

## المحاسبة التحليلية الإستشفائية كأداة لضبط و ترشيد تسيير نفقات المؤسسات الإستشفائية العمومية

أ. يوسف بوكدرود

جامعة الجبلاي بونعامة – خميس مليانة

### ملخص:

منذ سنة 2000 و إلى غاية اليوم ومع تزايد أسعار البترول في الأسواق العالمية، تحسنت الوضعية الاقتصادية على المستوى الكلي و كذا الوضعية الاجتماعية لاسيما الميدان الصحي. وبالرغم من التحسن في القطاع المذكور إلا أنه لا يزال يتخبط في العديد من المشاكل رغم الارتفاع المتزايد للفاتورة التي تتكبدتها خزينة الدولة للنهوض بهذا القطاع. حيث يرجع هذا التطور إلى تطور عجلة التنمية الاقتصادية للبلاد، حيث أصبحت الأرقام التي تعبر عنها فاتورة العلاج أرقاما خيالية بالمقارنة بالمرودود

المتحصل عليه من دون إنكار التحسن الملحوظ في الميدان الصحي للجزائر بصفة عامة .  
في المرحلة المقبلة وخصوصا و أن سياسات التقشف قد بدت ملامحها في أفق سياسات و إستراتيجيات العامة للدولة حيث أصبح المواطنون يدفعون ثمن ارتفاع هذه الفاتورة خاصة الطبقة الفقيرة و المهمشة، الشيء الذي لم يقابله تحسن في الخدمة الصحية المقدمة من طرف الهيئات الصحية في البلاد حيث أن الرقم الكبير و الثمن الباهظ الذي يضحي به من أجل تحسين وتطوير الخدمة الصحية لم يجد نفعاً، ويبقى المشكل مطروحا هل من واجب الدولة إيجاد موارد أخرى لتمويل القطاع أو فقط التسيير الحسن للموارد المتوفرة حاليا .  
ومن خلال ما سبق تتجلى لنا إشكالية الورقة البحثية :

في صميم أهمية الميدان المدروس في الحياة البشرية أصبح مشكل التحكم في النفقات يشكل هاجسا كبيرا لدى المشرفين على القطاع، حيث أصبح من اللازم تبي آليات تساعد على ترشيد الإنفاق و التسيير في الميدان الصحي خاصة بالمؤسسات الاستشفائية العمومية والتي تعتبر اللبنة الأساسية للصحة في البلاد، و من بين هذه الآليات يمكن اعتماد المحاسبة التحليلية الإستشفائية كأداة لضبط و ترشيد الإنفاق في المؤسسة الاستشفائية العمومية و منه نطرح السؤال الجوهرى: ما هو دور المحاسبة التحليلية الاستشفائية في ترشيد الإنفاق و التسيير بالمؤسسة الاستشفائية العمومية ؟

**الكلمات المفتاحية:** محاسبة تحليلية، نفقة (تكلفة)، ترشيد نفقات، محاسبة استشفائية .

## Résumé

Depuis l'année 2000 à nos jours , surtout avec l'augmentation des prix des hydrocarbure aux marché mondiaux ,la situation macroéconomique s'est redressée ainsi que la situation sociale et celui de la santé ,le secteur de santé souffre d'autant de problèmes malgré l'augmentation continue des budgets mobilisées par le trésor de l'état ,l'amélioration observé dans le secteur de santé revienne essentiellement au développement économique du pays ,les chiffres qu'interprète la facture de soin sont devenue imaginaire par rapport au rendement attendu.

Dans les prochains jours et surtout que les traits d'austérité sont apparus à l'horizon des politiques et les stratégies générale de l'état, ou se trouve le citoyen paie le prix d'augmentation de cette facture surtout la catégorie pauvre et marginalisé et qui n'a pas été compensées par une amélioration dans le service de santé fourni par les institutions sanitaires Algériennes, de ce fait on peut dire que le prix élevé n'a pas aidé à l'amélioration de servie de santé . le problème reste sur la table est-il ? du devoir de l'état de trouver d'autre ressource de financement aux mieux gérer celle disponible.

Au cœur de l'importance du sujet étudié dans la vie humaine, le problème de contrôle des dépenses est devenu une préoccupation majeure pour les superviseurs de secteur, ou il est devenue nécessaire d'adopter des mécanismes aidant à la rationalisation de dépenses et de la gestion dans le domaine de santé surtout dans les établissements hospitaliers publics qui sont le bloc de construction de base de la santé dans le pays , parmi ces mécanismes peuvent être adopter on trouve la comptabilité analytique hospitalière comme outil de contrôle et de rationalisation des dépenses dans les EHP Algériens . d'après le précédent on peut poser la question fondamentale : quel est le rôle de la CAH dans l'ajustement et la rationalisation des dépenses et de la gestion des EHP Algériens.

**Mots clefs** : comptabilité analytique, cout (charge) , rationalisation des couts, comptabilité hospitalière

### أولاً: المحاسبة التحليلية

أ- نشأة و تطور المحاسبة التحليلية: لقد نشأت المحاسبة التحليلية بعد المحاسبة المالية بنا يقرب القرنين ،غير أنه يمكن القول أن ظهور المحاسبة التحليلية كان مواكبا للثورة الصناعية نتيجة ازدياد حاجات المؤسسة و أصحابها إلى معرفة تكلفة إنتاجهم الصناعي<sup>1</sup>.

وفي منتصف القرن الثامن عشر و إلى غاية أواخر القرن التاسع عشر كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير في السوق هي المرشد للقرارات الاقتصادية و نظام المحاسبة العامة هو المنتج الذي يسجل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في التسجيلات المحاسبية و أصبحت المحاسبة العامة قاصرة و عاجزة عن تلبية و احتياجات و متطلبات المؤسسة خاصة بعد الأزمة الاقتصادية عام 1929 و قد ترتبت على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها و نواتجها الخاصة لكل منتج<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> - D/Solomon's, the historical development of costing ,ED, LONDON ,1952 ,p4

<sup>2</sup>-بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية،الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 1998، ص 28.

و كتاب "روجر نورت" الذي اهتم فيه بطريقة محاسبة كل نشاط على حدا مع ملخص أسبوعي عن الأعمال التي تمت<sup>1</sup>.

أما " (E.SMITH) سنة 1989 فقد كتب أنه أصبح من الضروري معرفة تكلفة الشيء الذي تم إنتاجه قبل تنفيذه نتيجة انتشار الصناعات الضخمة مثل مؤسسات الحديد... الخ و قد وصف (SOLOMON'S) نظام محاسبة التكاليف الصناعية الذي ساد خلال الفترة الممتدة من 1875-1900 أنه اعتد على رؤساء العمال في حساب الجهد المبذول و المواد المستعملة في مراحل الإنتاج حيث كان الهدف من هذا هو الوصول إلى تكلفة الحجم الأمثل للإنتاج.<sup>2</sup>

و بعد سنة (1945) تقدمت الصناعة في السنوات الأخيرة أدى إلى ظهور و اشتداد المنافسة بين المنتجين، ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وحب عليها أن تخفض من تكاليف إنتاجها إلى الحد الأدنى و الحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشقي أنواعها: تكاليف تاريخية، تكاليف اقتصادية، تكاليف تقديرية، تكاليف ثابتة، متغيرة، تكاليف شبه متغيرة وهذا لاستخدامها في إعداد الميزانيات و معرفة عينة مرد وديتها<sup>3</sup>.

