

مجلة مختصة بالعلوم الإنسانية والفكر والسياسة والمجتمع  
مجلة علمية نصف سنوية محكمة تصدر عن مركز الإصباح للتعليم  
والدراسات الحضارية والاستراتيجية - فرنسا



# مجلة الإصباح

العدد 04 يناير 2020

(des lumières) الرقم المعياري الدولي لمجلة الإصباح

- الأصولية بين الثروة والسلطة والثيوقراطية "سيكولوجية الصراع والعنف المقدس" (د. جمال محمد الهاشمي)

- مفهوم المواطنة في رؤية المملكة العربية السعودية 2030 "قراءة أولية في الخصوصية الحضارية"

(د. سناء محمد الغريص)

- شخصيات نسائية في القرآن الكريم "مدارس وعبر" (د. ثرية اقصري)

- الأثر الثقافي على تكوين صورة المرأة "قراءة في المدونات العلمية والدينية والفلسفية واللغوية" (م. د: فرح باقر أحمد

الفاضلي)

- طبيعة العلاقات الهندية - الإسرائيلية حتى عام 1967 "دراسة تاريخية" (أ.م.د. وسام هادي عكار، م.د.د. خنساء زكي

شمس الدين)

- التعريب: الفرصة الضائعة لتطوير التعليم في المغرب (أ.د. بوجمعة وعلي)

- مبادئ تعلم السيوروات المصرفية للناطقين بغير العربية (د. عبد الرحيم ناجح)

- تعريف بأسماء بعض المواقع الأثرية التي تؤرخ بعصور ما قبل التاريخ في بلاد الشام (د. زينب عبد التواب رياض)

- البناء بالطين: قراءة في الفكر الهندسي والتراث الحضاري (م. سحر هاشم محمد السيد)

- محاسبة التكاليف كآلية لتفعيل القرار على مستوى المؤسسات الصحية "دراسة حالة المؤسسات الصحية بالجزائر"

(د.أ.م. علي دحمان محمد، د.أم. بن قرين جمال)

Revue spécialisée en sciences humaines, pensée, politique et communauté, publiée par centre Al-Isbaah pour les études civilisationnelles, politiques et stratégiques



"دراسة حالة المؤسسات الصحية بالجزائر"

## Cost accounting as a mechanism for activating decision-making at the enterprise level

### A case study of health institutions in Algeria

د.أ.م. علي دحمان محمد

أستاذ محاضر -ب-، المركز الجامعي عين تموشنت

d.a.m. Ali Dahman Muhammad

Lecturer -B-, University Center Ain Temouchent

د.أ.م. بن قرين جمال

أستاذ محاضر -ب-، المركز الجامعي البيض

Dr. M. Bin Qurain Jamal

I'm a lecturer -B- University Center Al-Beidh

الملخص:

تعتبر المؤسسات الصحية النواة الأساسية للقطاع الصحي بالجزائر، لكن وخلال السنوات القليلة الماضية فقد لاحظنا ارتفاع هائل في نفقات القطاع.

وعلى هذا الأساس فإدراك أهمية وضرورة إقامة نظام لحساب التكاليف الصحية بتزايد النفقات مقارنة بحجم الموارد المتوفرة قد تجسد في شكل جهود لإيجاد الأساس والوسيلة المثلى وذلك استنادا على طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة لتحقيق فاعلية أكبر على مستوى القطاع.

لكن مع إعادة نظر في مختلف النقائص من أجل التوصل إلى رفعها ولو بصفة نسبية وهذا خاصة من خلال التركيز على عنصر التسيير داخل الهياكل مما يعني إعطاء اهتمام أكبر للعنصر البشري ليكون بدوره عنصرا فعالا في تجسيد هاته المنهجية وفق طريقة سليمة انطلاقا من اقتناعات فردية بأهمية هاته المنهجية للموظف أولا وللمؤسسة ثانيا وللمنظومة الوطنية للصحة ثالثا.

**الكلمات المفتاحية:** النظام الصحي، محاسبة التكاليف، المؤسسات الصحية

### Summary:

Health institutions are the main nucleus of the health sector in Algeria, but over the past few years we have noticed a huge increase in the expenses of the sector.

On this basis, recognizing the importance and necessity of establishing a system of costing health with increasing expenditures compared to the volume of available resources may be reflected in the efforts to find the basis and the optimal method based on the method of cost accounting based on activities to achieve greater efficiency at the sector level.

But with the reconsideration of the various shortcomings in order to reach a lift, even if relatively, especially by focusing on the element of governance within the structures, which means giving greater attention to the human element to be an effective element in the embodiment of this methodology in a sound manner based on individual convictions of importance This methodology for the employee first and for the institution second and for the national health system.

**Key words:** health system, cost accounting, health institutions

### مقدمة:

إن المؤسسة الصحية والتي ليست سوى أداة وتنظيم يستمد حيويته من فئة مسخرة لخدمة فئة أخرى يجب أن تتمتع بالقدرة على تقديم خدمات نوعية وبأقل التكاليف الممكنة مع العلم أن هاته النوعية لا يمكن إدراكها إلا بتكاثف جهود كل العناصر الفاعلة في اتخاذ القرارات المقترنة بمستويات الاستهلاك والإنتاج لدى المصالح أو الوحدات المسيرة من طرفهم، وكذا مدى انتهاجهم لأحدث أساليب التسيير الرامية لذلك.

ورغم جميع المجهودات المبذولة من طرف السلطات العمومية في الآونة الأخيرة المتبلورة في عمليات التكوين وإنشاء المؤسسات الصحية؛ إلا أن هاته الأخيرة تبقى بعيدة كل البعد عن تغطية جميع متطلبات الحجم السكاني المتزايد يوما بعد يوم، هذا إضافة إلى اعتمادها على أساليب تسيير غير قادرة على التحكم في النفقات الصحية المتزايدة هي الأخرى بمقابل ثقل آخر يكمن في عدم الاستقلالية المالية المحصورة في تنفيذ الميزانية وحسب.

وعلى هذا الأساس تعتبر محاسبة التكاليف الاستشفائية بمختلف طرقها أداة من الأدوات التسييرية الهامة التي تمكن المسيرين من معرفة سيورة تكوين التكلفة، وبالتالي التمكن من مراقبة تطورها والتحكم فيها واتخاذها كمقياس للنجاحة وحسن الأداء.

- **إشكالية البحث:** إن ضمان الجودة والفعالية في تقديم الخدمات الصحية مرهون بمدى فعالية القرارات المتخذة على مستوى القطاع. وعلى هذا الأساس فإن إشكالية الدراسة التي يمكن صياغتها تتمحور حول التساؤل التالي:  
إلى أي مدى يمكن لمحاسبة التكاليف أن تساهم في تفعيل مستوى القرارات؟ وهل أن توظيف هذه الآلية على مستوى القطاع الصحي بالجزائر من شأنه تفعيل قرارات الإنفاق؟
- **فرضيات الدراسة:**
  - ارتفاع التكاليف التي تعاني منها المنظومة الصحية لا ينحصر فقط في ارتفاع نفقات التجهيز ونفقات التسيير، بل يرجع أيضا إلى سوء التسيير وضعف نظام المعلومات في المؤسسات الصحية.
  - وضع نظام محاسبي يأخذ بعين الاعتبار خصوصية النشاط الاستشفائي من جهة، ووضعية نظام المعلومات في المؤسسة الاستشفائية الجزائرية من جهة أخرى سيمكن من بناء قاعدة معلومات يمكن على ضوئها للمسير بلورة قرارات صائبة.
- **أهمية البحث:** للبحث كما أعتقد أهمية كبرى من الناحيتين العملية والعلمية:
  - من الناحية العملية فإن أهميته تنبع من كون البحث يحدد مشاكل تطبيق محاسبة التكاليف ويحدد من الناحية العملية في أحد أهدافه تطوير تلك الأنظمة والمقاييس بحيث يخدم تطبيق محاسبة التكاليف تطور سرعة العمل ودقتها لخدمة المريض والموظفين وزيادة كفاءة تلك الأنظمة من الناحية العملية.
  - ومن الناحية العلمية فإن أهميته تنبع من كونه يدقق في تطوير النظام المحاسبي بالمستشفيات وما لهذا من آثار جيدة في تطوير نظم المحاسبة في خدمة المجال الطبي بالقطاع الصحي.
- **أهداف الدراسة:** يهدف هذا البحث إلى إبراز:
  - إبراز خصوصية التسيير المالي في المؤسسة الاستشفائية.
  - تقييم عام لتطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في المستشفيات الجزائرية ومحاولة إبراز النتائج، النقائص وإعطاء بعض الحلول.
  - تبيان أن طريقة الأقسام المتجانسة يمكن تطبيقها وذلك بالأخذ بعين الاعتبار خصوصيات النشاط الاستشفائي من جهة والمؤسسة الاستشفائية
  - إمكانية استعمال نتائج المحاسبة التحليلية من طرف أصحاب القرار من أجل تقييم ما حقق، ورسم خطط لما نصبو إلى تحقيقه.
- **منهج الدراسة:** اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي الذي يعتمد على أسلوب الاستقراء والاستنتاج.
- **الدراسات السابقة:** استندنا من خلال هذا البحث على سلسلة من الدراسات السابقة والمتمثلة فيما يلي:
  - نصر الدين عيساوي: **مراقبة التكاليف في مؤسسة استشفائية** (مذكرة ماجستير، جامعة قسنطينة 2004/2005):  
لقد استخدم الباحث طريقة الأقسام المتجانسة في إطار تحسين تسيير المستشفيات في الجزائر مع دراسة حالة مستشفى حي البير بقسنطينة وذلك عن طريق مراقبة تطور التكاليف داخل هذا النوع من المؤسسات.
  - ولقد أظهر نتائج الدراسة عدت فروقات فيما يخص تطبيق الطريقة ذاتها، بالإضافة إلى النتائج المتعلقة بتكلفة وحدات قياس الأقسام الطبية. وعلى هذا الأساس فتطبيق مثل هذه الطريقة وبصفة فعالة يتطلب تدخل جهود عمال الفريق الطبي، الإداري والتقني.
  - جبار محفوظ، بومعروف الياس، **دور محاسبة التكاليف الاستشفائية في الرقابة على المستشفيات العمومية الجزائرية**، مقال مقدم بمجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 05، 2005.

