



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



الميدان: العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية

الفرع: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

مذكرة مكملة لنيل شهادة الماستر بعنوان:

استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمة
الصحية

دراسة حالة المؤسسة العمومية الإستشفائية الإخوة مغلاوي - ميلة

المشرف	اعداد الطلبة	
محمد بوطلاعة	سامي حسني	1
	وليد معايش	2

لجنة المناقشة:

الصفة	الجامعة	اسم ولقب الأستاذ(ة)
رئيسا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	مزهود هشام
مشرفا ومقررا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	محمد بوطلاعة
ممتحنا	المركز الجامعي عبد الحفيظ بوالصوف ميلة	عقون شراف

السنة الجامعية 2023/2022

شكره وقتك

الحمد لله على إحسانه والشكر له على توفيقه وامتنانه ونشهد
أن لا إله إلا الله وحده لا شريك له ونشهد أن محمدا عبده
ورسوله.

بعد شكر الله سبحانه وتعالى على توفيقه لنا لإتمام هذا البحث
المتواضع.

نتقدم بجزيل الشكر إلى من شرفنا بإشرافه على مذكرة بحثنا
الأستاذ الدكتور "محمد بوطلاعة" الذي لن تكفي حروف هذه
المذكرة لإفائه حقه بتوجيهاته العلمية التي لا تقدر بثمن.

كما نشكر كل من ساهم من قريب أو من بعيد على انجاز هذا
البحث، لاسيما من عمل على كتابته وطباعته جزاهم الله خيرا.

الإهداء

الحمد لله الذي وفقني في إنجاز هذا العمل المتواضع

والذي أهديته:

❖ إلى من كلله الله بالهيبة والوقار إلى من علمني العطاء بدون انتظار إلى من أحمل

اسمه بكل افتخار "والدي العزيز".

❖ إلى بسملة الحياة وسر الوجود "أمي العزيزة" أكرمها الله وأطال في عمرها بالخير

والبركات.

❖ إلى أخوتي وأخواتي الذين كانوا سنداً لي في حياتي ولم يخلوا بشيء من أجلي.

❖ إلى كل العائلة من كبيرهم إلى صغيرهم.

❖ إلى رفقائي الذين جمعني بهم المحبة والصداقة.

❖ إلى كل من ساعدني من قريب أو بعيد.

سامي

الإهداء

أهدي هذا العمل

❖ إلى أعز ما أملك في هذا الوجود إلى من لا يمكن للكلمات أن توفي حقهما إلى

"والدي العزيزين" أتمنى لهما طيلة العمر والصحة.

❖ إلى أخي وأخواتي الذين كانوا سنداً لي في حياتي ولم يخلوا بشيء من أجلي.

❖ إلى زميلي في هذا العمل "سامي".

❖ إلى كل الأصدقاء وزملاء الدراسة بدون استثناء وإلى كل عزيز على قلبي.

❖ إلى أساتذتي الكرام من الابتدائية إلى الجامعة.

وليد

فهرس المحتويات

II	الإهداء
VII	قائمة الأشكال:
VIII	قائمة الجداول:
IX	الملخص:
أ	مقدمة

الفصل الأول: نظام التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية

6	تمهيد:
7	المبحث الأول: ماهية المؤسسة الإستشفائية
7	المطلب الأول: مفهوم المؤسسة الصحية
8	المطلب الثاني: وظائف المؤسسة الصحية
10	المطلب الثالث: تصنيفات المؤسسات الصحية
13	المبحث الثاني: ماهية الخدمات الصحية
13	المطلب الأول: تعريف الخدمات الصحية
14	المطلب الثاني: خصائص الخدمات الصحية
16	المطلب الثالث: أنواع الخدمات الصحية
19	المبحث الثالث: أسس محاسبة التكاليف في المؤسسة الصحية
19	المطلب الأول: محاسبة التكاليف في المؤسسة الصحية
21	المطلب الثاني: نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة الصحية
25	المطلب الثالث: عناصر التكاليف بالمؤسسة الصحية
31	خلاصة الفصل:

الفصل الثاني: تطبيق نظام التكاليف في تحديد تكلفة الخدمات الصحية

33	تمهيد
----	-------

المبحث الأول: ماهية التكاليف.....	34
المطلب الأول: مفهوم التكاليف	34
المطلب الثاني: أنواع وتصنيفات التكاليف	35
المطلب الثالث: عناصر التكاليف.....	37
المبحث الثاني: ماهية نظام التكاليف على أساس الأنشطة	39
المطلب الأول: نشأة نظام التكاليف على أساس الأنشطة.....	39
المطلب الثاني: مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة وأهميته	40
المطلب الثالث: خصائص ومزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة	42
المبحث الثالث: تحديد تكلفة الخدمة الصحية باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة	45
المطلب الأول: مقومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومتطلبات تطبيقه.....	45
المطلب الثاني: خطوات تحديد تكلفة الخدمة الصحية وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة	50
المطلب الثالث: جدوى قياس تكلفة الخدمة الصحية وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة.....	55
خلاصة الفصل.....	56
الفصل الثالث: تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة	
تمهيد:	58
المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة العمومية الاستشفائية الإخوة مغلاوي -ميلة:	59
المطلب الأول: تعريف المؤسسة العمومية الإستشفائية الإخوة مغلاوي:	59
المطلب الثاني: مهام المؤسسة العمومية الإستشفائية.....	59
المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....	60
المبحث الثاني: الدراسة الميدانية لمصلحة الإستعجالات	68
المطلب الأول: التعريف بقسم الإستعجالات	68
المطلب الثاني: تطبيق نظام ABC في مصلحة الإستعجالات.....	68
خلاصة الفصل:.....	78

79	خاتمة
83	قائمة المراجع
88	قائمة الملاحق

قائمة الأشكال:

- شكل 1: التكاليف المتغيرة الإجمالية والحدودية 27
- شكل 2: التكاليف الثابتة الإجمالية والحدودية 27
- شكل 3: الأسس المختلفة لتبويب عناصر التكاليف 30
- شكل 4: سير نظام التكاليف على أساس الأنشطة 41
- شكل 5: نموذج النشاط في المؤسسة 46
- شكل 6: مراحل تحديد التكلفة وفق نظام ABC 52
- شكل 7: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاستشفائية الإخوة مغلاوي -ميلة- 67
- شكل 8: التمثيل البياني لأسعار تكلفة الوحدة لقسم المخبر وقسم الاستعجالات 72
- شكل 9: التمثيل البياني لتكلفة الوحدة الواحدة لتكاليف الغير مباشرة لكل نشاط 76

قائمة الجداول:

- الجدول 1: وحدات التكلفة لبعض الأقسام بالمؤسسة الصحية 23
- الجدول 2: عناصر التكاليف وموجهات التكلفة في المستشفيات 53
- الجدول 3: الأنشطة الأساسية في المستشفيات وموجهات تكلفتها. 54
- الجدول 4: يوضح التوزيع الأولي للتكاليف للثلاثي الأول لسنة 2022 68
- الجدول 5: التوزيع الأولي للأعباء المباشرة 69
- الجدول 6: كشف رواتب العمال للثلاثي الأول سنة 2022 70
- الجدول 7: يوضح التوزيع الثانوي للتكاليف للثلاثي الأول لسنة 2022 71
- الجدول 8: يوضح الأنشطة في قسم الاستعجالات 2022 72
- الجدول 9: يوضح مسببات التكلفة لكل نشاط 74
- الجدول 10: الربط بين مسببات التكلفة وتكلفة كل نشاط في قسم الاستعجالات للثلاثي الأول 2022 ... 74
- الجدول 11: تحديد تكلفة كل نشاط في قسم الاستعجالات من التكاليف المباشرة والغير مباشرة 75
- الجدول 12: تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من التكاليف غير المباشرة لكل نشاط 76

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، من حيث التعريف الشامل لهذا النوع من أنظمة إدارة التكلفة، وخطوات تطبيقه، ومدى إمكانية تطبيقه في المستشفيات.

وفي إطار محاولة تحقيق أهداف البحث تم استخدام منهج وصفي تحليلي وذلك لمراجعة أدبيات الدراسة وتم استخدام الأسلوب التجريبي لدراسة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية.

كما بينت الدراسة أن تكلفة الوحدة طبقاً لمدخل التكلفة على أساس الأنشطة تختلف عما هي عليه بالطرق التقليدية المتبعة، وهذا بدوره يؤدي إلى إعادة تخصيص عناصر تكلفة مراكز النشاط الرئيسية على وحدات التكلفة، مما أدى إلى اختلاف التكلفة المحددة لكل مريض على مستوى كل نشاط عن التكلفة المحددة في النظام القائم (التقليدي)، وبالتالي يمكن الاعتماد على النتائج الجديدة لمدخل التكلفة على أساس الأنشطة في اتخاذ العديد من القرارات الإدارية السليمة وعملية ترشيد الأداء.

ولقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. إمكانية التغلب على المشكلات المرتبطة باستخدام الطرق التقليدية لتخصيص وتوزيع التكاليف الغير مباشرة وذلك باستخدام نظام تكاليف الأنشطة في استخراج معدلات تكلفة لكل نشاط على حسب محركات التكلفة المناسبة لكل منها.
2. يؤدي تطبيق نظام التكلفة على اساس الانشطة وحساب تكلفة الخدمة العلاجية بشكل أكثر دقة.
3. لا يوجد صعوبات جوهرية تحول دون تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة في المستشفيات.

كلمات افتتاحية:

محاسبة التكاليف، التكاليف، نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، تخفيض التكاليف، ترشيد الأداء.



مقدمة



مقدمة

تعتبر المحاسبة العامة أحد التقنيات المستعملة في المؤسسة كونها تقوم بتقديم صورة شاملة للنتائج المحققة مع التفرقة بين السلع والأعباء الأخرى حسب نوعيتها، لكن رغم أهميتها فالمعلومات المحتواة فيها ليست كافية لتحليل النشاط مما أدى بظهور نقص دفع بالمسيرين بالبحث عن وسيلة أو تقنية أخرى توضح الاستغلال الأمثل، فجاءت المحاسبة التحليلية لتدارك هذا النقص باعتبارها أداة فعالة في تفسير النشاط وعناصره خصوصاً وأن التسيير الاقتصادي والمالي يفرض على المؤسسة دراسة محيطها الاقتصادي ومعرفة التقدم التكنولوجي لأنه يترتب على هذا التطور أهداف وعلاقات جديدة للمحاسبة التحليلية تجعل لها ميزة تختلف عن المحاسبات الأخرى.

ويشهد العالم في الوقت الحاضر تحولاً جذرياً في بيئة الأعمال، فقد أصبحت تتسم بالتقدم السريع في تقنية المعلومات، والتسارع في مجال ابتكار منتجات جديدة وتقديم خدمات، مميزة وامتدت المنافسة بين الصناعات لتصبح على المستوى العالمي، مما فرض على المنشآت تقديم خدمات ومنتجات عالية الجودة وبأقل تكلفة ممكنة مع توفير البدائل المتجددة، الأمر الذي يبرز من خلاله واضحاً الأهمية المتزايدة لتبني أنظمة حديثة لمحاسبة التكاليف تكون قادرة على مواكبة المستجدات في بيئة الأعمال الحديثة.

إن العوامل والمؤثرات السابقة أظهرت الحاجة إلى نظام جديد للتكاليف يوفر طريقة ملائمة لقياس تكاليف الخدمات بالشكل الذي يعطي تقريراً دقيقاً عن تكلفة الخدمة وحجم الموارد التي استنفذت في إنتاجها، مع إمكانية الحصول على المعلومات لمقابلة احتياجات الإدارة لأغراض اتخاذ القرارات المختلفة.

ونظراً لتلك الاحتياجات المتزايدة لكمية ونوعية معلومات التكاليف تعرضت أنظمة التكاليف التقليدية القائمة إلى العديد من الانتقادات لقصورها في توفير معلومات هامة لمتخذي القرارات فظهر ما يعرف بنظام التكاليف المبني على الأنشطة وذلك من أجل تحسين طرق تخفيض التكلفة وتحسين الاداء.

تجلت هذه الأفكار في نظام جديد يعمل على تلاقي نقائص أنظمة التكاليف التقليدية ومواكبة احتياجات الإدارة من المعلومات، حيث لاقى تطبيق هذا النظام قبولاً وترحيباً كبيراً من المؤسسات وذلك نظراً لنوعية وجودة المعلومات التي يقدمها، فأصبح يمثل تطوراً ملموساً على طريق التحديد السليم والدقيق لتكلفة المنتجات أو الخدمات ويؤدي إلى تخصيص أكثر دقة لعناصر التكاليف غير المباشرة، خاصة أن النظام القائم لتخصيص التكاليف غير المباشرة يؤدي إلى عدم وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج وبين ما استخدمه من موارد.

اشكالية الدراسة:

بناء على ما سبق يمكن أن تبرز معالم الإشكالية الخاصة بالموضوع من خلال التساؤل التالي:

إلى أي مدى يمكن تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تحديد التكاليف؟

لمعالجة هذه الاشكالية والعمل على الإحاطة بالجوانب التي تشكل محاور هذا الموضوع قمنا بتقسيمها في شكل أسئلة فرعية:

◀ ما المقصود بنظام محاسبة التكاليف؟

◀ ما مدى اعتماد الادارة على نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكاليفها؟

◀ هل تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يعمل على ترشيد الاداء من خلال المعلومات التي يوفرها؟

فرضيات البحث:

تدفع بنا التساؤلات إلى تقديم فرضيات تكون بمثابة أجوبة محتملة يتطلب التأكد من صحتها أو نفيها، والتي يمكن صياغتها على النحو التالي:

الفرضية الرئيسية:

◀ إن تخفيض التكاليف أصبح هدفا تصبوا اليه الإدارة بفعل اعتمادها على نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتخليها على الأنظمة التقليدية.

الفرضية الفرعية:

◀ مدخل تحديد التكلفة على أساس النشاط يوفر المعلومات الكافية لترشيد برامج التحسين المستمر لترشيد الأداء، لذلك كان لابد من تطوير المدخل لتشجيع الإدارة على التحسين المستمر.

أهداف البحث:

إن الغرض الرئيسي من هذه الدراسة هو تقديم نموذج تكاليف مقترح يتضمن ظرف وإجراءات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الجزائرية:

◀ التعرف على نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كونه نظام جديد وأهم مقومات وأسس مبنية عليه.

◀ التعرف على كيفية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات وأهم شروط تطبيقه.

◀ تصور نظام التكلفة على أساس النشاط لترشيد الأداء في الأجل القصير وزيادة فاعليته، ودوره في تحسين طرق تخفيض التكلفة.

أهمية البحث:

مساعدة الإدارة في عملية تخفيض التكاليف من خلال الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة الذي يعتبر أحد الأنظمة الحديثة في تخصيص التكاليف غير المباشرة.

وتبرز الأهمية من هذا النظام هو الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة بشكل يسمح من تخفيض التكاليف دون المساس بجودتها ويظهر في قطاع الخدمات الصحية في المحافظة على الثروة البشرية من خلال هذه الدراسة.

حدود الدراسة:

◀ **الحدود المكانية:** الدراسة عبارة عن توضيح أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في قطاع الخدمات الصحية في مستشفى الإخوة مغلاوي - ميله.

◀ **الحدود الزمنية:** تمت هذه الدراسة في مرحلة ما بين: 2023/04/28 إلى 2023/05/25.

مبررات اختيار الموضوع:

◀ الرغبة والميول الشخصي في البحث في هذا الموضوع الذي يندرج ضمن التخصص.

◀ محاولة إظهار ضرورة اللجوء إلى هذه التقنية وذلك من خلال إيضاح مدى أهميتها في توفير المعلومات والبيانات الهامة واللازمة في اتخاذ القرارات التسييرية، التي تعتبر المؤسسة بحاجة إليها من أجل ضمان البقاء والاستمرار في ظل التطورات والتحديات الاقتصادية الحالية.

◀ فتح آفاق مستقبلية لمن أراد مواصلة البحث في الموضوع.

منهج البحث:

وللإجابة على إشكالية البحث وإثبات صحة الفرضيات أو نفيها، اعتمدنا على المنهج التحليلي عبر كامل فصول الجانب النظري وذلك بهدف الفهم والتعمق في العناصر المكونة للموضوع، وقد استعملنا أسلوب دراسة حالة فيما يتعلق بالجزء المتعلق بالجانب التطبيقي وذلك من خلال محاولتنا إسقاط نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الاستشفائية الإخوة مغلاوي - ميله.

صعوبات البحث:

عند القيام بهذه الدراسة اعترضتنا عدة مشاكل أهمها:

- ◀ صعوبة تطبيق نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الخدمية وخاصة القطاع الصحي محل الدراسة.
- ◀ حداثة مكتب التكاليف في المؤسسة الاستشفائية مكان إجراء البحث.
- ◀ صعوبة التحديد الدقيق للأنشطة نظرا لتشعبها وترابطها.

هيكلية البحث:

تم تقسيم البحث إلى ثلاث فصول، الفصل الأول والثاني جانب نظري والفصل الثالث تطبيقي تم إجراء فيه دراسة حالة والتقسيم كان كما يلي:

◀ الفصل الأول: نظام التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية

تم التطرق فيه إلى ثلاث مباحث المبحث الأول ماهية المؤسسة الإستشفائية، أما المبحث الثاني ماهية الخدمات الصحية وفي الأخير المبحث الثالث بعنوان أسس محاسبة التكاليف في المؤسسة الصحية.

◀ الفصل الثاني: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية

تم التطرق فيه إلى ثلاث مباحث المبحث الأول ماهية التكاليف، أما المبحث الثاني ماهية نظام التكاليف على أساس الأنشطة وفي الأخير المبحث الثالث بعنوان تحديد تكلفة الخدمة الصحية باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

◀ الفصل الثالث: تطبيق طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الإستشفائية

الإخوة مغلاوي ميلة

يدخل ضمن هذا الفصل الجانب التطبيقي حيث بدأنا بإعطاء نبذة عن المؤسسة الاستشفائية ثم حاولنا تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة وفي الأخير قمنا بإجراء الملاحظة لمعرفة نتائج الدراسة.

الفصل الأول:

نظام التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية

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 الإستشفائية باعتبارها أحد أهم مكونات قطاع الخدمات، لا يقل عنه في المؤسسات الصناعية، بل وتزداد أهميتها في ظل التعامل مع منتجات ذات سمات خاصة جدا.

ومن خلال هذا الفصل سنحاول التعرف على المؤسسة الإستشفائية ومختلف خدماتها وأسس محاسبة التكاليف بها.

المبحث الأول: ماهية المؤسسة الإستشفائية

هناك عدة مؤسسات لتقديم الخدمة كالمؤسسات المصرفية مؤسسات النقل، مؤسسات الاتصال والمؤسسات الصحية، والعديد من المؤسسات الخدمية الأخرى، ومن خلال هذا المبحث سنتطرق إلى مفهوم المؤسسة الصحية وظائفها وتصنيفاتها.

المطلب الأول: مفهوم المؤسسة الصحية

1. تعريف المؤسسة الصحية:

تعددت وتباينت التعاريف المقدمة للمؤسسة الصحية فيما يلي نستعرض البعض منها:

يقصد بالمؤسسة الصحية: "مجموعة من المتخصصين والمهن الطبية والمدخلات المادية التي تنظم في نمط معين بهدف خدمة المرضى الحاليين والمرقبين وإشباع حاجاتهم واستمرارها في تقديم خدماتها¹.

وعرفت أيضا بأنها: "كل مؤسسة تنشط في المجالات الصحية والرعاية الصحية العامة والمتخصصة وإدارة الرعاية الصحية والخدمات المساندة مثل المستشفيات وإعادة التأهيل وبيوت الرعاية الصحية وكبار السن، الصحة العقلية، والتدخل في أثناء الأزمات والمستشفيات النفسية².

كما تعرف أيضا: "على أنها المؤسسة التي تهدف إلى تحسين الصحة وهو الغرض الرئيسي لأي مؤسسة صحية ولكنه ليس بالغرض الوحيد، وينقسم إلى شقين: بلوغ أفضل مستوى صحي (الجودة)، والحد قدر الإمكان من الفوارق القائمة بين الأفراد في تسيير حصولهم على الرعاية الصحية (العدالة)³.

وفي الأخير يمكن تقديم تعريف منظمة الصحة العالمية باعتبارها التعريف الأشمل بين التعاريف السابقة، حيث عرفت المؤسسة الصحية على أنها: " جزء متكامل من النظام الصحي ووظيفتها توفير العناية الصحية الكاملة لجميع أفراد المجتمع، سواء كانت علاجية أو وقائية، كما أنها مركز التدريب العاملين في الحقل الطبي والصحي وكذلك مركز للأبحاث الطبية والاجتماعية⁴.

