

تمهيد

تسعى المؤسسات الإستشفائية إلى مسايرة و مواكبة التطورات الحاصلة، من أجل تلبية رغبات و رضا عملائها، بتقديم خدمات ذات جودة عالية. و كذا تهدف هذه المؤسسات الى تخفيض تكاليفها عن طريق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، مما أدى إلى تزايد الاهتمام بنظم محاسبة التكاليف، خاصة النظم التكاليفية الحديثة نظرا لأهميتها و تأثيرها الايجابي على المؤسسات التي تبنت تطبيقها .

فبعد ما تطرقنا في الفصل الأول إلى نظام التكاليف المبني على الأنشطة، و تعرفنا على مزايا هذه الطريقة في معالجة التكاليف، فإننا سنسعى في هذا الفصل إلى اسقاط الجانب النظري على المؤسسة الاستشفائية محل دراستنا، الا و هي المؤسسة الإستشفائية المتخصصة في طب العيون ببسكرة ، حيث سنتطرق بداية إلى تقديم المؤسسة ثم محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة بها.

المبحث الأول : طريقة و إجراءات الدراسة

المطلب الأول : منهجية الدراسة

المنهج هو الطريقة التي يسلكها الباحث في تناول موضوع بحثه ، و على ضوءه يتم تحديد مفاهيم و إطار الدراسة ، و مجتمع البحث ، و نوع البيانات المطلوبة و مصادرها و كيفية الحصول عليها ، و كذلك يحدد مجالات الدراسة و طرق تحليل بياناتها¹. و هناك العديد من مناهج البحث المختلفة لتحليل النصوص و الظواهر القابلة للملاحظة و التي من شأنها تكون مواضيع قابلة للبحث².

و تعتبر الدراسة التي هي بين يدينا من نوع الدراسات الوصفية ، التي ترمي إلى وصف ظاهرة معينة من أجل التعمق فيها و الوصول إلى مكوناتها ، و بالنظر إلى موضوع الدراسة و إشكالياتها بما تحتويها من أهداف تبين لنا أن أنسب منهج لها هو المنهج الوصفي.

اذ يعرف المنهج الوصفي بأنه أحد مناهج البحث، يهدف إلى وصف ما هو كائن من ظواهر أو أحداث معينة، بعد جمع البيانات باستخدام الملاحظة أو المقابلة أو الإختبارات أو الاستقراءات المناسبة لكل ظاهرة أو حدث³. و أهم ما تتميز به البحوث الوصفية أنها دراسات ميدانية تتعلق بجماعة معينة في مكان محدد⁴.

المطلب الثاني: أدوات الدراسة (مصادر جمع المعلومات)

توجد عدة أدوات للبحث تستخدم في جمع البيانات الأولية ، و يمكن للباحث أن يستخدم اداة أو أكثر لجمع هذه البيانات . وقد اعتمدنا في دراستنا هذه على ما يلي:

أولاً : اداة المقابلة

المقابلة هي تفاعل لفظي يتم بين شخصين في موقف مواجهة ، حيث يحاول أحدهما و هو القائم بالمقابلة أن يستشير بعض المعلومات أو التعبيرات لدى المبحوث . و يكون للمقابلة هدف واضح و محدد و موجه نحو غرض معين يجعلها تختلف عن الحديث العادي الذي قد لا يهدف إلى أي غرض معين⁵. و قد اعتمدنا في

¹ وفقى السيد الإمام ، البحث العلمي إعداد مشروع البحث و كتابة التقرير النهائي ، المكتبة العصرية للنشر و التوزيع ، جمهورية مصر العربية ، طبعة أولى ، 2011 ، ص72.

² مانتيو كايدير ، حسيب إلياس حديد ، منهجية البحث العلمي دليل الباحثين الجامعيين للرسائل و الأطروحات الجامعية ، الدار النموذجية للطباعة و النشر ، طبعة أولى ، لبنان، 2011 ، ص 76.

³ ماهر عبد القادر محمد على ، أصول البحث العلمي ، دار المعرفة الجامعي طبع نشر توزيع ، جمهورية مصر العربية ، 2012 ، ص 154.

⁴ وفقى السيد الإمام ، البحث العلمي إعداد مشروع البحث و كتابة التقرير النهائي ، مرجع سابق ، ص73.

⁵ بلقاسم سلاطونية ، حسان الجليلي ، منهجية العلوم الإجتماعية أدوات جمع البيانات و كتابة تقرير البحث الإجتماعي ، الدار الجزائرية للنشر و التوزيع ، الجزائر ، الكتاب الثاني ، 2017 ، ص 94.

دراستنا هذه على المقابلة المنظمة، التي كان هدفنا من استخدامها هو الحصول على تشخيص أولي للإمكانيات و المقومات، التي قد تتوفر لدى المؤسسة المدروسة لتطبيق نظام ABC. بحيث تمت مع احد الاطارات المسيرة في محاسبة التكاليف، من خلال طرح جملة من التساؤلات التي اتسمت بخاصية البساطة و الوضوح، للحصول على اجابات سريعة ودقيقة.

ثانيا :الوثائق و السجلات

و هي السجلات لأحداث ماضية ، قد تكون مطبوعة أو كتوبة ، و قد تكون رسائل أو يوميات ، و قد تكون أيضا إيصالات ،خرائط ، صحف أو مجلات ، أو سجلات محاكمة ،أو وقائع رسمية ، أو أنظمة و قوانين¹. و اعتمدنا في دراستنا هذه على بيانات التكاليف، التي كانت في شكل تقارير و ميزانيات محاسبية، سمحت لنا بالحصول على البيانات الضرورية لحساب التكاليف.

ثالثا : اداة الملاحظة

في هذه الأداة يقوم الباحث بالحصول على المعلومات و البيانات عن طريق مشاهدته و ملاحظته للظاهرة شخصيا² ، و يمكن إستخدام الملاحظة لجمع بيانات تدعم أو تكمل بيانات جمعت بطرق أخرى ، مثل المقابلة أو تحليل الوثائق³. و كان استخدامنا لهذه الاداة كدعم للأدوات السابقة، من خلال تواجد الباحثة في المؤسسة خلال فترة التريض، بمصالح المؤسسة، مما سمح لها بالتعرف على واقع عملية معالجة التكاليف بالمؤسسة، و الحصول على معلومات ضرورية للدراسة.

المطلب الثالث: حدود و عينة الدراسة

اولا : حدود الدراسة

موقع الدراسة الأساسي هو المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون (بسكرة) . بحيث تمت الدراسة خلال الفترة الممتدة من شهر مارس الى شهر جوان.

¹ فريد كامل أبو رزينة و آخرون ، مناهج البحث العلمي طرق البحث النوعي ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، عمان ، طبعة أولى ، 2007 ، ص 75.

² نفس المرجع ، ص 66.

³ نفس المرجع ، ص168.

ثانيا : عينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في كل المؤسسات الاستشفائية في المنطقة، و بهذا تم التركيز على احد هذه المؤسسات لاجراء الدراسة الميدانية، نظرا لطبيعة الموضوع التي تتطلب عملية تطبيق نظام ABC باحد مؤسسات مجتمع الدراسة، و كذا بسبب الاستقبال من طرف اطارات المؤسسة، و توفير المعلومات التي نحتاجها لاجراء العمل الميداني.

بحيث تنقلت الباحثة عبر عدة مصالح بالمؤسسة، لجمع البيانات و المعلومات، و تمثلت هذه المصالح في:

1- مصلحة النشاطات الصحية (DSS) : هو مكتب يقوم بمتابعة و تقييم النشاطات الصحية (مخبر التحاليل ، قسم الأشعة ، قسم الصيدلية ، مطعم ... إلخ).

2- المصلحة الإقتصادية و التجهيزات (Econome) : هي المصلحة المسؤولة عن ايرادات المؤسسة من عتاد و تجهيزات... إلخ ، و تتألف من مكتبين :

- مكتب الفواتير.

- مكتب الصفقات العمومية .

3- المخبر التحاليل: هو أحد أقسام المؤسسة ، و يتم فيه إجراء الإختبارات عادة على عينات تحليلية من أجل الحصول على معلومات عن صحة المريض المتعلقة بالتشخيص الطبي ، العلاج ، و الوقاية من الأمراض.

4- مصلحة الاستشفاء لطب العيون .

5- القسم الجراحي: هو أحد أقسام المؤسسة ، و يتم فيه إجراء مختلف العمليات الخاصة بأمراض العيون ، كالرمد .. إلخ.

5- قسم الاشعة :هو أحد أقسام المؤسسة ، و يتم فيه إجراء مختلف الاشعة الخاصة باعضاء الانسان المختلفة .

المبحث الثاني : واقع محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة

سيتم التطرق من خلال هذا المبحث؛ إلى التعريف بداية بالمؤسسة العمومية الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة ، من حيث: المفهوم ، النشاط و الهيكل التنظيمي المعتمد بها ثم الكشف عن ممارسات محاسبة التكاليف، من خلال التعريف بالطريقة المعتمدة في حساب تكلفة الخدمات المقدمة.