لقد حاولت هذه الدراسة تحديد مفهوم محاسبة التكاليف انطلاقاً من معيار قياس النشاط الاستشفائي من أجل تحديد سعر اليوم الاستشفائي، كما تعرضت إلى دورها في الرقابة والتخطيط واتخاذ القرارات في تلك المؤسسات، وقد توصلت الدراسة أنه بصدد التعليمات الوزارية رقم 01/15 المؤرخة في 03 أكتوبر 2001 أصبح لزاماً على كل القطاعات الصحية (مراكز استشفائية جامعية، مؤسسات استشفائية متخصصة، قطاعات صحية) تطبيق هذه الطريقة ابتداءً من جانفي 2002. إلا أن ذلك لم يتم بالمستوى المطلوب لحد الآن وذلك راجع إلى الصعوبات الكثيرة التي تواجه القطاع بصفة عامة<sup>1</sup>.

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة تطبيق طريقة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الغير ربحية مع دراسة حالة المؤسسات الاستشفائية، وذلك باستخدام الوثائق التي تم إنتاجها بين عامي 1996 و2002.

وقد توصلت نتائج الدراسة إلى أن مختلفة القيود المفروضة على سلوك البحث عن الكفاءة في تنفيذ التكاليف على أساس النشاط بالمؤسسات الاستشفائية قد يؤدي إلى حلول مختلفة بشأن التنفيذ وذلك نتيجة اختلاف الظروف والعوامل المؤسسية.

## أولاً: ماهية محاسبة التكاليف والتسيير المالي في المؤسسة الاستشفائية

### أ. محاسبة التكاليف

يرى المجلس الوطني للمحاسبة المالية الفرنسي<sup>2</sup> " بأن المحاسبة التحليلية ل تهدف إلى جعل كل العناصر المكونة للتكاليف في ترابط والنتائج التي تمثل أكثر الفوائد لأجل إدارة وتسيير المؤسسات ". ويعتبره البعض<sup>3</sup> وسيلة منظمة لتسجيل وتحليل البيانات الخاصة بالمؤسسة طبقاً لأسس ومبادئ علمية، وعرض هذه البيانات بطريقة منظمة وذلك لتحقيق أهداف التكاليف في تحديد تكلفة الإنتاج لغرض التسعيرة، التخطيط والرقابة

ونستخلص من هذا أن نظام المحاسبة التحليلية أو نظام محاسبة التكاليف أو المحاسبة الصناعية يعني جملة من الطرق والنماذج والوثائق المحاسبية التي وضعت وفقاً لأصول علمية والتي تسمح بتسجيل وتبويب وتحليل البيانات الخاصة بالاستغلال الداخلي للمؤسسة من أجل تحديد أهداف التكاليف.

وقد استعمل هذا النوع من المحاسبة وقتاً طويلاً في المؤسسات الصناعية الكبرى التي تسعى إلى تحقيق الربح، لكن نقص الموارد المالية في السنوات الخيرة هذا ما أدى بالعديد من المؤسسات وحتى الخدماتية منها لاعتمادها، نظراً لما تحققه من إيجابيات وما توفره من تسهيلات من خلال ما تهدف إليه من:

- ✓ حساب التكاليف وأسعار تكلفة المنتجات ومن ثم اقتراح قاعدة تقييم لتثبيت سعر البيع.
- ✓ يؤدي نظام التكاليف إلى ضبط ومراقبة التكاليف وتنظيم المخازن وعملياتها بالإضافة إلى ذلك فإنه أداة تحقق المراقبة الداخلية للمؤسسة مما يساعد على تحديد المسؤوليات وكشف حالات التلاعب والاختلاسات.

<sup>1</sup>-JANNEJÄRVINEN, RATIONALE FOR ADOPTING ACTIVITY-BASED COSTING IN HOSPITALS, Faculty of Economics and Business Administration, Department of Accounting and Finance, University of Oulu;2005

- محمد كمال عطية ، نظم محاسبة التكاليف (دار الجامعات المصرية، 1975) ص 22

<sup>3</sup> MARGERIN .J et AUSSET .G:comptabilité analytique , outil de gestion aide à la décision ( Edition Sedia .paris 1984) p34

✓ ترشيد القرارات حيث يمد نظام التكاليف الإدارة (على اختلاف مسؤولياتها) ببيانات تساعد في اتخاذ القرارات الرشيدة والاختيار بين البدائل المختلفة.

✓ تحقيق دورة الرقابة إذ يوفر هذا النظام البيانات التي يمكن مقارنتها بالأنماط المقررة وتحقيق دورة الرقابة في المشروع وهي الرقابة المانعة عند التخطيط وعند التنفيذ والرقابة المخصصة في مرحلة تقييم النتائج كقياس الانحرافات وتحديد أسبابها.

✓ تحديد الأهداف الاقتصادية من خلال القضاء على نواحي الإسراف والتبذير وتحقيق النجاعة ومنه الوصول إلى أعلى كفاية إنتاجية وبأقل تكلفة ممكنة بالنسبة للمؤسسات التابعة للدولة أي القطاع العام.

وتجيب محاسبة التكاليف بصفة عامة على مشكل خاص في إطار خاص، ونظامها يختلف من مؤسسة إلى أخرى ولا يمكن أبدا اعتبارها كأداة لحساب التكاليف للنتائج السابقة ولكن كتقنية مساعدة على اتخاذ القرار والتخطيط، ويجب تطوير نظامها الإعلامي حسب حاجيات وخصائص كل مؤسسة. وتتميز محاسبة التكاليف بمبادئ عامة هي:

- **مبدأ التقسيم الإداري:** حيث أن المحاسبة التحليلية لا تنظر إلى المؤسسة باعتبارها وحدة محاسبية واحدة كما هو الحال في المحاسبة العمومية، بل تنظر ليها على أنها مجموعة من أقسام مستقلة محاسبيا، لها مدخلاتها (عمال، مواد، موارد مالية...) ولها مخرجاتها (المنتجات التقارير... الخ). وبذلك يتسنى لها حساب وقياس تكلفة كل قسم والحكم على كفاءته واتخاذ القرارات بشأنه.

- **مبدأ تحليل البيانات:** ويرتبط هذا المبدأ بمسابقة حيث أن تصميم الوثائق المحاسبية كالمستندات والقوائم المختلفة يتم على أساس الأقسام، بحيث يسمح بـ:

- تحليل البيانات لتخصيصها وتوزيعها على الأقسام.
- تحليل البيانات لتحديد العناصر المباشرة التي تدخل ضمن تكلفة المنتج.
- تحليل البيانات لتحديد عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة لأغراض التخطيط ودراسة البيانات البديلة.

- **مبدأ التنبؤ وتقدير التكاليف:** نظرا لعدم وجود التكاليف الفعلية، فإننا نستعمل التكاليف التاريخية للفترة المنتهية لتسعير المنتج للفترة الحالية على أن تعالج الانحرافات التي قد تظهر في نهاية الفترة. ولتقوية المفاهيم أكثر لا بد أن أستعين ببعض التعاريف التي جاءت عند اغلب المنظرين في هذا الميدان والمستعملة غالبا في لغة المحاسبة كالتكلفة، التكلفة الكلية، الإهلاك، المخزون... في مواضع مختلفة في هذه المذكرة.

#### ب- مفهوم التسيير المالي وأهم أهدافه على مستوى المؤسسات الصحية

يعد التسيير المالي من أهم الوظائف داخل أي مؤسسة مهما كانت طبيعتها: عامة أو خاصة ومهما كان نوع نشاطها: تجاري، صناعي أو خدمات، لذا فلا يمكن أن تنطلق أي مؤسسة في مباشرة نشاطاتها من دون رصد مجموعة الأموال اللازمة لذلك، لذا فإن التسيير المالي يضطلع بوظيفة تحضير وتنفيذ القرارات المالية المتعلقة بالوظيفة المالية داخل المؤسسة، وقد تطورت هذه الوظيفة إلى وظيفة تختص بالدراسة، التحليل، التخطيط والمراقبة<sup>4</sup>.

