

تقييم تكاليف العلاج الكيميائي باستخدام نظام المحاسبة على أساس الأنشطة دراسة حالة المركز الإستشفائي الجامعي بقسنطينة (مصلحة الطب النووي)

د. عميروش بوشلاغم
أ. منصف شرفي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
جامعة عبد الحميد مهري قسنطينة
- الجزائر -

ملخص:

تهدف هذه الورقة البحثية، إلى إبراز كيفية تطبيق نظام المحاسبة المبني على أساس الأنشطة بالمؤسسات الصحية العمومية وتحليل المراحل الأساسية التي تساعد في تطبيق هذا النظام بشكل فعال بهذه المؤسسات، كما تحدد الإطار المنهجي الواجب إتباعه والمبني على خطوات محددة والتي تمثل في مجملها قواعدا لتطبيق نظام فعال للمحاسبة على أساس الأنشطة، وقد توصلنا إلى تحقيق عدد من النتائج والمقترحات المرتبطة بالتكاليف وبتسيير المؤسسات الصحية العمومية، عن طريق التركيز على الأنشطة كأساس للرقابة والمحاسبة بدلا من التركيز على التكاليف ذاتها وذلك باعتبار أن الأنشطة هي التي تستنفذ موارد المؤسسات الصحية وتسبب حدوث التكلفة ثم استخدام المعلومات المحاسبية المتاحة بغرض تجسيد مبدأ التسيير على أساس الأنشطة.

الكلمات المفتاحية: مراقبة التسيير، نظم المعلومات المحاسبية، التسيير على أساس الأنشطة، إدارة الأعمال الاستشفائية.

مقدمة:

نظراً للتحديات التي تنتظر المنظومات الصحية في الجزائر وضرورة تكيفها مع متطلبات العصرنة في التسيير ظهرت أدوات حديثة في مراقبة التسيير تهدف إلى ترشيد القرارات الإدارية والتسييرية في شتى المجالات وعلى رأس هذه الأدوات نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إذ تساعد هذه الطريقة الحديثة في مراقبة التسيير في التغلب على القصور في نظم التكلفة التقليدية وتقادي محدودية المحاسبة التحليلية المعتمدة على الأقسام المتجانسة. من خلال تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكاليف باعتبار الأنشطة هي التي تسبب التكاليف بدلاً من الاعتماد على حجم الإنتاج لتخصيص التكاليف غير المباشرة⁽¹⁾.

Abstract:

The aim of this paper is to show how to apply based activity management of public health institutions and analysis of the main stages, which helps in the application of this system effectively these accounting information system, and determine the methodological framework to be followed, which is based on the specific steps that represent in their entirety the rules of an effective accounting system based on activities, we have to achieve a number of proposals and results associated costs and the conduct of public health institutions. By focusing on activity as the basis for Control and Auditing, rather than focus on the same costs and that, considering that activity are depleting resources and health institutions caused the cost occurring then use the accounting information available in order to embody the principle of management based activity.

Keywords: control management, accounting information systems, management based activity, hospital business management

إنّ نظام التكاليف المعمول به على مستوى المستشفيات العمومية في الجزائر لا يحتمل العديد من أنواع المصاريف مباشرة على المنتجات مثل: الخدمات المقدمة للمرضى (الإقامة، المعالجات، حصص...) مصاريف الهياكل، المصاريف الإدارية والتدعيمية أو اللوجستية، مصاريف الجهاز الطبي وشبه الطبي، والتي لا يمكن ربطها مع الخدمة المقدمة. وفي هذه الظروف يكون من الصعب جداً وضع محاسبة تحليلية استشفائية متناسقة. بعض الأدوات مثل المحاسبة على أساس الأنشطة، يمكن أن تمثل بدائل جذيرة بالاهتمام. وهو ما حاولنا تجسيده من خلال الدراسة الميدانية والمتمثلة في تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمركز الاستشفائي الجامعي بقسنطينة وبمصلحة الطب النووي (قسم العلاج الكيميائي).⁽²⁾

أضف إلي ذلك، فإن عملية تجسيد برنامج الدعم لقطاع الصحة في جانبه المتعلق بالتكفل بالتحول الصحي، ومحاربة الأمراض غير المعدية وتطبيق المخطط الوطني لمحاربة أمراض السرطان للفترة (2015-2019) أمر يستدعي وضع أدوات لقياس التكاليف الخاصة بأهداف كل برنامج قصد متابعة وتقييم الأداء⁽³⁾. وهذا ما يقودنا إلى طرح التساؤل الرئيسي التالي:
هل يمكن تطبيق نظام المحاسبة على أساس الأنشطة بالمؤسسات الصحية العمومية في الجزائر وتجسيده والاستفادة من مزاياه؟

ويندرج تحت التساؤل الرئيسي، التساؤل الفرعي التاليين:

- كيف نطبق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة خلال مختلف مراحلها وضمان سيره الفعال؟
- ماهي مراحل تطبيق نظام المحاسبة المبني على أساس الأنشطة بالمؤسسات الصحية العمومية في الجزائر؟

للإجابة على هذه التساؤلات قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: إنّ المتاح من أدوات المحاسبة التحليلية المتوفرة حالياً لدى المركز الاستشفائي بقسنطينة كفيلاً بتطبيق نظام المحاسبة المبني على أساس الأنشطة.

الفرضية الثانية: إنّ عملية تطبيق نظام المحاسبة المبني على أساس الأنشطة. مرهون بتحسين توصيف الأنشطة ومسببات التكلفة.

تهدف هذه الورقة البحثية، إلى إبراز كيفية تطبيق نظام المحاسبة المبني على أساس الأنشطة بالمؤسسات الصحية العمومية وتحليل المراحل الأساسية التي تساعد في تطبيق هذا النظام بشكل فعال بهذه المؤسسات، كما تحدد الإطار المنهجي الواجب إتباعه والمبني على خطوات محددة والتي تمثل في مجملها قواعد لتطبيق نظام فعال للمحاسبة على أساس الأنشطة.

ولتحقيق الأهداف السالفة الذكر اعتمدنا على المنهج الوصفي المتعلق بوصف وتحليل مصادر البيانات المتمثلة في الدراسات النظرية والتطبيقية لنظام التكاليف المبني على الأنشطة وبشكل خاص على المؤسسات الصحية العمومية وتقييم نتائجها بما يوافق أهداف البحث. ومنهج دراسة الحالة المتعلق بوصف وتحليل الإطار المقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على مستوى المركز الاستشفائي الجامعي بقسنطينة وبالضبط على مستوى مصلحة الطب النووي بقسم العلاج الكيميائي والاعتماد على مصادر البيانات الأولية للمساهمة في التحليل السليم للأنشطة وتقسيمها على مجتمعات التكلفة واختيار مسببات التكلفة.

تجدر الإشارة إلى أنّ تجميع وتحليل البيانات عن جميع الجوانب المتعلقة بتطبيق نظام المحاسبة على أساس الأنشطة سواء الموارد أو الأنشطة أو مسببات النشاط. قد قمنا به من خلال طرق مختلفة لجمع البيانات من بينها المقابلة، الحوار، الزيارات، الملاحظة والتحليل الوثائقي. إضافة إلى ذلك نشير إلى أن بيانات الدراسة تتعلق بالثلاثي الأول من سنة 2013، حيث قمنا بجمع كل الأعباء المرتبطة بهذه الفترة معتمدين في ذلك على برنامج Excel.

