

## تحليل الأعباء الطبية غير المباشرة بالمؤسسات الاستشفائية الجزائرية

-دراسة حالة مؤسسة عمومية للصحة الجوارية-

## Analysis of indirect medical costs in Algerian hospitals

- The study of a public hospital -

محمد الهادي ضيف الله<sup>1</sup>، سليمان عتير<sup>2</sup>، هشام لبزة<sup>3</sup><sup>1</sup>جامعة الشهيد حمه لخضر-الوادي، الجزائر، difmh2008@hotmail.fr<sup>2</sup>جامعة الشهيد حمه لخضر-الوادي، الجزائر، atir.slimane@gmail.com<sup>3</sup>جامعة الشهيد حمه لخضر-الوادي، الجزائر، hichamlebza@gmail.com

تاريخ القبول: 2018/12/31

تاريخ المراجعة: 2018/12/08

تاريخ الاستلام: 2018/10/20

## ملخص:

للخدمات الصحية خصوصية تميزها عن غيرها من الخدمات والمنتجات المقدمة والمنتجة في باقي المؤسسات الاقتصادية وغير الاقتصادية، كما تشكل الأعباء غير المباشرة التي تتحملها المستشفيات جزءا من التكاليف الصحية، ويتطلب هذا النوع من الأعباء معالجات خاصة حتى يتسنى تحميله للتكاليف المعنية، حيث توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى أنه يمكن تحليل هذه الأعباء باستخدام طريقة الأقسام المتجانسة.

كلمات مفتاحية: خدمات طبية، صحة جوارية، محاسبة تكاليف طبية، أعباء غير مباشرة.

تصنيف JEL : M4.

**Abstract:**

Health services have a special distinction from other services and products provided and produced in other economic and non-economic institutions, Indirect costs incurred by hospitals are also part of health costs, This type of cost requires special treatments to be loaded for the costs involved, In this study we found that these costs can be analyzed using the homogeneous partition method.

**Keywords:** Medical Services, Neighborhood Health, Medical Cost Accounting, Indirect Costs.

**Jel Classification Codes:** M4.

**1. مقدمة:**

يعتبر قطاع الصحة من أهم ركائز الرقي والتقدم الاجتماعي والاقتصادي لأي مجتمع، حيث يمثل اللبنة الأولى للنهضة الاقتصادية سواء تعلق الأمر باليد العاملة المؤهلة أو في ما يخص البيئة والمحيط، لذا سخرت لها إمكانيات مادية وبشرية هائلة من أجل ضمان تلبية الاحتياجات الصحية المتزايدة للمواطنين، ونظرا للتطورات الاجتماعية والاقتصادية التي عاشتها الجزائر مباشرة بعد الاستقلال، حيث كان للخدمات الصحية نصيب وافر من ميزانية الدولة، وهو ما يتجلى في الرفع المستمر من نفقات التسيير والتجهيز لوزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات.

إن ضمان خدمات صحية نوعية واقتصادية ومجانية في الجزائر، يتطلب تحكّم أمثل في أعباء المؤسسات العمومية الصحية من حيث النوع والكم، وذلك خلال تحليل الأعباء المترتبة عن هذا النوع من الخدمات ومعالجتها وفق آليات تسييرية تمكن من مراقبتها وضبطها، وهذا ما حاولت وزارة الصحة في الجزائر القيام به عن طريق حزمة التعديلات التي شهدتها هذا القطاع في الأعوام القليلة الماضية، والمؤسسات الصحية الجوارية لخير دليل على ذلك، حيث تم التخلي أكثر عن التسيير المركزي في تسيير المستشفيات.

