

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر بسكرة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

الموضوع:

إستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد

تكلفة الخدمة الصحية

دراسة حالة: المؤسسة العمومية للصحة الجوارية ( قسم الأشعة) - بسكرة -

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التسيير

تخصص محاسبة

إشراف الدكتور:

ميلود تومي

إعداد الطالبة:

سعاد حميدة

#### لجنة المناقشة

د/ خنشور جمال.....أستاذ محاضر(أ).....جامعة بسكرة..... رئيسا

د/ تومي ميلود.....أستاذ محاضر(أ).....جامعة بسكرة.....مقرا

د/ يحيى مفيدة.....أستاذة محاضرة(أ).....جامعة بسكرة.....ممتحنا

د/ لعماري أحمد.....أستاذ محاضر(أ).....جامعة باتنة.....ممتحنا

السنة الجامعية 2010-2011

# بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ قُلْ يَا عِبَادِ الَّذِينَ آمَنُوا اتَّقُوا رَبَّكُمْ لِلَّذِينَ أَحْسَنُوا فِي  
هَذِهِ الدُّنْيَا حَسَنَةٌ وَأَرْضُ اللَّهِ وَاسِعَةٌ إِنَّمَا يُوَفَّى  
الصَّابِرُونَ أَجْرَهُمْ بِغَيْرِ حِسَابٍ ﴾

صدق الله العظيم

(الزمر/10)

# شكر و عرفان

الحمد لله حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه.

إهنا لك الحمد لأنك هديتنا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هديتنا.

بداية نتقدم بجميل الشكر والعرفان إلى الأستاذ المشرف الدكتور " **تومي ميلود** " على حسن إرشاداته وتوجيهاته ونصائحه القيمة، وعلى حرصه الشديد ومتابعته الحثيثة واهتمامه الشخصي بكل الطلبة، ومهما شكرته فلن أوفيه حقه، فشكرا أستاذي الفاضل.

كما أتقدم بخالص الإمتنان للأستاذ " **خوني رايح** " والأستاذة " **بن ساهل وسيلة** ".

كما لا أنسى كل من قدم لي يد العون من موظفي المؤسسة العمومية للصحة الجوارية – بسكرة- وأخص بالذكر عوماري محمد، العلواني عبد الحميد، زاغز جلول.

ولا أنسى الأخ فرحات عبد المنعم.

كما أتوجه بخالص الشكر والتقدير إلى:

جميع أساتذة كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

جميع الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الموقرين على منحي شرف مناقشتهم لي، وإبداء ملاحظاتهم القيمة التي بها نستفيد.

كل من ساهم في دعم هذا البحث من أساتذة وزملاء وموظفين ممن استفدت من آرائهم وتوجيهاتهم وملاحظاتهم.

# الإهداء

إلهي لك الحمد لأنك هديتني وما كنت لأهتدي لولاك.

لك الحمد لأنك باركت في جهدي وجعلت هدفي حقا رضاك.

إلى دفء الحنان الصافي إلى البلمس الشافي، إلى بهجة الفؤاد وأحب العباد، إلى من رباني فأحسننا تربيتي وعلماني أن التوكل على الله أساس كل نجاح ومعتد كل فلاح، إلى روح الروح: **واللهي الكريمين حفظهما الله.**

إلى من رسمت معهم تقاسيم الحياة وخطوا معي أجمل الذكريات، إلى من كانوا الأنيس في وحشتي والرفيق في غربتي لآلى حياتي: **مائلتي الفاضلة.**

إلى من كان خير السند والعون بعد الإله، إلى من شاركني دربي ولحظات الحياة: **زوجي الكريم.**

إلى عائلة زوجي الكريمة.

إلى رفيقة الدرب وخير الصحب: **طبيخة.**

إلى كل من عرف وأحب سعاد.

إلى زملائي طلبة الماجستير تخصص محاسبة.

# الملخص

شهدت البيئة الإقتصادية العديد من التغيرات من تقدم سريع في تقنية المعلومات وتسارع في ابتكار منتجات وتقديم خدمات متميزة وزيادة شديدة في حدة المنافسة فرضت على المؤسسات ومن ضمنها المؤسسات الصحية ضرورة تقديم منتجات وخدمات عالية الجودة وبأقل تكلفة ممكنة، وهذا ما دفع إلى تحديث أنظمة محاسبة التكاليف والبحث عن طرق وأساليب جديدة لمواكبة هذه التغيرات ومما ظهر في ذلك نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، الذي يعمل على تحقيق مستوى متميز من الدقة في تحديد التكاليف من خلال تركيزه على الأنشطة ويقدم معلومات تفصيلية ملائمة لاحتياجات الإدارة كما يوفر أساليب رقابة جديدة تساهم في الحفاظ على موارد المؤسسة وترشيد استخدامها، وفي ضوء الإصلاحات التي عرفتها المؤسسات الصحية الجزائرية من بينها تعميم تطبيق محاسبة التكاليف جاءت هذه الدراسة لإظهار كيفية استخدام هذا النظام في تحديد تكلفة الخدمات الصحية.

**الكلمات المفتاحية:** نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، المؤسسات الصحية، الخدمة الصحية، تكلفة الخدمة الصحية.

## Résumé

L'environnement économique a vu de nombreux changements concernant la progression rapide au niveau des techniques d'informations, la création de nouveaux produits, l'offre des services particulière et une concurrence accrue qui ont imposé aux établissements, surtout sanitaires, la nécessité d'offrir des produits et des services d'une qualité supérieure et de moindre cout possible, ce qui même à actualiser les système de comptabilisation des couts et la recherche de nouvelles méthodes pour accompagner ces changements.

Le système de comptabilisation des couts basé sur les activités mène à niveaux supérieur de précision pour déterminer les couts en focalisant sur les activités comme il présente des informations détaillantes convenables aux de l'administration. Ainsi, il offre de nouvelles méthodes de contrôle qui participe à la protection des sources de l'établissement et leur bonne exploitation.

La généralisation d'appliquer la comptabilité analytique est parmi les réformes appliqués sur les établissements sanitaires algériennes, cette études est venue pour montrer comment applique ce système pour déterminer les couts des services sanitaires.

**Les mots clé :** Le système de comptabilisation des couts basé sur les activités, établissements sanitaires, Le service sanitaire, Le cout du service sanitaire.

## **Abstract**

The economic environment has witnessed rapid developments in information technology, the invention of new products, the provision of especial services and a fierce competition, Hence those elements impose on institutions - health institutions among others- new demands: to provide high quality with less costly services. This latter lead to renewing cost accounting systems and researching for new ways escorting with the new changes. One of these is the Activity-Based-Costing system (**ABC**). The latter has already proved itself effective especially as it determines accurately the costs, it also provides specific details necessary for the institutions needs. ABC appears in the same vein to provide improved ways of checking which plays the role of protecting the institution resources and its rationale uses.

In the light of the reforms That the public Algerian health institutions has witnessed –among it the generalization of applying cost accounting -, this study comes to investigate how to use this system in determining the cost of health services.

**Key words:** Activity-Based-Costing system, health institutions, health service, cost of health service.

# فهرس المحتويات

.....	الشكر
.....	الإهداء
.....	فهرس المحتويات
I .....	فهرس الجداول
III .....	فهرس الأشكال
(أ - ط) .....	مقدمة
1 .....	<b>الفصل الأول: محاسبة التكاليف في المؤسسة الصحية</b>
2 .....	تمهيد
3 .....	<b>المبحث الأول: المؤسسة الصحية</b>
3 .....	المطلب الأول: مفهوم المؤسسة الصحية
9 .....	المطلب الثاني: وظائف المؤسسة الصحية
11 .....	المطلب الثالث: تصنيف المؤسسات الصحية
13 .....	<b>المبحث الثاني: الخدمات الصحية</b>
13 .....	المطلب الأول: مفهوم الخدمة الصحية
17 .....	المطلب الثاني: خصائص الخدمة الصحية
20 .....	المطلب الثالث: أنواع الخدمات الصحية
23 .....	<b>المبحث الثالث: أسس محاسبة التكاليف في المؤسسة الصحية</b>
23 .....	المطلب الأول: محاسبة التكاليف في المؤسسة الصحية
26 .....	المطلب الثاني: نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة الصحية
30 .....	المطلب الثالث: عناصر التكاليف بالمؤسسة الصحية
36 .....	خلاصة الفصل الأول
.....	<b>الفصل الثاني: تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية</b>
37 .....	.....
38 .....	تمهيد
39 .....	<b>المبحث الأول: الطرق التقليدية لتحديد تكلفة الخدمة الصحية</b>
39 .....	المطلب الأول: المدخل الكلي
43 .....	المطلب الثاني: المدخل الجزئي

	المبحث الثاني: تحديد تكلفة الخدمة الصحية باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
51	(ABC) .....
51	المطلب الأول: مفهوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).....
56	المطلب الثاني: مقومات نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ومتطلبات تطبيقه.....
62	المطلب الثالث: خطوات تحديد تكلفة الخدمة الصحية وفق نظام (ABC).....
65	المبحث الثالث: خصائص ومزايا نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).....
65	المطلب الأول: خصائص نظام (ABC).....
66	المطلب الثاني: مزايا نظام (ABC).....
69	المطلب الثالث: مقارنة بين نظام (ABC) وأنظمة التكاليف التقليدية.....
73	خلاصة الفصل الثاني .....
	الفصل الثالث: استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمات
74	الصحية بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة)-بسكرة .....
75	تمهيد .....
76	المبحث الأول: تقديم المؤسسة العمومية للصحة الجوارية -بسكرة-.....
76	المطلب الأول: واقع المنظومة الصحية في الجزائر .....
80	المطلب الثاني: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة .....
86	المبحث الثاني: واقع حساب التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة .....
86	المطلب الأول: نظام التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة .....
92	المطلب الثاني: خطوات حساب التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة .....
109	المطلب الثالث: تحديد تكلفة الخدمات بقسم الأشعة .....
	المبحث الثالث: المساهمة في تحديد تكلفة الخدمات الصحية لقسم الأشعة (بالمؤسسة محل الدراسة)
112	باستخدام نظام (ABC) .....
112	المطلب الأول: تطبيق نظام (ABC) في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بقسم الأشعة.....
133	المطلب الثاني: تحليل وتفسير نتائج تطبيق نظام (ABC) بقسم الأشعة.....
137	خلاصة الفصل الثالث .....
138	الخاتمة .....
144	قائمة المراجع .....
154	قائمة الملاحق .....





# فهرس الجدول

الصفحة	منوان الجدول	الرقم
21	أنواع الخدمات الصحية	01
28	وحدات التكلفة لبعض الأقسام بالمؤسسة الصحية	02
40	التوزيع الأولي للمصاريف غير المباشرة	03
42	التوزيع الثانوي للمصاريف غير المباشرة	04
46	خطوات حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة	05
47	مراحل حساب النتيجة حسب طريقة التكاليف المتغيرة المتزايدة	06
88	الخدمات المقدمة بالهياكل الصحية للمؤسسة محل الدراسة	07
94	مصاريف الأجور للثلاثي الرابع (2009)	08
95	مصاريف المواد والمستلزمات الصيدلانية والمعدات والأدوات الطبية الصغيرة للثلاثي الرابع (2009)	09
96	الإهلاك للمعدات والأدوات الطبية الصغيرة المقتناة في الثلاثي الرابع (2009)	10
97	مصاريف المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة للثلاثي الرابع (2009)	11
98	الاهتلاك للمعدات والتجهيزات المقتناة في الثلاثي الرابع (2009)	12
99	مصاريف الصيانة للثلاثي الرابع سنة (2009)	13
100	المصاريف المشتركة للثلاثي الرابع (2009)	14
102	عدد وحدات الفحص للأقسام (طب العمل، دار السكري، الفحص الخارجي، العلاج) للثلاثي الرابع (2009)	15
103	عدد وحدات العمل لقسم جراحة الأسنان للثلاثي الرابع (2009)	16
104	عدد وحدات العمل (B) في مخبر التحاليل الطبية خلال الثلاثي الرابع (2009)	17
105	عدد وحدات العمل (R) في قسم الأشعة خلال الثلاثي الرابع (2009)	18
106	التوزيع الأولي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع (2009) بالمؤسسة محل الدراسة	19
108	التوزيع الثانوي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع (2009) بالمؤسسة محل الدراسة	20
110	تكلفة أنواع الأشعة خلال الثلاثي الرابع (2009) وفق الطريقة المعتمدة بالمؤسسة	21
112	المواد، العمال والمعدات الطبية بقسم الأشعة	22
114	المصاريف الإدارية خلال الثلاثي الرابع (2009)	23
115	مصاريف الصيدلية خلال الثلاثي الرابع (2009)	24
115	مصاريف تكوين الموظفين شبه الطبيين خلال الثلاثي الرابع (2009)	25

116	مصاريف الصيانة خلال الثلاثي الرابع (2009)	26
117	مصاريف التخزين خلال الثلاثي الرابع (2009)	27
118	مصاريف التنظيف للعيادة متعددة الخدمات (أحمد بن رمضان القبائلي) للثلاثي الرابع (2009)	28
119	المصاريف غير المباشرة المتعلقة بقسم الأشعة (الثلاثي الرابع -2009-)	29
121	مسببات الأنشطة بقسم الأشعة	30
121	تجميع الأنشطة	31
123	تحديد تكلفة مسببات الموارد	32
124	مصفوفة الربط بين مراكز النشاط ومجمعات التكلفة	33
125	تحديد تكلفة مركز النشاط (التحضير وتحميض الفيلم) - خلال الثلاثي الرابع (2009)	34
126	تكلفة مسبب النشاط لكل مركز	35
127	مصفوفة التبعية بين مراكز الأنشطة والخدمات	36
128	تحديد نصيب الخدمات من مراكز النشاط	37
129	تكلفة الأفلام المستخدمة خلال الثلاثي الرابع (2009)	38
130	أقساط الإهلاك لحاملات الأفلام خلال الثلاثي الرابع (2009)	39
131	تكلفة استخدام أنواع حاملات الأفلام خلال الثلاثي الرابع 2009	40
132	تكلفة أنواع الأشعة وفق نظام (ABC) خلال الثلاثي الرابع (2009)	41
134	مقارنة بين تكلفة الخدمات بقسم الأشعة وفق طريقة الأقسام المتجانسة ونظام (ABC) خلال الثلاثي الرابع 2009	42

## فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
16	عملية الرعاية حسب نموذج (Donabedian)	01
22	المثلث الخماسي للخدمات	02
31	التكاليف المتغيرة الإجمالية والوحودية	03
32	التكاليف الثابتة الإجمالية والوحودية	04
35	الأسس المختلفة لتبويب عناصر التكاليف	05
52	مبدأ نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	06
53	تدفق المعلومات في نظام (ABC)	07
59	تجميع الأنشطة في مجموعات تكلفة النشاط	08
64	مراحل تحديد التكلفة وفق نظام (ABC)	09
70	النواحي الإجرائية لأنظمة التكاليف التقليدية ونظام (ABC)	10
82	مكونات الهياكل الصحية للمؤسسة محل الدراسة	11
85	الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية	12
93	خطوات حساب التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة	13

## مقدمة

يعتبر قطاع الصحة من أهم القطاعات في أي دولة ما، حيث تسهر الدول على تقديم أفضل وأرقى الخدمات الصحية لأنها تتعلق بالإنسان وتلامس الجوانب الأكثر أهمية في حياته، ولقد عملت الجزائر منذ الاستقلال على النهوض بهذا القطاع وتطويره من خلال مختلف التعديلات وسلسلة الإصلاحات المتتبعه والعمل على تزويد المؤسسات الصحية بكل ما هو جديد في مجال التكنولوجيا والتقنيات الطبية والخبرات العلمية بهدف تحسين الخدمات الصحية، وهذا ما يلمس في تضاعف نفقات الصحة في الجزائر بسبب زيادة الطلب على الخدمات الصحية، وفي ظل الموارد النادرة برزت صعوبات كبيرة في ضمان تمويل هذا القطاع بالمستوى المطلوب، وأمام نفقات متزايدة وغير متحكم فيها تطرح اليوم في الجزائر وكغيرها من الدول مشكلة تزايد تكاليف الرعاية الصحية وبمعدلات تفوق بكثير الزيادة في الميزانيات الصحية دون أن يقابل ذلك تحسن الحالة الصحية للمجتمع، وهذا ما يتطلب وضع الاستراتيجيات والآليات التي من شأنها عقلنة استخدام الموارد المالية والتحكم في التكاليف مع الحفاظ على المستوى المناسب للخدمة الصحية، ومن ضمن ما اتبع لتحقيق ذلك انتهاج النظام التعاقدى كنمط حديث في عملية التسيير الإداري وتفعيل العلاقة فيما بين المؤسسات الصحية والضمان الإجتماعي بالإضافة إلى استعمال محاسبة التكاليف، هذه الأخيرة التي عمم تطبيقها على مختلف المؤسسات الصحية العمومية، وفي ظل المزايا التي تنتم بها الخدمات الصحية وصعوبة تحديد وتخطيط ورقابة تكاليفها بدرجة عالية من الدقة، تم تطبيق أنظمة التكاليف التقليدية وبشكل مبسط رغم ما استجد من أنظمة حديثة في هذا المجال من شأنها تحقيق الدقة في حساب تكاليف الخدمة الصحية والرقابة عليها، ومن بينها نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) الذي انتشر تطبيقه في المجال الصناعي واتسع ليشمل القطاعات الخدمية ومن ضمنها المؤسسات الصحية.

مما سبق نطرح التساؤل التالي:

**كيف يتم استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية؟**

ويمكن أن ندرج تحت هذا السؤال عدة أسئلة فرعية منها:

- ماهي المؤسسة الصحية؟ وماهي خدماتها؟
- ما مكونات تكلفة الخدمة الصحية ؟
- ما هي دوافع استخدام محاسبة التكاليف بالمؤسسة الصحية ؟

- هل يتوفر لدى المؤسسة الصحية العمومية العوامل المساعدة على تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ؟
- هل يمكن استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية في المؤسسة الصحية العمومية ؟
- فرضيات البحث:** لمعالجة هذا الموضوع اعتمدنا على الفرضيات التالية:
  - استخدام محاسبة التكاليف ضروري بالمؤسسة الصحية.
  - لا يتوفر لدى المؤسسة الصحية العمومية العوامل المساعدة على تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).
  - يمكن استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية بالمؤسسة الصحية العمومية.
- أهمية الدراسة:** تستمد الدراسة أهميتها من الاعتبارات التالية:
  - الدور الذي تلعبه المؤسسات الصحية وأهمية الخدمات الصحية المقدمة في تحسين المستوى الصحي.
  - حاجة المؤسسات الصحية العمومية إلى القياس الدقيق للتكاليف بما يساعد على ترشيد النفقات والاستخدام الجيد للموارد.
  - التوجه نحو تطوير المنظومة الصحية بانتهاج أسلوب النظام التعاقدى في تمويلها وتسييرها بهدف تحسين نوعية الرعاية المقدمة والتحكم في التكاليف...
  - إستخدام إحدى الطرق الحديثة في حساب التكاليف ( نظام (ABC) ) في تحديد تكلفة الخدمات الصحية في مؤسسة صحية عمومية.
- أهداف الدراسة:** تهدف الدراسة بصورة أساسية إلى البحث في كيفية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمات الصحية وهذا بالمؤسسة الصحية العمومية وإظهار الفروقات الناتجة عن تطبيق هذا النظام.
  - التعرف بشكل تفصيلي على نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).
  - تحليل الواقع الراهن لطريقة حساب التكاليف المتبعة بالمؤسسات الصحية العمومية.
  - تبيان أهمية نظام (ABC) ودوره في معالجة مشكلة تخصيص المصاريف غير المباشرة.

الدراسات السابقة: وسوف نتناول هذه الدراسات على النحو التالي:

- دراسة سالم عبد الله حلس ( نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات) 2007:

هدفت الدراسة بصورة رئيسية إلى استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في مجال قياس وترشيد تكلفة الخدمات التعليمية، وتوفير المعلومات اللازمة في مجال ترشيد القرارات الإدارية وتحديد أسعار تلك الخدمات على أسس موضوعية دقيقة.

وخلصت الدراسة إلى نتائج محددة منها:

- إمكانية التغلب على المشاكل المرتبطة باستخدام الطريقة التقليدية لتخصيص المصاريف غير المباشرة وذلك باستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط.
- التسعير على أساس بيانات التكاليف يفيد كلا من إدارة الجامعة والمتعاملين معها وبما يساهم في زيادة الوعي التكاليفي، الذي ينعكس أثره على الاستخدام والتشغيل الإقتصادي للموارد المتاحة والمستخدمه بما يحقق الأهداف المرغوبة.

- دراسة ماهر موسى درغام (مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة) 2006:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في بيئة الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة والمعوقات التي تحول دون تطبيقه في هذه الشركات والتعرف على سبل علاجها، وقد شملت الدراسة 51 شركة صناعية من الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، ومما توصلت إليه الدراسة:

- توفر المقومات الأساسية لتطبيق نظام (ABC) لدى الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة والتي تشكل بنية تحتية لتطبيقه بها ومن بين المقومات التي تم البحث في مدى توفرها:

- تنوع وتعقد العملية الإنتاجية .

- توفر أنظمة محاسبية.

- تزايد درجة المنافسة.

- تنوع الأنشطة المساندة.

- توفر الموارد البشرية المؤهلة وأنظمة المحاسبة الخبيرة في بيئة الشركات الصناعية في قطاع غزة يعطي مؤشرا إيجابيا على وجود بنية تحتية لتطبيق أنظمة محاسبية متقدمة لدى الشركات الصناعية في قطاع غزة وهذا بدوره يساعد على تطبيق نظام (ABC).

- هناك معوقات تحول دون تطبيق نظام (ABC) في الشركات الصناعية الفلسطينية منها عدم معرفة الشركات للنظام الجديد، عدم الرغبة في تحمل مصاريف التحول إلى هذا النظام، اعتقاد بعض إدارات الشركات بسلامة أنظمة التكاليف التقليدية لديها وأن تكلفة تطبيق نظام ABC تفوق المنافع المتوقعة منه.

• **صلاح مجدي عدس ( إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية، دراسة تطبيقية على الجامعة الإسلامية بقطاع غزة) 2007:**

هدفت الدراسة بشكل رئيسي إلى اقتراح إطار لتطبيق نظام (ABC) وتحديد مدى تأثيره على دقة وموضوعية قياس التكاليف، اتخاذ القرارات الإدارية والرقابة على الموارد المتاحة، وقد أظهرت نتائج الدراسة اختلاف كل من تكلفة الطالب الفصلية وتكلفة الساعة المعتمدة باختلاف التخصص العلمي بسبب التفاوت فيما بينها في الطلب على الأنشطة، وتوصلت إلى أن نظام (ABC) يحقق الدقة والموضوعية في قياس التكاليف كما أنه يقيس تكلفة الأنشطة المتبادلة بين الكليات والأقسام الأكاديمية، ويحدد مواطن عدم الكفاءة في استغلال الموارد المتاحة بما يمكن من الاعتماد عليه في اتخاذ القرارات الإدارية السليمة وزيادة فعالية وكفاءة الرقابة.

• **مجيب الرحمان أحمد مصلح عبد الله ( تطوير أداء الشركات الصناعية الأردنية عن طريق تطبيق نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة) 2006:**

هدفت هذه الدراسة إلى البحث في إمكانية قياس تطوير الأداء في الشركات الصناعية الأردنية عن طريق التكامل بين نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة (ABC)&(ABM)، وشملت الدراسة 45 شركة صناعية من الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية، وأظهرت نتائج الدراسة تحديد هذه الشركات لمتطلبات تطبيق خطوات نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة بالإضافة إلى أنه سيتم تطوير أداءها عن طريق تحقيق التكامل بين هذين النظامين.

• **طلعت ممدوح بارود ( مدى توافر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المصارف الوطنية العاملة في قطاع غزة) 2007:**

ركزت الدراسة على التعرف على مدى توافر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المصارف الوطنية العاملة في قطاع غزة، وقد توصلت الدراسة إلى أن هذه المصارف لديها مقومات التطبيق من أنظمة معلومات، قناعة ووعي لدى الإدارة بأهمية النظام وأن المنافسة في قطاع المصارف تستلزم تطبيق نظام (ABC) وأن هذا التطبيق يؤدي إلى زيادة كفاءة المصارف وفعاليتها.



• محمد ذيب محمود نزال (نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في شركات الأدوية الفلسطينية) 2007:

هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع حال أنظمة محاسبة التكاليف في الشركات الفلسطينية وطبيعة استخدامها، ومدى معرفة شركات الأدوية لنظام (ABC) وإلى أي مدى تستخدم هذه الشركات أنظمة محاسبة التكاليف بشكل عام ولنظام (ABC) بشكل خاص، بالإضافة إلى كيفية مساهمة نظام (ABC) في تخفيض التكاليف مقارنة مع الأنظمة التقليدية.

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن أغلب شركات الأدوية لا تطبق نظام (ABC) بالإضافة إلى عدم وجود إدراك من جانب المسؤولين في هذه الشركات للأوضاع التنظيمية الصحيحة المتعلقة بتسهيل تطبيق هذا النظام، كما بينت الدراسة أن هذه الشركات تواجه صعوبات تعيق تطبيقها له.

• عمر سعيد أحمد حبتور ( نظام التكلفة على أساس النشاط وإمكانية تطبيقه على شركات صناعة السجائر والكبريت اليمنية) 2008:

هدفت هذه الدراسة إلى تقديم المشاكل التي تواجه أنظمة التكاليف التقليدية خاصة فيما يتعلق بالمصاريف غير المباشرة والعمل على تطبيق نظام (ABC) على إحدى شركات صناعة السجائر والكبريت اليمنية وإجراء مقارنة بين نتائج نظام التكاليف القائم بالشركة ونظام (ABC) المقترح. وأظهرت الدراسة:

- أن النظام التقليدي للتكاليف لم يعد يمتلك الآلية الملائمة لتخصيص المصاريف غير المباشرة على المنتجات في ظل الظروف الصناعية الحديثة مما يؤثر سلباً على دقة وموضوعية بيانات التكلفة وما يرتبط بها من قرارات، وأن نظام (ABC) هو الآلية الملائمة لتخصيص هذه المصاريف.
- أن نظام (ABC) يتيح بما يوفره من معلومات عن الأنشطة وتكاليفها فرصة حقيقية لتحقيق تخفيض ملموس في التكلفة .
- أفضلية نظام (ABC) عن النظام التقليدي فيما يتعلق بتوفير معلومات لخدمة أغراض الرقابة وتقييم الأداء، كما بينت الدراسة أنه الأسلوب الأمثل لتحديد التكلفة وتوفير معلومات نافعة لاتخاذ القرارات مثل قرارات التسعير وتحديد المزيج الإنتاجي الأمثل.

- حسام الدين بشير الزطمة (نظام مقترح لتطوير عملية تسعير العطاءات وفقا لنظام تكاليف الأنشطة في صناعة الإنشاءات في قطاع غزة، دراسة تطبيقية على إحدى شركات المقاولات) 2006:

ركزت الدراسة على تطبيق نظام (ABC) كنموذج جديد لحساب تكاليف الإنشاءات في قطاع غزة كبديل عن الأنظمة التقليدية المعمول بها، حيث تم في هذا البحث إجراء مقارنة بين الطريقة التقليدية والطريقة الجديدة بعد أن تم احتساب التكلفة لمشروعين قامت الشركة محل الدراسة بتنفيذهما. وقد أظهرت الدراسة أن نظام (ABC) يؤدي إلى معرفة أفضل في تسعير العطاءات وقدرة أكبر على تقدير التكلفة وتحديث بيانات الأسعار، كما أنه يساعد في الرقابة على الأنشطة التي تؤديها الشركة واتخاذ القرارات الرشيدة بشأنها.

- أشرف مسعود أبو مغلي ( أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية، دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان) 2008:

هدفت الدراسة إلى تبيين أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية كدراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة عمان وذلك من خلال التعرف على مدى مساهمة هذا النظام في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية، ومدى توفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيقه بهذه المستشفيات والبحث فيما إذا توجد معوقات تصعب عملية تطبيق هذا النظام وقد شملت الدراسة 20 مستشفى من المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة عمان. ومن بين ما توصلت إليه الدراسة:

- يتوفر لدى المستشفيات الخاصة بمحافظة عمان البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق نظام (ABC) مع وجود معوقات تصعب عملية التطبيق.
- لا توجد دلالة إحصائية بين تطبيق نظام (ABC) في المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة عمان ونوع الملكية.
- يساهم نظام (ABC) في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية وبشكل يؤدي إلى تعظيم الربحية.
- أن التنوع والتداخل في مزيج الخدمات الصحية المقدمة من قبل هذه المستشفيات أظهر قصور أنظمة التكاليف التقليدية على مواكبة التطورات الحالية في قطاع المستشفيات.

• خليل إبراهيم عبد الله شقفة ( نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في

مستشفى غزة الأوروبي، دراسة تطبيقية على قسمي الدم والتخثر والميكروبيولوجي) 2007:

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أهمية المصاريف غير المباشرة ودورها في حساب تكلفة الخدمة العلاجية في ظل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على قسم الدم والتخثر وقسم الميكروبيولوجي بدائرة التحاليل الطبية (المختبر) بمستشفى غزة الأوروبي.

وخلصت الدراسة إلى نتائج متعددة أهمها:

- نجاح تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة يحتاج إلى وجود فريق عمل ذو خبرة عالية ومعرفة واسعة بالأنشطة التي تمارس في الأقسام العلاجية للمستشفى.

- قدرة نظام التكاليف المبني على الأنشطة على توفير معلومات تكاليفية أكثر دقة عن الخدمات الطبية المقدمة.

- الاستفادة من المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مجالات التخطيط والرقابة وترشيدها القرارات الإدارية.

• **HASAN AL-BASTEKI and SAYEL RAMADAN (A survey of Activity-Based Costing practices in Bahraini Manufacturing Firms) 1998 :**

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف حسب الأنشطة في الشركات الصناعية البحرينية والتعرف على دوافع تطبيقها له والعوائق التي تكتنف التطبيق، وشملت الدراسة 49 شركة ممن يبلغ عدد موظفيها 50 أو أكثر من الشركات الصناعية البحرينية وقد أظهرت الدراسة النتائج التالية:

- أن ما نسبته 26% من الشركات محل الدراسة تطبق أسلوب محاسبة التكاليف حسب الأنشطة.

- أن الدافع الأساسي وراء تطبيق هذا الأسلوب هو الحصول على تصور واضح لمسببات التكلفة بهدف ضبط ورقابة التكاليف.

- أن عملية تحديد الأنشطة، وإقناع الموظفين بأهمية نظام (ABC) وعدم الإلمام الكافي بها من قبل مدراء الإنتاج هي أهم المعوقات المرتبطة بعملية تصميم وتطبيق هذا النظام.

واقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة: رغم تعدد الدراسات والأدبيات التي تبحث في موضوع نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقه في العديد من المجالات إلا أنها ركزت على القطاع الصناعي أكثر منه في القطاع الخدمي، كما أن الدراسات التي تناولت القطاع الخدمي ركزت بدورها على قطاعات خدمية واستفاضت في دراستها (البنوك، التعليم...) ووجود نقص في البحث عن تطبيق نظام (ABC) في القطاع الصحي رغم أنه يمثل قطاعا حساسا وجديرا بالبحث والتقييم سواء العام

منه أو الخاص خاصة في الجزائر وإن وجدت فهي قليلة جدا، ويحاول هذا البحث التطرق إلى القطاع الصحي في مجال محاسبة التكاليف وتطبيق نظام (ABC) كطريقة حديثة لحساب التكلفة. **المنهج المتبع:** لغرض دراسة موضوع البحث والتطرق لمختلف جوانبه من خلال الإجابة عن الإشكالية والأسئلة الفرعية تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي المناسب لطبيعة الموضوع حيث يمكن من وصف وتحليل متغيرات الموضوع وتجميع الحقائق وتبويبها وتحليلها، ومنهج دراسة حالة الذي يمكن من التعمق في جوانب الموضوع وكشف أبعاده والوقوف على واقع حساب التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة ونتائج استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بقسم الأشعة.

**هيكل البحث:** نظرا لطبيعة الموضوع ومتطلباته واحتراما للتقسيم المنهجي ابتداء هذا البحث بمقدمة تبرز أهم جوانب الموضوع وتوضح إشكالية الدراسة، أهميتها والأهداف التي ترمي إليها، وتم تقسيم البحث إلى جانبين نظري وتطبيقي متضمنا كل جانب فصول تحوي مباحث والتي بدورها تحوي مطالب مع تضمين كل فصل خلاصة له وفي الأخير تم تقديم خاتمة عامة توضح أهم ما تم التوصل إليه من نتائج اعتمدت كأساس لتقديم بعض الاقتراحات والتوصيات.

**أولا:** الجانب النظري: وتضمن وصف لمختلف المفاهيم انطلاقا من المعلومات التي تم جمعها من البحوث والمراجع وهو مقسم إلى:

#### ✓ **الفصل الأول:** تحت عنوان " محاسبة التكاليف في المؤسسة الصحية "

والذي تركز على ثلاث مباحث أساسية أولها المؤسسة الصحية في المبحث الأول حيث تم فيه إظهار مفهومها، وظائفها وأهدافها ومختلف تصنيفاتها، ثم إبراز الخدمات الصحية من حيث مفهومها، خصائصها وأنواعها في المبحث الثاني، أما المبحث الثالث فقد حدد لأسس محاسبة التكاليف في المؤسسة الصحية متضمنا مفهوم محاسبة التكاليف ونظام التكاليف في المؤسسة الصحية ومختلف تصنيفات عناصر التكاليف بها.

#### ✓ **الفصل الثاني:** بعنوان " تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد

**تكلفة الخدمة الصحية "** والذي تطرقنا فيه إلى الطرق التقليدية لتحديد تكلفة الخدمة الصحية وهذا في المبحث الأول، أما المبحث الثاني فقد تضمن مفهوم نظام (ABC)، مقوماته ومتطلبات تطبيقه بالإضافة إلى مختلف خطوات تطبيق هذا النظام في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، أما المبحث الثالث فقد جاء لإبراز خصائص ومزايا هذا النظام وإجراء مقارنة فيما بينه وبين الطرق التقليدية لحساب التكلفة.

ثانياً: الجانب التطبيقي ويتكون من فصل واحد بعنوان " إستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة)-بسكرة " الذي تم فيه إعطاء لمحة عن تطور النظام الصحي بالجزائر وإلى تعريف المؤسسة محل الدراسة، ليتم بعدها التطرق إلى تحليل واقع حساب التكاليف بالمؤسسة مع التركيز على قسم الأشعة ثم الانتقال إلى اختبار الفرضيات من خلال تطبيق نظام (ABC) في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بقسم الأشعة وتحليل النتائج المتوصل إليها، وصولاً إلى ختم البحث بخاتمة عامة اشتملت على خلاصة اختبار الفرضيات، التوصيات المقترحة وأفاق البحث المستقبلية.

# الفصل الأول

محاسبة التكليف في المؤسسة

الصحية

**تمهيد:**

لقد نشأت محاسبة التكاليف وترعرعت في القطاع الصناعي، حيث لعبت التكاليف ومازالت تلعب دورا أساسيا في اتخاذ العديد من القرارات بالمؤسسة في ظل بيئة تنافسية سريعة التغيرات تفرض عليها السيطرة على تكاليفها ومراقبتها، بما يساعد على إدارة مواردها الإقتصادية بشكل جيد ويضمن إيراداتها، ودور محاسبة التكاليف في المؤسسات الخدمية ومن ضمنها المؤسسات الصحية باعتبارها أحد أهم مكونات قطاع الخدمات، لا يقل عنه في المؤسسات الصناعية، بل وتزداد أهميتها في ظل التعامل مع منتجات ذات سمات خاصة جدا، فهل يمكن لمحاسبة التكاليف أن تلعب دورها في المؤسسة الصحية وتساعد على تحقيق أهدافها في ظل طبيعة الخدمات الصحية ؟

ومن خلال هذا الفصل سنحاول التعرف على المؤسسة الصحية ومختلف خدماتها وأسس محاسبة

التكاليف بها.

## المبحث الأول: المؤسسة الصحية

تعتبر المؤسسات الصحية وخصوصا المستشفيات من المؤسسات معقدة التركيب والتنظيم تعتمد في تقديم خدماتها على مهام وإجراءات متعددة ومتداخلة.

فما هو مفهوم المؤسسة الصحية وما هي وظائفها وأهدافها وما مختلف تصنيفاتها ؟

### المطلب الأول: مفهوم المؤسسة الصحية

تعد المؤسسة الصحية من المؤسسات الهامة في المجتمع، تتولى تقديم مزيج متنوع من الخدمات الصحية وتساهم في رفع المستوى الصحي للأفراد.

**1- تعريف المؤسسة الصحية:** يقصد بالمؤسسة الصحية " كل مؤسسة تقدم الرعاية بشكل مباشر مثل المستشفيات والمراكز الصحية والعيادات والمراكز التخصصية...، أو بشكل غير مباشر مثل المختبرات والإدارات الصحية ذات الخدمات المساندة..."<sup>(1)</sup> وذلك من خلال "مجموعة من المتخصصين والمهن الطبية وغير الطبية والمدخلات المادية، تنظم في نمط معين بهدف خدمة المرضى الحاليين والمرقبين وإشباع حاجاتهم واستمرارها في تقديم خدماتها"<sup>(2)</sup>. ويتباين مفهوم المؤسسة الصحية تبعاً للأطراف المتعاملة معها والعلاقة فيما بينهما، حيث تعتبر لدى:<sup>(3)</sup>

1. **المرضى:** الجهة المسؤولة عن تقديم العلاج والرعاية الطبية.
2. **الحكومة:** إحدى المؤسسات الخدمية المسؤولة عن تقديم كل ما يحتاجه المجتمع للنهوض بالواقع الصحي في البلد نحو الأحسن.
3. **الإطار الطبي:** المكان الذي يمارسون فيه أعمالهم ومهامهم بما يملكونه من خبرة ومهارة وقدرة.
4. **إدارة المؤسسة:** مؤسسة مفتوحة على البيئة المحيطة بها ومتفاعلة مع متغيراتها المختلفة في ضوء ما حدد لها من أهداف وواجبات مسؤولة عن تنفيذها بشكل كفاء وفعال.

<sup>(1)</sup> عبد العزيز بن حبيب الله نياز، جودة الرعاية الصحية: الأسس النظرية والتطبيق العملي، وزارة الصحة، الرياض، 2005، ص62.

<sup>(2)</sup> محمد حسن ريجان، تقييم الأداء في المنظمات الصحية للتأكيد على الجودة الصحية، المؤتمر العربي الثاني: الاتجاهات الحديثة في إدارة المستشفيات العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 27-29 سبتمبر 2003، ص83.

<sup>(3)</sup> ثامر ياسر البكري، إدارة المستشفيات، دار اليازوري، الأردن، 2003، ص ص21-22.



5. شركات الأدوية وباقي المؤسسات المعنية: سوق واسع يستوجب إمداده بما يحتاجه من أدوية ومستلزمات طبية...

6. الطلبة والجامعة: موقع تدريبي وعملي لإكسابهم المهارة والمعرفة الميدانية ولإجراء التجارب والبحوث.

وانطلاقاً من نظرية النظم فإن المؤسسة الصحية عبارة "عن نظام كلي مركب من مجموعة من النظم الفرعية يتميز كل منها بطبيعة وخصائص معينة، والتي تتفاعل معا بغية تحقيق مجموعة من الأهداف الصحية المرجوة"، وتتكون في هذه الحالة من: <sup>(1)</sup>

1- **المدخلات:** هي تلك العناصر اللازمة لقيام المؤسسة بأنشطتها وتتمثل في: العنصر الإنساني، العنصر المادي، عنصر المعلومات حيث يشمل كل من:

**العنصر الإنساني:** كافة القدرات والمهارات البدنية للإطار الطبي (الأطباء والمرضى) وغير الطبي، كما يتضمن كل المستفيدين من خدمات المؤسسة الصحية.

**العنصر المادي:** ويشمل جميع الإمكانيات المادية (أموال، مباني، تجهيزات...).

**عنصر المعلومات:** يتضمن المعلومات المتعلقة بالبيئة الداخلية (مثل: أنظمة وسياسات ومعايير الخدمة...) والخارجية (مثل: المعلومات الخاصة بالظروف الاقتصادية والاجتماعية...).

2- **النشاطات (التشغيل):** <sup>(2)</sup> تشمل " جميع العمليات التي تقوم بها الأقسام المختلفة بالمؤسسة الصحية ليتم من خلالها تحويل المدخلات إلى مخرجات " ، وتتضمن:

- الأنشطة التشخيصية : مثل: التشخيص المخبري، التشخيص الشعاعي...

- الأنشطة العلاجية: مثل: العلاج بالعقاقير، العلاج الجراحي...

- أنشطة التدريب والبحوث وتعزيز صحة المجتمع.

- الأنشطة المساعدة: مثل أنشطة خدمة المرضى...

3- **المخرجات:** وتتمثل في الخدمات الصحية المقدمة ومدى جودتها والمخرجات المتعلقة بكفاءة المؤسسة.

<sup>(1)</sup> أحمد محمد غنيم، إدارة المستشفيات (رؤية معاصرة)، المكتبة العصرية، مصر، 2006، ص ص24-29.

<sup>(2)</sup> حسان محمد نذير حرساني، إدارة المستشفيات، معهد الإدارة العامة، الرياض، 1990، ص81.

4- **التغذية المرتدة:** وتعتبر عن المعلومات التي تصور نتائج أنشطة العاملين وفق الخطط والسياسات والبرامج المرسومة لها، ويستفاد منها في تشخيص وتقييم ومواجهة المشكلات المتعلقة بتقديم الخدمة.<sup>(1)</sup>

5- **البيئة:** وتتمثل في الظروف الداخلية والخارجية المؤثرة على المؤسسة وعلى نموها.

6- **الأهداف:** تمثل ترجمة للاحتياجات الصحية، وهي بمثابة الخطوط الرئيسية التي يسترشد بها لتلبية هذه الاحتياجات.<sup>(2)</sup>

ويعد المستشفى أهم المؤسسات الصحية على الإطلاق بحكم تشعب مهامه وتعدد وظائفه ويعرف على أنه " تلك المؤسسة التي تهتم اهتماما مباشرا بالمجال الطبي المتعلق بالمرضى الداخليين والخارجيين وتوفير العلاج اللازم " <sup>(3)</sup>. كما تعرفه الهيئة الأمريكية للمستشفيات (AHA) \* بأنه " مؤسسة تحتوي على جهاز طبي يتمتع بتسهيلات طبية دائمة لتقديم التشخيص والعلاج اللازمين للمرضى " <sup>(4)</sup>، ومن منظور وظيفي تعرفه منظمة الصحة العالمية (WHO) \*\* بأنه " جزء أساسي من تنظيم اجتماعي وطبي تتلخص وظيفته في تقديم رعاية صحية كاملة للسكان علاجية كانت أو وقائية، وتمتد خدماته إلى الأسرة في بيئتها المنزلية، ويمثل مركز لتدريب العاملين الصحيين وللقيام ببحوث اجتماعية حيوية " <sup>(5)</sup>.

## 2- التطور التاريخي للمؤسسة الصحية :

إن المؤسسة الصحية وخصوصا المستشفيات ليست إلا نتيجة تطورات تاريخية أكسبتها الشكل المؤسسي الحالي بعد أن كانت تخضع للمنطق الخيري، وعرفت المستشفيات بمفهومها المعاصر أشكالاً متعددة وأطلق عليها مسميات متنوعة عبر العصور المختلفة، وترجع أصول المستشفى إلى الحضارة الإغريقية سنة (1200) قبل الميلاد حيث اتخذت شكل معابد خصصت لرعاية المرضى وللعبادة في وقت واحد، كما تشير الوثائق التاريخية المصرية إلى وجود ما يطلق عليه " معابد الشفاء " في مصر سنة

<sup>(1)</sup> محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصحية، المكتبة العصرية، مصر، 2005، ص30.

<sup>(2)</sup> حسان محمد نذير حرساني، مرجع سابق، ص81.

<sup>(3)</sup> أيمن الشنطي، محاسبة المنشآت الخاصة، دار البلدية، الأردن، 2009، ص119.

\* (AHA): American Hospital Association.

<sup>(4)</sup> عبد العزيز مخيمر، محمد الطعمانة، الاتجاهات الحديثة في إدارة المستشفيات (المفاهيم والتطبيقات)، منشورات المنظمة العربية للتتمية الإدارية، مصر، 2003، ص5.

\*\* (WHO): World Health Organization.

<sup>(5)</sup> السيد عليوة، إدارة الأزمات في المستشفيات، إيتراك، القاهرة، (ب.ت)، ص81.

(273) قبل الميلاد، وفي مطلع الديانة المسيحية بنيت للكهنة مستشفيات صغيرة تحت ضغط الكنيسة لإيواء المرضى المسنين والمحتاجين.

وقد أطلق العرب على المستشفيات لفظ "البيمارستانات" أي دور المرضى و البيمارستانات لفظ فارسي يتكون من كلمتين "بیمار" بمعنى مريض و "ستان" بمعنى دار<sup>(1)</sup>، وخطوا خطوات واسعة في العصور الإسلامية في مجال تنظيم مهنة الطب والصيدلة ووضعوا مجموعة من القواعد التي تلقت مع النظم المعمول بها في العصر الحديث أهمها:<sup>(2)</sup>

- إختيار مواقع ملائمة من الناحية الصحية لإنشاء المستشفيات فيها.
- عدم السماح للمرضى المصابين بأمراض معدية بمخالطة الأصحاء والمرضى الآخرين.
- إقامة مستشفيات عامة وأخرى خاصة.
- إقامة المستشفيات المتنقلة لخدمة المناطق النائية التي تفتقر إلى وجود الخدمات الصحية.
- تنظيم مزاوله مهنة الطب والصيدلة وعدم السماح بمزاولتها إلا بعد اجتياز امتحان خاص بذلك.
- الاهتمام التام بنظافة البيئة الداخلية للمستشفى.
- تحقيق أقصى جودة ممكنة للرعاية الصحية المقدمة للمرضى.

وقد حملت الثورة الصناعية الكثير من التغييرات الإجتماعية التي أثرت على الخدمات الصحية، حيث أدى انتشار الأمراض المعدية وارتفاع معدلات الوفيات إلى مطالبة الطبقات الغنية بضرورة تبني إجراءات جديدة للصحة العمومية وتأسيس مستشفيات جديدة.<sup>(3)</sup>

وعند منعطف القرن العشرين بدأ المستشفى يلعب الدور الذي نراه حالياً، ساهم في ذلك التقدم المحرز في العلوم الكيميائية التي فتحت أفاقاً واسعة أمام الصناعات الصيدلانية<sup>(4)</sup>، حيث أحدثت التطورات المفاجئة والمثيرة في العلوم الطبية والتكنولوجيا ثورة في دور ووظائف المستشفى، وأصبح بذلك المؤسسة الرئيسية للمعالجة، ومع بداية القرن العشرين وسع حدود نشاطاته وتقلد دوراً أكبر في تقديم المعالجة

<sup>(1)</sup> عبد العزيز مخيمر، محمد الطعامنة، مرجع سابق، ص4.

<sup>(2)</sup> أحمد محمد غنيم، مرجع سابق، ص19.

<sup>(3)</sup> حنان يحي الشريف، تأثير نظام المعلومات على جودة خدمات المؤسسات الصحية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص إقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة بكرة، 2008/2007، غ منشورة، ص4.

<sup>(4)</sup> Martin Mckee, Judith Healy, Le Rôle de l'hopital dans un environnement en mutation, Bulletin de l'organisation mondiale de la santé, Recueil d'article N°3, 2000, p177.

الطبية والخدمات الصحية للمجتمع بشكل عام.<sup>(1)</sup>

كما اتسم هذا العصر بتوالي الاكتشافات الطبية واستخدام نتائجها في إيجاد حلول للعديد من المشاكل المرضية التي لم يكن باستطاعة الأطباء معالجتها في العصور السابقة، وقد انعكس ذلك على نمو المستشفيات وكبر حجمها وعلى أساليب ممارستها لخدمات الرعاية الصحية، ولعل أهم ما يميز المستشفيات في العصر الحديث هو تركيزها على العيادات الخارجية وتقديم خدماتها الصحية في منازل المرضى، واستخدام التقنيات الطبية الحديثة بشكل واسع مع التركيز على معايير الجودة ومدى تحقيقها في المجالات الطبية.<sup>(2)</sup>

**3- خصائص المؤسسة الصحية:** يتمتع نشاط المؤسسة الصحية بمجموعة من الخصائص تميز نشاطها عن غيرها من المؤسسات، منها:<sup>(3)</sup>

- تعدد أسعار الخدمة الواحدة: في الوقت الذي تقدم فيه خدمة معينة مجاناً لفئة من المرضى فإن نفس الخدمة قد تقدم بمقابل يساوي تكلفة الخدمة أو يقل أو يزيد عنها لفئة أخرى.
- تأثر نشاطها بالمتغيرات البيئية المحيطة: يتأثر نشاط المؤسسات الصحية بالمتغيرات البيئية المحيطة سواء كانت اجتماعية، إقتصادية أو سياسية، فمثلاً على الصعيد الاجتماعي ينعكس المستوى الثقافي وعادات وسلوكيات الأفراد على حاجاتهم الصحية ومستوى وعيهم الصحي، والذي يؤثر على الطلب على الخدمة الصحية، حجمها، مكوناتها وتكلفتها وعلى برامج الرعاية الصحية المطلوبة...
- صعوبة قياس وتقويم مخرجات أنشطتها: فليس من السهل إيجاد مقاييس قيمية أو كمية لقياس جودة الخدمة المقدمة أو أهميتها، يضاعف من ذلك عدم نمطية الخدمة المقدمة الأمر الذي يصعب احتساب تكلفة الخدمة نفسها، وكمثال عن ذلك يصعب الاعتماد على الزمن للتعبير عن قيمة الخدمة أو أهميتها فقد يستغرق مثلاً إجراء عملية جراحية زمناً مساوياً لزمناً إجراء فحص طبي على أحد المرضى مع اختلاف أهمية وإيراد كل من الخدمتين.<sup>(4)</sup>

<sup>(1)</sup> نور الدين حاروش، إدارة المشتريات العمومية الجزائرية، دار كتامة للكتاب، الجزائر، 2008، ص ص 46-47 .