المطلب الأول : تقديم المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة

أولاً : الطبيعة القانونية للمؤسسة

هي مؤسسة عمومية ذات طابع إداري ، ووجهة علمية ، وتقنية ، تتمتع بالشخصية المعنوية و الإستقلال المالي كما نص عليه المرسوم التنفيذي رقم 265/97 المؤرخ في 02-12-1997 المتضمن قواعد إنشاء المؤسسات الاستشفائية المتخصصة حيث جاء في المادة 2 من المرسوم - المؤسسة الاستشفائية المتخصصة مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية و الإستقلال المالي . وتنشأ بمرسوم تنفيذي بناء على اقتراح من الوزير المكلف بالصحة بعد إستشارة الوالي ، وتوضع تحت وصاية والي الولاية الموجود بها مقر المؤسسة

ثانياً : نشأتها

أنشأت وفقاً للمرسوم التنفيذي 465/97 المتضمن إنشاء المؤسسات الاستشفائية المتخصصة وسيرها ، في الموافق ل02 ديسمبر 1997 ، كما نصت المادة 02 من قرار رقم 027 المؤرخ في 02/12/1997 من وزارة الصحة وإصلاح المستشفيات إنشاء وحدات ومصحة بالمؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة كما هو موضح بالجدول التالي :

جدول رقم (03-01) يوضح انشاء مصالح ووحدات المكونة للمؤسسة الاستشفائية المتخصصة

المصالح	عدد الأسرة	الوحدات
طب أمراض العيون	40	- إستشفاء الرجال - إستشفاء النساء - الفحص والإستعجالات - الكشف

المصدر: المادة 02 من قرار رقم 027 المؤرخ في 1997/12/02 من وزارة الصحة وإصلاح المستشفيات.

ملاحظة: الطاقة الإستيعابية الفعلية بالمؤسسة الاستشفائية هي 80 سرير مقسمة على جناح الرجال، جناح النساء، بالإضافة إلى قيام بفتح مخبر للتحاليل الطبية وقاعة للتصوير بالأشعة، كما تم في وقت لاحق فتح صيدلية بالمؤسسة الاستشفائية وذلك تبعا للقرار رقم 45 المؤرخ في 2013/02/26 من طرف وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات، المتضمن إنشاء مصلحة الصيدلية.

ثالثا: موقعها

تقع المؤسسة العمومية الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة في وسط المدينة بحي البوخاري، يحدها من جميع الجهات أحياء سكنية .

رابعا: مهام المؤسسة

حسب نص المادة 3 من المرسوم التنفيذي 465/97 المتضمن تحديد قواعد إنشاء المؤسسات الاستشفائية المتخصصة وتنظيمها وسيرها، بأن هاته المؤسسات تختص في علاج مرض واحد فقط حيث نص المادة 03، تتكون المؤسسة الاستشفائية من هيكل واحد متخصص للتكفل بما يلي :

طب وجراحة العيون، و هي تغطي حاجات سكان ولاية بسكرة و بعض الولايات المجاورة مثل باتنة، خنشلة ولمسيلة .

كما نصت كذلك المادة 05 من نفس المرسوم على نقاط تقوم بها هاته المؤسسات في مجال نشاطها، بالمهام الآتية :

- تنفيذ نشاطات الوقاية والتشخيص والعلاج وإعادة التكييف الطبي و الإستشفاء.

- تطبيق البرامج الوطنية والجهوية والمحلية للصحة .

- المساهمة في إعادة تأهيل مستخدمي مصالح الصحة وتحسين مستواهم.

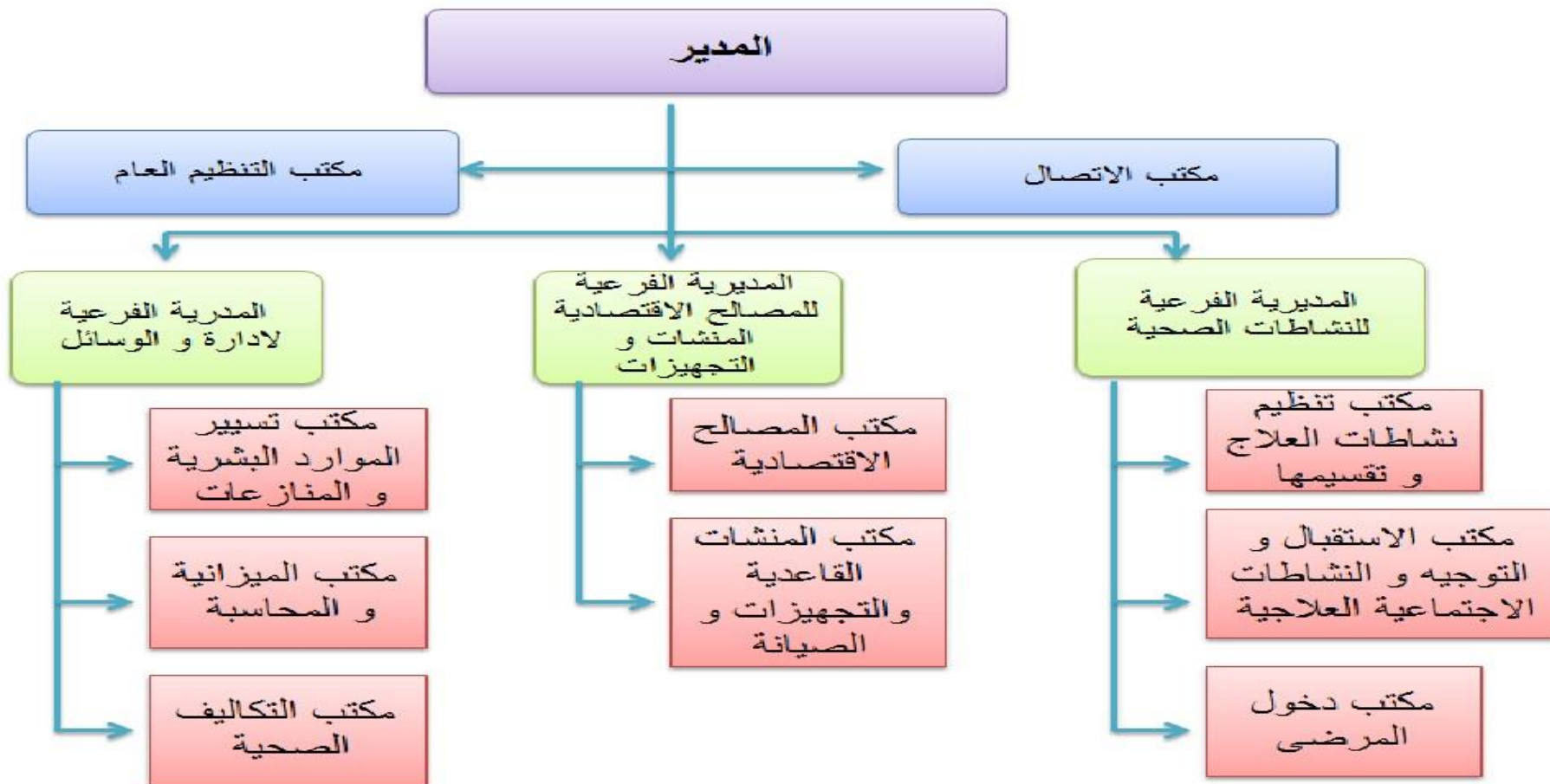
وفي الأخير ذكر في المادة 06 من نفس المرسوم بأنه ، يمكن إستخدام المؤسسة الاستشفائية المتخصصة كميدان للتكوين الشبه الطبي والتسيير الإستشفائي على أساس إتفاقيات توقع مع مؤسسة التكوين ، ويمكن إعتقاد مؤسسة عمومية متخصصة أو جزء من هيكلها لضمان نشاطات استشفائية جامعية بناء على قرار وزاري مشترك بين الوزير المكلف بالصحة ووزير التعليم العالي .

المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي و التقسيم الهندسي للمؤسسة

أولاً : الهيكل التنظيمي للمؤسسة

هو الأداة أو الشكل الذي يبين توزيع السلطة و المسؤوليات، على مختلف الوحدات في المستويات الإدارية المختلفة كما يبين كيفيات الإتصال الرسمي بينها. كما هو مبين في الشكل الموالي:

الشكل رقم (01-03) : الهيكل التنظيمي للمؤسسة الاستشفائية المختصة في طب العيون.



المصدر: المديرية الفرعية لإدارة الوسائل

المدير: ويعين من طرف وزير الصحة و يقوم بالمهام التالية :

*تسيير المؤسسة.

*الأمر بالصرف فيما يخص نفقات المؤسسة.

