبد اللع عوض، العلاقة بين عناصر الرقابة الداخلية و جودة الخدمات المصرفية، رسالة ماجستير كلية التجارة الجتمعة الاسلامية، غزة، 2012، ص33-35.

² عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم أداء الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير كلية علوم التسيير و العلوم الاقتصادية، جامعة 20 اوت 1955، سكيكدة، 2007، ص66-76.

³ نورة بضياف، دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2016، ص8.

هـ_ المتابعة والتقييم:

يهتم هذا المكون بالمتابعة المستمرة والتقييم الدوري لمختلف مكونات نظام الرقابة الداخلية، وتحديد مدى الالتزام بتنفيذ الرقابة، وتحديد إمكانية تعديلها بما يتلاءم وتغير الظروف المحيطة. ويُدرج معيار COSO مكونات الرقابة الداخلية في هرم مكون من 5 درجات¹.

الشكل رقم(3): هرم الرقابة الداخلية حسب معيار COSO



المصدر: P82; 2010; Tout la fonction management ; Christineharache ; Biuno Bachy

ثانياً: مقومات نظام الرقابة الداخلية

تُعتبر مقومات الرقابة الداخلية بمثابة الأعمدة الأساسية التي يقوم عليها أي مبنى. فكلما كانت هذه الأعمدة قوية ومنتينة، انعكس ذلك إيجاباً على قوة وفعالية نظام الرقابة الداخلية، والعكس صحيح. لذلك، سنتناول مقومات هذا النظام بالتفصيل في النقاط التالية²:

1. هيكل تنظيمي كفاء: يضمن توزيع المسؤوليات والسلطات بشكل واضح وفعال.
2. سياسات وإجراءات لحماية الأصول: تهدف إلى الحفاظ على ممتلكات المنظمة من الضياع أو التلف أو الاستخدام غير المصرح به.

¹ Biuno Bachy ; Christineharache ; Tout la fonction management ; édition2010 ; P82.

² علي شيتور، مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية و علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2013، ص17.

3. إجراءات للتحقق من صحة ودقة البيانات والتقارير المحاسبية: تضمن موثوقية المعلومات المالية المستخدمة في اتخاذ القرارات.
4. إجراءات لزيادة الكفاءة وتشجيع الالتزام بالسياسات الموضوعية: تعمل على تحسين الأداء التشغيلي وتعزيز الالتزام بالقواعد والإجراءات.
5. نظام محاسبي كفاء وفعال: يوفر معلومات مالية دقيقة وفي الوقت المناسب.
6. حسن اختيار العاملين وتدريبهم وتقييم أدائهم: يضمن وجود كفاءات مؤهلة وقادرة على تنفيذ المهام بفعالية.
7. وجود قسم أو إدارة للمراجعة الداخلية: يمثل جهة مستقلة تقوم بتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية وتقديم التوصيات للتحسين.
8. الاعتماد على البرامج المحاسبية الآلية المتكاملة: يساهم في زيادة دقة وسرعة معالجة البيانات وتوفير معلومات متكاملة¹.

المطلب الثالث: معايير فعالية نظام الرقابة الداخلية

لكي يكون نظام الرقابة الداخلية ذو فعالية يجب ان يحتوي على معايير و التي تتمثل في²:

أولاً: ضرورة فهم وإدراك الإدارة لهدف نظام الرقابة الداخلية

يجب على الإدارة أن تكون على دراية تامة بالهدف من إنشاء هيكل فعال لنظام الرقابة الداخلية، والذي يتمثل في ضمان إعداد تقارير مالية تتسم بالمصداقية والجدارة بالثقة والاعتماد عليها. وتأتي هذه المسؤولية على عاتق الإدارة بصفقتها الطرف الأول والأخير المسؤول عن تصميم وتشغيل هذا النظام.

ثانياً: تكامل مكونات وأجزاء نظام الرقابة الداخلية

كما أشرنا سابقاً، يتألف نظام الرقابة الداخلية من خمسة أجزاء أو مكونات رئيسية وهي: بيئة الرقابة، تقييم المخاطر، أنشطة الرقابة، المعلومات والاتصال، والمتابعة. لذا، يجب أن تكون الإدارة قادرة على تصميم وتشغيل النظام بكافة أجزائه ومكوناته بصورة متكاملة. بالتأكيد، إليك إعادة صياغة للنص مع الحفاظ على المضمون وتصحيح الأخطاء اللغوية:

ثالثاً: فعالية كل جزء من أجزاء نظام الرقابة الداخلية

وضعت لجنة حماية المنظمات (COSO) نموذجاً لتحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية، وذلك من خلال تعزيز كفاءة العناصر المكونة لهذا النظام، والتي تتمثل فيما يلي:

¹ عبد الوهاب أحمد وعبد الله مسعود عياش، دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي، مجلة جامعة الناصر، العدد الرابع، يوليو-ديسمبر 2014.
² وجداني علي أحمد، دور الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010، ص35.

معيار فعالية بيئة الرقابة: تعتمد فعاليتها على سياسات مجلس إدارة الشركة ومدى إيمانهم بأهمية وجود هيكل فعال للرقابة الداخلية للمؤسسة.

معيار فعالية تقييم المخاطر: يتعلق بتقييم المخاطر المرتبطة بإعداد القوائم المالية بكفاءة واتخاذ الإجراءات الضرورية للتغلب على الأسباب التي تؤدي إلى نشوء تلك المخاطر.

معيار فعالية أنشطة الرقابة: تشمل الأنشطة المتعلقة بتقييم الأداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة.

معيار فعالية نظام المعلومات والاتصال: يجب أن تمتلك الشركة نظاماً فعالاً للمعلومات والاتصال المحاسبي، يقوم بإيصال المعلومات الملائمة لجميع المستويات داخل الشركة لضمان تحقيق أهدافها.

معيار فعالية المتابعة والتقييم المستمر لمكونات نظام الرقابة الداخلية: تؤدي عملية المتابعة والتقييم المستمر والفعال لمختلف مكونات وأجزاء هيكل الرقابة الداخلية إلى تحقيق الكفاءة والفعالية في نظام الرقابة¹.

رابعاً: مدى استخدام تكنولوجيا المعلومات والاستفادة منها

يتطلب تصميم وتشغيل نظام الرقابة الداخلية الاستخدام الأمثل والاستفادة القصوى من تكنولوجيا المعلومات. ويتضمن ذلك أمثلة مثل التسجيل الآلي للعمليات، والتحقق الآلي من دقة التشغيل، وتحقيق الرقابة على جميع العمليات من خلال الحاسوب الآلي، بالإضافة إلى الاعتماد على مصادر المعلومات الداخلية والخارجية المتنوعة.

خامساً: كفاءة إدارة المراجعة الداخلية

لا شك في أهمية وجود إدارة مستقلة وذات كفاءة عالية للمراجعة الداخلية في المؤسسة، بما لديها من مؤهلات مناسبة تجعلها أداة فاعلة لتقييم نظام الرقابة الداخلية. ويساهم ذلك في تحقيق الفعالية في تصميم وتشغيل ومتابعة نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة، خاصة إذا كانت هذه الإدارة مستقلة في الهيكل التنظيمي وتتبع مباشرة لمجلس الإدارة. فهي تلعب دوراً حيوياً في مساعدة الإدارة على تقييم مدى فعالية نظامها الرقابي، وتُعد من أهم المعايير التي تعمل على تحسين فعالية نظام الرقابة الداخلية².

¹ الغول سناء، دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، ورقلة، 2014، ص5.

² براهيم بلال، مرجع سبق ذكره، ص38.

المبحث الثاني: دور محاسبة التكاليف في نظام الرقابة الداخلية

سنقدم في هذا المبحث مفهوم الرقابة على التكاليف و أهميتها و اهدافها، كما سنتطرق الى مفهوم الرقابة على التكاليف الإستشفائية، أساليب الرقابة على التكاليف ومزايا الرقابة على التكاليف.

المطلب الأول: مفهوم الرقابة على التكاليف

تعتبر عملية الرقابة على التكاليف جزءا رئيسيا من وظيفة الرقابة الإدارية بالمؤسسات، وتعتبر الرقابة على التكاليف من اهم جوانب نظام الرقابة الشامل في اي مشروع، سواء كان صناعيا او خدميا او تجاريا. عرفت الرقابة على التكاليف على أنها " نظام لضبط التكلفة الفعلية لتشغيل المؤسسة عند وجود نظام فعال لمحاسبة التكاليف في المؤسسة"، يتضح مما سبق أن فعالية الرقابة على التكاليف تتوقف على فعالية نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة¹، تعتبر الرقابة على التكاليف أحد الوسائل الهامة في المؤسسات لتحقيق مجموعة من الأهداف والتي تتمثل في الآتي:

- _ الحد من و إزالة الضياع و الإسراف في إستخدام الموارد المادية و البشرية المتاحة بالمشروع.
- _ العمل على خلق روح الإبتكار و التجديد لدى الأفراد العاملين بالمؤسسة.
- _ إيجاد نظام لحوافز العاملين مرتبطا بنظام الرقابة على التكاليف.
- _ تحقيق سيطرة الإدارة على العوامل التي تؤدي الى زيادة او تخفيض معدلات التكاليف بها.
- _ إجراء الدراسات التشخيصية المستمرة على التكاليف بالمؤسسة.

المطلب الثاني: أساليب الرقابة على التكاليف

يُعد تحديد الأسلوب الملائم لتحقيق الرقابة على التكاليف من أهم المشكلات التي تواجهها المنشآت بمستوياتها الإدارية المختلفة. ويمكن تحديد أهم أساليب الرقابة على التكاليف فيما يلي²:

1. أسلوب المقارنة التاريخية: يقوم هذا الأسلوب على مقارنة تكاليف الفترة الحالية بتكاليف الفترة الماضية، وقد تكون المقارنة على أساس متوسط عدة فترات ماضية بدلاً من الاعتماد على فترة واحدة.
2. الأساليب الفنية (الهندسية): هي مجموعة الأساليب التي وضعها المهندسون وتهدف في نتائجها إلى محو الإسراف والضياع وتحفيز العمال على زيادة الإنتاجية. ومن أهم الأساليب الفنية التي تحقق الرقابة على التكاليف أسلوب الرقابة على عنصر العمل وأسلوب الرقابة على عنصر المواد.

¹ محمد البشير إبراهيم أحمد، أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في الرقابة على التكاليف، دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الحكومية، مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبية، العدد 01، 2019، ص 100.

² مصطفى يوسف كافي و آخرون، المحاسبة الإدارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، عمان، 2012، ص 30.

3. أسلوب التكاليف التقديرية: كان الهدف من تقدير التكاليف هو الدخول في المناقصات وتقدير الأسعار، لذا أُطلق عليها تكلفة المقاييسات. وقد تم استخدام هذا الأسلوب في الصناعات التي تقوم على الأوامر الإنتاجية. يعتمد هذا الأسلوب على تقدير التكاليف بالاعتماد على بيانات وخبرة التجارب الماضية مع الأخذ في الحسبان التنبؤ بالأحوال المستقبلية، فهو يقوم على وضع مقاييسة للتكاليف قبل الإقدام على التشغيل، بحيث تعبر على وجه التقريب عما يجب أن تكون عليه هذه التكاليف خلال التشغيل.
4. أسلوب التكاليف المعيارية: كان لابد من تطوير الأساليب المستخدمة والبحث عن أسلوب يكون حكماً عادلاً على مدى صحة أرقام التكاليف الفعلية، بحيث يتوافر فيه الدقة والكفاية والفعالية وأن يتناسب مع مبادئ الرقابة. في بداية الأمر، تدخل المهندسون الفنيون في البحث عن معدلات معيارية للأداء، ثم تدخل محاسبو التكاليف بعد ذلك بهدف التوصل إلى معدلات معيارية سليمة تُتخذ كأساس للرقابة بهدف تخفيض التكاليف الفعلية، فظهرت التكاليف المعيارية كأسلوب لتحقيق رقابة أدق في سبيل التوصل إلى الكفاية الإنتاجية. وتعتبر التكاليف المعيارية الأسلوب العلمي للتكاليف المحددة مسبقاً والذي يتيح فرصة تقييم الأداء و الرقابة على التكاليف.
5. أسلوب محاسبة محاسبة المسؤولية: ظهر هذا الأسلوب قديماً، حيث عرف انه "تقوم على فرض رئيسي وهو أن الأفراد لابد وان يخضعوا للمحاسبة عن أداؤهم و أيضاً عن أداء معاونيهم، ويهدف تطبيق ذلك المفهوم إلى تجميع و التقرير عن نتائج التشغيل وفقاً لمراكز المسؤولية"¹.

المطلب الثالث: مزايا الرقابة على عناصر التكاليف

تحقق الرقابة على عناصر التكاليف المزايا التالية²:

- 1_ تمكين الإدارة من تطبيق أسلوب الإدارة بالاستثناء: حيث لا تشغل الإدارة بنفسها بالانحرافات التي لا تستحق الدراسة والتحليل، والتركيز على تلك التي لها تأثير عميق على نجاح أعمال المنشأة واستمرارها.
- 2_ المساهمة في مجال خفض التكلفة: وذلك بدراسة العمليات وتطوير أساليب تنفيذها بما يعمل على تعظيم الفارق بين المدخلات والمخرجات، أو الأنشطة، وبالتالي رفع مستوى الكفاءة.
- 3_ توافق النظام الرقابي مع طبيعة الأنشطة التي تمارسها المنشأة وحجمها: فالنظام الرقابي يختلف عن ذلك النظام الذي يتعامل مع البيع رغم كون النشاطين من الأنشطة التسويقية. كما أن النظام الرقابي الذي يناسب المنشآت الكبرى قد لا يمكن اعتماده للمنشآت الصغرى، حيث تختلف الأنظمة الرقابية بين الإدارات داخل المنشأة أو المنشآت التي تعمل في حقل واحد من حقول الأعمال.

¹ حارس كريم العاني، المحاسبة الإدارية- النظرية و التطبيق، دار الراية للنشر، عمان، 2011، ص45.

² عباس ضياء محي، أثر استخدام التكاليف المعيارية في الرقابة على التكاليف، متطلبات لنيل شهادة البكالوريوس في المحاسبة، جامعة بابل، 2023، ص 18.

4_ ملائمة النظام الرقابي لنظام المنشأة: إذ لا يكفي تطابق الرقابة مع طبيعة الأعمال، بل ملاءمته لنظام المنشأة الذي يمثل الإطار الذي يضم مسؤوليات وصلاحيات الأفراد الذين يقومون بأداء الأعمال والوصول إلى الأهداف.

