جامعة يحـــي فـــارس المديـــــة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
السنة الثانية ماستر
شعبة العلوم المالية والمحاسبة
تخصص: محاسبة.

محاسبة التكاليف في قطاع الصحة

"دراسة حالة في المؤسسة العمومية الاستشفائية بالمدية ــبوضياف محمد"

مذكرة تخرج تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة تخصص محاسبة.

من إعداد الطالبين :
سويهل وائل.
حبيرش رمزي.

تحت إشراف الاستاذ الدكتور:
بن عيشوش محمد

السنة الجامعية 2025/2024


بسم الله الرحمن الرحيم

الاهداء

إهداء الطالب وائل سويهل:

إلى من غرست في قلبي حب العلم والإصرار، إلى من كانت دعوتها رفيقة دربي أمي الثانية، إلى جدتي الغالية رحمها الله يامنة بن كرميسي المرأة القوية شكرا لك على دعمك كنت الحضن الدافئ في قساوة الأيام.

إلى من حملتني في بطنها تسعة أشهر إلى من جعل الجنة تحت أقدامها واحتضنني قلبها قبل يديها وسهلت لي الشدائد بدعائها إلى القلب الحنون والشمعة التي كانت في الليالي الظالمة سر قوتي ونجاحي والدتي حياة عقابة.

إلى الذي زين اسمي بأجمل الألقاب، من دعمني بلا حدود وأعطاني بلا مقابل إلى من علمني ان الدنيا كفاح وسلاحها العلم والمعرفة إلى من غرس في روحي مكارم الأخلاق داعمي الأول في مسيرتي وسندي وقوتي وملاذي بعد الله إلى والدي سويهل محمد.

إلى أمان أيامي إلى خيرة أيامي وصفوتها، إلى الذين كانوا النور حين تعتم الدروب إلى قرة عين إخوتي سيرين وألاء وأويس.

ثم الشكر إلى خالتي وأخوالي من كبيرهم إلى صغيرهم وخاصة خالي سيد أحمد عقابة الذي كان بمثابة والدي الثاني والمرشد الأول لي في كل شيء.

ثم الشكر إلى المرحوم نجم حشلفي رحمة الله عليه وأسكنه فساح جناته.

إلى زملائي الذين شاركوني مقاعد الدراسة والذين كانوا السند الثاني لي أيمن ساعو رؤوف معيزي.

وأخير ها أنا أختتم كل ما مررت به الحمد لله من قبل ومن بعد راجيا من الله تعالى أن ينفعني بما علمني وأن يعلمني ما أجهله ويجعل العلم حجة لي لا علي.

إلى الأستاذ والمرشد ذو الخبرة الواسعة صاحب الحكمة إلى الدكتور محمد بن عيشوش الذي كان معي طوال مسيرتي الجامعية أشكرك على جميع المجهودات المبذولة.

الإهداء

إهداء الطالب حبيرش رمزي:

لم يبق للآخرين ما يقدمونه لي فإن والدي قد فعل كل شيء،

إلى سندي وملجئ الآمن إلى من أستمد القوة منه، إلى من أنار لي الطريق كلما تعثرت إلى والدي الحبيب عاشور حفظك الله لنا.

إلى التي تكبدت عناء مجيئي إلى هذا العالم وعرفتني عندما لم أعرف نفسي وأحبتني عندما كنت مجرد كتلة غير ذات فائدة من العظام واللحم حبا سرمديا حانيا غير مشروط إلى والدتي فاطمة الزهراء.

إلى من كان بمثابة ضلعي الثابت ورفيق أيامي إلى من فقدته وافتقدته أخي وسيم رحمة الله عليه ستبقى المستثنى دائما بقلبي.

إلى إخوتي وعزوتي إلى من تملأ أصوات ضحكاتهم البيت إلى يونس، نعيم، أمير وإلى المؤنسات الغاليات ليديا ودانيا.

إلى جدتاي حفظهم الله ورعاهم.

شكر وعرفان:

الحمد لله الذي هدانا لهذا وماكنا لنهتدي لولا أن هدانا الله،والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله و أصحابه الطاهرين.

لا يسعنا ونحن ننهي هذا الجهد العلمي إلا أن نتقدم بفائق الشكر و الامتنان إلى كل من مد لنا يد العون وساعدنا في إنجاز هذا البحث، وأخص منهم بالذكر المشرفة الدكتور"محمد بن عيشوش" الذي أشرف بعناية وخبرة فائقة على البحث، ولما بذلته بإخلاص من صبر وجهد، وما قدمته من توجيهات سديدة لإخراج البحث بالمستوى المطلوب ، جزاك الله خير الجزاء وحفظك من كل مكروه.

كما نتقدم بجزيل الشكر إلى أعضاء اللجنة المناقشة الموقرة، دون نسيان مديرية التربية والتعليم لولاية المدية،

حبيرش رمزي، وائل سويهل.

المستخلص:

تشهد البنية الاقتصادية العديد من التغيرات من تقدم سريع في تقنية المعلومات، وتسارع في الابتكارات من منتجات وتقديم الخدمات مميزة، وزيادة شديدة في حدة المنافسة، فرضت على المؤسسات الاقتصادية والإدارية ومن ضمنها المؤسسات الصحية ضرورة تقديم خدمات عالية الجودة وبأقل تكلفة ممكنة، وهذا ما دفع إلى تحديث أنظمة حساب التكاليف مما ساهم في ظهور طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة ABC، الذي يعمل على تحقيق مستوى مميز من الدقة في تحديد التكاليف من خلال تركيزه على الأنشطة، وتقديم معلومات تفصيلية ملائمة للاحتياجات الإدارة العليا، كمايوفر أساليب رقابة جديدة تساهم في الحفاظ على موارد المؤسسة الصحية في الجزائر، من بينها تعميم تطبيق محاسبة التكاليف، كما تسعى هذه الدراسة لإظهار كيفية استخدام هذا النظام في تحديد التكلفة والخدمة الصحية في مصلحة الجراحة العامة بالمؤسسة الاستشفائية بوضياف محمد بالمدية.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف، طريقة الأقسام المتجانسة، نظام محاسبة التكليف على أساس الأنشطة، المؤسسة الصحية، الخدمة الصحية.

Résumé :

L’environnement économique a connu des changments provoqués par le développement de innovations des prdouits et de l’accélération des innovations des produits et de l’excellence da,s l’offre de service , cela a mené à une concurrenc accrue imposée aux organitaires et surtout aux établissements sanitaires qualités avec des couts plus possible eéduits .

Tout cela a provoqué un noveau systéme de calcul des couts sur les activités, dite :ABC qui travaille sur la détermination des couts sur les activités pour finalité de fournir des informations détaillées pour les besoins de l’administration , pour le contrôle de gestion des ressource en utilisés par les établissements santaire en algérie , une ygénéralisation du calcul des couts et souhaitable selon cette étude avec la démonstration de l’application de cette méthode dite : ABC

Mots clés :comptabilité des charges, la méthode des sections homogénes, systéme de la méthode abc : activity based costing établissement santaire ,

فهرس المحتويات

الفهرس

	الصفحة
الفهرس	I
قائمة الجداول	II
قائمة الاشكال	III
قائمة الملاحق	IV
قائمة الرموز والمختصرات	V
المقدمة.	
اولا: الاطار النظري	
الفصل الأول: مدخل محاسبة التكاليف في القطاع الصحي.	
المبحث الاول:	03
المطلب الاول: مفهوم محاسبة التكاليف ونشأتها.	10
المطلب الثاني: أهمية وأهداف محاسبة التكاليف.	11
المطلب الثالث: أنواع أنظمة محاسبة التكاليف (الطرق التقليدية والطرق الحديثة).	14
المبحث الثاني: محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية.	
المطلب الاول: عموميات حول المؤسسات الصحية الاستشفائية.	25
المطلب الثاني: مفهوم وخصائص الخدمات الصحية.	26
المطلب الثالث: التكاليف الصحية ووسائل مراقبتها.	30
المبحث الثالث: أنظمة محاسبة التكاليف المستخدمة في المؤسسات الصحية.	35
المطلب الاول: أسلوب محاسبة التكاليف المطبق في المؤسسات الصحية.	35
المطلب الثاني: التكاليف الخفية في المؤسسات الاستشفائية.	40
المطلب الثالث: نظام محاسبة التكاليف المطبق على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الاستشفائية.	40
الفصل الثاني: استخدام نظام ABC في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية	
المبحث الأول: تقديم المؤسسة العمومية الاستشفائة بالمدية.	
المطلب الاول: واقع المنظومة الصحية في الجزائر	49
المطلب الثاني: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة	52
المطلب الثالث: واقع حساب التكاليف بالمؤسسة محل الدارسة	56
المبحث الثاني: خطوات حساب التكلفة والمساهمة في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بالمؤسسة محل الدراسة	
المطلب الاول: خطوات حساب التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة.	60
المطلب الثاني: المصاريف الخاصة للأقسام الأساسية والثانوية.	67
المطلب الثالث: تحديد تكلفة الخدمات المقدمة من مصلحة الجراحة العامة.	76
المبحث الثالث: المساهمة في تحديد تكلفة الخدمات الصحية لمصلحة الجراحة العامة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بالمدية.	
المطلب الاول: خطوات تطبيق نظام ABCفي حساب تكلفة بالخدمات بمصلحة الجراحة العامة.	78
المطلب الثاني: خطوات تحديد تكلفة الخدمات المقدمة من مصلحة الجراحة.	79
المطلب الثالث: تحليل وتفسير نتائج نظام (ABC) في حساب مختلف تكاليف الخدمات بمصلحة الجراحة العامة بالمؤسسة محل الدراسة.	81
الخاتمة	

قائمة الجداول

رقم الجدول	البيان	الصفحة
01	الفرق بين الأنظمة التقليدية ونظام الABC	**44**
02	الخدمات المقدمة بالهياكل الصحية محل الدراسة	**51**
03	مصاريف الأجور لسنة 2023	**67**
05	مصاريف المواد والمستلزمات الصيدلانية والمعدات والأدوات الطبية لسنة 2023	**68**
06	مبلغ النفقات لسنة 2023	**69**
07	التوزيع الأولي للمصاري خلال السنة المالية 2023 بالمؤسسة محل الدراسة	**71**
08	التوزيع الثانوي للمصاريف خلال السنة المالية 2023 بالمؤسسة محل الدراسة	**73**
09	تكلفة العملية الجراحية بنظام ABC	**81**

قائمة الاشكال

رقم الشكل	البيان	الصفحة
01	عناصر التكاليف الخفية	09
02	محاسبة التكاليف المشتركة	19
03	مفهوم نظام ABC	19
04	أسلوب سلسلة القيمة ل Porter	23
05	الهيكل التنظيمي لمؤسسة محمد بوضياف	39
06	مبادئ حاسبة التكاليف	42
07	خطوات حساب التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة	66

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
01	مبالغ النفقات على كل الأقسام الثانوية والرئيسية بعد التوزيع الأولي للمصاريف للسنة المالية 2023.	95
02	مبلغ النفقات على كل الأقسام الثانوية والرئيسية	96
03	جدول أو قائمة العمليات الجراحية التي قامت بها المصلحة خلال سنة 2023	97

قائمة الرموز (ان وجدت)

الرمز	التسمية باللغة الاجنبية	التسمية باللغة العربية
01	Activity Based Costing	نظام التكاليف على أساس الأنشطة
02	(CMS) Cost managment sytsem	نظام إدارة التكاليف
03	(CAMI) computer aided managment	الإدارة بمساعدة الكمبيوتر
04	Indirect cost	التكاليف غير المباشرة
05	Direct cost	التكاليف المباشرة
06	Comptablité Hospitalére Triple	برنامج المحاسبة الثلاثي
07	Pationt	برنامج تسيير ملفات المرضى
08	Epipharm	برنامج تسيير المنتوجات الصيدلانية
09	SIRH	برنامج نظام المعلومات البشرية
10	(JIT) JUST IN TIME	نظام الإنتاج في الوقت المحدد
11	THE juarn Trilogy	ثلاثية جوران

المقدمة العامة

تعتبر الإدارات العمومية الركيزة الأساسية التي يقام عليها الاقتصاد الجزائري، حيث تسهر الدول على تقديم أفضل و أرقى الخدمات لمواطنيها بغية كسب رضاهم و لاسيما إذا تعلق الأمر بقطاع الخدمات الصحية، حيث تكمن أهميته كونه يهتم بالمحافظة على حياة المواطن، والالتزام بتقديم الخدمات الطبية والعلاجية اللازمة تحت أي ظرف ، وهذا ماتك التأكد منه في ظل جائحة كورونا ، ولقد عملت الجزائر منذ الاستقلال على النهوض بهذا القطاع وتحسينه من خلال سلسلة تعديلات و إصلاحات تواكب التطور التكنولوجي و التقنيات الطبية الجديدة، التي غالبا ما تعود بزيادة على النفقات، ما يجعل الدولة تبحث عن سبل لترشيد هذه الأخيرة والاستفادة منها بطريقة مثلى، من خلال تبني استراتيجيات وآليات تهدف للتحكم في التكاليف وفي نفس الوقت تحافظ على جودة الخدمات الصحية المقدمة، ومن ضمن ما اتبع لتحقيق ذلك اللجوء إلى استعمال أنظمة محاسبة التكاليف كطرق معتمدة لمساعدة المحاسبة العمومية، كون هذه الأخيرة محدودة وغير قادرة على تزويد الإدارة بالبيانات التحليلية اللازمة، وخاصة في ظل النمو الكبير الذي حدث في الإدارات العمومية من حيث تعقد و تعدد الأنشطة التي تمارسها، كل ذلك جعل نظام المحاسبة العمومية المطبق حاليا في الإدارات العمومية يوفر المعلومات الضرورية لعملية التخطيط و الرقابة واتخاذ القرارات بموجب القانون.

تعتبر محاسبة التكاليف أداة من أدوات مراقبة التسيير، كما تستخدم لتحسين فعالية ونجاعة المؤسسات سواء كانت هادفة للربح أو لا، ومن بين أنظمة محاسبة التكاليف نجد الأنظمة التقليدية التي تعرضت للعديد من الانتقادات لقصور المعلومات التي تقدمها لمتخذي القرار، لتظهر بعدها الأنظمة الحديثة لتغطي عيوب الأنظمة التقليدية، وتواكب التطور الحاصل في البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسات.

بالرغم من اقتران نظام المحاسبة التكاليف بالمؤسسات الهادفة للربح، إلا أن مجال تطبيقه توسع ليشمل الإدارات العمومية غير الهادفة للربح منها المؤسسات الاستشفائية العمومية، التي تحتل فيها التكاليف غير المباشرة حصة الأسد من إجمالي تكاليف خدماتها، إذ تتمحور فلسفة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في اعتبار أن أي مؤسسة هي عبارة عن مجموعة أنشطة تستهلك الموارد المتاحة، وما يجدر الإشارة إليه هنا، أن أي مؤسسة تطمح لتطبيق أي نظام جديد يجب أن تكون مستعدة لتسخير جهد وتكلفة كبيرين، ومقارنة تكاليف تطبيق هذا النظام بالفوائد العائدة من تطبيقه، وما إذا كان يستحق التطبيق أو لا.

1. الإشكالية الرئيسية:

بناء على ما تم التطرق إليه سابقا، يمكن طرح الإشكالية الرئيسية لبحثنا كالتالي:

كيف يتم تحديد تكلفة الخدمة الصحية في المؤسسات الاستشفائية العمومية بمستشفى محمد بوضياف بالمدية وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة؟

لتوضيح الإشكالية الرئيسية مذكرة، طرحنا التساؤلات الفرعية التالية:

التساؤلات الفرعية:

أ. هل يمكن اعتبار تطبيق نظام محاسبة التكاليف بالإدارات العمومية كحل لتخفيض التكاليف مع الحفاظ على جودة الخدمات المقدمة في الجزائر (المدية)؟

ب. ما هي انعكاسات ماسبة التكاليف على قطاع الصحة؟

2. فرضيات الدارسة:

ويفرض الإجابة على الأسئلة المطروحة فإنه يتم الانطلاق من الفرضيات التالية:

بغية الإجابة على التساؤل السابق تمت صياغة بعض الفرضية بمثابة إجابة، سيتم التأكد من صحتها، وجاءت كما يلي:

أ. يساعد تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاستشفائية العمومية بتخفيض التكاليف دون المساس بجودة الخدمات المقدمة للمريض في الجزائر (المدية).

ب. تعتبر محاسبة التكاليف من الأدوات المهمة في المؤسسة الاقتصادية.

3. أهمية الدراسة:

هدفة الدراسة الى حاجة الإدارات العمومية لعصرنة نظامها المحاسبي، ليس فقط بالانتقال من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، بل تبني أحد أنظمة محاسبة التكاليف التي تمكنها من رؤية التكاليف بطريقة واضحة تساعدها في اتخاذ القرارات السليمة والاستغلال الأمثل لمواردها من خلال تطبيقنا هذا النظام قدم لنا نظرة واضحة عن التكاليف والأنشطة.

4. أهداف الدراسة:

تطرقنا إلى هذا الموضوع دون غيره لعديد من الأهداف منها:

- التطرق لمختلف أنظمة محاسبة التكاليف التي يمكن تطبيقها بالمؤسسات الاستشفائية.
- التأكد على أهمية تطبيق أحد أنظمة محاسبة التكاليف بالمؤسسات الاستشفائية.
- اختبار نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسة الاستشفائية، والتعرف على المعوقات التي يمكننا مواجهتها من خلال تطبيق هذا النظام.

- يعد هذا البحث إضافة للمهتمين بمجال محاسبة التكاليف بالمؤسسات الاستشفائية والتحفيز على تطبيق أحد أنظمتها.

5. المنهج الميتخدم والوسائل المستخدمة:

للإلمام بجميع جوانب البحث تم الاعتماد في الجزء النظري على المنهج التاريخي والوصفي من خلال التطرق على ماهية التكاليف المحاسبية وأنواعها وأهم أساليبها المعتمدة، ليتم بعدها سرد تاريخ محاسبة التكاليف نشأتها والأدوات التقليدية والتطورات التي طرأت عليها وصولا إلى الأدوات والأساليب الحديثة، دون ان ننسى التعريف بالخمة الصحية والمؤسسات الاستشفائية أما في الجزء التطبيقي من البحث فقد تم الاعتماد على الأداة التحليلية لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسة الاستشفائية محمد بوضياف ولاية المدية.

وفيما يخص الوسائل المستخدمة فإننا قمنا بالاستعانة على مجموعة ن الكتب العربية والأجنبية المتخصصة في موضوع البحث، إضافة إلى استخدام مقالات، أبحاث، قوانين ومراسيم متخصصة في مجال البحث.

6. حدود الدراسة:

كانت حدود هذه الدراسة كما يلي:

أ. **الحدود المكانية:** جرت هذه الدراسة على مستوى المؤسسة الاستشفائية محمد بوضياف والمتواجدة في بلدية المية بولاية المدية.

ب. **الحدود الزمانية:** الدراسة أجريت في الفترة الممتدة من 17 ماي2025 إلى 01 جوان 2025.

ج. **الحدود الموضوعية:** شملت هذه الدراسة الجوانب المرتبطة بالإدارات العمومية بالمؤسسات الاستشفائية، ومحاسبة التكاليف وأهم الأنظمة المستخدمة في المؤسسة الصحية، لنتمكن من تحديد تكلفة كافة الأنشطة المتعلقة بالقسم.

د. **الحدود التطبيقية:** اعتمدنا على المعلومات المقدمة من طرف المؤسسة محل الدراسة والمتمثلة في سجلات المؤسسة والتقارير والمقابلات.

7. أسباب اختيار الموضوع:

- أهمية محاسبة التكاليف في المؤسسة الاقتصادية الاستشفائية.
- إمكانية البحث في هذا الموضوع والقدرة على الوصول إلى المراجع اللازمة.
- الأهمية التي تكتسبها محاسبة التكاليف في الإنتاج.
- سعي الباحثين إلى توسيع رصيدهما المعرفي في مجال محاسبة التكاليف.

8. صعوبة الدراسة:

واجه الباحثان العديد من الصعوبات والمعوقات اثناء إجرائهما لهذه الدراسة، نذكر منها:

أ. عدم استقبال الباحثين بسبب اكتظاظ المتربصين في المستشفى.

ب. صعوبة تفسير بعض المعلومات المعطاة في جانب الدراسة الميدانية.

ج. صعوبة الحصول على المعطيات لتطبيق دراسة الحالة، نظرا للسياسة الداخلية للمؤسسة الاستشفائية، حيث تطرقنا لبعض المعطيات تعطي نتائج تقريبية.

9. الدراسات السابقة:

لقد اطلع الباحثان على العديد من الدراسات التي تطرقت لموضوع التكاليف بالإدارات العمومية في المؤسسات الاستشفائية، والتي تم ربطها بمتغيرات أخرى متعددة، ومن اهم هذه الدراسات نجد:

- دراسة رضا إبراهيم عبد القادر صالح(2002)، مدخل المحاسبة على أساس النشاط كأساس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات، تناولت هذه الدراسة تطبيق نظام في تحديد وترشيد تكلفة الخدمات الصحية، وتوفير المعطيات اللازمة في مجال ترشيد القرارات الإدارية، وكذلك تسعير الخدمات في المؤسسات الاستشفائية الخاصة بناء على أسس موضوعية ودقيقة. توصلت الدراسة إلى أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتبر نظاما بديلا للطرق التقليدية لتخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة، وذلك من خلال استخراج معاملات التكلفة لكل نشاط على حسب طبيعة نشاط المؤسسة الصحية مع الأخذ بعين الاعتبار قيمة الضياع لبعض الخدمات بين الأنشطة المختلفة، وإمكانية حل مشكلة التجديد الرأسمالي عن طريق قياس وتجميل تكلفة الاستمارات بالمستشفيات ضمن تكاليف الخدمات الصحية، وانتهاج نمط الاستهلاك الذي يتماشى مع عامل التقادم لبعض الأجهزة بالمستشفيات.ABC
- دراسة محمد عبد الغني (1999)، تقييم مدى إمكانية وجود قياس التكلفة على أساس النشاط في المستشفيات، ركزت هذه الدراسة على إبراز مدى إمكانية وجود تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات الاستشفائية الخاصة، باعتبارها من المؤسسات الخدمية الاقتصادية التي تنشط في بيئة تنافسية، حيث تم التطرق إلى الادبيات ذات الصلة بالموضوع، ثم إسقاط الدراسة النظرية في بيئة تنافسية، على جميع الأقسام بالمؤسسة الاستشفائية، وتوصلت الدراسة على أن طبيعة نشاط المؤسسات الاستشفائية هو أكبر تحدي لتطبيق هذا النظام نظرا لصعوبة تصنيف الخدمات من جهة وصعوبة حصر الأنشطة ومسببات التكاليف بحد ذاتها من جهة أخرى.

- بكوش لطيفة، مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسة – دراسة حالة مؤسسة استشفائية "مصحة الرمال " بالوادي، اهتمت الدراسة بطبيعة المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس الأنشطة، وتأثيرها على القرارات الإدارية المتعلقة بتخصيص و استغلال الموارد الاقتصادية، وتحسين العمليات الإنتاجية، من خلال حل أهم مشكلة اقتصادية و تسييرية تعرض للمؤسسات و المسيرين و التي تتمثل في الاستغلال الأمثل للموارد باقتراح استخدام أسلوب محاسبي و تسييري حديث نسبيا هو نظام التكاليف على أساس الأنشطة. من خلال حل أهم مشكلة اقتصادية وتسييرية تتعرض المؤسسات والمسيرين والتي تتمثل في الاستغلال الأمثل للموارد باقتراح استخدام أسلوب محاسبي وتسيري والتي تتمثل في الاستغلال الأمثل للموارد باقتراح استخدام أسلوب محاسبي وتسيري حديث نسبيا هو نظام التكاليف على أساس الأنشطة. فمن خلال هذه الدراسة تم تقديم إضافة علمية بدراسة هذا النظام الحديث ومعرفة قدرته على حث المؤسسات على الاستغلال الأمثل لمواردها، كما تكمن أهمية الدراسة في تطبيق أحد النماذج المقدمة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة في بيئة المؤسسات الاستشفائية الجزائرية بدراسة أحد النماذج المقدمة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة في بيئة المؤسسات الاستشفائية الجزائرية بدراسة إحدى المصحات الخاصة.
- سعاد حمدية، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية دراسة حالة: المؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الاشعة)- بسكرة، جاءت هذه الدراسة كمحاولة لتطبيق نظام ABC على قسم الأشعة بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية ببسكرة، حيث توصلت الدراسة إلى أنه يمكن استخدام هذا النظام في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بالمؤسسة الاستشفائية، مع أهمية مراعاة خصوصية و طبيعة النشاط بها، حيث يستلزم التحليل الجيد لمختلف الأنشطة و الدراسة المعمقة للعلاقة السببية بين الأنشطة، التكاليف، و الخدمات من أجل الاستفادة من مختلف المزايا التي يقدمها، حيث توصلت الدراسة إلى ضرورة استخدام محاسبة التكاليف في المؤسسة الصحية، فالمؤسسة الصحية كتنظيم مركب له أنشطته ومخرجاته و المتمثلة أساس فب الخدمات الصحية، اذ أن هذه الأخيرة تتسم بعدة خصائص، كالتنوع وعدم قابليتها للتخزين وصعوبة تنميطها وقياسها، حيث تحتاج المؤسسة على تحديد تكلفتها وتوفير المعلومات التي من شأنها تدعيم عملية اتخاذ القرارات وهذا ما توفره محاسبة التكاليف، إذ تمكن المؤسسة الصحية من قياس تكلفة الأقسام المختلفة 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 المختلفة.
- الدراسات السابقة التي تم الإطلاع عليها تناولت موضوع محاسبة التكاليف في القطاع الصحي من عدة جوانب في الإدارات العمومية، حيث جرت اغلب دراساتها الميدانية على المؤسسات

الإستشفائية من خلال تصميم نماذج لتطبيقها، ولكنها لم تتطرق إلى تطبيقها عملبا بطريقة دقيقة ومتكاملة توضح كيفية تصميم مجمعات التكاليف، وكيفية تحديد تكلفة الموارد المخصصة على هذه المجمعات واختيار مسببات التكلفة، لذلك جاءت دراستنا لاقتراح مجموعة من المعلومات والنماذج العملية المتكاملة يمكن تطبيقها على المؤسسات الاستشفائية العمومية بالجزائر لولاية المدية لقياس تكلفة الخدمات المقدمة للمريض.

هيكل البحث:

بغية الإجابة على إشكالية الموضوع المطروحة والإحاطة بكافة جوانبه، تم تقسيم موضوع الدراسة إلى جانبين الأول نظري والثاني تطبيقي.

شمل الجانب النظري على فصل، تم عنونة الفصل الأول ب: مدخل محاسبة التكاليف في القطاع الصحي. والذي احتوى على ثلاثة مطالب تطرقنا فيها إلى مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف وأهمية وأهداف محاسبة التكاليف لنختم الفصل بالتطرق إلى أنواع أنظمة محاسبة التكاليف بصفة عامة.

أما المبحث الثاني فتطرقنا فيه إلى محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية والذي احتوى بدوره على ثلاثة مطالب تحدثنا فيها عن عموميات حول المؤسسات الصحية الاستشفائية وخصائص الخدمة الصحية انتقالا إلى التكاليف الصحية ووسائل مراقبتها.

بالنسبة للمبحث الثالث فقد جاء تحت عنوان: أنظمة محاسبة التكاليف المستخدمة في المؤسسات الصحية، حيث جاء فيه مطلبين الأول تطرق إلى أسلوب محاسبة التكاليف المطبق في المؤسسة الصحية والذي تكلمنا فيه بالتفصيل (بصفة خاصة)، أما المطلب الثاني فتحدث عن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

أما الجزء التطبيقي والذي كان في الفصل الثاني والأخير من البحث فقد تم تخصيصه لمرحلة الدراسة الميدانية والذي جاء تحت عنوان: تصميم نظام لمحاسبة التكاليف باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)بالمؤسسة الاستشفائية لولاية المدية محمد بوضياف، حيث تم تقسيم هذا الفصل إلى

ثلاثة مباحث تم التطرق فيها إلى المبحث الأول: تقديم المؤسسة الاستشفائية بولاية المدية.

المبحث الثاني: خطوات حساب التكلفة والمساهمة في الخدمات الصحية بالمؤسسة محل الدراسة. والذي احتوى على ثلاثة مطالب، المطلب الأول: خطوات حساب التكلفة بالمؤسسة محل الدارسة والمطلب

الثاني: المصاريف الخاصة للأقسام الأساسية والثانوية أما المطلب الثالث: تحديد تكلفة الخدمات المقدمة من مصلحة الجراحة العامة.

وبالنسبة للمبحث الثالث فجاء تحت عنوان المساهمة في تحديد تكلفة الخدمات الصحية لمصلحة الجراحة العامة العمومية الاستشفائية بالمدية. حيث تكون من ثلاثة مطالب. المطلب الأول: خطوات تطبيق نظام (ABC)في حساب تكلفة الخدمات بمصلحة الجراحة العامة. والمطلب الثاني الذي جاء تحت عنوان: خطوات تحديد التكلفة. أما المطلب الثالث: تحليل وتفسير نتائج نظام (ABC)في حساب مختلف الخدمات بمصلحة الجراحة العامة بالمؤسسة محل الدارسة.

الفصل الاول: مدخل محاسبة التكاليف في القطاع الصحي

تمهيد:

تعتبر المحاسبة المالية من أهم المحاسبات المستعملة في المؤسسة من أجل معرفة الصورة الشاملة للنتائج المحققة ولكن رغم أهميتها الى أن المعلومات التي تحتويها ليست كافية لتحليل النشاط مما أدى الى ظهور ومحاسبة التكاليف والتي استخدمت في مجال الإدارة والتسيير خصوصا.

ما يتعلق بجانب الإنتاج والتسويق وهذا باعتبارها الركيزة الأساسية لإنتاج البيانات والمعلومات الداخلية التي يستند إليها المسير في اتخاذ القرارات بشكل يخدم مصالح المؤسسة ويسمح بتحقيق الأهداف.

وبذلك أصبحت محاسبة التكاليف من التقنيات الضرورية التي تسمح بمراقبة التكاليف وحسابها خاصة باستعمال الطرق الحديثة وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل عبر المباحث التالية:

المبحث الأول: مفاهيم محاسبة التكاليف في القطاع الصحي.

المبحث الثاني: محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية.

المبحث الثالث: أنظمة محاسبة التكاليف المستخدمة.

المبحث الأول: مفاهيم عامة حول محاسبة التكاليف.

إن محاسبة التكاليف من أهم فروع علم المحاسبة حيث تساعد المؤسسة في جميع وظائفها مثل التخطيط الرقابة واتخاذ القرارات بعد أن كان دورها قديما يقتصر على حساب تكلفة المنتوج حيث يهدف هذا المبحث إلى دراسة أساسيات محاسبة التكاليف من مراحل تطورها إلى تعريفها ومعرفة دورها ووظائفها وأهدافها.

المطلب الأول: تعريف محاسبة التكاليف ونشأتها وماهية التكاليف الخفية ومؤشراتها.

I. نشأة وتطور محاسبة التكاليف:

من أهم مراحل تطور محاسبة التكاليف هي:

1. قبل القرن التاسع عشر:

ظهرت كتابات في محاسبة التكاليف في إنجلترا ثم انتشرت في الدول الأخرى ومن هذه الكتابات " كتاب جون كولتر" الذي بين فيه الاختلاف بين حسابات المصانع وحسابات التجار، وقد برز في هذه الفترة السجلات التحليلية للمخزون وحركته[1].

2. القرن التاسع عشر:

ظهرت عدة كتابات منها كتاب تكلفة الصنع تأليف هنري ميتكالفHenry Metcalf عرض فيه طريقة محاسبة الأوامر الإنتاجية وكتاب جارك ويلز Jarke& Neils عن علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية وكتاب نورثن Northon عن المشاكل المحاسبية في حالة الإنتاج.

المستمر المعروف حاليا بمحاسبة المراحل الإنتاجية، وذكر هاميلتون شيش Hamilton chuh في سنة 1901 بأن أغلب الشركات لديها نوعا أو أخر من طرق التكاليف، وعلى الرغم من بساطتها إلا أنها كانت تمكنها من تحديد تكلفة العمل والمواد التي تستخدم في إنجاز عمل معين وكذلك قدم هاميلتون بتقديم فكرة مراكز التكلفة وظهرت الكثير من الكتابات التي تتعلق بتوزيع التكاليف على المنتجات.2

[1] عبد الحليم محمود كراجة، محاسبة التكاليف، ط1،دار الامل للنشر و التوزيع، الأردن،2001،ص11.
[2] محمد تيسير الرجبي، محاسبة التكاليف، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات بالتعاون مع جامعة القدس،2008، ص09.

3. محاسبة التكاليف المعاصرة:

بدأت بعد 1945: أن تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة أدى إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين والتي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها، وجب عليها أن تخفض تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها، تكاليف تاريخية تقديرية معيارية، تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة وعرفة عتبة مردوديتها وتعتبر ولادة محاسبة التكاليف تطورا طبيعيا للمحاسبة العامة ومرحلة متقدمة في تطور الفكر المحاسبي[1].

وبعد تحرير التجارة العالمية واشتداد حدة المنافسة ة الانتقال إلى بيئة التصنع المرنة أصبحت محاسبة التكاليف التقليدية عاجزة عن تطوير الأداء والقيام بوظائفها على أكمل وجه بعد أن تغيرت خصائص البيئة الصناعية، فإن إجراءات محاسبة التكاليف في البيئة الصناعية الجديدة مختلف منطقيا عن أنظمة التكاليف الكلاسيكية العملية.2

4. ظهور محاسبة التكاليف:

إن أهم الأسباب التي أدت إلى ظهور محاسبة التكاليف هي عجز المحاسبة المالية في تلبية الإدارة من البيانات والمعلومات المتعلقة ب:

- تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة.
- تكاليف مجموعة عمليات سلسلة القيمة.
- معلومات متلقة بزيادة التكاليف المرتبطة بحجم الإنتاج.
- تسعيرة الوحدة المنتجة اعتمادا على كلفة المخاطر الداخلة في إنتاجه.
- العوائد المتحققة من كل سلعة.

كل هذه المبررات أدت إلى ظهور محاسبة التكاليف[3].

ويرجع قصور المحاسبة المالية عن مواجهة متطلبات أصحاب المشروعات إلى:

- أنها تهتم بالإجماليات دون التفصيل.
- أنها تاريخية والمطلوب بالتخطيط للمستقبل ووضع تقديرات ما يكون عليه المستقبل.

[1] بو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 1998ص08.
[2] نائل عدس، نضال الخلق، محاسبة التكاليف "مدخل حديثة، الطبعة العربية، دار البازوري العلمية للنشر، الأردن،2013ص17.
[3] إسماعيل يحى التكويتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، ط1، دار الحامد للنشر، عمان، سنة 2009ص22.

