

حساب تكاليف خدمات الرعاية الصحية حسب طريقة الاقسام المتجانسة في المؤسسات العمومية

الاستشفائية -دراسة تطبيقية على المؤسسة العمومية الاستشفائية بلحسن دحان كرزاز ولاية بني عباس-

-Calculating the costs of health care services according to the method of homogeneous departments in public hospital institutions

-An applied study on the public hospital behahssan Dahan Kerzaz, wilaya Beni Abbes

عبار محمد²

* حدي لالة بوفلجة¹

¹مخبر الدراسات لاقتصادية والتنمية المحلية بالجنوب الغربي ، ²مخبر الدراسات لاقتصادية والتنمية المحلية بالجنوب الغربي

جامعة طاهري محمد بشار

جامعة طاهري محمد بشار ،

Haddi.lala.boufeldja@univ-bechar.dz

Abbar_mohamed@yahoo.fr

تاريخ النشر: 2023/12/ 31

تاريخ القبول: 2023/11/04

تاريخ الاستلام: 2023/06/03

ملخص: تهدف هاته الدراسة الى تسهيل عملية تقدير التكاليف للمؤسسات العمومية الاستشفائية حسب طريقة الاقسام المتجانسة بالجزائر من جهة ، و تحديد التكلفة للخدمة الصحية من جهة اخرى ، وقد استخدمنا هاته الطريقة والتي نراها من انجع الطرق من خلال تصميم نظام تكاليفي فعال حسب متطلبات المؤسسة ، بالانطلاق من الوضعيات المالية المفصلة ، باستخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري اضافة الى المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي وقد توصلنا من خلال هاته الدراسة الى توضيح الطريقة الجيدة لحساب التكاليف داخل المستشفيات .

الكلمات المفتاحية: رعاية صحية -أقسام متجانسة -تكلفة-محاسبة تكاليف -مؤسسات عمومية -استشفائية.

تصنيف JEL: I11 ;M4 ;I13 ;I2.

Abstract: This study aims to facilitate the process of cost estimation for public hospital institutions according to the method of homogeneous department , in to determine the cost of health service on the other hand, and we used the method of homogeneous departments, is one of the most effective methods by designing an effective costing system according to the requirements of the institution, starting from Detailed financial situations, using the descriptive approach on the theoretical side, in addition to the analytical approach on the applied side, and we have reached through this study to clarify the good method for calculating costs within hospitals.

Key Words: health care - homogeneous departments - cost - cost accounting - public institutions-hospitalization.

Jel Classification: I11;M4;I13;I2

* المؤلف المرسل.

مقدمة:

يعاني القطاع الصحي بالجزائر من عدة مشاكل، ومن أبرزها ارتفاع تكاليف الرعاية الصحية المتزايدة في ظل معدل النمو البطيء للدخل المحلي (PIB)، الأمر الذي دفع مديريات الصحة في الأربع السنوات الأخيرة إلى إصدار عدة قرارات وزارية تتعلق بالميزانيات الابتدائية والمعدلة قد تصل إلى خمسة قرارات خلال السنة الواحدة، كل قرار هو معدل للذي قبله أي أن الميزانية الابتدائية تكفي فقط لستة أشهر ثم تأتي بعد ذلك عدة ميزانيات معدلة وهذا ناتج من سوء تقدير الاحتياجات من طرف المحاسبين العموميين و المتصرفين التابعين لرؤساء المالية والوسائل .

هذه الوضعية التي تمر بها المؤسسات العمومية للصحة مرتبطة بمشاكل التنظيم والتسيير والرقابة على الموارد المالية والمستخدمة استخداما سيئا وليس لنقص في الموارد البشرية، ومن أجل ادخال اساليب أكثر فعالية في التسيير سنحاول من خلال هذا المقال ادخال تقنية المحاسبة التحليلية لحساب تكاليف الرعاية الصحية من خلال طريقة الاقسام المتجانسة اذن :

هل يؤدي استعمال محاسبة التكاليف حسب طريقة الاقسام المتجانسة الى تسهيل عملية تقدير تكاليف خدمات الرعاية الصحية ؟

وللاجابة على هاته الاشكالية لا بد من التطرق الى حيثيات الموضوع عن طريق تقديم الاطار النظري والدراسات السابقة اضافة الى تطبيق الجانب النظري على الواقع.

اسباب اختيار الموضوع : لقد شكلت ملاحظتنا للموارد الموجهة لتغطية نفقات المؤسسات العمومية الاستشفائية و تضخيم مبالغ التقديرات من طرف هذه الاخيرة عدة تساؤلات ، الأمر الذي دفعنا الى تطبيق محاسبة التكاليف حسب طريقة الاقسام المتجانسة لتسهيل تقدير هذه التكاليف .

اهمية الدراسة : تبرز اهمية الدراسة كونها تهدف الى مساعدة مسؤولي المؤسسات العمومية الاستشفائية بمنطقة بني عباس على تسيير المصالح وتساعد المدراء و المدراء الفرعيين للمالية ولوسائل على القيام بالاعمال المطلوبة في وقت وجيز

اهداف الدراسة :

ان هدف الدراسة هو تسليط الضوء على احدى الطرق المهمة في تسيير التكاليف داخل المؤسسة العمومية الاستشفائية الى جانب المحاسبة العمومية كما سنوضح كيفية القيام بحساب التكاليف حسب طريقة الاقسام المتجانسة للحصول على تكلفة الخدمة الصحية داخل المؤسسة وعرض تحليلات حول هذه التكاليف.