¹ فريد النجار، إدارة المستشفيات وشركات الأدوية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 205.

² أحلام دريدي، دور استخدام نماذج صفوف الانتظار في تحسين جودة الخدمات الصحية - دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بسكرة (رزيق يونس)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2013-2014، ص 04.

³ رحيمة حوالف، تطبيق إدارة الجودة الشاملة - دراسة تحليلية لمواقف الأطباء والمرضى في المستشفى الجامعي بتلمسان باستخدام نظرية السلوك المخطط -، أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة أبو بكر بالقايد بتلمسان، الجزائر، 2009-2010، ص 28.

⁴ أحلام دريدي، مرجع سبق ذكره، ص 05.

2. خصائص المؤسسة الصحية

تتميز المؤسسة الصحية بمجموعة من الخصائص منها:¹

1.2. تعدد أسعار الخدمة الصحية: ففي الوقت التي قد تقدم فيه خدمة معينة مجاناً لفئة من المرضى، فإن نفس الخدمة قد تقدم بمقابل رمزي لفئة أخرى، كما قد تقدم بمقابل يساوي كلفة الخدمة أو بمقابل يزيد عنها لفئة مختلفة، كما قد تختلف طريق تحصيل الخدمات التي تقدم بمقابل فقد تحصل قيمتها نقداً أو بالأجل، أو وفقاً لتعاقدات بين المؤسسة الصحية وجهات عمل معينة.

2.2. وجود خطوط للسلطة: يتمثل الخط الأول في خط السلطة الوظيفية الرسمية ممثلاً بالجهاز الإداري، أما الخط الثاني فيتمثل في خط سلطة المعرفة الذي يتميز به أفراد الجهاز الطبي بسبب طبيعة تخصصهم الوظيفي الدقيق، الأمر الذي يؤدي في بعض الأحيان إلى صراع على النفوذ، أما النوع الآخر من السلطة النقابية التي لها ثقل تمثيلي مما يسمح أن يكون لها موقع تفاضلي قوي.

3.2. تدار الكثير من المؤسسات الصحية بأسلوب الإدارة بالأزمات بدلاً من أسلوب الإدارة بالأهداف: وذلك لأن متطلبات العمل في غالبيتها ذات طبيعة طارئة غير قابلة للتأجيل.

4.2. تتعامل المؤسسات الصحية في صراع مع مشكلة الحياة والموت: وهذا ما يجعل العاملين بها تحت ضغوط بصفة مستمرة، كما أن العمل بها يتطلب درجة عالية من التخصص وقليل ما يتحمل الخطأ.

5.2. اعتماد نشاط المؤسسات الصحية أساساً على كفاءة ومهارة العنصر البشري: حيث تبرز أهمية كفاءة ومهارة العنصر البشري في تمييز نشاط مؤسسة عن أخرى من خلال المعاملة الحسنة، الاستقبال الجيد والكفاءة العلاجية والتمريضية.

6.2. اعتبار المؤسسات الصحية بمثابة نظام لا يمكن مكنة نشاطاته أو توحيدها: وهذا عائد لاختلاف احتياجات المرضى ومتطلباتهم الصحية.

المطلب الثاني: وظائف المؤسسة الصحية

انطلاقاً من التعاريف المعطاة للمؤسسة الصحية الإستشفائية وبالأخص ذلك المقدم من طرف المنظمة العالمية للصحة، يمكن تفصيل الوظائف الأساسية للمستشفيات في ثلاثة وظائف أساسية رئيسية هي:²

¹ أحلام دريدي، مرجع سبق ذكره، ص 06.

² عبد المنعم بن فرحات، انعكاسات أنماط تسيير المؤسسة العمومية للصحة بالجزائر على نوعية الخدمات - دراسة حالة عينة من المؤسسات العمومية للصحة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2017 / 2018، ص ص 32-33.

1. الرعاية الطبية والصحية: تتميز الرعاية الطبية عن الرعاية الصحية فيما يلي:

1.1. الرعاية الطبية:

يقصد بها الخدمات التشخيصية والعلاجية والاجتماعية والنفسية المتخصصة التي تقدمها الأقسام العلاجية والأقسام الطبية المساندة وما يرتبط بهذه الخدمات من فحوصات معملية (مختبرية) العادية والمتخصصة وخدمات الإسعاف والطوارئ وخدمات التمريض والخدمات الصيدلانية والغذائية.

1.2. الرعاية الصحية:

تختلف أنشطة ومجالات الرعاية الصحية باختلاف ظروف البيئة المحلية في الدول المختلفة، ومن أهم الأنشطة والمجالات التي تشملها الرعاية الصحية ما يلي:

◀ البرامج التثقيفية بشأن المشكلات الصحية السائدة وطرق الوقاية منها والسيطرة عليها.

◀ رعاية الأمومة والطفولة بما في ذلك تنظيم الأسرة.

◀ التحصين ضد الأمراض الرئيسية المعدية. الوقاية من الأمراض المتوطنة محليا ومكافحتها.

◀ العلاج المناسب للأمراض والإصابات الشائعة. توفير الأدوية والأمصال الأساسية.

◀ رعاية المسنين.

◀ الصحة العقلية والإعاقات البدنية.

وقد تختلف هذه القائمة غير النهائية من دولة إلى أخرى ومن مؤسسة إلى غيرها حذفاً أو إضافة.

2. التعليم والتدريب:

إذ تمثل المؤسسات الصحية الاستشفائية بطبيعتها وعلى وجه الخصوص منها، المؤسسات الاستشفائية التعليمية والجامعية، بما تملكه من إمكانيات وتجهيزات مراكز تدريب عملية للأطباء والممرضين والفنيين والأخصائيين، كما أنها تمثل مراكز متميزة لتنمية معلوماتهم عن الأمراض المختلفة وطرق علاجها والعقاقير المناسبة لها، كما أنها تساهم في تزيد أعضاء الهيئات الطبية والهيئات المساعدة بالمهارات اللازمة للتفاعل النفسي والاجتماعي مع المرضى ومن ثمة تسهيل مهامهم في تشخيص المشاكل الصحية الفردية وعلاجها.

3. البحوث الطبية والاجتماعية

تسهم المستشفيات بشكل أو بآخر من خلال ما تحتويه من معامل مخبرية وأجهزة وسجلات طبية وحالات مرضية متنوعة وكوادر بشرية في توفير بيئة مناسبة لإجراء البحوث والدراسات الطبية الاجتماعية

المتخصصة في مختلف مجالات التشخيص والعلاج والتطوير الذاتي لخدمات المستشفى ومهارات الأفراد وأساليب العمل¹.

من خلال نظم المعلومات الطبية وتنوع حالات المرضى وطرق العلاج يمكن القيام بالبحوث والدراسات المتعلقة بأساليب التشخيص وتحديد معدلات حدوث انتشار الأمراض المختلفة وتقييم فعالية الأدوية في علاجها أو تحديد العلاقة بين المتغيرات الاجتماعية والاقتصادية والأمراض المختلفة.

كما يمكن من خلال المختبرات والتقنيات الطبية القيام بالبحوث الخاصة بتطوير علاجات بديلة أو طرق فحص أكثر تطورا أو أساليب جديدة لمكافحة العدوى وانتشار المرض وغيرها.

المطلب الثالث: تصنيفات المؤسسات الصحية

تأخذ المؤسسة الصحية أشكالا متعددة: المستشفيات العيادات المصحات، مراكز العلاج، المعامل والمختبرات، ويمكن تصنيفها على أساس عدة معايير.

1. التصنيف على أساس الملكية والتعبئة الإدارية:

وفق هذا المعيار نجد:²

1.1. المؤسسات الحكومية: تملكها وتديرها الأجهزة الحكومية، وتأخذ عدة أشكال أهمها:

◀ **المؤسسات الحكومية العامة:** تتميز بملكيتها للدولة أو إحدى الهيئات أو المؤسسات الرسمية التي تقوم بالإشراف عليها، وغالبا ما تتبع وزارة الصحة، ويقوم هذا النوع بتقديم خدمات لجميع الأفراد (بالمجان أو مقابل رسوم رمزية)، وقد تضم مختلف التخصصات والأقسام العلاجية اللازمة.

◀ **المؤسسات الحكومية الخاصة بفئات معينة:** وتتميز بأنها تتبع وزارة محددة أو هيئة عامة، وتقتصر على تقديم الخدمات على العاملين في هذه الجهات وأسرهم، كالمستشفيات العسكرية ومستشفيات الشركة، والمستشفيات التابعة لمؤسسات القطاع العام...

◀ **المؤسسات الحكومية المتخصصة:** تتخصص في تشخيص ومعالجة حالات معينة، مثل مستشفيات العيون، الأطفال... الخ.

¹ عبد المنعم بن فرحات، مرجع سبق ذكره، ص 33.

² زهرة حلاقة، شيماء علوان، تأثير إدارة التغيير على جودة الخدمات في المؤسسة الصحية - دراسة حالة المؤسسة الإستشفائية عاليا صالح تبسة، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة العربي التبسي، الجزائر، 2016، ص ص 50-51.

◀ **الوحدات العلاجية والمستوصفات:** وتعتبر 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 إلى المستشفيات الأخرى.

◀ **المستشفيات الجامعية والتعليمية:** تتبع هذه المؤسسات إداريا الجامعات أو كليات الطب في المناطق التي توجد بها، وتقدم نفس خدمات المستشفيات العامة، كما تحتوي إلى بعض الأقسام التعليمية لممارسة التدريب العملي للعلوم الطبية.

2.1. المؤسسات الصحة الخاصة:

تكون هذه المؤسسات مملوكة لأفراد أو هيئات أو جمعيات دينية أو خيرية أو شركات خاصة، وتتم إدارتها وفقا لنمط الإدارة في القطاع الخاص، وفي حدود الإطار العام المنظم للقطاع الصحي في الدولة، وتأخذ عدة أشكال:

◀ **مؤسسات بأسماء أصحابها:** كأن يملكها ويديرها أصحابها من الأطباء، وتقدم خدماتها في مجال تخصصهم بمقابل يتم تحديد والاتفاق عليه حسب الخدمة المطلوبة من المريض، كمصلحة العلاج العيون مثلا، ويعتمد هذا النوع من المؤسسات على خبرة ومهارة وسمعة أصحابها، وجودة الخدمة والرعاية المقدمة للمرضى.

◀ **مؤسسات الجمعيات غير الحكومية:** كالجمعيات الدينية والخيرية، تقدم خدماتها لمختلف الفئات من الأفراد مقابل رسوم محدودة نسبيا، فهي تسعى للربح، وقد تقدم خدمات عامة أو متخصصة.

◀ **مؤسسات (مستشفيات) استثمارية:** وهي التي يملكها وتديرها أفراد أو شركات خاصة بهدف تحقيق أرباح من الخدمات الطبية التي تقدمها، وقد تكون خدماتها متخصصة في مجالات معينة، وقد يتسع نشاطها ليشمل مختلف المجالات الطبية، وغالبا ما تأخذ شكل شركات المساهمة، وذات المسؤولية المحدودة، وهناك معايير أخرى تستخدم في تصنيف المؤسسات الصحية، نذكر منها:

3.1. مدة بقاء مريض:

◀ **مؤسسة (مستشفى) ذات إقامة قصيرة:** تتعلق بالاستشفاءات قصيرة المدى في الطب العام والجراحة.

◀ **مؤسسة (مستشفى) ذات إقامة طويلة:** وتتعلق بالاستشفاءات طويلة الأجل كمرضى الإنعاش.

- 4.1. عدد الأسرة: أو حسب عدد الأسرة التي تحتويها لأغراض المبيت فيها، وتكون على شكل فئات صغيرة أو كبيرة.
- 5.1. الجنس: هناك مؤسسات تخصص لفئة معينة حسب الجنس، كالمخصصة للنساء، العجزة،....الخ.
- 6.1. حسب العمر: وتقوم بخدمات متخصصة حسب العمر، كمستشفيات الأطفال، مستشفيات كبار السن....الخ

المبحث الثاني: ماهية الخدمات الصحية

الخدمات الصحية تشير إلى مجموعة شاملة من الخدمات التي تقدمها المؤسسات الصحية والمهنيين الصحيين للأفراد والمجتمعات للحفاظ على الصحة وعلاج الأمراض وتحسين الرفاهية العامة.

المطلب الأول: تعريف الخدمات الصحية

عرفت الخدمة الصحية على أنها أوجه النشاط الملموس وغير الملموس التي تقدم للمستهلك (المريض)، والتي تهدف أساساً إلى إشباع حاجاته ورغباته، أي تهدف إلى تحسين الصحة وزيادة فرص الشفاء والتقليل من القلق الذي يساور المستهلك (المريض)، من المرض والسعي نحو السلامة الجسدية والعقلية والاجتماعية... الخ، التي يتم الحصول عليها من المؤسسات الصحية سواء كانت عامة أو خاصة¹.

كما يمكن تعريف الخدمة الصحية على أنها: "جميع الخدمات التي يقدمها القطاع الصحي على مستوى الدولة، سواء كانت علاجية موجهة للفرد، أو وقائية موجهة للمجتمع والبيئة أو إنتاجية مثل: إنتاج الأدوية والأجهزة الطبية وغيرها، بهدف رفع المستوى الصحي للأفراد وعلاجهم ووقايتهم من الأمراض"².

تعرف الخدمة الصحية كذلك على أنها: "الخدمات العلاجية أو الإستشفائية أو التشخيصية التي يقدمها أحد أعضاء الفريق الطبي إلى فرد واحد أو أكثر من أفراد المجتمع، مثل معالجة الطبيب لشخص مريض سواء كان ذلك في مركزة صحي الخاص أو في مؤسسة صحية عمومية أو العناية التمريضية التي يقدمها طاقم التمريض، أو التحاليل المخبرية الشخصية التي يقدمها... المختبر لشخص ما أو عدة أشخاص، غير أن الرعاية الطبية (الخدمات الصحية) قد تقدم رعاية صحية وقائية، كأن يقدم الطبيب المعالج لشخص ما معلومات حول مرض ما وطرق انتشاره، وكيفية الوقاية منه، لتجنب الوقوع فيه مستقبلاً، وبذلك يقوم الطبيب بدور الرعاية الصحية إلى جانب الرعاية الطبية"³.

كما تعرف الخدمات الصحية: بأنها مجموعة من الوظائف التي تعمل على إشباع الحاجات الانسانية المرتبطة بالبقاء والاستمرار بشكل مباشر، بحيث تعطي للمريض القدرة على التكيف البيئي عن طريق توفير

¹ زكي خليل المساعد، "تسويق الخدمات وتطبيقاته"، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 19.

² عدنان مريزق، واقع جودة الخدمات في المؤسسات الصحية العمومية، دراسة حالة المؤسسات الصحية من الجزائر العاصمة، أطروحة متقدمة

للحصول على شهادة دكتوراه في علوم في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007/2008، ص 19.

³ عصماني سفيان، "دور التسويق في نظام الخدمات الصحية من وجهة نظر المستفيدين منها (المرضى)"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، تخصص علوم التسيير، فرع التسويق، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2005/2006، ص 38.

الدعم لقدراته البيئية الحسية والنفسية بما يمكنه من تحقيق الاداء المطلوب¹، وفي الأخير نخلص هي عملية دائمة مستمرة تخطط الدولة لتقديمها ليحصل عليها المواطن في أحسن صورة.

المطلب الثاني: خصائص الخدمات الصحية

تتمتع الخدمات الصحية على غرار باقي الخدمات بمجموعة من الخصائص التي تميزها عن المنتجات الملموسة الأخرى نذكر منها:²

1. منتجات غير ملموسة: الخدمة ليس لها وجود مادي ولا يمكن لمسها مثل السلع كما أنها لا يمكن تذوقها أو إدراك منفعتها قبل شراءها والاستفادة منها، هذا ما يتطلب مهارة في الاتصال بين مقدم الخدمة والمستفيد والحاجة إلى هذه المهارة سوف تملي على المؤسسة الصحية سياسة توصيل الخدمات بشكل مباشر وتسعى من خلاله تحقيق الاتصال الفعال.

2. غير قابلة للانفصال: إذ أن الجراح لا يقوم بالعملية إلا بوجود المريض.

3. عدم التماثل (التباين): لأنها تعتمد على مهارة أداء وسلوك مقدم الخدمة وعلى الزمان والمكان والمعلومات التي يقدمها المريض، ويلعب المستفيد دورا مهما هنا إذ أنه يختلف من المزاج والسلوك مستوى التفاعل والاستجابة.

4. تلاشي الخدمة الصحية: سواء تمت الاستفادة منها أو لا.

5. عدم انتقال الملكية: لكن مع ذلك يمكن للمريض تحقيق انتقال ملكية بعض السلع المساعدة كالحبوب، الحقن، التضميد...الخ³.

ومن أهم ما يميز الخدمات الصحية عن غيرها من الخدمات ما يلي:

◀ تتميز الخدمات الصحية بكونها عامة للجمهور وتسعى من تقديمها إلى تحقيق منفعة عامة ولمختلف الجهات الأطراف المستفيدة منها سواء كانوا أفراد أو مؤسسات.

¹ آلاء نبيل عبد الرزاق، استخدام تقنية المعلومات من أجل ضمان جودة الخدمة الصحية (حالة دراسية في عينة من مستشفيات مدينة بغداد) مجلة الادارة والاقتصاد، العراق، العدد 90، 2011، ص 281.

² شادلي إبراهيم، تقييم جودة الخدمات الصحية من وجهة نظر الزبون، دراسة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة - الجزائر، 2018/2019، ص ص 11-13.

³ سامي رشيد، على فلاق، سارة زيتوني: الرفع من جودة الخدمات الصحية من خلال تبني أسلوب التحسين المستمر (الكايزن)، معارف مجلة علمية محكمة العدد 20، 2016، ص 71.

◀ تتميز الخدمات الصحية بارتباطها بحياة الإنسان وشفائه وليس بأي شيء مادي آخر يمكن تعويضه وإعادة شرائه بضرورة أن تكون على درجة عالية من الجودة ولذلك فإن معيارية الأداء للخدمات الصحية تكون عالية وتخضع إلى رقابة إدارية وطبية واضحة.

◀ تؤثر القوانين والأنظمة الحكومية على عمل المؤسسات الصحية العامة والمستشفيات الخاصة، وعلى وجه التحديد إذا كانت تابعة للدولة أو للقطاع الخاص وذلك فيما يتعلق بتحديد منهج عملها والخدمات الطبية التي يقدمها والكيفية التي يعمل بها ذلك¹.

وتتميز كذلك بـ:

◀ الخدمات الصحية تقدم لكل أفراد المجتمع بغض النظر عن مستوياتهم الاجتماعية، والثقافية، التعليمية أو المادية.

◀ الخدمات الصحية تتطلب الحضور الشخصي للمستفيد من أجل الفحص، والتشخيص، وإجراء التحاليل والمعالجة.

◀ يتحدد مستوى جودة الخدمات الصحية بدرجة أولى من قبل المستفيد أي المريض، حيث أن درجة التوافق بين جودة الخدمة ومستوى إدراك المريض لتلك الجودة في الخدمة هي المحدد لمستوى جودة الخدمة الصحية².

كما يمكن ذكر الخصائص الاقتصادية للخدمة الصحية وذلك من خلال التطرق إلى الخصائص المتعلقة بجانب العرض والطلب على الخدمات الصحية:

أ. الخصائص التي تقتصر على جانب الطلب على الخدمات الصحية

◀ **الخدمات الصحية خدمات جماعية:** فالخدمات الجماعية هي تلك التي تقدم منافع لكل أفراد المجتمع وليس للفرد الواحد الذي يستفيد منها، وهذا ما ينطبق على الخدمات الصحية إذ أن تحسين صحة الفرد لا يفيد وحده فقط، ولكنه يفيد أسرته وكل شخص يحيط به، وهو ما يطلق عليه بآثار الانتشار الخارجية الموجهة للخدمات الصحية، ولهذا يكون من المفيد اقتصاديا تقديم دعم لهذه الخدمات³.

◀ **الطلب على الخدمات الصحية طلب مشتق:** حيث يطلب اصطلاح الطلب المشتق عادة على المنتجات التي لا تطلب للاستهلاك المباشر، ولكنها تستخدم في صناعة منتجات أخرى من أجل

¹ شادلي إبراهيم: مرجع سبق ذكره، ص 31.

