

ظاهرة تزايد النفقات الصحية في الجزائر وآليات التحكم في الإنفاق الصحي الوطني

أ/حاجي أسماء

جامعة 08 ماي 1945-قائمة

د/ناصر بوعزيز

جامعة 08 ماي 1945-قائمة

الملخص:

نحاول من خلال هذه الدراسة تحليل ظاهرة تزايد النفقات الصحية في الجزائر وعرض آليات التحكم في الإنفاق الصحي الوطني ضمن عملية إصلاح المنظومة الصحية، التي ورغم ارتفاع ميزانية قطاع الصحة، إلا أنه لم يحقق كل أهدافها الرامية إلى تحسين الرعاية الصحية.

حيث شهدت فاتورة العلاج في الجزائر تطورا كبيرا وتناميا واسعا، تطورت بتطور عجلة التنمية الاجتماعية والاقتصادية في البلاد، وأضحت أرقام هذا القطاع في مجال الإنفاق تؤثر على توازن بعض القطاعات الأخرى المساهمة في تمويله وكذا ميزانية الدولة ويلاحظ إلى أن هذا التزايد في الإنفاق الصحي لم يصاحبه تزايد مماثل في المردود ولا في تحسين الحالة الصحية بالبلاد.

الكلمات المفتاحية: النفقات الصحية، التحكم في النفقات، المؤسسات الصحية، محاسبة التكاليف.

Résumé :

Nous essayons a étudier Le phénomène de l'augmentation des dépenses de santé en Algérie et la mise en place de mécanismes de contrôle des dépenses de santé nationales dans le processus de réforme du système, qui, malgré l'augmentation du budget du secteur de la santé, il n'a pas atteint tous ses objectifs visant à améliorer les soins de santé.

Puisque le projet de traitement en Algérie a connu un grand développement et la gamme a évolué avec l'évolution du développement social et économique dans le pays et les chiffres de ce secteur dans le domaine des dépenses affectent l'équilibre de certains d'autres secteurs, ainsi que le budget de l'État et on constate que cette augmentation des dépenses de santé n'est pas accompagnée d'une augmentation De la même manière de la situation sanitaire dans le pays.

Mots-clés : dépenses de santé, contrôle des dépenses, établissements de santé, comptabilité analytique.

المقدمة:

تعيش الجزائر اليوم وغيرها من الدول مشكلة نفقات قطاع الصحة الكبيرة والمتزايدة وغير المتحكم فيها بتزايد تكاليف الرعاية الصحية وبمعدلات تفوق بكثير الزيادة في الميزانيات الصحية دون أن يقابل ذلك تحسن الحالة الصحية للمجتمع وهذا ما يستوجب وضع الاستراتيجيات والآليات التي من شأنها عقلنة استخدام الموارد المالية والتحكم في التكاليف مع الحفاظ على المستوى المناسب للخدمة الصحية، ومن ضمن ما اتبع لتحقيق ذلك انتهاج النظام التعاقدية

كنمط حديث في عملية التسيير الإداري وتفعيل العلاقة بين المؤسسات الصحية والضمان الاجتماعي بالإضافة إلى استعمال محاسبة التكاليف، هذه الأخيرة التي عموما استعمالها على مختلف المؤسسات الصحية. كما نجد مؤخرا محاولة المنظومات الصحية إيجاد السبل الجديدة لترشيد النفقات الصحية وذلك باستعمال تقنيات اقتصادية جديدة حيث قامت الجزائر مثلا باعتماد سياسة ضبط الميزانية المخصصة لقطاع الصحة عبر تسقيف النفقات سعيا منها لترشيد النفقات الصحية والحيلولة دون مضاعفة عجز الميزانية العامة للدولة خلال السنة الجارية بـ 3236 مليار دينار خصوصا مع تفاق العجز في ميزان المدفوعات الذي سيفوق سنة 2016 الثلاثين مليار دولار وهو ما يهدد التوازنات المالية العامة للبلاد. وعليه تبلور الإشكالية في السؤال التالي:

ماهي الآليات المفترضة اتباعها للتحكم في الانفاق الصحي في الجزائر

أمام تزايد النفقات الصحية بشكل مرعب؟

لإعطاء الموضوع حقه من الدراسة والتحليل قسم البحث الى:

➤ المحور الأول: دراسة ظاهرة تزايد النفقات الصحية وضرورة التحكم فيها

➤ المحور الثاني: دراسة تحليلية لظاهرة زيادة النفقات الصحية في الجزائر

➤ المحور الثالث: الآليات المعتمدة حاليا للتحكم في النفقات الصحية

➤ المحور الرابع: ضرورة اعتماد آليات حديثة للتحكم في النفقات الصحية

المحور الأول: دراسة ظاهرة تزايد النفقات الصحية وضرورة التحكم فيها

تعد ظاهرة زيادة الإنفاق العام في مجال الصحة وبالأخص الاستشفائي من أكبر المشاكل التي تواجه المسير لهذه النفقات بحيث أصبحت الشغل الشاغل الذي لا بد أن يولي له الاهتمام الأكبر من أجل ضمان التسيير العقلاني للموارد خاصة وأنه لحد الآن لا توجد أي دراسات دقيقة التي من شأنها تفعيل هذا الجانب مما جعله من بين القضايا الهامة التي يعنى بها الرأي العام.

أولا: صعوبات ملاحظة تطور النفقات الصحية

قبل التطرق إلى الأسباب التي أدت إلى ظاهرة زيادة النفقات نتطرق إلى الصعوبات الخاصة بملاحظة تطور النفقات:¹ هناك بعض النفقات الاستشفائية غير مدججة كليا أو جزئيا في سعر التكلفة الخاص بمخرجات النشاط الاستشفائي وفي هذا الصدد نسجل نوعين من نفقات الاستغلال. مثلا في فرنسا حتى سنة 1982 كانت أجور الأطباء غير مدججة ضمن أعباء الاستغلال الاستشفائية وهذا ما جعل تكلفة مخرجات المؤسسة الصحية تتحمل تكاليف أقل من التكاليف الواجب فوترتها حقيقة.

¹ نسيم ولد محمد، آليات التحكم في الإنفاق الصحي الوطني المؤسسة العمومية الاستشفائية-سيدي غيلاس، مذكرة تحاية الدراسة، التكوين المتخصص للمتصرفين الرئيسيين لمصالح الصحة، المدرسة الوطنية للمناجم وإدارة الصحة، جانفي 2017.

هناك نوع آخر من الأعباء الخاصة باهتلاك الاستثمارات وتكوين المخصصات لغرض اعمال الترميم والإصلاح التي لم تؤخذ بعين الاعتبار بدورها في حساب سعر التكلفة الاستشفائي.

- الصعوبة الثانية إحصائية تتعلق بتركيبية التكاليف من جهة، الموارد الواجب توفيرها لمعالجة الأمراض ذات الانتشار الواسع على المدى المتوسط والطويل. فمثلا في معظم دول العالم تطالب نقابات عمال الصحة بزيادة الأجور، فالمحاسب لا يمكن الاعتماد على قاعدة احصائية ثابتة لتقدير هذا النوع من الأعباء بدقة على فترات زمنية متباعدة.

ثانيا: أسباب زيادة النفقات الصحية

إن المؤسسات الصحية خاصة بعد وضع مبدأ مجانية العلاج حيز التنفيذ، استفادت من مبالغ مالية هامة الأمر الذي جعل مصادرها تعتمد على تمويل عمومي شامل لجميع النواحي، كما تجدر الإشارة إلى أن هذه المبالغ لم تتوقف عن الزيادة، يعود ارتفاع النفقات في المؤسسة العمومية الاستشفائية إلى عدة أسباب أهمها التقدم العلمي في المجال الطبي من جهة والذي يؤدي إلى ارتفاع تكاليف اقتناء التجهيزات والمواد الطبية وارتفاع حاجيات السكان من العلاج بصورة دائمة وسريعة تبعا للنمو الديمغرافي والتحول الوبائي، يمكن إدراج هذه الأسباب كما يلي:²

- التقدم العلمي في المجال الطبي الذي أدى الى استعمال مجموعة من التجهيزات والمواد الطبية ذات المبالغ الباهضة والتي تتحملها المؤسسة الاستشفائية.
- الزيادة المعتبرة في أجور عمال السلك الطبي وشبه الطبي كان لها أثر كبير على زيادة نفقات المؤسسة الاستشفائية.
- زيادة النمو الديمغرافي والذي يؤدي إلى زيادة حاجات السكان من الخدمات الصحية.
- التحولات المسجلة في التوزيع السكاني مما يؤدي إلى وجود طلب إضافي للخدمات الصحية والعلاج هذا ما يستلزم صرف نفقات إضافية تسجل على حساب المؤسسة.
- زيادة نفقات التهيئة والترميم بالمؤسسة الاستشفائية.
- تم تغيير كلي للمصالح الإدارية بإنشاء هياكل جديدة وتجهيزها هذا ما أدى إلى ارتفاع نفقات التسيير.
- ظهور أمراض جديدة مزمنة والتي تطلبت استعمال أدوية باهظة الثمن.
- التقلبات المسجلة في أسعار المواد واللوازم المختلفة التي من المعتاد أن تفتنيها المؤسسة العمومية الاستشفائية.
- زيادة عدد المناصب.
- فتح تخصصات جديدة مثلا فتح مركز التصوير الطبي IRM (الفحص بالرنين المغناطيسي) .
- إعادة تهيئة الطابق الأول مصلحة الولادة وعلم الأحياء.
- التطورات الطبية التي فتحت الطريق لتوفير خيارات أكثر للعلاج والتشخيص دفعت بالطلب على الرعاية الصحية للارتفاع ومنه تصاعد النفقات الصحية الوطنية.

