

دور محاسبة التكاليف الاستشفائية في الرقابة على المستشفيات العمومية الجزائرية: دراسة حالة المستشفى الحكيم عقبي قالمة.

أ. بو عظم وليد
جامعة سطيف -01-

أ.د. جبار محفوظ
جامعة سطيف -01-

المقدمة

تشهد المنظمات الاستشفائية جملة من التغيرات أبرزها ارتفاع تكلفة الرعاية الصحية، والاعتماد المتزايد على التقنية الطبية والمتغيرة بشكل سريع، إضافة إلى زيادة الضوابط والضغوط 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، ودفعهم لبحث إمكانية تحقيق نتائج مماثلة في المنظمات الاستشفائية. وهناك عددا من الدراسات النظرية والتطبيقية بحثت جدوى التحكم في التكاليف في المنظمات الاستشفائية. فدراسة (Leu 1985)¹ اعتمدت على تحليل ثلاثة عوامل أثرت على النظام الصحي. حيث يرى أن النفقات الصحية هي دالة في: سلوكيات كل من المرضى، مقدمي الخدمات الصحية وأصحاب مصادر تمويل القطاع الصحي. إن التمويل العمومي يؤدي إلى زيادة النفقات الصحية عندما تنخفض الاستهلاكات الصحية المطلوبة (زيادة الطلب) وعندما يشعر مقدمو الخدمات الصحية أنهم مطالبون بتلبية زيادة الطلب عن طريق زيادة العرض. توصل نفس الباحث إلى أن غياب المنافسة بين المنظمات الاستشفائية العمومية يؤدي بمسيرتها لأن يكونوا أقل تحفيزا لتخفيض التكاليف الاستشفائية، وبالتالي تكون تكاليفها أكثر ارتفاعا مقارنة بالمنظمات الاستشفائية الخاصة. كما أضاف بأن البيروقراطية في تلك المنظمات تؤدي إلى تضخيم احتياجاتها المالية (موازنتها)، مما أدى بالقطاع الاستشفائي العمومي ليس فقط إلى تعظيم العرض وإنما تحويل هذا العرض إلى تضخيم في عناصر التكلفة الاستشفائية. أما دراسة (بوريش، 1995)² فاهتمت بتحليل الجوانب المهمة لتمويل المنظمات الاستشفائية العمومية انطلاقا من دراسة التوجهات الرئيسية التي يعرفها الاقتصاد الجزائري. إن اعتماد نظام الصحة المجاني بداية من سنة 1974 كان كفيلا بتقديم خدمات صحية أفضل، لكن مع بداية الأزمة والانكماش الاقتصادي في منتصف الثمانينات من القرن الماضي، ظهرت صعوبة تمويل المنظمات الاستشفائية العمومية، مما استلزم التفكير في التحكم في التكلفة بدلا من التفكير في كيفية تلبية احتياجات التمويل. فقد شهد القطاع الصحي العمومي في الجزائر ارتفاعا متزايدا في نفقاته وعدم قدرة مسيري المؤسسات الصحية، سواء كانت مستشفيات أو مؤسسات صحية أخرى (القطاعات الصحية، المراكز الاستعجالية، العيادات...)، على التحكم في تسييرها. فقد اعتبر وزير الصحة السيد عبد الحميد أركان³ خلال الملتقى الجهوي المنعقد بولاية وهران في جويلية 2001 حول "أفاق واستراتيجية الصحة في الجزائر"، أن الوضعية التي آلت إليها المرافق الصحية صعبة، واستدل على ذلك بالمديونية الضخمة التي ورثها القطاع نتيجة سوء التسيير. إذ بلغت القيمة الإجمالية لهذه الديون 14 مليار دج، منها 0,58 مليار دج خاصة بالصيدليات المركزية للمستشفيات (المستلزمات والأدوات الطبية، المحاليل...) و0,35 مليار دج متعلقة بالمنح والعلاوات المتأخرة، فضلا عن ديون الكهرباء، المياه والهاتف التي تجاوزت قيمتها المليار دج.

لقد أصبح معدل نمو النفقات الصحية أكبر من معدل نمو الدخل المحلي الإجمالي في العديد من دول العالم، الشيء الذي دفع بتلك البلدان للاهتمام "باقتصاد الصحة" كمجال جديد يهتم بالتوزيع العقلاني للموارد من أجل مكافحة كافة أشكال المرض أو الوقاية منها، والبحث عن انصب السبل لتحقيق ذلك وبأقل تكلفة. فارتفع على سبيل المثال، معدل النفقات الصحية الوطنية إلى الناتج المحلي الإجمالي (PIB) من 3.5% سنة 1979 إلى 7% سنة 1991. نتج هذا الارتفاع أساسا عن عدة عوامل أهمها: مجانية العلاج، انعدام ميكانيزمات الرقابة والتنظيم وانتشار التسيير البيروقراطي. وأصبح بذلك من أولويات السياسة الصحية في الجزائر التحكم في الزيادة المذهلة للنفقات الصحية ومحاوله تكييفها مع الثروات الوطنية المتاحة والناتج المحلي الإجمالي من أجل ضمان توافق بين الإيرادات والنفقات الخاصة بتقديم العناية الصحية للمرضى.

أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في الوقت الحاضر في:

- 1- تقديم مفهوم محاسبة التكاليف في إطار جديد يركز على الجوانب الاستشفائية من نشاط المنظمات الصحية، مما يسهم في سد ثغرة لا تزال قائمة عندنا في الجزائر في مجال حساب التكاليف الاستشفائية تمثل أساسا في قلة الدراسات التي تعرضت لهذا الموضوع؛
- 2- إلقاء الضوء على أهمية تطبيق نظام محاسبة التكاليف الاستشفائية في المنظمات الاستشفائية العمومية الجزائرية في توفير قاعدة من المعلومات والبيانات الضرورية للرقابة وتقييم الأداء الاستشفائي؛
- 3- بتقديم تقنية وآلية تسمح بتقييم المتطلبات الحقيقية للمنظمات الاستشفائية العمومية الجزائرية ومن حيث الموارد عن طريق الربط بين حصص التمويل ومستوى التكاليف المحققة.

1- خصائص الأنشطة الاستشفائية

من أجل حساب التكاليف لأي مؤسسة كانت، يتطلب الأمر معرفة جيدة لطبيعة سير أنشطتها طريق دراسة وتحليل الأقسام والوحدات التي تكونها. إن معرفة خصوصيات المؤسسة من حيث تنظيمها، وظائفها، مخرجاتها وأهدافها سوف تمكن محاسب التكلفة من تتبع سلوكات ومنافذ التكاليف بعناصرها من مستلزمات سلعية، أجور ومصاريف عامة أخرى من أجل تحليلها والرقابة عليها. ولمعرفة كيفية حساب التكاليف الاستشفائية، يجب على المحاسب معرفة المستشفى بكامل أقسامه وخدماته مثله في ذلك مثل الذي يريد حساب التكاليف في المؤسسات الصناعية، حيث يتطلب منه المعرفة الجيدة لكافة أقسام المؤسسة لاسيما مراحل الإنتاج. وسوف نتطرق في هذا الجزء إلى دراسة خصائص الأنشطة الاستشفائية لما لها من تأثير كبير على درجة هيكله محاسبة التكاليف من خلال ماهية المستشفى، خصائص المستشفيات، الإنتاج ومعايير قياس النشاط الاستشفائي.