*تسيير الميزانية .

*المصادقة على مختلف الوثائق في حدود صلاحياته .

*القدرة على سلطة العقاب و منح المكافآت.

مكتب التنظيم العام: يضم هذا المكتب : مكتب الأمانة و مكتب التنظيم.

تعتبر أمانة المدير السلطة التنفيذية الأولى لاستقبال المواطنين و تنظيمهم و قد يكون هذا الاستقبال داخلي أو خارجي أو الشخصي.

أما مكتب التنظيم فهو ذات صلة مباشرة بالمدير فهو الذي يلتقي جميع المراسلات و يقوم بمراقبة العمليات الصادرة و الواردة .

مكتب الإتصال: هو عبارة عن وسيط بين إدارة المؤسسة و وزارة الصحة و السكان و كذا مختلف الإدارات الأخرى و هذا يكون بواسطة الإنترنت (شبكة داخلية) و الإكسترنترنت .

تشتمل كذلك المؤسسة حسب التنظيم الإداري الموضح في الهيكل التنظيمي على ثلاث مديريات فرعية تابعة للمدير هي كالتالي :

1- المديرية الفرعية للإدارة والوسائل :

- مكتب تسيير الموارد البشرية والمنازعات.

- مكتب التكاليف الصحية.

- مكتب الميزانية و المحاسبة.

2-المديرية الفرعية للنشاطات الصحية :

- مكتب تنظيم نشاطات العلاج وتقسيمها .

- مكتب الإستقبال و التوجيه، و النشاطات الإجتماعية العلاجية.

- مكتب دخول المرضى.

3-المديرية الفرعية للمصالح الإقتصادية الهياكل و التجهيزات:

- مكتب المصالح الاقتصادية.

- مكتب المنشآت القاعدية والتجهيزات والصيانة.

ثانيا : التقسيم الهندسي للمؤسسة الإستشفائية المتخصصة في طب العيون

كما يمكن أن نجد في أي مؤسسة عددا من الطوابق ، فإن للمؤسسة الإستشفائية المتخصصة في طب العيون طابقين طابق أرضي و طابق آخر.

الشكل رقم (03-02): يوضح التقسيم الهندسي للمؤسسة الإستشفائية المتخصصة في طب العيون.



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على معلومات من مصلحة الاستعلامات.

المطلب الثالث: الطريقة المعتمدة بالمؤسسة لحساب التكاليف

تعتمد المؤسسة محل الدراسة في حساب تكاليفها، على طريقة الأقسام المتجانسة. بحيث يعرف القسم المتجانس على أنه جزء حقيقي و معين من المؤسسة (إدارة ، نقل ، تموين ، إنتاج ، توزيع) ، بحيث تتصف كل الأنشطة التي يقوم بها بالتجانس كما يمكن قياس هذه الأنشطة و قياس مصاريفه .

تهدف هذه الطريقة إلى تحليل و تحميل أعباء مختلف النشاط ، و يتمثل محتوى هذه الطريقة فيما يلي :

- 1- تقسيم المؤسسة على أقسام متجانسة منها أقسام رئيسية و منها أقسام خدمية مساعدة.
- 2- توزيع الأعباء الغير مباشرة على مختلف الأقسام بمعدلات توزيع تستخرج من معطيات إحصائية تكون اساسا لتحميل الاعباء و يسمى هذا التوزيع توزيعا اوليا .
- 3- توزيع اعباء الاقسام المساعدة على الاقسام الرئيسية باستخدام معدلات تحميل تعبر عن درجة استفادة القسم من خدمات القسم المساعد .
- 4- يتم تحميل اعباء القسم الرئيسي لمختلف مراحل النشاط باستخدام وحدات قياس¹.

أولا : تحديد التكاليف وفق طريقة الأقسام المتجانسة المعتمدة بالمؤسسة

من خلال هذا المطلب سنحاول التطرق إلى تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة ، حيث يهدف هذا النظام إلى تحقيق أهداف محاسبة التكاليف ، من خلال مختلف الإجراءات و الأساليب المتبعة في تسجيل و تحليل التكاليف ، و يعتمد هذا النظام على مقومات في عملية لا بد التعرف عليها قبل التطرق إلى تطبيق الطريقة.

1- مقومات طريقة الأقسام المتجانسة**مراكز التكلفة (الأقسام الرئيسية و الثانوية) :**

- ✓ الأقسام الرئيسية : تتكون الأقسام الرئيسية لمستشفى طب العيون من الأقسام التالية :
- طب العيون رجال .
- طب العيون نساء .
- الاستعجالات : و تشمل مختلف الأداءات التي يتلقاها المريض خلال فترة نقل من 24 ساعة على مستوى قسم الإستعجالات.

1- علي رجال و آخرون ، المحاسبة التحليلية ، السنة الثانية ل م د ، مالية و محاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الحاج لخضر ، باتنة ، 2018 ، ص15.

✓ الأقسام الثانوية : تتكون الأقسام الثانوية لمستشفى طب العيون من الأقسام التالية :

- الجراحة .
- الأشعة.
- مخبر التحاليل الطبية.
- الإدارة .
- القسم الاقتصادي.
- دليل وحدات التكلفة : يقوم مستشفى طب العيون بتقديم تشكيلة متنوعة و متعددة من الخدمات الصحية عبر مختلف هياكلها نذكر منها ما يلي :

الجدول رقم (03-02) : يوضح وحدات العمل للخدمات المقدمة بالهيكل الصحية.

القسم	الخدمات المقدمة	وحدة العمل
قسم الجراحة	عمليات جراحية للمريض على مستوى العين	K
الأشعة	اشعة العمود الفقري اشعة القفص الصدري اشعة الرأس أشعة الفك	R
مخبر التحاليل الطبية	نسبة السكر في الدم . نسبة الانزيمات في السكر تخثر الدم فحص البول كشف الزهري	B
طب العيون رجال/نساء	فحص المريض	أيام الاستشفاء
فحص و الاستعجالات	فحص المريض	علاج

المصدر : من إعداد الطالبة إيمادا على وثائق المؤسسة.

يتضح من الشكل أعلاه اختلاف وحدات و رموز العمل للإقسام الثانوية و الرئيسية و لكل قسم وحدة خاصة به ، و تشير الرموز إلى وحدات العمل المجمع حسب نوعها إلى الأعمال التي يقوم بها الأطباء ، الصيادلة ، و المساعدون الطبيون.

3. عناصر التكاليف

تتعدد عناصر التكاليف بالمؤسسة تبعا لتعدد تشكيلة الخدمات الصحية المقدمة بها ، و يمكن حصر هذه العناصر في المجموعات التالية :

***مصاريف الأجور** : و تتمثل في مختلف الأجور المدفوعة للعاملين بالمؤسسة (أطباء ، شبه طبيين ، الإداريين التقنيين) .

***مصاريف المواد الصيدلانية و المعدات و الأدوات الطبية** : و تضم العناصر التالية :

_ مصل ، المخدرات ، الضمادات ، اللقاحات .

_ المواد الإستهلاكية و الإكسسوارات مثل حقن ، قطن ، خيط .

_ الأفلام و مواد الأشعة ، و الكواشف و المنتجات المخبرية .

_ معدات طبية و الأدوات الصغيرة مثل حوامل الأنابيب، مقص ..

***مصاريف المواد و اللوازم و المعدات و التجهيزات المختلفة** : و تشمل اللوازم المكتبية (أوراق دفاتر سجلات) عدة الأسرة (أغطية و أفرشة) ، مواد التنظيف ، المعدات و الآلات ، التجهيزات (مكاتب كراسي خزائن ..) .