غير أن هذه التعديلات لن تكون كافية دون تحليل ومراقبة للأعباء التي تتكبدها المستشفيات وخصوصا الأعباء غير المباشرة لما لها من تعقيد في معالجتها وضبطها، إذ بات من الضروري تبني نظام لمحاكاة التكاليف الصحية، وفي هذا الإطار تم إعداد هذه الدراسة التي اعتمدنا فيها على المنهج الوصفي والاستعانة بدراسة حالة الأعباء غير المباشرة لمؤسسة عمومية للصحة الجوارية بولاية الوادي، من أجل الإجابة على مضمون الإشكالية التالية:

**"ما هي الأعباء الطبية غير المباشرة التي تتحملها المستشفيات الجزائرية، وكيف يمكن حسابها؟"**

**2. أهداف الدراسة:**

تهدف الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف، نوجزها في النقاط التالية:

- إبراز الخدمات الصحية ودورها في المجتمع من الناحية الاجتماعية والاقتصادية؛
- إمكانية استعمال طرق المحاسبة التحليلية من طرف أصحاب القرار في المجال الصحي، من أجل تقييم ما حقق، ورسم خطط صحية مستقبلية؛
- تحليل أعباء المؤسسات الصحية في الجزائر والتحكم فيها بصورة أكثر دقة؛
- إمكانية تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في القطاع الصحي، وذلك بالأخذ بعين الاعتبار خصوصيات النشاط الصحي من جهة والمؤسسة الصحية محل الدراسة من جهة أخرى أين يمكننا هذا من الحصول على نتائج لديها أكثر مدلول؛
- تقييم عام لتطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في أحد المؤسسات الصحية الجزائرية ومحاولة إبراز النتائج، النقائص وإعطاء بعض الحلول.

**3. أهمية الدراسة:**

تنبع أهمية الدراسة من أهمية الموضوع في حد ذاته ألا وهو الصحة التي تعتبر بمثابة أحد الركائز الأساسية لتقدم أي مجتمع، من خلال بيان أهمية المستشفيات ودورها في خدمة المجتمع وتقديم الرعاية والخدمات الصحية، وهذه المؤسسات الاستشفائية هي كغيرها من المؤسسات الأخرى الاقتصادية وغير الاقتصادية، تتحمل أعباء هائلة في سبيل

عملها أصبحت حملاً ثقيلاً على الميزانية العامة للدولة مثل ما هو عليه الحال في الجزائر، لذا كان لابد من تطبيق أنظمة مناسبة لمحاكاة التكاليف الصحية في المستشفيات وخاصة العمومية، لدراسة وتحليل الأعباء مثل الأعباء غير المباشرة.

#### 4. محاور الدراسة:

تمت معالجة موضوع اشكالية الدراسة السالف ذكرها وفق المحورين التاليين:

**المحور الأول:** محاسبة تكاليف المؤسسات الاستشفائية.

**المحور الثاني:** تحليل الأعباء غير المباشرة لمؤسسة عمومية للصحة الجوارية بولاية الوادي.

#### 1.4. محاسبة تكاليف المؤسسات الاستشفائية:

لقد شهد العالم تطوراً كبيراً في المجال الطبي وأصبح ينافس المجال الصناعي في العديد من الجوانب، الأمر الذي أجبر العديد من دول العالم إلى الاهتمام بالمجال الصحي وتحديد تكاليفه، من خلال استحداث محاسبة التكاليف الصحية المستخرجة من محاسبة التكاليف وهو ما سنحاول التطرق إليه في ما يلي:

#### 1.1.4. مفهوم محاسبة التكاليف الصحية:

إن عملية تحديد التكاليف بشكل دقيق وملائم ومن ثم توفر الأدوات والوسائل لتخفيضها تعتبر ذات أهمية كبيرة بالنسبة للمستشفيات حتى تتمكن من الحفاظ على مركزها التنافسي في السوق وبالقدر الذي يساهم في تعظيم ربحيتها. ونظراً للإخفاقات الكبيرة التي تسببت بها أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية كان لا بد لهذه المستشفيات من البحث عن طرق بديلة لتحديد تكاليفها وبالتالي مساعدتها على اتخاذ القرارات بشكل سليم وواضح (أبومغلي، 2008، صفحة 27).

تعرف محاسبة التكاليف الصحية على أنها "استخدام الحسابات والبيانات المحاسبية والإحصائية التي تعد لجميع مستويات الإدارة لتمكينها من الرقابة على عمليات المؤسسة الاستشفائية وعلى التكاليف في الوقت المناسب" (Grenon, 1981, p. 7)

تستند محاسبة التكاليف الصحية إلى قواعد علمية وفنية مستلهمة من المحاسبة التحليلية للمؤسسات الصناعية، التي تهدف أساساً إلى تحديد سعر التكلفة، إلا أن عملية تطبيقها تختلف في المؤسسات الصحية العمومية، نظراً للطابع القانوني التي تتميز به هذه الأخيرة وإلى طبيعة الخدمة في حد ذاتها (السايح، 2006، صفحة 21).

