جامعة يحـي فـارس المديـــة
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم مالية ومحاسبة

الموضوع:

دور محاسبة التكاليف الصحية في ترشيد النفقات العمومية

-دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية "محمد بوضياف بالمدية"-

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في علوم المالية و المحاسبة

تخصص محاسبة

من إعداد الطالبين:
جيـــــلالي حوات
أيـــــوب بوسهوة

تحت إشراف الأستاذ:
زواق كمـــــــــال

أعضاء لجنة المناقشة

اللقب والاسم	الرتبة	الجامعة	الصفة
مزيود ابراهيم	أستاذ	جامعة يحي فارس بالمدية	رئيسا
زواق كمال	أستاذ محاضر "أ"	جامعة يحي فارس بالمدية	مقررا ومشرفا
حناشي مصطفى كمال	أستاذ محاضر "أ"	جامعة يحي فارس بالمدية	مناقشا

السنة الجامعية 2024/2023


بسم الله الرحمن الرحيم

الشكر

بسم الله والحمد لله الذي بفضله وصلنا لهذا المقام

نشكر الله عز وجل ونحمده على توفيقه لنا لإنجاز هذا العمل المتواضع

فإن كان الشكر يعبّر ولو بجزء عن الوفاء

فالشكر

لكل من علمنا حرفا

وصولا للأستاذ المشرف على الشهادة الثانية الدكتور *زواق كمال*

على إرشاداته وتوجيهاته خلال فترة إنجاز هذا العمل المتواضع

نشكر موظفي مكتب التعاقد وحساب التكاليف بالمؤسسة العمومية الاستشفائية

محمد بوضياف بالمدية

من خلال رئيس مكتب التعاقد وحساب التكاليف

وكل من أفادونا من مستخدمي المستشفى بمعلوماتهم الميدانية

شكرا جامعة المدية وكل من يسهر على الرقي بهذا الصرح العلمي

من رجال أمن الجامعة إلى مديرها

ونخص بالشكر أساتذة الجامعة كل باسمه

شكرا للجنة الموقرة: الأستاذ مزيود ابراهيم والأستاذ زواق كمال والأستاذ حناشي مصطفى

على قبول مناقشة هذا العمل المتواضع

وفقكم الله لما يرضى

"ملأى السنابل تنحني بتواضع والفارغات رؤوسهن شوامخ"

اللهم ارحم كل من شارك في هذا العمل

﴿ شكرا﴾

الإهداء

"وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون"

الحمد لله الذي وفقني لأن أخطو ثاني خطواتي

كطالب في مجال البحث العلمي من خلال هذا العمل المتواضع

الذي أهديه إلى أول من وضعني في طريق النور

"أبي و أمي" أنار الله دربكما لتخلدا في الفردوس الأعلى

إلى إخوتي وكل العائلة، إلى كل من جمعتني بهم مقاعد الدراسة

إلى زميلي في هذا العمل "أيوب بوسهوة"

إلى من يطلب علما ويبني فكرا

إلى كل معلم وأستاذ ومؤطر

إلى آخر معقل الرجال "غزة" وابنها البار "شهاب عابد"

إليكم جميعا أهدي هذا العمل المتواضع

راجيا من الله عز وجل أن ينفع بنا وبأعمالنا

أمة حبيبنا محمد عليه الصلاة والسلام

إلى

﴿ جامعة المدية﴾

جيلالي

الإهداء

لك الحمد لأنك باركت في جهدي وجعلت هدفي حقا رضاك

"الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات"

إلى اللذان أوصاني بهما الله برا وإحسانا حين قال

"ووصينا الإنسان بوالديه حسنا"

من كان رضاهما سر توفيقي ودعاؤهما سر نجاحي (والدي الحبيبين)

أطال الله في عمرهما

إلى إخوتي..سندي وعضدي ومشاطري أفراحي وأحزاني

إلى زوجتي الغالية، أسمى رموز الإخلاص والوفاء ورفيقة الدرب

فقد كنت المرأة التي دفعتني دوما نحو طرق النجاح الأفضل والأجمل

إلى من حلت بركة وجودهم في حياتي ومن ملأت ضحكاتهم الجميلة عمري

إلى مؤنساتي الغاليات: تسنيم، نور اليقين، رزان

إلى كل من علمني وساندني وساهم من قريب أو بعيد، أساتذة وطلبة

إلى زميلي في هذا العمل "جيلالي حوات"

إلى كل موظفي مستشفى محمد بوضياف بالمدية على حسن المعاملة والتعاون

إلى أبناء "غزة العزة" الذين بزفون إلى ربهم شهداء، فلسطين لا تسكن إلا من

يتقن الرحيل، فهي لهم ولنا عيون بلا حياة حتى ندركهم بإذن الله

يبقى أثر الأبطال، أثر رجال الشدائد والصعاب وحماة الوطن والأرض والعرض

إلى

﴿جامعة المدية﴾

أيوب

المستخلص:

تهدف الدراسة الى البحث في طبيعة الدور المتوقع من نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كنموذج حديث لمحاسبة التكاليف الصحية في ترشيد النفقات العمومية وهذا باسقاطه على المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد بوضياف بالمدية كنموذج عملي لاجراء الدراسة التطبيقية، كل هذا بالاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي.

وقد خلصت الدراسة الى أن نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة بالمقارنة مع طريقة الأقسام المتجانسة المطبقة والمعتمدة بالمؤسسة محل الدراسة يعد أكثر وضوحا وإقناعا في تحميل التكاليف النهائية على أنواع التصوير الطبي لأنه يعتمد الأسلوب الجزئي في تحميل التكاليف أي تكلفة المنتج تأتي من تكاليف الأنشطة والتي بدورها تأتي كل تكلفة منها من تكاليف الموارد.

وبلغة الارقام نجد أن التكاليف الوحدوية لأنواع التصوير الطبي وفق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة (ABC) بلغت في التصوير الطبي TDM (سكانير) قيمة 4318,87 دج (دون أقساط إهتلاك)، وعند مقارنتها بأسعار الخواص المقدرة بـ 5333,33 دج (بعد طرح نسبة 50% كأقساط إهتلاك وهامش ربح) نجد أنها متقاربة، من جهة أخرى نجد أن التكلفة الوحدوية المحسوبة وفق الطريقة المعتمدة بمستشفى محمد بوضياف بالمدية بلغت 723,6 دج وهي منخفضة جدا عن أسعار التكاليف التي قدرت (بعقلانية) عند الخواص بـ (5333,33دج)؛ نفس الملاحظة والتفسير بخصوص تكاليف التصوير الطبي TDM (سكانير)، نلاحظها في أنواع التصوير الطبي الأخرى محل الدراسة باستثناء Echo graphie الذي نجد أن سعر تكلفته متقارب جدا بين الطريقتين بزيادة 13,04 دج فقط لصالح نظام (ABC)، وكلا التكلفتين بعيدتين كل البعد عن التكلفة عند الخواص.

ولتحقيق نجاح نظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC) لابد من الاعتماد على الرقمنة، هذه الأخيرة وجدناها مطبقة في أقسام المستشفى العلاجية في شكل شبكة إتصال داخلية تدعى الملف الطبي الإلكتروني، بينما الجانب المحاسبي يسير يدويا بعد أن كان سابقا له نظام محاسبي يدعى "3COH" يساعد كثيرا في مجال التسجيلات المحاسبية لتكاليف المؤسسة وهو أساس نجاح نظام (ABC) حال تطبيقه حسب تصريحات القائمين على مكتب التعاقد وحساب التكاليف بالمستشفى.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف الصحية، النفقات العمومية، طريقة الأقسام المتجانسة، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

Abstract:

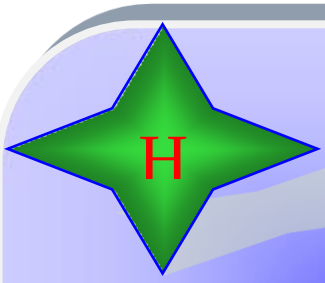
The study aims to investigare the nature of the expected role of the activity-based cost accounting system (ABC) as a modem model for accounting for health costs in rationalizing putilic expenditures, by projecting it onto the public hospital institution, Mosarred Boudiaf in Meden, as a practical model for conducting the applied study, all of this based on the descriptive and analytical approach.

The study concluded that the cost accounting system according to activities, compared to the method of homogeneous departments applied and apavved in the instinzion under study, is more clear and convincing in assigning final costs to types of medical imaging became i medies on the partial method of amigning costs, in the cost of the prochat comes finam the costs of activities, which in tam come from all costs. One of them is resource costs.

In terms of numbers, we find that the unit costs for types of medical inaging according to the cost accounting system by activities (ABC) ansarted to 4318.87 DZD in TDM medical imaging (without depreciation installments and when compared to the prices of the properties estimated at 5333.33 DZD (after subtracting. We find that the ratio of 50% as depreciation installments and profit margin is close. On the other hand, we find that the unit cost calculaned acconting to the method approved by the Molvamed Boudiaf Hospital in Meden armounted to 723.6 DZD, which is very low compared to the cost prices that were estimated (ntionally) by private individuals at (5333.33 DZD),); The same observation and explanation ngartling the costs of TDM medical imaging (scanner) is observed in the other types of medical imaging under study, with the exception of Echo graphie, whose cost price is very similar between the two methods, with an increase of only 13.04 DZD in favor of the (ABC) system, and both costs are far frum Cost to the properties.

In order to achieve the success of the activity-based costing (ABC) systern, it is necessary to rely on digitization The latter we found applied in the hospital's therapeutic departments in the form of an intermal communication network called the electric medical file, while the accounting side is done manually after it previously had an accounting system called "300" that helps A lot in the field of accounting records for the institution's costs, which is the basis for the success of the (ABC) system if it is implemented, according to the statements of those in charge of the hospital's contracting and cost accounting office.

Keywords health cost accounting, overhead expenses, homogeneuus division method, activity-based cost accounting (ABC).



فهرس المحتويات

الفهرس

العنوان	رقم الصفحة
الشكر	
الإهداء	
المستخلص	
قائمة المحتويات	III-I
قائمة الأشكال	IV
قائمة الجداول	VI-V
قائمة الملاحق	VII
قائمة الرموز والمختصرات	VIII
المقدمة	أ- و
الفصل الأول: النفقات العمومية في قطاع الصحة ومعالجة التكاليف الخاصة به	
تمهيد	2
المبحث الأول: محاسبة قطاع الصحة وتنفيذ النفقات العمومية	3
المطلب الأول: عموميات حول المنظومة الصحية	8-3
المطلب الثاني: محاسبة قطاع الصحة على ضوء الإصلاح المحاسبي (القانون 07/23)	17-9
المطلب الثالث: تنفيذ النفقات العمومية الصحية على ضوء إصلاحات القانون العضوي(18-15)	21-18
المبحث الثاني: معالجة التكاليف في المؤسسات الإستشفائية	22
المطلب الأول: أسس معالجة التكاليف الإستشفائية	26-22
المطلب الثاني: وسائل مراقبة التكاليف الإستشفائية	30-27
المطلب الثالث: تمويل وتسعير الخدمات الصحية	35-31
خلاصة	36
الفصل الثاني: نماذج عن أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية والحديثة	
تمهيد	38
المبحث الأول: نظام التكاليف الكلية كنظام تقليدي لحساب التكاليف	39
المطلب الأول: مدخل لنظام التكاليف الكلية	40-39
المطلب الثاني: مراحل تنفيذ نظام التكاليف الكلية	43-40
المطلب الثالث: تشخيص تنفيذ نظام التكاليف الكلية	44
المبحث الثاني: نظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC) كنظام حديث لحساب التكاليف	45
المطلب الأول: تقديم نظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC)	52-45
المطلب الثاني: تشخيص نظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC)	52-49

المطلب الثالث: مراحل تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC)	62-53
خلاصة	63
الفصل الثالث: استهداف ترشيد نفقات مستشفى محمد بوضياف باستخدام طريقة التكاليف حسب الأنشطة (ABC)	
تمهيد	65
المبحث الأول: تقديم المؤسسة الإستشفائية محمد بوضياف بالمدية	66
المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة العمومية الإستشفائية محمد بوضياف بالمدية	68-66
المطلب الثاني: بطاقة تقنية للمؤسسة العمومية الإستشفائية محمد بوضياف بالمدية	71-69
المبحث الثاني: تشخيص نظام معالجة التكاليف الحالي بمستشفى محمد بوضياف بالمدية	72
المطلب الأول: إعداد جدول توزيع الأعباء وحساب تكلفة وحدات العمل	94-72
المطلب الثاني: تحديد تكلفة الخدمات بقسم الأشعة	95
المبحث الثالث: مقترح إستشرافي لنظام (ABC) بمستشفى محمد بوضياف بالمدية	96
المطلب الأول: دراسة وتحليل التكاليف والأنشطة بالمؤسسة الإستشفائية محمد بوضياف	101-96
المطلب الثاني: تحميل التكاليف على الأنشطة و الخدمات بمستشفى محمد بوضياف بالمدية	107-102
المطلب الثالث: تخصيص تكاليف الأنشطة على الخدمات النهائية بهدف ترشيد نفقات مستشفى محمد بوضياف بالمدية	113-108
خلاصة	114
الخاتمة	119-115
قائمة المراجع	127-120
الملاحق	139-128

قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
01	نموذج متغيرات الدراسة	ج
02	هيكل الدراسة	و
(1-1)	المكونات الأساسية للنظام الصحي	4
(2-1)	شكل مدونة النفقات لميزانية المؤسسة العمومية	18
(3-1)	تطور الإنفاق الصحي من تمويل الدولة ومساهمة الضمان الإجتماعي	35
(1-2)	تحديد سعر التكلفة بالإعتماد على طريقة الأقسام المتجانسة	43
(2-2)	تحليل وظائف المنشأة إلى أقسام وأنشطة	56
(3-2)	تصنيف موجهات الأنشطة	59
(4-2)	معالجة التكاليف حسب طريقة (ABC)	62
(1-3)	الهيكل التنظيمي للمستشفى	68
(2-3)	نشاط التصوير الطبي	96
(3-3)	تمثيل بياني لتباين أسعار التصوير الطبي	112

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
(1-1)	مؤسسات وهياكل المنظومة الصحية الوطنية	8
(1-2)	جدول التوزيع الثانوي للأقسام المساعدة	42
(2-2)	جدول التوزيع التبادلي بين الأقسام الثانوية والتوزيع النهائي بين الأقسام الرئيسية	42
(3-2)	مقارنة بين نظام تكاليف الأنشطة (ABC) ونظام التكاليف التقليدي	51
(4-2)	مصفوفة الأنشطة/الموارد	57
(5-2)	العوامل الموجهة لكلف بعض الأنشطة	60
(1-3)	التغطية السكانية لمستشفى المدية	67
(2-3)	مصالح المستشفى والقدرة الإجمالية لعدد الأسرة	69
(3-3)	مصاريف الأجور للثلاثي الرابع لسنة 2023	73-72
(4-3)	المصاريف الصيدلانية والمعدات والأدوات الطبية الصغيرة للثلاثي الرابع 2023	73-72
(5-3)	مصاريف المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة للثلاثي الرابع 2023	75
(6-3)	مصاريف الصيانة للثلاثي الرابع لسنة 2023	76
(7-3)	المصاريف المشتركة للثلاثي الرابع لسنة 2023	77
(8-3)	الأقسام الثانوية والرئيسية بالمؤسسة	78
(9-3)	عدد وحدات العمل (R) في قسم الأشعة خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023	79
(10-3)	عدد وحدات العمل (R) في قسم الأشعة خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023	80
(11-3)	التوزيع الأولي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023	81
(12-3)	التوزيع الأولي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023	82
(13-3)	التوزيع الأولي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023	83
(14-3)	التوزيع الأولي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023	84
(15-3)	التوزيع الثانوي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023	85
(16-3)	التوزيع الثانوي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023	86

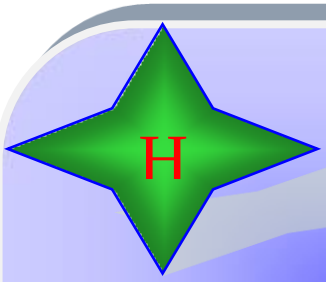
(17-3)	التوزيع الثانوي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023	87
(18-3)	التوزيع الثانوي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023	88
(19-3)	ملخص التوزيع الأولي و الثانوي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023	89
(20-3)	ملخص التوزيع الأولي و الثانوي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023	90
(21-3)	ملخص التوزيع الأولي و الثانوي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023	91
(22-3)	ملخص التوزيع الأولي و الثانوي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023	92
(23-3)	ملخص التوزيع الأولي و الثانوي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023	93
(24-3)	ملخص التوزيع الأولي و الثانوي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023	94
(25-3)	تكلفة أنواع التصوير الطبي خلال الثلاثي الرابع 2023	95
(26-3)	الجرد المادي والبشري لقسم الأشعة	97
(27-3)	المصاريف المباشرة للثلاثي الرابع لسنة 2023	98-97
(28-3)	مصاريف الخدمات العامة للثلاثي الرابع لسنة 2023	98
(29-3)	تحليل نظام أنشطة مستشفى محمد بوضياف بالمدية وفق نظام (ABC)	99
(30-3)	مسببات الأنشطة بمستشفى محمد بوضياف بالمدية	100
(31-3)	مصفوفة مراكز الأنشطة بمستشفى محمد بوضياف بالمدية	101
(32-3)	تحديد تكلفة مسببات الموارد خلال الثلاثي الرابع 2023	103-102
(33-3)	مصفوفة الربط بين مراكز النشاط ومجمعات التكلفة	104
(34-3)	تكلفة مركز النشاط(التصوير الطبي) خلال الثلاثي الرابع 2023	105
(35-3)	تكلفة مسبب النشاط لمركز النشاط خلال الثلاثي الرابع 2023	106
(36-3)	تحديد نصيب الخدمات من مركز النشاط خلال الثلاثي الرابع 2023	107
(37-3)	التكلفة الوحدوية للأفلام خلال الثلاثي الرابع 2023	108
(38-3)	التكلفة الإجمالية لأنواع الأشعة	109
(39-3)	تحليل تباين طريقة الأقسام المتجانسة ونظام (ABC) في نتائج حساب التكاليف	111-110
(40-3)	مقارنة بين تكلفة خدمات قسم الأشعة وفق الطريقة المعتمدة و ونظام (ABC)	112

قائمة الملاحق

رقم الملحق	عنوان الملحق	الصفحة
(01)	إعتمادات الميزانية العامة للدولة	133-129
(02)	التعداد – كتلة الأجور	134
(03)	مصاريف التغذية	135
(04)	مصاريف الصيدلانية	136
(05)	أعباء مختلفة	135
(06)	الصيانة والتهيئة	137
(07)	الأعباء المشتركة	138
(08)	مفاتيح التوزيع (وحدات العمل)	139

قائمة الترميزات

الترميز	المعنى	الترجمة
ABC	Activity Based Costing	نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
OBI	The open budget Index	مؤشر الميزانية المفتوحة
EHS	établissement hospitalière spécialisée	المؤسسة الاستشفائية المتخصصة
CHU	Centre hospitalière Universitaire	المركز الاستشفائي الجامعي
EHU	Etablissement hospitalière Universitaire	المؤسسة الاستشفائية الجامعية
EPH	Etablissement public hospitalière	المؤسسة العمومية الاستشفائية
EPSP	Etablissement public de sante de quartier	المؤسسة العمومية للصحة الجوارية



مقدمة عامة

مقدمة عامة

❖ **توطئة:**

تعتبر الصحة من أسس بناء المجتمعات، لذا اهتمت الدول ببناء وتطوير نظمها الصحية لتوفير أرقى الخدمات للأفراد، والجزائر هي الأخرى اهتمت بتطوير منظومتها الصحية منذ الاستقلال إلى يومنا هذا للتكفل بصحة المواطنين، من خلال توفير الإمكانيات المالية والمادية والبشرية لتحسين مختلف المؤشرات الصحية، كل هذا أدى لتطور قطاع الصحة وتزايد حجم الإنفاق عليه وهو ما استدعى تطوير إدارته وتسييره وكذا إحكام الرقابة عليه خصوصا في الجانب المحاسبي والذي كان مقتصرا على تسجيل النفقات وتحصيل الإيرادات فتغير وأصبح أداة مهمة لتقييم أداء المنظومة الصحية وترشيد النفقات العمومية.

وعند التطرق لترشيد النفقات العمومية نجد اختلاف في وجهات النظر والمعالجة كل حسب تخصصه وأهدافه ولكن مع ضرورة الإطلاع على فحوى الإصلاحات التي تقوم بها الدولة الجزائرية، والتي من ضمنها الإصلاح الميزانياتي والمحاسبي الأخير، والذي تجسد في اعتماد قانون عضوي جديد تحت رقم: 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018، والمتعلق بقوانين المالية، الهادف لتسيير مالية الدولة من خلال إحكام إعداد وتنفيذ ومراقبة تنفيذ قوانين المالية، والمدعم بقانون جديد تحت رقم: 23-07 المؤرخ في 21 جوان 2023، والمتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، وفي المجال المحاسبي فإن نظرة المحاسبين لترشيد النفقات العمومية مبنية على أساس أن الرشادة في الإنفاق هي "إنفاق ما ينبغي بالقدر الذي ينبغي في المكان الذي ينبغي والزمن الذي ينبغي" أي صرف الأموال المحددة لتحقيق أكبر هدف بأقل تكلفة، هذه التكلفة لابد لها من أداة لتحليلها وتحديدها وهذا ميدان ما يعرف بمحاسبة التكاليف (المحاسبة التحليلية).

وبعد صدور القانون الجديد 23-07 والمتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي تأكد تجديد الدولة لاستخدام نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري، فكانت الفرصة مواتية لتسليط الضوء على هذا النوع من المحاسبة خصوصا ان تبنيه يخص مؤسسات عمومية ذات طابع اداري ليست بانتاجية ولا تجارية، ولتحقيق ذلك تم اعتماد نموذج عن المؤسسات الاستشفائية على اعتبار انها تطبق نموذج محاسبة تكاليف تقليدي ممثلا في طريقة الأقسام المتجانسة والمعتمدة من طرف وزارة الصحة الجزائرية، غير اننا حاولنا من خلال هذه الدراسة اعتماد نموذج حديث لمحاسبة التكاليف أثبت فعاليته بعد استخدامه في المؤسسات الصناعية وهو نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، والذي لا يمكن تعميمه على المؤسسات في مجالات أخرى كالخدمات إلا من خلال دراسة ميدانية مع اجراء مقارنة بين النموذج المعتمد والنموذج المقترح، أين تم الاستقرار على اجراء الدراسة التطبيقية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد بوضياف بالمدية.

❖ **إشكالية الدراسة:**

بناءا على ما سبق يمكن صياغة التساؤل الرئيسي للدراسة على النحو التالي:

"ما مدى مساهمة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كنموذج حديث لمحاسبة التكاليف الصحية في ترشيد النفقات العمومية؟".

❖ **التساؤلات الفرعية:**

على ضوء التساؤل الرئيسي للدراسة نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما هي الطرق المحاسبية المعتمدة لمعالجة وتقييم التكاليف الصحية بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر؟
2. ما أوجه القصور في معالجة تكاليف المؤسسات العمومية الاستشفائية في الجزائر على وجه العموم؟ وبالمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد بوضياف بالمدية على وجه الخصوص؟
3. ما مدى توفر مقومات تبني نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة **(ABC)** في المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد بوضياف بالمدية؟
4. ما مدى نجاعة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة **(ABC)** في ترشيد النفقات العمومية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد بوضياف بالمدية؟

❖ **فرضيات الدراسة:** وللإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية نصوغ مبدئيا الفرضيات التالية:

- **الأولى:** النموذج المعتمدة من طرف وزارة الصحة الجزائرية لمعالجة وتقييم التكاليف الصحية بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر هو نموذج التكاليف الكلية او ما يعرف بطريقة الأقسام المتجانسة
- **الثانية:** طريقة محاسبة التكاليف المعتمدة في المؤسسات العمومية الاستشفائية في الجزائر ومنها المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد بوضياف بالمدية تتضمن عديد النقائص منها عدم الدقة وعدم الواقعية ...."
- **الثالثة:** لا تملك المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد بوضياف بالمدية المقومات الكافية والمطلوبة لتبني نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.
- **الرابعة:** "تكمن نجاعة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، في ترشيد النفقات العمومية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد بوضياف بالمدية في المبادئ والاسس التي يعتمد

عليها وعلى رأسها علاقة السبب والنتيجة، وذلك بربط الأنشطة والموارد بالمنتج وهو ما جعله يتمتع بقدرة عالية على توفير معلومات ذات دقة أكبر تدعم القرارات الإدارية وتجعلها أكثر صحة.

❖ **أهمية الدراسة:**

تستمد الدراسة أهميتها من موقع ومكانة نموذج محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ضمن نماذج او طرق محاسبة التكاليف كونه يعتبر أهم الطرق الحديثة لتحديد التكاليف ومعالجتها، كما تستمد الدراسة أهميتها من طبيعة الاصلاحات التي طالت أهم جزء في الهيكل المالي للدولة ألا وهو نظام المحاسبة العمومية، والتي تمخضع عنها اصدار العديد من القوانين والمراسيم وعلى رأسها القانون العضوي رقم 18-15 المتعلق بقوانين المالية، والقانون رقم 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي والذي تمخض عنه تبني نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات العمومية ذات الطابع الاداري.

❖ **أهداف الدراسة:**

تسعى الدراسة إلى تحقيق حزمة من الأهداف، ولعلّ أهمها يكمن في الآتي:

1. التعرف على نظام محاسبة تكاليف القطاع الصحي وكيفية تنفيذ النفقات العمومية الخاصة به وهذا على ضوء الإصلاح الميزانياتي والمحاسبي المنضوي تحت القانون العضوي 18-15، والمدعم بقانون المحاسبة العمومية 23-07؛
2. تحليل ومعالجة التكاليف في المؤسسات الاستشفائية وهذا للوقوف على وسائل مراقبة التكاليف الاستشفائية وكيفية تمويل وتسعير الخدمات الصحية، بهدف فهم التقنيات المحاسبية المنتهجة؛
3. التعرف على نماذج محاسبة التكاليف المعتمدة سواءٌ التقليدية أو الحديثة مع إظهار أوجه القصور في كل منها؛
4. التعرف على نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، كأحد الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف.
5. اجراء دراسة تطبيقية باستهداف ترشيد نفقات مستشفى محمد بوضياف بالمدية باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، وهذا للخروج بتقييم عملي لهذا النظام.

❖ **مبررات اختيار موضوع الدراسة:**

تعود أسباب اختيارنا لهذا الموضوع إلى:

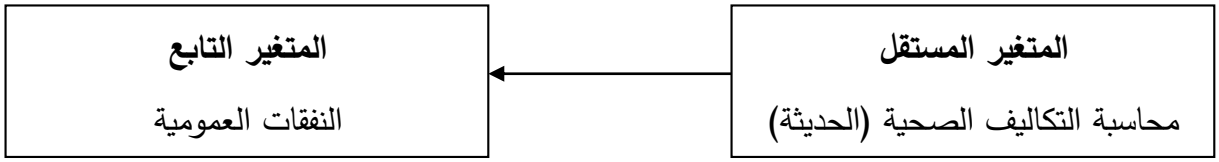
- الموضوع يحاكي التخصص المدروس ويعالج مشكلة واقعية.

- الميول والرغبة في التعمق والتعرف أكثر على موضوع النفقات العمومية ومحاسبة التكاليف الصحية والربط بينهما خاصة ان كليهما له علاقة بمجال تخصصنا وهو ميدان المحاسبة.
- إبراز دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في ترشيد النفقات العمومية من خلال مساهمته في ضبط التكاليف الوحدوية والكلية للخدمات المقدمة.
- الرغبة في الإطلاع الميداني على مختلف الإجراءات المتبعة في حساب وتسعير التكاليف الصحية.

❖ **متغيرات الدراسة:**

لتسهيل تحديد درجة تأثير المدخلات على المخرجات قمنا بتحديد المتغيرات التالية:

شكل رقم(01): نموذج متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبين

❖ **المنهج المتبع وعينة الدراسة:**

تماشيا مع منهج الدراسة في العلوم الإجتماعية، فقد اتبعنا المنهج الوصفي عند استعراضنا النظري للنفقات العمومية في قطاع الصحة ومعالجة التكاليف الخاصة به على ضوء أنظمة التكاليف التقليدية والحديثة، وللوصول إلى تعميمات قد تساعد في فهم الواقع وتراكم المعرفة اعتمدنا في الجانب التطبيقي على دراسة حالة كأحد أساليب هذا المنهج باستخدام المقابلة المباشرة وتحليل المعطيات لتسهيل تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد بوضياف بالمدية التي اتخذنها كعينة من مجتمع المؤسسات العمومية الاستشفائية في الجزائر.

❖ **حدود الدراسة:**

تمثلت حدود الدراسة في:

- **الحدود المكانية:** المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد بوضياف بالمدية.
- **الحدود الزمانية:**اعتمدنا على بيانات مكتب التعاقد وحساب التكاليف للثلاثي الرابع لسنة 2023 (دراسة ميدانية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بالمدية من 20 فيفري إلى 30 ماي 2024).

❖ **الدراسات السابقة:**

تم الاطلاع على العديد من الدراسات التي تطرقت لموضوع محاسبة التكاليف بالإدارات العمومية، والتي تم ربطها بمتغيرات أخرى متعددة، ومن أهم هذه الدراسات نجد:

- **دراسة عبد العزيز الرومي**، معنونة بـ: أثر استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC) في تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت ، رسالة ماجيستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط 2012، وقد هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على إمكانية تحول الجمعيات التعاونية في دولة الكويت إلى تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وتوفير المقومات اللازمة لتطبيقه ، وتوصلت إلى النتائج التالية:

✓ استخدام نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في صالح الجمعيات التعاونية الكويتية إلا أن تلك الجمعيات ليس لديها حاليا الأدوات اللازمة لتطبيق هذا النظام مثل:

* عدم توفر الكوادر المؤهلة لتطبيق النظام؛ عدم توفر البنية التحتية لتطبيق النظام مثل إدارات متخصصة للتكاليف، وسلسلة القيمة وسلسلة التوريد، ونظم إعادة الهندسة، ونظم الرقابة على المخزون والجودة، هذا بالإضافة إلى أن مجالس الإدارة في تلك الجمعيات ليست مقتنعة بتطبيق تلك النظم كونها مرتفعة التكاليف.

- **دراسة بوجناح جحيقة، بربار نورة**، معنونة بـ: استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات الخدماتية، حالة مؤسسة تيمي للخدمات الفندقية بأدرار، مذكرة ماستر في علوم التجارة تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة أدرار 2018.

هدفت هذه الدراسة إلى صياغة نموذج لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ال ABC في المؤسسة الفندقية، وتوصلت إلى نتائج نذكر أهمها:

✓ عمل نظام (ABC) لسد الثغرات التي غفلت عنها الأنظمة التقليدية.

✓ تحميل الموارد على الأنشطة بدل تحميلها على الخدمات يظهر جيدا مقدار كل نشاط لكل خدمة.

✓ من الصعب استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الفندقية، لما للخدمة من خصوصية ولكنه ليس مستحيل.

- **دراسة رحمة سكينة**، معنونة بـ: متطلبات استخدام نظام محاسبة التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الاستشفائية، دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية تخصص محاسبة، جامعة بسكرة 2020.

هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية وضرورة إدخال نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات العمومية الاستشفائية الجزائرية وتوصلت إلى النتائج التالية:

✓ الأهمية البالغة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات العمومية الاستشفائية لما يوفره من معلومات تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات الإدارية.

✓ رغم اعتبار طريقة الأقسام المتجانسة والتكاليف المتغيرة والتكاليف المعيارية تقليدية إلا أن لها خصائص تساعد في عملية التسيير وتستطيع المؤسسة تطبيقها جنبا إلى جنب والطرق الحديثة للتكاليف.

✓ تتمثل متطلبات استخدام نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الاستشفائية في:

* المورد البشري الكفء (محاسب)؛ توفر برنامج لتسهيل العمل المحاسبي؛ تحديد مراكز التكلفة؛ تحديد وحدة التكلفة؛ تحديد الفترة التكاليفية؛ تحديد عناصر التكاليف؛ تحديد المجموعة الدفترية والمستندية؛ تحديد دليل التكاليف؛ تحديد تقارير الأداء وقوائم التكاليف؛ حديد الطريقة المحاسبية لتحديد التكاليف.

❖ **ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة:**

تتميز دراستنا قليلا عن الدراسات السابقة بأننا حاولنا من خلالها:

- اعتماد قسم الاشعة كقسم نموذجي يتم فيه اعتماد نموذج نظام التكلفة المبني على الأنشطة (ABC).
- الوصول لسعر تكلفة يمكن مقارنته بأسعار المؤسسات الصحية الخاصة أي محاكاة السوق.
- تحديد الأنشطة عند مستوى مقبول يبتعد عن التعقيد وصعوبة العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج اللذان يرفعان من تكلفة تنفيذ هذا النظام.

❖ **الصعوبات التي واجهت الدراسة:**

واجهتنا بعض الصعوبات خلال مراحل إعداد هذا البحث يمكن أن نذكر منها ما يلي:

- عدم كفاية الوقت مقارنة بموضوع الدراسة.
- قلة الوثائق المقدمة من قبل المؤسسة خصوصا مع سرية بعض المعلومات.
- كثافة أعمال المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد بوضياف بالمدية.
- عدم وجود مؤسسات عمومية إستشفائية جزائرية تطبق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

❖ **هيكل الدراسة:**

للإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم الدراسة الى ثلاثة فصول تسبقها مقدمة عامة شاملة لموضوع الدراسة وتعقبها خاتمة عامة جامعة وملخصة لمحتوى الدراسة، مع اختبار للفرضيات التي وردت في المقدمة العامة متبوعة بجملة من التوصيات والاقتراحات المستنتجة، ثم صياغة آفاق الدراسة.

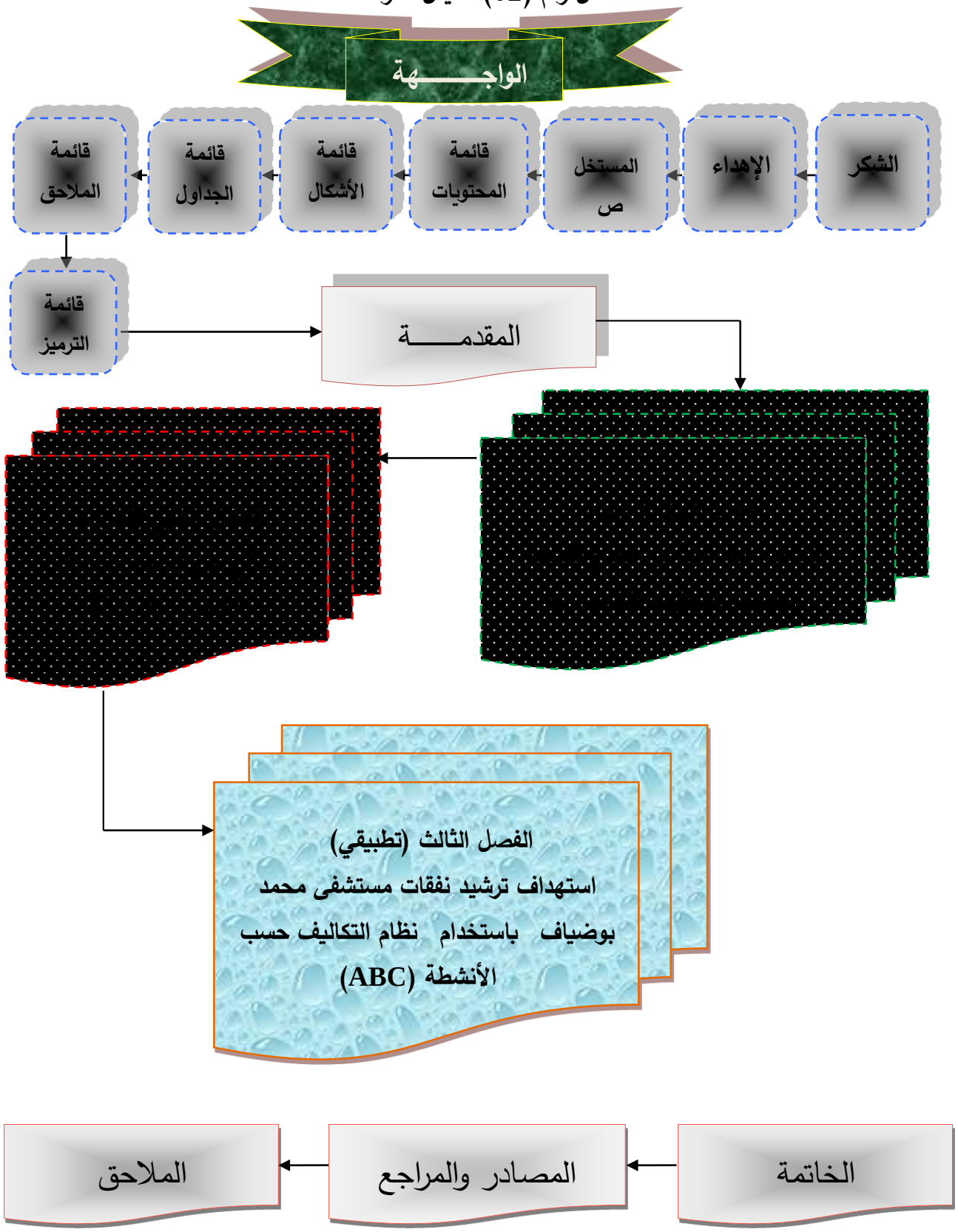
وقد تناول الفصل الأول النفقات العمومية في قطاع الصحة ومعالجة التكاليف الخاصة به والذي بدوره احتوى على مبحثين تطرقنا في الأول منهما إلى محاسبة قطاع الصحة وتنفيذ النفقات العمومية وهذا على ضوء الإصلاح الميزانياتي والمحاسبي المنضوي تحت القانون العضوي 18-15، المدعم بقانون المحاسبة العمومية 23-07؛ أمّا المبحث الثاني فتناولنا فيه معالجة التكاليف في المؤسسات الاستشفائية وهذا للوقوف على وسائل مراقبة التكاليف الاستشفائية وكيفية تمويل وتسعير الخدمات الصحية.

وبغية فهم التقنية المحاسبية المنتهجة للوصول إلى الهدف ارتأينا من خلال الفصل الثاني والمعنون بنماذج عن أنظمة التكاليف التقليدية والحديثة إظهار أوجه القصور التي عرفتها أنظمة التكاليف التقليدية في حساب التكاليف من خلال طريقة الأقسام المتجانسة والتي أدت إلى ضرورة البحث عن طرق معالجة تكاليف حديثة، هذه الضروة أوصلت المهتمين بالمجال إلى نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كأحد الأنظمة الحديثة لمحاسبة التكاليف.

أما الفصل الثالث فهو فصل تطبيقي بعنوان استهداف ترشيد نفقات مستشفى محمد بوضياف بالمدية باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، وهذا للخروج بتقييم عملي لهذا النظام من خلال تطبيق استشرافي له بهذا المستشفى، والشكل الموالي يبين هيكل الدراسة للوصول للهدف المسطر.

والشكل الموالي يوضح ذلك:

شكل رقم (02): هيكل الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبين



الفصل الأول: النفقات العمومية في قطاع الصحة ومعالجة التكاليف الخاصة به

تمهيد:

دائما ما تحتل المؤسسات العمومية الصحية لدى المجتمعات أهمية بالغة، كونها مؤسسات خدماتية غير هادفة للربح، تعتمد على الأموال المخصصة لها من ميزانية الدولة نظرا للأولية التي تحظى بها لدى الجهات الممولة لها والمستفيدين من خدماتها وكذا المتعاملين معها، هذه المؤسسات تعتمد لها أموال ضخمة وهي في ارتفاع مستمر نظرا لاحتياجاتها المتزايدة للإمكانيات البشرية والمادية والتكنولوجية ما استدعى تطوير إدارة هذه المؤسسات وتسييرها خصوصا في الجانب المحاسبي والذي كان مقتصرا على تسجيل النفقات وتحصيل الإيرادات فتغير وأصبح أداة مهمة لتقييم أداء المنظومة الصحية، تسييرها بالأهداف و ترشيد النفقات العمومية، هذه النفقات الضخمة لابد لها من التحكم الصارم لتحسين جودة أداء هذه المؤسسات وهذا التحكم لا يتأتى إلا بوجود ما يعرف بنظام محاسبة التكاليف الذي يزودها ببيانات دقيقة نسبيا عن التكاليف المباشرة وغير المباشرة وكذا مسببات هذه التكاليف، ما يمكن مديري الصحة من اتخاذ قرارات سليمة تحقق جودة في الخدمات المقدمة ورشادة في الإنفاق، وعلى هذا الأساس تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين هما:

المبحث الأول: محاسبة قطاع الصحة وتنفيذ النفقات العمومية.

المبحث الثاني: معالجة التكاليف في المؤسسات الاستشفائية.

المبحث الأول: محاسبة قطاع الصحة وتنفيذ النفقات العمومية

تعتمد المنظومة الصحية الجزائرية بدرجة كبيرة على القطاع العمومي في تقديم الخدمات الصحية للسكان لذا تعمل الدولة جاهدةً على التّمويل اللازم لضمان حسن سير المؤسسات العمومية الصحية.

المطلب الأول: عموميات حول المنظومة الصحية

لإدارة أي مؤسسة صحية، على الإداريين فيها إدراك أنهم جزء لا يتجزأ من النظام الصحي لتلك الدولة وتقوم هذه المؤسسة بتحقيق جزء من أهداف النظام الصحي العام بتقديمها للخدمات الصحية.[1]

أولا: تعريف المنظومة الصحية

تقدم المنظومة كنموذج لتحليل مجموعة عناصر مستقلة ليس لها معنى إلا في مجملها ومن تعاريفها:

- المنظومة الصحية عبارة عن مجموعة العناصر المتناسقة والمهيكلة بهدف الوقاية، الترقية الصحية وتوزيع العلاج على جميع أفراد المجتمع، يمكن القول أنها منظومة معقدة تسهم في الحماية، الإطعام وتحسين الوضع الصحي للأفراد مما يسمح لهم بالعمل التفاعل الاتصال.[2]
- النظم الصحية القوية هي عوامل تمكينية للصحة الجيدة وحاسمة لتأدية البرامج الصحية.[3]
- ترتكز المنظومة الوطنية للصحة على قطاع عمومي قوي،[4] و هي مجموع الأعمال والوسائل التي تضمن حماية صحة السكان وترقيتها وتنظم على كيفية توفر حاجيات السكان في مجال الصحة توفيرا شاملا ومنسجما وموحدا، في إطار الخريطة الصحية. [5]

ومما سبق فالمنظومة الصحية هي تفاعل متجانس لمجموعة أجزاء تشترك بخصائص معينة وتقوم بوظائف محددة، تؤطرها الدولة، مسببها هو الصحة كمشكلة وهدف في نفس الوقت تتطلب توحيد الجهود وتوفير الموارد البشرية المتماشية والمتناسقة مع مختلف المستجدات لتحسين مستوى الجودة الصحية بطريقة عادلة وبتحكم رشيد في تسيير تلك الجهود والموارد.

---

[1] صلاح محمود ذياب، إدارة المستشفيات والمراكز الصحية الحديثة، الطبعة الأولى، دار الفكر ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2009، ص 52، (بتصرف).

[2] Brahim BRAHAMIA, ECONOMIE DE LA SANTE, 1ere édition, Bahaeddine Editions, Constantine, ALGERIE 2010, P73.

[3] منظمة الصحة العالمية، معلومات عن المنظمة، شوهد في 2024/04/15، متاح على WWW.WHO.INT، (بتصرف).

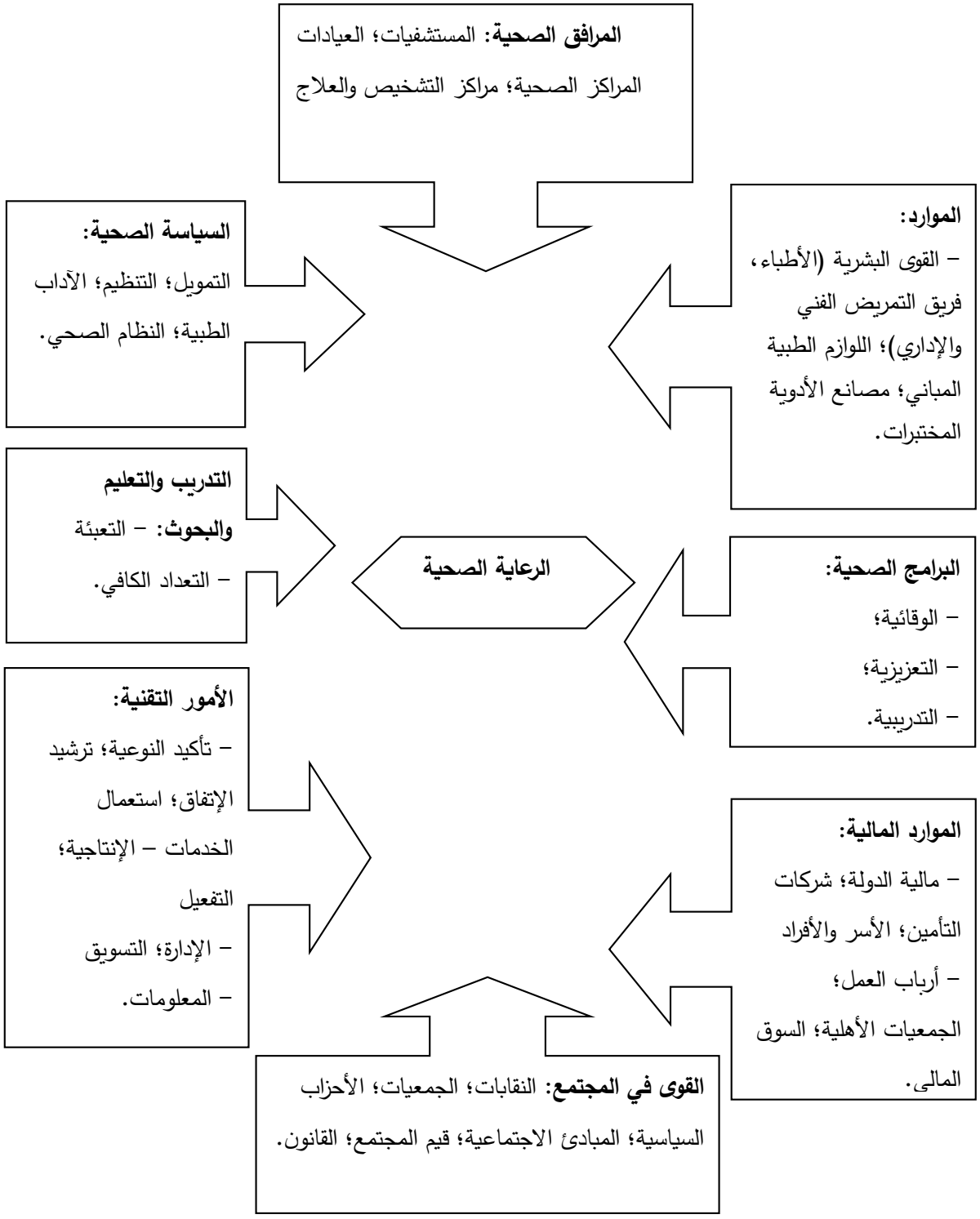
[4] المادة 05، القانون رقم 18-11، المؤرخ في 02 جويلية 2018، المتعلق بالصحة، الجريدة الرسمية، العدد 46 الصادرة في 29 جويلية 2018، ص 05.

[5] المادة 04، القانون رقم 85-05، المؤرخ في 16 فيفري 1985، يتعلق بحماية الصحة وترقيتها، الجريدة الرسمية، العدد 08، الصادرة في 17 فيفري 1985، ص 177.