### ب- تعريف المحاسبة التحليلية:

لا يمكن إيجاد تعريف واحد وشامل للمحاسبة التحليلية لذا من الصعب على أي باحث في هذا المجال تحديد مفهوم و تعريف دقيق و موحد لهذا النظام لذا تعددت التعاريف و سوف نوجزها فيما يلي :

فقد عرفت على أنها "مجموعة من النظريات و الأساليب و الإجراءات التي تستخدم في تجميع و تسجيل و تفسير مختلف تكاليف النشاط سواء كان إنتاجيا أو خدميا بهدف قياس تكلفة هذا النشاط و فرض الرقابة عليه وترشيد القرارات الإدارية"<sup>4</sup>.

وقد عرفت كذلك أنها "عبارة عن أداة من أدوات الإدارة الحديثة تدل على تطبيق الأسس و المبادئ المحاسبية في تسجيل و ترتيب و تحليل البيانات المحاسبية للأعمال التي تمت داخل المؤسسة لمساعدة الإدارة في التخطيط و القياس و تقييم نتائج الأعمال و الرقابة عليها و اتخاذ القرارات اللازمة"<sup>5</sup>.

أو هي: "أحد حقول المحاسبة القائمة على مجموعة من المبادئ و القواعد العلمية التي يهدف تطبيقها إلى تتبع ، تسجيل تصنيف ، تليخيص ، عرض و تفسير بيانات مواد العمل و تكاليف التصنيع غير المباشرة الخاصة بالسلعة او الخدمة"<sup>6</sup>.

### ج-أهداف المحاسبة التحليلية:

<sup>1</sup> -عبد الحليم كراجه- فيصل الحنطي- نايف جرين، محاسبة التكاليف ، دار الأمل للنشر و التوزيع،الأردن، 1991، ص7

<sup>2</sup> -- D/Solomon's, the historical development of costing ,op-cit,p 5

<sup>3</sup> - بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، ص 8.

<sup>4</sup> -عبد العليم عبد الحليم، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، مكتبة الإشعاع الفنية، مصر، 1994، ص208.

<sup>5</sup> -ناصر دادي عدون، تقنيات محاسبة التسيير ،دار المحمدية ،الجزائر ، 1999 ، ص7.

<sup>6</sup> - بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، مرجع سبق ذكره، 9.

تهدف المحاسبة التحليلية عموماً إلى معرفة مختلف التكاليف و سعر التكلفة و مردودية الأقسام الرئيسة منها و المساعدة و نقاط القوة و الضعف و تحديد مسؤولية النتائج المتحصل عليها إضافة إلى ذلك وضع تقارير تنبؤية للتكاليف المستقبلية و وضع الميزانيات التقديرية و يمكن تلخيص هذه الأهداف فيما يلي<sup>1</sup>:

- جمع المعلومات المتعلقة بنشاط المؤسسة ؛
- حساب مختلف التكاليف و سعر التكلفة و مقارنتها برقم الأعمال؛
- المتابعة المستمرة لحركة المخزون؛
- تحديد النتائج الجزئية و العامة لكل قسم من أقسام المؤسسة ؛
- توجيه القائمين على الإدارة على ضوء النتائج المتوصل إليها ؛
- الرقابة المستمرة للتكاليف و اتخاذ القرارات في الوقت المناسب و محاولة التقليل من التكاليف إلى أدنى مستوى

لها ؛

- التخطيط و وضع استراتيجيات مستقبلية ؛
- توفير البيانات المحاسبية التي تساعد في إعداد الموازنات التخطيطية طبقاً لمراكز المسؤولية و مراكز التكلفة ؛
- دراسة المرودية التحليلية التي تسمح بمراقبة سياسات الإنتاج و الاستثمار و التوزيع<sup>2</sup>.

### د-وظائف المحاسبة التحليلية:<sup>3</sup>

على محاسب التكاليف القيام بمجموعة من الوظائف الرئيسية و هي مستخلصة من تعريف المحاسبة التحليلية التي تقوم بها من أجل تحقيق أهداف المؤسسة و من بين هذه الأهداف نذكر ما يلي :

- 1-الوظيفة التسجيلية: تتمثل هذه الوظيفة أساساً في تسجيل مختلف قيم التكاليف و تواريخ حدوثها في وثائق خاصة حتى تكون وسيلة إثبات إذا ما طلبت من أي جهة أخرى لإثبات التكاليف .
  - 2-الوظيفة التحليلية : تعكس التعامل مع البيانات و المعلومات لاستخلاص النتائج و تفسير الأحداث من خلال تتبع عنصر من عناصر الإنفاق و تحديد طبيعة و نوع استخدامه و نمط سلوكه و ارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات .
  - 3-الوظيفة التفسيرية أو الإخبارية : بعد القيام بتسجيل كل التكاليف و تحليلها يجب على المحاسب صياغة النتائج المتوصل إليها في شكل قوائم و تقارير توضع أمام الإدارة حتى تتمكن من اتخاذ القرارات اللازمة. و لتطبيق هذه الوظائف تتبع المراحل التالية :
- ✓ مرحلة جمع البيانات : للمحاسبة التحليلية مصدران أساسيان للقيام بهذه المرحلة و هما :
  - المحاسبة العامة و تتمثل في جزء أعباء الإنتاج و الاستغلال (ح/62 ح/68) .
  - معلومات أخرى مثل العناصر الإضافية ، الأعباء الغير معتبرة ..... إلخ.
  - ✓ مرحلة التصفية و التحليل : و تتم هذه المرحلة كما يلي

<sup>1</sup> - بوشاشي بوعلام ، المنير في المحاسبة التحليلية ، ط4 ، الجزائر ، ص6.

<sup>2</sup> - ناصر دادي عدون، تقنيات محاسبة التسيير، مرجع سبق ذكره ، ص 8.

<sup>3</sup> - صالح الزرق ، عطا الله خليل بن واد ، "مبادئ محاسبة التكاليف " ، دار زهران للنشر و التوزيع ، الأردن ، ص 32-33.

-إعادة توزيع هذه الأعباء بحسب طبيعتها على مختلف الأقسام ؛  
-تحديد الطريقة التي على أساسها يتم حساب سعر التكلفة مثل طريقة التكلفة الحقيقية أو طريقة التكلفة المتغيرة؛

-تحديد الفترة المعتبرة للتوزيع ؛

-تحديد فترة التكاليف .

✓ مرحلة حساب و تحديد التكاليف: و تكون:

- على أساس الوحدات المنتجة أو الطلبات؛

-على أساس الأقسام و الوظائف .

✓ مرحلة الاستفادة من النظام المعلوماتي: تعتبر هذه المرحلة خلاصة للمراحل السابقة و يتم خلالها ما يلي :

-التخطيط و البرمجة وذلك من خلال الاعتماد على النتائج المتوصل إليها في المراحل السابقة؛

-اتخاذ القرارات.