أما وظيفة التسيير المالي في المؤسسة الصحية فهي من صلاحيات المدير، والتي تبدأ بالتحضير للميزانية وإعدادها من خلال التوقعات المالية المستمدة من التكلفة الحقيقية لنفقات المؤسسة، والتخطيط المالي السليم، مروراً بتنفيذ هذه الميزانية مع مراعاة مبدأ " تكلفة أقل، خدمة علاجية أحسن ووصولاً إلى مراقبة تنفيذها، وهذا كله باستخدام مختلف أدوات ووسائل التحليل المالي.

نصر الدين عيساوي، مراقبة التكاليف في مؤسسة استشفائية، رسالة ماجستير (جامعة قسنطينة: كلية العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد مالي، - 4

ويهدف التسيير المالي بصفة عامة إلى الاستعمال الرشيد والأمثل للمال العام وإجراء مقارنة فعالة بين مختلف التكاليف ومصادر التمويل، وذلك لبلوغ الأهداف المالية التي حددها المؤسسة عن طريق الدراسات التفصيلية للبيانات المالية لفهم ومحاولة تفسير الأسباب التي أدت إلى ظهورها بالكميات والكيفيات التي هي عليها، مما يساعد على اكتشاف نقاط الضعف والقوة في السياسات المالية التي تعمل في إطارها المؤسسة.

كذلك فالتسيير المالي داخل المؤسسة الاستشفائية يلعب عدة أدوار فنجد دور عملي، وظيفي، وآخر سياسي، إذ يعتبر الدور العملي من أهم الأدوار في المؤسسة، فهو يعمل على تسيير موارد المؤسسة، ويسعى إلى توفير السيولة التي تشترط التوازن المالي باستعمال مختلف طرق التحليل، وفي هذا الدور يعمل كذلك التسيير المالي على تحديد أولويات المؤسسة الاستشفائية من خلال تقييم التكاليف وتحليلها، حيث تعتبر التكاليف وسيلة أساسية لتقييم مدى التحكم في التسيير.

أما عن الدور الوظيفي للتسيير المالي فيتمثل في تسيير جهاز التخطيط والمراقبة، والدور الأخير للتسيير المالي يتمثل في الدور السياسي الذي يعمل على البحث عن مكنم الصعوبات المالية التي تلتقها المؤسسة وحلها من خلال اتخاذ القرارات المناسبة والضرورية. وعلى الرغم من اختلاف أهمية التسيير المالي من مؤسسة صحية إلى أخرى، إلا أن الغاية منها هو تحقيق الأهداف الأساسية التي أنشأت من أجلها هذه المؤسسات والمتمثلة فيما يلي<sup>5</sup>:

- **استراتيجية المكاسب:** زيادة المكاسب الصحية من خلال التقليل من أعباء الأمراض والتركيز على الأولويات الصحية وخصوصا الأمراض المسببة للوفيات بصورة رئيسية كأمراض القلب والشرابين، أمراض السرطان، السكري والأمراض المزمنة... الخ. وذلك من خلال تطوير المعايير والبروتوكولات الطبية والعلاجية الموحدة، وتنفيذ البرامج الوقائية الشاملة لهذه الأمراض.
- **استراتيجية الجودة وتطوير الأداء:** تطوير جودة استجابة الخدمات الصحية لحاجات الأفراد والمجتمع وتقوية دور الوزارة كمنظم ومراقب للجودة، واعتماد الخدمات العلاجية المبنية على القرائن المثبتة علميا، وعلى إدارة الأداء المؤسسي عند تقديم وتطوير هذه الخدمات.
- **استراتيجية الرعاية الصحية الأولية:** الاستمرار في اعتماد الرعاية الصحية الأولية كعماد وركيزة أساسية للخدمات الصحية في الجزائر وتوفير الرعاية الشاملة لجميع فئات المجتمع.
- **استراتيجية الخدمات الصحية الشاملة والمتكاملة:** تطوير نظام صحي متكامل للربط بين المستويات الأولية والثانوية والثالثية وذلك لتقديم رعاية صحية عالية الجودة وسهلة المنال من قبل الجميع.
- **استراتيجية الاستثمارات المستقبلية:** الاعتماد على التوجيهات الاستراتيجية كمرجع أساسي عند الاستثمار في المشاريع الجديدة، وتطوير القوى العاملة لبناء المنشآت وشراء المعدات الطبية الأولية وجميع المستلزمات الأخرى.
- **استراتيجية العمل المشترك:** الشراكة في العمل مع الأطراف ذات العلاقة بالصحة محليا وإقليميا وعالميا وذلك من أجل تقنين الخدمات والاستخدام الأمثل للمهارات والموارد الشاقة.
- **استراتيجية الإدارة والتنظيم:** إجراء التعديلات والإصلاحات على الهيكل التنظيمي بما يتناسب وتطبيق التوجيهات والاستراتيجيات الصحية المستقبلية، ونشر اللامركزية كنموذج للإدارة لئتم الفصل بين مهمة رسم السياسات والاستراتيجيات العامة وبين مهمة تنفيذ هذه السياسات والاستراتيجيات على المستوى الإداري اليومي.

زميت خدوجة، تحليل تكاليف الصحة في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع تسيير (جامعة الجزائر 1999 - 5 - ص 49 (2000)

- استراتيجية الموارد البشرية: تقوية وتطوير إدارة الموارد البشرية والتخطيط للقوى العاملة ورفع مستوى الأداء لدى جميع العاملين في القطاع الصحي، وتقدير دورهم وتحفيزهم لتقديمهم أفضل الخدمات.
- استراتيجية التنمية والتعليم وإجراء البحوث: تطوير دور الخدمات الصحية في التنظيم والتدريب وإجراء البحوث والدراسات، والتركيز على بحوث النظم الصحية وذلك بالشراكة مع المؤسسات والمنظمات ذات الاهتمام المشترك.
- استراتيجية الإدارة المالية: تطوير النظم المالية والكفاءة والمهارات الإدارية لتنفيذ الاستراتيجية والعمل على التوظيف الأمثل للموارد المتاحة.

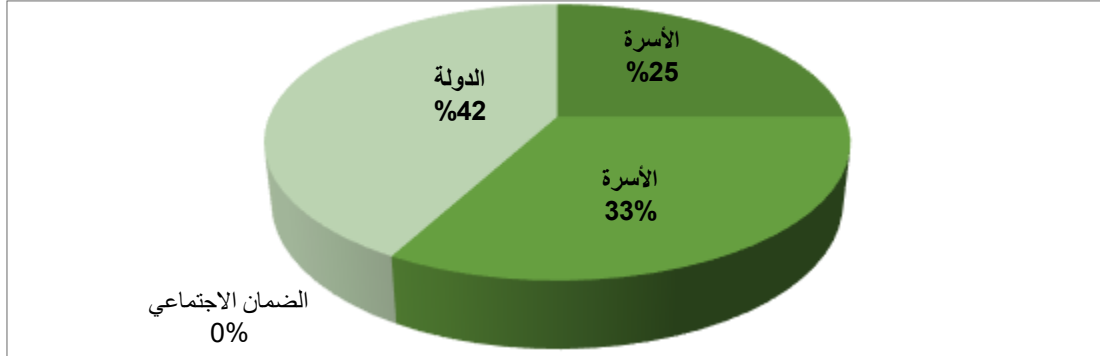


ثانيا: واقع التسيير المالي في المؤسسة الاستشفائية في الجزائر

1- مصادر تمويل المؤسسة الاستشفائية.

ترتكز المؤسسات الصحية في تمويلها عبر كافة المراحل التي مرت بها المنظومة الوطنية للصحة على ثلاث مصادر أساسية هي: الدولة، هيئات الضمان الاجتماعي والتمويل الذاتي.<sup>6</sup>

الشكل رقم (01): مصادر تمويل المنظومة الصحية في الجزائر<sup>7</sup>



2- مساهمة الدولة والجماعات المحلية في تمويل القطاع الصحي.

تمثل في بداية الأمر في المرحلة التي تلت الاستقلال 60% من مجموع ميزانية المؤسسات الصحية والتي كانت موجهة خصيصاً لتغطية النفقات الصحية المقدمة للمحتاجين والمعوزين (les malades indigents) وكانت الميزانية حينها مبنية على أساس السعر اليومي للاستشفاء، وبعد صدور الأمر 73-65 المؤرخ في 1973/12/28 الذي جاء بمبدأ مجانية العلاج<sup>8</sup>، ظهر مفهوم جديد تمثل في شمولية الميزانية (budget global)، حيث يكون التمويل بطريقة جزافية بواسطة مساهمات سنوية، ولقد كانت مساهمة الدولة هي الأساسية في الخمس سنوات الأولى التي تعاقبت إرساء مبدأ مجانية العلاج، لتبدأ في الانخفاض تاركة الأفضلية لهيئات الضمان الاجتماعي، ولكن لوحظ خلال السنوات الأخيرة عودة الدولة للمساهمة بنسبة كبيرة في تمويل ميزانيات مؤسسات قطاع الصحة.