ثانيا: مكونات المنظومة الصحية

تتكون المنظومة الصحية من مجموعة عوامل متجانسة ومتكاملة كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم(1-1): المكونات الأساسية للنظام الصحي



المصدر: مجموعة من المتخصصين في علم الإدارة الصحية، الكتاب الطبي الجامعي، مراجعة محمد هيثم خياط، الطبعة العربية، منظمة الصحة العالمية، أكاديميا أنترناشيونال، بيروت، لبنان 2007، ص 35.

ثالثا: تنظيم المنظومة الوطنية للصحة

يرتكز تنظيم المنظومة الوطنية للصحة لا سيما على مايأتي:

- الخريطة الصحية ومخطط التنظيم الصحي؛*
- المصالح الخارجية التابعة للقطاع المكلف بالصحة؛
- خدمة عمومية للصحة تضمنها المؤسسات العمومية والمؤسسات الخاصة المكلفة بهذه المهمة؛
- قطاع خاص للصحة؛
- العمل القطاعي المشترك في تنفيذ السياسة الوطنية للصحة؛
- التكامل بين القطاع العمومي والقطاع الخاص في مجال الخدمات الصحية؛
- تكامل نشاطات الوقاية والعلاج وإعادة التأهيل في جانبها الطبي والاجتماعي؛
- مساعي تشخيصية وعلاجية ترتكز على اتفاقات ذات فائدة طبية فعلية مقيمة ومحينة بانتظام؛
- تنظيم وترقية التكوين والبحث في علوم الصحة؛
- مساهمة الحركة الجمعوية والتعاضدية؛
- شبكات العلاج (يمكنها إشراك الفاعلين مختلف ضمن شروط المادة 316).

تتولى المنظومة الوطنية للصحة التكفل بالأحواض السكانية، عبر انتشار القطاع العمومي للصحة على كامل التراب الوطني، مع الأخذ في الحسبان تسلسل العلاج وتكامل نشاطات المؤسسات المنظمة في شكل شبكة أو في أي شكل آخر من أشكال التعاون، وتكون مهيكلة حول مؤسسات وهياكل صحية عمومية وخاصة وكل مؤسسة أخرى تساهم في صحة الأشخاص.[1]

رابعا: هياكل ومؤسسات الصحة

يتم إنشاء مختلف هياكل ومؤسسات الصحة وكذا المؤسسات التي تساهم في الصحة وهيئات الدعم وفقا للاحتياجات الصحية للمواطنين وضرورات التنمية والمميزات الاجتماعية والاقتصادية[2]لنواحي الوطن.

---

* حددت كيفيات إعداد الخريطة الصحية وتقييمها وتحيينها بالمرسوم التنفيذي رقم 22-373، المؤرخ في 27 أكتوبر 2022، الجريدة الرسمية، العدد 72، الصادرة في 31 أكتوبر 2022، ص ص: 11-14.

[1] المادة 265، 268، القانون رقم 18-11، المؤرخ في 02 جويلية 2018، المتعلق بالصحة، الجريدة الرسمية، العدد 46 الصادرة في 29 جويلية 2018، ص 27.

[2] المادة 272، المرجع نفسه، ص 28 .

1- المؤسسة العمومية للصحة

هي مؤسسة عمومية ذات تسيير خاص وذات طابع صحي تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، وتتمثل مهمتها في ضمان وتطوير وترقية كل نشاطات الصحة، كما يمكنها ضمان نشاطات التكوين والبحث في مجال الصحة، ويمكنها أن تطور كل النشاطات الثانوية ذات الصلة بمهامها، عن طريق اتفاقية، وتتمثل مختلف المؤسسات العمومية للصحة لاسيما فيما يأتي: المركز الإستشفائي الجامعي، المؤسسة الاستشفائية المتخصصة، المقاطعة الصحية، مؤسسة الإعانة الطبية المستعجلة.[1]

أ- المركز الاستشفائي الجامعي (CHU): هو مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، ويتم إنشاؤها بموجب مرسوم تنفيذي بناءا على اقتراح مشترك بين الوزير المكلف بالصحة والوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي، يمارس الوزير المكلف بالصحة الوصاية الإدارية على المركز الاستشفائي الجامعي ويمارس الوزير المكلف بالتعليم العالي الوصاية البيداغوجية يكلف المركز الاستشفائي الجامعي بمهام التشخيص والكشف والعلاج والوقاية والتكوين والدراسة والبحث وذلك بالتعاون مع مؤسسة التعليم و/أو التكوين العالي في علوم الطب المعنية.[2]

ب- المؤسسة الاستشفائية المتخصصة (EHS): هي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتنشأ بمرسوم تنفيذي بناءا على اقتراح من الوزير المكلف بالصحة بعد استشارة الوالي، وتوضع تحت وصاية والي الولاية الموجود بها مقر المؤسسة، تتكون المؤسسة الاستشفائية المتخصصة من هيكل واحد أو هياكل متعددة متخصصة للتكفل بما يأتي:

✓ مرض معين؛ مرض أصاب جهازا أو جهازا عضويا معينا؛ أو مجموعة ذات عمر معين.

تتكفل المؤسسة الاستشفائية المتخصصة، في مجال نشاطها، بالمهام الآتية:

- تنفيذ نشاطات الوقاية والتشخيص والعلاج وإعادة التكييف الطبي والاستشفاء؛
- تطبيق البرامج الوطنية والجهوية والمحلية للصحة؛
- المساهمة في إعادة تأهيل مستخدمي مصالح الصحة وتحسين مستوياتهم.[3]

---

[1] المادة 297، 298، القانون رقم 18-11، مرجع سبق ذكره، ص 29 ص 30.

[2] المادة 02، 03، المرسوم التنفيذي رقم 97-467، المؤرخ في 02 ديسمبر 1997، يحدد قواعد إنشاء المراكز الاستشفائية الجامعية وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية، العدد 81، الصادرة في 10 ديسمبر 1997، ص 29.

[3] المادة 02، 05، المرسوم التنفيذي رقم97-465، المؤرخ في 02 ديسمبر 1997 يحدد قواعد إنشاء المؤسسات الاستشفائية المتخصصة وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية، العدد81، الصادرة في 10 ديسمبر 1997، ص13 ص14.

ت- المؤسسة الاستشفائية الجامعية (EHU): المؤسسة الاستشفائية الجامعية لوهران مؤسسة عمومية ذات طابع خاص تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، توضع المؤسسة الاستشفائية الجامعية تحت الوصاية الإدارية للوزير المكلف بالصحة ويتولى الوصاية البيداغوجية عليها (تنظيم النشاطات البيداغوجية والعلمية للمؤسسة الاستشفائية الجامعية؛ تحديد شروط التحاق الطلبة وتوجيههم؛ الموافقة على مداولات مجلس الإدارة فيما يخص المسائل المتعلقة بالتكوين العالي والبحث العلمي في العلوم الطبية) الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي.

المؤسسة الاستشفائية الجامعية أداة لتنفيذ السياسة الوطنية للصحة في ميدان العلاج ذي المستوى العالي والسياسة الوطنية للتكوين العالي والبحث الطبي.[1]

ث- المؤسسة العمومية الاستشفائية (EPH): المؤسسة العمومية الاستشفائية هي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتوضع تحت وصاية الوالي، تتكون المؤسسة العمومية الاستشفائية من هياكل للتشخيص والعلاج والاستشفاء وإعادة التأهيل الطبي تغطي سكان بلدية واحدة أو مجموعة بلديات، تتمثل مهام المؤسسة العمومية الاستشفائية في التكفل، بصفة متكاملة ومتسلسلة، بالحاجات الصحية للسكان، تتولى على الخصوص المهام الآتية: ضمان تنظيم وبرمجة توزيع العلاج الشفائي والتشخيص وإعادة التأهيل الطبي والاستشفاء؛ تطبيق البرامج الوطنية الصحية؛ ضمان حفظ الصحة والنقاوة ومكافحة الأضرار والآفات الاجتماعية؛ ضمان تحسين مستوى مستخدمي مصالح الصحة وتجديد معارفهم.

ج- المؤسسة العمومية للصحة الجوارية (EPSP): المؤسسة العمومية للصحة الجوارية هي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتوضع تحت وصاية الوالي تتكون المؤسسة العمومية للصحة الجوارية من مجموعة عيادات متعددة الخدمات وقاعات العلاج تغطي مجموعة من السكان، تتمثل مهامها في التكفل بصفة متكاملة ومتسلسلة في: الوقاية والعلاج القاعدي تشخيص المرض؛ العلاج الجواري؛ الفحوص الخاصة بالطب العام والطب المتخصص القاعدي الأنشطة المرتبطة بالصحة الإنجابية والتخطيط العائلي؛ تنفيذ البرامج الوطنية للصحة والسكان.[2]

---

[1] المادة 02، 04، المرسوم الرئاسي رقم 03-270، المؤرخ في 13 أوت 2003، يتضمن إنشاء المؤسسة الاستشفائية الجامعية لوهران وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية، العدد 48، الصادرة في 13 أوت 2003، ص 06 ص 07.

[2] المرسوم التنفيذي رقم07-140، المؤرخ في 19 ماي 2007 يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية، العدد 33، الصادرة في 20 ماي 2007، ص 10 ص11.

2- المؤسسات الخاصة للصحة

الهياكل والمؤسسات الخاصة للصحة هي هياكل استكشاف و/أو علاج واستشفاء فيما يتعلق بالصحة البشرية، يتم ضمان نشاطات الصحة التي يمارسها بصفة خاصة مهنيو الصحة لاسيما في: المؤسسات الاستشفائية الخاصة؛ المؤسسات الخاصة للعلاج و/أو التشخيص هياكل الممارسة الفردية؛ هياكل الممارسة الجماعية؛ الصيدليات والمؤسسات الصيدلانية؛ مخابر التحاليل الطبية؛ الهياكل المعتمدة للنقل الصحي، يمكن إنشاء أو استغلال الهياكل والمؤسسات الخاصة للصحة من طرف أي شخص طبيعي أو معنوي، لا سيما التعاضديات الاجتماعية.[1]

❖ المؤسسة الخاصة للعلاج و/أو التشخيص هي مؤسسة علاج تمارس فيها نشاطات الطب والجراحة ونشاطات الاستكشاف ويجب أن تضطلع على الأقل بالنسبة للتخصص أو التخصصات التي تمارسها بنشاطات : الوقاية و/أو ترقية الصحة؛ الاستكشاف والتشخيص؛ الفحوص و/أو العلاجات؛ الاستعجالات الطبية و/أو الجراحية، كما يمكن أن تضمن العلاج التلطيفي والعلاج في المنزل.

❖ تضمن المؤسسة الاستشفائية الخاصة، زيادة على النشاطات أعلاه، استشفاء المرضى.

تسمية المؤسسة الخاصة للصحة حصرية ولا يمكن مؤسسة أخرى في نفس الولاية التسمي بها.[2]

والجدول الموالي يوضح تعداد البنى الصحية في الجزائر:

الجدول رقم(1-1): مؤسسات وهياكل المنظومة الصحية الوطنية

المستوى	البيان	العدد
المركزي	وزارة الصحة	
الولائي	مديرية الصحة والسكان	58
/	المؤسسة الاستشفائية الجامعية	01
المحلي	المركز الاستشفائي الجامعي	17
	المؤسسة الاستشفائية المتخصصة	115
	المؤسسة العمومية الاستشفائية	290
القاعدي	المؤسسة العمومية للصحة الجوارية	273
الخاص	المؤسسات الخاصة للصحة	/

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المراسيم التنفيذية والملحقة والمرسوم الرئاسي المنشئة للمؤسسات الصحية

[1] المادة 305، 309، القانون رقم 18-11، مرجع سبق ذكره، ص 30 ص 31.

[2] المادة 03، 04، المرسوم التنفيذي رقم 21-136، المؤرخ في 07 أفريل 2021، يحدد شروط وكيفيات استغلال المؤسسات الخاصة للصحة وسير وتنظيم نشاطاتها الصحية، الجريدة الرسمية، العدد 28، الصادرة في 14 أفريل 2021، ص 06.

المطلب الثاني: محاسبة قطاع الصحة على ضوء الإصلاح المحاسبي (القانون23-07)

تخضع المؤسسة العمومية للصحة في مجال التسيير المالي والمحاسبي للمحاسبة العمومية بالنسبة لنفقات المستخدمين؛ النظام المحاسبي المالي المنصوص عليه في القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 بالنسبة للنفقات الأخرى، ويسند مسك محاسبة المؤسسة إلى عون محاسب يعينه الوزير المكلف بالمالية.[1]

الفرع الأول: المحاسبة العمومية على ضوء الإصلاح الميزانياتي والمحاسبي

تعرض النظام المحاسبي والميزانياتي السابق لعديد الانتقادات، والتي كانت سببا في تحيين القوانين بما يتماشى والمقاربة الجديدة للحوكمة المالية المتبناة من طرف السلطات العمومية، وفيلا هذا الصدد يعتبر إصلاح المحاسبة العمومية احدى الورشات الأساسية لعصرنة الدولة، والذي سيسمح بتقديم أفضل للمعلومة مع تسيير عقلاني وفعال للأنشطة العمومية.[2]

أولا: الإصلاح الميزانياتي والمحاسبي

تعتبر سنة 2023 تاريخ دخول الإدارة المالية العمومية الجزائرية إلى منعطف تاريخي مهم باعتماد قانون عضوي جديد يضمن التحول الميزانياتي ويكرس آليات جديدة لتسيير المالية العمومية ومبادئ الشفافية والمسؤولية والمساءلة، لكن هذا القانون والذي يدعم الإطار الميزانياتي للعصرنة لا يكفي لدعم الإصلاح فقد كان من الضروري أن يدعم بقانون المحاسبة العمومية لمواكبة الإصلاح المحاسبي وذلك لإعطاء دفعة قوية لعصرنة المالية العمومية وإعادة توجيه التسيير المالي للدولة بعد أن عانى النظام المحاسبي الجزائري ولأمد طويل من عديد العيوب شملت ضعف تطبيق الحكم الراشد والذي يقوم أساساً على المساءلة والشفافية في إدارة المال العام وهو ما تعكسه عديد المؤشرات من بينها نتائج مسح مؤشر الميزانية المفتوحة (OBI) الذي يعتبر بمثابة معيار دولي مستقل لتقييم شفافية الميزانية استنادا على نتائج الاستطلاع لعينة من الدول تشملها الدراسة، وضمن هذا المؤشر فقد صنفت الجزائر بناء على الدرجة التي منحت لها سنة 2017 قبل الانطلاق في الإصلاح، من بين أكثر الدول التي تقدم معلومات ضعيفة عن نتائج الميزانية وتحقيق الشفافية في تسيير المال العام ومدى توفير بيانات مالية حكومية وجعلها متاحة للجمهور، ويعكس هذا الأمر ويتكفل

---

[1] المادة 302، القانون رقم 18-11، مرجع سبق ذكره، ص 30.

[2] زواق كمال وآخرون، "تحليل مقارن على ضوء الإصلاح المحاسبي لدور الفاعلين المتدخلين ضمن ممارسات الهيكل المحاسبي الجديد" مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول: واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر باعتماد المعايير الدولية للقطاع العام IPSAS الأفاق والتحديات، جامعة وهران 2، الجزائر، يوم 24 أفريل 2024، ص05.

به الأعوان المكلفين بإعداد الميزانية العمومية فهم المسؤولون على الإعداد والتنفيذ وتقديم المعلومات المالية في شكلها النهائي للجهات المعنية.

ونظراً للانتقادات التي وجهت للقانون 90-21 المؤرخ في 15 أوت 1990 والمتعلق بالمحاسبة العمومية بسبب عدم فعالية تأطيره لإجراءات الرقابة، تم مراجعة هذا القانون بهدف تعزيز أساليب التدقيق والرقابة الداخلية وتخفيف وتبسيط الرقابة المالية بالإضافة إلى تعزيز الرقابة حسب المخاطر، وعلى إثر مشروع مراجعة القانون 90-21 وفقاً لمتطلبات الإصلاح المبرمجة، تم إدراج أنواع جديدة للرقابة في ظل التسيير القائم على النتائج والنظام الجديد لمحاسبة الدولة وتكييف مهام ومسؤوليات أعوان المحاسبة العمومية وبالتالي كان لابد من النظر بشكل أساسي في دورهم وكيفية أدائهم لمهامهم من خلال جملة القوانين والتشريعات التي جسدت الإصلاح الموازناتي والمحاسبي في الجزائر، حيث جاء القانون العضوي 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018 والمتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم، ليليه القانون 23-07 المؤرخ في 21 جوان 2023 والمتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي كأرضيات قانونية جديدة تجسد الإصلاح والعصرنة وتبين المهام والمسؤوليات الحديثة للفاعلين في تنفيذ الميزانية العمومية.

ويهدف القانون 23-07 المذكور أعلاه، حسب مادته الأولى، إلى تحديد قواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي المطبقة على الميزانيات والعمليات المالية: للدولة؛ للجماعات المحلية؛ للمؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسات العمومية للصحة؛ للأشخاص المعنوية الأخرى المكلفة بتنفيذ كل أو جزء من برنامج الدولة في مفهوم القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 والمتعلق بقوانين المالية المعدل والمتمم.[1]

ثانيا: مفهوم المحاسبة العمومية على الإصلاح المحاسبي

تعددت مفاهيم المحاسبة العمومية نذكر منها مايلي:

- تعتبر هيئة الأمم المتحدة المحاسبة العمومية أنها " تختص بقياس ومعالجة وتوصيل ومراقبة وتأكيد صحة المتحصلات والنفقات والنشاطات المرتبطة في القطاع العام".[2]

[1] سهام زرقان ، "الدور الجديد للأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية في ظل الاصلاح المحاسبي للقطاع العام في الجزائر – قراءة في القانون 07/23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي–"، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية ، المجلد السابع، العدد الثاني، الجزائر، 2023 ص 323 ص 324، (بتصرف).

[2] صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية الإسكندرية، 2008، ص05.

➢ المحاسبة العمومية هي مجموعة القواعد القانونية والتقنية المطبقة على تنفيذ ميزانيات الهيئات العمومية ذات الطابع الإداري وبيان عملياتها المالية وعرض حساباتها ومراقبتها وتحديد التزامات ومسؤوليات كل من الآمر بالصرف والمحاسب العمومي وتحديد العلاقة بينهما،[1] والقواعد التي ترتكز عليها هي:

✓ **القواعد القانونية** : تتشكل من النصوص التشريعية والنصوص التنظيمية التي يتم إصدارها لتأطير التسيير المالي للمرفق العمومي أهمها:

– القانون رقم 23–07 المؤرخ في 21 جوان 2023 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي.

– القانون رقم 18–15 المؤرخ في 02 سبتمبر 2018 يتعلق بقوانين المالية، (يطبق في بعض المؤسسات والبعض الآخر "كمستشفى المدية" لازال يعتمد على القانون 84–17).

– قوانين المالية السنوية وقوانين المالية التصحيحية وقوانين تسوية الميزانية التي لا تخلو من توجيهات في هذا الصدد.

✓ **القواعد التقنية:** تتكون من كل التعليمات والمذكرات والمناشير والتي تعدها كل من المديرية العامة للخزينة والتسيير المحاسبي للعمليات المالية للدولة والمديرية العامة للميزانية بهدف توجيه أعوان التنفيذ من آمرين بالصرف ومحاسبين فيما يخص المعالجة المحاسبية للعمليات المالية وكذا تحديد شكل ومضمون السندات والدفاتر وطريقة مسكها، تكون هذه القواعد في سجل التعديل دوريا حسب ما تقتضيه الضرورة، أهمها:

*التعليمات الخاصة بقطاع الصحة، التعليمات الخاصة بميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري.[2]

➢ المحاسبة العمومية نظام يسمح بتنظيم المعلومة المالية من خلال إدخال وتصنيف وتسجيل ومراقبة بيانات العمليات الميزانياتية والمحاسبية وعمليات الخزينة بهدف إنشاء حسابات مطابقة للتنظيم وصادقة؛ عرض قوائم مالية تعكس صورة صادقة عن الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة عند قفل السنة المالية؛ المساهمة في حساب تكلفة الأنشطة أو الخدمات وكذا تقييم نجاعتها، كما يتم تنظيمها للسماح بمعالجة هذه المعلومات من قبل المحاسبة الوطنية.

[1] جمال يرقي، محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية، لطلبة السنة ثالثة محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس بالمدية، الجزائر، 2021.

[2] العربي بوعمران محمد ،المحاسبة العمومية دروس وتمارين محلولة، متيجة للطباعة، براقي، الجزائر، 2017، ص 16، (بتصرف).

تمسك المحاسبة العمومية بواسطة نظام معلومات مدمج يسمح بالتكفل بمجموع العمليات المنفذة من قبل المراكز المحاسبية؛ يجب مسك المحاسبة العمومية بواسطة رقمية، تراعى فيها شروط حفظ البيانات وتعريفها وتأمينها ومصداقيتها واسترجاعها؛ تمسك المحاسبة العمومية لمدة سنة مدنية، ابتداء من أول جانفي إلى 31 ديسمبر من السنة المعنية.[1]

ثالثا: مضمون المحاسبة العمومية وفق الاصلاح المحاسبي

حددت أحكام المادة 80 من نص القانون 23-07 هيكل محاسبي جديد ثلاثي الأبعاد يتضمن:

- محاسبة ميزانياتية تبين تنفيذ الميزانية؛
- محاسبة عامة تبين الوضعية المالية والممتلكات للأشخاص المعنوية؛
- محاسبة تحليل التكاليف المتعلقة بالأنشطة التي تم الشروع فيها في إطار البرامج[2].

1- **المحاسبة الميزانياتية:** تنقسم المحاسبة الميزانياتية إلى محاسبة الالتزامات ومحاسبة الصندوق:

أ- محاسبة الالتزامات، يتم تسجيل النفقات الميزانياتية بعنوان ميزانية السنة التي تم الالتزام بها.

ب- محاسبة الصندوق، يتم تسجيل الإيرادات والنفقات بعنوان ميزانية السنة التي تم تحصيلها أو دفعها من قبل المحاسبين العموميين.

- يترتب على محاسبة الصندوق نتيجة تمثل الفرق بين الإيرادات المحصلة والنفقات المدفوعة في الميزانية والحسابات الخاصة للخزينة بعنوان السنة المالية المعنية.
- تدمج ضمن المحاسبة الميزانياتية، على التوالي، المرحلة الإدارية (يمسكها الآمرون بالصرف) والمرحلة المحاسبية (يمسكها المحاسبون العموميون) لعمليات الإيرادات والنفقات، وتتبع تسيير واستهلاك رخص الالتزام واعتمادات الدفع.[3]
- لضمان متابعة تنفيذ إيرادات ونفقات الميزانية، يمسك الآمرون بالصرف الوثائق التالية: دفتر إيرادات الميزانية؛ دفتر الإلتزامات بالنفقات؛ دفتر أوامر الدفع أو حوالات الدفع؛ دفتر تفويض إعتمادات الدفع، وينتج عن المحاسبة الميزانياتية الممسوكة من طرف الآمرين بالصرف، حساب إداري يودع لدى مجلس المحاسبة.

---

[1] المادة 79، القانون 23-07، المؤرخ في21 جوان 2023، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، الجريدة الرسمية، العدد 42، الصادرة في 25 جوان 2023، ص 10.

[2] المادة 03، المرسوم التنفيذي رقم 24-90، المؤرخ في 22 فيفري 2024، يحدد محتوى وتطبيق المحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد 15، الصادرة في 29 فيفري 2024، ص 17.

[3] القانون 23-07، المرجع السابق، ص 10.

- ينتج عن المحاسبة الميزانياتية الممسوكة من طرف المحاسبين العموميين، وضعيات وهي: وضعية الإيرادات الميزانياتية المحصلة؛ وضعية النفقات الميزانياتية المدفوعة؛ وضعية إيرادات ونفقات الحسابات الخاصة للخزينة؛ وضعية الرصيد الميزانياتي، كما ينتج حساب تسيير يودع لدى مجلس المحاسبة.[1]

2- **المحاسبة العامة:** المحاسبة العامة هي محاسبة سنوية، وتهدف إلى تسجيل قيد: العمليات الميزانياتية؛ عمليات الخزينة؛ العمليات المنجزة مع الغير والعمليات المؤقتة وعمليات التسوية؛ جرد الموجودات والمنقولات والعقارات والمخزونات والقيم غير الثابتة؛ الاهتلاكات والمؤونات والنواتج والأعباء المرتبطة بالسنة المالية، وتسجل المحاسبة العامة مجمل الحركات التي تؤثر على الممتلكات والوضعية المالية والنتيجة، وتقوم هذه المحاسبة على إثبات الحقوق والالتزامات، تؤخذ العمليات بعين الاعتبار خلال السنة المالية التي ترتبط بها، بغض النظر عن تاريخ دفعها أو تحصيلها.

- تمسك المحاسبة العامة وفق مبدأ القيد المزدوج حصريا من قبل المحاسبين العموميين على أساس مخطط محاسبي(حسب المادة 40 من المرسوم التنفيذي 24-90، "هو وثيقة تحدد قواعد ومبادئ التقييم والتسجيل المحاسبي المتبعة من أجل مسك الحسابات، وتعتبر أداة للتسيير والإعلام والرقابة وتحليل العمليات المالية للهيئة")؛ يثبت الآمرون بالصرف الحقوق والالتزامات ويقومون بجرد الممتلكات، ويعدون الوثائق اللازمة لمسك المحاسبة العامة ويرسلونها إلى المحاسبين العموميين.

- تستند المحاسبة العامة إلى عناصر الجرد التي يمسكها أعوان يعينهم الآمر بالصرف، يمكن للمحاسبين العموميين أن يطلبوا من الآمرين بالصرف أي وثيقة أو معلومة ضرورية لممارسة مهامهم.

تسمح المحاسبة العامة للأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون، بإعداد الميزان العام للحسابات والقوائم المالية كما هي محددة في المخطط المحاسبي.[2]

- لضمان مسك المحاسبة العامة وإعداد القوائم المالية، يجب على المحاسب العمومي مسك الوثائق المحاسبية الآتية: الدفتر اليومي؛ الدفاتر المساعدة؛ الدفتر الكبير ؛ الميزان العام للحسابات؛ يرسل المحاسبون العموميون شهريا وفي نهاية السنة إلى محاسبي التركيز المحاسبي الملحقين بهم الميزان العام للحسابات مدعما بالوثائق التبريرية كما يرسلون في نهاية السنة القوائم المالية إلى مجلس المحاسبة للمصادقة عليها.[3]

---

[1] المرسوم التنفيذي رقم 24-90، مرجع سبق ذكره، ص ص: 18، 19.

[2] القانون 23-07، مرجع سبق ذكره، ص 10 ص 11.

[3] المرسوم التنفيذي رقم 24-90، المرجع السابق، ص 20.

3- **محاسبة تحليل التكاليف:** توضح محاسبة تحليل التكاليف عناصر التكلفة للأنشطة الملتزم بها في إطار برامج تنفيذ السياسات العامة، وتسمح بتبرير الإعتمادات الضرورية لتسيير الأنشطة وتسليط الضوء على العناصر الأساسية لبلوغ النجاعة على مستوى البرامج، كما تمسك محاسبة تحليل التكاليف من طرف الآمرين بالصرف وتعتمد على معطيات المحاسبة العامة. تهدف محاسبة تحليل التكاليف إلى إظهار المقاربة بين الوسائل الموفرة لإنجاز أنشطة البرامج والنتائج المتحصل عليها.[1]

ومن خلال هذا التعريف يتضح أن المشرع الجزائري اتجه إلى التقنية الحديثة للمحاسبة التحليلية وهي: نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC، وهذا بعد ظهور عديد النقائص في نظام المحاسبة التحليلية التقليدية (الأقسام المتجانسة، التحميل العقلاني...).[2]

❖ **الحساب العام للدولة:** يكلف المحاسبون العموميون بإعداد القوائم المالية وفقا لقوانين والتنظيمات المعمول بها، تستخدم هذه القوائم في إعداد الحساب العام للدولة، القوائم المالية هي: الحصيلة أو الوضعية المالية؛ حساب النتائج أو قائمة النجاعة المالية، جدول تدفقات الخزينة؛ جدول تباين الوضعية الصافية المالية؛ الملحق الذي يتضمن مذكرات تحدد القواعد الرئيسية والطرق المحاسبية والمذكرات التوضيحية الأخرى، يقدم الحساب العام للدولة مجمل المعلومات التي تسمح بتقديم صورة صادقة عن الممتلكات والوضعية المالية للدولة، ويتضمن الميزان العام للحسابات والقوائم المالية.[3]

الفرع الثاني: الأعوان المكلفون بتنفيذ ميزانية مؤسسات قطاع الصحة

حسب المادة 04 من المرسوم التنفيذي 24-90، تمسك المحاسبة العمومية من قبل الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين لمدة سنة مدنية،[4] حيث يمثل الآمر بالصرف سلطة الميزانية بينما يمثل المحاسب العمومي سلطة الخزينة،[5] مع تنافي وظيفة الآمر بالصرف مع وظيفة المحاسب العمومي، أما المراقب المالي (يعرف حاليا بالميزانياتي) لم يعترف له المشرع بصفة عون مكلف بالتنفيذ بل نسبت له صفة الرقابة والتي هي من عمليات المحاسبة العمومية.

---

[1] زواق كمال وآخرون، مرجع سبق ذكره ، ص 16.

[2] بن يحي علي، لعمور رميلة، "نحو نظام جديد للتسيير المحاسبي في المؤسسات العمومية للصحة في الجزائر"، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد الرابع، العدد الثاني، الجزائر، ص 183.

[3] القانون 23-07، مرجع سبق ذكره، ص 11.

[4] المرسوم التنفيذي رقم 24-90، مرجع سبق ذكره، ص 17.

[5] سهام زرقان، مرجع سبق ذكره، ص 326.

أولا: الآمر بالصرف

يُعتبر آمرا بالصرف، في مفهوم المادة 04 من القانون 03-07، كل شخص معين أو منتخب أو مكلف يخول بتنفيذ العمليات الميزانياتية والمالية والممتلكات للأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون.

- **حسب المادة 04 من هذا القانون** يكلف الآمر بالصرف بـ: إثبات الحقوق والالتزامات؛ تصفية الإيرادات وإصدار أوامر الإيرادات المتعلقة بها؛ ضمان الالتزام والتصفية والأمر بالصرف أو إصدار حوالات الدفع، في حدود الإعتمادات المفتوحة أو المفوضة باستثناء الإعتمادات التقييمية؛ إصدار أوامر الحركة التي تمس الممتلكات والمواد الخاصة بالدولة والهيئات العمومية الأخرى المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون؛ الحفاظ على الممتلكات الموضوع تحت تصرفه، كما يضمن الآمر بالصرف برمجة الإعتمادات المالية وتوفيرها وتوزيعها.
- **ووفقا لأحكام المادة 05 من هذا القانون** يكون الآمرون بالصرف إما: آمرين بالصرف رئيسيين؛ آمرين بالصرف ثانويين؛ آمرين بالصرف إقليميين لميزانية الدولة.
- **حسب المادة 06 من هذا القانون** الآمرون بالصرف الرئيسيون بالنسبة لميزانية المؤسسات العمومية هم مسؤولو المؤسسات العمومية الإدارية والمؤسسات العمومية للصحة، وعند الإقتضاء المسؤولون المعينون وفقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما.
- **حسب المادة 07 من هذا القانون الآمرين بالصرف الثانويون هم:** الأشخاص الذين يتلقون تفويضا لاعتمادات مالية من الآمر بالصرف الرئيسي فيما يخص توزيع الإعتمادات المالية للبرنامج وفروعه؛ الإعتمادات المالية للبرنامج محل تفويض التسيير.[1]
- **في حالة الغياب أو المانع فإنه حسب المادة 02 من المرسوم التنفيذي 24-92:** الآمر بالصرف هو كل عون عمومي معين أو منتخب أو مكلف بهدف تولي برمجة وتوفير الإعتمادات المالية وتوزيع و/أو تنفيذ العمليات الميزانياتية والمالية والممتلكات.[2]

[1] القانون رقم 23-07، مرجع سبق ذكره، ص 05 ص 06.

[2] المرسوم التنفيذي رقم 24-92، المؤرخ في 22 فيفري 2024، يحدد شروط وكيفيات الاستخلاف وتفويض الإمضاء وتعيين الآمرين بالصرف، الجريدة الرسمية، العدد 15، الصادرة في 29 فيفري 2024، ص 23.

ثانيا: المحاسب العمومي

يُعتبر محاسبا عموميا، في مفهوم المادة 15 من القانون 03-07، كل عون عمومي معين أو معتمد قانونا للقيام بالعمليات المذكورة في المادة 24 من هذا القانون وهي:

تحصيل الإيرادات و/أو دفع النفقات؛ حراسة وحفظ الأموال والسندات والقيم والأغراض أو المواد المكلف بها؛ تداول الأموال والسندات والقيم وحركة حسابات الموجودات؛ مسك المحاسبة الميزانياتية على أساس مبدأ محاسبة الصندوق؛ مسك المحاسبة العامة على أساس مبدأ الحقوق والالتزامات المثبتة؛ التقييد المحاسبي للقيم غير الثابتة؛ إعداد القوائم المالية وحساب التسيير ؛ حفظ الوثائق الثبوتية والمستندات المحاسبية للعمليات المنفذة على مستوى المركز المحاسبي الذي يسيره.

- **حسب المادة 16 من هذا القانون** يتم تعيين المحاسبين العموميين* من طرف الوزير المكلف بالمالية، ويخضعون حصريا لسلطته؛ يمكن اعتماد بعض المحاسبين العموميين من قبل الوزير المكلف بالمالية.
- **حسب المادة 17 من هذا القانون** يعتبر محاسبا فعليا في مفهوم هذا القانون، كل شخص يقوم بالعمليات المذكورة في المادة 24 من هذا القانون، دون أن تكون له صفة المحاسب العمومي ومن دون أن يتحصل على ترخيص صريح من السلطة المؤهلة لهذا الغرض.
- **ووفقا لأحكام المادة 18 من هذا القانون** يكون المحاسبون العموميون إما محاسبين مختصين أو مفوضين وإما محاسبين رئيسيين أو ثانويين وإما محاسبي الأموال والقيم أو التركيز المحاسبي.
- **حسب المادة حسب المادة 19 من هذا القانون:** المحاسبون المختصون هم المخوّل لهم التقييد النهائي في كتاباتهم للعمليات التي يؤمرون بها على مستوى صناديقهم؛ المحاسبون المفوضون هم الذين ينفذون العمليات لحساب المحاسبين المختصين.
- **حسب المادة 20 من هذا القانون:** المحاسبون الرئيسيون هم الذين يقدمون حساباتهم مباشرة لمجلس المحاسبة؛ المحاسبون الثانويون هم الذين تكون عملياتهم ممركزة من طرف محاسب رئيسي، كما يقدمون حساباتهم لمجلس المحاسبة.
- **حسب المادة 21 من هذا القانون:** محاسبو الأموال والقيم هم المكلفون بالتداول والحفاظ على الأموال والقيم والسندات التي يملكها الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من هذا القانون، أما محاسبو

* المادة 07 من القانون 24-90، يكتسب صفة المحاسب العمومي:.....أمناء خزائن المؤسسات العمومية للصحة.....

التركيز المحاسبي فهم الذين يقومون بتركيز وتقييد العمليات المالية المنفذة من طرف محاسبين آخرين في كتاباتهم وحساباتهم.

- **حسب المادة 22 من هذا القانون:** يمكن تعيين وكلاء لدى الأمرين بالصرف للقيام بعمليات قبض بعض الإيرادات و/أو دفع بعض النفقات الحساب المحاسبين العموميين.

تعتبر وكالات الإيرادات و/أو النفقات إجراء استثنائيا لتنفيذ صنف من الإيرادات و/أو النفقات العمومية التي لا يمكن إخضاعها للآجال العادية لتنفيذ الإيرادات والنفقات بسبب طبيعتها الاستعجالية.[1]

ثالثا الرقابة: تخضع العمليات المتعلقة بتنفيذ ميزانيات الأشخاص المعنوية المذكورة في المادة الأولى من القانون 23-07، لـ:

- رقابة إدارية (الداخلية، السلمية، النظامية، الميزانياتية والتي يمارسها مراقب ميزانياتي تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية).
- رقابة برلمانية حيث يقوم البرلمان بمراقبة تنفيذ الإعتمادات المالية التي صادق عليها من خلال قوانين المالية، ويقوم بمراقبة تنفيذ ميزانية الدولة سنويا عن طريق التصويت قانون تسوية الميزانية.
- رقابة قضائية يجب على الآمرين بالصرف والمحاسبين العموميين إيداع حساباتهم لدى مجلس المحاسبة وفق الشروط والكيفيات وضمن الآجال المحددة بموجب التشريع والتنظيم المعمول بهما، تتم المصادقة على الحسابات من طرف مجلس المحاسبة الذي يعد تقريرا يتعلق بالمصادقة على الحسابات ويرافق مشروع قانون تسوية الميزانية.[2]
- تخضع المؤسسة العمومية للصحة، في مجال مراقبة النفقات طبقا للتنظيم والتشريع المعمول بهما، إلى: المراقبة المالية المسبقة بالنسبة لنفقات المستخدمين المسيرين بموجب القانون الأساسي العام للوظيفة العمومية؛ المراقبة المالية البعدية بالنسبة للنفقات الأخرى.
- يتولى تدقيق حسابات المؤسسة العمومية للصحة والتصديق عليها محافظ حسابات يعينه الوزير المكلف بالمالية بالاشتراك مع الوزير المكلف بالصحة.[3]

---

[1] القانون رقم 23-07، مرجع سبق ذكره، ص ص: 04، 06.

[2] المرجع نفسه، ص 11 ص 12.

[3] المادة 303، 304، القانون رقم 18-11، مرجع سبق ذكره، ص 30.

المطلب الثالث: تنفيذ النفقات العمومية الصحية على ضوء إصلاحات القانون العضوي(18-15).

إن تنفيذ السياسات العمومية يكون مؤسسا على مبدأ التسيير المتمحور حول النتائج[1]، الذي يعتبر منهجية تسيير مبنية على توجيه المجهودات، الاستراتيجيات، الأشخاص، الموارد، المسارات والأدوات نحو تحقيق النتائج المنتظرة على المدى القصير والمتوسط والطويل، وقد نص القانون 23-07، في المادة 03 على أنه "تعد ميزانية الدولة وتضبط ويصوت عليها وتنفذ طبقا لأحكام القانون العضوي رقم 18-15 المؤرخ في 2 سبتمبر 2018 والمتعلق بقوانين المالية، المعدل والمتمم، وكذا لأحكام هذا القانون"، وتتمثل المبادئ الأساسية للميزانية وفق الإصلاح الجديد في: وحدة الميزانية؛ السنوية؛ التوازن؛ الشمولية؛ التخصص؛ المسؤولية؛ الشفافية؛ الإستقرار؛ الأداء.[2]

أولا: الإجراءات العملية لتنفيذ نفقات المؤسسات العمومية للصحة

بعد المصادقة والموافقة على مشروع الميزانية من طرف السلطة الوصية بصفة نهائية وإرسالها للمراقب الميزانياتي المختص تصبح ميزانية نهائية قابلة للتنفيذ وتجسيد ما جاء فيها من نفقات وإيرادات من أجل الشروع في تنفيذها، وذلك بموجب القوانين والتشريعات، وحسب المدونة التالية في شق النفقات:

الشكل رقم(1-2): شكل مدونة النفقات لميزانية المؤسسة



المصدر: المرجع نفسه ، ص 13، (بتصرف).

[1] المادة 02، القانون العضوي 18-15، المؤرخ 02 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية، العدد 53، الصادرة في 02 سبتمبر 2018، ص 09.

[2] زواق كمال، سطوطح عبد القادر، "قراءة تحليلية للإصلاح الميزانياتي والمحاسبي في ضوء القانون العضوي والقانون الجديد للمحاسبة العمومية كآلية لتجسيد الحكامة المالية"، الملتقى الوطني حول: شفافية المالية العمومية ومتطلبات تحقيق الحكامة المالية، مخبر تطوير المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، جامعة تيارت، الجزائر، 2023، ص05، (بتصرف).

ثانيا: مراحل تنفيذ نفقات المؤسسات العمومية للصحة

إن عملية تنفيذ النفقات تتطلب شرطين إلزاميين هما وجود الدين العمومي وهو شرط موضوعي وآخر شكلي أساسه ترخيص الإعتمادات فقبل أن يتم دفع النفقات يتم الالتزام بها وتصفيتها والأمر بصرفها أو تحرير الحوالات بشأنها وتمر عملية تنفيذها بالمراحل التالية:

1- **المرحلة الإدارية** وتشمل هذه المرحلة على العمليات التالية:

أ- **الالتزام بالنفقة** وهو الإجراء القانوني الذي بموجبه يتم إنشاء أو إثبات دين تنتج عنه نفقة، ويجب أن يحترم الالتزام موضوع الرخصة الميزانياتية وحدودها، وهناك نوعان من الالتزام قانوني ومحاسبي:

➢ **الالتزام القانوني:** يأتي على عدة أشكال تختلف باختلاف طبيعة النفقة، فقد ينتج عن تطبيق نص قانوني أو مرسوم مثل المعاشات أو عن إجراء فردي لموظف مؤهل مثل سند طلب التوريد، أو قد يكون ناتجا عن كلا الإجراءين أي نص قانوني إجراء فردي مثل نفقات المستخدمين، كما يكون هناك نشوء الدين خارج إدارة المؤسسة العمومية، ومما سبق يتبين أن هناك شكلين من الالتزام هما:

* **الالتزام الإرادي** وينشا من تصرف قانوني تقوم به المؤسسة كشراء مواد مكتبيه مثلا .... الخ.

* **الالتزام اللاإرادي:** يكون نشوء الدين في هذه الحالة خارج عن إرادة المؤسسة فتسبب موظف إداري في حادث مرور أثناء تأدية وظيفته يكون هو الطرف المخطئ فيه، فتنشأ نفقة غير إرادية لتعويض الضرر المسبب للغير.

➢ **الالتزام المحاسبي:** يتمثل في إعداد كشف الالتزام من طرف الآمر بالصرف، يسجل فيه مبلغ الاعتماد الذي يغطي النفقة محل الالتزام القانوني وهو الذي يسمح للمراقب الميزانياتي بالتحقق من مدى تطابق النفقة مع الاعتماد المرخص به وكذا شرعية النفقة.

ب- **التصفية** تعمل مرحلة التصفية على التصريح بنشوء الدين وتحديد مبلغ النفقة الناتجة تطبيقا لقاعدة من قواعد المحاسبة العمومية "أداء الخدمة أو الحق المكتسب"، وحسب المادة 57 من القانون 23-07 " تسمح التصفية بالتحقق على أساس الوثائق المحاسبية وتحديد المبلغ الصحيح للنفقات العمومية".

ت- **تحرير أوامر الصرف** هي المرحلة الأخيرة من الجانب الإداري، وتعرفه المادة 58 من القانون 23-07، بأنه يعد الأمر بالصرف أو تحرير الحوالات الإجراء الذي يأمر بموجبه دفع النفقات العمومية" يحتوي على العناصر التالية: اسم مؤسسه الآمر بالصرف؛ اسم عنوان صاحب الدين العمومي؛ موضوع النفقة مع الإشارة إلى الوثائق المعللة لها؛ تنزيل النفقة على الاعتماد المرسم بالميزانية؛ ذكر السنة التي صدر أثناءها الأمر بالصرف والسنة التي يعود لها الدين؛ ذكر رقم طلب التعهد الذي صادق عليه مراقب الصرف؛ ذكر

المحاسب المختص؛ تحديد مقدار النفقة بالأرقام وبلسان القلم؛ يجب أن يؤرخ الأمر بالصرف وأن يعطى له رقم وأن يكون ممضي من طرف الآمر بالصرف.

2 – المرحلة المحاسبية لتنفيذ النفقات

الدفع هو الإجراء الأخير الذي بموجبه يتم إبراء الدين العمومي وهو الإجراء الذي ينفرد به المحاسب العمومي دون غيره بعد تسلمه الأوامر وحوالات الدفع الذي يصدرها الآمر بالصرف حيث يقوم المحاسب العمومي بدفع مبالغها إلى مستحقيها، قبل قبول دفع أي نفقة فهذا الأخير مطالب بالقيام بجملة من العمليات الرقابية التي تمكنه من التثبت من شرعية النفقات التي دعي لتأديتها تشفع بوضع تأشيرته وتقييم إعتمادات الدفع المفتوحة للسنة في حدود تقديرات المدفوعات للسنة المعنية، مع الأخذ بعين الاعتبار وتيرة تنفيذ الالتزامات القانونية، سواء كانت هذه الالتزامات بعنوان السنة الحالية أو بعنوان السنوات السابقة. [1]

❖ **نفقات الاستثمار في ميزانية المؤسسات العمومية للصحة**

تم إغفال الإعتمادات المالية التي تخص نفقات الاستثمار الموكلة إلى المؤسسات العمومية للصحة والمنصوص عليها بموجب أحكام المنشور رقم 5312 المؤرخ في 2023/08/10 ، المتضمن كيفيات معالجة نفقات الاستثمار من طرف المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري والمؤسسات العمومية المماثلة. حيث أنه، وفي حالة إسناد مشاريع استثمار عمومية لفائدة المؤسسة العمومية الصحية التي تهدف إلى زيادة التثبيتات العينية أو المعنوية للمؤسسة فإنه يتوجب تبليغ الإعتمادات المالية المخصصة لها لفائدة المؤسسة العمومية للصحة ويتم إدراجها في إيرادات ميزانية المؤسسة ويكون بذلك مسؤول المؤسسة آمرا بالصرف رئيسي على نفقات الاستثمار. [2]

ثالثا: الميزانية غير القابلة للتنفيذ

في حالة عدم المصادقة أو الموافقة على ميزانية المؤسسة عند تاريخ أول جانفي من السنة المالية المعتبرة، يرخص التنفيذ الميزانياتي من طرف الوزير المسؤول عن البرنامج والوزير المكلف بالمالية في حدود جزء من اثنتي عشر شهريا وخلال مدة أقصاها 03 أشهر من مبلغ الإعتمادات المالية المخصصة بعنوان السنة

[1] زين منير وآخرون، ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري في ظل الإصلاح الميزانياتي، المديرية الجهوية للميزانية ورقلة، الجزائر، 2023، ص ص:30، 32، drb30.ourgla@mf.gov.dz.

[2] مذكرة رقم 1352، مؤرخة في 04 مارس 2024، متعلقة بإعداد وتنفيذ ميزانيات العمومية للصحة بعنوان سنة 2024، وزارة المالية ، المديرية العامة للميزانية، http://dgb.mf.gov.dz.

المالية السابقة، يجب ألا يغطي هذا الترخيص الاستثنائي إلا عمليات الإيرادات والنفقات الضرورية لاستمرار نشاطات المؤسسة.[1]

تكون الميزانية غير قابله للتنفيذ في الحالات التالية:

- غياب المداولة على الميزانية من طرف هيئة المداولة عند تاريخ افتتاح السنة المالية التي تتعلق بها.
- غياب الموافقة على الميزانية عند تاريخ افتتاح السنة المالية.

وفي هذا الإطار يعرض مسؤول المؤسسة العمومية على المراقب الميزانياتي قائمة بعمليات النفقات التي بسبب طابعها الإجباري أو الحتمي والمستعجل رواتب المستخدمين، الدفع المستعجل للمتعاقد، الصب المستعجل للمساعدة منحة أو إعانة ... إلخ) يستوجب تنفيذها حتى وإن لم تتم الموافقة على أي ميزانية وبعد ذلك يطلب بالترخيص بالميزانية لتنفيذ هذه النفقات بصفة مؤقتة، يتم إرفاق هذا الطلب برأي المراقب الميزانياتي فيما يخص قائمة العمليات سالفة الذكر.

في حالة قبول الطلب يمكن لمسؤول المؤسسة العمومية معالجة عمليات الإيرادات والنفقات، في انتظار أن تجتمع هيئة المداولة وتصادق على الميزانية وتصبح قابلة للتنفيذ، عندما تجتمع هيئة المداولة وتصادق على الميزانية، يقدم مسؤول المؤسسة للإعلام عمليات الإيرادات والنفقات التي تم تنفيذها بصفة مؤقتة والتي يجب إدراجها في الميزانية.[2]

[1] المادة 16، المرسوم التنفيذي رقم 21-62، المؤرخ في 08 فيفري 2021، يحدد إجراءات التسيير الميزانياتي والمحاسبي الملائمة لميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والهيئات والمؤسسات العمومية الأخرى المستفيدة من تخصيصات ميزانية الدولة، الجريدة الرسمية، العدد 11، الصادرة في 15 فيفري 2021، ص 14.