<sup>(2)</sup> أحمد محمد غنيم، مرجع سابق، ص ص 19-20.

<sup>(3)</sup> محمد سامي راضي، المحاسبة عن المستشفيات والوحدات العلاجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص ص 15-19.

<sup>(4)</sup> هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية-المستشفيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 32.

- نشاطها خدمي: يتمثل نشاطها الأساسي في تقديم الخدمات الصحية المختلفة، موجهة إلى عموم الجمهور باتجاه تحقيق المنفعة لهم.<sup>(1)</sup>
- تدار غالباً المؤسسات الصحية بأسلوب الإدارة بالأزمات بدلاً من الإدارة بالأهداف كون متطلبات العمل في معظمها ذات طبيعة طارئة ولا تقبل التأجيل، ضف إلى ذلك تميز هذه المؤسسات بضخامة الاستثمارات في الأصول الثابتة.<sup>(2)</sup>
- تعتبر المؤسسات الصحية من المؤسسات الفنية الإجتماعية المعقدة حيث تتعدد وتتنوع فيها المهارات، التخصصات الدقيقة والأهداف المرجوة.<sup>(3)</sup>
- تعتبر المؤسسة الصحية نظاماً لا يمكن ميكنة أنشطته أو حتى مجرد توحيدها أو برمجتها ويرجع ذلك إلى اختلاف احتياجات ومتطلبات المرضى.<sup>(4)</sup>
- بالإضافة إلى الخصائص التالية:<sup>(5)</sup>
- وجود خطين للسلطة: يتمثل الأول في الجهاز الإداري ( خط سلطة الوظيفة الرسمية ) والثاني في أفراد الجهاز الطبي (خط سلطة المعرفة) الذين يتميزون بتخصصهم الوظيفي الدقيق، ما يخلق مشاكل تتعلق بالتنسيق وتحديد الأدوار والمحاسبة عليها.
- تعتمد الأنشطة المؤداة في المؤسسة الصحية على بعضها البعض ما يتطلب درجة عالية من التنسيق فيما بين المجموعات المهنية المختلفة.
- تتعامل المؤسسة الصحية في صراع مع مشكلة الحياة أو الموت ما يجعل العاملين بها تحت ضغوط بصفة مستمرة ولهذا فهي ليست مؤسسة خدمية عادية.
- التقدم السريع في التكنولوجيا الطبية فضلاً عن الضغوط السياسية والإقتصادية والطلبات المتزايدة للمتفيعين، ما أدى إلى زيادة وتعدد أعمال المؤسسة الصحية.

<sup>(1)</sup> ثامر ياسر البكري، تسويق الخدمات الصحية، دار اليازوري، الأردن، 2005، ص54.

<sup>(2)</sup> صلاح محمد ذياب، إدارة المستشفيات والمراكز الصحية الحديثة، دار الفكر، الأردن، 2009، ص36.

<sup>(3)</sup> Fabienne alvarez, Le control de gestion en milieu hospitalier: une réponse a l'emergence de risqué organisationnels, XXI<sup>e</sup> Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Faculté de Droit, D'Economie et des Sciences Sociales de L'Université d'Angres, 18-20 mai 2000, Paris, p4.

<sup>(4)</sup> محمود محمود السجاعي، مرجع سابق، ص22.

<sup>(5)</sup> فوزي مذكور، تسويق الخدمات الصحية، إيتراك، القاهرة، ص ص18-20.

## المطلب الثاني: وظائف المؤسسة الصحية

تختلف وظائف المؤسسة الصحية باختلاف الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، ويمكن حصر الوظائف الأساسية التي تشترك فيها معظم المؤسسات الصحية في:<sup>(1)</sup>

- 1- **الرعاية الطبية والصحية:** ويقصد بها "الخدمات التشخيصية والعلاجية والتأهيلية والاجتماعية والنفسية المتخصصة التي تقدمها الأقسام العلاجية والأقسام الطبية المساندة وما يرتبط بها من فحوصات عادية ومتخصصة، الإسعاف، الطوارئ، خدمات التمريض، الخدمات الصيدلانية... وتعد الرعاية الصحية الهدف الأول للمؤسسات الصحية ما يتطلب تظافر جهود العاملين بها على مختلف تخصصاتهم"<sup>(2)</sup>، وتتوقف نوعية الرعاية الصحية على ثلاث عوامل متكاملة فيما بينها:<sup>(3)</sup>
  - مرافق الرعاية المتاحة: مستشفيات، عيادات طبية عامة أو خاصة... وتوزيعها إقليمياً.
  - قواعد تنظيم نظام الرعاية الصحية على أساس الأهداف المحددة انطلاقاً من الاحتياجات الصحية.
  - الكفاءة المهنية لمقدمي الرعاية الصحية.

- 2- **التعليم والتدريب:** يفرض التطور المستمر في التقنيات والعلوم الطبية ضرورة تطوير مهارات وخبرات العاملين في مختلف مجالات المهن الصحية من خلال التعليم والتدريب المستمر، ومن بين المؤسسات الصحية المساعدة على ذلك المستشفيات التعليمية والجامعية من خلال ما تملكه من إمكانيات وتجهيزات، حيث تمثل مراكز تدريب عملية للإطار الطبي لتنمية معلوماته عن الأمراض المختلفة وطرق علاجها.

- 3- **البحوث الطبية والاجتماعية:** تساهم المؤسسات الصحية في توفير بيئة مناسبة لإجراء البحوث والدراسات الطبية والاجتماعية المتخصصة في مختلف مجالات التشخيص والعلاج والتطوير الذاتي لخدمات المؤسسة ومهارات الأفراد وأساليب العمل، من خلال ما تحتويه من: مختبرات، تجهيزات، سجلات طبية وحالات مرضية متنوعة وإطارات متخصصة مهنية، ما يساهم في تقدم العلوم الطبية وتطوير الوسائل والأساليب العلاجية.

(1) عبد العزيز مخيمر، محمد الطعمانة، مرجع سابق، ص 6-8.

(2) محمد ربحان، **التسويق لخدمة الرعاية الصحية**، المؤتمر العربي الثالث حول: الاتجاهات التطبيقية الحديثة في إدارة المستشفيات - تقنية نظم المعلومات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 5-7 ديسمبر 2004، ص 35.

(3) Charles Honnorat, Jacques Bouget, **La Démarche qualité en médecine**, Module "Apprentissage de l'exercice médical, Faculté Médecine de Rennes, France, 23 Février 2004, p1.

4- الوقاية من الأمراض والعمل على تحسين الصحة العامة: من خلال مراقبة العدوى المكتسبة بالنسبة للمرضى أو العاملين و توعية المواطنين بأهمية الوقاية من الأمراض، وهذا ما تتولاه غالبا المؤسسات الصحية الحكومية.<sup>(1)</sup>

5- خدمات الارتقاء بالصحة: تركز هذه الخدمات على الارتقاء بصحة الفرد من خلال العوامل غير الطبية كالتركيز على أهمية الغذاء الصحي المتوازن، وأهمية الرياضة البدنية والراحة والنظافة الشخصية والسلوك الصحي السليم للفرد...<sup>(2)</sup>

إن نشاط المؤسسات الصحية من الأركان الأساسية لإنجاح برامج الصحة العامة والطب الوقائي في كافة بلدان العالم بصفة عامة حيث تسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف منها:<sup>(3)</sup>

- تحقيق مستوى مرضي من الربحية وهذا من أهم أهداف المؤسسات الصحية الخاصة.
- توفير خدمات علاجية متميزة تساعد على تحقيق مركز تنافسي قوي.
- تطوير أداء الإطارات الطبية من أطباء وممرضين وفنيين.
- تسعى المؤسسات الصحية خاصة الحكومية إلى المحافظة على الصحة والوقاية من الأمراض بأعلى مستوى ممكن من الرعاية الصحية وبأقل التكاليف للحفاظ على صحة المجتمع. فالصحة السيئة لها أثر على الإنفاق سواء للأفراد أو الحكومات.<sup>(4)</sup>
- ومن أهم التحديات التي تواجه المؤسسات الصحية:<sup>(5)</sup>
  - الإزدياد المتصاعد والمستمر للسكان: والذي يؤدي إلى زيادة الطلب على الخدمات الصحية.
  - مشكلة تلوث الجو والبيئة: حيث يؤثر تلوث الجو على الإنسان، النباتات والحيوانات التي يعتمد عليها الإنسان في غذاءه، وبالتالي على الصحة العامة.
  - الحوادث والحروب: إذ يؤدي ذلك إلى زيادة الطلب على الخدمات الصحية.
  - التطورات التقنية والتكنولوجية المتسارعة: والتي تفرض على المؤسسة الصحية مواكبتها باستمرار.

<sup>(1)</sup> هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، مرجع سابق، ص 24-25.

<sup>(2)</sup> فريد توفيق نصيرات، إدارة منظمات الرعاية الصحية، دار المسيرة، الأردن، 2008، ص 67.

<sup>(3)</sup> هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، مرجع سابق، ص 23.

<sup>(4)</sup> Marc Suhrcke et autres, Coûts économiques de la mauvaise santé dans la région européenne, Conférence ministérielle européenne de l'OMS sur les systèmes de santé " systèmes de santé, santé et propriété", Tallinn, Estonie, 25-27 juin 2008, p17.

<sup>(5)</sup> عبد المهدي بوعانة، إدارة الخدمات والمؤسسات الصحية (مفاهيم، نظريات وأساسيات في الإدارة الصحية)، دار الحامد، الأردن، 2004، ص 75-88.

## المطلب الثالث: تصنيف المؤسسات الصحية

تتعدد المعايير التي يمكن على أساسها تصنيف المؤسسة الصحية منها:

1- التصنيف على أساس الملكية والتبعية الإدارية: و تصنف إلى:<sup>(1)</sup>

- مؤسسات حكومية: وهي التي تملكها وتديرها الأجهزة الحكومية وتأخذ عدة أشكال أهمها:

المؤسسات الحكومية العامة: و تكون مملوكة للدولة أو إحدى الهيئات أو المؤسسات الرسمية التي تقوم على توفير متطلباتها ورعاية شؤونها وتنظيم عملها وفق نظم ولوائح حكومية محددة، وتتبع غالبا وزارة الصحة. المؤسسات الحكومية الخاصة بفئات معينة: وتسمى أيضا بالمؤسسات القنوية وتتميز بأنها تتبع وزارة محددة أو هيئة عامة، وتقتصر في تقديم خدماتها على العاملين في هذه الجهات وأسره، كالمستشفيات العسكرية ومستشفيات الشرطة...

مؤسسات حكومية تخصصية: تتميز في أنها تتخصص في تشخيص وعلاج حالات معينة مثل مستشفيات أمراض العيون.

الوحدات العلاجية أو المستوصفات: وهي مؤسسات صغيرة الحجم إذا ما قورنت بالمستشفيات العامة، وتنتشر في القرى والمناطق الريفية وغالبا ما تقتصر الخدمة فيها على الكشف الطبي ووصف العلاج للمريض أو إحالته للمؤسسات الصحية الأخرى.

المؤسسات الجامعية والتعليمية: وتتبع هذه المؤسسات الجامعات أو كليات الطب في المناطق المتواجدة بها، وتقدم نفس خدمات المستشفيات العامة كما تحتوي على بعض الأقسام التعليمية التي يمكن من خلالها ممارسة التدريب العلمي لدارسي العلوم الطبية.

- مؤسسات خاصة: وتكون مملوكة للأفراد والهيئات الخاصة، وتأخذ عدة أشكال:

مؤسسات بأسماء أصحابها: وهي مؤسسات يملكها ويديرها أصحابها من الأطباء وتقدم خدماتها في مجال تخصص أصحابها، ويعتمد هذا النوع من المؤسسات على خبرة ومهارة وسمعة أصحابها وجودة الخدمات الصحية المقدمة بها.

مؤسسات الجمعيات غير الحكومية: كالجمعيات الدينية والجمعيات الخيرية، تقدم خدماتها لمختلف الأفراد مقابل رسوم محدودة نسبيا فهي لا تسعى إلى تحقيق الربح وتقدم خدمات عامة ومتخصصة.

مؤسسات استثمارية: وهي التي يملكها ويديرها أفراد أو شركات خاصة.

<sup>(1)</sup> عبد العزيز مخيمر، محمد الطعمنة، مرجع سابق، ص ص8-11.



- 2- التصنيف على أساس العمر: وتقدم خدمات متخصصة حسب العمر من أمثلتها: مستشفيات الأطفال، مستشفيات كبار السن...<sup>(1)</sup>
- 3- التصنيف على أساس هدف تحقيق الربح: ونجد فيها:<sup>(2)</sup>  
مؤسسات تسعى إلى تحقيق الربح ومؤسسات لا تسعى إلى ذلك.
- 4- التصنيف على أساس التخصص: و نجد:<sup>(3)</sup>  
- مؤسسات متخصصة: وتتخصص في تقديم خدمات صحية معينة كمراكز الفحص بالأشعة، مخابر التحاليل الطبية، مستشفيات أمراض القلب...  
- مؤسسات عامة (ذات تخصصات متعددة): تقدم خدمات صحية متعددة تجمع بين الطب والتشخيص والجراحة...  
5- التصنيف على أساس التعليم: وتصنف إلى مؤسسات تعليمية ومؤسسات غير تعليمية.<sup>(4)</sup>

<sup>(1)</sup> ثامر ياسر البكري، إدارة المستشفيات، مرجع سابق، ص32.

<sup>(2)</sup> نظام موسى السويدان، عبد المجيد البرواري، إدارة التسويق في المنظمات غير الربحية، دار الحامد، الأردن، 2009، ص18.

<sup>(3)</sup> محمد الصيرفي، إدارة المستشفيات العامة والخاصة وكيفية تميز العاملين بها، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2009، ص6.

<sup>(4)</sup> مضر زهران، إدارة المستشفيات والرعاية الصحية، دار زهران، الأردن، 2009، ص115.

**المبحث الثاني: الخدمات الصحية**

تمثل الخدمات الصحية الناتج الأساسي للمؤسسات الصحية، وتتعدد هذه الخدمات تبعاً لنوع وأهداف المؤسسة المقدمة لها.

ومن خلال هذا المبحث سنتعرف على: مفهوم الخدمة الصحية، خصائصها ومختلف أنواعها.

**المطلب الأول: مفهوم الخدمة الصحية**

يعتبر تحديد مخرجات المؤسسات الصحية عملية ضرورية وذات أهمية بالغة، فمن غير الممكن تمييز المنتج الصحي وقياس جودته دون تعريفه وتحديد مجاله أولاً، حيث يعتبر فهم الخدمة الصحية وعناصر تقديمها مطلباً أساسياً لتطويرها وتحسين جودتها.

**1- تعريف الخدمة الصحية:**

تعرف الخدمة الصحية من منظور إقتصاد الخدمات بأنها "المنتج غير المادي الذي يحتوي في مضمونه على عمل وأداء لا يمكن امتلاكه مادياً"<sup>(1)</sup> فهي ذلك "النشاط أو المنفعة التي يقدمها طرف إلى طرف آخر وتكون في الأساس غير ملموسة ولا يترتب عليها أي ملكية، فنقديم الخدمة قد يكون مرتبطاً بمنتج مادي أو لا يكون"<sup>(2)</sup>.

ومن منظور وظيفي تعرف الخدمة الصحية بأنها "العلاج المقدم للمرضى سواء كان تشخيصاً أو إرشاداً أو تدخلاً طبياً، ينتج عنه رضى أو قبول أو انتفاع من قبل المرضى وبما يؤول لأن يكون بحالة صحية أفضل"<sup>(3)</sup>.

يشير التعريف في مضمونه إلى الأبعاد الأساسية للخدمة المقدمة:

1. **الصفة المميزة للخدمة:** وترتبط أساساً بجوهر الخدمة الصحية المقدمة والتي تتكون من عدة إجراءات مختلفة تشخيصية وعلاجية...
2. **المنافع المرجوة من الخدمة:** وتتمثل في العناصر المختلفة التي يحصل عليها المريض أو غيره من المراجعين لمقابلة احتياجاتهم الصحية.

<sup>(1)</sup> ثامر ياسر البكري، إدارة المستشفيات، مرجع سابق، ص 56.

<sup>(2)</sup> فريد كورتل، تسويق الخدمات، دار كنوز المعرفة، الأردن، 2009، ص 64.

<sup>(3)</sup> فوزي مذكور، مرجع سابق، ص 168.

3. الخدمات المساندة: وتشمل كافة العناصر المضافة التي تقدم إلى جوهر الخدمة الصحية المقدمة للمرضى، وتتضمن نظام حجز المواعيد، الاستقبال، خدمات الاتصالات، التنسيق مع المؤسسات الصحية الأخرى.

إن الأبعاد السابقة توضح أن عملية العلاج التي يحصل عليها المريض تمثل جزءاً من الخدمة الصحية وهذا ما أشار إليه R.B.Fetter وزملاؤه حيث عرفوا المنتج الصحي أنه "مجموع الخدمات المقدمة للمريض، وتمثل العملية العلاجية جزءاً منه"<sup>(1)</sup>. كما تجدر الإشارة إلى وجود ثلاث مناهج أساسية يمكن استخدامها في تحديد طبيعة ومفهوم الخدمات الصحية وهي:<sup>(2)</sup>

- **المنهج المؤسسي:** والذي ينظر إلى الخدمات الصحية من خلال تركيزه على المؤسسات الصحية ذاتها كمقدم لها.
- **منهج المنفعة:** والذي يركز على المنافع أو الإشباعات التي تتضمنها الخدمات الصحية بالنسبة للمرضى.
- **منهج العملية:** والذي ينظر إلى الخدمات الصحية باعتبارها عمليات أو سلسلة من الأنشطة التي يجب أدائها.

على الرغم من اختلاف هذه المناهج في النظر إلى الخدمات الصحية، إلا أن كلا منها يتضمن سمة أو أكثر من السمات التي تتميز بها هذه الخدمات، فالخدمات الصحية عبارة عن مجموعة متعددة ومختلفة من الأنشطة الأساسية والأنشطة الأخرى المساعدة، بالإضافة إلى مجموعة من العمليات تتمثل في وظائف إدارة الإنتاج والعمليات بالمؤسسة الصحية. وتتمثل المنافع المتحققة من الخدمات الصحية في:<sup>(3)</sup>

- **منافع مباشرة ملموسة يمكن قياسها وحسابها:** تتمثل في التكاليف التي يمكن توفيرها مستقبلاً نتيجة إنتاج خدمات صحية معينة.
- **منافع مباشرة غير ملموسة يصعب قياسها:** وتتمثل في الحد من الآلام التي يعانيها المريض كنتيجة

<sup>1)</sup> Isabelle Hirtzlin, **La tarification à L'activité des hôpitaux, une vision très particulière de la performance importé de USA**, université de Paris, 3 mars 2009, pp 2-3, [http://maitdeacosante.univparis1.fr/IMG/pdf/La\\_T2A\\_sec.pdf](http://maitdeacosante.univparis1.fr/IMG/pdf/La_T2A_sec.pdf), consulté le 12/01/2010.

<sup>(2)</sup> أحمد محمد غنيم، مرجع سابق، ص 333-334.

<sup>(3)</sup> طلعت الدرمداش، **اقتصاديات الخدمات الصحية**، مكتبة القدس، ط2، مصر، 2006، ص28.

للخدمات الصحية التي حصل عليها.

- منافع غير مباشرة ملموسة يمكن حسابها: تتمثل في زيادة الإنتاج كنتيجة لخدمات الرعاية الصحية التي يحصل عليها أفراد القوة العاملة.

## 2- إنتاج وتقديم الخدمات الصحية

تعتبر الخدمات الصحية كمدخلات لإنتاج الصحة يتطلب إنتاجها مدخلات عديدة يمكن حصرها في:<sup>(1)</sup>

1. الموارد البشرية: وتتمثل في عنصر العمل والذي يشتمل على مجموعات فرعية عديدة تبدأ بالمهارات رفيعة المستوى المتمثلة في الأطباء المتخصصين وتنتهي بالعمالة غير الماهرة ويمكن تصنيف عنصر العمل في قطاع الخدمات الصحية إلى:

- الأطباء، الممرضين.

- عمال المساندة الذين يتولون مهام التمريض الأقل مهارة.

- فني الأجهزة الطبية الذين يتولون تشغيل وصيانة الأجهزة الطبية المتخصصة من المهندسين أو الفنيين...

- الإداريين.

- عمال الخدمات المعاونة: مثل عمال النظافة وعمال أقسام التغذية وعمال أقسام الغسيل، عمال الصيانة، الأمن...

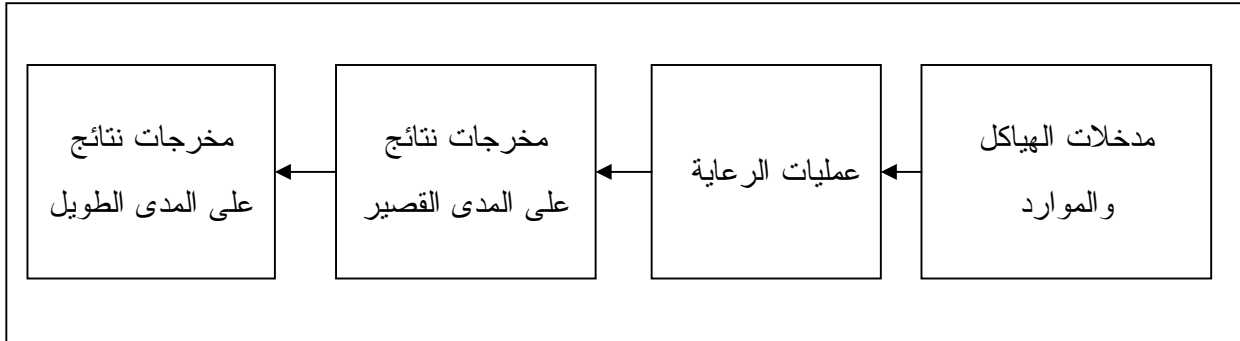
2. مدخلات رأسمالية ثابتة: تتمثل في جميع الأصول الرأسمالية الثابتة المستخدمة في إنتاج الخدمات الصحية مثل: الأرض، المباني، التآثيث الطبي، الأجهزة والأدوات الطبية، معدات مساندة، وسائل النقل...

3. مدخلات جارية: تشمل جميع مدخلات الإنتاج الجارية المستخدمة في إنتاج الخدمات الصحية مثل: مستلزمات العلاج الطبي الجارية، التغذية، الطاقة، مستلزمات النظافة اليومية، المستلزمات الجارية لوحدة الأشعة ومستلزمات المعامل من كيمياويات...

وقد بين Donabedian مراحل إنتاج وتقديم الخدمة في ثلاثة مستويات للتحليل كما هو موضح بالشكل التالي:

<sup>(1)</sup> نفس المرجع، ص 36-39.

الشكل رقم (01): عملية الرعاية حسب نموذج (Donabedian)



Source: Claude vilcot, Hervé Leclot, **Indicateurs qualité en santé**, Afnor, 2<sup>ème</sup> édition, France, 2006, p3.

وفق الشكل تتمثل مراحل إنتاج وتقديم الخدمة الصحية في:<sup>(1)</sup>

- **الهياكل والموارد (المدخلات):** وتتمثل في مختلف الوسائل التي تسمح للمؤسسة الصحية القيام بمهامها مثل: المورد البشري، الموارد المالية، مباني، تجهيزات، نظام المعلومات...
- **العمليات:** وتتضمن جميع العمليات التي تقوم بها الأقسام المختلفة بالمؤسسة الصحية في ضوء التنظيمات المعدة لها، من أجل الوصول إلى تحقيق الأهداف العامة لهذه المؤسسة.
- **المخرجات:<sup>(2)</sup>** تمثل نتائج الخدمات المقدمة على الوضعية الصحية للفرد (أو المجتمع) مثل: معدل الوفيات، معدل الشفاء... وتمثل أيضا: مستوى الرضى، جودة الحياة والجوانب المالية والمحاسبية للمؤسسة...

**3- معايير إنتاج واستهلاك الخدمات الصحية:<sup>(3)</sup>** يتطلب أداء الخدمات الصحية أن يؤخذ في الاعتبار عدة معايير تتصل بالتكلفة والكفاءة والفعالية والعدالة والأمان الصحي، وتحدد هذه المعايير إلى أي مستوى سيتم إنتاج الخدمات الصحية كما تحدد في نفس الوقت من سيستفيد من تلك الخدمات وبأي مستوى، وتتمثل في:

- **معييار التكلفة:** في جميع الأحوال يرغب مستهلكي الخدمات الصحية أن تكون أسعارها منخفضة، وهناك اهتمام متزايد من المديرين بتكلفة الخدمات وتجنب الفاقد والتخلص من الخدمات التي لا تقدم منفعة لمن يحصل عليها، ورغم تزايد الاهتمام باعتبارات التكاليف فان هناك حدودا دنيا

<sup>(1)</sup> محمود محمود السجاعي، مرجع سابق، ص ص24-25.

<sup>(2)</sup> Claude vilcot, Hervé Leclot, op.cit, p3.

<sup>(3)</sup> طلعت الدمرداش، مرجع سابق، ص ص39-43.

أساسية يجب ألا تنخفض مستويات الخدمات الصحية دونها مهما كانت مستويات التكاليف اللازمة لتقديمها.

- معيار الفعالية: ويقصد بفعالية الخدمات أن يحقق كل إجراء صحي مكاسب صحية ملموسة (أو انخفاضاً في المعاناة).

- معيار الكفاءة: عند تقديم الخدمات الصحية يجب أن يتحقق لتلك الخدمات الكفاءة الاقتصادية والفنية، فإذا كان من الممكن تحقيق نفس النتيجة بإجراءات مختلفة، فإنه يتم استخدام أرخص هذه الإجراءات ما يمكن من تقديم خدمات أكثر بنفس التكلفة أو إنفاق الأموال بطريقة مختلفة.

- معيار العدالة: أي تساوي المعاملة مع المواطنين في تقديم الخدمات، وهناك ثلاث طرق لتعريف العدالة في مجال الخدمات الصحية:

-تساوي الحالة الصحية المحققة.

-تساوي استخدام الخدمات الصحية (للحاجات المتساوية).

-تساوي الوصول للخدمات الصحية (للحاجات الصحية المتساوية).

- معيار الأمان الصحي: ويقصد به شعور المواطن بأن الخدمات الصحية متوفرة بكفاءة وفعالية بما يضمن له التخلص من المرض حال وقوعه، وكذلك في أن يشعر أيضاً بأن تكاليف تلك الخدمات تكون في مستوى قدرته على الدفع.

#### المطلب الثاني: خصائص الخدمة الصحية

لا تبتعد الخدمة الصحية عن الخصائص العامة للخدمات كما تنفرد بخصائص مميزة لها ترجع إلى طبيعتها.

حيث تتمثل خصائص الخدمة الصحية التي تشترك فيها مع باقي الخدمات في:

1- عدم ملموسية الخدمة الصحية: فالخدمة الصحية ليس لها كيان مادي، حيث يفقد متلقيها القدرة على إصدار قرارات وأحكام بناء على تقييم محسوس لها من خلال لمسها أو تذوقها أو شمها أو إدراكها أو رؤيتها قبل شرائها.<sup>(1)</sup>

2- عدم الانفصال بين وقت الإنتاج ووقت الاستهلاك (التلازمية): يتم إنتاج الخدمة الصحية واستهلاكها في وقت واحد فالخدمة الصحية ليست منتج يركب ويخزن ثم يباع فيما بعد، ومن

<sup>(1)</sup> محمد صالح المؤذن، مبادئ التسويق، مكتبة الثقافة، الأردن، 1999، ص 217.

سلبيات هذا التزامن التحدي الذي يشكله ضبط الجودة أو ضمان فعالية الخدمة فلا يمكن استرجاع خدمة بجودة متدنية واستبدالها.<sup>(1)</sup>

### 3- عدم تجانس الخدمات الصحية (التباين): تتسم الخدمات الصحية بالتغير والتقلب المستمرين حيث

توجد اختلافات كثيرة عند أداءها، ويشير Stanton بأن خاصية التباين في تقديم الخدمات تجعل من الصعوبة تحديد وقياس إنتاجها وتحديد مستوى جودتها.<sup>(2)</sup>

### 4- عدم قابلية الخدمات الصحية للتخزين (التلاشي): الخدمة الصحية لا يمكن تخزينها بهدف البيع أو

الاستخدام اللاحق حيث يتم استهلاكها بمجرد إنتاجها، وفي ضوء ذلك تتعرض المؤسسات الصحية إلى خسائر كبيرة نتيجة عدم قيامها بالاستفادة الكاملة من الإمكانيات المتاحة لديها في كل مرة تقدم فيها هذه الخدمات.<sup>(3)</sup>

### 5- تذبذب الطلب: يتميز الطلب على الخدمات الصحية بالتذبذب وعدم الاستقرار حيث يختلف من يوم

إلى آخر ومن ساعة إلى أخرى.<sup>(4)</sup>

و من بين خصائص الخدمة الصحية التي تتفرد بها عن باقي الخدمات ما يلي:<sup>(5)</sup>

- ترتبط الخدمة الصحية بحياة الأفراد لذا يجب أن تكون على درجة عالية من الجودة وأن تخضع لرقابة إدارية وطبية واضحة.
- تؤثر القوانين والأنظمة الحكومية على عمل المؤسسات الصحية.
- وجود اتصال مباشر بين المؤسسة الصحية والمستفيد من الخدمة الصحية، حيث تتطلب الخدمة الصحية غالباً وجود المريض للفحص والتشخيص والعلاج...

<sup>(1)</sup> ريشار أوزجان، الأساليب الكمية في إدارة الرعاية الصحية، ترجمة عبد المحسن الحيدر، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2008، ص30.

<sup>(2)</sup> ردينة عثمان يوسف، التسويق الصحي والاجتماعي، دار المناهج، الأردن، 2008، ص101.

<sup>(3)</sup> زكي خليل المساعد، تسويق الخدمات وتطبيقاته، دار المناهج، الأردن، 2003، ص53.

<sup>(4)</sup> إياد عبد الفتاح النصور، أسس تسويق الخدمات السياحية العلاجية (مدخل مفاهيمي)، دار صفاء، الأردن، 2008، ص57.

<sup>(5)</sup> راجع:

- إياد عبد الفتاح النصور، مرجع سابق، ص ص59-61.

- نور الدين حاروش، مرجع سابق، ص59.

- فوزي مذكور، مرجع سابق، ص184.

- Youssef Mahyaoui, Etude juridico-économique de la contractualisation dans le système de soins, Thèse Doctorat le système de soins hospitalier, Université Paris, 2003, p 37- 42.

- إرتباطها بصحة الإنسان، لذلك تجد المؤسسات الصحية في كثير من الأحيان صعوبة في الاعتماد على نفس المعايير والمفاهيم الإقتصادية التي تطبق في خدمات أخرى، لأن ذلك قد يتعارض مع الرسالة والأهداف التي وجدت المؤسسة الصحية من أجلها.
  - تذبذب الطلب على الخدمة الصحية يستوجب الاستعداد المبكر لحشد كل الطاقات الإدارية والطبية لإنتاجها وتقديمها لطالبيها، ولا يمكن التأخر أو الاعتذار عن الاستجابة للطلب خلافا عن المؤسسات الخدمية الأخرى لأن ذلك يخص واجباتها ومهمتها الإنسانية.
  - تعتبر الصحة محور الخدمات الصحية ورغم أنه يمكن بيع وشراء الخدمات الصحية إلا أن الصحة ليست كذلك فلا يمكن الاتجار بها، ويصعب تعريف الصحة بل إن قياسها أصعب إذ أن التمتع بحالة الصحة لا يعني مجرد الحياة بل يعني القدرة على التمتع بالحياة إلى أقصاها، وتعرفها منظمة الصحة العالمية (WHO) بأنها " تلك الحالة الكاملة من السلامة الجسمانية والعقلية والإجتماعية وليس مجرد غياب المرض ".
  - يختلف طالبوا الخدمات الصحية عن طالبي المنتجات الأخرى في كونهم أقل معرفة بطبيعة الخدمات المتوفرة وأساليب العلاج المطلوبة وكيفية إشباعها لحاجاتهم.
  - يختلف منظور الحاجة والطلب على الخدمة الصحية من جانب المريض والطبيب المعالج، فبينما المريض يرى التوقف عن العلاج بعد بداية تحسن صحته فان الطبيب المعالج يرى عكس ذلك.
  - المريض لا يعرف مراحل وأساليب العلاج المختلفة التي تعد من اختصاص طبيبه والذي يحدد الفعالية والكفاءة لتلك الأساليب.
  - حسب تمييز أنواع المنتجات والخدمات إلى:
    - **منتجات الخبرة:** والمتعلقة بالمنتجات والخدمات التي لا يستطيع الزبون تقييم جودتها إلا بعد شراءها واستخدامها.
    - **منتجات البحث:** وتتعلق بالمنتجات والخدمات التي يستطيع الزبون تحليلها وتقييم جودتها قبل شراءها واستخدامها.
    - **منتجات الثقة (الإعتقاد):** و تتعلق بالمنتجات والخدمات التي لا يمكن للزبون أن يتحقق من جودتها وقيمتها قبل أو بعد الشراء، لأنه لا يملك المعلومات اللازمة للقيام بذلك.
- فان الخدمات الصحية في حالات معينة تصنف من منتجات الاعتقاد ( مثلا في حالة الزيارة الأولى للطبيب)، وفي بعض الحالات يمكن أن تصنف من منتجات البحث لأن المريض في وضعيات



معينة قد يتحصل على معلومات عن التشخيص والعلاجات الطبية (مثلا في حالة استخدام علاج معين بصورة دورية كالمصابين بالأمراض المزمنة).

### المطلب الثالث: أنواع الخدمات الصحية

توجد عدة أشكال للخدمات في المؤسسات الصحية تصنفها أغلب النظم الصحية العالمية إلى نوعين:<sup>(1)</sup>

**1- الخدمات الصحية الشخصية:** هي تلك الخدمات الصحية الوقائية أو العلاجية أو التأهيلية التي تقدم للفرد من قبل الطبيب أو من قبل المؤهلين للتشخيص والعلاج والرعاية الشخصية، وخدمات المخبر والأشعة والرعاية النفسية والتمريض... وتتضمن أنواعا مختلفة منها:

- خدمات الرعاية الخارجية: وهي الخدمات التي لا تشتمل أي رعاية إيوائية للمستفيدين.

- خدمات الرعاية الداخلية: وتتمثل في خدمات الرعاية الإيوائية أو الإستشفائية التي تقدم للمرضى الذين تقتضي حالتهم الصحية الإقامة في المؤسسة الصحية بقصد التشخيص والعلاج لفترات معينة.

- خدمات الرعاية طويلة الأجل: هي خدمات صحية تجمع بين نمطي الرعاية السابقتين وتتجاوز مدة الرعاية غالبا ثلاثين يوما وأغلب المستفيدين من هذه الخدمات هم الأشخاص الذين يعانون من أشكال الإعاقة والأمراض المزمنة من أمثلتها: الخدمات المقدمة في مستشفيات الصحة النفسية ودور النقاها ومراكز الرعاية الإيوائية الشاملة الخاصة بالمعوقين والمسنين.

**2- خدمات الصحة العامة:** هي الخدمات التي تستهدف حماية صحة المواطنين والارتقاء بها وتتولى الدولة عادة مسؤولية تقديمها، ومن بين الأنشطة التي تشتمل عليها:

- مكافحة الأمراض المعدية.

- مراقبة الجوانب المهمة في صحة البيئة كسلامة الهواء والغذاء والماء ومكافحة الحشرات والتخلص من النفايات...

- الإشراف المباشر على رعاية الأمومة والطفولة مع التركيز بصفة خاصة على برامج التحصين.

- القيام بالفحوصات المخبرية ذات الصلة بميدان الصحة العامة.

- توعية المواطنين بالمشكلات الصحية السائدة وبأوجه الإستفادة المثلى من الخدمات الصحية المتاحة.

<sup>(1)</sup> طلال بن عايد الأحمد، إدارة الرعاية الصحية، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2004، ص ص 24-26.

- وضع التشريعات واللوائح التنظيمية والضوابط والسياسيات والاستراتيجيات والخطط التي تكفل الحفاظ على صحة المواطنين ورفاهيتهم.
- و يمكن تصنيف الخدمات الصحية حسب طبيعتها إلى:<sup>(1)</sup>
- 1- الفحوصات والاستشارات: وتمثل واجهة المؤسسة الصحية فهي دافع الالتقاء والتفاعل بين طالب الخدمة وعارضها.
  - 2- الخدمات السريرية: تؤمن الإقامة للمرضى ومكان عمل الأشخاص المعنيين بالرعاية الطبية وغير المعنيين بها وهي مكان التفاعل مع العائلات.
  - 3- الأراضية التقنية: تتضمن الوسائل التكنولوجية المتعلقة بالتشخيص والعلاج.
  - 4- خدمات الإمداد: تضم جميع الخدمات المساندة مثل الصيانة، النقل...
  - 5- الخدمات الإدارية: تجمع الوظائف الإدارية (التخطيط، التوجيه، التنظيم والرقابة) وتضم مختلف الأقسام والإدارات.

ويمكن جمع الخدمات السابقة في ثلاث مجموعات:

- خدمات الفندقية والإطعام.
- خدمات إدارية.
- خدمات طبية وشبه طبية.

كما يبينها الجدول التالي:

الجدول رقم (01): أنواع الخدمات الصحية

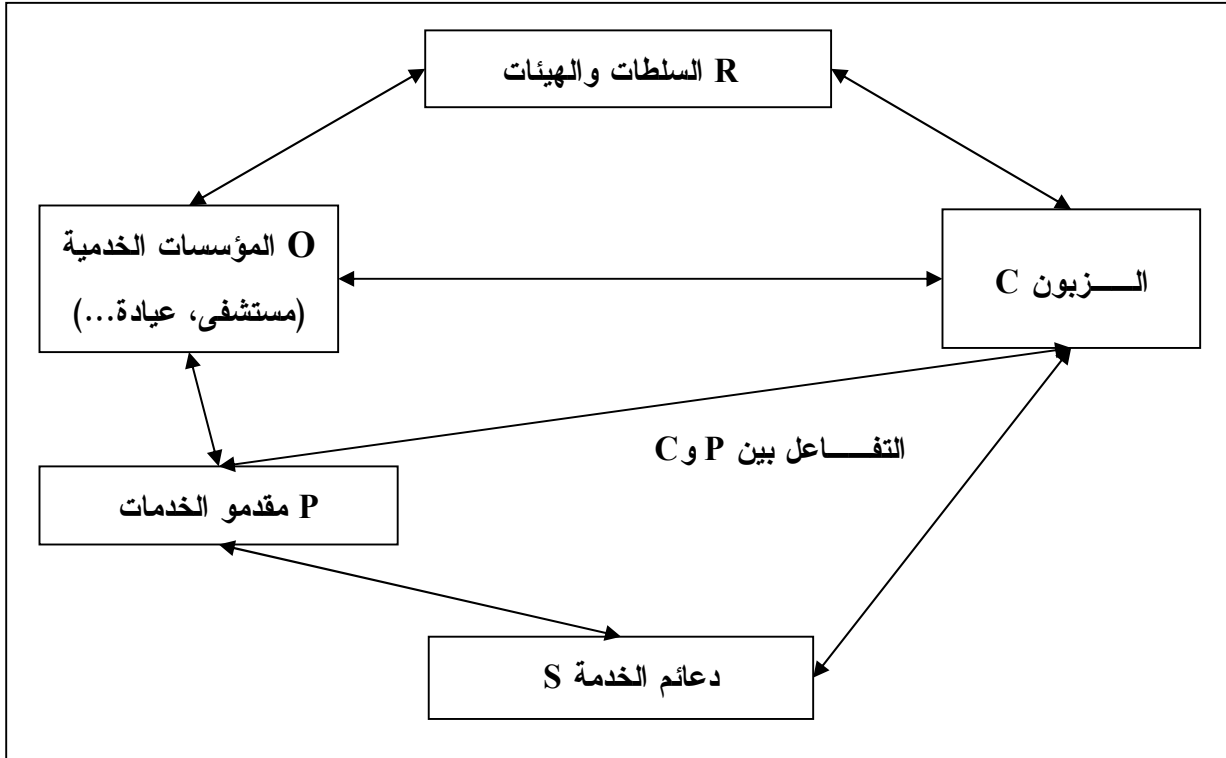
أمثلة	نوع الخدمات
- النظافة، الصيانة، الإطعام، الاستقبال، الإيواء...	خدمات الفندقية والإطعام
- الإمدادات المادية: إدارة المخزون، الصيدلة، التجهيزات... - الإمدادات المعلوماتية: المحاسبة، إدارة ملفات المرضى...	خدمات إدارية
- الرعاية، تحاليل مخبرية، التصوير بالأشعة، عمليات جراحية...	خدمات طبية و شبه طبية

Source: Farida Djellal et autres, Op.cit, p 64.

<sup>1)</sup> Farida Djellal et autres, L'hôpital innovateur de l'innovation médical à l'innovation de service, Masson, Paris, 2004, p 62-64.

من خلال التصنيف السابق وتبعاً للعلاقة بين مختلف عناصر النظام الصحي، يوضح المثلث الخماسي للخدمات مختلف هذه العناصر والعلاقة بينها كما يلي:

الشكل رقم (02): المثلث الخماسي للخدمات



Source: Farida Djellal et autres, Op.cit, p 56.

من خلال الشكل تتمثل هذه العناصر في :

**C: (Client):** الزبون: وهو المستفيد من الخدمة.

**P: (Présentateur):** الأشخاص مقدمو الخدمة: الفريق الطبي وشبه الطبي...

**S: (Support de prestation):** دعائم الخدمة: وتتضمن: السلع، الأنظمة التقنية، المعلومات... وتتعلم

بنوع الدعم المستهدف: الصيانة، الإدارة...

**O: (Organisation):** المؤسسات المقدمة للخدمات الصحية: مستشفى، عيادة...

**R: (Régulation):** السلطات والهيئات الواضحة للقواعد والتنظيمات، ومن بين الوظائف التي تمارسها:

التقييم، منح الشهادات، وضع المعايير الإلزامية (معايير الجودة، معايير مالية...).

وتشير أوجه التمثلث إلى العلاقات والروابط المختلفة بين كل من:

- الزبون وأنشطة الدعم؛ وهي علاقة الاستخدام.
- الزبون ومقدمي الخدمة؛ علاقة مباشرة وهو التدخل الذي يُهدف تحقيقه.
- الزبون والمؤسسة الصحية؛ حيث تعتبر المكان الذي يحصل فيه على الخدمات التي يطلبها قد تكون بمقابل يدفعه.
- مقدمي الخدمة وأنشطة الدعم؛ علاقة عملياتية تدخل مقدمي الخدمة في الدعم.
- مقدمي الخدمة والمؤسسة الصحية؛ وهي علاقة انتماء قد تكون علاقة أجر أو ملكية.
- السلطات والهيئات وباقي الأطراف؛ وهي سن القوانين واللوائح الواجب احترامها من قبل الجميع سواء كانت إجبارية أو اختيارية.

بالإضافة إلى ما سبق يوجد تصنيف آخر للخدمات الصحية يتضمن:<sup>(1)</sup>

- خدمات باطنية (وقائية أو علاجية) مثل: طب الأطفال، الطب العام والأخصائي، طب الأعصاب...
- خدمات جراحية (وقائية أو علاجية): مثل: جراحة عامة، جراحة الأعصاب...
- خدمات مساعدة (وقائية أو علاجية) كالأشعة والتحليل.

### المبحث الثالث: أسس محاسبة التكاليف في المؤسسة الصحية

تحتاج المؤسسة الصحية إلى وجود المعلومات التي تساعد على تسيير مختلف أنشطتها والقيام بوظائفها الأساسية، ومحاسبة التكاليف من بين أهم المصادر التي تقوم على إنتاج المعلومات التي تفي باحتياجات إدارة المؤسسة الصحية.

وسنتطرق في هذا المبحث إلى محاسبة التكاليف في المؤسسة الصحية وإلى مقومات نظام التكاليف فيها بالإضافة إلى عناصر التكاليف بها.

### المطلب الأول: محاسبة التكاليف في المؤسسة الصحية

تلعب محاسبة التكاليف دوراً هاماً في المؤسسة الصحية من خلال جملة الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

**1- تعريف محاسبة التكاليف:** تعرف محاسبة التكاليف على أنها " تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على

<sup>(1)</sup> فريد النجار، إدارة المستشفيات وشركات الأدوية ( تكامل العلاج والدواء)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص ص55-57.

ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها"<sup>(1)</sup>، فهي ذلك " النشاط الذي يشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة سواء إنتاجية أو خدمية، وتشغيلها طبقا لقواعد ومفاهيم معينة لغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة سواء سلعة أو خدمة"<sup>(2)</sup> وتهتم أيضا " بالرقابة على عناصر الإنتاج بهدف التخطيط ورسم السياسات "<sup>(3)</sup>.

مما سبق فان محاسبة التكاليف:

- هي تقنية لمعالجة المعلومات.
- تهتم بإنتاج معلومات محددة.
- تخدم الإدارة في عملية رسم الخطط والسياسات.

**2- أهداف محاسبة التكاليف:** تسعى محاسبة التكاليف إلى تحقيق أهداف عديدة في المؤسسة الصحية منها:<sup>(4)</sup>

- تحديد تكلفة الخدمات المؤداة بكل قسم من أقسام المؤسسة، وتحديد تكلفة كل قسم من هذه الأقسام وتحديد نصيب كل خدمة من كل عنصر من عناصر التكاليف.
- تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف و الإيرادات وتحديد المسؤولية عنها.
- توفير أساس سليم لتقييم الخدمات التي تم تقديمها (مثل الحالات المرضية التي دخلت إلى المستشفى وحصلت على الخدمات الطبية اللازمة وخرجت) أو الخدمات غير المكتملة في نهاية كل فترة مالية معينة.
- توفير البيانات اللازمة لإعداد الموازنات التخطيطية طبقا لمراكز المسؤولية سواء تمثلت في مراكز تكلفة أو مراكز ربحية أو مراكز استثمار والعمل على ربطها بالهيكل التنظيمي للمؤسسة.
- تساعد في تحديد أثر التغيرات في الطلب على الخدمات الصحية على الاحتياجات من الموارد.
- توفير البيانات اللازمة لتقييم المخزون من الأدوية، المستلزمات الطبية، مستلزمات المعامل، مستلزمات الأشعة... وتحقيق الرقابة عليها.

<sup>(1)</sup> ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية ، ج1، دار المحمدية، الجزائر، 1999، ص8.

<sup>(2)</sup> محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص20.

<sup>(3)</sup> عبد الناصر عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة، الأردن، 2002، ص12.

<sup>(4)</sup> محمود محمود السجاعي، مرجع سابق، ص ص 46-48.

- توفير البيانات اللازمة لمساعدة الإدارة في القيام بوظائفها المختلفة من رسم سياسات وتخطيط ورقابة وتقييم أداء واتخاذ قرارات، خاصة القرارات المتعلقة بشراء المعدات الرأسمالية (الأجهزة الطبية...) والتي تؤثر تكاليفها على المؤسسة الصحية لسنوات طويلة.
- توفير البيانات اللازمة لترشيد قرارات تسعير الخدمات على اختلاف أنواعها سواء للمرضى العاديين أو لمرضى التعاقدات المختلفة، وسواء كانت المؤسسة تقدم هذه الخدمات بالمجان أو بمقابل حسب طبيعة المؤسسة الصحية والهدف الذي أنشئت لأجله، وكذلك القرارات المتعلقة بتعديل الأنشطة وهيكل المصاريف.
- تساعد على تعظيم موارد المؤسسة الصحية من خلال إدارة الخدمات التي تقدمها، وتمكنها من تسليط الضوء على فرص التحسين المستمر للعمليات.<sup>(1)</sup>
- المساعدة على التعرف على مراكز الإسراف وعدم الكفاية، وذلك من خلال إمداد المؤسسة بالبيانات والمعلومات اللازمة عن تكاليف العمليات بصورة تحليلية، بالإضافة إلى إمداد الأجهزة الرقابية والتخطيطية خارج المؤسسة بالبيانات والمعلومات الضرورية التي تستخدم في إعداد الخطة العامة للدولة.<sup>(2)</sup>
- يمكن تحديد التكلفة وتحليلها من تقديم البيانات اللازمة لتقييم الأداء العملي لمراكز التكلفة، وذلك بمقارنتها مع توقعات توزيع الميزانية بهدف التعرف على مجالات المشاكل التي تحتاج إلى اهتمام فوري، كما يمكن من تقييم وتعديل العمليات إن لزم.<sup>(3)</sup>
- وكغيرها من المؤسسات الخدمية فإن طبيعة النشاط بالمؤسسة الصحية يفرض صعوبات في تحديد تكلفة منتجاتها أو مخرجاتها و مما يؤكد ذلك:<sup>(4)</sup>
- اختلاف تكلفة إجراء أو تقديم الخدمة الصحية الواحدة من مؤسسة إلى أخرى ومن وقت إلى آخر.

<sup>1)</sup> Raef, Lawson. A, **The use of activity based costing in the healthcare industry: 1994 vs 2004**, research in Healthcare Financial Management, janvier 2005, p2, <http://www.allbusiness.com/health-care-social-assistance/870830-1.html>, consulté le 13/01/2010.

