

دور محاسبة التكاليف الاستشفائية في الرقابة على المستشفيات العمومية الجزائرية:

دراسة حالة المستشفى الجامعي سعادنة عبد النور - سطيف
أ.د. جبار محفوظ + أ. بومعروف إلياس
جامعة سطيف

ملخص	Abstract
<p>لقد أثقلت التكاليف بمختلف أنواعها كاهل المؤسسات الاستشفائية وأصبح معدل نمو النفقات الصحية أكبر من معدل نمو الدخل المحلي في الكثير من الدول، الأمر الذي دفع بهذه الأخيرة للاهتمام باقتصاد الصحة عموما ومحاسبة التكاليف الاستشفائية تحديدا. في هذا الصدد نحاول من خلال هذا المقال تحديد مفهوم هذه المحاسبة انطلاقا من معايير قياس النشاط الاستشفائي، مثل معيار الفئات المتجانسة للمرضى، وصولا إلى سعر اليوم الاستشفائي. كما نتعرض إلى دورها في الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات في تلك المؤسسات. في الأخير أسقطنا كل ذلك على حالة المستشفى الجامعي لمدينة سطيف، مركزين في ذلك على كيفية حساب التكاليف الاستشفائية ومحاولة التحكم فيها في هذا المستشفى وكذا النقص التي ما زالت عالقة بنظام حساب التكاليف هناك.</p>	<p>Costs have become a heavy burden on health-care organizations in different parts of the world, and the growth rate of their costs increasingly surpasses the growth rate of gross domestic income, which pushes concerned bodies to give more importance to health economics, especially health cost accounting (HCA). In this context, we try to determine the concept of this kind of accounting, starting from particular standards, such as homogeneous groups of patients, until arriving at the cost of a "health-care day". We also study the role of HCA in supervision, control, planning and decision making about expenses in those organizations. The article is finished by a case study at Sétif Hospital, paying particular attention to the method used to determine costs.</p>

المقدمة

تشهد المنظمات الاستشفائية جملة من التغيرات أبرزها ارتفاع تكلفة الرعاية الصحية، والاعتماد المتزايد على التقنية الطبية المتغيرة بشكل سريع، إضافة إلى زيادة الضغوط الخارجية التي تمارسها جهات التمويل بهدف تخفيض التكاليف والتحكم في الموارد الاستشفائية المحدودة وتحسين جودة الخدمات الاستشفائية المقدمة.

وقد أثار النجاح الذي حققته محاسبة التكاليف في مجال الرقابة في القطاعات الصناعية والتجارية اهتمام المختصين في مجال التسيير الاستشفائي، الأمر الذي دفعهم لبحث إمكانية تحقيق نتائج مماثلة في المنظمات الاستشفائية. وحاول عدد من

الدراسات النظرية والتطبيقية بحثت جدوى التحكم في التكاليف في المنظمات الاستشفائية، كدراسة (Leu 1985) التي اعتمدت على تحليل ثلاثة عوامل أثرت على النظام الصحي. إذ يرى أن النفقات الصحية هي دالة لسلوكيات كل من المرضى، مقدمي الخدمات الصحية وأصحاب مصادر تمويل. وتوصل أيضا إلى أن غياب المنافسة بين المنظمات الاستشفائية العمومية يؤدي بمسيرها لأن يكونوا أقل تحفيزا لتخفيض التكاليف. كما أضاف بأن البيروقراطية أدت إلى تضخيم احتياجاتها المالية (موازنتها)، وبالتالي تضخيم عناصر التكلفة الاستشفائية. أما دراسة (بوريش، 1995)² فاهتمت بتحليل الجوانب المهمة لتمويل المنظمات الاستشفائية العمومية انطلاقا من التوجهات الرئيسية التي يعرفها الاقتصاد الجزائري. إن اعتماد نظام الصحة المجاني بداية من سنة 1974 كان كفيلا بتقديم خدمات صحية أفضل، لكن مع بداية الأزمة والانكماش الاقتصادي في منتصف الثمانينات من القرن الماضي، ظهرت صعوبة تمويل المنظمات الاستشفائية العمومية، مما استلزم التفكير في التحكم في التكلفة بدلا من التفكير في كيفية تلبية احتياجات التمويل. فقد شهد القطاع الصحي العمومي في الجزائر ارتفاعا متزايدا في نفقاته وعدم قدرة مسيري المؤسسات الصحية، سواء كانت مستشفيات أو مؤسسات صحية أخرى (القطاعات الصحية، المراكز الاستعجالية، العيادات...)، على التحكم في تسيرها. فقد اعتبر وزير الصحة السيد عبد الحميد أبركان³ خلال الملتقى الجهوي المنعقد بولاية وهران في جويلية 2001 حول "أفاق واستراتيجية الصحة في الجزائر"، أن الوضعية التي آلت إليها المرافق الصحية صعبة، واستدل على ذلك بالمديونية الضخمة التي ورثها القطاع. إذ بلغت القيمة الإجمالية لهذه الديون 14 مليار دج، منها 0,58 مليار دج خاصة بالصيديات المركزية للمستشفيات و0,35 مليار دج متعلقة بالمنح والعلاوات المتأخرة، فضلا عن ديون الكهرباء، المياه والهاتف التي تجاوزت قيمتها المليار دج. لقد أصبح معدل نمو النفقات الصحية أكبر من معدل نمو الدخل المحلي الإجمالي في العديد من دول العالم، الشيء الذي دفع بتلك البلدان للاهتمام "باقتصاد الصحة" كمجال جديد يهتم بالتوزيع العقلاني للموارد من أجل مكافحة كافة أشكال المرض أو الوقاية منها، والبحث عن أنسب السبل لتحقيق ذلك وبأقل تكلفة. فارتفع على سبيل المثال، معدل النفقات الصحية الوطنية إلى الناتج المحلي الإجمالي (PIB) من 3.5% سنة 1979 إلى 7% سنة 1991. بسبب ضعف ميكانزمات الرقابة والتنظيم وانتشار التسبير البيروقراطي.

مشكلة الدراسة

لا يختلف اثنان أن تطبيق محاسبة التكاليف في القطاعات الصناعية والتجارية لأغراض التحكم في التكلفة والرقابة قد حقق نجاحا معتبرا. فهل يمكن الحصول على نفس النتائج عند تطبيقها في الميدان الاستشفائي العمومي؟ وهل تمكن مسيرو المنظمات الاستشفائية العمومية من الرقابة على الموارد الاستشفائية العمومية المحدودة؟ وعليه تسعى هذه الدراسة إلى تحديد مفهوم محاسبة التكاليف الاستشفائية والفوائد المتوخاة من تطبيقها على مستوى المنظمات الاستشفائية العمومية في مجال الرقابة الاستشفائية والتعرف على العوامل والمعوقات التي تحد من نجاحها. وسنعمد في ذلك دراسة ميدانية على مستوى المركز الاستشفائي الجامعي "سعادة محمد عبد النور" لولاية سطيف.

أهمية الدراسة

تتمثل أهمية الدراسة في الوقت الحاضر في:

- تقديم مفهوم محاسبة التكاليف في إطار جديد يركز على الجوانب الاستشفائية من نشاط المنظمات الصحية؛
- إلقاء الضوء على أهمية تطبيق نظام محاسبة التكاليف الاستشفائية في المنظمات الاستشفائية العمومية الجزائرية في توفير قاعدة من المعلومات والبيانات الضرورية للرقابة وتقييم الأداء الاستشفائي؛
- بتقديم تقنية وآلية تسمح بتقييم المتطلبات الحقيقية للمنظمات الاستشفائية العمومية الجزائرية ومن حيث الموارد عن طريق الربط بين حصص التمويل ومستوى التكاليف المحققة.

1- خصائص الأنشطة الاستشفائية

يتطلب حساب التكاليف لأي مؤسسة المعرفة الجيدة لطبيعة أنشطتها ودراسة وتحليل الأقسام والوحدات التي تكونها. ولمعرفة كيفية حساب التكاليف الاستشفائية، يجب على المحاسب معرفة المستشفى بكامل أقسامه وخدماته مثله في ذلك مثل محاسب التكاليف في المؤسسات الصناعية. وسوف نتطرق في هذا الجزء إلى دراسة خصائص الأنشطة الاستشفائية لما لها من تأثير كبير على درجة هيكلية محاسبة التكاليف من خلال ماهية المستشفى، خصائص المستشفيات، الإنتاج ومعايير قياس النشاط الاستشفائي.

1-1 مفهوم المستشفى

تهدف المستشفيات أساسا إلى تقديم العديد من الخدمات المتكاملة مثل: الخدمات الطبية العلاجية والتشخيصية، خدمات العناية التمريضية، الخدمات الفندقية، الخدمات الاجتماعية والخدمات الإدارية. بالإضافة إلى ضرورة تقديم كافة

الإجراءات التي توفر السلامة للمريض ووضع الأنظمة والسياسات التي تساعد في تقديم أفضل الخدمات الممكنة. إذ يتميز النشاط الصحي عن بقية الأنشطة الاقتصادية الأخرى، سواء كانت صناعية، تجارية أو خدمية بعدة مميزات أثرت على تنظيمه المحاسبي تأثيرا بالغا وذلك من حيث تنظيم، أهداف ومخرجات المستشفى.

يعتبر المستشفى العمود الفقري لأي نظام صحي وذلك لقدرته على توفير كافة أنواع الرعاية الصحية، كخدمات الرعاية الصحية الأولية وخدمات الرعاية الصحية الثانية وخدمات الرعاية الصحية الثالثة في وقت واحد، وهو ما تعجز عن تقديمه أي مؤسسة صحية أخرى (كالقطاعات الصحية، الأقسام الاستشفائية وغيرها).

يعد المستشفى المكان المفضل بالنسبة للمريض لتلقي العلاج ومكان العمل المفضل للطبيب وباقي القوى العاملة الاستشفائية، كما يعتبر الواجهة الحضارية التي تبرز تقدم البلد الصحي والعلمي والاجتماعي. ولم تبق مجالات المستشفيات مقتصرة على الأنشطة التقليدية المعروفة مثل الطب والعلاج، وإنما تعدت ذلك لتصبح مراكز لتعليم وتدريب العاملين في كافة المهن الصحية الأخرى، بالإضافة إلى كونها أصبحت مراكز للأبحاث العلمية الطبية. ولهذا أصبحت المستشفيات في العصر الحديث مميزة من حيث التسيير، التنظيم، الخدمات والأهداف.

عرفت جمعية المستشفيات الأمريكية (AHA) المستشفى بأنه "مؤسسة تحتوي على جهاز طبي منظم، يتمتع بتسهيلات طبية دائمة، تحتوي على أسرة للمرضى الداخليين وخدمات الأطباء والتمريض (Nursing)، وذلك من أجل إعطاء المرضى التشخيص والعلاج اللازمين"⁴. كما عرفته المنظمة العالمية للصحة (WHO) بأنه " جزء أساسي من تنظيم اجتماعي طبي، تتلخص وظيفته في تقديم رعاية صحية كاملة للسكان، علاجية أو وقائية وتمتد عيادته الخارجية إلى البيوت. كما أنه يعمل كمركز لتدريب القوى العاملة الصحية والقيام ببحوث اجتماعية حيوية"⁵.

وعليه يمكن القول بأن المستشفى هو "مجموعة من الإمكانيات البشرية والمالية والفنية التي تسمح بتقديم خدمات صحية وطبية، تشخيصية وعلاجية وجراحية. كما تعمل على تدريب القوى العاملة الصحية والقيام بالبحوث والدراسات الطبية".

