

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

Université Mohamed Khidher-Biskra  
Faculté des Sciences Economiques,  
Commerciales et des Sciences de Gestion  
Département des Sciences Commerciales



جامعة محمد خيضر - بسكرة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم التجارية

## الموضوع

متطلبات استخدام نظام محاسبة التكاليف لتحقيق تنافسية  
المؤسسة العمومية الإستشفائية  
دراسة حالة المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة

أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية  
تخصص: محاسبة

إشراف الأستاذة:

د. زعرور نعيمة

إعداد الطالبة:

رحمة سكيمة

### لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
01	عزوز ميلود	أ.م.أ	رئيسا	جامعة بسكرة
02	زعرور نعيمة	أ.م.أ	مشرفا	جامعة بسكرة
03	العمرى أصيلة	أ.م.أ	ممتحنا	جامعة بسكرة
04	بروبة إلهام	أ.م.أ	ممتحنا	جامعة بسكرة
05	سعودي بلقاسم	أ.ت.ع	ممتحنا	جامعة مسيلة
06	تقرارت يزيد	أ.م.أ	ممتحنا	جامعة أم البواقي

السنة الجامعية: 2020/2019





## الموضوع

متطلبات استخدام نظام محاسبة التكاليف لتحقيق تنافسية  
المؤسسة العمومية الإستشفائية  
دراسة حالة المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة

أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية  
تخصص: محاسبة

إشراف الأستاذة:

د. زعرور نعيمة

إعداد الطالبة:

رحمة سكيينة

### لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
01	عزوز ميلود	أ.م.أ	رئيسا	جامعة بسكرة
02	زعرور نعيمة	أ.م.أ	مشرفا	جامعة بسكرة
03	العمرى أصيلة	أ.م.أ	ممتحنا	جامعة بسكرة
04	بروبة إلهام	أ.م.أ	ممتحنا	جامعة بسكرة
05	سعودي بلقاسم	أ.ت.ع	ممتحنا	جامعة مسيلة
06	تقرارت يزيد	أ.م.أ	ممتحنا	جامعة أم البواقي

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

## شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين الذي بفضله تتم الصالحات، لك الحمد يا الله حتى ترضى ولك الحمد إذا رضيت ولك الحمد بعد الرضا.

والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه ومن والاه إلى يوم الدين.

بداية أتقدم بجميل الشكر والعرفان إلى الأستاذة المشرفة " زعرور نعيمة " على سعة بالها وعلى حسن إرشاداتها وتوجيهاتها لإتمام هذا البحث.

وشكري الجزيل لزوجي الأستاذ الدكتور "ميلود تومي " على مساعدته ومرافقته لإنجاز هذا البحث.

كما أتقدم بخالص الشكر والتقدير لرئيس وأعضاء لجنة المناقشة الذين منحوني شرف مناقشتهم عملي هذا.

كما لا أنسى شكر كل من قدم لي يد العون من أطباء وشبه طبيين وموظفين ومدير المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة على رحابة صدورهم وعطائهم.

وأخيرا أشكر جميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد خيضر بسكرة وعلى رأسهم الأستاذة أحلام خان.

## إهداء

أهدي ثمرة هذا الجهد إلى:

- من كان خير سند لي في هذه الحياة، زوجي وأستاذي الغالي أدامه الله لي.
- روح أمي الطاهرة.
- أبي الغالي أطال الله عمره وحفظه وأدامه لنا.
- عائلتي الصغيرة؛ فتيحة، عبد الجليل، نسرين، سيرين، وأبنائي ونور حياتي "جنى" "ندى" "عبد الرحمان".
- أخواتي العزيزات ديمي وأماني.
- إخوتي الأعزاء سندي وامتدادي.
- أبناء إخوتي: أديب، ملاك، أيمن، محمد، عبد الرحمان، فاطمة الزهراء، هديل، ريهام، محمد الشريف، نور الدين حفظهم الله.
- زوجات إخوتي.
- صديقات الدرب الدكتورة "حبشي أسماء" "زاغز سارة" "خشعي عفاف".

# الملخص

## ملخص الدراسة

في محيط صعب سياسيا واقتصاديا واجتماعيا تعيش المؤسسة العمومية الإستشفائية الجزائرية المكبوحة بالتسيير المركزي وقلة مستلزمات العمل مقابل الطلب المتزايد لخدماتها؛ ومع هذه الوضعية يطالبها الجميع بالاستمرار في تقديم مختلف الخدمات الصحية والمحافظة على الصحة العمومية بل يطالبها زيادة عن ذلك ضمان البقاء في وجه المؤسسات والعيادات المنافسة، إن هذه الضغوطات تحتم عليها التأقلم مع التغيرات والاستعداد الكلي لتطبيق النظام التعاقدية؛ ولا يمكنها هذا فيما نعتقد إلا إذا استطاعت التحكم في ترشيد تكاليفها المتنامية حتى تتمكن من تقديم منتجات مميزة كما ونوعا وتكاليفها وتوقيتا وهذا بدوره لن يتأتى لها إلا بتطبيق نظام محاسبة التكاليف.

من هذا جاءت هذه الدراسة بهدف البحث عن متطلبات استخدام نظام محاسبة التكاليف لتحقيق تنافسيتها وضمان بقائها واستمرارها، وكانت نتائج دراستنا أن المؤسسة العمومية الإستشفائية مع أنها تستخدم المحاسبة العمومية إلا أنها مجبرة بالمقابل على استخدام نظام محاسبة التكاليف لما يوفره من معلومات تساعد على إتخاذ القرارات السليمة؛ وتتمثل متطلبات استخدام هذا النظام أساسا في القرار الجريء والمورد البشري الكفاء مع توفير مستلزمات التطبيق، وبالتحكم في تكاليفها وجودة خدماتها تستطيع ضمان استمراريتها ومنافسيتها؛ لأن متطلبات تحقيق تنافسيتها هي جودة خدماتها مع تخفيض التكلفة ومنه السعر التنافسي.

## Study summary

The environment of the Algerian public hospital is difficult politically, economically and socially, and it is suppressed by central management and the lack of work requirements Comparison with competing institutions and clinics; With this situation, it is required to continue providing its health services while ensuring that it remains in the face of competing institutions and clinics, And it can only do this by providing distinctive products Size And kind And the cost And timing, This, in turn, will not be achieved by them without the application of the cost accounting system.

Our study aimed to search for requirements for using a cost accounting system to achieve its competitiveness and ensure its survival and continuity.

The results were that the public enterprise is forced to use the cost accounting system because of the information it provides to help it make the right decisions. The requirements for using this system are represented in a bold decision and an efficient human resource while providing the requirements for the application, and by controlling its costs and the quality of its services, it can ensure its continuity and competitiveness.

# فهرس المحتويات



الصفحة	العناوين
	شكر وتقدير
	الإهداء
I	الملخص
V - II	فهرس المحتويات
VII	فهرس الأشكال
VIII	فهرس الجداول
أ. ر	مقدمة
54-01	<b>الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية</b>
02	تمهيد
03	المبحث الأول: نظام محاسبة التكاليف وخصائصه
03	المطلب الأول: مفاهيم حول النظام والتكلفة
07	المطلب الثاني: مدخل إلى محاسبة التكاليف
12	المطلب الثالث: مدخل إلى نظام محاسبة التكاليف
15	المبحث الثاني: طرق قياس التكاليف
15	المطلب الأول: أنظمة قياس التكاليف
18	المطلب الثاني: الطرق التقليدية والحديثة لقياس التكاليف
40	المبحث الثالث: نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية
40	المطلب الأول: مفهوم المؤسسة العمومية الإستشفائية
47	المطلب الثاني: نظام محاسبة التكاليف الإستشفائي
50	المطلب الثالث: تبويب عناصر التكاليف في المؤسسات العمومية الإستشفائية
54	خلاصة الفصل
105 -55	<b>الفصل الثاني: أسس تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية</b>
56	تمهيد
57	المبحث الأول: التحليل الإستراتيجي للمحيط التنافسي للمؤسسة العمومية الإستشفائية
57	المطلب الأول: مفهوم التحليل الإستراتيجي لمحيط المؤسسة العمومية الإستشفائية
59	المطلب الثاني: المحيط التنافسي للمؤسسة العمومية الإستشفائية
64	المطلب الثالث: أدوات التحليل الإستراتيجي للمحيط التنافسي للمؤسسة العمومية الإستشفائية
80	المبحث الثاني: التنافسية ومكوناتها
80	المطلب الأول: مفهوم التنافسية

82	المطلب الثاني: مؤشرات قياس التنافسية
85	المطلب الثالث: مجالات التنافسية
86	المبحث الثالث: الإطار النظري للميزة التنافسية
86	المطلب الأول: مفهوم الميزة التنافسية
90	المطلب الثاني: أنواع الميزة التنافسية وجودتها
97	المطلب الثالث: الاستراتيجيات التنافسية
105	خلاصة الفصل
161-106	الفصل الثالث: استخدام نظام محاسبة التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية
107	تمهيد
108	المبحث الأول: متطلبات أساسية لإستخدام نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية وتحقيق التنافسية
108	المطلب الأول: متطلبات إستخدام نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية
114	المطلب الثاني: متطلبات تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية
124	المبحث الثاني: المنتج والسعر التنافسي لمنتجات المؤسسة العمومية الإستشفائية
124	المطلب الأول: منتجات المؤسسة العمومية الإستشفائية
130	المطلب الثاني: تسعير منتجات المؤسسة العمومية الإستشفائية
136	المطلب الثالث: السعر التنافسي لمنتجات المؤسسة العمومية الإستشفائية
138	المبحث الثالث: التحكم في تكاليف المؤسسة العمومية الإستشفائية كأداة لتحقيق التنافسية
138	المطلب الأول: أساليب المحاسبة الإدارية للتحكم في التكاليف وتحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية
150	المطلب الثاني: اعتماد إستراتيجية السيطرة على أساس التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية
153	المطلب الثالث: التحكم في وظيفة الصيانة لتحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية
158	المطلب الرابع: إتباع إستراتيجية تخفيض العمالة لتحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية
161	خلاصة الفصل
275-162	الفصل الرابع: مساهمة باستخدام نظام محاسبة التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة
163	تمهيد
164	المبحث الأول: المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة
164	المطلب الأول: مفهوم المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة

169	المطلب الثاني: تقديم المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة محل الدراسة
175	المبحث الثاني: واقع تحديد التكاليف بالمؤسسة العمومية الإستشفائية محل الدراسة
175	المطلب الأول: مقومات حساب التكلفة بالمؤسسة العمومية الإستشفائية محل الدراسة
178	المطلب الثاني: العناصر المعتمدة لحساب التكاليف بالمؤسسة العمومية الإستشفائية محل الدراسة
191	المطلب الثالث: كيفية تحديد التكاليف بالمؤسسة العمومية الإستشفائية محل الدراسة
195	المبحث الثالث: المساهمة في تحديد متطلبات تصميم واستخدام نظام محاسبة التكاليف لتحديد تكاليف منتجات المؤسسة محل الدراسة
195	المطلب الأول: متطلبات تصميم نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة
198	المطلب الثاني: تحديد تكاليف منتجات المؤسسة العمومية الإستشفائية محل الدراسة
248	المبحث الرابع: متطلبات تحقيق التنافسية بالمؤسسة محل الدراسة
249	المطلب الأول: التحكم في التكلفة أساس تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية محل الدراسة
272	المطلب الثاني: متطلبات أخرى لتحقيق التنافسية بالمؤسسة العمومية الإستشفائية محل الدراسة
275	خلاصة الفصل
276	الخاتمة
281	قائمة المراجع