عياشي نور الدين، تطور المنظومة الصحية الجزائرية، مجلة العلوم الإنسانية، ع31، جوان 2009 (قسنطينة: منشورات جامعة منتوري) ص 300-306

<sup>7</sup> Source: Brahmia brahime, quelle alternative de financement de l'assurance maladie dans la transition sanitaire en Algérie, communication présentée au cours du séminaire pour le financement de l'assurance de maladie, ministère de travail de l'emploi et de la sécurité social Alger 2008.

<sup>8</sup> - Brahmia brahime, quelle alternative de financement de l'assurance maladie dans la transition sanitaire en Algérie, communication présentée au cours su séminaire pour le financement de l'assurance de maladie, ministère de travail de l'emploi et de la sécurité social Alger 2008

أما عن مساهمة الدولة في الميزانية القطاع الصحي فقد تراوحت بين 58 % سنة 2000 و 87 % سنة 2012، ولعل ذلك مرده إلى العجز الدائم الذي أصبح يعاينه صندوق الضمان الاجتماعي<sup>9</sup>، كما ساهمت الوضعية المالية الجديدة التي تعيشها البلاد نتيجة ارتفاع أسعار البترول من 28.73 دولار أمريكي سنة 2003 إلى 112.92 دولار أمريكي سنة 2011 و 109.96 دولار أمريكي سنة 2014<sup>10</sup> في تزايد نسبة الاعتمادات المالية المخصصة لقطاع.

### 3- مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي.

يعتبر تمويل الصحة في الجزائر عن طريق الضمان الاجتماعي من أهم النقاط الواجب التطرق إليها وذلك نظرا لوزن الضمان الاجتماعي كمول رئيسي، فهيئة الضمان الاجتماعي كانت تلتزم بمساهمة إجمالية جزافية تدفع حسب التقديرات التي تتقدم بها المستشفيات، وهذا ما تجلّى في السنوات الأولى لمجانبة العلاج، أين كانت هيئات الضمان الاجتماعي تتمتع برصيد مالي هائل، نظراً لكثرة المؤسسات الاقتصادية وبالتالي كثرة اليد العاملة المساهمة في تمويل هيئات الضمان الاجتماعي، إلا أنه بعد الأزمة الاقتصادية التي مرت بها الجزائر نهاية سنوات الثمانينات التي أدت إلى حل العديد من المؤسسات الاقتصادية وتسريح عدد هائل من العمال أثر سلباً على هيئات الضمان الاجتماعي، وبالتالي أضعف من مساهمتها في تمويل المؤسسات الاستشفائية، لتدع المجال للدولة لتساهم بأكبر نسبة في ميزانيات المؤسسة الاستشفائية.

### 4- التمويل الذاتي: عند الحديث عن التمويل الخاص فهناك مصدرين خاصين بالتمويل<sup>11</sup>:

#### - التمويل الذي مصدره مؤسسات خاصة أو عامة:

- تسعى إلى إنشاء مراكز صحية من أجل تقريب الخدمات الصحية من عمالها من جهة، ومن جهة أخرى التحكم في النفقات التي كانت تعطى لمصادر أخرى من خارج المؤسسة من أجل تسييرها.
- التمويل الذي مصدره الأفراد: والمتأني من نشاطات المؤسسات الصحية إما من مساهمة المرضى المعالجين بدفع تكلفة العلاج بصفة مباشرة أي المرضى الذين لا تغطي تكاليف علاجهم من طرف الدولة وغير المؤمنين (لدى هيئات الضمان الاجتماعي) أو من ذوي الحقوق، وبصفة أخرى المرضى الذين لهم دخل كافي لدفع تكاليف الخدمات الصحية المقدمة لهم كالتجار مثلاً، وهذا لضمان تكافؤ اجتماعي بين مختلف الفئات الاجتماعية في مجال الصحة ويتم التحصيل عن طريق صندوق التحصيل انطلاقاً من ورقة المتابعة ( la fiche navette ) المعدة من قبل مكتب الدخول، أو الإيرادات المتأتية من بيع النفايات والعتاد الطبي غير الصالح للاستعمال الموارد الأخرى والتي لا تمثل سوى نسبة ضئيلة من ميزانية المؤسسات الصحية من خلال تسديد المستهلكين للخدمات الصحية من مصادره المالية الخاصة، وهذا مقابل الخدمة المقدمة، إذ يكون التسديد كلياً أو جزئياً.

وعموما تظل النفقات الصحية التي تتحملها الأسرة الجزائرية أقل مما هو مسجل في تونس والمغرب إلا أنها تظل معتبرة ببلوغها 29.5 % سنة 1997، بل وقد سجلت مستوى قياس في فترة الأزمة الاقتصادية والصعوبات المالية التي عرفتها الجزائر في التسعينات بحيث وصلت إلى حدود 28.1 % من إجمالي النفقات الصحية سنة 1999، أما خلال العشرية الأخيرة فقد استقرت نسبة مساهمة الأفراد في الإنفاق الصحي إلى حدود 20 %<sup>12</sup>.

<sup>9</sup> منظمة الأقطار العربية المصدرة للبترول، التقرير الإحصائي السنوي 2014 (الكويت: 2014) -

<sup>10</sup> الإيرادات الإجمالية : يقصد بها إجمالي الإيرادات بالميزانية العامة بالإضافة إلى الحماية البترولية المودعة بصندوق ضبط الموارد -

<sup>11</sup> تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي حول الإحصاء الاجتماعي، الدورة العامة السابعة عشر (28 فيفري 2001) ص 28 -

<sup>12</sup> - OMS: Rapport sur la santé dans le monde، septembre 2010. In [www.who.int](http://www.who.int)

ثانيا. تطور التسيير المالي في المؤسسة الاستشفائية في الجزائر:

لقد مر التسيير المالي في الجزائر بثلاث مراحل أساسية، فبعدما كان مبني على أساس التسعيرة لليوم الاستشفائي، ونظراً للاستمرار بالعمل بنظام الحماية من الأمراض، وتماشياً مع التوجه الإيديولوجي جاء الأمر رقم: 73-65 والمتضمن مبدأ مجانية العلاج على مستوى الهياكل الصحية العمومية، وصاحب ذلك تبني نظام تمويلي أساسه الدفع الجزائي مما فتح المجال لتسيير ارتجالي دون مراعاة التكلفة الحقيقية لنفقات المؤسسة الاستشفائية، ولكن مع التحول نحو اقتصاد السوق التي انتهجته الدولة مع مطلع التسعينيات، لوحظ عودة المؤسسات الاستشفائية تدريجياً إلى العمل بقواعد التسعيرة لليوم الاستشفائي من خلال تطبيق مجموعة من الإجراءات كانت تهاج النمط التعاقدية، اعتماد أدوات التحليل المالي... إلخ.

ت-مشاكل وعراقيل التسيير المالي:

هنالك مجموعة من العراقيل التي تواجه الأعدان المكلفين بوظيفة التسيير المالي على مستوى المؤسسات الاستشفائية) أي عملية اتخاذ القرارات الصحيحة) والمتمثلة فيما يلي: <sup>13</sup>

**شمولية الميزانية:** إن فكرة شمولية الميزانية ظهرت مع صدور الأمر 73-65 المؤرخ في 28 ديسمبر 1973، الذي جاء بمبدأ مجانية العلاج، حيث يتم تمويل ميزانية المؤسسة الاستشفائية، تمويلًا جزائياً من قبل الدولة وهيئات الضمان الاجتماعي أي أنه يتم تزويد المؤسسات الاستشفائية بميزانية شاملة تحدد سنوياً بموجب قانون المالية، دون الأخذ بعين الاعتبار حجم العلاج الذي تقدمه المؤسسة الاستشفائية، فالمؤسسات الصحية تسير وفقاً لمخطط مالي محدد بقواعد قانون المالية والمحاسبة العمومية؛ فإن كان من الطبيعي أن تساهم الدولة في تغطية نفقات البحث الطبي، التكوين والوقاية، فالأمر ليس كذلك فيما يخص تغطيتها الجزائية لنفقات العلاج للمرضى المعوزين والمحرومين، كذلك الأمر بالنسبة لهيئات الضمان الاجتماعي فمساهمتها الجزائية لا تعبر فعلاً عن حجم النفقات التي من المفروض أن تغطيها، هذا إلى جانب العديد من المشاكل التي تواجه المؤسسة من جراء شمولية الميزانية، من ناحية التنظيم والتسيير المالي بسبب عدم قدرة الموارد المالية الحالية على تغطية كل الاحتياجات الصحية، فلهذا لا بد من البحث عن طرق لإنعاش هذه الموارد من خلال النظام التعاقدية وكذا البحث عن مصادر أخرى بديلة للتمويل (كالتمويل عن طريق الضرائب وكمثال عن ذلك مصر بحيث تساهم الضرائب بنسبة 25% في تمويل القطاع الصحي). <sup>14</sup>

1- التسيير المراكز للميزانية:

إن أهم انشغال للمؤسسة الاستشفائية في الوقت الراهن هو تقديم خدمات علاجية ذات نوعية بأقل التكاليف، لكن ومن خلال تحليلنا للتسيير المالي الحالي في المؤسسات الصحية سواء من ناحية مصادر التمويل أو طرق تحضير وإعداد الميزانية، وكذا تنفيذها والرقابة عليها، نلاحظ وجود مجموعة من العراقيل تحول دون تقديم خدمات صحية أحسن للمرضى وإعطاء مستوى ملائم للتكفل بهم، وهذا بالنظر للتسيير المالي المقيد بمختلف القوانين والإجراءات الثقيلة والبطيئة، الأمر الذي يعكس على الواقع غياب استقلالية المستشفيات خاصة من الناحية المالية على الرغم من أن النص المنشئ لها يقر بإضفاء الشخصية المعنوية والاستقلال المالي عليها. ففي الجانب المالي نلاحظ التدخل المباشر للوصاية ليس فقط في إعداد الميزانية بتقسيم الاعتمادات بين عناوين الميزانية، بل وعدم ترك المجال لإدارة المؤسسة الاستشفائية في توزيع هذه الاعتمادات على الفصول والمواد، ووجوب المصادقة عليها من قبل الوصاية والمصادقة على أي تعديل يخص تحويل مبلغ من عنوان لآخر، وهذا ما يؤدي إلى عرقلة عمل القطاع الصحي والتسيير الحسن لمصالحه بوضع النفقة في المكان المناسب. إضافة إلى الإجراءات المعقدة والطويلة للحصول على رخصة برنامج بالنسبة لميزانية التجهيز.