تقدم الخدمات الصحية في المستشفيات إلى فئتين من المرضى:

- الخارجيون: وهم المرضى الذين لا يحتاجون إلى إدخال إلى المستشفى، ولكنهم بحاجة إلى عناية ومتابعة طبية في العيادات الخارجية كـ بعض الأمراض الحادة، حالات الطوارئ والحالات البسيطة. ويتلقى المريض في هذه العيادات خدمات طبية، تمريضية وخدمات طبية مساعدة كـ صور الأشعة والتحليل المخبرية، بالإضافة إلى خدمات التطعيم .

- الداخليون: وهم المرضى الذين يحتاجون إلى عناية سريرية لمدة زمنية تزيد عن 24 ساعة. فبعض هؤلاء المرضى يحتاجون إلى إقامة داخل المستشفى كحالات الجراحة العامة، حالات الكسور والأمراض المزمنة. هذه الفئة تحتاج إلى خدمات أخرى مكاملة لخدمات العناية الطبية كالإطعام، النظافة، خدمات اجتماعية ونفسية وغيرها من الخدمات الأخرى.

2-1. الخصائص المميزة للمستشفيات

بالنظر إلى المستشفيات نجد أنها تتميز بعدة خصائص لها أثرها المباشر على مستوى فعاليتها التنظيمية. من هذه الخصائص ما يلي⁶:

- تعتمد الأنشطة المؤداة في المستشفى على بعضها البعض، مما يتطلب درجة عالية من التخصص والتنسيق فيما بين المجموعات المهنية المختلفة، كما أن الجزء الأكبر من العمل يحمل صفة الاستعجال أو الطوارئ وطبيعته لا تحتمل التأجيل.
- وجود رقابة إدارية محدودة على المجموعة المحددة للإنفاق، وهم الأطباء، نظرا لصعوبة تخطيط أعمالهم أو السيطرة على مراكز الإنفاق التي يعملون بها.
- يعتبر المستشفى نظاما مركبا من عدة أنظمة فرعية. فهو تجميع لعدة أنظمة لكل منها طبيعة مميزة، وهذا في حد ذاته يمثل تحديا لإدارة المستشفى والمشرفين عليه.
- صعوبة قياس وتحديد مخرجات المستشفى (الخدمات الصحية).
- يتوقف نجاح مجلس الإدارة في القيام بمهمته والحصول على الدعم اللازم للمستشفى على تركيبة وعلاقات أعضائه بالمجتمع المحلي وعلى ما يتوافر لدى ذلك المجتمع من إمكانيات وموارد.
- يعمل المستشفى بصورة مستمرة، مما يؤدي إلى العديد من المشاكل المتعلقة بالجدولة والتكاليف والرقابة.
- ارتفاع مستوى الصراع التنظيمي بين مختلف الطوائف في المستشفى، سواء بين الأطباء بعضهم البعض أو بينهم وبين الطوائف الأخرى.

- إن المستشفيات تهم جميع أفراد المجتمع، بالإضافة إلى أن هذه الأهمية تزداد يوما بعد يوم، خاصة مع زيادة المعرفة الطبية واستحداث طرق علاجية وتمريضية وجراحية حديثة، وكذا استحداث العقاقير والأدوية الجديدة. كما زاد ارتفاع دخل الأسرة، وزيادة الطلب على أجود الخدمات الطبية والصحية من أهمية المستشفى العام.

3-1. الإنتاج الاستشفائي

1-3-1. خصائص الطلب على خدمات المستشفيات يختلف الطلب على الخدمات الصحية عن الطلب على المنتجات العادية (السلع). إذ ينفرد الأول بمجموعة من الخصائص نذكر منها⁷:

- إن طالبي الخدمات الصحية يختلفون عن طالبي السلع في كونهم أقل معرفة بطبيعة الخدمات المتوفرة وأساليب العلاج المطلوبة وكيفية إشباعها لحاجاتهم. إذ تتأثر الحاجة والطلب على الخدمات الصحية بالمستوى الاجتماعي والثقافي والاقتصادي للمستفيدين من تلك الخدمات.

- إن الحاجة والطلب على الخدمة الصحية يختلف منظورها من جانب المريض عنه بالنسبة للطبيب المعالج، إذ قد يقترح المريض توقيف العلاج بمجرد تحسن حالته في الوقت الذي يقترح الطبيب استمراره.

- تتميز بعض الخدمات الصحية بكونها شخصية، أي أنها تقدم لشخص معين، لكل طبيب تخصص في مجال معين؛

- لا يستطيع الطبيب أن يعالج أكثر من مريض واحد دفعة واحدة، لكن تقدم بعض الخدمات الصحية لفئة كبيرة من الأشخاص كحملات التوعية الصحية والتطعيم... الخ.

- إن الخدمات الصحية تتطلب السرعة في الأداء بسبب عدم قابليتها للتأجيل، أو ما يطلق عليه بتزامن الإنتاج والاستهلاك.

- يتطلب تقديم الخدمات الصحية وجود علاقة دائمة، مستقرة و مباشرة بين الطبيب والمريض لمعالجة الحالة وتتبعها والإشراف عليها.

- تتكون الخدمة الصحية من عناصر تكمل بعضها البعض، حيث نجد أن خدمات الفحص، التشخيص، العلاج، التمريض، الأشعة، الفندقية والخدمات الإدارية خدمات مكمل بعضها البعض.

1-3-2. مفهوم الإنتاج الاستشفائي. نظرا لطبيعة النشاط الخدمي الاستشفائي وتعدد منتجاته، فإن هناك صعوبة كبيرة لتحديد وتقييم المنتج الاستشفائي. يعرف زكي خليل المنتج الاستشفائي على أنه " أوجه النشاط غير الملموسة التي تقدم للمنتفع، والتي تهدف أساسا إلى إشباع حاجاته ورغباته⁸". كما عرفه فوزي مذكور بأنه " أوجه النشاط غير الملموس والتي تسعى أساسا إلى إشباع احتياجات ورغبات المستهلك النهائي، بحيث لا يرتبط ببيع سلعة أو خدمة أخرى⁹".

مما سبق يمكن استنتاج الخصائص التالية للمنتج الاستشفائي:

- الخدمة الاستشفائية هي عبارة عن مجموعة من الأنشطة غير الملموسة.

- المستشفى لا يبيع المنتج الاستشفائي في حد ذاته، وإنما يبيع الاستفادة أو الرضا الناتج من أداء الخدمة المقدمة سواء كانت علاجية أو جراحية أو تشخيصية.
- ومع ذلك تقدم العديد من الخدمات الملموسة كالأدوية، الأطعمة، المحاليل الطبية، صور الأشعة والتي تدخل في إطار المنتج الاستشفائي.
ومنه يمكن تعريف المنتج الاستشفائي على أنه مجموعة من الأنشطة الملموسة وغير الملموسة، والتي تهدف إلى تحقيق إشباع المستفيد.

4-1. معايير قياس النشاط الاستشفائي

تستخدم المنشآت الاستشفائية العديد من عوامل الإنتاج (استهلاكات، معدات، موارد بشرية...)، للحصول على مخرجات (الخدمات)، والتي تكون صعبة القياس نظرا لتعدد واختلاف الخدمات الاستشفائية المقدمة. إلا أن المختصين في مجال محاسبة التكاليف الاستشفائية يلجئون عادة إلى استعمال ثلاثة معايير لقياس النشاط الاستشفائي¹⁰ :

1-4-1. معيار اليوم الاستشفائي (la journée d'hospitalisation) يعد هذا المعيار من أكثر المعايير استعمالا نظرا لأن معظم المؤسسات الاستشفائية تسعر منتجاتها وخدماتها على أساس الأيام الاستشفائية. ويتم الحصول على سعر تكلفة اليوم الاستشفائي بالعلاقة التالية¹¹:

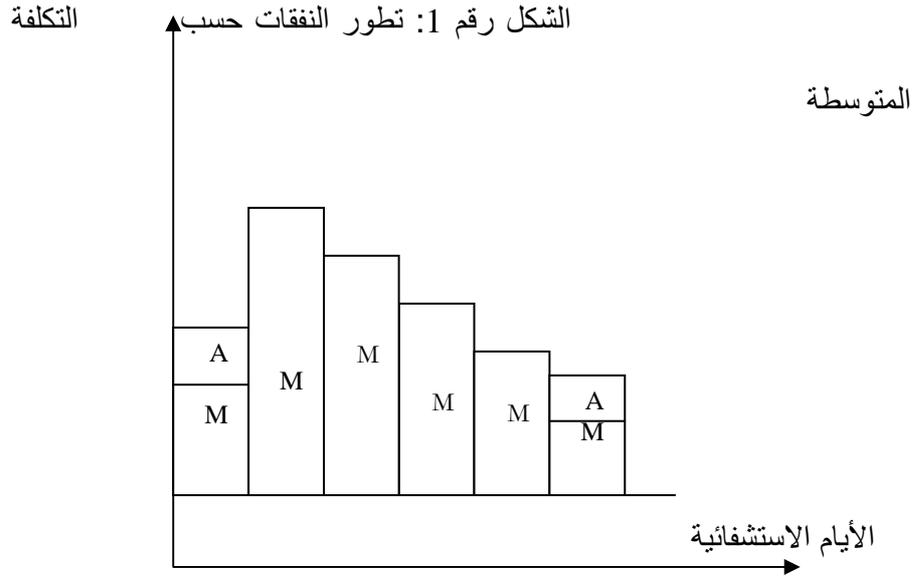
الميزانية الكلية - (إيرادات الاستشارات الطبية الخارجية التقديرية +

إيرادات تقديرية أخرى)

سعر اليوم الاستشفائي = -----

عدد الأيام الاستشفائية التقديرية

ولكن حتم تعدد الخدمات الصحية المقدمة للمرضى تطبيق العديد من الأسعار على الأيام الاستشفائية. فمثلا تكاليف الخدمات الصحية المتخصصة قد تكون أضعاف تكاليف الخدمات الصحية العادية. فإذا افترضنا أن المرضى يتحصلون يوميا على الخدمات الاستشفائية بصورة عادية، فإنه من المنتظر أن تبقى النفقات الفندقية (H) ونفقات تسيير ملف المريض (A) ثابتة طيلة فترة إقامة المريض داخل المستشفى (انظر الرسم البياني رقم 1). أما الخدمات الطبية فتتغير بشكل كبير من يوم لآخر، حيث ترتفع إلى مستوى أعلى عندما تجرى عملية جراحية لمعالجة المريض.



يلاحظ أن النفقات الفندقية (H) ثابتة بينما تتغير النفقات الطبية بشكل كبير مع ارتفاع الأيام الاستشفائية. إذ يؤكد (Michel Gervais)¹² أن هناك اختلافا في طبيعة وكمية الخدمات الاستشفائية المقدمة للمرضى، سواء أكانت علاجية أو تشخيصية أو جراحية. وعليه لا يعد اليوم الاستشفائي معيارا وحيدا لقياس النشاط الاستشفائي، وذلك على مستويين¹³:

- المستوى الاقتصادي: إن اليوم الاستشفائي لا يعد معيارا عمليا لتحليل التكاليف الصحية، حيث توجد بعض التكاليف التي تتغير مع عدد الأيام الاستشفائية مثل مصاريف التغذية والفندقة. لكن هناك بعض التكاليف التي تتغير بشكل أكبر من التغيرات في عدد الأيام الاستشفائية مثل تكاليف الأشعة، الأدوية والمستلزمات الطبية، أجور الأطباء وغيرها.