² نسيمه ولد محمد، مرجع سبق ذكره.

- طريقة تسيير القطاع الذي تعاقب عليه سبعة وزراء وإستهلك 70 مليار دولار خلال 10 سنوات الأخيرة دون أن يرافق ذلك زيادة في مردودية القطاع.
 - تقنيات التسيير المعتمدة في المؤسسات الاستشفائية تقليدية أثبتت فشلها في تحقيق الفعالية وحسن الأداء كونها لا تقوم على أساليب الإدارة الحديثة المتمثلة في التخطيط والتنظيم والرقابة والتقييم كما أنها لا تسمح للمسيرين بمعرفة التكاليف الحقيقية وكذا التحكم بها وهو ما خلق سوء في عملية التسيير وعدم الرشادة في الإنفاق.
- مشكلة تمويل نفقات الصحة:** إن من أصعب المشاكل وأقوى الصعاب التي يواجهها قطاع الصحة مشكل التمويل لا سيما بعد الأزمة الاقتصادية التي مرت بها البلاد، والتي تميزت فعلا بالانفتاح مما أثر على قطاع الصحة من جانب ارتفاع مستوى الطلب والتطور الكبير في النفقات الصحية. وبالنظر إلى النمط التقليدي للتمويل والذي يركز على المساهمة الجزائرية للدولة، ومساهمة صندوق التأمين الاجتماعي ومساهمة العائلات في الثمانينات، فكل هذا أدى إلى محاولة إيجاد وسائل تمويلية جديدة، وفعلا بدأ ذلك باللجوء إلى التعاقد في إطار مساهمة التأمينات الاجتماعية في التمويل لمؤسسات الصحة وهذا استثناء نفقات الوقاية والتكوين والبحث والعلاج للمحرومين³.
- المحور الثاني: دراسة تحليلية لظاهرة زيادة النفقات الصحية في الجزائر**

ندرس في هذا المحور واقع الإنفاق العام في المجال الصحي في الجزائر الذي يعرض أرقاما مخيفة عن واقع الصحة والتي تسيير إلى الأسوأ، بحيث يدفع المواطن ثمن تدني الخدمات وحقه في العلاج، وكشفت آخر الإحصائيات حسب منظمة الصحة العالمية فيما يخص ترتيب الدول العربية فيما يتعلق بمعدل الإنفاق الحكومي للشخص الواحد عام 2012 عن تذييل النظام الصحي المعتمد في الجزائر رغم الميزانيات الضخمة المرصودة لتحسين ظروف الرعاية الصحية للمواطن الجزائري، حيث تنفق الجزائر 234.4 دولار للفرد سنة 2012 على قطاع الصحة للحصول على رعاية صحية جيدة.

أولا: إحصائيات عن تطور الإنفاق العام في المجال الصحي في الجزائر

الجدول رقم 01: ميزانية وزارة الصحة بالنسبة للنتائج المحلي الخام الوحدة: مليون دج

السنوات	الميزانية العامة لقطاع الصحة	النتائج المحلي الخام	النسبة %
2010	715 410.80	12 049 500.00	6%
2011	640 322.50	14 481 000.00	4%
2012	849 245.30	16 005 900.00	5%
2013	376 175.00	17 771 200.00	2%

المصدر: نسيم ولد محمد، آليات التحكم في الإنفاق الصحي الوطني المؤسسة العمومية الاستشفائية-سيدي غيلاس، مذكرة نهاية الدراسة، التكوين المتخصص للمتصرفين الرئيسيين لمصالح الصحة، المدرسة الوطنية للمناجنت وإدارة الصحة، جانفي 2017.

³ مالكي إيمان، المرفق الاستشفائي، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه فرع الدولة والمؤسسات العمومية، كلية الحقوق، جامعة بن عكنون، جامعة الجزائر1، 2014، ص.42.

إن نسبة الإنفاق على الرعاية الصحية في الجزائر يمثل جزء بسيط جدا ويكاد يكون معدوم من الناتج المحلي الخام في السنوات قبل اعتماد المخطط بداية من 2010 أين يلاحظ زيادة في الأغلفة المالية المخصصة لهذا القطاع وهذا دائما في إطار برنامج الإنعاش الاقتصادي وسبب هذه الزيادات هنا هو ارتفاع أسعار النفط واستفادة كل القطاعات من هذه الوفورات المالية.

➤ تطور مخصصات الإنفاق الصحي في الجزائر:

الجدول رقم 02: تطور مخصصات الإنفاق الصحي في الجزائر في الفترة 2010-2013 الوحدة: مليون دينار جزائري

السنوات	ميزانية التسيير	ميزانية التجهيز	المجموع	ميزانية التسيير %	ميزانية التجهيز %
2010	195011.8	520399	715410.80	27.26	72.74
2011	227859.5	412463	640322.50	35.59	64.41
2012	404945.3	444300	849245.30	47.68	52.32
2013	306921.18	63250	376175	81.59	16.81

المصدر: نسيم ولد محمد، آليات التحكم في الإنفاق الصحي الوطني المؤسسة العمومية الاستشفائية-سيدي غيلاس، مذكرة نهاية الدراسة، التكوين المتخصص للمتصرفين الرئيسيين لمصالح الصحة، المدرسة الوطنية للمناجمت وإدارة الصحة، جانفي 2017.

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن كل من ميزانتي التسيير والتجهيز المخصصة لوزارة الصحة هي في ارتفاع مستمر وهذا راجع إلى المخصصات المرصودة لهذا القطاع في إطار الإصلاحات المتتالية التي عرفها القطاع، إذ نلاحظ أن ميزانية التجهيز بلغت أعلى قيمة لها سنة 2010 وهو تاريخ بداية المخطط الخماسي أما ميزانية التسيير فبلغت ذروتها 2013.

➤ **الميزانية العامة للصحة بالنسبة لميزانية الدولة:**

الجدول رقم 03: الميزانية العامة للصحة بالنسبة لميزانية الدولة الوحدة: مليون دينار جزائري

السنوات	الميزانية العامة لقطاع الصحة	الميزانية العامة للدولة	النسبة %
2010	715410.8	4737844	15%
2011	640322.5	6019360	11%
2012	849245.3	6437616	13%
2013	376175	6879816.7	5%

المصدر: نسيم ولد محمد، آليات التحكم في الإنفاق الصحي الوطني المؤسسة العمومية الاستشفائية-سيدي غيلاس، مذكرة نهاية الدراسة، التكوين المتخصص للمتصرفين الرئيسيين لمصالح الصحة، المدرسة الوطنية للمناجمت وإدارة الصحة، جانفي 2017.

إن نسبة الاعتمادات المالية المخصصة لقطاع الصحة في مجملها ضئيلة جدا ولا تعكس ما جاء في بنود الإصلاحات قبل سنة 2010 بدأ ارتفاعها خلال الفترة 2010-2012 إلا أنها لم تساهم في تحسين جودة الخدمات الصحية المقدمة للمواطن الجزائري وهذا لسبب بسيط وهو سوء التسيير وتفشي الفساد على مستوى الإدارات العمومية فكلنا نعلم كم كمية الأدوية والضمادات التي يتم أخذها من قبل المرضى لعائلاتهم، من جهة أخرى هذه الزيادة ترجع إلى برنامج التنمية الخماسي الذي نجم عنه استفادة القطاع من غلاف مالي قدر بـ 619 مليار دينار جزائري خصصت لإنجاز 172 مستشفى و 377 عيادة متعددة الخدمات و 100 قاعة علاج و 17 مدرسة للتكوين شبه الطبي وأكثر من 70 مؤسسة متخصصة لفائدة ذوي الاحتياجات الخاصة. ولكنها تبقى غير كافية بالمقارنة بالأموال المعتبرة التي تنفق في هذا القطاع إذ يعرف انهيار بشكل شبه تام على أرض الواقع وهنا نخلص إلى نتيجة مهمة جدا وهي أن الإنفاق الصحي في الجزائر غير فعال ولم يجسد أي تحسين في الخدمة الصحية المقدمة للمواطن بسبب سوء التسيير وتبديد الأموال، أما بالنسبة للانخفاض المسجل في سنة 2013 فهذا راجع إلى احتياجات القطاع من الأموال.