² بديس فهمية، زويش بلال، جودة الخدمات الصحية الخصائص الأبعاد والمؤشرات، مجلة الاقتصاد والمجتمع، العدد 7، الجزائر، 2011، ص 40.

³ عدنان مريزق، مرجع سابق، ص 22.

الاستهلاك النهائي، وكذا فإن الطلب على هذه المنتجات يعتمد على المنتجات التي تساعد على إنتاجها، فإذا اعتبرنا الخدمات الصحية مدخلات لإنتاج الصحة يكون الطلب على الخدمات الصحية طلباً مشتقاً من الطلب على الصحة ككل¹.

◀ الخدمات الصحية تمثل ضغطاً بالنسبة للمستفيد (المريض): حيث يعد تلقي الخدمة الصحية من طرف المستفيد (المريض) أمراً ضرورياً لتخليصه من آلام مرض معين حيث أن دخول المريض إلى غرفة العمليات لإجراء جراحة، قد يكون أمراً غير مستحب ولكنه ضروري لتخليصه آلامه واستعادته لصحته².

ب. الخصائص التي تتعلق بجانب العرض:

◀ تخضع أسواق الخدمات الصحية إلى جانب كبير من التدخل والتنظيم الحكومي: حيث تؤثر القوانين الحكومية على عمل المؤسسات الصحية، ويتعلق الأمر بتحديد منهج عملها والقواعد المهنية في مجال تقديم الخدمات الصحية، كما يلاحظ امتلاك الحكومات لأغلب المؤسسات الصحية³.

◀ انخفاض مرونة عرض الخدمات الصحية في الأجل القصير: حيث يتسم عرض الخدمات الصحية بانخفاض المرونة في الأجل القصير، وذلك لأن بناء المؤسسات الصحية وتجهيزها، بالإضافة إلى تكوين الأطباء والمهنيين يحتاج إلى سنوات عديدة، ومن ثم فإن العرض غير المرن لبعض مدخلات إنتاج الخدمات الصحية في الأجل القصير، وعليه هذا ما يجعل عرض الخدمات الصحية غير مرّن في الأجل القصير⁴.

◀ كثافة استخدام عنصر العمل: حيث يواجه المستفيد عدداً من فئات الهيئة الطبية المختلفة أثناء تواجده في المؤسسة الصحية، فيتعامل مع الأطباء، الممرضين أو الموظفين والإداريين... الخ⁵.

المطلب الثالث: أنواع الخدمات الصحية

هناك عدة أنواع للخدمات الصحية تدخل ضمن تصنيفات مختلفة، نذكر ما يلي:

1. حسب وظائفها: تصنف الخدمات الصحية حسب الوظيفة التي تؤديها إلى: الخدمات الصحية العلاجية:

¹ مذكور فوزي: تسويق الخدمات الصحية، ايتراك للنشر، مصر، 1998، ص 189.

² عدنان مريزق، مرجع سابق، ص 23

³ فريد كورتر: تسويق الخدمات، كنوز المعرفة للنشر، الأردن، 2008، ص 315.

⁴ عدنان مريزق: مرجع سابق، ص 23.

⁵ نظام موسى سويدان، عبد المجيد البروراري: إدارة التسويق في المنظمات غير ربحية، دار حامد، الأردن، 2009، ص 240.

◀ **الخدمات الصحية:** يشتمل على الخدمات الصحية المرتبطة بصحة الفرد بصورة مباشرة والتي تشمل خدمات التشخيص وخدمات العلاج سواء تم ذلك بالعلاج الدوائي المباشر داخل المنزل أو تم من خلال خدمات صحية مساندة تحتاج رعاية سريرية داخل المستشفيات، أو تم ذلك بالتدخل الجراحي التقليدي أو المعاصر بالإضافة إلى خدمات الرعاية الصحية حتى يتم الشفاء وهذه الخدمات خدمات صحية علاجية تهدف إلى تخليص الفرد من مرض أصابه أو تخفيف معاناة الفرد من آلام المرض.

◀ **الخدمات الصحية الوقائية:** وهي الخدمات الصحية المرتبطة بصحة المجتمع أو ما يمكن إن نطلق عليه بالخدمات الصحية البيئية حيث ترتبط تلك الخدمات بالحماية من الأمراض المعدية والأوبئة والحماية من التدهور الصحي الناتج عن سلوك الأفراد والمشروعات التي تمارس أنشطة ملوثة للبيئة ويرتبط هذا النوع من الخدمات الصحية بصحة الفرد بصورة غير مباشرة وهذه الخدمات هي خدمات صحية مانعة تهدف إلى وقاية الفرد من التعرض للمرض ويطلق عليها خدمات صحية وقائية وتشتمل على خدمات التطعيم ضد الأمراض الوبائية وخدمات رعاية الأمومة والطفولة وخدمات مكافحة الحشرات والحيوانات الناقلة للمرض مثل البعوض والناموس والفئران...، وخدمات الرقابة الصحية على المتاجر الغذائية ومحلات قص الشعر والتجميل للنساء والرجال وخدمات الرقابة البيئية على وحدات الإنتاج الصناعي والزراعي إضافة إلى خدمات الإعلام ونشر الوعي الصحي وكذلك خدمات الحجر الصحي.

◀ **خدمات إنتاجية:** وتتضمن إنتاج الأمصال اللقاحات والأدوية كما تتضمن العتاد والأجهزة الطبية الأخرى¹.

كما تصنف الخدمات الصحية كذلك إلى:

◀ **الخدمات الطبية:** ويندرج تحتها العديد من الخدمات من الإسعافات أو العلاج السريع التي تختص بمعالجة الحالات البسيطة وكذلك العينات الجراحية التي تتطلب إقامة المريض بالمؤسسة الصحية لفترة معينة قد تبدأ قبل الجراحة وذلك بالإشراف على المريض طبيا وتهيئته لإجرائها.

◀ **الخدمات الإدارية والمالية:** ويندرج تحت هذه المجموعة الخدمات المتعلقة بالإدارة التقليدية مثل: الخدمات المتعلقة بالعلاقات العامة، الموارد البشرية، المحاسبة والتمويل المشتريات والمخازن، الصيانة والتنظيف.

¹ بلمادي عز الدين: واقع تسيير المؤسسة الطبية الاجتماعية (الصحية، دراسة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص تسيير الهياكل الاستشفائية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم-الجزائر، 2018-2019، ص 26.

◀ خدمات صحية مرتبطة بصحة الفرد: وتتعلق بتشخيص العلاج وتؤدي عبر الأقسام الآتية: قسم الأمراض الداخلية، قسم الأمراض الجراحية، قسم الأطفال قسم التوليد وأمراض النساء...الخ.

◀ خدمات صحية مساعدة: تشمل كل ما يتعلق بالرعاية السريرية داخل المؤسسة الصحية (المستشفى): ويندرج ضمنها خدمات التمريض، خدمات الصيدلة.

◀ رعاية الصحية: تهدف إلى تعزيز المستوى الصحي للأفراد والجماعات بالجوانب الجسدية والنفسية والعقلية والذهنية والاجتماعية كافة.

◀ الخدمات الصحية البيئية (صحة المجتمع): ترتبط بالحماية من الأوبئة والأمراض المعدية والتدهور الصحي الناتج عن سلوك الأفراد وأنشطة المؤسسات.

2. حسب مستويات الخدمات الصحية: تصنف الخدمات الصحية حسب مستوياتها إلى:

◀ الخدمات الأساسية: وتشمل الخدمات الوقائية والعمليات الجراحية والعلاج وأقسام الطوارئ، بنك الدم، العلاج الطبيعي، الصيدلة رعاية الأطفال المبتسترين (الأطفال المولدون قبل الوقت)، وعلاج الجهاز التنفسي، العناية المرزة، التصوير بالأشعة الالكترونية، الخدمات النفسية للطوارئ...الخ.

◀ الخدمات المساعدة: وتشمل الخدمات التي تقدمها المؤسسات الصحية عند إقامة المريض كالمبيت والغذاء والخدمات التي تؤديها الآلات والأدوات المستخدمة في تسهيل عملية التشخيص والعلاج، بالإضافة إلى الوسائل المستخدمة في خدمات الوقاية.

3. حسب المستفيدين من الخدمات الصحية: يمكن تصنيف الخدمات الصحية حسب هذا المعيار إلى خدمات فردية وخدمات جماعية:¹

◀ خدمات فردية: وهي تلك الخدمات التي يستفيد منها شخص واحد دون أن تكون له علاقة بأي جهة أو مؤسسة صحية معينة، كان يتوجه شخص مريض إلى إحدى المؤسسات الصحية للحصول على معالجة.

◀ خدمات جماعية أو منظمة: تلك الخدمات التي يستفيد منها عدد من الأفراد ينتمون إلى مؤسسة واحدة، مثل الخدمات التي تقدمها المؤسسات لعمالها، سواء عن طريق تعيين طبيب في تلك المؤسسة أو التعاقد أطباء مع ومؤسسات لمعالجة عمال تلك المؤسسة وفق اتفاق معين.

¹ شادلي إبراهيم: مرجع سابق، ص ص 11-13.

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 دورا هاما 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 ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها"¹، 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"² وتهتم أيضا "بالرقابة على عناصر الإنتاج بهدف التخطيط ورسم السياسات"³.
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:⁴

- 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.

¹ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير، ج1، دار المحمدية، الجزائر، 1999، ص 8.

² محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص20.

³ عبد الناصر عليان الشريف محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة، الأردن، 2002، ص12.

⁴ محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصحية، المكتبة العصرية، مصر، 2005، ص ص 46-48.

- تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف والإيرادات 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 طبقاً 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.
- 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 للعمليات¹.
- 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

¹ Raef, Lawson. A, The use of activity based costing in the healthcare industry: 1994 vs 2004, research in Healthcare Financial Management, janvier 2005, p2.

والتخطيطية خارج المؤسسة بالبيانات والمعلومات الضرورية التي تستخدم في إعداد الخطة العامة للدولة¹.

- 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 لزم².

وكغيرها من المؤسسات الخدمية فإن طبيعة النشاط بالمؤسسة الصحية يفرض صعوبات في تحديد تكلفة منتجاتها أو مخرجاتها ومما يؤكد ذلك: ³

- اختلاف تكلفة إجراء أو تقديم الخدمة الصحية الواحدة من مؤسسة إلى أخرى ومن وقت إلى آخر.
- 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: ⁴

- حصر وتحديد التكلفة لكل خدمة أو نشاط.
- التسجيل للتكلفة.
- تحليل التكلفة: إذ يجب أن تخضع بيانات التكلفة للتحليل والدراسة طبقا 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

¹ هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية-المستشفيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص ص 179-180.

² دونالدس شبرد، وآخرون تحليل تكاليف المستشفيات دليل للمديرين، ترجمة منظمة الصحة العالمية، المكتب الإقليمي لشرق المتوسط، مصر، 2001، ص1.

³ الهيئة العامة للمستشفيات والمعاهد التعليمية، برنامج المدخل التطبيقي لمحاسبة التكاليف، مركز العمليات، مصر، ص15.

⁴ ليستراي هينجر، سيرج ماتولتس المحاسبة الإدارية، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، 2000، ص29.

وتحليلها وتسجيلها في سجلات ومستندات معينة وبالقدر المناسب من التفاصيل الملائمة، لغرض تحديد تكاليف الخدمات والأنشطة المختلفة في المؤسسة الصحية، و يسهل الوصول إلى النتائج وتوفير المعلومات الضرورية لإدارة المؤسسة لممارسة مختلف وظائفها وتحقيق الرقابة الفعالة على جوانب النشاط بها، وقياس كفاءة أداء العمليات المختلفة واتخاذ القرارات¹.

ويعرف نظام محاسبة التكاليف على أنه "مجموعة من المقومات والأجزاء المترابطة والمتكاملة، التي تسعى إلى تحقيق أهداف محاسبة التكاليف"².

وتتلخص أهداف هذا النظام في:³

- ضبط ورقابة عناصر التكاليف.

- قياس تكلفة الإنتاج.

- توجيه القرارات الإدارية المختلفة.

ومن بين العوامل المؤثرة على نظام محاسبة التكاليف من حيث درجة تعقيده وحجم البيانات والمعلومات الناتجة عنه ما يلي:⁴

- 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:⁵

1. دليل وحدات التكلفة أو النشاط: تتمثل وحدة التكلفة في وحدة الإنتاج النهائي التي ينسب إليها

عناصر التكاليف الخاصة بأوجه النشاط المختلفة وتتخذ معياراً لقياس تكلفة المنتجات الرئيسية

والفرعية، وفيما يتعلق بالمؤسسة الصحية تمثل الخدمات الصحية وحدة إنتاج التكلفة بها، مع ضرورة

¹ كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، دار إثراء، الأردن، 2008، ص27.

² رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، دار الصفاء، الأردن، 2000، ص36.

³ حاج قويدر، قورين نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية، مجلة علوم إنسانية، العدد (35)، 2007، ص 3.

⁴ ليستراي هيتجر، سيرج ماتولتش، مرجع سابق، ص30.

⁵ محمود محمود السجاعي، مرجع سابق، ص ص 49-84.

مراعاة تجانس عدم الخدمات التي تقدمها وذلك لارتباط كل منها بحالة المريض والعلاج اللازم، وفي هذا الإطار يمكن التعبير عن نوعين من الخدمات في المؤسسة الصحية هما:¹

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

الجدول 1: وحدات التكلفة لبعض الأقسام بالمؤسسة الصحية

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

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

¹ 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، ص16.

2. وضع دليل لمراكز التكاليف: ينبغي ربط نظام محاسبة التكاليف بالهيكل التنظيمي للمؤسسة الصحية وتقسيمه 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...¹ وتتخذ كأساس لحصر وتجميع عناصر التكاليف في إطار محدد، لغرض الرقابة على استخدام عناصر إنتاج الخدمات من مواد وأجور وخدمات أخرى لكل مركز على حدى².

كما أن تحديد مجال صغير لكل مسؤول يمكن من:³

- تشديد الرقابة على عناصر تكاليف المركز المسؤول عنه.

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

- 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 المربحة ودراسة العمليات المكلفة واتخاذ القرارات المناسبة لها.

وتتمثل مراكز التكاليف في المستشفى كمثل عن المؤسسات الصحية في:⁴

- 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 الصيدلانية، 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

¹ هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه مرجع سابق، ص 183.

² عبد الإله نعمه جعفر، مرجع سابق، ص 14.

³ هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، مرجع سابق، ص 183-184.

⁴ دونالدس شبرد وآخرون، مرجع سابق، ص 4.

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...

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 بها¹.

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 هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، مرجع سابق، ص 189.

1. التبويب الطبيعي: الذي يعتمد على طبيعة عنصر التكلفة ويتضمن:¹

- **عنصر تكلفة المواد (المستلزمات):** ويتمثل في تكلفة المواد والمستلزمات السلعية المستخدمة في نشاط المؤسسة الصحية وتدخل في حجم الخدمة 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...²

2. تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة النشاط: ويشمل:³

- **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 الأجور 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:⁴

- **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:

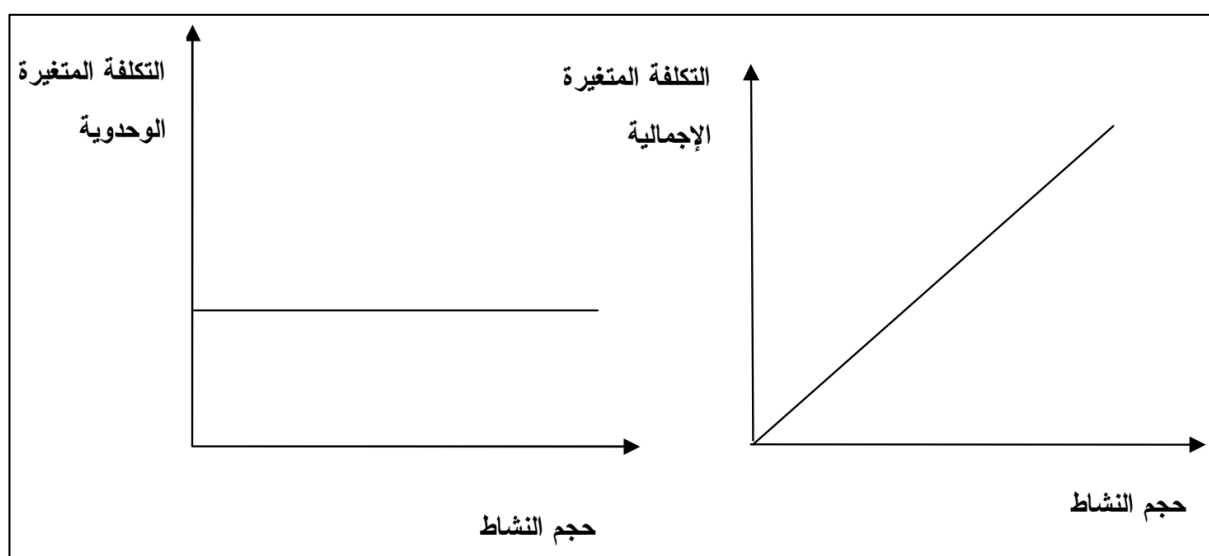
¹ محمود محمود السجاعي، مرجع سابق، ص 76-89.

² مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، الأردن، 2007، ص 73.

³ محمود محمود السجاعي، مرجع سابق، ص 91.

⁴ عبد الإله نعمه جعفر، مرجع سابق، ص 21.

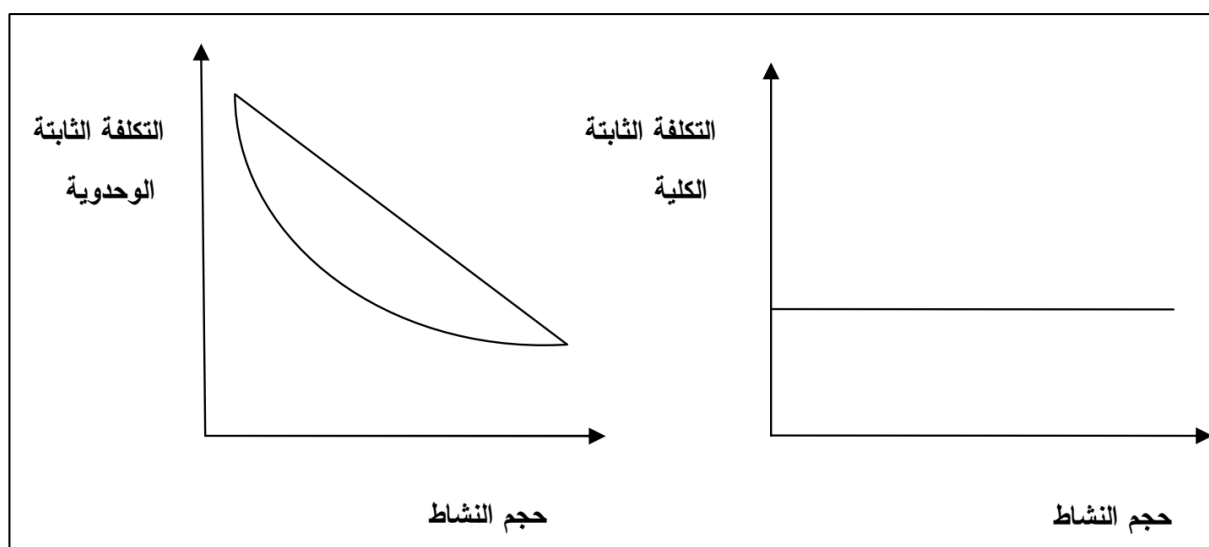
شكل 1: التكاليف المتغيرة الإجمالية والوحدية



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

- **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 زمنية¹، ويكون نصيب وحدة الخدمة من هذه التكاليف يتناسب عكسيا مع مستوى النشاط، وتشمل: الإهلاكات التأمين...، وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

شكل 2: التكاليف الثابتة الإجمالية والوحدية



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

¹ هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، مرجع سابق، ص 205.

- **التكاليف المختلطة:** هي التكاليف التي تجمع بين خواص التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة¹، وتتغير مع مستوى الخدمات بصورة متدرجة، إذ تتزايد مع مستوى النشاط في مدى معين وتثبت لبعض الفترات.
- 4. **التبويب الوظيفي:** والذي يعتمد على الوظيفة التي تحقق لأجلها عنصر التكلفة ويوجد:²
 - **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، 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:³
 - **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:⁴
 - **تكاليف ملائمة (مناسبة):** هي التكاليف المتوقعة مستقبلاً والتي تتفاوت من بديل لآخر من بدائل القرار، وتعرف بالتكاليف الممكن تجنبها.
 - **تكاليف تفاضلية:** 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.

