



جامعة عبد الحميد بن باديس مستغانم  
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم المحاسبة والمهاسبية



مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر أكاديمي  
تخصص: التدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

عنوان المذكرة

المحاسبة الاستشفائية في المؤسسة العمومية للصحة الجوارية

دراسة ميدانية بالمؤسسة الاستشفائية للصحة الجوارية - مستغانم-

إشراف الاستاذ:

أ.د/ بن زيدان اج

من إعداد الطالبة :

-كراش فتيحة

السنة الجامعية: 2021-2022

# الاهداء

أهديها البحث الى زوجي الذي كان له الفضل في كل انجازاتي

وابني الغالي محمد يحي

والى كل عائلي والدي واخوتي واخواتي

ولا انسى زملائي في العمل

وكل من ساهم في هذا البحث من قريب أو بعيد

# كلمة شكر

الحمد لله الذي تتم به الصالحات

أتقد بالشكر الجزيل الى أستاذي الفاضل -بن زيدان- الذي كان  
له كل الفضل في انجازي هذا البحث عن طريق توجيهاته  
واشكر مدير المؤسسة العمومية للصحة الجوارية وكل زملائي  
بالعمل

الفهرس

اهداء

كلمة شكر

قائمة المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الأشكال

مقدمة

الفصل الأول: المحاسبة الاستشفائية كآلية لضبط التكاليف العامة

المبحث الأول: ماهية المؤسسة الاستشفائية وخصائصها

المطلب الأول: مفهوم المؤسسة الاستشفائية واهدافه

المطلب الثاني: خصائص الأنشطة الاستشفائية

المطلب الثالث: تصنيف ومهام المؤسسة الاستشفائية

المبحث الثاني: ماهية المحاسبة الاستشفائية

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الاستشفائية

المطلب الثاني: طبيعة، ومبادئ، واهداف النظام المحاسبي في المؤسسة الاستشفائية

المطلب الثالث: الهيكل العام واعتبارات تصميم النظام المحاسبي في المستشفيات

المطلب الرابع: مقومات النظام المحاسبي في نشاط المستشفيات

المبحث الثالث: أهمية محاسبة التكاليف في المؤسسة الاستشفائية

المطلب الأول: اهداف ومبادئ محاسبة التكاليف في المؤسسة الاستشفائية

المطلب الثاني: مقومات نشاط محاسبة التكاليف في المستشفيات

المطلب الثالث: مشكلات القياس التكاليفي في المستشفيات ومحدداته

الفصل الثاني: دراسة ميدانية بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية -مستغانم-

المبحث الأول: ماهية المديرية العمومية للصحة الجوارية بمستغانم

المطلب الأول: تعريف المديرية العمومية للصحة الجوارية بمستغانم

المطلب الثاني: مهام وإجراءات المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بمستغانم

المطلب الثالث: دور وأنواع مكتب المنازعات على مستوى المؤسسة

المطلب الرابع: أعوان المحاسبة في المؤسسات الاستشفائية ودورهم في تنفيذ النفقات

المبحث الثاني: المحاسبة الاستشفائية في الرقابة على المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بمستغانم

المطلب الأول: دور محاسبة التكاليف الاستشفائية في مجال الرقابة

المطلب الثاني: حساب تكاليف الأقسام الاستشفائية والرقابة عليها

المطلب الثالث: دواعي إصلاح نظام المحاسبة العمومية الاستشفائية

المبحث الثالث: الإطار القانوني لنظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات الاستشفائية 3COH «

»

المطلب الأول: مفهوم النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير «3COH»

المطلب الثاني: مميزات ومراحل اعداد النظام المعلوماتي الاستشفائي لمحاسبة التسيير :

المطلب الثالث: آليات تسيير نظام المعلوماتي الاستشفائي لمحاسبة التسيير :

المطلب الرابع: واقع تطبيق نظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير على أرض الواقع: 3COH-

خاتمة

قائمة المراجع والصادر

قائمة الملاحق

ملخص

## قائمة الجداول

الصفحة	العنوان	الرقم
07	تصنيف المستشفيات	الجدول رقم 01-I
38	تكاليف اليد العاملة حسب الوظائف الأساسية للمستشفى لسنتي 2018 و2020	الجدول رقم 02-II
39	نشاط قسم المطعم خلال سنتي 2018 و2020	الجدول 03-II
41	تطور تكاليف التوريدات خلال سنتي 2018 و2020	الجدول رقم 04-II
45	تكلفة وحدة القياس لقسم المخابر خلال سنتي 2018 و2020	الجدول رقم 05-II
46	تكلفة وحدة القياس الأقسام الأشعة خلال سنتي 2018 و2020	الجدول رقم 06-II
47	تكلفة وحدة القياس الأقسام الأشعة خلال سنتي 2018 و2020	الجدول رقم 07-II
48	التوزيع الأولي للنفقات الاستشفائية على الأقسام الطبية خلال سنة 2020	الجدول 08-II
49	التكاليف النهائية للاقسام الطبية خلال سنة 2018	الجدول 09-II
50	التكاليف النهائية للاقسام الطبية خلال سنة 2020	الجدول 10-II
51	المؤسسات العمومية للصحة (القيادية) المعنية بتجسيد النظام كمرحلة أولية	الجدول رقم 11-II

قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
13	الهيكل العام للنظام المحاسبي في المستشفى	الشكل رقم (01-I)
15	تصور للمجموعة الدفترية في إحدى المستشفيات الخاصة	الشكل رقم (02-I)
29	يمثل الهيكل التنظيمي للمؤسسة	الشكل II-03
54	صورة لبرنامج التسيير المحاسبي 3COH	الشكل II-04:

# مقدمة عامة



تشهد المنظمات الاستشفائية جملة من التغيرات أبرزها ارتفاع تكلفة الرعاية الصحية، والاعتماد المتزايد على التقنية الطبية المتغيرة بشكل سريع، إضافة إلى زيادة الضغوط الخارجية التي تمارسها جهات التمويل بهدف تخفيض التكاليف والتحكم في الموارد الاستشفائية المحدودة وتحسين جودة الخدمات الاستشفائية المقدمة وقد أثار النجاح الذي حققته محاسبة التكاليف في مجال الرقابة في القطاعات الصناعية والتجارية اهتمام المختصين في مجال التسيير الاستشفائي، الأمر الذي دفعهم لبحث إمكانية تحقيق نتائج مماثلة في المنظمات الاستشفائية. وحاول عدد منلا يختلف اثنان أن تطبيق محاسبة في القطاعات الصناعية والتجارية لغرض التحكم في التكلفة والرقابة قد حقق نجاحا معتبرا.

فهل يمكن الحصول على نفس النتائج عند تطبيقها في الميدان الاستشفائي العمومي؟ وهل يمكن مسيرو المنظمات الاستشفائية العمومية من الرقابة على الموارد الاستشفائية العمومية المحدودة؟ وعليه تسعى هذه الدراسة إلى تحديد مفهوم المحاسبة الاستشفائية والفوائد المتوخاة من تطبيقها على مستوى المنظمات الاستشفائية العمومية في مجال الرقابة الاستشفائية والتعرف على العوامل والمعوقات التي تحد من نجاحها. وسنعتمد في ذلك دراسة ميدانية على مستوى المديرية العامة للصحة الجوية - بمستغانم-

#### اشكالية الدراسة:

لايختلف اثنان ان تطبيق محاسبة التكاليف في القطاعات التجارية والصناعية لاغراض التحكم في التكلفة والرقابة حقق نجاحا معتبرا، فهل يمكن الحصول على نفس النتائج عند تطبيقها في الميدان الاستشفائي؟ وهل تمكن مسيرو المنظمات الاستشفائية العمومية من الرقابة على الموارد الاستشفائية العمومية المحدودة؟ وعليه تسعى هذه الدراسة الى تحديد مفهوم المحاسبة الاستشفائية والفوائد المتوخاة من تطبيقها على مستوى المنظمات الاستشفائية التي تحد من نجاحها. وسنعتمد في ذلك دراسة ميدانية على مستوى المديرية العامة للصحة الجوية -بمستغانم-

#### الأسئلة الفرعية:

- ماهي المؤسسة الاستشفائية؟ وماهي خدماتها؟
- ما هي دوافع استخدام محاسبة التكاليف بالمؤسسة الصحية ؟
- هل يتوفر لدى المؤسسة الصحية العمومية العوامل المساعدة على تطبيق نظام محاسبة ؟
- هل يمكن استخدام نظام محاسبة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية؟
- هل استخدام نظام المحاسبة COH3 جدير بتطوير المؤسسة الصحية؟

#### الفرضيات:

- لمعالجة هذا الموضوع اعتمدنا على الفرضيات التالية:
- استخدام نظام المحاسبة ضروري بالمؤسسة الصحية.

-لا يتوفر لدى المؤسسة الصحية العمومية العوامل المساعدة على تطبيق نظام محاسبة في المؤسسة الصحية العمومية

-يمكن استخدام نظام المحاسبة باتخا ذ نظام جديد 3COH هو برنامج معلوماتي للتسيير المحاسبي في المؤسسات العمومية الاستشفائية.

### الدراسات السابقة:

من بين الدراسات السابقة التي اطلعنا عليها لكن لم نجد الا القليل منها:  
دراسة الباحثة سعاد حمدي، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة، رسالة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة  
هدفت الدراسة بصورة رئيسية إلى استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مجال وتحديد أسعار تلك الخدمات على أسس موضوعية دقيقة. قياس وترشيد تكلفة الخدمات التعليمية، وتوفير المعلومات اللازمة في مجال ترشيد القرارات الإدارية وخلصت الدراسة إلى نتائج محددة منها - :  
إمكانية التغلب على المشاكل المرتبطة باستخدام الطريقة التقليدية لتخصيص المصاريف غير المباشرة وذلك باستخدام نظام التكلفة على أساس النشاط - . التسعير على أساس بيانات التكاليف يفيد كلا من إدارة الجامعة والمتعاملين معها وبما يساهم في زيادة بما يحقق الأهداف المرغوبة. الوعي التكاليفي، الذي ينعكس أثره على الاستخدام والتشغيل الإقتصادي للموارد المتاحة والمستخدم.

دراسة الباحثة عتيق عائشة، جودة الخدمات الصحية في المؤسسات العمومية الجزائرية، دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية لولاية سعيدة، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2011-2012 .  
قدتمحور تإشكالية الدراسة حول تطبيق نظام المحاسبة العمومية بما يتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة العمومية واهتم بدراسة الإسهامات المرافقة لتهيئة المناخ للانتقال نحو تبني المعايير الدولية، كما تم دراسة أيضامدى ملائمة هذه المعايير في عصرنة نظام المحاسبة العمومية.

دراسة الطالبتين طالب مروة ، شيروان حياة، دور المحاسبة العمومية في ضبط التكاليف والإيرادات، دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بسور الغزلان، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في المالية والمحاسبة، سنة 2017-2018

عالجت ه  
تبويوتسجبالإيراداتوالنفقاتالعامةوضبطهاوالمساعدةفياتخاذالقرارات، كما تكتسب هذا الدراسة أهمية بالغة في تبيان كيفية حماية المال العام وضبط الإنفاق العام، وتقييم أداء الوحدات الحكومية ومدى ترشيدها فيما استعملت الموارد العمومية.

## أسباب اختيار الموضوع:

تعددت الأسباب التي دفعت بنا لتناول هذا الموضوع نجملها في الآتي:

1-الإصلاحات الاقتصادية الأخيرة التي مست قطاع الصحة وانعكاساتها على تطبيق نظام المحاسبة في المستشفيات.

2. مجال الصحة مرتبط بتخصص الماستر الذي نحن بصدد دراسته " المحاسبة الاستشفائية"

3. محاولة التميز بطرح موضوع الصحة وربطه بتطبيق نظام المحاسبة

أهمية الدراسة: تتمثل أهمية الدراسة في الوقت الحاضر في:

- تقديم مفهوم المحاسبة في إطار جديد يركز على الجوانب الاستشفائية من نشاط المنظمات الصحية؛

- إلقاء الضوء على أهمية تطبيق نظام محاسبة الاستشفائية في المنظمات الاستشفائية العمومية

الجزائرية في توفير قاعدة من المعلومات والبيانات الضرورية للرقابة وتقييم الأداء الاستشفائي؛

- بتقديم تقنية وآلية تسمح بتقييم المتطلبات الحقيقية للمنظمات الاستشفائية العمومية الجزائرية ومن حيث الموارد عن طريق الربط بين حصص التمويل ومستوى التكاليف المحققة.

## اهداف الدراسة:

يرمي هذا البحث إلى تحقيق جملة من الأهداف تمثلت في:

1-تسليط الضوء والقاء نظرة حقيقة على الواقع الملموس للصحة في الجزائر لاسيما في المستشفيات.

2- ابراز مدى حاجة المؤسسات الصحية لتبني مدخل الجودة في خدماتها وتبيان القيمة المحصلة من جراء ذلك.

3-الوقوف على مستوى الرضا المتحقق لدى مجموعة من مرضى المستشفيات

4-النتائج المتوصل إليها من خلال الدراسة النظرية ستساعد المؤسسة الصحية على تشخيص نقاط قوتها والتدعيمها ونقاط ضعفها لتشخيصها.

5-دراسة المديرية العمومية الإستشفائية لمستغانم كنموذج للمؤسسات الصحية الجزائرية.

## صعوبات الدراسة

لا يمكن لأي بحث علمي أن يرى النور دون أن تعترضه الصعوبات، إلا أن صعوبات بحثنا كانت من نوع خاص تمثلت في:

1-شح المعلومات المقدمة من طرف إدارة المستشفى فيما يخص مؤشرات تطور المؤسسة.

2-قلة المراجع والمصادر في هذا الموضوع مما جعله عائق للبحث .

3-طول الإجراءات الواجب إتباعها للحصول على المعلومات في البحث الميداني.

## منهجية الدراسة:

في هذا العمل انتهجنا المنهج الوصفي التحليلي على متغيرات الدراسة على المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بمستغانم واهتمت الدراسة في تحليلها الرقمي على الفترة الزمنية الممتدة بين 2018 الى 2020 التقسيم المنهجي للبحث:

امتد هذا البحث الى فصلين، حاولنا من خلالها المحافظة على التوازن المنهجي من حيث عدد المباحث والمطالب وقد اشتملت هذه الفصول الأطر التالية:

الفصل الأول بعنوان المحاسبة الاستشفائية كآلية لضبط التكاليف ويتضمن ثلاثة مباحث وكل مبحث فيه مطالب: ماهية المؤسسة الاستشفائية وخصائصها ، ماهية المحاسبة الاستشفائية ، أهمية محاسبة التكاليف في المؤسسة الاستشفائية

والفصل الثاني بعنوان دراسة ميدانية في المؤسسة العمومية للصحة الجوارية-مستغانم-يتكون من مباحث في كل مبحث مطالب: ماهية المديرية العمومية للصحة الجوارية بمستغانم ، المحاسبة الاستشفائية في الرقابة على المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بمستغانم ، الإطار القانوني لنظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات الاستشفائية.

# الفصل الأول

المحاسبة الاستشفائية كآلية لضبط  
التكاليف العامة

### الفصل الأول: المحاسبة الاستشفائية كآلية لضبط التكاليف العامة

تمهيد

تعد الخدمات الصحية من السلع غير الملموسة، التي تشمل كافة الخدمات التي تقدم لإشباع الحاجات الصحية، سواء كانت خدمات طبية، تشخيصية، علاجية، وتمريضية، يتم تقديمها من خلال منافذ متعددة منها المستشفيات.

وتعتبر المستشفيات مؤسسة تقدم خدمات خاصة، وأهم ما يميزها عن غيرها الجانب الإنساني النبيل، إستمرارية أنشطتها على مدار العام ( 24س/24سا)، إلى الجانب حساسية أنشطتها لتعلقها بحياة الإنسان.

كما يخضع نشاط المستشفيات الطبيعة خاصة، تؤثر على مقومات نظام المحاسبة المالية ونظام محاسبة التكاليف. وبالتالي هناك ضرورة لتوفيق بين المفاهيم، المبادئ والطرق المحاسبية المتعارف عنها مع طبيعة نشاط المستشفيات، ولكي تحقق المستشفيات الهدف من وجودها.

## الفصل الأول المحاسبة الاستشفائية كآلية لضبط التكاليف العامة

المبحث الأول: ماهية المؤسسة الاستشفائية وخصائصها

المطلب الأول: مفهوم المؤسسة الاستشفائية واهدافه

أولاً: مفهوم المؤسسة الاستشفائية

هناك عدة تعاريف بهذا الخصوص، سنذكر بعضها فيما يلي :

**التعريف 01:** مستشفيات جمع مشفى من فعل (شفى) و شفي كل شيء حرفه، قال الله تعالى و اعتصموا على شفا حفرة) و (شفاه الله من المرض، يشفيه (شفاه) و (أشفى) على الشيء أشرف عليه، أشفى المريض من الموت، و إشتفي طلب الشفاء ، و يصح إستخدام الكلمتين مشفى أو مستشفى.<sup>1</sup>

**التعريف 02:** كما إستخدمت بعض البحوث والدراسات و الكتابات العلمية مدخل النظم في تعريف المستشفى و ذلك باعتباره نظاما مركبا من مجموعة من نظم فرعية لكل منها طبيعة مميزة و خصائص مختلفة، كما تعتبر أيضا بمثابة نظام مفتوح لأنه يعمل على حل مشكلات تعترض صحة الأفراد الذين يتفاعلون معه و يتأثرون به و يؤثرون فيه.<sup>2</sup>

**التعريف 03:** هي عبارة عن مجموعة من الوسائل المادية و البشرية و المالية، المنظمة بصفة عقلانية لتحقيق هدف معين، وهي في ذلك تمارس نشاطا لبلوغ هذا الهدف.<sup>3</sup>

ثانياً: أهداف المؤسسة الاستشفائية

مرت اهداف المستشفى بتطور دائم و انتقال عبر مسلسل تطور المستشفى نفسه و يجتمع

المهتمون على خمسة (05) أهداف للمستشفى الحديث. و حدد فريدمان ما يلي:

1. تقديم خدمات التشخيص و العلاج للمرضى الداخليين.
2. تقديم خدمات التشخيص و العلاج للمرضى الخارجيين.
3. القيام بأنشطة التدريب و التعليم المهنيين الصحيين و العاملين في القطاع الصحي.
4. رفد المعرفة الطبية و الصحية من خلال ما يقوم به من أنشطة بحثية في هذا المجال.
5. الوقاية من الأمراض و يشمل ذلك وقاية المرضى في المستشفى ووقاية افراد المجتمع.<sup>4</sup>

المطلب الثاني: خصائص الأنشطة الاستشفائية

طالما كانت المنشأة بصفة عامة و المستشفيات بصفة خاصة تعمل في بيئة ديناميكية، و هادفة إلى البقاء و الاستمرار لبلوغ ما خطط لها من أهداف ، فان ذلك يتطلب قيامها بالعديد من الأنشطة لكي تستطيع

<sup>1</sup> محمد الصيرفي، إدارة المستشفيات العامة و الخاصة و كيفية تمييز العاملين بها، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2009، ص 05.

<sup>2</sup> بحدادة نجاة، تحديات الإمداد في المؤسسة الصحية، رسالة ماجستير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012، ص 41.

<sup>3</sup> Pastre Olivier, et autres, Economie de l'entre prise, Economica, France, 2008, p16.

<sup>4</sup> فريد توفيق نصيرات، إدارة المستشفيات، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، طبعة أولى، 2014، ص ص 140-150

## الفصل الأول المحاسبة الاستشفائية كآلية لضبط التكاليف العامة

- تحقيق ما تصبو اليه من اهداف، والانشطة التي تقوم بها المستشفيات تتميز بمجموعة من الخصائص تميزها عن أنشطة المنشآت الأخرى، واهم هذه الخصائص ما يلي:
- نشاط المستشفيات نشاط خدمي: يتميز نشاط المستشفيات بصفة عامة بكونه نشاطا خدميا من خلال تقديم الخدمات الطبية المختلفة من رعاية طبية للمرضى، وتقديم الخدمات الطبية الفنية و الخدمات العامة المكملة للخدمات الطبية.
  - موسمية نشاط المستشفيات: يتسم نشاط المستشفيات بالموسمية لكونه نشاطا غير ثابت على مدى الفترة الزمنية، حيث يرتفع حجم النشاط في بعض فصول السنة و ينخفض في فصول اخرى. • تأثر نشاط المستشفيات بالظروف الخارجية: تعمل المستشفيات في ظل بيئة معقدة، تحتوي على مجموعة كبيرة من المتغيرات التي يكون لها تأثيرا كبيرا في القرارات التيا، تتخذها إدارة المستشفى فعلى سبيل المثال القرارات و القوانين السياسية تكون ملزمة للمستشفى مثل الإلتزام بالحملات الخاصة بالتطعيم، و هذا بدوره يؤدي إلى زيادة الطلب على الخدمات الطبية و بالتالي تأثر الأنشطة التي يقوم بممارستها المستشفى.
  - تنوع الأنشطة بالمستشفيات، حيث تقوم المستشفيات بتقديم خدمات متنوعة للمرضى (كتوفير الرعاية الطبية و تقديم الخدمات الطبية الفنية). بالإضافة إلى ما تقوم به من عمليات الطبي و تركيب الادوية والعقاقير وغيرها.
  - اعتماد نشاط المستشفيات على كفاءة العنصر البشري: تعد المستشفيات كغيرها من المنشآت الخدمية، حيث يعتمد اداء أنشطتها على كفاءة العنصر البشري بهدف ادارتها باسلوب علمي يحقق نتائج طبية مرضية على اعتبار أن حسن المعاملات و الاستقبال و الأمانة المتناهية و الكفاءة العلاجية و التمريضية و غيرها، كلها أمور انسانية تميز مستشفى عن اخر و يؤثر بشكل مباشر في تفضيل المرضى لمستشفين اخر<sup>1</sup>.
  - عدم قابلية الانتاج في المستشفى للتخزين: و ذلك على عكس ما هو متاح في المنشآت الصناعية، حيث يمكن تخزين وحدات المنتج النهائي لديها لفترات قادمة، و يتضح ذلك في بعض اقسام المستشفى، فمثلا في الاقسام الداخلية نجد أن وحدة المنتج (غرفة/ليلة) لا يمكن تخزينها لفترة قادمة، فان لم تستطع المستشفى شغلها بالكامل خلال ليلة معينة فانه لا يمكن تخزينها لفترات قامة.
  - تقسيم نشاط المستشفيات الى مراكز: نظرا لتنوع الأنشطة في المستشفيات فانه يمكن تقسيم نشاط المستشفيات الى مراكز انتاجية و مراكز خدمية.

<sup>1</sup> خليل ابراهيم عبد الله شفقة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص. 102.



## الفصل الأول المحاسبة الاستشفائية كآلية لضبط التكاليف العامة

- صعوبة تقويم نشاط المستشفيات بالمقاييس العادية التي تستخدم في الوحدات الانتاجية: نظرا لان اطراف الخدمة في المستشفى هم الاطباء ومعاونوهم، بالإضافة إلى مستهلك الخدمة وهو الفرد، هذا بجانب تقويم الصعوبات بصفة عامة.

المطلب الثالث: تصنيف ومهام المؤسسة الاستشفائية

أولا: تصنيف المؤسسة الاستشفائية<sup>1</sup>

يختلف تصنيف المستشفيات من دولة إلى أخرى ومن كاتب إلى آخر. وهذا الإختلاف في التصنيفات يعتمد على أسس تتبناها من هذه الجهة أو تلك. إضافة إلى الهدف المراد تحقيقه من التصنيف، ومهما كانت هذه الأهداف أو الأسس التصنيفات المستشفى فإنها لا تتعدى التصنيفات التالية:

الجدول رقم (01-1): تصنيف المستشفيات

التصنيف	الأساس
مستشفيات حكومية: هي المستشفيات التي تملكها الدولة. مستشفيات خاصة: هي مستشفيات التي تعود ملكيتها لشخص أو عدة أشخاص. مستشفيات خيرية: هي المستشفيات التي تعود ملكيتها إلى جهات خيرية تطوعية	على أساس الملكية
مستشفيات كبيرة الحجم: غالبا ما يكون عدد أسرته أكثر من 500 سرير، وتحتوي على أقسام طبية تخصصية تتراوح بين 08 إلى 10 أقسام. مستشفيات متوسطة الحجم: غالبا ما يكون عدد أسرته أكثر من 200 سرير وأقل من 500 سرير، إضافة إلى 05 أقسام طبية رئيسية تخصصية. مستشفيات صغيرة الحجم: عدد أسرته أقل من 200 سرير، و 05 أقسام تخصصية واحيانا تخصص واحد.	على أساس الحجم
مستشفيات عامة: هي تلك التي تقدم تخصصات طبية ثانوية، وكذلك خدمات الرعاية الصحية الأولية إضافة إلى الخدمات التخصصية. مستشفيات تخصصية: هي تلك التي تقدم تخصص معين واحد فقط.	على أساس التخصص
مستشفيات تعليمية: هي التي يطبق فيها برامج الإقامة والتعليم والتدريب لطلبة كليات الطب والتمريض...إلخ. مستشفيات غير تعليمية: هي التي لا يطبق فيها برامج الإقامة والتعليم والتدريب لطلبة كليات الطب والتمريض...إلخ	على أساس التدريب والتعليم

<sup>1</sup> اصلاح محمود نياب، إدارة المستشفيات والمراكز الصحية، دار الفكر ناشرون وموزعون، عمان، طبعة أولى، 2009، ص 208.