وللإلمام بمختلف جوانب الموضوع، قمنا بتقسيم هذه الورقة البحثية إلى مبحثين نتناول في المبحث الأول عرض لمختلف الدراسات التي تناولت موضوع نظام المحاسبة على أساس الأنشطة مع

**تقييم تكاليف العلاج الكيميائي باستخدام نظام المحاسبة على أساس الأنشطة
دراسة حالة المركز الإستشفائي الجامعي بقسنطينة (مصلحة الطب النووي)**

شرح الإطار المنهجي للدراسة المعتمد عليه. أما المبحث الثاني نتناول فيه تحليل لمختلف المراحل العملية التي توضح كيفية تطبيق نظام المحاسبة الى أساس الأنشطة بقسم العلاج الكيميائي

المبحث الأول: الخلفية العلمية للدراسة والمنهجية المعتمدة

أجريت عدة دراسات حول نظام المحاسبة على أساس الأنشطة بالمؤسسات الصحية العمومية خلال العشرين سنة الماضية أبرزها تلك التي كتبت في مطلع الألفية الثالثة، وسنكتفي بسردهم أهم هذه الدراسات التي لها علاقة مباشرة ببحثنا، كما سنوضح النموذج النظري الذي سنعتمد عليه في إجراء الدراسة التطبيقية

1.1. الدراسات السابقة:

أجريت عدة دراسات حول نظام المحاسبة المبني على أساس الأنشطة بالمؤسسات الصحية العمومية خلال العشرين سنة الماضية، أبرزها تلك التي كتبت بمطلع الألفية الثالثة، لقد اكتفينا بسردهم أهم هذه الدراسات التي لها علاقة مباشرة ببحثنا، باقي الدراسات المعتمدة سنسردها في قائمة المراجع.

أولاً/ الدراسات الوطنية:

- دراسة زويير أعراب (2011) بعنوان: «Le Controle de Gestion à l'Hopital, Methodes et Outils, Cas de la Mise en Place de la Methode ABC à

l'Hopital Khellil Amrane de Bejaïa» (4)

تمثلت أهداف الدراسة في اقتراح نموذج المحاسبة التحليلية المعتمد على طريقة المحاسبة على أساس الأنشطة على مستوى مستشفى خليل عمران بجاية وبالضبط بمخبر التحاليل. وأوضحت الدراسة أنّ تطبيق طريقة المحاسبة على أساس الأنشطة على مستوى مخبر التحاليل لمستشفى خليل عمران بجاية يشترط توفر مجموعة من الشروط وتجسيد مراحل معينة تتمثل في:

- إعداد قاموس الأنشطة،
- تخصيص الموارد على الأنشطة،
- اختيار مسببات التكلفة من المستوى الأول والثاني،
- تجميع الأنشطة بحسب مسببات التكلفة،
- حساب التكاليف لمسببات التكلفة،
- تحليل التكاليف.

كما أكدت نتائج الدراسة على إمكانية تعميم الطريقة على المصالح الطبية الأخرى التابعة لمستشفى خليل عمران باتباع المنهجية نفسها المقترحة في النموذج التطبيق بمصلحة مخبر التحاليل الطبية.

- دراسة نصر الدين العيساوي (2004) بعنوان: «مراقبة التكاليف في مؤسسة استشفائية،

دراسة حالة مستشفى حي البير بقسنطينة» (5)

تمثلت أهداف هذه الدراسة في اقتراح نموذج المحاسبة التحليلية المعتمد على طريقة الأقسام المتجانسة على مستوى مستشفى حي البير بقسنطينة، وهذا بغرض مراقبة والتحكم في التكاليف الاستشفائية. أوفت الدراسة أنّ تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة على مستوى مستشفى حي البير اكتنفه مجموعة من النقائص مرتبطة أساساً بالدليل النظري الذي أعدته الوزارة الوصية ونقص تأهيل الخبرات في مجال الموارد البشرية. وأظهرت الدراسة أنّ استخدام طريقة الأقسام المتجانسة وفق تصور الباحث عدة فروقات في مجال تكلفة وحدات قياس الأقسام الطبية. وخلصت الدراسة إلى اقتراح مجموعة من الإجراءات أهمها ضرورة تنسيق الجهود بين العمال والسلك الطبي وتأمين تجربة التطبيق من أجل تحسين مزايا هذه الطريقة.

- دراسة قارة تركي آسيا (2010) بعنوان: «Regulation de l'Offre dans le

«Nouveau Système de Soins Public»⁽⁶⁾

حاولت هذه الدراسة تسليط الضوء على الأدوات التي تسمح بتنظيم وضبط عرض العلاج في القطاع العمومي معتمدة في ذلك على بعض طرق التسيير الحديثة التي تسمح باستخدام أمثل للموارد وتوزيع أحسن للعلاج، من بينها برنامج إطباق نظام المعلومات في نسخته الفرنسية، الذي يهدف إلى موازنة تكاليف إنتاج العلاج مع الأمراض المتكفل بها بواسطة ما يسمى المجموعات المتجانسة للمرضى التي ستساعد المسير على تجميع أمراض لها نفس الخصائص الطبية وتستهلك نفس الموارد، مما يتيح الفرصة لتخصيص كل مجموعة تكلفتها المقابلة ويصبح بالتالي برنامج إطباق نظام المعلومات أداة لتخصيص الموارد وقياس نشاطات المؤسسات الصحية وترشيد نفقاتها. وقد توصلت الباحثة إلى مجموعة من النتائج من بينها: إعطاء فكرة واضحة حول طرق اشتغال وتسيير المؤسسات الصحية العمومية في الجزائر من خلال حساب التكاليف على مستوى ثلاثة مستشفيات بولاية تلمسان وخلصت إلى ضرورة وضع نظام معلومات يشبه برنامج إطباق نظام المعلومات الفرنسي لاتخاذ القرارات، التحكم ومراقبة النفقات الصحية العمومية في الجزائر.

ثانياً/ الدراسات الأجنبية:

- دراسة سندي باجس Cindy-Pages (2006) بعنوان: «Contrôle de Gestion et

«Pratiques Manageriales à l'Hopital»⁽⁷⁾

هدفت الدراسة إلى توضيح أن وظيفة مراقبة التسيير المستشفيات لا تنحصر في البعد المحاسبي والمالي بل تتعداه لتشمل البعد التسييري من خلال قيادة تحقيق الأهداف. كما بينت الدراسة على ضرورة انسجام والتزام مختلف المسؤولين ومهنيي الصحة على تجسيد مختلف مراحل عملية مراقبة التسيير من تحديد الأهداف إلى تحليل النتائج ووضع خطط العمل. كما أوضحت الدراسة أن طرق التمويل المعتمدة على أساس النشاط، تشكل عنصراً تحفيزياً لتطوير أدوات التسيير المؤسسات الصحية العمومية، وعلى هذا الأساس لا يمكننا قيادة المستشفيات من زاوية التحكم في التكاليف فقط. وأثارت الدراسة على ضرورة أن تشمل قيادة تسيير المؤسسات الصحية العمومية على مقارنة شاملة لأداء مختلف الهياكل يُدمج فيها مجموعة العوامل التي تساهم في تحقيق الأهداف وخلصت الدراسة إلى أن تطوير أدوات مراقبة التسيير يمكن تحقيقه بشكل أسهل اعتماداً على الأدوات المتاحة من طرف المحاسبة التحليلية ومن بينها نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC وتطوير نظام المعلومات الاستثنائي.

- دراسة كلاربوينو Claire-Bouinot (2005) بعنوان: «Contrôle de Gestion à

«l'Hopital, Regulation et Dynamique Instrumentale»⁽⁸⁾

انطلقت هذه الدراسة من الإشكالية التالية: هل يوجد مراقبة التسيير بالمؤسسات الصحية العمومية وكيف يمكن تطبيقها؟

- وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر منها:
- ضرورة تجديد مقاربة التسيير مع المعطيات الجديدة التي تميز المؤسسات الصحية العمومية التي تمتاز بالتعدد واختلافها على الخدمات العمومية الأخرى،
 - تكييف نظام مراقبة التسيير مع ناتج الخدمات الاستثنائية وطرق التمويل التي تبقى غير محفزة،
 - الاهتمام أكثر ببرنامج إطباق نظام المعلومات (PMSI) كوسيلة لتخصيص الموارد من جهة واستخدامه كذلك كوسيلة لخلق ديناميكية جديدة للمسيرين تدور حول عملية التعلم الجماعي من جهة أخرى والتي تؤدي في جميع الحالات إلى تطبيق نظام مراقبة التسيير يستجيب إلى التوجهات، المستويات الاستراتيجية أكثر منه لتوجهات تخصيص الموارد.