معاور الدراسة :

- اولا- مدخل الى المؤسسات العمومية الاستشفائية الاستشفائية
- ثانيا- محاسبة التكاليف حسب طريقة الاقسام المتجانسة داخل المؤسسات العمومية الاستشفائية
- ثالثا- تطبيق محاسبة التكاليف حسب طريقة الاقسام المتجانسة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية كرزاز

1- مدخل الى المؤسسات العمومية الاستشفائية الاستشفائية

1-1- مفهوم المؤسسة العمومية الاستشفائية :

حسب المواد 02 ، 03 ، 04 ، 05 من المرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرخ في 19 ماي 2007 تعرف المؤسسة العمومية الاستشفائية على انها مؤسسة مؤسسة عمومية ذات طابع اداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتوضع تحت وصاية الوالي (المرسوم التنفيذي رقم 07-140 ، 2007 ، ص 10)

و تتكون من هيكل للتشخيص والعلاج والاستشفاء واعادة التاهيل الطبي تغطي سكان بلدية واحدة او مجموعة من البلديات . (المرسوم التنفيذي رقم 07-140 ، 2007 ، ص 11)

1-2- ضرورة ادخال محاسبة التكاليف في المؤسسات العمومية الاستشفائية :

يعد من الضروري تطبيق اسس ومفاهيم محاسبة التكاليف في اطار النظام المحاسبي الشامل للمستشفيات حيث يساعد ذلك على قياس تكلفة كل قسم على حدة الامر الذي يساعد على تحديد تكلفة وحدة الخدمة المقدمة بالاضافة الى توفير المعلومات التكاليفية اللازمة لكافة المستويات الادارية المسؤولة بالمستشفى بالشكل الملائم وفي التوقيت المناسب لمساعدتها في اداء مهامها من تخطيط ورقابة وتقييم اداء . (راضي محمد سامي ، 2007 ، ص 27)
فالمحاسبة العمومية او الحكومية التي تطبق في بعض الدول لاتسمح بتوفير البيانات والمعلومات الكافية للتخطيط والرقابة على أنشطة المستشفى العمومي ، حيث يتلخص دور الادارة الاستشفائية في تطبيق الموازنة حسب الموارد المتعهد بها .

ويؤكد (Gibert & Lavergne) انه يوجد وبدون شك تبدير في موارد المؤسسة التي لاتستخدم محاسبة التكاليف . (جبار محفوظ، بومعراف إلياس، 2011، ص 36)

كما ان محاسبة التكاليف تساعد في ضبط الموارد الموجهة للصحة .

2- محاسبة التكاليف حسب طريقة الاقسام المتجانسة داخل المؤسسات العمومية الاستشفائية :

2-1- محاسبة التكاليف الاستشفائية : قبل التطرق الى هذا المفهوم لابد من التطرق الى مفهوم محاسبة التكاليف حيث عرفت على انها عملية

القياس والتحليل والإبلاغ عن المعلومات المالية و غير المالية المتعلقة بتكاليف الشراء أو استخدام الموارد في المؤسسة . (Charles T.

Horngren, 2014 ,p10)

و قد عرفها اخرون على انها اداة تسيير تهدف الى مراقبة التدفقات الداخلية للمؤسسة من اجل توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار، وهي طريقة لمعالجة البيانات تمكننا لاحقا من مساءلة مسؤولي الاقسام داخل المؤسسة . (MAKHOULF, 2018 ,p10).

اما محاسبة التكاليف الاستشفائية فهي عملية تقدير وتصنيف التكاليف التي تتحملها المؤسسة الاستشفائية ، ويمكن تحليل هذه التكاليف على المستوى التنظيمي أو على مستوى الأقسام ، لكن Reiter و Gapenski لاحظا ان تقدير التكلفة يكون على مستوى الخدمة أو على مستوى المريض

الفردى ، يبدو أن جابينسكي قد اعترف بالدور المتزايد الأهمية الذي من المرجح أن تلعبه محاسبة التكاليف في سوق الرعاية الصحية ، وقد تضمن آخر تحديث لكتابه المدرسي المستخدم على نطاق واسع حول تمويل الرعاية الصحية والمحاسبة تغطية واسعة النطاق لتقنيات تقدير التكاليف على مستوى المنتج أو الخدمة. (Carroll & Lord, 2016, P 172)

2-2- طريقة الاقسام المتجانسة:

ظهرت هذه الطريقة خلال الثلاثينات بفرنسا وسميت فيما بعد بمراكز التحليل، وقد كان لها مجال واسع في التطبيق بحيث اعتبرت على أنها المحاسبة المطابقة لسير المؤسسة من حيث تقسيمها إلى وظائف وأقسام حسب الهيكل التنظيمي أساسا وكذلك بالنسبة إلى سير حساب التكاليف حسب المراحل المختلفة التي يقطعها المنتج (مشتريات المواد - التخزين - التصنيع - التوزيع)، بحيث يتم تحميل كل الأعباء على المنتجات بصفة كاملة عن طريق تتبعها بالتسجيل والمعالجة حسب استفاضة كل منتج من المواد والعمل والخدمات ، ويتم ذلك بداية من تصنيف التكاليف إلى أعباء مباشرة وأعباء غير مباشرة ، هذه الأخيرة تتم معالجتها بكيفية تختلف عن الأولى

(yocef kamal , "https://accdiscussion.com/acc4701.html" 2013)

2-3- طريقة الاقسام المتجانسة داخل المؤسسات العمومية الاستشفائية :

ان طريقة الاقسام المتجانسة تهدف الى تحديد التكلفة الكلية لكل مصلحة داخل المستشفيات بما فيها التكاليف الكلية المباشرة الخاصة بها ومن ناحية اخرى ، جزء من التكاليف الكلية الغير مباشرة للمؤسسة يحسب على اساس مفتاح التوزيع .

وتتحلى مظاهر تفوق هذه الطريقة في تحليلها للاعباء تحليليا مفصلا ودقيقا مما يؤدي الى نتائج اقرب للحقيقة فيما يخص التكاليف والتكلفة النهائية اذ تسمح طريقة الاقسام المتجانسة في تحديد سعر التكلفة لكل منتج او خدمة وبتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات بطريقة غير عشوائية وأكثر دقة من الطرق التي سبقتها . (بربري & بولحية ، 2019 ، ص6)

وبالتالي فالاقسام المتجانسة هي التي يترتب عن نشاطها انتاج نفس المنتج بنفس وحدة العمل ، حيث ان الخدمات الاستشفائية قسم متجانس وحدة عمله هي اليوم الاستشفائي ، وغرفة العمليات عبارة عن قسم متجانس وحدة عمله هي التدخل الجراحي.