## الفصل الأول المحاسبة الاستشفائية كآلية لضبط التكاليف العامة

<p>مستشفيات عمودية: هي المتعددة الطوابق و تتميز بضيق مساحتها. مستشفيات أفقية: هي ذات طابق واحد و تتميز بمساحتها الواسعة. مستشفيات كبيرة الحجم: غالبا ما يكون عدد أسرتهما أكثر من 500 سرير، و تحتوي على أقسام طبية تخصصية تتراوح بين 08 إلى 10 أقسام. مستشفيات متوسطة الحجم: غالبا ما يكون عدد أسرتهما أكثر من 200 سرير و أقل من 500 سرير، إضافة إلى 05 أقسام طبية رئيسية تخصصية. مستشفيات صغيرة الحجم: عدد أسرتهما أقل من 200 سرير، و 05 أقسام تخصصية و أحيانا تخصص واحد.</p>	<p>على أسس البناء</p>
<p>مستشفيات عامة: هي تلك التي تقدم تخصصات طبية ثانوية، و كذلك خدمات الرعاية الصحية الأولية إضافة إلى الخدمات التخصصية. مستشفيات تخصصية: هي تلك التي تقدم تخصص معين واحد فقط. مستشفيات تعليمية: هي التي يطبق فيها برامج الإقامة و التعليم و التدريب لطلبة كليات الطب و التمريض... إلخ. و مستشفيات غير تعليمية: هي التي لا يطبق فيها برامج الإقامة و التعليم و التدريب الطلبة كليات الطب و التمريض... إلخ</p>	<p>على أساس التخصص</p> <p>على أساس التدريب</p>

المصدر: إعداد الطالبة بالإعتماد على كتاب صلاح محمود ذياب، إدارة المستشفيات و المراكز الصحية، دار الفكر ناشرون و موزعون، عمان، طبعة أولى، 2009، صص 208-210

### ثانيا: مهام المستشفيات

تتمثل مهام المؤسسة العمومية الإستشفائية بالتكفل بصفة كاملة و متسلسلة بالحاجات الصحية للسكان، و في هذا الإطار تتولى على الخصوص المهام الآتية:

- ضمان تنظيم برمجة و توزيع العلاج الشفائي و التشخيص و إعادة التأهيل الطبي و الإستشفاء.
- تطبيق البرامج الصحية الوطنية للصحة.
- ضمان حفظ الصحة و مكافحة الأضرار و الآفات الإجتماعية.
- ضمان تحسين مستوى مستخدمي مصالح الصحة و تجديد معارفهم، كما يمكن إستخدام المؤسسة العمومية الإستشفائية ميدانا للتكوين الطبي و الشبه الطبي و التكوين في التسيير الإستشفائي على أساس إتفاقيات تبرم مع مؤسسات التكوين.
- و يمكن ايجاز وظائف المستشفيات في ثلاثة وظائف: الرعاية الطبية الصحية : التعليم و التدريب. و البحوث الطبية و الإجتماعية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 07/140 المؤرخ في 19 مايو 2007 يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الإستشفائية و المؤسسات العمومية للصحة الجوارية و تنظيمها و سيرها المادة 04.

## الفصل الأول المحاسبة الاستشفائية كآلية لضبط التكاليف العامة

ومن خلال التعاريف السابقة للمستشفى يمكن استنباط المهام التالية:

- الخدمات الوقائية: وتنقسم الى ثلاثة ( 03 ) مستويات: (1) الخدمات الوقائية الأولية: وهي خدمات محددة ومباشرة ويجري التخطيط لها وتقديمها لوقاية الأفراد منمرض معينة.

(2) خدمات الوقاية الثانوية: وتشمل خدمات التشخيص والكشف المبكر للأمراض قبل استفحالها.

(3) خدمات الوقاية من الدرجة الثالثة: وهي خدمات متخصصة تهدف إعادة تأهيل المرضى لتمكينهم من ممارسة حياة طبيعية نشطة الى حد ما. : الخدمات العلاجية: تنقسم هذه الخدمات الى قسمين (02):

(1) خدمات الرعاية الطبية المقدمة للمرضى الخارجيين: من خلال العيادات الخارجية التي تديرها المستشفيات والمراكز الطبية والمستوصفات المرتبطة بها.

(2) خدمات الرعاية الطبية المقدمة للمرضى الداخليين: وتصنف حيث درجاتها إلى ثلاث مستويات: • خدمات الرعاية الأولية: هي الخدمات التي يقدمها الأطباء العاملين والمراكز الطبية الملحقة بالمستشفى والعيادات الخارجية. • خدمات الدرجة الثانية: يقدمها أطباء اختصاصيون ويجري تقديمها من خلال العيادات الداخلية والخارجية.<sup>1</sup>

• خدمات الدرجة الثالثة: هي خدمات أكثر تعقيدا ويجري تقديمها في مراكز طبية محددة. وخدمات التأهيل والرعاية طويلة الأجل : يجري تقديم هذه الخدمات في مراكز التأهيل المتخصصة ووحدات التأهيل والرعاية طويلة الأجل والملحقة بالمستشفى العام في الغالب. وخدمات الإرتقاء بالصحة: تركز هذه الخدمات بالارتقاء بصحة الفرد من خلال العوامل الغير طبية.

<sup>1</sup> تامرياسر البكري، ادارة المستشفيات، داراليازوي والعلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص. 23.

## الفصل الأول المحاسبة الاستشفائية كآلية لضبط التكاليف العامة

المبحث الثاني: ماهية المحاسبة الاستشفائية

المطلب الأول: ماهية المحاسبة الاستشفائية

- مفهوم المحاسبة الاستشفائية

لقد أعطيت العديد من التعاريف المحاسبة التكاليف الاستشفائية. إذ عرفها المجلس المحاسبي الفرنسي حسب الهدف منها أي "تهدف المحاسبة التحليلية الاستشفائية إلى إظهار العناصر المكونة للتكاليف والنتائج التي تمثل أهمية بالغة الإدارة المؤسسات الاستشفائية".  
أما خيرت ضيف فعرفها على أنها "استخدام الحسابات والبيانات المحاسبية والإحصائية التي تعد الجميع مستويات الإدارة لتمكينها من الرقابة على عمليات المنشأة الاستشفائية وعلى التكاليف في الوقت المناسب"

منه نستخلص الهدف الرئيسي للمحاسبة الاستشفائية وهو قياس النشاط والرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات. إذ تمكن المسيرين من توفير المعلومات اللازمة للقياس والرقابة على أنشطة المستشفى من أجل الحد من الإنفاق المبالغ فيه، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة وفقا للمخطط المعدة مسبقا. أما المخطط المحاسبي العام الفرنسي P.C.G لسنة 1982 فعرفها بأنها "أداة لتحليل التكاليف لمختلف الوظائف في المؤسسة الاستشفائية وتسمح بتفسير النتائج المتحصل عليها من المحاسبة العامة وإعداد التنبؤات الخاصة بتكاليف وإيرادات الاستغلال".

يمكن القول أن المحاسبة الاستشفائية هي نظام محاسبي يهتم بقياس التكاليف الاستشفائية والرقابة عليها، كما يوفر المعلومات التي تساعد الإدارة الاستشفائية على اتخاذ القرارات وإعداد التنبؤات الخاصة بنظام الموازنات التقديرية الاستشفائية والتكاليف المعيارية التي تسمح بالرقابة التسييرية على مختلف الأنشطة الاستشفائية.

المطلب الثاني: طبيعة، ومبادئ، واهداف النظام المحاسبي في المؤسسة الاستشفائية

يختلف النظام المحاسبي في المستشفيات باختلاف طبيعتها، ما اذا كانت المستشفى تقدم خدمات عامة بلا مقابل او بمبالغ رمزية، او انها مستشفى خاص تقدم خدماتها بأجر يحقق عائد مجزى للمستشفى.

في الحالة الأولى: تكون المستشفى وحدة خدمات عامة تقوم الدولة أو الجمعيات الخيرية بتمويلها باعتبارها منشأة لا تسعى لتحقيق ربح، وتتبع في الغالب نظام المحاسبة في الوحدات الحكومية والذي يقوم أساسا على تخصيص اعتمادات مالية وتوزيعها على الأنشطة المختلفة بالمستشفى، حيث يتم

## الفصل الأول المحاسبة الاستشفائية كآلية لضبط التكاليف العامة

مراقبة الانفاق طبقا للابواب و البنود ، او عناصر المصروفات المختلفة التي تم اعتمادها مسبقا في شكل موازنة تقديرية.<sup>1</sup>

اما في الحالة الثانية: وهي المستشفيات الخاصة فهي تصمم نظامها المحاسبي الخاص بما يوفر احتياجات الادارة من البيانات المحاسبية المختلفة، وايضا بما يمكن قياس نتائج أعمال المستشفى عن طريق مقابلة الايرادات بالمصروفات عن فترة زمنية منتهية.

- مبادئ النظام المحاسبي في المستشفيات

تتمثل في مجموعة المبادئ التي يمكن تطبيقها في قطاع المستشفيات و التي تتصف بالإتساق و التوافق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها و المقبولة عموما في الممارسة المحاسبية و التي تتضمن ما يلي:

1- الوحدة المحاسبية: يعد المستشفى بمثابة وحدة محاسبية قادرة على الشراء و البيع، حيث يدور في نطاقها مجموعة من الاحداث الاقتصادية التي يمكن المحاسبة و التقرير عنها.

2- الاستمرار: يعد المستشفى وحدة مستمرة في نشاطها، حيث يفترض أن أنشطتها تتكون من تيار من العمليات المستمرة.

3- الموضوعية: يجب أن تعتمد المعلومات التي تنتجها النظام المحاسبي على حقائق موضوعية، تم قياسها باستخدام الاجراءات المحاسبية المتعارف عليها من تسجيل و تبويب، و تلخيص بهدف التعرف على نتائج العمليات و الأحداث المالية.

4- التحفظ: يظل التحفظ احد المفاهيم الأساسية عند تسجيل كل من الايرادات و المصروفات طبقا لنظام القيد المزدوج على الرغم من عدم التأثير الواضح لهذا المفهوم على الإجراءات المحاسبية التي يقوم عليها النظام المحاسبي المستخدم في قطاع المستشفيات. 1 5- الإتساق: ويعني الثبات في تطبيق الاجراءات المحاسبية التي يتضمنها النظام المحاسبي المطبق في المستشفيات من فترة الى اخرى و باستمرار، حتى يمكن المقارنة بين نتائج الفترات لنفس الوحدة المحاسبية.

6- الإفصاح الكامل: ويتطلب انعكاس جميع المعلومات الهامة بصورة واضحة وهامة و كاملة في التقارير المالية التي تعد مخرجات النظام المحاسبي، بما يساهم في تلبية احتياجات مستخدميها في قطاع المستشفيات.

7- الأهمية النسبية: و اذا كان التمييز بين العناصر الهامة نسبيا و الغير هامة يعد من الأمور الصعبة، لانه من الواضح أن المعلومات التي لا ترتبط ارتباطا وثيقا باهداف التقارير المالية للمستشفى لا تعتبر

<sup>1</sup> محمد سامي راضي، المحاسبة عن المستشفيات و الوحدات العلاجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص. 25.

## الفصل الأول المحاسبة الاستشفائية كآلية لضبط التكاليف العامة

معلومات مهمة، و من ثم يمكن القول بان بند ما يكون ذو اهمية نسبية، اذا كان استبعاده من القوائم المالية يؤدي الى استنتاجات خاطئة أو مظلمة من قبل مستخدمي القوائم المالية.<sup>1</sup>

- أهداف النظام المحاسبي في نشاط المؤسسة الاستشفائية

يهدف النظام المحاسبي في نشاط المؤسسة الاستشفائية إلى:

8- متابعة التعاملات مع المرضى، و امسك الحسابات الخاصة بهم و تسجيل معاملاتهم مع المرضى اولباول، بحيث يمكن اعداد فاتورة علاج لكل مريض على حدى نظرا لإختلاف الخدمات المقدمة لكل مريض حسب حالته.

9- توفير المعلومات اللازمة لأغراض التخطيط و اعداد الموازنات و متابعة تنفيذها، و ذلك من خلال التقارير الدورية التي تقدم لإدارة المستشفى لتمكينا من متابعة مستوى الإنفاق على الخدمات المختلفة وفقا للموازنة التخطيطية الموضوعية.

10- المحافظة على اصول المستشفى و وضع النظم الكفيلة بتوفير الحماية للاصول و منع التلاعب والاختلاس و سوء الاستخدام عن طريق الطوابط الرقابية الشديدة.

11- اعداد الحساب الختامي للمستشفى عن كل فترة زمنية بإعداد حساب الإيرادات و المصروفات.

12- اعداد المركز المالي للمستشفى في نهاية كل عام .

المطلب الثالث: الهيكل العام و اعتبارات تصميم النظام المحاسبي في المستشفيات

أولاً: الهيكل العام للنظام المحاسبي في المستشفيات

يتكون النظام المحاسبي للمستشفيات من :

1- نظام لمحاسبة التكاليف عن الخدمة المقدمة.

2- نظام للمحاسبة المالية لقيد المصروفات و الإيرادات، و تحديد الأصول و الموجودات بالمستشفى في نهاية الفترة المالية.<sup>2</sup>

3- نظام لإعداد التقارير و يقوم على تحديد بيانات التكلفة، و اعداد الموازنات التخطيطية و تحليل

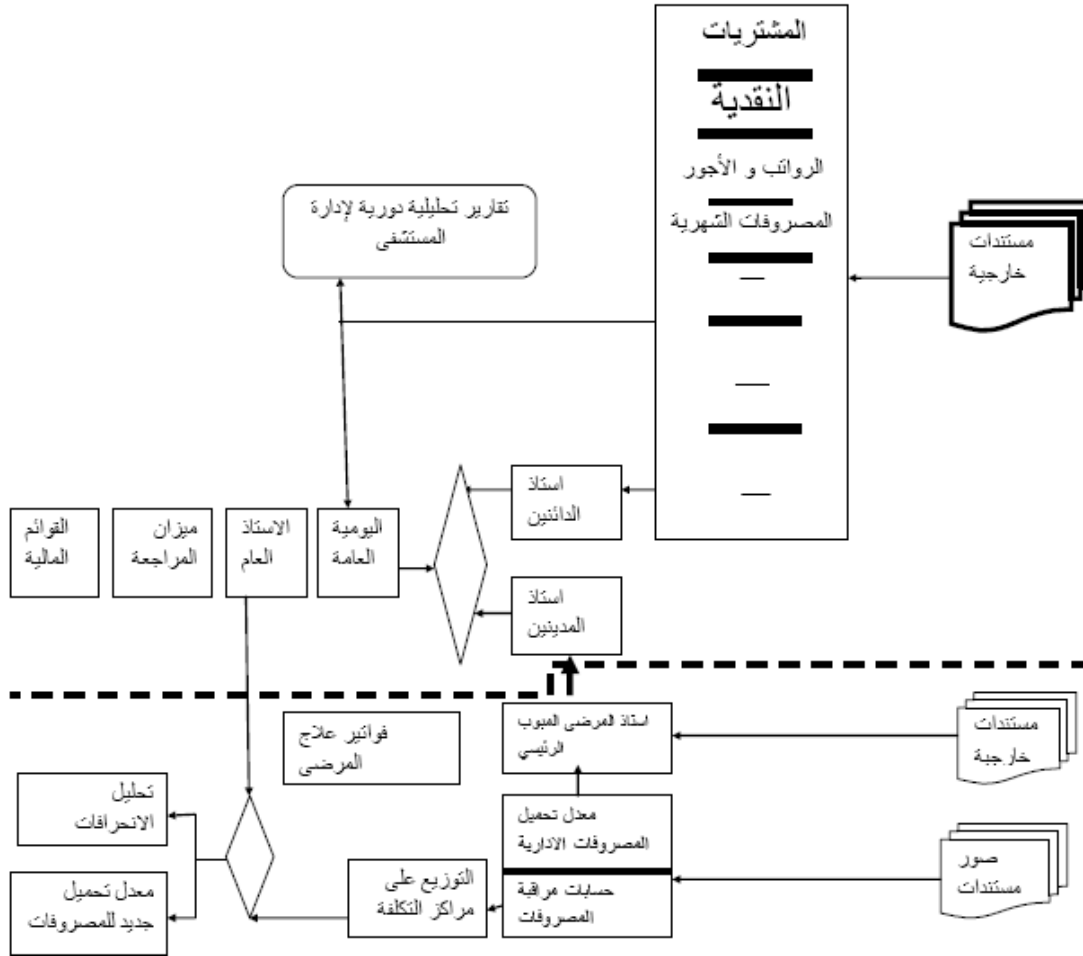
الانحرافات في الإنفاق الفعلي. و يوضح الشكل التالي الهيكل العام للنظام المحاسبي في المستشفى:

<sup>1</sup> الأميرة إبراهيم عثمان و آخرون، أنظمة محاسبية متخصصة (فروع، بنوك تجارية، مستشفيات، وحدات حكومية)، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2001، ص. 252

<sup>2</sup> جبار محفوظ، بومعروف إلياس، دور محاسبة التكاليف الاستشفائية في الرقابة على المستشفيات العمومية الجزائرية، دراسة حالة المستشفى الجامعي سعادنة عبد النور سطيف، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 05/2011، ص. 28

## الفصل الأول المحاسبة الاستشفائية كآلية لضبط التكاليف العامة

الشكل رقم (01-1): الهيكل العام للنظام المحاسبي في المستشفى



المصدر: حسين سليمان زكي وآخرون، المحاسبة في المستشفيات والفنادق، دارالإعصار العلمي للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، طبعة أولى، 2014، ص.24.

ثانياً: اعتبارات تصميم النظام المحاسبي في نشاط المستشفيات

بصفة عامة ينبغي أن يراعى عند تصميم النظام المحاسبي في نشاط المستشفيات عدد من

الاعتبارات أهمها:

- 1- الملائمة والتوافق مع طبيعة نشاط المستشفيات وخصائصه، مع عدم التضحية في نفس الوقت بعامليلدقة والسرعة في إنتاج المعلومات.
- 2- أن يكون النظام قادراً على إنتاج كافة المعلومات بالشكل وفي الوقت المناسب لأغراض التخطيط و اتخاذالقرارات على مستوى إدارة المستشفى.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> جبار محفوظ، بومعروف إلياس، المرجع نفسه، ص29

## الفصل الأول المحاسبة الاستشفائية كآلية لضبط التكاليف العامة

- 3- أن يكون النظام مرنا حتى يستطيع استيعاب التغيرات التي تحدث في حجم نشاط المستشفيات سواء بالزيادة أو النقصان . دون الحاجة الى اعادة تصميم النظام في كل مرة بالكامل.
- 4- أن يكون النظام قادرا على الوفاء بإحتياجات النشاط الخدمي للمستشفى الرعاية الطبية العلاجية والخدمات الطبية الفنية)، والنشاط التجاري للمستشفى محلات البيع المختلفة)، والنشاط الصناعي البسيط للمستشفيات نشاط المطابخ و التركيبات الادوية)، بنفس درجة الكفاءة و الدقة لكل تلك الأنشطة.
- 5- أن يعطي النظام اهمية لائقة للبيانات الإحصائية لحركة المرضى، و يوفر كل المعلومات عنهم بنفس درجة الأهمية التي يعطيها للبيانات المالية، نظرا لما تلك البيانات من أهمية في تخطيط استغلال طاقات المستشفى افضل استغلال.

المطلب الرابع: مقومات النظام المحاسبي في نشاط المستشفيات

لتحقيق الأهداف السابقة، فإن النظام المحاسبي في مجال نشاط المستشفيات يركز على المقومات التالية:<sup>1</sup>

1. دليل الحسابات.
  2. المجموعة المستندية.
  3. المجموعة الدفترية.
  4. موازين المراجعة و حسابات المراقبة الإجمالية.
  5. مجموعة من التعليمات و اللوائح الرقابية.
  6. مجموعة من التقارير المالية و الإحصائية.
- أولاً: دليل الحسابات هو كشف أو قائمة أو كتيب يحتوي على كافة حسابات المستشفى الرئيسية والفرعية ، مبنية بطريقة سليمة منظمة، تكفل تحديد طبيعة كل حساب من حسابات المستشفى، وتصنيفه بحسب ما اذا كان أحد بنود الأصول أو الخصوم أو الإيرادات أو المصروفات. ويلزم توافر الخصائص التالية في دليل الحسابات حتى يحقق أهدافه:
- المرونة في الإعداد، والقابلية لإضافة أو حذف حسابات دون تأثير على ترتيب الدليل.
  - وضوح و سهولة استخدام من قبل المحاسبين.
  - أن يتناسب نظام ترقيمه مع متطلبات التشغيل الالكتروني للبيانات.
- ثانياً: المجموعة المستندية تعتبر المستندات هي الدليل المادي الذي يثبت و يؤيد صحة و سلامة تعاملات المستشفى، و قد تكون هذه المستندات :

<sup>1</sup> هاشم أحمد عطية و آخر، دراسات في المحاسبة المتخصصة النظام المحاسبي و نظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية المستشفيات، الدار الجامعية طبع نشر توزيع، الإسكندرية، 2000، ص.57، 58.



## الفصل الأول المحاسبة الاستشفائية كآلية لضبط التكاليف العامة

مستندات مالية: تثبت وقائع وأحداث مالية وتتخذ في هذه الحالة كمصدر للقيود في سجلات المستشفى والدفاتر.

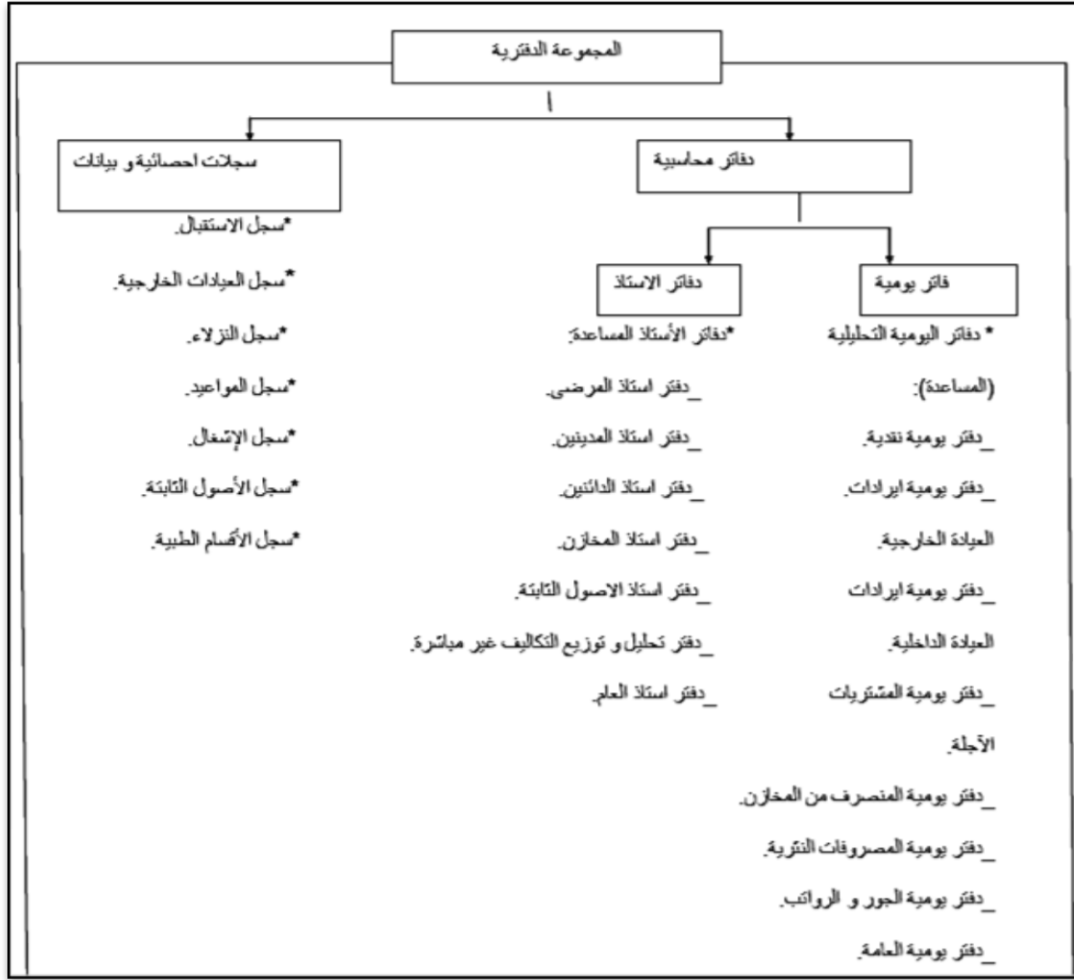
\* مستندات تحتوي على معلومات إحصائية، وتتخذ في هذه الحالة أساساً لإعداد الكشوف والقوائم الإحصائية اللازمة لمتابعة اتجاهات أداء المستشفى.