والملاحظ لميزانيات المؤسسات الصحية خلال السنوات الأخيرة يرى أن نفقات الموظفين تستحوذ نسبة كبيرة من مجموع النفقات إضافة إلى نفقات الأدوية، حيث أن زيادة النفقات الخاصة بالمستخدمين بالمؤسسات الاستشفائية للتكفل ب:⁴

- الأثر المالي الناجم عن تطبيق النظام التعويضي للموظفين الطبيين وشبه الطبيين.
- المناصب المالية الجديدة (من بينهم أطباء مختصين، أطباء عموميين، شبه إداريين وكذا متعاقدين)

نفس الشيء بالنسبة لنفقات التجهيز أين شهد القرن العشرين فترة من النمو التي لم يسبق لها مثيل في سبيل تحسين صحة الناس في الكثير من بلدان العالم وبدرجة أقل بالنسبة للجزائر حيث وجدت وزارة الصحة نفسها عاجزة عن القيام بأي إصلاح صحي عميق يقوم على أساس تقريب الصحة من المواطن، فبالرغم من مساعي الحكومة للنهوض بالقطاع عبر تخصيص مبالغ هامة للمنشآت الصحية القاعدية تجسد ذلك في المخططات الاستعجالية التي بادرت بها الحكومة والتي استطاعت هذه الأخير أن تعطي دفعا قويا لقطاع الصحة عبر خلقها لمشاريع جديدة من شأنها أن توسع من النسيج الصحي بما يضمن العدالة في توزيع العلاج عبر كافة أقطار الوطن.

بالنسبة لبرنامج التنمية الخماسي 2010-2014 تطلبت هذه الخطو جرأة سياسية من قبل الحكومة بتخصيص غلاف مالي ضخم قدر بـ 286 مليار دولار أي ما يعادل 21.214 مليار دج، فاستطاع القطاع الصحي من أن يستفيد من حصة وافرة من مخصصات هذا البرنامج بـ 619 مليار دينار جزائري في كل سنة وهذا بهدف التكفل بإنشاء⁵:

- 172 مستشفى .
- 45 مركبا صحيا متخصصا .
- 17 مدرسة للتكوين شبه الطبي.
- 337 عيادة متعددة الخدمات .
- 1000 قاعة للعلاج .

المحور الثالث: الآليات المعتمدة حاليا للتحكم في النفقات الصحية

⁴ نسيم ولد محمد، مرجع سبق ذكره.

⁵ البيان الصادر عن اجتماع مجلس الوزراء والخاص ببرنامج التنمية الخماسي 2010-2014 برئاسة رئيس الجمهورية السيد عبد العزيز بوتفليقة، الجزائر في 24 ماي 2010 ص2.

إن إحدى المحاولات التي اعتمدت من طرف وزارة الصحة والسكان لأجل التحكم في النفقات والتوصل إلى تسيير عقلاي لها تجسدت في الانتقال من المحاسبة العمومية إلى المحاسبة التحليلية باعتبارها تمثل وسيلة فعالة وناجعة في هذا الإطار، هذا ما برهنت عليه تجارب دول مختلفة استعانت بهذه الآلية للتحكم في حجم نفقاتها في جميع القطاعات والقطاع الصحي منها.

أولا: محاسبة التكاليف كوسيلة لترشيد النفقات الصحية

نظرا لمحدودية المحاسبة العمومية كأداة للتخطيط والرقابة جاءت محاسبة التكاليف كأداة مساعدة لترشيد النفقات والاستعمال الأمثل للموارد وهذا ما سنوضحه من خلال هذا المبحث.

مفهوم محاسبة التكاليف: هي: "حد فروع المحاسبة المالية، وكأداة تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية، تساعد المؤسسة في الرقابة على استخدام عوامل الإنتاج المتاحة لها والتخطيط للمستقبل، كما تقوم بتتبع وتسجيل وتحليل التكاليف لغرض استخدامها بأقصى درجة من الفعالية، وهي " طرق وأساليب التحقيق من التكاليف والسيطرة عليها ومراقبتها، وتحديد مقدار الربحية وعرض المعلومات لغرض اتخاذ القرارات الإدارية"⁶.

بالإضافة إلى ذلك فإن محاسبة التكاليف من أدوات الإدارة تعمل على توفير البيانات اللازمة للقيام ببعض الدراسات الخاصة أو اتخاذ بعض القرارات أو المفاضلة بين البدائل وخاصة ما يتعلق منها باختيار المنتجات أو العمليات أو الوظائف، بالتالي هي تساعد على رسم سياسات المبيعات وطرق الإنتاج وإجراءات الشراء والخطط المالية وغيرها⁷.

المقومات الأساسية لنظام محاسبة التكاليف في المؤسسة الصحية:

تتمثل المقومات الأساسية لنظام محاسبة التكاليف في المؤسسة الصحية في⁸:

➤ **دليل وحدات التكلفة أو النشاط:** تتمثل وحدة التكلفة في وحدة الانتاج النهائي التي ينسب إليها عناصر التكاليف الخاصة بأوجه النشاط المختلفة وتتخذ معيارا لقياس تكلفة المنتجات الرئيسية والفرعية، وفيما يتعلق بالمؤسسة الصحية تمثل الخدمات الصحية وحدة إنتاج التكلفة بها مع ضرورة مراعاة عدم تجانس الخدمات التي تقدمها وذلك لارتباط كل منها بحالة المريض والعلاج اللازم، وفي هذا الإطار يمكن التعبير عن نوعين من الخدمات في المؤسسة الصحية:

▪ **الخدمة كمنتج نهائي:** هي الهدف الأساسي من قيام المؤسسة الصحية وأهم مخرجات النشاط فيها، منها الخدمات المقدمة في الأقسام الداخلية، غرفة العمليات أو العيادة الخارجية، ويعبر عن وحدة التكلفة في هذه المراكز بالعناصر المميزة لكل خدمة تؤديها والتي من أجلها تصرف النفقات وتخصص لتلك المراكز.

⁶ زعور نعيمة، أساليب مفلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة دراسة حالة: مؤسسة اتصالات الجزائر-وكالة بسكرة، أطروحة دكتوراه علوم تخصص علوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2014-2015، ص.03.

⁷ أحمد نور، محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية 1986 ص20.

⁸ سعاد حمدي، مرجع سبق ذكره ص 27

- **الخدمة كمنتج فرعي:** وتتمثل في الخدمات التي تؤديها الإدارات والأقسام الفنية المساعدة في المؤسسة الصحية، والتي من شأنها تسهيل مهمة مراكز النشاط الرئيسية مثل: المخبر، الإدارة والصيانة...
- **وضع دليل لمراكز التكاليف:** ينبغي ربط نظام محاسبة التكاليف بالهيكل التنظيمي للمؤسسة الصحية وتقسيمه إلى وحدات إدارية صغيرة يسمى كل منها مركز تكلفة بحيث تكون كل وحدة ممثلة في قسم من أقسام المؤسسة وتحت إشراف ومسؤولية شخص معين، إذ يتم في هذه المراكز تنفيذ عمليات متجانسة كالإقامة، العيادات الخارجية، التغذية... وتتخذ كأساس لحصر وتجميع عناصر التكاليف في إطار محدد، لغرض الرقابة على استخدام عناصر إنتاج الخدمات من مواد وأجور وخدمات أخرى لكل مركز على حدى.
- **دليل عناصر التكاليف:** تتكون الخدمة التي تقدمها أي مؤسسة صحية من عناصر التكاليف مثل المواد أو المستلزمات الطبية والعلاجية اللازمة، والأجور والمرتبات والمكافآت التي تمنح للعاملين من أطباء ومساعدين والمصروفات التي تتحملها مقابل الانتفاع بخدمات معينة، ومن الضروري وضع أو تصميم دليل لعناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة بحيث يوضح مفردات المبالغ التي تمثل التعبير المالي للأنشطة التي تتم بدخلها.
- **مستندات ودفاتر لجمع بيانات التكاليف.**
- **تحديد فترة التكاليف:** تتخذ الفترة كأساس لتجميع وحصر عناصر التكاليف لإعداد حسابات وقوائم التكاليف ونتائج الأعمال بصفة دورية.
- **مجموعة القوائم والتقارير:** تتضمن تلخيصا لكل ما تم تسجيله من تكاليف.
- ضرورة انتهاز محاسبة التكاليف في المؤسسة الاستشفائية:**
- تهدف محاسبة التكاليف في المؤسسة الاستشفائية إلى التحكم في تقييم التكاليف كمرحلة أولى من أجل تحديد سعر تكلفة يتماشى مع مخرجات المؤسسة الصحية في مرحلة موائية وذلك حسب مراكز المسؤولية المتواجدة، حسب مدة الدورة المحاسبية ... ومن أجل تحقيق الأهداف التالية:⁹
- استعمال التكاليف من أجل تقدير الموارد اللازمة لتسيير الأقسام الاستشفائية والاحتياجات الصحية.
- استعمال البيانات الخاصة بالدورات السابقة لرسم توقعات للميزانية التقديرية، التكاليف، حجم النشاط.
- تحديد الفروق وتحليلها بين ما تم تقديره من تكاليف وما تحقق منها فعلا، من أجل قياس فعالية النشاط في مختلف الأقسام وحصر المسؤوليات في حالة عدم التوصل إلى الأهداف المسطرة.
- استعمال مؤشرات لقياس حجم النشاط وفعاليته لغرض مقارنته مع ما حقق في المراكز الاستشفائية الأخرى لغرض تقييم الأداء الصحي.
- استعمال التكاليف كقاعدة لتسعير الخدمات الاستشفائية من جهة، واستعمالها كأداة في المفاوضات مع الجهات الممولة لنشاطها (الضمان الإجتماعي، شركات التأمين...) من جهة أخرى.