1-1. مفهوم المستشفى

تهدف المستشفيات أساسا إلى تقديم العديد من الخدمات المتكاملة مثل: الخدمات الطبية العلاجية والتشخيصية، خدمات العناية التمريضية، الخدمات الفندقية، الخدمات الاجتماعية والخدمات الإدارية. بالإضافة إلى ضرورة تقديم كافة الإجراءات التي توفر السلامة للمريض ووضع الأنظمة والسياسات التي تساعد في تقديم أفضل الخدمات الممكنة. وقبل التطرق إلى خصائص ومميزات المستشفيات سوف نتعرض إلى تعريف المستشفى وتحديد مفهومه.

يتميز النشاط الخدمي الصحي عن بقية الأنشطة الاقتصادية الأخرى، سواء كانت صناعية، تجارية أو خدمية بعدة مميزات أثرت على تنظيمه المحاسبي تأثيرا بالغا وذلك من حيث تنظيم، أهداف ومخرجات المستشفى.

يعتبر المستشفى العمود الفقري لأي نظام صحي وذلك لقدرته على توفير كافة أنواع الرعاية الصحية، كخدمات الرعاية الصحية الأولية وخدمات الرعاية الصحية الثانية وخدمات الرعاية الصحية الثالثة في وقت واحد، وهو ما تعجز عن تقديمه أي مؤسسة صحية أخرى (كالقطاعات الصحية، الأقسام الاستعجالية وغيرها).

يعد المستشفى المكان المفضل بالنسبة للمريض لتلقي العلاج ومكان العمل المفضل للطبيب وباقي القوى العاملة الاستشفائية، كما يعتبر الواجهة الحضارية التي تبرز تقدم البلد الصحي والعلمي والاجتماعي. ولم تبق مجالات المستشفيات مقتصره على الأنشطة التقليدية المعروفة مثل الطب والعلاج، وإنما تعدت ذلك لتصبح مراكز التعليم وتدريب العاملين في كافة المهن الصحية الأخرى، بالإضافة إلى كونها أصبحت مراكز للأبحاث العلمية الطبية. ولهذا أصبحت المستشفيات في العصر الحديث مميزة من حيث التسيير، التنظيم، الخدمات والأهداف.

عرفت جمعية المستشفيات الأمريكية (American Hospital Association) المستشفى بأنه "مؤسسة تحتوي على جهاز طبي منظم، يتمتع بتسهيلات طبية دائمة تشتمل على أسرة للمرضى الداخليين وخدمات طبية تشمل خدمات الأطباء والتمريض (Nursing)، وذلك من أجل إعطاء المرضى التشخيص والعلاج اللازمين⁴". كما عرفته المنظمة العالمية للصحة (World Health Organisation) بأنه "جزء أساسي من تنظيم اجتماعي طبي، تتلخص وظيفته في تقديم رعاية صحية كاملة للسكان، علاجية أو وقائية⁵ وتمتد عيادته الخارجية إلى البيوت. كما أنه يعمل كمركز لتدريب القوى العاملة الصحية والقيام ببحوث اجتماعية حيوية⁵".

وعليه يمكن القول بأن المستشفى هو "مجموعة من الإمكانيات البشرية والمالية والفنية التي تسمح بتقديم خدمات صحية وطبية، تشخيصية وعلاجية وجراحية. كما تعمل على تدريب القوى العاملة الصحية والقيام بالبحوث و الدراسات الطبية".

تقدم الخدمات الصحية في المستشفيات إلى فئتين من المرضى:

- **الخارجيون:** وتشمل المرضى الذين لا يحتاجون إلى إدخال إلى المستشفى، ولكنهم بحاجة إلى عناية ومتابعة طبية في العيادات الخارجية كـبعض الأمراض الحادة، حالات الطوارئ والحالات البسيطة. ويتلقى المريض في هذه العيادات خدمات طبية، تمريضية وخدمات طبية مساعدة كـصور الأشعة والتحليل المخبرية، بالإضافة إلى خدمات التنقيف الصحي والتطعيم .

- **الداخليون:** وتشمل المرضى الذين يحتاجون إلى عناية سريرية لمدة زمنية محددة: لمدة تزيد عن 24 ساعة. فبعض هؤلاء المرضى يحتاجون إلى إقامة داخل المستشفى كحالات الجراحة العامة، حالات الكسور والأمراض المزمنة. هذه الفئة من المرضى تحتاج إلى خدمات أخرى مكملية لخدمات العناية الطبية كالإطعام، النظافة، خدمات اجتماعية ونفسية وغيرها من الخدمات الأخرى التي لا يحتاجها مرضى العيادات الخارجية.

1-2. الخصائص المميزة للمستشفيات

تعتبر المؤسسات الخدمية ذات طبيعة خاصة لما لها من خصائص تميزها عن بقية المؤسسات والمنظمات. وبالنظر إلى المستشفيات نجد أنها تتميز بعدة خصائص لها أثرها المباشر على مستوى فعاليتها التنظيمية. من هذه الخصائص ما يلي:⁶

- تعتمد الأنشطة المؤداة في المستشفى على بعضها البعض، مما يتطلب درجة عالية من التخصص والتنسيق فيما بين المجموعات المهنية المختلفة، كما أن الجزء الأكبر من العمل يحمل صفة الاستعجال أو الطوارئ وطبيعته لا تحتمل التأجيل.

- وجود رقابة إدارية محدودة على المجموعة المحددة للإنفاق، وهم الأطباء، نظرا لصعوبة تنميط أعمالهم أو السيطرة على مراكز الإنفاق التي يعملون بها. أي أن هناك ازدواجية في خطوط السلطة مما يخلق مشاكل تتعلق بتنسيق وتحديد الأدوار والمحاسبة عنها.

- يعتبر المستشفى نظاما مركبا من عدة أنظمة فرعية. فهو تجميع لعدة أنظمة لكل منها طبيعة مميزة، وهذا في حد ذاته يمثل تحديا لإدارة المستشفى والمشرفين عليه. حيث يتميز أعضاء كل نظام بسلوك تنظيمي يختلف عن سلوك أعضاء نظام فرعي آخر.

- صعوبة قياس وتحديد مخرجات المستشفى (الخدمات الصحية).

- يتوقف نجاح مجلس الإدارة في القيام بمهمته والحصول على الدعم اللازم للمستشفى على تركيبة وعلاقات أعضائه بالمجتمع المحلي وعلى ما يتوافر لدى ذلك المجتمع من إمكانيات وموارد.

- يعمل المستشفى بصورة مستمرة مما يؤدي إلى العديد من المشاكل المتعلقة بالجدولة والتكاليف والرقابة.

- ارتفاع مستوى الصراع التنظيمي بين مختلف الطوائف في المستشفى، سواء بين الأطباء بعضهم البعض أو بينهم وبين الطوائف الأخرى. هذا الصراع ذو أسباب اقتصادية واجتماعية ونفسية، مما ألقى عبئا ثقيلا على مدير المستشفى لإدارة هذه الصراعات.

1-3. الإنتاج الاستشفائي

1-3-1. مفهوم الإنتاج الاستشفائي:

نظرا لطبيعة النشاط الخدمي الاستشفائي وتعدد منتجاته (مخرجاته)، فإن هناك صعوبة كبيرة لتحديد وتقييم المنتج الاستشفائي. يعرف زكي خليل المنتج الاستشفائي على أنه " أوجه النشاط غير الملموسة التي تقدم للمنتفع، والتي تهدف أساسا إلى إشباع حاجاته ورغباته".⁷ كما عرفه فوزي مذكور بأنه " أوجه النشاط غير الملموس والتي تسعى أساسا إلى إشباع احتياجات ورغبات المستهلك النهائي، بحيث لا يرتبط ببيع سلعة أو خدمة أخرى".⁸

مما سبق يمكن استنتاج الخصائص التالية للمنتج الاستشفائي:

- الخدمة الاستشفائية هي عبارة عن مجموعة من الأنشطة غير الملموسة.