مستندات خارجية: أي يتم إعدادها خارج المستشفى، وتكون صادرة عن الغير وواردة للمستشفى. مستندات داخلية: أي يتم إعدادها داخل المستشفى، سواء للإستخدام الداخلي بين الإدارات والاقسام المختلفة، أو للإستخدام الخارجي حيث يتم إصدارها للغير. ويلزم عند تصميم المستندات الأخذ بعين الإعتبار كل الشروط الواجب مراعاتها في هذا المجال من وضوح وبساطة ودقة وموضوعية.. الخ. ثالثاً: المجموعة الدفترية هي السجلات التي يتم فيها اثبات عمليات المستشفى وحداثه المالية. وتختلف هذه الدفاتر من مستشفى لآخر.<sup>1</sup>

ويظهر الشكل التالي المجموعة الدفترية في إحدى المستشفيات الخاصة:

الشكل رقم (02-1): تصور للمجموعة الدفترية في إحدى المستشفيات الخاصة

<sup>1</sup> هاشم أحمد عطية وآخر، مرجع سابق، ص 58-60.



المصدر: محمد سامي راضي، المحاسبة عن المستشفيات والوحدات العلاجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص. 39.

### ثالثاً: موازين المراجعة و حسابات المراقبة الإجمالية

بعد ترصيد حسابات الأستاذ المختلفة يتم إعداد موازين المراجعة للمستشفى، و سواء كانت هذه الموازين بالمجاميع أو الأرصدة فإن التوازن الحسابي شرط أساسي، و يعد قرينة على صحة و سلامة العمل المحاسبي و الرقابة على الحسابات .

ولتحقيق هدف ضبط ورقابة أرصدة الحسابات الشخصية للمدنيين و الدائنين، يتم استخدام حسابات إجمالية (حسابات المراقبة) حيث تسهم بدور فعال في هذا المجال ، حيث لا بد أن يتطابق ارصدة الحسابات الشخصية للمدنيين الظاهرة بدفاتر أستاذ مساعد فرعي المدنيين مع رصيد حساب إجمالي المدنيين الظاهر بدفاتر الأستاذ العام.

ولاشك أن التوازن الحسابي لموازين المراجعة و التطابق المحاسبي للحسابات الإجمالية مع الحسابات المساعدة الفرعية) هي مقومات رقابية هامة و أساسية من مقومات النظام المحاسبي لنشاط المستشفيات.

رابعاً: مجموعة من التعليمات و اللوائح الرقابية

يقصد بها التعليمات و اللوائح سواء الداخلية التي تصدرها ادارة المستشفى أو التي تحددها نظم الدولة و مذكراتها التنفيذية، فالإجراءات المحاسبية لا بد أن تتم في حدود هذه التعليمات و اللوائح، ولا بد أن يلتزم بها الأفراد العاملون، فالدولة تصدر تعليمات معينة في تنظيم عمل بالمستشفيات و تطلب ضرورة استيفاء و تقديم بيانات معينة و الالتزام بقواعد معينة.

الغرض من ذلك هو اخضاع تلك نشاط تلك المنشآت العلاجية الإشراف و رقابة الدولة لضمان اداء ذلك النشاط في الحدود المرسومة له.<sup>1</sup>

تصدر ادارة المستشفى تعليمات معينة في تنظيم العمل داخل المستشفى، بما يضمن حسن اداء العمل وفقا لما تراه الإدارة و في ضوء فلسفتها في ادارة العمل، و كيفية اداء بعض الخدمات العلاجية للمرضى و غيرهم من طالبي اجراء الفحوصات الدورية، و ضرورة وجود هيكل تنظيمي واضح للمستشفى يرسم و يحدد خطوط السلطة و المسؤولية... الخ.

خامساً: مجموعة من التقارير المالية و الإحصائية

يتحدد شكل التقارير و محتوياتها و نوعيتها و الفترة التي تغطيها و الغرض منها، في ضوء فلسفة إدارة المستشفى و رؤيتها و حاجتها للبيانات و المعلومات، التي ترى انها ضرورية لرسم السياسات المختلفة و اتخاذ القرارات اللازمة.

بصرف النظر عن الاختلافات السابقة في شكل و محتوى و غرض و مدة التقرير، فان هذه

التقارير ما هي في النهاية الا وسيلة لإظهار اداء ماضي أو اداء حاضر أو التنبؤ بأحداث و اداء المستقبل.<sup>2</sup>

المبحث الثالث: أهمية محاسبة التكاليف في المؤسسة الاستشفائية

المطلب الأول: اهداف و مبادئ محاسبة التكاليف في المؤسسة الاستشفائية

أولاً: اهداف محاسبة التكاليف في المؤسسة الاستشفائية

يهدف نظام تكاليف المستشفيات الى تحديد التكلفة للوحدة، تحليل التكاليف الإلتخاذ القرارات، المقارنة فيما بين المستهلك، تجميع و تحاليل التكلفة بهدف الرقابة على التكلفة. كما يمكن تجميعها في ثلاث مجموعات رئيسية على النحو التالي:

1. تحديد تكلفة نشاط المستشفيات : وذلك من خلال تحديد تكلفة الاقسام المختلفة، و تحديد تكلفة الأنشطة و العمليات و الخدمات التي يؤديها المستشفى.

<sup>1</sup> عبد العزيز مخيمر وأخرون، الإتجاهات الحديثة في إدارة المستشفيات (المفاهيم و التطبيقات)، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2014، ص 07.

<sup>2</sup> على القباني، دراسات في نظم محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، طبعة أولى، 2009، ص 67.

## الفصل الأول المحاسبة الاستشفائية كآلية لضبط التكاليف العامة

2. الرقابة و ضبط عناصر التكاليف: وذلك من خلال مقارنة النتائج الفعلية لتكلفة نشاط المستشفيات بالأرقام المخطط لها.

3. ترشيد القرارات الإدارية: وذلك بتوفير البيانات والمعلومات اللازمة والتي تحتاجها ادارة المستشفى للقيام بالوضائف التالية:<sup>1</sup>

أ- التخطيط: لمصادر الأموال و استخداماتها وتخطيط ربحية المستشفى. ب- تقييم الأداء: للتعرف على ربحية الأنشطة العلاجية المختلفة.

ت- اتخاذ القرارات: في ضوء تقييم اداء نشاط المستشفيات.

ثانيا: قواعد ومبادئ محاسبة التكاليف في المستشفيات

تتمثل القواعد و المبادئ التي تشكل الإطار العام لمحاسبة التكاليف في نشاط المستشفيات فيما يلي:

1. الإستحواذ على عناصر التكاليف جميع المبالغ والمطالبات النقدية، أو ما يعادلها تتمثل تكلفة الاستحواذ على عناصر التكاليف في للحصول على خدمة أو منفعة معينة لنشاط المستشفيات.

2. استخدام عناصر التكاليف

يتم استخدام عناصر التكاليف خلال فترة معينة، فمقابلة أحد المرضى لموظف الاستقبال لبحث طلب حجز خدمة علاجية يستغرق فترة زمنية، تحسب تكلفة المرتبات والاجور لها من خلال مرتب هذا الموظف عن الشهر بالقسمة على عدد ساعات عمله في الشهر.

3. تحميل عناصر التكاليف على الخدمة العلاجية المؤداة لتحديد التكلفة التي يستلزمها تقديم كل خدمة علاجية بدرجة عالية من الدقة يلزم تحميل عناصر التكاليف على الخدمة العلاجية المؤداة.

المطلب الثاني: مقومات نشاط محاسبة التكاليف في المستشفيات

تتمثل مقومات محاسبة التكاليف في نشاط المستشفيات فيما يلي:

أولا : تحديد مراكز التكلفة ووضع دليل خاصها

يقصد بدليل مراكز في نشاط المستشفيات، المراكز التي يتم فيها تنفيذ عمليات متجانسة

كالاقامة، أو العيادات الخارجية، أو التغذية و الكافيتيريا، أو الصيدلية... الخ، ويكون اطار المسؤولية عنها

محددا واضح المعالم و يشرف عليها موظف يتحمل المسؤولية عن عمليات التنفيذ التي تنفذ فيها.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> ناصر داداي عدوي وأخر، دراسة الحالات في المحاسبة و مالية المؤسسة، دار المحمدية العلمية للنشر، الجزائر، طبعة أولى، 2008، ص35.

<sup>2</sup> هاشم أحمد عطية وآخرون، مرجع سابق، ص.242.

## الفصل الأول المحاسبة الاستشفائية كآلية لضبط التكاليف العامة

فمركز التكلفة هو مركز نشاط او مسؤولية ، فقد يتمثل مركز التكلفة في قسم ذي نشاط انتاجي محدد يضم عملية انتاجية أو خدمية، أو مجموعة من العمليات المتكاملة، وقد يكون مركز التكلفة جزءا من قسم يعبر عن عملية أو آلة تقوم بعمل محدد داخل القسم ، وقد يتحدد مركز التكلفة طبقا للتنظيم الاداري للوحدة الاقتصادية، حيث يمثل وحدة مسؤولية ترتبط بمشرف له سلطات و مسؤوليات محددة. ثانيا: تحديد وحدات التكلفة ووضع دليل خاص بها

تهدف الوحدات الاقتصادية الى انتاج السلع والخدمات، باعتبار أن النشاط الاقتصادي ككل يوجه لخلق منافع للسلع والخدمات الاقتصادية. وتعتبر وحدة التكلفة هي المقياس الذي يتم على اساسه قياس تكلفة المنتجات أو الخدمات المختلفة. فوحدة التكلفة هي الوحدة التي يتم على اساسها تجميع التكاليف، تمهيدا لقياس تكلفة انتاج سلع أو خدمات معينة، فالتكاليف لا تحدد الا اذا كان هناك الشيء الذي تحدد تكاليفه، وهذا الشيء هو وحدة التكلفة.

ثالثا : تحديد عناصر التكاليف ووضع دليل لحسابات التكاليف

-عناصر التكلفة : هو تحمل عناصر نفقات معينة ذات قيمة مالية، فالتكاليف هي تضحية اختيارية مادية او معنوية، يتحتم أن تكون ذات قيمة اقتصادية تبذل في سبيل الحصول على منفعة. وبالتالي فانه يشترط في العنصر لكي يكون تكلفة امران هاما<sup>1</sup> واقعية الاستفادة: أي الاستخدام الفعلي في انتاج سلع أو تقديم الخدمات. - معيارية الاستخدام: أي أن الكمية المستخدمة من العنصر تكون محددة طبقا للمقررات المعتمدة والمواصفات المحددة.

رابعا : تحديد طريقة القياس و اساس التحميل

من بين طرق قياس التكاليف التي شهدت تداولاً لدى المؤسسات الصحية، نجد طريقتي تكاليف المراحل و تكاليف الأوامر.

-طريقة تكاليف المراحل : تتبع طريقة تكاليف المراحل في الوحدات التي يتم الانتاج فيها على مراحل متسلسلة و متتابعة، على أن يمر الانتاج بها جميعا حتى يخرج من المرحلة الاخيرة في شكله النهائي المعد للبيع، كما تعتبر طريقة تكاليف المراحل ملائمة لقياس التكلفة في أنشطة الخدمات التي تقدم عددا محدودا من الخدمات، يؤدي كل منها إلى مركز مستقل، حيث يمكن حصر التكاليف المختلفة في مراكز انتاج الخدمات الأصلية، بالإضافة الى نصيبها من تكاليف المراكز المعاونة الاخرى، و بقسمة هذه التكاليف

<sup>1</sup> محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص.183. نفس المرجع، ص.185.

## الفصل الأول المحاسبة الاستشفائية كآلية لضبط التكاليف العامة

على مجموع وحدات الخدمة. يمكن الحصول على متوسط تكلفة وحدة الخدمة المؤداة في كل مركز من مراكز النشاط الخدمي..

وتتميز طريقة تكاليف المراحل بالبساطة والسهولة من الناحية العملية، بشرط أن يكون هناك تجانس في مخرجات كل مركز من المراكز.

-طريقة تكاليف الأوامر: تتبع تكاليف الأوامر في الوحدات المتعددة المنتجات غير النمطية، والتي تعتمد الى حد كبير على طلبات العملاء في تحديد مواصفاتها، وغالبا ما تكون العملية الإنتاجية غير مستمرة بصفة منتظمة، ويتم قياس تكلفة كل امر عن طريق تخصيص عناصر التكاليف على الأوامر المنتجة.

هناك بعض الأنشطة الخدمية الأخرى، يكون حجم العمل بها كبيرا، مع اختلاف انتاج كل وحدة خدمية عن الأخرى، كما أن قيمة عناصر التكاليف المستخدمة في انجاز هذه الخدمات تكون كبيرة، مما يمكن معه تبرير استخدام طريقة الأوامر في هذه الأنشطة القياس التكاليف، وذلك عن طريق متابعة الخدمة ذاتها مباشرة والمحاسبة عن تكاليفها من عناصر التكاليف المختلفة من كل مركز من مراكز التكلفة التي يلزم مرورها عليه، ويحسب ما استفادته من هذه العناصر، وذلك بدلا من حصر تكلفة المراكز وقسمتها على الخدمات التي تمر في هذا المركز للوصول الى متوسط تكلفة وحدة خدمية.

### خامسا: تحديد فترة التكاليف<sup>1</sup>

هي الفترة الزمنية المتخذة كأساس لتجميع و حصر عناصر التكاليف، لإعداد حسابات وقوائم التكاليف و نتائج الأعمال بصفة دورية، وقد تكون هذه الفترة شهرية أو ربع سنوية أو سنوية، وقد ترتبط بطول دورة الانتاج او الخدمات.

يرتبط تحديد فترة التكاليف بعدة عوامل من بينها، احتياجات الوحدة الاقتصادية من البيانات اللازمة للرقابة والمتابعة واتخاذ القرارات، وطبيعة العمليات الانتاجية او الخدمية.

القاعدة العامة في تحديد فترة التكاليف، هي انه كلما قصرت تلك الفترة كلما ارتفعت أهمية البيانات الإدارة الوحدة الاقتصادية، حيث تمكنها من متابعة التنفيذ واكتشاف الانحرافات أولا بأول، و قبل تراكمها، وتحليل مسبباتها لاتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة لتفاديها مستقبلا.

### المطلب الثالث: مشكلات القياس التكاليفي في المستشفيات ومحدداته

أن قياس وتحديد تكلفة الخدمات العلاجية تمهيدا للرقابة عليها، تصطدم علميا بالعديد من المشكلات التي تحد من دقة القياس وموضوعيته في المستشفيات عامة، وان كانت حدة هذه المشكلات تظهر بشكل اوضح في المستشفيات الحكومية خاصة، والتي من أهمها ما يلي:

<sup>1</sup> هاشم أحمد عطية وآخرون. مرجع سابق، ص ص.. 187، 188.

اولا : عدم وجود نظم تكاليف خاصة

المستشفيات العامة هي وحدات حكومية غير هادفة للربح، تطبق انظمة و قواعد المحاسبة الحكومية، و بالتالي في الغالبية العظمى من الاحوال لا يوجد بالمستشفيات العامة نظم تكاليف فعلية القياس التكلفة الفعلية للخدمات الصحية المؤداة، او نظام تكاليف محددة مقدما للرقابة على عناصر التكاليف تلك الخدمات الصحية بهدف تحقيق الاستخدام الأمثل لها، و انما تعتمد تلك الوحدات على سجلات المحاسبة المالية (سجل اجور، سجل مستلزمات، سجل مصروفات). لخصراجمالي الإنفاق على الخدمات الصحية في نهاية كل فترة زمنية بهدف التحقق من الأنفاق، يتم في حدود و اغراض الاعتمادات المخصصة، و وفقا لتعليمات الصادرة من الجهات المختصة.

ثانيا : عدم وجود نظم معلومات متكاملة

يفتقر القطاع الصحي الحكومي لنظم معلومات متكاملة توفر جميع البيانات المالية و الاحصائية اللازمة لأغراض القياس التكاليفي و حساب معدلات التحميل المناسبة و توزيع عناصر التكاليف المشتركة و اختيار اسس التوزيع الملائمة و تحديد الطاقات المستغلة و المتوقعة و التنبؤ بالتقلبات المتوقعة و تغيرات الطلب و ما شابه ذلك من بيانات و معلومات لازمة لأغراض القياس و الرقابة التكاليفية و اتخاذ القرارات.<sup>1</sup>

ثالثا: عدم ملائمة الأساس المحاسبي المستخدم

المستشفيات العامة كوحدة حكومية ملزمة بإتباع الأساس النقدي في المحاسبة عن ايراداتها و مصروفاتها، ولهذا فان النظم المحاسبية المستخدمة بالقطاع الصحي الحكومي تعني بإثبات العمليات المالية التي تحدث بمراكز النشاط المختلفة في الدفاتر والسجلات المختصة من واقع المستندات المؤيدة لها، بهدف تلخيص و تبويب تلك العمليات، و اعداد التقارير اللازمة لمتابعة نتائج تنفيذ الموازنة، فأساس الاستحقاق لا يطبق في هذا القطاع، الا فيما يتعلق بالعمليات الخاصة بالمشروعات الاستثمارية، و ذلك فيما يتم توريده او انجازه منها سواء كان السداد مصاحبا للتوريد او في وقت سابق او لاحق عليه. بناءا عليه من الممكن إثبات عمليات مالية في دفاتر و سجلات المستشفى ، في حين أن هذه العمليات المالية لا ترتبط بتكلفة الخدمات الصحية و لا تخص الفترة محل التسجيل. كدفع مبالغ هي أجور مستحقة تخص سنوات سابقة، كاستخدامات تمت الاستفادة منها خلال الفترة المالية الحالية. الا أن واقعة الدفع النقدي للمبالغ المستحقة لم تتم خلال نفس الفترة المالية. وفي ظل اساس هذا الأساس المحاسبي السابق تصبح البيانات المتوافرة بسجلات تلك المستشفيات العامة بيانات محدودة او حتى عديمة الجدوى - لأغراض القياس التكاليفي.

<sup>1</sup> هاشم أحمد عطية و آخر، مرجع سابق، ص 189.

رابعاً: عدم ملائمة المستندات و السجلات المستخدمة

أن مستندات و سجلات القطاع الصحي الحكومي، ليست مصممة لخدمة عملية الرقابة على مستوى او كيفية اداء الخدمة الصحية بالمستشفى او خدمة مستويات التخطيط المختلفة. وبالتالي فان البيانات التي يولدها النظام المحاسبي الحكومي المطبق بالمستشفيات لا تخدم او تساهم في عملية الرقابة على اعمال هذه الوحدات من منظور تكاليفي، فالمستندات و السجلات المستخدمة و البيانات التي يوفرها النظام قد تم تصميمها لغرض اخر اساسي هو الرقابة على الموارد المقدره بالموازنة و التحقق من أن تم الاتفاق في حدود الاعتمادات المحددة بالموازنة و ضمان الرقابة قبل الصرف و التأكد من مراعاة اساس الضبط الداخلي.<sup>1</sup>

خامساً: تنوع و اختلاف الخدمات الطبية المقدمة

أن إنتاج المستشفى من كل خدمة من الخدمات الطبية على حدى ليست انتاجاً نمطياً له نفس الخصائص و المواصفات، و لا يمر بالمراحل العلاجية بالنسبة نفسها لكل الحالات، و انما يتنوع و يختلف هذا الانتاج باختلاف الشخص المستفيد من الخدمة من حيث جنس المريض و عمره و حالته الصحية و خطورة المرض و المرحلة التي وصل اليها و ما إلى ذلك من أمور تختلف من حالة لأخرى، بل أكثر من ذلك فإن الابعاد الإنسانية و الاجتماعية و النفسية التي تحكم العلاقة بين الطبيب و المريض هي من الاعتبارات المهمة ذات التأثير المباشر على اختلاف مراحل الانتاج من الخدمة الصحية المقدمة، و تولد كل تلك الاختلافات في النهاية صعوبات تكاليفية في عملية القياس. سادساً: انه في كثير من الحالات لا يمكن للمستشفى تأجيل تقديم الخدمة لوقت لاحق أو الاعتذار عن تقديمها بسبب زيادة غير متوقعة في حجم الطلب أو أحداث فجائية. فالأصل أن يقوم المستشفى العام بتقديم الخدمة الطبية لطالبيها و لو اضطر لتقديمها بتكلفة غير اقتصادية، اذ يحمل مثل هذا الاعتذار أو التأجيل - و لو مجرد ساعات محدودة - في طياته مخاطر كبيرة قد تصل إلى حد يفتقد طالب الخدمة حياته، كما هو الحال بالنسبة لحالات الوضع و الأزمت القلبية و ازمت الربو و التهابات الزائدة الدودية و غيبوبة مرضى السكري و حالات الفشل الكلوي و ما شابه ذلك من حالات، تحتم تقديم الخدمات الطبية اللازمة لأصحابها دون إبطاء أو تأجيل و دون النظر لاعتبارات التكلفة. المطلب الرابع: نموذج لتطبيق نظام ABC في المؤسسات الاستشفائية التصميم نظام التكاليف المبني على الأنشطة بالمستشفيات تتبع الخطوات الأربعة التالية:

أولاً: تحديد الأنشطة

في الحياة العملية يمكن تحديد عدد كبير من الأنشطة التي يتم ممارستها داخل المستشفى ، وقد بينت الدراسات أنه كلما زادت الأنشطة تعقيداً و صعوبة تحديد العلاقة بين النشاط و الخدمة المقدمة

<sup>1</sup> جبار محفوظ، بومعروف إلياس، المرجع السابق، ص32



## الفصل الأول المحاسبة الاستشفائية كألية لضبط التكاليف العامة

مما يزيد من التكلفة تطبيق النظام ، وقد تبين بأنه يتم تحديد الأنشطة الرئيسية من خلال دراسة المؤسسة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية سير العمليات التشغيلية لتحديد الأنشطة المستهلكة للمواد ، وغالبا فان ذلكجزء هو الأكثر أهمية وتحديا في عملية تصميم النظام اذا يتطلب عند كبير من الأشخاص لفهم الأنشطة التي يتم ممارستها لتقديم الخدمة .

ان مستوى الدقة والتوسع في تحليل الأنشطة يعتمد على قرار الادارة ونوع وحجم ومستوى المعلومات المطلوبة لتحقيق أكبر قدر ممكن من المنفعة باقل تكلفة لازمة لتشغيل وادامة استمرار هذا النظام . ومن أمثلة الأنشطة التي يقوم بها المستشفى نشاط الشراء ، حيث يتطلب هذا النشاط القيام بعدد من المهام ومنها اعداد طلب الشراء من القسم المعني ، وتحديد مورده ، و اصدار امر الشراء ، واستلام وفحص المواد ، والتخزين والمناولة وغيرها.

حيث أن القيام بهذه المهام كلها يؤدي إلى تكبد المستشفى نفقات واستهلاك المواردها وذلك لممارسة النشاط الشراء، فاذا كان عند الأنشطة المؤداة داخل المستشفى كبير جدا فانه قد يتطلب من المصمم نظام تكاليف تجميع العديد من الأنشطة في مجموعة معينة، وغالبا ما يتوجب عليه مراعاة التجانس هذه الأنشطة فيما يسمى بمجموعات التكلفة. وذلك لغايات تبويبها إلى أنشطة ذات قيمة مضافة و اخرى لا تضيف القيمة وبالتالي تجنبها، وفض تكلفة تأدية النشاط.

### ثانيا : تحديد تكلفة كل نشاط

بعد تحديد الأنشطة المختلفة الذي يقوم بها المستشفى ، فان يتوجب توزيع تكاليف الموارد المستخدمة ضمن فترة معينة على هذه الأنشطة، وذلك بهدف تحديد التكاليف التي تتكبدها المستشفى للقيام بهذه الأنشطة . حيث أن العديد من هذه الموارد يمكن تتبعها بشكل مباشر الى الأنشطة التي استهلكتها، مثل الأدوية التي تم صرفها للمريض معين أو صورة اشعة التي تم اجراؤها له ، أو من الفحوص المخبرية التي تمت ، ومنها مصاريف لا يمكن تتبعها بشكل مباشر ومنها مصاريف الطعام والشراب ، و خدمة الغرف والاستهلاكيات ، و مصاريف المياه والكهرباء.

بناءا عليه على مصمم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في هذه المرحلة مراعاة علاقة السبب والنتيجة لتوزيع هذه المصاريف على الأنشطة المختلفة التي تمت داخل المستشفى، وبعبارة أخرى فإن المخرجات النهائية هي التي تستهلك الأنشطة والأنشطة تستهلك الموارد، والتي تكلفتها تمثل تكلفة النشاط، اي ان الأنشطة عبارة عن حلقة الوصل بين الموارد والخدمة.