5_ إيجابية النظام الرقابي: كونه لا يُقصد من وراء رقابة الأداء فرض العقاب. كما أن إيجابية النظام الرقابي تكمن في أن لا تكون الرقابة بعد الانتهاء من تنفيذ الأعمال، أو أثناء التنفيذ، بل تمتد إلى اكتشاف ما سيحدث من أخطاء مستقبلاً لتجنبها واتخاذ ما يلزم لضمان عدم تكرارها إذا وقعت.

6_ قدرة النظام الرقابي على سرعة اكتشاف الانحرافات: إن النظام الرقابي الجيد هو ذلك النظام الذي لديه القدرة على اكتشاف الأخطاء وتلافيها بالسرعة الممكنة، فكلما كان تلافي الأخطاء سريعاً، كلما أمكن إيقاف الخطأ قبل أن يتسع ويتحول إلى مخاطر.

7_ الوضوح والمرونة: الرقابة لا بد أن تكون واضحة وسهلة الإدراك من قبل من سيلتزم بتطبيقها والذين يتأثرون بها، من حيث تفسيرها ومعرفتها وتطبيقها بالصورة الصحيحة.

8_ اقتصادية النظام الرقابي: إذ يجب أن لا يكون النظام الرقابي مصدر تكلفة إضافية، بل تتناسب تكلفته مع طبيعة العمل الذي وُجد من أجله. ففي بعض الأحيان يكون التحكم في النظام الرقابي من الزاوية الاقتصادية أمراً عسيراً، ولكن هناك حالات تبين بوضوح عدم وجود المبرر الاقتصادي لنظام رقابي معين، وأن تتواءم الرقابة مع الموقف المعين، لأن الاقتصاد في الإنفاق على الرقابة مسألة نسبية.

9_ قدرة النظام الرقابي على تصحيح الأخطاء: إذ لا يكفي أن يكون النظام الرقابي قادراً على تحديد الأخطاء والانحرافات، بل تصحيح تلك الأخطاء وتقييمها بما يساعد على رفع الأداء.

10_ تحقيق رقابة ذاتية للمعايير وترشيد الإدارة في اتخاذ قرارات تعديلية: في اللحظة التي تعتبر فيها المعايير بحاجة إلى تعديل مع الظروف الحالية.

خلاصة الفصل:

من خلال ما تناولناه في هذا الفصل يمكننا القول ان نظام الرقابة الداخلية من اهم الوسائل التي تعتمد عليها المؤسسة لضمان تحقيق اهدافها بكفاءة و فعالية، فهي تمثل نظاما متكاملًا من السياسات و الاجراءات التي تضعها الادارة لحماية اصولها، وضمان دقة المعلومات المالية، و الالتزام بالقوانين و التشريعات.

أما فيما يخص الرقابة على التكاليف فهي جزء مهم من الرقابة الداخلية خاصة في المؤسسات الخدمية، حيث تهدف الى ضبط المصروفات و مقارنتها بالتكاليف المخططة، تحليل الانحرافات و اتخاذ الاجراءات التصحيحية، بما يساعد في ترشيد النفقات و تحسين الاداء المالي للمؤسسة.

في الاخير تعتبر الرقابة الداخلية عامة و الرقابة على التكاليف خاصة ادوات ضرورية لتعزيز فعالية النظام المالي و الاداري داخل المؤسسة، وضمان استدامة النشاط و تحقيق الاهداف باقل تكاليف ممكنة.

الفصل الثالث:

تحليل دور محاسبة التكاليف في

دعم فعالية نظام الرقابة الداخلية

دراسة حالة: المؤسسة الإستشفائية

العمومية محمد مداحي

فرجيوَة 2023

تمهيد

بناءً على ما تم إبتعاضه في الإطار النظري، سنحاول في هذا الفصل إسقاط الدراسة على احدالمؤسسات الصحية العمومية متمثلة في المؤسسة الإستشفائية العمومية محمد مداحي_فرجيوة_ 2023 وذلك بإظهار كيفية تطبيق محاسبة التكاليف و دور هذه الأخيرة في تعزيز الرقابة الداخلية كما اننا سنقوم بتحليل بيانات المؤسسة المتعلقة بحساب التكاليف السنوية لسنة 2023، حيث سنتطرق في هذا الفصل الى تقديم عام حول المؤسسة و تحليل واقع تأثير محاسبة التكاليف في الرقابة الداخلية.

وسنعرض في هذا الفصل مبحثين:

- المبحث الأول: تقديم المؤسسة الاستشفائية العمومية محمد مداحي_فرجيوة_
- المبحث الثاني:واقع تطبيق محاسبة التكاليف ودورها في تحسين نظام الرقابة الداخلية للمؤسسة الاستشفائية العمومية محمد مداحي_فرجيوة_ 2023

المبحث الأول: تقديم المؤسسة الإستشفائية العمومية محمد مداحي _ فرجيوَة_

تعد المؤسسة الاستشفائية العمومية ركيزة اساسية في المنظومة الصحية الوطنية، حيث تقوم بدور محوري في تقديم الخدمات الصحية و العلاجية لمختلف فئات المجتمع. ومع تزايد الحاجيات الصحية للسكان و تطور المفاهيم المتعلقة بحق المواطن في العلاج، بات من الضروري تعزيز فعالية هذه المؤسسات و تحسين ادائها لضمان الجودة و الاستمرارية في تقديم الرعاية الصحية. ويهدف هذا المبحث لتقديم نظرة شاملة حول المؤسسة الاستشفائية العمومية من حيث نشئتها، تعريفها و كذا هيكلها التنظيمي لما يسمح بفهم طبيعة دورها الحيوي في النظام الصحي.

المطلب الأول: نبذة تاريخية عن المؤسسة الإستشفائية العمومية محمد مداحي فرجيوَة_

مستشفى محمد مداحي فرجيوَة تم تدشينه ووضعه في الخدمة و استقبال المرضى ابتداء من 01 اكتوبر 1985، وبموجب التقسيم الجديد الذي تم إنشاؤه من طرف وزارة الصحة و السكان و إصلاح المستشفيات في سنة 2007 وفق المرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرخ في 19 ماي 2007، المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية و المؤسسات العمومية للصحة الجوارية و تنظيمها و سيرها.

فإن القطاع الصحي فرجيوَة إنقسم الى 3 مؤسسات صحية هي:

- المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد مداحي فرجيوَة.
- المؤسسة العمومية للصحة الجوارية فرجيوَة.
- المؤسسة العمومية للصحة الجوارية عين البيضاء أحريش.

المطلب الثاني: تعريف المؤسسة الإستشفائية العمومية محمد مداحي فرجيوَة_

تعتبر هذه المؤسسة من اكبر و اهم القطاعات الصحية في ولاية ميلة، وهي عبارة عن مؤسسة عمومية لها طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلال المالي و تتكون من مصالح للتشخيص و العلاج و الاستشفاء.

تتكفل المؤسسة الاستشفائية محمد مداحي فرجيوَة بعدد من السكان يقدر بحوالي 313929 نسمة بكثافة سكانية تعادل 252 نسمة في كلم مربع.

تضم 15 بلدية وهي: (فرجيوَة، يحي بني قشة، وادي النجاء، أحمد راشدي، الرواشد، ترعي باينان، تسالة المطاعي، عمرية آراس، بوحاتم، بوصلاح، عين البيضاء أحريش، العياضبيرباس، تسدان حدادة و مينار زارزة).

وتضم 07 دوائر وهي: (فرجية، عين البيضاء أحرش، تسدان حدادة، بوحاتم، وادي النجاء، الرواشد، ترعي باينان).

تصنيفها:

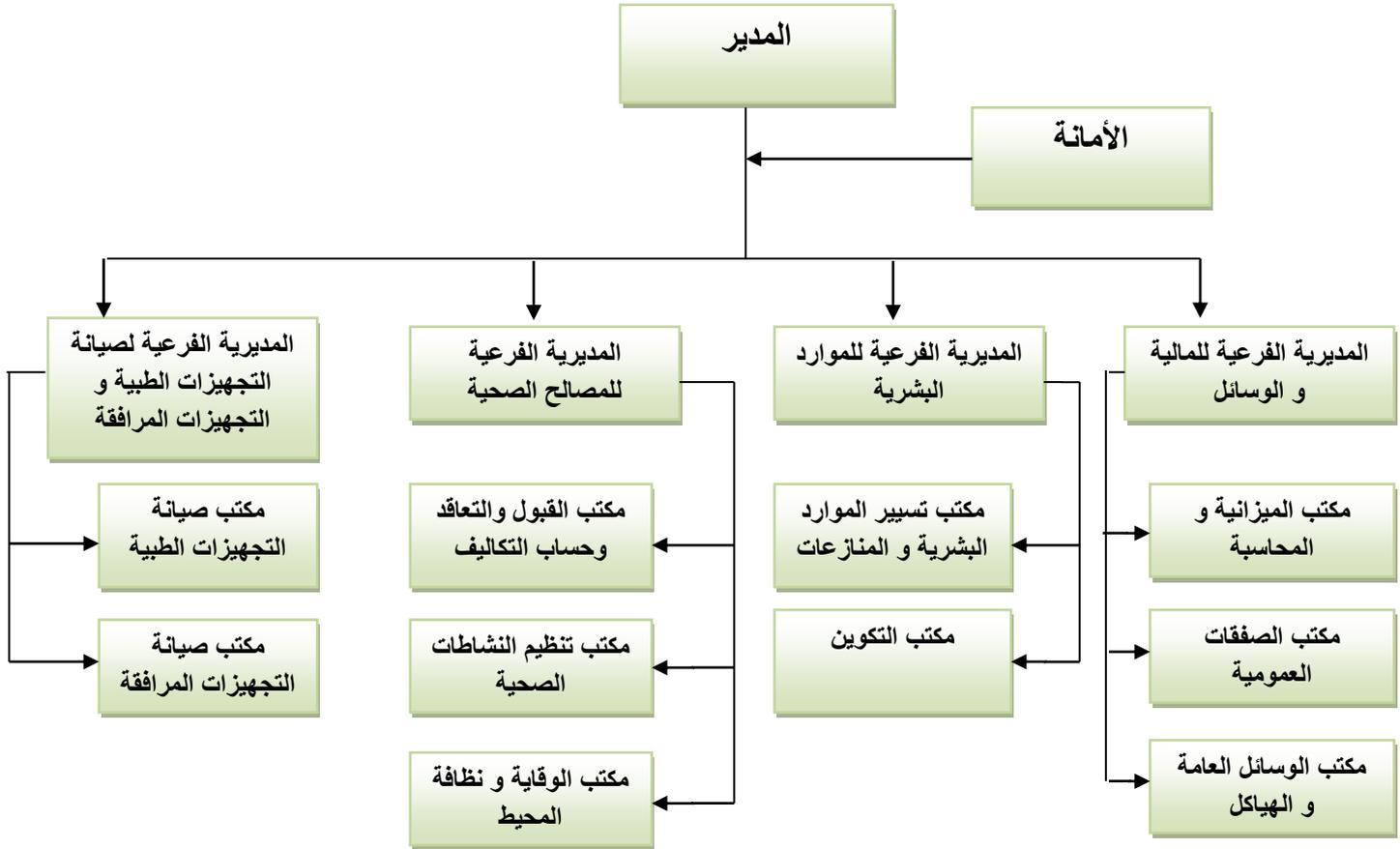
تصنف المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد مداحي وفق المرسوم الوزاري بتاريخ 15 جانفي 2012 صنف (ب) ويستوعب 240 سرير .
 - عدد الأسرة التقنية 240 سرير .
 - عدد الأسرة المنظمة 224 سرير .

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الإستشفائية العمومية محمد مداحي فرجية

وفقا للقرار المشترك بين الوزارات 20 ديسمبر 2009 الذي يحدد التنظيم الداخلي للمستشفيات العامة، المؤسسة تتكون من 4 إدارات فرعية:

- المديرية الفرعية للمالية و الوسائل.
- المديرية الفرعية للموارد البشرية.
- المديرية الفرعية للمصالح الصحية.
- المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات الطبية و التجهيزات المرافقة.

الشكل رقم (04): الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاستشفائية العمومية محمد مداحي فرجوة_



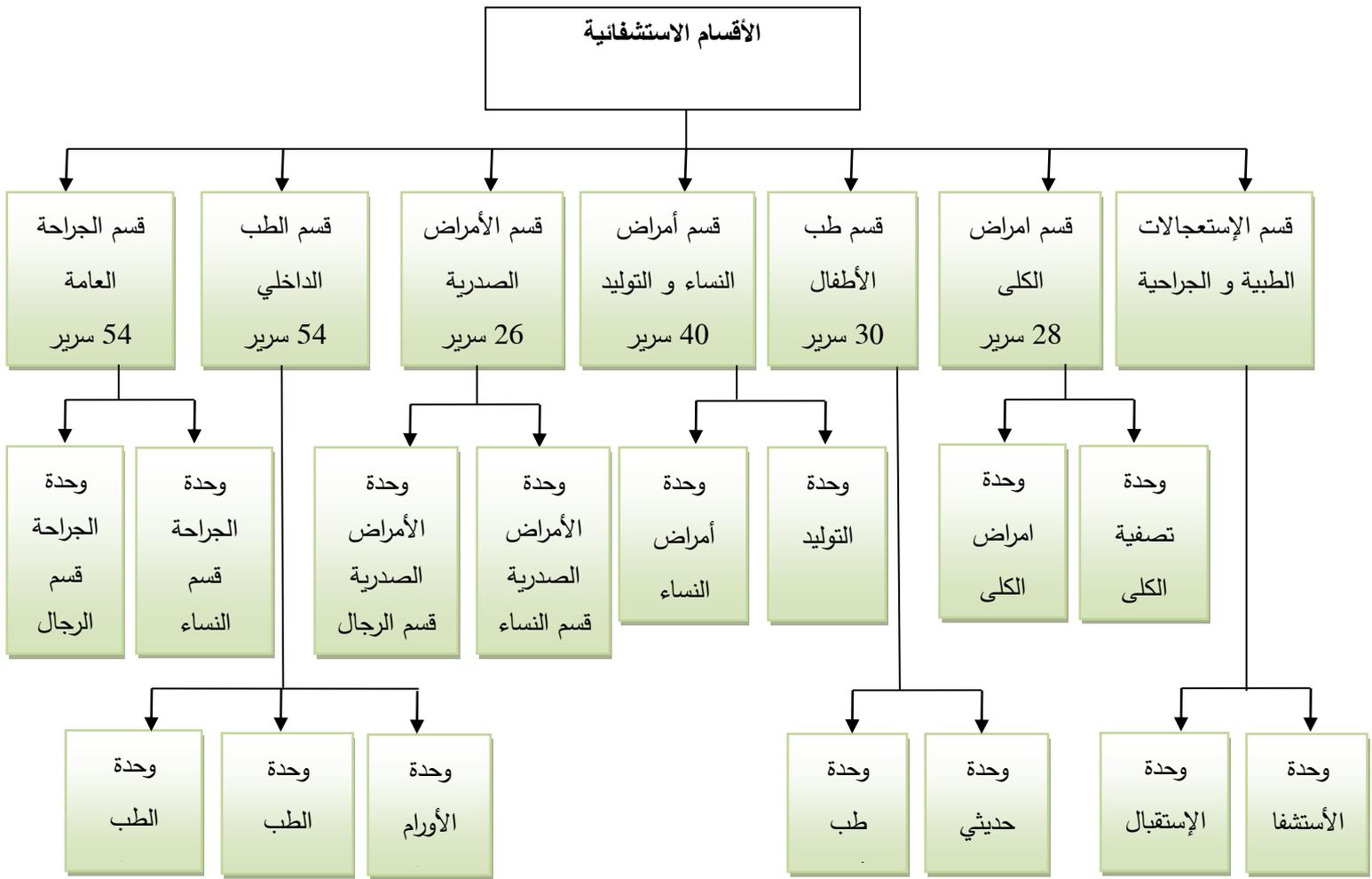
المصدر: المديرية الفرعية للمالية و الوسائل

يظهر الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاستشفائية محمد مداحي فرجوة_ توزيعا وظيفيا دقيقا يعكس تنظيم العمل داخل المؤسسة، و يبرز اعتمادها على تقسيم هرمي واضح يضمن التحكم في مختلف الجوانب الادارية، التقنية و الطبية.

