

أهمية تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية بالمؤسسات العمومية الاستشفائية

- دراسة حالة المؤسسة الاستشفائية الأخوات باج الشلف

*The importance of applying the method of homogeneous sections in
determining the cost of health service in public hospitals*

- The case study of the hospital Baj sisters _ Chlef Algiers -

د. الطيب بولحية

أستاذ محاضر صنف " أ "

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة جيجل، الجزائر

tayebboulahia18@gmail.com

د. محمد أمين بربري¹

أستاذ محاضر صنف " أ "

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

جامعة الشلف، الجزائر

berberimoh@yahoo.fr

تاريخ الاستلام: 2018/10/22

تاريخ القبول: 2019/05/19

ملخص:

قصد إدخال أساليب أكثر فعالية في التسيير والابتعاد عن التسيير بالطرق الإدارية والكلاسيكية، يتوجب على المؤسسات الاستشفائية العمومية في الجزائر إدخال تقنية محاسبة التكاليف كأداة للتسيير وتحديد تكلفة الخدمة الاستشفائية، ومن أهم طرق المحاسبة التحليلية التي نراها تخدم أهداف المؤسسة الاستشفائية الجزائرية وتتماشى مع الإمكانيات والظروف المتاحة نجد طريقة الأقسام المتجانسة، محاولين إبراز البعد الاقتصادي ومنهجية تطبيقها في المؤسسة محل الدراسة لتمكيننا من تحديد تكلفة الخدمة الاستشفائية التي يتلقاها المريض.

كلمات مفتاحية: خدمات الصحية؛ تحليل التكاليف؛ طريقة الأقسام المتجانسة؛ قطاع صحي جزائري

تصنيف JEL: I18، M41، D24

Abstract:

The introduction of more effective methods in the management and away from administrative and classical management, the Algerian public hospitals must introduce cost accounting as a tool for management and the cost of hospital service. The most important methods of cost accounting that we see serve the objectives of the Algerian hospital and are in line with the possibilities and conditions available, We find the method of homogeneous sections, trying to highlight the economic dimension and methodology applied in the institution under study to enable us to determine the cost of hospital service received by the patient.

Key words: Healthcare; Cost analysis; Method of homogeneous sections; Algerian health sector

Jel Classification Codes: I18، M41، D24

¹ المرسل: محمد أمين بربري، البريد الإلكتروني: berberimoh@yahoo.fr

تمهيد:

اعتمدت الحكومة الجزائرية على مجانية العلاج سنة 1974 واهتمت بضرورة ضمان تقديم الخدمات الصحية لكل المواطنين والاستفادة منها بالمساواة دون الاهتمام بالجانب المالي لتغطية نفقات تلك الخدمات التي عرفت ارتفاعا متزايدا، معتمدة على أساليب تسيير عاجزة عن التحكم في تكاليفها المتزايدة. أعدت الدولة الجزائرية في السنوات الأخيرة برامج وإصلاحات من خلال إدخال أساليب أكثر فعالية في التسيير وذلك بغية الحد من التبذير وعقلنة استهلاك الموارد المالية ومحاولة تقليص التكاليف الصحية، وتحديد المسؤوليات، هذه الإصلاحات التي تحمل في طياتها تغيير جذري في المفاهيم وذلك بالابتعاد عن التسيير بالطرق الإدارية والانتقال إلى التسيير اعتمادا على أسس ومعايير اقتصادية وواقعية، وإدراج بعض التقنيات الحديثة التي من ضمنها تطوير نظام المعلومات المحاسبي وإدخال تقنية المحاسبة التحليلية كأداة للتسيير تمد المؤسسة الاستشفائية بعدة معلومات، وكوسيلة للإعلام تساعد المسؤولين على اتخاذ القرارات، من خلال تزويدهم بالمعلومات حول تمركز المصاريف والأعباء على مستوى المصالح وأقسام المؤسسة وتحديد تكلفة الخدمة الصحية والنتيجة المحققة من وراء كل خدمة. وتركز هذه الورقة البحثية على إحدى هذه التقنيات وهي طريقة الأقسام المتجانسة، وتوضيح أهمية تطبيقها في تحديد تكلفة الخدمة الصحية بالمؤسسات العمومية الاستشفائية، وهذا من خلال دراسة ميدانية بالمؤسسة الاستشفائية "الأخوات باج" بولاية الشلف.