<sup>(2)</sup> هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، مرجع سابق، ص 179-180.

<sup>(3)</sup> دونالدس شبرد وآخرون، **تحليل تكاليف المستشفيات دليل للمديرين**، ترجمة منظمة الصحة العالمية، المكتب الإقليمي لشرق المتوسط، مصر، 2001، ص 1.

<sup>(4)</sup> الهيئة العامة للمستشفيات والمعاهد التعليمية، **برنامج المدخل التطبيقي لمحاسبة التكاليف**، مركز العمليات، مصر، ص 15، من موقع <http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/ARADO/UNPAN006084.pdf>، بتاريخ 2010/01/10.

- الفاقد من المستلزمات والمستهلك من الخامات.
- عدم ترشيد استخدام الدواء والتغذية السرقات وغيرها، فاقد الوقت كل ذلك يتعين أخذه في الاعتبار عند تقرير تكلفة الخدمة المقدمة.
- 3- وظائف محاسبة التكاليف:** تنحصر وظائف محاسبة التكاليف في:<sup>(1)</sup>
  - حصر وتحديد التكلفة لكل خدمة أو نشاط.
  - التسجيل للتكلفة.
  - تحليل التكلفة: إذ يجب أن تخضع بيانات التكلفة للتحليل والدراسة طبقاً لمفاهيم التكلفة المختلفة والمعروفة، وبالشكل الذي يساعد على اتخاذ القرارات.
  - إعداد تقارير التكاليف المختلفة.

#### المطلب الثاني: نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة الصحية

- من أجل أن تتمكن محاسبة التكاليف من تحقيق الأهداف المرجوة منها لا بد أن يتوافر لها نظام جيد ومتكامل للتكاليف، يتم من خلاله وضع الإجراءات والوسائل المناسبة لتجميع بيانات التكاليف وتبويبها وتحليلها وتسجيلها في سجلات ومستندات معينة وبالقدر المناسب من التفاصيل الملائمة، لغرض تحديد تكاليف الخدمات والأنشطة المختلفة في المؤسسة الصحية، ويسهل الوصول إلى النتائج وتوفير المعلومات الضرورية لإدارة المؤسسة لممارسة مختلف وظائفها وتحقيق الرقابة الفعالة على جوانب النشاط بها، وقياس كفاءة أداء العمليات المختلفة واتخاذ القرارات.<sup>(2)</sup>
- ويعرف نظام محاسبة التكاليف على أنه " مجموعة من المقومات والأجزاء المترابطة والمتكاملة، التي تسعى إلى تحقيق أهداف محاسبة التكاليف ".<sup>(3)</sup>
- وتتلخص أهداف هذا النظام في:<sup>(4)</sup>
- ضبط ورقابة عناصر التكاليف.
  - قياس تكلفة الإنتاج.

<sup>(1)</sup> ليستراي هيتجر، سيرج ماتولنتش، المحاسبة الإدارية، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، 2000، ص29.

<sup>(2)</sup> كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، دار إثراء، الأردن، 2008، ص27.

<sup>(3)</sup> رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، دار الصفاء، الأردن، 2000، ص36.

<sup>(4)</sup> حاج قويدر قورين، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية، مجلة علوم إنسانية، العدد (35)،

2007، ص3، من موقع <http://www.ulum.nl/c99.html>، بتاريخ 2010/01/08.

- توجيه القرارات الإدارية المختلفة.

ومن بين العوامل المؤثرة على نظام محاسبة التكاليف من حيث درجة تعقيده وحجم البيانات والمعلومات الناتجة عنه ما يلي:<sup>(1)</sup>

- حجم المؤسسة.

- نظام وطريقة الإنتاج.

- تنوع المنتجات وتعددتها.

وتتمثل المقومات الأساسية لنظام محاسبة التكاليف في المؤسسة الصحية ( شأنها في ذلك شأن أي نوع آخر من المؤسسات الإنتاجية أو الخدمية) في:<sup>(2)</sup>

1- **دليل وحدات التكلفة أو النشاط:** تتمثل وحدة التكلفة في وحدة الإنتاج النهائي التي ينسب إليها عناصر التكاليف الخاصة بأوجه النشاط المختلفة وتتخذ معيارا لقياس تكلفة المنتجات الرئيسية والفرعية، وفيما يتعلق بالمؤسسة الصحية تمثل الخدمات الصحية وحدة إنتاج التكلفة بها، مع ضرورة مراعاة عدم تجانس الخدمات التي تقدمها وذلك لارتباط كل منها بحالة المريض والعلاج اللازم، وفي هذا الإطار يمكن التعبير عن نوعين من الخدمات في المؤسسة الصحية هما:<sup>(3)</sup>

- **الخدمة كمنتج نهائي:** وهي الهدف الأساسي من قيام المؤسسة الصحية وأهم مخرجات النشاط فيها، من بينها الخدمات المقدمة في الأقسام الداخلية أو غرفة العمليات أو العيادة الخارجية، ويعبر عن وحدة التكلفة في هذه المراكز بالعناصر المميزة لكل خدمة من الخدمات التي تؤديها والتي من أجلها تصرف النفقات وتخصص لتلك المراكز.
- **الخدمة كمنتج فرعي:** وتتمثل في الخدمات التي تؤديها الإدارات والأقسام الفنية المساعدة في المؤسسة الصحية، والتي من شأنها تسهيل مهمة مراكز النشاط الرئيسية مثل: المختبر، الإدارة، الصيانة...

وحتى يمكن تصميم دليل مناسب لوحدات التكلفة ينبغي اتخاذ عدد من الخطوات أهمها: حصر الخدمات التي تقدمها المؤسسة الصحية ومحاولة تقسيمها إلى مجموعات متجانسة، وتقسيم كل مجموعة داخلية إلى مجموعة بنود متجانسة واختيار وسيلة فنية إقتصادية للتعبير عن الوحدات التي

<sup>(1)</sup> ليستراي هينجر، سيرج ماتولتش، مرجع سابق، ص 30.

<sup>(2)</sup> محمود محمود السجاعي، مرجع سابق، ص 49-84.

<sup>(3)</sup> عبد الإله نعمه جعفر، **قياس تكلفة التشغيل الكلية للمستشفى دالة لقياس كفاءة الإداري فيه**، بحث مقدم في: المؤتمر العلمي الأول

حول: إقتصاديات الأعمال في عالم متغير، جامعة الزرقاء، 12-14 ماي 2003، ص 16.



تقاس بها كل خدمة أو كل مجموعة من الخدمات، وتظهر بعض الأمثلة عن وحدات التكلفة في الجدول التالي:

جدول رقم (02): وحدات التكلفة لبعض الأقسام بالمؤسسة الصحية

وحدة التكلفة	مركز التكلفة
- سرير/ليلة	- الرعاية المركزة
- التحليل النوعي	- المعمل
- الأشعة النوعية	- الأشعة
- ساعات التشغيل (متردد)	- العيادة الخارجية
- جلسة	- الغسيل الكلوي

المصدر: الهيئة العامة للمستشفيات والمعاهد التعليمية، مرجع سابق، ص19.

## 2- وضع دليل لمراكز التكاليف: ينبغي ربط نظام محاسبة التكاليف بالهيكل التنظيمي للمؤسسة

الصحية و تقسيمه إلى وحدات إدارية صغيرة يسمى كل منها مركز تكلفة بحيث تكون كل وحدة ممثلة في قسم من أقسام المؤسسة وتحت إشراف ومسؤولية شخص معين، إذ يتم في هذه المراكز تنفيذ عمليات متجانسة كالإقامة، العيادات الخارجية، التغذية...<sup>(1)</sup> وتتخذ كأساس لحصر وتجميع عناصر التكاليف في إطار محدد، لغرض الرقابة على استخدام عناصر إنتاج الخدمات من مواد وأجور وخدمات أخرى لكل مركز على حدى.<sup>(2)</sup>

كما أن تحديد مجال صغير لكل مسؤول يمكن من:<sup>(3)</sup>

- تشديد الرقابة على عناصر تكاليف المركز المسؤول عنه.

- قياس استخدام الموارد المتاحة للمراكز من خلال تكلفة الخدمات بها مما يؤدي إلى رفع مستوى الكفاية.

<sup>(1)</sup> هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، مرجع سابق، ص183.

<sup>(2)</sup> عبد الإله نعمه جعفر، مرجع سابق، ص14.

<sup>(3)</sup> هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، مرجع سابق، ص 183-184.

- تحديد نتيجة مزاوله النشاط في كل مركز تكلفة على حدى ومدى كفاءة تلك المراكز في مزاوله نشاطها بأقل تكلفة ممكنة، مما يساعد على تركيز الجهود في العمليات المرعبة ودراسة العمليات المكلفة واتخاذ القرارات المناسبة لها.

وتتمثل مراكز التكاليف في المستشفى كمثل عن المؤسسات الصحية في: <sup>(1)</sup>

- مراكز إنتاجية (رعاية المرضى): وهي المراكز التي تؤدي خدمات علاجية للمرضى مباشرة مثل: وحدات رعاية مرضى القسم الداخلي، العيادة الخارجية، أقسام الجراحة...
- مراكز خدمات إنتاجية (رعاية وسيطية): وهي المراكز التي تقدم الخدمات المساعدة لدعم وحدات المراكز الإنتاجية مثل: المعامل، العمليات، الصيدلية، الاستقبال...
- المصروفات العامة: والتي تقدم الخدمات المساعدة لكل من المراكز الإنتاجية ومراكز الخدمات الإنتاجية ومن أمثلتها: إدارة شؤون العاملين، إدارة الشؤون الإدارية، إدارة الشؤون المالية، إدارة المخازن...

3- **دليل عناصر التكاليف**: تتكون الخدمة التي تقدمها أي مؤسسة صحية من عناصر التكاليف، مثل المواد أو المستلزمات الطبية والعلاجية اللازمة، والأجور والمرتبات والمكافآت التي تمنح للعاملين من أطباء ومساعدين والمصروفات التي تتحملها مقابل الانتفاع بخدمات معينة، ومن الضروري وضع أو تصميم دليل لعناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة بحيث يوضح مفردات المبالغ التي تمثل التعبير المالي عن الأنشطة التي تتم داخلها.

4- **المجموعة المستندية والدفترية**: يتطلب نظام محاسبة التكاليف استخدام مجموعة مستندية وأخرى دفترية تسهل جمع بيانات التكاليف وتسجيلها في الدفاتر المخصصة لذلك، ويوجد نوعين من المستندات في المؤسسة الصحية:

- مستندات داخلية: وهي التي تعد داخل المؤسسة مثل: فاتورة العلاج، أدون صرف أدوية أو مستلزمات طبية، أو أغذية...
- مستندات خارجية: وهي التي تعد خارج المؤسسة مثل: فاتورة شراء معدات طبية أو مستلزمات طبية...

ومن أمثلة السجلات المستخدمة في المؤسسة الصحية: سجل توزيع الأجور على مراكز التكاليف، سجل توزيع المستلزمات السلعية على مراكز التكاليف...

<sup>(1)</sup> دونالدس شبرد وآخرون، مرجع سابق، ص4.

- 5- **تحديد فترة التكاليف:** حيث يتم تحديد فترة (شهرية، ربع سنوية، سنوية...) تتخذ كأساس لتجميع وحصر عناصر التكاليف لإعداد حسابات وقوائم التكاليف ونتائج الأعمال بصفة دورية، ويرتبط تحديدها بعدة عوامل منها: احتياجات الإدارة من البيانات اللازمة للرقابة والمتابعة واتخاذ القرارات وطبيعة العمليات بها.<sup>(1)</sup>
- 6- **مجموعة القوائم والتقارير:** تتضمن القوائم والتقارير تلخيصا لكل ما تم تسجيله في الدفاتر والسجلات من واقع المستندات، من بينها: قائمة التكاليف لكل قسم من الأقسام العلاجية وقائمة التكاليف للمؤسسة ككل.

### المطلب الثالث: عناصر التكاليف بالمؤسسة الصحية

تمثل عناصر التكاليف الأساس في تحديد تكلفة الخدمة المقدمة، وتتعدد أسس تبويبها في المؤسسة الصحية يتمثل أهمها في:

#### 1- التبويب الطبيعي: الذي يعتمد على طبيعة عنصر التكلفة ويتضمن:<sup>(2)</sup>

- عنصر تكلفة المواد (المستلزمات): ويتمثل في تكلفة المواد والمستلزمات السلعية المستخدمة في نشاط المؤسسة الصحية وتدخل في حجم الخدمة الصحية المقدمة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، كما ترتبط بالنشاط التسويقي (إن وجد) أو النشاط الإداري والتمويلي ومن أمثلتها: تكلفة الأدوية، المستلزمات الطبية، مستلزمات المعامل، مستلزمات الأشعة، تكلفة الأدوات المكتبية والمطبوعات وأدوات النظافة.
- عنصر تكلفة الأجور: ويتمثل في كل ما تتحمله المؤسسة الصحية في سبيل الحصول على خدمات العنصر الإنساني سواء كانت تلك الخدمات مباشرة أو غير مباشرة بالنسبة لوحدة النشاط (الخدمة الصحية) وسواء كان العمل يدويا أو آليا وتشمل: الأجور، المرتبات النقدية، المزايا والمكافآت...
- عنصر تكلفة المصروفات (الخدمات): وتتمثل في كل ما تتحمله المؤسسة في سبيل مزاولة نشاطها بخلاف المواد وتكلفة العمل المباشرة: مثل إيجار المباني، إهلاك المباني، القوة المحركة، مصاريف الصيانة، إهلاك الأجهزة والمعدات الطبية وغير الطبية، مصروفات الكهرباء...<sup>(3)</sup>

<sup>(1)</sup> هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، مرجع سابق، ص 189.

<sup>(2)</sup> محمود محمود السجاعي، مرجع سابق، ص 76-89.

<sup>(3)</sup> مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، الأردن، 2007، ص 73.

2- تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة النشاط: ويشمل:<sup>(1)</sup>

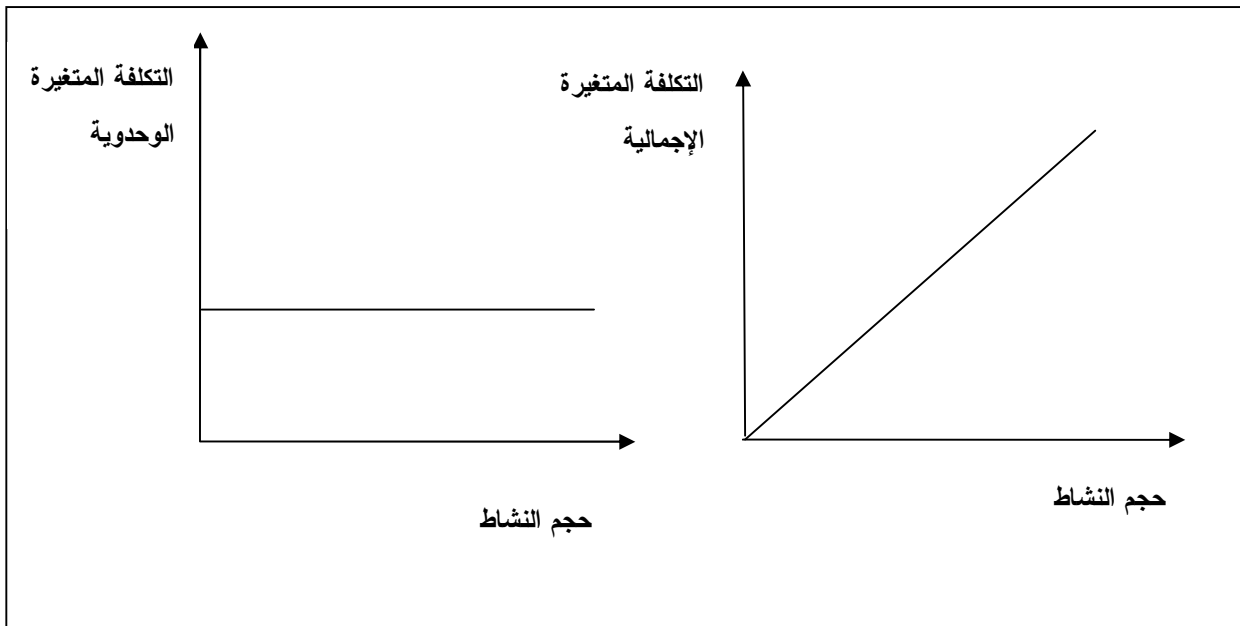
- عناصر التكاليف المباشرة: وتتمثل في جميع العناصر التي تتحملها المؤسسة خصيصا من أجل وحدة النشاط التي تعتبر المتسببة في حدوث هذا العنصر من التكاليف، وتتضمن غالبا المواد والمستلزمات الطبية التي تدخل في تكوين وتركيب الخدمة الصحية، الأجرور التي تتعلق مباشرة بالخدمة...

- عناصر التكاليف غير المباشرة: وتشمل جميع العناصر التي تتحملها المؤسسة ليس من أجل تقديم خدمة صحية بذاتها وإنما من أجل جميع الخدمات التي تقدمها.

3- تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط: ويتضمن:<sup>(2)</sup>

- التكاليف المتغيرة: وهي التي ترتبط بالتغيرات في حجم الخدمات المؤداة وتسلك معها سلوكا طرديا، حيث تستجيب للتغير في مستوى نشاط المؤسسة وتكون تكلفة وحدة الخدمة من هذه التكاليف ثابتة كما يبينه الشكل التالي:

شكل رقم (03): التكاليف المتغيرة الإجمالية والوحديّة



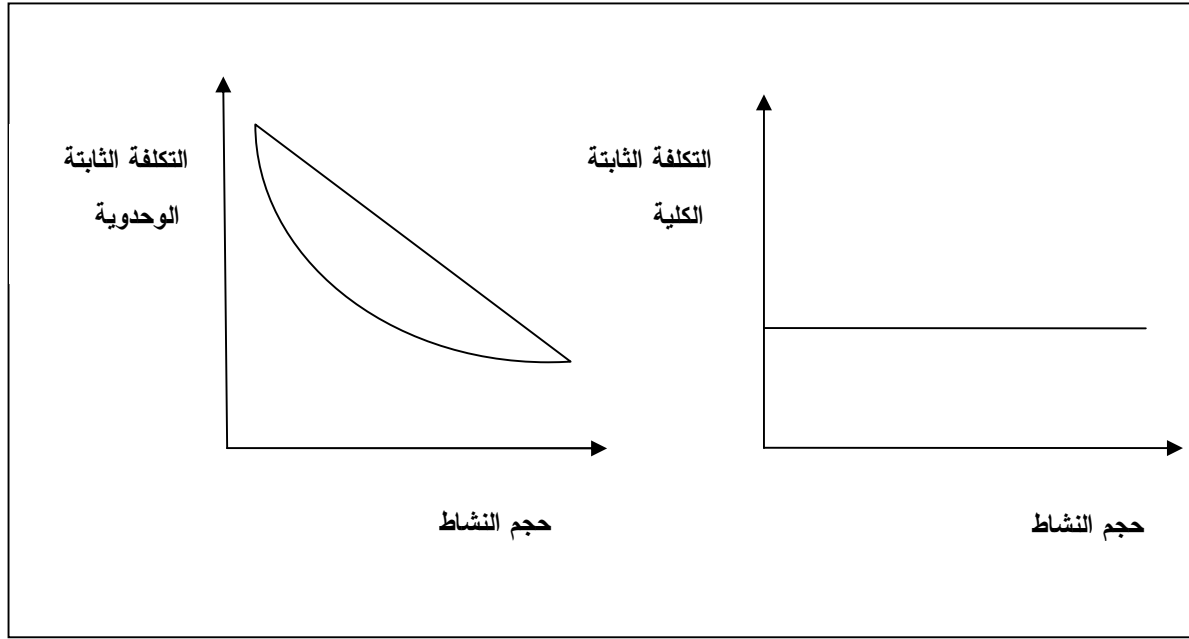
Source: Bernard Colasse, Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit, Economica, Paris, 2000, pp 562-564.

<sup>(1)</sup> محمود محمود السجاعي، مرجع سابق، ص91.

<sup>(2)</sup> عبد الإله نعمه جعفر، مرجع سابق، ص21.

- التكاليف الثابتة: وتتضمن عناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة الصحية بصفة لازمة ومستمرة دون أن يكون هناك علاقة ارتباط بمستوى نشاطها ولا تستجيب لتغيراته باعتبارها تكاليف زمنية<sup>(1)</sup> ويكون نصيب وحدة الخدمة من هذه التكاليف يتناسب عكسيا مع مستوى النشاط، وتشمل: الإهلاكات، التأمين...، وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

شكل رقم (04): التكاليف الثابتة الإجمالية والوحودية



Source: Bernard Colasse, Op.cit, p p 565-566.

- التكاليف المختلطة: هي التكاليف التي تجمع بين خواص التكاليف المتغيرة و التكاليف الثابتة<sup>(2)</sup> وتتغير مع مستوى الخدمات بصورة متدرجة، إذ تتزايد مع مستوى النشاط في مدى معين و تثبت لبعض الفترات.

4- التبويب الوظيفي: والذي يعتمد على الوظيفة التي تحقق لأجلها عنصر التكلفة ويوجد<sup>(3)</sup>

- عناصر تكاليف النشاط الصحي: وتتكون من جميع عناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة الصحية في سبيل القيام برسالتها المتمثلة في تقديم الخدمات الصحية والعلاجية لكل من يطلبها،

<sup>(1)</sup> هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، مرجع سابق، ص 205.

<sup>(2)</sup> أحمد محمد نور، حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002، ص 83.

<sup>(3)</sup> محمود محمود السجاعي، مرجع سابق، ص ص 89-90.

وتتضمن تكلفة المواد والمستلزمات الطبية وتكلفة العمالة (أطباء ومساعدين) والمصروفات العلاجية الأخرى المرتبطة بالنشاط الصحي.

- عناصر تكاليف النشاط الإداري والتمويلي: وتشمل جميع بنود التكاليف المرتبطة بالخدمات الإدارية والتمويلية في المؤسسة الصحية من مواد وأجور ومصروفات.

مع الإشارة إلى وجود عناصر تكاليف النشاط التسويقي بالنسبة للمؤسسات الصحية الخاصة والذي قد يوجد بالمؤسسات الصحية الحكومية.

#### 5- تبويب عناصر التكاليف لأغراض الرقابة: وتتضمن: <sup>(1)</sup>

- تكاليف قابلة للرقابة: وهي التكاليف التي يمكن التحكم فيها من قبل الإدارة.

- تكاليف غير قابلة للرقابة: هي التكاليف التي لا يمكن للمستوى الإداري أن يؤثر عليها أو من الصعب التحكم فيها.

#### 6- تبويب عناصر التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات: حيث تبويب إلى: <sup>(2)</sup>

- تكاليف ملائمة (مناسبة): هي التكاليف المتوقعة مستقبلاً والتي تتفاوت من بديل لآخر من بدائل القرار، وتعرف بالتكاليف الممكن تجنبها.

- تكاليف تفضيلية: هي عبارة عن الفرق بين تكاليف البدائل الخاضعة للمقارنة والتي تكون ملائمة لاتخاذ القرار.

- تكلفة الفرصة البديلة: وتعني الخسارة أو التضحية بمنفعة ممكنة عند اختيار بديل معين بدلاً من آخر، أي المنافع التي ستفقدتها المؤسسة نتيجة لعدم اختيار بديل.

- التكاليف الغارقة: هي تكاليف تحققت نتيجة قرارات اتخذت في الماضي ولا يمكن تغييرها بأي قرار يتخذ في المستقبل. <sup>(3)</sup>

#### 7- تبويب عناصر التكاليف على أساس علاقتها بالفترة المحاسبية: حيث يوجد :

- تكاليف إيرادية: هي التكاليف التي تدفع على الخدمات خلال الفترة المالية المحددة وتحمل عادة على إيرادات تلك الفترة، وتعرف على أنها النفقات التي تخص سنة مالية واحدة. <sup>(4)</sup>

<sup>(1)</sup> فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية لتخصص نظم المعلومات المحاسبية، دار المسيرة، الأردن، 2006، ص116.

<sup>(2)</sup> عبد الناصر عليان الشريف، مرجع سابق، ص ص86-88.

<sup>(3)</sup> كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، مرجع سابق، ص45.

<sup>(4)</sup> فيصل جميل السعيدة، مرجع سابق، ص116.

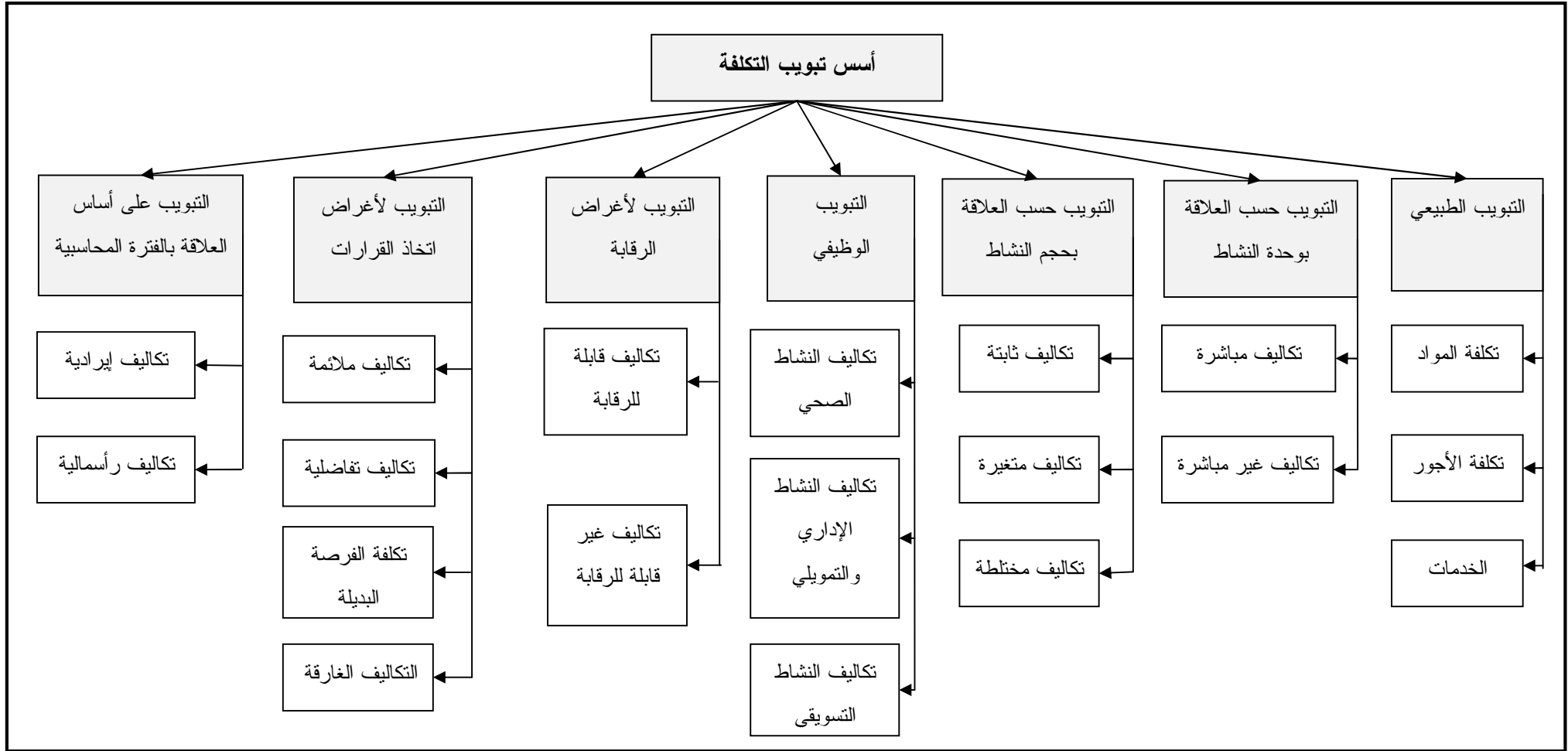
- تكاليف رأسمالية: هي المصاريف التي تستفيد منها أكثر من فترة محاسبية واحدة وينجم عنها زيادة في أصول المؤسسة مثل: مصاريف شراء أصل من الأصول إذ أن تكاليف هذا الأصل تحمل على عدد سنوات العمر الإنتاجي له.<sup>(1)</sup>

ويمكن تلخيص التبويبات السابقة لعناصر التكاليف في الشكل التالي:

---

<sup>(1)</sup> صالح عبد الله الرزق، عطا الله واردة خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران، الأردن، 1999، ص49.

الشكل رقم (05): الأسس المختلفة لتبويب عناصر التكاليف



المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على:

- محمود محمود السجاعي، مرجع سابق، ص 86-94.
- عبد الناصر عليان الشريف، مرجع سابق، ص 86-88.
- كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، مرجع سابق، ص 45.
- فيصل جميل السعيدة، مرجع سابق، ص 116.



## خلاصة الفصل الأول:

يعد وجود محاسبة التكاليف بالمؤسسة الصحية جد ضروري من أجل ضمان السير الحسن لمختلف أنشطتها، تحسين الأداء للأفراد والأقسام، ضمان البقاء والاستمرار في بيئتها وتحقيق الهدف الأساسي الذي تسعى إليه أغلب المؤسسات لاسيما الخاصة منها وهو الربح إلى جانب تحقيق أهدافها الإنسانية، وهذا من خلال ما توفره من معلومات تكاليفية مفصلة تمكنها من وضع الخطط والموازنات، بالإضافة إلى تحقيق الرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات المختلفة.

# الفصل الثاني

تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس

الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة

الخدمة الصحية

**تمهيد:**

لقد شهدت البيئة الصناعية والتكنولوجية العديد من التغييرات لم تكن المؤسسات الصحية بمنأى عنها، وذلك في وسط محيط تنافسي تسعى فيه إدارات المؤسسات إلى التركيز على اتخاذ القرارات الإدارية ورسم السياسات التي تحقق أهدافها وتمكنها من الحفاظ على مكانتها واستمرارها في السوق، وهذا ما فرض عليها تطوير أنظمة التكاليف التقليدية وتكييفها بما يتلاءم والظروف الجديدة، ليكون ظهور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كمدخل حديث لتحديد التكلفة اتسع تطبيقه في المجال الصناعي ثم الخدمي ومن بينه المؤسسات الصحية، فهل يساهم هذا النظام في تجاوز العقبات التي واجهت أنظمة التكاليف التقليدية في البيئة الحديثة وما هي المزايا التي يمكن أن يحققها تطبيقه في المؤسسات الصحية؟

ومن خلال هذا الفصل سنحاول التعرف على الطرق التقليدية لتحديد تكلفة الخدمة الصحية وكيفية استخدام نظام (ABC) في تحديد تكلفتها ومختلف خصائص والمزايا التي يقدمها هذا النظام.

### المبحث الأول: الطرق التقليدية لتحديد تكلفة الخدمة الصحية

تحتاج المؤسسة الصحية إلى البيانات التفصيلية عن تكاليف مختلف خدماتها، وتتعدد طرق حساب التكلفة التي يمكن استخدامها في ذلك سواء التقليدية منها أو الحديثة، وسنتطرق في هذا المبحث إلى الطرق التقليدية لتحديد التكلفة ضمن مدخلين كلي وجزئي.

#### المطلب الأول: المدخل الكلي

يستند هذا المدخل على التحميل الكلي لجميع عناصر التكاليف ويتضمن طريقة الأقسام المتجانسة والتي سنتطرق إلى تعريفها وخطواتها ومختلف مزاياها وعيوبها.

**1- تعريف طريقة الأقسام المتجانسة:** تقوم هذه الطريقة على تحميل وحدات النشاط بجميع عناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة الصحية خلال الفترة، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة وسواء كانت تكاليف متغيرة أو ثابتة على اعتبار أن التكاليف التي تتحملها المؤسسة الصحية هي من أجل تقديم هذه الخدمات.<sup>(1)</sup>

وتعتمد على الأسس التالية:<sup>(2)</sup>

- ضرورة أن تتحمل الوحدات المنتجة النهائية (الخدمات المقدمة) كافة عناصر التكاليف.
- الفصل بين المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة .
- تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات، أي مقابلة التكاليف الكلية بإيرادات المبيعات المحققة، حيث يتحقق الربح من زيادة الإيرادات عن التكاليف والعكس صحيح.
- ويتم فيها تقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة تسمح بتحميل المصاريف غير المباشرة، حيث يعرف القسم المتجانس على أنه " جزء معين من المؤسسة (إدارة، إنتاج...) له إمكانياته، أهدافه، ويمكن قياس نشاطه ".<sup>(3)</sup>

ويوجد نوعين من الأقسام في المؤسسة الصحية:<sup>(4)</sup>

- أقسام رئيسية: وهي المراكز التي تؤدي خدمات صحية مباشرة مثل وحدات رعاية مرضى القسم الداخلي.

<sup>(1)</sup> محمود محمود السجاعي، مرجع سابق، ص 127.

<sup>(2)</sup> مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، الأردن، 2007، ص 123.

<sup>(3)</sup> ناصر داداي عدون، مرجع سابق، ص 36.

<sup>(4)</sup> محمود محمود السجاعي، مرجع سابق، ص ص 216-217.

- أقسام مساعدة: تكمن مهمتها في مساعدة الأقسام الرئيسية وتمثل في مراكز الخدمات الإنتاجية ومراكز المصروفات العامة (مراكز الخدمات الإدارية والتمويلية).

## 2- خطوات الطريقة: وتتمثل في: (1)

- تحميل المصاريف المباشرة إلى تكلفة الخدمة المقدمة.

- حصر وتجميع المصاريف غير المباشرة وتوزيعها على الأقسام.

- تحميل مصاريف الأقسام على الخدمات.

وفيما يلي شرح لكافة الخطوات السابقة:

### 2-1. تحميل المصاريف المباشرة: والتي تخصص مباشرة على الخدمات المقدمة.

### 2-2. توزيع المصاريف غير المباشرة على الأقسام: حيث يتم توزيعها على الأقسام الرئيسية وتحديد

تكلفة وحدات العمل الخاصة بها، وذلك وفق مرحلتين:

### 2-2-1 التوزيع الأولي للمصاريف غير المباشرة: بعد عملية حصر وتقدير المصاريف غير المباشرة

تأتي عملية إعداد جدول التوزيع الأولي لهذه المصاريف، وهو جدول يحتوي على خانة بعدد الأقسام

وعلى سطور أفقية بعدد عناصر المصاريف غير المباشرة حيث يوجد من بين المصاريف: مصاريف

تدخل مباشرة في بعض الأقسام ولا توجد صعوبة في تحميلها ما دامت تخصص مباشرة للأقسام

المتعلقة بها، أما المصاريف الأخرى فتوزع بين الأقسام بنسب مئوية مختلفة تسمى بمفاتيح التوزيع.<sup>(2)</sup>

ويظهر هذا الجدول كما يلي:

### الجدول رقم (03): التوزيع الأولي للمصاريف غير المباشرة

الأقسام المتجانسة							المجموع	طبيعة المصاريف
الأساسية			المساعدة					
ز	و	هـ	د	ج	ب	أ		
-	-	-	-	-	-	-	-	1م-
-	-	-	-	-	-	-	-	2م-

Source: P.Mévellec, G.Rochery, Eléments fondamentaux de comptabilité, libraire Vuibert, Paris, 1990, p530.

(1) علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص50.

(2) نفس المرجع، ص49.

2-2-2. التوزيع الثانوي للمصاريف غير المباشرة: والذي يتضمن توزيع مصاريف الأقسام المساعدة

على الأقسام الرئيسية وتحديد تكلفة وحدات العمل الخاصة بها كما يلي:

أ- توزيع مصاريف الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية: إن مساهمة الأقسام المساعدة في تحقيق

نشاط الأقسام الأساسية يفرض تحمل هذه الأخيرة لأعباء الأولى حسب استفادتها من هذه الأقسام<sup>(1)</sup>،

وفي هذا الصدد توجد طريقتين للتوزيع:

• طريقة التوزيع الإجمالي:<sup>(2)</sup> تقوم على أساس جمع مصاريف الأقسام المساعدة ومن ثم توزيعها

على الأقسام الرئيسية باستخدام أساس واحد للتوزيع.

• طريقة التوزيع التنازلي:<sup>(3)</sup> في ظلها يتم توزيع المصاريف غير المباشرة لكل قسم من الأقسام

المساعدة على الأقسام الأخرى بشكل تنازلي بعد ترتيب الأقسام المساعدة كما يلي:

- تحديد القسم الذي يقدم خدمات إلى الأقسام الأخرى دون أن يستفيد من أي خدمة.

- تحديد القسم الذي استفاد مرة واحدة من القسم الذي سبقه وقدم بدوره خدمات إلى الأقسام

الأخرى...، وهكذا حتى الوصول إلى القسم الذي لم يقدم أي خدمة مع استفادته من خدمات

كل الأقسام وبهذا يتم التوزيع الكلي لمصاريف الأقسام المساعدة.

• طريقة التوزيع التبادلي:<sup>(4)</sup> وتستخدم في حال وجود تبادل للخدمات بين الأقسام المساعدة، فمثلا

قد يقدم قسم ما خدمات لقسم آخر مع استفادته من خدماته وهنا لا يتم التوزيع إلا بعد معرفة

مجموع مصاريف كل قسم، من خلال تحديد متغيرات مجهولة تمثل قيمة المصاريف المتبادلة

ثم تعيين لكل من القسمين مجموع مصاريفهما بدلالة المصاريف الأولية للأقسام من جدول

التوزيع الأولي وبالمتغيرات التي تمثل قيمة المصاريف المحولة، وتتشكل مجموعة معادلات

من الدرجة الأولى يكفي حلها جبريا للحصول على المصاريف الإجمالية لكل قسم، ليتم بعدها

توزيع المصاريف على الأقسام الأخرى.

<sup>(1)</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص43.

<sup>(2)</sup> طلعت ممدوح بارود، مدى توافر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في المصارف الوطنية العاملة في قطاع غزة، دراسة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، غ منشورة، ص77.

<sup>(3)</sup> علي رحال، مرجع سابق، ص47.

<sup>(4)</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص ص44-47.

ب- تحديد تكلفة وحدات العمل: تمكن وحدة العمل من تحميل مصاريف الأقسام الرئيسية على الخدمات، وتعرف على أنها " وحدة القياس للأقسام تسمح بتحميل تكلفة الأقسام على تكلفة المنتجات ( سلع، خدمات ) أو الطليبات".<sup>(1)</sup>  
و تسمح بـ:<sup>(2)</sup>

- تقسيم تكلفة مركز التحليل (القسم المتجانس) للحصول على تكلفة وحدة العمل.
  - تحميل تكلفة القسم على تكلفة المنتج (الخدمة).
- ويتم تحديد تكلفتها بالعلاقة التالية:<sup>(3)</sup>

$$\text{تكلفة وحدة العمل} = \frac{\text{المصاريف الإجمالية للقسم الرئيسي}}{\text{عدد وحدات العمل للقسم الرئيسي}}$$

وتتلخص عملية التوزيع الثانوي للمصاريف غير المباشرة في الجدول التالي:

جدول رقم (04) : التوزيع الثانوي للمصاريف غير المباشرة

الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة		المصاريف	الوظائف
3	2	1	ب	أ		
					←	توزيع أولي
					←	توزيع ثانوي
			←			المجموع
			←			وحدة العمل
			←			عدد وحدات العمل
			←			تكلفة وحدة العمل

Source: Gérard Melyon, Comptabilité analytique, Bréal, 2<sup>ème</sup> édition, Paris, 2001, p36

<sup>1)</sup> Abdellah Boughaba, Comptabilité analytique d'exploitation, Berti éditions, Algérie, 1991, p91.

<sup>2)</sup> Claude Alzard, Sabine Sépari, Contrôle de gestion, Dunod, Paris, 2007, p163.

<sup>3)</sup> Jean Lochard, La comptabilité analytique, Les éditions d'organisation, Paris, 1998, p110.

## 2-3. تحميل مصاريف الأقسام على الخدمات:

يمكن حساب نصيب وحدة الخدمة من المصاريف غير المباشرة لكل قسم من الأقسام الرئيسية من خلال ضرب تكلفة وحدة العمل للقسم في عدد الوحدات التي استفادت منها وحدة الخدمة، كما تبينه العلاقة التالية:<sup>(1)</sup>

نصيب الخدمة من المصاريف غير المباشرة لقسم ما = تكلفة وحدة العمل للقسم × عدد وحدات العمل الخاصة بها

وتتحدد تكلفة الخدمة من خلال مجموع المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة المحملة عليها. وتمتاز طريقة الأقسام المتجانسة بـ:<sup>(2)</sup>

- سهولة استخدامها.

- تساعد المؤسسة على تحديد سياسات التسعير في الأمد البعيد، حيث تؤمن هذه الطريقة بأن السعر يجب أن يغطي التكاليف الإجمالية ويزيد عن ذلك.

- تعطي صورة واضحة لمستوى التكاليف ومقارنتها بالإيرادات.

ومما يؤخذ عليها:<sup>(3)</sup>

- صعوبة الفصل بين المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة.

- عدم معرفة مدى استغلال الطاقة المتاحة، ما يؤدي إلى هدر الطاقة وضياعها وعدم الإهتمام بالرقابة وضبط عمليات التشغيل والإنتاج.

- عدم القدرة على الإعتماد عليها في تزويد الإدارة بالبيانات اللازمة لاتخاذ القرارات ورسم السياسات والتخطيط.

- تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل يؤدي إلى جمود تنظيمي بها، وأي تغيير في الهيكل التنظيمي خلال الدورة يستوجب النظر من جديد في نظام حساب التكاليف بغية إعادة تحديد مراكز التحليل.<sup>(4)</sup>

## المطلب الثاني: المدخل الجزئي

والذي يقوم على تحميل وحدات النشاط (الخدمات الصحية) بجزء من عناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة خلال الفترة أما الجزء الباقي من عناصر التكاليف فيعتبر أعباء تحمل على قائمة الدخل،

<sup>(1)</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص150.

<sup>(2)</sup> محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل، الأردن، 2000، ص142.

<sup>(3)</sup> عبد الناصر عليان الشريف، مرجع سابق، ص235.

<sup>(4)</sup> P.Mévellec, G.Rochery, Op.cit, p550.



ويرتكز هذا المدخل على مبدأ الفصل بين المصاريف المباشرة وغير المباشرة أو المصاريف الثابتة والمصاريف المتغيرة<sup>(1)</sup>، ويتضمن ثلاث طرق لحساب التكلفة تتمثل في طريقة التكاليف المباشرة، طريقة التكاليف المتغيرة وطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

**1- طريقة التكاليف المباشرة:** تقوم على الفصل بين المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة، حيث تحمل الخدمات الصحية بعناصر المصاريف المباشرة فقط أما عناصر المصاريف غير المباشرة فتحمل على قائمة الدخل ويتم الاستغناء هنا عن جدول توزيع المصاريف غير المباشرة.<sup>(2)</sup> وتستند على الأسس التالية:<sup>(3)</sup>

- الفصل بين المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة.
- مجمل الربح هو الفرق بين ثمن تقديم الخدمات وبين تكلفتها المباشرة.
- المصاريف غير المباشرة يتم استبعادها من النتيجة الإجمالية.
- ومن أهم المزايا التي تقدمها:<sup>(4)</sup>
- سهولة استعمالها.
- يبرز استعمالها لدى المؤسسات التي تريد تعديل تشكيلة خدماتها دون أن تضطر إلى تعديل هيكلها الأساسي.
- ومما أخذ عليها:<sup>(5)</sup>

- صعوبة الفصل بين المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة.
- إذا كانت المصاريف المباشرة لا تمثل الجزء المهم من مجمل أعباء المؤسسة الصحية فإن استعمال هذه الطريقة لا يعود بأي فائدة.

**2- طريقة التكاليف المتغيرة:** " تعتمد هذه الطريقة على الفصل بين المصاريف الثابتة والمصاريف المتغيرة وحساب التكلفة بالمصاريف المتغيرة فقط وهذا لأغراض التسيير " <sup>(6)</sup> حيث تخصص

<sup>(1)</sup> محمود محمود السجاعي، مرجع سابق، ص 128.

<sup>(2)</sup> نفس المرجع، ص 128.

<sup>(3)</sup> عبد الناصر عليان الشريف، مرجع سابق، ص 242.

<sup>(4)</sup> R. Paturel, **La comptabilité analytique - système d'information pour le diagnostic et la prise de décision**, éditions Eyrolles, Paris, 1987, p 309.

<sup>(5)</sup> Ibid, p 309.

<sup>(6)</sup> ناصر داداي عدون، مرجع سابق، ص 135.

المصاريف المتغيرة المباشرة على الخدمة مباشرة أما غير المباشرة فتحمل لها عن طريق مراكز التحليل (الأقسام المتجانسة).<sup>(1)</sup>

ويوجد نوعين من طريقة التكاليف المتغيرة هما طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة، طريقة التكاليف المتغيرة المتزايدة.

**1-2- طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة:** يتم تحميل المصاريف المتغيرة فقط على وحدات الخدمة،

واستبعاد المصاريف الثابتة كليا عند احتساب التكلفة.<sup>(2)</sup>

وتتمثل خطوات حساب النتيجة في:<sup>(3)</sup>

- حساب رقم الأعمال.

- تحديد وحساب المصاريف الثابتة والمتغيرة.

- حساب الهامش على التكاليف المتغيرة والذي يحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{الهامش على التكاليف المتغيرة} = \text{رقم الأعمال} - \text{المصاريف المتغيرة}$$

- حساب النتيجة والتي تمثل الفرق بين الهامش على التكاليف المتغيرة والمصاريف الثابتة كما تبينه العلاقة التالية:

$$\text{النتيجة} = \text{الهامش على التكاليف المتغيرة} - \text{المصاريف الثابتة}$$

حيث تنتج الحالات التالية:

- فرق موجب (ربح): يكون الهامش على التكاليف المتغيرة أكبر من المصاريف الثابتة، وتكون المؤسسة عندها قد غطت كل مصاريفها الثابتة وحققت فائضا.

- فرق سالب (خسارة): يكون الهامش على التكاليف المتغيرة أقل من المصاريف الثابتة، وفي هذه الحالة المؤسسة لم تغطي مصاريفها الثابتة.

- فرق معدوم (لا ربح ولا خسارة): ويكون عند تساوي الهامش على التكاليف المتغيرة مع المصاريف الثابتة.

<sup>(1)</sup> اليزيد ساحري، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية فرع إدارة الأعمال، جامعة باتنة، 2007/2008، غ منشورة، ص34.

<sup>(2)</sup> مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سابق، ص131.

<sup>(3)</sup> Gérard Melyon, Op.cit, p 142-143.

ويمكن تلخيص الخطوات السابقة في الجدول التالي:

جدول رقم (05): خطوات حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة

العناصر	منتج (خدمة) 1	منتج (خدمة) 2	منتج (خدمة) 3	الإجمالي
رقم الأعمال	-	-	-	-
- المصاريف المتغيرة	-	-	-	-
الهامش على التكاليف المتغيرة	-	-	-	-
- المصاريف ثابتة				-
النتيجة				-

Source : Gérard Melyon, Op.cit, p145.

**2-2- طريقة التكاليف المتغيرة المتزايدة:** تركز على نفس مبدأ الطريقة السابقة بالإضافة إلى تحميل المصاريف الثابتة المباشرة على الخدمة<sup>(1)</sup> حيث تجمع بين طريقة التكاليف المتغيرة وطريقة التكاليف المباشرة وتمكن من معرفة مساهمة الخدمة في تغطية المصاريف الثابتة المشتركة<sup>(2)</sup>، وتتكون تكلفة الخدمة وفقها من مجموع المصاريف المتغيرة والمصاريف الثابتة المباشرة الخاصة بها. وتتخلص خطوات حساب النتيجة في:<sup>(3)</sup>

- حساب رقم الأعمال.

- تحديد وحساب المصاريف الثابتة والمتغيرة.

- حساب الهامش على التكاليف المتغيرة الذي يعبر عنه بالعلاقة التالية:

الهامش على التكاليف المتغيرة = رقم الأعمال - المصاريف المتغيرة

- حساب الهامش على التكاليف الخاصة الذي يعبر عنه بالعلاقة التالية:

الهامش على التكاليف الخاصة = الهامش على التكاليف المتغيرة - المصاريف الثابتة الخاصة ( المباشرة )

- حساب النتيجة وفق العلاقة التالية:

النتيجة = الهامش على التكاليف الخاصة - المصاريف الثابتة المشتركة

<sup>1)</sup> Adnen Ben Fadhel, Comptabilité analytique, CPU, Tunis, 2003, p97.

<sup>2)</sup> M. Gervais, Contrôle de gestion, Economica, 7<sup>ème</sup> édition, Paris, 2000, p96.

<sup>3)</sup> F.Makhlouf, Comptabilité analytique, Copyright, Algérie, 2006, p 98.

ويمكن تلخيص الخطوات السابقة في الجدول التالي:

جدول رقم (06): مراحل حساب النتيجة حسب طريقة التكاليف المتغيرة المتزايدة

المجموع	منتجات (خدمات)			العناصر
	ج	ب	أ	
-	-	-	-	رقم الأعمال
-	-	-	-	- المصاريف المتغيرة
-	-	-	-	=هامش على التكاليف المتغيرة
-	-	-	-	- المصاريف الثابتة الخاصة
-	-	-	-	=هامش على التكاليف الخاصة (هامش المساهمة)
-				- المصاريف الثابتة
-				= النتيجة

Source : F.Makhlouf, Op.cit, p99.

إن الهامش على التكاليف الخاصة يسمح بالحصول على المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات المتعلقة بالحفاظ أو استبعاد خدمة من خلال:<sup>(1)</sup>

- المحافظة على خدمة لتحسين النتيجة إذا كان هامش المساهمة لها موجبا.