- عدم جدوى النتائج التي تقدمها للإدارة لأنها تقدم بعد مضي عام كامل أو أكثر مما يقلل من فاعلية النتائج وعدم أمكانية الرقابة.

لقد ظهرت المحاسبة كوسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المالية والاقتصادية القانونية ،المؤثرة على الذمة المالية لفرد أو مؤسسة ،وقد اتخذت للفرد أو المؤسسة عدة أنظمة منذ القدم (منذ عهد بابل)، اذ كانت تعتمد أساسا على القيد الوحيد في المحاسبة العامة ،وتطورت هذه الأخيرة إلى أن ظهر القيد المزدوج في أواخر القرن الخامس عشر، و بالتحديد سنة 1494 على يد الإيطالي "ليك باسيولي" في كتابه (Summa de arthmitika) الذي نشر في هذه السنة في البندقية بإيطاليا ،ومن أسباب ظهور هذا التطور في المحاسبة في إيطاليا بالذات ، والازدهار الاقتصادي التجاري إذا قضت المشروعات الكبيرة ، والعلاقات التجارية الواسعة هذه الوسيلة وهي التي تسمح بمراقبة العمليات في أوروبا إلى أن ظهرت الثورة الصناعية في انجلترا ، فانتقلت المحاسبة إلى هذا البلد ، وعرفت تطورا سريعا لتتلاءم مع احتياجات الشركة الجديدة (EURL_SARL.....).[1]

وهكذا ظهرت أساليب محاسبية جديدة، وأدى إلى تطور ونشأة الشركات التجارية والمالية والصناعية، إلى ظهور نوع أخر من المحاسبة وهو ما يسمى بالمحاسبة التحليلية أو محاسبة التكاليف أو محاسبة التسيير .وقد ازدادت أهمية هذه المحاسبة مع تطور نشاطات إذ تطورت هي الأخرى باستمرار، وأصبحت ذات أهمية كبيرة ووسيلة ضرورية للتسيير في المؤسسات الصناعية خاصة، وقد أصبحت ذات مفهوم وتطبيق واسع بعد الحرب العالمية الثانية لتشمل ما يسمى بحاسبة التسيير وأدخلت فيها أساليب جديدة، بعد أن كانت تستعمل أسلوب التكاليف بمختلف أنواعها (تكاليف اقتصادية_ تكاليف تاريخية _ تكاليف نقدية _ تكاليف معيارية _ تكاليف ثابتة_ تكاليف متغيرة _ تكاليف شبه متغيرة.....) وسعر التكلفة الحقيقي أو التاريخي فقط.[2]

2_ مفهوم محاسبة التكاليف: هناك عدة تعاريف لمحاسبة التكاليف نذكر منها:

تعريف 01: "محاسبة التكاليف هي وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض التكاليف وتصنيفها وتحميلها على الأقسام الإنتاجية وتسمى أحيانا بالمحاسبة الصناعية غالبا ما تستعمل في المجال الصناعي"[3]

تعريف02: المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها مسيرو المؤسسة

[1] http://www.accomntants.egyptcorees.info/blog/?p:19vu le 05/05/2025 à22 :12
[2] ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير (محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر،ج1999،1،ص7ص8.
[3] رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1992ص1.

القرارات المتعلقة بنشاطها، سواء على مستوى التنفيذ والإدارة وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة فعالة لتسيير المؤسسات.1

تعريف03: وتعرف أيضا على انها نشاط او نظام محاسبي تشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة سواء إنتاجية أو خدمية وتشغيلها طبقا لقواعد ومفاهيم محددة، وذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة سواء كانت سلعة أو خدمة وسواء كانت في

حيث ان محاسبة التكاليف هي نموذج لمعالجة المعلومات ولها أهداف أساسية منها: 2

- معرفة تكاليف العمليات التي تقوم بها المؤسسة،
- تعيين قواعد لتقييم بعض عناصر ميزانية المؤسسة،
- شرح النتائج مع حساب تكاليف المنتج ومقارنتها مع سعر البيع،
- تسطير توقعات الأعباء والمنتج الجاري،

ومنه تعرف محاسبة التكاليف على أنها أحد فروع المحاسبة المالية وكأداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية لما مثبت من مبالغ إجمالية في المحاسبة المالية لعناصر التكاليف وربط هذه العناصر بمراكز التكلفة من أجل تحديد تكلفة الوحدة المنتجة في كل قسم إنتاجي تمر عليه، والرقابة على هذه العناصر ومساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

كما أن محاسبة التكاليف يختلف من حيث وجهتي النظر التاليتين:

- ✓ وجهة نظر الأولى تدعو إلى التميز بين محاسبة التكاليف، المحاسبة الادارية، وتعتبر محاسبة التكاليف وسيلة لتحديد تكلفة الوحدات المنتجة والاهتمام بدراسة معاني التكلفة ونظرياتها المختلفة بينما المحاسبة الإدارية تعبر على أنها مساعدة المستويات الإدارية في اتخاذ قرارتها ووضع خططها بناءً على أسس علمية يوفرها المحاسب المالي أو محاسب التكاليف.3
- ✓ وجهة النظر الثانية فهي لا تضع حدا فاصلا بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وتعتبر وجهة النظر الثانية هي الأكثر شيوعا والأكثر قبولا، حيث يرى HORNGRN أن محاسبة التكاليف تهدف إلى تجميع وتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بأنواعها والتي تتعلق بمختلف المجالات بدءا بالعمليات المتكررة (الروتينية) إلى اتخاذ القرارات

[1] ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكرهص07.

[2] Michel poreter e xavieir hubert,la comptabilite analytique outil de gestion,édition d'organisation paris ,France ,p19.

[3] عاطف الأخرس وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الأهلية للنشر والتوزيع، عمان،1991، ص07.

المالية المطلوبة للجهات الخارجية من المستثمرين و المقرضين من جهات حكومية....الخ

1.

إن محاسبة التكاليف تختص بالتحليل وتسجيل وتقرير البيانات المتعلقة بالتكاليف في المؤسسة بهدف تحقيق الرقابة على التكاليف بعد تسجيلها إضافة إلى توفير البيانات الازمة للقيام ببعض الدراسات الخاصة التي تساعد على رسم السياسات المتعلقة بالمبيعات وطرق الإنتاج وإجراءات الشراء والخطط المالية، وغيرها. أوهي تلك الفرع من الفروع علم المحاسبة الذي يهتم بدراسة مفاهيم التكاليف وعناصر ونظراتها وتطبيق دورة محاسبة التكاليف لتحقيق أهداف محاسبة التكاليف ووظائفها.

ومن التعريف السابق يمكن استخلاص النقاط التالية:

- ✓ إن محاسبة التكاليف هي نظام يهتم بتشغيل بيانات خاصة بتكلفة الأنشطة المختلفة لتحديد تكلفة المخرجات.
- ✓ إن محاسبة التكاليف تختص بتحديد السلعة أو الخدمة في مراحلها قبل اكتمالها أو بعد اكتمالها.2
- ✓ إن محاسبة التكاليف صالحة للتطبيق في الأنشطة الصناعية والتجارية والخدمية والزراعية وغيرها من المؤسسات.
- ✓ أن تشغيل نظام محاسبة التكاليف تحكمه مجموعة من النظريات والمبادئ والأساليب الإجراءات والقواعد المخصصة بمعنى أنه يستخدم المنهج العلمي في جمع وتحليل وتفسير البيانات وإعداد مخرجات النظام.

ويعرفها أيضا على أنها: فرع متخصص من فروع المحاسبة العامة وتكون مهمتها تجميع وتحليل بيانات التكاليف وتوزيع المصروفات من أجل تحديد ثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات، وتقديم معلومات دقيقة على إدارة المؤسسة وتقوم بتسجيل كل العمليات النسبية الخاصة لنشاط المؤسسة.3

كما عرفت: على أن هدفها الأساسي هو القيام بتجميع وتحليل وتقديم المعلومات الملائمة للاستخدام الداخلي بمعرفة الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وأيضا تقوم بإعداد وتقديم معلومات مستقلة لكل خط من خطوط الإنتاج أو كل قسم من أقسام المؤسسة أو غير ذلك. 4

---

[1] HORNRN.CT .cost. accounting ,amanagerial emphasis ,prentice, hall, 1996,p5.

[2] ثناء علي قباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية ط2، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2014ص17.

[3] بو يعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، 1998، ص08.

[4] بديع الدين ريشو، إدارة التكاليف، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية(مصر) 2010ص05.

وهي كذلك: مجموعة من الإجراءات المتتابعة التي تهدف لتحقيق غاية أو عدة غايات محدودة بأفضل محدودة بأفضل السبل والتكاليف أو هي مجموعة من الأشياء المادية حقيقة أو غير حقيقة (طبيعية) تمثل معا شيئا متكاملا واحد يعمل بالتنسيق كامل مع البيئة المحيطة به لتحقيق الهدف المنشود.1

_ ونستنتج من التعاريف السابقة لمحاسبة التكاليف نتيجة لمعالجة المعلومات أو المعطيات ، المحصل عليها من المحاسبة العامة ومصادر أخرى، وكل هذا من أجل الوصول إلى نتائج تساعد المسيرين في اتخاذ القرارات الهامة داخل المؤسسة في مجال التسيير ، كما تقوم أيضا بتحديد المهام والمسؤوليات وذلك خلال قيامها بالتجميع، التخصيص، التحليل للبيانات الخاصة بالنشاط الاقتصادي للمؤسسة و ذلك من أجل إعداد التقارير الخارجية و للتخطيط الداخلي ورقابة على العمليات التجارية ، والأخذ بالقرارات المناسبة ومن أجل إعداد التقارير الخارجية والتخطيط الداخلي ورقابة على العمليات التجارية، والأخذ بالقرارات المناسبة ومن أجل تحقيق المؤسسة أهدافها.

2 -التكاليف الخفية ومؤشراتها.

تعتبر التكاليف الخفية أو المستترة من المواضيع الشائكة نظرا لطبيعتها وصعوبة قياسها، فهي تسعى على تحديد وقياس تكلفة العناصر اللامادية التي تؤثر على السير الطبيعي للمؤسسة، فهي تكاليف لم تكتشف ولم تحدد على وجه التعيين، رغم أن وجودها معروف في المؤسسات ولو بدرجات متفاوتة.

تعرف التكاليف الخفية اصطلاحا بأنها الأعباء والنواتج التي يتم إبرازها في أية وثيقة من وثائق نظام المعلومات المحاسبي (بمعناه الواسع محاسبة عامة، محاسبة تحليلية، جدول حسابات نتائج ولوحات القيادة) عكس التكاليف الظاهرة التي تشكل كل بنود الأعباء التي تظهر على تلك الوثائق.2

وتعرف على أنها " التكاليف التي لا يوجد لها معلم أو تفسير في نظام المعلومات المستعملة في المؤسسة، والمتمثلة في كل من الميزانيات التقديرية، جدول حسابات النتائج، المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية ولوحة القيادة...". 3

كما تعرف أيضا على أنها ترجمة نقدية لأنشطة معالجة خسائر التشغيل. وتسمى خفية لأنه لا يمكن ملاحظتها في أنظمة المعلومات للمؤسسة. فهي منتشرة في جميع الوظائف ومسايرة للنشاط العادي.4

خسائر التشغيل =معالجة = تكاليف خفية.

---

1 أحمد حلمي جمعة، محاسبة التكاليف المعيارية (التصميم، الرقابة، محاسبة المسؤولية)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأدرن،2011ص31.

2 ذواي، تأثير المستترة على نظام المعلومات المحاسبي، أطروحة دكتوراه، علوم اقتصادية، جامعة فرحات عباس، 2010،2009 ص126.

3 منير بن أودينة، تقييم التكاليف الخفية ، رسالة ماجستير اقتصاد و مناجمنت، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2009_2010 ص15.

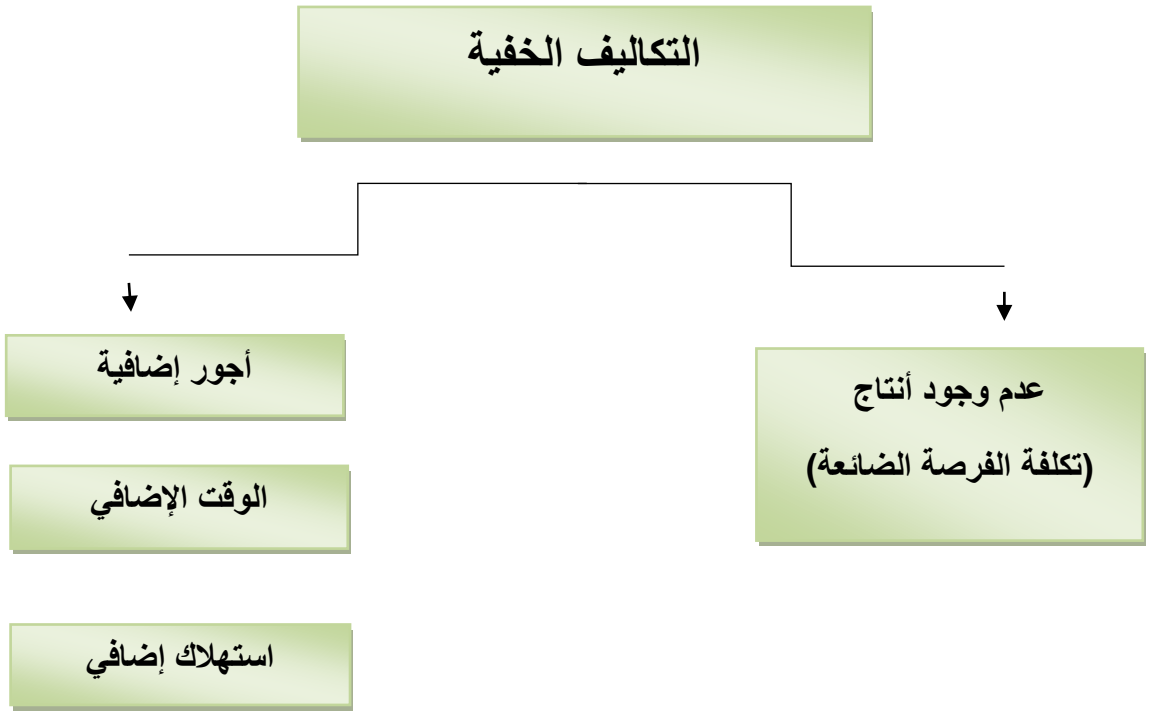
4 فاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر،2004ص66.

بناء على هذه التعاريف سابقة الذكر يمكن القول بأن النظام المحاسبي لا يمكنه بأي شكل من الأشكال إظهار تلك التكاليف الخفية بسبب عدم وضوحها وظهورها في شكل ملموس على الوثائق المحاسبية للمؤسسة. وكذلك عدم القدرة على إثباتها في سجلات التكاليف، حيث بإمكانها ان تدخل ضمن التكاليف الظاهرة دون استطاعة فصلها عنها.

عناصر التكاليف الخفية:

- الأجور الإضافية (الأجور المدفوعة للعمال دون مقابل عمل بسبب الغياب المبرر).
- الوقت الإضافي او الوقت المخصص للتعديل او التصحيح.
- الاستهلاك الإضافي لكل من الطاقة والمواد الأولية....إلخ
- تكلفة الفرصة البديلة الناجمة عن عدم وجود إنتاج بسبب التعطل وأيضا عنصر اللاجودة وبالنسبة للعناصر الثلاث الأولى يمكن للمؤسسة تفاديها أو التقليل منها جزئيا من خلال رفع مستوى التشغيل، أما بالنسبة للنوع الرابع فلا يمكن للمؤسسة التحكم فيه لخروجه عن نطاق إرادتها كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم(01): عناصر التكاليف الخفية.



Source:H.savallV.zardet;op.cit1989p05

وتتميز التكاليف الظاهرة عن التكاليف الخفية بجملة من الخصائص أهمها:

- للتكلفة الظاهرة اسما محددا وتخضع لضوابط معروفة وشائعة الاستعمال.
- تقاس حسب قوانين دقيقة ومحددة.
- تخضع لرقابة دورية لفحص تطورها أو انحرافها عن الأهداف المسطرة.

لذا فإن أي تكلفة فاقدة الخصائص الثلاث السابقة هي تكلفة خفية، فتكلفة الأجور مثلا ذات اسم محدد وتظهر في القوائم المحاسبية للمؤسسة فهي بذلك من التكاليف الظاهرة، وعلى العكس من ذلك فإن أي تكلفة ناجمة عن أخطاء لم تتمكن المؤسسة من تقديرها أو حتى من تحديد مصدرها فهي تعتبر تكلفة خفية. وعليه فبالمقارنة مع المنظور المحاسبي تعتبر التكلفة الخفية إما كبت او غياب لمعطيات محاسبية.[1]

أما الدليل الثاني على وجود تكاليف غير معروفة لدى المؤسسات، أنه بعد القيام بإجراءات تجديدية تهدف إلى تحسين ظروف العمل، تنظيم العمل، الاتصال، إدارة الوقت، التكوين، لوحظ تحسن في نتائج هذه المؤسسة من خلال انخفاض تكاليف معينة، على الرغم من عدم وجود معلومات محاسبية دقيقة في ناتج هذه المؤسسة من خلال انخفاض تكاليف معينة، على الرغم من عدم وجود معلومات محاسبية دقدقة عن حجم وطبيعة هذه التكاليف.

هنا يتضح لنا من خلال ما سبق أن للتكاليف الخفية مميزات خاصة تزيد من صعوبة الكشف عنها وتقييمها، بالإضافة إلى جهل معظم مسيري المؤسسات لوجودها من جهة وعدم وجود أدوات قياس ملائمة من جهة أخرى وفي طريقة لبناء نموذج لتقييم التكاليف الخفية اكتشف H. SAVALL أن هذه التكاليف التي تمثل ترجمة نقدية لخسائر التشغيل الناتجة في الأساس عن مجموعة من الظواهر كحوادث العمل، دوران العمل، نتائج لتدهور وضعية المجالات التالية: ظروف العمل، تنظيم العمل، إدارة الوقت، التدريب.2

[1] فاتح ساحل، مرجع سبق ذكره،ص66.
[2] فاتح ساحل،دراسة التكاليف المعيارية ، رسالة ماجستير، مرجع سابق ،جامعة الجزائرص66.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف محاسبة التكاليف.

1.1.أهمية محاسبة التكاليف:

يمثل نظام التكاليف وسيلة يمكن من خلالها قياس وتحليل الخدمات والمنتجات بالاعتماد على مجموعة من المبادئ والأسس التي تحكم محاسبة التكاليف من خلال تبويب البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف الثلاثة من موارد واجور ومصاريف وإن وجود نظام محاسبة التكاليف يحقق الاتي:

- قياس تكاليف المنتج (سلعة أو خدمة): يساعد نظام التكاليف في توفير بيانات تفصيلية عن أنشطة الوحدة الاقتصادية المختلفة التي تساعد في معرفة النتائج النهائية للوحدة الاقتصادية ومقدار ما تحققه من ربح أو خسارة.
- تساعد محاسبة التكاليف في تحليل البيانات الإجمالية التي تقدمها المحاسبة المالية.
- ضبط عناصر التكاليف وتحقيق الرقابة عليها: يؤدي نظام التكاليف إلى ضبط التكاليف ورقابتها فهو أداة لتحقيق الرقابة الداخلية من خلال تحديد المراكز المسؤولة.
- توفير معلومات حسابية يمكن اعتمادها في المستقبل لإعداد مصاريف معيارية من خلال الاهتمام بالمجموعات المحاسبية العامة، خاصة المجموعة السادسة منها.1
- إمكانية تقييم المخزون أي الكميات التي لم تستهلك في نهاية الفترة الحسابية خاصة لنسب حسابات ح/33و ح/3 وح/35 وح/36 من المحاسبة العامة.

بصفة عامة تقوم بدراسة التكاليف بكل أنواعها أي معالجتها واستخراجها، تحديدها وحسابها، وموضوعها الأساسي هو الوضع والسماح عن طريق معالجة جيدة كما يلي:

- تقييم مردودية أسعار البيع.
- معرفة وتحديد كل التكاليف اللازمة لنشاطها.
- تطور المراقبة الداخلية للنشاط.
- التحليل الجيد يسمح للتكاليف بالوصول إلى بعض المعلومات الخاصة بالتكلفة الحدية، وعتبة المردودية.

بالإضافة إلى ما يلي:

1/ تحسين الكفاءة التشغيلية: من خلال تحليل التكاليف يمكن للمؤسسات التعرف على مصادر الهدر في المواد أو الوقت أو الطاقة، واتخاذ الإجراءات المناسبة لتحسين الكفاءة.

[1] علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، مرجع سابق،1999ص1_2.

2/تحديد تكلفة المنتجات بدقة: يساعد تحديد تكلفة كل منتج بدقة على وضع سعر بيع مناسب، وبالتالي تحقيق الربحية المطلوبة دون إغفال المنافسة.

3/ دعم القرارات الإدارية: توفر محاسبة التكاليف البيانات اللازمة للإدارة لاتخاذ قرارات مالية، مثل زيادة أو تقليل الإنتاج، أو حتى إلغاء بعض المنتجات.

4/ التخطيط المالي ووضع الميزانيات: تتيح محاسبة التكاليف للشركات وضع ميزانيات مالية تستند إلى بيانات دقيقة حول التكاليف، ما يساعد في تحقيق الأهداف المالية بكفاءة.

5/ تحديد الأرباح وتقييم الأداء: من خلال معرفة التكاليف المتعلقة بكل منتج أو خدمة، يمكن للإدارة قياس الربحية وتحليل الأداء المالي للشركة بفاعلية.[1]

ثانيا:أهداف محاسبة التكاليف.

تلعب محاسبة التكاليف دور مهم في القطاع الصحي وهذا ماسنتطرق إلى معرفته في هذا المطلب.

يمكن تلخيص أهداف محاسبة التكاليف فيما يلي:

1. قياس تكلفة الوحدات المنتجة:

يهدف قياس التكلفة إلى تحديد صافي الربح او خسارة الفترة المالية وتقييم المخزون السلعي أخر المدة بأنواعه كأحد أهم عناصر الموجودات المتداولة في الميزانية العمومية.

حيث تقوم محاسبة التكاليف بتجميع وتسجيل بيانات التكاليف بغرض قياس تكلفة وحدة الإنتاج وتوفير أساس سليم لتقويم الإنتاج التام والإنتاج الغير تام، والأعمال تحت التنفيذ في أخر الفترة المالية، وذلك لأغراض الإعداد الصحيح للنتائج الاعمال والقوائم المالية والحسابات الاقتصادية والقومية.[2]

من واجب محاسب التكاليف المحاسبة على كل عنصر من عناصر التكاليف و الرقابة عليه و بالطبع يمكن حساب ودراسة تكلفة كل عملية أو منتج او مركز نشاط أو ساعة عمل أو غير ذلك، و بالتالي يمكن استخلاص النتائج الختامية للتكاليف لأغراض التصوير الصحيح لنتائج الأعمال و القوائم المالية ، وهكذا يمكن في النهاية تصوير القوائم الختامية لنتائج الأعمال حيث تجهز قوائم المنتجات والخدمات

[1] فريحة مباركة، زواي سهام، كيفية حساب سعر التكلفة في مؤسسة إنتاجية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الليسانس في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة،2003ص08.

[2] أحمد نور، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية،1983ص31.

باختلاف أنواعها فيمكن تقييم الأعمال التي تمت والتي مازالت تحت التشغيل والتنفيذ، وتتوافر البيانات لهذا التقييم سواء تم بالتكاليف الفعلية أو بالتكاليف المعيارية.1

2 . فرض الرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج:

يعتبر إحكام الرقابة على تكاليف الإنتاج وعلى استخدام عوامل الإنتاج بمتابعتها على مستوى الإشراف والمسؤولة من أهم محاسبة التكاليف، فالإدارة تعمل جاهدا على تحقيق الكفاءة الإنتاجية القصوى، وتحقيق أكبر قدر من الأرباح، وتخفيض التكاليف إلى أقصى درجة، وتحتاج الإدارة في هذا المجال إلى قياس تكاليف الأداء الفعلي ومقارنته بالمقاييس المعيارية والتقديرية وذلك كوسيلة للتعرف على مسببات أي زيادة في التكاليف نتيجة سوء استخدام الموارد البشرية والمادية

وبالطبع فإن معرفة الأسباب يساعد الإدارة في الرقابة على التكاليف عن طريق اتخاذ الإجراءات المصححة في الوقت المناسب.

- الضبط الداخلي للتكلفة.
- رفع معايير التكلفة.2

تسعى إدارة المؤسسة على تخفيض التكاليف إلى أقصى درجة ممكنة مع الاحتفاظ بجودة إنتاج ونوعيته وذلك لتحقيق الكفاية الإنتاجية القصوى والتي تعني تحقيق أكبر قدر من الأرباح.

3.تزويد الإدارة بالمعلومات الملائمة لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية:

تقوم محاسبة التكاليف بإمداد مختلف المستويات الإدارية بالتقارير الضرورية لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة من قرارات إدارية قصيرة الأجل، من خلال رسم السياسات على مختلف المستويات حتى لا تقع الإدارة في أية مشاكل سواء في مجال البيع أو الإنتاج لذلك فإن الإدارة تحتاج إلى بيانات تفصيلية من محاسب التكاليف لتتمكن من اتخاذ القرار الأمثل للمفاضلة بين البدائل المعروضة عليها، فالبيانات التي يقدمها محاسب التكاليف.

اتخاذ القرار في اختيار بديل معين تبدأ عملية تنفيذ هذا البديل مما ليزم الإدارة الدخول في علاقات مالية بين المشروع والغير مشروع من أجل تنفيذه ومعرفة تكاليفه التي يمكن تتبعها وقياسها بدرجة عالية من الدقة، في حين لا يمكن معرفة البدائل التي رفضتها الإدارة.

[1] عامر عبد الله شقر، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان،ط1، 2010ص18.
[2] عامر عبد الله شقر، مرجع سابق، ص17.

4. المساعدة في إعداد الموازنات لتقديرية:

يقوم محاسب التكاليف بدور كبير في مجال الموازنة التخطيطية (الموازنة التقديرية)،اذ أنها تمثل مصدرا كبيرا للحصول على كافة البيانات المطلوبة لإعداد الكشوف في كل وحدة اقتصادية الخاصة بالموازنات السلعية و الخدمية اللازمة لتحقيق أهداف الإنتاج ،

ونجاح محاسب التكاليف في توفير البيانات اللازمة للموازنات المذكورة، حيث مراكز المسؤولية التكلفة هو نتيجة طبيعية للإجراءات الوقائية التي يقوم بها بالإضافة إلى توافر المعايير السليمة التي تتخذ أساسا في إعداد تلك الموازنة.1

تساعد محاسبة التكاليف في إدارة المؤسسة على تسعير المنتجات الخاصة بها، حيث يراعي عند تحديد سعر لمنتج معين تكلفة هذا المنتج وهامش الربح وحدة المنافسة في السوق والرغبة في زيادة الحصة في السوق أو السيطرة على السوق وهل هناك تسعير جبري من قبل الحكومة.2

أو لا؟ فعند اعداد القوائم المالية في المؤسسات والشركات الصناعية لابد من تحديد تكلفة المخزون من الإنتاج تحت التشغيل وتكلفة مخزون البضاعة تامة الصنع، كما أنه لابد من تحديد تكلفة المخزون من الإنتاج تحت التشغيل وتكلفة مخزون البضاعة تامة الصنع، كما أنه لابد من تحديد التكاليف الصناعية للبضاعة المباعة، من هنا يأتي دور محاسب التكاليف في تحديد التكاليف الصناعية للبضاعة المصنعة والمباعة والمخزون السلعي.3

المطلب الثالث: أنواع أنظمة محاسبة التكاليف: (الأساليب التقليدية والحديثة)

يعتبر نظام التكاليف الطريقة التي يتم حساب تكلفة منتج أو خدمة ما، من أجل الوصول إلى القيمة الحقيقة للموارد المادية إلى القيمة الحقيقة للموارد التي تدخلت في تركيبها والموارد البشرية التي استعين بها.4

1_ نظام التكاليف الكلية: طريقة التكاليف الكلية هي طريقة قديمة جدا، بما أننا نجدها في أمثلة تعود إلى بداية القرن التاسع عشر.

[1] عامر عبد الله، المرجع السابق ص18

[2] أحمد نور، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية، مرجع سبق ذكره ص32.

[3] محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، ط3، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2013ص5ص6.

[4] صلاح الدين عبد المنعم مبارك، عطية عبد الحي، أنظمة التكاليف، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية،2008ص9ص11.

ويتم وفق هذا النظام إلى توزيع أولي وثانوي للتكاليف غير المباشرة بحيث تتحمل الوظائف الرئيسية هذه الأعباء وفق معدلات التكاليف المباشرة تضاف مباشرة إلى التكاليف الكلية بينما تخضع التكاليف غير المباشرة إلى توزعين توزيع أولي وتوزيع ثانوي ثم تضاف إلى التكاليف الكلية.1

2_ نظام التكاليف المعيارية:

يعتمد هذا النظام أساسا على وضع وتحديد المعيارية سابقا وتحميلها للمنتجات والخدمات وفق معدلات ومقادير معيارية، وتهتم بوضع معايير كمقاس للأنشطة وحجم الإنتاج في النشأة في المستقبل وما يقابلها من تكاليف للوصول إلى ذلك المستوى وبعد ذلك إجراء مقارنة بين التكاليف المعيارية التي وضعت مسبقا والتكاليف الحقيقة التي تحملتها المنشأة فعلا بعد التنفيذ الفعلي، وتوضع معايير لجميع عناصر التكلفة وتسمح هذه الطريقة للتخطيط المستقبلي والرقابة على التكاليف بهدف التحكم فيها ولمعرفتها.

نستخلص ثلاث أنواع من التكاليف المعيارية:

_ تكاليف مقربة: وهي تكاليف تأخذ من فترة زمنية ماضية تحسب على التكاليف الحقيقة لفترة أو عدة فترات.

_ تكاليف موازنة: وهي تكاليف معيارية أدخلت في الموازنة التقديرية.

_ تكاليف معيارية محصنة: هي تكاليف معيارية قبلية من أجل تسعير الحركات بالكميات والقيمة في المحاسبة التحليلية.

3_ نظام التكاليف الهامشية: هو نظام يهتم بالتغيرات في التكلفة الإجمالية الناجمة عن تغيير في الإنتاج، تدرس تغيرات الأعباء التي تنتج عن تقلبات النشاط وتجديد انعكاسات هذه التغيرات على رقم الأعمال وعلى النتيجة الإجمالية.

كما يمكن تعريفها أنها التغير الحاصل في التكلفة الإجمالية إثر التغيير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة من وحدات الإنتاج وبمعنى أخر هي عبارة عن زيادة في التكاليف الكلية على إثر الزيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحد.2

الأنواع التقليدية لأنظمة محاسبة التكاليف:

---

[1] Ali sahraoui .comptabilité analytique Berti édition.200;P178.

[2] إبراهيم خليل، عبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، في المحاسبة والتمويل جامعة غزة الإسلامية،2007ص40.

1 - نظام محاسبة التكاليف الأوامر:

يستخدم هذا النظام في المنشآت ذات دورات الإنتاج القصيرة، أي تحسب فيها التكاليف على أساس الأوامر التي أعطيت لإنتاج الوحدات ويستعمل في الصناعات الثقيلة عادة، مثل صناعة السفن والطائرات ومن خصائص هذا النظام:

- الإنتاج ليس مستمر، ويتوقف على عدد الطلبيات.
- تنحصر التكلفة على أساس الأوامر.
- تحدد تكلفة كل وحدة منتجة على أساس الأمر الخاص بها.
- عدد الطلبيات يتغير من فترة لأخرى.

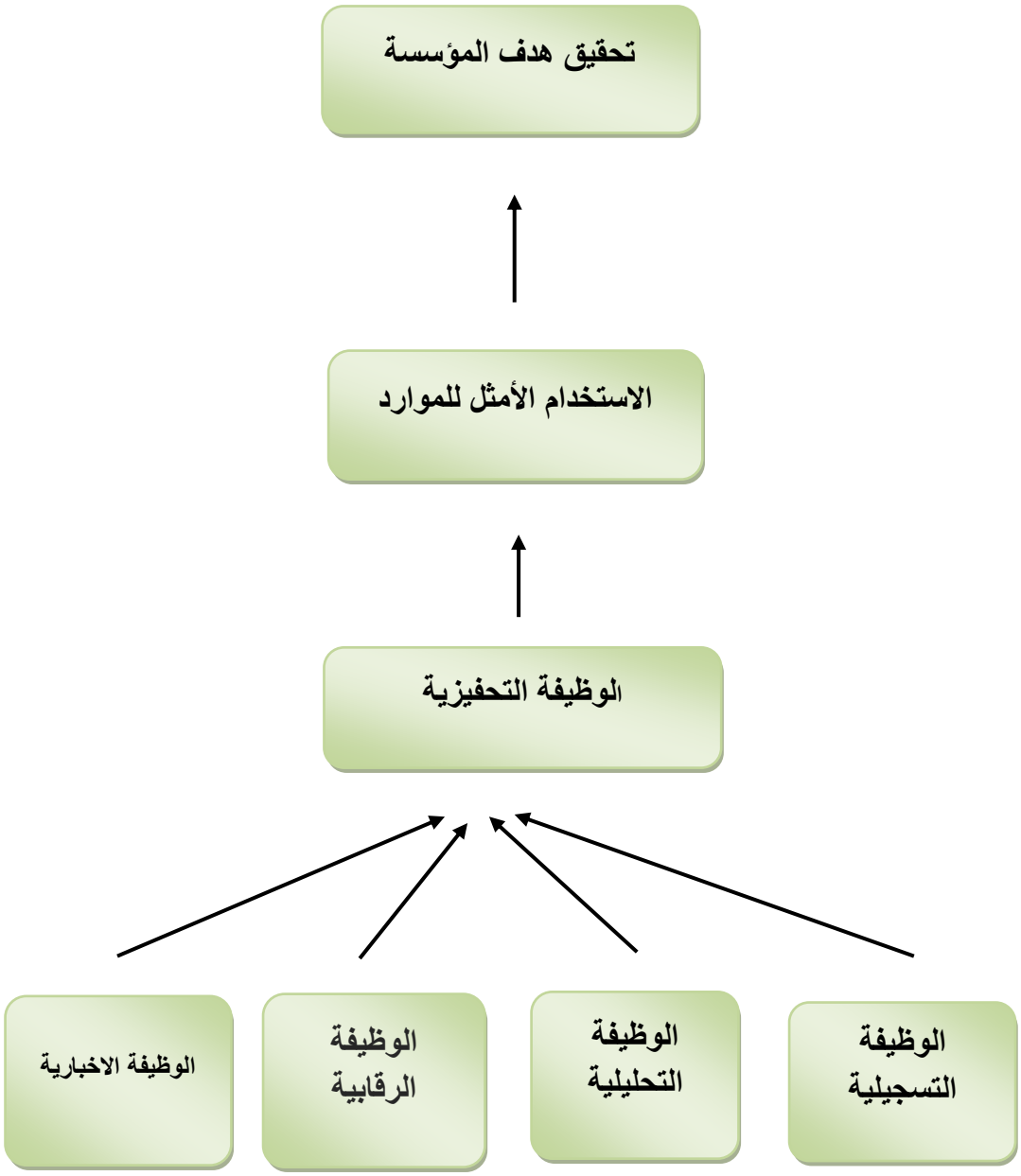
2_ نظام محاسبة تكاليف المراحل: يهتم هذا النظام بحساب التكاليف المتعلقة بالإنتاج على مستوى عدة مراحل وتنتج المنشأة كميات التي قدرتها في الميزانيات التقديرية وتقوم بتخزين المنتج النهائي في انتظار تسويقه، ومن أهم خصائصه:

- تحدد كمية المنتجات مسبقا
- يكون الإنتاج بصفة مستمرة غير منقطعة.
- الدورة الإنتاجية متسلسلة أي ثابتة مراحل الإنتاج ومواصفات المنتج.