هنا لابد من الإشارة إلى أن بعض الموارد قد يتم استهلاكها من قبل عدة أنشطة داخل المستشفى، حيث يتم تحميل تكلفة هذه الأنشطة عن طريق موجه تكلفة الموارد، حيث يجب مراعاة أمرين عند استخدام هذا الموجه، الأول العلاقة المنطقية بين استخدام هذه الموارد وبين الأنشطة، فعلى سبيل المثال أن تكلفة استخدام المحروقات لغايات التدفئة تدخل في عملية احتساب تكلفة الاقامة ، والتي يمكن

## الفصل الأول المحاسبة الاستشفائية كآلية لضبط التكاليف العامة

تحديد استخدام هذا المورد عن طريق قسمة اجمالي تكلفة المحروقات على اجمالي مساحة المستشفى ، ثم ضربها في مساحة غرفة المريض الواحد . والاعتبار الثاني هو وجود المعلومات الإحصائية لدى ادارة المستشفى ، وذلك من خلال البيانات التاريخية لكمية استخدام هذه الموارد .

ثالثا : تحديد مسبب التكلفة لكل نشاط

حتى يتم توزيع التكاليف على الأنشطة المختلفة فانه لابد من تحديد مسبب تكلفة ، حيث تسمى مسببات التكلفة المستخدمة في هذه المرحلة بموجهات مسببات النشاط ، و مسبب التكلفة يعتبر وسيلة الربط بين تكلفة النشاط و المخرجات من الخدمة أو المنتجات، و بالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط .

عند اختيار موجه ، مسبب، تكلفة نشاط فانه لابد من مراعاة أمور منها :

أ- يجب أن يرتبط موجه تكلفة النشاط برابط منطقي بمجمعات التكلفة ، فمثلا ارتباط تكلفة خدمة التمريض بعدد زيارات المريض الواحد في اليوم ..

ب - امكانية تحديد مسبب تكلفة النشاط بسهولة، فمثلا امكانية تحديد عدد زيارات اطار التمريض للمريض الواحد في اليوم.

ت - يتوقف نجاح نظام التكاليف المبني على الأنشطة على مدى الدقة في تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط، وذلك لأن الصفة المميزة لهذا النظام، والتي تفضله عن غيره من الأنظمة ، هي مستوى الدقة المتميز الذي تتصف به معلومات و مخرجات هذا النظام.

رابعا : تخصيص تكاليف الأنشطة<sup>1</sup>

في هذه المرحلة يتطلب منا تحديد نسبة التحميل من موجهات التكلفة للمخرجات النهائية ، و بناءا عليه يتوجب ان تكون موجهات التكلفة قابلة للقياس وذلك لاعتمادها كأساس لتحميل المخرجات النهائية، بحصتها من أشرف مجمعات التكلفة التي تم تحديدها مسبقا ، فعلى سبيل المثال ستوجب لدينا معرفة عدد الساعات اللازمة لتجهيز غرفة العمليات لاجراء عملية جراحية معينة، وذلك لكي نتمكن من احتساب بشكل دقيق.

بعد ذلك يتم حصر و تحديد مقدار استهلاك المنتجات من موجهات التكلفة، ليتم تحديد تكلفة

الخدمة المقدمة للمريض و التي تتكون من العناصر التالية :

أ- تكلفة المواد المباشرة : والتي تتضمن مقدار العلاجات او الادوية التي تم استخدامها للحالة المرضية الواحدة، مثل عدد ونوع الفحوصات المخبرية التي تم اجرائها، حيث يتم تحديد الاستهلاك من هذه المواد بواسطة بقائمة المواد المستخدمة .

<sup>1</sup> جبار محفوظ، بومعراف إلياس، المرجع السابق، ص 30

## الفصل الأول المحاسبة الاستشفائية كآلية لضبط التكاليف العامة

ب- كلفة العمل المباشر: حيث تتميز المستشفيات عن غيرها في تحديد العمل المباشر، من كونها ترتبط بعقود مع الأطباء مبنية على أساس الزيارة للمريض محدد. ت كلفة الأنشطة المستهلكة (التكاليف الغير مباشرة): وتتضمن الكلفة التي سيتم تخصيصها من مجتمعات التكلفة المختلفة، مثل خدمات المريض، خدمات الطعام والشراب، وخدمات الإقامة الأخرى، وخدمات الطاقم الإداري وغيرها.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> اعريوة محاد، سعدوني فاتن، تحديد تكلفة الخدمات الصحية باستخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في القطاع الصحي العمومي تصميم نظري لنموذج (ABC) في المستشفيات، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، جامعة المسيلة، جامعة سكيكدة، العدد 02، 2016، ص102.

### خلاصة

تعتبر المستشفيات بنية تحتية هامة في معظم دول العالم نظرا للدور الانساني الذي تلعبه في تقديم الخدمات العلاجية، حيث أن قياس وتحديد تكلفة الخدمات العلاجية فيها تمهيدا للرقابة عليها؛ تصطدم علميا بالعديد من المشكلات التي تحد من دقة القياس وموضوعيته في المستشفيات عامة. بصفة عامة ينبغي أن يراعى عند تصميم النظام المحاسبي في نشاط المستشفيات عدد من الاعتبارات منها الملائمة والتوافق مع طبيعة نشاط المستشفيات وخصائصه، مع عدم التضحية في نفس الوقت بعاملتي الدقة والسرعة في انتاج المعلومات. لتحقيق أهداف النظام المحاسبي في مجال نشاط المستشفيات يركز على عدة المقومات .

يهدف نظام تكاليف المستشفيات عموما إلى تحديد التكلفة للوحدة، تحليل التكاليف لاتخاذ القرارات. الا أن هناك مشكلات في محددات القياس التكاليفي في المستشفيات.

## الفصل الثاني

دراسة ميدانية بالمؤسسة

العمومية للصحة الجوارية -

مستغانم-

## الفصل الثاني: دراسة ميدانية في المؤسسة الاستشفائية للصحة الدوارية مستغانم

تمهيد:

يؤدي قطاع الصحة دورا هاما و استراتيجيا في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، و الجزائر حرصت على ترقية هذا القطاع منذ الاستقلال، حيث تبنت مجانية العلاج ما أدى بتوجه الاهتمامات بالإنفاق العام كون أن العلاج ا اني يستهلك موارد مالية كبيرة دون أن يحقق أي إيراد، و إلزاما لذلك ثم العمل على ترشيد الإنفاق العام والاستغلال الفعال للموارد المتاحة تحقيقا للمنفعة الصحية.

المبحث الأول: ماهية المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بمستغانم

## المطلب الأول: تعريف المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بمستغانم

هي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والإستقلال المالي وتوضع تحت وصاية الوالي وأُنشئت المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بموجب مرسوم تنفيذي رقم 140/07 المؤرخ في 02 جمادى الأول عام 1482 الموافق ل 19 ماي 2007 الذي يتضمن تنظيمها وسيرها حسب الجريدة الرسمية ، العدد 33.<sup>1</sup> أولاً: الهيكل التنظيمي للمؤسسة وسيرها:

## - إنشاء الهيكل التنظيمي

الهيكل التنظيمي للمؤسسة: يشمل الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية الموضوعة تحت سلطة المدير الذي يلحق به مكتب التنظيم العام ومكتب الإتصال ما يأتي بموجب قرار وزاري مشترك مؤرخ في 03 محرم عام 1431 الموافق ل 20 ديسمبر 2009<sup>2</sup>

المديرية الفرعية للموارد البشرية ، المديرية الفرعية للمصالح الصحية ، المديرية الفرعية للوسائل والمالية

أ – المديرية الفرعية للموارد البشرية: تشمل هذه المديرية على مكاتبين:

- مكتب تسيير الموارد البشرية و المنازعات ، - مكتب التكوين

ب – المديرية الفرعية للمصالح الصحية: تشمل هذه المديرية ثلاث مكاتب:

- مكتب القبول

- مكتب التعاقد وحساب التكاليف

- مكتب تنظيم النشاطات الصحية ومتابعتها وتقييمها

ج – المديرية الفرعية للوسائل والمالية: تشمل هذه المديرية على ثلاث مكاتب ( 03 ):

- مكتب الميزانية والمحاسبة

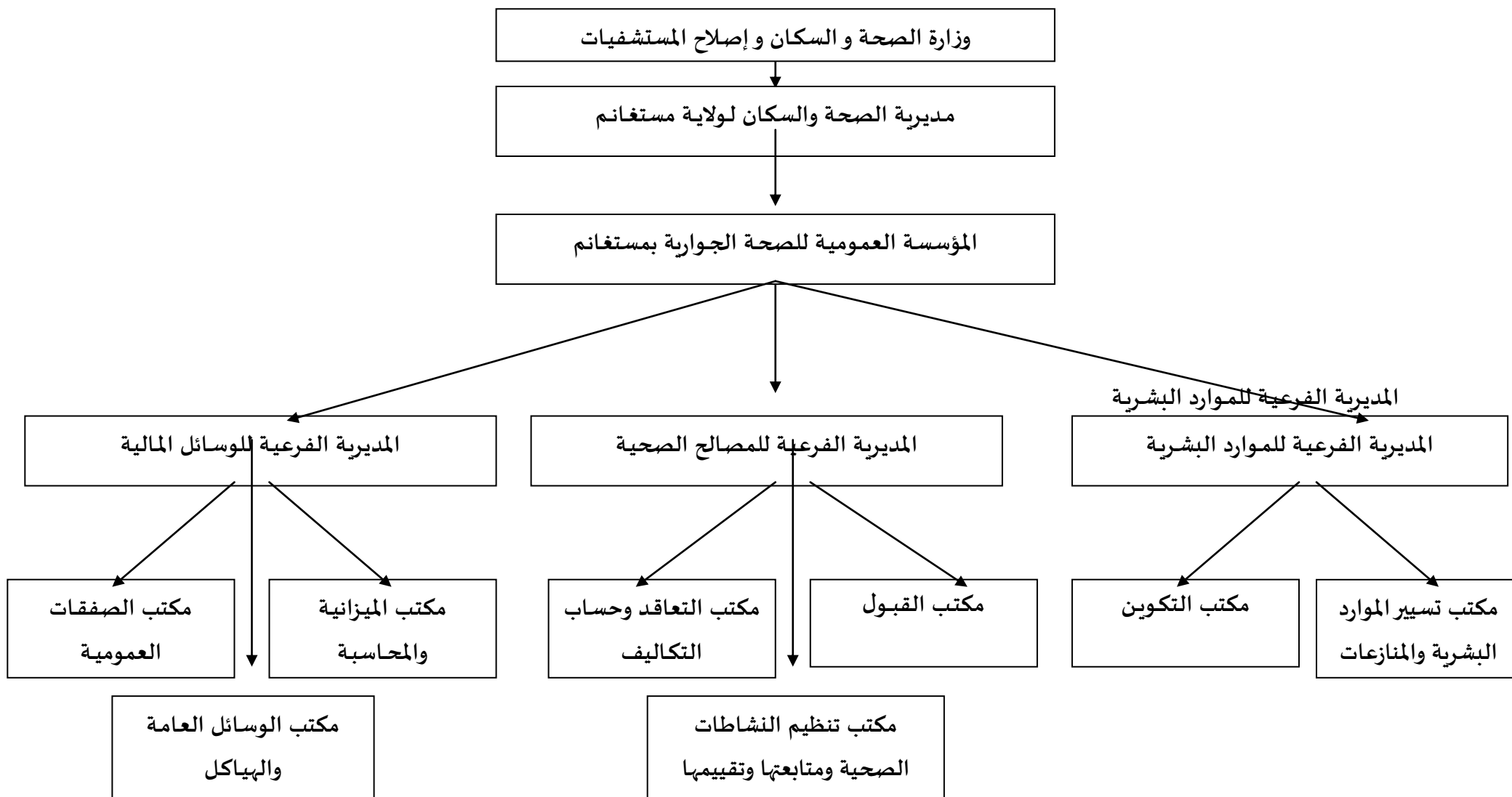
- مكتب الصفقات العمومية

- مكتب الوسائل العامة والهيكل

<sup>1</sup> المرسوم التنفيذي رقم 140/07 المؤرخ في 19 ماي 2007

<sup>2</sup> القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 20 ديسمبر 2009

الشكل II-03: يمثل الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المصدر: وثائق من المؤسسة (EPSP). مستغانم ، 2022



ثانيا: التكوين في المؤسسات الصحية

لا يمكن لأي مؤسسة كيف ما كان وضعها القانوني عامة أو خاصة الأستغناء على تكوين مستخدميها وذلك لأن التكوين هو أدوات تسيير وتطوير للخدمات التي تنتجها المؤسسة وينطبق الحال على المؤسسة الصحية.<sup>1</sup>

1 - تعريف التكوين :

إن التكوين أكان داخلي أو الخارجي هو نشاط علمي يهدف الي تكملة أو تطوير المعلومات لدي المستخدم بغية تحقيق عند هذا الأخير الرفع من قدراته المهنية اذا كان التكوين عموما هو أن يصل بالفرد الى الشهادة توهله للقيام بمهام معينة ومخصصة فان التكوين المتواصل يبقى الفرد في المستوى علما يواكب المعلومات و التقنيات الجديدة والمعمول بها عند تقديم أي خدمة ان التكوين لم يعد واجب فقط بل أصبح فرطا وظروريا خاصة في الميدان الصحي الذي يعرف حركة علمية سريعة ومكثفة ولا يقتصر هذا التكوين على الموارد البشرية التقنية كالأطباء والممرضين بل حتى على الأسلاك المشتركة من مدراء متصرفين محاسبين وغيرها . وذلك لخصوصية المؤسسة الصحية و المستخدمين بها . وكذا لخصوصية الخدمات التي تنتجها المؤسسة كما جاء في القانون رقم 11/90 المؤرخ في 21أفريل 1991 الساري المفعول

المادة 57 : تنص “ يجب على كل مستخدم أن يباشر أعمالا تتعلق بالتكوين وتحسين المستوى لصالح العمال حسب برنامج لتمكين الشباب إكتساب معارف نظرية و تطبيقية ضرورية لممارسة أي مهنة المادة 58 : “يعين على كل عامل متابعة الدروس أو الدورة أو أعمال التكوين أو أعمال التكوين أو التحسين المستوى التي يتظمنها المستخدم بغية تجديد المعارف العامة و المهنية والتكنولوجية وتعميمها أو تطويرها يوجد كذلك التكوين لكوسيلة للترقية واعتداء مناصب المسؤولية.

2- لماذا التكوين داخل المؤسسة الصحية

- التسيير الحسن للموارد البشرية
- تحسين و التطوير الخدمات الصحية
- تحسين وعقلنة النفقات الصحية
- تحسين وتطوير العلاقات بين الإدارة و الشركاء الإجتماعيين

3 - مخطط نشاطات التكوين

- كل مؤسسة صحية مجبرة على وضع مخطط سنوي للتكوين المتواصل

<sup>1</sup>أرشيف من المؤسسة (EPSP)

### 1-المراحل وضع المخطط

- تحديد الأهداف ، تحديد الأولويات ، دراساته الأولويات من طرف لجنة التكوين داخل المؤسسة ، تطابق هذه الأولويات مع البرنامج الوطني الموضوع من طرف الوصاية أدا وجد .

المطلب الثاني: مهام وإجراءات المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بمستغانم

أولا: مهام وإجراءات المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بمستغانم

إن دور ومهمة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية هي تغطية طبية من مجموعات من العيادات متعددة الخدمات وقاعات العلاج وعيادات الولادات والإستعجالات الطبية على مستوى بلدية مستغانم ، وعين النويصي حسب الحيز الجغرافي الصحي الذي يغطي السكان بقرار من الوزير المكلف بالصحة .

\*1- دور المديرية الفرعية لتسيير الموارد البشرية :

دور ومهام مكتب تسيير الموارد البشرية كمايلي :

إرسال التعداد المالي لكل سنة الموقع من طرف وزارة الصحة ووزارة المالية ويتم إعداد مخطط تسيير الموارد البشرية حسب تعداد المالي ومصادق عليه من طرف مفتشية الوظيفة العمومية لولاية مستغانم

2- إجراءات التوظيف: تتم إجراءات التوظيف على أربع أنماط :

- النمط الأول في التوظيف المباشر<sup>1</sup>:

يتم التوظيف المباشر للمنتوج التكوين للشبه الطبيين المتخرجين من المعهد التكوين الشبه الطبي وفقا لمقررات الإلتحاق من طرف مديرية الصحة والسكان لولاية مستغانم إلى المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بإمضاء محضر تنصيب من طرف الموظفين المنتميين لسلك الشبه الطبيين ويتم توجيههم بموجب مقرر توجيه إلى عيادات طبية للعمل .

- النمط الثاني مسابقة على أساس الشهادة :

1 - إعلان المسابقة على أساس الشهادة حسب مناصب مالية شاغرة لرتبة طبيب عام وجراح أسنان

عام في جريدة باللغة العربية والفرنسية لمدة 20 يوما ابتداء من تاريخ الإشهار.

1 - إعلان المسابقة على أساس الشهادة حسب مناصب مالية شاغرة لرتبة طبيب عام وجراح أسنان

عام في جريدة باللغة العربية والفرنسية لمدة 20 يوما ابتداء من تاريخ الإشهار.

2 - وضع وتسجيل ملفات كاملة للمترشحين على مستوى المديرية الفرعية لتسيير الموارد البشرية.

3 - دراسة ملفات من طرف اللجنة التفتيشية المتكونة من المدير وأعضاء اللجنة المتساوية الأعضاء

إزاء السلك الممارسين الطبيين العاميين .

<sup>1</sup>أرشيف من المؤسسة (EPSP)

- 4 - إرسال إستدعاءات للمتشحين للمسابقة على أساس الشهادة من طرف مفتيشية الوظيفة العمومية.
- 5 - إستدعاء الناجحين للإمضاء محاضر التنصيب ويتم توجيههم بموجب مقرر إلى العيادات الطبية .
- النمط الثالث مسابقة على أساس الإختبار:
- حسب مناصب شاغرة للأسلاك المشتركة ( كمتصرف ، ملحق إداري رئيسي، نفساني عيادي ، ...إلخ....)، ويتم توظيف هذا النمط بنفس الإجراءات الإدارية مثل السلك الطبيين لاسيما المسابقات تتم على مستوى الجامعات
- النمط الرابع مسابقة على أساس الإنتقاء للأعوان المتعاقدين ( عامل مهني من المستوى الأول والثاني وحارس ، عون الخدمة من المستوى الأول ، سائق السيارات من المستوى الأول والثاني ) حسب المناصب الشاغرة:
- \* إعلان توظيف على أساس الإنتقاء للأعوان المتعاقدين على مستوى وكالة التشغيل لمدة 20 يوما ابتداء من تاريخ الإشهار ويتم إجراءات مسابقة على أساس الإنتقاء مثل الأنماط المذكورة أعلاه وإعداد قائمة المترشحين الناجحين على دراسة ملفات بين مدير المؤسسة ومدير الفرعي للمديرية الفرعية للموارد البشرية. بعد إتمام كل المسابقات وإعلان النتائج وتعيين الناجحين في مناصبهم نقوم بإعداد مقررات التوظيف مع التعويضات وتأشيرهم من طرف المراقبة المالية لتحضير رواتبهم .
- \* الترسيم : يتم ترسيم لكل الأسلاك بعد سنة ابتداء من تاريخ تنصيبهم حسب القوانين الأساسية
- \* الترقية : تتم الترقية لكل الموظفين حسب الشروط المتوفرة في الأقدمية لغاية 31 ديسمبر من كل سنة.
- الأدنى : سنتين وستة أشهر ، المتوسطة : ثلاث سنوات ، القصوى : ثلاث سنوات وستة أشهر، ومن الدرجة الأولى إلى الدرجة الثانية عشر ( 12 ) حسب برنامج الجدولة .تقوم الإدارة بتحليل نتائجها وإبلاغ كل إدارة بنتائج التقييم ، تضع الإدارة مقترحات محددة تخص كل موظف فيما يتعلق بالتدريب أو الترقية أو العلاوات وغيرها ، حيث تتابع الإدارة نتائج هذه المقترحات أولا بأول وتفتح الإدارة سجلا خاص بكل موظف بهدف مراقبة تطور أدائه خلال فترة وجوده في الشركة .
- \* إجراءات تصفية الإستحقاقات عند إنتهاء العقد :تقوم الإدارة بحصر العمال الدين ستنتهي عقودهم قبل فترة كافية ، تتابع الإدارة إستصدار قرارات إنتهاء العقد مع مختلف الجهات ، تبلغ الإدارة العمال المعنيين بلنتهاء عقودهم للقيام بإجراء إخلائهم ، يتم حساب إستحقاقات العامل مع الأخذ بالإعتبار الخصومات والسلفيات ، يتم إبلاغ الإدارة المالية بإستحقاقات العامل للقيام بإجراءات الصرف ، يتم القيام بإجراءات الحصول على تأشيرة الخروج النهائي ، يتم القيام بإجراءات الإستلام والتسليم المتعلقة بالجواز والإقامة وغيرها، تثبت كل البيانات المتعلقة بإنهاء العقد في سجلاتها الخاصة ، يتم إبلاغها لجهات الخارجية ذات العلاقة بانتهاء عقد التأمينات الإجتماعية .

ثانيا إجراء لإعداد مسير الرواتب والأجور :

يقوم قسم الرواتب والأجور بالإنهاء من إعداد المسير قبل أسبوع على الأقل من نهاية الشهر ، حيث يتم إعداد المسير من واقع قوائم العاملين وارقامهم الوظيفية ، ويتم إدخال العمليات التي تمت في هذا الشهر والتي لها أثر مالي ، وأيضا إدخال العمليات التي لم تسجل في مسيرات سابقة . وأهم هذه العمليات: الخصومات المتعلقة بالسلف، الخصومات المتعلقة بالغياب والتأخير ، الخصومات المتعلقة بالعقوبات ، العلاوات والمكافآت ، تعويضات العمل الإضافي ، حيث يتم إرسال المسير إلى الإدارة المالية بشكل نهائي بعد توقيعه وتتم الإدارة المالية بتحويله وصرف المستحقات قبل نهاية كل شهر مكتب المنازعات :

المطلب الثالث: دور وأنواع مكتب المنازعات على مستوى المؤسسة

أولا: دور مكتب المنازعات على مستوى المؤسسة

لا تخلو المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بمستغانم من النزاعات والخلافات وخاصة الموظفين اللذين يعملون ولا يعملون لذا مبررات حدوث النزاعات والخلافات كثيرة جدا والخلافات البسيطة هي جزء من حياتنا اليومية سواء كنا في المكتب أو الإدارة أو المؤسسة .

النزاع يحصل بالدرجة الأولى نتيجة الإتصال الفاشل حتى أنه يصعب علينا أن نتحدث عن

الإتصال من دون التطرق إلى النزاع وأيضا من الصعب إن نتحدث عن النزاع من دون أن نتطرق إلى

الإتصال فالإتصالات قد تسبب النزاعات وهي أيضا طريقة لتعبير عن النزاعات وبالمثل فإن النزاع يؤثر في الإتصالات ويعرقلها ويعطلها أحيانا وينجحها أحيانا .<sup>1</sup>

إن النزاع يحصل نتيجة للإختلاف في وجهات النظر أو نتيجة لتصادم المصالح والأهداف فالإختلاف في السلوك و المعتقدات والقيم والرغبات .

ثانيا: أنواع المنازعات

- النزاع بين الموظفين و المؤسسة .

- النزاع بين المؤسسات و مؤسسة أخرى .

-كيف يخفف المدير من حدوث النزاع في مؤسسته.

-تشجيع حرية التعبير عن الرأي داخل المؤسسة

-الإبتعاد عن إستخدام التهيب والتخويف .

- إن يقدم الثناء والمديح لمن يستحق

- إن يدافع عن رأيه بصدق ودون تصلب و تشنج .

<sup>1</sup>أرشيف من المؤسسة (EPSP)، مستغانم، 2022

- إن يحافظ على العلاقات الجيدة
  - إن يضع أهداف المؤسسة ومصحتها فوق أهدافه و فوق أهداف الموظف .
  - إن يتقن مهارات إدارة النزاع و مهارات القيادة .
  - إن يتبع سياسة الإقناع للوصول إلى الإجماع في الرأي
  - إن يتجنب التصويت عند إتخاذ القرار كلما أمكنه ذلك .
  - إن سيتنجد بأخصائي له خبره .
- المطلب الرابع: أعوان المحاسبة في المؤسسات الاستشفائية ودورهم في تنفيذ النفقات يتمثل دورهم من خلال ما يلي:
- أولا-الأمر بالصرف:

- يقوم الأمر بالصرف وهو مدير المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بأمر المحاسب العمومي لدفع النفقات وبقاالصلاحيات المخولة له. حيث يقوم المدير بإصدار حوالة الدفع والمتضمنة العناصر التالية:
  - رقم الحوالة؛
  - اسم المؤسسة؛
  - الطرف المستفيد ( اسمه، رقم حساب البريدي أو البنكي ... )؛
  - سنة العملية و تاريخ الحوالة؛
  - رقم العنوان و الفصل و المادة؛
  - مبلغ الحوالة بالأرقام و الحروف و ختم الأمر بالصرف.
  - أمهام الأمر بالصرف؛
- يعتبر الأمر بالصرف المسؤول المباشر عن ضمان السير الحسن لوحدات القطاع العام عن طريق تنفيذ ميزانية الهيئة العمومية المكلف بتسييرها، و تتمثل مهامه في:
- 1-مهام الأمر بالصرف بالنسبة للإيرادات:
- إثبات حقوق الهيئات التي يشرفون عليها<sup>1</sup>؛
  - تصفية الإيرادات؛
  - إصدار أوامر الإيرادات التي تضمن تحصيلها و المصادقة عليها للمحاسبين العموميين المكلفين بعملية التحصيل.
- 2-مهام الأمر بالصرف بالنسبة للنفقات
- عقد الالتزامات بالنفقات العامة؛

<sup>1</sup>أرشيف من المؤسسة (EPSP)، مستغانم، 2022

-إصدار أوامر دفع النفقات وتوجيهها مرفقة بوثائق الإثبات الضرورية للمحاسب العمومي المكلف الدفع.  
3- مسؤولية الأمر بالصرف:

إن الأمر بالصرف شخص واعي له مهام حساسة تترتب عنها مسؤولية كبيرة فهو مسؤول على كل المخالفات الصريحة للقوانين والتنظيمات المعمول بها، والتي يتم إثباتها بعد التحقيق والتدقيق من طرف هيئات الرقابة وعلى هذا الأساس يجب أن يمتاز بالحيطه والحذر في التسيير المالي وتمثل أهم المسؤوليات فيما يلي:

#### 1-المسؤولية السياسية:

مسؤولية خاصة بالأمرين بالصرف الرئيسين لاسيما الوزراء، حيث تخصص لهم اعتمادات مالية من أجل تنفيذ برنامج الحكومة، وهم مسؤولين أمام الحكومة و ليس الشعبي الوطني على مدى تحقيق الأهداف المسطرة و الرشادة في استعمال الأموال العمومية، وتنفيذ الميزانية، وتنفيذ برنامج التجهيز للدولة.