- التخلي عن خدمة لتحسين النتيجة إذا كان هامش المساهمة لها سالبا.

ومن بين أهم المزايا التي تقدمها طريقة التكاليف المتغيرة:<sup>(2)</sup>

- تساعد على اتخاذ القرارات قصيرة الأجل خاصة فيما يتعلق بتخطيط الأرباح وتحليل التعادل للخدمات.

- تفيد الإدارة في مجال التسيير من خلال مساعدتها على تحديد السعر بما يغطي التكلفة المتغيرة على الأقل ومن ثم التكاليف الثابتة.

- تخدم الإدارة في مجال الرقابة لكون التكاليف المتغيرة غالبا ما تكون من مسؤولية القائمين على الإنتاج.

- تسهل عملية تقييم المخزونات.

<sup>1)</sup> Gérard Melyon, Op.cit, p164.

<sup>(2)</sup> مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سابق، ص ص 138-139.

- مراقبة فعالية التسيير الداخلي للمؤسسة، حيث تمكن من متابعة تطورات المصاريف المتغيرة التي لها علاقة مباشرة بسياسة المؤسسة قصيرة الأجل ومقارنتها بالأرقام المثالية، والعمل على تخفيضها.<sup>(1)</sup>

ومن ضمن الانتقادات الموجهة لها:<sup>(2)</sup>

- صعوبة الفصل بين المصاريف المتغيرة والثابتة حيث أن بعض المصاريف تكون ثابتة ضمن حدود مستوى نشاط معين ثم تبدأ بالتغير (المصاريف شبه الثابتة).
- هناك مصاريف متغيرة إلا أن تغييرها ليس بنفس حجم النشاط.
- تحميل وحدة الخدمة بالتكاليف المتغيرة لا يعبر عن التكلفة الحقيقية لها.

**3- طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:** إن نشاط المؤسسة متغير عبر الزمن وهذا ما يؤثر على التكاليف والنتيجة سواء كان هذا بزيادة النشاط أو نقصانه، وطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة تبطل تأثير التغير في النشاط على تكلفة الخدمة حيث تقوم على تحميل التكاليف الثابتة المحددة بالنسبة لمستوى النشاط<sup>(3)</sup> وتعرف بأنها "طريقة لحساب سعر التكلفة تقوم على تقسيم المصاريف إلى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة، ليتم تحميل المصاريف الثابتة غير المباشرة بالتناسب مع الوحدات المنتجة".<sup>(4)</sup> ومن أهم خصائصها:<sup>(5)</sup>

- تحميل الخدمة بنصيبها من المصاريف الثابتة غير المباشرة التي ساهمت في تقديمها.

- تحميل المصاريف الثابتة غير المحملة على النتيجة.

وتتمثل مراحلها في:<sup>(6)</sup>

1- الفصل بين المصاريف الثابتة والمتغيرة لكل قسم.

2- تحديد معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة (معدل النشاط) وفق العلاقة التالية:

$$\text{معدل التحميل} = \frac{\text{مستوى النشاط الحقيقي}}{\text{مستوى النشاط العادي}}$$

<sup>(1)</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 138-139.

<sup>(2)</sup> عبد الناصر عليان الشريف، مرجع سابق، ص 248.

<sup>(3)</sup> Gérard Melyon, Op.cit, p176.

<sup>(4)</sup> علي رحال، مرجع سابق، ص 59.

<sup>(5)</sup> هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، مرجع سابق، ص 250.

<sup>(6)</sup> Gérard Melyon, Op.cit, p184.188.

يعتبر مستوى النشاط العادي ومستوى النشاط الحقيقي متغيرين أساسيين يسمحان بتحميل المصاريف الثابتة حيث أن:<sup>(1)</sup>

- مستوى النشاط العادي: يرتبط بمستوى الإنتاج أي بالطاقة الإنتاجية المتوسطة العادية التي تأخذ بعين الاعتبار طاقات الآلات والتجهيزات، عدد العمال، وقت العمل الضائع، أوقات التعطل والصيانة...

- مستوى النشاط الحقيقي: هو المستوى الذي تبلغه المؤسسة فعليا من النشاط في الفترات المختلفة والذي يكون أقل أو يساوي أو أكبر من المستوى العادي.

3 - تحديد قيمة المصاريف الثابتة المحملة باستعمال معامل التحميل وفق العلاقة التالية:<sup>(2)</sup>

$$\text{المصاريف الثابتة المحملة} = \text{المصاريف الثابتة المحققة} \times \text{معدل النشاط}$$

وتنتج ثلاث حالات ممكنة:<sup>(3)</sup>

- **معامل التحميل <1**: يعني هذا أن المؤسسة فاقت قدرتها الإنتاجية العادية، في هذه الحالة يتم تحميل أعباء ثابتة أكبر من الأعباء الثابتة العادية والفرق بينهما يمثل ربح زيادة النشاط أو الفعالية.

- **معامل التحميل >1**: و يعني أن قدرة المؤسسة (الطاقة الإنتاجية للمؤسسة) لم تستعمل كلية، في هذه الحالة يحمل جزء فقط من الأعباء الثابتة والفرق بين الأعباء الثابتة والجزء المحمل يعد كأعباء نقص النشاط أو الفعالية (تكلفة البطالة).

- **معامل التحميل =1**: ويكون في حالة التساوي بين مستوى النشاطين الحقيقي والعادي، ما يعني تحميل الأعباء الثابتة بصفة كلية ولا ينتج عن هذه الحالة أي فرق (وهنا تتطابق ونتائج طريقة الأقسام المتجانسة).

إذا كانت معاملات التحميل هي نفسها لجميع المراكز فإنه يمكن تحديد فرق التحميل في أي وقت كان أما إذا كانت معاملات التحميل مختلفة فيتم حساب فرق التحميل مركز بمركز، ولا يمكن القيام بذلك إلا بعد التوزيع الأولي و قبل التوزيع الثانوي<sup>(4)</sup> ويتم معالجة الفروق السابقة بإضافة الفرق إلى النتيجة في حالة ربح زيادة النشاط وطرحه من النتيجة في حالة نقص النشاط.

<sup>(1)</sup> علي رحال، مرجع سابق، ص 65.

<sup>(2)</sup> J. Orsoni, Comptabilité analytique, Vuibert, Paris, 1987, p91.

<sup>(3)</sup> سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، المحاسبة التحليلية - منهجية حساب سعر التكلفة -، دار الأفاق، الجزائر، (ب ت)، ص 82.

<sup>(4)</sup> R. Paturel, Op.cit, p 303.

4- حساب مجموع المصاريف (مصاريف ثابتة محملة + مصاريف متغيرة) للأقسام.

5- تحديد طبيعة وحدة العمل

6- تحديد عدد وحدات العمل.

7- حساب تكلفة وحدة العمل.

8- تحديد تكلفة الخدمات بالجمع بين المصاريف المباشرة وغير المباشرة.

ومن أهم مزايا الطريقة:<sup>(1)</sup>

- تساعد على تحديد المسؤوليات بدقة من خلال تحديد أسباب التغيرات في سعر التكلفة هل هي بسبب التغير في حجم النشاط أو التغير في تكاليف عوامل الإنتاج أو تغير المردودية التقنية للمؤسسة.

- تحديد التكلفة بشكل منفصل عن تأثيرات عوامل الإنتاج.

- تمكن هذه الطريقة من التعرف على الطاقة الإنتاجية غير المستعملة والبحث في أسباب ذلك.

ومن ضمن الانتقادات التي وجهت لها:<sup>(2)</sup>

- صعوبة التفرقة بين المصاريف الثابتة والمصاريف المتغيرة.

- تعارض هذه الطريقة مع مبدأ مقابلة الإيرادات في حال اختلاف معامل التحميل عن الواحد.

- صعوبة تحديد مستوى النشاط العادي.

<sup>(1)</sup> ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 250، ص 115.

<sup>(2)</sup> هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، دراسات في: المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 250.

## المبحث الثاني: تحديد تكلفة الخدمة الصحية باستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس

## الأنشطة (ABC)

يعد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) \* مفهوما حديثا بالنسبة للمؤسسات الصحية حيث أصبح تحديد تكلفة الخدمة الصحية بشكل أكثر دقة في بيئة الرعاية الصحية مسألة غاية في الأهمية، وسنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم هذا النظام ومختلف الخطوات الإجرائية لاستخدامه في تحديد تكلفة الخدمة الصحية.

## المطلب الأول: مفهوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

لقد قدمت العديد من التعاريف لنظام (ABC) تتمحور حول الأنشطة باعتبارها عنصر أساسي يرتكز عليه وفيما يلي تقديم لتعريف هذا النظام ولأسباب التي أدت إلى ظهوره.

## 1- تعريف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

لقد عرفت محاسبة الأنشطة أو ما يسمى بطريقة (ABC) إقبالا كبيرا من طرف المؤسسات الأمريكية و الأوروبية في سنوات الثمانينات خاصة بعد صدور كتاب ( R. KAPLAN و T. JOHNSON ) سنة (1987) الذي ذكر فيه حدود المحاسبة التقليدية وعرضا فيه إطار تصوري جديد هو المحاسبة على أساس الأنشطة، ويرجع أساس هذه المحاسبة إلى المنظمة الدولية (CAM.I) \*\* التي يساهم فيها أكبر المكاتب الأمريكية المختصة في ميدان المراجعة والتنظيم حيث توصلت سنة (1986) إلى إنشاء نظام تسييري جديد مؤسس على التكاليف يدعى برنامج (CMS) \*\*\* الذي انبثقت منه المحاسبة على أساس الأنشطة، إلا أن التجارب في استعمال طريقة (ABC) ترجع إلى سنوات الستينات أين اجتمعت الأشغال النظرية الجامعية والتطبيقات العملية التي شرعت فيها شركة (GENERAL ELECTRIC) وكانت تلك أول تجربة للتحكم في المصاريف العامة (الأعباء غير المباشرة) على أساس الأنشطة التي حققتها هذه الشركة سنة (1963).<sup>(1)</sup>

\* (ABC): Activity- Based Costing.

\*\* (CAM.I): Computer Aided Manufacturing –International.

\*\*\* (CMS): Cost Management System.

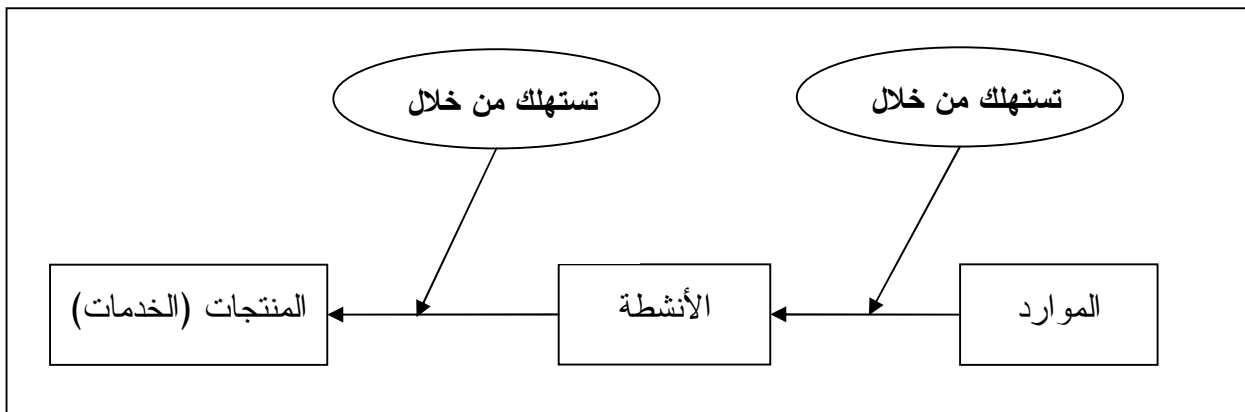
<sup>(1)</sup> درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية – دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005/2004، غ منشورة، ص273.



ويعرف نظام (ABC) بأنه " مدخل تكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية (Cost-Object) حيث يستخدم تكلفتها كأساس لتحديد تكلفة أغراض تكلفة أخرى كالمنتجات والخدمات " (1) فهو " نظام لتخصيص التكلفة على مرحلتين؛ يتم في الأولى تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على أحواض التكلفة (Cost Pool) والتي تمثل الأنشطة، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بحسب عدد الأنشطة اللازمة لإنهائها" (2)، حيث " يقوم على فكرة أن توفير الخدمات أو المنتجات يحتاج إلى مؤسسات وأن هذه المؤسسات تقوم على ممارسة عدة أنشطة لتحقيق غاياتها، وأن تلك الأنشطة تحتاج إلى موارد وأن هذه الموارد بطبيعتها إقتصادية ولها تكلفة" (3) فالمبدأ الأساسي لهذا النظام هو: (4)

أن الأنشطة تستهلك التكاليف والمنتجات (الخدمات) تستهلك الأنشطة، وهذا ما يبينه الشكل التالي:

شكل رقم (06): مبدأ نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة



Source: Gérard Melyon, Op.cit, p261.

إن نظام (ABC) يركز على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي (الخدمة)، وبذلك يمكن اعتبار هذا النظام بمثابة وسيلة ملائمة تساعد على فهم أفضل لمبررات حدوث التكلفة. (5)

<sup>1)</sup> T.Charles Horngren & others, **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, Prentice Hall International, 10<sup>th</sup> edition, New Jersey, 2000, p140.

<sup>2)</sup> Davidson Sidney, **Managerial Accounting, an introduction to concepts methods & uses**, C.B.S. Publishing, 5<sup>th</sup> edition, India, 1994, p132.

<sup>3)</sup> ناصر نور الدين عبد اللطيف، **الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص354.

<sup>4)</sup> René Domeestère est autre, **Contrôle de gestion et pilotage**, Nathan, Paris, 1997, p198.

<sup>5)</sup> ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سابق، ص354.

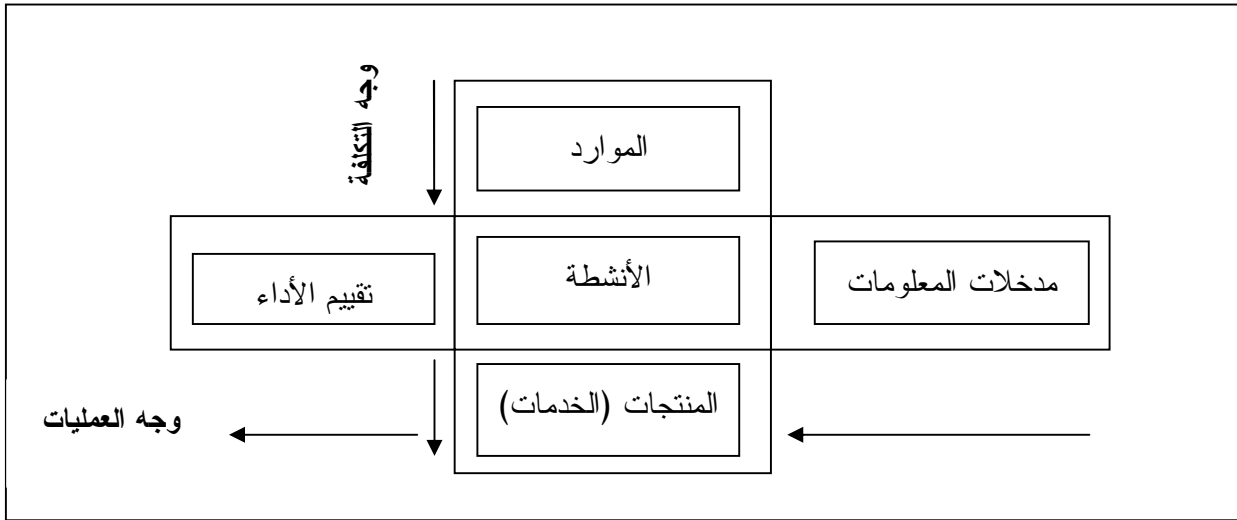
ومن الوظائف الرئيسية لهذا النظام:<sup>(1)</sup>

- تحديد وقياس موارد المؤسسة وتقييم قدرتها الفعلية على أداء الأنشطة المختلفة.
- تحليل الأنشطة التي تم أداءها بالفعل.
- تصنيف الأنشطة ما بين أنشطة مضيعة للقيمة وأنشطة غير مضيعة للقيمة.
- تحديد تكلفة الأنشطة المختلفة وكذلك تكلفة الطاقة غير المستغلة.

وبالنسبة لتدفق المعلومات في ظل نظام (ABC) فيمكن أن ينظر له من وجهتين:<sup>(2)</sup>

- **وجهة التكلفة:** من خلال تدفق التكاليف من الموارد إلى الأنشطة ومن الأنشطة إلى المنتج أو الخدمة ويركز على الكيفية التي يتم بها توزيع التكاليف على الأنشطة المختلفة في المؤسسة وفق الأهداف المخططة.
- **وجهة العمليات:** والتي تبين مدخلات المعلومات التي تم ملاحظتها والمتعلقة بالنشاط واللازمة لتحديد تكلفة المنتجات، كما يتم توفير البيانات التي تمكن من تقييم الأداء. ويظهر تدفق المعلومات من خلال الشكل التالي:

شكل رقم (07): تدفق المعلومات في نظام (ABC)



المصدر: ري إيتش جاريسون، أريك نورين، مرجع سابق، ص 226.

<sup>(1)</sup> عبد الحي عبد الحي مرعي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، دار الجامعة، الإسكندرية، (ب.ت)، ص 283.

<sup>(2)</sup> ري إيتش جاريسون، أريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ، الرياض، 2000، ص ص 225-226.

## 2- دواعي ظهور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

لقد أفرزت التطورات التي شهدتها بيئة الإنتاج الحديثة العديد من الاعتبارات فرضت على المؤسسات إعادة النظر في أنظمة التكاليف و ضرورة تطويرها بما يتلاءم والبيئة الجديدة من بينها: <sup>(1)</sup>

- تحول معظم عمليات الإنتاج إلى الآلية بدلا من العنصر البشري.
- تعقد العملية الصناعية وتنوعها ما جعل تتبع تكاليف العمليات في الأقسام أمرا بالغ الصعوبة.
- التغيير في هيكل التكلفة: أدى تزايد درجة الآلية في عملية التصنيع إلى تغيير هيكل التكلفة من حيث تنوع وتعدد بنود التكاليف غير المباشرة و زيادة نسبتها، ما جعل معالجتها كمجمع تكاليفي واحد وتحميلها من خلال معدلات تحميل إجمالية أمر غير منطقي، كما أدى تزايد حجم المصاريف الثابتة بالمؤسسة إلى ظهور توجه متنامي لتبويب التكاليف وفقاً لارتباطها بأنشطة المؤسسة.
- حدة المنافسة والتي تفرض تخفيض التكاليف مع المحافظة على درجة عالية من الجودة، ما جعل قياس الجودة والتقرير عنها والرقابة عليها وتوفير المعلومات المساعدة على اتخاذ القرارات الإستراتيجية خاصة عن التكلفة والجودة، من أهم الأهداف التي ينبغي على محاسبة التكاليف أن تحققها وهذا ما عجزت عنه نظم التكاليف التقليدية.
- زيادة تعقد بيئة الأعمال وما نتج عنه من تنوع كبير في المنتجات والخدمات وتصنيفات الزبائن.
- السرعة الكبيرة والمتميزة للتغيرات التكنولوجية والتي ساهمت في اختصار دورة حياة المنتج.
- تكنولوجيا الإعلام الآلي التي خفضت من تكاليف التطوير وعمل أنظمة محاسبة التكاليف في تتبع أثر العديد من الأنشطة.

<sup>(1)</sup> راجع:

- محمد سامي راضي، **مبادئ محاسبة التكاليف**، مرجع سابق، صص 268-269.
- صالح عبد الرحمن المحمود، محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق، **مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات السعودية**، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل (العلوم الإنسانية والإدارية)، المملكة العربية السعودية، المجلد (06)، العدد الثاني، 2005، صص 207-210.
- اليزيد ساحري، مرجع سابق، صص 51.

- ونتيجة للاعتبارات السابقة واجهت أنظمة التكاليف التقليدية جملة من الانتقادات منها:<sup>(1)</sup>
- تؤدي هذه الأنظمة إلى عدم دقة بيانات التكلفة ويرجع ذلك إلى عدم وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج وما استنفذه من موارد، ما أدى إلى عدم فعاليتها في الرقابة وتخطيط التكاليف.
  - عدم فعالية تلك النظم في ملاحقة التطورات التكنولوجية لأنه قد تم تصميمها لتقييم المخزون السلعي بغرض إعداد القوائم المالية وبالتالي فهي لا توفر المعلومات الملائمة لتحقيق الكفاءة التشغيلية وتحديد تكلفة المنتجات والخدمات.
  - تفترض أن التكلفة هي المقياس الوحيد المهم لإنجاز المؤسسة.
  - لا توضح مسببات نشوء التكاليف في المؤسسة.
  - تستخدم أسس مرتبطة بحجم الإنتاج مثل: ساعات العمل المباشر أو ساعات تشغيل الآلات في تخصيص التكاليف غير المباشرة على الإنتاج بما في ذلك تكاليف تصميم المنتج وتكاليف إعداد الآلات وغيرها من الأنشطة التي لا ترتبط تكلفتها بالتغير في حجم الإنتاج مما يؤدي إلى عدم دقة قياس التكلفة أو الرقابة عليها.
- ونظرا لأوجه القصور التي واجهت الأنظمة التقليدية وعجزها عن مسايرة تطورات البيئة الحديثة برزت الحاجة إلى تطوير نظم التكاليف خاصة فيما يتعلق بتخصيص الموارد حتى تتلاءم وتطاعات الإدارة نحو دقة معلومات التكاليف ودورها في اتخاذ القرارات والرقابة وتقييم الأداء، ومن هنا كان ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بهدف تجاوز النقائص التي عرفت الأنظمة التقليدية.

<sup>(1)</sup> راجع:

- ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 217.
- عبد الرزاق محمد قاسم، إستخدام قواعد البيانات في تصميم نظم التكاليف لدعم عمليات صنع القرارات الإدارية، مجلة جامعة دمشق، المجلد (16)، العدد الثاني، 2000، ص ص 69-70.
- أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص ص 339-340.

**المطلب الثاني: مقومات نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ومتطلبات تطبيقه**

يرتكز تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) معرفة المقومات الأساسية لهذا النظام وفيما يلي تقديم لهذه المقومات ومتطلبات تطبيق هذا النظام.

**1- مقومات نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)**

يقوم نظام (ABC) على جملة من المقومات والمفاهيم الأساسية حيث سيتم التركيز على المستشفى عند عرضها باعتباره من أهم المؤسسات الصحية، وتتمثل هذه المقومات في:

1- **الأنشطة:** يعتبر النشاط بؤرة الارتكاز في هذا النظام، إذ ينظر للمؤسسة على أنها "مجموعة متتالية من الأنشطة التي تهدف إلى تقديم السلع (الخدمات) ذات قيمة أعلى للعملاء والغرض من كل نشاط زيادة قيمة المنتج بالنسبة للعميل، ويتكون النشاط من مجموعة من العمليات والإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة" (1) فهو "مجموعة من المهام الأساسية التي يقوم بها فرد أو مجموعة باستخدام خبرات محددة موجهة نحو إنتاج المنتجات (مخرجات) من خلال الموارد (مدخلات) ومخصصة لعميل داخلي أو خارجي". (2)

إن تحليل أعمال المؤسسة الصحية على شكل مجموعة من الأنشطة ودراسة العلاقات فيما بينها يساعد على تحديد الأهمية النسبية لهذه الأنشطة وتحديد الموارد التي يجب تخصيصها عليها بغية تحقيق أهداف المؤسسة.

ويمكن تبويب الأنشطة في المستشفى وفق أسس عديدة منها:

**أ - التبويب حسب تسلسل الأنشطة: وتبويب إلى: (3)**

- الأنشطة على مستوى وحدة الخدمة (المريض): وهي الأنشطة المرتبطة بتقديم الخدمة العلاجية للمريض بشكل مباشر ويتناسب حدوثها طردياً مع عدد المرضى، و تتضمن تكاليفها التكاليف المباشرة (المواد والعمل) وأي تكلفة يمكن تتبعها بسهولة مثل: أجور الأطباء والمرضى، الأدوية...
- الأنشطة على مستوى الدفعة الخدمية (مجموعة من المرضى): هي الأنشطة المرتبطة بمجموعة من المرضى (مرضى العيون، مرضى القلب...) بغض النظر عن عدد المرضى

(1) عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سابق، ص 72.

(2) Rached Gabsi, Contrôle de Gestion, T2, Les Editions Contributions à la littérature d'Entreprise, Tunis, 2002, p169.

(3) ماهر موسى درغام، مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة (ABC) في المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، الجامعة الإسلامية، غزة، المجلد (23)، العدد الأول، 2007، ص 47-48.

بكل مجموعة مثل: تهيئة غرفة العمليات، فحص المرضى... كل هذا يمثل مجتمعات تكلفة النشاط وتُعد تكلفة هذه الأنشطة مشتركة لجميع المرضى ضمن المجموعة الواحدة.

- الأنشطة على مستوى الخدمة بشكل عام (أقسام التخصصات العلاجية): وهي الأنشطة المرتبطة بقسم تخصصي معين ولا يستفيد منها باقي الأقسام الأخرى على سبيل المثال: قسم القلب تتنوع فيه الأنشطة مثل: القسطرة، تركيب الشرايين، عملية القلب المفتوح، ويتم تحميل هذه التكاليف على القسم المعني باستخدام مسببات تكلفة مناسبة مثل: زمن القسطرة، زمن تركيب الشرايين، وزمن العملية، ومن بين الأنشطة العلاجية المقدمة في قسم العيون: تصحيح النظر بالليزر، تركيب العدسات اللاصقة والشبكات، إزالة المياه الزرقاء، تركيب القرنيات، ويتم تحميل هذه التكاليف على القسم المعني باستخدام مسببات تكلفة مناسبة مثل: زمن عمليات التصحيح، عدد العدسات اللاصقة، عدد القرنيات.
- الأنشطة على مستوى العميل (مريض معين): وهي الأنشطة المرتبطة باحتياجات مريض معين ولا يستفيد منها المرضى الآخرون مثل: عمليات التجميل.
- الأنشطة على مستوى المؤسسة ككل (المستشفى): هي الأنشطة اللازمة لدعم عمليات المستشفى ككل وتوفير البنية التحتية الإدارية والفنية التي تجعل من عملية تقديم الخدمة العلاجية ممكنة، مثل: رواتب الإدارة، إهلاك المعدات، صيانة المعدات والآلات، والتدفئة والإضاءة.

#### ب- تبويب الأنشطة حسب القيمة التي تضيفها: وتبويب إلى: <sup>(1)</sup>

- أنشطة مضيئة للقيمة: هي الأنشطة التي تضيف خصائص أو قيمة للمنتج من وجهة نظر العميل و يؤدي إلغاؤها إلى خفض خدمة المنتج له، كما أنها تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة.
- أنشطة غير مضيئة قيمة: هي الأنشطة التي يمكن استبعادها دون أن يؤثر ذلك على تحقيق أهداف المؤسسة.

<sup>(1)</sup> سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة العلوم الإنسانية، الجامعة الإسلامية، غزة، المجلد (15)، العدد الأول، 2007، صص 221-222.

وفي هذا الصدد فإن تبويب الأنشطة حسب القيمة المضافة يتيح فرصة كبيرة لإدارة المؤسسة لدراسة تكاليف الأنشطة بالعمق والتحليل المناسب، ومحاولة إلغاء الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة ولا تحقق أي قيمة مضافة.

بالإضافة إلى ذلك ترتبط الأنشطة كثيرا بالتكاليف، فبعد تحديد الأنشطة الضرورية لإتمام عمليات الإنتاج والبيع وتصنيفها تقوم الإدارة ببناء على خططها الإنتاجية والتسويقية بتقدير مستويات إنجاز الأنشطة والمتمثلة في عدد الوحدات المطلوب إنجازها من قبل كل نشاط، ليتم بعدها تخصيص الموارد اللازمة من يد عاملة وتجهيزات ومواد... لتنفيذ النشاط عند مستوى الطاقة المخطط فاكتساب الموارد واستهلاكها يؤدي إلى نشوء التكاليف ومن هنا تنشأ علاقة قوية بين النشاط ومستوى النشاط والتكاليف، وتساعد علاقة الارتباط هذه على فهم أسباب نشوء التكاليف وإمكانية تخفيضها.<sup>(1)</sup>

2- **مجمع تكلفة النشاط (مركز النشاط):** قد تكون الأنشطة المؤداة في المؤسسة من الضخامة والتنوع، ما يتطلب إعادة تصنيف الأنشطة وتجميعها في مجموعات معينة من النشاط (مجمعات تكلفة النشاط) اختصارا لعدد الأنشطة وموجهاتها<sup>(2)</sup> لأنه كلما زاد عدد الأنشطة كلما زادت درجة تعقيد و صعوبة تحديد العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج أو الخدمة، ويعرف مجمع تكلفة النشاط بأنه "مركز التكلفة الذي تجمع فيه التكاليف غير المباشرة تمهيدا لتوزيعها على أهداف التكلفة المختلفة باستعمال مسبب كلفة واحد"<sup>(3)</sup> وهو "سلسلة من النشاطات المرتبطة ببعضها البعض، لأجل تحقيق هدف معين"<sup>(4)</sup> حيث يحوي على عدد من الأنشطة المتجانسة ذات الارتباط الكبير، ويتوقف مستوى الدقة والتوسع في تحليل الأنشطة على قرار الإدارة ودرجة المعلومات المطلوبة بهدف الحصول على أعلى منفعة ممكنة بأقل الكلف الكلية لتشغيل النظام.<sup>(5)</sup>

<sup>(1)</sup> عبد الرزاق محمد قاسم، مرجع سابق، ص 74.

<sup>(2)</sup> هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، دراسات في: المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، مرجع سابق، ص 320-321.

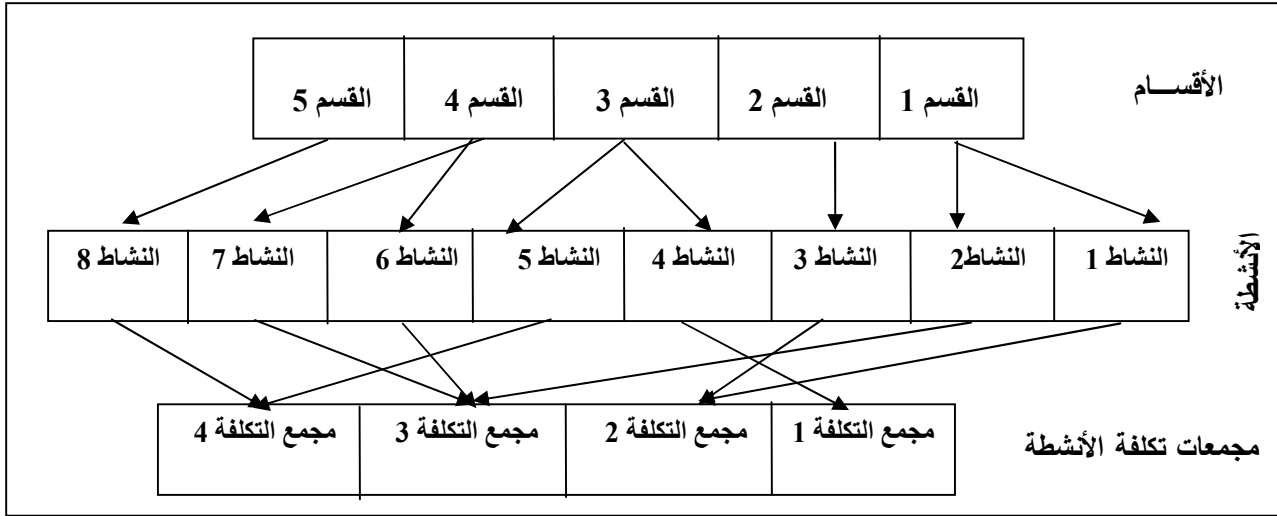
<sup>(3)</sup> أشرف مسعود أبو مغلي، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية، دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان، دراسة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2008، غ منشورة، ص 24.

<sup>(4)</sup> Yves de Rongé, Comptabilité de gestion, Boeck, Belgique, 2008, p289.

<sup>(5)</sup> نجوى عبد الصمد، دور نظام محاسبة الكلفة على أساس النشاط (Activity Based Costing) في تحسين تنافسية منشأة الأعمال، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول: تنافسية المؤسسات الاقتصادية وتحولات المحيط، جامعة بسكرة، 29-30 أكتوبر 2002، ص 62.

ويظهر تجميع الأنشطة في مجتمعات التكلفة في الشكل التالي:

شكل رقم (08): تجميع الأنشطة في مجتمعات تكلفة النشاط



Source : Michel Gervais, Op.cit, p175.

يظهر من خلال الشكل أن مجتمعات تكلفة النشاط تمكن من الاختصار في عدد الأنشطة.

3- **وحدة التكلفة:** هي "وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها وتعتبر في نفس الوقت الشيء المراد معرفة تكلفته"<sup>(1)</sup>.

و"تتمثل في المخرجات التي تستهلك خدمات الأنشطة ويتم الربط بين تكاليف الأنشطة والمخرجات المختلفة من خلال استخدام مسببات تكاليف الأنشطة"<sup>(2)</sup>.

4- **مسبب التكلفة:** يقصد بمسببات التكلفة أو محدد التكلفة "السبب الجوهري الذي أدى إلى خلق أو تكوين التكلفة"<sup>(3)</sup> ويعتبر "العامل المؤثر في حدوث التكلفة فكل تغير في مسبب التكلفة يؤدي إلى تغير في التكلفة"<sup>(4)</sup> فهو يشرح كيفية استهلاك المنتجات للأنشطة ويعد بمثابة وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات والخدمات كما يمثل مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط، ويتوقف نجاح نظام (ABC) على مدى الدقة في تحديد مسببات التكاليف لكل نشاط لأن الصفة

<sup>(1)</sup> السيد عبد المقصود محمد دبيان، ناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002، ص382.

<sup>(2)</sup> سالم عبد الله حلس، مرجع سابق، ص222.

<sup>(3)</sup> حاج قويدر قورين، مرجع سابق، ص16.

<sup>(4)</sup> Yves de Rongé, Op.cit, p298.



المميزة لهذا النظام عن غيره من الأنظمة هي مستوى الدقة المتميز الذي تتصف به معلومات ومخرجات النظام.<sup>(1)</sup>

ويقوم مفهوم مسببات التكاليف على الفروض التالية:<sup>(2)</sup>

- المؤسسة تقوم بنشاط ما يمكن وصفه وتحديد نوعيته وقياسه.
- التوضيح المالية التي يتطلبها النشاط (تكلفة النشاط) يمكن قياسها.
- مخرجات النشاط تكون قابلة للقياس.
- مخرجات النشاط تمثل العنصر المتحكم في حدوث تكلفة النشاط، فزيادة أو تخفيض حجم مخرجات النشاط (المسبب) تؤدي إلى زيادة أو تخفيض مدخلات النشاط (تكلفة العوامل المطلوبة للنشاط).

ومما يجب مراعاته عند اختيار مسببات التكلفة:<sup>(3)</sup>

- سهولة الحصول على البيانات الخاصة بها.
  - أن تكون قابلة للقياس.
  - قدرة المسبب على قياس الاستهلاك الفعلي للأنشطة من قبل الخدمات بشكل دقيق.
  - درجة الدقة المطلوبة في بيانات التكاليف، حيث بزيادتها تزداد مسببات التكلفة.
  - درجة تنوع الخدمات حيث يزداد عدد المسببات بزيادة تنوعها.
  - نسبة تكلفة النشاط إلى إجمالي تكاليف الأنشطة كافة، فإذا كانت نسبة بعض الأنشطة إلى إجمالي التكاليف الإضافية نسبة صغيرة بالمقارنة مع الأنشطة الأخرى فلا داعي لتعدد مسببات التكلفة، والمهم أن يكون مسبب التكلفة على درجة ارتباط مع مجموعة التكلفة لهذا النشاط.
  - تكلفة تجميع بيانات مسببات التكلفة وهنا العلاقة طردية بين عدد مسببات التكلفة وتكلفة تجميعها.
- و تميز مسببات التكلفة إلى مستويين:<sup>(4)</sup>

- مسببات تكلفة المرحلة الأولى: هي مسببات لاستخدام الموارد بواسطة المؤسسة تستخدم لربط تكاليف الموارد بالأنشطة ويطلق عليها بمسببات الموارد.

<sup>(1)</sup> صلاح مجدي عدس، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية، دراسة مقدمة

استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، غ منشورة، ص29.

<sup>(2)</sup> نفس المرجع، ص29.

<sup>(3)</sup> طلعت ممدوح بارود، مرجع سابق، ص ص113-115.

<sup>(4)</sup> محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص ص272-273.

• مسببات المرحلة الثانية: وهي مسببات لاستنفاد الأنشطة بواسطة الخدمات ويطلق عليها مسببات الأنشطة.

ويمكن تبويب مسببات التكلفة إلى:<sup>(1)</sup>

- مسببات خاصة بالعمليات: وهي التي تركز على عدد مرات تأدية النشاط الواحد، و تستخدم إذا كانت مجموعة الخدمات أو المنتجات تحتاج إلى نفس القدر من النشاط ومن أمثلتها عدد أوامر الصيانة.

- مسببات خاصة بالفترة الزمنية: وتهتم بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لتأدية منتج أو خدمة معينة، تستخدم في حالة اختلاف حجم النشاط المطلوب تأديته باختلاف كمية ونوع المنتج أو الخدمة النهائية، ومن أمثلتها عدد ساعات عمل المختبرات.

5- الموارد: هي "عنصر إقتصادي يوجه لأداء الأنشطة المختلفة"<sup>(2)</sup> إذ تمثل الموارد مدخلات الأنشطة الضرورية لأدائها، ومن الصعوبة تحليل وإدارة الأنشطة بدون التعرف على الموارد المستخدمة كما يصعب تحديد تكلفة النشاط دون التعرف على تكلفة المدخلات من الموارد.<sup>(3)</sup>

2- متطلبات تطبيق نظام (ABC): يمكن جمع المتطلبات التي تدعم تطبيق هذا النظام في:<sup>(4)</sup>

- زيادة حدة المنافسة.
- تزايد استخدام الأنشطة المساندة في المؤسسة مثل صيانة الأجهزة وغيرها.
- ارتفاع نسبة المصاريف غير المباشرة لدى المؤسسة.
- صعوبة تحديد تكلفة بعض المنتجات (الخدمات).
- قيام المؤسسة بإنتاج تشكيلة متنوعة من المنتجات (الخدمات) وتعقد العمليات الإنتاجية، وهي الحالة التي يكون لدى المؤسسة مخرجات تختلف فيما بينها من حيث نسبة استهلاكها للموارد نتيجة لاختلافها في الطلب على الأنشطة، بالإضافة إلى تداخل عناصر التكاليف فيما بين العمليات

<sup>(1)</sup> صلاح مجدي عدس، مرجع سابق، ص29.

<sup>(2)</sup> محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص273.

<sup>(3)</sup> صلاح مجدي عدس، مرجع سابق، ص25.

<sup>(4)</sup> ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة العلوم الإنسانية، الجامعة الإسلامية، غزة، المجلد (15)، العدد الثاني، 2007، ص698.

والأنشطة الإنتاجية ما يشكل صعوبة في تحديد نصيب كل نشاط أو عملية من عناصر التكاليف تمهيدا لاحتساب تكلفة الوحدة المنتجة (الخدمة).<sup>(1)</sup>

### المطلب الثالث: خطوات تحديد تكلفة الخدمة الصحية وفق نظام (ABC)

يتطلب تحديد التكلفة وفق نظام (ABC) إتباع خطوات متسلسلة لتحقيق ذلك تتمثل في:

- تحليل المصاريف والأنشطة.

- تخصيص المصاريف غير المباشرة على الأنشطة.

- تخصيص تكاليف الأنشطة على المخرجات.

- تحديد تكلفة المخرجات.

حيث تتضمن هذه الخطوات:<sup>(2)</sup>

#### 1- تحليل المصاريف والأنشطة: وذلك من خلال:<sup>(3)</sup>

• تحديد وتحليل المصاريف: ويتم في هذه الخطوة تحديد وتحليل المصاريف غير المباشرة الخاصة بالمؤسسة، وتجميعها ضمن مجموعات التكلفة الخاصة بها بحيث يضم مجمع التكلفة مصاريف ذات خصائص وصفات متشابهة.

• تحديد الأنشطة: تعد هذه الخطوة ركيزة أساسية لنجاح هذه المرحلة خاصة وأن تطبيق نظام (ABC) يعتمد في نجاحه على التحليل الجيد للأنشطة.

ويتم تحديدها من خلال دراسة المؤسسة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم بها وكيفية سير العمليات التشغيلية لتحديد الأنشطة المستهلكة للموارد، وفي حال تعدد الأنشطة بشكل كبير فإنه يتم تجميع العديد من الأنشطة في مجمع (مركز نشاط) واحد يراعى فيه تجانس هذه الأنشطة.

#### 2- تخصيص المصاريف غير المباشرة على الأنشطة: حيث يتم توزيع تكاليف الموارد المستخدمة

ضمن فترة معينة على الأنشطة بهدف تحديد التكاليف التي تكبدتها المؤسسة الصحية في سبيل القيام بمختلف أنشطتها، ويوجد من الموارد ما يمكن تتبعها بشكل مباشر على الأنشطة التي استهلكتها مثل الأدوية التي يتم صرفها لمريض معين أو الفحوص المخبرية التي استفاد منها،

<sup>(1)</sup> صلاح مجدي عدس، مرجع سابق، ص 35.

<sup>(2)</sup> أشرف مسعود أبو مغلي، مرجع سابق، ص 45-49.

<sup>(3)</sup> خليل إبراهيم عبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبنى على الأنشطة (ABC) في مستشفى غزة الأوروبي (دراسة تطبيقية على قسمي الدم والتخثر والميكروبيولوجي)، دراسة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، غ منشورة، ص 141-144.

ومنها مصاريف لا يمكن تتبعها بشكل مباشر مثل مصاريف خدمة الغرف، مصاريف المياه والكهرباء لذا يجب مراعاة علاقة (السبب-النتيجة) في توزيعها، من خلال استعمال مسببات التكلفة المناسبة (مسببات الموارد) فعلى سبيل المثال: فان تكلفة المحروقات لغاية التدفئة تدخل في عملية حساب تكلفة الإقامة للمريض حيث يمكن تحديد استخدام هذا المورد عن طريق قسمة إجمالي تكلفة المحروقات على إجمالي مساحة المستشفى ثم ضربها بمساحة غرفة المريض الواحد.

**3- تخصيص تكاليف الأنشطة على المخرجات:** ويتم في هذه المرحلة تحميل تكاليف الأنشطة للمخرجات طبقا لحاجة كل منها للموارد المستنفذة في تنفيذ النشاط، عن طريق تحديد معدل للمصاريف غير المباشرة لكل نشاط ( أو مركز تكلفة في حالة تجميع الأنشطة ) باستخدام مسبب التكلفة المناسب ( مسببات الأنشطة ) وفق العلاقة التالية:

$$\text{معدل تحميل تكلفة النشاط (أو مركز التكلفة)} = \frac{\text{مجموع تكاليف النشاط (أو مركز النشاط)}}{\text{عدد وحدات مسبب النشاط المناسب}}$$

ويتم تحديد نصيب الخدمة من المصاريف غير المباشرة من خلال تتبع جميع الأنشطة (مراكز الأنشطة) ذات الصلة بها حيث يتحدد نصيب الخدمة من كل نشاط وفق العلاقة التالية:<sup>(1)</sup>

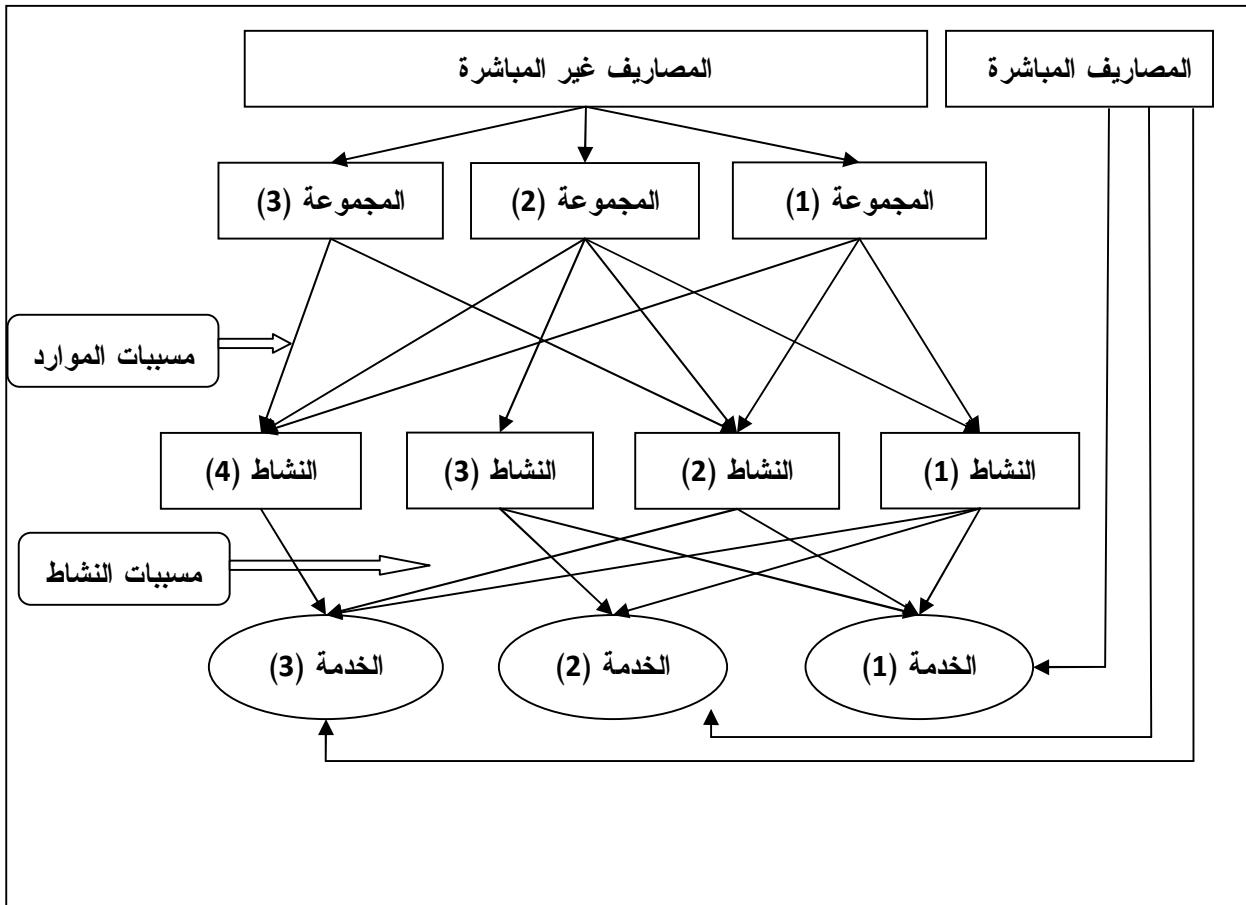
$$\text{المصاريف غير المباشرة لوحدة الخدمة} = \text{معدل تحميل النشاط ( مركز النشاط )} \times \text{عدد وحدات مسبب النشاط الخاصة بالخدمة}$$

**4- تحديد تكلفة المخرجات:** حيث تتحدد تكلفة الخدمة الصحية من خلال الجمع بين نصيبها من المصاريف غير المباشرة والمصاريف المباشرة الخاصة بها.

<sup>(1)</sup> ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مرجع سابق، ص700.

ويمكن جمع مختلف الخطوات السابقة في الشكل التالي:

الشكل رقم (09): مراحل تحديد التكلفة وفق نظام (ABC)



المصدر: أشرف جمال فايز عابورة، تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات (حالة المستشفى الإسلامي في الأردن)، دراسة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة اليرموك، الأردن، 2005/2004، غ منشورة، ص 22.

من خلال الشكل فإن نظام (ABC) يركز على الأنشطة في عملية توزيع المصاريف غير المباشرة ضمن مرحلتين أساسيتين وذلك باستخدام مسببات الموارد في المرحلة الأولى ومسببات النشاط في المرحلة الثانية.

### المبحث الثالث: خصائص ومزايا نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

يقدم نظام (ABC) للمؤسسة الصحية العديد من المزايا ويساعدها على تحقيق أهدافها من خلال الخصائص العديدة التي يتمتع بها.

#### المطلب الأول: خصائص نظام (ABC)

يمكن إيجاز أهم الخصائص التي يتسم بها نظام (ABC) في:<sup>(1)</sup>

- يمكن من تتبع التكاليف من خلال الاعتماد على مسببات التكلفة التي تربط بين الموارد والأنشطة ثم بين الأنشطة وأهداف التكلفة، وهذا ما يسمح بزيادة درجة الدقة في تخصيص المصاريف غير المباشرة.
- يعتمد هذا النظام على أسس عديدة لتحميل المصاريف غير المباشرة بحيث تتلاءم مع طبيعة الأنشطة ومدى استهلاكها للموارد المخصصة وفق ما صرف في عملية الإنتاج من وقت وجهد، أو أسس أخرى ملائمة يتم تحديدها من منطلق لا يخرج عن إطار الأنشطة المسببة للتكاليف ومقدار استخدام أهداف التكلفة لتلك الأنشطة.
- يتلاءم هذا النظام مع كل قطاعات النشاط وقد أثبت إمكاناته خاصة في القطاعات الصناعية التي تتميز باستخدامها للتكنولوجيا الحديثة في التصنيع والتسيير، وفي الواقع إن استخدام هذا النظام انطلق من هذا الوسط ثم عمم على نشاطات وقطاعات أخرى.
- حقق هذا النظام المبدأ الأساسي لمحاسبة التكاليف فيما يخص تطابقه مع تنظيم المؤسسة الذي يمثل الأساس لمجمل الأنشطة الضرورية للحصول على المخرجات، هذا التطابق يسمح بتتبع التكاليف واستهلاك الموارد ويرافق عملية ضبط وتحليل الأنشطة وإعادة ترتيبها حتى يمكن تحديد الأنشطة التي تساهم في إيجاد القيمة المضافة لصالح المؤسسة ومستخدميها وزبائنها، وبهذا تحقق المؤسسة نجاحا بفضل ازدياد قدرتها على المنافسة بحيث أمكن توضيح علاقة الأنشطة فيما بينها وعلاقتها بالموارد وأهداف التكلفة ضمن خريطة الأنشطة.
- تمثل الأنشطة ركنا أساسيا لهذا النظام كما تفسر ما تقوم به المؤسسة.