[2] زين منير وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 26 ص27.

المبحث الثاني: معالجة التكاليف في المؤسسات الاستشفائية

تعتبر محاسبة التكاليف الصحية أداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول العلمية ويطبقها المختصون بحسابات التكاليف لتتبع وتسجيل وتحليل عناصر التكاليف من مواد وعمال وخدمات ومحاولة خفضها إن أمكن وربطها بمراكز الكلفة وإحكام الرقابة عليها بشرط أن لا تؤثر على طبيعة وسير العمل.[1]

المطلب الأول: أسس معالجة التكاليف الاستشفائية

إن قياس وتحديد تكلفة الخدمة الصحية تمهيدا للرقابة عليها يصطدم عمليا بعديد المشكلات التي تحد من دقة القياس وموضوعيته وحدة هذه المشكلات تظهر بشكل أوضح في المستشفيات الحكومية خاصة والتي من أهمها عدم وجود نظم تكاليف فعلية أو محددة مقدما[2] لتبدأ منها خطوط المسؤولية.

الفرع الأول: نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة الاستشفائية

يقوم نظام محاسبة التكاليف على جملة من المقومات التي يجب أن تتوافر فيه مع مراعاة الشكل القانوني للمؤسسة الاستشفائية وحجمها وتعدد أنواع خدماتها...الخ وتتمثل هذه المقومات أساسا في:

أولا: تحديد وحدات التكلفة ووضع دليل خاص بها

إن وحدة التكلفة هي وحدة قياس قد تتمثل بكمية منتوج أو خدمة أو وقت إنجاز والتي بالإمكان تخصيص النفقات إليها بسهولة، ولا يستلزم أن تكون وحدة التكلفة مطابقة لوحدة الإنتاج، وبموجب دليل وحدات التكلفة يتم تبويب المنتجات أو الخدمات رقميا لتسهيل تخصيص التكاليف الاستشفائية نحوها مع وجود عدة شروط في وحدة التكلفة لتمثل المنتج النهائي للمؤسسة الاستشفائية بصورة صحيحة ومنها:

- الإرتباط بتكاليف النشاط: أي توافر علاقة السبب والنتيجة بين التكلفة والنشاط المتسبب في حدوثها.
- الإرتباط بحجم النشاط: بمعنى أن تظهر التغيرات التي تحدث في حجم مخرجات النشاط فقط.
- تكون قابلة للقياس الكمي (ليس الوصفي): كساعات دوران الآلات لفرض الرقابة بدرجة مناسبة.
- تكون سهلة وواضحة المعالم: يسهل إلصاق عناصر التكاليف بها ومعبرا عنها بوحدات لها معنى.
- متجانسة: تجانس وحدات القياس داخل مركز النشاط الواحد. [3]

---

[1] خدير نسيمة، "إدارة تكلفة الخدمة الصحية كوسيلة للتحكم وترشيد النفقات الصحية"، مجلة الهقار للدراسات الاقتصادية العدد الثاني، الجزائر، 2018، ص 183.

[2] حسن سليمان زكي، أحمد يحي عياصرة، المحاسبة في المستشفيات والفنادق، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع عمان، الأردن 2014، ص 70 ص 71.

[3] هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية "المستشفيات" الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر 2000، ص ص: 178- 186.

ثانيا: تحديد مراكز التكلفة ووضع دليل خاص بها

تعرف مراكز التكلفة على أنها " شخص أو مجموعة أشخاص، آلة أو مجموعة آلات، عملية أو مجموعة عمليات، مكان محدد، ينتج عنها منتجا أو خدمة معينة بشكل متميز وقابل للقياس، ويمكن أن يتخذ أساسا لحصر وتجميع التكاليف والرقابة عليها"، أما دليل مراكز التكلفة في نشاط المؤسسة العمومية الاستشفائية فيقصد به المراكز التي يتم فيها تنفيذ عمليات متجانسة كالإقامة، أو التغذية، أو الصيدلة،... إلخ، ويكون إطار المسؤولية عنها محددا وواضح المعالم يشرف عنها موظف يتحمل المسؤولية عن العمليات التي تنفذ فيها، وتنقسم مراكز التكاليف في نشاط المؤسسة العمومية الاستشفائية إلى :

- مراكز تكاليف رئيسية وتتضمن الأقسام التشغيلية الفنية الرئيسية في المؤسسة الاستشفائية، والتي لها إتصال مباشر بالمرضى وغيرهم من الزبائن.
- مراكز تكاليف مساعدة وتتضمن الأقسام التشغيلية الفنية المساعدة في المؤسسة الاستشفائية، والتي ليس لها اتصال مباشر بالمرضى، ولكنها تعمل على معاونة الأقسام الرئيسية في القيام بالأنشطة العلاجية ومنها قسم التعقيم، قسم المغسلة ... الخ.
- مراكز تكاليف عامة وتتضمن الأقسام الإدارية المعاونة للأقسام التشغيلية في المؤسسة العمومية الاستشفائية ومنها قسم الحسابات العامة، قسم العلاقات العامة ... الخ.
- مراكز افتراضية وتنشأ بقصد حصر عناصر التكاليف قليلة الأهمية أو غير المنتظمة، والتي لا يمكن نسبتها إلى مركز تكاليف معين، وهذه المراكز الافتراضية تقي المؤسسة مشقة توزيع كل مصروف منها على مراكز نشاط، ويكفي أن يتم توزيع مجموعها على هذه المراكز.

ثالثا: المجموعة المستندية والدفترية

من أجل تجميع وتسجيل مختلف التكاليف الاستشفائية وتجسيد نظام محاسبة التكاليف يتحتم على المؤسسة مسك العديد من الدفاتر والمستندات منها:

- سجلات المحاسبة العمومية: كسجل محاضر الميزانية، الحسابات خارج الميزانية...الخ.
- سجلات الصيدلية: لمتابعة مختلف الأصناف الدوائية ومواد التطبيب.
- سجل خاص بالمطعم (التغذية): لأن المؤسسة تقدم وجبات للمرضى والمستخدمين.

رابعا: تحديد فترة التكاليف وإعداد التقارير

وهي فترة يتم في نهايتها احتساب تكاليف الخدمة والتقرير عنها حيث يتم خلالها تجميع بيانات التكاليف وتبويبها وتحليلها وتسجيلها وفي نهايتها تتخذ الخطوات اللازمة لاحتساب تكاليف الخدمة المنجزة، ويفضل

لأغراض الرقابة قصر هذه الفترة لتمكين المؤسسة من اكتشاف الخلل ومعالجته بسرعة و قد تكون أسبوعا أو شهرا أو فصلا أو نصف سنة أو سنة حسبما تقتضيه ظروف المؤسسة ونشاطها.[1]

الفرع الثاني: عناصر التكاليف بالمؤسسة الصحية

يقصد بتبويب عناصر التكاليف، تجميع التكاليف وفقا لما لها من خصائص معينة، ولتحقيق أغراض معينة، حيث تساعد في تحديد تكلفة المنتجات النهائية، ومن أهمها:[2]

أولا: التبويب الطبيعي (نوعي)

تصنف طبقا للمقابل الذي تحصل عليه المنشأة من كل تضحية إلى ثلاثة أنواع رئيسية هي:

- **تكلفة العمالة(الأجور)**: تتمثل في كل ما تتحمله منشأة الخدمات العلاجية وتضحي به مقابل الحصول على جهد بشري لأفراد تابعين لها بعقد عمل، فالأجور تمثل كافة أشكال المقابل الذي يحصل عليه العاملون من المنشأة من أجور نقدية، مزايا عينية، ومزايا تأمينية.
- **تكلفة المواد (المستلزمات)**: يقصد به كل ما تتحمله منشأة الخدمات العلاجية وتضحي به مقابل الحصول على شيء مادي ملموس قابل للتخزين مثل: الأدوية، المستلزمات الطبية والمواد الكيماوية، مواد التنظيف، أغذية وملابس العاملين، الوقود والزيوت...
- **عنصر تكلفة الخدمات**: تتضمن كل ما تتحمله منشأة الخدمات العلاجية وتضحي به ويكون لازما لمزاولة النشاط، ولا يدخل ضمن عنصر تكلفة المستلزمات أو ضمن عنصر تكلفة العمالة (الأجور)، مثل أتعاب الأطباء غير المعينين، الإيجار، الإهلاك، الصيانة، التأمين، الإعلان، تكلفة الصيانة، الاشتراكات في المجالات الطبية.

ثانيا: التبويب الوظيفي لعناصر التكاليف

- **التكاليف العلاجية**: وتشمل كل ما تضحي به منشأة الخدمات العلاجية في سبيل قيامها بتقديم العلاج والرعاية الطبية للمرضى والتي يمكن تصنيفها نوعيا إلى: أجور علاجية مثل أجور الأطباء والصيادلة؛ تكلفة مستلزمات علاجية مثل أدوية وأغذية وملابس؛ تكاليف علاجية أخرى مثل إهلاك أجهزة ومعدات الأقسام العلاجية.

---

[1] سكينة رحمة، "مقومات تصميم نظام محاسبة التكاليف للمؤسسة العمومية الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة"، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد الرابع عشر، العدد الأول، الجزائر، 2020 ص ص: 232- 237.

[2] هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، مرجع سبق ذكره، ص 192.

- **تكاليف الخدمات العلاجية(الخدمات الفنية):** وتشمل جميع عناصر التكاليف التي تتحملها منشأة الخدمات العلاجية لتسهيل عمل مراكز وأقسام العلاج الطبي، أي أنها التكاليف التي تخص مراكز الخدمات الفنية المساعدة سواء كانت خاصة مثل التمريض والصيدلة أو عامة مثل الصيانة والتي يمكن تصنيفها نوعيا إلى: أجور خدمات فنية مثل أجور العاملين بقسم الغسيل؛ تكلفة مستلزمات خدمات فنية مثل أغذية وملابس المرضى؛ تكلفة خدمات فنية أخرى كإهلاك أجهزة الأقسام.
- **تكلفة الخدمات الإدارية والتمويلية:** وتشمل جميع التكاليف التي تتحملها منشأة الخدمات العلاجية للقيام بالنشاط الإداري والتمويلي اللازم لتسهيل أعمالها، ويمكن تصنيفها نوعيا إلى:

أجور إدارية مثل أجور المحاسبين؛ تكاليف مستلزمات إدارية كأدوات النظافة؛ تكاليف إدارية وتمويلية أخرى؛ مثل أتعاب شركة الأمن والحراسة.

ثالثا: تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة النشاط

- **التكاليف المباشرة** : وهي تلك التكاليف التي تكون لها علاقة مباشرة مع وحدة النشاط أو تلك التي يمكن تمييزها في وحدة النشاط أو تلك التكاليف التي يمكن تحديد نصيب وحدة النشاط منها بدقة وسهولة، مثل أتعاب الأطباء فهي مباشرة على المريض. عادةً المواد والمستلزمات الطبية التي يتم تضمينها في تكوين وتركيب الخدمة الصحية، مثل الأجور التي تتعمق مباشرة بالخدمة.
- **عناصر التكاليف غير المباشرة** : وهي التكاليف التي تحدث من أجل النشاط ككل وليس من أجل وحدة نشاط معينة، وبالتالي يشترك في الاستفادة منها(بنسب مختلفة) أكثر من وحدة نشاط ولذا يصعب أن نحدد بدقة مقدار استفادة كل وحدة نشاط من كل عنصر من هذه العناصر(غير المباشرة) على حدى، مثل اشتراك مجلات علمية.

رابعا: تبويب عناصر التكاليف وفقًا لعلاقتها بحجم النشاط

- **التكاليف المتغيرة:** وهي التكاليف التي يتغير مجموعها مع تغيرات حجم النشاط بنفس النسبة وفي نفس الاتجاه طالما الظروف لم تتغير(ثبات أسعار الموارد والخدمات ومعدلات الأجور)، لكن تكلفة الوحدة الواحدة ثابتة. [1]
- **التكاليف الثابتة:** وهي تلك التكاليف التي ترتبط بالزمن وتكون ثابتة بغض النظر عن النشاط ولكن تكلفة الوحدة الواحدة متغيرة.

[1] محمد حسين عبد الرحمان وآخرون، محاسبة التكاليف في المنشآت المتخصصة، الطبعة الأولى، جامعة القاهرة 2021/2020، ص ص: 112- 116.

- **التكاليف المختلطة:** شبه ثابتة وشبه متغيرة.

خامسا: تبويب عناصر التكاليف على أساس الفترة المحاسبية

- **النفقات الإيرادية:** هي النفقات التي تخص سنة مالية واحدة مثل الرواتب والأجور وهي تكاليف متكررة روتينية تحمل على حساب الأرباح والخسائر.
- **تكاليف رأسمالية:** هي المصاريف التي تستفيد منها أكثر من فترة محاسبية واحدة وينتج عنها زيادة في أصول المؤسسة، مثل: مصاريف شراء أصل من الأصول، إذ أن تكاليف هذا الأصل تحمل على عدد سنوات العمر الإنتاجي له.

سادسا: تبويب عناصر التكاليف لأغراض الرقابة

- **تكاليف خاضعة للرقابة:** التي يمكن للمستوى الإداري أن يراقبها.
- **تكاليف غير خاضعة للرقابة:** هي التكاليف التي لا يمكن للمستوى الإداري أن يؤثر عليها أو من الصعب التحكم بها من قبل الإدارة مثل عقد توريد مواد.

سابعا: تبويب عناصر التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات

- **تكاليف ملائمة (مناسبة):** وهي التي تناسب نوع القرار وقت اتخاذ القرار.
- **تكلفة الفرصة البديلة:** وهي قيمة العوائد والمزايا التي يضحى بها بسبب رفض أحد البدائل واختيار البديل الآخر.[1]
- **تكاليف تفاضلية:** تتمثل في الفرق بين تكلفة بديلين مختلفين وهي تكاليف مستقبلية لارتباطها باتخاذ القرارات وتعتبر من تبويبات التكاليف المناسبة (توفر الشرطين: أن تكون متوقعة في المستقبل و أن تختلف باختلاف بدائل القرار).
- **التكاليف الغارقة:** تتمثل في تلك التضحيات التي حدثت في الماضي ولا يمكن استردادها وليست تفاضلية بين البدائل وبذلك تعتبر تكاليف غير مناسبة لاتخاذ القرارات[2].

[1] فيصل جميل السعايدة، المحاسبة الإدارية لتخصص نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 116 ص 117.

[2] صلاح بسيوني وآخرون، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، جامعة القاهرة، مصر، 2017/2016، ص ص:77-92.

المطلب الثاني: وسائل مراقبة التكاليف الاستشفائية

تهدف محاسبة التكاليف الصحية إلى تخفيض التكاليف قدر الإمكان وتزويدها بقيمة دقيقة وعادلة وهذا بتطبيق عدة وسائل للمراقبة على عناصر التكاليف من موارد، تموينات أجور ومصاريف أخرى ومن خلال تطبيق المراقبة على هذه التكاليف وتحليلها يتم إعداد تقارير رقابية تساهم في اتخاذ القرارات المناسبة، بما في ذلك تحسين أداء المؤسسة الصحية، وتتمثل وسائل التحكم في التكاليف الصحية في:

أولا: مراقبة رأس المال

تسعى عملية توزيع الخدمات الصحية في البلدان حول العالم إلى تحقيق هدفان رئيسيان:

1- تحقيق اقتصاديات الحجم Economie d'échelle

أي إذا كان هناك مرفقان صحيان في منطقة جغرافية وكل منهما بسعة 1000 سرير، ولكن النشاط الفعلي هو قبول 500 مريض لكلى المرفقين فيجب تركز الأنشطة في مرفق صحي واحد وإغلاق الآخر.

2- السعي لتحقيق العدالة في توزيع الخدمات الصحية

حيث تستفيد بعض المناطق من الموارد البشرية من خبراء وتقنيين ومعدات مادية عالية التكنولوجيا على حساب مناطق أخرى، ومنه يجب رسم خرائط إقليمية لتنظيم توزيع هذه الخدمات بحيث يتحقق بعض العدل في توزيعها.[1]

ثانيا: مراقبة العمل

1- مراقبة دخول الطلاب إلى فرع الطب تتطلب هذه الطريقة استيفاء الشروط التالية:

- صانعي القرار لديهم رغبة حقيقية وإصرار لدخول فرع الطب؛
- توقع فعالية تقنيات تحديد أعداد الطلاب ودفعات التخرج في المستقبل؛
- بالإضافة إلى الشرطين الأولين هناك صعوبة أخرى وهي طول فترة التدريب في القسم الطبي فليس كل الطلاب المقبولين في دفعة ما قد تخرجوا في نفس فترة التدريب، لكن بعضهم تجاوز تلك الفترة.

النقد الموجه لهذه الطريقة يتمثل في أن الشروط المحددة بالفعل تحدد عدد الطلاب، ومن ثم عدد المتخرجين في مرحلة لاحقة إن كانت هناك رغبة حقيقية، وعلى العكس من ذلك فإن الانخفاض المعروض من العمالة الطبية سيدفع الخريجين للمطالبة بأجور أعلى، حيث لا يملك صانعو القرار الاختيار في مجال العمل فبالرغم من انخفاض اليد العملة إلا أن التكاليف لم تنخفض.

[1] سبع صبرينة، "دور محاسبة التكاليف في تحسين أداء المؤسسات الصحية باالجزائر" مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد السابع، العدد الأول، الجزائر، 2023، ص 70.

هناك طريقة أخرى تقوم على إغلاق عدد معين من الأسرة في بعض الأقسام الصحية وبذلك يمكنهم هذا القرار من تسريح بعض العاملين في هذه المؤسسة لكن تطبيق مثل هذا القرار يتطلب انخفاض معدل تغيب الموظفين في المرافق الصحية، مما يتطلب تلبية بعض العوامل حتى يشعر الموظفون بالراحة.

النقد الموجه لهذه الطريقة أن تقليل عدد العمال يجعلهم يتبعون جداول عمل محددة ودقيقة لمنعهم من فقدان العمل من أجل ذلك يجب الاستجابة لطلباتهم من أجل الشعور بالراحة داخل عملهم من بين هذه الطلبات توفير الإمكانيات المادية والتي قد تجعل التكاليف الصحية لا تنخفض.

إذ أن لتطبيق الطرق الخاصة بمراقبة عوامل الإنتاج يتطلب توفر شروط كثيرة ومعقدة، حيث يمكن التطرق إلى حلول أخرى تعتمد على مراقبة الموارد الصحية.[1]

ثالثا: مراقبة الموارد الإجمالية

تتم عملية مراقبة الموارد الإجمالية للمستشفى باستعمال بعض التقنيات كالتالي:

1- تقنيات مراقبة التسيير

- **التقنية الأولى: استعمال خريطة صحية:** تتمثل هذه التقنية في استخدام خريطة صحية من أجل مراقبة الإمكانيات الصحية في كل منطقة وقد قدمت هذه الطريقة لمراقبة التكاليف الاستشفائية في فرنسا وذلك في سنة 1986، تعتمد هذه التقنية على حساب تكلفة يوم استشفائي باستعمال تقنيات المحاسبة التحليلية على مستوى المستشفى، ثم تقارن التكاليف المقدرة لفترة معينة و التكاليف الفعلية المحققة في نفس الفترة، ونتحصل في هذه الحالة على حالتين من المستشفيات:
  - مستشفيات لها تكاليف فعلية أكبر من التكاليف المقدرة، التي يحتم عليها في هذه الحالة تخفيض تكاليفها مستقبلا لأنها حققت عجز في هذه الفترة؛
  - مستشفيات لها تكاليف فعلية أقل من التكاليف المقدرة، الفائض يستعمل من طرف نفس المستشفى بالاتفاق مع الجهات الممولة.

وقد وجهت العديد من الانتقادات لهذه التقنية:

- لا يوجد ما يثبت أن العينة المختارة من المستشفيات لتقدير تكلفة يوم استشفائي لاستعماله كمؤشر هي مستشفيات تحقق أدنى تكاليف ممكنة.

[1] سبع صبرينة، مرجع سبق ذكره ، ص71.

- بالنسبة للمستشفيات التي حققت فائضا عن تكاليفها الفعلية، فإنه من المحتمل أن تستعمل ذلك المورد الإضافي من أجل اقتناء تجهيزات جديدة، تشغيل يد عاملة إضافية وبذلك سترفع التكاليف الناتجة عن استعمال الفائض في مرحلة لاحقة.
- بالنسبة للمستشفيات التي حققت عجز في مرحلة سابقة، فإنه من المنتظر أن يقدم مسيروها مبررات ذلك العجز ، وإن لم يكن هناك مبرر مادي منطقي، يمكن أن يلتجئ هؤلاء إلى الحكم على عجز نظام المعلومات أو إلى ارتفاع التكاليف الخاصة بالمعلومات المراد الحصول عليها.

التقنية الثانية: نسبة احتلال أسرة قسم استشفائي: وهي أقل تعقيد من التقنية السابقة، وقد استعملت في الولايات المتحدة الأمريكية، وأخذت ولاية نيويورك كعينة لتطبيقها من أجل تقدير الموارد الممنوحة للمستشفيات، اعتمدت الجهات الممولة على نسبة احتلال سرير استشفائي في مختلف أقسام المستشفى وقد استعملت النسب التالية كحد أدنى 80% للأقسام العامة، 60% لأمراض النساء و 75% لطب الأطفال، فالمستشفى الذي يحقق نسبة احتلال أسرة قسم معين أكبر من الحد الأدنى يعوض في مجموع تكاليف ذلك القسم، في المقابل الأقسام التي تحقق نسبة احتلال أسرة أقل من الحد الأدنى تعوض على أساس تكلفة الحد الأدنى لاحتلال الأسرة في ذلك القسم أي تعوض على أساس تكلفة تقديرية محددة سابقا، وقد وجهت لهذه التقنية بعد تطبيقها ميدانيا الانتقادات التالية :

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

التقنية الثالثة تقدير الموارد: طبقت هذه التقنية في فرنسا إبتداءا من سنة 1978، وهي تقوم على تقدير غلاف مالي للمؤسسة الإستشفائية، يتم ذلك عن طريق مفاوضات تجرى بين الجهات الممولة ومسيرو المؤسسة الاستشفائية، حملت هذه التقنية العديد من الإيجابيات منها:

- مسؤولية إدارة المستشفى في تحقيق فعالية التسيير ؛
- العمل على إيجاد طرق فعالة للحصول على إمكانيات مادية وبشرية بأقل تكلفة؛

- حرية أصحاب القرار في إدارة المستشفى وتمكنهم من إظهار مهاراتهم الفنية.

بالرغم من هذه الإيجابيات ، لا تخلو هذه الطريقة من الانتقادات الموجهة إليها:

- أول انتقاد يتعلق بمحدودية الإيرادات، أين تحديد الموارد الموجهة لقسم استشفائي معين سيحتم على المسيرين تحديد حجم الخدمات المقدمة خوفا من الوقوع في عجز لكن هذه الإجراءات سوف تلاقي الاستفهام التالي من طرف المرضى ما معنى خدمة صحية مجانية لكن ليست بالكمية الكافية؟
- الموارد المتحصل عليها من طرف مستشفيات لها نفس الإمكانيات المادية والبشرية عموما تكون متماثلة، إن التوقع في المجال الصحي قليل الفعالية، بالإضافة إلى خصوصيات أخرى مثل (المستوى الثقافي، الفقر ....) للسكان تجعل الموارد المرصدة لا تتبع دوما حجم النشاط الاستشفائي، فمحدودية تلك الموارد تحتم على المسيرين البحث عن الهدف الاقتصادي، قبل الهدف الصحي.
- نتيجة تركيز المسيرين المفرط في تحقيق الفعالية، وبالمقابل تركيز الأطباء على تقديم الخدمات الطبية لأكبر عدد من طالبيها وإغفال التكاليف الناتجة يؤدي إلى ظهور صراع بين الجهاز الطبي والجهاز المسير، هذا راجع إلى عدم تطابق أهدافهما دوما. [1]

2- مراقبة الموارد الإجمالية باستعمال خريطة وطنية للصحة

استعملت الخريطة الصحية في إطار رفع مركزية تسيير المستشفيات في فرنسا وقد جاء ذلك في قانون 22 جويلية 1988، وأعطى هذا القانون صلاحيات أكبر للمقاطعة الجغرافية مكان تواجد المستشفى لتقدير الموارد المالية اللازمة لتسيير المستشفى ومراقبته، كما أوكلت للدولة مهمة تغطية عجز المستشفيات والعمل على التنسيق بين المناطق لضمان توازن في توزيع الموارد مابين المناطق الجغرافية.

عملية مراقبة تسيير المستشفى تتم عن طريق عدت هيئات محلية، جهوية ومركزية، فالمستشفيات المحلية يتم الإشراف عليها من طرف المقاطعة (Département) بالنسبة لمستشفيات الأمراض النفسية فيتم الإشراف عليها من طرف هيئة جهوية، أما المستشفيات الجامعية فالإشراف عليها يتم عن طريق الدولة.[2]

[1] نصر الدين عيساوي، مراقبة التكاليف في مؤسسة استشفائية، رسالة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في الاقتصاد المالي معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة، الجزائر، ص ص: 161-164.

[2] المرجع نفسه، ص 164.

المطلب الثالث: تمويل وتسعير الخدمات الصحية

إن نظام تمويل النفقات الصحية في الجزائر لا يزال يشكل عقبة أمام النهوض بهذا القطاع بالنظر إلى غياب أسس علمية سليمة لتغطية هذه النفقات، و لو أنه خلال السنوات الأخيرة تم التحضير لمشروع نظام التعاقد كبديل لتمويل قطاع الصحة، إلا أن هذا البرنامج لم يرى النور بعد.[1]

أولا: تمويل المنظومة الوطنية للصحة

إن المشرع الجزائري حدد طرق تمويل المنظومة الصحية في القانون 18-11 المتعلق بالصحة وهي:

المادة 329: تضمن الدولة تمويل القطاع العام للصحة طبقا للتشريع والتنظيم المعمول بهما بعنوان الوقاية والتكوين والبحث الطبي والتكفل الصحي بالمعوزين والأشخاص في وضع صعب.

المادة 330: تضمن هيئات الضمان الاجتماعي مساهمة تعاقدية مع وزارة الصحة بعنوان التغطية المالية لمصاريف العلاج المقدم للمؤمن لهم اجتماعيا وذوي حقوقهم من طرف المؤسسات العمومية للصحة.

المادة 331: تشارك الجماعات المحلية في تمويل الصحة في إطار برامج الاستثمار وبرامج الوقاية وحفظ الصحة والتربية من أجل الصحة.

المادة 332: تساهم المؤسسات الاقتصادية في تمويل الصحة في إطار أعمال مبرمجة بعنوان طب العمل وترقية الصحة، حسب كيفيات تحدد عن طريق التنظيم.

المادة 333: تشارك التأمينات الاقتصادية في تمويل الصحة بعنوان تعويض مصاريف التكفل الطبي، لا سيما بالأضرار الجسدية ومنتجات الصحة الأخرى.

المادة 334: يمكن أن يطلب من المستفيدين من العلاجات المساهمة في تمويل نفقات الصحة ضمن احترام أحكام هذا القانون، إن عدم المساهمة في تمويل نفقات الصحة لا يمكن أن يشكل عائقا أمام الحصول على العلاجات، لا سيما في حالة الاستعجالات.

المادة 337: تسهر الدولة على التوازن المالي للقطاع العمومي للصحة، قصد الاستجابة لحاجات المنظومة الوطنية للصحة.

المادة 338: تنشر، سنويا، الموارد المعبأة لتمويل المنظومة الوطنية للصحة، وكذا النفقات المرتبطة بها في شكل حسابات تدعى "الحسابات الوطنية للصحة".[2]

---

[1] مشري محمد، بن عطة محمد، "إشكالية الإنفاق على الصحة ورهانات مصادر تمويله في الجزائر خلال الفترة الممتدة من 1990 إلى 2020" مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد السابع، العدد الأول، الجزائر، 2023، ص 147.

[2] قانون 18-11، مرجع سبق ذكره، ص 32 ص 33.

ثانيا: تسعير الخدمات الصحية

يحدد الوزير المكلف بالصحة، بالاتصال مع الوزراء المعنيين، أسعار الخدمات غير تلك المتعلقة بالأعمال والنشاطات الطبية التي تقدمها مؤسسات الصحة العمومية والخاصة.[1]

في هذا الصدد نقول بأن المنظمات الصحية العمومية لا تستطيع فرض أسعار على خدماتها لكونها تقدم مجانا أو بأسعار رمزية طبقا للقوانين المعمول بها والتي ترى بأن السعر من مهام التخطيط.

1- التسعير على أساس التكلفة

وهي الطريقة السائدة والشائعة الإستعمال بسبب سهولة تطبيقها، والتي تعتمد على تحديد تكلفة تقديم الخدمة مضاف إليها المصاريف الإدارية للوصول إلى التكاليف الكلية. والهدف الذي يمكن تحقيقه من وراء هذا السعر هو البقاء والاستمرارية للمنظمة الصحية، لكن قد تحتاج إلى التوسع في خدماتها من خلال استبدال المعدات للتماشي مع التطور التقني، أو بسبب التعطلات في أجهزتها بهدف تحسين الحالة الصحية للمجتمع .

ومنه نقول بأن ارتباط السعر بالتكلفة يسهل عملية التسعير إلى حد كبير، كما أن التسعير وفق هذه الطريقة يولد لكل من مقدم الخدمة والمستفيد منها الشعور بأن السعر عادل.

2- التسعير على أساس الطلب

يعتبر أحد الأركان الأساسية، نظرا لارتباطه بالطلب من جهة وقدرة المستفيد على الدفع مقابل النوعية في الخدمة وهو يقوم على أسس تعتمد على تحديد السعر طبقا للمكان والخدمة.

3- التسعير على أساس قدرة المستفيد

وهنا يشير لكون المستفيد لا تهمه تكلفة الخدمة المقدمة له بقدر ما تهمه الخدمة في حد ذاتها، لكونه قادر على الدفع .

ومن خلال الواقع المعاش نجد أن هناك العديد من الأسر التي ترغب في الحصول على الخدمة الصحية في المناطق الريفية، ولكن نظرا للوضعية الإجتماعية التي تعيش فيها تجعلها عاجزة على دفع المصاريف الصحية، والتي تحتاج إلى عناية خاصة من طرف المنظمات الصحية.

وبما أن التسعير على أساس نوعية الطلب يقوم بالتمييز في الأسعار أثناء تقديم الخدمات يعتمد في ذلك على:

[1] المادة 336، قانون 18-11، مرجع سبق ذكره، ص 33.

- المكان الذي تتواجد فيه المنظمة الصحية، والذي يلعب دور حيوي في تحديد الأسعار المختلفة لخدماتها ، كأن تضع أسعار للفحص وأخرى للتحاليل والكشوف، والتي تختلف من مكان لآخر ومن منظمة لأخرى.
- كذلك هو الشأن بالنسبة لنوعية الخدمة، فالعمليات الجراحية التي تحتاج إلى المهارة العالية والخبرة كجراحة القلب والمخ والنخاع الشوكي، أو زرع القرنية ليست كالعمليات الجراحية للمرارة، أو لأورام الثدي أو عمليات الولادة القيصرية.
- التأمين الصحي والذي تنبع أهميته من منطلق إمكانيات العلاج المجاني، إلا أنه في الوقت الذي ترتفع أسعار العلاج الخاص، والذي يؤدي إلى حرمان الطبقات الفقيرة من التمتع بالرعاية الصحية المناسبة لكون التعويض يكون على أساس الفحص الطبي العام، الذي يجرى للمستفيد بأجر مقدر حسب التنظيم المعمول به.

أما التسعير على أساس المنافسة والذي هو غائب تماما في بلادنا ، حيث لا توجد هناك منافسة نزيهة بين القطاع العام والخاص، بالرغم من الفوائد التي تعود على المريض من جهة والدولة من جهة أخرى في سبيل ترشيد القطاع الخاص.

كما أن هناك مجالات أخرى تحدد فيها الأسعار للخدمات الصحية والمرتبطة بنوع الخدمة، والمتمثلة في:

تسعير الأدوية لكونه من المنتجات المكملة للخدمات الصحية ، والتي تسعر بطرقتين:

أ- بالنسبة للمنتجات المحلية فهي تسعر على أساس التكلفة + هامش الربح .

ب- أما الأدوية المستوردة فتسعر على أساس سعر الشراء بما يقابله بالعملة الصعبة + نفقات التسويق + الرسوم الجمركية + هامش الربح.

أما فيما يخص الفندقة والتي تختلف من عيادة لأخرى والتي تحدد على أساس المتوسط اليومي للعلاج والمقدرة بـ 100 دج لليوم هذا طبعا في القطاع العام، أما في القطاع الخاص تتراوح ما بين 8000 – 10000 دج.[1]

[1] أمير جيلالي، محاولة تسويق الخدمات الصحية في المنظومات الاستشفائية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع التخطيط، جامعة الجزائر، 2008-2009، ص ص: 212-216.

ثالثا: تحليل أسباب زيادة نفقات الصحة في الجزائر

1- التغير في خريطة المرض

عرفت الجزائر منذ فترة التسعينيات تحولا في الخريطة الصحية تميز باستمرار المشاكل المترتبة عن الأمراض المتنقلة وتزايد أعباء الأمراض غير المتنقلة كالسرطان، السكري، أمراض القلب والأمراض التنفسية الحادة، ولعل أهم الأسباب المفسرة لهذا التحول في الخريطة الصحية يكمن في التحسن المسجل في مؤشر أمل الحياة عند الولادة، وتغير في أسلوب الحياة وزيادة نسبة السكان في المناطق الحضرية وتغير العادات الغذائية ونقص النشاط البدني.

2- تطور المنشآت القاعدية الصحية وعدد الممارسين في المجال الصحي

شهدت المنشآت القاعدية الصحية نموا بسبب الإجراءات الجديدة في إطار إصلاحات 2007 والتي أقرت إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية، والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية حيث جاءت هذه الإجراءات كمحاولة لتقريب الخدمات القاعدية الصحية من المواطن وتقليل التفاوت في مستويات التغطية الصحية وبالتالي ارتفاع الإنفاق على القطاع.

كما تطور عدد الممارسين في المجال الصحي بدوره يعتبر من بين أسباب تزايد نفقات الصحة، حيث عرف عدد عمال السلك الطبي والشبه الطبي في الجزائر في السنوات الأخيرة زيادة بوتيرة متسارعة وهو ما يزيد من تطور نفقات المستخدمين وبالتالي الزيادة في ميزانية القطاع والإنفاق الصحي عامة.

3- النمو الديمغرافي

إن من أهم الأسباب التي أدت إلى تزايد الإنفاق العام على الصحة هو التزايد المستمر لعدد السكان حيث وصل في الجزائر حسب الديوان الوطني للإحصائيات بـ 2021/01/01 إلى 44.7 مليون نسمة.

4- ارتفاع فاتورة استيراد الأدوية

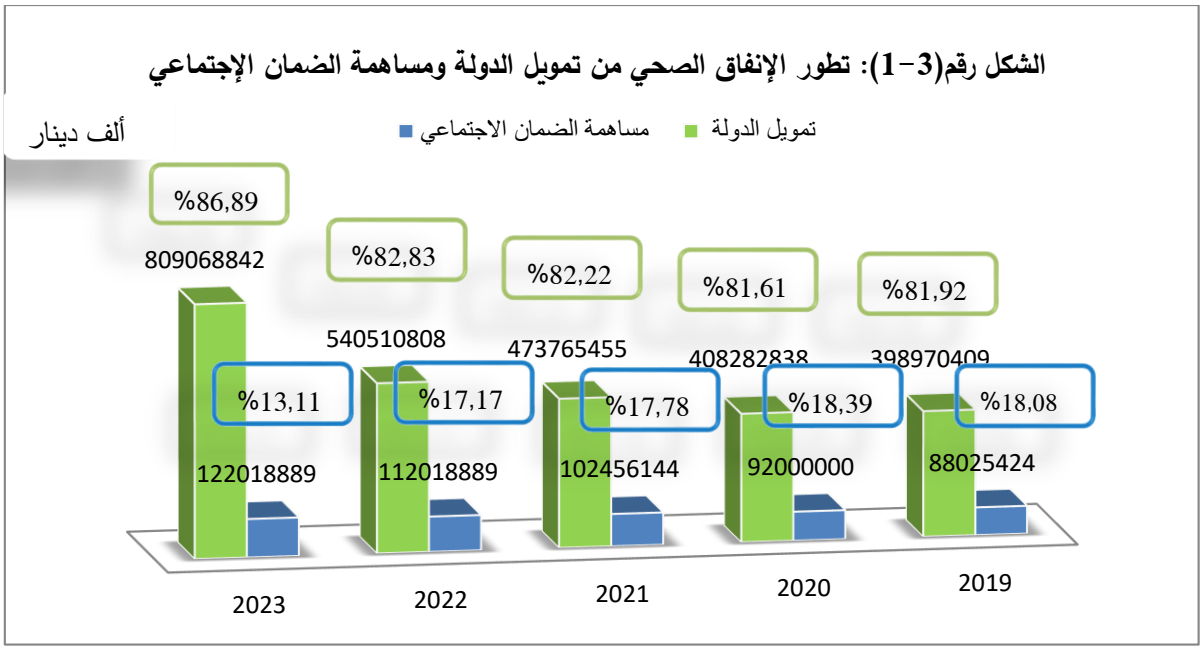
عرفت عملية استهلاك الأدوية بالجزائر نموا متصاعدا بسبب تسارع طلبات الاستفادة من العلاج و تغطية الضمان الاجتماعي، وان الاستهلاك الدوائي في الجزائر ارتفع بشكل مهم منذ نهاية العشرية الماضية، فحسب تصريح الرئيس المدير العام لمجمع صيدال بتاريخ:2023/12/17، للإذاعة الجزائرية، أن فاتورة استيراد الدواء تبلغ حاليا 2.9 مليار دولار.

5- أسباب أخرى

- زيادة نفقات التهيئة والترميم بالمؤسسات الاستشفائية، وأيضا التقلبات المسجلة في أسعار المواد واللوازم المختلفة التي من المعتاد أن تقتنيها المؤسسات الاستشفائية أدى بدوره إلى ارتفاع النفقات من سنة لأخرى.

- التقدم العالمي في المجال الطبي والذي أدى إلى استعمال مجموعة من التجهيزات والمواد الطبية ذات مبالغ باهضة، كما أن هذا التقدم والتطور في المجال الطبي فتح الطريق لتوفير خيارات أكثر للعلاج والتشخيص دفعت بالطلب على الرعاية الصحية للارتفاع ومنه ارتفاع النفقات الصحية.
- تقنيات التسيير المعتمدة في المؤسسات الصحية والتي لا تقوم على أساليب الإدارة الحديثة المتمثلة في التخطيط والتنظيم والرقابة والتقييم، كما أنها لا تسمح للمسيرين بمعرفة التكاليف الحقيقة والتحكم فيها وهذا ما أدى إلى سوء التسيير وعدم الرشاد في الإنفاق. [1]

الشكل رقم(3-1): تطور الإنفاق الصحي من تمويل الدولة ومساهمة الضمان الإجتماعي



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على قوانين المالية فترة 2019 – 2023

نسبة الإنفاق = مبلغ الإنفاق÷(تمويل الدولة+مساهمة الضمان الاجتماعي)

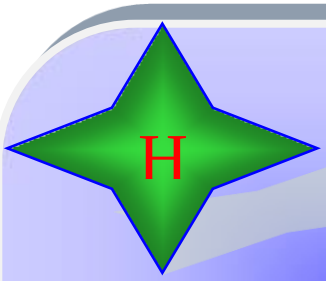
من خلال الشكل أعلاه نلاحظ أن نسبة الإنفاق الصحي من تمويل الدولة تراوحت بين 81,92% سنة 2019 و 86,89% سنة 2023 من إجمالي الإنفاق الصحي وهي نسبة مرتفعة جدا وبوتيرة متصاعدة تعكس مبدأ مجانية العلاج في الجزائر وأهمية توفير الرعاية الصحية للسكان، وفي المقابل نجد أن الإنفاق الصحي من مساهمة الضمان الاجتماعي ضئيل بنسبة متناقصة تراوحت بين 18,08% و 13,11% لنفس الفترة، إلا أن وضع أسس النظام التعاقدي في هذا المجال والإصلاح الميزانياتي الأخير يوحي بالتوجه نحو ترشيد الإنفاق من خلال التمويل الخاص(الضمان الاجتماعي) لضبط الاستهلاك الصحي.

[1] خلاصي عبد الإله، العلاقة بين نفقات الصحة ومصادر التمويل في الجزائر دراسة تحليلية قياسية للفترة (1990-2018)، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد المالية العامة، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2019-2020، ص ص: 133-139، (بتصرف).

خلاصة:

من خلال تطرقنا في هذا الفصل إلى المنظومة الصحية وتسليطنا الضوء على الإصلاح التسييري للمال العام في شقيه المحاسبي والميزانياتي تبين وضع ترسانة قوانين هدفها ترشيد إنفاق الأموال العمومية خصوصا مع استخدام مصطلحات ميزانية البرامج والأهداف، حقيبة البرامج، المدونة حسب النشاط، المدونة حسب الطبيعة الاقتصادية للنفقة، هذا ما يضع كل الفاعلين الماليين في القطاع أمام حتمية تحيين مكتسباتهم وبناء فكر إداري يساعد في وضع أرضية لتطبيق آليات الحكامة المالية والرشادة في الإنفاق، فالمشرع الجزائري أكد من خلال القانون العضوي 18-15 على أن تنفيذ الميزانية يكون مؤسسا على مبدأ التسيير المتمحور حول النتائج، انطلاقا من أهداف واضحة ومحددة وفقا لغايات المصلحة العامة والتي تكون موضوع تقييم، أي الانتقال من **منطق الوسائل السابق** "المبني على لدينا موارد تحدد الأهداف في إطارها والتقييم يكون حسب درجة صرف الإعتمادات واحترام الأولويات"، إلى **منطق النتائج المستهدف** "المبني على نحدد الأهداف انطلاقا من الحاجيات والأولويات ثم تعبئة الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف وتقييم النتائج يكون حسب درجة بلوغ الأهداف المسطرة" ، هذا من جانب الإصلاح الميزانياتي أما بخصوص الإصلاح المحاسبي والذي وجدنا أن أساسه المحاسبة العمومية وأعوان تنفيذها، فقد جاء القانون 23-07 لإعطاء دفعة قوية لعصرنة المالية والتسيير المحاسبي، أين تضمنت المحاسبة العمومية وفق هذا الإصلاح هيكل محاسبي جديد تمثل في المحاسبة الميزانياتية والمحاسبة العامة، ومحاسبة التكاليف، هذه الأخيرة التي يعد وجودها أكثر من ضروري بالمؤسسة الصحية في ظل الارتفاع المتزايد للنفقات العمومية، بغية إحكام الرقابة على أنشطتها وأقسامها من خلال ما توفره من معلومات تكاليفية مفصلة تمكنها من وضع الخطط والموازنات، إلا أنه يوجد عدة أنظمة لمحاسبة التكاليف من التقليدية الممارسة في المؤسسات إلى الحديثة المراد تطبيقها، ولكن أي الطرق أكثر نجاعة للمؤسسات الصحية؟

وللإجابة عليه لابد من إجراء مقارنة بين الأنظمة وهو ماسنحاول إظهاره في الفصل الثاني بدراستنا لنموذج تقليدي وآخر حديث لأنظمة التكاليف.



الفصل الثاني:

نماذج عن أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية والحديثة

تمهيد:

لقد فرضت التغيرات العالمية بتعقيداتها واقعا جديدا على البيئة الاقتصادية والاجتماعية والذي يشكل تهديدا لأهداف المنشآت المبنية أصلا على التطور والاستمرارية خصوصا مع استمرار ارتفاع مصاريفها و نفقاتها، والمنشآت تبحث دائما عن أنظمة تسيير فعالة مبنية على مواكبة التطورات وكذا الصمود أمام المنافسة التي لها خلفية التحكم في التكاليف.

عند ذكر التكاليف لابد من الحديث عن أنظمتها التي تطورت تدريجيا من التقليدية إلى الحديثة، كنتيجة حتمية لضغط دعائم الإدارة العلمية المتمثلة في التنظيم، التخطيط، الرقابة حيث تستند هذه الوظائف إلى المعلومات المتأتية من أداة إدارية تقوم بتجميع البيانات ومعالجتها بصورة تحليلية مرنة لما لها من قدرات تتبع النشاط السائد، هذا ما وجه النظر نحو محاسبة التكاليف كمفتاح للخروج من مشاكل ارتفاع الإنفاق.

ولإيجاد نظام تقييم فعال للتكاليف وتتبع تطورها، كان لابد من تسليط الضوء على بعض نماذج الأنظمة التقليدية والحديثة وتقييم كل منهما على حدى، وعلى هذا الأساس تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين هما:

المبحث الأول: نظام التكاليف الكلية كنظام تقليدي لحساب التكاليف.

المبحث الثاني: نظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC) كنظام حديث لحساب التكاليف.

المبحث الأول: نظام التكاليف الكلية كنظام تقليدي لحساب التكاليف

ظهرت أنظمة التكاليف التقليدية في ظل محيط اقتصادي بسيط وبعيد عن مظاهر المنافسة الحادة الحالية لكن مصطلح تقليدية لا يعني زوال هذه الأنظمة فاستخدامها مستمر لأغراض إعداد القوائم المالية وتقييم المخزون السلعي ...الخ، والتي سنتطرق لمدخلها الكلي من خلال هذا المبحث:

المطلب الأول: مدخل لنظام التكاليف الكلية

يتميز نظام التكاليف الكلية بميزتين أساسيتين هما، البعد الحسابي التاريخي أي التكاليف المتعلقة بفترة ماضية؛ واتساع مجال تطبيقه والذي يتضمن مجموع التكاليف المستخدمة لإنتاج وتوزيع المنتجات.

الفرع الأول: مفهوم نظام التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة)

يرجع ظهور طريقة التكاليف الكلية "طريقة الأقسام المتجانسة*" أو "طريقة مراكز التحليل" أو كذلك "طريقة مراكز التكاليف" إلى سنوات الثلاثينات وتم تحسين استعمالها نهاية الأربعينات من طرف لجنة الدراسات العامة للتنظيم العلمي (CEGOS)**، والمجلس الوطني للتنظيم الفرنسي (CNOF)***.[1]

تعتمد هذه الطريقة عند حساب التكلفة النهائية للمنتجات على إدخال جميع أعباء المؤسسة المتعلقة بالمنتجات، باستثناء مصاريف التوزيع التي يتم تخصيصها للمنتجات المباعة فقط، أي تدخل في حساب التكلفة الكلية التي تسمى بسعر التكلفة الكلي[2].

تعتمد هذه الطريقة على التسجيلات الخاصة بالتكاليف التي تمت خلال العملية الإنتاجية وتشمل جميع عناصر التكاليف أي يتم التحليل المحاسبي لمجموع الأعباء المباشرة وغير المباشرة، سواء كانت ثابتة أو متغيرة من أجل حساب سعر تكلفة المنتجات أي تعتمد أساسا على تصنيف التكاليف إلى صنفين المباشرة وغير المباشرة وهذا التقسيم مهم بالنسبة لهذه الطريقة، حيث يعرفها بعض الباحثين على أنها الطريقة التي تقوم على مبدأ جمع كل التكاليف المرتبطة بالمنتوج النهائي بغض النظر إن كانت متغيرة أو ثابتة.[3]

تهدف طريقة التكلفة الكلية إلى تحقيق ثلاث أهداف رئيسية:

---

* جزء معين و حقيقي من المؤسسة (إدارة ، إنتاج...الخ) له إمكانياته، أهدافه، نشاطه ومصاريفه المباشرة وغير المباشرة.