#### هـ- وسائل المحاسبة التحليلية :

بما أن المؤسسة هي عبارة عن مجموعة من الوسائل المادية و البشرية تهدف إل ى تحقيق هدف معين خلال مدة زمنية وفق أساليب و برامج مخططة مسبقا و بنا أن المحاسبة التحليلية أداة لمراقبة التسيير داخل المؤسسة فإنها تعتمد على هذه الوسائل المتاحة للمؤسسة و تتمثل فيما يلي :

✓ الوسائل المادية: و أهمها أجهزة الإعلام الآلي لتخزين المعلومات و سرعة المعالجة و الإصلاح بالإضافة إلى مختلف التجهيزات و الوسائل التي تساعد على جمع و توزيع المعلومات و كذلك الوثائق و المستندات اليدوية.

✓ الوسائل العلمية: و أهمها الرياضيات و الإحصاء و بحوث العمليات .....إلخ.

#### و-أدوار المحاسبة التحليلية :

للمحاسبة التحليلية عدة ادوار من بينها ما يلي :

✓ تحليل النتيجة و تفسيرها مع توضيح الأسباب التي أدت إلى هذه النتيجة قصد تصحيح الوضع و اتخاذ القرارات اللازمة في حالة النتيجة السلبية و تشجيع الوضع في الحالة العكسية ؛

✓ إعطاء قاعدة حسابية لتحديد سعر بيع الوحدة الواحدة ؛

✓ مراقبة الإيرادات و التكاليف و إعطاء النتائج المتوصل إليها عن طرق التحليل الاقتصادي؛

✓ المساعدة على ضبط كمية الموارد و الاستعمال الأمثل لها أثناء العملية الإنتاجية

✓ تقييم أداء العاملين و المشرفين على مستوى المراكز و الوحدات ؛

✓ توفير معلومات حسابية يمكن اعتمادها في المستقبل لإعداد مصاريف معيارية من خلا الاهتمام بمجموعات المحاسبة العامة.

#### ثانيا- المحاسبة التحليلية الإستشفائية:

#### أ- مفهوم المحاسبة التحليلية الاستشفائية

تستند المحاسبة التحليلية الاستشفائية إلى قواعد علمية و فنية مستلهمة من المحاسبة التحليلية للمؤسسات الصناعية ، التي تهدف أساسا إلى تحديد سعر التكلفة إلا أن عملية تطبيقها تختلف في المؤسسات الصحية ، نظرا للطابع القانوني الذي تتميز به هذه الأخيرة و إلى طبيعة الخدمة في حد ذاتها<sup>1</sup>.

وتهدف المحاسبة التحليلية الاستشفائية على العموم إلى ما يلي :

- ✓ تحليل أنشطة الإمداد و الأنشطة الطبية و التقنية (حساب تكلفة وحدات القياس)؛
- ✓ مقارنة موازنات المصالح مع الموازنات المرجعية أو المعيارية ؛
- ✓ تحليل الانحرافات مقارنة مع التكاليف المرجعية
- ✓ حساب تكلفة الإقامة أو المكوث في المستشفى (séjour hospitalier).

و يمكن تعريف المحاسبة التحليلية عن طريق أهدافها كذلك:

- ✓ معرفة التكاليف و المداخيل لمختلف الوظائف أثناء عملية إنتاج الخدمة الصحية و المتمثلة في الوظيفة الإكلينيكية الوظيفة الطبية والوظيفة الإدارية ؛
- ✓ السماح لمراقبة التسيير بتوريد معلومات تنبؤية بالاعتماد على نتائج المحاسبة التحليلية ؛
- ✓ توريد معلومات ضرورية للإدارة من أجل اتخاذ قرارات تسيير المؤسسة ؛
- ✓ تغذية التحاور التسييري داخل المؤسسات الاستشفائية

#### ب- إجبارية اعتماد المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاستشفائية

بالنظر إلى المرسوم التنفيذي رقم 379-11 المؤرخ في 25 ذو الحجة 1432 الموافق ل 21 نوفمبر 2011 المحدد لقوانين و الآليات التي تحصلت عليها وزارة الصحة و السكان و إصلاح المستشفيات و بعد موافقة رئيس الجمهورية :

**الفقرة 1:** هذا المرسوم يهدف إلى إمداد المؤسسات الاستشفائية العمومية بنظام معلومات لمحاسبة التسيير ؛

**الفقرة 2:** يجب على المؤسسات الاستشفائية العمومية اعتماد المحاسبة العامة و التي تسجل جميع العمليات المتعلقة بالموضعية المالية والممتلكات و الخزينة ؛

**الفقرة 3:** يجب على المؤسسات الصحية العمومية اعتماد المحاسبة التحليلية و محاسبة الميزانية من أجل حساب مختلف تكاليف الخدمات المقدمة<sup>3</sup>.

من خلال الفقرات السابقة للمرسوم التنفيذي رقم 379-11 يتبين لنا نية و حزم الوزارة الوصية على اعتماد المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة و محاسبة الميزانية من أجل ضبط و تسجيل مختلف العمليات المالية في المؤسسة الاستشفائية و الصحية العمومية .

**ثالثا: النفقة (التكلفة)**

<sup>1</sup> - الطيب السايح ، نظام الموازنات التقديرية في التسيير الاستشفائي :حالة مستشفى حي البير قسنطينة ،مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية جامعة قسنطينة ، الجزائر، 2006، ص21.

<sup>2</sup> ELIAS COCA ,JOEL DUBOIS LE FRERE : **maitriser l'evolution des depenses hospitalière, PMSI ,BERGER LEVRAULT,PARIS ,1992,P62 .**

<sup>3</sup> - الجريدة الرسمية رقم 106-14 الصادرة بتاريخ 10 جمادى الأولى 1435 الموافق ل 12 مارس 2014.

أ- مفهوم التكلفة و سعر التكلفة: سوف نتناول في هذا العنصر مختلف التعاريف التي أطلقت على التكلفة و مختلف أقسامها و معايير تصنيفها .

### 1-تعريف التكلفة (النفقة): يمكن تعريف التكلفة كما يلي :

التكلفة هي "مجموعة الأعباء التي تسمح لنا بالحصول على معلومات مفسرة و ملائمة في إطار التسيير " و تعبر التكلفة من منظور المحاسبة المالية "عن مقدار التضحية التي تتكبدها المنشأة في سبيل الحصول على عنصر ذا قيمة اقتصادية و قد يكون هذا العنصر على شكل مادي ملموس (مواد،آلات،بضاعة....الخ) أو على شكل غير ملموس (أجور،إضاءة،إيجار.....الخ)، ويمكن قياس التضحية بمقدار النقص في الأصول كأن يتم الحصول على العنصر الاقتصادي نقدا أو بالاستغناء عن بعض ممتلكات المنشأة أو تقديم خدمات المنشأة المالكة لهذا العنصر ،كما يمكن قياس هذه التضحية و تحديدها بمقدار الزيادة في التزامات المنشأة إذا كان الحصول على هذا العنصر على الحساب"<sup>1</sup>.