<sup>(1)</sup> راجع:

- حاج قويدر قورين، مرجع سابق، ص 17.

- صلاح مجدي عدس، مرجع سابق، ص 23.

- تطوير إجراءات التخصيص التي كانت متبعة بنظم التكاليف التقليدية من خلال الربط بين الأنشطة وتكلفة الموارد من جهة وبين تكلفة الأنشطة ووحدات التكلفة من جهة أخرى.
- يقدم النظام معلومات مالية وغير مالية تساعد الإدارة على ترشيد قراراتها الإستراتيجية.

### المطلب الثاني: مزايا نظام (ABC)

من بين المزايا التي يحققها تطبيق هذا النظام:<sup>(1)</sup>

- إن مدخل نظام التكاليف حسب الأنشطة يقوم على التحليل العميق لكافة الأنشطة في المؤسسة مع محاولة ربطها بمسبباتها، وهذا ما يؤدي إلى فهم إداري أفضل لجميع العمليات والعلاقات المتبادلة داخل المؤسسة، مما يسمح بتحقيق رقابة أفضل على التكلفة واعتماد إستراتيجية تخفيض التكلفة بصورة منتظمة ومستمرة لتحقيق ميزة تنافسية هامة في بيئة تتصف بالتنافس الشديد.
- يسمح تحليل الأنشطة ( ويسمى أيضاً مدخل تحليل العمليات ) في نظام (ABC) بتقسيم الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة لا يمكن الاستغناء عنها، وأنشطة لا تضيف قيمة يمكن الاستغناء عنها أو تخفيضها إلى أدنى حد ممكن، وهذا تطور جديد وجوهري يساعد الإدارة في تحسين الأداء ويتكامل مع خطة تخفيض التكاليف.
- يقدم نظام (ABC) إمكانيات جديدة لربط التكاليف بموضوع التكلفة كما يسمح بربط تكاليف الأنشطة بالفئات المختلفة للعملاء باعتبارهم هم الذين يطلبون أنشطة معينة و يتسببون في إحداث التكلفة، وهذا ما يساعد الإدارة في الوصول إلى فهم أفضل لطريقة توليد الأرباح على مستوى المنتجات والعملاء، وبالتالي إعادة النظر في مزيج المنتجات والعملاء.

(1) راجع:

- حسام الدين بشير الزطمة، نظام مقترح لتطوير عملية تسعير العطاءات وفقاً لنظام تكاليف الأنشطة في صناعة الإنشاءات في قطاع غزة، دراسة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006، غ منشورة، ص 61.
- ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مرجع سابق، ص ص 692-693.
- نجوى عبد الصمد، مرجع سابق، ص 66.
- خليل إبراهيم عبد الله شقفة، مرجع سابق، ص ص 66-67.
- حاج قويدر قورين، مرجع سابق، ص 18.
- اليزيد ساحري، مرجع سابق، ص 76.
- صلاح مجدي عدس، مرجع سابق، ص 60.

- ينسجم نظام (ABC) مع مجموعة الأنظمة الإدارية الحديثة الأخرى ويتكامل معها في تحقيق أهداف المؤسسة مثل نظام الإنتاج في الوقت المحدد ( JIT ) \* والتحسين المستمر، وإستراتيجية توجيه الإنتاج والتوجه كلياً نحو تلبية احتياجات العملاء، كما يدخل نظام (ABC) كعامل رئيسي يساعد على تطبيق الإستراتيجية الإدارية الحديثة وهي إدارة الجودة الشاملة (TQM) \*\* .
- يفيد التقسيم إلى أنشطة في توضيح العلاقات المترابطة بين الأنشطة الموجودة في الإدارات المختلفة، وفي مقارنة أنشطة وتكاليف إدارة معينة مع الإدارات الأخرى.
- يوجه الإدارة إلى الاهتمام بالطاقات غير المستغلة والمتمثلة في الأنشطة التي بقيت عاطلة دون استخدام من قبل المنتجات النهائية، ما يمكن من التصدي لمشكلة الطاقة المعطلة وتفاذي الأنشطة غير المنتجة أو غير الضرورية والتي تمثل عبئاً على المؤسسة.
- تحليل الانحرافات في ظل (ABC) له معان إيجابية في التعرف على المسببات الحقيقية للتكلفة.
- فعالية الدور الرقابي لنظام (ABC) مقارنة بنظام التكاليف التقليدي حيث يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة قبل الانتهاء من عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات النهائية، وهذا ما يزيد من إمكانية تلافي أية انحرافات.
- يؤثر بصورة فعالة على قرارات التسعير من خلال حساب تكلفة التنوع بدرجة أكثر دقة، فقد بين هذا النظام أن هناك كثيراً من التكاليف لا ترتبط بحجم الإنتاج بل بدرجة تعقيد وتنوع المنتجات وغيرها من العوامل المسببة لوجود التكاليف.
- يعمل على زيادة النظرة الإيجابية لأهمية دور المحاسبين في إدارة الإنتاج وفي مجالات اتخاذ القرارات الأخرى داخل المؤسسة كما يعمل على تنمية روح العمل كفريق، إذ لا يقتصر تشغيله وفهمه على المحاسبين فقط وإنما يمتد إلى الوظائف الأخرى كالإنتاج والتسويق.
- تحليل الانحرافات حسب نظام (ABC) والذي يعتمد أساساً على منطق مؤداه أن المنتجات تستهلك الأنشطة وأن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد إنما يعتمد في ذلك علاقة حقيقية يتم التعرف عليها من خلال مسببات التكلفة، أما في ظل نظام التكاليف التقليدي فإن تحليل الانحرافات يفشل في تقديم معلومات ملائمة حول أداء عناصر التكاليف.

\* ( JIT ): Just-in-Time.

\*\* (TQM): Total Quality Management.



- يساعد نظام (ABC) على ترشيد جهود الإدارة في مجال تخفيض التكاليف، من خلال تحليل الأنشطة وتسييرها وتوفيره لمعلومات تفصيلية عن الأنشطة والكلف ومسبباتها والتي تمكن من الفهم الجيد للتكاليف ومن ثم السيطرة عليها.
- حيث تظهر كيفية تخفيض التكاليف وفق هذا النظام من خلال تحليل وتنظيم الأنشطة كما يلي:
  - تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط، فمثلا يمكن تقليص الوقت والجهد الخاص بنشاط التهيئة من خلال تحسين تدريب العمال.
  - إلغاء الأنشطة غير الضرورية (الأنشطة التي لا تضيف قيمة).
  - انتقاء الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة وذلك في حالة وجود الأنشطة التنافسية التي تؤدي الغرض نفسه وبأقل تكلفة.
- يمكن من تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقييم مسؤولياتهم تجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم وذلك ما يساعد الإدارة على توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاية في الأداء.
- يؤدي دوراً محورياً في تعظيم الربحية من خلال توفير معلومات دقيقة وفي الوقت المناسب عن التكاليف في ظل المنافسة الشديدة بهدف تسعير المنتجات أو الخدمات.
- العدالة والموضوعية في تخصيص المصاريف غير المباشرة عن طريق اختيار مسببات التكلفة التي توضح العلاقة السببية لسلوك التكاليف.
- ترشيد اتخاذ القرارات مثل قرار التوقف عن إنتاج منتج معين أو التوسع في إنتاجه أو المقارنة بين تصنيع جزء أساسي من منتج معين أو شرائه من الخارج وغيرها من القرارات، وهذا من خلال المعلومات التفصيلية والدقيقة عن تكاليف الأنشطة و المنتجات.
- يركز تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)\* على نظام (ABC)، وينعكس استخدام النظامين بالإيجاب على تحسين وظائف المؤسسة من خلال تحسين وظائف التسيير.
- يساعد على إعداد الموازنات وقياس الأداء مثل الموازنة المبنية على الأنشطة (ABB)\*\* التي تعتبر أداة فعالة للتخطيط والرقابة على الأنشطة حيث توضح الارتباطات بين الأنشطة، الأعمال، السلوكيات التنظيمية، الموارد المستخدمة وتوضيح الفروقات بينها وبين الموارد المعيارية.

\* (ABM) : Activity-Based-Management.

\*\* (ABB): Activity-Based-Budget.

- يمكن من التحديد الجيد للموارد المطلوبة من خلال تحديد المجالات التي تحتاج إلى موارد إضافية ومجالات الإسراف بالموارد.

### المطلب الثالث: مقارنة بين نظام (ABC) وأنظمة التكاليف التقليدية

يتشابه نظام (ABC) وأنظمة التكاليف التقليدية في أن كل منهما يقوم بعملية التخصيص للمصاريف غير المباشرة على مرحلتين وإن اختلف المدخلان من حيث فلسفة وإجراءات التجميع وإعادة التجميع على مستوى كل مرحلة بالإضافة إلى اختلاف المبدأ الذي يستند عليه كلاهما ويمكن إيجاز أهم الفروقات بين النظامين في:<sup>(1)</sup>

- يختلف نظام (ABC) مع أنظمة التكاليف التقليدية في أساس التجميع على مستوى كل مرحلة من مراحل تخصيص المصاريف غير المباشرة، ففي المرحلة الأولى يتمثل أساس التجميع في الأنظمة التقليدية في مراكز التكلفة سواء كانت مراكز إنتاج أو خدمات ثم توزع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج، في حين يقوم نظام (ABC) على تجميع التكاليف على أساس الأنشطة في المرحلة الأولى سواء على مستوى المؤسسة ككل، خط إنتاجي، دفعة إنتاجية أو وحدات مع مراعاة العلاقة السببية، أما في المرحلة الثانية فإن أساس التجميع في الأنظمة التقليدية يتمثل في المنتجات (الخدمات) حيث يتم تحميل التكاليف من مراكز التكلفة عليها باستعمال أساس تخصيص ملائم في حين أن نظام (ABC) يقوم على ربط تكاليف كل مجمع تكلفة بوحدات التكلفة النهائية حسب مسبب التكلفة في كل مستوى.

<sup>(1)</sup> راجع:

- محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 278.

- ثناء علي القباني، مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 34.

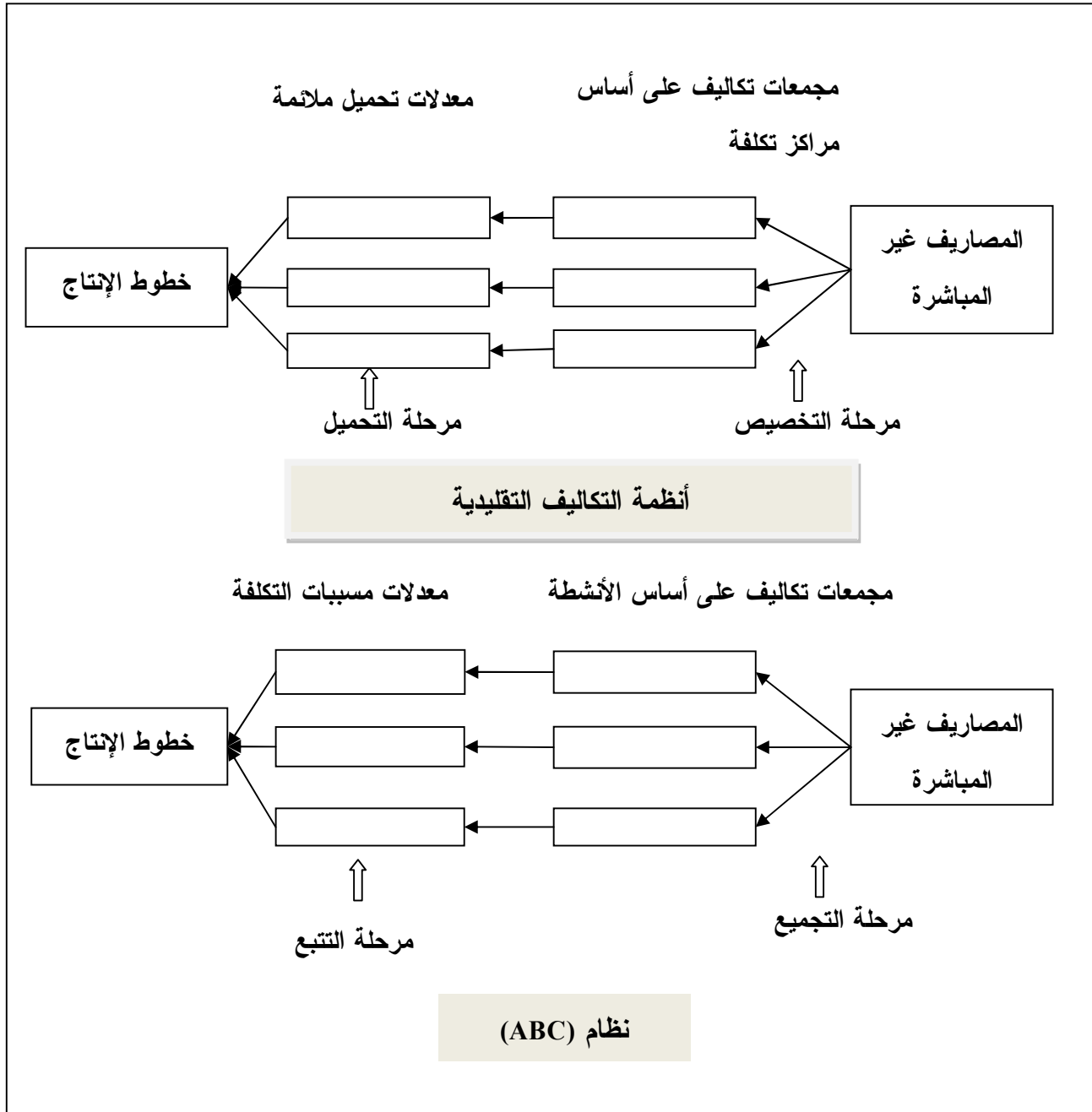
- أشرف مسعود أبو مغلي، مرجع سابق، ص 42.

- خليل إبراهيم عبد الله شقفة، مرجع سابق، ص 90-91.

- M.C.Mallard, Méthode ABC-une démarche de gestion pour les établissements de la santé, 2005, p1, [http://www.controleur-de-gestion.fr/cariboost\\_files/articleCHU\\_20cas\\_20ABC.pdf](http://www.controleur-de-gestion.fr/cariboost_files/articleCHU_20cas_20ABC.pdf), consulté le 10/01/2010.

وتظهر النواحي الإجرائية لكل من النظامين في الشكل التالي:

شكل رقم (10): النواحي الإجرائية لأنظمة التكاليف التقليدية ونظام (ABC)



المصدر: محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، مرجع سابق، ص 279.

- لا تحاول الأنظمة التقليدية تحديد أو تجميع أو التقرير عن التكلفة حسب الأنشطة المؤداة، على عكس نظام (ABC) الذي يهتم بتحليل مختلف الأنشطة وتحديد الأنشطة التي تضيف أو لا تضيف قيمة.
- يتم تجميع التكاليف وفق أنظمة التكاليف التقليدية في مراكز وقد تكون تكاليف المركز غير متجانسة، أما في نظام (ABC) يكون التجميع في مراكز الأنشطة والتي يراعى فيها التجانس بين الأنشطة المجمعة بحيث يحتوي كل مجمع على تكاليف الأنشطة التي تشترك في نفس مسبب التكلفة.
- الأنظمة التقليدية تستخدم أسس مرتبطة بالحجم عند تخصيص المصاريف غير المباشرة ( مثل عدد الوحدات المنتجة، ساعات العمل المباشر، أو عدد ساعات عمل الآلات...)، أما نظام (ABC) فيعتمد على اختيار مسببات التكلفة الملائمة عند التخصيص.
- يوفر نظام (ABC) بيانات تكاليفية دقيقة تدعم عملية اتخاذ القرارات، على عكس الأنظمة التقليدية التي تتسبب في تحميل التكاليف على المنتجات (الخدمات) بالزيادة أو بالنقصان بالتالي لا يكون هناك ثقة كبيرة في المعلومات التي يتم الحصول عليها كمخرجات للنظام.
- تعتبر تكلفة تطبيق أنظمة التكاليف التقليدية منخفضة نوعا ما، لذا هي تناسب المؤسسات الصغيرة التي تتصف بمزيج بسيط من المنتجات (الخدمات)، عكس نظام (ABC) الذي تكون تكلفة تطبيقه مرتفعة نسبيا ولكن هناك ما يبرر هذه التكلفة خاصة بالنسبة للمؤسسات الكبيرة التي تتعدد منتجاتها وتعتمد على الأتمتة في إنتاجها.
- يقوم نظام (ABC) على التحليل الدقيق المستمر والشامل للأنشطة التي تمارسها المؤسسة وبشكل معمق، في حين يكون أسلوب التحليل في أنظمة التكاليف التقليدية بسيطا ومباشرا للتكاليف وليس للأنشطة.
- يمكن نظام (ABC) من السيطرة والتحكم في التكاليف حيث إن تجميع التكاليف ضمن مراكز أنشطة متجانسة يسهل ويرفع من كفاءة عملية السيطرة والتحكم فيها، خلاف أنظمة التكاليف التقليدية التي تكون السيطرة فيها على عدد قليل من التكاليف وبالتالي تكون الرقابة في هذا الأنظمة ضعيفة.

- يسعى نظام (ABC) إلى تحقيق هدفين وهما: تصميم هيكل تكاليفي والتأكيد على القيمة الحقيقية للمنتج أو الخدمة، أما في أنظمة التكاليف التقليدية فيتم التركيز على تخصيص التكاليف غير المباشرة لأغراض تقييم المخزون ولا توفر معلومات لخدمة أغراض الإدارة.
- تقوم الأنظمة التقليدية على أساس أن المنتجات (الخدمات) هي التي تستهلك الموارد، في حين أن نظام (ABC) يقوم على مبدأ أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وأن المنتجات (الخدمات) تستهلك الأنشطة.

**خلاصة الفصل الثاني:**

نظام (ABC) يساعد المؤسسة الصحية على تحقيق التأقلم مع البيئة الحديثة وتجاوز النقائص التي عرفتتها أنظمة التكاليف التقليدية، من خلال قدرته على تحقيق الرقابة على التكاليف والتحكم فيها وتوفير معلومات دقيقة وتفصيلية عنها تساهم في ترشيد اتخاذ القرارات، الرقابة وتقييم الأداء، حيث يركز هذا النظام على الأنشطة كمحور أساسي يقوم عليه ويبحث بشكل واسع في العلاقة السببية وهذا ما جعله من أهم أساليب إدارة التكلفة إذ يساهم في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة الصحية من خلال مساعدتها على الاستغلال الأمثل لمواردها وتحقيق الكفاءة والفعالية في تخصيصها.

## الفصل الثالث

إستخدام نظام محاسبة التكاليف على  
أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة  
الخدمات الصحية بالمؤسسة العمومية للصحة  
الجوارية (قسم الأشعة) - بسكرة

### تمهيد

من خلال ما تم التطرق إليه في الإطار النظري للدراسة سنحاول في هذا الفصل إسقاط الدراسة النظرية على إحدى المؤسسات الصحية العمومية متمثلة في المؤسسة العمومية للصحة الجوارية - بسكرة - وذلك بإظهار كيفية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على أحد أقسامها وهو قسم الأشعة مع الإشارة إلى أننا سنقوم بتحليل بيانات المؤسسة المتعلقة بحساب التكلفة للثلاثي الرابع لسنة (2009) وهو الثلاثي الذي توفرت أغلب بياناته مقارنة بالفترات الأخرى، حيث سنتطرق في هذا الفصل إلى تقديم عام حول المؤسسة وتحليل واقع حساب التكاليف بها ومن ثم تطبيق نظام (ABC) على قسم الأشعة وتحليل النتائج المتوصل إليها.



## المبحث الأول: تقديم المؤسسة العمومية للصحة الجوارية - بسكرة -

نحاول في هذا المبحث التعريف بالمؤسسة محل الدراسة، وقبل ذلك نقدم تلخيصاً لمختلف التحولات التي شهدتها المنظومة الصحية الجزائرية والخريطة الصحية الجديدة التي أفرزتها هذه التطورات.

### المطلب الأول: واقع المنظومة الصحية في الجزائر

لقد عرفت المنظومة الصحية الجزائرية جملة من التطورات والإصلاحات بداية من الاستقلال إلى وقتنا الراهن سواء على مستوى الهياكل الصحية أو على مستوى العاملين بها يمكن إيجازها في: - ورثت الجزائر بعد الاستقلال جهاز صحي ضعيف غير قادر على تلبية احتياجات المواطنين المتزايدة، نظراً لما كان يعانيه من مشاكل أهمها:<sup>(1)</sup>

- هجرة جماعية لـ 2200 طبيب و 2700 ممرض في 1962.
- أعمال الحرق والتخريب التي لحقت بالهياكل الصحية.
- الافتقار للإطارات التقنية من أطباء وعاملين ونقص كبير في رؤوس الأموال والخبرات البشرية في مجال الصحة.
- تمركز المرافق الصحية في المناطق والمدن الكبرى.
- مؤسسات صحية قليلة مقارنة بعدد السكان.
- حالة صحية متردية وانتشار الأوبئة وأمراض الفقر.

ولمواجهة هذا الوضع عملت الجزائر على إعادة بعث البنية الطبية التي خلفها الاستعمار من خلال القيام بعدة إصلاحات حيث استعانت بإطارات من بعض الدول (بلغاريا، رومانيا، الصين، روسيا...) وإرسال العديد من الأطباء إلى الخارج بغية تكوينهم، ثم بداية العمل بالطب المجاني سنة (1973)<sup>(2)</sup> ومع بداية التنفيذ تم خلق القطاع الصحي في سنة (1974) كخطوة أولى في طريق إعطاء فعالية أكثر للنظام الصحي وتوحيده ككل وإنشاء مؤسسات وهياكل صحية عمومية لتغطية كافة التراب الوطني.

<sup>(1)</sup> محمد رضا بالمختار، تنسيق العلاج وعقلانية الفاعلين ضمنه، مذكرة ماجستير في علم الاجتماع، جامعة الجزائر، غ منشورة، 1998، ص ص88-90.

<sup>(2)</sup> الأمر 53-65 المؤرخ في 28 ديسمبر 1973، المتعلق بإنشاء الطب المجاني في القطاعات الصحية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد (01)، الصادرة بتاريخ 1 جانفي 1974، ص2.

- أما سنوات الثمانينيات وحتى منتصف التسعينات من القرن الماضي، عرف القطاع تطورا ملحوظا تجسد في ارتفاع عدد الهياكل الصحية والأطباء الجزائريين وتحسن الخدمات الصحية، كما تم فتح المجال للقطاع الخاص\*، لكن مع أواخر التسعينات بدأت بعض النقائص بالظهور من بينها تدهور جودة الخدمة الصحية المقدمة رغم زيادة إنفاق الدولة على الصحة، بالإضافة إلى عدم التحكم في التكاليف، وهذا ما أدى إلى القيام بالعديد من الإصلاحات كانت بداية بتغيير تسمية الوزارة الوصية من وزارة الصحة إلى وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات سنة (2002)، ومراجعة وتحديث القوانين والاعتماد على صيغة جديدة في تسيير المؤسسات الصحية العمومية وتمويلها بما يعرف بالنظام التعاقدى بغية تخفيف النفقات، وهذا من خلال إشراك مؤسسة الضمان الاجتماعي والمرضى أنفسهم في تسديد نفقات العلاج\*\*، حيث يحدد هذا النظام العلاقة التعاقدية بين المؤسسة الصحية ومؤسسة الضمان الاجتماعي وكيفية مساهمته في تمويل ميزانيات القطاعات الصحية والمؤسسات الإستشفائية المتخصصة و يبقى على الدولة التكفل بالوقاية والتكوين والبحث الطبي والخدمات الصحية المقدمة للمحرومين غير المؤمنين اجتماعيا\*\*\*، وتعني العلاقة التعاقدية إبرام المؤسسة الصحية مع مموليها لعقد أداء خدمة وبذل عناية مقابل تعويض مالي يساوي في مجموعه مجموع التكاليف التي تحملتها لتقديم الخدمة في إطار الأصول المتعارف عليها<sup>(1)</sup>، حيث تمثلت الأهداف الأساسية للنظام التعاقدى في:<sup>(2)</sup>

- التحكم في النفقات من خلال السياسة الإصلاحية للصحة العمومية (إصلاح المستشفيات): يتعين على المؤسسة الصحية تحقيق أفضل الأهداف بأقل الوسائل الممكنة، حيث يمنحها النمط التعاقدى نوعا من الاستقلالية في التسيير المالي تماشيا مع محاسبة التكاليف بما يفرض على مسيري هذه المؤسسات ترشيد الإنفاق وحسن تشخيص التكاليف.

\* المرسوم رقم 88-204 المؤرخ في 18 أكتوبر 1988، المحدد لشروط إنجاز العيادات الخاصة وفتحها وعملها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد (42)، الصادرة بتاريخ 19 أكتوبر 1988، ص1429.

\*\* الأمر رقم 94-03 المؤرخ في 31 ديسمبر 1994، المتضمن قانون المالية لسنة 1995، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد (87)، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 1995، ص3.

\*\*\* المرسوم التنفيذي رقم 04-101 المؤرخ في 1 أبريل 2004، المحدد لكيفيات دفع مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي لتمويل ميزانيات المؤسسات الصحية العمومية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد (20)، الصادرة بتاريخ 04 أبريل 2004، ص30.

<sup>(1)</sup> نور الدين حاروش، مرجع سابق، ص ص137-150، 291.

<sup>(2)</sup> حنان مراد، أهمية إصلاح المستشفيات في تحقيق التنمية الاجتماعية، مذكرة ماجستير في علم الاجتماع، جامعة بسكرة، 2007/2006، غ منشورة، ص ص109-112.

- تحسين نوعية العلاج: حيث يفرض على المؤسسات الصحية تقديم أفضل الخدمات العلاجية لأن المستهلك سيصبح شريكا فعليا كونه يمثل الزبون، ولإرضائه يجب تقديم نوعية علاج جيدة وهذا ما سيؤدي إلى تحسين المؤشرات الصحية.
- التسيير العقلاني للموارد البشرية: لنجاح هذا النظام لابد من توفر الإطار الكفاء لذا يعتبر التكوين الجيد وإعادة التكوين ضروريان لإيجاد العنصر البشري القادر على مواكبة التغييرات الجديدة، كما يفرض هذا النمط حسن التسيير والتوزيع الجيد للكفاءات والطاقات البشرية ليضمن استغلالها الجيد. ومما ساهم في ذلك البرامج التكوينية الموجهة إلى إطارات المؤسسات الصحية التي بادرت بها المدرسة الوطنية للصحة كدورات التكوين المتواصل في الإدارة العامة، إدارة الموارد البشرية، تسيير المصالح الإقتصادية ومحاسبة التكاليف وغيرها.<sup>(1)</sup>
- تحقيق الدقة في التمويل بحيث يتم على أساس بيانات دقيقة توضح كل الخدمات المقدمة و تكاليفها.<sup>(2)</sup>
- تحقيق مبدأ التدرج في العلاج: يقوم النظام الوطني للصحة في الجزائر على مبدأ التدرج في العلاج انطلاقا من الهياكل غير الإستشفائية إلى غاية الوصول إلى الهياكل الإستشفائية الثقيلة التي تتوفر على تخصصات أكثر وهذا ما يركز عليه النظام التعاقدية؛ إذ يحتم رد الاعتبار لمكتب الدخول كطرف مهم في توجيه المريض حسب ما تقتضيه حالته الصحية.
- تحسين إدارة المستشفيات: وذلك بمنحها ميزانيات مستقلة وتعزيز الرقابة عليها.
- ترشيد الإنفاق واحتواء التكاليف: إن استخدام نظام الرسوم مقابل الخدمات يؤدي إلى ترشيد استخدام المؤسسات الصحية وكذا التسيير الجيد بما يقلص التكاليف وهذا ما يؤدي إلى:
  - استخدام الأدوات التحليلية التي تساعد على صياغة السياسات الصحية مثل الحسابات الوطنية.
  - مراجعة تكاليف الإنفاق على الخدمات الصحية والتأكد من توزيع الإنفاق وفقا للأولويات المعتمدة ومتطلبات الخدمة.
  - إيجاد نظام وطني للمراجعة الصحية بهدف تفادي تجزئة الخدمة المقدمة للمريض أو تكرارها بدون داع.
  - التوزيع الأمثل للموارد الصحية بين الجهات المختلفة بما يتفق مع دورها وحجم استخدامها.

<sup>(1)</sup> نور الدين حاروش، مرجع سابق، ص156.

<sup>(2)</sup> طيبة طاهري، طرق تمويل المؤسسات الصحية، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية تخصص نقود وتمويل، جامعة بسكرة، 2008/2007، غ منشورة، ص122.

- الاستفادة من علم إقتصاديات الدواء باعتباره جزءا من إقتصاديات الصحة وتقييم تكاليف الدواء وإعداد سياسة وطنية له.
  - إدخال محاسبة التكاليف وتعميم حساب التكاليف ليشمل جميع الخدمات في الهياكل الصحية<sup>(1)</sup> من خلال استخدام طريقة الأقسام المتجانسة، وقد ساهم في ذلك جملة التكوينات السابقة لتطبيق محاسبة التكاليف والدليل المنهجي المتضمن آليات تطبيق هذه الطريقة، بالإضافة إلى الاهتمام بتحديث مدونة تسعير الأعمال المهنية التي يمارسها الأطباء والصيدالدة وجراحو الأسنان والمساعدون الطبيون.
- ومع منتصف سنة (2007) بدأت مرحلة جديدة من خلال المرسوم التنفيذي رقم (07-140)<sup>(2)</sup> الذي أدى إلى إحداث تغييرات في الخريطة الصحية وألغى أحكام المرسوم المحدد لقواعد إنشاء القطاعات الصحية وتنظيمها وسيرها، كما تم بموجبها فصل الإستشفاء عن العلاج والفحص بهدف تسهيل الوصول إلى العلاج وتقريب الصحة من المواطن، وتعتمد هذه الخريطة على المؤسسات العمومية الإستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية عوضا عن العمل بالقطاعات الصحية (183 قطاع صحي سابقا)<sup>(3)</sup> حيث بلغ عدد المؤسسات العمومية الإستشفائية (192) تهتم بأنشطة الوقاية والعلاج الإستشفائي و(271) مؤسسة عمومية للصحة الجوارية تهتم بالعلاج، والفحص وأنشطة الوقاية.<sup>(4)</sup>

<sup>(1)</sup> عديلة العلواني ، تأثير طرق تمويل قطاع الصحة العمومي على أداء الخدمات في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الإقتصادية تخصص نقود وتمويل، جامعة بسكرة، 2003/2004، غ منشورة، ص87.

<sup>(2)</sup> المرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرخ في 19 ماي 2007، المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الإستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد (33)، الصادرة بتاريخ 20 ماي 2007، ص10.

<sup>(3)</sup> Ministère de la Santé, de la Population et de la Réforme Hospitalière, Annuaire des établissements de santé, **Secteurs sanitaires**, <http://www.ands.dz/annuaire/secteurs.htm>, consulté le 07/04/2010.

<sup>(4)</sup> المرسوم التنفيذي رقم 07-140، مرجع سابق، ص ص 14-18.

### المطلب الثاني: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

إنبتقت المؤسسة العمومية للصحة الجوارية - بسكرة - عن الخريطة الصحية الجديدة لولاية بسكرة والتي كانت تضم سابقا 4 قطاعات صحية (بسكرة، أولاد جلال، طولقة، سيدي عقبة) لتتضمن الآن الهياكل الصحية التالية:

- (04) مؤسسات عمومية إستشفائية اثنان منها في عاصمة الولاية (بشير بن ناصر، الحكيم سعدان) ومؤسسة واحدة في كل من دائرة أولاد جلال وطولقة.
- (09) مؤسسات عمومية للصحة الجوارية في كل من بلديات: بسكرة، جمورة، زربية الوادي، القنطرة، أولاد جلال، الدوسن، طولقة، رأس الميعاد، سيدي عقبة.
- مؤسستين عموميتين إستشفائيتين متخصصتين إحداهما في طب العيون والأخرى في طب النساء والتوليد.

بالإضافة إلى مساهمة المصحات خاصة والمتمثلة في: عقبة بن نافع، الرازي، النخيل.

وتعرف هذه المؤسسة على أنها "مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتوضع تحت وصاية الوالي" <sup>(1)</sup> يقع مقرها الإداري بالمنطقة الشرقية العالية بجوار جامعة محمد خيضر والمؤسسة العمومية الإستشفائية بشير بن ناصر بمدينة بسكرة، وتتوزع الهياكل الصحية التابعة لها عبر إقليم هذه المدينة وتتمثل مختلف مهامها في:

- الوقاية والعلاج القاعدي.
- تشخيص المرض.
- العلاج الجوارى.
- الفحوص الخاصة بالطب العام والطب المتخصص القاعدي.
- الأنشطة المرتبطة بالصحة الإنجابية والتخطيط العائلي.
- تنفيذ البرامج الوطنية للصحة والسكان.
- المساهمة في ترقية وحماية البيئة في المجالات المرتبطة بحفظ الصحة والنقاوة ومكافحة الأضرار والآفات الإجتماعية.
- المساهمة في تحسين مستوى مصالح الصحة وتجديد معارفهم.

<sup>(1)</sup> المرسوم التنفيذي رقم 07-140، مرجع سابق، ص11.

- كما يمكن استخدامها للتكوين شبه الطبي والتكوين في التسيير الإستشفائي على أساس اتفاقيات تبرم مع مؤسسات التكوين.

وتعتبر المؤسسة العمومية للصحة الجوارية من الهياكل غير الإستشفائية (تعتبر عيادة خارجية) والتي يتم فيها استقبال المرضى والمصابين والمراجعين وتقديم الخدمات الصحية دون رعاية إيوائية وإحالة الحالات المرضية المستعصية والحالات الطارئة إلى المؤسسات الإستشفائية، بالإضافة إلى تقديمها للخدمات الصحية التثقيفية إذ تعتبر المكان الأول للاحتكاك بالمريض وتساهم بشكل كبير في تقليل نفقات الإقامة السريرية بالمؤسسات العمومية الإستشفائية من خلال الترشيد في عملية تحويل المرضى إليها.

**المصالح الموجودة بالمؤسسة:** يتواجد بالمؤسسة نوعين من المصالح:

أ- **المصالح التقنية:** وتضم المصالح الإدارية والمصالح الإقتصادية كما يلي:

- **المصالح الإدارية:** ممثلة في الإدارة والتي تسهر على السير الحسن للمؤسسة.

- **المصالح الإقتصادية:** وتتكون من:

• **الصيانة:** وتعتبر من أهم المصالح حيث تتيح استمرارية عمل الآلات والمعدات والأجهزة الخاصة بالمؤسسة.

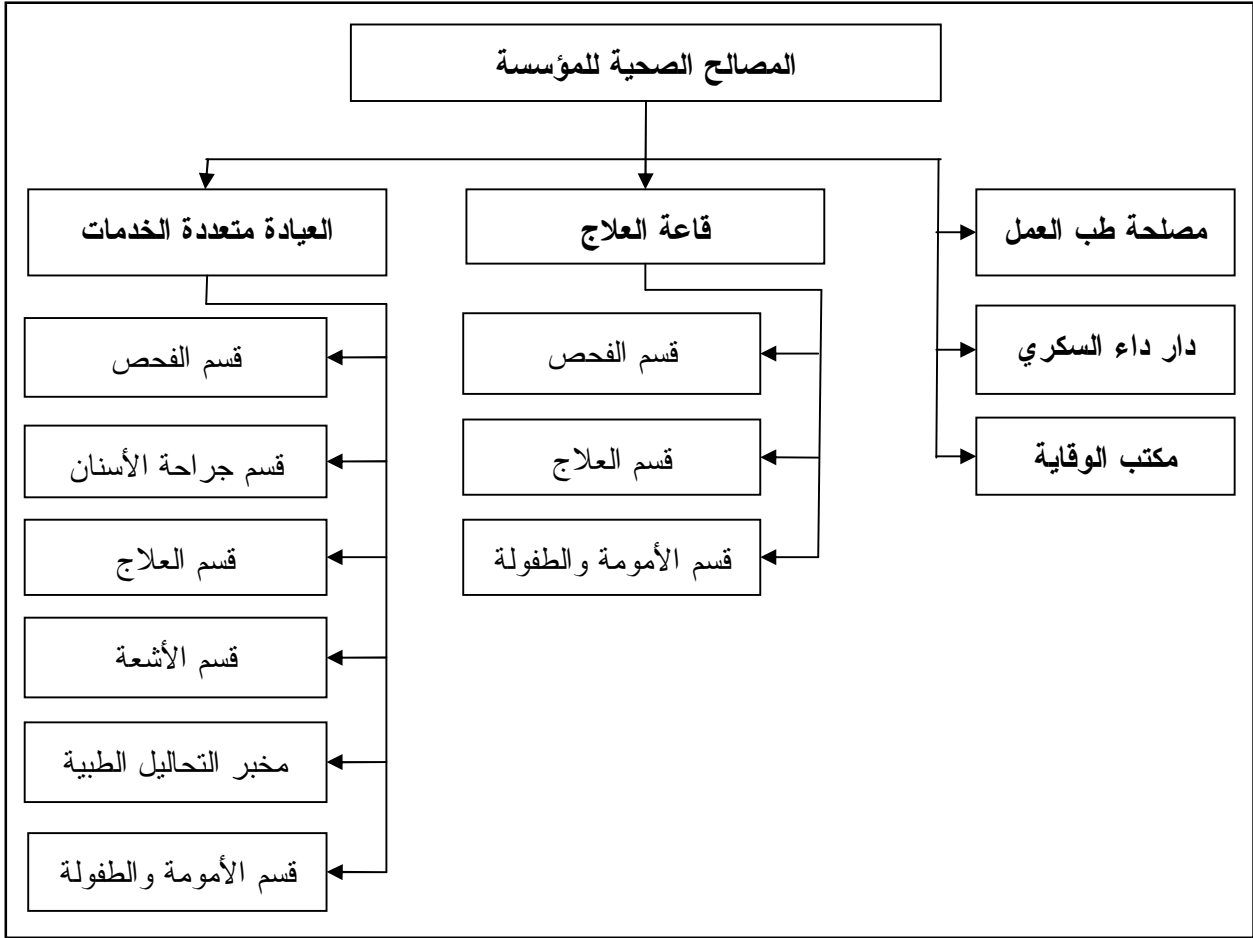
• **الصيدلانية:** تتولى تخزين وصرف المواد الصيدلانية والمستلزمات الطبية والمعدات والأدوات الجراحية الصغيرة لمختلف الهياكل الصحية حسب الاحتياجات وتعتبر من الدعائم الأساسية لسير النشاط الصحي.

• **المخزن:** ويقوم بتخزين وتوزيع المواد والأدوات غير الطبية من مواد تنظيف، لوازم مكتبية...

ب- **المصالح الصحية:** تتكون من الهياكل الصحية التابعة للمؤسسة \* وتتمثل في: (06) عيادات متعددة الخدمات، (12) قاعة علاج و (03) وحدات (دار داء السكري، مكتب الوقاية، مصلحة طب العمل)، وتظهر مكونات الهياكل الصحية في الشكل التالي:

\* أنظر الملحق رقم (01).

الشكل رقم (11): مكونات الهياكل الصحية للمؤسسة محل الدراسة



المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات المديرية الفرعية للمصالح الصحية.

و تتمثل أقسام الهياكل الصحية في:

- **قسم الفحص:** يقوم على تقديم خدمات الفحص، التشخيص والعلاج سواء كان فحص عام أو متخصص (الأنف والحنجرة، العظام).
- **قسم الأمومة والطفولة:** ويتولى الإشراف على رعاية الأمومة والطفولة بما في ذلك تنظيم الأسرة مع التركيز على برامج التحصين، والأنشطة المرتبطة بالصحة الإنجابية.
- **قسم العلاج:** الذي يقوم على تقديم العلاجات الأولية (حروق، حقن...).
- **قسم جراحة الأسنان:** ويتضمن أنشطة الفحص والعلاج لأمراض الأسنان.
- **دار داء السكري:** تقدم خدمات الفحص والعلاج لمرضى السكري.
- **طب العمل:** يتولى تقديم خدمات الفحص والعلاج للأفراد العاملين في المؤسسات المتعاقدة مع المؤسسة للحصول على الخدمات الصحية مثل الجامعة، المؤسسات الخاصة...

- **مكتب الوقاية:** ويقوم بتقديم الخدمات الصحية المرتبطة بصحة المجتمع ( خدمات وقائية) حيث يهدف إلى وقاية الفرد من التعرض للمرض.
  - **مخبر التحاليل الطبية:** يعتبر من الدعام الأساسية المساعدة في تشخيص المرض وتحديد سببه من خلال الفحوصات المخبرية التي يقدمها والتي تعد أساس المعالجة الطبية.
  - **قسم الأشعة:** تعد الفحوصات التي يعدها هذا القسم من خلال التصوير بالأشعة من الوسائل التشخيصية الهامة التي لا يمكن الاستغناء عنها، ولهذا القسم خصوصيته من حيث التصميم والإنشاء لأن التسرب الإشعاعي يضر بصحة المرضى والعاملين فيه، وبالتالي فإن تصفيح الجدران بالرصاص يعد من الأمور الهامة التي تحول دون تسرب الإشعاع، بالإضافة إلى توفير سبل الحماية والأمان للعاملين بالقسم إذ يرتدي العامل سترة عازلة بالإضافة إلى عزل غرفة التحكم بالأشعة عن مكان أخذ صور الأشعة للمرضى.
- ومن أسباب اختيارنا لهذا القسم من أجل تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمات الصحية المقدمة به نذكر:
- وجود قسم واحد لإعداد الأشعة بالمؤسسة ككل والذي يتواجد بالعيادة المتعددة الخدمات أحمد بن رمضان القبائلي على عكس الأقسام الأخرى (الفحص، جراحة الأسنان، الأمومة والطفولة، العلاج، مخبر التحاليل الطبية) التي تتباين الخدمات المقدمة بها، المواد والمستلزمات الطبية، المعدات المستخدمة والأنشطة التي تتطلبها من عيادة إلى أخرى بالتالي وجود صعوبة كبيرة في تتبع التكاليف الخاصة بها.
  - إمكانية التتبع والفهم للأنشطة المنجزة بهذا القسم لتقديم الخدمات الصحية به.
  - تعاون الأفراد العاملين بالقسم.
  - صعوبة حصر مختلف الأنشطة والمهام والمستلزمات لتقديم الخدمات الصحية بالأقسام الأخرى.
  - صعوبة تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على المؤسسة ككل.



التنظيم والتسيير: يسير كل مؤسسة عمومية للصحة الجوارية مدير ومجلس إدارة ولها هيئة استشارية تدعى "المجلس الطبي".

ويضم مجلس الإدارة:

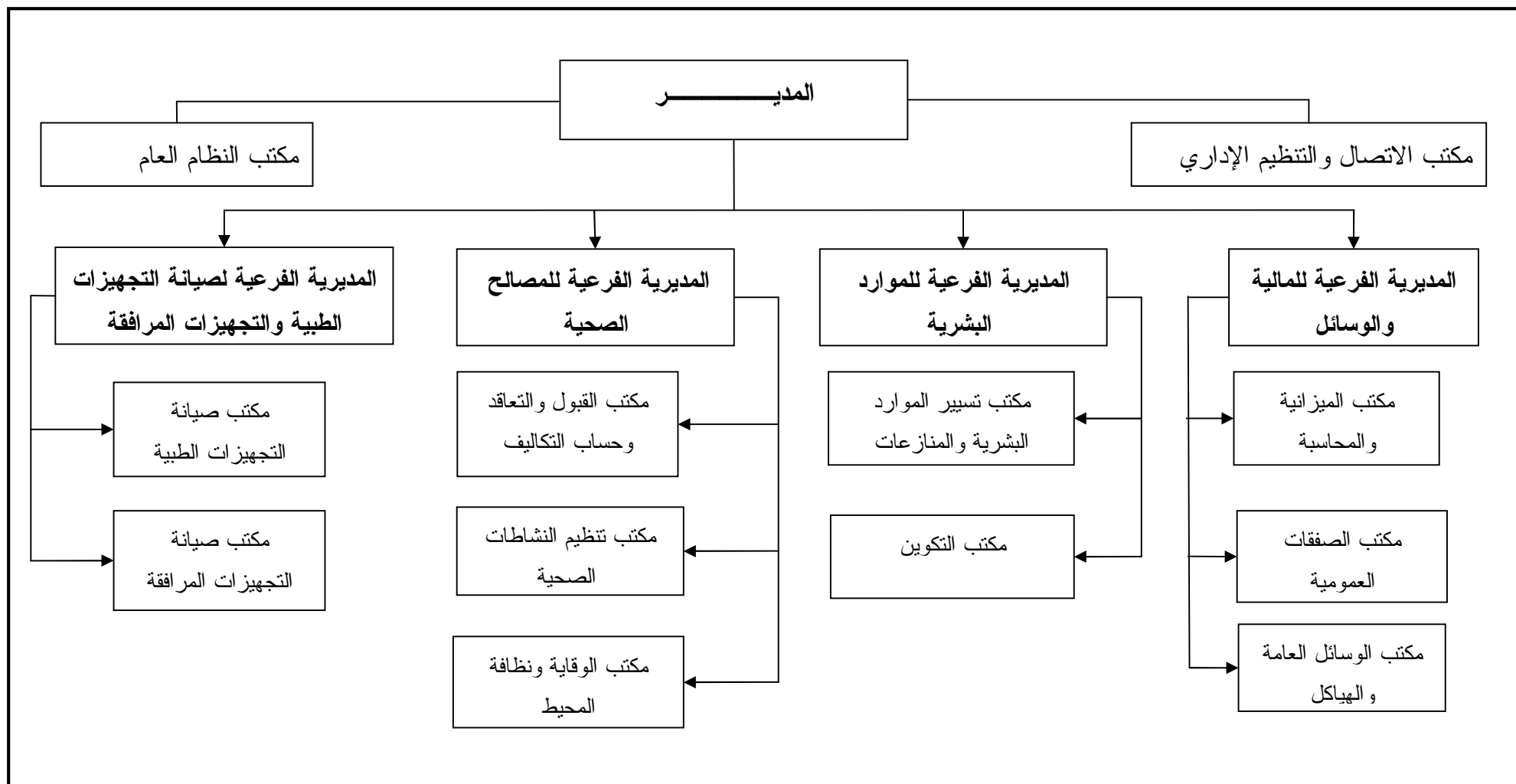
- ممثل عن الوالي رئيسا.
- ممثل عن وزارة المالية.
- ممثل عن التأمينات الإقتصادية.
- ممثل عن هيآت الضمان الاجتماعي.
- ممثل عن المجلس الشعبي الولائي.
- ممثل عن المجلي الشعبي البلدي مقر المؤسسة.
- ممثل عن المستخدمين الطبيين ينتخبه زملاؤه.
- ممثل عن المستخدمين شبه الطبيين ينتخبه زملاؤه.
- ممثل عن جمعيات المنتفعين.
- ممثل عن العمال ينتخب في جمعية عامة.
- رئيس المجلس الطبي.

ويلحق بالمدير مكتب النظام العام ومكتب الاتصال والتنظيم الإداري كما يساعده أربعة نواب مديرين على رأس المديرية الفرعية التالية:

- المديرية الفرعية للمالية والوسائل.
- المديرية الفرعية للموارد البشرية.
- المديرية الفرعية للمصالح الصحية.
- المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات الطبية والتجهيزات المرافقة.

وهذا ما يبينه الهيكل التنظيمي للمؤسسة في الشكل التالي:

الشكل رقم (12): الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية - بسكرة-



المصدر: المديرية الفرعية للمالية والوسائل.

## المبحث الثاني: واقع حساب التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة

من خلال هذا المبحث سنحاول التطرق إلى مقومات نظام التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة وتقديم مختلف خطوات حساب تكاليف الخدمات الصحية بها، مع التركيز على قسم الأشعة باعتباره القسم الذي سيجري عليه تطبيق نظام (ABC).

### المطلب الأول: نظام التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة

يهدف نظام التكاليف إلى تحقيق أهداف محاسبة التكاليف من خلال مختلف الإجراءات والأساليب المتبعة في تسجيل وتحليل التكاليف وتتضمن مقوماته بالمؤسسة:

#### 1-1 مراكز التكلفة ( الأقسام الرئيسية والأقسام الثانوية): وتتمثل في:

##### 1-1 الأقسام الثانوية: وتتضمن:

- قسم الإدارة: ويضم التكاليف المتعلقة بالمقر الإداري للمؤسسة ومختلف إدارات الهياكل الصحية.
  - قسم الأشعة: يتضمن تكاليف قسم واحد كما تم الإشارة إليه والمتواجد بالعيادة المتعددة الخدمات أحمد بن رمضان القبائلي.
  - مخبر التحاليل الطبية: ويضم تكاليف مجموع مخابر التحاليل الطبية المتواجدة على مستوى كل العيادات المتعددة الخدمات.
  - مكتب الوقاية: يتضمن تكاليف مكتب الوقاية.
  - القسم الإقتصادي: يضم التكاليف المرتبطة بالمصالح الإقتصادية وأجور عملي النظافة. وحسب التقسيم السابق يعتبر قسم الإدارة والقسم الإقتصادي مراكز مصروفات عامة، أما مراكز الخدمات الوسيطة فتشمل: قسم الأشعة، قسم مخبر التحاليل الطبية، مكتب الوقاية.
- #### 2-1 الأقسام الرئيسية: وتمثل مراكز الخدمات الإنتاجية وتشمل على:
- قسم طب العمل: يتضمن التكاليف المرتبطة بمصلحة طب العمل.
  - قسم جراحة الأسنان: يضم تكاليف مختلف أقسام جراحة الأسنان المتواجدة على مستوى العيادات المتعددة الخدمات.
  - قسم دار داء السكري: يتضمن التكاليف المرتبطة بدار داء السكري.
  - قسم الفحص الخارجي: يضم تكاليف جميع أقسام الفحص المتواجدة في العيادات المتعددة الخدمات وقاعات العلاج.