** COGOS : Commission d'Etudes Générales D'Organisations Scientifique.

*** CNOF : Comité National de l'Organisation Française

[1] درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية–فرع نقود ومالية–جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر، 2004–2005، ص 193.

[2] حكيم بوجطو، محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية،الفصل الثاني، موجهة لطلبة السنة ثانية محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس بالمدية، الجزائر، 2020، ص 02.

[3] حفيظ فتحي، ساسي نور الدين، "الأنظمة الكلية والجزئية لحساب التكاليف وتحسين أداء المؤسسات الصناعية الجزائرية" مجلة آفاق علوم الإدارة والاقتصاد، المجلد الخامس، العدد الأول، الجزائر، 2021، ص36.

- البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج، وهي موجهة خصيصا للمؤسسات التي تطورت إلى مستوى دفعها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالح أخرى بخدمتها، خاصة منها المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج؛
- البحث عن الصيغة للتقسيم بدلا من المساعدة على التسيير، ومن هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمنيا شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار، وباستثناء بعض الحالات الخاصة، لابد أن يكون السعر أكبر أو يساوي التكلفة الكلية؛
- الاستجابة لمتطلبات التسيير الداخلية، حيث تشكل معلومة محاسبية مهمة بالنسبة للمسيرين.[1]

المطلب الثاني: مراحل تنفيذ نظام التكاليف الكلية

من أجل حساب سعر التكلفة حسب طريقة الأقسام المتجانسة لابد أولا القيام بالفصل بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة والذي هو أساس نظام التكاليف الكلية.

الفرع الأول: تحميل الأعباء المباشرة

تحمل الأعباء المباشرة للتكاليف دون حسابات وسيطية مسبقة و يكفي فقط تحديد الكمية المستهلكة من هذه الأعباء و تكلفة كل عنصر،[2] وذلك لإجراء عملية الضرب فقط بينهما.

الفرع الثاني: خطوات تحميل المصاريف غير المباشرة على الأقسام

أولا: تحديد الأقسام

1- **أقسام رئيسية:** هي مراكز يمكن أن يقاس نشاطها بوحدة مادية أو نقدية تسمح بالمحافظة على العلاقة المباشرة والخطية مع المنتوج، وعادة ما يتم اختيار وحدة عمل تتناسب مع نفقة مباشرة، كما يشكل نشاط هذه المراكز شبكة الدورة (شراء، إنتاج ، بيع) وهي بهذه الصفة تشمل على المراكز التي يتم فيها استعمال وسائل الإنتاج والبيع للمؤسسة.

2- **أقسام ثانوية:** هي مراكز يقاس نشاطها بوحدة مادية أو نقدية بصفة مستقلة عن المنتوج، والهدف منها تسيير عوامل الإنتاج المستعملة من طرف المؤسسة[3](تستفيد من نشاطاتها أقسام أخرى كالصيانة).

---

[1] بن التومي صبحي، بداش لطفي، مساهمة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة برج بوعريريج، الجزائر، 2020-2021، ص07.

[2] حسين يحي، محاسبة التسيير الإستراتيجية، مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة أولى ماستر محاسبة وجباية معمقة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ابن خلدون تيارت، الجزائر، 2021- 2022، ص 14.

[3] درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص 196 ص 197.

ثانيا: تحديد مفاتيح التوزيع

مصاريف الأقسام الثانوية لا تحمل مباشرة إلى سعر التكلفة وإنما تقدمها للأقسام الأخرى أو فيما بينها بواسطة نسب مئوية تسمى مفاتيح التوزيع، يحددها المحاسب بعد دراسة دقيقة لمصاريف كل قسم ونسبة تعامله مع الأقسام الأخرى، يسمى تحويل المصاريف غير المباشرة من الأقسام الثانوية إلى الرئيسية بواسطة مفاتيح التوزيع بالتوزيع الثانوي. [1]

ثالثا: إجراء التوزيع الأولي

يحدد المصاريف* التي تعود لكل قسم في المرحلة الأولى، ويمكن تخصيص المصاريف غير المباشرة مباشرة إلى قسم معين.

رابعا: إجراء التوزيع الثانوي

هو توزيع المصاريف غير المباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية وتحميل نصيب كل قسم رئيسي من هذه الخدمات المقدمة من طرف الأقسام الفرعية المساعدة.[2]

وعند القيام بالتوزيع نكون أمام وضعيتين، وضعية عدم وجود تبادل بين الأقسام فنطبق طريقة التوزيع التنازلي أو وضعية وجود تبادل بين الأقسام وفي هذه الوضعية نطبق طريقة التوزيع المتبادل:

1- **التوزيع التنازلي:** يتم وفق هذه الطريقة ترتيب مراكز الخدمات (الأقسام المساعدة) ترتيبا تنازليا ثم توزع أعباء القسم الأول على ما يليه من الأقسام المساعدة والرئيسية وتستمر العملية إلى أن تتم عملية توزيع أعباء الأقسام المساعدة كليا على الأقسام الرئيسية.[3]

والجدول الموالي يوضح كيفية إجراء التوزيع التنازلي للأقسام المساعدة:

---

[1] رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية-بن عكنون-الجزائر، 1999 ص ص: 49-51، (بتصرف).

* إعادة تصنيف الأعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب وظيفتها باستخدام مفاتيح التوزيع .

[2] بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية-بن عكنون-الجزائر، 2015، ص94 ص 95.

[3] حكيم بوجطو، مرجع سبق ذكره، ص 05.

الجدول رقم(2-1): جدول التوزيع الثانوي للأقسام المساعدة

الوظائف / المصاريف	المجموع	أقسام ثانوية (مساعدة)			أقسام رئيسية		
		صيدلية	مطبخ	أفرشة	كسور	جراحة	طب داخلي
مجموع التوزيع الأولي	.....	.....	.....	.....	.....	.....	.....
التوزيع الثانوي							
▪ الصيدلية		( )	.....	.....	.....	.....	.....
▪ المطبخ			( )	.....	.....	.....	.....
▪ الأفرشة				( )	.....	.....	.....
مجموع التوزيع الثانوي	.....	00	00	00	.....	.....	.....

المصدر: بويعقوب عبد الكريم، مرجع سبق ذكره، ص 102، (بتصرف).

2- التوزيع التبادلي: تهدف هذه الطريقة إلى تتبع مسار أجزاء الأعباء بدقة وتستعمل في حالة تبادل الخدمات فيما بين الأقسام المساعدة، ويتطلب تسوية التبادل بين الأقسام المساعدة ثم تستكمل عملية التسوية، ويلجأ إلى المعادلات والمصفوفات وبرامج المعلوماتية لإيجاد قيم التبادلات، كما يمكن أن يكون هناك تبادل خدمات بين قسمين أو عدة أقسام رئيسية ويتم تحميل الأعباء على سعر التكلفة بنفس الطريقة الجبرية السابقة ولكن يتم توزيع جزء فقط ولا يوزع إجمالي القسم ويطلق على هذا التوزيع في بعض الأحيان بالتوزيع النهائي.[1] والجدول الموالي يوضح كيفية إجراء التوزيع التبادلي للأقسام المساعدة:

الجدول رقم(2-2): جدول التوزيع التبادلي بين الأقسام الثانوية والتوزيع النهائي بين الأقسام الرئيسية

الأقسام / البيان	المجموع الموزع	الأقسام الثانوية		الأقسام الرئيسية		
		إدارة	صيانة	تموين	إنتاج	توزيع
مجموع التوزيع الأولي		.....	.....	.....	.....	.....
التوزيع الثانوي:						
▪ الإدارة		( )	.....	.....	.....	.....
▪ صيانة		.....	( )	.....	.....	.....
مجموع التوزيع الثانوي		00	00	.....	.....	.....
توزيع آخر:- التموين				( )	.....	
- الإنتاج				.....	( )	
مجموع التوزيع النهائي				.....	.....	.....

المصدر: حكيم بوجطو، المرجع السابق، ص 08، (بتصرف).

[1] حكيم بوجطو، مرجع سبق ذكره، ص 06 ص 07.

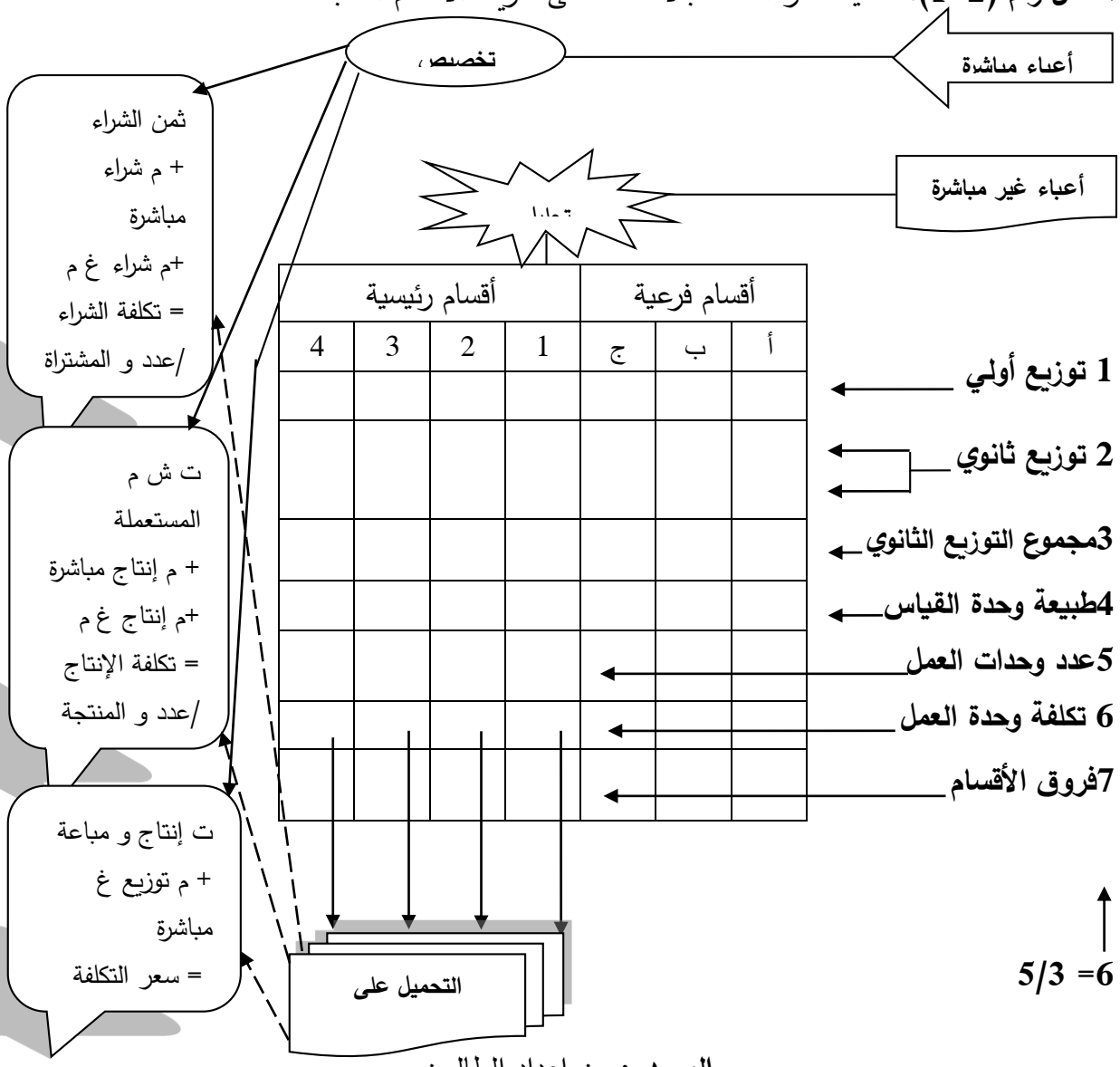
خامسا: تحميل الأعباء على المنتجات

1- وحدة العمل (القياس): تحويل المصاريف غير المباشرة من الأقسام الرئيسية إلى سعر التكلفة يتم بواسطة وحدات العمل والتي تسمى بوحدات القياس وتعرف على أنها مؤشر يعكس نشاط القسم[1]، فنجد ساعة عمل مباشرة، ساعة عمل الآلة، كمية المواد المشتراة هي وحدات عمل شائعة الاستخدام.

2- تكلفة وحدة العمل: تكلفة وحدة العمل تكون من الشكل التالي:

تكلفة وحدة العمل (القياس) = أعباء القسم / عدد وحدات العمل للقسم [2]

الشكل رقم (2-1): تحديد سعر التكلفة بالاعتماد على طريقة الأقسام المتجانسة



المصدر: من إعداد الطالبين

[1] رحال علي، مرجع سبق ذكره، ص 50.

[2] Brigitte Doriath et D'autres, Comptabilité et gestion des Organisations, 6 édition, Dunod, PARIS, France 2008, P249.

المطلب الثالث: تشخيص نظام التكاليف الكلية

أولا: خصائص نظام التكلفة الكلية

- يساعد على تحديد السياسات السعرية على المدى الطويل؛[1]
- تقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية؛
- القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية، مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة؛
- إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل مؤسسة لها أنشطة متعددة وتحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة، وهذا بهدف تصدير خيارات إستراتيجية.[2]

ثانيا: الانتقادات الموجهة لنظام التكلفة الكلية

بعدما عجز هذا النظام أمام تطورات البيئة الصناعية وجهت له العديد من الانتقادات أهما:

- تعتبر هذه الطريقة طويلة الحسابات، عند توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة، بينما غالبا ما يطلب مسيري المؤسسات التعرف على سعر التكلفة لمنتجاتهم من أجل اتخاذ قرارات فيما يخص المبيعات والأسعار قبل حساب مجموع التكاليف.
- لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط نظرا لثبات التكاليف الثابتة من شهر لآخر، فهي تؤثر على سعر التكلفة، وبالتالي على الأرباح عند تغير حجم النشاط.
- تعتبر طريقة حسابية تقريبية فيما يخص التوزيع والتحميل[3]، وما ينتج عن ذلك من احتمال خضوعها للتقدير الشخصي، وما يؤدى إليه ذلك من تباين النتائج المستخرجة عند تحديد تكلفة وحدة النشاط.[4]
- لا تساعد هذه الطريقة إدارة المنشأة على تحقيق الكفاءة الاقتصادية في استخدام عوامل الإنتاج إذ تحمل وحدات النشاط بكل التكاليف دون أن توضح للإدارة مدى استغلال الطاقة المتاحة حتى يمكن للإدارة التصرف في استغلال الطاقات العاطلة، وبحث أسباب عدم الإستغلال ومحاسبة المسؤولين.[5]

---

[1] عبد السلام محمد مهدي عيناء، محاسبة التكاليف، الطبعة 05، دار الكتب صنعاء، جامعة إقليم سبأ، 2023 ص75.

[2] عرقابي عادل، دروس في المحاسبة التحليلية، مطبوعة مقدمة ضمن متطلبات التأهيل الجامعي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2017- 2018، ص83.

[3] ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص57.

[4] زايد سالم أبوشناف وآخرون، أساسيات التكاليف، الطبعة الأولى، جامعة القاهرة، مصر، 2019/2018، ص87.

[5] سميرة عباس محمد أبو النيل، مبادئ وأصول محاسبة التكاليف، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر 2022، ص 39.

المبحث الثاني: نظام التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) كنظام حديث لحساب التكاليف

تشكل المنافسة بخلفية التحكم في التكاليف تحديا للمنشآت يتوقف كسبه على قدرتها في تقديم الإضافة للمتعاملين، والتي لم تجدها في أنظمة التكاليف التقليدية مما أجبرها على اعتماد أنظمة حديثة والتي على رأسها نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC الذي سنتعرف عليه من خلال هذا المبحث.

المطلب الأول: تقديم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

إن نظام المحاسبة على أساس النشاط **(ABC)*** الذي تم تطويره في الولايات المتحدة الأمريكية في الثمانينات يأتي من أعمال برنامج أبحاث المنظمة الدولية (CAMI–I)**، وإذا كانت **(ABC)** نظريا وعمليا تختلف قليلا في جوانبها "الحسابية" عن طريقة مراكز التحليل، فإنها تتباعد كثيرا في فلسفتها.[1]

الفرع الأول: الجانب التاريخي لنظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC)

أولا: ظهور نظام (ABC)

ظهر هذا النظام منذ عام (1949) عندما دافع (Goetz) عن مبادئ هذا النظام، وأشار إلى أن كل مجمع تكاليف غير مباشرة يجب أن يكون متجانسا وأن كل مجمع منها قد يتغير بتغير بعض العمليات وهو ما فيه إشارة للعلاقة السببية بين مجمع الكلفة والأنشطة.[2]

وفي سنة 1987 قدم الباحثان (Cooper & Kaplan) نظاما جديداً لتوزيع التكاليف والذي أصبح يعرف فيما بعد بنظام التكاليف على أساس النشاط (A.B.C) ونظراً لما يتمتع به هذا النظام من مزايا مقارنة مع الأنظمة التقليدية فقد لاقى قبولاً من الأكاديميين ومن الإداريين على حد سواء وبدأ يشيع استخدامه وخصوصاً في الشركات الصناعية الكبرى في أوروبا .

وقد بدأت الشركات حاليا بإنتاج أصناف متعددة من المنتجات وأدخلت التكنولوجيا الحديثة في عملياتها وأصبح العمل يمثل نسبة صغيرة من الكلف الكلية بينما ازدادت الكلف غير المباشرة وازداد الاهتمام بها. وحتى تتمكن هذا الشركات من مواجهة هذا التنافس العالمي لا بد أن تمتلك نظماً قادرة على توفير معلومات وبيانات فعالة فالأنظمة التقليدية لن تستطيع تلبيتها مستقبلا، لذا على مديري الشركات معرفة:

- الأنشطة التي تدخل في صناعة المنتج أو توفير الخدمة.

---

* ACTIVITY BASED COSTING.

** Consortium for Advanced Management International

[1] Gérard MELYON, COMPTABILITE ANALYTIQUE, 3e édition, Bréal édition, Paris, France, 2004, P260 (Adapté).

[2] فيصل زماط حسن السليم، " التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السابع والستون، العراق، 2007، ص 26.

- كلفة هذه الأنظمة لتخصيص كلف المنتج.[1]

ثانيا: تطور نظام (ABC)

مر تكوين نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) حتى يصبح على شكله الحالي بثلاثة مراحل:

المرحلة الأولى: إدارة النشاط Activity Management (AM)

ركزت على مفهوم سلسلة القيمة أكثر من التحليل المحاسبي و المالي، وهدفت إدارة النشاط إلى:

- اكتشاف واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة مثل استخدام نظام الإنتاج الفوري(JIT)؛
- تحسين وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة من خلال تحسين جودة وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء.

المرحلة الثانية : محاسبة تكاليف الأنشطة Activity Cost Accounting (ACA)

وقد جاءت هذه المرحلة لتؤكد أن التكاليف تمَ تقليصها من خلال:

- تحديد مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة؛
- تتبع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى؛[2]

المرحلة الثالثة : نظام التكاليف المبني على الأنشطة Activity Based Costing (ABC)

يمكن شرح الأسباب التي ظهر فيها هذا النظام من خلال شرح النقاط التالية:

- تطور المستوى السوقي وما أفرزه السوق من إحداثات؛
- تطور تقنيات الإنتاج؛
- تطور نشاطات الدعم.

أ- **تطور المستوى السوقي وما أفرزه السوق من إحداثات:** إذا كانت المنافسة السعرية دقيقة فإنه هناك أشكال أخرى في مدى الملائمة الدقيقة للمنتوج للاحتياج وطلب للعمل فمثلا مؤسسة منتجة للسيارات يعلنون عن مختلف النماذج لمنتوجاتهم طبقا للحاجة، ومنه نستنتج أنه هناك انتقال من نظام يعتمد على إقتصاديات الحجم بمعنى إنتاج واسع مع تنوع ضعيف في المنتوجات، إلى نظام يعتمد على تنوع الإنتاج.

- ويضاف إلى تنوع المنتج نفسه الخدمات الشخصية التي تتبع المنتج كطريقة التسليم، التمويل الدفع...

[1] محار عبد الله الخليل، تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط الأردن، 2012، ص 11 ص 12.

[2] أحمد محمد أبو محسن، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة، قدم هذا البحث استكمالا لمتطلبات الحصول على الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2009، ص 42.

- تنوع مفهوم ترويج المنتج/الخدمة أصبح يشكل (يأخذ) حيز أو قسم أساسي في السوق كما يسمح بتحقيق مردودية عالية وذلك لأن العميل أصبح مستعد لدفع أسعار عالية خاصة إذا كان المنتوج يوافق رغبة العميل.
- أداء المؤسسة أصبح متعدد الأبعاد كـ:

– التنوع في خطوط الإنتاج؛

– أن بعض منتجات الشركة تباع بأسعار منخفضة مقارنة بالمنافسين؛

- دورة حياة المنتج تقلصت كثيرا بسبب التطور التقني السريع والمنافسة الشديدة، مما أدى إلى ارتفاع تكاليف التصميم وإصدار منتجات جديدة؛
- طالما وأن التكاليف المباشرة خاصة بالمنتج مباشرة ولا تمثل إلا نسبة ضعيفة من التكاليف الكلية وما يترتب عن توزيع التكاليف غير المباشرة أصبح مجالا للنقاش، وإعادة النظر فيها.

ب– تطور تقنيات الإنتاج: تطور تقنيات الإنتاج يسبب لهذه الأخيرة انخفاض سريع في تكلفة اليد العاملة المباشرة بالنسبة للتكلفة الكلية للمنتجات.

- تنظيم الإنتاج في شكل تدفق مستمر تبدو مسألة تقنية بسيطة ولها تأثير إيجابي في تخصيص المخزونات وآجال الإنتاج؛
- استخدام طرق لتنظيم المخزون منها طريقة التكاليف المستندة للنشاط، وطريقة مخزون الصفر.

ج– تطور نشاطات الدعم: يقصد بنشاطات الدعم كل النشاطات غير المادية التي تساعد المنتج مثل: البحث، التطوير، الإبداع، التنظيم، التقنين، المراقبة، التخطيط، مراقبة الجودة.....تطورت هذه النشاطات بشكل سريع داخل وخارج المؤسسة أي تقديم الاستشارة للمؤسسات الأخرى، وتشكل هذه النشاطات بالنسبة لاقتصاديات الدول إستراتيجية في المؤسسة لتحقيق المردودية العالية، حتى وإن كان النشاط ثانوي.

بالإضافة إلى ما سبق أيضا عوامل ظهور طريقة التكاليف المستندة للنشاط:

- ارتفاع حجم المصاريف غير المباشرة؛
- التطور التقني والآلي في العملية الإنتاجية ونقص اليد العاملة المباشرة.[1]

[1] سليمان محجر، محاولة إرساء نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات الصحية، مذكرة ماستر في الدراسات المحاسبية والجبائية المعمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2010–2011، ص 40 ص 41.

الفرع الثاني: تعريف نظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC)

تصور فلسفة نظام (**ABC**) على أساس أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وأن المنتجات تستهلك الأنشطة، وبالتالي تنسب التكاليف المختلفة للمنشأة إلى أنشطة معينة ثم تحمل تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات على قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة.[1]

- عرِف نظام (ABC) بأنه تكتيك محاسبي يسمح للمنشأة بتحديـــد التكلفة الفعلية المرتبطة بالخدمات وذلك بناءا على الموارد المستهلكة من قبل الأنشطة التي تم القيام بها لانجاز هذه الخدمات.[2]
- كما عرف Horngren نظام (ABC) بأنه النظام الذي يركز على الأنشـطة كأهداف كلفة أسـاسـية ويستخدم الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض التكلفة الأخرى مثل السلع والخدمات والعملاء.[3]
- مما سبق يمكن تعريف نظام التكاليف المبني على الأنشطة على أنه " نظام يقوم على الأساس القائل بأن المنتجات تحتاج إلى منشأة تؤدي مجموعة من الأنشطة، وإن هذه الأنشطة يترتب عليها تكلفة، يجب أن تتحملها تلك المنشـأة، وإن التكاليف التي يصـعب ربطها مباشـرة بوحدة المنتج المسـببة لهذه التكاليف لابد من تخصيص تكلفة تلك الأنشطة على المنتجات تبعا لدرجة استفادتها من تلك الأنشطة".[4]
- و يعتبر نظاما لأنه يشمل على كافة مقومات النظام: من المدخلات وصولا للتغذية العكسية:

- مدخلات نظام (ABC): البيانات المالية المتعلقة بحسابات التكاليف والبيانات غير المالية المتمثلة في المعلومات الخاصة بموجهات التكلفة.
- عمليات التشغيل: كافة العمليات والإجراءات اللازمة لتحديد تكلفة الوحدة من موجهات التكلفة تحديد تكلفة كل نشاط.
- المخرجات: تتمثل في تكلفة أهداف التكلفة (منتجات، عملاء، خط توزيع...).[5]

---

[1] نعيمة مخلوفي، "أثر استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على عدالة ودقة بيانات التكاليف غير المباشرة للمنتجات في المؤسسات الصناعية"، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد العاشر، العدد الأول، الجزائر، 2023 ص527،(بتصرف).

[2] محار عبد الله الخليل، مرجع سبق ذكره، ص 13.

[3] عبد العزيز طرموم، لطف حمود بركات، عبد الله أحمد باشموش، مدخل لدراسة نظم التكاليف، الطبعة الثانية، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2009، ص101.

[4] عبد الإله نعمة جعفر، محاسبة التكاليف في المستشفيات، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2017، ص 235.

[5] قدوري هدى سلطان، "التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة، والموازنة على أساس الأنشطة (ABC, ABM, ABB)" الملتقى الوطني حول: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، مخبر البحث حول الإبداع وتغير المنظمات والمؤسسات R.I.C.O.I، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2017، ص05،(بتصرف).

المطلب الثاني: تشخيص نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

تقدم (ABC) حلولا تسييرية عديدة استنادا لخصائص هذا النظام، لكنه كغيره من الأنظمة لا يخلو من المعوقات التي تحد من فكرته التي ظهر بها كمفتاح نجاح دون منازع أين عرف رواجا كبيرا.

أولا: خصائص نظام (ABC)

- يمكن لـ (ABC) زيادة دقة تكاليف المنتج حيث يتم تعيين التكاليف مباشرة عن طريق محركات التكلفة المتعددة والمستخدمة لإنتاج كل منتج، وبهذا المعنى يؤدي (ABC) إلى المزيد من مجموعات التكلفة المستخدمة لتعيين التكاليف العامة للمنتجات، والتي تشكل طريقة أكثر دقة لتعيين التكاليف العامة .
- توفر (ABC) تكاليف منتج دقيقة وغنية بالمعلومات تسمح للإدارة بإجراء تحليلات دقيقة للربحية من خلال التركيز على أنشطة المنظمة والمتطلبات التي تفرضها تلك الأنشطة على موارد المنظمة.
- توفر (ABC) صورة واضحة عن كيفية قيام المنتجات أو المرافق أو قنوات التوزيع أو العملاء بتوليد الإيرادات واستهلاك الموارد، يمكن للمديرين استخدام هذه المعلومات لإجراء تحليل ربحية المنتج لمختلف المرافق أو العملاء، وبالتالي يمكنهم بذل الجهود الإدارية لتحسين الأنشطة التي لها التأثير الأكبر على النتيجة النهائية، إلى جانب ربحية المنتج، توفر (ABC) أيضًا رؤى قيمة لتحليل ربحية العملاء والتي تتضمن تحديد تدفقات الإيرادات وتكاليف الخدمة المرتبطة بعملاء محددين أو مجموعات عملاء محددة .
- قدرته على تحسين العمليات وإدارة التكاليف لأنه يوفر معلومات مفيدة للإشراف على الأنشطة المختلفة التي تولد التكاليف، ومن خلال إجراء التحليل، يمكن للمنظمات التركيز على تحسين الكفاءة في الأنشطة الأكثر تكلفة، وبالتالي تسمح لها بخفض التكاليف.
- يشكل نظام (ABC) أداة للتخطيط المالي وإعداد ميزانية قائمة على الأنشطة والتي تربط الأنشطة ومحركات التكلفة بالتكاليف الأساسية وبالتالي تدعم التحسين المستمر وإدارة العمليات ونظرًا لقدرة (ABC) التنبؤية فمن الممكن استخدامه كنموذج لإعداد الموازنات التي تتوافق مع الأهداف الإستراتيجية وقدرات الموارد للشركة، لذلك من خلال معرفة التكلفة على أساس النشاط للأنشطة التي تقوم بها المنظمة يمكن للمديرين إدراج المستوى المناسب من الموارد في الميزانية.[1]
- يمكن خفض أزمنة تلك الأنشطة وذلك من خلال ملاحظة ورقابة الأزمنة اللازمة لتأدية الأنشطة.[2]

[1] Chow, Julie Wing Yan, Activity Based Costing: A case study of Raiffeisen Bank of Luxembourg, ECONSTOR EIKV Luxemburg, 2016, PP 22-24. www.econstor.eu.

[2] طلال أبو غزالة، المحاسبة المالية والتكاليف، الجزء الأول، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2014، ص243.

ثانيا: معوقات نظام (ABC)

- إن تطبيق نظام تكاليف الأنشـــطة يتطلب تكاليف مرتفعة وجهدا كبيرا لذلك تتردد بعض المنشـــآت الصناعية في استخدامه؛[1]
- تجميع الأعمال المتجانسة في نشاط واحد واستخدام مسبب تكلفة واحد يؤدي إلى تناقص قدرة مسبب التكلفة على التتبع الدقيق للموارد الاقتصادية المستهلكة إلى المنتجات أو الخدمات؛
- يســـتبعد نظام (ABC) بعض أنواع التكاليف المرتبطة بمنتجات وخدمات معينة نظرا لعدم إمكانية تخصـــيصـــها على المنتجات أو الخدمات مثل تكاليف البحوث والتطوير للمنتجات أو الخدمات الجديدة حيث إنها ترتبط بعامل عدم التأكد، ولكن يمكن التغلب على ذلك من خلال تقسيم هذا النوع من التكاليف إلى قسـمين: الأول يرتبط بتحسـين المنتجات أو الخدمات الموجودة حاليا وهو ما يتم تتبعه إلى المنتجات أو الخدمات المسـتفيدة من تلك التحسـينات والثاني يتعلق بالمنتجات أو الخدمات الجديدة، وهذا لا يحمل على المنتجات أو الخدمات الحالية، بل يتم تحميلها على المنتجات التي اسـتفادت منها خلال دورة حياتها وهذا يتطلب توافر قاعدة بيانات عن التكاليف والأنشطة التي تتسبب في حدوث مثل هذه التكاليف؛
- لا تحتاج المؤسسات التي تتميز بخصائص معينة إلى تطبيق نظام (ABC) مثل تلك المعتمدة على فن إنتاجي ثابت أو إنتاج منتجات ذات دورة حياة قصـــيرة، مما يجعلهم في حاجة إلى التركيز على خصائص أكثر تنافسية في المنتج ذاته وإهمال دقة تكلفة المنتج؛
- ضـــرورة الحذر عند اســـتخدام المعلومات الناتجة عن نظام (ABC) في عملية اتخاذ القرارات الإستراتيجية لأنها تعتبر معلومات تقديرية داخلية؛
- يمكن أن تضـــطر المؤســـســـة إلى تحديد فترة زمنية معينة لقياس تكلفة المنتج أو الخدمة، نظرا لأنه يفضـــل قياس ربحية المنتج خلال دورته التشـــغيلية إلا أن بعض المنتجات تكون دورتها التشـــغيلية طويلة نسبيا حيث أنه ليس من المعقول الانتظار حتى نهاية حياتها لقياس الربح، مما يجعل المؤسسة تستخدم بعض المقاييس المؤقتة لتخصيص التكاليف.[2]

و أشار Johncurrie أن نظام (ABC) ممتاز لتحديد التكاليف مفضلا استخدامه تحت الشروط التالية:

1- أن يعطي نظام (ABC) نتائج مختلفة ومهمة مقارنة بنظام التكاليف التقليدي.

2- أن تكون التكاليف غير المباشرة ذات أهمية كبيرة مقارنة بالتكاليف المباشرة كالمواد والأجور المباشرة.

---

[1] سليمان مصطفى الدلاهمة، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص294.

[2] جريو صارة، طاهري مليكة، "تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر بين الحاجة والمعوقات"، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، المجلد 09، العدد 01، الجزائر، 2023، ص195 ص196.

3- أن تكون الإدارة متجهة بصورة كبيرة لاستخدام معلومات التكاليف لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات.[1]

ثالثا: مقارنة بين نظام تكاليف الأنشطة (ABC) والنظم التقليدية

يوضح الجدول الموالي مقارنة بين نظام تكاليف الأنشطة (ABC) ونظام التكاليف التقليدي وهذا وفق الآتي:

جدول رقم (2-3): مقارنة بين نظام تكاليف الأنشطة (ABC) ونظام التكاليف التقليدي

البيان	نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة	نظام التكاليف التقليدي
أسلوب التحليل	التحليل الدقيق والشامل والمستمر للأنشطة التي تمارسها المؤسسة وبشكل متعمق ومفصل	أسلوب التحليل البسيط والمباشر للتكاليف وليس للأنشطة
مجمعات التكلفة	يعمل على تجميع التكاليف ضمن مجمعات تكلفة بحيث تكون متجانسة داخليا بالخصائص كل مجموعة من هذه المجموعات خاصة بعدد معين من الأنشطة ويكون مسبب هذه التكاليف عامل واحد فقط.	يعمل على تجميع التكاليف بشكل إجمالي أو تكاليف كل قسم على حدا ولا يوجد تجانس بالخصائص بين تكاليف هذه المجمعات، لا يمكن تخصيص التكاليف لعدد من الأنشطة ويكون مسبب هذه التكاليف عدد من العوامل
مسببات التكلفة	يستخدم عدة مسببات تكلفة بحيث يكون لكل واحدة من مسببات التكلفة مسبب التكلفة الخاص بها والتي تحمل التكاليف على أساسه ويمكن في بعض الأحيان أن يستخدم أكثر من مسبب تكلفة لنفس مجمع التكلفة الواحد	عادة ما يعتمد على مسبب واحد أو اثنين من مسببات التكلفة لتحميل التكاليف وذلك لافتقاره للعلاقة السببية التكلفة والنشاط وبين النشاط والمنتج أو الخدمة.
أساس التحميل	يقوم بتحميل التكاليف الموجودة في مسببات التكلفة على المنتجات أو الخدمات التي تستخدم الأنشطة الخاصة بتلك التكاليف عن طريق استخدام أساس تحميل يتوافق مع مسبب التكلفة الخاص بالنشاط.	يقوم بتحميل التكاليف على المنتجات أو الخدمات باستخدام أساس تحميل واحد وهو حجم الإنتاج مثل (عدد الوحدات المنتجة ساعات العمل المباشر، أو عدد ساعات عمل الآلة).
التسلسل الهرمي للتكاليف	ليست جميع التكاليف في المنشآت مصدرها أو مسببها الرئيس الوحدات المنتجة، بمعنى أخر أن العلاقة السببية بيت التكلفة والوحدات المنتجة قد تكون غير مباشرة ويحدد هذا النظام أربعة مستويات لمسببات التكاليف وهي: ▪ تكلفة الوحدة المنتجة؛ ▪ تكلفة مجموعة من الوحدات المنتجة؛ ▪ تكلفة المنتجات المساندة؛ ▪ التكاليف الإدارية والعمومية.	جميع التكاليف في المنشآت يكون مصدرها أو مسببها الرئيس حجم الإنتاج أو عدد الخدمات المقدمة، أي العلاقة بين التكلفة والإنتاج دائما مباشرة.

[1] غالب عبد العزيز سرحان، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003 ص51

اتخاذ القرار	يتمتع بقدرة عالية على توفير معلومات ذات دقة أكبر تدعم القرارات الإدارية وتجعلها أكثر صحة	غير قادرة على توفير معلومات ذات دقة عالية، الأمر الذي يؤدي في الغالب إلى حدوث مشكلة التكلفة المبالغ فيها أو التكلفة المنخفضة
السيطرة على التكاليف	بسبب تجميع التكاليف ضمن مجمعات تكلفة متجانسة فإن عملية السيطرة في هذا النظام سهلة وعالية الكفاءة.	تكون السيطرة فقط على عدد قليل من التكاليف وبالتالي الرقابة في هذا النظام تكون ضعيفة
هدف النظام	هناك هدفين أساسين يتم السعي إليهما من خلال نظام التكاليف المبني على الأنشطة هما: – تصميم هيكل تكاليفي؛ – التأكيد على القيمة الحقيقية للمنتج أو الخدمة.	يتم التركيز على تخصيص التكاليف غير المباشرة لأغراض تقويم المخزون ولا يوفر معلومات لخدمة أغراض الإدارة.
مراحل تخصيص التكاليف غير المباشرة	إجراءات تخصيص التكاليف تتم كما يلي: ▪ يتم توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة التي تم تحديدها. ▪ يتم إنشاء مركز تكلفة لكل نشاط أو مجموعة من الأنشطة حسب درجة الاتساق فيما بينها. ▪ إعداد معدل تحميل لمجمعات التكلفة حسب مسببات استهلاك الأنشطة للموارد. ▪ تخصيص تكلفة مجمع التكلفة على وحدات الإنتاج.	إجراءات التخصيص تتم كما يلي: ▪ تخصيص عناصر التكاليف المشتركة على مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات ▪ يتم توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج حسب الطريقة المتبعة لدى المؤسسة. ▪ يتم تخصيص تكلفة مراكز الإنتاج على وحدات الإنتاج باستخدام معدل تحميل يتم تحديده.

المصدر: الساسي هلال، دباش محمد، "دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تخفيض تكاليف الخدمات الصحية"، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد السادس، العدد الثاني الجزائر، 2022، ص409.

المطلب الثالث: مراحل تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

إن تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ينطوي على تصنيف حقيقي للهيكل وعملية الإنتاج وليس التعقيد المفرط لنمذجة التكلفة، يتطلب هذا النهج صفات حوار لا يمكن إنكارها من جانب البادئ بمثل هذا المشروع ويعزز تعاون جميع مديري العمليات المعنيين لفهم محركات التكلفة بدقة.[1]

أولا: مرحلة التخطيط

أهمية هذه المرحلة تتركز في إعداد فريق عمل مناسب من أجل تصميم وتنفيذ النظام، في هذه المرحلة يتم تحديد المشاكل التي تواجه الشركة و نوع ومستوى المعلومات المطلوبة للقرارات المتعلقة بتلك المشاكل وكذلك حل المشاكل المتعلقة بثقافة الإدارة الحالية وتطوير أسلوب عملها بما يتلاءم والنظام الجديد.[2]

ثانيا: تحديد الأنشطة

قبل الغوص في عملية تحديد الأنشطة نقوم أولا بتقديم مفهوم عن كل من الأنشطة والموارد وهذا وفق الآتي

- **الأنشطة (Activités):** يعرف النشاط على أنه مجموعة من المهام الأولية المنسقة معًا لتحقيق هدف محدد مسبقًا، هذه المهام ناتجة عن مزيج من الموارد البشرية والتكنولوجية، تسمى سلسلة الأنشطة المرتبطة ببعضها لتحقيق هدف مشترك بعملية، مجموعة الأنشطة هذه تولد تكاليف وتولد قيمة أيضًا.[3]
- **الموارد (Ressources):** وهي تمثل العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها لأداء النشاط، وهي تعتبر مصدر للتكلفة التي تحدث عند استخدام هذه الموارد، فهي تعتبر من عوامل الإنتاج التي يتم استخدامها بواسطة النشاط لتوليد مخرجات النشاط وتتضمن: الموارد، المواد، العنصر البشري (العمل) التكنولوجيا، التسهيلات أو الخدمات المشتراة من خارج المنظمة مثل الإعلان والخدمات المحاسبية.[4]

وفي الحياة العملية يمكن تحديد عدد ضخم من الأنشطة اللازمة لمنتج معين، إلا أن الدراسات أوضحت أنه كلما زاد عدد الأنشطة كلما زادت درجة تعقيد وصعوبة العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج مما يرفع تكلفة تنفيذ النظام .

---

[1] Gérard MELYON, Référence mentionnée Précédemment, P 262

[2] غالب عبد العزيز سرحان، مرجع سبق ذكره، ص30 ص 31.

[3] Gérard MELYON, Référence Précédemment, P 260, (Adapté).

[4] حلس سالم عبد الله سالم، "نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات"، مجلة الجامعة الإسلامية للبحوث الإنسانية، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، غزة، فلسطين، 2007، ص 220.

لذلك فإن تحديد عدد الأنشطة يجب أن يكون عند مستوى مقبول من التجميع القائم على العلاقات التحليلية بين المنافع والتكاليف لكل نشاط Cost/Benefit Analysis ويتم ذلك عن طريق تعريف وتوصيف كل نشاط، من خلال إعداد قائمة توضح تفصيلياً ما يقوم به النشاط من أعمال، وسلوك التكاليف وأثرها على عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالنشاط، كذلك يجب أن توضح هذه القائمة حركة التدفقات بين النشاط والأنشطة الأخرى، وإذا تبين مثلاً أن تحليل مراحل العمل أوضحت تدفق معلومات جديدة يصعب ربطها بالنشاط الذي سبق وتم تحديده، فإنه يجب تحليل هذا النشاط إلى أنشطة فرعية أخرى، والانتهاء بإعداد قائمة بالأنشطة التي تدعم عمل المنشأة، ومراحل العمل، ومتطلبات التحليل الوظيفي، وذلك حتى يمكن تطبيق الخطوات الأخرى في نظام التكاليف على أساس النشاط .

ومن أمثلة الأنشطة التي تقوم بها المنشأة مايلي :

- إعداد أوامر الشراء؛ شراء المواد والأجزاء؛ فحص المواد المستلمة؛ نشاط التخزين؛
- إعداد وتهيئة الآلات؛ إصلاح وصيانة الآلات؛ تصنيع المواد؛ نشاط الفحص والرقابة على الجودة.

وقد تكون الأعمال المؤداة داخل المنشأة من الضخامة والتنوع إلى الدرجة التي تتطلب من مصمم نظام التكاليف على أساس الأنشطة تجميع العديد من الأعمال في مجموعة معينة من النشاط تسمى مجمعات (أوعية) التكلفة **(Cost Pools)**[1] على عكس مجمعات التكاليف غير المباشرة الفردية لنظام التكلفة التقليدي، فإن كل مجموعة من مجمعات التكاليف المرتبطة بالنشاط متجانسة، وهذا يعني أن كل تجمع لتكاليف النشاط يشمل فقط تلك المجموعة الضيقة والمركزة من التكاليف التي لها نفس موجه التكلفة[2].

مثل تجميع الأعمال المتعلقة بـ (تحديد سرعة الآلة؛ سرعة إدخال وحدات الإنتاج إليها؛ إحضار الأدوات اللازمة للتشغيل وتركيبها وإجراء اختبار أولي لوحدات الإنتاج وغيرها) في نشاط واحد هو تجهيز الآلة .

وهنا نجد فرضين أساسيين:

- **الفرض الأول:** أن التكاليف في كل مجمع للتكلفة هي نتيجة أعمال متجانسة داخل كل نشاط؛
- **الفرض الثاني:** أن التكاليف في كل مجمع تتناسب طردياً مع النشاط .

ويقصد بالفرض الأول المتعلق بالتجانس، أن التكاليف في كل مجمع تكلفة هي نتيجة نشاط واحد فردي أو مجموعة من الأعمال التي لها علاقة ارتباط مرتفعة، والعلاقة الإرتباطية المرتفعة تعني أن التغيرات

---

[1] أمجاد محمد الكومي وآخرون، أصول محاسبة التكاليف (قياس ورقابة عناصر التكاليف)، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر، (دون سنة نشر)، ص 445 ص 446.

[2] عبد الله غالب جواد ، "تقنية التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في ترشيد التكاليف"، مجلة دراسات محاسبية ومالية المجلد الخامس عشر، العدد الثاني والخمسون، العراق، 2020، ص 174.

في مستوى واحد من تلك الأعمال يصاحبه تغيرات نسبية مماثلة في الأعمال الأخرى داخل النشاط الذي يتم تقييم تجانسه، ويحدث التجانس التام عندما يكون معامل الارتباط تاماً مساوياً للواحد الصحيح)، والذي يعني أن التغيرات النسبية في الأعمال داخل النشاط المعين تكون متساوية .

والفرض الثاني المتعلق بالتناسب، يعني أن كل التكاليف في مجمع التكلفة يجب أن تتغير بالتناسب مع التغيرات في مستوى النشاط.

❖ **تبويب الأنشطة حسب القيمة المضافة Value-Added Rankings**

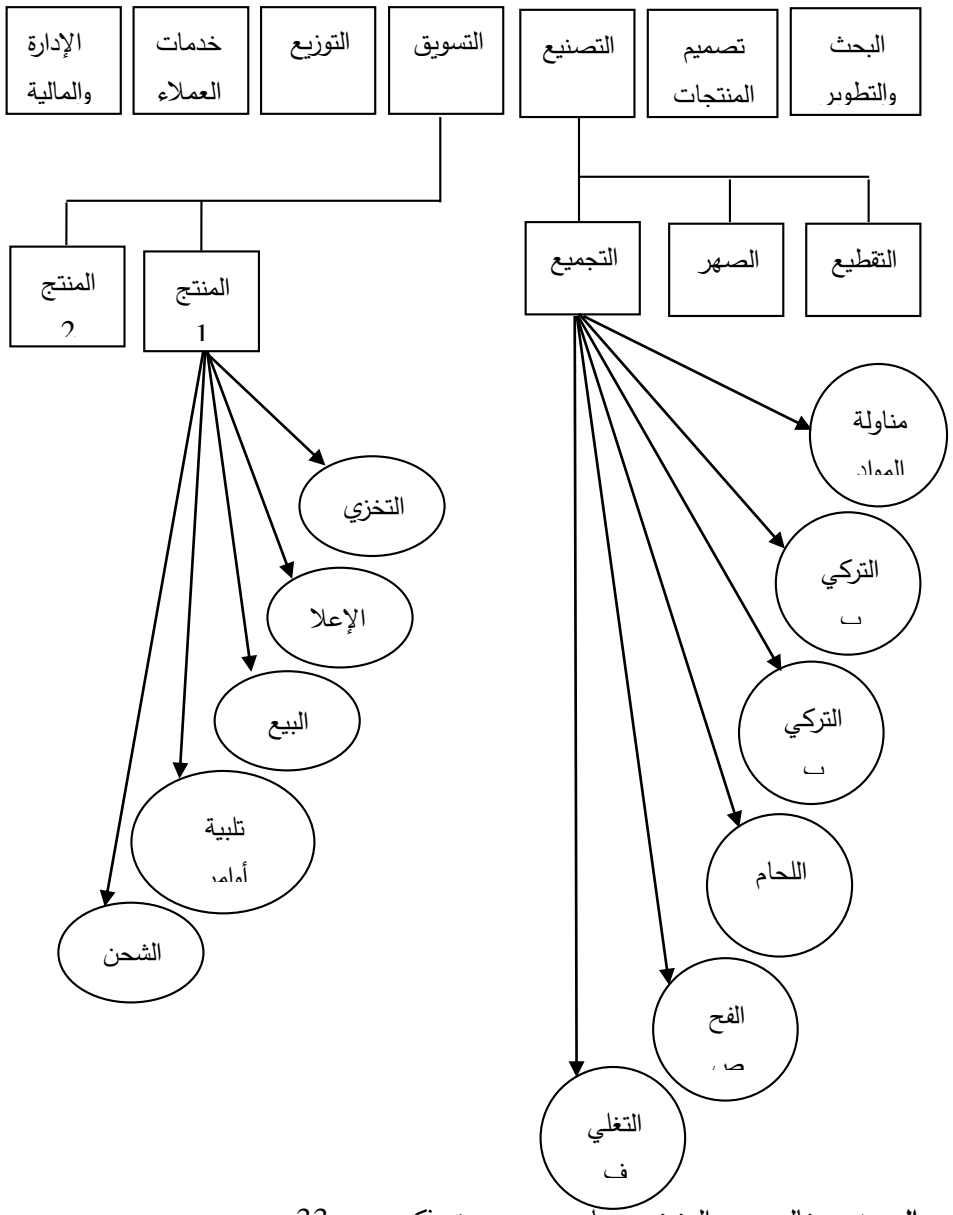
يتيح تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إمكانية تحديد وتعريف جميع الأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج وتسليمه للعملاء، وهذا التحديد لا يقطع بأن كل الأنشطة المؤداة ذات أهمية أو ذات قيمة مضافة أو تؤدى بكفاءة، لذلك تقوم العديد من المنشآت بتبويب الأنشطة إلى :

- **أنشطة ذات قيمة مضافة Value Added Activities :** وهي الأنشطة الجوهرية التي تقوم بها المنشأة لتحقيق الهدف الخاص بها، وهي لا تخرج عن نوعين :
  - ✓ أنشطة تقوم ببعض العمليات الإنتاجية داخل المنشأة مثل أنشطة الإنتاج، الفحص، مراقبة الجودة؛
  - ✓ أنشطة تستمد قيمتها من تقديمها خدمات مباشرة للعملاء مثل: أنشطة البيع والتسويق وخدمة العملاء
- **أنشطة لا تضيف قيمة Non-Value Added Activities:** وهي عبارة عن الأنشطة غير المؤثرة بالنسبة للمنشأة.