2-4- التكاليف المباشرة وغير المباشرة في لمؤسسات العمومية الاستشفائية :

التكاليف المباشرة (direct cost) هي التكاليف التي يمكن ربطها مباشرة بموضوع التكلفة ومن تم يمكننا تتبعها بوحدة التكلفة او موضوع القياس التكاليفي ، وذلك على نحو ملائم اقتصاديا ، اما التكاليف الغير مباشرة indirect cost فهي عناصر التكاليف التي يمكن ربطها بصورة غير مباشرة ومن تم يتم تخصيصها allocated على وحدة التكلفة باستخدام بدائل تخصيص كالنظام التقليدي ونظام التكلفة على اساس النشاط ABC وذلك حتى يمكن تعيين تكلفة الوحدة او موضوع القياس التكاليفي على نحو ملائم . (متولي، 2002-2003 ، ص 137)

وبالتالي من المهم تحديد موضوع التكلفة التي يتحملها كل قسم او مركز مسؤولية لان التكاليف تكون مرتبطة مباشرة اذا كانت مصاريف مباشرة ، او مرتبطة بصورة غير مباشرة اذا كانت مصاريف غير مباشرة . (CERBAH, 2013 , p 13)

حساب تكاليف خدمات الرعاية الصحية حسب طريقة الاقسام المتجانسة في المؤسسات العمومية الإستشفائية

إذا نستنتج ان التكاليف المباشرة : هي تلك التكاليف المتعلقة بالاقسام الرئيسية والمساعدة والتي تآثر في كل قسم دون الرجوع الى مفتاح التوزيع.
التكاليف غير المباشرة : : هي التي تآثر في الاقسام بفضل مفاتيح التوزيع بمعنى وهي تكاليف مشتركة وقد تكون ثابتة مثل الايجار او نصف متغيرة مثل الكهرباء .

2-5- مراحل تطبيق محاسبة التكاليف حسب طريقة الاقسام المتجانسة :لتطبيق طريقة حساب التكاليف

حسب الاقسام المتجانسة لآبد من المرور على عدة مراحل اساسية :

- ✓ تقسيم المؤسسة الى اقسام متجانسة (اساسية ومساعدة) : اي تقسيم المؤسسة العمومية الاستشفائية الى مراكز تحليل التكاليف و المسماة بالأقسام المتجانسة والتي بدوها تنقسم الى قسمين:
- ✓ الاقسام الرئيسية او الاساسية .
- ✓ الاقسام المساعدة .

و يجب وضع كل قسم من هذه الاقسام تحت سلطة رئيس قسم حتى يكون هناك مركز مسؤولية

- ✓ تصميم وسائط المعلومات حسب التقسيم
- ✓ جمع المعلومات وملا الجداول
- ✓ القيام بالتوزيع الاولي للتكاليف
- ✓ القيام بالتوزيع الثانوي للتكاليف

3- تطبيق محاسبة التكاليف حسب طريقة الاقسام المتجانسة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية كرزاز

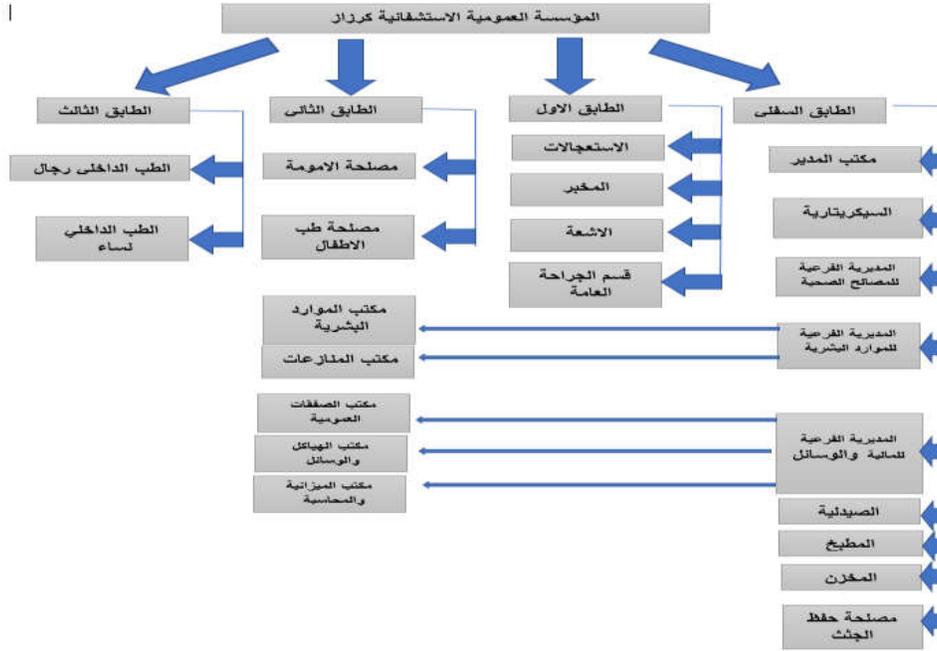
بعد تقديم المؤسسة محل الدراسة وعرض الهيكل التنظيمي للمؤسسة ، سنقسمها الى اقسام متجانسة رئيسية وثانوية مساعدة .