للإلمام بجوانب هذا الموضوع ارتأينا تقسيمه إلى ثلاثة محاور رئيسية.

- أولا: خصائص النظام المحاسبي المطبق في المؤسسات الصحية العمومية الجزائرية
- ثانيا: ضرورة تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في المؤسسات الصحية العمومية الجزائرية
- ثالثا: منهجية تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة بالمؤسسة الصحية العمومية محل الدراسة

أولا: خصائص النظام المحاسبي المطبق في المؤسسات الصحية العمومية الجزائرية

فرض المشرع الجزائري على المؤسسات الصحية العمومية ذات الطابع غير الربحي تطبيق نوع معين من المحاسبة تتمثل في المحاسبة العمومية، وذلك حسب القانون 90-21 المؤرخ في 24 محرم عام 1411 الموافق لـ 15 أوت سنة 1990 الذي يتعلق بالمحاسبة العمومية، أي أن تنفيذ الميزانية في المؤسسات العمومية الاستشفائية يستلزم التأكد من تطبيق الميزانية حسب قواعد المحاسبة العمومية وكذا التأكد من توفر الاعتمادات الممنوحة والكافية لتغطية النفقات.

1- أنواع المحاسبة المطبقة في المؤسسات الاستشفائية الجزائرية:

من بين أنواع المحاسبة المطبقة في المؤسسات الصحية العمومية الجزائرية هي:

- **المحاسبة الإدارية:** المسوكة من طرف الأمر بالصرف حيث يحدد في نهاية كل سنة الوضعية المالية والحساب الإداري تعلمنا هذه المحاسبة عن مدى تحقيق الإيرادات واستعمال واستغلال الاعتمادات المالية في أبوابها وأهدافها
- **المحاسبة المالية:** المسوكة من طرف المحاسب العمومي حيث تضمن لنا الدفع الفعلي للنفقات والتحصيل الفعلي للإيرادات
- **محاسبة المواد:** يتولى هذه المحاسبة نائب مدي مكلف بالشؤون والمصالح الاقتصادية للمؤسسة الصحية، تسمح هذه المحاسبة بمتابعة حركة المخزون ومتابعة الجرد العام لممتلكات المؤسسة
- **محاسبة المرضى:** يتولى هذه المحاسبة مكتب الدخول حيث يوفر معلومات عن المرضى منذ دخولهم إلى خروجهم من المستشفى، قصد متابعة وتقديم إحصائيات عن المرضى:
 - نشاط المصالح الاستشفائية
 - متابعة الوفيات وأسبابها
 - إحصاء المرضى حسب التخصص، السن، الجنس...
 - عدد الأيام الاستشفائية

2- خصائص المؤسسات الصحية العمومية الجزائرية:

تمتاز المؤسسات الصحية العمومية الجزائرية بمجموعة من الخصائص التي يجب أخذها بعين الاعتبار في تصميم النظام المحاسبي ومن أهمها ما يلي:

- كونها مؤسسة فنية اجتماعية معقدة نظرا لاشتمالها على عدد كبير من العاملين والاختصاصات
- تعتبر بمثابة نظام إنساني فني مدخلاته إنسانية ومخرجاته خدمية شخصية، ولا يمكن توحيد نشاطاته أو برمجتها لاختلاف احتياجات المرضى ومتطلباتهم الصحية، فضلا عن عدم إمكانية قياس ناتج حجم العمل به بدقة في أي وقت من الأوقات نظرا لاختلاف المشكلات الصحية التي تواجهها.

وتتجلى صعوبة قياس وتقييم المخرجات في¹:

- صعوبة الاعتماد على المقاييس الكمية كالزمن للتعبير عن قيمة هذه الخدمات أو أهميتها ، فقد يستغرق إجراء عملية جراحية زمنا مساوي لزمّن إجراء فحص طبي على أحد الأمراض مع اختلاف أهمية كل من الخدمتين.
- صعوبة الاعتماد على تكلفة الخدمة للتعبير عن قيمة هذه الخدمات أو أهميتها .

