



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد البشير الإبراهيمي - برج بوعريش-
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي
الميدان: علوم اقتصادية وتجارية وعلوم التسيير
الشعبة: علوم مالية ومحاسبة
التخصص: محاسبة وجباية معمقة
من إعداد الطالبين:

- كمال عراوة
- مختار بعبوش

بعنوان:

إمكانية وفعالية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصحية
دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بئر قاصد علي

أعضاء لجنة المناقشة

رئيسا

أستاذ محاضر "أ"

إبراهيم عدلي

مشرفا

أستاذ محاضر "أ"

عز الدين زبيري

مناقشا

أستاذ محاضر "أ"

سمية فضيلي

السنة الجامعية 2022-2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

۱۴۳۸

الإهداء

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

إلى التي عانت الكثير من جهل الجاهلين، وفساد المفسدين، وضياع المهتمين بأمور كثير....؟ إلى الجزائر الحبيبة

إلى الأبوة الحانية التي ربنا على حيب الرسول الكريم وعلمتني التمسك بسنته وهدية القويم وثبتتني في طريق العلم والمعرفة....إليك يا والدي

إلى من تعجز أممها الكلمات وتنوه في طياتها كل المصطلحات هي سر وجودي وشعلة قلبي وقرة عيني وبسمة تغري وسبب نجاحي....إليك يا أمي

إلى الزوجة الكريمة

إلى أولادي حفظهم الله (عبد الرحمان، مازينغ)

إلى من يشكولون فلكا مضيئا وقبسا من نور حياتي....إخواني وأخواتي

إلى كل الأصدقاء والزملاء في العمل وإلى كل من يعرفني

إلى كل من علمني حرفا من أساتذتي وأستاذاتي

كمال

الإهداء

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

أهدي ثمرة هذا الجهد المتواضع إلى من جعل الله رضاه مربوطا
برضاهم إلى والدي العزيزين " أبي و أمي " أطال الله في عمرهما و
رضيا و رضاهما عنا

إلى الزوجة الكريمة أدامها الله سندا و عوننا لنا

إلى أبنائي الغوالي :لبنة ، عبد العزيز، ماريا ، توبة ، أسئله الله
العظيم أن يحفظهم من بلاء

إلى إخوتي و أخواتي كل باسمه

إلى كل من أحببته في الله

المختار

شكر وعرfan

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

أول ما نبتدء به الشكر والحمد لله تعالى الذي ساعدنا ووفقنا في
دراستنا وإتمام هذا العمل.

ثم نتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذ المشرف* عز الدين زبيري*
الذي لم يخل علينا بنصائحه وإرشاداته القيمة.

كما نتقدم بالشكر إلى الأساتذة الأفاضل الذين سوف يشرفون
على مناقشة هذه الرسالة .

كما نتقدم بالشكر إلى كل الطاقم الجامعي لجامعة البشير الإبراهيمي
لولاية برج بوعريريج كل بمساه: إداري، بيداغوجي، عمال مهنيون .
إلى كل من ساعدنا من بعيد أو من قريب و لو بالكلمة الطيبة
وإلى الهيئة التي فتحت لنا الأبواب وساعدتنا في إنجاز هذا العمل

وهي:

المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بئر قاصد علي

ملخص

قصد إدخال أساليب أكثر فاعلية في التسيير و الابتعاد عن التسيير بالطرق التقليدية ، يتوجب على المؤسسات الصحية العمومية في الجزائر، إدخال أنظمة محاسبية حديثة، ونظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كأداة للتسيير و تحديد تكلفة الخدمة الاستشفائية، من أهم طرق المحاسبة التحليلية الحديثة التي نراها تخدم أهداف المؤسسات الصحية الجزائرية و تتماشى مع الإمكانيات و الظروف المتاحة.

وسنحاول إبراز أثر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC على أداء العاملين و منهجية تطبيقه في المؤسسة محل الدراسة لتمكيننا من تحديد تكلفة الخدمة الاستشفائية التي تتلقاها النساء الحوامل في قسم الولادة الريفية.

كلمات مفتاحية : المؤسسات الصحية ، تحليل التكاليف ، نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC ، قطاع صحي جزائري، أداء العاملين .

Abstract :

In order to apply more effective management methods and replace the traditional ones, public institutions in Algeria should implement modern accounting systems and an activity-based cost accounting system as a tool for managing and determining the cost of hospital service, One of the most important modern accounting methods that has been observed to serve the objectives of Algerian health institutions and be in line with the available possibilities and conditions is analytical accounting.

This study will highlight its impact on the performance of employees and the methodology of its application in the institution in order to be able to determine the cost of the hospital service received by pregnant women in the rural maternity department

Key words: Health institutions , Cost analysis ,ABC method based to the activities ,Algerian health sector, employee performance.

قائمة المحتويات

-	الإهداء
-	شكر و عرفان
I	ملخص الدراسة
II	قائمة المحتويات
IV	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
VI	قائمة الملاحق
أ...خ	مقدمة
	الفصل الأول : محاسبة التكاليف و الطرق المعتمدة في المؤسسات الصحية
09	تمهيد:
10	المبحث الأول : مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية
10	المطلب الأول: مفهوم ووظائف المؤسسات الصحية وتصنيفاتها
10	الفرع الأول: مفهوم ووظائف المؤسسات الصحية
13	الفرع الثاني: تصنيف المؤسسات الصحية
16	المطلب الثاني: مفهوم الخدمة الصحية، نشأة وتطور محاسبة التكاليف
16	الفرع الأول: مفهوم وخصائص الخدمة الصحية
18	الفرع الثاني: نشأة وتطور محاسبة التكاليف وتعريفها
20	المطلب الثالث: محاسبة التكاليف الصحية ووسائل مراقبتها
20	الفرع الأول: محاسبة التكاليف الصحية وتعريفها
21	الفرع الثاني: وسائل مراقبة التكاليف الصحية
27	المبحث الثاني: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
27	المطلب الأول: مفهوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC و خصائصه
27	الفرع الأول: مفهوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
28	الفرع الثاني: خصائص نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
29	المطلب الثاني: أثر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC
29	الفرع الأول: أثرها في تخفيض التكاليف
29	الفرع الثاني: أثرها في تحسين أداء العاملين

30	المطلب الثالث: خصائص ومزايا نظام ABC
32	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: الدراسة التطبيقية بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بئر قاصد علي
34	تمهيد:
35	المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة
35	المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة محل الدراسة
35	المطلب الثاني: تعريف المؤسسة محل الدراسة ومهامها
35	الفرع الأول : تعريف المؤسسة
36	الفرع الثاني: مهام المؤسسة
37	المطلب الثالث: الإطار التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة
37	الفرع الأول : طريقة التسيير
38	الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي
40	المبحث الثاني: واقع محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة
40	المطلب الأول: عرض حسابات المؤسسة محل الدراسة
45	المطلب الثاني: حساب التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة
61	المطلب الثالث: تحديد مسببات التكلفة بقسم الولادة للمؤسسة محل الدراسة
62	المبحث الثالث: المساهمة في تحديد تكلفة الخدمات الصحية لقسم الولادة الريفية (بالمؤسسة محل الدراسة)
63	المطلب الأول: تطبيق نظام (ABC) في تحديد تكلفة الخدمات الصحية لقسم الولادة
66	المطلب الثاني: المقارنة بين طريقة الاقسام المتجانسة المطبقة في المؤسسة ونظام ABC
68	المطلب الثالث: تحليل وتفسير نتائج تطبيق نظام ABC
70	خلاصة الفصل
72	خاتمة
77	قائمة المراجع
80	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	رقم الجدول
42	الخدمات المقدمة بالهيكل الصحية للمؤسسة محل الدراسة	01
47	مصاريف الأجور السنوية لسنة 2022	02
48	مصاريف التغذية السنوية لسنة 2022	03
49	مصاريف المواد والمستلزمات الصيدلانية والمعدات والأدوات الطبية الصغيرة لسنة 2022	04
50	مصاريف المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة لسنة 2022	05
51	مصاريف الصيانة لسنة 2022	06
52	المصاريف المشتركة لسنة 2022	07
53	عدد وحدات العمل لقسم الولادة الريفية لسنة 2022	08
53	عدد وحدات الفحص خلال سنة 2022	09
54	عدد وحدات العمل لقسم جراحة الأسنان خلال سنة 2022	10
55	عدد وحدات العمل (B) في مخبر التحاليل الطبية خلال سنة 2022	11
56	عدد وحدات العمل R في قسم الأشعة خلال سنة 2022	12
57	التوزيع الأولي للمصاريف لسنة 2022	13
60	التوزيع الثانوي للمصاريف خلال لسنة 2022	14
61	مسببات التكلفة لكل نشاط	15
63	التكاليف المباشرة وغير المباشرة لسنة 2022	16
63	يوضح الأنشطة في قسم الولادة الريفية	17
64	يوضح الربط بين مسبب التكلفة وتكلفة كل نشاط	18
65	يوضح كيفية تحميل التكاليف غير المباشرة لكل وحدة في كل نشاط	19
65	يوضح تحديد تكلفة كل نشاط في قسم أمراض النساء والتوليد من التكاليف المباشرة وغير المباشرة لسنة 2022	20
66	يوضح تحديد تكلفة الوحدة الواحدة لكل نشاط لقسم الولادة الريفية لسنة 2022	21
67	يوضح الفروق الجوهرية بين طريقة الأقسام المتجانسة ونتائج تطبيق ABC	22
68	الفرق بين الطريقة المعتمدة في المؤسسة ونظام ABC	23

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	رقم الشكل
17	عملية الرعاية حسب نموذج دونا بديان	01
38	يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بئر قاصد علي	02
46	خطوات حساب التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة	03

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
80	الهيكل الصحية التابعة للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بئر قاصد علي	01
81	ملخص الميزانية المعدلة 6 لسنة 2022 العنوتن الأول نفقات المستخدمين	02
82	محظر مقارنة مع معهد باستور الجزائر لسنة 2022	03
83	حوالة دفع خاصة بفاتورة الملحقات الطبية	04
84	حوالة دفع خاصة بفاتورة اللوازم المكتبية	05
85	حوالة دفع خاصة بفاتورة بالعناد الطبي	06
86	حوالة دفع خاصة بفاتورة أشغال صيانة	07
87	حوالة دفع خاصة بفاتورة التأمين على المسؤولية المدنية	08
88	بطاقة إلتزام خاصة بالغازات الطبية	09
89	مرسوم رقم 85-283	10
90	مرسوم تنفيذي رقم 05-257	11
91	مرسوم تنفيذي رقم 11-379	12
92	مرسوم تنفيذي رقم 07-140	13

مقدمة

مقدمة

إن ميدان الصحة لم يبقى حكرًا على الممارسين الصحيين فقط بل أصبح موضوع الاهتمام الاقتصادي في الآونة الأخيرة ويعد قطاع الرعاية الصحية مكونًا ضخمًا في الأداء الاقتصادي الشامل وأهم القطاعات في أي دولة حيث تسهر الدول على تقديم أفضل وأرقى الخدمات الصحية لأنها تتعلق بالإنسان وتلمس الجوانب الحساسة والأكثر أهمية في حياته.

ولقد عملت الجزائر منذ الاستقلال على النهوض بهذا القطاع وتطويره من خلال التعديلات المتبعة والعمل على تزويد المؤسسات الصحية بكل التقنيات التكنولوجية والخبرات العلمية بهدف تحسين الخدمات الصحية وهذا ما يبرز في تضاعف نفقات الصحة في الجزائر، بسبب زيادة الطلب على الخدمة الصحية في ظل الموارد النادرة برزت صعوبات كثيرة، في ضمان تمويل هذا القطاع بالمستوى المطلوب .

ونظرًا لما يتوفر في المؤسسات الصحية من إمكانيات مادية، تقنية، تكنولوجية وبشرية ضخمة مرتفعة التكلفة، ازداد الاهتمام والتركيز على المؤسسات الصحية وإدارتها وتشغيلها من قبل الجهات الممولة لها والجهات المستفيدة من خدماتها، والجهات المتعاملة معها بهدف ضمان كفاءة وفعالية استعمال هذه الموارد الضخمة، بما يحقق الهدف الأساسي من وجودها وهو تقديم خدمة صحية ذات جودة عالية وبأقل تكلفة ممكنة، وهذا ما يتطلب وضع الاستراتيجيات والخطط والآليات المناسبة التي من شأنها عقلنة استخدام الموارد المالية والتحكم في التكاليف مع الحفاظ على المستوى المناسب للخدمة الصحية، وهذه الأخيرة عم تطبيقها على مختلف المؤسسات الصحية العمومية وبشكل مبسط، تم تطبيق محاسبة التكاليف التقليدية (طريقة الأقسام المتجانسة) ، في ظل المزايا التي تتسم بها الخدمات الصحية وصعوبة التحديد، التخطيط والرقابة على تكاليفها بدرجة عالية من الدقة، تعرضت أنظمة التكاليف التقليدية القائمة للعديد من الانتقادات لقصورها في توفير المعلومات الهامة لمتخذي القرار، فظهرت الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف لتدارك هذه الفجوة، لأنها توفر طرق ملائمة لتحديد تكاليف الخدمات الصحية وبشكل يعطي تقريرًا دقيقًا عن تكلفة الخدمة وحجم الموارد التي استخدمت في إنتاجها مع إمكانية الحصول على المعلومات لمقابلة احتياجات الإدارة لأغراض اتخاذ القرارات المختلفة.

ومن بين هذه الأنظمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) الذي انتشر تطبيقه في المجال الصناعي واتسع ليشمل القطاعات الخدمية ومن ضمنها المؤسسات الصحية، والذي ظهر ليلاقى تلك الانتقادات الموجهة للأنظمة التقليدية لتخصيص التكاليف على وحدات الإنتاج وفقًا لعلاقة السبب والأثر، حيث يقوم على اعتبار الأنشطة هي التي تستهلك الموارد، وإن المنتج يستهلك تلك الأنشطة، وكما يركز على التكلفة باعتبار أن الأنشطة هي التي تسبب التكلفة أو المنتجات تسبب التكلفة

من خلال الأنشطة التي تحتاجها، ونظام التسيير على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة وغيرها في تحديد التكلفة الدقيقة للخدمة الصحية.

إشكالية الدراسة :

بناء على ما سبق يمكن إبراز معالم الإشكالية الخاصة بالموضوع من خلال التساؤل التالي :
مدي إمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصحية ؟
 ولمعالجة هذه الإشكالية والعمل على الإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور هذا الموضوع قمنا بتقسيمها في شكل أسئلة فرعية.

- ما هي دوافع استخدام محاسبة التكاليف في المؤسسات العمومية للصحية ؟
- هل يتوفر لدى المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بئر قاصد علي العوامل المساعدة على تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة **ABC** ؟
- هل يمكن الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة **ABC** في تحديد تكلفة الخدمة الصحية في المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بئر قاصد علي ؟

فرضيات الدراسة:

لمعالجة هذا الموضوع اعتمدنا على الفرضيات التالية:

- الفرضية الرئيسية:

استخدام محاسبة التكاليف ضروري بالمؤسسة الصحية العمومية.

ويمكن أن ندرج تحت هذه الفرضية الرئيسية عدة فرضيات فرعية منها:

- إن الدافع الأساسي لاستخدام محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية العمومية هو الحاجة إلى القياس الدقيق للتكاليف مما يساعد على ترشيد النفقات والاستغلال الجيد للموارد المتاحة.
- لا يتوفر لدى المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بئر قاصد علي المقومات الكافية التي تساعدها على تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة **ABC**.
- استخدام إحدى الطرق الحديثة في حساب التكاليف (نظام **ABC**) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية بقسم الولادة الريفية للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بئر قاصد علي.

أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من الاعتبارات التالية:

- تبرز أهمية هذا الدراسة في الدور الذي تلعبه المؤسسات الصحية العمومية، وأهمية الخدمات الصحية المقدمة في تحسين المستوى الصحي.
- حاجة المؤسسات الصحية العمومية إلى القياس الدقيق للتكاليف بما يساعد على ترشيد النفقات، ومراقبة أداء العاملين والاستخدام الأمثل للموارد.

- استخدام إحدى الطرق الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الخدمات الصحية في المؤسسات الصحية العمومية، لكون هذه الأنظمة ناجعة في تخصيص التكاليف غير المباشرة التي أصبح تحميلها على الخدمات أكثر تعقيدا في ظل غياب نظام محدد في المؤسسة يعمل على القياس الدقيق لهذه الخدمات.

أهداف الدراسة:

- إن لهذا الموضوع مجموعة من الأهداف نوجزها بما يلي:
- إن الهدف الرئيسي من هذه الدراسة هو البحث في كيفية تطبيق الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف في تحديد تكلفة الخدمة الصحية وهذا بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بئر قاصد علي، وإظهار الفروقات الناتجة عن تطبيق هذه الأنظمة مقارنة بالطرق التقليدية.
- محاولة إبراز أهمية محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية الجزائرية، نظرا لما تقدمه من معلومات مفيدة لترشيد قرارات التسيير، ومراقبة أداء العاملين.
- التعرف إذا كان هناك معوقات وصعوبات لتطبيق هذه الأنظمة.
- تصميم نموذج لأحد أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة في القطاعات الصحية العمومية، نظرا لما أحرزه التطور الحاصل في قطاع الخدمات الصحية، بالإضافة إلى مشكلة ارتفاع التكاليف غير المباشرة وكيفية تحميلها على الخدمات.

منهج الدراسة:

في إطار هذا البحث ومن أجل معالجة إشكالية موضوع الدراسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، وهو المنهج الأكثر استخداما وشيوعا في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، وقد تم الاعتماد على الأداة البحثية التالية إكثنتية وفعالية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصحية في معالجة الفصل التطبيقي من خلال استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لتوفير البيانات اللازمة لمعالجة قصور الأنظمة التقليدية واستنباط أوجه التطوير الممكنة لتحديد وترشيد تكلفة الخدمات الصحية، إضافة إلى اعتمادنا على منهج المقارنة وذلك من خلال مقارنة مخرجات كل من طريقة الأقسام المتجانسة ونظام ABC من حيث النتائج.

حدود الدراسة :

يتعين في معالجة أي بحث علمي و بطريقة جيدة ، وضع الحدود التي لايجوز تجاوزها قصد تحقيق أهداف الدراسة و هذا بالتعرض للحدود المكانية و الزمنية .

الحدود المكانية :

تمت الدراسة في المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بئر قاصد علي

الحدود الزمنية :

شملت دراستنا بيانات التكاليف للسنة المالية 2022 كاملة ، و تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقسم الولادة الريفية للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بئر قاصد علي.

الدراسات السابقة :

بعد عملية البحث عن الدراسات السابقة تم الحصول على المواضيع التالية :

- دراسة عمر محمد هديب ، تحت عنوان " نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية الأردنية و علاقته بالأداء المالي " : أطروحة دكتوراه مقدمة إلى قسم المحاسبة ، كلية العلوم المالية و المصرفية ، عمان - الأردن سنة 2009 .

من خلال تناولنا لهذه الدراسة يتبين لنا أن صاحبها حاول أن يسلط الضوء على مدى استخدام نظام محاسبة التكاليف ABC المبني على أساس الأنشطة في البيئة الأردنية ، كأحد أحدث التطورات المحاسبية المستخدمة في عديد الشركات العالمية القوية و المؤثرة ، و الذي أثبتت العديد من الدراسات ، أنه في حال تبني هذا النظام سوف يعمل على رفع القدرة التنافسية و الكفاءة الإنتاجية للشركات الصناعية و الخدماتية على حد سواء ، و قد هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام و تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لدى الشركات الصناعية في الأردن ، و ذلك من خلال تطور نموذج مقترح للقياس و بيان العلاقة بين تطبيق هذا النظام و تحسين الأداء المالي للشركات .

و قد توصلت الدراسة لنتائج عديدة أهمها :

نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يوفر أداة دقيقة لإدارة التكاليف و قياسها بكفاءة ، و خاصة في ظل العولمة و الاتجاهات الحديثة نحو شدة المنافسة ، و قد توصلت إلى ضرورة التركيز على تطبيق النظام الجديد ، لكونه يعمل على إعادة تصميم أنشطة المؤسسة و ذلك بالقضاء على الأنشطة غير الضرورية و المكلفة، و بالتالي توزيع الموارد و المنتجات و خدمات الشركة بشكل عادل .

- دراسة ماهر موسى درغام ، تحت عنوان : مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام الأنشطة للشركات الصناعية في قطاع غزة :مجلة العلوم الإسلامية ،(سلسلة الدراسات الإنسانية) المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، 2007 .

ومن خلال تفحصنا للدراسة المقدمة تبين أنها تهدف إلى التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في بيئة الشركات الصناعية العامة في قطاع غزة و المعوقات التي تحول دون تطبيقه في هذه الشركات و التعرف على سبل علاجها ، و قد شملت الدراسة 51 شركة صناعية من الشركات العامة في قطاع غزة ، و من بين النتائج المتوصل إليها في هذه الدراسة:

- توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام ABC لدى الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة و التي تشكل بنية تحتية لتطبيقه بها ، و من بين المقومات المتوفرة :

- توفر أنظمة محاسبة التكاليف .
- تنوع الأنشطة المساعدة في العملية .

- تنوع و تعقد العملية الإنتاجية .
- توفر الموارد البشرية المؤهلة و أنظمة المحاسبة التي تمتلك الخبرة في بيئة الشركات الصناعية في قطاع غزة ، ما يعطي مؤشرا إيجابيا على وجود بنية تحتية تستطيع من خلالها تطبيق أنظمة محاسبية متقدمة ، و هذا بدوره يساعد على تطبيق النظام ABC .
- هناك معوقات تحول دون تطبيق النظام ABC منها :
 - اعتقاد بعض إدارات الشركات بنجاعة أنظمة التكاليف التقليدية لديها و أن تطبيق النظام ABC يفوق المنفعة المتوقعة منه .
 - دراسة سالم عبد الله حلس ، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الجامعات : مجلة الجامعة الإسلامية ، سلسلة الدراسات الإنسانية ، المجلد الخامس عشر ، العدد الأول ، الجامعة الإسلامية غزة ، 2007 .
 - و من خلال هذه الدراسة تبين لنا أنها تهدف و بصورة رئيسية إلى استخدام نظام محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة ABC في مجال ترشيد تكلفة الخدمات التعليمية ، و توفير المعلومات اللازمة في مجال ترشيد القرارات الإدارية و تحديد أسعار تلك الخدمات على أسس موضوعية دقيقة .
 - و قد خلصت الدراسة إلى نتائج محددة منها :
 - إمكانية التغلب على المشاكل المتعلقة باستخدام الطريقة التقليدية لتوظيف المصاريف غير المباشرة و ذلك باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة .
 - على أساس بيانات التكاليف يمكن تحديد تسعيرة تفيد كل من إدارة الجامعة و المتعاملين معها بما يساهم في زيادة الوعي التكاليفي ، الذي ينعكس أثره على مستوى أداء الخدمة في ظل توافر الموارد المتاحة بما يحقق الأهداف المرغوبة .
 - دراسة راضة عطوي، بعنوان دور التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة في تخفيض التكاليف ماجيستير ، جامعة الحاج لخضر باتنة دفعة (2007 / 2008) .
- و قد تناولت هذه الدراسة مدخل لمحاسبة التكاليف و تطورها كما تم التركيز على التكلفة المستهدفة كأساس لتخفيض التكاليف، و تم القيام بدراسة تطبيقية كمحاولة إسقاط هذا النظام على أرض الواقع كأساس لتخفيض التكاليف و قد تم التطرق إلى مختلف الطرق الحديثة و لكنها غضت النظر عن الطرق التقليدية .

و قد توصلت الدراسة للنتائج التالية :

- تعد التكاليف مصدرا هاما من مصادر المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات العديدة التي من شأنها ، تحديد التسعيرة ، تحديد مزيج الإنتاج ، قياس تكلفة مختلف العمليات داخل المؤسسة و تقويم أدائها .
- يشكل نظام التكاليف المستهدفة أداة هامة تساعد في تخفيض التكاليف و تقييد في اكتساب و توفير المعلومات التي تساهم في عملية اتخاذ عديد القرارات الإدارية و الإقتصادية .

أسباب اختيار الموضوع:

- إن اختيار هذا الموضوع ناتج عن عدة أسباب موضوعية وأخرى ذاتية منها:

1/ الأسباب الموضوعية:

- إن ابرز مبررات اختيار هذا الموضوع كون معظم الدراسات والبحوث في مجال التكاليف ينصب تركيزها على المؤسسات الصناعية، دون الاهتمام بالمؤسسات الخدمائية نظرا لما افرزه التطور الحاصل بهذه المؤسسات ، وبالخصوص قطاع الصحة العمومية، حيث أصبح من الضروري على القطاع الصحي تحديد تكاليف الخدمات العلاجية بشكل دقيق وملائم لمقدمي الخدمة، ومستقبلها دون المساس بجودة الخدمة المقدمة حفاظا على العملاء.
- تطور الأساليب العلمية في إدارة المؤسسات أدى إلى ضرورة إتباع أنظمة حديثة في مجال محاسبة التكاليف .
- حداثة الموضوع، وذلك نظرا لأهمية محاسبة التكاليف في تحسين كفاءة المؤسسة وضمان استمرارها في ظل بيئة متغيرة .
- لتعزيز المكتبة بمثل هذه البحوث والمواضيع الهامة بسبب نقص المراجع المتعلقة بالأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف، ولوجود دراسات جزئية قليلة اهتمت بمثل هذه الدراسة.

2/ الأسباب الذاتية:

- تخصصنا في مجال المحاسبة كان السبب الأول في اختيار هذا الموضوع.
- الرغبة والميل الشخصي للبحث في هذا الموضوع الذي أصبح يثير جدل الكثير من المختصين في مجال تسعير الخدمات الصحية لاسيما في ظل ما يشهده القطاع من تزايد لاحتياجات المواطنين.

صعوبات الدراسة :

- من بين أهم الصعوبات التي إعترضتنا في إنجاز هذا البحث نذكر :
- ضعف نظام المعلومات الخاص بالمؤسسة محل الدراسة.
- عدم توفر بيانات التكاليف بالشكل الذي يستطيع الباحث من خلاله تطبيق هذه الأنظمة الحديثة.
- صعوبة تحديد الأنشطة ومسبباتها ونظرا لكثرتها وتداخلها .

- ضيق الوقت لانجاز هذه المذكرة لكون الدراسة تحتوي على الكثير من الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف الجديدة بالتطبيق في المؤسسات الصحية.

هيكل الدراسة :

من أجل الدراسة الشاملة ، و الإلمام بهذا الموضوع و للإجابة عن مختلف التساؤلات المشار إليها سابقا ،قسمنا بحثنا هذا إلى فصلين اثنين ، فصل نظري و آخر تطبيقي و التقسيم التفصيلي كان كالأتي :

الفصل الأول المدخل النظري لمحاسبة التكاليف ، حيث تم تقسيم الفصل إلى مبحثين، تم التطرق في المبحث الأول إلى التعريف بالمؤسسات الصحية بشكل عام ، ثم انتقلنا لنتناول مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية ، أما المبحث الثاني فقد تم التطرق فيه إلى نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

أما الفصل الثاني فقد شمل الدراسة التطبيقية بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بئر قاصد علي ، حيث تم تقسيم الفصل إلى ثلاثة مباحث : تم في المبحث الأول التعريف بالمؤسسة الصحية محل الدراسة، بعد ذلك تم التطرق في المبحث الثاني على واقع محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة ، أما المبحث الثالث فقد ساهمنا في تحديد تكلفة الخدمات الصحية لقسم الولادة الريفية بإستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

الفصل الأول:

محاسبة التكاليف و الطرق المعتمدة في المؤسسات الصحية

تمهيد

تعد الخدمات الصحية من السلع غير الملموسة التي تشمل كافة الخدمات التي تقدم لإشباع الحاجات الصحية، سواء كانت خدمات طبية، تشخيصية ، علاجية، و ترميزية، يتم تقديمها من خلال منافذ متعددة منها المؤسسات الصحية و أهم ما يميزها عن غيرها الجانب الإنساني النبيل، استمرارية أنشطتها على مدار العام 24/24سا، إلى جانب حساسية أنشطتها لتعلقها بحياة الإنسان.

يخضع نشاط المؤسسات الصحية لطبيعة خاصة تؤثر على مقومات نظام محاسبة التكاليف.

سنحاول أن نتناوله ضمن سياق هذا الفصل من خلال تقسيمه إلى مبحثين موزعة كما يلي:

المبحث الأول : مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية

المبحث الثاني: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

المبحث الأول : مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية

تعتبر المؤسسات الصحية وخصوصا المستشفيات من المؤسسات ذات التركيبة غير البسيطة التي تعتمد في تقديم خدماتها على مهام وإجراءات متعددة ومتداخلة، وتقوم على مهارات متخصصة ومتنوعة ويأتي تميز المؤسسات الصحية عن سائر المؤسسات بسيطة التركيب والمهام من ضخامة إجراءاتها وتنوعها الكبير وتسلسلها المنطقي وحاجاتها المباشرة والفورية للمعلومات .