***مصاريف الصيانة** : و تتضمن مختلف مصاريف عمليات الصيانة مثل الترميم و التهيئة و صلاح المعدات .

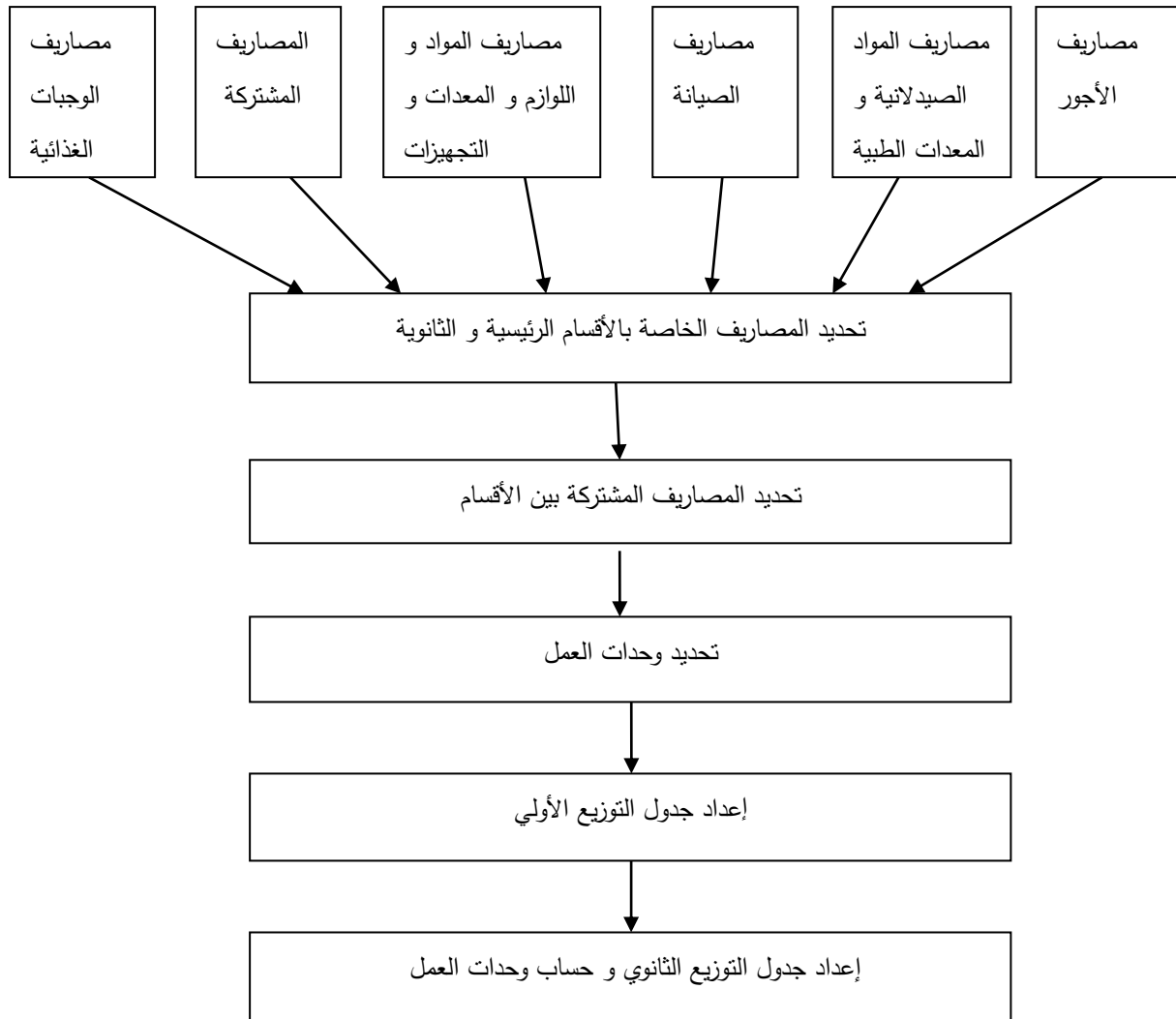
***مصاريف الوجبات الغذائية** : و هي جميع التكاليف المتعلقة بالوجبات الغذائية سواءا للمستخدمين الأطباء شبه طبيين و المرضى .

***المصاريف المشتركة** : و تشمل مصاريف الإنارة ، التدفئة ، الماء ، السفر و التنقلات ، التأمين المدني ، التعليم المستمر ، موقف للسيارات .

ثانيا : مراحل تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في المؤسسة محل الدراسة

بعد ما قمنا بتحديد مختلف المقومات التي تساعد في تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة ، سنقوم بتحديد التكاليف وفقا لهذه الطريقة ، و ذلك وفق الخطوات المبينة في الشكل التالي :

الشكل رقم (03-03) : طريقة الأقسام المتجانسة.



المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة محل الدراسة.

1- تحديد المصاريف الخاصة بالأقسام الرئيسية و الثانوية : حيث تشمل مصاريف الأجور ، المصاريف المشتركة...الخ.

و تتضمن تحديد المصاريف المباشرة و الغير مباشرة لمختلف الأقسام و تشمل ما يلي :

1- مصاريف الاجور : و تظهر قيمة الأجور لسنة 2018 في الجدول التالي :

الجدول رقم (03-03) : يوضح الأجور لسنة 2018.

المجموع	الإداريين و العمال التقنيين	شبه الطبيين	الأطباء	الأجور	
				الأقسام	الأقسام
13272924	187253	13085671	-	القسم الجراحي	الأقسام المساعدة
1620774	-	1620774	-	الأشعة	
4702596	-	4702596	-	مخبر التحاليل الطبية	
15318694	10472898	4845797	-	الإدارة	
27654018	17758086	8919708	976225	القسم الاقتصادي	
62569007	28418237	33174546	976225	المجموع الجزئي 1	
30057903	993710	12045543	17018650	طب العيون رجال	الأقسام الرئيسية
23036067	1093220	12045543	16888456	طب العيون نساء	
59093970	2086930	11054931	33907106	طب العيون	
21505623	622620	11667007	9215995	فحص و الإستجالات	
80599592	2709550	34766941	43123101	المجموع الجزئي 2	
143168599	31127787	67941487	44099326	المجموع الكلي (1+2)	

الوحدة : دج

المصدر : من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة. (انظر الملحق رقم 01)

يتضح من الجدول أعلاه اختلاف الأجور من قسم لآخر حسب تخصصه حيث نجد ان كتلة الأجور مرتفعة في قسم الاستشفاء و العلاج الطبي رجال/نساء و القسم الاقتصادي.

2- مصاريف المواد و المستلزمات الصيدلانية و الأدوات الطبية الصغيرة : تظهر قيمة هذه المصاريف

لسنة 2018 في الجدول التالي :

الجدول رقم (03-04) : يوضح مصاريف المواد و المستلزمات الصيدلانية و الأدوات الطبية الصغيرة لسنة

. 2018

المواد الأقسام	الأدوية والضمادات المطهرات اللقاحات	المواد الاستهلاكية و الملحقات	الأفلام و مواد الأشعة	المحاليل و المواد المخبرية	ادوات جراحية صغيرة	المجموع		
							القسم الجراحي	الأشعة
	6933282	13898817	-	2299	8503301	29337700		
	3629	-	1294013	-	-	1297642		
	99814	67226	-	5851920	202923	6221883		
	-	-	-	-	-	-		
	-	-	-	-	-	-		
	7036725	13966043	1294013	5854219	8706225	13393907		المجموع الجزئي 1
	1346793	137534	-	-	10563	1494890		طب العيون رجال
	1098637	103656	-	10170	1054	1213517		طب العيون نساء
	2445430	241190	-	10170	11617	2708407		طب العيون
	276090	83151	-	-	1942	361184		فحص و الإستجالات
	2721521	324341	-	10170	13559	3069591		المجموع الجزئي 2
	5438236	6276094	343570	1308106	3097491	16463498		المجموع الكلي(2+1)

الوحدة : دج

المصدر : من اعداد الطالبة بإعتماد على وثائق المؤسسة.(انظر الملحق رقم 02)

يتضح من الجدول اعلاه وجود اختلاف في المصاريف الصيدلانية، التي تختلف من قسم لآخر و تنعدم في بعض الأقسام (الإدارة و القسم الإقتصادي) ، و السبب هو انه كل قسم يستهلك المواد الصيدلانية حسب

تخصصه و الحاجة لها لتقديم الخدمة المطلوبة ، حيث نجد ان الاستخدام الاكثر لمواد الصيدلانية في قسم الجراحة.

2- مصاريف المواد و اللوازم و المعدات و التجهيزات المختلفة : و تظهر قيمة هذه المصاريف لسنة

2018 في الجدول التالي :

الجدول رقم (03-05) : يوضح مصاريف المواد و اللوازم و التجهيزات المختلفة لسنة 2018.

المجموع	معدات طبية	معدات غير طبية	مواد التنظيف	عدة الأسرة	اللوازم المكتبية	المواد و اللوازم		الأقسام
						القسم الجراحي	الأشعة	
5688656	3830687	65230	1483171	204362	105206	القسم الجراحي	الأقسام المساعدة	
129456	-	-	114090	6234	9132	الأشعة		
1620656	-	184090	1369081	13386	54099	مخبر التحاليل الطبية		
2600164	-	472563	446853	-	1680748	الإدارة		
1978537	-	117519	1454648	42500	363871	القسم الاقتصادي		
12017468	3830687	893402	4867842	266481	2213056	المجموع الجزئي 1		
1720972	638448	130694	684540	205490	61800	طب العيون رجال	الأقسام الرئيسية	
1816205	638448	98256	855675	162026	61800	طب العيون نساء		
3537177	1276896	228950	1540216	367516	123600	طب العيون		
2061756	638447	-	1197946	118563	106800	فحص و الإستعجالات		
5598934	1915343	228950	2738161	486079	230400	المجموع الجزئي 2		
17616402	5746030	1068352	7606003	752561	2443456	المجموع الكلي (1+2)		

الوحدة : دج

المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة. (انظر الملحق رقم 03)

يتضح من الجدول اعلاه ان المؤسسة لم تقتني المعدات الغير طبية ، و هذا ما يفسر انعدام المصاريف المتعلقة بالمعدات الغير طبية في مختلف اقسام المؤسسة.