3-1- تقديم المؤسسة والهيكل التنظيمي :

أنشأت المؤسسة العمومية الاستشفائية كرزاز، بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم 19-141 المؤرخ في 23 شعبان 1440 الموافق 29 ابريل 2019 الملحقه بالمرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرخ في 02 جمادى الأولى عام 1428 الموافق ل 19مايو 2007 المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الإستشفائية و المؤسسات العمومية للصحة الجوارية و تنظيمها و سيرها ، حيث تم تدشينها بتاريخ 06 ماي 2021 و يتواجد مقرها ببلدية كرزاز و تبعد عن مقر الولاية بـ 117 كم ، وتغطي بخدماتها 05 بلديات مجاورة بتعداد سكاني 21875 نسمة وهي تقوم ايضا بتكوين الشبه طبيين وتشرف على تربصاتهم.

3-1-1- الهيكل التنظيمي للمؤسسة : تتكون المؤسسة العمومية الاستشفائية كرزاز من اربع فروع (طوابق) كالتالي :

الشكل 01: الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الاستشفائية كرزاز



تحتوي المؤسسة على مولدين كهربايان و خزان اكسجين بسعة 5400 لتر

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على الهيكل التنظيمي للمؤسسة

3-1-2- تحديد الاقسام المتجانسة للمؤسسة

✓ الاقسام الرئيسية: مصلحة الاستجالات - مصلحة الجراحة العامة - مصلحة الطب الداخلي - مصلحة طب الاطفال - مصلحة الامومة - مصلحة

كوفيد 19- مصلحة الصيدلانية

✓ الاقسام الثانوية: الاشعة - المخبر - الادارة - الفرز الطبي - المصالح الاقتصادية .

3-2- تحديد الاعباء للمؤسسة:

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

الجانب الاول : والذي يتعلق بنفقات الموظفين حيث يعنى هذا الجانب بنفقات اجور المستخدمين الممثلة في الرواتب والمردودية و المداومة والمنح الاخرى .

3-2-1- نفقات الموظفين :تعتبر نفقات الموظفين في الصحة العمومية الجانب الاكبر في المؤسسة ، وتتكون من تسعة ابواب ، كما هو

موضح في الجدول التالي:

حساب تكاليف خدمات الرعاية الصحية حسب طريقة
الاقسام المتجانسة في المؤسسات العمومية الإستشفائية

الجدول رقم 01: تكاليف العنوان الاول نفقات الموظفين بالمؤسسات العمومية الاستشفائية

يعنى بالراتب الرئيسي	يتكون من 3 مواد	الباب الاول
كل المنح والتعويضات	يتكون من 58 مادة	الباب الثاني
الراتب الرئيسي لنشاط الاطباء المقيمين والاطباء الداخليين والخارجيين	يتكون من 6 مواد	الباب الثالث
رواتب المتعاقدين	يتكون من 5 مواد	الباب الرابع
التكاليف الاجتماعية للموظفين المرسمين والمتربصين المتعاونين	يتكون من 4 مادة	الباب الخامس
التكاليف الاجتماعية للاطباء المقيمين والاطباء الداخليين والخارجيين	يتكون من 4 مواد	الباب السادس
التكاليف الاجتماعية للمتعاقدين	يتكون من 4 مواد	الباب السابع
معاش الخدمة والاضرار الجسدية وريوع حوادث العمل	يتكون من 3 مواد	الباب الثامن
المساهمة في الخدمات الاجتماعية	يتكون من 3 مادة	الباب التاسع

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على ميزانية المؤسسات العمومية للصحة

3-2-2- نفقات التسيير :

فهي تتكون من تسعة عشر (19) باب وتمثل الجانب الاصغر من الميزانية وهذا راجع الى ان تجهيز المستشفى العمومي يكون من طرف الدولة ممثلة في وزارة الصحة ، والموارد الموجهة للمؤسسة الاستشفائية تستعمل فقط لتغطية تكاليف العنوان الثاني من ادوية واغذية ولوازم ونفقات الاكسجين والكهرباء الخ....

الجدول رقم 02: تكاليف العنوان الثاني نفقات التسيير بالمؤسسات العمومية الاستشفائية

عدد المواد	العنوان الثاني : نفقات التسيير
11	الباب الأول (تسديد النفقات)
1	الباب الثاني (النفقات القضائية والتعويضات المترتبة على الدولة)
12	الباب الثالث (الأدوات والأثاث)
6	الباب الرابع (اللوازم)
1	الباب الخامس (الألبسة)
7	الباب السادس (التكاليف الملحقه)
9	الباب السابع (حاضرة السيارات)
4	الباب الثامن (صيانة وإصلاح الهياكل)
3	الباب التاسع (نفقات التكوين وتحسين الأداء، إعادة التأهيل وترىص المستخدمين)
2	الباب العاشر (مصاريف مرتبطة بالمؤتمرات، الملتقيات و تظاهرات عمليات مختلفة)
4	الباب الحادي عشر (التغذية ومصاريف الإطعام)
3	الباب الثاني عشر (الإيجار)

11	الباب الثالث عشر (الأدوية ومواد صيدلانية و مواد أخرى موجهة للطب الانساني و المستلزمات الطبية)
9	الباب الرابع عشر (نفقات الأعمال الوقائية النوعية)
7	الباب الخامس عشر (إقتناء وصيانة العتاد والأدوات الطبية)
3	الباب السادس عشر (تسديد مصاريف الإستشفاء للمستشفى المركزي للجيش من أجل المرضى المحولين إليها لغير معنيين بالعلل الخاضعة لإنفاقيات خاصة)
4	الباب السابع عشر (نفقات البحث العلمي)
1	الباب الثامن عشر مصاريف التوأمة بين المستشفيات العمومية للصحة
1	الباب التاسع عشر النفقات المتعلقة بالخدمات المقدمة في اطار اتفاقيات التعاون الطبي

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على ميزانية المؤسسات العمومية للصحة

لتحديد نفقات المؤسسة خلال الفترة المدروسة من 2022/01/01 الى 2022/12/31 سوف نقوم بعرض الوضعية المالية للمؤسسة .