ويتيح التبويب السابق للأنشطة فرصة كبيرة لإدارة المنشأة لدراسة تكاليف تلك الأنشطة بالعمق والتحليل اللازم، ومحاولة إلغاء الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة والتي لا تحقق قيمة مضافة، وكذلك دراسة إمكانية تحسين أساليب أداء الأنشطة ذات القيمة المضافة الضعيفة،[1] وهو ما يوضحه الشكل الموالي:

[1] أمجاد محمد الكومي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 446 ص 447.

الشكل رقم(2-2): تحليل وظائف المنشأة إلى أقسام وأنشطة



المصدر: غالب عبد العزيز سرحان، مرجع سبق ذكره، ص 33.

ثالثا: تحديد تكلفة الأنشطة

تعتبر الخطوة التالية لمرحلة تحليل الأنشطة هي تحديد احتياج كل عمل داخل النشاط من موارد المنشأة حيث يعتبر كل عمل داخل النشاط مسبباً للتكلفة بذلك تعتبر تكلفة النشاط هي مجموعة تكاليف عوامل الإنتاج التي أمكن تتبعها وتبين أنها تخص نشاط معين بذاته، ويعنى ذلك أنها مجموعة التكاليف التي تسببت فيها الأعمال داخل النشاط المعين ذاته، ويتضح أنه في هذه المرحلة يتم تخصيص موارد الوحدة الاقتصادية المتاحة على الأنشطة حسب درجة استفادة كل نشاط من هذه الموارد.

ويتم تحديد تكلفة كل نشاط عن طريق تحديد تكاليف مدخلات النشاط من الموارد التي تتمثل في نوعين رئيسين هما :

1- موارد مباشرة هي تلك الموارد التي تقدمها المنشأة للأنشطة التي تحدث فيها مثل المواد الخام وطاقة الآلات والعمال وغيرها.

2- موارد غير مباشرة هي تلك الموارد التي تمثل مخرجات أنشطة أخرى وتعتبر مدخلات كموارد في بعض الأنشطة.

بعد العرض السابق لمفهوم مرحلة تحديد تكلفة الأنشطة، يتم تحديد تكلفة الأنشطة في المنشأة عن طريق قيام مدير الوحدة الاقتصادية بتفويض بعض السلطات لمديري الأنشطة لوضع الخطط التي تحدد احتياجات كل نشاط من الموارد المتاحة، ثم يتم قياس تكلفة كل مورد ومن ثم تحقيق الكفاءة في إدارة الموارد، ويتم تحديد تكلفة الأنشطة من خلال الخطوات الآتية:

- يقوم مدير النشاط بتحديد مدخلات كل نشاط من الموارد اللازمة لأداء العمل داخل النشاط، ثم تحديد الجوانب المالية التقديرية لكل نشاط في ضوء المستوى المتوقع حدوثه لهذا النشاط، وفى ضوء هذا المستوى يتم تخصيص الموارد، ويتم إعداد خطة لكل نشاط لتحديد احتياجات النشاط من موارد الوحدة.
- إعداد تقديرات التكاليف الخاصة بكل مورد ثم يتم تجميع التكاليف المتعلقة بالموارد اللازمة لكل نشاط.
- يقوم مدير المنشأة بإعداد خطة للأنشطة كلها والموارد المخصصة عليها في شكل مصفوفة وتسمى مصفوفة الأنشطة على هيئة أعمدة وصفوف، ويتم فيها تخصيص تكاليف كل مورد على الأنشطة.

ويمكن القول أن المرحلة السابقة وهي تحديد تكلفة الأنشطة أو تخصيص الموارد على الأنشطة تساعد على تحقيق الاستخدام الأمثل والكفء للموارد المتاحة للمنشأة.[1]

ويوضح الجدول الموالي شكل مصفوفة الأنشطة والموارد وهذا وفق الآتي:

جدول رقم(2-4): مصفوفة الأنشطة/الموارد

	نشاط 1	نشاط 2	نشاط 3	نشاط 4
مورد 1	x		x	
مورد 2				x
مورد 3		x		
مورد 4	x		x	

المصدر: عادل خالدي، المرجع السابق، ص66.

[1] عادل خالدي، أثر استخدام طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وطريقة الأقسام المتجانسة في ترشيد تكلفة الإنتاج، رسالة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، كلية الإقتصاد، جامعة تبسة، 2010-2011، ص 64 ص 65.

رابعا: اختيار موجهات أو محركات (مسببات) التكلفة (Cost Drivers)

تقوم الأنظمة التقليدية بتحديد سلوك التكاليف وذلك بربط الكلف بالوحدات المنتجة حيث تقسم التكاليف في الغالب إلى متغيرة وثابتة وفقا للتغيرات في حجم الإنتاج، أما بالنسبة لنظام (ABC) فإنه يقوم بتحليل سلوك الكلفة بناءا على مقاييس من نوع مختلف تكون السبب وراء حدوث التكاليف وهذه المقاييس هي موجهات الكلفة، حيث يعرف موجه الكلفة (cost driver) بأنه "العامل الذي يسبب أو يقود كلف النشاط"،[1] و تكون على مرحلتين، هما:

- **المرحلة الأولى:** تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة المسببة لها باستخدام موجهات تكلفة مناسبة لاستهلاك الموارد وتسمى أيضا (موجهات الموارد).
- **المرحلة الثانية:** تخصيص تكاليف الأنشطة إلى عناصر التكلفة (المنتجات أو الخدمات) المسببة لها باستخدام موجهات تكلفة مناسبة لغرض معرفة مدى استهلاك عناصر تكلفة من الأنشطة.

وباختصار يختلف تقدير التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) عن أنظمة التكاليف التقليدية بطريقتين:

1- يعرف (ABC) مجمعات التكاليف على أنها أنشطة بدلاً من مراكز تكلفة الإنتاج أو المصنع.

2- موجهات التكلفة التي يستخدمها (ABC) لتخصيص تكاليف النشاط إلى أهداف التكلفة هي موجهات تكلفة تستند إلى نشاط أو أنشطة تم تنفيذها لهدف التكلفة، بينما النظام التقليدي يعتمد فقط على أساس الحجم والذي غالباً ما يكون ذا علاقة قليلة أو معدومة باستهلاك تكاليف الموارد بواسطة أهداف التكلفة.[2]

إن قرار اختيار موجهات الكلفة للمرحلة الثانية يعد من أهم القرارات الخاصة بتصميم النظام وهو الأكثر تأثيراً في التحويل إلى استخدام نظام (ABC) وأن اختيار تلك الموجهات يتطلب اتخاذ قرارين هما:

- **القرار الأول: تحديد عدد موجهات الكلفة الممكن استخدامها**

يعتمد نظام (ABC) على تعدد موجهات الكلف غير المرتبطة بالحجم بهدف تحقيق كلف منتوج دقيقة، إن هذه الموجهات قد يكون عددها كبيراً نسبياً فمنها ما هو مستقل ومنها ما هو مرتبط مع غيره من الموجهات ولذلك فإنه لا بد من وجود عدد معين من هذه الموجهات بحيث يحقق استعماله أعلى منفعة بأقل كلف، و هناك العديد من العوامل التي تؤثر على العدد المطلوب من موجهات الكلفة و هي:

أ- مستوى الدقة المرغوب فيه لكلف المنتوج المسجلة، فكلما ارتفع كلما زاد عدد موجهات الكلفة المطلوبة [3]

---

[1] غالب عبد العزيز سرحان، مرجع سبق ذكره، ص 34.

[2] عبد الله غالب جواد ، مرجع سبق ذكره، ص 174.

[3] غالب عبد العزيز سرحان، المرجع السابق، ص 35.

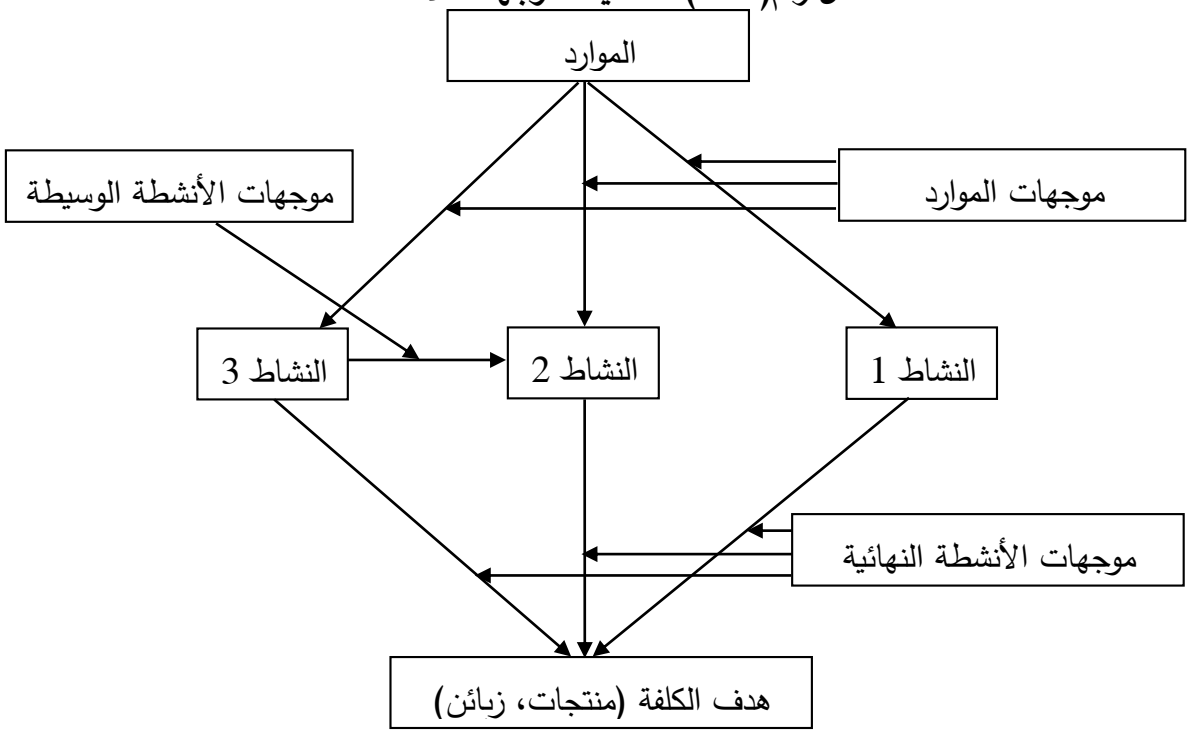
ب- درجة تنوع المنتوج كلما كبرت درجة تنوع المنتوج كلما زاد العدد المطلوب.

ت- الكلفة النسبية لمختلف الأنشطة كلما كبر عدد الأنشطة التي تمثل نسبة مهمة من الكلفة الإجمالية للمنتجات كلما زاد العدد المطلوب.

ث- استخدام موجهات الكلفة المرتبطة ارتباطاً تاماً: كلما قل ارتباط موجه الكلفة بالاستهلاك الفعلي للأنشطة كلما زاد العدد المطلوب.

ويمكن تصنيف موجهات الأنشطة إلى قسمين، هما: موجهات الأنشطة الوسيطة و موجهات الأنشطة النهائية التي تستخدم في تحقيق الأنشطة لأهداف الكلفة النهائية، ويمكن إيضاحها بالشكل التالي:

الشكل رقم(2-3): تصنيف موجهات الأنشطة



المصدر: غالب عبد العزيز سرحان، مرجع سبق ذكره، ص36.

❖ **القرار الثاني: تحديد موجهات الكلفة الواجب استعمالها**

بعد تحديد العدد المطلوب من موجهات الكلفة يتم اختيارها الموجهات المناسبة حيث يمكن اختيارها بالاعتماد على العوامل التالية:

أ- كلفة قياس موجه التكلفة: كلما كانت الكلفة أقل كلما زادت احتمالية اختيار موجه التكلفة.

ب- ارتباط موجه الكلفة المختار مع الاستهلاك الفعلي للنشاط: كلما كان الارتباط عالياً كلما زادت احتمالية وجوب استخدام موجه الكلفة. [1]

[1] غالب عبد العزيز سرحان، مرجع سبق ذكره، ص 35 ص 37.

ت- التأثير السلوكي لاستخدام موجه الكلفة: كلما كان التأثير السلوكي من استخدام موجه الكلفة مرغوباً فيه كلما زادت احتمالية اختيار موجه التكلفة.

لذا لا بد من اختيار عامل موجه لكل نشاط من الأنشطة المحددة حيث يعتبر هذا العامل مقياس للنشاط، ويوضح الجدول الموالي بعض الأمثلة للعوامل الموجهة للأنشطة.[1]

جدول رقم(2-5): العوامل الموجهة لكلف بعض الأنشطة

مستوى النشاط	مركز النشاط	مسببات الكلفة
وحدة المنتج	▪ الأنشطة المرتبطة بالآلات مثل التقطيع ▪ الأنشطة المرتبطة بالعمل المتضمنة المزايا	▪ ساعات العمل ▪ ساعات الآلة ▪ عدد وحدات المنتجات (المخرجات)
دفعات الإنتاج (الأوامر)	▪ إعداد أوامر الشراء ▪ إعداد أوامر الإنتاج ▪ تهيئة معدات العمل ▪ مناولة المواد	▪ عدد الأوامر المصدرة ▪ عدد مرات استلام الموارد ▪ عدد أوامر الإنتاج ▪ عدد مرات التوقف
المنتج	▪ فحص الجودة ▪ اختبار المنتج ▪ إدارة مخزون الأجزاء ▪ تصميم المنتج	▪ عدد مرات الفحص ▪ ساعات زمن الاختبارات ▪ عدد أنواع الأجزاء ▪ ساعات زمن التشغيل
التسهيلات	▪ المصنع بصفة عامة ▪ أشغال المباني ▪ إدارة الأفراد والتدريب	▪ ساعات عمل الآلات ▪ عدد العمال ▪ عدد ساعات التدريب

المصدر: نعيمة مخلوفي، مرجع سبق ذكره، ص 538.

خامسا: تحديد تكلفة المنتج (المخرجات)

هدف التكلفة (Cost Objects) : هو النقطة النهائية التي تتجه إليها التكلفة، وهو السبب الذي ينجز العمل من أجله منتج أو خدمة أو منطقة تسويقية أو زبون.[2]

1- إيجاد معدل تحميل تكلفة كل وعاء

بمجرد تحديد الأوعية التكاليفية المخصصة لاستيعاب تكلفة الأنشطة التي تزاولها المنشأة، وبمجرد الاستقرار على محرك أو مسبب التكلفة الخاص بكل نشاط، يمكن إيجاد معدل تحميل تكلفة كل وعاء عن

[1] غالب عبد العزيز سرحان، مرجع سبق ذكره، ص 37.

[2] علا أسامة الشعراني، أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المرابحة في المصاريف الإسلامية (دراسة تطبيقية)، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق كلية الإقتصاد قسم المحاسبة، 2010، ص 109.

طريق قسمة تكلفة كل وعاء على إجمالي المحركات التي استنفدها هذا النشاط. وفي صياغة رياضية يتحدد معدل تحميل تكلفة كل وعاء في العلاقة الرياضية التالية :

$$\text{معدل تحميل تكلفة الوعاء (النشاط)} = \frac{\text{تكلفة الوعاء (النشاط)}}{\text{إجمالي المستنفذ بواسطة النشاط من محرك التكلفة المختار}}$$

وكما هو معروف أن معدلات التحميل هي الأداة الثانية التي من خلالها يتم تحميل التكلفة غير المباشرة على وحدات التكلفة، الأمر الذي يعنى أنه بمجرد إيجاد معدل تحميل تكلفة كل وعاء يكون الأمر مهيئاً لتحميل تكلفة الأنشطة على وحدات التكلفة.

2- تحميل تكلفة الأوعية على وحدات التكلفة

يتحدد نصيب وحدة التكلفة للمنتج مثلاً من التكاليف غير المباشرة في ضوء:

2-1 - عدد الأنشطة التي استفاد منها المنتج؛

2-2 - مقدار ما استنفده المنتج من محرك تكلفة كل وعاء.

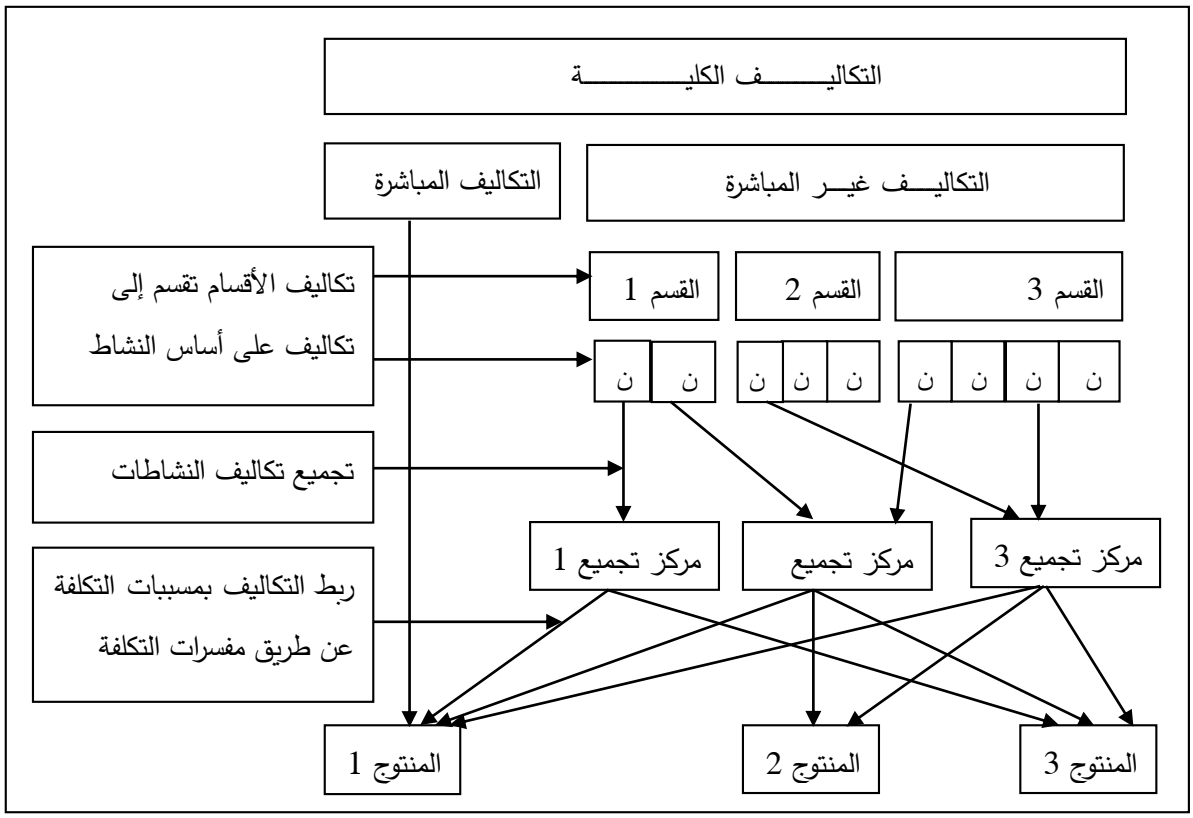
وعلى ذلك، يمكن القول بأن نصيب منتج معين من تكاليف الأوعية التكاليفية المخصصة لاستيعاب تكلفة الأنشطة التي تزاولها المنشأة ما هو إلا مجموع استفادات هذا المنتج من محركات تكلفة الأوعية مرجحة بمعدل تحميل تكلفة كل وعاء، وفي صياغة رياضية تتحدد تكلفة منتج معين في ضوء العلاقة الرياضية التالية:

نصيب المنتج من التكاليف غير المباشرة = مجموع {(ما استفاده المنتج من محرك تكلفة الوعاء الأول × معدل تحميل تكلفة الوعاء الأول) + (ما استفاده المنتج من محرك تكلفة الوعاء الثاني × معدل تحميل تكلفة الوعاء الثاني) +(ما استفاده المنتج من محرك تكلفة الوعاء الثالث × معدل تحميل تكلفة الوعاء الثالث) +...}.[1]

ويوضح الشكل الموالي وباختصار كيفية معالجة التكاليف حسب طريقة (ABC):

[1] حنفي زكي عيد محمد وآخرون، أساسيات محاسبة التكاليف، القاهرة، مصر، 1998، ص 438 ص 439.

الشكل رقم(2-4): معالجة التكاليف حسب طريقة (ABC)



المصدر: ساحل فاتح، "الإطار المفاهيمي لتحليل التكاليف على أساس الأنشطة"، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 04 الجزائر، 2012، ص 88.

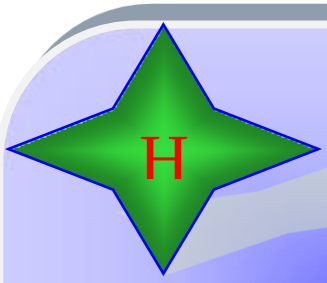
خلاصة:

من خلال هذا الفصل قمنا بالتطرق لنظام التكاليف الكلية كنموذج من أنظمة التكاليف التقليدية ونظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC) كنموذج من أنظمة التكاليف الحديثة، بحيث تبين أن نموذج التكاليف الكلية يمتاز بالسهولة والوضوح وذو تكاليف منخفضة التطبيق نظرا لظهوره في بيئة اقتصادية بسيطة ولكن مع التطور التكنولوجي الحديث وتعقد أنظمة التسيير خصوصا في جانبها الرقابي على التكاليف التي تحتاجها مبوبة إلى تكاليف خاضعة وأخرى غير خاضعة وليس مباشرة وغير مباشرة كما هو في نظام التكاليف الكلية، وهو الأمر الذي لا يناسب إستراتيجيات المنشآت الحديثة للمنافسة والاستمرارية؛ فقد أجبرت سلبيات هذه الأنظمة التقليدية الباحثين على إيجاد أنظمة حديثة للتكاليف، أين يعد نظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC) أشهرها، لذا قمنا بالبحث فيه واستعراض بعض جوانبه والتي تبين من خلالها أنه يلقى اهتمام كبير من طرف الباحثين نظير مواكبته البيئة الحديثة، فهو أساس عملية إدارة التكلفة المتواصلة والرقابة عليها ومن ثم اتخاذ القرار الإداري الصحيح، والذي ما هو إلا اختيار بين عدة بدائل مبني على دقة وصحة المعلومات حولها، غير أنه يمتاز بصعوبة التطبيق نوعا ما، خصوصا من ناحية تكاليفه المرتفعة وضرورة اقتناع جميع الفاعلين في نشاط المنشأة به.

وبعد عملية المقارنة بين النظامين تبين أنه لا يوجد فرق في معالجة التكاليف المباشرة، فهي ترتبط بالمخرجات مباشرة، في حين تختلف هذه الأنظمة في معالجة التكاليف غير المباشرة، ففي النظام التقليدي تستخدم أسس تحكمية في توزيع التكاليف، وهذا بدوره ينعكس بالسلب على دقة التكاليف والمعلومات المقدمة للإدارة، بينما يستخدم نظام التكاليف على أساس الأنشطة علاقة السبب والنتيجة، وذلك بربط الأنشطة والموارد بالمنتج وهو ما جعله يتمتع بقدرة عالية على توفير معلومات ذات دقة أكبر تدعم القرارات الإدارية وتجعلها أكثر صحة.

وبعد دراستنا النظرية لنماذج التكاليف يمكن طرح التساؤل الموالي ما هي النتائج المختلفة التي يقدمها نظام (ABC) مقارنة بنظام التكاليف المستخدم في المؤسسات العمومية الاستشفائية ؟

وللإجابة عليه سنقوم من خلال الفصل الثالث بدراسة تطبيقية في مستشفى محمد بوضياف بالمدية.



الفصل الثالث:

استهداف ترشيد نفقات مستشفى محمد بوضياف باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

تمهيد:

من خلال ما تم التطرق إليه نظريا في الفصل الأول والثاني للدراسة سنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط تلك المكتسبات النظرية على إحدى المؤسسات العمومية للصحة في الجزائر وهي المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد بوضياف بالمدية وذلك لاستهداف ترشيد نفقاتها باستخدام آلية حديثة لمعالجة التكاليف وهي نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، هذه النفقات التي تعالج أساسا على مستوى مكتب التعاقد وحساب التكاليف بالمستشفى بطريقة الأقسام المتجانسة التقليدية، حيث سنتطرق في هذا الفصل إلى تقديم عام حول المؤسسة، وتحليل واقع محاسبة التكاليف بها، ثم تطبيق نظام (ABC) على قسم الأشعة بالاعتماد على بيانات المؤسسة المتعلقة بحساب التكلفة للثلاثي الرابع لسنة 2023، ومن ثم تحليل النتائج المتوصل إليها، وعلى هذا الأساس تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث هي:

المبحث الأول: تقديم المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد بوضياف بالمدية.

المبحث الثاني: تشخيص نظام معالجة التكاليف الحالي بمستشفى محمد بوضياف بالمدية.

المبحث الثالث: مقترح استشرافي لنظام (ABC) بمستشفى محمد بوضياف بالمدية.

المبحث الأول: تقديم المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد بوضياف بالمدية

سنتعرف في هذا المبحث على المؤسسة محل الدراسة، ونتطرق لنظام معالجة التكاليف المستخدم، ليسهل علينا تتبع نفقاتها المستهدف ترشيدها في المبحث الثاني باستخدام تطبيقي لأحد الآليات الحديثة للمحاسبة التحليلية وهو نظام ABC المتطرق له نظريا في الفصل الثاني من المذكرة.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد بوضياف بالمدية

المؤسسة العمومية الاستشفائية بالمدية "مستشفى محمد بوضياف" هي المستشفى المركزي للولاية، تقع ببلدية المدية دائرة المدية الكائن مقرها بشارع بن عياد – المدية – وهي ذات طابع إداري، تتربع على مساحة 6 هكتار و 50 آر منها 2/1 مبنية والنصف المتبقي غير مبني.

أولا: النشأة

أنشئ مستشفى المدية ووضع في الخدمة سنة 1961 ، قبل أن يمر بثلاثة مراحل تنظيمية :

1- مركز استشفائي إلى غاية 1984.

2- قطاع صحي يتكون من مؤسسة أم وقطاعات فرعية تطبيقا للمرسوم رقم 282/81 المؤرخ في 1981/09/05 المعدل بالمرسوم التنفيذي رقم 466/97 المؤرخ في 1997/12/02 المتضمن إنشاء وتنظيم القطاعات الصحية وذلك إلى غاية نهاية 2007.

3- مؤسسة عمومية استشفائية منذ جانفي 2008، حيث تم تقسيم القطاع الصحي سابقا إلى مؤسستين عموميتين، وذلك تطبيقا للمرسوم التنفيذي 140/07 المؤرخ في 2007/05/19 المتضمن إنشاء، تنظيم وسير المؤسسات العمومية الاستشفائية، المؤسسات العمومية للصحة الجوارية وهما :

- المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالمدية، تتكفل بالصحة الجوارية المتمثلة في الوقاية الكشف و المتابعة عبر المراكز الصحية والعيادات المتعددة الخدمات وقاعات العلاج.
- المؤسسة العمومية الاستشفائية بالمدية " مستشفى محمد بوضياف " والتي أخذت على عاتقها تسيير المصالح الاستشفائية المنبثقة عن القطاع الصحي سابقا.

ثانيا: التغطية السكانية

المؤسسة العمومية الاستشفائية بالمدية تضمن تغطية صحية لعدد سكاني يقدر بـ: 234892 ساكن موزعين على أربعة (04) دوائر وثلاثة عشر (13) بلدية، مع ضمان تغطية صحية في العديد من التخصصات لـ 19 دائرة و64 بلدية وكذا البلديات الحدودية لولاية المدية من جانب ولاية عين الدفلى

الجلفة، البويرة وتيسمسيلت، والجدول التالي يوضح تغطية المؤسسة لسكان إقليم الولاية:[1]

جدول رقم(3-1): التغطية السكانية لمستشفى المدية

الدوائر	البلديات
المدية	المدية، ذراع السمار، تمزقيدة
وزرة	وزرة، الحمدانية، تيزي مهدي، بن شكاو
سي المحجوب	سي المحجوب، أولاد بوعشرة، بوعيشون
وامري	وامري، حربيل، حناشة

المصدر: وثائق مقدمة من طرف إدارة مستشفى محمد بوضياف بالمدية بتاريخ:2024/04/28

ثالثا: مجلس إدارة المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد بوضياف

طبقا للمرسوم التنفيذي 07- 140 فإن مجلس الإدارة يضم مايأتي:

- ممثل عن الوالي "رئيسا"؛ ممثل عن إدارة المالية؛ ممثل عن التأمينات الاقتصادية؛
- ممثل عن هيئات الضمان الاجتماعي؛ ممثل عن المجلس الشعبي الولائي؛
- ممثل عن المجلس الشعبي البلدي مقر المؤسسة؛ ممثل عن المستخدمين الطبيين ينتخبه نظراؤه؛
- ممثل عن المستخدمين الشبه الطبيين ينتخبه نظراؤه؛ ممثل عن جمعيات مرتفقي الصحة؛
- ممثل عن العمال ينتخب في جمعية عامة؛ رئيس المجلس الطبي؛

يحضر كل من مدير المؤسسة العمومية الاستشفائية و مدير المؤسسة العمومية للصحة الجوارية مداولات مجلس الإدارة برأي استشاري ويتوليان أمانته.

ويعين أعضاء مجلس الإدارة لعهدة ثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد بقرار من الوالي، بناء على اقتراح من السلطات والهيئات التابعين لها؛ وفي حالة انقطاع عهدة احد أعضاء مجلس الإدارة، يعين عضو جديد حسب نفس الأشكال لخلافته إلى غاية انتهاء العهدة؛ وتنتهي عهدة الأعضاء الذين تم تعينهم بحكم وظائفهم بانتهاء هذه الوظائف.

ويجتمع مجلس الإدارة في دورة عادية مرة كل ستة (6) أشهر؛ ويمكنه الاجتماع في دورة غير عادية بناءا على استدعاء من رئيسه أو بطلب من ثلثي (3/2) أعضائه؛ وتحرر مداولات مجلس الإدارة في محاضر يوقعها الرئيس وأمين الجلسة وتقيد في سجل خاص يرقمه ويؤشر عليه الرئيس؛ يعد مجلس الإدارة نظامه الداخلي ويصادق عليه أثناء اجتماعه الأول.[2]

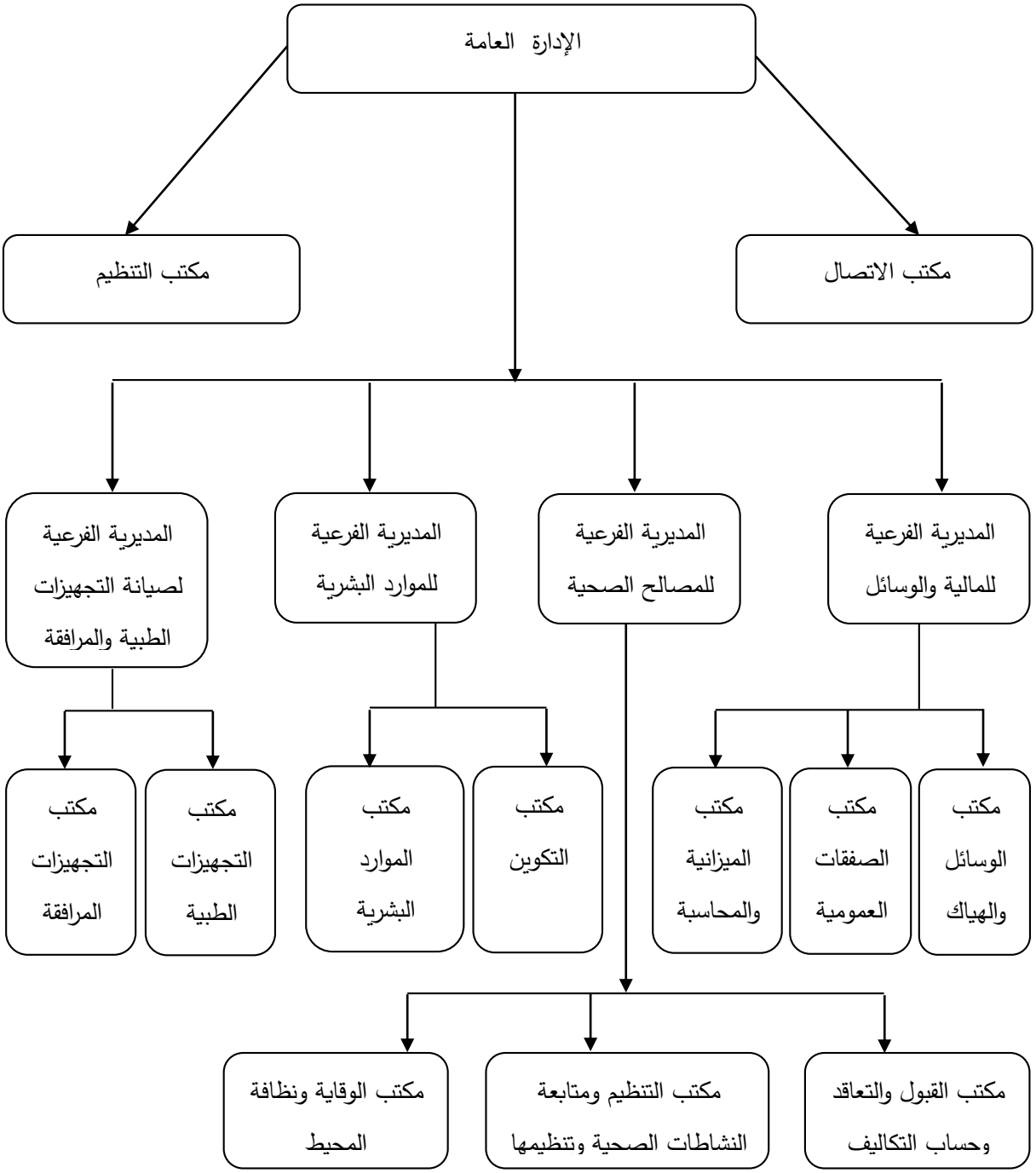
[1] وثائق مقدمة من طرف إدارة مستشفى محمد بوضياف بالمدية بتاريخ: 2024/04/28

[2] المادة 11، 12، 15، المرسوم التنفيذي رقم 07-140، مرجع سبق ذكره، ص 11 ص12.

رابعا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد بوضياف بالمدية

طبقا للقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 20 ديسمبر 2009 الذي يحدد التنظيم الداخلي للمؤسسات العمومية الإستشفائية، فإن مستشفى المدية مهيكل تنظيميا كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم(3-1): الهيكل التنظيمي للمستشفى



المصدر: وثائق مقدمة من طرف إدارة مستشفى محمد بوضياف بالمدية بتاريخ:2024/04/28.

المطلب الثاني: بطاقة تقنية للمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد بوضياف بالمدية

يساعد المؤسسة على تقديم خدماتها مجموعة من القدرات التقنية والبشرية وكذا تخصصات طبية، تضمن تغطية صحية لمختلف فئات المجتمع، وتتمثل في:

أولا: مصالح المستشفى والقدرة الإجمالية لعدد الأسرة

يوضح الجدول التالي قدرة استيعاب مصالح المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد بوضياف بالمدية:

جدول رقم(3-2): مصالح المستشفى والقدرة الإجمالية لعدد الأسرة

المصالح	عدد الأسرة التقنية	عدد الأسرة المنظمة	ملاحظات
مصلحة الطب الداخلي	80	64	
مصلحة الأمراض الصدرية والتنفسية	28	26	
مصلحة جراحة العظام	54	43	
مصلحة الجراحة العامة	62	62	
مصلحة طب العيون	36	36	
جراحة الأنف والأذن والحنجرة	30	28	
مصلحة الأمراض المعدية	28	28	
مصلحة طب الأطفال	54	38	
مصلحة جراحة الأطفال	30	37	
مصلحة طب أمراض النساء والتوليد	70	90	
مابعد العمليات	14	10	
الاستعجالات الطبية الجراحية	20	14	
مصلحة تصفية الدم	20	16	
مصلحة أمراض السرطان	8	8	
مصلحة طب الأمراض العقلية	10	0	
مصلحة التشريح المرضي	0	0	
مصلحة علم الأوبئة	0	0	
مصلحة الأشعة	0	0	
مصلحة المخبر المركزي	0	0	
مصلحة الصيدلية المركزية	0	0	
مصلحة الطب الشرعي	0	0	
مصلحة طب العمل	0	0	
مصلحة إعادة التأهيل الوظيفي	0	0	
المجموع	544	500	

المصدر: وثائق مقدمة من طرف إدارة مستشفى محمد بوضياف بالمدية بتاريخ:2024/04/28

ثانيا: تعداد المستخدمين

يبلغ عدد مستخدمي المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد بوضياف بالمدية:

- الممارسين الطبيين المتخصصين.....184.
- الممارسين الطبيين العامون للصحة العمومية.....126.
- شبه طبيين.....416.
- القابلات.....48.
- الأعوان الطبيون في التخذير والإنعاش.....25.
- البيولوجيون في الصحة العمومية.....33.
- النفسانيون في الصحة العمومية.....09.
- الأسلاك المشتركة.....89.
- متصرفو مصالح الصحة.....07.
- العمال المهنيين.....54.
- الأعوان المتعاقدين.....223.
- جهاز نشاطات الإدماج الإجتماعي.....05.

المجموع العام.....1219. [1]

ثالثا: التخصصات الطبية

تحتوي المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد بوضياف بالمدية على 20 تخصصا طبيا وهي:

- التخدير والإنعاش؛ طب أمراض القلب؛ طب أمراض الجلد؛ علم الأوبئة؛ طب أمراض الدم؛
- طب الأمراض المعدية؛ طب الأمراض الداخلية؛ الطب الشرعي؛ طب الأمراض العصبية؛
- طب أمراض الأورام؛ طب الأطفال؛ طب الأمراض الصدرية والتنفسية؛ طب الأمراض العقلية؛
- الأشعة؛ العلاج بالأشعة؛ إعادة التأهيل الوظيفي؛ طب أمراض المفاصل؛طب أمراض الكلى؛
- التشريح المرضي وتغير بنى الخلية؛ بيولوجي (علم الحيويات).

[1] وثائق مقدمة من طرف إدارة مستشفى محمد بوضياف بالمدية بتاريخ: 2024/04/28.

رابعا: الاختصاصات الطبية الجراحية المتوفرة

كما تحتوي المؤسسة على 10 تخصصات طبية جراحية هي:

- الجراحة العامة؛ طب وجراحة الأطفال؛ طب وجرحة العظام والمفاصل؛ طب وجراحة الأعصاب؛
- طب وجراحة أمراض النساء والتوليد؛ طب وجراحة العيون؛ طب وجرحة الكلى والمسالك البولية؛
- طب وجراحة الأنف والأذن والحنجرة؛ طب وجراحة الفك والوجه؛ جراحة إعادة ترميم التشوهات.

خامسا: وحدات أخرى

تتواجد بالمؤسسة عدة وحدات إضافية لتوسيع رقعة التكفل الجيد بالمرضى وهي:

- مصلحة المساعدات الطبية المستعجلة SAMU؛
- فرقة الاستشفاء المنزلي Hospitalisation a Domicile؛
- مركز حقن الدم، مزود بشاحنة متنقلة لحقن الدم CTS.

سادسا: جناح العمليات

كما يوجد جناح للعمليات يضم:

- عشرة (10) قاعات للعمليات وقاعتان (02) للاستيقاظ بـ اثنان وعشرون (22) سرير ؛
- قاعة للعمليات بمصلحة الولادة؛
- قاعة للعمليات بمصلحة طب وجراحة الأنف والأذن والحنجرة.[1]

[1] وثائق مقدمة من طرف إدارة مستشفى محمد بوضياف بالمدية بتاريخ: 2024/04/28

المبحث الثاني: تشخيص نظام معالجة التكاليف الحالي بمستشفى محمد بوضياف بالمدية

توكل مهمة حساب التكاليف بالمؤسسة باستخدام طريقة الأقسام المتجانسة والتقرير عنها، لمكتب التعاقد وحساب التكاليف (التابع للمديرية الفرعية للمصالح الصحية)، به موظفتان: رئيس المكتب برتبة "متصرف رئيسي لمصالح الصحة "؛ ومساعدة لها برتبة متصرف رئيسي، عبر المراحل التالية:

المطلب الأول: إعداد جدول توزيع الأعباء وحساب تكلفة وحدات العمل

أولا: جمع المعلومات

1- فترة التكاليف: حددت الفترة التي يتم على أساسها حصر وتجميع التكاليف لإعداد وإصدار قائمتين أساسيتين للتكاليف بـ (03) أشهر بالنسبة لقائمة التكاليف الثلاثية و 01 سنة بالنسبة لقائمة التكاليف السنوية توجهان إلى مدير مستشفى محمد بوضياف بالمدية ومديرية الصحة والسكان لولاية المدية ووزارة الصحة.

2- المجموعة المستندية والدفترية: وهي المستخدمة في جمع وتسجيل بيانات التكاليف بالمؤسسة، حيث يقوم مكتب التعاقد وحساب التكاليف بالحصول عليها من:

- **مكتب الأجور**: يرسل جداول دفع أو استدراك الأجور أو الرواتب المقيدة في ميزانية الدولة.
- **مكتب تسيير الموارد البشرية:** يرسل القائمة الاسمية لجميع مستخدمي المستشفى.
- **المديرية الفرعية للمالية والوسائل:** ترسل RCB الخاصة بباقي المصاريف (الإطعام، الصيدلية، الصيانة، اللوازم، المصاريف المشتركة).

3- عناصر التكاليف: تتعدد التكاليف بالمستشفى تبعا لتعدد الخدمات الصحية المقدمة والمحصورة في:

- **مصاريف الأجور**: وتتمثل في الأجور المدفوعة لمستخدمي المؤسسة وتكون حسب الجدول التالي:[1]

جدول رقم(3-3): مصاريف الأجور للثلاثي الرابع لسنة 2023

الوحدة د ج

الأجور / الأقسام	الأطباء	شبه الطبيين	الفنيين	المجموع
	الأجور الإجمالية بما فيها المردودية			
جناح العمليات	40073648,97	13753509,54	1281084,84	55108243,35
الأشعة	2791796,85	10153858,77	628990,30	13574645,92
مخبر التحاليل الطبية	11871289,20	24490884,15	1167729,66	37529903,01
مصلحة الوقاية	286888,42	168628,65	428169,33	883686,40
مصلحة التأهيل الوظيفي	4579998,39	3997273,09	611068,86	9188340,34
الإدارة	277467,15	2080732,32	24726794,10	27084993,57

[1] مقابلة مع رئيس مكتب التعاقد وحساب التكاليف، بمستشفى محمد بوضياف بالمدية، بتاريخ:2024/04/24.

القسم الإقتصادي	1810002,39	1598259,34	9071436,78	12479698,51
القسم الإجتماعي	389631,84	381834,54	0,00	771466,38
الاستعجالات الطبية	19189199,40	14934730,08	6083279,11	40207208,59
تصفية الدم	4134146,16	3815027,55	874954,83	8824128,54
الفحوصات الخارجية	2695353,61	7488055,38	1836025,11	12019434,10
الأمراض المعدية	4890123,60	2229655,69	370196,46	7489975,75
الإعانة الطبية المستعجلة	6283139,10	2087675,72	617525,52	8988340,34
الطب الشرعي	2862539,28	426797,82	162180,28	3451517,38
الطب الداخلي	19775350,53	7398068,19	1302296,73	28475715,45
الأمراض الصدرية والتنفسية	4741002,60	4490070,84	178631,49	9409704,93
جراحة الأطفال	2731628,13	3243987,84	743783,38	6719399,35
طب الأطفال	8821251,07	6742417,35	732071,28	16295739,70
مصلحة الولادة	1854606,75	18419302,26	2976018,24	23249927,25
أمراض النساء والتوليد	2685005,25	3225734,82	2244447,48	8155187,55
الجراحة العامة	2318399,25	8144810,19	1034130,90	11497340,34
جراحة العظام	3131000,25	4951675,22	1079976,78	9162652,25
الأنف والأذن والحنجرة	1134001,74	6069052,53	716379,85	7919434,12
طب العيون	0,00	2465070,60	181752,36	2646822,96
أمراض السرطان	5939304,84	2625146,11	696001,08	9260452,03
وحدة ما بعد العمليات	3645496,68	5685005,40	617355,64	9947857,72
المجموع	158912271,45	161067263,99	60362280,39	380783815,83

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى محمد بوضياف بالمدية.

*

- **مصاريف التغذية:** والتي بلغت 10475506,01 دج *
- **مصاريف المواد والمستلزمات الصيدلانية والمعدات والأدوات الطبية الصغيرة:** وتضم حسب الجدول التالي:

* انظر الملحق رقم 01.

* انظر الملحق رقم 02.

جدول رقم(3-4): المصاريف الصيدلانية والمعدات والأدوات الطبية الصغيرة للثلاثي الرابع لسنة 2023

التعيين / الأقسام	الأدوية الضمادات المطهرات اللقاحات	المواد الطبية الاستهلاكية والملحقات	الأفلام ومواد الأشعة	المحاليل والمواد المخبرية	ملحقات وأدوات جراحية صغيرة، المعدات الطبية	المجموع
جناح العمليات						10231914,27
الأشعة						1452254,96
مخبر التحاليل الطبية						8897819,40
مصلحة الوقاية						483062,54
مصلحة التأهيل الوظيفي						5044960,32
الإدارة						00,00
القسم الإقتصادي						10850116,79
القسم الإجتماعي						00,00
الاستعجالات الطبية						12796702,41
تصفية الدم						23954531,52
الفحوصات الخارجية						00,00
الأمراض المعدية						3260189,38
الإعانة الطبية المستعجلة						257143,82
الطب الشرعي						58261,40
الطب الداخلي						39603998,50
الأمراض الصدرية والتنفسية						5271672,85
جراحة الأطفال						1811502,33
طب الأطفال						10024588,91
مصلحة الولادة						6332332,88
أمراض النساء والتوليد						3379216,07
الجراحة العامة						5378519,37
جراحة العظام						3459261,16
الأنف، الأذن والحنجرة						1400916,04
طب العيون						3779601,36
أمراض السرطان						74645780,26
وحدة ما بعد العمليات						6749763,78
المجموع						239124110,32

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى محمد بوضياف بالمدية

*

* انظر الملحق رقم 03.