3- مصاريف الوجبات الغذائية و الصيانة : و تظهر قيمة المصاريف للوجبات الغذائية و الصيانة لسنة 2018 كما يلي:

الجدول رقم (03-06) : يوضح مصاريف الوجبات الغذائية و الصيانة لسنة 2018 .

الصيانة	الوجبات الغذائية		المصاريف	الأقسام
	التكلفة	عدد الوجبات		
567863	348574	1452	القسم الجراحي	الأقسام المساعدة
4378	-	-	الأشعة	
143736	-	-	مخبر التحاليل الطبية	
461722	175727	732	الإدارة	
1182878	-	-	القسم الاقتصادي	
2360578	524302	2184	المجموع الجزئي 1	
584332	4471928	18628	الاستشفاء و العلاج الطبي رجال	الأقسام الرئيسية
577541	4055176	16892	الاستشفاء و العلاج الطبي نساء	
1161873	8527104	35520	الإستشفاء و العلاج الطبي	
181603	348574	1452	فحص و الإستعجالات	
1343475	8875678	36972	المجموع الجزئي 2	
3704053	9399980	39156	المجموع الكلي(2+1)	

المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة. (انظر الملحق رقم 05/04) الوحدة : دج

يتضح من الجدول اعلاه ان المصاريف الخاصة بالوجبات الغذائية قد بلغت **9399980** دج ، فيما بلغت مصاريف مختلف الترميمات و الاصلاحات ب **673874** دج ، في مختلف الأقسام السابقة.

ملاحظة : تقدر سعر الوجبة الواحدة ب240.06دج ، و تم احتساب تكلفة الوجبة كما يلي :

تكلفة الوجبة الغذائية = عدد الوجبات × سعر الوجبة.

1- المصاريف المشتركة : و تظهر قيمة المصاريف المشتركة لسنة 2018 كما يلي:

الجدول رقم (03-07) : يوضح المصاريف المشتركة لسنة 2018.

المصاريف	القيمة : دج
التأمين على المسؤولية المدنية و الأخطار المهنية	625503
المنح للطلبة الداخليين و الخارجيين	-
تكوين موظفين شبه طبيين	-
التربص في الخارج	-
المصاريف المتعلقة بالمؤتمرات	-
التكوين المتواصل	14689
مصاريف التسيير الأخرى	-
الغازات الطبية و المواد الأخرى	347817
ملحقات و قطع غيار العتاد الطبي و الأدوات الطبية	1502144
صيانة الهياكل الطبية و ترميمها	4066519
نفقات التسيير الأخرى	2669237
تدفئة ، إنارة ، ماء	4361504
الوثائق و الاشتراك في المجالات و الدوريات	-
صيانة العتاد و الأثاث	221500
موقف السيارات	5201548
النقل و التنقلات	128450
تسديد مصاريف الاستشفاء للمستشفى المركزي للجيش من اجل المرضى المحولين اليه الغير معنيين بالعلل الخاضعة لاتفاقيات خاصة	-
البحث الطبي	-
المجموع	19138911

الوحدة : دج

المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة. (انظر الملحق رقم 06)

يتضح من الجدول اعلاه ان المصاريف المشتركة تدفع بصفة مشتركة من طرف المؤسسة.

2- تحديد عدد وحدات العمل (وحدة القياس) : حيث يتم تحديد عدد وحدات العمل للأقسام الرئيسية بالإضافة إلى قسم الأشعة و التحاليل المخبرية و القسم الجراحي.

*تحديد عدد وحدات العمل للأقسام الرئيسية : يتضمن تحديد عدد وحدات العمل للإستشفاء و العلاج الطبي رجال / نساء و الفحص و الاستعجالات لسنة 2018 كما يلي :

الجدول رقم (03-08) : يوضح عدد وحدات العمل للأقسام الرئيسية لسنة 2018.

وحدة العمل	العدد	الوحدة
طب العيون رجال	6401	ايام الاستشفاء رجال
طب العيون نساء	5492	ايام الاستشفاء نساء
طب العيون	11596	ايام الاستشفاء
فحص و الاستعجالات	20809	فحص و علاج

المصدر : اعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة.(انظر الملحق رقم 07)

*تحديد عدد وحدات عمل قسم الجراحة : تظهر قيمتها لسنة 2018 كما يلي :

الجدول رقم (03-09) : تحديد عدد وحدات عمل قسم الجراحة لسنة 2018.

العدد K	المعامل	عدد العمليات	وحدة العمل
10340	20	517	دمل العين غسل العين نزع الخيط الجراحي
3160	40	79	عملية نزع جفن العين عملية نزع الظفر على مستوى قرنية العين انغلاق مجرى دمعة العين الحاد
500	50	10	فحص تخدير عام ماء الابيض بدون عدسة تفريغ العين
9360	60	156	ماء الابيض مع ارتفاع ضغط العين
55520	80	694	علاج الليزر
1350	90	15	علاج الحول
50800	100	508	جسم غريب ماء الازرق ماء الابيض العادي
297600	120	2480	ماء الابيض مع وضع العدسة
428630	-	4459	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة . (انظر الملحق رقم 08)

*تحديد وحدات العمل قسم الفحص العضوي للعين : تظهر قيمتها لسنة 2018 كما يلي :

الجدول رقم (03-10) : يوضح عدد وحدات عمل قسم الفحص العضوي للعين لسنة 2018.

نوع الفحص	عدد	المعامل	العدد K
تخطيط قلبي	259	20	5180
موجات فوق صوتية - أ -	3208	30	96240
موجات فوق الصوتية - ب -	1916	40	58472
حقل بصري	85	50	4250
تصوير شبكي	302	100	30200
المجموع	5770	-	212510

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة. (انظر الملحق رقم 09)

*تحديد عدد وحدات عمل قسم التحاليل : تظهر قيمتها لسنة 2018 كما يلي :

الجدول رقم (03-11) : يوضح عدد وحدات عمل قسم التحاليل لسنة 2018.

العدد B	المعامل الموافق	عدد التحاليل	نوع التحليل
153345	15	10223	نسبة السكر في الدم نسبة الكالسيوم في الدم كراتينين رد المناعي للام
98940	20	4947	كشف الزهري نسبة الدم
245250	30	8175	فصيلة الدم تخثر الدم فحص البول السيروتوكوكس
53400	40	1335	فحص البكتيريا فحص الدهون
152950	70	2185	السيدا التهاب كبدي C التهاب كبدي B
80330	90	823	نسبة الانزيمات في الكبد
784215	-	27688	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة. (انظر الملحق رقم 10)

من الجدول أعلاه يتضح أن هناك اختلاف في المعاملات بين مختلف التحاليل ، و اشتراك البعض منها في نفس المعامل ،حيث يتم تحديد العدد B من خلال المعادلة التالية :

$$\text{العدد B} = \text{المعامل الموافق} \times \text{عدد التحاليل}$$

*تحديد عدد وحدات عمل قسم الأشعة : تظهر قيمتها لسنة 2018 كما يلي :

الجدول رقم (03-12) : يوضح عدد وحدات عمل قسم الأشعة.

العدد R	معامل	عدد الأشعة	نوع الأشعة
3588	6	598	القفص الصدري
11000	10	1100	عضمة الوجه
597	12	137	البطن الرأس
5280	20	264	العمود الفقري
21512	-	2099	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة. (انظر الملحق رقم 11)

من الجدول أعلاه يتضح أن هناك اختلاف في المعاملات بين مختلف الأشعة، و اشتراك البعض منها في نفس المعامل، حيث يتم تحديد العدد R من خلال المعادلة التالية :

$$\text{العدد R} = \text{المعامل الموافق} \times \text{عدد الأشعة.}$$

3- إعداد جدول التوزيع الأولي.

حيث يتم فيه توزيع المصاريف المشتركة على الأقسام الأساسية و الثانوية على أساس النسب المئوية لمصاريف كل قسم ، و تعتبر هذه المرحلة بمثابة ملخص لمختلف العمليات السابقة ، و هذا ما يوضحه الجدول الموالي

الجدول رقم (03-13) : يوضح التوزيع الاولي للمصاريف خلال سنة 2018.

