

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد خيضر بسكرة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير



الموضوع

محاسبة المسؤولية كأداة للرقابة على التكاليف في المؤسسة

دراسة حالة المؤسسات العمومية الإستشفائية لولاية تبسة

أطروحة ضمن متطلبات الحصول على شهادة دكتوراه علوم

تخصص محاسبة

إشراف

أ.د تومي ميلود

إعداد الطالب

عزالدين فؤاد

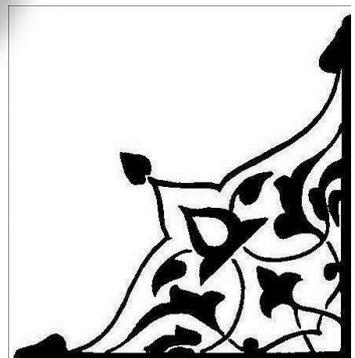
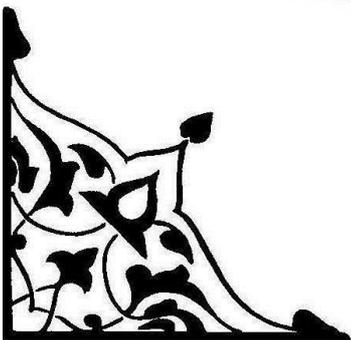
أعضاء لجنة المناقشة

الإسم واللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
شنشونة محمد	أستاذ محاضر أ	بسكرة	رئيسا
تومي ميلود	أستاذ	بسكرة	مشرفا ومقررا
بن عيشي عمار	أستاذ محاضر أ	بسكرة	عضوا مناقشا
برجم محمد خميسي	أستاذ محاضر أ	سوق أهراس	عضوا مناقشا
لعبيدي مهاوات	أستاذ محاضر أ	الوادي	عضوا مناقشا
الزين يونس	أستاذ محاضر أ	الوادي	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2015-2016



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



شكر وتقدير

الحمد لله الذي هدانا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هدانا الله

والصلاة على رسوله الكريم

إنها لحظة فارقة حين يكتمل العمل بإذن الله وتعطى فيه المساحة ولو في

أسطر قليلة لتقديم كل أشكال الشكر والعرفان والتقدير إلى من ساهم بعد فضل

الله في إتمام هذا العمل المتواضع إلى الأستاذ الدكتور تومي ميلود الذي بذل

كل ما في وسعه ليس لإتمام العمل فحسب وإنما لدفعي وتحفيزي بنصائح

وتوجيهات وإرشادات متقنة كانت هي العون لي ولم يبخل بذلك طيلة سنوات

إشرافه على الأطروحة.

والشكر موصول لكل موظفي المؤسسات العمومية الأستشفائية لولاية تبسة على

مساعدهم وتجاوبهم لإعداد هذا العمل.

ولكل من ساهم من قريب أو بعيد في إتمامنا لهذه الأطروحة

كما أقدم شكري الخالص لأساتذة اللجنة على قبولهم المناقشة.

ملخص

إن التطور الحديث للمفهوم الرقابي والذي يستخدم بصفة أساسية أدوات المحاسبة ومن ضمنها محاسبة المسؤولية الذاتي تبنى على إفتراض معرفة مدى إمكانية التحكم في أداء الاشخاص المسؤولين، وهذا الإفتراض بدوره يعني التحكم في نتيجة أداء الاشخاص، فالرقابة تعني قياس أداء الاشخاص وليس رقابة نتيجة الاداء لأنها أمر منطقي، ومن ثم يصبح معرفة الشخص الذي أحدث الانحراف عن الأداء المخطط أكثر أهمية من أن تعرف الأشياء التي حدث فيها الإنحراف ولتحقيق هذا الهدف ينبغي ربط الاداء الفعلي للنشاط بشخص معين يعتبر مسؤول في مجال مسؤولية معينة، وهو الذي يتولى إستخدام عوامل الانتاج والإشراف على كيفية تنفيذها في حدود الاداء المخطط المحدد مسبقا، وبذلك يسهل تحديد الشخص المسؤول عن حدوث الانحراف، لذلك يعتبر نقطة البدء في نظام محاسبة المسؤولية هو تحديد مراكز النشاط سواء كانت مراكز مسؤولية أو تكلفة أو إستثمار أو ربحية، و هي التي تبنى على فلسفة مفادها أن الرقابة تغطي من شقين إثنين لا يمكن الفصل بينهما، الأول رقابة على النتائج والتي تلببها كثير من الأدوات الرقابية سواء تقليدية أو حديثة، أما الشق الثاني من الرقابة والذي تختص فيه أدوات المتمثلة في محاسبة المسؤولية والذي يركز على الاداء أي رقابة الاداء، من خلال تقسيم المسؤوليات بين الاعوان المنفذين للخطة أو الإستراتيجية، وتحليل النتائج المتحصل عليها من خلال المسؤوليات التي تقابلها، وهذا النوع من المحاسبة يطبق خصوصا في المؤسسات ذات المستويات الإدارية المتشعبة والتي يصعب فيها تحديد الخلل إن وجد في تنفيذ الخطط والإستراتيجيات نظرا لتشعب الأعمال فيها ولوجود مستويات إدارية متعددة أي بعد الإدارة العليا عن الإدارة التنفيذية.

Abstract

The recent evolution of the concept of oversight which used mainly accounting tools including the accountability of responsibility it will be built on the assumption that know how to control the performance of the persons responsible, this assumption in turn means control as a result of the performance of persons, censorship means measuring the performance of persons not control performance result because it is logical, therefore, to know the person who latest deviation from the planned performance more important to know the things that happened where a deviation to achieve this goal should be linked to the actual performance of the activity to a person is an official in the field of specific responsibility, who use of factors of production and supervision on how implemented within the planned performance specified in advance, thus easy to identify the person responsible for the occurrence of delinquency, so is the starting point in the system of accountability and responsibility is to identify Activity centers whether responsibility centers or the cost of investment or profitability , and is based on a philosophy that covering oversight of the twofold two inseparable, the first control on the results which addresses many of the regulatory tools, whether traditional or modern, the second of the oversight which the jurisdiction in which our instrument of accountability and responsibility, which focuses on the performance of any performance control, through the division of responsibilities between the implementing agents of the plan or strategy, the analysis of results obtained through the responsibilities of the corresponding, this type of accounting applied especially in the relevant institutions and administrative levels sprawling where it is difficult to identify the imbalance that found in the implementation of the plans and strategies, in view of the complexity of the business and administrative levels multiple after supreme administration executive management.

الفهرس

-	الفهرس
-	قائمة الأشكال
-	قائمة الجداول
أ-ذ	مقدمة
11	الفصل الاول: محاسبة المسؤولية
12	تمهيد
13	المبحث الأول : ماهية المحاسبة الادارية
13	المطلب الأول: تعريف ووظائف المحاسبة الإدارية
20	المطلب الثاني :أساليب المحاسبة الادارية
29	المبحث الثاني: التنظيم ومحاسبة المسؤولية
29	المطلب الأول: محاسبة المسؤولية
33	المطلب الثاني: مراكز المسؤولية
39	المطلب الثالث: المقومات المحاسبية لنظام محاسبة المسؤولية
42	المبحث الثالث: التنظيم ومقوماته
42	المطلب الأول : المركزية واللامركزية في التسيير
46	المطلب الثاني: مفهوم البيانات وأنواعها
48	المطلب الثالث: مفهوم وخصائص المعلومات
50	المطلب الرابع: ماهية نظام المعلومات
53	خلاصة الفصل
54	الفصل الثاني: الرقابة على التكاليف
55	تمهيد

56	المبحث الأول: ماهية الرقابة
56	المطلب الأول: تعريف الرقابة وأهدافها
58	المطلب الثاني: أنواع الرقابة
65	المطلب الثالث: خصائص ومقومات نظام الرقابة
70	المطلب الرابع: الرقابة الخارجية
72	المبحث الثاني: أساليب ووسائل الرقابة وأجهزتها
72	المطلب الأول: أساليب الرقابة
74	المطلب الثاني: الرقابة بالقوانين
76	المطلب الثالث: أجهزة المراقب
81	المبحث الثالث: التكاليف و حسابها
81	المطلب الأول: علاقة الدولة بالنفقات العامة
83	المطلب الثاني: النفقات العامة
86	المطلب الثالث: قواعد النفقات العامة
87	المطلب الرابع: تقسيمات النفقات واسقاطها على التكاليف
97	خلاصة الفصل
98	الفصل الثالث: الرقابة على التكلفة وفقا لمحاسبة المسؤولية
99	تمهيد افصل
100	المبحث الاول: التقارير وفق نظام محاسبة المسؤولية
100	المطلب الأول: ماهية التقارير
101	المطلب الثاني: أهداف التقارير وسليباتها
103	المطلب الثالث: أنواع التقارير المالية في القطاع العمومي

104	المطلب الرابع: تصنيفات أخرى للتقارير
108	المبحث الثاني: محاسبة التكاليف كقاعدة بيانات لمحاسبة المسؤولية
108	المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف
109	وظائف وطبيعة محاسبة التكاليف
111	المطلب الثالث: أهمية وأهداف محاسبة التكاليف
113	المطلب الرابع: مخرجات محاسبة التكاليف ومحاسبة المسؤولية
114	المبحث الثالث: محاسبة المسؤولية بين التكاليف والرقابة عليها
114	المطلب الأول: محاسبة المسؤولية وعلاقتها بالتكاليف
116	المطلب الثاني: محاسبة المسؤولية وعلاقتها بالرقابة
118	المطلب الثالث: محاسبة المسؤولية وتقييم الاداء
119	خلاصة الفصل
120	الفصل الرابع: محاسبة المسؤولية والرقابة على التكاليف في المؤسسة العمومية الاستشفائية - الشريعة - تبسة -
121	تمهيد الفصل
122	المبحث الأول: تعريف المؤسسة العمومية الاستشفائية
122	المطلب الأول: ماهية المؤسسة
123	المطلب الثاني: المؤسسة العمومية الاستشفائية
127	المطلب الثالث: الأعوان المكلفين بتسيير المؤسسات العمومية الإستشفائية
132	المبحث الثاني: تحليل عناصر ميزانية المؤسسة العمومية الاستشفائية
132	المطلب الأول: تحليل باب الإيرادات
134	المطلب الثاني: تعريف الميزانية

135	المطلب الثالث: تحليل العناوين داخل الميزانية
148	المبحث الثالث: تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المستشفى العمومي
148	المطلب الاول: مراكز الخدمة الصحية
152	المطلب الثاني: مراكز الخدمة الصحية للمستشفى العمومي بالشرعية
159	المطلب الثالث: عناصر التكلفة للمراكز الصحية بمستشفى الشريعة
177	المطلب الرابع: مركز العمليات الإدارية
182	خلاصة الفصل
184	الخاتمة
190	قائمة المراجع
198	الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
18	الفرق بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية.	1-1
19	يبين علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية.	2-1
137	تعداد الموظفين في المؤسسات الاستشفائية العمومية لولاية تبسة	1-4
152	وحدات التكلفة للمستشفيات	2-4
153	الطاقم المكون لمركز التكلفة الإستقبال والفحص	3-4
154	إستهلاك الأنشطة المسببة للتكاليف للإعتمادات الممنوحة	4-4
155	الطاقم المكون لمركز التكلفة الفحص التخصصي	5-4
156	إستهلاك الأنشطة المسببة للتكاليف للإعتمادات الممنوحة	6-4
157	إستهلاك الأنشطة المسببة للتكاليف للإعتمادات الممنوحة مركز الأمومة والطفولة	7-4
158	إستهلاك الأنشطة المسببة للتكاليف للإعتمادات الممنوحة(طب العظام والأمراض المزمنة)	8-4
159	يبين توزيع التكاليف المباشرة لمركز الفحص التخصصي	9-4
160	بين توزيع التكاليف المباشرة لمركز الفحص والاستقبال	10-4
161	تكلفة غرفة العناية المركزة بالمستشفى (إقامة مريض)	11-4
161	أداء غرفة العناية المركزة	12-4
162	تكلفة إجراء العملية الواحد في المستشفى(مريض)	13-4
162	أداء غرفة العمليات	14-4
163	تكلفة عملية التخدير(عملية)	15-4
164	أداء مركز التخدير	16-4
164	تكلفة عملية الأشعة	17-4
165	أداء مركز الأشعة	18-4
165	تكلفة عملية تحليل مخبري	19-4
166	أداء مركز التحاليل المخبرية	20-4

166	تكلفة عملية نقل الدم (جلسة نقل دم)	21-4
167	أداء مركز نقل الدم على مستوى المركز	22-4
167	أداء مركز نقل الدم على مستوى المستشفى	23-4
168	تكلفة يوم إقامة (يوم إقامة - سرير -)	24-4
169	أداء مركز التحاليل المخبرية	25-4
169	تكلفة إطعام ليوم واحد	26-4
170	أداء مركز الإطعام	27-4
171	تكلفة عملية نقل الدم (جلسة نقل دم)	28-4
172	أداء مركز التحاليل المخبرية	29-4
172	تكلفة عملية الأشعة	40-4
173	تكلفة عملية الأشعة	41-4
173	تكلفة عملية تحليل مخبري	42-4
174	أداء مركز التحاليل المخبرية	43-4
174	تكلفة عملية نقل الدم (جلسة نقل دم)	44-4
175	أداء مركز نقل الدم (مركز الإستقبال والفحص)	45-4
176	أداء مركز نقل الدم	46-4
176	تكلفة إطعام للعمال	47-4
178	تكاليف مركز الإدارة للمستشفى ككل	48-4
178	تكاليف مراكز المسؤولية لإدارة للمستشفى حسب الاستهلاكات	49-4
179	نسبة استهلاك مركز ادارة الموارد البشرية	40-4
179	استهلاك مركز ادارة المالية والمحاسبة	41-4
180	استهلاك مركز الادارة	42-4
180	استهلاك مركز الصيانة والمتابعة	44-4

قائمة الجداول و الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الجدول
14	وظائف المحاسبة الإدارية	1-1
23	نقطة التعادل بيانيا	2-1
132	الهيكل التنظيمي الإداري للمؤسسة العمومية الاستشفائية الشريفة تبسة	1-4
151	المراكز الصحية للتكلفة	2-4
177	مركز المسؤولية الإداري للمستشفى	3-4

مقدمة

إن التطور الحاصل على جميع الأصعد والميادين والذي أدى بدوره إلى مجموعة من التغيرات على مستوى هياكل المؤسسات وتعدد الفروع والأقسام داخلها، وكذلك تضاعف أعداد العمال والمتعاملين مع كل إدارة أو فرع هذا ما حذى بالمسؤولين إلى إعتماد اللامركزية في التسيير والتي تنقسم بين نوعين إما تفويض للسلطة من طرف المسؤول الأعلى إلى المسؤول الأدنى ما يمنحه هامش من الحرية في إتخاذ القرارات أو تفويض الامضاء مما يزيد ويحسن من نجاعة التسيير، ويمنح مسيري بعض الإدارات والأقسام نوع من الإستقلالية، إلا أن هذه الاستقلالية يجب أن تكون مقيدة وفقا لمعايير رقابية قصد تقييم الأداء حسب كل مستوى إما أن يكون هذا التقييم فيما بينها، أو وفقا لمدى تحقق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة العليا أو وفقا لأقسام مشابهة لها على مستوى إدارات أخرى منافسة أو صديقة .

وبالنظر إلى النظام المحاسبي المتبع الذي تنحصر مخرجاته في مجموعة من التقارير المترجمة إلى أرقام والتي تفيد الإدارة العليا على المستوى الكلي والتي غالبا ما تكون معبرة عن نتائج الإدارة ككل ما يجعل منه قاصرا عن التعبير عن أداء كل الوظائف والإجراءات والممارسات العملية، ولكي تتمكن الإدارة العليا أو المركزية من الرقابة ومتابعة أداء كل الأقسام والمراكز كان لا بد لها من إستخدام نظام محاسبة المسؤولية الذي يتلاءم مع اللامركزية التي يفرضها التطور وكبر الحجم، والتي تتمثل مهامه في إعطاء تقارير عن البيانات المحاسبية المتصلة بالمسؤولية الفردية لكل مسؤول بعد تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية وفقا لهيكل تنظيمي معين، وهذا التقييم يكون من أجل تحسين الأداء وتطويره وكذلك ترشيد وتخفيض التكاليف من خلال وضع موازنات عامة وموازنات تقديرية ومقارنتها بالأداء الفعلي في ظل توافر معايير واقعية قابلة للتنفيذ وهذا من خلال الأخذ بعين الاعتبار جميع النواحي السلوكية والتنظيمية، أما ما يتعلق بالتكاليف والرقابة عليها فان نظام المحاسبة الذي يعتمد على تقييم أداء المسؤولين وصناع القرار في الإدارة والمؤسسة من خلال تحديد الانحرافات والبحث

عن مسبباتها وكذلك الإسهام في معالجتها والحد من حدوثها والعمل على تحقيق أهداف الإدارة المركزية من خلال منع الأخطاء والتجاوزات، والسهر على تسجيل العمليات بدقة وكذلك حماية أصول المؤسسة والعمل على إكتشاف الأخطاء والتجاوزات إما بالمقارنة الفعلية أو الاعتماد على العمليات الحسابية والتحقق من الأرصدة، ونظام محاسبة المسؤولية يعد ثمرة تطور أدوات التسيير حيث يعد طريقة وأسلوب حديث يعمل على دمج عملية الرقابة مع عملية تقييم الأداء من خلال تحديد المسؤوليات، في كل قسم وكذلك العمل على توضيح سير العمليات وتبيين ما لكل قسم ومسؤول عليه من واجبات وما لهم من حقوق، وهو من الأنظمة التي تحلل النتائج سواء كانت هذه النتائج إيجابية أو سلبية وتحديد المسؤوليات عليها فيمكن لقسم معين تحقيق نتائج ايجابية محددة وفقا للخطة المرسومة إلا أن نظام محاسبة المسؤولية بعد التحليل يجد أن هذه النتائج هي في الأصل نتائج ايجابية تحققت وفقا لظروف استثنائية خارجة عن مسؤوليات ونطاق القسم إنما استفاد منها فقط وفي حالة عدم توفرها كان من الممكن أن القسم أو مركز المسؤولين لن يحقق الأهداف المسطرة ولن يحقق الأداء المستهدف، وهنا يأتي دور نظام محاسبة المسؤولية في رقابة الأداء من خلال فصل الأداء الخاضع لظرف إستثنائي ومحاسبة المسؤول عن المركز والأفراد التابعين له على الأداء العادي الخاص بمركزهم، أما في حالة أن يحقق قسم أو مركز مسؤولية معين نتائج سلبية لا تتماشى مع الخطط الموضوعة والأهداف المسطرة فنظام محاسبة المسؤولية هنا يعمل على تحليل الأداء ومعرفة الظروف التي أدت الى هذه النتائج، وليس من الضروري أن يتحمل مركز المسؤولية أو القسم نتائجه السلبية لوحده وفقا لنظام محاسبة المسؤولية، فيمكن أن تكون هذه النتائج السلبية أتت وفقا لظروف إستثنائية أو وفقا لظروف معينة تسبب بها مركز مسؤولية أو قسم آخر، وهنا يبدأ نظام محاسبة المسؤولية بتحديد المسؤوليات من خلال مدى تأثير المركز في الظروف المحيطة والمصاحبة لنشاطه من عدمها، ويمكن لنظام محاسبة المسؤولية أن يحمل النتائج السلبية لمركز معين إلى مركز آخر أو

إلى مراكز أخرى فمثلا تعطل عملية الإنتاج يمكن أن يتحملها مركز الإنتاج أو التموين أو الإدارة العليا أو الصيانة، يمكن أن يكون السبب في عدم الإنتاج راجع إلى نقص التموين والذي يتحمله قسم التموين أو إلى المدير بصفته أمرا بالصرف في حالة عدم إمضائه للمعاملات وتأخره، أو إلى إدارة الصيانة التي لم تعمل على تلافي التعطلات في وسائل الإنتاج في الوقت المناسب .

(1) إشكالية البحث:

بناء على ما سبق فانه يمكننا وضع الاشكالية التالية:

كيف يمكن لمحاسبة المسؤولية أن تكون أداة فعالة للرقابة على التكاليف في المؤسسة؟

للإجابة عن هذا الإشكال يتطلب منا البحث والإجابة عن عدد من التساؤلات الجزئية التالية:

1. ماذا نقصد بمحاسبة المسؤولية وما هي مقومات تطبيقها ؟
2. ماذا نقصد بالرقابة وماهي أنواعها ومن يقوم بها؟
3. ماذا نقصد بالتكلفة وما هي ماهيتها؟
4. وكيف يتم الرقابة على التكاليف في ظل نظام محاسبة المسؤولية؟
5. كيف تطبق المؤسسات العمومية الإستشفائية محاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف؟

(2) فرضيات البحث:

لمناقشة هذه الإشكالية إعتدنا على الفرضيات التالية:

- 1- يعد نظام محاسبة المسؤولية أداة تسييرية حديثة، لا تتعارض مع الأدوات الأخرى ؛
- 2- مهما اختلفت طريقة سير حسابات المؤسسة (المحاسبة العامة أو العمومية) فيمكنها الإعتماد على محاسبة المسؤولية وتقاريرها ؛
- 3- تستخدم أي مؤسسة في عمليات الرقابة طرق وأساليب منها ما هو تقليدي وما هو حديث؛
- 4- محاسبة المسؤولية في المستشفيات العمومية يطبق عن طريق لوائح وقوانين تحت على

الانضباط في العمل والتقييد بقواعد التسيير .

(3) أسباب اختيار الموضوع :

توجد عدة أسباب دفعتنا لإختيار هذا الموضوع دون غيره منها على الخصوص:

أسباب ذاتية:

- قلة البحوث التي تطرقت لهذا الموضوع (حسب معرفتنا) ؛
- إحساسنا بالضرورة الملحة لتسليح أي مؤسسة في محيط تنافسي بأداة رقابية وتقييمية كمحاسبة المسؤولية ؛
- تخصصنا في علوم التسيير وبالضبط محاسبة منذ بداية دراستنا الجامعية ليسانس، وماجستير؛
- قرب الموضوع من الممارسات المحاسبية المتبعة في مختلف الإدارات، خاصة في الشق الرقابي وتقييم الأداء.

وأسباب موضوعية:

- نقص البحوث التي تتطرق لهذا الموضوع خاصة ولأدوات المحاسبة الإدارية عموما؛
- محاولة معرفة مدى تطبيق الموضوع في الواقع وعلى مستوى المؤسسات العمومية؛
- محاولة البحث في موضوع جديد وفي أداة محاسبية حديثة لمعرفة مدى نجاعتها في حالة تطبيقها على مستوى المؤسسات.

(4) أهداف البحث

هناك أهداف عدة يرمي إليها هذا البحث نوجزها فيما يلي:

1. الإطلاع على الطرق التي تستخدمها محاسبة المسؤولية في الرقابة وكذلك في تقييمها للاداء ؛

2. محاولة الاستفادة من كل الدراسات التي سبقتنا حتى نفتح المجال للطلبة للاستفادة ؛

3. محاولة الإلمام بالمصطلحات التي تعتمدها وتتميز بها محاسبة المسؤولية ؛

4. إظهار أهمية محاسبة المسؤولية كاداة تسمح للمسيرين بكشف نقاط الضعف ونقاط القوة ويساعدهم على إتخاذ القرار؛

5. محاولة المساهمة في توفير مرجع يمكن أن يستفيد منه الطلبة الذين يرغبون في الإتجاه نحو هذا التخصص .

ومما سبق فإن هذا البحث يهدف إلى إبراز أهمية الاعتماد على محاسبة المسؤولية وإستخدامها في المؤسسات والإدارات حتى تكون هناك عملية للتقييم والرقابة ذات نجاعة وفائدة .

(5) المنهج وأدوات الدراسة

سنعتمد في هذه الدراسة على المنهج الوصفي لسرد أصول محاسبة المسؤولية منذ ظهورها والتطورات التي طرأت عليها وعلى مفهومها، ثم سنتطرق للرقابة على التكاليف معرفين بذلك الرقابة ومبينين أنواعها وكذلك الأجهزة التي تقوم بها، والتكاليف من ماهيتها الى أنواعها وطرق حسابها، ثم سنعتمد على منهج دراسة الحالة من خلال الإعتماد على المعطيات المقدمة من طرف المؤسسات الإستشفائية محل الدراسة محاولين بذلك إسقاط الجانب النظري عليها والتطبيقي، لمعرفة دوره وأهميته

نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف، مستخلصين بذلك ما يمكننا من نتائج لخدمة الموضوع.

7- الدراسات السابقة:

من خلال إعدادنا لهذا الموضوع وما صاحبها من بحث ببيولوجرافي وجدنا أن هناك دراسات سبقتنا في هذا الموضوع منها على سبيل الذكر وليس الحصر ما يلي:

- ديالى جميل الرازي، مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، سنة 2007، وقد تمحورت حول الوقوف على مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، وللتعرف على الصعوبات التي تعترض تطبيقها، وبيان الفوائد التي تعود على الشركات نتيجة تطبيقها لمحاسبة المسؤولية، حيث تناولت الدراسة الشركات الصناعية في قطاع غزة وأخذت عينة عددها 75 شركة، وقد خلصت الدراسة الى ما يلي

- أغلب المؤسسات تمتلك مقومات تطبيق نظام محاسبة المسؤولية؛
- أغلب المؤسسات تطبق أسلوب الإدارة المركزية ؛
- تعتمد كثير من المؤسسات على الموزونات التخطيطية وأسلوب التكاليف المعيارية
- تتبع أغلب المؤسسات نظام الحوافز .

- سالم توفيق المكي، مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية(دراسة تطبيقية تحليلية على المنظمات الأهلية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة)، سنة 2009، وقد هدفت هذه الدراسة لقياس مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المنظمات الأهلية الفلسطينية، إضافة لمعرفة مدى توفر مقومت هذا التطبيق، والمتمثل في

الهيكل التنظيمي، ومراكز المسؤولية، والموازنات التخطيطية، ونظام المعلمات المحاسبي، وتقارير الأداء وقد خلصت الدراسة الى ما يلي

- تتوفر كل الإدارات على هيكل تنظيمي واضح تحدد فيه مختلف المستويات ومراكز المسؤولية؛

- وجود مراكز مسؤولية بحيث كل يؤدي مله في مكان يسهل الإشراف عليه، مع وجود مدير مختص بكل مركز بدرجة مقبولة؛

- عدم تطبيق نظام حوافز عادل يعطي كل ذي حق حقه؛

- وجود ضعف في تبويب عناصر التكاليف والإيرادات .

- أحمد رمضان احمد مرتجى، قياس إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية(دراسة ميدانية)، وتمت هذه الدراسة لمعرفة مدى توفر مقومات محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية والتي تم تحديدها بعد الإطلاع على الإدارات السابقة من خلال معرفة الهيكل التنظيمي المعد وفقا للأسس العلمية ونظام المعلومات المحاسبي، وتوفر نظام معياري يرتكز على التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية، وتوفر تقارير رقابية مرتبطة بكل مركز مسؤولية ، ووجود نظام حوافز فعال وقد خلصت هذه الدراسة الى ما يلي:

- هناك إمكانية لتطبيق محاسبة المسؤولية في الجامعات الفلسطينية

- لا توجد لدى العاملين في الجامعات خلفية كافية حول نظام محاسبة المسؤولية

- الهيكل التنظيمي يوضح المستويات الإدارية ومراكز المسؤولية في كل مستوى إداري

- تعد التقارير بصورة كلية وليست مفصلة لما يحدث على مستوى الكليات المختلفة .

8- صعوبات الدراسة:

تمثلت صعوبات الدراسة فيما يلي:

- عدم إلمام مسيري المستشفيات بولاية تبسة بأدوات المحاسبة الإدارية؛
- تعقد الإجراءات الإدارية وصعوبة فصل المهام وتحمل المسؤوليات، وكذلك تهرب الموظفين من المسؤوليات خاصة في حالة وجود أخطاء او صعوبات في التسيير؛
- ثبات الهيكل التنظيمي المحدد من طرف الوصاية وعدم إمكانية إجراء تغييرات عليه، وهذا ما يجعل من المؤسسات تتبع ما أملي عليها من الوصاية دون مراعات للظروف المحيطة والخصوصيات التي يمكن أن تتباين من منطقة الى أخرى أو من سنة الى أخرى ؛
- إعتقاد المحاسبة العمومية على الأساس المحاسبي النقدي الذي لا يتماشى مع بعض مراكز المسؤولية التي تتطلب من المؤسسة أو الإدارة الإعتقاد على أساس الإلتزام، والذي لا يعطي الاداء الحقيقي خاصة لمصلحة البيع والشراء اللتان يمكن أن تتعاملا بالأجل ؛
- ثبات الإجراءات والتي تتمثل في لوائح وتعليمات محددة مسبقا، والتي لا تراجع إلا نادرا وهذا ما يجعلها روتينية بالنسبة للموظف ؛
- عدم وجود هدف للربح في المستشفى العمومي أهمل مركز مهم من مراكز المسؤولية لإرتباط المستشفى بإعتمادات سنوية من طرف الدولة وإقتصار مهامها على تقديم الخدمات المجانية حتى وإن كان هناك مقابل فهو رمزي بالمقارنة بالخدمة وتكلفتها ؛
- عدم إهتمام المسيرين بالمنافسة التي ظهرت خلال السنوات القليلة الماضية، وهذا لعدم وجود تحفيز من طرف الوصاية، لعلم الموظف أنه سيتحصل على مرتبه في تاريخ معلوم من الشهر دون التفكير في الأداء المقدم من طرفه.

9-هيكل الدراسة:

تم تقسيم الدراسة الى أربعة فصول حيث سنتطرق في الفصل الاول الى محاسبة المسؤولية من ماهيتها ومقومات تطبيقها، وسنبداً بالتعريف بالمحاسبة الام لمحاسبة المسؤولية وهي المحاسبة الادارية، والتي جاءت لتلبية احتياجات الادارة واشتملت على مجموعة من الاساليب الحديثة والتقليدية بما فيها اسلوب محاسبة المسؤولية، وفي الفصل الثاني سنتطرق للرقابة على التكاليف حيث سنعرف الرقابة وانواعها وخصائص كل نوع ومتى يمكن الاستفادة منه على احسن وجه، كذلك الاجهزة التي تقوم بالرقابة سواء كانت خارجية او تابعة للمؤسسة، ولأنواع التكاليف مركزين على النفقات لخصوصية حقل الدراسة وهي مؤسسة عمومية، وسنحاول الربط بين متغيرنا الرئيسي المتمثل في محاسبة المسؤولية والتكاليف والرقابة عليها من خلال الفصل الثالث الذي سنعرف فيه التقارير التي تعد لغة ومخرجات محاسبة المسؤولية في التكلم عن اداء المؤسسة .

اما في الفصل الرابع فإننا سنقوم بالتعريف بحقل الدارسة وهي مؤسسة عمومية استشفائية بولاية تبسة والتي تسير مثلها مثل باقي نظيراتها سواء على مستوى الولاية او على مستوى الوطن، وسنتطرق الى كيفية تسييرها لنفقاتها والأبواب التي تتشكل منها هذه النفقات، واخيرا سنحاول تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المستشفى وتقسيمه الى مراكز مسؤولية ومحاولة تحليل الانحرافات وتفسيرها بناء على المعطيات المتوفرة .

الفصل الاول:
محاسبة المسؤولية

تمهيد الفصل:

انفصال الملكية عن الإدارة جعل من الملاك يحملون مسؤولية التسيير للإدارة ككل وللمسيرين المسؤولين خصوصاً، إلا أن التوسع وكبر حجم المؤسسات جعل من عمل هذا الأخير (المسير المسؤول) صعباً للغاية ما حذى بهم إلى التفكير في تحويل بعض الصلاحيات للمستويات الأدنى، سعياً منها لجعل التسيير انجح ولحل المشاكل المطروحة في أقل وقت وبأقل جهد وتكلفة، وهذا التحويل في الصلاحيات صاحبه تحميل الرئيس للمرؤوس جزءاً من المسؤولية سواء كانت ايجابية أو سلبية، ومنه وجب التفكير في الطرق الحديثة التي تكون فيصل بين مختلف المستويات الإدارية والتي تحدد المسؤوليات وكيفية المحاسبة عليها، وكان انطلاق المسيرين لهذه الطريقة من خلال السؤال التالي: ماذا نقصد بمحاسبة المسؤولية وما هي مقومات تطبيقها في المؤسسة؟ .

المبحث الأول : ماهية المحاسبة الادارية

المحاسبة الادارية هي حاضنة لمجموعة من الاساليب التسييرية الحديثة والتقليدية التي تستخدمها المؤسسات بكثرة في التسيير ومحاسبة المسؤولية لا تعدو ان تكون جزء لا يتجزأ من المحاسبة الادارية، وقبل التطرق اليها(محاسبة المسؤولية) لا بد من التعريف بالمحاسبة الادارية والتطرق لخصائصها ومقوماتها، وكذلك لعلاقتها بالمحاسبات الأخرى والتي تؤثر على كل الأساليب المكونة لها بما فيها محاسبة المسؤولية

المطلب الأول: تعريف ووظائف المحاسبة الإدارية: للمحاسبة الإدارية عدة تعاريف لا تختلف في الجوهر إنما في الفروع وبعض الخصائص التي تتميز بها عن غيرها¹:

1- تعريف المحاسبة الإدارية: هناك عدة تعاريف للمحاسبة الإدارية نذكر منها.

هي مجموعة من المبادئ والوسائل المناسبة لتحليل البيانات التاريخية والمستقبلية لمساعدة الإدارة في تحديد أهدافها الاقتصادية (أهداف المؤسسة) ووضع الخطط واتخاذ القرارات الرشيدة لتحقيق هذه الأهداف² كما يمكن تعريفها³ بأنها نظام معلومات شامل لخدمة وظائف الإدارة المختلفة من تخطيط وتنظيم وتوجيه ورقابة، يتضمن تحديد وتحليل وتفسير وتوضيح أهداف وصنع قراراتها والتوجيه الأمثل لاستثمارات المؤسسة والتخطيط للأموال والرقابة عليها³ فهي تطور طبيعي للأنظمة المحاسبية ولحاجة الإدارة لنظام جديد لاستقصاء المعلومات مجتمعة حيث أن البيانات المحاسبية تهتم كل العاملين في المؤسسة دون استثناء، كما أنها الجهة التي تختص بتهيئة المعلومات لصنع القرارات لأجل تقديمها للإدارة بغية إقرارها وتطبيقها.

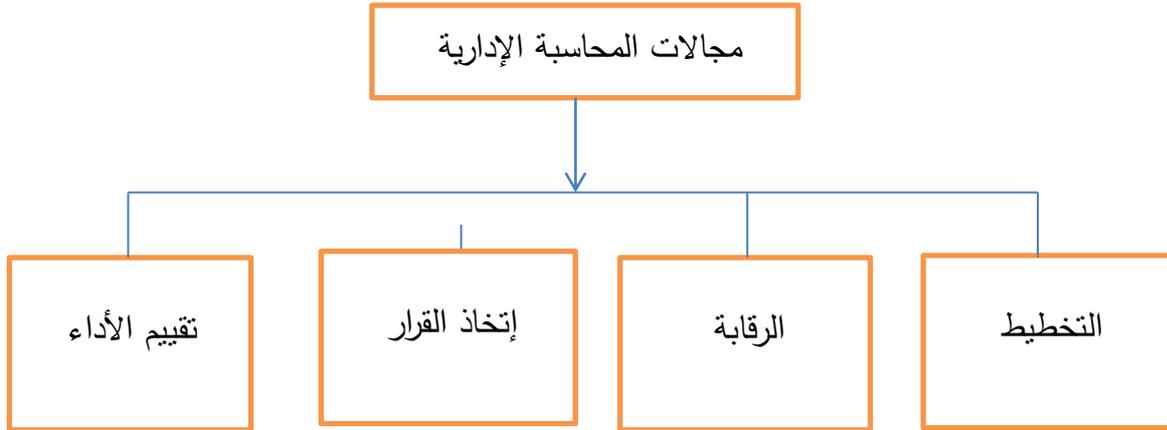
2- مهام ووظائف المحاسبة الإدارية: للمحاسبة الإدارية مجموعة من المهام تقوم بها لمساعدة المؤسسة وإدارتها في عدة مجالات، ويمكن تبينها من خلال الشكل التالي:

¹ التكريتي يحي إسماعيل وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 164

² خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القارات التخطيطية، دار وائل للنشر، عمان، 2005، ص 23.

³ الحارس أسامة، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 28.

شكل رقم (1-1): يبين وظائف المحاسبة الإدارية



المصدر: من إعداد الطالب

من الشكل السابق يمكن تبيان ما يلي :

1-2- التخطيط: يعد من أهم وظائف الإدارة ومكون أساسي من مكونات العملية الإدارية، وهو عمل يسبق التنفيذ، بموجبه يتم تحديد الأهداف المطلوب تحقيقها، والفترات الزمنية اللازمة لذلك، ثم وضع خطة كفيلة بتحقيق هذه الغاية بعد القيام بعملية التنبؤ للتعرف على الظروف والمتغيرات المستقبلية التي تحدث في الفترة المعنية والتي من المحتمل أن تؤثر على سير تنفيذ الخطة والعمل على مواجهتها.

وله عدة أنواع أو يقسم وفقا لمعايير معينة حسب المجال أو النشاط (تخطيط مالي، تخطيط عمليات الإنتاج، تخطيط المبيعات ، تخطيط المشتريات)، أو حسب المدى الزمني تخطيط طويل الأجل أو متوسط أو قصير الأجل، ويكمن كذلك تقسيمه حسب التأثير المرجو منه وهو تخطيط استراتيجي، أو تكتيكي، ويبنى التخطيط في المؤسسة على عدة عوامل ومقومات منها:¹

- **الشمولية:** أي تكامل كل الأنشطة على كافة المستويات لما لها من تأثيرات متبادلة ومتداخلة بحيث أن كل نشاط يؤثر ويتأثر بالأنشطة الأخرى وهذا ما يؤثر على عملية التخطيط عندما تكون غير شاملة ؛
- **التكامل:** أي أن تكون الخطة مترابطة ومتكاملة سواء على المستوى التنظيمي أو المستوى المكاني أو مستوى الإعداد والتنفيذ؛

¹ - وصفي عقيلي عمر، الوجيز في مبادئ وأصول الإدارة، دار زهران، عمان، 2001، ص73
 - عثمان أحمد غنيم، التخطيط أسس ومبادئ عامة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص ص، 85-86

- **الدقة والوضوح والإلزام:** أي أن تكون الخطة دقيقة في أهدافها واضحة في كيفية تنفيذها وكذلك الأطراف المعنية بالتنفيذ، ومن حيث إلزامية التقيد بها بعد إقرارها،
- **المرونة والاستمرارية:** أي أن تتميز الخطة وكذلك عملية التخطيط ككل بالمرونة في التنفيذ وكذلك في التعديل (إدخال متغيرات) وكذلك تميزها بالقدرة على استيعاب كل العوامل الطارئة، وكذلك ترتبط الخطة واستمراريتها باستمرارية عملية التخطيط في حد ذاتها حتى تصبح سمة أساسية.

ومما سبق نجد أن المبادئ التي يبني عليها التخطيط هي في حد ذاتها مبادئ أصبحت مسلمات إدارية واجب التقيد بها.

2-2- الرقابة: هي أحد الوظائف الإدارية وتعني قياس وتصحيح أداء المسؤولين لغرض التأكد من أهداف المشروع والخطط الموضوعة، وما إذا كان بلوغها قد تم تحقيقه أم لا، وهي الوظيفة التي تمكن المدير أو واضع الخطط من معرفة ما إذا قد تم بلوغ ما يراد تحقيقه، والرقابة إذا ارتبطت بالوظيفة الإدارية فهي عبارة عن جهد منظم لتحديد مقاييس للأداء لتحقيق أهداف مخططة.

وجذور الرقابة ترعرعت وتمت على يد العالم فريدريك تايلور بتبنيه لفكرة الإدارة العلمية في بداية القرن العشرين حيث كانت مهملة ولم تكن مفهومة.¹

وتكمن أهميتها في أنها وظيفة أساسية في الإدارة وتعمل على تحقيق الأهداف والخطط الاقتصادية وتلازمها بوظيفة التخطيط، بحيث تعتمدان على بعضهما وتكملان بعضهما وهي تلعب دوراً أساسياً في مساعدة المدراء من خلال مساعدتها على تجاوز مجموعة من التحديات أهمها:²

- التغلب على المشكلات والمصاعب في حالة عدم التأكد: وهنا تكمن أهميتها للإدارة من خلال سرعتها على كشف وتصحيح الانحرافات التي قد تطرأ على الخطة الموضوعة؛
- **كشف عدم الانتظام:** أي عند وجود شذوذ عن الخطة غير مرغوب فيه أو في حالة عدم التوفيق في الخطة مثلاً كالتغيب المستمر، أو بطئ دوران عنصر معين أو ارتفاعه فإن الإدارة الدنيا تعمل على إنذار الإدارة العليا بذلك لتتلافى ما قد ينتج عن هذه الوضعيات ؛

¹ الصحن محمد فريد وآخرون، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، مصر، 1999، ص355

² عباس على ، الرقابة الإدارية على المال والأعمال، مكتبة الرائد العلمية، عمان، 2001، ص31.

- **تحديد الفرص:** من خلال تنبيه الإدارة الى العمليات التي تؤثر أو تخلق فرص يمكن استغلالها أو يحتمل استغلالها مستقبلاً؛
- **إدارة المواقف:** من خلال التنسيق وتلافي التعقيد بحيث يمكن طرح عدة بدائل في ظل نظام رقابي جيد؛
- **لا مركزية القرار:** كلما كان نظام الرقابة فعال وجيد كلما تشجع المسؤولين على تفويض السلطات للمستويات الأدنى وهذا ما يساعد على تجاوز المحددات والقدرات الإنسانية، وكذلك يساعد في عملية التنظيم المحكم من خلال توجيه المصادر المادية والبشرية نحو الأهداف بدقة.

2-3- القرار: هناك فرق بين القرار واتخاذ، فالقرار عبارة عن حكم أو قضاء بشأن مشكلة معينة ويشير الى تبني حل من بين عدد من الحلول الممكنة، أي أنه اختيار المسلك أو الحل الأفضل من بين عدة مسالك أو حلول متكافئة¹، أو هو اختيار أفضل بديل من بين البدائل المتاحة بعد دراسة كل النتائج المتوقعة من كل بديل في تحقيق الأهداف المطلوبة .

أما عملية اتخاذه فهي عبارة عن بحث عن حل يلبي المتطلبات منه في حدود الظروف السائدة في ظل محدودية البدائل²، وتكمن أهمية القرار بالنسبة للنظام الإداري في أنه يساهم في تحريك كل الجهات داخل المؤسسة، وعمله على غرلة النتائج وتقليص عدد الحلول المتاحة وكذلك نتيجة للتكاليف التي تكبدها المؤسسة نظير القرارات الخاطئة، ولها عدة تصنيفات من خلالها تسمى القرارات تأخذ على سبيل المثال لا الحصر حسب الطبيعة قرارات روتينية وغير روتينية، وحسب معايير الحكم واضحة وغير واضحة، وحسب الإجراءات محددة وغير محددة....الخ

2-4- تقييم الأداء: تعدد الجوانب التي يقيم منها الأداء أثر في مفهومه وفي طريقة فهمه، وذلك ما لكلمة أداء من شمولية وتأثير على المؤسسة ككل، ولهذا تم تقسيم أداء المؤسسة حسب زاوية النظر إليها والأداء يعبر عن درجة تحقيق وإتمام المهام المكونة للوظيفة ويعكس كيفية تحقيق هذه المهام أي المتطلبات من الوظيفة³، أو هو العمليات التي تتضمن إتباع وسائل أساليب عن طريقها يتم القيام

¹ للتوسع: - كاسر منصور منصور، الأساليب لكمية في إتخاذ القرارات الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 23.

- حسين بلعجوز، المدخل لنظرية القرار، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010، ص 99.

² أحمد بن عبد الرحمان الشميري، مبادئ إدارة الاعمال، مطبعة العيكات، المملكة العربية السعودية، 2004، ص 111 .

³ راوية محمد حسن، إدارة المواد البشرية رؤية مستقبلية، دار الجامعية، مصر، 2001، ص 209 .

باستخدام الموارد والإمكانات بتوليفات محددة تحقق أحسن مردود مطلوب تحقيقه.¹ وكذلك يدل على النجاح من خلال دالة تتغير بتغير المنشآت أو العاملين فيها.²

وله عدة أنواع أو زوايا فيمكن تقسيمه من خلال الشمولية الى أداء كلي أي أن النتائج المقيمة قد ساهمت فيها جميع مكونات أو أقسام المؤسسة أو جزئي من خلال تقييم أداء قسم معين داخل المؤسسة أو نشاط معين، أما من خلال المصدر فإنه يفرق بين أداء ذاتي أي بفضل ما تسيطر عليه المؤسسة من موارد سواء مالية أو مادية، أو أداء خارجي والذي قد تكون ساهمت فيه ظروف معينة.

والأداء يقاس وهذا من خلال مقارنة ما تم إنجازه بما هو مطلوب أي من خلال علاقة نسبية بين الوضع القائم والمطلوب.³

ويلاحظ تباين في عملية قياس الأداء بين السهولة والصعوبة فبعض الأنشطة والتي تبنى على الوحدات الملموسة (المادية)، التي يمكن حصر وحداتها في وحدات القياس المعروفة كالكيلوغرام ، أو اللتر أو المتر، أو ساعات العمل يسهل نوعا ما قياس الأداء فيه، بالمقارنة مع الأنشطة التي تعتمد مثلا على الجهد الذهني كالرقابة أو التخطيط، وهنا يكون قياس الأداء لمثل هذه الأنشطة صعب ويكون الحكم فيها أو إصدار قرار فيها أو إمكانية وضع معايير لها غير سهل وغير موفق بنسبة كبيرة.

وتستند عملية تقييم الأداء على قواعد مهمة وجب التقيد بها من تحديد الأهداف وتحري الدقة في التعيين وكذلك وضع خطة والتي تبنى على الأهداف أي لنسهل الوصول الى الأهداف المحددة، التي تراعي إمكانيات المؤسسة المادية والمالية و تراعي الأساليب المتبعة سواء كانت فنية أو إدارية وبلبيها تحديد مراكز المسؤولية و التي يراعى فيها التخصص في عمل معين ولها سلطة اتخاذ القرارات التي تعد جزء من النشاطات وأخيرا تحديد معايير الأداء و التي تعد مقاييس و نسب تقيس المؤسسة بها إنجازاتها سواء كليا او جزئيا (ما تحقق)

¹ فليح حسن غالب، إقتصاديات الأعمال، عالم الكتاب الحديث، الأردن، 2009، ص 355 .

² Bourguignon-A performance et control de gestion ,encyclopédie de comptabilité control de gestion et audit ,sous la direction bernard collasse ,economica, France ,2000,p 932 .

³ مصطفى نجيب شاويش، إدارة الموارد البشرية، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 86 .

3- علاقة المحاسبة الإدارية بالمحاسبات الأخرى

المحاسبة الإدارية ليست مستقلة عن غيرها من المحاسبات التي تطبق في المؤسسات باختلاف أنواعها و بما أن المحاسبة الإدارية أصبحت ضرورية كان لابد لها أن تتخذ من المعلومات الخاصة التي تنتجها مختلف المحاسبات الأخرى كأرضية و نوجز فيما يلي بعض العلاقات التي تربط المحاسبة الإدارية بباقي المحاسبات وأهمها :

3-1 علاقة المحاسبة الادرية بالمحاسبة المالية: تفرض القوانين على المؤسسات مسك محاسبة مالية

وهذا ما تعلق بالمؤسسات ذات الطابع الاقتصادي والتي تتمثل مهمتها في تزويد الاطراف المختلفة بالمعلومات الضرورية وحساب المركز المالي وكذلك تقييم الاصول وهذا عن طريق كشوفات سنوية، وما يلاحظ هو عجز هذه الكشوفات وحدها في تزويد الادارة بكل ما تحتاج حتى تبني سياستها المختلفة وكذلك لان بيانات هذه الكشوفات تكون تاريخية بمعنى انها تخص فترة زمنية فعلية من الماضي وهي لا تلبي حاجة الادارة لعملها المستقبلي، هنا يأتي دور المحاسبة الادارية التي تزود الادارة بالتنبؤات المستقبلية مراعية بذلك الظروف المحيطة التي تؤثر في هذه التنبؤات، ويمكن حصر الفروق بين المحاسبة الادارية والمحاسبة المالية من خلال الجدول التالي:

جدول رقم(1-1): يبين الفرق بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية.

المعيار	المحاسبة المالية	المحاسبة الادارية
المبادئ المحاسبية	تنفيذ المبادئ والفروض المحاسبية	لا تنفذ المبادئ او الفروض المحاسبية
الجهة المستفيدة	داخلية وخارجية (إدارة، اصحاب مصالح، ادارة حكومية، بنوك)	مختلف المستويات الادارية داخل المؤسسة
الفترة الزمنية	سنوية البيانات وتكون تاريخية	اكثر من سنة وتكون حالية او مستقبلية
المخرجات	كشوفات مالية تاريخية تبين المركز المالي	تقارير دورية وسنوية تحمل بيانات مستقبلية، عبارة عن تنبؤات معيارية

المصدر : من إعداد الطالب

3-2 - علاقتها بمحاسبة التكاليف: بالنظر إلى المحاسبة الادارية ومحاسبة التكاليف يخيل أنهما متطابقتان إلا أن المتمعن والدارس يرى هناك فروق جوهرية بينهما أهمها أن محاسبة التكاليف تتخصص في تحديد مختلف التكاليف والتكلفة الاجمالية للمنتوج أو الخدمة ولا تراعي الظروف المحيطة ولا تعتمد على التنبؤات وسلوك الزبائن وكذلك بتشعب فروع المؤسسة وتداخلها تجد محاسبة التكاليف صعوبة في حساب التكلفة المنتوج، وكذلك تجد محاسبة التكاليف تهمل العلاقات الإدارية بين مختلف المستويات وكذلك تحديد المسؤوليات وتقييم الاداء، وقصور محاسبة التكاليف في البحث عن مسببات التكلفة بل الإكتفاء فقط بحسابها دون التعمق فيها وفي مدى حسابها للمحيط الذي يؤثر فيها، ويمكن حصر الفروق

بين محاسبة التكاليف المحاسبة الإدارية من خلال الجدول التالي:¹

جدول رقم(1-2): يبين علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية.

المعيار	محاسبة التكاليف	المحاسبة الادارية
نظام المعلومات	مركز حول الاقسام التي لها علاقة مباشرة وغير مباشرة بالمنتج	تشمل مختلف المستويات الادارية وتبين العلاقة بين مختلف المستويات
الهدف	حساب التكاليف والتكلفة النهائية	البحث عن مسببات التكلفة والتنبؤ بسلوكها
التسعير	تعمل على حساب التكاليف من اجل تحقيق هوامش ربح	بالاضافة لتحقيق هوامش ربح تعمل على استهداف الاسعار
الرقابة	اداة مساعدة على عملية الرقابة	لاكتفي بالرقابة بل تتعداها الى تقييم الاداء

المصدر: الحارس أسامة، المحاسبة الإدارية

¹ الحارس أسامة ، مرجع سابق، ص32

المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الادارية

تتعدد الأساليب التي تدخل ضمن المحاسبة الادارية ولا توجد قائمة محددة ومتفق عليها لهذه الاساليب نتيجة لتطور هذه الاساليب وانفصالها عن بعضها ونتيجة للتطور التكنولوجي والاداري الكبير الذي تميزت به البيئة الاقتصادية ونذكر بعض الأساليب .

1- الأساليب التقليدية: هناك عدة أساليب نظرا لسبق ظهورها سمية بالأساليب التقليدية منها:¹

1-1- اسلوب التكاليف المعيارية: وهي عبارة عن تكاليف مقدمة مسبقا (محددة مسبقا) ويتم بنائها او تقديمها على اسس مدروسة بحيث تصبح كقيد لما يجب ان تكون عليه التكلفة ولا تتعداه في ظل توفر ظروف معينة مراعية بذلك رفع الاداء الى مستوى جيد مقبول وتستخدم كذلك كقاعدة لقياس هذا الاداء سواء تعلق الامر بالقسم او المؤسسة ككل ويفرق بين التكاليف التقديرية والتكاليف المعيارية كون الاولى هي من يجب ان تكون عليه الكلفة على وجه التقريب اي كلما كانت التقديرات دقيقة كانت النتائج المطلوبة محققة الاداء امثل وساعدت على علمية الرقابة، ويلاحظ ان التكاليف التقديرية تبنى على ذاكرة المؤسسة اي انها تبنى على الماضي ولا تبنى على التخمين من طرف الطاقم الاداري والمسيرين بل يراعي فيها اداء المنشاء في السنوات السابقة على مستوى كل الاقسام المكونة لها، وتختلف مع اسلوب التكاليف المعيارية في ان هذا الاخير يقوم على مستوى الدراسة العلمية لمختلف العوامل التي تؤثر على التكلفة في ظل الظروف التي تثبت عليها التنبؤات، ونفرق بين نوعين من الموازنات التي تعد تقديريا .

- موازنة رأسمالية : وتخص كل القرارات التي تتعلق بالإنفاق الرأسمالي (أسهم، قروض طويلة الاجل....).
- موازنة تشغيلية: وتتكون من العناصر التي تشكل قائمة الدخل من مصروفات وايرادات ، مبيعات مخزون....).

¹ عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 227.

وهناك عدة معايير تبنى المؤسسة على اساسها تكاليفها المعيارية نذكر منها :

- **المعيار المثالي:** والذي يمثل احسن او اجود اداء في ظل الوصول الى اقصى كفاءة انتاجية.
- **المعيار الأساسي:** وهو المعيار الذي يتخذ المقارنة مع الاداء الفعلي وعلى اساسه يتم حساب الانحرافات وتحليلها .
- **المعيار الجاري:** والذي يراعي في وضعه الظروف المحيطة بالمؤسسة اي انه يوضع وفقا للظروف التي تميز بها المؤسسة والتي يمكن تعديله من فترة زمنية لآخرى حسب تغير الظروف التي سمحت بوضعه .
- **مزايا هذا الاسلوب:** لكل اسلوب مزايا سمحت له بحجز مكانه بين الاساليب الاخرى ومن مزايا اسلوب التكاليف المعيارية مايلي ¹:

- تساعد في علمية الرقابة وتسهيلها؛

- تسمح بقياس الكفاءة الانتاجية؛

- وضع حدود ومستويات قياسية للعمليات الانتاجية والوسائل ؛

- كلما زادت المعايير واقعية كلما كانت ملزمة للعمال وهذا ما يساهم في تحقيق الاهداف المسطرة ؛

- تسهيل عمل الادارة من حيث التحضير لكل عملية من خلال الوصف المعياري لها.