# فهرس الأشكال والجداول

## الأشكال

الصفحة	العناوين	لرقم
06	العلاقة بين التكلفة والمصروف والأصل والخسارة	01
11	وظائف وأهداف محاسبة التكاليف	02
19	الخطوات التوضيحية لطريقة الأقسام المتجانسة	03
37	الإطار العام للتكلفة المستهدفة	04
59	المتغيرات والقوى البيئية المؤثرة في المحيط الخارجي للمؤسسة	05
60	نموذج Duncan لتقسيمات المحيط	06
66	القوى التنافسية لمايكل بورتر	07
70	قوى المنافسة في الدول النامية	08
74	أنواع أنشطة سلسلة القيمة	09
75	سلسلة القيمة	10
79	نموذج (swot)	11
92	دورة حياة الميزة التنافسية	12
97	مصادر الميزة التنافسية	13
98	إستراتيجيات التنافسية	14
115	الجودة، رضا المستهلك والمركز التنافسي	15
117	الخبرة والوضعية التنافسية	16
120	تأثير المنافسة الإفتراضية على القوى التنافسية	17
123	الإستراتيجية كاستجابة لتحقيق ميزة تنافسية	18
133	منحنى الطلب على المنتجات الصحية	19
134	منحنى الطلب على المنتجات الصحية حالة تقديمها مجاناً	20
155	أنواع الصيانة وعملياتها المختلفة	21
157	التوليفة المثلى (الصيانة الوقائية، الصيانة العلاجية)	22
173	الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة	21
180	توزيع إجمالي الأجور بالمؤسسة خلال سنة 2018	24
180	توزيع عدد العمال تبعا لمهامهم داخل المؤسسة خلال 2018	25
181	توزيع إجمالي مصاريف التغذية لعام	26
183	توزيع إجمالي مصاريف المواد الصيدلانية والأدوات الطبية خلال سنة 2018	27
184	توزيع إجمالي التوريدات المختلفة خلال سنة 2018	28
186	توزيع إجمالي مصاريف الصيانة خلال سنة 2018	29

## الجدول

الرقم	العناوين	الصفحة
01	تحديد نتيجة الإستغلال	22
02	بطاقة التكاليف المعيارية (منتج أ)	23
03	متطلبات إستخدام الإستراتيجيات التنافسية	104
04	موازنة مختصرة بين الصيانة الوقائية والصيانة العلاجية	156
05	معايير تصنيف المؤسسات الإستشفائية المتخصصة	168
06	نوع التصنيف للمؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة	168
07	المصالح والوحدات المكونة للمؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة	169
08	توزيع المورد البشري بالمؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة	170
09	توزيع الإطار الطبي داخل أقسام المؤسسة محل الدراسة	171
10	معايير تصنيف المؤسسات الإستشفائية المتخصصة	171
11	وحدات التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة	176
12	توزيع إجمالي الأجور بالمؤسسة محل الدراسة خلال سنة 2018	179
13	توزيع إجمالي مصاريف التغذية بالمؤسسة محل الدراسة خلال سنة 2018	181
14	توزيع إجمالي مصاريف المواد الصيدلانية والأدوات الطبية بالمؤسسة محل الدراسة خلال سنة 2018	182
15	توزيع إجمالي التوريدات المختلفة بالمؤسسة محل الدراسة خلال سنة 2018	184
16	توزيع إجمالي مصاريف الصيانة بالمؤسسة محل الدراسة خلال سنة 2018	185
17	توزيع إجمالي المصاريف المشتركة بين الأقسام بالمؤسسة محل الدراسة خلال سنة 2018	187
18	عدد وحدات القياس k بقسم العمليات بالمؤسسة محل الدراسة خلال سنة 2018	188
19	عدد وحدات القياس k بالمؤسسة محل الدراسة خلال سنة 2018	189
20	عدد وحدات القياس R بقسم الأشعة بالمؤسسة محل الدراسة خلال سنة 2018	190
21	عدد وحدات القياس B بقسم المخبر بالمؤسسة محل الدراسة خلال سنة 2018	190
22	عدد وحدات العمل للأقسام الرئيسية	191
21	جدول التوزيع الأولي للمصاريف على أقسام المؤسسة	192
24	جدول التوزيع الثانوي للمصاريف على أقسام المؤسسة	193
25	عدد ونوع ومدة العمليات المنجزة بالمؤسسة خلال سنة 2018	198
26	جدول حساب إجمالي تكاليف الخدمة الصحية	199
27	التوزيع الأولي للمصاريف	200
28	التوزيع الثانوي للمصاريف	202
29	إهلاك أقسام المؤسسة محل الدراسة	203
30	عمليات الفريق الطبي الثاني خلال سنة 2018	205

## الجدول

الرقم	العناوين	الصفحة
31	عدد التحاليل المنجزة والوقت المستغرق لأداء كل نوع خلال سنة 2018	208
32	مصاريف قسم المخبر	209
33	تفصيل ما تتحمله التحاليل الطبية من مصاريف الأجر	210
34	الأجهزة الطبية المتوفرة بقسم المخبر	211
35	تفصيل ما تتحمله التحاليل الطبية من مصاريف الإهلاك	212
36	تفصيل ما تتحمله التحاليل من مصاريف الصيدلانية	213
37	تفصيل نصيب التحاليل الطبية من مصاريف الصيانة	214
38	تفصيل ما تتحمله التحاليل الطبية من مصاريف المواد واللوازم	215
39	جدول يوضح ما تتحمله التحاليل الطبية من المصاريف المشتركة	216
40	جدول يوضح ما تتحمله التحاليل من المصاريف الإدارية	217
41	إجمالي المصاريف التي تتحملها التحاليل	218
42	جدول يوضح عدد العمال، المواد والمستلزمات، والمعدات بقسم التصوير بالأشعة	219
43	جدول يبين أنشطة القسم ومسبباتها	220
44	مصفوفة الارتباط بين الأنشطة ومسببات التكلفة	221
45	جدول يحدد المصاريف غير المباشرة الخاصة بمراكز النشاط	221
46	تحديد مسببات الموارد وتكلفتها	222
47	تحديد تكلفة مركز النشاط (تحضير وتحميض الفيلم) لسنة 2018	223
48	جدول يوضح تكلفة مسبب النشاط	224
49	مصفوفة التبعية بين مراكز الأنشطة وأنواع الأشعة المقدمة	224
50	تحديد نصيب كل نوع من الأشعة من تكاليف مراكز النشاط	225
51	كيفية حساب نسبة الإستفادة من الأشعة الكلية لآلة الراديو خلال سنة 2018	226
52	أقساط إهلاك حاملات الأفلام لسنة 2018	227
53	التكلفة الإجمالية لأنواع الأشعة	228
54	محتويات قسم طب العيون رجال وأقساط إهلاكها	229
55	أجهزة تعقيم غرفة العمليات	230
56	المعدات الخاصة بغرفة ما قبل العملية	231
57	محتويات غرفة العمليات رقم 01	236
58	محتويات غرفة العمليات رقم 02	237

## الجدول

الصفحة	العناوين	الرقم
238	محتويات غرفة العمليات رقم 03	59
239	محتويات غرفة الإستيقاظ	60
239	محتويات غرفة التعقيم	61
240	مجموع أقساط إهلاك محتويات قسم غرف العمليات	62
245	محتويات قسم طب العيون نساء	63
246	قيمة الأجهزة والأدوات الطبية المتوفرة بقسم الفحص والإستجالات	64
248	جدول حساب إجمالي تكاليف الخدمة الصحية	65
257	عدد التحاليل المنجزة والوقت المستغرق لأداء كل نوع خلال سنة 2018	66
258	تفصيل ما تتحمله التحاليل الطبية من مصاريف الأجر	67
259	تفصيل ما تتحمله التحاليل الطبية من مصاريف الإهلاك	68
260	تفصيل ما تتحمله التحاليل من مصاريف الصيدلانية	69
261	تفصيل ما تتحمله التحاليل الطبية من مصاريف الصيانة	70
262	تفصيل ما تتحمله التحاليل الطبية من مصاريف المواد واللوازم	71
263	جدول يوضح ما تتحمله التحاليل الطبية من المصاريف المشتركة	72
264	جدول يوضح ما تتحمله التحاليل من المصاريف الإدارية	73
265	جدول يوضح تكلفة مسبب النشاط	74
266	تحديد نصيب كل نوع من الأشعة من تكاليف مراكز النشاط	75
266	كيفية حساب نسبة الإستفادة من الأشعة الكلية لآلة الراديو خلال سنة 2018	76
268	التكلفة الإجمالية لأنواع الأشعة	77
271	ملخص تكاليف عملية الحول الجراحية وفق المعطيات الجديدة	78



# مقدمة

### مقدمة:

تعيش مختلف المؤسسات الإستشفائية الجزائرية في محيط جد متقلب به العديد من المعوقات سياسية واجتماعية واقتصادية... فتغير القوانين بشكل متتالي أو عدم احترامها من قبل العديد من الجهات، وسياسات الانفتاح، وتأثيرات العولمة، والمنافسة الشديدة المحلية منها والأجنبية، والمؤامرات المصلحية، واللامبالاة، وسوء التسيير، وعدم التحكم في مختلف الإمكانيات المتاحة المادية والبشرية، وطرق والسياسات المعتمدة لإنتاج مختلف الخدمات... مقابل الضغوطات المتزايدة للطلب المحلي المتنامي؛ تكلم هي الصفات المميزة لمكونات محيط المؤسسة العمومية الإستشفائية الجزائرية؛ التي نطالبها بالاستمرار في تقديم مختلف الخدمات الصحية والمحافظة على الصحة العمومية بل نطالبها بضمان البقاء مع المنافسة، إن هذه الضغوطات تحتم على مؤسساتنا العمومية الإستشفائية من أجل ضمان بقائها بل من أجل الريادة في قطاعها سرعة التأقلم والتكيف مع الأوضاع الجديدة مع استغلال كل ما هو متاح ومسايرة الإصلاحات المتتالية لقطاعها والاستعداد الكلي لتطبيق النظام التعاقدى الذي يعد من أساليب تمويل القطاع الصحي وهو مستخدم في العديد من الدول؛ ولن يتأتى هذا الأمر فيما نعتقد إلا إذا استطاعت التحكم في ترشيد تكاليفها من أجل تقديم سعر تنافسي مناسب لمختلف منتجاتها (مختلف خدماتها الصحية) التي يجب أن تكون مميزة في مختلف جوانبها كما ونوعا وتكاليفها وتوقيتا.

إن التحكم في تكاليف منتج المؤسسة العمومية الإستشفائية يتطلب كفاءة في عملها ومراقبة داخلية لنشاطها ومتابعة مستمرة لمختلف التغيرات في محيطها خاصة ما يتعلق بالمؤسسات والعيادات المنافسة، ومن هنا تتبع أهمية بل ضرورة إدخال نظام محاسبة التكاليف في المنظومة المحاسبية لدى المؤسسات الصحية، أي ضرورة إدخال محاسبة التكاليف كنظام محاسبي لمساعدة الإدارة الإستشفائية في تقييم الأداء واتخاذ القرارات والرقابة على الأنشطة والخدمات المقدمة، بالإضافة إلى التعرف على المعوقات والصعوبات ودرجة الوعي لدى إدارة المؤسسة لأهمية ومنافع استخدام نظام محاسبة التكاليف، ومحاولة المساهمة في تنفيذ وتجسيد هذا النظام.

**مشكلة البحث:** تستخدم المنشآت الإنتاجية نظام محاسبة التكاليف بهدف تحديد تكاليف عملياتها، والمساعدة في اتخاذ القرارات المناسبة في ضوء النتائج التي توصل إليها نظامها المحاسبي التكاليفي، وبما أن السلطات العمومية في الجزائر سمحت بافتتاح مؤسسات وعيادات إستشفائية خاصة، فان الواقع سيكون أكثر تنافسية، حيث لابد للمؤسسات العمومية الإستشفائية من مواكبة البيئة الجديدة من خلال التغيير الجذري في إدارة العمل الإستشفائي باعتماد منهجية جديدة في إدارة العمل، وهذا الأمر لن يتم إلا إذا قامت بإدخال تعديلات جذرية في كفاءة نظم المعلومات المحاسبية لديها من خلال استخدام محاسبة التكاليف.

لأن المؤسسات العمومية الإستشفائية الجزائرية في الوقت الحالي وفي هذه البيئة بحاجة إلى أنظمة معلومات ووسائل إدارية على مستوى عالي من الدقة لأنه لم يعد هناك مجال للقرارات العشوائية المستندة إلى الخبرة فقط، وحتى يكتب للمؤسسات العمومية الإستشفائية الجزائرية الاستمرارية والنجاح لا بد لها من إيجاد أساليب حديثة

## مقدمة

لإدارتها، ومن أهمها إدخال نظام محاسبة التكاليف في نظم المعلومات لديها؛ والتي ستساهم في ترشيد قراراتها الإدارية وتحقيق الاستقرار والنمو في عملية صنع الخدمة وتقديمها إلى طالبيها في جو المنافسة المتنامية. ولهذا يمكن بلورة مشكلة دراستنا هذه من خلال السؤال التالي:

.. ما هي متطلبات استخدام نظام محاسبة التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية في الجزائر؟

لمناقشة هذا الإشكال اعتمدنا الأسئلة الفرعية التالية:

. ما هو نظام محاسبة التكاليف وما هي أساليبه؟

. هل هناك ضرورة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات العمومية الإستشفائية؟

. هل هناك صعوبة في ذلك؟ وهل تمتلك المؤسسات العمومية الإستشفائية المقومات التي تؤهلها لتطبيق محاسبة

التكاليف في ظل المتغيرات الجديدة؟

هذا ما سنحاول مناقشته والإجابة عنه في دراستنا هذه.