تطبق المستشفيات العمومية الجزائرية نظام المحاسبة العمومية كنظام محاسبي مالي، حيث يهتم بتسجيل المعلومات المالية التي يقوم بها المستشفى العمومي مع الغير. ونظراً لطابعها القانوني البحث، 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 (جبار وبومعروف، 2011، الصفحات 35-36).

#### 2.1.4. أهداف محاسبة التكاليف الصحية:

تهدف المحاسبة التحليلية الاستشفائية إلى إظهار العناصر المكونة للتكاليف والنتائج التي تمثل أهمية بالغة لإدارة المؤسسات الاستشفائية (ضيف، 1975، صفحة 4). وبوجه يمكن تلخيص أهداف محاسبة التكاليف الصحية في النقاط التالية (Ministère de la Santé, 1998):

- استعمال التكاليف من أجل تقدير الموارد اللازمة لتسيير الأقسام الاستشفائية والاحتياجات الصحية؛

- استعمال البيانات الخاصة بالدورات السابقة من أجل رسم توقعات فيما يخص الميزانية التقديرية، التكاليف، حجم النشاط، الاستثمارات؛
- تحديد الفروق وتحليلها بين ما قدر من تكاليف وبين ما تحقق فعلا، من أجل قياس فعالية النشاط في مختلف الأقسام وحصص المسؤوليات في حالة عدم التوصل إلى الأهداف المسطرة؛
- استعمال مؤشرات لقياس حجم النشاط وفعاليتها لغرض مقارنته مع ما حقق في المراكز الاستشفائية الأخرى لغرض تقييم الأداء الصحي؛
- استعمال التكاليف كقاعدة لتسعير الخدمات الاستشفائية من جهة، من جهة أخرى استعمالها كأداة في المفاوضات مع الجهات الممولة لنشاطها (الضمان الاجتماعي، شركات التأمين)؛
- استعمال التكاليف لغرض تسعير مخرجات النشاط الاستشفائي (وحدات قياس الأقسام)، بمساعدة مؤشرات صحية أخرى من أجل بلورة قرارات فيما يخص مستقبل القسم الاستشفائي أو المؤسسة الاستشفائية ككل، من ناحية توسيع النشاط أو خفضه، إلغاء قسم استشفائي أو استبداله، غلق المؤسسة الاستشفائية، الإبقاء عليها أو توسيع نشاطها.

#### 3.1.4. تطبيق محاسبة التكاليف الصحية في المستشفيات الجزائرية:

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 ابتداء من أول جانفي 2002، وحسب هذه التعليمات يتمثل الهدف من إتباع هذه الطريقة في (جبارو بومعراف، 2011، صفحة 53):

- 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.

#### 4.1.4. الطرق المتبعة في تسعير الخدمات الصحية:

من المتعارف عليه في المؤسسات الاقتصادية أن تحديد أسعار المنتجات فيها يخضع لقوى العرض والطلب من جهة ومن جهة ثانية لحجم التكاليف المترتبة عنه بغية ضمان تدفق هامش ربح مقبول، أما القطاع الصحي فهو لا يختلف كثيرا عن هذه المحددات إلا في ما يخص بعض الجزئيات التي تفرضها خصوصية هذا القطاع، وفي هذا الإطار نميز بين النوعين التاليين:

##### أ. حالة الخدمة الصحية المجانية:

في هذه الحالة منحى الطلب يكون عبارة عن خط مستقيم عمودي، أي أن الكميات المطلوبة تتزايد بحرية ما دام سعر الخدمة صفر، في هذه الحالة يصبح الطلب على الخدمة الصحية يتجه نحو اللانهاية والكمية المعروضة بالمقابل محدودة حيث لا يمكن إشباع كل الطلبات في نفس الوقت، والتي سوف لن يقابلها حجم كافي من الخدمات لإشباعها، أين

ينتج عنها طوابير انتظار طويلة في الهياكل الصحية. من أجل القيام بالمحاسبة التحليلية في المؤسسات الصحية لابد من تحديد تسعيرة للخدمات الصحية الموجودة في المؤسسة الصحية، تخضع أسعار الخدمات الصحية إلى السياسة المتبعة من طرف المنظومة الصحية في أي بلد من العالم، عموماً لا تكون أسعار الخدمات الصحية حرة، بل تعمل المنظومة الصحية على وضع تشريعات لتنظيم وتقييد تلك الأسعار وهذا من أجل تحقيق الصالح العام (لخضاري، 2007، صفحة 97).