على دحمان محمد، تقييم مدى فعالية الإنفاق الصحي بالجزائر، رسالة دكتوراه (كلية العلوم الاقتصادية: 2016-2017) ص 281-13

مديحة محمود خطاب، تحديد أولويات الإنفاق العام في مجال الصحة، مؤتمر أولويات الإنفاق العام في مصر (القاهرة، ديسمبر 2009) ص 09-14

## 2- عائق المحاسبة العمومية:

إن اعتبار المؤسسة الاستشفائية، مؤسسة ذات طابع إداري، يتماشى مع اعتمادها لمبادئ المحاسبة العمومية في تسييرها المالي، هذه المحاسبة التي تنتمي بالجمود والركود، الأمر الذي يعرقل السير الحسن والفعال، بحيث نجد القانون رقم 90/21 المؤرخ في 15 أوت 1990 المتعلق بالمحاسبة لم يعد مسائرا للتسيير الحديث خاصة وأنه لا يسمح بتحديد التكاليف بدقة، بالإضافة إلى القانون 84-17 المؤرخ في 07 جويلية 1984 المتعلق بقوانين المالية يتضمن هو الآخر أحكام تقليدية متجاوزة فيما يخص إعداد وتنفيذ الميزانية.

كما أن التخلي عن حساب السعر اليومي الاستشفائي أنقص أعباء التسيير المالي على المسيرين الذين أصبحوا مجرد منفذين للميزانية المقدمة لهم، لذلك فإن إعادة الاعتبار لنظام تحليل وحساب التكاليف للميزانية الذي يعرف تطورا كبيرا في المؤسسات الاقتصادية والقطاع الخاص أمر ضروري من أجل التمكن من:

- ✓ التحكم العقلاني في استعمال الموارد الممنوحة.
- ✓ تقييم نشاطات وفعالية مختلف المصالح.
- ✓ الإنقاص من تبذير المال العام.
- ✓ التمكن من اتخاذ القرار المناسب.

## 3- جهود الهيكل التنظيمي:

يلعب التنظيم الهيكلي للمؤسسات العمومية دورا هاما في إنجاح مهامها وسرعة تنفيذها وضمان التنسيق بين مختلف المصالح، إلا أنها تتطلب في معظم الأحيان تدخل الوصاية ممثلة في وزارة الصحة ووزارة المالية، وهو ما يجعلها في أغلب الأحيان تتميز بالجمود وعدم مساندة مستحدثات التسيير والمهام بمرور الزمن.

## 4- غياب سياسة فعالة لتسيير المستخدمين:

يعتبر قطاع الصحة ثاني قطاع من حيث حجم التوظيف بعد قطاع التربية وهو ما يعكس أهمية تسيير المستخدمين بالمؤسسات العمومية للصحة والذي يعرف عدة صعوبات نتيجة التسيير البيروقراطي بموجب قوانين التوظيف العمومي، بالإضافة إلى نقص تحفيز الموظفين في المؤسسات الصحية والذي يعتبر أهم عنصر في تسيير الموارد البشرية.

ثالثا: آليات تحسين وظيفة التسيير المالي وعملية اتخاذ القرار على مستوى المؤسسات الصحية.

## أ- منهجية الفروع المتجانسة كأساس لحساب التكاليف الصحية:

تعتبر منهجية الأقسام المتجانسة من بين الدعائم والأسس المتضمنة في المحاسبة التحليلية والتي يقوم عليها نظام حساب التكاليف بشكل عام لأجل تحقيق مختلف الأهداف المرجوة من هذا النظام بصفة إجمالية ومن ثم فقد سعت وزارة الصحة إلى تجسيدها بشكل تدريجي لدى مختلف المؤسسات الصحية بالجزائر.

تهدف منهجية الأقسام المتجانسة إلى تحديد التكلفة الكلية لكل مصلحة والمتضمنة التكاليف الغير مباشرة من جهة و نسبة من التكاليف الغير مباشرة من الجهة المقابلة والمحددة على أساس مفاتيح التوزيع Clés de répartition، وتجسيد هاته المنهجية يستوجب تقسيم الهياكل إلى "مراكز لتحليل التكاليف" والتي يعبر عنها بالأقسام المتجانسة (مثل المصلحة الاستشفائية service d'hospitalisation) التي تمثل أحد الأقسام المتجانسة القائمة على أساس وحدة العمل المثلثة في اليوم الاستشفائي.

ويجدر الإشارة إلى أن هاته المنهجية قد استقطبت قدرا كبيرا من الاهتمام من طرف المختصين والعناصر الفاعلة في المنظومة الوطنية للصحة، خاصة مع المشاكل المشهودة مؤخرا مما أوجب إيجاد حلول مناسبة تجسدت في مشروع إعادة الهيكلة والذي يتضمن في جوهره منهجية الأقسام المتجانسة كحل نسبي يسمح بتجاوز الهفوات والتجاوزات لدى المؤسسات الاستشفائية مما استدعى إقامة

عدة ملتقيات ودورات تكوينية تخص هاته الطريقة ومن ثم محاولة إدراجها داخل مختلف المؤسسات بصفة تدريجية استنادا لمزاياها الحسنة.

إن تجسيد منهجية الفروع المتجانسة من طرف وزارة الصحة منذ أواخر التسعينيات قد بنيت على أساس هدف أساسي مفاده حساب التكاليف الصحية وذلك من أجل تحقيق الأهداف التالية:

### 1- قياس تكلفة الإنتاج:

تعد هذه المهمة المنطلق الذي أدى إلى ظهور المحاسبة التحليلية، بحيث تهدف إلى متابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة، وتخصيص مختلف الأعباء لكل منتج حسب ما تم استهلاكه من مواد واستغراقه من وقت، وكذلك مدى استفادته من الخدمات واللوامز المشتركة التي ساهمت في عملية الإنتاج، للقيام بالتسعير وتقييم المخزون السلعي.

### 2- ضبط ورقابة عناصر التكاليف:

إن استخدام هذه المنهجية يساعد على وضع الإجراءات التنظيمية لضبط ورقابة تداول واستخدام المواد واللوامز ومتابعة نشاط العمال، وتحديد الأعباء الغير مباشرة حسب مستويات الطاقة الإنتاجية واستفادة كل منتج من الخدمات واللوامز المشتركة، ذلك يؤدي إلى الضغط على التكاليف عن طريق القضاء على التبذير والإسراف في المواد، مما يؤدي إلى زيادة فعالية المؤسسة.

### 3- تحليل الانحرافات وإعداد التقارير:

إن القيام بتجميع وتحليل البيانات المتعلقة بالتكاليف من خلال مقارنتها بالمعايير المعتمدة تمكن القائمين على المؤسسة من عدة استنتاجات ومقارنة مختلف عناصر التكلفة، ومن ثم تحديد الانحرافات والعمل على تحليلها وتحديد أسبابها والمسؤولين عنها، واتخاذ الإجراءات والقرارات الكفيلة بتصحيح الوضعيات وتدارك النقائص المسجلة، ويتم ذلك بإعداد تقارير دورية تمكن المستويات الإدارية العليا من مراقبة مدى نجاح الخطط المعدة ونجاعة الأساليب المطبقة في قياس التكلفة والموازنات التقديرية، وحسن الأداء على مستوى كل المراكز الإنتاجية والخدماتية.

### 4- ترشيد قرارات الإدارة وإعداد الخطط:

إن لاتخاذ القرارات أثر على مستقبل المؤسسة ويمس كل الأنظمة المسيرة لها، لذا فإن توفير وإعداد البيانات والمعلومات الضرورية التي تتوفر فيها الدقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات وإعداد السياسات والخطط والموازنات التقديرية يعد مطلباً حيوياً في المؤسسة لمختلف مستويات الإدارة.<sup>15</sup>

### ب- مراحل حساب التكاليف بطريقة الأقسام المتجانسة:

إن تجسيد منهجية حساب التكاليف بطريقة الأقسام المتجانسة يستوجب المرور بمختلف المراحل التالي:

#### 1- تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة: يتم في هذه الخطوة تقسيم المؤسسة الصحية إلى عدة مراكز وأقسام، ويكون التقسيم

حسب الهيكل التنظيمي وحسب التسيير والتوظيف في المؤسسة، وحتى تعتبر المصلحة كقسم أو فرع يجب أن تتوفر على

الشروط التالية:

- ✓ تكون المصلحة مجمعة للعديد من عناصر التكلفة، وبهذا تعد مركزاً للتكلفة (centre de coût).
- ✓ أن تتناسب مع نشاط محدد بدقة من أجل تقييمه بمعيار كمي وحيد يسمى وحدة القياس (unité de mesure).
- ✓ أن يكون لها مقر محدد ومستخدمين معينين.