- المستشفى لا يبيع المنتج الاستشفائي في حد ذاته، وإنما يبيع الاستفادة أو الرضا الناتج من أداء الخدمة المقدمة سواء كانت علاجية أو جراحية أو تشخيصية.

- ومع ذلك تقدم العديد من الخدمات الملموسة كالأدوية، الأطعمة، المحاليل الطبية، صور الأشعة والتي تدخل في إطار المنتج الاستشفائي.
ومنه يمكن تعريف المنتج الاستشفائي على أنه مجموعة من الأنشطة الملموسة وغير الملموسة، والتي تهدف إلى تحقيق إشباع المستفيد.

1-4-4. معايير قياس النشاط الاستشفائي:

تستخدم المنشآت الاستشفائية العديد من عوامل الإنتاج (استهلاكات، معدات، موارد بشرية..)، وذلك للحصول على مخرجات (تتكون في معظمها من الخدمات)، والتي تكون صعبة القياس نظرا لتعددتها واختلاف الخدمات الاستشفائية المقدمة للمرضى. إلا أن المختصين في مجال محاسبة التكاليف الاستشفائية يلجئون عادة إلى استعمال ثلاثة معايير لقياس النشاط الاستشفائي⁹:

1-4-4-1. معيار اليوم الاستشفائي (la journée d'hospitalisation)

يعد هذا المعيار من أكثر المعايير استعمالا نظرا لأن معظم المؤسسات الاستشفائية تسعر منتجاتها وخدماتها على أساس الأيام الاستشفائية. ويتم الحصول على سعر تكلفة اليوم الاستشفائي بالعلاقة التالية¹⁰:

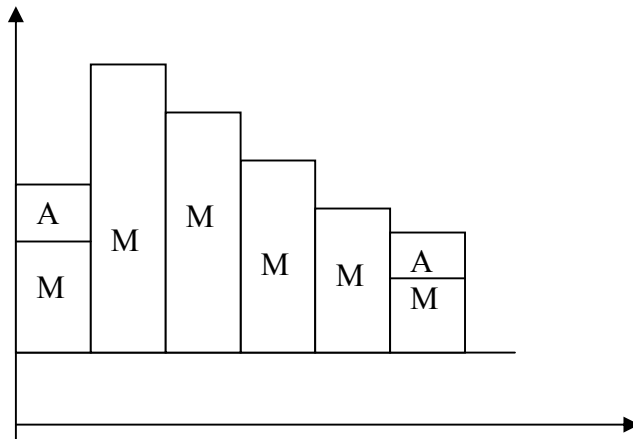
الميزانية الكلية - (إيرادات الاستشارات الطبية الخارجية + إيرادات تقديرية أخرى)

سعر اليوم الاستشفائي =

عدد الأيام الاستشفائية التقديرية

لكن تعدد الخدمات الصحية المقدمة للمرضى، حتم تطبيق العديد من الأسعار على الأيام الاستشفائية. فمثلا تكاليف الخدمات الصحية المتخصصة قد تكون أضعاف تكاليف الخدمات الصحية العادية.
فإذا افترضنا أن المرضى يتحصلون يوميا على الخدمات الاستشفائية بصورة عادية، فإنه من المنتظر أن تبقى النفقات الفندقية ثابتة (H) طيلة فترة إقامة المريض داخل المستشفى (انظر الرسم البياني رقم (1)). في حين نجد أن نفقات تسيير ملف المريض (A) تكون عادة ثابتة عند دخول وخروج المريض من المستشفى. أما الخدمات الطبية فتتغير بشكل كبير من يوم لآخر حيث ترتفع إلى مستوى أعلى ثم تنخفض خاصة عندما تجرى عملية جراحية لمعالجة المريض.

الشكل رقم (1): تطور النفقات حسب الأيام الاستشفائية



الأيام الاستشفائية

source :A.Laboudette,santé de economie :èd PUF , PARIS ,1998,p57.

يلاحظ أن النفقات الفندقية (H) تبقى ثابتة طيلة فترة إقامة المريض في المستشفى، بينما تتغير النفقات الطبية بشكل كبير مع ارتفاع الأيام الاستشفائية. إذ يؤكد (Michel Gervais)¹¹ أن هناك اختلافا في طبيعة وكمية الخدمات الاستشفائية المقدمة للمرضى، سواء أكانت علاجية أو تشخيصية أو جراحية. وعليه لا يعد اليوم الاستشفائي معيارا وحيدا لقياس النشاط الاستشفائي، وذلك على مستويين¹²:

- **المستوى الاقتصادي:** إن اليوم الاستشفائي لا يعد معيارا عمليا لتحليل التكاليف الصحية، حيث توجد بعض التكاليف التي تتغير مع عدد الأيام الاستشفائية مثل مصاريف التغذية والفندقة. لكن هناك بعض التكاليف التي تتغير بشكل أكبر من التغيرات في عدد الأيام الاستشفائية مثل تكاليف الأشعة، الأدوية والمستلزمات الطبية، أجور الأطباء وغيرها.

- **المستوى الطبي:** إن اليوم الاستشفائي يغطي العديد من الأنشطة العلاجية، التشخيصية والجراحية المختلفة داخل القسم أو المصلحة الواحدة. إذ يمثل اليوم الاستشفائي متوسط تكلفة الإنتاج وليس تكلفة الإنتاج الاستشفائي. وعليه، لا يعد اليوم الاستشفائي معيارا متجانسا للدلالة على التغيرات في الأنشطة الاستشفائية الشيء الذي جعل البعض يلجأ إلى استعمال معيار آخر هو باليوم الاستشفائي التحليلي.

1-4-2. معيار اليوم الاستشفائي التحليلي :

بدلا من استعمال اليوم الاستشفائي العادي يلجأ البعض إلى استعمال معيار اليوم الاستشفائي التحليلي حيث يحلل اليوم الاستشفائي إلى عدة عناصر هي ¹³ :

- التكلفة التقديرية لفتح الملف لكل مريض مهما كانت مدة إقامته في المستشفى، مما يؤدي إلى تخفيض مدة الإقامة. ويتم حساب هذه التكلفة إجماليا كما يلي:

عدد المرضى الاستشفائيين × التكلفة التقديرية للملف ¹⁴

- التكلفة التقديرية للإقامة اليومية ("un forfait de journée "hébergement") تشمل المصاريف الفندقية وأجور الإداريين.

- التكلفة اليومية للعلاج ("un prix de journée "soins"): وهي متغيرة حسب العمليات الطبية وتتمثل في أجور العمال الطبيين، شبه الطبيين وغيرها.

- الخدمات العلاجية الفردية (les prestations individuelles): تمثل الخدمات الصحية المقدمة، أي التكاليف الحقيقية للاستهلاكات الطبية لكل مريض من المستلزمات الطبية، الأداءات الطبية وغيرها.