#### ب. حالة الخدمة الصحية غير المجانية:

يتحدد سعر السوق للخدمات الصحية كأى خدمة سوقية أخرى بالتقاء منحى عرض الخدمة والطلب عليها فالنقطة المتحصل عليها تمثل نقطة تقاطع رغبة العارض في عرض كمية معينة من خدمة ما، ومجموع رغبات الطالبين، بإسقاط هذه النقطة على المحور الأفقي نحصل على سعر التوازن وهو سعر الخدمة الصحية في لحظة زمنية ما، وبإسقاطها على المحور العمودي نحصل على كمية التوازن (بوكرون، 2016، صفحة 45).

#### 2.4. تحليل الأعباء غير المباشرة لمؤسسة عمومية للصحة الجوارية بولاية الوادي:

يتطلب حساب التكاليف في أي مؤسسة، المعرفة الجيدة لطبيعتها وأنشطتها ودراسة وتحليل أقسامها 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 (جبارو وبومعرف، 2011، صفحة 28).

تمت عملية تحليل تكاليف المؤسسة المعنية لشهر أبريل من سنة 2017، وقد تمت هذه العملية وفق الخطوات والمراحل التالية:

#### 1.2.4. وظائف المؤسسة العمومية للصحة الجوارية:

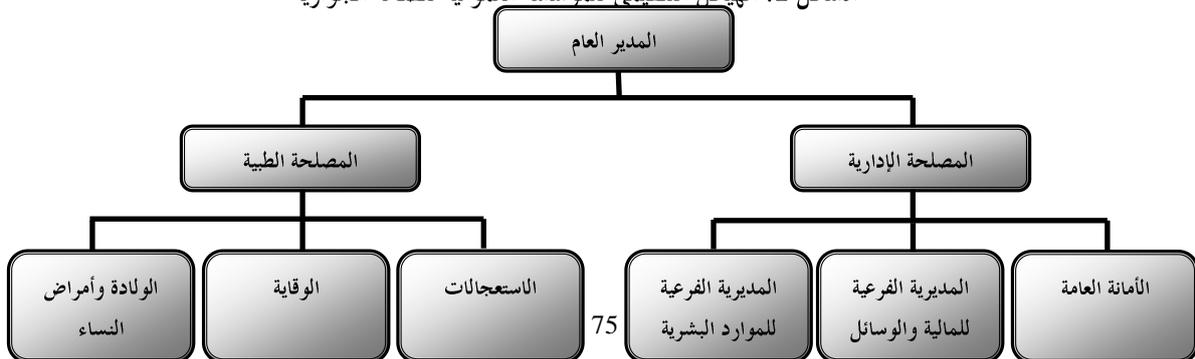
تتكون المؤسسة العمومية للصحة الجوارية من عيادة متعددة الخدمات وقاعات علاج تغطي مجموعة من السكان، تتمثل مهام المؤسسة العمومية للصحة الجوارية في التكفل بصفة متكاملة ومتسلسلة فيما يلي:

- الوقاية والعلاج القاعدي؛
- تشخيص الأمراض؛
- العلاج الجوارى؛
- الفحوص الخاصة بالطب العام والطب المنزلي؛
- الأنشطة المرتبطة بالإنجاب والتخطيط العائلي؛
- المساهمة في تحسين مستوى مستخدمي مصالح الصحة وتجديد معارفهم.