و يمكن تعريفها على أنها " تراكم الأعباء اللازمة للقيام بعملية استغلالية ما "<sup>2</sup>.

ب- تصنيف التكاليف (النفقات): هناك عدة تصنيفات للتكاليف منها :

### 1- من حيث علاقة التكاليف بحجم الإنتاج : و تنقسم التكاليف حسب هذا المبدأ إلى ثلاثة أقسام:<sup>3</sup>

✓ **التكاليف المتغيرة:** و هي التي تتغير بتغير حجم النشاط زيادة أو نقصانا و بنفس النسبة أو هي التكاليف الثابتة كتكلفة واحدة و لكنها متغيرة كمجموع بتغير حجم الإنتاج و بنفس النسبة و من هذا التعريف تتضح الخصائص التالية :

- التكاليف المتغيرة الكلية تتغير بتغير حجم الإنتاج و بنفس النسبة؛
- تبقى تكلفة الوحدة الواحدة ثابتة مهما تغير حجم الإنتاج ؛
- لا يمكن تحميلها بسهولة إلى أقسام الإنتاج ؛
- يمكن مراقبة صرفها من قبل رؤساء الأقسام .

✓ **التكاليف الثابتة:** و هي التي تبقى ثابتة كمجموع بتغير حجم الإنتاج في ضوء طاقة إنتاجية معينة لكنها متغيرة لتكلفة الوحدة حيث يتناقص نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة كلما زاد الإنتاج و من أمثلتها تكاليف التصنيع الثابتة غير المباشرة، إيجار المصنع ، اهتلاك آلات التصنيع ،أمين على المصنع..... الخ و من خصائصها ما يلي :

- ثابتة منع تغير حجم الإنتاج؛
- نصيب الوحدة المنتجة من التكاليف الثابتة يقل مع زيادة عدد الوحدات المنتجة ؛
- يجري توزيعها على الأقسام بقرارات إدارية ؛
- تنتج عن قرارات إدارية عليا .

<sup>1</sup> - صالح الرزق ، عطا الله خليل بن وارد ،"مبادئ محاسبة التكاليف "، مرجع سبق ذكره ،ص 35.

<sup>2</sup> - خليل عواد أبو حشيش ، محاسبة التكاليف قياس و تحليل ، دار وائل للنشر ، ط1 ، بدون سنة نشر ،عمان ،ص34 .

<sup>3</sup> -Abdellah BOUCHAHER « comptabilité analytique d'exploitation .opu .Alger .1998.p05

✓ **التكاليف شبه المتغيرة ( المختلطة) :** وهي التكاليف التي لا تتغير بشكل كامل مع التغير في حجم الإنتاج طالما بقيت العوامل الأخرى على ما هي عليه و تتكون من عنصر ثابت و عنصر متغير و تتميز بوجود تجاوب أو مرونة نسبية و تتغير بتغير أحجام النشاط لكن نسبة التغير متماثلة مثل : تكاليف الصيانة و الإصلاحات الطارئة،رواتب مشرفي العمال ،نفقات الكهرباء و المياه .

**2-** من حيث علاقتها بالسلعة: و تنقسم إلى :

✓ **التكاليف المباشرة**

- **تكلفة المواد المباشرة:** و هي المواد التي تحتاجها بصفة رئيسية عملية إتمام وحدة الإنتاج.
- **تكلفة العمل المباشرة:** و هي تكلفة العمل الذي يبذل فعلا و مباشرة على عملية الإنتاج.
- ✓ **التكاليف غير المباشرة :** و هي التكاليف التي يصعب تحميلها على الوحدات المنتجة إذ أن هذه التكاليف أو المصروفات التي أنفقت على المشروع بأكمله و حققت الإنتاج بأكمله و لا تنفق على وحدات إنتاج معينة و تنقسم "إلى ثلاثة أقسام كذلك:

- **تكلفة المواد غير المباشرة:**مثل زيوت التشحيم و قماش التنظيف و الخيوط في الألبسة....الخ.
- **تكلفة العمل غير المباشرة:**و هو لا يبذل في عملية التصنيع مثل الإشراف على العمال .
- **تكلفة صناعية غير مباشرة:** مثل اهتلاك الأصول الثابتة.

**3 - من حيث علاقتها بالفترة المحاسبية:** و تنقسم إلى نوعين

- **المصاريف الإدارية:** و هي التكاليف التي تدفع مقابل السلع و الخدمات التي تستهلك في عملية إنتاج الوحدة الواحدة تستفيد منها الفترة المحاسبية التي أنفقت خلالها و تحمل على حساباتها الختامية.
- **المصاريف الرأسمالية:**و هي المصاريف التي تستفيد منها المنشأة أكثر من فترة محاسبية واحدة و ينجم عنها زيادة في أصول المنشأة مثل مصاريف شراء أصل من أصول حيث تحمل تكاليف الأصل على عدد سنوات العمر الإنتاجي للأصل.

**4-من حيث العلاقة بوظائف المشروع :** و تنقسم إلى ثلاثة مجموعات :

- **تكاليف صناعية:** و هي وظيفة النشاط الإنتاجي أو تكلفة المصنع ؛
- **تكاليف إدارية:** و هي العناصر التي تنفق على العملية الإدارية مثل رواتب الإدارة ؛
- **تكليف تسويقية :** و هي مجموع المصاريف التي تصرف على العملية التسويقية.

**5-من حيث الفترة الزمنية التي ترتبط بها :** و تنقسم إلى قسمين

- **التكاليف التاريخية (الفعالية):** و هي تكاليف رفعت فعلا حيث حددت و جمعت نتيجة إنفاقها غير أن عرض نتائجها يتأخر حتى يتم تنفيذ جميع العمليات التصنيع أو تقديم الخدمات ؛
- **التكاليف المعيارية:** و هي التكاليف المحددة سلفا قبل البدء بعملية الإنتاج.

**6-من حيث علاقة التكاليف بتحميل التكاليف على الإيرادات:** و أقسامها هي :

- تكاليف الإنتاج القابلة للتخزين : و تتعلق بالبضاعة المشتراة أو البضاعة المنتجة لغرض إعادة بيعها و تعتبر جزءا من تكلفة مخزون الإنتاج التام المتاح للبيع ؛
- تكاليف الفترة (تكاليف غير قابلة للتخزين): و هي عبارة عن مصروفات متمثلة في تكلفة البضاعة المباعة و ذلك عندما يتم بيع المخزون و لا تعد تكاليف الفترة فقابلة للتخزين و ذلك لأنها تخصص كمصروفات خلال الفترة الحالية مباشرة دون أن يتم ثبوتها.

**رابعاً: مبادئ تخصيص و تقسيم التكاليف في المحاسبة الاستشفائية :** تسمح المحاسبة العامة بتقسيم التكاليف و تصنيفها حسب طبيعتها: ما هي طبيعة هذه التكلفة؟ مثال مصاريف العمال، موردون، اهتلاكات الخ....