- المستوى الطبي: إن اليوم الاستشفائي يغطي العديد من الأنشطة العلاجية، التشخيصية والجراحية داخل القسم أو المصلحة الواحدة. إذ يمثل اليوم الاستشفائي متوسط تكلفة الإنتاج وليس تكلفة الإنتاج الاستشفائي. وعليه، لا يعد اليوم الاستشفائي معيارا متجانسا للدلالة على التغيرات في الأنشطة.

1-4-2. معيار اليوم الاستشفائي التحليلي¹ يلجأ البعض إلى استعمال هذا المعيار، حيث يحلل اليوم الاستشفائي إلى عدة عناصر هي¹⁴:

¹ la journée d'hospitalisation élatée

- التكلفة التقديرية لفتح الملف لكل مريض، مما يؤدي إلى تخفيض مدة الإقامة. ويتم حساب هذه التكلفة إجماليا كما يلي:

عدد المرضى الاستشفائيين \times التكلفة التقديرية للملف¹⁵

- التكلفة التقديرية للإقامة اليومية ("un forfait de journée "hébergement") تشمل المصاريف الفندقية وأجور الإداريين.

- التكلفة اليومية للعلاج ("un prix de journée "soins"): هي متغيرة حسب العمليات الطبية وتتمثل في أجور العمال الطبيين، شبه الطبيين وغيرها.

- الخدمات العلاجية الفردية (les prestations individuelles): تمثل الخدمات الصحية المقدمة، أي التكاليف الحقيقية للاستهلاكات الطبية لكل مريض من المستلزمات الطبية، الأديوات الطبية وغيرها.

1-4-3. معيار الفئات المتجانسة للمرضى² تتمثل الفكرة الأساسية لهذا المعيار في دراسة تركيبية المرضى المعالجين حسب درجة خطورة المرض. وهذا ما يسميه الأمريكيون بـ "Case-Mix"¹⁶ أي تركيبية المرضى المعالجين. والسؤال المطروح هو كيف يتم تحديد تلك التركيبات؟ يتم ذلك بـ:

- تصنيف المرضى وفقا للفئات الرئيسية للتشخيص للمنشأة الاستشفائية المعنية؛
- تقسيم الفئات بدورها إلى فئات فرعية للحالات الخطيرة والتي تتطلب تدخلا جراحيا، وفئات غير جراحية، والتي لا تتطلب ذلك؛

- تقسيم كل فئة بدورها إلى عدة مجموعات حسب درجة استهلاك موارد المستشفى باستعمال معيار فترات الإقامة؛

- العمل أن تكون الفئات متجانسة طبيا، أي تتبع نظاما متجانسا من الخدمات الطبية. من خلال المرحلة الأخيرة يتم تحديد الفئات المتجانسة للمرضى (G.H.M) التي تعبر عن الإنتاج الاستشفائي. ويتم حساب تكلفة هذه الفئات بتحميل تكاليف المستشفى عليها، ومنه يمكن حساب تكلفة المريض بقسمة تكاليف كل فئة على عدد المرضى المتواجدين فيها.

يعتبر هذا المعيار من أهم معايير تقييم النشاط الإنتاجي للمستشفيات. إذ يعتمد على معطيات متعلقة بالنشاط الفعلي للمستشفى (النشاط الطبي) وليس على معطيات إدارية وإحصائية (الأيام الاستشفائية، مدة الإقامة...). يستعمل هذا الاتجاه معايير طبية تتوقف على حالة المريض. بالإضافة إلى استعمال معايير اقتصادية حسب درجة استهلاك موارد المستشفى.

تم اعتماد هذا الاتجاه في فرنسا سنة 1982¹⁷ من خلال دراسات قامت بها مديريةية المستشفيات التابعة لوزارة الصحة العمومية تحت إشراف (Dr.

² les groupes homogènes de malades

(Rodrigues)، وذلك بتطبيق برنامج عرف بـ " نظام المعلومات¹⁸"، أي اعتماد معايير طبية في نظام المعلومات الاستشفائي. أما مؤسس نظام الفئات المتجانسة للمرضى فهو البروفيسور الأمريكي (R. Fetter) وفريق عمله¹⁹. اعتمدت تلك الأبحاث على الجانب الطبي والاقتصادي معا لتقييم الإنتاج الاستشفائي.

وعلى اعتبار أن المستشفى هو مؤسسة تنتج العديد من المنتجات والخدمات، وحيث أن المريض يستفيد من العديد من تلك الخدمات بكميات متفاوتة، فإن تقييم هذه الخدمات لا يعتمد فقط على الحالة الصحية للمريض وإنما على العمليات والإجراءات الطبية أيضا، سواء أكانت تشخيصية أو علاجية أو جراحية، والتي يستفيد منها المريض حتى خروجه من المستشفى.

يعطي البروفيسور (R. Fetter) مثلا عن ذلك. إذ يتطلب علاج القرحة المعدية العادية بدون تدخل جراحي 6 أيام استشفائية، بينما يتطلب نفس المرض مع تدخل جراحي مدة وسطية استشفائية تصل إلى 12 يوما. وإذا تطلبت الحالة تدخلا جراحيا هاما فقد تصل المدة الاستشفائية إلى 21 يوما.

يسمح نظام الفئات المتجانسة من المرضى، حسب نشرة وزارة الصحة الفرنسية رقم 80 المؤرخة في 28 سبتمبر 1992، بتحقيق ثلاثة أهداف²⁰:

- الهدف المباشر: هو التأكد من مدى ملاءمة ودقة تخصيص عناصر التكاليف لمواضيع التكلفة مقارنة بنظام محاسبة التكاليف الاستشفائية التي تتم وفقا للأيام الاستشفائية.

- الهدف قصير الأجل: هو التأكد من مدى تنافسية المؤسسة الاستشفائية في مختلف التخصصات الطبية التي تتوفر عليها وإمكانية التفاوض مع الوصاية حول مخصصات الميزانية على أسس ومعايير شفافة. إذ يتم في العديد من الدول المتقدمة، خاصة الولايات المتحدة وفرنسا، تخصيص الموارد المالية للمؤسسات الاستشفائية على أساس الفئات المتجانسة للمرضى، لما لهذا المعيار من دقة في التعبير على النشاط الحقيقي الاستشفائي.

- الهدف طويل الأجل: يسمح بتحديد الاتجاهات الكبرى [الإستراتيجيات] للمؤسسات الاستشفائية اعتمادا على التخصصات، والتي تمثل تقسيما مهما للسوق الاستشفائي في قطاع جد تنافسي.

2- ماهية محاسبة التكاليف الاستشفائية

تطبق المستشفيات العمومية الجزائرية نظام المحاسبة العمومية كنظام محاسبي مالي، حيث يهتم بتسجيل المعاملات المالية التي يقوم بها المستشفى العمومي مع الغير. ونظرا لطابعها القانوني البحت، فهي لا تسمح بتوفير البيانات والمعلومات الكافية للتخطيط والرقابة على أنشطة المستشفى العمومي. ويكمن دور الإدارة

الاستشفائية في تنفيذ موازنة المستشفى العمومي حسب الموارد المتعهد بها. وتتخلص موازنتها في الإيرادات المتحصل عليها من الممولين (الدولة، الجماعات المحلية، مؤسسات التأمين والضمان الاجتماعي وغيرها) وزبائنها ومخصصات الإنفاق حسب الموارد المتاحة.

ونظرا للارتفاع المتزايد للنفقات العمومية الصحية الناتج عن ارتفاع الطلب على الخدمات الصحية، وارتفاع تكلفة المستلزمات والمعدات الطبية وغياب فكرة الاقتصاد في التكاليف الاستشفائية لدى مسيري هذه المنظمات، لجأت عدة بلدان إلى اعتماد نظام عقلنة تخصيص الموارد للمؤسسات الاستشفائية العمومية.²¹ حيث يتم تمويلها وفقا للاحتياجات عن طريق دراسة و تحليل متطلباتها وعناصر التكاليف وفعاليتها. ومن أجل الرقابة وتحسين الأداء التشغيلي للمستشفيات العمومية، لجأت السلطات الفرنسية، على سبيل المثال، من خلال مرسوم 29 ديسمبر 1962، إلى استخدام نظام محاسبة التكاليف في تلك المستشفيات، وذلك لتحقيق هدفين هما:

- إظهار عناصر التكلفة للخدمات المقدمة وأسعار التكلفة،

- إمكانية الرقابة على مردودية أقسام ووظائف المستشفى.²²

حيث يؤكد (Gibert & Lavregne) أنه " يوجد في المؤسسة التي لا تستخدم المحاسبة التحليلية، وبدون شك، تبذير في مواردها. وذلك بالنسبة للمؤسسات:

- الخاصة، حيث قد تحقق نتيجة أقل من مستوى إمكاناتها،

- العمومية، حيث قد تقدم خدمات أقل من المستوى المطلوب.²³

1-2. مفهوم محاسبة التكاليف الاستشفائية

لقد أعطيت العديد من التعاريف لمحاسبة التكاليف الاستشفائية. إذ عرفها المجلس المحاسبي الفرنسي حسب الهدف منها أي "تهدف المحاسبة التحليلية الاستشفائية إلى إظهار العناصر المكونة للتكاليف والنتائج التي تمثل أهمية بالغة لإدارة المؤسسات الاستشفائية"²⁴. أما خيرت ضيف فعرفها على أنها "استخدام الحسابات والبيانات المحاسبية والإحصائية التي تعد لجميع مستويات الإدارة لتمكينها من الرقابة على عمليات المنشأة الاستشفائية وعلى التكاليف في الوقت المناسب"²⁵.

ومنه نستخلص الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف الاستشفائية وهو قياس النشاط والرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات. إذ تمكن المسيرين من توفير المعلومات اللازمة للقياس والرقابة على أنشطة المستشفى من أجل الحد من الإنفاق المبالغ فيه، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة وفقا للخطط المعدة مسبقا. أما المخطط المحاسبي العام الفرنسي (P.C.G) لسنة 1982 فعرفها بأنها "أداة لتحليل التكاليف لمختلف الوظائف في المؤسسة الاستشفائية وتسمح بتفسير النتائج المتحصل عليها من المحاسبة العامة وإعداد التنبؤات الخاصة بتكاليف وإيرادات الاستغلال"²⁶.