- صعوبة الاعتماد على سعر تقديم الخدمات للتعبير عن قيمة هذه الخدمات أو أهميته
- تتميز بنظام خدمة مستمر ولمدة 24 ساعة يوميا، مما يطرح العديد من الإشكالات المتعلقة بالجدولة والتكاليف والرقابة
- تعتمد الأنشطة المؤداة في المؤسسات الصحية على بعضها البعض (ترابطة)، مما يتطلب درجة عالية من التنسيق فيما بين المجموعات المهنية المختلفة المتباعدة في اتجاهاتها وتخصصاتها ومستوياتها الاقتصادية والاجتماعية.
- ازدواجية خطوط السلطة وهي تتمثل في²:
- الخط الأول: خط السلطة الوظيفي الرسمية ممثلا بالجهاز الإداري؛
- الخط الثاني: خط سلطة المعرفة ممثلا بالجهاز الطبي.
- تذبذب الطلب على الخدمات الطبية او خدمات المؤسس ات الصحية فهو يتأثر بالعوامل الموسمية والجغرافية، كما يتأثر بالعوامل السياسية والظروف الاجتماعية.
- وجود رقابة إدارية محددة على المجموعة المحددة لمستوى الإنفاق وهم الأطباء نظرا لصعوبة تخطيط أعمالهم أو السيطرة على مراكز الإنفاق التي يعملون بها.
- يتميز نشاطها بخاصية عدم قابلية وحدات المنتج للتخزين، نظرا لأن نشاطاتها خدمية بالدرجة الأولى، كما أن نسبة استثماراتها في معداتها وأصولها الثابتة تشكل نسبة عالية للغاية من إجمالي الاستثمارات في نشاطاتها.

ثانيا: ضرورة تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في المؤسسات الصحية العمومية الجزائرية

المحاسبة هي نظام يسمح بجمع ومعالجة وإخراج المعطيات على شكل معلومات مفيدة بصورة ملخصة من أجل الاستفادة منها من عدة أطراف تنتمي إلى المؤسسة أو خارجها كما أنها تساعد على اتخاذ القرارات وضبط الأحكام وهذا من خلال التقارير الدورية التي تتحصل عليها الإدارة.

1- حتمية إدراج المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصحية العمومية الجزائرية:

فرض المشرع الجزائري على المؤسسات الصحية تطبيق المحاسبة العمومية باعتبارها مؤسسات عمومية ذات طابع إداري لا تهدف لتحقيق الربح، ولكن مع التطورات التي عرفتتها الإدارة لم تعد هذه الأداة كافية، وهذا ما أدى إلى البحث عن وضع نظام محاسبي أكثر فعالية.

فالمحاسبة التحليلية تعد أداة من أدوات التسيير المهمة ونظام من أنظمة المعلومات المحاسبية التي تزود مستخدميها بالمعلومات الملائمة، مما يدعو إلى تسميتها بمحاسبة التسيير . فلم تعد المحاسبة التحليلية أداة لحساب التكاليف فقط بل تعدى مجال تطبيقها إلى كل ما يتعلق بالتسيير الشامل لنشاطات المؤسسة

المرتبط بالأحداث الجارية أو العمليات المستقبلية على المدى المتوسط والطويل، خاصة ما يتعلق بالتخطيط والرقابة والتقنيات المستعملة التي تهدف إلى التحكم الجيد في الأداء وضبط سير العمليات التي تسمح بتحقيق الأهداف³.

إن مجمل المجهودات المبذولة من طرف وزارة الصحة الجزائرية لتجسيد منهجية الأقسام المتجانسة وذلك منذ أواخر التسعينات قد بنيت على أساس هدف أساسي مفاده حساب التكاليف الصحية، والتعمق في جوهر هذا الهدف يوصلنا إلى الأهداف الجزئية التي ترمي إليها الوزارة والتي يمكن حصرها فيما يلي :

- التحكم في النفقات الصحية من خلال تقديرها على مستوى مختلف الأقسام المتجانسة باعتبارها أساس مثالي ومن ثم التوصل إلى تحقيق استعمال عقلاني للموارد .
- تقدير تكلفة اليوم الاستشفائي بشكل متماثل لدى مختلف المؤسسات الصحية .
- استعمال المنهجية كأساس لمراقبة كل مسؤول داخل قطاع الصحة ومن ثم تحديد المسؤوليات بصفة مدققة ومقارنة فاعلية المصالح داخل نفس القطاع .
- التوصل إلى درجة الشفافية فيما يتعلق بإعداد وتحضير الميزانيات التقديرية حيث تعتبر هاته الطريقة أداة موضوعية ودليلا في حالة حاجة القطاع لموارد إضافية⁴.
- إمكانية بناء تطلعات واستراتيجيات مستقبلية على أساس المعطيات التي يمكن تحصيلها من خلال منهجية الأقسام المتجانسة .
- توقع التطورات والمتطلبات الظرفية للمستشفى وتحديد الاستراتيجيات المستقبلية .
- أداة ووسيلة تسمح بتقدير مختلف النفقات والإحاطة بمختلف التكاليف، عن طريق مراكز المسؤولية وتحديد الأعباء المدرجة ضمنها بصفة واضحة⁵.