• قسم العلاج: يتضمن تكاليف جميع أقسام العلاج المتواجدة في العيادات المتعددة الخدمات وقاعات العلاج.

لقد تم تحديد الأقسام بالمؤسسة سواء الأساسية أو الثانوية بالاعتماد على النموذج المحدد للأقسام المتجانسة للقطاع الصحي -بسكرة- ( سابقا ) \* سنة (2002) مع حذف الأقسام غير المتواجدة بها دون الاعتماد في ذلك على دراسة للأعمال والأنشطة الممارسة بالمؤسسة، فبالرغم من تغيير الخريطة الصحية لم يتم تعديل مراكز التكلفة للهياكل الصحية بما يتماشى وطبيعة العمل بها، وكنتيجة لذلك حددت بعض الأقسام على أنها أقسام ثانوية رغم أن طبيعة المؤسسة تفترض أن تكون أقسام أساسية وهذا يتجلى في قسيمي الأشعة ومخبر التحاليل الطبية حيث يعتبران قسيمان أساسيان نظرا لعلاقتها المباشرة مع المرضى، ويتوافق تحديدها كقسمين ثانويين في حالة المؤسسات الإستشفائية أين يتمثل نشاطهما الأساسي في خدمة الأقسام الداخلية بالمستشفى دون أن يكون لهما اتصال مباشر بالمرضى.

كما يتم وفق هذا التقسيم جميع عدة أقسام واعتبارها قسم واحد (مثل أقسام العلاج، مخابر التحاليل الطبية، جراحة الأسنان...) رغم اختلاف عناصر التكاليف مثل المواد، المستلزمات الطبية المستخدمة في العيادات المتعددة الخدمات وقاعات العلاج وهذا لا يعطي صورة واضحة عن تكاليف الأقسام ولا يمكن من تقييم الأداء.

**2- دليل وحدات التكلفة:** تقوم المؤسسة بتقديم تشكيلة متنوعة ومتعددة من الخدمات الصحية عبر مختلف هياكلها نذكر منها في الجدول التالي:

\* أنظر الملحق رقم (02)

الجدول رقم (07) : الخدمات المقدمة بالهيكل الصحية للمؤسسة محل الدراسة

وحدة العمل	الخدمات المقدمة	القسم
B	<p>- تحاليل بوكيميائية: مثل: تحليل الكوليسترول (cholesterol)، تحليل نسبة الغلوكوز في الدم (Glycémie) ... - تحاليل كيمياء البول (chimie urine) - تحليل فصيلة الدم (groupage) .....</p>	مخبر التحاليل الطبية
R	<p>الإبهام (الرجل) (Orteil) عظم الأنف ( Os. Propre de Nez -OPN) الإصبع (Doigt) الإبهام (اليد) (Pouce) اليد (Main) المعصم (Poignet) ما قبل الساعد (Avant. Bras) الكرع (Coud) الرجل (Pied) العرقوب (Chevais) الركبة (Genou) الفك (Maxillaire) الساق (Jambe) الذراع (Bras) الكتف (Epaule) الحوض (Bassin) الصدر (Thorax) العمود العنقي (Colonne Cervical) البطن (Abdo) الجمجمة (Crane) العمود الفقري (Colonne. Dorsal) العمود الصلبي -الحقوي- (Colonne. Lombaire) الصلب (العجز) (Lombo Sacré)</p>	قسم الأشعة
فحص	فحص	الفحص
D	فحص، خلع، ترميم	جراحة الأسنان
علاج (Package)	مختلف العلاجات الأولية	قاعة العلاج
فحص	الفحص	طب العمل
فحص	الفحص	دار السكري
دج	الأمومة والطفولة مثل ( تلقيح، مراقبة الأطفال...)	مكتب الوقاية

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات مديرية المصالح الصحية بسكرة.

### 3- عناصر التكاليف: تتعدد عناصر التكاليف بالمؤسسة تبعا لتعدد تشكيلة الخدمات الصحية المقدمة بها

ويمكن حصر هذه العناصر في المجموعات التالية:

- مصاريف الأجور: وتتمثل في الأجور المدفوعة للعاملين بالمؤسسة.
- مصاريف المواد والمستلزمات الصيدلانية والمعدات والأدوات الطبية الصغيرة: وتضم العناصر التالية:

- الأدوية، الضمادات، المطهرات، اللقاحات والتطعيمات...
- المواد الطبية الإستهلاكية والملحقات مثل: حقن، قطن...
- الأفلام ومواد الأشعة: تتضمن الأفلام والمواد المستخدمة في قسم الأشعة.
- المحاليل والمواد المخبرية.
- ملحقات وأدوات جراحية صغيرة، المعدات الطبية مثل: حوامل الأنابيب المستخدمة في إعداد تحليل قياس سرعة الدم، ميزان الأطفال...

- مصاريف المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة: وتشمل اللوازم المكتبية (أوراق، دفاتر، سجلات...)، البياضات وعدة الأسرة (أفرشة، وسادات...)، مواد التنظيف (صابون، الجافيل..)، المعدات والآلات مثل (آلة إجراء تحاليل عدد الكريات الحمراء والبيضاء في الدم، آلة تعقيم المواد الطبية، الحمام المائي...)، التجهيزات (مكاتب، كراسي، مكيفات، أجهزة حاسوب، خزائن، أسرة، طاولة الفحص...).

- مصاريف الصيانة: وتتمثل في مختلف المصاريف المتعلقة بأعمال الصيانة مثل أعمال الترميم، إصلاح المعدات...

- المصاريف المشتركة: وتشمل: مصاريف الإنارة، مصاريف التكوين، مصاريف التدفئة، مصاريف التنقلات، مصاريف التأمين على المسؤولية المدنية...

### 4- فترة التكاليف: حددت الفترة التي يتم على أساسها حصر وتجميع التكاليف لإعداد مختلف قوائم

التكاليف بـ (03) أشهر بالإضافة إلى إعداد قائمة سنوية للتكاليف.

5- المجموعة المستندية والدفترية: تتعدد المستندات والدفاتر المستخدمة في جمع وتسجيل بيانات التكاليف بالمؤسسة نذكر منها:

- الدفاتر والسجلات المتعلقة بالمحاسبة العمومية: والتي تساعد على حصر التكاليف مثل:

- السجلات المتعلقة بالنفقات المختلفة لكل العناوين بالميزانية وتتضمن الوثائق المبررة ( تبين كيفية تنفيذ الاعتمادات للعناوين مثل: سجل نفقات الموظفين، سجل نفقات التكوين، سجل نفقات التغذية، سجل نفقات الأدوية والمواد ذات الإستعمال الطبي، سجل العتاد والأدوات الطبية، سجل مصاريف صيانة الهياكل الصحية وترميمها، سجل نفقات أخرى للتسيير...)
- دفتر الجرد العام: يتضمن جرد لمختلف المعدات والتجهيزات الطبية وغير الطبية للهياكل الصحية وإدارة المؤسسة.
- دفتر الحوالات: يتضمن تسجيل مبالغ الفواتير المدفوعة من قبل المؤسسة.
- دفتر يتعلق بالوضع المالية للمؤسسة لكل ثلاثي بالإضافة إلى الوضعية المالية السنوية والتي تبين كيفية إستهلاك الاعتمادات لكل العناوين بالميزانية.

- الدفاتر المتعلقة بالمخزن: من بينها:

- دفتر خروج: يبين إستهلاك الهياكل الصحية وإدارة المؤسسة من المواد والمستلزمات المتواجدة بالمخزن.
- دفتر أعمال الصيانة: يتضمن الاستخدامات من المخزون والموجهة لأعمال الصيانة.
- دفتر المخزون: والذي يتضمن حركة دخول وخروج للمخزون.

- الدفاتر الخاصة بالصيدلية: نذكر منها:

- دفتر المخزون: ويبين حركة المخزون.
- وثائق المخزون: وتكون بعدد المواد والمستلزمات الطبية تبين كل وثيقة الجهة التي صرفت إليها (وثيقة الضمادات، وثيقة اللقاحات...).

- الدفاتر المتعلقة بتسجيل عدد المراجعين بالأقسام المختلفة (فحص، علاج، جراحة الأسنان...).

- الدفاتر الخاصة بتسجيل التحاليل المخبرية المقدمة (نوعها، النتيجة، عددها...).

- الدفاتر الخاصة بتسجيل الأشعة المقدمة (نوعها، عددها).

- الدفتر المتعلقة بأعمال الصيانة ويتضمن قيمة الأعمال والجهة المستفيدة.

- الدفاتر التي تخص أقسام الأمومة والطفولة مثل دفتر التلقيحات، دفتر الفحص للأطفال...

- دفتر مرضى السكري: والمتضمن عدد المرضى الذين أجرو الفحص بدار السكري.
- دفتر طب العمل: والمتضمن عدد المرضى الذين أجرو فحص بمصلحة طب العمل والجهة التي يعملون بها.

6- مجموعة القوائم والتقارير: يصدر مكتب حساب التكاليف قائمتين أساسيتين (قائمة التكاليف لكل ثلاثي وقائمة التكاليف السنوية) توجهان إلى مدير المؤسسة ومديرية الصحة لولاية بسكرة.

7- وحدات العمل: تستخدم المؤسسة مجموعة محددة من وحدات العمل مثل (الفحص، العلاج) وفيما يتعلق بوحدات العمل (R، D، B) فتمثل الأعمال المجمعة حسب نوعها والتي يمارسها الأطباء، والصيدلة وجراحو الأسنان والمساعدون الطبيون حيث يستعمل (R) لفحوصات الأشعة، (B) للفحوصات المخبرية، (D) لفحوصات قسم جراحة الأسنان، ويتبع كل حرف معامل كل عمل من الأعمال مثل R6، R7 والذي يحدد قيمة كل عمل طبي أما الأحرف فتطابقها قيمة نقدية أساسية (تعريفية) وعلى أساس ذلك تتحدد قيمة العمل الطبي من خلال جداء القيمة النقدية للحرف والمعامل الذي يتبعه كما يلي:

$$\text{قيمة العمل الطبي (دج)} = \text{القيمة النقدية للحرف} \times \text{المعامل الموافق}$$

تحدد الأحرف الأبجدية والمعاملات والقيم النقدية من قبل أعضاء لجنة المدونة العامة للأعمال المهنية التي يمكن أن يمارسها الأطباء وجراحو الأسنان والمساعدون الطبيون،<sup>(1)</sup> وقد تم إصدار أول مدونة في الجزائر سنة (1987) والتي تعتبر كمرجع تنظيمي يستند إليه في مجال التكفل بالعلاج الصحي من قبل الضمان الاجتماعي (بالاعتماد على القيم للأعمال الطبية المقدمة) ولم يطرأ على مضمون المدونة أي تغيير إلى غاية اليوم مع ملاحظة أنه في سنة (2005) صدر المرسوم التنفيذي رقم (05-257) المؤرخ في 20 جويلية 2005<sup>(2)</sup> المتضمن كفاءات إعداد المدونة وتسعيرها بغية تجديدها، حيث أثبتت المدونة السابقة محدوديتها سواء من وجهة النظر العامة أو بتقدير المهنيين بسبب عدم مسايرتها للتطور الذي عرفته الممارسة الطبية وإدخال تكنولوجيات جديدة في مجال الصحة في الجزائر، بالإضافة

<sup>(1)</sup> المرسوم رقم 85-283 المؤرخ في 12 نوفمبر 1985، المتضمن كفاءات إعداد المدونة العامة لتسعير الأعمال المهنية التي يمارسها الأطباء والصيدلة وجراحو الأسنان والمساعدون الطبيون، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد (47)، الصادرة بتاريخ 13 نوفمبر 1985. ص ص1731-1732.

<sup>(2)</sup> المرسوم التنفيذي رقم 05-257 المؤرخ في 20 جويلية 2005، المتضمن كفاءات إعداد المدونة العامة للأعمال المهنية للأطباء والصيدلة وجراحو الأسنان والمساعدون الطبيون وتسعيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد (52)، الصادرة بتاريخ 26 جويلية 2005، ص 18.



إلى تباين التعريفات المطبقة في الواقع من قبل الهياكل الصحية الخاصة وتكلفة العلاج بالمؤسسات الصحية العمومية وبين الأسعار المعتمدة في التعريف من قبل الضمان الاجتماعي، فعدم مراجعة وتحيين المدونة والتعريفات بها قلل من مساهمتها في ضبط العلاقة التعاقدية بين منظومة الصحة والضمان الاجتماعي.

#### المطلب الثاني: خطوات حساب التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة

توكل مهمة حساب التكاليف بالمؤسسة والتقارير عنها لمكتب التكاليف (الذي يتبع المديرية الفرعية للمصالح الصحية) ويعمل به موظفان:

- رئيس المكتب تخصصه " عون تطهير حائز على شهادة دولة "
- مساعد له تخصص تقني سامي في الإعلام الآلي.

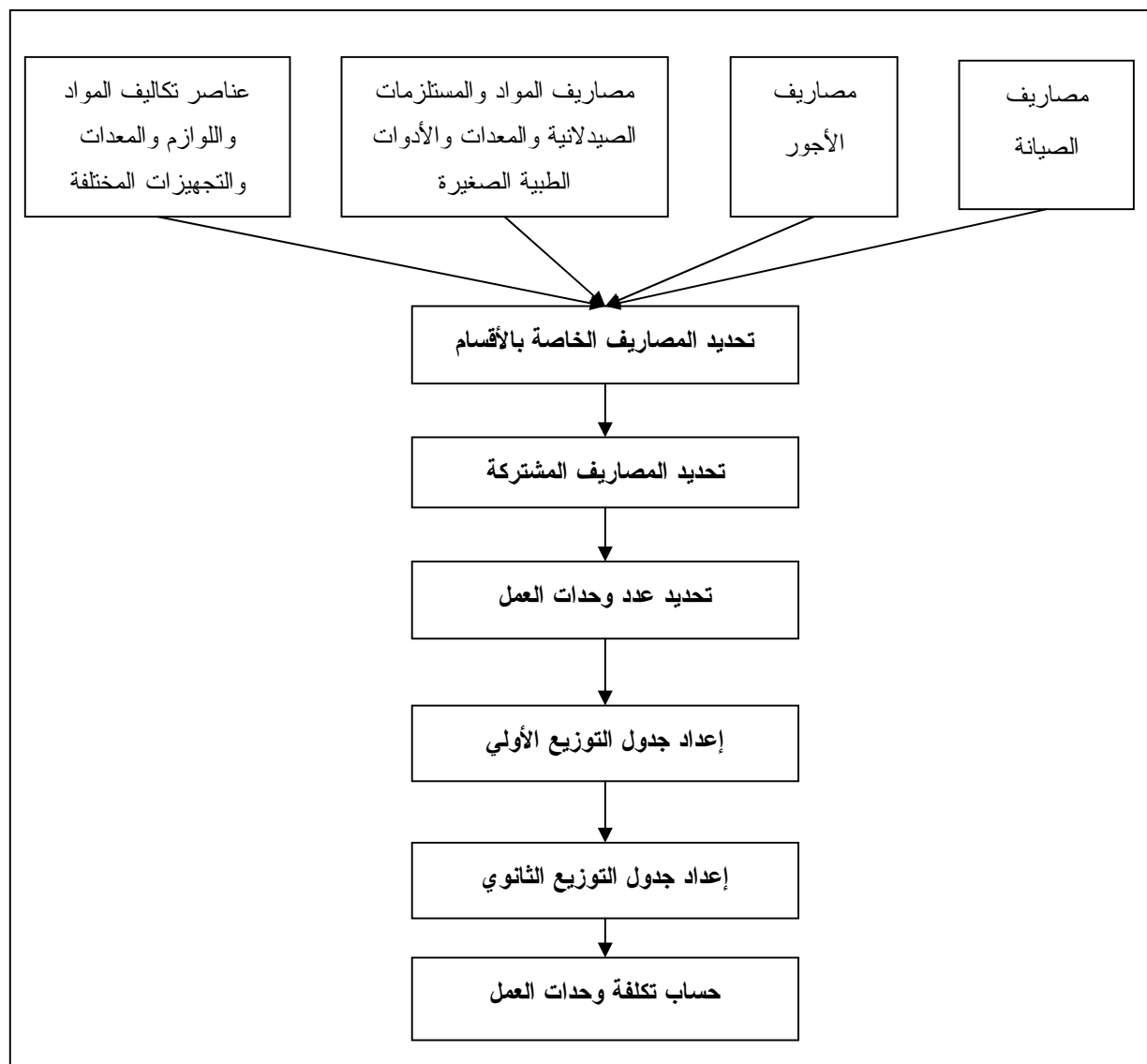
حيث تستخدم طريقة الأقسام المتجانسة لحساب مختلف التكاليف ومن ضمن أهداف حساب التكلفة بالمؤسسة نذكر:

- تحديد تكلفة الخدمات الصحية المقدمة.
  - تحديد التكلفة لمختلف الأقسام ( المخبر، الفحص...).
  - إعطاء صورة عن مسار التكاليف بالمؤسسة وإجراء مقارنات مع سير تنفيذ اعتمادات الميزانية.
  - المساهمة في إعداد الميزانية التقديرية للمؤسسة.
- وتتلخص خطوات حساب التكلفة بها في:

- 1- تحديد المصاريف الخاصة بالأقسام الأساسية والثانوية حيث تشمل على: الأجور، مصاريف المواد والمستلزمات الصيدلانية والمعدات والأدوات الطبية الصغيرة، مصاريف المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة ومصاريف الصيانة.
- 2- تحديد المصاريف المشتركة بين الأقسام.
- 3- تحديد عدد وحدات العمل.
- 4- إعداد جدول التوزيع الأولي.
- 5- إعداد جدول التوزيع الثانوي وحساب تكلفة وحدات العمل.

و يمكن تلخيص الخطوات السابقة في الشكل التالي:

الشكل رقم (13): خطوات حساب التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة



المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق قسم التكاليف.

### 1- تحديد المصاريف الخاصة بالأقسام الأساسية والثانوية: وتتضمن تحديد المصاريف (المباشرة

وغير المباشرة) التي تعود لمختلف الأقسام، وتشمل:

1-1 مصاريف الأجور: وتظهر قيمة الأجور للثلاثي الرابع (2009) في الجدول التالي:

الجدول رقم (08): مصاريف الأجور للثلاثي الرابع (2009)

الوحدة: دج

المجموع	الأقسام			الأقسام
	الإداريين والتقنيين والعمال المهنيين	شبه الطبيين	الأطباء	
	الأجور الإجمالية	الأجور الإجمالية	الأجور الإجمالية	
250 214	0	250 214	0	الأشعة
1 360 638	0	1 360 638	0	مخبر التحاليل الطبية
10 678 471	287483	8 709 393	1 681 595	مكتب الوقاية
11 240 168	6415679	4 585 656	238 833	الإدارة
700 555	394290	160 401	145 864	القسم الإقتصادي
652 027	0	415 319	236 708	طب العمل
3 398 455	88073	615 588	2 694 794	جراحة الأسنان
1 128 980	287645	629 896	211 439	دار داء السكري
12 665 255	1637372	4 450 382	6 577 501	الفحص الخارجي
10 903 519	67523	10 835 996	0	العلاج

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق قسم التكاليف.

من خلال الجدول نجد أن أكبر قيمة للأجور خلال هذا الثلاثي كانت للأقسام: الوقاية، الفحص الخارجي، العلاج.

2-1 مصاريف المواد والمستلزمات الصيدلانية والمعدات والأدوات الطبية الصغيرة: تظهر قيمة هذه المصاريف لمختلف الأقسام للثلاثي الرابع (2009) في الجدول التالي:

الفصل الثالث: استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تكلفة الخدمات الصحية بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) - بسكرة

الجدول رقم (09): مصاريف المواد والمستلزمات الصيدلانية والمعدات والأدوات الطبية الصغيرة للثلاثي الرابع (2009) الوحدة: دج

المجموع	ملحقات وأدوات جراحية صغيرة، المعدات الطبية	المحاليل والمواد المخبرية	الأفلام و مواد الأشعة	المواد الطبية الإستهلاكية والملحقات	-الأدوية -الضمادات -المطهرات -اللقاحات...	التعيين	
						الأقسام	
33 787	0	0	33 787	0	0	الأشعة	الأقسام الثانوية
634 366	266 482	367 884	0	0	0	مخبر التحاليل الطبية	
1 978 037	0	0	0	1 955	1 976 082	مكتب الوقاية	
0	0	0	0	0	0	الإدارة	
0	0	0	0	0	0	القسم الإقتصادي	
2 646 190	266 482	367 884	33 787	1 955	1 976 082	المجموع الجزئي الأول	الأقسام الرئيسية
0	0	0	0	0	0	طب العمل	
306 107	152 536	0	0	0	153 571	جراحة الأسنان	
0	0	0	0	0	0	دار داء السكري	
192 457	0	0	0	174 925	17 532	الفحص الخارجي	
1 409 138	902 156	0	0	0	506 982	العلاج	
1 907 702	1 054 692	0	0	174 925	678 085	المجموع الجزئي الثاني	
4 553 892	1 321 174	367 884	33 787	176 880	2 654 167	المجموع الكلي	

المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق قسم التكاليف.

نلاحظ من الجدول أنه يتم إدراج القيمة الكلية للمعدات والأدوات الطبية الصغيرة التي يفترض أن يتم توزيع قيمتها على سنوات الاستخدام من خلال أقساط الإهلاك، فإدراج القيمة الكلية يؤدي إلى زيادة في تحمل المصاريف لهذه السنة بمقدار الأقساط التي تخص الفترات اللاحقة وإلى خفض في

المصاريف لكل فترة من هذه الفترات بمقدار القسط الذي يخصها ويتضح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (10): الإهلاك للمعدات والأدوات الطبية الصغيرة المقتناة في الثلاثي الرابع (2009)

القسم	قيمة المعدات والأدوات المقتناة (دج)	تاريخ الإقتناء	معدل الإهلاك* (%)	قسط الإهلاك (د ج)	الفرق المحمل زيادة (دج)
مخبر التحاليل الطبية	266482	نوفمبر	20%	8882,73	257599,27
جراحة الأسنان	64127	أكتوبر	20%	3206,35	60920,65
	17948	نوفمبر	20%	598,27	17349,73
	70461	ديسمبر	20%	1174,35	69286,65
العلاج الخارجي	570764	أكتوبر	10%	14269,10	556494,90
	233735	نوفمبر	10%	3895,58	229839,42
	97657	ديسمبر	10%	813,81	96843,19
المجموع	1321174	-	-	32840,19	1288333,81

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق قسم التكاليف.

نلاحظ من الجدول أن مقدار الزيادة الكلية في المصاريف المحملة بلغت ( 1288333,81 دج )،

والتي ستؤثر على حساب مختلف التكاليف بالمؤسسة وعلى صدق بيانات التكلفة.

1-3 مصاريف المواد والنوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة: تظهر قيمة هذه المصاريف خلال الثلاثي

الرابع لسنة (2009) في الجدول التالي:

\* تم تحديد المعدلات بناء على المعلومات المتحصل عليها من رؤساء أقسام ( مخبر التحاليل الطبية، جراحة الأسنان، الفحص الخارجي).

الجدول رقم (11): مصاريف المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة للثلاثي الرابع (2009)

الوحدة: دج

المجموع	المعدات والتجهيزات الطبية	المعدات والتجهيزات غير الطبية	مواد التنظيف	البياضات وعدة الأسرة	اللوازم المكتبية	التعيين القسم
9 180	0	0	3600	0	5580	الأشعة
113 800	0	80000	15900	0	17900	مخبر التحاليل الطبية
1 977 100	760000	920000	26100	0	271000	مكتب الوقاية
408 900	0	340000	12700	0	56200	الإدارة
0	0	0	0	0	0	القسم الإقتصادي
2508980	760000	1340000	58300	0	350680	المجموع الجزئي الأول
75400	0	42000	8400	0	25000	طب العمل
315900	0	210000	55900	0	50000	جراحة الأسنان
64900	0	38000	11900	0	15000	دار داء السكري
3074550	1880000	1070000	54900	0	69650	الفحص الخارجي
1744650	1300000	340000	43700	0	60950	العلاج
5275400	3 180 000	1 700 000	174 800	0	220 600	المجموع الجزئي الثاني
<b>7 784 380</b>	<b>3 940 000</b>	<b>3 040 000</b>	<b>233 100</b>	<b>0</b>	<b>571 280</b>	<b>المجموع الكلي</b>

المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق قسم التكاليف.

من الجدول نجد أن قيمة المعدات والتجهيزات (الطبية وغير الطبية) تدرج قيمتها كاملة، غير أنه يفترض أن يتم توزيع قيمتها على سنوات الاستخدام من خلال أقساط الإهلاك حيث يؤدي إدراجها بالقيمة الكلية إلى زيادة في تحمل المصاريف لهذه السنة بمقدار الأقساط التي تخص الفترات اللاحقة، وخفض في المصاريف لكل فترة من هذه الفترات بمقدار القسط الخاص بها ويتضح ذلك في الجدول التالي:

الجدول رقم (12): الإهلاك للمعدات والتجهيزات المقتناة في الثلاثي الرابع (2009)

الفرق المحمل (بالزيادة (دج))	قسط الإهلاك (دج)	معدل الإهلاك* (%)	تاريخ الإقتناء	قيمة المعدات والتجهيزات المقتناة (الطبية، غير الطبية) (دج)	القسم
78666,67	1333,33	10%	نوفمبر	80000	مخبر التحاليل الطبية
708000,00	12000,00	10%	نوفمبر	720000	مكتب الوقاية
952000,00	8000,00	10%	ديسمبر	960000	
157333,33	2666,67	10%	نوفمبر	160000	الإدارة
178500,00	1500,00	10%	ديسمبر	180000	
41300,00	700,00	10%	نوفمبر	42000	طب العمل
206500,00	3500,00	10%	نوفمبر	210000	جراحة الأسنان
36733,33	1266,67	20%	نوفمبر	38000	دار داء السكري
1111166,67	18833,33	10%	نوفمبر	1130000	فحص خارجي
1180000,00	20000,00	20%	ديسمبر	1200000	
614833,33	5166,67	10%	ديسمبر	620000	
531000,00	9000,00	10%	نوفمبر	540000	علاج خارجي
1090833,33	9166,67	10%	ديسمبر	1100000	
<b>6886866,67</b>	<b>93133,33</b>	-		<b>6980000</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق قسم التكاليف.

نلاحظ من الجدول أن قيمة المصاريف الكلية المحملة بالزيادة بلغت ( 6886866,67 دج ) وبالتالي التأثير على حساب التكاليف بالأقسام السابقة حيث لا تعكس مصاريفها الصورة الحقيقية للمصاريف المحملة.

\* تم تحديد المعدلات بناء على المعلومات المتحصل عليها من رؤساء أقسام ( مخبر التحاليل الطبية، مكتب الوقاية، قسم التكاليف، جراحة الأسنان، دار السكري، الفحص الخارجي، العلاج الخارجي).

4-1 عناصر مصاريف الصيانة: تتضح قيمة هذه المصاريف للثلاثي الرابع سنة (2009) في الجدول التالي:

الجدول رقم (13): مصاريف الصيانة للثلاثي الرابع سنة (2009)

المجموع (دج)	القسم
130 000	الأشعة
57 323	مخبر التحاليل الطبية
0	مكتب الوقاية
0	الإدارة
0	القسم الإقتصادي
0	طب العمل
35 000	جراحة الأسنان
0	دار داء السكري
85 000	الفحص الخارجي
160 000	العلاج
467 323	المجموع

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق قسم التكاليف.

نجد أن قيمة مصاريف الصيانة بلغت (467 323 دج) وقد تضمنت مصاريف مختلف أعمال الإصلاحات التي تم إجراؤها بالأقسام السابقة.



2- المصاريف المشتركة: تظهر قيمة هذه المصاريف خلال الثلاثي الرابع من سنة 2009 في الجدول التالي:

الجدول رقم (14): المصاريف المشتركة للثلاثي الرابع (2009)

القيمة (دج)	المصاريف *
54 567	العنوان الأول - الفصل الخامس - 03 (1-5-3): التأمين عن المسؤولية المدنية والأخطار المهنية.
0	العنوان الثاني - الفصل الأول - 02 (2-1-2): المنح للطلبة الداخليين والخارجيين.
0	العنوان الثاني - الفصل الثاني (2-2): تكوين الموظفين شبه الطبيين.
0	العنوان الثاني - الفصل الثالث (3-2): نفقات التدريبات قصيرة المدى في الخارج.
0	العنوان الثاني - الفصل الرابع (4-2): المصاريف المتعلقة بالمؤتمرات، الملتقيات والتظاهرات العلمية.
0	العنوان الثاني - الفصل الخامس (5-2): مصاريف التكوين.
0	العنوان الثاني - الفصل الثامن (8-2): مصاريف التسيير الأخرى.
0	العنوان الرابع - الفصل الثاني (2-4): الغازات الطبية ومواد أخرى.
37 323	العنوان السادس - الفصل الأول - 03 (3-1-6): ملحقات وقطع غيار العتاد الطبي والأدوات الطبية.
4 691 516	العنوان السابع (7): صيانة الهياكل الصحية وترميمها.
303 723	العنوان الثامن (8) - الفصل الأول: نفقات أخرى للتسيير.
791 449	العنوان الثامن - الفصل الثاني - 01 (1-2-8): التدفئة، الإنارة، الماء...
0	العنوان الثامن - الفصل الثاني - 03 (3-2-8): الوثائق والإشتراك في المجلات والدوريات.
286 542	العنوان الثامن - الفصل الثالث - 03 (3-3-8): صيانة العتاد والأثاث.
0	العنوان الثامن - الفصل الرابع (4-8): حظيرة السيارات.
0	العنوان الثامن - الفصل الخامس (5-8): النقل والتنقلات.
0	العنوان الثامن - الفصل السابع (7-8): تسديد مصاريف الإستشفاء للمستشفى المركزي للجيش من أجل المرضى المحولين إليه الغير معنيين بالعلل الخاضعة لاتفاقيات خاصة.
0	العنوان العاشر (10): البحث الطبي.
6 165 120	المجموع

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق قسم التكاليف.

\* يتم تحديد قيمة هذه المصاريف بالاعتماد على سجلات المحاسبة العمومية.

من خلال الجدول وبالرجوع إلى سجلات المحاسبة العمومية والوثائق الخاصة بقسم التكاليف وجدنا أن من بين المصاريف التي اعتبرت قيمتها منعدمة لها قيمة، ومن ضمنها مصاريف يمكن تتبعها لبعض الأقسام كما يلي:

- **العنوان الأول- الفصل الخامس- 03 (1-5-3): التأمين عن المسؤولية المدنية والأخطار المهنية:** يعتبر من ضمن المصروفات العامة التي تتحملها إدارة المؤسسة لذا يمكن ضمها للمصاريف المتعلقة بقسم الإدارة وبالضبط المصاريف التي تخص مقر إدارتها.
- **العنوان الثاني- الفصل الثاني (2-2): تكوين الموظفين شبه الطبيين:** بالرجوع إلى السجل الخاص بهذا العنوان وتنفيذ إعماداته، والبيانات المتعلقة بالوضع المالية للمؤسسة لكل ثلاثي وجدنا أن قيمة هذه المصاريف ليست منعدمة حيث بلغت خلال الثلاثي الرابع من سنة (2009) قيمة (76320 دج).
- **العنوان الثاني- الفصل الرابع (2-4): المصاريف المتعلقة بالمؤتمرات، الملتقيات والتظاهرات العلمية:** بالرجوع إلى السجل الخاص بهذا العنوان وتنفيذ إعماداته، والبيانات المتعلقة بالوضع المالية للمؤسسة لكل ثلاثي من سنة (2009) وجدنا أن قيمة هذه المصاريف خلال الثلاثي الرابع من سنة (2009) تقدر بـ (11750 دج).
- **العنوان الثاني- الفصل الثامن (2-8): مصاريف التسيير الأخرى:** تتعلق هذه المصاريف بالمقر الإداري للمؤسسة لذا يمكن أن تخصص مباشرة له.
- **العنوان السادس- الفصل الأول- 03 (6-1-3): ملحقات وقطع غيار العتاد الطبي والأدوات الطبية:** بعد الإطلاع على السجل الخاص بهذا العنوان السابق والفواتير المبررة للثلاثي الرابع سنة (2009)، وجدنا أن الأدوات الطبية تخص قسم جراحة الأسنان وبالتالي يمكن أن تخصص لهذا القسم مباشرة.
- **العنوان الثامن- الفصل الأول: نفقات أخرى للتسيير:** تتعلق هذه المصاريف بأعمال المقر الإداري للمؤسسة وبالتالي يمكن أن تخصص لهذا القسم مباشرة كذلك المصاريف المتعلقة بالعنوان الثامن- الفصل الثاني- 03 (8-2-3): الوثائق والإشتراك في المجالات والدوريات.
- **العنوان الثامن- الفصل الرابع (8-4): حظيرة السيارات:** وتضم مصاريف (إقتناء وتجديد الحظيرة، شراء الوقود والزيوت، صيانة السيارات ومصاريف تأمينها، إقتناء قسيمة السيارات) لحظيرة السيارات بالمقر الإداري للمؤسسة بالتالي يمكن أن تخصص مباشرة لهذا المقر، وبالرجوع إلى

السجل المتعلق بهذا العنوان وبيانات الوضعية المالية لكل ثلاثي لسنة (2009) وجدنا أن قيمة هذه المصاريف خلال الثلاثي الرابع سنة (2009) تقدر بـ (1368245 دج).

• **العنوان الثامن - الفصل الخامس (5-8): النقل والتنقلات:** وتتعلق بتنقلات الموظفين بالمقر الإداري للمؤسسة، وبالتالي يمكن أن تخصص مباشرة للمقر، وبالرجوع إلى السجل المتعلق بهذا العنوان وبيانات الوضعية المالية لكل ثلاثي من سنة (2009) وجدنا أن قيمة هذه المصاريف هي (124285 دج) خلال الثلاثي الرابع سنة (2009).

**3- تحديد عدد وحدات العمل ( وحدات القياس):** حيث يتم تحديد عدد وحدات العمل للأقسام الرئيسية بالإضافة إلى قسمي الأشعة ومخبر التحاليل الطبية كما يلي:

**3-1- تحديد عدد وحدات العمل للأقسام الرئيسية:** تتضمن تحديد عدد وحدات العمل للأقسام (طب العمل، دار داء السكري، الفحص الخارجي، العلاج) ولقسم جراحة الأسنان كما يلي:

**3-1-1- تحديد عدد وحدات العمل للأقسام (طب العمل، دار السكري، الفحص الخارجي، العلاج):** يظهر عددها خلال الثلاثي الرابع سنة (2009) في الجدول التالي:

الجدول رقم (15): عدد وحدات الفحص للأقسام (طب العمل، دار السكري، الفحص الخارجي، العلاج) للثلاثي الرابع (2009)

وحدة العمل	العدد	الوحدة
طب العمل	1076	فحص
دار داء السكري	777	فحص
الفحص الخارجي	38044	فحص
العلاج	73998	علاج
المجموع	113895	—

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق قسم التكاليف.

من الجدول نجد أن أكبر عدد لوحدات العمل كان لقسم العلاج وهذا ما يبين كثرة نشاط هذا القسم.

3-1-2 تحديد عدد وحدات العمل لقسم جراحة الأسنان: تظهر قيمتها في الجدول التالي:

الجدول رقم (16): عدد وحدات العمل لقسم جراحة الأسنان للثلاثي الرابع (2009)

التعيين	عدد الجلسات	المعامل	عدد (D)
خلع (EXTRACTIONS)	2230	6	13380
علاج (SOINS)	465	6	2790
المجموع	—		16170

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق قسم التكاليف.

من الجدول نلاحظ تساوي المعامل لكل من الخدمتين بالقسم.

3-2 تحديد عدد وحدات العمل لقسمي مخبر التحاليل الطبية والأشعة: وتتضمن تحديد عدد الوحدات (B)

و (R) كما يلي:

3-2-1 تحديد عدد وحدات العمل في مخبر التحاليل الطبية: ويظهر عددها في الجدول التالي:

الجدول رقم (17): عدد وحدات العمل (B) في مخبر التحاليل الطبية خلال الثلاثي الرابع (2009)

المجموع	تحاليل الكبد (Bilan_hepat)		التحليل الخاص بسرطان عنق الرحم (P.Vaginal )		تحليل: فقدان المناعة المكتسبة (HIV)، تحليل: مرض تشمع الكبد (AGHBS)		تحليل الحمل (Test_grosses)		تحليل الأيونات (Cl <sup>-</sup> , K <sup>+</sup> , Na <sup>+</sup> ) Ionogramme		تحليل الدم: عدد الكريات الحمراء والبيضاء (FNS)		تحليل: فصيلة الدم (Groupage)، تحليل البول (Chimie_Urine)		التحاليل الخاصة بمرض الزهري TPHA		تحليل: نسبة الغلوكوز في الدم (Glycémie)، تحليل: سرعة الدم (VS)		التعيين	
	90	المعامل	80	المعامل	70	المعامل	60	المعامل	50	المعامل	35	المعامل	30	المعامل	20	المعامل	15	المعامل		
عدد	عدد	عدد	عدد	عدد	عدد	عدد	عدد	عدد	عدد	عدد	عدد	عدد	عدد	عدد	عدد	عدد	عدد	عدد	عدد	العدد
(B)	التحاليل	(B)	التحاليل	(B)	التحاليل	(B)	التحاليل	(B)	التحاليل	(B)	التحاليل	(B)	التحاليل	(B)	التحاليل	(B)	التحاليل	(B)	التحاليل	
395 490	11 880	0	0	3040	38	126140	1802	10020	167	12 750	255	44625	1 275	134220	4 474	26640	1 332	38 055	2 537	

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق قسم التكاليف.

نلاحظ من الجدول وجود اختلاف في المعاملات بين مختلف التحاليل بالإضافة إلى اشتراك بعضها في نفس المعامل.

\* يتم تحديد عدد (B) من خلال العلاقة التالية: عدد (B) = عدد التحاليل × المعامل الموافق

2-2-3 تحديد عدد وحدات العمل لقسم الأشعة: يظهر عدد الوحدات الخاصة بهذا القسم في الجدول التالي:

الجدول رقم (18): عدد وحدات العمل (R) في قسم الأشعة خلال الثلاثي الرابع (2009)

المجموع	الصلب (العجز) Lombo Sacré		العمود الفقري (Colonne.Dorsal)، العمود الصلبي (Colonne.Lombaire).		البطن (Abdo)، الجمجمة (Crane).		الساق (Jambe)، الذراع (Bras)، الكتف (Epaule)، الحوض (Bassin)، الصدر (Thorax)، العمود العنقي (Cervical Colonne)		الفك (Maxillaire)، الركبة (Genou)		الرجل (Pied)، العرقوب (Chevais)		اليد (Main)، المعصم (Poignet)، ما قبل الساعد (A.Bras)، الكوع (Coud)		الإبهام (الرجل) (Orteil)، عظم الأنف (Os. Propre ) - de Nez (OPN)، الإصبع (Doigt)، الإبهام (Pouce) (اليد)		التعيين	
	15	المعامل	14	المعامل	12	المعامل	10	المعامل	8	المعامل	7	المعامل	6	المعامل	5	المعامل		
عدد (R)	عدد الأشعة	عدد (R)	عدد الأشعة	عدد (R)	عدد الأشعة	عدد (R)	عدد الأشعة	عدد (R)	عدد الأشعة	عدد (R)	عدد الأشعة	عدد (R)	عدد الأشعة	عدد (R)	عدد الأشعة	عدد الأشعة *(R)	عدد الأشعة	
11 911	1 432	120	8	154	11	180	15	6 380	638	1 280	160	1 526	218	2 166	361	105	21	العدد

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق قسم التكاليف.

نلاحظ تباين المعاملات لمختلف الأشعة واشتراك بعضها في نفس المعامل.

\* يتم تحديد عدد (R) من خلال العلاقة التالية: عدد (R) = عدد الأشعة × المعامل الموافق

4- إعداد جدول التوزيع الأولي: والذي يعتبر ملخصا لما سبق، حيث يتم فيه توزيع المصاريف المشتركة على الأقسام (أساسية، ثانوية) على أساس النسبة المئوية لمصاريف كل قسم إلى المصاريف الكلية للأقسام دون المصاريف المشتركة كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (19): التوزيع الأولي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع (2009) بالمؤسسة محل الدراسة الوحدة: دج

المجموع	العلاج	الفحص الخارجي	دار داء السكري	جراحة الأسنان	طب العمل	القسم الإقتصادي	الإدارة	مكتب الوقاية	مخبر التحاليل الطبية	الأشعة	المصاريف / الأقسام
52 978 282	10 903 519	12 665 255	1 128 980	3 398 455	652 027	700 555	11 240 168	10 678 471	1 360 638	250 214	مصاريف الأجور
4553892	1409138	192457	0	306107	0	0	0	1978037	634366	33787	مصاريف المواد والمستلزمات الصيدلانية والمعدات والأدوات الطبية الصغيرة
7784380	1744650	3074550	64900	315900	75400	0	408900	1977100	113800	9180	مصاريف المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة
467323	160000	85000	0	35000	0	0	0	0	57323	130000	مصاريف الصيانة
<b>65 783 877</b>	<b>14 217 307</b>	<b>16 017 262</b>	<b>1 193 880</b>	<b>4 055 462</b>	<b>727 427</b>	<b>700 555</b>	<b>11 649 068</b>	<b>14 633 608</b>	<b>2 166 127</b>	<b>423 181</b>	<b>المجموع</b>
100%	21.61%	24.35%	1.81%	6.16%	1.11%	1.06%	17.71%	22.24%	3.29%	0.64%	النسبة المئوية
6165120	1332414.68	1501102.50	111887.8	380068.9626	68172.86	65654.47	1091724.98	1371429.497	203004.65	39659.591	المصاريف المشتركة*
<b>71 948 997</b>	<b>15 549 722</b>	<b>17 518 365</b>	<b>1 305 768</b>	<b>4 435 531</b>	<b>795 600</b>	<b>766 209</b>	<b>12 740 793</b>	<b>16 005 037</b>	<b>2 369 132</b>	<b>462 841</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق قسم التكاليف.

ملاحظة: عند حساب نصيب الأقسام من المصاريف المشتركة تم أخذ كل الأرقام بعد الفاصلة للنسب المئوية.

\* تم أخذ قيمة هذه المصاريف كما هي دون تصحيح الأخطاء التي وجدناها.

نلاحظ من الجدول أن أساس التحميل المتبع لا يحقق العدالة في توزيع المصاريف المشتركة فالقسم ذو المصاريف الأكبر يتحمل أكبر قدر منها مثل قسم الفحص الخارجي الذي تحمل أكبر نسبة من هذه المصاريف بنسبة (24.35%) رغم أنه قد لا يكون المتسبب في حدوثها، فالنسبة المئوية لا تراعي العلاقة السببية بين المصاريف المشتركة ومسبباتها ولا تعكس كيفية الاستفادة منها.

**5- إعداد جدول التوزيع الثانوي وحساب تكلفة وحدات العمل:** يتضمن توزيع مصاريف الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية وأساس التحميل المستخدم هو النسبة المئوية (نسبة مصاريف القسم الرئيسي إلى المصاريف الكلية للأقسام الرئيسية بعد التوزيع الأولي) فيما عدا قسمي الأشعة ومخبر التحاليل الطبية اللذان تخصص خدماتهما مباشرة لقسم الفحص الخارجي، بالإضافة إلى حساب تكلفة مختلف وحدات العمل، وتظهر عملية التوزيع الثانوي في الجدول التالي:



الجدول رقم (20): التوزيع الثانوي للمصاريف خلال الثلاثي الرابع (2009) بالمؤسسة محل الدراسة

الوحدة: دج

الأقسام الرئيسية						الأقسام الثانوية						التعيين
المجموع الجزئي الثاني	العلاج	الفحص الخارجي	دار داء السكري	جراحة الأسنان	طب العمل	المجموع الجزئي الأول	القسم الإقتصادي	الإدارة	مكتب الوقاية	مخبر التحاليل الطبية	الأشعة	
39 604 985	15 549 722	17 518 365	1 305 768	4 435 531	795 600	32 344 012	766 209	12 740 793	16 005 037	2 369 132	462 841	المصاريف بعد التوزيع الأولي
100%	39.26%	44.23%	3.30%	11.20%	2.01%					-	-	النسبة المئوية
-	0	462 841	0	0	0	-	-	-	-	-	462 841	الأشعة
-	0	2 369 132	0	0	0	-	-	-	-	2 369 132	-	مخبر التحاليل الطبية
-	6283902.89	7079464.42	527682.633	1792472.33	321515.223	-	-	-	16 005 037	-	-	مكتب الوقاية
-	5002294.18	5635600.08	420061.195	1426895.68	255941.849	-	-	12 740 793	-	-	-	الإدارة
-	300829.405	338915.338	25261.7609	85811.0626	15391.9045	-	766 209	-	-	-	-	القسم الإقتصادي
-	<b>27 136 748</b>	<b>33 404 317</b>	<b>2 278 773</b>	<b>7 740 710</b>	<b>1 388 449</b>	-	-	-	-	-	-	المجموع بعد التوزيع الثانوي
-	علاج (Package)	فحص	فحص	D	فحص	-	-	-	دج	B	R	وحدة العمل
-	73 998	38 044	777	16170	1 076	-	-	-	-	395 490	11 911	عدد وحدة العمل
-	366.72	878.04	2932.78	478.71	1290.38	-	-	-	-	5.99	38.86	تكلفة وحدة العمل

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق قسم التكاليف.

ملاحظة: عند حساب نصيب الأقسام الرئيسية من مصاريف الأقسام الثانوية تم أخذ كل الأرقام بعد الفاصلة للنسب المئوية.

نلاحظ من الجدول أن:

- قسم الفحص الخارجي تحمل أكبر قدر من مصاريف الأقسام الثانوية لكبر نسبته بالنسبة لمجموع مصاريف الأقسام الأساسية، وتحمله لمصاريف كل من قسمي الأشعة ومخبر التحاليل الطبية والذنان يفترض أن يكونا قسمين أساسيين وهذا ما يؤدي إلى عدم العدالة في التوزيع الثانوي للمصاريف وعدم وجود علاقة واضحة بين المصاريف والأقسام.
- وحدات العمل التي تم حساب تكلفتها تعتبر بمثابة تكلفة الخدمات المقدمة بالقسم المعني بها رغم تنوع الخدمات بكل قسم.

#### المطلب الثالث: تحديد تكلفة الخدمات بقسم الأشعة

تحدد تكلفة الخدمات ( مختلف أنواع الأشعة ) من خلال الجداء بين المعامل الذي يوافق نوع الأشعة وقيمة R المتحصل عليها بعد التوزيع الثانوي للمصاريف حسب العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة نوع الأشعة} = \text{تكلفة الوحدة (R)} \times \text{المعامل الموافق}$$

وتظهر تكلفة مختلف أنواع الأشعة خلال الثلاثي الرابع (2009) في الجدول التالي:

الجدول رقم (21): تكلفة أنواع الأشعة خلال الثلاثي الرابع (2009) وفق الطريقة المعتمدة بالمؤسسة

الوحدة: دج

نوع الأشعة	المعامل	تكلفة (R)	تكلفة نوع الأشعة
الإبهام (الرجل) (Orteil)	5	38.86	194.30
عظم الأنف ( Os. Propre de Nez -OPN)	5	38.86	194.30
الإصبع (Doigt)	5	38.86	194.30
الإبهام (اليد) (Pouce)	5	38.86	194.30
اليد (Main)	6	38.86	233.16
المعصم (Poignet)	6	38.86	233.16
ما قبل الساعد (A. Bras)	6	38.86	233.16
الكوع (Coud)	6	38.86	233.16
الرجل (Pied)	7	38.86	272.02
العرقوب (Chevais)	7	38.86	272.02
الركبة (Genou)	8	38.86	310.88
الفك (Maxillaire)	8	38.86	310.88
الساق (Jambe)	10	38.86	388.60
الذراع (Bras)	10	38.86	388.60
الكتف (Epaule)	10	38.86	388.60
الحوض (Bassin)	10	38.86	388.60
الصدر (Thorax)	10	38.86	388.60
العمود العنقي (Colonne Cervical)	10	38.86	388.60
البطن (Abdo)	12	38.86	466.32
الجمجمة (Crane)	12	38.86	466.32
العمود الفقري (Colonne. Dorsal)	14	38.86	544.04
العمود الصليبي -الحقوي- (Colonne. Lombaire)	14	38.86	544.04
الصلب ( العجز ) Lombo Sacré	15	38.86	582.90

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق قسم التكاليف.

نلاحظ من الجدول تماثل تكلفة الأشعة التي لها نفس المعامل، بالإضافة إلى زيادة تكلفة الأشعة بزيادة المعامل.