**تحديد إطار الدراسة:** يتناول موضوع الدراسة البحث في كيفية استخدام محاسبة التكاليف في المؤسسات

العمومية الإستشفائية الجزائرية الخاضعة حاليا لنظام المحاسبة العمومية، بما يمكنها في هذه الظروف المعولمة

وفي ظل الاقتصاد الجديد (إقتصاد المعرفة) والمنافسة المتنامية، من:

مسايرة الإصلاحات وبما يضمن تمويلها الذاتي مع تطبيق النظام التعاقدية، وتحسين نوعية منتجاتها الخدمية

بما يؤهلها لخدمة المجتمع والمحافظة على الصحة العمومية، ومن جهة ثانية القدرة على المنافسة وبالتالي

ضمان بقائها واستمرارها.

**فرضيات الدراسة:** من خلال استعراض المشكلة الخاصة بالدراسة يمكن صياغة الفرضيات التالية:

. إن إدخال نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات العمومية الإستشفائية الجزائرية ضرورة حتمية لبناء وتطوير

استراتيجيات العمل الإستشفائي.

. لضمان البقاء والاستمرار ومنتجات إستشفائية مميزة نوعا وكما وتوقيتا وتكلفنا ضرورة استخدام نظام محاسبة

التكاليف في المؤسسات العمومية الإستشفائية في الجزائر.

. للمؤسسات العمومية الإستشفائية الجزائرية المقومات الضرورية التي تؤهلها لتطبيق لنظام محاسبة التكاليف.

. يوجد لدى المؤسسات العمومية الإستشفائية الجزائرية صعوبات كبيرة تحول دون تطبيقها لنظام محاسبة

التكاليف.

**دوافع اختيار موضوع الدراسة:** جاء اختيارنا لهذا الموضوع انطلاقا من أهميته التي تعود إلى اعتبارات عديدة

منها:

. حداثة الموضوع خاصة في حالة المؤسسات العمومية الإستشفائية الجزائرية.

## مقدمة

. قلة البحوث والدراسات في هذا المجال خاصة ما تعلق باستخدام نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات التي تطبق نظام المحاسبة العمومية.

. التوجه الحالي نحو التركيز على التكاليف وأساليب ترشيدها من أجل تحقيق الميزة التنافسية الضرورية.  
. أهمية المؤسسات الإستشفائية داخل المجتمع وتطورها السريع المرتبط بالتطور العلمي والتكنولوجي وزيادة الطلب على مختلف منتجاتها الصحية.

. السعي لتطبيق مبادئ إقتصاد الصحة على نشاط المؤسسات العمومية الإستشفائية الجزائرية خاصة ما تعلق بترشيد التكاليف وما تعلق بالتمويل ومصادره (النظام التعاقدية).

. الدور الذي يلعبه نظام محاسبة التكاليف كفرع هام داخل المنظومة المحاسبية، حيث يعمل على رفع مستوى الكفاءة وفعالية الأداء في المؤسسات الإستشفائية و إدارتها بشكل علمي.

من هنا كان على الباحث دراسة أهمية وضرورة إدخال هذا النوع من المحاسبات في المؤسسات الإستشفائية.

**هدف الدراسة:** يمكن تلخيص أهداف هذا البحث في النقاط التالية:

. بيان أهمية وضرورة إدخال نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات العمومية الإستشفائية الجزائرية.  
. المساهمة في تبيان الدور الذي تلعبه محاسبة التكاليف كنظام محاسبي لمساعدة إدارة المؤسسات العمومية الإستشفائية الجزائرية على اتخاذ القرارات والرقابة وتقييم الأداء.  
. تبيان فيما إذا كان هناك إدراك لأهمية تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسات العمومية الإستشفائية الجزائرية بهدف تطوير إدارة العمل الإستشفائي خاصة مع ظروف المنافسة المتنامية.  
. المساهمة في وضع وتجسيد نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات العمومية الإستشفائية الجزائرية.  
. دراسة وتحليل المعوقات والعقبات التي تحول دون تطبيق نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات العمومية الإستشفائية الجزائرية.

**منهج الدراسة:** من أجل الدراسة المعمقة والتحليل الشامل لمختلف العناصر والمتغيرات المؤثرة في مفردات البحث الساعي إلى تبيان أهمية بل ضرورة استخدام نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات العمومية الإستشفائية الجزائرية في ظل متغيرات إقتصاد المعرفة، تعتمد الدراسة على " المنهج الوصفي التحليلي " الذي يمكن من تبسيط المفاهيم المتعلقة بالمؤسسة الصحية ومنتجاتها المختلفة ونظام محاسبة التكاليف، مع دراسة وتحليل وتفسير مختلف جوانب الارتباط بين استخدام نظام محاسبة التكاليف وتحقيق الميزة التنافسية، و " منهج دراسة حالة " الذي يمكن من التعمق في فهم مختلف جوانب الموضوع وكشف أبعاده من خلال الزيارات الميدانية للمؤسسة محل الدراسة إضافة إلى الملاحظة ودراسة وتحليل مختلف الوثائق والبيانات والمعطيات الفعلية، وهذا ما يجسد في نظرنا أحد دوافع الدراسة؛ المتمثل في إخراج البحث العلمي من المحيط الداخلي للجامعة إلى الميدان العملي.

## مقدمة

الدراسات السابقة: عديدة ومتنوعة منها:

. دراسة زعرور نعيمة معنونة ب: أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة دراسة حالة مؤسسة إتصالات الجزائر (وكالة بسكرة)، أطروحة دكتوراه علوم تخصص إقتصاد عمومي، جامعة بسكرة، 2014

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز أهمية محاسبة التكاليف في المؤسسات والتعريف بمختلف أساليب محاسبة التكاليف وبيان مزاياها وعيوبها وتطبيق هذه الأساليب على المؤسسة بهدف تحديد سعر التكلفة. ومن بين النتائج المتوصل إليها:

.. لمحاسبة التكاليف أهمية بالغة في كل مؤسسة لما تقدمه من معلومات تساعد في عملية إتخاذ القرارات ويعتبر المحور الأساسي لها هو التكاليف غير المباشرة نظرا لصعوبة تخصيصها. ..أغلب المؤسسات العامة والخدمية خاصة لا تعتمد على محاسبة التكاليف وهذا ما يؤدي إلى عدم الحصول على الصورة الدقيقة للمؤسسة.

.. يمكن للمؤسسة إعتداد أكثر من أسلوب من أساليب ترشيد التكاليف والإستفادة من التكامل بينهم، حيث أن: ..أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة يسمح بتحديد تكاليف الخدمات على أساس الأنشطة، وهو كذلك يساعد على بناء نظام للتسيير على أساس الأنشطة (ABM) وإعداد الموازنات على أساس الأنشطة (ABB) فكل منهم يرتبط بالآخر إرتباطا وثيقا.

.. أما أسلوب التكلفة المستهدفة فهو يساعد على تخفيض التكلفة من خلال تحديد السعر المستهدف أولا ثم تحديد التكلفة المستهدفة.

.. أما أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد يساهم في تخفيض تكاليف المخزونات وهذا يؤدي إلى زيادة أرباح المؤسسة وهو يعمل على توطيد العلاقة بين الموردين والمؤسسة وعلى تحسين الجودة وفي الوقت المناسب وحسب الإحتياجات.

.. أما أسلوب إدارة الجودة الشاملة فيعمل على تحسين جودة الخدمات من أجل الحصول على ولاء الزبائن وتخفيض التكلفة والمنافسة بتحسين الجودة وبأقل سعر ممكن من أجل الإستيلاء على السوق والمحافظة على الإستمرارية والبقاء.

..افتقاد مؤسسة إتصالات الجزائر وكالة بسكرة إلى نظام محاسبة التكاليف رغم كبر حجمها.

..توفر مؤسسة إتصالات الجزائر وكالة بسكرة على إمكانيات مالية وبشرية تمكنها من تبني نظام محاسبة التكاليف وغيابه يعود إلى عدم توفر روح المبادرة.

. دراسة أشرف عزمي مسعود أبو مغلي معنونة ب: أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية، دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان، مذكرة ماجستير محاسبة، قسم الدراسات العليا جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2008

## مقدمة

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية كدراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان، من خلال التعرف على مدى مساهمة نظام محاسبة تكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية ومدى توفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق هذا النظام.

ومن بين النتائج المتوصل إليها:

.. أن أنظمة التكاليف هي من الركائز الأساسية لضمان ثبات النظام المالي لدى هذه المستشفيات، لدورها في تزويد الإدارة وصانعي القرار بالمعلومات المالية وغير المالية لتمكنها من إتخاذ القرارات الإستراتيجية.

.. إن التنوع والتداخل في مزيج الخدمات الصحية المقدمة من قبل هذه المستشفيات أظهر قصور أنظمة التكاليف التقليدية على مواكبة التطورات الحالية في قطاع المستشفيات.

.. إن نجاح المستشفى يقاس إلى حد كبير بما يحققه من أرباح وذلك عن طريق تخفيض المصاريف وتكاليف تقديم الخدمة، ولا يتأتى ذلك إلا من خلال إتباع وسائل علمية دقيقة لتحديد الأنشطة التي لا تؤدي إلى قيمة مضافة للخدمة المقدمة وبالتالي تجنبها وعدم هدر الموارد عليها.

.. يساهم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) بتخفيض تكلفة الخدمات الصحية وبشكل يؤدي إلى تعظيم الربحية.

.. تتوفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في هذه المستشفيات.

.. توجد معوقات لدى المؤسسات الإستشفائية الخاصة العاملة بمحافظة عمان لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC).

.. لا توجد دلالة إحصائية بين تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات الخاصة العاملة بمحافظة عمان ونوع الملكية.

**. دراسة حرنان سمية معنونة ب: ترشيد التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة الخدمية دراسة حالة**

**المؤسسة الاقتصادية لنقل المسافرين شرق البلاد الوحدة 34 بسكرة، مذكرة ماجستير تخصص**

**اقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة بسكرة، 2007**

هدفت هذه الدراسة إلى تعميق الفهم بمجال التكاليف وإيضاح أهم الوسائل التي من الممكن الوصول من خلالها إلى ترشيد التكاليف الذي يعتبر كمؤشر من مؤشرات كفاءة مسير المؤسسة.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها:

.. المؤسسة الخدمية تبذل جهداً أكبر من الذي تبذله المؤسسة الصناعية لتحقيق رضا الزبون لطبيعة المنتجات المقدمة وإمكانية قياس درجة الجودة بسبب تداخل العديد من العوامل في تحديد مواصفات الخدمة.

## مقدمة

..المؤسسة الأكثر كفاءة والأحسن استخدام لإستراتيجية ترشيد التكاليف هي المؤسسة التي لها القدرة على التحكم الجيد فيما تملك من موارد وتحسن إستغلالها بما تتوفر عنه من مهارات.

..ضرورة الأخذ بعين الإعتبار عامل جودة خدمة النقل أثناء إتباع سياسة ترشيد التكاليف للحفاظ على ثقة الزبائن في خدمات المؤسسة الاقتصادية بصفة عامة ومؤسسة النقل بصفة خاصة.

**دراسة سعاد حمديّة المعنونة ب: استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2011**

هدفت الدراسة إلى البحث في كيفية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لتحديد تكلفة الخدمات الصحية وهذا بالمؤسسة الصحية العمومية وإظهار الفروقات الناتجة عن تطبيق هذا النظام، وإلى التعرف بشكل تفصيلي على نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وتبيان أهميته ودوره في معالجة مشكلة تخصيص المصاريف غير المباشرة وإلى تحليل الواقع الراهن لطريقة حساب التكاليف المتبعة بالمؤسسات الصحية.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها:

..إزدياد أهمية محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية بسبب إزدياد الإنفاق على القطاع الصحي والذي يعود بشكل أساسي إلى زيادة الطلب على الخدمات الصحية.