#### 2-المسؤولية الجزائية:

عن طريق فحص و تدقيق الحساب الإداري للأمر بالصرف من طرف مجلس المحاسبة، وفي حالة إثبات وجودمخالفات صريحة للقوانين والتنظيمات المعمول ا ذات طابع جزائي وفقا للقانون الجنائي يستطيع مجلس المحاسبة إرسال الملف إلى وكيل الجمهورية للقيام بإجراءات المتابعة الجزائية للأمر بالصرف المدني بعد إعلام وزير العدالة.

#### ثانيا: المراقب المالي:

يعد المراقب المالي المستشار المالي للأمر بالصرف أو بالأحرى هو مراقب الأمر بالصرف عن أي التزام أو قرارمالي يتم داخل المؤسسة العمومية للصحة الجوارية.

إذ أن المراقب المالي يمارس الرقابة القبلية ويتبع التزامات وقرارات الأمر بالصرف وهي:

#### 1-الإلتزام بالمناصب المالية:

تعد هذه الإلتزامات من قبل مكتب تسيير الموارد البشرية والمنازعات ويتم إعداد استمارة هذا الإلتزام في كل سنة، حيث يتضمن اسم المؤسسة، السنة، طبيعة العملية(زيادة عدد الرتب أو تخفيضها). تحديد السلك والرتبة طبيأو إداري، متعاقدين أو مرسمين بالإضافة إلى تحديد عدد المناصب الشاغلة، بعد هذا يقوم الأمر بالمصادقة على بطاقة الإلتزام والسندات تسليمها إلى المراقب المالي للتأشير عليها مرفقة بالوثائق التالية:

-العدد المالي و الحقيقي للمستخدمين؛

-قرارات نقل أو تسريح أو استقالة المستخدمين؛

-قرارات تعيين موظفين جدد.

2-الإلتزام بالاعتمادات المالية:والإلتزام بالاعتمادات المالية يعني الإلتزام بالنفقات المدرجة ضمن ميزانية المؤسسة الاستشفائية حيث يتم الإشراف على هذه الإلتزامات من قبل مكتب الأجور ومكتب المحاسبة حيث يتضمن كشف الإلتزام بالبيانات التالية:

-اسم المؤسسة ورقم الكشف؛

-مبلغ النفقة، رقم العنوان و الباب و المادة الخاص بالنفقة؛

-كتابة مبلغ النفقة بالحروف.

و بعد إعداد كشف الإلتزام يقوم الأمر بالصرف بالتأشير عليها و يرسلها إلى المراقب المالي للتأشير عليها.<sup>1</sup>

3-القرارات الخاصة بتسيير الموارد البشرية:

يقوم مدير المؤسسة بتسيير الموارد البشرية من خلال إصدار قرارات التوظيف، الترقية، الترسيم، الاستقالة التقاعد يقوم المراقب المالي بعملية الرقابة على هذه القرارات، فمن خلالها يتم زيادة النفقات العمومية.

ثالثا-المحاسب العمومي:

يقوم إعداد الإلتزامات كل من الاعتمادات المالية والإلتزام بالمناصب المالية، والتأشير عليها من قبل الأمر بالصرف والمراقب المالي، يقوم الأمر بالصرف بإصدار حوالة الدفع والتي تحتوي على البيانات التالية: اسم المؤسسة، السنة المالية، رقم الحوالة، الطرف المستفيد اسمه ورقم حسابه البريدي أو البنكي، رقم عنوان باب النفقة، رقم الحوالة، مبلغ الحوالة بالأرقام والحروف، ختم المدير توجه للمحاسب العمومي لدفعها حيث يتأكد من قانونية النفقة و التأكيد من توفر الاعتمادات ومطابقة مبلغ النفقة مع العناصر في الوثائق وأن أجال هذه النفقة لم تسقط، وبعد توافق كل هذه العناصر يقوم المحاسب العمومي بالتأشير للدفع لفائدة المستفيد، أما إذا لم تتوافق مع العناصر يتم إرجاعها إلى الأمر بالدفع لتصحيحها قبل الرفض النهائي.

<sup>1</sup> وثائق المؤسسة، المؤسسة العمومية الاستشفائية للصحة الجوارية، مستغانم، 2022

المبحث الثاني: المحاسبة الاستشفائية في الرقابة على المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بمستغانم  
المطلب الأول: دور محاسبة التكاليف الاستشفائية في مجال الرقابة

تهدف محاسبة التكاليف الاستشفائية إلى إظهار تكاليف الإنتاج أو النشاط. وفي سبيل الرقابة على عناصر التكاليف الاستشفائية وتقييم الأداء، فهي تهدف إلى ترشيد استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة الاستشفائية، وهي بذلك تسعى إلى تحقيق أكبر إنتاج استشفائي ممكن بأقل تضحيات ممكنة من الموارد الاستشفائية. وتعتبر الرقابة على عناصر التكاليف الاستشفائية من مستلزمات سليمة، أجور ومصاريف أخرى، بالإضافة إلى تقييم الأداء الاستشفائي 27 من العناصر المهمة التي تسعى إليها محاسبة التكاليف الاستشفائية لتحقيقا لهدف خفض التكلفة الاستشفائية. كما تعتبر محاسبة التكاليف الاستشفائية أداة من أدوات إيصال المعلومات إلى مستعملها والمهتمين بها.

وبذلك فإن من مهامها توفير نظام اتصال يربط بين مستويات الهيكل الإداري المختلفة من خلال التقارير. بمعنى أن أحد الأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف الاستشفائية إعداد التقارير المناسبة وتوجيهها إلى المستويات الإدارية الاستشفائية في الوقت المناسب. فلكي تقوم الإدارة الاستشفائية ببناء الخطط لابد أن تتدفق إليها التقارير التي تعبر عن المعلومات المسجلة في المستويات الإدارية الدنيا. كذلك الحال بالنسبة لوظائف التنفيذ والرقابة. فتقوم محاسبة التكاليف الاستشفائية بإعداد التقارير التي تكفل إمكانية توفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب والتي تمكن المستويات الإدارية المختلفة من تتبع تنفيذ الخطط الموكلة لها، ومقارنة الأداء الفعلي لهذه الأنشطة بما هو مخطط وفقا للبرامج المعدة مسبقا، والتعرف على أسباب ومبررات الانحرافات بين الأداءين. وتحقق التقارير في هذا الصدد إمكانية تحديد المسؤوليات من جهة، واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة من جهة أخرى محاسبة المسؤولية).<sup>1</sup>

1- الرقابة على تكاليف المستخدمين:

يتطلب النشاط الخدمي الاستشفائي حجم عمالة أكبر مقارنة بالأنشطة الإنتاجية (المادية الأخرى). فتكلفة اليد العاملة تحتل المرتبة الأولى من حيث درجة استهلاك موارد المستشفى، حيث بلغت نسبة تكلفة اليد العاملة الاستشفائي إلى مجموع التكاليف المعتبرة أكثر من 46,89% و 46,50% لسنة 1999 و2000 على التوالي. إذ بلغت تكاليف اليد العاملة سنة 2000 قيمة 335.58 مليون دج مقابل: 319.28 مليون دج سنة 1999، أي بزيادة تجاوزت 5%.

هذا الارتفاع في التكلفة مرده أساسا إلى الزيادة في حجم العمالة المستخدمة في المركز الاستشفائي الجامعي، سواء كانت عمالة طبية، شبه طبية أو إدارية، حيث ارتفع عدد العاملين من 1375 عامل سنة 1999 إلى 1514 عامل سنة 2000، أي بزيادة تقدر بأكثر من 10%.

<sup>1</sup> أرشيف من المؤسسة (EPSP)



## الفصل الثاني دراسة حالة المديرية العمومية للصحة الجوارية -بمستغانم-

هذا الكم الإضافي من العمالة المستخدمة لا مبرر له، خاصة وأن تكلفة اليد العاملة تعتبر من التكاليف الهيكلية والتي تبقى ثابتة مع تغير حجم النشاط).

كما عرف النشاط الاستشفائي:

- إرتفاعا ضئيلا في عدد المرضى يقدر بأقل من 2.13% ؛

- انخفاضاً في عدد الأيام الاستشفائية يقدر بأكثر من 1.47%؛

- ثباتاً في عدد الأسرة التشغيلية (858 سرير)؛

- انخفاضاً في عدد العمليات الجراحية ب: 7.82% .

أما تكاليف اليد العاملة حسب الوظائف الأساسية للمستشفى لسنتي 1999 و 2000 فكان كما يلي:

يلي:

الجدول رقم II-02: تكاليف اليد العاملة حسب الوظائف الأساسية للمستشفى لسنتي 2018 و 2020

الوحدة: مليون دج

البيان	2018	%	2020	%	التطور
الوظيفة الادارية	1,69	7,58	25.4	7,83	25
الوظيفة الفندقية والتقنية	22.4	7,04	23.1	6,90	3,00
الوظيفة الطبية المساعدة	51	15.99	54.1	16.12	5.97
الوظيفة الطبية	220.6	69.14	232.8	69.40	5.50
المجموع	319.2	100	335.5	100	5.10

المصدر: جبار محفوظ، بومعروف إلياس، المرجع السابق، ص35

فعلى مستوى الوظائف، نجد أن الوظيفة الطبية (الإنتاجية) تحتل المرتبة الأولى من حيث تكلفة

اليد العاملة بمقدار 220 مليون دج و 335 مليون دج خلال سنتي 2018 و 2020 على التوالي. وتقدر مئوباً

من مجموع تكاليف اليد العاملة بأكثر من 69,14 % سنة 1999 وأكثر من 69,40 % سنة 2020. هذا الارتفاع

في تكاليف المستخدمين ناتج أساساً عن زيادة في عدد العمال الإداريين والتقنيين ب 12,29 %، الشبه

الطبيين ب 4,11 % والطبيين ب 2,40 %.

أما حجم أجور الوظيفة الطبية المساعدة فبلغ سنة 2018 : 51 مليون دج وتمثل تقريبا 16 %

من مجموع نفقات المستخدمين للمركز الاستشفائي الجامعي في نفس السنة، وأكثر من 16,12 % سنة

2020، أين بلغت أجور هذه الوظيفة قيمة 54 مليون دج، بزيادة تقدر ب 5,97 % مقارنة بسنة 2018، هذا

الارتفاع ناتج بدوره عن زيادة في العمالة الإدارية والتقنية ب 30,43 %، العمالة الطبية ب 11,76 %،

وشبه الطبية ب 7,33 % . في حين بلغت تكلفة اليد العاملة للوظيفة الفندقية والتقنية والوظيفة الإدارية

سنة 2018، و7,04% و7,83% على التوالي من مجموع تكلفة اليد العاملة، و6,90% و7,58% سنة 2020. بارتفاع يقدر بالمتوسط 2,31% ما بين سنتي 2018 و2020.<sup>1</sup>

هذه الزيادة في حجم نفقات المستخدمين للمركز الاستشفائي الجامعي لم يكن سببها زيادة في حجم النشاط، وإنما إلى غياب سياسة واضحة وشفافة في مجال التوظيف وعدم الأخذ بعين الاعتبار الاحتياجات الحقيقية للأقسام سواء كانت تشغيلية أو إدارية. نتج عن هذا ليس فقط فائض في اليد العاملة وإنما سوء توزيع الموارد البشرية على الأقسام. فنجد مثلا فائضا في اليد العاملة على مستوى بعض أقسام مديرية الموارد البشرية، قسم المرأب ورجال الأمن، بينما نجد نقصا فادحا في بعض الأقسام الطبية كقسم إعادة التأهيل العضوي وقسم الاستعجالات. إذ تقتصر مهمة تعيين العمال على المدير العام للمؤسسة الاستشفائية دون مشاركة أو حتى استشارة مسئول الأقسام، خاصة التشغيلية منها، في تحديد احتياجاتهم من الموارد البشرية بالإضافة إلى ذلك نجد أن عملية التوظيف لليد العاملة للمركز الاستشفائي الجامعي الولاية سطيف تتم بشكل عشوائي دون الأخذ بعين الاعتبار الشروط والإمكانات التي يتطلبها المنصب الوظيفي. تجلى ذلك جليا في محدودية المستوى الدراسي والعملي لليد العاملة، والذي أثر سلبا على سير النشاط، خاصة الإداري منه.

2- الرقابة على التكاليف الغذائية: بلغت التكاليف الغذائية للمؤسسة الاستشفائية لسنة 2020: 42.66 مليون دج مقابل 37.84 مليون دج سنة 2018، أي بارتفاع قدره 12,74%. وتتخلص النفقات الاستشفائية في الخضروالفواكه والمواد الغذائية العامة والموجهة أساسا لقسم المطعم من أجل إعداد الوجبات الغذائية للمرضى والأطباء والممرضين وغيرهم. بالإضافة إلى المواد الغذائية الأخرى الموجهة مباشرة للأقسام سواء كانت أقساما طبية أو غير طبية كالحليب، القهوة، الشاي، العصير والبسكويت وغيره. فمثلا يتحصل قسم نقل الدم (CTS) على بعض المواد الغذائية العامة لتقديمها للمتبرعين بالدم. فهذا الارتفاع في مستوى التكاليف الغذائية لم يكن سببه زيادة في حجم النشاط الاستشفائي باعتبار أن حجم الأيام الاستشفائية عرف انخفاضا بأكثر من 1,47% ما بين سنة 2018 و2020.

الجدول II-03 نشاط قسم المطعم خلال سنتي 2018 و2020 الوحدة: وجبة غذائية

البيان	2018	2020	%
عدد الوجبات الغذائية المقدمة للمرضى	439.324	450.838	2.62
عدد الوجبات الغذائية المقدمة للعمال	76.742	110.988	44.62
المجموع	516.066	561.826	08.86

<sup>1</sup> جبار محفوظ، بومعروف إلياس، المرجع السابق، ص36

تبين من خلال الالجدول أن عدد الوجبات الغذائية المقدمة عرفت ارتفاعاً ضئيلاً يقدر بـ 02,62% ما بين سنة 2018 و 2020. هذا الارتفاع في عدد الوجبات الغذائية لم يكن ناتجاً عن زيادة في حجم النشاط الاستشفائي. فإذا اعتبرنا أن حجم الأيام الاستشفائية للمرضى الذين يتناولون الوجبات الغذائية بلغ سنة 1999: 204.676 يوماً غذائياً، وإذا افترضنا أن كل يوم غذائي تقابله وجبتان غذائيتان معيار، يكون العدد الإجمالي للوجبات الغذائية الواجب تقديمها للمرضى مساوياً لـ 204.676 يوم غذائي  $x = 409.3522$  وجبة غذائية (الحجم المعياري)، بانحراف سلبى يقدر بـ 299.72 وجبة غذائية، وبارتفاع يقدر بأكثر من 6,82% مقارنة بعدد الوجبات الغذائية المعيارية. وإذا اعتبرنا أن عدد الأيام الغذائية لسنة 2000 بلغ 201.528 يوماً غذائياً يقابله حجم معياري من الوجبات الغذائية يقدر بـ 403.056 وجبة، بانحراف سلبى يقدر بـ 47.782 وجبة غذائية. أبارتفاع يقدر بأكثر من 10,5% مقارنة بالحجم الحقيقي للوجبات الغذائية المقدمة لسنة 2000. هذا الارتفاع غير المبرر في عدد الوجبات الغذائية المقدمة للمرضى الاستشفائيين يعود 516.066 | 561.826 | 08,86 | 76.742 | 110.988 | 44,62 أساساً إلى التصريحات الكاذبة لأعوان المصالح الاستشفائية (الطبية) عن الحجم الحقيقي للمرضى الاستشفائيين. وهذا راجع إلى انعدام نظام للرقابة يجمع قسم المطعم ومكتب الدخول. إذ تستهلك الوجبات الغذائية الإضافية عادة من طرف عمال هذه الأقسام. أما عدد الوجبات الغذائية المقدمة للعمال فقد بلغ سنة 2018: 76.742 وجبة و 110.988 وجبة سنة 2020. أي بارتفاع يقدر بأكثر من 44,6%، هذا دون الأخذ بعين الاعتبار الوجبات الغذائية والفواكه المقدمة من طرف قسم المطعم "خفية" لبعض العمال والتوزيع العشوائي لبطاقات الوجبات الغذائية على العمال، كما لاحظنا ذلك أثناء قيامنا بالدراسة الميدانية. كما يعود ارتفاع التكاليف الغذائية أيضاً إلى ارتفاع أسعار مكونات الوجبة الغذائية مقارنة بسنة الأساس 2018.<sup>1</sup>

إذ لاحظنا أن أسعارها تفوق "أسعار التجزئة". وهذا قد يكون سببه إما سوء شراء المواد الغذائية من طرف مصلحة النفقات اليومية (المطعم)، وإما عدم قدرة المستشفى على تسديد فواتير المشتريات فوراً، مما يضطر مصلحة التموين لشراؤها بأجل وبأسعار مرتفعة نسبياً. كل هذا مرده إلى انعدام الوعي الكافي لدى الأعوان الاستشفائيين سواء كانوا أعوان المصالح الإدارية، الفندقية، الطبية المساعدة أو الطبية وسوء تسيير قسم المطعم وعدم التمييز ما بين الجانب الاقتصادي والاجتماعي للخدمة الاستشفائية العمومية.

3- الرقابة على التكاليف الصيدلانية: تشمل هذه التكاليف على مجموع المصاريف المتعلقة بالأدوية، الضمادات، الملحقات الطبية والجراحية والغازات الطبية التي تستهلك من طرف الأقسام الاستشفائية، ومواد المخبر، المحاليل الكيميائية، الأفلام ومواد التصوير بالأشعة التي تستهلك من طرف أقسام المخبر

<sup>1</sup> جبار محفوظ، بومعراف إلياس، المرجع السابق، ص 37

وأقسام الأشعة وقسم نقل الدم وغيرها. تحتل تكلفة المستلزمات الطبية المرتبة الثانية من حيث التكاليف الاستشفائية فقد بلغت نسبتها إلى مجموع النفقات الاستشفائية % 30,93، 31,99% خلال سنتي 2018 و2020 على التوالي، وبارتفاع يقدر بأكثر من 9% ما بين 2018 و2020. تعد النفقات الصيدلانية من النفقات الطبية صعبة المعايرة (La standardisation)، فلا يمكن تحديد معيار كمي يحدد الكميات المعيارية الواجب استهلاكها من المواد الطبية لفئة معينة من المرضى. إذ يتمثل استهلاك هذه المواد في الجانب الإداري، اعتمادا على بطاقة المتابعة، وهي عبارة عن وثيقة إدارية تبين مختلف الاستهلاكات الطبية من أدوات طبية وجراحية (الصفحات 2، 3، 4، 5)، أدوية ومستلزمات طبية (الصفحتان 6 و7) والتي يتحصل عليها المريض منذ دخوله إلى المستشفى وحتى خروجه منه. ويمكن للجهاز الطبي أن يراقب استهلاكات المواد الطبية من خلال مقارنة طبيعة المرضى، وطبيعة وكمية المستلزمات الطبية المستهلكة من طرف كل مريض.

من خلال هذه المقارنة يمكن القسم الصيدلة اعتماد نظام الموازنة للمستلزمات الطبية حسب درجة الحالات المرضية التي تواجهها المؤسسة الاستشفائية وعدد المرضى الذين تستقبلهم. لكن درجة استعمال نظام بطاقة المتابعة على مستوى المديرية العمومية للصحة الجوارية يبقى محدودا. وهذا راجع حسب رأينا إلى ثلاثة أسباب رئيسية. شعور الأطباء بأن مهمتهم الأساسية تتمثل في الجانب الطبي وليس الإداري للرقابة).<sup>1</sup>

-شعور الأطباء بعدم أهمية هذه البطاقة في الرقابة على استهلاك المستلزمات الطبية .  
-عدم تحمل المسؤولية على الاستعمال (غير العقلاني) للمستلزمات الطبية ويتجلى هذا في العدد الكبير من البطاقات غير المكتملة وغير المنظمة، والموجودة على مستوى مكتب الدخول.

4-الرقابة على تكاليف التوريدات المختلفة: تعد هذه الأخيرة من التكاليف الهيكلية التي لا تتغير بشكل كبير مع حجم النشاط، كما يفتقد قسم الشؤون الاقتصادية النظام التخطيط حسب الأقسام، الشيء الذي لا يسمح له بتحديد الكميات المعيارية الواجب استهلاكها من اللوازم المكتبية، مواد التنظيف وغيرها. كما يفتقد إلى نظام للرقابة والمتابعة على كيفية استهلاك هذه المواد. بلغت تكلفة التوريدات المختلفة للمركز الاستشفائي الجامعي محل الدراسة: 13.085.630,52 دج سنة 2020 مقابل 12.686.226,07 دج سنة 1999. أي بارتفاع قدره 3,14%. والجدول التالي يبين لنا تطور تلك التكاليف.

<sup>1</sup> جبار محفوظ، بومعروف إلياس، المرجع السابق، ص38

الجدول رقم II-04: تطور تكاليف التوريدات خلال سنتي 2018 و2020 الوحدة: مليون دج

البيان	2018	2020	التطور%
لوازم المكتب والمطبوعات	2.9	3.4	16.25
مواد التنظيف	2	2.5	26.45
الملابس وعدة الاسر	1.6	22.3	40.22
لوازم حظيرة السيارات	50.9	40.6	-21.71
الوقود والزيوت	3.3	2	
صيانة السيارات وقطع الغيار	1.2	1.6	
العجلات	0.17	0.2	
التأمينات	0.5	0.6	
المجموع	12.6	13.08	03.14

المصدر: وثائق داخلية للمؤسسة، 2022

نتج الارتفاع في تكاليف التوريدات المختلفة أساسا عن ارتفاع نفقات الملابس ولوازم الأسرة ب40,22%، ارتفاع في مواد التنظيف ب 26,45% وارتفاع في استهلاك لوازم المكتب والمطبوعات ب16,25%، أما لوازم حظيرة السيارات قسم المرأب) فقد عرفت انخفاضا يقدر ب 21,71% سنة 2020 مقارنة بسنة 2018. كما بلغت تكلفة لوازم قسم المرأب: 5.998.529,17 دج و 4.695.828,85 دج خلال سنتي 2018 و2020 على التوالي. فنجد أن هناك استهلاكاً مفرطاً لمواد الوقود والزيوت والذي بلغ أكثر من 337 مليون سنتيم و 207 مليون سنتيم خلال سنتي 2018 و2020 على التوالي. وتقدر بأكثر من 56% و 44% من مجموع لوازم المرأب خلال سنتي 2018 و2020 على التوالي. أما قيمة صيانة السيارات، قطع الغيار والعجلات فقد بلغت 2.037.770,67 دج سنة 2018 و 1.966.021,71 دج سنة 2020، حيث تمثل أكثر من 33% و 41% من تكاليف لوازم حظيرة السيارات خلال سنتي 2018 و2020 على التوالي. وهذا راجع إلى الاستعمال المفرط لوسائل النقل، مما أدى إلى زيادة الأعطاب. فمثلا سيارات الإسعاف لم تعد مخصصة فقط لنقل المرضى وإنما لنقل الأشخاص والمعدات وغيرها، بالإضافة إلى سوء التسيير.