المطلب الأول : مفهوم ووظائف المؤسسات الصحية وتصنيفاتها

تعد المؤسسة الصحية من المؤسسات الهامة في المجتمع، تتولى تقديم مزيج متنوع من الخدمات الصحية وتساهم في رفع المستوى الصحي للأفراد .

الفرع الأول : مفهوم ووظائف المؤسسات الصحية

1: مفهوم المؤسسات الصحية

يقصد بالمؤسسة الصحية كل مؤسسة تقدم الرعاية الصحية بشكل مباشر مثل المستشفيات والمراكز الصحية والعيادات والمراكز التخصصية، أو بشكل غير مباشر مثل المختبرات والإدارات الصحية ذات الخدمات المساندة والصيانة الطبية.¹

من خلال مجموعة من المتخصصين والمهن الطبية وغير الطبية والمدخلات المادية التي تنظم في نمط معين بهدف خدمة المرضى الحاليين والمرقبين وإشباع حاجاتهم واستمرارها في تقديم خدماتها.² ويتباين مفهوم المؤسسة الصحية بالنسبة للأطراف المتعاملة معها حسب العلاقة بين هذه الأطراف والمؤسسة حيث تعتبر لدى:³

1.1 المرضى : الجهة المسؤولة عن تقديم العلاج ، والاستشفاء والرعاية الطبية لهم .

2.1 الحكومة : إحدى مؤسساتها الخدمائية المسؤولة عن تقديم كل ما يحتاجه المجتمع للنهوض بالواقع الصحي في البلد نحو الأحسن .

3.1 الإطار الطبي : المكان الذي يمارسون فيه أعمالهم ومهامهم الإنسانية .

4.1 إدارة المؤسسة : مؤسسة مفتوحة على البيئة المحيطة بها ومتفاعلة مع متغيراتها المختلفة في ضوء ما حدد لها من أهداف وواجبات مسؤولة عن تنفيذها بشكل كفؤ وفعال .

¹ عبد العزيز بن حبيب الله نياز، جودة الرعاية الصحية، الأسس النظرية والتطبيق العملي، وزارة الصحة، الرياض، 2005 ص360

² محمد حسن ربحان، تقييم الأداء في المنظمات الصحية للتأكيد على الجودة الصحية، المؤتمر العربي الثاني: الاتجاهات الحديثة في دارة المستشفيات العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 27- 29 سبتمبر 2003، ص205.

³ ثامر ياسر البكري، إدارة المستشفيات، دار اليازوري، الأردن، 2003، ص22

5.1 شركات الأدوية وباقي المؤسسات المعنية : سوق واسع يستوجب إمداده بما يحتاجه من أدوية ومستلزمات طبية.

6.1 الطلبة والجامعة : موقع تدريبي وعملي لإكسابهم المهارة والمعرفة الميدانية ولإجراء التجارب والبحوث.

وهناك وجهات نظر أخرى لمفهوم المؤسسة الصحية تخص أطراف أخرى كمقدمي ومجهزي الخدمات الفندقية ، العاملين في مجال الصيانة للأجهزة والمعدات الطبية ، الجهات التحقيقية الجنائية . ويعرف المستشفى باعتباره أهم مؤسسة صحية حسب تعريف الهيئة الأمريكية للمستشفيات (AHA) أنه " مؤسسة تحتوي على جهاز طبي يتمتع بتسهيلات طبية دائمة لتقديم التشخيص والعلاج اللازمين للمرضى. ¹ ومن منظور وظيفي تعرفه منظمة الصحة العالمية (OMS) على أنه : جزء أساسي من تنظيم اجتماعي وطبي تشخص وظيفته في تقديم رعاية صحية كاملة للسكان، علاجية كانت أو وقائية وتمتد خدمات عيادته الخارجية إلى الأسرة في بيئتها المنزلية، كما أنها مركز لتدريب العاملين الصحيين وللقيام ببحوث اجتماعية حيوية ².

أي إنه نظام كلي يضم مجموعة من النظم الفرعية المتكاملة والمتمثلة في نظام الخدمات الطبية ونظام الخدمات المعاونة ونظام الخدمات الفندقية ونظام الخدمات الإدارية، تتفاعل تلك النظم معا بهدف تحقيق أقصى رعاية ممكنة للمريض والمصاب وتدعيم الأنشطة التعليمية والتدريبية والبحثية في المجال الطبي. ³ وانطلاقا من نظرية النظم فإن المؤسسة الصحية هي نظام شامل يتكون من مجموعة من الكوادر البشرية والمعدات والأجهزة المصنفة على أساس الأقسام أو المهام ، وكل واحدة من هذه الأخيرة تمثل بحد ذاتها نظاما يتكون من أنظمة فرعية أخرى لها واجبات ومسؤوليات مختلفة، والمؤسسة الصحية كنظام مفتوح على المجتمع تعمل على العناية بصحة الأفراد وتحقيق الريح والتوسع والقدرة على المنافسة . وتتكون في هذه الحالة من العناصر التالية : ⁴

- الأهداف : تمثل ترجمة للاحتياجات الصحية، وهي بمثابة الخطوط الرئيسية التي تسترشد بها الإدارة لتلبية هذه الاحتياجات .

- المدخلات : تمثل العنصر الإنساني، العنصر المادي وعنصر المعلومات وهي عناصر لازمة لقيام المؤسسة بنشاطها .

¹ عبد العزيز مخيمر، عهد الطعمنة، الاتجاهات الحديثة في إدارة المستشفيات (المفاهيم والتطبيقات)، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر 2003، ص7

² حنان يحي الشريف، تأثير نظام المعلومات على جودة خدمات المؤسسات الصحية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد و تسيير مؤسسة جامعة بسكرة، 2008، ص12

³ سيد عليوة، إدارة الأزمات في المستشفيات، ايتراك، القاهرة، 2002، ص81

⁴ سيد عليوة، مرجع سابق، ص81

- **النشاطات :** والتي يتم من خلالها تحويل المدخلات إلى مخرجات، وتشمل جميع العمليات التي تقوم بها مختلف الأقسام .
- **المخرجات :** وتتحصر المخرجات الأساسية بجودة الخدمات الطبية المقدمة والمتعلقة بالأفراد عند خروجهم، والمخرجات المتعلقة بكفاءة المؤسسة .
- **التغذية المرتدة :** تعبر عن المعلومات التي تصور نتائج نشاطات العاملين وفقا للخطوط المرسومة لها
- **البيئة :** تمثل الظروف المؤثرة على المؤسسة وعلى نموها .

2 : وظائف المؤسسات الصحية

انطلاقا من تعريف المؤسسة الصحية، وحسب تعدد أشكالها وأحجامها نستطيع جمع وظائفها في :¹

1.2 الرعاية الطبية والصحية : وهي الخدمات التشخيصية والعلاجية والتأهيلية والاجتماعية والنفسية المتخصصة التي تقدمها الأقسام العلاجية وما يرتبط بهذه الخدمات من فحوصات وخدمات الإسعاف والطوارئ ، وخدمات التمريض والخدمات الصيدلانية والغذائية .

2.2 التعليم والتدريب : يفرض التطور في التقنيات والعلوم الطبية ضرورة تطور مهارات وخبرات كافة العاملين والمتخصصين في مختلف مجالات المهن الطبية، من خلال التعليم والتدريب المستمر، وهذا ما تمثله المستشفيات خاصة الجامعية بما تملكه من إمكانيات وتجهيزات ومراكز تدريب للأطباء وأجهزة التمريض والفنيين والأخصائيين ، وتنمية معلوماتهم عن الأمراض المختلفة وطرق علاجها، وتزويد الهيئات الطبية والمعالجة بالمهارات اللازمة للتفاعل النفسي والاجتماعي مع المرضى، ومنه تسجيل مهامهم في تشخيص المشكلات الصحية وعلاجها بالإضافة إلى نقل تجارب ممارسات ذوي الخبرة إلى الجدد منهم وتبادل المعلومات معهم.

3.2 البحوث الطبية والاجتماعية : تساهم المؤسسات الصحية من خلال المعامل والمختبرات وما تحتاجه من أجهزة وتجهيزات، وسجلات طبية، وحالات مرضية متنوعة ، وكوادر بشرية متخصصة مهنية في توفير بيئة مناسبة لإجراء البحوث والدراسات الطبية والاجتماعية للمساهمة في تقدم العلوم الطبية وتطوير الوسائل والأساليب العلاجية .²

4.2 الوقاية من الأمراض والعمل على تحسين الصحة العامة :³ من خلال مراقبة العدوى المكتسبة للحد منها وتوعية الأفراد بأهمية الوقاية من الأمراض عن طريق حملات التوعية وإجراء التطعيمات اللازمة .

¹ عبد العزيز مخيمر، مرجع سابق، ص8

² عبد العزيز مخيمر، مرجع سابق، ص10

³ عطية، هاشم أحمد وعبد ربه، محمد محمود، النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية المستشفيات، الدار الجامعية، الإسكندرية،

5.2 خدمات الارتقاء بالصحة : تركز هذه الخدمات على الارتقاء بصحة الفرد من خلال العوامل غير الطبية ، مثل التركيز على أهمية الغذاء الصحي المتوازن وأهمية الرياضة البدنية والراحة والنظافة والسلوك الصحي السليم ، كالاتبعاد عن العادات الضارة بالصحة .

كما أنها تشكل جزءا مهما من خدمات الوقاية، ومواقف الأفراد وسلوكياتهم في هذا المجال تتأثر بالبيئة الثقافية المكتسبة.

ويعتبر نشاط المؤسسات الصحية مهما لإنجاح برامج الصحة العامة والطب الوقائي في جميع دول العالم بصفة عامة، وتسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف منها ¹:

- المحافظة على الصحة والوقاية من الأمراض بأعلى مستوى ممكن من الرعاية الطبية وبأقل التكاليف.
- تحقيق مستوى مرض من الربحية ويعتبر هذا من أهم الأهداف خاصة للمؤسسات الصحية الخاصة.
- توفير خدمات علاجية متميزة تساعد على تحقيق مركز تنافسي قوي
- تطوير اداء الكوادر الطبية من اطباء و هيئات تمريض و فنيين.

الفرع الثاني : تصنيف المؤسسات الصحية

سنتعرف في النقطة الأولى على تصنيفات المؤسسة الصحية والنقطة الثانية على أهدافها.

1 : تصنيف المؤسسات الصحية و اهدافها

تأخذ المؤسسة الصحية أشكالاً متعددة : المستشفيات، العيادات، المصحات، مراكز العلاج، المعامل والمختبرات ويمكن تصنيفها على أساس عدة معايير :

1.1 التصنيف على أساس الملكية والتبعية الإدارية :² وفق هذا المعيار نجد :

- أ. المؤسسات الحكومية : تملكها وتديرها الأجهزة الحكومية ، وتأخذ عدة أشكال أهمها:
 - المؤسسات الحكومية العامة : تتميز بملكيتها للدولة أو إحدى الهيئات أو المؤسسات الرسمية التي تقوم بالإشراف عليها، وغالبا ما تتبع وزارة الصحة، ويقوم هذا النوع بتقديم خدمات لجميع الأفراد (بالمجان أو مقابل رسوم رمزية) ، وقد تضم مختلف التخصصات والأقسام العلاجية اللازمة .
 - المؤسسات الحكومية الخاصة بفئات معينة: وتتميز بأنها تتبع وزارة محددة أو هيئة عامة، وتقتصر على تقديم الخدمات على العاملين في هذه الجهات وأسره، كالمستشفيات العسكرية ومستشفيات الشرطة، والمستشفيات التابعة لمؤسسات القطاع العام .
 - المؤسسات الحكومية المتخصصة: تتخصص في تشخيص ومعالجة حالات معينة، مثل مستشفيات العيون ، الأطفال.....إلخ .

¹ عطية، هاشم أحمد وعبد ربه، محمد محمود، مرجع سابق ،ص23

² عبد العزيز مخيمر، مرجع سابق ،ص16

- **الوحدات العلاجية والمستوصفات:** وتعتبر مؤسسات صغيرة الحجم إذا ما قورنت بالمستشفيات العامة ، وتنتشر في القوى والمناطق الريفية، وغالبا ما تقتصر الخدمة فيها على الكشف الطبي ووصف العلاج للمريض أو إحالته إلى المؤسسات الأخرى .
- **المستشفيات الجامعية والتعليمية :** تتبع هذه المؤسسات إداريا الجامعات أو كليات الطب في المناطق التي توجد بها، وتقدم نفس خدمات المستشفيات العامة، كما تحتوي على الاقسام التعليمية لممارسة التدريب العملي الطبي .
- ب. المؤسسات الصحية :
- تتكون هذه المؤسسات مملوكة لأفراد أو هيئات أو جمعيات دينية أو خيرية أو شركات خاصة، وتتم إدارتها وفقا لنمط الإدارة في القطاع الخاص، وفي حدود الإطار العام المنظم للقطاع الصحي في الدولة، وتأخذ عدة أشكال:
- **مؤسسات بأسماء أصحابها :** كأن يملكها ويديرها أصحابها من الأطباء، وتقدم خدماتها في مجال تخصصهم بمقابل يتم تحديده والاتفاق عليه حسب الخدمة المطلوبة من المريض، كمصحة لعلاج العيون مثلا ويعتمد هذا النوع من المؤسسات على خبرة ومهارة وسمعة أصحابها، وجودة الخدمة والرعاية المقدمة للمرضى.
- **مؤسسات الجمعيات غير الحكومية :** كالجمعيات الدينية والخيرية ، تقدم خدماتها لمختلف الفئات من الأفراد مقابل رسوم محدودة نسبيا، فهي تسعى للربح ، وقد تقدم خدمات عامة أو متخصصة .
- **مؤسسات (مستشفيات) استثمارية :** وهي التي يمتلكها ويديرها أفراد أو شركات خاصة بهدف تحقيق أرباح من الخدمات الطبية التي تقدمها، وقد تكون خدماتها متخصصة في مجالات معينة، وقد يتسع نشاطها ليشمل مختلف المجالات الطبية، وغالبا ما تأخذ شكل شركات المساهمة وذات المسؤولية المحدودة .
- وهناك معايير أخرى تستخدم في تصنيف المؤسسات الصحية نذكر منها :¹
- أ. **مؤسسة (مستشفى) ذات إقامة قصيرة :** تتعلق بالاستشفاءات قصيرة المدى في الطب العام والجراحة .
- ب. **مؤسسة (مستشفى) ذات إقامة طويلة :** وتتعلق بالاستشفاءات طويلة الأجل.
- **عدد الأسرة :** أي حسب عدد الأسرة التي تحتويها لأغراض العلاج والمكوث فيها، وتكون على شكل فئات صغيرة أو كبيرة .
- **الجنس :** هناك مؤسسات تخصص لفئة معينة حسب الجنس ، كالمخصصة للنساء ، العجزة ... ،
- **حسب العمر :** وتقوم بخدمات متخصصة حسب العمر، كمستشفيات الأطفال، مستشفيات كبار السن.²

¹ تآمر ياسر البكري، إدارة المستشفيات، مرجع سابق، ص32.

² تآمر ياسر البكري، إدارة المستشفيات، مرجع سابق، ص32.

ثانيا : أهداف المؤسسات الصحية

هناك عدة أهداف عامة يمكن أن تعد القاسم المشترك بين مختلف المؤسسات الصحية ، ومن بينها الأهداف

التالية :¹

2.1 الارتقاء بالأوضاع الصحية للسكان إلى مستويات أعلى :

وذلك يكون بالتقييم المستمر للبرامج الراهنة وتطويرها ، وقد اقترح هنريك بلوم (Henrick Blwm) أهداف

تفصيلية لهذا الهدف هي :²

- السعي المستمر نحو إطالة الحياة والوقاية من الموت المبكر .
- خفض معدلات الوفيات الناجمة عن الأمراض .
- خفض مستوى القلق الناجم عن المرض .
- خفض مستوى الإعاقة ولا سيما حالات العجز .
- تحصين المجتمع ضد الأمراض التي تتوفر لها لقاحات .
- تأمين خدمات الرعاية الصحية المتوازنة لجميع أفراد المجتمع .
- تأمين الكفاءات البشرية بالأعداد والنوعيات المناسبة التي تحتاج إليها برامج خدمات الرعاية الصحية بصفة دائمة ، والاستغلال الأمثل لهذه الكفاءات ودعم البرامج التعليمية والتدريبية التي تعمل على تنمية قدرات هذه الكفاءات .
- تطوير نظام المعلومات الصحية بما يتيح توفير المعلومات عن الأوضاع والجهود الصحية وفي الوقت المناسب .
- تشجيع القطاع الخاص على المشاركة في تشغيل المرافق الصحية الحكومية، وعلى وضع المشروعات الصحية مما يؤدي إلى تحقيق التنمية.
- تشجيع القطاع الخاص على المشاركة في تشغيل المرافق الصحية الحكومية وعلى وضع المشروعات الصحية مما يؤدي إلى تحقيق التنمية الوطنية .
- تأمين الموارد المالية اللازمة لتغطية نفقات إنشاء المرافق الجديدة وتجهيزها وصيانة القائم منها ، والموارد المطلوبة لأنشطة التشغيل السليم لشبكة خدمات الرعاية الصحية .
- تحقيق التكامل والتنسيق بين الخدمات المعنية ببرامج الرعاية الصحية وخدماتها على المستوى الوطني .
- وضع الضوابط وإعداد المعايير وتحديد الإجراءات التي تكفل الارتقاء بخدمات الرعاية الصحية .
- تشجيع البحوث والدراسات ذات الصلة بالقضايا والمشكلات الرئيسية التي تواجه المؤسسات الصحية.

¹تأمر ياسر البكري، إدارة المستشفيات، مرجع سابق ، ص33.

²تأمر ياسر البكري، إدارة المستشفيات، مرجع سابق ، ص33.

المطلب الثاني : مفهوم الخدمة الصحية، نشأة وتطور محاسبة التكاليف

تمثل الخدمات الصحية الناتج الأساسي للمؤسسات الصحية، و سنتعرف على مفهومها وخصائصها في الفرع الأول و الفرع الثاني نشأة وتطور محاسبة التكاليف.

الفرع الأول : مفهوم وخصائص الخدمة الصحية

1: مفهوم الخدمة الصحية

بالرغم من أنه يمكن بيع وشراء الخدمات الصحية، إلا أن الصحة ليست كذلك فلا يمكن الاتجار بها، ويصعب تعريف الصحة، بل إن قياسها أصعب، إذ إن التمتع بالحالة الصحية الجيدة لا يعني مجرد الحياة، بل يعني القدرة على التمتع بالحياة إلى أقصاها، وتعرف الصحة على أنها :
مجموعة من الوسائل التي تهدف إلى تحسين الصحة داخل مجتمع إنساني من خلال نشاطات مقررّة وقانونية أي العلم والمهارة التي يمنع ظهور الأمراض، لتمديد الحياة وتحسين الصحة والنشاط الذهني والفيزيائي لأفراد المجتمع بوسائل جماعية متفق عليها لتطهير الوسط ولتوعية الفرد بقواعد الصحة الفردية¹.

وتعرف منظمة الصحة العالمية الصحة الجيدة بأنها : " حالة السلامة البدنية والعقلية الكاملة وليس مجرد غياب المرض أو عدم الاتزان "².

وبالتالي يمكن تعريف الخدمة الصحية بأنها : " العلاج المقدم للمرضى سواء كان تشخيصاً أو إرشاداً أو تدخلاً طبياً ، ينتج عنه رضى أو قبول وانتفاع من قبل المرضى وبما يؤول لأن يكون بحالة صحية أفضل " ³.
هذا التعريف يشير في مضمونه إلى ثلاث أبعاد للخدمة المقدمة، وهي:

- **الصفة المميزة للخدمة :** وترتبط أساساً بجوهر الخدمة الصحية المقدمة والتي تتكون من عدة إجراءات مختلفة تشخيصية وعلاجية .
- **المنافع المرجوة من الخدمة :** وتتمثل في العناصر المختلفة التي يحصل عليها المريض أو غيره من المراجعين ، لمقابلة احتياجاتهم الصحية والتي يطلق عليها أحياناً بحزمة الرضى المتحقق للزبون .
- **الخدمات الساندة:** وتشمل كافة العناصر المضافة التي تقدم إلى جوهر الخدمة الصحية المقدمة للمرضى، وتتضمن نظام حجز المواعيد، الاستقبال، خدمات الاتصالات، التنسيق مع المؤسسات الصحية الأخرى. وهناك منافع يمكن أن تحققها الخدمات الصحية هي:⁴
- **منافع مباشرة ملموسة يمكن قياسها وحسابها :** تتمثل في التكاليف التي يمكن توفيرها مستقبلاً نتيجة لإنتاج خدمات صحية معينة .

¹فريد كورتل، تسويق الخدمات، دار كنوز المعرفة، الأردن، 2009، ص64.

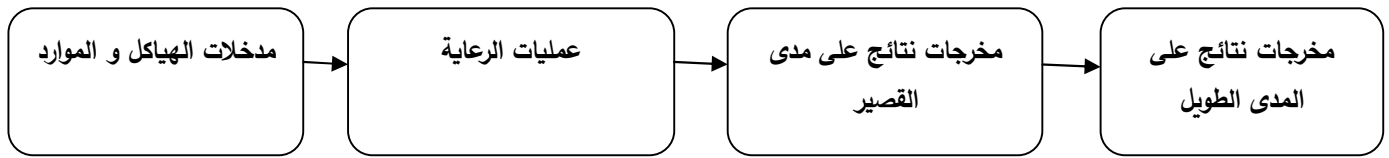
²محمد صالح المؤذن، مبادئ التسويق، مكتبة الثقافة، الأردن، 1999، ص217.

³مذكور، فوزي، تسويق الخدمات الصحية، ايتراك، القاهرة، 1998، ص168

⁴الدمرداش، طلعت، إقتصاديات الخدمات الصحية، مكتبة القدس، ط2، مصر، 2006، ص28

- منافع مباشرة غير ملموسة ويصعب قياسها: تتمثل في الحد من الآلام والأمراض التي يعانها المريض، أو التي سيتجنبها نتيجة للخدمات التي حصل عليها.
- منافع غير مباشرة يمكن حسابها : تتمثل في زيادة الإنتاج كنتيجة لخدمات الرعاية الصحية التي يحصل عليها أفراد القوة العاملة ، ويتم إنتاج وتقديم الخدمة الصحية على مراحل وضحاها دوناً بديان Dona الملقب بعميد الجودة بتبنيه منهج العمليات لتحليل الرعاية بتخصيص ثلاثة مستويات للتحليل كما هو موضح بالشكل التالي :

الشكل 01: عملية الرعاية حسب نموذج دوناً بديان



Source : Claude Vilcot , Hervé Leclét , indicateurs qualité en santé , AFNO R France , 2émé ed , 2006 , p : 3 .

الهياكل والموارد : هي مختلف الوسائل التي تسمح للمؤسسات الصحية للوفاء بمهامها ، وتقديم الخدمات لطالبيها ، مثل : المباني، التركيبات، التجهيزات، وسائل النقل، مستلزمات العلاج الطبي، مستلزمات التغذية والنظافة، المورد البشري (أطباء ، ممرضون ، فنيو الأجهزة الطبية ، الإداريون ، عمال الخدمات المساعدة ...) ، نظام المعلومات ، الموارد المالية ، القوانين والإجراءات .

1. **العمليات :** وهي جميع إجراءات الرعاية الصحية وتسهيل تقديمها ، تنظيم العمل ، تنسيق واستمرار الرعاية جمع وتحويل المعلومات ، إدارة المؤسسة ونميز الخدمات المقدمة للمريض في خدمات طبية مباشرة، وأخرى لا تتعلق بمجال الرعاية، لكن تساعد على تحقيقها مثل الأنشطة الإدارية والصيانة.
2. **المخرجات (النتائج):** تمثل نتائج الخدمات المقدمة على الوضعية الصحية للفرد أو للمجتمع، مثل معدل الوفيات، معدل الشفاء ... كما تمثل مستوى الرضى، مستوى الرفاهية، جودة الحياة، وأيضا النتائج المالية والمحاسبية للمؤسسة¹.

2 : خصائص الخدمة الصحية

الخدمة الصحية تشمل مجموعة من الخصائص والميزات التي تهدف إلى توفير الرعاية الصحية

لأفراد والمجتمع بشكل عام، وفيما يلي بعض الخصائص الرئيسية للخدمة الصحية:

1. **التوفر:** تتطلب الخدمة الصحية أن تكون متاحة ومتاحة لجميع أفراد المجتمع بغض النظر عن الجنس، العمر، العرق، الدين او الطبقة الإجتماعية، يجب أن تتوفر الخدمات الصحية بشكل عادل ومتساو للجميع.

¹ Claude Vilcot , Hervé Leclét , indicateurs qualité en santé , AFNO R France , 2émé ed , 2006 , p 5

2. الوصول: يتعلق الوصول بقدرة الأفراد على الحصول على الرعاية الصحية المطلوبة في الوقت المناسب، ويشمل الوصول إمكانية الوصول المادي، الوصول الجغرافي، الوصول المالي، والوصول إلى المعلومات الصحية.
3. جودة الرعاية: تشمل جودة الرعاية الصحية الخدمات الطبية والعناية الصحية التي تقدمها المؤسسات الصحية والمهنيين الصحيين، ويجب أن تكون الرعاية آمنة وفعالة من حيث التكلفة وذات جودة عالية، تشمل أيضا جودة الرعاية التواصل معهم بشكل فعال.
4. التكلفة: يجب أن تكون الخدمة الصحية معقولة التكلفة وميسورة للأفراد والمجتمع، ويجب توفير آليات التمويل المناسب لتغطية تكاليف الخدمات الصحية وضمان استدامتها على المدى الطويل.
5. التوجيه والتنسيق: تتطلب الخدمات الصحية وجود نظام يوجه وينسق الرعاية الصحية للأفراد، ويجب أن يكون هناك تنسيق بين مختلف المهنيين الصحيين والمؤسسات.

الفرع الثاني : نشأة وتطور محاسبة التكاليف وتعريفها

إن إيجاد نظام فعال لتقييم التكاليف مرتبط بإشكالية تقدير الموارد الضرورية لتسيير الهياكل الصحية، وهذه الموارد التي كانت تحدد إداريا و بصفة مركزية بعيدا عن الخصوصيات المتعلقة بكل منطقة جغرافية، و كل هيكل صحي و إغفال استشارة الممارسين في هذا الميدان، بالإضافة إلى الهدف المتمثل في تحديد التكاليف الصحية، تستعمل تكاليف المخرجات الصحية كمعيار للحكم على نوعية وكمية الخدمات الصحية المقدمة ومحاولة الحكم على فعاليتها، وإيجاد نظام تقييم التكاليف الصحية سيدفعنا لاستعمال تقنيات المحاسبة التحليلية و التي تهدف من خلال ذلك إلى إيجاد طريقة فعالة لتقييم التكاليف وتتبع تطورها.

1 : نشأة و تطور محاسبة التكاليف

لم يعد الهدف من المحاسبة مقتصرًا على تسجيل العمليات المحاسبية للمؤسسة وتحديد المركز المالي ، وتحديد نتائج هذه العمليات في صورة إجمالية.

وإنما تطرق علم المحاسبة في القرن الأخير إلى العديد من المجالات الأخرى وقد ظهرت محاسبة التكاليف كأحد الفروع المحاسبية المستخدمة لخدمة إدارة المؤسسات في مجال التخطيط والتنفيذ والرقابة¹ .

ويمكن القول أن محاسبة التكاليف موجودة منذ عصر الفراعنة حيث كانوا يتبعون أنظمة وإجراءات خاصة للنشاط الزراعي والمعماري، وكذلك قصة سيدنا يوسف عليه السلام معروفة فيما يتعلق برقابته للمخزون في سنوات الرخاء تمهيدا لتوزيعه في السنوات العجاف².

وفي الإسلام وضع سيدنا عمر بن الخطاب رضي الله عنه ديوان بيت المال ، وفصل بين الأصول الثابتة والمتداولة (عروض عينية، عروض تجارة) وعين طريقة حصر و ضبط الزكاة العينية . وقد نشأت

¹ناصر نور الدين عبد اللطيف، محمد محمود حسن البابلي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2013 ، ص29.

²ناصر نور الدين عبد اللطيف، محمد محمود حسن البابلي، مرجع سابق ، ص29.

المحاسبة المالية في القرن الرابع عشر الميلادي عندما وضع الكاهن الإيطالي لوجا باتشيليو كتابه في القيد المزدوج .

وتعد محاسبة التكاليف فرع من فروع المحاسبة المالية نشأت الحاجة إليه نتيجة للتطور الصناعي وانتشار الأسواق التجارية ووجود المنافسة بين المشروعات، ولقصور المحاسبة المالية عن تقديم المعلومات الملائمة لأصحاب المؤسسات لمساعدتهم على اتخاذ قرارات رشيدة¹ .