¹ أحمد محمد نور، حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002/2003، ص 83.

² محمود محمود السجاعي، مرجع سابق، ص ص 89-90.

³ فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية لتخصص نظم المعلومات المحاسبية، دار المسيرة، الأردن، 2006، ص 116.

⁴ عبد الناصر عليان الشريف، مرجع سابق، ص ص 86-88.

- التكاليف الغارقة: هي تكاليف تحققت نتيجة قرارات اتخذت في الماضي ولا يمكن تغييرها بأي قرار يتخذ في المستقبل.¹

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.²
- 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.³

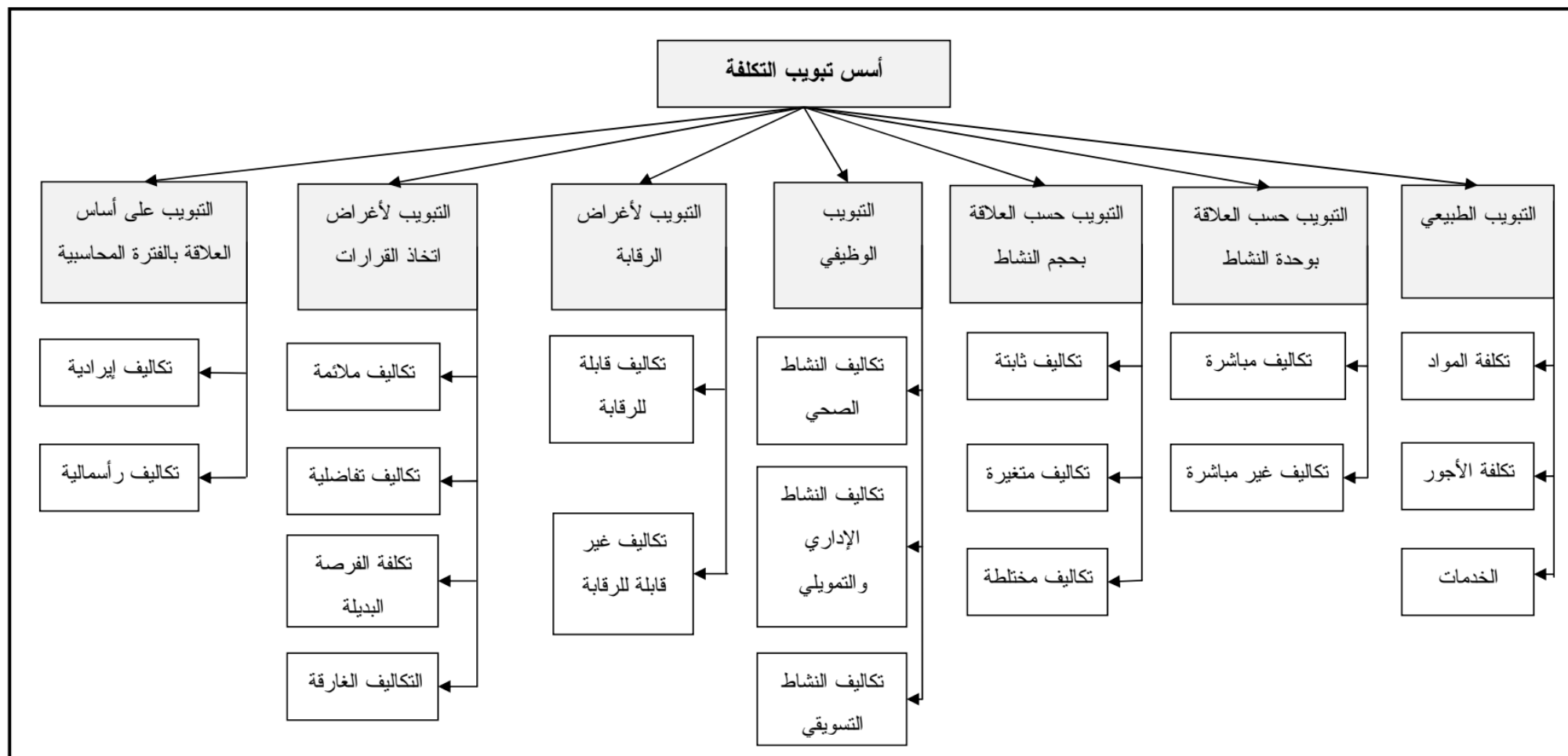
ويمكن تلخيص التبويبات السابقة لعناصر التكاليف في الشكل التالي:

¹ كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، مرجع سابق، ص45.

² فيصل جميل السعايدة، مرجع سابق، ص 116.

³ صالح عبد الله الرزق، عطا الله وارد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران، الأردن، 1999، ص49.

شكل 3: الأسس المختلفة لتبويب عناصر التكاليف



المصدر: من إعداد الطالبين بتصريف.

خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل يمكن القول ان التغير الذي حدث في بيئة المؤسسة أدى إلى تغير مفاهيم وبروز مفاهيم جديدة منها نظام التكلفة على أساس الأنشطة، حيث أصبحت نظم محاسبة التكاليف التقديرية غير قادرة على مسايرة التطور الحاصل في بيئة المنظمة بوجه عام وعليه فإن تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة من شأنه أن يؤدي إلى تحقيق هذه الميزة بالإضافة إلى المساهمة في تحسينها من خلال الإستغلال الأمثل للموارد بتحقيق الكفاءة والفعالية في تخصيصها وكذلك إدارة الأنشطة وذلك بمعرفة الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج والأنشطة التي لا تضيف قيمة.

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 التكاليف في تحديد تكلفة الخدمات الصحية

تمهيد

إن التطور المتسارع على جميع الأصعدة والمجالات بما فيها المجال الاقتصادي، جعل من المؤسسات تتجه إلى تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) كأداة من أدوات مراقبة التسيير وتخفيض التكاليف، بدلا من نظام التكاليف التقليدي في المؤسسات الخدماتية، ولم يقتصر هذا التطبيق فقط على المؤسسات الصناعية فحسب، لما له من دور بارز في تخفيض التكاليف والحصول على قرارات إدارية سليمة.

وتعد المستشفيات إحدى المؤسسات العمومية التي تعنى بتقديم الخدمات الصحية، والتي أصبح لها دورا بارزا في قياس مدى تطور الدول اجتماعيا واقتصاديا.

وعلى ضوء ما سبق قسمنا هذا الفصل الى ثلاث مباحث رئيسية:

➤ **المبحث الأول: ماهية التكاليف.**

➤ **المبحث الثاني: ماهية نظام التكاليف على أساس الأنشطة.**

➤ **المبحث الثالث: تحديد تكلفة الخدمة الصحية باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة.**

المبحث الأول: ماهية التكاليف

إن المؤسسات الصحية ولغرض تقديم خدمات الرعاية الصحية يجب عليها أن توفر إمكانيات مادية وبشرية، وتوفير هذه الإمكانيات يتطلب إمكانيات مالية، التي تتجلى في صورة مختلف المصاريف والأعباء على تنوعها داخل المؤسسات الصحية، فمنها ما يتعلق بالخدمة الصحية بصفة مباشرة مثل أعباء الموارد البشرية الطبية والتقنية، ومنها ما يتعلق بالخدمة الصحية بصفة غير مباشرة مثل مصاريف المواد الغذائية ومواد التنظيم.

ولفهم التكلفة أكثر، سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم التكاليف وأنواعها وعناصرها.

المطلب الأول: مفهوم التكاليف

سنتناول في هذا المبحث مختلف المفاهيم المتعلقة بالتكاليف.

أولاً: تعريف التكاليف

هناك عدة تعاريف للتكاليف تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليها منها، وقبل التطرق إلى بعض التعاريف لابد من إلقاء الضوء على بعض المفاهيم والمصطلحات التي تعبر في مجملها عن التكاليف.

1. **المصاريف:** هي عملية خروج حقيقية لقيم جاهزة مباشرة أو بعبارة أخرى خروج النقود، والمصروف يقابله في الطرف الآخر الإيراد الذي يعتبر تحصيل على النقود.¹

2. **الأعباء:** العبء يقابله الناتج الذي يعمل على تحديد نتيجة دورة الاستغلال أي الأعباء هي استهلاك للقيم واستهلاك للمواد البضائع واللوازم.²

3. **النفقة:** تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول لم تصل بعد إلى أصول الشركة.³

4. **الخسارة:** وهي تضحية اقتصادية يعبر عنها بقيم نقدية لكن لا تقابلها أي منفعة اقتصادية، والواجب دراسة مسبباتها من أجل عدم تكرارها.⁴

¹ عز الدين بن موسى، أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف وترشيد الأداء، مذكرة ماستر جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2013، ص 5.

² ناصر دادي عدون، مرجع سبق ذكره، ص 13-14.

³ عبد الحي مرعي، إدارة التكلفة لأغراض التخطيط والرقابة قياس التكلفة والخدمات والتخطيط والرقابة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008، ص 13.

⁴ حكوم حنان، الطرق الحديثة لحساب التكاليف، مذكرة ماجستير، جامعة الدكتور الطاهر مولاي، سعيدة 2013، ص 5.

5. أما التكاليف: تعرف بأنها قياس للتضحية بالموارد من أجل الحصول على منفعة، والتي تؤثر بالنقصان على الموجودات عند اكتساب المنفعة بالمستقبل.¹

وتعرف كذلك على أنها قيمة الموارد التي يتم التضحية بها للحصول على سلعة أو تقديم خدمة ويتم قياسها بالمبالغ النقدية التي يتم دفعها أو التعهد بدفعها مستقبلاً عند التبادل.²

أما التعريف الحديث للتكلفة فهي مقدار التضحية بالموارد دون الإشارة على حصول المنفعة حيث أن التكلفة المستنفذة متى يقابلها الإيراد سميت مصاريف من أجل الحصول على منفعة، أما إذا لم يقابلها إيرادات سميت خسارة، إذ أن الخسارة هي أيضاً تكلفة بالرغم من عدم تحقيق منفعة وتقسم التكلفة طبقاً للمنافع والخدمات.³

ومن خلال ما سبق يمكن تعريف التكلفة على أنها استنفاد الموارد الاقتصادية في الحاضر واختيارياً من أجل تحقيق منفعة مستقبلية.

المطلب الثاني: أنواع وتصنيفات التكاليف

يمكن تصنيف التكاليف إلى العديد من الأنواع والتصنيفات على أساس الأسس والمعايير وذلك طبقاً لطبيعة التكاليف، وعلاقتها بحجم الإنتاج أو طبقاً لتأثيرها في عملية التخطيط واتخاذ القرارات.

1. حسب الطبيعة: الذي يعتمد على طبيعة عنصر التكلفة ويتضمن:

أ. **عنصر تكلفة المواد (مستلزمات):** تمثل في تكلفة المواد والمستلزمات السلعية المستخدمة في نشاط المؤسسة الصحية وتدخل في حجم الخدمة الصحية المقدمة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، ومن أمثلته: تكلفة الأدوية المستلزمات الطبية، مستلزمات الأشعة، تكلفة الأدوات المكتبية والمطبوعات وأدوات النظافة.

ب. **عنصر تكلفة الأجور:** يتمثل 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 يدوياً أو آلياً وتشمل الأجور المرتبات النقدية، المزايا والمكافآت... الخ.

¹ ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003، ص 38.

² محمد تيسير عبد الحكيم الرحبي، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص 5.

³ إمام محريق، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، دراسة حالة ولاية الوادي نموذجاً، مذكرة ماستر جامعة الشهيد حمة الخضر، الوادي 2014، ص 10.

ج. **عنصر تكلفة المصروفات (الخدمات):** وتتمثل في كل ما تتحمله المؤسسة في سبيل مزاولة نشاطها بخلاف المواد وتكلفة العمل المباشرة: مثل اهتلاك الأجهزة والمعدات الطبية وغير الطبية مصروفات الكهرباء... الخ

2. **حسب علاقتها بوحدة النشاط:** وتكون مباشرة أو غير مباشرة كما يلي:

أ. **عناصر التكاليف المباشرة:** وتتمثل في جميع العناصر التي تتحملها المؤسسة خصيصاً من أجل وحدة النشاط التي تعتبر المتسببة في حدوث هذا العنصر من التكاليف، وتتضمن غالباً المواد والمستلزمات الطبية التي تدخل في تكوين وتركيب الخدمة الصحية، الأجور التي تتعلق مباشرة بالخدمة... الخ.

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

3. **حسب علاقتها بحجم النشاط:** التصنيف من حيث العلاقة بحجم العمل، متغيرة وثابتة ومختلطة:

أ. **التكاليف المتغيرة:** وهي التي ترتبط بالتعبيرات في حجم الخدمات المؤداة وتسلك معها سلوكاً طردياً، تستجيب للمتغير في مستوى نشاط المؤسسة وتكون تكلفة وحدة الخدمة من هذه التكاليف ثابتة.

ب. **التكاليف الثابتة:** وتتضمن عناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة الصحية بصفة لازمة ومستمرة دون أن يكون هناك علاقة ارتباط بمسئوى نشاطها ولا تستجيب لتغيراته باعتبارها تكاليف زمنية ويكون نصيب وحدة الخدمة من هذه التكاليف يتناسب عكسياً مع مستوى النشاط، وتشمل: الاهتلاكات التأمين... الخ.

ج. **التكاليف المختلطة:** هي التكاليف التي تجمع بين خواص التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، وتتغير من مستوى الخدمات بصورة متدرجة، إذ تتزايد مع مستوى النشاط في مدى معين وتثبت لبعض الفترات.

4. **حسب وظيفتها:** والذي يعتمد على الوظيفة التي تحقق لأجلها عنصر التكلفة ويوجد:

أ. **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، وتتضمن تكلفة المواد والمستلزمات الطبية وتكلفة العمالة أطباء ومساعدين والمصروفات العلاجية الأخرى المرتبطة بالنشاط الصحي.

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

5. وفقا لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات: تقسم التكاليف كذلك إما حسب معيار الرقابة أو حسب معيار

اتخاذ القرارات وهي موضحة كما يلي

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

ب. تكاليف غير قابلة للرقابة: التي لا يمكن للمستوى الإداري أن يؤثر عليها، أو من الصعب التحكم فيها.

ج. تكاليف ملائمة: وهي التكاليف المتوقعة مستقبلا والتي تتفاوت من بديل الآخر من بدائل القرار، وتعرف بالتكاليف الممكن تجنبها.

د. تكاليف تفاضلية: هي الفرق بين تكاليف البدائل الخاضعة للمقارنة والتي تكون ملائمة لاتخاذ القرار.

هـ. تكلفة الفرصة البديلة: وتعني الخسارة أو التضحية بمنفعة ممكنة عند اختيار بديل آخر، أي المنافع التي ستفقدتها المؤسسة نتيجة لعدم اختيار بديل؛

و. التكاليف الغارقة: هي تكاليف تحققت نتيجة قرارات اتخذت في الماضي ولا يمكن تغييرها بأي قرار يتخذ في المستقبل

6. حسب علاقتها بالفترة المحاسبية: أما التقسيم حسب علاقتها بالفترة المحاسبية فينقسم إلى:

أ. تكاليف إرادية: هي التكاليف التي تدفع على الخدمات خلال الفترة المالية المحددة وتعمل عادة على إيرادات تملك الفترة، وتعرف على أنها النفقات التي تخص سنة مالية واحدة.

ب. تكاليف رأسمالية: هي 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.

المطلب الثالث: عناصر التكاليف

تتكون عناصر التكاليف من:

1. المواد الأولية: وتشمل كافة المواد التي تدخل بصفة أساسية في إنتاج السلعة أو تقديم الخدمة.

2. الأجور: هي التي تعبر عن المجهود الإنساني الذي يبذله العمال في الشركة.

وينقسم العمل إلى نوعين عمل يتعلق بالعملية الإنتاجية وعمل لا يرتبط بالعملية الإنتاجية بل يساعد عليها وتشمل الأجور المبالغ التي تدفع للعاملين سواء كان الأجر وكذلك العمل الإضافي والمخصصات التي يحصل عليها العاملون.

3. المصاريف والخدمات الأخرى: تشمل جميع المبالغ التي تنفقها الشركة ماعدا الأجور والمواد وهذه العناصر الثلاث السابقة نجدها في جميع الأنشطة الرئيسية من إنتاج وتسويق وخدمات إدارية وتمويلية.

المبحث الثاني: ماهية نظام التكاليف على أساس الأنشطة

إن الإستمرار في إستخدام الطرق التقليدية في احتساب التكاليف في ظل التوسع في الإهتمام بالمراكز الخدمية، حيث لم تعد الطرق التقليدية تافي بالغرض، مما دفع هذه المؤسسات بمحاولة تطبيق أنظمة حديثة لتحديد التكاليف ومثال هذه الأنظمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة أو ما يعرف بنظام ABC وهو ما سنتعرض له في هذا المبحث ومن مختلف جوانبه.

المطلب الأول: نشأة نظام التكاليف على أساس الأنشطة

تشير بعض الدراسات إلى أن محاسبي شركة جنرال إلكتريك (GENERAL ELECTRIC) وهي شركة أمريكية قد يكونون أول من استخدام مصطلح النشاط لوصف العمل الذي بسبب التكاليف، فقد جهزت هذه الشركة في عام 1963 فريقاً من قسم المراقبين العاملين لديها بهدف دراسة النمو المتتابع للتكاليف غير المباشرة واقتراح سبل للسيطرة عليها، ومن أجل تحقيق ذلك اقترح الفريق تكتيكاً جديداً وهو الأنشطة التي سببت تلك التكاليف.

أما على الصعيد الأكاديمي فتعود الدراسة الأولى لمدخل تكاليف الأنشطة إلى الدراسة التي قام بها "stautbus" عام 1971 والتي أوضح من خلالها أن استخدام أسس التخصيص في نظم التكاليف التقليدية مثل ساعات العمل المباشر يضلل قياس تكلفة المنتج، وبين ضرورة توزيع تكاليف الإنتاج عن طريق تصنيفها إلى مجموعات حسب الأنشطة ومن ثم ربط تكاليف الأنشطة بالمنتجات عن طريق ما يعرف بمحركات التكلفة.¹

كما عرفت طريقة (ABC) إقبالا كبيرا من طرف المؤسسات الأمريكية في سنوات الثمانينات خاصة بعد دور كتاب "kaplanRobert Thomas Johnson" سنة 1987 الذي ذكر فيه حدود المحاسبة التقليدية، وعرضا فيه إطار تصويري جديد للمحاسبة على أساس الأنشطة، أما أساس هذه المحاسبة فيرجع إلى المنظمة الدولية CAMI التي تساهم فيها أكبر المكاتب الأمريكية المختصة في ميدان المراجعة والتنظيم والتي توصلت سنة 1986 إلى إنشاء نظام تسييري جديد مؤسس على التكاليف والذي يدعى برنامج CMS هذا النظام الذي منه المحاسبة على أساس الأنشطة كما شارك في هذه المنظمة مجمعات صناعية كبيرة أمثال (جنرال الكتريك، بووينق، فيليبس، كوداك).²

¹ محمد هيثم الدبس، نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت كأساس للاتحاد القرارات الإدارية الرشيدة، مذكرة ماجستير، جامعة دمشق، سوريا، 2014، ص 23-24.

² درحمون هلال، المحاسبة التحليلية لنظام المعلومات للتسيير والمساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، الدراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005، ص 257.

المطلب الثاني: مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة وأهميته

نالت طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) اهتمام الكثير من الباحثين والكتاب في مجال المحاسبة، ويعود هذا الاهتمام المتزايد بهذه الطريقة إلى الفلسفة التي تقوم عليها وما قدمته من أساس سليم في تحديد تكاليف المنتجات بدقة، وسيتم في هذا المطلب التطرف إلى مفهومه وكذا أهميته.