مما سبق وبعد تحليل مختلف خطوات حساب التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة خلال الثلاثي الرابع سنة (2009) نستخلص الملاحظات التالية:

- طريقة الأقسام المتجانسة تقوم على الفصل بين المصاريف المباشرة وغير المباشرة وهذا ما لم نجده في كافة خطوات حساب التكلفة، فنجد كل من جدول التوزيع الأولي والثانوي يضمن المصاريف المباشرة وغير المباشرة.
- يعتبر جدول التوزيع الثانوي المعد بالمؤسسة جدول لحساب التكاليف وتعتبر تكلفة وحدات العمل به، هي تكلفة للخدمات.
- ضم أقسام تقوم بأنشطة ومهام مختلفة ضمن قسم واحد (القسم الإقتصادي) والذي يضم الأقسام (الصيدلية، المخزن، الصيانة) واستخدام أساس واحد لتوزيع مصاريفه على الأقسام الرئيسية.
- اعتماد النسبة المئوية كأساس لتحميل المصاريف المشتركة ومصاريف الأقسام الثانوية على الأقسام الأساسية، لا يؤدي إلى عدالة في توزيع هذه المصاريف حيث لا تأخذ بعين الاعتبار مقدار الاستفادة الحقيقية منها.
- عدم الأخذ بعين الاعتبار العلاقة التبادلية فيما بين الأقسام الثانوية عند توزيع المصاريف.
- عدم الدقة في حصر المصاريف المشتركة ووجود مصاريف اعتبرت قيمتها منعدمة رغم وجودها، وهذا يعود إلى اللامبالاة وعدم الاهتمام وتحري الدقة في حصر المصاريف.
- النموذج المعطى من قبل الوزارة والذي يتضمن آلية العمل وخطوات تحديد تكاليف الخدمات الصحية وفق طريقة الأقسام المتجانسة، لا ينطوي على تتبع دقيق للمصاريف فمثلا نجد أنه من ضمن المصاريف المشتركة ما يمكن تتبعه إلى بعض الأقسام.
- عدم تطبيق الإهلاك على المعدات والتجهيزات بالمؤسسة وإدخال قيمتها كلية في فترة الحصول عليها وهذا ما يؤثر بشكل كبير على حساب التكلفة ودقة بياناتها.
- إعتبار قسمي الأشعة ومخبر التحاليل الطبية قسمين ثانويين، إلا أنهما وفقا لطبيعة المؤسسة محل الدراسة يعتبران قسمين أساسيين لاتصالهما المباشر بالمرضى وتقديم خدماتهما لهم.

- وجود أخطاء في حساب التكاليف حيث وجدنا أن قسم التكاليف يعتبر أن ما صرف من مواد ومستلزمات من الصيدلية يستهلك كلية ولا يبحث فيما إذا كان هناك مخزون متبقي أو لا؟ والذي يستعمل بدوره في فترة تكاليف لاحقة، وهذا ما يؤثر على حساب مختلف التكاليف.

نظرا لجملة النقائص السابق ذكرها سنحاول في المبحث التالي تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في قسم الأشعة والأخذ بعين الاعتبار ما ورد من نقائص في تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة المعتمدة بالمؤسسة.

### المبحث الثالث: المساهمة في تحديد تكلفة الخدمات الصحية لقسم الأشعة (بالمؤسسة محل الدراسة) باستخدام نظام (ABC)

سننظر في هذا المبحث إلى مختلف خطوات تطبيق نظام (ABC) في حساب تكلفة الخدمات بقسم الأشعة وذلك خلال الثلاثي الرابع (2009)، ثم إجراء مقارنة بين النتائج المحصل عليها وبين نتائج طريقة الأقسام المتجانسة المعتمدة من قبل المؤسسة.

#### المطلب الأول: تطبيق نظام (ABC) في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بقسم الأشعة

قبل التطرق إلى خطوات حساب التكلفة وفق هذا النظام نبين مختلف المعدات الطبية، المواد، عدد الأفراد العاملين بهذا القسم، والتي تظهر في الجدول التالي:

الجدول رقم (22): المواد، العمال والمعدات الطبية بقسم الأشعة

النوع	الإسم
معدات طبية	- آلة الراديو (Appareil Radio) - آلة تبيض الفيلم (Développeuse) - حاملة الفيلم (Casset de Filme) ويوجد 6 أنواع توافق مقاسات أنواع الأفلام. - شاشة مضيئة (Négatoscope)
المواد	- الأفلام ويوجد 6 أنواع: (35×43) سم <sup>2</sup> ، (35×35) سم <sup>2</sup> ، (30×40) سم <sup>2</sup> ، (24×30) سم <sup>2</sup> ، (18×24) سم <sup>2</sup> ، (18×13) سم <sup>2</sup> - محلول مثبت Fixateur rapid automatique - محلول كاشف Révélateur automatique
عدد العمال	- يوجد عاملين يرتدي كل منهما سترة عازلة.

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق من قسم الأشعة.

**خطوات تحديد التكلفة:** لتحديد تكلفة الخدمات بهذا القسم نتبع الخطوات التالية:

- تحليل المصاريف غير المباشرة.
- تحليل الأنشطة.
- تحديد مراكز النشاط.
- تخصيص المصاريف غير المباشرة على مراكز النشاط.
- تخصيص تكلفة مراكز النشاط على الخدمات.
- حساب تكلفة الخدمات.

#### **1- تحليل المصاريف غير المباشرة:**

من خلال الإطلاع على بيانات التكلفة وسجلات المحاسبة العمومية المتعلقة بسير الاعتمادات وعلى الوضعية المالية لكل ثلاثي من سنة (2009) تم للتوصل إلى تحديد (8) مجموعات للتكلفة، بالإضافة إلى تحديد المصاريف غير المباشرة المتعلقة بقسم الأشعة.

#### **1-1 تحديد مجموعات التكلفة: وتتمثل في:**

- مجمع المصاريف الإدارية.
- مجمع مصاريف الصيدلانية.
- مجمع مصاريف تكوين شبه الطبيين.
- مجمع مصاريف تكوين الأطباء الممارسين.
- مجمع مصاريف الصيانة.
- مجمع مصاريف التخزين.
- مجمع مصاريف الطاقة المحركة الخاصة بالعيادة متعددة الخدمات (أحمد بن رمضان القبائلي).
- مجمع مصاريف التنظيف الخاص بالعيادة متعددة الخدمات (أحمد بن رمضان القبائلي).

وفيما يلي عرض لهذه المجموعات والعناصر المكونة لها:

#### **1-1-1 مجمع المصاريف الإدارية:** ويتعلق بمختلف مصاريف المقر الإداري للمؤسسة كما تظهر في

الجدول التالي:

الفصل الثالث: استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تكلفة الخدمات الصحية بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) - بسكرة

الجدول رقم (23): المصاريف الإدارية خلال الثلاثي الرابع (2009)

العناصر**	معدل الإهلاك*	القيمة (دج)	المجموع الجزئي (دج)	المصاريف (دج)
الأجور	-	-	-	4960672
المواد واللوازم	-	-	-	19500
- المواد واللوازم المكتبية:	-	-	14200	-
- مواد التنظيف:	-	-	5300	-
الكهرباء، الماء	-	-	-	135396,17
النقل والتنقلات	-	-	-	1688070
- إهلاك معدات النقل:	-	9100000	-	-
- قيمة معدات النقل:	-	-	-	-
- معدل الإهلاك:	5%	-	-	-
- قسط الإهلاك للثلاثي الرابع (2009)	-	-	113750	-
- أجور السائقين	-	-	81790	-
- التنقلات	-	-	124285	-
- مصاريف حظيرة السيارات	-	-	1368245	-
نفقات أخرى للتسيير (العنوان 8 الفصل 1 من الميزانية)	-	-	-	303723
التأمين على المسؤولية المدنية (العنوان 1 الفصل 4-1 من الميزانية)	-	-	-	54567
إهلاك التجهيزات المكتبية	-	-	-	130865,15
معدل الإهلاك	10%	-	-	-
- قيمة التجهيزات لمكتبية موجودة سابقا:	-	5044606	-	-
قسط الإهلاك للثلاثي الرابع (2009)	-	-	126115,15	-
- قيمة التجهيزات المقتناة في 2009:	-	-	-	-
• تجهيزات مقتناة في شهر جوان (2009)	-	23333,2	-	-
قسط الإهلاك للثلاثي الرابع (2009)	-	-	583,33	-
• تجهيزات مقتناة في شهر نوفمبر (2009)	-	160000	-	-
قسط الإهلاك للثلاثي الرابع (2009)	-	-	2666,66	-
• تجهيزات مقتناة في شهر ديسمبر (2009)	-	180000	-	-
قسط الإهلاك للثلاثي الرابع (2009)	-	-	1500	-
إهلاك المبنى	-	-	-	81250
- قيمة المبنى***	-	13000000	-	-
- معدل الإهلاك	2,5%	-	-	-
- قسط الإهلاك للثلاثي الرابع (2009)	-	-	81250	-
<b>المجموع</b>				<b>7374043,32</b>

المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق قسم التكاليف ومكتب الميزانية والمحاسبة.

\* تم تحديد معدلات الإهلاك بناء على المعلومات المتحصل عليها من رئيس قسم التكاليف.

\*\* عند تحديد المصاريف تم الأخذ بعين الاعتبار المصاريف المشتركة التي تعود للمقر الإداري مع تصحيح الأخطاء التي وجدت سابقا.

\*\*\* تحصلنا على قيمة مبنى المقر الإداري من مديرية أملاك الدولة لولاية بسكرة.

حسب الجدول قمنا بإضافة قيم الإهلاك لمعدات النقل، التجهيزات المكتبية، مبنى المقر الإداري وهي مصاريف لم تكن تؤخذ بعين الاعتبار وفق طريقة حساب التكاليف بالمؤسسة، بالإضافة إلى إدراج مصاريف كانت تصنف على أنها مصاريف مشتركة بين الأقسام.

**1-1-2 مجمع مصاريف الصيدلية:** يمكن حصر المصاريف المتعلقة به في الجدول التالي:

الجدول رقم (24): مصاريف الصيدلية خلال الثلاثي الرابع (2009)

العناصر	معدل الإهلاك *	قيمة التجهيزات المكتبية (دج)	قسط الإهلاك	المصاريف (دج)
إهلاك تجهيزات المكتب:				20718,75
- قيمة التجهيزات المكتبية		828750		
- معدل الإهلاك	10%			
- قسط الإهلاك للثلاثي الرابع (2009)			20718,75	
اللوازم المكتبية				6003
مواد التنظيف				3820
أجور العمال				306265
<b>المجموع</b>				<b>336806,75</b>

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق قسم التكاليف ومكتب الميزانية والمحاسبة.

من خلال الجدول قمنا بتحديد المصاريف التي تعود إلى قسم الصيدلية والتي كانت تدرج ضمن القسم الإقتصادي، بالإضافة إلى قيم إهلاك التجهيزات الخاصة بالقسم وإستهلاكاته من المواد، اللوازم المكتبية والتي لم تكن تؤخذ بعين الاعتبار وفق الطريقة المعتمدة بالمؤسسة.

**1-1-3 مجمع مصاريف تكوين الموظفين شبه الطبيين:** وتتلخص عناصره في الجدول التالي:

الجدول رقم (25): مصاريف تكوين الموظفين شبه الطبيين خلال الثلاثي الرابع (2009)

العناصر	المصاريف (دج)
مصاريف تكوين الموظفين شبه الطبيين (العنوان 2 الفصل 2 من الميزانية)	76320
نفقات تغذية الطلبة والمتمرنين (العنوان 2 الفصل 7 من الميزانية)	122078,2
التكاليف الإجتماعية والجبائية (العنوان 2 الفصل 6 من الميزانية)	19080
<b>المجموع</b>	<b>217478,2</b>

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق قسم التكاليف ومكتب الميزانية والمحاسبة.

\* تم تحديد معدل الإهلاك بناء على المعلومات المتحصل عليها من رئيس قسم التكاليف.



من خلال الجدول قمنا بتحديد مجمع لمصاريف تكوين الموظفين شبه الطبيين والتي كانت تدرج بعض عناصره ضمن المصاريف المشتركة وفق الطريقة المعتمدة في حساب التكاليف بالمؤسسة، وإضافة مصاريف لم تكن تؤخذ بعين الاعتبار عند حساب التكاليف (نفقات تغذية الطلبة والمتمرنين - العنوان 2 الفصل 7 من الميزانية-) والتكاليف الإجتماعية والجبائية (العنوان 2 الفصل 6 من الميزانية).

4-1-1 مجمع مصاريف تكوين الموظفين الطبيين: والتي بلغت خلال الثلاثي الرابع (2009): 11750د.ج.

5-1-1 مجمع مصاريف الصيانة: يمكن حصر عناصر هذه المصاريف في الجدول التالي:

الجدول رقم (26): مصاريف الصيانة خلال الثلاثي الرابع (2009)

العناصر	معدل الإهلاك *	قيمة التجهيزات المكتبية والمعدات (دج)	قسط الإهلاك	المصاريف (دج)
صيانة العتاد والأثاث (العنوان 8 الفصل 3-3 من الميزانية)**	-	-	-	286542
إهلاك التجهيزات المكتبية:	-	-	-	3108,88
- قيمة التجهيزات المكتبية	-	124355	-	-
- معدل الإهلاك	10%	-	-	-
- قسط الإهلاك للثلاثي الرابع (2009)	-	-	3108,875	-
إهلاك معدات الصيانة	-	-	-	2570,25
- قيمة المعدات	-	102810	-	-
- معدل الإهلاك	10%	-	-	-
- قسط الإهلاك للثلاثي الرابع (2009)	-	-	2570,25	-
المواد واللوازم المكتبية	-	-	-	2100
مواد التنظيف	-	-	-	1980
أجور العمال	-	-	-	169735
صيانة الهياكل الصحية وترميمها (العنوان 7 من الميزانية)**	-	-	-	4 691 516
<b>المجموع</b>				<b>5157552,13</b>

المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على وثائق قسم التكاليف ومكتب الميزانية والمحاسبة.

\* تم تحديد معدلات الإهلاك بناء على المعلومات المتحصل عليها من رئيس قسم التكاليف.

\*\* هذه المصاريف من ضمن المصاريف المشتركة (وفق الطريقة المعتمدة بالمؤسسة) والتي أمكن تحديدها لمجمع تكاليف الصيانة.

حسب الجدول قمنا بتحديد المصاريف التي تعود إلى قسم الصيانة والتي كانت تدرج حسب طريقة حساب التكاليف بالمؤسسة ضمن القسم الإقتصادي، حيث تضمنت عناصره بعض المصاريف التي كانت تصنف على أنها مصاريف مشتركة، كما تم إدراج إهلاك التجهيزات الخاصة بالقسم وإستهلاكاته من المواد، اللوازم المكتبية والتي لم تكن تؤخذ بعين الاعتبار عند حساب التكاليف.

### 1-1-6 مجمع مصاريف التخزين: وتظهر عناصره في الجدول التالي:

الجدول رقم (27): مصاريف التخزين خلال الثلاثي الرابع (2009)

العناصر	معدل الإهلاك *	قيمة التجهيزات المكتبية (دج)	المصاريف (دج)
إهلاك تجهيزات المكتب للثلاثي الرابع (2009):	-	-	21977,6
- قيمة التجهيزات المكتبية	-	879104	-
- معدل الإهلاك	10%	-	-
اللوازم المكتبية	-	-	5897
مواد التنظيف	-	-	3200
أجور العمال	-	-	78245
المجموع			109319,6

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق قسم التكاليف ومكتب الميزانية والمحاسبة.

من خلال الجدول قمنا بتحديد المصاريف التي تعود إلى المخزن والتي كانت تدرج حسب طريقة حساب التكاليف بالمؤسسة في القسم الإقتصادي، بالإضافة إلى إدراج إهلاك التجهيزات الخاصة بالقسم وإستهلاكاته من المواد، اللوازم المكتبية... والتي لم تكن تؤخذ بعين الاعتبار عند حساب التكاليف.

### 1-1-7 مجمع الطاقة المحركة الخاصة بالعبادة متعددة الخدمات (أحمد بن رمضان القبائلي):

تم تحديد مصاريف الطاقة المحركة للعبادة متعددة الخدمات (أحمد بن رمضان القبائلي) فقط كون قسم الأشعة يتواجد بها وحتى تسهل عملية حصر المصاريف، ومن خلال الإطلاع على فواتير الكهرباء للثلاثي الرابع (2009) بلغت مصاريف هذا المجمع ( 62, 120392 دج ).

\* تم تحديد معدل الإهلاك بناء على المعلومات المتحصل عليها من رئيس قسم التكاليف.

### 8-1-1 مجمع مصاريف التنظيف الخاص بالعيادة متعددة الخدمات (أحمد بن رمضان القبائلي):

يمكن حصر مصاريفه في الجدول التالي:

الجدول رقم (28): مصاريف التنظيف للعيادة متعددة الخدمات (أحمد بن رمضان القبائلي) للثلاثي الرابع (2009)

العناصر	معدل الإهلاك *	قيمة التجهيزات المكتبية (دج)	المصاريف (دج)
إهلاك تجهيزات المكتب خلال الثلاثي الرابع (2009):	-		271,25
- قيمة التجهيزات المكتبية	-	21700	-
- معدل الإهلاك	5%	-	-
أجور العمال	-	-	38812
المجموع			39083,25

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق قسم التكاليف ومكتب الميزانية والمحاسبة.

حسب الجدول قمنا بتحديد المصاريف التي تعود لمجمع مصاريف التنظيف والذي لم تكن تؤخذ مصاريفه بعين الاعتبار عند حساب التكاليف بالمؤسسة، كما كانت تدرج الأجور المتعلقة بعمال النظافة في القسم الإقتصادي، وتجدر الإشارة إلى أنه تم تحديد المصاريف التي تخص العيادة متعددة الخدمات (أحمد بن رمضان القبائلي) حتى يسهل تخصيصها على قسم الأشعة.

2-1 تحديد المصاريف غير المباشرة المتعلقة بقسم الأشعة: وتظهر عناصر هذه المصاريف في الجدول التالي:

\* تم تحديد معدل الإهلاك بناء على المعلومات المتحصل عليها من رئيس قسم التكاليف.

الفصل الثالث: استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تكلفة الخدمات الصحية بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) - بسكرة

الجدول رقم (29): المصاريف غير المباشرة المتعلقة بقسم الأشعة (الثلاثي الرابع -2009-)

مركز النشاط	العناصر	معدل الإهلاك *	القيمة دج	قسط الإهلاك	المصاريف (دج)	المجموع	
أخذ صورة الأشعة	إهلاك آلة الراديو:	-	-	-	80437,5	80437,5	
	- قيمة الآلة	-	6435000	-	-		
	- معدل الإهلاك	5%	-	-	-		
	- قسط الإهلاك للثلاثي الرابع (2009)	-	-	80437,5	-		
تحضير وتحميض الفيلم	إهلاك آلة تحميض الفيلم:	-	-	-	12285	169010,98	
	- قيمة الآلة:	-	491400	-	-		
	- معدل الإهلاك	10%	-	-	-		
	- قسط الإهلاك للثلاثي الرابع (2009)	-	-	12285	-		
	إهلاك آلة التأكد من جودة الفيلم:	-	-	-	-		994,5
	- قيمة الآلة	-	19890	-	-		-
	- معدل الإهلاك	20%	-	-	-		-
	- قسط الإهلاك للثلاثي الرابع (2009)	-	-	994,5	-		-
	المواد:	-	-	-	-		-
	- محلول كاشف ( Révelateure )	-	-	-	-		8050,62
	- محلول مثبت ( Fixateure )	-	-	-	-		1527
	- إهلاك تجهيزات المكتب:	-	-	-	-		4125
	- قيمة تجهيزات المكتب	-	165000	-	-		-
	- معدل الإهلاك	10%	-	-	-		-
	- قسط الإهلاك للثلاثي الرابع (2009)	-	-	4125	-		-
	إهلاك السترة العازلة:	-	-	-	-		2340
	- قيمة السترة العازلة	-	46800	-	-		-
	- معدل الإهلاك	20%	-	-	-		-
	- قسط الإهلاك للثلاثي الرابع (2009)	-	-	2340	-		-
	لوازم المكتب	-	-	-	-		5580
مواد التنظيف	-	-	-	-	3600		
صيانة	-	-	-	-	130000		
نصيب القسم من إهلاك مبنى العيادة **	-	-	-	-	508,86		
المجموع						249448,48	

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق قسم التكاليف وقسم الأشعة.

\* تم تحديد معدل الإهلاك بناء على المعلومات المتحصل عليها من رؤساء قسمي التكاليف والأشعة.

\*\* تم تحديد نصيب القسم من إهلاك مبنى العيادة بالاعتماد على مساحة القسم بالنسبة للمبنى (قيمة مبنى العيادة: 8500000 دج، معدل الإهلاك 2,5 %، مساحة المبنى 4176 م<sup>2</sup>، مساحة القسم 40 م<sup>2</sup>).

2- تحليل الأنشطة: تعد هذه الخطوة جد أساسية لنجاح تطبيق نظام (ABC) ويتم فيها تحليل الأنشطة التي تمارس في قسم الأشعة لتقديم مختلف خدماته، حيث قمنا بإجراء مقابلات مع العاملين في القسم والإطلاع على كيفية سير الأنشطة وتم التوصل إلى أن حصول مريض على نوع ما من الأشعة يكون عبر الخطوات التالية:

يتم استقبال المريض من قبل أحد العاملين بالقسم ومعرفة نوع الأشعة المراد إجراؤه، ثم تحديد نوع الفيلم الملائم (تحديد قياس الفيلم) وأخذ "حاملة الفيلم" المماثلة لقياسه ووضعها في آلة أخذ صورة الأشعة\*، ومن ثم وضع عضو المريض المراد إنجاز الأشعة عليه فوق حاملة الفيلم وأخذ صورة الأشعة من غرفة التحكم، بعد أخذ الصورة تؤخذ حاملة الفيلم ليتم تميضه في الغرفة المظلمة من خلال آلة التميض\*\* التي تتطلب نوعين من المحاليل\*\*\* لتشغيلها حيث يقوم العامل بنزع الفيلم من الحاملة وفي نفس الوقت يضع فيلم آخر (التحضير لفيلم جديد)، لتأتي بعدها مرحلة وضع الفيلم في آلة فحص الجودة\*\*\*\* للتأكد من جودته وهل يحتاج إلى إعادة أو لا؟ والقيام بتسجيل المريض وإعطائه الفيلم، ويمكن تلخيص الخطوات السابقة في الأنشطة التالية مع تصنيفها:

- 1- إستقبال المريض يعتبر هذا النشاط من الأنشطة على مستوى وحدة الخدمة.
- 2- وضع الفيلم في "حاملة الفيلم" ويعتبر من الأنشطة على مستوى وحدة الخدمة.
- 3- أخذ صورة الأشعة ويعتبر من الأنشطة على مستوى دفعة الخدمة.
- 4- تميض الفيلم ويعتبر هذا النشاط من الأنشطة على مستوى دفعة الخدمة.
- 5- وضع فيلم آخر في "حاملة الفيلم"؛ ويعتبر من الأنشطة على مستوى دفعة الخدمة.
- 6- فحص جودة الفيلم؛ وهو من ضمن الأنشطة على مستوى دفعة الخدمة.
- 7- تسجيل المريض وإعطائه الفيلم؛ ويصنف من الأنشطة على مستوى وحدة الخدمة.
- 8- الإعداد للأشعة؛ ويعتبر من الأنشطة على مستوى دفعة الخدمة مثل: تنظيف القسم، صيانة أجهزته...

ومن أمثلة الأنشطة على مستوى المؤسسة ككل نذكر: الأنشطة التي تقوم بها إدارة المؤسسة، أعمال الصيانة للمقر الإداري، تكوين الموظفين، نشاط التخزين...

\* آلة الراديو (Appareil Radio).

\*\* Développeuse .

\*\*\* Fixateur rapide automatique, Révélateur automatique.

\*\*\*\* Négatoscope .

**3- تحديد مراكز النشاط:** وذلك بتجميع الأنشطة التي تشترك في مسبب تكلفة واحد بالاعتماد على مسببات الأنشطة كما يلي:

**3-1 تحديد مسببات الأنشطة:** من خلال تحديد العلاقة السببية بين النشاط والخدمة ومعرفة سبب أداء النشاط، حيث تم الحصول على هذه المسببات من خلال الزيارة الميدانية ومساعدة العاملين بقسم الأشعة بعد إعطائهم نظرة عامة عن آلية عمل نظام (ABC) بحكم أنه لا توجد لديهم أي فكرة عن هذا النظام أو عمله، وتظهر مسببات الأنشطة بالقسم في الجدول التالي:

الجدول رقم (30): مسببات الأنشطة بقسم الأشعة

النشاط	مسبب التكلفة
1- إستقبال المريض	عدد الأفلام
2- وضع الفيلم في "حاملة الفيلم"	عدد الأفلام
3- أخذ صورة الأشعة	نسبة الإستفادة من أشعة آلة الراديو
4- تحميض الفيلم	عدد الأفلام
5- وضع فيلم آخر في حاملة الفيلم	عدد الأفلام
6- فحص جودة الفيلم	عدد الأفلام
7- تسجيل المريض وإعطائه الفيلم	عدد الأفلام
8- الإعداد للأشعة	عدد الأفلام

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات من قسم الأشعة.

من الجدول نجد أن أغلب الأنشطة لها نفس مسبب النشاط (عدد الأفلام).

**3-2 تجميع الأنشطة:** ويتم هذا من خلال مصفوفة الارتباطات بين الأنشطة ومسبباتها كما يبينها الجدول التالي:

الجدول رقم (31): تجميع الأنشطة

النشاط 8	النشاط 7	النشاط 6	النشاط 5	النشاط 4	النشاط 3	النشاط 2	النشاط 1	الأنشطة مسببات الأنشطة
×	×	×	×	×		×	×	عدد الأفلام
					×			نسبة الإستفادة من أشعة آلة الراديو

المصدر: إعداد الطالبة.

نلاحظ من الجدول أن المسبب (عدد الأفلام) يمثل مسبب لـ (07) أنشطة وبالتالي يتم تجميعها في مركز نشاط واحد (التحضير وتحميض الفيلم) ونحصل بهذا على مركزي نشاط:

• أخذ صورة الأشعة.

• التحضير وتحميض الفيلم.

**4- تخصيص المصاريف غير المباشرة على مراكز النشاط:** وذلك بتوزيع المصاريف غير المباشرة المحددة ضمن مجتمعات التكلفة على مركزي النشاط من خلال تحديد مسببات الموارد وتكلفتها والربط بين مجتمعات التكلفة ومركزي النشاط، حيث تبرز هنا أهمية العلاقة السببية بين التكلفة والنشاط وإن خلل في تفسير هذه العلاقة سوف يؤدي إلى خلل في عملية تحديد تكلفة النشاط الحقيقية ويؤثر ذلك على حساب تكلفة الخدمة الصحية.

**4-1 تحديد مسببات الموارد وتكلفتها:** وتتضمن هذه المرحلة تحديد المسببات التي تسمح بتخصيص تكاليف مجتمعات التكلفة على مختلف مراكز النشاط كما تبين كيفية إستهلاك هذه المراكز لموارد المؤسسة، وتظهر مسببات التكلفة لمختلف المجتمعات وتكلفتها في الجدول التالي:

الجدول رقم (32): تحديد تكلفة مسببات الموارد خلال الثلاثي الرابع 2009

مجمع التكلفة	التكاليف (دج)	مسببات الموارد	عدد المسببات	تكلفة المسبب (دج) ***
مجمع المصاريف الإدارية	7374043,32	عدد المستخدمين	304	24256,7214
مجمع مصاريف الصيدلية	336806,75	عدد مرات الإمداد بالمواد والمستلزمات	24	14033,6146
مجمع مصاريف تكوين الموظفين شبه الطبيين	217478,2	عدد المستفيدين (شبه الطبيين)	15	14498,5467
مجمع مصاريف تكوين الموظفين الطبيين	11750	عدد المستفيدين (الأطباء)	2	5875
مجمع مصاريف الصيانة	5157552,13	عدد مرات التدخل	25	206302,0850
مجمع مصاريف التخزين	109319,6	عدد مرات الإمداد	12	9109,9667
مجمع مصاريف الطاقة المحركة الخاصة بالعيادة متعددة الخدمات (أحمد بن رمضان القبائلي)	120392,62	عدد نقاط الإضاءة *	125	963,1410
مجمع مصاريف التنظيف الخاص بالعيادة متعددة الخدمات (أحمد بن رمضان القبائلي)	39083,25	عدد ساعات التنظيف **	66	592,1705

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق من قسم التكاليف وقسم الأشعة.

من الجدول وبالحصول على تكلفة مختلف مسببات الموارد يمكن تحديد تكلفة مركزي النشاط بحسب استفادتهما من مجتمعات التكلفة.

\* حددت نقاط الإضاءة بالعيادة متعددة الخدمات ( أحمد بن رمضان القبائلي ) بناء على نقاط منحت لمختلف المعدات التي تستعمل الطاقة الكهربائية و تكافئ هذه النقاط إستهلاك المعدات للطاقة.

\*\* تم تحديد عدد ساعات التنظيف بالعيادة متعددة الخدمات ( أحمد بن رمضان القبائلي ) خلال الثلاثي الرابع (2009) بالاعتماد على المعلومات المتحصل عليها من قبل المراقب الطبي للعيادة.

$$\text{تكلفة مسبب الموارد} = \frac{\text{تكلفة مجمع التكلفة}}{\text{عدد مسببات الموارد الخاصة به}}$$

\*\*\* تتحدد تكلفة مسبب الموارد بالعلاقة التالية:



2-4 تحديد تكلفة مراكز النشاط: يتم ذلك من خلال الربط بين مراكز النشاط ومجمعات التكلفة كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (33): مصفوفة الربط بين مراكز النشاط ومجمعات التكلفة

مجمع مصاريف	مجمع مصاريف	مجمع مصاريف	مجمع مصاريف	مجمع مصاريف	مجمع مصاريف	مجمع مصاريف	مجمع المصاريف الإدارية	مجمع التكلفة / مركز النشاط
التنظيف الخاص بالعيادة متعددة الخدمات (أحمد بن رمضان القبائلي)	الطاقة المحركة الخاصة بالعيادة متعددة الخدمات (أحمد بن رمضان القبائلي)	التخزين	الصيانة	تكوين الموظفين الطبيين	تكوين الموظفين شبه الطبيين	الصيدلية		أخذ صورة الأشعة
-	-	-	-	-	-	-	-	التحضير وتحميض الفيلم
×	×	×	×	-	-	×	×	

المصدر: إعداد الطالبة.

نجد من الجدول أن مجعي التكلفة (مجمع مصاريف تكوين الموظفين شبه الطبيين ومجمع مصاريف تكوين الموظفين الطبيين) لم يتم إستهلاكهما من قبل مركزي النشاط، كما نلاحظ أن مركز النشاط ( التحضير وتحميض الفيلم) هو الذي يستهلك تكاليف أغلب مجمعات التكلفة ويتم تحديد تكلفته من المصاريف غير المباشرة بحسب عدد مسببات الموارد الخاصة به كما يوضحه الجدول التالي:

جدول رقم (34): تحديد تكلفة مركز النشاط (التحضير وتحميض الفيلم) - خلال الثلاثي الرابع (2009)

البيان	مجمع التكاليف الإدارية	مجمع تكاليف الصيدلانية	مجمع تكاليف الصيانة	مجمع تكاليف التخزين	مجمع تكاليف الطاقة المحركة الخاصة بالعيادة متعددة الخدمات (أحمد بن رمضان القبائلي)	مجمع تكاليف التنظيف الخاص بالعيادة متعددة الخدمات (أحمد بن رمضان القبائلي)	مجموع تكلفة مركز النشاط (دج)
نوع المسبب	عدد المستخدمين	عدد مرات الإمداد بالمواد والمستلزمات	عدد مرات التدخل	عدد مرات الإمداد	عدد نقاط الإضاءة	عدد ساعات التنظيف	-
تكلفة المسبب (دج)	24256,7214	14033,6146	206302,085	9109,9667	963,141	592,1705	-
عدد مسببات مركز النشاط	2	3	1	1	20	17	-
نصيب مركز النشاط (دج)	48513,44	42100,84	206302,09	9109,97	19262,82	10066,90	335356,06

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق من قسم التكاليف وقسم الأشعة.

نجد من الجدول أن مجموع تكاليف مركز النشاط التحضير وتحميض الفيلم قد بلغت ( 335356,06 دج ) خلال الثلاثي الرابع (2009).

5- تخصيص تكلفة مراكز النشاط على الخدمات: وذلك من خلال الخطوات التالية:

- حساب تكلفة مسببات النشاط المحددة سابقا.
- إعداد مصفوفة الخدمات ومراكز النشاط.
- تحديد تكلفة الخدمات من مراكز النشاط.

5-1 حساب تكلفة مسببات النشاط: يتم تحديد تكلفتها من خلال العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة مسبب النشاط} = \frac{\text{تكلفة مركز النشاط}}{\text{عدد وحدات مسبب النشاط المناسب}}$$

وتظهر تكلفة مسبب النشاط لكل مركز في الجدول التالي:

الجدول رقم (35): تكلفة مسبب النشاط لكل مركز خلال الثلاثي الرابع (2009)

مركز النشاط	المصاريف غير المباشرة الخاصة بالمركز (دج)	نصيب المركز من تكاليف مجموعات التكلفة (دج)	مجموع مصاريف مركز النشاط (دج)	مسبب النشاط	عدد المسببات	تكلفة مسبب النشاط (دج)
أخذ صورة الأشعة	80437,5	0	80437,5	نسبة الإستفادة من أشعة آلة الراديو	100%	80437,5
التحضير وتحميض الفيلم	169010,98	335356,06	504367,04	عدد الأفلام	1432	352,21162

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق من قسم التكاليف وقسم الأشعة.

5-2 إعداد مصفوفة الخدمات ومراكز النشاط: حيث يتم تحديد العلاقة السببية بين مراكز الأنشطة وأنواع

الخدمات (أنواع الأشعة) كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (36): مصفوفة التبعية بين مراكز الأنشطة والخدمات

التحضير وتحميض الفيلم	أخذ صورة الأشعة	مركز النشاط
		نوع الأشعة
×	×	الإبهام (الرجل) (Orteil)
×	×	عظم الأنف (Os. Propre de Nez -OPN)
×	×	الإصبع (Doigt)
×	×	الإبهام (اليد) (Pouce)
×	×	اليد (Main)
×	×	المعصم (Poignet)
×	×	ما قبل الساعد (A. Bras)
×	×	الكوع (Coud)
×	×	الرجل (Pied)
×	×	العرقوب (Chevais)
×	×	الركبة (Genou)
×	×	الفك (Maxillaire)
×	×	الساق (Jambe)
×	×	الذراع (Bras)
×	×	الكتف (Epaule)
×	×	الحوض (Bassin)
×	×	الصدر (Thorax)
×	×	العمود العنقي (Colonne Cervical)
×	×	البطن (Abdo)
×	×	الجمجمة (Crane)
×	×	العمود الفقري (Colonne.Dorsal)
×	×	العمود الصلبي -الحقوي- (Colonne.Lombaire)
×	×	الصلب (العجز) (Lombo Sacré)

المصدر: إعداد الطالبة.

من الجدول نجد أن جميع أنواع الأشعة تستفيد من مركزي النشاط.

3-5 تحديد تكلفة الخدمات من مراكز النشاط: وذلك بتخصيص تكلفة هذه المراكز على الخدمات

بالاعتماد على مسببات الأنشطة لكل خدمة، وتحدد تكلفة خدمة ما من مركز نشاط معين بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الخدمة من مركز النشاط} = (\text{عدد مسببات النشاط للخدمة}) \times (\text{تكلفة مسبب النشاط})$$

الفصل الثالث: استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تكلفة الخدمات الصحية بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) - بسكرة

ويظهر عدد مسببات النشاط لكل خدمة ونصيبها من تكاليف مراكز النشاط في الجدول التالي:

الجدول رقم (37): تحديد نصيب الخدمات من مراكز النشاط

نصيب كل أفلام نوع الأشعة المقدمة، من مركز النشاط (التخصيص وتحميض الفيلم) ** (دج)	عدد الأشعة المقدمة	تكلفة مسبب النشاط (عدد الأفلام) (دج)	نصيب كل أفلام نوع الأشعة المقدمة، من مركز النشاط (أخذ صورة الأشعة) (دج) **	تكلفة مسبب النشاط (نسبة الاستفادة) (دج)	نسبة إستهلاك كل أفلام نوع الأشعة المقدمة، من أشعة الراديو *	التعيين نوع الأشعة
704,4232	2	352,21162	82,4699	80437,5	% 0,1025	الإبهام (الرجل)
5283,1743	15	352,21162	824,6993	80437,5	% 1,0253	عظم الأنف
352,2116	1	352,21162	36,6533	80437,5	% 0,0456	الإصبع
1056,6349	3	352,21162	115,4579	80437,5	% 0,1435	الإبهام (اليد)
7044,2324	20	352,21162	788,0460	80437,5	% 0,9797	اليد
8805,2905	25	352,21162	985,0574	80437,5	% 1,2246	المعصم
67272,4194	191	352,21162	7875,8779	80437,5	% 9,7913	ما قبل الساعد
44026,4525	125	352,21162	4581,6625	80437,5	% 5,6959	الكوع
39447,7014	112	352,21162	4720,9451	80437,5	% 5,8691	الرجل
37334,4317	106	352,21162	4565,1685	80437,5	% 5,6754	العرقوب
26415,8715	75	352,21162	3436,2469	80437,5	% 4,2719	الركبة
29937,9877	85	352,21162	4128,0779	80437,5	% 5,1320	الفك
25359,2366	72	352,21162	3364,7730	80437,5	% 4,1831	الساق
10566,3486	30	352,21162	2584,0577	80437,5	% 3,2125	الذراع
9861,9254	28	352,21162	2309,1579	80437,5	% 2,8707	الكتف
88757,3282	252	352,21162	16856,8528	80437,5	% 20,9565	الحوض
88052,9050	250	352,21162	20617,4814	80437,5	% 25,6317	الصدر
2113,2697	6	352,21162	384,8597	80437,5	% 0,4785	العمود العنقي
3169,9046	9	352,21162	659,7594	80437,5	% 0,8202	البطن
2113,2697	6	352,21162	329,8797	80437,5	% 0,4101	الجمجمة
2465,4813	7	352,21162	416,9313	80437,5	% 0,5183	العمود الفقري
1408,8465	4	352,21162	238,2465	80437,5	% 0,2962	العمود الصليبي
2817,6930	8	352,21162	535,1382	80437,5	% 0,6653	الصلب (العجز)
504367,04	1432	-	80437,5000	-	% 100	المجموع

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق من قسم الأشعة.

نجد من الجدول أن نصيب أنواع الأشعة من مركزي النشاط يتباين بحسب عدد المسببات الخاصة بها.

\* تم تحديد نسبة استهلاك كل أفلام نوع الأشعة المقدمة من أشعة الراديو بالاعتماد على المعلومات المتحصل عليها من رئيس قسم الأشعة (أنظر الملحق رقم 3)، مع الإشارة إلى أنه تم أخذ كل الأرقام بعد الفاصلة فيما يخص النسب المئوية عند حساب نصيب كل الأفلام من مركزي النشاط.

\*\* قمنا بتحديد نصيب كل الأفلام المقدمة من نوع أشعة معين من تكاليف مراكز النشاط، حتى نوضح كيفية التخصيص الكلي لتكلفة مركزي النشاط.

**6- حساب تكلفة الخدمات:** تعد مخرجات هذه الخطوة النتيجة النهائية لتطبيق نظام (ABC) ويتم فيها حساب تكلفة كل نوع من أنواع الأشعة بالقسم، وذلك بعد تحديد المصاريف المباشرة لمختلف أنواع الأشعة.

**6-1 تحديد المصاريف المباشرة لمختلف أنواع الأشعة:** تتضمن المصاريف المباشرة لإعداد نوع معين من الأشعة:

- تكلفة الفيلم المستخدم في تحضيره حيث يتطلب فيلم واحد.
- نصيبه من إهلاك حاملة الفيلم المستخدمة في إعداده.
- العمالة المباشرة.

**6-1-1 تحديد تكلفة الأفلام المستخدمة:** تظهر تكلفة الفيلم المستخدم لكل نوع أشعة في الجدول التالي:

الجدول رقم (38): تكلفة الأفلام المستخدمة خلال الثلاثي الرابع (2009)

نوع الأشعة	نوع الفيلم المستخدم (سم <sup>2</sup> )	التكلفة الوحدوية للفيلم المستخدم	عدد الأشعة المقدمة	التكلفة الإجمالية للأفلام المستخدمة (دج)
الإبهام (الرجل) (Orteil)	18×13	14,4301	2	28,8602
عظم الأنف (Os. Propre de Nez -OPN)	18×24	17,2969	15	259,4535
الإصبع (Doigt)	18×13	14,4301	1	14,4301
الإبهام (اليد) (Pouce)	18×13	14,4301	3	43,2903
اليد (Main)	18×24	17,2969	20	345,938
المعصم (Poignet)	18×13	14,4301	25	360,7525
ما قبل الساعد (A. Bras)	24×30	25,6189	191	4893,2099
الكوع (Coud)	18×24	17,2969	125	2162,1125
الرجل (Pied)	24×30	25,6189	112	2869,3168
العرقوب (Chevais)	24×30	25,6189	106	2715,6034
الركبة (Genou)	18×24	17,2969	75	1297,2675
الفك (Maxillaire)	18×24	17,2969	85	1470,2365
الساق (Jambe)	30×40	34,974	72	2518,128
الذراع (Bras)	30×40	34,974	30	1049,22
الكف (Epaule)	30×40	34,974	28	979,272
الحوض (Bassin)	35×43	47,4404	252	11954,9808
الصدر (Thorax)	35×35	36,9361	250	9234,025
العمود العنقي (Colonne Cervical)	24×30	25,6189	6	153,7134
البطن (Abdo)	30×40	34,974	9	314,766
الجمجمة (Crane)	24×30	25,6189	6	153,7134
العمود الفقري (Colonne.Dorsal)	30×40	34,974	7	244,818
العمود الصلبي -الحقوي- (Colonne.Lombaire)	30×40	34,974	4	139,896
الصلب (العجز) (Lombo Sacré)	35×35	36,9361	8	295,4888
				43498,4926

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق قسمي الصيدلية والأشعة

نلاحظ من الجدول أن القيمة الإجمالية للأفلام المستخدمة في إعداد الأشعة خلال الثلاثي الرابع 2009 بلغت (43498,4926 دج) وهي تفوق القيمة المتحصل عليها انطلاقا من بيانات حساب التكلفة وفق الطريقة المعتمدة بالمؤسسة والمقدرة بـ (24209,38 دج)\*، ويعود هذا الاختلاف إلى عدم أخذ قسم التكاليف لمخزون أول المدة (المتبقي من فترة التكاليف السابقة - الثلاثي الثالث من 2009-).  
2-1-6 إهلاك حاملات الأفلام: تظهر مختلف أقساط الإهلاك لحاملات الأفلام في الجدول التالي:

الجدول رقم (39): أقساط الإهلاك لحاملات الأفلام خلال الثلاثي الرابع (2009)

نوع حامله الفيلم (سم <sup>2</sup> )	قيمة حامله الفيلم (دج)	معدل الإهلاك**	قسط الإهلاك (للتثلاثي الرابع-2009) (دج)
35×43 -	46800	%10	1170
35×35 -	40950		1023,75
30×40 -	16380		409,5
24×30 -	14040		351
18×24 -	12870		321,75
18×13 -	17550		438,75

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق قسم التكاليف.

ويحدد نصيب كل نوع من أنواع الأشعة من إهلاك حامله الفيلم المستخدمة في إعدادها بحسب عدد الأفلام الخاصة به حسب العلاقة التالية:

$$\text{نصيب نوع أشعة ما من إهلاك حامله الفيلم المستخدمة} = \frac{\text{إهلاك حامله الفيلم}}{\text{عدد الأفلام التي استخدمت حامله الفيلم في إعدادها}}$$

\* حيث كانت القيمة الإجمالية للإستهلاكات (الأفلام والمحاليل معا) تساوي (33787 دج) وقيمة الإستهلاكات من المحاليل هي (9577,62 دج، أنظر الجدول رقم 29 ص 119)، وبالتالي فإن قيمة الإستهلاكات من الأفلام هي (33787 - 9577,62 = 24209,38 دج) خلال الثلاثي الرابع 2009.  
\*\* تم تحديد معدل الإهلاك بناء على المعلومات المتحصل عليها من رئيس قسم الأشعة.

وتتضح تكلفة استخدام أي نوع من أنواع حاملات الأفلام للثلاثي الرابع 2009 في الجدول التالي:

الجدول رقم (40): تكلفة استخدام أنواع حاملات الأفلام خلال الثلاثي الرابع 2009

نوع حاملة الفيلم ( سم <sup>2</sup> )	قسط الإهلاك ( للثلاثي الرابع 2009 ) (دج)	عدد الأفلام التي استخدمت حاملة الفيلم في إعدادها	تكلفة استخدام حاملة الفيلم (دج)
35×43 -	1170	252	4,6429
35×35 -	1023,75	258	3,9680
30×40 -	409,5	150	2,7300
24×30 -	351	421	0,8337
18×24 -	321,75	320	1,0055
18×13 -	438,75	31	14,1532

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق قسم الأشعة.

نجد من الجدول أن تكلفة استخدام أي نوع من حاملات الأفلام يختلف باختلاف قسط الإهلاك لكل حامله وعدد الأفلام التي استخدمت في إعدادها.

6-1-3 العمالة المباشرة: تبلغ قيمة الأجر الإجمالي للعاملين بقسم الأشعة 250214 دج ( خلال الثلاثي الرابع 2009 ) ، ويتحدد نصيب كل نوع من أنواع الأشعة من مصاريف العمالة من خلال العلاقة التالية:

$$\text{نصيب نوع أشعة ما من العمالة خلال للثلاثي الرابع 2009} = \frac{\text{الأجر الإجمالي}}{\text{عدد الأفلام}} = \frac{250214}{1432} = 174,7304 \text{ دج}$$

6-2 حساب تكلفة أنواع الأشعة: وذلك من خلال جمع المصاريف المباشرة و المصاريف غير المباشرة لمختلف أنواع الأشعة كما يبينه الجدول التالي:



الجدول رقم (41): تكلفة أنواع الأشعة وفق نظام (ABC) خلال الثلاثي الرابع (2009)

الفصل الثالث: استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تكلفة الخدمات الصحية بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) - بسكرة											
البيانات											
مجموع المصاريف المباشرة وغير المباشرة لكل الأشعة	مجموع المصاريف المباشرة وغير المباشرة لأشعة ما (تكلفة نوع الأشعة)	المصاريف غير المباشرة لنوع أشعة ما		المصاريف غير المباشرة لكل الأشعة المقدمة من نوع ما			المصاريف المباشرة لنوع الأشعة				نوع الأشعة
		عدد الأشعة المقدمة	مجموع المصاريف غير المباشرة لنوع أشعة ما	مجموع المصاريف غير المباشرة لكل الأشعة المقدمة من نوع ما	نصيب كل أفلام نوع الأشعة المقدمة من مركز النشاط (التحضير وتحميض الفيلم)	نصيب كل أفلام نوع الأشعة المقدمة من مركز النشاط (أخذ صورة الأشعة)	مجموع المصاريف المباشرة لنوع أشعة ما	العمالة المباشرة	تكلفة استخدام حامله الفيلم	تكلفة الفيلم المستخدم	
1193,5208	596,7604	393,4466	2	786,8932	704,4232	82,4699	203,3138	174,73045	14,1532	14,4301	الإبهام (الرجل) (Orteil)
9003,3675	600,2245	407,1916	15	6107,8736	5283,1743	824,6993	193,0329	174,73045	1,0055	17,2969	عظم الأنف ( Os. Propre de Nez )
592,1787	592,1787	388,8649	1	388,8649	352,2116	36,6533	203,3138	174,73045	14,1532	14,4301	الإصبع (Doigt)
1782,0342	594,0114	390,6976	3	1172,0928	1056,6349	115,4579	203,3138	174,73045	14,1532	14,4301	الإبهام (اليد) (Pouce)
11692,9360	584,6468	391,6139	20	7832,2784	7044,2324	788,0460	193,0329	174,73045	1,0055	17,2969	اليد (Main)
14873,1925	594,9277	391,6139	25	9790,3479	8805,2905	985,0574	203,3138	174,73045	14,1532	14,4301	المعصم (Poignet)
113574,2727	594,6297	393,4466	191	75148,2973	67272,4194	7875,8779	201,1831	174,73045	0,8337	25,6189	ما قبل الساعد (A. Bras)
72737,2250	581,8978	388,8649	125	48608,1150	44026,4525	4581,6625	193,0329	174,73045	1,0055	17,2969	الكوع (Coud)
66701,1520	595,5460	394,3629	112	44168,6465	39447,7014	4720,9451	201,1831	174,73045	0,8337	25,6189	الرجل (Pied)
63225,0038	596,4623	395,2792	106	41899,6003	37334,4317	4565,1685	201,1831	174,73045	0,8337	25,6189	العرقوب (Chevais)
44329,5825	591,0611	398,0282	75	29852,1184	26415,8715	3436,2469	193,0329	174,73045	1,0055	17,2969	الركبة (Genou)
50473,8585	593,8101	400,7772	85	34066,0656	29937,9877	4128,0779	193,0329	174,73045	1,0055	17,2969	الفك (Maxillaire)
44019,2952	611,3791	398,9446	72	28724,0096	25359,2366	3364,7730	212,4345	174,73045	2,7300	34,974	الساق (Jambe)
19523,4420	650,7814	438,3469	30	13150,4063	10566,3486	2584,0577	212,4345	174,73045	2,7300	34,974	الذراع (Bras)
18119,2480	647,1160	434,6815	28	12171,0833	9861,9254	2309,1579	212,4345	174,73045	2,7300	34,974	الكنتف (Epaule)
162771,2604	645,9177	419,1039	252	105614,1810	88757,3282	16856,8528	226,8138	174,73045	4,6429	47,4404	الحوض (Bassin)
162579,0250	650,3161	434,6815	250	108670,3864	88052,9050	20617,4814	215,6346	174,73045	3,9680	36,9361	الصدر (Thorax)
3705,2280	617,5380	416,3549	6	2498,1294	2113,2697	384,8597	201,1831	174,73045	0,8337	25,6189	العمود العنقي (Colonne Cervical)
5741,5743	637,9527	425,5182	9	3829,6640	3169,9046	659,7594	212,4345	174,73045	2,7300	34,974	البطن (Abdo)
3650,2482	608,3747	407,1916	6	2443,1494	2113,2697	329,8797	201,1831	174,73045	0,8337	25,6189	الجمجمة (Crane)
4369,4539	624,2077	411,7732	7	2882,4126	2465,4813	416,9313	212,4345	174,73045	2,7300	34,974	العمود الفقري (Colonne.Dorsal)
2496,8308	624,2077	411,7732	4	1647,0929	1408,8465	238,2465	212,4345	174,73045	2,7300	34,974	العمود الصليبي (Colonne.Lombaire)
5077,9080	634,7385	419,1039	8	3352,8311	2817,6930	535,1382	215,6346	174,73045	3,9680	36,9361	الصلب (العجز) (Lombo Sacré)
882231,8380	المجموع										

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق أقسام (التكاليف، الأشعة، الصيدلانية).