3-نظام محاسبة تكاليف المشتركة:

إن هذا النظام حالة خاصة لنظام محاسبة تكاليف المراحل ويطبق على المنشآت التي تنتج عدة أنواع من المنتجات، من مادة خام واحدة وتمر بمراحل مشتركة في إنتاجها أي أنه يتم التمييز بين هذه المنتجات في مستوى ما من الإنتاج أي في نقطة الانفصال. [1] وهذا مايمكت تلخيصه في الشكل الموالي:

[1] عبد الرحيم الكسم، محاسبة التكاليف وتطبيقاتها في إدارة الشركات، دار الرضا للنشر، الطبعة الأولى،2001 سوريا ص10.



الشكل رقم (02): يوضح محاسبة التكاليف المشتركة.

المصدر: من إعداد الطلاب بناء على المعلومات المستخلصة من التعريف.

ويتضح في هذا النظام أن التكاليف لا تحسب على كل منتج على حدا بل تحسب على أساس المراحل التي يمر بها المنتج وبما أنه هناك مراحل مشتركة للمنتجات فتحسب التكاليف كلها مع بعض.

ومن خصائصها:

- تحدد متوسط تكلفة كل وحدة.
- تساهم في التخطيط المستقبلي للإنتاج

- المساهمة في الرقابة على كافة مراحل الإنتاج.
- تحديد التكلفة لكل وحدة من مختلف منتجات المنشأة.[1]

4_ نظام محاسبة تكاليف العمليات:

ويعتبر هذا النظام مزيجا بين نظام تكاليف الأوامر ونظام تكاليف المراحل ويطبق في المنشآت وتحسب التكاليف مزيجا بين نظام تكاليف الأوامر ونظام المراحل ويطبق في المنشآت وتحسب التكاليف على أساس العمليات التي تقوم بها المنشأة والتي تقوم بنفس إجراءات التشغيل على نوعيات مختلفة من مواد خام ولذلك فإن العملية الصناعية تقوم بإجراءات نمطية على المنتجات التي تحتاج مواد غير نمطية ومن أهم خصائصها:

- تساعد في قياس تكلفة كل عملية من العمليات الإنتاجية.
- يتم فيها تحديد التكلفة الخاصة بكل دفعة إنتاجية على حدة.
- يتم فيها تحديد تكلفة التحويل للعملية الصناعية كوحدة واحدة.

5_ نظام محاسبة تكاليف العقود:

ويمكن اعتبار هذا النظام كحالة خاصة لنظام تكاليف الأوامر إلا أنه يطبق في شركات المقاولات التي تعتبر بمثابة وحدات صناعية تقوم بإنتاج عدة منتجات غير نمطية وذات مواصفات خاصة يتم تحديدها وفقا الطلبيات وشروط يتم الإنفاق عليها مسبقا مع العملاء.

ومن أهم خصائص هذا النظام:

- دورة الإنتاج تتجاوز فترة التكاليف.
- يحصل فيها المقاول على قيم من العقد قبل إنهاء المقاولة.
- تفيد في متابعة وقياس التكاليف في مجالات التخطيط والرقابة على مختلف نشاطات العقود والمقاولات.
- تساعد في قياس الأرباح أو الخسائر المترتبة على تنفيذ العقود.[2]

2_ الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف:

[1] إبراهيم خليل، عبد الله شقفة، مرجع سبق ذكره، ص30.
[2] عبد الرحيم الكسم، مرجع سبق ذكرهص11.

لقد أدت الانتقادات الموجهة للأنظمة التقليدية وذلك من خلال الثمانينات من القرن الماضي، خصوصا بعد زيادة حدة المنافسة الدولية لذلك وجب البحث عن أنظمة جديدة تواكب التطور التكنولوجي وتزويد المسيرين بمعلومات تتماشى مع المحيط الحالي ومتطلبات السوق، لاتخاذ أفضل القرارات ويعد نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC أحد الأنظمة الحديثة لتوزيع التكاليف الغير مباشرة.

1_ نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

يعرف بأنه طريقة تقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذا تم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة ومن ثم يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة، ومن ثم يتم تخصيص هذه الأنشطة على المنتجات وفقا لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة.

ويمكن توضيح مفهوم نظام ABC من خلال الشكل التالي:

شكل رقم03: مفهوم نظام ABC



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة عمان، دار ومكتبة الحامد،2006ص164.

ترتكز طريقة التكاليف على أساس الأنشطة على أسس عديدة لتحميل الأعباء غير المباشرة لتتلاءم مع طبيعة الأنشطة ودرجة استهلاكها للموارد المخصصة، وذلك وفق ما تم صرفه في عملية الإنتاج (النشاط) من وقت وجهد أو عناصر أخرى ملائمة، تحدد في إطار النشاطات المسببة للأعباء، ومقدار استخدام.[1]

[1] إسماعيل يحى التكريتي، مرجع سابق، ص 164.

أهداف التكلفة لتلك الأنشطة، على عكس الطرق الأخرى التي تعتمد على أسس خارجية عن نطاق الأنشطة أي تعتمد على ساعات العمل المباشرة أو غير المباشرة عموما في عملية التوزيع.

وعليه فقد حققت هذه الطريقة المبدأ الأساسي للمحاسبة التحليلية فيما يخص تطابقها مع تنظيم المؤسسة الذي يمثل أساس كل الأنشطة الضرورية التي تحتاجها للحصول على مخرجات هذا التطابق يظهر في تتبع الأعباء واستهلاك الموارد التي ترافقه عملية ضبط وتحليل الأنشطة وإعادة ترتيبها لتحديد تلك التي تساهم في خلق قيمة مضافة، هذا ما يمنحها ميزة تنافسية في السوق.

2_ نظام التكلفة المستهدفة:

نشأة فكرة التكلفة المستهدفة من فكرة أن معظم التكاليف في المراحل الأولى للإنتاج وتطوير المنتوج تكون ثابتة مما يتيح للإدارة فرصة لمحاولة تخفيض التكلفة في هذه المراحل وتهدف التكلفة المستهدفة إلى تخفيض التكاليف على المنتجات الجديدة مع ضمان تحقيق جودة المنتوج والوفاء برغبة المستهلك فيقصد بها تكاليف التصنيع والتسويق التي تضمن الوصول إلى السعر المستهدف مع تحقيق العائد المطلوب فيكون بذلك التكلفة المستهدفة هي:

التكلفة المستهدفة= سعر البيع المتوقع – هامش الربح المستهدف

من أهم مبادئها نجد:

- التركيز على مرحلة التصميم.
- اعتبار الزبون المحدد الأساسي.
- السعر يقود إلى التكلفة حيث يتم الحصول عليها من خلال طرح هامش الربح المرغوب من سعر البيع المستهدف هذا الأخير يتحدد على مجموع من العوامل كوضعية أسعار المنافسين وظروف السوق.

أما الأهداف الأساسية لهذه التكلفة المستهدفة تتمثل في:1

- ✓ التخفيض في التكاليف قبل الحدوث.
- ✓ تحسين جودة المنتوج قبل تقديمه إلى السوق.

3_ نظام الإنتاج في الوقت JTY (Just In Time):

تعريف نظام الإنتاج في الوقت JTY:

[1] بن الدين محمد، محاضرات ودروس مقدمة لطابة الثانية ماستر، 2017ص21.

هو ذلك النظام الذي يتم فيه إنتاج كل جزء أو مكون بواسطة إحدى محطات التشغيل على خط الإنتاج في ذات اللحظة التي تكون فيها المحطة التالية محتاجة إليها ومستعدة لاستلامها، في التوقيت المنضبط يتحدد النشاط الإنتاجي لأي من محطات التشغيل باحتياجات المحطة التالية لها.

من بين المزايا التي يوفرها النظام:

- التشخيص السريع للممتلكات والوقوف على أسبابها الحقيقة واختيار أفضل الحلول لها.
- مراقبة وخفض العيوب التي تظهر على الوحدات المنتجة.
- تحقيق الرقابة التامة على التكاليف وجودة الإنتاج مما يؤدي إلى خفض المخزون الاحتياطي وعدد العاملين.
- سرعة التغذية العكسية للمعلومات.

4_ أسلوب (نظام)المقارنة المرجعية:

يقصد بالمقارنة المرجعية بأنها " عملية منظمة لتقييم أداء المؤسسة أو أحد جوانب هذا الأداء من خلال المقارنة بنموذج سواء في داخل أو خارج هذه المؤسسة، للتعرف على أسباب الفجوة والعمل على معالجتها، للوصول إلى الأداء الأفضل.

ومن أهم خطوات أسلوب المقارنة المرجعية:

التخطيط: يتم تشكيل فريق عمل المقارنة المرجعية الذي تكون مسؤوليته تحديد العمليات التي سيتم إجراء المقارنة المرجعية عليها وتحديد المؤسسات المستعملة للمقارنة وكذلك نوع وطرق جمع المعلومات اللازمة لنجاح عملية المقارنة.[1]

التحليل: تتم الدراسة الدقيقة والمعمقة لأداء المؤسسة الحالي، وكذلك أداء المؤسسات المستعملة للمقارنة وتحديد حجم ونوع وأسباب الفجوة نتيجة المقارنة بين أداء المؤسسة والمؤسسات الأخرى المنافسة.

التكامل: يتم تحديد الأنشطة والمجالات التي تحتاج إلى تغيير مع تحديد الموارد والإمكانيات والوسائل التي تضمن نجاح عملية المقارنة.

[1] صلاح مهدي جواد، إمكانية الاستفادة من تقنية التحسين المستمر في تحسين قيمة المنتج للوحدات الاقتصادية دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية معمل المراوح، المجلة العراقية للعلوم الإدارية، المجلد8 العدد33 ،2012.

التنفيذ: يتم تحويل الخطوات السابقة إلى برنامج عمل يضمن تحسين أداء المؤسسة من خلال تطبيق أفضل الطرق التي تتبعها المؤسسات للمقارنة،

النضوج: قيام المؤسسة بمعالجة الفجوة السلبية في أدائها وبالشكل الذي يؤدي إلى تحقيق أفضل مستويات الأداء مستقبلا.

ومن أهم مزاياها:

- زيادة كفاءة الاستخدام المساحة المستعملة في المصنع حيث تستخدم المساحات التي كانت من قبل الحفظ المخزون في أغراض فنية أخرى.
- توفير رأس المال العامل المستثمر في المخزون واستخدامه في نواحي متعددة ي المؤسسة.

1- أسلوب سلسلة القيمة: مفهوم أسلوب سلسلة القيمة:

تعرف بأنها "مجموعة من الأنشطة المترابطة التي تخلق قيمة والممتدة من ضمان مواد أساسية إلى التسليم النهائي للسلع والخدمات". 1كما تعرف بأنها مجموعة مترابطة من النشاطات التي يتم فيها إضافة قيمة للزبون إلى المنتجات.

أنشطة أسلوب سلسلة القيمة:

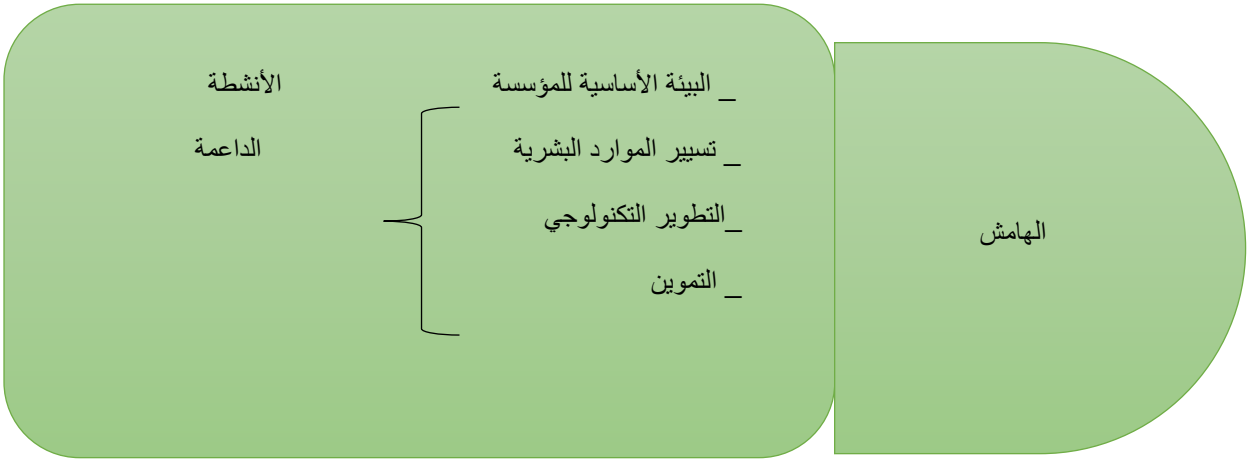
لقد أعطى مايكل بورتر M.Porter نموذجا لأسلوب سلسلة القيمة بشكل عام والذي يظهر فيه الهامش الذي تحققه المؤسسة والذي يمثل الفرق بين الإيرادات المحقق للأنشطة إلى جانب قائمة بها تسعة عمليات قاعدية، خمسة أساسية {الإمداد الداخلي، الإنتاج (العمليات)، الإمداد الخارجي، التسويق والمبيعات،

الخدمات (ما بعد البيع)}، بالإضافة إلى أربعة عمليات للدعم (التموينات (التدبير)، التطوير التكنولوجي، تسيير الموارد البشرية، البنية الأساسية للمؤسسة}.

يمكن توضيح هذه الأنشطة في الشكل الموالي:

[1] ذاكر عبد الله مفلح مصاورة، عبيد خيون الخفاجي التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة، العلاقة التكاملية بينهما في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الأردني، دراسة ميدانية ، مجلة الدراسات المحاسبية و المالية، المجلد 8العدد23_20137

شكل رقم (04): أسلوب سلسلة القيمة ل Porter



المصدر: الدوري وعلي صالح، 2019، صفحة 104.

من الشكل السابق نجد أنه حسب تحليل Porter فإن أسلوب القيمة يصنف إلى أنشطة المؤسسة إلى:

أنشطة الأساسية: وهي الأنشطة التي تساهم بصفة مباشرة في عملية الإنتاج والبيع وهي خمسة أنشطة تتمثل فيما يلي:

أ.الإمداد الداخلي: هو مجموعة الأنشطة المرتبطة بضمان وتخزين وتوصيل المدخلات اللازمة للعملية الإنتاجية[1]

ب. الإنتاج: مجموعة الأنشطة المرتبطة بالعملية الإنتاجية لتحويل المدخلات إلى منتجات في شكلها النهائي.

ت. الإمداد الخارجي: مجموعة الأنشطة المرتبطة بالتزويد بالوسائل التي يمكن من خلالها تحفيز المستهلك على منتجات المؤسسة.

[1] محمد السايح، دور آليات التشخيص الداخلي و الخارجي في صناعة استراتيجة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة محاولة تطبيق آلية على swot sersou للصناعة الغذائية فرع العجائن بولاية غرادية مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد15_2015.

ج. الخدمات: هي الأنشطة المرتبطة بتقديم خدمات لتدعيم والمحافظة على قيمة المنتجات، والمتمثلة أساسا في خدمات ما بعد البيع.

2 الأنشطة المساعدة (الداعمة): وهي الأنشطة التي تساعد الأنشطة الرئيسية وتسمح لها بأداء أدوارها وتتمثل فيما يلي:

أ . البنية الأساسية للمؤسسة: وتشمل على الأنشطة التي تضمن التسلسل السليم للعمليات في المؤسسة، والتي تتمثل في الإدارة العامة، المالية، التنظيم إدارة الجودة، المحاسبة، الشؤون القانونية، نظام المعلومات....إلخ،

ب. إدارة الموارد البشرية: وتشمل أنشطة الاختيار، التعين، التدريب، الترقية، تحديد المسار الوظيفي، التحفيز والتنبؤ بالاحتياجات من اليد العاملة لمختلف أنشطة المؤسسة،

ت. التنمية والتطوير التكنولوجي: أنشطة متعلقة بتصميم المنتج وتحسين طريقة أداء الأنشطة المختلفة في حلقة سلسلة القيمة، الإجراءات والمدخلات، والتكنولوجيا المطلوبة لكل نشاط داخل حلقة القيمة،

ث. التموينات: الأنشطة المتعلقة بالحصول على المدخلات المطلوب شرائها سواء كانت مواد أولية او خدمات .....إلخ.[1]

أهداف أسلوب سلسة القيمة:

- تقديم الأداء الوظيفي للمنتوج أو الخدمة بأقل تكلفة ممكنة.
- تحديد الوظائف وتحليلها و التركيز على مفهوم القيمة للزبون.
- مساعدة المدراء في التمييز بين الأنشطة التي تضيف قيمة وتكلفتها والتي لاتضيف وتكلفتها لتسهيل اتخاذ القرار.
- تخفيض التكلفة دون التأثير في الجودة.

أسلوب التحسين المستمر: هو أسلوب يسعى لتحسين وتطوير المستمر للعمليات الإنتاجية حيث يختار الأنشطة الصغيرة والمتزايدة والمستمرة التي لاتتطلب نفقات كبيرة للحصول على منتجات ذات جودة وتكاليف منخفضة مما يؤدي إلى زيادة ربحية المؤسسة .

[1] عربة سلوى زايد مراد، التميز التنافسي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام تقنية تحليل سلسلة القيمة، دراسة حالة ملبنة الحضنة بالمسيلة مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد5،العدد2_2018.

المبحث الثاني: محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية.

نالت المؤسسات الاستشفائية اهتماما كبيرا، كونها تقدم أغلى خدمة، ألا وهي الخدمة الصحية ما يجعل القطاع الذي يضمها قطاعا حساسا سواء من الناحية الإدارية أو الخدماتية، ما يجعلها دائمات تسعى لتقديم خدمات بجودة عالية، ولكن في نفس الوقت

يستوجب عليها ترشيد نفقاتها من خلال مسكها للمحاسبة بطريقة مثلى.

المطلب الأول: مفهوم المؤسسة الاستشفائية

تعتبر المؤسسات الاستشفائية من المؤسسات المهمة في المجتمع، حيث تقدم مجموعة متنوعة من الخدمات الصحية وتساهم في تحسين المستوى الصحي للأفراد.

تعريف المؤسسات الاستشفائية:

نعني بالمؤسسة الاستشفائية:" كل مؤسسة تقدم الرعاية من خلال مجموعة من المتخصصين في المهن الطبية وغير الطبية، بشكل مباشر مثل المستشفيات والمراكز

الصحية والعيادات والمراكز المتخصصة. إلخ. أو بشكل غير مباشر مثل المخابر والإدارات الاستشفائية، التي تقدم خدمات للمساعدة. 1

حيث تنظم في أنماط محددة، ومصممة لخدمة المرضى الحاليين والمحتملين، وتلبية احتياجاتهم، والاستمرار في تقديم الخدمات.2

يختلف مفهوم المؤسسات الاستشفائية باختلاف الأطراف التي تتعامل معها والعلاقة بينها حيث نجد:

المرضى: الجهة المسؤولة عن تقديم العلاج والخدمات الطبية

الحكومة: إحدى الجهات الخدمية المسؤولة عن تزويد المجتمع بكل ما يحتاجه لتحسين الواقع الصحي نحو الأحسن.

الإطار الطبي: المكان الذي يمارسون فيه وظائفهم ومهامهم بخبرتهم ومهارتهم وقدراتهم.

[1] عبد العزيز بن جيب الله نياز، جودة الرعاية الصحية، الأسس النظرية والتطبيق العملي، وزارة الصحة' الرياض، السعودية،2005ص62.
[2] محمد حسن ريحان، تقييم الأداء في المنظمات الصحية للتأكد على الجودة الصحية، المؤتمر العربي الثاني، الاتجاهات الحديثة في إدارة المستشفيات العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، سبتمبر 2003ص83.

إدارة المؤسسة: مؤسسة منفتحة على محيطها، تتفاعل مع متغيراتها المختلفة حسب الأهداف والمسؤوليات المحددة لها، وتكون مسؤولة عن تنفيذها بكفاءة وفعالية.

بالإضافة إلى ذلك تعتبر المؤسسات الصحية تركيب اجتماعي انساني يستهدف تحقيق وتلبية أهداف معينة.1

ويتكون من أفراد مهنين ومختصين بميادين صحية وطبية يقدمون خدمات الرعاية الصحية مثل الخدمات التشخيصية أو العلاجية والخدمات المخبرية والأدوات الطبية وغيرها من الخدمات الصحية.

حيث تنعكس الطبيعة البنائية والوظيفية لهذه المؤسسة على منظومة العلاقات التي تنشأ ضمن بيئتها الداخلية والخارجية، انطلاقا من نسق العلاقات التي تربطها أخلاقيات مهنة الطب العلمي الدقيق في شكل ترتيبي.

المطلب الثاني: مفهوم وخصائص الخدمة الصحية.

تعد الخدمة الصحية أساس الحياة، حيث تسعى جميع الدول العالم على توفيرها بكافة امكانياتها لتحسين جودتها بغية تلبية احتياجات المواطنين.

1_ تعريف الخدمة الصحية:

تعرف الخدمة من منظور اقتصاد الخدمات، على أنها: "منتج غير ملموس يتضمن عمل وأداء لا يمكن امتلاكه ماديا." 2فهي بذلك:" النشاط أو المنفعة التي يقدمها أحد الطرفين للآخر وتكون في الأساس غير ملموسة، قد ترتبط بمنتج مادي أو غير مادي. 3

أما من وجهة النظر الوظيفية، يتم تعريف الخدمات الصحية على أنها: " العلاج المقدم للمريض، سواء كان التشخيص أو توجيه أو تدخل طبي، لإرضاء المريض أو قبوله أو منفعته، مما يؤدي إلى حالة صحية أفضل." 4

يشير التعريف في مضمونه إلى الأبعاد الأساسية للخدمة المقدمة، والتي تتمثل في:

1 . الصفة المميزة للخدمة: تتعلق بشكل أساسي بطبيعة الخدمة الصحية المقدمة وتتكون من عدة إجراءات تشخيصية وعلاجية مختلفة.

[1] تامر ياسر البكري، إدارة المستشفيات، دار البازوري الأردن،2003ص21ص22.
[2] ثامر ياسر البكري، مرجع سبق ذكره،2007ص56.
[3] فريد كوتل، تسويق الخدمات، دار الكنوز المعرفة، الأردن،2009ص64.
[4] فوزي مدكور، تسويق الخدمات الصحية، ايتراك، القاهرة 2006 ص168.

2. الفوائد المتوقعة من الخدمات: تنعكس في العناصر المختلفة التي يتلقاها المرضى أو غيرهم من المراجعين لتلبية احتياجاتهم الصحية.

3. الخدمات المدعمة: جميع العناصر الإضافية الأساسية للخدمات الصحية المقدمة للمرضى ونظام المواعيد، بما في ذلك الاستقبال وخدمات الاتصال والتنسيق مع المؤسسات الصحية الأخرى.1

تشير الأبعاد السابقة إلى مسار العلاج الذي يتلقاه المريض، والتي تمثل جزء من الخدمة الصحية، وهذا ما أشار إليه R.B.Fetter وزملاؤه، حيث عرفوا المنتج الصحي أنه مجموع الخدمات الصحية، وهي:

أ_ المنهج المؤسسي: ينظر إلى الخدمات الصحية من خلال تركيزه على المؤسسات الاستشفائية ذاتها كمقدم لها.

ب_ منهج المنفعة: يركز على الفوائد أو الرضا الوارد في الخدمات الصحية المقدمة للمرضى.

ج_ منهج العلمية: يتعامل مع الخدمات الصحية كعملية أو سلسلة من الأنشطة التي يجب القيام بها.2

يتطلب إنتاج الخدمات الصحية مدخلات عديدة، يمكن حصرها فيما يلي:

_ الموارد البشرية: وتتجسد في عنصر العمل، والذي يشتمل العديد من المجموعات الفرعية التي تبدأ بالمهارات رفيعة المستوى، المتمثلة في الأطباء المتخصصين وتنتهي بالعمالة غير الماهرة، ويمكن تصنيف عنصر العمل في قطاع الخدمات الصحية إلى:

- الأطباء، الممرضين.
- عمال المساعدة الذين يتولون مهام التمريض الأقل مهارة.
- عمال الخدمات المعاونة، مثل عمال النظافة، عمال أقسام التغذية، عمال أقسام الغسيل، عمال الصيانة والأمن...
- مدخلات رأسمالية ثابتة: وهي أصول رأسمالية ثابتة تستخدم في إنتاج الخدمات الصحية مثل: الأراضي المباني، الأثاث الطبية المعدات والأدوات الطبية...

مدخلات جارية: تمثل المدخلات الحالية المستخدمة لإنتاج الخدمات الصحية، مثل المستلزمات الطبية الإطعام مستلزمات النظافة اليومية ومستلزمات تشغيل الأشعة مستلزمات المخبر.1

[1] سعاد حميدية، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ي تحديد تكلفة الخدمة الصحية، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر 2010_2011.

[2] أحمد محمد غنيم، إدارة المستشفيات رؤية معاصرة، المكتبة العصرية لنشر والتوزيع، مصر، الطبعة الأولى،2006ص333ص334.

خصائص الخدمة الصحية:

تتمثل خصائص الخدمة الصحية التي تشترك فيها مع الخدمات الأخرى:

- ✓ عدم ملموسية الخدمة الصحية: الخدمات الصحية ليس كيان مادي، لان ملتقيها يفقدون القدرة على اتخاذ القرارات والأحكام بناءً على تقييمات ملموسة لهم، عن طريق لمسهم أو تذوقهم أو شمهم أو استشعارهم أو رؤيتهم قبل الشراء.
- ✓ فالخدمة المنتجة عادة ما تسبقها حاجة معبر عنها أو متوقعة. فهي مرتبطة أساسا بجوانب ثقافية وسلوكية لمجتمع ما.2
- ✓ ونجاحها يعتمد على مدى كفاءة مقدمها وقدرته على تحقيق الرضا لدى الزبون (طالب الخدمة)، من خلال ما يقدم له من خدمة.
- ✓ لا يتم الفصل بين وقت الإنتاج ووقت الاستهلاك: يتم إنتاج الخدمات الصحية واستهلاكها في نفس الوقت، والخدمات الصحية ليست منتجا يتم تثبيته وتخزينه ثم بيعه، حيث يتمثل الجانب السلبي لهذه الخاصية في التحدي المتمثل في مراقبة الجودة أو ضمان فعالية الخدمة، إذ لا يمكن استرجاع واستبدال الخدمات منخفضة الجودة.

ومنه الخدمة غير قابلة للتخزين، فهي تستهلك لحظة إنتاجها، أي تقديمها وهذا ما يجعل عملية الرقابة والتصحيح في حالة الخطأ أمر صعب، وأحيانا غير ممكن، كما هو الحال عند حدوث بعض الأخطاء في مجال الخدمات الصحية.

تذبذب الطلب: يتم الطلب على الخدمات الصحية بالتذبذب وعدم الاستقرار، حيث يختلف من يوم إلى أخر ومن ساعة إلى أخرى.

ترتبط الخدمة بحياة الأفراد لذا يجب أن تكون على درجة عالية من الجودة وأن تخضع إلى رقابة إدارية وطبية واضحة.

يختلف الأشخاص الذين يحتاجون إلى خدمات صحية، على عكس أولئك الذين يحتاجون إلى.

الزبون يمكنه المساعدة في إنتاج الخدمة التي يستهلكها:

- ✓ يكون من الصعب في أغلب الأحيان المحافظة على نفس المستوى لأداء الخدمة المطلوبة فكل حالة تتطلب خدمة معينة وخلال لحظة زمنية معينة، أي هناك حالة تباين في مستوى

[1] طلعت الدرداش، اقتصاديات الخدمات الصحية، مكتبة القدس، الطبعة الثانية، مصر 2006ص28.
[2] ثامر ياسر البكري، تسويق الخدمات الصحية، مرجع سبق ذكره 2005ص200.

وطبيعة الخدمة المقدمة، وهذا راجع إلى عدة أسباب منها التوقيت الزمني الذي قد نطلب فيه الخدمة، السرعة المطلوبة في تقديمها ...إلخ فهذا ينعكس على مستوى أداء الخدمة ودرجة تماثلها.1

خاصية عدم تملك الخدمة:

هذه الخاصية تعني بأن طالب الخدمة له الحق في الانتفاع بم يقدم له من خدمات دون التملك المادي لها، كما هو الحال عند الحصول على خدمة النقل، الهاتف أو حتى الخدمة الصحية.ومن أهم الخصائص:

أ_ الخدمات الصحية تقدم لكل أفراد المجتمع، بغض النظر عن مستوياتهم الاجتماعية، الثقافية، التعليمية، أو المادية.

ب_ الخدمات الصحية تهدف إلى تقديم منفعة عامة لمختلف الأطراف المستفيدة منها، أفراد، هيئات وتنظيمات. إلخ.

ج_ يشترط في الخدمات الصحية بكونها مراقبة بشدة، حيث أنها تخضع للقوانين والتنظيمات الصادرة عن الدولة، فيما يتعلق بطبيعة الخدمات المقدمة وبكيفية تقديمها.

ح_ الخدمات الصحية تتميز بالاستمرارية وعدم القابلية للتأجيل وذلك على مدار اليوم، الأسبوع، الشهر والسنة.

و_ الخدمات الصحية تتطلب الحضور الشخصي للمستفيد من أجل الفحص، التشخيص إجراء التحاليل والمعالجة.

إن مثل هذه الخصائص والمميزات التي تصبغ الخدمات الصحية في عمومها تتوافق إلى حد كبير مع الجوانب التالية:2

1_ المطابقة مع المواصفات:

حيث أن طالب الخدمة الصحية يتوقع أن تكون على درجة عالية من الأداء، أي يجب أن تتطابق أو تتحقق فيها المواصفات المحددة والمعلن عنها، إذا كان الأمر يتعلق بمؤسسة استشفائية خاصة تعمل على الترويج والدعاية للخدمات التي تقدمها، او على الأقل تتطابق الخدمة المقدمة والمواصفات

[1] تامر ياسر البكري، تسويق الخدمات الصحية، مرجع سابق ص200.
[2] ثامر ياسر البكري، مرجع سابق،2005ص201.

المتعارف عليها كالدقة في المعاينة، التشخيص والمعالجة، سرعة التدخل الاهتمام والعناية المستمرة...إلخ.

2_ المواءمة مع الاستخدام:

ويقصد بهذا التوافق والانسجام بين الأداء المتحقق أو نتائج الخدمات الصحية المقدمة والهدف أو الأهداف المحددة، وهذا التوافق يكون من حيث الطبيعة، الكفاءة والفعالية، كيفية الأداء والتوقيت الزمني.

3_ الدعم:

ويتمثل في درجة اهتمام المؤسسة الصحية أو الاستشفائية بمستوى جودة الخدمة المقدمة للمرضى، والأساليب المعتمدة للمحافظة على نفس مستوى العمل أو العمل على تحسينه تماشيا والحاجات المعبر عنها، أي تماشيا ومتطلبات المرضى وكذا تماشيا والمستجدات، وذلك على المستوى

المحلي والدولي.

4_ التأثير النفسي:

تقييم مستوى جودة الخدمة الصحية المقدمة عادة ما يكون من خلال وجهة نظر المستفيد بها أي المريض. في غالب الأحيان يخضع مثل هذا التقييم للتأثير النفسي الذي تخلفه الخدمة المقدمة، والذي يعطي تصورات وانطباعات مختلفة قد تكون إيجابية أو سلبية.[1]

المطلب الثالث: التكاليف الصحية ووسائل مراقبتها.

نظرا لمشاكل التسيير التي تعاني منها المؤسسات العمومية الجزائرية، يستلزم تطبيق تقنيات مراقبة التسيير من أجل ضمان فعالية العملية الإدارية، باعتماد أساليب وتقنيات معينة سنتطرق إليها في هذا المطلب.

1_ تعريف مراقبة التسيير:

تعرف مراقبة التسيير بأنها " العملية التي يتعين على المسيرين من خلالها ضمان أن يتم الحصول على الموارد واستخدامها بكفاءة وفعالية وملاءمة وفقا لأهداف المنظمة أن الإجراءات تجري بشكل جيد باتجاه الاستراتيجية المحددة.

[1] طلعت الدراش، مرجع سبق ذكره ص28.

تعرف بأنها أيضا مجموعة من العمليات والإجراءات التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم ونتائجهم المحققة بالمقارنة مع ما كان مخطط، وتحديد الانحرافات وتصحيحها، أي مراقبة مدى نجاعة وفعالية الأداء، داخل المؤسسة من أجل بلوغ أهدافها المسطرة.1

من التعريفات السابقة نستنتج أن:مراقبة التسيير هي عملية والتي تعني مجموعة من الإجراءات تمارس داخل المؤسسة من طرف المسيرين.تهتم ،بمراقبة الأداء والتحقق من الكفاءة والفعالية في تحقيق الأهداف.

2_ أهداف مراقبة التسيير:

- مراقبة التسيير هي وظيفة تساهم بشكل كبير في مساعدة المسيرين على اتخاذ القرارات حيث تسعى إلى:
- تحليل الانحرافات التي تكون ناتجة بين النشاط الحقيقي والنشاط المعياري، مع إبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات.
- الوقوف على نقاط ضعف المؤسسة من أجل تصحيحها، ونقاط قوة المؤسسة من أجل تدعيمها.
- تحقيق الفعالية والتي تعني تحقيق الأهداف، وحتى تحقق الفعالية ينبغي تطور أنظمة المعلومات التي تمكن من جمع المعلومات في الوقت والحجم المناسبين.
- تحقيق الكفاءة التي تعني الاستخدام العقلاني والرشيد للموارد.