ويرجع قصور المحاسبة المالية عن مواجهة متطلبات أصحاب المشروعات إلى :

- أنها تهتم بالإجماليات دون التفصيلات .
- تاريخية والمطلوب التخطيط للمستقبل و وضع تقديرات ما يمكن أن يكون عليه المستقبل .
- تهتم بالتسجيل دون الحصر .
- تبرز نتيجة المؤسسة عن كامل (فترة مالية) دون تحديد نتيجة الفترات الفرعية .
- عدم جدوى النتائج التي تقدمها للإدارة لأنها تقدم بعد مضي عام كامل أو أكثر بشهرين ، مما يقلل من فاعلية النتائج وعدم إمكانية الرقابة.

2: تعريف محاسبة التكاليف

لقد تعددت التعاريف التي أشارت إلى موضوع محاسبة التكاليف بتعدد وجهات نظر الباحثين والمختصين، ومن بين هذه التعاريف مايلي:

تعتبر محاسبة التكاليف كأداة من أدوات الإدارة فهي تعمل على توفير المعلومات اللازمة للقيام ببعض الدراسات الخاصة أو اتخاذ بعض القرارات أو المفاضلة بين البدائل وخاصة ما يتعلق منها باختيار المنتجات أو العمليات أو الوظائف، إذن هي تساعد على رسم السياسات المتعلقة بالمبيعات وطرق الإنتاج و إجراءات الشراء والخطط المالية وغيرها².

محاسبة التكاليف هي التي تقوم بإعداد التقارير الخاصة بتحديد تكاليف الإنتاج أو الخدمات وتقديم المعلومات التي تطلبها الإدارة لاتخاذ القرارات الإدارية اللازمة لتسيير أعمال المؤسسة³.

تتمثل محاسبة التكاليف الحديثة في المحاسبة الإدارية بالإضافة إلى جزء من المحاسبة المالية، وذلك بمقدار

ما توفره محاسبة التكاليف من معلومات تساعد على إستيفاء متطلبات التقرير الخارجي⁴.

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول إن محاسبة التكاليف هي التي تختص بتحليل وتسجيل وتقرير

المعلومات المتعلقة بالتكاليف في المؤسسة من أجل الوصول للأهداف المرجوة.

¹ناصر نور الدين عبد اللطيف، محمد محمود حسن البابلي، مرجع سابق ، ص29.

²أحمد نور، صالح الدين عبد المنعم مبارك، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2003، ص 229 .

³محمد تسيير، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة 3، عمان، الأردن، 2004، ص 07

⁴تشارلز هورنجرن وآخرون، وتعريب الدكتور أحمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف" مدخل إداري"، دار المريخ للنشر، ج 1، المملكة العربية السعودية، ص 21

المطلب الثالث: محاسبة التكاليف الصحية ووسائل مراقبتها

لقد شهد العالم تطورا كبيرا في المجال الطبي وأصبح ينافس المجال الصناعي في العديد من الأشياء، الأمر الذي أجبر العديد من الدول للاهتمام بالمجال الصحي وتحديد تكاليفه، من خلال استحداث محاسبة التكاليف الصحية المستخرجة من محاسبة التكاليف وهو ما سنحاول التطرق إليه في هذا المطلب.

الفرع الاول: محاسبة التكاليف الصحية وتعريفها

1: تعريف محاسبة التكاليف الصحية

تعرف محاسبة التكاليف الصحية على أنها عبارة عن أداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول العلمية و يطبقها المختصون بحسابات التكاليف لتتبع و تسجيل و تحليل عناصر التكاليف من مواد وعمالة و خدمات و محاولة خفضها.¹

ولقد تم اعتماد المحاسبة التحليلية في المؤسسة الصحية بالنظر إلى المرسوم التنفيذي رقم 11-379 المؤرخ في 25 ذو الحجة 1432 الموافق لـ 21 نوفمبر 2011 المحدد لقوانين والآليات التي تحصلت عليها وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات وبعد موافقة رئيس الجمهورية:²

الفقرة 01: هذا المرسوم يهدف إلى إمداد المؤسسات الصحية العمومية بنظام معلومات لمحاسبة التسيير؛
الفقرة 02: يجب على المؤسسات الصحية العمومية اعتماد المحاسبة العامة والتي تسجل جميع العمليات المتعلقة بالوضع المالية والممتلكات والخزينة .

الفقرة 03: يجب على المؤسسات الصحية العمومية اعتماد المحاسبة التحليلية ومحاسبة الميزانية من أجل حساب مختلف تكاليف الخدمات المقدمة.

من خلال الفقرات السابقة للمرسوم التنفيذي رقم 379 يتبين لنا نية وحزم الوزارة الوصية على اعتماد المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة ومحاسبة الميزانية من أجل ضبط و تسجيل مختلف العمليات المالية في المؤسسة الصحية العمومية.

2: أهداف محاسبة التكاليف الصحية

- تحليل أنشطة الإمداد والأنشطة الطبية و التقنية (حساب تكلفة وحدات القياس) .
 - مقارنة موازنات المصالح مع الموازنات المرجعية أو المعيارية.
 - تحليل الانحرافات مقارنة مع التكاليف المرجعية.
 - حساب تكلفة الإقامة أو المكوث في المستشفى.
- و يمكن تعريف المحاسبة التحليلية عن طريق أهدافها كذلك¹ :

¹الطبيب السايح، نظام الموازنات التقديرية في التسيير الاستشفائي، دراسة حالة مستشفى حي البير قسنطينة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية 1 جامعة قسنطينة، الجزائر، 2006، ص21

²المرسوم التنفيذي رقم 11-379 يحدد صلاحيات وزير الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات المؤرخ في 21 نوفمبر 2011، الجريدة الرسمية الجزائرية، الصادرة بتاريخ: 23 نوفمبر سنة 2011 العدد 63، ص05.

- معرفة التكاليف والمداخيل لمختلف الوظائف أثناء عملية إنتاج الخدمة الصحية و المتمثلة في الوظيفة الطبية والوظيفة الإدارية .
- السماح لمراقبة التسيير بتوريد معلومات تنبؤية بالاعتماد على نتائج المحاسبة التحليلية.
- توريد معلومات ضرورية للإدارة من أجل اتخاذ قرارات تسيير المؤسسة.
- تغذية تحاور التسيير داخل المؤسسات الصحية.²

الفرع الثاني: وسائل مراقبة التكاليف الصحية

بالرغم من أن البحوث جارية من أجل محاولة تخفيض سعر التكلفة الصحية، إلا أنها ظهرت هناك إشكالية أخرى في هذا المجال تتعلق بارتفاع مصاريف التجارب التي تصب في ميدان تعديل التكاليف الصحية وتجنب المصاريف غير المبررة.

وعملية مراقبة التكاليف الصحية تتطلب معلومات حول التنظيم الصحي والتصرفات داخل المؤسسة الصحية، بالإضافة إلى نتائج النشاطات داخل الأقسام الصحية، عملية جمع تلك المعلومات من أجل تشخيص حالة المؤسسة الصحية تتطلب أموال كثيرة سوف تضاف إلى المصاريف الصحية السابقة، بما أن المعلومة الصحية مكلفة، تطلب ذلك مقارنة الأعباء الخاصة بعملية المراقبة والنتائج المحققة منها من أجل الحكم على فعالية العملية من عدمها ، سنحاول فيما يلي التطرق إلى بعض الطرق المستعملة في الدول المتقدمة من أجل محاولة مراقبة التكاليف الصحية والحد من ارتفاعها .

1: مراقبة عوامل الإنتاج

وتتمثل في : مراقبة رأس المال، مراقبة العمل ، مراقبة الموارد الإجمالية .

1.1: مراقبة رأس المال :

عملية توزيع الخدمات الصحية في مختلف دول العالم تبحث عن تحقيق هدفين أساسيين:

- تحقيق اقتصاديات الحجم أي لو كان في المنطقة الجغرافية مؤسستان صحيتان لهما طاقة استيعاب بـ 1000 سرير لكليهما، لكن النشاط الفعلي مفاده استقبال 500 مريض لكلا المؤسستان يجب هنا تركيز النشاط في إحدى المؤسسات الصحية وإغلاق الآخر .
- هناك هدف آخر يتمثل في البحث عن تحقيق العدالة في توزيع الخدمات الصحية، فهناك بعض المناطق التي تستفيد من إمكانيات بشرية أخصائيين ، تقنيين ... ومادية أجهزة ومعدات ذات تكنولوجيا عالية على حساب مناطق أخرى، لتنظيم ذلك يجب وضع خريطة جهوية لتنظيم توزيع تلك الخدمات من أجل تحقيق نوع من العدالة في توزيعها.³

¹الطبيب السايح، مرجع سابق، ص 21

²الطبيب السايح، مرجع سابق، ص 22

³ Michel NOGUES , Gestion hospitalière et régulation des dépenses de santé , Edition PUF , Paris 2000 , P : 5 . -15

الخريطة الجهوية لتوزيع الخدمات الصحية أستعملت من طرف العديد من الدول المتقدمة، ففي فرنسا مثلا وضعت تلك الخريطة من أجل توضيح المناطق التي لها إمكانيات فائضة عن احتياجاتها والمناطق التي تعاني عجز، ثم في مرحلة موائية العمل على إيجاد توازن في إعادة توزيع تلك الإمكانيات ، هذه الطريقة في مراقبة الخدمات الصحية والتكاليف الناجمة عنها لا تخلو من الانتقادات والتي سنعرضها فيما يلي :

عملية جمع المعلومات فيما يخص الإمكانيات التي تتواجد على مستوى كل مؤسسة صحية من إمكانيات بشرية ومادية تتطلب وقت طويل وأموال كثيرة لمعالجتها حالة بحالة.

- تحويل قسم صحي معين من مؤسسة صحية إلى مؤسسة أخرى يطرح إشكالية أخرى فيما يخص المؤسسة الصحية المستقبلية، الذي يجب عليه غلق قسم متواجد حاليا من أجل استقبال قسم جديد، بالإضافة إلى ذلك عملية استبدال قسم صحي بآخر تتطلب جهود كبيرة فيما يخص إعادة تنظيم النشاط الصحي، تحويل الفريق العلمي وتوجيه المريض.
- عملية غلق قسم صحي أو مؤسسة صحية بكامله ستواجه صعوبات من طرف عمال المؤسسة الصحية من جهة ومن جهة أخرى من طرف المرضى الذين تعودوا على التردد عليه.
- فيما يخص العمال فإن المقاومة والتنديد برفض القرار سيكون عن طريق نقاباتها وبالنسبة للمرضى فإن عملية رفضهم تأخذ شكل إمضاءات توجه إلى المعنيين بالأمر .
- إستعمال خريطة صحية من أجل تنظيم وتوزيع الخدمات الصحية لا يمكنه في كل الأحوال تحقيق ذلك الهدف، من ناحية أن ظهور فروع طبية وعلاجات جديدة يستدعي الاستثمار في إستخدام أجهزة ثقيلة وجهاز طبي يقوم بالسهر على تقديم هذه العلاجات قد تكون المؤسسة الصحية القائمة غير قادرة على استيعاب أقسام جديدة، مما يحتم على السلطات البحث على إنشاء مؤسسة صحية جديد وما يرافقه من إمكانيات وأسرة إضافية .
- عملية مراقبة الموارد لا تتوقف على الاستثمار المادي فقط ، بل ستمس بالمقابل الرأسمال البشري ، فقرار إنشاء مؤسسة صحية جديد سيرافقه توفير مناصب شغل للأجهزة العلمية الإدارية ... الذين سيسهرون على تحقيق الأهداف المرسومة لهم ، من خلال هذا الانتقاد الأخير سوف نورد مراقبة عنصر آخر وهو الرأسمال البشري .

2.1 مراقبة العمل :

عملية مراقبة العمل داخل المؤسسات الصحية يتم عن طريق عدة طرق أهمها:

أ. مراقبة دخول الطلبة للفروع الطبية عن طريق إخضاعهم لشروط تحدد عددهم داخل الدفعات التي سوف تزاوول دراستها لكن هذه الطريقة تستدعي توفر الشروط التالية :¹

- وجود رغبة حقيقية والإصرار من طرف أصحاب القرار .
- فعالية تقنيات التنبؤ من أجل تحديد عدد الطلبة ودفعات التخرج مستقبلا.

بالإضافة إلى الشرطين السابقين هناك صعوبة تتمثل في طول مدة التكوين في الفروع الطبية وأن الطلبة المقبولين في دفعة معينة لا يتخرجون كلهم بنفس عدد سنوات التكوين، بل هناك من يتعدى تلك المدة. النقد الموجه لهذه الطريقة يتمثل في أن الشروط التي تم وضعها تحدد عدد الطلبة ومن ثم عدد المتخرجين في مرحلة لاحقة إن كانت هناك رغبة حقيقية، بالمقابل انخفاض عرض اليد العاملة الطبية سيدفع المتخرجين بالمطالبة بأجور أعلى لأن أصحاب القرار ليس لهم الاختيار في مجال العمل فبالرغم من انخفاض اليد العاملة إلا أن التكاليف لم تتخفض .

ب. هناك طريقة أخرى تقوم على إغلاق عدد معين من الأسرة في بعض الأقسام الصحية، وبذلك يمكنهم هذا القرار من تسريح بعض العاملين في هذه المؤسسة الصحية لكن تطبيق مثل هذا القرار يتطلب تحقق الشروط التالية :

- تخفيض معدل غياب العمال داخل المؤسسة الصحية، والذي يستدعي تحقيق عوامل معينة من أجل إحساس العمال بارتياح أثناء مزاوله نشاطهم مثل : نظام التحفيز، علاقة إنسانية نوعية داخل المؤسسة الصحية.
 - إمكانية تغطية طلبات العلاج في المؤسسة الصحية من طرف الجهاز الطبي المتمسك به وملء الفراغ الذي سيتركه العمال المسرحين .
 - النقد الموجه لهذه الطريقة أن تقليص عدد العمال يجعلهم يتبعون برنامج عمل محدد ودقيق يمنعهم من الغياب من أجل ذلك يجب الاستجابة لطلباتهم من أجل الشعور بالراحة داخل عملهم من بين هذه الطلبات توفير الإمكانيات المادية والتي قد تجعل التكاليف الصحية لا تتخفض .
- إذ أن لتطبيق الطرق الخاصة بمراقبة عوامل الإنتاج يتطلب ذلك توفر شروط كثيرة ومعقدة ، حيث يمكن التطرق إلى حلول أخرى تعتمد على مراقبة الموارد الصحية .²

2.1 مراقبة الموارد الإجمالية :

تتم عملية مراقبة الموارد الإجمالية للمستشفى باستعمال بعض التقنيات كالتالي:

أ. تقنيات مراقبة التسيير : توجد ثلاث تقنيات تقوم عليها مراقبة التسيير ، وهي كما يلي :¹

¹ Etude Lahcen chami.calcul et analyse des couts de prestations de soins au niveau des centres de sante , Diplômé magister , Maroc 2013 P - 55 . 16

² Etude Lahcen chami , La même référence , P56

التقنية الأولى : تتمثل هذه التقنية في استعمال خريطة صحية من أجل مراقبة الإمكانيات الصحية في كل منطقة، وقد قدمت هذه الطريقة كمشروع لمراقبة التكاليف الصحية في فرنسا وذلك في سنة 1986 تعتمد هذه التقنية على حساب تكلفة يوم صحي باستعمال تقنيات المحاسبة التحليلية على مستوى المؤسسة الصحية ، ثم تقارن التكاليف المقدرة لفترة معينة والتكاليف الفعلية المحققة في نفس الفترة ، وتتحصل في هذه الحالة على حالتين من المؤسسات الصحية :²

- مؤسسة صحية لها تكاليف فعلية أكبر من التكاليف المقدرة ، التي يحتم عليها في هذه الحالة تخفيض تكاليفها مستقبلاً لأنها حققت عجز في هذه الفترة.
 - مؤسسة صحية لها تكاليف فعلية أقل من التكاليف المقدرة ، الفائض يستعمل من طرف نفس المؤسسة الصحية بالإتفاق مع الجهات الممولة .
- وقد وجهت العديد من الانتقادات لهذه التقنية :
- لا يوجد ما يثبت أن العينة المختارة من المؤسسات الصحية لتقدير تكلفة يوم الصحي لاستعماله كمؤشر ، هي مؤسسات صحية تحقق أدنى التكاليف الممكنة.
 - بالنسبة للمؤسسات الصحية التي حققت فائضاً عن تكاليفها الفعلية ، فإنه من المحتمل أن تستعمل ذلك المورد الإضافي من أجل اقتناء تجهيزات جديدة، تشغيل يد عاملة إضافية وبذلك سترفع التكاليف الناتجة عن استعمال الفائض في مرحلة لاحقة.
 - بالنسبة للمؤسسات الصحية التي حققت عجز في مرحلة سابقة ، فإنه من المنتظر أن يقدم مسيروها مبررات لذلك العجز المحقق، وإن لم يكن هناك مبرر مادي منطقي ، يمكن أن يلتجئ هؤلاء إلى الحكم على عجز نظام المعلومات أو إلى إرتفاع التكاليف الخاصة بالمعلومات المراد الحصول عليها .³

التقنية الثانية :

نسبة احتلال أسرة القسم الصحي هذه التقنية أقل تعقيد من التقنية السابقة، وقد أستعملت في الولايات المتحدة الأمريكية ، وتم أخذ ولاية نيويورك كعينة لتطبيقها، من أجل تقدير الموارد الممنوحة للمؤسسات الصحية ، اعتمدت الجهات الممولة على نسبة احتلال سرير صحي في مختلف أقسام المؤسسة الصحية ، وقد استعملت النسب التالية كحد أدنى 80 % بالنسبة للأقسام العامة، 60 % للأمراض النساء، 75 % لطب الأطفال ، فالمؤسسة الصحية التي تحقق نسبة احتلال أسرة قسم معين أكبر من الحد الأدنى يعوض في مجموع تكاليف

¹حسن توفيق أحمد مصطفى ، تقويم وتنظيم محاسبة التكاليف بغرض الرقابة وإتخاذ القرارات ، أطروحة دكتوراه تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في مجال العلوم الاقتصادية تخصص محاسبة ، جامعة منتوري ، الجزائر ، 2010 ، ص44

²حسن توفيق أحمد مصطفى ، مرجع سابق ، ص44

³حسن توفيق أحمد مصطفى ، مرجع سابق، ص 44

ذلك القسم ، في المقابل الأقسام التي تحقق نسبة احتلال أسرة أقل من الحد الأدنى تعوض على أساس تكلفة الحد الأدنى لاحتلال الأسرة في ذلك القسم ، أي تعوض على أساس تكلفة تقديرية محددة سابقا .¹

وكذلك لهذه الطريقة انتقادات وجهت إلى هذه التقنية بعد تطبيقها ميدانيا كانت كالتالي :

- هناك صعوبة تتمثل في المتغيرات الفصلية التي تؤثر على نسبة احتلال السرير، فلا يمكن تحديد معدل ثابت يستعمل كمعيار على طول السنة للحكم حول فعالية نشاط قسم معين.
- تعلم أن عدد المرضى الذين يعالجون في قسم معين لا يمكن التنبؤ بعددهم من جهة، من جهة أخرى بطول فترة مكوثهم ، تبقى هذه العملية يشوبها نوع من العشوائية وخاصة ببعض الأقسام كالاستعجالات مثلا.
- يمكن أن يقوم أصحاب القرار في مستشفى بإطالة فترة مكوث المريض، من أجل رفع نسبة احتلال السرير في قسم معين للحصول على الموارد التي تغطي كل أعبائها، على الرغم من أن تلك الأيام غير مبررة.

التقنية الثالثة : تقدير الموارد طبقت هذه التقنية في فرنسا ابتداءا من 1978 تقوم هذه الطريقة على تقدير غلاف مالي للمؤسسة الصحية ، يتم ذلك عن طريق مفاوضات تجرى بين الجهات الممولة ومسيرة المؤسسة الصحية ولقد حملت هذه التقنية العديد من الإيجابيات يمكن ذكرها فيما يلي :²

مسؤولية إدارة المؤسسة الصحية في تحقيق فعالية التسيير .

- العمل على إيجاد طرق فعالة للحصول على إمكانيات مادية وبشرية أقل تكلفة.
- حرية أصحاب القرار في إدارة المؤسسة الصحية وتمكنهم من إظهار مهاراتهم الفنية؛ بالرغم من هذه الإيجابيات، لكن لا تخلو هذه الطريقة من الانتقادات الموجهة إليها :³

- أول انتقاد يتعلق بمحدودية الإيرادات أين تحديد الموارد الموجهة لقسم صحي معين سيحتم على المسيرين تحديد حجم الخدمات المقدمة خوفا من الوقوع في عجز لكن هذه الإجراءات سوف تلاقي العديد من التساؤلات ومن بينها ماذا تعني بخدمة صحية مجانية لكن ليست بالكافية ؟

- الموارد المتحصل عليها من طرف المؤسسات الصحية لها نفس الإمكانيات المادية والبشرية عموما تكون متماثلة، إن التوقع في المجال الصحي قليل الفعالية ، بالإضافة إلى خصوصيات أخرى مثل المستوى الثقافي ، الفقر للسكان تجعل الموارد المرصودة لا تتبع دوما حجم النشاط الصحي، فمحدودية تلك الموارد تحتم على المسيرين البحث عن الهدف الاقتصادي ، قبل الهدف الصحي.

¹حسن توفيق أحمد مصطفى ، مرجع سابق، ص 45

²حسن توفيق أحمد مصطفى ، مرجع سابق، ص45

³حسن توفيق أحمد مصطفى ، مرجع سابق ،ص45

- نتيجة تركيز المسيرين المفرط في تحقيق الفعالية، وبالمقابل تركيز الأطباء على تقديم الخدمات الطبية لأكبر عدد من طالبيها وإغفال التكاليف الناتجة يؤدي إلى ظهور صراع بين الجهاز العلمي والجهاز المسير، هذا راجع إلى عدم تطابق أهدافهما دوماً .

2 : مراقبة الموارد الإجمالية باستعمال خريطة وطنية للصحة :

أستعملت الخريطة الصحية في إطار رفع مركزية تسيير المؤسسات الصحية في فرنسا، وقد جاء ذلك في قانون 22 جويلية 1988، وقد أعطى هذا القانون صلاحيات أكبر للمقاطعة الجغرافية مكان تواجد المؤسسة الصحية لتقدير الموارد المالية اللازمة لتسيير المؤسسة الصحية ومراقبة تسييره ، بالإضافة إلى ذلك أوكلت للدولة مهمة تغطية عجز المؤسسات الصحية والعمل على التنسيق بين المناطق لضمان توازن في توزيع الموارد ما بين المناطق الجغرافية .¹

عملية مراقبة تسيير المؤسسة الصحية تتم عن طريق عدة هيئات محلية و جهوية ومركزية، فالمؤسسات الصحية المحلية يتم الإشراف عليها من طرف المقاطعة، بالنسبة لمؤسسات الأمراض النفسية فيتم الإشراف عليها من طرف هيئة جهوية ، أما المؤسسات الصحية الجامعية فعملية الإشراف عليها تتم عن طريق الدولة . فتمط التسيير الفرنسي هذا بيبقى التسيير المركزي من خلال التخطيط للاحتياجات المادية الثقيلة كالمعدات آلات بإستعمال معايير معينة وتم إدراج تسيير محلي من خلال الإعتماد على خريطة للتقييم الصحي، ولقد وجهت للخريطة الصحية بعض الانتقادات من بينها :

- رغم أنها أخذت خصائص كل منطقة عند إعداد الخريطة الصحية لتبيان الاحتياجات الصحية لكل منها، إلا أنه ظهر هناك تباين في الموارد المتحصل عليها من الاشتراك في الضمان الاجتماعي من منطقة إلى أخرى من ناحية أن بعض المناطق التي تتضمن نشاط صناعي وتجاري هام حققت إيرادات هامة تعدت احتياجاتها في تمويل الخدمات الصحية ، هناك بعض المناطق التي أظهرت عجز تلك الموارد في تغطية احتياجاتها الصحية التي يحتم على الدولة إعادة توزيع هذه الموارد بين مختلف المناطق.
- احتفظت الدولة بعدة صلاحيات تتعلق بتحديد قاعدة حساب الاشتراكات في الضمان الاجتماعي بالإضافة إلى احتفاظها بتحديد عدد الطلبة اللذين يتم قبولهم لمزاولة المهن الطبية ومنح الاعتمادات لفتح العيادات الخاصة والمؤسسات الصحية العامة.

هذه الانتقادات تبين أنه ليس من الممكن تواجد تسيير محلي دون تسيير مركزي ، بل يتم تسيير القطاع الصحي عن طريق النمطين لضمان أحسن مراقبة للتكاليف الصحية .²

¹ نصر الدين عيساوي،مراقبة التكاليف في المؤسسات الاستشفائية،مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الاقتصاد المالي،جامعة الاخوة منتوري ، قسنطينة

الجزائر،2005،ص145

² نصر الدين عيساوي، مرجع سابق،ص146

المبحث الثاني: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يعتبر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC من أحدث التطورات في مجال محاسبة التكاليف والذي ظهر نتيجة الانتقادات التي وجهت إلى أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية واستجابة للتطور الذي حصل في عمليات التصنيع وارتفاع درجة التقنية. وعليه ومن خلال هذا المحور سنحاول الإحاطة بالإطار العام لهذا النظام.

المطلب الأول : مفهوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC و خصائصه

يعتبر تحديد التكلفة على أساس الأنشطة أسلوب يمكن أن يستخدم لإحداث تغييرات جوهرية في سلوك الإدارة عن طريق تركيز الاهتمام على النفقة، مراحل التشغيل، الأنشطة المساندة والمسؤوليات، سنتعرف في هذا المطلب على مفهوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في الفرع الأول وفي الفرع الثاني على خصائصه.

الفرع الأول: مفهوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

عرف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إقبالا كبيرا من طرف المؤسسات الأمريكية والأوروبية في سنوات الثمانينات خاصة بعد التعرف على حدود المحاسبة التقليدية، وانطلاقا من نظام تسييري جديد مؤسس على التكاليف يدعى برنامج (CMS) الذي قدمته المنظمة الدولية (CAMI) انبثق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) الذي كان تحت تجارب الاستعمال منذ 1963.

ولقد تعددت تعاريف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC حسب اختلاف عدد من وجهات النظر، فيعرفه بعض الأكاديميون أنه "عبارة عن نظام وليس أسلوب أو وسيلة وذلك لشموله على مكونات النظام من مدخلات ومعالجة المخرجات والتغذية العكسية".¹

ويعرف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بأنه "مدخل تكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية cost object حيث يستخدم تكلفتها كأساس لتحديد تكلفة أغراض تكلفة أخرى كالمنتجات والخدمات".²

وهو طريقة تعود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة، إذ يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة أو ما يسمى بالموارد على الأنشطة التي استفادت منها ومن ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات.³

كما عرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه "يقيس تكلفة وأداء الأنشطة والموارد وكذلك أغراض التكلفة حيث يوزع تكلفة الموارد على الأنشطة ويوزع تكلفة الأنشطة على أغراض التكلفة بالإعتماد على

¹ خليل ديلمي، نواف فخر، محاسبة التكاليف الصناعية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، ج1، ط1، 2002، ص390

² إسماعيل يحي التركي، محاسبة التكاليف المتقدمة- قضايا معاصرة، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2007، ص163.

³ خليل ديلمي، نواف فخر، المرجع سابق، ص390

استخداماتها وبسبب العلاقة السببية لمسببات التكلفة بالأنشطة أي أنه يقوم على فكرة أن توفير المنتجات أو الخدمات يحتاج إلى مؤسسات وهذه المؤسسات تقوم على ممارسة عدة أنشطة لتحقيق غاياتها وأن تلك الأنشطة تحتاج إلى موارد وإن هذه الموارد بطبيعتها اقتصادية ولها تكلفة.¹

وعليه ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هو من بين أحدث الأنظمة للمحاسبة الإدارية الحديثة وهو يقوم على :

- تقييم قدرة المؤسسة على أداء الأنشطة من خلال تحديد وقياس مواردها.
- تحليل الأنشطة وتصنيفها ما بين أنشطة مضيعة للقيمة وأنشطة غير مضيعة للقيمة.
- تحديد تكلفة مختلف الأنشطة وكذلك تكلفة الطاقة غير المستغلة.

الفرع الثاني : خصائص نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

إن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة له خصائص عدة من بينها:²

- يساعد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تعيين الفرصة المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكاليف بكل دقة ووضوح، حيث يبين العمليات والمراحل التي يمر بها المنتج والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل، وأن تخفيض تكلفة أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة وإلغاء تكلفتها سيؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج التام، ويعتبر ذلك هدف وسبب إيجاد النظام وخصوصا في المؤسسات ذات المنافسة العالية.
- يعود سبب وجود اختلافات في تكلفة منتج عن آخر إلى كيفية استخدام هذه المنتجات للموارد الاقتصادية كما ونوعا والتي تتمثل في الأنشطة وذلك ما تعجز عن إيضاحه الطرق التقليدية بسبب استخدام معدل تحميل واحد والذي يعني وجود مجمع تكلفة واحد أو عدد محدود جدا منها، والذي يحتويع على مختلف التكاليف الخاصة بالقسم أو المستخلصة بغض النظر عن الأنشطة، وترتبط هذه التكاليف بأساس تحميل واحد تتباين قدرته التأثيرية في أنواع هذه التكاليف.
- يساهم هذا النظام في تعظيم التكاليف من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها، لذا يتطلب توفير عناصر إدارية تؤمن بإدخال مفاهيم النظام، حيث يمكنه ربطه مثلا بنظام الإنتاج في الوقت المحدد بهدف تخفيض التكلفة وأن تحديد دور كل نشاط في الإنتاج وبيان الأنشطة التي تعاني من الاختناقات والأنشطة غير المتعلقة بالكامل يساعد بمعالجتها وخفض تكلفتها.