- **العيوب:** لكل اسلوب بعض النقائص التي تؤثر عليه سواء كانت نتيجة للتطبيق او العامل البشري وأهم ما يؤخذ على اسلوب التكاليف المعيارية ما يلي:

- تشابك الانشطة وصعوبة وضع وفصل المعايير الموضوعية اي صعوبة وضع تكاليف معيارية لكل نشاط على حدى؛

- اذا لم يراعي الدقة في وضع المعايير اصبحت الرقابة غير نافعة بمعنى ان وحدة القياس التي تراقب خاطئة ونتيجة لخطئها ستكون الرقابة خاطئة.

¹ طوابيبة أحمد، " المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج " مذكرة لنيل شهادة الماجستير، علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيبي، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2002-2003، ص 99

- يصعب تطبيق هذا الأسلوب في الوحدات التي تعمل بنظام الطلبيات والتي تسمح للزبون بطلب التعديلات والتي تكون غير مدرجة في المعيار وكذلك استحالة وضع معايير لكل زبون على حدة.
- في حالة عدم القدرة على تحليل الانحرافات بدقة عالية فان قرارات التصحيح تكون ذات مفعول عكسي.

1-2- أسلوب تحليل العلاقة بين تكلفة الانتاج والربح: هناك خلط بين نقطة التعادل واسلوب تكلفة

الحجم والربح الذي تعتمد المحاسبة الادارية وتتخذ اسلوب مهم وهو من الاساليب التحليلية المهمة المستخدمة من قبل ادارة المؤسسة وغرضه الاساسي هو التخطيط والرقابة، وكذلك الادراك والفهم الجيد للعلاقة التي تربط التكلفة بالحجم (تكلفة الانتاج ، حجم الانتاج) ، وهذه العلاقة ينحصر عليها مقدار الربح او الخسارة، الا ان المؤسسات التي تهدف اساسا للربح فقد حذف الخسارة وعوضت الربح ونقطة التعادل لا تعدو وان تكون حالة خاصة في هذا الاسلوب والتي تعني تحقق معادلة معينة وهي اجمالي التكاليف يتساوى مع اجمالي الايرادات في حجم انتاج مباع معين، ويبنى هذا الاسلوب على مجموعة من الفروض الاساسية والواجب توفرها نذكر منها:¹

- ثبات التكاليف الثابتة،
- فصل وتقسيم تكاليف المؤسسة الى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة؛
- ابقاء التكاليف الثابتة في نفس المستوى حتى ولو تغير حجم النشاط نحو الارتفاع اي ثباتها كلياً؛
- التحكم الجيد في التكاليف ووجود معرفة جيدة بها ؛
- ثبات نوع المنتج والمنتجات وعدم ادراج او التخلي عن منتج معين اثناء فترة التحليل؛
- عدم تغير مستوى الفعالية والكفاءة الانتاجية لدى المؤسسة خلال فترة التحليل .

¹ رضوان حلوة حنان، جيرائيل جوزيف كحالة، المحاسبة الإدارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1997، ص194

وهناك عدة طرق لتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح نذكر منها :

- **الطريقة العامة:** ويعتمد على صيغة عامة اساسها ان قائمة الدخل تصاغ وفقا لمايلي:

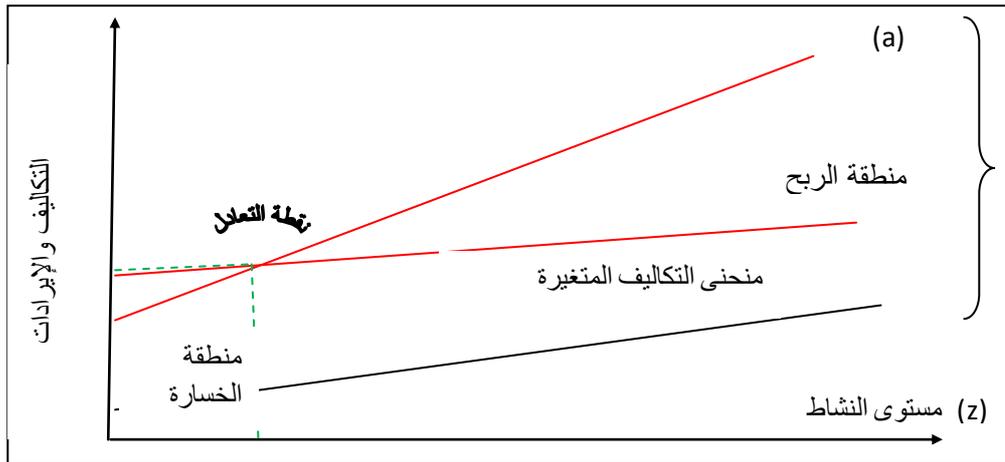
$$\text{صافي الارباح} = \text{ايرادات المبيعات} - \text{اجمالي التكاليف}$$

- **طريقة الهامش:** وهي نفس الصياغ مع سابقتها وذلك بالبحث عن هامش المساهمة اي مدى مساهمة كل وحدة مباعه في تغطية التكاليف الثابتة وتحسب وفقا للصيغة التالية:

$$\text{نقطة التعادل} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{الهامش الوحدوي}}$$

الطريقة البيانية: وتتم هذه الطريقة بتمثيل العلاقة بين حجم الإنتاج والربح في شكل بياني يرسم خطين الأول يمثل إجمالي الإيرادات والثاني يمثل إجمالي التكاليف، وتكون نقطة التعادل هي تقاطع الخطين والمنطقة التي تلي التقاطع تسمر بالربح التشغيلي، والتي تحتها بالخسارة التشغيلية.

شكل رقم (1-2): يبين نقطة التعادل بيانيا



المصدر: سليمان سفيان، مجيد الشرع، المحاسبة الإدارية: اتخاذ قرارات ورقابة، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان الأردن،

1-3- أسلوب التحليل المالي: إرتبط هذا الأسلوب بظهور الوظيفة المالية حتى تطور وساهم في ما يسمى بوظيفة الإدارة المالية والتي أصبحت ذات أهمية كبرى للمؤسسات والمسيرين وأصبحت من غير الممكن التخلي عنها أو عدم الاهتمام بها¹، وهذا الأسلوب هو من مواضيع الإدارة وضروري للتخطيط وهدفه إجراء تشخيص لحالة معينة لفترة معينة²، وكذلك يعمل على ترجمة البيانات المالية المتاحة وإخراجها في شكل يمكن الإدارة من بناء قرارات تخص الماضي والمستقبل .

وهناك عدة جهات تستفيد من هذا الأسلوب والذي يلبي احتياجات كل جهة بطريقة معينة ومن أهم هذه الجهات المستفيدة:³

- **إدارة المؤسسة:** هو إدارة تحليلية ورقابية في نفس الوقت تستخدمها الإدارة العليا من أجل تحليل النتائج لمختلف المستويات وكذلك الرقابة على الأداء وإجراء المقارنات سواء مع منشآت أخرى أو أقسام أخرى، وهو يساعدها على التخطيط بأنواعه.

- **الملاك:** وهم ملاك المؤسسة من مساهمين أو ملاك حصص في رأس المال وهذا الأسلوب يخدمهم في أنه يبسط الوضعية المالية لمؤسستهم في بضع نسب يمكن فهمها والتعامل معها وكذلك يبين لهم العوائد المرجوة من زيادة رأس المال أو تخفيضه، وكل ما قد ينجر عن أي إجراء مالي قد يتخذونه.

- **الأطراف الخارجية:** تتمثل في المستثمرين المحتملين أو الدولة أو البنوك أو الدائنون أو المدينون وكل يستخدم مخرجات هذا الأسلوب بالطريقة التي يستفيد منها وتلبي إحتياجاته من المعلومات.

وهناك عدة طرق يعتمدها هذا الأسلوب أهمها:⁴

- **التحليل الرأسي:** وهو أسلوب يقوم على أساس مقارنة أرقام القوائم المالية والتي حدثت في فترة زمنية واحدة، ويتميز بتحليله لكل قائمة مالية على حدة وذلك بتحديد نسبة كل عنصر من عناصر القائمة المالية إلى المجموع الكلي أو إلى مجموع جزئي.

¹ للتوسع: - الصباح عبد الستار، العماري مسعود، الإدارة المالية الأطر النظرية وحالات عملية، دار وائل للنشر، عمان، 2007، ص47.

- عدون ناصر دادي، تقنيات مراقبة التسيير والتحليل المالي، دار المحمدية، الجزائر، 1998، ص11.

³ محمد منير شاكر، إسماعيل إسماعيل، التحليل المالي مدخل صناعة القرارات، الطليعة، عمان، 2000، ص12 .

⁴ للتوسع: - كواجة عبد الحليم وآخرون، التحليل المالي، دار الصفاء للنشر التوزيع، عمان، 2000، ص166

- طارق حمادة عبد العال، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، دار الجامعية، مصر، 2000، ص557.

- التحليل الأفقي أو الديناميكي: وجاء ليلبي النقائص التي واجهت الإدارة المالية لإستخدامها الأسلوب الراسي، وهو يقوم بدراسة حركة البند داخل القائمة المالية بالإعتماد على نسبته المالية وعلى مدار فترة زمنية تتخذ كمجال للمقارنة، وهو ما يمكن من وضع تصور وصورة في نفس الوقت عن وضعية المؤسسة أدق من الأسلوب الذي سبقه.
- النسب المالية: بالإعتماد على الأسلوبين السابقين يمكن تحويل تلك النسب المئوية الى بسط ومقام وهي علاقة بين بندين أو أكثر من بنود القوائم المالية، وقد تتواجد هذه البنود في نفس القائمة أو في قوائم لفترات زمنية مختلفة.¹

1-4- أسلوب الموازنات التخطيطية: هي أسلوب مهم من أساليب المحاسبة الإدارية يقوم على أساس إعداد خطة أو برنامج عمل لفترة مستقبلية، إما أن تكون سنة مالية أو نصف سنوية أو ثلاثي (فصلية) ويشترط فيها التفصيل والشمول والدقة عن كيفية صرفها أو إستخدامها مراعية بذلك تحقيق الأهداف المسطرة.

والموازنات هي ترجمة لأهداف المؤسسة وصورة معبرة عنها بالوحدات النقدية والوحدات الأخرى كالعقد أو الوزن أو المساحة، وهي ادارة رقابية فعالة بحيث ان التقيد بالخطة من عدمه ويظهر اثناء مراقبة الادارة لخطوات التنفيذ على مستويات الدنيا وهي تعمل على مقارنة الاداء الفعلي بالاداء المخطط وتحليل الانحرافات وكذلك البحث عن مسبباتها، وما اذا كانت من الممكن تلاقيها وعلى الاقل التقليل منها وتخفيضها لأقل المستويات ويشترط اسلوب الموازنات التخطيطية ووجود هيكل تنظيمي ومحاسبي معلوم ووحيد ويحدد فيه سير العمليات وكذلك المسؤوليات والصلاحيات التي يستفيد منها كل عنصر في هذا الهيكل وكذلك وجود نظام تكاليف معياري جيد مبني على اسس علمية وقليل الانحرافات.

وهذا الاسلوب يرتبط بالمفهوم الحديث للإدارة اي الادارة العلمية كونها وسيلة للتخطيط والرقابة والادارة مساعدة على اتخاذ القرار بمختلف انواعه سواء اداري او مالي، للمساهمة في الرفع من نسبة تحقيق الاهداف وضمان تطور المؤسسة، وتحقيقها للاستراتيجيات الموضوعة والمخططة وللموازنة التخطيطية عدة انواع تحقق معايير معينة نذكر منها:

¹ محمد مطر، التحليل المالي والائتماني الأساليب والادوات والاستخدامات العلمية، دار وائل للنشر، عمان، 2000، ص35.

- **حسب المدة:** يميز بين نوعين
طويلة أجل: وفي العادة تزيد عن ثلاثة سنوات وتحتوي على برامج طويلة وتحقق اهداف خاصة كهدف التوسع والنمو وتحديد المؤسسات.

- **قصيرة الاجل:** وفي العادة تكون اقل من سنة وترتبط في العادة بالأنشطة التشغيلية وحسب النشاط نفرق بين:

- **موازنة رأس مالية :** وتخص كل القرارات التي تتعلق بالإنفاق الرأسمالي (سندات، أسهم، قروض طويلة الاجل...)
- **موازنة تشغيلية:** وتتكون من العناصر التي تشكل قائمة الدخل من مصروفات وإيرادات (مبيعات، مخزونات، إنتاج....)

2- الاساليب الحديثة : هناك عدة اساليب حديثة للمحاسبة الادارية نذكر منها

2-1- نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة: هو اسلوب حديث من اساليب المحاسبة الادارية بحيث يقوم على اساس فلسفي مبداه ان الانشطة تستهلك الموارد اي انها هي المسببة وليست المنتجات، بمعنى كل منتج على مقدار ما يستهلك من أنشطة فهو يتحمل تكلفة مقابلة ويهدف هذا الاسلوب الى تحقيق مجموعة من الاهداف منها¹:

- المساعدة على اتخاذ القرارات من حيث الاهتمام بالعوامل التي ترفع من التكاليف؛
 - العمل على تحقيق العدل في توزيع التكاليف غير المباشرة من خلال تخصيصا على اساس ما يتطلبه المنتج من أنشطة؛
 - التحكم الجيد في التكاليف من خلال الاستغناء عن الأنشطة غير الضرورية .
- وسيتم التطرق بالتفصيل لهذا الاسلوب لاحقا.

2-2- البرمجة الخطية: وهي مشتقة من البرمجة الرياضية وتعتبر حديثة نوعا ما، وقد استعين بها من اجل حل المشكلات الرياضية التي تواجه المؤسسة في المجالات الانتاجية والخدماتية، وهي احدى ادوات المنهج الكمي لإدارة الاعمال بحيث تبحث عن توزيع الموارد المحددة بين مختلف الاستخدامات المتاحة

¹ إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص185.

لمتخذ القرار وتأخذ في عين الاعتبار القيود المفروضة من قدرة وطاقته العمل والإستيعاب وكذلك الوقت¹ وهي طريقة رياضية يتم من خلالها تخصيص الموارد النادرة او المحددة لأجل تحقيق هدف معين يمكن تحقيقه وذلك باستخدام واعتماد معادلات رياضية، أي أنها تهتم باستخدام الامثل للموارد المتاحة لتحقيق الاهداف المراد تحقيقها، ومما يجب الوقوف امامه هو ان المصطلح برمجة فيه اشارة الى الاعتماد على المنطق العلمي في تحديد وتحليل المشكلة وكذلك معالجتها، اما مصطلح خطية فيراد بها هنا ضبط العلاقة والتي يفترض ان تكون ثابتة بين المتغيرات الاساسية والتي تدخل في تركيب دالة الهدف وهنا يجدر الاشارة كذلك الى ان الهدف يعبر عنه بواسطة دالة يطلق عليها مصطلح دالة الهدف وتختلف باختلاف هذا الهدف سواء كان يرمز الى التعظيم و التخفيض، وهناك عدة طرق لحل النماذج المبينة على اساس البرمجة، منها الطريقة البيانية أي من خلال الاعتماد على الرسم البياني² وهنا يجب الاشارة الى ان هذه الطريقة اصبحت في حكم المعدومة نظرا لقدرتها على حل المشكلات المتكونة من متغيرين فقط، وهناك طريقة يطلق عليها اسم الطريقة المبسطة³ وهي من اهم الطرق المستخدمة لكونها تعالج مشاكل أكثر تعقيدا من سابقتها وتتعدى متغيرين الى أكثر من ذلك.

وكما لكل الاساليب السابقة مزايا وعيوب فإن لهذا الأسلوب كذلك مزايا وعيوب، ومن اهم مزاياها مايلي:

- الادراك الجيد للعملية الانتاجية من حيث الكميات المستخدمة والوقت والتخزين؛
 - إحترام الحدود القصوى للعمل حتى ولو كان هناك تداخل بين الاقسام اي تبادل خدمات فيما يتعلق بساعات العمل؛
 - سهولة الاستخدام لوجود برامج متخصصة تقوم بتحديد الحلول الممكنة والاكثر واقعية.
- اما اهم العيوب فنذكر منها ما يلي :
- افتراض العلاقة الخطية بين مختلف المتغيرات وهذا صعب التصور في ظل تطور هائل وتداخل كبير بين مختلف العناصر المكونة للعملية الانتاجية؛

¹ للتوسع: - جلال إبراهيم العبد، استخدام الأساليب الكمية في إتخاذ القرارات الإدارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، ص44.
- مؤيد عبد المحسن فضل، المنهج الكمي في إدارة الأعمال نماذج قرار وتطبيقات علمية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص279.

² المغزوي علي عبد السلام، بحوث العمليات في مجال الاستثمار والإنتاج والنقل والتخزين، ط2، دار الشروق، القاهرة، 2008، ص2015.
³ هبتي خالد، عبد الرحيم مطر، الاساليب الكمية مدخل الاتخاذ القرارات، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص112.

- عدم مراعاة البيئة الخارجية والقيود الخارجية المنافسة في بناء النموذج اي اعتماده على العناصر الخاصة بالمؤسسة فقط؛
- كثرة الحلول او وجودها نظريا وصعوبة تطبيقها في ارض الواقع لبعد الورشات عن بعضها او الفروع والاقسام وتأثير العامل البشري على تطبيق الحل.

المبحث الثاني: التنظيم ومحاسبة المسؤولية

المطلب الأول: محاسبة المسؤولية

إن تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف أو الإيرادات أو الأصول يعتبر مفهوما تقليديا للرقابة لأن السبب الرئيسي في تحقيق الاهداف المبتغاة من تلك العناصر هو العنصر الانساني المحرك الاساسي لها، ولذلك فمن المنطقي أن تتولى محاسبة المسؤولية رقابة السبب في حدوث الشيء وليس النتيجة النهائية للشيء نفسه.

لذلك فإن التطور الحديث للمفهوم الرقابي لمحاسبة المسؤولية تستلزم معرفة مدى إمكانية التحكم في أداء الأشخاص المسؤولين الذي بدوره يعني التحكم في نتيجة أداء الأشخاص وليس رقابة نتيجة أدائهم وهو الأنشطة المنفذة، فالرقابة تعني قياس أداء الأشخاص وليس رقابة نتيجة الأداء لأنها أمر منطقي، ومن ثم يصبح معرفة الشخص الذي أحدث الانحراف عن الأداء المخطط أكثر أهمية من أن تعرف الأشياء التي حدث فيها الانحراف ولتحقيق هذا الهدف ينبغي ربط الأداء الفعلي للنشاط بشخص معين يعتبر مسؤول في مجال مسؤولية معينة، وهو الذي يتولى استخدام عوامل الانتاج والاشراف على كيفية تنفيذها في حدود الأداء المخطط مسبقا بذلك يسهل تحديد الشخص المسؤول عن حدوث الانحراف لذلك يعتبر نقطة البدء في نظام محاسبة المسؤولية هو تحديد مراكز النشاط سواء كانت مراكز مسؤولية أو تكلفة أو استثمار أو ربحية التي سوف نبينها تعريفنا لمحاسبة المسؤولية وتبيان ماهيتها وخصائصها:

1- المسؤولية: المسؤولية خاصية قديمة قدم التاريخ فمد القديم يسعى كل الى أن يتبوأ مسؤوليات، من إمارة أو مملكة حتى وصولنا إلى مفهوم الدول، ونجد أن كثير من الدول احتلت دول أخرى بداعي المسؤولية عنها وعن تطويرها وإلحاقها بركب الحضارة، والظاهر أن كل من يتقلد منصب معين ينسى أو يتناسى المسؤولية التي ألقيت على عاتقه من خلال المقولة " المسؤولية تكليف وليست تشريف" .

أما من الجانب الإقتصادي وخاصة على المستوى الجزئي المتمثل في المنشآت نجد أن فلسفة المسؤولية مرت بمراحل مختلفة وتطورت بتطور الاقتصاد نفسه، فلم تبقي المؤسسات على نفس النظرة للمسؤول بل فصلت فيها بما ينصفه نظرا لتداخل وتشعب الأعمال الإدارية ونظرا لظهور

عوامل خارجة عن صلاحية أو نطاق عمل المسؤول وهنا يجب عدم محاسبته عليها، ويمكننا إيجاز بعض التعاريف التي تبين لنا مفهوم محاسبة المسؤولية كالاتي :

"هي نظام يعتد على تجميع وتسجيل بيانات الإيرادات والتكاليف والربحية والاستثمار على أساس الوحدات التنظيمية للمنشأة، حيث تمكن من ربط وإعداد تقارير للمتابعة والتقييم الخاص بكل قسم أو فرع أو قطاع، ومسائلة المسؤول عنه في مجال تحكمه ومسؤوليته"¹.

ويمكن تعريفها أيضا "هي العملية الإدارية الخاصة بتوفير معلومة تساعد على رقابة العمليات وتقييم الاداء، وهي جزء من النظام الإداري وتعمل على تقسيم المؤسسة الى مراكز يطلق عليها مراكز مسؤولية ويحدد لكل مركز مدير أو مسؤول تكون له حدود لسلطاته ومسؤولياته يحاسب في نطاقها فقط"².

من خلال التعاريف السابق يمكن وضع تعريف لمحاسبة المسؤولية كالتالي:

"محاسبة المسؤولية هي أداة إدارية رقابية مهمتها إنصاف المسؤولين بتحميلهم تقصيرهم فقط دون غيرهم وفي حدود مسؤولياتهم، ومهمتها تقييم الأداء من خلال التقارير التي تعد نتيجة لإعادة تقسيمها للمؤسسة وفقا لمعايير خاصة بها تراعي طبيعته"³.

و مما سبق يمكن استنتاج ما يلي:

- أن محاسبة المسؤولية عي نظام أو عملية إدارية ،
- محاسبة المسؤولية أداة تسييرية ورقابية في نفس الوقت؛
- محاسبة المسؤولية تعمل على إعادة صياغة هيكل المؤسسة بما يتوافق مع خصائصها؛
- محاسبة المسؤولية تنصف المسيرين وتحاسبهم في حدود مسؤولياتهم فقط.

2- أهداف محاسبة المسؤولية: لمحاسبة المسؤولية مجموعة من الأهداف المختلفة والتي تصب في مجملها في مصلحة الإدارة والمؤسسة ككل.

- تعمل على تبين المسؤولية في كل مستوى إداري ومنه إمكانية قياس الأداء الإداري داخل الهيكل التنظيمي للمنشأة؛

¹ حمد سامي راضي، مدخل للمحاسبة الإدارية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2001، ص ص-13،14.

² أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 132.

³ الجليلي أحمد مقداد، أريديني أحمد حسن طه، استخدام الادوات المحاسبية في تقييم المستشفيات، جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، العدد 84، المجلد 28، 2006: ص 27.

- تمزج بين مختلف المحاسبات من مبادئ وفروض حيث نجد كل مستوى يعد تقرير وفقا للمبادئ المحاسبية التي تحكم هذا المستوى، فوظيفة الإنتاج تعمل وفقا لمبادئ محاسبة التكاليف والبيع وفقا لمبادئ المحاسبة المالية و... ؛
- تعمل على محاولة تعريف العلاقة بين التكاليف ومسبباتها وكيفية التحكم بها وتحديد المسؤوليات التي تنتج عن زيادتها أو نقصانها؛
- تعمل على الرقابة المزدوجة رقابة التنفيذ ورقابة الاداء فهي تغطي النقص الذي يحسب على محاسبة التكاليف، وهذا من خلال تقارير الأداء التي ترفع دوريا وعلى أساسها يتم تحميل المسؤوليات كل في نطاقه.
- لا تعمل فقط على معاقبة المسؤولين على الانحرافات السلبية بل تبين المستويات الإدارية الكفاءة والتي تعطيها عناية خاصة من خلال نظام الحوافز الذي يتبع نظام المسؤولية؛
- تعمل على الحد من التداخلات والرقابة العشوائية فهي توضح لكل مسؤول ما يمكنه فعله وحدود مسؤولياته فقط.¹

3- فروض محاسبة المسؤولية: من المعلوم أن لكل نظام فروض واجبة التوفر لكي يكون ناجح وناجح لكي يلبي الحاجة التي اوجد من أجلها أو استخدم، وبما ان محاسبة المسؤولية هي نظام فمن الواجب توفر فروض معينة خاصة بها نذكرها فيما يلي:²

- القابلية للمسائلة وهذا أهم مفروض يضعه نظام محاسبة المسؤولية، فعندما يكون المسؤول فوق المسائلة بالضرورة يعني تعطل النظام وعدم نجاعته ونجاحه أي عند وجود اختلالات داخل نطاق مسؤوليته قد تؤثر على باقي المراكز أدى هذا بنتائج سلبية على باقي المراكز ؛
- حدود وخصوصية المسؤولية واقتصارها في نطاق مسؤولية إما المدير أو الفرد التابع له،
- كل قسم أو مركز يسعى تحقيق اهداف خاصة به في إطار خطة شاملة، أي ان تحقيق الهدف الجزئي يؤدي بالضرورة الى تحقيق الاهداف الكلية للمنشأة، تقاطع إيجابي ؛

¹ الفضل مؤيد، شعبان عبد الكريم، المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة، عمان، دار زهران للنشر، 2003، ص58.

² ليستراي هيتجر، سيرج ماتواتش، المحاسبة الإدارية، دار المريخ للنشر، الرياض، 1988، ص 456.

- المعايير والاهداف التي توضع لكل مركز يجب ان توضع بعناية وتكون ممكنة التحقيق وليست مستحيلة التحقيق، والتي تنعكس بالسلب على الاداء الكلي و تثبط من عزيمه ومعنويات الموظفين التنفيذيين؛
- مبدأ المشاركة في وضع التقارير وهذا بالنظر الى أن المساءلة لا تستثني أحدا ؛
- السرعة في التنفيذ والتقرير وهذا حتى يحقق النظام الهدف منه وهو تلافي التعطلات والأخطاء والثقل الذي تتميز به الانظمة الاخرى.

4- مقومات نجاح نظام محاسبة المسؤولية: يتمثل الهدف الأساسي لأي نظام إداري في التأكد من أن المديرين يعملون في تجانس نحو تحقيق أهداف المؤسسة ككل، ويتوقف نجاح نظام محاسبة المسؤولية في تحقيق هذا الهدف على توافر ثلاث مقومات أساسية وهي:¹

- معايير تقييم الاداء تؤثر على سلوك المديرين بما يدفعهم إلى إظهار أقصى ما عندهم لتحقيق أهدافهم وأهداف المؤسسة ككل، فكل شخص يطلب منه تنفيذ عمل معين يرغب في أن يبدو أحسن ما يكون في العمل، ولذلك عندما يتم تقييم المدير بناء على معيار معين فسيعمل هذا المدير بطريقة تمكنه من تحقيق هذا المعيار بأحسن ما يمكن؛
- تقارير الاداء توضح للمدير مدى التقدم الذي أحرزه في تحقيق المعيار المستخدم في تقييمه بما يساعده على تطوير وتحسين ادائه وفقا للنتائج التي يتضمنها تقرير الأداء؛
- اشتمال تقارير الاداء على العناصر الخاضعة لرقابة المدير المسؤول فقط، بمعنى ضرورة استبعاد التكاليف غير الخاضعة للرقابة من تقارير الاداء وإلا سيشعر المدير بعدم عدالة التقييم وبالتالي يفقد حماسه في تحقيق أهدافه المسؤول عنها.

¹ للتوسع: - جابر جاسم الربيعي، ندى عبد اللطيف، دور محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة المستويات الإدارية المختلفة ، المعهد

التقني الزعفرانية، بغداد، 2005، ص05.

- علي إبراهيم حسين الكسب، أهمية أخلاقيات الأعمال في تفعيل محاسبة المسؤولية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية جامعة تكريت، العدد 24، 2008، ص8.

المطلب الثاني: مراكز المسؤولية

مركز المسؤولية يمثل وحدة تنظيمية صغيرة في الهيكل التنظيمي للمنشأة يشرف عليها شخص مسؤول، ويحاسب عن مدى التزام أدائه الفعلي بأدائه المخطط أي أن الغرض الرئيسي من مركز المسؤولية هو تحقيق الرقابة على أداء الافراد في المركز .

ويتمثل دور محاسبة المسؤولية في تقسيم المؤسسة الى مراكز مسؤولية تمثل كل منها دائرة نشاط معين، ويترتب عليه وجود مجال مسؤولية إدارية، مما يتطلب ضرورة وجود مشرف على هذا المركز يجعل مسؤولاً عما يمكن أن يخضع لرقابته من نشاط ويخرج عن نطاق مسؤوليته من الانشطة التي لا تخضع لرقابته بل لرقابة شخص آخر في مركز مسؤولية آخر في مستوى إداري أعلى .

حيث أن ممارسة النشاط يترتب عليه إنفاق معين لذلك فمن الضروري لأغراض الرقابة أن يقاس الاداء الفعلي والمخطط بالتكاليف التي أنفقت لممارسة تلك الانشطة، وكما أن كل الانشطة التي تحدث في مركز المسؤولية لا تخضع كلها لرقابة المشرف على مركز المسؤولية رغم حدوثها في مركزه، يلزم ان تبوب تلك التكاليف لتحقيق تلك الاغراض وتحديد المسؤولية الى تكاليف خاضعة لرقابة المسؤول عن المركز (تكاليف يمكن التحكم فيها) وتكاليف غير خاضعة لرقابته (تكاليف لا يمكن التحكم فيها) وبطبيعة الحال يعتبر المشرف على مركز المسؤولية ليس مسؤولاً فقط عن كل ما يحدث في مركزه من تكاليف بل عن القدر الذي حدث في مركزه وله سلطة التحكم فيه وبذلك تتحدد مسؤوليته في هذا القدر الخاضع لرقابته فقط، والذي يعد مسؤولاً عنه.

1- مراكز التكلفة: مركز التكلفة هو دائرة نشاط متجانس ومتميز يمكنه بالتعاون مع المراكز الاخرى إنتاج منتج قابلاً للقياس المادي وتتجمع فيه عناصر التكاليف التي حدثت نتيجة ممارسة النشاط حيث تحمل على الإنتاج بمعدلات تحميل معينة حتى تتحدد في النهاية تكاليف الإنتاج فالغرض الرئيسي من مراكز التكلفة هو التحميل وليس الرقابة¹.

وباختلاف الغرض من المركز تختلف تبويبات التكلفة حسب علاقتها بوحدة النشاط الى تكاليف مباشرة وغير مباشرة، حيث تحمل مراكز التكلفة بالتكاليف غير المباشرة فقط لصعوبة تخصيصها

¹ . Morse,wayne J Davis R hartgraves, **managerial accounting a strategic** Approach, 3rd edition ,usa, 2003,p520

لوحة المنتج وبالاعتماد على معدلات التحميل يمكن إعادة تحميلها على المنتجات وفقاً لمبدأ الاستفادة.

رغم اختلاف الغرض بين المركزين إلا أنه يمكن القول بقدر كبير من الدقة أنه يمكن اعتبار مركز التكلفة بمثابة مركز مسؤولية ولكن ليس من الضروري اعتبار كل مركز مسؤولية بمثابة مركز للتكلفة، فمثلاً مدير الإنتاج في مؤسسة معينة يعتبر مسؤولاً عن الأقسام الإنتاجية التابعة له كذلك يعتبر كل رئيس قسم إنتاجي مسؤولاً عن المشرفين على العمال التابعين له... وهكذا، وعليه يمكن اعتبار كل إدارة وكل قسم وكل وحدة صغيرة بمثابة مركز مسؤولية يشرف عليها شخص مسؤول.

يمكن اعتبار قسم الإنتاج مثلاً بمثابة مركز تكلفة ومسؤولية في آن واحد حيث تتجمع فيه عناصر التكاليف المختلفة اللازمة لإنتاج منتج أو منتجات معينة، فهو مركز تجميع عناصر التكاليف غير المباشرة، كما يعتبر مركز مسؤولية لوجود شخص مسؤول يشرف عليه، كذلك فإن المشرفين على العمال يمكن اعتبار كل مشرف بمثابة مركز مسؤولية لأنه مسؤول عن أداء المرؤوسين من العمال على الآلات التي يعملون عليها وحيث أن التكاليف تتجمع في مستوى إداري أعلى وليس في مستوى المشرفين على العمال إذن من الصعب اعتبار مركز المسؤولية (المشرف على العمال) بمثابة مركز تكلفة

إذن يمكن تقسيم مركز التكلفة إلى عدة مراكز مسؤولية صغيرة ولكن ليس من الضروري أن يقسم مركز المسؤولية على عدة مراكز للتكلفة.

ويعرف مركز التكلفة على أنه "ذلك القسم أو الوحدة الإدارية التي لا تولد إيرادات بشكل مباشر للمنشأة، بل تقدم خدمات لمراكز أو أقسام أخرى داخل المؤسسة، مما يساعد هذه الأقسام على القيام بأعمالها وبالتالي توليد الإيراد.

1-1- طرق حساب التكاليف: إن تقسيم المؤسسة إلى مراكز ومنها مراكز التكلفة لا يعني التخلي عن الأساليب المعتمدة لتحديد وحساب قيمة هذه التكاليف ونميز بين نوعين من الطرق التقليدية كلية وحديثة، ونذكر من الطرق التقليدية:

1-2- طريقة الأقسام المتجانسة (التكاليف الكلية): والتي تعتمد على أسس يجب مراعاتها تتمثل

في:

- **تحديد الأقسام:** والأقسام في العادة تكون مأخوذة من الهيكل التنظيمي بحيث يتم تقسيم المؤسسة بشكل يناسب العمل المحاسبي، ويتم الحرص على تجانس العمليات داخل كل قسم لتسهيل حصر وتحميل الأعباء غير المباشرة، فيتم تحديد الأقسام الرئيسية التي لها علاقة مباشرة بالمنتجات والمواد والأقسام المساعدة والتي تقدم خدمات للأقسام الرئيسية، تحدد مفاتيح التوزيع وذلك حسب طبيعة الأعباء وعلاقتها بالأقسام وتختلف من حالة الى أخرى فنجد تارة عدد الوحدات أو الكميات المشتراة أو المساحة وتارة أخرى تستعمل المبالغ المنفقة....¹

- **ولهذه الطريق عدة مزايا وعيوب نوجزها فيما يلي:**

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

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

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

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

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

¹ ناصر دادي عدون ، محاسبة تحليلية، تقنيات مراقبة التسيير ، ج2، ط 2 ، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 1994 ، ص39.

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

- عدم القدرة على استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة.

أما الطريقة الثانية فقد جاءت من أجل تلافي النقائص المسجلة في الطريقة الكلية وتتمثل في :

1-3- طريقة التحميل العقلاني: تعرف هذه الطريقة في بعض المراجع بطريقة التكاليف الإجمالية المعدلة أو الكلية المعدلة وبالرغم من أن بعض الكتاب من يعتبرها من الطرق الجزئية وليست من الطرق الإجمالية (الكلية) على أساس أن التحميل لا يكون إجمالياً لكل التكاليف (الثابتة) في حالة نقص النشاط إلا أن هذا القول لا يمكن تبريره في حالة تطبيق هذه الطريقة عند زيادة النشاط أو تعادله مع النشاط العادي ، وحتى في حالة نقص النشاط لا ينطبق عليه المعيار الذي يميز به الطرق الجزئية عن الطرق الإجمالية (الكلية).

وتعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة لتحديد المقدار المستغل من الأعباء الثابتة وتحمله على المنتجات بالإضافة إلى الأعباء المتغيرة، وتهدف إلى إلغاء تأثير تقلبات مستويات الإنتاج على تكلفة الوحدة عن طريق استخدام معامل التحميل العقلاني وهو مستوى الفعالية الذي يساوي إلى الإنتاج الفعلي على الإنتاج العادي ومنه يتم حساب الأعباء الثابتة المحملة عقلانياً بضرب الأعباء الثابتة في مستوى الفعالية (معامل التحميل العقلاني)، ويتم معالجة تلك الفروق بإضافة الفرق إلى النتيجة في حالة ربح زيادة النشاط وطرحه من النتيجة في حالة نقص النشاط ، وذلك يمثل قيمة التأثير على سعر التكلفة من جراء تطبيق مبدأ هذه الطريقة .

أما الطرق الجزئية الحديثة فنجد من أهمها طريقة تعمل على التمهيد لمحاسبة المسؤولية وهي تتميز بأنها تسهل تطبيق محاسبة المسؤولية في المؤسسة في حال وجودها وهي طريقة التكاليف على أساس الأنشطة.

1-4- طريقة التكاليف على أساس الأنشطة: أدى عجز الطرق التقليدية عن مواكبة التطور الاقتصادي بالمسيرين إلى البحث على طرق تسييرية تواكب التطور الاقتصادي والتنظيمي وطريقة

التكاليف على أساس الأنشطة هي بمثابة البديل للطرق التقليدية وقد زاد الاعتماد عليها منذ سنة 1986 من خلال برنامج بحث يطلق عليه إدارة تسيير التكلفة.¹

وتعتمد هذه الطريقة على تحديد مسببات التكلفة التي تربط بين المورد والنشاط وهدف التكلفة²، مما يزيد من دقة تخصيص العبء المباشر الذي يكون أكبر منه في الطرق التقليدية أي تمكن من تخصيص بعض التكاليف غير المباشرة في الطرق التقليدية كتكاليف مباشرة، ولها عدة أساليب تحمل من خلالها الأعباء غير المباشرة والتي تتلاءم مع طبيعة النشاط وكذلك مدى استهلاكه للموارد.³

2- مراكز الربح: تتصف مراكز الربح بأنها مراكز مسؤولية يتولد منها إيراد وتتحمل تكاليف وبالتالي يكتسب منها أرباح، ويمكن النظر الى مراكز الربح على أنها مراكز شبيهة بالمنشآت المستقلة، إلا أنها لا تتمتع بصلاحيات تحديد نوعية وحجم الاستثمار المستخدم في المركز، وبالتالي فإن صلاحيات مدراء هذه المراكز تكون على بنود الإيرادات والتكاليف الخاصة بالمركز، مع إعطاء الإدارة العليا وليس مدراء هذه المراكز صلاحيات اتخاذ القرارات الخاصة بالاستثمارات، ومن أمثلة هذا النوع من المراكز معرض لبيع السيارات.⁴

ويهدف المسؤول عن مركز الربحية الى تعظيم الأرباح الخاصة بمركزه دون الإضرار أو التأثير سلبا على تعظيم أرباح الوحدة الاقتصادية ككل، لذلك فإن الشخص المسؤول عن مركز الربحية يكون مسؤولا عن الإيرادات والتكاليف معا وليس التكاليف فقط كما هو الحال في مركز التكلفة، وبحيث تكون هذه التكاليف قابلة للتحكم بها والسيطرة عليها من قبل الشخص المسؤول عنها والذي سيحاسب عليها .

3- مراكز الاستثمار: وتعرف على أنها "دائرة نشاط متكامل داخل الوحدة الاقتصادية يرأسه مدير يعتبر مسؤول عن حجم استثمار معين وبالتالي عن الأرباح الواجب تحقيقها على هذا الاستثمار"⁵ ويكون مدير مركز الاستثمار مسؤولا عن العائد الذي يجب تحقيقه على ما تم استثماره في هذا القسم من أموال، ولا يعتبر مقياس صافي الربح كافيا بحد ذاته في هذا السياق نظرا لتجاهله حجم الأموال المستثمرة في كل قسم لذلك فإن مقياس تقييم الأداء سيتعدى مقياس صافي الربح المعتمد في مراكز

¹ - Patrick Piget, *Comptabilité analytique* , 3 éd, Economica ,Paris , 2001, P 55 .

² الياصور حازم يونس علي، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تحديد فرص تخفيض التكلفة، مجلة تنمية الرافدين، الموصل، العدد 98، المجلد 32، 2010، ص 232.

³ أحمد حسين علي حسين ، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 65 .

⁴ أبو نصار محمد ، المحاسبة الإدارية، ط3، دار وائل، عمان، 2014، ص 415.

⁵ الحارس أسامة، مرجع سابق، ص 427

الربحية، الى معدل العائد على الاصول التي تم استثمارها، ويمكن استخدام عدة مقاييس أخرى لتقييم أداء هذا المركز.

وفي هذا النوع من المراكز فإن المسؤولية هنا تشمل كلا من الإيرادات والتكاليف ورأس المال المستثمر ويمكن اعتبارها وحدة مستقلة بحد ذاتها كما يمكن أن تعد لها قوائم دخل ومركز مالي

4- الموازنات ومراكز المسؤولية

إن عمل موازنات تخطيطية لمراكز المسؤولية المرتبطة بالتنظيم الإداري للمؤسسة يسهل تطبيق محاسبة المسؤولية وذلك بمقارنة الأداء الفعلي لكل مركز مسؤولية مع الموازنة التخطيطية التي وضعت له، بمعنى أن متطلبات نجاح محاسبة المسؤولية في التعرف على العوامل التي تؤثر على النتائج المالية، وهذا يعني أن على كل مدير مركز مسؤولية أن يقدم في نهاية كل فترة تقريراً عن النتائج (نتائج أعمال مركزه) ليتم مقارنتها مع البنود الموجودة في الموازنة للوقوف على الفروق والانحرافات، وبذلك فإن الموازنة من الأدوات الرقابية الفعلية التي تتيح لإدارة المؤسسة متابعة تنفيذ الخطط أو الاهداف الاستراتيجية الموضوعة من قبل الإدارة العليا والتي يتم تنفيذها من خلال المستويات الإدارية الدنيا باستخدام مجموعة من الوسائل والأدوات والطرق والخطوات التي يتم تحديدها في المستويات الوسطى كترجمة للأهداف الاستراتيجية، ويتم مقارنة الأداء الفعلي والنتائج المحققة بالأهداف المخططة وتحليل الانحرافات وتفصي أسبابها لمعرفة ما إذا كان من الممكن التحكم فيها أم أنها راجعة لأسباب لا يمكن التحكم فيها¹.

ويطلق على الفروق بين الأرقام الفعلية التي نتجت عن التنفيذ والأرقام التقديرية بالانحرافات ويتوقف هذا الانحراف ما إذا كان مرغوب فيه أو غير مرغوب فيه على العنصر المراد قياسه، فإذا كان العنصر إيراد فإن الانحراف يكون مرغوب فيه إذا كانت الأرقام المحققة فعلاً أكبر من المخططة أما إذا كانت أقل فالعس، أما إذا كان العنصر المراد قياسه، تكلفة أو مصروف فإن الانحراف يكون مرغوب فيه إذا كانت النتائج المحققة أقل من المخططة ويكون عكس ذلك إذا كانت أكبر.

¹ سعد سلمان عواد النعيمي، أسماء محمد عبد الرزاق، مجالات استعمال محاسبة المسؤولية في ظل الموازنة العامة التقليدية، "دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب، جامعة بغداد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 71، ص 482.

المطلب الثالث: المقومات المحاسبية لنظام محاسبة المسؤولية

وتتمثل المقومات المحاسبية لنظام محاسبة المسؤولية في ثلاث جوانب رئيسية هي:

- تبويب عناصر التكاليف والإيرادات الى عناصر خاضعة للرقابة وأخرى غير خاضعة.
- تقييم الأداء ومعاييره.
- التقارير الرقابية.

1- تبويب عناصر التكاليف والإيرادات الى عناصر خاضعة للرقابة وأخرى لا: العناصر الخاضعة هي تلك البنود التي تكون تحت سيطرة وسلطة مدير المركز والتي يمكنه أن يؤثر عليها بقراراته، أما العناصر غير الخاضعة فهي تلك البنود التي لا يمكن لمدير المركز التحكم بها والتأثير عليها في حدود زمنية وظروف معينة وإمكانيات محدودة، ومع ذلك يجب أن يفهم ان خضوع العنصر للرقابة يعد امرا نسبيا إذ يعتمد على عاملين هما: المستوى الإداري والفترة الزمنية.

1-1- المستوى الإداري لمركز المسؤولية: من المتعارف عليه أن الحدود الوظيفية لمركز المسؤولية تلعب¹ دورا كبيرا في تحديد المسؤولية عن أحداث عناصر التكاليف و الإيرادات، وبالتبعية القدرة على التحكم في تلك العناصر من عدمه، فعدم خضوع العنصر لرقابة مركز مسؤولية معين، هو في حقيقة الأمر يكون خاضع لمستوى إداري أعلى من الأول وهكذا كلما ارتقى المستوى الإداري كلما اتسع نطاق العناصر الخاضعة للرقابة ومن هنا تظهر فكرة المسؤولية المباشرة والمسؤولية غير المباشرة عن أحداث العنصر ، فالمسؤولية المباشرة في هذا المجال تعني أن سلطة التأثير عن العنصر في يد المسؤول نفسه، أما المسؤولية غير المباشرة فتعني أن المسؤولية في يد المرؤوس، الأمر الذي يتفق مع مبدأ تفويض السلطة مع تحمل المسؤولية كاملة.²

ويرتبط التأثير الرقابي للمستوى الإداري على عناصر الكلفة بطبيعة عنصر الكلفة في حد ذاته، في عناصر التكاليف المقننة اي التكاليف التي ترتبط بالإنتاج والمتمثلة بشكل أساسي في التكاليف الصناعية والتسويقية المتغيرة، نجد انها تخضع لرقابة مدير مركز النشاط المعني بينما نجد التكاليف الثابتة الملزمة

¹ الحارس أسامة، مرجع سابق، ص429

² الزامل أحمد محمد، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، المجلة العربية السعودية، معهد الادارة العامة، الرياض، 2000، ص251

والتي ترتبط بالطاقة، عادة تكون تحت سيطرة الإدارة العليا، وعليه في لا تخضع لرقابة مدراء الإنتاج أو خدمات الإنتاج بمعنى لا تخضع لمراكز المسؤولية الأدنى من الإدارة العليا.

1-2- الفترة الزمنية: مما هو معلوم فإن جل عناصر التكاليف هي عناصر أو تعتبر عناصر متغيرة في الأجل الطويل، وبما أن عناصر التكاليف المتغيرة تعد من العناصر الخاضعة للرقابة، فإنه يمكن الاستنتاج بأن جميع عناصر التكاليف تكون خاضعة للرقابة في الأجل الطويل¹

2- تقييم الاداء ومعايير: يعتمد أسلوب محاسبة المسؤولية في تقييم أداء مراكز المسؤولية على مقارنة الأداء الفعلي بمعيار معين، وذلك بالنسبة للتكاليف والإيرادات وتعتبر معايير الأداء أدوات قياس ذات مواصفات محددة، تنطوي على التنفيذ وتتعلق بالمستقبل، ولا تخرج عن انها مؤشرات للحكم على كفاية نتائج تنفيذ أوجه النشاط بالوحدة الإقتصادية لأنها أساس مقارنة الاداء الفعلي بالمخطط له.

وبقدر ما يتوافر لهذه المعايير من الوضوح والدقة والواقعية وإمكانية أن تعكس الجوانب المختلفة لنشاط كل مركز من مراكز المسؤولية وآثار القرارات التي تتخذ في هذه المراكز على أنشطتها، بقدر ما يحظى تقييم الأداء بالنجاح وعند تحديد المعايير لمركز من مراكز المسؤولية يجب أن يؤخذ بالاعتبار أن الفروق بين الاداء الفعلي والمعايير يجب أن تعكس الانحرافات التي يمكن التحكم فيها في هذا المركز إضافة الى مراعاة الأمور التالية:²

- اختيار معايير تعبر أصدق تعبير عن مستوى الأداء لمراكز المسؤولية؛
- مراعات الواقعية في اختيار المستوى الذي يوضع فيه المعيار، فقد يكون المعيار ممثلاً للحد الأدنى الذي يجب ان يقل عنه الأداء أو الحد الأقصى الذي يجب ألا يزيد عنه، كما قد يمثل المعيار مستوى محدد مطلوب تحقيقه وذلك في ضوء التسهيلات والإمكانيات المتاحة والكفاية الإدارية التي تعمل في الوحدة الإقتصادية، أي يؤخذ بعين الاعتبار إمكانية الوصول الى المعيار؛
- أن تكون المعايير دقيقة ومفهومة من قبل جميع المسؤولين؛
- أن يوضح المعيار ما يجب أن يكون عليه الأداء بموضوعية واستقلال من خلال تتبع الأداء الماضي واستخدام الخبرة الشخصية في التحليل وأخذ الظروف المتوقعة في الاعتبار؛

¹ الفضل مؤيد محمد وآخرون، المحاسبة الإدارية، ط2، دار الميسرة، عمان، 2010، ص508.

² منال جبور سرور، لينا كريكور كرابيك، تكامل التقنيات الكفوية مع بطاقة العلامات المتوازنة لأغراض قياس وتقويم الأداء، جامعة بغداد، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، المجلد19، العدد70، ص436.

أن تكون المعايير شاملة لجوانب الأداء المختلفة، ومقبولة ومقنعة للمسؤولين حتى يتقبلوا الانحرافات ويعترفوا بالمسببات.

المبحث الثالث: التنظيم ومقوماته

تعتبر محاسبة المسؤولية هي الأساس في مجال التنظيم المحاسبي حيث تهدف الى توضيح العلاقة بين الاشخاص المسؤولين في مختلف المستويات الادارية التي يتضمنها الهيكل التنظيمي للمؤسسة، بينما يهدف التنظيم الاداري الى دراسة الهيكل التنظيمي الذي يناسب المؤسسة، حيث تتم المفاضلة بين أسلوبين لإعداد الهيكل التنظيمي أحدهما الهيكل التنظيمي الرأسي حيث يتبع فيه أسلوب المركزية في الادارة، أو الهيكل التنظيمي الافقي حيث يتبع فيه أسلوب اللامركزية في الادارة.

ووفقا للمفهوم التقليدي للتنظيم فإنه يتطلب تفويض السلطة من قمة الهرم الاداري مارا بكافة المستويات الادارية حتى تصل الى أدناها، في حين تتصاعد وتتضخم حجم المسؤولية كلما تصاعدت من ادنى المستويات الادارية حتى تصل الى قمة الهرم الاداري، ويمكن أن يقال أن التنظيم سليم إذا ما تعادلت السلطة مع المسؤولية لكل شخص مسؤول عن مركز مسؤولية معين في كافة المستويات الادارية قبل التطرق الى مفهوم نظام المعلومات لا بد من الخوض في مفهوم المعلومة والبيانات والتفريق بينهما لوجود تداخل وعدم الفصل بينهما، ولعدم التفريق بين مدلول كل منهما .

المطلب الأول: المركزية واللامركزية في التسيير

إن التقدم التكنولوجي والتخصص والتقنية أضافت مشاكل جديدة على هياكل منظمات الأعمال حيث ظهرت مراكز الربحية والتكلفة والإستثمار في جميع قطاعات الأعمال، الأمر الذي تطلب تمتع مسؤولي هذه المراكز بنوع من اللامركزية في تسيير وإتخاذ القرارات، لذا تطلب تفويض السلطة لكي تكون موازية للمسؤولية والواجب الذي يقومون بتنفيذه، ويطلق على هذه التفويضات سلطة أو صلاحية يتمتع بها المسؤول لكي تؤهله القيام بواجبه في الأنشطة الإدارية.

وفي الواقع العملي لا يوجد تنظيم يتمتع بالمركزية المطلقة، حيث يقوم المدير فيه بجميع الأعمال بل هناك من يساعده بذلك، فهذا يعني تفويض بعض درجات السلطة حتى يستطيع الآخرين تنفيذ واجباتهم، وكذلك لا وجود لتنظيم تتمتع فيه المستويات الإدارية المختلفة ومراكز المسؤولية فيه بالإستقلالية المطلقة أي دون التشاور مع الإدارة العليا والتنسيق معها، إلا إذا أعتبرت كل وحدة أو مركز مستقل بنفسه، فالمركزية المطلقة واللامركزية المطلقة لا وجود لهما عمليا إلا في الواقع النظري البحت، ودرجات تفويض السلطة والصلاحيات تقعان بين هذين المستويين.

1 - اللامركزية: كبر حجم المؤسسات والمشاريع الإقتصادية يؤدي بالضرورة الى تقسيم الأنشطة والمسؤوليات وتحديد الصلاحيات بين السلطة المسؤولة على مستوى الإدارة المركزية والفروع والأقسام، لذا لا بد من تفويض سلطة إتخاذ القرارات بين المديرين لمختلف مراكز المسؤولية، ومنه فإن جوهر التنظيم اللامركزي هو الحرية النسبية في إتخاذ القرارات وتفويض السلطات على مختلف مستويات الإدارة في المؤسسة على عكس المركزية التي تعني تقييد حرية التصرف وعدم تفويض السلطات ومركزية القرارات. فاللامركزية المطلقة تعتبر غير إقتصادية في أغلب الأحيان وذلك لعدم إمكانية إتخاذ العديد من القرارات عند مستوى الإدارة العليا فقط والإشراف على تنفيذ تلك القرارات، أما اللامركزية تعني تعدد مراكز المسؤولية، وكل مركز يعتبر شبه مستقل في إتخاذ قراراته وممارسة السلطات وتتفاوت درجة الإستقلالية حسب طبيعة العمل ونوع النشاط وأهميته بالنسبة للمؤسسة ومدى تحقيق الأهداف الرئيسية أو الفرعية منها، وكذلك فإن هذه التنظيمات ليس هدفها الوحيد الإستقلال بذاتها وتحقيق أهدافها فقط بل سعيها للتعاون مع الإدارات الأخرى لتحقيق الهدف المشترك لكل هذه المراكز، وقد يؤدي الامر في بعض الأحيان بإتخاذ قرارات مشتركة أو التعاون على تنفيذ سياسات معينة لأجل الإستفادة من الوفورات الإقتصادية فمثلا يمكن شراء مواد خام مشتركة لعدة أقسام أو ممكن إنتاج قسم يكون كمدخلات للقسم الآخر أو أنتاج منتجات متممة لأجل تحقيق التكامل الإقتصادي بقدر الإمكان، كما أن هناك كثير من المراكز تشترك في تغذية وتكوين المعلومات وسياسات البيع والترويج..¹

2 - اللامركزية وعلاقتها بأسعار التحويل

2-1 - تعريف أسعار التحويل: لأسعار التحويل عدة تعاريف نذكر منها على سبيل الذكر لا الحصر ما يلي : هو " السعر المحدد للسلعة أو الخدمة المحولة عبر مراكز التكلفة او الربحية أو الإستثمار ويحدث فقط هذا السعر عندما تكون هناك تحويلات بينية²، ويكتسي أهمية كلما زاد حجم هذا التحويل البيئي داخل المراكز".³ "وترتبط بالمنتجات التي تتم وفقا لمراحل حيث تفرض أسعار على السلع نصف

¹ عبد آل آدم يوحنا، الرزق صالح، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، ط2، دار الحامد، عمان، 2006، ص354
² للتوسع: - الحارس أسامة، المحاسبة الإدارية، دار الحامد، عمان، 2004، ص406

Lane K.Andersoun ,Donald K . cost Accounting,lewin:boston,1999,p719

المصنعة أو شبه تامة الصنع من القسم المحول الى القسم المحولة له (المستلم)، وهذه الأسعار تؤثر على إيرادات القسم المحول وتكاليف القسم المستلم وبالنتيجة ستتأثر الربحية والعائد".¹

وهناك عدة طرق لحساب وتحديد أسعار التحويل سوف نتطرق إليها في حديثنا عن التكاليف ونذكرها منه

- أسعار السوق؛
- التكلفة الكلية؛
- التكلفة المتغيرة؛
- التكلفة المعيارية؛
- الأسعار التفاوضية.