➢ **مصاريف المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة:** وتشمل حسب الجدول التالي:

جدول رقم(3-5): مصاريف المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة الثلاثي الرابع لسنة 2023

التعيين / الأقسام	اللوازم المكتبية	البياضات وعدة الأسرة	مواد التنظيف	المعدات والتجهيزات غير الطبية	المعدات والتجهيزات الطبية	المجموع
جناح العمليات						73950,00
الأشعة						66650,00
مخبر التحاليل الطبية						166208,50
مصلحة الوقاية						27364,00
مصلحة التأهيل الوظيفي						70115,00
الإدارة						233443,00
القسم الإقتصادي						405336,00
القسم الإجتماعي						24420,00
الاستعجالات الطبية						164150,00
تصفية الدم						96524,00
الفحوصات الخارجية						42018,00
الأمراض المعدية						91955,00
الإعانة الطبية المستعجلة						59245,00
الطب الشرعي						22361,00
الطب الداخلي						97768,00
الأمراض الصدرية والتنفسية						101535,00
جراحة الأطفال						91556,00
طب الأطفال						80589,00
مصلحة الولادة						222104,00
أمراض النساء والتوليد						51032,00
الجراحة العامة						78387,00
جراحة العظام						265743,00
الأنف والأذن والحنجرة						120174,00
طب العيون						31486,00
أمراض السرطان						33050,00
وحدة ما بعد العمليات						117365,00
المجموع						2834528,50

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على وثائق مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى محمد بوضياف بالمدية

*

* انظر الملحق رقم 04.

➢ **مصاريف الصيانة:** تتضح قيمة هذه المصاريف للثلاثي الرابع لسنة 2023 من خلال الجدول التالي:

جدول رقم(3-6): مصاريف الصيانة للثلاثي الرابع لسنة 2023

القسم	المجموع (د ج)
جناح العمليات	23944,50
الأشعة	2961,50
مخبر التحاليل الطبية	107555,00
مصلحة الوقاية	00,00
مصلحة التأهيل الوظيفي	402,50
الإدارة	7137,50
القسم الإقتصادي	318422,50
القسم الإجتماعي	108825,00
الاستعجالات الطبية	62170,00
تصفية الدم	00,00
الفحوصات الخارجية	00,00
الأمراض المعدية	5400,00
الإعانة الطبية المستعجلة	5180,00
الطب الشرعي	00,00
الطب الداخلي	43735,00
الأمراض الصدرية والتنفسية	5142,50
جراحة الأطفال	76020,00
طب الأطفال	12230,00
مصلحة الولادة	18095,00
أمراض النساء والتوليد	10135,00
الجراحة العامة	42793,75
جراحة العظام	16432,50
الأنف والأذن والحنجرة	9208,00
طب العيون	8093,75
أمراض السرطان	4790,00
وحدة ما بعد العمليات	13775,00
المجموع	902449,00

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على وثائق مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى محمد بوضياف بالمدية

*

* انظر الملحق رقم 05.

➢ **المصاريف المشتركة:** وتظهر خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023 كالتالي:

جدول رقم(3-7): المصاريف المشتركة للثلاثي الرابع لسنة 2023

المصاريف	القيمة (د ج)
مصاريف التكوين	220000,00
الغازات الطبية ومواد أخرى	357687,49
ملحقات وقطع غيار العتاد الطبي والأدوات الطبية	358029,15
مصاريف الهياكل الصحية وترميمها	144521,30
صيانة العتاد	267353,91
الكهرباء والغاز، الماء، الاتصالات...	1241837,50
إعداد المطبوعات ومختلف الوثائق	179926,89
النقل والتنقلات	21189,23
حضيرة السيارات	152562,53
المجموع	2943108,00

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المقابلة مع مستخدمي القسم الاقتصادي بمستشفى محمد بوضياف بالمدية *

ملاحظة بخصوص أقساط الإهتلاك: بعد اقتناء معدات أو تجهيزات باسم مستشفى محمد بوضياف بالمدية، تدخل مباشرة للمخزن ولا يتم تقييد قيمتها على مستوى مكتب التعاقد وحساب التكاليف إلا بعد توجيه تلك المعدات والتجهيزات للمصلحة المخصصة لها، كما أنه لا يتم تزويد نفس المكتب بأقساط الإهتلاك،[1] وهذا راجع لعدم وجود مكتب إعادة التقييم، وبالتالي فعملية التقييد تكون بالقيمة الكلية وهو ما يحمل سنة التشغيل مصاريف إضافية بمقدار مجموع الأقساط التي تخص الفترات اللاحقة.

* انظر الملحق رقم 06.

[1] مقابلة مع رئيس مكتب التعاقد وحساب التكاليف، بمستشفى محمد بوضياف بالمدية، بتاريخ:2024/05/02.

ثانيا: تقسيم المؤسسة "إلى أقسام ثانوية وأقسام رئيسية" والتي تتمثل في:

جدول رقم(3-8): الأقسام الثانوية والرئيسية بالمؤسسة

الأقسام الثانوية	الأقسام الرئيسية	
جناح العمليات	الاستعجالات الطبية الجراحية	طب الأطفال
قسم الأشعة	تصفية الدم	مصلحة الولادة
مخبر التحاليل الطبية	الفحوصات الخارجية	أمراض النساء والتوليد
مصلحة الوقاية	الأمراض المعدية	الجراحة العامة
مصلحة التأهيل الوظيفي	الإعانة الطبية المستعجلة	جراحة العظام
قسم الإدارة	الطب الشرعي	الأنف والأذن والحنجرة
القسم الاقتصادي	الطب الداخلي	طب العيون
القسم الاجتماعي	الأمراض الصدرية والتنفسية	أمراض السرطان
	جراحة الأطفال	وحدة ما بعد العمليات

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على وثائق مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى محمد بوضياف بالمدية.

ثالثا: تحديد وحدات العمل (وحدات القياس)

حيث يتم تحديد وحدات العمل للأقسام الرئيسية والثانوية بالشكل التالي:

1- دليل وحدات العمل*

تقدم المؤسسة عدة خدمات صحية متنوعة عبر مختلف هياكلها، كتحليل فصيلة الدم، الفحص ...الخ، وفيما يتعلق بوحدات العمل فتمثل الأعمال المجمعة حسب نوعها والتي يمارسها الأطباء، والصيادلة والمساعدون الطبيون حيث يستعمل R لفحوصات الأشعة، B للفحوصات المخبرية، و K للنشاط الجراحي ، ويتبع كل حرف معامل كل عمل من الأعمال مثلا: B30 (تحديد فصيلة الدم)، K50 (عملية الزائدة الدودية) ، والذي يحدد قيمة كل عمل طبي أما الأحرف فتطابقها قيمة نقدية أساسية (تعريفة) وعلى أساس ذلك تتحدد قيمة العمل الطبي من خلال جداء القيمة النقدية للحرف والمعامل الذي يتبعه كما يلي:

تحدد الأحرف والمعاملات والقيم النقدية من قبل أعضاء لجنة المدونة العامة للأعمال المهنية. [1]

قيمة العمل الطبي (د ج) = القيمة النقدية للحرف × المعامل الموافق

* انظر الملحق رقم 07.

[1] مقابلة مع نائب رئيس مكتب التعاقد وحساب التكاليف، بمستشفى محمد بوضياف بالمدية، بتاريخ:2024/05/05.

2- تحديد عدد وحدات العمل للأقسام (قسم الأشعة فقط كعينة)

جدول رقم(3-9): عدد وحدات العمل (R) في قسم الأشعة خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023

التعيين	المعامل	الجراحة العامة		الطب الداخلي		الأمراض الصدرية والتنفسية		الأمراض المعدية		أمراض النساء – الولادة		الاستعجالات الطبية		طب العيون		المجموع	
		عدد الأشعة	عدد R	عدد الأشعة	عدد R	عدد الأشعة	عدد R	عدد الأشعة	عدد R	عدد الأشعة	عدد R	عدد الأشعة	عدد R	عدد الأشعة	عدد R	عدد الأشعة	عدد R
Telethoraxe	10	578	5780	1086	10860	441	4410	238	2380	15	150	8846	88460	172	1720	11376	113760
Asp	12	232	2784	416	4992	14	168	1	12	8	96	3619	43428	0	0	4290	51480
Squelette	12	607	7284	15	180	2	24	0	0	0	0	5920	71040	5	60	6549	78588
U.I.V	70	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Echo graphie	35	299	10465	240	8400	138	4830	97	3395	30	1050	831	29085	0	0	1635	57225
TDM	90	258	23220	387	34830	191	17190	145	13050	6	540	13459	1211310	89	8010	14535	1308150
Mammo	32		0		0		0		0		0		0		0	0	0
المجموع		1974	49533	2144	59262	786	26622	481	18837	59	1836	32675	1443323	266	9790	38385	1609203

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى محمد بوضياف بالمدية.

عدد (R)= عدد الأشعة×المعامل الموافق.

جدول رقم(3-10): عدد وحدات العمل (R) في قسم الأشعة خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023

التعيين	المعامل	جراحة العظام		تصفية الدم		وحدة ما بعد العمليات		الفحوصات الخارجية		الأنف والأذن والحنجرة		المجموع		المجموع العام	
		عدد الأشعة	عدد R	عدد الأشعة	عدد R	عدد الأشعة	عدد R	عدد الأشعة	عدد R	عدد الأشعة	عدد R	عدد الأشعة	عدد R	عدد الأشعة	عدد R
Telethoraxe	10	473	4730	162	1620	402	4020	1736	17360	373	3730	3146	31460	14522	145220
Asp	12	3	36	7	84	19	228	287	3444	0	0	316	3792	4606	55272
Squelette	12	1621	19452	0	0	33	396	946	11352	7	84	2607	31284	9156	109872
U.I.V	70	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Echo graphie	35	36	1260	84	2940	193	6755	464	16240	63	2205	840	29400	2475	86625
TDM	90	207	18630	105	9450	179	16110	1367	123030	158	14220	2016	181440	16551	1489590
Mammo	32	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
المجموع		2340	44108	358	14094	826	27509	4800	171426	601	20239	8925	277376	47310	1886579

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى محمد بوضياف بالمدية.

عدد (R)= عدد الأشعة×المعامل الموافق.

رابعا: إعداد جدول التوزيع الأولي

والذي يعتبر ملخصا لما سبق، حيث يتم فيه توزيع المصاريف المشتركة على الأقسام (رئيسية، مساعدة) على أساس النسبة المئوية للمصاريف المباشرة لكل قسم إلى المصاريف المباشرة الكلية للأقسام كما يبينه الجدول التالي:

جدول رقم(3-11): التوزيع الأولي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023

الأقسام المساعدة (الثانوية)									
الأقسام / المصاريف	جناح العمليات	الأشعة	مخبر التحاليل الطبية	مصلحة الوقاية	مصلحة التأهيل الوظيفي	الإدارة	القسم الاقتصادي	القسم الإجتماعي	المجموع
الأجور	55108243,35	13574645,92	37529903,01	883686,40	9188340,34	27084993,57	12479698,51	771466,38	156620977,48
التغذية	303855,90	4681,52	132937,20	0,00	0,00	221294,34	521087,97	0,00	1183856,93
المواد والمستلزمات الصيدلانية والمعدات والأدوات الطبية الصغيرة	10231914,27	1452254,96	8897819,40	483062,54	5044960,32	0,00	10850116,79	0,00	36960128,28
المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة	73950,00	66650,00	166208,50	27364,00	70115,00	233443,00	405336,00	24420,00	1067486,50
الصيانة	23944,50	2961,50	107555,00	0,00	402,50	7137,50	318422,50	108825,00	569248,50
مجموع تو م المباشرة	65741908,02	15101193,90	46834423,11	1394112,94	14303818,16	27546868,41	24574661,77	904711,38	196401697,69
النسبة المئوية	% 10,37	% 2,38	% 7,39	% 0,22	% 2,26	% 4,35	% 3,88	% 0,14	
المصاريف المشتركة	305337,11	70137,22	217521,64	6474,93	66433,83	127940,94	114136,58	4201,92	912184,16
المجموع الكلي	66047245,13	15171331,12	47051944,75	1400587,87	14370251,99	27674809,35	24688798,35	908913,30	197313881,85

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى محمد بوضياف بالمدية.

جدول رقم(3-12): التوزيع الأولي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023

الأقسام الرئيسية								
الأقسام / المصاريف	الاستعجالات الطبية	تصفية الدم	الفحوصات الخارجية	الأمراض المعدية	مصلحة الإعانة الطبية المستعجلة	الطب الشرعي	الطب الداخلي	الأمراض الصدرية والتنفسية
الأجور	40207208,59	8824128,54	12019434,10	7489975,75	8988340,34	3451517,38	28475715,45	9409704,93
التغذية	1079998,60	599094,07	0,00	297238,05	230083,49	0,00	1503173,83	457580,85
المواد والمستلزمات الصيدلانية والمعدات والأدوات الطبية الصغيرة	12796702,41	23954531,52	0,00	3260189,38	257143,82	58261,40	39603998,50	5271672,85
المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة	164150,00	96524,00	42018,00	91955,00	59245,00	22361,00	97768,00	101535,00
الصيانة	62170,00	0,00	0,00	5400,00	5180,00	0,00	43735,00	5142,50
مجموع توزيع المصاريف المباشرة	54310229,60	33474278,13	12061452,10	11144758,18	9539992,65	3532139,78	69724390,78	15245636,13
النسبة المئوية	% 8,57	% 5,28	% 1,90	% 1,76	% 1,51	% 0,56	% 11,00	% 2,41
المصاريف المشتركة	252242,89	155470,68	56019,20	51761,63	44308,32	16404,96	323833,68	70808,08
المجموع الكلي	54562472,49	33629748,81	12117471,30	11196519,81	9584300,97	3548544,74	70048224,46	15316444,21

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى محمد بوضياف بالمدية.

جدول رقم(3-13): التوزيع الأولي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023

الأقسام الرئيسية								
الأقسام / المصاريف	جراحة الأطفال	طب الأطفال	مصلحة الولادة	م/ أمراض النساء والتوليد	الجراحة العامة	جراحة العظام	جراحة الأنف والأذن والحنجرة	طب العيون
الأجور	6719399,35	16295739,70	23249927,25	8155187,55	11497340,34	9162652,25	7919434,12	2646822,96
التغذية	874324,66	370497,12	1112478,17	374651,56	725737,94	755715,55	246523,51	180576,12
المواد والمستلزمات الصيدلانية والمعدات والأدوات الطبية الصغيرة	1811502,33	10024588,91	6332332,88	3379216,07	5378519,37	3459261,16	1400916,04	3779601,36
المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة	91556,00	80589,00	222104,00	51032,00	78387,00	265743,00	120174,00	31486,00
الصيانة	76020,00	12230,00	18095,00	10135,00	42793,75	16432,50	9208,00	8093,75
مجموع توزيع المصاريف المباشرة	9572802,34	26783644,73	30934937,30	11970222,18	17722778,40	13659804,46	9696255,67	6646580,19
النسبة المئوية	% 1,51	% 4,23	% 4,88	% 1,89	% 2,80	% 2,16	% 1,53	% 1,05
المصاريف المشتركة	44460,71	124396,16	143676,76	55595,48	82313,13	63442,72	45034,09	30869,92
المجموع الكلي	9617263,05	26908040,89	31078614,06	12025817,66	17805091,53	13723247,18	9741289,76	6677450,11

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى محمد بوضياف بالمدية.

جدول رقم(3-14): التوزيع الأولي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023

الأقسام الرئيسية				من ج ت أولي أقسام مساعدة	المجموع الكلي
الأقسام / المصاريف	أمراض السرطان	وحدة ما بعد العمليات	مجموع التوزيع للأقسام الرئيسية	مجموع التوزيع للأقسام المساعدة	
الأجور	9260452,03	9947857,72	223720838,35	156620977,48	380341815,83
التغذية	276792,16	207183,40	9291649,08	1183856,93	10475506,01
المواد والمستلزمات الصيدلانية والمعدات والأدوات الطبية الصغيرة	74645780,26	6749763,78	202163982,04	36960128,28	239124110,32
المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة	33050,00	117365,00	1767042,00	1067486,50	2834528,50
الصيانة	4790,00	13775,00	333200,50	569248,50	902449,00
مجموع توزيع المصاريف المباشرة	84220864,45	17035944,90	437276711,97	196401697,69	633678409,66
النسبة المئوية	% 13,29	% 2,69			% 100
المصاريف المشتركة	391162,29	79123,14	2030923,84	912184,16	2943108,00
المجموع الكلي	84612026,74	17115068,04	439307635,81	197313881,85	636621517,66

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى محمد بوضياف بالمدية.

نلاحظ من الجداول أن أساس التحميل المتبع لا يحقق العدالة في توزيع المصاريف المشتركة، فالقسم ذو المصاريف الأكبر يتحمل أكبر قدر منها وهو ما يظهر في قسم أمراض السرطان الذي تحمل أكبر نسبة من هذه الأعباء قدرت بـ (13,29 %) رغم أنه قد لا يكون المتسبب في حدوثها، فالنسبة المئوية لا تراعي العلاقة السببية بين المصاريف المشتركة وأسبابها ولا تعكس كيفية الاستفادة منها.

خامسا: إعداد جدول التوزيع الثانوي وحساب تكلفة وحدات العمل

يتضمن جدول التوزيع الثانوي توزيع مصاريف الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية وأساس التحميل بالنسبة لمصلحة الوقاية؛ الإدارة؛ القسم الاقتصادي والقسم الاجتماعي هو النسبة المئوية (مصاريف القسم الرئيسي إلى المصاريف الكلية للأقسام الرئيسية بعد التوزيع الأولي)، أما باقي الأقسام الثانوية فتحمل على أساس عدد وحدات العمل المقدمة لكل قسم رئيسي، كما يتم حساب تكلفة مختلف وحدات العمل، وتظهر عملية التوزيع الثانوي كما يلي:

جدول رقم(3-15): التوزيع الثانوي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023

الأقسام المساعدة (الثانوية)								
الأقسام / المصاريف	جناح العمليات	الأشعة	مخبر التحاليل الطبية	مصلحة الوقاية	مصلحة التأهيل الوظيفي	الإدارة	القسم الاقتصادي	القسم الاجتماعي
مجموع التوزيع الأولي	66047245,13	15171331,12	47051944,75	1400587,87	14370251,99	27674809,35	24688798,35	908913,30
جناح العمليات	66047245,13							
الأشعة		15171331,12						
المخبر			47051944,75					
مصلحة الوقاية				1400587,87				
مصلحة التأهيل الوظيفي					14370251,99			
الإدارة						27674809,35		
القسم الاقتصادي							24688798,35	
القسم الاجتماعي								908913,30
عدد وحدات العمل	134831,50	1886579,00	2973827,00		21495,00			
التكلفة الوحدوية للعمل	489,85	8,04	15,82		668,54			

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى محمد بوضياف بالمدية.

جدول رقم(3-16): التوزيع الثانوي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023

الأقسام الرئيسية								
الأقسام / المصاريف	الاستعجالات الطبية	تصفية الدم	الفحوصات الخارجية	الأمراض المعدية	مصلحة الإعانة الطبية المستعجلة	الطب الشرعي	الطب الداخلي	الأمراض الصدرية والتنفسية
مجموع التوزيع الأولي	54562472,49	33629748,81	12117471,30	11196519,81	9584300,97	3548544,74	70048224,46	15316444,21
جناح العمليات	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00
الأشعة	11606792,59	113339,93	1378559,08	151481,79	0,00	0,00	476568,13	214086,54
المخبر	13396835,02	621742,02	19019157,53	531762,21	156163,32	62022,31	2003890,24	690567,80
مصلحة الوقاية	173954,49	107217,39	38632,57	35696,42	30556,39	11313,37	223325,72	48831,44
مصلحة التأهيل الوظيفي	0,00	0,00	14285347,50	2005,62	0,00	0,00	15376,40	25404,49
الإدارة	3437240,56	2118553,86	763357,34	705340,69	603776,67	223545,62	4412787,53	964881,19
القسم الاقتصادي	3066374,84	1889969,62	680993,87	629237,00	538631,37	199425,87	3936663,85	860774,03
القسم الاجتماعي	112887,99	69578,86	25070,66	23165,24	19829,61	7341,82	144927,51	31689,23
مجموع التوزيع الثانوي	31794085,49	4920401,69	36191118,54	2078688,97	1348957,36	503648,99	11213539,38	2836234,73
المجموع الكلي	86356557,98	38550150,51	48308589,83	13275208,77	10933258,34	4052193,73	81261763,85	18152678,94
عدد وحدات العمل	23262,00	2259,00	6441,00	1024,00	2009,00	970,00	7104,00	2643,00
التكلفة الوحدوية للعمل	3712,34	17065,14	7500,17	12964,07	5442,14	4177,52	11438,87	6868,21
النسبة المئوية	% 12,42	% 7,66	% 2,76	% 2,55	% 2,18	% 0,81	% 15,95	% 3,49

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى محمد بوضياف بالمدية.

ملاحظة: النسب المئوية في الجدول هي أساس توزيع مصاريف كل من مصلحة الوقاية؛ الإدارة؛ القسم الاقتصادي؛ القسم الاجتماعي، على الأقسام الرئيسية.

$$\%\ \text{للقسم الرئيسي} = \frac{\text{المصاريف الكلية للقسم الرئيسي بعد التوزيع الأولي}}{\text{مجموع المصاريف للأقسام الرئيسية بعد التوزيع الأولي}} \times 100$$

جدول رقم(3-17): التوزيع الثانوي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023

الأقسام الرئيسية								
الأقسام / المصاريف	جراحة الأطفال	طب الأطفال	مصلحة الولادة	م/ أمراض النساء والتوليد	الجراحة العامة	جراحة العظام	جراحة الأنف والأذن والحنجرة	طب العيون
مجموع التوزيع الأولي	9617263,05	26908040,89	31078614,06	12025817,66	17805091,53	13723247,18	9741289,76	6677450,11
جناح العمليات	9706578,81	0,00	0,00	9082460,60	18390448,26	10377477,73	5433419,07	13056958,64
الأشعة	0,00	0,00	7382,29	7382,29	398330,28	354703,98	162756,58	78728,39
المخبر	599258,94	1001834,37	2965378,46	1398080,99	1276045,76	636393,21	738619,27	114314,08
مصلحة الوقاية	30661,48	85787,44	99083,94	38340,36	56765,68	43752,06	31056,90	21288,85
مصلحة التأهيل الوظيفي	0,00	3342,70	0,00	0,00	28078,65	10696,63	0,00	0,00
الإدارة	605853,16	1695110,31	1957841,50	757583,49	1121657,06	864515,47	613666,40	420655,47
القسم الاقتصادي	540483,82	1512214,09	1746597,54	675842,99	1000634,36	771237,41	547454,04	375268,28
القسم الاجتماعي	19897,81	55671,87	64300,65	24881,03	36838,16	28392,95	20154,41	13815,43
مجموع التوزيع الثانوي	11502734,02	4353960,76	6840584,38	11984571,75	22308798,21	13087169,44	7547126,37	14081029,14
المجموع الكلي	21119997,07	31262001,65	37919198,44	24010389,42	40113839,74	26810416,62	17288416,12	20758479,25
عدد وحدات العمل	2610,00	2771,00	2118,00	1668,00	1935,00	3615,00	2487,00	2083,00
التكلفة الوحدوية للعمل	8091,95	11281,85	17903,30	14394,72	20730,69	7416,44	6951,51	9965,66
النسبة المئوية	% 2,19	% 6,13	% 7,07	% 2,74	% 4,05	% 3,12	% 2,22	% 1,52

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى محمد بوضياف بالمدية.

ملاحظة: النسب المئوية في الجدول هي أساس توزيع مصاريف كل من مصلحة الوقاية؛ الإدارة؛ القسم الاقتصادي؛ القسم الاجتماعي، على الأقسام الرئيسية.

$$\%\ \text{للقسم الرئيسي} = \frac{\text{المصاريف الكلية للقسم الرئيسي بعد التوزيع الأولي}}{\text{مجموع المصاريف للأقسام الرئيسية بعد التوزيع الأولي}} \times 100$$

جدول رقم(3-18): التوزيع الثانوي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023

الأقسام الرئيسية			
الأقسام / المصاريف	أمراض السرطان	وحدة ما بعد العمليات	المجموع الجزئي
مجموع التوزيع الأولي	84612026,74	17115068,04	439307456,49
جناح العمليات	0,00	0,00	66047343,10
الأشعة	0,00	221219,54	15171331,12
المخبر	754741,91	1085137,29	47051944,75
مصلحة الوقاية	269757,61	54565,76	1400587,87
مصلحة التأهيل الوظيفي	0,00	0,00	14370251,99
الإدارة	5330254,97	1078188,05	27674809,35
القسم الاقتصادي	4755139,90	961855,50	24688798,35
القسم الاجتماعي	175059,55	35410,52	908913,30
مجموع التوزيع الثانوي	11284953,93	3436376,67	197313979,82
المجموع الكلي	95896980,68	20551444,71	636621436,31
عدد وحدات العمل	2007,00	1487,00	
التكلفة الوحدوية للعمل	47781,26	13820,74	
النسبة المئوية	% 19,26	% 3,90	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى محمد بوضياف بالمدية.

يظهر الجدول أن قسم أمراض السرطان تحمل أكبر قدر من مصاريف الأقسام الثانوية لكبر نسبته، وهذا ما يؤدي إلى عدم عدالة التوزيع الثانوي للمصاريف وعدم وضوح العلاقة بين المصاريف والأقسام.

$$\%\ \text{للقسم الرئيسي} = \frac{\text{المصاريف الكلية للقسم الرئيسي بعد التوزيع الأولي}}{\text{مجموع المصاريف للأقسام الرئيسية بعد التوزيع الأولي}} \times 100$$

ملاحظة: النسب المئوية في الجدول هي أساس توزيع مصاريف كل من مصلحة الوقاية؛ الإدارة؛ القسم الاقتصادي؛ القسم الاجتماعي، على الأقسام الرئيسية.

جدول رقم(3-19): ملخص التوزيع الأولي و الثانوي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023

	الأقسام المساعدة							الأقسام الرئيسية			المجموع
	جناح العمليات	الأشعة	المخبر	مصلحة الوقاية	مصلحة التأهيل الوظيفي	الإدارة	القسم الاقتصادي	القسم الاجتماعي	الاستعجالات الطبية	تصفية الدم	الفحوصات الخارجية	
الأجور	55108243,35	13574645,92	37529903,01	883686,40	9188340,34	27084993,57	12479698,51	771466,38	40207208,59	8824128,54	12019434,10	61050771,23
التغذية	303855,90	4681,52	132937,20	0,00	0,00	221294,34	521087,97	0,00	1079998,60	599094,07	0,00	1679092,67
المواد والمستلزمات الصيدلانية والمعدات والأدوات الطبية الصغيرة	10231914,27	1452254,96	8897819,40	483062,54	5044960,32	0,00	10850116,79	0,00	12796702,41	23954531,52	0,00	36751233,93
المواد واللوازم والمعدات المختلفة	73950,00	66650,00	166208,50	27364,00	70115,00	233443,00	405336,00	24420,00	164150,00	96524,00	42018,00	302692,00
الصيانة	23944,50	2961,50	107555,00	0,00	402,50	7137,50	318422,50	108825,00	62170,00	0,00	0,00	62170,00
المصاريف المشتركة	305337,11	70137,22	217521,64	6474,93	66433,83	127940,94	114136,58	4201,92	252242,89	155470,68	56019,20	463732,77
المجموع الجزئي	66047245,13	15171331,12	47051944,75	1400587,87	14370251,99	27674809,35	24688798,35	908913,30	54562472,49	33629748,81	12117471,30	100309692,60
جناح العمليات	66047245,13								0.00	0.00	0.00	0.00
الأشعة		15171331,12							11606792,59	113339,93	1378559,08	13098691,60
المخبر			47051944,75						13396835,02	621742,02	19019157,53	33037734,57
مصلحة الوقاية				1400587,87					173954,49	107217,39	38632,57	319804,45
مصلحة التأهيل الوظيفي					14370251,99				0,00	0,00	14285347,50	14285347,50
الإدارة						27674809,35			3437240,56	2118553,86	763357,34	6319151,76
القسم الاقتصادي							24688798,35		3066374,84	1889969,62	680993,87	5637338,33
القسم الاجتماعي								908913,30	112887,99	69578,86	25070,66	207537,51
المجموع الجزئي									31794085,49	4920401,69	36191118,54	72905605,72
المجموع الكلي									86356557,98	38550150,51	48308589,83	173215298,32
%												
وحدة القياس	K	R	B	–	Séance	–	–	–	PACK	Séance	CONSU	–
عدد وحدات العمل	134831,50	1886579,00	2973827,00	–	21495,00	–	–	–	23262,00	2259,00	6441,00	–
التكلفة الوحدوية للعمل	489,85	8,04	15,82	–	668,54	–	–	–	3712,34	17065,14	7500,17	–

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى محمد بوضياف بالمدية.

جدول رقم(3-20): ملخص التوزيع الأولي و الثانوي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023

	الأقسام المساعدة									الأقسام الرئيسية			المجموع
	جناح العمليات	الأشعة	المخبر	مصلحة الوقاية	مصلحة التأهيل الوظيفي	الإدارة	القسم الاقتصادي	القسم الاجتماعي	الأمراض المعدية	الإعانة الطبية المستعجلة	الطب الشرعي		
الأجور	55108243,35	13574645,92	37529903,01	883686,40	9188340,34	27084993,57	12479698,51	771466,38	7489975,75	8988340,34	3451517,38		19929833,47
التغذية	303855,90	4681,52	132937,20	0,00	0,00	221294,34	521087,97	0,00	297238,05	230083,49	0,00		527321,54
المواد والمستلزمات الصيدلانية والمعدات والأدوات الطبية الصغيرة	10231914,27	1452254,96	8897819,40	483062,54	5044960,32	0,00	10850116,79	0,00	3260189,38	257143,82	58261,40		3575594,60
المواد واللوازم والمعدات المختلفة	73950,00	66650,00	166208,50	27364,00	70115,00	233443,00	405336,00	24420,00	91955,00	59245,00	22361,00		173561,00
الصيانة	23944,50	2961,50	107555,00	0,00	402,50	7137,50	318422,50	108825,00	5400,00	5180,00	0,00		10580,00
المصاريف المشتركة	305337,11	70137,22	217521,64	6474,93	66433,83	127940,94	114136,58	4201,92	51761,63	44308,32	16404,96		112474,91
المجموع الجزئي	66047245,13	15171331,12	47051944,75	1400587,87	14370251,99	27674809,35	24688798,35	908913,30	11196519,81	9584300,97	3548544,74		24329365,52
جناح العمليات	66047245,13								0.00	0.00	0.00		0,00
الأشعة		15171331,12							151481,79	0,00	0,00		151481,79
المخبر			47051944,75						531762,21	156163,32	62022,31		749947,84
مصلحة الوقاية				1400587,87					35696,42	30556,39	11313,37		77566,18
مصلحة التأهيل الوظيفي					14370251,99				2005,62	0,00	0,00		2005,62
الإدارة						27674809,35			705340,69	603776,67	223545,62		1532662,98
القسم الاقتصادي							24688798,35		629237,00	538631,37	199425,87		1367294,24
القسم الاجتماعي								908913,30	23165,24	19829,61	7341,82		50336,67
المجموع الجزئي									2078688,97	1348957,36	503648,99		3931295,32
المجموع الكلي									13275208,77	10933258,34	4052193,73		28260660,84
%													
وحدة القياس	K	R	B	-	Séance	-	-	-	PACK	Séance	CONSU		-
عدد وحدات العمل	134831,50	1886579,00	2973827,00	-	21495,00	-	-	-	1024,00	2009,00	970,00		-
التكلفة الوحدوية للعمل	489,85	8,04	15,82	-	668,54	-	-	-	12964,07	5442,14	4177,52		-

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى محمد بوضياف بالمدية.

جدول رقم(3-21): ملخص التوزيع الأولي و الثانوي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023

	الأقسام المساعدة								الأقسام الرئيسية			المجموع
	جناح العمليات	الأشعة	المخبر	مصلحة الوقاية	مصلحة التأهيل الوظيفي	الإدارة	القسم الاقتصادي	القسم الاجتماعي	الطب الداخلي	الأمراض الصدرية والتنفسية	جراحة الأطفال	
الأجور	55108243,35	13574645,92	37529903,01	883686,40	9188340,34	27084993,57	12479698,51	771466,38	28475715,45	9409704,93	6719399,35	44604819,73
التغذية	303855,90	4681,52	132937,20	0,00	0,00	221294,34	521087,97	0,00	1503173,83	457580,85	874324,66	2835079,34
المواد والمستلزمات الصيدلانية والمعدات والأدوات الطبية الصغيرة	10231914,27	1452254,96	8897819,40	483062,54	5044960,32	0,00	10850116,79	0,00	39603998,50	5271672,85	1811502,33	46687173,68
المواد واللوازم والمعدات المختلفة	73950,00	66650,00	166208,50	27364,00	70115,00	233443,00	405336,00	24420,00	97768,00	101535,00	91556,00	290859,00
الصيانة	23944,50	2961,50	107555,00	0,00	402,50	7137,50	318422,50	108825,00	43735,00	5142,50	76020,00	124897,50
المصاريف المشتركة	305337,11	70137,22	217521,64	6474,93	66433,83	127940,94	114136,58	4201,92	323833,68	70808,08	44460,71	439102,47
المجموع الجزئي	66047245,13	15171331,12	47051944,75	1400587,87	14370251,99	27674809,35	24688798,35	908913,30	70048224,46	15316444,21	9617263,05	94981931,72
جناح العمليات	66047245,13								0.00	0.00	9706578,81	9706578,81
الأشعة		15171331,12							476568,13	214086,54	0,00	690654,67
المخبر			47051944,75						2003890,24	690567,80	599258,94	3293716,98
مصلحة الوقاية				1400587,87					223325,72	48831,44	30661,48	302818,64
مصلحة التأهيل الوظيفي					14370251,99				15376,40	25404,49	0,00	40780,89
الإدارة						27674809,35			4412787,53	964881,19	605853,16	5983521,88
القسم الاقتصادي							24688798,35		3936663,85	860774,03	540483,82	5337921,70
القسم الاجتماعي								908913,30	144927,51	31689,23	19897,81	196514,55
المجموع الجزئي									11213539,38	2836234,73	11502734,02	25552508,13
المجموع الكلي									81261763,85	18152678,94	21119997,07	120534439,86
%												
وحدة القياس	K	R	B	-	Séance	-	-	-	PACK	Séance	CONSU	-
عدد وحدات العمل	134831,50	1886579,00	2973827,00	-	21495,00	-	-	-	7104,00	2643,00	2610,00	-
التكلفة الوحدوية للعمل	489,85	8,04	15,82	-	668,54	-	-	-	11438,87	6868,21	8091,95	-

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى محمد بوضياف بالمدية.

جدول رقم(3-22): ملخص التوزيع الأولي و الثانوي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023

	الأقسام المساعدة								الأقسام الرئيسية			المجموع
	جناح العمليات	الأشعة	المخبر	مصلحة الوقاية	مصلحة التأهيل الوظيفي	الإدارة	القسم الاقتصادي	القسم الاجتماعي	طب الأطفال	مصلحة الولادة	أمراض النساء والتوليد	
الأجور	55108243,35	13574645,92	37529903,01	883686,40	9188340,34	27084993,57	12479698,51	771466,38	16295739,70	23249927,25	8155187,55	47700854,50
التغذية	303855,90	4681,52	132937,20	0,00	0,00	221294,34	521087,97	0,00	370497,12	1112478,17	374651,56	1857626,85
المواد والمستلزمات الصيدلانية والمعدات والأدوات الطبية الصغيرة	10231914,27	1452254,96	8897819,40	483062,54	5044960,32	0,00	10850116,79	0,00	10024588,91	6332332,88	3379216,07	19736137,86
المواد واللوازم والمعدات المختلفة	73950,00	66650,00	166208,50	27364,00	70115,00	233443,00	405336,00	24420,00	80589,00	222104,00	51032,00	353725,00
الصيانة	23944,50	2961,50	107555,00	0,00	402,50	7137,50	318422,50	108825,00	12230,00	18095,00	10135,00	40460,00
المصاريف المشتركة	305337,11	70137,22	217521,64	6474,93	66433,83	127940,94	114136,58	4201,92	124396,16	143676,76	55595,48	323668,40
المجموع الجزئي	66047245,13	15171331,12	47051944,75	1400587,87	14370251,99	27674809,35	24688798,35	908913,30	26908040,89	31078614,06	12025817,66	70012472,61
جناح العمليات	66047245,13								0,00	0,00	9082460,60	9082460,60
الأشعة		15171331,12							0,00	7382,29	7382,29	14764,58
المخبر			47051944,75						1001834,37	2965378,46	1398080,99	5365293,82
مصلحة الوقاية				1400587,87					85787,44	99083,94	38340,36	223211,74
مصلحة التأهيل الوظيفي					14370251,99				3342,70	0,00	0,00	3342,70
الإدارة						27674809,35			1695110,31	1957841,50	757583,49	4410535,30
القسم الاقتصادي							24688798,35		1512214,09	1746597,54	675842,99	3934654,62
القسم الاجتماعي								908913,30	55671,87	64300,65	24881,03	144853,55
المجموع الجزئي									4353960,76	6840584,38	11984571,75	23179116,89
المجموع الكلي									31262001,65	37919198,44	24010389,42	93191589,51
%												
وحدة القياس	K	R	B	-	Séance	-	-	-	PACK	Séance	CONSU	-
عدد وحدات العمل	134831,50	1886579,00	2973827,00	-	21495,00	-	-	-	2771,00	2118,00	1668,00	-
التكلفة الوحدوية للعمل	489,85	8,04	15,82	-	668,54	-	-	-	11281,85	17903,30	14394,72	-

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى محمد بوضياف بالمدية.

جدول رقم(3-23): ملخص التوزيع الأولي و الثانوي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023

	الأقسام المساعدة							الأقسام الرئيسية			المجموع
	جناح العمليات	الأشعة	المخبر	مصلحة الوقاية	مصلحة التأهيل الوظيفي	الإدارة	القسم الاقتصادي	القسم الاجتماعي	الجراحة العامة	جراحة العظام	الأنف، الأذن والحنجرة	
الأجور	55108243,35	13574645,92	37529903,01	883686,40	9188340,34	27084993,57	12479698,51	771466,38	11497340,34	9162652,25	7919434,12	28579426,71
التغذية	303855,90	4681,52	132937,20	0,00	0,00	221294,34	521087,97	0,00	725737,94	755715,55	246523,51	1727977,00
المواد والمستلزمات الصيدلانية والمعدات والأدوات الطبية الصغيرة	10231914,27	1452254,96	8897819,40	483062,54	5044960,32	0,00	10850116,79	0,00	5378519,37	3459261,16	1400916,04	10238696,57
المواد واللوازم والمعدات المختلفة	73950,00	66650,00	166208,50	27364,00	70115,00	233443,00	405336,00	24420,00	78387,00	265743,00	120174,00	464304,00
الصيانة	23944,50	2961,50	107555,00	0,00	402,50	7137,50	318422,50	108825,00	42793,75	16432,50	9208,00	68434,25
المصاريف المشتركة	305337,11	70137,22	217521,64	6474,93	66433,83	127940,94	114136,58	4201,92	82313,13	63442,72	45034,09	190789,94
المجموع الجزئي	66047245,13	15171331,12	47051944,75	1400587,87	14370251,99	27674809,35	24688798,35	908913,30	17805091,53	13723247,18	9741289,76	41269628,47
جناح العمليات	66047245,13								18390448,26	10377477,73	5433419,07	34201345,06
الأشعة		15171331,12							398330,28	354703,98	162756,58	915790,84
المخبر			47051944,75						1276045,76	636393,21	738619,27	2651058,24
مصلحة الوقاية				1400587,87					56765,68	43752,06	31056,90	131574,64
مصلحة التأهيل الوظيفي					14370251,99				28078,65	10696,63	0,00	38775,28
الإدارة						27674809,35			1121657,06	864515,47	613666,40	2599838,93
القسم الاقتصادي							24688798,35		1000634,36	771237,41	547454,04	2319325,81
القسم الاجتماعي								908913,30	36838,16	28392,95	20154,41	85385,52
المجموع الجزئي									22308798,21	13087169,44	7547126,37	42943094,02
المجموع الكلي									40113839,74	26810416,62	17288416,12	84212672,48
%												
وحدة القياس	K	R	B	–	Séance	–	–	–	PACK	Séance	CONSU	–
عدد وحدات العمل	134831,50	1886579,00	2973827,00	–	21495,00	–	–	–	1935,00	3615,00	2487,00	–
التكلفة الوحدوية للعمل	489,85	8,04	15,82	–	668,54	–	–	–	20730,69	7416,44	6951,51	–

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى محمد بوضياف بالمدية.

جدول رقم(3-24): ملخص التوزيع الأولي و الثانوي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023

	الأقسام المساعدة							الأقسام الرئيسية			المجموع
	جناح العمليات	الأشعة	المخبر	مصلحة الوقاية	مصلحة التأهيل الوظيفي	الإدارة	القسم الاقتصادي	القسم الاجتماعي	طب العيون	أمراض السرطان	وحدة ما بعد العمليات	
الأجور	55108243,35	13574645,92	37529903,01	883686,40	9188340,34	27084993,57	12479698,51	771466,38	2646822,96	9260452,03	9947857,72	21855132,71
التغذية	303855,90	4681,52	132937,20	0,00	0,00	221294,34	521087,97	0,00	180576,12	276792,16	207183,40	664551,68
المواد والمستلزمات الصيدلانية والمعدات والأدوات الطبية الصغيرة	10231914,27	1452254,96	8897819,40	483062,54	5044960,32	0,00	10850116,79	0,00	3779601,36	74645780,26	6749763,78	85175145,40
المواد واللوازم والمعدات المختلفة	73950,00	66650,00	166208,50	27364,00	70115,00	233443,00	405336,00	24420,00	31486,00	33050,00	117365,00	181901,00
الصيانة	23944,50	2961,50	107555,00	0,00	402,50	7137,50	318422,50	108825,00	8093,75	4790,00	13775,00	26658,75
المصاريف المشتركة	305337,11	70137,22	217521,64	6474,93	66433,83	127940,94	114136,58	4201,92	30869,92	391162,29	79123,14	501155,35
المجموع الجزئي	66047245,13	15171331,12	47051944,75	1400587,87	14370251,99	27674809,35	24688798,35	908913,30	6677450,11	84612026,74	17115068,04	108404544,89
جناح العمليات	66047245,13								13056958,64	0,00	0,00	13056958,64
الأشعة		15171331,12							78728,39	0,00	221219,54	299947,93
المخبر			47051944,75						114314,08	754741,91	1085137,29	1954193,28
مصلحة الوقاية				1400587,87					21288,85	269757,61	54565,76	345612,22
مصلحة التأهيل الوظيفي					14370251,99				0,00	0,00	0,00	0,00
الإدارة						27674809,35			420655,47	5330254,97	1078188,05	6829098,49
القسم الاقتصادي							24688798,35		375268,28	4755139,90	961855,50	6092263,68
القسم الاجتماعي								908913,30	13815,43	175059,55	35410,52	224285,50
المجموع الجزئي									14081029,14	11284953,93	3436376,67	28802359,74
المجموع الكلي									20758479,25	95896980,68	20551444,71	137206904,64
%												
وحدة القياس	K	R	B	-	Séance	-	-	-	PACK	Séance	CONSU	-
عدد وحدات العمل	134831,50	1886579,00	2973827,00	-	21495,00	-	-	-	2083,00	2007,00	1487,00	-
التكلفة الوحدوية للعمل	489,85	8,04	15,82	-	668,54	-	-	-	9965,66	47781,26	13820,74	-

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى محمد بوضياف بالمدية.

المطلب الثاني: تحديد تكلفة الخدمات بقسم الأشعة

تتحدد تكلفة الخدمات (مختلف أنواع التصوير الطبي) من خلال الجداء بين المعامل الذي يوافق نوع التصوير الطبي وقيمة R المتحصل عليها بعد التوزيع الثانوي للمصاريف حسب العلاقة التالية:

تكلفة نوع التصوير الطبي = تكلفة الوحدة R × المعامل الموافق

وتظهر تكلفة مختلف أنواع التصوير الطبي خلال الثلاثي الرابع 2023 في الجدول التالي:

جدول رقم(3-25): تكلفة أنواع التصوير الطبي خلال الثلاثي الرابع 2023 **الوحدة د ج**

التصوير الطبي	المعامل	تكلفة (R)	تكلفة نوع التصوير الطبي المقدم
Telethoraxe	10	8,04	80,40
Asp	12	8,04	96,48
Squelette	12	8,04	96,48
Echo graphie	35	8,04	281,40
TDM	90	8,04	723,60

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى محمد بوضياف بالمدية.

يظهر الجدول نفس التكلفة الوحدوية للتصوير الطبي(R)=8,04 دج، واختلاف تكلفة نوع التصوير الطبي باختلاف المعامل، فنجد أكبر تكلفة لـ (TDM) بـ 723,60 دج نظرا لارتفاع معامله وهذا لايعكس عدالة التوزيع، بعد تحليل مختلف خطوات حساب التكلفة بمستشفى محمد بوضياف بالمدية نستخلص مايلي:

- يعتبر جدول ملخص التوزيع الأولي والثانوي المعد بالمؤسسة جدولا لحساب التكاليف وتعتبر تكلفة وحدات العمل به، هي تكلفة للخدمات المقدمة.
- استخدام النسبة المئوية كأساس لتحميل المصاريف المشتركة ومصاريف الأقسام المساعدة (الوقاية؛ الإدارة؛ الاقتصادي؛ الاجتماعي) على الأقسام الرئيسية، لا يؤدي إلى عدالة التوزيع باعتبار النسب المئوية لا تأخذ بعين الاعتبار مقدار الاستفادة الحقيقية منها.
- إهمال التوزيع التبادلي بين الأقسام الثانوية عند توزيع المصاريف.
- إهمال بعض الأعباء المهمة كأقساط الإهتلاك وهذا ما يؤثر على دقة التكلفة المقدمة.
- النموذج الوزاري المتبع والمتضمن آلية العمل وخطوات تحديد تكاليف الخدمات الصحية وفق طريقة الأقسام المتجانسة، لا يساعد على التتبع الدقيق للمصاريف، فنجد أنه من ضمن المصاريف المشتركة ما يمكن تخصيصه مباشرة لقسم معين (مثلا يمكن وضع عداد للكهرباء في كل قسم...الخ).

نظرا لهذه النقائص التي لاحظناها، سنحاول في المبحث الموالي معالجة تكاليف قسم الأشعة (كعينة من أقسام المستشفى) باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

المبحث الثالث: مقترح استشرافي لنظام (ABC) بمستشفى محمد بوضياف بالمدية

بعد إيجابية "بتحفظ" مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى محمد بوضياف بالمدية حول إمكانية نجاح استخدام نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة (ABC)، في معالجة التكاليف، –تم التطرق إليه نظريا في المبحث الثاني من الفصل الأول"، سنقوم في هذا المبحث بتطبيقه لحساب تكلفة خدمات قسم الأشعة للثلاثي الرابع سنة 2023، ثم مقارنة نتائجه بنتائج طريقة الأقسام المتجانسة المطبقة بالمستشفى.