¹ Roffish.N, Turey. R.B.B, The CAM-I Glossary of Activity Based Management, Consortiun of obvanced manufacturing – international, Texas, USA, 1991.

² إسماعيل حجازي وسعاد معاليم ، دور التسيير على أساس الأنشطة ABM في تحسين أداء المؤسسة ، مجلة العلوم الإنسانية ، العدد 27/28 ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2012 ، ص 99

وعليه يمكن القول أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يحث على إيجاد قاعدة بيانات لدمج مميزات معينة لطلبات معينة وعمليات أو زبائن من توفير أفضل المعلومات.

إن نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يزود بأفضل المعلومات والتي بدورها تساعد الإدارة على تفهم نظام المنافسة ونقاط القوة والضعف التي تمكنها من أداء مهامها بالكفاءة.

المطلب الثاني : أثر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

إن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هدفها الأساسي هو تخفيض التكاليف وتحسين الأداء للعاملين.

الفرع الأول : أثرها في تخفيض التكاليف

إن أفضل وسيلة لتخفيض التكاليف هي فهمها بشكل جيد ، وذلك ما يتحدث عنه نظام ABC من خلال تحليل الأنشطة، إذ أن معرفة الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بها تحدد كيفية سلوك التكاليف، وبالتالي تسهيل مهمة تخفيضها والخطوات الآتية تبين كيفية تخفيض التكاليف عن طريق تنظيم الأنشطة، كما يلي¹:

- تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط.
- إلغاء الأنشطة غير الضرورية والتي لا تضيف قيمة للمنتجات التي يطلبها المستهلك.
- انتقاء الأنشطة ذات الكلفة الدنيا وذلك في حالة وجود الأنشطة التنافسية التي تؤدي الغرض نفسه.

الفرع الثاني : أثرها في تحسين أداء العاملين²

يوفر نظام ABC مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال المؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة، حيث تشمل هذه المقاييس التكلفة والوقت، النوعية والكمية ونظرا لتفاوت تطبيق نظام ABC من مؤسسة لأخرى، فإنه يمكن لكل مؤسسة أن تطور مقاييس الأداء الخاصة بها وحسب ظروفها، فمثلا يمكن لمؤسسة ما أن تعتمد متوسط مبلغ المبيعات ومتوسط التكلفة لكل منتج وذلك لقياس أداء العاملين من حيث الربحية ، كما أنها تعتمد على عدد الأيام مثلا لقياس أداء العاملين من حيث وقت تصنيع المنتج ، وقد تعتمد لقياس الأداء من حيث النوعية على معدل الأجزاء أو معدل مجموعات التكلفة لكل دفعة معينة من الإنتاج أو عدد مرات الفحص أو غيرها³.

¹ عز الدين بن موسى ، أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض التكاليف وترشيد الأداء - دراسة تطبيقية في

المؤسسة الإستشفائية المتخصصة مستشفى الأم والطفل نقرت ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية ، تخصص دراسات محاسبية وجباية معمة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر ، 2012 ، ص 15

² عز الدين بن موسى ، مرجع سابق ، ص ص 16-17 .

³ عز الدين بن موسى ، مرجع سابق ، ص ص 16-17

إن تحليل مسببات التكلفة يوفر نظرة جديدة لفحص سلوك الكلفة، كما أن التحليل الذي يتبعها يكون مطلوباً من أجل التخطيط وإعداد الموازنة، وفي هذا المجال يبرز دور نظام ABC أيضاً في إعداد الموازنة على أساس الأنشطة باعتبارها أداة تخطيطية ورقابية تساعد في تقييم الأداء للعاملين.

المطلب الثالث : خصائص ومزايا نظام ABC

إن الهدف المرجو من كل الابتكارات التسييرية هو التحسين المستمر وبشكل مباشر وغير مباشر للأداء المالي أو العملي للمؤسسة الصحية، ونظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كأحد الابتكارات يعد العمود الفقري لعملية تحسين أداء العاملين بالمؤسسات الصحية وذلك من خلال المعلومات التي يوفرها. من جهة نظر المهنيين في مجال محاسبة الأنشطة فإن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يسمح :¹

- بتخفيض اللادقة في توجيه التكاليف وتحسين أداء العاملين وذلك عن طريق تحديد الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة وإزالتها.
- يعد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة العمود الفقري لعملية تحسين أداء العاملين بالمؤسسة الصحية وذلك من خلال المعلومات التي يوفرها للمسيرين.
- تحسين الاستخدام للموارد المتاحة وذلك بتوضيح الاختيارات المتعلقة بالمناولة من الباطن والوصول إلى التنظيم الفعال للمهارات .
- إن مساهمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين أداء العاملين يمكن أن نتناولها على مستوى الأداء المالي والأداء الغير المالي.

1. على المستوى الأداء المالي

ومن أجل تدعيم العلاقة بين كل من المحاسبة على أساس الأنشطة والأداء المالي سنقوم بعرض بعض الدراسات: تعد الدراسة التي قام بها Zéghal والتي خصت قياس آثار تبني الابتكارات التسييرية كتسيير الجودة والتسيير على أساس الأنشطة التي مست 500 مؤسسة من شمال أمريكا واعتمدت كمؤشر القيمة الاقتصادية المضافة بحيث توصلت إلى أن المؤسسات التي تبنت المحاسبة على أساس الأنشطة تمكنت من زيادة بشكل واضح للقيمة الاقتصادية المضافة .

2. القيمة المضافة

القيمة المضافة تعد إحدى المفاهيم التي تلقي الكثير من الاهتمام من طرف المسيرين والباحثين والمهنيين وذلك للعديد من الأسباب لعل أهمها كونها تمكن من مقاييس جديدة للأداء أكثر مصداقية من المؤشرات التقليدية كالربح الصافي ، الربح المتبقي حسب السهم، مردودية الأصول أو مردود الأصول المستثمرة .²

¹إسماعيل حجازي وسعاد معاليم،مرجع سابق، ص 109

²إسماعيل حجازي وسعاد معاليم،مرجع سابق، ص111

3. على مستوى الأداء الغير المالي

نتيجة التطورات الحاصلة في المحيط المتميز بشدة التنافسية فإن مقاييس الأداء المالي لم تعد تقدم للمسيرين تصورا واضحا عن أداء المؤسسات ، وعليه فإن الحاجة إلى مقاييس غير مالية كان أمرا ضروريا ولعل تكامل نظام محاسبة على أساس الأنشطة ونظام التسيير على أساس الأنشطة شكل مدخلا جديدا لتحديد المقاييس الملائمة للتعامل مع الأداء وهو ما يمكن التطرق له في النقاط التالية :¹

- **مقاييس الأداء المعتمدة على الوقت** : إن استخدام هذه المقاييس يعني بأن الوقت يتم تعريفه كمعامل للنقود النوعية والإنتاجية وهو مصدر للمزايا التنافسية عبر كل نشاط من أنشطة المؤسسة الصحية، وكلما زاد الوقت المخصص لإنجاز كل نشاط زادت معه الموارد الضرورية لإنجازه وعلى العكس فكلما نقص الوقت وكان قصيرا قلت الأخطاء.
- **مقاييس الأداء الخاصة بالموردين**: تهتم هذه المقاييس بتحديد نوعية مخرجات المؤسسة الصحية إلى الموردين إذ تهتم بضمان جودة المخرجات، كما تهدف إلى خفض تكاليف الأنشطة غير الخالقة للقيمة.
- **مقاييس رضا المستهلكين**: تعتبر هذه المقاييس في الوضعية الحالية للمحيط كونها تتعلق بأهم العناصر ارتباطا بالمؤسسة الصحية ألا وهي مجموع المستهلكين.²

¹إسماعيل حجازي وسعاد معاليم ، مرجع سابق ، ص 112

²إسماعيل حجازي وسعاد معاليم ، مرجع سابق ، ص 113

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل تم التطرق في المبحث الأول الى المؤسسات الصحية ومفهوم ووظائف المؤسسات الصحية و تصنيف المؤسسات الصحية ومفهوم وخصائص الخدمة الصحية و من خلال التطرق إلى مفهوم محاسبة التكاليف بصفة عامة ومحاسبة التكاليف الصحية بصفة خاصة كما تعرفنا على طرق وأساليب مراقبتها، أما في المبحث الثاني فقد تحدثنا فيه عن أهم مفهوم لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC وخصائصه و أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) و أثر نظام المؤسسة الصحية على أساس الأنشطة (ABC) ، ومن خلال ما سبق نستنتج بأن طرق محاسبة التكاليف تعتمد على أسس علمية وفعالية لتزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة عن التكاليف و كيفية تحديدها والرقابة عليها وترشيد القرارات للوصول بالمؤسسة إلى أقصى كفاية ممكنة، وتعتبر دقة التكاليف عنصرا هام في قياس مدى نجاح طرق التكاليف في إمداد متخذي القرار بمعلومات تتصف بالصدق والموضوعية، للتحكم في تكاليف الخدمات الصحية، ومحاولة ضبط النفقات العامة وترشيدها .

وبعد التطرق في هذا الفصل الى الجانب النظري سنحاول في الفصل الثاني الدراسة التطبيقية بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بئر قاصد علي.

الفصل الثاني:

الدراسة التطبيقية بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بئر قاصد علي

تمهيد

إن علاقة الإنفاق الصحي بحاسبة التكاليف تتمثل في القدرة على فهم وتحليل تكاليف الرعاية الصحية وتوجيه الإنفاق بطريقة فعالة ومستدامة.

محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية تعني تحديد التكاليف المرتبطة بتقديم الخدمات الصحية وتخصيصها للأنشطة المختلفة، مثل العلاجات والإجراءات الطبية وإدارة المستشفيات والمرافق الصحية. بواسطة محاسبة التكاليف يمكن تحليل تكلفة كل خدمة صحية أو إجراء وتحديد ما إذا كانت تكاليفها مبررة وفعالة. يمكن استخدام هذه المعلومات لاتخاذ قرارات استثمارية وإدارية مستنيرة، وتحسين تخطيط الإنفاق الصحي والاستفادة القصوى من الموارد المتاحة، على سبيل المثال يمكن استخدام محاسبة التكاليف لتحديد تكلفة إجراء طبي معين مقارنةً بالفوائد المتوقعة منه ويمكن أيضًا استخدامها لتقييم كفاءة المؤسسة الصحية وتحديد المجالات التي تتطلب تحسينًا في إدارة التكاليف.

بالإضافة إلى ذلك يساعد تطبيق محاسبة التكاليف في تحقيق الشفافية والمساءلة في إنفاق الرعاية الصحية. يمكن للمؤسسات الصحية استخدام المعلومات المستمدة من محاسبة التكاليف لتوجيه الإنفاق بطريقة تعزز الجودة والكفاءة وتلبي احتياجات المرضى بشكل أفضل.

باختصار محاسبة التكاليف تساهم في تحقيق إدارة مستدامة للإنفاق الصحي وتحسين جودة الرعاية وفعالية التكاليف في القطاع الصحي.

سنحاول أن نتناول ضمن سياق هذا الفصل ثلاث مباحث موزعة كما يلي:

المبحث الأول : التعريف بالمؤسسة محل الدراسة .

المبحث الثاني : واقع محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة .

المبحث الثالث : المساهمة في تحديد تكلفة الخدمات الصحية لقسم الولادة الريفية (بالمؤسسة محل الدراسة)

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

المؤسسات الصحية هي جهة أو مؤسسة تعمل في مجال الرعاية الصحية وتقدم خدمات طبية وصحية للأفراد والمجتمع، يمكن أن تتضمن هذه الخدمات الرعاية الأساسية والتشخيص والعلاج والوقاية من الأمراض وإدارة الحالات المزمنة والعلاج التأهيلي والرعاية العاجلة والطوارئ والخدمات الصحية العامة. تختلف المؤسسات الصحية في الحجم والنطاق والمدى، فقد تكون هناك مؤسسات صحية صغيرة مثل المؤسسات العمومية للصحة الجوارية، وقد تكون هناك مؤسسات أكبر مثل المستشفيات والمراكز الإستشفائية الجامعية.

تهدف المؤسسات الصحية إلى تعزيز الصحة ورفاهية المرضى والمجتمع، وتقديم الرعاية اللازمة للأفراد المرضى والمصابين بالإعاقة وتحقيق التشخيص الدقيق والعلاج الفعال للأمراض والإصابات، وتعتمد هذه المؤسسات على فرق طبية مؤهلة تتضمن الأطباء والمرضى والفنيين الطبيين والموظفين الإداريين لتقديم الخدمات الصحية على أعلى مستوى من الجودة والرعاية المهنية.

المطلب الأول: لمحة تاريخية عن المؤسسة محل الدراسة

انبثقت المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بئر قاصد علي عن الخريطة الصحية الجديدة لولاية برج بوعريج سنة 2008، والتي كانت تضم سابقا 3 قطاعات صحية (برج بوعريج، رأس الوادي، مجانة) لتتضمن الآن مديرية الصحة والسكان الهياكل التالية:

- خمسة مؤسسات عمومية إستشفائية في كل من برج بوعريج، رأس الوادي، مجانة، برج الغدير، منصور.
- ستة مؤسسات عمومية للصحة الجوارية في كل من بلديات: برج بوعريج، رأس الوادي، مجانة، بئر قاصد علي، القلة، منصور
- مؤسستين عموميتين إستشفائيتين متخصصتين إحداهما في طب الإستعجالات محمد بن عبيد والأخرى في طب النساء والتوليد بمقر الولاية برج بوعريج

المطلب الثاني: تعريف المؤسسة محل الدراسة ومهامها

الفرع الأول: تعريف المؤسسة:

المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بئر قاصد علي هي مؤسسة عمومية ذات طابع اداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي توضع تحت وصاية الوالي تأسست بتاريخ 01 جانفي 2008 بموجب المرسوم رقم: 140/07 المؤرخ في 19/05/2007 والمتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الإستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها¹.

1 مرسوم تنفيذي رقم 07-140 يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الإستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها المؤرخ في: 19/05/2007 الجريدة الرسمية الجزائرية، الصادرة بتاريخ: 20 مايو سنة 2007 العدد 33، ص10

تتكون المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بئر قاصد علي من¹ ستة عيادات متعددة الخدمات منها خمسة تعمل بنظام 24/24 سا منها عيادتين بها قاعة ولادة بئر قاصد علي وخليل ، و ستة عشر قاعة علاج، وكذلك تحتوي على مصالح التالية: الوقاية - طب العمل - دار مكافحة السل و الأمراض التنفسية - مخبر تشخيص سرطان عنق الرحم - فحوصات طبية متخصصة بالتنسيق مع المؤسسة العمومية الاستشفائية رأس الوادي .

يتبع للمؤسسة عيادات متعددة الخدمات في دائرتين بئر قاصد علي (بئر قاصد علي ، خليل ، سيدي أمبارك) ودائرة عين تاغروت (بلدية عين تاغروت) ، واربعة 04 بلديات : بئر قاصد علي ، خليل ، سيدي أمبارك وعين تاغروت بمجموع تعداد سكان : 47000 نسمة.

الفرع الثاني : مهام المؤسسة

المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بئر قاصد علي لها مجموعة متنوعة من المهام والأدوار التي تساهم في تقديم الرعاية الصحية وتعزيز الصحة والعافية. ومن بين المهام الرئيسية التي توجد في المؤسسة:

- الوقاية والعلاج القاعدي
- تشخيص المرض
- العلاج الجوّاري
- الفحوص الخاصة بالطب العام والطب المتخصص القاعدي.
- الأنشطة المرتبطة بالصحة الإنجابية والتخطيط العائلي .
- تنفيذ البرامج الوطنية للصحة والسكان
- وتكلف على الخصوص بما يلي :
- المساهمة في ترقية وحماية البيئة في المجالات المرتبطة بحفظ الصحة والنقاوة ومكافحة الاضرار والآفات الاجتماعية.
- المساهمة في تحسين مستوى مستخدمي مصالح الصحة وتجديد معارفهم .
- يمكن استخدام المؤسسة ميدانيا للتكوين شبه الطبي والتكوين في التسيير الإستشفائي على أساس إتفاقيات تبرم مع مؤسسات التكوين.

¹ الملحق رقم: 01

المطلب الثالث: الإطار التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة الفرع الأول: طريقة التسيير

يسير المؤسسة العمومية للصحة الجوارية مجلس إدارة ويديرها مدير ومزودة بهيئة استشارية تسمى

المجلس الطبي:¹

ويضم مجلس الإدارة:

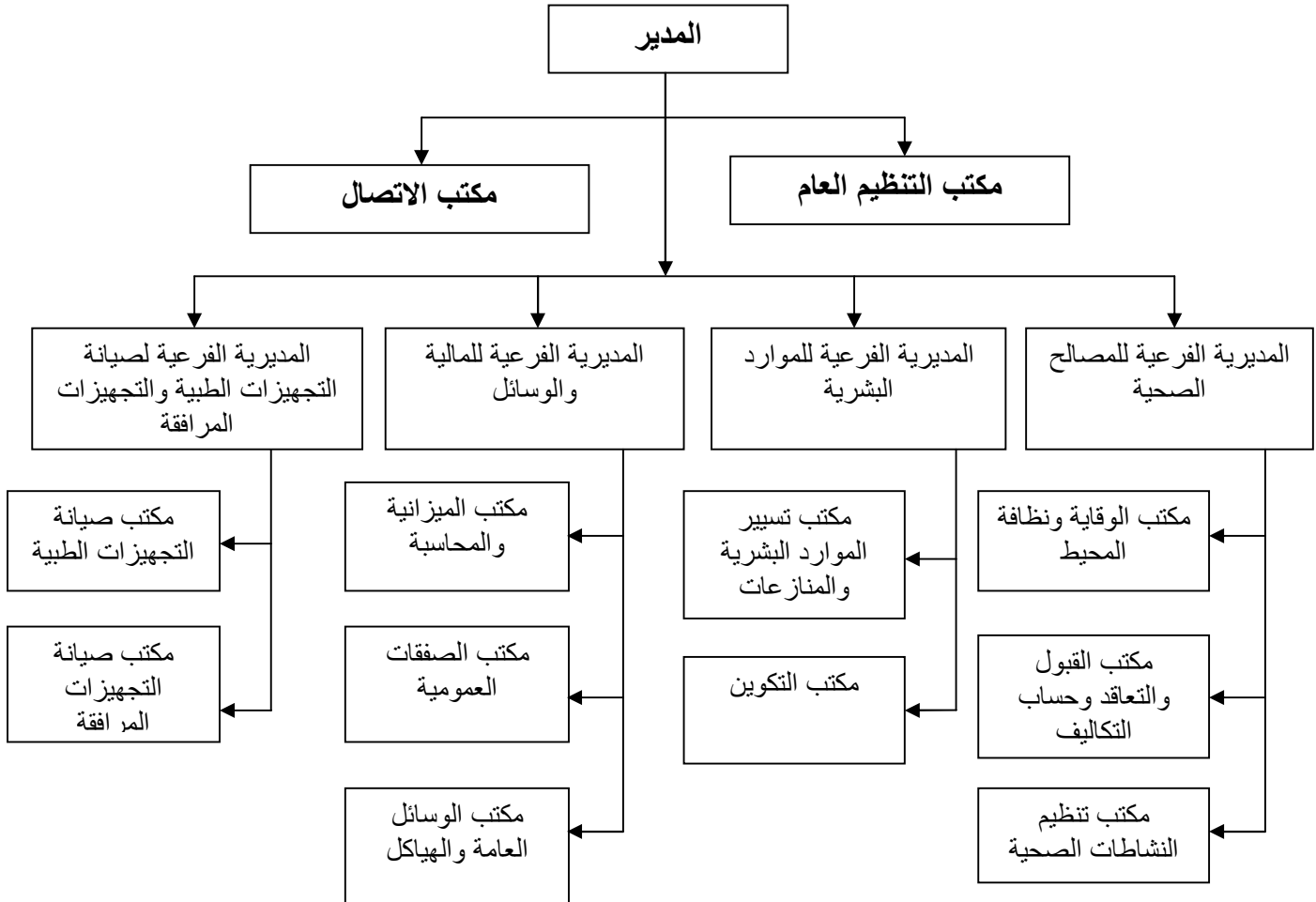
- ممثل عن الوالي، رئيسا
- ممثل عن إدارة المالية
- ممثل عن التأمينات الاقتصادية
- ممثل عن هيئة الضمان الاجتماعي
- ممثل عن المجلس الشعبي الولائي
- ممثل عن المجلس الشعبي البلدي مقر المؤسسة
- ممثل عن المستخدمين الطبيين ينتخبه نظراؤه
- ممثل عن المستخدمين شبه الطبيين ينتخبه نظراؤه
- ممثل عن جمعيات مرتفقي الصحة.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

يحضر مدير المؤسسة مداورات مجلس الإدارة برأي استشاري ويتولي أمانتها.

¹ مرسوم تنفيذي رقم 07-140 مرجع سابق، ص 11

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي

الشكل 02 : يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية لصحة الجوارية بئر قاصد علي



المصدر : المخطط التنظيمي للمؤسسة لدى مكتب الميزانية والمحاسبة

المصالح الموجودة بالمؤسسة: يتواجد بالمؤسسة نوعين من المصالح:

1- المصالح التقنية: وتضم المصالح الإدارية والمصالح الاقتصادية كما يلي:

المصالح الإدارية: ممثلة في الإدارة التي تسهر على السير الحسن للمؤسسة.

المصالح الاقتصادية: تتكون من:

- الصيانة: وتعتبر من أهم المصالح حيث تتيح استمرارية عمل الآلات والمعدات والأجهزة الخاصة بالمؤسسة .
- الصيدلانية: تتولى تخزين وصرف المواد الصيدلانية والمستلزمات الطبية والمعدات والأدوات
- المخزن: ويقوم بتخزين وتوزيع المواد والأدوات غير الطبية من مواد تنظيف، لوازم مكتبية...

2 - المصالح الصحية: تتكون من الهياكل الصحية التابعة للمؤسسة وتتمثل في:

سنة عيادات متعددة الخدمات، ستة عشر قاعة علاج و ثلاث وحدات: وحدة الكشف المبكر لسرطان عنق الرحم ، مكتب الوقاية، مصلحة طب العمل.

و تتمثل أقسام الهياكل الصحية في:

قسم الفحص: يقوم بتقديم خدمات الفحص، التشخيص والعلاج .

قسم العلاج: الذي يقوم بتقديم العلاجات الأولية (حروق، حقن،.....إلخ)

قسم جراحة الأسنان: ويتضمن أنشطة الفحص والعلاج لأمراض الأسنان.

قسم مكافحة السل والأمراض التنفسية: تقدم خدمات الفحص والعلاج لمرضى الأمراض التنفسية.

طب العمل: يتولى تقديم خدمات الفحص والعلاج للأفراد العاملين في المؤسسات المتعاقدة مع المؤسسة للحصول على الخدمات الصحية مثل الجامعة، المؤسسات الخاصة...

مكتب الوقاية: ويقوم بتقديم الخدمات الصحية المرتبطة بصحة المجتمع (خدمات وقائية) حيث يهدف إلى وقاية الفرد من التعرض للمرض.

مخبر التحاليل الطبية: يعتبر من الدعائم الأساسية المساعدة في تشخيص المرض وتحديد سببه من خلال الفحوصات المخبرية التي يقدمها والتي تعد أساس المعالجة الطبية.

قسم الأشعة: تعد الفحوصات التي يعدها هذا القسم من خلال التصوير بالأشعة من الوسائل التشخيصية الهامة التي لا يمكن الاستغناء عنها، ولهذا القسم خصوصيته من حيث التصميم والإنشاء لأن التسرب الإشعاعي يضر بصحة المرضى والعاملين فيه، وبالتالي فإن تصفيح الجدران بالرصااص يعد من الأمور الهامة التي تحول دون تسرب الإشعاع، بالإضافة إلى توفير سبل الحماية والأمان للعاملين بالقسم إذ يرتدي العامل سترة عازلة بالإضافة إلى عزل غرفة التحكم بالأشعة عن مكان أخذ صور الأشعة للمرضى.

قسم الأمومة والطفولة: ويتولى الإشراف على رعاية الأمومة والطفولة بما في ذلك تنظيم الأسرة مع التركيز على برامج التحصين، والأنشطة المرتبطة بالصحة الإنجابية .

قسم الولادة الريفية: يقوم برعاية الأطفال الجدد وأمهاتهم و من أسباب اختيارنا لهذا القسم من أجل تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطةABC في تحديد تكلفة الخدمات الصحية المقدمة به نذكر:

- إمكانية التتبع للأنشطة المنجزة بهذا القسم لتقديم الخدمات الصحية به.
- صعوبة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على المؤسسة ككل.
- وجود عيادتين فقط تحتوي على قسم للولادة الريفية.
- ارتفاع تكلفة الوحدة الواحدة للقسم في طريقة الأقسام المتجانسة المطبقة في المؤسسة.

المبحث الثاني: واقع محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة

من خلال هذا المبحث سنحاول التطرق إلى مقومات نظام التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة وتقديم مختلف خطوات حساب تكاليف الخدمات الصحية بها، مع التركيز على قسم الولادة باعتباره القسم الذي سيجري عليه تطبيق نظام (ABC).

المطلب الأول: عرض حسابات المؤسسة محل الدراسة

يهدف نظام التكاليف إلى تحقيق أهداف محاسبة التكاليف من خلال مختلف الإجراءات والأساليب المتبعة في تسجيل وتحليل التكاليف وتتضمن مقوماته بالمؤسسة:

1- مراكز التكلفة (الأقسام الرئيسية والأقسام الثانوية): وتتمثل في:

1-1 الأقسام الثانوية: تتضمن:

- قسم الإدارة: ويضم التكاليف المتعلقة بالمقر الإداري للمؤسسة، المقتصدية (القسم الإداري)، مكاتب الدخول، مدرسة الشبه طبي، المكتبة و مختلف إدارات الهياكل الصحية.
- القسم الإقتصادي: يضم التكاليف بالمصالح الاقتصادية، الصيدلية، حظيرة السيارات، المطبخ، المخازن، الورشات وأجور عاملي النظافة.
- قسم الخدمات الاجتماعية: يضم تكاليف غرف المناوبة، الانترنت، مقرات النقابات، مكتب المساعدة الاجتماعية.
- مكتب الوقاية: يتضمن تكاليف مكتب الوقاية.
- قسم الأشعة: يتضمن تكاليف أقسام الإشعة 06 المتواجدة على مستوى كل العيادات متعددة الخدمات.
- قسم المخبر: ويضم تكاليف مجموع مخابر التحاليل الطبية 08 المتواجدة على مستوى كل العيادات المتعددة الخدمات.

1-2 الأقسام الرئيسية: وتمثل مراكز الخدمات الإنتاجية وتشمل:

- قسم طب العمل: يتضمن التكاليف المرتبطة بمصلحة طب العمل.
- قسم مكافحة السل والأمراض التنفسية: يتضمن التكاليف المرتبطة بدار السل والأمراض التنفسية.
- قسم الفحوصات الطبية العامة: يضم تكاليف جميع أقسام الفحص المتواجدة في العيادات المتعددة الخدمات 06 وقاعات العلاج 16.
- قسم الولادة الريفية: يتضمن التكاليف المرتبطة بقسمي الولادة الريفية بكل من ع م خ بئر قاصد علي و خليل
- قسم الاستعجالات الطبية: يتضمن تكاليف جميع أقسام الاستعجالات المتواجدة في العيادات متعددة الخدمات الخمسة.

▪ قسم العلاج: يتضمن تكاليف جميع أقسام العلاج المتواجدة في العيادات المتعددة الخدمات 06 وقاعات العلاج 16.

▪ قسم جراحة الأسنان: يضم تكاليف مختلف أقسام جراحة الأسنان المتواجدة على مستوى العيادات المتعددة الخدمات وقاعات العلاج (02) .

لقد تم تحديد الأقسام بالمؤسسة سواء الأساسية أو الثانوية بالاعتماد على النموذج المحدد للأقسام المتجانسة للقطاع الصحي رأس الوادي سابقا سنة 2002، مع حذف الأقسام غير المتواجدة بها دون الاعتماد في ذلك على دراسة للأعمال والأنشطة الممارسة بالمؤسسة، فبالرغم من تغيير الخريطة الصحية لم يتم تعديل مراكز التكلفة للهياكل الصحية بما يتماشى وطبيعة العمل بها ، وكنتيجة لذلك حددت بعض الأقسام على أنها أقسام ثانوية رغم أن طبيعة المؤسسة تفترض أن تكون أقسام أساسية وهذا يتجلى في قسيمي الأشعة والمخبر حيث يعتبران قسما أساسيان نظرا لعلاقتهما المباشرة مع المرضى ، ويتوافق تحديدهما كقسمين ثانويين في حالة المؤسسات الاستشفائية أين يتمثل نشاطهما الأساسي في خدمة الأقسام الداخلية بالمستشفى دون أن يكون لهما اتصال مباشر بالمرضى.