وتعني اللامركزية في الإدارة تقسيم الوحدة الاقتصادية الى اقسام تمارس نشاطها كوحدات مستقلة ويتمتع كل قسم منها بإدارة لها سلطة إتخاذ القرارات، وتتأثر مراكز إتخاذ القرارات هذه بمجموعة من العوامل مثل حجم الوحدة الاقتصادية ودرجة التخصص والتعقيد في الإنتاج والتوزيع الجغرافي للوحدات الاقتصادية، هذا ويمكن تطبيق محاسبة المسؤولية في جميع المؤسسات بغض النظر عن نوعها أو حجمها ويمكن تطبيقها في المشروعات الصناعية والتجارية والزراعية والخدماتية وكذلك الحكومية.

وتجدر الإشارة الى أن تقسيم الوحدة الاقتصادية الى أقسام أو مراكز مسؤولية يضيف بعدا جديدا إلى مفهوم المسؤولية عن الربحية حيث يعطي كل قسم قدرا كبيرا من الحرية في التخطيط والتنظيم والتحفيز والرقابة لتحقيق الإستخدام الأمثل للعنصر البشري مع ما يتبع ذلك من الإفادة القصوى من المزايا المتعددة مثل السرعة في إتخاذ القرارات، والتخلص من العوائق وإعطاء الفعالية المجدية للعمل الإداري كي ينهض بمهمة الإنتاج بكفاءة عالية، ويترتب عن إتباع اللامركزية في الإدارة تخفيض حجم وحدة إتخاذ القرار عن طريق تقسيم الوحدة الاقتصادية الكبيرة الى وحدات صغيرة متعددة مع توزيع وتفويض السلطات والمسؤولية عن كل وحدة أو قسم داخلي مما يؤدي الى زيادة كفاية وفعالية الوحدة بشكل تام، كذلك فإن كبر حجم الوحدات الاقتصادية يؤدي الى تعقيد هيكل الإدارة بدرجة كبيرة مما يؤدي الى تباعد المديرين عن نقطة إتخاذ القرار وعلى المدير المسؤول عن مركز مسؤولية معين إتخاذ ما يشاء من قرارات إدارية

Lamina Guan.Et al, **Cost Management**, Sixth Edition, Cengage Learning: New Zealand, 2009, p349

في حدود التفويض الممنوح له والخاص بمركز المسؤولية بشرط أن يكون في نفس الوقت مسؤولاً عن نتائج هذه القرارات والتي يعكسها تقرير الأداء والذي يعد طبقاً لمحاسبة المسؤولية، ومن أهداف اللامركزية تعظيم العائد للوحدة الاقتصادية عن طريق مدراء يمارسون نشاطهم بشكل يراعي مصالح أقسامهم بشكل خاص ومصالح الوحدة الاقتصادية بشكل عام إذا ما تم التعامل مع الأقسام كوحدات اقتصادية مستقلة لها حرية التعامل خارج الوحدة الاقتصادية وداخلها، فكل قسم من الأقسام الداخلية في طريق سعيه لتعظيم أرباحه سوف يعمل في الوقت نفسه على تعظيم أرباح الوحدة الاقتصادية بشكل كلي.

2-2 - مزايا وعيوب اللامركزية

▪ منافع ومزايا اللامركزية: وتتمثل في النقاط التالية¹

- توزيع صلاحية اتخاذ القرارات على الإدارات المختلفة في المؤسسة، وبالتالي التخفيف من عبء ومسؤوليات الإدارة العليا، وهذا بدوره يمنح الإدارة العليا الوقت الكافي للاهتمام بالقضايا والأهداف الاستراتيجية والهامة للمؤسسة ؛
- إعطاء الإدارات المختلفة الحافزية للقيام بالأعمال الموكلة إليهم، فتفويض اتخاذ القرار للإدارات المختلفة كل حسب اختصاصه يولد الحافز والدافع لدى هذه الإدارات لإنجاح القرارات الصادرة عنها ؛
- منح اتخاذ القرار الى الأشخاص الأقرب للواقع والتنفيذ، مما يعطي هذه القرارات نوع من الواقعية والقابلية للتطبيق والسرعة في اتخاذ القرار ؛
- تسهيل عملية الاتصال والتنسيق بين الإدارات المختلفة داخل الفرع أو الوحدة الإدارية؛
- المساعدة على تنمية قدرات المدراء في المؤسسة بمعنى خلق وتنمية المواهب الإدارية لديها وهذا ما يجعلهم في تكوين مستمر ويجعل للمؤسسة طاقم إداري جاهز عند الحاجة في كل لحظة وفرز المدراء المتميزين عن غيرهم .

¹ ابو نصار محمد، المحاسبة الإدارية، ط2، دار وائل ، عمان، 2014، ص412

▪ عيوب اللامركزية: ويمكن تلخيصها فيما يلي¹

- اتخاذ قرارات ذات رشد أقل وذلك بسبب ابتعاد مديري الإدارات الدنيا في الإدارة اللامركزية عن الأهداف الرئيسية للمنظمة إما بفعل غياب التنسيق والاتساق بين أهداف التنظيم ككل وأهداف الإدارات الفرعية، أو بسبب نقص المعلومات اللازمة لتوجيه متخذي القرارات وتبيان أثر قراراتهم على أجزاء التنظيم الأخرى أو نتيجة تعارض الأهداف؛
- الارتفاع النسبي لتكلفة نظام التقارير والتغذية العكسية المرتبطين بنظام الإدارة اللامركزية وذلك بسبب تعدد المستويات الإدارية التي ترفع لها التقارير وكثرة المعلومات التفصيلية المرتبطة بها؛
- ازدواجية الطاقات والأعمال الإدارية بين الوحدات اللامركزية نتيجة للاعتماد المتبادل بين الوحدات وما يتطلبه من زيادة عملية التنسيق والاتساق لمنع حدوث التقاطع بين قرارات الوحدات الأمر الذي قد يؤدي الى هدر جزء من الطاقات والجهود؛
- وينبغي على الإدارة العليا الموازنة بين المنافع والتكاليف المترتبة على اللامركزية، وذلك سعياً لتحقيق أهداف المؤسسة بصورة أفضل، ومما تجدر الإشارة له أن اللامركزية في الإدارة لا يتم إدخالها فجأة دفعة واحدة، وإنما تتطور عبر التوسع التدريجي للمنظمة على ثلاث محاور أساسية هي:

- محور أسواق المنتج؛
- محور أسواق الزبائن؛
- محور الأسواق الجغرافية.

المطلب الثاني: مفهوم البيانات وأنواعها

1- مفهوم وأنواع البيانات

1-1 - مفهوم البيانات: ويمكن تبيان مفهوم البيانات من خلال تعريفين اثنين

هي كل ما يمثل الحقائق والتعليمات والمبادئ وتكون في شكل رسمي وموضوع إتصال، وتفصل وتفسر من قبل الأفراد تارة أو من قبل الآلات الرقمية والأوتوماتيكية تارة أخرى أو بالتعاون والتكامل² فيما

¹ الفضل محمد مؤيد وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار الميسرة، عمان، 2007، ص503
² كامل سيد غراب، فايد محمد، نظم المعلومات الإدارية مدخل كمي، مطبعة الإشعاع، الرياض، 1999، ص40.

بينهما" ويمكن تعريفها أيضا بـ "جمعها بيان وتعتبر تمثيل رمزي للواقع والحقائق قد تصف شخص أو مكان أو شيء أو فكرة وقد تمزج بين جزء أو كل ما سبق"¹.

مما سبق يمكن الاستنتاج أن البيانات لا تعبر عن معنى مفهوم إذا ما تركت على حالها ووجب إعادة معالجتها من الحالة الخام إلى الحالة التفصيلية أو إعادة تفسيرها حتى تصبح في شكل معلومات ذات دلالة ومنفعة للمستخدم والمتلقي، أي أن البيانات هي عبارة عن أرضية خام للمعلومات أو هي عبارة عن مرحلة من مراحل إنتاج المعلومة أو هي عبارة عن معلومات نصف أو قيد الإنتاج أو الصنع، لا يمكن استهلاكها ولا نقصد بالاستهلاك المادي الذي يطرأ على باقي المنتجات المادية إنما نعني به الاستفادة منها واستغلالها من طرف المستخدم والمعالج، ويمكن أن نفصل ونتطرق لأنواع البيانات من خلال عدة تقسيمات والتي تعتمد على معايير مختلفة .

1-2- أنواع البيانات: تقسيم البيانات وفقا لمعايير مختلفة أهمها²

- **معيار الوقت:** وهنا يمكننا أن نجد نوع وحيد من البيانات وهي البيانات الأولية حيث يتميز هذا النوع من البيانات بأنها عبارة عن كل ما يتعلق بالمشكلة بصفة مباشرة وتستهلك من متخذ القرار الوقت والجهد وتتطلب من كذلك الاستعانة بأطراف مختلفة يتطلب توفر معيار الثقة في المصدر، وتتميز كذلك بقصور استخدامها إلا على الغرض الذي جمعت من أجله أي تخصيصا للمشكلة محل الدراسة فقط، وهذا المعيار يتوفر على نوع وحيد من البيانات لأن أي معالجة وتفسير واستغلال لهذه البيانات يحولها إلى معلومات وينزع منها التسمية الأولى وهي بيانات أولية؛

- **معيار النوع:** نفرق بين نوعين من البيانات حسب هذا المعيار

- بيانات كمية: تتميز بالدقة وهي عبارة أرقام وإحصاءات تبين كل متغير من متغيرات المشكلة وتكون مثبتة بمبررات إما وثائق داخلية أو خارجية وقد تحتوي على علاقات بين مجموعة من العوامل المختلفة ؛

¹ محمد الفيومي، مقدمة الحسابات الإلكترونية وتطبيقاتها في النظم المحاسبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1992، ص41.
² مفتاح محمد ذياب، معجم مصطلحات نظم وتكنولوجيا المعلومات والاتصالات، الدار الدولية للنشر، الإسكندرية، 1995، ص42

• بيانات نوعية: وتتضمن طرق وأحكام ولا تكون محدد بأرقام وإحصاءات مثل سلوك بعض العوامل اتجاه الزمن أو السوق أو الفصلية، وتتميز بعدم الدقة كسابقتها لعدم اعتمادها على الموضوعية والدقة؛

- معيار الاستشارة: وهذا المعيار يتأثر بكل المساهمات البشرية التي يتلقاها متخذ القرار وكذلك سبل معالجة البيانات للوصول الى قرار معين، من خلال الاختيار بين البدائل المتوفرة للوصول الى البديل الأمثل، وهي عبارة عن اقتراحات وتوصيات تكون عادة من طرف الخبراء والمستشارية حول كيفية معالجة البيانات وهي في حد ذاتها تعتبر بيانات إضافية مهمتها المساعدة على معالجة البيانات المتوفرة ومساعدة متخذ القرار.

المطلب الثالث: مفهوم وخصائص المعلومات

1- مفهوم وخصائص المعلومات

1- 1- مفهوم المعلومات: هناك تعاريف كثيرة للمعلومة يمكننا التطرق الى مجموعة منها والتي تطرقت وأوضحت النظرة لها من مجموعة من الجوانب والنواحي المختلفة وأهمها:

"هي مالا يمتلكه المستلم من نتائج وصور للهدف، ولها قيمة بحجم ما تمثله من تأثير على القرار والمشكلة ككل، ويشترط فيها عدم الامتلاك أو الإحاطة المسبقة بها"¹ كما يمكن تعريفها أيضا " هي منتج نظام المعلومات وهي عبارة عن بيانات تم معالجتها و تحويلها من الوضعية الخامة الى وضعية قابلة للاستخدام والاستفادة منها "².

من التعريفين السابقين يمكن الاستنتاج أن المعلومة لا تكون إلا بنظام وهي تمثل منتج يعمل النظام على إخراجها هذا من ناحية ومن ناحية أخرى يشترط عدم امتلاكها من طرف المستخدم مسبقا حتى لا تتحول الى بيانات أي هي نتيجة لعملية معالجة يمكن ان تكون معقدة أو بسيطة حسب نوع المشكلة المطروحة وأهميتها بالنسبة لمتخذ القرار.

¹ Cathrine Lesnard et Sylvie Verbrugge, **Organisation et gestion de l'entreprise**, 2eme edition, dunod, paris, 1995, p 07.

² الدلاهمة سليمان مصطفى ، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، الوراق لنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص31.

2-2 - خصائص المعلومات: هناك عدة معايير من خلالها تعرف الخصائص التي يجب أن تتوفر في المعلومة كي تكون ذات جودة وأهمية، بمعنى كلما توفر أكبر عدد من هذه الخائص في المعلومة يمكن استخدامها والاستفادة منها بشكل أكبر¹.

- **الملائمة:** يمكن تبين ملائمة المعلومة لمتخذ القرار من خلال مدى تأثيرها على قراره في حالة عدم توفرها، أو من خلال الفرق الذي تحدثه في حالة توفرها وتقاس أيضا مباشرة بالمشكلة قيد الدراسة فلا يمكننا استخدام معلومة عن خاصية نوعية أو تركيبية للمنتج في حساب الأجر الخاص بالعاملين والعكس صحيح.
- **الوقتية:** أن تكون المعلومة جاهزة في وقتها المحدد دون تأخير، لكي تكتسب صفة التأثير وتكون ذات قيمة إضافية لمتخذ القرار لأن أي تأخر قد يفقد المعلومة جزء أو كل أهميتها.
- **الدقة:** أن تكون المعلومة خالية بدرجة معقولة من الأخطاء والتحيز وتعتبر بصدق عن الغرض الذي تستهدفه، و يمكن معرفتها من خلال مدى الاستفادة منها واستخدامها.
- **الشمول:** أي أن تكون المعلومة في شكلها النهائي وتغطي كامل احتياجات المستخدم أو متخذ القرار، بحيث لا يقوم هذا الأخير بإجراء بعض العمليات عليها حتى يحصل على المعلومات المطلوبة.
- **القبول:** أي ان تتوافق مع ما يريد المستخدم من حيث الشكل والمضمون، بحيث يشترط فيها أن تعد بصيغة سهلة وواضحة وغير قابلة لأكثر من تأويل، وأن لا تكون مختصرة أكثر من اللازم حتى لا تفقد من قيمتها وتكون مبهمة للمستخدم .

تحديد الاختصاصات والواجبات بشكل واضح ومحدد لكل مسؤول عن مجال المسؤولية الادارية الخاضع لإشرافه في المؤسسة؛

- تحديد المسؤولية بشكل واضح ومحدد والناجمة عن حجم الاختصاصات والواجبات الملقاة على كاهله ؛

¹ للتوسع: - أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة الإشعاع، الإسكندرية، 1997، ص 26.
 - كمال الدين الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص 24.
 - الخطيب نمر محمد، صديقي فؤاد، مدى إنعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومة المحاسبية، ملتقى دولي حول الإصلاح المحاسبي، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي 29-30 نوفمبر 2011، ص 315.
 - محمد الفيومي، مرجع سابق، ص 16

- منح السلطة للشخص المسؤول بالقدر الكافي للقيام بتنفيذ واجباته في حدود المسؤولية المحددة له، ويتطلب التنظيم الإداري السليم تقسيم المؤسسة الى وحدات تنظيمية صغيرة تسمى مراكز المسؤولية موزعة على كافة المستويات الإدارية التي تربط الخريطة التنظيمية للمنشأة، وقد يعتبر مركز المسؤولية وظيفة معينة في المؤسسة ووظيفة معينة أو إدارة معينة أو قسم معين في المؤسسة، أو مرحلة إنتاجية معينة أو آلة إنتاجية معينة، أو منتج معين فالمهم هو وجود شخص مسؤول يشرف على مركز المسؤولية يسعى الى تحقيق الأهداف الفرعية لهذه المراكز في إطار من الاهداف الرئيسية التي تسعى المؤسسة لتحقيقها.

وقد تطور مفهوم التنظيم حديثاً نظراً للاهتمام المتزايد بالسلوك الانساني داخل التنظيم، حيث أصبح يهتم بإشراك المسؤولين في كافة المستويات الإدارية في وضع الخطط الفرعية والشاملة، مما يجعلهم يقبلون على تنفيذ ما التزموا به دون أن يتسلل إليهم الشعور بالإحباط الناجم عن عدم إشراكهم في وضع الخطط وفرضها عليهم، حيث تعتبر مشاركتهم الإدارة العليا في وضع الخطط بمثابة قبول مسبق بالاختصاصات والمسؤوليات والسلطات المحددة لهم.

المطلب الرابع: ماهية نظام المعلومات

3- تعريف ومتطلبات نظام المعلومات

3-1- تعريف نظام المعلومات: يمكن تعريف نظام المعلومات على انه:

▪ "مجموعة من العناصر التي ترتبط ببعضها البعض من أجل الوصول الى هدف مشترك"¹، أو هو "نظام يضم جمع من المعلومات والأدوات المادية والبشرية ويقوم بتنسيقها بطرق معينة"².

وهناك عدة أنواع لنظام المعلومات فنفرق على سبيل الذكر بين نظام المعلومات المحاسبي ونظام المعلومات الإداري، فالثاني يوفر المعلومات للأول ويخصصها في المعلومات المحاسبية أي ذات الاستخدام المالي والمحاسبي فقط، وهنا يمكننا أن نفرق بينهما من حيث الاهداف التي يسعى كل منهما الى تحقيقها، فيتميز نظام المعلومات المحاسبي عن الإداري في الشمولية أما الآخر فيتخصص وهذا

¹ علاء السالمي وآخرون، نظم المعلومات الإدارية، مؤسسة حورس الدولية للنشر والتوزيع، مصر، 2005، ص ص-45،46.

² Jack Muller ,Jean Lanyatte , *économiste de l'entreprise du monde*,3eme edetion,paris,2001,p89

بالنظر إلى الوحدة، وكذلك من حيث النظرة الزمنية فإن م م يعمل على التأكد والتحقق أي تحقيق المعطيات والنظرة التاريخية لها أما نظام المعلومات الإداري فيستطيع النظر الى المستقبل أيضا .

أهداف نظام المعلومات: لنظام المعلومات مجموعة من الاهداف بغض النظر عن نوعه وسنوجزها فيما يلي :

- **توفير المعلومة المناسبة:** في الوقت المناسب لمتخذ القرار، وهذا ما يجب على نظام المعلومات الحرص عليه لأن الوقت مهم جدا بالنسبة لمتخذ القرار أي توفر المعلومة بكرة يمنحه هامش من التفكير وضبط الخطة بالصيغة التي تساعد المؤسسة بشكل جيد.¹
- **الرقابة:** يستعمل نظام المعلومات كأداة رقابية من قبل المراقب الداخلي أو الخارجي على حد سواء، وكلما كان النظام مضبوط بشكل جيد ومتناسق كلما كانت عملية رقابة تنفيذ الخطط جيدة وذات مردودية خاصة على جودة المعلومات.²
- **التخطيط:** يساعد نظام المعلومات على عملية التخطيط الجيدة وذلك بإبرازه لكل المعلومات التي تناسب هذه الوظيفة خاصة ما تعلق بالنظرة الى المستقبل.³

¹ Hadid Noufely, **informatique de gestion de l'approche classique a la pproche objet**, revue des science economique de gestion et de commerce faculte de sciences economiques et des sciences de gestion, universite dalger 2003,p 20.

² كمال خليفة أبو زيد وآخرون، دراسات في نظرية المراجعة وتطبيقاتها العملية في ضوء المعايير الدولية والمصرية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006،ص20

³ خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، ط2، دار وائل، عمان، 2009، ص 23

3-2-2- متطلبات التنظيم السليم: ويتوفر التنظيم السليم وفقا للمفهوم الحديث توافر العناصرالتالية:¹

3-2-1- الوضوح في التنظيم: ويقصد به تقسيم أنشطة المؤسسة الى وحدات صغيرة تشكل كل وحدة منها مجال مسؤولية إداري معين منفصل عن نظيره من الوحدات، وهذا الفصل بين مراكز المسؤولية يعتبر أمرا ضروريا حتى يمكن حصر المسؤولية بشكل واضح وربطها بالشخص المسؤول عن أداء النشاط داخل المراكز

وينبغي ربط مسؤولية الاداء الفعلي لنشاط معين في مركز مسؤولية معين، حتى يسأل عن القصور في أدائه الفعلي عند مقارنته بأدائه المخطط لذلك ينبغي منحه قدر من السلطة يتعادل مع واجباته، زاد الشعور بالإحباط وعدم الارتياح وربما الغيرة لدى باقي العاملين مما يؤدي الى تصارع أصحاب السلطات، أما إذا زادت المسؤوليات عن السلطات الممنوحة أدى ذلك الى ضياع المسؤولية لقلّة السلطات الممنوحة للأفراد وبناء على ما تقدم يجب أن تتكافأ السلطة والمسؤولية لكل شخص في كل مركز مسؤولية في مختلف المستويات الادارية.

3-2-2- الاستقلال في التنظيم: كذلك يعتبر الفصل بين مراكز المسؤولية أمرا ضروريا حيث أن استقلالية المسؤوليات هي ما تحد من إمكانية وجود ثغرات قد تؤدي الى التهرب من المسؤولية، ويمكن القول أن استقلالية مراكز المسؤولية لا تغني عن وجود وسائل إتصال بين المراكز للتنسيق بغية تحسين سبل تنفيذ الاعمال

3-2-3- التنسيق في التنظيم: أن الفصل بين مراكز المسؤولية بهدف تحديد مسؤولية المشرف على كل مركز بشكل مستقل وفقا للسلطة المخولة له، يتطلب حتى يكون التنظيم سليما التنسيق بين تلك المراكز، ويقصد بالتنسيق ربط جميع أوجه نشاط المؤسسة في تسلسل متصل ومنطقي، كي تحافظ على التدفق المتوافق للأنشطة وفقا لهيكلها التنظيمي حتى تحقق أهدافها بأعلى بقدر من الكفاءة الممكنة.

¹ Delon W H ,and Mclean E R , **the delon and Mclean model of information system success aten year update**, journal of management information systèmes, vol19, N4, 2003, p12.

3-2-4- التعاون في التنظيم: يتطلب التنظيم السليم وجود تآلف وتعاون بين الافراد العاملين في مراكز مسؤولية ولا شك أن وجود روح التآلف والتعاون بين العاملين يؤدي الى انسيابية تدفق العمل دون عوائق أو عراقيل تحد من تأديته بدون عناء كبير، ومن الجدير بالذكر أن تفويض جزء من السلطة لا يعني تفويض المسؤولية فالمسؤولية لا تفوض ، مثال ذلك مدير الانتاج المسؤول عن الاقسام الانتاجية التابعة له قد يعوض جزء من سلطته لرئيس قسم بالقدر الذي يتناسب وحجم مسؤولية كل منهم لا يعني انه أخلى مسؤوليته بل يظل مسؤولاً عن أداء المرؤوسين التابعين له، ولا شك أن التنفيذ السليم للواجبات يتطلب التعاون البناء بين الرئيس والمرؤوسين. يتضح بناء على ما تقدم أن الدور المحاسبي في الرقابة يسبق الدور الاداري وفيما يختص بالتنظيم فإن التنظيم المحاسبي المتمثل في محاسبة المسؤولية له الدور الأول في مجال تنفيذ أعمال المؤسسة يليه الدور الاداري المتمثل في تحديد الاختصاصات والمسؤوليات والسلطات¹.

¹ Markus M L Tanis CAND VAN Fenema PC, **Multisie E R P implementations communication of the A C M**, vol43, n 4, 2000, p42.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل تطرقنا الى تعريف وماهية محاسبة المسؤولية ومقومات وجودها وكذلك اهدافها، وكذلك الى المحاسبة الادارية والتي تعد الوعاء الشامل لمحاسبة المسؤولية، وهذا من خلال تعريف المحاسبة الادارية وذكر ادواتها سواء التقليدية او الحديثة، وهذه الادوات تستعمل من طرف محاسبة المسؤولية بدرجات متفاوتة، حسب ما تقتضي الحاجة والضرورة لذلك ومن خلال الفصل تم الاجابة على التساؤل السابق من خلال ابراز عدة تعاريف لمحاسبة المسؤولية وكذلك ابراز وجودها كنظام تسييري رقابي يلبي احتياجات الادارة.

الفصل الثاني:
الرقابة على التكاليف

تمهيد الفصل:

تطور انظمة التسيير وتعقد العمليات المالية على مستوى المؤسسات يجعل منها تتكيف مع هذا التطور بتبنيها للطرق للأدوات الرقابية الحديثة، وحتى تكون العملية الرقابية ذات جودة وهدف لا بد للمسير ان يتحكم بها بشكل جيد ومدروس وهذا من خلال معرفته للمقصود بالرقابة؟ وكذلك لأنواعها ومن هو المخول بممارستها ؟ وعلى ماذا يمارس الرقابة وهنا تظهر التكاليف والنفقات بقوة والتي ايضا تحتاج الى تحكم من طرف المسير من خلال طرحه للسؤال التالي ماذا نقصد بالتكلفة وما هي ماهيتها؟ وبطرح الاسئلة السابقة من طرف المسير او المالك لمساعدته على المفاضلة بين اي الطرق الرقابية انجع من ناحية الكلفة والاداء، واي التكاليف وجب الرقابة عليها اكثر ومن خلال هذا الفصل سيتم الاجابة على التساؤل السابقة بالتعرف على الانواع المختلفة للرقابة واي من الهيئات يقوم بها او موقعها في الهيكل التنظيمي والتكاليف وانواعها .

المبحث الأول: ماهية الرقابة

للرقابة داخل المؤسسة أو الإدارة أوجه عدة ووسائل وطرق مختلفة باختلاف طبيعة هذه الأخيرة، وهي تكتسي أهمية بالغة سواء لدى المسيرين أو الملاك، ما جعلها تحتل مركزاً مهماً في الوظائف التي تتكون منها المؤسسة.

المطلب الأول: تعريف الرقابة وأهدافها

1- **تعريف الرقابة:** هناك عدة تعريفات للرقابة لا تختلف في جوهرها إنما في النظرة والجانب الذي سيستخدمها.

تعرف على أنها " قياس الأداء الحالي ومقارنته بالمعايير المتوقعة للأداء السابق تحديدها ومن واقع هذه المقارنة، يصبح بإمكاننا تحديد ما إذا كان الأمر يحتاج إجراءات تصحيحية لإعادة مستوى الأداء إلى المستوى المخطط والمعير عنها بالمعايير السابق تحديدها"¹؛ فهي " مجموعة الضمانات و التأكيدات التي تساهم في التحكم الجيد في المؤسسة و تهدف إلى ضمان الحماية لكافة الممتلكات وجودة المعلومات و إلى تطبيق تعليمات الإدارة وتشجيع تحسين الأداء، و يتعين على الإدارة توضيح الطرق و الإجراءات لكل نشاط من أنشطة المؤسسة للحفاظ على إستمراريتها "².

وتعرف أيضاً بأنها "مجموعة من المقاييس والطرق التي تتبناها المنشأة بقصد حماية أصولها من نقدية وغيرها، وضمان الدقة الحسابية لما هو مقيد بالدفاتر والسجلات وعلى هذا الأساس كان الأساس هو حماية الأصول والتأكد من دقة الحسابات"³.

¹ جواد شوقي ناجي، إدارة الأعمال منظور كلي، دار حامد للنشر، عمان، 2000، ص385

² jacques renard ، *théorie et pratique de l'audit interne* ، 4^{ème} édition ، 2002 ، p 118

³ الوقاد محمد سامي ، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات¹، مكتبة المجمع العربي للنشر، عمان ، ص171

مما سبق يتبين ما يلي:

-مدى التزام المؤسسة بالقوانين والأنظمة المالية النافذة ؛

-مدى قيام المؤسسة باستخدام الموارد (البشرية، المادية...) وإدارتها بكفاءة وبطريقة اقتصادية؛

-مدى الإلتزام بالتشريعات وأسباب التصرفات غير الاقتصادية؛

-مدى تطابق النتائج المسطرة بالفعل؛

2- أهداف الرقابة

إن القيام بعملية الرقابة لا بد أن يحقق مجموعة من النتائج منها:

-التحقق من أن الإنفاق تم وفق ما هو مقرر طبقاً للخطط الموضوعة؛

-أن الموارد حصلت كما هو مقرر وأنها استخدمت أفضل استخدام.

وأهداف الرقابة نوعان هما :¹

2-1- أهداف فنية: تتمثل في:

-إبداء رأي فني محايد في مدى صحة الأوضاع المالية ونتائج أعمال الوحدات المشمولة بالرقابة على أن يكون مدعماً بأدلة وقرائن إثبات قوية، حول مدى حقيقة المركز المالي ومدى صحة نتائج الأعمال في نهاية الفترة؛

-تشجيع الإلتزام بالسياسات والقرارات الإدارية والتأكد من حسن تطبيقها ؛

-التأكد من مدى سلامة ودقة البيانات المحاسبية وصحة القيد والأرقام المثبتة في الدفاتر والسجلات ومدى إمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات ؛

-إكتشاف الأخطاء وحالات الغش والعمل على تقليل فرص ارتكابها من خلال تقييم فعالية نظم الرقابة الداخلية وتدعيم هذه النظم والرفع من كفاءتها في تحقيق عناصر الرقابة والضبط الداخلي؛

¹ خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهاني، المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر، عمان، 2008، صص 35-36

-التحقق من إتباع نظم وأساليب حديثة في التنظيم والتخطيط والمتابعة؛

-التأكد من كفاية الأنظمة وتحديد السلطات و المسؤوليات للعاملين بالوحدات المشمولة بالرقابة؛

2-2- أهداف إستراتيجية: وتظهر في:

- الحفاظ على الممتلكات والموجودات بما يضمن حماية المال العام الحفاظ على حقوق الأطراف ذات العلاقة بالوحدة محل الرقابة؛

- زيادة الفعالية بما يمكن من تحسين الأداء وزيادة الإنتاجية واقتراح أفضل السبل لتحقيق الأهداف التي ترمي إليها الخطط والسياسات الاقتصادية الموضوعية؛

- تزويد السلطة التشريعية بالبيانات والمعلومات الأكيدة .

المطلب الثاني: أنواع الرقابة

هناك مجموعة من المعايير تصنف بها الرقابة منها:¹

1- الجهة التي تقوم بها إلى: رقابة داخلية وخارجية

1-1- رقابة داخلية: وهي النظام الكلي للرقابة المالية أو غيرها من أنواع الرقابة بما تشمله من هيكل تنظيمي وأساليب وإجراءات ورقابة مالية داخلية أنشأتها الإدارة ضمن أهدافها المحددة للمساعدة في عملية القيام بإدارة أعمال المشروع بأسلوب منظم واقتصادي وفعال وكفاء بحيث يتضمن الالتزام بسياسات الإدارة ويؤمن دقة وكمال السجلات الحسابية وتقديم معلومات إدارية ومالية ولها وظيفتين أساسيتين هما :

1-1-1- حماية أصول المؤسسة وممتلكاتها :

وهي وظيفة وقائية تستهدف حماية مصالح المؤسسة وممتلكاتها، من أخطار الغش والانحراف ومخالفة الخطط والسياسات الموضوعية وإظهار مواطن الضعف والقصور في النظم والإجراءات المطبقة من خلال فحص الأنظمة المطبقة والمتمثلة في النظام الحسابي، النظام الإداري نظام الضبط الداخلي، والتأكد من سلامة هذه الأنظمة وفعاليتها من حيث التصميم والتنفيذ وبذلك يمكن تجنب المخاطر التي قد تنتج

¹ أكرم إبراهيم حماد، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، جبهة للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص27

عن مخالفة هذه الأنظمة أو الانحراف عنها، فعملية تصحيح الأخطاء والانحرافات هي التي تعطي وظيفة الرقابة معناها المتكامل، ولذلك فإن عملية الرقابة لا تعطي ثمارها إلا باتخاذ القرارات الضرورية لتصويب الأعمال الفعلية وإغلاق الفجوة بينها وبين المعايير المرغوبة.¹

1-1-2 - رفع الكفاءة الإنتاجية: يمكن أن يتم ذلك بتدعيم الرقابة الإدارية بوسائل الرقابة الكافية من أجل تنمية الكفاءة التشغيلية وتشجيع الالتزام بتطبيق السياسات والتعليمات والإجراءات الإدارية بالوحدة، وتقليل احتمال حدوث مخالفات لهذه السياسات والتعليمات بأساليب غير محاسبية مثل دراسة الوقت والحركة ونظم تأهيل وتدريب الموظفين.²

1-2- رقابة خارجية: وهي رقابة تقوم بها جهة خارجية عن المنشأة غرضها الرئيسي الخلاص إلى تقرير حول عدالة تصوير الحسابات الختامية لنتائج أعمال المؤسسة ويقوم بها شخص أو جهة محايدة ومستقلة عن إدارة المؤسسة، ولهذا يطلق عليها أحيانا بالتدقيق المحايد أو المستقل.

وحتى في ظل وجود نظام رقابة داخلي سليم وجيد، فهذا لا يغني عن الإعتماد على مدقق خارجي مستقل نظرا لوجود إختلاف بين النوعين من التدقيق والرقابة، ولتبعية المدقق الداخلي للإدارة وإستقلال الخارجي عنها ويمكن إبرازها فيما يلي:

* الرقابة الخارجية تعمل على تقييم نظام الرقابة الداخلي لمعرفة إلى أي مدى يمكن الإعتماد على مخرجاتها؛

* الرقابة الخارجية لها رأي فني محاية في مخرجات المنشأ من قوائم مالية مختلفة؛

* الرقابة الخارجية يستعين بها أصحاب المصالح والملاك لزياد الموثوقية في القوائم المالية.

2 - من حيث نطاق عملية الرقابة: رقابة كلية (شاملة) وجزئية.

1-2- الرقابة الشاملة: وتشمل هذه الرقابة جميع الدفاتر والوثائق المحاسبية للمنشأة أي إتباع العمليات المالية المختلفة خطوة بخطوة منذ نشأة النفقة إلى غاية تنفيذها الفعلي وتسجيلها وكذلك التأكد من صحة الإجراءات المحاسبية المتبعة وقانونيتها وكذلك الدفاتر الثبوتية، وقد كان هذا النوع من الرقابة ممكنا يوم كانت المشاريع التي يتم تدقيقها وراقبها عليها صغيرة الحجم وعملياتها قليلة العدد، إلا أن التطور الحاصل

¹ Bendict & R.Keravel : Evaluation du contrôle interne dans la mission d'audit, Foucher,1990, p 22

² amini Allel : Le contrôle Interne et l'Elaboration du Bilan Comptable , OPU, algeria , 1993, p15

في بيئة الأعمال وما صاحبه من نشوء صناعات كبيرة وشركات عالمية ذات أسهم لم يعد من الممكن أو من المعقول أن يقوم المراقب بإتباع هذا الأسلوب بل عوض بأسلوب آخر يعتد على العينة والإختبار والتي لا تحد من سلطة المراقب بل تبقى على أن له كل الحق في إختبار أي عينة من الأنشطة سيتم الرقابة عليها أي له حق الإحتفاظ بنطاق عملية الرقابة.

2-2- الرقابة الجزئية: وتختص ببعض العمليات أو البنود دون غيرها مثل الرقابة على النقدية أو المخازن وتختلف عن الرقابة بواسطة العينات أنا تكون محصورة بعقد كتابي يوضح عملية الرقابة، وهي في حد ذاتها تعتبر لصالح المراقب والمدقق حتى لا يتم تحميله تقصير في بند معين لم يعهد له للرقابة عليه، وتختص في العادة أيضا بالعمليات التي تصاحبها شكوك من طرف المسيرين أو المالكين، أو على البنود التي لها قيمة مالية كبيرة نسبيا.

3- من حيث الوقت: تقسم الى رقابة سابقة ومستمرة نهائية.

3-1- الرقابة السابقة: حيث تتخذ صورة الموافقة السابقة وهي حق يخوله القانون لشخص عام وهذا النوع من الرقابة يتراوح بين ضرورة الحصول على تراخيص مسبقة للقيام ببعض الأعمال والمشروعات وإقرارها وإصدار التعليمات اللازمة لإنجاحها، فالرقابة هنا تحمل معنى الوصاية من جانب الدولة لفرض حدود وقيود معينة تؤدي لحسن توزيع الموارد الاقتصادية ولترشيد الإنفاق العام وتتخذ الرقابة المسبقة عدة أشكال:¹

- إصدار القوانين واللوائح والتعليمات المالية؛
- اعتماد خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية للدولة؛
- اعتماد الموازنة العامة للدولة الموازنات التخطيطية للسنة المالية؛
- الإقرار المبدئي بصحة عمليات معينة من الناحية القانونية؛
- الإقرار بان الارتباط في حدود الإعتمادات المقررة دون تجاوز؛
- فحص مستندات دفع الالتزامات والتأكد من سلامتها قبل الترخيص للجهة الإدارية للصرف؛

¹ أكرم إبراهيم حماد، مرجع سابق، ص29

ولها عدة مزايا أهمها :

- تساعد على التنفيذ السليم للسياسات المالية والاقتصادية والاجتماعية للدولة ؛
- تساعد على الدقة في تطبيق وتنفيذ القوانين المالية والاقتصادية والاجتماعية للدولة ؛
- آثارها سريعة حيث تقع فوراً قبل وقوع الحدث المالي، ويعتبر هذا من أهم مميزات الرقابة الناجحة؛
- تقلل فرص وقوع الأخطاء وتمنع وقوع معظمها؛
- وبالرغم من هذه المزايا إلا انه تأخذ عليها بعض العيوب أهمها:
- تأخير تنفيذ الأعمال بسبب الوقت الذي تتطلبه الرقابة السابقة على الصرف؛
- تحكم القائمين بالرقابة السابقة في الجهات والمصالح الحكومية.

3-2- الرقابة المستمرة: هذا النوع من الرقابة تقوم به الأجهزة والإدارات بالوحدات المختلفة للتأكد من سلامة القيام بالأعمال، ومن أن التنفيذ يسير وفقاً للخطط والسياسيات الموضوعية وهذا ما يطلق عليه بالرقابة الذاتية، ويتميز هذا النوع من الرقابة بالاستمرار والشمول حيث يبدأ مع تنفيذ الأعمال، ويساير ويتابع خطوات التنفيذ، ومنه فإن الرقابة المتزامنة تتميز بالقدرة على اكتشاف الأخطاء والقصور والإهمال فور وقوعها والمساعدة على اتخاذ إجراءات التصحيح وهنا يقوم المراقب بفحص العمليات المستمرة أثناء تنفيذها ويقوم بفحص مستندات المنشأة أثناء قيامها بالنشاط العادي لها، من خلال زيارة مختلف المصالح والأقسام من مخازن ومصالح المحاسبة والمالية ومصالح البيع والشراء ومصالح الموظفين ... ومن مزايا هذا النوع من الرقابة أنها :¹

- تقوم باكتشاف الأخطاء والغش خلال فترة قصيرة ان لم نقل أثناء وقوعه؛
- تمنح المراقب وقت كافي للتعرف على كيفية سير الأعمال والأنشطة داخل المنشأة؛
- إنتظام العملية وفقاً لبرنامج والذي يراعي فيه المراقب كل الظروف المحيطة بالعملية ويمنح نفسه وقت كافي لتكون عملية الرقابة جيد؛
- تقليل فرص التلاعب لعلم الموظف بوجود مراقبة مستمرة لعملياته المختلفة ؛

¹ عبد الله أمين خالد، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، ص34

-تزامن أعمال الرقابة مع أعمال المنشأة يحفز لموظفين على إنجاز أعمالهم حرصا على عدم تلقي ملاحظات.

وما يعاب على هذا النوع من الرقابة :

-إمكانية التعديل في السجلات من طرف الموظفين بعد عملية الرقابة والتي يتصور المراقب أن المستندات والعمليات سليمة وهي الكعس؛

-الإتصال والإحتكاك المتكرر للمراقب بموظفي المنشأة يمكن أن ينشأ عنه صلة صداقة وتعارف والذي يمكن أن يؤثر على صياغته للتقرير في حالة إكتشافه لغش أو غيره؛

-إمكانية تراكم الأعمال التي يفتحها المدقق دون الرجوع إليها والتي تسجل كملاحظات لا يستطيع تليبيتها كلها؛

-التسبب في عرقلة السير الحسن للعمليات خاصة خلال زيارته للأقسام أثناء قيامها بأعمالها المختلفة، ويمكن تلافي هذا المشكل ولو جزئيا من خلال إختيار الفترات التي يقل فيها نشاط المصلحة أو القسم.

3-3- الرقابة النهائية: الرقابة اللاحقة: هي مراجعة وفحص الدفاتر الحسابية، ومستندات التحصيل والصرف والحساب الختامي، وكافة النشاطات الاقتصادية في الهيئات والمؤسسات العامة، بعد أن تكون العمليات المالية للرقابة قد انتهت وذلك للوقوف على كافة المخالفات المالية التي دفعت، وتتخذ الرقابة اللاحقة بدورها عدة أشكال فقد تقتصر على المراجعة الحسابية والمستندية لكافة العمليات لكشف التلاعب بالأموال العامة، وقد تمتد إلى مساءلة مرتكبي المخالفات المالية، كما قد تمضي إلى حيث مدى كفاءة الوحدات التنفيذية في استخدام الأموال العامة.¹

ومنه فالرقابة المالية اللاحقة تكشف الأخطاء والمخالفات المالية بعد أن تكون كافة التصرفات المالية قد انتهت، لذلك أطلق عليها اسم الرقابة الكاشفة، وقد تتولى هذه الرقابة الوحدات الحكومية نفسها، أو إدارة تابعة لوزارة المالية، أو هيئة مستقلة على السلطة التنفيذية و الرقابة اللاحقة تعطي جانبي الإجراءات والنفقات العامة بعكس الرقابة السابقة التي تقتصر على جانب النفقات، و يكلف بها المراقب بعد إنتهاء الفترة المالية المطلوب رقابتها وتدقيق حساباتها، وهذا من خلال ضمان عدم حدوث أي تعديل للبيانات

¹ محمد رسول العموري، مرجع سابق، ص33

نظرا لإقبال الحسابات سابقا وهي أحسن ميزة يتصف بها هذا النوع من الرقابة، وللرقابة اللاحقة العديد من المزايا وعليها بعض المزايا منها :

- تسمح الرقابة اللاحقة بالنظر بشكل أوسع في جميع أجزاء العملية الواحدة ودراستها بدقة لأنها تأتي بعد أن تكون العملية المالية قد انتهت؛

- إمكانية اكتشاف الأخطاء والانحرافات بدقة ؛

- عدم تضييع الوقت لإنهاء العملية؛

- إن هذا النوع من الرقابة يحقق الأهداف الأساسية للرقابة، من حيث محاسبة المقصرين وتضع الجهات الإدارية في صورة الأخطاء والمخالفات لمنع تكرارها مستقبلا.

ومن عيوبها وما يأخذ عليها:

- تتم بعد تنفيذ العمليات فهي لا تساعد على منع الأخطاء والمخالفات، أو التلاعب بالأموال العامة قبل وقوعها؛

- تأتي الرقابة اللاحقة بعد فترة زمنية يكون فيها مرتكبي المخالفات قد تغيروا فضلا عن تحديد المسؤولية عند تعاقب المسؤولين ؛

- إن هذا النوع من الرقابة لا يعدوا أن يكون مجرد تسجيل تاريخي للمخالفات المالية؛

- لا يكتشف الأخطاء والغش أثناء وقوعه، وهذا ما يجعل له أثر على القوائم المالية المختلفة وخاصة إذا كان هذا الخطا جسيما؛

- تأخر صدور التقرير من طرف المراقب نظرا لكثرة الأعمال التي سيقوم بالرقابة عليها؛

- تزامن عمليات الرقابة لكثير من المنشآت في نفس الوقت وهذا ما يحسب على المراقبين الذين يجدون أنفسهم في سباق مع الزمن لتلبية ما يطلبه زبائنهم من منشآت مختلفة.

4- من حيث درجة الإلزام: ونميز بين الرقابة الإلزامية والإختيارية

4-1- الرقابة الإلزامية: وهو الرقابة التي كون بنص قانوني سواء فرضت من طرف قانون الشركات

(المشرع) وتكون تخص نوع معين أو أنواع الشركات، أو التي يفرضها القانون الأساسي والتي يضعها

المساهمين كضمان لحسن تسيير الإدارة لمساهماتهم المختلفة.

4-2- الرقابة الإختيارية: وهي التي يطلبها اصحاب المصالح من مساهمين وغيرهم دون إلزام قانوني لهم، وتختص بنوع معين من المنشآت عن غيره فحتى لو لم يفرض القانون على المساهمين واصحاب المنشآت عملية الرقابة، حق لهم أن يطلبوها إختياريا.

5- من حيث الغرض أو الموضوع: ويمكن ذكر ما يلي كأنواع للرقابة من حيث الغرض أو الموضوع

5-1- الرقابة المالية: وهي التي تعمل على معرفة مدى عدالة تصوير القوائم المالية للمركز المالي للمنشأة في لحظة زمنية معينة، وهي الأكثر شيوعا بين انواع الرقابة المختلفة ويمكن للرقابة المالية أيضا وزيادة ع فحص القوائى والمخرجات من الوثائق المختلفة أن تقوم بفحص أنظمة الرقابة الداخلية¹

5-2- رقابة المشروعية: يتم بموجب هذا النوع من الرقابة مطابقة التصرف ذي الآثار المالية للقانون بمفهومه الواسع، وهذا لشمول المشروعية الشكلية التي تهتم بصفة العضو أو الهيئة التي تصدر عنها التصرفات المالية، والمشروعية التي تهتم بطبيعة التصرف ومضمونه وبذلك يمكن القول انه إذا كانت للرقابة الهدف إلى تحقيق المطابقة بين تصرف ما أو موقف من قاعدة موضوعة مسبقا "أي الرقابة تكون مهتمة بنواحي المشروعية".

5-3- الرقابة المحاسبية: يعرف هذا النوع من الرقابة على اثر تطور المفاهيم الحسابية كنتيجة لتطور الموازنة و تقسيمها و قد تطور هذا النوع من مجرد رقابة حسابية على الحسابات الختامية إلى رقابة على جميع المعاملات المالية وتفاصيلها، وذلك بغرض التأكد من صحة الإجراءات التي اتبعت من توفر المستندات المطلوبة واكتمالها، ومن أن الصرف تم في حدود الإعتمادات المقررة وفيما يتعلق بالمواد يعنى بمراجعة صحة الأرقام الحسابية لما تم تحصيله و التأكد من توريده إلى الجهة المفترض توريدها إليه.²

5-4- الرقابة الاقتصادية: قد انتشرت بعد الحرب العالمية الثانية و تهدف لإصلاح ما دمرته الحرب من خلال محاربة الفساد وتحقيق الازدهار الاقتصادي، وتهدف من خلال هذا النوع من الرقابة إلى مراجعة نشاط السلطات العامة من حيث التشريعات و البرامج التي تقوم بتنفيذها للوقوف على ما تم تنفيذه من

¹ عبد الله أمين خالد، مرجع سابق، ص 36

² عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدر الجامعية، الإسكندرية، 2005/2006، ص 58

أعمال و تكلفة انجازها وبيان مواطن الضعف في التنفيذ وما قد يصاحبه من إسراف بالإضافة إلى تأكد السلطات من سير العمل في المواعيد المقررة و مدى تحقيق النتائج المرجوة .¹

5-5- الرقابة الإدارية: وهي رقابة على الأداء الإداري للمشروع ومعرفة الكفاءة الإدارية له أي معرفة مدى تحقق قاعدة أقل تكلفة وأقصى عائد، أي الإستخدام الإقتصادي لوسائل الإنتاج.

المطلب الثالث: خصائص ومقومات نظام الرقابة.

يتميز نظام الرقابة ككل ونظام الرقابة الداخلية الجيد والفعال بمجموعة من الخصائص والمقومات الأساسية والمطلوب توافرها لخلق نظام سليم وفعال للرقابة داخل المشروع وأن مدى توافر هذه المقومات والخصائص هو أساس الحكم على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية وأساليبها وأدواتها المطبقة في المشروع، حيث أن الرقابة الداخلية تختلف من مؤسسة لأخرى وذلك باختلاف حجم المؤسسة، الهيكل التنظيمي وطبيعة العمل ،و من بين هذه المقومات أو العناصر الواجب توافرها في أي نظام رقابي داخلي جيد هي:²

-نظام محاسبي متكامل؛

-المحيط الرقابي؛

-إجراءات رقابية؛

-تحديد المخاطر؛

1- نظام محاسبي متكامل: إن توافر نظام محاسبي ملائم ومتكامل في المؤسسة من العناصر الهامة التي تساعد على نجاح وفعالية نظام الرقابة الداخلية فيها باعتبار أن هذا النظام المحاسبي يمثل البيئة التي يتم فيها إنجاز جميع العمليات المالية المتعلقة بأوجه النشاط المختلفة كما أنه مصدر المعلومات والتقارير الرئيسية المطلوبة لمختلف المستويات الداخلية أو الخارجية ومنها ما يتعلق بنظم الرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية أو الخارجية على سواء وحتى يحقق النظام المحاسبي دوره بكفاءة في مجال الرقابة الداخلية يجب أن يتميز بالخصائص الرئيسية التالية:³

¹ عوف محمد الكفراوي، مرجع سابق، ص 36

² البكوع عبد الخالق فيحاء، الصانع أحمد محمد بلال، نموذج مقترح لتطوير نظام الرقابة الداخلية على تكاليف التلوث البيئي في الشركة العامة للإسمنت الشمالية، الموصل، مجلة تنمية الرافدين، العدد98، المجلد 32، 2010، ص161.

³ - محمد السيد سرايا: أصول وقواعد المراجعة والتدقيق ، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 123.

يجب أن يتميز بالبساطة والوضوح وذلك بأن يتضمن الدفاتر والسجلات المحاسبية الملائمة لطبيعة نشاط المؤسسة أو المنشأة وتكون الإجراءات المحاسبية واضحة وبسيطة وتحقق أهداف الرقابة دون تعقيد عن طريق استيعاب وفهم العاملين في المجال المحاسبي لهذه الإجراءات بدقة ووضوح.

يجب أن يصمم النظام المحاسبي بطريقة تتفق وطبيعة النشاط من ناحية وبما يؤدي إلى إظهار نتائج هذا النشاط بوضوح ودقة من خلال إعداد التقارير المالية المناسبة والتي تلبي احتياجات الأطراف المختلفة من مستخدمي هذه التقارير داخليا وخارجيا من ناحية أخرى.

يجب أن يتولى الإشراف على تنفيذ إجراءات النظام المحاسبي والعمل المحاسبي بصفة عامة أفراد متخصصين في المجال المالي من المحاسبين والمراجعين من ذوي الكفاءات والخبرات المناسبة في هذا المجال.

يجب عند تصميم النظام المحاسبي الأخذ في الاعتبار ما يلي:

- أن يوضح النظام المحاسبي الإجراءات التنظيمية للإدارة المالية وطريقة إعداد الحسابات المختلفة والميزانية.
- أن يوضح المجال المحاسبي طريقة إعداد التقارير المالية الختامية من حسابات وقوائم مختلفة بما يتفق وحاجات الأطراف المستخدمة لها.
- أن يوضح النظام المحاسبي الإجراءات الخاصة بالدورة المستندية والدورة المحاسبية التي يعتمد عليها العمل المحاسبي في المنشأة.
- أن يوضح النظام المحاسبي الإجراءات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية وطريقة تنفيذها.
- عند تصميم النظام المحاسبي يجب مراعاة استخدام الأساليب والوسائل المساعدة وهي محاسبة المسؤولية والموازنات التقديرية ودليل الإجراءات ونظام لحماية الأصول والسجلات.

2- **المحيط الرقابي:** المحيط الرقابي يعني وجهة نظر وفلسفة الإدارة العليا ورؤساء الأقسام تجاه نظام الرقابة الداخلية وهل تقييم الرقابة الداخلية من أنها العمود الفقري والعين الساهرة للمؤسسة أم لها وجهة نظر أخرى؟ يشمل المحيط الرقابي على مجموعة من الأسس من بينها الهيكل التنظيمي.

3- **الهيكل التنظيمي:** ويمثل قابلية الشركة للوصول إلى غاياتها من خلال التخطيط وإنجاز المسؤوليات والرقابة والمتابعة، الهيكل التنظيمي للشركة يعني بوضع مراكز للمسؤوليات و للأقسام أو لخطوط الإنتاج

ويعتمد هذا على حجم وطبيعة الشركة، والمحاسب القانوني (المدقق) عليه دراسة وفهم هذه المسؤوليات حتى يتمكن من معرفة فاعلية سياسات وإجراءات الرقابة، وحتى يعتبر الهيكل التنظيمي نموذجيا ومتكاملا ومثاليا يجب أن تتوفر فيه الخصائص والنواحي التالية:¹

- البساطة: أن يكون الهيكل التنظيمي غير معقد وبسيط في مجال توضيح كافة المستويات الإدارية إعتبارا من الإدارة العليا إلى الإدارة الوسطى إلى الإدارة التنفيذية بشكل مبسط كما تعني البساطة توضيح خطوط الاتصال بين المستويات الإدارية المختلفة رأسيا بين المستوى الإداري المعين والمستويات الأعلى أو الأدنى، وأفقيا بين الإدارات أو الأقسام في نفس المستوى الإداري.
 - الوضوح: هذه الخاصية تعني أن يكون الهيكل التنظيمي واضح بشكل يسهل فهمه واستيعاب العلاقات المختلفة الرأسية والأفقية بين المسؤوليات الإدارية المختلفة كما أن الوضوح من ناحية أخرى يستوجب ضرورة وضوح وبيان خطوط السلطة والمسؤولية وتسلسلها وذلك يساعد كثيرا على تحقيق رقابة داخلية فعالة من خلال تحديد الإنحرافات والمسؤول عنها من العاملين في المستوى الإداري الذي وقعت فيه وإمكانية علاجها.
 - دليل اللوائح (دليل عمل): من الأمور الهامة بالنسبة للهيكل التنظيمي والتي يجب توافرها البساطة والوضوح، كما أنه يلزم أن يرافقه مجموعة من اللوائح أو القوانين المنظمة لمختلف الأعمال والأنشطة داخل المشروع، ويمكن وضع هذه اللوائح أو القوانين في صورة دليل تنظيمي يحدد به كافة الأعمال والمسؤوليات لكل مستوى إداري، حيث أن هذه اللوائح يجب أن تتضمن كافة المسؤوليات والسلطات بالنسبة لكل فرد على اعتبار أنها بمثابة دليل عمل للجميع ومرشد إنجاز الأعمال وتنفيذ البرامج.
- وعلى سبيل المثال يجب أن تظهر هذه اللوائح أو الدليل اختصاصات وسلطات ومسؤوليات كل مستوى إداري في التنظيم إعتبارا من الإدارة العليا حتى الإدارة التنفيذية على أساس ما يلي:
- تحديد الاختصاصات على مستوى الإدارة العليا بمجلس الإدارة، وكل عضو أو فرد في هذا المستوى.