3_ أدوات مراقبة التكاليف:

أولا/ استخدام نظام معلومات محاسبة التسيير:

هو نظام معلوماتي لمحاسبة التسيير يساعد على تسيير المؤسسات العمومية للصحة بصفة جيدة كما يساعد على عملية اتخاذ القرار، فرضته وزارة الصحة والسكان على مؤسساتها بموجب المرسوم التنفيذي رقم 14 مؤرخ في 12 مارس 2014، وقرار وزاري مشترك مؤرخ في 30 أكتوبر 2014، يسمح هذا النظام بمراقبة آنية للعمل ومراقبة النفقات في الوقت الذي تدفع فيه الإيرادات في الوقت الذي تحصل فيه.2

[1] السعيد بريش، نعيمة يحياوي أهمية التكامل بين أدوات التسيير، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر،2001ص33.
[2] قرار وزاري مشترك مؤرخ في 30 أكتوبر 2014، يحدد كيفيات تطبيق النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد1.

كما يقدم مؤشرات حول التسيير تخص عناصر مالية وغير مالية، كما أنشئت الوزارة لجنة تكلف بمراقبة ومتابعة الاستغلال الفعلي للنظام.

والسهر على تجانس المعطيات المعالجة بما يسمح بتعزيز المعطيات على مستوى الهياكل المعنية المكلفة بالصحة ومقارنة النتائج المحصل عليها على المستوى الجهوي والوطني، كما ألزمت الوزارة هاته المؤسسات بإرسال تقارير شهرية تخص نتائج مصادق عليها على الوزارة قصد استغلالها المحتمل.

وظائف نظام المعلومات محاسبة التسيير بالمؤسسة العمومية الاستشفائية:

هو نظام يركز على تسيير آني للمؤسسة وتداول المعلومة، يتضمن ثلاثة وظائف محاسبية:

محاسبة عامة: تحترم قواعد محاسبة السنة المالية وتسمح بالحصول على معرفة دقيقة حول قيمة وتغير الذمة المالية للمؤسسة.

ينتج هذا النظام ثلاث كشوف مالية أساسية تطلع عليها الوزارة الوصية دوريا هي: الميزانية، حساب النتائج وجدول سيولة الخزينة، إضافة إلى تسيير المخزونات والتثبيتات والحسابات الدائنة والديون.

محاسبة موازنة: تفيد تنفيذ النفقات الموازنة في الوقت الذي تدفع فيه، وتنفيذ الإيرادات في الوقت الذي تحصل فيه، يضمن المتابعة في الوقت الي تدفع في الوقت الفعلي للمتاحات والالتزامات الموزاناتية وتحرير الحوالات للصحة، وكذا تسيير الخزينة، كما يسمح بعمليات المعاينة والتصفية في مجال الإيرادات والالتزام والتصفية وتحرير الحوالات في مجال الإيرادات، والالتزام والتصفية وتحرير الحوالات في مجال النفقات.

محاسبة تحليلية: تسمح بحساب مختلف التكاليف الخدمات المقدمة والنشاطات المنجزة على مختلف المستويات في المؤسسة العمومية للصحة، وتنظيم مصالح وهياكل المؤسسة في مراكز تجمع حسابي تحت سلطة مسؤول الصحة وهياكل المؤسسة في مراكز تجمع محاسبية تحت سلطة مسؤول الصحة أو الهيكل المعني الذي يضمن الإدارة والتسيير، كما يتضمن النظام وثائق تحتوي على:[1]

دفتر المستعمل يبين تنظيم وظائف مختلف مواد النظام.

دفتر المحاسبة الاستشفائية الذي يعرض قائمة حسابات المخطط الاستشفائي وسيرها.

[1] فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجزائرية، العدد1 _2011ص19.

يتوفر النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير على كل الوسائل المعلوماتية التي تسمح بالإضافات والتحيينات للبرمجيات والوثائق حيث يدعم التبادل بين مستعملي هذا النظام

يحتوي هذا النظام على مؤشرات حول التسيير مالية وغير مالية تسمح بتسيير المؤسسة والهياكل والمصالح التي تتشكل منها بصفة ناجعة مما يساعد في عملية اتخاذ القرار.

مركز معالجة المعطيات: يوضع على مستوى المؤسسة العمومية للصحة فضاء يسمى مركز معالجة معطيات يسير من طرف فريق مكون من ثلاث أعضاء من بينهم:

رئيس فريق: يتمتع بالمهارات والمعرف المطلوبة في مجال التسيير، يتولى القيام بإجراءات الاتصال مع المصالح والهياكل المستخدمة للنظام، وتنظيم حصة عمل مع الأعضاء الآخرين للفريق كلما اقتضى الآمر من أجل تقييم السير العام لمركز معالجة المعطيات.

وإيجاد الحلول لتسوية المشاكل المحتملة، كما يتولى القيام بتقديم المعلومات إلى رئيس المؤسسة وتحديد الاحتياجات الجديدة أو الطلبات تطوير النظام المطلوبة من طرف المصالح.

المستعملة وإرسالها إلى الهياكل المختصة قصد تنفيذها والسهر على احترام التنظيم والإجراءات المعمول بها.

المحاسب: يقوم المحاسب بمراقبة يومية لتناسق المعطيات التي يسيرها النظام، وتسيير بطاقات الزبائن والموردين والإجراء لفائدة المصالح المستعملة، والتحقق من عدم تكرار المعطيات وكذا التأكد من مطابقة النتائج المحاسبية التي ينتجها النظام مع التشريع والتنظيم المعمول بهما مع ضمان توفر وسهولة الحصول كل وقت على الوثائق الثبوتية التي تم تقييدها في النظام، كما يتكفل بإرسال وثيقة التلخيص لعمليات الشهر المصادق عليها من طرف مسؤول المصلحة أو الهيكل إلى رئيس المؤسسة وحفظ النسخة على مستوى المصالح المحاسبية.[1]

مختص في الإعلام الآلي: يتكفل بالمشاكل التقنية وضمان السير الحسن للبرنامج العتاد في الشروط القصوى لأمن وسرية المعلومات مع تحديد إجراءات العمل اليدوي في حالة عطب جسيم للنظام مع أعضاء الفريق الآخرين.

ثانيا: استخدام برامج نظام المعلومات الالكترونية.

[1] فركوس محمد الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، مرجع سبق ذكره2011ص19.

في إطار رقمنة قطاع الصحة، تستخدم المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية قصد تسهيل وتفعيل عملية التسيير البرامج التالية:

_برنامج:EPIPHARM وهو برنامج تسيير المنتوجات الصيدلانية يقوم بتسيير مخزون المنتجات الصيدلانية.

_ برنامج SIRH: هو برنامج نظام معلومات الموارد البشرية، يهتم بتسيير الحياة المهنية للموظف، بداية بالتعيين، الترقية.

_ برنامج PATIONT:هو برنامج تسيير ملفات المرضى، إدخال معطيات عن المرضى من اسم، لقب، تاريخ الازدياد، مرافق المريض، تسجيل حركة المرضى من دخول وخروج.

_برنامج المحاسبة الثلاثي:COMPTABILITé HOSPITALIèRE TRIPLE :

هو نظام معلومات محاسبة التسيير يقوم بمختلف العمليات الإدارية (تسجيلات، متابعة المخزون....)، المالية والمحاسبية (محاسبة التكاليف، تسجيل الإيرادات ...)، مما يسمح بترقية قاعدة بيانات المؤسسة يغني هذا البرنامج عن استخدام كافة البرامج السابقة كونه نظام معلومات متكامل مصمم خصيصا لمتابعة كافة العمليات المالية والإدارية، وسنتناول بالتفصيل معلومات عن ماهية هذا البرنامج وأهميته في المؤسسة. كما تستخدم العمومية للصحة الجوارية بالمدية تطبيقات الجيل الذي يسمح باتصال آمن ++reseau intrenet 3gمن أجل ارسال mdo للشبكة مع مصالح الوزارة الوصية عن طريق تطبيق الاحصائيات واجراء بعض التسجيلات المتعلقة بالنشاط مباشرة على الخط مثل الامراض ذات التصريح الإجباري وتلقحيات الأطفال.1

[1] دريسي أسماء، تطور الإنفاق الصحي في الجزائر ومدى فعاليته في إطار إصلاح المنظومة الصحية خلال فترة (2013_2014)، المجلة الجزائرية للعولمة والسياسات الاقتصادية، العدد06،2015 ص40.

المبحث الثالث: أنظمة محاسبة التكاليف المستخدمة في المؤسسات الصحية.

تعتبر المستشفيات بنية تحتية هامة في معظم دول العالم نظرا للدور الأساسي الذي تلعبه في تقديم الخدمات العلاجية، محاسبة التكاليف حيث تستخدم المؤسسات الصحية أنظمة تكاليف تتبعها في تحديد التكلفة لاتخاذ القرارات سنتطرق إليها في هذا المبحث.

المطلب الأول: أسلوب محاسبة التكاليف المطبق في المؤسسة.

1_ طريقة الأقسام المتجانسة:

ظهرت هذه الطريقة خلال الثلاثنيات بفرنسا وسميت فيما بعد بمراكز التحليل وقد كان لها مجال واسع في التطبيق بحيث اعتبرت على أنها المحاسبة المطابقة لسير المؤسسة من حيث تقسيمها على وظائف وأقسام حسب الهيكل التنظيمي أساسا وكذلك بالنسبة على سير حساب التكاليف حسب المراحل المختلفة التي يقطعها المنتج (مشتريات المواد_ التخزين_ التصنيع_ التوزيع)

بحيث يتم تحميل كل الأعباء على المنتجات بصفة كاملة عن طريق تتبعها بالتسجيل والمعالجة حسب استفادة كل منتج من المواد والعمل والخدمات، ويتم ذلك من بداية من تصنيف التكاليف على أعباء مباشرة وأعباء غير مباشرة، هذه الأخيرة تتم معالجتها بكيفية تختلف عن الأولى.

2_ طريقة الأقسام المتجانسة داخل المؤسسات العمومية الاستشفائية:

إن طريقة الأقسام المتجانسة تهدف إلى تحديد التكلفة الكلية لكل مصلحة داخل المستشفيات بما فيها التكاليف الكلية المباشرة الخاصة بها ومن ناحية أخرى جزء من التكاليف الغير مباشرة للمؤسسة يحسب على أساس مفتاح التوزيع.

وتتحلى مظاهر تفوق هذه الطريقة في تحليلها للأعباء تحليلا مفصلا ودقيقا مما يؤدي إلى نتائج أقرب للحقيقة فيما يخص التكاليف والتكلفة النهائية إذ تسمح طريقة الأقسام المتجانسة في تحديد سعر التكلفة لكل منتوج أو خدمة وبتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات بطريقة غير عشوائية وأكثر دقة من الطرق التي سبقتها.[1]

وبالتالي فالأقسام المتجانسة هي التي يترتب عن نشاطها إنتاج نفس المنتج بنفس وحدة العمل، حيث أن الخدمات الاستشفائية قسم متجانس وحدة عمله هي اليوم الاستشفائي، وغرة العمليات عبارة عن قسم متجانس وخدة عمله هي التدخل الجراحي.

[1] محمد أمين بربري والطيب بولحية، أهمية تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية بالمؤسسات العمومية الاستشفائية _دراسة حالة المؤسسة الاستشفائية الأخوات باج الشلف، مجلة دراسات، جامعة الأغواط، المجلد 10 العدد02 جوان 2019ص6.

3_ التكاليف المباشرة وغير المباشرة في المؤسسات العمومية الاستشفائية:

التكاليف المباشرة هي التكاليف التي يمكن ربطها مباشرة بموضوع التكلفة ومن ثم يمكننا تتبعها بوحدة التكاللفة أو موضوع القياس التكاليفي، وذلك على نحو ملائم اقتصاديا.Direct Cost

أما التكاليف الغير مباشرة indirect cost فهي عناصر التكاليف التي يمكن ربطها بصورة غير مباشرة ومن ثم يتم تخصيصها ALLOCTED على وحدة التكلفة باستخدام بدائل تخصيص كالنظام التقليدي و نظام التكلفة على أساس النشاط ABC وبذلك حتى يتمكن تعيين تكلفة الوحدة أو موضوع القياس التكاليف على نحو ملائم. [1]

وبالتالي من المهم تحديد موضوع التكلفة التي يتحملها كل قسم او مركز مسؤولية لأن التكاليف تكون مرتبطة مباشرة اذا كانت مصاريف مباشرة، أو مرتبطة بصوة غير مباشرة اذا كانت مصاريف غير مباشرة.

اذا نستنتج ان التكاليف المباشرة: هي تلك التكاليف المتعلقة بالأقسام الرئيسية و المساعدة و التي تأثر في كل قسم دون الرجوع إلى مفتاح التوزيع.

التكاليف غير المباشرة: هي التي يأثر في الأقسام بفضل مفاتيح التوزيع بمعنى وهي تكاليف مشتركة وقد تكون ثابتة مثل الايجار أو نصف متغيرة مثل الكهرباء.

4_ مراحل تطبيق محاسبة التكاليف حسب طريقة الأقسام المتجانسة:

لتطبيق طريقة حساب التكاليف حسب الأقسام المتجانسة لابد من المرور على عدة مراحل أساسية:

تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة (أساسية ومساعدة): أي تقسيم المؤسسة العمومية الاستشفائية إلى مراكز تحليل التكاليف والمسماة بالأقسام المتجانسة والتي بدورها تنقسم إلى قسمين:

- ✓ الأقسام الرئيسية او الأساسية.
- ✓ الأقسام المساعدة.

ويجب وضع كل قسم من هذه الأقسام تحت سلطة رئيس قسم حتى يكون هناك مركز مسؤولية:

- تصميم وسائط المعلومات حسب التقسيم.
- جمع المعلومات وملأ الجداول.

[1] جودت عبد الرؤوف زعلول، طلعت عبد العظيم متولي، محاسبة التكاليف (الأصول العلمية و العملية)، كلية التجارة ، جامعة طنطا 2002_2003 ص137.

- القيام بالتوزيع الأولي للتكاليف.
- القيام بالتوزيع الثانوي للتكاليف.
- تطبيق محاسبة التكاليف حسب طريقة الأقسام المتجانسة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد بوضياف لولاية المدية:

1/ تقديم المؤسسة والهيكل التنظيمي:

تعتبر المؤسسة العمومية لولاية المدية، مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية و الاستقلال المالي، وتوضع تحت وصاية الوالي، تهتم بالصحة العمومية بالنشاطات التشخيصية والعلاجات الاستشفائية والطب الوقائي والصحة، كمرفق عام يجب أن تضمن القواعد الأساسية لهذا الأخير، والتي تتمثل في المساواة والاستمرارية والملاءمة بالإضافة إلى أن المؤسسة تمثل حصن الدفاع الأول للمجتمع لولاية المدي، وذلك في مواجهة الأمراض والأوبئة المعدية والتكفل التام المتكامل والمتسلسل بالحاجات الصحية للسكان، ومنذ إنشاء المؤسسة الاستشفائية العمومية تعاملت مع الكثير من الأمراض المعروفة وما استجد منها، وهي تقوم بدور حيوي وفعال في المعالجة والاهتمام بصحة وسلامة مرضاها، وتقدم لهم مجالا واسعا يسمح بتحليل كل نواحي مرضاهم وإمكانيات معالجتها بأفضل شكل وهذا يفرض التعاون الشامل بين عدد من المصالح في المؤسسة والتعاون مع مؤسسات صحية أخرى.

تضم المؤسسة الاستشفائية 22 مصلحة (الطب الداخلي، طب العيون، جراحة العظام، الأنف....) تحتوي على 520 سرير و 960 عامل كل حسب تخصصه (طب عام، طب مختص، ممرض، عمال الصيانة)، إذا لم يتم علاج بعض المرضى يتم تحويلهم إلى المستشفى البليدة وتنقسم المؤسسة العمومية إلى مصالح إستشفائية ومصالح تقنية غير استشفائية.[1]

المصالح الاستشفائية تمثلت في 13 مصلحة نذكر منها:[2]

الطب الداخلي، الجراحة العامة، طب الأطفال، أمراض النساء، الأمراض الصدرية، جراحة الأطفال ،الاستعجالات الطبية الجراحية، الأمراض المعدية، علاج المكفوف، أمراض الأنف والأذن والحنجرة.

- كما تحتوي على 26 وحدة (رجال ونساء، أطفال حديثي الولادة، تصفية الدم، الاستعجالات.....) وقدرة استعياب المصالح الاستشفائية 540 سرير.

[1] معلومات مأخوذة من المكلف بتسيير الموارد البشرية.
[2] معلومات مأخوذة من المكلف بتسيير المديرية الفرعية للمالية والوسائل.

أما المصالح التقنية غير الاستفائية فتمثلت في خمسة مصالح (جراحة الأسنان، الكشف بالأشعة، الكشف بتحاليل الدم، الطب الشرعي، مصلحة علم الأوبئة والطب الوقائي) و109 وحدة بالإضافة إلى وجود أربع قطاعات فرعية: المراكز الصحية، قاعة العلاج، وحدات الكشف والمتابعة، عيادة متعددة الخدمات.

2-الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الاستشفائية لولاية المدية:

يتكون الهيكل التنظيمي الداخلي للمؤسسة العمومية الاستشفائية لولاية المدية من:

1- المدير: وهو الشخص القادر على تحمل المسؤولية، وكذا المسؤول الأول المباشر عن كل ما يحدث بالمؤسسة والمشرف والمراقب للمديريات الفرعية والمكاتب لضمان السير الحسن للمؤسسة، يعين بقرار من الوزير المكلف بالصحة للمؤسسة العمومية.

2- المديريات الفرعية: تتمثل هذه المديريات في:

_ المديرية الفرعية للموارد البشرية وتنقسم إلى:

مكتب التكوين.

مكتب تسيير الموارد البشرية والمنازعات.

المديرية الفرعية للمالية والوسائل تنقسم إلى:

مكتب الميزانية والمحاسبة.

مكتب الصفقات العمومية.

مكتب الوسائل العامة والهيكل.

المديرية الفرعية للمصالح الصحية ونجد منها:

مكتب القبول

مكتب التقاعد وحساب التكاليف.

مكتب تنظيم ومتابعة النشاطات الصحية.

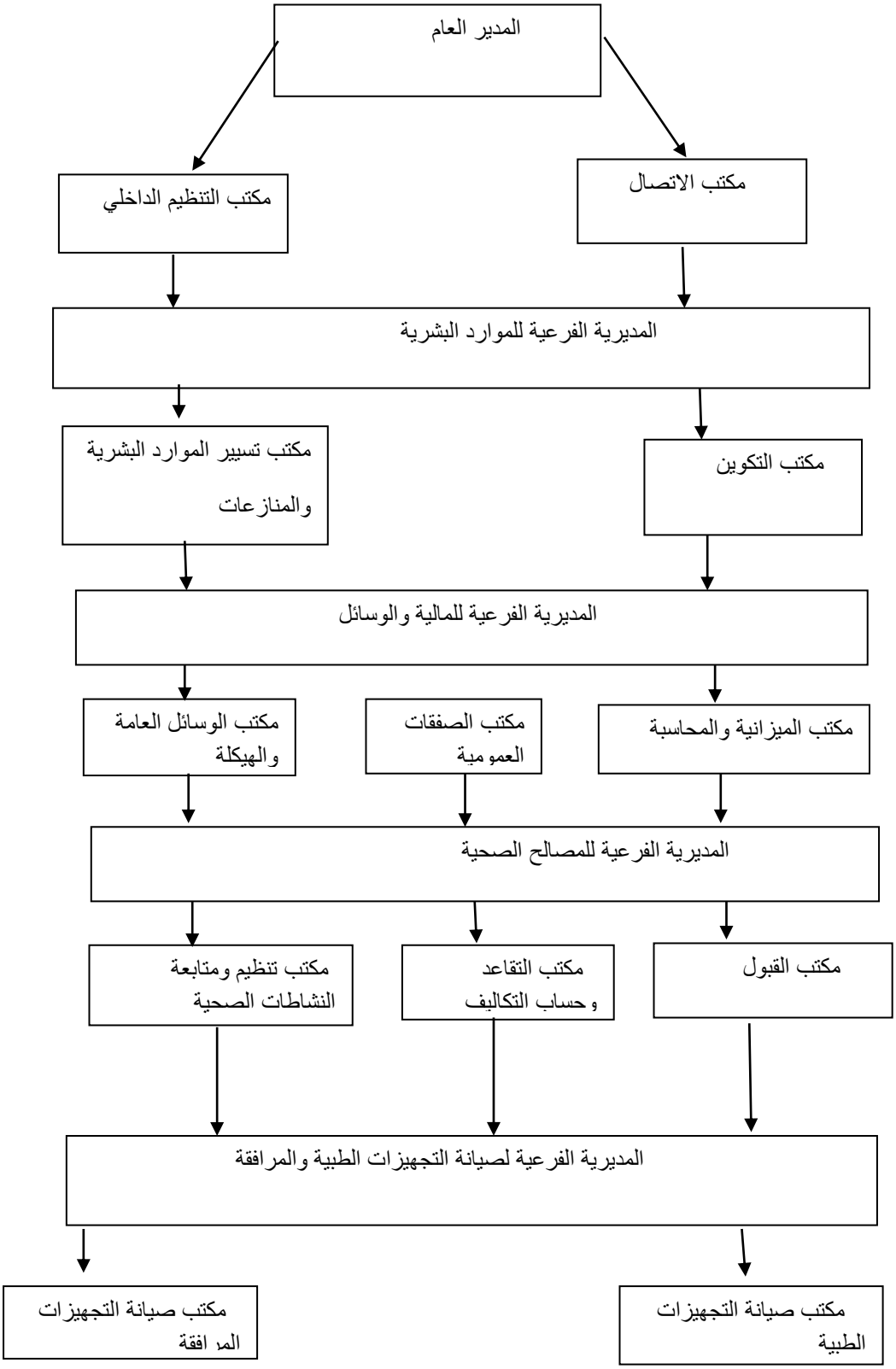
المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات الطبية والمرافقة.

مكتب صيانة التجهيزات الطبية.

مكتب صيانة التجهيزات المرافقة.

والشكل رقم (05) الموالي يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة.[1]

[1] معلومات مأخوذة من المكلف بتسيير المديرية الفرعية للمالية والوسائل.



المصدر: من إعداد الطالبين وفقا للوثائق المقدمة.

3/ تحديد الأقسام المتجانسة للمؤسسة:

الأقسام الرئيسية: مصلحة الاستعجالات _ مصلحة الجراحة العامة_ مصلحة الطب الداخلي _ مصلحة طب الأطفال _ مصلحة الأمومة_ مصلحة كوفيد19 _مصلحة الصيدلية.

الأقسام الثانوية: الأشعة_ المخبر_ الفرز الطبي_ المصالح الاقتصادية.

6/ تحديد الأعباء للمؤسسة:

تتمثل تكاليف المؤسسات العمومية الاستشفائية في جانب النفقات الموجودة في الميزانية وتشمل النفقات جانبين:

الجانب الأول: والذي يتعلق بنفقات الموظفين حيث يعني هذا الجانب بنفقات أجور المستخدمين الممثلة في الرواتب والمردودية والمداومة والمنح الأخرى الجانب الثاني: متمثل في نفقات التسيير والموارد الموجهة للمؤسسة الاستشفائية وتجهيز المستشفى العمومي الذي يكون من طرف الدولة المتمثلة في وزارة الصحة.1

المطلب الثاني: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

يعتبر نظام ال ABC من أهم الأنظمة التي لاقت استخداما واسع عند ظهوره، كما أتى بتغيرات جذرية للأنظمة التقليدية ونظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة اشتقت الأحرف الثلاث ABC من Activity Based Costing.

عموميات على نظام محاسبية التكاليف على أساس الأنشطةABC : تعريف:

عرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة إقبال كبير 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 Cost managment system (CMS) الذي قدمته المنظمة الدولية

Computer aided managment international (CAMI) انبثق نظام التكاليف على أساس الأنشطة الذي كان تحت تجارب الاستعمال منذ 1963.

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

[1] جودت عبد الرؤوف زعلول، محاسبة التكاليف، مرجع سابق ص137.

- هو طريقة تعود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة اذ تم تخصيص التكاليف غير المباشرة أو ما يسمى بالموارد على الأنشطة التي استفادت منها ومن ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات".[1]

وعليه من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن نظام 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 الأنشطة مضيفة للقيمة وأنشطة غير مضيفة للقيمة.
- تحديد تكلفة مختلف الأنشطة وكذلك تكلفة الطاقة غير المستغلة.2

2-خصائص نظام محاسبة التكاليف ABC:

من أهم خصائص محاسبة التكاليف ما يلي:

- أنه يلائم النظام طبيعة عمل المشروع وحاجته وتقسيمه الاداراي.
- الاقتصاد بالنفقات بحيث تتناسب تكلفة الفوائد الموجودة.
- أنه يتميز بالسهولة والوضوح حتى يمكن فهمه وتنفيذه في كل المستويات الادارية والتنفيذية.
- انه يشتمل على وسائل الأحكام والرقابة على عناصر التكاليف.

3- أهداف نظام ABC:

يمكن حصر أهداف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الABC في الأهداف التالية:

- التوزيع العادل للتكاليف على المنتجات.
- تحديد الأنشطة ذات أعلى تكاليف.
- عدم تحميل المنتج تكاليف لم تساهم في إنتاجه.
- توزيع التكاليف على الأنشطة وفق معايير أكثر دقة ومرونة.
- تخفيض التكاليف بالاستغناء للأنشطة التي لا تضيف قيمة.

4- مبادئ افتراضات نظام ABC:

[1] عطية أحمد صلاح، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر: 2006ص 20.
[2] مشاش نادية، ملتقى وطني حول أهمية نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط في دعم مراقبة التسيير ورفع أداء المؤسسة، على الموقع (univ_blida2.dz/eco/wp_content/uploads/sites/3/2017/06/docw)ص7.

1_ مبادئ نظام التكاليف على أساس الأنشطة: يتكز على مبدأين أساسين وهما:

- ✓ الأنشطة تستهلك الموارد وأن اقتناء الموارد يسبب حدوث التكاليف.
- ✓ المنتجات والخدمات تستهلك الأنشطة.
- ✓ الخدمات تستهلك الأنشطة.1

والشكل أدناه يوضح العملية: الشكل رقم (06): مبادئ محاسبة التكايف.

يخلق يخلق



يستهلك يستهلك

المصدر: مليكة محمدي، دور تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطةABC في مراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية.

العلاقة بين أغراض الكلفة ومصادرة الكلفة المستهلكة:

المصادر ⟵ موجهات المصادر ⟵ موجهات الأنشطة أغراض

المصادر: هي الأشخاص، المؤسسات، المقرات....

مواجهات المصادر: قياس تكرار وكثافة طلب الأنشطة على مصادر الكلف.

الأنشطة: العمليات المنجزة من قبل الافراد والمؤسسات.

موجبات الأنشطة: قياس تكرار وكثافة الطلب على الأنشطة بواسطة أغراض الكلفة المتاحة للكلف الممكن تخصيصها إلى أغراض الكلفة.

أغراض الكلفة: هي المنتجات والخدمات المصنعة.

موجهات الكلفة: العناصر المؤثرة على كلفة النشاط.1

[1] إلهام محيريق، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، دراسة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في التدقيق المحاسبي، جامعة الوادي، 2001ص32.على الموقع:.(www.univ_eloued.dz/images/memoir/file/M.E=02581.pdf)

2-كيفية استخدام نظام ال ABC في مراقبة التسيير:

علاقة مراقبة التسيير بنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

ترجع أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مراقبة التسيير الى ما يلي:

- توفير المؤشرات التي تساعد على تحديد أهمية الأنشطة في شكل تكلفة، وتحديد مجالات الوفرة والإسراف في هاته التكلفة ويمكن ذلك الإدارة من اتخاذ القرارات المرتبطة بتخفيض الموارد طبقا لأهداف كل نشاط.
- تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقسيم المسؤوليات باتجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم، ويساعد ذلك على توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاية في الأداء.
- يعتبر مدخل التكاليف على أساس الأنشطة مدخلا فعالا في تقييم الأداء على أساس القيمة المضافة او المساهمة في تحقيق الأنشطة للإدارة.
- تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف ومن ثم إلغاء الأنشطة عديمة المنفعة مما يتيح للإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل.2

5- متطلبات استخدام نظام ABC:

1/ مقومات نظام حساب التكلفة على أساس الأنشطة ABC:

يقوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على جملة من المقومات وهي:

الأنشطة: حيث يعتبر النشاط: هو البؤرة التي يرتكز عليها هذا النظام إذ ينضم على المؤسسة على أنها "مجموعة متتالية من الأنشطة التي تهدف إلى تقديم خدمات ذات قيمة أفضل إلى العملاء والغرض من كل نشاط زيادة قيمة المنتج بالنسبة للعميل حيث يتكون النشاط من مجموعة من العمليات والإجراءات التي يتشكل فيها بينما جوهر العمل الذي يتم أداءه داخل المؤسسة."

مجمع تكلفة النشاط: أي إعادة تصنيف الأنشطة وتوزيعها على مجمعات صغيرة ومتجانسة داخل المجموعة.

وحدة التكلفة: هي الوحدة التي يتم تحميل التكاليف على أساسها.

---

[1] فيصل زماط حسن السليم، التكلفة على أساس الأنشطة وتطبيقها في المؤسسة الصغير مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السابع والستون، 2007ص08 على الموقع(http://www.iasj.net/iasj?func=fulltext&ald=26180)

[2] مليكة محمدي، دور تطبيق نظام تكاليف على أساس الأنشطة وتطبيقها في مراقبة التسيير المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في المحاسبة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، نوقشت بتاريخ 01/06/2015 ،ص3، على الموقع (http://bu.univ_ourgla.dz/master/pdf/mehmadi_malika.pdf)

مسبب التكلفة: مسبب التكلفة هو السبب الجوهري الذي أدى على حدوث التكلفة بالفعل.

الموارد: هي مدخلات الأنشطة الضرورية لأدائها ومن الصعب تحليل وغدارة الأنشطة من غير معرفة الموارد.1

الفرق بين نظام المحاسبة على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية:

يمكن حصر الفروقات بين نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف وفق الجدول التالي:

الجدول رقم(07): الفرق بين الأنظمة التقليدية ونظام الABC

نظام التكاليف على أساس الأنشطة	الأنظمة المحاسبية التقليدية
يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم	يقدم معلومات تكلفة كاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج ويصعب تحليلها.
التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف التكلفة الأساس	التركيز على المنتجات واعتبارها هدف التكلفة.
ستخدم مؤشر تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي، ويتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحددة على مقياس المخرجات لذلك النشاط، أي العامل لمسبب لتكلفة ذلك النشاط.	يستخدم معدل تحميل واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة داخل أو يتم استخدام بمعدل تحميل متخصص لكل قسم انتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المخططة على أساس التحميل المختار.
تتعدد استخدامات مجمعات التكاليف في القسم الواحد ويتخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل حساب تكلفة وحدة النشاط.	استخدام مجمع واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجمعات للمؤسسة.
تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع التكاليف غير المباشرة وفي تحميل هذه التكاليف	قد تكون أسس التوزيع او التحميل هي نفسها العامل المسبب (احتمال ضعيف)

[1] إلهام محيريق، مرجع سبق ذكره، ص20.

في نفسها العامل المسبب (ذات احتمال عال).	
في الغالب لا يستند العامل المسبب إلى متغيرات مالية، بل متغيرات أخرى مثل الوقت عدد الأجزاء، كمية الإنتاج.	تتضمن أسس التحميل متغيرات مالية تمثل تكلفة العمل المباشر أو تكلفة المواد المباشرة.
تحديد تكلفة المنتوج بتجميع كلف الأنشطة التي قامت ببنائه.	تحديد تكلفة المنتوج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج.
يتم التشغيل بالحسابات المتقدمة جدا.	يمكن أن يكون التشغيل يدويا أو بالحسابات.

المصدر: إسماعيل يحي التكريتي ص ص16

المزايا والانتقادات الموجهة لنظام الABC : المزايا:

منذ بدأ الاهتمام علميا وعمليا بقاس التكلفة على أساس النشاط خاصة في الشركات الصناعية ظهرت العديد من المزايا لهذا المدخل ويمكن اختصارها فيما يلي:

- يساعد على تحديد الأحداث والأنشطة المسبقة للتكلفة تحديدا دقيقا.
- تخفيض الزمن والجهد.
- استبعاد الأنشطة غير الضرورية.
- اختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة.
- مشاركة الأنشطة.
- إعادة توزيع المواد غير المستخدمة.1

الانتقادات:كأي نظام وجه لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة عدة انتقادات ومن أهمها ما يلي:

- أن نظام محاسبة تكاليف على أساس الأنشطة ما هو إلا تطور لنظام التكاليف القديم أو التقليدي الذي يبحث في علاقة النتيجة مع السبب مع إدخال تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة.

[1] ثناء علي القباني، محاسب التكاليف والمحاسبة الإدارية في المشروعات السياحية والفندقية الدار الجامعية، الإسكندرية،2002، ص313.

- إن كفاءة استخدام نظام تكاليف النشاط ABC تعتمد بصفة رئيسية على الاختبار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس بالأمر الهين ولا السهل بل يحتاج إلى تكاليف ووقت كبير ودراسة دقيقة.
- عدم توفر الخبرة الكافية لتطبيق هذا النظام حيث يحتاج على وعي تكاليفي ودراسة كافية من قبل المحاسب وهذا ما ينقص مستخدمي النظام التقليدي.

إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يحتاج إلى جهد كبير وتكاليف مرتفعة وإضاعة للوقت وهو ما يجعله صعب التطبيق والعزوف عنه من قبل بعض الشركات.[1]

[1] أحمد نور وآخرون ص347.

الخلاصة:

سلط هذا الفصل الضوء على ثلاثة أنظمة حديثة لمحاسبة التكاليف ثم التعريف ABC والركائز التي تميزه عن غيره من الأنظمة، ويتبين أن كل الأنظمة تسعى إلى تقليص التكاليف خاصة غير المباشرة منها، كما أوضح نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لدور الذي يلعبه في اتخاذ القرار ومراقبة التسيير فضلا عن المزايا المنسوبة إليه في سد ثغرات التي غفلت عنها الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف.

الفصل الثاني: استخدام نظام ABC في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بالمدية.

تمهيد

في ظل الانتقادات الموجهة لأنظمة التكاليف التقليدية وعجزها عن توفير المعلومات الازمة لخدمة مراقبة التسيير، تزايد الاهتمام في الآونة الأخيرة بتطبيق الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف نظرا لما توفره من معلومات تكاليفية دقيقة وملائمة لخدمة الوظائف الإدارية المختلفة.