⁹ نسيم ولد محمد، مرجع سبق ذكره.

- استعمال التكاليف لغرض تسعير مخرجات النشاط الاستشفائي (وحدات قياس الأقسام) وبمساعدة مؤشرات صحية أخرى من أجل بلورة قرارات فيما يخص مستقبل القسم الاستشفائي أو المؤسسة الصحية ككل، من ناحية توسيع النشاط أو خفضه، إلغاء قسم استشفائي أو استبداله، غلق المؤسسة الاستشفائية، الإبقاء عليها أو توسيع نشاطها.
- تحديد الموارد اللازمة من أجل تمويل النشاط الاستشفائي على المستوى الكلي.
- استعمال التكاليف من أجل رسم الميزانيات التقديرية للمؤسسة الاستشفائية.
- التخطيط لاستثمارات في الهياكل الصحية والتجهيزات الاستشفائية، وفي الاستثمار في اليد العاملة المؤهلة.

ثانيا: طريقة الأقسام المتجانسة لحساب تكاليف المؤسسة الاستشفائية

تعتبر هذه الطريقة من بين الأمور التي استقطبت قدرا كبيرا من الاهتمام من طرف الفاعلين في المنظومة الصحية خاصة مع المشاكل التي عرفها قطاع الصحة، حيث نجد تطبيقها تقريبا على مستوى كل المؤسسات الصحية الجزائرية لاستحسانها مما استدعى إقامة عدة ملتقيات ودورات تكوينية من طرف وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات لتحسيس المسيرين بضرورة اعتمادها.

مفهوم طريقة الأقسام المتجانسة: هي من الطرق التقليدية لتحديد تكلفة الخدمة الصحية بالمؤسسات الصحية، تقوم على تحميل وحدات النشاط بجميع عناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة الصحية خلال الفترة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة وسواء كانت تكاليف متغيرة أو ثابتة.

تهدف طريقة الأقسام المتجانسة إلى تحديد التكلفة الكلية حسب المصالح والتي تتكون من جزء من الأعباء المباشرة لهذه المصالح وجزء آخر للأعباء الإجمالية غير المباشرة للمؤسسة الصحية، هذا الجزء الثاني يحسب على أساس مفاتيح التوزيع. كما تهدف هذه الطريقة إلى تحديد سعر تكلفة إجمالي لكل قسم استشفائي، يتكون سعر التكلفة من أعباء مباشرة خاصة بالقسم نفسه هذا من جهة وجزء من الأعباء الأخرى الإجمالية من جهة أخرى. عملية تحديد الأعباء المباشرة الخاصة بكل قسم متجانس تتم مباشرة (أجور عمال، أدوية) أما الأعباء غير المباشرة تستدعي تحديد نصيب كل قسم متجانس منها استعمال مفاتيح توزيع خاصة بكل عبي.¹⁰

❖ مفهوم الأقسام المتجانسة: نسمي قسم متجانس في حالة ما إذا أنتج نفس وحدات القياس، له نشاط متجانس وإذا كان هناك مسؤول خاص بالقسم. تنقسم الأقسام المتجانسة إلى نوعين:¹¹

- أقسام رئيسية: وهي الأقسام التي ينتج عن نشاطها مخرجات تسمى وحدات قياس، هذه الأخيرة تهدف إلى تحديد تكلفتها من خلال هذه الطريقة (يوم استشفائي، حصة لتصفية الدم).
- أقسام فرعية: وهي الأقسام التي لا ينتج عن نشاطها وحدات قياس مباشرة بل تهدف إلى أداء خدمات للأقسام الرئيسية مثل (الإدارة، المخبر، الأشعة، المطعم...)

¹⁰ نسيمة ولد محمد، مرجع سبق ذكره.

¹¹ نفس المرجع السابق.

تميز طريقة الأقسام المتجانسة بين الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة. يتم التمييز بين نوعي الأعباء وذلك حسب إمكانية توزيعها على الأقسام، إذا كان العبء يسمح بتوزيعه مباشرة على الأقسام المستفيدة منه فالعبء مباشر، أما إذا استدعى توزيعه استعمال عمليات وسيطة فهو عبء غير مباشر.

■ الأعباء المباشرة: هي الأعباء التي يتم توزيعها على الأقسام الرئيسية والفرعية ولا نلتجئ في تحقيق ذلك إلى استعمال مفاتيح توزيع (أجور، أدوية...)

■ الأعباء غير المباشرة: هي الأعباء التي لا نستطيع تحديد قسط الأقسام المستفيدة منها إلا باستعمال مفاتيح توزيع.

❖ توزيع الأعباء:

تهدف هذه المرحلة إلى تحديد سعر تكلفة إجمالي لكل قسم استشفائي، لتحقيق ذلك يجب المرور على مرحلتين:

■ التوزيع الأولي للأعباء: نقوم في هذه المرحلة بتوزيع الأعباء المباشرة والأعباء العامة على الأقسام الرئيسية والفرعية من خلال جدول.

■ التوزيع الثانوي للأعباء: هذه المرحلة يتم توزيع أعباء الأقسام الفرعية على الأقسام الرئيسية باستعمال مفاتيح توزيع.

بعد توزيع الأعباء المباشرة وغير المباشرة على الأقسام الاستشفائية الرئيسية نتحصل على سعر تكلفة القسم الرئيسي.

تستعمل وحدات قياس من أجل الحصول على نصيب الوحدة الواحدة لكل قسم رئيسي، بعد تحديد تكلفة مخرج كل قسم استشفائي يمكن حساب تكلفة فترة مكوث المريض عن طريق أيام المكوث والأدوات التي استفاد منها.

مراحل تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة: تقوم هذه الطريقة على محاولة تحديد سعر تكلفة للأقسام الطبية الرئيسية، وذلك بتقسيم المؤسسة الاستشفائية إلى أقسام متجانسة وإيجاد وحدات قياس لكل قسم لغرض قياس نشاطه، بعد

تقسيم المستشفى وجمع المعلومات المتعلقة بالأقسام المتجانسة يمكن بعد ذلك توزيع الأعباء على مرحلتين كالتالي:¹²

المرحلة الأولى: تقسيم المؤسسة الاستشفائية إلى أقسام متجانسة

تقوم هذه المرحلة على تقسيم المؤسسة الاستشفائية إلى أقسام رئيسية وأقسام فرعية. هذا التقسيم يجب أن يأخذ

بعين الاعتبار الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاستشفائية، الوظائف التي يتضمنها وخصوصية النشاط الممارس داخلها.

معيار مركز المسؤولية (Centre de responsabilité) هو الذي سيحدد ما إذا كان القسم الاستشفائي هو

قسم متجانس والذي يتطلب توفر الشروط التالية:

- وجود مقر خاص بالقسم الاستشفائي.
- وجود جهاز طبي دائم خاص بالقسم الاستشفائي.
- وجود رئيس قسم مسؤول عليه.
- وجوب تسجيل الأعباء المباشرة (أدوية، أجور...) على القسم المعني.

ويمكن تقسيم المؤسسة الاستشفائية إلى:

أولاً: الأقسام المتجانسة الرئيسية

هي تلك الأقسام التي تهدف مباشرة لإنتاج وحدة عمل والتي عن طريقها يمكن حساب تكلفة يوم استشفائي أو تكلفة الاستشارات الطبية (cout de package ou de consultation).

وهذه الأقسام هي التي تحتوي على المصالح الاستشفائية أو مصالح الاستشارات الطبية.

ثانياً: الأقسام الإضافية أو الفرعية

هي تلك المصالح الطبية أو غير الطبية التي تمتاز بنشاطات مختلفة التي لا تنتج مباشرة وحدة عمل التي تم حساب التكلفة، ولكن تمتاز بأداء خدمات طبية أو اجتماعية أو إدارية لفائدة الأقسام الرئيسية مثال على ذلك: المصلحة الإدارية، المخبر، مصلحة الأشعة، مصلحة العمليات الجراحية... الخ

يمكن التمييز داخل الأقسام الفرعية ثلاث مجموعات من الأقسام (الإدارة العامة، الأقسام العامة والأقسام الطبية التقنية)

- تتضمن الأقسام العامة: التدفئة، المغسلة، المطعم...

- تتضمن الأقسام الطبية التقنية: المخبر، الأشعة وغرفة العمليات...

كما يمكن تقسيم الأقسام الفرعية إلى قسمين فقط هما:

- الأقسام التي يكون نشاطها موجه للمستشفى ككل هي الأقسام الفرعية العامة.