ويمكن القول أن محاسبة التكاليف الاستشفائية هي نظام محاسبي يهتم بقياس التكاليف الاستشفائية والرقابة عليها، كما يوفر المعلومات التي تساعد الإدارة الاستشفائية على اتخاذ القرارات وإعداد التنبؤات الخاصة بنظام الموازنات التقديرية الاستشفائية والتكاليف المعيارية التي تسمح بالرقابة التسييرية على مختلف الأنشطة الاستشفائية. ويمكن إجمال النفقات الاستشفائية للمركز الاستشفائي الجامعي " سعادة محمد عبد النور " خلال سنتي 1999 و 2000 من خلال الجدول التالي:

جدول رقم 2: تطور النفقات الاستشفائية للمركز الاستشفائي الجامعي لولاية سطيف خلال سنتي 1999 و 2000

الوحدة: مليون دج

التطور	%	2000	%	1999	
05,10	46,50	335.5	46,89	319.2	نفقات المستخدمين
12,74	05,91	42.6	05,55	37.8	نفقات التغذية
09,60	31,99	230.8	30,93	210.6	النفقات الصيدلانية
03,14	01,81	13	01,86	12.6	توريدات مختلفة
-00,91	13,77	99.4	14,73	100.3	نفقات مشتركة
6,00	100	721.6	100	680.7	

2-2. دور محاسبة التكاليف الاستشفائية في مجال الرقابة

تهدف محاسبة التكاليف الاستشفائية إلى إظهار تكاليف الإنتاج أو النشاط. وفي سبيل الرقابة على عناصر التكاليف الاستشفائية وتقييم الأداء، فهبي تهدف إلى ترشيد استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة الاستشفائية، وهي بذلك تسعى إلى تحقيق أكبر إنتاج استشفائي ممكن بأقل تضحيات ممكنة من الموارد الاستشفائية. وتعتبر الرقابة على عناصر التكاليف الاستشفائية من مستلزمات سلبية، أجور ومصاريف أخرى، بالإضافة إلى تقييم الأداء الاستشفائي²⁷ من العناصر المهمة التي تسعى إليها محاسبة التكاليف الاستشفائية تحقيقا لهدف خفض التكلفة الاستشفائية. كما تعتبر محاسبة التكاليف الاستشفائية أداة من أدوات إيصال المعلومات إلى مستعمليها والمهتمين بها. وبذلك فإن من مهامها توفير نظام اتصال يربط بين مستويات الهيكل الإداري المختلفة من خلال التقارير. بمعنى أن أحد الأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف الاستشفائية إعداد التقارير المناسبة وتوجيهها إلى المستويات الإدارية الاستشفائية في

الوقت المناسب. فلكي تقوم الإدارة الاستشفائية ببناء الخطط لابد أن تتدفق إليها التقارير التي تعبر عن المعلومات المسجلة في المستويات الإدارية الدنيا. كذلك الحال بالنسبة لوظائف التنفيذ والرقابة. فتقوم محاسبة التكاليف الاستشفائية بإعداد التقارير التي تكفل إمكانية توفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب والتي تمكن المستويات الإدارية المختلفة من تتبع تنفيذ الخطط الموكلة لها، ومقارنة الأداء الفعلي لهذه الأنشطة بما هو مخطط وفقا للبرامج المعدة مسبقا، والتعرف على أسباب ومبررات الانحرافات بين الأداءين. وتحقق التقارير في هذا الصدد إمكانية تحديد المسؤوليات من جهة، واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة من جهة أخرى (محاسبة المسؤولية).

2-2-1. الرقابة على تكاليف المستخدمين. يتطلب النشاط الخدمي الاستشفائي حجم عمالة أكبر مقارنة بالأنشطة الإنتاجية (المادية) الأخرى. فتكلفة اليد العاملة تحتل المرتبة الأولى من حيث درجة استهلاك موارد المستشفى، حيث بلغت نسبة تكلفة اليد العاملة الاستشفائي إلى مجموع التكاليف المعتبرة أكثر من 46,89% و 46,50% لسنتي 1999 و 2000 على التوالي. إذ بلغت تكاليف اليد العاملة سنة 2000 قيمة 335.58 مليون دج مقابل: 319.28 مليون دج سنة 1999، أي بزيادة تجاوزت 5%. هذا الارتفاع في التكلفة مرده أساسا إلى الزيادة في حجم العمالة المستخدمة في المركز الاستشفائي الجامعي، سواء كانت عمالة طبية، شبه طبية أو إدارية، حيث ارتفع عدد العاملين من 1375 عامل سنة 1999 إلى 1514 عامل سنة 2000، أي بزيادة تقدر بأكثر من 10%. هذا الكم الإضافي من العمالة المستخدمة لا مبرر له، خاصة وأن تكلفة اليد العاملة تعتبر من التكاليف الهيكلية (والتي تبقى ثابتة مع تغير حجم النشاط). كما عرف النشاط الاستشفائي:

- ارتفاعا ضئيلا في عدد المرضى يقدر بأقل من 2.13% ؛
 - انخفاضا في عدد الأيام الاستشفائية يقدر بأكثر من 1.47%؛
 - ثباتا في عدد الأسرة التشغيلية (858 سرير)؛
 - انخفاضا في عدد العمليات الجراحية بـ: 7.82% .
- أما تكاليف اليد العاملة حسب الوظائف الأساسية للمستشفى لسنتي 1999 و 2000 فكان كما يلي:

جدول رقم 3: تكاليف اليد العاملة حسب الوظائف الأساسية للمستشفى لسنتي 1999 و 2000

الوحدة: مليون دج

البيان	1999	%	2000	%	التطور
الوظيفة الإدارية	25	7,83	25.4	7,58	1,69

3,00	6,90	23.1	7,04	22.4	الوظيفة الفندقية والتقنية
5,97	16,12	54.1	15,99	51	الوظيفة الطبية المساعدة
5,50	69,40	232.8	69,14	220.6	الوظيفة الطبية
5,10	100	335.5	100	319.2	المجموع

المصدر: الوثائق المالية للمؤسسة محل الدراسة.

فعلى مستوى الوظائف، نجد أن الوظيفة الطبية (الإنتاجية) تحتل المرتبة الأولى من حيث تكلفة اليد العاملة بمقدار 220 مليون دج و 335 مليون دج خلال سنتي 1999 و 2000 على التوالي. وتقدر مؤويا من مجموع تكاليف اليد العاملة بأكثر من 69,14 % سنة 1999 وأكثر من 69,40 % سنة 2000. هذا الارتفاع في تكاليف المستخدمين ناتج أساسا عن زيادة في عدد العمال الإداريين والتقنيين بـ 12,29 % ، الشبه الطبيين بـ 4,11 % والطبيين بـ 2,40 % . أما حجم أجور الوظيفة الطبية المساعدة فبلغ سنة 1999 : 51 مليون دج وتمثل تقريبا 16 % من مجموع نفقات المستخدمين للمركز الاستشفائي الجامعي في نفس السنة، وأكثر من 16,12 % سنة 2000، أين بلغت أجور هذه الوظيفة قيمة 54 مليون دج، بزيادة تقدر بـ 5,97 % مقارنة بسنة 1999، هذا الارتفاع ناتج بدوره عن زيادة في العمالة الإدارية والتقنية بـ 30,43 % ، العمالة الطبية بـ 11,76 % ، وشبه الطبية بـ 7,33 % . في حين بلغت تكلفة اليد العاملة للوظيفة الفندقية التقنية والوظيفة الإدارية سنة 1999 ، 7,04 % و 7,83 % على التوالي من مجموع تكلفة اليد العاملة، و 6,90 % و 7,58 % سنة 2000. بارتفاع يقدر بالمتوسط 2,31 % ما بين سنتي 1999 و 2000.

هذه الزيادة في حجم نفقات المستخدمين للمركز الاستشفائي الجامعي لم يكن سببها زيادة في حجم النشاط، وإنما إلى غياب سياسة واضحة وشفافة في مجال التوظيف وعدم الأخذ بعين الاعتبار الاحتياجات الحقيقية للأقسام سواء كانت تشغيلية أو إدارية. نتج عن هذا ليس فقط فائض في اليد العاملة وإنما سوء توزيع الموارد البشرية على الأقسام. فنجد مثلا فائضا في اليد العاملة على مستوى بعض أقسام مديرية الموارد البشرية، قسم المرأب ورجال الأمن، بينما نجد نقصا فادحا في بعض الأقسام الطبية كقسم إعادة التأهيل العضوي وقسم الاستعجال. إذ تقتصر مهمة تعيين العمال على المدير العام للمركز الاستشفائي دون مشاركة أو حتى استشارة مسؤولي الأقسام، خاصة التشغيلية منها، في تحديد احتياجاتهم من الموارد البشرية. بالإضافة إلى ذلك نجد أنّ عملية التوظيف لليد العاملة للمركز الاستشفائي الجامعي لولاية سطيف تتم بشكل عشوائي دون الأخذ بعين الاعتبار الشروط والإمكانات التي

يتطلبها المنصب الوظيفي. تجلى ذلك جليا في محدودية المستوى الدراسي والعملية لليد العاملة، والذي أثار سلبا على سير النشاط، خاصة الإداري منه.

2-2-2. الرقابة على التكاليف الغذائية. بلغت التكاليف الغذائية للمركز الاستشفائي الجامعي لسنة 2000: 42.66 مليون دج مقابل 37.84 مليون دج سنة 1999، أي بارتفاع قدره 12,74%. وتتلخص النفقات الاستشفائية في الخضار والفواكه والمواد الغذائية العامة والموجهة أساسا لقسم المطعم من أجل إعداد الوجبات الغذائية للمرضى والأطباء والممرضين وغيرهم. بالإضافة إلى المواد الغذائية الأخرى الموجهة مباشرة للأقسام سواء كانت أقساما طبية أو غير طبية كالحليب، القهوة، الشاي، العصير والبسكويت وغيره. فمثلا يتحصل قسم نقل الدم (CTS) على بعض المواد الغذائية العامة لتقديمها للمتبرعين بالدم. فهذا الارتفاع في مستوى التكاليف الغذائية لم يكن سببه زيادة في حجم النشاط الاستشفائي باعتبار أن حجم الأيام الاستشفائية عرف انخفاضا بأكثر من 1,47% ما بين سنة 1999 و2000.

جدول رقم (4). نشاط قسم المطعم خلال سنتي 1999 و2000

الوحدة: وجبة غذائية

البيان	1999	2000	%
عدد الوجبات الغذائية المقدمة للمرضى	439.324	450.838	2,62
عدد الوجبات المقدمة للعمال	76.742	110.988	44,62
المجموع	516.066	561.826	08,86

المصدر: مصلحة النفقات اليومية

تبين من خلال الجدول أن عدد الوجبات الغذائية المقدمة عرفت ارتفاعا ضئيلا يقدر بـ 02,62% ما بين سنة 1999 و2000. هذا الارتفاع في عدد الوجبات الغذائية لم يكن ناتجا عن زيادة في حجم النشاط الاستشفائي. فإذا اعتبرنا أن حجم الأيام الاستشفائية للمرضى الذين يتناولون الوجبات الغذائية بلغ سنة 1999: 204.676 يوما غذائيا، وإذا افترضنا أن كل يوم غذائي تقابله وجبتان غذائيتان (معياري)، يكون العدد الإجمالي للوجبات الغذائية الواجب تقديمها للمرضى مساويا لـ: 204.676 يوم غذائي x 2 = 409.352 وجبة غذائية (الحجم المعياري)، بانحراف سلبي يقدر بـ 299.72 وجبة غذائية، وبارتفاع يقدر بأكثر من 6,82% مقارنة بعدد الوجبات الغذائية المعيارية. وإذا اعتبرنا أن عدد الأيام الغذائية لسنة 2000 بلغ 201.528 يوما غذائيا يقابله حجم معياري من الوجبات الغذائية يقدر بـ 403.056 وجبة، بانحراف سلبي يقدر بـ 47.782 وجبة غذائية. أي بارتفاع يقدر بأكثر من 10,5% مقارنة بالحجم الحقيقي للوجبات الغذائية المقدمة لسنة 2000. هذا الارتفاع غير المبرر في عدد الوجبات الغذائية المقدمة للمرضى الاستشفائيين يعود

أساسا إلى التصريحات الكاذبة لأعوان المصالح الاستشفائية (الطبية) عن الحجم الحقيقي للمرضى الاستشفائيين. وهذا راجع إلى انعدام نظام للرقابة يجمع قسم المطعم ومكتب الدخول. إذ تستهلك الوجبات الغذائية الإضافية عادة من طرف عمال هذه الأقسام. أما عدد الوجبات الغذائية المقدمة للعمال فقد بلغ سنة 1999 : 76.742 وجبة و110.988 وجبة سنة 2000. أي بارتفاع يقدر بأكثر من 44,6 %، هذا دون الأخذ بعين الاعتبار الوجبات الغذائية والفواكه المقدمة من طرف قسم المطعم "خفية" لبعض العمال والتوزيع العشوائي لبطاقات الوجبات الغذائية على العمال، كما لاحظنا ذلك أثناء قيامنا بالدراسة الميدانية. كما يعود ارتفاع التكاليف الغذائية أيضا إلى ارتفاع أسعار مكونات الوجبة الغذائية مقارنة بسنة الأساس 1999. إذ لاحظنا أن أسعارها تفوق "أسعار التجزئة". وهذا قد يكون سببه إما سوء شراء المواد الغذائية من طرف مصلحة النفقات اليومية (المطعم)، وإما عدم قدرة المستشفى على تسديد فواتير المشتريات فوراً، مما يضطر مصلحة التموين لشراؤها بأجل وبأسعار مرتفعة نسبياً. كل هذا مرده إلى انعدام الوعي الكفوي لدى الأعوان الاستشفائيين سواء كانوا أعوان المصالح الإدارية، الفندقية، الطبية المساعدة أو الطبية وسوء تسيير قسم المطعم وعدم التمييز ما بين الجانب الاقتصادي والاجتماعي للخدمة الاستشفائية العمومية.