ما هي طبيعة هذا المنتج؟ مثال : علاج استشفائي ، خدمات خارجية.... الخ.  
الميزان المحاسبي يقدم إجمالي تكاليف المؤسسة على أساس طبيعتها ، أما المحاسبة التحليلية فتطرح التساؤل حول إلى أي جهة و جهة هذه التكاليف :

ما هو النشاط الذي استهلك هذا المورد؟ جناح العمليات ، وحدة علاج..... الخ  
ما هي الوحدة التي أعطت هذا الدخل؟ وحدات العلاج ، مخبر التحليل ، تصوير طبي.... الخ  
فميزان المحاسبة التحليلية يعرض جميع المصاريف مصنفة على أساس طبيعتها و على أساس وظيفتها.

#### **أ- نماذج و طرق تخصيص النفقات الاستشفائية**

- 1- طرق التخصيص الأكثر استعمالا في المؤسسات الاستشفائية : و هي الآتية :
  - ✓ طريقة الأقسام المتجانسة : و هي تأخذ بعين الاعتبار مجموع المصاريف حسب إمكانية تخصيصها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة للتكلفة التي نريد قياسها، فالتكلفة الكاملة هي مجموع التكلفة القابلة للتقييم و التخصيص و التكاليف الغير مباشرة المقسمة و الحملة على أساس معايير تقسيم تسمح بقياس تكلفة العائد من المنتج أو الخدمة أو النشاط و التكاليف غير المباشرة تجمع في ( مركز التحليل ) الوسطي ثم تقسم بالتناسب على أساس مفتاح التهوية التمثيلية لاستهلاك التكلفة الغير مباشرة.
  - ✓ طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC): و هي تركز على وصف المسارات و تقيس هذه الطريقة بشكل دقيق التكاليف المشتركة للموارد المستهلكة من طرف النشاطات التي تشكل المسار.
  - ✓ طريقة التكاليف المتغيرة (تكاليف جزئية): و هي تأخذ بعين الاعتبار التكاليف حسب خصائصها الثابتة متغيرة أو مختلطة حسب مستوى النشاط و هي تهدف إلى تحديد الهامش بين سعر البيع و التكاليف المتغيرة للمنتج ، و تقيس مساهمته في تغطية التكاليف الثابتة و إعطاء نتائج إيجابية للمؤسسة ، و تسمح كذلك بحساب عتبة المرد ودية و التكاليف الحدية. مثال : قياس تكلفة تحليل بيولوجي نادر و معقد بطلب من مؤسسة أخرى ، يتطلب وصف المسار هنا العديد من الوسائل و العديد من العمليات اليدوية و في هذه الحالة نسجل مصاريف أكثر من المعدل العادي لتكلفة مخبر التحليل.

<sup>1</sup> Carayon ,CATHERIN BAUD ,GUIDE METHODOLOGIQUE DE LA COMPTABILITE ANALYTIQUE HOSPITALIERE ,BULTIN OFFICIEL N :2011 109 BIS FISCULER SPECIALE ,OP-CIT.p12

## 2- طريقة المحاسبة التحليلية الاستشفائية: النموذج المختار للمحاسبة التحليلية الاستشفائية مشابه لنموذج

الكاملة الناتج عن طريقة الأقسام المتجانسة، مصاريف (المجموعات المتجانسة الماكثة) GHS تمويل مجموع الوسائل الضرورية لإنتاج الخدمات العلاجية المخشودة في إطار المكوث في المستشفى فهي لا تغطي فقط الإنتاج المباشر للعلاج الطبي المنجز من طرف وحدة استشفائية و لكن كذلك استعمالات الأنشطة غير المباشرة مثل الخدمات الاقتصادية الطبية، دون أن ننسى تكاليف الإقامة ، الإدارة و الهياكل المستعملة ونحصى طريقتين لتخصيص التكاليف الغير مباشرة في المحاسبة التحليلية الاستشفائية : و هما

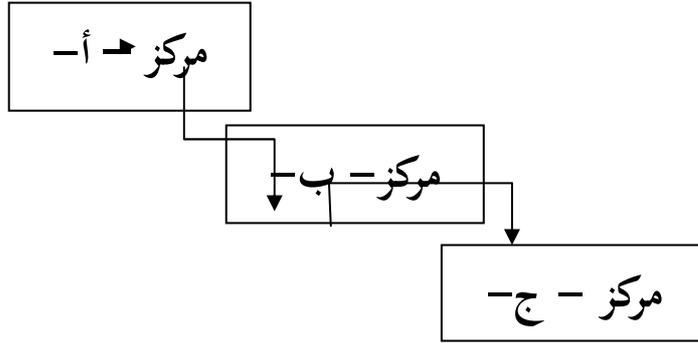
التخصيص على شكل سلم أو شلال ، و الخدمات الداخلية المتبادلة

✓ التخصيص على شكل سلم أو شلال : يمكن أن يعرض تخصيص التكاليف غير المباشرة على شكل تدفق

(سلم) أو (شلال) ، بدون الأخذ بالحسبان الخدمات المتبادلة و التي يمكن أن تورده من قسمي تحليل ، و الشكل

الموالي يمثل طريقة تخصيص التكاليف غير المباشرة على شكل سلم أو شلال

الشكل رقم (02) طريقة التخصيص على شكل سلم أو شلال



Source : Carayon ,CATHERIN BAUD ,GUIDE METHODOLOGIQUE DE LA  
COMPTABILITE ANALYTIQUE HOSPITALIERE ,BULTIN OFFICIEL N :2011 109  
BIS FISCULER SPECIALE ,op-CIT ,p12

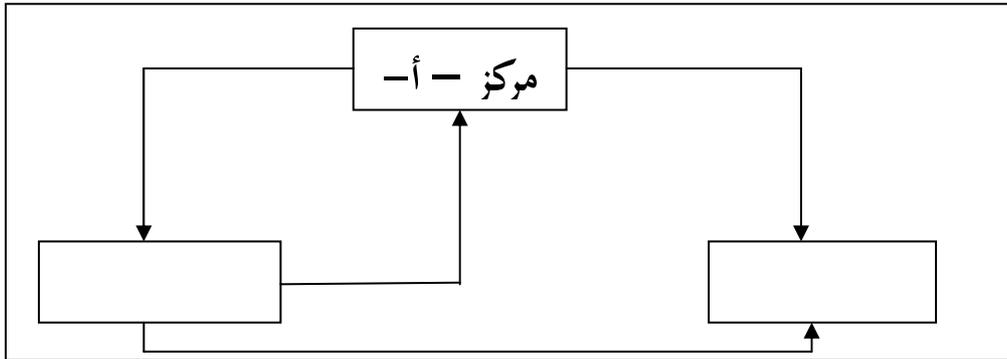
✓ الخدمات الداخلية و المتبادلة : و التخصيص عن طريق هذه التقنية يأخذ في الحسبان تكاليف الأقسام

التحليلية و الخدمات المتقاطعة في حد ذاتها و تسمح هذه التقنية بمعرفة بشكل دقيق التكلفة الكاملة لكل وحدة

عمليات قبل تدفقها ، لكنها بالمقابل أكثر تعقيدا من حيث عدد المعادلات التي يجب حلها و الشكل الموالي يمثل

طريقة العمليات الداخلية و المتبادلة:

الشكل رقم (03) الخدمات الداخلية و المتبادلة



Source : Carayon ,CATHERIN BAUD ,GUIDE METHODOLOGIQUE DE LA  
COMPTABILITE ANALYTIQUE HOSPITALIERE ,BULTIN OFFICIEL N .2011 109  
BIS FISCULER SPECIALE , OP-CIT ,p12

و الطريقة الأكثر استعمالا في المؤسسات الاستشفائية و الصحية هي الطريقة الأولى و هي طريقة التخصيص على شكل سلم أو شلال .