الجدول رقم 03: يوضح الوضعية المالية المختصة لنفقات (اعباء) الموظفين حسب الابواب للمؤسسة العمومية الاستشفائية كرزاز خلال سنة

2022 الوحدة دينار جزائري

العنوان الاول نفقات الموظفين					
الباب	الاعتماد المفتوح	الاعتماد المراجع بعد التحويلات	الاعتمادات الملتمزم بها	الرصيد	النسبة المئوية
الباب الاول	57 500 000,00	20 834 205,00	20 756 464,50	77 740,50	99,63
الباب الثاني	26 200 000,00	53 987 952,66	53 708 384,58	279 568,08	99,48
الباب الثالث	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
الباب الرابع	7 000 000,00	5 046 510,00	5 044 910,85	1 599,15	99,97
الباب الخامس	6 900 000,00	16 670 372,34	16 602 678,99	67 693,35	99,59
الباب السادس	0,00	0,00		0,00	0,00
الباب السابع	200 000,00	1 460 960,00	1 450 290,09	10 669,91	99,27
الباب الثامن	200 000,00	0,00	0,00	0,00	0,00
الباب التاسع	1 500 000,00	1 500 000,00	0,00	1 500 000,00	0,00
مجموع العنوان الاول	99 500 000,00	99 500 000,00	97 562 729,01	1 937 270,99	98,05

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على الوضعية المالية المفصلة لدى المديرية الفرعية للمالية والوسائل

حساب تكاليف خدمات الرعاية الصحية حسب طريقة
الاقسام المتجانسة في المؤسسات العمومية الإستشفائية

الجدول رقم 04: يوضح الوضعية المالية المختصرة لنفقات (اعباء) التسيير حسب الابواب للمؤسسة العمومية الاستشفائية كرزاز خلال سنة
2022 . الوحدة دينار جزائري

العنوان الثاني نفقات التسيير					
النسبة المئوية	الرصيد	الاعتمادات الملتزم بها	الاعتماد المراجع بعد التحويلات	الاعتماد المفتوح	الباب
54,16	159 688,00	188 687,00	348 375,00	350 000,00	الباب الاول
0	0,00	0,00	0,00	0,00	الباب الثاني
100	0,00	2 500 000,00	2 500 000,00	2 500 000,00	الباب الثالث
100	0,00	5 686 803,00	5 686 803,00	1 600 000,00	الباب الرابع
100	0,00	500 000,00	500 000,00	1 000 000,00	الباب الخامس
100	0,00	5 001 625,00	5 001 625,00	5 000 000,00	الباب السادس
100	0,02	1 359 999,98	1 360 000,00	1 500 000,00	الباب السابع
100	0,00	3 055 298,00	3 055 298,00	1 000 000,00	الباب الثامن
0,00	0,00	400 000,00	400 000,00	400 000,00	الباب التاسع
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	الباب العاشر
100	0,00	5 147 620,00	5 147 620,00	7 000 000,00	الباب الحادي عشر
0	0,00	0,00	0,00	0,00	الباب الثاني عشر
100	0,24	9 999 999,76	10 000 000,00	10 000 000,00	الباب الثالث عشر
100	1,50	1 999 998,50	2 000 000,00	8 000 000,00	الباب الرابع عشر
100	0,00	8 350 279,00	8 350 279,00	6 000 000,00	الباب الخامس عشر
0	0,00	0,00	0,00	0,00	الباب السادس عشر
0	0,00	0,00	0,00	0,00	الباب السابع عشر
0	0,00	0,00	0,00	0,00	الباب الثامن عشر
0	0,00	0,00	0,00	0,00	الباب التاسع عشر
99,64	159 689,76	44 190 310,24	44 350 000,00	44 350 000,00	مجموع العنوان الثاني
98,54	2 096 960,75	141 753 039,25	143 850 000,00	143 850 000,00	المجموع الكلي

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على الوضعية المالية المفصلة لدى المديرية الفرعية للمالية والوسائل

اذن من خلال الوضعية المالية للمؤسسة نلاحظ انها استفادت من ميزانية قدرها 143.850.000.00 دج كاعتمادات خلال سنة 2022 الا ان المؤسسة التزمت امام المراقب المالي بمبلغ 141.753.039.25 دج والرصيد الباقي لم يستغل حيث ان جزء منه ممثل في الخدمات الاجتماعية ممثلة في الباب التاسع والتي قدر مبلغها ب1.500.000.00 دج كما ان هناك رصيد متبقي في الابواب من 1 (واحد) الى 7 (سبعة) العنوان الاول

متعلق بالاجرة الشهرية مقدر ب 437.270.99 دج اضافة الى الرصيد المتبقي من نفقات المهمات والتنقلات الباب الثاني في العنوان الثاني مقدر ب 159.688.00 ورصيد متبقي من نفقات اخرى مقدر ب 1.76 دج ، والجدول الاتي يوضح ذلك :

الجدول رقم 05: يوضح الاعتمادات المرصودة والاعتمادات غير المستغلة والاعتمادات الملتمزم بها خلال السنة المالية 2022 للمؤسسة العمومية الاستشفائية كرزاز - الوحدة دينار جزائري

الملاحظة	المبلغ	البيان
اعتماد مرصود	143850000.00	الاعتمادات الممنوحة من طرف وزارة الصحة
رصيد غير ملتزم به	1500000.00	خدمات اجتماعية رصيد غير مستغل
رصيد غير ملتزم به	437270.99	اجرة شهرية رصيد غير مستغل
رصيد غير ملتزم به	159688.00	نفقات المهمات والتنقلات رصيد غير مستغل
رصيد غير ملتزم به	1.76	نفقات اخرى رصيد غير مستغل
الاعتمادات الملتمزم بها خلال سنة 2022	141753039.25	الاعتمادات الملتمزم بها

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على الوضعية المالية المفصلة لدى المديرية الفرعية للمالية والوسائل

ان ما يهمننا هنا هو المبلغ الملتمزم به الذي يمثل مختلف الاعباء التي تحملتها المؤسسة خلال سنة 2022 والمتمثلة في اعباء الموظفين -التغذية اعباء الصيدلة اعباء اللوازم المختلفة - اعباء الصيانة - اعباء مشتركة وبالاطلاع على الوضعية المالية المفصلة سنقوم بعرض هذه المصاريف والاعباء في جدول :