يتربع على قمة الهرم المدير، الذي يشرف مباشرة على الامانة وعلى اربع مديريات فرعية، هي:

- المديرية الفرعية للمصالح الصحية: وتشرف على الجوانب المتعلقة بالقبول، التعاقد، النشاطات الصحية، الوثائق، و التكفل بالمحيط.
- المديرية الفرعية للمالية و الوسائل: وتتولى ادارة الميزانية، الصفقات العمومية، و الوسائل العامة.
- المديرية الفرعية للموارد البشرية: وتعنى بتسيير الموارد البشرية و التكوين.
- المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات الطبية و المرافقة: وهي المسؤولة عن صيانة العتاد الطبي و اللوجستي.

الشكل رقم (05) : الأقسام الاستشفائية للمؤسسة الاستشفائية العمومية محمد مدهي_ فرجيوَة_



المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على بيانات المؤسسة

تضم المؤسسة الاستشفائية العمومية محمد مدهي_ فرجيوَة_ الاقسام الصحية التالية:

- قسم الاستعجالات الطبية و الجراحية: يقوم هذا القسم بدور حيوي في المستشفى، حيث يتولى استقبال الحالات الطارئة و تشخيصها بسرعة، مع تقديم الاسعافات الالوية و التدخلات العلاجية العاجلة. كما يشرف على اجراء العمليات الجراحية المستعجلة عند الضرورة، ويوجه المرضى نحو الاقسام المتخصصة لمواصلة العلاج، اضافة الى التنسيق المستمر مع خدمات الاسعاف و ضمان الجاهزية التامة على مدار الساعة.
- قسم أمراض الكلى: يعنى هذا القسم بتشخيص وعلاج مختلف اضطرابات الكلى، كالفشل الكلوي الحاد و المزمن، و الالتهابات، واضطرابات التصفية. يشرف على جلسات تصفية الدم(الدياليز)

للمرضى المحتاجين، ويتابع حالاتهم بشكل دوري، مع التركيز على تحسين نوعية حياتهم و الحد من تطور المرض، يحتوي على 28 سرير.

- **قسم طب الاطفال:** يهتم هذا القسم بتشخيص و علاج الامراض التي تصيب الاطفال من الولادة حتى سن البلوغ، يوفر الرعاية الصحية الشاملة، بما في ذلك متابعة النمو و التطعيمات، مع التركيز على الوقاية و الكشف المبكر عن الامراض لضمان صحة الطفل وسلامته، يحتوي على 30 سرير.

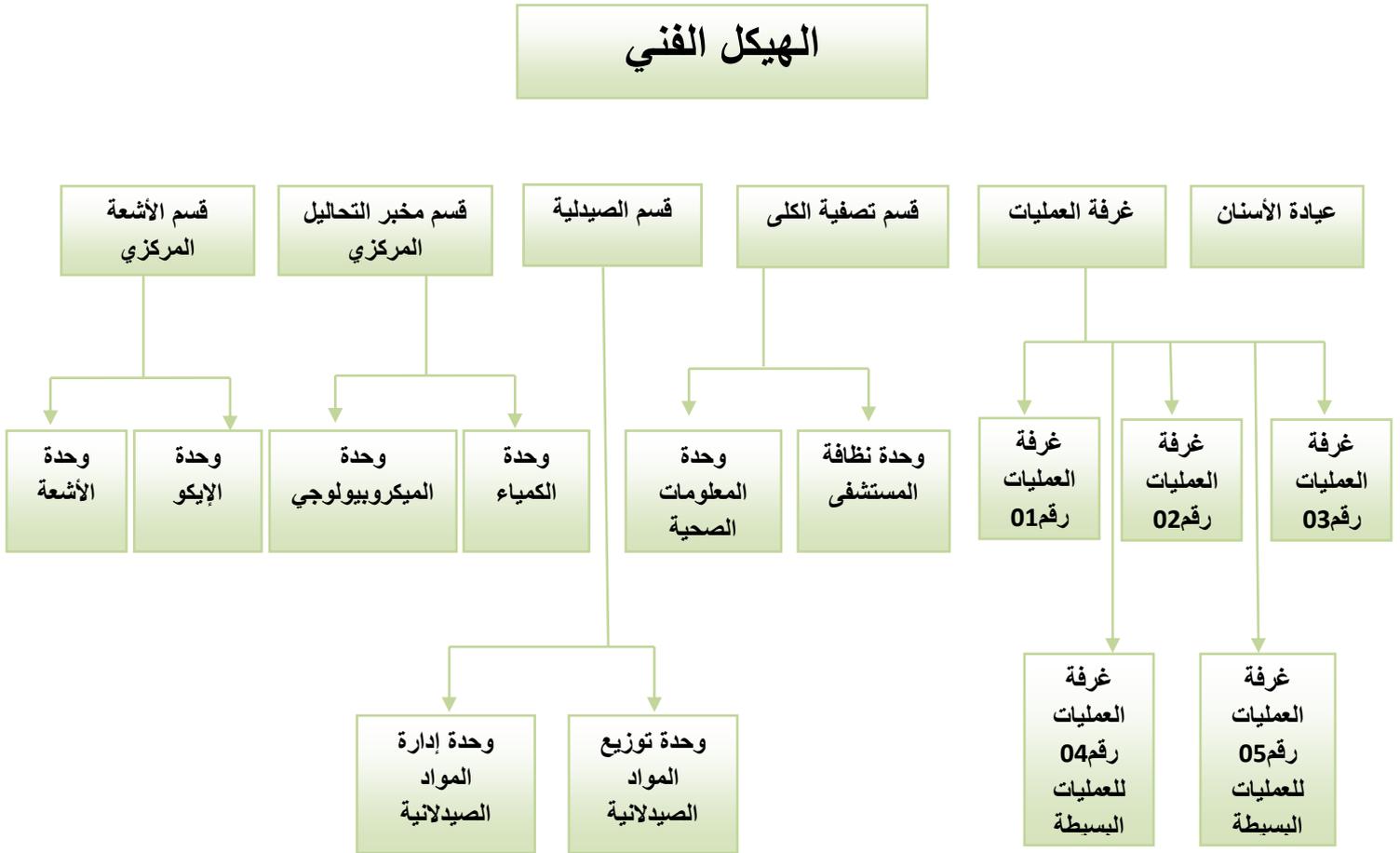
- **قسم امراض النساء و التوليد:** يختص هذا القسم برعاية صحة المرأة في مختلف مراحل حياتها و خاصة خلال فترة الحمل و الولادة، تتمثل مهامه في تشخيص وعلاج امراض الجهاز التناسلي، متابعة الحمل، اجراء الولادة، و التدخل في الحالات النسائية و الجراحات المستعجلة، يحتوي على 40 سرير.

- **قسم الامراض الصدرية:** يهتم هذا القسم بتشخيص و علاج امراض الجهاز التنفسي مثل الربو، الالتهاب الرئوي، والسلم. يقدم رعاية للمرضى المصابين بصعوبات في التنفس و امراض مزمنة كداء الانسداد الرئوي، كما يشرف على الفحوصات المتخصصة كأشعة الصدر و اختبارات وظائف الرئة، يحتوي على 26 سرير.

- **قسم الطب الداخلي:** يهتم هذا القسم بتشخيص و علاج الامراض الباطنية غير الجراحية، مثل امراض القلب، الجهاز العضلي، الكبد، و السكري. يوفر رعاية شاملة للمرضى البالغين و يعد مرجعا لتوجيه الحالات المعقدة نحو تخصصات دقيقة، كما يساهم في المتابعة المستمرة للحالات المزمنة و تحسين جودة حياة المرضى، يحتوي على 54 سرير.

- **قسم الجراحة العامة:** يعنى هذا القسم بتشخيص و معالجة الحالات التي تتطلب تدخلا جراحيا، مثل امراض الجهاز الهضمي، الغدة الدرقية و الفتوق، يجري العمليات الطارئة و المبرمجة مع متابعة دقيقة لحالة المريض قبل و بعد الجراحة، كما يضم التنسيق مع باقي التخصصات لتقييم رعاية متكاملة، يحتوي على 54 سرير.

الشكل رقم (06): الهيكل الفني للمؤسسة الاستشفائية العمومية محمد مداحي_ فرجيوَة_



المصدر: اعداد الطالبتين بالاعتماد على بيانات المؤسسة

تضم المؤسسة الاقسام الحيوية التالية:

- **غرفة العمليات:** يجرى فيها التدخلات الجراحية، مجهزة بأدوات و اجهزة طبية، يشرف عليها فريق طبي متكامل يضم الجراح، طبيب التخدير و ممرضين، يوجد 5 غرف عمليات اثنين منها للعمليات البسيطة والباقي للعمليات المعقدة.
- **قسم الصيدلانية:** يختص بتوفير الادوية و المستلزمات الطبية، تسيير المخزون الصيدلي و تحضير و توزيع الادوية، يوجد به وحدتين الاولى تقوم بتوزيع المواد الصيدلانية و الثانية تعنى بإدارة المواد الصيدلانية.
- **قسم مخبر التحاليل المركزي:** يعتبر من الاقسام الحيوية التي تقدم خدمات تشخيصية للمرضى و الاطباء على حد سواء، تقوم بالتحاليل الطبية المخبرية، دعم الاطباء في التشخيص و العلاج والاهم من ذلك هو التنسيق مع الاقسام الاخرى، وتضم وحدتين (وحدة البيولوجي، وحدة الكيمياء).

- قسم الأشعة المركزي: يعد من الأساسيات في التشخيص الطبي داخل المؤسسة حيث يقوم بإجراء الفحوصات الإشعاعية ويساهم في الكشف الدقيق عن العديد من الأمراض كما يعمل بالتزامن مع التدخلات السريعة لدعم قسم الاستجالات، يتكون من وحدتين الأيكو و الأشعة.

المبحث الثاني: واقع تطبيق محاسبة التكاليف ودورها في تحسين نظام الرقابة

الداخلية للمؤسسة الإستشفائية العمومية محمد مداحي_ فرجيوَة_2023

تعد الدراسة الميدانية من الركائز الأساسية في اي بحث علمي يسعى للوصول لنتائج دقيقة و واقعية، كونها تمثل المرحلة التي ينتقل فيها الباحث من التنظير الى التطبيق، مما يسمح من تشخيص فعلي و دقيق للمشكلة محل الدراسة و ملامسة الواقع المعاش، جاءت هذه الدراسة الميدانية لتسلط الضوء على دور محاسبة التكاليف و تأثيره على الرقابة الداخلية حيث تم تنفيذها في المؤسسة الإستشفائية العمومية محمد مداحي_ فرجيوَة_ 2023 مع التركيز على جمع البيانات و تحليلها بهدف الوصول الى نتائج واقعية تدعم او تفند ما تم طرحه في الفصول النظرية السابقة، ويعرض هذا المبحث الاجراءات التي اتبناها في تنفيذ الدراسة الميدانية.

المطلب الأول: نظام محاسبة التكاليف المطبق في المؤسسة الإستشفائية العمومية محمد

مداحي فرجيوَة 2023

يعد نظام محاسبة التكاليف من الانظمة المحاسبية الحيوية التي تعتمد عليها مؤسسات في تتبع تكلفة انشطتها و تحليل بنود الانفاق و اتخاذ قرارات مالية رشيدة، ويكتسب هذا النظام اهمية مضاعفة في المؤسسات الخدمية التي تسعى الى تحسين جودتها. وفي هذا المطلب سيتم تسليط الضوء على نظام محاسبة التكاليف المعتمد في المؤسسة محل الدراسة من حيث هيكله وآلية عمله.

حيثتطبق المؤسسة محل الدراسة طريقة الأقسام المتجانسة والتي سنقدم لكم مفهوم لها:

أولاً: تعريف طريقة الأقسام المتجانسة:تقوم هذه الطريقة على تحميل وحدات النشاط بجميع عناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة الصحية خلال الفترة، سواء كانت مباشرة او غير مباشرة وسواء كانت متغيرة او ثابتة على اعتبار ان التكاليف التي تتحملها المؤسسة الصحية هي من اجل تقديم خدمات.

و تعتمد على الأسس الآتية:

- ضرورة ان تتحمل الوحدات المنتجة النهائية(الخدمات المقدمة) كافة عناصر التكاليف.

- الفصل بين المصاريف المباشرة و غير المباشرة

ويتم فيها تقسيم المؤسسة الى عدة اقسام متجانسة تسمح بتحميل المصاريف غير المباشرة، حيث يعرف القسم المتجانس على انه (جزء معين من المؤسسة له امكانياته و اهدافه ويمكن قياس نشاطه).