2- دليل وحدات التكلفة: تقوم المؤسسة بتقديم تشكيلة متنوعة ومتعددة من الخدمات الصحية عبر مختلف هياكلها نذكر منها في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): الخدمات المقدمة بالهيكل الصحية للمؤسسة محل الدراسة

القسم	الخدمات المقدمة	وحدة العمل
المخبر	PHOSPHORE ، FER SERIQUE ، TRANS-AMINA ، TCK CALCEMIEMIE ، BILIRUBINE ، CRP+FR+ASLO CU ، CHOL ، TG ، ACIDE URIQUE ، FEBRINOGEN GROUPAGE ، VS ، GLYCEMIE ، CREAT ، UREE FNS ، TP	B
الأشعة	Crane.ECGK ، Bassin، Tele thorax Maxilla opn ، A S P mamogra ، Mbresupérieur echographie ، C vertebral	R
الوقاية	الأمومة والطفولة مثل (تلقيح، مراقبة الأطفال...)	دج
طب العمل	الفحص	فحص
مكافحة السل والأمراض التنفسية	الفحص	فحص
الفحوصات الطبية العامة	فحص	فحص
الولادة ريفية	يوم استشفائي	يوم استشفائي
الاستعدادات	مختلف الحوادث الإستعجالية	(Package)
العلاج	مختلف العلاجات الأولية	(Package)علاج
جراحة الأسنان	فحص، خلع، ترميم	D

3- عناصر التكاليف: تتعدد عناصر التكاليف بالمؤسسة تبعا لتعدد تشكيلة الخدمات الصحية المقدمة بها

ويمكن حصر هذه العناصر في المجموعات التالية:

- مصاريف الأجور: وتتمثل في الأجور المدفوعة للعاملين بالمؤسسة.
- مصاريف التغذية العامة: تتمثل في مصاريف التغذية للمرضى بقسم الولادة الريفية والعمال المناوبين بالمؤسسة.
- مصاريف المواد والمستلزمات الصيدلانية والمعدات والأدوات الطبية الصغيرة: وتضم العناصر التالية:
 - الأدوية، الضمادات، الحقن والأمصال، المفاعلات والأوساط المغذية
 - المفاعلات ومواد المخبر
 - الأفلام ومواد التصوير الطبي والكشف: تتضمن الأفلام والمواد المستخدمة في قسم الأشعة.
 - المستهلكات غير المنسوجة والملحقات
 - مصاريف المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة : وتشمل لوازم المكتب، أوراق، مستهلكات الإعلام الآلي.

- مصاريف الصيانة: وتتمثل في مختلف المصاريف المتعلقة بأعمال الصيانة مثل أعمال الترميم، إصلاح المعدات...
- المصاريف المشتركة: وتشمل: مصاريف الإنارة، مصاريف التكوين، مصاريف التدفئة، مصاريف التنقلات، مصاريف التأمين على المسؤولية المدنية...
- 4- فترة التكاليف : حددت الفترة التي يتم على أساسها حصر وتجميع التكاليف لإعداد مختلف قوائم التكاليف كل (3) أشهر بالإضافة إلى إعداد قائمة سنوية للتكاليف لتحديد كلفة كل نشاط.
- 5- المجموعة المستندية والدفترية : تتعدد المستندات والدفاتر المستخدمة في جمع وتسجيل بيانات التكاليف بالمؤسسة نذكر منها:
 - الدفاتر والسجلات المتعلقة بالمحاسبة العمومية: والتي تساعد على حصر التكاليف مثل:
 - السجلات المتعلقة بالنفقات المختلفة لكل العناوين بالميزانية وتتضمن الوثائق المبررة (تبين كيفية تنفيذ الاعتمادات للعناوين مثل: سجل نفقات التكوين، سجل نفقات التغذية، سجل نفقات الأدوية والمواد ذات الإستعمال الطبي، سجل العتاد والأدوات الطبية، سجل مصاريف صيانة الهياكل الصحية وترميمها، سجل نفقات أخرى للتسيير...)
 - دفتر الجرد العام: يتضمن جرد لمختلف المعدات والتجهيزات الطبية وغير الطبية للهياكل الصحية وإدارة المؤسسة وسجل المستهلكات.
 - دفتر الحوالات: يتضمن تسجيل مبالغ الفواتير المدفوعة من قبل المؤسسة.
 - الوضعية المالية للمؤسسة لكل ثلاثي بالإضافة إلى الوضعية المالية السنوية والتي تبين كيفية إستهلاك الاعتمادات لكل العناوين بالميزانية.
 - الدفاتر المتعلقة بالمخزن: من بينها:
 - دفتر خروج: يبين إستهلاك الهياكل الصحية وإدارة المؤسسة من المواد والمستلزمات المتواجدة بالمخزن.
 - دفتر أعمال الصيانة: يتضمن الاستخدامات من المخزون والموجهة لأعمال الصيانة.
 - دفتر المخزون: والذي يتضمن حركة الدخول والخروج للمخزون.
 - الدفاتر الخاصة بالصيدلية: نذكر منها:
 - دفتر المخزون: ويبين حركة المخزون.
 - وثائق المخزون: وتكون بعدد المواد والمستلزمات الطبية تبين كل وثيقة الجهة التي صرفت إليها (وثيقة الضمادات، وثيقة اللقاحات...).
 - الدفاتر المتعلقة بتسجيل عدد المراجعين بالأقسام المختلفة (فحص، علاج، جراحة الأسنان...).
 - الدفاتر الخاصة بتسجيل التحاليل المخبرية المقدمة (نوعها، النتيجة، عددها...).
 - الدفاتر الخاصة بتسجيل الأشعة المقدمة (نوعها، عددها).

- الدفاتر المتعلقة بأعمال الصيانة: ويتضمن قيمة الأعمال والجهة المستفيدة.
 - الدفاتر التي تخص أقسام الأمومة والطفولة: مثل دفتر التلقيحات، دفتر الفحص للأطفال...
 - دفتر مكافحة السل والأمراض التنفسية: والمتضمن عدد المرضى الذين أجرو الفحص بالقسم.
 - دفتر طب العمل: والمتضمن عدد المرضى الذين أجرو فحص بمصلحة طب العمل والجهة التي يعملون بها.
- 6- مجموعة القوائم والتقارير:** يصدر مكتب حساب التكاليف قائمتين أساسيتين قائمة التكاليف لكل ثلاثي وقائمة التكاليف السنوية توجهان إلى مدير المؤسسة ومديرية الصحة لولاية برج بوعرييج.
- 7- وحدات العمل:** تستخدم المؤسسة مجموعة محددة من وحدات العمل مثل يوم استشفائي، الفحص، العلاج وفيما يتعلق بوحدات العمل B,D,R فتمثل الأعمال المجمعة حسب نوعها والتي يمارسها الأطباء، والصيدالة وجراحو الأسنان والمساعدون الطبيون حيث (R) يستعمل لفحوصات الأشعة، (B) للفحوصات المخبرية (D) لفحوصات قسم جراحة الأسنان، ويتبع كل حرف معامل كل عمل من الأعمال مثل R8 ، R10 والذي يحدد قيمة كل عمل طبي أما الأحرف فتطابقها قيمة نقدية أساسية (تعريفية) وعلى أساس ذلك تتحدد قيمة العمل الطبي من خلال جداء القيمة النقدية للحرف والمعامل الذي يتبعه كمايلي:

$$\text{قيمة العمل الطبي (دج)} = \text{القيمة النقدية للحرف} \times \text{المعامل الموافق}$$

تحدد الأحرف الأبجدية والمعاملات والقيم النقدية من قبل أعضاء لجنة المدونة العامة للأعمال المهنية التي يمكن أن يمارسها الأطباء وجراحو الأسنان والمساعدون الطبيون¹، وقد تم إصدار أول مدونة في الجزائر سنة (1985) والتي تعتبر كمرجع تنظيمي يستند إليه في مجال التكفل بالعلاج الصحي من قبل الضمان الاجتماعي (بالاعتماد على القيم للأعمال الطبية المقدمة)، ولم يطرأ على مضمون المدونة أي تغيير إلى غاية اليوم مع ملاحظة أنه في سنة (2005) صدر المرسوم التنفيذي رقم: (05-257) المؤرخ في 20 جويلية 2005 المتضمن كفاءات إعداد المدونة وتسعيها بغية تجديدها، حيث أثبتت المدونة السابقة محدوديتها سواء من وجهة النظر العامة أو بتقدير المهنيين بسبب عدم مسايرتها للتطور الذي عرفته الممارسة الطبية وإدخال تكنولوجيات جديدة في مجال الصحة في الجزائر، بالإضافة إلى تباين التعريفات المطبقة في الواقع من قبل الهياكل الصحية الخاصة وتكلفة العلاج بالمؤسسات الصحية العمومية وبين الأسعار المعتمدة في التعريفات من قبل الضمان الاجتماعي، فعدم مراجعة وتحيين المدونة والتعريفات بها قلل من مساهمتها في ضبط العلاقة التعاقدية بين منظومة الصحة والضمان الاجتماعي.

¹مرسوم رقم 85-283 يتضمن كفاءات إعداد المدونة العامة لتسعير الأعمال المهنية التي يمارسها الأطباء والصيدالة وجراحو الأسنان والمساعدون الطبيون، المؤرخ في 12 نوفمبر 1985 ، الجريدة الرسمية الجزائرية، الصادرة بتاريخ: 13 نوفمبر 1985 العدد 47.

²مرسوم التنفيذي رقم 05-257 يتضمن كفاءات إعداد المدونات العامة للأعمال المهنية لأطباء والصيدالة وجراحي الأسنان والمساعدين الطبيين وتسعيها المؤرخ 20 يوليو سنة 2005 ، الجريدة الرسمية الجزائرية، الصادرة بتاريخ: 26 يوليو سنة 2005 العدد 52.

المطلب الثاني: حساب التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة

توكل مهمة حساب التكاليف بالمؤسسة والتقارير عنها لمكتب القبول والتعاقد وحساب التكاليف (الذي يتبع المديرية الفرعية للمصالح الصحية) ويعمل به موظف: رئيس المكتب تخصصه متصرف حيث تستخدم طريقة الأقسام المتجانسة لحساب مختلف التكاليف ومن ضمن أهداف حساب التكلفة بالمؤسسة نذكر:

- تحديد تكلفة الخدمات الصحية المقدمة.
 - تحديد التكلفة لمختلف الأقسام (المخبر، الفحص...).
 - إعطاء صورة عن مسار التكاليف بالمؤسسة وإجراء مقارنات مع سير تنفيذ اعتمادات الميزانية.
 - المساهمة في إعداد الميزانية التقديرية للمؤسسة.
- وتتلخص خطوات حساب التكلفة بها في:

1- تحديد المصاريف الخاصة بالأقسام الأساسية والثانوية حيث تشمل: الأجر، مصاريف التغذية، مصاريف المواد والمستلزمات الصيدلانية، مصاريف المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة ومصاريف الصيانة.

2- تحديد المصاريف المشتركة بين الأقسام.

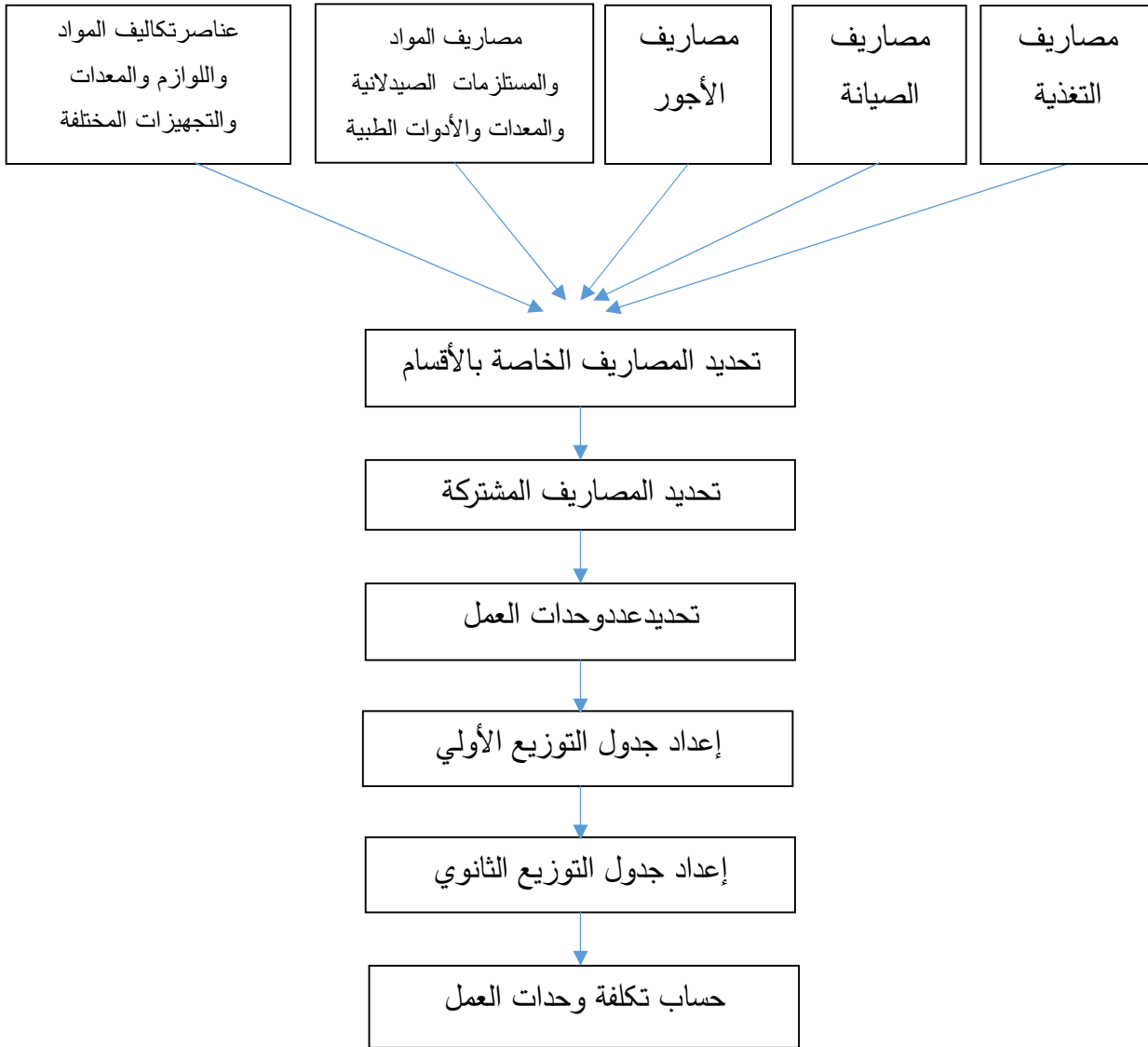
3- تحديد عدد وحدات العمل.

4- إعداد جدول التوزيع الأولي.

5- إعداد جدول التوزيع الثانوي وحساب تكلفة وحدات العمل.

و يمكن تلخيص الخطوات السابقة في الشكل التالي:

الشكل 03: خطوات حساب التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة



المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق مكتب القبول والتعاقد وحساب التكاليف.

1- تحديد المصاريف الخاصة بالأقسام الأساسية والثانوية : تتضمن تحديد المصاريف (المباشرة وغير المباشرة) التي تعود لمختلف الأقسام وتتمثل في :

1-1 مصاريف الأجور: وتظهر قيمة الأجور السنوية لسنة (2022) في الجدول التالي:
الجدول رقم (02): مصاريف الأجور السنوية لسنة 2022¹
الوحدة: دج

العدد	الموضوع	الإداريين والتقنيين والعمال المهنيين	شبه الطبيين	الأطباء	الأجور	الأقسام
		الأجور السنوية	الأجور السنوية	الأجور السنوية		
47	248500928.95	22809574.68	30474 346.52	195217007.75	الإدارة	الأقسام الثانوية
46	8758401.18	8758401.18			القسم الإقتصادي	
7	6369883.99		6369883.99		الخدمات الاجتماعية	
15	15375493.06		11215129.35	4160363.71	مكتب الوقاية	
20	14356265.19		14356265.19		الأشعة	
22	17260322.27		17260322.27		مخبر التحاليل الطبية	
5	4478908.69		676979.99	3798928.70	طب العمل	الأقسام الرئيسية
2	3346956.87		702144.37	2644812.50	قسم مكافحة السل والأمراض التنفسية	
32	86518210.83			86518210.83	الفحوصات الطبية العامة	
24	21419035.64		19140733.10	2278302.54	الولادة ريفية	
73	60294517.25		47326918.09	12967599.16	الإستجالات الطبية	
26	20369928.59		20369928.59		العلاج	
7	8241676.90	42323536.46	144895642.46	126559475.28	جراحة الأسنان	
331	313778654.20	المجموع الكلي				

المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق مكتب القبول والتعاقد وحساب التكاليف.

من خلال مراجعة مكتب الأجور تبين لنا:

- المجموع الكلي مقارنة بوثائق قسم الأجور قيمته ناقصة بمبلغ²: 95 578 533.69 دج.
- قسم الإدارة يستهلك أكبر قدر من الاعتمادات وهذا لوجود خطأ في نقل المعلومات.
- عدم إدراج مصاريف الأجور السنوية للموظفين المتعاقدين.

¹ تم أخذ قيمة هذه المصاريف كما هي دون تصحيح الأخطاء التي وجدناها.

² ملحق رقم: 02

1-2 مصاريف التغذية:

الجدول رقم (03): مصاريف التغذية السنوية لسنة 2022 الوحدة دج

مصاريف التغذية: 2999116.00							
عدد الوجبات: 15686							
تكلفة الوجبة: 191.20							
المجموع		عمال المناوبة		المرضي		الأقسام	
83902.00	461	83902.00	461			الإدارة	الأقسام الثانوية
465347.00	2557	465347.00	2557			القسم الإقتصادي	
						الخدمات الاجتماعية	
						مكتب الوقاية	
248976.00	1368	248976.00	1368			الأشعة	
248976.00	1368	248976.00	1368			مخبر التحاليل الطبية	
						طب العمل	الأقسام الرئيسية
						قسم مكافحة السل والأمراض التنفسية	
653562.00	744	653562.00	744			الفحوصات الطبية العامة	
316800.00	960			316800.00	960	الولادة ريفية	
558740.00	1500	558740.00	1500			الإستعجالات الطبية	
405678.00	2229	405678.00	2229			العلاج	
17108.00	82	17108.00	82			جراحة الأسنان	
2999116.00	15686	2682316.00	10309	316800.00	960	المجموع الكلي	

المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق مكتب القبول والتعاقد وحساب التكاليف.

1-3 مصاريف المواد والمستلزمات الصيدلانية والمعدات والأدوات الطبية الصغيرة : تظهر قيمة هذه

المصاريف لمختلف الأقسام لسنة 2022 في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): مصاريف المواد والمستلزمات الصيدلانية والمعدات والأدوات الطبية الصغيرة لسنة 2022¹

المجموع	المفاعلات ومواد المخبر	الأفلام ومواد التصوير الطبي والكشف	المستهلكات غير المنسوجة والملحقات	الأدوية، الضمادات، الحقن والأمصال، المفاعلات والأوساط المغذية	التعيين	
					الأقسام	
					الإدارة	الأقسام الثانوية
					القسم الإقتصادي	
					الخدمات الاجتماعية	
12453839.00	5528645.84		124338.24	6800854.92	مكتب الوقاية	
381327.55	125132.33	127860.63	122524.33	5810.20	الأشعة	
813407.08	519369.61	278947.47	4510.00	10580.00	مخبر التحاليل الطبية	
13648573.63	6173147.78	406808.16	251372.57	6817245.12	المجموع الجزئي الأول	
					طب العمل	الأقسام الرئيسية
197702.44	143570.90			54131.54	قسم مكافحة السل	
502518.18	300382.54			202135.64	الفحوصات الطبية العامة	
512244.90	247920.76		86229.11	178095.03	الولادة ريفية	
4721945.44	1948689.66	681897.75	1023031.52	1068326.51	الإستعجالات الطبية	
748650.08	384661.58		88773.86	275214.64	العلاج	
992286.25	366496.86		159406.41	466382.98	جراحة الأسنان	
7675347.29	3391722.30	681897.75	1357440.90	2244286.34	المجموع الجزئي الثاني	
21323920.92	9564870.08	1088705.91	1608813.47	9061531.46	المجموع الكلي	

المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق مكتب القبول والتعاقد وحساب التكاليف.

من خلال مراجعة مكتب الصيدلية والوثائق المحاسبية تبين لنا:

- لم يتم إدراج مصاريف الحقن والأمصال والتي تقدر مبالغها حسب المحاضر الممضات مع معهد باستور الجزائر² بمبلغ: 34 199 929.62 دج وديون 2022 بمبلغ: 7 705 325.62 دج

¹تم أخذ قيمة هذه المصاريف كما هي دون تصحيح الأخطاء التي وجدناها.

²الملحق رقم: 03

- لم يتم إدراج مبلغ الملحقات المقدر¹ ب: 999 998.66 د.ج.
- مبلغ الأفلام ومواد التصوير الطبي خاطئ.

1-4 مصاريف المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة: تظهر قيمة هذه المصاريف خلال سنة (2022) في الجدول التالي:

الجدول رقم(05): مصاريف المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة لسنة 2022² الوحدة: دج

المجموع	مختلف	المعدات والتجهيزات الطبية	المعدات والتجهيزات غير الطبية	مواد التنظيف	البياضات وعدة الأسرة	اللوازم المكتبية	التعيين القسم
43 337.92				33197.72	10140.20		الإدارة
46 497.20				20870.22	25626.98		القسم الإقتصادي
143 256.40			140846.20	2410.20			الخدمات الاجتماعية
167 360.52		100230.00	20310.10	35410.322	11410.10		مكتب الوقاية
39 660.30				26410.20	13250.10		الأشعة
29 630.30				18220.30	11410.00		مخبر التحاليل الطبية
469742.64		100230.00	161156.30	136518.96	71837.38		المجموع الجزئي الأول
94610.20		80740.10		13870.10			طب العمل
571100.83	300 000.00	120410.20	110210.10	25070.43	15410.10		قسم مكافحة السل والأمراض التنفسية
472455.67		352855.02	90120.20	16920.35	12560.10		الفحوصات الطبية العامة
316080.31		150230.10	120310.11	33090.10	12450.00		الإستعجالات الطبية
138550.50		100240.20		28070.30	10240.00		العلاج
256546.40		121695.21	81591.24	33029.85	20230.10		الولادة ريفية
54544.62		30120.10		13390.30	11034.22		جراحة الأسنان
300000.00	300 000.00	956290.93	402234.65	163441.43	81924.52		المجموع الجزئي الثاني
2373631.17	300 000.00	1056520.93	563387.65	299960.39	153761.90		المجموع الكلي

المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق مكتب القبول والتعاقد وحساب التكاليف.

¹الملحق رقم: 04

²تم أخذ قيمة هذه المصاريف كما هي دون تصحيح الأخطاء التي وجدناها.

من خلال مراجعة مصلحة المخزن والوثائق المحاسبية تبين لنا:

- لم يتم إدراج مصاريف اللوازم المكتبية¹.
 - لم يتم إدراج أي مبلغ في قسم الأشعة² رغم اقتناء معدات وتجهيزات طبية لهذه المصلحة بمبلغ: 7 998 952.33 دج.
 - من الجدول نجد أن قيمة المعدات والتجهيزات (الطبية وغير الطبية) تدرج قيمتها كاملة ، غير أنه يفترض أن يتم توزيع قيمتها على سنوات الاستخدام من خلال أقساط الإهلاك حيث يؤدي إدراجها بالقيمة الكلية إلى زيادة في تحمل المصاريف لهذه السنة بمقدار الأقساط التي تخص الفترات اللاحقة وخفض في المصاريف لكل فترة من هذه الفترات بمقدار القسط الخاص بها. |
- 5-1 مصاريف الصيانة: تظهر قيمة هذه المصاريف خلال سنة (2022) في الجدول التالي:

الجدول رقم (06): مصاريف الصيانة لسنة 2022³

القسم	المجموع(دج)
الإدارة	229309.70
القسم الإقتصادي	387920.00
الخدمات الاجتماعية	35000.00
مكتب الوقاية	95032.57
الأشعة	100230.00
مخبر التحاليل الطبية	10110.00
طب العمل	0.00
قسم مكافحة السل والأمراض التنفسية	165100.00
الفحوصات الطبية العامة	169705.33
الاستعجالات الطبية	56310.00
العلاج	66540.10
الولادة الريفية	74640.20
جراحة الأسنان	0.00
المجموع	1389898.00

المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق مكتب القبول والتعاقد وحساب التكاليف.

¹الملحق رقم:05

²الملحق رقم: 06

³تم أخذ قيمة هذه المصاريف كما هي دون تصحيح الأخطاء التي وجدناها.

من خلال مراجعة الوثائق المحاسبية تبين لنا:

مبلغ المصاريف لقسم الولادة الريفية يقدر¹ ب: 292621.00 دج. -

2-المصاريف المشتركة: تظهر قيمة هذه المصاريف خلال سنة 2022 في الجدول التالي:

الجدول رقم (07): المصاريف المشتركة لسنة 2022

المصاريف ²	القيمة(دج)
2-6-6: التأمين عن المسؤولية المدنية والأخطار المهنية	85 404.39
2-9-1:مصاريف التريص القصيرة بالخارج.	0.00
2-9-2: مصاريف تكوين وتحسين الأداء وإعادة التأهيل	0.00
2-10-1 نفقات التدريبات قصيرة المدى في الخارج.	0.00
2: نفقات أخرى للتسيير	0.00
2-13-5: غازات طبية وأخرى	366 966.00
2-15-6: مصاريف الصيانة واصلاح العتادالطبي بما فيها قطع الغيار	1 650 000.00
2-8-1: صيانة، إعادة التأهيل وتهيئة المنشآت القاعدية	2 040 003.00
2-1-3: مصاريف مختلفة للتسيير	97 828.00
2-6-1: الماء،الغاز،الكهرباء،الوقود،والطاقة الشمسية	2 723 412.31
2-6-4:التوثيق والإشتراك في المجلات الدورية	2 724.98
2-7: حظيرة السيارات	951 336.92
2-1-1: مصاريف المهام والتنقل داخل الإقليم الوطني	82 575.00
المجموع	8000280.60

المصدر:إعداد الطلبة بالإعتماد على وثائق مكتب القبول والتعاقد وحساب التكاليف.

من خلال الجدول وبالرجوع إلى سجلات المحاسبة العمومية والوثائق الخاصة بمكتب القبول والتعاقد وحساب التكاليف وجدنا أن من بين المصاريف التي اعتبرت قيمتها منعدمة لها قيمة، ومن ضمنها مصاريف يمكن تتبعها لبعض الأقسام كما يلي:

▪ 2-6-6: التأمين عن المسؤولية المدنية والأخطار المهنية: تقدر قيمتها³ بمبلغ: 113872.50 دج.

▪ 2-9-2: مصاريف تكوين وتحسين الأداء وإعادة التأهيل:ليست منعدمة حيث تقدر قيمتها

ب:132500.00 دج خلال سنة 2022.

▪ 2-13-5: غازات طبية وأخرى: تقدر قيمتها⁴ بمبلغ:930580.00 دج خلال سنة 2022.

¹الملحق رقم:07

²تم أخذ قيمة هذه المصاريف كما هي دون تصحيح الأخطاء التي وجدناها.

³الملحق رقم:08

⁴الملحق رقم:09

3-تحديد عدد وحدات العمل (وحدات القياس): حيث يتم تحديد عدد وحدات العمل للأقسام الرئيسية بالإضافة إلى قسمي الأشعة ومخبر التحاليل الطبية كما يلي:

3-1:تحديد عدد وحدات العمل للأقسام الرئيسية: تتضمن تحديد عدد وحدات العمل للأقسام (الولادة الريفية، طب العمل، قسم مكافحة السل والأمراض التنفسية، الفحوصات الطبية العامة،الإستعجالات الطبية العامة، العلاج) ولقسم جراحة الأسنان كما يلي:

3-1-1تحديد عدد وحدات العمل لقسم الولادة الريفية:

الجدول رقم (08):عدد وحدات العمل لقسم الولادة الريفية لسنة 2022¹

تحديد عدد وحدات العمل لقسم الولادة ريفية						
القسم	عدد الأسرة	عدد المرضى الماكثين	عدد الايام الإستشفائية	نسبة استغلال الاسرة	مدة الإقامة	
الولادة الريفية	16	618	5840	10.58	9.45	8630
المجموع	16	618	5840	10.58	9.45	8630

المصدر:إعداد الطلبة بالإعتماد على وثائق مكتب القبول والتعاقد وحساب التكاليف.