¹ عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلبي، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 1998، ص159.

■ تحديد الاختصاصات على مستوى الإدارة الوسطى (جميع الإدارات ومديري هذه الإدارات وكافة العاملين في هذا المستوى).

■ تحديد اختصاصات كل قسم من الأقسام على مستوى الإدارة التنفيذية في المؤسسة ودور كل فرد يعمل داخل القسم في تحقيق أهدافه.

4- المرونة: من الأمور الهامة والمطلوب توافرها في الهيكل التنظيمي للمؤسسة حتى تكون مفيدة وفعالة في مجال الرقابة ضرورة أن يتميز هذا الهيكل بالمرونة، وتعني المرونة القابلية للتغيير والتعديل تحت أي ظرف من الظروف غير العادية خلال حياة المؤسسة، فقد يحدث أن تتعرض المؤسسة لبعض المتغيرات التي يترتب عليها ضرورة إعادة النظر في هيكلها التنظيمي فيجب مراعاة أن يقبل الهيكل التنظيمي مثل هذه التغيرات دون أن يؤثر ذلك على الهيكل العام لها أو الإخلال بالتنظيم القائم.

و من الأحداث أو الظروف التي يترتب عليها إجراء تعديلات معينة أو تغييرات في الهيكل التنظيمي ما يلي:¹

- حدوث توسعات في أنشطة المشروع؛
 - خلق وظائف جديدة داخل بعض المستويات الإدارية؛
 - إجراء تعديلات على بعض الاختصاصات المتعلقة ببعض المستويات الإدارية مثل (التوسع في هذه الاختصاصات أو تقليصها)؛
 - تعديل مسؤوليات واختصاصات بعض الأفراد داخل بعض المستويات الإدارية؛
 - إعادة النظر في ترتيب وتنظيم خطوط السلطة والمسؤولية داخل المؤسسة؛
 - إعادة النظر في خطوط الإتصال داخل المستويات الإدارية في المؤسسة رأسياً وأفقياً؛
- وأخيراً فإن الحاجة لتوافر خاصية المرونة بالنسبة للهيكل التنظيمي ضرورة هامة، فلا يعقل عند حدوث أي تغييرات أو ظروف يتم إعداد هيكل تنظيمي جديد مع كل تعديل أو تغيير.

وهذا ما لا يحدث في الواقع العملي لأنه غير منطقي إعداد هيكل تنظيمي جديد كل فترة قصيرة (شهر مثلاً)، فقد جرى العرف في هذا المجال إعداد هيكل تنظيمي واحد للمشروع ربما طول حياته، وإن حدث

¹ عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص 162.

وتغيرت فيكون ذلك على فترات طويلة جدا (عشر سنوات مثلا)، لذلك فإن إعداد مثل هذا الهيكل يجب أن يقبل أي تعديل أو تغيير أو ظروف جديدة دون إعادتها بالكامل وهذا ما يطلق عليه بالمرونة.

5- الملائمة: تعني خاصية الملائمة بالنسبة للهيكل التنظيمي ان تكون هذه الخريطة متفقة وملائمة لكل من: ¹

5-1- الشكل القانوني للمشروع والقطاع التابع له: فقد يكون في شكل:

- مؤسسة فردية أو شركة في القطاع الخاص؛
- بنك في القطاع المصرفي؛
- وحدة في القطاع الحكومي أو شركة في قطاع عام؛
- جهاز من الأجهزة الحكومية.

5-2- طبيعة النشاط الذي تمارسه المؤسسة: فقد كون مؤسسة تجارية أو صناعية أو زراعية أو خدمية، أو مكتب خاص إلى غير ذلك، ويختلف الهيكل التنظيمي مع إختلاف نشاط المؤسسة من حيث:

- طبيعة المستويات الإدارية فيها ومسمياتها.
- تسلسل خطوط السلطة وخطوط الإتصال.
- طبيعة الاختصاصات والمسؤوليات بالنسبة لكل مستوى إداري.
- طبيعة الوظائف التي يجب أن تتوفر في المؤسسة لإنجاز الأعمال والأنشطة.
- عدد الأفراد العاملين داخل هذه المستويات والخبرات المطلوبة فيهم.

¹ عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، مرجع سابق، ص ص، 163-164.

المطلب الرابع: الرقابة الخارجية

وهي نوع مهم من أنواع الرقابة ارتبطت بالملاك نظرا لتطور نظرية الوكالة، ومن الملاك قد نجد السلطات العمومية المتمثلة في الدولة والتي تلجأ لهذا النوع من الرقابة لكي تحافظ وتراقب مختلف إداراتها ومنشآتها الإقتصادية.

1- الرقابة الخارجية: هي رقابة تتولاها أجهزة خارجية غير خاضعة للسلطة التنفيذية، وهي في الغالب رقابة لاحقة وقد تكون هذه الرقابة إما إدارية أو قضائية أو رقابة تشريعية، وفي بعض الأحوال قد تباشر جهات الرقابة الخارجية الرقابة السابقة أو المتزامنة هذا بالنسبة للمؤسسات العمومية أما باقي المؤسسات سواء كانت ملكيتها مشتركة أو خاصة فإن الرقابة الخارجية فيها تكون من طرف أشخاص مؤهلين قانونا للقيام بهذه العملية .

1-1- رقابة محافظي الحسابات: وتتم عملية الرقابة من طرف محافظ الحسابات عن طريق تدخل يصب في مصلحة ملاك المؤسسة أو للشخصية المعنوية محل المراقبة، وهذه التدخلات تعد مهمة قانونية لها بعد زمني وإطار واسع، إلا أن محافظي الحسابات لا يملكون إتخاذ قرارات التسيير الخاصة بالمنشآت محل المراقبة فهم يعتبرون كغير، وتتمثل نتائج مراقبتهم في مراجعة مصداقية و صحة المعلومات الموجهة للجمهور، وهم يملكون صلاحيات واسعة إما للإستقصاء أو لتقدير الإجراءات التي تسمح لهم بالعمل في الظروف المناسبة، ولهم إلتزامات تزيد من مسؤولياتهم.

1-2- إلتزامات محافظي الحسابات: وتتمثل فيما يلي:

- مراجعة التسجيلات المحاسبية للعمليات المختلفة؛
- إلمامهم بالقواعد العامة والخاصة التي تتميز بها المنشأة محل المراقبة؛
- مراجعة مستندات تبرير العمليات والتأكد من صحتها سواء الشكلية أو القانونية؛
- إبداء ملاحظات حول الوضعية المالية للمؤسسة خاصة عند توجيهها لرفع رأس مالها إما بالتوجه نحو إصدار سندات أو الإعتماد على الحسابات الخاصة ؛
- ضمان إحترام المساوات والعدالة بين المساهمين؛
- كشف الأعمال غير القانونية والتي تتعارض مع المبادئ المتعارف عليها وهذا لا يخول محافظ الحسابات أن يكون مدعيا شخصيا ضد المسيرين ؛
- الإلتزام بالإستقلالية .

2 - رقابة إدارية : وهي التي تكون مهمتها جمع البيانات وتحليلها للوصول إلى نتائج معينة للتأكد من تطبيق القوانين واللوائح والتعليمات، وتحقيق الأهداف الموضوعية بكفاءة تامة، مع وجود سلطة تخول للسلطة اتخاذ القرارات المناسبة لتجنب أي انحراف أو مخالفات، وتتمثل صورتها الخارجية في انه توجد هناك جهات خارجية تقوم بهذا النوع من الرقابة الإدارية مثل المجلس الوطني للمحاسبة¹ .

3 - رقابة قضائية: وهي التي تتولاها هيئة قضائية تكون مسؤولة عن إجراء عمليات الرقابة واكتشاف المخالفات المالية، ويعهد إليها بمحاكمة المسؤولين عن هذه المخالفات وإصدار العقوبات اللازمة، فمن حق هذه الهيئات أو الأجهزة سلطة توقيع الجزاء عند وقوع المخالفة .

ولهذا النوع ميزة وهي صلاحيات السلطة القضائية والتي تساعد على أحكام الرقابة على الأموال العامة والمحافظة عليها بما تصدره من أحكام.

¹ عوف محمد الكفراوي، مرجع سابق، ص36

المبحث الثاني: أساليب ووسائل الرقابة وأجهزتها

هناك عدة أساليب للرقابة تعتبر أساسية وهذه الأساليب لا تختلف في مضمونها في الرقابة على وحدات الجهاز الإداري للدولة، أو في الرقابة على وحدات القطاع العام، لكن قد يستخدم أسلوب أو أكثر في وحدة من الوحدات ولا يستخدم في أخرى .

المطلب الأول: أساليب الرقابة

كان هناك إهتمام بالغ من طرف الدول والمؤسسات بأساليب تنفيذ العملية الرقابية لحماية المال العام أو الخاص على حد سواء وصيانة الموارد بأفضل الطرق وأقل التكاليف، وهناك أربع أساليب هي :¹

1- الملاحظة و المشاهدة: يستخدم هذا الأسلوب الرقابي عن طريق مراقبة الوحدات وملاحظتها أثناء القيام بالعمل ويتم ذلك بواسطة الرؤساء والمشرفين في مستويات الإدارة المختلفة بهدف تصحيح ما يقع من أخطاء فور وقوعها، وللوقوف على طريقة أداء الأعمال ومراجعة النتائج المحققة، وهذه الرقابة الدائمة متاحة لنظم الرقابة الداخلية وهي بطبيعتها غير متاحة للأجهزة الرقابية الخارجية المتخصصة والتي لا يتوفر لها إمكانية الرقابة الفورية عن طريق الملاحظة و المشاهدة .

2- المراجعة والفحص والتفتيش: المراجعة والفحص هما أسلوب واحد يعني فحص الحسابات من خلال فحص الدفاتر والمستندات بحيث يستطيع المراجع الاقتناع بسلامة المركز المالي وصحة حسابات النتيجة أو عدم سلامتها، فهو أسلوب للوصول إلى درجة معينة من الثقة وتتم عمليات المراجعة بواسطة مدقق فردا أو جهاز لم يشترك في العمليات التنفيذية، فيقوم بهذا مراقب الحسابات الخارجي وأجهزة الرقابة الخارجية المتخصصة وقد يباشر هذا العمل الرقابي بأساليب عديدة ومتنوعة.

2-1- المراجعة الاختيارية: تتم بأخذ عينة من مجموعة المستندات والعمليات المالية للمؤسسة محل المراجعة.

2-2- المراجعة المستمرة: عن طريق هذا الأسلوب يتم الفحص والمراجعة بصفة مستمرة للمستندات والقيود المحاسبية التي تثبت بدفاتر الوحدة طوال العام.

¹ - للتوسع: G.Bendict & R.Keravel : *Evaluation du contrôle interne dans la mission d'audit*, Foucher,1990,

p p 25 à 26

- عباس على، الرقابة الإدارية دراسة تحليلية للوظائف والقرارات الإدارية، دار جدة للنشر، 9، 2000، ص 80 .

2-3- مراجعة دورية: وهذا النوع يتم على فترات دورية خلال السنة، كما يتم في حالة جرد المخازن في فترات تحددها الإدارة أو يحددها المراقب الخارجي، كما قد تقوم أجهزة الرقابة الخارجية بمراجعات دورية لبعض الوحدات الخاضعة لرقبتها .

2-4- مراجعة نهائية: نقصد بها المراجعة والفحص الذي يتم بعد انتهاء السنة المالية وإعداد القوائم المالية والحسابات الختامية للوحدة للوقوف على حقيقة هذه القوائم المالية والحسابات الختامية وبيان مدى صحتها ومطابقتها للواقع.

2-5- المراجعة الشاملة: وهذا الأسلوب يعني إجراء فحص منظم ومتكامل بين أنواع الرقابة في نظام واحد متناسق فيتضمن الرقابة المحاسبية والاقتصادية وقد يكون التفتيش المالي، الذي يعني فحص الدفاتر والمستندات للتأكد من سلامتها ومطابقتها للوائح والتعليمات المالية وقد يستخدم تعبير التفتيش كمرادف لمعنى الفحص من الناحية المالية و يتم التفتيش بعدة أساليب فقد يكون التفتيش مفاجئ أو دوري أو سنوي، ويستخدم أسلوب التفتيش عندما لا يتمكن المراقب من المداومة على الملاحظة والمتابعة وإستمرارية المراجعة والفحص وشمولها فيتبع أسلوب التفتيش المفاجئ على الوحدات للتأكد من سلامة تصرفاتها.

3- الحوافز الطرق والإجراءات: تقرر الحوافز للجهود الممتازة وللعامل الكفاء وتوقع الجزاءات على المخالف والمهمل، بحيث تعتبر أسلوب غير مباشر من أساليب الرقابة يساعدها على تحقيق أهدافها دون وجود رقيب أو مشرف، فتراقب الحوافز والخوف من خفضها أو انقطاعها فضلا عما قد يوقع من جراء الخصم من الراتب أو التأخير من استحقاق العلاوات و الترقيات كل هذا يدفع العامل ذاتيا دون مراقب إلى تحقيق ما تهدف إليه العملية الرقابية، فيتجنب الوقوع في المخالفات ويحاول دائما رفع معدلات الأداء وعليه فان وجود نظام كفاء للثواب والعقاب يطبق تطبيقا سليما لا شك يؤدي إلى زيادة الإنتاج والمحافظة على المال العام وصيانتة.¹

و تعتبر الطرق والإجراءات من بين أهم الوسائل التي تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة من نظام الرقابة الداخلية فأحكام وفهم وتطبيق هاتين الوسيلتين يساعد على حماية الأصول بالعمل بكفاءة والالتزام بالسياسات الإدارية المرسومة، إذ تشتمل الطرق على طريقة الإستعمال، الإنتاج، التسويق،

¹ عوف محمد الكفراوي، مرجع سابق، ص81

تأدية الخدمات وكل ما يخص الإدارة في المؤسسة بالإضافة إلى الطرق المستعملة في المديرية المختلفة الأخرى سواء من ناحية تنفيذ الأعمال أو طريقة استعمال الوثائق إلى غير ذلك من الطرق المستعملة كما قد تعمل المؤسسة على سن إجراءات من شأنها أن توضح بعض النقاط الغامضة أو تغيير إجراء معين بغية تحسين أداء المؤسسة وتمكين نظام الرقابة الداخلية من تحقيق أهدافه المرسومة.

4- المقاييس المختلفة: تستعمل المقاييس المختلفة داخل المؤسسة لتمكين نظام الرقابة الداخلية من

تحقيق أهدافه المرسومة في ظل إدارة تعمل على إنجاحه من خلال قياس العناصر التالية:

- درجة مصداقية المعلومات؛

- مقدار النوعية الحاصل من العمليات الفعلية؛

إحترام الوقت المخصص سواء لتحقيق مراحل الرقابة أو بالعودة إلى معلومات المطابقة؛

المطلب الثاني: الرقابة بالقوانين

1- **النظم التعليمية واللوائح:** النظم من أهم وسائل الرقابة حيث يتعين الالتزام بها ويعتبر الخروج عليها مخالفة تستوجب المساءلة لان عدم الالتزام بها يؤدي إلى إضاعة المال وعدم تنمية تنفيذ الخطط والبرامج الموضوعة.

1-1- **قانون الموازنة العامة:** حيث جاء في القانون 90-21: إن الموازنة هي وثيقة تقدر لسنة مدنية مجموع الإيرادات والنفقات الخاصة بالتسيير والاستثمار وبنفقات التجهيز، النفقات الرأسمالية ويرخص بها، أي أن الموازنة العامة تشمل على جميع الاستخدامات والموارد الموجهة لنشاط الدولة والتي تقوم بها جميع الأجهزة الإدارية.¹

ويتم تحليل أوجه نشاط التي يباشرها كل جهاز من أجهزة الدولة سواء كان النشاط رئيسيا أو مساعدا إلى برامج وفق الأهداف المخصصة للجهة، ويمكن تقسيم البرامج إلى برامج فرعية وتضم عدة مشروعات أو أعمال مرتبطة تكون وحدة واحدة، من حيث الهدف يقصد بالنشاط المساعد كل نشاط تبغي يقوم على خدمة الأنشطة الرئيسية .

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 35، القانون 90-21، المتعلق بالمحاسبة العمومية، المادة 3.

ويعرض برامج العمل وفقا للأهداف المخصصة لكل منها وذلك بالنسبة لما يتم تنفيذه لأول مرة أو كمملا
لبرنامج سابق سواء ما ينفذ في سنة مالية واحدة أو أكثر من سنة:

- تحديد أهداف البرنامج؛

- تحديد المقومات الفنية والمادية للبرنامج ؛

- تحديد بدائل البرنامج إن وجدت واقتصاديات كل منها؛

- تأثير البرنامج المقترح على أي برامج أخرى.

1-2- قانون المحاسبة العمومية: والذي صدر في 15 اوت 1990 تحت رقم 90-21 ويقع في 72 مادة
مقسم إلى أربع أبواب هي: ¹

- الباب الأول: ويتعلق بالموازنة العامة والعمليات المالية وتنفيذها ؛

- الباب الثاني: يتعلق بالأعوان المكلفين بالتنفيذ؛

- الباب الثالث: يتعلق بالمراقبة؛

- الباب الرابع : يتعلق بالأحكام الخاصة مثل العقوبات المالية والديون .

إلا أن هذا القانون يتأثر بقوانين المالية التي تصدر سنويا و القوانين المكملة لها وفقا للوضعية
الاقتصادية للبلد، وتهدف المحاسبة العمومية إلى تحقيق الأغراض التالية:

- الرقابة على تحقيق الموارد المقدره بالموازنة ومتابعة تحصيلها؛

- الرقابة الكافية من اجل تنمية الكفاءة التشغيلية و تشجيع الالتزام بتطبيق السياسات و التعليمات
والإجراءات الإدارية، بالمؤسسة وتقليل احتمال حدوث مخالفات لهذه السياسات و التعليمات بأساليب
أخرى غير محاسبة مثل دراسات الوقت والحركة ونظم تأهيل وتدريب الموظفين.

¹ القانون 21-90، المتعلق بالمحاسبة العمومية، مرجع سابق.

المطلب الثالث: أجهزة المراقبة

1- أجهزة الرقابة من وجهة قانونية: إن المرسوم التنفيذي رقم 90-188 والذي يحدد هياكل الإدارة المركزية وأجهزتها في الوزارات، ينص في مادته السابعة عشر:

يحل للوزير وضع جميع أجهزة التفتيش والرقابة والتقييم والملائمة لطبيعة الأهداف المسندة إليها في إطار برنامج الحكومة، وذلك عملا على ضمان تطبيق التشريع والتنظيم الجاري بهما العمل والخاصين بالقطاع، وضمان السير العادي والمنظم للهياكل، حيث ينبغي أن تساهم أجهزة التفتيش والرقابة والتقييم من خلال أعمالها على الخصوص فيما يلي:¹

- الوقاية من أنواع التقصير في تسيير المصالح العمومية وسيرها؛
- توجيه المسيرين وإرشادهم لتمكينهم من القيام بصلاحياتهم أحسن قيام مع مراعاة القوانين والتنظيمات الجاري العمل بها ؛
- السهر على الاستعمال المحكم والأمثل للوسائل والموارد الموضوعة تحت تصرف الوزارات والهيئات التابعة لها؛
- ضمان الصرامة في تنظيم العمل؛
- ويتم استحداث أجهزة الرقابة والتفتيش والتقييم بمرسوم تنظيمي بالإضافة إلى مهامها وسيرها.

إلا أن هذه المراقبة تدخل في إطار عمليات التفتيش الاستثنائية أو الدورية، أما عمليات المراقبة الدائمة فهي من صلاحيات مديرية المالية التابعة للوزارة الوصية، والتي من أولوياتها متابعة مراقبة تنفيذ الميزانية المخصصة لكل مؤسسة من المؤسسات التابعة لوزارتها، وذلك من خلال مراجعة الوضعيات المالية التي تصدرها المؤسسة كل ثلاثة أشهر، أو مراجعة حساب التسيير الذي يصدره المحاسب العمومي مع نهاية السنة المالية، أو مراجعة الحساب الإداري الذي يصدره الأمر بالصرف مع نهاية السنة المالية كذلك، أو من خلال لجان مراقبة تكلف بالقيام بمعاينة الدفاتر والسجلات والوثائق المحاسبية المتواجدة على مستوى المؤسسة، للاطلاع عن كثب على واقع المحاسبة وكيفية مسكها من طرف أعوان التنفيذ.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، المرسوم التنفيذي رقم 90-188، الصادر في 23 جوان 1990 المتعلق بتحديد هياكل الإدارة المركزية وأجهزتها

في الوزارات، المادة 17

2- المفتشية العامة للمالية: وسيتم التطرق الى تعريفها و صلاحياتها

2-1- المفتشية العامة للمالية: وهي وريثة مديرية التفتيش المالي التي كانت ضمن الهيكل التنظيمي للإدارة المركزية لوزارة المالية وهي موضوعة تحت السلطة المباشرة لوزير المالية، مما يبين أن أعضائها لا يخضعون لنفس التسلسل الإداري المنطبق على موظفي وزارة المالية الآخرين، وهو ما يضمن لهم نوع من الاستقلالية في أداء مهامهم، وهي تدار من طرف مسؤول (رئيس) يسهر على تنفيذ أعمال الرقابة والدراسات والتقييم الموكل إليها، وكذا الإشراف على مستخدميها ووسائلها الأخرى، كما أن مهامها تنجز من طرف مفتشين يتشكلون في مجموعات متنقلة وتسير من طرف رؤساء فرق (وحدات) ويكون هؤلاء المفتشون تابعين إما لهياكل المفتشية المركزية، أو لمصالحها الخارجية المتمثلة في المديريات الجهوية، وقد أسست سنة 1980 بموجب مرسوم رئاسي.¹

2-2- صلاحيات المفتشية العامة للمالية: وهي تضطلع بصلاحيات جد واسعة منها:²

- مراقبة التسيير المالي والمحاسبي لمختلف الهيئات العمومية الخاضعة لقواعد المحاسبة العمومية؛
- الرقابة على المؤسسات ذات الطابع الصناعي والتجاري؛
- الرقابة على هيئات النظام الاجتماعي؛
- الرقابة على الهيئات ذات الطابع الاجتماعي والثقافي المستفيد من إعانات الدولة أو الهيئات العمومية الأخرى؛
- الرقابة على أي شخص معنوي يستفيد من المساعدات المالية للدولة والجماعات الإقليمية أو أي هيئة عمومية أخرى؛
- كما يمكن تكليفها بانجاز أي دراسة أو خبرة ذات الصبغة الاقتصادية أو المالية أو التقنية.
- ومن جهة أخرى فان المفتشية العامة للمالية تقوم دوريا برقابة واسعة وتفتيش لمصالح الإدارات والهيئات الخاضعة لسلطة الوزير المكلف بالمالية أو الموضوعة تحت وصايته وكذا فحص نشاط وتقييم فعالية مصالح الرقابة التابعة له، بالإضافة إلى إجراء التحقيقات التي يكلفها بها وزير المالية.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد10، المرسوم رقم 80-53، المتعلق بإنشاء المفتشية العامة للمالية، المادة 1

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد15، المرسوم التنفيذي92-78، المؤرخ في 22 فيفري 1992، يحدد اختصاصات المفتشية العامة

ب-3- رقابة المفتشية: تجرى مراقبة المفتشية بناء على الوثائق أو في عين المكان بصورة فجائية أو بعد إخطار مسبق وتتركز الرقابة حول شروط تطبيق التشريع المالي المحاسبي أو الأحكام التشريعية والتنظيمية التي يكون لها اثر مالي مباشر، وحول التسيير المالي في المصالح والهيئات المعنية، وصحة المحاسبة وسلامتها وانتظامها، وشروط استعمال وتسيير الإعتمادات والوسائل وسير الرقابة الداخلية لتلك المصالح والهيئات أما فيما يتعلق بالمحاسبين العموميين، فان المفتشية العامة للمالية لها الحق في فحص كل العمليات التي يقومون بها، ما عدا المتعلقة بحساباتهم المصرح بتصفيتها ويقوم المفتشون بإعداد تقريرهم في نهاية عملية الرقابة، يتضمن تقييماتهم وملاحظاتهم حول فعالية وكفاية تسيير المصلحة أو الهيئة المراقبة، أو الخاضعة للتقويم الاقتصادي والمالي، وكذا التدابير التي من شأنها تحسين ذلك التسيير ونتائجه، كما يمكن أن يتضمن التقرير أي اقتراح يسمح بتدارك النقائص الملاحظة على الأحكام التشريعية التنظيمية المطبقة على الهيئات والمصالح المعنية وتعد المفتشية العامة للمالية تقريرا سنويا رفع إلى الوزير المكلف بالمالية ويتضمن حصيلة نشاطاتها، وملخص وملاحظاتها والاقتراحات ذات الطابع العام

أما فيما يتعلق بمعالجة نتائج الرقابة، فان ذلك يعود إلى سلطة الوزير المكلف بالمالية الذي يقرر ما يجب أن يتخذ من إجراءات أو تدابير شان تقارير المفتشية.¹

3- مجلس المحاسبة:

3-1- تعريفه: أسس بموجب المادة 190 من دستور 1976 "يؤسس مجلس محاسبة مكلف بالمراقبة اللاحقة لجميع النفقات العمومية للدولة و الحزب و المجموعات المحلية والجهوية والمؤسسات الاشتراكية بجميع أنواعها "

و يعتبر مجلس المحاسبة أعلى مؤسسة للمراقبة في مجال المالية العمومية و من مميزاته أنه مختص وأكثر فعالية وأكثر شمولية، وحددت كيفية ممارسته للمراقبة على اعتباره هيئات مستقلة ذات صلاحيات واسعة في ميدان الرقابة اللاحقة لمالية للدولة والمجموعات المحلية والمرافق العمومية وكل الهيئات الخاضعة لقواعد القانون الإداري والمحاسبة العمومية.

ويختص مجلس المحاسبة بمراقبة مختلف الحسابات ويتحقق من ذمتها وصحتها والتي يقدمها الآمرون بالصرف والمحاسبون العموميون.¹

¹ محمد مسعي، المحاسبة العمومية، ط2، دار الهدى، الجزائر، 2003، ص141

3-2- تنظيم مجلس المحاسبة:

يتكون مجلس المحاسبة من أعضاء يتولون تسييره و مباشرة مهام الرقابة بحيث يتولى التسيير مجلس متكون من رئيس مجلس المحاسبة رئيسا والمراقب العام ورئيس قسم الأكبر سنا، مستشارين اثنين منتخبين ، محتسبين اثني منتخبين لمدة ثلاثة سنوات، يتولى المجلس التسيير الإداري بشؤون موظفيه من حيث التوظيف، النقل، الترقية، الانتداب، التسريح... الخ.

أما مهمة الرقابة فيتكفل بها أعضاء مجلس المحاسبة وهم رئيس المجلس، نائب الرئيس، المراقب العام رؤساء الأقسام، المستشارون، رؤساء قطاع الرقابة، وهم يتمتعون بالحماية الضرورية لمباشرة مهامهم و خصوصا ضد التهديدات والإهانات والاعتداءات المختلفة.

ت-3- رقابة المجلس المحاسبة: يتعين على كل أمر بالصرف وكل محاسب عمومي أن يودع حسابات تسييره للسنة المنصرمة لدى مجلس المحاسبة الذي يتفحصها ويراجعها وعند الحاجة على كل منهما تقديم الوثائق والمستندات التي يطلبها المجلس، كما يمكن للمجلس إجراء كل التحريات الضرورية وكذلك حق دخول للمكاتب والمحلات التابعة للهيئات الخاضعة لرقابة المجلس.

يصدر مجلس المحاسبة عند ممارسته لاختصاصاته الرقابية قرارات بحيث:²

- يراجع الحسابات الإدارية التي تقدمها الآمرون بالصرف للمجموعات العمومية ويختتمها بواسطة التصاريح بالتطابق، وكذلك يعفى حسابات المحاسبين العموميين؛
- يأمر ترتيب المحاسبة واستكمالها عند ملاحظته للنقائص أو تأخيرا في مسكها؛
- يفصل في المسؤولية المالية للمحاسبين العموميين المشكوك في تسييرهم؛
- يتفحص التسيير الفعلي ويصفه؛
- يدين المسيرين المخطئين بدفع غرامات مالية؛
- تتبع تصفية الحسابات في المجلس بصدور قرار منه ببراءة المحاسبين العموميين أو إدانتهم عندما يثبت تورطهم، وعلى المحاسب تسديد ما استحق لصالح الخزينة العمومية.

¹ محمد مسعي، مرجع سابق، ص145

² الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 39، الأمر الرئاسي 95-20، المؤرخ في 24 جويلية 1995، المتعلق بمجلس المحاسبة، المادة 69

ويعتبر من باب المخالفات المتعلقة بالتسيير ما يلي:¹

- التزام أو دفع المصاريف المخففة بتجاوز حد الترخيصات الخاصة بالميزانية؛
 - إختراق القواعد الطبقة فيما يتعلق بالمراقبة المسبقة للمصاريف العمومية؛
 - الخصم الغير قانوني للمصاريف أو تجاوز الإعتمادات أو تغيير التخفيض الأصلي للاعتمادات أو الإعانات الواردة في الميزانية؛
 - رفض التأشيرة دون أساس أو العرقلة غير المبررة من طرف هيئة الرقابة؛
 - منع تأشيرة قبول النفقة دون توفر الشروط القانونية، سواء تم ذلك من طرف المراقب المالية أو المحاسب العمومي؛
 - مطالبة محاسب عمومي بدفع نفقة دون الاستناد إلى قاعدة قانونية، أو تنظيمية مما ينجر عنه استعمال سيئ للنفقة العمومية؛
 - تنفيذ عمليات إنفاق ليست لها علاقة بأهداف الجماعات أو مهمة الهيئات العمومية المعنية؛
 - كل تهاون يؤدي إلى عدم الدفع في الآجال المحددة حسب الشروط القانونية؛
- ومما تجدر الإشارة إليه أنه يمكن الطعن في قرارات المجلس أمام الجهة القضائية المختصة، فهدف المجلس ضمان احترام القواعد القانونية والتنظيمية الخاصة بتسيير المالية العمومية وتوجيه المسيرين (الأميرين بالصرف و المحاسبين العموميين) نحو اعتماد مسك حسابات منتظمة، التقيد بهدف المصالح التي يسيرون أموالها ومن أجل ذلك يزود القانون مجلس المحاسبة بإمكانيات مادية و بشرية وقانونية على الخصوص تسمح لأعضائه بالتحرك بمرونة وتتبع التسيير المالي في مختلف المستويات الوطنية و المحلية.

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية ، العدد 53 ، القانون 90-32 الصادر بتاريخ 04 سبتمبر 1990 ، المتعلق بممارسة وظيفة الرقابة، المادة

المبحث الثالث: التكاليف بين المؤسسات العامة والخاصة

تختلف المصطلحات التي تطلق على التكاليف باختلاف المؤسسات التي تولدها فإذا كنا على المستوى الكلي أو على مستوى المؤسسات العمومية يطلق عليها نفقات وهي ما سيكلف المؤسسة في المستقبل ووجودها وتصنيفها بباب خاص يسمى باب النفقات ما هو إلا وجود تقديري ويتحقق بصرف النفقة وتحولها لتكلفة وسنبين ماهية النفقات او (تكاليف القطاع العام) على المستوى الكلي

النفقات العامة: لكي يتم التحكم في أي شيء لا بد من التعرف عليه وعلى كل خصائصه ومميزاته، ومن خلال هذا المبحث سيتم تعريف وخصائص وكذا مميزات النفقات العمومية .

المطلب الأول: علاقة الدولة بالنفقات العامة

قبل دراسة النفقات العامة سنتطرق إلى تطور مفهوم الدولة باعتبارها هي من تقوم بالإنفاق وهذا من خلال دورين مرت بهما تقليدي وحديث:¹

1- دور الدولة التقليدي (الكلاسيكي): طالب الفكر التجاري في أواخر عهده بتدخل الدولة في النشاط الاقتصادي ولم ينجح في ذلك، وعض بالفكر الاقتصادي الحر الذي يبنى على عدم تدخلها في النشاط الاقتصادي واقتصار دورها على الحراسة (الدولة الحارسة) أي اقتصارها على تأمين الأمن والدفاع والعدالة بالإضافة إلى بعض أوجه النشاط المحدودة، التي تستهدف توفير بعض الخدمات والمرافق العامة التي لا تتعارض مع مبادئ المذهب الحر وقد أدى تقلص أهمية نشاط الدولة الحارسة، والتمسك بحيادها المالي حسب قانون ساي إلى نتائج عديدة منها:

- ضرورة تقليص النفقات العامة بحيث تكون في أضيق الحدود، وبالقدر اللازم لتمكين الدولة من القيام بوظائفها التقليدية المحدودة، لما تنطوي عليه النفقات العامة من استهلاك لجانب من ثروة المجتمع، نتيجة للطابع الاستهلاكي وغير الإنتاجي للدولة؛

- ضرورة التمسك بحياد النفقات العامة واقتصارا على الغرض المالي فقط، الذي أبعدها على أن يكون لها آثار اقتصادية واجتماعية.

¹ خالد شحاته الخطيب، أسس المالية العامة، ط2، دار وائل للنشر، عمان، 1997، ص ص51-52

وفي واقع الأمر فإن النفقات العامة في ظل الدولة الحارسة لم تتخلى كليا من إحداث بعض الآثار الاقتصادية والاجتماعية، حتى ولو كانت بصورة غير مباشرة.

2- دور الدولة الحديث: إن تخلي الدولة عن حيادها التقليدي ولجوؤها إلى التدخل في الحياة الاقتصادية بقصد تحقيق التوازن الاقتصادي، وخروجها من نطاق الدولة الحارسة إلى نطاق الدولة المتدخلة وخاصة بعد انتشار الفكر الكينزي، حيث لم يعد دور الدولة الرأسمالية المعاصرة قاصرا على مجرد الاحتفاظ بالتوازن الاقتصادي علاجا للزمات إنما لزيادة معدل النمو الاقتصادي المحلي وهذا ما أدى إلى زيادة حجم النفقات العامة وتعددتها من ناحية، وتغير مفهومها من ناحية أخرى وأصبحت النفقات العامة أداة رئيسية لتدخل الدولة في جميع المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

أما ما يخص الدول الاشتراكية أو الدول المنتجة، التي تتحمل مسؤولية النشاط الاقتصادي في مجموعه نتيجة لسيطرتها الفعلية على وسائل الإنتاج، ازداد حجم النفقات العامة وبخاصة الاقتصادية والاجتماعية، وذلك لاتساع نشاط الدولة الذي يهدف إلى توزيع موارد الإنتاج بين مختلف الاستخدامات وتنسيق أوجه النشاط الاقتصادي بما يحقق التوازن، وفي الدول النامية تتحمل الدولة مسؤولية إحداث التغييرات الهيكلية اللازمة، لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية بإقامة المشروعات اللازمة لتقديم الخدمات الأساسية لعملية التحول الاقتصادي، والتي يطلق عليها مشروعات البنية التحتية ولا شك أن نجاح سياستها يعتمد على مدى زيادة النفقات العامة، من ناحية ومدى ما تتميز به من ايجابية وإنتاجية وكفاءة في تحقيق أهدافها الاقتصادية من ناحية أخرى.

المطلب الثاني: النفقات العامة:

سنتناول في هذا المطلب التعريف بالعناصر الأساسية للنفقات العامة، ومتى تعد النفقة عامة وما هي تقسيماتها :

1- **تعريف النفقات العامة:** "هي كل نفقة منصوص عليها ومسموح بها في الموازنة العامة للدولة"¹ وتشمل ثلاث عناصر أساسية:

- إستخدام مبلغ من النقود ؛

- يصدر ويصرف من طرف إحدى الهيئات أو الإدارات العامة ؛

- القصد منها تحقيق منفعة عامة.

2- **أركان النفقة العامة:** و تجمع أركان النفقة العامة في:²

1-2- **النفقة العامة مبلغ من المال:** يتطلب قيام الدولة بنشاطها المالي الذي يستهدف إشباع الحاجات العامة والتي يحددها كل من طبيعة النظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، وخصائص مرحلة التطور التي يمر بها المجتمع أن تتوفر بعض الأموال الاقتصادية اللازمة وتخصيصها لهذا الغرض فقد كانت الدولة تحصل على كل أو بعض السلع التي تحتاجها بطرائق مختلفة.

- اللجوء إلى الاستيلاء الإجباري على كل ما تحتاج إليه من أموال أو سلع دون دفع تعويض؛

- تسخير بعض الأفراد للقيام بعمل دون دفع الأجر.

ومع التطور لم يعد مقبولاً كما كان سائداً في العصور القديمة، أن تدفع الدولة للأفراد مقابل عينا مقابل حصولها على سلع وخدمات بل قاد هذا التطور إلى انتقال النظام الاقتصادي من اقتصاد المقايضة، أو الاقتصاد العيني إلى استخدام النقود وسيلة للتبادل وذلك للأسباب التالية .

¹ حسن عواضه، مرجع سابق، ص334

² للتوسع : - طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر، العراق، 1989، ص17

- خالد شحاته الخطيب، مرجع سابق، ص53

- أدى الانتقال من الاقتصاد العيني إلى الاقتصاد النقدي إلى استخدام النقود كوسيلة للتبادل وذاع استخداما في اقتصاد الدول، وللحصول على السلع والخدمات فليس من المعقول أن يتعامل أفراد المجتمع بالنقود، في الوقت الذي تتعامل الدولة معهم بالمقايضة؛

- قد يتضمن تقديم المزايا العينية إخلالا بمبدأ المساواة بين الأفراد في تحمل الأعباء العامة ؛

- تحتاج النفقة العامة إلى أنواع مختلفة من الرقابة الإدارية والتشريعية لضمان تنفيذها وتوجيهها إلى الأهداف التي خصصت لها، فيصعب إجراء هذه الرقابة إذا كانت النقود عينية.

ويشير تقدير النفقة العينية مشكلات إدارية متعددة منها عدم الدقة في تقديرها أو التهاون في ذلك التقدير، وبناء على ما سبق فقد أصبح الأصل في النفقات العامة أن تكون نقدا ومع ذلك فإن هذا الأصل لا يحول بين الدولة واللجوء إلى طرائق أخرى، ففي الظروف الاستثنائية والطارئة تقرر الدولة تجنيد كل الموارد الاقتصادية كما أدى انتشار الوعي بين الأفراد في العصر الحاضر، أصبح دافعا لهم لتقديم خدماتهم طوعا بدل السخرة إذا ما دعتهم الدولة للمساهمة في انجاز مشروع عام ومنه فإن النفقات العامة تتخذ الشكل النقدي في الوقت الحاضر لكن لا تحول هذه القاعدة دون الحصول على بعض الخدمات والسلع مجانا، أو عينا في حالات الضرورة وفي كل الأحوال الاعتيادية يكون الإنفاق نقدا.

2-2- أن تصدر النفقة العامة عن الدولة أو عن شخص معنوي عام: وهناك معياران للتفريق بين النفقة العامة والنفقة الخاصة:

المعيار القانوني والإداري: ويعتمد مؤيدو هذا المعيار على الطبيعة القانونية للجهة التي تقوم بالإنفاق والتي تحدد طبيعة النفقة، وما إذا كانت عامة أو خاصة فالنفقات العامة هي التي يقوم بها أشخاص القانون العام، أي الشخص المعنوي العام الممثل للدولة والهيئات العامة الوطنية والمحلية والمؤسسات العامة وتعتبر النفقات خاصة إذا كان من يقوم بها أفراد أو شركات أو جمعيات خاصة، ويرجع الاختلاف إلى أن نشاط أشخاص القانون العام يهدف إلى تحقيق المصلحة الجماعية العامة، ويعتمد ذلك على القوانين والقرارات الإدارية أي على سلطة الأمر بينما يهدف نشاط الشخص المعنوي الخاص، إلى تحقيق المصلحة الفردية الخاصة.¹

¹ حسن عواضه، مرجع سابق، ص 334

- **المعيار الوظيفي (الموضوعي):** يعتمد هذا المعيار على الفكرة الاقتصادية والاجتماعية والتي تأخذ في حسابها تطور الدولة واتساع نطاق نشاطها المالي، حيث تتحدد طبيعة النفقات العامة طبقاً لهذا المعيار على أساس طبيعة الوظيفة التي تخصص لها هذه النفقة وبناءاً على ذلك تعتبر النفقات عامة إذا قامت بها الدولة بصفة سيادية، أما النفقات التي تقوم بها الدولة أو الهيئات أو المؤسسات العامة أو شركات القطاع العام في الظروف نفسها التي يقوم بها الأفراد القطاع الخاص للإنفاق فيها فإنها تعتبر نفقات خاصة.¹

2-3- تحقيق المنفعة العامة: لا يكفي أن يتحقق الركبان السابقان لتكون النفقة عامة بل يجب أن يؤدي الإنفاق العام إلى تحقيق منفعة عامة، أي أنه من الضروري استخدام النفقة العامة من أجل إشباع حاجة عامة، لذلك يجب أن يكون الهدف من المنفعة العامة هو تحقيق نفع عام.²

وفي واقع الأمر فإن مفهوم المنفعة العامة قد اختلف مع تطور الفكر المالي، فالفكر التقليدي كان يرى أن تحقيق المنفعة العامة يتم من خلال قيام الدولة بوظائفها التقليدية المحددة في الجيش والأمن الداخلي والقضاء والمرافق العامة، إلا أن تطور الفكر المالي واتساع دور الدولة فقد اتسع مضمون النفقة العامة ليضم النفقة المخصصة للأغراض الاقتصادية والاجتماعية، إضافة إلى الأغراض المالية التقليدية وهناك محاولات للتوصل لمعيار دقيق لقياس المنفعة العامة منها:

2-3-1 تتحقق المنفعة العامة عندما تتساوى التضحية الحدية التي يتحملها الأفراد في سبيل تمويل النفقات العامة، مع المنفعة الحدية لدخولهم المتبقية بعد اقتطاع جزء من هذه الدخول لتمويل النفقات العامة؛

2-3-2 تتحقق المنفعة العامة القصوى عندما تتساوى المنافع الحدية، لجمع النفقات العامة في أوجه استخداماتها المختلفة؛

لذلك فمن المنطق عليه بين الاقتصاديين أن تقرير المنفعة العامة أمر يجب أن يترك للسلطة السياسية، ويخضع هذا التقرير إلى رقابة تشريعية وأحياناً قضائية.

¹ طاهر الجنابي، مرجع سابق، ص18

³ نوزاد عبد الرحمان الهيتي، منجد عبد اللطيف الخشالي، المدخل الحديث في اقتصاديات المالية العامة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص34

المطلب الثالث: قواعد النفقات العامة

1- قواعد النفقات: لا يكفي تعريف النفقات العامة وبيان أركانها العامة بل هناك ضرورة لتبيين القواعد التي تخضع لها هذه النفقات وهي كآآتي:

1-1- قاعدة المنفعة القصوى: أي أن تحقق النفقة العامة أكبر قدر من المنفعة بأقل تكلفة أو تحقيق أكبر رفاهية لأكبر عدد ممكن من أفراد المجتمع، والمنفعة التي تريد الدولة تحقيقها يجب أن تفهم على نحو يختلف عن المفهوم الضيق للمنفعة الحدية عند الأفراد وهي أيضا ما يطلق عليها بشكل عام النفقات العامة الاقتصادية والاجتماعية، التي تهدف إلى إعادة توزيع الدخل والثروة بين الأفراد والطبقات في المجتمع ويتطلب تحقيق هذه القاعدة أن توجه الدولة نفقاتها إلى إشباع الحاجات العامة الأمر الذي يقضي دراسة متطلبات الاقتصاد والمجتمع، ومقدار الحاجة إلى مختلف المشاريع وان تفاضل بينها وفق جدول للأولويات يعتمد على طبيعة المشكلات، التي يواجهها الاقتصاد الوطني وتوجه نفقاتها إلى كل هذه المشاريع وفق ما يحقق كل منها من منافع جماعية بالنوع والحجم والكم والتوقيت المناسبين، والدولة تتخذ من التخطيط الاقتصادي الشامل أداة لوضع الأهداف العامة وكيفية الوصول إليها وتحقيقها معتمدة في ذلك على المعلومات والبيانات والإحصاءات المتوافرة لتحقيق أقصى منفعة عامة ممكنة وفق معيار أو آخر، تحدده الاعتبارات السياسية والاقتصادية والاجتماعية.¹

1-2- قاعدة الاقتصاد والتدبير: وتعني هذه القاعدة أن تتجنب الدولة والسلطات العامة الإسراف والتبذير في الإنفاق، فيما لا مبرر ولا نفع له وكذلك الابتعاد عن الشح والتقطير فيها إذا كانت هناك ضرورة ومنفعة ودواعي جادة للإنفاق، أي الاقتصاد في الإنفاق وحسن التدبير وتوضح أهمية قاعدة الاقتصاد والتدبير في الإنفاق العام إذ مما يلاحظ أن النفقات العامة تنطوي على تصرف في مال يخرج من خزينة الدولة، ويقوم على إنفاقه أفراد لا يملكونه ومن ثم لا يكونون حريصين عليه قدر حرصهم على أموالهم الخاصة، مما يغريهم بالبذخ والتبذير.²

1-3- قاعدة الموافقة المسبقة: وتعني هذه القاعدة ألا يصرف أي مبلغ من الأموال العامة أي أن يحصل الارتباط بصرفه، إلا إذا سبق ذلك موافقة الجهة المختصة أي موافقة الجهة المختصة بالتشريع

¹ السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية، عين شمس، مصر، 1996، ص200

² نواز عبد الرحمان، منجد عبد اللطيف الخشالي، مرجع سبق ذكره، ص41

وضمن حدود اختصاصها الزماني والمكاني، لان النفقات العامة هي مبالغ ضخمة ومخصصة لإشباع الحاجات العامة وتحقيق المنفعة العامة، وتظهر أهمية هذه القاعدة في أنها ضرورية لتحقيق القاعدتين السابقتين قاعدة المنفعة القصوى وقاعدة الاقتصاد والتدبير والتأكد من استمرار تحقيقهما، من خلال كل ما يتعلق بالنشاط المالي للدولة و يتمثل في احترام الإجراءات القانونية المتمثلة في التدابير التشريعية السارية عند إجراء الإنفاق العام، وتعد هذه القاعدة مظهرا من مظاهر الاختلاف بين المؤسسات العامة والخاصة إذ لا تحتاج هذه الأخيرة إلى إجراءات وموافقة مسبقة، بل يكفي أن تصدر الموافقة من من يملك حق الإنفاق الفرد أو الشركة الخاصة.

المطلب الرابع: تقسيمات النفقات واسقاطها على التكاليف

2- تقسيم النفقات: تقسم النفقات العامة وفقا لعدة معايير، وتظهر أهمية هذه التقسيمات كون النفقات العامة لا تشكل في مجموعها كلا متجانسا، بل يختلف كل نوع عن الآخر وكذلك كون عملية التقسيم تسهل عملية المراقبة: وهذه التقسيمات هي:¹

1- بحسب أغراضها: تتنوع الأغراض التي تهدف النفقات العامة إلى تحقيقها و تقسم تبعاً لذلك إلى:²

1-1- نفقات اجتماعية: وتشمل النفقات العامة التي تلزم بتوفير الخدمات العامة الصحية والتعليمية والضمان الاجتماعي، وهي في العادة تحتاج إلى إنفاق مبالغ مالية ضخمة، ونفس ما قيل على الدول يقال على المؤسسة حيث أنها تتحمل مصاريف رعاية صحية واشتراكات في الضمان الاجتماعي لصالح مستخدميها.

1-2- نفقات اقتصادية: تتضمن النفقات التي تخصص لتحقيق الأهداف الاقتصادية المتعددة للدولة، ومثالها إقامة مشروع اقتصادي معين (شق طريق ..)، وتختلف الاهداف الاقتصادية

¹ صلاح نجيب العمر، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة العاني، بغداد، 1983، ص 177

² للتوسع: - محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003، ص 70

- Charlotte Disle, Anne-marie Bouvier, **interoduction a la comotabilite cas pratiques**,dunod, paris,2008, p 93

- لبشير عبد الكريم، تطور الإنفاق الاستثماري في الجزائر وعلاقته بالمربودية، الملتقى الوطني الأول حول "المؤسسة الاقتصادية

الجزائرية و تحديات المناخ الاقتصادي الجديد" 23/22 أبريل 2003، ص 45

- محرز محمد عباس، مرجع سابق، ص 70

للدولة عنها لدى المؤسسات فما يقابل هذه النفقات لدى المؤسسات هو الأنفاق الاستثماري، والذي يمثل الركيزة الأساسية للمؤسسة والذي يولد لها أرباح.

1-3- نفقات إدارية: وتشمل النفقات التي تتقرر من أجل ضمان سير الجهاز الإداري في الدولة وجعله قادر على أداء الوظائف المنوطة به، ومن الأمثلة عليها مرتبات الموظفين التي تدفع لهم بصورة شهرية، وما يقابل هذا النوع من النفقات لدى المؤسسة هو الأعباء غير المباشرة أو بالأحرى اعباء الإدارة والصيانة و... والتي لا يتحملها المنتج مباشرة إنما تتولد لجعل المؤسسة مثلها مثل الدولة قادرة على أداء وظائفها .

1-4- نفقات مالية: وهي التي يكون هدفها أداء فوائد وأقساط القروض العامة، التي تقترضها الدولة والهيئات المحلية، ويطلق عليها على المستوى الجزئي أي على مستوى المؤسسة بالمصاريف المالية وهي المصاريف التي تأتي لتغطية فوائد وأقساط ديون المؤسسة التي تحصلت عليها من باقي المؤسسات المالية أو الزميلة.

1-5- نفقات الحماية: وتتضمن المبالغ المخصصة للإنفاق لغرض التسلح، بهدف حماية المجتمع داخليا وخارجيا أي ما يلزم من تجهيزات وأدوات عسكرية لوزارة الدفاع والداخلية.

2- بحسب انتظامها ودوريتها: وهناك نوعان نفقات عادية ونفقات غير عادية¹

1-2- النفقات العادية: هي النفقات التي تتصف بالدورية أي تتكرر سنويا كمرتبات الموظفين ولا يعني ذلك أن قيمة هذه النفقات لا تتغير من سنة إلى أخرى، بل يجوز أن يتغير مقدارها وهي عادة ما تستخدم في إشباع الحاجات الدائمة، التي يحتاجها المجتمع وعليه يمكن تحديدها مقدما كل سنة وعلى نحو مؤكد.

2-2- النفقات غير العادية: وهي التي لا تتكرر بصفة منتظمة كل سنة ومن أبرز الأمثلة عليها نفقات الحروب، والنفقات التي تضطر الدولة لإنفاقها عند حدوث كوارث طبيعية غير متوقعة ويعتبر تقسيم النفقات إلى عادية وغير عادية، هو أساس التقسيم الحديث للنفقات العامة إلى نفقات جارية أو إدارية ونفقات رأس مالية.

¹ للتوسع: - نوازد عبد الرحمان، منجد عبد اللطيف الخشالي، مرجع سابق، ص36

- عبد الرحمان عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعرييج، 2009، ص81.

3- التقسيم الإداري للنفقات : وحسب هذا المعيار هناك نوعان من النفقات العامة:

3-1- حسب الوزارات والجهات الإدارية: وفيه يتم تقسيم بنود الموازنة تبعا للهيكل التنظيمي للأجهزة الحكومية، بدءا بالوزارات ثم تقسيمها بعد ذلك إلى وحدات أخرى ويكفي توزيع الاعتمادات في الموازنة العامة للدولة، للوقوف على قيمة النفقات العامة المرصودة للصحة والتعليم العالي والعدالة... الخ، أما على مستوى المؤسسات فالأعباء تقسم وفقا للنظام المحاسبي المالي وقد خصصت له مجموعة كاملة يطلق عليها اسم الأعباء، وحتى ولو اختلفت المؤسسات وفقا للقطاع الذي تنشط فيه فمدونة الحسابات تتكيف وفقا للقطاع¹

3-2- حسب الطبيعة القانونية للاعتمادات: وهذا التقسيم للنفقات العامة بحسب طبيعة الاعتماد التي يسمح ويرخص بها، وفي الواقع فإن الموازنة العامة عادة ما تضم اعتمادات دائمة و اعتمادات متغيرة وغير منتظمة:

- النفقات (التكاليف) ذات الاعتماد الدائم وتشمل النفقات التي تنظمها قوانين خاصة، وتتقرر لها اعتمادات دائمة فلا تحتاج إلى إجازة سنوية من جانب السلطة التشريعية عند نظر الموازنة العامة للدولة، وهذا ما يقابله بالنسبة للمؤسسة تكاليف أو نفقات تدخل ضمن الاستغلال العادي أي مصاريف إستغلال عادية تنتج وتتولد نتيجة للنشاط العادي للمؤسسة.

- أما التقسيم الثاني فيشمل النفقات ذات الاعتماد المتجدد، وهو عبارة عن النفقات العادية للدولة التي يصدر بها إذن سنوي من البرلمان مثل نفقات الجيش والمرافق العامة، ويقابلها النفقات الاستثمارية والإعانات وكذلك النفقات أو التكاليف التي لا تدخل ضمن الاستغلال العادي للمؤسسة وتنتج نظير أحداث طارئة

¹ عبد الرحمن عطية، المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي، دار النشر جيطلي، برج بوعرييج، 2009، ص 81.

4 - تقسيمات أخرى للنفقات العامة: نذكر منها ¹

1- التقسيم الاقتصادي للنفقات العامة: وفيه يتم تقسيم النفقات العامة إلى مجموعات حسب أوجه النشاط الحكومي وعلاقتها بفروع النشاط الاقتصادي، من إنتاج واستهلاك واستثمار، ويقابلها على مستوى المؤسسة كذلك مصاريف التمويل والتي إن تعددت وجمعت نتحصل على تكلفة التمويل، وكذلك مصاريف الانتاج التي بجمعها تصبح تكلفة الانتاج أما الاستثمار فعلاقته بالتكاليف علاقة غير مباشرة لوجود ما يطلق عليه بقدرة التمويل الذاتي التي تحتوي على مخصصات الاهتلاك التي تحسب وتحمل على المؤسسة كمصروف في حالة تجديد التثبيات .