5- الرقابة على النفقات المشتركة: تعتبر النفقات المشتركة نفقات فترية تخص كافة فروع المديرية العمومية للصحة الجوارية فهي بذلك تعد تكاليف غير مباشرة، مما استلزم الأمر اللجوء إلى مفاتيح للتوزيع ( Clés de répartition) لتحميلها على مواضع التكلفة (الأقسام). إذ بلغت هذه النفقات سنة 2020: 99.427.379,52 دج مقابل 100.343.563,90 دج سنة 2018. أي بانخفاضا يقدر بحوالي 1%. وتعد النفقات المشتركة من النفقات الصعبة التقسيم والرقابة، وهذا راجع لعدم وجود أسس موضوعية يمكن لمحاسبات

التكلفة الاعتماد عليها للتحكم في تطورها وبالتالي تعتبر من النفقات غير الممكن مراقبتها على مستوى الأقسام التشغيلية. وتبقى مهمة التحكم والرقابة عليها من مسؤولية الإدارة العليا المؤسسة العمومية للصحة للجوارية<sup>1</sup>

المطلب الثاني: حساب تكاليف الأقسام الاستشفائية والرقابة عليها

حساب تكاليف الأقسام الاستشفائية لسنتي 2018 و 2020 الجدول رقم 6: التوزيع الأولي للنفقات الاستشفائية على الأقسام الثانوية خلال سنة 2018 الرقابة على تكاليف الأقسام الإدارية. بلغت تكلفة هذه الأقسام سنة 2018: 103.657.743,60 دج، وهي تمثل أكثر من 15% من مجموع النفقات الاستشفائية المعتمدة. وقد شهدت تكلفة الوظيفة الإدارية ارتفاعا سنة 2020 يقدر بـ 1,06%. هذا الارتفاع ناتج أساسا عن زيادة في تكلفة اليد العاملة بنسبة تقدر بـ 1,7% بسبب الارتفاع في عدد العمال، وارتفاع في نفقات التوريدات المختلفة بنسبة تفوق 26% سنة 2020 مقارنة بسنة 2018. هذا الحجم الإضافي من العمالة الموظفة على مستوى الأقسام الإدارية للمركز الاستشفائي الجامعي لا يوجد ما يبرره باعتبار أن تكلفة اليد العاملة الإدارية تعتبر من التكاليف الهيكلية، والتي تبقى ثابتة إلى حد ما مع تغير حجم النشاط. فقد شهد عدد عمال هذه الأقسام ارتفاعا يقدر بأكثر من 38%، أي من 126 عامل سنة 2018 إلى 175 عامل سنة 2020.

وما يلاحظ من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها أن هناك فائضا في اليد العاملة في معظم هذه الأقسام الإدارية. فنجد مثلا أن عدد رجال الأمن يفوق عدد عمال مديرية الموارد البشرية ومديرية المالية والرقابة. هذه الأخيرة لا تحتوي إلا على وعمال مقارنة بمديرية الموارد البشرية التي يفوق عدد عمالها 20 عامل. بالإضافة إلى ذلك نجد أن الفترة التي يقضيها العامل في منصب العمل تكون قصيرة مما أدى إلى ارتفاع في معدل دوران العمال والذي أثر سلبا على المردودية الإدارية وبالتالي ارتفاع في مستوى التكاليف الخفية. هذا دون الأخذ بعين الاعتبار التأخر المتكرر عن مواعيد العمل، ترك مناصب العمل أثناء أوقات الدوام، والاستعمال

- تعطينا (Francoise Gonnet) مثلا عن مستشفى فرنسي بلغت فيه نسبة تكلفة الغياب (Le cott d'absentéisme) 7,2% من نفقات المستخدمين سنة 1989، وتمثل خسارة مقدار 35 مليون فرنك فرنسي. المكثف للوازم المكتبية والاستعمال غير العقلاني لأجهزة الإعلام الآلية، والمكيفات وتبذير الماء، رغم نداءات الإدارة العامة للكف عن مثل هذه التصرفات والظواهر والسلوكيات التي أثرت سلبا على الموارد الاستشفائية، والنتيجة عن غياب التخطيط، التنظيم والوعي الكلوي وفكرة الاقتصاد في التكلفة لهذه المنظمة العمومية.

<sup>1</sup> جبار محفوظ، بومعروف إلياس، المرجع السابق، ص 40

1- الرقابة على تكاليف الأقسام الفندقية والتقنية. بلغت تكاليف هذه الأقسام بعد التوزيع الثانوي سنة 2020:

80.918.447,2 دج مقابل: 76.726.702,5 دج سنة 2018، بارتفاع يقدر ب 5,46%. وتشتمل هذه التكاليف على تكاليف مديرية المنشآت القاعدية، التجهيزات والصيانة، وهو القسم الذي يوفر خدمات الدهن، التلحيم، الصيانة والخدمات التقنية الأخرى للأقسام لاستشفائية. بلغت نفقاته سنة 2020: 14.694.708,93 دج، بارتفاع يقدر ب 6,20% مقارنة بسنة 2018. أما تكاليف قسم المغسلة، فقد بلغت سنة 2019: 3.994.975,61 دج لحجم نشاط يقدر ب 127.888,50 كلغ من المغسولات وبتكلفة متوسطة تقدر ب 31,23 دج للكلغ الواحد. أما تكاليف هذه المغسولات سنة 2020 فقد بلغت 4.091.245,32 دج لحجم نشاط : 113.280,50 كلغ من المغسولات، وبتكلفة متوسطة تقدر ب : 36,11 دج للكلغ. فإذا أخذنا التكاليف المباشرة فقط ( تكاليف اليد العاملة وتكاليف التوريدات المختلفة) نجد أن التكلفة المتوسطة للكلغ الواحد من المغسولات تصل إلى 21,64 دج و 25,68 دج خلال سنتي 2018 و 2020 على التوالي. لهذا نرى أن مناولة قسم المطعم تكون ممكنة في حالة ما إذا كانت تكلفة المناولة تكون أقل من التكلفة المباشرة كما بلغت تكاليف الوجبات الغذائية سنة 2020<sup>1</sup>:

47.707.739,46 دج مقابل: 42.657.978,84 دج سنة 2018 بارتفاع نسبته 11,83%. هذا الارتفاع في تكاليف قسم المطعم ناتج من جهة إلى ارتفاع عدد الوجبات الغذائية المقدمة والذي بلغت نسبته 02,62%. وإلى ارتفاع في أسعار المدخلات الوسيطة للوجبة الغذائية من جهة أخرى. كما بلغت الوجبات الغذائية المعيارية لسنة 2018: 409.352 وجبة غذائية، في حين بلغ عدد الوجبات الغذائية المقدمة فعلا: 439.324 وجبة، بانحراف سلبي يقدر ب 29.972 وجبة.

كما بلغ الحجم المعياري للوجبات الغذائية السنة 2020: 403.056 وجبة، لكن في الواقع تم استهلاك 450.838 وجبة، أي بانحراف سلبي كذلك يقدر ب 47.782 وجبة. أي بارتفاع يقدر بأكثر من 59% مقارنة بانحراف سنة 2018. هذا الحجم الإضافي للوجبات الغذائية المقدمة تستهلك- تم تحميل نفقات الكهرباء والغاز على الإدارة العامة. : الاستهلاكات الفعلية للوجبات الغذائية موجودة في الجدول 4. من طرف عمال الأقسام الاستشفائية. إذ أن ظاهرة استهلاك الوجبات الغذائية المخصصة للمرضى من طرف عمال الأقسام الاستشفائية معهودة في القطاع الاستشفائي، رغم نداءات الوزارة الوصية في هذا الشأن وتأكيدا على أن التغذية مخصصة فقط للمرضى. أما من ناحية أسعار مكونات الوجبات الغذائية (المواد الغذائية) فهي تفوق أسعار التجزئة، مما أثر سلبا على التكاليف الغذائية التي تعتبر تكاليف

<sup>1</sup> جبار محفوظ، بومعروف إلياس، المرجع السابق، ص 37

## الفصل الثاني دراسة حالة المديرية العمومية للصحة الجوارية -بمستغانم-

تشغيلية تتغير مع حجم النشاط فقد بلغت التكلفة الوحيدة للوجبة الغذائية (بما فيها الوجبات الغذائية المقدمة للعمال) سنة 2018 :

65,82 دج للوجبة و 84,91 دج سنة 2020. فإذا أخذنا بعين الاعتبار التكاليف المباشرة فقط (تكاليف اليد العاملة، التكاليف الغذائية، التوريدات المختلفة) تكون التكلفة المتوسطة المباشرة للوجبة 74,94 دج و 77,41 دج للوجبة سنتي 2018 و 2020 على التوالي. وعليه، ونظرا للطابع العمومي لهذه المنظمة وصعوبة التحكم في تقديم الوجبات الغذائية، يمكن لقسم المطعم مناولة هذا النشاط للقطاع الخاص إذا كانت تكلفة المناولة أقل من تكلفة المباشرة. أما بالنسبة لقسم المرأب فقد بلغت تكاليفه المباشرة 12.435.790,23 دج و 11.159.440,24 دج خلال سنتي 2018 و 2020 على التوالي.

وما يلاحظ أن نفقات المستخدمين بقيت ثابتة خلال سنتي 2018 و 2020 مع ارتفاع في معدل الأعطال. كما سجل قدم وسائل النقل في المركز الاستشفائي محل الدراسة بسبب الاستعمال المفرط لها وهذا ما تبينه فاتورة استهلاك المازوت والبنزين والتي فاقت 337 مليون سنتيم سنة 2018، وارتفاع في تكاليف الصيانة وقطع الغيار والعجلات والتي وصلت سنة 2018 إلى: 2.037.770,67 دج و 1.966.021,71 دج سنة 2020. هذه المبالغ كافية لاقتناء 3 سيارات إسعاف من نوع "هيونداي" بقيمة 1.100.000,00 دج مجهزة بكافة المعدات والتجهيزات الضرورية. كما سجل نقص كبير في تجديد وسائل النقل للمرأب التي تعد هامة للسير الحسن للنشاط الاستشفائي.<sup>1</sup>

### 2- الرقابة على تكاليف الأقسام الطبية المساعدة:

بلغت تكاليف هذه الأقسام 90.809.601,23 دج و 100.717.601,30 دج خلال سنتي 2018 و 2020 على التوالي، أي بارتفاع قدره 10,91%. كما ارتفعت تكاليف قسم المخابرب 18,97% أي من 44.908.848,71 دج سنة 2018 إلى 53.431.705,48 دج سنة 2020 والجدول التالي يبين التكلفة المتوسطة لوحد القياس (B).

### الجدول رقم II-05: تكلفة وحدة القياس لقسم المخابرب خلال سنتي 2018 و 2020

البيان	2018	2020
التكاليف بعد التوزيع الثانوي	44.908.848.71	53.431.705.48
الإيرادات	448.304.18	622.460.00
التكلفة النهائية	44.460.544.53	52.809.245.48
طبيعة وحدة القياس	اداءات طبية 4B	اداءات طبية 4B
عدد وحدة القياس	17.985.356	22.018.568

<sup>1</sup> جبار محفوظ، بومعروف إلياس، المرجع السابق، ص 45



## الفصل الثاني دراسة حالة المديرية العمومية للصحة الجوارية -بمستغانم-

تكلفة وحدة القياس	2.39 دج	2.47 دج
-------------------	---------	---------

المصدر: وثائق داخلية، مديرية الصحة، قسم المخابر، 2022

بلغت التكلفة النهائية لمجموع الأداءات الطبية الداخلية لقسم المخابر 44.908.848,71 دج و 53.431.705,48 دج خلال سنتي 2018 و 2020 على التوالي لحجم النشاط يقدر ب 17.985.356 B سنة 2018 و 22.018.568 B سنة 2020 وبتكلفة متوسطة تقدر ب 2,39 و 2,47 دج للأداء الطبي الوافد خلال سنتي 2018 و 2020 على التوالي. هذه الأداءات الطبية لقسم المخابر يستفيد منها مرضى الأقسام الطبية مجانا. أما سعر التكلفة الكلية المتوسطة فقد بلغ 1,89 دج سنة 2018 و 1,79 سنة 2020، لهذا نسجل أن هناك انحرافا مقارنة بالتسعيرة التي يدفعها مقدرة ( 1,20 دج ل B الواحد) أي بالمتوسط 0,64 دج أما تكاليف قسم الأشعة فيبينها الالجدول التالي:

الجدول رقم II-06: تكلفة وحدة القياس الأقسام الأشعة خلال سنتي 2018 و 2020

البيان	2018	2020
التكاليف بعد التوزيع الثانوي	25.172.887.40	26.998.991.55
الإيرادات	60.418.036	-753.826.5
التكلفة النهائية	24.754.850.80	52.809.245.48
طبيعة وحدة القياس	5 R993.849	R1.149.856
عدد وحدة القياس	إداءات طبية	إداءات طبية
تكلفة وحدة القياس	22.82 دج	24.90 دج

بلغت أسعار تكلفة الأداءات الطبية الداخلية الأقسام<sup>1</sup> الأشعة (R) 22,82 دج سنة 2018 و 24,90 دج سنة 2020. هذه الأداءات يستفيد منها مرضى الأقسام الطبية مجانا. أما سعر التكلفة لمجموع الأداءات لمنتجة من طرف أقسام الأشعة فقد بلغ: R1.126,091 سنة 2020، أي بتكلفة متوسطة ل (R) الواحد تقدر ب 1.313.647 سنة 2018 و دج خلال سنتي 2018 و 2020 على التوالي. أي بانحراف يقدر ب 20,55 دج و 1,80 دج). دج مقارنة بسعر (23,10 R) دج و 21,02

<sup>1</sup>Les actes Biomédicales. 5 Les Actes Médicaux de Radiologie.

الفصل الثاني دراسة حالة المديرية العمومية للصحة الجوارية -بمستغانم-

3- حساب تكاليف الأقسام الطبية والرقابة عليها لسنتي 2018 و2020

الجدول رقم الجدول رقم II-07: : التوزيع الأولي للنفقات الاستشفائية على الأقسام الطبية 2018

البيان	نفقات المستخدمين	نفقات الصيدلانية	نفقات التغذية	التوريدات المختلفة	النفقات المشتركة	المجموع
ق. الطب الداخلي	14	11	0.08	0.25	0.71	26.2
ق. طب.أ.ص والرئوية	8.4	7.2	0.03	0.23	0.56	16.5
ق. طب. أ. القلبية	9.8	5.3	0.04	0.11	0.54	15.9
ق. طب.أ. الكلى	7.7	2.8	0.01	0.11	0.5	11.2
طب تصفية الكلى	1.6	38.4	0.001	0.16	0.51	40.7
ق. طب.أ. المعدية	9.7	5.5	0.05	0.13	0.55	16
ق. طب.أ. الدم	10.3	11.7	0.02	0.15	0.46	22.7
ق. الإنعاش الطبي	7.4	3	0.01	0.08	0.5	11.1
الاستشارات الخارجية	10.2	-	0.0008	0.22	0.77	11.2
قسم الأطفال	29.3	9	0.19	0.57	2.3	41.5
قسم النساء والتوليد	35	22.2	0.05	0.66	2.4	60.5
جراحة العظام	12.1	18.5	0.005	0.16	0.65	31.5
جراحة الأعصاب	7	4.7	0.015	0.14	0.47	12.4
الجراحة العامة	2.4	18.6	0.023	0.24	0.94	40.2
ق. العيون والأنف.أ.ح	27	12.8	0.026	0.04	5.7	46
جراحة الأسنان	1.7	0.17	-	0.006	0.26	2.1
الاستجالات	8.3	17	-	0.47	0.62	26.4

المصدر: الوثائق المالية للمؤسسة محل الدراسة، 2022

الفصل الثاني دراسة حالة المديرية العمومية للصحة الجوارية -بمستغانم-

الجدول II-08: التوزيع الأولي للنفقات الاستشفائية على الأقسام الطبية خلال سنة 2020

البيان	نفقات المستخدمين	النفقات الصيدلانية	نفقات التغذية	التوريدات المختلفة	النفقات المشتركة	المجموع
ق.الطب الداخلي	14.9	12	0.08	0.4	0.6	28
ق.طب.أ.ص والرئوية	8.4	6.4	0.03	0.3	0.4	15.7
ق.طب.أ.القلبية	9.8	6.2	0.04	0.1	0.5	16
ق.طب.أ.الكلية	7.7	2.2	0.01	0.16	0.5	10.5
طب تصفية الكلية	1.7	46.6	0.001	0.2	0.5	15.5
ق.طب.أ.المعدية	9.7	5.5	0.05	0.16	0.55	48.4
ق.طب.أ.الدم	10.3	11.7	0.02	0.18	0.46	27.9
ق.الإنعاش الطبي	7.4	3	0.01	0.1	0.5	12.1
الاستشارات الخارجية	10.2	-	890,22	0.2	0.7	10.4
قسم الأطفال	29.3	9	0.2	0.65	2.3	47.4
قسم النساء والتوليد	35	22.3	0.05	0.75	2.4	56.6
جراحة العظام	12.1	18.5	0.056	0.2	0.6	33.9
جراحة الأعصاب	7	4.7	0.015	0.18	0.47	12.6
الجراحة العامة	20.4	18.6	0.02	0.38	0.94	39.7
ق.العيون والأنف.أ.ح	27	12.8	0.026	0.56	5.7	46.2
جراحة الأسنان	1.7	0.18	-	0.002	0.26	2.8
الاستعجالات	8.3	17	-	0.54	0.62	34

ويمكن تبيان أسعار التكلفة الكلية والوحدوية للأقسام الرئيسية (الطبية) خلال سنتي 2018 و2020 من خلال الالجدولين التاليين:

الفصل الثاني دراسة حالة المديرية العمومية للصحة الجوارية -بمستغانم-

الجدول II-09: التكاليف النهائية للأقسام الطبية خلال سنة 2018

التسعيرة المطبقة في المستشفى	تكلفة وحدة القياس	عدد وحدات القياس	طبيعة وحدة القياس	2018 مليون دج	الأقسام
100,00	2.194,30	18300	اليوم الاستشفائي	40.1	الطب الداخلي
100,00	2.391,27	16262	اليوم الاستشفائي	38.8	طب الأمراض الصدرية والرئوية
100,00	3.404,27	8331	اليوم الاستشفائي	28.3	طب الأمراض القلبية
100,00	3.739,68	4347	اليوم الاستشفائي	16.2	طب أمراض الكلى
1.030,00	4.774,42	10424	حصة علاجية	49.7	نصفية الكلى
100,00	3.468,05	8574	اليوم الاستشفائي	29.7	طب الأمراض المعدية
100,00	4.730,42	6320	اليوم الاستشفائي	28.8	طب أمراض الدم
100,00	7.492,23	1963	اليوم الاستشفائي	14.5	الإنعاش الطبي
100,00	873,49	25743	استشارة طبية	22.4	الاستشارات الخارجية
100,00	2.432,67	26.721	اليوم الاستشفائي	65	الأطفال
100,00	1.878,24	54.721	اليوم الاستشفائي	102.7	النساء والتوليد
100,00	5.142,92	8,551	اليوم الاستشفائي	43.9	جراحة العظام
100,00	3.236,27	6.543	اليوم الاستشفائي	21.1	جراحة الأعصاب
100,00	2.590,79	23.929	اليوم الاستشفائي	62	الجراحة العامة
100,00	6.151,57	9.680	اليوم الاستشفائي	59.5	العيون، الأنف، الأذن و الحنجرة
09,50	366,23	8318	" D "	3	جراحة الأسنان
-	46.790,58	1117	عدد المرضى	52.2	الاستعجالات
100,00	30 2.194	-	-	679.9	المجموع

المصدر: وثائق داخلية، 2022

## الفصل الثاني دراسة حالة المديرية العمومية للصحة الجوارية -بمستغانم-

### الجدول II-10: التكاليف النهائية للأقسام الطبية خلال سنة 2020

المصدر: الوثائق المالية للمؤسسة وعمليات حسابية للباحث

الأقسام	2020 مليون دج	طبيعة وحدة القياس	عدد وحدات القياس	تكلفة وحدة القياس	التسعيرة المطبقة في المستشفى
الطب الداخلي	44.7	اليوم الاستشفائي	18.175	2.459,42	100,00
طب الأمراض الصدرية والرئوية	38.4	اليوم الاستشفائي	14.402	2.667,60	100,00
طب الأمراض القلبية	31.2	اليوم الاستشفائي	10.350	3.016,22	100,00
طب أمراض الكلى	15.3	اليوم الاستشفائي	3.161	4.856,65	100,00
تصفية الكلى	58.1	حصة علاجية	12.827	4.534,59	1.030,00
طب الأمراض المعدية	30.3	اليوم الاستشفائي	6.837	4.443,88	100,00
طب أمراض الدم	36.7	اليوم الاستشفائي	7.263	5.064,42	100,00
الإنعاش الطبي	15.9	اليوم الاستشفائي	1.944	8.220,18	100,00
الاستشارات الخارجية	22.9	استشارة طبية	33.531	685,43	100,00
الأطفال	69.2	اليوم الاستشفائي	24.686	2.806,44	100,00
النساء والتوليد	99.4	اليوم الاستشفائي	58.062	1.713,33	100,00
جراحة العظام	45.5	اليوم الاستشفائي	6.979	6.522,95	100,00
جراحة الأعصاب	23	اليوم الاستشفائي	6.891	3.350,73	100,00
الجراحة العامة	60.6	اليوم الاستشفائي	20.619	2.939,27	100,00
العيون، الأنف، الأذن و الحنجرة	59.9	اليوم الاستشفائي	9.332	6.419,98	100,00
جراحة الأسنان	3.9	" D "	16.276	241,76	09,50
الاستعجالات	64.4	عدد المرضى	1.328	48.534,97	-
المجموع	720.2	-	-	-	-

المصدر: وثائق داخلية، 2022

بلغ سعر التكلفة للأقسام الطبية سنة 2018: 270 مليون دج لحجم نشاط يقدر بال دج لليوم الاستشفائي 3.624,90 يوم استشفائي، وبتكلفة متوسطة تقدر ب 74.521 الواحد. وهي بعيدة كل البعد عن التسعيرة المطبقة على مستوى المراكز الاستشفائية الجامعية والمقدرة ب 100 دج لليوم الاستشفائي،

حيث تشمل كافة الخدمات الطبية، هذه الأقسام سنة 2020 الطبية المساعدة والفندقية والإدارية. وقد شهدت تكاليف %، حيث قدرت تكاليفها بمبلغ 293 مليون دج لحجم نشاط يقدر بنسبة 8,19%. أي من 3.624,90 دج إلى 3.921,91 دج. أما من حيث أداء الأقسام الطبية للمركز<sup>1</sup> الاستشفائي محل الدراسة مقارنة بأداء الأقسام الطبية للمراكز الاستشفائية الجامعية الأخرى على المستوى الوطني، فنجد أن الأقسام الطبية للمركز الاستشفائي الجامعي لسيدى بلعباس تلقت: 11061 مريض لم يتجاوز حجم المرضى للأقسام الطبية للمستشفى محل الدراسة 9.312 مريض و 10.298 مريض خلال سنتي 2018 و 2020 على التوالي. أما من حيث أقصر مدة وسيطة للإقامة (انخفاض المدة الوسيطة للإقامة يؤدي إلى انخفاض في التكاليف)، نجدها من نصيب مستشفى (Belloua) لولاية تيزي وزو والذي حقق 4,82 يوم استشفائي لكل مريض، في حين بلغت هذه النسبة على مستوى الأقسام الطبية للمستشفى محل الدراسة 8,00 يوم استشفائي و 07,27 دج يوم استشفائي خلال سنتي 2018 و 2020 على التوالي أما من حيث معدل تشغيل الأسرة على مستوى الأقسام الطبية لمستشفى سطيف الجامعي فقد بلغ 73,70% و 74,13% خلال سنتي 2018 و 2020 على التوالي، أما معدل التشغيل الأمثل للأسرة فكان من نصيب مستشفى بني مسوس ب 84,49%.

#### المطلب الثالث: دواعي إصلاح نظام المحاسبة العمومية الاستشفائية

هناك العديد من الأسباب دفعت الدولة الجزائرية لتبني مشروع إصلاح نظام المحاسبة العمومية الاستشفائية، ولعل من أهمها ما يلي:

##### 1- نقائص نظام المحاسبة الاستشفائية :

نظرا للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال أثبت نظام المحاسبة العمومية قصوره في عدة جوانب نذكر بعض منها:

- سوء تسيير عناصر الذمة والمتمثلة الأملاك العقارية والمنقولة، وكذا حقوق الدولة تجاه الغير، والتي تتم متابعتها خارج الإطار المحاسبي، وهذا بسبب الاعتماد على الأساس النقدي في التسجيل المحاسبي؛  
- طريقة ترقيم مجموعة حسابات الخزينة والتي تحتوي على أعداد كبيرة وذات عناوين متشابهة (نظام التسلسلي الخطي)،

يصعب على المحاسب معرفة الحساب الذي يطابق نوع العملية المالية التي يقوم بتسجيلها، خاصة مع التطورات التي تفرضها العمليات الجديدة الممارسة من طرف الدولة؛<sup>2</sup>

<sup>1</sup> أرشيف من المؤسسة، 2022

<sup>2</sup> شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائرية الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2014، ص 176

صعوبة تجميع وتركيز المعلومات المحاسبية بسبب تشعب تنظيم الإدارة المالية للدولة، وكذا عدم الإعتماد أنظمت الإعلامالآلي، نتج عنه تأخر في تجميع وحصر المعلومات وبالتالي اتخاذ القرارات؛

-عدم توفر قيود محاسبية لمتابعة استهلاك الاعتمادات المالية، حيث يتم متابعتها في سجلات خارج المحاسبة، مما ينتج عنه عبء إضافي على المحاسب العمومي في غياب حسابات مخصصة لقيود هذه العمليات، وبالتالي صعوبة تقييم أداء وحدات القطاع العام في استغلال الموارد المالية المتاحة وقياس التكاليف؛

-الاعتماد على الجداول الإحصائية خارج المحاسبة من أجل إعداد القوائم المالية الحكومية والحساب الختامي للدولة؛

-عدم توفر حسابات تقييم ومتابعة المخزونات داخل المؤسسات العمومية؛

كل هذه النقائص وأخرى خاصة فيما يتعلق بإعداد موازنات القطاع العام، أدت لتصنيف

الجزائر من بين البلدان التي حققت مستوى ضعيف في مؤشر الموازنة المفتوحة لسنة 2015 في تسيير المال العام، وكذا إتاحة البيانات المالية للجمهور، وهذا من خلال مؤشر الميزانية المفتوحة، الذي يعتمد على ثلاثة جوانب هي: الشفافية، المشاركة والاشراف. حيث قدر هذا المؤشر في الجزائر لسنة 2015 بقيمة 19 %، وهي قيمة متدنية جدا عن المتوسط العالمي والمقدر ب45%.