..نظام (ABC) من بين الطرق التي ترمي إلى التحديد الدقيق للتكلفة ومعالجة مشكلة تخصيص المصاريف غير المباشرة.

..ضرورة استخدام محاسبة التكاليف في المؤسسة الصحية باعتبارها مركب له أنشطته ومخرجاته متمثلة أساسا في الخدمات الصحية، هذه الأخيرة التي تتسم بعدة خصائص وتحتاج المؤسسة إلى تحديد تكلفتها وتوفير المعلومات التي من شأنها تدعيم عملية إتخاذ القرارات وهذا ما توفره محاسبة التكاليف.

..محاسبة التكاليف تمكن المؤسسة الصحية من قياس تكلفة الأقسام المختلفة والخدمات التي تؤديها كما تساعد بيانات التكاليف في تحقيق الرقابة على استخدام الموارد وتقييم الأداء، وهي بهذا تساهم في رفع فعالية وكفاءة المؤسسة في ممارسة وظائفها المختلفة.

..توفر العوامل المساعدة على تطبيق نظام (ABC) بالمؤسسة محل الدراسة والتي من بينها تنوع وتعدد الخدمات الصحية التي تقدمها عبر مختلف هياكلها وتباين متطلبات وكيفية تقديم هذه الخدمات من هيكل إلى آخر وصعوبة تحديد تكلفتها وتعدد الأنشطة اللازمة لأدائها بالإضافة إلى صعوبة حصر الأنشطة التي تدخل في أدائها فهي معقدة ومتداخلة.

..ظهور المنافسة بين المؤسسات الصحية زاد من أهمية تبني المؤسسات العمومية لأساليب تحديد التكلفة التي تمكن من تفعيل الدور الرقابي على الموارد وتحقيق الكفاءة في إستخدامها والإدارة الجيدة لتكاليفها.

## مقدمة

..نظام (ABC) يساعد في معالجة مشكلة تخصيص المصاريف غير المباشرة عند حساب تكلفة الخدمات الصحية، وهذا بتتبعه الدقيق لهذه المصاريف وبحثه عن العلاقة السببية فيما بين التكلفة والنشاط وبين النشاط والخدمة عند توزيعها ما يمكن من التحديد الدقيق لمختلف التكاليف.

. دراسة براهيمية إبراهيم معنونة ب: **تدنية التكاليف كأسلوب هام لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف ECD**، مقال بمجلة الأكاديمية للدراسات

الاجتماعية والإنسانية، جامعة الشلف، العدد5، 2011، ص ص 100-110

هدفت هذه الدراسة إلى تبيان أن التكاليف لم تعد مجرد وسيلة لقياس ما تم من مصاريف فعلية داخل المؤسسة وأن تدنيها أصبحت تشكل عملية مهمة في خفض أسعار المنتجات، خاصة وأن الكثير من الإقتصاديين يعتقدون بأن قوة المؤسسة وقدرتها التنافسية تكمن في مدى قدرتها واستطاعتها على تخفيض أسعار منتجاتها، كما أن تدنية التكاليف تستخدم كإستراتيجية تعمل من خلالها المؤسسة على تحقيق أقل تكلفة من المنافسين في منتجاتها وخدماتها بما يسمح لها من التموق في السوق وزيادة ربحيتها.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها:

..نجاح المؤسسة الاقتصادية في تحسين قدرتها لتنافسية والتفوق على منافسيها من خلال تدنية التكاليف يتطلب منها ضرورة تحسين نوعية وأداء الموارد المتاحة، مع معرفة كيفية توجيه نفقاتها بما يسمح لها من الحصول على تخفيضات حقيقية ومستمرة في تكلفة الوحدة المنتجة دون تأثر المنتج في تصميمه وجودته.

..يمكن إستخدام مزيج من الأساليب المتاحة لتدنية التكاليف بالمؤسسة.

..في ظل غياب عوامل التكنولوجيا، الإبداع والمهارة أصبح تخفيض أسعار منتجات المؤسسة من أهم عناصر المنافسة التي يمكن الإعتماد عليها.

..مازالت المؤسسة محل الدراسة غير مهتمة بدراسة السوق والتعرف على أذواق المستهلكين مما يؤثر سلبا على قدرتها التنافسية.

. دراسة عثمان بودحوش معنونة ب: **تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية دراسة حالة شركة إسمنت عين الكبيرة**، مذكرة ماجستير تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، 2008

هدفت الدراسة إلى إلقاء الضوء على عنصر تخفيض التكاليف كأحد أهم العناصر الذي ظل يشكل ميزة تنافسية لدى العديد من الشركات العالمية، في حين لا يزال يمثل شجبا يهدد المؤسسات الجزائرية وبغية تحسيس هذه الأخيرة بمدى أهميته في ظل إقتصاد السوق وتحرر المنافسة.

ومن أهم النتائج المتوصل إليها:

..على المؤسسات التي تريد البقاء أن تبحث عن رؤية جديدة ومنهج حديث يمكنها من التزود بالمعلومات التي تؤهلها لمواجهة المنافسة بشكل أحسن والتقدم خطوات نحو الأمام بشرط أن يطبق بكفاءة وفاعلية.



## مقدمة

..يمكن للمؤسسة أن تحقق ميزة تنافسية بتقديم منتج (خدمة) متميز أو بأقل تكلفة من خلال الإستغلال الأمثل لمواردها البشرية، المادية، المالية، وإمكانياتها التنظيمية وغيرها من الإمكانيات التي تتمتع بها، والتي تمكنها من تصميم وتطبيق إستراتيجياتها التنافسية.

..تعتبر سلسلة القيمة بمثابة حجر الأساس لاكتساب ميزة تنافسية والمحافظة عليها، ذلك من خلال إعادة تجميع أنشطة المؤسسة وفق أسلوب يسمح بفهم سلوكيات التكاليف والمصادر الكامنة للتمييز.

..تمثل إستراتيجية تخفيض التكاليف الخيار الأمثل أمام المؤسسات في ظل تجانس المنتج (غياب التمييز) ويمكن تحقيق هذه الإستراتيجية من خلال الاهتمام بالأنشطة والفهم الجيد لها.

..تعد الجودة العالية للمنتج ذات تأثير مضاعف على الميزة التنافسية، باعتبارها تزيد من قيمة المنتج لدى المستهلك من جهة كما تسمح بضبط وترشيد التكلفة من جهة أخرى.

..تعتبر الصيانة، وبالضبط الصيانة المنتجة الشاملة عنصرا مهما في استمرار العملية الإنتاجية وتحقيق الجودة، كما تعد هذه الأخيرة ذات الأثر المضاعف في تحقيق ميزة تنافسية من خلال رفع قيمة المنتج لدى الزبون من جهة، والتحكم وضبط التكاليف من جهة أخرى.

واستكمالا لكل هذه الدراسات وغيرها فإن دراستنا هذه المعنونة ب: **متطلبات استخدام نظام محاسبة التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية - دراسة حالة المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة**

تتميز أولا بنوع وطبيعة القطاع المدروس ونوع وطبيعة المؤسسة محل الدراسة، ونسعى من خلالها إلى تحديد متطلبات استخدام نظام محاسبة التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية في الجزائر، وبالتالي توفير ما يساعد هذه المؤسسات العمومية الإستشفائية من مواكبة التغيرات الجديدة والمتجددة المحيطة بها (ظهور مؤسسات منافسة، النظام التعاقدى، ...) من خلال التغيير الجذري في إدارة العمل الإستشفائي باعتماد منهجية جديدة في إدارة العمل، وإدخال تعديلات جذرية في كفاءة نظم المعلومات المحاسبية لديها من خلال استخدام محاسبة التكاليف لأن المؤسسات العمومية الإستشفائية الجزائرية كما سبق أن أشرنا أصبحت بحاجة إلى أنظمة معلومات ووسائل إدارية على مستوى عالي من الدقة حيث لم يعد هناك مجال للقرارات العشوائية المستندة إلى الخبرة فقط، وحتى يكتب للمؤسسات العمومية الإستشفائية الجزائرية الاستمرارية والنجاح لا بد لها من استخدام أساليب علمية لإدارتها، ومن أهم هذه الأساليب نظام محاسبة التكاليف الذي سيساهم في ترشيد قراراتها الإدارية وتحقيق الاستقرار والنمو في عملية صنع الخدمة وتقديمها إلى طالبيها في جو المنافسة المتنامية.

**هيكل الدراسة:** للإجابة عن الإشكالية المطروحة قسمنا العمل مبدئيا إلى أربعة فصول متكاملة فيما بينها تجيب في مضمونها عن كل التساؤلات الواردة التي تعالج مختلف جوانب الموضوع، حيث تضمن:

## مقدمة

الفصل الأول: المعنون بـ: **نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية** تضمن مفهوم نظام محاسبة التكاليف وخصائصه وطرق قياس التكاليف، ثم تعريف شامل للمؤسسة العمومية الإستشفائية وظائفها وتصنيفاتها وأهدافها، وتكاليفها ونظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة العمومية الإستشفائية.

الفصل الثاني المعنون بـ: **أسس تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية؛** وتضمن التحليل الاستراتيجي للمحيط التنافسي للمؤسسة العمومية الإستشفائية، وأنواع المحيط التنافسي وعناصر تحليل كل نوع، وأدوات التحليل الاستراتيجي للمحيط التنافسي، مفهوم التنافسية ومؤشرات قياسها، ومجالاتها، والميزة التنافسية مفهومها ومحدداتها وأبعادها، والإستراتيجيات التنافسية.

الفصل الثالث: المعنون بـ: **إستخدام نظام محاسبة التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية؛** وتضمن متطلبات استخدام نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية، وكذا متطلبات تحقيق تنافسية هذه المؤسسات، وأسس جودة وتسعير منتجات المؤسسات العمومية الإستشفائية، وأسس التحكم في تكاليف المؤسسة العمومية الإستشفائية لتحقيق تنافسياتها.

الفصل الرابع المعنون بـ: **مساهمة باستخدام نظام محاسبة التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة؛** وتضمن التعريف بالمؤسسة محل الدراسة وواقع الأساليب المستخدمة لتحديد تكاليف منتجاتها، ثم المساهمة بتحديد متطلبات تصميم نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة، ومنه تحديد تكاليف منتجات المؤسسة وأخيرا متطلبات تحقيق تنافسياتها. وأخيرا جاءت **الخاتمة** متضمنة إجابة مختصرة عن إشكالية الدراسة بعدما تم اختبار الفرضيات المعتمدة.

**الفصل الأول**  
**نظام محاسبة التكاليف في**  
**المؤسسة العمومية**  
**الإستشفائية**

## الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية

### تمهيد:

إن تطور أهداف نظام محاسبة التكاليف من مجرد محاولة قياس تكلفة الخدمات والمنتجات إلى هدف الرقابة إعتقادا على المعلومات والبيانات التي ينتجها لمساعدة إدارة المؤسسة للتحكم في تكاليف أنشطتها وإستغلال مواردها بشكل فعال، فضلا عن إتخاذ القرارات السليمة في الأوقات المناسبة وبالتالي قيام الإدارة بوظائفها على أكمل وجه، أدى هذا إلى ضرورة تبني كل مؤسسات القطاع العام وأخص بالذكر المؤسسات العمومية الإستشفائية "بما أنها محور دراستنا" نظام محاسبة التكاليف خاصة وأن نشاطها اليوم لم يعد مقتصرًا على مجرد تقديم الرعاية الصحية للمريض لإستعادة سلامته بل امتد إلى محاولة حماية المجتمع ووقايته من الأمراض المختلفة ما تطلب القيام بعدة أنشطة لتوعية المجتمع، هذا ما أعطى للمؤسسات العمومية الإستشفائية الآن دورا بارزا في الحياة الاقتصادية.

من خلال هذا الفصل سنحاول إبراز دور نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات العمومية الإستشفائية وأهم الأهداف التي تحققها من خلال اعتماده.

# الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية

## المبحث الأول: نظام محاسبة التكاليف وخصائصه

يعد نظام محاسبة التكاليف الحجر الأساس الذي تستطيع من خلاله المؤسسات سواء العمومية أو الخاصة من تحديد وضبط ومراقبة عناصر التكاليف ورفع كفاءتها في استخدام الموارد والإمكانات، والقدرة على تسعير منتجاتها وكذا إعداد الميزانية التقديرية الخاصة بالفترة اللاحقة بشكل أكثر دقة، ونظرا للأهمية البالغة التي يحظى بها هذا النظام سنحاول من خلال هذا المبحث إلقاء الضوء عليه من خلال التعرف على معنى النظام والتكاليف عامة وكل ما يتعلق بمحاسبة التكاليف لنخلص إلى مفهومه من تعريف ومجالات استخدام والمعلومات التي يقوم بتوفيرها للإدارة لتحقيق الأهداف المسطرة...إلخ.

## المطلب الأول: مفاهيم حول النظام والتكلفة

### أولاً: تعريف النظام وعناصره:

- 1. التعريف:** يعرف النظام على أنه: "مجموعة من الإجراءات المتتابة التي تهدف لتحقيق غاية أو غايات محددة بأفضل السبل والتكاليف، أو هو مجموعة من الأشياء (العناصر)، مادية أو غير مادية، حقيقية أو طبيعية تمثل معا شيئاً متكاملًا واحداً يعمل بتنسيق كامل مع البيئة المحيطة به لتحقيق الهدف المنشود".<sup>1</sup> كما يعرف النظام سواء أكان مادياً أم نظاماً للمعلومات بأنه: "مجموعة الأشياء المادية وغير المادية والعلاقات المترابطة والمنسجمة فيما بينها للقيام بوظائف محددة لتحقيق أهداف محددة".<sup>2</sup> فالمؤسسة الاقتصادية سواء الإنتاجية أو الخدمية تحتاج إلى العديد من الأنظمة في آن واحد، تتكامل وتتفاعل فيما بينها لتكون نظاماً واحداً فعال تحقق من خلاله أهدافها، لذلك فإن الأنظمة تتعدد؛ منها:<sup>3</sup>
  - 1.. الأنظمة الطبيعية: وهي أنظمة "بيولوجية" قوانين طبيعية ولا تأثير للقرارات الإنسانية فيها (نظام التمثيل الغذائي، نظام دوران الأرض).
  - 2.. الأنظمة الوصفية: وهي أنظمة من صنع وتصميم الإنسان نفسه (نظم المعلومات، أنظمة تقنية).
  - 3.. أنظمة مؤكدة: وتخضع لقوانين علمية ثابتة تضمن التحكم في مدخلاتها ومخرجاتها وتضمن إخضاعها بسهولة للرقابة.
  - 4.. أنظمة إحصائية: وتغلب على مدخلاتها ومخرجاتها الصفة الإحصائية أو التقريبية حيث لا ضمانة للصورة التي ينبغي أن تكون عليها مدخلات ومخرجات النظام بشكل دائم.
  - 5.. أنظمة مرنة: وهي أنظمة متقلبة تتغير بتغير الظروف المحيطة بها.
  - 6.. أنظمة مفتوحة: وهي الأنظمة التي تتفاعل مع غيرها من الأنظمة من خلال التأثير فيها سلبياً أو إيجابياً (نظام المعلومات المحاسبي سواء المالي أو التكاليفي، نظام المعلومات الإحصائي).

<sup>1</sup> أحمد حلمي جمعة، عطا الله خليل، خالد إبراهيم الطراونة، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص5

<sup>2</sup> بنواف محمد فخر، عطا الله محمد القطيش، محاسبة التكاليف الصناعية، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص40

<sup>3</sup> أحمد حلمي جمعة، عطا الله خليل، خالد إبراهيم الطراونة، مرجع سابق، ص5-6

7.. أنظمة مغلقة: وهي أنظمة لا تؤثر ولا تتأثر بوجود الأنظمة الأخرى التي تعمل في نفس البيئة المحيطة.

8.. أنظمة إلكترونية وأنظمة يدوية.

9.. أنظمة ملائمة وأنظمة غير ملائمة.

2. عناصر النظام: يتكون النظام من العناصر الأساسية اللازمة لأداء وظائفه، والتي تتمثل في:<sup>1</sup>

- المدخلات: هي مجموعة العناصر التي يتكون منها النظام ويعتمد عليها بشكل أساسي، وتتعدد وتتنوع على ضوء الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها فقد تكون بيانات، مواد خام، رأس مال، موارد بشرية. أما مدخلات نظام التكاليف فتتمثل في الأحداث الاقتصادية التي تقع داخل المؤسسة في سبيل التوصل إلى أهداف ونتائج مخططة، ولكي تكون مدخلات النظام مناسبة ينبغي أن تتوفر الخصائص التالية:<sup>2</sup>
  - القابلية للقياس إذ من اللازم أن تكون المعلومات خاضعة للقياس الكمي.
  - الموضوعية للبيانات التي تدخل النظام حتى تتصف مخرجاته بالموضوعية المناسبة (وتعني الموضوعية عدم التحيز أي الإعتماد على المستندات المؤيدة).
  - الصلاحية للغرض الذي من أجله تقدم البيانات للإدارة.
- العمليات: هي آليات العمل الدقيقة التي تحكم التفاعلات الداخلية المنتظمة لعناصر النظام وهي جميع العلاقات المبرمجة والأنشطة التحويلية التي تقوم بمعالجة المدخلات وتحويلها إلى مخرجات بحيث يكون إنجازها مرتبط بتحقيق أهداف محددة. وبالنسبة لنظام التكاليف فإن عمليات تشغيل البيانات تتأثر بمدخلاته وإحتياجات الإدارة من المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات، ويتضمن التشغيل كل ما يتعلق بالعمليات المحاسبية الواردة بالمستندات وإثباتها وتبويبها وتحليلها في الدفاتر والسجلات والكشوف التي تعتبر بدورها أساسا لتقديم التقارير المعبرة عن مخرجات النظام ولذلك تخضع عمليات التشغيل لقواعد وإجراءات محددة متعارف عليها وتتصف بالثبات في التطبيق كما تخضع لتبويبات مختلفة كل منها يفيد غرضا معينا.<sup>3</sup>
- المخرجات: هي منتجات النظام أو مخرجات الأنشطة والعمليات التحويلية، تقدم للمستفيدين على شكل منتجات جاهزة للاستخدام مثل السلع النهائية، المعلومات المفيدة، الخدمات المطلوبة... والتي بدورها تشبع حاجات ورغبات المستفيد وتحقق الأهداف المسطرة.
- التغذية العكسية: وهي التغذية الرجعية أو تأثير البيئة الخارجية على النظام والتي تحدد مدى ملاءمته، صلاحيته وكفاءته في تحقيق الأهداف المطلوبة وتلبية حاجات المستفيد من خلال تمرير الملاحظات عن أي قصور أو عيب في تطبيق النظام ليتم إصلاحها وتقادي حصولها مستقبلا.

<sup>1</sup>إيمان فاضل السامرائي، هيثم محمد الزغبى، نظم المعلومات الإدارية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص32

<sup>2</sup>أحمد حلمي جمعة، عطا الله خليل، خالد إبراهيم الطراونة، مرجع سابق، ص7

<sup>3</sup>نفس المرجع، ص ص8-9

## الفصل الأول:

### نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية

ثانيا: تعريف التكلفة: على الرغم من المعاني العدة التي تحملها هذه الكلمة إلا أنها تعبر عن مقدار التضحية التي تتكبدها المؤسسة في سبيل الحصول على عنصر ذا قيمة إقتصادية، هذا العنصر قد يكون على شكل مادي ملموس (مواد، آلات، بضاعة...) أو على شكل غير ملموس (أجور، إضاعة، إيجار...)، ويمكن قياس التضحية بمقدار النقص الحاصل في الأصول، كأن يتم الحصول على العنصر الاقتصادي نقداً أو بالإستغناء عن بعض ممتلكات المؤسسة أو بتقديم خدمات للمؤسسة المالكة لهذا العنصر، كما يمكن قياس التضحية وتحديدتها بمقدار زيادة إلتزامات المؤسسة إذا كان الحصول على العنصر الاقتصادي على الحساب.<sup>1</sup>

وبشكل آخر: "هي التضحية التي تتحملها المؤسسة في مقابل الحصول على منفعة معينة والتي يمكن قياسها بوحدة النقد، وتكون مرتبطة إرتباطاً مباشراً بسلعة أو خدمة معينة".<sup>2</sup>

أي مقدار التضحية بالموارد دون الإشارة للحصول على المنفعة، حيث أن التكلفة المستنفذة متى قابلها إيراد سميت مصاريف من أجل الحصول على منفعة، أما إذا لم يقابلها إيراد سميت خسارة، فالخسارة إذا هي أيضا تكلفة بالرغم من عدم تحقيق منفعة.

وتقسم التكلفة طبقاً للمنافع والخدمات التي تترتب عنها إلى:<sup>3</sup>

..تكلفة إيرادية: هي التي تؤدي إلى الحصول على منافع تستنفذ خلال فترة محاسبية مثل الأجور.

..تكلفة إيرادية مؤجلة: هي التي تؤدي إلى الحصول على موارد إقتصادية قد تبقى بالمؤسسة لأكثر من فترة محاسبية مثل تكلفة الإستحواذ على المواد الأولية.

..تكلفة رأسمالية: هي التي تؤدي إلى الحصول على موارد إقتصادية طويلة الأجل وتتمثل في الحصول على الأصول الثابتة أو زيادة طاقتها الإنتاجية.

أما عند الربط بين التكلفة والإسترداد فتقسم إلى:

..تكلفة مستنفذة: هي التي ترتبط بتحقيق الإيراد خلال الفترة التي تم فيها إستنفاد التكلفة.

..تكلفة غير مستنفذة: وهي تعبر عن منافع إقتصادية تنتقل إلى الفترات التالية وتعتبر ضمن أصول المؤسسة أو ممتلكاتها.

أما عندما ترتبط التكلفة بعنصر الزمن فتقسم إلى:

..تكلفة منتج: هي تكاليف العناصر التي تلتصق بوحدة السلعة المنتجة أو الخدمة وتسترد عند بيع السلعة أو الخدمة.

..تكلفة زمنية: هي التي لا ترتبط بوحدة السلعة أو الخدمة لإستخراج تكلفة نشاط معين، وإنما تعتبر ذات علاقة بالزمن.

<sup>1</sup>خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر، ط2، عمان، 2010، ص 44  
<sup>2</sup>رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف (مفاهيم، مبادئ، تطبيقات)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 22  
<sup>3</sup>محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، ص9

## الفصل الأول:

### نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية

ثالثا: التمييز بين التكلفة وبعض المصطلحات القريبة:

أ. التكلفة والأصل: تصنف التكلفة على أنها "أصل" أو "مصروف" على أساس الخدمات المستقبلية التي تقدمها، فتعتبر أصلا إذا كان من المتوقع أن تقدم خدمات للمؤسسة في المستقبل.