- الأقسام التي يكون نشاطها موجه للأقسام الرئيسية هي الأقسام الفرعية الطبية.

من خلال هذا التقسيم سنجمع في الأقسام الفرعية العامة (الإدارة العامة ومختلف الأقسام العامة) بالإضافة إلى ذلك

سنضم إليها قسم الصيدلية والذي يمول الأقسام الفرعية الطبية والأقسام الرئيسية الطبية بالأدوية والمعدات الطبية.

إن منهجية حساب التكلفة تعتمد أساساً على الأقسام المتجانسة، والتي تهدف إلى تحديد التكلفة الكاملة لمصلحة

صحية ما، والتي تحتوي على التكاليف الشاملة أو الكاملة المباشرة، ونسبة مئوية من التكاليف غير المباشرة للقطاع أو

المؤسسة بكاملها. ولمعرفة وضع نظام حساب التكلفة يجب الاعتماد على تقسيم القطاع أو المؤسسة وهما الأقسام

المتجانسة: وهي تعتبر مصالح تمتاز بالنشاط التي تهدف غرضها إلى إنتاج ما يسمى وحدة عمل (unité d'œuvre)

مثال مصلحة الطفولة هي قسم متجانس ينتج وحدة عمل تتمثل في يوم استشفائي.

تقييم طريقة الأقسام المتجانسة

➤ مزايا طريقة الأقسام المتجانسة¹³:

هناك عدة مزايا لطريقة التكاليف الكلية وهي ملخصة في:

- التمييز بين الأعباء المباشرة غير المباشرة وهذا التمييز يعتمد في جزئه الكبير على درجة التدقيق في المتابعة المحاسبية.
- تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة، حسب الوظائف والنشاطات هذا التقسيم يمزج غالباً مع التنظيم الهيكلي.
- مراقبة المردودية والتأكد من أن حجم النشاط مناسب للموارد الملتزم بصرفها.

- تسهيل العمل المتعلق بحساب التقديرات الميزانية وتساعد في وضع ميزانية لكل مصلحة.
- تحليل سعر التكلفة حسب كل مراحل من مراحل تقديم الخدمات.
- تحديد التكلفة التي يمكن للمؤسسة تحقيقها واتخاذ القرارات فيما يخص كل المستويات وتقييم هذه الخدمات في مختلف مراحلها.

➤ نقائص طريقة الأقسام المتجانسة:

- بالرغم من فعالية منهجية حساب التكاليف بواسطة طريقة الأقسام المتجانسة وبالرغم من إسهاماتها المتعددة في مجال الرقابة والتحكم في التكاليف إلا أنها لا تخلو من بعض النقائص والصعوبات التي تواجهها في ميدان التطبيق، حيث يمكن التمييز بين مجموعتين من النقائص حيث هناك ما هو مرتبط بالطريقة في حد ذاتها وما هو مرتبط بعملية تطبيقها.
- فيما يخص تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة (ثانوية ورئيسية) والذي يركز على أساس مبدأ مراكز المسؤولية وعلى التنظيم الهيكلي للمؤسسة هذان المبدآن لا يساعدان أو لا يخدمان كثيرا حساب التكلفة لأن هناك من المصالح ما هو قائم ولن التنظيم الهيكلي لا يوجد وبالتالي فإن عناصر تكلفته يتم تحميلها إلى باقي الأقسام وكذلك أنه عدم وجود عدالة في تحميل التكاليف للأقسام حيث نجد مصلحة الإدارة العامة تتحمل مجموعة كبيرة من الأعباء والتي في الواقع لم تستهلكها وبالتالي هنا تضخيم لحجم أعباء هذا القسم بالمقارنة مع الأقسام الأخرى.
 - فيما يخص قواعد التحميل أو التوزيع: تتميز بأنها تقريبية وغير دقيقة وتؤدي إلى نتائج ليست عملية وواقعية، حيث نجد مثلا الأعباء غير المباشرة (الأعباء المشتركة) والتي لا يتم تحميلها مباشرة إلى مختلف الأقسام إلا بعد استعمال مفاتيح التوزيع (بنسبة التكاليف المجمعة في كل قسم إلى التكاليف الكلية) وهذا التوزيع لا يعبر عن حجم الأعباء الحقيقية لأنه حتى وإن كان مجموع الأعباء السابقة كبير فهذا لا يعني بالضرورة أنها تستهلك حصة كبيرة من الأعباء المشتركة وهذا ما ينطبق على الإدارة أيضا وكذلك نفس الشيء بالنسبة لقاعدة التوزيع (دج/دج) فهي تقريبية أيضا.
 - فيما يخص اعتماد معيار وحيد (اليوم الاستشفائي) كوحدة عمل وكمنتوج استشفائي (بالنسبة للمصالح الاستشفائية المجهزة بالأسرة) هذا المعيار الذي هو أساس تسعير منتجات المستشفى غير متجانس، يوجد اختلاف في طبيعة وكمية الخدمات الاستشفائية التي يستفيد منها المرضى بمختلف أنواعها (علاجية، تشخيصية، جراحية) حيث وبالرغم من تواجد المرضى في نفس القسم وبقائهم نفس الأيام الاستشفائية إلا أن هذا لا يعني أنهم استهلكوا نفس المواد مثلا استهلاك الأدوية، حيث يختلف حسب نوعية المرض ودرجة خطورته وأيضا بالنسبة للتدخلات الطبية وشبه الطبية، وبالتالي لا يجب تحميل المرضى نفس التكلفة إذا استغرقوا نفس مدة العلاج نفس الأيام الاستشفائية.
 - طريقة الأقسام المتجانسة لم تأخذ في الحسبان تغير مستوى النشاط وتأثيره على التكلفة لأنه وبالرغم من ثبات السعر والكمية فإن التكلفة تتغير ونتيجة عدم الأخذ بتغير التكاليف وهذا ما لا يساعد في حساب المردودية ولا يمكن تحديد بدقة ما هي الأقسام ذات المردودية العالية والمنخفضة منها، وهذا ما يؤدي إلى البحث عن معيار آخر مكمل أو بديل له، وإعادة تقييم المستشفى على أسس جديدة.

■ ثالثا: نظام التعاقد كآلية للتحكم في النفقات الصحية

نظرا للمشاكل التي تعرض لها النظام الصحي الجزائري، من حيث التنظيم والتسيير عمدت السلطات العمومية إلى تحسين طرق تمويل النظام الصحي من خلال استبدال نظام التمويل القديم، وهو ما يسمى بنظام التمويل الجزائي الذي يتميز بنفقات غير منسجمة بنظام تمويل جديد وهو ما يسمى بنظام التعاقد الذي يربط المؤسسة الاستشفائية والممول، ويتم على أساسه تمويل الخدمات الصحية في الجزائر، والذي تقرر بموجب القانون رقم 91-25 المؤرخ في 11 جمادى الثانية لعام 1412 الموافق لـ 18 ديسمبر لعام 1991 المتضمن قانون المالية، وقد جاء في المادة 175 منه: يطبق هذا التمويل على أساس علاقات تعاقدية تربط الضمان الاجتماعي ووزارة الصحة وتحدد كميته عن طريق التنظيم. إن قانون المالية لسنة 1992 نظم مساهمة مؤسسات الضمان الاجتماعي لميزانية التسيير الخاصة بالمؤسسات العمومية للصحة، حيث يجب أن تكون على أساس تعاقدية بينما تبقى نفقات الوقاية والتكوين والبحث الطبي على عاتق ميزانية الدولة، بالإضافة إلى تمويل علاج المعوزين أو الذين لا يملكون تأمين صحي.¹⁴ وهذا النهج يهدف إلى إعادة ترتيب كميته تمويل وتسيير الهياكل الصحية العمومية، من أجل ترشيد التكلفة وتحسين خدمات العلاج، وإقامة التوازن بين الارتفاع المفرط للنفقات الوطنية على الصحة من جهة والنمو الحاصل على مستوى الناتج الداخلي الخام وهو ما يعني إعادة النظر في أسلوب التمويل الجزائري.

أولا: التعاقد بمفهوم النهج التعاقدية¹⁵:

يعني إبرام المؤسسة الصحية عقد مع مموليها بأداء خدمة أو بذل عناية مقابل تعويض مالي يساوي في مجموعه مجموع التكاليف المستعملة لتقديم الخدمة في إطار الأصول المتعارف عليها.

❖ أطراف العملية التعاقدية:

لأداء الخدمة الصحية يلتزم توافر الأطراف التالية:

- صاحب الخدمة: وهو الطرف المنتج للخدمة الصحية والمتمثل في المؤسسات العمومية للصحة بما فيها المراكز الاستشفائية الجامعية، المؤسسات الاستشفائية العمومية والمتخصصة.
- الممول: وهو الطرف الثاني في العملية التعاقدية، ويتمثل في الدولة وصناديق الضمان الاجتماعي. تكون الدولة طرفا حينما يتعلق الأمر بمرضى عديمي الدخل وغير المؤمنين اجتماعيا وأيضا فيما يخص نشاطات التكوين، الوقاية والبحث العلمي.