## 2-المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام

يمكن اعتبار المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام كبديل محتمل لإصلاح نظام المحاسبة

العمومية الذي يعتمد على الأساسالنقدي، كما أن وجود هذه المعايير يعد من أهم دواعي الإصلاحات المحاسبية التي باشرها الدولة، هدف تحقيق التوافق مع هذه المعايير، حيث أن التقارير المالية التي يتم إنتاجها وفق هذه المعايير تعد عالية الجودة.

تم إنشاء مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IPSASB) سنة 2004 ، ليحل محل مجلس معايير المحاسبة العمومية (أنشئ سنة 1994 ) وهي لجنة دائمة تابعة (IFAC). للقطاع العام ويهدف مجلس المعايير المحاسبية للاتحاد الدولي للمحاسبين إلى خدمة الصالح العام من خلال وضع معايير عالية الجودة لإعداد التقارير الدولية للقطاع العام، وتسهيل المقارنة بين المعايير الدولية والوطنية. (IPSASB) المالية في القطاع

ويمكن حصر أهم الأهداف من وجود هذه المعايير فيما يلي :

-تطوير المحاسبة العمومية في مختلف دول العالم؛<sup>1</sup>

-مقارنة المحاسبة العمومية بالمحاسبة المالية الاقتصادية؛

تطبيق أساس الاستحقاق بدل الأساس النقدي المطبق في المحاسبة العمومية التقليدية؛

<sup>1</sup> مسعي محمد، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، سنة 2003 ، ص 9

-تحقيق النوعية في عرض التقارير المالية العمومية؛

-تحقيق الشفافية والمصدقية والموثوقية على المعلومات المالية العمومية، وجعلها قابلة للمقارنة سواء على المستوى المحلي أو الدولي.

بالرغم من وجود هذه الأهداف والفوائد في معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، إلا أن الجزائر لم تتجه صراحة لتبني هذه المعايير، بل قرارت الإصلاحات لكن بأسلوب آخر من خلال وضع نظام جديد، نتناوله من خلال ما سيأتي.

3-التوجه نحو تطبيق نظام معلوماتي جديد لمحاسبة التسيير في المؤسسات الاستشفائية

في المؤسسات العمومية للصحة من الناحية « 3 » COH نتناول في هذا المحور النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير قضي « EHS » القانونية، ثم من الناحية العملية، ثم نتعرض إلى واقع تطبيق هذا النظام في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة<sup>1</sup> بكير بغرداية.

<sup>1</sup> إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، الطبعة الأولى 2007 ، دار الحامد للنشر والتوزيع، ص 1



المبحث الثالث: الإطار القانوني لنظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات الاستشفائية : يستند النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة إلى المرسوم 106 والمؤرخ 12 التنفيذي رقم 14 مارس 2014 ، يتضمن وضع النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية، والذي أتبع بالقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 30 أكتوبر 2014 ، يحدد كيفية تطبيق النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة وكذا قائمة المؤسسات المعنية بتنفيذ هذا النظام.

المطلب الأول: مفهوم النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير «3COH»

هو برنامج معلوماتي للتسيير المحاسبي في المؤسسات العمومية الاستشفائية،

« 3COH » (Triple Comptabilité Hospitalière) يسمى بـ « Présences Int'l » وتعني المحاسبات

الاستشفائية الثلاثة، تم إنتاجه من طرف مؤسسة<sup>1</sup> يتكون هذا النظام المعلوماتي من ثلاث محاسبات: 22

محاسبة العامة، محاسبة التحليلية، محاسبة الموازنات، يأتي تفصيلها فيما يلي، بالإضافة إلى الخزينة،

كما يتضمن مدونة الحسابات وكذا قواعد سيرها والكشوف المالية، حيث يركز النظام على تسجيل

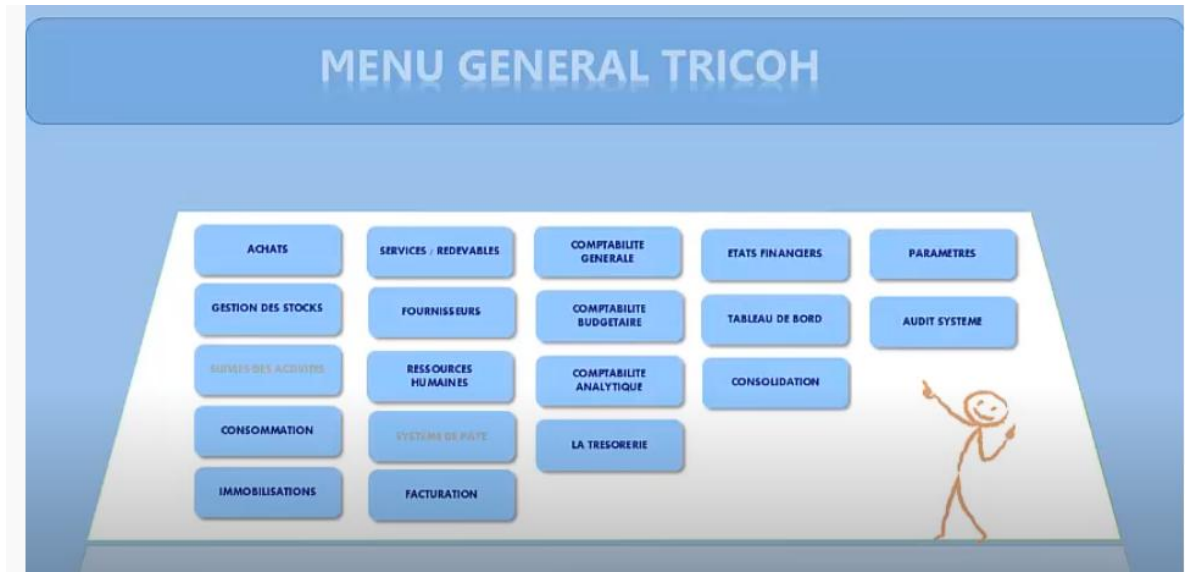
المعلومات على أساس وثائق ثبوتية في قاعدة بيانات موحدة.

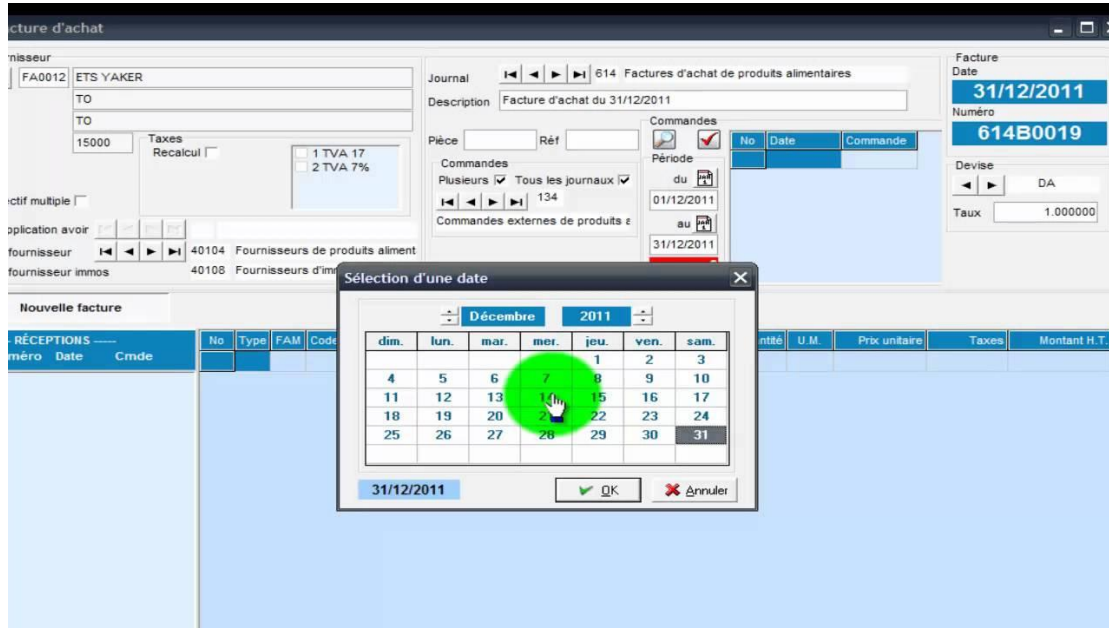
فيما يلي عرض لبعض واجهات ومكونات برنامج «3COH»:

الشكل II-04: صور لبرنامج التسيير المحاسبي 3COH



<sup>1</sup> بن يحيى علي، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية حول نظام جديد للتسيير المحاسبي في المؤسسات العمومية للصحة في الجزائر، المجلد الرابع/العدد الثاني/ديسمبر 2018، ص 299





المطلب الثاني: مراحل ومميزات اعداد النظام المعلوماتي الاستشفائي لمحاسبة التسيير :

أولاً: مراحل تسيير النظام المعلوماتي الاستشفائي لمحاسبة التسيير :

1- محاسبة العامة: والتي تحترم قواعد محاسبة السنة المالية وتسمح بمعرفة دقيقة حول قيمة وتغير الذمة المالية للمؤسسات العمومية، وتصدر في النهاية كشوف مالية أساسية: الميزانية، حساب النتائج، الجدول سيولة الخزينة، وبالتالي حساب مختلف المؤشرات المالية وغير المالية والمساعدة على اتخاذ القرار، وما نستنتجه أنه تم تقريب المحاسبة العمومية من المحاسبة المالية في SCF. المؤسسات الاقتصادية وفق النظام المحاسبي المالي حيث أن النظام المحاسبي المالي عرف المحاسبة المالية على أنها: نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها، وتقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات المؤسسة،<sup>1</sup> ونجاحتها، ووضعيتها خزيتها  $\frac{1}{10}$  اية السنة المالية.

تتميز المعلومة التي تصدرها القوائم المالية بالخصائص النوعية التالية :

<sup>1</sup> عتيق عائشة، جودة الخدمات الصحية في المؤسسات العمومية الجزائرية، دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية لولاية سعيدة، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان ، 2012، ص 120.

-الملاءمة: وهي قدرة المعلومات المالية التي تصدرها القوائم المالية على إحداث تغيير في اتجاه قرار مستخدم معين، وتعتبر المعلومات ملائمة للمستخدمين إذا كان لها تأثير على قرارات التي يتخذونها، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية أو المستقبلية؛  
المصدقية: تكون المعلومة صادقة إذا كانت خالية من الأخطاء ويثق فيها مستخدموها، وتكون المعلومة صادقة إذا تم تحضيرها وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية المعترف بها؛  
-القابلية للمقارنة: تساعد المعلومات المالية المستخدمين من المقارنة بين أداء المؤسسة وأداء المؤسسات الأخرى خلال فترة زمنية معينة، كما تمكنهم من مقارنة أداء المؤسسة نفسها لفترات زمنية مختلفة؛  
-المعلومة واضحة وسهلة الفهم: هي معلومة سهلة الفهم من قبل المستخدمين الذين يملكون معرفة قاعدية في التسيير والمحاسبة والاقتصاد، ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات.

2-محاسبة التحليلية: والتي تسمح بتحديد تكلفة النشاطات المنجزة والخدمات المقدمة، من خلال تنظيم مصالح أو هياكل المؤسسة في مراكز تجمع محاسبي، ويعرف هذا الأخير على أنه مجموع أنشطة مصالح أو هياكل المؤسسة التي تنتج معلومات مفصلة وخاصة. ومن خلال هذا التعريف يتضح أن المشرع الجزائري اتجه إلى التقنية الحديثة للمحاسبة التحليلية وهي: نظام التكلفة عليوهذا بعد ظهور العديد من النقائص في نظام المحاسبة التحليلية التقليدية (الأقسام المتجانسة، التحميل، ABC أساس الأنشطة العقلاني... إلخ). (يعود الفضل في ظهور هذه الطريقة (نظام التكاليف على أساس الأنشطة) إلى سنة 1986 م بعد ظهور العديد من Kaplan et النقائص في الأنظمة التقليدية بسبب توسع وتعقد بيئة الأعمال العالمية، وهذا من طرف العالمين الأمريكيين وتم استخدامها أول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية في 1987 م، ثم انتشرت في باقي دول العالم. ولقد قدمت ، Cooper أهمها : هو نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في الشركة، ومن ثم تجميع التكاليف (ABC) العديد من التعاريف لهذا النظام غير المباشرة لكل نشاط على حدة، حيث يتم تخصيصها على الأنشطة التي تقومها الشركة أولا، ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات وذلك بحسب الاستفادة من هذه الأنشطة نذكر أهمها (ABC) : وهدف المحاسبة التحليلية وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة:<sup>1</sup>

-تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة ؛ -يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة؛

-يساهم في زيادة كفاءة أداء الأنشطة واتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة؛

<sup>1</sup> بن يحيى علي، المرجع السابق، ص 286

-يساعد الإدارة في تحديد الفرص المتاحة أمامها لتخفيض الكلفة بكل دقة ووضوح، من خلال مراجعة تكلفة نشاط معيناً وإيقاف الأنشطة الزائدة وإلغاء كلفتها سيؤدي إلى تخفيض كلفة المنتج التام؛  
3-محاسبة الموازنات: تسمح بتسجيل تنفيذ نفقات الموازنة في الوقت الذي تدفع فيه، وتنفيذ الإيرادات في الوقت الذي تحصل فيه، كما تسمح بمتابعة النقديات والالتزامات الموازناتية وتحليل الحوالات، وكذا تسيير الخزينة<sup>1</sup>.

تعتبر الموازنات من أقدم أدوات مراقبة التسيير، وهي عبارة عن تعبير رقمي لخطط وبرامج الإدارة التي تتضمن كل العمليات والنتائج المتوقعة في فترة زمنية مقبلة، وهناك العديد من الموازنات تشمل مختلف نشاطات المؤسسة مثل: المبيعات، الإنتاج، المواد الأولية، الخزينة...إلخ. وتكمن أهم أهداف الموازنة التقديرية فيما يلي:

الرقابة على أنشطة المؤسسة باستخراج الفروقات بين التقديرات والقيم الواقعية، ومن ثم اتخاذ القرارات

-أداة فعالة للتخطيط الإستراتيجي لمختلف أنشطة المؤسسة؛

-تسهيل تطبيق محاسبة المسؤولية عند تحديد مسببات الانحرافات والجهة المسؤولة عن ذلك؛

-أداة اتصال بين الإدارة المركزية ومختلف المسؤولين في المؤسسة لتحقيق الأهداف.

ثانيا-مميزات النظام المعلوماتي الاستشفائي لمحاسبة التسيير :

إضافات إلى مكونات النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير، فإن هذا النظام يتضمن كذلك وثائق

تتمثل في دفترين أحدهما يسمي بـدفتر المستعمل، والثاني يسمى بـدفتر المحاسبة الاستشفائية، الذي يعرض قائمة حسابات المخطط المحاسبي الاستشفائي. كما أنّ هذا النظام يتميز بمجموعة من الخصائص المتمثلة فيما يلي:

-وجود كل الوسائل المعلوماتية التي تسمح بالإضافات والتحديثات للبرمجيات و/أو الوثائق المرتبطة به؛

-يزود المحاسبات الثلاثة المدمجة ضمن قاعدة معطيات وحيدة، انطلاقاً من تقييد وحيد للمعلومة؛

-في مجال المحاسبة العامة، يتكفل بتسيير المخزونات والتثبيات والحسابات الدائنة والديون؛

-يقدم النظام مؤشرات حول التسيير لعناصر مالية وغير مالية، لمختلف الهياكل والمصالح بهدف إلى تسيير ناجح واتخاذ القرار؛

-المتابعة في الوقت الفعلي للمتاحات والالتزامات الموازناتية، وتحليل الحوالات، وتسيير الخزينة؛

-في إطار المحاسبة التحليلية، فإنّ النظام يسمح بتحديد تكاليف النشاطات المنجزة والخدمات المقدمة؛

<sup>1</sup> بن يحي علي، المرجع نفسه، ص 287

المطلب الثالث: مراحل إعداد النظام المعلوماتي الاستشفائي لمحاكاة التسيير:

تعود مراحل التفكير والتخطيط لوضع هذا النظام إلى تاريخ انعقاد الاجتماع الوزاري في 21 أكتوبر 2008 الذي تمّ فيه تكليف وزارة المالية بوضع نظام معلوماتي لمحاكاة التسيير، على مستوى المؤسسات الاستشفائية، وذلك بالتنسيق مع وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات، دف تزويد الوزارتين بنظام محاسبي متجانس ومتكامل، يتضمن في آن واحد محاسبة الممتلكات، ومحاسبة موازناتية، ومحاسبة تحليلية. وقد قدرت تكلفة هذا النظام ب : 210610000 دج، حيث سيضم 300 مؤسسة.

فيما يلي أهم المراحل التي مرتا عملية إعداد وتجسيد النظام المعلوماتي لمحاكاة التسيير: إنشاء خلية قيادة تتضمن مسؤولين من الوزارتين المعنيتين، وذلك من أجل ضمان السير الحسن للعملية؛ تشخيص الوضع على مستوى عينة من المؤسسات الاستشفائية (أنظر الجدول رقم 02 تكوين مستعملي النظام على مستوى المؤسسات القيادية؛ تسليم البرمجيات ووضعها تحت الاستغلال على مستوى المؤسسات القيادية؛ تكوين المكونين؛

تعميم البرمجيات على مستوى باقي المؤسسات العمومية للصحة؛ تركيب ووضع الموقع تحت الاستغلال، من خلال تزويد كل مؤسسة معنية بـ "مركز معالجة المعلومات".<sup>1</sup> ومن أجل تحقيق هذه المراحل في الأوقات الضرورية، ونظرا لضيق الوقت، تمّ الاستعانة بمكتب للخبرة المحاسبية للسيد جراد جمالومكتب الدراسات "بزرانس الدولي" نظرا لخبرتهما في المجال، وقد تمّ الاتفاق على تنفيذ البرنامج في غضون 13 شهرا.

#### 1-تشخيص وضع المؤسسات الاستشفائية للصحة :

قبيل الانطلاق في عملية تجسيد البرنامج كان من الضروري إجراء دراسة تشخيصية للوضع

السائد على مستوى المؤسسات

العمومية للصحة، وتحديد الاحتياجات الضرورية من المعلومات المطلوبة من طرف المعنيين، لقد شملت عملية التشخيص ما يلي:

-إحصاء الاستعمالات الموجودة والمرغوب فيها للمحاكاة التحليلية على مستوى عينة واسعة من المستشفيات؛

-تحديد الاحتياجات من تكاليف العناصر على مستوى المستشفيات وكذا الإدارات المركزية على مستوى وزارة الصحة؛

<sup>1</sup> سليم بطرس جلدة، إدارة المستشفيات والمراكز الصحية، الأردن، دار الشروق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2007 ، ص.27

## الفصل الثاني دراسة حالة المديرية العمومية للصحة الجوارية -بمستغانم-

-تحديد أنظمة الترميز الموجودة (شهادات، أمراض، وظائف،...) والضرورية لوضع المحاسبة تحليلية؛

-جرد الوسائل المتوفرة (دليل الإجراءات، بطاقات التسجيل، برمجيات...);

-إعداد نموذج تنظيم لنظام معلومات التسيير، من المحتمل أخذه بعين الاعتبار في النظام الجديد؛

-إعداد وتهيئة بيئة العمل من أجل ضمان نجاح النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير.

2-المؤسسات المعنية بتطبيق نظام المعلوماتي الاستشفائي لمحاسبة التسيير: في مرحلة أولية تم تحديد

عينة نموذجية (قيادية) تتكون من 14 مؤسسة عمومية للصحة (أنظر الجدول رقم 02) من أجل تنفيذ

البرنامج على مستوى هذه المؤسسات، ثم في مرحلة ثانية، تعميم البرنامج على مستوى باقي المؤسسات والتي

عددها 286 ، ليصل العدد الإجمالي 300 مؤسسة عمومية للصحة المعنية بتطبيق النظام، موزعة على

كامل التراب الوطني، تحددت قائمة هذه المؤسسات في الجريدة الرسمية 28

الجدول رقم II-11: المؤسسات العمومية للصحة (القيادية) المعنية بتجسيد النظام كمرحلة أولية

المركز الاستشفائي الجامعي لمصطفى	المركز الاستشفائي الجامعي للبليدة
المركز الاستشفائي الجامعي لباب الواد	المركز الاستشفائي الجامعي لوهران
المركز الاستشفائي الجامعي لبني مسوس	مركز الاستشفائي الجامعي لباتنة
المؤسسة الاستشفائية للقليلة	المركز الاستشفائي الجامعي سيدي بلعباس
المؤسسة الاستشفائية لبولوجين	المؤسسة الاستشفائية لسكيكدة
المؤسسة الاستشفائية المتخصصة د. ماعوش	المؤسسة الاستشفائية المتخصصة دريد حسين
المؤسسة العمومية للصحة الجوارية لسطيف	المؤسسة الاستشفائية المتخصصة وهران

المصدر: وزارة المالية، الجزائر، 2022

المطلب الثالث: آليات تسيير نظام المعلوماتي الاستشفائي لمحاسبة التسيير :

لضمان السير الحسن لنظام معلوماتي لمحاسبة التسيير داخل المؤسسات الاستشفائية العمومية

يتوجب توفير مختلف الإمكانيات المادية والمالية والبشرية، لذا تم وضع مركز معالجة المعطيات، تحت

مسؤولية رئيس المؤسسة، ويسير المركز من طرف فريق مكون على الأقل من 03 أعضاء يعينهم رئيس

المؤسسة، من بينهم رئيس الفريق متخصص في مجال التسيير بالإضافة إلى محاسب ومختص في الإعلام

الآلي.

فيما يلي مهام أعضاء فريق مركز معالجة المعطيات :

1-مهام رئيس المؤسسة : يتولى رئيس المؤسسة الإستشفائية القيام بما يلي :

-التأكد من الاستعمال الفعلي للنظام وإرسال النتائج المصادق عليها شهريا إلى مصالح الوزارة المكلفة بالصحة قصد استغلالها؛<sup>1</sup>

-السهير على صيانة النظام وسيره الحسن على المستوى المادي والبرمجي والبشري؛

-السهير على احترام الإجراءات التنظيمية والتقنية المتعلقة بالنظام؛

-تحليل مختلف مؤشرات التسيير المستخرجة من النظام؛

-عقد اجتماعات بانتظام مع فريق مركز معالجة المعطيات، والتأكد من استلام هذا الأخير لجميع

المعطيات الصحيحة من مختلف المصالح.

2-مهام فريق مركز معالجة المعطيات : يتولى كل عضو من الفريق مجموعة من المهام لإنجاح النظام وفق ما يلي :V30.

1-الرئيس : يكلف بما يلي:

-تحديد إجراءات الإتصال مع المصالح والهيكل المستعملة للنظام؛

-تنظيم اجتماعات الفريق، على الأقل مرة في الأسبوع من أجل تقييم السير العام لمركز معالجة المعطيات،

وإيجاد الحلول لتسوية المشاكل المحتملة؛

-رفع تقرير وبصفة منتظمة إلى رئيس المؤسسة متعلق بتنفيذ مهام المركز؛

-تحديد الاحتياجات الجديدة أو طلبات تطوير النظام المطلوبة من طرف المصالح المستعملة، وإرسالها إلى

الهيكل المختصة قصد تنفيذها.

2-المحاسب : يكلف بما يلي:

-القيام بالمراقبة اليومية لتناسق المعطيات التي يسيرها النظام؛

-تسيير بطاقات الزبائن والموردين والأجراء لفائدة المصالح المستعملة والتحقق من عدم تكرار المعطيات؛

-التأكد من مطابقة النتائج المحاسبية التي ينتجها النظام مع التشريع والتنظيم المعمول به.