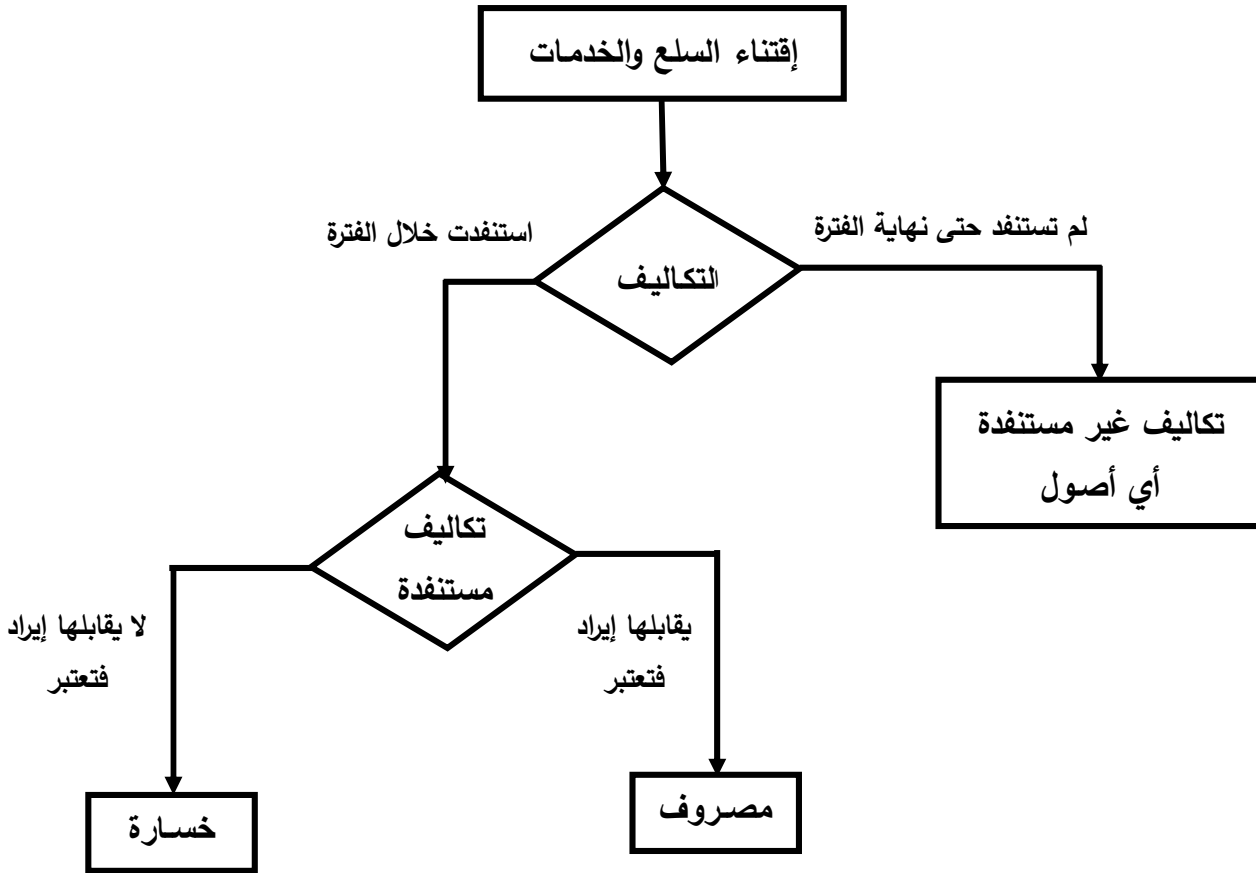
ب . التكلفة والمصروف (أو العبء): يعرف أنه: "تضحية إختيارية بموارد إقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على منافع في الحاضر".<sup>1</sup>

ج . التكلفة والخسارة: تعرف الخسارة على أنها: "تكاليف مستنفذة، ولكن لم تؤدي إلى تحقيق إيرادات بصورة مباشرة أو غير مباشرة، وتحدث الخسارة إذا كان الإيراد أقل من التكاليف، أو عندما تحدث التكاليف ولا تؤدي إلى تحقيق إيرادات كما في حالات سرقة البضائع أو حدوث الفاقد الصناعي".<sup>2</sup>

وتظهر العلاقة جليا بين التكلفة والأصل والمصروف والخسارة من خلال الشكل التالي:

#### الشكل رقم: 01

#### العلاقة بين التكلفة والمصروف والأصل والخسارة



المصدر: صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران، عمان، 1999، ص 27.

<sup>1</sup>عبد الحي عبد الحي مرعي، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، عطية عبد الحي مرعي، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 3

<sup>2</sup>محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر ط4، عمان، 2007، ص 32



د. سعر التكلفة: " هو مجموعة التكاليف التي يتحملها منتج معين أو خدمة معينة (أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها) ابتداء من إنطلاق عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية وتحسب فيها تكاليف البيع، وبمعنى آخر فإن المنتج المباع أو الخدمة المباعة لا تملك سوى سعر تكلفة وحيد وهو مجموع التكاليف التي تتعلق به"<sup>1</sup>، ويعبر أيضا سعر التكلفة " عن إنتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه"<sup>2</sup>.

#### المطلب الثاني: مدخل إلى محاسبة التكاليف

##### أولاً: مفهوم محاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف فرعاً من فروع المحاسبة المالية، وتختص بجمع وتحليل بيانات التكاليف لتحديد تكلفة المنتجات أو الخدمات المؤداة، الرقابة على عناصر التكاليف ومحاولة السيطرة عليها، وتقديم التقارير للإدارة بغرض خدمتها في مجالات التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات الصائبة، وسنحاول التطرق إلى الجوانب النظرية لمحاسبة التكاليف فيما يلي:

1. مبررات ظهور محاسبة التكاليف: إن قصور المحاسبة المالية في تلبية متطلبات الإدارة من البيانات والمعلومات المتعلقة ب:<sup>3</sup>

1. عناصر الإنتاج المستخدمة في كل مركز تكلفة سواء أكان أمر إنتاجي أو مرحلة إنتاجية أو قسم إنتاجي حيث يكون فيه المدير معرضاً للمساءلة عن التكلفة؛
  2. تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة؛
  3. تكاليف مجموعة عمليات سلسلة القيمة المتعلقة ببيع وتوزيع المنتجات؛
  4. معلومات عن زيادة التكاليف المرتبطة بزيادة حجم الإنتاج؛
  5. تسعير الوحدة الواحدة المنتجة اعتماداً على تكلفة العناصر الداخلة في إنتاجه؛
  6. العوائد المحققة من كل سلعة.
- يعتبر من أهم الأسباب والمبررات التي أدت إلى ظهور محاسبة التكاليف في شكلها الحديث.

#### 2. تعريف محاسبة التكاليف: هناك عدة تعاريف لمحاسبة التكاليف، منها:

..أنها: "أحد فروع المحاسبة المالية وكأداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية لما هو مثبت من مبالغ إجمالية في المحاسبة المالية لعناصر التكاليف وربط هذه العناصر بمراكز التكاليف من أجل تحديد تكلفة الوحدة المنتجة في كل قسم إنتاجي تمر عليه، والرقابة على هذه العناصر ومساعدة الإدارة في

<sup>1</sup>ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزء الأول، الجزائر، 1999، ص 13

<sup>2</sup>علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 38

<sup>3</sup>إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 22

## الفصل الأول:

### نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية

التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات؛ فهي عبارة عن مجموعة من المبادئ والأصول العلمية التي تستخدم في تتبع وتسجيل وتخصيص وتوزيع عناصر التكاليف من مواد وعمالة وخدمات، وربطها بوحدات التكلفة بهدف قياس تكاليف الأداء للتوصل إلى نتيجة النشاط وتحقيق الرقابة على التكاليف وتوفير المعلومات اللازمة لمساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات".<sup>1</sup>

مما سبق يمكن إستخلاص النقاط التالية:

- محاسبة التكاليف هي نشاط يختص بتحديد تكلفة المنتج أو الخدمة.
- محاسبة التكاليف تساعد على تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف.
- محاسبة التكاليف توفر المعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات.

ولمحاسبة التكاليف عدة أدوار تتمثل عموماً في:<sup>2</sup>

- تحليل النتيجة وتفسيرها مع توضيح الأسباب التي أدت إلى هذه النتيجة قصد تصحيح الوضع وإتخاذ القرارات اللازمة في حالة النتيجة السلبية وتشجيع الوضع في الحالة العكسية.
- إعطاء قاعدة حسابية لتحديد سعر بيع الوحدة الواحدة؛
- مراقبة الإيرادات والتكاليف وإعطاء النتائج المتوصل إليها عن طريق التحليل الاقتصادي؛
- المساعدة على ضبط كمية الموارد والإستعمال الأمثل لها أثناء العملية الإنتاجية؛
- تقييم أداء العاملين والمشرفين على مستوى المراكز والوحدات؛
- توفير معلومات حسابية يمكن إعتماؤها في المستقبل لإعداد مصاريف معيارية من خلال الاهتمام بمجموعات المحاسبة العامة.

**3. مجالات تطبيق محاسبة التكاليف:** كان مجال تطبيق محاسبة التكاليف إبتداءً في العمليات الصناعية وقد إستمر هذا التطبيق بنجاح سنوات عديدة ومن ثم إتسع مجال تطبيقها ليشمل وظائف مختلفة كالتوزيع والمخازن والإدارة، ولأجل زيادة فاعلية الأداء الإداري، فقد تم تطوير معايير متنوعة لمعالجة أنشطة وفعاليات عديدة كتسديدات الزبائن وإصدار الشيكات، وترحيل مختلف أنواع القيود كما طبقت محاسبة التكاليف على فعاليات الحصول على الطلبات والنقل.<sup>3</sup>

<sup>1</sup>هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية المؤسسات الإستشفائية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 191  
<sup>2</sup>يوسف بوكدر، المحاسبة التحليلية الإستشفائية كأداة لضبط وترشيد تسيير نفقات المؤسسات الإستشفائية العمومية، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 14، المجلد 01، 2016، ص 127  
<sup>3</sup>كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية (منهاج علمي وعملي)، إثناء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 22-23

## الفصل الأول:

### نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية

لكن مازال الكثيرون يعتقدون أن مجال تطبيق محاسبة التكاليف يقتصر على الصناعة، وهذا خلاف الوقائع التي باتت تثبت العكس بأن كل أنواع الأنشطة يمكن أن تستفيد من أساليب محاسبة التكاليف كالبنوك وشركات التمويل والتموين والمؤسسات الإستشفائية والجامعات والهيئات الحكومية، فقدره المؤسسة في التأثير على سعر البيع في ظل ظروف السوق العادية تكون محدودة جدا، ولأجل أن تحقق المؤسسة أية زيادة في أرباحها يجب أن تتجح في إجراء تخفيضات في تكاليفها، وذلك من خلال تطبيق إجراءات الرقابة على التكاليف.

هذه الرقابة تلزم المؤسسات على المقارنة المستمرة للأداء الفعلي مع البرامج والموازنات المعدة من خلال وظيفة التخطيط، وأن تطبيق مفاهيم وأساليب محاسبة التكاليف تسهل إعداد الموازنات وعرض معايير الأداء والمقارنة مع النتائج الفعلية بحيث تستطيع الإدارة أن تحكم على فاعلية وكفاءة العمليات، وربحية المنتجات المختلفة. وبذلك يمكن لكل المؤسسات سواء الصناعية أو الخدمية أن تستفيد من تطبيق محاسبة التكاليف حتى المؤسسات غير هادفة للربح التي ينبغي عليها أن تقدم خدماتها بأقل تكلفة ممكنة تستطيع من خلال تطبيق أساليب محاسبة التكاليف أن تحقق هذا الهدف المهم.

**ثانيا: أهداف محاسبة التكاليف:** يتم استخدام نتائج التحليلات الناتجة عن المحاسبة التحليلية لتغذية حوار الإدارة وتعزيز صنع القرار عن علم، هذا لإدارة فعالة ولتنظيم أنشطة المؤسسة الإستشفائية<sup>1</sup>، كما تتحدد أغراض محاسبة التكاليف بشكل عام في الأهداف التالية:<sup>2</sup>

1. قياس التكلفة: أي استخدام مجموعة أساليب وخطوات لازمة لتحديد التكاليف بعد وقوعها فعلا ويساعد هذا في:

- ✓ المساهمة في تحديد سعر بيع الوحدة من الإنتاج؛
- ✓ المساعدة في ضبط التكاليف من خلال مقارنة الرقم الفعلي والرقم المعياري لتكلفة الوحدة؛
- ✓ يساعد في تحديد كمية الإنتاج والمبيعات التي تتحقق عندها أفضل ربحية ممكنة في ظل الظروف والإمكانات المتوفرة؛
- ✓ المساعدة في دراسة اتجاهات التكاليف؛
- ✓ مساعدة المحاسب المالي في إعداد قوائم نتائج الأعمال وتقييم المخزون السلعي من الوحدات التامة والمنتجات تحت التشغيل؛
- ✓ البيانات الفعلية المستخرجة تعتبر أساسا موضع الخطط اللازمة لتحضير الموازنات التقديرية الخاصة والدخول في العطاءات.