ويوجد نوعين من الاقسام في المؤسسة الصحية:

- اقسام رئيسية: وهي المراكز التي تؤدي خدمات صحية مباشرة مثل وحدات رعاية المرضى.
- اقسام مساعدة: تكمن مهمتها في مساعدة الاقسام الرئيسية و تتمثل في مراكز الخدمات الانتاجية و مراكز المصروفات العامة.

ثانيا: مراكز التكلفة بالمؤسسة (الاقسام الرئيسية و المساعدة):

و تتمثل في:

- الاقسام المساعدة: وتتضمن:

1- قسم الادارة: ويضم التكاليف المتعلقة بالمقر الاداري للمستشفى ومختلف ادارات الهياكل الصحية.

2- قسم الأشعة: يتضمن تكاليف المواد المستعملة من افلام الاشعة و الصبغات الطبية و مواد اخرى شبه طبية مثل الحقن و القفازات.

3- مخبر التحاليل الطبية : ويتضمن تكاليف الكواشف الكميائيو ، انابيب الاختبار ، المحاليل و الابر المستعملة في سحب العينات .

4- مكتب الوقاية : يتضمن تكاليف مكتب الوقاية .

5- القسم الاقتصادي : يضم تكاليف المرتبطة بالمصالح الاقتصادية و اجور عاملي النظافة .

وحسب التقسيم السابق يعتبر قسم الادارة و القسم الاقتصادي مراكز مصروفات عامة ، اما مراكز الخدمات الوسيطة فتشمل : قسم الاشعة قسم المخبر و مكتب الوقاية .

- الاقسام الرئيسية : وتتضمن :

1- قسم تصفية الكلى: ويتضمن تكاليف فلاتر الغسيل الكلوي، المحاليل الطبية، الابر، الانابيب، القسطرة.

2- قسم طب الاطفال: يتضمن تكاليف حضانات الاطفال.

3- قسم امراض النساء و التوليد: يتضمن تكاليف ادوات الولادة، الادوية، تكاليف العمليات القيصرية او جراحات النسائية، صور الايكوغرافيو فحوصات الحمل.

4- قسم الامراض الصدرية: يتضمن تكاليف تحاليل الدم، صور الاشعة، معدات التنفسية و انابيب التنفس و اقنعة الأكسجين.

5- قسم الامراض الداخلية: تتضمن تكاليف الادوية و التحاليل و معدات التشخيصو العلاج.

6- قسم الجراحة العامة: يتضمن تكاليف العناية بعد الجراحة.

7- قسم جراحة الاسنان: يتضمن التكاليف المستخدمة في العلاج مثل التخدير و المضادات الحيوية و المسكنات.

8- قسم الاستجالات: يتضمن تكاليف الادوية الطارئة مثل المسكنات و مضادات السموم و ادوية الاستشفاء العادل، الانعاش و تكاليف العمليات الجراحية الطارئة.

لقد تم تحديد الاقسام بالمؤسسة سواء الاساسية او المساعدة حسب سنة 2023 لأنه سيتم التخلي عن قسم جراحة الاسنان في 2024، مع حذف الاقسام غير المتواجدة في المؤسسة محل الدراسة مثل دار داء السكري.

ثالثا: دليل وحدات التكلفة: تقوم المؤسسة بتقديم تشكيلة متنوعة من الخدمات الصحية، ولقياس تكلفة

الخدمات المقدمة من كل قسم يجب اختيار وسيلة فنية للتعبير عن الوحدات التي تقاس بها التكلفة:

الجدول رقم(01): الخدمات المقدمة بالهيكل الصحية للمستشفى ووحدات قياسها

الاقسام	الخدمات المقدمة	وحدة قياس التكلفة
تصفية الكلى	غسيل الكلى	جلسة
طب الاطفال	فحص الاطفال رعاية الاطفال المرضى	اليوم الإستشفائي
أمراض النساء و التوليد	الجراحة النسائية و الرعاية ما بعد الولادة	اليوم الإستشفائي
الأمراض الصدرية	التشخيص و العلاج العناية و المتابعة	اليوم الإستشفائي
الأمراض الداخلية	خدمات العلاج و الفحص العناية و المتابعة	اليوم الإستشفائي
الجراحة العامة	خدمات ما بعد الجراحة و العناية و المتابعة	اليوم الإستشفائي
جراحة الأسنان	الفحص و العلاج قلع و ترميم الاسنان	عدد عمليات القلع و الترميم
الاستجالات	استقبال الحالات الطارئة تحويل الحالات الطارئة (داخليا و خارجيا)	عدد التدخلات الطبية و خدمات المقدمة

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على سجلات مستخرجة من قسم التكاليف

من خلال الجدول نلاحظ ان المؤسسة الاستشفائية العمومية محمد مداحي_ فرجيوَة_ تعتمد كثيرا في وحدة قياسها على اليوم الاستشفائي لذلك وجب التطرق الى مفهومه:

_ اليوم الإستشفائي: يقصد بها المدة الزمنية (عادة ماتكون 24 سا) التي يقضيها المريض في المستشفى لتلقي الرعاية الطبية او التمريضية، سواء كان ذلك للعلاج، المتابعة، او النقاهة بعد اجراء طبي او جراحي.

المطلب الثاني: خطوات حساب التكاليف في المؤسسة الاستشفائية العمومية محمد

مداحي فرجيوَة 2023

توكل مهمة حساب التكاليف و التقرير عنها لمكتب التكاليف(الذي يتبع المديرية الفرعية للمصالح الصحية)وتعمل به موظفة رئيسة مكتب حائزة على شهادة ماستر 2 في المالية و المحاسبة.

حيث تستعمل طريقة الاقسام المتجانسة لحساب مختلف التكاليف ومن ضمن اهداف حساب التكلفة

للمؤسسة نذكر:

- تحديد تكلفة الخدمات الصحية المقدمة.
- تحديد تكلفة لمختلف الاقسام.
- اعطاء صورة عن مسار التكاليف بالمؤسسة و اجراء مقارنات مع سير تنفيذ اعتمادات الميزانية.
- تقديم تقارير.

وتتلخص خطوات حساب التكلفة في:

1- تحديد المصاريف الخاصة بالأقسام الاساسية و الثانوية حيث تشمل على: الاجور، مصاريف المواد و المستلزمات الصيدلانية و المعدات و الادوات الطبية ، مصاريف المواد و اللوازم و المعدات و التجهيزات المختلفة و مصاريف الصيانةالخ.

2- تحديد المصاريف المشتركة بين الاقسام.

3- تحديد عدد وحدات العمل.

4- اعداد جدول التوزيع الاولي.

5- اعداد جدول التوزيع الثانوي و حساب تكلفة وحدات العمل.

ويمكن تلخيص الخطوات السابقة في الشكل التالي:

الشكل (07): خطوات حساب التكلفة بالمؤسسة الاستشفائية العمومية محمد مداحي_فرجيوَة_2023



المصدر: إعداد الطالبتين بالاعتماد على بيانات المؤسسة

أولاً: تحديد المصاريف الخاصة بالأقسام الأساسية و الثانوية: وتتضمن تحديد المصاريف (المباشرة و غير المباشرة) التي تعود لمختلف الاقسام و تشمل:

1_1_ مصاريف الأجور: وتظهر قيمة الأجور لسنة 2023 في الجدول التالي:

الجدول رقم (02): مصاريف الأجور لسنة 2023

الأجور الأقسام	الأطباء	الشبه طبيين	الإداريين و التقنيين و العمال المهنيين	تكاليف اخرى	المجموع
الأقسام المساعدة	17241200	64323138	3899411	1025064	85566313
	2064657	19989701	1967633	401112	24423103
	6411275	25741020	1892870	267408	34312573
	1887196	1415203	/	44568	3346967
	6001990	7285171	93316486	1678728	108282375
	8696923	3127902	42352991	1068632	55246448
الأقسام الرئيسية	16357719	19719692	6407189	505104	42989704
	21095594	27725276	1433350	564528	50818748
	21730724	53687505	7071038	950784	83440051
	18115792	16889877	2538123	371400	37915192
	30102560	31559877	5980154	68340053	135982644
	37580782	15307575	2839651	445680	56173688
39071511	48974265	8824503	1129056	96989535	
1177305	213755	175923	29712	419390	

المصدر: اعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق قسم التكاليف

من خلال الجدول نجد ان اكبر قيمة للأجور خلال هذه السنة كانت لقسم الادارة من بين الاقسام الثانوية بقيمة 108282374 دج، كما ان اكبر قيمة اجور بين الاقسام الرئيسية كانت في قسم الاستجالات بقيمة 97999335 دج.

2_ مصاريف المواد و المستلزمات الصيدلانية :

تظهر مصاريف المواد و المستلزمات الصيدلانية لمختلف الأقسام سنة 2023 كما يلي:

الجدول رقم (03):مصاريف المواد و المستلزمات الصيدلانية

المجموع	محاليل المخبر	أفلام الأشعة	مستهلكات المواد الطبية	اللقاح	أدوية، مصل، ضمادات	المواد و المستلزمات الأقسام	
13267290.7	/	/	7815955.79	/	5451334.94	قسم العمليات الجراحية	الأقسام المساعدة
1440396.8	/	1425000	15396.8	/	/	قسم الأشعة	
9624914.51	6183590.71	/	3427523.24	/	13800	مخبر التحاليل	
9624913.95	/	/	465	50405.6	161.18	مكتب الوقاية	
25995688.4	/	/	769514.65	/	25226173.71	امراض الأطفال	الأقسام الرئيسية
77159709.72	/	/	52934991.33	/	24224718.39	تصفية الكلى	
11038898.5	/	/	1698281.44	3899744.6	5440872.45	امراض النساء و التوليد	
11052178.45	/	/	561826.91	/	10490351.54	الأمراض الصدرية	
105257812	1114.95	/	1569123.27	/	103687573.2 9	الطب الداخلي	
5428473.95	/	/	558183.58	/	4870289.37	الجراحة العامة	
25070.57	/	/	10682.12	/	14388.45	جراحة الاسنان	
19613510.5	/	/	4907626.16	2693321.27	12012563.17	الإستعجالات	

المصدر: اعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق قسم التكاليف

_ نلاحظ ان اكبر قيمة للمستهلكات الصيدلانية تركزت في قسم عمليات الجراحية بقيمة دج13267290

دج مما يعكس حجم النشاط الكبير فيه مقارنة بباقي الاقسام.

1_3 - مصاريف المعدات و التجهيزات و مصاريف أخرى: وتظهر قيمتها خلال سنة 2023 كمايلي :

الجدول رقم (04): مصاريف المعدات و التجهيزات و مصاريف أخرى لسنة 2023

المجموع	معدات و تجهيزات طبية	معدات إعلام	معدات وتجهيزات غير طبية	مواد التنظيف	البيضية	اللوازم المكتبية	المعدات و التجهيزات الأقسام	
584030.18	192820 0	/	/	279052.16	111269.02	889	العمليات الجراحية	الأقسام المساعدة
183414	/	126285	/	44849	/	12280	قسم الأشعة	
496707.64	52500	300000	/	56745	/	87462.64	مخبر التحاليل	
9366214	/	/	100000	4809	/	92614.5	مكتب الوقاية	
3243729.3	/	2217034	/	48091	/	978604.3	الإدارة	
1975324.4	/	253090	400500	967767	/	353967.4	القسم الإقتصادي	
1269694.2 4		329700	385000	376150	35272.6	143571.64	تصفية الكلى	
839145.74	60000	379950	145000	132742	43289.1	78164.64	طب الأطفال	
1053156.9 7	/	545900	285000	387885.5	38318.87	287052.64	امراض النساء و التوليد	
956004.41	15000	312000	145000	356949	36715.57	103839.84	الأمراض الصدرية	
1305723.5	30000	466150	150000	439778.48	43930.42	175864.64	الطب الداخلي	
755695.49	/	340000	145000	186400	39280.85	65014.64	الجراحة العامة	
18566.64	/	/	/	/	/	18566.64	جراحة الأسنان	
1610679.0 3	163000	496900	425000	315096.96	27416.43	183265.64	الإستجالات	

المصدر: من اعداد الطالبتين بإعتماد على وثائق قسم محاسبة التكاليف.

_ نلاحظ ان اكبر قيمة كانت في قسم الادارة بمبلغ 3243729 دج ، بينما كانت ادنى قيمة في قسم جراحة الاسنان بقيمة 18566.64 دج يعني ان هذا الاخير اقل استفادة من المعدات و التجهيزات.

1_4_ مصاريف الصيانة و الإصلاح :تظهر مصاريف الصيانة و الإصلاح لسنة 2023 كمايلي :

الجدول رقم (05): مصاريف الصيانة والإصلاح لسنة 2023

الصيانة و الإصلاحات	الإصلاحات الأقسام	
44114	العمليات الجراحية	الأقسام المساعدة
124540	قسم الأشعة	
25062	مخبر التحاليل	
126874	الإدارة	
1563118	القسم الإقتصادي	
41910	تصفية الكلى	الأقسام الرئيسية
31380	طب الأطفال	
38645	أمراض النساء و التوليد	
152116	الأمراض الصدرية	
385240	الطب الداخلي	
168380	جراحة العامة	
480	جراحة الأسنان	
51915	الإستجالات	

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق قسم محاسبة التكاليف

_ من خلال الجدول نلاحظ ان اكبر تكلفة صيانة كانت في القسم الاقتصادي بقيمة 1563118دج، و ادنى قيمة سجلت على مستوى قسم جراحة الاسنان بمبلغ 480دج.

1_5_ مصاريف الإطعام :وظهرت مصاريف الإطعام لسنة 2023 كما يلي :

الجدول رقم (06): مصاريف الإطعام لسنة 2023

المجموع	عمال المناوبة	المرضى	المستهلكون الأقسام	
1777379	1777379	/	العمليات الجراحية	الأقسام المساعدة
405632	405632	/	قسم الأشعة	
324175	324175	/	مخبر التحاليل	
303707	303707	/	الإدارة	
1780687	1780687	/	القسم الاقتصادي	
1806116	/	1806116	تصفية الكلى	الأقسام الرئيسية
3962664	/	3962664	طب الأطفال	
3732557	650003	3082554	أمراض النساء و التوليد	
2497468	/	2497468	الامراض الصدرية	
6455170	/	6455170	الطب الداخلي	
2722199	895615	1826584	الجراحة العامة	
1902046	1902046	/	الإستجالات	

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق قسم محاسبة التكاليف

_ نلاحظ من خلال الجدول ان القسم الاكثر استهلاكاً للوجبات الغذائية كان قسم الجراحة العامة بمبلغ 6455170دج، وذلك راجع لاحتوائه على قسمين رجال و نساء .