الجدول رقم 06: يوضح الاعباء الملتمزم بها خلال السنة المالية 2022 للمؤسسة العمومية الاستشفائية كرزاز - الوحدة دينار جزائري

المرجع من الوضعية المالية	المبلغ	العبء
الابواب 1-2-4-5-7 من العنوان الاول	97,751,416.01	نفقات الموظفين
العنوان الثاني 1-11-2	5,147,620.00	اعباء التغذية
العنوان الثاني الباب 13 والباب 14 والباب 15	17.371.014.61	اعباء الصيدلية
العنوان اثنائي الباب 3 و4 و5 و7 و8	14.372.517.63	اعباء المواد واللوازم المخلفة
العنوان الثاني 2-3-8 و 2-7-3 و 2-8-1	1,708,846.00	اعباء لصيانة
العنوان الثاني الباب 6	5,001,625.00	اعباء فواتير الهاتف والغاز والانتيرنات و الانترنات والتامين
الباب 9	400,000.00	اعباء مشتركة
	141,753,039.25	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على الوضعية المالية المفصلة لدى المديرية الفرعية للمالية والوسائل

حساب تكاليف خدمات الرعاية الصحية حسب طريقة
الاقسام المتجانسة في المؤسسات العمومية الإستشفائية

الشكل رقم 01: يوضح الاعباء الملتزم بها خلال السنة المالية 2022 للمؤسسة العمومية الاستشفائية كرزاز -الوحدة د.ج



المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد برنامج اكسل ومعطيات الجدول رقم 06

من خلال الشكل رقم 01 يتبين ان نفقات الموظفين تمثل الجزء الاكبر من الميزانية وهذا راجع من ناحية الى عدد الكبير للموظفين في المستشفى ومن ناحية اخرى لنظام العمل 24/24 ساعة متواصلة بحيث لايمكن ان يتوقف النشاط في المستشفى ويكون العمل في في اغلب الاقسام بالتناوب بين الافواج وكل فوج يتكون من طاقم طبي و ممرضين وبيولوجيين وقابلات اضافة الى الموظفين الاداريين والعمال المهنيون ، اما نفقات العنوان الثاني فان اعباء الصيدلة والمواد واللوازم المختلفة لهما الجانب الاكبر وهذا لراجع التكلفة المرتفعة للدوية .

- بعد تحديد الاعباء لا بد من تحديد نشاطات المؤسسة خلال سنة 2022 وذلك بالاطلاع على سجلات المؤسسة والمديرية الفرعية للمصالح الصحية DSS فقد كانت الفحوصات الطبية لسنة 2022 موضحة كالآتي في الجدول رقم 07:

الجدول رقم 07: يوضح الفحوصات الطبية خلال السنة المالية 2022 للمؤسسة العمومية الاستشفائية كرزاز

ملاحظة	الفحوصات الطبية المتخصصة		الفحوصات الطبية الاستعجالية	الفحص الطبي العام
الوحدة - فحص طبي متخصص	364	الطب الداخلي	1670	8622
الوحدة- كشف طبي	1754	طب امراض النساء والتوليد		
الوحدة-فحص طبي متخصص	208	طب الامراض الصدرية والتنفسية		
الوحدة -فحص طبي متخصص	747	طب الاطفال		
الوحدة -فحص طبي متخصص	3073	المجموع	1670	8622

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على المديرية الفرعية للمصالح الصحية

- اما فيما يخص نشاطات مصلحة الجراحة فقد قامت المؤسسة العمومية الاستشفائية كرزاز ب 83 عملية جراحية موزعة كالآتي في الجدول التالي :

الجدول رقم 08: يوضح العمليات الجراحية خلال السنة المالية 2022 للمؤسسة العمومية الاستشفائية كرزاز

الجراحة العامة	جراحة الانف والاذن والحنجرة	لعمليات الجراحية الخفيفة
19	55	9

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على المديرية الفرعية للمصالح الصحية

نشاطات المصالح التقنية الشبه طبية من طرف المؤسسة خلال سنة 2022 موضحة كالآتي في الجدول رقم 09:

الجدول رقم 09: يوضح نشاطات المصالح التقنية الشبه طبية خلال السنة المالية 2022 للمؤسسة العمومية الاستشفائية كرزاز

الحقن والتمريض	التحاليل المخبرية	الاشعة	الكشف بالايكوغرافي	تخطيط القلب
15018	8933	3609	1504	438

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على المديرية الفرعية للمصالح الصحية

ان اعباء الصيدلة لها اهمية كبيرة داخل المؤسسة حيث تلعب دورا رئيسيا في توفر خدمات الرعاية الصحية فمثلا نجد الاقبال على خدمات التحاليل المخبرية بشكل كبير وهذا لتوفر المحاليل المخبرية فبدونه تكون هذه الخدمة معدومة تماما والجدول الموالي يبين حالة المخزون من اعباء الصيدلة :

حساب تكاليف خدمات الرعاية الصحية حسب طريقة
الاقسام المتجانسة في المؤسسات العمومية الإستشفائية

الشكل 02: يوضح وضعية اعباء الصيدلة خلال السنة المالية 2022 للمؤسسة العمومية الاستشفائية كرزاز -الوحدة دينار جزائري



المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مصلحة الصيدلة وبرنامج الاكسل

من خلال حالة المخزون يتبين ان اعباء الصيدلة لم تستعمل كليا خلال سنة 2022 وانما استعمل ماقدره 10715968.51 دج والباقي يبقى في المخزن بقيمة 6 655 046.10 والجدول التالي رقم 10 يبين ذلك :

الجدول رقم 10: يوضح حالة المخزون من اعباء الصيدلة خلال السنة المالية 2022 للمؤسسة العمومية الاستشفائية كرزاز -الوحدة دينار جزائري