خامسا : الوسائل المستعملة في المحاسبة التحليلية الاستشفائية:

تحدد طرق المحاسبة التحليلية الاستشفائية قواعد إنتاج و سائل المحاسبة التحليلية ، وتبنى وسائل المحاسبة التحليلية انطلاقا من الوسائل التالية :

- إعادة المعالجة المحاسبية (RTC)؛
- مصاريف الإنتاج على أساس الأنشطة مستخلصة من قاعدة "أنحرز"؛
- تكاليف المكوث و التسلسل في العمليات انطلاقا من الدراسة الوطنية للتكاليف ذات المنهجية الموحدة (ENCC) .

و كل وسيلة من هذه الوسائل تغطي مجال محدد حيث:

- جدول إعادة المعالجة المحاسبية (RTC) يغطي حساب النتائج الأساسية للمؤسسة؛
- تكلفة الإنتاج على أساس الأنشطة تقاس على سلم المنشأة القانونية ؛
- تكاليف المكوث في المستشفى تغطي مجال قسم الجراحة و الطب الداخلي و التكاليف التسلسلية تطبق في

مجال المتابعة

- العلاجية و إعادة التكييف (SSR) و المعالجة محل الإقامة (HAD)

أ- جدول التحليل المشترك: (TAC)

جدول التحليل المشترك هو حالة تطبيق قواعد تخصيص التكاليف و المداخيل على ميزانية المحاسبة التحليلية من أجل الحصول على النتيجة الصافية و الحصول كذلك على مخطط محاسبي مبسط (PCS) على كل وحدة تحليل

بتغطية المجال القانوني للمؤسسة الاستشفائية بمعنى جمع حسابات النتائج الرئيسية بما فيها الملاحق ، كما انه (جدول التحليل المشترك) يساعد على تكوين الوسائل الأخرى المستعملة في المحاسبة التحليلية الاستشفائية .

#### ب-إعادة المعالجة المحاسبية (RTC):

يعتبر جدول إعادة المعالجة المحاسبية كمجمع للمعلومات المحاسبية التي تمت إعادة معالجتها و المغذاة من طرف المستشفيات و يتعلق الأمر بالقوائم السنوية و هذا بعد نشر قوانينه و ملاحقه ، ويشمل مجاله حساب النتيجة الأساسية ، و بالإضافة إلى ذلك يسمح جدول إعادة المعالجة المحاسبية بمعرفة التكاليف الخاصة بكل نشاط و هذا بتوزيع المصاريف المالية على جميع الأنشطة حسب مستوى تفصيلي معين و يشكل في نفس الوقت قاعدة لتطور نماذج التسعير ، كما انه يساهم كذلك في مقارنة تكاليف العلاج بين المستشفيات .

#### ج-تكاليف إنتاج الخدمة على أساس النشاط

توجه طريقة تكاليف الخدمة على أساس الأنشطة مبدئيا إلى قياس تكاليف الأنشطة قبل توزيعها على فترات المكوث في المستشفى و في كل مرة قبل الولوج إلى تكاليف المكوث فإن طريقة إنتاج الخدمة على أساس الأنشطة تورد مؤشرات لها صلة بتحليل التكاليف و التي تسمح بمقارنة المستشفيات من نفس الحجم .

و الهدف من هذه الطريقة هي تجميع المعلومات عن المؤسسات تطوعيا من أجل تكوين قاعدة بيانات وطنية تسمى بقاعدة "أنجرر" **BASE D'ANGERS** والتي تشكل مرجعا للتكاليف غير الطبية للمؤسسة الإستشفائية وهي :

- الوظائف الطبية التقنية ؛
- الأنشطة المختلطة؛
- الإمداد الطبي ؛
- إمداد التسيير العام .

و في نفس السياق فإن استعمال هذه الطريقة يعطي إمكانية القياس و المقارنة البعدية التكاليف الخاصة بإنتاج الخدمة الصحية على المستوى الوطني ، كما يعتبر الانضمام إلى قاعدة البيانات السالفة الذكر مجانيا و تطوعيا و ليس إجباريا .

#### د- طريقة حساب التكاليف حسب مدة المكوث و التسلسل:

شكلت الدراسات المجرأة على التكاليف ذات المنحبة المشتركة مرجعا وطنيا لتكاليف المستشفيات سواء كانت خاصة أو عمومية و الهدف من هذا هو الإحاطة بتكاليف المكوث لكل نشاط على حدا ، و مجموع المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة التحليلية و التي تم إعادة معالجتها حسب الدراسة الوطنية التي تجرى على المستوى الوطني تعطي القياس الدقيق لتكاليف المكوث أو التسلسل.

#### هـ- جدول التكاليف المختلطة

يهدف جدول التكاليف المختلطة إلى مقارنة التكاليف المباشرة و غير المباشرة لمؤسسة حقيقية مع مؤسسة وهمية و التي لها نفس الاختلاط في التكاليف و الأنشطة و تؤخذ هذه التكاليف المرجعية ممن دراسة وطنية ، كما يسمح

هذا الجدول يتنبه المؤسسة الاستشفائية لمستوى الإنفاق، ويوجه جدول التكاليف المختلطة حصرا إلى أنشطة الطب العام، الجراحة، التوليد.

#### و- طرق أخرى مستخدمة من طرف المؤسسات الاستشفائية

يسمح حساب النتيجة التحليلية الصافية بإعداد تقرير حول التوازن بين التكاليف و الإيرادات لفترة معينة (الاختيار بين طريقة التكاليف الجزئية و طريقة التكاليف الكلية)، ويمكن استعمال هذه الوسيلة لقياس الأداء الاقتصادي لنشاط معين ومدى مساهمته في الأداء الكلي للمؤسسة الإستشفائية، ويمكن تأسيس حساب النتيجة التحليلية على أساس قواعد الجذع المشترك أو على أساس القوانين التعاقدية التي يتم تحديدها داخل المؤسسة الاستشفائية، كما أنه يجب أن نذكر أنه يمكن تطبيقها على جميع أنشطة المؤسسة الإستشفائية .

#### ي- مراحل تكوين وسائل المحاسبة التحليلية الاستشفائية

إن اعتماد المحاسبة التحليلية الاستشفائية يستدعي احترام دفتر التكاليف و الذي يحتاج إلى المراحل التالية:

- اختيار أدوات الإنتاج في المؤسسة ؛
- إنجاز التجزئة التحليلية بالتوافق مع التجزئة القانونية ؛
- تكييف المخطط المحاسبي المبسط و المخطط المحاسبي العام؛
- إعداد المخطط المحاسبي المبسط ووحدة التحليل ونظام المعلومات الاستشفائي ؛
- إعداد جدول التحليل المشترك؛
- قياس تكاليف الأقسام المساعدة ؛
- إعداد و تحيين الدليل الداخلي للتوزيع المباشر للتكاليف و الإيرادات .