2- عوامل نجاح تصميم نظام المحاسبة التحليلية

تتميز المؤسسات الصحية بخصوصيات وطبيعة خاصة تؤثر على النظام المحاسبي الواجب تطبيقه، فمن بين العوامل التي يجب مراعاتها عند تصميم المحاسبة التحليلية ما يلي⁶:

- التحقق من أهداف الإدارة من جراء تطبيق هذا النظام ونوعية البيانات المطلوبة والأغراض المطلوبة من أجل تحديد تكلفة الخدمة الصحية .
- كفاية الإدارة والتنظيم الإداري ومدى تحديد السلطات والمسؤوليات وهذا عن طريق إعداد النظر إلى الهيكل التنظيمي للإدارة .
- يحتاج قسم المحاسبة التحليلية للأدوات المكتبية والبرامج الحاسوبية عن تجميع البيانات وتحليلها .

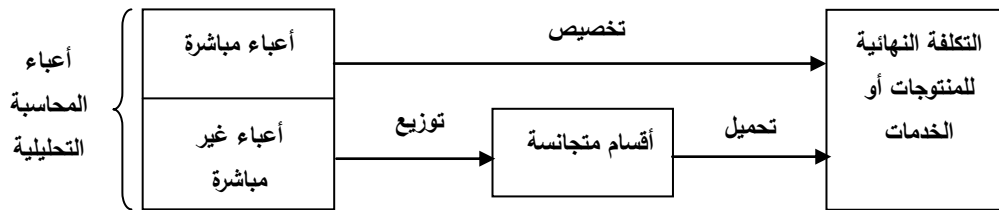
- تحديد فترة حساب التكاليف وكلما قصرت الفترة كان القضاء على عوامل عدم الكفاية أسرع بالإضافة إلى أن المستويات الإدارية تكون على علم دائم بما يدور داخل المؤسسة وبالتالي تتحقق المتابعة والرقابة بشكل سريع وسليم⁷.
- يجب أن يتصف النظام بالوضوح والسهولة لضمان فهمه من جانب العاملين بقسم المحاسبة التحليلية وبالملائمة مع المستوى الإداري الذي تقدم إليه التقارير⁸.

3- المفاهيم الأساسية لطريقة الأقسام المتجانسة:

تعتبر طريقة التكلفة الكلية أكثر دقة وتطور مقارنة بالطرق المحاسبية الأخرى، وتتجلى مظاهر تفوق هذه الطريقة في تحليلها للأعباء تحليلًا مفصلاً ودقيقاً مما يؤدي إلى نتائج أقرب للحقيقة فيما يخص التكاليف والتكلفة النهائية إذ تسمح طريقة الأقسام المتجانسة في تحديد سعر التكلفة لكل منتج أو خدمة وبتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات بطريقة غير عشوائية وأكثر دقة من الطرق التي سبقتها

تعتمد هذه الطريقة على حساب التكلفة الكلية بإدخال جميع أعباء المؤسسة المتعلقة بالمنتجات المخزنة، باستثناء مصاريف التوزيع التي يتم تخصيصها للمنتجات أو الخدمات المباعة فقط

إن حساب مختلف التكاليف والتكلفة النهائية للمنتجات أو الخدمات وفق هذه الطريقة عن طريق الفصل بين مجموع الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة، هذه الطريقة تسمح بتخصيص الأعباء المباشرة على المنتجات وتوزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل (الأقسام المتجانسة) قبل تحميلها على المنتجات، ووفق هذه الطريقة يتم تقسيم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف، منها ما يكون مشتركاً بين بعض النشاطات ومنها ما يكون متعلقاً بنشاط معين واحد، وكل مركز تحليل يمكن أن يكون متصلاً بوظيفة معينة في المؤسسة⁹.