¹⁴ Djamil Bouyoucef-Barr, L'hospital public et la nécessité d'une réforme en algérie, la revue des sciences commercial, I.N.C N°08, juillet 2008 page 253.

¹⁵ بلقاسم حلوان، النهج التعاقدية كمنظومة جديدة في مجال التسيير، مجلة المسير، عدد خاص، المدارس الوطنية للصحة العمومية، جويلية 1998 ص 12.

أما صناديق الضمان الاجتماعي فتكون طرفا عندما يتعلق الأمر بالمرضى المؤمنين اجتماعيا وذوي الحقوق، كما يمكن أن يكون الممول الأفراد الذين لا ينتمون للفئة التي تقوم الدولة بتمويل تكاليفها ولا لصناديق الضمان الاجتماعي أي الفئة التي تكون متاحة الدخل وغير مؤمنة اجتماعيا.

■ **المستهلك:** هو المرضى أو زبائن قطاع الصحة بالمفهوم الاقتصادي.

أثر تطبيق النهج التعاقدية:

إن المؤسسات الصحية الجزائرية تجد صعوبات كبيرة من ناحية التمويل والتسيير المالي ويرجع ذلك لعدم قدرتها على التكفل بجميع النفقات الصحية اللازمة مما أدى إلى ضرورة البحث عن سبل جديدة عن طريق اعتماد النهج التعاقدية كمنط جديد للتمويل والذي بدوره يحقق مجموعة من الأهداف التي من شأنها رفع فعالية هذا القطاع ويمكن حصر هذه الأهداف فيما يلي:¹⁶

❖ **التحكم في النفقات:** تعتبر الفعالية غاية وهدف كل المؤسسات الصحية حيث أنه لا بد من الوصول إلى الأهداف

بأقل التكاليف، فالنهج التعاقدية يتيح للنظام الصحي التحكم في نفقاته عن طريق:

- تشخيص التكاليف.
- عقلانية الإنفاق، حيث أن المؤسسة الصحية مطالبة بالانتقال من منطق البحث عن الموارد إلى منطق البحث عن النتائج، والنظام التعاقدية بين النظام الصحي ومموليه هو وسيلة لتحقيق ذلك.
- استعمال المؤشرات الصحية مثل: **المدة المتوسطة للإقامة، نسبة شغل الأسرة** (يسمح هذا المؤشر بتخفيض التكلفة السنوية للسريير بالنسبة لميزانية التسيير)... الخ
- التسيير العقلاني للموارد البشرية.

❖ **الاستقلالية المالية:** تعتمد المؤسسات الصحية في تمويلها على الدولة مما يخلق نوعا من التبعية المالية، هذا ما يتنافى

مع كون هذه المؤسسات مؤسسات ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي. فاعتماد نظام التعاقد كنظام تمويل جديد للمؤسسات الصحية سيمنحها استقلالية كبيرة مقارنة بما هي عليه اليوم.

❖ **تحسين نوعية العلاج:** وذلك من خلال:

- الاهتمام بسلوكيات المجاملة وحسن الاستقبال والتوجيه.
- بذل مجهود في الاتصال مع المرضى وشرح وضعيتهم من أجل اسهامهم في المهمة النبيلة التي يقوم بها المستشفى.
- التركيز على تحقيق أفضل نوعية بأقل تكاليف ممكنة قصد الحفاظ على النجاعة وذلك بالتركيز على الجانب النوعي وليس الجانب الكمي.
- إعادة ربط العلاقات مع المحيط والمجتمع من أجل الإقناع وكسب ثقة الزبون.

❖ تحقيق الشفافية في علاقة المؤسسة العمومية مع مموليها: وهذا عكس النظام الجزائري الذي يتميز بغموض هذه العلاقة وعدم وجود علاقات مباشرة بين مقدمي الخدمات الصحية ومموليها.

❖ التحكم في النظام الصحي: عادة هيكلية النظام الصحي يقود بالضرورة إلى الأخذ بعين الاعتبار مكانة الهياكل الصحية سواء كانت عمومية أو خاصة وتحديد مهامها، فالتعاقد يسمح للدولة بتحديث النظام الصحي ويقضي على كل الحواجز التي أقيمت منذ مدة بين القطاع العام والقطاع الخاص في ميدان الصحة وهذا بإدماج القطاع الخاص في المنظومة الصحية.

❖ احترام مبدأ تدرج العلاج: من خلال عرض العلاج والتخصص في تقديم العلاج من الدرجة الأولى والثانية والدرجة الثالثة. يبدو أن النهج التعاقدي أكثر فعالية ومردودية نظريا لكن في الواقع شيء آخر، فمنذ أن تقرر العمل بهذا النظام لم يتم برمجته في الواقع، ويبقى النظام الصحي يتعامل بالنهج القديم أي نظام الدفع الجزائي الذي يتميز بالغموض في طريقة تسيير موارده، سواء في علاقة صناديق الضمان الاجتماعي مع المؤسسات الصحية أو في علاقة صناديق الضمان الاجتماعي مع المؤمن على المرض، والسبب في ذلك يعود إلى عدم الوصول إلى الصيغة النهائية والمتعلقة بمدونة الأداء ومدونة الأسعار.

الصعوبات والعراقيل التي حالت دون تطبيق النهج التعاقدي:

على الرغم من القوانين والمراسلات التي أصدرتها وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات في سبيل تطبيق النظام التعاقدي والتخلي عن النظام القديم المبني على أسس غير علمية إلا أن مشروع تطبيق النظام التعاقدي لا زال في بدايته وهذا راجع لعدة عراقيل حالت دون ذلك:¹⁷

■ إن أحد أهم أسباب تأخر تطبيق النظام التعاقدي في تمويل المؤسسات العمومية الصحية هو عدم تهيئة أرضية المؤسسات للمشروع، لا سيما وأن نظامها الأساسي كمؤسسة عمومية ذات طابع إداري تعتمد على المحاسبة العمومية لا يتلاءم مع هذا النوع من الأشكال التعاقدية حيث نصت القوانين المتعلقة بإنشاء المؤسسات العمومية الصحية على خضوعها لقواعد المحاسبة العمومية¹⁸، وهي محاسبة لا تسمح بتحديد التكاليف الحقيقية كالمحاسبة التحليلية التي تهتم بالتدفقات الداخلية حيث تهتم بجميع التفاصيل وتهدف إلى التحكم في التكاليف الصحية، ثم التنبؤ بالنفقات المستقبلية وبالتالي تساعد المسير على اتخاذ القرارات المناسبة، إلا أن أغلب المؤسسات العمومية الصحية لا يستعمل هذا النوع من المحاسبة التي تساعد على تحديد السعر المتوسط لليوم الاستشفائي الذي ينطلق منه النظام التعاقدي والفوترة وإن طبقت فهي غير مستغلة كما ينبغي.

■ ثقل الإجراءات التنظيمية في تسيير المؤسسات الصحية ونخص بالذكر الصعوبات التي يتلقاها المسيرون في تنفيذ الإجراءات المتعلقة بتسيير ميزانية المؤسسة الصحية.

¹⁷ نسيم ولد محمد، مرجع سبق ذكره.

¹⁸ المرسوم التنفيذي رقم 07-140 المؤرخ في 19 ماي 2007 المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوية وتنظيمها وسيرها

- التخلي في معظم الأحيان عن المهمات الأساسية لمكتب الدخول إضافة إلى غياب أو عدم ملائمة دعائم التسيير في المؤسسات العمومية الصحية وهيئات الضمان الاجتماعي.
- صعوبات تقنية تتعلق بتحديد النظام الأساسي للمريض، حيث يجد مكتب الدخول عدة عراقيل وصعوبات في تحديد فئة المريض التي ينتمي إليها.
- تقيد المدير بمجموعة من القواعد القانونية والإجراءات الروتينية في تنفيذ الميزانية على مستوى المؤسسة الصحية مما يجعل منه مجرد منفق لا مسير، أي إنه بعيد كل البعد عن الإبداع والتسيير الحديث مما يقلل وينقص من المبادرة الفرعية التي تهدف إلى تحسين أداء المؤسسة والفرد.

المحور الرابع: ضرورة اعتماد آليات حديثة للتحكم في النفقات الصحية

أولاً: التحكم الجيد في التسيير المالي كآلية للتحكم في النفقات الصحية

نظراً للوضع المالي المتأزم الناتج عن ندرة وتقلص الموارد من جهة وتزايد الاحتياجات وتنوعها من جهة أخرى وهو ما يستخلص من الزيادات المعتبرة في ميزانيات بعض القطاعات الحيوية التي تزداد سنة بعد سنة كقطاع الصحة مثلاً بالإضافة إلى تأثير السوق العالمية، وما تمارسه من ضغوط على الاقتصاد الأمر الذي طرح ضرورة انتهاز طريقة أكثر اقتصاداً وأقل كلفة، وذلك بالتخطيط في تحديد أولويات الإنفاق وتهميش الكماليات وهذا يتطلب أولاً دراسة وتحديد الأهداف المتوخاة ثم البحث عن الانفاق وطرق صرفه وهو ما ترمي إلى تنظيمه عملية التحكم في التسيير المالي بالمؤسسات بصفة عامة.