#### سادسا- دور المحاسبة التحليلية الاستشفائية في توريد المؤشرات المساعدة على ترشيد النفقات

##### الاستشفائية

يعد محور المحاسبة التحليلية أو محاسبة التسيير كما تسمى أحيانا، يعد دورا أساسيا خصوصا في توريد معلومات أو مؤشرات مهمة و دقيقة عن مختلف الأنشطة سواء كانت مستقلة أو مختلطة تساعد مختلف مستويات الإدارة على ترشيد نفقات التسيير و كذلك المساعدة على اتخاذ القرار الرشيد و العقلاني خصوصا تلك القرارات المتعلقة بنفقات التسيير .

#### أ- المحاسبة التحليلية و نظام المعلومات الاستشفائي المطب (PMSI)

##### 1- نشأة نظام المعلومات الاستشفائي المطب (PMSI)

ظهر مشروع إطباق نظام المعلومات في المستشفى كإسلوب جديد في التسيير أعد من طرف الدولة و تضافرت فيه جهود الأطباء و المرضى و المسيرين و المحاسبين و علماء الإعلام الآلي و علماء الاجتماع بهدف تكميم الأنشطة الطبية و قياس تكاليفها بطريقة هادفة و صحيحة استجابة لمنطق التحكم في التكاليف و القضاء على إشكالية تكميم النشاط الاستشفائي، الذي كان يعتمد على مؤشرات كلاسيكية في وقت قريب، و التي عبر عنها بالأيام و المدة الوسيطية للإقامة، ولم تكن هذه المؤشرات قادرة على القياس العملي للنشاط بدلالة المنتجات، أي لم تكن هناك مؤشرات قادرة على إحصاء الوسائل المستهلكة بالنظر إلى المشاكل المعقدة لمرضى.

هذا البرنامج مستلهم بصورة كبيرة من الأعمال الأمريكية في هذا القطاع، وفرنسا استفادت من المساعدة المباشرة لفريق البروفيسور **ROBERT FETTER** من جامعة يال، ونقطة الاختلاف الوحيدة هي ان الولايات المتحدة الأمريكية كانت تحكم منذ زمن لا بأس به على قاعدة بيانات فيما يخص بعض الخصائص و مميزات المكوث الاستشفائي اسمها (**uniforme hospital discharge data**) مجموعات التشخيص النسبية **DRG (diagnostic related groups)**<sup>1</sup>

وفي سنة 1985 و بموجب المنشور رقم 119 المؤرخ في 04 أكتوبر 1985 وثيقة تقوم بتجميع معلومات طبية و إدارية في إطار نموذج معد مسبقا أطلق عليه اسم الملخص النموذجي للخروج و الذي يعتبر الحجر الأساس في بناء و تصميم المجموعات المتجانسة للمرضى (**GHM**) .

وفي سنة 1986 ظهرت أول محاولة لبناء التصنيف في إطار قاعدة بيانات تحتوي على 393219 مكوثا (حالة إقامة في المستشفى) و قد نشرت الصيغة الصفر للمجموعات المتجانسة للمرضى بموجب القرار رقم 160 المؤرخ في 5 أوت من عام 1986، أما الصيغة الموالية فظهرت على مستوى نشرية خاصة رقم 92-9 مكرر و اتخذت شكل دليل و في سنة 1994 ظهرت نشرية أخرى عاجلت النقائص الموجودة فيما نشر سابقا، ولا تزال الدراسات للتحسين قائمة إلى يومنا هذا.<sup>2</sup>

## 2- الملخص النموذجي للخروج (RSS):

يقوم الملخص النموذجي للخروج بوصف النشاط الطبي باستعمال وحدة قياس غير مباشرة وهي مدة المكوث في المستشفى وهو بذلك يسمح بتحديد منتج المستشفى وفقا للمجموعات المتجانسة للمرضى و عدد المرضى الموجودين في كل مجموعة، وهذا يفسر العلاقة بين الملخص النموذجي للخروج وتصنيفات المجموعات المتجانسة للمرضى، ولا يتضمن الملخص إلا على عدد قليل من المعلومات وهي تلك التي أظهرت علاقة تفسيرية من الناحية الإحصائية لمدة المكوث كوحدة قياس، ويسمح بتوضيح العلاقة الموجودة بين مدة الإقامة و التكاليف، وبناء على هذا فإن نظام المعلومات لا يتطلب معلومات جديدة ينبغي توفيرها بل هو بحاجة إلى شروط تقنية خاصة بجمع المعلومات، تشفيرها والمعالجة المعلوماتية لها .

و الجدير بالذكر أن الملخص النموذجي للخروج يشمل إلا المكوث قصير الأجل، أما المكوث المتوسط و الطويل الأجل و الطب النفسي و المعاينة الخارجية فهي غير معنية بهذا التصنيف بل بتصنيف آخر يسمى المجموعات التشكيلية، ويتم إنتاج الملخص انطلاقا من ملخص الوحدات الطبية (**RUM**) الذي يتضمن الوسائل الهادفة لعلاج المرضى في الوحدة الطبية الذي يتحول إلى الملخص النموذجي للخروج وهذا طبعا في حالة المكوث الوحدوي (**MONO-SEJOUR**) .

أما إذا تطلب المكوث في المستشفى المرور بعدد معين من الوحدات الطبية و هو ما يطلق عليه (**MULTI-SEJOUR**) فإن ملخص الخروج يشكل مجموع ملخصات الوحدات الطبية التي مر بها خلال المكوث في

<sup>1</sup> -Jean marie FESLER :LA PROBLEMATIQUE ETHIQUE DE PMSI ,mémoire de DEA université de RENE DESCART ,paris V ,1993.p29.

<sup>2</sup> -الطبيب السايح، نظام الموازنات التقديرية في التسيير الاستشفائي، مرجع سبق ذكره، ص 35

المستشفى ثم يتم تحويله كمرحلة أخيرة إلى ملخص نموذجي مقفل ( RESUME DE SORTIE ) (ANONYME) مراعاة لمبدأ السر المهني.<sup>1</sup>

### 3- المجموعات المتجانسة للمرضى (GHM):

في سنة 1986 تم بناء برنامج مجمع ( logiciel groupeur ) من طرف المركز الوطني للمعدات الاستشفائية (CNEH) بالتعاون مع جامعة بوردو وتم إشراف فريق عمل البروفيسور فيتر من جامعة (YALE ) ، يقوم هذا البرنامج بمعالجة المعلومات المتضمنة في الملخصات و استخراج إحصائيات حول مدة الإقامة و التعقيدات المرضية ، حالة الدخول والخروج كما تم التركيز على مدة الإقامة نظرا لارتباطها بالتكاليف ، وتعتمد خوارزمية البرنامج على مدونتين هما :

- مدونة تصنيف الممارسات الطبية؛
- مدونة التصنيف الدولي للأمراض.