نلاحظ من الجدول أن القيمة الإجمالية لمصاريف قسم الأشعة ( المباشرة وغير المباشرة ) خلال الثلاثي الرابع 2009 بلغت (882231,8380 دج ) وهي تختلف عن قيمة المصاريف المحددة وفق طريقة حساب التكاليف المعتمدة بالمؤسسة والتي بلغت (462 841 دج ) وهذا ما يؤدي إلى اختلاف في قيمة (R) ، ويعود هذا الفرق (حوالي الضعف) إلى :

- قمنا بتحميل مصاريف لم تكن تؤخذ بعين الاعتبار وفق الطريقة المعتمدة بالمؤسسة ( إهلاك التجهيزات الطبية وغير الطبية).
- وجود مصاريف لم يتم تحميلها مع وجود قيمة لها (مصاريف النقل والتنقلات...).
- الزيادة في قيمة الأفلام المستهلكة، حيث أخذنا بعين الاعتبار مخزون أول المدة (المتبقي من الثلاثي الثالث (2009) المستخدم).
- تعدد أسس تحميل المصاريف غير المباشرة ( تعدد مسببات التكلفة) وفق نظام (ABC).

#### المطلب الثاني: تحليل وتفسير نتائج تطبيق نظام (ABC) بقسم الأشعة

من خلال ما تم التطرق إليه وبعد تطبيق نظام (ABC) في حساب مختلف تكاليف الخدمات بقسم الأشعة بالمؤسسة محل الدراسة خلال الثلاثي الرابع (2009) تم التوصل إلى:

1- يتوفر بالمؤسسة محل الدراسة العوامل المساعدة على تطبيق نظام (ABC) من:

- تنوع وتعدد الخدمات المقدمة، حيث تقدم المؤسسة تشكيلة متعددة من الخدمات عبر مختلف هياكلها كما تتباين متطلبات وكيفية تقديم هذه الخدمات من هيكل إلى آخر ما يصعب عملية تحديد تكلفتها.
- تعقد الأنشطة اللازمة لتقديم مختلف الخدمات الصحية، حيث أشار رئيس قسم التكاليف إلى صعوبة حصر الأنشطة التي تتطلبها الخدمة الصحية والتي تستلزم أنشطة متعددة ومعقدة لأدائها، إضافة إلى ضرورة توفر التخصص والمعرفة لدى القائمين على تقديمها.
- إرتفاع المصاريف غير المباشرة وصعوبة تخصيصها وهذا ما أكده المسؤول السابق، حيث يرى صعوبة تتبع هذه المصاريف بشكل دقيق في ظل تعدد الهياكل الصحية للمؤسسة وعدم قدرة طريقة حساب التكلفة المتبعة على تحقيق ذلك بشكل جيد ومما زاد من ذلك محدودية دور محاسبة

\* وحدة العمل بقسم الأشعة التي تسمح بحساب تكلفة أنواع الأشعة المقدمة به، تتحدد قيمتها حسب الطريقة المعتمدة بالمؤسسة من خلال قسمة مجموع مصاريف قسم الأشعة على مجموع وحدات العمل (R).

التكاليف بالمؤسسة، بالإضافة إلى إتباع أساس تحميل لهذه المصاريف لا يعكس مقدار الإستفادة الحقيقية منها.

- إرتفاع الأنشطة المساندة، حيث أشار ذات المسؤول إلى ضرورة هذه الأنشطة لضمان السير الحسن للهياكل الصحية بالإضافة إلى أهمية التجهيزات الطبية والتي تحتاج إلى أعمال الصيانة الدائمة، كما أوضح اهتمام المؤسسة بالأنشطة التي من شأنها تحسين جودة الخدمات الصحية (التكوين، إقتناء التجهيزات الطبية الحديثة...)

2- وجود فروقات جوهرية بين نتائج الطريقة المعتمدة من قبل المؤسسة ونتائج تطبيق نظام (ABC) كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (42): مقارنة بين تكلفة الخدمات بقسم الأشعة وفق طريقة الأقسام المتجانسة ونظام (ABC) خلال الثلاثي

الرابع 2009

نوع الأشعة	المعامل	تكلفة (R) حسب الطريقة المعتمدة بالمؤسسة (دج)	تكلفة نوع الأشعة حسب الطريقة المعتمدة بالمؤسسة (دج)	تكلفة نوع الأشعة وفق نظام (ABC) (دج)	الفرق (دج)
الإبهام (الرجل) (Orteil)	5	38.86	194.30	596.7604	402.4604+
عظم الأنف ( Os. Propre de Nez )	5	38.86	194.30	600.2245	405.9245+
الإصبع (Doigt)	5	38.86	194.30	592.1787	397.8787+
الإبهام (اليد) (Pouce)	5	38.86	194.30	594.0114	399.7114+
اليد (Main)	6	38.86	233.16	584.6468	351.4868+
المعصم (Poignet)	6	38.86	233.16	594.9277	361.7677+
ما قبل الساعد (A. Bras)	6	38.86	233.16	594.6297	361.4697+
الكوع (Coud)	6	38.86	233.16	581.8978	348.7378+
الرجل (Pied)	7	38.86	272.02	595.546	323.526+
العرقوب (Chevais)	7	38.86	272.02	596.4623	324.4423+
الركبة (Genou)	8	38.86	310.88	591.0611	280.1811+
الفك (Maxillaire)	8	38.86	310.88	593.8101	282.9301+
الساق (Jambe)	10	38.86	388.60	611.3791	222.7791+
الذراع (Bras)	10	38.86	388.60	650.7814	262.1814+
الكتف (Epaule)	10	38.86	388.60	647.116	258.516+
الحوض (Bassin)	10	38.86	388.60	645.9177	257.3177+
الصدر (Thorax)	10	38.86	388.60	650.3161	261.7161+
العمود العنقي ( Colonne Cervical )	10	38.86	388.60	617.538	228.938+
البطن (Abdo)	12	38.86	466.32	637.9527	171.6327+
الجمجمة (Crane)	12	38.86	466.32	608.3747	142.0547+
العمود الفقري (Colonne.Dorsal)	14	38.86	544.04	624.2077	80.1677+
العمود الصلبي (Colonne.Lombaire)	14	38.86	544.04	624.2077	80.1677+
الصلب (العجز) (Lombo Sacré)	15	38.86	582.90	634.7385	51.8385+

المصدر: إعداد الطالبية.

نلاحظ من الجدول وكنتيجة من المقارنة بين نتائج الطريقتين:

- وجود فرق معتبر بالزيادة بين نتائج نظام (ABC) والطريقة المعتمدة بالمؤسسة يصل إلى حوالي الضعف ويعود هذا إلى اختلاف قيم المصاريف غير المباشرة لقسم الأشعة واختلاف أسس تحميلها.

- وجود اختلاف بين تكلفة أنواع الأشعة التي لها نفس المعامل (R) والتي كانت تأخذ نفس التكلفة حسب الطريقة المعتمدة بالمؤسسة مثل: نوع الأشعة الخاص بإبهام الرجل ونوع الأشعة الخاص بالإصبع حيث لم نأخذ هذا المعامل بعين الاعتبار عند تحديد تكلفة الخدمات وفق نظام (ABC)، إذ لاحظنا خلال تطبيقنا لهذا النظام وجود اختلاف في مقاييس الأفلام المستخدمة، الاختلاف في نسبة الإستفادة من آلة أخذ صور الأشعة والاختلاف في حاملات الأفلام المستخدمة و لم يكن المعامل (R) يعكس هذا الاختلاف.

- وجود تقارب بين تكلفة أشعة إبهام الرجل (596,7604 دج) ذات المعامل (5) وأشعة العرقوب (596,4623 دج) ذو المعامل (7)، والتي تفترض الطريقة المعتمدة بالمؤسسة اختلاف تكلفتها.

- نلاحظ أن تكلفة الخدمات: أشعة الذراع، أشعة الكتف، أشعة الحوض، أشعة الصدر، ذات المعامل (10) أكبر من تكلفة الأشعة ذات المعاملات 12، 14، 15 والتي تفترض الطريقة المعتمدة بالمؤسسة زيادة تكلفة الخدمات بزيادة المعامل.

- تساوي تكلفة بعض الخدمات المحددة وفق نظام (ABC) مثل: أشعة العمود الفقري (Colonne.Dorsal) و العمود الصليبي -الحقوي- (Colonne.Lombaire) وهذا لتساوي مقدار المصاريف المباشرة الخاصة بهما (نوع الفيلم المستخدم، تكلفة استخدام حاملة الفيلم، العمالة) ومقدار المصاريف غير المباشرة.\*

3- نجد أن نظام (ABC) يمكن من التتبع الدقيق للمصاريف مقارنة بالطريقة المتبعة بالمؤسسة، كما يبحث في تحديد العلاقة السببية فيما بينها وبين الأنشطة وفيما بين الأنشطة والخدمات إذ مكن من إظهار مصاريف لم تكن تؤخذ بعين الاعتبار عند تحديد مصاريف قسم الأشعة.

4- لا تبين الطريقة المعتمدة بالمؤسسة متطلبات كل نوع من أنواع الأشعة كما لا تميز بين المصاريف المباشرة وغير المباشرة، عكس نظام (ABC) الذي يبين ذلك ويمكن من الفهم الجيد للتكلفة وتحديد مسبباتها.

\* أنظر الجدول رقم (41) ص 132.

5- نجد أن نظام (ABC) يمكن من توفير معلومات واضحة عن المصاريف غير المباشرة التي يتحملها قسم الأشعة، حيث أن أسلوب التحليل الذي يعتمد على العلاقة السببية بين التكلفة والنشاط وبين النشاط والخدمة عند توزيعها، وبالتالي يمكن من التحديد الدقيق لمختلف التكاليف.

### خلاصة الفصل الثالث:

رغم تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسة محل الدراسة إلا أنها لم تأخذ الدور الأساسي لها وركزت فقط على حساب التكاليف وذلك باستخدام طريقة الأقسام المتجانسة، حيث جاءت هذه الدراسة كمحاولة لتطبيق نظام (ABC) على قسم الأشعة بها، وتوصلنا إلى أنه يمكن استخدام هذا النظام في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بالمؤسسة مع أهمية مراعاة خصوصية وطبيعة النشاط بها، حيث يستلزم التحليل الجيد لمختلف الأنشطة والدراسة المعمقة للعلاقة السببية بين الأنشطة، التكاليف، الخدمات من أجل الإستفادة من مختلف المزايا التي يقدمها.

# الخاتمة

ما زالت الجهود في الجزائر تبذل ولحد الساعة في محاولة لتحسين المستوى الصحي للمواطن وضمان حقه في الحصول على الرعاية الصحية وبنوعية جيدة وفقا لاحتياجاته، ورغم ما سخرته الدولة من إمكانيات واتباع العديد من الإصلاحات إلا أنها لم تتمكن من تحقيق التوازن بين النفقات المرتفعة التي تتطلبها الرعاية الصحية وإمكانيات التمويل المتاحة لديها حيث لم تعد قادرة على تمويله وتحقيق الدعم المادي كلما احتاج إليه، وهذا ما يستوجب تجميع الطاقات والعمل ضمن إطار منظم وتطبيق إستراتيجيات مدروسة وتبني وبشكل جدي للإجراءات والتدابير التي تراعي قدرات الدولة والمواطن وتسمح بتخفيض التكاليف وترشيد النفقات، ومن ضمن هذه التدابير تفعيل دور محاسبة التكاليف بالمؤسسات الصحية العمومية واختيار طرق حساب التكلفة التي تدعم ذلك، كل هذا دفع بنا إلى الاتجاه إلى هذا النوع من الدراسة الذي حاولنا فيه البحث في كيفية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) والإستفادة منه في تحسين حساب التكلفة بالمؤسسة الصحية العمومية، وبعد الدراسة النظرية والتطبيقية لهذا الموضوع مكننا هذا البحث من الوصول إلى النتائج التالية:

من خلال الدراسة النظرية تم التوصل إلى:

- إزداد أهمية محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية بسبب إزداد الإنفاق على القطاع الصحي والذي يعود بشكل أساسي إلى زيادة الطلب على الخدمات الصحية.
- نظام (ABC) من بين الطرق التي ترمي إلى التحديد الدقيق للتكلفة ومعالجة مشكلة تخصيص المصاريف غير المباشرة.
- يقوم نظام (ABC) على فكرة أساسية وهي أن المنتجات (الخدمات) هي التي تستهلك أنشطة المؤسسة وأن هذه الأنشطة هي التي تستهلك مواردها وهذا على عكس الطرق التقليدية التي تقوم على فكرة أن المنتجات (الخدمات) هي التي تقوم باستهلاك الموارد.
- يقوم نظام (ABC) بالبحث في العلاقة السببية لاستهلاك الموارد من قبل الأنشطة وفيما بين الأنشطة والمنتجات (الخدمات).
- يقوم نظام (ABC) باستخدام عدة أسس (التعدد في المسببات) عند تخصيص المصاريف غير المباشرة.
- تتميز الخدمات الصحية بجملة من الخصائص تصعب تحديد تكلفتها.
- تحديد مسببات التكلفة يعد بمثابة العمود الفقري لنظام (ABC).

- كما تأكد من خلالها صحة الفرضية الأولى والمتعلقة بضرورة استخدام محاسبة التكاليف في المؤسسة الصحية، فالمؤسسة الصحية كتنظيم مركب له أنشطته ومخرجاته والمتمثلة أساسا في الخدمات الصحية هذه الأخيرة التي تتسم بعدة خصائص؛ كالتنوع وعدم قابليتها للتخزين وصعوبة تميطها وقياسها، تحتاج المؤسسة إلى تحديد تكلفتها وتوفير المعلومات التي من شأنها تدعيم عملية اتخاذ القرارات وهذا ما توفره محاسبة التكاليف، إذ تمكن المؤسسة الصحية من قياس تكلفة الأقسام المختلفة والخدمات التي تؤديها كما تساعد بيانات التكاليف في تحقيق الرقابة على استخدام الموارد وتقييم الأداء، وهي بهذا تساهم في رفع فعالية وكفاءة المؤسسة في ممارسة وظائفها المختلفة.

وبعد دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية -بسكرة- وبالتحديد قسم الأشعة تم الوصول إلى نتائج عديدة نجعلها في:

من خلال دراسة وتحليل واقع حساب التكاليف بالمؤسسة أظهرت الطريقة المتبعة جملة من النقائص نوجزها في:

- عدم التتبع الدقيق للمصاريف غير المباشرة.
- عدم الأخذ في الاعتبار العلاقة التبادلية فيما بين الأقسام الثانوية عند توزيع المصاريف.
- عدم إتباع المبادئ الأساسية لطريقة الأقسام المتجانسة والتي تقوم على الفصل فيما بين المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة، وما لوحظ في المؤسسة أن جدول توزيع المصاريف غير المباشرة تدمج فيه المصاريف المباشرة و غير المباشرة.
- إدخال القيمة الكلية للمعدات والتجهيزات بالمؤسسة في فترة الحصول عليها وعدم توزيع قيمتها على سنوات الإستخدام، ما يؤثر بشكل كبير على حساب التكلفة.
- إستخدام أساس واحد (النسبة المئوية) في توزيع المصاريف المشتركة على الأقسام وفي توزيع مصاريف الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية والذي لا يراعي مقدار استفادة الأقسام من المصاريف.
- إختيار الأقسام الرئيسية والثانوية كان فقط بناءا على الأقسام المحددة سابقا للقطاع الصحي ولم يكن على أساس دراسة لطبيعة نشاط ومهام المؤسسة حيث أن النموذج المطبق ينطبق على المؤسسات العمومية الإستشفائية أين يعتبر قسمي الأشعة ومخبر التحاليل الطبية قسمين ثانويين لعدم اتصالهما المباشر بالمرضى وتوجيه خدماتهما للأقسام الرئيسية.
- ضم أقسام (الصيدلية، المخزن، الصيانة ضمن قسم واحد (القسم الإقتصادي) رغم اختلاف أنشطة ومهام هذه الأقسام.



- عدم الأخذ بعين الاعتبار للمخزون المتبقي من فترة تكاليف سابقة عند حساب التكلفة، وهذا ما لا يبين الصورة الحقيقية للتكاليف.

- عدم قدرة الطريقة المتبعة في حساب التكاليف على توفير معلومات ذات دقة عالية عن تكاليف الخدمات بالمؤسسة.

وفيما نرى يرجع ذلك إلى:

- نقص التكوين لعاملي قسم التكاليف وعدم توفر التخصص لديهما، حيث وجدنا من خلال الحوار معهما عدم إمامهما بالطرق المختلفة لحساب التكلفة.

- عدم تفعيل دور محاسبة التكاليف في المؤسسة لاتخاذ القرارات، تقييم الأداء، الرقابة... كما أن مخرجاتها لا تساعد كثيرا على ذلك، واقتصار دورها في تتبع مسار التكاليف وإعطاء صورة لها (تتبع تنفيذ الميزانية)، فنجد مثلا أن مخابر التحاليل الطبية والبالغ عددها (6) تعامل على أنها قسم واحد وبالتالي تكاليف الخدمات المحددة لهذا القسم لا تمكن من تقييم الأداء لكل مخبر على حدى.

- عدم وجود تكامل فيما بين محاسبة التكاليف والمحاسبة العمومية هذه الأخيرة التي لا تساعد كثيرا محاسبة التكاليف بتوفير المعطيات المتعلقة بالمصاريف، على العكس فيما لو تم إتباع المحاسبة المالية.

بالإضافة إلى ما سبق أظهرت الدراسة عدم صحة الفرضية الثانية، حيث وجدنا أن العوامل المساعدة على تطبيق نظام (ABC) متوفرة بالمؤسسة محل الدراسة أين تتوفر وتعدد الخدمات الصحية التي تقدمها عبر مختلف هياكلها وتتباين متطلبات وكيفية تقديم هذه الخدمات من هيكل إلى آخر وصعوبة تحديد تكلفتها، وتعقد الأنشطة اللازمة لأدائها بالإضافة إلى صعوبة حصر الأنشطة التي تدخل في تقديم الخدمة الصحية حيث تستلزم أنشطة معقدة ومتداخلة مع ضرورة توفر التخصص والمعرفة لدى القائمين على تقديمها، وزيادة الأنشطة المساندة لها وأهميتها في تحقيق السير الجيد للمؤسسة، بالإضافة إلى ذلك ارتفاع المصاريف غير المباشرة وعدم توفر الدقة الكافية في مخرجات طريقة حساب التكاليف المطبقة بالمؤسسة، وفيما يتعلق بزيادة المنافسة فان المؤسسات الصحية العمومية وإلى عهد قريب كانت تمتاز بالاحتكار الكبير للخدمات الصحية، غير أنه في ظل انفتاح الجزائر على اقتصاد السوق وفتح المجال للقطاع الخاص والإلغاء التدريجي لمجانبة العلاج، برزت المنافسة فيما بين المؤسسات الصحية والتي تفرض عليها ضرورة تقديم خدمات بجودة أعلى وسعر أقل، وهذا ما يزيد من أهمية تبني المؤسسات الصحية العمومية لأساليب تحديد التكلفة التي تمكن من تفعيل الدور الرقابي على الموارد وتحقيق الكفاءة

في استخدامها والإدارة الجيدة لتكاليفها، كل العوامل السابقة تزيد من أهمية تطبيق نظام (ABC) والنتائج التي يقدمها.

كما بينت الدراسة صحة الفرضية الثالثة فمن خلال تطبيق هذا النظام بقسم الأشعة توصلنا إلى:

- يمكن نظام (ABC) من معالجة مشكلة تخصيص المصاريف غير المباشرة عند حساب تكلفة الخدمات الصحية، وهذا يتبعه الدقيق لهذه المصاريف وبحثه عن العلاقة السببية فيما بين التكلفة والنشاط وبين النشاط والخدمة عند توزيعها ما يمكن من التحديد الدقيق لمختلف التكاليف.
- يسمح نظام (ABC) بتوفير معلومات دقيقة عن المصاريف غير المباشرة وهذا ما يؤدي إلى فهم أكبر لها ويعكس بدقة مسار مختلف التكاليف بالمؤسسة.
- دقة بيانات التكلفة التي يوفرها هذا النظام حيث حددنا مختلف الخدمات بقسم الأشعة بناء على دراسة مفصلة للمصاريف المرتبطة بالقسم ومسببات التكلفة الممكنة وتحليل مختلف أنشطته.
- وكخلاصة لما سبق نصل إلى أنه يمكن استخدام نظام (ABC) في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بتكليف خطوات تطبيقه مع طبيعة النشاط بالمؤسسة الصحية ومراعاة خصوصية الخدمات المقدمة، وهذا ما يعتبر إجابة عن الإشكالية المعتمدة.

**حدود الدراسة:** لقد واجه العمل في هذا البحث بعض الحدود وأوجه القصور تمثلت في:

- حدود مكانية: اقتصرت الدراسة على قسم الأشعة بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية-بسكرة.
- حدود موضوعية: اقتصرت الدراسة على تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بقسم الأشعة.
- حدود زمنية: حيث امتدت مدة الدراسة الميدانية مدة ثلاث أشهر (أفريل، ماي، جوان) من سنة 2010.
- الصعوبات التي واجهتنا في اختيار المؤسسة محل الدراسة، حيث تم رفض إجراء الدراسة الميدانية من قبل إحدى المؤسسات الإستشفائية العمومية، وصعوبة الحصول على المعلومات من قبل المؤسسة محل الدراسة.
- عدم توفر بيانات التكاليف بالشكل الذي يتطلبه تطبيق نظام (ABC) مما اضطرنا إلى التعامل مع كم هائل من المعلومات وتحويرها بالشكل الذي نستطيع الإستفادة منه في عملية التطبيق.
- صعوبة تحديد مسببات التكلفة الملائمة وحصص التكاليف المتعلقة بقسم الأشعة.

**الإقتراحات:** من خلال ما تم تقديمه في الدراسة التطبيقية ومن أجل تحسين بيانات محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة نقترح:

- نظرا لعجز الطريقة المتبعة في معالجة صعوبات تحديد تكلفة الخدمات الصحية بالمؤسسة وانطوائها على الكثير من النقائص، بالإضافة إلى توفر المتطلبات التي تدعم تطبيق نظام (ABC) بالمؤسسة محل الدراسة، نقترح تطبيق هذا النظام بشكل تدريجي وعلى مراحل بحيث يبدأ بقسم وينتهي إلى استخدامه على مستوى المؤسسة ككل، حيث يحتاج تطبيق هذا النظام إلى:

- تطبيق برامج تكوينية ابتداء من الإدارة العليا إلى غاية العاملين حول أهمية ودور نظام (ABC) وآلية تطبيقه حتى يتحقق نجاحه.
- العمل على توفير الإطار البشري المؤهل والقادر على تطبيق نظام (ABC).
- التخطيط لعملية التطبيق لنظام (ABC) بشكل جيد بالاستعانة بخبراء ومستشارين ومتخصصين لديهم الدراية والخبرة الكافية في مجال تطبيقه.
- تكييف نظام المعلومات المحاسبي بحيث يساعد على توفير المعلومات اللازمة لتطبيقه.

- تفعيل دور محاسبة التكاليف في المؤسسة والاستناد عليها في ترشيد استخدام الموارد، التحكم في التكاليف، الرقابة، تقييم الأداء...

- إعادة النظر في الطريقة الحالية لحساب التكلفة وتفاذي النقائص التي سبق ذكرها.
- إدخال المحاسبة المالية والتي تلعب دور تكاملي مع محاسبة التكاليف من خلال المعلومات التي توفرها.
- الاهتمام بتكوين العاملين بقسم التكاليف بما يمكنهم من معرفة وتطبيق طرق التسيير الحديثة ورفع كفاءة وفعالية أداءهم.

#### **أفاق البحث المستقبلية:**

حاولت هذه الدراسة معالجة موضوع استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، وبعد تناولنا للموضوع بشقيه النظري والتطبيقي فإنه يمكن القول بأنه فتح لنا مجالاً واسعاً للبحث في بعض المجالات المتعلقة به، فلو منح لنا الوقت الكافي لاتسعت هذه الدراسة لتشمل المؤسسة ككل خاصة وأن موضوع إدارة التكلفة بصفة عامة أضحى اهتمام الكثير من الدارسين، وعليه يمكن أن تكون لبنة لدراسات مستقبلية ما يلي:

- دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين إدارة الجودة الشاملة بالمؤسسات الصحية.
- نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإدارة الأنشطة ودورها في عملية الرقابة وتقييم الأداء.
- دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في ترشيد القرارات.

- دور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في إعادة هندسة العمليات في القطاع الصناعي و (أو) الخدمي.
- كفاءة نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد الأنشطة المضيفة للقيمة والأنشطة غير المضيفة للقيمة.
- وأخيرا نأمل أنا وفقنا في اختيار الموضوع وعرضه بالشكل الملائم الذي يحقق الغرض المعد من أجله، وكأي عمل بشري فان بحثنا هذا لا يخلو من النقص.

# قائمة المراجع

• الكتب:

- (1) أوزجان، ريشار، الأساليب الكمية في إدارة الرعاية الصحية، ترجمة عبد المحسن الحيدر، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2008.
- (2) الأحمد، طلال بن عايد، إدارة الرعاية الصحية، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2004.
- (3) البكري، ثامر ياسر، إدارة المستشفيات، دار اليازوري، الأردن، 2003.
- (4) البكري، ثامر ياسر، تسويق الخدمات الصحية، دار اليازوري، الأردن، 2005.
- (5) الجبالي، محمود علي والسامرائي، قصي، محاسبة التكاليف، دار وائل، الأردن، 2000.
- (6) الدمرداش، طلعت، إقتصاديات الخدمات الصحية، مكتبة القدس، ط2، مصر، 2006.
- (7) ذياب، صلاح محمد، إدارة المستشفيات والمراكز الصحية الحديثة، دار الفكر، الأردن، 2009.
- (8) الربيعي، كمال حسن جمعة والساقي، سعدون مهدي، محاسبة التكاليف الصناعية، دار إثراء، الأردن، 2008.
- (9) الرزق، صالح عبد الله و خليل، عطا الله و ارد، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران، الأردن، 1999.
- (10) السجاعي، محمود محمود، محاسبة التكاليف في المنظمات الصحية، المكتبة العصرية، مصر، 2005.
- (11) السعيدة، فيصل جميل، المحاسبة الإدارية لتخصص نظم المعلومات المحاسبية، دار المسيرة، الأردن، 2006.
- (12) السويدان، نظام موسى والبرواري، عبد المجيد، إدارة التسويق في المنظمات غير الربحية، دار الحامد، الأردن، 2009.
- (13) الشريف، عبد الناصر عليان، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة، الأردن، 2002.
- (14) الشنطي، أيمن، محاسبة المنشآت الخاصة، دار البلدية، الأردن، 2009.
- (15) الصيرفي، محمد، إدارة المستشفيات العامة والخاصة وكيفية تميز العاملين بها، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2009.
- (16) العناتي، رضوان محمد، محاسبة التكاليف، دار الصفاء، الأردن، 2000.
- (17) الفضل، مؤيد محمد وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، الأردن، 2007.

- (18) القباني، ثناء علي، مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006.
- (19) المؤذن، محمد صالح، مبادئ التسويق، مكتبة الثقافة، الأردن، 1999.
- (20) المساعد، زكي خليل، تسويق الخدمات وتطبيقاته، دار المناهج، الأردن، 2003.
- (21) النجار، فريد، إدارة المستشفيات وشركات الأدوية ( تكامل العلاج والدواء)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- (22) النصور، إياد عبد الفتاح، أسس تسويق الخدمات السياحية العلاجية ( مدخل مفاهيمي)، دار صفاء، الأردن، 2008 .
- (23) بن بلقاسم، سفيان وليبيهي، حسين، المحاسبة التحليلية - منهجية حساب سعر التكلفة -، دار الأفاق، الجزائر، ( ب ت).
- (24) بواعنة، عبد المهدي، إدارة الخدمات والمؤسسات الصحية (مفاهيم، نظريات وأساسيات في الإدارة الصحية)، دار الحامد، الأردن، 2004.
- (25) جاريسون، ري ايتش ونورين، اريك، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ، الرياض، 2000.
- (26) حرستاني، حسان محمد نذير، إدارة المستشفيات، معهد الإدارة العامة، الرياض، 1990.
- (27) حاروش، نور الدين، إدارة المستشفيات العمومية الجزائرية، دار كتامة للكتاب، الجزائر، 2008.
- (28) دبيان، السيد عبد المقصود محمد، ناصر نور الدين عبد اللطيف، في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002.
- (29) راضي، محمد سامي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
- (30) راضي، محمد سامي، المحاسبة عن المستشفيات والوحدات العلاجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007.
- (31) رحال، علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- (32) زهران، مضر، إدارة المستشفيات والرعاية الصحية، دار زهران، الأردن، 2009.
- (33) شبرد، دونالدس وآخرون، تحليل تكاليف المستشفيات دليل للمديرين، ترجمة منظمة الصحة العالمية، المكتب الإقليمي لشرق المتوسط، مصر، 2001.

- (34) عبد اللطيف، ناصر نور الدين، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
- (35) عدون، ناصر دادي، المحاسبة التحليلية، ج1، دار المحمدية، الجزائر، 1999.
- (36) عطية، هاشم أحمد و عبد ربه، محمد محمود، دراسات في: المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- (37) عطية، هاشم أحمد و عبد ربه، محمد محمود، النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية-المستشفيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- (38) عليوة، السيد، إدارة الأزمات في المستشفيات، ايتراك، القاهرة، (ب.ت).
- (39) غنيم، أحمد محمد، إدارة المستشفيات (رؤية معاصرة)، المكتبة العصرية، مصر، 2006.
- (40) كورتل، فريد، تسويق الخدمات، دار كنوز المعرفة، الأردن، 2009.
- (41) مخيمر، عبد العزيز والطعامنة ، محمد، الاتجاهات الحديثة في إدارة المستشفيات (المفاهيم والتطبيقات)، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2003.
- (42) مذكور، فوزي، تسويق الخدمات الصحية، ايتراك، القاهرة، 1998.
- (43) مرعي، عبد الحي عبد الحي وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، (ب.ت).
- (44) نصيرات، فريد توفيق، إدارة منظمات الرعاية الصحية، دار المسيرة، الأردن، 2008.
- (45) نور، أحمد محمد وعلي، حسين، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003/2002.
- (46) نياز، عبد العزيز بن حبيب الله، جودة الرعاية الصحية: الأسس النظرية والتطبيق العملي، وزارة الصحة، الرياض، 2005.
- (47) هيتجر، ليستراي و ماتولنتش، سيرج، المحاسبة الإدارية، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، 2000.
- (48) يوسف، ردينة عثمان، التسويق الصحي والاجتماعي، دار المناهج، الأردن، 2008.



## • الرسائل والأطروحات:

- (49) أبو مغلي، أشرف مسعود، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية، دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان، دراسة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2008، غ منشورة.
- (50) العلواني، عديلة، تأثير طرق تمويل قطاع الصحة العمومي على أداء الخدمات في الجزائر، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص نقود وتمويل، جامعة بسكرة، 2004/2003، غ منشورة.
- (51) الزطمة، حسام الدين بشير، نظام مقترح لتطوير عملية تسعير العطاءات وفقاً لنظام تكاليف الأنشطة في صناعة الإنشاءات في قطاع غزة، دراسة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في إدارة الأعمال، الجامعة الإسلامية، غزة، 2006، غ منشورة.
- (52) بارود، طلعت ممدوح، مدى توافر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في المصارف الوطنية العاملة في قطاع غزة، دراسة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، غ منشورة.
- (53) بالمختار، محمد رضا، تنسيق العلاج وعقلانية الفاعلين ضمنه، مذكرة ماجستير في علم الاجتماع، جامعة الجزائر، 1998، غ منشورة.
- (54) درحمون، هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية - دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005/2004، غ منشورة.
- (55) ساحري، اليزيد، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية فرع إدارة الأعمال، جامعة باتنة، 2008/2007، غ منشورة.
- (56) شقفة، خليل إبراهيم عبد الله، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في مستشفى غزة الأوروبي (دراسة تطبيقية على قسمي الدم والتخثر والميكروبيولوجي)، دراسة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، غ منشورة.

- (57) طيبة، طاهري، طرق تمويل المؤسسات الصحية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية تخصص نقود وتمويل، جامعة بسكرة، 2008/2007، غ منشورة.
- (58) عابورة، أشرف جمال فايز، تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المستشفيات (حالة المستشفى الإسلامي في الأردن)، دراسة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة اليرموك، الأردن، 2005/2004، غ منشورة.
- (59) عدس، صلاح مجدي، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية (دراسة تطبيقية على الجامعة الإسلامية بقطاع غزة)، دراسة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، غ منشورة.
- (60) مراد، حنان، أهمية إصلاح المستشفيات في تحقيق التنمية الإجتماعية، مذكرة ماجستير في علم الاجتماع، جامعة بسكرة، 2007/2006، غ منشورة.
- (61) يحيى الشريف، حنان، تأثير نظام المعلومات على جودة خدمات المؤسسات الصحية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص إقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة بسكرة، 2008/2007، غ منشورة.

#### ● الملتيقيات:

- (62) عبد الصمد، نجوى، دور نظام محاسبة الكلفة على أساس النشاط ( Activity Based Costing) في تحسين تنافسية منشأة الأعمال، مداخلة مقدمة في الملتقى الدولي حول: تنافسية المؤسسات الاقتصادية وتحولات المحيط، جامعة بسكرة، 29-30 أكتوبر 2002.
- (63) ربحان، محمد حسن، تقييم الأداء في المنظمات الصحية للتأكيد على الجودة الصحية، المؤتمر العربي الثاني: الاتجاهات الحديثة في إدارة المستشفيات العربية، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 27-29 سبتمبر 2003.
- (64) ربحان، محمد حسن، التسويق لخدمة الرعاية الصحية، المؤتمر العربي الثالث: الاتجاهات التطبيقية الحديثة في إدارة المستشفيات - تقنية نظم المعلومات، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 5-7 ديسمبر 2004.
- (65) جعفر، عبد الإله نعمه، قياس تكلفة التشغيل الكلية للمستشفى دالة لقياس كفاءة الإداري فيه، بحث مقدم في: المؤتمر العلمي الأول حول: إقتصاديات الأعمال في عالم متغير، جامعة الزرقاء، 12-14 ماي 2003.

## • المقالات:

- (66) المحمود، صالح عبد الرحمان، محمود عبد الفتاح إبراهيم رزق، مدخل إدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية للشركات السعودية، المجلة العلمية لجامعة الملك فيصل (العلوم الإنسانية والإدارية)، المملكة العربية السعودية، المجلد (06)، العدد الثاني، 2005.
- (67) حلس، سالم عبد الله، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة العلوم الإنسانية، الجامعة الإسلامية، غزة، المجلد (15)، العدد الأول، 2007.
- (68) درغام، ماهر موسى، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام تكاليف الأنشطة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية، سلسلة العلوم الإنسانية، الجامعة الإسلامية، غزة، المجلد (15)، العدد الثاني، 2007.
- (69) درغام، ماهر موسى، مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، الجامعة الإسلامية، غزة، المجلد (23)، العدد الأول، 2007.
- (70) قاسم، عبد الرزاق محمد، استخدام قواعد البيانات في تصميم نظم التكاليف لدعم عمليات صنع القرارات الإدارية، مجلة جامعة دمشق، المجلد (16)، العدد الثاني، 2000.

## • الوثائق الرسمية:

- (71) الأمر 53-65 المؤرخ في 28-12-1973، المتعلق بإنشاء الطب المجاني في القطاعات الصحية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد (01)، الصادرة بتاريخ 1 جانفي 1974.
- (72) المرسوم رقم 85-283 المؤرخ في 12 نوفمبر 1985، المتضمن كفاءات إعداد المدونة العامة لتسعير الأعمال المهنية التي يمارسها الأطباء والصيدالدة وجراحو الأسنان والمساعدون الطبيون، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد (47)، الصادرة بتاريخ 13 نوفمبر 1985.
- (73) المرسوم رقم 88-204 المؤرخ في 18 أكتوبر 1988، المحدد لشروط إنجاز العيادات الخاصة وفتحها وعملها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد (42)، الصادرة بتاريخ 19 أكتوبر 1988.

- (74) الأمر رقم 94-03 المؤرخ في 31 ديسمبر 1994، المتضمن قانون المالية لسنة 1995،  
الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد (87)، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 1995.
- (75) المرسوم التنفيذي رقم 04-101 المؤرخ في 1 أبريل 2004، المحدد لكيفيات دفع مساهمة  
هيئات الضمان الاجتماعي لتمويل ميزانيات المؤسسات الصحية العمومية، الجريدة الرسمية  
للجمهورية الجزائرية، العدد (20)، الصادرة بتاريخ 04 أبريل 2004.
- (76) المرسوم التنفيذي رقم 05-257 المؤرخ في 20 جويلية 2005، المتضمن كيفيات إعداد  
المدونة العامة للأعمال المهنية للأطباء والصيدلة وجراحو الأسنان والمساعدون الطبيون  
وتسعيها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد (52)، الصادرة بتاريخ 26 جويلية  
2005.
- (77) المرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرخ في 19 ماي 2007، المتضمن إنشاء المؤسسات  
العمومية الإستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها، الجريدة  
الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد (33)، الصادرة بتاريخ 20 ماي 2007.

#### • مواقع الانترنت:

- (78) حاج قويدر قورين، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات  
الإقتصادية، مجلة علوم إنسانية، العدد (35)، 2007، من موقع <http://www.ulum.nl/c99.html>  
(2010/01/08).
- (79) الهيئة العامة للمستشفيات والمعاهد التعليمية، برنامج المدخلات التطبيقية لمحاسبة التكاليف،  
مركز العمليات، مصر، من موقع  
<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/ARADO/UNPAN006084.pdf>  
(2010/01/10).

#### المراجع بالأجنبية:

#### • Les ouvrages :

- 80) Alzard, Claude, Sabine sépari, **Contrôle de gestion**, Dunod, Paris, 2007.
- 81) Ben Fadhel, Adnen, **Comptabilité analytique**, CPU, Tunis, 2003.
- 82) Boughaba, Abdellah, **Comptabilité analytique d'exploitation**, Berti  
éditions, Algérie, 1991.
- 83) Colasse, Bernard, **Encyclopédie de comptabilité**, contrôle de gestion et  
audit, Economica, Paris, 2000.
- 84) De Rongé, Yves, **Comptabilité de gestion**, Boeck, Belgique, 2008.

- 85) Djellal, Farida et autres, **L'hôpital innovateur de l'innovation médical à l'innovation de service**, Masson, Paris, 2004.
- 86) Domeestère, René est autre, **Contrôle de gestion et pilotage**, Nathan, Paris, 1997.
- 87) Gabsi, Rached, **Contrôle de Gestion**, T2, Les Editions Contributions à la littérature d'Entreprise, Tunis, 2002.
- 88) Gervais, M, **Contrôle de gestion**, Economica, 7<sup>eme</sup> édition, Paris, 2000.
- 89) Horngren, T.Charles & others, **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, Prentice Hall International, 10<sup>th</sup> edition, New Jersey, 2000.
- 90) Lochard, Jean, **La comptabilité analytique**, Les éditions d'organisation, Paris, 1998.
- 91) Makhlouf, F, **Comptabilité analytique**, Copyright, Algérie, 2006.
- 92) Melyon, Gérard, **Comptabilité analytique**, Bréal, 2<sup>eme</sup> édition, Paris, 2001.
- 93) Mévellec, P et Rochery, G, **Eléments fondamentaux de comptabilité**, librairie Vuibert, Paris, 1990.
- 94) Orsoni, J, **Comptabilité analytique**, Vuibert, Paris, 1987.
- 95) Paturel, R, **La comptabilité analytique - système d'information pour le diagnostic et la prise de décision**, éditions Eyrolles, Paris, 1987.
- 96) Sidney, Davidson, **Managerial Accounting, an introduction to concepts methods & uses**, C.B.S Publishing, 5<sup>th</sup> edition, India, 1994.
- 97) vilcot, Claude et Lecllet, Hervé, **Indicateurs qualité en santé**, Afnor, 2<sup>eme</sup> édition, France, 2006.
- **Thèses :**
- 98) Mahyaoui, Youssef, **Etude juridico-économique de la contractualisation dans le système de soins**, Thèse Doctorat le système de soins hospitalier, Université Paris, 2003.
- **Journées D'études, séminaires :**
- 99) Alvarez, Fabienne, **Le control de gestion en milieu hospitalier: une réponse a l'emergence de risqué organisationnels**, XXI<sup>e</sup> Congrès de l'Association Française de Comptabilité, Faculté de Droit .D'Economie et des Sciences Sociales de L'Université d 'Angres, 18-20 mai 2000, Paris.
- 100) Honnorat, Charles, Jacques Bouget, **La Démarche qualité en médecine**, Module "Apprentissage de l'exercice médical, Faculté Médecine de Rennes, France, 23 Février 2004.
- 101) Suhrcke, Marc et autres, **Coûts économiques de la mauvaise santé dans la région européenne**, Conférence ministérielle européenne de l'OMS sur les systèmes de santé " systèmes de santé, santé et propriété", Tallinn, Estonie, 25-27 juin 2008.

- **Revue, recherches, études:**

102) Martin Mckee, Judith Healy, **Le Rôle de l'hôpital dans un environnement en mutation**, Bulletin de l'Organisation Mondiale de la Santé, Recueil d'Article N°3, 2000.

- **Les sites d'internet :**

103) Isabelle Hirtzlin, **La tarification à L'activité des hopitaux, une vision très particulière de la performance importé de USA**, université de Paris, 3mars 2009,

[http://maitdeaecosante.univ-paris1.fr/IMG/pdf/La\\_T2A\\_sec.pdf](http://maitdeaecosante.univ-paris1.fr/IMG/pdf/La_T2A_sec.pdf) ,  
(12/01/2010).

104) Mallard, M.C, **Méthode ABC-une démarche de gestion pour les établissements de la santé**, 2005, [http://www.controleur-de-gestion.fr/cariboost\\_files/articleCHU\\_20cas\\_20ABC.pdf](http://www.controleur-de-gestion.fr/cariboost_files/articleCHU_20cas_20ABC.pdf) , (10/01/2010).

105) Ministère de La Santé, de La Population et de La Réforme Hospitalière, Annuaire de établissements de santé, **Secteurs Sanitaires**, <http://www.ands.dz/annuaire/secteurs.htm> , (07/04/2010).

106) Raef, Lawson .A, **The use of activity based costing in the healthcare industry: 1994 vs 2004**, research in Healthcare Financial Management, janvier 2005. <http://www.allbusiness.com/health-care-social-assistance/870830-1.html>, (13/01/2010).

الملاحق

## الملحق رقم (01)

- الهياكل الصحية التابعة للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية -بسكرة-

### الجدول رقم (01): القائمة الاسمية للعيادات المتعددة الخدمات

الرقم	أسماء وعناوين العيادات المتعددة الخدمات
01	العيادة المتعددة الخدمات: رزيق يونس "العالية"
02	العيادة المركزية المتعددة الخدمات: "أحمد بن رمضان قبائلي H.L.M"
03	العيادة المتعددة الخدمات: ابن باديس "726"
04	العيادة المتعددة الخدمات: سالم عبد الرحمان "البوخاري"
05	العيادة المتعددة الخدمات: محمد شكري بوزيان "الضلعة"
06	العيادة المتعددة الخدمات: زكريي عبد الحفيظ "بسكرة القديمة"

المصدر: المديرية الفرعية للمصالح الصحية.

### الجدول رقم (02): القائمة الاسمية لقاعات العلاج

الرقم	أسماء وعناوين قاعات العلاج
01	قاعة العلاج: العالية الجديدة" قاضي أحمد بن محمد"
02	قاعة العلاج: العلمي العربي "فلياش"
03	قاعة العلاج: حملاوي السعيد "المسيد"
04	قاعة العلاج: بوريالة بولعراس "ديار السعادة"
05	قاعة العلاج: بولونار منيب "سيدي غزال"
06	قاعة العلاج: عبدلي بلقاسم "الرمایش"
07	قاعة العلاج: عمار سبع "قداشة"
08	قاعة العلاج: عمار بلعایش "لشاش"
09	قاعة العلاج: تومي بن صالح "عين الكرمة"
10	قاعة العلاج: حمادي زاوي "عين بن النوي"
11	قاعة العلاج: رجوح حسين "برج النص"
12	قاعة العلاج: ناجي عمار "الحاجب"

المصدر: المديرية الفرعية للمصالح الصحية.

### الجدول رقم (03): القائمة الاسمية للوحدات

الرقم	أسماء الوحدات
22	دار داء السكري "البوخاري"
23	مكتب الوقاية
24	مصلحة طب العمل

المصدر: المديرية الفرعية للمصالح الصحية.



## الملحق رقم (02)

الجدول رقم (01): الأقسام الأساسية والثانوية للقطاع الصحي -بسكرة- (سابقا)

الأقسام الرئيسية	الأقسام الثانوية
جراحة الأمعاء (CHIR_VISCERALE)	جناح العمليات (BLOC_OPER)
جراحة الأطفال (CHIRURGIE INF)	قسم الأشعة (IMAGERIE)
جراحة العظام (ORTHOPEIDIE)	مخبر التحاليل الطبية (LABORATOIRE)
أمراض الأنف والحنجرة (O-R-L)	مكتب الوقاية (S E M E P)
أمراض النساء (GYNECO_OBST)	الإدارة (ADMINISTRATION)
العناية المركزة (SOINS INTENSIF)	القسم الإقتصادي (SCES ECONOM)
الأمراض الباطنية (MEDECINE INT)	
طب الأطفال (PEDIATRIE)	
الأمراض التنفسية والصدريّة (PHTISIOLOGIE)	
طب العيون (OPHTALMOLOGIE)	
الأمراض النفسية (PSYCHIATRIE)	
تصفية الدم (HEMODIALYSE)	
جناح الاستعجالات (P/ URGENCES)	
طب العمل (MED DU TRAVAIL)	
جراحة الأسنان (CHIR DENTAIRE)	
دار السكري (MAIS DIABETIQ)	
الفحص الخارجي (CONSULTEXTERNE)	
العلاج الخارجي (SOINS EXTERNE)	

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق قسم التكاليف.

### الملحق رقم (03)

الجدول رقم (01): كيفية حساب نسبة استفادة كل أفلام نوع معين من الأشعة من حزمة الأشعة لآلة الراديو خلال الثلاثي الرابع (2009)

نسبة استفادة كل الأفلام من نوع أشعة ما من حزمة الأشعة الكلية المستنفذة	حزمة الأشعة المستنفذة لكل أفلام نوع أشعة ما (KV)	عدد الأفلام المقدمة من نوع الأشعة	حزمة الأشعة اللازمة لتقديم نوع الأشعة (KV)	نوع الأشعة
% 0,1025	90	2	45	الإبهام (الرجل) (Orteil)
% 1,0253	900	15	60	عظم الأنف (Os. Propre de Nez -OPN)
% 0,0456	40	1	40	الإصبع (Doigt)
% 0,1435	126	3	42	الإبهام (اليد) (Pouce)
% 0,9797	860	20	43	اليد (Main)
% 1,2246	1075	25	43	المعصم (Poignet)
% 9,7913	8595	191	45	ما قبل الساعد (A. Bras)
% 5,6959	5000	125	40	الكوع (Coud)
% 5,8691	5152	112	46	الرجل (Pied)
% 5,6754	4982	106	47	العرقوب (Chevais)
% 4,2719	3750	75	50	الركبة (Genou)
% 5,1320	4505	85	53	الفك (Maxillaire)
% 4,1831	3672	72	51	الساق (Jambe)
% 3,2125	2820	30	94	الذراع (Bras)
% 2,8707	2520	28	90	الكتف (Epaule)
% 20,9565	18396	252	73	الحوض (Bassin)
% 25,6317	22500	250	90	الصدر (Thorax)
% 0,4785	420	6	70	العمود العنقي (Colonne Cervical)
% 0,8202	720	9	80	البطن (Abdo)
% 0,4101	360	6	60	الجمجمة (Crane)
% 0,5183	455	7	65	العمود الفقري (Colonne. Dorsal)
% 0,2962	260	4	65	العمود الصليبي -الحقوي (Colonne. Lombaire)
% 0,6653	584	8	73	الصلب (العجز) (Lombo Sacré)
% 100	87782	حزمة الأشعة الكلية المستنفذة خلال الثلاثي الرابع (2009)		

المصدر: إعداد الطالبة بالاعتماد على المعلومات المتحصل عليها من رئيس قسم الأشعة.