المجموع الكلي	الأقسام الرئيسية					الأقسام الثانوية						الأقسام التكاليف
	المجموع الجزئي 02	استعدادات	طب العيون	طب العيون نساء	طب العيون رجال	المجموع الجزئي 01	القسم الاقتصادي	الادارة	المخبر	الاشعة	قسم الجراحة	
143168599	80599592	21505623	59093970	29036067	30057903	62569007	2754018	15318694	4702596	1620774	13727942	تكاليف الاجور
9399980	8875678	348574	8527104	4055176	4471928	524302	00	175727	00	00	348574	تكاليف الوجبات الغذائية
46203194	9345969	1373539	7972430	3757158	4215272	36857225	00	00	6221883	1297642	29337700	تكاليف صيدلانية و الأدوات الطبية
17616402	5598934	2061756	3537177	1816205	1720972	12017468	1978537	2600164	1620656	129456	5688656	تكاليف و المواد اللوازم
3704053	1343475	181603	1161873	577541	584332	2360578	1182878	461722	143736	4378	567863	تكاليف الصيانة
220092228	105763648	25471095	80292553	39242146	41050408	114328580	30815433	18556308	12688871	3052251	49215717	المجموع الجزئي
100	48.05	11.5729	36.4813	17.8299	18.5615	51.9458	14.0011	8.4312	5.7653	1.3868	22.3614	مصاريف مشتركة
19138911	9197058	2214931	6982128	3412442	3569686	9941852	2679667	1613630	1103406	265419	4279730	المجموع الكلي
239231139	114960706	27686025	87274681	42654587	44620093	124270432	33495100	20169983	13792277	3317670	53495447	

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

يوضح لنا من الجدول التحميل المتبع في توزيع المصاريف المشتركة ، حيث نجد أنه القسم ذو التكاليف الاكبر و يتحمل قدر كبير من المصاريف المشتركة ، كقسم طب العيون يتحمل اكبر نسبة 36.4813.

إعداد جدول التوزيع الثانوي و حساب تكلفة وحدات العمل :

و يتضمن توزيع مصاريف الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية و أساس التحميل المستخدم هو النسبة مصاريف القسم الرئيسي إلى المصاريف الكلية لأقسام بعد التوزيع الأولي.

الجدول رقم (03-14) : يوضح التوزيع الثانوي و حساب تكلفة وحدات العمل.

الأقسام الرئيسية					الأقسام الثانوية						التعيين
المجموع الجزئي 02	استعجلات	طب العيون	طب العيون نساء	طب العيون رجال	المجموع الجزئي 01	القسم الاقتصادي	الادارة	المخبر	الأشعة	قسم الجراحة	
114960706	27686025	87274681	42654587	44620093	124270432	33495100	20469938	13792277	3317670	53495447	المصاريف بعد التوزيع الاولي
100	24.0830	75.9170	37.1036	38.8133	-	-	-	-	-	-	النسبة المئوية
53495447	12883326	40612120	19848749	20763371	-	-	-	-	-	53495447	قسم الجراحة
3317670	798996	2518675	1230976	1287699	-	-	-	-	3317670	-	الاشعة
13792277	3321599	10470678	5117435	5353244	-	-	-	13792277	-	-	المخبر
20169938	4857533	15312405	7483778	7828627	-	-	20469938	-	-	-	الادارة
33495100	8066636	25428464	12427896	13000568	-	33495100	-	-	-	-	القسم الاقتصادي
124270432	29928090	94342342	46108833	48233509	-	-	-	-	-	-	المجموع الجزئي
239231139	57614115	181617023	88763421	92853603	-	-	-	-	-	-	المجموع بعد التوزيع الثانوي
-	علاج	أيام الاستشفاء	أيام الاستشفاء نساء	أيام الاستشفاء رجال	-	-	-	B	R	K	وحدة العمل
-	20809	11596	5492	6104	-	-	-	784215	21512	641140	عدد وحدات العمل
-	2768.71	15662	16162	15212	-	-	-	18	154	83	تكلفة وحدة العمل

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة

يتضح لنا من الجدول أعلاه أن قسم طب العيون رجال يتحمل اكبر مقدار من المصاريف الأقسام الثانوية ، و ذلك لان نسبته المئوية كانت هي الاكبر، بالنسبة لمجموع مصاريف الأقسام الرئيسية ، و وحدات العمل تم حساب تكلفتها التي تعتبر بمثابة تكلفة الخدمات المقدمة بالقسم المعني رغم تنوع الخدمات بكل قسم.

المبحث الثالث: محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في المؤسسة

من خلال هذا المبحث، سنوضح نتائج تحليل المقابلة التي أجريت مع احد إطارات المؤسسة، لتشخيص أرضية تطبيق النظام المقترح، ثم سنتطرق إلى المراحل التطبيقية لهذا النظام.

المطلب الأول : تحليل المقابلة

تمت المقابلة يوم 15-05-2019 على الساعة 9:30 ، مع السيد (ص . رياض) نائب المدير و رئيس قسم مصلحة النشاطات الصحية بمصلحة النشاطات الصحية. و الهدف من هذه المقابلة؛ معرفة مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، بالمؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة، و ما هي الشروط الضرورية لنجاحه مستقبلا.

أسئلة المقابلة :

- 1- ما هي طريقة حساب التكاليف المعتمدة في المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون - بسكرة - ؟
 - 2- هل تم تغيير طريقة حساب التكاليف بمؤسستكم؟ متى ؟ و ماهي الطريقة الجديدة ؟
 - 3- لماذا تم تغيير الطريقة و ماهي الأسباب ؟
 - 4- ما فائدة تلقي دورات تدريبية و تكوينية لتحسين المستوى في مؤسستكم ؟
 - 5- متى تلجئون إلى إجراء دورات تدريبية في مجال تخصصكم ؟
 - 6- ماهي الأهداف التي تسعى مصلحتكم إلى تحقيقها من خلال مراقبة التكاليف ؟
 - 7- ما هي الأطراف الأخرى التي تستخدم مخرجات محاسبة التكاليف ؟ و هل ترى ان الطريقة المعتمدة لديكم في حساب التكاليف تلبي طلباتكم بفعالية ؟
 - 8- ما هي الصعوبات التي قد تواجهونها في حالة تطوير الطريقة المعتمدة لديكم إلى لإحدى الطرق الحديثة ؟
 - 9- ما هي النقائص التي ترونها في تطبيق الطريقة المعتمدة لديكم ؟ و ماهي الايجابيات ؟
 - 10- هل طبيعة نشاط المؤسسة و حجمها بحاجة إلى تغيير الطريقة المعتمدة في حساب التكاليف و واستبدالها إلى الطرق الحديثة مثل طريقة ABC؟
- و كانت الأجوبة كالتالي :

1- الطريقة المعتمدة في المؤسسة الإستشفائية لطب العيون في طريقة تكاليف الاقسام المتجانسة.

2- لم يتم تغيير الطريقة المعتمدة في حساب التكاليف منذ سنة 2000 .

- 3- لا توجد إجابة .
- 4- عدم تلقي دورات تدريبية إلا التكوين الأولي فقط .
- 5- لا توجد أي دورات تدريبية .
- 6- تسعى المؤسسة إلى عدة أهداف أهمها : التسيير الحسن للموارد المالية للمؤسسة .
- 7- الأطراف الأخرى التي تستخدم مخرجات محاسبة التكاليف هي قسم المصالح الإقتصادية و التجهيزات. و طريقة حساب التكاليف المعتمدة في المؤسسة، تعطي صورة تقريبية عن حجم تكلفة العلاج، لكن ليس لها دور او استخدام في العملية التسييرية.
- 8- الصعوبة التي قد تواجهنا في حالة تطوير الطريقة؛ هي صعوبة جمع المعلومات، وكذا صعوبات توفر الاطارات المتدربة على هذه الطرق الجديدة.
- 9- نقائص الطريقة المعتمدة كثيرة، لكن من اهم هذه النقائص، ان الاهتلاك لا يندرج ضمن مكونات التكلفة (الأهلاك يكون على سنة و ليس 5 سنوات) ، نظرا لطبيعة المؤسسة فهي غير ربحية بالدرجة الأولى، وتهدف الى العلاج و المساعدة للمواطن دون البحث عن فوائد مالية (ربح / خسارة) ، حيث المواطن يدفع مبالغ رمزية كتكلفة للعلاج. و ذلك لغلبة القرار المركزي على القرار الإقتصادي اللامركزي في المؤسسات العمومية الإستشفائية . لكن مع هذا يسعى المسيررون بالمؤسسة الى محاولة ادراج مخرجات حساب التكاليف في تسيير المؤسسة و في عملية اتخاذ القرار.
- 10- حجم و طبيعة نشاط المؤسسة تسمح بإستبدال الطريقة إلى الطرق الحديثة مثل ABC ، كما يستحسن إستبدالها حتى تكون الرؤية صحيحة (النتائج واضحة و دقيقة)، مقارنة بالنتائج الحالية التي تعتبر نتائج تقريبية فقط. لكن توجد نظرة في الآفاق على إستبدال نظام تسيير المؤسسات الإستشفائية العمومية بصفة عامة، بما في ذلك نظام معالجة التكاليف.