أهمية الآثار الاقتصادية للنفقات (التكاليف): يأخذ هذا التقسيم في اعتباره التأثير الذي تحدثه الأنواع المتعددة للنفقات العامة على الاقتصاد القومي، وكذلك الآثار التي تحدث لبعض القطاعات الأنشطة الاقتصادية غير انه من الثابت أن كل نشاط حكومي تكون له آثار سياسية مالية بمعنى أن كل ضريبة تفرض أو إنفاق ينفق أو دين يتم سوف يكون له تأثير مهم، على مستوى التوظيف والدخل القومي ومنه فان السياسة المالية تساعد على جعل السياسة الاقتصادية سياسة فعالة، كما إن جميع النفقات والإيرادات العامة تسبب آثار اقتصادية واجتماعية.²

و تقسم النفقات حسب أثارها الاقتصادية إلى:³

1-1- النفقات (تكاليف) العامة القابلة للاستهلاك: هناك نفقات عامة قابلة للمقارنة ومتماثلة في كل جوانب الاستثمار الخاص في المعدات الإنتاجية، وهذه النفقات تستهلك نفسها ذاتيا من المصاريف المباشرة التي يتحملها المستفيدون الذين يحصلون على خدمة من النفقات والمستفيدون يكونون على استعداد لدفع المقابل المادي لتلك الخدمات، بنفس الطريق التي يدفعون بها المقابل المادي للخدمات في العالم التجاري الخاص، والنفقات المندرجة ضمن هذا النوع يمكن أن يطلق عليها نفقات عامة قابلة للاستهلاك ذاتيا، ومن الأمثلة عليها نذكر المرافق ذات الملكية العامة ووحدات الإسكان العامة، ونفس ما قيل على القطاع العام يقال على الخاص فالإنفاق او التكاليف القابلة للاستهلاك هي التكاليف التي تدخل مباشرة في المنتج ويرجى من صرفها الحصول على مقابل بعد بيع الخدمة أو المنتج.

¹ John wiley, stockbroker course, 7 sries, boston institute of finance, boston, 2009, p 9.

² نواز عبد الرحمن الهيتي، منجد عبد اللطيف الخشالي، مرجع سابق، ص 61

³ علي لطفى، اقتصاديات المالية العامة، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1982، ص 31

1-2- نفقات (تكاليف) مولدة : بمعنى أنها تخلق مميزات اقتصادية للمجتمع فيزداد الدخل القومي وقاعدة الضريبة (ضريبة الدخل) في الأعوام المستقبلية، ويجوز تقاضي رسم لتعويض المزايا الخاصة الناتجة عن تلك النفقات إلا أن ذلك لا ينظر له عادة على أنه أمر مرغوب، ويندرج الحفاظ على التربية والصحة العامة والتعليم العام ضمن هذه الفئة، وما يقابلها على المستوى الجزئي أو المؤسسة هي التكلفة الإجتماعية أو المصاريف الإجتماعية من مركبات ترفيه خدمات للعمال وغيرها¹.

1-3- النفقات (تكاليف) المنتجة: وهي نفقات مفيدة وتضيف للدخل القومي من حيث أنها تزيد من الاستمتاع بالحياة إلا أنها لا تزيد من قاعدة الضريبة (ضريبة الدخل) إلا إذا وفرت فرص توظيف، ووضع القوة الشرائية موضع التداول والانتشار وتشمل الأمثلة على هذا النوع المنشآت الترفيهية العامة والمتنزهات العامة ومعظم المباني العامة²، وعلى مستوى المؤسسة يقابلها يوجد إختلاف فالانفاق الذي يرجى منه ان يعود بالفائدة هو الانفاق في إطار دورتي إما الاستغلال أو الاستثمار³.

1-4- نفقات (تكاليف) غير منتجة: والمثال على هذا النوع من النفقات الزائدة الموجهة للتسلح، والتي تتجاوز حدود الاحتياجات الدفاعية الطبيعية، وبالنسبة لهذا النوع من الانفاق على مستوى المؤسسات فتتمثل في النفقات التي تتحملها المؤسسة ضن مجابتهتها للأخطار الطارئة التي لا تتكرر إلا نادرا .

1-5- النوع الخامس: وهو ينطوي على إنفاق حكومي حالي ولكنه قد يوفر إنفاقا حكوميا أكبر في المستقبل، وقد يتم الدفاع عن المعونات المقدمة للأطفال الذين يعتمدون في إعالتهم على الآخرين على سبيل المثال، على أساس أنه إذا لم يتم تقدير الإعانات قد تجد الحكومة نفسها مضطرة للتوسع في النفقات المخصصة لرعاية الأحداث والجنح، عندما يبلغ هؤلاء الأطفال مبلغ الرجال، وهكذا فإن النفقات الحكومية يمكن تبني على عدة اعتبارات: ⁴

1- أنها استثمارات من شأنها أن تزيد القدرة الاقتصادية المستقبلية؛

2- أنها تزيد حاليا من الاستمتاع الإنساني؛

3- أنها توفر نفقات مستقبلية أكبر؛

¹Claud triquere, **La comptabilite des artisans et commercants**, Studyrama,2010,p77.

² محمد الهور، مرجع سابق، ص31

³ Hubert de bruslerie, **analyse financiere,4 edition**, dunod, paris,p125

⁴ Philip kotler, **marketing management**, 9th, prentce-hall,1997, p780.

4- أنا توفر فرص عمل ونعمل على انتشار القوة الشرائية.

وعلى مستوى المؤسسات فيقابلها مثلا مؤونات الاعباء والخسائر التي يراد بها التحوط للمستقبل وكذلك الانفاق الترويجي والتسويقي قصد بناء علامة تجارية او شهرة محل .

2 - التصنيف طبقا للقطاع الذي تتم فيه: وفقا للقطاع الذي توجه إليه النفقات الاستثمارية تنقسم إلى استثمارات مدنية واستثمارات عسكرية، فالاستثمارات المدنية هي الاستثمارات التي تتم في القطاع المدني وهي تتم عادة في المجال الاقتصادي مثل الاستثمار في مجال الطاقة، المواصلات، الزراعة، الصناعة، وكذلك الاستثمارات التي تتم في المجالات الاجتماعية والثقافية والإدارية فضلا عن الاستثمارات التي في مجال الإسكان.

أما الاستثمارات العسكرية فهي تلك الاستثمارات التي تتم في المجال العسكري ومثالها النفقات التي تجري على القوات المسلحة، والتسليح والمعدات والتجهيزات الحربية.

وبالنسبة للمؤسسات فتميز بين الاستثمارات المالية والمعنوية¹، فالاولى تكون في السوق الثانوية والتي تعطي لها حرية تداول الاسهم والسندات والمضاربة فيها بغية تحقيق عوائد مالية، والثانية تكون مادية مثل اقتناء وسائل الانتاج والمباني والاراضي وغيرها من التثبيات بغية استغلالها في دورة الانتاج لتحقيق ربح .

2-1- النفقات (تكاليف) النهائية أو الحاسمة : القاعدة أن الدولة عندما تقوم بالإنفاق العام فإن النفقات تخرج بشكل نهائي وحاسم، بمعنى أن هذه النفقات التي خرجت من الخزينة العامة للدولة لا تعود لها مرة أخرى، ويستوي في ذلك النفقات الاستثمارية والإدارية، وما يقابلها بالنسبة للمؤسسة هي النفقات الغارقة والتي إذا صرفت لا تعود أي انها تصرف بصفة نهائية .

2-2- النفقات (تكاليف) المؤقتة: يقصد بالنفقات العامة المؤقتة تلك النفقات التي تخرج من خزانة الدولة بصورة نهائية، ولكنها تخرج بصورة مؤقتة بمعنى أنها ترد مرة أخرى إلى خزانة الدولة العامة ونظرا لطبيعة هذا النوع من النفقات فإنه يندرج في حسابات خاصة بالخزينة، ويتم تمويل هذه العمليات عن طريق القروض، والمبلغ التي تصل مقدما للدولة وتكون قد تم الإنفاق عليها سلفا وبعض هذه العمليات تكون محلا لعمليات رد سريعة كالسلف التي تكون مغطاة بقيمتها الكلية عن طريق عمليات التسديد، وما يقابل

¹ Jean-paul piriou, **la comptabilite national**, 14eme edition, la decouverte, paris, 2005, p 60.

هذا النوع من الانفاق على مستوى المؤسسات السلف التي تمنح للعمال والقروض وفي بعض الاحيان المردودات من السلع والبضائع والخدمات التي تشتري وترد نتيجة لعدم مطابقتها

2-3- النفقات (تكاليف) الافتراضية والإحتمالية: هناك نفقات دائمة تحتاج إليها كل الدولة وبالتالي تستطيع كل دولة تحديدها بدقة، وهناك نفقات لا تقوم الدولة بإنفاقها إلا إذا طرأت ظروف معينة ومثالها قيام زلزال ترتب عنه هدم بعض القرى والمدن فتجد الدولة نفسها مضطرة للإنفاق لمعالجة آثاره، ومن الأمثلة الشائعة على النفقات الاحتمالية أيضا تلك الضمانات التي تمنحها الدولة أحيانا بالنسبة لبعض القروض، فمثل هذه الضمانات تشكل بالنسبة للدولة التي تمنحها عبئ احتمالي بالإنفاق لا يتحقق إلا في الحالة التي لا يمكن المقرض فيها الوفاء بالدين (التزاماته)، ويقابلها على مستوى المؤسسة تطبيقها لمبدئ الحيطة والحذر والذي يخولها تشكيل مؤونات سواء تعلقت بالبضائع والمواد الاولية أو الزبائن أو مؤونات الاخطار

3- حسب دورها وأثرها على توزيع الدخل الوطني: تنقسم إلى نوعين:¹

3-1- النفقات (تكاليف) الحقيقية: هي النفقات التي تدفع بغرض الحصول على السلع والخدمات في مقابلها ومن أبرزها، المرتبات والأجور التي دفعها الدولة تكاليف المعدات والآلات التي تدفعها الدولة قصد استعمالها ويلاحظ أن النفقات الحقيقية من شأنها أن تؤدي إلى زيادة الدخل القومي، وتحسنه بصورة مباشرة وذلك لأنها تؤدي إلى خلق دخول جديدة تضاف إلى باقي الدخل، ويقابلها على مستوى المؤسسات كل ما تنفقه المؤسسة على دورة الاستغلال ومن ضمنها مصاريف الشراء والانتاج والبيع والتي بدورها تحتوي على مجموعة مختلفة من المصاريف المدرجة فيها، من تكاليف المادة الاولية والعمل والالة

3-2- النفقات (تكاليف) التحويلية: من الملاحظ أن النفقات التحويلية تتزايد أهميتها في الموازنات العامة المعاصرة، وذلك باعتبار أن هدف إعادة توزيع الدخل القومي يعد احد الأهداف الأساسية الذي تسعى الدولة لتحقيقه من خلال الموازنة العامة، ومن ابرز الأمثلة على النفقات التحويلية المساعدات والإعانات التي تقدمها الدولة إلى فئات اجتماعية معينة لها ظروف خاصة، وتختلف نظرة المؤسسة لهذه لتسمية عن نظرة الدولة (القطاع العمومي) فالمصاريف التحويلية تأتي بعد تقسيم المؤسسة الى اقسام وكل قسم

1 نوزاد عبد الرحمان ومنجد عبد اللطيف الخشالي، مرجع سابق، ص37

يحسب تكلفة ويحولها للقسم الذي يليه حتى تنتهي العملية الانتاجية، ويمكن ظهور هذا النوع من المصاريف أيضا في حالة وجود مؤسسات تابعة ومؤسسة أم والتي بدورها تستطيع ان تتحمل بعض المصاريف عن المؤسسات التابعة لها إن لم تمنحها حرية التصرف فيها ومعالجتها.¹

4- حسب نطاق سريانها (النفقات الوطنية والمحلية): ويقصد بالنفقات الوطنية تلك التي تتولى الحكومة المركزية القيام بها والتي ترد في الموازنة العامة للدولة، أما النفقات المحلية فهي التي تقوم بها الهيئات المحلية كالمجالس الولائية والبلدية والتي ترد في ميزانية هذه الهيئات ورغم اختلاف الاتجاهات بين الدول في معايير توزيع الاختصاصات وبالتالي النفقات العامة بين الدول والهيئات المحلية، فانه توجد اعتبارات عامة بحسب مراعاتها في توزيع المرافق والاختصاصات بين الحكومة المركزية والهيئات المحلية فالمرافق التي تهم المجتمع بأسره باعتباره كيان واحد يجب أن تتولاها السلطة المركزية، باعتبارها اقدر من الهيئات المحلية على تقدير صالح المجتمع وعلى تجنيد وتوظيف الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة لتسييرها من جهة أخرى، بالنسبة للمؤسسات مؤخرًا ظهر مصطلح المسؤولية الاجتماعية للمؤسس والذي يحتوي على ابعاد مختلفة وهذا ما يقابل الانفاق المحلي بالنسبة لهيئات الدولة، أما باقي المصاريف التي تتحملها المؤسسة فينظر لها نظرة واحدة سواء تعلق الامر بالتمويل من الداخل او الخارج .²

5- ظاهرة تزايد النفقات

من بين الظواهر الاقتصادية التي جلبت اهتمام الاقتصاديين هي ظاهرة تزايد النفقات العامة وهذا مع زيادة حجم الدخل الوطني أي أن العلاقة بينهما طردية بحتة، دون الأخذ بعين الاعتبار درجة نمو الدولة الاقتصادي، أو النظام السياسي السائد فيها وأول من قام بدراسة وتحليل وتفسير هذه الظاهرة، هو الاقتصادي الألماني فانجر لما تطرق في دراسة له تتعلق بالنفقات العامة وتزايدها في بعض الدول الأوروبية خرج فيها بنتيجة، وجود علاقة طردية بين ازدياد الدور المالي للدولة مع التطور الاقتصادي للنمو وتم صياغة ذلك في قانون اقتصادي حمل اسمه، وبالمقابل على مستوى المؤسسة فان نفقاتها كذلك تزداد سنويا ولهذا تطورت العلوم المحاسبية في هذا الجانب حتى تتم الرقابة، على التكاليف من خلال تطبيق انجع واحداث الطرق في .³

¹ الحارس أسامة، مرجع سابق، ص 406.

² سوزي علي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديد للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2000، ص 55

³ عادل فليح ، طلال كداوي، اقتصاديات المالية العامة ،دار الكتب للطباعة والنشر، ج1، جامعة الموصل، 1988، ص15

5-1 - الأسباب الظاهرية لزيادة الإنفاق العام: ويقصد بالأسباب الظاهرية تلك التي تؤدي إلى زيادة الإنفاق العام، عددياً دون أن يقابله زيادة في حجم الخدمات العامة المقدمة للمواطنين أو تحسين مستوياتها وتتمثل هذه الأسباب في:¹

■ انخفاض قيمة النقد الوطني: من الملاحظ بوجه عام أن قيمة العملات الوطنية تميل للانخفاض في المدى الطويل، مما يزيد عدد الوحدات النقدية التي تدفع للحصول على سلعة أو خدمة معينة ويترتب على ذلك منطقياً ارتفاع أثمان مشتريات الدولة ومرتببات ومكافآت العاملين بها، مما ينجم عنه تزايد النفقات العامة حتى ولو ظل حجم ومستوى الخدمات العامة المؤداة ثابتاً، ومن الواضح أن مثل هذا التزايد الظاهري إذ لا يقابله زيادة في الخدمات الحكومية

وكذلك على مستوى المؤسسة فالقيمة الزمنية للنقود ومعدل التضخم يؤخذان في الاعتبار وهذا من باب تحوط المؤسسة، وما يلاحظ أن المؤسسات التي ترتبط بالخارج في التمويل بالسلع لها حساسية أكثر وهي التي تتأثر مسبقاً وقبل نظيراتها من المؤسسات .

5-2 - تغيير أساليب المحاسبة الحكومية: كان المتبع فيما مضى أن تخصيص بعض الإيرادات التي كانت تقوم بتحصيلها، بعض الإدارات والمصالح لتغطية نفقاتها مباشرة ومن ثم لم تكن تظهر نفقاتها أو إيراداتها في الموازنة العامة للدولة، مما يجعل النفقات العامة الواردة في الميزانية أقل من حقيقتها²، ومع إتباع مبدأ وحدة أو عمومية الميزانية الذي يقضي بضرورة ظهور كافة نفقات الدولة وإيراداتها دون تخصيص في الموازنة العمومية، ظهرت نفقات عامة كانت تتفق فيما قبل ولم تكن تظهر في الميزانية ومن ثم فإن الزيادة في النفقات العامة في هذه الحالة تعد زيادة ظاهرية اقتضتها تغيير طرق المحاسبة العمومية، في الموازنة العمومية الحديثة، وكذلك سهولة لجوء الدولة إلى القروض الداخلية والخارجية، وذلك لسداد أي عجز في إيرادات الدولة حيث أن الحصول على القروض قد دفع الدول وأغراها إلى زيادة نفقاتها العامة، وعلى مستوى المؤسسة فإن المعايير المحاسبية الدولية قد أشارت لمثل هذا النوع من الأعمال من خلال ضرورة الإفصاح عن الطرق المحاسبية، وتبرير أي اختلاف بين تطبيق هذه الطرق

¹ نوزاد عبد الرحمان، منجد عبد اللطيف الخشالي، مرجع سابق، ص 53

² للتوسع: - عاطف صدقي، مبادئ المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1970، ص 173

- إبراهيم العيسوي، نحو إحياء علم الاقتصاد، مجلة البحوث الاقتصادية، العدد 55، القاهرة، 1995، ص 131

- وصفي عبد الفتاح ابو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2002، ص 68.

5-3 - زيادة السكان والتوسع الإقليمي: من الملاحظ أن الدول عموماً قد شهدت انفجاراً سكانياً على نحو لم يوجد من قبل في تاريخ الإنسانية، لدرجة يعتقد معها البعض أن سبب الاضطرابات الاقتصادية والاجتماعية في دول العالم المتخلف إنما يرجع إلى الزيادة السكانية المتلاحقة، ونمو مسؤولية الدولة¹ ولا بد في أن زيادة عدد السكان في أي دولة إنما يستلزم زيادة حجم النفقات العامة حتى يمكن تلبية الحاجات المتعددة لهؤلاء السكان سواء في مجال الصحة أو التعليم... وغيرها وبالتالي كان السبب في زيادة حجم النفقات العامة فقط هو مواجهة الحاجات المتعددة للزيادة السكانية، دون أن يترتب على ذلك زيادة الخدمات العامة أو تحسين مستوياتها²، وهذا ما يفرض على الدولة الحصول على موارد للخزانة العامة والتنمية الاقتصادية، ومحاربة الاحتكار وبصفة عامة توجيه النشاط الاقتصادي وجهه معينة بحسب المذهبية السائدة في الدولة.³

وهذه الزيادة تعد ظاهرة أما إذا أدت الزيادة في حجم النفقات العامة، إلى التوسع في الخدمات العامة وتحسين مستوياتها بحيث يعم أثرها على السكان فإن الزيادة تكون حقيقية، وكذلك الأمر بالنسبة للتوسع الإقليمي فإن كانت الزيادة في حجم النفقات العامة لمجرد مواجهة التوسع الإقليمي للدولة وإقامة مدن جديدة، فإن الزيادة تعتبر ظاهرة اللهم إلا إذا تأثر أصحاب المدن التي كانت موجودة من قبل، وبالنسبة للمؤسسات فإن زيادة السكان أيضاً يؤدي إلى زيادة النفقات في الأصل يؤدي إلى زيادة الإنتاج ومنه الزيادة في التكاليف المباشرة بالتزامن مع زيادة الإنتاج، ويمكن أيضاً أن تكون الزيادة في التكاليف الثابتة عند عمل المؤسسة على التوسع من تثبياتها لمواكبة التطور في الإنتاج الذي تفرضه الزيادة في السكان (المستهلكين)

¹ صالح الرويلي، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط4، الجزائر، 1992، ص26

² محمد عبد الله العربي، نفقات الدولة، ج1، مطبعة لجنة التأليف والترجمة والنشر، القاهرة، 1972، ص176

³ للتوسع: - منجد عبد اللطيف الخشالي، المناهج النظرية للتخصيص، مجلة المال والصناعة، العدد19، الكويت، 2001، ص171

- فؤاد مرسي، الرأسمالية تجدد نفسها، سلسلة كتب المعارف، دار الشايع للنشر، الكويت، 1990، ص190

- نواز عبد الرحمان الهيتي، منجد عبد اللطيف الخشالي، مرجع سابق، ص56

خلاصة الفصل:

من خلال الفصل الثاني تم الاجابة على التساؤل حول الرقابة بالتطرق الى ماهيها و تعريفاتها المختلفة وخصائصها وتطورها وكذلك الى الخدمات التي تقدمها للمؤسسة، وانواعها التي تتباين وتختلف حسب عدة معايير، وكذلك معرفة الاشخاص الذين يقومون بها، وكذلك الهيئات والاجهزة التي تمارسها التي لها صلاحيات يحددها القانون واختلاف الاجهزة الرقابية ومستوياتها يعزز ككل من العملية الرقابية ويجعل منا عملية تعود بالفائدة على المؤسسة بالدرجة الاولى وعلى اصحاب المصالح ومحيطها الخارجي بالدرجة الثانية، ثم الى التكاليف ومقارنة تباينها من مؤسسة الى اخرى حسب التصنيف المتبع للمؤسسة وتم التوصل الى استنتاج ان الالمام بالعملية الرقابية على التكاليف اصبحت ضرورة ملحة على كل المسيرين والملاك لحتميتها في الهيكل التنظيمي ومساهمتها في اضافة المصدقية المطلوبة على المخرجات المحاسبية المالية المتمثلة في الوثائق والتقارير .

الفصل الثالث:

محاسبة المسؤولية و الرقابة على التكاليف

تمهيد الفصل:

محاسبة المسؤولية كنظام تستخدم في الرقابة على التكاليف من خلال التقارير التي ترفعها مختلف المراكز والتي تربط الرقابة ونوعها بالتكلفة التي تتناسب معها، من خلال تحكم مسؤول المركز بكل التكاليف التي تقع تحت سلطته ومسؤوليته والمفاضلة بين الانواع المختلفة للرقابة التي تلبي احتياجات مركزه ومن هنا وجب على مسؤول المركز داخل نظام محاسبة المسؤولية ان يطرح التساؤل التالي: ماذا نقصد بالتكاليف وكيف يتم الرقابة عليها في ظل نظام محاسبة المسؤولية؟ وللإجابة على هذا التساؤل وجب على مسؤول المركز التحكم في محاسبة التكاليف وربطها بالتقارير الرقابية لمحاسبة المسؤولية.

المبحث الأول: التقارير وفق نظام محاسبة المسؤولية

اهم الادوات التي تعتمد عليها محاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف هي التقارير، والتي تعد المرآة العاكسة للعمل الذي ينجز داخل المراكز المختلفة ولتحكم في هذه التقارير وجب معرفة ماهيتها وأنواعها وخصائصها، حتى يتم التفريق بينها وفقا لمستوياتها المختلفة والجهات التي تنجزها.

المطب الأول: ماهية التقارير

1- تعريف التقرير: "وهو أداة كشف بيانات ومعلومات وحقائق تعين الإداري أو أشخاص آخرين (هيئات) في عملية اتخاذ القرار السليم، كما تحدد مدخلات قد وردت أو أنشطة قد تمت أو مخرجات قد صدرت، وهي مفيدة إما للعامل الإداري أو المراجع أو الاستشاري في مستويات إدارية عليا أم وسطى أم دنيا سواء كان هذا التقرير على الصعيد الداخلي أو الخارجي".¹

1-1- التقارير المالية: هي حوصلة لكافة نشاطات المؤسسة، أي أنها تبين الحالة من الانفاق أو التحصيل الذي قامت به المؤسسة خلال مدة زمنية معينة بشكل حقيقي وتعتبر من أهم وسائل المحاسبة العمومية، بصفتها الوعاء الذي تجمع فيه كافة البيانات والمعلومات حتى يتم عرضها على الإدارة الوصية، سواء كانت مباشرة تتبعها المؤسسة أو الهيئات الرقابية المختصة وفقا لتسلسل معين إلا أنها ليست هدفا في حد ذاتها إنما هي وسيلة لمستخدميها.

1-2- أهداف التقارير المالية: للتقارير المالية مجموعة أهداف أهمها:²

- أداة للرقابة والتخطيط وتبين الحالة المالية للمؤسسة "المركز المالي" والمساهمة في رسم السياسة؛
- تساهم في التأكد من التقيد بالموازنة وتحليلها وكذا إعدادها للسنوات اللاحقة؛
- هي مرجع مهم لكافة العمليات الإحصائية التي تقوم بها المؤسسة والدولة على حد سواء؛
- تبين حركة الأموال الداخلة والخارجة الفعلية والوظائف والأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها؛
- التأكد من سلامة مسك الدفاتر المحاسبية والرقابية من خلال مقارنتها بهذه الأخيرة؛
- تبين مدى التقيد بالقوانين والأنظمة والتعليمات المالية؛

¹ عبد القادر الشحيلي، فن كتابة التقارير الإدارية والمالية والفنية وغيرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص14

² عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السراسل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، 1990، ص78.

- تقييم الوضع المالي ونتائج العمليات ومدى كفاءة وفاعلية الإدارة في استخدام الموارد وتنفيذ البرامج؛
- توفر المعلومات اللازمة لمحاسبة المسؤولية؛
- يجب أن تفصح القوائم المالية عن مدى التقيد بالحدود والقوانين، واللوائح والنظم.

2- خصائص التقارير المالية:

حتى تكون التقارير المالية مفيدة وذات مصداقية وجب عليها أن تتوفر على مجموعة من المميزات وهذا حتى يعتمد عليها.¹

2-1- **القابلية للفهم:** أي أن محتوى هذه التقارير من معلومات مفهومه ويمكن استخدامها بسهولة ودون عناء ولا تتطلب القيام بمقارنات ودراسات وشرح، ومنه فالقارئ بمجرد مسكه لهذا التقرير يستطيع الاستفادة منه والاعتماد عليه مباشرة.

2-2- **الملائمة:** ويقصد بالملائمة أي إمكانية استخدام المعلومات في تقييم مجموع الأحداث السابقة والحالية واللاحقة والتأكد من صحة أو تصحيح تقييمات سابقة، أي وجب أن تكون لها آثار على متخذ القرار.

2-3- **الموثوقية:** بمعنى خلو المعلومات المضمنة من الأخطاء، ومنه فأن معد هذا التقرير قد تحرى مصادره بكل أمانة وصدق.

2-4- **القابلية للمقارنة:** أن المستخدم لهذه المعلومات يستطيع إجراء مقارنات بين هذه التقارير إما لمجموعة من المؤسسات التي تنشط في نفس القطاع أو مقارنتها في نفس المؤسسة ولفترات مختلفة.

المطلب الثاني: أهداف التقارير وسلبياتها

1- **إعداد وعرض التقارير المالية:** لكل تقرير مالي هدف ألا وهو توضيح الحقائق بشكل مبسط

ومفهوم، ويمكن الاستعانة بالرسومات البيانية والأشكال، وعادة ما يقسم التقرير المالي إلى أقسام:²

- - يبين فيه الهدف الأساسي من هذا التقرير ومكوناته؛

¹ محمود ابو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي، ص2، دار وائل للنشر، الاردن، 2009، ص ص 7-8.
² المرجع نفسه، ص14.

- يبين فيه المصادر التي جمع منها واعتمد عليها في إعداد هذا التقرير وما اتبع في إعداده أي الوسائل المتبعة في تحليل هذه المصادر والتأكد منها واحد بواحد؛
 - والمرحلة الثالثة أو القسم الثالث وهو أهم قسم وفيه يتم عرض أهم النتائج التي توصل إليها معدوا التقرير والتي تعبر عليها من خلال رسومات بيانية أو جداول توضيحية أو أشكال هندسية؛
 - وهنا يتم التطرق للمرفقات الإيضاحية وكذا الإثبات التي اعتمد عليها تحقيق البيانات.
- 2- سلبيات التقارير المالية:** ويتمثل نقص المعلومات التي تتضمن التقارير المالية في :
- عدم اعتماد المحاسبة العمومية على المحاسبة التحليلية لحساب تكاليف الخدمات التي تقدمها المؤسسات العمومية خلال السنة المالية.
 - عدم توفر المعلومات التحليلية عن الأنشطة التي تنجزها المؤسسات الحكومية خلال فترات قصيرة؛
 - عدم تضمن التقارير المالية على البيانات التي تشير إلى موجودات المؤسسة العمومية؛
 - عدم توفر التقارير على مرجعية لتقييم أداء المسؤولين أي مقارنة الأداء في نفس نوع القطاع بين المسؤولين حتى يكون هناك روح تنافسية، طلبا للمنافسة وخوفا من العقوبة؛
 - عدم تطرق التقارير المالية في الوقت لكافة التصرفات المالية التي تخص المؤسسة العمومية خاصة إذا ما تعلق الأمر بالحسابات خارج الموازنة؛
 - عدم الالتزام بإعداد التقارير المالية في الوقت المحدد، الأمر الذي يؤدي إلى تقديم بيانات غير زمنية عن الانحرافات وبالتالي عدم التمكن من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب؛
 - عدم تطابق التقارير والقوائم المالية للمؤسسات العمومية مع القوائم التي نصت عليها معايير المحاسبة الدولية، وفقا للمعيار الدولي رقم 1؛
 - اقتصار بعض التقارير المالية وخاصة على إظهار المدفوعات والمقبوضات، والذي بدوره يجعل منها مرآة عاكسة للعمليات النقدية ما ينزع عنها صفتها كأداة لقياس نتائج أعمال المؤسسة العمومية والدولة ككل خاصة الجانب الختامي ؛

- طول الفترة التي تمنح للمؤسسات العمومية، لإعداد التقارير مما يفقدها صفة الوقتية، ويجعلها غير ملائمة ويحد من فعاليتها في اتخاذ القرار.

المطلب الثالث: أنواع التقارير المالية في القطاع العمومي

وتنقسم إلى ثلاثة أنواع وهي كالتالي:

1- التقارير الشهرية: وتنقسم إلى نوعين: ¹

1-1- **التقرير الشهري الخاص بالإيرادات:** وهو تقرير شهري تعده إما المؤسسة أو الإدارة العمومية وتضمن فيه جميع الإيرادات الناتجة عن نشاط المؤسسة خلال شهر معين.

1-2- **التقرير الشهري الخاص بالنفقات:** وهو عبارة عن كشف تعده المؤسسة أو الإدارة العمومية يظهر موفق كل مادة من مواد الموازنة العامة، ويتم إعداده بالاعتماد على السجل العام لتسجيل النفقات، ويتضمن الأوامر والمبالغ المالية المسددة والرصيد الباقي لكل مادة من مواد الموازنة.

والتقارير المالية الشهرية الخاصة بوزارة المالية تعد من خلال الاعتماد على التقارير المالية التي ترفعها لها المؤسسات العمومية والإدارات، فالأول يتمثل في مجموع الإيرادات التي تم تحصيلها وجبايتها، والثاني يتمثل في مدى استهلاك المخصصات والنسبة المئوية التي استهلكت من الميزانية العمومية خلال شهر وبالاعتماد على حساب مجموع الإستهلاكات خلال الأشهر الماضية تتم معرفة كل استهلاك الإعتمادات.

2- **التقارير الربع ونصف السنوية:** وهي كسابقتها يتم رفعها من طرف المؤسسات والإدارات العمومية إلى وزارة المالية، إلا أنها تتميز عن سابقتها بإمكانية مقارنتها كل من الإيرادات والنفقات مع ما كان متوقع وتحليل الانحرافات من خلال معرفة مسبباتها والبحث عن سبل معالجتها

¹ أكرم إبراهيم حماد، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، دار جبهة، عمان، 2006، ص42

3- التقارير السنوية: وتنقسم الى :

3-1- الحساب الختامي:

ويمثل النتيجة التي يتحصل عليها من خلال إتباع أدوات المحاسبة العمومية وله مميزات حيث انه يبوب مثل الموازنة العمومية وتطبق عليه قاعدة العمومية، أي لا يسمح بإجراء مقاصة بين الإيرادات والنفقات بل إظهارها كلية، ويتميز عن الموازنة العمومية في أن أرقامه تكون فعلية، أي أن المصروفات تكون قد وقعت فعلا وكذلك الإيرادات، ويحتوي على نسب إنجاز البرامج، وتعتبر وزارة المالية الجهة المخولة لإعداد مثل هذه التقارير "الحساب الختامي" وله عدة مسميات أخرى نذكر منها قانون ضبط الموازنة بالنسبة للجزائر.¹

3-2- بيان المركز المالي النقدي: وهذا التقرير يعكس الوضعية النقدية خلال فترة زمنية محددة أواخر السنة، ويتضمن الموجودات بما فيها السيولة النقدية، والالتزامات تجاه الغير ولهذا البيان فائدة تتمثل في أنه يقوم بعملية الرقابة الفعالة، على العناصر المتداولة وذلك لمواجهة الالتزامات الحالية، وكيفية تدبير السيولة لتمويل عمليات وأنشطة المؤسسة أو الوحدة الحكومية.

المطلب الرابع: تصنيفات أخرى للتقارير

ويمكن تصنيف التقارير كالتالي:

1-1- حسب الغرض: ويمكن التمييز بين تقارير تخطيطية والتي تأخذ صفة الموازنة وتكمن فائدتها في أنها تساعد على توزيع المصادر المكتسبة للعمليات المستقبلية للمنشأة، وعادة ما تستعمل لكل المستويات الإدارية، وتقارير رقابية والتي تساعد المدراء على التأكد من أن العمليات تسير مع ما هو مخطط لها وكل تقارير الرقابة تحتوي على عناصر رقابة الأداء الفعلي والأداء المعياري والمقارنة بينهما.

¹ للتوسع: - محمد الهور، أساسيات المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر والطباعة، الاردن، 1998، ص227.

- عبد الحميد بن ناصر، التخطيط وترشيد الاختيارات الموازنة، رسالة ماجستير، فرع تخطيط، غ م، جامعة الجزائر، 1997-1998، ص6.

1-2- البعد الزمني: ونميز بين التقارير طويلة الأجل النافعة للتخطيط الاستراتيجي، أو التقارير قصيرة الأجل وهي الأكثر فائدة لكلا من التخطيط التكتيكي والعمليات، وأما التاريخية فيمكن أن تكون نافعة لمختلف الأغراض والتي تستعمل لمقارنة نتائج الفترة الحالية مع نتائج الفترات السابقة.

1-3 حسب المجال: حيث يقسم المعمل أو الفرع ككل أو القسم فالتقارير للمجال الواسع ضرورية وذلك لأن الإدارة العليا تطلب تصميم المؤسسة في اتجاهاتها العامة ومن خلال تقارير الفرع أو القسم يمكن معرفة أي الأقسام تحدث المشاكل أكثر من أجل إيجاد حل لذلك.

1-4 وقت حدوث التقرير: في الغالب فإن التقارير إما تظهر في فترات منظمة بالإضافة فإنه يمكن أن توضع التقارير حسب الطلب أي تكون تعد وقت الحاجة إليها.

1-5 حسب وظائف المؤسسة: وهذه التقارير تظهر بعدد كبير وذلك لأن كل قسم في المؤسسة يؤدي عددا من الوظائف، والذي يقوم بإعداد التقارير في المؤسسة العديد من الجهات كلا حسب تخصصه والعبء الأكبر يقع على قسم المحاسبة في إعداد التقارير، وذلك لطبيعة التخصص المالي له والذي يشكل الجزء الأكبر من المعلومات التي تطلبها المستويات الإدارية داخل المؤسسة وخارجها وكذلك تشارك الأقسام الهندسية بإعداد التقارير المتعلقة بالقرارات الهندسية، بينما يقوم قسم التسويق بإعداد تقارير المبيعات بمختلف أشكالها ومتابعة مستوى الطلب والمنافسة في السوق وقسم النوعية يقدم تقاريره المتعلقة بنوعية المنتج ومستوى التلف في الإنتاج.

2- مستويات التقارير داخل المؤسسة: إن تقارير الرقابة تقدم الى ثلاث مستويات إدارية نذكرها فيما يلي:¹

2-1- تقارير الإدارة العليا: حيث تهتم الإدارة العليا بوضع سياقات عامة للأداء الوظائف للمنشأة وتهتم بالحصول على معلومات كافية حول تنفيذ الأهداف العامة الموضوعة، لذا يمثل التخطيط الاستراتيجي العمل الأول للإدارة العليا وهو يتضمن تحديد الأهداف وغايات المؤسسة مع تطوير السياسات الروتينية ولتحديد كيفية الوصول الى الاستراتيجية وهذا النشاط يعتمد بقوة على المعلومات عن البيئة ويسلك سلوكا

¹ السبيدي حبر محمود هاني، الناصر حسن يوسف خالص، استخدام أسلوب الفحص عند المنبع لفحص وتحليل انحرافات عناصر التكلفة، جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، ملحق العدد 110، مجلد 34، 2012، ص 25.

غير منتظم، أما عن التقارير المقدمة للإدارة العليا فتكون تقارير إجمالية حول الخطط والأهداف العامة والأنشطة الرئيسية قيد التنفيذ

2-2- تقارير الإدارة الوسطى: وكما هو معروف فإن الإدارة الوسطى تتحمل مسؤولية عدد من الأقسام التشغيلية تتفاوت حسب الهيكل الإداري للمنشأة، ومدراء الإدارة الوسطى يهتمون بالإتجاهات العامة المالية، والإستثمارية والتشغيلية في وحدات وخطوط الإنتاج أو الأسواق، وتتميز المعلومات المقدمة لمدراء الإدارة الوسطى بأنها أكثر تفصيلاً من الإدارة العليا وتتنوع المعلومات المقدمة لهم حول مختلف الأداء التشغيلي والإتجاهات الإقتصادية لتمكنهم من أداء إستثمارات رأسمالية، ومدراء الإدارة الوسطى يركزون على حالات النجاح المعيارية أكثر من المقاييس التشغيلية للأداء، كما يركزون على مساحات الأداء المالي كالتركيز على معلومات الإنتاج المريح وخطوط الإنتاج المربحة لتقييم الأداء.

2-3- تقارير الإدارة الدنيا: إن المدراء في هذا المستوى يحتاجون الى كلاً من نوعي المعلومات التشغيلية والمالية والتي تمثل خطوط الإنتاج، النوعية، المصاريف والموجودات، وكذلك فإن مدراء الإدارة الدنيا يكونون مسؤولين عن فئات رئيسية الكلف خصوصاً تلك التي يسيطر عليها في المدى القصير وفي كثير من الحالات هذه الكلف تشمل إستعمال المواد، معدات التلف، عائد الإنتاج، وأي مصاريف تشغيلية بصورة تجهيزات، كذلك يتم في هذا المستوى الإهتمام بالتلف في المواد خاصة، لأن هدف المؤسسة هو تقليل التلف الى الحد الأدنى، كذلك تهتم المنشآت بالتعرف على الكلف النوعية والتي هي الكلف الناتجة عن النوعية الرديئة وإتخاذ قرار بتصحيحها، ومتابعة العمليات التي تمنع حدوثها والتي تعرف من خلال تقارير نوعية، كذلك التعرف على الكلف التي لا تصيف قيمة للتعرف على الكلف الصناعية والغير صناعية التي لا تصيف قيمة للمنتج،

والهدف بوضوح هو تحديد هذه الكلف.

والرقابة التشغيلية في مستوى الإدارة الدنيا تطبق تحت توجيهات الرقابة الإدارية وتركز على الواجبات ضمن مسؤوليات المستوى الأدنى والتي تطبق البرامج الموضوعية من الإدارة الأعلى فيها، ويلاحظ أن العلاقة بين أنواع الرقابة تتم بتبادل المعلومات حيث أن سير التقارير سيكون الى الأعلى و إلى الأسفل.

3- تقارير الأداء الدور والأهمية: إن تقارير الأداء تهدف الى تحديد نقاط القوة والضعف في أداء المؤسسة، وبالتالي تمكن الإدارة من تحقيق متابعة فاعلية أداء مرؤوسيه، وتشكل تقارير نظم المحاسبة الجزء الأكبر من تقارير الأداء التي تحقق هذه المتابعة.¹

ونظم المحاسبة تقدم نوعين من التقارير، تقارير المحاسبة المالية وتقارير المحاسبة الإدارية ويلاحظ أن كلا من المحاسبة المالية والإدارية تتعامل مع الأحداث الإقتصادية والتي تتطلب التعبير الكمي عن نتائج الأنشطة الإقتصادية، وكلا منها تهتم بالمصاريف والموجودات والمطلوبات والتدفق النقدي، وكلا منها تتضمن قوائم مالية ببعض الصيغ، لكن الفرق الجوهرى بينها يتمثل بإختلاف المستخدمين لكل من المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية، فالمحاسبة المالية تهتم بالمؤسسة ككل إضافة الى أنها تخدم الأفراد خارج المؤسسة في حين تقارير المحاسبة الإدارية تتم بشكل عام بإعطاء المدراء المعلومات المتصلة بمسئولياتهم بالإضافة الى الأداء العام للمنشأة، وعلى العموم فإن تقارير المحاسبة الإدارية معدة بصورة محددة لإستعمال محدد أو لقرار مستقل، بينما تقارير المحاسبة المالية لها أغراض عامة، بالإضافة الى ذلك فإن هذه التقارير يختلف مصدرها عن تلك المتضمنة في تقارير المحاسبة الإدارية، فتقارير المحاسبة المالية مصممة لنظام المحاسبة الأساسي المصمم وفقا للعمليات المفيدة لها، كما انها تهتم بالتوافق مع متطلبات المستخدم أكثر من إهتمامها بالتوافق مع المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً.

وعلى الرغم من ذلك هذا لا يعني أن تقارير المحاسبة المالية أو الإدارية تعد بطرق منفصلة فإن هناك مساحة من الربط بين تركيز وغرض كل منهما، ففي الحقيقة فإن كل من بيانات المحاسبة المالية والإدارية تستعمل لكلا الغرضين ولكن هذه البيانات تجمع وتعزل بطريقة مختلفة بعض الشيء، ويمكن إستعمال بعض التقارير من المحاسبة المالية لتقييم أداء الوحدة، كما في مقارنة نسبة المديونية رأس المال من فترة لأخرى

¹ التكريتي يحي إسماعيل وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار الحامد، عمان، 2007، ص331

المبحث الثاني: محاسبة التكاليف كقاعدة بيانات لمحاسبة المسؤولية

أصبحت محاسبة التكاليف تلعب دوراً متعاظماً في منظمات الأعمال بمختلف أنواعها الصناعية والتجارية والخدمية، ولكنها في الشركات الصناعية تكتسب أهمية خاصة بحيث لا يمكن تصور نجاح يقوم على المجهود الإداري المستتر، ولا يقوم على الصدفة المحضة بدون الاستعانة بنظام محاسبة التكاليف لذلك سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى النقاط التالية :

- مبررات ظهور وتعريف محاسبة التكاليف و تعريف بعض المصطلحات المستخدمة فيها؛
- وظائف وطبيعة محاسبة التكاليف؛

المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى مبررات ظهور محاسبة التكاليف، وتعريفها، وتعريف بعض المصطلحات المستخدمة فيها.

1- مبررات ظهور محاسبة التكاليف

- إن قصور المحاسبة المالية في تلبية متطلبات الإدارة من بيانات والمعلومات المتعلقة ب:¹
- عناصر الإنتاج المستخدمة في كل مركز كلفة سواء كان أمر إنتاجي أو مرحلة إنتاجية أو قسم إنتاجي حيث يكون فيه المدير معرض للمساءلة عن الكلفة .
 - كلفة الوحدة الواحدة المنتجة .
 - تكاليف مجموعة عمليات سلسلة القيمة المتعلقة ببيع وتوزيع المنتجات.
 - معلومات عن زيادة التكاليف المرتبطة بزيادة حجم الإنتاج .
 - تسعير الوحدة الواحدة المنتجة اعتماداً على كلفة العناصر الداخلية في إنتاجه .
 - العوائد المتحققة من كل سلعة.

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع الأردن، عمان، 2006، ص22.

كل هذه المبررات أدت إلى ظهور محاسبة التكاليف

2- **تعريف محاسبة التكاليف:** "هي أداة تقوم بإعداد التقارير الخاصة بتحديد تكاليف الإنتاج أو الخدمات وتقديم المعلومات التي تطلبها الإدارة لاتخاذ القرارات الإدارية اللازمة لتسيير أعمال المؤسسة"¹ و"تعرف أيضا " بأنها تحديد وقياس وتجميع وتحليل وإعداد وشرح المعلومات التي تساعد الإدارة في تحقيق أهدافها التنظيمية ونظرا لأن هذه الأهداف كثيرة ومتنوعة ولا تقتصر على تحديد تكلفة السلع والخدمات اللازمة لإعداد التقارير المالية لذلك فإن محاسبة التكاليف أن تطور نفسها باستمرار لتقديم البيانات التي تحتاجها الإدارة في أداء وظائفها الإدارية المختلفة".²

3 - تعريف بعض المصطلحات المستخدمة في محاسبة التكاليف:³

- نظام التكاليف: هو مجموعة من المقومات والأجزاء المترابطة والمنكاملة والتي تسعى إلى تحقيق أهداف محاسبة التكاليف ؛
- وحدة التكلفة: هي طريقة قياس التكلفة مثل الطن لشركة مناجم الفوسفات، المتر الطولي للقماش، المسافر لشركة الطيران، الطالب الجامعي، البرميل لشركة إنتاج النفط؛
- مركز التكلفة: هي الوحدة الفنية أو الإدارية في المنشأة التي يتم اتخاذها أساسا لحصر وتجميع عناصر التكاليف ؛
- التكلفة : هي مقدار التضحية التي تتحمله المؤسسة لخلق مورد، التضحية التي يتحملها المشروع في مقابل الحصول على منفعة معينة والتي يمكن قياسها بوحدة النقد، ومرتبطة ارتباطا مباشرا بسلعة أو خدمة معينة؛
- دليل التكاليف: وهو قائمة تضم جميع بنود التكاليف مرتبة في مجموعات رئيسية وفرعية مع التمثيل لها بأرقام ورموز ثابتة وهو في العادة جزء من دليل الحسابات الذي يشمل بنود الأصول والخصوم والإرادات والمصروفات ؛

¹ محمد تيسير، عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، ط3، دار وائل للنشر والتوزيع، 2004، ص2.

² محمد التيسير الرجبي، محاسبة التكاليف، ط9، الناشر الشركة العربية المتحدة للتسويق، 2008، صص 7-8.

³ رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف مفاهيم مبادئ وتطبيقات، ط3، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005، صص 21، 22.

- المصروف: هو تكلفة مستنفذة تخصم من إيرادات الفترة عند قياس الدخل عن هذه الفترة وتوجد علاقة سببية غير مباشرة بين عناصر المصروفات والإيرادات ؛
- التكلفة المتوسطة :هي قياس نصيب وحدة الإنتاج من إجمالي التكاليف الصناعية...الخ

المطلب الثاني: وظائف وطبيعة محاسبة التكاليف

سوف نتطرق في هذا المطلب إلى وظائف وطبيعة محاسبة التكاليف

1 - وظائف محاسبة التكاليف

تكمن أغراض محاسبة التكاليف بشكل عام فيما يلي:¹

- تحديد التكلفة الفعلية للسلع المنتجة أو الخدمة: حيث تختص بتجميع البيانات الفعلية للأنشطة وتسجيل وتحليل هذه البيانات بشكل يسمح بتحديد تكلفة مخرجات هذه الأنشطة مثل: الوحدة المنتجة في نشاط إنتاجي (الكتاب، التلفزيون، الموبايل.....الخ) أو وحدة الخدمة المؤدات في نشاط خدمي (تكلفة الطالب الجامعي، تكلفة التأمين الصحي للمشارك، تكلفة نقل الركاب في وسائل النقل المختلفة بدرجات متعددة.....)
- ترشيد القرارات التخطيط والرقابة: لاشك أنه من المبادئ الأساسية لتخطيط الأعمال والأنشطة لتقدير التكلفة التي تتطلبها هذه الأعمال والأنشطة حيث تعتبر التكلفة ترجمة للعناصر المستخدمة من المداخلات المختلفة، أو ما يعني التقدير المسبق لعناصر التكلفة اللازمة لأداء العمل أو النشاط .
- تقييم الأداء وتطوير خطط الحوافز: حيث أنه عن طريق بيانات التكاليف سواء الفعلية أو المحددة مقدما يتم تقييم أداء الأقسام والأفراد والأنشطة وتحديد مدى التزامهم بالخطط الموضوعية ومدى مساهمتهم في تحقيق الأهداف المحددة، وما قد يترتب على تقييم الأداء من تطبيق أنظمة الحوافز أو حتى إعادة النظر في تطويرها وتحسينها.

¹ محمد سامي راضي ، مبادئ محاسبة التكاليف ،الدار الجامعية الإسكندرية ،مصر ،2003، ص ص،21-22.

وهناك أيضا وظيفة أخرى محاسبة التكاليف تكمن فيما يلي:

- وظيفة معلوماتية: تهتم محاسبة التكاليف بإيصال المعلومات والبيانات بعد تجهيزها إلى المستويات الإدارية المختلفة بما يتناسب مع احتياجات هذه الإدارات عن طريق شبكة من التقارير والقوائم التكاليفية .¹

3- **طبيعة محاسبة التكاليف** : كان لأهمية تتبع دراسة وتحليل عناصر التكاليف، واهتمام المحاسبين بمفهوم التكلفة وظهور محاسبة التكاليف وتطورها خلال فترات طويلة من الزمن وأصبح مفهوم التكلفة لدى المحاسبين من الأهمية ليس فقط بهذه تحديد الربح، بل أيضا من أجل تحقيق أهداف حساب التكاليف والرقابة عليها والمساعدة في اتخاذ القرارات الإدارية .²

وتعمل محاسبة التكاليف بطبيعتها على تطبيق المبادئ والأسس المحاسبية في تحليل التكاليف بطبيعتها وتسجيلها، بغرض تحديد تكلفة الوحدات المنتجة (سواء كانت سلعة أو خدمة) وذلك من خلال تجميع البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف ومتابعة تدفقها فيما بين مراكز النشاط المختلفة (إنتاجية وخدماتي) وتقييم المخزون السلعي لإمكانية تحديد الربح الحقيقي وليس هذا فحسب وإنما تساعد في تحسين مستوى كفاية التشغيل في المؤسسة من خلال ما توفره من البيانات والمعلومات وتساعد كذلك المستويات الإدارية المسؤولة في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات مثل: تحديد تكلفة الصنع وسعر البيع وهامش الربح المطلوب .

المطلب الثالث: أهمية وأهداف محاسبة التكاليف

1 - أهمية محاسبة التكاليف

تكمن أهمية محاسبة التكاليف فيما يلي: إذا كان تواجد نظام للمحاسبة المالية في أي مؤسسة من المؤسسات يعد أمرا إلزاميا بحكم القانون، فإن الأمر يختلف بالنسبة لتواجه نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسة، الذي يبقى أمرا اختياريا يتوقف على مدى تقدير إدارة المؤسسة لأهمية وجود النظام فيها.

¹ عبد الهادي داودي ، واقع محاسبة التكاليف بمركب الإسمنت حامة بوزيان schb ، رسالة ماجستير ، غير منشورة ، جامعة قسنطينة ، 2006.

² أحمد كلبونة وآخرون، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر والتوزيع ، 2011، صص 18-19.

إن الحديث السابق كان صحيحا ومقبولا في وقت لم تصل فيه التطورات والتغيرات في بيئة الأعمال إلى حد بعيد، هذا ما أدى إلى ظهور أفكار ومفاهيم إدارية جديدة جعلت وجود نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الاقتصادية ضرورة لا مفر منها وذلك نظرا لتزايد أهميته في الوقت الحاضر وتساعد الدور الذي يمكن أن يؤديه في المؤسسات الاقتصادية، إذ تعتمد عليه الإدارة في توفير البيانات والمعلومات اللازمة للعملية الإدارية، سواء في مجال التخطيط أو مجال الرقابة أو اتخاذ القرار في تنظيم المؤسسة للبقاء في السوق والاستمرار في المنافسة ورفع معدلات الربحية التي تحققها.

وكذلك فإن محاسبة التكاليف لها أهمية أخرى تكمن في أنها:¹

تعمل على تحقيق التخطيط والرقابة ووضع السياسات واتخاذ القرارات وتقوم بإعداد التقارير الداخلية والتي تتمثل في تحديد تكلفة الوحدة المنتجة وذلك حتى تتمكن من استخدامها في تحديد تكلفة المخزون وفي تحديد الربح ومن هنا يمكن القول أن محاسبة التكاليف تحقق ما تتطلبه الإدارة من جهة والجهات الخارجية من جهة أخرى .

2- أهداف محاسبة التكاليف: هناك أهداف لمحاسبة التكاليف نذكر بعض منها:²

- توفير البيانات المحاسبية بالصور التي تتطلبها الموازنة التخطيطية طبق لمراكز المسؤولية ومراكز التكلفة.
- تسجيل عمليات المشروع بطريقة منتظمة ودقيقة يمكن من خلالها استخدام التكاليف التفصيلية والإجمالية لأية وحدة أو مرحلة أو خدمة أو قسم .
- مراقبة المصروفات جملة وتفصيلا وذلك بغية الإشراف على مجالات الأنشطة الإنتاجية والتسويقية والإدارية بالمتشأة ورفع وتحسين كفاءتها الإنتاجية.

¹ صالح عبد الله الرزق وآخرون، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، ص33.

² محمد لعشماوي، محاسبة التكاليف المنظور بين التقليدي والحديث، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع الأردن - عمان، ص ص، 34-36.

المطلب الرابع: محاسبة التكاليف كقاعدة بيانات لمحاسبة المسؤولية

تأخذ محاسبة المسؤولية مختلف المؤشرات التي تعتمدها في صياغة تقاريرها المختلفة على محاسبة التكاليف التي تعد خزانا هاما لها أو أهم مصدر تشتق منه معطياتها، وهنا نفرق بين المعطيات التي تستخدم في التقييم مثل ساعات عمل الورشات المعيارية والحقيقية أو وحدات مباعه حقيقية ومعيارية... والمعطيات التي تستخدم في حساب وتشكيل التكاليف كالمبيعات الحقيقية بالدينار وتكاليف الورشات الحقيقية التي تم حساب تكلفة المنتج على أساسها، وكل هذه المعطيات يتم استخدامها على مستوى محاسبة التكاليف للحساب فقط اما على مستوى محاسبة المسؤولية في تكون أساس للمقارنة بين ما هو مخطط وما تحقق فعلا، والبحث في المسببات التي احدثت الانحرافات ان وجدت وما اذا كانت هذه الانحرافات سلبية او ايجابية، وتأخذ ايضا محاسبة المسؤولية من محاسبة التكاليف طرق سير عملية الانتاج والانشطة التي تكونها، والعلاقة التي تربط الاقسام فيما بينها وترتيبها في العملية الانتاجية وكذلك اهميتها اذا اعتمد على معيار ما تستهلكه من موارد المؤسسة، وكل ما سبق يعد مدخلات ضرورية لا تستغني عنها محاسبة المسؤولية بل هي اساس عملها وقاعدة البيانات التي تعتمدها ولا يمكن الاستغناء عنها خاصة في المؤسسات المنتجة سواء للسلع او الخدمات.

المبحث الثالث: محاسبة المسؤولية بين التكاليف والرقابة عليها

محاسبة المسؤولية هي اداة رقابية فعالة على التكاليف لكنها تميز بين انواع التكاليف والرقابة الواجب القيام بها عليها ومن خلال هذا المبحث سيتم التطرق الى كيفية توظيف محاسبة المسؤولية لأنواع الرقابة على الانواع المختلفة من التكلفة.