عراي محفوظ، بعلة طاهر، آليات التحكم في الإنفاق الصحي الوطني وانعكاساته على نوعية ومردودية القطاع الصحي، مداخلة مقدمة في طار - 15  
الملتقى الدولي الخاص بسياسات التحم في الإنفاق الصحي في الجزائر -الواقع والآفاق(المسيلة، يومي 24-25 نوفمبر 2015) ص 15.

✓ أن يشرف عليها موظف دائم.

✓ أن تكون تحت مسؤولية رئيس مصلحة.

✓ أن تحدد وتحسب نفقاتها المباشرة: الدواء، التجهيز، الغذاء...

ومن ثم فإن تحديد الفروع الرئيسية والثانوية يكون على أساس: موقعها بالنسبة للمستشفى، حجم نفقاتها والاتصال المباشر بالمرضى.

- الأقسام الرئيسية (**Les sections principales**): وتتمثل في الأقسام التي تساهم بشكل فعلي في عملية إنتاج الخدمة الصحية، ويكون نشاطها موجه مباشرة لإنتاج وحدات عمل كاليوم الاستشفائي. وتكون هذه الفروع موضوع حساب التكلفة، حيث يتم تحميل هذه الأقسام بكافة عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة، ويتم حساب تكلفة الخدمة الصحية بقسمة مجموع تكاليف القسم على عدد وحدات القياس المنتجة للقسم.

- الأقسام الثانوية (**Les sections auxiliaires**): هي فروع لا تقوم بنشاطات محددة وإنما تعمل لصالح الفروع الرئيسية من خلال وحدات عمل ثانوية وتنقسم هاته الفروع إلى قسمين أساسيين<sup>16</sup>:

◆ فروع ملحقة ذات طابع طبي.

◆ فروع ملحقة ذات طابع عام

الشكل رقم (02): الهيكل التقسيمي للفروع الثانوية



المصدر: منور محمد أمين، حساب التكاليف الصحية، مرجع سابق، ص 32

أ. تصميم الوثائق وجمع المعطيات

■ التصميم (**Canevas A**): وهو مجموعة من الجداول توضح حالات الاستهلاك والأعباء الخاصة بكل مصلحة والمقدمة من طرف مختلف المخازن، ويحتوي هذا التصميم المرقمة من A1 إلى A9، وتنقسم الأعباء إلى ستة أصناف هي: المستخدممين، التغذية، اللوازم المختلفة، الصيانة والأعباء المشتركة.

منور محمد أمين، حساب التكاليف الصحية، مذكرة تريض، المدرسة الوطنية للصحة، دفعة 37، تخصص إدارة الصحة (2004) ص30-16

- التصميم **B (Canevas B) "النشاطات"**: ويتعلق الأمر بالجدول من B1 إلى B10، والتي تبين نشاطات المصالح الطبية والتقنية، والمتمثلة فيما يلي: نشاطات المصالح الاستشفائية والفحوصات، نشاطات بعض المصالح الخاصة، نشاط المخبر، نشاط مصلحة الأشعة، نشاط قاعة العمليات، نشاط طب الأسنان، نشاط الكشف الوظيفي، نشاط الجمع التقني.
- التصميم **C (Canevas C) "التوزيع"**: ويتعلق الأمر بالجدول التي تختص بالتوزيع الأولي والثانوي للنفقات، ويتكون من C1 إلى C4 التوزيع الأولي للأعباء، التوزيع الثانوي للأعباء، الجدول التلخيصي للتوزيع الأولي والثانوي، مفاتيح التوزيع.

أما فيما يخص جمع المعطيات فيتم ملئ كل من التصميم A و B، حيث تسجل في كل وثيقة الاستهلاكات بالكمية والسعر أي التكاليف المتعلقة بكل مصلحة، ويتم ذلك شهريا من قبل رؤساء المصالح المختلفة، وبالتالي خلال هذه المرحلة يتم تقييم المنتجات المستهلكة لكل مصلحة.

ج. تحديد مفاتيح التوزيع: إن اختيار وحدات العمل التي تمثل نشاط كل قسم يقتضي ملاحظة دقيقة للواقع ودراسة تحليلية لعدة فترات لمدى العلاقة بين التكلفة المتغيرة لكل قسم وحجم وحدة العمل المقترحة، لنصل إلى تبني وحدة العمل التي لها ارتباط وثيق بمختلف مستويات التكلفة المتغيرة، والجدولين المواليين يوضحان وحدة العمل للأقسام الرئيسية والثانوية على التوالي:

#### الجدول رقم (01) وحدة العمل للأقسام الرئيسية

| وحدة العمل   | الأقسام الرئيسة           |
|--------------|---------------------------|
| يوم استشفائي | مصالح مجهزة بأسرة استشفاء |
| D عدد        | Stomatologie              |
| عدد الفحوصات | Consultation Ext          |
| عدد الفحوصات | Soins Ext                 |
| عدد الفحوصات | طب العمل                  |

من إعداد الباحثين بالاعتماد على: الجداول الخاصة بحساب التكاليف للمؤسسات العمومية الصحية لسنة 2015.

#### وحدة العمل للأقسام الثانوية 02 الجدول رقم (1)

| الأقسام الثانوية ذات الطابع الطبي |                | الأقسام الثانوية ذات الطابع العام |                |
|-----------------------------------|----------------|-----------------------------------|----------------|
| المصالح                           | مفاتيح التوزيع | المصالح                           | مفاتيح التوزيع |
| غرفة العمليات                     | K عدد          | إدارة                             | بالدينار       |
| الأشعة                            | R عدد          | مصالح اقتصادية                    | بالدينار       |
| المخابر                           | B عدد          | مصالح اجتماعية                    | بالدينار       |
|                                   |                | أعباء مشتركة                      | بالدينار       |

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على: الجداول الخاصة بحساب التكاليف للمؤسسات العمومية الصحية لسنة 2015.

يتطلب إعداد التوزيع الثانوي للنفقات الصحية حساب تكلفة وحدة عمل كل فرع من الفروع الثانوية ذات الطابع الطبي والذي يتم التحصيل عليه من خلال العلاقة التالية<sup>17</sup> :

### Coût total des charges des section auxiliaire

Coût de l'unité d'œuvre =

Nombre d'unité d'œuvre réalisé

ولمعرفة قيمة الأعباء الخاصة لكل فرع ثانوي على حدا والذي يعود لفرع أساسي نقوم بالعملية التالية

عدد وحدات العمل المستهلكة من طرف الفرع الأساسي × تكلفة وحدة العمل.

وفيما يخص الفروع الثانوية ذات الطابع العام فإن توزيع أعبائهم على مختلف الفروع الأساسية يتم بما يتوافق ونسبة هذا الفرع مقارنة بمجموع أعباء الفروع الأساسية ولأجل ذلك يتم المرور بالعمليات التالية:

حساب مجموع أعباء الفروع الأساسية.

### أعباء الفرع الرئيسي

### مجموع أعباء الفروع الرئيسية

- استخراج النسبة المئوية لكل فرع رئيسي × 10

- تحميل نصيب كل قسم رئيسي من أعباء القسم الفرعي من خلال العملية التالية: النسبة المئوية السابقة × أعباء القسم الفرعي.

### 2- العراقيل الضمنية لحساب التكاليف وفق منهجية الأقسام المتجانسة:

على الرغم من الأهمية التي تتخذها منهجية الأقسام المتجانسة كأساس لحساب التكاليف الصحية إلا أنها لا تخلو من مجموعة من النقائص والعراقيل على مستويات مختلفة، والمتمثلة أساسا فيما يلي:

- عند تحديد التكلفة الكاملة (le coût complet) تظهر عدة مشاكل في مرحلة توزيع بعض الأعباء وخاصة الغير مباشرة. وإن تقسيم هاته الأعباء على مختلف المصالح من خلال توزيع المبالغ الإجمالية للتكاليف الغير مباشرة يخلق في بعض الأحيان تجاوزات ملموسة حيث أن هذا التوزيع يمكن أن يدرج تكاليف معينة لمصالح لم تستفد أصلا من هاته الأخيرة، مما يرفع عن عملية حساب التكاليف طابع الدقة الذي يجب تتسم به.

- إن نظام حساب التكاليف الذي من المفروض أن يقوم على أساس معلوماتي يجسد السرعة والدقة هو على عكس ذلك على أرض الواقع خاصة مع غياب مؤشرات هاته الدقة بداية من شبكة الإعلام الآلي التي وفي أغلب الأحيان لا وجود لها على مستوى المؤسسات الصحية.