2.1. الإطار المنهجي للدراسة

نتعرض في هذا المبحث مجموعة الخطوات التي تم إتباعها لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على مستوى المركز الاستشفائي الجامعي بقسنطينة وبالضبط بمصلحة الطب النووي (قسم العلاج الكيميائي). المنهجية المعتمدة في الدراسة التطبيقية ستتقيد بالعناصر المتضمنة في النموذج النظري المقترح والذي يعتمد في مجمله على إتباع خطوات ومراحل معينة تتمثل فيما يلي:

- إعداد قاموس الأنشطة للمصالح الإستشفائية من جهة وللمستشفى النهاري بقسم العلاج الكيميائي.
- تحديد الموارد المستهلكة.
- تحديد مسببات التكلفة للمستوى الأول وحجمها.
- تخصيص الموارد على نشاط المصالح الإستشفائية من جهة وعلى نشاط المستشفى النهاري من جهة أخرى.
- تحديد مسببات التكلفة للمستوى الثاني وحجمها.
- تحديد أهداف التكلفة على مستوى المصالح الإستشفائية من جهة وعلى مستوى المستشفى اليومي من جهة أخرى.
- تحليل التكاليف على أساس الأنشطة بهدف الوصول إلى التسيير المبني على أساس الأنشطة.
- اقتراح التحسينات الممكنة.

تجدر الإشارة إلى أن تجميع وتحليل البيانات عن جميع الجوانب المتعلقة بتطبيق هذا النظام سواء الموارد أو الأنشطة أو مسببات النشاط قد قمنا بها من خلال الملاحظة التي أجريناها بقسم العلاج الكيميائي، والاستشارات والمقابلات الشخصية مع العاملين والأطباء ومختلف المسؤولين الإداريين وال طبيين والشبه طبيين حسب الحاجة. ويبدو لنا من الضروري جدًا توضيح الإطار المنهجي للدراسة والذي سوف تستند عليه مقاربتنا في حساب وتحليل التكاليف.

وبعد إطلاعنا على الأدبيات التي عالجت موضوع نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وقع اختيارنا على النموذج النظري التالي: بما أن الاستشفاء بقسم العلاج الكيميائي يعتمد على نوعين من العلاج هي: أولاً العلاج المقدم على مستوى مصالح الاستشفاء وهو موجه للمرضى المقيمين خارج ولاية قسنطينة (علاج لأكثر من 24 ساعة). ثانياً العلاج المقدم على مستوى المستشفى النهاري موجه للمرضى المقيمين بولاية قسنطينة (علاج لأقل من 24 ساعة)، حيث لاحظنا أنه عدة أنشطة تمارس بقسم العلاج الكيميائي، هذه الأنشطة تستهلك موارد متنوعة والتي بدورها تستهلك من طرف مسببات التكلفة أي الأنشطة.

يتمثل النموذج المقترح في مرحلته الأولى بتحديد كل النشاطات المنجزة على مستوى مصالح الاستشفاء من جهة والمستشفى النهاري من جهة أخرى بهدف تكوين قاموس الأنشطة أو ما يسمى كذلك بخريطة الأنشطة. بعد ذلك يتعين علينا حصر كل الموارد المستهلكة مع الحرص في نفس الوقت على حسن اختيار مسببات المستوى الأول وحجمها. هذه المرحلة ستقودنا إلى تخصيص الموارد على الأنشطة، ثم نقوم بعد ذلك بتحديد مسببات التكلفة من المستوى الثاني بغرض تحديد دقيق لهدف التكلفة؛ أي ربط الأنشطة بهدف التكلفة التي أنشئت من أجله بمعنى آخر تحديد تكلفة اليوم الإستشفائي على مستوى مصلحة الاستشفاء بقسم العلاج الكيميائي من جهة وعلى مستوى المستشفى النهاري بذات القسم من جهة أخرى، وفي نفس الوقت تحديد التكلفة المتوسطة للمريض الواحد ومباشرة التسيير على أساس الأنشطة من خلال تحليل وتفسير النتائج التي ستكون بالنسبة لنا الوعاء الذي تصب فيه جملة من الاقتراحات والحلول الموجهة لإدارة المستشفى الجامعي⁽⁹⁾.

المبحث الثاني: مراحل تطبيق نظام المحاسبة على أساس الأنشطة بقسم العلاج الكيميائي
ان المنهجية المعتمدة في الدراسة التطبيقية ستتقيد بالعناصر المتضمنة في النموذج النظري المقترح والذي يعتمد في مجمله على إتباع خطوات ومراحل معينة تتمثل فيما يلي:

1.2. تحديد الأنشطة المرتبطة بقسم العلاج الكيميائي لمصلحة الطب النووي

نقوم الآن بتحديد قائمة الأنشطة علي مستوى مصلحة الإستشفاء الدائم والمستشفى النهاري (10)

1.1.2. قائمة الأنشطة المتعلقة بنشاط الإستشفاء: ويضم أنشطة إدارية وأخرى تقنية
أ. الأنشطة الإدارية: وتضم أربع أنشطة فرعية وهي علي التوالي: التسيير الإداري، تسيير الملفات، تسيير الطلبات، تسيير المغسلة

ب. الأنشطة التقنية: وتضم مجموعة من الأنشطة الفرعية المتمثلة في استقبال المريض، فحوصات المريض، خدمات التمريض، زيارة المرضى، جولات على المرضى، المعاينة، تسيير الوجبات، مجلس اجتماع الأطباء، تسيير النقل، مساعدة المريض في كل ما يتعلق بقضاء حاجته. تسيير النقل

2.1.2. قائمة الأنشطة المتعلقة بالمستشفى النهاري: نقوم الآن بتحديد قائمة الأنشطة بنفس المنهجية المعتمدة بمصلحة الإستشفاء وهي ملخصة فيما يلي: (11)

أ. الأنشطة التقنية: وتضم مجموعة من الأنشطة الفرعية المتمثلة في: استقبال المريض، فحوصات المريض، خدمات التمريض، زيارة المرضى، جولات على المرضى، مجلس اجتماع الأطباء، مراقبة المريض

ب. الأنشطة الإدارية: وتضم ثلاث أنشطة فرعية وهي: التسيير الإداري تسيير الملفات وتسيير الطلبات.

2.2. تحديد مسببات تكلفة المستوى الأول:

مسببات تكلفة المستوى الأول تسمح بربط الموارد بالأنشطة، أي أنها تقيس الموارد المستهلكة من مختلف الأنشطة، ومن أجل تحديد مسببات التكلفة بشكل دقيق يكون من الأفضل تعقبها أثناء مرحلة تحديد الموارد؛ أين يكون المحلل بجانب الفاعلين ويمتلك متسع من الوقت لإجراء المقابلات وطرح الأسئلة، وهو ما قمنا به من خلال المقابلات التي أجريناها مع مسؤولي قسم المالية والتسيير، حيث تمكنا من تحديد بعض مسببات التكلفة التي يعتمد عليها لقياس استخدامات الموارد وهي ملخصة في الجدول الآتي:

جدول رقم (1)

بعض مجتمعات ومسببات التكاليف بقسم العلاج الكيميائي
المرتبطة بالثلاثي الأول من سنة 2013

مسببات (محركات) التكاليف	مجتمعات التكاليف (النشاط)
عدد ساعات العمل	الموارد البشرية
المساحة	اهتلاك المباني
مدة الاستخدام	اهتلاك معدات المكتب
مدة الاستخدام	اهتلاك المعدات الطبية
الكمية المستهلكة	المنتجات الصيدلانية
الكمية المستهلكة	المستلزمات الطبية
عدد المصالح الطبية	الأعباء المشتركة
عدد الوجبات	الإطعام
عدد الملاءات	المغسلة
عدد المرضى المنقولين	النقل
عدد الفواتير	الأعباء الإدارية
عدد الفحوصات	أعباء المخبر
عدد التدخلات	أعباء الصيانة

المصدر: صالح رضا إبراهيم: مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط كأس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات، مجلة الإدارة العامة، دون دار النشر، 2002، ص 78.