المطلب الاول: محاسبة المسؤولية وعلاقتها بالتكاليف

مما سبق تطرقنا الى الانواع المختلفة للتكاليف وحاولنا اسقاطها من على انواع المؤسسات خاصة ما تعلق بالمؤسسات العامة والخاصة، و خلال ما يلي نجد علاقة محاسبة المسؤولية بالتكاليف كالتالي: ¹

1- **محاسبة المسؤولية وتكاليف المنتج:** يميز بين نوعين من التكاليف حسب علاقتها بالمنتج وهما تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشر ومحاسبة المسؤولية تستطيع التحكم في التكاليف المباشرة بشكل جيد، لتحكم مسؤول المركز بها كلياً ولتحميلها على الخدمة أو المنتج مباشرة وكليا عكس التكاليف غير المباشرة التي قد تكون غير خاضعة لسلطه وتكون ايضا محل تشارك بين مجموعة من المراكز المختلفة وهنا تضيع المسؤولية بين مختلف المراكز ولا يمكن معرفة إن كان هناك تقصير متعمد ومن يتحمله بدقة.

2- **محاسبة المسؤولية ووظائف المؤسسة:** يمكن تقسم التكاليف حسب الوظائف فنقول تكلفة تمويل وتكلفة إنتاج وتكلفة توزيع أو تسويق، فمثل ما قسمت المؤسسة لوظائف تقسم بالموازات لمراكز تكلفة من خلالها يتحمل كل مسؤول مركز أداء مركزه وفقا للخطط الموضوعه، وكذلك مدى تقصيره في تسيير مركزه من عدمه، والمسؤولية هنا تكون في حدود المراكز المحددة فمثلا مسؤول مركز الانتاج يحمل مسؤول مركز التموين عن أي نقص او تأخر في التموين بالمواد الاولية وفي تعطل الانتاج، وكذلك مسؤول التوزيع يحمل مسؤول مركز الانتاج أي عيب أكتشف نتيجة مردودات المبيعات نظير عدم مطابقتها للمواصفات المتفق عليها والمرفوعة له للتقيد بها وهكذا.

¹ للتوسع: - نجم عبد عليوي الكرعوي وآخرون، مزايا ومشاكل التكامل بين نظام محاسبة المسؤولية ونظام تكاليف الانشطة، مجلة الفانسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 11، العدد4، 2009، ص154.

- صالح عبد الله الرزق وآخرون، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، ص45.

3- محاسبة المسؤولية وتكاليف حجم النشاط: يمكن تقسيم التكاليف حسب حجم النشاط الى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة وتكاليف شبه ثابتة ومتغيرة في نفس الوقت، فالنسبة للتكاليف المتغيرة فان محاسبة المسؤولية عنها سهل نسبيا لارتباطها بوحدة المنتج ولثباتها على المستوى الوحدوي فما أن تحدد في أول مرة حتى يتم التحكم بها مثل المواد المباشرة التي تدخل في إنتاج وحدة واحدة وكذلك العمل المباشر فتغيرها مستبعد، وكذلك سهولة الرقابة عليها من طرف المسؤولين لسهولة إجراء المقارنات بين الوحدات المنتجة من وزن ومساحة وجودة...، ولمسؤولية تحمل للقائم على العمل مثل العامل على الآلة أو على الإنجاز، أما التكاليف شبه المتغيرة فهي التكاليف التي تحتوي جزء منها ثابت وجزء متغير أي أن تكاليفها تتغير وفقا لمستوى إنتاج معين وهنا يمكن أن يقال عنها نفس ما قيل عن التكاليف المتغيرة في شقها المتغير، أما الشق الثابت من هذه التكاليف فمحاسبة المسؤولية عنه تكون صعبة نوعا ما لثبات هذا النوع من التكاليف كليا ولتغيره بتغير حجم الانتاج بالنسبة للوحدة، وهذا النوع من التكاليف في العادة يكون خارج نطاق مسؤولية مسؤولي المراكز لارتباطه بوسائل الانتاج والتي يكون القرار فيها من صلاحيات الادارة العليا إلا أن الادارة العليا تبرر قراراتها من خلال، إستشارتها لمسؤولي المراكز عن أي الوسائل الانتاجية الأنجع لكي يتم اقتناؤها .

4- محاسبة المسؤولية وتكاليف اتخاذ القرار: لكي يتخذ القرار لا بد من مفاضلة التكلفة التي سيحققها بتكلفة بديلة تسمى تكلفة الفرصة البديلة، والمسؤول هنا يقيم أداء مركزه من خلال تحقيق قراراته لتكاليف عادة تكون أقل من تكاليف الفرصة البديلة أو تساويها حتى يكون القرار سليم وذو أثر إيجابي على أداء المركز، وهناك أيضا نوع آخر من التكاليف يطلق عليها بالتكاليف الملائمة وهي التكاليف الملائمة لإتخاذ القرار وهي التكاليف التي يستطيع مسؤول المركز تبريرها حين وقوع إختياره على بديل من بين مجموعة من البدائل والتي تكون مبررة في مركزه وتكون ضرورية وغير زائدة.

المطلب الثاني: محاسبة المسؤولية وعلاقتها بالرقابة

فيما سبق تطرقنا لأنواع الرقابة ويمكننا ربط كل نوع من أنواعها بنظام محاسبة المسؤولية كما يلي:¹

1- محاسبة المسؤولية والرقابة من حيث التوقيت: تتقاطع محاسب المسؤولية مع الأنواع الثلاثة للرقابة الزمنية، بحيث نجد المسؤول عن كل مركز يسعى جاهدا لتكون انطلاقة عمله ستتم في أحسن الظروف من خلال ممارسته للرقابة القبلية وتسمى أيضا رقابة المنع على كل التحضيرات سواء تعلق الأمر بالمنتج ومواده الأولية في مركز الانتاج مثلا أو من خلال الحرص على العد والحصر الجيد للإحتياجات الضرورية لمركز التموين... الخ

أما المراقبة أثناء التنفيذ فهي تكتسي أهمية بالغة والتي يطلق عليها أيضا بالرقابة التصحيحية أو التقويمية وهي تدخل في صميم صلاحيات المسؤول عن المركز، وهذا النوع يخفض من الأخطاء ويجعل من المسؤول دائم الاطلاع على مجريات العمل ودائم التقيد بالخطط الموضوعية المراد تحقيقها، أما النوع الثالث من الرقابة وهي الرقابة البعدية فنظام محاسب المسؤولية أيضا يوليها أهمية بالغة لأنها تدخل في صميم عمله من خلال معرفة مدى التقيد بالخطط الموضوعية بعد الإنتهاء من العمل أي تكون المقارنة بنسبة مئة بالمئة، وكذلك التقرير وفقا لنظام محاسبة المسؤولية يكون شامل عند الإنتهاء من الاعمال المكلف بها القسم لكي يكون معبر .

2- محاسبة المسؤولية والرقابة من حيث النطاق: من حيث النطاق نميز بين رقابة جزئية ورقابة شاملة (كلية) وفي وقتنا الحاضر ومع تزايد العمليات التي تقوم بها المؤسسات وعددها بالآلاف كما ونوعا أصبح النوع الثاني صعب جدا وقد يكون مستحيل، وأصبحت الرقابة الجزئية هي الأكثر إنتشارا وتم توظيف مجموعة من الادوات الإحصائية فيها من خلال الاعتماد على العينات والسحب العشوائي...، وكل رئيس مركز يستطيع الاعتماد أما على الرقابة الكلية او الجزئية إلا أنه يفضل الاعتماد على النوع الثاني لسهولة التحكم به ولعدم عرقلته للأعمال ولعدم استهلاكه للوقت والجهد من طرف المسؤول على حساب اداء مهامه داخل المركز .

¹ زامل احمد احمد، مرجع سابق، ص512

3- محاسبة المسؤولية والرقابة من حيث الالتزام: نميز بين نوعين من الرقابة من حيث الالتزام، رقابة الزامية ورقابة إختيارية، والرقابة الإلزامية هي معيار المقارنة التي يتخذها الملاك او من إستعان بالرقابة الإلزامية مع تقارير نظام محاسبة المسؤولية والتي تبين اداء كل مرك على حدة والمراكز ككل كوحدة واحدة، وعليه فيمكن القول انه يوجد تكامل بين نظام محاسبة المسؤولية والرقابة الخارجية لاعتماد الاخيرة على تقارير الاولى.

أما الرقابة الاختيارية فنظام محاسبة المسؤولية يعد في حد ذاته رقابة وتبنيه هو سعي من الادارة ليس فقط الاكتفاء بالرقابة التقليدية انما تتعداها الى الرقابة على الاداء، و محاولة من الادارة لتطبيق رقابة الاثناء والقبل والبعد من خلال وضع خطط تفصيلية لكل مركز نشاط ومراقبة تطبيقها بواسطة رؤساء المراكز أو من يفوضونه لذلك، والتبليغ عن اي انحراف في وقته لنتم معالجته بالسرعة اللازمة للمحافظة على السير العادي للأنشطة والتقليل من الانحرافات قدر الامكان

4- محاسبة المسؤولية والجهة الرقابية: يميز بين نوعين من الرقابة من حيث الجهة التي تقوم بها فيمكن أن تكون الرقابة لصالح الادارة العليا اي انها داخل المؤسسة ولصالح اطراف تدخل في تسيير المؤسسة وهي رقابة داخلية وتخصص لها مصلحة في الهيكل التنظيمي وخطة عمل وتحدد حدود صلاحياتها والاوقات التي تعمل فيها ووفي العادة هذا النوع يكون مقيد بتوجيهات الادارة ويكون لاكتشاف الاخطاء سواء في التسجيل¹ او الترحيل او التقصير ويمكن ان يستفيد من تقارير محاسبة المسؤولية او من النظام ككل من خلال الاعتماد على تحديد نظام محاسبة المسؤولية للانشطة بدقة والاشخاص المسؤولين عنها وكذلك معرفة اي المراكز قصر والتقارير عنه بدل التقرير عن التقصير عموما اي انه يحاول مساعدة نظام الرقابة الداخلية في تحديد المسؤوليات بدقة عالية جدا، ويمكن ان تكون خارجة عن المؤسسة إما اختياريا او الزاميا، فقد يعين المراقب الخارجي بقوة القانون في بعض انواع المؤسسات او قد يلجا الملاك اختياريا لتعيين مراقب خارجي ليساعدهم على تفسير وتحليل مخرجات المحاسبة والتأكد من صحتها ومصداقيتها وهنا يأتي دور نظام محاسبة المسؤولية لكي يكون كدليل للمراقب الخارجي يعرف من خلال مراكز النشاط الرئيسة والمسؤوليات ودرجة الاهمية ويحمل وفقا لنظام محاسبة المسؤولية كل مركز ما يخضع له فقط، وكذلك يعمل على رفع تقارير عن المراكز المتميزة لكي يتم مجازاتها على الجهود المبذولة .

¹ محمد لعشماوي، محاسبة التكاليف المنظور بين التقليدي والحديث، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع الأردن - عمان، ص 43.

المطلب الثالث: محاسبة المسؤولية وتقييم الاداء

لم تعد الرقابة بالنظرة التقليدية لها تلبى احتياجات المؤسسة فالمؤسسة حتى ولو لم تسجل اي تجاوزات في تنفيذ العمليات سواء من الشق المالي او الاداري، الا ان بيئتها المتطورة التي تنشط فيها فرضت عليها التعلم والتطور لمواكبة التطورات المحيطة، وهذا التطور والتعلم يظهر من خلال تطور الاداء بجميع انواعه في المؤسسة سواء مالي¹ او اداري او اجتماعي او بيئي ...، فالاداء المالي هو الاداء الذي يمثل صورة المؤسسة بالنسبة للملاك والغير الذين يهتمون بالاستثمار او التعامل معها، وتطويره هو اولى اولويات الادارة الا ان عملية التطوير لا بد لها من مرافقة رقابية فعالة تعمل على تقويم الاداء خلال مختلف الفترات، وهنا كان لا بد من البحث عن اي الانظمة التي تواكب وترافق وتقوم اداء المؤسسة، وكان نظام محاسبة المسؤولية من الانظمة التي تلبى احتياجات الادارة لتعديها المراقبة على التكاليف والايادات الى المراقبة على الاداء التكاليفي والايراضي للمركز، ولتحديدها الخطة الكلية بدقة وتقسيمها المؤسسة لمجموعة من المراكز حتى يسهل تسييرها والرقابة عليها وتقييم ادائها وكذلك تحديد ما هو مطلوب من كل مركز في اطار الخطة الكلية، واهم شئ هو العمل على تقسيم المسؤوليات وتحديد ما بدقة حتى يعلم كل موظف حدوده ويعلم ما ان كان سيتم محاسبته على تقصيره وما اذا كان تقصيره سيتعدى مركزه او سيبقى على مستواه اي انه يمكن ان يؤثر على الاداء الكلي وسيتم محاسبته على ذلك، وهذا النظام يجعل من كل موظف يعي جيدا نتائج اعماله ويسعى لتحسينها وتلافي الاخطاء فيها، وهذا ما يجعل من الاداء ككل يتطور .

¹ عبد الحكيم مصطفى جوده وآخرون، مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق الاردنية-دراسة ميدانية-، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الانسانية، المجلد9، العدد2، 2009، ص32.

خلاصة الفصل:

من خلال الفصل الثالث تم الاجابة على التساؤل المطروح بالتطرق الى محاسبة التكاليف التي تعمل كقاعدة وخران للبيانات المستخدمة في محاسبة المسؤولية من خلال استغلال المعطيات وتوظيفها لتقييم الاداء لكل مركز والتقارير بمختلف انواعها التي تميز محاسبة المسؤولية، والتي تعبر عن العمل الذي تم على مستوى المركز بالتفصيل وعن كل الحثيات التي رافقت موظفي المركز اثناء ادائهم لمهامهم الموكلة لهم في اطار الخطة الجزئية الخاصة بالمركز والخطة الكلية الموضوعة على مستوى المؤسسة ككيان واحد وربطها بالعملية الرقابية، وهذا الربط يساعد مسؤول المركز على تحسين اداء مركزه ويساهم في جعل التقارير ذات جودة ومصداقية يمكن الاعتماد عليها في تعديل الخطط أو الاستمرار فيها وكذلك نسب التقدم المسجلة في أي وقت خلال الدورة المالية .

الفصل الرابع:

محاسبة المسؤولية ورقابة التكلفة في المؤسسة العمومية
الاستشفائية - الشريعة - تبسة

تمهيد الفصل:

للخدمة الصحية أهمية بالغة في كل المجتمعات ويمكن قياس مدى تطور المجتمعات من خلال تطور الخدمات الصحية التي يتحصل عليها، وقد أوليت أهمية بالغة سواء من طرف الدولة بالنسبة للمؤسسات العمومية او من طرف الخواص بالنسبة للمؤسسات الخاصة، وهذه العناية تنقسم لشقين شق مالي تمثل في تسخير الامكانيات المالية الضرورية والتي تغطي الاحتياجات المتزايدة، وشق تسييري تمثل في البحث عن انجع الطرق للتسيير في المؤسسات الصحية ومن بين الطرق الناجعة التي تصلح لمثل هذا النوع من القطاعات محاسبة المسؤولية والتي تأتي لتلبي احتياجات الشق التسييري، ومن خلال هذا الفصل سنحاول الاجابة على التساؤل : كيف تطبق المؤسسات العمومية الإستشفائية محاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف؟ من خلال محاولة معرفة مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في المستشفيات وكيف تساهم في التسيير الجيد لمثل هذه المؤسسات

المبحث الأول: تعريف المؤسسة العمومية الاستشفائية

تختلف المؤسسات من حيث ملكيتها الى مؤسسات خاصة عامة ومن حيث نشاطها الى انتاجية وتجارية وخدمية وبربط الملكية بالنشاط نتحصل على نوع المؤسسة، ولكل نوع تسيير خاص مثل المؤسسات العمومية الخدمية التي تنتمي من حيث الملكية للدولة ومن حيث النشاط لقطاع الخدمات كالمؤسسات العمومية الاستشفائية.

المطلب الأول: ماهية المؤسسة

المؤسسة هي اللبنة الاساسية للاقتصاد الحديث الذي شهد تطورا غير مسبوق، وهذا التطور كان متوازي مع تطور مفهوم المؤسسة والذي انطلق من العوائل والمنشآت الزراعية البسيطة الى أن وصل الى الشركات المتعددة الجنسيات

1- مفهوم وأنواع المؤسسة

1-1- تعرف المؤسسة الاقتصادية على انها "كيان إجتماعي ذو أهداف محددة يعمل بموجب أنشطة وأجهزة تركيبية وضمن حدود متعارف عليها"¹ كما يمكن تعريفها ايضا على أنها "وحدة إقتصادية تضم أكثر من شخص وتستخدم موارد قصد تحويلها بعد معالجتها لمخرجات، الهدف منها إشباع وتلبية رغبات الأفراد"².

1-2- معايير تصنيف المؤسسات:³

▪ **المعيار القانوني:** يميز المعيار القانوني الشركات والمؤسسات وفقا لطبيعة وحجم رأس المال، ففي الغالب يحدد القانون رأس المال الأدنى لكل نوع وصنف من الشركات وما يؤخذ ويلاحظ على هذا التصنيف أن شركات الاموال يحدد لها رأس مال اكبر من شركات الافراد وشركات الاموال تشتمل على شركات المسؤولية المحدودة و شركات المساهمة، أما شركات الاشخاص فهي شركات التضامن والتوصية البسيطة وشركة المحاصة...

¹ اسماعيل عرباجي، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1996، ص 10.

² احمد طرطار، التر شديد الاقتصادي للطاقت الانتاجية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص 13.

³ خالد عبد العزيز بن محمد السهلاوي، معدل وعوامل انتشار المنشآت الصغيرة والمتوسطة في المملكة العربية السعودية، مجلة الادارة العامة، المملكة العربية السعودية، المجلد 41، العدد 2، جويلية، 2001، ص 310.

▪ **المعيار التقني:** ويصنف المؤسسات على مدى استخدامها للوسائل التقنية اكبر واعتمادها على المكننة، أو اعتمادها على العامل اليدوي، وكذلك أساليب الانتاج المعتمدة.

1-3- تصنيفات اخرى: هناك عدة تصنيفات أخرى للمؤسسة منها:¹

- **حسب طبيعة النشاط:** وهذا التصنيف يقسم المؤسسات الى ثلاثة اصناف هي على التوالي:
 - مؤسسات القطاع الاولي: وهي المؤسسات التي تستخدم عناصر الطبيعة كالمؤسسات الاستخراجية ومؤسسات الصيد البحري والمؤسسات الزراعية.
 - مؤسسات القطاع الثانوي: وتشمل كل المؤسسات التي تأتي بعد المؤسسات الاولية والتي تعمل على تحويل المواد الاولية الى منتجات سواء غذائية او صناعية وهي تعمل على تحويل حالة المواد الاولية الى منتجات إما مصنعة أو نصف مصنعة.
 - مؤسسات القطاع الثالث: وهي المؤسسات التي يكون نشاطها مساعد ومكمل كمؤسسات النقل والمؤسسات الصحية والتأمينات وجار الجملة والتجزئة.

▪ **حسب طبيعة الملكية:** وتقسّم الى مال يلي²

- المؤسسات العامة: وهي المؤسسات المملوكة للدولة والتي ونميز بين مؤسسات ذات طابع اقتصادي ومؤسسات ذات طابع اداري، وتسير هذه المؤسسات وفقا لاجراءات وقوانين خاصة.
- المؤسسات المختلطة: هي مؤسسات تكون ملكيتها مشتركة بين الدولة والخواص أو الخارج، ونسبة الملكية تكون محددة وفقا للاتفاق ووفقا للغرض الذي أنشأت من أجله هذه المؤسسة.
- المؤسسات الخاصة: هي المؤسسات التي تعود ملكيتها الى الخواص، وفي أغلب الاحيان يكون هدفها الربح .

وسيتّم التركيز على المؤسسات العمومية الادارية ذات الطبيعة الخدمية، والمتمثلة في المستشفيات الحكومية والتي تصنف من ناحية الملكية كمؤسسات عمومية، ومن ناحية النشاط في القطاع الثالث .

¹ للتوسع: Jan-claud pappillo, **Economie de l'entreprise**, 2ed, managment, paris, 2006, p32

- توفيق عبد الرحيم يوسف حسن، ادارة المشروعات الصغيرة في الوطن العربي، المنظمة العربية للتنمية الادارية، القاهرة، 2002، ص 2.

- نبيل جواد، ادارة وتنمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، المؤسسة الجامعية للدراسات مجد، بيروت، 2007، ص 52

² كاسر نصر المحروس، شوقي ناجي جواد، ادارة المشروعات الصغيرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 34 .

المطلب الثاني: المؤسسة العمومية الاستشفائية

1- تعريف وتنظيم وتسيير المؤسسة العمومية الاستشفائية

1-1 - تعريف المؤسسات العمومية الاستشفائية : وهي مؤسسة ذات طابع إداري، تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي ، وتحتوي على هيكل التشخيص والعلاج والاستشفاء وإعادة التأهيل الطبي، وتغطي سكان دائرة وعدد من البلديات التابعة¹.

1-2- مهام المؤسسة العمومية الاستشفائية :

- تنظيم وبرمجة وتوزيع العلاج والتشخيص وإعادة التأهيل الطبي.
- تطبيق البرامج الوطنية للصحة .
- ضمان حفظ الصحة والتعاون ومكافحة الأضرار والآفات الاجتماعية .
- ضمان تحسين مستوى مستخدمي الصحة وتحديد معارفهم.
- إمكانية استخدام مركز التكوين في المجال الطبي و التسيير الإستشفائي.

1-3- التسيير والتنظيم:

تسيير المؤسسة العمومية الاستشفائية مجلس إدارة بالإضافة إلى هيئة استشارية تسمى المجلس الطبي.

- **مجلس الإدارة** : يتكون مجلس الإدارة من 11 "إحدى عشرة" عضوا بالإضافة إلى مدير المؤسسة وهذا المجلس يتكون من:

- ممثل عن الوالي رئيسا؛

- ممثل عن الإدارة المالية ؛

- ممثل عن التأمينات الاقتصادية؛

¹ الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 33، المرسوم التنفيذي 07-140، المؤرخ في 19 ماي 2007، المتعلق بإنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية. المادة:20.

- ممثل عن المجلس الولائي ؛

- ممثل عن المجلس الشعبي البلدي "مقر المؤسسة"؛

- ممثل عن المستخدمين الطبيين "ينتخب من طرف نظرائه"؛

- ممثل عن المستخدمين شبه الطبيين " ينتخب من طرف نظرائه"؛

- ممثل عن العمال "ينتخب في جمعية عامة"؛

- ممثل عن جمعيات مرتفقي الصحة ؛

- رئيس المجلس الطبي.

وتدوم عهدة مجلس الإدارة 3 سنوات قابلة للتجديد إلا انه يمكن تعويض احد الأعضاء في حالة الانقطاع أو انتهاء الوظيفة التي أدت إلى تعيينه ويتم تعيين عضو جديد مكان العضو المنقطع لخلافته حتى نهاية عهده .

وبالإضافة إلى الأعضاء يمكن لمجلس الإدارة طلب الإعانة من أي شخص يمكنه أن يقدم إضافة إلى القيام بإشغاله.

2- مداورات مجلس الإدارة وأعماله: تتركز أعمال مجلس الإدارة في:

2-1- مخطط تنمية المؤسسة على المدى القصير والمتوسط.

2-2- مشروع ميزانية المؤسسة: ويتداول مجلس الإدارة مشروع تقديرات للموازنة بالاعتماد على الموازنة السابقة أو على الظروف الاقتصادية الحالية وكذا تقييم الإعتمادات وفقا أفضل مادة...

2-3- الحساب الإداري : ويعوض الحساب الختامي "قانون ضبط الموازنة" للدولة فهو حساب يبين إستهلاكات المؤسسة للاعتمادات خلال سنة مالية معينة والبواقي للترحيل، وتعتبر أداة رقابية فعالة من حيث مدى التزام المؤسسة بالإعتمادات المرصودة ونسبة صرفها والمبالغ الباقية.

2-4- مشاريع الاستثمار: ويتداول مجلس الإدارة المشاريع الاستثمارية التي رصدتها الدولة لصالح المؤسسة الاستشفائية ونسبة ووتيرة الانجاز.

2-5- مشاريع التنظيم الداخلي: وتهدف للحفاظ على السير الحسن داخل المؤسسة وزيادة الإنتاجية والكفاءة والفعالية وتقليل الحوادث "سؤ التسيير".

2-6- البرامج السنوية لحفظ البيانات والتجهيزات الطبية والتجهيزات وصيانتها: وتدخل هذه الأعمال في صميم عمل الأمر بالصرف "المدير" والمجلس العمومي "المقتصد" وتخصص إدارة للصيانة ومتابعة العتاد وترفع تقارير لمجلس الإدارة عن حالة كل العتاد الذي في نمة المؤسسة وعن عملية جرده الدورية.

2-7- عقود المؤسسة مع شركائها: ويتمثل شركائها في الضمان الاجتماعي، التأمينات الاقتصادية الجماعات المحلية وكافة الهيئات الأخرى، ويقوم مجلس الإدارة بالإشراف على هذه العقود والسهر على تطبيق بنودها.

2-8- المستخدمين: أي إحصاء جميع المستخدمين وتقسيم العمل فيما بينهم ومراعاة تحقيق أفضل استغلال لموارد المؤسسة البشرية.

2-9- اقتناء وتحويل ملكية العقارات والانجاز: أي مصادقته على بيع العتاد التالف واقتناء عتاد متطور، أو انجاز عتاد لصالح التسيير الأمثل.

2-10- قبول الهبات والوصايا أو رفضها: ويتداول مجلس الإدارة قبول الهيئات التي تصل المؤسسة من أطراف خارجية أو رفضها

2-11- الصفقات والعقود والاتفاقيات طبقا للتنظيم: ويقوم مجلس الإدارة بدراسة جميع الصفقات والاستشارات التي تقوم المؤسسة بإبرامها مع الموردين، ويدرس محتوى هذه التوريدات وحاجة المؤسسة لها من عدمه.

3- اجتماع مجلس الإدارة: في الحالة العادية يجمع مجلس الإدارة كل 6 أشهر مرة واحدة لمداولة الأعمال سألقة الذكر إلا انه في بعض الأحيان يمكن عقد دورة غير عادية بطلب من رئيس المجلس " ممثل الوالي " أو طلب من 2/3 ثلثي مجلس الإدارة.

إلا انه في بعض الأحيان لا يكتمل النصاب لعقد مجلس إدارة فالقانون يقر باستدعاء أعضاء مجلس الإدارة في 8 أيام الموالية "للاستدعاء الذي لم يكتمل النصاب فيه" ويقوم بالمداولات مهما كان عدد الأعضاء الحاضرين ؛

وتكون قرارات المجلس بالتصويت وتأخذ بالأغلبية إلا أنه في حالة تساوي الأصوات يكون صوت رئيس المجلس راجحاً؛

- وتعرض مداوات المجلس على الوالي خلال 8 أيام الموالية للاجتماع وفي حالة مصادقته عليها تكون نافذة خلال 30 يوم الموالية؛

المطلب الثالث: الأعران المكلفين بتسيير المؤسسات العمومية الإستشفائية :

1- الأمر بالصرف ونوابه: كل مؤسسة عمومية لها أمر بالصرف يتمثل في شخص المدير ويمكن أن يكون له نواب ينوبون عنه إما في غيابه أو في بعض الأعمال التي يمنح لهم حق التصرف فيها حتى ولو كان حاضراً.

1-1 - المدير "الأمر بالصرف" : بحسب المادة 20 من المرسوم التنفيذي 07-140¹ فان المدير هو الأمر بالصرف وهو الذي يمثل المؤسسة في جميع أعمال الحياة المدنية والذي يعين من طرف الوزير المكلف بالصحة.

▪ مهام مدير المؤسسة العمومية الإستشفائية :

- تحضير مشاريع الميزانيات التقديرية وإعداد حسابات المؤسسة؛

- إعداد مشروع التنظيم الداخلي والنظام الداخلي للمؤسسة؛

- تنفيذ مداوات مجلس الإدارة؛

- إعداد التقرير السنوي عن النشاط وإرساله إلى السلطات الوصية؛

- ممارسة السلطة السلمية على المستخدمين الخاضعين لسلطته؛

- تعويض إضائه تحت مسؤولية لمساعديه؛

- إبرام جميع العقود والصفقات والاتفاقيات في إطار التنظيم المعمول به؛

- تعيين مستخدمي المؤسسة إلا في حالة وجود استثناء؛

¹ المرسوم التنفيذي 07-140، المؤرخ في 19 ماي 2007، مرجع سابق، المادة، 20.

1-2- نواب الأمر بالصرف (المدير): للأمر بالصرف في المؤسسات الإستشفائية أربعة نواب يتم تعيينهم من طرف الوزير المكلف بالصحة ويستغل كل منهم منصب كآتي:

- المالية والوسائل؛

- الموارد البشرية؛

- المصالح الصحية؛

- صيانة التجهيزات الطبية والتجهيزات المرافقة؛

2- ميزانية المؤسسات العمومية الإستشفائية:¹

طبقا للمادة 28 من المرسوم التنفيذي 07- 140 المؤرخ في 19/05/2007 فان الميزانية تحدد من طرف وزير الصحة المالية، بقرار مشترك ويحتوي على بابين باب للإيرادات باب للنفقات.²

2-1- باب الإيرادات : ويحتوي على :

- إعانات الدولة؛

- إعانات الجماعات المحلية؛

- الإيرادات الناتجة عن التعاقد مع الضمان الاجتماعي؛

- المخصصات الإستشفائية؛

- الهيئات والوصايا؛

- الموارد الأخرى المرتبطة بنشاط المؤسسة؛

- تعويضات التأمينات الاقتصادية المرتبطة بالأضرار الجسدية؛

2-2- باب النفقات :

¹ المرسوم التنفيذي 07- 140، مرجع سابق، المادة 28.

- نفقات التسيير ؛

- نفقات التجهيز .

- كل النفقات الأخرى الضرورية لتحقيق هدفها.

والأمر بالصرف "المدير " هو المخول بإعداد مشروع الميزانية، وبعد الانتهاء من المشروع يتم عرضه على المجلس للمداولة والبحث فيه وعند موافقة مجلس الإدارة على المشروع يرسل إلى السلطات الوصية المتمثلة في مديرية الصحة على مستوى الولاية للموافقة عليه.

3- العون المحاسب "المحاسب العمومي المعتمد": ويطلق عليه المؤسسات الإستشفائية اسم المقتصد

نتيجة تسمية مصلحة المحاسبة و المالية المقتصدية، ويتم تعيينه أو اعتماده من طرف وزيراً لمالية.

أي أن مقتصد المؤسسة العمومية نتيجة تعيينه أو اعتماده من طرف وزير المالية فهو يكتسب صفة المحاسب العمومي وتقع على عاتقه جميع أعمال والتزامات ومسؤوليات المحاسب العمومي ،أما فيما يخص عمليات الرقابة على النفقات فإنها بحسب نص المادة 32 من المرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرخ في 2007/05/19 تحدد بقرار مشترك بين الوزيرين المكلفين بالصحة المالية.

3-1- حسابات مفتوحة للمؤسسات الصحية: وفي ما يلي أرقام الحسابات المفتوحة للمؤسسات

العمومية الاستشفائية قصد تنفيذ نفقاتها وهي:¹

413.1 تنفيذ ميزانية المؤسسات الصحية - السنة المالية الحالية.

413.2 تنفيذ ميزانية المؤسسات الصحية- السنة المالية السابقة.

413.3 تنفيذ ميزانية المؤسسات الصحية- عمليات خارج الميزانية.

412.31 عمليات خارج الميزانية الدائنة.

412.32 عمليات خارج الميزانية المدينة.

الحساب 476 متخصص في تسجيل التسبيقات الممنوحة من طرف المحاسبين المكلفين بتسيير البلديات.

¹ Ali Bessaad, *Droit de la comptabilité publique*, éditions Houma, Alger, 2004, p16.

النفقات المختلفة لقباضي المصالح المالية المخصومة من الحساب 510.006 و 510.007 قد تم ترتيبهم حسب صنف كل مصلحة مالية في الحسابات 475.2 ، 475.3 و 475.4 .

3-2 - بالنسبة للمحاسبين الرئيسيين للدولة:

طريقة الإدخال المحاسبي الجديد وفقا للمخطط المحاسبي للدولة بالنسبة للمحاسبين الرئيسيين للدولة، تشمل كل من:

- أمناء الخزائن الولائية. - أمين الخزينة المركزي . - أمين الخزينة الرئيسي.

4 - أقسام ومكاتب المؤسسة العمومية الإستشفائية:

4-1 - الأمانة العامة: وهي المكتب الذي يتابع من خلاله الأمر بالصرف كل المصالح الأخرى، حيث يتم إعداد جميع نشاطات المؤسسة وتخطيطها من خلالها.

4-2 - نيابة المديرية للنشاطات الصحية: لها رئيس مصلحة يسهر على تنفيذ المخططات الصحية من عمليات الفحوص، والاستشفاء وإقامة المرضى وكذا متابعة الأمراض المزمنة...

4-3 - نيابة المدير للإدارة والوسائل: حيث يتم متابعة جميع الوسائل المتوفرة لدى المؤسسة من خلال هذه الإدارة.

4-4 - مكتب الميزانية والمحاسبة: ويقدم هذا المكتب التقارير المتعلقة بالتنقيط بالميزانية ومحاسبتها حيث يقسم بين مختلف المصالح (شؤون الموظفين، المالية..).

4-5 - مكتب الكلفة الصحية: وهو حديث النشأة بالمقارنة بالمكاتب والأقسام الأخرى سنة 2006 حيث يقوم بحساب جميع النفقات الصحية من أدوية ومستلزمات شهريا ويرفع تقرير كل ثلاثي، قصد تحديد الكلفة الصحية، ومحاولة التحكم فيه.

4-6 - نيابة المدير لنشاطات الاقتصادية: وفيها يتم إعداد الاستشارات قصد تلبية احتياجات المؤسسة.

4-7- مكتب التجهيز والصيانة: ومهمته صيانة الوسائل المتوفرة في المؤسسة والحفاظ عليها، وكذلك القيام بتجهيز او رفع تقارير حول التجهيزات التي بحاجة إليها المؤسسة

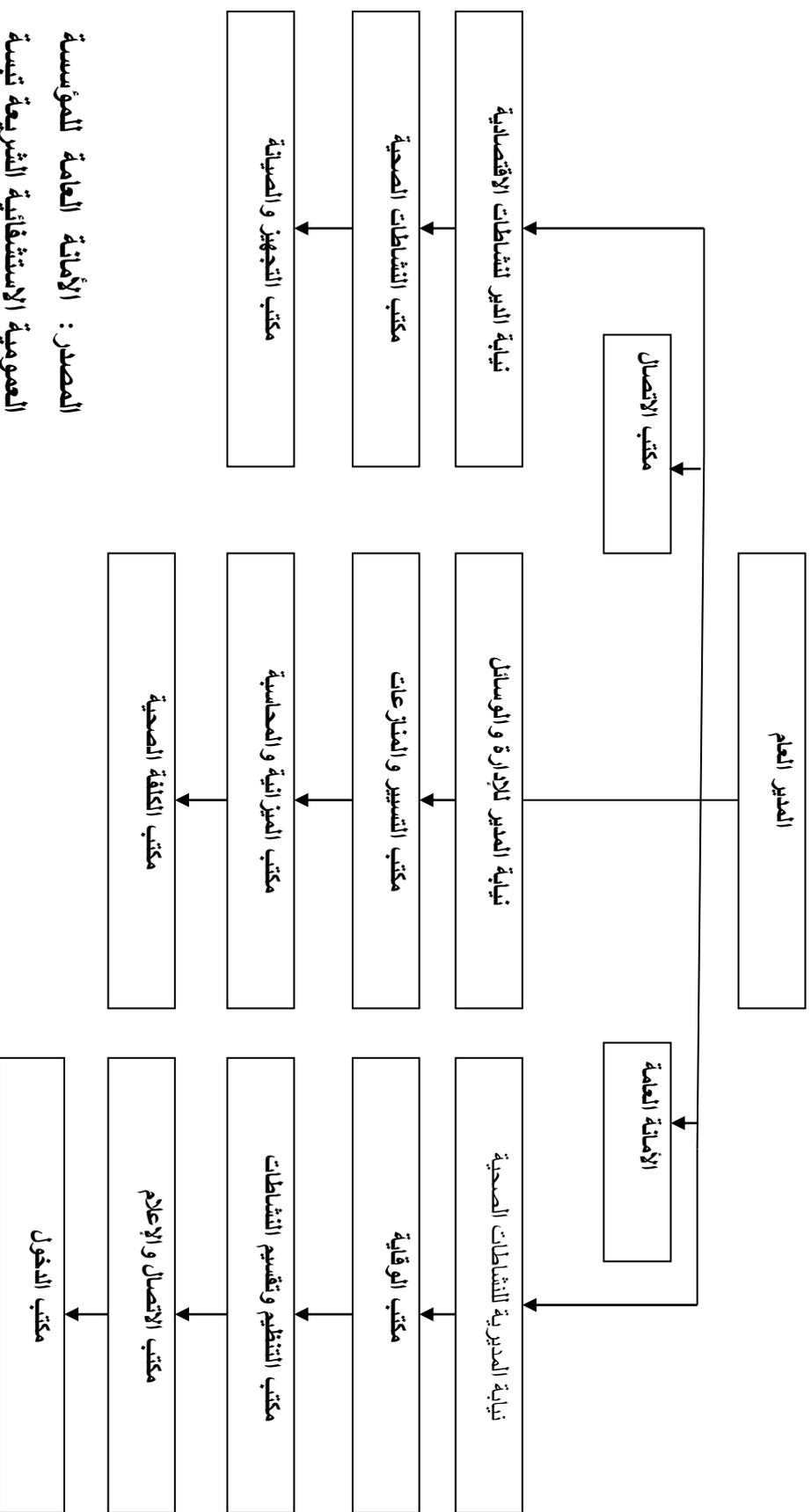
4-8- مكتب التنظيم وتقسيم النشاطات: حيث يتم على مستوى هذا المكتب تنظيم وتسيير العمل داخل المؤسسة (مداومة، عما عادي..) للإمكانيات المتوفرة، وله أهمية كبرى

4-9- مكتب الاتصال والإعلام: يعتبر هذا المكتب همزة الوصل بين الإدارة والعمال وكذا المتعاملين الأجانب ويتم إعلام العمال بكل قرارات الإدارة، من خلال هذا المكتب وكذلك يقوم هذا المكتب بنشر الاستشارات وتوزيعها على المتعاقدين .

والشكل التالي يبين الهيكل التنظيمي للمستشفى العمومي:

شكل رقم (4-1): الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الاستشفائية

شكل رقم (4-1): الهيكل التنظيمي الإداري للمؤسسة العمومية الاستشفائية الشريعية تبسة



المصدر: الأمانة العامة للمؤسسة العمومية الاستشفائية الشريعية تبسة

المبحث الثاني: تحليل عناصر ميزانية المؤسسة العمومية الاستشفائية

سنعرض في هذا المبحث إلى الميزانية العامة للمؤسسة العمومية الاستشفائية من جانب الإيرادات والنفقات بالتفصيل

المطلب الأول: تحليل باب الإيرادات:

1 - بما أن الباب الأول للميزانية "باب الإيرادات" ليس في اهتمامات بحثنا لأننا ركزنا عن الرقابة على التكاليف (التي تنفرع تحت باب النفقات بالنسبة للإدارات العمومية) إلا أنه وجب علينا إبراز مكوناته، حيث أنه يقسم إلى أربعة عناوين:

1-1- العنوان الأول: مساهمة الدولة:

وتعتبر أهم باب لاعتماد هذا النوع من المؤسسات عبر الوطن بصفة شبه كاملة على مساهمات الدولة.

1-2- العنوان الثاني: مساهمة الهيئات الأخرى "الضمان الاجتماعي"

وتعتبر هيئة الضمان الاجتماعي من المساهمين الرئيسيين في ميزانية المؤسسات العمومية الاستشفائية الشريعة تبسة، كغيرها من المؤسسات العمومية الاستشفائية عبر الوطن، لارتباطها الوطيد ببعضها البعض.

1-3- العنوان الثالث: ويتمثل في الإيرادات الواردة من الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية إلا أن

مساهمة هذه الهيئة غير المذكورة في باب الإيرادات أو مهمة.

1-4- العنوان الرابع: الموارد الأخرى يمكن التفريق بين موارد المؤسسات العمومية والمؤسسات الخاصة

في القطاع الصحي حيث أن الباب الرابع في المؤسسات العمومية يحتوي على باب يسمى "حاصل الخدمات المقدمة"، نجده بنفس التسمية كإيراد الخدمات أو مبيعات الخدمات في المؤسسات الخاصة بصفتها مؤسسات تجارية، وبدوره هذا الباب في المؤسسات العمومية تكون مساهمته جد ضئيلة وذلك راجع للمبالغ الرمزية المطبقة على تكلفة تقديم الخدمة التي لا تتعدى 50 دج بالنسبة للإستشفاء و 100 دج للمبيت .

ومن الملاحظ أن الباب الثاني من المداخل الأخرى تخص السنة المالية المقفلة في حالة وجود أي فائض من الميزانية المقفلة وجب أن يرحد للسنة الموالية .

المطلب الثاني: تعريف الميزانية

الجدول الثاني الخاص بالنفقات يتمثل في الميزانيات الأولية والإضافية في حالة اللجوء إليها

1- الميزانية الأولية: هي عبارة عن اقتراحات تعد من طرف المدير ومجلس الإدارة وهذه الميزانية لا تعد وثيقة رسمية حتى يتم الموافقة عليها من طرف مجلس الإدارة والوالي و يصدر قرار وزاري مشترك يحدد الإعتمادات الموافق عليها لهذه المؤسسة ويقسمها .

وتتحول الميزانية الأولية من وثيقة غير رسمية الى وثيقة رسمية بعد الموافقة عليها ومنه تصبح واجبة التنفيذ والتقيد بها .

2- الميزانية الإضافية: تمتاز بسرعة الإعداد والاعتماد لأنها لا تمس الإيرادات والنفقات كليا وإنما تمس جزء معين منها وهي النفقات التي لم يتم التحكم فيها جيدا من خلال الاعتماد على تقديرات بعيدة عن الواقع أو زيادة الأسعار بصورة معتبرة .

المطلب الثالث: تحليل العناوين داخل الميزانية

1-1 - العنوان الأول: نفقات الموظفين

ويحتوي على ثمانية أبواب كل باب يخص في نفقة معينة يكون ذات صلة بالموظفين وتتلخص هذه الأبواب في:

- العنوان الأول: نفقات الموظفين المرسمين والمتعاقدين

الباب الأول: نفقات الموظفين المرسمين والمتعاقدين

المادة 1- مرتبات الموظفين الطبيين

المادة 2- مرتبات الموظفين شبه الطبيين

المادة 3- مرتبات الموظفين الإداريين

- الباب الثاني: مرتبات الموظفين المتعاونين

المادة 1- مرتبات الموظفين المتعاونين

- الباب الثالث: أجور الموظفين المناوبين ولواحقها

المادة 1- أجور الموظفين المناوبين

المادة 2- لواحق الأجور

- الباب الرابع: التعويضات والمنح المختلفة

المادة 1- التعويضات المقدمة للموظفين الطبيين

المادة 2- التعويضات المقدمة للموظفين شبه الطبيين

المادة 3- التعويضات المقدمة للموظفين الإداريين

المادة 4- التعويضات المقدمة للموظفين المتعاونين

• الباب الخامس: التكاليف الاجتماعية والجبائية

المادة 1- المنحة الاجتماعية

المادة 2- الضمان الاجتماعي - النظام العام -

المادة 3- تأمين عن المسؤولية المدنية والأخطار والمهنية

المادة 4- ربوع حادث العمل

المادة 5- تأمين البطالة

المادة 6- التقاعد المسبق

المادة 7- الدفع الجزافي

• الباب السادس: معاش الخدمة والأضرار الجسدية

المادة 1- معاش الخدمة

المادة 2- معاش الأضرار الجسدية

الباب السابع: تعويض عن الأجر الوحيد

المادة 1- تعويض عن الأجر الوحيد

• الباب الثامن: نفقات على حساب السنة المالية المقفلة

المادة 1- نفقات على حساب السنة المالية المقفلة

وبالنظر إلى تسمية هذه الأبواب نلاحظ أن العنوان الأول ما هو إلا عبارة عن بطاقة اجر كلية لمستخدمي

المؤسسة العمومية الإستشفائية إلا أن المطلع عليها يرى المبالغ الخاصة إما بفترة 9 أشهر من 1-

04/ إلى 12/31 ن وخاصة الميزانية الأولية أو من 1/1/ن إلى 3/31/ن خاصة الميزانية الإضافية

مع العلم أن موظفي المؤسسة يتوزعون حسب الجدول التالي:

جدول رقم (4-1): تعداد الموظفين في المؤسسات الاستشفائية العمومية لولاية تبسة

التعيين	تبسة	بكاية	الشريعة	بئر العاتر	ونزة
أطباء مختصين	18	14	06	08	09
أطباء طب عام	27	19	17	19	18
قابلات	22	6	06	14	16
مرمضين	140	80	50	45	55
شبه مرمضين	120	45	60	53	65
عمال إداريين	24	22	26	25	26
متربصين	55	20	32	42	36
عمال امن ووقاية	18	14	22	22	17
عمال نظافة	20	16	18	21	17

المصدر: مديرية الصحة لولاية تبسة

2-2- العنوان الثاني: نفقات التكوين ويحتوي هذا العنوان على 09 " تسعة " أبواب تتمثل في :

- الباب الأول: المرتبات والمنح والتعويضات المختلفة

المادة1- المرتبات المقدمة للطلبة المقيمين

المادة2- المنح والتعويضات المقدمة للطلبة الداخليين والخارجيين

- الباب الثاني: تكوين الموظفين شبه الطبيين

المادة1- المنح والأجور المسبقة المقدمة للمتمرنين

المادة2- التعويضات الواجب دفعها للمدرسين

- الباب الثالث: نفقات التريضات قصيرة المدى في الخارج

المادة1- المنحة الدراسية

المادة2- مصاريف السفر

المادة3- مصاريف التسجيل والدراسة

- الباب الرابع: المصاريف المتعلقة بالعتل العلمية والمؤتمرات والملتقيات

المادة1- مصاريف التنقل والإقامة بمناسبة العطل العلمية

المادة2- مصاريف التسجيل

المادة3- مصاريف مختلفة

- الباب الخامس: مصاريف التكوين وتحسين الأداء وإعادة التأهيل

المادة1- مصاريف التكوين وتحسين الأداء وإعادة التأهيل

- الباب السادس: التكاليف الاجتماعية والجبائية

المادة1- المنح العائلية

المادة 2- الضمان الاجتماعي

المادة 3- تأمين البطالة

المادة 4- التقاعد المسبق

المادة 5- الدفع الجزافي

• الباب السادس: التغذية

المادة 1- نفقات التغذية للطلبة والمتمرنين

• الباب السابع - مصاريف التسيير الأخرى

المادة 1- الوثائق والاشتراكات في الدوريات والمجلات

المادة 2- اقتناء العتاد البيداغوجي وصيانتة

المادة 3- نفقات مختلفة

• الباب الثامن- نفقات على حساب السنة المالية المقفلة

المادة 1- نفقات على حساب السنة المالية المقفلة

ومن الملاحظ أن هذا العنوان يكتسي أهمية بالغة في المؤسسات الجامعية الإستشفائية أو المدارس شبه الطبي لأنه يدخل في صميم نشاطها ألا وهو تكوين الإطارات

إن هذا العنوان يحتوي في بابه الأول على المرتبات والمنح... وهذا فصل بين العنوان الأول والثاني أي معاملة مرتبات الطلبة في عنوان آخر غير العنوان الأول وكذلك الباب السابع - التغذية- أي تغذية الطلبة تكون مستقلة عن التغذية العادية "المرضى"

وهنا نجد أن هذا الفصل بين هاتين النفقتين يعتبر أداة رقابية مهمة حتى يتم التعرف على أن هذا الراتب لطالب أو أن هذه التغذية لمريض أو لطالب

2-3- العنوان الثالث: التغذية ويحتوي هذا العنوان على بايين

العنوان الثالث: التغذية

- الباب الأول: التغذية
- الباب الثاني : نفقات على حساب السنة المالية المقفلة

المادة 1 - نفقات على حساب السنة المالية المقفلة

يكتسي هذا النوع من النفقات أهمية بالغة لأنها من أهم معايير تقييم الأداء ونظرا لاهتمام الوزارة بها ولاعتبار التغذية أحد الشروط الأساسية لتقييم أداء هذا النوع من المؤسسات، نظرا لكثرة الشكاوي في هذا المجال خاصة من طرف المرضى وذويهم...

إلا انه يعاب على هذا العنوان عدم تخصيص النفقات لاختلاف العناصر المكونة للوجبة من مؤسسة عمومية إلى أخرى وذلك باختلاف اختصاصها وكذلك لنوع الوجبات بين فطور وغداء وعشاء وأهمية كل منها.

أما ما يخص الباب الثاني فهو يتمثل في النفقات المسجلة على حساب السنة المالية المقفلة، أي في حالة وجود نفقات تم الارتباط بها تخص سنة مقفلة وتجاوزتها لهذه السنة .

2-4-العنوان الرابع: الأدوية والمواد ذات الاستعمال الطبي

ويحتوي هذا العنوان على ثلاثة أبواب:

- الباب الأول: الأدوية والمواد الطبية الأخرى

المادة 1- الأدوية، الضمادات و مواد المخابر

المادة2- أفلام و مواد التصوير بالأشعة

المادة3- أدوات صغيرة وملحقات طبية وجراحية

- الباب الثاني: الغازات الطبية و مواد أخرى

المادة 1- الغازات الطبية

المادة 2- مواد أخرى

• الباب الثالث: نفقات على حساب السنة المالية المقفلة

المادة 1- نفقات على حساب السنة المالية المقفلة.

وله أهمية بالغة حيث أن نفقات هذا العنوان تدخل في صلب مهمة هذا النوع من المؤسسات وأي نقص في باب من الأبواب سالفه الذكر 1 و2 تقابله نتائج كارثية على عمل هذه المؤسسة.

فالأدوية والمواد الطبية تدخل في صميم شغل الأطباء وعدم وجودها تعني عدم وجود الخدمة الإستشفائية لذلك نلاحظ أن المدير ومجلس الإدارة يخصصون جزء مهم من الاعتماد المخصص للمؤسسة لهذا العنوان .

وكذلك الغازات الطبية فهي من أهم الأدوات التي تساهم في تقديم الخدمة الإستشفائية لرواد هذه المؤسسات "المرضى"

أما الباب الثالث مثل فهو ما سبق وذكرنا في العنوانين الأول والثاني فيتمثل في النفقات على حساب السنة المالية المقفلة، ويتعلق بأي توريد تم الحصول عليه دون دفع النفقة وهذا التوريد يكون خاص بالسنة المالية السابقة، فوجب حينئذ معالجته خلال هذه السنة بترحيل هذه النفقة للسنة الحالية.

2-5- العنوان الخامس: نفقات الأعمال الوقائية النوعية ويحتوي هذا العنوان على 04 أبواب:

• الباب الأول: التلقيحات والأمصال، الأدوية والمواد الأخرى

المادة 1- الأدوية والأمصال وحقول الزرع

المادة 2-الأدوية والمواد الأخرى ذات الاستعمال الوقائي

المادة 3-المواد اللبينية ومواد الحمية لحماية الأمومة والطفولة

• الباب الثاني: الأدوية والأثاث التقني

المادة 1- الأدوية والأثاث التقني

- الباب الثالث: لوازم مختلفة

المادة 1- دفاتر التلقيحات ومطبوعات مختلفة

المادة 2- طبع الملصقات ولوازم مختلفة

- الباب الرابع: نفقات على حساب السنة المالية المقفلة

المادة 1- نفقات على حساب السنة المالية المقفلة.

ومثله مثل العنوان الرابع فهذا العنوان يكتسي طابع مهم لأهمية الباب الأول، والمتمثل في التلقيحات والأمصال والأدوية والمواد الأخرى.

غير أن بعض الأنواع من الأمصال التي تستعمل للأوبئة ذات الطابع العالمي فان الوزارة الوصية هي المكلفة بتوفيرها ولا تدخل في الميزانية العادية "أولية، إضافية "

أما ما يخص الباب 02،03،04، فهي تدخل النفقات في التسيير الحسن والأمثل للمؤسسة كدفاتر التلقيحات، والمطبوعات المختلفة، والأثاث التقني ونفس الكلام يقال على الباب السادس "06"

2-6- العنوان السادس: العتاد والأدوات الطبية : ويحتوي هذا العنوان على بابين "02"

- الباب الأول : العتاد والأدوات الطبية

المادة 1- العتاد والأدوات الطبية

المادة 2- الأدوات الطبية

المادة 3- ملحقات وقطع غيار العتاد الطبي والأدوات الطبية

- الباب الثاني: نفقات على حساب السنة المالية المقفلة

المادة 1- نفقات على حساب السنة المالية المقفلة

يحتوي العنوان في بابه الأول على العتاد الطبي والأدوات الطبية ومثلما قلنا على ما سبق فننقل هذا الباب تدخل في صميم عمل المؤسسات الإستشفائية وفصل هذا النوع من العتاد على باقي الأنواع يسهل على مستخدم الميزانية الاطلاع على مبلغ النفقات المخصصة للعتاد الطبي دون غيره ومعرفة قيمة الاعتماد بصفة مفصلة أي تكون عملية الرقابة سهلة خاصة بالنسبة لعمليات التفتيش التي تقوم بها مصالح الصحة .

أما الباب الثاني فهو كسابقه يتمثل في نفقات على حساب السنة المالية المقفلة وينطبق عليها نفس الكلام.

2-7- العنوان السابع: صيانة الهياكل الصحية ، ويحتوي هذا العنوان على ثلاثة 03 أبواب:

• الباب الأول: صيانة الهياكل الصحية وترميمها

المادة 1- صيانة الهياكل الصحية وترميمها

المادة 2- صيانة المساحات الخضراء

• الباب الثاني: شراء مواد البناء

المادة 1- شراء مواد البناء الأشغال الصيانة والترميم المنقذة من قبل الإدارة

الباب الثالث: نفقات على حساب السنة المالية المقفلة

المادة 1- نفقات على حساب السنة المالية المقفلة

ومن الملاحظ حسب ما سبق فان بعض العناوين تحتوي على نفقات صيانة لبعض مقتنياتها وهي خارجة عن العنوان السابع وهذا لتحسين عملية الرقابة ولارتباط هذا النوع من المعنيات بعقد يربط صيانتها بموردها وترميمها فتتمثل إما في ترميم الهياكل أو المساحات الخضراء داخل محيط المؤسسة.

- أما ما يخص الباب الثالث فتطبق عليه نفس ما تم ذكره للعناوين السابقة.