أولاً: مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

لقد حظى نظام ABC بتعريفات عديدة تذكر منها:

1- عرفه (Davidson) على أنه نظام لتخصيص التكلفة على مرحلتين حيث في المرحلة الأولى يتم تخصص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على أحواض الكلف (costpool) والتي تمثل الأنشطة التي يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنائها.¹

2- يعرف بأنه نظام يقوم بحصر وتحليل الأنشطة واختيار مسببات الموارد المناسبة التي تقيس استهلاك الأنشطة لموارد المنشأة بغرض تحديد تكلفة هذه الأنشطة باعتبارها موضوعات تكلفة أولى تستخدم كوسيط لقياس تكلفة موضوعات التكلفة النهائية (كالمنتجات أو الخدمات) عن طريق اختيار مسببات الأنشطة التي تقيس استهلاك موضوعات التكلفة، وتقديم معلومات صحيحة ومفيدة عن أنشطة المنشأة تخدم مختلف الأغراض المستهدفة من نظام التكاليف.²

3- هو ذلك النظام الذي يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المنشأة في مجموعات للتكلفة (Cost pools) ثم تخصيص هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة موجّهات كلف (Cost driver) مبنية على العلاقة السببية.³

ومما سبق يمكن أن تستخلص أن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يقود إلى تحسين الانظمة التقليدية للتكاليف، فهو يقوم على الشعاع القائل أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة وهذا ما يسمح من الانتقال من المنطق التقليدي لتوزيع الأعباء الغير مباشرة وتحميلها على المنتجات والخدمات إلى منطق استهلاك الموارد من طرف الأنشطة على أسس أكثر دقة وهذا ما يوضحه الشكل الموالي:

¹ نجوى عبد الصمد، دور نظام ABC في تحسين تنافسية منشأة الأعمال، الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسات الاقتصادية وتحولات المحيط جامعة محمد خيضر بسكرة، 20-30 أكتوبر 2000، ص 67.

² اسعد مبارك حسين، دور نظام التكلفة على أساس الأنشطة في قياس تكلفة الخدمات المصرفية، مجلة العلوم الاقتصادية، كلية بورستودان، ص 104

³ زينب حبار يوسف، هيفاء عبد الغني عودة، أهمية تطبيق لنظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصارف الإسلامية، مذكرة ماجستير، جامعة دمشق، سوريا، 2010، ص 108.

شكل 4: سير نظام التكاليف على أساس الأنشطة.



المصدر: عثمان بودجوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويلية، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية، جامعة سكيكدة، 2008، من 100.

ثانيا: أهميته نظام التكاليف على أساس الأنشطة

لنظام ABC أهمية بالغة في المؤسسة سنجزها في النقاط التالية:

1. يساعد نظام ABC في تعيين الفرص المتاحة أمام الإدارة لتخفيض الكلف بكل دقة ووضوح حيث يبين المراحل والعمليات التي يمر بها المنتج والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل مفصل وأن تخفيض تكلفة أو نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة وإلغاء كلفتها سيؤدي إلى تخفيض تكلفة للمنتج التام، ويعتبر ذلك هدف وسبب إيجاد النظام وخصوصا في الشركات ذات المنافسة العالية؛
2. يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء، حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض الكلف وبمساعدة نظام ABC فقد تم تحديد الأنشطة وتحديد المشرف على كل نشاط منها، وأن من ضمن المقاييس المستخدمة في تقييم أداء المشرفين الآن هو تخفيض الكلف وخصوصا كلفة وحدة العامل الموجه فمثلا يستحق المشرف على نشاط الفحص الحوافز إذا استطاع تخفيض كلفة ساعة الفحص؛
3. يعود سبب وجود اختلافات في تكلفة منتج عن آخر إلى كيفية استخدام هذه المنتجات للموارد الاقتصادية نوعا وكما، والتي تمثل بالأنشطة وذلك ما تعجز عن إيضاحه النظم التقليدية بسبب استخدام معدل تحميل واحد والذي يعني وجود مجمع كلف واحد (cost pool) أو عدد محدود جدا منها، والذي يحتوي على مختلف الكلف الخاصة بالقسم أو المستلمة بغض النظر عن الأنشطة وتربط هذه الكلف بأساس تحميل واحد تتباين قدرته التأثيرية في أنواع الكلف؛
4. يساهم نظام ABC في زيادة كفاءة أداء الأنشطة واتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة؛
5. يساهم في تعظيم الإنتاج من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها لذا يتطلب توفير عناصر إدارية تؤمن بإدخال مفاهيم النظام حيث يمكن ربطه مثلا بنظام الإنتاج في الوقت المحدد بهدف تخفيض

الكلف حيث أن تحديد دور كل نشاط في الإنتاج وبيان الأنشطة التي تعاني من الاختناقات والأنشطة بالكامل يساعد في معالجتها ويخفض تكلفتها.¹

المطلب الثالث: خصائص ومزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يتميز نظام التكاليف على أساس الأنشطة بعدة مزايا وخصائص نذكر منها:

أولاً: خصائص نظام التكاليف على أساس الأنشطة

1. 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؛
2. يقدم النظام معلومات مالية وغير مالية تساعد الإدارة على ترشيد قراراتها الاستراتيجية؛
3. 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.²
4. يساعد نظام (ABC) في تعيين الفرص المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكلفة بكل وضوح، حيث يبين المراحل والعمليات التي يمر بها المنتج والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل مفصل، وأن تخفيض أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة والغاء كلفتها سيؤدي إلى تخفيض كلفة المنتج الثام، ويعتبر ذلك هدف وسبب إيجاد النظام وخصوصاً في الشركات ذات المنافسة العالية؛
5. يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء، حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض الكلف وبمساعدة نظام ABC فقد تم تحديد الأنشطة وتحديد المشرف على كل نشاط منها، وأن من ضمن المقاييس المستخدمة في تقييم أداء المشرفين الآن هو هدف تخفيض الكلف وخصوصاً كلفة وحدة العامل الموجه فمثلاً يستحق المشرف على نشاط الفحص الحوافر إذا استطاع تخفيض كلفة ساعة الفحص العامل الموجه لكلفة الفحص؛
6. يساهم نظام (ABC) في زيادة كفاءة أداء الأنشطة واتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة؛
7. يساهم في تعظيم الإنتاج من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها لذا يتطلب توفير عناصر إدارية تؤمن بإدخال مفاهيم النظام حيث يمكن ربطه مثلاً بنظام الإنتاج في الوقت المحدد بهدف تخفيض

¹ إسماعيل يحيى التريكني، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2006، عمان الأردن، ص 165.

² هلال الساسي وآخرون، حساب تكلفة الخدمات الصحية وفقاً لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، مذكرة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق،

جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2017-2018، ص 16-17.

- التكلفة حيث أن تحديد دور كل نشاط في الإنتاج وبيان الأنشطة التي تعاني من الاختلافات والأنشطة غير المتعلقة بالكامل، يساعد في معالجتهما ويخفض كلفتها¹.
8. 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؛
9. 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؛
10. 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 عم على نشاطات وقطاعات أخرى؛
11. تمثل الأنشطة ركنا أساسيا لهذا النظام كما تفسر ما تقوم به المؤسسة؛
12. 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 كما يقدم النظام معلومات مالية وغير مالية تساعد الإدارة على ترشيد قراراتها الإستراتيجية².

ثانيا: مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة

- يتميز نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالعديد من المميزات منها:
1. يسمح بتحليل الأنشطة 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؛
2. يقدم نظام (ABC) إمكانيات جديدة لربط التكاليف بموضوع التكلفة كما يسمح بربط تكاليف الأنشطة بالفئات المختلفة للعملاء باعتبارهم هم الذين يطلبون أنشطة معينة ويتسببون في إحداث التكلفة، وهذا

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص ص 165-166.

² سعاد حميدة، استخدام نظام التكاليف عللا أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر

بسكرة، 2010-2011، ص 66

- ما يساعد الإدارة في الوصول إلى فهم أفضل لطريقة توليد الأرباح على مستوى المنتجات والعملاء، وبالتالي إعادة النظر في مزيج المنتجات والعملاء.¹
3. يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط، وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية، واختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة؛
4. يوفر نظام (ABC) مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس مسببات التكلفة، حيث تشمل هذه المقاييس الوقت والجهد. كما يساعد هذا النظام في إعداد الموازنات المبنية على الأنشطة (ABB) باعتبارها أداء تخطيطية ورقابية تساعد في تقييم الأداء؛
5. يؤثر نظام (ABC) بصورة فعالة على قرارات التسعير من خلال حساب تكلفة التنوع بدرجة أكثر دقة حيث برهن هذا النظام على أن هناك كثيرا من التكاليف لا ترتبط بحجم الإنتاج بل ترتبط بدرجة تعقيد وتنوع المنتجات، وغيرها من العوامل المسببة لوجود التكاليف.²
6. يؤثر بصورة فعالة على قرارات التسعير من خلال حساب تكلفة التنوع بدرجة أكثر دقة، فقد بين هذا النظام أن هناك كثيرا من التكاليف لا ترتبط بحجم الإنتاج بل بدرجة تعقيد وتنوع المنتجات وغيرها من العوامل المسببة لوجود التكاليف؛
7. 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 التقليل من المخاطر والانحرافات؛
8. يفيد التقسيم إلى أنشطة في توضيح العلاقات المترابطة بين الأنشطة الموجودة في الإدارات المختلفة، وفي مقارنة أنشطة وتكاليف إدارة معينة مع الإدارات الأخرى.³

¹ حسام الدين بشير الزطمة، نظام مقترح لتطوير عملية تطوير العطاءات وفقا 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.

² ماهر موسى درغام و خليل إبراهيم شفقة، دراسة وتطبيق أحد النماذج المتقدمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي"، المجلة العربية للإدارة، العدد الأول، المجلد التاسع والعشرون المنظمة العربية للتنمية والإدارة، مصر، 2009، ص 11.

³ عز الدين بن موسى، مرجع سبق ذكره ، ص16.

المبحث الثالث: تحديد تكلفة الخدمة الصحية باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يعد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) مفهوماً حديثاً بالنسبة للمؤسسات الصحية حيث أصبح تحديد تكلفة الخدمة الصحية بشكل أكثر دقة في بيئة الرعاية الصحية مسألة غاية في الأهمية وسيتم التطرق في هذا المبحث إلى مقومات هذا النظام ومختلف الخطوات الإجرائية لاستخدامه في تحديد تكلفة الخدمة الصحية.

المطلب الأول: مقومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومتطلبات تطبيقه

سنتناول في هذا المطلب مختلف مقومات النظام وكذا متطلبات تطبيقه في المؤسسة الصحية.

أولاً: مقومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يعتمد نظام التكاليف على أساس الأنشطة على جملة من المقومات والمفاهيم أساسية تتمثل هذه المقومات في:

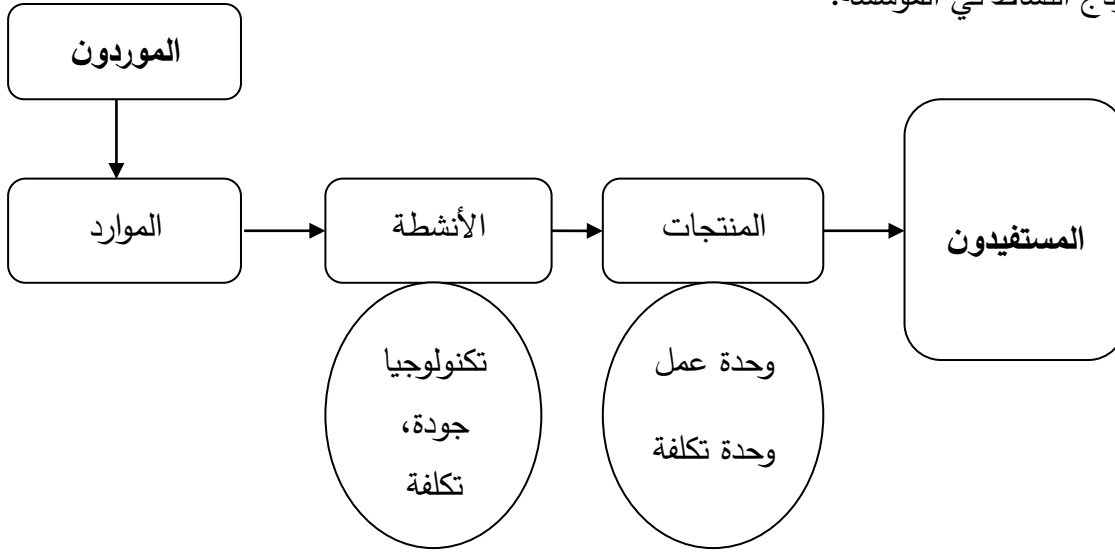
1. الأنشطة:

يعتبر النشاط عامل الارتكاز في هذا النظام، إذ ينظر للمؤسسة على أنها " مجموعة متتالية من الأنشطة التي تهدف إلى تقديم سلع وخدمات 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، 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.¹

والشكل التالي يوضح مخطط النشاط في المؤسسة:

¹ هدى معرف، استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة ماستر تخصص محاسبة ومالية، جامعة أم البواقي، 2016/2017، ص51.

شكل 5: نموذج النشاط في المؤسسة.



Source: LORINO PHILIPPE, Méthodes et pratiques de la performance- le pilotage par les processus et les compétences, 3^{eme} Édition, d'organisation, France, 2003, p30.

ويمكن تبويب الأنشطة في المستشفى وفقاً لأسس عديدة منها¹:

أ. التبويب حسب تسلسل الأنشطة:

وتبويب إلى:

◀ **الأنشطة على مستوى وحدة الخدمة (المريض):** وهي الأنشطة المرتبطة بتقديم الخدمة العلاجية للمريض بشكل مباشر ويتناسب حدوثها طردياً مع عدد المرضى وتتضمن تكاليفها التكاليف المباشرة (المواد والعمل) وأي تكلفة يمكن تتبعها بسهولة مثل: أجور الأطباء والمرضى، الأدوية...الخ.

◀ **الأنشطة على مستوى الدفعة الخدمية (مجموعة من المرضى):** هي الأنشطة المرتبطة بمجموعة من المرضى (مرضى العيون مرضى القلب...الخ) بغض النظر عن عدد المرضى بكل مجموعة مثل تهيئة غرفة العمليات فحص المرضى...الخ، كل هذا يمثل مجتمعات تكلفة النشاط وتعد 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: تركيب الشرايين عملية القلب المفتوح، ويتم تحميل هذه التكاليف

¹ ماهر موسى درغام، مرجع سابق، ص 47-48.

على القسم المعنى باستخدام مسببات تكلفة مناسبة مثل: زمن القسرة زمن تركيب الشرايين، وزمن العملية.

◀ الأنشطة على مستوى العميل (مريض معين): وهي الأنشطة المرتبطة باحتياجات مريض معين ولا يستفيد منها المرضى الآخرون.

◀ 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...الخ.

ب. تبويب الأنشطة حسب القيمة التي تضيفها:

وتبويب إلى:

◀ أنشطة مضافة للقيمة: هي الأنشطة التي تضيف خصائص أو قيمة للمنتج من وجهة نظر العميل ويؤدي إلغاؤها إلى خفض خدمة المنتج له، كما أنها تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة.

◀ أنشطة غير مضافة للقيمة: هي الأنشطة التي يمكن استبعادها دون أن يؤثر ذلك على تحقيق أهداف المؤسسة.

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.

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 لأنه كلما زاد عدد الأنشطة كلما زادت درجة تعقيد وصعوبة 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 وهو سلسلة من النشاطات المرتبطة ببعضها البعض لأجل تحقيق هدف معين، حيث يحتوي 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.¹

3. وحدة التكلفة:

هي وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها وتعتبر في نفس الوقت الشيء المراد معرفة تكلفته وتتمثل في المخرجات التي تستهلك خدمات الأنشطة ويتم الربط بين تكاليف الأنشطة والمخرجات المختلفة من خلال استخدام مسببات تكاليف الأنشطة.

4. مسبب التكلفة:

هي العوامل التي تسبب حدوث التكلفة أو محركات التكلفة أو مولدات التكلفة، وهي وحدة قياس لمستوى أو كمية النشاط المنجز، حيث تمثل موجّهات أو مسببات التكلفة عوامل متغيرة تؤثر على التكاليف وترتبط معها بعلاقة سبب ونتيجة واضحة وقوية.

ويمكن تعريف محرك التكلفة بأنه أي عامل أو حدث يمكن أن يسبب تغير في تكلفة أي نشاط وتتمثل معظم موجّهات التكلفة في مقاييس كمية يسهل ربطها بمنتج معين أو خط إنتاجي معين أو فئة من العملاء، مثل عدد الوحدات المنتجة وهو مسبب التكلفة التقليدي ساعات عمل الآلات، عدد مرات شحن المواد، عدد مرات تحضير الآلات، و عدد مرات طلب المواد....الخ.

وهي تجميع أنشطة متجانسة تخضع في مجموعها لموجه تكلفة واحد، وذلك اختصاراً لعدد الأنشطة وموجهاتها فمثلاً يمكن تجميع أنشطة الصيانة وبرمجة الإنتاج في وعاء تكاليفي واحد باعتبار أن تكاليف هذه الأنشطة ترتبط ارتباطاً وثيقاً بموجه تكلفة واحد هو ساعات عمل الآلات، أو يمكن تجميع أنشطة اللف والحزم ومناولة وتعبئة المواد في وعاء واحد واعتبار أن المسبب الرئيس للتكلفة هو أوزان المواد الخام، وقد يستدعي الأمر في بعض الأحيان زيادة أو تقليص عدد مجتمعات تكلفة النشاط بحسب التجانس بين مجموعة الأعمال التي تتكون كل منها، مما يوجب ضرورة تقسيم الهيكل التنظيمي إلى مجموعة من الأنشطة براعى فيها مدى تجانس الأعمال داخل كل نشاط، وكذلك ارتباط عناصر التكاليف بالأعمال التي تؤدي داخله.²

¹ هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية، محاسبة التكاليف، المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الاسكندرية،

2000، ص 320.

² فاطمة رشدي سويلم عوض، تأثير الربط والتكامل بين طاقة الأداء المتوازن ونظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تطوير أداء المصارف الفلسطينية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة 2009، ص39.

وتنقسم مسببات التكلفة إلى مستويين¹:

- أ. **مسببات تكلفة المرحلة الأولى** هي مسببات لاستخدام الموارد بواسطة المؤسسة تستخدم لربط تكاليف الموارد بالأنشطة ويطلق عليها بمسببات الموارد.
- ب. **مسببات المرحلة الثانية** وهي مسببات لاستنفاد الأنشطة بواسطة الخدمات ويطلق عليها بمسببات الأنشطة.

كما يمكن تبويب مسببات التكلفة إلى²:

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

تعرف الموارد بكونها العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها لأداء النشاط، كما تعتبر مصدر للتكلفة التي تحدث عند استخدامها فهي بذلك تعتبر من مدخلات النشاط والتي يتم استخدامها لتوليد مخرجاته. وتتضمن المواد الأولية، العنصر البشري (العمل) التكنولوجيا، الخدمات المشتراة من خارج المؤسسة.³

ويتم تمييز نوعين من الموارد المخصصة على الأنشطة هما⁴:

- أ. **الموارد المرنة**: وهي التي يتوقف حجم المستهلك منها على مستوى النشاط الفعلي بغض النظر عن حجم الموارد المخصصة مثل: الوقود والزيوت، فالفائض من الوقود والزيوت في دورة معينة يمكن أن يبقى ضمن المخزون ليستهلك في دورة أخرى.

¹ محمد سامي راضي، مرجع سبق ذكره، ص 272.

² عدس صالح 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 ص 23.

³ سالم عبد الله حلس، نظام التكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية بغزة (سلسلة الدراسات الإنسانية)، العدد الأول، المجلد الخامس عشر، فلسطين، 2007، ص 220.

⁴ عبد الرزاق محمد قاسم، استخدام قواعد البيانات في تصميم نظم التكاليف الهادفة لدعم عمليات صنع القرارات الإدارية، مجلة جامعة دمشق، العدد الثاني، المجلد السادس عشر، سوريا، 2000، ص 72.

ب. الموارد غير المرنة: وهي تلك الموارد التي تكون غير مرنة على الأمد القصير مثل التجهيزات واليد العاملة، أما عنصر العمل المباشر فلا يتمتع بالمرونة نفسها باتجاه الطلب إذ كان الآخر يتم على أساس الزمن.

ثانيا: متطلبات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يمكن جمع المتطلبات التي تدعم تطبيق هذا النظام في النقاط التالية¹:

- ◀ زيادة حدة المنافسة.
- ◀ تزايد استخدام الأنشطة المساندة في المؤسسة مثل صيانة الأجهزة وغيرها. إرتفاع نسبة المصاريف غير المباشرة لدى المؤسسة.
- ◀ صعوبة تحديد تكلفة بعض المنتجات (الخدمات).
- ◀ قيام المؤسسة بإنتاج تشكيلة متنوعة من المنتجات (الخدمات) وتعدد 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 والأنشطة الإنتاجية ما يشكل صعوبة في تحديد نصيب كل نشاط أو عملية من عناصر التكاليف تمهيدا لاحتساب تكلفة الوحدة المنتجة (الخدمة).