1-4-3. معيار الفئات المتجانسة للمرضى

تتمثل الفكرة الأساسية لهذا المعيار في دراسة تركيبة المرضى المعالجين حسب درجة خطورة المرض، وهذا ما يسميه الأمريكيون بـ "Case-Mix" ¹⁵ أي تركيبة المرضى المعالجين). والسؤال المطروح هو كيف يتم تحديد تلك التركيبات؟ يتم ذلك بـ:

- تصنيف المرضى وفقا للفئات الرئيسية للتشخيص " les catégories majeures de diagnostics " للمنشأة الاستشفائية المعنية؛

- تقسيم الفئات بدورها إلى فئات فرعية للحالات الخطيرة والتي تتطلب تدخلا جراحيا، وفئات غير جراحية، والتي لا تتطلب ذلك؛

- تقسيم كل فئة بدورها إلى عدة مجموعات حسب درجة استهلاك موارد المستشفى باستعمال معيار فترات الإقامة (les durées de séjours)؛

- العمل أن تكون الفئات متجانسة طبييا. أي تتبع نظاما متجانسا من الخدمات الطبية. من خلال المرحلة الأخيرة يتم تحديد الفئات المتجانسة للمرضى (G.H.M) التي تعبر عن الإنتاج الاستشفائي. ويتم حساب تكلفة هذه الفئات بتحميل تكاليف المستشفى عليها، ومنه يمكن حساب تكلفة المريض بقسمة تكاليف كل فئة على عدد المرضى المتواجدين فيها.

يعتبر هذا المعيار من أهم معايير تقييم النشاط الإنتاجي للمستشفيات. إذ يعتمد على معطيات متعلقة بالنشاط الفعلي للمستشفى (النشاط الطبي) وليس على معطيات إدارية وإحصائية (الأيام الاستشفائية، مدة الإقامة...). يستعمل هذا الاتجاه معايير طبية تتوقف على حالة المريض. بالإضافة إلى استعمال معايير اقتصادية حسب درجة استهلاك موارد المستشفى.

¹ la journée d'hospitalisation éclatée.

² les groupes homogènes de malades.

تم اعتماد هذا الاتجاه في فرنسا سنة 1982¹⁶ من خلال دراسات قامت بها مديرية المستشفيات التابعة لوزارة الصحة العمومية تحت إشراف (Dr.Rodrigues)، وذلك بتطبيق برنامج عرف بـ "برنامج تطبيق نظام المعلومات"¹⁷، أي اعتماد معايير طبية في نظام المعلومات الاستشفائي. أما مؤسس نظام الفئات المتجانسة للمرضى فهو البروفيسور الأمريكي (Fetter.R) وفريق عمله¹⁸. اعتمدت تلك الأبحاث على الجانب الطبي والاقتصادي معا لتقييم الإنتاج الاستشفائي.

على اعتبار أن المستشفى هو مؤسسة تنتج العديد من المنتجات و الخدمات المختلفة، وحيث أن المريض يستفيد من العديد من الخدمات الصحية المختلفة وبكميات متفاوتة، فإن تقييم هذه الخدمات لا يعتمد فقط على الحالة الصحية للمريض وإنما على العمليات والإجراءات الطبية، سواء أكانت تشخيصية أو علاجية أو جراحية، والتي يستفيد منها المريض منذ دخوله للمستشفى حتى خروجه منه.

يعطي البروفيسور (Fetter.R) مثالا عن ذلك. إذ يتطلب علاج القرحة المعدية العادية (Ulcère Gastrique) بدون تدخل جراحي 6 أيام استشفائية. بينما يتطلب نفس المرض مع تدخل جراحي مدة وسطية استشفائية تصل إلى 12 يوما. وإذا تطلبت الحالة تدخلا جراحيا هاما فقد تصل المدة الاستشفائية إلى 21 يوما. يسمح نظام الفئات المتجانسة من المرضى حسب نشرة وزارة الصحة الفرنسية رقم 80 المؤرخة في 28 سبتمبر 1992 بتحقيق ثلاثة أهداف¹⁹:

- الهدف المباشر: هو التأكد من مدى ملائمة ودقة تخصيص عناصر التكاليف لمواضيع التكلفة مقارنة بنظام محاسبة التكاليف الاستشفائية التي تتم وفقا للأيام الاستشفائية.

- الهدف قصير الأجل: هو التأكد من مدى تنافسية المؤسسة الاستشفائية في مختلف التخصصات الطبية (les pathologies) التي تتوفر عليها و إمكانية التفاوض مع الوصاية حول مخصصات الميزانية على أسس ومعايير ذات شفافية (الفئات المتجانسة للمرضى) وليس على أسس كلاسيكية. حيث انه في العديد من الدول المتقدمة، خاصة الولايات المتحدة وفرنسا، يتم تخصيص الموارد المالية للمؤسسات الاستشفائية على أساس الفئات المتجانسة للمرضى، والمتعلقة بكل مستشفى، لما لهذا المعيار من دقة في التعبير على النشاط الحقيقي الاستشفائي.

- الهدف طويل الأجل: يسمح بتحديد الاتجاهات الكبرى للمؤسسات الاستشفائية اعتمادا على التخصصات الطبية التي تتوفر عليها والتي تمثل تقسيما مهما للسوق الاستشفائي في قطاع جد تنافسي. بالإضافة إلى اعتماد تفكير جدي للتسيير الداخلي للمستشفى ووضع الإستراتيجيات الملائمة لذلك.

2- ماهية محاسبة التكاليف الاستشفائية

تطبق المستشفيات العمومية الجزائرية نظام المحاسبة العمومية كنظام محاسبي مالي، يهتم بتسجيل المعاملات المالية التي يقوم بها المستشفى العمومي مع الغير. ونظرا لطابعها القانوني، حيث تحكمها قوانين ولوائح ومنشورات محددة، فهي لا تسمح بتوفير البيانات والمعلومات الكافية للتخطيط والرقابة على أنشطة المستشفى العمومي.

ويكمن دور الإدارة الاستشفائية في تنفيذ موازنة المستشفى العمومي حسب الموارد المتعهد بها. وتتلخص موازنتها في الإيرادات المتحصل عليها من الممولين (الدولة، الجماعات المحلية، مؤسسات التأمين والضمان الاجتماعي وغيرها) و زبائنها، ومخصصات الإنفاق حسب الموارد المتاحة.

نظرا لارتفاع المتزايد للنفقات العمومية الصحية الناتج عن ارتفاع الطلب على الخدمات الصحية، وارتفاع تكلفة المستلزمات والمعدات الطبية وغياب فكرة الاقتصاد في التكاليف الاستشفائية لدى مسيري هذه المنظمات، لجأت عدة بلدان إلى اعتماد نظام عقلنة تخصيص الموارد (La rationalité des choix budgétaire) للمؤسسات الاستشفائية العمومية²⁰. حيث يتم تمويلها وفقا للاحتياجات عن طريق دراسة وتحليل متطلباتها وعناصر التكاليف وفعاليتها.

ومن أجل الرقابة وتحسين الأداء التشغيلي للمستشفيات العمومية، لجأت السلطات الفرنسية على سبيل المثال، من خلال مرسوم 29 ديسمبر 1962، إلى استخدام نظام محاسبة التكاليف في المستشفيات العمومية، وذلك لتحقيق هدفين:

- إظهار عناصر التكلفة للخدمات المقدمة وأسعار التكلفة،
- إمكانية الرقابة على مردودية أقسام ووظائف المستشفى²¹.

حيث يؤكد (Gibert & Lavregne) أن " يوجد في المؤسسة التي لا تستخدم المحاسبة التحليلية (محاسبة التكاليف)، وبدون شك، تبذير في مواردها. وذلك بالنسبة للمؤسسات:

- الخاصة، حيث قد تحقق نتيجة أقل من مستوى إمكانياتها،
- العمومية، حيث قد تقدم خدمات أقل من المستوى المطلوب.²²

2-1. مفهوم محاسبة التكاليف الاستشفائية:

لقد أعطيت العديد من التعاريف لمحاسبة 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 لإدارة المؤسسات الاستشفائية"²³.