سليبات التسيير المالي الحالي:

يعاني التسيير المالي الحالي بالمؤسسات الصحية من عدة عيوب وعراقيل يمكن إيجاز أبرزها كما يلي:¹⁹

- تعتبر الأساليب والآليات المستخدمة في التسيير المالي الحالي وسائل تقليدية بعيدة كل البعد عن الآليات الحديثة المستخدمة في التسيير كما أنها أثبتت فشلها في تحقيق الفعالية وحسن الأداء كونها لا تقوم على أساليب الإدارة الحديثة المستعملة في التخطيط المالي السليم والتنظيم الجيد وحسن التنفيذ، بالإضافة إلى كونها لا تسمح للمسيرين بتحديد التكاليف الاستشفائية بدقة والتحكم فيها وبالتالي يؤدي إلى عدم التحكم في الإنفاق وترشيده وسوء تسيير المال العام.
- تخضع المؤسسة العمومية الاستشفائية في تسييرها إلى قواعد قانون المالية والمحاسبة العمومية التي تتميز بالجمود والركود الأمر الذي جعلها تتمتع بميزانية مستقلة في الظاهر ومقيدة في الواقع، هذا ما يفسر أن نظام المحاسبة العمومية يهتم بتقييد المال العام ومراقبته بدلاً من إعطاء حرية أكبر للمسير في تسييره وترشيده مما يؤثر سلباً على التسيير المالي لميزانية المؤسسات الاستشفائية ويعرقل السير الحسن والفعال لنشاط المؤسسة.

- إن نظام المحاسبة العمومية لا يترك المجال للمسير للتخطيط والإبداع بل بالعكس جعله مجرد مستهلك ومنفذ لميزانية محدودة الاعتمادات.
- بطء تنفيذ العمليات المالية نظرا لقيود وإجراءات نظام المحاسبة العمومية.
- غياب الاستقلالية المالية للمؤسسات الاستشفائية بالنظر إلى التدخل المباشر للوصاية في عدة مجالات.
- عجز مصادر التمويل الحالية على تغطية النفقات الصحية المتزايدة نظرا لارتفاع حاجيات السكان في مجال الصحة وعدم كفاية الاعتمادات الممنوحة.
- ضعف التحكم وانعدام التكوين لدى الكثير من الميسرين يتسبب في صرف نفقات لا فائدة منها بسبب السعي وراء إنفاق كل الاعتمادات الممنوحة قبل نهاية السنة أو إرجاع مبالغ كبيرة للوصاية دون استعمالها بسبب عدم القدرة على التخطيط وتحديد الأهداف.

آفاق التسيير المالي بالمؤسسات الصحية:

يمكن تحقيق فعالية في التسيير المالي بالمؤسسات الصحية وهذا بدوره ما يؤدي إلى التحكم الجيد في النفقات الصحية وعقلنتها وذلك ب²⁰

- **تعميم نظام التعاقد ومنح استقلالية مالية حقيقية في التسيير:** عجزت الدولة على التكفل بجميع نفقاتها بسبب نقص مصادر التمويل وغياب الاستقلالية المالية للمؤسسات الصحية وهذا ما استدعى بالضرورة البحث عن حلول أخرى لخلق مصادر تمويل جديدة للحد من هذه المشاكل ومنح استقلالية مالية حقيقية لها وهذا اعتمادا على نظام التعاقد وتطبيقه حقيقة وليس نظريا فقط والبحث عن مؤسسات أخرى تساهم في زيادة مصادر التمويل لهذه المؤسسات الاستشفائية يتم التعاقد معها نتيجة الخدمات الصحية المقدمة لأصحابها، أو نتيجة تسببها في تدهور الحالة الصحية.

إن منح استقلالية مالية حقيقية في تسيير المؤسسات الصحية يستوجب رفع هذه الإجراءات والعراقيل التي سبق ذكرها وإعادة النظر في النصوص التشريعية المنظمة لهذه المؤسسات وتغيير طريقة التمويل الجزافي المتبعة حاليا وتعميم نظام التعاقد وتحويل ميزانية التجهيز من المستوى المركزي إلى المستوى المحلي أي تزويد المسير بميزانية شاملة تشمل ميزانية التسيير والتجهيز على التوالي، بالنظر إلى عدم قدرة مديرية الصحة والسكان على معرفة الاحتياجات الحقيقية للمؤسسة الصحية.

- **اعتماد المحاسبة المالية كأداة للتحكم في التسيير المالي بالمؤسسات الصحية:** تعتبر المحاسبة المالية من بين الأدوات المستخدمة في مراقبة التسيير حيث تستعمل مراقبة التسيير بيانات ومعلومات كثيرة مأخوذة من المحاسبة المالية باعتبارها تقوم بتحديد المركز المالي للمؤسسة وتحديد نتيجتها، كما أنها توفر معلومات جد هامة لمراقب التسيير، كل هذه المعلومات مهمة في اتخاذ القرارات وتحديد الانحرافات وتصحيحها، وعليه فإن المحاسبة المالية تعتبر أداة مهمة للتحكم في التسيير المالي بالمؤسسات العمومية الاستشفائية كونها تساعد المدير أو مراقب التسيير على

اتخاذ القرارات ومراقبة التسيير والتحكم في النفقات الصحية وعقلنتها، كون المحاسبة التحليلية هي فرع من فروع المحاسبة المالية وبالتالي فهي تسمح بالانتقال من الإنفاق العشوائي للأموال إلى صفة التوقع والتخطيط المبنية على بيانات المعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية لأصحاب القرار.

ثانيا: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كآلية حديثة للتحكم في النفقات

يعد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) مفهوما حديثا بالنسبة للمؤسسات الصحية حيث أصبح تحديد تكلفة الخدمة الصحية بشكل أكثر دقة مسألة في غاية الأهمية، سنتطرق في هذا المطلب إلى مفهوم هذا النظام ومختلف الخطوات الإجرائية لاستخدامه في تحديد تكلفة الخدمة الصحية.

مفهوم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC: عرفت محاسبة الأنشطة أو ما يسمى بطريقة ABC إقبالا كبيرا من طرف المؤسسات الأمريكية والأوروبية في سنوات الثمانينات خاصة بعد صدور كتاب (R.KAPLAN et T.JOHNSON) سنة 1987 الذي ذكر فيه حدود المحاسبة التقليدية وعرضا فيه إطار تصوري جديد هو المحاسبة على أساس الأنشطة، ويرجع أساس هذه المحاسبة إلى المنظمة الدولية (CAM.I) حيث عرفته على أنه: الأسلوب الذي يقيس أداء وتكلفة الأنشطة المتعلقة بأهداف التكلفة من منتجات أو خدمات أو زبائن، فتكلفة كل نشاط تتحدد على أساس مقدار استخدام الموارد وتحمل تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الزبائن بمقدار استخدامها للأنشطة فهو أسلوب يعترف بالعلاقة السببية بين مسببات التكاليف والأنشطة²¹
مزايا نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة: من بين المزايا التي يحققها هذا النظام²²:

- إن مدخل نظام التكاليف حسب الأنشطة يقوم على التحليل العميق لكافة الأنشطة في المؤسسة مع محاولة ربطها بمسبباتها، وهذا ما يؤدي إلى فهم إداري أفضل لجميع العمليات والعلاقات المتبادلة داخل المؤسسة مما يسمح برقابة أفضل على التكلفة واعتماد استراتيجية تخفيض التكلفة بصورة منتظمة ومستمرة.
- يقدم نظام ABC إمكانيات جديدة لربط التكاليف بموضوع التكلفة كما يسمح بربط تكاليف الأنشطة بالفئات المختلفة للعملاء باعتبارهم هم الذين يطلبون أنشطة معينة ويتسببون في إحداث التكلفة، وهذا ما يساعد الإدارة في الوصول إلى فهم أفضل لطريقة توليد الأرباح على مستوى المنتجات والعملاء.
- ينسجم نظام ABC مع مجموعة الأنظمة الإدارية الحديثة الأخرى ويتكامل معها في تحقيق أهداف المؤسسة.
- تحليل الانحرافات في ظل ABC له معان إيجابية في التعرف على المسببات الحقيقية للتكلفة.
- يساعد نظام ABC على ترشيد جهود الإدارة في مجال تخفيض التكاليف، من خلال تحليل الأنشطة وتسييرها وتوفيره لمعلومات تفصيلية عن الأنشطة والكلف ومسبباتها والتي تمكن من الفهم الجيد للتكاليف ومن ثم السيطرة عليها.

²¹ مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، منشورات جامعة الوادي 2013 ص 18.

²² سعاد حمدية، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكورة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير

حيث تظهر كيفية تخفيض التكاليف وفق هذا النظام من خلال تحليل وتنظيم الأنشطة كما يلي:

- ✓ تقليص الجهد والوقت المطلوبين للقيام بالنشاط، فيمكن تقليص الوقت والجهد لنشاط التهيئة بتدريب العمال.
- ✓ إلغاء الأنشطة غير الضرورية.