وعلبه بالرغم من العديد من المزايا والمنافع التي تعود على المؤسسة من جراء تطبيق الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف وتخص بالذكر المساهمة الفعالة لهذه الأنشطة في دعم مراقبة التسيير بالمؤسسة. إلا هذه الأنظمة تبقى محدودة التطبيق إن لم تقل تنعدم في مؤسستنا الوطنية الاقتصادية ويرجع ذلك لعدة أسباب ولعل أهمها جهل وعدم وعي المسير وإطارات المؤسسات الجزائرية وعدم مواكبتها للتطورات الحاصلة في المجال غدارة التكاليف والأنظمة الحديثة لمحسبة التكاليف لأهميتها البالغة في دعم مراقبة التسيير بالمؤسسة.

فبعد تطرقنا في المصل لسابق إلى التطورات الحاصلة في أنظمة محاسبة التكاليف بدلية من النظام التقليدي ثم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والتي لاقت عدة انتقادات فيما يتعلق بدقة مخرجاتها من المعلومات التكالفية وعدم ملاءمتها لخدمة مراقبة التسيير، وصولا على نظام التكاليف على أساس الأنشطة والذي أثبتت نجاعة في تجاوز نقاط ضعف الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف.

من خلال ما تم التطرق إليه في الإطار النظري للدراسة سنحاول في هذا الفصل إسقاط الدراسة النظرية على إحدى المؤسسات الصحية العمومية متمثلة في المؤسسة العمومية الاستشفائية بالمدية وذلك بإظهار كيفية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC على أحد أقسامها وهو قسم الجراحة العامة مع الإشارة إلى أننا ستقوم بتحليل بيانات المؤسسة المتعلقة بحساب التكلفة للسنة المالية:2023 وهي السنة المحاسبية التي تم اختيارها حيث سنتطرق في هذا الفصل على تقديم عام حول المؤسسة و تحليل واقع حساب التكاليف بها ومن ثم تطبيق نظام (ABC) على قسم الجراحة العامة و تحليل النتائج المتوصل

المبحث الأول: تقديم المؤسسة العمومية الاستشفائية بالمدية

نحاول في هذا المبحث التعريف بالمؤسسة الصحية محل الدارسة، وقبل ذلك نقدم تلخيص لمختلف التحولات التي شهدتها المنظومة الصحية الجزائرية والخريطة الجديدة التي أفرزتها هذه التطورات.

المطلب الأول: واقع المنظومة الصحية في الجزائر.

لقد عرفت المنظومة الصحية الجزائرية جملة من التطورات والاصطلاحات بداية من الاستقلال إلى وقتنا الراهن على المستوى الهياكل الصحية أو على المستوى العاملين بما يمكن أيجازها في:

- ورثت الجزائر بعد الاستقلال جهاز صحي ضعيف غير قادر على تلبية احتياجات المواطنين المتزايدة، نظرا لما كان يعانيه من مشاكل أهمها:

✓ هجرة جماعية لعدد كبير 2200 طبيب و2700 ممرض 1962:

✓ أعمال الحرق والتخريب التي لحقت بالهياكل الصحية.

✓ الافتقار للإطارات التقنية من أطباء وعاملين ونقص كبير في رؤوس الأموال والخبرات البشرية في مجال الصحة.

✓ تمركز المرافق الصحية في المناطق والمدن الكبرى.

✓ مؤسسات صحية قليلة مقارنة بعدد السكان.

✓ حالة صحية متردية وانتشار الأوبئة والفقر.

ولمواجهة هذا الوضع عملت الجزائر على إعادة بعث البنية الطبية التي خلفها الاستعمار من خلال القيام بعدة إصلاحات حيث استعانت بإطارات من بعض الدول: بلغاريا، رومانيا، الصين، روسيا، وإرسال العديد من الأطباء إلى الخارج بغية تكوينهم ثم بداية العمل بالطب المجاني سنة 1973.[1]

ومع بداية التنفيذ تم خلق القطاع الصحي في سنة 1974 كخطوة أولى في طريق إعطاء فعالية أكثر للنظام الصحي وتوحيده ككل وإنشاء مؤسسة وهياكل عمومية صحية لتغطية كلفة التراب الوطني.

أما سنوات الثمانينات وحتى منتصف التسعينات من القرن الماضي، عرف القطاع تطورا تجسد في ارتفاع عدد الهياكل الصحية والأطباء الجزائريين وتحسن الخدمات الصحية. كما تم فتح المجال للقطاع الخاص،[2]

---

[1] الأمر رقم: 65-73 المؤرخ في 28 ديسمبر 1973، المتعلق بإنشاء الطب المجاني في القطاعات الصحية، الجريدة الرسمية رقم:1 لسنة 1974.

[2] بموجب المرسوم رقم: 88-204 المؤرخ في 18 أكتوبر 1988، المحدد لشروط إنجاز العيادات الخاصة وفتحها وعملها، الجريدة الرسمية رقم: 42 لسنة 1988.

لكن مع أواخر التسعينات بدأت النواقص بالظهور من بينها تدهور جودة الخدمة الصحية المقدمة رغم زيادة إنفاق الدولة على الصحة، بالإضافة إلى عدم التحكم في التكاليف، وهذا ما أدى إلى القيام بالعديد من الإصلاحات كانت بداية بتغيير تسمية الوزارة الوصية من وزراة الصحة إلى وزارة الصحة والسكان و إصلاح المستشفيات سنة 2002، ومراجعة وتحديث القوانين و الاعتماد على صيغة جديدة في تسيير المؤسسات الصحية العمومية وتمويلها بما يعرف بالنظام التعاقدي بغية تخفيف النفقات، وهذا من خلال إشراك مؤسسة الضمان الاجتماعي والمرضى في تسديد نفقات العلاج،[1]

حيث حدد هذا النظام العلاقة التعاقدية بين المؤسسة الصحية ومؤسسة الضمان الاجتماعي وكيفية مساهمته في تمويل ميزانيات القطاعات الصحية والمؤسسات الاستشفائية المتخصصة ويبقى على الدولة التكفل بالوقاية والتكوين والبحث الطبي والخدمات الصحية المقدمة للمحرومين الغير المؤمنين لهم اجتماعيا.[2]

وتعني العلاقة التعاقدية إبرام المؤسسة الصحية مع مموليها لعقد أداء خدمة وبذل عناية مقابل تعويض مالي يساوي في مجموعة مجموع التكاليف التي تحملها لتقديم الخدمة في إطار الأصول المتعارف عليها،[3] حيث تمثلت الأهداف الأساسية لنظام التعاقدي في:

- التحكم في النفقات من خلال السياسة الاصلاحية للصحة العمومية، إصلاح المستشفيات: يتعين على المؤسسة الصحية تحقيق أفضل الأهداف بأقل الوسائل الممكنة، حيث يمنحها النمط التعاقدي نوعا من الاستقلالية في التسيير المالي تماشيا مع محاسبة التكاليف بما يفرض على مسيري هذه المؤسسات ترشيد الإنفاق وحسن تشخيص التكاليف.
- تحسين نوعية العلا، حيث يفرض على المؤسسات الصحية تقديم أفضل الخدمات العلاجية لأن المستهلك سيصبح شريكا فعليا كونه الزبون، ولإرضائه يجب تقديم علاج جيد وهذا ما سيؤدي إلى تحسين المؤشرات الصحية.
- التسيير العقلاني للموارد البشرية ، لنجاح هذا النظام لابد من توفر الإطار الكفء، لذا يعتبر التكوين وإعادة التكوين ضروريان لإيجاد العنصر البشري القادر على مواكبة التغيرات الجديدة، كما يفرض هذا النمط حسن التسيير والتوزيع الجيد للكفاءات والطاقات البشرية ليضمن استغلالها الجيد، ومما ساهم في ذلك البرامج التكوينية الموجهة إلى إطارات

[1] الأمر رقم:94-03 المؤرخ في: 31 ديسمبر 1994، المتضمن قانون المالية بسنة 1995، الجريدة الرسمية رقم: 87، لسنة 1995.
المرسوم التنفيذي رقم:04-101 المؤرخ في: 1 أفريل 2004، المحدد لكيفيات دفع مساهمة صناديق الضمان الاجتماعي لتمويل ميزانيات
[2]. المؤسسات الصحية العمومية، الجريدة الرسمية رقم:33 لسنة2004

المؤسسات الصحية التي بادرت بها المدرسة الوطنية للصحة كدورات التكوين المتواصل في الإدارة العامة، إدارة الموارد البشرية، تسيير المصالح الاقتصادية ومحاسبة التكاليف وغيرها ويهدف كل ذلك إلى تحقيق الدقة في التمويل بحيث يتم على أساس بيانات دقيقة توضح كل خدمات المقدمة وتكاليفها.[1]

- تحقيق مبدأ التدرج في العلاج، يقوم النظام الوطني للصحة في الجزائر على مبدأ التدرج في العلاج انطلاقا من الهياكل غير الاستشفائية على غاية الوصول إلى الهياكل الاستشفائية الثقيلة التي تتوفر على التخصصات أكثر وهذا ما يركز عليه النظام التعاقدي، إذ يحتم رد الاعتبار لمكتب الدخول كطرف مهم في توجيه المريض حسب ما تقتضيه حالته الصحية.
- تحسين غدارة المستشفى، وذلك بمنحها ميزانيات مستقلة وتعزيز الرقابة عليها.
- ترشيد الإنفاق واحتواء التكاليف، إن استخدام نظام الرسوم مقابل الخدمات يؤدي إلى ترشيد استخدام المؤسسات الصحية وكذا التسيير الجيد بما يقلص التكاليف وهذا ما يؤدي إلى:
- استخدام الأدوات التحليلية التي تساعد على صياغة السياسات الصحية مثل الحسابات الوطنية.
- مراجعة تكاليف الإنفاق على الخدمات الصحية والتأكد من توزيع الإنفاق وفقا للأولويات المتعمدة ومتطلبات الخدمة.
- إيجاد نظام وطني للمراجعة الصحية بهدف تفادي تجزئة الخدمة المقدمة للمريض أو تكرارها بدون وداع.
- التوزيع الأمثل للموارد الصحية بين الجهات بما يتفق مع دورها وحجم استخدامها.
- الاستفادة من علة الاقتصاديات الدواء باعتباره جزءا من اقتصاديات الصحة وتقييم الدواء وإعداد سياسة وطنية له.
- إدخال محاسبة التكاليف وتعميم حساب التكاليف ليشمل جميع الخدمات في الهياكل الصحية من خلال استخدام طريقة الأقسام المتجانسة، وقد ساهم في ذلك جملة التكوينات السابقة لتطبيق محاسبة التكاليف والدليل المنهجي المتضمن آليات تطبيق هذه الطريقة، بإضافة إلى الاهتمام بتحديث مدونة تسعير الأعمال المهنية التي يمارسها الأطباء والصيادلة وجراحو الأسنان والمساعدون الطبيون.

ومع منتصف سنة 2007، بدأت مرحلة جديدة من خلال المرسوم التنفيذي رقم:07-104(الذي أدى إلى إحداث تغيرات في الخريطة الصحية و ألغى أحكام المرسوم المحدد إنشاء القطاعات الصحية و تنظيمها وسيرها، كما بموجبها فصل الاستشفاء عن العاج و الفحص بهدف تسهيل

[1] المرسوم التنفيذي السابق الذكر،رقم33.

الوصول على العلاج و تقريب الصحة من المواطن، وتعتمد هذه الخريطة على المؤسسات العمومية الاستشفائية و المؤسسات العمومية للصحة الجوارية عوضا عن العمل بالقطاعات الصحية:183 قطاع صحي سابقا حيث بلغ عدد المؤسسات الاستشفائية 192 تهتم بأنشطة الوقاية والعلاج الاستشفائي و271 مؤسسة للصحة الجوارية تهتم بالعلاج، الفحص و أنشطة الوقاية.[1]

المطلب الثاني: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة.

انبثقت المؤسسة العمومية الاستشفائية بالمدية، محمد بوضياف، عن الخريطة الصحية الجديدة لولاية المدية والتي كانت تضم القطاع الصحي بالمدية بولاية المدية.

بولاية المدية يوجد 6 مؤسسات استشفائية عمومية وتوجد بدوائر التالية:

- المدية.
- البرواقية.
- قصر البخاري.
- بني سليمان
- تابلاط
- عين بوسيف
- بالإضافة إلى مصحات خاصة.

وتعرف المؤسسة العمومية الاستشفائية بالمدية على أنها مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتوضع تحت وصاية الوالي طبق المرسوم التنفيذي 07-140، يقع مقرها الإداري بعاصمة الولاية_بلدية المدية وتتنوع الهياكل الصحية التابعة لها، وتتمثل مختلف المهام في:

- ضمان تنظيم وبرمجة توزيع العلاج الشفائي والتشخيص وإعادة التأهيل الطبي والاستشفاء.
- تطبيق برامج الوطنية للصحة.
- ضمان تحسين مستوى المستخدمين مصالح الصحة وتجديد معرفهم.

[1] المرسوم التنفيذي رقم: 07-140 المؤرخ في 19 ماي 2007، المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها و سيرها، الجريدة الرسمية رقم: 33 لسنة 2007.[1]

- ويمكن استخدام المؤسسة العمومية الاستشفائية ميدانا للتكوين الطبي وشبه طبي والتكوين في التسيير الاستشفائي على أساس اتفاقيات تبرم مع مؤسسات التكوين.

كما تتمثل مهام المؤسسة العمومية الاستشفائية في التكفل وبصفة متكاملة ومتسلسلة، بالحاجات الصحية للسكان.

ويسير المؤسسة العمومية للاستشفائية مجلس إدارة ويديرها مدير، وتزودان بالمجلس الطبي كهيئة استشارية، وتعتبر المؤسسة العمومية الاستشفائية من الهياكل الاستشفائية بامتياز والتي يتم استقبال فيها المرضى والمصابين والمراجعين وتقديم الخدمات الصحية برعاية وإيواء الذين يتم استقبالهم في الفحص المباشر لدى مصالح الفحص الخارجي والمرضى التي يتم تحويلهم من مقدمي الخدمات الصحية من الأطباء عامين، متخصصين، ومصلحة الاستعجالات التابعة للمؤسسة العمومية الاستشفائية.[1]

ويتكون مجلس الإدارة من ممثلي الهيئات التالية:

ممثل عن الوالي، كرئيس، وكأعضاء:

- ممثل عن الإدارة المالية.
  - ✓ ممثل عن التأمينات الاقتصادية.
  - ✓ ممثل هيئات الضمان الاجتماعي.
  - ✓ ممثل عن المجلس البلدي مقر المؤسسة.

ممثل عن مستخدمي الطبين ينتخبه نظراءه.

- ✓ ممثل عن الجمعيات مرتفقي الصحة.
- ✓ ممثل عن العمال ينتخبه في جمعية عامة.
- ✓ رئيس المجلس الطبي.

يحضر مدير المؤسسة الاستشفائة المداولات مجلس الإداري برأي استشاري ويتولى أمانتها، ويعين أعضاء المجلس الإدارة لمدة أو عهدة 3 سنوات قابلة لتجديد بقرار من الوالي بناء على اقتراح من السلطات والهيئات التابعيين لها. وفي حالة انقطاع عهدة أحد أعضاء مجلس الإدارة، يعين عضو جديد حسب نفس الأشكال لخلافته على غاية انتهاء عهدته وتنتهي عهدة الأعضاء الذين تم تعيينهم بحكم وظائفهم.

[1] المرسوم التنفيذي السابق رقم33.

ويلحق بالمدير مكتب النظام العام ومكتب الاتصال والتنظيم الإداري ويساعده أربعة نواب مديرين على رأس المديريات الفرعية التالية:[1]

- المديرية الفرعية للمالية والوسائل.
- المديرية الفرعية للموارد البشرية.
- المديرية الفرعية للمصالح الصحية.
- المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات الطبية والتجهيزات المرافقة.

وتشمل كل مديرية فرعية على مكاتب هي:

1. المديرية الفرعية لمصالح الصحية: تشمل على 3 مكاتب وهي: مكتب القبول، مكتب التعاقد، وحساب التكاليف، مكتب تنظيم النشطات الصحية ومتابعتها وتقييمها.
2. المديرية الفرعية لموارد البشرية: تشمل على مكتبيين وهما مكتب تسيير الموارد البشرية والمنازعات، مكتب التكوين.
3. المديرية الفرعية للمالية والوسائل: تشمل على ثلاثة مكاتب وهي: مكتب الميزانية والمحاسبة، مكتب الصفقات العمومية، مكتب الوسائل العامة والهياكل.

المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات الطبية والتجهيزات المرافقة: تشمل على مكتبين، وهما مكتب صيانة تجهيزات الطبية، مكتب صيانة التجهيزات المرافقة.

الفرع الأول: المصالح الموجودة بالمؤسسة الاستشفائية بالمدية: توجد بالمؤسسة نوعين من المصالح.

أولا: المصالح التقنية.

وتضم المصالح الإدارية والمصالح الاقتصادية كما يلي:

المصالح الإدارية: ممثلة في الإدارة والتي تسهر على سير الحسن للمؤسسة.

المصالح الاقتصادية: وتتكون في:

- ✓ الصيانة: وتعتبر من أهم المصالح حيث تتبع استمرارية عمل الآلآت والمعدات الطبية وغير طبية تابعة للمؤسة.

[1] قرار وزاري المشترك المؤرخ في: 20ديسمبر2009، يحدد تنظيم الداخلي للمؤسسات العمومية الاستشفائية، جريدة رسمية رقم 15 لسنة 2009

- ✓ الصيدلية: تتولى تخزين وصرف المواد الصيدلانية والمستلزمات الطبية والمعدات والأدوات الجراحية الصغيرة لمختلف الهياكل الصحية حسب الاحتياجات وتعتبر من الدعائم الأساسية لسير النشاط الصحي.
- ✓ المخزن: ويقوم بتخزين وتوزيع المواد والآلآت فير الطبية من الموات التنظيف، لوازم مكتبية، وغيرها من مواد اللازمة لتشغيل الوظائف الرئيسية والثانوية للمؤسسة الصحية.[1]

ثانيا: المصالح الصحية.

تتكون من الهياكل الصحية والتي تتمثل في:

- ✓ قسم الجراحة العامة.
- ✓ مصلحة الأشعة.
- ✓ المخبر الطبي.
- ✓ مصلحة الوقاية.
- ✓ مصلحة إعادة التأهيل.
- ✓ مصلحة استعجالات الطبية والجراحية.
- ✓ مصلحة تصفية الدم.
- ✓ مصلحة الفحص الخارجي المتخصص.
- ✓ مصلحة الامراض المعدية.
- ✓ مصلحة استعجالات الطبية المتنقلة.
- ✓ مصلحة الطب الشرعي.
- ✓ مصلحة الامراض الباطنية أو الداخلية.
- ✓ مصلحة الامراض الصدرية والتنفسية.
- ✓ مصلحة جراحة الأطفال.
- ✓ مصلحة طب الأطفال.

- ✓ مصلحة الولادة.
- ✓ مصلحة أمراض النساء.

[1] القرار الوزاري السابق رقم 15.

- ✓ مصلحة جراحة العظام والكسور
- ✓ مصلحة أمراض العيون.
- ✓ مصلحة متابعة أمراض السرطان.
- ✓ مصلحة المتابعة ما بعد الجراحة.

المطلب الثالث: واقع حساب التكاليف بالمؤسسة محل الدارسة.

من خلال هذا المبحث سنحاول التطرق إلى مقومات نظام التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة وتقديم مختلف خطوات حساب التكاليف الخدمات الصحية بها، مع التركيز على كافة الأقسام المطبق عليها نظام(ABC).

أولا: نظام التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة.

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

1. مراكز التكلفة الرئيسية والثانوية: وتتمثل في:

أولا: الأقسام الثانوية: وتتضمن:

- ✓ قسم الجراحة: تتضمن تكاليف تشغيلية لقاعات الجراحة تجهيزات طبية متخصصة والتي تستعملها عدة مصالح رئيسية وهي: مصلحة العظام والكسور، الجراحة العامة، مصلحة الأمراض العيون، مصلحة جراحة الأطفال.
- ✓ مصلحة الأشعة: يتضمن التكاليف قسم واحد كما تم الإشارة إليه والذي تحتوي على أجهزة الأشعة الطبية عامة ومتخصصة.
- ✓ مصلحة التحاليل الطبية: وتتضمن تكاليف مجموع المخابر التحاليل الطبية المتواجدة على مستوى المستشفى.
- ✓ مصلحة الوقاية: يتضمن تكاليف الوقاية.[1]
- ✓ مصلحة إعادة التأهيل: ويتضمن تكاليف المختلفة للمقومات التشغيل والعتاد التي تستعمله المصلحة.
- ✓ الإدارة: ويضم التكاليف المتعلقة بالمقر الإداري للمؤسسة ومختلف إدارات والهياكل الصحية.

[1] مهدي زكريا، نظام التكالي على أساس الأنشطة واستخداماته في تحديد تكلفة النشاط الصحي في المؤسسات الاستشفائية العمومية، دراسة حالة في المؤسسة العمومية الاستشفائية بالمدية، محمد بوضياف ص78.

- ✓ القسم الاقتصادي: يضم التكاليف المرتبطة بالمصالح الاقتصادية وأجور عاملي النظافة.
- ✓ قسم الخدمات الاجتماعية: يضم التكاليف مخصصة للخدمات الاجتماعية التي يستفيد منها الموظفين.

ثانيا: الأقسام الرئيسية: وتتمثل مراكز الخدمات الإنتاجية وتشمل على:

- ✓ مصلحة استعجالات الطبية والجراحية: يضم التدخلات الطبية والجراحية أولية للمرضى الذين يقصدونها كمدخل إلى المستشفى.
- ✓ مصلحة تصفية الدم: المعروفة بغسيل الكلى، وهي التكاليف الخاصة بتشغيل وصيانة التجهيزات الخاصة بالمصلحة.[1]
- ✓ مصلحة الفحص المتخصص: ويتضمن المصاريف والتكاليف تشغيل المصلحة للإجراء الفحوص المتخصصة للمرضى بغرض العلاج سواء باستشفاء او بدون استشفاء.
- ✓ مصلحة الأمراض المعدية: وتتضمن المصاريف وتكاليف تشغيل المصلحة من أدوية كبية لتشغيل المصلحة.
- ✓ مصلحة إستعجالات الطبية المتنقلة: وتتضمن التكاليف والمصاريف لتشغيل المصلحة الناتجة عن التدخلات خارج المؤسسة الصحية لنقل المرضى من مكان تواجدهم إلى المستشفى او تحويلهم لمستشفيات الأخرى.
- ✓ مصلحة الطب الشرعي: وتتضمن المصاريف والتكاليف التشغيلية للمصلحة لضمان إجراء الفحوصات الطبية في مجال تخصصها، وتمكين إجراء الإجراءات التسخير الصادرة عن المصالح المختصة ومن الهيئات الدولة.
- ✓ مصلحة الأمراض الصدرية والتنفسية: وتتضمن المصاريف والتكاليف التشغيلية للمصلحة.
- ✓ مصلحة جراحة الأطفال: وتتضمن المصاريف وتكاليف تشغيل الطبية والجراحية للمصلحة التي تعمل مع قسم الجراحة وذلك في إطار التنسيق الطبي لجراحة فئة الأطفال التي تتطلب تكفل خاص بها.
- ✓ مصلحة طب الأطفال: وتتضمن مصاريف والتكاليف الخاصة باستشفاء فئة الأطفال.
- ✓ مصلحة الولادة: وتتضمن المصاريف والتكاليف التي تتحملها المصلحة بخصوص تتبع الحمل والولادة.

[1] مهدي زكرياء، مرجع سبق ذكره، ص 79.

- ✓ مصلحة طب النساء: وتتضمن المصاريف والتكاليف التشغيلية الطبية والجراحية للمصلحة لفئة ضمان التكفل الطبي الحسن لفئة النساء.
- ✓ مصلحة الجراحة العامة: وتتضمن المصاريف والتكاليف الطبية والجراحية المتعلقة بتشغيل المصلحة وإجراء العمليات الباطنية.
- ✓ مصلحة جراحة العظام والكسور: وتتضمن المصاريف والتكاليف الطبية والجراحية التي تسمح بتشغيل المصلحة، وتحتوي على عتاد مهم.
- ✓ مصلحة أمراض الغدد: وتتضمن المصاريف الطبية والجراحية التي تسمح بتشغيل المصلحة.
- ✓ مصلحة طب العيون: وتتضمن المصاريف والتكاليف الطبية والجراحية لتشغيل المصلحة[1].
- ✓ مصلحة متابعة الأمراض السرطان: وتتضمن المصاريف الطبية لتشغيل المصلحة.
- ✓ مصلحة المتابعة ما بعد الجراحة: وتتضمن المصاريف والتكاليف الطبية لتشغيل المصلحة.
- ✓ لقد تم تحديد الأقسام بالمؤسسة سواء الأساسية او الثانوية بالاعتماد على نموذج المحدد للأقسام المتجانسة القطاع الصحي سابقا سنة 2002 مع حذف الأقسام غير المتواجدة حاليا بها دون الاعتماد في ذلك على دراسة للأعمال والأنشطة الممارسة بالمؤسسة، فبالرغم من تغيير الخريطة الصحية لم يتم تعديل مراكز التكلفة للهياكل الصحية مما يتمشى وطبيعة العمل بها، وكنتيجة لذلك حددت بعض الأقسام الأساسية وهذا يتجلى في قسمي الاشعة وخبر التحاليل الطبية حيث يعتبران قسمان أساسيان نظرا لعلاقتهما مع المرضى المباشرة وتكلفهما بإجراء بعض التحاليل الطبية لتداوي وليس لتشخيص فقط.

ثانيا: دليل وحدات التكلفة.

تقوم المؤسسة بتقديم تشكيلة متنوعة ومتعددة من الخدمات الصحية عبر مختلف هياكلها نذكر منها الجدول التالي: الجدول رقم(08): الخدمات المقدمة بالهياكل الصحية محل الدراسة.

[1] مهدي زكرياء، مرجع سابق ص79.

القسم	الخدمات المقدمة	وحدة العمل
مخبر التحاليل الطبية	• تحاليل بوكيميائية مثل: تحليل الكوليسترول (cholesterol)، • تحليل نسبة الفلوكوز في الدم(glycémie • تحاليل كيمياء البول (chimie urine) • تحليل فصيلة الدم (groupage)	B

قسم الأشعة	الإبهام، الرجل، عظم الأنف الإصبع إبهام اليد اليد المعصم ما قبل الساعد الكوع الرجل العرقوب الركبة الساق الذراع الكتف الحوض الصدر العمود العنقي البطن الجمجمة العمود الفقري العمود الصلبي-الحقوي الصلب، العجز	R
الفحص	الفحص العام	C
جراحة الأسنان	فحص، خلع، ترميم	D
قاعة العلاج الخاص	مختلف العلاجات الأولية	CS
مكتب الوقاية	الأمومة والطفولة مثل: تلقيح، مراقبة الأطفال....	دج

ثالثا: عناصر التكاليف.

تتعدد عناصر التكاليف بالمؤسسة تبعا لعدد تشكيلة الخدمات الصحية بها ويمكن حصر هذه العناصر في المجموعات التالية:

1. مصاريف الأجور: وتتمثل في أجور الموظفين المدفوعة لهم:
2. مصاريف المواد والمستلزمات الصيدلانية والمعدات والأدوات الطبية الصغيرة: وتضم العناصر التالية:
   - الأدوية، الضمادات، المطهرات، اللقاحات، والتطعيمات.
   - المواد الطبية الاستهلاكية والملحقات مثل: حقن، قطن.
   - الأفلام ومواد الأشعة: تتضمن الأفلام والمواد المستخدمة في قسم الأشعة.
   - المحاليل والمواد المخبرية.
   - ملحقات وأدوات الجراحية الصغيرة والكبيرة، المعدات الطبية، حوامل الأنابيب المستخدمة في إعداد تحليل قياس سرعة الدم، ميزان الأطفال.
3. مصاريف المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة: وتشمل اللوازم المكتبية، أوراق، دفاتر، سجلات، أقلام، البياضات، افرشة، وعدة الأطفال، وسادات، مواد التنظيف، صابون، الجافيل، المعدات والآلآت: آلة اجراء تحاليل عدد الكريات الحمراء والبيضاء في الدم، آلة تعقيم المعدات الطبية، الحمام المائي، التجهيزات، الكراسي، مكاتب، مكيفات، أجهزة الحاسوب، خزائن أسرة، طاولة الفحص.[1]
4. مصاريف الصيانة: وتتمثل في مختلف المصاريف المتعلقة بأعمال الصيانة مثل أعمال الترميم، إصلاح المعدات.
5. المصاريف المشتركة: وتشمل مصاريف الإنارة، مصاريف التكوين، مصاريف التدفئة، مصاريف التنقلات، مصاريف التأمين علة المسؤولية المدنية للمؤسسة الصحية.

رابعا: فترة التكاليف.

حددت الفترة التي يتم على أساسها حصر وتجميع التكاليف لإعداد مختلف قوائم التكاليف ب3 اشهر بالإضافة على إعداد قائمة سنوية للتكاليف.

خامسا: المجموعة المستندية والدفترية.

[1] مهدي زكرياء،مرجع سابق الذكر ص 80.

تتعد 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 المتلفة لكل العناوين بالميزانية وتتضمن الوثائق المبررة، تبين كيفية تنفيذ للاعتمادات للعناوين: سجل نفقات الموظفين، سجل نفقات التكوين، سجل نفقات التغذية، سجل نفقات الأدوية والمواد ذات الاستعمال الطبي، سجل العتاد الطبي والأدوات الطبية، سجل المصاريف صيانة الهياكل الصحية وترميمها، سجل النفقات أخرى للتسيير،
- ✓ دفتر الجرد العام: يتضمن جرد مختلف المعدات والتجهيزات الطبية وغير الطبية للهياكل الصحية وإدارة المؤسسة،[1]
- ✓ دفر الحوالات: يتضمن تسجيل مبالغ الفواتير المدفوعة من قبل المؤسسة الصحية،
- ✓ دفتر يتعلق بالوضعية المالية للمؤسسة لكل ثلاثي بالإضافة إلى الوضعية المالية السنوية والتي تبين كيفية استهلاك الاعتمادات لكل العناوين بالميزانية،

- الدفاتر المتعلقة بالمخزن من بينها:

- ✓ دفتر الخروج: يبين استهلاك الهياكل الصحية وإدارة المؤسسة من المواد والمستلزمات المتواجدة بالمخزن،
- ✓ دفتر أعمال الصيانة: يتضمن الاستخدامات من المخزون والموجهة لأعمال الصيانة،
- ✓ دفتر المخزون: والذي يتضمن حركة دخول وخروج 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 كوثيقة الضمادات، وثيقة اللقاحات،
- ✓ الدفاتر المتعلقة بتسجيل عدد المراجعين بالأقسام المختلفة: فحص، علاج، جراحة،
- ✓ الدفاتر المتعلقة بتسجيل التحاليل المخبرية المقدمة: نوعها، عددها، نتائجها،
- ✓ الدفاتر المتعلقة بتسجيل الأشعة المقدمة: نوعها، عددها، الدفتر المتعلق بأعمال الصيانة ويتضمن قيمة الأعمال وجهة المستفيدة،
- ✓ الدفاتر التي تخص أقسام الأمومة والطفولة مثل: دفتر الولادات، التلقيح، الفحص للأطفال،

سادسا: مجموعة القوائم والتقارير:

[1] مهدي زكرياء مرجه سبق ذكره، ص80.

يصدر مكتب حساب التكاليف قائمتين أساسيتين، هما: قائمة التكاليف لكل ثلاثي وقائمة التكاليف السنوية، توجهان إلى مدير المؤسسة العمومية الاستشفائية ومديرية الصحة لولاية المدية.

سابعا: وحدات العمل

تستخدم المؤسسة العمومية الاستشفائية ومجموعة من الوحدات العمل مثل: الفحص، العلاج، استكشاف التي تتعلق ب: B ;CS,R ;AMI ;AMM فتمثل الأعمال المجمعة حسب نوعها والتي يمارسها الأطباء والصيادلة، وجراحي الأسنان ،الممرضين، ومساعدين طبيين، حيث يستعمل:

- ✓ R: لفحوصات الأشعة،
- ✓ B: للفحوصات المخبرية،
- ✓ C: للفحص العام من طبيب عام،
- ✓ CS: للفحص المتخصص من طبيب متخصص،
- ✓ D: لفحوصات طب الأسنان،
- ✓ K: للعمليات الجراحية،
- ✓ AMI: للأعمال المرضيين،
- ✓ AMM: للأعمال مساعدين الطبي،

ويتبع كل حرف معامل كل عمل من الأعمال مثل: R6, R7 ، 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 كما يلي:

قيمة العمل الطبي(دج)= القيمة النقدية للحرف* المعامل الموافق.

تحدد الأحرف الأبجدية والمعاملات والقيم من قبل الأعضاء لجنة المدونة للأعمال المهنية التي يمكن أن يمارسها الأطباء وجراحوا الأسنان والمساعدون الطبيون[1]، وقد تم إصدار أول مدونة في الجزائر سنة 1987 والتي تعتبر كمرجع تنظيمي يستند إليه في مجال التكفل بالعلاج الصحي من قبل الضمان الاجتماعي، ولم يطرأ على مضمون المدونة أي تغيير إلى غاية اليوم مع ملاحظة أنه في سنة 2005 صدر مرسوم تنفيذي رقم 05-257 المؤرخ في: 20 جويلية 2005. المتضمن كيفيات إعداد المدونة العامة للأعمال المهنية للأطباء والصيانة وجراحوا الأسنان والمساعدين الطبيين وتسعيرها 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 على تباين التعريفات المطبقة في الواقع من قبل الهياكل الصحية الخاصة وتكلفة العلاج بالمؤسسات الصحية العمومية وبين الأسعار المتعددة في التعريفة من قبل الضمان الاجتماعي، فعدم

[1] المرسوم رقم: 85-283 المؤرخ في 16 نوفمبر 1985، المتضمن كيفية إعداد المدونة العامة لتسعير الأعمال المهنية التي يمارسها الأطباء، والصيادلة وجراحوا الأسنان والمساعدين الطبيون، جريدة رسمية:47 لسنة 1985

مراجعة وتحيين المدونة والتعريفات بها قلل من مساهمتها في ضبط العلاقة التعاقدية بين المنظومة الصحية والضمان الاجتماعي.[1]

[1] المرسوم التنفيذي رقم: 05-257 المؤرخ في: 20 جويلية 2005، المتضمن إعداد المدونة العامة للأعمال المهنية للأطباء والصيانة وجراحوا الأسنان والمساعدين الطبين وتسعيرها، جريدة رسمية رقم 52 لسنة 2005.

المبحث الثاني: خطوات حساب التكلفة والمساهمة في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بالمؤسسة محل الدراسة.

المطلب الأول: خطوات حساب التكلفة بالمؤسسة محل الدارسة.

توكل مهمة حساب التكاليف بالمؤسسة والتقرير عنها لمكتب التكاليف الذي يتبع المديرية الفرعية للمصالح الصحية ويعمل به موظفان:

رئيس مكتب: تخصصه اقتصاد الصحة.