المطلب الثاني: خطوات تحديد تكلفة الخدمة الصحية وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

إن عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة في مجال الخدمات الصحية يساعد بدرجة كبيرة في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بشكل أدق، وتقديم المعلومات اللازمة لمتخذي القرارات ويعتمد نظام التكاليف المبني على الأنشطة على إيجاد علاقة بين التكاليف والمنتجات أو الخدمات من خلال توسيط مجموعة من الأنشطة التي تستهلك موارد المستشفى لتقديم الخدمات الصحية المختلفة، لذلك فإن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مجال الخدمات الصحية يستلزم ما يلي²:

1. تحديد الأنشطة الخدمية بالمستشفى، وتجميع الأنشطة المتجانسة في أوعية مميزة (مجموعات للتكلفة)؛
2. تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة (مجموعات للتكلفة الأنشطة) هي التي تستهلك الموارد المتاحة بصفة مباشرة، وذلك من خلال مسببات التكلفة المناسبة لكل نشاط؛

¹ صلاح مجدي عدس، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية، دراسة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2007 غ منشورة، ص 29. نفس المرجع، من 35.

² هلال الساسي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص22.

3. استخراج معدل تكلفة لكل مجمع من مجوعات التكاليف وذلك على أساس عدد وحدات الخدمة المتاحة في كل منها خلال الفترة؛

حيث تتضمن هذه الخطوات:

1. تحليل المصاريف والأنشطة: وذلك من خلال:

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

ب. **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، 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 طبقاً 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:

مجموع تكاليف النشاط أو مركز النشاط

معدل تحميل تكلفة النشاط أو مركز التكلفة =

عدد وحدات مسبب النشاط المناسب

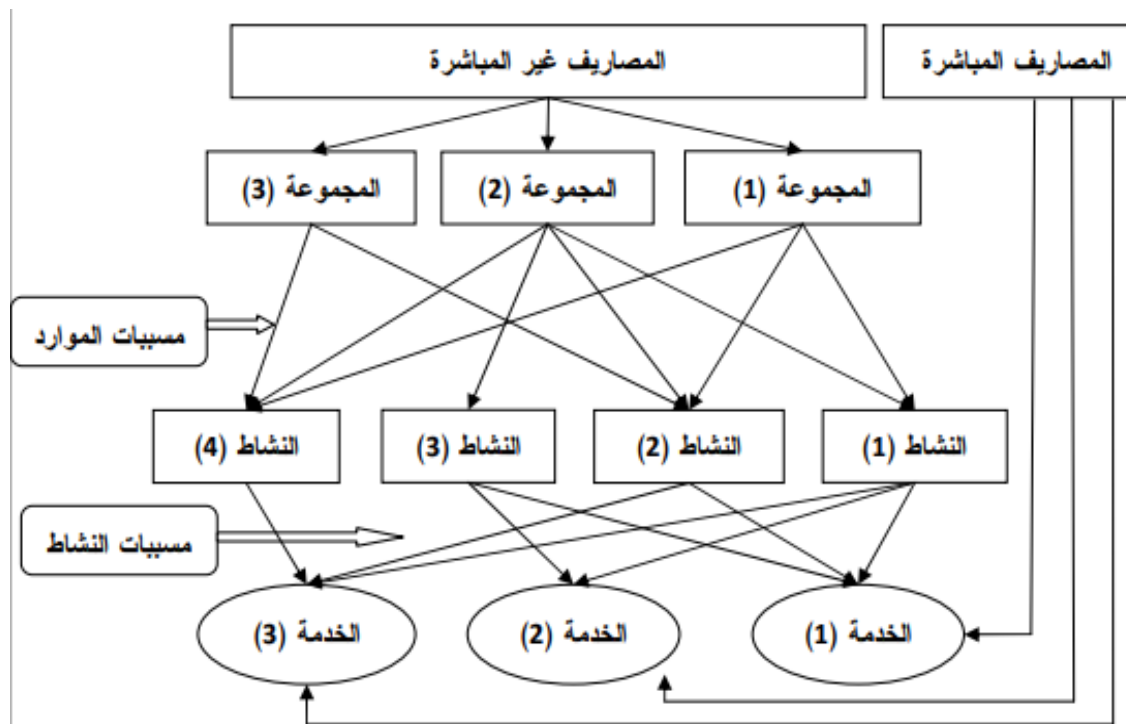
ويتم تحديد نصيب الخدمة من المصاريف غير المباشرة من خلال تتبع جميع الأنشطة (مراكز الأنشطة) ذات صلة بها حيث يتحدد نصيب الخدمة من كل نشاط وفق العلاقة التالية¹:

المصاريف غير المباشرة لوحدة الخدمة = (معدل تحميل النشاط) مركز النشاط × 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.

انطلاقاً من الخطوات السابقة يمكننا تلخيصها في الشكل التالي:

شكل 6: 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، 2004-2005، غ منشورة، ص 22.

¹ ماهر موسى درغام، مرجع سابق، ص 70.

ومن خلال الشكل السابق 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.

وقد تم دراسة وحصر عناصر التكاليف الغير مباشرة المستخدمة عادة في المستشفيات، ودراسة الأساس الملائم (موجهات التكلفة) للتوزيع على أساس الأنشطة المحددة وهذا ما يوضحه الجدولان التاليين¹:

الجدول 2: عناصر التكاليف وموجهات التكلفة في المستشفيات

الرقم	عناصر التكاليف	موجهات التكلفة
1	رواتب الإداريين والمحاسبين	عدد العمال
2	رواتب موظفي الاستعلامات والأمن	عدد المرضى
3	تجهيزات إدارية ومكتبية	عدد العاملين
4	رواتب عمال الخدمات	المساحة م ²
5	أجور الهاتف والماء	عدد العاملين
6	الوقود والكهرباء	المساحة م ²
7	صيانة الأبنية	المساحة م ²
8	صيانة أجهزة إدارية ومكتبية	عدد العاملين
9	صيانة أجهزة التكيف	المساحة م ²
10	صيانة أجهزة طبية	قيمة الاجهزة الطبية
11	صيانة الأثاث	قيمة الاثاث
12	تقادم الأجهزة الطبية	قيمة الاجهزة الطبية
13	تقادم أجهزة التكيف	المساحة م ²
14	تقادم أجهزة إدارية ومكتبية	عدد العاملين
15	تقادم الأبنية	المساحة م ²

المصدر: د.عريوة محاد، سعدوني فائق، مرجع سابق، ص102.

¹ د.عريوة محاد، سعدوني فائق، تحديد تكلفة الخدمة الصحية باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في القطاع الصحي العمومي تصميم نظري النموذج (ABC) في المستشفيات، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد 2-2016، ص102.

بالنسبة للخطوة الثانية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) تتمثل في تحديد الأنشطة الأساسية في المستشفيات، وتحديد موجهات التكلفة المستخدمة لتخصيص تكاليف تلك الأنشطة إلى المنتج النهائي وهو المريض والجدول التالي يبين ذلك:

الجدول 3: الأنشطة الأساسية في المستشفيات وموجهات تكلفتها.

الرقم	عناصر الأنشطة	موجهات تكلفة الأنشطة
1	الاستعدادات	عدد مرضى النشاط
2	الاشعة	عدد الاشعة
3	مخابر التحاليل الطبية	عدد التحاليل
4	الجراحة العامة	عدد مرضى النشاط
5	الانعاش الطبي	عدد مرضى النشاط
6	الطب الداخلي	عدد مرضى النشاط
7	طب الاطفال	عدد مرضى النشاط
8	طب الامراض المعدية	عدد مرضى النشاط
9	جراحة الاذن والانف والحنجرة	عدد مرضى النشاط
10	طب العظام	عدد مرضى النشاط
11	طب الامراض الصدرية	عدد مرضى النشاط
12	التضميد والتجبير	عدد مرضى النشاط
13	طب الاسنان	عدد مرضى النشاط
14	الصيدلية ومحزن الأدوية	عدد المرضى

المصدر: د.عريوة محاد، سعدوني فاتن، مرجع سابق، ص103.

من خلال الجدول السابق تلاحظ انه تم تقييم تكلفة الأنشطة من خلال الاعتماد إما على عدد المرضى أو عدد مرضى النشاط أي وفق مع ما يتمشى والنشاط الموجود في المستشفى.

المطلب الثالث: جدوى قياس تكلفة الخدمة الصحية وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

ويتمثل جدوى قياس التكاليف في النظام المبني على أساس الأنشطة في النقاط التالية¹:

- أ. قياس وتحسين كفاءة أداء أقسام المستشفى، وذلك عن طريق تحديد فرص تخفيض التكلفة خاصة المرتبطة بالأنشطة المساندة، وذلك بالاعتماد على تقديرات المسببات التكلفة لمراقبة مستويات الموارد المقدمة، ومتابعة اتجاهات تكلفة النشاط باستمرار؛
- ب. تحديد وتوضيح حلقات الأنشطة، خاصة النشاط الذي يمد والنشاط الآخر المستفيد، وذلك عن طريق توليد معلومات عن مسببات تكلفة النشاطين، والاعتماد عليها في دعم سياسة الإدارة في مجال إدارة الجودة الشاملة؛
- ج. إدارة التكاليف والتخطيط الاستراتيجي، وذلك عن طريق توفير معلومات مفيدة لبناء نماذج تشكيلة المخرجات، ووضع الموازنة وعقد مقارنات بين أداء الأقسام داخل المستشفى د اتخاذ القرارات عن طريق إمداد الإدارة بأساس مناسب للاختيار بين بدائل أداء الخدمة أو استئجارها.

¹ خليل ابراهيم عبد الله شقفة، مرجع سابق، ص ص: 123-124.

خلاصة الفصل

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى دراسة الأسس النظرية لموضوع الدراسة وهو حساب التكلفة وفقا للنظام المبني على أساس الأنشطة حيث أن التطور المتسارع لتنظيم المؤسسات من حيث النشاطات والحجم وكذا استخدامها للتكنولوجيات الحديثة ومدى تأثيرها على تركيبة وهيكله التكاليف والأعباء، لاسيما منها التكاليف غير المباشرة التي تشكل نسبة كبيرة من مجموع التكاليف، حيث يساعد نظام (ABC) المؤسسة الصحية على تحقيق التأقلم مع البيئة الحديثة وتجاوز النقائص، 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.

إن طريقة التكاليف المستندة لنشاط أبرزت قدرتها على نجاعتها في معالجة التكاليف وحساب النتيجة التحليلية لكل منتج وإبراز الأنشطة غير المضيئة للقيمة في المؤسسات وتعتبر طريقة التكاليف المستندة لنشاط مساعد مهم في تسيير المؤسسة مما يدعو المؤسسات الأخرى غير المطبقة لهذا النشاط إلى تطبيقه في أقرب الآجال

الفصل الثالث:

تطبيق طريقة محاسبة

التكاليف على أساس الأنشطة

في المؤسسة

تمهيد:

اعتباراً من أن تطبيق نظام محاسبة التكاليف جاء كبديل مقترح لأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية وبعد عرض الإطار النظري لمدخل نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الفصل الأول والثاني من هذه الدراسة، حيث كان لابد من العمل على تطوير الأنظمة المحاسبية في المؤسسات وخاصة المؤسسات الخدمية فيما يتعلق بمحاسبة التكاليف وذلك لغايات الرقابة بشكل خاصة على التكاليف غير المباشرة، ولتحديد تكلفة تقديم الخدمة بدون أخطاء وما إلى ذلك من تكاليف أخرى غير مباشرة تؤثر بشكل كبير على سعر الخدمة.

لذلك سنقوم في هذا الفصل بعمل دراسة لتحديد التكلفة على أساس الأنشطة في المؤسسة الخدمية المتمثلة في مستشفى الإخوة مغلاوي - ميله التي تعمل على الاستغلال الأمثل لمواردها من خلال تخفيض التكلفة وعملية ترشيد الأداء. وسنستعرض في هذا الفصل مبحثين:

- ◀ المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة العمومية الاستشفائية الإخوة مغلاوي - ميله
- ◀ المبحث الثاني: الدراسة الميدانية لمصلحة الإستعجالات.

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة العمومية الإستشفائية الإخوة مغلاوي -ميلة:

منذ الاستقلال والجزائر تعمل جاهدة من أجل تحسين الصحة وذلك من خلال تلبية الحاجيات الصحية للسكان بتطوير أجهزتها الصحية والمتمثلة في وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات التي تضم مجموعة من مديريات الصحة الموزعة عبر كامل التراب الوطني والتي بدورها تشتمل على مجموعة من المؤسسات الإستشفائية العمومية.

ولقد مرت المؤسسات الإستشفائية العمومية الإخوة مغلاوي في ولاية ميلة بعدة مراحل حيث ظهرت في 1994/11/17 الموافق لـ 13 جمادى الثانية 1415 تحت اسم القطاع الصحي الإخوة مغلاوي، ثم أصبحت المؤسسة تحت اسم "المؤسسة الإستشفائية العمومية الإخوة مغلاوي" وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرخ في 19 ماي 2007 المتعلق بإنشاء وتنظيم وتسيير المؤسسة العمومية الإستشفائية.

المطلب الأول: تعريف المؤسسة العمومية الإستشفائية الإخوة مغلاوي:

تعتبر المؤسسة العمومية الإستشفائية الإخوة مغلاوي من أهم مؤسسات الدولة وذلك للدور الكبير الذي تقوم به، وهي عبارة عن مؤسسة عمومية لها طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي وتتكون من مصالح للتشخيص والعلاج والإستشفاء وإعادة التأهيل الطبي، تغطي حاجيات ومتطلبات السكان في بلدية ميلة والبلديات المجاورة لها.

المطلب الثاني: مهام المؤسسة العمومية الإستشفائية.

باعتبار أن المؤسسة العمومية الإستشفائية من أهم المؤسسات لدى الدولة، فإنها تقوم بعدة أنشطة ومهام التي من شأنها أن تحسن المستوى الصحي لدى السكان ومن بين هذه المهام:

✚ التكفل بصفة متكاملة ومتسلسلة بالحاجيات الصحية للسكان في المنطقة وذلك من خلال:

✓ ضمان تنظيم وبرمجة وتوزيع العلاج الشفائي والتشخيص وإعادة التأهيل الطبي والاستشفاء

✓ تطبيق البرامج الوطنية للصحة.

✚ ضمان حفظ الصحة والنقاوة ومكافحة الأضرار والآفات الاجتماعية.

✚ ضمان تحسين مستوى مستخدمي مصالح الصحة.

✚ تجديد معارف مستخدمي مصالح الصحة.

المطلب الثالث: دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

أولاً: الهيكل التنظيمي:

إن الهيكل التنظيمي لمختلف المؤسسة يعتبر المرآة العاكسة لها حيث تبرز فيه مختلف المراكز القيادية، ويمكن من خلال معرفة مختلف المديریات و المصالح و علاقاتهما ببعضهما البعض، وحتى يتسنى للإدارة متابعة أعمالها بانتظام واضطرار، وللوصول إلى الأهداف المرجوة عمدت المؤسسة العمومية الإستشفائية الإخوة مغلاوي بولاية ميلة إلى تنظيم وتسيير أعمالها عبر الهيكل التنظيمي الذي بواسطته تستطيع مراقبة ومتابعة جميع مهامها، وبعد إطلاعنا على مختلف التقسيمات الموجودة في المؤسسة توصلنا إلى أن الهيكل يتكون من مصالح تقنية ومصالح إدارية.

ثانياً: مصالح المؤسسة:

وتتكون من قسمين:

1. قسم إداري: ويتكون من أربعة مصالح وهي:

أ. مصلحة المالية والوسائل: وتضم مكتبين وهي:

➤ مكتب الميزانية والمحاسبة: ويهتم بـ:

❖ تنسيق وإعداد تقديرات الميزانية للمؤسسة.

❖ إعداد بطاقات للمشاريع وإنجاز استثمارات المؤسسة.

❖ متابعة إنجاز استثمارات المؤسسة.

❖ تسيير ميزانية التسيير.

➤ مكتب الصفقات: ويقوم هذا المكتب بمجموعة من المهام وهي:

❖ المتابعة الميدانية للبرامج الاستثمارية الخاصة بالمؤسسة العمومية الإستشفائية.

❖ تجهيز تقني وتجهيز مكاتب.

❖ ترميم وتهيئة وتوسيع المصالح الموجودة.

❖ إعداد تقييم هذه البرامج بالتنسيق مع مصالح التخطيط والتهيئة.

دون أن ننس أن هذه المصلحة تضم الحاضرة، المطبخ ومصلحة الغسيل.

ب. مصلحة الموارد البشرية: وهي تضم:

◀ مكتب تسيير الموارد البشرية والمنازعات: يهتم بـ:

- ❖ متابعة الحياة المهنية للموظفين (تعيين، ترسيم، عقوبات، تحويل).
- ❖ التنسيق مع رؤساء المصالح في معالجة شكاوى العمل وحلها.
- ❖ إعداد المخطط السنوي لتسيير الموارد البشرية.
- ❖ الرد على البريد الوارد من الوزارة.
- ❖ إعداد الإقتراحات وميزانية التسيير الخاصة بالمؤسسة مع الإدارات الأخرى.
- ❖ دراسة المنازعات الخاصة بالمؤسسة مع الإدارات الأخرى.

◀ مكتب التكوين: يقوم بـ:

- ❖ الإشراف على تكوين الأطباء والعمال.
- ❖ إعداد الحصائل الدورية المتعلقة بالدورات التكوينية.
- ❖ عقد اجتماعات مع مختلف المؤسسات التكوينية.

◀ مكتب الأجور:

- ❖ حساب الراتب الشهري للعمال (أطباء، شبه طبي، إداريون، متعاقدون).
- ❖ حساب المردودية كل ثلاث أشهر.
- ❖ حساب الإستدراكات على الراتب الناتجة عن الترقية أو زيادات في الراتب أو إعادة التصنيف.
- ❖ حساب الإستدراكات على المردودية الناتجة عن الترقية أو زيادات في الراتب.
- ❖ حساب المنح المدرسية الخاصة بالعمال المعنيين بذلك.
- ❖ ملأ جميع الوثائق الخاصة بالتقاعد.
- ❖ استخراج وثيقة كشف الراتب الشهري أو السنوي.

❖ ملأ جميع الوثائق الخاصة بالتعويضات الناتجة عن الغيابات المبررة بشهادات طبية CNAS.

❖ علاوة المناوبات (الإدارية، الطبية، شبه طبية).

ج. مصلحة المصالح الصحية: وتتكون من ثلاث مكاتب:

➤ مكتب القبول: يقوم بـ:

❖ ملأ استمارة القبول.

❖ إعداد شهادة الإقامة في المستشفى.

❖ التصريح بالمواليد والوفيات.

❖ تسجيل حركة المرضى المقيمين في المستشفى.

❖ ملأ استمارة العلاج.

❖ المشاركة في الإيواء والإطعام.

❖ تسجيل الوثائق وملفات المرضى.

❖ الاستقبال، الاستعلامات والتوجيه.

➤ مكتب المجلس الطبي: يقوم بـ:

❖ تحديد برنامج المناوبات بالنسبة للأطباء.

❖ دعوة الأطباء من أجل عمل اجتماعات لمعالجة مشاكل الطبيب.

❖ تنظيم عمل المصالح وتطويرها.

❖ دراسة علم الأوبئة

➤ مكتب تنظيم ومتابعة النشاطات الصحية:

❖ جمع المعلومات وكتابة التقارير حول المصالح الإستشفائية.

❖ كتابة الإحصائيات الخاصة بكل مصلحة.

◀ مكتب الإعلام الآلي: يهتم بـ:

❖ جمع الحسابات والأعمال لكل المصالح داخل المؤسسة في برنامج خاص وتبعث نحو الوزارة.

❖ تنظيم ومتابعة عمل المصالح الإستشفائية.

د. مصلحة العتاد والتجهيزات الطبية: ويضم مكتبين:

❖ العتاد الطبي.

❖ صيانة الوسائل والتجهيزات الأخرى.

2. القسم الإستشفائي: ويضم:

أ. مصلحة الاستعجالات الطبية والجراحية: وتضم:

◀ مكتب الطبيب: حيث يكون هناك مجموعة من الأطباء العامون يقومون بفحص المرضى وإعطائهم، وصفة الطبيب، وإن كان المريض في حالة خطيرة، يقوم بإدخاله إلى المصلحة الذي يتابع علاجه بها.

◀ مكتب الملاحظة: إن كان المريض في حالة حرجية، ولم يعرف سبب حالته يوضع تحت الملاحظة، ويعمل له التحاليل والأشعة من طرف أشخاص مختصين ممرضين ومساعدو التمريض.