تقييم تكاليف العلاج الكيميائي باستخدام نظام المحاسبة على أساس الأنشطة
دراسة حالة المركز الإستشفائي الجامعي بقسنطينة (مصلحة الطب النووي)

من خلال المقابلات التي أجريناها تحصلنا على عدة مسببات تكلفة لكن المسببات المذكورة أعلاه هي المطبقة في مصلحة الطب النووي لأنها تمكننا من تحديد تكاليف الأنشطة بشكل أسهل.

3.2. تحديد حجم مسببات تكلفة المستوى الثاني

في هذه المرحلة سنحدد مسببات التكلفة للمستوى الثاني وهذه المسببات يطلق عليها بمسببات التكلفة المرتبطة بالأنشطة، وقد حصلنا على هذه المسببات من خلال المقابلات وملاحظة الوثائق التي تم عرضها علينا أثناء المقابلة والجدول الموالي يوضح هذه المسببات:

جدول رقم (2)

مسببات التكلفة المستوى الثاني المرتبطة بالأنشطة

المرتبطة بالثلاثي الأول من سنة 2013

الأنشطة	مسببات الأنشطة المطبقة	نشاط الاستشفاء اليومي	نشاط الاستشفاء
التسيير الإداري	عدد الملفات المعالجة	394 ملف	1725 ملف
تسيير الملفات	عدد الملفات المعالجة	394 ملف	1725 ملف
تسيير الطلبات	عدد الطلبات	394 طلبية	1725 طلبية
تسيير المغسلة	عدد الملاءات المغسولة	/	480 ملاءة
استقبال المريض	عدد المرضى	394 مريض	1725 مريض
فحوصات المريض	عدد المرضى	394 مريض	1725 مريض
خدمات الممرضات	عدد المرضى	394 مريض	1725 مريض
مراجعة المرضى	عدد الزيارات	394	1725
جولات على المرضى	عدد المرضى	/	1725 مريض
المعاينة	عدد المعاينات	394	1725
تسيير الوجبات	عدد الوجبات المقدمة	/	3600 وجبة
مجلس اجتماع الأطباء (STAFF)	عدد الاجتماعات المنعقدة	394	1725
تسيير النقل	عدد المرضى المنقولين	/	60 مريض
التمريض	عدد المرضى	/	1725 مريض
مراقبة المريض	عدد المرضى	394 مريض	1725 مريض

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف مكتب تحليل التكلفة للمركز الجامعي بقسنطينة

يتبين لنا من الجدول أنّ أغلبية مسببات التكلفة للأنشطة تقاس بعدد المرضى وينطبق الأمر على عدد الملفات المعالجة وعدد الطلبات وعدد الاستشارات وعدد الاجتماعات المنعقدة كون كل هذه المسببات تقاس أيضاً بعدد المرضى.

4.2. تخصيص الموارد على الأنشطة بقسم العلاج الكيميائي:

إنّ تخصيص الموارد على الأنشطة بقسم العلاج الكيميائي ستسمح لنا بتوزيع الموارد على مختلف الأنشطة لمصلحة الإستشفاء الدائم والمستشفى النهاري، وهو ما نبينه فيما يلي:

1.4.2. توزيع الموارد على الأنشطة بمصلحة الاستشفاء الدائم:

في هذه المرحلة سنقسم الموارد على الأنشطة التقنية والإدارية للفترة الممتدة لـ 03 أشهر ملخصة في الجدول الموالي:

جدول رقم (3)

توزيع الموارد على أنشطة الاستشفاء الدائم بقسم العلاج
الكيميائي المرتبطة بالثلاثي الأول من سنة 2013
الوحدة: دج

النسبة	المجموع	أصابع الصغير	أصابع الأربعة	القل	الغصلة	الإعدام	أصابع المصيبة	أصابع المشتركة (أمام كوربام)	المشتريات	المنتجات الصيدلانية الهيبية	المعدات الهيبية	معدات مكتب	الملاك السنوي	الموارد البشرية	الموارد الأتشفة
0.23	972621.77		3652.82					105205.25				10960.00	151636.36	701167.34	تشير الأتري
0.16	707118.00		3652.82					78903.93				5480.00	151636.36	467444.89	تشير القات
0.22	940292.45		3652.82					78903.93				4932.00	151636.36	701167.34	تشير الطبات
0.24	1023951.98		3652.82	114344.84				52602.62				548.00	151636.36	701167.34	تشير اللات
0.16	672779.87							52602.62				1096.00	151636.36	467444.89	استقبال المريض
0.45	1950096.68	12646.00	3652.82				994500.00	78903.93			2658.22	4932.00	151636.36	701167.34	فحوصات المريض
96.00	412884179.24		3652.82					420820.98	12792.47	412012446.61	42531.56	6576.00	151636.36	233722.44	خدمات العرصات
0.30	1298543.28		3652.82					420820.98			21265.78		151636.36	701167.34	زيارة المرضى
0.25	1077613.30		3652.82					420820.98	12792.47		21265.78		151636.36	467444.89	حولات طبي المرضى
0.16	677213.80		3652.82					52602.62			1329.11	548.00	151636.36	467444.89	معالجة
0.23	986474.24		3652.82		544860.00			52602.62					151636.36	233722.44	تشير الوجبات
0.16	683241.80		3652.82					52602.62			1329.11	6576.00	151636.36	467444.89	مجلس اختفاء الأطباء
0.10	437412.32		3652.82	48400.70									151636.36	233722.44	تشير النقل
0.19	837674.38		3652.82					420820.98			21265.78	6576.00	151636.36	233722.44	التريض
1.15	4933304.80		3652.82					341917.05	12792.47	4161741.88	21265.78	6576.00	151636.36	233722.44	مراقبة المريض
100.00	430082517.93	12646.00	51139.50	48400.70	114344.84	544860.00	994500.00	2630131.14	38377.42	416174188.49	132911.11	54800.00	2274545.40	7011673.35	المجموع

تقييم تكاليف العلاج الكيميائي باستخدام نظام المحاسبة على أساس الأنشطة
دراسة حالة المركز الإستشفائي الجامعي بقسنطينة (مصلحة الطب النووي)

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف:

- مصلحة المستخدمين
- قسم العلاج الكيميائي
- مصلحة الوسائل والصيانة
- مديرية الصحة والسكان لولاية قسنطينة

يُلاحظ من جدول توزيع الموارد على أنشطة الاستشفاء الدائم بقسم العلاج الكيميائي يتبين لنا أنّ الأنشطة التي تستهلك أكبر نسبة من الموارد هي خدمات التمريض بنسبة 96%. بسبب استهلاكها لكميات معتبرة من الأدوية، كما أنّ المركز يتحمل أعباء الأدوية وفق السياسة التسعيرية التي يتبعها المركز (التكفل بمرضى الأمراض المزمنة)، يليها مراقبة المرضى بنسبة 1,14% كون نشاط المراقبة يتحمل أعباء بشرية كبيرة، ثم فحوصات المرضى بنسبة 0,45%.