✓ انتقاء الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة وذلك في حالة وجود الأنشطة التنافسية التي تؤدي الغرض نفسه وبأقل تكلفة.

- قدرة نظام التكاليف البمين على أساس الأنشطة على توفير معلومات عن تكلفة الخدمات الطبية بشكل أكثر دقة وذلك لأنه يوفر رقابة فعالة على التكاليف غير المباشرة.
- رغم تداخل وتعقد الأعمال الاستشفائية إلا أن هناك إمكانية لتحديد ولو بصعوبة الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف والأنشطة الأقل ارتباطا وبالتالي استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

-الفروقات بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والأنظمة المحاسبية التقليدية

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ويشابه أنظمة التكاليف التقليدية في أن كلاهما يقوم بعملية تخصيص التكاليف غير المباشرة على عدة مراحل، وأن اختلاف النظامين من حيث فلسفة وإجراءات التجميع وإعادة التجميع على مستوى كل مرحلة، بالإضافة إلى اختلاف المبدأ الذي يقوم عليه كل من النظامين ويمكن ذكر أهم الفروقات بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة المحاسبية التقليدية كما يلي:

الجدول رقم 04: الفروقات بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والأنظمة المحاسبية التقليدية

نظام التكاليف على أساس الأنشطة	الأنظمة المحاسبية التقليدية
يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم	يقدم معلومات تكلفة كاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج ويصعب تحليلها.
التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف التكلفة الأساس	التركيز على المنتجات واعتبارها هدف التكلفة
يستخدم مؤشر تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم انتاجي، ويتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحددة على مقياس المخرجات لذلك النشاط، أي العامل المسبب لتكلفة ذلك النشاط	يستخدم معدل تحميل (واحد) للتكاليف الصناعية غير المباشرة داخل أو يتم استخدام بمعدل تحميل متخصص لكل قسم انتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف غير المباشر المخططة على أساس التحميل المختار
تعدد استخدامات مجتمعات التكاليف في القسم الواحد ويتخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل حساب تكلفة وحدة النشاط	استخدام مجمع واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجتمعات للمؤسسة
تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع التكاليف غير المباشرة وفي تحميل هذه التكاليف في نفسها العامل المسبب (ذات احتمال عال)	قد تكون أسس التوزيع أو التحميل هي نفسها العامل المسبب (احتمال ضعيف)

في الغالب لا يستند العامل المسبب إلى متغيرات مالية، بل متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد الأجزاء، كمية الإنتاج	تتضمن أسس التحميل متغيرات مالية تمثل تكلفة العمل المباشر أو تكلفة المواد المباشرة
تحديد تكلفة المنتج بتجميع كلف الأنشطة التي قامت ببنائه	تحديد تكلفة المنتج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج
يتم التشغيل بالحسابات المتقدمة جدا	يمكن أن يكون التشغيل يدويا أو بالحسابات

المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، **محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)**، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2007.

من خلال الجدول فإن الأنظمة التقليدية تركز على المنتجات وتقسم التكاليف غير المباشرة على أساس الوظائف (الشراء، الإنتاج، التوزيع) ويتم تحميل هذه التكاليف على المنتجات على أساس وحدة قياس التي تم تحديدها وفق متغيرات مالية مثل تكلفة العمل المباشر (أجور العمال، ساعات اليد العاملة) ويتم تحديد تكلفة المنتج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج، أما نظام التكاليف على أساس الأنشطة يركز على الأنشطة ويعطي لنا معلومات تفصيلية عن تكاليف كل نشاط داخل كل قسم، ويتم توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات وفق مسببات التكلفة والتي بدورها لا تستند إلى متغيرات مالية، ويتم تحديد تكلفة المنتج بتجميع تكاليف الأنشطة الضرورية التي قامت ببنائه.²³

ثالثا: أدوات توفيقية للتحكم في نفقات المؤسسات الصحية

1- مخطط العمل Le plan d'action: يعتبر مخطط العمل أداة مهمة للتحكم في النفقات الصحية وذلك من خلال المعلومات التي يضعها بين يدي المسير والتي من خلالها يتخذ القرارات المناسبة، من أجل تصحيح الأخطاء وتدعيم نقاط القوة لذلك كان لزاما على المسير المالي للمؤسسة وضع مخطط عمل يشمل على مختلف الاعمال والأنشطة التي تقوم بها المؤسسة مع تحديد الوقت المناسب للقيام بها ويجب أيضا على مسير المؤسسة الصحية تحديد المهام حسب الاختصاص وعليه يمكن القول أن مخطط العمل يساهم في تنفيذ خطة المؤسسة والاستراتيجية التي تسيير وفقها المؤسسة وهو ينقسم إلى:²⁴

- **المخطط العملياتي:** من بين أهم الأدوات المساعدة على التحكم والرقابة على نفقات المؤسسات الصحية وضع مخطط عملياتي لتسيير المؤسسة، يدرج في هذا المخطط الأهداف المراد تحقيقها، والقيام بعد ذلك بعملية التنظيم التي تهدف إلى تحديد المهام والوظائف داخل المؤسسة، قبل البدء في تطبيق المخطط العملياتي يجب وضع مؤشرات من خلالها يقوم المسير أو المشرف على تنفيذ سياسة المؤسسة بقراءة النتائج الجزئية وتحليلها وهذا من خلال دراسة مقارنة بين الأهداف المسطرة مسبقا والأهداف المحققة، من خلال التحليل الذي يقوم به

²³ مشاش نادية، أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في دعم مراقبة التسيير ورفع أداء المؤسسة، الملتقى الوطني حول "مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع"، جامعة البليدة 2، 25 أفريل 2017.

²⁴ نسيم ولد محمد، مرجع سبق ذكره.

المسير يقوم باتخاذ قرارات تصحيحية للأخطاء وهذا تماشيا مع الاستراتيجية التي تسيير وفقها المؤسسة أو تدعيم للنتائج إن لزم الأمر ذلك.

- **المخطط الاستراتيجي:** تعتبر الإدارة الاستراتيجية في قمة الهرم الإداري في الفكر والتطبيق، تمر الإدارة الاستراتيجية بثلاث مراحل متتالية تشكل في مجملتها عملية ذات خمس خصائص أساسية وهي:
 - لا يمكن البدء في مرحلة إلا قبل الانتهاء من المرحلة السابقة لها، وهذا لتسهيل عملية الانتقال الجزئي من مرحلة إلى أخرى، وبالتالي جودة كل مرحلة تتوقف على جودة المرحلة السابقة لها.
 - مراحل الإدارة الاستراتيجية متداخلة ومتكاملة، فالتغيير الذي يحدث في أي منها يؤثر على المراحل الأخرى سواء السابقة أو اللاحقة لها.
 - إن الإدارة الاستراتيجية عملية مستمرة، فعملية تقييم ورصد التغيرات في البيئة الداخلية والخارجية لا تتوقف بل تتم على فترات دورية.
 - لا بد من تدفق مستمر للمعلومات بواسطتها تتم مراجعة مراحل هذه العملية وإجراء الخطوات التصحيحية اللازمة.

2- الميزانية التقديرية: هي خطة تتناول كل صور العمليات المستقبلية لفترة محددة، عادة ما تكون سنة واحدة، وبعبارة أخرى هي أداة للتعبير عن أهداف وسياسات وخطط ونتائج، تعد مسبقا من السلطة العليا بمشاركة الفاعلين في تسيير المؤسسة، وفي المؤسسة الصحية تتكون الميزانية التقديرية من عدة ميزانيات فرعية لكل مصلحة أو مديرية فرعية، إذا فالميزانية التقديرية بمثابة أداة تستخدم في التعبير عن هدف معين تسعى إلى تحقيقه إدارة المؤسسة الصحية، وغالبا ما تكون أهداف هذه المؤسسة تقديم خدمات صحية بأقل التكاليف وبجودة عالية، وقد يحدث العكس أي الفشل في تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة لذلك كان من الضروري متابعة التنفيذ لإجراء تعديلات معينة تكفل نجاح الخطة الموضوعة المبنية على الميزانية التقديرية والأهداف المسطرة مسبقا، بل قد يتطلب الأمر إدخال تعديل شامل على البرنامج المحدد مسبقا.²⁵

تظهر أهمية الموازنة التقديرية من خلال دورها في إعداد وثائق التسيير المالي على الصعيد المستقبلي مثل الميزانية التقديرية والتي تمثل جزء من المخطط العام، حيث تعتبر أداة تخطيط تسمح بتخصيص الموارد البشرية والمادية لبرامج العمل وترجمتها إلى أهداف مرتبطة بآجال محددة، كما أنها تعتبر أداة للتنسيق بين الأجهزة الفنية والمالية تضمن الترابط المنطقي بين مختلف أهداف الأقسام والإدارات وتعتبر أداة رقابة وتقييم الأداء تمكن من حساب الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.