ب. مصلحة الجراحة العامة: تقوم بـ:

◀ فحص المريض وتقديم له العلاج الطبي.

◀ إجراء العمليات الجراحية العامة الداخلية (المعدة - الكيس المائي - الغدة الدرقية...).

◀ جراحة العظام.

◀ علاج الحروق من الدرجة الأولى والثانية.

ج. مصلحة طب الأطفال: وتقوم بـ:

◀ استقبال المريض من طرف طبيب مختص في المصلحة لمعاينته وإجراء له التحاليل والأشعة من أجل معرفة حالة المريض وتوجيهه إلى إحدى الأقسام التالية:

❖ قسم الرضع.

❖ الأمراض المعدية.

❖ قسم أطفال ما فوق سنتين.

◀ تقديم لهم الأدوية كل 4 ساعات.

◀ مراقبة الأطفال من طرف الطبيب كل 24 ساعة.

د. مصلحة الولادة: وتقوم بـ:

◀ الكشف على النساء من طرف القابلة في مكتب الفحص.

◀ إدخال النساء إلى قاعة الولادة، وإذا كانت الولادة عسيرة توجه إلى مصلحة أمراض النساء، من أجل القيام بعملية قيصرية.

◀ القيام بوزن المولود -تلقّيه - وتسجيله في سجل خاص بالقابلة والكشف بعد الولادة للأم.

هـ. مصلحة أمراض النساء:

◀ فحص النساء أثناء فترة الحمل.

◀ إجراء عمليات للجهاز التناسلي للمرأة.

◀ إجراء التحاليل والأشعة للنساء الحوامل من أجل تتبع حالة الجنين

و. قاعة العمليات: تشتمل المؤسسة على قاعة للعمليات الجراحية (جراحة عامة، جراحة العظام، الولادة القيصرية) ويشرف على هذه العمليات أطباء مختصون وعاملون بالإضافة إلى مساعدة أطباء التخدير والممرضين...

ز. قاعة الإنعاش: تضم المؤسسة قاعة إنعاش حيث أنه بعد خروج المريض من العملية، يوضع هناك من أجل مراقبة حالته من طرف أطباء مختصون، كما أنه يمكن أن يوضع في قاعة مرضى لم يجروا العمليات وإنما لخطورة وضعهم الصحي ويحتاجون لمتابعة دقيقة ومركزة.

- ح. مصلحة الاستعجالات الطبية والجراحية: تقوم بتقديم الإسعافات الطبية السريعة للمرضى، إذا كانت الحالة الصحية للمريض ليست خطيرة يوصف له العلاج اللازم ويغادر المشفى، أما إذا كان يعاني من مضاعفات خطيرة فإنه يوجه إلى المصلحة الخاصة بمرضه للعلاج.
- ط. مصلحة الأشعة: توجد بها معدات وأجهزة حديثة ومتطورة، يسيرها مجموعة من الأطباء والمختصين والفنيين بالتناوب من أجل تحقيق أفضل الخدمات الصحية للمرضى والمصابين.
- ي. الصيدلية: توجد بالمشفى صيدلية من أجل تقديم الأدوية والحاجات للمصالح الإستشفائية وهي تتفرع عنها مجموعة من الصيدليات موزعة على كل المصالح الإستشفائية من أجل تلبية حاجات المرضى في كل مصلحة استشفائية.
- ك. مصلحة المخبر:

وتقوم بإجراء التحاليل التالية:

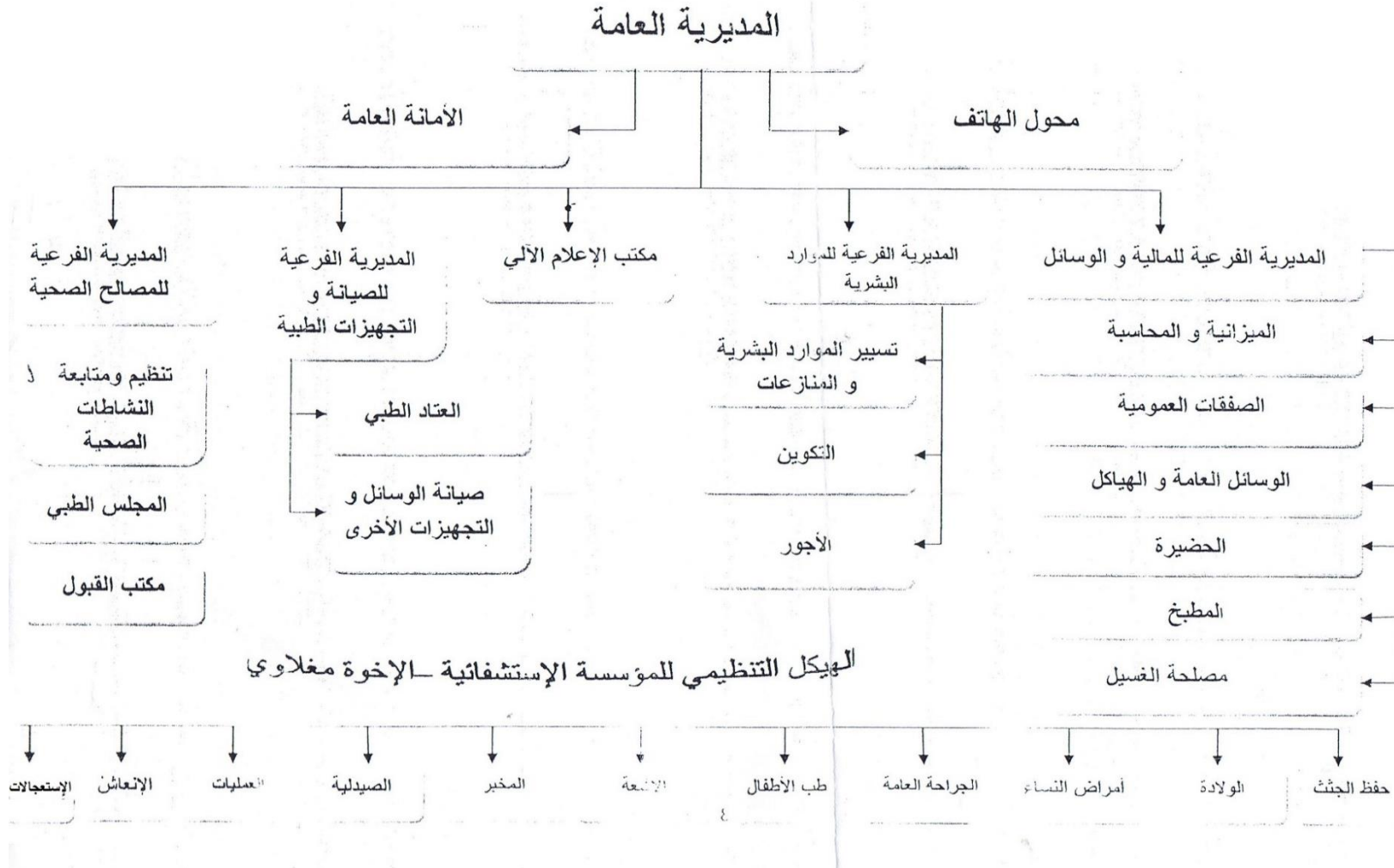
- ◀ تحليل السكر.
- ◀ تحليل الكلى.
- ◀ تحليل الكولسترول.
- ◀ تحليل التهاب السحايا.
- ◀ تحليل فقر الدم.
- ◀ تحليل أمراض القلب.
- ◀ تحليل الكالسيوم.
- ◀ تحليل أمراض الكبد.
- ◀ تحليل خاص بتوازن الجسم.
- ◀ تحليل خاص بنسبة الحديد في الدم + البروتين + اليبمين.



EPH FRERES MAGHLAOUI MILA

والمخطط التالي يبين الهيكل التنظيمي للمؤسسة الإستشفائية -الإخوة مغلاوي- ميله:

شكل 7: الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاستشفائية الإخوة مغلاوي - ميله -



المصدر: المديرية الفرعية للمالية والوسائل

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية لمصلحة الإستعجالات

المطلب الأول: التعريف بقسم الإستعجالات

مصلحة الاستعجالات هي جزء من مستشفى الإخوة مغلاوي الذي يتخصص في تلقي ومعالجة الحالات الطارئة والحرية التي تتطلب رعاية طبية عاجلة. وتشمل هذه المصلحة فرق من الأطباء والتقنيين للتعامل السريع والمؤهلين لتقديم رعاية طبية طارئة للمرضى في أية ساعة من اليوم. وتتضمن خدمات مصلحة الاستعجالات التقييم والعلاج السريع للحالات الحرجة والتخفيف من أعراض الأمراض أو الإصابات التي تستلزم العناية الفورية.

المطلب الثاني: تطبيق نظام ABC في مصلحة الإستعجالات

سنقوم في هذا المطلب بعرض نموذج لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال عدة مراحل ولذلك قمنا باختيار قسم الاستعجالات الذي يعتبر كأحد الأقسام الرئيسية في المؤسسة.

للقيام بمحاسبة التكاليف بتطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في المؤسسة الاستشفائية الإخوة مغلاوي علينا توزيع أعبائها المباشرة والغير مباشرة والتي تتدرج فيما يسمى ب: التوزيع الأولي للتكاليف:

يكون بوضع جدول توزع فيه الأعباء المباشرة والمتمثلة في تكاليف الأجور والرواتب، تكاليف الوجبة الغذائية، وتكاليف اللوازم المستهلكة (تكاليف الصيدلة، الصيانة، ولوازم مختلفة) بالإضافة الى توزيع الأعباء الغير مباشرة (المصاريف الاجمالية) كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول 4: يوضح التوزيع الأولي للتكاليف للثلاثي الأول لسنة 2022

الأقسام	قسم ثانوي	قسم رئيسي
	المخبر	قسم الاستعجالات
مصاريف اللوازم المختلفة	252.745.35	296.911.40
الأجور والرواتب	15.381.904.64	19.232.546.97
الوجبة الغذائية	61.907.04	216.674.56
المجموع الأولي	15.696.557.00	19.747.133.02
المصاريف المشتركة	220.199.57	450.855.70
المجموع	15.916.756.57	20.197.988.72

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مكتب التكاليف.

الجدول 5: التوزيع الأولي للأعباء المباشرة

E . P . H freres meghlooui-mila- / Calcul des Couts / PERIODE : 01er Trimestre 2022									
	ETAT DE CONSOMMATION DE FOURNITURES DIVERSES								
	SECTIONS AUXILIAIRES								
Désignation	Bloc Opérateur	Laboratoire	Imagerie	phrmacie	S,E,M,E,P	Administration	Sces Econom	Sces Sociaux	
Fourniture de Bureau	5 873,41	8 810,12	7 341,77	6 607,59	5 139,24	52 493,63	0,00	0,00	
Lingerie et Literie	10 972,50	10 972,50	4 702,50	6 661,88	3 526,88	0,00	9 405,00	0	
Produits d'Hygiène	47 376,37	35 029,80	34 455,54	33 019,89	31 584,24	31 469,39	0	0	
Matériel Mobilier non Médical	314 484,24	100 634,96	0,00	0,00	0,00	0,00	0	0	
Matériel Mobilier Médical	243 244,95	97 297,98	0,00	72 973,49	0,00	0,00	0	0	
T O T A L	621951,4676	252745,3544	46499,8052	119262,8423	40250,35525	83963,02561	9405	0	

المصدر: بناءا على معلومات مكتب التكاليف.

الجدول 6: كشف رواتب العمال للثلاثي الأول سنة 2022

E. P. H freres meghlooui-mila- / Calcul des Couts /														PERIODE : 01er Trimestre 2022				E. F.	
EFFECTIF MASSE SALARIALE																			
Designation	Bloc Opérateur				Laboratoire				Imagerie				Sections Auxiliaires						
	Eff	Montant	Eff	Montant	Eff	Montant	Eff	Montant	Eff	Montant	Eff	Montant	Eff	Montant	Eff	Montant			
													pharmacie				S.E.M.E.P		
											</								

المصدر: بناءا على معلومات مكتب التكاليف.

الفصل الثالث تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة

اما فيما يخص التوزيع الثانوي:

فقمنا باختيار قسم ثانوي وآخر رئيسي مع العلم ان الاقسام الرئيسية في المؤسسة الاستشفائية تتمثل في:

قسم مصلحة طب الأطفال قسم مصلحة امراض النساء والتوليد قسم امراض النساء، قسم الاستعجالات ... الاقسام الثانوية تتضمن كل من: قسم المخبر، قسم الأشعة، قسم الصيدلة.

وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

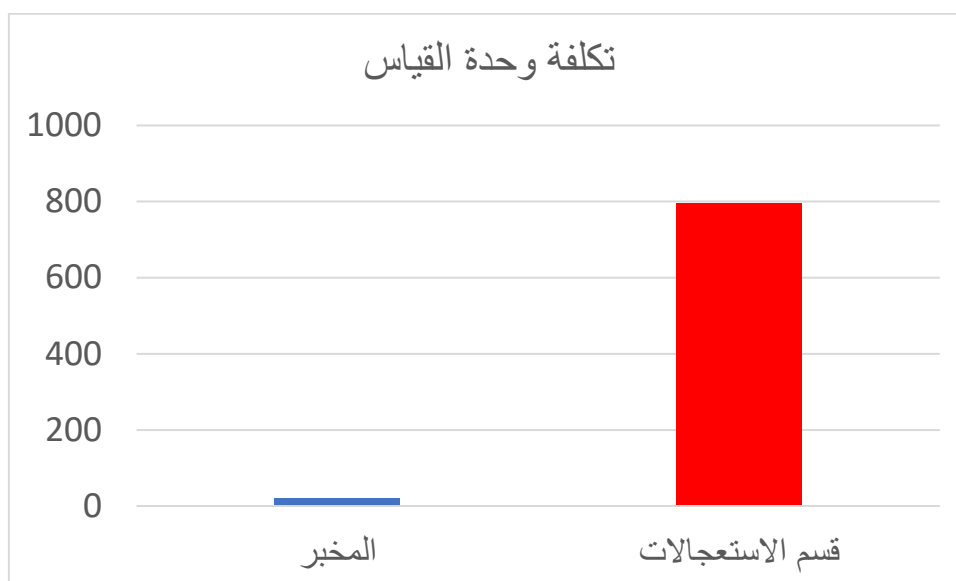
الجدول 7: يوضح التوزيع الثانوي للتكاليف للثلاثي الأول لسنة 2022.

الأقسام	قسم ثانوي	قسم رئيسي
	المخبر	قسم الاستعجالات
مصاريف		
مجموع التوزيع الأولي	15.916.756.57	20.197.988.72
المخبر	15.916.756.57	
مجموع التوزيع الثانوي	31.833.513.14	20.197.988.72
وحدة القياس	تحليل	فحص
عدد وحدات القياس	16.732.32	25.380.00
تكلفة وحدة القياس	19.02	795.82

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مكتب التكاليف.

من الجدول نلاحظ ان تكلفة الوحدة في قسم المخبر بقيمة 19.02 دج للوحدة، اما تكلفة الوحدة في قسم الاستعجالات وصلت الى 795.82 دج وهي قيمة مرتفعة مقارنة بقيمة التكلفة في قسم المخبر.

شكل 8: التمثيل البياني لأسعار تكلفة الوحدة لقسم المخبر وقسم الاستعجالات



المصدر: من إعداد الطالبين.

نلاحظ من التمثيل البياني اختلاف في أسعار التكلفة للقسمين عند تطبيق نظام تقليدي، حيث أن سعر تكلفة الوحدة في قسم المخبر منخفض بقيمة 19.02 دج للوحدة، ومرتفع في قسم الاستعجالات بقيمة 795.82 دج للوحدة.

المرحلة الأولى: تحديد وتحليل الأنشطة

تعتبر أول خطوة في تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة وهي خطوة مهمة جداً يتم في هذه المرحلة تحديد الأنشطة في كل قسم.

الجدول 8: يوضح الأنشطة في قسم الاستعجالات 2022

الأنشطة	القسم	قسم الاستعجالات
العلاج	✓	
التحاليل	✓	
الإشعة	✓	

المصدر: من إعداد الطالبين.

المرحلة الثانية: تحديد تكلفة كل نشاط

يتم تحديد تكاليف الأنشطة سالفة الذكر من خلال بطاقة التكاليف التفصيلية لكل قسم وذلك من خلال تتبع هذه التكاليف حسب كل نشاط، وتتكون عناصر التكاليف من ثلاثة عناصر هي:

1. اللوازم المستهلكة:

يعتمد حساب اللوازم المستهلكة من خلال الحصول على كل استهلاكات اللوازم لإتمام العمل، ويحسب حسب بطاقة صرف هذه اللوازم من المخزن، حيث كل قسم من أقسام المؤسسة في حالة احتياجه إلى هذه اللوازم يتقدم من أمين المخزن بطلبية تكون في العادة شهرية تضم مختلف اللوازم التي يحتاجها القسم، في الدراسة المقدمة حاولنا ربط هذه التكاليف بكل نشاط من خلال وثيقة تفصيلية لتكاليف كل قسم، وذلك من خلال ربط كل مصلحة أو رئيس مصلحة من خلال رقمه التسلسلي لهذه اللوازم.

2. الأجور والرواتب:

تعتبر الأجور والرواتب من أكثر التكاليف دقة في الحساب حيث تعتمد المؤسسة الإستشفائية الإخوة مغلاوي طريقة الكترونية في تحديد دخول وخروج الموظفين، ويحتوي هذا البند على أجور ورواتب المستخدمين سواء كانوا دائمين أو مؤقتين، ويعتبر أغلبها سهل التتبع إلى الأنشطة وذلك باستخدام كشوفات الأجور المستخرج من مصلحة تسيير الموارد البشرية، ودراسة كل نشاط ومعرفة من يقوم به بشكل دقيق.

3. مصاريف أخرى:

تحتوي هذه المصاريف على كل التكاليف الأخرى بغير اللوازم المستهلكة والأجور والرواتب، وتحتوي على سبيل المثال: مصاريف الهاتف، اهتلاكات الأدوات المكتبية، المصاريف الخاصة بصيانة معدات المكتب من أجهزة التدفئة والمصابيح...الخ. وللتوضيح أكثر سنقوم بعرض الجدول الذي يضم التكاليف المباشرة الاجمالية بالإضافة الى التكاليف الاجمالية او التكاليف الغير مباشرة الخاصة بقسم الاستعجالات.

مجمعات التكلفة	إجمالي التكلفة لقسم الاستعجالات
مجموعة تكاليف اللوازم المستهلكة	296.911.40
مجموعة تكاليف الرواتب والأجور	19.232.546.97
مجموعة تكاليف الوجبة الغذائية	216.674.65
مجموعة التكاليف الإجمالية	19.747.133.02

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على معلومات مكتب التكاليف.

الفصل الثالث تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة

المرحلة الثالثة: تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط

يحتوي قسم الاستعجالات على ثلاث أنشطة حيث خصصنا لكل نشاط مسبب تكلفة كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول 9: يوضح مسببات التكلفة لكل نشاط

القسم	النشاط	مسبب التكلفة
قسم الاستعجالات	التحاليل	عدد التحاليل
	الأشعة	عدد الأشعة
	العلاج	عدد المرضى

المصدر: من إعداد الطالبين بناءً على معلومات مكتب الموارد البشرية.

المرحلة الرابعة: الربط بين مسببات التكلفة والمخرجات

الجدول 10: الربط بين مسببات التكلفة وتكلفة كل نشاط في قسم الاستعجالات للثلاثي الأول 2022

الأنشطة المسببات		العلاج		التحاليل		الأشعة	
الوحدة	العدد	الوحدة	العدد	الوحدة	العدد	الوحدة	العدد
تكاليف اللوازم المستهلكة	عدد المرضى	18.000	تحليل	2.250	أشعة	1.710	
تكاليف الرواتب والأجور	العاملين	5.040	العاملين	3.690	العاملين	1.260	
تكاليف الوجبة الغذائية	العاملين	5.040	العاملين	3.690	العاملين	1.260	

المصدر: من إعداد الطالبين بناءً على معلومات مكتب التكاليف.