-القيام بتجميع الدفاتر المساعدة عنداية كل شهر؛

-إرسال وثيقة التلخيص لعمليات الشهر المصادق عليها من طرف مسؤول المصلحة إلى رئيس المؤسسة

وحفظ نسخة على مستوى المصالح المحاسبية؛

-التأكد من توفر وسهولة الحصول، في الوقت المناسب على جميع الوثائق الثبوتية للعمليات المقيدة في

النظام.<sup>2</sup>

3-مختص الإعلام الآلي : والذي يقوم بما يلي:

-ضمان السير الحسن للنظام والعتاد في الشروط القصوى لأمن وسرية المعطيات؛

<sup>1</sup> بن يحيى علي، المرجع السابق، ص289

<sup>2</sup> بن يحيى علي، المرجع السابق، ص290



-تحديد إجراءات العمل اليدوي في حالة عطب جسيم للنظام مع أعضاء الفريق الآخرين؛  
-تشخيص مستعملي النظام وإبلاغ رئيس المؤسسة بتراخيصهم؛  
-التكفل بالمشاكل التقنية، ومسك سجل محين للحوادث التقنية و/أو دعامة معلوماتية تسجل فيه هذه الحوادث؛

-حل المشاكل التقنية التي ليس لها أي أثر على تنظيم أو سلامة قاعدة المعطيات؛  
-التكفل بكل مشكل تقني يمس عتاد الإعلام الآلي أو لواحق الشبكة أو برمجيات الإستغلال، كما يقوم بتحديد الإحتياجات الجديد للمصالح المستعملة للنظام بالتعاون مع أعضاء الفريق.  
المطلب الرابع: واقع تطبيق نظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير على أرض الواقع: 3COH-  
بعدهما قمنا بالدراسة النظرية للموضوع من خلال ما تقدم، حاولنا التقرب من الواقع للوقوف على مدى تطبيق نظام المعلوماتيتوجهننا إلى المؤسسة الاستشفائية المتخصصة قضي بكير، كونا المؤسسة المعنية بتطبيق النظام من COH 3 لمحاسبة التسييريين المؤسسات الأربع في ولاية غرداية المذكورة في القرار الوزاري المشترك 31 ، وذلك للبحث عن مدى تجسيد هذا النظام تطبيقا على أرض الواقع، رغم أنّ المؤسسة استفادة من تكوين الموظفين COH 3 ميدانيا، لكن للأسف لم نجد للنظام مبدآت في تطبيقه في سنة 2013 لكن لمدة قصيرة لا تتجاوز السنة، بعدها توقّف تشغيل هذا النظام على مستوى المؤسسة، بالرغم من وجود تعليمة وزارية 32 تدعوا كافة المؤسسات الاستشفائية على مستوى الوطن الى وضع حيز التنفيذ نظام موبعد استفسارنا عن عدم تطبيق البرنامج على مستوى المؤسسة، رغم توقّر مصلحة (مركز الحساب) وموظف COH 3 متخصص، وجدنا أنّ السبب الرئيس في هذا هو عدم توقّر المؤسسة على البرنامج في نسخته الجديدة)، إضافة الى ارتفاعكلفة البرنامج، حسب ما صرح به مسير مركز الحساب على مستوى المؤسسة، إلا أنّ لهذا الأخير نية وإرادة لاستغلال البرنامج العمل به، هذا ما لاحظناه من خلال المراسلات التي تتضمّن طلبات اقتناء وتفعيل البرنامج<sup>1</sup>.

حسب تصريح مسير مركز الحساب، COH للإشارة فإنه توجد مؤسسات استشفائية في ولايات أخرى تستغلّ نظام على المستوى المؤسسة الاستشفائية المتخصصة قضي بكير بغرداية، لكن بنسب استغلال مختلفة، وهو ما لاحظناه من خلال تفاعل موظفي المؤسسات الاستشفائية المستعملي للبرنامج والذين تباينت آراؤهم حول استعمال البرنامج ونوعيته في موقع 33 يضم أكبر عدد من الموظفين في الجزائر.

<sup>1</sup> طالب مروة ، شيروان حياة ، دور المحاسبة العمومية في ضبط التكاليف والإيرادات دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بسور الغزلان مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في المالية والمحاسبة، سنة 2017-2018، ص50

خلاصة:

من خلال إجراءنا للدراسة التطبيقية بالمديرية العمومية للصحة الجوارية استخلصنا أن موارد المؤسسة تتمثل في مساهمة الدولة والتي تعد المساهم الأول بأكبر حصة منذ الاستقلال وذلك بعد تبنيها للعلاج تليها مساهمة هيئات الضمان الاجتماعي وإضافة إلى إيرادات المؤسسة من نشاطات النفقات الصحية باعتبارها جزء من النفقات العمومية وجب ترشيدها واستغلالها استغلال عقلاني من قبل كافة أعوان الصحة العمومية.

## خاتمة عامة:

أظهرت الدراسة أنه، مع صدور التعليم رقم 15 لوزارة الصحة والسكان المؤرخة في 03 أكتوبر 2001، والمتعلقة بوضع نظام الحساب التكلفة" من خلال طريقة الأقسام المتجانسة، فإن المؤسسات الاستشفائية الجزائرية، سواء كانت المراكز الاستشفائية الجامعية ( C.H.U ) أو المؤسسات الاستشفائية المختصة ( E.H.S ) أو القطاعات الصحية ( S.S ) أصبحت ملزمة بتطبيق هذه الطريقة ابتداء من أول جانفي 2002. حسب هذه التعليم يتمثل الهدف من هذه الطريقة في:

- اعتماد مؤشرات النشاط والأداء لتوزيع الموارد الاستشفائية؛
- عقلنة تخصيص الموارد من أجل التحكم في التكلفة الاستشفائية؛
- استعمال أدوات وآليات للتسيير تطبعها الموضوعية والشفافية؛
- التحكم في النفقات العمومية في مجال الصحة، مما يحسن حاجيات المواطنين في مجال الخدمات الوقائية والعلاج كما وكيفا. وقد لاحظنا من خلال الدراسة الميدانية أن الهيكل التنظيمي الاستشفائي الحالي لا يظهر إلا الأقسام الإدارية ويهمل الأقسام الأخرى كالأقسام الفندقية والتقنية والطبية والتي تساهم بشكل فعلي في تقديم الخدمات الصحية؛

الاجابة على الفرضيات:

**الفرضية الأولى:** استخدام نظام المحاسبة ضروري بالمؤسسة الصحية حيث هو نظام محاسبي يهتم بقياس التكاليف الاستشفائية والرقابة عليها، كما يوفر المعلومات التي تساعد الإدارة الاستشفائية على اتخاذ القرارات وإعداد التنبؤات الخاصة بنظام الموازنات التقديرية الاستشفائية والتكاليف المعيارية التي تسمح بالرقابة التسييرية على مختلف الأنشطة الاستشفائية. ولهذا يجب على المؤسسات الاستشفائية اعتماده لأنه يسهل عملية تسييرها ماليا والحصول على ميزانية منتظمة. وهذا ما يبرر صحة الفرضية.

**الفرضية الثانية:** لا يتوفر لدى المؤسسة الصحية العمومية العوامل المساعدة على تطبيق نظام محاسبة في المؤسسة الصحية العمومية حيث بينت أن كل المؤسسات الاستشفائية يكاد ينعدم فيها نظام المحاسبة ولجوئهم الى الدفاتر دون استعمال الوسائل الحديثة والبرامج المتطورة التي تساعدهم بسرعة في احتساب ميزانية أو القيام بحسابات سهلة ومزالوا يعتمدون على نظام قديم مثل EXEL حدث ولا حرج دليل على بدائية التسيير. وهذا بين صحة الفرضية

**الفرضية الثالثة:** يمكن استخدام نظام المحاسبة باتخاذ نظام جديد 3COH هو برنامج معلوماتي للتسيير المحاسبي في المؤسسات العمومية الاستشفائية وهو برنامج معلوماتي للتسيير المحاسبي في المؤسسات العمومية الاستشفائية، « 3COH » (Triple Comptabilité Hospitalière) يسمى ب « Présences Int'l » وتعني المحاسبات الاستشفائية الثلاثة، هذا النظام يعتبر نظام محاسبي شامل ينقض المؤسسات

الاستشفائية من تسييرها البدائي ويسهل عليها كل المعاملات ويوفر عليها الوقت ويقضي على الأخطاء التي لا تحصى في هذه المنظومة الصحية. تبين صحة الفرضية

نتائج الدراسة:

نستنتج أنّ التسيير المالي للمؤسسات الاستشفائية للصحة كان ولازال للأسف يعتدولم يتجسد بشكل شامل على أرض COH3 على المحاسبة الاستشفائية، وأنّ التوجه الى النظام المعلوماتي لمحاسبة التسييرالواقع، ولم يحقق بعد الأهداف المطلوبة، رغم أنه يعدقفة نوعية في تسيير المؤسسات العمومية للصحة، كونه يتضمن مجموعة متكاملة ومتجانسة من المحاسبات: محاسبة الممتلكات، المحاسبة التحليلية ومحاسبة الموازنات، ويعتمد على قاعدة بيانات موحدة،

يهدف هذا النظام الجديد إلى رفع الأداء و المحافظة على الممتلكات وترشيد النفقات، كما يمكن الإدارة من اتخاذ القراراتالصحيحة وفي الوقت المناسب. لكن ما لاحظناه في الواقع من عدم الاهتمام بهذا النظام والعمل به لا يساهم في تطوير التسيير فيالمؤسسات الاستشفائية للصحة في الجزائر.

إنّ الفوائد والاهداف المنتظرة من وضع هذا النظام وتجسيده على أرض الواقع، لا تتحقق إلا بوجود إرادة حقيقية للعمل وفقا لهذا البرنامج، مع توفير الوسائل المادية والبشرية الضرورية، وخاصة الحرص على تعميم تطبيق هذا النظام على كافة المؤسسات الاستشفائية للصحة وإلزامها بتفعيله واستغلاله، ووضع آليات لرقابة مدى التطبيق على أرض الواقع مع المتابعة المستمرة.

#### التوصيات:

تتمثل أهمية هذه التوصيات فيما يلي :-

- ضرورة وضع مختصين في الاعلام الآلي ووضع دورات في الاعلام الآلي للموظفين لتعلم كيفية العمل بالنظام الجديد.
- ضرورة الإسراع في مساعدة الإدارات العمومية على توفير إطارات مؤهلة علميا وعمليا لتطبيق معايير القطاع العام؛
- النهوض وتطوير مهنة المحاسبة العمومية والدفع في مستويات الامرين بالصرف والمحاسبين والمراقبين الماليين ليكونوا جدرء بمهامهم؛ -
- وجوب احترام القوانين المتعلقة بالمحاسبة العمومية كأداة تشريعية لتنظيم المؤسسات العمومية ذات الطابع الإداري؛
- إضفاء معالم التطورات التكنولوجية والاقتصادية والمعلوماتية في المؤسسات الإدارية العمومية؛

- العمل على القضاء على الفساد الإداري و السعي نحو تحقيق الشفافية و المساءلة في المؤسسات العمومية؛  
- تحفيز العاملين في القطاعات العمومية من خلال الرفع من مداخيلهم .

1. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة، الطبعة الأولى 2007 ، دار الحامد للنشر والتوزيع
  2. اصلاح محمود نياب، إدارة المستشفيات والمراكز الصحية، دار الفكر ناشرون وموزعون، عمان، طبعة أولى، 2009
  3. الأميرة إبراهيم عثمان وآخرون، أنظمة محاسبية متخصصة (فروع، بنوك تجارية، مستشفيات، وحدات حكومية)، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2001
  4. بحدادة نجاة، تحديات الإمداد في المؤسسة الصحية، رسالة ماجستير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2012.
  5. بن يحيى علي، مجلة إدارة الأعمال والدراسات الاقتصادية حول نظام جديد للتسيير المحاسبي في المؤسسات العمومية للصحة في الجزائر، المجلد الرابع/ العدد الثاني/ ديسمبر 2018
  6. ثامر ياسر البكري، إدارة المستشفيات، دار اليازوزي والعلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.
  7. سليم بطرس جلدة، إدارة المستشفيات والمراكز الصحية، الأردن، دار الشروق للنشر. والتوزيع، الطبعة الأولى، 2007
  8. عبد العزيز مخيمر وآخرون، الإتجاهات الحديثة في إدارة المستشفيات (المفاهيم و التطبيقات)، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2014
  9. على القباني، دراسات في نظم محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، طبعة أولى، 2009
  10. فريد توفيق نصيرات، إدارة المستشفيات، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، طبعة أولى، 2014
  11. محمد الصيرفي، إدارة المستشفيات العامة والخاصة وكيفية تمييز العاملين بها، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، الطبعة الأولى، 2009
  12. محمد سامي راضي، المحاسبة عن المستشفيات والوحدات العلاجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007
  13. مسعي محمد، المحاسبة العمومية، دار الهدى، عين مليلة، الجزائر، سنة 2003
  14. ناصر دادي عدوي وآخر، دراسة الحالات في المحاسبة و مالية المؤسسة، دار المحمدية العامة للنشر، الجزائر، طبعة أولى، 2008
  15. هاشم أحمد عطية وآخر، دراسات في المحاسبة المتخصصة النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية المستشفيات، الدار الجامعية طبع نشر توزيع، الإسكندرية، 2000
- ثانياً: المذكرات والرسائل
16. خليل ابراهيم عبد الله شفقة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007

17. شلال زهير، آفاق إصلاح نظام المحاسبة العمومية الجزائري الخاص بتنفيذ العمليات المالية للدولة، أطروحة دكتورة، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2014
18. طالب مروة، شيروان حياة، دور المحاسبة العمومية في ضبط التكاليف والإيرادات دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بسور الغزلان مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر في المالية والمحاسبة، سنة 2017-2018
19. عتيق عائشة، جودة الخدمات الصحية في المؤسسات العمومية الجزائرية، دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية لولاية سعيدة، رسالة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2011-2012

ثالثا: المقالات

20. اعريوة محاد، سعدوني فاتن، تحديد تكلفة الخدمات الصحية باستخدام نظام التكاليف على اساس الأنشطة (ABC) في القطاع الصحي العمومي تصميم نظري لنموذج (ABC) في المستشفيات، مجلة الدراسات الاقتصادية المعاصرة، جامعة المسيلة، جامعة سكيكدة، العدد 02، 2016
21. جبار محفوظ، بومعروف إلياس، دور محاسبة التكاليف الاستشفائية في الرقابة على المستشفيات العمومية الجزائرية، دراسة حالة المستشفى الجامعي سعادنة عبد النور سطيف، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 05/2011

رابعا-المراسيم والقوانين

22. القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 20 ديسمبر 2009
23. المرسوم التنفيذي رقم 140/07 المؤرخ في 19 ماي 2007 في الجريدة الرسمية
24. المرسوم التنفيذي رقم 140/07 المؤرخ في 19 مايو 2007 يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الإستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها المادة 04.

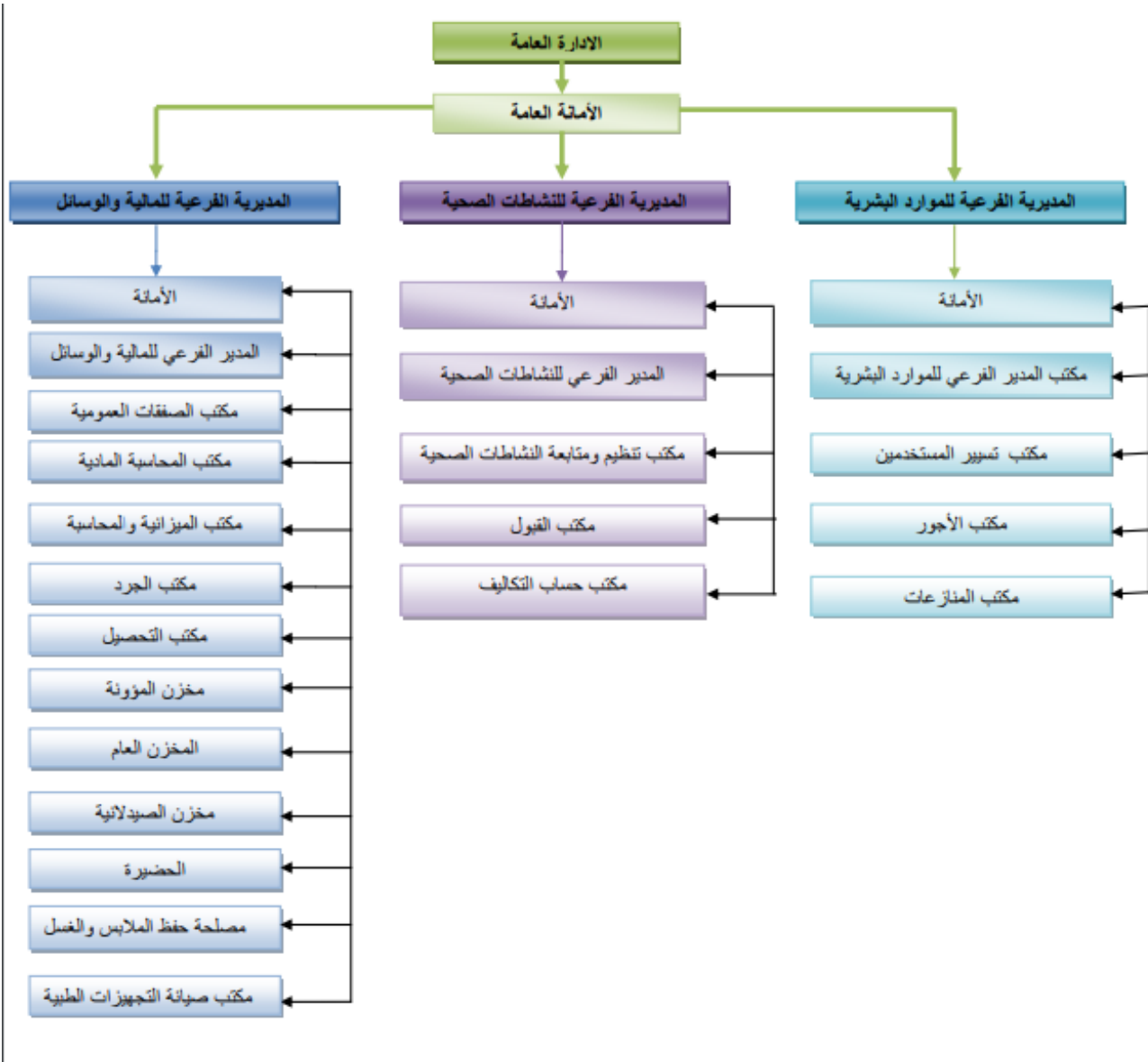
خامسا-المواقع الالكترونية

25. <https://ipresences.com>

ب-المراجع باللغة الفرنسية

26. Les actes Biomédicales. 5 Les Actes Médicaux de Radiologie
27. Pastre Olivier, et autres, Economie de l'entreprise, Economica, France, 2008

الهيكل التنظيمي للمديرية العمومية للصحة الجوارية لإدارة العامة- بمستغانم-



المصدر: حسين سليمان زكي وآخرون، المحاسبة في المستشفيات و الفنادق، دارالإعصارالعلمي للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، طبعة أولى،

2014، ص 20



الجمهورية الديمقراطية الشعبية الجزائرية

وزارة الصحة

ولاية مستغانم

مديرية الصحة

مؤسسة الصحة العامة المحلية

توقف الوضع المالي

Wilaya de Mostaganem  
Etablissement Publique de Sante de Proximité  
de Mostagnem

ETAT RECAPITULATIF

DE LA SITUATION FINANCIERE  
ARRETTE AU 28-02-2022

Page 13

NATURE DES DEPENSES	Crédit Alloués	Engagement	Liquidation	Ordonnancement	Paiement	Taux
TITRE I						#DIV/0!
TITRE II						
<b>Total Général</b>						#DIV/0!

NB : VISA UNIQUEMENT POUR PAIEMENT

LA DIRECTRICE

الحساب الإداري

RECAPITULATION GENERALE DES DEPENSES

NATURE DES DEPENSES	CREDIT OUVERT PAR LE BUDGET ADDITIONNEL ET LES AUTORISATIONS SPECIALES	DROITS CONSTATES AU 31/12/2021	SOMME DEPENSES J'USQU'AU 31 MARS EPOQUE DE LA CLOTURE DE L'EXERCICE2022	DEPENSES EFFECTUEES DE L'EXERCICE 2021	RESTES ANNULES FAUTE D'EMPLOI	O.B.S
<b>TITRE I</b>					-	
<b>TITRE II</b>					-	
<b>TOTAL Général</b>	-	-	-	-	-	

LA DIRECTRICE

الميزانية الإفتتاحية والمعدلة

	LES MONTANTS PROPOSE PAR LE DIRECTEUR	LES MONTANTS PROPOSE PAR LE CONSEIL D'ADMINISTRATION	LES MONTANTS PROPOSE PAR LE WALI	OBSERVATION
<b>SECTION I: RECETTES</b>				
<b>TITRE I : RECETTES</b>				
<b>Chapitre I :Contribution de l'etat</b>				
Article Unique: Contribution de l'etat				
<b>TOTAL DU CHAPITRE 1</b>	-	-		
<b>Chapitre 2: Contributions des organismes de la securite sociale</b>				
Article unique:Contributions des organisme de securite sociale pour la couverture des assures sociaux et ayants droits contributions des organismes de securite sociale au titre des prestation régies par conventions				
<b>TOTAL DU CHAPITRE 2</b>				
<b>Chapitre 3:contributions des etablissements et organismes public</b>				
Article unique:Contributions des etablissements et organismes public contributions des organismes de formation et de l'enseignement superieurs -contribution des organismes de solidarite nationale				
<b>TOTAL DU CHAPITRE 3</b>	-			
<b>Chapitre 4:Recette provenant de l'activite de l'etablissement</b>				
Article 1:Participation des malades aux frais d'hospitalisation, d'exploration et de consultation				
Article 2:Participation du personnel des etudiants et des stagiaires aux depenses d'alimentation				
Article 3:Recettes provenant de l'inceneration des dechets				
Article 4:Recettes générées dans le cadre des conventions: convention passées dans le cadre de la medecine du travail convention passées dans le cadre des activités de soins				
Article 5: Autres recettes				
<b>TOTAL DU CHAPITRE 4</b>		-		
<b>Chapitre 5: Autres recettes</b>				
Article 1: Contribution des organismes internationaux				
Article 2:Emprunts,dons et legs				
Article 3:Contribution des societes economiques				
<b>TOTAL DU CHAPITRE 5</b>	-	-		
<b>Chapitre 6: Reliquats sur exercices anterieurs</b>				
Article unique:reliquats sur exercices anterieurs				
<b>TOTAL DU CHAPITRE 6</b>	-	-		
<b>TOTAL SECTION I</b>	-	-		

## الملخص

يعد التسيير المالي والمحاسبي للمؤسسات العمومية للصحة الوسيلة الأساسية لضمان حسن الاستغلال وترشيد النفقات العمومية، ولقد عمدت الجزائر منذ الاستقلال على اعتماد نظام المحاسبة العمومية في المؤسسات الاستشفائية، إلا أنّ هذا النوع من المحاسبة اتسم بنقص ولم يعد يساير التطورات ومتطلبات التسيير، فباشرت الدولة جملة من الإصلاحات من أجل تحسين التسيير وترشيد النفقات، ومن أهم هذه الإصلاحات التوجه مؤخرا إلى نظام معلوماتي لمحاسبة التسيير "COH 3" على مستوى المؤسسات العمومية للصحة.

يتسم هذا النظام بكونه متكاملًا ويتضمن ثلاث محاسبات: محاسبة عامة، ومحاسبة تحليلية، ومحاسبة موازنات، تعتمد كلها على قاعدة بيانات موحدة، يستجيب هذا النظام لاحتياجات التسيير والاستغلال في قطاع الصحة، كما يضمن المحافظة على الممتلكات والتسيير الأمثل للأموال العمومية. إلا أن تطبيقه وتجسيده على أرض الواقع يبقى من التحديات الحالية للإدارة الجزائرية. الكلمات المفتاحية: مؤسسات استشفائية، محاسبة عمومية، قطاع عام، محاسبة عامة، محاسبة تحليلية، محاسبة الموازنات

### Résumé :

La gestion financière et comptable au sein des établissements publics de santé constitue l'outil principal pour assurer une bonne exploitation et une rationalisation des dépenses publiques. Depuis son indépendance, l'Algérie a adopté le système de comptabilité publique dans les établissements de santé, mais ce type de comptabilité est caractérisé par des imperfections, et il ne répond plus aux attentes de gestion. Ainsi, l'État a lancé certain nombre de réformes afin d'améliorer la gestion et de rationaliser les dépenses. La plus importante réforme est la tendance récente vers un système informatisé de la comptabilité de gestion appelé « 3COH » au niveau des établissements de santé publique.

Ce système intégré comprend trois comptabilités : comptabilité générale, comptabilité analytique et comptabilité budgétaire, qui reposent sur une base de données unique. Ce système répond aux besoins de gestion et d'exploitation dans le secteur de la santé et assure la préservation des biens et la gestion optimale des fonds publics. Cependant, son application et sa réalisation sur le terrain restent le défi actuel de l'administration algérienne.

**Mots clés :** Établissements hospitaliers, Comptabilité publique, Secteur public, Comptabilité générale, Comptabilité analytique, Comptabilité budgétaire.