ثانيا: تحديد المصاريف المشتركة:

وتظهر قيمة المصاريف المشتركة لسنة 2023 كما يلي :

الجدول رقم (07): مصاريف مشتركة لسنة 2023

المبالغ	المصاريف
1401912.5	مصاريف التنقل
4441795	مصاريف المحامي
145774.5	مصاريف اصلاح معدات و التجهيزات (المكتب ، الإعلام الآلي ، المطبخ)
2115450	الألبسة
6347942.59	التدفئة ، الإنارة ، الماء و الغاز
457705.35	مصاريف الأنترنت و الهاتف
2678095	مصاريف الإشهار
330050	التأمين
2664300	ملحقات و قطع غيار السيارات
1200000	حضيرة السيارات
138427.5	تأمين السيارات
141433278.3	صيانة الهياكل الطبية و ترميمها
1130000	تكوين الموظفين
4000	مصاريف تنظيم مسابقات التوظيف
511953.32	كراء السكن الوظيفي
1784408	الغازات الطبية و مواد اخرى
572779	نقل النفايات الاستشفائية
4437168.1	قطع غيار العتاد الطبي

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق قسم محاسبة التكاليف

نلاحظ من خلال الجدول ان اكبر مصاريف مشتركة سجلت عند صيانة الهياكل الطبية و ترميمها حيث بلغت قيمة هذه المصاريف 141433278.3 دج.

ثالثاً: تحديد عدد وحدات العمل (وحدات القياس)

حيث يتم تحديد وحدات العمل لقسم الأشعة، مخبر التحاليل ، عيادة الأسنان و قسم العمليات الجراحية.

الجدول رقم (08): عدد وحدات العمل لقسم الأشعة سنة 2023

المجموع	الفحوصات	
24036	الأشعة	الإستجالات
225425	(معامل R)	
283	الأشعة	طب الأطفال
2726	(معامل R)	
62	الأشعة	امراض الكلى
622	(معامل R)	
35	الأشعة	امراض النساء و التوليد
348	(معامل R)	
411	الأشعة	الأمراض الصدرية
4130	(معامل R)	
315	الأشعة	الطب الداخلي
3036	(معامل R)	
222	الأشعة	الجراحة العامة
3431	(معامل R)	
0	الأشعة	طب الأسنان
0	(معامل R)	
0	الأشعة	العمليات الجراحية
0	(معامل R)	
275	الأشعة	مرضى خارجين
2587	(معامل R)	
25639	الأشعة	المجموع
242305	(معامل R)	

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق مكتب التكاليف

- تمثل خانة الأشعة عدد الاشعة التي ضحها هذا القسم لأقسام الرئيسية.
- يقصد بالمعامل (R): لكل صنف من الأشعة معامل خاص به (الكوع ، المشط، الكف،الرجل.....).
- ويتم حساب المبلغ الاجمالي وفق العلاقة التالية: عدد الأشعة × المعامل الموافق .

مثال قسم الاستعجالات: 24036 × المعامل = دج 225425

ومن خلال الجدول يمكننا القول ان القسم الاكثر استهلاكا للأشعة لسنة 2023 هو قسم الاستعجالات بمبلغ 225425 دج، وهذا راجع لحيوية هذا القسم.

- نستنتج من الجدول ان قسم الأشعة لسنة 2023 قام بعدد 25639 من الأشعة بمبلغ اجمالي 242305 دج.

الجدول رقم (09): عدد وحدات العمل لمخبر التحاليل لسنة 2023

المجموع	الفحوصات	
1912	تحليل	طب الأطفال
71003	(المعامل B)	
1337	تحليل	أمراض الكلى
48064	(المعامل B)	
8684	تحليل	أمراض النساء و التوليد
213182	(المعامل B)	
1023	تحليل	أمراض الصدرية
31068	(المعامل B)	
3945	تحليل	الطب الداخلي
109677	(المعامل B)	
1789	تحليل	الجراحة العامة
46777	(المعامل B)	
31745	تحليل	الإستعجالات
720693	(المعامل B)	
25393	تحليل	المرضى الخارجيين
1061815	(المعامل B)	
75828	تحليل	المجموع
2302279	(المعامل B)	

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق مكتب التكاليف

_ تمثل خانة التحليل عدد التحاليل الذي ضحها المخبر للأقسام الرئيسية طيلة سنة 2023.

يقصد بالمعامل (B): لكل تحليل معامل خاص به (تحاليل الحمل، تحاليل السرطان.....).

_ يتم احتساب المبلغ الاجمالي وفق العلاقة التالية: عدد التحاليل × المعامل الموافق.

مثال قسم طب الاطفال: 1912×المعامل=71003 دج

_ من خلال الجدول ان اكبر عدد من التحاليل يتركز في قسم الإستعجالات حيث بلغ 31745 تحليل بمبلغ اجمالي 720693 دج

_ كما نلاحظ ان اكبر مبلغ سجل كان موجه للمرضى الخارجيين فبلغ 1061815 دج .

_ وفي مجمل سنة 2023 قام هذا القسم ب 75828 تحليل بمبلغ اجمالي 2302279 دج.

الجدول رقم (10): عدد وحدات العمل لعيادة الأسنان لسنة 2023

	المرضى الخارجيين	التدخلات الجراحية للأسنان
(معامل D)		
3843	1281	فحوصات
1750	350	القلع
642	107	الترميم
6235	1738	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق قسم محاسبة التكاليف

يقصد بالمعامل (D): لكل صنف من التدخلات معامل خاص به (فحص، قلع، ترميم).

_ ويحسب المبلغ الاجمالي وفق العلاقة التالية: عدد الفحوصات × المعامل

مثال في حالة القلع: 350 × المعامل = 1750 دج

_ نلاحظ من خلال الجدول ان المبلغ الاجمالي المصروف في عيادة الاسنان هو 6235 دج.

رابعا: اعداد جدول التوزيع الاولي: والذي يعتبر ملخصا لما سبق، حيث يتم فيه توزيع المصاريف المشتركة

على الاقسام (الاساسية و الثانوية) على اساس النسبة المئوية لمصاريف كل قسم الى المصاريف الكلية

للأقسام دون المصاريف المشتركة كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (11): التوزيع الأولي للمصاريف لسنة 2023

الإقسام	الإقسام الثانوية							الإقسام الرئيسية									
	قسم الجراحة	قسم الأشعة	مخبر التحاليل	قسم الأوبئة	الإدارة	القسم الاقتصادي	القسم الاجتماعي	تصفية الكلى	طب الأطفال	أمراض النساء و التوليد	الأمراض الصدرية	الطب الداخلي	الطب العام	جراحة الأسنان	الاستعجلات	المجموع	النسبة
المجموع	103996007.42 ¹	26443381.68	44917098.83	3595432.18	111956684.9	60566505.72	441711.93	123267135.38	81689074.26	99794309.7	52586459.66	181743998.22	65268435.98	1653052.2	12177485.58	21083072164.64	
مصاريف الصيانة	44114	124540	25062		126874	1563118	1260	41910	31380	36645	152116	385240	168380	480	51915	2755034	0.22
مصاريف مختلفة	2418410.18	183414	496671.64	197423.50	3243729.30	1975324.4	23087	1269694.24	839145.74	1544157.01	969504.41	1305723.54	775695.49	30807.64	1610679.03	16883467.09	1.35
مصاريف المواد الصيدلانية	13267290.73	1440396.80	9624913.95	51021.78				77150708.72	26037136.26	11038898.49	11052178.45	105257811.51	5428472.95	25070.57	19613510.6	279996421.81	22.31
مصاريف التغذية	1777378.84	405631.88	324174.72		303707.05	1780686.75		1806116.27	3962633.75	3732557.59	2497468.47	6455170.37	2722199.28		1092045.52	27669800.50	2.20
مصاريف الاجور	86488813.67	24289399	34446276.53	3346967.9	108282374.55	55247376.58	4392764.93	42989705.15	50818748.51	83440051.61	37915192.34	68340052.81	56173688.26	1596694	97999335.43	755767441.25	60.23

¹ يمثل مجموع تكاليف القسم .

² التكاليف الإجمالية للمؤسسة خلال سنة 2023.

المعامل	التكلفة	المجموع
0.10 ^(أ)	16495667.37 ^(ب)	120491674.79
0.02	4191403.6	30637785.29
0.04	7142672.76	52041771.6
0.00	570299.82	4165723
0.10	17758376.31	129715061.21
0.06	9606954.7	70173460.42
0.00	700634.68	5117746.61
0.11	19552420.46	142819555.83
0.08	12957380.10	94646454.35
0.09	15829201.32	115623511.02
0.05	8341173.55	60927633.21
0.17	28827919.61	210571917.83
0.06	10352766.77	75621202.75
0.00	262204.29	1915256.49
0.11	19220963.81	140398449.39
1.00	171795039.16 ^(س)	1254867203.80
	13.69	0 0 1

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق قسم محاسبة التكاليف

(أ) معدل تحميل التكاليف.

(ب) نصيب كل قسم من التكاليف المشتركة.

(س) اجمالي التكاليف المشتركة.

يعد هذا التوزيع الاولي خطوة ضرورية قبل المرور الى التوزيع الثانوي، الذي يهدف الى تحميل التكاليف غير المباشرة على المصالح العلاجية فقط، تمهيدا لحساب تكلفة الخدمة الصحية بدقة.

_ لحساب تكلفة الخدمة الصحية بدقة، يجب تحديد معدل تحميل التكاليف لكل قسم:

يتم حساب المعدل وفق الطريقة التالية:

$$\text{حيث ان: (أ) = (1)/(2)}$$

$$\text{(أ) = تكلفة كل قسم / اجمالي تكاليف 2023.}$$

$$\text{حيث أن: (ب) = (أ) × (س)}$$

$$\text{(ب) = معدل تحميل كل قسم × اجمالي تكاليف التكاليف المشتركة.}$$

_ مثال تطبيقي قسم العمليات الجراحية:

_ حساب معدل التحميل لقسم العمليات الجراحية وفق العلاقة السابقة:

$$\text{(أ) = تكلفة قيم العمليات الجراحية / اجمالي تكاليف 2023.}$$

$$\text{(أ) = } 1083072164.64 / 103996007.42$$

ومنه: معدل تحميل قسم العمليات الجراحية هو 0.10.

$$\text{(ب) = معدل تحميل قسم العمليات الجراحية × اجمالي التكاليف المشتركة.}$$

$$\text{(ب) = } 171795867203.80 \times 0.10$$

ومنه: نصيب قسم العمليات الجراحية من التكاليف المشتركة هو 164955667.37.

رغم ان التوزيع الاولي يعد خطوة اساسية في عملية حساب التكاليف، الا أنه لا يضمن دائما عدالة التوزيع بين الاقسام، خاصة عندما يتعلق الامر بالتكاليف المشتركة، ويرجع ذلك الى الاعتماد على اسس توزيع تقديرية قد لا تعكس الاستخدام الفعلي للموارد من قبل كل قسم.

على سبيل المثال، قد توزع تكاليف الكهرباء و الصيانة على اساس المساحة او عدد العاملين، في حين ان استهلاك هذه الموارد يختلف فعليا بين الاقسام حسب طبيعة نشاطها. هذا يؤدي الى تحميل بعض الاقسام بتكاليف اكثر مما يجب، في حين تستفيد اقسام اخرى دون ان تتحمل نصيبها الحقيقي.

كما ان بعض المصالح الخدمية قد توزع تكاليفها بالتساوي او بشكل مبسط، دون الاخذ بعين الاعتبار التفاوت الكبير في الاستفادة من قبل الاقسام الانتاجية.

خامسا: إعداد جدول التوزيع الثانوي وحساب تكلفة وحدة العمل

بعد الانتهاء من التوزيع الاولي للتكاليف على مختلف مراكز النشاط، تنتقل الى مرحلة التوزيع الثانوي، و التي تهدف الى تحميل مراكز الانتاج بنصيبها من التكاليف الخاصة بمراكز الخدمات.

الجدول رقم(1): اعداد جدول التوزيع الثانوي لتكاليف سنة 2023

الاقسام	الأقسام الثانوية						الأقسام الرئيسية						المجموع				
	قسم الجراحة	قسم الأشعة	مخبر التحاليل	قسم الأوبئة	الإدارة	القسم الاقتصادي	القسم الاجتماعي	تصفية الكلى	طب الاطفال	امراض النساء و التوليد	الامراض الصدرية	الطب الداخلي		طب العام	جراحة الاسنان	الاستعدادات	اخرى
	120491674.79			4165723	129715061.21	70173460.42	5117746.61	142819555.83	94646454.35	115623511.02	60927633.21	210571917.83	75821202.75	1915256.49	140398449.39		1254867203.8
	120491674.79																120491674.79
	153681																153681
	784.04																
قسم الأشعة		30637785.29															30310677.09
242305																	239718

(أ) تمثل مجموع تكاليف قسم الأشعة من التوزيع الاولي.

	القسم الاجتماعي	القسم الاقتصادي	الإدارة	قسم الرقابة	المعامل	مخبر التحاليل	
							126.44
						52041771.6	
				4165723			
			129715061.21				
		70173460.42					
	5117746.61						
36622675.76	867529.37	11895379.45	21988510.53	706148.10	0.17		
25447381.93	574911.32	7883062.52	14571775.88	467964.02	0.11		
68148141.84	702332.33	9630232.56	17801405.24	574681.67	0.14		
16350884.71	370092.95	5074636.4	9380423.41	301246.79	0.07		
55141401.16	1279077.80	17538444.58	32419669.74	1041138.65	0.25		
105177592.65	459346.16	6298457.49	11642646.58	373896.76	0.09		
475497.46	11633.85	159520.89	294873.05	9469.67	0.00		
79650785.42	852822.83	11693726.54	21615759.79	694177.33	0.17		
24333133.38	4271.40	0.00	0.00	0.00	0.00		
412347494.32	5122018.01	70173460.43	129715061.21	4165723.00	1.00	28040017.81	

	179442231.59	120093836.28	184771652.86	77278517.93	265713318.99	180798795.40	2390753.96	220049234.81	24333133.38	1254871475.20
--	--------------	--------------	--------------	-------------	--------------	--------------	------------	--------------	-------------	---------------

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق قسم محاسبة التكاليف

الجدول رقم(2): المجموع العام(التوزيع الاولي+ التوزيع الثانوي)

وحدة القياس	عدد وحدة القياس	تكلفة الوحدة (الخدمة)
K	153681	784.04
R	242305 (ب)	126.44 ¹ (س)
B	2302279	22.6
الجلسة	7304	24567.67
اليوم الاستشفائي	8219	14611.73
اليوم الاستشفائي	7051	26205.03
اليوم الاستشفائي	5626	13735.96
اليوم الاستشفائي	11893	22341.99
اليوم الاستشفائي	7256	24917.14
D	6235	383.44
الخدمات	59618	3690.99

_ مثال قسم الاشعة:

$$_ (س) = (أ) / (ب)$$

_ تكلفة الوحدة(الخدمة) = مجموع تكاليف القسم / اجمالي عدد الاشعة مضروب في المعامل.

$$_ \text{تكلفة وحدة الاشعة} = 242305 / 30637785.29$$

_ ومنه: تكلفة وحدة قسم الاشعة هي 126.44.