من خلال الأجوبة تبين لنا أن طريقة حساب التكاليف المعتمدة في المؤسسة محل الدراسة (طريقة الأقسام المتجانسة)، تبقى غير كافية، و تبقى النتائج المتحصل عليها من خلالها نتائج تقريبية فقط ، مما يجعل اعتماد هذه الأخيرة في اتخاذ القرارات التسييرية أمر غير فعال، إلى جانب أن الإجابات المقدمة كانت مختصرة، مما يجعل الباحثة في وضعية مدافع عن هذه الإجابات دون إمكانية تحليل لها أو انتقاد. و لهذا خلصت المقابلة الى أن المؤسسة المدروسة تتوفر على إمكانات تسييرية لتطبيق الطريقة المقترحة، بحيث يقر المستجوب أن المؤسسة تطمح إلى تحسين الطريقة المعتمدة في حساب التكاليف، و لا يحول دون ذلك إلا بعض المشاكل

التنظيمية التي يمكن تجاوزها. كما أن استقلالية التسيير و التخلي عن المركزية يبقى الهدف الأساسي، الذي سيحرر المؤسسة من قيود تحول دون تحسين طرق التسيير.

المطلب الثاني : عملية تطبيق نظام التكاليف على الأنشطة (ABC) في المؤسسة محل الدراسة

ان عملية وضع نموذج لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة، يتطلب بشكل عام معرفة العناصر الاساسية التي يتكون منها هذا النموذج اذ يتكون من :

1- **الموارد** : تتطلب اي عملية سواء كانت خدمات موارد تسهل و تساعد عملية الانتاج تلك ، و من أمثلة ذلك الموارد البشرية ، الاجهزة المحروقات ، المياه ، الكهرباء ، و غيرها ، و ان لهذه الموارد تكلفة تتحمل عبئها المؤسسة مقتبل الحصول عليها .

2- **محركات الموارد** : و هي تتمثل الاساس و المعيار التي تخصص بموجبه تكلفة الموارد بشكل مناسب على الانشطة التي تستفيد منها .

3- **الانشطة** : هي كافة الاعمال المنظمة و المعروفة من حيث طبيعتها التي تقوم بها المصحة لتقديم خدمة الرعاية الصحية ، اضافة الى الاعمال المساندة لها ، و تختلف الانشطة من حيث مستويات حدوثها كما يلي :

- أنشطة على مستوى المؤسسة : مثل نشاط الادارة العامة ، نشاط المالية ، شؤون الموظفين ...الخ.
- أنشطة على مستوى الانتاج : مثل نشاط التحليل المخبري ، نشاط الاشعة ، نشاط الاستقبال .
- أنشطة على مستوى الدفعة : مثل نشاط التغذية .
- أنشطة على مستوى الوحدة المنتجة : مثل نشاط المعالجة لقسم معين .

4- **محركات الأنشطة** : و هي تتمثل الاساس و المعيار الذي يتم به تخصيص التكاليف الغير مباشرة لكل نشاط على اهداف التكلفة .

5- **هدف التكلفة** : و هو يمثل الشيء المراد معرفة تكلفته الكلية و النهائية ، فهو يتضمن التكاليف المباشرة الخاصة به ، بالاضافة الى حصته مما تم تخصيصه اليه من تكاليف الانشطة التي يستفيد منها ، و التي تتم وفق محركات مناسبة لتكلفة الانشطة ، و عند الحديث عن المستشفيات فان هدف التكلفة قد

يكون قسما من الاقسام الذي يقوم بتقديم خدمة الرعاية الصحية ، او خدمة علاجية معينة ، او المريض الذي يتلقى هذه الخدمة¹.

و لتطبيق هذا النظام علينا القيام بما يلي :

الخطوة الأولى : تحديد أحواض التكاليف و تحليل الأنشطة

و تعتبر أول خطوة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة و هي خطوة مهمة جدا يتم فيها تحديد التكاليف في المؤسسة محل الدراسة :

• تحديد التكاليف:

- 1- تكاليف الأجور.
- 2- تكاليف الوجبات الغذائية.
- 3- تكاليف المواد الصيدلانية و المعدات الطبية الصغيرة.
- 4- تكاليف المواد و اللوازم المختلفة .
- 5- تكاليف الصيانة.
- 6- المصاريف المشتركة.

• تحليل الأنشطة :

يتم تحديد الأنشطة في المؤسسة محل الدراسة و كما يلي :

- 1- الجراحة.
- 2- الأشعة.
- 3- التحاليل.
- 4- الاستشفاء طب العيون للرجال.
- 5- الاستشفاء طب العيون للنساء.
- 6- الفحص و الاستجالات.

الخطوة الثانية : تحديد تكلفة كل نشاط

¹عبد الرحمن محمد عبد الرحمن بكر ، امكانية تطبيق نظام الموازنات في قطاع المستشفيات الاردني ، (رسالة دكتوراه في المحاسبة) ، كلية العلوم المالية و المصرفية ، 2007، ص148/149.

يتم تحديد تكلفة كل نشاط من الأنشطة المذكورة سابقا من خلال بطاقة التكاليف التفصيلية للمؤسسة، و ذلك من خلال تتبع التكاليف ، و للتوضيح أكثر سنقوم بعرض جدول يضم التكاليف المباشرة بالإضافة إلى التكاليف الغير مباشرة كما يلي:

الجدول رقم (03-15): يوضح تحديد تكلفة كل نشاط.

المجموع	فحص و استعدادات	طب العيون	طب العيون نساء	طب العيون رجال	المخبر	اشعة	جراحة	الأنشطة مجمعات التكلفة
100195887	21505623	59093970	29036067	30057903	4702596	1620774	13272924	مجموع تكاليف الرواتب و الاجور
9224252	348574	8527104	4055176	4471928	0	0	348574	مجموع تكاليف الوجبات الغذائية
46203194	1373539	7972430	3757158	4215272	6221883	1297624	29337700	مجموع تكاليف المواد الصيدلانية و المعدات الطبية
13037701	2061756	3537177	1816205	1720972	1620656	129456	5688656	مجموع تكاليف المواد و اللوازم المختلفة
2514453	181603	1161873	577541	584332	143736	4378	567863	مجموع تكاليف الصيانة

المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة.

الخطوة الثالثة : تحديد مسببات تكلفة كل نشاط

تحتوي المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون على عدة نشاطات و كل نشاط له مسبب تكلفة مرتبط به كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم (03-16) : يوضح مسببات التكلفة لكل نشاط في المؤسسة.

النشاط	مسبب التكلفة
جراحة	عدد العمليات
الأشعة	عدد الأشعة
التحاليل	عدد التحاليل
طب العيون رجال	عدد أيام الإستشفاء رجال
طب العيون نساء	عدد أيام الإستشفاء نساء
طب العيون رجال	عدد أيام الإستشفاء
فحص و الاستعجالات	عدد الفحوصات

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على معلومات من أطباء و شبه طبيين.

يتضح من الجدول أعلاه أن كل المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون تحتوي 5 أنشطة (جراحة، أشعة، المخبر، استشفاء طب العيون، فحص و استعجالات)، و كل نشاط يتعلق بمسبب تكلفة ، فمثلا قسم الجراحة مسبب تكلفته هو عدد العمليات.

الخطوة الرابعة : الربط بين مسببات التكلفة و تكلفة كل نشاط

سنقوم في هذه الخطوة بربط مسبب التكلفة لكل نشاط و هذا ما يوضحه الجدول التالي :

الجدول رقم (03-17) : يوضح الربط بين مسببات التكلفة و تكلفة كل نشاط.

الأقسام		قسم جراحة		اشعة		التحاليل		طب العيون رجال		طب العيون نساء		طب العيون		فحص و استجالات	
التكاليف		الوحدة	العدد	الوحدة	العدد	الوحدة	العدد	الوحدة	العدد	الوحدة	العدد	الوحدة	العدد	الوحدة	العدد
تكاليف الرواتب والأجور	العاملين على مستوى النشاط	14	2	العاملين على مستوى النشاط	5	العاملين على مستوى النشاط	23	العاملين على مستوى النشاط	22	العاملين على مستوى النشاط	45	العاملين على مستوى النشاط	18	العاملين على مستوى النشاط	
تكاليف الوجبات الغذائية	عدد الوجبات	1452	0	عدد الوجبات	0	عدد الوجبات	18628	عدد الوجبات	16892	عدد الوجبات	35520	عدد الوجبات	1452	عدد الوجبات	
تكاليف المواد الصيدلانية و الأدوات الطبية الصغيرة	عدد العمليات الجراحية	4459	2099	عدد الاشعة	27688	عدد التحاليل	6104	عدد أيام الإستشفاء رجال	5492	عدد أيام الإستشفاء نساء	11596	عدد أيام الإستشفاء	20809	عدد الفحوصات	
تكاليف المواد و اللوازم و التجهيزات المختلفة	عدد العمليات الجراحية	4459	2099	عدد الاشعة	27688	عدد التحاليل	6104	عدد أيام الإستشفاء رجال	5492	عدد أيام الإستشفاء نساء	11596	عدد أيام الإستشفاء	20809	عدد الفحوصات	
تكاليف الصيانة	عدد مرات التدخل	360	360	عدد مرات التدخل	360	عدد مرات التدخل	360	عدد مرات التدخل	360	عدد مرات التدخل	360	عدد مرات التدخل	360	عدد مرات التدخل	

المصدر : من اعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة.