بعد مرحلة تقسيم المؤسسة إلى أقسام (مراكز تحليل) وتحديد الأقسام الرئيسية والأقسام الثانوية وذلك حسب علاقتها بالنشاط الرئيسي للمؤسسة، تأتي مرحلة أو عملية معالجة وتحليل الأعباء غير المباشرة، قصد تحميلها على مختلف التكاليف والتكلفة النهائية، أما التكاليف المباشرة كما نعرف فهي تحمل مباشرة على المنتجات أو الخدمات معناه يجب التركيز على الخطوات المتبعة لتحميل الأعباء الغير مباشرة على تكلفة المنتج وهذا بإتباع الخطوات التالية¹⁰:

- تقسيم الأعباء غير المباشرة الدورية إلى أعباء شهرية.
- إجراء توزيع أولي للأعباء غير المباشرة.
- إجراء توزيع ثانوي للأعباء غير المباشرة.

ثالثا: منهجية تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة بالمؤسسة الصحية العمومية محل الدراسة

سيتم تحديد الفترة الممتدة من شهر افريل الى غاية شهر جوان من سنة 2017 لتطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية الأخوات باج بالشلف الجزائر.

1- تقديم المؤسسة والأقسام المتجانسة للمؤسسة:

هي مؤسسة عمومية استشفائية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، أنشئت بموجب المرسوم التنفيذي رقم 357/11 المؤرخ في 17 أكتوبر 2011. يقع على عاتق هذه المؤسسة مجموعة من النشاطات الاستشفائية والمتمثلة في : التشخيص، الكشف، الوقاية، والعلاج وكذا توفير جزء من التكوين للطلبة شبه طبيين.

تتشكل المؤسسة من المصالح الاستشفائية والتقنية الآتية:

- **المصالح الاستشفائية:** الجراحة العامة، جراحة المسالك البولية، أمراض القلب، الطب الداخلي، طب أمراض العيون والأذن والأنف والحنجرة والفك والوجه، طب الأورام، التخدير والإنعاش، الاستعجالات الطبية الجراحية، التكيف الوظيفي؛
- **المصالح التقنية :** الأشعة المركزية، المخبر المركزي، التشريح المرضي، الصيدلية، تصفية الدم، قسم العمليات؛
- **مصالح أخرى مساعدة :** مصلحة حفظ الجثث أو الطب الشرعي، مصلحة الغسيل، مصلحة النفقة، المطبخ، حضيرة السيارات، المخازن.

يمكننا تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة رئيسية (أقسام لها علاقة مباشرة بالمريض ومتلقي الخدمة الاستشفائية) وأخرى مساعدة أو ملحقة (أقسام ثانوية) كما يلي:

شكل رقم (01): الأقسام المتجانسة للمؤسسة الاستشفائية الأخوات باج الشلف - الجزائر



المصدر: مصلحة المالية والمحاسبة للمؤسسة الاستشفائية محل الدراسة

2- خطوات حساب تكلفة الخدمة الصحية باستخدام طريقة الأقسام المتجانسة:

2-1- إحصاء مختلف الأعباء:

يلخص الجدول الآتي حالات الاستهلاك والأعباء التي تحملتها المؤسسة خلال ثلاثة أشهر الأولى من سنة 2017 والمتمثلة في: أعباء المستخدمين، التغذية، الصيدلة، اللزوم المختلفة، الصيانة، الأعباء المشتركة

جدول رقم (01): توزيع الأعباء غير المباشرة

الوحدة: دينار جزائري

المبالغ	الأعباء
23653367,92	أعباء المستخدمين
3722038,25	أعباء التغذية
170623705,37	أعباء الصيدلة
3944771,78	أعباء اللوازم المختلفة
199024,92	أعباء الصيانة
1187561,69	أعباء مشتركة
203330469,93	الأعباء الإجمالية

المصدر: مصلحة المالية والمحاسبة بالمؤسسة محل الدراسة

2-2- التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة:

هذه الأعباء سوف يتم توزيعها على مختلف الأقسام المتجانسة للمؤسسة رئيسية، أقسام ثانوية وهذا حسب درجة استفادة كل قسم من هذه الأعباء ما يسمى بالتوزيع الأولي للأعباء، والجدول الموالي يوضح ذلك