2-2-3. الرقابة على التكاليف الصيدلانية. تشتمل هذه التكاليف على مجموع المصاريف المتعلقة بالأدوية، الضمادات، الملحقات الطبية والجراحية والغازات الطبية التي تستهلك من طرف الأقسام الاستشفائية، ومواد المخابر، المحاليل الكيميائية، الأفلام ومواد التصوير بالأشعة التي تستهلك من طرف أقسام المخابر وأقسام الأشعة وقسم نقل الدم وغيرها. تحتل تكلفة المستلزمات الطبية المرتبة الثانية من حيث التكاليف الاستشفائية. فقد بلغت نسبتها إلى مجموع النفقات الاستشفائية % 30,93، 31,99 % خلال سنتي 1999 و2000 على التوالي، وبارتفاع يقدر بأكثر من 9 % ما بين 1999 و2000 .

تعدّ النفقات الصيدلانية من النفقات الطبية صعبة المعايرة (La standardisation)، فلا يمكن تحديد معيار كمي يحدد الكميات المعيارية الواجب استهلاكها من المواد الطبية لفئة معينة من المرضى. إذ يتمثل استهلاك هذه المواد في الجانب الإداري، اعتماداً على بطاقة المتابعة، وهي عبارة عن وثيقة إدارية تبين مختلف الاستهلاكات الطبية من أدوية طبية وجراحية (الصفحات 2،3،4،5)، أدوية ومستلزمات طبية (الصفحتان 6 و7) والتي يتحصل عليها المريض منذ دخوله إلى المستشفى وحتى خروجه منه. ويمكن للجهاز الطبي أن يراقب استهلاكات المواد الطبية من خلال مقارنة طبيعة المرضى، وطبيعة وكمية

المستلزمات الطبية المستهلكة من طرف كل مريض. ومن خلال هذه المقارنة يمكن لقسم الصيدلة اعتماد نظام الموازنة للمستلزمات الطبية حسب درجة الحالات المرضية التي تواجهها المؤسسة الاستشفائية وعدد المرضى الذين تستقبلهم. لكن درجة استعمال نظام بطاقة المتابعة على مستوى المركز الاستشفائي الجامعي "سعادنة محمد عبد النور" يبقى محدودا. وهذا راجع حسب رأينا إلى ثلاثة أسباب رئيسية:

- شعور الأطباء بأن مهمتهم الأساسية تتمثل في الجانب الطبي وليس الإداري (الرقابة).
- شعور الأطباء بعدم أهمية هذه البطاقة في الرقابة على استهلاك المستلزمات الطبية.
- عدم تحمل المسؤولية على الاستعمال (غير العقلاني) للمستلزمات الطبية. و يتجلى هذا في العدد الكبير من البطاقات غير المكتملة وغير المنظمة، والموجودة على مستوى مكتب الدخول.

2-2-4. الرقابة على تكاليف التوريدات المختلفة. تعدّ هذه الأخيرة من التكاليف الهيكلية التي لا تتغير بشكل كبير مع حجم النشاط، كما يفتقد قسم الشؤون الاقتصادية لنظام التخطيط حسب الأقسام، الشيء الذي لا يسمح له بتحديد الكميات المعيارية الواجب استهلاكها من اللوازم المكتبية، مواد التنظيف وغيرها. كما يفتقد إلى نظام للرقابة والمتابعة على كيفية استهلاك هذه المواد.

بلغت تكلفة التوريدات المختلفة للمركز الاستشفائي الجامعي محل الدراسة: 13.085.630,52 دج سنة 2000 مقابل 12.686.226,07 دج سنة 1999. أي بارتفاع قدره 3,14%. والجدول التالي يبين لنا تطور تلك التكاليف.

جدول رقم 5: تطور تكاليف التوريدات خلال سنتي 1999 و 2000

الوحدة: مليون دج

البيان	1999	2000	التطور%
لوازم المكتب والمطبوعات	2.9	3.4	16,25
مواد التنظيف	2	2.5	26,45
الملابس وعدة الأسرة	1.6	2.3	40,22
لوازم حظيرة السيارات	5.9	4.6	-21,71
الوقود والزيوت	3.3	2	
صيانة السيارات وقطع الغيار	1.2	1.6	
العجلات	0.7	0.2	
التأمينات	0.5	0.6	

03,14	13.08	12.6	المجموع
-------	-------	------	---------

المصدر: الوثائق المالية للمؤسسة محل الدراسة.

نتج الارتفاع في تكاليف التوريدات المختلفة أساسا عن ارتفاع نفقات الملابس ولوازم الأسرة بـ 40,22%، ارتفاع في مواد التنظيف بـ 26,45% وارتفاع في استهلاك لوازم المكتب والمطبوعات بـ 16,25%، أما لوازم حظيرة السيارات (قسم المرأب) فقد عرفت انخفاضا يقدر بـ 21,71% سنة 2000 مقارنة بسنة 1999. كما بلغت تكلفة لوازم قسم المرأب: 5.998.529,17 دج و 4.695.828,85 دج خلال سنتي 1999 و 2000 على التوالي. فجد أنّ هناك استهلاكاً مفرطاً لمواد الوقود والزيوت والذي بلغ أكثر من 337 مليون سنتيم و 207 مليون سنتيم خلال سنتي 1999 و 2000 على التوالي. وتقدر بأكثر من 56% و 44% من مجموع لوازم المرأب خلال سنتي 1999 و 2000 على التوالي. أمّا قيمة صيانة السيارات، قطع الغيار والعجلات فقد بلغت 2.037.770,67 دج سنة 1999 و 1.966.021,71 دج سنة 2000، حيث تمثل أكثر من 33% و 41% من تكاليف لوازم حظيرة السيارات خلال سنتي 1999 و 2000 على التوالي. وهذا راجع إلى الاستعمال المفرط لوسائل النقل، ممّا أدى إلى زيادة الأعطاب! فمثلا سيارات الإسعاف لم تعد مخصصة فقط لنقل المرضى وإنما لنقل الأشخاص والمعدات وغيرها، بالإضافة إلى سوء التسيير².

2-2-5. الرقابة على النفقات المشتركة. تعتبر النفقات المشتركة نفقات فترية تخص كافة أقسام المركز الاستشفائي الجامعي (C.H.U). فهي بذلك تعد تكاليف غير مباشرة، ممّا استلزم الأمر اللجوء إلى مفاتيح للتوزيع (Clés de répartition) لتحميلها على مواضع التكلفة (الأقسام). إذ بلغت هذه النفقات سنة 2000: 99.427.379,52 دج مقابل 100.343.563,90 دج سنة 1999. أي بانخفاض قدر بحوالي 1%. وتعد النفقات المشتركة من النفقات الصعبة التقسيم والرقابة، وهذا راجع لعدم وجود أسس موضوعية يمكن لمحاسب التكلفة الاعتماد عليها للتحكم في تطورها وبالتالي تعتبر من النفقات غير الممكن مراقبتها على مستوى الأقسام التشغيلية. وتبقى مهمة التحكم والرقابة عليها من مسؤولية الإدارة العليا للمركز الاستشفائي الجامعي.

3- حساب تكاليف الأقسام الاستشفائية والرقابة عليها

1-3 حساب تكاليف الأقسام الاستشفائية لسنتي 1999 و 2000

جدول رقم 6: التوزيع الأولي للنفقات الاستشفائية على الأقسام الثانوية خلال سنة 1999

الوحدة: مليون دج

البيان	نفقات المستخدمين	النفقات الصيدلانية	النفقات التغذوية	التوريدات المختلفة	النفقات المشتركة	المجموع
الإدارة العامة	12.2	-	0.03	0.3	75.7	88.3
م.م. البشرية	4	-	-	0.2	0.38	4.3
م. المالية والرقابة	1.3	-	-	0.2	0.34	1.9
م.أ.ط.ش.ط	5	-	-	0.3	0.45	5.8
م.ش. الاقتصادية	2.3	-	-	0.1	0.37	2.9
م.م.ق.ت. الصيانة	11.5	-	0.008	0.19	0.88	12.6
المغسلة	2.6	-	-	0.1	0.33	3.1
المطعم	1.9	-	36.6	0.1	0.29	38.9
المرأب	6.4	-	0.0005	6	0.43	12.8
المخابر	30.5	8.2		0.4	0.96	40.2
أقسام الأشعة	12.7	8.9	0.0003	0.7	0.58	22.4
ق.إ. التأهيل العضوي	2.3	0.13		0.01	0.29	2.7
ق.نقل الدم	2.6	4.6	0.6	0.08	0.3	8.2
الصيدلة	2.7	-	-	0.08	0.31	3.2

المصدر: الوثائق المالية للمؤسسة محل الدراسة.

جدول رقم 7: التوزيع الأولي للنفقات الاستشفائية على الأقسام الثانوية خلال سنة 2000

الوحدة: مليون دج

البيان	نفقات المستخدمين	النفقات الصيدلانية	النفقات التغذوية	التوريدات المختلفة	النفقات المشتركة	المجموع
الإدارة العامة	12.5	-	0.03	0.5	76.2	89.4
م.م. البشرية	4	-	-	0.2	0.3	6.6
م. المالية والرقابة	1.3	-	-	0.2	0.3	1.9
م.أ.ط.ش.ط	5	-	-	0.3	0.3	5.8
م.ش. الاقتصادية	2.3	-	-	0.1	0.3	2.8

13.4	1.1	0.2	0.01	-	12.4	م.م.ق.ت.الصيانة
3.1	0.2	0.1	-	-	2.7	المغسلة
43.7	0.2	0.2	41.3	-	1.9	المطعم
11.5	0.4	4.7	0.0009	-	6.4	المأرب
48.1	0.9	0.5		12.8	33.8	المخابر
24.1	0.4	0.1	0.0003	10.8	12.7	أقسام الأشعة
1.7	0.1	0.01		0.1	1.3	ق.إ.التأهيل العضوي
9.2	0.2	0.1	0.08	4.9	3.3	ق.نقل الدم
3.1	0.2	0.009	-	-	2.8	الصيدلة

المصدر: الوثائق المالية للمؤسسة محل الدراسة.