وبناء على ما تم دراسته وتحليله، تمكنا من التوصل الى تحديد دقيق لتكلفة الخدمة داخل المؤسسة الاستشفائية العمومية محمد مداحي فرجيوه .

يمكننا ان ننتقد اعتماد طريقة الاقسام المتجانسة في المؤسسة بعدة اوجه لما لها من عيوب، فقد تؤدي هذا الطريقة الى توزيع غير دقيق للتكاليف بين الاقسام المختلفة، حيث لا تأخذ بعين الاعتبار الفروقات الدقيقة في الموارد و الخدمات المقدمة لكل قسم. هذا يفضي الى تقديرات غير دقيقة لتكاليف الخدمة مما يعوق القدرة على قياس الكفاءة المالية لكل قسم على حدا، بالإضافة الى ذلك قد يصعب تحديد الربحية او الخسارة بدقة، مما يعقد اتخاذ قرارات مالية مستتيرة تخص تخصيص الميزانية او تحسين الاداء المال. ومن الجانب الاداري، تفتقر طريقة الاقسام المتجانسة الى المرونة اللازمة لتلبية الاحتياجات المتغيرة للمؤسسة. كما ان هذا النظام قد يعيق التنسيق الفعال بين الاقسام المختلفة، لاسيما في الحالات التي تتطلب تعاونا متعدد

(ب) تمثل اجمالي الاشعة الذي قام بها القسم مضروب في المعامل (من الجدول رقم 8)

(س) تمثل تكلفة الوحدة اي تكلفة الخدمة.

التخصصات. و اخيراً، قد يؤدي هذا التقسيم الى زيادة البيروقراطية في الادارة، مما يحد من القدرة على اتخاذ قرارات سريعة وفعالة تتماشى مع التحديات اليومية للمؤسسة الاستشفائية.

المطلب الثالث: واقع تطبيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاستشفائية محمد

مداحي فرجيوة 2023

نسعى من خلال هذا المطلب لدراسة مدى تطبيق نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاستشفائية العمومية محمد مداحي_فرجيوة_2023 من خلال فحص توفر وتفعيل مكونات النظام.

سنقوم بتحليل الوضع الحالي من اجل تقييم مدى وجود عناصر نظام الرقابة الداخلية وفق المنهجية التالية:

1 تقييم البيئة الرقابية:

- بعد فحصنا للهيكل التنظيمي للمؤسسة لاحظنا انه لم يتم تحديثه من مدة طويلة، بالإضافة الى تركيز السلطة في الادارة العليا الذي ادى الى ضعف الاجزاء الاخرى من الهيكل ونقص فعاليتها.
- خلال تواجدنا في الميدان والاحتكاك بالوسط العملي في المؤسسة والاطلاع على الوثائق لاحظنا غياب تام للتدقيق الداخلي، العديد من الموظفين يزاولون مهام مزدوجة دون تحديد دقيق لطبيعة وظائفهم مما يعرض سير العمل للاجهادات الفردية والاطعاء المتكررة.
- مثال: تم تسجيل تكرار لنفس الاخطاء الادارية والمالية في اكثر من مصلحة، مما يدل على غياب التوجيه والمتابعة الفعالة من الادارة العليا.

من خلال تحليل واقع المؤسسة الاستشفائية العمومية محمد مداحي تبين ان البيئة الرقابية لا ترقى الى المستوى المطلوب لضمان فعالية نظام الرقابة الداخلية، حيث يلاحظ ضعف الالتزام بالسياسات و الاجراءات الداخلية الذي يؤثر سلبا على تنفيذ المهام بكفاءة، هذا الى جانب غياب الرقابة الفعلية من قبل الادارة العليا، ونقص في التوجيه و المتابعة، رغم وجود هيكل تنظيمي هرمي تتسلسل فيه السلطة وتقسم فيه المهام، الا ان هناك ضعف في فعالية البيئة الرقابية الذي يجعلها غير قادرة على دعم باقي مكونات نظام الرقابة الداخلية بشكل فعال.

_ توصيات:

- نقترح على المؤسسة بعض الاقتراحات للقضاء على هذا الضعف في البيئة الرقابية و معالجتها:
- تجديد الهيكل التنظيمي و تصميمه بشكل يلائم ظروف المؤسسة و يقسم السلطة ليخفف المسؤوليات ع الادارة العليا ليسمح لها بتحكم الجيد في سير المؤسسة و التوزيع المنظم للمهام.
- إعداد وصف وظيفي مفصل لكل منصب يمكن كل موظف من معرفة دوره بدقة و مسؤولياته لتقادي ازدواجية الوظائف و تقليل الاخطاء.

- تحديث دليل الاجراءات و السياسات الداخلية بشكل يشمل مختلف العمليات الادارية و المالية و الطبية بهدف توحيد اسلوب العمل وضمان مرجعية واضحة لكل عملية.
- تعزيز ثقافة الرقابة و الانضباط لترسيخ ثقافة العمل المنظم و المسؤول داخل المؤسسة.

2 اختبار وجود تقييم للمخاطر:

- بما ان المؤسسة استشفائية عمومية، سنأخذ بعين الاعتبار طبيعتها الادارية و القيود التي تتبعها في التسيير.
- من خلال الدراسة الميدانية تبين ان عملية تقييم المخاطر داخل المؤسسة الاستشفائية العمومية محمد مداحي تعاني من عدة نقائص، حيث لا توجد آلية رسمية ومنظمة لرصد وتحليل المخاطر التي قد تؤثر على تحقيق اهداف المؤسسة، سواء كانت مخاطر مالية، تشغيلية او تتعلق بوجود الخدمات الصحية.
- وجود غياب لوثائق رسمية تتضمن خططا واضحة للتعامل مع المخاطر المحتملة، يعكس ضعفا في وعي المؤسسة بأهمية هذا المكون من مكونات الرقابة الداخلية.

_ توصيات:

- إنشاء لجنة مختصة بتقييم المخاطر تضم ممثلين عن مختلف المصالح (الادارية، الطبية، الصيدلانية،التقنية) تتولى مهمة تحديد المخاطر المحتملة وتصنيفها حسب الاولوية.
- تطبيق نظام تقييم دوري للمخاطر من خلال اعتماد تقييم نصف سنوي او سنوي شامل للمخاطر، يأخذ بعين الاعتبار التغيرات الداخلية و الخارجية.
- تعزيز الوعي بأهمية إدارة المخاطر.

3 تقييم الأنشطة الرقابية:

اظهرت نتائج الدراسة الميدانية ان المؤسسة الاستشفائية العمومية محمد مداحي تتوفر على مجموعة من الأنشطة الرقابية، حيث بعد معاينة الوثائق تبين وجود دليل اجراءات تنظيم لمختلف العمليات الادارية و المالية، كما يتم تنفيذ بعض العمليات الادارية الحساسة(مثل شراء او صرف الادوية) بناء على موافقات و مصادقات رسمية، الا ان فاعلية هذا المكون راجعة لمستوى تطبيقها الميداني ومدى الالتزام بها.

مثال: عملية شراء الات طبية جديدة و عمليات التعاقد مع موردين المواد التي تزود المطعم تمر عبر سلسلة من الموافقات و المصادقات في اطار قانوني منظم من طرف لجنة تضم افراد معنيين و مختصين لتسيير العملية بشفاافية تامة.

4 تقييم المعلومات و الاتصال:

من خلال الدراسة الميدانية تبين ان المؤسسة الاستشفائية محمد مداحي تتوفر على مكون المعلومات و الاتصال بدرجة مقبولة، حيث يتم تبادل المعلومات بين مختلف المصالح عبر قنوات رسمية كالمراسلات الادارية، ومحاضر الاجتماعات، بالإضافة الى الاعتماد على بعض الانظمة المعلوماتية لتسيير المرضى و توثيق العمليات الطبية الادارية. هذه المؤشرات تبرز وجود حد ادنى من التدفق المعلوماتي و التواصل الداخلي.

توصيات:

- رقمنة نظام المعلومات الداخلي يسمح بتدفق المعلومات في الوقت المناسب.
- تحسين قنوات الاتصال من خلال اعتماد وسائل اتصال رسمية.
- تكثيف الاجتماعات التنسيقية لتبادل المعلومات بين المصالح.
- نشر و تحيين الادلة و الاجراءات.

اظهرت نتائج تقييم نظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاستشفائية العمومية محمد مداحي فرجيوَة_ انه يعاني من عدة اختلالات، تتمثل ابرزها في ضعف البيئة الرقابية و التي تعد الركيزة الاساسية التي يبني عليها باقي مكونات النظام، فقد تبين ان هناك غيابا للرقابة الفعلية من طرف الادارة العليا، و ضعفا في الالتزام بالمسؤوليات و المهام الرقابية، اضافة الى غياب ثقافة رقابية واضحة داخل المؤسسة. هذا القصور في البيئة الرقابية انعكس سلبا على باقي المكونات مثل تقييم المخاطر ممل ادى الى ضعف النظام ككل، وزيادة احتمالية وقوع الاخطاء و الإنحرافات دون اكتشافها او التعامل معها في الوقت المناسب.

ومنه فإن تحسين البيئة الرقابية يعد اولوية اساسية لإعادة تفعيل نظام الرقابة الداخلية وجعله اكثر نجاعة و استجابة لتحديات التسيير في القطاع الصحي العمومي.

المطلب الرابع: دور مخرجات محاسبة التكاليف في دعم أهداف نظام الرقابة الداخلية

تسعى المؤسسة الاستشفائية العمومية محمد مداحي فرجيوَة_ الى تحقيق اهداف متعددة، من ابرزها ترشيد الموارد وضمان الفعالية و الشفافية في تسييرها، وفي هذا الاطار تبرز اهمية كل من محاسبة التكاليف كأداة تحليلية لتحديد تكلفة الخدمات الصحية، و نظام الرقابة الداخلية كألية رقابية لضمان الاستخدام الامثل للموارد و الحفاظ على ممتلكات المؤسسة.

من خلال هذا المطلب سنقوم بتحليل العلاقة التكاملية بين مخرجات محاسبة التكاليف و اهداف نظام الرقابة الداخلية، مع التركيز على كيف يمكن لمخرجات النظام المحاسبي ان تعزز وتدعم تحقيق الاهداف الرقابية، خاصة في ظل السياق الخاص بالمؤسسات الصحية العمومية.

سنتبع اسلوب تحليلي وصفي في هذه الدراسة، حيث يتم استعراض ابرز مخرجات محاسبة التكاليف مثل تحديد تكلفة الخدمات، توزيع التكاليف حسب الاقسام و تحليل الانحرافات ثم ربطها ثم ربطها موضوعيا بكل هدف من اهداف الرقابة الداخلية كالمحافظة على الاصول، ضمان نوعية المعلومة وتحسين الاداء. وقد استخدمنا في ذلك منطق الترابط الوظيفي، الذي ينطلق من فكرة ان النظام المحاسبي لا يعمل بمعزل عن باقي نظم التسيير، بل يشكل مصدر معلومات اساسي لدعم قرارات الرقابة.

1_ الربط بين هدف ضمان الحفاظ على اصول المؤسسة ومخرجات محاسبة التكاليف (احتساب اهتلاك وتكلفة استخدام الاصول):

يعد الحفاظ على اصول المؤسسة من بين الاهداف الجوهرية لنظام الرقابة الداخلية، لاسيما في المؤسسات الاستشفائية العمومية التي تعتمد بشكل كبير على التجهيزات و المعدات الطبية ذات القيمة العالية. وفي هذا السياق توفر محاسبة التكاليف مخرجا اساسيا يتمثل في احتساب الاهتلاك وتكلفة استخدام الاصول الثابتة، مثل اجهزة الاشعة، اسرة الانعاش و معدات العمليات الجراحية.

يستخدم هذا المخرج لمتابعة مدى استهلاك الاصول عبر الزمن و التعرف على مستوى ادائها الفعلي مقارنة بعمرها الانتاجي المتوقع، كما تساهم هذه البيانات في الكشف المبكر عن الاستخدام غير الفعال او المفرط، وتساعد على وضع جداول زمنية للصيانة او الاستبدال، ما يمكن الرقابة الداخلية من اتخاذ اجراءات استباقية للحفاظ على الاصول و التقليل من التكاليف المرتبطة بالأعطال او التوقف عن العمل.

وبالتالي فإن احتساب الاهتلاك لا يعد فقط مؤشرا محاسبيا، بل هو اداة رقابية مهمة تدعم الاستدامة المادية و المالية لأصول المؤسسة، وتعزز من قدرتها على تقديم خدمات صحية بجودة عالية وبأقل تكلفة ممكنة.

- من خلال الدراسة الميدانية بالمؤسسة الاستشفائية العمومية محمد مداحي_فرجيو_ تبين ان هذه الاخيرة لا تعتمد على منهجية احتساب الاهتلاك ضمن نظامها المحاسبي، وهذا يسجل كأحد اوجه القصور المحاسبي داخل المؤسسة، وهو ما يعد خلا جوهريا يؤثر بشكل مباشر على قدرة نظام الرقابة الداخلية في تحقيق هدفه الاساسي المتمثل في ضمان المحافظة على اصول المؤسسة.
- ان تجاهل هذا الجانب يحرم الرقابة الداخلية من مؤشرات مهمة تنبه الى حالات الاستخدام المفرط او التدهور التدريجي للمعدات و التجهيزات، مما يؤدي الى تآكل الاصول دون رقابة فعالة او توقيت تدخل مناسب.

- وبالتالي فإن الاغفال يضعف من فعالية الرقابة في حماية ممتلكات المؤسسة ويزيد من احتمالات الهدر المالي و ارتفاع تكاليف الاصلاح او الاستبدال في المدى المتوسط و البعيد.