### ب- المؤشرات التي توردها المحاسبة التحليلية لنظام المعلومات :<sup>2</sup>

بالاعتماد على الدراسة الدقيقة للتكاليف توردها المحاسبة التحليلية الاستشفائية أو كما تسمى محاسبة التسيير مؤشرات هامة متعلقة بالنفقات الطبية طيلة مدة العلاج أو مدة المكوث في المستشفى ونجد منها :

#### 1- مؤشر التكلفة الوحدوية للنشاط الاستشفائي (CUAH)

والذي يستند في حسابه إلى متغيرين هما : عدد المجموعات المتجانسة والثقل الاقتصادي لكل مجموعة متجانسة ، وهو يدخل ضمن إعداد نموذج التكلفة الوحدوي للمؤسسات الاستشفائية ، ويبنى هذا النموذج بالاعتماد على المحاسبة التحليلية المفصلة . وقد أجريت دراسة في فرنسا على أربعين مؤسسة استشفائية عمومية تطوعية من طرف الدراسة الوطنية للتكلفة (ENC) وقد سمحت بتقييم التكلفة المتوسطة لمجموعة مرضى متجانسة وهذا من أجل بناء سلم وطني للتكلفة النسبية ومن جهة أخرى كل مجموعة مرضى سوف تنسب إليها عدد من مؤشرات النشاط الشمولي (ISA) ، وقد كانت العينة المأخوذة للدراسة هي الولادة العادية بدون تعقيدات . وتسمح قيمة التكلفة الوحدوية للنشاط الاستشفائي لكل مؤسسة عمومية استشفائية بحساب الميزانية المنتظرة ، أما المعطيات المحاسبية المتحصل عليها من المحاسبة التحليلية و تحليل تسيير النشاط الاستشفائي (AGH N) فتسمح بمعرفة الميزانية الملاحظة أو كما تسمى الميزانية المنفقة في المؤسسة الاستشفائية العمومية .

#### 2- مؤشر النشاط الشمولي (ISA):

وتحسب قيمة مؤشر النشاط الشمولي مثل الفرق بين الميزانية المنفقة و الميزانية النظرية للمؤسسة استشفائية عمومية ، والتكلفة الكلية تقسم كذلك على مجموعة نقاط مؤشر النشاط الشمولي لكل مؤسسة استشفائية ، فهذه القيمة إذا تساوى التكلفة المتوسطة الضرورية لهذه المؤسسة الاستشفائية من أجل إعداد وحدة علاج متجانسة ، وبالاعتماد على هذا المؤشر تكون بيدنا معلومة تسمح لنا بالمقارنة بين المؤسسات الاستشفائية العمومية وهذا بجمع الميزانيات المنفقة و المنتظرة للمؤسسات الاستشفائية حسب مختلف خصائصها .

#### 3- مؤشر التكلفة النسبي (ICR):

<sup>2</sup> -DIDIER BALSAN, le cout unitaire de l'activité hospitalière publique en 1997 :le poids des déterminants régionaux ,revue française d'économie ,volume 17.N 2, France, 2002 ,p103-104

نشأ مؤشر التكلفة النسبي في إطار مشروع واسع يهدف إلى إصلاح المنظمات الاجتماعية الأكثر تعقيدا مثل النظام الصحي العمومي، وقد بدأ استعمال هذا المؤشر في كل وحدة تنفيذ بسيطة تسمح بالحصول على قياسات للتكلفة لشرائح المرضى وهذا بطبيعة الحال بالاعتماد على المحاسبة التحليلية، وهي تكاليف متوقعة ثم تدخل في آليات معينة. ومن خلال هذا المؤشر تستطيع المؤسسة الاستشفائية العمومية ضبط ميزانيتها نظريا بالاعتماد على قياس أنشطتها ثم يتم مقارنتها مع الميزانية الفعلية (المنفقة)، وفي نفس السياق يحتوي مؤشر التكلفة النسبية على مؤشرات استهلاك الموارد لمختلف العمليات التقنية الطبية، كما يمكن اعتباره عنصر من عناصر المحاسبة التحليلية الاستشفائية.

#### خاتمة :

من خلال ما سبق لاحظنا أن حساب الثقل الاقتصادي للمؤسسة الاستشفائية العمومية يتطلب دراسة جزئية ودقيقة للتكاليف وهذا لا يكون إلا عن طريق محاسبة تحليلية خاصة بالمؤسسات الاستشفائية تعطي مجموعة من المؤشرات تساعد صناعات القرار بهذه المؤسسات على اتخاذ القرار السديد فيما يخص النفقات التي تشكل حاجسا أمام الوصاية في ظل وهنا يتجلى الدور الهام الذي تلعبه المحاسبة التحليلية الاستشفائية في هذا الصدد .

#### المراجع

- 1- الطيب السايح ، نظام الموازنات التقديرية في التسيير الاستشفائي :حالة مستشفى حي البير قسنطينة ،مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية جامعة قسنطينة ، الجزائر، 2006.
- 2- بوشاشي بوعلام ، المنبر في المحاسبة التحليلية ، ط4، الجزائر. بدون 1998.
- 3- بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، بن عكنون، الجزائر، 1998.
- 4- خليل عواد أبو حشيش، محاسبة التكاليف قياس و تحليل ، دار وائل للنشر ، ط1، بدون سنة نشر، عمان. الأردن.
- 5- صالح الرزق ، عطا الله خليل بن وارد، "مبادئ محاسبة التكاليف " ، دار زهران للنشر و التوزيع ،الأردن، 2001.
- 6- عبد الحليم كراحة-فصل الحنطى - نايف جبرين، محاسبة التكاليف ، دار الأمل للنشر و التوزيع،الأردن، 1991.
- 7- عبد العليم عبد الحليم، الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف، مكتبة الإشعاع الفنية، مصر، 1994.
- 8- ناصر دادي عدون، تقنيات محاسبة التسيير، دار المحمدية، الجزائر ، 1999.
- 1- Abdallah BOUCHAHER : comptabilité analytique d'exploitation ,OPU ,Alger ,1998/
- 2- D. Balsan: La variabilité de la valeur du point ISA des établissement des oins publics et PSPH en 1997 , études et résultats , , n 124 ,juillet 2001 ,revue de solidarité et santé ,2001
- 3- D/Solomon's : the historical développement of costing ,ED, LONDON ,1952 .
- 4- Didier Balsa : ,le cout unitaire de l'activité hospitalière publique en 1997 :le poids des déterminants régionaux ,revue française d'économie ,volume 17 N 2, France, 2002 .
- 5- Elias COCA ,Joel DUBOIS LE FRERE : maitriser l'évolution des dépenses hospitalière, PMSI ,Berger LEVRAULT , Paris ,1992.
- 6- François CARAYON , Catherine BAUD : guide méthodologique de la comptabilité analytique hospitalière ,bulletin officiel N :2011 109 bis fisculer spéciale ,direction générale de l'offre de soin, Paris.
- 7- Jean marie FESLLER : la problématique éthique de PMSI ,mémoire de DEA université de René DESCART ,Paris V ,1993 .

الجريدة الرسمية رقم 106-14 الصادرة بتاريخ 10 جمادى الأولى 1435 الموافق ل 12 مارس 2014