<sup>1</sup>Ministère des solidarités et de la santé, *Comptabilité analytique hospitalière*, Paris, 2019. P8

<sup>2</sup>مراجع: صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص ص7-8  
رضوان محمد العناتي، مرجع سابق، ص ص16-18

2. فرض الرقابة على عناصر تكاليف الإنتاج (المواد، العمل، التكاليف غير المباشرة) بهدف الوصول إلى الإستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج من طاقات مادية وبشرية، وتزداد فعالية تلك الرقابة كلما استخدمت الموازنات التقديرية والتكاليف المقدرة مقدما كأساس للمقارنة وتقييم الأداء، وهناك:
  - ✓ الرقابة المانعة: تتميز بالقدرة على تفادي الوقوع في الأخطاء وضمان الإلتزام بحدود التكاليف المحددة سلفا وعدم تجاوز التكاليف الفعلية لها.
  - ✓ الرقابة المصححة: وتتم بعد الإنتهاء من الإنتاج بمقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المحددة سلفا.
3. المساعدة في رسم السياسات السعرية: تساعد محاسبة التكاليف إدارة المؤسسة على تسعير المنتجات أو الخدمات الخاصة بها، حيث يراعى عند تحديد سعر لمنتج معين تكلفة هذا المنتج وهامش الربح وحدة المنافسة في السوق والرغبة في زيادة الحصة السوقية أو السيطرة على السوق وهل هناك تسعير جبري من قبل الحكومة أم لا؟ إن المنافسة السعرية تستدعي من إدارة المؤسسة الاهتمام بمرونة الطلب السعرية لكل منتج من منتجاتها.
4. ترشيد قرارات الإدارة والمساعدة في رسم السياسات: تعتبر عملية إتخاذ القرارات أو رسم السياسات من الوظائف الهامة للإدارة فهي عصب الوظيفة الإدارية، والمحاسبة التحليلية تقوم بإمداد مختلف المستويات الإدارية بالتقارير الضرورية لإتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة سواء طويلة أو قصيرة الأجل.

#### ثالثا: وظائف محاسبة التكاليف:

- إن التطبيق الكفء والفعال لنظام محاسبة التكاليف في المؤسسات سواء الصناعية أو الخدمية يتم بناء على الممارسة السليمة لمجموعة من الوظائف التي من شأنها مد الإدارة بالمعلومات في الوقت المناسب وبشكل دائم يساعدها على تحقيق أهدافها خاصة النمو والإستمرار وتحقيق الأرباح في ظل البيئة التنافسية التي تتعايش معها، ومن أهم هذه الوظائف:<sup>1</sup>
1. الوظيفة التسجيلية: الإثبات الفعلي أو التاريخي للأحداث ذات الطابع التكاليفي والتي نستخرجها من الوثائق والمستندات، وتتم عملية الإثبات في السجلات والدفاتر التكاليفية.
  2. الوظيفة التحليلية: تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات التكاليفية لإستخلاص النتائج وتفسير الأحداث التكاليفية، فهي تتولى فحص ومتابعة كل عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع إستخدام ونمط سلوكه وإرتباطه بوظائف المؤسسة أو الإنتاج أو المبيعات.
  3. الوظيفة الرقابية: هي الوظيفة التي تقوم بها محاسبة التكاليف من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عناصر التكلفة، وتحديد الإنحرافات والتي إما أن تكون إنحرافات ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية

<sup>1</sup>صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراذ خليل، مرجع سابق، ص 10-11

### نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية

المصرفية أقل من المعايير المحددة أو أن تكون الإنحرافات غير ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية المصرفية أكثر من المعايير المحددة وهنا يجب أن تدرس بدقة أسباب هذه الإنحرافات وإخبار الإدارة من أجل الحد من هذه الإنحرافات.

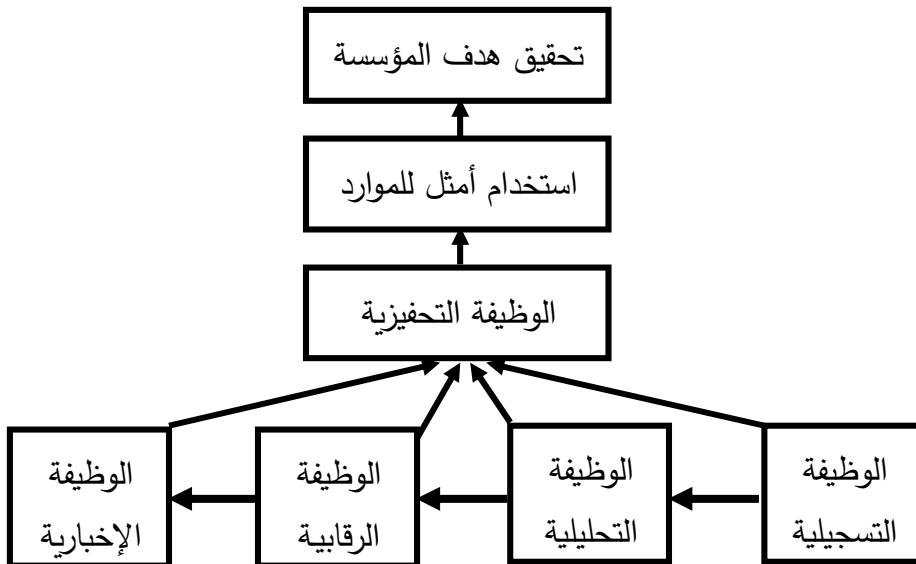
4. الوظيفة التفسيرية والإخبارية: أي القيام بصياغة نتائج العملية (أثناء التسجيل والتحليل والرقابة) بقوائم وتقارير توضع أمام الإدارة بما حدث من وقائع تكاليفية وتفسر لها تفسيراً علمياً بمدلول هذه الوقائع.

5. الوظيفة التحفيزية: إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق... وبهذا ونتيجة ذلك ستتحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها الاقتصادية المتاحة بشكل كفؤ واقتصادي وهذا فعلاً سيساعد إدارة المؤسسة على تحقيق هدفها المرسوم.<sup>1</sup>

ويمكن التعبير عن هذه الوظائف وعن مدى مساهمتها في تحقيق هدف المؤسسة بالشكل التالي:

#### الشكل رقم: 02

#### وظائف وأهداف محاسبة التكاليف



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص24.

<sup>1</sup>إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سابق، ص25

# الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية

## المطلب الثالث: مدخل إلى نظام محاسبة التكاليف

يوفر نظام محاسبة التكاليف البيانات والمعلومات اللازمة لخدمة الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات، وبالتالي فهو يساهم في تحقيق أهداف المؤسسة والتي تعتبر الدافع الأساسي لتكوين النظام أصلاً، حيث يتم تقييمه من خلال ما حقق من الأهداف فعلاً.

## أولاً: مفهوم نظام محاسبة التكاليف:

**1. تعريف نظام محاسبة التكاليف:** يعرف على أنه: "النظام الذي يعمل على تجميع المعلومات وتصنيفها، وتلخيصها وتحليلها، والنقل عنها إلى الإدارة لمساعدتها في أنشطة التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات"<sup>1</sup>، فهو يعتمد على طبيعة عمل المؤسسة، وهيكلها التنظيمي، ونظامها الإنتاجي والقانوني، وهذا ما يبرر إختلافه

من مؤسسة إلى أخرى كل وفق إحتياجاتها. كما يجب الأخذ بالإعتبار عند تصميمه المرونة والسهولة والوضوح، وأن تكون تكاليف تشغيله مناسبة<sup>2</sup>، فهو "مجموعة من المستندات والدفاتر والسجلات يتم إستخدامها معا بطريقة منظمة لتسجيل وتحليل وتفسير بنود التكاليف المختلفة في المؤسسة طبقاً لمبادئ وأسس علمية محددة، وعرض النتائج في شكل قوائم ترفع للإدارة"<sup>3</sup>.

**2. تكلفة نظام محاسبة التكاليف وعوائده:** تتكبد المؤسسة تكاليف لتصميم نظام محاسبة التكاليف، وتستفيد من عوائد جراء توظيفه السليم، من أهمها:<sup>4</sup>

أ/ تكلفة النظام: تتمثل في:

- تكلفة تصميم النظام وتكوين إدارة التكاليف وتعيين الأفراد المؤهلين فيها، وتكلفة تدريبهم وتنمية قدراتهم وإمداد الإدارات والأقسام المختلفة للتكاليف بالتسهيلات الإلكترونية.

- تكلفة تشغيل النظام، من طبع النماذج وأجور العاملين ونصيب إدارة التكاليف من التكاليف الإدارية خلال الفترة.

ب/ عوائد النظام: يمكن حصرها فيما يقدمه النظام من مزايا مثل:

- خفض تكلفة المنتج أو الخدمة عن طريق رقابة ودراسات فنية؛

- تدفق المعلومات بسرعة ودقة مما ينتج فرصة تخطيط أفضل؛

- تحضير معايير وموازنات دقيقة وبالتالي تخطيط ورقابة أفضل؛

- إرساء المساءلة عن التكلفة؛

<sup>1</sup>نواف محمد فخر، عطا الله محمد القطيش، مرجع سابق، ص41

<sup>2</sup>كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، مرجع سابق، ص28

<sup>3</sup>أحمد حلمي جمعة، محاسبة التكاليف المعيارية (التصميم، الرقابة، محاسبة المسؤولية)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص32

<sup>4</sup>أحمد حلمي جمعة، عطا الله خليل، إبراهيم الطراونة، مرجع سابق، ص ص14-15

- التنسيق المستمر بين الإدارات والمسؤولين فيها.

ولعل هذه المزايا تساعد على تنمية الربحية وهو الهدف المنشود من العملية الإدارية، ويجب في ضوء تكاليف النظام وعوائده، أن تكون تكلفة النظام أقل مما يحققه من مزايا وعوائد.

**3. مجالات استخدام نظام محاسبة التكاليف:** لم يعد استخدام محاسبة التكاليف قاصرا على المؤسسات الصناعية فقط، فقد امتد إلى الأنشطة الزراعية والخدمية والمصرفية وغير ذلك من الأنشطة، ومن العوامل التي ساهمت في إتساع مجالات التطبيق مايلي:<sup>1</sup>

1- تطور هدف محاسبة التكاليف، فلم يعد الهدف قاصرا على تحديد تكلفة الإنتاج وتقويم المخزون وإنما امتد ليشمل المساعدة في الرقابة على التكاليف وتوفير البيانات لإعداد الموازنات التخطيطية وترشيد القرارات الإدارية.

2- أملت المنافسة الشديدة بين المؤسسات إلى أهمية البيانات التكاليفية التي تساعد الإدارة على خفض تكاليفها سواء الإنتاجية أو التسويقية أو الإدارية وبالتالي تخفيض سعر البيع.

3- أدت ضخامة وكبر المؤسسات الخدمية وتشعب وتشابك أنشطتها إلى صعوبة مراقبة أوجه النشاط المختلفة بالإعتماد على الملاحظة المباشرة للعاملين. ولذلك دعت الحاجة إلى وجود نظام للتكاليف يقدم تقارير رقابية عن تكاليف وإيرادات كل نشاط.

4- إن محاسبة التكاليف لم يعد مجال تطبيقها منحصرا في مجال واحد، وإنما شملت كل المجالات والأنشطة، فطالما أن هناك نشاطا فإن هناك تكلفة، وحيثما وجدت التكلفة ظهرت الحاجة إلى قياسها وضبطها وتخطيطها.

**ثانيا: المعلومات التي يوفرها نظام محاسبة التكاليف:** نظرا لأن نظام محاسبة التكاليف يمثل المصدر الرئيسي للمعلومات المختلفة اللازمة لقيام الإدارة بإتخاذ القرارات في ظل بيئة الإنتاج الحديث المتطورة، كان على محاسبة التكاليف أن تركز على هذه المهمة بغية تقديم المعلومات الملائمة الداعمة للنشاط الإداري على إختلاف مستوياته، وعموما يوجد ثلاثة أنواع من البيانات تخدم كل منها غرض معين هي:<sup>2</sup>

1. معلومات تقرير الأداء: حيث تمكن هذه المعلومات جميع الجهات الداخلية والخارجية من تقييم الأداء الوظيفي داخل المؤسسة.

2. معلومات توجيه الإنتباه: حيث تساعد هذه المعلومات كافة المستويات الإدارية على التركيز على المشاكل التشغيلية ونواحي القصور وعدم الكفاءة، فضلا عن إلقاء الضوء على مجالات التحسين وفرص التطوير، وهو الأمر الذي ينعكس على إتخاذ قرارات أكثر فاعلية في مجالات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

<sup>1</sup>جعفر القواس، محاسبة التكاليف وتسعير المنتجات، 2014، ص7، الموقع: [www.ritajms.com](http://www.ritajms.com) اطلع عليه يوم: 2018/10/30 على الساعة: 09:40  
<sup>2</sup>محمد سامي راضي، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 38

3. معلومات حل المشاكل: حيث تساعد هذه المعلومات على التلخيص الكمي للمزايا النسبية للمناهج المختلفة للعمل أو القرارات البديلة من خلال التحليل المقارن وإيجاد أفضل بديل يحقق أهداف المؤسسة، وغالبا ما ترتبط هذه المعلومات بحل المشاكل غير الروتينية والتي تتطلب تحليلا خاصا أو تقارير محاسبية خاصة.