- ✓ مساعدة: متحصلة على ليسانس في علوم التسيير.

حيث تستخدم طريقة الأقسام المتجانسة لحساب مختلف التكاليف ومن ضمن أهداف حساب التكلفة بالمؤسسة نذكر:

- ✓ تحديد تكلفة الخدمات الصحية المقدمة.
- ✓ تحديد التكلفة لمختلف الأقسام.
- ✓ إعطاء صورة عن مسار التكاليف بالمؤسسة وإجراء مقارنات مع سير تنفيذ اعتمادات الميزانية.
- ✓ المساهمة في إعداد الميزانية التقديرية للمؤسسة.

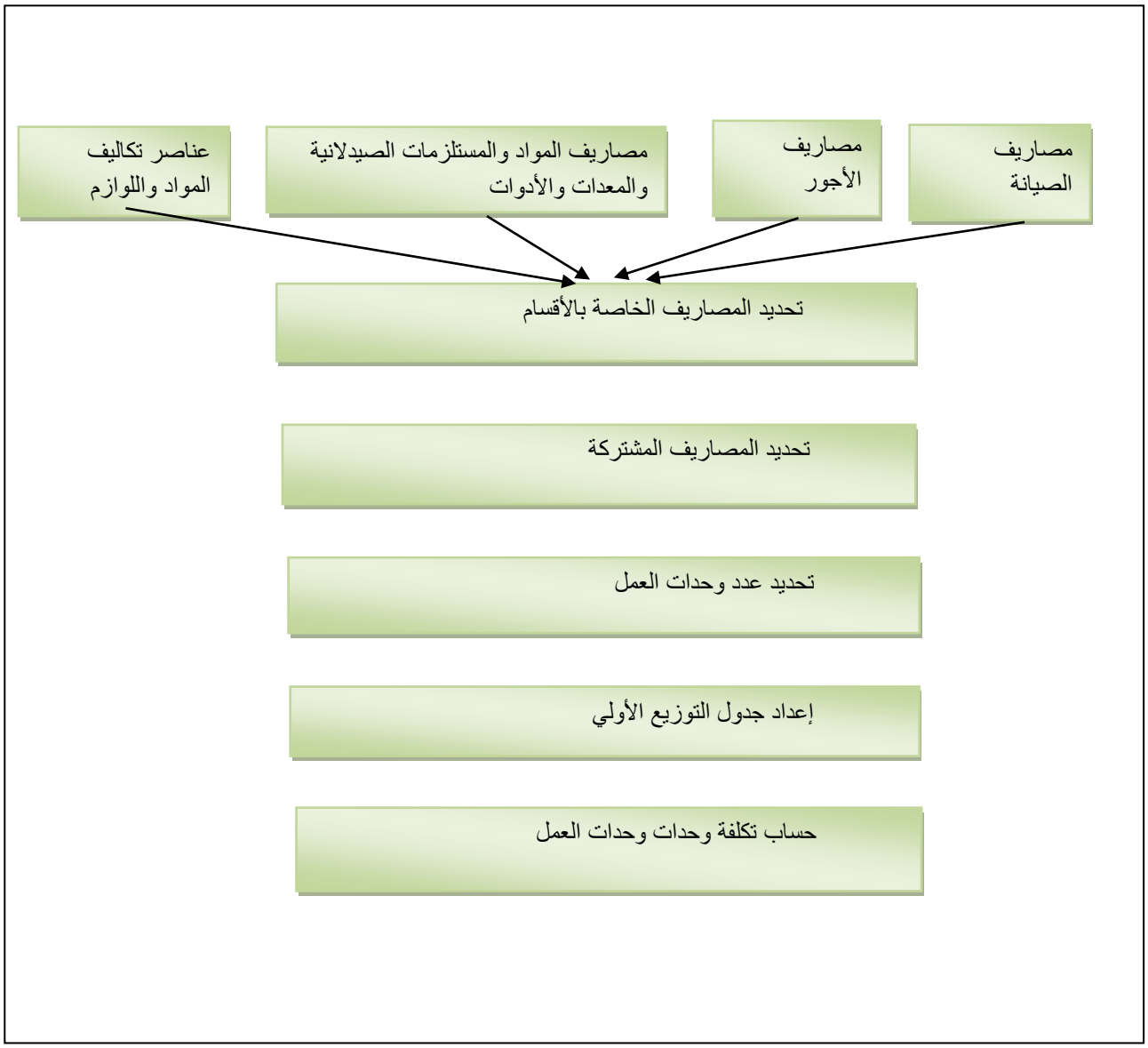
وتتلخص خطوات حساب التكلفة بها في:

- تحديد المصاريف الخاصة بالأقسام الأساسية والثانوية حيث تشمل على: الأجور، مصاريف المواد والمستلزمات الصيدلانية والمعدات والأدوات الطبية الصغيرة والكبيرة، مصاريف المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة ومصاريف الصيانة.
- تحديد المصاريف المشتركة بين الأقسام.
- إعداد جدول التوزيع الأولي.
- إعداد جدول التوزيع الثانوي وحساب تكلفة وحدات العمل.[1]

ويمكن تلخيص الخطوات السابقة في الشكل التالي:

[1] المرسوم التنفيذي السابق رقم 52.

الشكل رقم(09): خطوات حساب التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة.



المصدر: من إعداد الطالب وفقا للوثائق المقدمة من طرف مكتب حساب التكاليف.

المطلب الثاني: المصاريف الخاصة للأقسام الأساسية والثانوية.

وتتضمن تحديد المصاريف المباشرة والغير المباشرة التي تعود لمختلف الأقسام، وتشمل:

أولا: مصاريف الأجور.

وتظهر قيمة الأجور لسنة 2023 في الجدول التالي:

الجدول رقم(10): مصاريف الأجور لسنة 2023.

الأقسام المصالح الثانوية	قسم الجراحة	مصلحة الأشعة	مصلحة المخبر	مصلحة الوقاية	مصلحة إعادة التأهيل	الإدارة	المصلحة الاقتصادية	مصلحة الخدمات الاجتماعية	المجموع
الأجور	131.628.974	40.294.584	102.079.613	2.686.306	228.335.975	261.914.795	261.914.795	2.686.306	799.175.915
النسبة	16,470%	5,420%	12,733%	0,366%	3,974%	28,571%	32,773%	0,336%	%100
الأقسام المصالح الرئيسية	مصلحة استعجالات الطبية والجراحية	مصلحة تصفية الدم	مصلحة الفحص المتخصص	مصلحة الأمراض المعدية	مصلحة استعجالات الطبية المتنقلة	مصلحة الطب الشرعي	مصلحة الطب الداخلي	مصلحة الأمراض الصدرية والتنفسية	مصلحة الجراحة الأطفال
الأجور	112.824.835	30.892.515	41.637.737	25.19.903	29.549.362	9.402.067	77.902.862	33.578.820	22.833.595
النسبة	15,584%	4,267%	5,751%	3,525%	4,082%	1,299%	10,761%	4,638%	3,154%
الأقسام المصالح الرئيسة	مصلحة طب الأطفال	مصلحة الولادة	مصلحة الأمراض النساء	مصلحة الجراحة العامة	مصلحة جراحة العظام والكسور	مصلحة الأمراض الغدد	مصلحة طب العيون	مصلحة متابعة امراض السرطان	مصلحة متابعة ما بعد الجراحة
الأجور	**52.382.959**	**76.559.709**	**24.549.362**	**28.206.209**	**41.637.737**	**20.147.292**	**20.147.292**	**28.206.209**	**38.951.431**
النسبة	**7,236 %**	**10,575%**	**3,340%**	**4,082%**	**3,896%**	**5,751%**	**2,783%**	**3,896%**	**5,380%**
المجموع	**723.959.355**		**100%**						

المصدر: من إعداد الطالبين وفقا للوثائق المقدمة من طرف مكتب حساب التكاليف.

ثانيا: مصاريف المواد والمستلزمات الصيدلانية والمعدات والأدوات الطبية.

تظهر قيمة هذه المصاريف لمختلف الأقسام لسنة: 2023 في الجدول التالي:

الجدول رقم(11): مصاريف المواد والمستلزمات الصيدلانية والمعدات والأدوات الطبية لسنة 2023.

الأقسام المصالح الثانوية	قسم الجراحة	مصلحة الأشعة	مصلحة المخبر	قسم الجراحة	مصلحة الأشعة	الإدارة	قسم الجراحة	مصلحة الأشعة	المجموع
المواد الصيدلانية	45.532.322	7.224.449	32377362	483063	7.224.449	00	45.532.322	7.224.449	
النسبة	23,556 %	3,737%	16,750%	0,249%	4,775%	00%	50,930%	00%	100%
الأقسام المصالح الرئيسية	مصلحة الاستعجالات والجراحية	مصلحة تصفية الدم	مصلحة الفحص المتخصص	مصلحة الأمراض المعدية	مصلحة استعجالات الطبية المتنقلة	مصلحة الطب الشرعي	مصلحة الطب الداخلي	مصلحة الأمراض الصدرية والتنفسية	مصلحة الجراحة الأطفال
المواد الصيدلانية	49.585.675	67.994.245	00	10.523,066	10.262.522	306.149	94.422.955	19.654.344	8.975.074
النسبة	6,988%	9,583%	00	1,446%	0,215%	0,043%	13,307%	2,770%	1,265%
الأقسام المصالح الرئيسية	مصلحة طب الأطفال	مصلحة الولادة	مصلحة الأمراض النساء	مصلحة الجراحة العامة	مصلحة جراحة العظام والكسور	مصلحة الأمراض الغدد	مصلحة طب العيون	مصلحة متابعة أمراض السرطان	مصلحة متابعة مابعد
المواد الصيدلانية	122.082.098	4.723.934	10.906.856	25.544.903	25.544.508	7.586.086	17.486.943	226.100.288	30.578.860
النسبة	17,205%	0,666%	1,537%	3,600%	1,667%	1,069%	2,464%	31,865%	4,310%
المجموع	709.560.508		100%						

المصدر: من إعداد الطالبين وفقا للوثائق المقدمة من طرف مكتب حساب التكاليف.

تم اعتماد على طرح نوعين فقط من المصاريف وهي: الأجور والمواد والمستلزمات الصيدلانية والمعدات والأدوات الطبية. من الجدول السابق يمكن القول ان الأجور تمثل: 61% من التكاليف الإجمالية ومصاريف المواد والمستلزمات الصيدلانية والمعدات والأدوات الطبية تمثل: 36% من اجمالي نفقات التي وصلت إلى: **25.120.029.744 دج**، كما تمثل سجلات المحاسبة العمومية مصدر للمعلومات المحاسبية.

وتتلخص هذه النفقات: الأجور، التغذية، مواد صيدلانية ومستلزمات الطبية، أدوات ومعدات، مصاريف الصيانة، والتكاليف المشتركة ما بين الأقسام، وهذا ما نجده في الجدول التالي:

الجدول رقم(12): مبلغ النفقات لسنة 2023.

النفقات	المبلغ	النسبة%
الأجور	15.233.135,364	61
التغذية	41.278.640	1,63
المواد الصيدلانية	902.853.288	36
أدوات والمعدات	29.272.697	12
الصيانة	3.442.704	0,41
المجموع الأولي	2.499.982.591	99,21
المصاريف المشتركة	19142815	0,79
مجموع النفقات	2.520.028.744	100

المصدر: من إعداد الطالبين وفقا للوثائق المقدمة من طرف مكتب حساب التكاليف.

الأقسام المصالح الثانوية	قسم الجراحة	مصلحة الأشعة	مصلحة المخبر	مصلحة الوقاية	مصلحة إعادة التأهيل	الإدارة	مصلحة الاقتصادية	مصلحة الخدمات الاجتماعية	مجموع الأقسام الثانوية دج
الأجور	131.628.974	40.294.584	102.079.613	2.686.306	29.549.362	228.914.795	261.914.795	2.686.306	799.175.917
الأغذية	1.478.162	86.259	626.834	00	00	928.173	3.756.058	00	6.875.486
المواد الصيدلانية	45.532.322	7.244.449	32.377.362	483.063	9.230.323	00	98.445.273	00	193.292.792
أدوات	7.820.524	234.047	549.401	159.156	216.421	935.791	1.193.389	97.960	11.271.513
الصيانة	219.387	22.623	266.341	7704	4093	88.443	1.105.822	162.784	4.661.462
المجموع	186.679.369	47.861.959	135.859.551	3.336.229	39.000.197	230.288.380	366.415334	2.947.049	1.015.277.170
التكاليف المشتركة	1.4229.438	366.488	1.040.301	25.547	298.632	1.763.360	2.805.708	22.567	7.752.041
مجموع التوزيع الأولي	188.108.807	48.228.449	136.899.850	3.361.776	39.298.829	232.051.739	369.221.042	2.969.615	1.020.140.099
النسبة%	7.46%	1.91	5.43	0.13	1.56	9.21	14.65	0.12	40.47

لقد تم تلخيص المصاريف لكل الأقسام، كما تجدون في الملحق رقم 1 الذي يوضح مبالغ النفقات على كل الأقسام: الثانوية والرئيسية، بعد التوزيع الأولي للمصاريف للسنة المالية: 2023.

ثانيا: إعداد جدول التوزيع الأولي.

والذي يعتبر ملخصا لما سبق، حيث يتم فيه توزيع المصاريف المشتركة على الأقسام: أساسية وثانوية على أساس النسب المئوية لمصاريف كل قسم إلى مصاريف الكلية للأقسام دون المصاريف المشتركة كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم(13): التوزيع الأولي للمصاريف خلال السنة المالية: 2023 بالمؤسسة محل الدراسة.

الأقسام المصالح الرئيسية	استعجالات الطبية والجراحية	تصفية الدم	فحص خارجي المتخصص	الأمراض المعدية	استعجالات الطبية المتنقلة	الطب الشرعي	الطب الداخلي	الامراض الصدرية والتنفسية
الأجور	112.824.835	30.892.515	41637.737	25.549.362	29.549.362	9.402.070	779.032.862	33578820
الأغذية	3.258.038	2.323.378	00	1.294.169	945.538	00	5.132.888	1908794
المواد الصيدلانية	49.585.675	67.994.245	00	1.062.522	1.523.066	306.149	94.422.955	19654344
أدوات	9.277.628	171360	109.282	227.248	159.766	71.230	795.285	1001528
الصيانة	2.149.560	87.538	00	28.944	41300	00	147.522	88211
المجموع	175.111.134	101.469.035	41.747.018	37332.785	32.219.029	9.779.448	178.365.510	56231695
التكاليف المشتركة	1.340.858	776.967	319.665	2.856.864	246.707	74.883	1.365.777	430577
المجموع التوزيع الأولي	176.451.991	102.246.001	42.0666.683	37.618.649	32.465.736	9.854.331	179.731.286	56.662.271
النسبة	7%	4.06	1.67	1.49	1.29	0.39	7.13	2.49

المصدر: من إعداد الطالبين وفقا للوثائق المقدمة من طرف مكتب حساب التكاليف.

الأقسام المصالح الرئيسية	راحة الأطفال	طب الأطفال	الولادة	أمراض النساء	جراحة عامة	جراحة العظام والكسور	الغدد	أمراض العيون
الأجور	22.833.598	52.382.959	76.559.710	24.176.751	19.549.362	28.206.209	41.637.737	20.147.292
الأغذية	3.081.376	1.849.456	3.913.281	1.794.417	3.119.442	2.723.860	942.893	840.896
المواد الصيدلانية	8.975.074	122.082.098	4.723.936	10.906.856	2.55.440.903	11.826.508	7.586.086	17.486.943
أدوات	567.644	400.697	3.422.759	392.458	583.519	579.763	699.638	105.054
الصيانة	185.229	173.458	73.860	77.425	826.668	68.368	38.260	54.157
المجموع	35.642.918	176.888.666	88.693.544	37.347.906	58.879.891	4.3404.707	50.904.612	38.634.340
التكاليف المشتركة	272.925	1.354.469	67.9143	285.980	450.845	332.358	389.786	295.831
مجموع التوزيع الأولي	35.915.842	178.243.134	89.372.686	37.633.885	59.330.745	43.737.064	51.294.398	38.930.170
النسبة %	1.43	7.07	3.47	1.49	2.35	1.74	2.04	1.55

الأقسام الرئيسية المصالح	متابعة أمراض السرطان	متابعة ما بعد الجراحة	مجموع الأقسام الرئيسية	المجموع الكلي دج
الأجور	28.206.209	38.951.431	723.959.354	1.523.35.264
الأغذية	521.024	753.715	34.403.157	412.786.640
المواد الصيدلانية	226.100.288	30.578.860	709.560.499	902.853.289
أدوات	91.969	391.666	18.066.010	29.272.697
الصيانة	176.846	66.771	1.605.512	3.442.704
المجموع	2.550.962.333	70.742.440	1.487.594.529	2.499.982.591
التكاليف المشركة	1.953.319	541.688	11.124.719	1.9142815
مجموع التوزيع الأولي	257.049.652	71.284.128	1.499.888.645	2.520.028.744
النسبة %	10.20	2.83	59.53	100

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

بعد ترتيب مبالغ النفقات بعد التوزيع الأولي نلاحظ ان المصلحة الاقتصادية تحل بالمرتبة الأولى بنسبة 29% تليها الإدارة ثم مصلحة المخبر. كما نلاحظ أن التحميل المتبع لا يحقق العدالة في التوزيع المصاريف المشتركة فالقسم ذو مصاريف الأكبر يتحمل أكبر قدر منها مثل قسم الفحص الخارجي المتخصص رغم أنه لم يكن مسؤول مباشرة عن هذه المصاريف ومسببتها لا تعكس كيفية الاستفادة منها.

المطلب الثالث: جدول الثانوي الأولي وحساب تكلفة وحدات العمل.

يتضمن توزيع مصاريف الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية وأساس التحميل المستخدم هو النسب المئوية، نسبة المصاريف القسم الرئيسي إلى المصاريف الكلية للأقسام الرئيسية بعد التوزيع الأولي، فيما عدا قسمي الأشعة ومخبر التحاليل الطبية اللذان تخصص خدماتها مباشرة لقسم الفحص الخارجي المتخصص، بالإضافة إلى حساب تكلفة وحدات العمل.

لقد تم تلخيص المصاريف لكل الأقسام، كما تجدون في الملحق رقم :2 الذي يوضح مبالغ النفقات على كل الأقسام الثانوية والرئيسية، بعد التوزيع الثانوي للمصاريف لسنة المالية:2023.

ونظهر عملية التوزيع الثانوي في الجدول التالي:

الجدول رقم: (14) التوزيع الثانوي للمصاريف خلال السنة المالية:2023 بالمؤسسة محل الدارسة

الأقسام المصالح الثانوية	قسم الجراحة	مصلحة الأشعة	مصلحة المخبر	مصلحة الوقاية	مصلحة إعادة التأهيل	الادارة	المصلحة الاقتصادية	مصلحة الخدمات الاجتماعية
مجموع التوزيع الأولي	188.108.807	48.228.449	136.899.850	3.361.776	39.298.829	232.051.739	369.221.042	2.969.615
قسم الجراحة	188.108.807							
مصلحة الأشعة		48.228.449						
مصلحة المخبر			136.899.850					
مصلحة الوقاية				3.361.776				
مصلحة إعادة					232.051.73			

التأهيل					9		
الادارة						369.221.042	
المصلحة الاقتصاية							2.969.615
مصلحة الخدمات الاجتماعية							
عدد الوحدات	579.238.60	5.117.507	11.154.195	__	79.810	__	__
تكلفة الوحدة	324.77	9.42	12.27		492.43		
أقسام المصالح الرئيسية	استعجالات الطبية والجراحية	تصفية الدم	فحص خارجي متخصص	الأمراض المعدية	استعجالات طبية متنقلة	الطب الشرعي	الطب الداخلي	الأمراض الصدرية والتنفسية
مجموع التوزيع الأولي	176.451.991	102/246/001	42.066.649	37.618.649	32.465.736	9.854.331	179.731.286	56.662.271
قسم الجراحة	00	00	00	00	00	00	00	00
مصلحة الأشعة	32531493	591.614	8.012.976	10.221.786	00	00	2447324	1.869.290
مصلحة المخبر	355394441	1.457.640	39.820.967	2.717.324	564.826	118.831	4.688.774	2.038.229
مصلحة الوقاية	388745	23.004	93.092	83.965	7.1693	21.789	414.134	125.487
مصلحة إعادة التأهيل	00	00	9.109	9.109	00	00	64.191	89.295
الإدارة	27166386	15.679.776	5.781.468	5.781.468	3.896.882	1.524.668	27.461.396	8.715.282
المصلحة الاقتصادية	44491795	25.599.384	9.428.320	9.428.320	8.178.285	2.484.300	43.894.257	1.422.931
مصلحة الخدمات الاجتماعية	346606	202.855	74.047	74.047	63.799	19.379	354.297	111.326
مجموع التوزيع الأولي	140.464.463	43.765.271	19.116.015	19.116.015	12.775.482	4.168.966	793.324.370	129.480.907
المجموع الكلي	316.925.472	146.016.497	138.655.144	56.736.586	45.242.876	140.237.800	259.064.841	69.614.073
عدد الوحدات	74.675	8.687	21.022	8.076	7.886	3.540	24.182	11.572
تكلفة الوحدة	4244.06	16808.62	6595.72	7025.33	5737.11	3961.53	10713.13	6.015
النسبة %	11.76	6.82	2.80	2.51	2.16	0.66	11.98	3.78

أسام المصالح الرئيسية	جراحة الأطفال	طب الأطفال	الولادة	الأمراض النساء	جراحة العامة	جراحة العظام والكسور	الغدد	الأمراض العيون
مجموع التوزيع الأولي	35.917.677	178.252.243	89.377.254	37.635.809	59.333.778	43.739.300	51.297.020	38.932.160
قسم الجراحة	22.564.609	00	00	20.662.176	48.319.269	25.329.239	13.088.765	35.217.359
مصلحة الأشعة	00	00	37.901	37.910	1.786.836	1.868.407	882.994	465.104
مصلحة المخبر	1.982.822	3.841.425	5.732.359	2.754.408	4.956.687	12.388.907	2.719.214	459.124
مصلحة الوقاية	79.094	272.488	237.808	83.848	130.105	9.7505	11.2958	65.789
مصلحة إعادة التأهيل	00	40.627	00	00	65.181	7.9761.89	00	00
الادارة	5.331.147	27.644.811	16.522.376	5.786.172	9.143.382	6.723.823	7.902.162	4.416.687
مصلحة	9.071.089	46.184.351	2.643.7012	9.504.208	15.024.350	10.975.307	12.983.064	71.726.557

الاقتصادية								
مصلحة الخدمات الاجتماعية	1.806.369	34.7747	21.1286	7.4220	116.553	86.098	100.885	57.008
مجموع التوزيع الأولي	41.035.128	78.331.448	49.178.739	39.902.938	79.542.359	65.445.471	37.790.039	47.853.724
المجموع الكلي	76.952.805	256.583.690	138.555.992	77.538.747	138.876.136	109.184.770	89.087.058	86.785.883
عدد الوحدات	13.719	17.044	15.503	13.249	15.284	14.969	10.877	8.949
تكلفة الوحدة	5609.21	15054.19	8937.37	5852.42	9086.37	7294.06	8190.41	9697.83
النسبة%	2.31	11.88	5.96	2.51	3.96	2.92	3.42	2.60

أقسام المصالح الرئيسية	متابعة الأمراض السرطان	متابعة ما بعد الجراحة	المجموع الكلي
مجموع التوزيع الأولي	257.062.788	71.287.771	1.499.965.298
قسم الجراحة	00	00	118.418._18
مصلحة الأشعة	00	1.057.998	48.230.912
مصلحة المخبر	1.449.773	1.123.894	136.906.846
مصلحة الوقاية	587.713	156.370	3.361.948
مصلحة إعادة التأهيل	00	22.204	39.300.837
الإدارة	39.353.509	10.955.663	232.063.598
المصلحة الاقتصادية	63.436.305	17.747.330	369.23911
مصلحةالخدمات الاجتماعية	507.249	139.167	2.969.767
مجموع التوزيع الأولي	105.334.546	31.202.623	1.020.192.234
المجموع الكلي	362.397.334	102.490.393	2.520.157.532
عدد الوحدات	7051	10601	—
تكلفة الوحدة	51396.59	9667.99	—
النسبة%	17.14	4.75	—

المصدر: من إعداد الطالبين وفقا للوثائق المقدمة من طرف مكتب حساب التكاليف.

نلاحظ من الجدول أن:

- قسم متابعة الأمراض السرطان يتحمل الأكبر قدر من المصاريف، ومنه تكلفة الوحدة مرتفعة.
- تكلفة اليوم الاستشفائي في مصلحة الجراحة العامة ب:9086.37 دج.

المطلب الثالث: تحديد تكلفة الخدمات المقدمة من مصلحة الجراحة العامة.

تحدد تكلفة الخدمات المقدمة من مختلف العمليات الجراحية التي تقدمها المصلحة الجراحة العامة بين المعامل الذي يوافق العملية الجراحية من قيمة k حسب مدونة تسعير الأعمال المهنية التي يمارسها الأطباء والصيادلة وجراحو الأسنان والمساعدون الطبيون، وتحسب بالعلاقة التالية:

تكلفة العملية الجراحية = القيمة النقدية للحرف* المعامل الموافق له.[1]

في الملحق رقم3: نجد جدول أو قائمة العمليات الجراحية التي قامت بها المصلحة خلال سنة 2023، حيث قامت المصلحة بإنجاز 1744 عملية جراحية مفهرسة على 262 عملية جراحية مما أنتج كليا 148.779.

وحدة من المعامل k خلال نفس السنة المالية.

ويمكن أخذ أمثلة على ذلك:

- العملية الجراحية نزع حصوات المرارة: حيث تأتي في المرتبة الأولى في عدد العمليات المنجزة في المصلحة ب247 عملية جراحية وعدد وحدات 24700 وحدةk :
- العملية الجراحية التهاب الزائدة الدودية الحاد: قامت المصلحة خلال سنة 2023 بالقيام ب: 191 عملية جراحية بمجموع 10505 وحدة k، حيث تأتي في المرتبة الثانية بعد عملية نزع الحصوات.
- العملية الجراحية فتق الجراحي مع الأطراف الاصطناعية: قامت المصلحة ب:5 عمليات فقط بمجموع: 460 وحدةk.

مما سبق وبعد تحليل مختلف خطوات التكلفة بالمؤسسة الصحية محل الدراسة خلال السنة المالية 2023، نستخلص الملاحظات التالية:

- طريقة الأقسام المتجانسة تقوم على الفصل بين المصاريف المباشرة وغير المباشرة وهذا مالم نجده في كافة الخطوات حساب التكلفة، فنجد كل من الجدول التوزيع الأولي والثانوي بضمان المصاريف المباشرة وغير المباشرة.
- يعتبر جدول التوزيع الثانوي المعد بالمؤسسة جدول لحساب التكلفة وتعتبر تكلفة وحدات العمل به، أي هب تكلفة للخدمات المقدمة.
- ضم أقسام التي تقوم بأنشطة ومهام مختلفة ضمن قسم واحد: كمثال القسم الاقتصادي والذي يضم الأقسام: الصيدلة، المخزن، الصيانة، واستخدام أساس واحد لتوزيع مصاريفه على الأقسام الرئيسية.
- اعتماد النسبة المئوية كأساس لتحميل المصاريف المشتركة ومصاريف الأقسام الثانوية على الأقسام الأساسية، لا يؤدي إلى عدالة في التوزيع هذه المصاريف حيث لا تأخذ بعين الاعتبار مقدار الاستفادة الحقيقية منها.
- عدم الأخذ بعين الاعتبار العلاقة التبادلية فيما بين الأقسام الثانوية عند توزيع المصاريف.

نظرا لجملة من النقائص السابق ذكرها سنحاول في المبحث التالي تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في مصلحة الجراحة العامة والأخذ بعين الاعتبار ما ورد من نقائص في تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة المعتمدة بالمؤسسة.[2]

[1] مهدي زكريا، مرجع سبق ذكره، ص 101.
[2] المرجع السابق الذكر، ص 102,

المبحث الثالث: المساهمة في تحديد تكلفة الخدمات الصحية لمصلحة الجراحة العامة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بالمدية.

المطلب الأول: خطوات تطبيق نظام ABC في حساب تكلفة الخدمات بمصلحة الجراحة العامة.

سنتطرق في هذا المبحث إلى مختلف خطوات تطبيق نظام (ABC)، في حساب تكلفة الخدمات بمصلحة الجراحة العامة وذلك لسنة المالية: 2023 تم إجراء مقارنة بين النتائج المتحصل عليها وبين نتائج طريقة الأقسام المتجانسة المعتمدة من قبل المؤسسة.

المطلب الأول: تطبيق نظام (ABC) في تحديد الخدمات الصحية لمصلحة الجراحة الهامة.

أولا: مراحل دخول المريض للمستشفى.

قبل التطرق على خطوات حساب التكلفة وفق النظام نبين مختلف المراحل التي يمر بها المريض إلى حين دخوله للمستشفى وإجراء العملية الجراحية والخروج كما يلي:

- إجراء الفحص: يعرض المريض ملفه الصحي على الطبيب المختص في الجراحة العامة لدى مصلحة الفحص المتخصص، ويتم تقرير إجراء العملية وتحديد موعد دخوله وبرمجة العملية الجراحية.
- الدخول عن طريق الاستعجالات: في هذه الحالة يترتب عن الفحص العام المستعجل للمريض أي متخصص للمريض عن طريق فحص الطبيب المتخصص في الجراحة العامة الذي يقرر إجراء العملية الجراحية عن طريق الاستعجال أو البرمجة.
- دخول المريض: يتم دخول المريض عن طريق تكوين طلب داخلي ممضي من الطبيب المختص في الجراحة العامة لمكتب الدخول الذي بدوره يفتح ملف إداري طبي للمريض، ويتم استقبال المريض في مصلحة الجراحة وتهيئته طبيا للعملية.
- إجراء العملية: يتم إجراء العمليات الجراحية في قسم مخالف من قسم جراحة وهو قسم ثانوي يحتوي على قاعات الجراحة مخصصة للجراحة العامة، جراحة العظام، جراحة النساء.
- متابعة ما بعد الجراحة: وهو قسم كذلك منفصل يتم فيه متابعة المؤشرات الصحية للمرض الذي أجريت له العملية للراحة قبل وصف الخروج من طرف الطبيب المختص في الجراحة العامة المعالج[1].

المطلب الثاني: خطوات تحديد التكلفة.

يتم تحديد التكلفة باتباع مجموعة من الخطوات بهذا القسم او المصلحة:

- تحليل المصاريف غبر المباشرة، وتحليل الأنشطة.
- تحديد مراكز النشاط.
- تخصيص المصاريف غير المباشرة على مراكز النشاط.
- تخصيص تكلفة مراكز النشاط على الخدمات.
- حساب تكلفة الخدمات.[1]

[1] نور الدين حاروش، إدارة المستشفيات العمومية الجزائرية، دار كتامة للكتاب، الجزائر،2008ص50.

أولا: تحليل المصاريف غير المباشرة.

من خلال الإطلاع على بيانات التكلفة وسجلات المحاسبة العمومية المتعلقة بسير الاعتمادات المالية لسنة المالية 2023، وكذلك الوضعية المالية للمؤسسة تم التوصل على تحديد: 8 مجمعات للتكلفة، واستغلال المعلومات الناتجة عن حساب التكاليف ونشاط المصلحة بالإضافة على تحديد المصاريف غير المباشرة المتعلقة بمصلحة الجراحة العامة.

- مجمع المصاريف غير المباشرة.
- مجمع المصاريف قسم الجراحة.
- مجمع المصاريف قسم الأشعة.
- مجمع المصاريف الوقاية.
- مجمع المصاريف إعادة التأهيل.
- مجمع المصاريف الإدارة.
- مجمع المصاريف مصالح الصيدلة والصيانة مستلزمات.
- مجمع المصاريف مصالح الاجتماعية.

ويمكن شرحه كالتالي:

1. مجمع مصاريف غير المباشرة: ويتعلق بمختلف مصاريف المق المصالح غير المباشرة في نشاط المصلحة كما تظهر في المبلغ المقدر ب: 59.333.377 دج.
2. مجمع المصاريف قسم الجراحة: ويتعلق بمختلف مصاريف التي قسم الجراحة وتستفيد منها مصلحة الجراحة العامة والمقدرة ب: 48.319.269 دج.
3. مجمع المصاريف قسم الأشعة: ويتعلق بمختلف مصاريف التي يتحملها قسم الأشعة وتستفيد منها مصلحة الجراحة العامة والمقدرة ب: 1.876.836 دج.
4. مجمع المصاريف الوقاية: ويتعلق بمختلف مصاريف التي يتحملها قسم الوقاية وتستفيد منها مصلحة الجراحة العامة والمقدرة ب: 130.150 دج.
5. مجمع مصاريف إعادة التأهيل: ويتعلق بمختلف المصاريف التي يتحملها قسم التأهيل الوظيفي وتستفيد منها مصلحة الجراحة العامة والمقدرة ب: 65.181 دج.
6. مجمع المصاريف الإدارة: ويتعلق بمختلف مصاريف التي تتحملها مختلف المصالح الإدارية للمؤسسة الصحية والمخزن ومستلزمات وتستفيد منها مصلحة الجراحة العامة والمقدرة ب: 15.024.350 جد.
7. مجمع المصاريف مصالح الصيدلة والصيانة والمستلزمات: ويتعلق بمختلف مصاريف التي يتحملها كل من الصيدلية والمخزن ومستلزمات وتستفيد منها مصلحة الجراحة العامة والمقدرة ب: 15.024.350 دج.
8. مجمع مصاريف المصالح الاجتماعية: ويتعلق بمختلف مصاريف التي يتحملها كل الخدمات الاجتماعية التي يستفيد منها الموظفون وتستفيد منها مصلحة الجراحة العامة والمقدرة ب: 116.553 دج.

[1] نور الدين حاروش، المرجع السابق،ص50.

ثانيا: تحليل الأنشطة.

تعد هذه الخطوة جد أساسية لنجاح نظام (ABC)، ويتم فيها تحليل الأنشطة التي تمارس في مصلحة الجراحة العامة لتقديم مختلف الخدمات، حيث قمنا بإجراء مقابلات مع العاملين في المصلحة والاطلاع على كيفية إجراء العمليات الجراحية وسير الأنشطة المختلفة والتوصل إلى حصول المريض على العلاج حسب الخطوات التي سبق شرحها.[1]

ثالثا: تحديد مراكز النشاط.

وذلك بتجميع الأنشطة التي تشترك في مسبب تكلفة واحدة بالاعتماد على مسببات كما يلي:

- ✓ تحديد المسببات: من خلال تحديد العلاقة السببية بين النشاط والخدمة ومعرفة سبب أداء النشاط، حيث يتم الحصول على هذه المسببات من خلال الزيارة الميدانية ومساعدة العاملين بقسم الجراحة بعد إعطائه نظرة عامة عن آلية نظام (ABC) بحكم أنه لا توجد لديهم أي فكرة عن هذا النظام أو العمل، وتظهر مسببات الأنشطة في المصلحة.
- ✓ تجميع الأنشطة: ويتم هذا العمل من خلال مصفوفة ارتباطات بين الأنشطة ومسبباتها.