3-1-2تحديد عدد وحدات العمل للأقسام (طب العمل، مكافحة السل والأمراض التنفسية، الفحوصات الطبية العامة، الإستعجالات الطبية،العلاج): يظهر عددها خلال سنة 2022 في الجدول التالي:

الجدول رقم (09): عدد وحدات الفحص خلال سنة 2022

وحدة العمل	العدد	الوحدة
طب العمل	2647	فحص
قسم مكافحة السل والأمراض التنفسية	991	فحص
الفحوصات الطبية العامة	132030	فحص
الإستعجالات الطبية	190323	فحص
العلاج	150175	PACKAGE

المصدر:إعداد الطلبة بالإعتماد على وثائق مكتب القبول والتعاقد وحساب التكاليف.

من الجدول نجد أن أكبر عدد لوحدات العمل كان لقسم الاستعجالات الطبية وهذا ما يبين كثرة النشاط بهذا القسم.

3-1-3تحديد عدد وحدات العمل لقسم جراحة الأسنان: تظهر قيمتها في الجدول التالي :

¹تم أخذ قيمة هذه الأرقام دون تصحيح الأخطاء التي وجدناها.

الجدول رقم (10): عدد وحدات العمل لقسم جراحة الأسنان خلال سنة 2022:

عدد (D)	المعامل	عدد الجلسات	التعيين
6 250	10	6 250	تعديل الأسنان
11 166	03	3 722	ترميم الأسنان
29 270	10	2 927	علاج أمراض اللثة
1 250	05	250	إزالة الترسبات
55 908	09	6 212	العلاج
36 603	07	5 229	القلع
0	15	0	تركيب الأسنان
140 447			المجموع

المصدر: إعداد الطلبة بالإعتماد على وثائق مكتب القبول والتعاقد وحساب التكاليف.

2-3 تحديد عدد وحدات العمل للأقسام الثانوية قسمي مخبر التحاليل الطبية والأشعة: وتتضمن تحديد عدد الوحدات B و R كما يلي:

3-2-1: تحديد عدد وحدات العمل في مخبر التحاليل الطبية: ويظهر عددها في الجدول التالي:

الجدول رقم (11): عدد وحدات العمل (B) في مخبر التحاليل الطبية¹ خلال سنة 2022:

المجموع	TCK	CRP+FR+ASLO	FEBRINOGEN	ACIDE URIQE	BILIRUBINE	TRANS-AMINA	FER SERIQUE	PHOSPHORE	CALCEMIE	TG	CHOL	CU	UREE	CREAT	GLYCEMIE	VS	GROUPE	TP	FNS	المعامل B
98 653	10	27 591	0	2 407	737	2 292	572	1 116	0	2 362	3 636	5 461	5 714	7 267	13 210	4 437	6 260	4 462	11 119	عدد التحاليل
4 350 756	200	1 931 370	0	72 210	58 960	68 760	17 160	22 320	0	70 860	36 360	163 830	57 140	72 670	132 100	35 496	187 800	89 240	1 334 280	عدد ² B

المصدر: إعداد الطلبة بالإعتماد على وثائق مكتب القبول والتعاقد وحساب التكاليف.

نلاحظ من الجدول وجود اختلاف في المعاملات بين مختلف التحاليل بالإضافة إلى اشتراك بعضها في نفس المعامل.

¹ تم أخذ قيمة هذه الأرقام دون تصحيح الأخطاء التي وجدناها.

² تم تحديد عدد (B) من خلال العلاقة التالية: عدد (B) = عدد التحاليل × المعامل الموافق

3-2-2 تحديد عدد وحدات العمل لقسم الأشعة: يظهر عدد الوحدات الخاصة بهذا القسم في الجدول التالي:

الجدول رقم (12): عدد وحدات العمل R في قسم الأشعة خلال سنة 2022:

المجموع	ECG	echographie	mamogra	Maxilla opn	crane	bassin	C vertébral	Mbreinférieur	Mbresupérieur	A S P	Tele thorax	
	30	35	30	8	10	10	10	12	9	10	10	المعامل R
26 513	4 825	0	0	0	1 147	972	1 241	2 927	4 204	3 368	7 829	عدد الأشعة
363 280	144 750	0	0	0	11 470	9 720	12 410	35 124	37 836	33 680	78290	عدد R ²

المصدر: إعداد الطلبة بالإعتماد على وثائق مكتب القبول والتعاقد وحساب التكاليف.

نلاحظ تباين المعاملات لمختلف الأشعة واشتراك بعضها في نفس المعامل.

¹ تم أخذ قيمة هذه الأرقام دون تصحيح الأخطاء التي وجدناها.

² تم تحديد عدد (R) من خلال العلاقة التالية: عدد (R) = عدد الأشعة × المعامل الموافق

4- إعداد جدول التوزيع الأولي: والذي يعتبر ملخصا لما سبق، حيث يتم فيه توزيع المصاريف المشتركة على الأقسام (أساسية، ثانوية) على أساس النسبة المئوية لمصاريف كل قسم إلى المصاريف الكلية للأقسام دون المصاريف المشتركة كما يبينه الجدول التالي:

الوحدة: دج

الجدول رقم (13): التوزيع الأولي للمصاريف¹ لسنة 2022

المجموع الكلي	المصاريف المشتركة	النسبة %	المجموع الجزئي	مصاريف الصيانة	مصاريف المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة	مصاريف المواد الصيدلانية	مصاريف التغذية	مصاريف الأجور	التعيين	
									القسم	
60936348.37	1346296.61	17%	56100278.05	229309.70	43337.92	0.00	83902.00	59233502.14	الإدارة	الأقسام الثانوية
9876396.45	218204.07	03%	26749708.13	387920.00	46497.20	0.00	465374.00	8758401.18	القسم الإقتصادي	
6696080.17	147939.78	02%	7501699.37	35000.00	143256.40	0.00	0.00	6369883.99	الخدمات الاجتماعية	
28726391.39	634666.24	08%	19127276.78	95032.57	167360.52	12453839.00	0.00	15375493.06	مكتب الوقاية	
15468205.69	341746.65	04%	15580453.81	100230.00	39660.30	381327.55	248976.00	14356265.19	الأشعة	
18777301.78	414856.13	04%	18287326.54	10110.00	29630.30	813407.08	248976.00	17260322.27	مخبر التحاليل الطبية	
140480723.84	3103709.47	39%	137377014.37	857602.27	469742.64	13648573.63	1 047 228,00	121353867,83	المجموع الجزئي الأول	

¹ تم أخذ قيمة هذه الأرقام دون تصحيح الأخطاء التي وجدناها.

4676846.76	103327.87	01%	8773127.20	0.00	94610.20	0.00	0.00	4478908.69	طب العمل	الأقسام الرئيسية
4377576.18	96715.94	01%	4125267.35	165100.10	571100.83	197702.44	0.00	3346956.87	قسم مكافحة السل والأمراض التنفسية	
90311753.84	1995301.83	25%	136235720.66	169705.33	472455.67	502518.18	653562.00	86518210.83	الفحوصات الطبية العامة	
23089392.40	510125.26	06%	22539920.29	74640.20	256546.40	512244.90	316800.00	21419035.64	الولادة الريفية	
67437523.25	1489930.25	19%	89086908.33	56310.00	316080.31	4721945.44	558740.00	60294517.25	الإستعجالات الطبية	
22220270.60	490923.33	06%	21019639.19	66540.10	138550.50	748650.08	405678.00	20369928.59	العلاج	
9516226.42	210246.65	03%	9351357.55	0.00	54544.62	992286.25	17472.00	8241676.90	جراحة الأسنان	
221629589.45	4896571.13	61%	291131940.57	532295.73	1903388.53	7675347.29	1952252.00	204669234.77	المجموع الجزئي الثاني	
362110313.29	8000280.60	100%	433649467.21	1389898.00	2373631.17	21323920.92	2999480.00	326023102.60	المجموع الكلي	
100%	02%		98%	00%	01%	06%	01%	90%	النسبة%	

المصدر: إعداد الطلبة بالإعتماد على وثائق مكتب القبول والتعاقد وحساب التكاليف.

ملاحظة: عند حساب نصيب الأقسام من المصاريف المشتركة تم أخذ كل الأرقام بعد الفاصلة للنسب المئوية.

نلاحظ من الجدول أن أساس التحميل المتبع لا يحقق العدالة في توزيع المصاريف المشتركة فالقسم ذوالمصاريف الأكبر يتحمل أكبر قدر منها مثل قسم الفحص الخارجي الذي تحمل أكبر نسبة من هذه المصاريف بنسبة (35.24%) رغم أنه قد لا يكون المتسبب في حدوثها، فالنسبة المئوية لا تراعي العلاقة السببية بين المصاريف المشتركة ومسبباتها ولا تعكس كيفية الاستفادة منها.

5- إعداد جدول التوزيع الثانوي وحساب تكلفة وحدات العمل: يتضمن توزيع مصاريف الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية وأساس التحميل المستخدم هو النسبة المئوية (نسبة مصاريف القسم الرئيسي إلى المصاريف الكلية للأقسام الرئيسية بعد التوزيع الأولي) فيما عدا قسمي الأشعة ومخبر التحاليل الطبية، وتظهر عملية التوزيع الثانوي في الجدول التالي:

الجدول رقم (14): التوزيع الثانوي للمصاريف خلال سنة 2022

تكلفة وحدة العمل	عدد وحدات العمل	وحدة العمل	المجموع	مخبر التحاليل الطبية	الأشعة	مكتب الوقاية	الخدمات الاجتماعية	القسم الاقتصادي	الإدارة	مجموع المصاريف الأولية ¹	التعيين القسم	
											الإدارة	القسم الاقتصادي
-	-	-	60936348.37						60936348.37	60936348.37	الإدارة	الأقسام الثانوية
-	-	-	9876396.45					9876396.45	9876396.45	9876396.45	القسم الاقتصادي	
-	-	-	6696080.17				6696080.17			6696080.17	الخدمات الاجتماعية	
-	-	-	28726391.39			28726391.39				28726391.39	مكتب الوقاية	
42.58	363280	R	15468205.69		15468205.69					15468205.69	الأشعة	
4.32	4350756	B	18777301.78	18777301.78						18777301.78	مخبر التحاليل الطبية	
2886.77	2647	JH	7641283.14	396240.25	326411.41	606186.79	141301.26	208412.57	1285884.09	4676846.76	طب العمل	الأقسام الرئيسية
7217.27	991	JH	7152318.81	370884.90	305524.41	567397.01	132259.42	195076.29	1203600.60	4377576.18	قسم مكافحة السل والأمراض التنفسية	
1117.60	132030	JH	147556188.50	7651555.28	6303133.02	11705705.88	2728583.06	4024528.89	24830928.52	90311753.84	الفحوصات الطبية	
61043.18	618	JH	37724688.01	1956221.14	1611479.19	2992718.28	697598.29	1028923.95	6348354.76	23089392.40	الولادة الريفية	
578.93	190323	JH	110183043.39	5713563.47	4706670.64	8740875.68	2037485.44	3005193.11	18541731.81	67437523.25	الإستجالات الطبية	
241.75	150175	PK	36304670.18	1882585.84	1550820.52	2880067.56	671339.57	990193.60	6109392.49	22220270.60	العلاج	
110.70	140447	SE	15548121.26	806250.90	664166.50	1233440.20	287513.12	424068.04	2616456.09	9516226.42	جراحة الأسنان	
			362110313.29	18777301.78	15468205.69	28726391.39	6696080.17	9876396.45	60936348.37	221629589.45	المجموع الكلي للأقسام الرئيسية	

¹ تم أخذ قيمة هذه المصاريف كما هي دون تصحيح الأخطاء التي وجدناها.

نلاحظ من الجدول أن :

قسم الفحص الخارجي تحمل أكبر قدر من مصاريف الأقسام الثانوية لكبر نسبته بالنسبة لمجموع مصاريف الأقسام الأساسية، وتحمله لمصاريف كل من قسمي الأشعة ومخبر التحاليل الطبية واللذان توجد علاقة واضحة بين المصاريف والأقسام. يفترض أن يكونا قسمين أساسيين وهذا ما يؤدي إلى عدم العدالة في التوزيع الثانوي للمصاريف.

-وحدات العمل التي تم حساب تكلفتها تعتبر بمثابة تكلفة الخدمات المقدمة بالقسم المعني بها رغم تنوع الخدمات بكل قسم.

المطلب الثالث: تحديد مسببات التكلفة بقسم الولادة للمؤسسة محل الدراسة

تحدد مسببات التكلفة بقسم الولادة حسب نوع التدخل سواء كان من طرف القابلة أو الطبيب أو الممرضة ونوع التحاليل المقدمة على مستوى المصلحة وتظهر مختلف محددات التكلفة في الجداول التالية:

الجدول رقم(15): مسببات التكلفة لكل نشاط

القسم	النشاط	مسبب التكلفة
الولادة الريفية	الفحص	عدد الفحوصات
	التوليد	عدد المرضى (الحوامل)
	رعاية الأمهات والأطفال الجدد	عدد المرضى
	التحاليل	عدد التحاليل

المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات من المؤسسة محل الدراسة

يتضح من الجدول أعلاه ان قسم الولادة الريفية له اربعة أنشطة وكل نشاط له مسبه فمثلا نشاط التوليد مسبه تكلفته هو عدد المرضى الحوامل الماكثات بقسم الولادة الريفية.

مما سبق وبعد تحليل مختلف خطوات حساب التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة خلال سنة 2022 نستخلص الملاحظات التالية:

- طريقة الأقسام المتجانسة تقوم على الفصل بين المصاريف المباشرة وغير المباشرة وهذا ما لم نجده في خطوات حساب التكلفة، فنجد كل من جدول التوزيع الأولي والثانوي يضمن المصاريف المباشرة وغير المباشرة.

- يعتبر جدول التوزيع الثانوي المعد بالمؤسسة جدول لحساب التكاليف وتعتبر تكلفة وحدات العمل به، هي تكلفة للخدمات
- النموذج المعطى من قبل الوزارة والذي يتضمن آلية العمل وخطوات تحديد تكاليف الخدمات الصحية وفق طريقة الأقسام المتجانسة، لا يمكنه تتبع المصاريف بدقة فمثلا نجد أنه من ضمن المصاريف المشتركة ما يمكن تتبعه إلى بعض الأقسام الرئيسية والثانوية.
- ضم أقسام تقوم بأنشطة ومهام مختلفة ضمن قسم واحد (القسم الإقتصادي) والذي يضم الأقسام (الصيدلية، المخزن، الصيانة) .
- إعتبار قسمي الأشعة ومخبر التحاليل الطبية قسمين ثانويين، إلا أنهما وفقا لطبيعة المؤسسة محل الدراسة يعتبران قسمين أساسيين لاتصالهما المباشر بالمرضى وتقديم خدماتهما لهم.
- عدم الدقة في حصر المصاريف المشتركة ووجود مصاريف اعتبرت قيمتها منعدمة رغم وجودها، وهذا يعود إلى اللامبالاة وعدم الاهتمام وتحري الدقة في حصر المصاريف وهذا راجع لضم مكتب القبول لمديرية المصالح الصحية وكان من الأفضل ضمه للمديرية الفرعية للمالية والوسائل.
- عدم تطبيق الإهلاك على المعدات والتجهيزات بالمؤسسة وإدخال قيمتها كلية في فترة الحصول عليها وهذا ما يؤثر بشكل كبير على حساب التكلفة ودقة بياناتها.
- وجود أخطاء في حساب التكاليف حيث وجدنا أن قسم التكاليف يعتبر أن ما صرف من مواد ومستلزمات من الصيدلية او المخزن يستهلك كلية ولا يبحث فيما إذا كان هناك مخزون متبقي أو لا؟ والذي يستعمل بدوره في فترة تكاليفية لاحقة، وهذا ما يؤثر على حساب مختلف التكاليف.
- نظرا لجملة النقائص السابق ذكرها سنحاول في المبحث التالي تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في قسمي الولادة الريفية الموجودان في كل من العيادة متعددة الخدمات بئر قاصد علي و العيادة متعددة الخدمات خليل والأخذ بعين الاعتبار ما ورد من نقائص في تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة المعتمدة بالمؤسسة.

المبحث الثالث: المساهمة في تحديد تكلفة الخدمات الصحية لقسم الولادة الريفية

(بالمؤسسة محل الدراسة)

سنتطرق في هذا المبحث إلى مختلف خطوات تطبيق نظام (ABC) في حساب تكلفة الخدمات لقسم الولادة الريفية وذلك خلال سنة 2022 ، ثم إجراء مقارنة بين النتائج المحصل عليها وبين نتائج طريقة الأقسام المتجانسة المعتمدة من قبل المؤسسة، ولتطبيق هذا النموذج وجب علينا أن نقوم بعدة خطوات سيتم إنجازها فيما يلي:

المطلب الأول: تطبيق نظام(ABC) في تحديد تكلفة الخدمات الصحية لقسم الولادة الريفية

سنقوم في هذا المطلب بعرض نموذج لتطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف، ألا وهو نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في قسم الولادة الريفية للمؤسسة العمومية لصحة الجوارية بئر قاصد علي، إذ نجد في هذا القسم خدمة التوليد من طرف القابلات والذي يقتصر دورهم في التوليد والسهر على راحة المريضي حيث تم تقدير التكاليف المباشرة وغير المباشرة لهذا القسم من طرف المشرف على مكتب القبول والتعاقد وحساب التكاليف وبعد تصحيح الأخطاء من طرفنا نحن الطلبة بالاعتماد على المعلومات من المديرية الفرعية للمالية والوسائل مكتب الميزانية والمحاسبة وهذا ما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم(16): التكاليف المباشرة وغير المباشرة لسنة 2022 الوحدة :دج

مجمعات التكلفة	إجمال التكلفة لقسم الولادة الريفية
مصارييف الأجرور	12846335.03
مصارييف التغذية	316800
مصارييف المواد الصيدلانية	512244.90
مصارييف المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة	256546.40
مصارييف الصيانة	584765.46
المجموع	14516691.79

المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق مكتب القبول والتعاقد وحساب التكاليف.

بعدها قمنا بتحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة لقسم الولادة الريفية سنقوم فيما يلي بتطبيق نظام ABC وذلك حسب المراحل التالية:

المرحلة الأولى تحديد وتحليل الأنشطة لقسم الولادة الريفية: تعتبر أول خطوة في تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وهي خطوة مهمة جدا يتم فيها تحديد الأنشطة في كل قسم وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم(17): يوضح الأنشطة في قسم الولادة الريفية

الأنشطة	قسم الولادة الريفية
الفحص	-
التوليد	-
رعاية الأمهات والأطفال الجدد	-
التحاليل	-

المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات من المؤسسة محل الدراسة

المرحلة الثانية تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط: تختلف مسببات التكلفة من قسم لآخر بحيث نجد أن لكل قسم مسببات تكلفة ويمكن حصر مسببات التكلفة لقسم الولادة الريفية في الجدول 15¹ المذكور أعلاه:

المرحلة الثالثة الربط بين مسبب التكلفة وتكلفة كل نشاط: سنقوم في هذه المرحلة بربط كل مسبب بتكلفة النشاط الذي يقابله وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

¹الجدول رقم(15): مسببات التكلفة لكل نشاط

الجدول رقم(18): يوضح الربط بين مسبب التكلفة وتكلفة كل نشاط

إجمالي وحدات النشاط	التحاليل		رعاية الأمهات والأطفال الجدد		التوليد		الفحص		الأنشطة التكاليف
	العدد	الوحدة	العدد	الوحدة	العدد	الوحدة	العدد	الوحدة	
20160	4320	العاملين على مستوى النشاط	6480	العاملين على مستوى النشاط	4680	العاملين على مستوى النشاط	4680	العاملين على مستوى النشاط	مصاريف الأجور
9960	4320	العاملين على مستوى النشاط	480	عدد المرضى	480	عدد المرضى	4680	العاملين على مستوى النشاط	مصاريف التغذية
3051	360	عدد التحاليل	480	عدد المرضى	480	عدد المرضى	1731	عدد المرضى	مصاريف المواد الصيدلانية
3051	360	عدد المرضى	480	عدد المرضى	480	عدد المرضى	1731	عدد المرضى	مصاريف المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة
1440	360	عدد مرات التدخل	360	عدد مرات التدخل	360	عدد مرات التدخل	360	عدد مرات التدخل	مصاريف الصيانة

المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات من المؤسسة محل الدراسة.

يتضح من الجدول أعلاه أن لكل نشاط تكلفة ومسبب، بحيث تختلف تكلفة كل نشاط على حسب المسبب لذلك النشاط.

ومن أجل تخصيص التكاليف المباشرة على الأنشطة وجب علينا تحديد وحدات العمل لكل نشاط كما يلي:

1- عدد كل وحدة لكل نشاط في قسم الولادة الريفية:

- نشاط الفحص:

عدد الفحوصات = 1731 فحص

عدد العاملين على مستوى النشاط = $360 \times 13 = 4680$ عامل

عدد مرات التدخل = 360 مرة

- نشاط التوليد:

عدد المرضى = 480 مريض

عدد العاملين على مستوى النشاط = $360 \times 13 = 4680$ عامل

عدد مرات التدخل = 360 مرة

نشاط رعاية الأمهات والأطفال الجدد:

عدد المرضى = 480 مريض

عدد العاملين على مستوى النشاط = $18 \times 360 = 6480$ عامل

عدد مرات التدخل = 360 مرة

- نشاط التحاليل:

عدد التحاليل = 360 تحليل

عدد العاملين على مستوى النشاط = $12 \times 360 = 4320$ عامل

عدد مرات التدخل = 360 مرة

2- **تحميل التكاليف غير المباشرة لكل وحدة في كل نشاط:** يتم تحميل التكاليف غير المباشرة بتقسيم

التكلفة على إجمالي وحدات النشاط وهذا ما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم (19): يوضح كيفية تحميل التكاليف غير المباشرة لكل وحدة في كل نشاط الوحدة: دج

التكاليف	تحميل التكاليف غير المباشرة لكل وحدة في كل نشاط	تكلفة تحميل التكاليف غير المباشرة لكل وحدة في كل نشاط
مصاريف الأجور	$20160 \div 12846335.03$	637.22
مصاريف التغذية	$9960 \div 316800.00$	31.81
مصاريف المواد الصيدلانية	$3051 \div 512244.90$	167.89
مصاريف المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة	$3051 \div 256546.40$	84.09
مصاريف الصيانة	$1440 \div 584765.46$	406.09

المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات من المؤسسة محل الدراسة

بعد الانتهاء من تحميل التكاليف غير المباشرة لكل وحدة في كل نشاط لقسم الولادة الريفية سنقوم بتحديد تكلفة

كل نشاط من التكاليف المباشرة وغير المباشرة وهذا ما سوف نوضحه في الجدول التالي:

الجدول رقم (20): يوضح تحديد تكلفة كل نشاط في قسم أمراض النساء والتوليد من التكاليف المباشرة

وغير المباشرة لسنة 2022 الوحدة: دج

التكاليف	الأنشطة	الفحص	التوليد	رعاية الأمهات والأطفال الجدد	التحاليل
مصاريف الأجور	2982184.92	2982184.92	2982184.92	4129179.12	2752786.08
مصاريف التغذية	148857.83	148857.83	15267.47	15267.47	137407.23
مصاريف المواد الصيدلانية	290624.69	290624.69	80589.17	80589.17	60441.88
مصاريف المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة	145552.87	145552.87	40361.28	40361.28	30270.92
مصاريف الصيانة	146191.37	146191.37	146191.37	146191.37	146191.37
المجموع	3713411.68	3713411.68	3264594.20	4411588.40	3127097.51

المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات من المؤسسة محل الدراسة

من الجدول أعلاه نلاحظ أن أكبر تكلفة تحملها نشاط رعاية الأمهات والأطفال الجدد، وقد تم تحديد تكلفة كل نشاط وفق المعادلة التالية:

- تكلفة نشاط الفحص من الأجر = $2982184.92 = 637.22 \times 4680$ ¹
- تكلفة نشاط التوليد من الأجر = $2982184.92 = 637.22 \times 4680$
- تكلفة نشاط المراقبة من الأجر = $4129179.12 = 637.22 \times 6480$
- تكلفة نشاط التحليل من الأجر = $2752786.08 = 637.22 \times 4320$

نفس العمليات بالنسبة للتكاليف الأخرى

المرحلة الرابعة تحديد تكلفة الوحدة لكل نشاط :

الجدول رقم(21): يوضح تحديد تكلفة الوحدة الواحدة لكل نشاط لقسم الولادة الريفية لسنة 2022

الهدف من تحديد التكلفة	تكلفة الوحدة	عدد الوحدات	التكاليف	التكلفة / الأنشطة
مراقبة أداء العاملين والتحسين المستمر للخدمة	2145.24	1731	3713411.68	الفحص
مراقبة أداء العاملين والعمل على ارضاء الزبون	6801.24	480	3264594.20	التوليد
العمل على تخفيض التكاليف	9190.81	480	4411588.40	رعاية الأمهات والأطفال الجدد
العمل على تخفيض التكاليف	8686.38	360	3127097.51	التحاليل

المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على معلومات من المؤسسة محل الدراسة

من الجدول أعلاه يتضح أن أكبر تكلفة يتحملها نشاط رعاية الأمهات والأطفال الجدد، وذلك لأن المصاريف الموافقة له أكبر من مصاريف الأنشطة الأخرى رغم أنه نشاط لا يضيف أي قيمة.
المطلب الثاني : المقارنة بين طريقة الأقسام المتجانسة المطبقة في المؤسسة و نظام (ABC)

من خلال ما تم التطرق إليه أعلاه، عندما قمنا بتطبيق طريقة الأقسام المتجانسة المطبقة في المؤسسة ونظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC تبين لنا ما يلي:
- وجود فروق جوهرية بين طريقة الأقسام المتجانسة ونتائج تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

¹ تم أخذ جميع الأرقام بعد الفاصلة في الحساب

الجدول رقم(22): يوضح الفروق الجوهرية بين طريقة الأقسام المتجانسة ونتائج تطبيق ABC

القسم	تكلفة الوحدة الواحدة حسب ABC	تكلفة الوحدة الواحدة حسب الطريقة المطبقة في المؤسسة (طريقة الأقسام المتجانسة)
الولادة الريفية	نشاط الفحص = 2145.24 نشاط التوليد = 6801.24 نشاط رعاية الأمهات والأطفال الجدد = 9190.81 نشاط التحليل = 686.38	61043.18
المجموع	26823.67	61043.18

المصدر: إعداد الطلبة

يتضح من الجدول أعلاه انه عندما تم تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة وجدنا أن تكلفة الوحدة الواحدة لقسم الولادة الريفية تقدر ب: 61178.43 دج (بعد تصحيح الأخطاء من طرف الطلبة) وهي تكلفة مرتفعة، مقارنة بالنتائج التي توصلنا إليها عندما طبقنا نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC حيث قدرت التكلفة ب: 26823.67 دج وهي تكلفة منخفضة مقارنة بنتائج طريقة الأقسام المتجانسة.

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يمكننا من التتبع الدقيق للمصاريف مقارنة بطريقة الأقسام المتجانسة، كما يبحث في تحديد العلاقة السببية فيما بينه وبين والأنشطة، وفيما بين الأنشطة والخدمات، وتحديد تكلفة كل نشاط على حدا، إضافة لوجود فروق أخرى سيتم ذكرها فيما يلي:

- **مبدأ التخصيص:** في طريقة الأقسام المتجانسة، يتم تخصيص التكاليف على أساس الأقسام أو الإدارات المختلفة داخل المؤسسة، أما نظام ABC فيقوم بتخصيص التكاليف على أساس الأنشطة الرئيسية التي تنفذها المؤسسة لتحقيق أهدافها
- **مستوى التفصيل:** طريقة الأقسام المتجانسة تعتمد على تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة وتخصيص التكاليف بناءً على هذه الأقسام، بينما يقوم نظام ABC بتحليل الأنشطة الفردية التي تحدث داخل هذه الأقسام وتخصيص التكاليف بناءً على الأنشطة الفردية.
- **دقة التكلفة:** يعتبر نظام ABC أكثر دقة في تحليل التكاليف، حيث يربط التكاليف بشكل مباشر بالأنشطة التي تستهلك الموارد وتتسبب في التكاليف. بينما في طريقة الأقسام المتجانسة، يتم تخصيص التكاليف بناءً على توزيع ثابت يستند إلى الأقسام دون النظر إلى تباين الأنشطة داخل الأقسام.
- **توجيه الاهتمام:** يساعد نظام ABC في توجيه اهتمام الإدارة والعاملين نحو الأنشطة الرئيسية التي تساهم بشكل كبير في التكاليف وتحقيق القيمة المضافة. بينما طريقة الأقسام المتجانسة تركز على التكاليف المرتبطة بالأقسام دون تحليل الأنشطة الفردية.