#### 2.2.4. الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية:

يضم الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية مصلحتين، الأولى إدارية والثانية طبية كما هو مبين في الهيكل التنظيمي التالي:

الشكل 1: الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية



المصدر: من إعداد الباحثين

**3.2.4. تقسيم المصلحة الطبية إلى أقسام متجانسة:**

يمثل تحديد الأقسام المتجانسة ووحدات القياس للأقسام الرئيسية، الخطوة الأولى في عملية تحليل التكاليف الطبية للمؤسسة محل الدراسة، حيث "تهدف هذه العملية إلى تحديد سعر تكلفة إجمالي لكل قسم استشفائي. ويتكون سعر التكلفة من أعباء مباشرة خاصة بالقسم نفسه هذا من جهة، من جهة أخرى جزء من الأعباء غير المباشرة الإجمالية" (Grenon, 1981, p. 17)، وبالنسبة للمؤسسة محل الدراسة فقد قسمت إلى قسمين على النحو التالي:

الجدول 1: الأقسام المتجانسة بالمؤسسة

الأقسام الرئيسية			الأقسام الفرعية			
دار الولادة	الوقاية	الاستعدادات	جراحة الأسنان	الفحوصات الطبية العامة	المخبر	الأشعة
عدد المرضى	عدد المرضى	عدد المرضى	طبيعة وحدة القياس (العمل)			
180	200	4500	عدد وحدات القياس			

المصدر: من إعداد الباحثين

**4.2.4. تصنيف الأعباء الطبية بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية:**

نظرا لتداخل وتكامل الخدمات الطبية التي تقدمها المؤسسة العمومية للصحة الجوارية محل الدراسة، فقد تم اعتبار جزء مهم من الأعباء المترتبة عنها على أنها أعباء غير مباشرة، والتي تم حصرها في الأعباء التالية:

- أعباء أجور المستخدمين؛
- أعباء الأدوية واللوازم الطبية (مصل، كمادات، لوازم الأشعة، لوازم جراحة الأسنان)،
- أعباء اللوازم المكتبية (سجلات إدارية، بطاقات، المطبوعات والمنشورات التحسيسية، كراس المخبر، أوراق التحليل، شهادات طبية، وصفات طبية، لوازم مكتبية أخرى).
- أعباء مواد التنظيف،
- أعباء الإطعام؛
- أعباء الطاقة (المازوت)؛
- أعباء صيانة المعدات الطبية؛
- أعباء متنوعة أخرى (الغاز الطبي، الكهرباء والغاز، صيانة المباني، الهاتف والإنترنت).

**5.2.4. التوزيع الأولي للأعباء الطبية غير المباشرة:**

الأعباء غير المباشرة "تشمل جميع العناصر التي تتحملها المؤسسة ليس من أجل تقديم خدمة صحية بذاتها وإنما من أجل جميع الخدمات التي تقدمها" (حمدي، 2011/2010، صفحة 31)، أي أن الأعباء غير المباشرة هي "الأعباء التي لا نستطيع تحديد قسط الأقسام المستفيدة منها إلا باستعمال مفاتيح توزيع" (عيساوي، 2005/2004، صفحة 208) تتناسب مع طبيعة وحجم كل عبء وقسم، تم توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام الفرعية والرئيسية على النحو التالي:

الجدول 2: التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة

الأقسام الرئيسية			الأقسام الفرعية					المبالغ	الأقسام الأعباء
دار الولادة	الوقاية	الاستعمالات	جراحة الأسنان	الأشعة	المخبر	الفحوصات الطبية العامة	الإدارة العامة		
1 546 920,48	386 730,11	386 730,11	1 160 190,38	2 320 380,72	773 460,24	773 460,24	433 598,11	7 781 470,39	الأجور
14 992,46	81 500,00	36 000,00	11 566,07	15 250,00	11 550,00	10 981,15	13 250,00	195 089,68	الوظائف المكتبية
14 992,46	39 868,92	119 606,76	39 868,92	15 250,00	19 934,46	7 973 708,40	19 934,46	8 243 164,38	مواد التنظيف
59 803,38	540 000,00	168 000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	13 500,00	781 303,38	التغذية
108 000,00	32 642,40	65 284,80	0,00	0,00	0,00	0,00	32 642,40	238 569,60	الطاقة (المازوت)
32 642,40	0,00	0,00	346 210,00	0,00	0,00	0,00	0,00	378 852,40	صيانة المعدات الطبية
0,00	68 991,50	206 974,50	68 991,50	0,00	34 495,75	137 983,00	34 495,75	551 932,00	مصاريف متنوعة أخرى
1 777 351,18	1 149 732,93	982 596,17	1 626 826,87	2 350 880,72	839 440,45	8 896 132,79	547 420,72	18 170 381,83	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على وثائق المؤسسة