التعيين	دخول	خروج	الباقى في المخزن
الادوية	5 975 791,47	3 049 817,34	2 925 974,13
المحاليل	4 791 641,19	3 198 808,66	1 592 832,53
المستهلكات	6 351 581,95	4 258 342,32	2 093 239,63
التصوير الطبي (الاشعة)	252 000,00	209 000,19	42 999,81
المجموع	17 371 014,61	10 715 968,51	6 655 046,10

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على مصلحة الصيدلة وبرنامج الاكسل

3-2-3- التوزيع الاولي للاعباء غير المباشرة : سنقوم بتوزيع اولي للاعباء على الاقسام المتجانسة كل قسم حسب استفادته من كل نوع من الاعباء والجدول رقم 11 يوضح ذلك :

الجدول رقم 11: يوضح التوزيع الاولي للاعباء غير المباشرة على الاقسام -الوحدة دينار جزائري

الاقسام الثانوية						البيان
تخطيط القلب	الادارة	الفرز الطبي	الاشعة	المخبر	المبلغ	
1,683,472.80	5,464,942.56	888,015.96	4,801,605.12	3,330,193.20	97,751,416.01	نفقات الموظفين
88,652.20	287,785.58	46,763.20	252,854.02	175,369.01	5,147,620.00	اعباء التغذية
184,550.18	36,200.00	111,534.84	541,350.00	936,981.20	10,715,968.51	اعباء الصيدلية
247,523.19	803,517.60	130,566.14	705,986.24	489,642.63	14,372,517.63	اعباء المواد واللوازم المخلفة
0.00	118,011.19	0.00	0.00	459,830.00	1,708,846.00	اعباء لصيانة
450135.42	450135.42	450135.42	450135.42	450135.42	5,401,625.00	اعباء مشتركة
2,654,333.79	7,160,592.34	1,627,015.55	6,751,930.79	5,842,151.46	135,097,993.15	مجموع التوزيع الاولي

الاقسام الاساسية						
الاستعدادات	لجرحه العامة	طب الاطفال	طب الامراض الصدرية والتنفسية	طب امراض النساء والتوليد	الطب الداخلي	طب عام
10,912,296.35	12,658,920.02	4,847,512.30	9,357,891.08	15,640,226.56	13,955,840.22	14,210,499.84
574,644.92	666,622.67	255,271.51	492,789.46	823,619.20	734,918.89	748,329.35
1,196,257.09	1,764,193.43	531,407.02	1,025,855.89	1,324,830.00	1,529,904.63	1,532,904.22
1,604,449.10	1,861,257.45	712,736.03	1,375,902.88	2,299,602.82	2,051,945.31	2,089,388.24
				123,137.00		
450,135.42	450,135.42	450,135.42	450,135.42	450,135.42	450,135.42	450,135.42
14,737,782.88	17,401,128.98	6,797,062.28	12,702,574.72	20,661,551.00	18,722,744.47	19,031,257.07

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج الاكسل

حساب تكاليف خدمات الرعاية الصحية حسب طريقة
الاقسام المتجانسة في المؤسسات العمومية الإستشفائية

3-2-4- التوزيع الثانوي للاعباء المباشرة :

ان الاقسام الثانوية مسخرة لخدمة الاقسام الرئيسية التي تتلخص مهمتها في تقديم خدمة الرعاية الصحية ولهذا سوف تحول كل اعباء الاقسام الثانوية الى الاقسام الرئيسية كل قسم حسب استفادته والجدول رقم 12 يوضح ذلك :

الجدول رقم 12: يوضح التوزيع لاعباء الاقسام الثانوية المساعدة على الاقسام الرئيسية -الوحدة دينار جزائري

الاقسام الثانوية					
التعيين	المخبر	الاشعة	الفرز الطبي	الادارة	تخطيط القلب
مجموع التوزيع الاولي	5,842,151.46	6,751,930.79	1,627,015.55	7,160,592.34	2,654,333.79
المخبر	-				
	5,842,151.46				
الاشعة		-6,751,930.79			
الفرز الطبي			-1,627,015.55		
الادارة				-7,160,592.34	
تخطيط القلب					-2,654,333.79
مجموع التوزيع الثانوي	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

الاقسام الرئيسية						
طب عام	الطب الداخلي	طب امراض النساء والتوليد	طب الامراض الصدرية والتنفسية	طب الاطفال	الجرحة العامة	الاستعمالات
14,210,499.84	13,955,840.22	15,640,226.56	9,357,891.08	4,847,512.30	12,658,920.02	10,912,296.35
2,629,741.61	518,213.79	1,923,320.82	306,803.19	149,534.33	213,988.78	100,548.94
5,726,285.68	167,680.40	0.00	332,566.13	162,091.05	231,957.89	131,349.65
761,546.97	18,565.77	5,838.29	13,194.54	10,508.93	0.00	817,361.05
528,907.39	569,592.57	528,907.39	528,907.39	528,907.39	2,441,111.03	2,034,259.19
548,416.07	182,805.36	336,361.86	672,723.72	73,122.14	109,683.21	731,221.43
24,405,397.55	15,412,698.11	18,434,654.92	11,212,086.04	5,771,676.14	15,655,660.93	14,727,036.61

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على برنامج الاكسل

اذن من خلال التوزيع الثانوي للاعباء غير المباشرة للاقسام الثانوية على الاقسام الرئيسية نلاحظ انه لم يبقى لدينا الا اعباء الاقسام الرئيسية والتي هي مسؤولة عن علاج المريض لذلك سنقوم بالبحث عن تكلفة كل خدمة على حدى من خلال الجدول 13 والذي يبين تكلفة وحدة العمل :