رابعا: تخصيص المصاريف غبر المباشرة على مراكز النشاط.

وذلك بتوزيع المصاريف غير المباشرة المحددة ضمن مجمعات التكلفة على مركزي النشاط من خلال تحديد مسببات الموارد وتكلفتها والربط بين مجمعات التكلفة ومركزي النشاط. حيث تبرز هنا أهمية العلاقة السببية بين التكلفة والنشاط وإن أي خلل في تفسير هذه العلاقة سوف يؤدي على خلل في عملية تحديد تكلفة النشاط الحقيقية ويؤثر على ذلك حساب تكلفة الخدمة الصحية.

- ✓ تحديد مسببات الموارد وتكلفتها: وتتضمن هذه المرحلة تحديد المسببات التي تسمح بتخصيص تكاليف مجمعات التكلفة على مختلف مراكز النشاط كما تبين كيفية استهلاك هذه المراكز لموارد المؤسسة، وتظهر مسببات التكلفة لمختلف المجمعات وتكلفتها.
- ✓ تحديد تكلفة مراكز النشاط: يتم ذلك من خلال الربط ين مراكز الأنشطة ومجمعات التكلفة.

خامسا: تخصيص تكلفة مراكز النشاط على الخدمات.

وذلك من خلال الخطوات التالية:

- حساب تكلفة مسببات النشاط المحددة سابقا.
- إعداد مصفوفة الخدمات ومراكز النشاط.
- تحديد تكلفة الخدمات من مراكز النشاط.

سادسا: حساب تكلفة الخدمات.

[1] لطيفة بكوش، نظام التكاليف على أساس الأنشطة، دار التعليم الجامعي، مصر، 2022ص78.

تعد مخرجات هذه الخطوة النتيجة النهائية لتطبيق نظام (ABC) ويتم فيها حساب تكلفة كل نوع من أنواع العمليات الجراحية بالمصلحة، وذلك بعد تحديد المصاريف المباشرة لمختلف أنواع العمليات.

تكلفة وحدة K: 324,77 دج.
تكلفة اليوم: 9086,37 دج.
مجموع المصاريف قسم الجراحة: 188.118.418 دج.
مجموع مصاريف مصلحة الجراحة العامة: 138.876.136 دج.
مجموع الوحدات K التي استفادة منها مصلحة الجراحة العامة: 148.779 وحدة.
نظرا لوجود قائمة ل:261 عملية جراحية مفهرسة تم أخذ عينة فقط ل:5 من العمليات الجراحية المفهرسة للقائمة الموجودة في الملحق رقم " كعينة لحساب تكلفتها:

الجدول رقم (15): تكلفة العملية الجراحية بنظام (ABC).

رقم	تعيين النشاط	عدد العمليات	عدد وحدات K	%	التكلفة الاجمالية	التكلفة للعملية
1	التهاب الزائدة الدودية الحاد	191	10505	7,06 %	9805777,76	51339,15
2	التهاب الزائدة الدودية الحاد عن طريق النظار	2	140	0,09%	130681,47	65340,74
3	التهاب الزائدة الدودية مع دمل	30	3550	2,39%	3313708,81	110456,96
4	التهاب الصفاق الزائدي	15	1275	0,86%	1190134,85	79342,32
5	التهاب الصفاق مع قرحة	9	720	0,48%	672076,15	74675,13

المصدر: من إعداد الطالبين انطلاقا من النتائج المتحصل عليها.

المطلب الثالث: تحليل وتفسير نتائج نظام (ABC) في حساب مختلف تكاليف الخدمات بمصلحة الجراحة العامة بالمؤسسة محل الدراسة.

يتوفر لدى المؤسسة محل الدراسة مقومات والعوامل المساعدة للدراسة نظام (ABC) من:

- ✓ تنوع وتعدد الخدمات المقدمة، حيث تقدم المؤسسة تشكيلة متعددة من الخدمات عبر مختلف هياكلها كما تتباين متطلبات وكيفية تقديم هذه الخدمات من هيكل إلى أخر ما يصعب عملية تحديد تكلفتها.
- ✓ تعقد الأنشطة اللازمة لتقديم مختلف الخدمات الصحية، حيث أشار مسؤول مكتب التكاليف على صعوبة حصر الأنشطة التي تتطلبها الخدمة الصحية والتي تستلزم أنشطة متعددة ومعقدة لأدائها ، لأنها إضافة إلى ضرورة توفر التخصص والمعرفة لدى القائمين على تقديمها.
- ✓ ارتفاع المصاريف غير المباشرة وصعوبة تخصيصها ةهذا كل ما أكده المسؤول السابق الذكر. حيث يرى صعوبة تتبع هذه المصاريف بشكل دقيق في ظل تعدد المصالح والأقسام الثانوية والرئيسية للمؤسسة الصحية، وعدم القدرة على طريقة حساب التكلفة المتبعة على تحقيق ذلك بشكل جيد وما زاد من ذلك محدودية دور محاسبة التكاليف بالمؤسسة، بالإضافة إلى غتباع أساس تحميل لهذه المصاريف لا يعكس مقدار الاستفادة الحقيقية منها.

- ✓ ارتفاع الأنشطة المساندة، حيث أشار المسؤول على ضرورة هذه الأنشطة لضمان تسيير الحسن للهياكل الصحية بالإضافة إلى أهمية التجهيزات الطبية والتي تحتاج إلى الأعمال الصيانة الدورية والدائمة، كما أوضح اهتمام المؤسسة بالنشاطات التي من شأنها تحسيت جودة الخدمات الصحية، التكوين المستمر، استثنار في التجهيزات الحديثة[1].

وجود فروقات جوهرية بين نتائج الطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة ونتائج تطبيق نظام (ABC) :

- حيث يعود هذا الفرق بالزيادة بين نتائج (ABC) والطريقة المعتمدة بالمؤسسة، كما يبحث في تحديد العلاقة السببية فيما بينها وبين الأنشطة مصلحة الجراحة العامة.
- نجد نظام (ABC) يمكن من توفير معلومات واضحة عن المصاريف غير المباشرة التي تتحملها مصلحة الجراحة العامة، حيث أن أسلوب التحليل الذي يعتمد على العلاقة السببية بين التكلفة والنشاط وبين النشاط والخدمة عند توزيعها، وبالتالي يمكن من تحديد دقيق لمختلف التكاليف.
- يوفر نظام (ABC) المعلومات اللازمة لتقييم أداء العاملين من خلال مراكز الأنشطة وتحديد علاقتهم بالتكاليف خلافا للطريقة المتبعة لدى المؤسسة، ويعمل كذلك على تحفيز بعض الأنشطة من خلال زيادة أعداد او أحجام المسببات.
- لنظام (ABC) دور في اتخاذ قرارات التسعير وذلك من خلال دقة حساب التكاليف الذي يمتاز بها النظام.

[1] لطيفة بكوش، مرجع سبق ذكره، ص80.

خلاصة الفصل الثاني:

بعد معالجتنا لهذا الموضوع من جانبه التطبيقي في هذا الفصل، تمكنا من استخلاص مجموعة من النتائج عن نظام (ABC)، وهي أنه يمكن تطبيقه في مؤسسات الاستشفائية العمومية لخصوصية المعلومة المحاسبية بها، وذلك بتتبع منهجية مع التأكد على أنه كل خدمة غي هذه المؤسسة يقابلها نشاط، مع إمكانية استخدام او تطبيق هذه الطريقة بشكل أسهل وأسرع في الوحدات الصحية العامة أو الخاصة ذات الحجم الأقل مثل المؤسسات العمومية المتخصصة في الولادة، مقارنة بالمؤسسات الاستشفائية العمومية أكبر حجما ونشاطا.

كما أن الهيكل التنظيمي للمستشفيات الجزائرية، رغم أن الهدف الأساسي من إنشاء المستشفيات هو تقريب الممارسة الصحية من المواطن أو المريض، وهو ما يشكل عائقا أما محاسبة المسؤوليات وأمام نظام (ABC).

رغم تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة محل الدراسة إلا أنها لم تأخذ الدور الأساسي لها وركزت فقط على حساب التكاليف وذلك باستخدام طريقة الأقسام المتجانسة، حيث جاءت هذه الدراسة كمحاولة لتطبيق نظام (ABC) على مصلحة الجراحة العامة بها دون المصالح الأخرى لصعوبة العملية وقصر الزمن، وتوصلنا إلى أنه يمكن استخدام هذا النظام في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بالمؤسسة الصحية مع أهمية مراعاة خصوصية وطبيعة النشاط بها، حيث يستلزم التحليل الجيد لمختلف الأنشطة والدراسة المعمقة للعلاقة السببية بين الأنشطة، التكاليف، الخدمات من أجل الاستفادة من مختلف المزايا

الخاتمة

الخاتمة:

لا تزال الجهود في الجزائر تبذل وإلى الان لتحسين المستوى الصحي للمواطن وضمان حقه في الحصول على الرعاية الصحية الجيدة وفقا لاحتياجاته، ورغم ما سخرته الدولة من إمكانيات وإتباع العديد من الإصلاحات إلا انها لم تتمكن من تحقيق التوازن بين النفقات المرتفعة التي تتطلبها الرعاية الصحية، وإمكانياتها المالية المتاحة لديها حيث لم تعد قادرة على تمويله وتحقيق الدعم المادي كلما احتاجت غليه، وهذا ما يستوجب تجميع الموارد والعمل ضمن إطار منظم وتطبيقا إستراتجيات مدروسة وتبني بشكل جدي الإجراءات والتدابير التي تراعي قدرات الدولة والمواطن وتسمح بتخفيض التكاليف وترشيد النفقات، ومن ضمن هذه التدابير تفعيل دور محاسبة التكاليف بالمؤسسات الصحية العمومية الاستشفائية واختيار طرق حساب التكلفة التي تدعم ذلك، كل هذا دفع بنا إلى الاتجاه إلى هذا النوع من الدراسة التي حاولنا فيه البحث عن كيفية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) والاستفادة منه في تحسين حساب التكلفة بالمؤسسة الصحية العمومية، وبعد الدراسة النظرية والتطبيقية لهذا الموضوع، وانطلاقا من الفرضيات الأساسية يمكن عرض النتائج لهذه الدراسة:

نتائج واختبار الفرضيات:

بعد عرض وتحليل الجوانب النظرية والموضوعية، توصلنا على النتائج التالية المرتبطة بالفروض الموضوعة مسبقا، كما يلي:

الإجابة على الفرضيات:

من خلال الدراسة تم التوصل إلى:

- نعم تعتبر محاسبة التكاليف من الأدوات المهمة في المؤسسة الاقتصادية المؤسسات الصحية بسبب ارتفاع الإنفاق على القطاع الصحي والذي يعود بشكل أساسي إلى زيادة الطلب على الخدمات الصحية.
- نعم يساعد تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصحية نظرا لقياسها تكلفة الأقسام المختلفة والخدمات المقدمة مما سيهل في اتخاذ القرارات وتحقيق الرقابة وتخفيض التكاليف مما يؤدي هذا الأخير على رفع فعالية وكفاءة المؤسسة في ممارسة وظائفها المختلفة والمحافظة على جودة الخدمات المقدمة.

أهم النتائج المتوصل إليها في الختام:

- نظام (ABC)من الطرق التي ترمي إلى التحديد الدقيق للتكلفة ومعالجة مشكلة تخصيص المصاريف غير المباشرة.
- يقوم نظام (ABC)على فكرة أساسية وهي أن المنتجات، الخدمات، هي التي تستهلك أنشطة المؤسسة وأن هذه الأنشطة هي التي تستهلك مواردها وهذا على عكس الطرق التقليدية التي تقوم على فكرة أن المنتجات والخدمات هي التي تقوم باستهلاك الموارد.

- يقوم نظام (ABC)باستخدام عدة أسس، التعدد في المسببات عند تخصيص المصاريف غير المباشرة.
- تحديد مسببات التكلفة يعد بمثابة العمود الفقري لنظام (ABC.)

وبعد دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية بمحمد بوضياف في كافة الأقسام تم الوصول إلى مجموعة من النقائص نجوزها في:

- عدم التتبع الدقيق للمصاريف غير المباشرة.
- عدم الأخذ بعين الاعتبار العلاقة التبادلية فيما بين الأقسام الثانوية عند توزيع المصاريف.
- عدم إتباع المبادئ الأساسية لطريقة الأقسام المتجانسة والتي تقوم على الفصل فيما بين المصاريف المباشرة وغير المباشرة، وما لوحظ في لمؤسسة ان الجدول توزيع المصاريف غير المباشرة تدمج في المصاريف المباشرة وغير المباشرة.
- إدخال القيمة الكلية للمعدات والتجهيزات بالمؤسسة في فترة الحصول عليها وعدم توزيع قيمتها على سنوات الاستخدام، ما يؤثر بشكل كبير على حساب التكلفة.
- عدم الأخذ بعين الاعتبار للمخزون المتبقي من فترة تكالفية سابقة عند حساب التكلفة، وهذا ما لا يبين الصورة الحقيقة للتكاليف.

عدم قدرة الطريقة المتبعة في حساب التكاليف على توفير معلومات ذات قيمة عالية من تكاليف الخدمات بالمؤسسة ويرجع السبب في ذلك إلى:

- نقص التكوين لعاملي مكتب التكاليف وعدم توفر التخصص لديها، حيث وجدنا عدم إلمامهم بالطرق المختلفة لحساب التكاليف.
- عدم تفعيل دور محاسبة التكاليف في المؤسسة لاتخاذ القرارات، تقييم الأداء، الرقابة، كما أن مخرجاتها لا تساعد كثيرا على ذلك، واقتصار دورها في تتبع مسار التكاليف وإعطاء صورة لها: كتتبع تنفيذ الميزانية.
- عدم وجود تكامل فيما بين محاسبة التكاليف والمحاسبة العمومية، هذه الأخيرة التي لا تساعد كثيرا محاسبة التكاليف بتوفير المعطيات بالمصاريف.

وكخلاصة لما سبق نصل إلى أنه يمكن استخدام نظام (ABC) في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بتكييف خطوات تطبيقية مع طبيعة النشاط بالمؤسسة الصحية ومراعاة خصوصية الخدمات المقدمة، وهذا ما إجابةعنالإشكاليةالمعتمدة.

التوصيات والاقتراحات:

من خلال ماتم تقديمه في الدراسة التطبيقية ومن أجل تحسين بيانات محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة نقترح:

- نظرا لعجز الطريقة المتبعة في معالجة صعوبات تحديد تكلفة الخدمات الصحية بالمؤسسة الصحية وانطوائها عللى الكثير من النقائص،بالإضافة إلى توفير المتطلبات التي تدعم تطبيق نظام (ABC) بالمؤسسة محل الدراسة، نفترح تطبيق هذا النظام بشكل تدريجي وعلى مراحل بحيث يبدأ بمصلحة الجراحة العامة إلى حين الوصول على كل المصالح الاستشفائية حيث يحتاج تطبيقه إلى:

- تطبيق برامج تكوينية حول أهمية ودور نظام (ABC) ابتداءً من الإدارة العليا على اية العاملين في مكتب حساب التكاليف حتى يحقق نجاحه.
- التخطيط لعملية تطبيق نظام (ABC) بشكل جيد من خلال الاستعانة بخبراء محليين لهم دراية بهذا النظام.
- تكييف نظام المعلومات المحاسبي بحيث يساعد على توفير المعلومات اللازمة لتطبيقه.
- تفعيل دور محاسبة التكاليف في المؤسسة والإستناد عليها ي ترشيد استخدام الموارد والتحكم في التكاليف، الرقابة، تقييم الأداء.
- إعادة النظر في طريقة الحالية لحساب التكلفة وتفادي النقائص التي سبق ذكرها.
- إدخال المحاسبة المالية والتي تلعب دور تكاملي مع محاسبة التكاليف من خلال المعلومات التي توفرها.
- الاهتمام بتكوين العاملين بمكتب التكاليف بما يمكنهم من معرفة وتطبيق طرق التسيير الحديثة ورفع كفاءة أدائهم.

آفاق البحث والدراسة:

حاولت هذه الدراسة معالجة موضوع استخدام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، وبعد تناولنا للموضوع بشقيه النظري والتطبيقي فإنه يمكن القول أنه فح لنا مجالا واسع للبحث في بعض المجالات المتعلقة به، لو منح لنا المزيد من الوقت لاتسعن في الدراسة لتشمل المؤسسة الصحية ككل وإن موضوع إدارة التكلفة بصفة عامة أضحت إهتمام الكثير من الباحثين، وعليه يمكن القول أن تكون لبنة الدراسات المستقبلية في إشكاليات التاية:

- نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإدارة الأنشطة ودورها في عملية الرقابة وتقييم الأداء خصوصا مع تطبيق القانون العضوي رقم :15-18 المتعلق بالقوانين المالية.
- دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في ترشيد القرارات في المؤسسات الصحية.
- دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إعادة هندسة العمليات في القطاع الخدمي الصحي.
- كفاءة نظام (ABC) في تحديد الأنشطة المضيفة للقيمة والأنشطة غير المضيفة للقيمة.

و أخيرا نأمل أنا وفقنا في اختيار الموضوع وعرضه بالشكل الملائم الذي يحقق الغرض المعد من أجله، وكأي عمل بشري فإن بحثنا لا يخلو من النقائص.

قائمة المصادر والمراجع

الكتب باللغة العربية:

1. أحمد حلمي جمعة، محاسبة التكليف المعيارية (التصميم، الرقابة، محاسبة المسؤولية)، دار صفاء للنشر والتوزيع،
2. أحمد محمد غنيم، إدارة المستشفيات رؤية معاصرة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، الطبعة الأولى، 2006ص333ص334.
3. أحمد نور، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية والتطبيقية، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1983 ص18.
4. إسماعيل يحى التكويتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية، ط1، دار الحامد للنشر، عمان، سنة 2009ص22.
5. بديع الدين ريشو، إدارة التكاليف، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر،2010، ص05.
6. بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 1998ص 08.
7. ثناء علي قباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية ط2، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن2014، ص17.
8. جودت عبد الرؤوف زعلول، طلعت عبد العظيم متولي، محاسبة التكاليف (الأصول العلمية والعملية)، كلية التجارة، جامعة طنطا2002_2003ص137.
9. ديون عبد القادر، سويسي الهواري، أثر الخوصصة في الجزائر على وظيفة تسيير الموارد البشرية في المؤسسة، مجلة الباحث، العدد 03، ورقلة 2004 ص103.
10. ذواي، تأثير المستترة على نظام المعلومات المحاسبي، أطروحة دكتوراه، علوم اقتصادية، جامعة فرحات عباس، 2009،2010ص126.
11. رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1992ص1.
12. السعيد بريش، نعيمة يحياوي، أهمية التكامل بين أدوات التسيير، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر،2001ص33.
13. صلاح الدين عبد المنعم مبارك، عطية عبد الحي، أنظمة التكاليف، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية،2008ص9ص11.

14. صلاح الشنواني، إدارة الأفراد والعلاقات الإنسانية، مدخل الأهداف مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية1999 ص205.
15. طلعت الدرداش، اقتصاديات الخدمات الصحية، مرجع سبق ذكره، 2005ص200.
16. عاصم شمعون، أثر المناخ التنظيمي على أرض العامليين ومعدلات دوران العمل، أماراباك، العدد 2010، ص21 _59.
17. عاطف الأخرس وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الأهلية للنشر والتوزيع، عمان،1991، ص07.
18. عامر عبد الله شقر، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البداية ناشرون وموزعون، عمان،"1، 2010 ص18.
19. عبد الرحيم الكسم، محاسبة التكاليف وتطبيقاتها في إدارة الشركات، دار الرضا للنشر، الطبعة الأول، 2001 سوريا ص10.
20. عبد العزيز بن جيب الله نياز، جودة الرعاية الصحية، الأسس النظرية والتطبيق العملي، وزارة الصحة، الرياض، السعودية، 2005ص62.
21. عبد الكريم محسن، صباح النجار، إدارة الافتتاح والعمليات، 2009ص20.
22. عز الدين فراح وآخرون، الصحة المهنية والأمن الصناعي والاسعافات الأولية، دار الفكر العربي، القاهرة، 1979ص41.
23. عطية أحمد صلاح، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر،2006ص20.
24. فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجزائرية، العدد،1- 2011ص19.
25. فريد كوتل، تسويق الخدمات، دار الكنوز المعرفة، الأردن،2009ص64.
26. فوزي مدكو، تسويق الخدمات الصحية، ايتراك، القاهرة 2006ص168.
27. لطيفة بكوش، نظام التكاليف على أساس الأنشطة، دار التعليم الجامعي، مصر، 2022.
28. محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، ط3، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،2013ص5ص6.

29. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر، مصر،2003ص19.

30. محمد سعيد أندر سلطان، إدارة الموارد البشرية، الدار الجامعية الجديدة للنشر، الإسكندرية 2003 ص104.

31. محمد شحاتة ربيع، أصول علم النفس الصناعية، دار الغريب للنشر والتوزيع، القاهرة، 2007ص272.

32. محمد عبد الحافظ، صيانة الموارد البشرية، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة،2007ص72.

33. محمد عوض الترتوري، أغادير عرفات جويحان، إدارة الجودة الشاملة في مؤسسات التنظيم العالي والمكتبات ومراكز المعلومات، دار المسيرة للنشر والتوزيع،عمان2006.

34. منير بن أودينة، تقييم التكاليف الخفية، رسالة ماجستير اقتصاد ومناجمنت، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2009_2010 ص15.

35. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير (محاسبة تحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، ج1999، ص7ص8.

36. نائل عدس، نضال الخلق، محاسبة التكاليف " مدخل حديثة، الطبعة العربية، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2013ص 17.

37. نور الدين حاروش، إدارة المستشفيات العمومية الجزائرية، دار كتامة للكتاب، الجزائر،2008.

المراجع باللغة الفرنسية:

38.(http://www.iasj.net/iasj?func=full text&ald=26180)

39.(univ_blida.dz/eco/wp.content/uploads/sites/3/217/06/docw)

40.(www.univ_eloued.dz/images/memoir/file/M.E=02581.pdf).

41.Ali sahraoui. Comptabilité analytique Berti édition.200 :p178.

42.HORNRN ;CT. COST. Accounting, amanagerial emphasis, prentice , hall, 1996,p5.

43.http://bu.univ_ourgla.dz/master/pdf/mehmadi_malika.pdf)

44. http://www.accomntants.eygptcoress.info/blog/?p:19 vu le 05/05/2025 à 22 :12 .
45. Michel porter et xavieir hubert ;la comptabilité analytique outil de gestion , d'organisation paris,France,p19 .
46. Source:H. savall. Zardet; op.cit 1989p05.
47. Th,9737;html, vu le 04/05/2025à 10:37. http://hrdiscussion.com

أطروحات ومذكرات:

48. إلهام محيرق، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، دراسة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في التدقيق المحاسبي، جامعة الوادي،2001.
49. ذواي، تأثير المستترة على نظام المعلومات المحاسبي، أطروحة دكتوراه، علوم اقتصادية، جامعة فرحات عباس،2009_2010.
50. سعاد حميدية، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنطة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، رسالة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر2010_2011.
51. فاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر200.
52. فريحة مباركة، زاوي سهام، كيفية حساب سعر التكلفة في مؤسسة إنتاجية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الليسانس في العلوم التجارية، جامعة خيضر، بسكرة، 2003.
53. ملكية محمدي، دور تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتطبيقها في مراقبة التسيير للمؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في الحاسبة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، نوقشت بتاريخ 01/06/2015.
54. منيرة بن أودينة، تقييم التكاليف الخفية، رسالة ماجستير، اقتصاد ومناجمنت، جامعة قسنطينة، الجزائر2009_2010.
55. مهدي زكرياء، نظام التكاليف على أساس الأنشطة واستخدماته في تحديد تكلفة النشاط الصحي في المؤسسات الاستشفائية العمومية، دراسة حالة في المؤسسة العمومية الاستشفائية بالمدية، محمد بوضياف.
56. فاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير اقتصاد ومناجمنت، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2004ص66.

مداخلات ومجلات:

- أحمد خليل الحسني وآخرون، إدارة الجودة الشاملة وأثرها في تحقيق الميزة التنافسية، دراسة في مصنع المحاقن الطبية في بابل، مجلة جامعة بابل العلوم الإنسانية، المجلد 12_العدد213.
- دريسي أسماء، تطور الإنفاق الصحي في الجزائر ومدى فعاليته في إطار المنظومة الصحية خلال فترة (2013_2014)، المجلة الجزائرية للعولمة والسياسات الاقتصادية، العدد 2015.
- شكر محمود مصطفى، استخدام تقنيتي التكلفة على أساس الأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 15 العدد46 _2019.
- عباس نوار كحيط الموسوي، مدى ملائمة تقديرات الموازنة للرقابة وتقويم الأداء في ظل اعتماد الكايزن، دراسة حالة عملية افتراضية، مجلة دراسات محاسبة ومالية، كلية الإدارة والاقتصاد، المجلد5، العدد11_2010.
- عبد العزيز بن جيب الله نياز، جودة الرعاية الصحية، الأسس النظرية والتطبيق العملي، وزارة الصحة، المؤتمر العربي الثاني، الإتجاهات الحديثة في إدارة المستشفيات العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، سبتمبر 2003ص83.
- محمد فاضل، نعمة الياسري، حسين جميل غافل، التوازن بين التكلفة والسعر في نظام إدارة الجودة الشاملة وأثره على تحقيق رضا الزبون، دراسة تطبيقية على شركة اسمنت النجف الأشرف، مجلة جامعة كربلاء العلمية، الكلية التقنية الإدارية الكوفة، المجلد12 العدد 3_2014.
- محمد محمود وآخرون، الاستخدام المحاسبي للمقارنة المرجعية باعتماد النسب المالية وبطاقات الأداء المتوازن كأدوات لها في تقويم الأداء المالي للمصارف، مجلة تنمية الرافدين، المجلد35 ، العدد 113_2013.

القوانين والمراسيم:

- المرسوم التنفيذي رقم :04-101 المؤرخ في: 1 أفريل 2004، المحدد لكيفيات دفع مساهمة صناديق الضمان الاجتماعي لتمويل ميزانيات المؤسسات الصحة العمومية، الجريدة الرسمية رقم 33لسنة2004.
- المرسوم التنفيذي رقم: 07-140 المؤرخ في 19 ماي2007، المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية رقم:33 لسنة2007 .

- قرار وزاري المشترك المؤرخ في: 20 دسيمبر 2009، يحدد تنظيم الداخلي للمؤسسات العمومية الاستشفائية، الجريدة الرسمية رقم 15 لسنة 2009.
- المرسوم التنفيذي رقم :05-257 المؤرخ في : 20 جويلية 2005، المتضمن إعداد المدونة العامة للأعمال المهنية للأطباء والصيانة و جراحوا الأسنان والمساعدين، الطبين وتسعيرها، الريدة الرسمية رقم 52 لسنة 2005.
- الأمر رقم:65-73 المؤرخ في 28 ديسمبر 1973، المتعلق بإنشاء الكلب المجاني في القطاعات الصحية، الجريدة الرسمية رقم 1لسنة 1974.
- المرسوم رقم: 85-238 المؤرخ في 16 نوفمبر 1985، المتضمن كيفية إعداد المدونة العامة لتسعير الأعمال المهنية التي يمارسها الأطباء، والصيانة وجراحوا الأسنان والمساعدين الطبيون، جريدة رسمية: 47لسنة1985.
- بموجب المرسوم رقم:88-204 المؤرخ في 18أكتوبر 1988، المحدد لشروط إنجاز العيدات الخاصة وفتحها وعملها، الجريدة الرسمية رقم:42لسنة1988.
- الأمر رقم:94-03 المؤرخ في :31 ديسمبر1994، المتضمن قانون المالية بسنة 1995، الجريدة الرسمية رقم: 87 لسنة 1995.

الملاحق

الملحق الأول

SECTIONS PRINCIPALES								
CHARGE	UMC	Dialyse	Consu-Spécia	Infectieux	SAMU	Méd-Légale	Méd-Interne	phtisio
Personnel	41349868,18	9811833,12	14016904,46	7358874,84	9811833,12	3153803,50	26982541,10	10162255,73
Alimentation	1189929,87	590639,28	0,00	341703,85	292557,72	0,00	1860560,74	616828,58
Pharmacie	14822798,28	18531364,44	0,00	2587484,78	290783,06	67060,97	33594216,14	4905753,75
Fournitures	414485,00	442002,00	16220,00	313370,00	75525,00	23690,00	617365,50	510125,00
Maintenance	31425,00	23025,00	4800,00	6617,50	0,00	6300,00	32462,00	16020,00
Total	57808506,33	29398863,84	14037924,46	10608050,97	10470698,90	3250854,47	63087145,48	16210983,06
Charges communes	405160,07	206046,59	98387,02	74348,21	73385,55	22784,13	442156,25	113617,24
TOTAL	58213666,40	29604910,43	14136311,48	10682399,18	10544084,45	3273638,60	63529301,73	16324600,30
	7,55%	3,84%	1,83%	1,39%	1,37%	0,42%	8,24%	2,12%

REPARTITION PRIMAIRE DES CHARGE

SECTIONS AUXILIAIRES									
CHARGE	Bloc Opéra	Imagereie	Laboratoire	SEMEP	Rééducation	ADM	Sce economi	Sce sociales	Sous total
Personnel	48007897,80	14367327,08	33290148,11	1752113,05	9461410,51	57083993,57	27683386,32	1051267,83	192697544,27
Alimentation	356195,80	5912,44	154127,52	0,00	0,00	231778,92	776727,33	0,00	1524742,01
Pharmacie	10560826,56	3268435,26	11010164,00	953104,39	6543750,85	0,00	34219959,51	0,00	66556240,57
Fournitures	1224875,00	992830,00	870400,00	32675,00	86365,00	1131310,00	1448905,00	171295,00	5958655,00
Maintenance	65825,00	100825,00	379100,00	2900,00	11100,00	46625,00	1118600,00	120300,00	1845275,00
Total	60215620,16	18735329,78	45703939,63	2740792,44	16102626,36	58493707,49	65247578,16	1342862,83	268582456,85
Charges communes	422030,71	131309,53	320323,30	19209,28	112857,81	409962,41	457297,98	9411,67	1882402,68
TOTAL	60637650,87	18866639,31	46024262,93	2760001,72	16215484,17	58903669,90	65704876,14	1352274,50	270464859,53
	7,87%	2,45%	5,97%	0,36%	2,10%	7,64%	8,52%	0,18%	

SECTIONS PRINCIPALES								
CHARGE	CH.P	Pediatrie	Maternité	Gynéco	CH.G	Traumato	ORL	ophtalmo
Personnel	9811833,12	18221975,80	32939725,50	9461410,51	14016904,46	11563946,18	7709297,45	3854648,72
Alimentation	970579,17	474293,30	929142,49	404172,13	910331,05	906669,01	229466,67	201643,55
Pharmacie	4456060,38	41528192,18	6968573,22	2100774,80	6391982,66	12647336,29	2274917,45	4230986,39
Fournitures	577452,00	548250,00	581880,00	391410,00	275643,00	661348,00	280210,00	351565,00
Maintenance	11462,50	37370,00	24625,00	11700,00	28507,50	12849,00	8575,00	8937,50
Total	15827387,17	60810081,28	41443946,21	12369467,44	21623368,67	25792148,48	10502466,57	8647781,16
Charges communes	110928,75	426197,08	290466,46	86693,37	151550,80	180768,36	73608,20	60609,34
TOTAL	15938315,92	61236278,36	41734412,67	12456160,81	21774919,47	25972916,84	10576074,77	8708390,50
	2,07%	7,94%	5,41%	1,62%	2,82%	3,37%	1,37%	1,13%

SECTIONS PRINCIPALES					
CHARGE	oncologie	post op	S/ total section auxilliaire	S/ total section principal	TOTAL GENERAL
Personnel	9461410,51	10512678,35	192697544,27	250201744,65	442899288,92
Alimentation	546651,93	230145,40	1524742,01	10695314,74	12220056,75
Pharmacie	69280526,64	4903537,80	66556240,57	229582349,23	296138589,80
Fournitures	22915,00	58380,00	5958655,00	6161835,50	12120490,50
Maintenance	3175	22550,00	1845275,00	290401,00	2135676,00
Total	79314679,08	15727291,55	268582456,85	496931645,12	765514101,97
Charges communes	555889,4886	110227,21	1882402,68	3482824,13	5365226,81
TOTAL	79870568,57	15837518,76	270464859,53	500414469,25	770879328,78

SECTIONS AUXILIAIRES									
CHARGE	Bloc Opéra	Imagereie	Laboratoire	SEMEP	Rééducation	ADM	Sce economi	Sce sociales	Sous total
Personnel	48007897,80	14367327,08	33290148,11	1752113,05	9461410,51	57083993,57	27683386,32	1051267,83	192697544,27
Alimentation	356195,80	5912,44	154127,52	0,00	0,00	231778,92	776727,33	0,00	1524742,01
Pharmacie	10560826,56	3268435,26	11010164,00	953104,39	6543750,85	0,00	34219959,51	0,00	66556240,57
Fournitures	1224875,00	992830,00	870400,00	32675,00	86365,00	1131310,00	1448905,00	171295,00	5958655,00
Maintenance	65825,00	100825,00	379100,00	2900,00	11100,00	46625,00	1118600,00	120300,00	1845275,00
Total	60215620,16	18735329,78	45703939,63	2740792,44	16102626,36	58493707,49	65247578,16	1342862,83	268582456,85
Charges communes	422030,71	131309,53	320323,30	19209,28	112857,81	409962,41	457297,98	9411,67	1882402,68
TOTAL	60637650,87	18866639,31	46024262,93	2760001,72	16215484,17	58903669,90	65704876,14	1352274,50	270464859,53

الملحق الثانى

SECTIONS AUXILIAIRES								
CHARGE	Bloc Opéra	Imagereie	Laboratoire	SEMEP	Rééducation	ADM	Sce economi	Sce sociales
Total répart primaire	60637650,87	18866639,31	46024262,93	2760001,72	16215484,17	58903669,90	65704876,14	1352274,50
Bloc op	60637650,87							
Imagerie		18866639,31						
Laboratoire			46024262,93					
SEMEP				2760001,72				
Rééducation					16215484,17			
ADM						58903669,90		
Sce Econ							65704876,14	
Sce Soc								1352274,50
Nbr D'uni d'Œuvre	147090,10	1326065,00	3444252,00		18848,00			
Cout U.O	412,25	14,23	13,36		860,33			