## 6.2.4. التوزيع الثانوي للأعباء الطبية:

يهدف هذا التوزيع إلى حصر الأعباء الطبية ضمن الأقسام الطبية الرئيسية، وقد تم ذلك بناء على مفاتيح موحدة

لجميع الأقسام الطبية الفرعية، وهذه المفاتيح تظهر في الجدول التالي:

الجدول 3: مفاتيح التوزيع الثانوي للأعباء الطبية

الأقسام الرئيسية			مفاتيح التوزيع
دار الولادة	الوقاية	الاستعمالات	
3	2	95	100%

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على وثائق المؤسسة

تم إتباع التوزيع التنازلي (المتدرج) في توزيع أعباء الأقسام الطبية الفرعية على الأقسام الطبية الرئيسية، ومجاميع

التوزيع الثانوي موضحة في الجدول التالي:

الجدول 4: التوزيع الثانوي للأعباء الطبية

الأقسام الرئيسية			الأقسام الفرعية					المبالغ	الأقسام البيان
دار الولادة	الوقاية	الاستعمالات	جراحة الأسنان	الأشعة	المخبر	الفحوصات الطبية العامة	الإدارة العامة		
1 777 351,18	1 149 732,93	982 596,17	1 626 826,87	2 350 880,72	839 440,45	8 896 132,79	547 420,72	18 170 381,83	مجموع التوزيع الأولي
16 422,62	10 948,41	520 049,68					(547 420,72)		الإدارة العامة
266 883,98	177 922,66	8 451 326,15				(8 896 132,79)			الفحوصات الطبية العامة
25 183,21	16 788,81	797 468,43			(839 440,45)				المخبر
70 526,42	47 017,61	2 233 336,68		(2 350 880,72)					الأشعة

48 804,81	32 536,54	1 545 485,53	(1 626 826,87)					جراحة الأسنان
2 205 172,23	1 434 946,96	14 530 262,64	مجموع التوزيع الثانوي					

المصدر: من إعداد الباحثين

## 7.2.4. تحديد تكلفة وحدة القياس (العمل):

انطلاقا من مجموع التوزيع الثانوي السابق وبعد تحديد طبيعة وحدة القياس لكل قسم رئيسي، يمكن تحديد تكلفة كل وحدة قياس (مريض) من الأعباء غير المباشرة الطبية على النحو التالي:

الجدول 5: حساب تكلفة وحدة القياس

البيان	الاستعمالات	الوقاية	دار الولادة
مجموع التوزيع الثانوي	14 530 262,64	1 434 946,96	2 205 172,23
طبيعة وحدة القياس (العمل)	عدد المرضى	عدد المرضى	عدد المرضى
عدد وحدات القياس	4500	200	180
تكلفة وحدة القياس	3228,95	7174,73	12250,96

المصدر: من إعداد الباحثين

## 5. الخاتمة:

من خلال النتائج المتوصل إليها عند دراسة وتحليل الطريقة المعتمدة من طرف وزارة الصحة في حساب مختلف التكاليف الإستشفائية في المؤسسات العمومية، وبالنظر إلى طريقة الأقسام المتجانسة التي طبقت من طرفنا على المؤسسة الإستشفائية محل الدراسة الميدانية، وذلك بأكثر تفصيل من ناحية تقسيم المستشفى إلى أقسام متجانسة، نوع وحدات القياس وحجمها، أنواع الأعباء، المصالح المستهلكة للخدمات... إلخ. وهو ما يدفعنا إلى وضع جملة من النتائج متبوعة ببعض التوصيات التي ستساهم حتما في إثراء الموضوع من عدة زوايا أخرى، وإيجاد الحلول لنقاط الضعف الملاحظة في تطبيق الطريقة ميدانيا.