أما خيرت ضيف فعرفها على أنها "استخدام الحسابات والبيانات المحاسبية والإحصائية التي تعد لجميع مستويات الإدارة لتمكينها من الرقابة على عمليات المنشأة الاستشفائية وعلى التكاليف في الوقت المناسب"²⁴.

من خلال هذين التعريفين، يمكن أن نستخلص الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف الاستشفائية وهو قياس النشاط والرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات. إذ تمكن محاسبة التكاليف الاستشفائية المسيرين داخل المؤسسة بتوفير المعلومات اللازمة التي تسمح بالقياس والرقابة على أنشطة المستشفى من أجل الحد من الإنفاق المبالغ فيه، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة وفقاً للخطط والبرامج المعدة مسبقاً. أما المخطط المحاسبي العام الفرنسي (P.C.G) لسنة 1982 فعرف محاسبة التكاليف الاستشفائية على أنها "أداة لتحليل التكاليف لمختلف الوظائف في المؤسسة الاستشفائية وتسمح بتفسير النتائج المتحصل عليها من المحاسبة العامة (المالية) وإعداد التنبؤات الخاصة بتكاليف وإيرادات الاستغلال (التكاليف المعدة مسبقاً، التكاليف المعيارية، موازنات الاستغلال)"²⁵.

ويمكن القول أن محاسبة التكاليف الاستشفائية هي نظام محاسبي يهتم بقياس والرقابة على التكاليف الاستشفائية، كما يوفر المعلومات الضرورية التي تساعد الإدارة الاستشفائية على اتخاذ القرارات وإعداد التنبؤات الخاصة بنظام الموازنات التقديرية الاستشفائية والتكاليف المعيارية التي تسمح بالرقابة التسييرية على مختلف الأنشطة الاستشفائية. ويمكن إجمال النفقات الاستشفائية من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (1): تطور النفقات الاستشفائية للمستشفى الحكيم عقي قلمة خلال سنتي 2015 و 2016

الوحدة: مليون دج

البيان	2015	%	2016	%	التطور
نفقات المستخدمين	319.2	46,89	335.5	46,50	05,10
نفقات التغذية	37.8	05,55	42.6	05,91	12,74
النفقات الصيدلانية	210.6	30,93	230.8	31,99	09,60
توريدات مختلفة	12.6	01,86	13	01,81	03,14
نفقات مشتركة	100.3	14,73	99.4	13,77	-00,91
المجموع	680.7	100	721.6	100	6,00

المصدر: الوثائق المالية للمؤسسة محل الدراسة.

2-2. 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 الاستشفائي²⁶ من العناصر المهمة التي تسعى إليها محاسبة التكاليف الاستشفائية تحقيقاً لهدف خفض التكلفة الاستشفائية. كما تعتبر محاسبة التكاليف الاستشفائية أداة من أدوات إيصال المعلومات إلى مستعمليها 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 لا بد أن تتدفق إليها التقارير التي

تعبّر 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 وفقاً للبرامج المعدة مسبقاً، 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).

2- حساب تكاليف الأقسام الاستشفائية والرقابة عليها

1-2. حساب تكاليف الأقسام الاستشفائية لسنتي 2015 و 2016

جدول رقم (2): التوزيع الأولي للنفقات الاستشفائية على الأقسام الثانوية خلال سنة 2015

الوحدة: مليون دج

البيان	نفقات المستخدمين	النفقات الصيدلانية	نفقات التغذية	التوريدات المختلفة	النفقات المشتركة	لمجموع
الإدارة العامة	12.2	-	0.03	0.3	75.7	88.3
م.م. البشرية	4	-	-	0.2	0.38	4.3
م. المالية والرقابة	1.3	-	-	0.2	0.34	1.9
م.أ.ط.ش.ط	5	-	-	0.3	0.45	5.8
م.ش.الاقتصادية	2.3	-	-	0.1	0.37	2.9
م.م.ق.ت.الصيانة	11.5	-	0.008	0.19	0.88	12.6
المغسلة	2.6	-	-	0.1	0.33	3.1
المطعم	1.9	-	36.6	0.1	0.29	38.9
المرأب	6.4	-	0.0005	6	0.43	12.8
المخابر	30.5	8.2	-	0.4	0.96	40.2
أقسام الأشعة	12.7	8.9	0.0003	0.7	0.58	22.4
ق.إ.التأهيل العضوي	2.3	0.13	-	0.01	0.29	2.7
ق.نقل الدم	2.6	4.6	0.6	0.08	0.3	8.2
الصيدلة	2.7	-	-	0.08	0.31	3.2

المصدر: الوثائق المالية للمؤسسة محل الدراسة.

جدول رقم (3). التوزيع الأولي للنفقات الاستشفائية على الأقسام الثانوية خلال سنة 2016
الوحدة: مليون دج

البيان	نفقات المستخدمين	النفقات الصيدلانية	التوريدات المختلفة	المجموع
الإدارة العامة	12.5	-	0.5	89.4
م.م. البشرية	4	-	0.2	6.6
م.المالية والرقابة	1.3	-	0.2	1.9
م.أ.ط.ش.ط	5	-	0.3	5.8
م.ش.الاقتصادية	2.3	-	0.1	2.8
م.م.ق.ت.الصيانة	12.4	-	0.2	13.4
المغسلة	2.7	-	0.1	3.1
المطعم	1.9	-	0.2	43.7
المرأب	6.4	-	4.7	11.5
المخابر	33.8	12.8	0.5	48.1
أقسام الأشعة	12.7	10.8	0.1	24.1
ق.إ.التأهيل العضوي	1.3	0.1	0.01	1.7
ق.نقل الدم	3.3	4.9	0.1	9.2
الصيدلة	2.8	-	0.009	3.1

المصدر: الوثائق المالية للمؤسسة محل الدراسة.

2-1-1. الرقابة على تكاليف الأقسام الإدارية :

بلغت تكلفة الأقسام الإدارية سنة 2015 : 103.6 مليون دج، وهي تمثل أكثر من 15% من مجموع النفقات الاستشفائية المعتبرة. وقد شهدت تكلفة الوظيفة الإدارية ارتفاعا سنة 2016 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 2016 مقارنة بسنة 2015. هذا الحجم الإضافي من العمالة الموظفة على مستوى الأقسام الإدارية للمستشفى لا يوجد ما يبرره باعتبار أنّ 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 2015 إلى 175 عامل سنة 2016.

وما يلاحظ من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها نجد أنّ الفترة التي يقضيها العامل في منصب العمل تكون قصيرة مما أدى إلى ارتفاع في معدل دوران العمال (Taux de rotation du personnel) والذي أثر سلبا على المردودية الإدارية وبالتالي ارتفاع في مستوى التكاليف الخفية (Les coûts cachés)¹. هذا دون الأخذ بعين الاعتبار التأخر المتكرر عن مواعيد العمل، ترك مناصب العمل أثناء أوقات الدوام، والاستعمال المكثف للوازم المكتبية والاستعمال غير العقلاني لأجهزة الإعلام الآلي²، والاستعمال المفرط للمكيفات وتبذير الماء، رغم نداءات الإدارة العامة للكفّ عن مثل هذه التصرفات والظواهر والسلوكيات التي

¹ تعطينا (Françoise Gonnet) مثلا عن مستشفى فرنسي بلغت فيه نسبة تكلفة الغياب (Le coût d'absentéisme) 7,2% من نفقات

المستخدمين سنة 1989، وتمثل خسارة بمقدار 35 مليون فرنك فرنسي.