- ومن جهة أخرى يواجه نظام حساب التكاليف وفق منهجية الأقسام المتجانسة صعوبات إضافية على مستوى التطبيق من خلال ذهنيات المستخدمين والعمال الغير مدركين لأهمية العملية مما يرفع عنها صفة الدقة في التنفيذ، وعلى مستوى آخر فإن التطرق لما يتعلق بوحدة العمل (المتتمثلة أساسا في اليوم الاستشفائي) يثير ملاحظتين أساسيتين:

- من الناحية الاقتصادية فإن اليوم الاستشفائي لا يعتبر وحدة عملية لتحليل التكاليف

<sup>17</sup> منور محمد أمين، حساب التكاليف الصحية، مرجع سابق، ص 32-17



- ومن الناحية الطبية فإن اليوم الاستشفائي يغطي كم هائل من الحالات المختلفة لدى نفس المصلحة مما يستبعد اعتباره مؤشرا عمليا للتكلفة المتوسطة.

● أن الاعتماد على هذه الطريقة يتطلب الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب مجمل الأعباء، وهذا لا يساعد الإدارة على الحصول على المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات أو القيام بدراسة الوضعية.

● هذه المنهجية لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط، وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى المستغل والغير مستغل.

- تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة يركز أساسا على مبدأ مراكز المسؤولية وعلى التنظيم الهيكلي للمؤسسة، غير أن هناك مصالغ غير مدرجة في التنظيم الهيكلي مما يؤدي إلى تحميل تكاليفها إلى أقسام أخرى، وبالتالي عدم دقة تحميل التكاليف.

### ت- الانتقال من الأقسام المتجانسة إلى حساب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

إن نظام حساب التكاليف على أساس الأنشطة يعتبر أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية، ويرتكز على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي، حيث يقوم هذا النظام بتجميع التكاليف غير المباشرة للمؤسسة في مركز التكلفة ليتم توزيعها على المنتج النهائي بواسطة مسببات التكلفة، وذلك من أجل الوصول إلى التكلفة الحقيقية للمنتج النهائي مما يؤدي إلى دعم عملية اتخاذ القرارات.

#### 1. خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصحية:

إن آلية عمل نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة تتم وفق الخطوات التالية<sup>18</sup>:

- **تحديد الأنشطة:** بحيث يتم دراسة المؤسسة والتعرف على العمل في كل قسم منها، وتحليل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من أنشطة رئيسية وفرعية. فكلما زاد عدد الأنشطة كلما زادت درجة تعقيد وصعوبة تحديد العلاقة بين النشاط والخدمة المقدمة، مما يزيد من تكلفة تطبيق النظام، وهذا يتطلب من مصمم نظام التكاليف تجميع العديد من الأنشطة في مجموعات متجانسة أو ما يسمى بمجموعات التكلفة. ويمكن التمييز بين عدة أنواع من الأنشطة في المؤسسات الصحية والتي تتمثل فيما يلي:

- **أنشطة مرتبطة بالوحدات مباشرة (المرضى):** وتحدث هذه الأنشطة عند تقديم كل خدمة، حيث تتناسب بشكل طردي مع حجم الخدمات المقدمة، وتشمل هذه المجموعة المواد المباشرة من أدوية أو مستهلكات والأجور المباشرة، مما يعني بأن استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة الصحية تزداد بنسبة مساوية لزيادة عدد المرضى، ويتم ربط تكاليف هذه الأنشطة مع عدد المرضى بشكل سهل ومباشر استنادا إلى استخدام أو استهلاك المريض لهذه الأنشطة.

- **أنشطة تختص بمجموعة من الوحدات (المرضى):** وهي تكاليف الأنشطة التي تتحملها المؤسسة الصحية لتقديم الخدمة لمجموعة من المرضى، ونجد على سبيل المثال تجهيز أدوات الفحص والتشخيص للبدء بعمليات الكشف السريري، طباعة النشرات التعريفية الخاصة بالمؤسسة الصحية للتعريف بها أو بمخدماتها.

- **أنشطة ترتبط بالإنتاج بشكل عام:** وهي تكاليف الأنشطة التي تنفقها المؤسسة الصحية لدعم وتجهيز خدمة معينة بغض النظر عن عدد الوحدات (المرضى) المراد خدمتهم أو عدد المجموعات من هذه الوحدات، والتي من أمثلتها تكلفة التقييم للخدمات المقدمة وفحصها للتأكد من مطابقتها للمواصفات والمقاييس المحددة.

عراي محفوظ، بعلة طاهر، آليات التحكم في الإنفاق الصحي الوطني وانعكاساته على نوعية ومردودية القطاع الصحي، مرجع سابق، ص 16-18

- أنشطة ترتبط بالمؤسسة ككل: وهي تلك الأنشطة التي لا يمكن تتبعها أو تحميلها على مريض بحد ذاته، وإنما هي التكاليف أو الموارد التي تستخدمها المؤسسة لدعم جميع عملياتها دون استثناء، ومن أمثلة هذه الأنشطة نجد نفقات الصيانة والكهرباء، المصاريف الإدارية المختلفة، إلا أن هذه المصاريف ضرورية لاستكمال عمليات تقديم الخدمات، حيث تستفيد جميع المخرجات النهائية في الاستفادة منها.

**2- حساب تكلفة الأنشطة:** بعد تحديد الأنشطة المختلفة التي تقوم بها المؤسسة الصحية، يتوجب توزيع تكاليف الموارد المستخدمة ضمن فترة معينة على هذه الأنشطة، وذلك بهدف تحديد التكاليف التي تحملتها المؤسسة للقيام بهذه الأنشطة، حيث أن العديد من هذه الموارد يمكن تحميلها بشكل مباشر إلى الأنشطة التي استهلكتها مثل الأدوية، الفحوص الطبية، صور الأشعة... وغيرها، غير أن هناك تكاليف لا يمكن تتبعها بشكل مباشر مثل تكاليف خدمة الغرف، الغاز والكهرباء... وغيرها. وعليه يتوجب على مصمم نظام محاسبة التكاليف حسب الأنشطة في هذه المرحلة مراعاة علاقة السبب والنتيجة لتوزيع هذه التكاليف على مختلف الأنشطة، وهنا لا بد من الإشارة إلى أن بعض الموارد قد يتم استهلاكها من قبل عدة أنشطة، حيث يتم تحميل تكلفة هذه الموارد إلى الأنشطة عن طريق موجه التكلفة أو مسببات التكلفة. ويعبر هذا الأخير مقياس كمي يحقق علاقة الارتباط بين حجم النشاط معبر عنه بوحدات القياس ومقدار التكلفة. ومن الجدير بالذكر أن مدى نجاح وفعالية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد إلى حد كبير على مدى سلامة مسببات التكلفة.

**3- تحديد مسببات التكلفة:** المقصود بمسببات التكلفة السبب الجوهري الذي أدى إلى خلق أو تكوين التكلفة، ويتم

تحديدها انطلاقاً من علاقة السبب والنتيجة، وذلك استناداً إلى دراسات ومشاركات القائمين على إنجاز الأنشطة المختلفة. وتنقسم مسببات التكلفة إلى قسمين أساسيين هما:

✓ موجبات كمية: حيث تعتمد على عدد مرات ممارسة النشاط، مثل عدد الفحوصات، عدد الوجبات المقدمة للمرضى، عدد صور الأشعة... وغيرها.

✓ موجبات زمنية: حيث تعتمد على الوقت اللازم للقيام بنشاط ما، فعلى سبيل المثال احتساب الوقت اللازم لتجهيز وإعادة تجهيز غرفة العمليات بعد القيام بعملية جراحية معينة.

**4- . تحديد التكلفة الكلية للمنتوج:** تتكون تكلفة الخدمة المقدمة للمريض من العناصر الآتية:

- **تكلفة المواد المباشرة:** والتي تتضمن مقدار العلاجات أو الأدوية التي تم استخدامها للحالة المرضية الواحدة، مثل عدد ونوع الفحوص المخبرية التي تم إجراؤها، وباقي الفحوصات السريرية الأخرى كصور الأشعة وغيرها، حيث يتم تحديد الاستهلاك من هذه المواد بواسطة البيانات المسجلة في بطاقة الاضطحاب، بالإضافة إلى تكلفة العمل المباشر (الأجور).

- **تكلفة الأنشطة المستهلكة (التكاليف غير المباشرة):** وتتضمن التكلفة التي تخصيصها من مجتمعات التكلفة المختلفة مثل خدمات التمريض، والخدمات الفندقية، والطواقم الإداري... وغيرها.

**ثالثاً. مزايا نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:** إن الانتقال من الأقسام المتجانسة إلى حساب التكاليف على أساس الأنشطة يسمح باتخاذ قرارات صحيحة على مستوى للمؤسسات الصحية وذلك من خلال:

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين مختلف المصالح الاستشفائية والخدمات المقدمة.
- تخفيض التكاليف من خلال إخراج الأنشطة التي لا تضيف أي قيمة أو تخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن.
- قياس وتحسين كفاءة أداء أقسام المؤسسة الصحية، وذلك عن طريق تحديد فرص تخفيض التكلفة، خاصة المرتبطة بالأنشطة السائدة من خلال المتابعة المستمرة لاتجاهات تكلفة النشاط.
- قياس وترشيد تكلفة الخدمات الصحية، وتحديد أسعار الخدمات الصحية المقدمة بالمستشفيات على أسس علمية دقيقة.