2_ الربط بين هدف ضمان نوعية المعلومة ومخرجات محاسبة التكاليف (تحديد تكلفة الخدمة بدقة وتوزيعها حسب مراكز المسؤولية):

يعد تحسين نوعية المعلومات هدفا محوريا من اهداف نظام الرقابة الداخلية، اذ تمثل المعلومات الدقيقة و الموثوقة اساسا لاتخاذ قرارات رشيدة وفعالة داخل المؤسسة الاستشفائية العمومية محمد مداحي_ فرجيو _ . وفي هذا الاطار تلعب محاسبة التكاليف دورا بالغ الاهمية، خصوصا من خلال مخرجها المتعلق بتحديد تكلفة الخدمات الصحية بشكل دقيق و توزيعها حسب مراكز التكلفة، ان هذا النوع من البيانات يوفر رؤية واضحة و شاملة عن الاداء المالي و التشغيلي لكل قسم او وحدة داخل المؤسسة، مما يمكن من التقييم الموضوعي و اكتشاف الاختلالات و تحسين تخصيص الموارد.

وتكمن اهمية هذا المخرج في كونه لا يكتفي بتوفير ارقام محاسبية فحسب، بل يقدم معلومة نوعية، موثوقة ومبنية على اسس تحليلية، تعزز من فعالية الرقابة الداخلية وتسهم في ترسيخ مبادئ الشافية، الدقة والمسؤولية في التسيير.

وعليه فإن غياب مثل هذه المخرجات او ضعف جودتها قد يؤدي الى قرارات خاطئة او تقديرات غير دقيقة، مما يضعف من قدرة النظام الرقابي على اداء مهامه بالشكل الامثل.

3_ الربط بين هدف تفضيل تحسين الاداء ومخرجات محاسبة التكاليف (تحليل التكاليف حسب مراكز النشاط او المسؤولية):

يعد تحسين الاداء احد الاهداف الجوهرية لنظام الرقابة الداخلية في المؤسسة الاستشفائية محمد مداحي_ فرجيو _، بالنظر الى اهمية رفع كفاءة استخدام الموارد وتحقيق اعلى مردودية ممكنة في تقديم الخدمات الصحية. وفي هذا السياق، تبرز اهمية مخرجات محاسبة التكاليف وبشكل خاص تحليل التكاليف حسب مراكز النشاط او مراكز المسؤولية، باعتبارها اداة فعالة لقياس الاداء وتوجيهه نحو التحسين المستمر.

يتيح هذا التحليل تتبع التكاليف المرتبطة بكل قسم او خدمة على حدا، ومقارنتها بمستوى النشاط المحقق، مما يمكن من تقييم مدى كفاءة كل وحدة في استخدام الموارد المتاحة. كما يساعد على رصد الانحرافات وتحديد مصادر الهدر او سوء التسيير، وبالتالي يوفر قاعدة معلوماتية دقيقة تدعم عملية اتخاذ القرار وتحسين الاداء على مستوى العمليات و المخرجات.

_ وعليه، فإن هذا المخرج المحاسبي لايسهم فقط في توفير بيانات مالية، بل يشكل دعامة حقيقية للرقابة الداخلية في تحقيق هدفها المتمثل في تحسين الاداء وتعزيز الفعالية التشغيلية للمؤسسة.

4 الربط بين هدف تطبيق تعليمات الإدارة العامة ومخرجات محاسبة التكاليف (اعداد تقارير مقارنة بين التكاليف الفعلية و المخططة " المعيارية"):

يعد تطبيق تعليمات الإدارة العامة احد الركائز الاساسية لنظام الرقابة الداخلية، بإعتباره يجسد مدى التزام المصالح التنفيذية بتوجيهات المستويات الادارية العليا، يضمن التناسق بين التخطيط المركزي و التنفيذ الميداني، وفي هذا الاطار، تكتسب محاسبة التكاليف اهمية خاصة من خلال مخرجها المتعلق بإعداد تقارير مقارنة بين التكاليف الفعلية و التكاليف المعيارية او المخططة.

تسمح هذه التقارير بقياس مدى احترام الاقسام المختلفة للسياسات المالية و الميزانيات المحددة مسبقا، كما تمكن من رصد الانحرافات وتحليل اسبابها، سواء تعلق بسوء التسيير او تغيرات غير متوقعة في حجم النشاط. وبهذا تشكل هذه الآلية اداة عملية لتقييم مدى تطبيق التعليمات المتعلقة بضبط النفقات، تخصيص الموارد وترشيد التكاليف بما يتماشى مع الاهداف العامة للمؤسسة.

_ وعليه، فإن المخرج المحاسبي يسهم بشكل مباشر في تمكين الرقابة الداخلية من متابعة تنفيذ التوجيهات المركزية على نحو دقيق ومنهجي، مما يعزز من فعالية الاداء الاداري ويرسخ مبدأ المساءلة داخل المؤسسة الاستشفائية.

- من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها في المؤسسة الاستشفائية العمومية محمد مداحي_ فرجيو، تبين ان هذه الاخيرة لاتعتمد على اعداد التكاليف المعيارية ضمن نظام محاسبة التكاليف المعتمد لديها، ما يعد نقطة ضعف واضحة في بنيتها الرقابية. إذ يعتبر اعداد التكاليف المعيارية اداة اساسية لقياس الاداء المالي وضبطه وفق الاهداف و التعليمات التي تحددها الإدارة العامة، كما يسمح بمقارنة التكاليف الفعلية مع القيم المخططة مسبقا، وبالتالي تقييم مدى الالتزام بالتوجيهات المركزية.

- ان غياب هذا النوع من التقدير المعياري يفقد نظام الرقابة الداخلية القدرة على رصد الانحرافات بموضوعية وتحليل مدى التقيد بالتعليمات الخاصة بترشيد الانفاق و توزيع الموارد. كما يعيق عملية اتخاذ القرار المبني علناالفارق بين المخطط و المنفذ، ويضعف من فعالية الرقابة في فرض الانضباط المالي و التسييري، مما يجعل المؤسسة اقل قدرة على التجاوب مع متطلبات الإدارة العامة و اهدافها الاستراتيجية.

- من خلال تحليل العلاقة بين مخرجات محاسبة التكاليف واهداف الرقابة الداخلية داخل المؤسسة الاستشفائية العمومية محمد مداحي_ فرجيو، يتبين ان هذه العلاقة تعد علاقة تكامل وظيفي ومعلوماتي، حيث تشكل مخرجات محاسبة التكاليف دعامة اساسية لتعزيز فعالية الرقابة الداخلية وتحقيق اهدافها المختلفة. فسواء تعلق الامر بضمان المحافظة على الاصول، تحسين الاداء،

ضمان نوعية المعلومة، او حتى تطبيق تعليمات الادارة العامة، فإن المعلومات الدقيقة و المفصلة التي توفرها محاسبة التكاليف تعتبر بمثابة الاساس الذي تستند اليه الرقابة في التقييم، المراقبة و اتخاذ القرار. كما ان طبيعة هذه العلاقة تتسم بالاعتماد المتبادل، إذ لا يمكن للرقابة الداخلية ان تحقق اهدافها بكفاءة دون وجود نظام محاسبة ينتج مخرجات كمية و تحليلية قابلة للاستغلال. وفي المقابل، فإن مخرجات محاسبة التكاليف لا تكتسب قيمتها الحقيقية الا عندما توظف ضمن اطار رقابي يوجه استخدامها نحو تحسين التسيير وترشيد الموارد. وبناءا عليه، فان تعزيز التكامل بين هذين النظامين يعد من الشروط الاساسية لتحقيق حكمة فعالة داخل المؤسسات الصحية العمومية، خاصة في ظل محدودية الموارد وضغط الطلب على الخدمات.

خلاصة الفصل:

في هذا الفصل تم تخصيص الجهد لتحليل وتقييم واقع محاسبة التكاليف في المؤسسة الإستشفائية العمومية محمد مداحي_فرجيوّة_، وذلك من خلال دراسة ميدانية تهدف الى فهم كيفية تطبيق هذا النظام المحاسبي داخل المؤسسة. شمل العمل معطيات مرتبطة بالأساليب و الإجراءات المعتمدة في حساب التكاليف، وتحليل مدى تكاملها مع النظام الإداري و المحاسبي المعتمد.

كما تم التطرق الى دراسة نظام الرقابة الداخلية المعتمد في المؤسسة، وذلك بفحص مدى توفره وتفعيله عمليا، من خلال رصد الآليات المعتمدة لضبط العمليات ومتابعتها، وتم العمل على الربط بين الجانبين من خلال تحليل كيف يمكن لمخرجات محاسبة التكاليف ان تساهم في دعم وتعزيز نظام الرقابة الداخلية.

و إعتد هذا الفصل على المنهج دراسة حالة مدعوما بأدوات بحث ميداني تمثلت في المقابلات و تحليل الوثائق الرسمية، بغرض الوصول الى فهم شامل للواقع العلمي لمحاسبة التكاليف ودورها داخل بيئة العمل الإستشفائي.

A decorative border composed of four ornate, symmetrical floral and scrollwork motifs, one in each corner, framing the central text. The motifs feature intricate scrollwork, leaves, and small floral elements.

الخاتمة

الخاتمة:

من خلال دراستنا لموضوع واقع محاسبة التكاليف في المؤسسة الاستشفائية العمومية محمد مداحي فرجيو_ لسنة 2023، حاولنا ابراز الدور الفعال الذي تلعبه هذه الاخيرة في تعزيز نظام الرقابة الداخلية، ومن خلال الاشكالية و الاسئلة الفرعية المطروحة .

وبإحاطتنا لموضوعنا هذا و اسقاط مختلف جوانبه النظرية على الجانب التطبيقي للمؤسسة الاستشفائية العمومية محمد مداحي فرجيو_ تم الاجابة على الاشكالية من خلال الفرضيات المنطلق منها، وإختبار مدى صحتها من خلال فقرات الدراسة، حيث تم التأكد من صحتها على النحو التالي:

نتائج اختبار الفرضيات:

- تشير **الفرضية الاولى** الى ان كلما إرتفع مستوى إستخدام المعلومات الناتجة عن محاسبة التكاليف زادت قدرة نظام الرقابة الداخلية على تحقيق أهدافه بفعالية و كفاءة داخل المؤسسة، فقد تم التأكد من صحتها من خلال المعالجة النظرية و الميدانية، حيث أظهرت الدراسة ان إستخدام المعلومات الناتجة عن محاسبة التكاليف اداة محورية في دعم نظام الرقابة الداخلية إذ يمكن الادارة من تتبع التكاليف بدقة و تحديد مصادر الهدر و الانحرافات. وبالتالي، فإن الاستخدام المكثف و المنهجي لهذه البيانات يعزز من قدرة نظام الرقابة الداخلية على العمل بكفاءة و فعالية داخل المؤسسة.
- اما فيما يتعلق ب**الفرضية الثانية** و التي تنص على ان يمكن لمخرجات محاسبة التكاليف ان تؤثر بشكل إيجابي و مباشر على تحقيق أهداف نظام الرقابة الداخلية، ولقد تم اثبات صحتها حيث ان هذه افرضية تدعم حقيقة ان مخرجات محاسبة التكاليف من بيانات و تحليلات تتعلق بالتكاليف الفعلية و المخططة، تمكن الإدارة من مراقبة الأداء وتقييم الكفاءة التشغيلية و المالية. كما أن إعتقاد الرقابة على معلومات محاسبية موثوقة يسهم في إتخاذ قرارات مبنية على أدلة، ويقوي من قدرة النظام الرقابي على تحقيق أهدافه بفعالية أكبر.
- وكذلك فيما يتعلق ب**الفرضية الثالثة** و التي تنص على ان غياب إستخدام التكاليف المعيارية و التحليلية يؤثر تأثيرا سلبيا على فعالية نظام الرقابة الداخلية، من خلال إضعاف القدرة على قياس الإنحرافات وقد تم اثبات صحتها في الفصل التطبيقي و الذي تم التوضيحه من خلال إستظهار الخلل و الضعف الذي سببه عدم إعتداد أسلوب التكاليف المعيارية في المؤسسة محل الدراسة.

نتائج الدراسة:

من خلال الدراسة الميدانية وتحليل البيانات و مناقشة الفرضيات المطروحة، تم التوصل الى مجموعة من النتائج والتي نعرضها كالتالي:

الخاتمة

- تحليل التكاليف غير متكامل او غير دقيق، مما يؤدي الى صعوبة في تحديد الانشطة التي تحتاج الى تحسين او تقليص التكاليف الزائدة.
- نقص المعلومات الدقيقة و الموثوقة من محاسبة التكاليف يؤدي الى قرارات ادارية غير مبنية على بيانات فعلية وهذا ينعكس سلبا على قدرة الادارة في اتخاذ قرارات استراتيجية فعالة لتحسين الاداء و الكفاءة.
- عدم توفر آليات محاسبية قوية تؤدي الى تجاوز الميزانية وظهور مشاكل مالية تؤثر على استقرار المؤسسة.
- اكدت النتائج اهمية التقارير الدورية للتكاليف في تعزيز الرقابة الاستباقية و الكشف المبكر عن الانحرافات.
- هناك حالات تداخل او غموض في تحديد المسؤوليات المتعلقة بالرقابة الداخلية على التكاليف، مما يؤدي الى ضعف القدرة على مراقبة صرف الاموال وتحقيق التوازن بين الانفاق و الكفاءة.
- نظام محاسبة التكاليف المعتمد غير محدث بانتظام مما يؤثر سلبا على فعالية الرقابة الداخلية.
- الموظفون قد لا يحصلون على التدريب المستمر على احدث الطرق و التقنيات في الرقابة المالية، مما يحد من كفاءتهم في مراقبة التكاليف و تحقيق الاهداف المالية.
- غياب المراجعة المستمرة للتكاليف، و عدم التنبؤ بالمخاطر.
- وفي الاخير الرقابة الداخلية في العديد من المستشفيات العمومية تعاني من ضعف في الدقة و الكفاءة، مما يؤثر بشكل مباشر على القدرة على ادارة التكاليف بشكل فعال.
- تحتاج هذه المؤسسات الى تحسين انظمة محاسبة التكاليف، توفير تدريب مستمر للموظفين، تعزيز التنسيق بين الاقسام المختلفة، واستخدام ادوات تكنولوجية متقدمة لضمان رقابة مالية افضل و تحقيق الكفاءة في استخدام الموارد.

توصيات

- إنطلاقا من النتائج المتوصل اليها خلال فترة التبرص، يمكن تقديم مجموعة من التوصيات التي من شأنها تحسين أداء المؤسسة و تعزيز فعالية نظام الرقابة الداخلية.
- دمج نتائج محاسبة التكاليف في نظام الرقابة الداخلية.
- تعزيز التنسيق بين المصالح لضمان تتبع دقيق للموارد خاصة الادوية التي تمثل احد مجالات الاختلاس الشائعة.