² تمّ تحميل نفقات الكهرباء والغاز على الإدارة العامة.

أثرت سلباً على الموارد الاستشفائية، والناجحة عن غياب التخطيط، التنظيم في العمل والوعي الكفوي وفكرة الاقتصاد في التكلفة لهذه المنظمة العمومية.

2-1-2 الرقابة على تكاليف الأقسام الفندقية والتقنية:

بلغت تكاليف الأقسام الفندقية والتقنية (بعد التوزيع الثانوي) سنة 2016 : 80.9 مليون دج مقابل: 76.7 مليون دج سنة 2015. بارتفاع يقدر بـ 5,46% . وتشتمل هذه التكاليف على تكاليف مديرية المنشآت القاعدية، التجهيزات والصيانة، وهو القسم الذي يوفر خدمات الدهن، التلحيم، الصيانة والخدمات التقنية الأخرى للأقسام الاستشفائية. بلغت نفقاته سنة 2000: 14.69 مليون دج. بارتفاع يقدر بـ 6,20% مقارنة بنفقات سنة 2015. أما تكاليف قسم المغسلة (Buanderie)، فقد بلغت سنة 2015: 3.99 مليون دج لحجم نشاط يقدر بـ 127.888,50 كلغ من المغسولات وبتكلفة متوسطة تقدر بـ: 31,23 دج لكل كلغ الواحد. أما تكاليف هذه المغسولات سنة 2016 فقد بلغت 4 ملايين دج لحجم نشاط: 113.280,50 كلغ من المغسولات، وبتكلفة متوسطة تقدر بـ: 36,11 دج لكل كلغ. فإذا أخذنا فقط التكاليف المباشرة (تكاليف اليد العاملة وتكاليف التوريدات المختلفة) نجد أنّ التكلفة المتوسطة لكل كلغ الواحد من المغسولات تصل إلى 21,64 دج و 25,68 دج خلال سنتي 2015 و2016 على التوالي. لهذا نرى أن مناولة قسم المطعم تكون ممكنة في حالة ما إذا كانت تكلفة المناولة تكون أقل من التكلفة المباشرة.

بلغت تكاليف الوجبات الغذائية سنة 2016 : 47.7 مليون دج مقابل: 42.6 مليون دج سنة 2015 بارتفاع نسبته % 11,83. هذا الارتفاع في تكاليف قسم المطعم ناتج من جهة إلى ارتفاع عدد الوجبات الغذائية المقدمة للمرضى والذي بلغت نسبته 02,62%، وإلى ارتفاع في أسعار المدخلات الوسيطة للوجبة الغذائية من جهة أخرى. كما بلغت الوجبات الغذائية المعيارية³ لسنة 2015 : 409.352 وجبة غذائية، في حين بلغ عدد الوجبات الغذائية المقدمة فعلاً للمرضى: 439.324 وجبة بانحراف سلبي يقدر بـ 29.972 وجبة. كما بلغ الحجم المعياري للوجبات الغذائية لسنة 2016 : 403.056 وجبة. لكن في الواقع تم استهلاك 450.838 وجبة بانحراف سلبي كذلك يقدر بـ 47.782 وجبة. أي بارتفاع يقدر بأكثر من 59% مقارنة بانحراف سنة 2015. هذا الحجم الإضافي للوجبات الغذائية المقدمة تستهلك 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، وتأكيداً على أن اعتمادات نفقات التغذية مخصصة فقط للمرضى. أما من ناحية أسعار مكونات الوجبات الغذائية (المواد الغذائية) فهي تفوق بكثير أسعار التجزئة، مما أثر سلباً على التكاليف الغذائية التي تعتبر تكاليف تشغيلية تتغير مع حجم النشاط. فقد بلغت التكلفة الوحودية للوجبة الغذائية (بما فيها الوجبات الغذائية المقدمة للعمال) سنة 2015 : 65,82 دج للوجبة و 84,91 دج سنة 2016. 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 2015 و 2016 على التوالي.

ونظراً 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.

بالنسبة لقسم المرأب فقد بلغت تكاليفه المباشرة 12.4 مليون دج و 11.12 مليون دج خلال سنتي 2015 و2016 على التوالي. وما يلاحظ أن نفقات المستخدمين بقيت ثابتة خلال سنتي 2015 و2016 مع ارتفاع في معدل الأعطال ولقادم وسائل النقل في المؤسسة الاستشفائية محل الدراسة بسبب الاستعمال المفرط لها (في غير محلها أحياناً) وهذا ما تبينه فاتورة استهلاك المازوت والبنزين والتي فاقت: 337 مليون سنتيم سنة 2015، وارتفاع في تكاليف الصيانة وقطع الغيار والعجلات والتي وصلت سنة 2015 إلى: 2 مليون دج و 1.96 مليون دج سنة 2016. هذه المبالغ كافية لاقتناء 3 سيارات إسعاف من نوع "هيونداي" بقيمة 1.1 مليون دج مجهزة بكافة المعدات والتجهيزات الضرورية. كما سجل نقص كبير في تجديد وسائل النقل للمرأب التي تعد هامة للسير الحسن للنشاط الاستشفائي.

³ الاستهلاكات الفعلية للوجبات الغذائية موجودة في الجدول 4.

3-1-3 حساب تكاليف الأقسام الطبية والرقابة عليها لسنتي 2015 و2016
جدول رقم (4) التوزيع الأولي للنفقات الاستشفائية على الأقسام الطبية خلال سنة 2015

الوحدة: مليون دج

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.الكلي	7.7	2.8	0.01	0.11	0.5	11.2
طب تصفية الكلي	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
الاستعمالات	8.3	17	-	0.47	0.62	26.4

المصدر: الوثائق المالية للمؤسسة محل الدراسة.

جدول رقم (5). التوزيع الأولي للنفقات الاستشفائية على الأقسام الطبية خلال سنة 2016

الوحدة: مليون دج

البيان	نفقات المستخدمين	نفقات الصيدلانية	التوريدات المختلفة	المجموع
ق. الطب الداخلي	14.9	12	0.4	28
ق. طب.أ.ص والرئوية	8.4	6.4	0.3	15.7
ق. طب. أ.القلبية	9.8	6.2	0.1	16
ق. طب.أ.الكلي	7.7	2.2	0.16	10.5
طب تصفية الكلي	1.7	46.6	0.2	15.5
ق. طب.أ.المعدية	9.7	5.5	0.16	48.4
ق. طب.أ.الدم	10.3	11.7	0.18	27.9
ق. الإنعاش الطبي	7.4	3	0.1	12.1
الاستشارات الخارجية	10.2	-	0.2	10.4
قسم الأطفال	29.3	9	0.65	47.4
قسم النساء والتوليد	35	22.3	0.75	56.6
جراحة العظام	12.1	18.5	0.2	33.9
جراحة الأعصاب	7	4.7	0.18	12.6

39.7	0.38	18.6	20.4	الجراحة العامة
46.2	0.56	12.8	27	ق.العيونوالأنف.أ.ح
2.8	0.002	0.18	1.7	جراحة الأسنان
34	0.54	17	8.3	الاستعجالات

المصدر: الوثائق المالية للمؤسسة محل الدراسة.