2-8- العنوان الثامن: نفقات أخرى للتسيير، ويكتسي هذا النوع أهمية بالغة حيث انه يحتوي على ثمانية

08 أبواب ترتبط بالعناوين السابقة بصفة أو بأخرى .

• الباب الأول: مصاريف أخرى للتسيير

المادة 1- مصاريف تسيير القابضين

المادة 2- أتعاب الخبراء

المادة 3- تسديد النفقات

المادة 4 - مصاريف البريد والمواصلات

المادة 5 - الإيجار وتكاليف الكراء

المادة 6- التأمينات ضد الحرائق والأضرار المختلفة

المادة 7- مصاريف العقود والمنازعات

المادة 8- مصاريف الدفن

المادة 9- مصاريف نقل الخبراء والأجانب في مهمة قصيرة المدى

المادة 10- نفقات مختلفة

• الباب الثاني: اللوازم

المادة 1- التدفئة الإنارة ولوازم الماء والطاقة

المادة 2- لوازم المكتب والمطبوعات

المادة 3- الوثائق والاشتراكات في المجلات

المادة 4- مواد التنظيف المنزلي

المادة 5- البياضات وعدة الأسرة

• الباب الثالث: العتاد والأثاث والأدوات الصغيرة

المادة 1- اقتناء العتاد واللوازم الصغيرة

المادة 2- اقتناء الأثاث

المادة 3- صيانة العتاد والأثاث

• الباب الرابع: حضيرة السيارات

المادة 1- حضيرة السيارات اقتناء وتجديد

المادة 2- شراء الوقود والزيوت

المادة 3- صيانة السيارات وشراء قطع الغيار

المادة 4- شراء العجلات

المادة 5- التأمينات

المادة 6- اقتناء قسيمة السيارات

• الباب الخامس: النقل والتنقلات

المادة 1- النقل والتنقلات

المادة 2- نقل السلع ومصاريف مختلفة

• الباب السادس: المعالجة عن طريق تشغيل المرضى وإعادة تكييفهم وإدماجهم

المادة 1- شراء لوازم المعالجة عن طريق التشغيل

المادة 2- نفقات إعادة تكييف المرضى وإعادة إدماجهم

• الباب السابع: تسديد مصاريف الاستشفاء للمستشفى المركزي للجيش

المادة 1- تسديد مصاريف الاستشفاء للمستشفى المركزي للجيش

• الباب الثامن: نفقات على حساب السنة المالية المقفلة

المادة 1- نفقات على حساب السنة المالية المقفلة

وتتمثل أهمية هذا العنوان في أن نفقاته تتفق من اجل العناوين الأخرى فمثلا مصاريف البريد والمواصلات، فهي مرتبطة بالجهاز الإداري ككل ويستفيد منها الموظفين إلا أنها تتفق في هذا العنوان.

وكذلك نجد أن الباب الرابع "04" حاضرة السيارات فهو الميزانية الخاصة بوسائل النقل داخل الحاضرة فمثلا نجد

مادة 1- اقتناء سيارات جديدة .

2- شراء وقود وزيوت.

3- صيانة السيارات وشراء قطع الغيار.

4- شراء العجلات.

5- التأمينات .

6- اقتناء قسمة السيارات .

فعند النظر لنفقات هذا الباب نجد أن تجديد وصيانة وأي اقتناء للوازم السيارات "عجلات ، ... " وكذا مصاريف التأمين فلو وجدت هناك تسجيل مفصل لوسائل النقل وامتلاكها تصبح هذا الباب موازي للحساب 244 ووسائل النقل والحساب 2944.

وهذا الباب يسهل على المراقب عمله من خلال معرفته للاقتناء الجديد ومبالغ الصيانة والتأمينات وتطورها من كل سنة إلى سنة من خلال مقارنتها .

أما الباب الرابع فهو يختص بالمؤسسات لذوي الاحتياجات الخاصة ونفس ما قلناه على سابقه فيما يخص الباب الثامن ،نفقات على حساب السنة المالية المقفلة .

2-9- العنوان التاسع: الخدمات الاجتماعية ويحتوي هذا العنوان على باب وحيد:

• الباب الوحيد: الخدمات الاجتماعية

المادة 1- الخدمات الاجتماعية

المادة 2- النسبة المخصصة للتقاعد المسبق

المادة 3- النسبة المخصصة لتمويل السكن الاجتماعي

2-10-العنوان العاشر: نفقت البحث الطبي

• الباب الأول: التنقلات والمهام

المادة 1 - التنقلات والمهام

• الباب الثاني: استشارة الخبراء المشاركين في البحث الطبي وأتعابهم

المادة 1- استشارة الخبراء المشاركين في البحث الطبي وأتعابهم

• الباب الثالث: الموظفون المناوبون المساهمون في البحث الطبي

المادة 1- الموظفون المناوبون المساهمون في البحث الطبي

المادة 2- التحقيقات الطبية

• الباب الرابع: العتاد-الأثاث-الأدوات

المادة 1- العتاد والأدوية الطبية

المادة 2- عتاد وأثاث آخر - شراء وصيانة-

• الباب الخامس: لوازم مختلفة

المادة 1- ورقة لوازم المكتب ومصاريف الطبع

المادة 2- منتوجات المخابر

المادة 3- الوثائق والاشتراكات في المجلات والدوريات

• الباب السادس: نفقات مختلفة

المادة 1- نفقات مختلفة

• الباب السابع: نفقات على حساب السنة المالية المقفلة

هذا العنوان ليست له أهمية بالنسبة للمؤسسات الإستشفائية التي تقدم الخدمات إنما نفقات البحث نجدها في مخابر البحث والمستشفيات الجامعية .

من خلال ما سبق تم التطرق للميزانية بقليل من التفصيل ومعرفة تقسيماتها للنفقات و الاعتماد المخصص لكل نفقة حيث أن التقيد بهذا الاعتماد واجب نظرا لسهولة الرقابة من خلال مقارنة ما في الميزانية بما انفق أي أن الميزانية أداة مهمة من أدوات الرقابة "خاصة في المؤسسات العمومية" وهي أهم أداة لأنها عبارة عن مخطط واجب الإلتباع.

المبحث الثالث: نظام محاسبة المسؤولية ورقابة التكلفة في المستشفى العمومي

يمكن تقسيم أي مستشفى الى مجموعة من مراكز التكلفة بهدف تحقيق كفاءة استخدام عوامل الإنتاج المتاحة من مواد وعمل وخدمات في كل مركز من تلك المراكز والرقابة عليها والمساعدة في إجراء مقارنات بين تكلفة النشاط الواحد بالمستشفى لعدة فترات متعاقبة وكذلك المساعدة في سرعة تحديد نتيجة مزاوله الأنشطة المختلفة بالمستشفى والتعرف على مواطن الضعف وإتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة بشأنها ومواطن القوة لتشجيعها، وتجدر الإشارة الى أن مراكز التكلفة على مستوى كل مستشفى تتحدد في ضوء إعتبرات عدة أهمها:

- طبيعة خدمات المستشفى؛
- حجم المستشفى؛
- نطاق نشاطاته؛
- درجة التخصص في تقديم انواع الرعاية الصحية وما شابه ذلك من إعتبرات.

المطلب الاول: مراكز الخدمة الصحية

يمكن تقسيم المستشفى من الوجهة التكاليفية الى أربعة مجموعات رئيسية من مراكز التكلفة على النحو التالي:

1- مجموعة المراكز الطبية (العلاجية): وهي المراكز التي تتولى بشكل مباشر تنفيذ المهام الأساسية للمستشفى وتعكس نشاطه الأساسي وترتبط إرتباطا وثيقا بوظائفه، أو بعبارة آخر هي المراكز التي تتولى مهمة العلاج وتقديم الرعاية الصحية للمرضى بمعرفة الأطباء المتخصصين وفقا للأصول والقواعد الطبية الفنية، وفي ضوء الكيفية التي يتم من خلالها تقديم أشكال الرعاية الطبية المختلفة فإنه يمكن إعادة تقسيم مجموعة مراكز التكلفة الطبية الى نوعين من المراكز هما مراكز العيادات الخارجية الطبية ومراكز الأقسام الداخلية الطبية.

2- مجموعة مراكز الخدمات الطبية: وهي تلك المراكز التي تقع عليها مسؤولية خدمة المراكز الطبية وتقديم جميع التسهيلات اللازمة لها لمساعدتها في القيام بمهمتها العلاجية، فمراكز الخدمات لا تقوم مباشرة بعمليات علاجية وإنما تتولى فقط مساعدة وخدمة المراكز الطبية في أداء وظيفتها

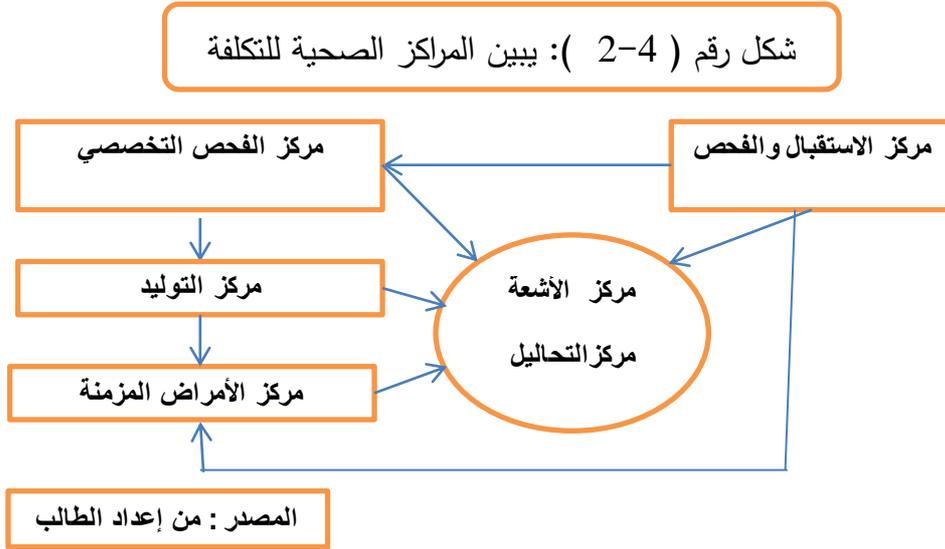
العلاجية، ومن ثم فإن علاقة تلك المراكز بالعملية العلاجية هي علاقة غير مباشرة ويمكن إعادة تقسيم مراكز الخدمات الطبية الى مراكز خدمات طبية خاصة ومراكز خدمات طبية عامة،

- المراكز الطبية الخاصة تتمثل في (الأشعة، التحاليل، نقل الدم....)؛
- أما مراكز الخدمات الطبية العامة فتتمثل في (الإطعام، الإتصالات، الصيانة، التكييف، القوة المحركة.....).

3- مركز الخدمات التسويقية: في حالة المستشفيات الخاصة من الضروري ان يكون هناك مركز تكلفة خاص بالعمليات التسويقية والتي تعمل على إبراز خدماتها وعن آخر وأحدث أنواع الأجهزة الطبية المستخدمة فيها والزمن القياسي الذي يمكن أن يتم العلاج خلاله...، أما في حالة المستشفيات العامة فإن هذا المركز لا وجود له بإعتباره نشاط غير قائم أو محدود للغاية ولا يتضمنه الهيكل التنظيمي للمستشفى أساسا.

4- مجموعة المراكز الإدارية والتمويلية: تقدم تلك المراكز خدماتها الإدارية المالية المتنوعة للمستشفى كلاً متكاملاً ولا تتصل عناصر تكاليف تلك المراكز إتصالاً مباشراً بوظيفة الرعاية الطبية أو خدمات الرعاية الطبية ومن ثم فلا يمكن توزيع تلك المراكز على أي من الوظيفتين السابقتين (وظيفة الرعاية الطبية وخدمات الرعاية الطبية)، بإعتبارها تكاليف تتعلق بالإدارة العامة للمستشفى وبعملية تنظيم وتوفير الاموال اللازمة لتشغيله.

5- ويمكن تقسيم الجانب الصحي للمستشفى العمومي في الجزائر وفقا لنظام محاسبة المسؤولية بالنظر الى الهيكل التنظيمي الكلاسيكي والموجود فعلا الى مركزين رئيسيين يتعلقان بخدمة الرعاية الصحية ومركز مساعد للخدمات الطبية مثلما هو موضح في الشكل التالي



شرح الشكل:

من خلال الشكل نجد مركزين رئيسيين يتميز كل منهما بالخدمة المقدمة على مستواه فالأول المتمثل في مركز الاستقبال والفحص له مجموعة من المراكز الفرعية والأقسام الخاصة به والمراكز التي يتشاركها مع مركز الفحص التخصصي الذي هو الآخر يتميز بخدمات خاصة به، ويتشارك في مركز الأشعة ومركز التحاليل (مراكز مساعدة)

- وقبل التفصيل في نشاط كل مركز وجب التطرق الى وحدات التكلفة في المستشفى وفقا للجدول التالي:

جدول رقم (4-2): يبين وحدات التكلفة للمستشفيات

النشاط	وحدة التكلفة
مركز الأشعة	فيلم أشعة
أدوية	جرعة / ابر ..
تضميد	ضمادات
المختبر	نتيجة التحليل /
بنك الدم	لتر دم / جلسة نقل دم
العناية المركزة	ساعة عناية مركزة/ يوم عناية مركزة
العمليات	ساعة عملية / عدد العمليات في اليوم
الإقامة (النقاهاة والمتابعة)	يوم إقامة
تخطيط القلب	فلم تخطيط
الولادة	ساعة ولادة أو مولود
التخدير	عملية جراحية / ساعة تخدير
التعقيم	قطعة أو ساعة تعقيم
الملفات الطبية(التسجيل)	ملف /
الفحص	فحص أو ساعة فحص
الإطعام	وجبة غذائية
المغسلة	قطعة او وزن قماش
المشرحة/ حفص الجثث	ميت/ جثة

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على معطيات من المستشفى

ومما سبق يمكن تحديد التكلفة النهائية لكل مركز تكلفة من خلال الانشطة التي تتكون منها الخدمة الصحية والتي تتباين من فئة من المرضى الى فئة أخرى وحتى من مريض الى مريض آخر من نفس الفئة.

المطلب الثاني: مراكز الخدمة الصحية للمستشفى العمومي بالشريعة

1- مركز الإستقبال والفحص: ويحتوى هذا المركز الفرعي من المركز الرئيسي الذي يتخصص بخدمة الرعاية الصحية على الطب العام، والإستشفاء الخارجي هو السمة الغالبة عليه، ويتكون هذا المركز في مستشفى مدينة الشريعة كمثال على ما يلي:

جدول رقم (3-4): الطاقم المكون لمركز التكلفة الإستقبال والفحص

العدد	الفئة
17	طبيب عام
30	ممرض
25	مساعد ممرض
00	عامل إداري
06	عامل امن ووقاية
06	عامل نظافة

المصدر : إدارة مستشفى الشريعة -تبسة-

وبعد ذكر الطاقم المكون للمركز وجب التطرق لمسببات التكاليف التي تقع تحت سيطرة مسؤول المركز والتي تتكون مما يلي :

- أدوية؛
- ضمادات؛
- أجهزة طبية؛
- حقن وأمصال؛
- عتاد ومواد نظافة إستشفائية؛
- مستهلكات أخرى .
- وهذه تقع تحت سيطرة مسؤول المركز مباشرة وهناك نوع آخر من التكاليف يسببها مسؤول المركز وليست تابعة له بل تقع في مركز مساعد للخدمة الصحية مثل:
- مواد المخابر (مواد لتحاليل)؛

▪ أفلام أشعة....

وخلال سنة 2015 كانت أنشطة مركز التكلفة مركز الإستقبال والفحص كالتالي:

جدول رقم(4-4): إستهلاك الأنشطة المسببة للتكاليف للإعتمادات الممنوحة و: د ج

الإحراف	الإستهلاكات	النفقة(الإعتماد الممنوح)	النفقة - التكلفة	مسبب التكلفة
3648000	28352000	32000000		الأدوية
640000	7360000	8000000		مواد المخابر
720000	17280000	18000000		ضمادات
180000	1820000	2000000		مستهلكات أخرى
3040000	15960000	19000000		حقن وأمصال
12000	1080000	1200000		عتاد ومواد نظافة إستشفائية

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مكتب حساب الكلفة

من خلال الجدول السابق يلاحظ ما يلي:

- كل الأنشطة تقع تحت مسؤولية مدير المركز، ومدير المركز هنا هو صفة لإستحالة ثبات شخص محدد والتمثل في شخص الطبيب، وكذلك لوجود مديرين في نفس الوقت أو أكثر للمعاينة وإستقبال وفحص المرضى في نفس الوقت، بمعنى أن الطبيب الذي يتم تكليفه وفقا لبرنامج المناوبة مسؤول عن كل ما يصدر منه من قرارات لها أثر مالي (تكلفة)، من خلال توجيهه للمريض، والأفراد المطبقين للتعليمات (ممرضين، شبه ممرضين، عمال نظافة..). مسؤولين عن ترجمة تلك الاوامر والتعليمات، وهذه الاوامر والتعليمات تحتل ما يلي :
- فحص المريض وحصوله على وصفة طبية دون إستهلاك (أدوية، امصال، اشعة، تحاليل). يدخل ضمن التكاليف غير المباشرة والتي سيأتي نكرها لاحقا(اجور الموظفين العاملين أثناء المناوبة، القوة المحركة، اهتلاك الاجهزة الطبية، العتاد والأثاث المكتبي...)
- توجيه المريض لغرفة الانتظار ثم معاينته ومتابعة حالته من طرف الطبيب المسؤول والمرمضين بالإضافة الى إمكانية إستهلاك (غاز طبي، ضمادات، حقن، أدوية..). حسب حالة المريض وهذا ما يميز الخدمة الصحية عن باقي الخدمات في عدم ثباتها من مستهلك للخدمة

لآخر أي تختلف من مريض لمريض آخر، وكل ما سبق هي تكاليف تقع تحت مسؤولية (مسؤول المركز)، وتنفذ من طرف الموظفين التابعين لمركز المسؤولية .

ويقع تحت مسؤوليته أيضا :

- اداء الأفراد العاملين من ممرضين ومساعدين وعمال نظافة واعوان أمن؛
- عدم التبليغ عن نفاذ المواد الضرورية للخدمة الصحية وعن نسب إستهلاكها ؛
- عطل الاجهزة نتيجة سوء الإستخدام من طرف الموظفين التابعين .

أما الانشطة التي لا يتحملها مسؤول مركز التكلفة سالف الذكر :

- عدم إعادة التزود ببعض المواد الضرورية مع تبليغ مسؤول المركز عن نفاذها او عن قرب نفاذها والتي تضمن إستمرارية تقديم الخدمة الصحية ؛
- عطل الأجهزة مع حسن إستخدامها وإتباع كل الإجراءات والتعليمات المدونة في التعامل معها.

2- مركز الفحص التخصصي: ويحتوى هذا المركز الفرعي من المركز الرئيسي الذي يتخصص بخدمة الرعاية الصحية على قسم الجراحة العامة والتوليد وقسم طب الاطفال والعظام والامراض المزمنة، والإستشفاء الداخلي هو السمة الغالبة عليه، ويتكون هذا المركز في مستشفى مدينة الشريعة كمثل على ما يلي:

جدول رقم (4-5): الطاقم المكون لمركز التكلفة الفحص التخصصي و: فرد

العدد	الفئة
06	طبيب مختص (جراحة عامة، طب أطفال، طب النساء، طب العظام، أمراض باطنية)
06	قابلات
20	ممرض
35	مساعد ممرض
00	عامل إداري
05	عامل امن ووقاية
08	عامل نظافة

المصدر : إدارة مستشفى الشريعة - تبسة -

ونفس ما قيل عن المركز الأول من مسببات التكلفة يقال عن هذا المركز مع مراعات بعض الخصوصيات من أدوات جراحية ومستهلكات أخرى كمستلزمات ترميم العظام، والأدوية الإستشفائية الخاصة بالأمراض التي تستدعي بقاء المريض خارج المستشفى، وعلى أقصى تقدير معاينة سريرية، من 02 ساعة الى 06 ساعات كأقصى تقدير أما المركز الثاني فالأدوية الموجهة له تكون لمعالجة حالات إقامة المريض في المستشفى أو حالات الأمراض المزمنة

وخلال سنة 2015 كانت أنشطة مركز التكلفة مركز الفحص التخصصي كالتالي:

جدول رقم(4-6): إستهلاك الأنشطة المسببة للتكاليف للإعتمادات الممنوحة و: دج

الإنحراف	الإستهلاكات	النفقة(الإعتماد الممنوح)	النفقة - التكلفة	مسبب التكلفة
3000000	57000000	60000000		الأدوية
2160000	24840000	27000000		مواد المخابر
414000	13386000	13800000		ضمادات
180000	2820000	3000000		مستهلكات أخرى
288000	13120000	16000000		حقن وأمصال
396000	1404000	1800000		عتاد ومواد نظافة إستشفائية
330000	1870000	2200000		غازات طبية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مكتب حساب الكلفة

وقبل إجراء أي تحليل لنشاط هذا المركز وجب التطرق للمراكز الفرعية التي تنطوي تحته وتتدخل ضمن مسؤوليات رئيس المركز، وسيتم التطرق لمركز جزئي له نشاط معتبر داخل المستشفى وهو مركز الأمومة والطفولة، والذي كانت تكاليفه وفقا للجول التالي:

جدول رقم (4-7): إستهلاك الأنشطة المسببة للتكاليف للإعتمادات الممنوحة لمركز الأمومة والطفولة و: دج

الإحراف	الإستهلاكات	النفقة (الإعتماد الممنوح)	مسبب التكلفة النفقة - التكلفة
1350000	25650000	27000000	الأدوية
1485000	133650000	14850000	مواد المخابر
165600	811400	8280000	ضمادات
162000	1188000	1350000	مستهلكات أخرى
1296000	7344000	8640000	حقن وأمصال
234000	936000	1170000	عتاد ومواد نظافة إستشفائية
77000	693000	770000	غازات طبية

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مكتب حساب الكلفة

ونشاط هذا المركز يشتمل على ما يلي:

- الولادة الطبيعية والتي تستلزم المكوث والإقامة في المستشفى على الأقل ليلة واحدة في الحالة الطبيعية؛
 - الولادة القيصرية والتي تستدعي إجراء عملية قيصرية وتستدعي مكوث المريض في المستشفى على الأقل لفترة 03 أيام مع إستهلاكها لمجموعة من مسببات التكلفة المختلفة،
 - الرعاية الصحية للطفل، من تلقيحات أثناء الحمل او بعد الولادة، وطب الأطفال.
- وكانت تكاليف مركز الفحص التخصصي خارج المركز الفرعي المتخصص في الامومة والطفولة والذي يحتوي على (مركز الامراض المزمنة، طب العظام) وفقا للجدول التالي:

جدول رقم (4-8): إستهلاك الأنشطة المسببة للتكاليف للإعتمادات الممنوحة (طب العظام والأمراض

و: د ج

(المزمنة)

الإنحراف	الإستهلاكات	النفقة (الإعتماد الممنوح)	مسبب التكلفة النفقة - التكلفة
1650000	31350000	33000000	الأدوية
675000	11475000	12150000	مواد المخابر
248400	5271600	5520000	ضمادات
18000	1632000	1650000	مستهلكات أخرى
1584000	5776000	7360000	حقن وأمصال
162000	468000	630000	عتاد ومواد نظافة إستشفائية
253000	1177000	1430000	غازات طبية

المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على مكتب حساب الكلفة

المطلب الثالث: عناصر التكلفة للمراكز الصحية بمستشفى الشريعة

1-1 - فيما يلي عناصر التكلفة لمركز الفحص التخصصي ومركز الاستقبال والفحص من خلال

الجدولين التاليين:

جدول رقم (4-9): يبين توزيع التكاليف المباشرة لمركز الفحص التخصصي و: دج

مركز الفحص التخصصي								المركز
المطعم	الإقامة	نقل الدم	مخبر التحاليل	الأشعة	التخدير	غرف العمليات	عناية مركزة	مسبب التكلفة
/	3180288	795072	795072	795072		4770432	2385216	رواتب الأطباء/تخصص
/	12692920	1813274	5077168	2901239	3975360	7253097	3626548	رواتب المرضى
/	1316000	658000	1316000	1316000	4110088	658000	658000	تعويضات أجور
/	7704597.6	/	/	/	2303000	/	/	رواتب عمال المطبخ
1800000	2250000	/	/	/	/	/	/	تكاليف الوجبات
75000	30000	30000	30000	30000	84000	75000	75000	ألبنسة للطايم الطبي
66000	2640000	66000	198000	132000	247500	264000	198000	قوة محرك
/	43750	43750	87500	87500	96250	65625	65625	لوازم مكتبية
/	37500	37500	75000	75000	37500	56250	56250	أثاث مكتبي
/	150000	200000	200000	50000	100000	150000	150000	حضيرة السيارات
/	25000	25000	25000	25000	25000	/	/	مصاريق التكوين
/	/	/	/	/	100000	/	/	مؤتمرات
/	8100000	1350000	5400000	2700000	4050000	2700000	2700000	أدوية
/	880000	440000	660000	660000	550000	880000	660000	نشاطات وقائية
/	630000	840000	840000	/	1260000	420000	840000	عتاد طبي وأدوات
1941000	31975458	6298596	26547740	8771811	16938698	17292404	11414639	المجموع
20000	25830	3500	12280	4200	2500	2500	620	الوحدة
97.05	1237,919	1799,599	2161,868	2088,526	6775,479	6916,962	18410,71	تكلفة الوحدة

المصدر: من اعداد الطالب الملحق رقم

جدوا رقم(4-10): يبين توزيع التكاليف المباشرة لمركز الفحص والاستقبال

مركز الإستقبال و الفحص						المركز
المطعم	نقل الدم	مخبر التحاليل	الأشعة	قاعة الأنتظار	عيادة الفحص	مسبب التكلفة
/	4770423	2385216	2385216	4770423	7155648	رواتب الأطباء طب عام
/	3626548	3626548	3626548	4835398	7253097	رواتب الممرضين
/	822500	1645000	1645000	1233750	1233750	تعويضات أجور
/	/	/	/	/	/	رواتب عمال المطبخ
900000	/	/	/	/	/	تكاليف الوجبات
27000	/	27000	27000	67500	67500	ألبسة للطاقم الطبي
231000	137250	173250	173250	231000	173250	قوة محركة
/	52500	105000	105000	131250	78750	لوازم مكتبية
/	/	90000	/	180000	180000	أثاث مكتبي
/	700000	700000	/	/	/	حاضرة السيارات
/	25000	25000	25000	25000	25000	مصاريف التكوين
/	/	/	/	/	/	مؤتمرات
/	1600000	4800000	/	1280000	6400000	أدوية
/	132000	660000	990000	1320000	990000	نشاطات وقائية
/	840000	840000	/	420000	840000	عتاد طبي وأدوات
1158000	12706221	15077014	8977014	14494321	24396995	المجموع
237	7060	6975	4300	51840	540000	
4886,07	1799,599	2161.868	2088.52	279,5972	45,17962	تكلفة الوحدة

المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على معطيات من إدارة المستشفى

2- تحليل جدول توزيع التكاليف لمركز الفحص التخصصي وربطه بتقارير الأداء وفقا لنظام محاسبة المسؤولية من خلال التطرق لكل مركز فرعي على حدة وإبراز تكلفة الوحدة الصحية الخاصة به و وضع تحميل باستخدام الاوزان المرجحة كما يلي:

2-1 **غرفة العناية المركزة:** تظهر كيفية حساب تكلفة الوحدة الصحية لغرفة العناية المركزة وكيفية التقرير عن أداء هذا المركز الفرعي :

جدول رقم(4-11): تكلفة غرفة العناية المركزة بالمستشفى (إقامة مريض) و: دج

البيان	التكلفة الكلية	عدد الوحدات الفعلية	التكلفة	عدد الوحدات المعيارية
غرفة العناية المركزة	11414639	620	6916,962	720

المصدر : من اعداد الطالب تقرير مسؤول غرفة العناية المركزة

بغرفة العناية المركز تتبع العمليات التي بإستطاعة المستشفى القيام بها، ومن خلال قدرة المستشفى فإنه توجد غرفتي للعمليات ولضمان جودة الخدمة الصحية، ولقيد توفر الطبيب المختص في الجراحة وجهازية الغرفة وتعقيمها والطاقم الطبي المرافق (تخدير نقل دم، متابعة...) تقرر أن قدرة المستشفى القيام بعمليتين جراحيتين كل 24 ساعة أي وفقا للمعادلة التالية: 02 غرفة عمليات x 360 يوم = 720 عملية جراحية خلال السنة.

ووفقا لتقرير المسؤول عن غرفة العناية المركزة في إطار التقرير العام الذي يرفعه مسؤول مركز الفحص الطبي التخصصي فإن هذا المركز حقق نسبة أداء فعلي بالمقارنة مع الأداء المعياري كالتالي:

جدول رقم(4-12): يبين أداء غرفة العناية المركزة

620 عملية فعلية(إقامة في الإنعاش)	= 86.11%
720 عملية معيارية(إقامة في الإنعاش)	

المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على تقرير مسؤول غرفة العناية المركزة

التقرير: لقد سجل المركز الفرعي تحقيق نسبة 86.11% من المعياري بالإضافة الى التقرير حول العمليات التي وجهت نحو مستشفيات أخرى سواء داخل تراب الولاية أو خارجها إلا أن هذا الأمر ليس في صلب عمل محاسبة المسؤولية نظرا للرأي السيادي للطبيب المختص وإرتباط رأيه

بالإمكانات المتاحة و تعقد حالة المريض، سعيًا منه للمحافظة على حياته بالدرجة الأولى وليس إرضاء متلقي التقرير عن أداء القسم .

2-2- غرفة العمليات: تظهر كيفية حساب تكلفة الوحدة الصحية لغرفة العمليات، وكيفية التقرير وعن أداء هذا المركز الفرعي في الجدول التالي:

جدول رقم(4-13): يبين تكلفة إجراء العملية الواحد في المستشفى(مريض) و: د ج

البيان	التكلفة الكلية	عدد الوحدات الفعلية	التكلفة	عدد الوحدات المعيارية
غرفة العمليات	17292404	2500	6916,962	5040

المصدر : من اعداد الطالب بالاعتماد على تقرير مسؤول غرف العمليات

من خلال الجول تم إجراء 2500 عملية والتي بدورها تنقسم بين عمليات جراحية وعمليات ولادة سواء ولادة طبيعية أو قيصرية، وقدرة المستشفى كذلك تتحكم في خدمة هذا المركز الفرعي من خلال:

- العمليات الجراحية تم تبيينها فيما سبق بقدرة المستشفى على إجراء 720 عملية سنويا
- عمليات الولادة : توفر 04 غرف للتوليد بقدرة إجراء 03 عمليات ولادة كل 24 سا وهذا ما ينتج عنه : - 04 غرف x 03 عمليات(يوميا) x 360 يوم = 4320 عملية
- أي بجمع العمليات الجراحية (معياريًا) 720 عملية و عمليات الولادة(معياريًا) 4320 تصبح عدد العمليات المتاحة في المستشفى (معياريًا) 5040 عملية.

ووفقًا لتقرير المسؤول عن غرفة العمليات في إطار التقرير العام الذي يرفعه مسؤول مركز الفحص الطبي التخصصي فإن هذا المركز حقق نسبة أداء فعلي بالمقارنة مع الأداء المعياري كالتالي:

جدول رقم(4-14): يبين أداء غرفة العمليات

2500 عملية فعلية	= 49.60%
5040 عملية معيارية	

المصدر : من اعداد الطالب

التقرير: لقد سجل المركز الفرعي تحقيق نسبة 49.60% من الأداء المعياري بالإضافة الى التقرير حول العمليات التي وجهت نحو مستشفيات أخرى سواء داخل تراب الولاية أو خارجها، وهذه النسبة أقل من المتوسط، وواجبة البحث في الأسباب التي أدت الى تحقيقها، وهنا يتقاطع التقرير الأول مع التقرير الثاني

(غرفة العناية المركزة) حيث ان نسبة العمليات خارج الولادة مرتفعة جدا، بمعنى وجود عزوف عن إجراء عمليات التوليد في المستشفيات العمومية، لوجود عيادات خاصة تقوم بتقديم خدمات صحية ذات جودة أحسن ولوفرتهما، وهذا العزوف وفقا لنظام محاسبة المسؤولية لا يتحمله مسؤول المركز فقط بل يتحمل الشق المتعلق بضمان جودة الخدمات الصحية وخير دليل يقدمه هذا المسؤول هو النسبة المتدنية جدا للوفيات والنسبة المرتفعة والتي تكاد تلامس 100 % من نجاح العمليات القيصرية، وما يتحمله هو عدم وجود مركز خاص بالعمليات التسويقية للمستشفيات العمومية والتي كانت ستأثر بالإيجاب في سلوك المواطنين نحو إستهلاك الخدمة الصحية العمومية .

2-3- التخذير: الجدول التالي يبين كيفية حساب تكلفة الوحدة لعملية التخذير، وكيفية التقرير عن أداء هذا المركز الفرعي في الجدول التالي.:

جدول رقم (4-15): يبين تكلفة عملية التخذير (عملية) وندج

البيان	التكلفة الكلية	عدد الوحدات الفعلية	التكلفة	عدد الوحدات المعيارية
غرفة العمليات (تخذير)	16938698	2500	6775,479	5040

المصدر : بالاعتماد تقرير مسؤول مركز التخذير

من خلال الجدول تم إجراء 2500 عملية تخذير والتي بدورها تنقسم بين عمليات تخذير جراحية وعمليات تخذير ولادة قيصرية، وقدرة المستشفى كذلك تتحكم في خدمة هذا المركز الفرعي من خلال:

- العمليات الجراحية تم تبيينها فيما سبق بقدرة المستشفى على إجراء 720 عملية سنويا مما ينتج عنها مباشرة نفس عمليات التخذير لإستحالة القيام بالعمليات بدون تخذير.
- عمليات الولادة : توفر 04 غرف للتوليد بقدرة إجراء 03 عمليات ولادة كل 24 سا وهذا ما ينتج عنه : - 04 غرف x 03 عمليات (يومية) x 360 يوم = 4320 عملية (كل العمليات تحتاج الى تخذير)
- أي بجمع التخذير في العمليات الجراحية (معياريا) 720 عملية و عمليات التخذير في الولادة (معياريا) 4320 تصبح عدد عمليات التخذير المتاحة في المستشفى (معياريا) 5040 عملية.

ووفقا لتقرير المسؤول عن مصلحة التخذير في إطار التقرير العام الذي يرفعه مسؤول مركز الفحص

الطبي التخصصي فإن هذا المركز حقق نسبة أداء فعلي بالمقارنة مع الأداء المعياري كالتالي:

جدول رقم(4-16): يبين أداء مركز التخدير

= 49.60%	2500 عملية تخدير فعلية
	5040 عملية تخدير معيارية

المصدر : بالاعتماد على تقرير مسؤول مركز التخدير

التقرير: لقد سجل المركز الفرعي تحقيق نسبة 49.60% من الأداء المعياري، وهي نفس نسبة مركز العمليات وذلك لكون مصلحة التخدير هي خدمة داعمة لخدمة صحية أخرى وهي إجراء العمليات، وعليه فأداء هذا المركز الفرعي يرتبط ارتباطاً وثيقاً بأداء مركز العمليات الجراحية، إلا أنه وجب التقرير عن نجاعة هذا القسم من حيث مساهمته في العمليات و تسييره وكيفية احتفاظه بالأمصال اللازمة للقيام بعمله على أحسن وجه.

2-4- الأشعة: الجدول التالي يبين كيفية حساب تكلفة الوحدة لعملية إجراء فلم أشعة، وكيفية التقرير عن أداء هذا المركز الفرعي.

جدول رقم(4-17): يبين تكلفة عملية الأشعة

البيان	التكلفة الكلية	عدد الوحدات المعيارية	التكلفة	عدد الوحدات المعيارية
غرفة الأشعة	8771811	4200	2088,526	11520

المصدر : بالاعتماد على تقرير مسؤول مركز الأشعة

من خلال الجدول تم إجراء 4200 عملية أشعة بين تخطيط قلب وفلم أشعة، وقدرة هذا المركز تتحدد من خلال ما يلي:

- 01 غرفة أشعة بقدرة إجراء عملية كل نصف ساعة ($2/1$ سا) ولمدة 16 ساعة يوميا وهذا ما ينتج عنه : 02 عملية أشعة x 16 ساعة x 360 يوم = 11520 عملية أشعة سنويا.

ووفقا لتقرير المسؤول عن مصلحة الأشعة في إطار التقرير العام الذي يرفعه مسؤول مركز الفحص الطبي التخصصي فإن هذا المركز حقق نسبة أداء فعلي بالمقارنة مع الأداء المعياري كالتالي:

جدول رقم(4-18): يبين أداء مركز الأشعة

= 36.45%	4200 عملية أشعة فعلية
	11520 عملية أشعة معيارية

المصدر : بالاعتماد على تقرير مسؤول مركز الأشعة

التقرير: لقد سجل المركز الفرعي تحقيق نسبة 36.45% من الأداء المعياري، وهي نسبة متدنية لأهمية هذا المركز في العملية الصحية، وهذا المركز يتشاركه مركزين رئيسيين هما مركز الإستقبال والفحص ومركز الفحص التخصصي وقبل إبداء تقرير حول النسبة وجب إنتظار التقرير الذي سنتطرق إليه لاحقا والخاص بمركز الإستقبال والفحص (الأشعة)

2-5- التحاليل: الجدول التالي يبين كيفية حساب تكلفة الوحدة لعملية تحليل مخبري، وكيفية التقرير عن أداء هذا المركز الفرعي.

جدول رقم(4-19): يبين تكلفة عملية تحليل مخبري و: د ج

البيان	التكلفة الكلية	عدد الوحدات الفعلية	التكلفة	عدد الوحدات المعيارية
مخبر التحليل	26547740	12280	2161,868	20160

المصدر : من اعداد الطالب

من خلال الجول تم إجراء 12280 عملية تحليل بين تحليل لمرض السكر وضغط الدم وفصيلته، وتحاليل خاصة بالعمليات ...، وقدرة هذا المركز تتحدد من خلال:

- 01 مخبر تحليل بقدرة إجراء 80 عملية يوميا وهذه العمليات تتم صباحا 04 ساعا (الفترة الصباحية) نظرا لإرتباط النتائج بالوقت الذي تستغرقه الآلات في العمل، وتطلب بعض التحاليل ان يكون تلقي الخدمة في حالة صوم، ولمدة 253 يوم وهذا ما ينتج عنه : (80 عملية تحليل يوميا) x 253 يوم = 20160 عملية تحليل مخبري سنويا.

ووفقا لتقرير المسؤول عن مركز التحليل المخبري في إطار التقرير العام الذي يرفعه مسؤول مركز الفحص الطبي التخصصي فإن هذا المركز حقق نسبة أداء فعلي بالمقارنة مع الأداء المخطط كالتالي:

جدول رقم(4-20): يبين أداء مركز التحاليل المخبرية

= 60.91%	12280 عملية تحليل فعلية
	20160 عملية تحليل معيارية

المصدر: بالاعتماد على تقرير مسؤول مركز التحاليل

التقرير: لقد سجل المركز الفرعي تحقيق نسبة 60.91% من الأداء المعياري، وهذا المركز يتشاركه مركزين رئيسيين هما مركز الاستقبال والفحص ومركز الفحص التخصصي وقبل إبداء تقرير حول النسبة، وجب انتظار التقرير الذي سنتطرق إليه لاحقا والخاص بمركز الاستقبال والفحص الخاص بمركز الأشعة، وتجميع النبتين للحصول على نسبة المركز الفرعي ككل.

2-6- نقل الدم: الجدول التالي يبين كيفية حساب تكلفة الوحدة الصحية لعملية نقل الدم، وكيفية التقرير عن أداء هذا المركز الفرعي.

جدول رقم(4-21): يبين تكلفة عملية نقل الدم(جلسة نقل دم)

البيان	التكلفة الكلية	عدد الوحدات الفعلية	التكلفة	عدد الوحدات المعيارية
عملية نقل دم	6298596	3500	1799,599	20160

المصدر : بالاعتماد على تقرير مسؤول بنك الدم

من خلال الجدول تم إجراء 3500 عملية نقل دم وهذه العملية مركبة تبدأ من وقت الإعلان عن حملة التبرع الى تطبيقها والوصول الى المتبرعين، ويتم بعد ذلك إجراء التحاليل اللازمة للكميات المتبرع بها ، ثم تحويل السليم منها الى بنك الدم على مستوى المستشفى، وقدرة هذا المركز تتحدد من خلال:

- قدرة المستشفى على الاحتفاظ بالكميات ومدة الاحتفاظ بها مع مراعات تسيير المخزون وفقا لطريقة fifo الداخل أولا الخارج أولا، ولا يقصد بها التكلفة إنما أكياس الدم فعلا؛
- الاصل في هذا القسم يتبع قدرة المستشفى المعيارية على إجراء العمليات، والتي قدرت سابقا ب 5040 عملية وهناك مشكل في تحديد الكميات والتي تختلف من طالب للخدمة الصحية لآخر؛
- يتأثر نشاط هذا المركز بنشاط مركز غرفة العمليات و نشاط الإستقبال والفحص؛
- يتم صرف الخدمة الصحية المتمثلة في الإقامة في المستشفى بناء فقط وحصرا على توجيهات الطبيب المسؤول.

والتكاليف المسجلة في هذا المركز ليست موجهة لشراء الدم كسلعة إنما تبدأ من بتنظيم حملات التبرع، وإجراء التحاليل عليه وتخزينه ومن ثم صرفه لطالب الخدمة الصحية، مع تسجيل الاستعانة في بعض الأحيان بمتلقي الخدمة (أي طالبها عليه بتوفير متبرعين)، وذلك لضرورة توفر بنك الدم على مخزون دائما وكذلك الاحتفاظ بمخزون أمان قصد استخدامه في الحالات الطارئة.

ووفقا لتقرير المسؤول عن مركز نقل الدم في إطار التقرير العام الذي يرفعه مسؤول مركز الفحص الطبي التخصصي فإن هذا المركز حقق نسبة أداء فعلي بالمقارنة مع الأداء المخطط كالتالي:

جدول رقم(4-22): يبين أداء مركز نقل الدم على مستوى المركز

3500 عملية نقل دم فعلية	= 69.44%
5040 عملية نقل دم معيارية	

المصدر : بالاعتماد على تقرير مسؤول بنك الدم

وهذه النسبة اعلاه تمثل فقط نقل الدم الفعلي في العمليات الفعلية مقارنة بالعمليات المعيارية أي على مستوى مركز الفحص التخصصي (إقامة)، ويمكن كذلك إيجاد نسبة أخرى تمثل عمليات نقل الدم بقسمة التي تمت على مستوى المركز فعلا على عمليات نقل الدم المعيارية على مستوى المستشفى ككل، وفقا للجدول التالي:

جدول رقم(4-23): يبين أداء مركز نقل الدم على مستوى المستشفى

3500 عملية نقل دم فعلية	= 29.16%
12000 عملية نقل دم معيارية	

المصدر : بالاعتماد على تقرير مسؤول بنك الدم

التقرير: لقد سجل المركز الفرعي تحقيق نسبة 69.44% من الأداء المعياري، وهذا المركز يتشاركه مركزين رئيسيين هما مركز الاستقبال والفحص ومركز الفحص التخصصي (كما أشرنا لوجود عمليات نقل دم لا تستدعي إجراء طالب الخدمة لجراحة) وقبل إبداء تقرير حول النسبة وجب انتظار التقرير الذي سنتطرق إليه لاحقا والخاص بمركز الاستقبال والفحص الخاص بمركز الأشعة، وتجميع النسبتين للحصول على نسبة المركز الفرعي ككل.

2-7- الإقامة: الجدول التالي يبين كيفية حساب تكلفة الوحدة الصحية ليوم إقامة، وكيفية التقرير عن أداء هذا المركز الفرعي والذي يدخل في صلب الخدمة الصحية.

جدول رقم (4-24): يبين تكلفة يوم إقامة (يوم إقامة - سرير -) و: دج

البيان	التكلفة الكلية	عدد الوحدات الفعلية	التكلفة	عدد الوحدات المعيارية
يوم إقامة	31975458	25830	1237,919	36900

المصدر : بالاعتماد على تقرير مسؤول مركز أجنحة الإقامة

من خلال الجول تم إجراء 25830 عملية إستغلال للأسرة في المستشفى (إقامة) العملية تبدأ من وقت توجيه الطبيب لطالب الخدمة للإقامة في المستشفى، وقدرة هذا المركز تتحدد من خلال:

- قدرة المستشفى في الإستيعاب والتي تتحدد وفقا لعدد الأسرة المتوفرة والتي يحتويها ومستشفى مدينة الشريعة الذي قمنا بدراسته، الذي له طاقة إستيعاب بعد إعادة بناء الجناح الجديد، تحول من 50 سرير الى 110 سرير أي بزيادة 60 سرير وتحسب كالتالي: 110 سرير x 360 يوم = 36900، أي الطاقة القصوى وعدم تسجيل شغور أي سرير ولو ليوم واحد؛
- يتأثر نشاط هذا المركز بنشاط مركز غرفة العمليات بالنسبة لمركز الفحص التخصصي ومركز الفحص والإستقبال و يتم صرف الخدمة الصحية المتمثلة في الإقامة في المستشفى بناء فقط وحصرا على توجيهات الطبيب المسؤول، سواء تعلق الأمر بالطبيب المسؤول في مركز الفحص التخصصي أو الطبيب المسؤول في مركز الإستقبال والفحص، والتكاليف المسجلة في هذا المركز تمثل يوم اقامة لمريض أي (سرير)

ووفقا لتقرير المسؤول عن مركز الإقامة في إطار التقرير العام الذي يرفعه مسؤول مركز الفحص الطبي التخصصي فإن هذا المركز حقق نسبة أداء فعلي بالمقارنة مع الأداء المخطط كالتالي:

جدول رقم (4-25): يبين أداء مركز التحاليل المخبرية

25830 إقامة	=	70.00%
36900 إقامة معيارية		

المصدر : بالاعتماد على تقرير مسؤول مركز أجنحة الإقامة

التقرير: لقد سجل المركز الفرعي تحقيق نسبة 70.00% من الأداء المعياري، وهذا المركز يتشاركه مركزين رئيسيين هما مركز الاستقبال والفحص ومركز الفحص التخصصي (كما أشرنا أن المسؤول عن مركز الفحص والإستقبال له الحق في توجيه المريض للإقامة، وكذلك إمكانية توجيه طالب خدمة صحية نحو المستشفى بقصد الإقامة من الأطباء الخاصين لكن بعد إطلاع الطبيب المسؤول عن التقرير المرفق وعن حالة المريض التي إستدعت إقامته في المستشفى)، وهذه النسبة جيدة بالمقارنة مع إمكانيات المستشفى وتقرير الطبيب في كلا المركزين يفصل نسب الأمراض التي إستدعت الإقامة سواء تعلق الامر بالعمليات أو الأمراض التي تستدعي إقامة فقط، وما يلاحظ أن مسؤول مركز الفحص التخصصي هو من يرفع التقرير عن هذا المركز الفرعي، والذي يتحمل فيه المسؤولية عن قراراته وكذلك المسؤولية عن قرارات مسؤول المركز الآخر والأطباء خارج المستشفى لكن بعد التأكد من التقارير وقبولها وهذا ما يخوله تحمل المسؤولية كاملة عن هذا المركز .

2-9- الإطعام: الجدول التالي يبين كيفية حساب تكلفة اليوم الواحد من الوجبات، وكيفية التقرير عن أداء هذا المركز الفرعي.

جدول رقم (4-26): يبين تكلفة إطعام ليوم واحد وندج

البيان	التكلفة الكلية	عدد الوحدات الفعلية	التكلفة	عدد الوحدات المعيارية
يوم إطعام	1941000	20000	97.05	30000

المصدر : بالاعتماد على تقرير مسؤول مركز الاطعام

من خلال الجدول تم توزيع 20000 وجبة طعام خلال السنة والتي قدمت لطالبي للحصول على الخدمة الصحية والمقيمين في المستشفى، ويلاحظ أن جزء من المقيمين لا يتحصلون على وجبات لظروف صحية ولتوجيهات الطبيب كالمقبلين على العمليات والخارجين من العمليات، ومن خلال الإتصال بإدارة المطعم ومكتب الدخول، تم إبلاغنا بمنع الإدارة لدخول الأطعمة الى المستشفى وإكتفاء المرضى ما يقدمه المستشفى من وجبات و ضرورة التقيد بهذه التعليمات التي تمس بالدرجة الأولى المقيم بالمستشفى وصحته وقدرة هذا المركز تتحدد من خلال:

- تم تقدير الوجبات المعيارية التي يستطيع مطبخ المستشفى تقديمها سنويا للمرضى بـ 30000 وجبة والتي تراعى فيها، توفر المواد الأولية التي تدخل في الطبخ، وبعض الخصوصيات التي تستدعيها الحالات المرضية .

ووفقا لتقرير المسؤول عن مركز الإطعام في إطار التقرير العام الذي يرفعه مسؤول مركز الفحص الطبي التخصصي فإن هذا المركز حقق نسبة أداء فعلي بالمقارنة مع الأداء المعياري كالتالي:

جدول رقم(4-27): يبين أداء مركز الإطعام

= 66.66%	20000 عدد الوجبات
	30000 عدد الوجبات المعيارية

المصدر : بالاعتماد على تقرير مسؤول مركز الاطعام

التقرير: لقد سجل المركز الفرعي تحقيق نسبة 66.66% من الأداء المعياري، أي الثلثين وهذا المركز يرتبط بالإقامة في المستشفى، بنسبة كبيرة بمعنى أنه يقدم خدمات للمرضى من جهة وللعمال من جهة أخرى، ويلاحظ أن هذا المركز يعد من النقاط السوداء التي يشتكي منها المرضى بكثرة، والتي يبررها مسؤول المركز بضرورة إتباع المريض لحمية أو ضرورة حصوله على طعام صحي ليساعده على الشفاء.

تحليل جدول توزيع التكاليف لمركز الإستقبال والفحص ويربطه بتقارير الأداء وفقا لنظام محاسبة المسؤولية من خلال التطرق لكل مركز فرعي على حدة وإبراز تكلفة الوحدة الصحية الخاصة به و وضع تحميل باستخدام الاوزان المرجحة كما يلي:

2-10- عيادة الفحص: الجدول التالي يبين كيفية حساب تكلفة الوحدة الصحية لعملية إجراء فحص عيادي واحد والتي تعتبر أساس الخدمة الصحية ككل، حيث لا تقدم أي خدمة صحية اخرى سواء تعلق الأمر بمركز الاستقبال والفحص أو بمركز الفحص التخصصي دون المرور على الفحص الأولي، وكيفية التقرير عن أداء هذا المركز الفرعي.

جدول رقم (4-28): يبين تكلفة عملية فحص واستقبال

البيان	التكلفة الكلية	عدد الوحدات الفعلية	التكلفة	عدد الوحدات المعيارية
عيادة الفحص	24396995	54000	45.17	69120

المصدر : بالاعتماد على تقرير مسؤول مركز الفحص

من خلال الجدول تم إجراء 54000 عملية فحص خلال السنة وهي تدخل في صلب عمل مركز الاستقبال والفحص، وقدرة هذا المركز تتحدد من خلال:

- غرف الفحص والتي يحتوي المستشفى على 08 ويستغل منها 02 في نفس الوقت دوما مع طبيبين مناوبين، وتم تقدير عملية الفحص خلال الساعة الواحدة 04 عمليات فحص خلال وعليه تكون قدرة المستشفى على إدرء الفحوص كالتالي: 04 عمليا فحص x 01 ساعة x 24 ساعة x 360 يوم = 69120 ؛
 - أداء هذا المركز يرتبط به كل ما يأتي في المستشفى فالطبيب المسؤول هو الذي يعطي أوامر تترتب عليها تكلفة، في باقي المراكز الاخرى سواء تعلق الأمر بالاشعة أو التحاليل أو نقل الدم وعليه فأداء هذا المركز يترتب عليه الأداء ولو جزئيا لباقي المراكز كما سنبينه فيما سيأتي لاحقا.
- والتكاليف المسجلة في هذا المركز ناتجة عما خصص لمركز الفحص والإستقبال من موارد بشرية، وهياكل مخصصة لإستقبال المرضى وكذلك معدات تستعمل للفحص.

والجدول التالي يبين أداء مركز الفحص والاستقبال الخاص بعمليات الفحص التي تمت فعلا على مستوى هذا المركز .

جدول رقم(4-29): يبين أداء مركز الفحص والاستقبال

= 78.125%	54000 عملية فحص
	69120 عملية معيارية

التقرير: لقد سجل المركز الفرعي تحقيق نسبة 78.125% من الأداء المخطط ، وهذا المركز يتشاركه مركزين رئيسيين هما مركز الاستقبال والفحص ومركز الفحص التخصصي(كما أشرنا تحمل مسؤول مركز الفحص التخصصي لقرارات الفحص التي ينتج عنها لإقامة في المستشفى) ومن خلال النسبة أعلاه فقد سجل مركز الفحص نسبة مرتفعة وهذا بالرغم من إحتساب العمل المتواصل لمدة 24 ساعة أثناء وضع المعيار والتي يلاحظ تناقص الإقبال على الفحص خلال ساعات الليل المتأخرة وكذلك تجاوز المعدلات العادية في عمليات الفحص أثناء بعض الفترات الامراض الموسمية والمناسبات كشهر رمضان .

2-11- الأشعة: الجدول التالي يبين كيفية حساب تكلفة الوحدة لعملية إجراء فلم أشعة، وكيفية التقرير عن أداء هذا المركز الفرعي.

جدول رقم(4-30): يبين تكلفة عملية الأشعة

البيان	التكلفة الكلية	عدد الوحدات الفعلية	التكلفة	عدد الوحدات المعيارية
غرفة الأشعة	8977014	4300	2088,526	11520

المصدر : بالاعتماد على تقرير مسؤول مركز الاشعة

من خلال الجول تم إجراء 4300 عملية أشعة بين تخطيط قلب وفلم أشعة، وقدرة هذا المركز تتحدد من خلال ما يلي:

• 01 غرفة أشعة بقدرة إجراء عملية كل نصف ساعة ($2/1$ سا) ولمدة 16 ساعة يوميا وهذا ما

ينتج عنه : 02 عملية أشعة x 16 ساعة x 360 يوم = 11520 عملية أشعة سنويا.