الخاتمة

- العمل على ادخال نظم معلومات محاسبية متكاملة، تمكن من جمع وتحليل البيانات التكاليفية بشكل لحظي، وتدعم الرقابة الفورية على العمليات المالية داخل المؤسسة الصحية.
- وضع آليات تقييم دورية لأداء الرقابة الداخلية ومدى تكاملها مع نظام التكاليف.
- اشراك المحاسبين في لجان المراقبة و التدقيق الداخلي، لما لهم من دراية دقيقة بالتكاليف، ما يسهم في تعزيز فعالية الرقابة.
- اعتماد برامج محاكاة او نماذج تحليلية لتوقع التكاليف المستقبلية، ما يساعد في تحسين التدقيق المالي و الرقابة.
- تفعيل آلية المراجعة الداخلية المنتظمة للأنظمة التكاليفية، بهدف تقييم مدى فعاليتها وتحديد مجالات التحسين.
- التحفيز على ثقافة الترشيد في استهلاك الموارد.
- التعاون مع هيئات رقابية خارجية لتقييم نظم التكاليف و الرقابة و الاستفادة من تقاريرها في تطوير الاداء الداخلي.

الآفاق المستقبلية للدراسة:

لا نستطيع القول اننا الممنا بكل الجوانب المتعلقة بواقع التكاليف في المؤسسات الصحية وكيف يلعب ذلك دورا في تعزيز نظام الرقابة الداخلية. مما يجب علينا ترك المجال مفتوح للتعلم في دراسة هذا الموضوع من خلال طرح مواضيع بحث مستقبلية: تطبيق نموذج طريقة التكاليف على اساس الانشطة لحساب التكاليف الصحية للمؤسسات الاستشفائية العمومية.

- دور الرقابة الداخلية على التكاليف في ترشيد النفقات العامة.
- دراسة اثر الرقابة على التكاليف على جودة الخدمات الصحية العمومية.
- تحليل التحديات التي تواجه نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الصحية العمومية.
- تقييم اداء نظام الرقابة الداخلية في المستشفيات العمومية.
- مستقبل محاسبة التكاليف في القطاع الصحي العمومي في ظل التحديات الاقتصادية.



قائمة المصادر و المراجع

قائمة المصادر و المراجع:

الكتب باللغة العربية:

- 1_ احمد محمد نور، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الاسكندرية، 1997.
- 2_ اياد عبد الفتاح النصور، اسس تسويق الخدمات السياحية العلاجية، دار صفاء، الاردن، 2008.
- 3_ بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.
- 4_ حارس كريم العاني، المحاسبة الادارية_ النظرية و التطبيق، دار الراية للنشر، عمان، 2011.
- 5_ خيرت ضيف، الميزانيات التقديرية، دار النهضة للطباعة والنشر، بيروت، 1980.
- 6_ راضي محمد سامي، المحاسبة عن المستشفيات و الوحدات العلاجية، الدار الجامعية الابراهيمية، جامعة طانطا، 2007.
- 7_ رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- 8_ ردينة عثمان يوسف، التسويق الصحي و الإجتماعي، دار المناهج، الأردن، 2008.
- 9_ رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف (المفاهيم و مبادئ، تطبيقات)، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان الأردن، الطبعة الأولى، 2000.
- 10_ ريشار اوزجان، الاساليب الكمية في إدارة الرعاية الصحية، ترجمة عبد المحسن حيدر، معهد الادارة العامة، الرياض، 2008.
- 11_ زكي خليل المساعد، تسويق الخدمات وتطبيقاته، دار المناهج، الأردن، 2003.
- 12_ زكرياء لشهب، دور عتبة المردودية، الناشر مكتبة الوفاء القانونية، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2014.
- 13_ سامي محمد الوقاد، الاصول المحاسبية و الاسس العلمية في محاسبة التكاليف، دار الاعصال للنشر و التوزيع، الطبعة الاولى، عمان، 2012.
- 14_ عبد الرحمان توفيق، طرق محاسبة التكاليف للأنشطة الصناعية، مركز الخبرات المهنية للإدارة، مصر، 2010.
- 15_ عبد المقصود محمد دبيانو ناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
- 16_ عبد الناصر إبراهيم و آخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسير للنشر، الأردن، 2002.
- 17_ لبنى هاشم نعمان العاني، محاسبة التكاليف منهاج علمي تطبيقي، دار وائل للنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2013.
- 18_ محمد صالح المؤذن، مبادئ التسويق، مكتبة الثقافة، الأردن، 1999.

قائمة المصادر و المراجع

19_ مصطفى يوسف كافي و آخرون، المحاسبة الإدارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر و التوزيع، عمان، 2012.

20_ محمد الفيومي محمد، اصول محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث الازاريطة، مطبعة الانتصار لطباعة الاوفست، 1999.

21_ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية، الجزء الأول، الجزائر، 1999.

22_ طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات قطاع عام خاص ومصاريف_مبادئ_التجارب_ المتطلبات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007-2008.

23_ إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية (بين النظرية و التطبيق)، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر، عمان، 2006.

الكتب باللغة الأجنبية:

1_ Bèatrice Francis Gandguillot ; Comptabilité de Gestion ; Gualino édition ; Paris ;12eme édition ;2012.

2_ A Rapin & J Poly ; La Cimiptabilité Analytique de Lexploitation ; édition dunod ;Paris ; 2eme édition ;1996.

3_ Biuno Bachy ; Christinehrache ; Toute fonction management ; édition 2010.

المذكرات جامعية:

1_ ادي صبحي ابوشنب، دراسة تقييم أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة و التمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2008.

2_ الغول سناء، دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2014.

3_ براج بلال، تقييم دور المراجع الداخلي في تحسين نظام الرقابة الداخلية في المؤسسات الإقتصادية دراسة عينة من المراجعين الداخليين، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة محمد بوقرة، بومرداس، 2015.

4_ بوبكر عميروش، دور المدقق الخارجي في تعيين المخاطر وتحسين نظام الرقابة الداخلية لعمليا المخزون داخل المؤسسة، كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير، رسالة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2011.

قائمة المصادر و المراجع

- 5_بوطرة فضيلة، دراسة وتقييم فعالية نظام الرقابة الداخلية في البنوك، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة لمسيلا،2006.
- 6_تامر توفيق عبد الله عوض، العلاقة بين عناصر الرقابة الداخلية و جودة الخدمات المصرفية، رسالة ماجستير كلية التجارة الجامعة الإسلامية، غزة، 2012.
- 7_زكرياء قلالة، دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2013.
- 8_عزوز ميلود، دور المراجعة في تقييم اداء الرقابة الداخلية في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير كلية علوم التسيير و العلوم الاقتصادية، جامعة 20 اوت 1955، سكيكدة، 2007.
- 9_علي شيتور،مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة بسكرة،2013.
- 10_عباس ضياء محي، أثر استخدام التكاليف المعيارية في الرقابة على التكاليف، متطلبات لنيل شهادة البكالوريوس في المحاسبة، جامعة بابل، 2023.
- 11_غاشوش عايدة ولقصور مريم، دور الرقابة الداخلية في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة مانتوري، قسنطينة، 2011.
- 12_لسمراي محمد حامد مجيد، أثر نظام الرقابة الداخلية على جودة التقارير المالية دراسة تحليلية على شركات صناعة الأدوية الأردنية المدرجة في بورصة عمان، رسالة مقدمة لإستكمال متطلبات الحصول على شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2016.
- 13_نورة بوضياف، دور المراجعة الخارجية في تقييم نظام الرقابة الداخلية بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة ورقلة،2016.
- 14_وجداني علي أحمد، دور الرقابة الداخلية و المراجعة الخارجية في تحسين أداء المؤسسة، مذكرة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2010.

المجلات:

- 1_محمد البشير إبراهيم أحمد، أسلوب التكلفة على اساس النشاط و دوره في الرقابة على التكاليف دراسة تطبيقية على بعض المؤسسات الحكومية، مجلة البحوث في العلوم المالية و المحاسبة، العدد01، 2019.
- 2_نعمة كاظم حسينو احمد محمد حسن، دور الرقابة الداخلية في حماية اصول و اموال المنظمة دراسة تطبيقية، جامعة بابل، العدد3، 2015.

قائمة المصادر و المراجع

3_ عبد الوهاب أحمد وعبد الله مسعود عياش، دور الرقابة الداخلية في رفع كفاءة الأداء المالي، مجلة جامعة النصر، العدد الرابع، يوليو-ديسمبر 2014.

التقارير:

1_ المجلس الدولي لمعايير التدقيق: المعيار الدولي للتدقيق 315، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2012.

A decorative border composed of intricate black floral and scrollwork patterns, framing the central text. The border is symmetrical and features a variety of leaf shapes, scrolls, and small floral motifs.

الملاحق

المحق رقم (1): الاستهلاك الشهري للمواد الأولية (مصلحة البيضية والترقيع) (جانفي 2023)

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة الصحة

مديرية الصحة لولاية ميلة
المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد مداحي فرجيو

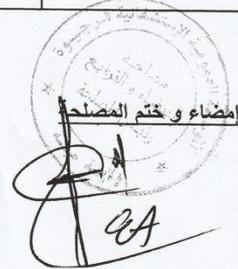
الإستهلاك الشهري للمواد الأولية

مصلحة البيضية و الترقيع لشهر**جانفي**.....**2023**

المبلغ	سعر الوحدة	الكمية	المواد المستعملة
13150,00	50,00	263	جافيل
10800,00	400,00	27	التلج
1150,00	50,00	23	مزيل البقع
25100,00		المجموع	

الكمية المغسولة من مصلحة البيضية و الترقيع لشهر**جانفي**.....**2023**

المبلغ	تكلفة كغ	عدد الغسلات	المصلحة
2084,29	160,33	13	الإستعجالات
8978,48	160,33	56	قاعة العمليات
4008,25	160,33	25	قاعة الإنعاش
2885,94	160,33	18	طب الأطفال
3206,6	160,33	20	قاعة الولادة
3847,92	160,33	24	قاعة الجراحة
2244,62	160,33	14	قاعة الكلوي
801,65	160,33	5	طب عام رجال
1282,64	160,33	8	طب عام نساء
2084,29	160,33	13	ام.ص نساء
0	160,33		مصالح مختلفة
31424,68	160,33	196	المجموع

إمضاء و ختم المصلح


الملحق رقم (2): مقرر التوجيه

مركز
المؤسسة العمومية الإستشفائية محمد مداحي - فرجوة
رقم : 2023/06

مصلحة

إن مدير المؤسسة العمومية الإستشفائية فرجوة

بمقتضى الأمر رقم 03/06 المؤرخ في 19 جمادى الثانية عام 1427 الموافق ل 15 يوليو 2006 المتضمن القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية .
بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 99/90 المؤرخ في 27 مارس 1990 بسلطة التعيين والتسيير الإداري بالنسبة للموظفين وأعوان الإدارات المركزية، والولايات والبلديات والمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري .
بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 07 - 07 المؤرخ في 19 ماي 2007 المتضمن من إنشاء المؤسسات العمومية الإستشفائية و المؤسسات التنفيذية للصحة الجراحية وتنظيمها وسيرها .
بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 393 - 09 المؤرخ في 24/11/2009 المتضمن القانون الأساسي الخاص بالموظفين المنتمين لسلك : الممارسين الطبيين العمامين.

يقدم

المادة الأولى توجهه السيدة : ،
طبيب عام للصحة العمومية ، إلى مصلحة طب الأطفال

ابتداء من : 2023/03/01.

المادة الثانية : السيد المدير الفرعي لإدارة الموارد البشرية ، المدير الفرعي للمصالح الصحية كإقتراح مقتضى هذا المقرر .

فرجوة ،



طالبى

مدير

الملحق رقم (3): استهلاك الثلاثي الأول للمواد الصيدلانية 2023

DEPENSES DE PRODUIT PHARMACEUTIQUES 1ER TRIMESTRE 2023

SERVICES	MEDICAMENTS	CONSOMMABLES	REACTIFS	FILMS	TOTAL
PEDIATRIE	6652057.67	193202.55	19139.975	0	6864400.20
MATERNITE	1362402.475	462343.06	0	0	1824745.54
MED INTERNE	21656439.06	387231.715	0	0	22043670.78
PNEUMO	2722732.515	134608.87	0	0	2857341.39
CHIRURGIE	1125541.105	148448.88	0	0	1273989.99
HEMODIALYSE	5542279.1	12666518.06	0	0	18208797.16
BLOC OP	1299143.79	1941792.065	0	0	3240935.86
URGENCES	3016630.65	1250015.42	0	0	4266646.07
STOMATO	3200	2408.325	0	0	5608.33
SEMEP	0	0	0	0	0
RADIOLOGIE	0	3687.7	0	355000	358687.7
LABORATOIRE	3500	874380.81	936517.09	0	1814397.90
HAD	5826.88	0	0	0	5826.88
TOTAL					62765047.76



الملحق رقم (4): استفادة المصالح الصحية من قسم الأشعة لثلاثي الأول 2023

CALCUL DE COUT WILAYA DE MILA E P H FERDJIOUA PERIODE TRIMESTRE 2023

MOIS DE Janvier 2023

Examen	Urgence	Pediatrie	Hémodialyse	Mat-ferdj	P-Phthisio	Med-Int	Chirurgie	STOMA	Externe	Total
	Ex	Ex	Ex	Ex	Ex	Ex	Ex	Ex	Ex	Ex
Doigt	02									02
Pouce	09									09
Orteil	114								04	118
Poignet	106	01	02							109
Main	39						01			40
Avant- bras	75									75
Coude	13									13
Bras	01									1
Clavicule	29									29
Radio de face	02									2
Os Propre de nez	105					06	01		03	116
Maxillaire defilu	96						01		04	101
Pied	69						01		02	72
Cheville	32									32
Genoux	16	01					03			19
Jambe	09									09
Femur	44	01					01			46
Hanche	64						02		01	67
Bassin	583	23	08	01	31	27	08		25	706
Epaule	89	01				01	01			92
Thorax	22								03	25
Crane	97	02	03		01	03	03			109
R cervicale	04									04
A-S-P	17					01				18
R-lombo-sacree	01								02	03
R lombaire	04									04
R dorso- lombaire										
R dorsal										
Grill costal										
Sinus										
Blon dou										
panoramique										
contenu-Uterne										
Talon										
Scheller										
Femoro patellaire										
ECHO										
colongiographie										
TOTAL	1642	29	13	01	32	38	22		44	1821

Totale = 1821