2.4.2. تخصيص الموارد على أنشطة الاستشفاء النهاري:

عملية تخصيص الموارد على أنشطة الاستشفاء النهاري يوضحها الجدول الموالي:

جدول رقم (4)

توزيع الموارد على أنشطة الاستشفاء اليومي بقسم العلاج
الكيميائي المرتبطة بالثلاثي الأول من سنة 2013
الوحدة: دج

النسبة	المجموع	الأجراء الإدارية	أجراء الصيدية	أجراء المستزمنة % (ماء كبريتام)	المستزمنة % (الطبية)	المنتجات % (الصيدلانية)	أفك المنتجات % (الطبية)	أفك المنتجات % (مكتب)	أفك المنتجات % (الصيدلانية)	الموارد الشترية	الموارد الأشظمة									
1.44	939665.87	10.00	3721.50	8.00	126246.30			33.00	1891.89	10.00	50545.45	13.50	757260.73	التسيير الإداري						
0.98	641028.05	10.00	3721.50	4.00	63123.15			5.00	286.65	10.00	50545.45	9.33	523351.31	تسيير الملفات						
1.34	876026.75	10.00	3721.50	4.00	63123.15			24.00	1375.92	10.00	50545.45	13.50	757260.73	تسيير الطبيب						
0.86	564685.20	10.00	3721.50	2.00	31561.57		0.80	265.42	2.00	114.66	10.00	50545.45	8.53	478476.60	استقبال المرضى					
2.77	1813410.45	10.00	3721.50	100.00	994500.00	4.00	63123.15	0.20	66.36	5.00	286.65	10.00	50545.45	12.50	701167.34	فحوصات				
86.20	56395672.00	10.00	3721.50	25.00	394519.67	50.00	18283.86	97.00	54927088.76	32.00	10616.89	5.00	286.65	10.00	50545.45	17.66	990609.22	خدمات المرضى		
1.42	926948.08	10.00	3721.50	25.00	394519.67			32.00	10616.89	5.00	286.65	10.00	50545.45	8.33	467257.92	زيارة المرضى				
0.49	319955.23	10.00	3721.50	2.00	31561.57			2.00	663.56	2.00	114.66	10.00	50545.45	4.16	233348.49	معالجة				
0.85	554106.18	10.00	3721.50	2.00	31561.57			1.00	331.78	12.00	687.96	10.00	50545.45	8.33	467257.92	مجلس أخصائى الأطباء				
3.66	2394432.33	10.00	3721.50	24.00	378738.89	50.00	18283.86	3.00	1698775.94	32.00	10616.89	7.00	401.31	10.00	50545.45	4.16	233348.49	مراقبة المرضى		
100	65425930.14	100	37215.00	100.00	994500.00	100.00	1578078.69	100	36567.72	100	56625864.70	100	33177.78	100.00	5733.00	100.00	505454.50	100	5609338.75	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف:

تقييم تكاليف العلاج الكيميائي باستخدام نظام المحاسبة على أساس الأنشطة
دراسة حالة المركز الإستشفائي الجامعي بقسنطينة (مصلحة الطب النووي)

- مصلحة المستخدمين
- قسم العلاج الكيميائي
- مصلحة الوسائل والصيانة
- مديرية الصحة والسكان لولاية قسنطينة

يُلاحظ من جدول أعلاه توزيع الموارد على أنشطة الاستشفاء اليومي يتبين لنا أنّ الأنشطة التي تستهلك أكبر نسبة من الموارد هي: خدمات التمريض بنسبة 86,20% لأنّ هذا النشاط يستهلك الأدوية بكميات معتبرة، كما أنّ المركز يتحمل أعباء الأدوية وفق السياسة التسعيرية التي يتبعها المركز (التكفل بمرضى الأمراض المزمنة)، يليها نشاط مراقبة المريض بنسبة 3,66% كون نشاط مراقبة المريض يتحمل أعباء بشرية كبيرة كما أنّ عدد الموظفين في قسم العلاج الكيميائي معتبر، وفي المرتبة الثالثة يأتي نشاط فحوصات المريض بـ 2,77%.

5.2. تحديد أهداف التكلفة:

إنّ تقييم أهداف التكلفة يركز على ربط الأنشطة بأهداف التكلفة التي أنشئت من أجلها، والهدف من دراستنا هو تحديد تكلفة اليوم الإستشفائي للمريض الواحد بمصلحة الاستشفاء الدائم، والمستشفى النهاري، من جهة، وحساب كذلك التكلفة المتوسطة للمريض الواحد بكلا الهيكلين، من جهة أخرى. وقبل هذا سنقوم بحساب تكلفة الوحدة الواحدة لمسبب التكلفة من المعادلة التالية:

$$\text{تكلفة وحدة واحدة لمسبب التكلفة} = \frac{\text{تكلفة الموارد الموزعة على الأنشطة}}{\text{عدد المسببات}}$$

د. عميروش بوشلاغم/ أ. منصف شرفي

والجدول الموالي يحدد هذه التكلفة:

جدول رقم (5)

أمثلة لتكلفة الوحدة الواحدة لأهم مسببات تكلفة أنشطة الإستشفاء
الدائم المرتبطة بالثلاثي الأول من سنة 2013
الوحدة: دج

التكلفة	حجم مسبب الكلفة لنشاط الإستشفاء	مسببات التكلفة المطبق	التكلفة	الأنشطة
239353,14	1725 مريض	عدد المرضى	412884179,24	خدمات التمريض
2859,88	1725 مريض	عدد المرضى	4933304,80	مراقبة المريض
2133,23	480 ملاءة	عدد الملاءات المغسولة	1023951,98	تسيير الملاءات
1130,49	1725 مريض	عدد المرضى	1950096,68	فحوصات المريض
563,83	1725 ملف	عدد الملفات المعالجة	972621,77	التسيير الإداري
409,92	1725 ملف	عدد الملفات المعالجة	707118,00	تسيير الملفات
545,09	1725 طلبية	عدد الطلبيات	940292,45	تسيير الطلبيات
390,01	1725 مريض	عدد المرضى	672779,87	استقبال المريض
752,77	1725	عدد الزيارات	1298543,28	زيارة المرضى
624,70	1725 مريض	عدد المرضى	1077613,30	جولات على المرضى
392,58	1725	عدد المعاینات	677213,80	المعاینة
274,02	3600 وجبة	عدد الوجبات المقدمة	986474,24	تسيير الوجبات
396,08	1725	عدد الاجتماعات المنعقدة	683241,80	مجلس اجتماع الأطباء (STAFF)
243,00	1800 مريض	عدد المرضى المنقولين	437412,32	تسيير النقل
485,60	1725 مريض	عدد المرضى	837674,38	التمريض
			430082517,93	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف مكتب تحليل التكلفة للمركز الجامعي بقسنطينة

بما أنّ نشاط خدمات التمريض، يمثل أعلى نسبة في نشاط الإستشفاء، فإنّ حجم مسبب التكلفة للوحدة الواحدة لهذا النشاط يمثل أعلى تكلفة، حيث تقدر بـ 239353,14 دج ثم يليه مسبب تكلفة مراقبة المريض في الرتبة الثانية بـ 2859,88 دج، ومسبب تكلفة نشاط تسيير الملاءات بـ 2133,23 دج في الرتبة الثالثة.