ووفقا لتقرير المسؤول عن مصلحة الأشعة في إطار التقرير العام الذي يرفعه مسؤول مركز الفحص الطبي التخصصي فإن هذا المركز حقق نسبة أداء فعلي بالمقارنة مع الأداء المخطط كالتالي:

جدول رقم(4-31): يبين تكلفة عملية الأشعة

= 37.32%	4300 عملية أشعة فعلية
	11520 عملية أشعة معيارية

المصدر : بالاعتماد على تقرير مسؤول مركز الاشعة

التقرير: لقد سجل المركز الفرعي تحقيق نسبة 36.45% من الأداء المعياري ، بالإضافة الى نسبة الخدمات التي قدمها هذا المركز الفرعي للمركز الرئيسي الخاص بالفحص التخصصي كما رأينا سابقا، وجمع النسبتين: (36.45%+37.32%) نتحصل على النسبة الفعلية التي قدمها المركز الفرعي الخاص بالأشعة للمركزين الرئيسيين والت قدرت بـ 73.81% وعليه فهذه النسبة مرتفق نوعا ما وهذا يدل على الأهمية الكبيرة التي يحتلها هذا المركز داخل المستشفى ومركز مساعد، يقدم خدمات داعمة للمراكز الرئيسية.

2-12- التحاليل: الجدول التالي يبين كيفية حساب تكلفة الوحدة لعملية تحليل مخبري ، وكيفية التقرير عن أداء هذا المركز الفرعي.

جدول رقم(4-32): يبين تكلفة عملية تحليل مخبري

البيان	التكلفة الكلية	عدد الوحدات الحقيقية	التكلفة	عدد الوحدات المعيارية
مخبر التحليل	15077014	6975	2161,868	20160

المصدر : بالاعتماد على تقرير مسؤول مركز التحليل المخبري

من خلال الجدول تم إجراء 6975 عملية تحليل بين تحليل لمرض السكر وضغط الدم وفصليته، وتحاليل خاصة بالعمليات ...، وقدرة هذا المركز تتحدد من خلال:

- 01 مخبر تحليل بقدرة إجراء 80 عملية (في العموم وليست مخصصة لمركز رئيسي على حساب الآخر إنما تخصص لطالب الخدمة الصحية) يوميا وهذه العمليات تتم صباحا 04 ساعا (الفترة الصباحية) نظرا لإرتباط النتائج بالوقت الذي تستغرقه الآلات في العمل، وتطلب بعض التحاليل ان يكون تلقي الخدمة في حالة صوم، ولمدة 253 يوم وهذا ما ينتج عنه : 80 عملية أشعة x 253 يوم = 20160 عملية تحليل مخبري سنويا.

ووفقا لتقرير المسؤول عن مركز التحليل المخبري في إطار التقرير العام الذي يرفعه مسؤول مركز الفحص الطبي التخصصي فإن هذا المركز حقق نسبة أداء فعلي بالمقارنة مع الأداء المخطط كالتالي:

جدول رقم(4-33): يبين أداء مركز التحاليل المخبرية

= 34.59%	6975 عملية تحليل فعلية
	20160 عملية تحليل معيارية

المصدر : بالاعتماد على تقرير مسؤول مركز التحليل المخبري

التقرير: لقد سجل المركز الفرعي تحقيق نسبة 34.59% من الأداء المخطط ، وهذا المركز يشاركه مركزين رئيسيين هما مركز الاستقبال والفحص ومركز الفحص التخصصي ولكي يتم التقرير حول النسبة الكلية لعمل هذا المركز الفرعي وجب العودة لما سبق حول نسبة إستغلال مركز الفحص التخصصي لهذا المركز الفرعي، وتجميع النسبتين للحصول على نسبة المركز الفرعي ككل والتي تحسب وفقا لما يلي :

(34.59% + 60.91%) ونحصل على النسبة الكلية الفعلية التي قدرت بـ 95.5% وهي نسبة مرتفعة جدا بالمقارنة بالإمكانات الموضوعية تحت تصرف هذا المركز، وكذلك تدل على الأهمية التي يكتسبها هذا المركز داخل المراكز المكونة للخدم الصحية، وعليه وجب إيلاء إهتمام أكبر وإمكانات أكبر مع المحافظة على النسب المرتفعة في إستهلاك المخصصات من النفقات و تقديم عمل جيد.

2-13 - نقل الدم: الجدول التالي يبين كيفية حساب تكلفة الوحدة الصحية لعملية نقل الدم، وكيفية التقرير عن أداء هذا المركز الفرعي.

جدول رقم(4-34): يبين تكلفة عملية نقل الدم(جلسة نقل دم)

البيان	التكلفة الكلية	عدد الوحدات الحقيقية	التكلفة	عدد الوحدات المعيارية
عملية نقل دم	12706221	7060	1799,599	20160

المصدر : بالاعتماد على تقرير مسؤول مركز بنك الدم

من خلال الجدول تم إجراء 7060 عملية نقل دم وهذه العملية مركبة تبدأ من وقت الإعلان عن حملة التبرع الى تطبيقها والوصول الى المتبرعين، ويتم بعد ذلك إجراء التحاليل اللازمة للكميات المتبرع بها ، ثم تحويل السليم منها الى بنك الدم على مستوى المستشفى، وقدرة هذا المركز تتحدد من خلال ما يلي:

- قدرة المستشفى على الإحتفاظ بالكميات ومدة الإحتفاظ بها مع مراعات تسيير المخزون وفقا لطريقة fifo الداخل أولا الخارج أولا، ولا يقصد بها التكلفة إنما أكياس الدم فعلا؛
- الاصل في هذا القسم يتبع قدرة المستشفى المعيارية على إجراء العمليات، والتي قدرت سابقا بـ 5040 عملية، هذا للمركز الرئيسي الفحص التخصصي أما المركز الرئيس الإستقبال والفحص فتحدد عملية نقل الدم بناء على الحالات التي تسجل وتستدعي نقل دم وهناك مشكل في تحديد الكميات والتي تختلف من طالب للخدمة الصحية لآخر؛
- يمكن أن تحول بعض الكميات المخزنة في بنك الدم الى مستشفيات أخرى بناء على توجيهها مديرية الصحة للولاية والتي تعد أيضا إستغلال لطاقة هذا المركز.
- يتم صرف الخدمة الصحية المتمثلة في نقل الدم بناء فقط وحصرا على توجيهات الطبيب المسؤول.

والتكاليف المسجلة في هذا المركز ليست موجهة لشراء الدم كسلعة إنما تبدأ من تنظيم حملات التبرع، وإجراء التحاليل عليه وتخزينه ومن ثم صرفه لطالب الخدمة الصحية، مع تسجيل الاستعانة في بعض الأحيان بمتلقي الخدمة أي طالبها الذي يتوجب عليه توفير متبرعين، وذلك لضرورة توفر بنك الدم على مخزون دائم وكذلك الإحتفاظ بمخزون أمان قصد إستخدامه في الحالات الطارئة.

ووفقا لتقرير المسؤول عن مركز نقل الدم في إطار التقرير العام الذي يرفعه مسؤول مركز الفحص الطبي التخصصي فإن هذا المركز حقق نسبة أداء فعلي بالمقارنة مع الأداء المخطط كالتالي:

جدول رقم(4-35): يبين أداء مركز نقل الدم (مركز الإستقبال والفحص)

7060 عملية نقل دم فعلية	=	58.83%
12000 عملية نقل دم معيارية		

المصدر : بالاعتماد على تقرير مسؤول مركز بنك الدم

بالتقريب يشغل هذا المركز بنسبة 58.83% من طاقته المتاحة وهي نسبة مرتفعة نسبيا وتبين الأهمية التي يحتلها هذا المركز ضمن مراكز تقديم الخدمة الصحية المساعدة.

التقرير: لقد سجل المركز الفرعي تحقيق نسبة 58.83% من الأداء المخطط ، وهذا المركز يتشاركه مركزين رئيسيين هما مركز الاستقبال والفحص ومركز الفحص التخصصي (كما أشرنا لوجود عمليات نقل دم لا تستدعي إجراء طالب الخدمة لجراحة) وبتجميع النسبتين للحصول على نسبة المركز الفرعي ككل نحصل على الجدول التالي:

جدول رقم (4-36): يبين أداء مركز نقل الدم للمستشفى .

= 87.99%	10560 عملية نقل دم فعلية
	12000 عملية نقل دم معيارية

المصدر : بالاعتماد على تقرير مسؤول مركز بنك الدم

2-14- الإطعام: الجدول التالي يبين كيفية حساب تكلفة اليوم الواحد من الوجبات، وكيفية التقرير عن أداء هذا المركز الفرعي.

جدول رقم (4-37): يبين تكلفة إطعام للعمال

التكلفة	عدد الوحدات الحقيقية	التكلفة الكلية	البيان
4886,07	237	1158000	يوم إطعام

المصدر: بالاعتماد على تقرير مسؤول الاطعام

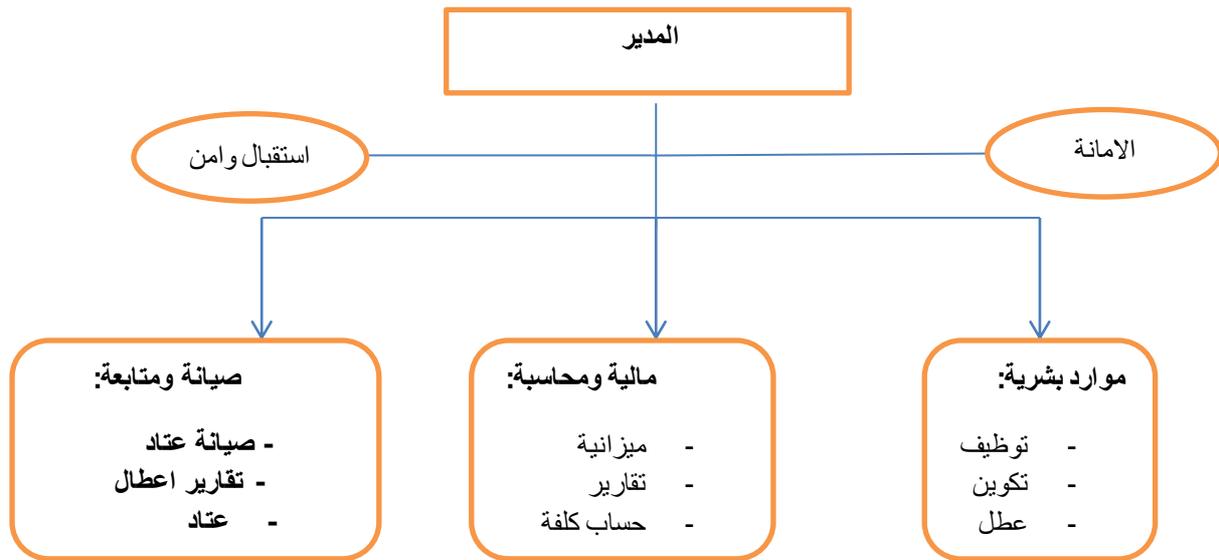
من خلال الجدول قدر ما يكلفه عامل واحد من إطعام سنويا 4886.07 دج وما يلاحظ أن العمال في المستشفى يعملون بنظام التناوب، ولا يتواجدون بنسبة 100% في المستشفى في نفس الوقت وإذا كان عدد العمال 237 عامل فإن نسبة تواجدهم لا تتعدى 40% في أحسن الحالات وعليه فقد تم برمجة وجبة لكل عامل من العمال المتواجدين في الخدمة كاقصى تقدير.

المطلب الرابع: مركز العمليات الإدارية

يقدم هذا المركز مختلف الخدمات الإدارية التي لا تتصل إتصالاً مباشراً بمراكز الرعاية الطبية (الصحية) سواء مركز الإستقبال والفحص أو مركز الفحص التخصصي، بمعنى عدم إمكانية تحميل تكاليف هذا المركز عليها بإعتبار تكاليفه تتعلق بالإدارة العامة (تكاليف غير مباشرة)، ومهمته السهر على السير الحسن للمستشفى بإعتباره كلاً متكاملًا، وتخطيط إستهلاك الإعتمادات والأمن والعلاقات العامة مع مختلف الأطراف الخارجية، من وصاية وجماعات محلية وجمعيات تعنى بالجانب الصحي للمجتمع ككل.

1-1- والشكل التالي يبين المراكز الفرعية الرئيسية لمركز العمليات الإدارية

شكل رقم (3-4): يبين مركز المسؤولية الإداري للمستشفى



المصدر: بالاعتماد على معطيات ادارة المستشفى

من خلال الشكل يمكن تقسم الادارة الى مجموعة من المراكز الفرعية مثل مركز فرعي خاص بالموارد البشرية ومركز فرعي خاص بالعمليات المالية والمحاسبية ومركز فرعي خاص بعمليات الصيانة والمتابعة وهذه المراكز تكتسي أهمية بالغة بالمقارنة لباقي الانشطة الإدارية وما يلاحظ هنا أن مركز المالية والمحاسبة يعمل بالموازات مع الادارة (إدارة المستشفى)، وفقا لنظام لمحاسبة العمومية المتبع والمطبق في المستشفيات العمومية، والتي تعطي لمحاسب العمومي إستقلالية عن الادارة في حدود النصوص التنظيمية وفي حدود مبادئ المحاسبة العمومية

1-2- تكاليف مركز الإدارة كالتالي:

جدول رقم (4-38): يبين تكاليف مركز الإدارة للمستشفى ككل و: دج

الإحراف	الإستهلاكات	النفقة (الإعتماد الممنوح)	مسبب التكلفة النفقة - التكلفة
17762774.4	253991145.6	253753920	أجور الإداريين
246750	1447600	1645000	تعويضات
41250	783750	825000	قوة محرقة
141750	645750	787500	لوازم مكتبية
1687500	5062500	6750000	اثاث مكتبي
240000	1360000	1600000	حاضرة
220000	880000	1100000	نشاطات وقائية
20340024,4	264170745,6	266461420	المجموع

المصدر: بالاعتماد على معطيات الإدارة

ومن خلال الجدول أعلاه يمكن توزيع تكاليف مركز الإدارة وفقا للمراكز الفرعية حتى يسهل تحميلها وربطها بالمراكز الصحية، والجدول التالي يبين ذلك

جدول رقم (4-39): يبين تكاليف مراكز المسؤولية لإدارة المستشفى حسب الاستهلاكات و: دج

إدارة	صيانة ومتابعة	مالية وحاسبة	موارد بشرية	مسبب التكلفة النفقة - التكلفة
49558140.6	51918052	58997786.4	75517166.6	أجور الإداريين
293632.5	307615	361900	447440	تعويضات
164587.5	172425	195937,5	250800	قوة محرقة
135607.5	142065	161437,5	206640	لوازم مكتبية
1063125	1113750	1265625	1620000	اثاث مكتبي
285600	299200	340000	435200	حاضرة
184800	193600	220000	281600	نشاطات وقائية
51685493,1	54146707	61542686,4	78758846,6	المجموع

المصدر: بالاعتماد على معطيات الإدارة

التقرير: وفقا للجدول اعلاه سجل كل مركز فرعي استهلاكات بنسب مختلفة من نشاط مسبب للتكلفة لآخر ولحساب نسبة الاستهلاك الكلية كل مركز مسؤولية بالمقارنة مع الاعتمادات الممنوحة له

1-3- تحليل وحساب نسب الاستهلاك الحقيقية بالمقارنة مع المعتمدة

نسبة الاستهلاك الحقيقي للمعتمد لمركز ادارة الموارد البشرية وفقا للجدول التالية:

جدول رقم: (4-4): نسبة استهلاك مركز ادارة الموارد البشرية

= 29.55%	الاستهلاك الحقيقي: 78758846.6
	الاستهلاك المعتمد: 266461420

المصدر: من اعداد الطالب

ومن النسبة اعلاه نجد ان مركز المسؤولية (الموارد البشرية) قد استهلك نسبة تقدر بـ 29.55% من الاعتمادات الكلية اي انها حققت استهلاك بنسبة (29.55% / 32%) = 92.34% وهي نسبة استهلاك مرتفعة وتمثل وبالنظر الى هذه النسبة وبتحليل الانحراف نتمكن من معرفة المشاكل التي تكون في هذا المركز حسب الانشطة المستهلكة كالأجور والتعويضات عليها والقوة المحركة وكذلك اللوازم المكتبية والنشاطات الوقائية

■ نسبة الاستهلاك الحقيقي للمعتمد لمركز الادارة المالية والمحاسبية وفقا للجدول التالية:

جدول رقم: (4-4): نسبة استهلاك مركز ادارة المالية والمحاسبة

= 23.09%	الاستهلاك الحقيقي: 61542686.2
	الاستهلاك المعتمد: 266461420

المصدر: من اعداد الطالب

ومن النسبة اعلاه نجد ان مركز المسؤولية (المالية والمحاسبة) قد استهلك نسبة تقدر بـ 23.09% من الاعتمادات الكلية اي انها حققت استهلاك بنسبة (23.09% / 25%) = 92.36% وهي نسبة استهلاك مرتفعة وتمثل وبالنظر الى هذه النسبة وهي نفس النسبة التي سبقها لمركز ادارة الموارد البشرية وهذا لاشترك هذه المراكز في الاستهلاكات وتوزيعها عليها بنسب ثابتة

- نسبة الاستهلاك الحقيقية للمعتمد لمركز الإدارة وفقا للجدول التالية:

جدول رقم: (4-42):نسبة استهلاك مركز الادارة

= 20.32%	الاستهلاك الحقيقي: 541446707
	الاستهلاك المعتمد: 266461420

المصدر: من اعداد الطالب

ومن النسبة اعلاه نجد ان مركز المسؤولية (الموارد البشرية) قد استهلك نسبة تقدر بـ 20.32% من الاعتمادات الكلية اي انها حققت استهلاك بنسبة $(20.32\% / 22\%) = 92.34\%$ وهي نسبة استهلاك مرتفعة وتمثل وبالنظر الى هذه النسبة وهي نفس النسبة التي سبقتها لمركز ادارة الموارد البشرية وهذا لاشتراط هذه المراكز في الاستهلاكات وتوزيعها عليها بنسب ثابتة

- نسبة الاستهلاك الحقيقي للمعتمد لمركز الإدارة المالية والمحاسبية وفقا للجدول التالية:

جدول رقم: (4-43):نسبة استهلاك مركز الصيانة والمتابعة

= 19.39%	الاستهلاك الحقيقي: 51685493.1
	الاستهلاك المعتمد: 266461420

المصدر: من اعداد الطالب

- ومن النسبة اعلاه نجد ان مركز المسؤولية (الموارد البشرية) قد استهلك نسبة تقدر بـ 19.39% من الاعتمادات الكلية اي انها حققت استهلاك بنسبة $(19.39\% / 21\%) = 92.34\%$ وهي نسبة استهلاك مرتفعة وتمثل وبالنظر الى هذه النسبة وهي نفس النسبة التي سبقتها لمركز ادارة الموارد البشرية وهذا لاشتراك هذه المراكز في الاستهلاكات وتوزيعها عليها بنسب ثابتة

ومما سبق نجد ان اداء مركز المسؤولية يحقق نسبة 92.34% من الاداء المخطط وفقا للاستهلاكات التي حققها والتي يتم التقرير عنها بالتفصيل وبنسب الاستهلاك المفصلة وحسب مراحل الاستهلاك.

مما سبق نجد ان نظام محاسبة المسؤولية في المستشفى يؤدي دورا مهما ومحوريا لأنه يفصل في مسببات التكلفة ويفصلها عن بعضها ويبين ايضا مدى مسؤولية كل مركز (مسؤول مركز) عن اداء مركزه وما اذا كان الانحراف السلبي المحقق يرجع للمسؤول او للموظفين داخل المركز ام انه يعود للمراكز الاخرى ام انه خارج عن نطاق مسؤولية كل المراكز، وكذلك نظام محاسبة المسؤولية يعمل على توضيح

خريطة تدفق الأنشطة والمراكز التي تشهد ضغطا شديدا حتى يتم تدارك النقائص بسرعة، من خلال اظهارة لمدى تراكم العمل وخصوصياته فبعض المراكز تتميز انشطتها بالتكرار والسهولة وتكون نسبة دورنها مرتفعة، بالمقارنة ببعض المراكز الاخرى التي يكون نشاطها مركز وخاص ومثال ذلك غرفة العمليات والانعاش والتي تكتسي اهمية بالغة وخصوصية من طرف الادارة، وكذلك مركز نقل الدم فهو مركز محوري ولكن توفير هذه المادة يخرج في بعض الاحيان عن نطاق مسؤول المركز فهو مرتبط بحملات وطنية وبرامج تضع من طرف الوصاية ومن طرف المديرية المحلية، وبالنظر لنظام محاسبة المسؤولية فهو يعد من انجح الانظمة الواجبة التطبيق في المؤسسات الاستشفائية لأنه يراعي الخصوصيات التي تميز هذه المؤسسات ولأنه يتعامل مع مختلف الأنشطة كل وفق لخصوصيته.

خلاصة الفصل:

تم في الفصل الرابع الاجابة على التساؤل السابق من خلال التطرق الى المستشفى العمومي بالتعريف والهيكل التنظيمي والى الاعوان المكلفين بالتسيير في مثل هذا النوع من المؤسسات، بالإضافة الى تصنيف التكاليف والايادات وتحليلها بالتفصيل، وفي الاخير تم تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المستشفى العمومي بإعادة تقسيمه الى مراكز تكلفة وكيفية الرقابة داخلها والسعي الى تقييم الاداء وفقا للتقارير المرفوعة من قبل هذه المراكز، وقد وجد ان نظام محاسبة المسؤولية من انجع الانظمة التسييرية للمستشفيات من خلال مراعاته لخصوصية الخدمة الصحية وكذلك تركيزه على الرقابة على التكاليف ليست الرقابة المالية فقط انما تعدتها الى الرقابة على الاداء والذي يكتسي اهمية بالغة في المستشفيات للمتطلبات المتزايدة من الخدمة الصحية، ولاهيتها لكافة شرائح المجتمع .

خاتمة

الخاتمة:

- تعد محاسبة المسؤولية أداة تسييرية رقابية تقييمية فعالة حيث أن مهمتها الأولى الإشراف على تنفيذ الخطط الموضوعة وعلاقة الموظفين ببعضهم البعض وكذلك علاقة كل مركز مسؤولية بباقي المراكز أي انها تتعامل مع بعضها بإستقلالية من جهة وشمولية من جهة أخرى أي إذا تعلق الأمر بالمركز ومسؤولياته فإنها تتعامل معه بإستقلالية وإذا تعلق الأمر بالخطة ككل فإن المركز يصبح جزء داخل الكل، ومن خلال هذه الدراسة قمنا باستخلاص مجموعة من النتائج التي يمكن تلخيصها فيما يلي :
- تكمن أهمية محاسبة المسؤولية في ضمان الرقابة وتنفيذ العمليات الإدارية والمالية للمؤسسات الحكومية وإعطاء صورة الوضعية المالية للإدارة أو المؤسسة؛
 - تقوم الإدارات سواء المركزية أو الممركزة ، باستعمال نظام محاسبة المسؤولية حتى ولو لم يكن هذا التطبيق والإستعمال مطابق للتنظير في مجال محاسبة المسؤولية إلا انه يبقى كنوع من التطبيق أو محاولة التطبيق وهذا ما يميزها عن باقي المؤسسات الأخرى؛
 - كل إدارة أو وزارة تخصص لها موازنة عامة خاصة بها لتسير بها مصالحها وتعامل هذه الموازنة كمركز للإيراد بعد توزيعها ؛
 - يتم الإنفاق وفقا لمجموعة من المعايير المختلفة وكل مركز فيه نفقة يتعامل معها عند استهلاكها على أنها تكلفة سيتم صرفها من أجل تحقيق هدف معين؛
 - هناك عدة أنواع من الموازنات العمومية تستطيع الدول استخدامها إلا أن اغلب البلدان يستخدم موازنة البنود "الموازنة التقليدية " التي تهمل النشاط داخل المؤسسة او الإدارة وتمتاز بالروتين وعدم التطور ومواكبة التغييرات الإقتصادية التي تميز المحيط ؛
 - هناك عدة مستويات ومراحل للرقابة فمنها ما هو قبلي وما هو بعدي وما هو متزامن وكلها تصب في نظام محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء وفقا لفترات التنفيذ وبعد الإنتهاء ؛
 - رغم أهمية الحساب الإداري في المؤسسات العمومية، والإدارات إلا أن اغلب هذه الإدارات لا تتقيد به من حيث التوقيت "توقيت إعداده " أي انه يكون غالبا متأخرا جدا وهذا من مساوئ الإعتماد على موازنة البنود التي تعد تقليدية وسنوية لا تراعي الخطط والبرامج التي تزيد عن سنة ؛
 - على الرغم من أن الوثائق والمستندات هي من أهم مكونات نظام المسؤولية إلا أنها لم توحد من طرف الدولة وكذلك تعتبر كثيرة جدا وتواجه صعوبات في الحفاظ عليها سليمة مع وجود بعض المكاتب التي أصبحت تتعامل بالوسائل الإلكترونية إلا أن الرقابة عليها صعب جدا وتعرضها للتلف

والقرصنة كبير جدا ما يجعل من المؤسسات تعمل على التوفيق فيما بين هذين الوسيلتين تقليدية وحديثة ؛

نتائج البحث: من خلال ما سبق تحصلنا على مجموعة من النتائج سلبية وإيجابية حول موضوعنا نوجزها فيما يلي:

إختبار الفرضيات: من خلال دراستنا للموضوع بشطريه النظري والتطبيقي سنوجز أهم ما توصلنا إليه من خلال إختبار الفرضيات التي إعتدنا عليها :

1 إختبار الفرضية الأولى: والمتمثلة في " يعد نظام محاسبة المسؤولية أداة تسييرية حديثة، لا تتعارض مع الأدوات الأخرى" وكانت النتائج كالتالي:

- وهذا من خلال دراستنا نجد أن المستشفيات العمومية تطورت بإنشائها لقسم يعمل على حساب التكاليف ومقارنتها من شهر لشهر ومن موسم لموسم وكذلك مقارنة الأشهر المتشابهة لمختلف السنوات، مراقبة أداء كل قسم من خلال تكلفته أي تعدت اصول المحاسبة العمومية التي تراقب كفيات الصرف وإستهلاك الإعتماد؛

- موازنة البرامج هي الموازنة الأصلح للرقابة لإشتمالها على شطرين رقابة مالية ورقابة أهداف، وهي الموازنة التي تسعى الدول لتطبيقها لما لها من إيجابيات والتي تطبق ضمنا محاسبة المسؤولية وتعد محاسبة المسؤولية من مقوماتها الأساسية .

ومنه نجد ان فرضيتنا الأولى محققة لإستحالة إقتصار المؤسسات العمومية على الإعتماد على الطرق التقليدية للرقابة التي تهمل رقابة الأداء في ظل بيئة إقتصادية يسودها التنافس والتطور خاصة في مجال التسيير، ولعدم تعارض محاسبة المسؤولية مع اي من الادوات التسييرية سواء تقليدية او حديثة ولوجودها كاداة رقابية تقييمية، التي تسعى كل الادارات لتطبيقها.

2- إختبار الفرضية الثانية: والمتمثلة في " مهما إختلفت طريقة سير حسابات المؤسسة (المحاسبة العامة أو العمومية) فيمكنها الإعتماد على محاسبة المسؤولية " وكانت النتائج كالتالي:

- من خلال دراستنا لنظام محاسبة المسؤولية وجدنا انه يعمل على الإستفادة من الطرق الحديثة في التسيير ويستخدمها لصالحه ويعمل على توظيف المعطيات سواء كانت تتعلق بمعطيات محاسبة مالية أو محاسبة عمومية، وتوظيفها لصالحها ؛

- يستخدم نظام محاسبة المسؤولية معايير أداء خاصة بكل نشاط داخل الإدارة أو المؤسسة وهو بذلك يعمل على التأكد من نسب تحقيق الأهداف على مستوى كل قسم وعلى المستوى الكلي من خلال التفسير الجديد للأنشطة وتفصيلها وفقا لتقسيماتها في المحاسبة سواء عمومية أو مالية ؛ ومنه نجد أن محاسبة المسؤولية لا تتأثر بنوع المحاسبة إنما تتكيف معها وتحاول الإستعانة بما يتناسب معها قصد تقييم الأداء والرقابة والفرضية مؤكدة.

3-اختبار الفرضية الثالثة: والمتمثلة في " تستخدم أي مؤسسة في عمليات الرقابة طرق وأساليب منها ما هو تقليدي وما هو حديث " وكانت النتائج كالتالي:

- تعمل المحاسبة العمومية على فصل الأعوان المنفذين كنوع من الرقابة وعملية الفصل تعتبر في حد ذاتها رقابة متزامنة وهي ذات أهمية بالغة، إلا انه وجب مراعاة بعض الشروط الخاصة بصلة القرابة بين الأعوان المكلفين بالتنفيذ، وكذلك إتباع المعايير الدولية فيما يخص التوظيف خاصة بالنسبة للمحاسبين العموميين،

- محاسبة المسؤولية كاداة رقابية يمكنها الاستعانة بالاساليب المختلفة للرقابة حسب الظروف التي تملحها العملية المراد مراقبتها معقدة او بسيطة، ومنه الاستعانة بالادوات التقليدية او الحديثة . ومنه نجد ان الادارة تستخدم مجموعة من الادوات الرقابية المختلفة حسب الظروف وحسب العمليات المراد مراقبتها ومنه بالفرضية مؤكدة.

4-اختبار الفرضية الرابعة: والمتمثلة في " إختلاف نوع المؤسسة أو النظام الذي تسير به لا يؤثر في محاسبة المسؤولية التي تعتمد على تحليل الهيكل التنظيمية ومراكز النشاط التي لا تخلو منها أي مؤسسة أو إدارة " وكانت الإجابة كالتالي:

- لا يؤثر نوع المؤسسة في نظام محاسبة المسؤولية لأنه يعمل على إعادة صياغة وتكييف الهيكل التنظيمي وفقا لما يتناسب معه ومع مقوماته وهذا بغض النظر عن نوع المؤسسة عامة أو خاصة شركة أم أو تابعة أو فرع..؛

- نظام محاسبة المسؤولية ينطلق من مبدأ أن لكل مؤسسة أو إدارة أداء معين وجب عليها تحقيقه بغض النظر عن نوعها أو ملكيتها.

ومنه فان الفرضية الرابعة محققة نظرا لعدم إهتمام نظام محاسبة المسؤولية بنوع المؤسسة أو الإدارة بل إهتمامه بهيكلها التنظيمي وإعادة هيكلته بما يتناسب مه مقوماته ومن فإن الفرضية محققة وصحيحة.

5- **اختبار الفرضية الخامسة:** والمتمثلة في " بالنظر الى المؤسسات والادارة في الجزائر (المستشفيات العمومية) نجد انها تفتقر الى أدوات التسيير الحديثة بما فيها محاسبة المسؤولية والتي و إن وجدت فإنها لا تعدوا ان تكون لوائح تحت على الانضباط والتقييد بقواعد التسيير " وكانت الاجابة كالتالي:

- الإدارات العمومية تعتمد على أدوات تقليدية للتسيير وهي تتطور وفقا لبرنامج مركزي بطيء وتتقيد بمبادئ المحاسبة العمومية التي تعد تقليدية؛

- تعتمد إدارة المستشفى على لوائح تسييرية مشتقة من مبادئ المحاسبة العمومية والتي لا ترقى لتكون نظام متكامل لمحاسبة المسؤولية بل تغطي بعض مقوماته وتهمل الآخر.

ومن نجد أن الفرضية محقة لقصور الأدوات التسييرية المعتمدة من قبل الإدارات العمومية بما فيها المستشفيات العمومية والتي لا ترقى لتكون نظام محاسبة مسؤولة.

- النقائص الخاصة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية:

1 - عدم وجود موازنة موحدة، حيث انه لم يرد في قانون المحاسبة العمومية نموذج عام للموازنة خاصة بالمؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري وهذا ما اثر سلبا على عمليات الرقابة بحيث يجد المراقب صعوبة بالغة عند مروره بمجموعة من القطاعات المختلفة، وكذلك اختلاف المؤسسات العمومية الاستشفائية جامعية، واستشفائية، وجوارية بحيث تختلف الأنشطة المقدمة من واحدة الى أخرى كالتكوين مثلا؛

2- وجود هيكل تنظيمي تقليدي يقسم المستشفى الى مجموعة من الأقسام التي تحتوي على الأنشطة المتشابهة، والتي تهمل المسؤولية لكل قسم والعلاقة التي تربط الأقسام فيما بينها؛

2- عدم وجود نماذج موحدة للوثائق الضرورية، من بطاقات التزام وحوالات دفع...، وهذا ما يصعب من عمليات الرقابة ومنه تقييم الأداء حيث وجب على المراقب أن يتأكد من صحة النموذج وشموله على جميع متطلبات العملية من رقم ومبلغ وتاريخ وهذا ما يستهلك وقت أكبر ويؤثر في سير الأعمال داخل القسم أو المركز...؛

3- طول الإجراءات: حيث أن التعقيد وطول الإجراءات من المسلمات أثناء التعامل مع الإدارات العمومية وهذا ما ينعكس بالسلب على المتعاملين، والمؤسسة العمومية الاستشفائية ليست في منى عن هذه السلبية وهذه السلبية تكون في العادة خارجة عن نطاق إدارة المستشفى لإرتباطها بهيئات رقابية أخرى من مراقب مالي ووصاية تبدأ من المديرية الولائية وصولا الى الوزارة؛

4- ارتفاع تكاليف العمليات: وهذا يرجع إلى أن نظام المحاسبة العمومية يعامل نفقة ذات مبلغ كبير نفس معاملته لنفقة مبلغها يكاد يكون معدوماً، وهذا ما يجعلها تكون غير اقتصادية ولا تفرق بين تكلفة النفقة والنفقة، وهذه السلبيّة تتشاركها جميع المؤسسات العمومية بما فيها المؤسسات العمومية الاستشفائية، وهذا ما يؤثر سلبياً على الأداء المالي والذي يخرج عن نطاق المؤسسة ويحسب في نتائجها ويقع في خانة الأعمال التي تؤثر سلبياً على أداء المؤسسة وهي لا تستطيع التأثير فيها ولا تغيير الإجراءات التي تصاحبها ؛

5- سوء التقدير: ما يميز كثير من المؤسسات ذات الطابع الإداري والتي تعتمد على المحاسبة العمومية في تسييرها هو سوء تقديرها لنفقاتها من سنة إلى أخرى وهذا ما يظهر من خلال صعوبة مواجهة التغيير في الأسعار في ظل عدم إعتادها على تقارير محاسبة المسؤولية التي تعمل على تقييم الأداء وتحليل المسببات وكذلك معرفة ما إذا كانت هذه المسببات خارجية ومحاولة تلافيها مسبقاً وكذلك عدم القدرة على إستكمال البرامج، والمؤسسة العمومية الاستشفائية ترتبط بسلع مستوردة ولها حساسية سعرية كالأدوية ؛

6- عدم صرف الإعتمادات في وقتها: وهذا ما جعل الدولة تقوم باعتماد نوعين من الموازنات موازنة أولية أو رئيسية وموازنة إضافية وهذه الأخيرة تعد وفقاً لطلب تتقدم به المؤسسة لسد حاجات عجز الموازنة الأولية ، وهذه الوضعية جعلت من المؤسسة في عمل دائم ومسابقة للزمن قصد محاولة صرف ما هو معتمد والتفكير في الاعتماد الإضافي، ما يترك مجالاً للتبذير، وهذه السلبيّة تتشاركها أيضاً جميع المؤسسات العمومية بما فيها المؤسسات العمومية الاستشفائية؛ وهذا ما يجعل من مركز التكلفة يركز إنفاقه بفترة محددة عادة تكون في نهاية السنة وهو ما يزيد من تركيز إجراءات الرقبة والأخطاء ؛

7- الاعتماد على الطريقة التقليدية وعدم إدراج المعلوماتية في معالجة النفقات وعدم تخصيص مراكز للتكلفة وإرتباط صرف النفقات بقواعد الصفقات والإستشارات، وهذا ما يجعل من تنفيذ النفقة وتحويلها إلى تكلفة أمراً شاقاً ومكلفاً من الناحية المادية ومن ناحية الوقت ولا يترك هامش حرية للمستشفى وإدارته في إعداد الكيفيات المناسبة له إنما التقيد الحرفي و فقط؛

8- إعداد الحساب الإداري على المستوى الجزئي، وإهماله على المستوى الكلي، وهذا ما يجعل من الأمرين بالصرف والمحاسبين العموميين يتهاونون في انجازه أحياناً، والذي يعتبر كميزانية ختامية

وجداول لحسابات الناتج للمستشفى ويحتوي أيضا على أداء كل المراكز والأقسام ولكن بشكل مخالف بعض الشيء لتقارير محاسبة المسؤولية؛

9- عدم فصل المهام وتبيين مسؤوليات كل موظف من حقوقه والتي تؤثر بالسلب على أداء القسم أو المركز وأداء الوحدة ككل؛

10- إرتباط إيرادات المؤسسات العمومية بالإعتمادات من الدولة، وإقتصار مركز الإيراد على بعض المداخل الرمزية نتيجة تقديم الخدمات،

11- عدم وجود مركز للربحية لعدم وجود حساب نتيجة خاص بالمحاسبة العمومية ولمجانية أو شبه مجانية العلاج في المستشفيات لطبعتها العمومية.

- مشاكل الدراسة:

نشير إلى انه من خلال معالجتنا لهذا الموضوع، قد صادفنا بعض الصعوبات منها، قلة المراجع، والبحوث العلمية في مجال محاسبة المسؤولية لوجودها كأداة من أدوات المحاسبة الإدارية بحيث ان أغلب المراجع المتوفرة تتناول المحاسبة الإدارية بشكل عام وصعوبة وجود مراجع باللغة الأجنبية تتكلم عن الموضوع بشكل مستقل، وقد واجهنا صعوبة كبيرة لوجود هذه الأداة ضمن الأدوات التسييرية المعقدة والتي تتطلب تكيف من المؤسسات والتي لم نجدها في المؤسسات التي قمنا بإجراء دراسة حالة عليها، ونأمل في الأخير أن يساهم بحثنا ولو بالقليل في تدعيم البحث العلمي من جهة وتدعيم المكتبة الجامعية .

- افاق البحث

لقد تناولنا من خلال دراستنا لهذا الموضوع طرفا يتعلق باستخدام نظام محاسبة المسؤولية في الرقابة على التكاليف وكانت دراستنا على مؤسسات عمومية مما يجعل من الممكن أن يتم التطرق للبحث بدراسة مؤسسات تجارية أو صناعية أو خدمية وكذلك إمكانية تطبيق هذه الأداة في البنوك التجارية، وقد تطرقنا لإستخدام هذه الأداة للرقابة على التكلفة ولم نتطرق لإستخدامها لتقييم الأداء والذي يشكل محور وأساس من أسس نظام محاسبة المسؤولية، ولم نتطرق إلى كيفية تطوير هذه الأداة وهو الأمر الذي يتطلب دراسة إضافية تعنى بالآليات الكفيلة بتطوير محاسبة المسؤولية حسب المعايير المحاسبية الدولية المعتمدة من طرف الدول المتقدمة، ومن ثم النمو بها إلى أعلى درجات النجاعة في الرقابة وتقييم الأداء .

المراجع

الكتب باللغة العربية:

1. أبو نصار محمد، المحاسبة الإدارية، ط3، دار وائل، عمان، 2014.
2. أحمد حسين علي حسين، نظم المعلومات المحاسبية، مكتبة الإشعاع، الإسكندرية، 1997.
3. أحمد كلبونة وآخرون، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، 2011.
4. التكريتي يحي إسماعيل وآخرون، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار الحامد، عمان، 2007.
5. إسماعيل يحيى التكريتي ، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
6. الحارس أسامة، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
7. أحمد بن عبد الرحمان الشميري، مبادئ إدارة الاعمال، مطبعة العبيكات ، 2004.
8. أحمد حسين علي حسين ، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000 .
9. الصباح عبد الستار ،العماري مسعود، الإدارة المالية الأطر النظرية وحالات عملية، دار وائل للنشر، عمان، 2007.
10. الصحن محمد فريد وآخرون، مبادئ الإدارة، الدار الجامعية، مصر ، 1999.
11. الفضل مؤيد، شعبان عبد الكريم، المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد القرارات في المنشأة، دار زهران للنشر، عمان ، 2003.
12. أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
13. أحمد صالح عطية، محاسبة النشاط للإستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية. 2010.
14. أحمد كلبونة وآخرون، الأصول المحاسبية والأسس العلمية في محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر والتوزيع، 2011.
15. الفضل مؤيد محمد وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار الميسرة، ط2، عمان، 2010.
16. الدلاهمة سليمان مصطفى ، أساسيات نظم المعلومات المحاسبية وتكنولوجيا المعلومات، الوراق لنشر والتوزيع، عمان، 2008.
17. السيد عطية عبد الواحد، مبادئ واقتصاديات المالية العامة، دار النهضة العربية ،عين شمس، مصر، 1996 .
18. أكرم إبراهيم حماد، الرقابة المالية في القطاع الحكومي، دارجهينة، عمان، 2006.
19. المغزاوي علي عبد السلام ،بحوث العمليات في مجال الاستثمار والإنتاج والنقل والتخزين، ط2، دار الشروق، القاهرة، 2008.

20. الهور محمد ، اساسيات المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر والطباعة، الاردن، 1998.
21. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
22. اسماعيل عرياجي، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1996.
23. الوقاد محمد سامي، لؤي محمد وديان، تدقيق الحسابات 1، مكتبة المجمع العربي للنشر، عمان 2003.
24. توفيق عبد الرحيم يوسف حسن ، ادارة المشروعات الصغيرة في الوطن العربي، المنظمة العربية للتنمية الادارية، القاهرة، 2002.
25. حسين بلعجوز، المدخل لنظرية القرار، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2010.
26. محمد سامي راضي، مدخل للمحاسبة الإدارية، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2001.
27. جابر جاسم الربيعي، ندى عبد اللطيف، دور محاسبة المسؤولية في قياس كفاءة المستويات الإدارية المختلفة ، المعهد التقني الزعفرانية، بغداد، 2005.
28. جلال إبراهيم العيد، استخدام الأساليب الكمية في إتخاذ القرارات الإدارية، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية. 2012.
29. جواد شوقي ناجي، إدارة الأعمال منظور كلي، دار حامد للنشر، الأردن، 2000.
30. خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس وتحليل، ط2 ، دار وائل ، 2009.
31. خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القارات التخطيطية، دار وائل للنشر ، عمان، 2005.
32. خالد شحادة الخطيب، محمد خالد المهائني، المحاسبة الحكومية، دار وائل للنشر، عمان، 2008.
33. خالد شحاته الخطيب، أسس المالية العامة ، ط2، دار وائل للنشر، عمان، 1997.
34. رضوان حلوة حنان، جبرائيل جوزيف كحالة، المحاسبة الإدارية، دار الثقافة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 1997.
35. علاء السالمي وآخرون، نظم المعلومات الإدارية، مؤسسة حورس الدولية للنشر والتوزيع، مصر، 2005.
36. راوية محمد حسن، إدارة المواد البشرية رؤية مستقبلية، الدار الجامعية، مصر ، 2001.
37. رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف مفاهيم مبادئ وتطبيقات، ط3، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
38. فليح حسن غالب ،إقتصاديات الأعمال، عالم الكتاب الحديث، الأردن، 2009.

39. ناصر دادي عدون ، محاسبة تحليلية ،تقنيات مراقبة التسيير ، الجزء الثاني ، ط 2 ، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 1994 .
40. فؤاد مرسي، الرأسمالية تجدد نفسها، سلسلة كتب المعارف، دار الشايح للنشر، الكويت، 1990
41. صلاح نجيب العمر، اقتصاديات المالية العامة، مطبعة العاني، بغداد، 1983.
42. صالح الرويلي ،اقتصاديات المالية العامة، ط4، ديوان المطبوعات الجامعية،الجزائر، 1992 .
43. صالح عبد الله الرزق وآخرون، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
44. طارق الحاج وآخرون، التسويق من وإلى المستهلك، ط2، دار الصفاء، عمان، 1997.
45. طارق حمادة عبد العال، التقارير المالية أسس الإعداد والعرض والتحليل، الدار الجامعية، مصر ، 2000.
46. سليمان سفيان، مجيد الشرع، المحاسبة الإدارية اتخاذ قرارات ورقابة، دار الشروق لنشر والتوزيع، عمان، 2002.
47. عادل فليح ، طلال كداوي، اقتصاديات المالية العامة، ج1، دار الكتب للطباعة والنشر جامعة العراق، 1988.
48. عاطف صدقي ، مبادئ المالية العامة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، 1970.
49. عباس على ، الرقابة الإدارية على المال والأعمال، مكتبة الرائد العلمية، عمان، 2001.
50. عباس على، الرقابة الادارية دراسة تحليلية للوظائف والقرارات الادارية، ط9، دار جدة للنشر، السعودية، 2000.
51. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السراسل للطباعة والنشر والتوزيع، عمان، 1990
52. عبد الحميد بن ناصر، التخطيط وترشيد الاختيارات الموازنية، رسالة ماجستير، فرع تخطيط، غ م ،جامعة الجزائر، 1997-1998.
53. عبد الكريم بويعقوب، " المحاسبة التحليلية"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر ، 2005.
54. عبد الفتاح الصحن، محمد السيد سرايا، الرقابة والمراجعة الداخلية على المستوى الجزئي والكلي، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية ، 1998.
55. عبد القادر الشحيلي، فن كتابة التقارير الإدارية والمالية والفنية وغيرها، دار الثقافة، عمان، 2008.
56. عبد آل آدم يوحنا، الرزق صالح، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، ط2، دار الحامد، عمان، 2006.
57. عبد الله أمين خالد، علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية، ط2، دار وائل، عمان، 2016.

58. عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته، الرقابة والمراجعة الداخلية الحديثة، الدر الجامعية، الإسكندرية، 2006/2005.
59. عثمان أحمد غنيم، التخطيط أسس ومبادئ عامة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
60. عدون ناصر دادي، تقنيات مراقبة التسيير والتحليل المالي، دار المحمدية، الجزائر، 1998.
61. علي لطفي، اقتصاديات المالية العامة، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1982.
62. كامل سيد غراب، فايد محمد، نظم المعلومات الإدارية مدخل كمي، مطبعة الإشعاع، الرياض، 1999.
63. كمال الدين الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997.
64. كاسر منصور منصور، الأساليب لكمية في إتخاذ القرارات الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
65. كاسر نصر المحروس، شوقي ناجي جواد، ادارة المشروعات الصغيرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
66. طاهر الجنابي، علم المالية العامة والتشريع المالي، دار الكتب للطباعة والنشر، العراق، 1989.
67. كواجة عبد الحليم وآخرون، التحليل المالي، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
68. ليستراي هيتجر، سيرج ماتواتش، المحاسبة الإدارية، دار المريخ للنشر، الرياض، 1988.
69. محمد التيسير الرجبي، محاسبة التكاليف، ط9، الشركة العربية المتحدة للتسويق، مصر، 2008.
70. محمد تيسير، عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، ط3، دار وائل للنشر والتوزيع، 2004.
71. محرز محمد عباس، اقتصاديات المالية العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2003.
72. محمد الفيومي، مقدمة الحسابات الإلكترونية وتطبيقاتها في النظم المحاسبية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2008.
73. محمد السيد سرايا، أصول وقواعد المراجعة والتدقيق، الإسكندرية، دار المعرفة الجامعية، 2002.
74. محمد لعشماوي، محاسبة التكاليف المنظور بين التقليدي والحديث، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع الأردن - عمان
75. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2003.
76. محمد لعشماوي، محاسبة التكاليف المنظور بين التقليدي والحديث، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2002.

77. محمد مطر، التحليل المالي والائتماني الأساليب والادوات والاستخدامات العلمية، دار وائل للنشر، عمان، 2000.
78. محمد منير شاكر، إسماعيل إسماعيل، التحليل المالي مدخل صناعة القرارات، الطليعة، عمان، 2000.
79. محمد مسعي، المحاسبة العمومية، ط2، دار الهدى، الجزائر، 2003.
80. مفتاح محمد ذياب، معجم مصطلحات نظم وتكنولوجيا المعلومات والاتصالات، الدار الدولية للنشر، الإسكندرية، 1995.
81. مؤيد عبد المحسن فضل، المنهج الكمي في إدارة الأعمال نماذج قرار وتطبيقات علمية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
82. محمد عبد الله العربي، نفقات الدولة، ج1، مطبعة لجنة التأليف والترجمة والنشر، القاهرة، 1972.
83. محمود ابو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة والابلاغ المالي، ص2، دار وائل للنشر، الاردن، 2009.
84. مصطفى نجيب شاويش، إدارة الموارد البشرية، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
85. نبيل جواد، ادارة وتنمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، المؤسسة الجامعية للدراسات مجد، بيروت، 2007.
86. نوزاد عبد الرحمان الهيبي، منجد عبد اللطيف الخشالي، المدخل الحديث في اقتصاديات المالية العامة، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
87. سوزي عدلي ناشد، الوجيز في المالية العامة، دار الجامعة الجديد للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2000.
88. هيتي خالد، عبد الرحيم مطر، الاساليب الكمية مدخل اتخاذ القرارات، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
89. وصفي عقيلي عمر، الوجيز في مبادئ وأصول الإدارة، دار زهران، عمان، 2001.
90. وصفي عبد الفتاح ابو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2002.

كتب باللغة الاجنبية:

1. . Ali Bessaad, **Droit de la comptabilité publique**, éditions Houma, Alger, 2004
2. Bourguignon-A **performance et control de gestion**,encyclopédie de comptabilité **control de gestion et audit** ,sous la drection bernard collasse ,economica, 2000
3. Bendict & R.Keravel, **Evaluation du contrôle interne dans la mission d'audit**, Foucher ,,france1990
4. Cathrine Lesnard et Sylvie Verbrughe, **Organisation et gestion de lentreprise**,2eme edetion, dunod, paris,1997

5. Claud triquere, **La comptabilite des artisans et commercants**, Studyrana,2010.
6. Delon W H, and Mclean E R , **the delon and Mclean model of information system success aten year update**, journal of management information systèmes, voll9, N4, 2003, p12.
7. Jan-claud pappillo,**Economie de lentreprise**,2ed, managment,paris, , 2006
8. Jean-paul piriou, **la comptabilite national**,14eme edition, la decouverte, paris, 2005.
9. Jack Muller ,Jean Lanyatte , **économiste de l'entreprise du monde**,3eme edetion,paris,2001.
- 10.jacques renard ' **théorie et pratique de l 'audit interne** ' 4^{ème} édition '2002
- 11.Philip kotler, **marketing management**, 9th, prentce-hall,1997,paris p780
- 12.H amini Allel, **Le contrôle Interne et l'Elaboration du Bilan Comptable**, OPU, 1993.
- 13.Lamina Guan.Et al,**Cost Management**,Sixth Edition,Cengage Learning:New Zealand,2009.
- 14.Lane K.Andersoun ,Donald K . **cost Accounting**,lewin:boston,1999.
- 15.
- 16.Markus M L Tanis AND VAN Fenema PC, **Mulitisie E R P implementations communication of the A C M**, vol43, n 4, 2000.
- 17.Morse,wayne J Davis R hartgraves, **managerial accounting a strategic Approach**, 3rd edition ,usa, 2003
- 18.Patrick Piget, **Comptabilité analytique**, 3 éd, Economica ,Paris , 2001.

المجلات والملتقيات العلمية:

1. البكوع عبد الخالق فيحاء، الصائغ أحمد محمد بلال، نموذج مقترح لتطوير نظام الرقابة الداخلية على تكاليف التلوث البيئي في الشركة العامة للإسمنت الشمالية، الموصل، مجلة تنمية الرافدين، العدد98، المجلد 32، 2010.
2. إبراهيم العيسوي، نحو إحياء علم الاقتصاد، مجلة البحوث الاقتصادية، العدد 55 ، القاهرة، 1995
3. الجليلي أحمد مقداد، أرديني أحمد حسن طه، إستخدام الادوات المحاسبية في تقييم المستشفيات، جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، العدد84، المجلد،28، 2006.
4. الخطيب نمر محمد، صديقي فؤاد، مدى إنعكاس الإصلاح المحاسبي على جودة المعلومة المحاسبية، ملتقى دولي حول الإصلاح المحاسبي ، جامعة ورقلة، الجزائر، يومي29-30نوفمبر 2011.
5. الزامل أحمد محمد، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، المجلة العربية السعودية، معهد الادارة العامة، الرياض، العدد،2000.
6. السيدية حبر محمود هاني، الناصر حسن يوسف خالص، إستخدام أسلوب الفحص عند المنبع لفحص وتحليل إنحرافات عناصر التكلفة، جامعة الموصل، مجلة تنمية الرافدين، ملحق العدد110، مجلد34، 2012.

7. خالد عبد العزيز بن محمد السهلاوي، معدل وعوامل انتشار المنشآت الصغيرة والمتوسطة في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، المجلد 41، العدد 2، جويلية، 2001.
8. اليامور حازم يونس علي، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تحديد فرص تخفيض التكلفة، مجلة تنمية الرافدين، الموصل، العدد 98، المجلد 32، 2010.
9. علي إبراهيم حسين الكسب، أهمية أخلاقيات الأعمال في تفعيل محاسبة المسؤولية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية جامعة تكريت، العدد، 2008.
10. سعد سلمان عواد النعيمي، أسماء محمد عبد الرزاق، مجالات استعمال محاسبة المسؤولية في ظل الموازنة العامة التقليدية، "دراسة تطبيقية في بعض مستشفيات مدينة الطب، جامعة بغداد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 71، 2008.
11. منال جبور سرور، لينا كريك كرابيك، تكامل التقنيات الكفوية مع بطاقة العلامات المتوازنة لأغراض قياس وتقويم الأداء، جامعة بغداد، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 70.
12. منجد عبد اللطيف الخشالي، المناهج النظرية للتخصيص، مجلة المال والصناعة، جامعة الكويت، العدد 19، الكويت، 2001
- 3- المجلات بالغة الاجنبية:

1. Hadid Noufely, **informatique de gestion de l'approche classique a la pproche objet**, revue des sience economique de gestion et de commerce faculte de sciences economiques et des sciences de gestion, universite dalger 2003

4- رسائل واطروحات

1. طوابية أحمد، " المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج" مذكرة لنيل شهادة الماجستير، علوم اقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002-2003.
2. عبد الهادي داوداي، واقع محاسبة التكاليف بمركب الإسمنت حامة بوزيان schb، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة قسنطينة، 2006.

4- قوانين وتشريعات

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 43، 1990، المرسوم التنفيذي رقم 90-188، الصادر في 23 جوان 1990 المتعلق بتحديد هياكل الإدارة المركزية وأجهزتها في الوزارات.
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 10، 1980، المرسوم رقم 80-53، المتعلق بإنشاء المفتشية العامة للمالية.

3. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 15، 1992، المرسوم التنفيذي 92-78، المؤرخ في 22 فيفري 1992، يحدد اختصاصات المفتشية العامة للمالية. ص 141
4. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 39، 1995، الأمر الرئاسي 95-20، المؤرخ في 24 جويلية 1995، المتعلق بمجلس المحاسبة.
5. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 53، 1990، القانون 90-32 الصادر بتاريخ 04 سبتمبر 1990، المتعلق بممارسة وظيفة الرقابة.
- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد 33، المرسوم التنفيذي 07-140، المؤرخ في 19 ماي 2007، المتعلق بإنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية

الملاحق