ويمكن تبيان التكاليف النهائية (أسعار التكلفة) الكلية والوحودية للأقسام الرئيسية (الطبية) خلال سنتي 2015 و2016 من خلال الجدولين التاليين:

جدول رقم (6). التكاليف النهائية للأقسام الطبية خلال سنة 2015

التسعيرة المطبقة في المستشفى	تكلفة وحدة القياس	عدد وحدات القياس	طبيعة وحدة القياس	2015 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
1030	4.774,42	10424	حصّة علاجية	49.7	تصفية 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 " 4	3	جراحة الأسنان
-	46.790,58	1117	عدد المرضى	52.2	الاستعجالات
100,00	2.194,30		-	679.9	المجموع

المصدر: الوثائق المالية للمؤسسة وعمليات حسابية للباحثين.

⁴ Les Actes Médicaux Dentaires.

جدول رقم (7). التكاليف النهائية للأقسام الطبية خلال سنة 2016

التسعيرة المطبقة في المستشفى	تكلفة وحدة القياس	عدد وحدات القياس	طبيعة وحدة القياس	2016 مليون دج	الأقسام
100,00	2.459,42	18.175	اليوم الاستشفائي	44.7	الطب الداخلي
100,00	2.667,60	14.402	اليوم الاستشفائي	38.4	طب الأمراض الصدرية والرئوية
100,00	3.016,22	10.350	اليوم الاستشفائي	31.2	طب الأمراض القلبية
100,00	4.856,65	3.161	اليوم الاستشفائي	15.3	طب أمراض الكلى
1030	4.534,59	12.827	حصة علاجية	58.1	تصفية الكلى
100,00	4.443,88	6.837	اليوم الاستشفائي	30.3	طب الأمراض المعدية
100,00	5.064,42	7.263	اليوم الاستشفائي	36.7	طب أمراض الدم
100,00	8.220,18	1.944	اليوم الاستشفائي	15.9	الإنعاش الطبي
100,00	685,43	33.531	استشارة طبية	22.9	الاستشارات الخارجية
100,00	2.806,44	24.686	اليوم الاستشفائي	69.2	الأطفال
100,00	1.713,33	58.062	اليوم الاستشفائي	99.4	النساء والتوليد
100,00	6.522,95	6.979	اليوم الاستشفائي	45.5	جراحة العظام
100,00	3.350,73	6.891	اليوم الاستشفائي	23	جراحة الأعصاب
100,00	2.939,27	20.619	اليوم الاستشفائي	60.6	الجراحة العامة
100,00	6.419,98	9.332	اليوم الاستشفائي	59.9	العيون، الأنف، الأذن و الحنجرة
09,50	241,76	16.276	" D "	3.9	جراحة الأسنان
-	48.534,97	1.328	عدد المرضى	64.4	الاستعمالات
-	-	-	-	720.2	المجموع

المصدر: الوثائق المالية للمؤسسة وعمليات حسابية للباحثين.

بلغت التكلفة النهائية (سعر التكلفة) للأقسام الطبية سنة 2015: 270 مليون دج لحجم نشاط يقدر بـ 74.521 يوم استشفائي، وبتكلفة متوسطة تقدر بـ 3.624,90 دج لليوم الاستشفائي الواحد. وهي بعيدة كل البعد عن التسعيرة المطبقة على مستوى المستشفى والمقدرة بـ 100 دج لليوم الاستشفائي، حيث تشمل كافة الخدمات الطبية، الطبية مساعدة والفندقية والإدارية. وقد شهدت تكاليف هذه الأقسام سنة 2016 ارتفاعا يقدر بـ 8,82%، حيث قدرت تكاليفها بمبلغ 293 مليون دج لحجم نشاط يقدر بـ 74.959 يوم استشفائي، مما أدى إلى ارتفاع التكلفة المتوسطة لليوم الاستشفائي بنسبة 8,19%. أي من 3.624,90 دج إلى 3.921,91 دج. أما من حيث أداء الأقسام الطبية للمؤسسة الاستشفائية محل الدراسة مقارنة بأداء الأقسام الطبية للمؤسسات الاستشفائية الأخرى على المستوى الوطني.

⁵ Statistiques sanitaires Année 1999, ministère de la santé et de la population :direction de la planification, Décembre 2000.

4- الخاتمة

أظهرت الدراسة أنه، مع صدور التعليم رقم 15 لوزارة الصحة والسكان المؤرخة في 03 أكتوبر 2001 والمتعلقة بوضع نظام "لحساب التكلفة" من خلال طريقة الأقسام المتجانسة (Méthode des Sections Homogènes)، فإن المؤسسات الصحية العمومية الجزائرية، سواءاً كانت المراكز الاستشفائية الجامعية (C.H.U) أو المؤسسات الاستشفائية المختصة (E.H.S) أو القطاعات الصحية (S.S) أصبحت ملزمة بتطبيق هذه الطريقة ابتداءً من أول جانفي 2002 .

حسب هذه التعليم فإن الهدف من هذه الطريقة يتمثل في:

- اعتماد مؤشرات للنشاط 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 يمكن من تحسين حاجيات المواطنين في مجال الخدمات والوقاية و العلاج كما وكيفاً.

من خلال النتائج التي توصلت إليها الدراسة والمشاكل التي واجهت تطبيق محاسبة التكاليف على مستوى المؤسسة الاستشفائية الحكيم عقبي، يمكن تقديم جملة من الاقتراحات والتوصيات التي نعتقد أنها ستساعد الإدارة الاستشفائية العمومية على تطبيق وتفعيل محاسبة التكاليف لأجل الرقابة والتحكم في الموارد الاستشفائية المحدودة . انطلاقاً مما سبق يمكن تقديم الاقتراحات التالية:

- يعتبر القانون الجزائري المؤسسات الاستشفائية بأنها مؤسسات ذات طابع إداري (E.P.A) ، لذا نجد أن الهيكل التنظيمي الاستشفائي يركز على الجانب الإداري فقط. إذ لا يظهر إلا الأقسام الإدارية ويهمل الوظائف الأخرى (الأقسام الفندقية والطبية) التي تساهم بشكل فعلي في تقديم الخدمات الصحية. لذا نقترح هيكلاً تنظيمياً يضم كافة الوظائف الاستشفائية.
- وجدنا أن نظام الموازنة الاستشفائية العمومية الجزائرية يعد بصفة كلية لمجموع أنشطة المستشفى، وبشكل جزائي بزيادة 5% إلى 10% سنوياً اعتماداً على موازنة السنوات السابقة، مما أدى إلى وقوع معظم المؤسسات الاستشفائية الوطنية في عجز دائم. كان ذلك في معظمه نتيجة لانعدام أدوات ومؤشرات النشاط والأداء التي يمكن أن تعتمد عليها الإدارة الاستشفائية العمومية في إعداد نظام الموازنة الاقتصادية الذي يأخذ الاحتياجات والمؤشرات التشغيلية للمؤسسة الاستشفائية العمومية بعين الاعتبار. يسمح ذلك النظام الذي يركز على مراكز المسؤولية بتحديد مستويات الإنفاق التي تكون تحت سلطة مسؤول معين مما يتيح تطبيق مبدأ " التكلفة والفعالية "، أي مقارنة مستويات التكلفة مع مستويات الأداء (النشاط)، حتى يمكن تطبيق نظام لمحاسبة المسؤولية ومعرفة الانحرافات الناتجة عن تنفيذ الموازنة. ولن يتأتى هذا إلا من خلال اعتماد نظام تسييري لامركزي يوفر الحرية لمسؤولي المراكز الاستشفائية العمومية وتحديد الإمكانيات والوسائل الضرورية التي تقع تحت سلطتهم، مما يسمح بالرقابة على أدائهم
- باعتبار أن الممارسات التسييرية تعتمد بشكل كبير على العنصر البشري، فإن للعوامل البيسكولوجية والتحفيزية والاتصالية أهمية بالغة في هيكلة محاسبة التكاليف الاستشفائية والتأثير على نتائجها ومعطياتها. وقد لاحظنا من خلال الدراسة الميدانية، أن هناك عدم شعور أفراد المؤسسة الاستشفائية بأهمية محاسبة التكاليف. وهذا راجع إلى غياب الوعي الكفوي والاقتصادي لدى الفرد الاستشفائي العمومي وانعدام ثقافة الرقابة لديه، سواءاً كان مسؤولاً أو عاملاً. إذ يعتبرونها أداة للتشكيك في أدائهم. لذا يتطلب تطبيق نظام محاسبة التكاليف تحسيس أفراد المؤسسة الاستشفائية بأهمية هذا النظام المعلوماتي المحاسبي في توفير الأدوات الضرورية التي تسمح بالتحكم في الموارد الاستشفائية المحدودة لضمان استمرارية هذه المنظمات العمومية في تقديم خدماتها بمستوى مقبول.