- يسمح بقياس الموارد الكلية اللازمة لإنتاج منتج معين، وبالتالي التنبؤ بالإنفاق المستقبلي.
- يؤدي استخدام طرق مختلفة لتوزيع التكاليف إلى تقديم تقارير مختلفة عن تكاليف المنتج.

#### خاتمة:

إذا ومن خلال ما سبق يتضح أن نقص الموارد بالقطاع ليس بالسبب الوحيد أمام تدني مستوى الخدمات التي يقدمها القطاع الصحي بالجزائر وإنما هناك عدة عوامل أخرى ساهمت في ذلك وعلى رأسها سوء في تسيير الموارد المتاحة وذلك باعتبار أن دول الجوار (المغرب، تونس، الأردن... الخ) قد استطاعت أن تحقق نتائج مبهرة مقابل استنزاف موارد مالية أقل وهو ما يتماشى مع الفرضية المطروحة.

من جهة أخرى واقع التسيير المالي الحالي في المؤسسات الاستشفائية بالجزائر يستلزم مجموعة من الإصلاحات تتمحور في مجملها حول فكرة تجسيد استقلالية حقيقية للمؤسسة، هذه الإصلاحات المتعلقة أساسا بنظام تمويل الخدمات الصحية، مع منح وإعطاء صلاحيات أكبر للمسير المالي من أجل اتخاذ القرارات المناسبة، أضحت أكثر من ضرورة موازاة مع التوجه الاقتصادي الجديد الذي يشجع مبادرات القطاع الخاص، الأمر الذي يخلق جو من المنافسة، أين أصبح القطاع العمومي مجبر للوصول إلى مستوى من الفعالية في العلاج بأقل التكاليف والتركيز على النوعية وليس على كمية الخدمات الصحية.

وعلى هذا الأساس تظهر لنا أهمية النظام المحاسبي الفعال من أجل اتخاذ قرارات مناسبة ومن خلال التزام إدارة المؤسسات الصحية بتبني أنظمة محاسبة التكاليف مبنية على الأسس العلمية والعملية السليمة مع توفير المستلزمات والمقومات التي تقوم عليها هذه الأنشطة.

#### نتائج الدراسة: لقد توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- كان إدخال المحاسبة التحليلية في التسيير الصحي أمرا ضروريا لا بد منه، وذلك نتيجة للأوضاع الاقتصادية، السياسية والاجتماعية التي شهدتها العالم وما كان في العشرية الماضية في الجزائر خاصة. فأصبح تطبيق إصلاح جذري لمؤسساتنا الصحية أمرا ضروريا ومسلما به.
- كان لزاما على الفاعلين بالقطاع تبني قيادة وتسيير حديث للمؤسسة الصحية (hospitalier) (Managemen) بهدف التحكم و السيطرة على مختلف الأوضاع التي تعيشها المؤسسة , و ذلك باعتماد أدوات و تقنيات عملية علمية دقيقة و عصرية و التي أهمها: الاعتماد على لوحة قيادية (Tableau de bord) لتوفير مختلف المعلومات اللازمة وفي الوقت المناسب للمسير لتمكينه من توجيه المؤسسة صوب تحقيق الأهداف المسطرة واجتذاب المخاطر المحدقة بها, و هنا تكمن أهمية النظام الإعلامي ككل و النظام المحاسبي خاصة في اعتماده و تبنيه للمحاسبة التحليلية كتقنية و أداة توفر العديد من المعلومات في صيغة ملخصة يمكن اعتمادها كمعايير و مؤشرات لمتابعة و مسابرة اختيارات و أهداف المؤسسة.
- شهدت الألفية الثالثة، توجهها وإصلاحا صحيا لتسيير المؤسسات الصحية نتيجة ما كانت تعرفه البلاد وذلك بتصميم نظام محاسبي تحليلي قصد عقلنة المصاريف والتحكم فيها هذا النظام المحاسبي التحليلي الذي من شأنه أن يُعلمنا أين نحن وإلى أي مدى يمكننا الذهاب وكيف يتحقق ذلك.
- بادرت الوزارة بتطبيق حساب التكاليف منذ سنة 2002. هذه التجربة الفتية التي لاحظنا عليها ما يلي:
  - غياب الأنظمة الإعلامية الفرعية داخل المؤسسة كنظام التخزين.
  - عدم التفرقة بين ما هو استثمار ونفقة جارية أو استثمار ومخزون.

- ضعف التكوين في الجانب الاقتصادي لدى أغلبية الشركاء.
- سوء انتقال المعلومات داخل المؤسسة وما بين المؤسسات والسلطة المركزية.

### التوصيات

على الرغم من الصعوبات التي صادفت تطبيق هذا الأسلوب لكن يمكن اعتبار هذه الإجراءات بذرة تغيير وتسيير حديث من شأنها أن تتجه إلى مواجهة أحسن لمتطلبات المواطنين والعقلنة والحكمة في تسيير الموارد خاصة. فهذه التجربة الفتية حققت تحكماً أفضل وأحسن للتكاليف عما كان في السابق وتحتاج إلى:

- التكوين المتواصل عن طريق برامج تكوينية دقيقة وهادفة لمختلف فئات المستخدمين (إداريين، طبيين وشبه طبيين) بهدف تحسيس الجميع وتغيير الذهنيات بصفة عامة. والتكوين في المجال الاقتصادي للمحاسبين والمسؤولين عن ذلك خاصة، أي خلق ثقافة عمادها الاقتصاد والعقلنة.
- الاستعانة بالإعلام الآلي من أجل السرعة في معالجة، تداول وتحليل المعلومات مما يزيد في فعالية هذا النظام الإعلامي عموماً والمحاسبي خصوصاً.
- دماج المحاسبة التحليلية في المخطط الوطني للمحاسبة (PCN) في إطار مخطط محاسبي قطاعي خاص بالصحة. إذن توجه الدولة إلى إيجاد تسعيرة للمنتوج الصحي أمر ضروري في الوقت الراهن ومرربوط بالتحكم بالتكاليف واعتماد نظام محاسبي تحليلي في مؤسساتنا الصحية.
- تحسيس كل الشركاء في التحكم في التكاليف التي تزداد دائماً وتجنب زيادة النفقات والتبذير من شأنه أن يحسن نوعية وكمية الخدمات المقدمة. لذا فالصحة اهتمام الجميع وعلى الجميع المشاركة في حفظ وتحسين الحالة الصحية للمواطنين.

### قائمة المصادر

#### المراجع العربية:

1. تقرير المجلس الاقتصادي والاجتماعي حول: الإقصاء الاجتماعي، الدورة العامة السابعة عشر (28 فيفري 2001)
2. زميت خدوجة، تحليل تكاليف الصحة في الجزائر، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية فرع تسيير (جامعة الجزائر 1999 – 2000)
3. عرابي محفوظ، بعلة طاهر، آليات التحكم في الإنفاق الصحي الوطني وانعكاساته على نوعية ومردودية القطاع الصحي، مداخلة مقدمة في طار الملتقى الدولي الخاص بسياسات التحم في الإنفاق الصحي في الجزائر –الواقع والآفاق (المسيلة، يومي 24-25 نوفمبر 2015)
4. على دحمان محمد، تقييم مدى فعالية الإنفاق الصحي بالجزائر، رسالة دكتوراه (كلية العلوم الاقتصادية: 2016-2017)
5. عياشي نور الدين، تطور المنظومة الصحية الجزائرية، مجلة العلوم الإنسانية، ع31، جوان 2009 (قسنطينة: منشورات جامعة منتوري)
6. محمد كمال عطية، نظم محاسبة التكاليف (دار الجامعات المصرية، 1975)
7. مديحة محمود خطاب، تحديد أولويات الإنفاق العام في مجال الصحة، مؤتمر أولويات الإنفاق العام في مصر (القاهرة، ديسمبر 2009)
8. منظمة الأقطار العربية المصدرة للبتترول، التقرير الإحصائي السنوي 2014 (الكويت: 2014).

9. منور محمد أمين، حساب التكاليف الصحية، مذكرة تربص، المدرسة الوطنية للصحة، دفعة 37، تخصص إدارة الصحة(2004)

10 نصر الدين عيساوي، مراقبة التكاليف في مؤسسة استشفائية، رسالة ماجستير (جامعة قسنطينة: كلية العلوم الاقتصادية (2005-2004)

#### المراجع الأجنبية

- 1- - MARGERIN .J et AUSSET .G:comptabilité analytique , outil de gestion aide à la décision ( Edition Sedia .paris 1984)
- 2- Brahmia brahime, quelle alternative de financement de l'assurance maladie dans la transition sanitaire en Algérie, communication présentée au cours su séminaire pour le financement de l'assurance de maladie, ministère de travail de l'emploi et de la sécurité social Alger 2008.
- 3- -OMS: Rapport sur la santé dans le monde، septembre 2010. In [www.who.int](http://www.who.int)