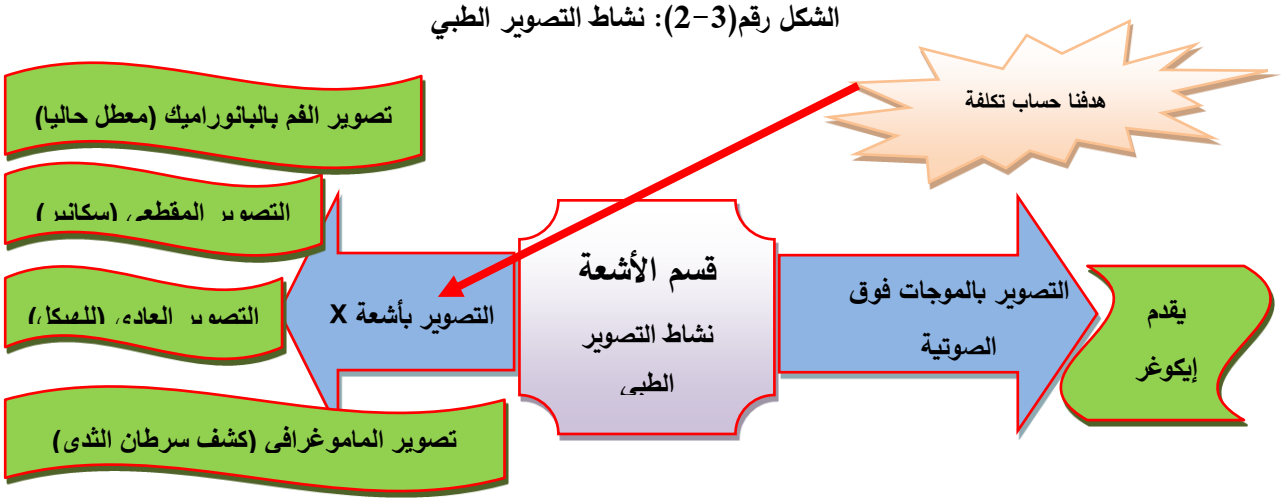
المطلب الأول: دراسة وتحليل التكاليف والأنشطة بمستشفى محمد بوضياف بالمدية

تعتبر هذه العملية بمثابة حجر الأساس الذي يقوم عليه نظام التكاليف حسب الأنشطة وذلك من خلال التحديد الدقيق لها و تتبع سيرورة مراحل تحقيق الهدف، وتتم هذه العملية عبر المراحل التالية:

أولا:التصور المبدئي لتصميم نظام محاسبة التكاليف (ABC) بمستشفى محمد بوضياف بالمدية

يعتمد تصورنا لنظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة في هذا المستشفى على وجود أهداف طبية يجب تحقيقها، كل هدف منها له سعر تكلفة سببه استهلاك هذا الهدف لأنشطة معينة في شكل عمليات تشغيلية، هذه الأنشطة لها تكلفة ظهرت بسبب استنفاذها لموارد مباشرة تتدخل في نشوء وتركيبة ذلك الهدف، وموارد غير مباشرة تكون مساعدة في تحقيق نفس الهدف، كل تلك الموارد لها تكاليف نصنفها تبعا لعلاقتها بالهدف إما مباشرة أو غير مباشرة، ونظرا لعدد الخدمات الطبية الهائل الذي تقدمه المؤسسة بواسطة أقسامها الرئيسية والمساعدة، وانطلاقا من مبدأ النتائج هي مقياس نجاح النظام، انتهجنا أسلوب العينة ممثلا في قسم الأشعة كونه القسم المساعد للأقسام الأخرى من خلال اعتماد نشاطه الرئيسي (التصوير الطبي) على فرعين يستهلكان موارده (مدخلات نظام قسم الأشعة)، لتقديم الخدمات المساعدة للأقسام الأخرى التي نعتبرها مخرجات نظام قسم الأشعة الظاهرة في الشكل التالي:

الشكل رقم(3–2): نشاط التصوير الطبي



المصدر: من إعداد الطالبين

ثانيا: تحليل تكاليف قسم الأشعة من تكاليف مستشفى محمد بوضياف بالمدية

يقدم قسم الأشعة خدماته بواسطة موارد (مدخلات النشاط الطبي في قسم الأشعة)، يجب تحديد تكاليفها ضمن مجمعات تكاليف متجانسة بواسطة مسبب تكلفة خاص، وقد توصلنا لتحديد مجمعات للتكلفة (مباشرة وغير مباشرة) بالاعتماد على أبواب نفقات ميزانية المستشفى:

1- الموارد المادية والبشرية اللازمة لأداء نشاط التصوير الطبي بقسم الأشعة:

وتتمثل في مختلف المعدات الطبية والمواد المستعملة والمستخدمين لأداء نشاط التصوير الطبي وهي:

جدول رقم(3-26): الجرد المادي والبشري لقسم الأشعة(بالنسبة للآلات التي تعمل بالأشعة X فقط)

النوع	الاسم	العدد
معدات طبية	- آلة الراديو(Appareille Radio).	4
	- آلة بانوراميك (Appareille panoramique dentaire).	01 (عاطلة)
	- آلة التصوير الصدري (Appareille mammographie).	01
	- آلة التصوير المقطعي (Appareille scanner).	02
	- آلة المعالجة الرقمية للفيلم (Développeuse).	2
	- حاملة الفيلم (Cassette de Filme) ويوجد خمسة أنواع توافق مقاسات أنواع الأفلام.	05
	- الطابعة (Reprographe).	4
	- شاشة مضيئة (Négatoscope).	4
	- جهاز تصوير واقف أو ممدد(POTTER BAUCKY)	4
المواد	- الأفلام ويوجد خمسة أنواع (43×36) سم^2، (35×35) سم^2، (28×35) سم^2، (30×25) سم^2، (20×25) سم^2.	05 أنواع (العلبة فيها 100 فيلم)
المستخدمين	- خمسة أطباء؛ ثلاثة وثلاثون شبه طبي؛ ثلاثة إدارين وتقنيين	41

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مقابلة مع العاملين بقسم الأشعة

2- مجمعات التكاليف المباشرة لموارد قسم الأشعة للثلاثي الرابع لسنة 2023

يتم تحديد التكاليف المباشرة لقسم الأشعة لتخصيصها مباشرة على وحدة الخدمة، والتي تتمثل في:

جدول رقم(3-27): المصاريف المباشرة للثلاثي الرابع لسنة 2023 **الوحدة دج**

مجمع التكلفة	التعيين	تكاليف الثلاثي الجزئية	تكاليف الثلاثي الكلية
مرتبات مستخدمي قسم الأشعة	الأطباء	2791796,85	13574645,92
	شبه الطبيين	10153858,77	
	الإداريين والتقنيين والعمال المهنيين	628990,30	
	الأدوية؛ الضمادات المطهرات؛ اللقاحات	38743,56	1452254,96

الإستهلاكات الصيدلانية التي تدخل مباشرة في تركيبة التصوير الطبي	المواد الطبية الاستهلاكية والملحقات	59355,84	
	الأفلام ومواد الأشعة	1354155,56	
الإستهلاكات المختلفة	لوازم مكتبية؛ البياضات وعدة الأسرة؛ مواد التنظيف؛ معدات طبية وغير طبية		66650,00
التغذية	خاصة بـ Echo graphie و TDM		4681,52
الصيانة	معدات وتجهيزات قسم الأشعة		2961,50

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على جدول رقم (3-11) ص 72.

3- مجمعات التكاليف غير المباشرة لمستشفى محمد بوضياف بالمدية للثلاثي الرابع لسنة 2023

وهي المصاريف التي يدفعها المستشفى لسير مصالحه ويتحمل قسم الأشعة جزء منها مقابل الحصول على الخدمات لسير نشاطه وتتمثل في:

جدول رقم(3-28): مصاريف الخدمات العامة للثلاثي الرابع لسنة 2023

مجمعات التكاليف		تكلفة الثلاثي	
التأمين عن المسؤولية المدنية			00
المنح الداخلية والخارجية			00
تكوين شبه الطبيين			20000,00 دج
تربص في الخارج			200000,00 دج
الملتقيات			00
تكوين متواصل			00
غاز طبي			357687,49 دج
صيانة وقطع غيار للمعدات الطبية			358029,15 دج
صيانة الهياكل والفضاءات المشتركة			411875,21 دج
الكهرباء والغاز	30% للمساحة المضاءة	780431,94 دج	234129,58 دج
	70% للمعدات والتجهيزات		546302,36 دج
الماء	25% للمساحة	415309,02 دج	103827,26 دج
	75% استهلاك وغسيل		311481,76 دج
	الهاتف	15838,31 دج	
	الوثائق		201116,12 دج
حضيرة السيارات			152562,53 دج
التنظيف			30258,23 دج
مجموع المصاريف غير المباشرة			2943108,00 دج

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على جدول رقم (3-07) ص 68.

ثالثا: تحليل الأنشطة بمستشفى محمد بوضياف بالمدية

تعتبر هذه الخطوة أساسية لنجاح تطبيق نظام (ABC)، حيث قمنا لتحليل الأنشطة التي تمارس في مستشفى محمد بوضياف بالمدية بإجراء مقابلات مع المراقب الطبي بالمستشفى؛ مسؤول الفرع الثاني من الميزانية (نفقات التسيير)؛ نائب المدير الفرعي للمصالح الصحية، وبعد شرحنا النظري لهم حول فلسفة نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة، قاموا بتزويدنا بالتحليل الميداني للأنشطة التالية التي قمنا بتقديمها في الجدول التالي:

جدول رقم(3-29): تحليل نظام أنشطة مستشفى محمد بوضياف بالمدية وفق نظام (ABC)

المدخلات	التشغيل		المخرجات
الموارد	**الأنشطة الإنتاجية**	**الأنشطة المساعدة**	**المنتجات**
– البشرية (أطباء، شبه طبيين، إداريين؛ فنيين)؛ – المعدات والتجهيزات الطبية (الدائمة)؛ – المواد واللوازم (المستهلكة).	– نشاط المعاينة الإستعجالية؛ – نشاط تصفية الدم؛ – نشاط الإنعاش؛ – نشاط الفحص وتشريح الجثث؛ – نشاط الرعاية المنزلية؛ – نشاط جراحة الأطراف الصناعية؛ – نشاط التلقيح؛ – نشاط التنظير (الاستكشاف) الوظيفي؛ – نشاط التوليد؛ – نشاط الجراحة العامة؛ – نشاط الفحوصات الخاصة؛ – نشاط تشريح الأنسجة المرضي؛ – نشاط تشخيص أمراض الخلايا.	– نشاط التصوير الطبي؛ – نشاط التحاليل الطبية؛ – نشاط حقن الدم؛ – نشاط جمع تبرعات الدم؛ – نشاط التأهيل الوظيفي؛ – نشاط التسيير المالي للمستخدمين؛ – نشاط التسيير التقني للمستخدمين؛ – نشاط تسيير المخازن؛ – نشاط صيانة الأجهزة الطبية والمرافقة. – نشاط إعداد طلبيات الاحتياجات الصيدلانية؛ – نشاط إعداد طلبيات احتياجات التجهيزات الطبية؛ – نشاط إعداد طلبيات الاحتياجات الأخرى.	– عملية جراحية؛ – نوع التصوير الطبي؛ – نوع التحليل الطبي؛ – نوع التلقيح؛ – عضو مؤهل؛ – السير الجيد لمصالح المستشفى؛ – التقرير السنوي للنشاطات؛ – الخدمة الإجتماعية للمستخدمين؛ – مريض معالج؛ – التقييم الطبي للعجز.

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مديرية المصالح الصحية بمستشفى محمد بوضياف بالمدية.

رابعا: تحديد مراكز النشاط بمستشفى محمد بوضياف بالمدية

وذلك بتجميع الأنشطة التي تشترك في مسبب تكلفة واحد كما يلي:

1- تحديد مسببات الأنشطة: لتحديد العلاقة السببية بين النشاط والخدمة ومعرفة سبب أداء النشاط، قمنا بمقابلة فنيين وإداريين بالمستشفى فتحصلنا على المسببات الظاهرة في الجدول التالي:

جدول رقم(3-30): مسببات الأنشطة بمستشفى محمد بوضياف بالمدية

دليل النشاط	النشاط	مسببات الأنشطة (المحرض)	عدد المسببات
01	- نشاط المعاينة الإستعجالية؛	- عدد الحالات؛	23262
02	- نشاط تصفية الدم ؛	- عدد الحصص؛	2154
03	- نشاط الإنعاش؛	- عدد الحزمات المقدمة؛	2009
04	- نشاط الفحص وتشريح الجثث؛	- عدد الحالات؛	970
05	- نشاط الرعاية المنزلية؛	- عدد الحالات؛	120
06	- نشاط جراحة الأطراف الصناعية؛	- عدد الحالات؛	85
07	- نشاط التلقيح؛	- عدد الحالات؛	4707
08	- نشاط التنظير (الاستكشاف) الوظيفي؛	- عدد الحالات؛	1881
09	- نشاط التوليد؛	- عدد الحالات؛	1851
10	- نشاط الجراحة العامة؛	- عدد الحالات؛	1991
11	- نشاط الفحوصات الخاصة؛	- عدد الحالات؛	6441
12	- نشاط تشريح الأنسجة المرضي؛	- عدد الحالات؛	1467
13	- نشاط تشخيص أمراض الخلايا؛	- عدد الحالات؛	1716
14	- نشاط العناية الطبية المركزة؛	- عدد الحالات؛	1991
15	- نشاط التصوير الطبي؛	- عدد الصور الطبية؛	47310
16	- نشاط التحاليل الطبية؛	- عدد التحاليل؛	95673
17	- نشاط حقن الدم؛	- عدد الحالات؛	10439
18	- نشاط جمع تبرعات الدم؛	- عدد الحالات؛	1546
19	- نشاط التأهيل الوظيفي؛	- عدد الحصص؛	21495
20	- نشاط التسيير المالي للمستخدمين؛	- عدد المستخدمين؛	1284
21	- نشاط التسيير التقني للمستخدمين؛	- عدد المستخدمين؛	1284
22	- نشاط تسيير المخازن؛	- عدد المخازن؛	06
23	- نشاط صيانة الأجهزة الطبية والمرافقة.	- عدد التدخلات؛	180
24	- نشاط إعداد طلبيات الاحتياجات الصيدلانية؛	- عدد الطلبيات؛	80
25	- نشاط إعداد طلبيات احتياجات التجهيزات الطبية؛	- عدد الطلبيات؛	
26	- نشاط إعداد طلبيات الاحتياجات الأخرى.	- عدد الطلبيات؛	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مديرية المصالح الصحية بمستشفى محمد بوضياف بالمدية.

2- تجميع الأنشطة: تجمع الأنشطة ذات المسببات المشتركة في مركز نشاط واحد من خلال مصفوفة الارتباط بين الأنشطة ومسبباتها كما يبينها الجدول التالي:

جدول رقم(3-31): مصفوفة مراكز الأنشطة بمستشفى محمد بوضياف بالمدية (مركزة الأنشطة ذات المسبب نفسه)

دليل النشاط / مركز النشاط (الوعاء)	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	عدد مسببات مركز النشاط
علاج الحالات	X			X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X			X	X										58467
التأهيل وتصفية الدم		X																	X								23649
الإنعاش			X																								2009
التصوير الطبي															X												**47310**
التحاليل																X											**95673**
تسيير المستخدمين																				X	X						**2568**
تسيير المخازن																						X					**06**
الصيانة																							X				**180**
الطلبيات																								X	X	X	**80**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على وثائق مديرية المصالح الصحية بمستشفى محمد بوضياف بالمدية.

المطلب الثاني: تحميل التكاليف على الأنشطة والخدمات بمستشفى محمد بوضياف بالمدية

تكمن أهمية هذه المرحلة في تحديد نصيب الخدمات المقدمة من المصاريف غير المباشرة، انطلاقا من تخصيص تلك المصاريف على مراكز النشاط بواسطة مسببات الموارد (موجهات تكلفة الموارد)، ثم تخصيص تكلفة مركز النشاط على الخدمات المقدمة بواسطة عدد وحدات مسبب النشاط، والتي نتبع فيها الخطوات التالية:

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

1- 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 في الجدول التالي:

جدول رقم(3-32): تحديد تكلفة مسببات الموارد خلال الثلاثي الرابع 2023

مجمع التكلفة	التكاليف (دج)	مسببات الموارد	عدد المسببات	تكلفة المسبب (دج)
التأمين عن المسؤولية المدنية	00	عدد المؤمنين	00	00
المنح الداخلية والخارجية	00	عدد المنح	00	00
تكوين شبه الطبيين	20000,00	عدد المتكونين	01	20000,00
تربص في الخارج	200000,00	عدد المتربصين	01	200000,00
الملتقيات	00	عدد الملتقيات	00	00
تكوين متواصل	00	عدد المتكونين	00	00
غاز طبي	357687,49	عدد الحالات	3982	89,82
صيانة وقطع غيار للمعدات الطبية	358029,15	عدد التدخلات	180	1989,05
صيانة الهياكل والفضاءات المشتركة	411875,21	المساحة	60000 م^2	6,86

الكهرباء والغاز	30% للمساحة المضاءة	780431,94	234129,58	المساحة المضاءة	60000 م^2	3,90
	70% للمعدات والتجهيزات		546302,36	60% (لجناح العمليات وقسم الأشعة وتصفية الدم) = 327781,42	40% لجناح العمليات	131112,56
					30% لقسم تصفية الدم	98334,42
					30% لقسم الأشعة	98334,42
				40% لباقي الأقسام	23 قسم	9500,91 للقسم
الماء	25% للمساحة	415309,02	103827,26	المساحة	30000 م^2 مبنية × 3 طوابق= 90000 م^2	1,73
	75% استهلاك وغسيل		311481,76	أوزان الغسيل	360 قنطار	865,23
الهاتف			15838,31	عدد المصالح	31	510,91
الوثائق			201116,12	عدد مرات الإمداد	120	1675,97
حضيرة السيارات	صيانة السيارات	152562,53	67805,59	عدد وسائل التنقل	11 وسيلة	6164,14
	الوقود والزيوت		84756,94	عدد السندات المستهلكة	99	850
التنظيف			30258,23	المساحة	30000 م^2 مبنية × 3 طوابق= 90000 م^2	0,34
مجموع المصاريف غير المباشرة			2943108,00	/	/	/

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مقابلة مع مستخدمي القسم الاقتصادي بمستشفى محمد بوضياف بالمدية بتاريخ:2023/05/16.

نتحصل على تكلفة مختلف مسببات الموارد من العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة مسبب المورد} = \frac{\text{تكلفة مجمع التكلفة}}{\text{عدد مسببات الموارد الخاصة به}}$$

2- تحديد تكلفة مراكز النشاط: يتم تحديد تكلفة مركز نشاط ما بحسب استفادته من تكاليف مجمعات التكلفة، وبالتالي سنقوم أولا بالربط بين مراكز الأنشطة و مجمعات التكاليف الخاصة بكل مركز ثم نحدد تكلفة مركز النشاط الخاص بالتصوير الطبي كما هو موضح في الجداول التالية:

جدول رقم(3-33): مصفوفة الربط بين مراكز النشاط ومجمعات التكلفة

مجمع التكلفة / مركز النشاط	التأمين عن المسؤولية المدنية	المنح الداخلية والخارجية	تكوين شبه الطبيين	تربص في الخارج	الملتقيات	تكوين متواصل	الغاز الطبي	صيانة وقطع غيار للمعدات الطبية	صيانة الهياكل والفضاءات المشتركة	الكهرباء والغاز	الماء	الهاتف	الوثائق	حضيرة السيارات	التنظيف
علاج الحالات		X	X	X		X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
التأهيل وتصفية الدم			X	X		X				X	X		X		X
الإتعاش			X	X		X				X	X		X		X
التصوير الطبي			X	X		X		X	X	X	X	X	X		X
التحاليل			X	X		X		X	X	X	X	X	X		X
تسيير المستخدمين	X				X				X	X	X	X	X	X	X
تسيير المخازن									X	X	X	X	X		X
الصيانة									X	X	X	X	X		X
الطلبيات										X	X	X	X		X

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المقابلة مع مستخدمي القسم الاقتصادي بمستشفى محمد بوضياف بالمدية بتاريخ:2023/05/23.

نجد من الجدول أن مركز النشاط (التصوير الطبي) يستهلك تكاليف عشرة (10) مجمعات للتكلفة ويتم تحديد تكلفته من المصاريف غير المباشرة بحسب عدد مسببات الموارد الخاصة به كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم(3-34): تكلفة مركز النشاط (التصوير الطبي) خلال الثلاثي الرابع (2023) **الوحدة دج**

مجمعات التكاليف / البيان	التأمين عن المسؤولية	المنح الداخلية والخارجية	تكوين شبه الطبيين	تربص في الخارج	الملتقيات	تكوين متواصل	الغاز الطبي	صيانة وقطع غيار للمعدات	صيانة الهياكل والفضاءات	الكهرباء والغاز		الماء		الهاتف	الوثائق	حضيرة السيارات		التنظيف	المجموع
نوع المسبب	عدد المؤمنين	عدد المنح	عدد المتكونين	عدد المتربصين	عدد الملتقيات	عدد المتكونين	عدد الحالات	عدد التدخلات	المساحة	المساحة المضاءة	التجهيزات	المساحة	استهلاك وغسيل	المصالح	مرات الإمداد	عدد وسائل التنقل	عدد السندات	المساحة	
تكلفة المسبب (دج)	00	00	20000,00	200000,00	00	00	89,82	1989,05	6,86	3,90	327781,42	1,73	865,23	510,91	1675,97	6164,14	850,00	0,34	
عدد مسببات مركز النشاط	38	00	00	00	00	00	00	03	300 م^2	300 م^2	%30	300 م^2	01 قنطار	01	03	**00**	**00**	300 م^2	
نصيب مركز النشاط (دج)	00	00	00	00	00	00	00	5967,15	2058,00	1170,00	98334,42	519,00	865,23	510,91	5027,91	00	00	102,00	114554,62 دج

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مقابلة مع مستخدمي القسم الاقتصادي بمستشفى محمد بوضياف بالمدية بتاريخ:2023/05/23.

نجد من الجدول أن مجموع تكاليف مركز النشاط (التصوير الطبي قد بلغت 114554,62 دج) خلال الثلاثي الرابع (2023)

ثانيا: تخصيص تكلفة مركز النشاط على الخدمات: وذلك من خلال الخطوات التالية:

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

1- حساب تكلفة مسببات النشاط: يتم تحديد تكلفتها من خلال العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة مسبب النشاط} = \frac{\text{تكلفة مركز النشاط}}{\text{عدد وحدات مسببات النشاط المناسب}}$$

وتظهر تكلفة مسبب النشاط لكل مركز في الجدول التالي:

جدول رقم(3-35): تكلفة مسبب النشاط لمركز النشاط خلال الثلاثي الرابع (2023)

مركز النشاط	أقساط الإهتلاك الخاصة بالمركز	نصيب المركز من تكاليف مجمعات التكلفة غير المباشرة	مجموع مصاريف مركز النشاط	مسبب النشاط	عدد المسببات	تكلفة مسبب النشاط
التصوير الطبي	00	114554,62 دج	114554,62 دج	الصور الطبية	47310	2,42 دج

المصدر: من إعداد الطالبين.

2- تحديد تكلفة الخدمات من مراكز النشاط: وذلك بتخصيص تكلفة هذه المراكز على الخدمات

بالاعتماد على مسببات الأنشطة لكل خدمة، وتتحدد تكلفة خدمة ما من مركز نشاط معين بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الخدمة من مركز النشاط} = \text{عدد مسببات النشاط للخدمة} \times \text{تكلفة مسبب النشاط}$$

ويظهر عدد مسببات النشاط لكل خدمة ونصيبها من تكاليف مركز النشاط في الجدول الموالي:

جدول رقم(3-36): تحديد نصيب الخدمات من مركز النشاط خلال الثلاثي الرابع (2023)

نوع الخدمة المقدمة	عدد مسببات التكلفة لكل خدمة	تكلفة مسبب النشاط	تكلفة الخدمة من مركز النشاط
Telethoraxe	14522	2,42 دج	35163,02 دج
Asp	4606	2,42 دج	11152,79 دج
Squelette	9156	2,42 دج	22169,98 دج
Echo graphie	2475	2,42 دج	5992,87 دج
TDM	16551	2,42 دج	40075,96 دج
المجموع	47310	2,42 دج	114554,62 دج

المصدر: من إعداد الطالبين.

من خلال الجدول يظهر أن مجموع الأعباء غير المباشرة لخدمات الأشعة خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023 بلغت 114554,62 دج وهي مرتفعة عن قيمة المصاريف المحملة وفق طريقة الأقسام المتجانسة (المطبقة بالمستشفى) لنفس الفترة والتي بلغت 70137,22 دج، وبالتالي فالتغير وفق نظام ABC كان موجب بفارق 44417,40 دج.

المطلب الثالث: تخصيص تكاليف الأنشطة على الخدمات النهائية بهدف ترشيد نفقات مستشفى محمد بوضياف بالمدية

سنقوم من خلال هذه الخطوة بحساب تكلفة نوعي الأشعة بجمع المصاريف المباشرة وغير المباشرة لهما.

أولا: تحديد المصاريف المباشرة :

لتحديد تكلفة نوع واحد من التصوير بالأشعة نتبع ما يلي:

- **تكلفة الأفلام:**

جدول رقم(3-37): التكلفة الوحدوية للأفلام خلال الثلاثي الرابع (2023)

نوع الفيلم	(36×43) سم^2	(35×35) سم^2	(28×35) سم^2	(25×30) سم^2	(25×20) سم^2
السعر الوحدوي	242,78 دج	207,40 دج	165,92 دج	131,76 دج	87,84 دج

المصدر: إعداد الطالبين بالاعتماد على مقابلة مع نائب رئيس الصيدلية بالمستشفى بتاريخ:2024/05/30.

- **تكلفة اليد العاملة:**

يعمل في قسم التصوير بالأشعة 41 عامل حيث بلغت مصاريف أجورهم للثلاثي الرابع لسنة 2023: 13574645,92 دج، ويحسب نصيب أنواع الأشعة من الأجور بالمعادلة التالية:

نصيب نوع أشعة ما من مصاريف الأجور = (الأجر الإجمالي) ÷ (عدد الأشعة)

نصيب نوع أشعة ما من مصاريف الأجور = 13574645,92 ÷ 47310 = 286,93 دج.

- **تكلفة الأدوية والمواد الاستهلاكية:**(59355,84 + 38743,56)÷47310 شعاع= 2,07 دج.
- **مصاريف المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة:** 66650,00÷ 47310 = 1,41 دج.
- **حقنة ICOBITIDOL (XZENTEX) خاصة ب TDM** تكلفتها 3782,86 دج للوحدة.
- **مصاريف التغذية (خاصة فقط ب Échographié و TDM):**

Échographié إجراء 2475 شعاع خلال الثلاثي الرابع 2023 .

TDM إجراء 16551 شعاع خلال الثلاثي الرابع 2023.

المجموع = 19026 شعاع؛ 4681,52 ÷ 19026= 0,25 دج للشعاع الواحد.

- **مصاريف الصيانة:** 2961,50 ÷ 47310= 0,15 دج للشعاع الواحد.
- **مصاريف اللفافة الورقية (تشخيصية) Echo graphie:** 1000,00 دج للوحدة.

تستهلك لفافة واحدة كل شهر ؛ تكلفة الاستعمال لصورة طبية واحدة = 1000×3 ÷ 2475= 1,21 دج.

ثانيا: حساب تكلفة أنواع الأشعة: من خلال الجدول التالي نحاول تحديد التكلفة الإجمالية لأنواع الأشعة وهذا وفق الآتي:

جدول رقم(3-38): التكلفة الإجمالية لأنواع الأشعة **الوحدة دج**

البيانات	Telethoraxe	A.S.P	Squelette	Echo graphie	TDM
تكلفة الفيلم المستخدم	207,40	165,92	87,84	/	242,78
اللفافة الورقية (التشخيصية)	/	/	/	1,21	/
تكلفة اليد العاملة	286,93	286,93	286,93	286,93	286,93
تكلفة الأدوية والمواد الاستهلاكية	2,07	2,07	2,07	2,07	2,07
مصاريف المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة	1,41	1,41	1,41	1,41	1,41
حقنة ICOBITIDOL (XZENTEX) خاصة ب Échographié	/	/	/	/	3782,86
مصاريف التغذية	/	/	/	0,25	0,25
مصاريف الصيانة	0,15	0,15	0,15	0,15	0,15
مجموع المصاريف المباشرة لنوع الأشعة	497,96	456,48	378,4	292,02	4316,45
المصاريف غير المباشرة لنوع الأشعة	2,42	2,42	2,42	2,42	2,42
التكلفة الوحدوية لنوع الأشعة	500,38	458,90	380,82	294,44	4318,87
عدد الأشعة	14522	4606	9156	2475	16551
التكلفة الإجمالية لكل نوع من الأشعة	7266518,36	2113693,40	3486787,92	728739,00	71481617,37
التكلفة الإجمالية للأشعة خلال الثلاثي الرابع 2023	85077356,05 دج				
التكلفة الوحدوية لنوع الأشعة دون فيلم (ترسل الصورة الطبية إلى القسم المعني عن طريق شبكة داخلية "الملف الطبي الإلكتروني")	292,98	292,98	292,98	293,23	4076,09
التكلفة الإجمالية لكل نوع من الأشعة دون فيلم	4254655,56 دج	1349465,88	2682524,88	725744,25	67463365,59
التكلفة الإجمالية للأشعة خلال الثلاثي الرابع 2023 دون فيلم	76475756,16 دج				

المصدر: من إعداد الطالبين.

يظهر الجدول أن الأعباء الإجمالية (مباشرة وغير مباشرة) لقسم الأشعة خلال الثلاثي الرابع لسنة 2023 بلغت 85077356,05 دج في حالة استخدام أفلام التصوير الطبي ومبلغ 76475756,16 دج دون استخدام الأفلام وفي الحالتين كانت مرتفعة عن قيمة الأعباء الإجمالية المتحصل عليها من طريقة الأقسام المتجانسة لنفس الفترة والتي بلغت 15171331,12 دج، هذا التباين (76475756,16 – 15171331,12= 61304425,04) نفسره وفق الجدول التالي:

جدول رقم(3-39): تحليل تباين طريقة الأقسام المتجانسة ونظام (ABC) في نتائج حساب التكاليف **الوحدة دج**

الأعباء	حسب طريقة الأقسام المتجانسة	حسب نظام ABC	الفرق	التحليل
الأعباء غير المباشرة	70137,22	114554,62	+44417,40	هذا الفرق كان محمل على أقسام أخرى بحسب النسب دون مراعاة مسببها الحقيقي وفق طريقة الأقسام المتجانسة، بينما نظام ABC حمله على المتسبب الحقيقي وهو قسم الأشعة عن طريق تجميعه من جميع الأقسام في مجمعات التكلفة بواسطة موجهات الموارد وإعادة توزيعه بواسطة مسبب تكلفة النشاط (فنجد مثلا الكهرباء تستهلكها الأقسام الطبية أكثر بكثير من الأقسام الأخرى وليس ما يستهلكه قسم الإدارة نفسه لقسم الأشعة)
الأعباء المباشرة				
تكلفة اليد العاملة	13574645,92	13574645,92	00	أساس التحميل واحد هو المستخدم
مصاريف المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة	66650,00	66650,00	00	أساس التحميل واحد هو عدد الصور الطبية
مصاريف التغذية	4681,52	4681,52	00	تحمل على القسم في كلتا الطريقتين إلا أن نظام ABC يحملها على القسم ولكن فقط على Échographié و TDM وبالتالي الاختلاف لا يظهر في المستوى الكلي للقسم إنما في الجزئي أي في تكلفة الشعاع حسب نوعه.
مصاريف الصيانة	2961,50	2961,50	00	أساس التحميل واحد هو عدد الصور الطبية
الأدوية؛ الضمادات المطهرات؛ اللقاحات	38743,56	38743,56	00	أساس التحميل واحد هو عدد الصور الطبية

المواد الطبية الاستهلاكية	59355,84	59355,84	00	أساس التحميل واحد هو عدد الصور الطبية
الأفلام ومواد الأشعة	1354155,56	62610115,86 30000,00 + = 62613115,86	+61258960,30	طريقة الأقسام المتجانسة لا تهتم بمخزون أول المدة ولا الاستهلاك الفعلي فهي تسجل ما تم تمويله من الصيدلية إلى قسم الأشعة، أما نظام ABC فقد حدد: حقنة ICOBITIDOL (XZENTEX) خاصة ب TDM تكلفتها 3782,86 دج× 16551 شعاع= 62610115,86 دج؛ مصاريف اللفافة الورقية (تشخيصية) Echo graphie: 1000,00 دج×3 أشهر=3000,00 دج؛ الأفلام لم نستطع تحديد العدد المستهلك بدقة نظرا لسياسة ترشيد النفقات المتبعة بالمؤسسة وذلك باستخدام الفيلم في الحالات الخاصة فقط (طلب من الطبيب، ملف المريض للمتابعة ... الخ، ولكن هذا الفيلم في طريقه للزوال واستبداله بالقرص المدمج cd).
المجموع	15171331,12	76474708,82	61303377,70 +	1047,34 = 61303377,70 – 61304425,04 بسبب استخدامنا لرقمين بعد الفاصلة

المصدر: من إعداد الطالبين.

– المبلغ 61304425,04 دج هو المبلغ المراد تفسير سببه، أما المبلغ 61303377,70 دج فهو مجموع الفروقات بعد استخدام العمليات الحسابية بالاعتماد على رقمين بعد الفاصلة.

– بما أن المستشفى لا يسجل أقساط إهتلاك المعدات الطبية عموما ومعدات قسم الأشعة خصوصا وعدم وجود مكتب إعادة التقييم لم نقم بحساب قسط الإهتلاك حتى تكون المقارنة عادلة بين طريقة الأقسام المتجانسة المطبقة بالمستشفى ونظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة (ABC) الذي طبقناه.

جدول رقم(3-40): مقارنة بين تكلفة خدمات قسم الأشعة وفق الطريقة المعتمدة ونظام ABC

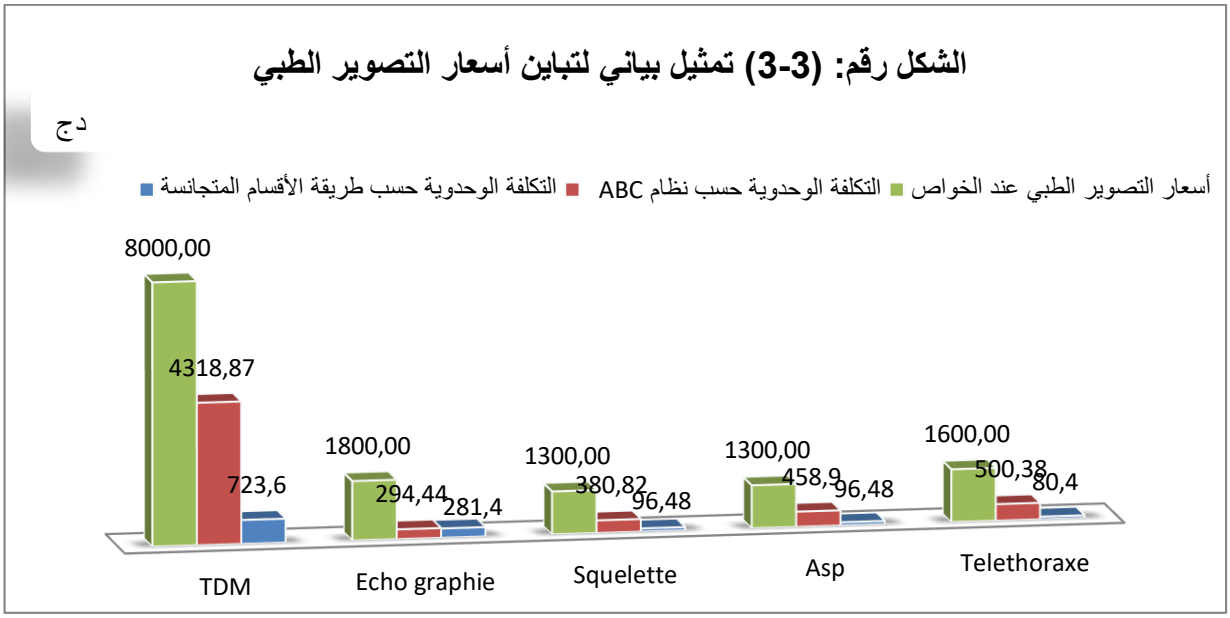
الوحدة دج

التصوير الطبي	طريقة الأقسام المتجانسة			نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة ABC	التغير	أسعار التصوير الطبي عند الخواص
	المعامل	تكلفة (R)	تكلفة نوع التصوير الطبي المقدم			
Telethoraxe	10	8,04	80,40	500,38	+ 419,98	1600,00
Asp	12	8,04	96,48	458,90	+ 362,42	1300,00
Squelette	12	8,04	96,48	380,82	+ 284,34	1300,00
Echo graphie	35	8,04	281,40	294,44	+ 13,04	1800,00
TDM	90	8,04	723,60	4318,87	+ 3595,27	8000,00

المصدر: من إعداد الطالبين.

يظهر الجدول تباين كبير في تكاليف أنواع التصوير الطبي بين الطريقة المطبقة بمستشفى محمد بوضياف بالمدية ونظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة (ABC) الذي استخدمناه وأظهر تغير مرتفع جدا (يلاحظ أنه غير منطقي) في تكاليف كل من: Telethoraxe (+ 419,98 دج)؛ Asp(+ 362,42 دج)؛ Squelette (+ 284,34 دج)؛ TDM (+ 419,98 دج)؛ بينما لاحظنا تقارب في تكاليف Echo graphie بين الطريقتين بزيادة مقبولة نوعا ما بلغت (+ 13,04 دج)، وللمقارنة بين التكاليف حسب الطريقتين وأسعار التصوير الطبي عند الخواص نعتمد على التمثيل البياني التالي:

الشكل رقم: (3-3) تمثيل بياني لتباين أسعار التصوير الطبي



المصدر: من إعداد الطالبين.

– يظهر الشكل أعلاه أن التكاليف الوحدوية لأنواع التصوير الطبي وفق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة (ABC) أقرب للتكلفة المنطقية، باعتبار أسعار الخواص متضمنة هامش ربح وأقساط الإهتلاك فنجد مثلا سعر التصوير الطبي TDM (سكانير) عند الخواص يسعر بـ 8000,00 دج، وبطرح نسبة 50% كأقساط إهتلاك وهامش ربح نجد أن تكلفتها تقدر بـ 5333,33 دج وهي متقاربة مع التكلفة الوحدوية لنفس نوع التصوير الطبي المحسوبة وفق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) والتي بلغت 4318,87 دج (دون أقساط إهتلاك)، من جهة أخرى نجد أن التكلفة الوحدوية المحسوبة وفق الطريقة المعتمدة بمستشفى محمد بوضياف بالمدية بلغت 723,6 دج وهي منخفضة جدا عن أسعار التكاليف التي قدرناها (بعقلانية) عند الخواص (5333,33دج)، هذه الملاحظة والتفسير بخصوص التصوير الطبي TDM (سكانير)، نلاحظها في أنواع التصوير الطبي الأخرى محل الدراسة باستثناء Echo graphie الذي نجد أن سعر تكلفته متقارب جدا بين الطريقتين بزيادة 13,04 دج فقط لصالح نظام (ABC)، وكلا التكلفتين بعيدتين كل البعد عن التكلفة عند الخواص والتي يمكن أن تكون في حدود 1200,00 دج على أساس طرح نسبة 50% (كأقساط إهتلاك وهامش ربح) من سعر البيع الوحدوي الذي يبلغ 1800,00 دج.

– عموما ومن خلال استخدامنا لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، في حساب تكاليف قسم الأشعة، نجد أنه يمكن من توفير معلومات واضحة عن المصاريف التي يتحملها قسم الأشعة، باعتبار أنه يعتمد في تحميل التكاليف على العلاقة السببية بين التكلفة والنشاط وبين النشاط والخدمة عند توزيعها وبالتالي يمكننا من تحديد موقع التكاليف، هذا التحديد هو المرجع الذي تنطلق منه الرقابة، والأساس الذي يبنى عليه التخطيط للمستقبل، مما يساعد في إدارة المستشفى بطريقة مرنة تساعد في ترشيد نفقاتها.

خلاصة:

من خلال الدراسة التطبيقية التي حاولنا فيها استخدام نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة (ABC) في معالجة التكاليف وهذا بتطبيقه على خدمات قسم الأشعة للثلاثي الرابع من سنة 2023 ثم مقارنة نتائجه بنتائج طريقة الأقسام المتجانسة المطبقة بالمستشفى تبين أن التكاليف الوحدوية لأنواع التصوير الطبي وفق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة (ABC) أقرب للتكلفة المنطقية، حيث بلغت في التصوير الطبي TDM (سكانير) قيمة 4318,87 دج (دون أقساط إهتلاك)، وعند مقارنتها بأسعار الخواص المقدرة بـ 5333,33 دج –بعد طرح نسبة 50% كأقساط إهتلاك وهامش ربح– نجد أنها متقاربة من جهة أخرى نجد أن التكلفة الوحدوية المحسوبة وفق الطريقة المعتمدة بمستشفى محمد بوضياف بالمدية بلغت 723,6 دج وهي منخفضة جدا عن أسعار التكاليف التي قدرناها (بعقلانية) عند الخواص بـ (5333,33دج).

نفس الملاحظة والتفسير بخصوص تكاليف التصوير الطبي TDM (سكانير)، نلاحظها في أنواع التصوير الطبي الأخرى محل الدراسة باستثناء Echo graphie الذي نجد أن سعر تكلفته متقارب جدا بين الطريقتين بزيادة 13,04 دج فقط لصالح نظام (ABC)، وكلا التكلفتين بعيدتين كل البعد عن التكلفة عند الخواص والتي يمكن أن تكون في حدود 1200,00 دج على أساس طرح نسبة 50% (كأقساط إهتلاك وهامش ربح) من سعر البيع الوحدوي الذي يبلغ 1800,00 دج.

بعد عملية المقارنة العملية بين الطريقة المعتمدة بالمؤسسة محل الدراسة والنظام الاستشرافي (ABC)، تبين أن نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة أكثر وضوحا وإقناعا في تحميل التكاليف النهائية على أنواع التصوير الطبي لأنه يعتمد الأسلوب الجزئي في تحميل التكاليف أي تكلفة المنتج تأتي من تكاليف الأنشطة والتي بدورها تأتي كل تكلفة منها من تكاليف الموارد.

اجمالاً ولتحقيق نجاح نظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC) لابد من الاعتماد على الرقمنة، هذه الأخيرة وجدناها مطبقة في أقسام المستشفى العلاجية في شكل شبكة إتصال داخلية تدعى الملف الطبي الإلكتروني، بينما الجانب المحاسبي يسير يدويا بعد أن كان سابقا له نظام محاسبي يدعى "3COH" (SYSTEM DE TRIPLE COMPTABILITE) (ألغي لأسباب مجهولة)، يساعد كثيرا في مجال التسجيلات المحاسبية لتكاليف المؤسسة وهو أساس نجاح نظام (ABC) حال تطبيقه حسب تصريحات القائمين على مكتب التعاقد وحساب التكاليف بالمستشفى.


H
خاتمة عامة

خاتمة عامة:

بتوفيق من الله عز وجل تم اختتام هذه الدراسة الموسومة بـ" **دور محاسبة التكاليف الصحية في ترشيد النفقات العمومية، دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد بوضياف بالمدية**"، **بفصولها الثلاثة**، والتي تمحورت في كيفية تأثير ربط المتغير المستقل ذو النجاعة في المؤسسات الاقتصادية ممثلا في محاسبة التكاليف خصوصا منها الحديثة، بالمتغير التابع ذو التزايد المستمر في ظل تسيير إداري اجتماعي ممثلا في النفقات العمومية للمؤسسات العمومية الاستشفائية، التي كان عينتها مستشفى محمد بوضياف بالمدية، فغايتنا من الدراسة عن نتائج هذا التأثير تكمن في تقديم إجابة عن التساؤل الرئيسي للدراسة الرامي لمعرفة دور فلسفة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في ترشيد النفقات العمومية.

ولمعالجة هذه الإشكالية قادنا المتغير التابع "النفقات العمومية" للبحث في الأرضية القانونية للدولة بخصوص كيفية تأطيرها للمال العام خاصة منه المتعلق بالمؤسسات العمومية الاستشفائية والتي وجدناها على ضوء الإصلاح الميزانياتي في القانون 18-15 المتعلق بقوانين المالية من خلال مادته الثانية الناصة على "أن **تنفيذ** السياسات العمومية يكون مؤسسا على مبدأ التسيير المتمحور حول النتائج، انطلاقا من أهداف واضحة ومحددة وفقا لغايات المصلحة العامة والتي تكون موضع تقييم"، ولما كان التقييم يحتاج **للمعلومات الجزئية** الدقيقة، نصت المادة 28 من نفس القانون على أنه تجمع أعباء ميزانية الدولة حسب تصنيفات، نذكر أولها وهو التصنيف **حسب النشاط** والذي يتكون من البرنامج وتقسيماته، وبطبيعة الحال هذا البرنامج لابد له من أعوان لتنفيذه بواسطة قنوات توجه وتراقب المال العام وهو ما وجدناه في الإصلاح المحاسبي الأخير القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية الذي حددت أحكام المادة 80 منه هيكل محاسبي جديد ثلاثي الأبعاد يتضمن:

* محاسبة ميزانياتية تبين تنفيذ الميزانية؛ * محاسبة عامة تبين الوضعية المالية والممتلكات ؛

* **محاسبة تحليل التكاليف** المتعلقة بالأنشطة التي تم الشروع فيها في إطار البرامج، والتي تهدف إلى إظهار المقاربة بين الوسائل الموفرة لإنجاز أنشطة البرامج والنتائج المتحصل عليها.

ولما كانت محاسبة التكاليف هي المتغير المستقل للدراسة فقد أوجدت هي الأخرى الوعاء الذي تصب فيه المصطلحات الرسمية أعلاه (التصنيف حسب النشاط، محاسبة تحليل التكاليف المتعلقة بالأنشطة) في شكل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة **(ABC)**، والذي بعد استشرافه في المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد بوضياف بالمدية أثمر عن ما يلي:

❖ **النتائج العامة للدراسة:**

لعل أهم النتائج التي يمكن استخلاصها من قراءتنا لما ورد في محاور الدراسة تكمن في الآتي :

- قام المشرع الجزائري بوضع ترسانة قوانين هدفها ترشيد إنفاق الأموال العمومية خصوصا مع استخدام مصطلحات ميزانية البرامج والأهداف، حقيبة البرامج، المدونة حسب النشاط، المدونة حسب الطبيعة الاقتصادية للنفقة، هذا ما يضع كل الفاعلين الماليين في القطاع أمام حتمية تحيين مكتسباتهم وبناء فكر إداري يساعد في وضع أرضية لتطبيق آليات الحكامة المالية والرشادة في الإنفاق؛
- أكد المشرع الجزائري من خلال الإصلاح الميزانياتي الممثل في القانون العضوي رقم 18-15 على أن تنفيذ الميزانية يكون مؤسسا على مبدأ التسيير المتمحور حول النتائج، انطلاقا من أهداف واضحة ومحددة وفقا لغايات المصلحة العامة والتي تكون موضوع تقييم، أي الانتقال من **منطق الوسائل السابق** إلى **منطق النتائج المستهدف**؛
- بخصوص الإصلاح المحاسبي والذي أساسه المحاسبة العمومية وأعوان تنفيذها ممثلاً في القانون 23-07، فقد جاء لإعطاء دفعة قوية لعصرنة المالية والتسيير المحاسبي حيث تضمنت المحاسبة العمومية في هذا القانون ثلاث محاسبات وهي العامة، الميزانياتية ومحاسبة التكاليف، هذه الأخيرة التي يعد وجودها أكثر من ضروري بالمؤسسة الصحية في ظل الارتفاع المتزايد للنفقات العمومية، بغية إحكام الرقابة على أنشطتها وأقسامها من خلال ما توفره من معلومات تكاليفية مفصلة تمكنها من وضع الخطط والموازنات؛
- يمتاز نموذج التكاليف الكلية كنموذج عن أنظمة التكاليف التقليدية بالسهولة والوضوح وذو تكاليف منخفضة التطبيق نظرا لظهوره في بيئة اقتصادية بسيطة ولكن مع التطور التكنولوجي الحديث وتعقد أنظمة التسيير خصوصا في جانبها الرقابي على التكاليف التي تحتاجها مبوبة إلى تكاليف خاضعة وأخرى غير خاضعة وليس مباشرة وغير مباشرة وهو الأمر الذي لا يناسب إستراتيجيات المنشآت الحديثة للمنافسة والاستمرارية تم التخلي تدريجيا عن هذه الطريقة واعتماد طرق حديثة أكثر نجاعة؛
- أجبرت سلبيات أنظمة التكاليف التقليدية الباحثين على إيجاد أنظمة حديثة للتكاليف، وعلى رأسها نظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC)، فهو أساس عملية إدارة التكلفة المتواصلة والرقابة عليها ومن ثم اتخاذ القرار الإداري الصحيح، والذي ما هو إلا اختيار بين عدة بدائل مبني على دقة

وصحة المعلومات حولها، غير أنه يمتاز بصعوبة التطبيق نوعا ما، خصوصا من ناحية تكاليفه المرتفعة وضرورة اقتناع جميع الفاعلين في نشاط المنشأة به؛

- بعد عملية المقارنة النظرية بين نظام التكاليف الكلية ونظام التكاليف حسب الأنشطة تبين أنه لا يوجد فرق في معالجة التكاليف المباشرة، فهي ترتبط بالمخرجات مباشرة، في حين تختلف هذه الأنظمة في معالجة التكاليف غير المباشرة، ففي نظام التكاليف الكلية تستخدم أسس تحكمية في توزيع التكاليف، وهذا بدوره ينعكس بالسلب على دقة التكاليف والمعلومات المقدمة للإدارة، بينما يستخدم نظام التكاليف على أساس الأنشطة علاقة السبب والنتيجة، وذلك بربط الأنشطة والموارد بالمنتج وهو ما جعله يتمتع بقدرة عالية على توفير معلومات ذات دقة أكبر تدعم القرارات الإدارية وتجعلها أكثر صحة؛
- من خلال الدراسة التطبيقية التي حاولنا فيها استخدام نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة (ABC) في معالجة التكاليف وهذا بتطبيقه على خدمات قسم الأشعة للثلاثي الرابع من سنة 2023 ثم مقارنة نتائجه بنتائج طريقة الأقسام المتجانسة المطبقة بالمستشفى تبين أن التكاليف الوحدوية لأنواع التصوير الطبي وفق نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة (ABC) أقرب للتكلفة المنطقية، حيث بلغت في التصوير الطبي TDM (سكانير) قيمة 4318,87 دج (دون أقساط إهتلاك)، وعند مقارنتها بأسعار الخواص المقدرة بـ 5333,33 دج –بعد طرح نسبة 50% كأقساط إهتلاك وهامش ربح– نجد أنها متقاربة من جهة أخرى نجد أن التكلفة الوحدوية المحسوبة وفق الطريقة المعتمدة بمستشفى محمد بوضياف بالمدية بلغت 723,6 دج وهي منخفضة جدا عن أسعار التكاليف التي قدرناها (بعقلانية) عند الخواص بـ (5333,33دج)؛
- نفس الملاحظة والتفسير بخصوص تكاليف التصوير الطبي TDM (سكانير)، نلاحظها في أنواع التصوير الطبي الأخرى محل الدراسة باستثناء Echo graphie الذي نجد أن سعر تكلفته متقارب جدا بين الطريقتين بزيادة 13,04 دج فقط لصالح نظام (ABC)، وكلا التكلفتين بعيدتين كل البعد عن التكلفة عند الخواص والتي يمكن أن تكون في حدود 1200,00 دج على أساس طرح نسبة 50% (كأقساط إهتلاك وهامش ربح) من سعر البيع الوحدوي الذي يبلغ 1800,00 دج؛
- بعد عملية المقارنة العملية بين الطريقة المعتمدة بالمؤسسة محل الدراسة والنظام الاستشرافي (ABC)، تبين أن نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة أكثر وضوحا وإقناعا في تحميل التكاليف النهائية على أنواع التصوير الطبي لأنه يعتمد الأسلوب الجزئي في تحميل التكاليف أي تكلفة المنتج تأتي من تكاليف الأنشطة والتي بدورها تأتي كل تكلفة منها من تكاليف الموارد؛

- اجمالاً ولتحقيق نجاح نظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC) لابد من الاعتماد على الرقمنة، هذه الأخيرة وجدناها مطبقة في أقسام المستشفى العلاجية في شكل شبكة إتصال داخلية تدعى الملف الطبي الإلكتروني، بينما الجانب المحاسبي يسير يدويا بعد أن كان سابقا له نظام محاسبي يدعى "3COH" (SYSTEM DE TRIPLE COMPTABILITE) (ألغي لأسباب مجهولة)، يساعد كثيرا في مجال التسجيلات المحاسبية لتكاليف المؤسسة وهو أساس نجاح نظام (ABC) حال تطبيقه حسب تصريحات القائمين على مكتب التعاقد وحساب التكاليف بالمستشفى.