تضح من الجدول أعلاه أن لكل نشاط تكلفة و مسبب ، بحيث تختلف تكلفة كل نشاط على حسب المسبب لذلك النشاط .

تحميل التكاليف الغير مباشرة لكل وحدة في كل نشاط :

و هذا ما يوضحه الجدول التالي :

جدول رقم(03-18) : يوضح تحميل التكاليف الغير مباشرة لكل وحدة في كل نشاط .

التكاليف	تحميل التكاليف الغير مباشرة لكل وحدة في كل نشاط	تكلفة تحميل التكاليف الغير مباشرة لكل وحدة في كل نشاط
تكاليف الرواتب و الاجور	$(12+45+5+2+14) \div 100195889$	1193
تكاليف الوجبات الغذائية	$(1452+35520+1452) \div 9224252$	240
تكاليف المواد الصيدلانية و الأدوات الطبية الصغيرة	$(11596+27688+2099+4459) \div 46203194$ (20809)	693
تكاليف المواد و اللوازم و التجهيزات المختلفة	$(11596+27688+2099+4459) \div 13037701$ (20809)	195
تكاليف الصيانة	$(360+360+360+360+360) \div 2514453$	1397

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة.

بعد الانتهاء من تحميل التكاليف الغير مباشرة لكل وحدة في كل نشاط ، سنقوم بتحديد تكلفة كل نشاط للمؤسسة من التكاليف المباشرة و الغير مباشرة و هذا ما يوضحه الجدول التالي :

الجدول رقم (03-19) : يوضح بتحديد تكلفة كل نشاط من التكاليف المباشرة و الغير مباشرة لسنة 2018.

التكاليف الانشطة	جراحة	الاشعة	التحاليل	طب العيون رجال	طب العيون نساء	طب العيون	فحص و الاستجالات
تكاليف الرواتب و الاجور	16702	2386	5965	27439	26246	53685	21474
تكاليف الوجبات الغذائية	348480	0	0	4470720	4054080	8524800	348480
تكاليف المواد الصيدلانية و الأدوات الطبية الصغيرة	3090087	1454607	19187784	4230072	3805956	4092858	14420637
تكاليف المواد و اللوازم و التجهيزات المختلفة	869505	409305	6399160	1190280	1070940	2261220	4057755
تكاليف الصيانة	2514600	2514600	2514600	2514600	2514600	2514600	2514600
المجموع	6839374	4380300	28106909	12432565	11417222	17446563	21362346

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة.

يتضح من الجدول السابق أن أكبر تكلفة تحملتها نشاط التحاليل، و لقد تم تحديد تكلفة كل نشاط وفق المعادلة التالية :

$$\text{*تكلفة كل نشاط} = \text{عدد كل وحدة} \times \text{تكلفة كل نشاط}$$

$$- \text{تكلفة نشاط الجراحة من الأجر} = 14 \times 1193 = 16702.$$

$$- \text{تكلفة نشاط الأشعة من الأجر} = 2 \times 1193 = 2386.$$

$$- \text{تكلفة نشاط التحاليل من الأجر} = 5 \times 1193 = 5965.$$

$$- \text{تكلفة نشاط الاستشفاء و العلاج الطبي رجال من الأجر} = 23 \times 1193 = 27439.$$

$$- \text{تكلفة نشاط الاستشفاء و العلاج الطبي نساء من الأجر} = 22 \times 1193 = 26246.$$

$$- \text{تكلفة نشاط الاستشفاء و العلاج الطبي من الأجر} = 45 \times 1193 = 53685.$$

$$- \text{تكلفة نشاط الاستعجالات من الأجر} = 18 \times 1193 = 21474.$$

الخطوة الخامسة : تحديد تكلفة الوحدة الواحدة لكل نشاط

حيث يتم تجميع مختلف التكاليف الخاصة بكل نشاط على حدى ، ثم يتم تقسيم هذه التكاليف على عدد الوحدات لتتوصل على تكلفة الوحدة الواحدة لكل نشاط ، و وفق المعادلة التالية :

$$\text{تكلفة الوحدة الواحدة} = \text{مجموع تكاليف النشاط} \div \text{عدد مسببات التكلفة}$$

و سيتم التوضيح من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (20-03) : يوضح تحديد تكلفة الوحدة الواحدة لكل نشاط

النشاط	التكاليف	عدد الوحدات	تكلفة الوحدة
قسم الجراحة	6839374	4459	1533.84
أشعة	4380300	2099	2086.85
تحاليل	28106909	27688	1015.13
طب العيون رجال	12432565	6104	2036.79
طب العيون نساء	11417222	5492	2078.88
طب العيون	17446563	11596	1504.53
فحص و استعجالات	21362346	20809	1026.59

المصدر : من إعداد الطالبة اعتمادا على وثائق المؤسسة. (انظر الملحق رقم 12 و 7)

المطلب الثالث : مقارنة بين نظام التكاليف المبني على الأنشطة و طريقة الاقسام المتجانسة

من خلال ما تم التطرق اليه اعلاه ، عندما قمنا بتطبيق طريقة الاقسام المتجانسة ، و نظام التكاليف المبني على الانشطة ABC. تبين وجود فروق جوهرية بين نتائج طريقة الاقسام المتجانسة، و طريقة نظام التكاليف المبني على الانشطة ABC، و هذا ما يوضحه الجدول الموالي :

الجدول رقم (03-21) : يوضح مقارنة بين نظام التكاليف المبني على الأنشطة و طريقة الاقسام المتجانسة

النشاط	التكلفة حسب نظام ABC	التكلفة حسب طريقة الاقسام المتجانسة	الفرق
القسم الجراحي	1533.84	83	1450.84
الأشعة	2086.85	154	1932.85
التحاليل	1015.13	18	997.13
طب العيون رجال	2036.79	15211.93	-13175.14
طب العيون نساء	2078.88	16162.31	-1483.43
طب العيون	1504.53	15662.04	-14157.51
فحص و استعجالات	1026.59	2768.71	-1742.12
المجموع	11281.77	50059.99	-38778.22

المصدر : من اعداد الطالبة .

يتضح لنا من الجدول اعلاه انه عند تطبيق نظام التكاليف المبني على الانشطة ABC، تم التوصل الى ارتفاع تكلفة الوحدة الواحدة في أنشطة القسم الجراحي ، التحاليل ، الأشعة (الاقسام المساعدة)، و انخفاضها في أنشطة طب العيون رجال/ نساء ، فحص و استعجالات (الاقسام الرئيسية).

*يعتمد نظام التكاليف المبني على الأنشطة على الأنشطة في تحديد مسببات التكاليف، في المقابل طريقة الأقسام المتجانسة تعتمد على نوع المصاريف مثلا مصاريف الاجور .

*نظام التكاليف المبني على الأنشطة يمكن من توفير معلومات واضحة عن المصاريف، التي يتحملها كل نشاط. اما الطريقة الاخرى فتبقى التكاليف ذات طابع اشمل.

علما ان احتساب جميع التكاليف دون اهتلاك، و ذلك راجع لعدم تزويدي عنه أي معلومات عنه، و يتم احتساب الاهتلاك بجمع وزارة الصحة خمس سنوات و تطبيق الاهتلاك على التكلفة الاجمالية دون تدخل المؤسسة.

خلاصة

عند تطبيق طريقة نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC واجهنا صعوبات متعددة ، و ذلك لاختلاف نظام معالجة التكاليف المطبقة بالمؤسسة عن الطريقة المقترحة، الى جانب عدم وجود معرفة مسبقة لدى الاطارات المحاسبية بهذه الطرق العلمية سواء الحديثة منها او التقليدية. و من خلال دراستنا الميدانية توصلنا الى ان استخدام هذا النظام يؤدي الى تحقيق مزايا منها :

- تحقيق مستوى اكبر من الدقة عند تحديد تكلفة الخدمة الصحية المقدمة من طرف المؤسسة .
- يساهم هذا النظام في تتبع المصاريف الغير المباشرة بشكل دقيق .

و من خلال المقارنة بين نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC ، و طريقة الاقسام المتجانسة المعتمدة بالمؤسسة ، توصلنا الى انه يمكن استخدام هذا النظام في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بالمؤسسة ، مع مراعاة خصوصية و طبيعة النشاط بها ، حيث يستلزم التحليل الجيد لكافة الأنشطة ، و الدراسة المعمقة للعلاقة السببية بين الأنشطة و التكاليف و الخدمات، من اجل الاستفادة من المزايا التي يقدمها هذا النظام.