المطلب الثالث : تحليل وتفسير نتائج تطبيق نظام ABC

من خلال ما تم التطرق إليه وبعد تطبيق نظام ABC في حساب تكاليف الخدمات بقسم الولادة الريفية بالمؤسسة محل الدراسة خلال سنة 2022 تم التوصل إلى:

1- تتوفر بالمؤسسة العوامل المساعدة على تطبيق نظام ABC بنجاح:

توفر البيانات: تتوفر البيانات المالية المطلوبة لتحليل التكاليف بناءً على الأنشطة. يجب تجميع هذه البيانات بدقة وموثوقية فقط للحصول على نتائج دقيقة.

الدعم الإداري: هناك دعم قوي من وزارة الصحة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف.

تحديد الأنشطة: سهولة تحديد وتصنيف الأنشطة المختلفة التي تساهم في تكلفة المنتج أو الخدمة وهذه الأنشطة قابلة للتحليل والتعبئة بشكل مناسب على نظام ABC.

تخصيص التكاليف: القدرة على تخصيص التكاليف المباشرة وغير المباشرة إلى الأنشطة الفعلية التي تستهلكها.

التواصل والتوعية: ليس هناك توعية لفريق العمل والموظفين بأهمية نظام محاسبة التكاليف والفوائد التي يمكن أن يوفرها.

ارتفاع المصاريف غير المباشرة وصعوبة تخصيصها وهذا ما أكده رئيس المكتب، حيث يرى صعوبة تتبع هذه المصاريف بشكل دقيق في ظل تعدد الهياكل الصحية للمؤسسة وعدم قدرة طريقة حساب التكلفة المتبعة على تحقيق ذلك بشكل جيد، ومما زاد من ذلك محدودية دور محاسبة التكاليف بالمؤسسة، بالإضافة إلى إتباع أساس تحميل لهذه المصاريف لا يعكس مقدار الاستفادة الحقيقية منها.

2- وجود فروقات جوهرية بين نتائج الطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة وتطبيق نظام ABC كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم(23): الفرق بين الطريقة المعتمدة في المؤسسة ونظام ABC

القسم	تكلفة الوحدة الواحدة حسب ABC	تكلفة الوحدة الواحدة حسب الطريقة المطبقة في المؤسسة (طريقة الأقسام المتجانسة)
قسم الولادة الريفية	26823.67	61043.18

المصدر: إعداد الطلبة

3- أثر تطبيق نظام ABC على أداء العاملين:

تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في قسم الولادة الريفية مكن من تحقيق العديد من النتائج الإيجابية كالتأثير على أداء العاملين في المؤسسة من خلال:

تحسين اتخاذ القرارات: تطبيق نظام ABC في قسم الولادة الريفية وفر معلومات أكثر دقة حول تكاليف الأنشطة واستهلاك الموارد، مما مكن الإدارة والعاملين من اتخاذ قرارات أكثر استنادًا إلى البيانات، يمكن لهذا التحسين في عملية اتخاذ القرار أن يساهم في تحسين الأداء الشخصي والفريق العامل.

تحسين التخطيط والتنظيم: بفضل تطبيق نظام ABC في قسم الولادة الريفية ، أصبح بإمكان المؤسسة تحديد الأنشطة الحاسمة وتخصيص الموارد بشكل أكثر فعالية وفقاً لقيمتها الفعلية، هذا يساهم في تحسين عمليات التخطيط والتنظيم وتوجيه الموارد بشكل أكثر فاعلية.

تحسين كفاءة العمل: من خلال تحليل الأنشطة وتوزيع التكاليف بشكل أكثر دقة في قسم الولادة الريفية مكن من تحديد المجالات التي تتطلب تحسناً وترشيحاً و يمكن للمسؤولين في المؤسسة تحديد العمليات غير الفعالة والعمل على تحسينها، مما يؤدي إلى زيادة كفاءة العمل وتحسين الأداء العام.

تحسين التوجيه والتحفيز: من خلال فهم تكاليف الأنشطة في قسم الولادة الريفية وتأثيرها على أداء المؤسسة، سيتم توجيه وتحفيز العاملين بشكل أفضل و توجيه الجهود والموارد نحو الأنشطة التي تحقق أعلى قيمة وتأثير أكبر.

تعزيز التوازن في توزيع العمل: يمكن لنظام ABC أن يساعد في توزيع العمل بشكل أكثر عدلاً وتكافؤاً من خلال تحديد الأنشطة وتحديد التكاليف المرتبطة بها.

خلاصة الفصل

رغم تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بئر قاصد علي إلا أنها لم تأخذ الاهتمام المناسب لها وركزت فقط على حساب التكاليف وذلك باستخدام طريقة الأقسام المتجانسة، حيث جاءت هذه الدراسة كمحاولة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في قسم الولادة الريفية للمؤسسة وأثره على أداء العاملين ، وتوصلنا إلى أنه يمكن استخدام هذا النظام في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بالمؤسسة مع أهمية مراعاة خصوصية وطبيعة النشاط بها، حيث يستلزم التحليل الجيد لمختلف الأنشطة والدراسة المعمقة للعلاقة السببية بين الأنشطة، التكاليف و الخدمات من أجل الاستفادة من مختلف المزايا التي يقدمها، وأنه يمكن لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ان يساهم في تحسين الأداء الشخصي ولل فريق العامل.

خاتمة

خاتمة :

من خلال دراستنا لموضوع واقع محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية حاولنا إبراز الدور الفعال لذي تلعبه محاسبة التكاليف في تقييم الأداء المالي وتحسين أداء العاملين للمؤسسات الصحية من خلال الإشكالية والأسئلة الفرعية المطروحة قمنا بتقسيم دراستنا هذه إلى جانبين، جانب نظري وجانب تطبيقي وذلك لإسقاط الدراسة النظرية عليه حيث تطرقنا من خلال الجانب النظري إلى التعرف على محاسبة التكاليف بصفة عامة ومحاسبة التكاليف الصحية بصفة خاصة ، كما تطرقنا إلى التعريف بالعديد من الدراسات السابقة المشابهة للموضوع وكذلك طرق محاسبة التكاليف وأساليب الرقابة عليها.

وبإحاطتنا لموضوعنا هذا وإسقاط مختلف جوانبه النظرية على الجانب التطبيقي في المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بئر قاصد علي تم الإجابة على الإشكالية من خلال الفرضيات المنطلق منها، واختبار مدى صحتها من خلال فقرات الدراسة، حيث تم التأكد من صحتها على النحو التالي:

🚩 نتائج الدراسة:

من خلال ما تم عرضه في الدراسة من محاولتنا للإجابة على الإشكالية خلصنا إلى النتائج التالية منها نتائج تختبر صحة فرضياتنا:

- لا يوجد تنسيق فعلي بين مكتب الميزانية والمحاسبة ومكتب القبول والتعاقد وحساب التكاليف، بالرغم من وجود رئيس مكتب واحد على رأس كل مكتب، إلا أن هناك صعوبة في انتقال المعلومات من مكتب الميزانية والمحاسبة إلى مكتب القبول والتعاقد وحساب التكاليف والذي يتولد عنه غالبا فروقات في الأعباء المسجلة على مستوى المكتبين ، وجود هذا التنسيق و سهولة التواصل سيختصر الوقت والجهد المبذولين من طرف عمال مكتب القبول والتعاقد وحساب التكاليف لجمع المعلومات وإمكانية تحديد الفروقات في تسجيل الأعباء إن حدثت.
- عدم استبدال بعض التجهيزات التي أصبحت غير صالحة للاستعمال نظرا لعدد التعطلات المسجلة فيها مما ستحرم الطبيب من أداء عمله من جهة، ومن جهة أخرى تحرم المريض من تلقي العلاج بأقرب مؤسسة صحية إلى مقر سكنه، بالإضافة إلى ذلك فإن النسبة المعتبرة للأعباء الثابتة سوف تؤثر على تكلفة المنتج الصحي بالارتفاع نظرا لانخفاض حجم حالات المعالجة أو بما يسمى بضعف نشاط المؤسسة.
- ترك مصلحة قد تكون عبئ على مصلحة أخرى في نفس التخصص و التي كان من اللزام إغلاقها لترشيد التكاليف المتعلقة بالمصلحة.

- كما تأكد من خلالها صحة الفرضية الرئيسية والمتعلقة بضرورة استخدام محاسبة التكاليف في المؤسسة الصحية، فالمؤسسة الصحية منتظم مركب له أنشطته ومخرجاته والمتمثلة أساسا في الخدمات الصحية، هذه الأخيرة التي تتسم بعدة خصائص، كالتنوع وعدم قابليتها للتخزين وصعوبة تخطيطها وقياسها، تحتاج المؤسسة إلى تحديد تكلفتها وتوفير المعلومات التي من شأنها تدعيم عملية اتخاذ القرارات وهذا ماتوفره محاسبة التكاليف،

إذ تمكن المؤسسة الصحية من قياس تكلفة الأقسام المختلفة والخدمات التي تؤديها كما تساعد بيانات التكاليف في تحقيق الرقابة على استخدام الموارد وتقييم الأداء، وهي بهذا تساهم في رفع فعالية وكفاءة المؤسسة في ممارسة وظائفها.

- تشمل الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص على أن محاسبة التكاليف هي نظام معلومات داخلي بالدرجة الأولى يعتمد على تقنيات لجمع وفحص تكاليف المؤسسة من جهة وتحليل مكونات النتائج من جهة أخرى بشكل يساعد المديرين في اتخاذ القرارات اللازمة.

- أما فيما يتعلق بالفرضية الفرعية الثانية أظهرت الدراسة عدم صحتها، حيث وجدنا العوامل المساعدة على تطبيق نظام ABC متوفرة بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بئر قاصد علي أين تنتوع وتتعدد الخدمات الصحية التي تقدمها عبر مختلف هياكلها، وتعد الأنشطة اللازمة لأدائها بالإضافة لصعوبة حصر الأنشطة التي تدخل في تقديم الخدمة.

- وكذلك فيما يتعلق بالفرضية الفرعية الثالثة كون أن المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بئر قاصد علي تطبق نظام محاسبة التكاليف إلا أن عملية الحساب لا تشمل كل الأعباء، كأعباء اهتلاك الآلات، وإن أمكن إدراج هذه الأعباء ضمن الأعباء الكلية، و تحميلها على مدة سنوات الخدمة، يمكن تحديد التكلفة و بشكل دقيق لكل نشاط ما يساهم في التحكم في التكاليف الصحية للمؤسسة، وقد تم إثبات صحتها من خلال الفصل التطبيقي والذي تم توضيح الدور التي يلعبه نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في التحكم في ارتفاع وانخفاض التكاليف الصحية وعلاقتها بنشاط المؤسسة وتحديد معدل تكلفة المريض و تحديد التسعيرة بالنسبة للنشاط الواحد.

وكخلاصة لما سبق نصل إلا أنه يمكن استخدام نظام ABC في تحديد تكلفة الخدمة الصحية بتكليف خطوات تطبيقه مع طبيعة النشاط بالمؤسسة الصحية ومراعات خصوصية الخدمات المقدمة.

الاقتراعات:

من خلال النتائج المتوصل إليها عند دراسة الطريقة المطبقة من طرف وزارة الصحة في حساب التكاليف الصحية حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بئر قاصد علي، بالإضافة إلى نتائج تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC على نفس المؤسسة الصحية وذلك بأكثر تفصيل من ناحية تقسيم المؤسسة الصحية إلى مصالحي، نوع وحدات القياس وحجمها، أنواع المصالح المستهلكة للخدمات ...

هذا ما يدفعنا إلى وضع جملة من التوصيات التي تساهم حتما في إثراء النقاش، ومحاولة إيجاد الحلول حول نقاط الضعف الملاحظة في تطبيق الطريقة ميدانيا، قبل كل شيء يجب وضع نظام معلومات شامل للتسيير وذلك بالانطلاق من وضع نظام محاسبي خاص بالمؤسسة الصحية، أين تأخذ بعين الاعتبار الأعباء الخاصة بهذا النوع من المؤسسات الخدمية بالإضافة إلى خصوصية نشاط المؤسسة الصحية وكذا منطقة تواجدها.

- التخطيط لعملية التطبيق لنظام ABC بشكل جيد بالإستعانة بخبراء ومستشارين ومتخصصين لديهم الدراية والخبرة الكافية في مجال تطبيقه.
- العمل على توفير الإطار البشري المؤهل والقادر على تطبيق نظام ABC، من خلال الإهتمام بتكوين العاملين بمكتب القبول والتعاقد وحساب التكاليف بما يمكنهم من معرفة وتطبيق طرق التسيير الحديثة.
- المحاسبة العمومية لاتمكن المسير من تتبع الأطراف المستهلكة للخدمة داخل المؤسسة الصحية والأعباء الناتجة عنها، مما يظهر صعوبات تحليلية كبيرة للانتقال المباشر من خلالها إلى محاسبة التكاليف، لوضع نظام معلوماتي للمحاسبة سيمكن المسير من مراقبة الأعباء وتصحيح الأخطاء المرتكبة من خلال عملية تحليلية و مقارنة نتائج النظام المحاسبي ونظام المحاسبة التحليلية .
- ضرورة إدراج أعباء إهلاك الآلات ضمن الأعباء الكلية ، و توزيع مبلغ هذا العبئ على مدة العمر الإنتاجي للآلة من أجل الحصول على التكلفة الحقيقية و بشكل دقيق.
- يجب وضع نظام معلوماتي خاص بمستخدمين المؤسسة الصحية هذا النظام المعلوماتي سيمكن المسير من معرفة كل المعلومات الخاصة بعدد العمال، أيام العمل الحقيقية حجم الغيابات المسجلة في فترة زمنية معينة.
- وضع نظام معلوماتي لعمال المؤسسة الصحية سيمكن المسير من جمع المعلومات حول الكتلة الأجرية الحقيقية المسددة لعمال المؤسسة الصحية في فترة زمنية معينة.
- التنسيق الفعلي بين مكتب الميزانية والمحاسبة ومكتب القبول والتعاقد وحساب التكاليف، بالرغم من وجود رئيس مكتب واحد على رأس كل مكتب ، إلا أن هناك صعوبة في انتقال المعلومات من مكتب الميزانية والمحاسبة إلى مكتب القبول والتعاقد وحساب التكاليف والذي يتولد عنه غالبا فروقات في الأعباء المسجلة على مستوى المكتبين ، وجود هذا التنسيق و سهولة التواصل سيختصر الوقت والجهد المبذولين من طرف عمال مكتب القبول والتعاقد وحساب التكاليف لجمع المعلومات وإمكانية تحديد الفروقات في تسجيل الأعباء إن حدثت.

آفاق الدراسة:

- لا شك أنه رغم الجهد المبذول في إتمام هذا البحث، فإن هذا الأخير لا يخلو من النقائص بسبب عدم قدرتنا على تناول كل نواحي الموضوع بالتفصيل، إلا أنه يمكن أن يكون هذا البحث جسرا يربط بين بحوث سبقت فأضاف إليها بعض المستجدات، لإثرائها وبعثها من جديد، وبحوث مقبلة كتمهيد لمواضيع يمكنها أن تكون إشكالية لأبحاث أخرى نذكر منها:
- نظام التسيير على أساس الأنشطة ABM.
- إصلاح المنظومة الصحية من خلال انتهاج الطرق الحديثة لحساب التكاليف.
- تطوير القياس المحاسبي للخدمات الصحية العمومية بتحديث أنظمة المحاسبة المطبقة لتحقيق نتائج دقيقة .
- محددات و معوقات إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الصحية العمومية .
- تقييم الخدمات الصحية و تقويم مستوى الأداء في المؤسسات الصحية العمومية .

- ضرورة التفكير في استبدال الأنظمة المحاسبية العمومية و تطبيق نظام المحاسبة العامة من أجل الحصول على دقة النتائج ما ينعكس على تقديم الخدمة.
وأخيرا نأمل أن نكون وفقنا في إختيار الموضوع وعرضه بالشكل الملائم الذي يحقق الغرض المعد من أجله، وكأي عمل بشري فإن بحثنا هذا لا يخلو من النقائص.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

- 1) عبد العزيز بن حبيب الله نياز، جودة الرعاية الصحية: الأسس النظرية والتطبيق العملي، وزارة الصحة، الرياض، 2005
- 2) ثامر ياسر البكري، إدارة المستشفيات، دار اليازوري، الأردن، 2003 .
- 3) عبد العزيز مخيمر، محمد الطعامة، الاتجاهات الحديثة في إدارة المستشفيات (المفاهيم والتطبيقات)، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2003.
- 4) سيد عليوة، إدارة الأزمات في المستشفيات، ايتراك، القاهرة، 2002.
- 5) عطية، هاشم أحمد وعبد ربه، محمد محمود، النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية المستشفيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- 6) فريد كورتل، تسويق الخدمات، دار كنوز المعرفة، الأردن، 2009 .
- 7) محمد صالح المؤذن، مبادئ التسويق، مكتبة الثقافة، الأردن، 1999 .
- 8) مذكور، فوزي، تسويق الخدمات الصحية، ايتراك، القاهرة، 1998.
- 9) الدرمدراش، طلعت، إقتصاديات الخدمات الصحية، مكتبة القدس، ط2، مصر، 2006.
- 10) ناصر نور الدين عبد اللطيف، محمد محمود حسن البابلي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار التعليم الجامعي للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2013 .
- 11) أحمد نور، صالح الدين عبد المنعم مبارك، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2003
- 12) محمد تسير، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة 3، عمان، الاردن، 2004 .
- 13) تشارلز هورنجرن وآخرون، وتعريب الدكتور أحمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف "مدخل إداري"، دار المريخ للنشر، ج1، المملكة العربية السعودية.
- 14) خليل ديلمي، نواف فخر، محاسبة التكاليف الصناعية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، ج1، ط1، 2002.
- 15) إسماعيل يحي التركي، محاسبة التكاليف المتقدمة - قضايا معاصرة، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2007.

ثانياً: الرسائل الجامعية

- 16) حسن توفيق أحمد مصطفى ، تقويم وتنظيم محاسبة التكاليف بغرض الرقابة وإتخاذ القرارات ، مذكرة دكتوراه تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في مجال العلوم الاقتصادية تخصص محاسبة ، جامعة منتوري ، الجزائر ، 2010 .
- 17) نصر الدين عيساوي، مراقبة التكاليف في المؤسسات الاستشفائية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في الاقتصاد المالي ،جامعة الاخوة منتوري ، قسنطينة ،الجزائر ،2005.
- 18) دريدي أحلام، دور استخدام نماذج صفوف الإنتضار في تحسين جودة الخدمات الصحية، دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بسكرة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة الجزائر 2014.
- 19) سعاد حمدي، استخدام نظام ABC في تحديد تكلفة الخدمة الصحيين دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بسكرة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، جامعة بسكرة الجزائر 2011.
- 20) حنان يحي الشريف، تأثير نظام المعلومات على جودة خدمات المؤسسات الصحية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد و تسيير مؤسسة جامعة بسكرة ،2008.
- 21) الطيب السايح، نظام الموازنات التقديرية في التسيير الاستشفائي، دراسة حالة مستشفى حي البير قسنطينة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية I جامعة قسنطينة، الجزائر.

- (22) عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية الأردنية وعلاقته بالأداء المالي، أطروحة دكتوراه مقدمة لقسم المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، عمان-الأردن، سنة 2009.
- (23) عز الدين بن موسى ، أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض التكاليف وترشيد الأداء - دراسة تطبيقية في المؤسسة الإستشفائية المتخصصة مستشفى الأم والطفل تقرت ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية ، تخصص دراسات محاسبية وجباية معمة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، الجزائر ، 2012.
- (24) راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الحاج لخضر باتنة، 2008.

ثالثا: المجالات والملتقيات العلمية

- (25) إسماعيل حجازي وسعاد معاليم ، دور التسيير على أساس الأنشطة ABM في تحسين أداء المؤسسة ، مجلة العلوم الإنسانية ، العدد 27/28 ، جامعة محمد خيضر ، بسكرة ، الجزائر ، 2012.
- (26) محمد حسن ربحان، تقييم الأداء في المنظمات الصحية للتأكيد على الجودة الصحية، المؤتمر العربي الثاني: الاتجاهات الحديثة في دارة المستشفيات العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 27-29 سبتمبر 2003.
- (27) ماهر موسي درغام، مدي توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام الأنشطة للشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة العلوم الإسلامية، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، 2007.
- (28) سالم عبد الله حلس، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في الجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، 2007.

رابعا: التشريعات القانونية

- (29) مرسوم التنفيذي رقم 11-379 يحدد صلاحيات وزير الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات المؤرخ في 21 نوفمبر 2011، الجريدة الرسمية الجزائرية، الصادرة بتاريخ: 23 نوفمبر سنة 2011 العدد 63.
- (30) مرسوم تنفيذي رقم 07-140 يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الإستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها المؤرخ في: 19/05/2007 الجريدة الرسمية الجزائرية، الصادرة بتاريخ: 20 مايو سنة 2007 العدد 33.
- (31) مرسوم رقم 85-283 يتضمن كفاءات إعداد المدونة العامة لتسيير الأعمال المهنية التي يمارسها الأطباء والصيدال وجراحو الأسنان والمساعدون الطبيون، المؤرخ في 12 نوفمبر 1985 ، الجريدة الرسمية الجزائرية، الصادرة بتاريخ: 13 نوفمبر 1985 العدد 47.
- (32) مرسوم التنفيذي رقم 05-257 يتضمن كفاءات إعداد المدونات العامة للأعمال المهنية للأطباء والصيدال وجراحي الأسنان والمساعدين الطبيين وتسعيها المؤرخ 20 يوليو سنة 2005 ، الجريدة الرسمية الجزائرية، الصادرة بتاريخ: 26 يوليو سنة 2005 العدد 52.

المراجع باللغة الأجنبية

- 33) Claude Vilcot , Hervé Leclat , indicateurs qualité en santé , AFNO R France , 2émé ed , 2006
- 34) Michel NOGUES , Gestion hospitalière et régulation des dépenses de santé , Edition PUF , Paris 2000
- 35) Etude Lahcen chami.calcul et analyse des couts de prestations de soins au niveau des centres de sante , Diplômé magister , Maroc 2013
- 36) Roffish.N, Turey. R.B.B, The CAM-I Glossary of Activity Based Management, Consortiun of obvanced manufacturing – international, Texas, USA, 1991.

الملاحق

الملحق رقم 01:

الهيكل الصحية التابعة للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بئر قاصد علي

01 : القائمة الاسمية للعيادات متعددة الخدمات

الرقم	أسماء وعناوين العيادات المتعددة الخدمات
01	العيادة المتعددة الخدمات *المحمد صدوقي بئر قاصد علي *
02	العيادة المتعددة الخدمات *الإخوة صخرأوي بئر قاصد علي *
03	العيادة المتعددة الخدمات *بن عالية ساعد خليل *
04	العيادة المتعددة الخدمات *عمار بلحاج الشفاء *
05	العيادة المتعددة الخدمات *عبد الله ميهوب سيدي امبارك *
06	العيادة المتعددة الخدمات *محفوظي العمري عين تاغروت *

المصدر: المديرية الفرعية للمصالح الصحية

02 : القائمة الاسمية لقاعات العلاج

الرقم	أسماء وعناوين قاعات العلاج
01	قاعة العلاج بوخالفة لخضر * بئر قاصد علي *
02	قاعة العلاج الشويحة * بئر قاصد علي *
03	قاعة العلاج شعبة لقصير * بئر قاصد علي *
04	قاعة العلاج معافي لحسن * سيدي امبارك *
05	قاعة العلاج أولاد سيدي اعمر * سيدي امبارك *
06	قاعة العلاج بولحاف * سيدي امبارك *
07	قاعة العلاج عين تراب * سيدي امبارك *
08	قاعة العلاج طواهرية اعمر * عين تاغروت *
09	قاعة العلاج فصير الغول * عين تاغروت *
10	قاعة العلاج لعوينات * عين تاغروت *
11	قاعة العلاج الخربة * خليل *
12	قاعة العلاج القطار * خليل *
13	قاعة العلاج راس العين * خليل *
14	قاعة العلاج أولاد حمزة * خليل *
15	قاعة العلاج أولاد رابح * خليل *
16	قاعة العلاج بسباسة * خليل *

المصدر: المديرية الفرعية للمصالح الصحية

03 : القائمة الاسمية للوحدات

الرقم	أسماء الوحدات
01	مصلحة الوقاية
02	مصلحة طب العمل
03	دار مكافحة السل و الأمراض التنفسية
04	مخبر تشخيص سرطان عنق الرحم

المصدر: المديرية الفرعية للمصالح الصحية

الملحق رقم 02:

الصلاحية رقم: 09

ملخص عام لـ : الميزانية الأولية، المعدلة 1، المعدلة 2، المعدلة 3، المعدلة 4، المعدلة 5، المعدلة 6

الفرع الأول : الإيرادات

الميزانية المعدلة 6	الميزانية المعدلة 5	الميزانية المعدلة 4	الميزانية المعدلة 3	الميزانية المعدلة 2	الميزانية المعدلة 1	الميزانية المعدلة 1	الميزانية الأولية	التسمية	العنوان
476,390,000.00	453,390,000.00	453,390,000.00	403,490,000.00	382,490,000.00	360,490,000.00	360,490,000.00	332,490,000.00	الإيرادات	العنوان الأول
476,390,000.00	453,390,000.00	453,390,000.00	403,490,000.00	382,490,000.00	360,490,000.00	360,490,000.00	332,490,000.00	مجموع الفرع الأول	مجموع الفرع الأول

الفرع الثاني : التلقت

الميزانية المعدلة 6	الميزانية المعدلة 5	الميزانية المعدلة 4	الميزانية المعدلة 3	الميزانية المعدلة 2	الميزانية المعدلة 1	الميزانية المعدلة 1	الميزانية الأولية	التسمية	العنوان
419,890,000.00	396,890,000.00	396,890,000.00	346,990,000.00	325,990,000.00	317,990,000.00	317,990,000.00	289,990,000.00	نقلات المستخدمين	العنوان الأول
56,500,000.00	56,500,000.00	56,500,000.00	56,500,000.00	56,500,000.00	42,500,000.00	42,500,000.00	42,500,000.00	نقلات التسيير	العنوان الثاني
476,390,000.00	453,390,000.00	453,390,000.00	403,490,000.00	382,490,000.00	360,490,000.00	360,490,000.00	332,490,000.00	مجموع الفرع الثاني	مجموع الفرع الثاني

قرار وازي مشترك رقم 00009590 مخرج في 2022/12/15 بحمل القرار الوزاري المشترك رقم 8610 المخرج في 2022/11/15 لحمل القرار الوزاري المشترك رقم 7001 المخرج في 2022/09/21 لحمل القرار الوزاري المشترك رقم 6110 المخرج في 2022/08/17 لحمل القرار الوزاري المشترك رقم 5381 المخرج في 2022/07/14 لحمل القرار الوزاري المشترك رقم 2304 المخرج في 2022/03/21 لحمل القرار الوزاري المشترك رقم 704 المخرج في 2022/01/23 لتخصيص توزيع الإيرادات و التلقت والمناصب المالية المؤسسة العمومية الاستشفائية، المؤسسات العمومية للصحة الجوارية والمؤسسات الاستشفائية المتخصصة لكل ولاية والمراكز الاستشفائية الجامعية بمحور الميزانية المعدلة 6 لسنة 2022 بوقف هذه الميزانية حسب المبالغ المنقولة بمجموع:

الإيرادات: 476 390 000,00 دج أربعمئة و ستة وسبعون مليون و ثلاثمئة و تسعون ألف دينار جزائري
التلقت: 476 390 000,00 دج أربعمئة و ستة وسبعون مليون و ثلاثمئة و تسعون ألف دينار جزائري

مدير المؤسسة العمومية للصحة الجوارية



مصادقة السيد الوالي

الأستاذة العبد

مختصة بـ

الملحق رقم 03

الملحق رقم: 03

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
وزارة الصحة
Ministère de la Santé

Institut Pasteur d'Algérie



معهد باستور بالجزائر

Procès-Verbal Annexe II
Exercice 2022

L'an Deux Mille vingt Trois et le 21.1.2023..... s'est tenu une réunion de travail au siège de l'IPA.

Entre,

L'Institut Pasteur d'Algérie

Et

.....F.P.S.P. BIR KASO ALI..... Wilaya deB.B.A.....

Ordre du jour : Budget alloué par le Ministère de la santé, achat pour compte au titre de l'exercice 2022.