تقييم تكاليف العلاج الكيميائي باستخدام نظام المحاسبة على أساس الأنشطة
دراسة حالة المركز الإستشفائي الجامعي بقسنطينة (مصلحة الطب النووي)

جدول رقم (6)

أمثلة لتكاليف الوحدة الواحدة لأهم مسببات التكلفة لأنشطة
الإستشفاء النهاري المرتبطة بالثلاثي الأول من سنة 2013
الوحدة: دج

التكلفة الإجمالية	حجم مسيب التكلفة لنشاط الاستشفاء اليومي	مسببات التكلفة المطبق	التكلفة	الأنشطة
143136,22	394 مريض	عدد المرضى	56395672,00	خدمات التمريض
6077,23	394 مريض	عدد المرضى	2394432,33	مراقبة المريض
4602,56	394 مريض	عدد المرضى	1813410,45	فحوصات المريض
2384,93	394 ملف	عدد الملفات المعالجة	939665,87	التسيير الإداري
1626,97	394 ملف	عدد الملفات المعالجة	641028,05	تسيير الملفات
2223,41	394 طلبية	عدد الطلبات	876026,75	تسيير الطلبات
1433,21	394 مريض	عدد المرضى	564685,20	استقبال المريض
2352,66	394 زيارة	عدد الزيارات	926948,08	زيارة المرضى
812,06	394 معاينة	عدد المعاينات	319955,23	المعاينة
1406,36	394	عدد الاجتماعات المنعقدة	554106,18	مجلس اجتماع الأطباء (STAFF)
			65425930,14	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف مكتب تحليل التكلفة للمركز الجامعي بقسنطينة

بما أن أنشطة خدمات التمريض تمثل أعلى نسبة في نشاط الاستشفاء اليومي، فإن حجم مسبب تكلفة الوحدة الواحدة لهذا النشاط يساوي 143136,22 دج، ثم يليه مسبب نشاط مراقبة المريض بقيمة 6077,23 دج، ومسبب نشاط فحوصات المريض في الرتبة الثالثة بقيمة 4602,56 دج.

جدول رقم (7)

تكلفة اليوم الاستشفائي والتكلفة المتوسطة للمريض الواحد
بقسم العلاج الكيميائي المرتبطة بالثلاثي الأول من سنة 2013
الوحدة: دج

الأنشطة	التكلفة الإجمالية للثلاثي	أيام الاستشفاء/ عدد المرضى	تكلفة اليوم الاستشفائي والتكلفة المتوسطة
تكلفة اليوم الاستشفائي الواحد بمصلحة الاستشفاء الدائم	430082517,93	16680 يوم	25784,32
تكلفة اليوم الاستشفائي الواحد بمصلحة المستشفى النهاري	65425930,14	394 يوم	166055,66
التكلفة المتوسطة للمريض الواحد بمصلحة الاستشفاء	430082517,93	1725 مريض	249323,19
التكلفة المتوسطة للمريض الواحد بالمستشفى النهاري	65425930,14	394 مريض	166055,66

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف قسم العلاج الكيميائي

نستنتج من الجدولين السابقين أنّ تكلفة اليوم الاستشفائي الواحد والتكلفة المتوسطة للمريض الواحد لنشاط الاستشفاء الدائم والاستشفاء اليومي تعتبر مرتفعة وهذا بسبب ارتفاع تكلفتي نشاط خدمات التمريض ونشاط مراقبة المريض ونشاط فحوصات المريض، ممّا يستلزم على مسيري المركز اتخاذ قرارات تهدف لتخفيض هذه التكاليف.

6.2. تحليل التكاليف على أساس الأنشطة

إنّ مرحلة تحليل التكاليف هي امتداد منطقي لحساب التكاليف وتشكل كذلك المرحلة المهمة في هذه الدراسة؛ إذ تعتبر أداة مساعدة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية وتحسين الأداء. يبدأ تحليل التكاليف من خلال معرفة التكاليف الإجمالية للعلاج على مستوى مصلحة الاستشفاء أو المستشفى النهاري على حد سواء، تحليل هيكل تكاليف العلاج والأنشطة، وأهداف التكلفة. وهو ما نتناوله فيما يلي:

1.6.2. تحليل هيكل التكاليف بقسم العلاج الكيميائي:

سنقوم بتحليل هيكل التكاليف من جهة بمصلحة الاستشفاء الدائم والمستشفى النهاري من جهة أخرى ولقد حصلنا على النتائج التالية:

تقييم تكاليف العلاج الكيميائي باستخدام نظام المحاسبة على أساس الأنشطة
دراسة حالة المركز الإستشفائي الجامعي بقسنطينة (مصلحة الطب النووي)

جدول رقم (8)

توزيع هيكل التكاليف بمصلحة الاستشفاء الدائم

المرتبطة بالثلاثي الأول من سنة 2013

الوحدة: دج

النسبة من التكاليف الإجمالية	التكاليف الثابتة	التكاليف المتغيرة	التكاليف
1,630309	7011673,35	-	الأجور
0,012742	54800,00	-	اهتلاك المعدات المكتبية
0,030904	132911,1	-	اهتلاك المعدات الطبية
0,528863	2274545,40	-	اهتلاك المباني
96,76613	-	416174188,49	استهلاك الأدوية
0,008923	-	38377,42	المستلزمات الطبية
0,611541	2630131,140	-	الأعباء المشتركة
0,231235	9944500,00	-	الصيانة
0,126687	-	544860	الإطعام
0,026587	-	114345,84	المغسلة
0,011254	-	48400,700	النقل
0,011254	51139,5	-	الأعباء الإدارية
0,00294	-	12646,00	المخبر
%100	13149699,480	416932818,450	المجموع
-	430082517,93		التكاليف الإجمالية (الثابتة + المتغيرة)

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف مكتب تحليل التكلفة للمركز الجامعي بقسنطينة

يُلاحظ من الجدول السابق النسبة المرتفعة التي تحتلها الأدوية في التكلفة الإجمالية للاستشفاء بمصلحة الاستشفاء الدائم حيث قدرت بـ 96,76%، ثم تكاليف الأجور بنسبة 1,63%، ثم الأعباء المشتركة بنسبة تقدر بـ 0,61% وهو ما يشكل اختلال كبير في توزيع هيكل التكاليف الإستشفائية بقسم العلاج الكيميائي بسبب ارتفاع أسعار المنتجات الصيدلانية. بعدما قمنا بتحليل هيكل التكاليف الإستشفائية بقسم العلاج الكيميائي، سنهتم الآن بتحليل الأنشطة.

جدول رقم (9)

توزيع هيكل التكاليف بالمستشفى النهاري
المرتبطة بالثلاثي الأول من سنة 2013
الوحدة: دج

النسبة من التكاليف الإجمالية	التكاليف الثابتة	التكاليف المتغيرة	التكاليف
8,57	5609338,75	-	الأجور
0,008	5733,00	-	اهتلاك المعدات المكتبية
0,050	33177,78	-	اهتلاك المعدات الطبية
0,77	505454,5	-	اهتلاك المباني
86,55	-	56625864,70	استهلاك الأدوية
0,056	-	36567,72	المستلزمات الطبية
2,41	1578078,69	-	الأعباء المشتركة
1,53	994500,00	-	الصيانة
0,057	37215,00	-	الأعباء الإدارية
%100	8763497,720	56662432,420	المجموع
-	65425930,14		التكاليف الإجمالية (الثابتة + المتغيرة)

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف مكتب تحليل التكلفة للمركز الجامعي بقسنطينة

يُلاحظ من الجدول أعلاه النسبة المرتفعة التي تحتلها الأدوية في التكلفة الإجمالية للاستشفاء بالمستشفى النهاري حيث قدرت بـ 86,55%، ثم تكاليف الأجور بنسبة 8,57%، ثم الأعباء المشتركة بنسبة تقدر بـ 2,41%، وهو ما يشكل اختلال كبير في توزيع هيكل التكاليف الإستشفائية بقسم العلاج الكيميائي بسبب ارتفاع أسعار المنتجات الصيدلانية.

بعدما قمنا بتحليل هيكل التكاليف الإستشفائية بقسم العلاج الكيميائي، سنهتم الآن بتحليل الأنشطة.

2.6.2. التسيير على أساس الأنشطة: إن المعلومات القيمة التي تحصلنا عليها من خلال تطبيق نظام المحاسبة على أساس الأنشطة بقسم العلاج الكيميائي سنستخدمها ونستغلها في تجسيد مبدأ التسيير على أساس الأنشطة وتحسين الأداء نذكر أن منهاج التسيير على أساس الأنشطة يعتمد على تحليل الأنشطة وتحليل مجتمعات مسببات الأنشطة.