- وجدنا أن نظام المعلومات الاستشفائي العمومي الحالي يفتقد لمجموعة من المؤشرات والأنماط الخاصة بالأداء، لاسيما الطبية منها، والتي تساعد على فرض الرقابة على النشاط الاستشفائي. لذا فإن اعتماد نظام محاسبة التكاليف الاستشفائية يتطلب إعداد نظام جد فعال للمعلومات الخاصة بالجوانب المحاسبية والتشغيلية (النشاط)، مما يمكن محاسب التكلفة من التحكم في مستويات التكلفة وأداء الأنشطة الاستشفائية، خاصة من خلال اعتماد نظام للتكاليف التنبؤية حسب مستويات الأنشطة الاستشفائية .

- إن الطابع المفروض لنظام محاسبة التكاليف الاستشفائية من طرف الوزارة الوصية على المؤسسات الصحية (الذي بدأ تطبيقه ابتداءً من أول جانفي 2002)، سوف يكون له ردود فعل سلبية من طرف أفراد المؤسسة الاستشفائية، خاصة الفئة الطبية

باعتبارها تمثل أكثر من 56 % من القوى العاملة في المؤسسة الاستشفائية محل الدراسة. لذا فإن اعتماد نظام محاسبة التكاليف الاستشفائية يجب أن يكون نابعا من احتياجات وضروريات التسيير الداخلي للمؤسسة الاستشفائية وعن طريق اعتماد نظام تسييري لامركزي، يشارك فيه كافة مسؤولي الأقسام الإدارية والتشغيلية: الطبية والتقنية في هيكلة نظام محاسبة التكاليف الاستشفائية.

الملحق: معاني الرموز والاختصارات المستعملة

البيان	المعنى
ق.طب.أ.ص والرئوية	قسم طب الأمراض الصدرية والرئوية
ق.طب.أ.القلبية	قسم طب الأمراض القلبية
ق.طب.أ.الكلبي	قسم طب أمراض الكلى
ق.طب.أ.المعدية	قسم طب الأمراض المعدية
ق.طب.أ.الدم	قسم طب أمراض الدم
ق.العيون والأنف.أ.ح	قسم العيون، الأنف، الأذن والحنجرة
م.م.البشرية	مديرية الموارد البشرية
م.المالية والرقابة	مديرية المالية والرقابة
م.أ.ط.ش.ط	مديرية الأنشطة الطبية وشبه الطبية
م.ش.الاقتصادية	مديرية الشؤون الاقتصادية
م.م.ق.ت.ص	مديرية المنشآت القاعدية، التجهيزات والصيانة
ق.إ.التأهيل العضوي	قسم إعادة التأهيل العضوي
ق.نقل الدم	قسم نقل الدم

- ¹ Culer, A.J., la maîtrise des dépenses de santé en Europe, les systèmes de santé, OCDE, Paris, 1990.
- ² Bouriche, R., le financement du système de santé algérien, mémoire pour l'obtention du diplôme des études approfondies, faculté des sciences économiques de Montpellier 1, 1994/95.
- ³ جريدة الخبر، عدد 3212، الأحد 08 جويلية 2001، ص. 2.
- ⁴ غازي فرحان أبو زيتون، خدمات الإيواء في المستشفيات، دار الزهران، عمان 1999، ص. 6.
- ⁵ المرجع السابق.
- ⁶ فوزي مدكور، تسويق الخدمات الصحية، الطبعة الأولى، ايتراك للنشر والتوزيع، القاهرة 1998، ص. 17.18.19.20 (بتصرف).
- ⁷ فوزي مدكور، مرجع سابق، 1998، ص. 60.
- ⁸ المرجع السابق.
- ⁹ Grenon, A., Pinson, G., Gauthier, PH., l'analyse des coûts à l'hôpital, éd, Dunod, Paris 1981, p.114.115.
- ¹⁰ Margerin, J., Ausset, G., comptabilité analytique: outil de gestion, aide à la décision, éd : Sédifor, Paris 1984, p.260.
- ¹¹ Gervais, M., contrôle de gestion et planification de l'entreprise, éd : Economica, Paris 1984, p. 183.
- ¹² Grenon, A., op.cit, 1981, p. 107.
- ¹³ Margerin, J., Ausset, C., op.cit, 1984, p. 260.261.
- ¹⁴ Nombre d'amission×un forfait de gestion du dossier.
- ¹⁵ Grenon, A. op. cit, 1981, p. 115.
- ¹⁶ Couty, Noire, Fontaine, la nouvelle comptabilité analytique, éd : E.N.S.P, Rennes 1988, p. 141.
- ¹⁷ Programme de Médicalisation du Système d'Information.
- "Case Mix (Yale) الأمريكية من خلال مقال بعنوان Hompson.J-D, Averill.R-F, Freeman.J-L, Shin.Y³ definition by Diagnostics-Related Groups) في فيفري 1980، بالإضافة الى
- أبحاث Watts.C, Klostorin.D في مقال بعنوان "On Measurement of Hospital Care Mix" في نفس المجلة في جانفي 1980.
- 19 Hankeouva, Z., Bonhomme, C., coût d'hospitalisation par groupes homogènes de maladies en hôpital privé MCO(P.S.P.H), Gestions Hospitalières, n° 340, 1994, p.697.
- 20 فرنسا من خلا مرسوم 13 ماي 1968.
- 21 Montagnier, G., principes de la comptabilité publique, éd : Dalloz, Paris 1975, p.9.
- 22 Gibert, P., Lavregne, Ph., l'analyse des coûts pour le management, éd, Economica, Paris 1978, p.245.
- 23 Einster, J.C., gestion d'entreprise, comptabilité analytique, éd, Economica, Paris 1991, p.3.
- 24 خيرت ضيف، الميزانيات التقديرية، دار النهضة للطباعة والنشر، بيروت 1975، ص. 4.
- 25 Grenon, Pinson, G., Gauthier, PH., l'analyse des coûts à l'hôpital, éd : Dunod, Paris 1981, p.7.
- ²⁶ يقاس الأداء الاستشفائي (la Performance Hospitalière) بمدى وصول المؤسسة الاستشفائية إلى تحقيق أهدافها (الفعالية)، بالحصول على مواردها بأقل تكلفة (الاقتصاد) وبالحصول على أكبر حجم من المخرجات (الكفاية).