من أجل تخصيص التكاليف المباشرة على الأنشطة وجب علينا تحديد عدد الوحدات لكل نشاط كما يلي:

◀ عدد كل وحدة لكل نشاط في قسم الاستعجالات:

❖ نشاط العلاج:

عدد المرضى: 200 مريض في اليوم $\times$ 30 يوم $\times$ 3 أشهر = 18000 مريض

عدد العاملين: 56 $\times$ 30 يوم $\times$ 3 أشهر = 5040 عامل

❖ التحاليل:

عدد التحاليل: $2250 = 3 \times 30 \times 25$ تحليل

عدد العاملين: $3690 = 3 \times 30 \times 41$ عامل

❖ الأشعة:

عدد الأشعة: $1710 = 3 \times 30 \times 19$ أشعة

عدد العاملين: $1260 = 3 \times 30 \times 14$ عامل

◀ تحميل التكاليف الغير مباشرة لكل وحدة في كل نشاط:

❖ تكاليف اللوازم المستهلكة: $21.960 / 296.911.40 = 13.52$ دج

❖ تكاليف الرواتب والأجور: $9.990 / 19.233.546.97 = 1.925.27$ دج

❖ تكاليف الوجبة الغذائية: $9.990 / 216.674.65 = 21.68$ دج

الجدول 11: تحديد تكلفة كل نشاط في قسم الاستعجالات من التكاليف المباشرة والغير مباشرة

الأنشطة التكاليف	العلاج	التحاليل	الأشعة
تكاليف اللوازم المستهلكة	243.360.00	30.420.00	23.119.20
تكاليف الرواتب والأجور	90.703.360.80	7.104.246.30	2.425.840.20
تكاليف الوجبة الغذائية	109.267.20	79.999.20	27.316.80
المصاريف الإجمالية	91.055.988.00	7.214.665.50	2.476.276.20

المصدر: من اعداد الطالبين.

يتم تحديد تكلفة كل نشاط من التكاليف المباشرة بالحسابات التالية:

◀ تكاليف اللوازم المستهلكة:

$$243.360.00 = 18000 \times 13.52 \text{ دج}$$

$$30.420.00 = 2250 \times 13.52 \text{ دج}$$

$$23.119.20 = 1710 \times 13.52 \text{ دج}$$

نفس الطريقة بالنسبة للتكاليف الأخرى.

الفصل الثالث تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة

الجدول 12: تحديد تكلفة الوحدة الواحدة من التكاليف غير المباشرة لكل نشاط

الأنشطة	التكلفة	التكاليف	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة
العلاج	5.769.720.00	18.000.00	320.54	
التحاليل	1.305.517.50	2.250.00	580.23	
الأشعة	2.382.633.00	3.690.00	645.70	

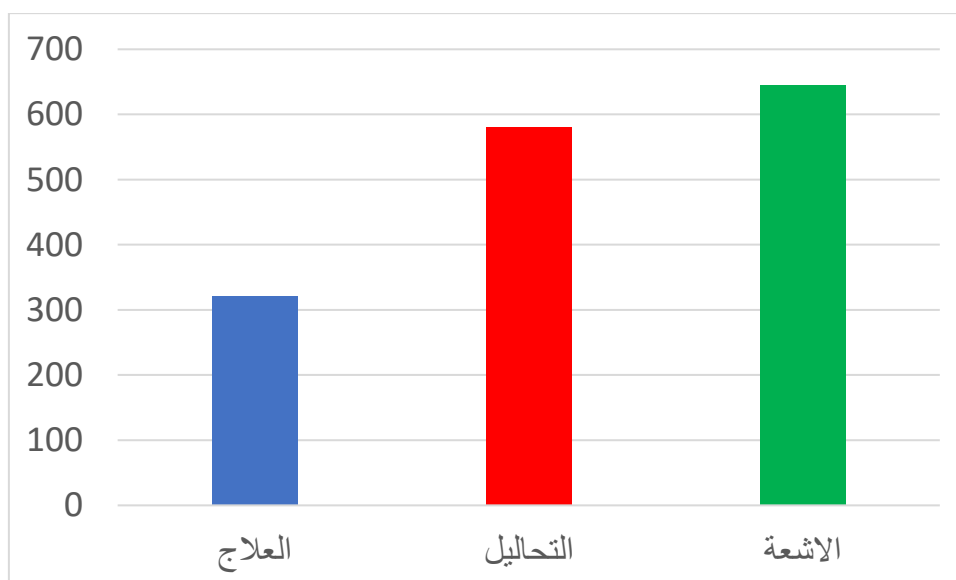
يتم جمع مختلف التكاليف الخاصة بكل نشاط على حدى ثم يتم تقسيم هذه التكاليف على عدد الوحدات لتحصل على تكلفة الوحدة الواحدة في كل نشاط.

$$\text{تكلفة الوحدة الواحدة} = \frac{\text{مجموع تكاليف النشاط}}{\text{عدد مسببات التكاليف}} = \frac{5.769.720.00}{18.000.00} = 320.54 \text{ دج}$$

نفس الطريقة لحساب تكلفة الوحدة بالنسبة للأنشطة الأخرى.

من خلال الجدول تبين أن سبب ارتفاع سعر الخدمات العلاجية، التحميل الإضافي للتكاليف غير المباشرة التي قد لا يستفيد منها المريض كالتحاليل والأشعة.

شكل 9: التمثيل البياني لتكلفة الوحدة الواحدة لتكاليف الغير مباشرة لكل نشاط



المصدر: من إعداد الطالبين.

نلاحظ من التمثيل البياني اختلاف في أسعار التكلفة للقسمين، حيث أن سعر تكلفة الوحدة في نشاط العلاج منخفض بقيمة 320.54 دج للوحدة، ومرتفع في نشاط التحاليل بقيمة 580.23 دج للوحدة، ومرتفع في نشاط الأشعة بقيمة 645.70 دج للوحدة.

خلاصة الفصل:

من أجل ضبط تكاليف الخدمات الصحية على نحو يسمح بمراقبتها والحد من تضخمها بسبب سوء التسيير، بات من الضروري اعتماد نظام للتكاليف فعال يتماشى مع المعطيات الحالية مثل نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، انطلاقاً من أن كل الخدمات الصحية المقدمة من طرف المؤسسات الصحية هي نتاج أنشطة تقوم بها أقسام هذه المؤسسات.

مع ما تقدم وفي هذا الإطار توصي الدراسة ببعض التوصيات نوجزها في النقاط التالية:

- ◀ التحديد الدقيق للأنشطة الصحية وعدم تداخلها؛
- ◀ اعتماد آليات أكثر موضوعية لمفاتيح توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة؛
- ◀ تعميم تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في القطاع الصحي، وخصوصاً المؤسسات الصحية العمومية للحد من تنامي ميزانيتها السنوية؛
- ◀ إن تخفيض تكاليف الخدمات الصحية سيساعد إلى حد كبير في تحسين جودة هذه الخدمات مع توفير العوامل الأخرى طبعاً وبالتالي يجب تعميم وتفعيل تطبيق أنظمة التكاليف الحديثة في المؤسسات الصحية سواء العامة منها أو الخاصة.



خاتمة



خاتمة

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 واستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة 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.

بعد الدراسة التي قمنا بها على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية الإخوة مغلاوي - ميله أين نتبعنا كل المراحل التي تدخل ضمن تقديم الخدمات الصحية بمصلحة الإستعجالات وكيف يتم تسيير التكاليف الخاصة بهذه الخدمات، بالإضافة إلى الاعتماد على الدراسة النظرية، توصلنا إلى النتائج التالية:

- ◀ إزداد أهمية محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية بسبب إزداد الإنفاق على القطاع الصحي والذي يعود بشكل أساسي إلى زيادة الطلب على الخدمات الصحية.
- ◀ نظام التكاليف على أساس الأنشطة من بين الطرق التي ترمي إلى التحديد الدقيق للتكلفة ومعالجة مشكلة تخصيص المصاريف غير المباشرة.
- ◀ إن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في تمكين المستشفيات على تخفيض تكلفة الخدمات الصحية وبشكل يؤدي إلى تعظيم الربحية في حالة تطبيقه، هذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.

- ◀ تعتبر أنظمة التكاليف من الركائز الأساسية لضمان ثبات النظام المالي في المستشفيات حيث تقوم بتزويد الإدارة وصانعي القرار بالمعلومات والبيانات المالية وغير المالية والتي تحتاجها لتقييم أداء عملياتها الإدارية والتشغيلية بما فيها التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات بما فيها القرارات الاستراتيجية مثل التسعير، وضبط الجودة وتحديد الشريحة المستهدفة، هذا ما يثبت صحة الفرضية الثانية.

الإقتراحات:

من خلال ما تم تقديمه في الدراسة التطبيقية ومن أجل تحسين بيانات محاسبة التكاليف بالمؤسسة الإستشفائية 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 التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسة الإستشفائية محل الدراسة، نقترح تطبيق هذا النظام بشكل تدريجي وعلى مراحل بحيث يبدأ بقسم وينتهي إلى استخدامه على مستوى المؤسسة ككل.
- ◀ تفعيل دور محاسبة التكاليف في المؤسسة الإستشفائية والاستناد عليها في ترشيد استخدام الموارد، التحكم في التكاليف، الرقابة، تقييم الأداء...
- ◀ 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 مجالا واسعا 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.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

1. أحلام دريدي، دور استخدام نماذج صفوف الانتظار في تحسين جودة الخدمات الصحية - دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بسكرة (رزيق يونس)، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2013-2014.
2. أحمد محمد نور، حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002/2003.
3. اسعد مبارك حسين، دور نظام التكلفة على أساس الأنشطة في قياس تكلفة الخدمات المصرفية، مجلة العلوم الاقتصادية، كلية بورستودان.
4. إسماعيل بجي التريكني، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2006، عمان الأردن.
5. آلاء نبيل عبد الرزاق، استخدام تقنية المعلومات من أجل ضمان جودة الخدمة الصحية (حالة دراسية في عينة من مستشفيات مدينة بغداد) مجلة الادارة والاقتصاد، العراق، العدد 90، 2011.
6. إمام محريق، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، دراسة حالة ولاية الوادي نموذجاً، مذكرة ماستر جامعة الشهيد حمة الخضر، الوادي 2014.
7. بديس فهمية، زويش بلال، جودة الخدمات الصحية الخصائص الأبعاد والمؤشرات، مجلة الاقتصاد والمجتمع، العدد 7، الجزائر، 2011.
8. بلمادي عز الدين: واقع تسيير المؤسسة الطبية الاجتماعية (الصحية، دراسة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص تسيير الهياكل الاستشفائية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم-الجزائر، 2018-2019.
9. حاج قويدر، قورين نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الاقتصادية، مجلة علوم إنسانية، العدد (35)، 2007.
10. حسام الدين بشير الزطمة، نظام مقترح لتطوير عملية تطوير 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.
11. حكوم حنان، الطرق الحديثة لحساب التكاليف، مذكرة ماجستير، جامعة الدكتور الطاهر مولاي، سعيدة 2013.

12. د. عريوة محاد، سعدوني فاتن، تحديد تكلفة الخدمة الصحية باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في القطاع الصحي العمومي تصميم نظري النموذج (ABC) في المستشفيات، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، العدد 2-2016.
13. درحمون هلال، المحاسبة التحليلية لنظام المعلومات للتسيير والمساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، الدراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005.
14. دونالدس شبرد وآخرون، تحليل تكاليف المستشفيات دليل للمديرين، ترجمة منظمة الصحة العالمية، المكتب الإقليمي لشرق المتوسط، مصر، 2001.
15. رحيمة حوالف، تطبيق إدارة الجودة الشاملة - دراسة تحليلية لمواقف الأطباء والمرضى في المستشفى الجامعي بتلمسان باستخدام نظرية السلوك المخطط -، أطروحة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة أبو بكر بالقائد بتلمسان، الجزائر، 2009-2010.
16. رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، دار الصفاء، الأردن، 2000.
17. زكي خليل المساعد، "تسويق الخدمات وتطبيقاته"، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
18. زهرة حلاقة، شيماء علوان، تأثير إدارة التغيير على جودة الخدمات في المؤسسة الصحية - دراسة حالة المؤسسة الإستشفائية عاليا صالح تبسة، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة العربي التبسي، الجزائر، 2016.
19. زينب حبار يوسف، هيفاء عبد الغني عودة، أهمية تطبيق لنظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصارف الإسلامية، مذكرة ماجستير، جامعة دمشق، سوريا، 2010.
20. ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003.
21. سالم عبد الله حلس، نظام التكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية بغزة (سلسلة الدراسات الانسانية)، العدد الأول، المجلد الخامس عشر، فلسطين، 2007.
22. سالم رشيد، على فلاق، سارة زيتوني: الرفع من جودة الخدمات الصحية من خلال تبني أسلوب التحسين المستمر (الكايزن)، معارف مجلة علمية محكمة العدد 20، 2016.
23. سعاد حمدية، استخدام نظام التكاليف علا أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2010-2011.

24. شادلي إبراهيم، تقييم جودة الخدمات الصحية من وجهة نظر الزبون، دراسة مقدمة لنيل شهادة الماستر، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة . الجزائر، 2018/2019.
25. صالح عبد الله الرزق، عطا الله وارد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران، الأردن، 1999.
26. صلاح مجدي عدس، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية، دراسة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2007 غ منشورة.
27. 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.
28. عبد الحي مرعي، إدارة التكلفة لأغراض التخطيط والرقابة قياس التكلفة والخدمات والتخطيط والرقابة، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008.
29. عبد الرزاق محمد قاسم، استخدام قواعد البيانات في تصميم نظم التكاليف الهادفة لدعم عمليات صنع القرارات الإدارية، مجلة جامعة دمشق، العدد الثاني، المجلد السادس عشر، سوريا، 2000.
30. عبد المنعم بن فرحات، انعكاسات أنماط تسيير المؤسسة العمومية للصحة بالجزائر على نوعية الخدمات - دراسة حالة عينة من المؤسسات العمومية للصحة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2017 / 2018.
31. عبد الناصر عليان الشريف محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة، الأردن، 2002.
32. عدس صالح 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.
33. عدمان مريزق، واقع جودة الخدمات في المؤسسات الصحية العمومية، دراسة حالة المؤسسات الصحية من الجزائر العاصمة، أطروحة متقدمة للحصول على شهادة دكتوراه في علوم في علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2007/2008.
34. عز الدين بن موسى، أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف وترشيد الأداء، مذكرة ماستر جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2013.

35. عصماني سفيان، "دور التسويق في نظام الخدمات الصحية من وجهة نظر المستفيدين منها (المرضى)"، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماجستير، تخصص علوم التسيير، فرع التسويق، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2006/2005.
36. فاطمة رشدي سويلم عوض، تأثير الربط والتكامل بين طاقة الأداء المتوازن ونظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تطوير أداء المصارف الفلسطينية، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة الجامعة الإسلامية غزة 2009.
37. فريد النجار، إدارة المستشفيات وشركات الأدوية، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص 205.
38. فريد كورتر: تسويق الخدمات، كنوز المعرفة للنشر، الأردن، 2008.
39. فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية لتخصص نظم المعلومات المحاسبية، دار المسيرة، الأردن، 2006.
40. كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، دار إثراء، الأردن، 2008.
41. ليستراي هيتجر، سيرج ماتولتش المحاسبة الإدارية، ترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، 2000.
42. ماهر موسى درغام و خليل إبراهيم شفقة، دراسة وتطبيق أحد النماذج المتقدمة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي"، المجلة العربية للإدارة، العدد الأول، المجلد التاسع والعشرون المنظمة العربية للتنمية والإدارة، مصر، 2009.
43. محمد تيسير عبد الحكيم الرحبي، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
44. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 20.
45. محمد هيثم الدبس، نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت كأساس للاتحاد القرارات الإدارية الرشيدة، مذكرة ماجستير، جامعة دمشق، سوريا، 2014.
46. محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصحية، المكتبة العصرية، مصر، 2005.
47. مذكور فوزي: تسويق الخدمات الصحية، ايتراك للنشر، مصر، 1998.
48. مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة، الأردن، 2007.
49. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.

50. نجوى عبد الصمد، دور نظام ABC في تحسين تنافسية منشأة الأعمال، الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسات الإقتصادية وتحولات المحيط جامعة محمد خيضر بسكرة، 20-30 أكتوبر 2000.
51. نظام موسى سويدان، عبد المجيد البرواري: إدارة التسويق في المنظمات غير ربحية، دار حامد، الأردن، 2009.
52. هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية-المستشفيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
53. هدى معرف، استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة ماستر تخصص محاسبة ومالية، جامعة أم البواقي، 2016/2017.
54. هلال الساسي وآخرون، حساب تكلفة الخدمات الصحية وفقا لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، مذكرة ماستر تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الشهيد حمه لخضر، الوادي، 2017-2018.
55. الهيئة العامة للمستشفيات والمعاهد التعليمية، برنامج المدخل التطبيقي لمحاسبة التكاليف، مركز العمليات، مصر.
56. Raef, Lawson. A, The use of activity based costing in the healthcare industry: 1994 vs 2004, research in Healthcare Financial Management, janvier 2005.

قائمة الملاحق

E . P . H freres meghlooui-mila- / Calcul des Couts / PERIODE : 01er Trimestre 2022
ETAT DE CONSOMMATION DE FOURNITURES DIVERSES

Désignation	SECTIONS AUXILIAIRES							
	Bloc Opérateur	Laboratoire	Imagerie	phrmacie	S,E,M,E,P	Administration	Sces Econom	Sces Sociaux
Fourniture de Bureau	5 873,41	8 810,12	7 341,77	6 607,59	5 139,24	52 493,63	0,00	0,00
Lingerie et Literie	10 972,50	10 972,50	4 702,50	6 661,88	3 526,88	0,00	9 405,00	0
Produits d'Hygiène	47 376,37	35 029,80	34 455,54	33 019,89	31 584,24	31 469,39	0	0
Materiel Mobilier non Médical	314 484,24	100 634,96	0,00	0,00	0,00	0,00	0	0
Materiel Mobilier Médical	243 244,95	97 297,98	0,00	72 973,49	0,00	0,00	0	0
T O T A L	621951,4676	252745,3544	46499,8052	119262,8423	40250,35525	83963,02561	9405	0

الملحق 02: كشف رواتب العمال للثلاثي الأول سنة 2022

E . P . H freres meghlooui-mila- / Calcul des Couts /														PERIODE : 01er Trimestre 2022				E . F	
EFFECTIF MASSE SALARIALE																			
Designation		Bloc Opérateur		Laboratoire		Imagerie		pharmacie		S.E.M.E.P		Administration		Sces Econom		Sces Sociaux		UMC	
		Eff	Montant	Eff	Montant	Eff	Montant	Eff	Montant	Eff	Montant	Eff	Montant	Eff	Montant	Eff	Montant	Eff	Montant
Sections Auxiliaires																			
Professeur																			
Docents																			
Maitre Assistant																			
Med Spécialistes	0	0,00	9	6 287 011,11	0	0,00	1	698 556,79										0	0,00
Med Généralistes	0	0,00	0	0,00														23	9 329 113,26
Pharmaciens	1	405 613,62					5	2 028 068,10						0	0,00				
Chirurgien Dentis																			
S/T Corps.Médical	1	405613,62	9	6287011,11	0	0,00	6	2726624,89	2	811227,24	2	811227,24	0	0,00	0	0,00	23	9329113,26	6
Psy et Orthop																			
Biologistes (categorie 10+12+13)																			
para-méd spe + majeure	31	9 604 769,41	27	6 529 078,09			1											2	
paramédical santé public	12	2 197 965,00	2	2 151 930,00	13	1 806 660,00	4	1 546 286,62	2	506 464,27									
Inf Dipli d'état	1	1 379 624,06	0	275 320,31	0	2 074 415,64			0	0,00								12	
Inf Breveté	5	1 104 117,19	0	0,00	0		1	244 979,06	2	389 159,58	0	0,00	0	0,00	0	0,00	2	0,00	1
Aide Para. médical		342 194,06	0	0,00	0													14	0,00
S/T Corps.Paramédical	49	14 628 669,72	30	8 956 328,40	13	3 881 075,64	6	1 791 265,68	4	895 623,85	0	0,00	0	0,00	0	0,00	32	9 553 416,96	10
Administratif			0	0	1	351016,75	1	351016,75	1	351016,75	46	16146770,5	0	0	0		1	351016,75	
Technique											15	5272046,25	0	0					
Economique	7	484977,85	2	138565,10	0	0	1	69282,55	0	0	11	762108,05	45	3117714,75			0	0	0
S/T Autres	7	484977,85	2	138565,10	1	351016,75	2	420299,30	1	351016,75	72	22180924,80	45	3117714,75	0	0,00	1	351016,75	0
T O T A *U X	57	15 519 261,19	41	15 381 904,61	14	4 232 092,39	14	4 938 189,87	7	2 057 867,84	74	22 992 152,04	45	3 117 714,75	0	0,00	56	19 233 546,97	16