جدول رقم (02): التوزيع الأولي للأعباء.غ.م للمؤسسة محل الدراسة

الوحدة: دينار جزائري

الأقسام الثانوية						قيمة الأعباء	التعيين
مصلحة الاقتصاد	الإدارة	التكليف الوظيفي	قاعة العمليات	المخبر	الأشعة		
738430,56	2592302,73	1587636,52	471438,44	2174066,36	1321887,15	23653367,92	أعباء المستخدمين
10627,02	85016,16	0,00	0,00	37688,85	317187,33	3722038,25	أعباء التغذية
646,14	0,00	987846,42	6432168,81	757626,95	464956,50	170623705,37	أعباء الصيدلة
23951,00	165852,00	0,00	1654164,72	20461,00	44535,00	3944771,78	أعباء اللوازم المختلفة
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	199024,92	أعباء الصيانة
69856,57	69856,57	69856,57	69856,57	69856,57	69856,57	1187561,69	أعباء مشتركة
843511,29	2913027,46	2645339,51	8627628,54	3059699,73	2218422,55	203330469,93	مجموع التوزيع الأولي

أهمية تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية بالمؤسسات العمومية الاستشفائية :
دراسة حالة المؤسسة الاستشفائية الأخوات باج الشلف محمد أمين بريري & الطبيب بولحية

الأقسام الرئيسية									
طب القلب	جراحة المسالك البولية	الإنعاش	الطب الداخلي	العيون، الأنف، الأذن، الحنجرة	الجراحة العامة	طب الأورام	الطب الشرعي	تصفية الدم	طب الأسنان
1338437,12	546402,88	1780584,19	2096811,33	1590946,41	3014979,24	1607052,31	654690	1530292,55	538254,63
317187,33	605616,57	60178,59	400366,8	121155,42	264336,23	184366,44	0,00	106640,91	0,00
6167316	6118224,73	2404375,19	19657605,34	374642,82	1494482,27	110077717,42	0,00	11524214,46	27046,8
53538	47610,44	14195,36	29947,99	26646	13581,5	57375,8	7946	24193	38304,97
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
69856,57	69856,57	69856,57	69856,57	69856,57	69856,57	69856,57	69856,57	69856,57	69856,57
7946335,02	7387711,19	4329189,9	22254588,03	3323247,22	4857235,81	111996368,54	732492,57	13454222,41	673462,97

المصدر : مصلحة المالية والمحاسبة للمؤسسة الاستشفائية للمؤسسة محل الدراسة

ج- التوزيع الثاني للأعباء وحساب تكلفة الخدمة الصحية:

توجد الأقسام الثانوية في المؤسسة لخدمة الأقسام الرئيسية وعليه فإن الأعباء التي هي على عاتق الأقسام الثانوية سوف تتحملها الأقسام الرئيسية التي تكمن مهمتها في علاج المريض ، والهدف هو حساب تكلفة أداء هذه الخدمة وهذا على حسب درجة استفادة كل قسم رئيسي من خدمات الأقسام الثانوية حتى يتم تفريغ الأقسام الثانوية من جل الأعباء التي على عاتقها .

جدول رقم (03): التوزيع الثانوي للأعباء غ.م للمؤسسة محل الدراسة

الأقسام الثانوية						
التعيين	الأشعة	المخبر	قاعة العمليات	التكليف الوظيفي	الإدارة	مصلحة الاقتصاد
مجموع التوزيع الأولي	2218422,55	3059699,73	8627628,54	2645339,51	2913027,46	843511,29
الأشعة	(2218422,55)	-	-	-	-	-
المخبر	-	(3059699,73)	-	-	-	-
قاعة العمليات	-	-	(8627628,54)	-	-	-
التكليف الوظيفي	-	-	-	(2645339,51)	-	-
الإدارة	-	-	-	-	(2913027,46)	-
مصلحة الاقتصاد	-	-	-	-	-	(843511,29)
مجموع التوزيع الثانوي	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00

الأقسام الرئيسية									
طب القلب	جراحة المسالك البولية	الإنعاش	الطب الداخلي	العيون، الأنف، الأذن، الحنجرة	الجراحة العامة	طب الأورام	الطب الشرعي	تصفية الدم	طب الأسنان
7946335,02	7387711,19	4329189,9	22254588,03	3323247,22	4857235,81	111996368,54	732492,57	13454222,41	673462,97
96279,54	89624,27	52576,61	269760,18	40357452,76	58788,20	1357452,76	8873,69	163054,06	8208,16
132790,97	123611,87	72514,88	372059,49	55686,54	81082,04	1872230,26	12238,8	224887,93	11320,89
-	4095535,26	-	-	1844586,98	2687506,3	-	-	-	-
-	-	431454,87	2213884,64	-	-	-	-	-	-
-	117686,31	69038,75	354224,14	53017,1	77195,23	1782481,5	11652,11	214107,52	10778,2
126425,39	34077,86	19991,22	102570,97	15351,91	22353,05	516144,56	3374,05	61998,08	3120,99
8338439,31	11848246,76	4974766,23	25567087,45	45649342,5	7784160,63	117524677,62	768631,22	14118270	706891,21