❖ **اختبار فرضيات الدراسة:**

الفرضية الأولى: "النموذج المعتمدة من طرف وزارة الصحة الجزائرية لمعالجة وتقييم التكاليف الصحية بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر هو نموذج التكاليف الكلية او ما يعرف بطريقة الأقسام المتجانسة"

بعد اطلاعنا على الوثائق المقدمة من طرف مستخدمي مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى محمد بوضياف بالمدية تبين أن الطريقة المعتمدة في حساب مختلف التكاليف هي طريقة الاقسام المتجانسة أو ما يعرف بطريقة التكاليف الكلية وهي المعتمدة من طرف وزارة الصحة الجزائرية

الفرضية الثانية: "طريقة محاسبة التكاليف المعتمدة في المؤسسات العمومية الاستشفائية في الجزائر ومنها المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد بوضياف بالمدية تتضمن عديد النقائص منها عدم الدقة وعدم الواقعية ....".

بعد اطلاعنا على الوثائق المقدمة من طرف مستخدمي مكتب التعاقد وحساب التكاليف بمستشفى محمد بوضياف بالمدية المتضمنة جداول التوزيع الأولي والثانوي تبين أن أساس توزيع أعباء الأقسام الثانوية (جناح العمليات؛ الأشعة؛ مخبر التحاليل الطبية؛ مصلحة التأهيل الوظيفي) كان على أساس عدد وحدات العمل المقدمة لكل قسم رئيسي، أما توزيع أعباء الأقسام الثانوية (مصلحة الوقاية؛ الإدارة؛ القسم الاقتصادي والقسم الاجتماعي) على الأقسام الرئيسية هو النسبة المئوية (مصاريف القسم الرئيسي إلى المصاريف الكلية للأقسام الرئيسية بعد التوزيع الأولي)، وأساس التحميل هذا (النسب المئوية) لا يحقق العدالة في توزيع المصاريف المشتركة، فالقسم ذو المصاريف الأكبر يتحمل أكبر قدر منها وهو ما ظهر في قسم أمراض السرطان الذي تحمل أكبر نسبة من هذه الأعباء قدرت بـ (13,29 %) رغم أنه قد لا يكون المتسبب في حدوثها، فالنسبة المئوية لا تراعي العلاقة السببية بين المصاريف المشتركة وأسبابها ولا تعكس كيفية الاستفادة منها، وبالتالي عدم عدالة التوزيع وعدم وضوح العلاقة بين المصاريف والأقسام وهذا مايصب في

عدم الدقة والتي تؤكد صحة الفرضية الثانية، وتجيب عن السؤال الفرعي الثاني المتعلق بأوجه القصور في معالجة تكاليف المؤسسات العمومية الاستشفائية في الجزائر.

الفرضية الثالثة: "لا توجد المقومات الكافية والمطلوبة لتبني نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد بوضياف بالمدية".

من خلال تطرقنا للإصلاح الميزانياتي والمحاسبي في تسيير المال العام أظهرت أحكام المادة 80 من القانون 23-07، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي تحديد هيكل محاسبي جديد ثلاثي الأبعاد أحد أركانه محاسبة التكاليف التي تهدف إلى تحليل تكلفة مختلف الأنشطة، كما أن التجاوب الذي لمسناه على مستوى مكتب التعاقد وحساب التكاليف بخصوص تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، تحت ضرورة العودة لاستخدام النظام المحاسبي "3COH"، يؤكد وجود قابلية قانونية وذهنية لتبني نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة المقابلة وهو مايؤكد عدم صحة الفرضية الثالثة، ويجيب عن السؤال الفرعي الثالث المتعلق بمدى المقومات الكافية والمساعدة للمستشفى في تبني نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

الفرضية الرابعة: "تكمن نجاعة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، في ترشيد النفقات العمومية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد بوضياف بالمدية في المبادئ والاسس التي يعتمد عليها وعلى رأسها علاقة السبب والنتيجة، وذلك بربط الأنشطة والموارد بالمنتج وهو ما جعله يتمتع بقدرة عالية على توفير معلومات ذات دقة أكبر تدعم القرارات الإدارية وتجعلها أكثر صحة.

لقد أظهرت نتائج استخدامنا لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، في حساب تكاليف قسم الأشعة، توفير معلومات واضحة عن المصاريف التي يتحملها قسم الأشعة، خصوصا أن التكاليف الوحدوية لأنواع التصوير الطبي وفق هذا النظام ظهرت أقرب للتكلفة المنطقية، هذا ما يمكن من تحديد موقع التكاليف، كأساس للرقابة والتخطيط للمستقبل وبالتالي أثبت هذا النظام نجاعته في توفير قاعدة بيانات لإدارة تكلفة المستشفى بطريقة مرنة تساعد في ترشيد نفقاتها، وهو مايؤكد صحة الفرضية الرابعة، ويجيب عن السؤال الفرعي الرابع المتعلق بمدى نجاعة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في ترشيد النفقات العمومية.

❖ **الاقتراحات**

- ضرورة تبني المؤسسات العمومية الاستشفائية لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) تماشيا مع الإصلاح الميزانياتي والمحاسبي.

- ضرورة العودة لاستخدام النظام المحاسبي "3COH" (SYSTEM DE TRIPLE COMPTABILITE) كونه يساعد كثيرا في مجال التسجيلات المحاسبية لتكاليف المؤسسة وهو أساس نجاح نظام (ABC)
- إنشاء قسم للمحاسبة بالمؤسسات العمومية الاستشفائية للإشراف على المحاسبات الثلاث المنصوص عليها في القانون 23-07 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية.
- استحداث مكتب إعادة التقييم لتسهيل تحديد أقساط الإهلاك.
- إنشاء مكتب (يضم مكتبة) خاص بالبحوث العلمية الإجتماعية.
- التوأمة بين جامعة المدية والمؤسسة العمومية الاستشفائية محمد بوضياف بالمدية المنتظر ترقيتها إلى مركز استشفائي جامعي في القريب العاجل.

❖ **آفاق الدراسة**

- دور النظام محاسبي"3COH" (SYSTEM DE TRIPLE COMPTABILITE) في ترشيد النفقات العمومية، (إعادة تفعيل البرنامج المحاسبي على ضوء الشركات الناشئة).
- دور تدقيق حسابات المؤسسة العمومية للصحة في ترشيد النفقات العمومية.
- دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في محاسبة المسؤولية الإجتماعية.
- نجاعة تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، على ضوء التكنولوجيات الحديثة.

وأخيرا وبتوفيق من الله عز وجل تم اختتام هذه الدراسة الموسومة بـ" دور محاسبة التكاليف الصحية في ترشيد النفقات العمومية، دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد بوضياف بالمدية"، ونأمل أن تكون هذه الدراسة قد قدمت ولو مساهمة بسيطة لإزالة الغموض عن بعض الجوانب المتعلقة بتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات العمومية الاستشفائية، إلا أنه كغيره من البحوث وأي عمل بشري لا يخلو من النقائص، فما أصبنا فيه فمن الله وحده وما أخطأنا فيه فمن أنفسنا، وعليه نشكر كل مهتم له إضافة علمية في هذا المجال أن يفيدنا بها على:

- **www.djilalihaouat22@gmail.com.**
- **www.ayoubbouss1983@gmail.com.**


H
المراجع

قائمة المراجع:

أولا: المراجع باللغة العربية

الكتب:

1. أمجاد محمد الكومي وآخرون، أصول محاسبة التكاليف (قياس ورقابة عناصر التكاليف)، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر، (دون سنة نشر).

2. بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، الطبعة السادسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية–بن عكنون– الجزائر، 2015.

3. حسن سليمان زكي، أحمد يحي عياصرة، المحاسبة في المستشفيات والفنادق، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع عمان، الأردن 2014.

4. حنفي زكي عيد محمد وآخرون، أساسيات محاسبة التكاليف، القاهرة، مصر، 1998.

5. رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية–بن عكنون– الجزائر، 1999

6. زايد سالم أبوشناف وآخرون، أساسيات التكاليف، الطبعة الأولى، جامعة القاهرة، مصر، 2019/2018.

7. سليمان مصطفى الدلاهمة، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.

8. سميرة عباس محمد أبو النيل، مبادئ وأصول محاسبة التكاليف، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة بنها، مصر 2022.

9. صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الحكومية مدخل معاصر، دار المطبوعات الجامعية الإسكندرية، 2008.

10. صلاح بسيوني وآخرون، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، جامعة القاهرة، مصر، 2017/2016.

11. صلاح محمود ذياب، إدارة المستشفيات والمراكز الصحية الحديثة، الطبعة الأولى، دار الفكر ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2009.

12. طلال أبو غزالة، المحاسبة المالية والتكاليف، الجزء الأول، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2014.

13. عبد الإله نعمة جعفر، محاسبة التكاليف في المستشفيات، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2017

14. عبد السلام محمد مهدي عيناء، محاسبة التكاليف، الطبعة 05، دار الكتب صنعاء، جامعة إقليم سبأ، 2023.

15. عبد العزيز طرموم، لطف حمود بركات، عبد الله أحمد باشموش، مدخل لدراسة نظم التكاليف، الطبعة الثانية، الأمين للنشر والتوزيع، صنعاء، اليمن، 2009.

16. العربي بوعمران محمد ،المحاسبة العمومية دروس وتمارين محلولة، متيجة للطباعة، براقي، الجزائر، 2017.

17. غالب عبد العزيز سرحان، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003 .

18. فيصل جميل السعايدة، المحاسبة الإدارية لتخصص نظم المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.

19. مجموعة من المتخصصين في علم الإدارة الصحية، الكتاب الطبي الجامعي، مراجعة محمد هيثم خياط، الطبعة العربية، منظمة الصحة العالمية، أكاديميا أنترناشيونال، بيروت، لبنان 2007.

20. محمد حسين عبد الرحمان وآخرون، محاسبة التكاليف في المنشآت المتخصصة، الطبعة الأولى، جامعة القاهرة 2021/2020.

21. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.

22. هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية "المستشفيات" الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر 2000.

الأطروحات، الرسائل والمذكرات الجامعية:

23. أحمد محمد أبو محسن، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة، ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2009.

24. أمير جيلالي، محاولة تسويق الخدمات الصحية في المنظومات الاستشفائية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، فرع التخطيط، جامعة الجزائر، 2008-2009.

25. بن التومي صبحي، بداش لطفي، مساهمة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية معمقة، جامعة برج بوعريريج، الجزائر، 2020-2021.

26.خلاصي عبد الإله، العلاقة بين نفقات الصحة ومصادر التمويل في الجزائر دراسة تحليلية قياسية للفترة (1990-2018)، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد المالية العامة، جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، الجزائر، 2019-2020.

27.درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية-فرع نقود ومالية-جامعة بن يوسف بن خدة الجزائر، 2004-2005.

28.سليمان محجر، محاولة إرساء نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات الصحية، مذكرة ماستر في الدراسات المحاسبية والجبائية المعمقة، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2010-2011.

29.عادل خالدي، أثر استخدام طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وطريقة الأقسام المتجانسة في ترشيد تكلفة الإنتاج، رسالة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، كلية الإقتصاد، جامعة تبسة، 2010-2011.

30.علا أسامة الشعراني، أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المرابحة في المصاريف الإسلامية (دراسة تطبيقية)، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق كلية الإقتصاد قسم المحاسبة، 2010.

31.محار عبد الله الخليل، تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط الأردن، 2012.

32.نصر الدين عيساوي، مراقبة التكاليف في مؤسسة استشفائية، رسالة ماجستير في الاقتصاد المالي معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة، الجزائر.

المقالات العلمية:

33.بن يحي علي، لعمور رميلة، "نحو نظام جديد للتسيير المحاسبي في المؤسسات العمومية للصحة في الجزائر"، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية، المجلد الرابع، العدد الثاني، الجزائر.

34.جريو صارة، طاهري مليكة، "تطبيق محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسات العمومية الاستشفائية بالجزائر بين الحاجة والمعوقات"، مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، المجلد 09، العدد 01، الجزائر، 2023.

35. حفيظ فتحي، ساسي نور الدين، "الأنظمة الكلية والجزئية لحساب التكاليف وتحسين أداء المؤسسات الصناعية الجزائرية" مجلة آفاق علوم الإدارة والاقتصاد، المجلد الخامس، العدد الأول، الجزائر، 2021.

36. حلس سالم عبد الله سالم، "نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات"، مجلة الجامعة الإسلامية للبحوث الإنسانية، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، غزة، فلسطين، 2007.

37. خدير نسيمة، "إدارة تكلفة الخدمة الصحية كوسيلة للتحكم وترشيد النفقات الصحية"، مجلة الهقار للدراسات الاقتصادية، العدد الثاني، الجزائر، 2018.

38. ساحل فاتح، "الإطار المفاهيمي لتحليل التكاليف على أساس الأنشطة"، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 04 الجزائر، 2012.

39. الساسي هلال، دباش محمد، "دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تخفيض تكاليف الخدمات الصحية"، مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد السادس، العدد الثاني الجزائر، 2022.

40. سبع صبرينة، "دور محاسبة التكاليف في تحسين أداء المؤسسات الصحية بالجزائر" مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد السابع، العدد الأول، الجزائر، 2023.

41. سكينة رحمة، "مقومات تصميم نظام محاسبة التكاليف للمؤسسة العمومية الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة"، مجلة الإصلاحات الاقتصادية والاندماج في الاقتصاد العالمي، المجلد الرابع عشر، العدد الأول، الجزائر، 2020 .

42. سهام زرقان ، "الدور الجديد للأعوان المكلفين بتنفيذ العمليات المالية في ظل الاصلاح المحاسبي للقطاع العام في الجزائر – قراءة في القانون 07/23 المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي–"، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية ، المجلد السابع، العدد الثاني، الجزائر، 2023 .

43. عبد الله غالب جواد ، "تقنية التكاليف على أساس الأنشطة ودورها في ترشيد التكاليف"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني والخمسون، العراق، 2020.

44. فيصل زماط حسن السليم، " التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السابع والستون، العراق، 2007.

45. مشري محمد، بن عطة محمد، "إشكالية الإنفاق على الصحة ورهانات مصادر تمويله في الجزائر خلال الفترة الممتدة من 1990 إلى 2020" مجلة شعاع للدراسات الاقتصادية، المجلد السابع، العدد الأول، الجزائر، 2023.

46.نعيمة مخلوفي، "أثر استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على عدالة ودقة بيانات التكاليف غير المباشرة للمنتجات في المؤسسات الصناعية"، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد العاشر، العدد الأول، الجزائر، 2023

المؤتمرات والندوات :

47. زواق كمال وآخرون، "تحليل مقارن على ضوء الإصلاح المحاسبي لدور الفاعلين المتدخلين ضمن ممارسات الهيكل المحاسبي الجديد" مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول: واقع إصلاح المحاسبة العمومية في الجزائر باعتماد المعايير الدولية للقطاع العام IPSAS الأفاق والتحديات، جامعة وهران 2، الجزائر، يوم 24 أفريل 2024.

48. زواق كمال، سطوطح عبد القادر، "قراءة تحليلية للإصلاح الميزانياتي والمحاسبي في ضوء القانون العضوي والقانون الجديد للمحاسبة العمومية كآلية لتجسيد الحكامة المالية"، الملتقى الوطني حول: شفافية المالية العمومية ومتطلبات تحقيق الحكامة المالية، مخبر تطوير المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، جامعة تيارت، الجزائر، 2023.

49. قدوري هدى سلطان، "التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة، والموازنة على أساس الأنشطة (ABC, ABM, ABB)" الملتقى الوطني حول: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، مخبر البحث حول الإبداع وتغير المنظمات والمؤسسات R.I.C.O.I، جامعة البليدة 2، الجزائر،2017.

المطبوعات الجامعية:

50.جمال يرقي، محاضرات في مقياس المحاسبة العمومية، لطلبة السنة ثالثة محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس بالمدية، الجزائر، 2021.

51.حسين يحي، محاسبة التسيير الإستراتيجية، مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة أولى ماستر محاسبة وجباية معمقة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ابن خلدون تيارت، الجزائر، 2021-2022.

52.حكيم بوجطو، محاضرات في مقياس المحاسبة التحليلية،الفصل الثاني، موجهة لطلبة السنة ثانية محاسبة ومالية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس بالمدية، الجزائر، 2020.

53. عرقابي عادل، دروس في المحاسبة التحليلية، مطبوعة ضمن متطلبات التأهيل الجامعي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2017- 2018.

القوانين والمراسيم:

54. المرسوم التنفيذي رقم 21-136، المؤرخ في 07 أفريل 2021، يحدد شروط وكيفيات استغلال المؤسسات الخاصة للصحة وسير وتنظيم نشاطاتها الصحية، الجريدة الرسمية، العدد 28، الصادرة في 14 أفريل 2021.

55. المرسوم التنفيذي رقم 21-62، المؤرخ في 08 فيفري 2021، يحدد إجراءات التسيير الميزانياتي والمحاسبي الملائمة لميزانيات المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري والهيئات والمؤسسات العمومية الأخرى المستفيدة من تخصيصات ميزانية الدولة، الجريدة الرسمية، العدد 11، الصادرة في 15 فيفري 2021.

56. المرسوم التنفيذي رقم 24-90، المؤرخ في 22 فيفري 2024، يحدد محتوى وتطبيق المحاسبة العمومية، الجريدة الرسمية، العدد 15، الصادرة في 29 فيفري 2024.

57. المرسوم التنفيذي رقم 24-92، المؤرخ في 22 فيفري 2024، يحدد شروط وكيفيات الاستخلاف وتفويض الإمضاء وتعيين الآمرين بالصرف، الجريدة الرسمية، العدد 15، الصادرة في 29 فيفري 2024

58. المرسوم التنفيذي رقم07-140، المؤرخ في 19 ماي 2007 يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية، العدد 33، الصادرة في 20 ماي 2007.

59. المرسوم الرئاسي رقم 03-270، المؤرخ في 13 أوت 2003، يتضمن إنشاء المؤسسة الاستشفائية الجامعية لوهران وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية، العدد 48، الصادرة في 13 أوت 2003.

60. القانون رقم 85-05، المؤرخ في 16 فيفري 1985، يتعلق بحماية الصحة وترقيتها، الجريدة الرسمية، العدد 08، الصادرة في 17 فيفري 1985.

61. المرسوم التنفيذي رقم 97-467، المؤرخ في 02 ديسمبر 1997، يحدد قواعد إنشاء المراكز الاستشفائية الجامعية وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية، العدد 81، الصادرة في 10 ديسمبر 1997.

62. المرسوم التنفيذي رقم97-465، المؤرخ في 02 ديسمبر 1997 يحدد قواعد إنشاء المؤسسات الاستشفائية المتخصصة وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية، العدد81، الصادرة في 10 ديسمبر 1997.

63.القانون العضوي 18-15، المؤرخ 02 سبتمبر 2018، المتعلق بقوانين المالية، الجريدة الرسمية، العدد 53، الصادرة في 02 سبتمبر 2018.

64. مذكرة رقم 1352، مؤرخة في 04 مارس 2024، متعلقة بإعداد وتنفيذ ميزانيات العمومية للصحة بعنوان سنة 2024، وزارة المالية ، المديرية العامة للميزانية، http://dgb.mf.gov.dz.

65.القانون 23-07، المؤرخ في21 جوان 2023، المتعلق بقواعد المحاسبة العمومية والتسيير المالي، الجريدة الرسمية، العدد 42، الصادرة في 25 جوان 2023.

66.القانون رقم 18-11، المؤرخ في 02 جويلية 2018، المتعلق بالصحة، الجريدة الرسمية، العدد 46 الصادرة في 29 جويلية 2018.

المراجع الإلكترونية:

67.زين منير وآخرون، ميزانية المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري في ظل الإصلاح الميزانياتي، المديرية الجهوية للميزانية ورقلة، الجزائر، 2023. drb30.ourgla@mf.gov.dz.

68. منظمة الصحة العالمية، معلومات عن المنظمة، شوهد في 2024/04/15، متاح على WWW.WHO.INT.

المقابلات:

69.مقابلة مع رئيس ونائب رئيس مكتب التعاقد وحساب التكاليف، بمستشفى محمد بوضياف بالمدية.

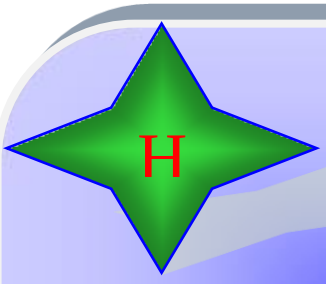
ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

70. Brahim BRAHAMIA, ECONOMIE DE LA SANTE, 1ere édition, Bahaeddine Editions, Constantine, ALGERIE 2010.

71. Brigitte Doriath et D'autres, Comptabilité et gestion des Organisations, 6édition, Dunod, PARIS, France 2008.

72. Chow, Julie Wing Yan, Activity Based Costing: A case study of Raiffeisen Bank of Luxembourg, ECONSTOR EIKV Luxemburg, 2016 www.econstor.eu

73. Gérard MELYON, COMPTABILITE ANALYTIQUE, 3eédition, Bréal édition, Paris, France, 2004.



الملاحق

الملحق رقم (01)

الجزء الاول:

اعتمادات الميزانية العامة للدولة

1. اعتمادات النشاط .....(التسمية والرمز)

السنة المالية			الباب 1		الباب 2		الباب 3		الباب 4		المجموع الكلي	
البرنامج	الرمز	.....	ر إ	إ د	ر إ	إ د	ر إ	إ د	ر إ	إ د	ر إ	إ د
البرنامج الفرعي	الرمز	.....	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
البرنامج الفرعي	الرمز	.....	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
البرنامج الفرعي	الرمز	.....	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0

1.1. اعتمادات نفقات المستخدمين

1.1.1. اعتمادات نفقات المستخدمين

الرمز	ب 1 - نفقات المستخدمين	رمز.....واسم النشاط.....					
		رمز ..... واسم البرنامج الفرعي		رمز ..... واسم البرنامج الفرعي		رمز ..... واسم البرنامج الفرعي	
		ر إ	إ م	ر إ	إ م	ر إ	إ م
11000	**الرواتب**	0	0	0	0	0	0
11100	رواتب الموظفين والأعوان العموميين	0	0	0	0	0	0
11110	رواتب الموظفين	0	0	0	0	0	0
11120	رواتب الأعوان العموميين	0	0	0	0	0	0
11200	رواتب المستخدمين المتعاقدين	0	0	0	0	0	0
11210	رواتب المستخدمين المتعاقدين بالتوقيت الكامل	0	0	0	0	0	0
11220	رواتب المستخدمين المتعاقدين بالتوقيت الجزئي	0	0	0	0	0	0
11300	تعويضات أعضاء الحكومة	0	0	0	0	0	0
11400	رواتب المستخدمين المتعاقدين العاملين بالخارج	0	0	0	0	0	0
11500	رواتب المستخدمين المتعاونين	0	0	0	0	0	0
12000	**العلاوات والتعويضات**	0	0	0	0	0	0
12100	علاوات وتعويضات الموظفين والأعوان العموميين	0	0	0	0	0	0
12110	علاوات وتعويضات الموظفين	0	0	0	0	0	0
12120	علاوات وتعويضات الأعوان العموميين	0	0	0	0	0	0
12200	علاوات وتعويضات المستخدمين المتعاقدين	0	0	0	0	0	0
12210	علاوات وتعويضات المستخدمين المتعاقدين بالتوقيت الكامل	0	0	0	0	0	0
12220	علاوات وتعويضات المستخدمين المتعاقدين بالتوقيت الجزئي	0	0	0	0	0	0
12300	علاوات وتعويضات المستخدمين المتعاونين	0	0	0	0	0	0
12400	تعويضات الأعضاء الدائمين للهيئات والمؤسسات	0	0	0	0	0	0
12500	تعويضات المستخدمين الموضوعين تحت التصرف	0	0	0	0	0	0

4

12600	تعويضات المستخدمين المتعاقدين العاملين بالخارج	0	0	0	0	0	0
13000	**الزيادات**	0	0	0	0	0	0
13100	الزيادات الاستدلالية	0	0	0	0	0	0
13200	زيادات أخرى	0	0	0	0	0	0

14000	**مساهمات صاحب العمل**	0	0	0	0	0	0
14100	مساهمات في هيئات الضمان الاجتماعي والتقاعد	0	0	0	0	0	0
14200	مساهمات الخدمات الاجتماعية	0	0	0	0	0	0
14210	الخدمات الاجتماعية	0	0	0	0	0	0
14220	المساهمة في السكن الاجتماعي	0	0	0	0	0	0
14230	المساهمة في نظام التقاعد	0	0	0	0	0	0
15000	**الخدمات الاجتماعية على عاتق صاحب العمل**	0	0	0	0	0	0
15100	الخدمات ذات الطابع العائلي	0	0	0	0	0	0
15110	المنح العائلية	0	0	0	0	0	0
15120	علاوة الدراسة	0	0	0	0	0	0
15130	منحة الأجر الوحيد	0	0	0	0	0	0
15200	المنح الاختيارية	0	0	0	0	0	0
16000	**حوادث العمل ومعاش الخدمة**	0	0	0	0	0	0
16100	ريوع الحوادث المهنية	0	0	0	0	0	0
16200	معاشات جراء أضرار جسدية	0	0	0	0	0	0
16300	معاشات الخدمة	0	0	0	0	0	0
	المجموع	0	0	0	0	0	0

2.1. **اعتمادات نفقات التسيير :**

الباب2 -ي وثيقة البرمجة الأولية للاعتمادات	
إد	رإ
0	0
0	0

البرنامج ..... ***الرمز*** .....
البرنامج الفرعي ..... ***الرمز*** .....
النشاط ..... ***الرمز*** .....

الرمز	الباب 2 - نفقات تسيير المصالح	الاعتمادات المفتوحة		الاعتمادات المنتظرة ولتي اصبحت متوفرة		مجموع الاعتمادات المتوفرة	
		رإ	إد	رإ	إد	رإ	إد
21000	التنقلات و النقل و الاتصالات	0	0	0	0	0	0
21100	المهمات، التنقلات والمصاريف ذات الصلة	0	0	0	0	0	0
21200	النقل بالبريد والاعفاء البريدي والرسائل	0	0	0	0	0	0
21300	مصاريف الاستقبال والاحتفالات	0	0	0	0	0	0
21400	مصاريف المحاضرات والمؤتمرات والندوات والملتقيات والتظاهرات والأيام الدراسية	0	0	0	0	0	0
21500	التوعية والتعميم	0	0	0	0	0	0
21600	الهدايا الدبلوماسية	0	0	0	0	0	0
21700	الأموال والمصاريف الخاصة	0	0	0	0	0	0
22000	الإعلام والتوثيق	0	0	0	0	0	0
22100	الإشهار والإعلام والتوثيق والاشتراكات	0	0	0	0	0	0
22200	التحرير والترجمة	0	0	0	0	0	0
22300	مصاريف إعداد المطبوعات ومختلف الوثائق	0	0	0	0	0	0
23000	الخدمات المهنية	0	0	0	0	0	0
23100	الأتعاب	0	0	0	0	0	0
23200	الخدمات التقنية للدراسات والخبرة والبحث	0	0	0	0	0	0

12

23300	الخدمات المهنية في الاتصالات	0	0	0	0	0	0
23400	المصاريف القضائية	0	0	0	0	0	0
23500	خدمات الإعلام الآلي واقتناء البرمجيات الخاصة	0	0	0	0	0	0
23600	مصاريف التحكيم الدولي	0	0	0	0	0	0
24000	الإيجار	0	0	0	0	0	0
24100	إيجار العقارات	0	0	0	0	0	0
24200	إيجار المنقولات	0	0	0	0	0	0
24300	تكاليف الإيجار الأخرى	0	0	0	0	0	0
25000	الصيانة والإصلاح	0	0	0	0	0	0
25100	صيانة وتصليح الحظائر	0	0	0	0	0	0
25110	صيانة وتصليح حظائر السيارات بما في ذلك إطارات العجلات والمراقبة التقنية للسيارات	0	0	0	0	0	0
25120	صيانة وتصليح حظائر النقل الجوي	0	0	0	0	0	0
25130	صيانة وتصليح حظائر النقل البحري	0	0	0	0	0	0
25140	صيانة وتصليح حظائر النقل بالسكك الحديدية	0	0	0	0	0	0
25150	طباعة الشاشة الحريرية للمركبات	0	0	0	0	0	0
25200	صيانة وتصليح الآلات والمعدات والتجهيزات	0	0	0	0	0	0
25210	صيانة وتصليح الآلات والمعدات والتجهيزات	0	0	0	0	0	0
25220	صيانة وتصليح المعدات والتجهيزات الخاصة والحساسة	0	0	0	0	0	0
25300	صيانة وتنظيف البنايات والمنشآت القاعدية	0	0	0	0	0	0
25310	صيانة البنايات والمنشآت القاعدية	0	0	0	0	0	0
25320	تنظيف البنايات والمنشآت القاعدية	0	0	0	0	0	0
25400	صيانة المساحات الخضراء	0	0	0	0	0	0
25500	الحراسة والأمن ومكافحة الحرائق	0	0	0	0	0	0
25600	نفقات أخرى للصيانة والتصليح	0	0	0	0	0	0
26000	خدمات أخرى	0	0	0	0	0	0
26100	العلاجات الطبية وطب العمل	0	0	0	0	0	0

13

26200	العلاجات البيطرية	0	0	0	0	0	0
26300	نقل النفايات المترلية	0	0	0	0	0	0
26900	خدمات أخرى غ.ص.م.أ	0	0	0	0	0	0
27000	التموينات واللوازم	0	0	0	0	0	0
27100	التغذية والإطعام	0	0	0	0	0	0
27200	المواد الصيدلانية والطبية وشبه الصيدلانية	0	0	0	0	0	0
27300	معدات وأثاث المكتب، معدات الإعلام الآلي والتجهيزات الصغيرة والاستهلاكية لمعدات المكتب ومعدات الإعلام الآلي، بما في ذلك التركيب والتثبيت المحتملة	0	0	0	0	0	0
27310	المعدات وأثاث المكتب، معدات الإعلام الآلي والتجهيزات الصغيرة الاستهلاكية	0	0	0	0	0	0
27320	لواحق الإعلام الآلي	0	0	0	0	0	0
27330	المعدات والتجهيزات الخاصة والحساسة	0	0	0	0	0	0
27400	الوراقة واللوازم المكتبية	0	0	0	0	0	0
27500	الملابس والأحذية	0	0	0	0	0	0
27600	الوقود وزيوت التشحيم والمنتجات القابلة للإشتعال	0	0	0	0	0	0
27700	مصاريف الإتصالات	0	0	0	0	0	0
27800	مصاريف الكهرباء والغاز والماء	0	0	0	0	0	0
27900	تموينات ومخزونات أخرى	0	0	0	0	0	0
27910	التغذية الحيوانية	0	0	0	0	0	0
27920	اللواحق الخاصة بالحيوانات	0	0	0	0	0	0
27930	مواد الصيانة والنظافة	0	0	0	0	0	0
27990	تموينات ولوازم أخرى غ.ص.م.أ	0	0	0	0	0	0
28000	أعباء أخرى للتسيير	0	0	0	0	0	0
28100	المصاريف البنكية والمصاريف المماثلة	0	0	0	0	0	0
28200	التعويض عن الأضرار المادية أو الجسدية	0	0	0	0	0	0
28300	الضرائب والرسوم والمدفوعات الأخرى المماثلة	0	0	0	0	0	0
28400	رسوم الامتياز وبراءات الاختراع والتراخيص والعلامات والبرمجيات والعمليات	0	0	0	0	0	0

14

28500	المصاريف الخاصة الأخرى لمصالح الأمن	0	0	0	0	0	0
28600	مصاريف التخزين والمصاريف الأخرى المماثلة	0	0	0	0	0	0
28700	تعويضات	0	0	0	0	0	0
28710	تعويضات أعضاء اللجان ولجان التحكيم	0	0	0	0	0	0
28720	التعويضات الممنوحة للمتدخلين في العملية الانتخابية والاستفتائية	0	0	0	0	0	0
28730	التعويضات الممنوحة للمستخدمين المسخرين خارج العملية الانتخابية والاستفتائية	0	0	0	0	0	0
28800	اشتراكات، مساهمات ومصاريف الانخراط في الهيئات	0	0	0	0	0	0
28900	أعباء أخرى للتسيير غ.ص.م.أ	0	0	0	0	0	0
29000	خدمات التمهين والتكوين	0	0	0	0	0	0
29100	التكوين وتحسين المستوى داخل الوطن	0	0	0	0	0	0
29200	التكوين بالخارج	0	0	0	0	0	0
29300	التمهين	0	0	0	0	0	0
29400	خدمات أخرى للتمهين والتكوين	0	0	0	0	0	0
29500	المسابقات والاختبارات والفحوص المهنية	0	0	0	0	0	0
	مراقبة التناسق	0	0	0	0	0	0

3.1. اعتمادات نفقات الاستثمار:

الباب 3 في وثيقة البرمجة الأولية للاعتمادات	
ر إ	إ د
0	0
0	0

البرنامج ..... *الرمز* .....

البرنامج الفرعي ..... *الرمز* .....

النشاط ..... *الرمز* .....

الرمز	الباب 3 - نفقات الاستثمار	رقم مقرر التسجيل	عنوان عملية الاستثمار العمومي (المشروع)	السنة الجارية (ن)					
				ر إ			إ د		
				ر إ المنقولة (2023/12/31)	ر إ المبلغة 2024	ر إ الملتزم بها (2023/12/31)	إ د المنقولة (2023/12/31)	إ د المبلغة 2024	إ د المستهلكة (2023/12/31)
31000		تثبيتات عينية		0	0	0	0	0	0
	تثبيتات عينية	رقم	عملية	0	0	0	0	0	0
		رقم	عملية	0	0	0	0	0	0
		رقم	عملية	0	0	0	0	0	0
		رقم	عملية	0	0	0	0	0	0
		رقم	عملية	0	0	0	0	0	0
32000		تثبيتات معنوية		0	0	0	0	0	0
	تثبيتات معنوية	رقم	عملية	0	0	0	0	0	0
		رقم	عملية	0	0	0	0	0	0
		رقم	عملية	0	0	0	0	0	0
		رقم	عملية	0	0	0	0	0	0
		رقم	عملية	0	0	0	0	0	0
		المجموع		0	0	0	0	0	0

4.1. اعتمادات نفقات التحويلات:

الباب 4 في وثيقة البرمجة الأولية للاعتمادات	
ر إ	إ د
0	0

البرنامج ..... *الرمز* .....

البرنامج الفرعي ..... *الرمز* .....

النشاط ..... *الرمز* .....

الرمز	الباب 4 - نفقات التحويل	جهاز التدخل	مبلغ السنة (ن)	
			ر إ	إ د
41000	التحويلات لفائدة الأشخاص			
	التحويلات لفائدة الأشخاص	جهاز 1		
		جهاز 2		
		جهاز		
42000	التحويلات لفائدة المؤسسات			
	التحويلات لفائدة المؤسسات	جهاز 1		
		جهاز 2		
		جهاز		
43000	التحويلات للمؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي والصناعي والتجاري والمؤسسات العمومية المماثلة			
	التحويلات للمؤسسات العمومية ذات الطابع الاقتصادي والصناعي والتجاري والمؤسسات العمومية المماثلة	جهاز 1		
		جهاز 2		
		جهاز		
44000	التحويلات للجماعات المحلية			
	التحويلات للجماعات المحلية	جهاز 1		
		جهاز 2		

17

		جهاز		
45000	التحويلات لفائدة الجمعيات			
	التحويلات لفائدة الجمعيات	جهاز 1		
		جهاز 2		
		جهاز		
46000	التحويلات لفائدة المنظمات الدولية ولدول أجنبية			
	التحويلات لفائدة المنظمات الدولية ولدول أجنبية	جهاز 1		
		جهاز 2		
		جهاز		
47000	تحويلات أخرى			
	تحويلات أخرى	جهاز 1		
		جهاز 2		
		جهاز		
	مجموع			

الملحق رقم (02)

ETABLISSEMENT..... TABLEAU A1

EFFECTIF - MASSE SALARIALE

MOIS DE : .....ANNEE.....

Inscrire dans cette ligne les sections → principales et auxiliaires	MED.INTERN		PEDIATRIE		.....		TOTAL	
	EFFEC	MONTANT	EFFEC	MONTANT	EFFEC	MONTANT	EFFEC	MONTANT
Professeurs Docents Maitre Assist. Spécialistes Généralistes Pharmaciens Chir. Dentistes Résidents								
S/T médical								
Psy. et orthoph. Biologiste P E P M - Inf. Dipl. d'Etat Infirmier breveté Aide paramédical								
S/T Paramédical								
Administratif (1) Technique (2) Economique(3)								
S/T Autres								
TOTAL								

LE SOUS –DIRECTEUR

DU PERSONNEL

(1) Le Personnel administratif comprend tous les corps administratifs de l'agent dactylographe à l'administrateur ainsi que les ASS toutes classes confondues

(2) Le Personnel technique comprend les architectes et techniciens en bâtiment, les ingénieurs et techniciens en informatique, les ingénieurs et techniciens en maintenance biomédicale

(3) Le Personnel économique comprend les OP toutes catégories confondues, les conducteurs- auto toutes catégories confondues, les agents de sécurité, les vacataires et les agents payés à l'heure

الملحق رقم (03)

ETABLISSEMENT..... TABLEAU A2

DEPENSE ALIMENTAIRE GLOBALE

MOIS DE : .....ANNEE.....

DESIGNATION	QUANTIT	P.U. MOYEN	MONTANT
Viandes rouges			
Poulet			
Poisson			
Œufs			
Pain			
Lait			
Fruits			
Légumes			
Alimentation générale			
TOTAL			(Y)

LE DEPENSIER

ETABLISSEMENT..... TABLEAU A3

NOMBRE DE REPAS CONSOMMES PAR SERVICE

MOIS DE : .....ANNEE.....

Inscrire dans cette colonne les sections principales et auxiliaires ↓	MALADES (1)	PRSONNEL DE GARDE	AUTRES (2)	TOTAL
MEDECINE INTERNE				
PEDIATRIE				
.....				
TOTAL				(Z)

LE CHEF CUISINIER

(1) Y inclure les gardes- malades
(2) Collations des donneurs de sang, jury d'examens, délégations, etc.

ETABLISSEMENT..... TABLEAU A4

DEPENSE ALIMENTAIRE PAR SERVICE

Dépense alimentaire globale du mois.....(1)
Nombre total de repas servis durant le mois..... (2)
Prix de revient du repas (X = Y / Z).....DA

MOIS DE : ..... ANNEE.....

Inscrire dans cette colonne les sections principales et auxiliaires ↓	MALADES		PERSONNEL DE GARDE		AUTRES		TOTAL	
	NBR	MONTANT	NBR	MONTA	NBR	MONTA	NBRE	MONTAN
MED. INTERNE		(3)						
PEDIATRIE								
.....								
TOTAL								

LE DEPENSIER

(1) On obtient ce chiffre à partir du tableau A2 (voir (Y))
(2) On obtient ce chiffre à partir du tableau A3 (voir (Z))
(3) Le montant est calculé en multipliant le nombre de repas consommés durant le mois, par le pri de revient (X).

الملحق رقم (04)

ETABLISSEMENT.....

TABLEAU A5

DEPENSES DE PHARMACIE

MOIS DE : .....ANNEE.....

Inscrire dans cette ligne les → sections principales et auxiliaires	BLOC OPER	IMAGE RIE	LABO RATOIRE	PEDIA TRIE	MED INTERN	.....	TOTAL
Médicaments, sérums pansements et vaccins							
Consommable et Accessoires							
Films et produits radiologiques							
Réactifs et produits de laboratoire							
T O T A L							

N.B mettre les montants en TTC

LE PHARMACIEN CHEF

ETABLISSEMENT.....

TABLEAU A6

ETAT DE CONSOMMATION DE (exemple : Linge)

MOIS DE :(exemple : Octobre 2001)

Inscrire dans cette ligne les sections → principales et auxiliaires	MED. INTERNE		PEDIATRIE		.....		T O T A L	
	QTE	MONTANT	QTE	MONTANT	QTE	MONTANT	QTE	MONTANT
blouses médecin								
tenues de bloc								
draps								
.....								
T O T A L								

LE CHEF DE SERVICE

N.B prévoir un tableau similaire pour les quatre autres catégories de fournitures diverses à savoir :

- Fournitures de bureau
- Produits d'hygiène
- Matériel et mobilier non médical
- Matériel et mobilier médical

الملحق رقم (05)

ETABLISSEMENT..... TABLEAU A7

MOIS DE : ...ANNEE..... FOURNITURES DIVERSES

Inscrire dans cette ligne les → sections principales et auxiliaires	BLOC OPER	IMAGE RIE	LABO RATOIRE	PEDIA TRIE	MED INTERN	.....	TOTAL
Fournitures de bureau							
Linge et literie							
Produits d'hygiène							
Matériel et mobilier non médical							
Matériel et mobilier médical							
T O T A L							

الملحق رقم (06)

ETABLISSEMENT..... TABLEAU A8

ENTRETIEN ET MAINTENANCE

MOIS DE : .....ANNEE.....

Inscrire dans cette ligne les sections principales et auxiliaires →	BLOC OPER	IMAGE RIE	LABO RATOIRE	PEDIA TRIE	MED INTERN	.....	TOTAL
Travaux d'aménagement et d'entretien effectues par des entreprises							
Travaux d'aménagement et d'entretien effectues en régie							
Travaux de maintenance effectues par des entreprises							
Travaux de maintenance effectues par les techniciens de l'hôpital							
T O T A L							

LE DIE

الملحق رقم (07)

CHARGES COMMUNES — **TABLEAU A9**

IMPUT	INTITULE	MONTANT	COMMENTAIRES
I V 3	TITRE I Assurance de Resp. civile		La facture est annuelle et ne figure pas sur l'état de solde. Il faut l'affecter aux charges communes à raison de 1/12 ème par mois
II I 2	TITRE II Bourses des internes et externes		Les internes et les externes changent de service plusieurs fois par année, ce qui rend difficile l'affectation de leurs charges.
chap 2	Formation du personnel. Paramédical.		Le montant de certaines dépenses de formation peut être connu avec exactitude par service, mais par soucis de simplicité il a été décidé, dans un premier stade, de les considérer comme des charges communes.
chap 3	Stages à l'étranger		
Chap 4	Congrès et séminaires		
Chap 5	Formation continue		
Chap 6	Autres dép. de fonctionn.		
Chap 2	TITRE IV Gaz médicaux et autres prod		
VI I 3	TITRE VI Accessoires et pièces de rechange pour matériel méd		■ Si le niveau d'organisation de la DIE permet d'individualiser le coût matières des opérations par service, il est préférable de considérer les charges d'entretien des bâtiments et de maintenance du matériel comme des charges directes et de les affecter aux sections par le billet du tableau A 9. ■ les travaux qui concerne l'ensemble de la structure et non un service donné doivent toujours être considérées comme des charges communes. ■ lorsque des travaux d'entretien ou de maintenance réalisés par des entreprises sont effectués pour le compte d'un service donné, demander à l'entreprise de le préciser sur la facture.
	TITRE VII Dépenses d'infrastructure		
Chap 1	TITRE VIII Frais divers de gestion		
VIII 2 1	Chauffage, éclairage, eau..		
VIII 2 3	Documentation		
VIII 3 3	Entretien du matériel		
Chap 4	Parc – auto		
Chap 5	Transports et déplacements		
Chap 7	Frais de l' H.C.A		
	TITRE X Recherche médicale		Le montant de la recherche médicale peut être connu avec exactitude par service mais on estime que son activité bénéficie à l'ensemble des services et non à un service précis.
	TOTAL		

■ Porter les montants dès la liquidation, ne pas attendre le mandatement qui risque de tarder par manque de crédits.

■ Veiller à ce que la même dépense ne soit pas comptabilisée deux fois (à la liquidation et au mandatement)

الملحق رقم (08)

TABLEAU C4

CLES DE REPARTITION

SECTION AUXILIAIRE	CLE DE REPARTITION
BLOC OPERATOIRE	le nombre de K
IMAGERIE	le nombre de R
LABORATOIRE	le nombre de B
EXPLORATION FONCTIONNELLE	le nombre d'examens
S E M E P	au dinar le dinar
ERGO THERAPIE	le nombre de séances
REEDUCATION FONCTIONNELLE	le nombre de séances
ADMINISTRATION	au dinar le dinar
SERVICES ECONOMIQUES	au dinar le dinar
SERVICES SOCIAUX	au dinar le dinar