1.2.6.2. تحليل الأنشطة: إن تحليل الأنشطة يمكن تحقيقه من خلال استهلاك الموارد وهو ما نبينه فيما يلي:

أولاً- استهلاك الموارد من طرف الأنشطة:

يتعلق الأمر بتحديد مساهمة الأنشطة في تكوين تكاليف الاستشفاء بالهيكلين السابقين الذكر وكذلك تحديد مساهمة مختلف الأعباء وبحسب طبيعتها في تكاليف الأنشطة. إن تطبيق تحليل Pareto على تكاليف الأنشطة بمصلحة الاستشفاء الدائم أعطى النتائج التالية:

تقييم تكاليف العلاج الكيميائي باستخدام نظام المحاسبة على أساس الأنشطة
دراسة حالة المركز الإستشفائي الجامعي بقسنطينة (مصلحة الطب النووي)

جدول رقم (10)

تحليل Pareto على تكاليف الأنشطة بمصلحة الاستشفاء
الدائم المرتبطة بالثلاثي الأول من سنة 2013

النسب التراكمية %	النسبة %	التكاليف مرتبة تنازلياً (دج)	التكاليف (دج)	الموارد/الأنشطة
96.0012	96.0012	412884179.24	412884179.24	خدمات الممرضات
97.14822	1.14706	4933304.80	4933304.80	مراقبة المريض
97.60168	0.45342	1950096.68	1950096.68	فحوصات المريض
97.90361	0.30193	1298543.28	1298543.28	زيارة المرضى
98.15417	0.25056	1077613.30	1077613.30	جولات على المرضى
98.39225	0.23808	1023951.98	1023951.98	تسيير الملاءات
98.62162	0.22937	986474.24	986474.24	تسيير الوجبات
98.84777	0.22615	972621.77	972621.77	التسيير الإداري
99.06640	0.21863	940292.45	940292.45	تسيير الطلبات
99.26117	0.19477	837674.38	837674.38	التمريض

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف مكتب تحليل التكلفة للمركز الجامعي بقسنطينة

إن تحليل Pareto على تكاليف الأنشطة بمصلحة الاستشفاء أثبت أن 20% من الأنشطة تستهلك 97,60% من الموارد، وعلى هذا الأساس تشكل الأنشطة الثلاث الأولى وهي على التوالي: خدمات التمريض، مراقبة المريض وفحوصات المريض، مصدر انشغال المسيرين لأنها الأكثر تكلفة وأهمية من حيث معيار الاستهلاك، ويمكن إدارتها عن طريق التسيير على أساس الأنشطة من حيث الوقت الذي تستغرقه أو من حيث قيمتها المضافة بالنسبة للمريض أو للإدارة بينما 80% من الأنشطة الأخرى لا تستهلك سوى 2,4% من الموارد بالرغم من عددها المرتفع، من بينها أنشطة تسيير النقل، استقبال المريض والمعاينة... الخ. كما أن تطبيق تحليل Pareto على تكاليف الأنشطة بالمستشفى النهاري أعطى النتائج نفسها.
ثانياً- تحليل مسببات التكلفة:

إن تحليل الأنشطة يمكن تحقيقه من خلال مجموعات مسببات التكلفة وهو ما نبينه فيما يلي:

جدول رقم (11)

تحليل مجموعات مسببات التكلفة بمصلحة الاستشفاء
الدائم المرتبطة بالثلاثي الأول من سنة 2013
الوحدة: دج

التكلفة	مسببات التكلفة المطبق
563,83	عدد الملفات المعالجة
409,92	عدد الملفات المعالجة
545,09	عدد الطلبات
2133,23	عدد الملاءات المغسولة
390,01	عدد المرضى
1130,49	عدد المرضى

د. عميروش بوشلاغم/ أ. منصف شرفي

239353,14	عدد المرضى
752,77	عدد الزيارات
624,70	عدد المرضى
392,58	عدد المعاينات
274,02	عدد الوجبات المقدمة
396,08	عدد الاجتماعات المنعقدة
243,00	عدد المرضى المنقولين
485,60	عدد المرضى
2859,88	عدد المرضى

المصدر: من إعداد بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف:

- الصيدلية المركزية للمركز الجامعي بقسنطينة.

- مغسلة المصلحة، للمركز الجامعي بقسنطينة

- الأمانة العامة، للمركز الجامعي بقسنطينة

- مخبر التحاليل للمركز الجامعي بقسنطينة

يعتبر مسيبب التكلفة المعتمد على عدد المرضى الأكثر تكلفة حيث يقدر بـ

244843,82 دج، ثم يليه مسيبب التكلفة المعتمد على عدد الملاءات المغسولة بـ 2133,23 دج ثم يأتي

مسيبب التكلفة المعتمد على عدد الملفات المعالجة بـ 973,75 دج.

جدول رقم (12)

تحليل مجمعات مسيببب التكلفة بالمستشفى النهاري

المرتبطة بالثلاثي الأول من سنة 2013

الوحدة: دج

التكلفة	مسيبببب التكلفة المطبق
2384,93	عدد الملفات المعالجة
1626,97	عدد الملفات المعالجة
2223,41	عدد الطلبيات
1433,21	عدد المرضى
4602,56	عدد المرضى
143136,22	عدد المرضى
2352,66	عدد الزيارات
812,06	عدد المعاينات
1406,36	عدد الاجتماعات المنعقدة
6077,23	عدد المرضى

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف مكتب تحليل التكلفة للمركز الجامعي بقسنطينة

بعد تجميع مسيبببب التكلفة بمصلحة الاستشفاء النهاري، تحصلنا على النتائج التالية: يعتبر

مسيببب التكلفة المعتمد على عدد المرضى الأكثر تكلفة حيث يقدر بـ 155249,22 دج، ثم يليه

مسيببب التكلفة المعتمد على عدد الملفات المعالجة بـ 4011,9 دج.

جدول رقم (13)

تحليل أهداف التكلفة المرتبطة بالثلاثي الأول من سنة 2013
الوحدة: دج

التكلفة	الأنشطة
25784,32	تكلفة اليوم الاستشفائي الواحد بمصلحة الاستشفاء الدائم
166055,66	تكلفة اليوم الاستشفائي الواحد بالمستشفى النهاري
249323,19	التكلفة المتوسطة للمريض لنشاط الاستشفاء الدائم
166055,66	التكلفة المتوسطة للمريض لنشاط الاستشفاء النهاري

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معلومات مقدمة من طرف قسم العلاج الكيميائي
يُلاحظ من الجدول أعلاه، أنّ مصلحة الاستشفاء الدائم هي أكثر فاعلية من المستشفى
النهاري من حيث تكلفة اليوم الاستشفائي، بينما لو نعتمد على التكلفة المتوسطة للمريض الواحد فنجد أنّ
مصلحة المستشفى اليومي أكثر فاعلية من مصلحة الاستشفاء الدائم وهذا راجع إلى خصوصية وطبيعة
نشاط المستشفى النهاري الذي يكتفي بعلاج المرضى دون الإقامة.
الخاتمة:

إنّ انشغالنا في هذا البحث انصب على صياغة وتطبيق نظام للتكاليف المبني على أساس
الأنشطة، بالمؤسسات الصحية العمومية في الجزائر، وقد توصلنا إلى تحقيق عدد من النتائج
والمقترحات المرتبطة بالتكاليف وتسيير المؤسسات الصحية العمومية والملخصة في النقاط التالية:

أولاً- على مستوى التكاليف:

- ارتفاع التكاليف المرتبطة بالمنتجات الصيدلانية لأمراض السرطان،
- ارتفاع التكاليف المرتبطة بالأنشطة العلاجية، التمريضية والفحوصات لأمراض السرطان،
- اختلالات في مجتمعات مسببات التكلفة،
- ارتفاع تكاليف الاستشفاء اليوم الواحد والتكلفة المتوسطة للمريض الواحد على مستوى قسم العلاج الكيميائي،
- ارتفاع هيكل التكاليف المتغيرة على الثابتة،
- صعوبة تحميل بعض التكاليف المرتبطة بالمصالح المساعدة خاصة المصالح الفنية،
- غموض في التكاليف المرتبطة بإنتاج العلاج،
- نقائص مسجلة في ترويب التكاليف،
- عدم التزام المصالح بإدراج الأعباء المرتبطة بالاهتلاكات.