المصدر : مصلحة المالية والمحاسبة

بعد تحديد مجمل الأعباء الخاصة بكل قسم رئيسي يمكننا الآن تحديد تكلفة أداء الخدمة التي يستفيد منها المريض على مستوى كل قسم رئيسي، وهذا بعد وحدة العمل أو القياس لكل قسم (تمثل الوسيلة التي تستعمل كوحدة لقياس نشاط الأقسام المتجانسة وفي نفس الوقت تستعمل لتحميل أعباء تلك الأقسام على حساب تكاليف المنتجات والخدمات)، يتضح لنا خمس وحدات عمل والمتمثلة في اليوم الاستشفائي JH للأقسام التي تحتوي على الأسرة أي المصالح الاستشفائية، سعر الفحص أو المرور CONS أو الحصص SEANCE بالنسبة للأقسام التي لا يتم فيها الاستشفاء، وسعر تكلفة إجراء توليفة من الخدمات PACK بالنسبة للمصالح التي تقدم مجموعة من الخدمات في آن واحد كمصلحة الاستجالات حيث يستفيد المريض عند مروره بهذه المصلحة من فحص وإجراء أشعة وحصيلة مخبرية وعلاجات أخرى وحتى استشفاء مؤقت في بعض الحالات، كما نجد تكلفة يوم استشفائي يومي JH jour على مستوى المصالح التي تضمن الاستشفاء في النهار فقط كمصلحة طب الأورام.

جدول رقم (04): التوزيع الثانوي للأعباء. غ.م. للمؤسسة محل الدراسة

طب القلب	جراحة المسالك البولية	الإنعاش	الطب الداخلي	العيون، الأنف، الأذن، الحنجرة	الجراحة العامة
8338439,31	11848246,76	4974766,23	25567087,45	45649342,5	7784160,63
JH	JH	JH	JH	JH	JH
900	649	182	941	376	795
9264,93	12482,69	25307,72	25159,27	9693,35	6698,47

طب الأورام	الطب الشرعي	تصفية الدم	طب الأسنان	الاستجالات
117524677,62	768631,22	14118270	706891,21	6048139,73
JH jour	SEANCE	CONS	PACK	PACK
435	919	729	774	1372
270171,67	15362,64	969,67	7814,13	812,00

المصدر: مصلحة المالية والمحاسبة للمؤسسة الاستشفائية للمؤسسة محل الدراسة

نلاحظ أن أعلى تكلفة هي بمصلحة طب الأورام حيث أن تكلفة يوم استشفائي يومي فقط هي 270171,67 دينار جزائري وذلك راجع لارتفاع تكلفة المواد الصيدلانية المستعملة في الحصص، بالإضافة إلى ارتفاع الأعباء الثابتة والتي تمثل علاقة عكسية مع عدد المرضى التي تستقبلهم المصلحة (إذا زاد عدد المرضى انخفض نصيب الفرد الواحد من هذه الأعباء والعكس صحيح) معناه يجب على المصلحة أن تستقبل عدد إضافي من المرضى لأن الطاقة الاستيعابية أكثر مما هو عليه اليوم ، وبالتالي انخفاض تكلفة اليوم الاستشفائي، ثم تليها مصلحة الطب الداخلي بتكلفة يوم استشفائي بلغ 25159,27 دينار جزائري وهذا لكون

أن المصلحة تتكفل بأمراض معقدة تتطلب حجم أدوية أكبر من حيث الكم والقيمة وتلجأ المصلحة للاستفادة من خدمات مصلحة التدريب الوظيفي كمصلحة مساعدة

الخاتمة:

لا شك أن إتباع الأساليب العلمية والاقتصادية في إدارة المؤسسات يعد مطلباً ضرورياً لنجاحها، والجزائر عرفت في مرحلة سابقة نظاماً اقتصادياً يغلب عليه الطابع العمومي الاحتكاري ويخضع للتخطيط المركزي وضمان الحماية بإجراءات قانونية ومالية، وتميز بنقص في الأساليب الإدارية العصرية المعمول بها في الدول المتقدمة، إلا أن ظروف ذلك الوقت تغيرت بانتهاج الجزائر نظام اقتصاد السوق الذي فتح آفاق المنافسة للمؤسسات الوطنية، الشيء الذي فرض على مسيري المؤسسات العمومية والخاصة تبني أساليب تسييرية تشتمل على أدوات ذات أبعاد اقتصادية منها المحاسبة التحليلية . هذا النظام يمكن المؤسسات من انتاج كم هائل من المعلومات ذات خصائص معينة من حيث الكمية والنوعية والدقة، فلجوء ممارسي الصحة إلى هذه الأداة يعد أمراً حيوياً وضرورياً، تمكن المسؤول من تحديد تكلفة الخدمة وتحديد المسؤوليات والمواقع التي هي في حاجة إلى مراجعة وتنظيم

ومن خلال هذه الورقة البحثية يمكن الخروج بالنتائج التالية :

- إدخال نظام محاسبة التكاليف في أي مؤسسة لا بد أن يوافق مجموعة من العوامل التي تعكس طبيعة نشاط المؤسسة ويصمم بالشكل الذي يمكنه من تحقيق أهدافها ويلبي احتياجات إدارتها .
- تهدف المحاسبة التحليلية في المؤسسات العمومية الصحية الاستشفائية إلى ترشيد استخدام الموارد المتاحة ومتابعة أوجه الإنفاق المختلفة وتخفيضها إلى أدنى حد ممكن .
- جل الأعباء التي تتحملها المؤسسات العمومية الاستشفائية الجزائرية هي أعباء غير مباشرة وما يميز هذا النوع من الأعباء أن تحميله على تكلفة الخدمة يبقى أمراً تقريبياً وليس دقيقاً . فعلى المسؤولين الاجتهاد أكثر لتوفير الظروف والإمكانات المناسبة لتحويل جزء من هذه الأعباء إلى أعباء مباشرة .
- تشهد بعض المصالح على مستوى المؤسسة محل الدراسة بطالة عاطلة وهو الأمر الذي يتسبب في ارتفاع تكلفة الخدمة مثل مصلحة طب الأورام ومصلحة الطب الداخلي وطب الأسنان ومصلحة الإنعاش، أي لا بد على هذه المصالح استقبال المزيد من المرضى لكي تنخفض تكلفة الخدمة التي يستفيد منها المريض الواحد .
- عدم وجود تنسيق بين مختلف المراكز وثقل حركة المعلومات وهذا ما نتج عنه صعوبة الاستفادة من المعلومات في الوقت المناسب باعتبار أن المحاسبة التحليلية تعتمد على معطيات شهرية

الهوامش والمراجع:

¹ EXPERT P., PERARD Y, *La comptabilité analytique au cœur de la prise de décision, Réflexions hospitalières*, septembre octobre, 2001, n°482, p 40

² Jacques grolier, Patrick médée, Yvan pérard, *comptabilité analytique hospitalière*, presses de l'école des hautes études en santé publique France, 2013, p 101

³ DOCQUIN H., 2006, *Le tableau de bord stratégique une nouvelle vision du contrôle de gestion*, Travail et Méthodes, p 24

⁴ فريد راغب نجار، إدارة المستشفيات والمنظمات الصحية والطبية، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1981، ص 65

⁵ Agnès BEAUHAIRE, *Mise en place de la comptabilité analytique en hôpital local: instrument de management*, Mémoire de l'École Nationale de la Santé Publique, 2007, p 32

⁶ François SCHECHTER, Jean Claude DELNATTE, *Pratiques de comptabilité analytique en établissements de santé: Examen du déploiement des outils dans un panel d'établissements de santé*, Inspection générale des affaires sociales France, 2010, pp 14-16

⁷ هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية - محاسبة التكاليف - المحاسبة الادارية، الدار الجامعية الابراهيمية، الاسكندرية مصر 2000، ص 65

⁸ محمد نور برهان، غازي ابراهيم رحو، نظم المعلومات المحسوبة، دار المناهج عمان، الأردن، 1998، ص 103

⁹ حسين طنيب محمد شفيق، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص 42

¹⁰ بوشاشي بوعلام، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للنشر والتوزيع، الجزائر، 1997، ص 39