3-1-1. الرقابة على تكاليف الأقسام الإدارية. بلغت تكلفة هذه الأقسام سنة 1999: 103.657.743,60 دج، وهي تمثل أكثر من 15% من مجموع النفقات الاستشفائية المعتبرة. وقد شهدت تكلفة الوظيفة الإدارية ارتفاعا سنة 2000 يقدر بـ1,06%. هذا الارتفاع ناتج أساسا عن زيادة في تكلفة اليد العاملة بنسبة تقدر بـ 1,7% بسبب الارتفاع في عدد العمال، وارتفاع في نفقات التوريدات المختلفة بنسبة تفوق 26% سنة 2000 مقارنة بسنة 1999. هذا الحجم الإضافي من العمالة الموظفة على مستوى الأقسام الإدارية للمركز الاستشفائي الجامعي لا يوجد ما يبرره باعتبار أن تكلفة اليد العاملة الإدارية تعتبر من التكاليف الهيكلية، والتي تبقى ثابتة إلى حد ما مع تغير حجم النشاط. فقد شهد عدد عمال هذه الأقسام ارتفاعا يقدر بأكثر من 38%، أي من 126 عامل سنة 1999 إلى 175 عامل سنة 2000.

وما يلاحظ من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها أن هناك فائضا في اليد العاملة في معظم هذه الأقسام الإدارية. فنجد مثلا أن عدد رجال الأمن يفوق عدد عمال مديرية الموارد البشرية ومديرية المالية والرقابة. هذه الأخيرة لا تحتوي إلا على 9 عمال مقارنة بمديرية الموارد البشرية التي يفوق عدد عمالها 20 عامل. بالإضافة إلى ذلك نجد أن الفترة التي يقضيها العامل في منصب العمل تكون قصيرة مما أدى إلى ارتفاع في معدل دوران العمال والذي أثر سلبا على المردودية الإدارية وبالتالي ارتفاع في مستوى التكاليف الخفية¹. هذا دون الأخذ بعين الاعتبار التأخر المتكرر عن مواعيد العمل، ترك مناصب العمل أثناء أوقات الدوام، والاستعمال

¹ تعطينا (Françoise Gonnet) مثلا عن مستشفى فرنسي بلغت فيه نسبة تكلفة الغياب (Le coût d'absence) 7,2% من نفقات المستخدمين سنة 1989، وتمثل خسارة بمقدار 35 مليون فرنك فرنسي.

المكثف للوزم المكتبية والاستعمال غير العقلاني لأجهزة الإعلام الآلي²، والمكيفات وتبذير الماء، رغم نداءات الإدارة العامة للكف عن مثل هذه التصرفات والظواهر والسلوكيات التي أثرت سلبا على الموارد الاستشفائية، والنتيجة عن غياب التخطيط، التنظيم والوعي الكفوي وفكرة الاقتصاد في التكلفة لهذه المنظمة العمومية.

3-1-2. الرقابة على تكاليف الأقسام الفندقية والتقنية. بلغت تكاليف هذه الأقسام (بعد التوزيع الثانوي) سنة 2000: 80.918.447,2 دج مقابل: 76.726.702,5 دج سنة 1999، بارتفاع يقدر ب 5,46%. وتشتمل هذه التكاليف على تكاليف مديرية المنشآت القاعدية، التجهيزات والصيانة، وهو القسم الذي يوفّر خدمات الدّهن، التلحيم، الصيانة والخدمات التقنية الأخرى للأقسام الاستشفائية. بلغت نفقاته سنة 2000: 14.694.708,93 دج، بارتفاع يقدر ب 6,20% مقارنة بسنة 1999. أمّا تكاليف قسم المغسلة، فقد بلغت سنة 1999: 3.994.975,61 دج لحجم نشاط يقدر ب 127.888,50 كلغ من المغسولات وبتكلفة متوسطة تقدر ب: 31,23 دج للكلغ الواحد. أمّا تكاليف هذه المغسولات سنة 2000 فقد بلغت 4.091.245,32 دج لحجم نشاط: 113.280,50 كلغ من المغسولات، وبتكلفة متوسطة تقدر ب: 36,11 دج للكلغ. فإذا أخذنا التكاليف المباشرة فقط (تكاليف اليد العاملة وتكاليف التوريدات المختلفة) نجد أنّ التكلفة المتوسطة للكلغ الواحد من المغسولات تصل إلى 21,64 دج و 25,68 دج خلال سنتي 1999 و 2000 على التوالي. لهذا نرى أن مناولة قسم المطعم تكون ممكنة في حالة ما إذا كانت تكلفة المناولة تكون أقل من التكلفة المباشرة.

كما بلغت تكاليف الوجبات الغذائية سنة 2000: 47.707.739,46 دج مقابل: 42.657.978,84 دج سنة 1999 بارتفاع نسبته 11,83%. هذا الارتفاع في تكاليف قسم المطعم ناتج من جهة إلى ارتفاع عدد الوجبات الغذائية المقدّمة والذي بلغت نسبته 02,62%، وإلى ارتفاع في أسعار المدخلات الوسيطة للوجبة الغذائية من جهة أخرى. كما بلغت الوجبات الغذائية المعيارية³ لسنة 1999: 409.352 وجبة غذائية، في حين بلغ عدد الوجبات الغذائية المقدّمة فعلا: 439.324 وجبة، بانحراف سلبي يقدر ب 29.972 وجبة. كما بلغ الحجم المعياري للوجبات الغذائية لسنة 2000: 403.056 وجبة، لكن في الواقع تم استهلاك 450.838 وجبة، أي بانحراف سلبي كذلك يقدر ب 47.782 وجبة. أي بارتفاع يقدر بأكثر من 59% مقارنة بانحراف سنة 1999. هذا الحجم الإضافي للوجبات الغذائية المقدّمة تستهلك

² تمّ تحميل نفقات الكهرباء والغاز على الإدارة العامة.

³ الاستهلاكات الفعلية للوجبات الغذائية موجودة في الجدول 4.

من طرف عمال الأقسام الاستشفائية. إذ أن ظاهرة استهلاك الوجبات الغذائية المخصصة للمرضى من طرف عمال الأقسام الاستشفائية معهودة في القطاع الاستشفائي، رغم نداءات الوزارة الوصية في هذا الشأن وتأكيدا على أن التغذية مخصصة فقط للمرضى. أما من ناحية أسعار مكونات الوجبات الغذائية (المواد الغذائية) فهي تفوق أسعار التجزئة، مما أثر سلبا على التكاليف الغذائية التي تعتبر تكاليف تشغيلية تتغير مع حجم النشاط. فقد بلغت التكلفة الوحودية للوجبة الغذائية (بما فيها الوجبات الغذائية المقدمة للعمال) سنة 1999 : 65,82 دج للوجبة و 84,91 دج سنة 2000. فإذا أخذنا بعين الاعتبار التكاليف المباشرة فقط (تكاليف اليد العاملة، التكاليف الغذائية، التوريدات المختلفة) تكون التكلفة المتوسطة المباشرة للوجبة 74,94 دج و 77,41 دج للوجبة سنتي 1999 و 2000 على التوالي. وعليه، ونظرا للطابع العمومي لهذه المنظمة وصعوبة التحكم في تقديم الوجبات الغذائية، يمكن لقسم المطعم مناولة هذا النشاط للقطاع الخاص إذا كانت تكلفة المناولة أقل من تكلفة المباشرة.

أما بالنسبة لقسم المرأب فقد بلغت تكاليفه المباشرة 12.435.790,23 دج و 11.159.440,24 دج خلال سنتي 1999 و 2000 على التوالي. وما يلاحظ أن نفقات المستخدمين بقيت ثابتة خلال سنتي 1999 و 2000 مع ارتفاع في معدل الأعطال. كما سجل قدم وسائل النقل في المركز الاستشفائي محل الدراسة بسبب الاستعمال المفرط لها وهذا ما تبينه فاتورة استهلاك المازوت والبنزين والتي فاقت: 337 مليون سنتيم سنة 1999، وارتفاع في تكاليف الصيانة وقطع الغيار والعجلات والتي وصلت سنة 1999 إلى: 2.037.770,67 دج و 1.966.021,71 دج سنة 2000. هذه المبالغ كافية لاقتناء 3 سيارات إسعاف من نوع "هيونداي" بقيمة 1.100.000,00 دج مجهزة بكافة المعدات والتجهيزات الضرورية. كما سجل نقص كبير في تجديد وسائل النقل للمرأب التي تعد هامة للسير الحسن للنشاط الاستشفائي.

3-1-3. الرقابة على تكاليف الأقسام الطبية المساعدة. بلغت تكاليف هذه الأقسام 90.809.601,23 دج و 100.717.601,30 دج خلال سنتي 1999 و 2000 على التوالي، أي بارتفاع قدره 10,91%. كما ارتفعت تكاليف قسم المخابر بـ 18,97% أي من 44.908.848,71 دج سنة 1999 إلى 53.431.705,48 دج سنة 2000 والجدول التالي يبين التكلفة المتوسطة لوحدة القياس (B).

جدول رقم 8: تكلفة وحدة القياس لقسم المخابر خلال سنتي 1999 و 2000

البيان	1999	2000
التكاليف بعد التوزيع الثانوي	44.908.848,71	53.431.705,48
-الإيرادات	448.304,18-	622.460,00-

التكلفة النهائية(سعر التكلفة)	44.460.544,53	52.809.245,48
طبيعية وحدة القياس	أداءات طبية 4B	أداءات طبية B
عدد وحدات القياس	17.985.356	22.018.568
تكلفة وحدة القياس	2,39 دج	2,47 دج

المصدر: الوثائق المالية ووثائق قسم المخابر.

بلغت التكلفة النهائية لمجموع الأداءات الطبية الداخلية لقسم المخابر 44.908.848,71 دج و 53.431.705,48 دج خلال سنتي 1999 و 2000 على التوالي لحجم النشاط يقدر بـ 17.985.356 B سنة 1999 و 22.018.568 B سنة 2000 وبتكلفة متوسطة تقدر بـ 2,39 و 2,47 دج للأداء الطبي الوافد خلال سنتي 1999 و 2000 على التوالي. هذه الأداءات الطبية لقسم المخابر يستفيد منها مرضى الأقسام الطبية مجانا. أما سعر التكلفة الكلية المتوسطة فقد بلغ 1,89 دج سنة 1999 و 1,79 سنة 2000، لهذا نسجل أن هناك انحرافا مقارنة بالتسعيرة التي يدفعها مقدرة (1,20 دج لـ B الواحد) أي بالمتوسط 0,64 دج أما تكاليف قسم الأشعة فيبينها الجدول التالي:

جدول رقم 9: تكلفة وحدة القياس لأقسام الأشعة خلال سنتي 1999 و 2000

البيان	1999	2000
التكليف بعد التوزيع الثانوي	25.172.887,40	26.998.991,55
-الإيرادات	60,418.036-	753.826,5-
التكلفة النهائية(سعر التكلفة)	24.754.850,80	26.245.165,15
طبيعية وحدة القياس	5R993.849	R1.149.856
عدد وحدات القياس	أداءات طبية	أداءات طبية
تكلفة وحدة القياس	22,82 دج	24,90 دج

بلغت أسعار تكلفة الأداءات الطبية الداخلية لأقسام الأشعة (R) 22,82 دج سنة 1999 و 24,90 دج سنة 2000. هذه الأداءات يستفيد منها مرضى الأقسام الطبية مجانا. أما سعر التكلفة لمجموع الأداءات المنتجة من طرف أقسام الأشعة فقد بلغ: R 1.126,091

⁴ Les actes Biomédicales.

⁵ Les Actes Médicaux de Radiologie.