Budget Contribution Exercice /2022	Réalisation Annexe II	Solde
34.199.929,62 DA	34.199.929,62 DA	0,00 DA

Représentant de
L'Institut Pasteur d'Algérie

Institut Pasteur d'Algérie
DERAMCHIA Ahmed El Hadi
Chef de département
Recouvrement



Représentant de

.....F.P.S.P. BIR KASO ALI
Wilaya deB.B.A



01, Rue du petit Staoueli, Dely Brahm, Alger. Tél : 023 36 74 07/023 36 75 21
www.pasteur.dz/Email : recouvrementipa@pasteur.dz

Scanné avec CamScanner

الملحق رقم 04

الملحق رقم 04

ملحق رقم 02

حوالة الدفع بالتحويل

رقم : 1266

ولاية برج بوعروريج
المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بئر قاصد
علي

التسجيل :
الوثائق :

إعتماد مخصص :
إقتناء وسائل طبية

العنوان : II الباب : 15 المادة : 02

تسيير : 2023
السنة المالية : 2022

تحويل اعتماد رقم :
في :
المبلغ المخصص :

حوالة بالدينار الجزائري 999,998.66

بناء على الإعتمادات المخصصة بميزانية 2022 السيد : أمين خزينة البلدية عين تاغروت
بدفع للطرف المستفيد المبالغ المفصلة فيما بعد للأسباب التالية :

تعيين الطرف المستفيد (اسم و لقب ، عنوان) ذكر رقم الحساب المعتمد	موضوع الدفع	المبلغ	ذكر الوثائق المقدمة لأمين الخزينة المدصنة لهذه الحوالة
EURL RMC MEDICAL ALGERIE Commerce de gros d'appareils et équipements destinées à tous travaux de laboroijre تحامل ح ج ب رقم : تحامل حساب رقم : 03200011238017120879 بنك GULF BANK ALGERIA وكالة بئر بونة الجزائر	FACTUR N 66/2022 DU 29/12/2022	336,014.24	الوثائق المرفقة :
	FACTUR N 67/2022 DU 29/12/2022	663,984.42 الوثائق الإثباتية تم إرفاقهم بالحوالة رقم : في :
المبلغ الصافي للتحويل		999,998.66	الباب : الفصل المادة : السنة :

وصول مبلغ الحوالة الحالية بالدينار الجزائري :
تسوية بتحويل بريدي حسب صك رقم :
دفتر رقم :
الصادر بتاريخ :
بمبلغ :
امين خزينة البلدية عين تاغروت

يوم : 05 فيفري 2023

الأمين خزينة البلدية عين تاغروت
الأمين خزينة البلدية عين تاغروت
الأمين خزينة البلدية عين تاغروت
الأمين خزينة البلدية عين تاغروت
الأمين خزينة البلدية عين تاغروت

الملحق رقم 05:

الملحق رقم 05

التسجيل:

الوثائق:

.....

.....

ملحق رقم 02

حوالة الدفع بالتحويل

حوالة رقم:466.....

ولاية برج بوعريريج

المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بنز قاصد

علي

إعتماد مخصص: لوازم مكتب

العنوان: II الباب: 4 المادة: 02

تحويل إعتماد رقم:

في:

المبلغ المخصص:

السنة المالية: 2022

تسيير: 2022

حوالة بالدينار الجزائري

136,669.83

بناء على الاعتمادات المخصصة بميزانية 2022 السيد: أمين خزينة البلدية عين تاغروت

يندفع للطرف المستفيد المبالغ المفصلة فيما بعد للأسباب التالية:

تعيين الطرف المستفيد (اسم و لقب ، عنوان) ذكر رقم الحساب المعتمد	موضوع الدفع	المبلغ	ذكر الوثائق المقدمة لأمين الخزينة المدخلة لهذه الحوالة
<p>غاية الرحيل</p> <p>Commerce de Gros</p> <p>Papeteries BUREAUTIQUE</p> <p>- INFORMATIQUES</p> <p>تحامل ح ج ب رقم:</p> <p>حامل حساب رقم: 00600408303031863189</p> <p>بالتفك: بنك الوحدة الجزائرية</p> <p>وكالة سطيف 408</p>	فاتورة رقم 2022/09 للتورمة في 2022/06/13	41,321.08	الوثائق المرفقة:
	فاتورة رقم 2022/10 للتورمة في 2022/06/13	71,489.25
	فاتورة رقم 2022/20 للتورمة في 2022/06/13	23,859.50
	المبلغ الصافي للتحويل	136,669.83	الوثائق الإثباتية تم إرفاقهم بالحوالة رقم:

وصل مبلغ الحوالة الحالية بالدينار الجزائري:

مائة وستة وثلاثون ألف وستة مائة و تسعة وستون دج و 83 سنتما

مسلما منا نحن مدير المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بنز قاصد علي يوم:

الأمور بالصرف

الأمور بالصرف

الأمور بالصرف

تسوية بتحويل بريدي حسب صك رقم:

دفتر رقم: الصادر بتاريخ:

بمبلغ:

أمين خزينة البلدية عين تاغروت

الملحق رقم 06 :

التسجيل : الوثائق		ملحق رقم 02		حالة رقم : 01619	
		حالة الدفع بالتحويل		ولاية برج بوعريش المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بئر قاصد علي	
		إقتناء عتاد طبي		تسيير : 2023	
		إعتماد مخصص : العنوان : II الباب : 15 المادة : 01		السنة المالية : 2022	
		تحويل اعتماد رقم : في : المبلغ المخصص :			
		حالة بالدينار الجزائري			
		7,998,952.33			
		أمن خزينة البلدية عين تاغروت		بناء على الاعتمادات المخصصة بميزانية 2022 السيد : يدفع للطرف المستفيد المبالغ المفصلة فيما بعد للأسباب التالية :	
تعيين الطرف المستفيد (اسم و لقب ، عنوان) ذكر رقم الحساب المعتمد	موضوع الدفع	المبلغ	ذكر الوثائق المقدمة لأمين الخزينة المدصصة لهذه الحالة		
EUURL RMC MEDICAL ALGERIE Commerce de gros d'appareils et équipements destinées à tous travaux de laboratoire تحامل ح ج ب رقم : حامل حساب رقم : 03200011238017120879 GULF BANK ALGERIA بنك بالبانك وكالة بئر تونجة الجزائر	FACTURE N°: FAC 60/2022 du 27/12/2022	7,998,952.33	الوثائق المرفقة : الوثائق الإثباتية تم إرفاقهم بالحالة رقم : في :		
	المبلغ الصافي للتحويل	7,998,952.33	الباب الفصل المادة السنة :		
تسوية بتحويل بريدي حسب صك رقم		وصل مبلغ الحالة الحالية بالدينار الجزائري:			
دفتر رقم : الصادر بتاريخ :		سبعة ملايين و تسعة مائة و ثمانون ألف و تسعة مائة و اثنين و خمسون و 33 ستما			
بمبلغ :		مسلمة منا نحن مدير المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بئر قاصد علي			
امين خزينة البلدية عين تاغروت		يوم : 05 فيفري 2023			

الملاحق رقم 07:

ملحق رقم 02		حالة رقم: 01/6/2022	
التسجيل: الوثائق:		ولاية برج بوعريش المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بئر قاصد علي	
حوالة الدفع بالتحويل			
إعتماد مخصص: صيانة، إعادة التأهيل وتهيئة المنشآت القاعدية		تسيير: 2022	
العنوان: II الباب: 8 المادة: 01		السنة المالية: 2022	
تحويل اعتماد رقم:		في:	
المبلغ المخصص:		المبلغ: 292,621.00	
حوالة بالدينار الجزائري			
بناء على الاعتمادات المخصصة بميزانية 2022 السيد: أمين خزينة البلدية عين تاغروت يدفع للطرف المستفيد المبالغ المفصلة فيما بعد للأسباب التالية:			
تعيين الطرف المستفيد (اسم و لقب، عنوان) ذكر رقم الحساب المعتمد	موضوع الدفع	المبلغ	ذكر الوثائق المقدمة لأمين الخزينة المدخلة لهذه الحوالة
خليل عبد الغان - مؤسسة أشغال البناء في مختلف مراحله	فاتورة رقم 2022/01 للورقة في 2022/07/06	292,621.00	الوثائق المرفقة:
لحامل ح ج ب رقم:			الوثائق الإيجابية تم إرفاقهم بالحوالة رقم:
حامل حساب رقم:			في:
01100369100004803221			
بالبنك: الصندوق الوطني للوفاء والاحتياط			
وكالة: برج بوعريش			
المبلغ الصافي للتحويل		292,621.00	الباب الفصل المادة السنة:
وصول مبلغ الحوالة الحالية بالدينار الجزائري:			
مائتان و إثنتين وتسعون ألف و ستة مائة و واحد و عشرون دج و 0 سنتا			
مسلمة منا نحن مدير المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بئر قاصد علي			
يوم:			
تسوية بتحويل بريدي حسب صك رقم:			
دفتر رقم:			
الصادر بتاريخ:			
بمبلغ:			
أمين خزينة البلدية عين تاغروت			

الملحق رقم 08:

الملحق رقم 08

ملحق رقم 02

حوالة الدفع بالتحويل

التسجيل
الوثائق

ولاية برج بوعروريج
المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بنز قاصد
علي

إعتماد مخصص : مصاريف التأمين

تسيير : 2022

العنوان : II الباب : 6 المادة : 06

السنة المالية : 2022

تحويل اعتماد رقم :
في :
المبلغ المخصص :

حوالة بالدينار الجزائري 113,872.50

بناء على الاعتمادات المخصصة بميزانية 2022 السيد : أمين خزينة البلدية عين تاغروت
يدفع للطرف المستفيد المبالغ المفصلة فيما بعد للأسباب التالية :

موضوع الدفع	المبلغ	تعيين الطرف المستفيد (اسم و لقب ، عنوان) ذكر رقم الحساب المعتمد
QUITTANCE DE PRIME N° 02/2022 DU 18/09/2022	48,595.00	CAAT-الجمعية الجزائرية للتأمينات
QUITTANCE DE PRIME N° 03/2022 DU 18/09/2022	65,277.50	
المبلغ الصافي للتحويل		
113,872.50		

لحامل ح ج ب رقم :
حامل حساب رقم :
00500369000000207075
بنك التنمية المحلية
بالبنك
وكالة : برج بوعروريج

مبلغ :
تسوية بتحويل بريدي حسب صك رقم :
دفتر رقم : الصادر بتاريخ :
يوم : 16 أكتوبر 2022

مسلمة منا نحن مدير المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بنز قاصد علي

الأمين خزينة البلدية عين تاغروت

الأمين خزينة البلدية عين تاغروت

الملحق رقم 09 :

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة الصحة

ولاية برج بوعريريج
المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بئر قاصد علي

الملحق رقم 09

السنة المالية 2022

بطاقة الإلتزام رقم : 02

موضوع الإلتزام

نفقة توفير

ميزانية التسيير

السيد: إبراهيم

السيد: إبراهيم

تأشيرة المراقب المالي

رقم:

التاريخ:

العنوان الثاني: نفقات التسيير

الباب	المادة	الرصيد القديم	منبع العملية	الرصيد الجديد
13	05	930,580.00	930,580.00	0.00

ملاحظة المصلحة: الباب: 13 الأدوية، المواد الصيدلانية و المواد الأخرى الموجهة الى الطب الانساني و الاجهزة الطبية

المادة: 05 غازات طبية و أخرى

تفصيل الإلتزامات

المبلغ	طبيعة الإلتزامات
930,580.00	الإلتزام بمبلغ العقد الخاص اقتناء الغازات الطبية لسنة 2022 لتقانة التعامل -SARL ILAY WHITE HORSE COMPANY صناعة الغاز المضغوط أو اللعج (باستثناء : غ.ب.م + غ.ط.م)
930,580.00	المجموع

تسعة مائة و ثلاثون الف و خمسة مائة و ثمانون دج و 0 سنتيما

06 جويلية 2022

بئر قاصد علي
المؤسسة العمومية للصحة الجوارية - بئر قاصد علي
السيد: عبدالله

السيد: عبدالله

الملحق رقم 10:

الإر بعبناه 30 صفر هـ عام 1406 هـ : الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية 10 1731

- وبمقتضى القانون رقم 85 - 05 المؤرخ فى 26 جمادى الأولى عام 1405 الموافق 16 فبراير سنة 1985 والمتعلق بحماية الصحة وترقيتها، لاسيما المادة 211 منه،

- وبمقتضى المرسوم رقم 81 - 27 المؤرخ فى 9 جمادى الأولى عام 1404 الموافق 11 فبراير سنة 1984 الذى يحدد كينيات تطبيق القانون رقم 83 - 11 المؤرخ فى 2 يوليو سنة 1983 والمتعلق بالتأمينات الاجتماعية،

- وبمقتضى المرسوم رقم 84 - 28 المؤرخ فى 9 جمادى الأولى عام 1404 الموافق 11 فبراير سنة 1984 الذى يحدد كينيات تطبيق الابواب 3 و4 و8 من القانون رقم 83 - 13 المؤرخ فى 2 يوليو سنة 1983 والمتعلق بحوادث العمل والامراض المهنية لاسيما المادة 4 منه،

يرسم مايلى :

المادة الأولى : يحدد هذا المرسوم كينيات اعداد المدونة العامة لتسمير الاعمال المهنية التى يمكن أن يمارسها الاطباء والصيدالة وجراحو الاسنان والمساعدون الطبيون فى حدود اختصاصات كل صنف منهم.

المادة 2 : تحدد المدونة المذكورة أعلاه، نوع الاعمال المنصوص عليها فى المادة الأولى وترقيتها، وتعنى الاعمال المصنفة حسب نوعها رمزاً فى شكل حرف ابجدى يضاف رقم يجانسها معاملة كل عمل من أعمالهم.

المادة 3 : تطابق كل حرف أبجدى قيمة نقدية أساسية، والمعامل رقم تضرب فيه القيمة النقدية الأساسية للتعرف الايجدية ويحدد مبلغ كل عمل طبي.

المادة 4 : يخير المطلوبون بهذه الاجبارية المنصوص عليها فى هذا المرسوم بين تقديم الدفتر الصحى المقرر فى المادة 28 من القانون رقم 85 - 05 المؤرخ فى 16 فبراير سنة 1985 المذكور أعلاه، أو تقديم شهادة طبية تثبت اجراء التلقيحات على الوجه الصحيح.

المادة 3 : ينشر هذا المرسوم فى الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر فى 29 صفر عام 1406 الموافق 12 نوفمبر سنة 1985.

الشاذلى بن جديد

مرسوم رقم 85 - 283 مؤرخ فى 29 صفر عام 1406 الموافق 12 نوفمبر سنة 1985 يتضمن كينيات اعداد المدونة العامة لتسمير الاعمال المهنية التى يمارسها الاطباء والصيدالة وجراحو الاسنان والمساعدون الطبيون.

ان رئيس الجمهورية،

- بناء على تقرير وزير الصحة العمومية،

- وبناء على الدستور، لاسيما المادتان III - 10

و152 منه،

- وبمقتضى الامر رقم 75 - 37 المؤرخ فى 17 ربيع الثانى عام 1395 الموافق 29 ابريل سنة 1975 والمتعلق بالاسعار وقمع المخالفات الخاصة بتنظيم الاسعار،

- وبمقتضى القانون رقم 83 - 11 المؤرخ فى 21 رمضان عام 1403 الموافق 2 يونيو سنة 1983 والمتعلق بالتأمينات الاجتماعية، لاسيما المادتان 59 و62 منه،

الملحق رقم 11:

٨٨

18	الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 52	19 جمادى الثانية عام 1426 هـ 26 يوليو سنة 2005 م
المادة 9 :	تعد الوكالة في كل سنة مالية، الميزانية بالنسبة للسنة المالية المقبلة التي تتضمن ما يأتي :	- وبمقتضى المرسوم رقم 84-28 المؤرخ في 9 جمادى الأولى عام 1404 الموافق 11 فبراير سنة 1984 الذي يحدد كيفيات تطبيق العناوين الثالث والرابع والثامن من القانون رقم 83-13 المؤرخ في 21 رمضان عام 1403 الموافق 2 يوليو سنة 1983 والمتعلق بحوادث العمل والأمراض المهنية، المعدل والمتمم.
- الحصيلة وحسابات النتائج الحسابية التقديرية مع التزامات الوكالة تجاه الدولة،	- برنامج مادي ومالي للإنجاز في مجال الدراسات ومتابعة الإنجازات في السلك الحديدية،	- وبمقتضى المرسوم رقم 85-283 المؤرخ في 29 صفر عام 1406 الموافق 12 نوفمبر سنة 1985 والمتضمن كيفيات إعداد المدونة العامة لتسعير الأعمال المهنية التي يمارسها الأطباء والصيدالة وجراحو الأسنان والمساعدون الطبيون.
- مخطط تمويل مالي.	المادة 10 : تقيد المساهمات السنوية المقررة بعنوان دفتر الشروط الخاص بتبعات الخدمة العمومية في ميزانية الوزارة الوصية طبقا للإجراءات المقررة في التشريع والتنظيم المعمول بهما.	- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 04-136 المؤرخ في 29 صفر عام 1425 الموافق 19 أبريل سنة 2004 والمتضمن تعيين رئيس الحكومة.
المادة 9 :	تعد الوكالة في كل سنة مالية، الميزانية بالنسبة للسنة المالية المقبلة التي تتضمن ما يأتي :	- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 05-161 المؤرخ في 22 ربيع الأول عام 1426 الموافق أول مايو سنة 2005 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة.
- الحصيلة وحسابات النتائج الحسابية التقديرية مع التزامات الوكالة تجاه الدولة،	- برنامج مادي ومالي للإنجاز في مجال الدراسات ومتابعة الإنجازات في السلك الحديدية،	- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 96-66 المؤرخ في 7 رمضان عام 1416 الموافق 27 يناير سنة 1996 الذي يحدد صلاحيات وزير الصحة والسكان،
- مخطط تمويل مالي.	المادة 10 : تقيد المساهمات السنوية المقررة بعنوان دفتر الشروط الخاص بتبعات الخدمة العمومية في ميزانية الوزارة الوصية طبقا للإجراءات المقررة في التشريع والتنظيم المعمول بهما.	- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 03-137 المؤرخ في 21 محرم عام 1424 الموافق 24 مارس سنة 2003 الذي يحدد صلاحيات وزير العمل والضمان الاجتماعي.
المادة 10 : تقيد المساهمات السنوية المقررة بعنوان دفتر الشروط الخاص بتبعات الخدمة العمومية في ميزانية الوزارة الوصية طبقا للإجراءات المقررة في التشريع والتنظيم المعمول بهما.	المادة 10 : تقيد المساهمات السنوية المقررة بعنوان دفتر الشروط الخاص بتبعات الخدمة العمومية في ميزانية الوزارة الوصية طبقا للإجراءات المقررة في التشريع والتنظيم المعمول بهما.	يرسم ما يأتي :
المادة 10 : تقيد المساهمات السنوية المقررة بعنوان دفتر الشروط الخاص بتبعات الخدمة العمومية في ميزانية الوزارة الوصية طبقا للإجراءات المقررة في التشريع والتنظيم المعمول بهما.	المادة 10 : تقيد المساهمات السنوية المقررة بعنوان دفتر الشروط الخاص بتبعات الخدمة العمومية في ميزانية الوزارة الوصية طبقا للإجراءات المقررة في التشريع والتنظيم المعمول بهما.	الفصل الأول أحكام عامة
المادة 10 : تقيد المساهمات السنوية المقررة بعنوان دفتر الشروط الخاص بتبعات الخدمة العمومية في ميزانية الوزارة الوصية طبقا للإجراءات المقررة في التشريع والتنظيم المعمول بهما.	المادة 10 : تقيد المساهمات السنوية المقررة بعنوان دفتر الشروط الخاص بتبعات الخدمة العمومية في ميزانية الوزارة الوصية طبقا للإجراءات المقررة في التشريع والتنظيم المعمول بهما.	المادة الأولى : يحدد هذا المرسوم كيفيات إعداد المدونة العامة للأعمال المهنية التي يمكن أن يمارسها الأطباء والصيدالة وجراحو الأسنان والمساعدون الطبيون، في حدود اختصاصات كل منهم، وتسعيرها.
المادة 10 : تقيد المساهمات السنوية المقررة بعنوان دفتر الشروط الخاص بتبعات الخدمة العمومية في ميزانية الوزارة الوصية طبقا للإجراءات المقررة في التشريع والتنظيم المعمول بهما.	المادة 10 : تقيد المساهمات السنوية المقررة بعنوان دفتر الشروط الخاص بتبعات الخدمة العمومية في ميزانية الوزارة الوصية طبقا للإجراءات المقررة في التشريع والتنظيم المعمول بهما.	المادة 2 : تحدد المدونة المذكورة في المادة الأولى أعلاه، طبيعة أعمال الأطباء والصيدالة وجراحي الأسنان والمساعدين الطبيين وتحديد سعرها. وتعطى الأعمال المجمعة حسب طبيعتها رمزا في شكل حرف مشقوعا بمعامل كل عمل.
المادة 10 : تقيد المساهمات السنوية المقررة بعنوان دفتر الشروط الخاص بتبعات الخدمة العمومية في ميزانية الوزارة الوصية طبقا للإجراءات المقررة في التشريع والتنظيم المعمول بهما.	المادة 10 : تقيد المساهمات السنوية المقررة بعنوان دفتر الشروط الخاص بتبعات الخدمة العمومية في ميزانية الوزارة الوصية طبقا للإجراءات المقررة في التشريع والتنظيم المعمول بهما.	تحدد المدونة بقرار مشترك بين الوزيرين المكلفين على التوالي بالصحة والضمان الاجتماعي.

الملحق رقم 12 :

١٤

5

الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 63

27 ذي الحجة عام 1432 هـ
23 نوفمبر سنة 2011 م

- المساهمة الشخصية للمتعاملين في إطار مشاريع إنشاء النشاطات بعنوان جهاز القروض المصغرة.

- علاوة التسريع الإرادي المدفوعة لفائدة أعوان الحرس البلدي.

يحدد قرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالداخلية والجماعات المحلية مدونة الإيرادات والنفقات المقيّدة في هذا الحساب.

المادة 4 : تحدد كفاءات متابعة وتقييم حساب التخصيص الخاص رقم 136-302 الذي عنوانه "حساب تمويل إعادة انتشار أعوان الحرس البلدي" بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالمالية والوزير المكلف بالداخلية والجماعات المحلية.

يعد الأمر بالصرف برنامج عمل تحدد فيه الأهداف المسطرة وكذا آجال الإنجاز.

المادة 5 : ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.

حرر بالجزائر في 25 ذي الحجة عام 1432 الموافق 21 نوفمبر سنة 2011.

أحمد أويحيى

مرسوم تنفيذي رقم 11 - 379 مؤرخ في 25 ذي الحجة عام 1432 الموافق 21 نوفمبر سنة 2011، يحدد صلاحيات وزير الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات.

إن الوزير الأول،

- بناء على تقرير وزير الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات،

- وبناء على الدستور، لا سيما المادّتان 85 - 3 و125 (الفقرة 2) منه،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 10 - 149 المؤرخ في 14 جمادى الثانية عام 1431 الموافق 28 مايو سنة 2010 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة،

- وبمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 96-66 المؤرخ في 7 رمضان عام 1416 الموافق 27 يناير سنة 1996 الذي يحدد صلاحيات وزير الصحة والسكان،

- وبعد موافقة رئيس الجمهورية،

- وبمقتضى القانون رقم 84-17 المؤرخ في 8 شوال عام 1404 الموافق 7 يوليو سنة 1984 والمتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى القانون رقم 90-21 المؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق 15 غشت سنة 1990 والمتعلق بالحاسبة العمومية، المعدل والمتمم،

- وبمقتضى القانون رقم 99-11 المؤرخ في 15 رمضان عام 1420 الموافق 23 ديسمبر سنة 1999 والمتضمن قانون المالية لسنة 2000، لا سيما المادة 89 منه،

- وبمقتضى الأمر رقم 10-01 المؤرخ في 16 رمضان عام 1431 الموافق 26 غشت سنة 2010 والمتضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2010، لا سيما المادة 71 منه،

- وبمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 10 - 149 المؤرخ في 14 جمادى الثانية عام 1431 الموافق 28 مايو سنة 2010 والمتضمن تعيين أعضاء الحكومة،

- وبعد موافقة رئيس الجمهورية،

يرسم ما يأتي :

المادة الأولى : تطبيقا لأحكام المادة 71 من الأمر رقم 10-01 المؤرخ في 16 رمضان عام 1431 الموافق 26 غشت سنة 2010 والمذكور أعلاه، يحدد هذا المرسوم كفاءات تسيير حساب التخصيص الخاص رقم 136-302 الذي عنوانه "حساب تمويل إعادة انتشار أعوان الحرس البلدي".

المادة 2 : يفتح حساب التخصيص الخاص رقم 136-302 في كتابات أمين الخزينة الرئيسي.

يكون الوزير المكلف بالداخلية والجماعات المحلية الأمر الرئيسي بصرف هذا الحساب.

المادة 3 : يقيد في هذا الحساب :

في باب الإيرادات :

- مخصصات ميزانية الدولة.

في باب النفقات :

- تعويض مالي لفائدة الصندوق الوطني للتقاعد بعنوان خدمات التقاعد الاستثنائي،

- تعويض مالي لفائدة الصندوق الوطني للتأمين الاجتماعي بعنوان المعاشات النوعية المتعلقة بالعطب،

الملحق رقم 13 :

<p>13</p> <p>3 جمادى الأولى عام 1428 هـ 20 مايو سنة 2007 م</p>	<p>10 الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية / العدد 33</p>
<p>- و بمقتضى القانون رقم 90 - 21 المؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق 15 غشت سنة 1990 والمتعلق بالحاسية العمومية.</p> <p>- و بمقتضى الأمر رقم 95 - 20 المؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق 17 يوليوس سنة 1995 و المتعلق بمجلس الحاسية.</p> <p>- و بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 06-175 المؤرخ في 26 ربيع الثاني عام 1427 الموافق 24 مايو سنة 2006 و المتضمن تعيين رئيس الحكومة.</p> <p>- و بمقتضى المرسوم الرئاسي رقم 06-176 المؤرخ في 27 ربيع الثاني عام 1427 الموافق 25 مايو سنة 2006 و المتضمن تعيين أعضاء الحكومة.</p> <p>- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 96-66 المؤرخ في 7 رمضان عام 1416 الموافق 27 يناير سنة 1996 الذي يحدد صلاحيات وزير الصحة والسكان.</p> <p>- و بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 97 - 97 المؤرخ في 2 شعبان عام 1418 الموافق 2 ديسمبر سنة 1997 الذي يحدد قواعد إنشاء القطاعات الصحية وتنظيمها و سيرها.</p>	<p>المادة 8 : تحدد كيفيات تطبيق أحكام هذا المرسوم، عند الاقتضاء، بقرار من وزير المجاهدين.</p> <p>المادة 9 : تلغى أحكام المرسوم التنفيذي رقم 92-292 المؤرخ في 6 محرم عام 1413 الموافق 7 يوليو سنة 1992 والمذكور أعلاه.</p> <p>المادة 10 : ينشر هذا المرسوم في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية.</p> <p>حور بالجزائر في 2 جمادى الأولى عام 1428 الموافق 19 مايو سنة 2007.</p> <p>عبد العزيز بلخادم</p>
<p>يرسم ما يأتي :</p> <p>المادة الأولى : يهدف هذا المرسوم إلى إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها و سيرها.</p>	<p>مرسوم تنفيذي رقم 07 - 140 مؤرخ في 2 جمادى الأولى عام 1428 الموافق 19 مايو سنة 2007، يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها و سيرها.</p> <p>إن رئيس الحكومة،</p> <p>- بناء على الدستور، لا سيما المادتان 85-4 و 125 (الفقرة 2) منه،</p> <p>- و بمقتضى القانون رقم 83 - 11 المؤرخ في 21 رمضان عام 1403 الموافق 2 يونيو سنة 1983 والمتعلق بالتأمينات الاجتماعية، المعدل و المتمم،</p>
<p>الفصل الأول</p> <p>المؤسسة العمومية الاستشفائية</p> <p>المادة 2 : المؤسسة العمومية الاستشفائية هي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، و توضع تحت وصاية الوالي،</p> <p>المادة 3 : تتكون المؤسسة العمومية الاستشفائية من هيكل للتشخيص و العلاج و الاستشفاء وإعادة التأهيل الطبي تغطي سكان بلدية واحدة أو مجموعة بلديات.</p> <p>تحدد المشتملات المادية للمؤسسة العمومية الاستشفائية بقرار من الوزير المكلف بالصحة.</p> <p>المادة 4 : تتمثل مهام المؤسسة العمومية الاستشفائية في التكفل، بصفة متكاملة و متسلسلة، بالحاجات الصحية للسكان، و في هذا الإطار، تتولى على الخصوص المهام الآتية :</p>	<p>بمقتضى القانون رقم 84 - 17 المؤرخ في 8 شوال عام 1404 الموافق 7 يوليو سنة 1984 والمتعلق بقوانين المالية، المعدل و المتمم،</p> <p>- و بمقتضى القانون رقم 85 - 05 المؤرخ في 26 جمادى الأولى عام 1405 الموافق 16 فبراير سنة 1985 والمتعلق بحماية الصحة و ترقيتها، المعدل و المتمم،</p> <p>- و بمقتضى القانون رقم 88 - 07 المؤرخ في 7 جمادى الثانية عام 1408 الموافق 26 يناير سنة 1988 والمتعلق بالوقاية الصحية و الأمن و طب العمل،</p> <p>- و بمقتضى القانون رقم 90 - 08 المؤرخ في 12 رمضان عام 1410 الموافق 7 أبريل سنة 1990 والمتعلق بالبلدية، المتمم،</p> <p>- و بمقتضى القانون رقم 90 - 09 المؤرخ في 12 رمضان عام 1410 الموافق 7 أبريل سنة 1990 والمتعلق بالولاية، المتمم،</p>