الجدول رقم 13: يوضح تكلفة وحدة العمل وتكلفة الخدمة الصحية -الوحدة دينار جزائري

الاقسام الاساسية							
طب عام	الطب الداخلي	طب امراض النساء والتوليد	طب الامراض الصدرية والتنفسية	طب الاطفال	الجرحة العامة	الاستعمالات	
24,405,397.55	15,412,698.11	18,434,654.92	11,212,086.04	5,771,676.14	15,655,660.93	14,727,036.61	التوزيع الثانوي
8622	364	1754	208	747	83	1670	عدد وحدات العمل
يوم استشفائي	فحص طبي	كشف طبي	فحص طبي	فحص طبي	عملية جراحية	يوم استشفائي	وحدة العمل
2830.60	42342.58	10510.07	53904.26	7726.47	188622.42	8818.58	تكلفة وحدة العمل

نلاحظ ان اعلى تكلفة كانت بمصلحة الجراحة العامة حيث ان تكلفة عملية جراحية عامة واحدة كانت 188.622.42 دج وهذا راجع الى تكلفة المواد الصيدلانية والمستلزمات المستعملة في العملية الجراحية والاجور الممنوحة للطباء الممارسين المساعدين الجراحين في فترة العطل الممنوحة حيث ان الطبيب الجراح يعمل لمدة 10 ايام في الشهر و20 يوم الباقية تمنح له كعطلة في مستشفيات الجنوب نفس الامر يتعلق بتكلفة الفحص الطبي لأمراض الداخلية المقدر ب 42.342.58 دج وتكلفة الفحص الطبي المتعلق بالامراض الصدرية والتنفسية التي قدرت ب 53.904.26 دج وبالتالي يجب على المؤسسة استقبال عدد اضافي من المرضى لخفض التكاليف .

الخاتمة :

لايختلف اثنان على ان استعمال محاسبة التكاليف حسب طريقة الاقسام المتجانسة الى جانب المحاسبة العمومية هو امر في غاية الاهمية مما يضمن السير الحسن للاعتمادات المالية الممنوحة من طرف الدولة حيث انه في الاونة الاخيرة قد عمدت الوزارة الى منح الاعتمادات المالية على عدة ميزانيات انطلاقا من الميزانية الابتدائية قد تصل الى ستة ميزانيات خلال لسنة المالية الواحدة وهذا من خلال 6 قرارات وزارية كل قرار وزاري يعدل القرار الذي قبله ، فاتباع موظفي الصحة لهذه الاداة يمكن مسؤولي المراكز من تحديد تكاليف خدمات الرعاية الصحية وتقدير الاعتمادات بشكل صحيح .

ومن خلال بحثنا هذا يمكننا الخروج بعدة نتائج نذكرها فيما يلي :

- ✓ ان دخال محاسبة التكاليف حسب طريقة الاقسام المتجانسة الى جانب المحاسبة العمومية يسهل عملية التسيير ويسهل عملية تقدير التكاليف .
- ✓ ان مصادقية تكلفة خدمات الرعاية الصحية تتوقف على مصدر الحصول على المعلومات حول الاعباء المباشرة وغير المباشرة ولضمان الحصول على المعلومة بشكل صحيح يجب على الوزارة فرض مجموعة من البرامج الموحدة المتعلقة بمحاسبة التكاليف وتكوين الكفاءات للاشراف عليها
- ✓ تعدد الوضعية المالية المفصلة للمؤسسات العمومية الاستشفائية من المصادر الجيدة للحصول على الاعباء والتكاليف ومايجعلها كذلك هو اعداده من طرف المؤسسة ومراقبتها من طرف المراقب المالي وامين الخزينة .

حساب تكاليف خدمات الرعاية الصحية حسب طريقة الاقسام المتجانسة في المؤسسات العمومية الإستشفائية

✓ لتخفيض تكلفة الخدمات الصحية على مستوى المصالح خاصة المصالح ذات الاختصاصات الطبية يجب التحكم الجيد في العطل الممنوحة للأطباء الاختصاصيين والتي تحول دون تقديم الخدمة الصحية لمدة معينة بالإضافة الى التحكم في التوظيف لان عدد مستخدمي الصحة داخل المستشفيات يفوق احتياجاتها اي وجود بطالة مخفية (مقنعة)

قائمة المراجع:

- محمد امين بربري و الطيب بولحية . (2019). أهمية تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية بالمؤسسات العمومية الاستشفائية-دراسة حالة المؤسسة الاستشفائية الأخوات باج الشلف. مجلة دراسات ، جامعة الاغواط ، المجلد 10 العدد02 جوان 2019، ص 6.
- المرسوم التنفيذي رقم 07-140 . (19 ماي 2007) الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية رقم :33. الجزائر.
- جبار، محفوظ، بومعروف إلياس. (2011). دور محاسبة التكاليف الاستشفائية في الرقابة على المستشفيات العمومية الجزائرية. مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية .جامعة سطيف، العدد 2011/05، ص 36 .
- محمد راضي سامي ، (2007)، محاسبة عن المستشفيات والوحدات العلاجية .، الدار الجامعية الابراهيمية ، جامعة طنطا ،ص 27 .
- جودت عبد الرؤوف زعلول ، طلعت عبد العظيم متولي ، (2002-2003)، محاسبة التكاليف (الأصول العلمية و العملية) ، كلية التجارة .جامعة طنطا ،ص 137
- MAKHLOUF, F. (2018). COMPTABILITE ANALYTIQUE CETE 2068LGTS SMAIL YEFSAH BT 37B BAB EZZOUAR ALGER : Copyright eurl pages bleues internationales ,p10
- Carroll, N., & Lord, J. C. J. J. o. h. c. f. (2016). The growing importance of cost accounting for hospitals.43(2), p172 .
- CERBAH, H. (2013).GESTION DES COUTS DANS LA COMMPTABILITE DE MANNAGEMENT Cité 2068lgts Smail yefсах BT 37B Bab Ezzouar Alger,p 13
- Charles T. Horngren, S. M. D., Madhav V. Rajan. (2014). Cost Accounting-Prentice Hall (15 ed.),p 10
- Yosef Kamal , <https://accdiscussion.com/acc4701.html>,2013