سنة 1999 و R 1.313.647 سنة 2000، أي بتكلفة متوسطة لـ (R) الواحد تقدر بـ 2,35 دج و 20,55 دج خلال سنتي 1999 و 2000 على التوالي. أي بانحراف يقدر بـ 21,02 دج و 23,10 دج مقارنة بسعر R (1,80 دج).

3-1-4..حساب تكاليف الأقسام الطبية والرقابة عليها لسنتي 1999 و 2000

جدول رقم 10: التوزيع الأولي للنفقات الاستشفائية على الأقسام الطبية خلال سنة 1999
الوحدة: مليون دج

البيان	نفقات المستخدمين	نفقات الصيدلانية	نفقات التغذية	التوريدات المختلفة	النفقات المشتركة	المجموع
ق. الطب الداخلي	14	11	0.08	0.25	0.71	26.2
ق. طب.أ. بص والرئوية	8.4	7.2	0.03	0.23	0.56	16.5
ق. طب. أ. القلبية	9.8	5.3	0.04	0.11	0.54	15.9
ق. طب.أ. الكلى	7.7	2.8	0.01	0.11	0.5	11.2
طب تصفية الكلى	1.6	38.4	0.001	0.16	0.51	40.7
ق. طب.أ. المعدية	9.7	5.5	0.05	0.13	0.55	16
ق. طب.أ. الدم	10.3	11.7	0.02	0.15	0.46	22.7
ق. الإنعاش الطبي	7.4	3	0.01	0.08	0.5	11.1
الاستشارات الخارجية	10.2	-	0.0008	0.22	0.77	11.2
قسم الأطفال	29.3	9	0.19	0.57	2.3	41.5
قسم النساء والتوليد	35	22.2	0.05	0.66	2.4	60.5
جراحة العظام	12.1	18.5	0.005	0.16	0.65	31.5
جراحة الأعصاب	7	4.7	0.015	0.14	0.47	12.4
الجراحة العامة	2.4	18.6	0.023	0.24	0.94	40.2
ق. العيون والأنف.أ.ح	27	12.8	0.026	0.04	5.7	46
جراحة الأسنان	1.7	0.17	-	0.006	0.26	2.1
الاستعدادات	8.3	17	-	0.47	0.62	26.4

المصدر: الوثائق المالية للمؤسسة محل الدراسة.

جدول رقم 11: التوزيع الأولي للنفقات الاستشفائية على الأقسام الطبية خلال سنة 2000

الوحدة: مليون دج

البيان	نفقات المستخدمين	النفقات الصيدلانية	نفقات التغذية	التوريدات المختلفة	النفقات المشتركة	المجموع
ق. الطب الداخلي	14.9	12	0.08	0.4	0.6	28
ق. طب.أ.ص والرئوية	8.4	6.4	0.03	0.3	0.4	15.7
ق. طب. أ.القلبية	9.8	6.2	0.04	0.1	0.5	16
ق. طب.أ.الكلية	7.7	2.2	0.01	0.16	0.5	10.5
طب تصفية الكلية	1.7	46.6	0.001	0.2	0.5	15.5
ق. طب.أ.المعدية	9.7	5.5	0.05	0.16	0.55	48.4
ق. طب.أ.الدم	10.3	11.7	0.02	0.18	0.46	27.9
ق. الإنعاش الطبي	7.4	3	0.01	0.1	0.5	12.1
الاستشارات الخارجية	10.2	-	890,22	0.2	0.7	10.4
قسم الأطفال	29.3	9	0.2	0.65	2.3	47.4
قسم النساء والتوليد	35	22.3	0.05	0.75	2.4	56.6
جراحة العظام	12.1	18.5	0.056	0.2	0.6	33.9
جراحة الأعصاب	7	4.7	0.015	0.18	0.47	12.6
الجراحة العامة	20.4	18.6	0.02	0.38	0.94	39.7
ق. العيون والأنف.أ.ح	27	12.8	0.026	0.56	5.7	46.2
جراحة الأسنان	1.7	0.18	-	0.002	0.26	2.8
الاستجالات	8.3	17	-	0.54	0.62	34

المصدر: الوثائق المالية للمؤسسة محل الدراسة.

ويمكن تبيان أسعار التكلفة الكلية والوحودية للأقسام الرئيسية (الطبية) خلال سنتي 1999 و2000 من خلال الجدولين التاليين:

جدول رقم 12: التكاليف النهائية للأقسام الطبية خلال سنة 1999

الأقسام	1999 مليون دج	طبيعة وحدة القياس	عدد وحدات القياس	تكلفة وحدة القياس	التسعيرة المطبقة في المستشفى
الطب الداخلي	40.1	اليوم الاستشفائي	18300	2.194,30	100,00
طب الأمراض الصدرية والرئوية	38.8	اليوم الاستشفائي	16262	2.391,27	100,00
طب الأمراض القلبية	28.3	اليوم الاستشفائي	8331	3.404,27	100,00
طب أمراض الكلى	16.2	اليوم الاستشفائي	4347	3.739,68	100,00
تصفية الكلى	49.7	حصة علاجية	10424	4.774,42	1.030,00
طب الأمراض المعدية	29.7	اليوم الاستشفائي	8574	3.468,05	100,00
طب أمراض الدم	28.8	اليوم الاستشفائي	6320	4.730,42	100,00
الإنعاش الطبي	14.5	اليوم الاستشفائي	1963	7.492,23	100,00
الاستشارات الخارجية	22.4	استشارة طبية	25743	873,49	100,00
الأطفال	65	اليوم الاستشفائي	26.721	2.432,67	100,00
النساء والتوليد	102.7	اليوم الاستشفائي	54.721	1.878,24	100,00
جراحة العظام	43.9	اليوم الاستشفائي	8.551	5.142,92	100,00
جراحة الأعصاب	21.1	اليوم الاستشفائي	6.543	3.236,27	100,00
الجراحة العامة	62	اليوم الاستشفائي	23.929	2.590,79	100,00
العيون، الأنف، الأذن و الحنجرة	59.5	اليوم الاستشفائي	9.680	6.151,57	100,00
جراحة الأسنان	3	" D " ⁶	8318	366,23	09,50
الاستعجالات	52.2	عدد المرضى	1117	46.790,58	-
المجموع	679.9	-	-	30 2.194	100,00

المصدر: الوثائق المالية للمؤسسة وعمليات حسابية للباحثين.

⁶ Les Actes Médicaux Dentaires.

جدول رقم 13: التكاليف النهائية للأقسام الطبية خلال سنة 2000

الأقسام	2000 مليون دج	طبيعية وحدة القياس	عدد وحدات القياس	تكلفة وحدة القياس	التسعيرة المطبقة في المستشفى
الطب الداخلي	44.7	اليوم الاستشفائي	18.175	2.459,42	100,00
طب الأمراض الصدرية والرئوية	38.4	اليوم الاستشفائي	14.402	2.667,60	100,00
طب الأمراض القلبية	31.2	اليوم الاستشفائي	10.350	3.016,22	100,00
طب أمراض الكلى	15.3	اليوم الاستشفائي	3.161	4.856,65	100,00
تصفية الكلى	58.1	حصة علاجية	12.827	4.534,59	1.030,00
طب الأمراض المعدية	30.3	اليوم الاستشفائي	6.837	4.443,88	100,00
طب أمراض الدم	36.7	اليوم الاستشفائي	7.263	5.064,42	100,00
الإنعاش الطبي	15.9	اليوم الاستشفائي	1.944	8.220,18	100,00
الاستشارات الخارجية	22.9	استشارة طبية	33.531	685,43	100,00
الأطفال	69.2	اليوم الاستشفائي	24.686	2.806,44	100,00
النساء والتوليد	99.4	اليوم الاستشفائي	58.062	1.713,33	100,00
جراحة العظام	45.5	اليوم الاستشفائي	6.979	6.522,95	100,00
جراحة الأعصاب	23	اليوم الاستشفائي	6.891	3.350,73	100,00
الجراحة العامة	60.6	اليوم الاستشفائي	20.619	2.939,27	100,00
العيون، الأنف، الأذن و الحنجرة	59.9	اليوم الاستشفائي	9.332	6.419,98	100,00
جراحة الأسنان	3.9	" D "	16.276	241,76	09,50
الاستعدادات	64.4	عدد المرضى	1.328	48.534,97	-
المجموع	720.2	-	-	-	-

المصدر: الوثائق المالية للمؤسسة وعمليات حسابية للباحثين.

بلغ سعر التكلفة للأقسام الطبية سنة 1999: 270 مليون دج لحجم نشاط يقدر بـ 74.521 يوم استشفائي، وبتكلفة متوسطة تقدر بـ 3.624,90 دج لليوم الاستشفائي الواحد. وهي بعيدة كل البعد عن التسعيرة المطبقة على مستوى المراكز الاستشفائية الجامعية والمقدرة بـ 100 دج لليوم الاستشفائي، حيث تشمل كافة الخدمات الطبية، الطبية المساعدة والفندقية والإدارية. وقد شهدت تكاليف هذه الأقسام سنة 2000 ارتفاعا قدره 8,82 %، حيث قدرت تكاليفها بمبلغ 293 مليون دج لحجم نشاط يقدر بـ 74.959 يوم استشفائي، مما أدى إلى ارتفاع التكلفة المتوسطة لليوم الاستشفائي

بنسبة 8,19%. أي من 3.624,90 دج إلى 3.921,91 دج. أما من حيث أداء الأقسام الطبية للمركز الاستشفائي محل الدراسة مقارنة بأداء الأقسام الطبية للمراكز الاستشفائية الجامعية الأخرى على المستوى الوطني⁷، فنجد أن الأقسام الطبية للمركز الاستشفائي الجامعي لسيدى بلعباس تلقت: 11061 مريض لم يتجاوز حجم المرضى للأقسام الطبية للمستشفى محل الدراسة 9.312 مريض و 10.298 مريض خلال سنتي 1999 و 2000 على التوالي. أما من حيث أقصر مدة وسيطة للإقامة (انخفاض المدة الوسيطة للإقامة يؤدي إلى انخفاض في التكاليف)، نجدها من نصيب مستشفى (Belloua) لولاية تيزي وزو والذي حقق 4,82 يوم استشفائي لكل مريض، في حين بلغت هذه النسبة على مستوى الأقسام الطبية للمستشفى محل الدراسة 8,00 يوم استشفائي و 07,27 دج يوم استشفائي خلال سنتي 1999 و 2000 على التوالي أما من حيث معدل تشغيل الأسرة على مستوى الأقسام الطبية لمستشفى سطيف الجامعي فقد بلغ 73,70% و 74,13% خلال سنتي 1999 و 2000 على التوالي، أما معدل التشغيل الأمثل للأسرة فكان من نصيب مستشفى بني مسوس بـ 84,49%.

4- الخاتمة

أظهرت الدراسة أنه، مع صدور التعليم رقم 15 لوزارة الصحة والسكان المؤرخة في 03 أكتوبر 2001، والمتعلقة بوضع نظام "لحساب التكلفة" من خلال طريقة الأقسام المتجانسة، فإن المؤسسات الصحية العمومية الجزائرية، سواء كانت المراكز الاستشفائية الجامعية (C.H.U) أو المؤسسات الاستشفائية المختصة (E.H.S) أو القطاعات الصحية (S.S) أصبحت ملزمة بتطبيق هذه الطريقة ابتداءً من أول جانفي 2002. حسب هذه التعليمه يتمثل الهدف من هذه الطريقة في:

- اعتماد مؤشرات للنشاط والأداء لتوزيع الموارد الاستشفائية؛
 - عقلنة تخصيص الموارد من أجل التحكم في التكلفة الاستشفائية؛
 - استعمال أدوات وآليات للتسيير تطبعها الموضوعية والشفافية؛
 - التحكم في النفقات العمومية في مجال الصحة، مما يحسن حاجيات المواطنين في مجال الخدمات والوقاية والعلاج كما وكيفا.
- وقد لاحظنا من خلال الدراسة الميدانية أن:

- الهيكل التنظيمي الاستشفائي الحالي لا يظهر إلا الأقسام الإدارية ويهمل الأقسام الأخرى كالأقسام الفندقية والتقنية والطبية والتي تساهم بشكل فعلي في تقديم الخدمات الصحية؛

⁷ Statistiques sanitaires Année 1999, ministère de la santé et de la population: direction de la planification, Décembre 2000.