## 6. النتائج:

- تتميز الخدمات الصحية عن غيرها من الخدمات من حيث عدم تجانسها وخضوعها أكثر للقوانين الحكومية وتوجهاتها التي يمكن أن تتغير؛
- يمكن تحليل تكاليف المؤسسات الاستشفائية بإتباع نظام محاسبة تكاليف يتكيف مع خصوصية القطاع؛
- طريقة الأقسام المتجانسة تفيد كثيرا في حصر الأعباء غير المباشرة، وبالتالي إمكانية تحميلها للتكاليف، وهذا ما لاحظناها من خلال الدراسة الميدانية؛
- صعوبة التمييز والفصل بين بعض الأقسام الفرعية والرئيسية في ما يخص بعض الأعباء المشتركة؛
- غياب نظام للمحاسبة العامة خاص بالمؤسسات الإستشفائية أدى إلى إهمال حساب إهلاك الاستثمارات المتوفرة على مستوى المؤسسة الإستشفائية؛
- يجب أن يعطي الدليل المحاسبي الممنوح من طرف وزارة الصحة والسكان بعض الحرية للمحاسبين من أجل تشكيل أقسام متجانسة جديدة أو إلغاء أخرى حسب الحاجة.

## 7. التوصيات:

- يجب وضع نظام معلومات شامل للتسيير وذلك بالانطلاق من وضع نظام للمحاسبة العامة خاص بالمستشفى، أين الحسابات الخاصة بهذا النوع من المحاسبة تأخذ بعين الاعتبار الأعباء الخاصة بهذا النوع من المؤسسات الخدمية بالإضافة إلى خصوصية نشاط المؤسسة الإستشفائية؛
- وضع نظام للمحاسبة العامة سيكون قاعدة معلوماتية فعالة لجمع المعلومات حول الأعباء المباشرة وغير المباشرة الناتجة عن النشاط الطبي، فالمحاسبة العمومية لا تمكن المسير من تتبع الأطراف المستهلكة للخدمة داخل المستشفى والأعباء الناتجة عنها، مما يظهر صعوبات تحليلية كبيرة للانتقال المباشر من خلالها إلى المحاسبة التكاليف؛
- يجب وضع نظام معلوماتي خاص بمستخدمين المستشفى، هذا النظام المعلوماتي سيمكن المسير من معرفة كل المعلومات الخاصة بعدد العمال، أيام العمل الحقيقية، الغيابات في فترة زمنية معينة.

## 8. قائمة المراجع:

### 1.8. المراجع باللغة العربية:

- أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، "اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية: دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2008.
- الطيب السايح، "نظام الموازنات التقديرية في التسيير الاستشفائي - دراسة حالة مستشفى حي البيرقسنطينة -"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2006.
- جبار محفوظ، بومعروف إلياس، "دور محاسبة التكاليف الاستشفائية في الرقابة على المستشفيات العمومية الجزائرية: دراسة حالة المستشفى الجامعي سعادنة عبد النور - سطيف"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف بالمسيلة، الجزائر، العدد 2011/5.
- خيرت ضيف، "الميزانيات التقديرية"، دار النهضة للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 1975.
- لخضاري صالح، "إشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة"، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2007.
- يوسف بوكدر، "المحاسبة التحليلية الإستشفائية كأداة لضبط وترشيد تسيير نفقات المؤسسات الإستشفائية العمومية"، مجلة الاقتصاد الجديد، جامعة الجيلالي بونعامة، خميس مليانة، الجزائر، العدد 14، المجلد 01، 2016.
- سعاد حمدي، "إستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية دراسة حالة: المؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة)-بسكرة"، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2010/2011.
- نصر الدين عيساوي، "مراقبة التكاليف في مؤسسة استشفائية (دراسة حالة مستشفى حي البيرقسنطينة)"، رسالة ماجستير في الاقتصاد المالي، معهد العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، الجزائر، 2004/2005.

### 2.8. المراجع باللغة الأجنبية:

- Grenon, Pinson, G., Gauthier, PH., "l'analyse des coûts à l'hôpital", éd :Dunod, Paris, France, 1981.
- Programme de Formation gestion de structure de santé : Notion de Budget-programme et calcul des coûts, ENSP EI-Marsa 1998.
- GRENON.A et Autres, "l'Analyse des Coûts à l'Hôpital", Edition Dunod, Paris, 1981.