REPARTITION SECONDAIRE DES CHARGE

SECTIONS PRINCIPALES								
CHARGE	UMC	Dialyse	Consult spé	Infectieux	SAMU	Méd légale	Méd int	PHTISIO
Total répart primaire	58213666,40	29604910,43	14136311,48	10682399,18	10544084,45	3273638,60	63529301,73	16324600,30
Bloc op	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Imagerie	10181394,24	168340,90	4373078,22	248455,80	0,00	0,00	930542,39	380581,35
Laboratoire	11554115,44	748427,20	20893557,04	444500,56	157006,72	51836,80	2326029,44	606544,00
SEMEP	321073,49	163283,86	77967,86	58918,04	58155,18	18055,53	350391,51	90037,21
Rééducation	0,00	0,00	16150975,09	3441,20	0,00	0,00	5161,98	28390,89
ADM	6852317,03	3484787,07	1663981,91	1257422,70	1241141,71	385339,23	7478019,22	1921564,88
Sce Econ	7643507,48	3887151,74	1856110,59	1402608,75	1384447,90	429831,73	8341455,25	2143434,91
Sce Soc	157311,31	80001,61	38200,68	28867,14	28493,37	8846,38	171675,80	44114,11
Total répart secondaire	36709718,99	8531992,38	45053871,39	3444214,20	2869244,88	893909,68	19603275,59	5214667,35
TOTAL GLE	94923385,39	38136902,81	59190182,86	14126613,38	13413329,33	4167548,28	83132577,32	21539267,65
Nbr D'uni d'Œuvre	28611,00	2466,00	6486,00	1024,00	1259,00	1005,00	7104,00	6143,00
Cout U.O	3317,72	15465,09	9125,84	13795,52	10653,95	4146,81	11702,22	3506,31
%	11,63%	5,92%	2,82%	2,13%	2,11%	0,65%	12,70%	3,26%

SECTIONS PRINCIPALES			
CHARGE	oncologie	post op	Sous Total
Total répart primaire	79870568,57	15837518,76	500414469,25
Bloc op	0,00	0,00	60637650,87
Imagerie	0,00	430315,20	18866639,31
Laboratoire	760023,68	953262,72	46024262,93
SEMEP	440520,65	87350,75	2760001,72
Rééducation	0,00	0,00	16215484,17
ADM	9401545,91	1864230,62	58903669,90
Sce Econ	10487078,49	2079480,66	65704876,14
Sce Soc	215834,95	42797,87	1352274,50
Total répart secondaire	21305003,68	5457437,82	270464859,53
TOTAL GLE	***101175572,2***	***21294956,58***	***770879328,78***
Nbr D'uni d'Œuvre	1758	1487,00	
Cout U.O	57551,52	14320,75	
%	15,96%	3,16%	

SECTIONS PRINCIPALES								
CHARGE	CH.P	Pédiatrie	Maternite	Gyneco	CH.G	Traumato	ORL	Ophtalmo
Total répart primaire	15938315,92	61236278,36	41734412,67	12456160,81	21774919,47	25972916,84	10576074,77	8708390,50
Bloc op	7029027,40	0,00	0,00	5751217,30	18699660,00	12019148,75	6768691,52	10370148,75
Imagerie	0,00	0,00	7292,88	7292,87	1058242,41	796709,24	256780,35	30879,10
Laboratoire	717779,36	881492,80	1816933,28	1489118,96	1436093,12	260586,80	849028,00	68870,80
SEMEP	87906,69	337744,50	230183,29	68701,10	120098,08	143251,84	58331,62	48030,53
Rééducation	0,00	0,00	0,00	0,00	27530,56	0,00	0,00	0,00
ADM	1876095,43	7208107,98	4912547,93	1466211,77	2563120,67	3057265,95	1244907,28	1025062,61
Sce Econ	2092715,41	8040379,19	5479766,44	1635505,27	2859066,78	3410267,67	1388648,26	1143419,61
Sce Soc	43070,25	165479,34	112779,28	33660,39	58842,56	70186,85	28579,82	23532,76
Total répart secondaire	11846594,55	16633203,81	12559503,11	10451707,67	26822654,18	19757417,10	10594966,85	12709944,16
TOTAL GLE	27784910,47	77869482,17	54293915,78	22907868,48	48597573,65	45730333,94	21171041,62	21418334,67
Nbr D'uni d'Œuvre	1610,00	4220,00	2118,00	1668,00	1935,00	6315,00	2487,00	2083,00
Cout U.O	17257,71	18452,48	25634,52	13733,73	25115,03	7241,54	8512,68	10282,45
%	3,19%	12,24%	8,34%	2,49%	4,35%	5,19%	2,11%	1,74%

SECTIONS PRINCIPALES								
CHARGE	CH.P	Pédiatrie	Maternite	Gyneco	CH.G	Traumato	ORL	Ophtalmo
Total répart primaire	15938315,92	61236278,36	41734412,67	12456160,81	21774919,47	25972916,84	10576074,77	8708390,50
Bloc op	7029027,40	0,00	0,00	5751217,30	18699660,00	12019148,75	6768691,52	10370148,75
Imagerie	0,00	0,00	7292,88	7292,87	1058242,41	796709,24	256780,35	30879,10
Laboratoire	717779,36	881492,80	1816933,28	1489118,96	1436093,12	260586,80	849028,00	68870,80
SEMEP	87906,69	337744,50	230183,29	68701,10	120098,08	143251,84	58331,62	48030,53
Rééducation	0,00	0,00	0,00	0,00	27530,56	0,00	0,00	0,00
ADM	1876095,43	7208107,98	4912547,93	1466211,77	2563120,67	3057265,95	1244907,28	1025062,61
Sce Econ	2092715,41	8040379,19	5479766,44	1635505,27	2859066,78	3410267,67	1388648,26	1143419,61
Sce Soc	43070,25	165479,34	112779,28	33660,39	58842,56	70186,85	28579,82	23532,76
Total répart secondaire	11846594,55	16633203,81	12559503,11	10451707,67	26822654,18	19757417,10	10594966,85	12709944,16
TOTAL GLE	27784910,47	77869482,17	54293915,78	22907868,48	48597573,65	45730333,94	21171041,62	21418334,67
Nbr D'uni d'Œuvre	1610,00	4220,00	2118,00	1668,00	1935,00	6315,00	2487,00	2083,00
Cout U.O	17257,71	18452,48	25634,52	13733,73	25115,03	7241,54	8512,68	10282,45
%	3,19%	12,24%	8,34%	2,49%	4,35%	5,19%	2,11%	1,74%

REPARTITION SECONDAIRE DES CHARGE

SECTIONS PRINCIPALES								
CHARGE	UMC	Dialyse	Consult spé	Infectieux	SAMU	Méd légale	Méd int	PHTISIO
Total répart primaire	58213666,40	29604910,43	14136311,48	10682399,18	10544084,45	3273638,60	63529301,73	16324600,30
Bloc op	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Imagerie	10181394,24	168340,90	4373078,22	248455,80	0,00	0,00	930542,39	380581,35
Laboratoire	11554115,44	748427,20	20893557,04	444500,56	157006,72	51836,80	2326029,44	606544,00
SEMEP	321073,49	163283,86	77967,86	58918,04	58155,18	18055,53	350391,51	90037,21
Rééducation	0,00	0,00	16150975,09	3441,20	0,00	0,00	5161,98	28390,89
ADM	6852317,03	3484787,07	1663981,91	1257422,70	1241141,71	385339,23	7478019,22	1921564,88
Sce Econ	7643507,48	3887151,74	1856110,59	1402608,75	1384447,90	429831,73	8341455,25	2143434,91
Sce Soc	157311,31	80001,61	38200,68	28867,14	28493,37	8846,38	171675,80	44114,11
Total répart secondaire	36709718,99	8531992,38	45053871,39	3444214,20	2869244,88	893909,68	19603275,59	5214667,35
TOTAL GLE	94923385,39	38136902,81	59190182,86	14126613,38	13413329,33	4167548,28	83132577,32	21539267,65
Nbr D'uni d'Œuvre	28611,00	2466,00	6486,00	1024,00	1259,00	1005,00	7104,00	6143,00
Cout U.O	3317,72	15465,09	9125,84	13795,52	10653,95	4146,81	11702,22	3506,31
%	11,63%	5,92%	2,82%	2,13%	2,11%	0,65%	12,70%	3,26%

SECTIONS AUXILIAIRES								
CHARGE	Bloc Opéra	Imagereie	Laboratoire	SEMEP	Rééducation	ADM	Sce economi	Sce sociales
Total répart primaire	60637650,87	18866639,31	46024262,93	2760001,72	16215484,17	58903669,90	65704876,14	1352274,50
Bloc op	60637650,87							
Imagerie		18866639,31						
Laboratoire			46024262,93					
SEMEP				2760001,72				
Rééducation					16215484,17			
ADM						58903669,90		
Sce Econ							65704876,14	
Sce Soc								1352274,50
Nbr D'uni d'Œuvre	147090,10	1326065,00	3444252,00		18848,00			
Cout U.O	412,25	14,23	13,36		860,33			

SECTIONS PRINCIPALES					
CHARGE	oncologie	post op	S/ total section auxilliaire	S/ total section principal	TOTAL GENERAL
Personnel	9461410,51	10512678,35	192697544,27	250201744,65	442899288,92
Alimentation	546651,93	230145,40	1524742,01	10695314,74	12220056,75
Pharmacie	69280526,64	4903537,80	66556240,57	229582349,23	296138589,80
Fournitures	22915,00	58380,00	5958655,00	6161835,50	12120490,50
Maintenance	3175	22550,00	1845275,00	290401,00	2135676,00
Total	79314679,08	15727291,55	268582456,85	496931645,12	765514101,97
Charges communes	555889,4886	110227,21	1882402,68	3482824,13	5365226,81
TOTAL	79870568,57	15837518,76	270464859,53	500414469,25	770879328,78

الملحق الثالث

DESIGNATION	CODE	TRAUMATO		OPHTALMO		PUMC		ONCOLOGIE		MATERNITE		MALADIE EXT		S/TOTALE	
		Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B
TROPONINE	50	1	50	0	0	568	28400	0	0	1	50	4	200	574	28700
GAMMA GT	20	4	80	2	40	132	2640	21	420	13	260	388	7760	560	11200
BETA HCG	120	0	0	0	0	13	1560	2	240	19	2280	22	2640	56	6720
PTH	120	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
VIHD3	120	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
PROGESTERONE	120	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TESTOSTERONE	120	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
PTH	120	0	0	0	0	3	360	0	0	0	0	2	240	5	600
TSH	120	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
D-DIMER	120	0	0	0	0	48	5760	46	5520	0	0	11	1320	105	12600
HBA1C	120	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2057	246840	2057	246840
FT4	120	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
PSA TOTAL	120	0	0	0	0	14	1680	22	2640	0	0	58	6960	94	11280
PSA LIBRE	120	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CA_15-3	1	0	0	0	0	6	6	49	49	0	0	62	62	117	117
HB1AG	1	0	0	0	0	2	2	0	0	0	0	0	0	2	2
CA 19-9	1	0	0	0	0	4	4	13	13	0	0	29	29	46	46
GLYCEE	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
ACE	1	0	0	0	0	0	0	16	16	0	0	26	26	42	42
FERRITININE	1	0	0	0	0	8	8	7	7	0	0	27	27	42	42
CORTISOLE	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	3	3	3
AFP	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	9	9	9	9
PTH	1	0	0	0	0	9	9	0	0	0	0	0	0	9	9
CA 125	1	0	0	0	0	2	2	9	9	0	0	11	11	22	22
F.N.S	75	102	7650	33	2475	5410	405750	312	23400	991	74325	3218	241350	10066	754950
T.P	30	58	1740	12	360	2259	67770	60	1800	601	18030	1355	40650	4345	130350
T.C.K	30	24	720	0	0	677	20310	33	990	156	4680	771	23130	1661	49830
FIBRINOGENE	20	0	0	0	0	1	20	0	0	2	40	0	0	3	60
TX DE RETICULOC	10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
V.S	8	0	0	0	0	0	0	1	8	1	8	133	1064	135	1080
FROTIS SANG	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
FROTIS DE MC	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

DESIGNATION	CODE	TRAUMATO		OPHTALMO		PUMC		ONCOLOGIE		MATERNITE		MALADIE EXT		S/TOTALE	
		Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B
ECB DES URINES	50	4	200	2	100	72	3600	9	450	41	2050	347	17350	475	23750
COPROCULTURE	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
LCR	80	0	0	0	0	129	10320	1	80	0	0	0	0	130	10400
ecb des pus	110	12	1320	5	550	4	440	2	220	2	220	32	3520	57	6270
HEMOCULTURE	80	0	0	0	0	5	400	0	0	6	480	0	0	11	880
CHIMIE URINAIRE	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
PARAS DES SELL	70	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	20	1400	20	1400
LEISHMANIOSE	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	63	63	63	63
PARAS - EXA DIRE	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
MYCOLOGIE	1	0	0	0	0	3	3	0	0	0	0	213	213	216	216
PARASITE DES UI	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CRP	40	39	1560	1	40	2196	87840	9	360	216	8640	421	16840	2882	115280
ASLO	50	0	0	0	0	1	50	0	0	2	100	81	4050	84	4200
WALLER ROSE	10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4	40	4	40
WRIGHT	20	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
FACT RHUMATOID	20	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
WIDAL	70	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	399	27930	399	27930
ROSE - BEN GAL	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
HBS	70	5	350	1	70	38	2660	30	2100	14	980	1433	100310	1521	106470
HCV	70	5	350	1	70	38	2660	30	2100	14	980	1433	100310	1521	106470
HIV	250	5	1250	1	250	38	9500	30	7500	14	3500	1433	358250	1521	380250
VDRL	40	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TPHA	40	1	40	0	0	13	520	0	0	8	320	894	35760	916	36640
GROUPAGE	30	17	510	10	300	1447	43410	5	150	141	4230	1532	45960	3152	94560
ANAPATH		4	520	0	0	23	1840	23	1840	0	0	747	126400	797	130600
TOTAL		**498**	**19505**	**138**	**5155**	**26852**	**864829**	**1219**	**56888**	**3388**	**135998**	**27711**	**1563889**	**59806**	**2646264**

ETABLISSEMENT PUBLIC HOSPITALIER DE MEDEA
4eme TRIMESTRE 2024

ACTIVITE DU LABORATOIRE

DESIGNATION	CODE	ORL		PHTISIO		INFECTIEUX		HEMODIALYSE		POSTE OP		S/TOTAL		TOTALE	
		Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B
GLYCEMIE	10	74	740	84	840	66	660	92	920	254	2540	570	5700	7986	79860
UREE	10	72	720	127	1270	98	980	221	2210	286	2860	804	8040	8297	82970
CREATININE	10	73	730	124	1240	98	980	195	1950	283	2830	773	7730	7427	74270
URICEMIE	10	2	20	32	320	2	20	8	80	0	0	44	440	167	1670
NA+	20	21	420	114	2280	28	560	56	1120	192	3840	411	8220	2394	47880
POTASSIUM	20	21	420	82	1640	28	560	56	1120	192	3840	379	7580	2362	47240
CALCIUM	20	0	0	6	120	0	0	4	80	1	20	11	220	58	1160
CALCIRIE	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
PHOSPHORE	15	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	15
MAGNESIUM	20	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CHLORE	10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
PROTIDES TOTAUX	40	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	15	600
CHOLESTEROL	10	1	10	2	20	5	50	31	310	5	50	44	440	186	1860
TRIGLYCERIDES	50	1	50	2	100	5	250	48	2400	5	250	61	3050	206	10300
CHOLESTEROL HDL	10	1	10	1	10	4	40	1	10	2	20	9	90	9	90
CHOLESTEROL LDL	10	1	10	0	0	4	40	1	10	2	20	8	80	8	80
BILIRUBINE TOTALE	15	2	30	25	375	24	360	125	1875	51	765	227	3405	1164	17460
BILIRUBINE DIRECTE	25	2	50	21	525	24	600	41	1025	49	1225	137	3425	1073	26825
BILIRUBINE INDIRECTE	10	0	0	17	170	0	0	0	0	0	0	17	170	210	2100
TGO (ASAT)	25	12	300	27	675	44	1100	55	1375	42	1050	180	4500	1249	31225
TGP (ALAT)	20	12	240	11	220	42	840	64	1280	60	1200	189	3780	1229	24580
PHOS ALCALINE	25	3	75	25	625	22	550	29	725	34	850	113	2825	1646	41150
AMYLASEMIE	30	0	0	4	120	0	0	0	0	5	150	9	270	18	540
PROTIDES	40	1	40	4	160	0	0	1	40	13	520	19	760	57	2280
FER SERIQUE	30	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
LIPASE MIG	20	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	8	160
LDH TOTAL	20	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	28	560
ALB	1	0	0	25	25	1	1	7	7	33	33	66	66	257	257
CPK	50	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CK-MB	30	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

DESIGNATION	CODE	ORL		PHTISIO		INFECTIEUX		HEMODIALYSE		POSTE OP		S/TOTAL		TOTALE	
		Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B
TROPONINE	50	0	0	2	100	1	50	0	0	15	750	18	900	612	30600
GAMMA GT	20	9	180	16	320	29	580	2	40	22	440	78	1560	738	14760
BETA HCG	120	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	266	31920
ESTRADIOL	120	0	0	0	0	0	0	0	0	8	960	8	960	8	960
PROLACTINE	120	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
PROGESTERONE	120	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TESTOSTERONE	120	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
PTH	120	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	5	600
TSH	120	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
D-DIMER	120	0	0	7	840	0	0	0	0	0	0	7	840	118	14160
FT3	120	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2057	246840
FT4	120	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	360
PSA TOTAL	120	0	0	0	0	3	360	0	0	0	0	3	360	97	11640
PSA LIBRE	120	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CA _ 15-3	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	117	117
ACE	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2	2
CA 19-9	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	46	46
ANTI IPO	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
ANTI G	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	42	42
FERRITININE	1	0	0	0	0	2	2	78	78	6	6	86	86	139	139
CORTISOLE	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	3
AFP	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	9	9
D3	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	9	9
CA 125	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	22	22
F.N.S	75	83	6225	109	8175	101	7575	283	21225	334	25050	910	68250	12649	948675
T.P	30	78	2340	85	2550	90	2700	106	3180	255	7650	614	18420	6045	181350
T.C.K	30	33	990	49	1470	37	1110	60	1800	123	3690	302	9060	2351	70530
FIBRINOGENE	20	0	0	0	0	1	20	0	0	0	0	1	20	8	160
TX DE RETICULOCYTE	10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
V.S	8	0	0	0	0	1	8	0	0	0	0	1	8	136	1088
FROTIS SANG	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
FROTIS DE MOELE	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

DESIGNATION	CODE	ORL		PHTISIO		INFECTIEUX		HEMODIALYSE		POSTE OP		S/TOTAL		TOTALE	
		Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B
ECB DES URINES	50	4	200	27	1350	16	800	3	150	20	1000	70	3500	648	32400
COPROCULTURE	1	0	0	0	0	5	5	0	0	0	0	5	5	5	5
LCR	80	0	0	1	80	1	80	0	0	2	160	4	320	260	20800
ECB DES PUS	110	7	770	50	5500	14	1540	4	440	4	440	79	8690	206	22660
HEMOCULTURE	80	0	0	1	80	1	80	0	0	4	320	6	480	39	3120
CHIMIE URINAIRE	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
PARAS DES SELLES	70	0	0	0	0	3	210	0	0	0	0	3	210	23	1610
LEISHMANIOSE	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	63	63
PARAS - EXA DIRECT	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
MYCOLOGIE	1	0	0	20	20	0	0	0	0	3	3	23	23	290	290
PARASITE DES URINE	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CRP	40	44	1760	46	1840	45	1800	64	2560	148	5920	347	13880	3826	153040
ASLO	50	0	0	0	0	0	0	0	0	1	50	1	50	85	4250
WALLER ROSE	10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4	40
WRIGHT	20	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
FACT RHUMATOIDE	20	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
WIDAL	70	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	399	27930
ROSE - BEN GAL	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
HBS	70	48	3360	16	1120	22	1540	25	1750	6	420	117	8190	1840	128800
HCV	70	48	3360	16	1120	22	1540	25	1750	6	420	117	8190	1840	128800
HIV	250	48	12000	16	4000	22	5500	25	6250	6	1500	117	29250	1840	460000
VDRL	40	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TPHA	40	6	240	1	40	3	120	2	80	3	120	15	600	980	39200
GROUPAGE	30	20	600	14	420	2	60	6	180	13	390	55	1650	3640	109200
ANAPATH		166	27660	58	5640	0	0	0	0	0	0	224	33300	1545	262880
TOTAL		**893**	**63550**	**1267**	**45400**	**916**	**33271**	**1718**	**56020**	**2488**	**71352**	**7282**	**269593**	**79070**	**3444252**

ACTIVITE DU LABORATOIRE

DESIGNATION	CODE	TRAUMATO		OPHTALMO		PUMC		ONCOLOGIE		MATERNITE		MALADIE EXT		S/TOTALE	
		Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B
GLYCEMIE	10	37	370	18	180	3926	39260	74	740	286	2860	2271	22710	6612	66120
UREE	10	45	450	19	190	3799	37990	99	990	271	2710	2118	21180	6351	63510
CREATININE	10	44	440	19	190	3059	30590	96	960	270	2700	2067	20670	5555	55550
URICEMIE	10	3	30	0	0	1	10	5	50	27	270	59	590	95	950
NA+	20	22	440	1	20	807	16140	34	680	12	240	334	6680	1210	24200
POTASSIUM	20	22	440	1	20	807	16140	34	680	12	240	334	6680	1210	24200
CALCIUM	20	0	0	0	0	1	20	0	0	24	480	0	0	25	500
CALCIRIE	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
PHOSPHORE	15	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
MAGNESIUM	20	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CHLORE	10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
PROTIDES TOTAU	40	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CHOLESTEROL	10	2	20	2	20	0	0	2	20	1	10	104	1040	111	1110
TRIGLYCERIDES	50	2	100	2	100	0	0	2	100	1	50	110	5500	117	5850
CHOLESTEROL HI	10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CHOLESTEROL LI	10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
BILIRUBINE TOTA	15	8	120	1	15	354	5310	28	420	16	240	248	3720	655	9825
BILIRUBINE DIREC	25	7	175	1	25	257	6425	19	475	38	950	401	10025	723	18075
BILIRUBINE INDIR	10	0	0	0	0	0	0	0	0	9	90	183	1830	192	1920
TGO (ASAT)	25	9	225	2	50	262	6550	32	800	76	1900	461	11525	842	21050
TGP (ALAT)	20	9	180	2	40	254	5080	32	640	80	1600	443	8860	820	16400
PHOS ALCALINE	25	7	175	2	50	142	3550	13	325	12	300	1260	31500	1436	35900
AMYLASEMIE	30	0	0	0	0	3	90	0	0	4	120	1	30	8	240
PROTIDES	40	0	0	0	0	0	0	1	40	1	40	2	80	4	160
FER SERIQUE	30	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
LIPASE MIG	20	0	0	0	0	7	140	0	0	0	0	0	0	7	140
LDH TOTAL	20	0	0	0	0	0	0	2	40	1	20	25	500	28	560
ALB	1	0	0	0	0	10	10	16	16	5	5	52	52	83	83
CPK	30	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CK-MB	30	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

DESIGNATION	CODE	TRAUMATO		OPHTALMO		PUMC		ONCOLOGIE		MATERNITE		MALADIE EXT		S/TOTALE	
		Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B
TROPONINE	50	1	50	0	0	568	28400	0	0	1	50	4	200	574	28700
GAMMA GT	20	4	80	2	40	132	2640	21	420	13	260	388	7760	560	11200
BETA HCG	120	0	0	0	0	13	1560	2	240	19	2280	22	2640	56	6720
PTH	120	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
VHD3	120	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
PROGESTERONE	120	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TESTOSTERONE	120	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
PTH	120	0	0	0	0	3	360	0	0	0	0	2	240	5	600
TSH	120	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
D-DIMER	120	0	0	0	0	48	5760	46	5520	0	0	11	1320	105	12600
HBA1C	120	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	2057	246840	2057	246840
FT4	120	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
PSA TOTAL	120	0	0	0	0	14	1680	22	2640	0	0	58	6960	94	11280
PSA LIBRE	120	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CA_15-3	1	0	0	0	0	6	6	49	49	0	0	62	62	117	117
HB1AG	1	0	0	0	0	2	2	0	0	0	0	0	0	2	2
CA 19-9	1	0	0	0	0	4	4	13	13	0	0	29	29	46	46
GLYCEE	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
ACE	1	0	0	0	0	0	0	16	16	0	0	26	26	42	42
FERRITININE	1	0	0	0	0	8	8	7	7	0	0	27	27	42	42
CORTISOLE	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	3	3	3	3
AFP	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	9	9	9	9
PTH	1	0	0	0	0	9	9	0	0	0	0	0	0	9	9
CA 125	1	0	0	0	0	2	2	9	9	0	0	11	11	22	22
F.N.S	75	102	7650	33	2475	5410	405750	312	23400	991	74325	3218	241350	10066	754950
T.P	30	58	1740	12	360	2259	67770	60	1800	601	18030	1355	40650	4345	130350
T.C.K	30	24	720	0	0	677	20310	33	990	156	4680	771	23130	1661	49830
FIBRINOGENE	20	0	0	0	0	1	20	0	0	2	40	0	0	3	60
TX DE RETICULOC	10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
V.S	8	0	0	0	0	0	0	1	8	1	8	133	1064	135	1080
FROTIS SANG	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
FROTIS DE MC	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

DESIGNATION	CODE	TRAUMATO		OPHTALMO		PUMC		ONCOLOGIE		MATERNITE		MALADIE EXT		S/TOTALE	
		Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B
ECB DES URINES	50	4	200	2	100	72	3600	9	450	41	2050	347	17350	475	23750
COPROCULTURE	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
LCR	80	0	0	0	0	129	10320	1	80	0	0	0	0	130	10400
ecb des pus	110	12	1320	5	550	4	440	2	220	2	220	32	3520	57	6270
HEMOCULTURE	80	0	0	0	0	5	400	0	0	6	480	0	0	11	880
CHIMIE URINAIRE	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
PARAS DES SELL	70	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	20	1400	20	1400
LEISHMANIOSE	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	63	63	63	63
PARAS - EXA DIRE	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
MYCOLOGIE	1	0	0	0	0	3	3	0	0	0	0	213	213	216	216
PARASITE DES UI	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CRP	40	39	1560	1	40	2196	87840	9	360	216	8640	421	16840	2882	115280
ASLO	50	0	0	0	0	1	50	0	0	2	100	81	4050	84	4200
WALLER ROSE	10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4	40	4	40
WRIGHT	20	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
FACT RHUMATOID	20	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
WIDAL	70	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	399	27930	399	27930
ROSE - BEN GAL	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
HBS	70	5	350	1	70	38	2660	30	2100	14	980	1433	100310	1521	106470
HCV	70	5	350	1	70	38	2660	30	2100	14	980	1433	100310	1521	106470
HIV	250	5	1250	1	250	38	9500	30	7500	14	3500	1433	358250	1521	380250
VDRL	40	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
TPHA	40	1	40	0	0	13	520	0	0	8	320	894	35760	916	36640
GROUPAGE	30	17	510	10	300	1447	43410	5	150	141	4230	1532	45960	3152	94560
ANAPATH		4	520	0	0	23	1840	23	1840	0	0	747	126400	797	130600
TOTAL		**498**	**19505**	**138**	**5155**	**26852**	**864829**	**1219**	**56888**	**3388**	**135998**	**27711**	**1563889**	**59806**	**2646264**

ETABLISSEMENT PUBLIC HOSPITALIER
4eme TRIMESTRE 2024

ACTIVITE DU BLOC OPERATOIRE

Tbleau: B7

DESIGNATION	CODE	OPHTALMO		ORL		TRAUMATO		CH.G		CH.ENFANT		GYNECO		TOTAL	
		Nbr INT	Nbr K	Nbr INT	Nbr K	Nbr INT	Nbr K	Nbr INT	Nbr K	Nbr INT	Nbr K	Nbr INT	Nbr K	Nbr INT	Nbr K
APPENDICITE AIGUE								68	3400					68	3400
ABCES APPENDICULAIRE ECTOMIE + DRAINAGE								5	425					5	425
PERITONITE APPENDICULAIRE: APP + DRAINAGE								2	170					2	170
EVENTRATION PLAQUE								11	1140					11	1140
EVENTRATION ETRANGLEE: RAPHIE								1	100					1	100
EVENTRATION ETRANGLEE: REDUCTION RAPHIE								1	80					1	80
HO								3	300					3	300
HO RAPHIE								16	1600					16	1600
HO ETRANGLEE: REDUCTION + RAPHIE								1	100					1	100
HO PLAQUE								1	100					1	100
HI PLAQUE								49	4900					49	4900
HI ETRANGLEE: RAPHIE								3	150					3	150
HERNIE CRURALE PLAQUE								2	200					2	200
HLB + HI: PLAQUE								1	100					1	100
OIA: RESECTION ANASTOMOSE								1	100					1	100
OIA: ADHESIOLYSE + APPEN								1	105					1	105
OIA SUR NEO COLOSTOMIE								1	120					1	120
OIA SUR HERNIE ETRANGLEE: RESECTION ANASTOMOSE								1	100					1	100
OIA SUR HERNIE: HERNIORAPHIE								1	80					1	80
OIA SUR EVENTRATION SUR PLAQUE ENTEROLYSE								1	80					1	80
IEM EN CHOC SEPTIQUE								2	120					2	120
RCD								2	200					2	200
SPLENECTOMIE								2	200					2	200
??? ORGANE CREUX SUTURE								3	240					3	240
PERITONITE BILIAIRE: TOILETTE + DRAINAGE								1	60					1	60
CAL COELIO CONVERTION								2	200					2	200
ANGIOCHOLITE SUR LR								1	80					1	80
NEO DU SEIN: MASTECTOMIE + CURAGE AXULLAIRE								25	2775					25	2775
NEO DU SEIN: MASTECTOMIE								1	100					1	100
TUMORECTOMIE + CURAGE GG								1	80					1	80
LV/C								42	4200					42	4200
GMN: THYROIDECTOMIE								10	1200					10	1200
EVENTRATION SUR MAC BURNEY PLAQUE								1	60					1	60
EVENTRATION RAPHIE								1	60					1	60
ADENOME SURRENALIEN: SURRENALECTOMIE								1	100					1	100
GEA								2	100					2	100
KYSTE PILONIDALE EXCISION								3	75					3	75
KYSTE PILONIDALE								1	20					1	20
ABCES PILONIDAL MISE A PLAT								2	50					2	50
ABCES MARGE ANALE MISE A PLAT								5	125					5	125
FASCITE NECROSANTE: NECRECT6OMIE + PANSEMENT								11	220					11	220
NEO ŒSOPHAGE: GASTROSTOMIE								1	120					1	120
NEO DU RECTUM: RESECTION ANTERIEURE + COLOSTOMIE								1	135					1	135
NEO DU COLON GAUCHE: RESECTION + ANASTOMOSE								2	320					2	320
BIOPSIE GANGLIONNAIRE								1	20					1	20
ADF S/AG								5	250					5	250
NEO DE L OVAIRE: ANNEXECTOMIE + BIOPSIE ETAGEE								1	100					1	100
KHF: RESECTION DS								2	200					2	200
PNEUMOTHORAX: DRAINAGE THORASIQUE								5	100					5	100
DRAINAGE THORACIQUE								2	100					2	100
LAPAROTOMIE BLANCHE								1	50					1	50
LAPAROTOMIE EXPLORATRICE								4	200					4	200
ABCES AU NIVEAU DE LA MARGE ANALE: MISE A PLAT								9	225					9	225
MALADIE DE FOURNIER NECRECTOMIE								4	320					4	320
EVISCERATION: SUTURE								1	80					1	80
COLECTOMIE SEGMENTAIRE								5	600					5	600
VARICES: STRIPPING								1	80					1	80
NEPHRECTOMIE								1	100					1	100
HERNIE DIAPHRAGMATIQUE ETRANGLEE: RAPHIE								1	100					1	100
THYROIDECTOMIE + CURAGE GANGLIONAIRE								1	150					1	150
PLAIE SCROTALE: SUTURE								1	50					1	50
DOUBLE RESECTION DU GRELE + ANASTOMOSE T-T + APPEN								1	175					1	175
SUTURE DE LA VESSIE								1	50					1	50

ETABLISSEMENT PUBLIC HOSPITALIER DE MEDEA
4eme TRIMESTRE 2024

ACTIVITE DU LABORATOIRE

DESIGNATION	CODE	TRAUMATO		OPHTALMO		PUMC		ONCOLOGIE		MATERNITE		MALADIE EXT		S/TOTALE	
		Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B	Nbr Ex	Nbr B
GLYCEMIE	10	37	370	18	180	3926	39260	74	740	286	2860	2271	22710	6612	66120
UREE	10	45	450	19	190	3799	37990	99	990	271	2710	2118	21180	6351	63510
CREATININE	10	44	440	19	190	3059	30590	96	960	270	2700	2067	20670	5555	55550
URICEMIE	10	3	30	0	0	1	10	5	50	27	270	59	590	95	950
NA+	20	22	440	1	20	807	16140	34	680	12	240	334	6680	1210	24200
POTASSIUM	20	22	440	1	20	807	16140	34	680	12	240	334	6680	1210	24200
CALCIUM	20	0	0	0	0	1	20	0	0	24	480	0	0	25	500
CALCIRIE	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
PHOSPHORE	15	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
MAGNESIUM	20	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CHLORE	10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
PROTIDES TOTAL	40	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CHOLESTEROL	10	2	20	2	20	0	0	2	20	1	10	104	1040	111	1110
TRIGLYCERIDES	50	2	100	2	100	0	0	2	100	1	50	110	5500	117	5850
CHOLESTEROL HI	10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CHOLESTEROL LI	10	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
BILIRUBINE TOTA	15	8	120	1	15	354	5310	28	420	16	240	248	3720	655	9825
BILIRUBINE DIRE	25	7	175	1	25	257	6425	19	475	38	950	401	10025	723	18075
BILIRUBINE INDIR	10	0	0	0	0	0	0	0	0	9	90	183	1830	192	1920
TGO (ASAT)	25	9	225	2	50	262	6550	32	800	76	1900	461	11525	842	21050
TGP (ALAT)	20	9	180	2	40	254	5080	32	640	80	1600	443	8860	820	16400
PHOS ALCALINE	25	7	175	2	50	142	3550	13	325	12	300	1260	31500	1436	35900
AMYLASEMIE	30	0	0	0	0	3	90	0	0	4	120	1	30	8	240
PROTIDES	40	0	0	0	0	0	0	1	40	1	40	2	80	4	160
FER SERIQUE	30	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
LIPASE MIG	20	0	0	0	0	7	140	0	0	0	0	0	0	7	140
LDH TOTAL	20	0	0	0	0	0	0	2	40	1	20	25	500	28	560
ALB	1	0	0	0	0	10	10	16	16	5	5	52	52	83	83
CPK	30	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
CK-MB	30	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0