- محدودية النظام المحاسبي الاستشفائي الحالي في مجال الرقابة نظراً لشموليته وعدم ارتباطه بمؤشرات للنشاط والأداء الاستشفائيين؛
- غياب معايير ومؤشرات موضوعية لتمويل المؤسسات الاستشفائية العمومية الجزائرية؛
- غياب الوعي الكفوي (فصل الجانب الاقتصادي عن الجانب الاجتماعي) وفكرة حساب التكلفة لدى الفرد الاستشفائي العمومي؛
- قلة إيرادات النشاط الاستشفائي التي لا تتناسب مع حجم الموارد المنفقة، نظراً للطابع العمومي لهذه المؤسسات، من جهة، والأسعار الرمزية للخدمات الصحية، من جهة أخرى.
- من خلال النتائج التي توصلت إليها الدراسة والمشاكل التي واجهت تطبيق محاسبة التكاليف على مستوى المركز الاستشفائي الجامعي "سعادة محمد عبد النور"، يمكن تقديم جملة من الاقتراحات والتوصيات التي نعتقد أنها ستساعد الإدارة الاستشفائية العمومية على تطبيق وتفعيل محاسبة التكاليف لأجل الرقابة والتحكم في الموارد الاستشفائية المحدودة. وانطلاقاً مما سبق يمكن تقديم الاقتراحات التالية:
- يعتبر القانون الجزائري المراكز الاستشفائية الجامعية بأنها مؤسسات ذات طابع إداري (E.P.A)، لذا نجد أن الهيكل التنظيمي الاستشفائي يركز على الجانب الإداري فقط. لذا نقترح هيكلاً تنظيمياً يضم كافة الوظائف الاستشفائية.
- إن الموازنة الاستشفائية العمومية الجزائرية تعد بصفة كلية لمجموع أنشطة المستشفى، وبشكل جزافي بزيادة 5% إلى 10% سنوياً، اعتماداً على موازنة السنوات السابقة، مما أدى إلى وقوع معظم المؤسسات الاستشفائية الوطنية في عجز دائم. يسمح ذلك النظام الذي يركز على مراكز المسؤولية بتحديد مستويات الإنفاق التي تكون تحت سلطة مسؤول معين مما يتيح تطبيق مبدأ " التكلفة والفعالية"، أي مقارنة مستويات التكلفة مع مستويات الأداء (النشاط)، حتى يمكن تطبيق نظام لمحاسبة المسؤولية ومعرفة الانحرافات الناتجة عن تنفيذ الموازنة. ولن يتأتى هذا إلا من خلال اعتماد نظام تسييري لامركزي يوفر الحرية لمسؤولي المراكز الاستشفائية العمومية وتحديد الإمكانيات والوسائل الضرورية التي تقع تحت سلطتهم، مما يسمح بالرقابة على أدائهم.
- سجلت نفقات القطاع الصحي العمومي الجزائري تزايداً مطرداً خلال الفترة الممتدة من 1990 إلى 2000، وغياب معايير تعتمد عليها المؤسسات التمويلية كوزارة الصحة والسكان ومؤسسات الضمان الاجتماعي وغيرها في تمويل المؤسسات الصحية العمومية. من هنا جاءت محاسبة التكاليف الاستشفائية لتعديل الاحتياجات التمويلية للمؤسسات الصحية بما يتماشى واحتياجات النشاط (وليس على

أساس حجم الوسائل المتاحة). وما يلاحظ من خلال الدراسة الميدانية أن هناك غياباً شبه كلي لفكرة حساب التكلفة وتقييم النشاط. وهذا راجع للطابع العمومي لهذه المنظمات ومحاولة فصل الجانب الاقتصادي عن الجانب الاجتماعي للخدمة الصحية.

- باعتبار أن الممارسات التسييرية تعتمد بشكل كبير على العنصر البشري، فإن للعوامل البيولوجية والتحفيزية والاتصالية أهمية بالغة في هيكلية محاسبة التكاليف الاستشفائية والتأثير على نتائجها ومعطياتها. وقد لاحظنا من خلال الدراسة الميدانية، أن هناك عدم شعور أفراد المركز الاستشفائي الجامعي بأهمية محاسبة التكاليف. وهذا راجع إلى غياب الوعي الكفوي والاقتصادي لدى الفرد الاستشفائي العمومي وانعدام ثقافة الرقابة لديه، سواءً كان مسؤولاً أو عاملاً.

- إن نظام المعلومات الاستشفائي العمومي الحالي يفتقد لمجموعة من المؤشرات والأنماط الخاصة بالأداء، لاسيما الطبية منها، والتي تساعد على فرض الرقابة على النشاط الاستشفائي. لذا فإن اعتماد نظام لمحاسبة التكاليف الاستشفائية يتطلب إعداد نظام جد فعال للمعلومات الخاصة بالجوانب المحاسبية والتشغيلية (النشاط)، مما يمكن محاسب التكلفة من التحكم في مستويات التكلفة وأداء الأنشطة الاستشفائية، خاصة من خلال اعتماد نظام للتكاليف التنبؤية حسب مستويات الأنشطة الاستشفائية

- إن الطابع المفروض لنظام محاسبة التكاليف الاستشفائية من طرف الوزارة الوصية على المؤسسات الصحية، سوف يكون له ردود فعل سلبية من طرف أفراد المؤسسة الاستشفائية، خاصة الفئة الطبية باعتبارها تمثل أكثر من 56% من القوى العاملة في المركز الاستشفائي الجامعي محل الدراسة. لذا فإن اعتماد نظام محاسبة التكاليف الاستشفائية يجب أن يكون نابعا من احتياجات وضروريات التسيير الداخلي للمؤسسة الاستشفائية وعن طريق اعتماد نظام تسييري لامركزي، يشارك فيه كافة مسؤولي الأقسام الإدارية والتشغيلية: الطبية والتقنية في هيكلية نظام محاسبة التكاليف الاستشفائية.

الهوامش

- ¹ Culer, A.J., la maîtrise des dépenses de santé en Europe, les systèmes de santé, OCDE, Paris,1990
- ² Bouriche, R., le financement du système de santé algérien, mémoire pour l'obtention du diplôme des études approfondies, faculté des sciences économiques de Montpellier 1, 1994/95.
- ³ جريدة الخبر، عدد 3212، الأحد 08 جويلية 2001، ص. 2.
- ⁴ غازي فرحان أبو زيتون، خدمات الإيواء في المستشفيات، دار الزهران، عمان 1999، ص.6.
- ⁵ المرجع السابق.
- ⁶ فوزي مذكور، تسويق الخدمات الصحية، الطبعة الأولى، إيتراك للنشر والتوزيع، القاهرة 1998، ص.17.18.19.20. (بتصرف).
- ⁷ مدحت عبد العزيز صالح حسن، مقدمة في اقتصاديات الصحة، الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، 1998، ص.93.
- ⁸ فوزي مذكور، مرجع سابق، 1998، ص.60.
- ⁹ المرجع السابق.
- ¹⁰ Grenon, A., Pinson, G., Gauthier, PH., l'analyse des coûts à l'hôpital, éd, Dunod, Paris 1981, p.114.115.
- ¹¹ Margerin, J., Ausset, G., comptabilité analytique:outil de gestion, aide à la décision , éd :Sédifor, Paris 1984.p260.
- ¹² Gervais, M., contrôle de gestion et planification de l'entreprise, éd : Economica, Paris 1984, p. 183.
- ¹³ Grenon, A., op.cit, 1981, p. 107.
- ¹⁴ Margerin, J., Ausset, C., op.cit, 1984, p. 260.261.
- ¹⁵ Nombre d'admission×un forfait de gestion du dossier.
- ¹⁶ Grenon, A. op. cit, 1981, p. 115.
- ¹⁷ Couty, Noire, Fontaine, la nouvelle comptabilité analytique, éd :E.N.S.P, Rennes 1988, p. 141.
- ¹⁸ Programme de Médicalisation du Système d'Information.
- ¹⁹ "Case (Yale) الأمريكية من خلال مقال بعنوان "Mix definition by Diagnostics-Related Groups" في مجلة (Medical Care) في فيفري 1980، بالإضافة إلى أبحاث Watts.C,Klostorin.D في مقال بعنوان "On Measurement of Hospital Care Mix" في نفس المجلة في جانفي 1980.
- ²⁰ فرنسا من خلا مرسوم 13 ماي 1968.
- ²¹ Montagnier, G., principes de la comptabilité publique, éd :Daloz, Paris 1975,p.9.
- ²² Gibert, P.,Lavregne, Ph., l'analyse des coûts pour le management, éd, Economica, Paris 1978,p.245.
- ²³ Einster, J.C., gestion d'entreprise, comptabilité analytique, éd, Economica, Paris 1991,p.3.
- ²⁴ خيرت ضيف، الميزانيات التقديرية، دار النهضة للطباعة والنشر، بيروت 1975، ص.4.
- ²⁵ Grenon, Pinson, G.,Gauthier, PH., l'analyse des coûts à l'hôpital, éd :Dunod, Paris 1981,p.7.
- ²⁶ Montagnier, G., principes de la comptabilité publique, éd :Daloz, Paris 1975,p.9.

- ²⁷ يقاس الأداء الاستشفائي (la Performance Hospitalière) بمدى وصول المؤسسة الاستشفائية إلى تحقيق أهدافها (الفعالية)، بالوصول على مواردها بأقل تكلفة (الاقتصاد) وبالوصول على أكبر حجم من المخرجات (الكفاية).
- 1 أكثر من 85% من معدات نقل المركز الاستشفائي الجامعي يعود تاريخها إلى قبل سنة 1994.
- 2 لجوء المركز الاستشفائي الجامعي سنة 2000 إلى اقتناء سيارة سياحية بمبلغ 720.000,00 دج (72 مليون سنتيم) مع أن المستشفى يعاني من نقص فادح في سيارات الإسعاف.

الملحق: معاني الرموز والاختصارات المستعملة

البيان	المعنى
ق.طب.أ.ص والرئوية	قسم طب الأمراض الصدرية والرئوية
ق.طب.أ.القلبية	قسم طب الأمراض القلبية
ق.طب.أ.الكلية	قسم طب أمراض الكلية
ق.طب.أ.المعدية	قسم طب الأمراض المعدية
ق.طب.أ.الدم	قسم طب أمراض الدم
ق.العيون والأنف.أ.ح	قسم العيون، الأنف، الأذن والحنجرة
م.م.البشرية	مديرية الموارد البشرية
م.المالية والرقابة	مديرية المالية والرقابة
م.أ.ط.ش.ط	مديرية الأنشطة الطبية وشبه الطبية
م.ش.الاقتصادية	مديرية الشؤون الاقتصادية
م.م.ق.ت.ص	مديرية المنشآت القاعدية، التجهيزات والصيانة
ق.إ.التأهيل العضوي	قسم إعادة التأهيل العضوي
ق.نقل الدم	قسم نقل الدم