ثانياً- على مستوى تسيير المؤسسات الصحية العمومية:

- انعدام معايير التسيير ذات العلاقة بالتكاليف،
- عدم استغلال التكاليف لأغراض تسييرية أي عدم الاهتمام بهيكل التكلفة كأداة للتسيير من خلال التركيز على النقاط التالية:
- ✓ توصيف الأنشطة الأكثر استهلاكاً للموارد وهيكلتها تسييرها على أساس مبدأ التسيير بالأنشطة،
- ✓ تصميم مجتمعات التكلفة من خلال تجميع عناصر التكاليف في مجتمعات تكلفة متجانسة،
- ✓ تفعيل الأدوات الرقابية على الموارد المتاحة عن طريق التركيز على الأنشطة كأساس للرقابة بدلاً من التركيز على التكاليف ذاتها،

- ✓ تطوير بنك المعطيات عن طريق تحليل الأنشطة لمختلف العمليات المنجزة بقسم العلاج الكيميائي،
- ✓ ربط التكاليف المحسوبة بالمؤسسات الصحية العمومية بعملية اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة والوقوف على تكلفة الأنشطة الإدارية المختلفة وتكلفة الخدمات بشكل دقيق،
- ✓ ضرورة التفكير في أنماط تمويلية وتسييرية جديدة للموازنة تركز على حجم النشاط الفعلي للمؤسسات الصحية العمومية من أجل تحسين أداء المنظومة الصحية لأن الطرق لمعمول بها حاليًا في تمويل الموازنة ساهمت في تردي وتراجع تسيير المؤسسات الصحية في الجزائر⁽¹²⁾. من بين الأنماط التسييرية والتمويلية الجديدة نذكر:
- التسعير بالأنشطة،
 - النهج التعاقدية،
 - إدخال طرق جديدة لإعداد الموازنات والمعروفة بتسمية الموازنة بالبرامج،
 - تحليل إجراءات التسيير المالي لوزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات وإعداد دليل للإجراءات المتعلقة بتكاليف التجهيز والتوظيف،
 - تطوير وإدخال منهجية إعداد إطار للنفقات المتوسطة المدى في قطاع الصحة،
 - وضع التقارير المتعلقة بالحسابات الوطنية في مجال الصحة.
- يعترض تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة بالمؤسسات الصحية العمومية في الجزائر مجموعة من العقبات نذكر من بينها: ارتفاع تكلفة التطبيق، صعوبات عملية واقتصادية مرتبطة بدراسة وتحليل بعض الأنشطة، عدم توفر بعض المعلومات بالشكل الذي نستطيع من خلاله تطبيق هذا النظام.
- الهوامش:**
- (1)- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الحامد للنشر والتوزيع، جامعة عمان الأهلية، الطبعة الأولى، الأردن، 2007. ص ص 158-162.
 - (2)- عميروش بوشلاغم، مراقبة تسيير المؤسسات الصحية العمومية بالجزائر، دراسة حالة المركز الاستشفائي الجامعي بقسنطينة، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2015، ص 298.
 - (3)- www.pass.ue.dz Consulté le 23.01.2015
 - (4)-Arab Zoubir, **Le Contrôle de Gestion à l'Hôpital, Méthode et Outils, Cas de la Mise en Place de la Méthode ABC à l'Hôpital Khellil Amrane, Béjaïa**, Mémoire de Magistère, Faculté des Sciences Economiques, Université Abderahmane Mira de Béjaïa, 2011.
 - (5)- نصر الدين عيساوي، مراقبة التكاليف في مؤسسة استشفائية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الإخوة منتوري-قسنطينة، 2005.
 - (6)-KARA TERKI Assia, **La Régulation de l'offre dans le nouveau Système de soins public**, These de Doctorat en Sciences Economiques, Université de Tlemcen, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion, 2010.
 - (7)- Cindy-Pages, **Contrôle de Gestion et Pratiques Managériales à l'Hôpital**, Mémoire de l'Ecole Nationale de Santé publique, Rennes, 2006.

- (8)- Bouino Claire, **Contrôle de Gestion à l'Hôpital, Régulation et Dynamique Instrumentale**, Thèse de Doctorat, Ecole des Mines de Paris, 2005.
- (9)-Bamba Lamine, **Analyse des couts des hospitalisations par la méthode ABC Cas du service de neurologie de l'hôpital de Fann**, Centre Africain d'études supérieures en gestion, 2003, p 40.
- (10)- بزاز رحمة، **تطبيق نظام مراقبة التسيير بالمؤسسات الصحية العمومية في الجزائر**، دراسة حالة المركز الإستشفائي الجامعي - بن باديس، مذكرة ماستر أكاديمي، تخصص صحة وحماية اجتماعية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2013، ص 81.
- (11)- بزاز رحمة، **مرجع سبق ذكره**، ص 82.
- (12)-Manuel d'Elaboration d'un Projet d'Etablissement Hospitalier, Ministère de la Santé, de la Population et de la Réforme Hospitalière, Programme d'Appui du Secteur de la Santé, Algérie, 2013.

المصادر والمراجع:

1. Arab Zoubir : Le Contrôle de Gestion à l'Hôpital, Méthode et Outils, Cas de la Mise en Place de la Méthode ABC à l'Hôpital Khellil Amrane, Béjaïa, Mémoire de Magistère, Faculté des Sciences Economiques, Université Abderahmane Mira de Béjaïa 2011.
2. Bouino Claire: Contrôle de Gestion à l'Hôpital, Régulation et Dynamique Instrumentale, Thèse de Doctorat, Ecole des Mines de Paris, 2005.
3. Cindy-Pages : Contrôle de Gestion et Pratiques Managériales à l'Hôpital, Mémoire de l'Ecole Nationale de Santé publique, Rennes, 2006.
4. Guide Méthodologique de Mise en Oeuvre du Contrôle de Gestion au Ministère de La Culture et de la Communication, France, 2004,
5. KARA TERKI Assia : La Régulation de l'offre dans le nouveau Système de soins public, Thèse de Doctorat en Sciences Economiques, Université de Tlemcen, Faculté des Sciences Economiques et de Gestion, 2010.
6. Manuel d'Elaboration d'un Projet d'Etablissement Hospitalier, Ministère de la Santé, de la Population et de la Réforme Hospitalière, Programme d'Appui du Secteur de la Santé, Algérie, 2013
7. MSRH : Direction des Finances et Matériel (DFM).
8. www.pass.ue.dz in Gestion des Ressources et des Investissements, consulté le 15.01.2015.

9. الأمانة العامة، للمركز الجامعي بقسنطينة
10. صالح رضا إبراهيم: مدخل المحاسبة عن التكلفة على أساس النشاط كأس لقياس تكلفة الخدمات الصحية بالمستشفيات، مجلة الإدارة العامة، دون دار النشر، 2002.
11. الصيدلية المركزية للمركز الجامعي بقسنطينة.
12. قسم العلاج الكيميائي، للمركز الإستشفائي الجامعي بن باديس.
13. مخبر التحاليل للمركز الجامعي بقسنطينة

14. مديرية الصحة والسكان لولاية قسنطينة.
15. مصلحة المستخدمين للمركز الإستشفائي الجامعي بن باديس.
16. مصلحة الوسائل والصيانة، للمركز الإستشفائي الجامعي بن باديس.
17. مغللة المصلحة، للمركز الجامعي بقسنطينة
18. مكتب تحليل التكلفة، للمركز الجامعي بقسنطينة
19. نصر الدين عيساوي: مراقبة التكاليف في مؤسسة استشفائية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الإخوة منتوري- قسنطينة، 2005.