**ثالثا: العوامل التي يجب مراعاتها عند تصميم نظام معلومات التكاليف:** إن الهدف الأساسي من تصميم نظام محاسبة تكاليف للمؤسسات الإستشفائية يتمثل في تحديد تكلفة إنتاج الخدمات الصحية المقدمة، بالإضافة إلى فرض رقابة على عناصر التكاليف لمحاولة تخفيض هذه التكلفة، ولبوغه لا بد من تصميم نظام تكاليف ملائم لطبيعة العمل في مثل هذا النوع من المؤسسات الخدمية وأن يراعى عند تصميمه عدة عوامل أخرى نذكر منها: تحديد طبيعة العملية الإنتاجية المراد قياس تكلفتها: إن إختلاف النظام المتبع في العملية الإنتاجية (نظام تكاليف الأوامر أو نظام تكاليف المراحل) يؤثر على الطريقة المتبعة في حصر التكاليف، وتحميل عناصر هذه التكاليف على الوحدات المستفيدة منها، لذا لا بد من تحديد النظام المتبع لتحديد الطريقة المناسبة لحساب التكاليف.

✓ الهيكل التنظيمي: يعكس الهيكل التنظيمي لكل مؤسسة صحية الوظائف الرئيسية والفرعية التي تتضمنها والتي تعمل في إطار متكامل لتحقيق أهداف لمؤسسة، وتحدد تبعا للهيكل التنظيمي لها كل من مراكز التكلفة ومراكز المسؤولية.

✓ الأهداف المرجوة من نظام محاسبة التكاليف: يجب أن يؤخذ في الحسبان عند تصميم نظام محاسبة التكاليف الأهداف التي يصمم من أجلها.

✓ الفترة التي تغطيها معلومات نظام محاسبة التكاليف: وهي ما تعرف بالفترة التكاليفية، فكلما قصرت الفترة كان القضاء على عوامل عدم الكفاية أسرع، بالإضافة إلى أن المستويات الإدارية تكون على علم دائم بما يدور داخل المؤسسة الصحية وبالتالي تتحقق المتابعة والرقابة بشكل سليم.<sup>1</sup>

✓ أنواع الخدمات المراد قياس تكلفتها: فالمعروف أن المؤسسات الصحية تتميز بتنوع الخدمات الصحية المقدمة، والتي تكون مطالبة بتحديد تكلفة كل منها على حده.

✓ نظرة الإدارة ومفهومها لنظم المعلومات.

بالإضافة إلى ما سبق لا بد من مراعاة مصمم نظام محاسبة التكاليف أنه نظام فرعي في نظام كلي للمعلومات متكامل ومتناسق، وأن يراعي علاقته بنظم المعلومات الأخرى، فالترابط الموجود بين نظام محاسبة التكاليف والنظام الإحصائي مثلا يفيد في إيجاد الحلول لبعض المشاكل التي تواجه محاسب التكاليف باستخدام الأساليب الإحصائية عند تحليل البيانات، واستخدام تلك البيانات في التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات.



## الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية

المبحث الثاني: طرق قياس التكاليف

المطلب الأول: أنظمة قياس التكاليف

إن إختلاف طبيعة المؤسسات (خدمية كانت أو صناعية)، وتتنوع منتجاتها والأساليب المعتمدة لتقديم أو تصنيع هذه المنتجات، ونوعية البيانات التي تحتاجها من محاسبة التكاليف، كلها تؤثر على نوعية نظام التكاليف الذي تعتمده ليفي بالأغراض المنتظرة منه، وبشكل عام يوجد نوعين من أنظمة التكاليف هي:

**أولاً: نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية**

**1. التعريف:** بداية نشير أن الأمر الإنتاجي يعرف على أنه: "أمر بإنتاج (طلبية) ضمن مواصفات معينة لوحدة معينة أو مجموعة من الوحدات معا"<sup>1</sup>

وتنقسم الأوامر الإنتاجية إلى نوعين:<sup>2</sup>

..النوع الأول: أوامر تشغيل داخلية تختص بعمليات في داخل المؤسسة كالصيانة والإصلاحات، أو إنتاج أصول لإستخدامها في المؤسسة، وتوزع تكاليف هذه الأوامر عادة على جميع الأقسام التي تستفيد منها.

..النوع الثاني: أوامر التشغيل الخارجية لإنجاز طلبات الزبائن من سلعة أو خدمة معينة، ومن أمثلتها الصناعات الإنتاجية والهندسية والمقاولات وصناعات الأثاث والأجهزة الكهربائية.

ويتميز نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية بملاءمته للمؤسسات التي تعتمد في عمليات الإنتاج أو تقديم الخدمات على طلبيات أو أوامر بمواصفات محددة لكل طلبية تتحدد في ضوء رغبة كل زبون، وبناء عليه فإن تركيز نظام تكاليف الأوامر الإنتاجية يكون على تتبع التكاليف الصناعية المنفقة على كل أمر لتحديد ما يتم إنفاقه على الأمر وبالتالي مدى ربحيته، ومدى مطابقة التكاليف الفعلية للأمر مع التقديرات التي تم وضعها عند تحديد سعر الطلبية أو الأمر.<sup>3</sup>

وتتكون التكاليف الصناعية لكل أمر إنتاجي أو طلبية من:

-المواد المباشرة، والعمل المباشر.

-التكاليف الصناعية غير المباشرة.

وعند تحديد قيمة هذه العناصر وكميتها نصل إلى تكلفة الأمر التشغيلي.

**2. الخصائص الرئيسية لنظام تكاليف الأوامر:** تتمثل الخصائص الرئيسية لنظام تكاليف الأوامر في:<sup>4</sup>

..يعتبر كل أمر عمل وحدة تكلفة مستقل يحمل بكافة عناصر التكاليف المباشرة التي تخصه.

..يتم وفق هذا النظام تحميل التكاليف المباشرة على أوامر العمل حسب حاجة كل أمر وفقاً لمواصفاته وعدد

<sup>1</sup>رضوان محمد العناتي، مرجع سابق، ص 101

<sup>2</sup>عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، ص142

<sup>3</sup>محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، ط2، عمان، 2010، صص113-114

<sup>4</sup>كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقبي، مرجع سابق، ص239

## الفصل الأول:

### نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية

وحداته، أما التكاليف غير المباشرة فيتم تحميلها على أوامر العمل طبقا لمعدلات تحميل مناسبة.  
.. يتم إحتساب تكلفة كل أمر عمل حال الإنتهاء من إنتاجه، سواء كان تاريخ الإنتهاء من إنتاجه خلال الفترة أو في نهايتها.  
.. تكلفة الإنتاج تحت التشغيل في نهاية الفترة المالية هي تكلفة أوامر العمل غير المكتملة (غير التامة) في ذلك التاريخ.

### 3. مزايا المؤسسات التي تطبق نظام تكاليف الأوامر: يتميز هذا النوع من المؤسسات ب:<sup>1</sup>

.. يتم الإنتاج طبقا لطلبات الزبائن وضمن مواصفات خاصة يقومون بتحديدتها.  
.. يبدأ الإنتاج في أقسام متعددة دفعة واحدة ثم يتم تجميع أجزاء المنتج في مراكز الإنتاج المختلفة في قسم خاص هو قسم التجميع والفحص حيث تصبح السلعة تامة الصنع وجاهزة للتسليم للزبائن.  
.. في صناعة السلع كبيرة الحجم كالتائرات والبواخر حيث تتكون من أجزاء عديدة يتم إحتساب تكلفة كل جزء وإصدار أمر التشغيل لذلك الجزء وبعد الإنتهاء من صناعة مختلف الأجزاء تتم عملية التجميع ثم التسليم.

### ثانيا: نظام تكاليف المراحل الإنتاجية

1. التعريف: يقصد بنظام تكاليف المراحل الإنتاجية: ذلك النظام الذي يمكن إستخدامه في المؤسسات ذات الإنتاج النمطي المستمر الذي يتحقق من خلال عمليات (أو مراحل) صناعية متصلة متتابعة أو متوازية والتي تتميز بدورة إنتاج قصيرة لا تتجاوز فترة التكاليف، ويمكن أن تتكرر دورة الإنتاج خلال نفس فترة التكاليف.<sup>2</sup>  
والمرحلة الإنتاجية من وجهة نظر تكاليفية، هي عملية صناعية كاملة لها كيانها الخاص الذي يميزها عن غيرها من المراحل الأخرى، وغالبا ما يطلق على المرحلة الإنتاجية العملية الصناعية التي ينتهي عندها المنتج، فيقال مرحلة الغزل ومرحلة النسيج ومرحلة التبييض ومرحلة التجهيز في صناعة الغزل والنسيج.<sup>3</sup> وللمراحل الإنتاجية عدة أنواع نوجزها فيما يلي:<sup>4</sup>

أ.. المراحل الإنتاجية المتتابعة: يمر الإنتاج أثناء تشغيله في عدة أقسام إنتاجية، حيث ينتقل من مرحلة لأخرى ويكون ناتج كل مرحلة هو مدخل للمرحلة التالية حتى يصل إلى شكله النهائي (منتج تام الصنع).  
ب.. المراحل الإنتاجية المتداخلة: تتشابه المراحل الإنتاجية في نقطة أو مرحلة من مراحل الإنتاج حيث قد تشترك المنتجات في مرحلة أو أكثر وتتفصل في مرحلة أو أكثر مثل صناعة منتجات البترول.  
ج.. المراحل الإنتاجية المتوازية: يكون الإنتاج في خطوط إنتاجية مختلفة ينتج بعضها سلعة أو خدمة معينة وخطوط إنتاجية أخرى تستخدم لإنتاج سلعة أو خدمة أخرى ليتم تجميعها في صورة منتج نهائي، ومهما تعددت

<sup>1</sup>عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، مرجع سابق، ص 142

<sup>2</sup>ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص ص132-133

<sup>3</sup>صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، مرجع سابق، ص 323

<sup>4</sup>عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، مرجع سابق، ص 189

## الفصل الأول:

### نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية

المراحل الإنتاجية فإن ذلك لا يؤثر على تحديد تكلفة المنتجات، حيث تعتبر كل مرحلة إنتاجية بمثابة وحدة محاسبية مستقلة ويتم تحديد تكلفة الوحدة الواحدة في المرحلة الإنتاجية بقسمة مجموع التكلفة على عدد الوحدات، ويتم ترحيل الوحدات من مرحلة إلى أخرى وترحل تكلفتها في تلك المرحلة إلى المرحلة التالية.

حيث تتم عملية قياس تكاليف كل مرحلة من مراحل الإنتاج على حده بتتبع وحصر عناصر التكاليف، لتقديم المساعدة للإدارة في كل من عمليات التخطيط والرقابة، وكذا تسعير المنتجات، حيث تتكون عناصر تكاليف المرحلة من شقين:<sup>1</sup>

...عناصر تكاليف مباشرة: وهي التي ترتبط بالمرحلة (ليس المنتج) بعلاقة مباشرة، وتتمثل في تكلفة المواد المستهلكة داخل المرحلة وهي المادة الأساسية التي يجري التشغيل عليها، وأجور العمال ورواتب موظفي المرحلة وإهلاك آلات المرحلة وكذلك كل المصروفات المتعلقة بهذه المرحلة، ويتم توزيع تكاليف المرحلة على الوحدات جميعها بالتساوي نظرا لتجانسها.

...عناصر التكاليف غير المباشرة: وهي عبارة عن نصيب المرحلة من تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية الأخرى ويجري تحميل كل مرحلة بما يخصها من هذه التكاليف.

#### 2. المبادئ الرئيسية لنظام تكاليف المراحل الإنتاجية: يتطلب تطبيق طريقة تكلفة المرحلة الإنتاجية من أجل

تخصيص عناصر التكاليف المتعلقة بعملية الإنتاج أن:<sup>2</sup>

- تتماثل المنتجات والعمليات الإنتاجية؛
- يستمر التشغيل أو أن يتم على نطاق واسع؛
- تقسم المؤسسة إلى أقسام أو مراكز يختص كل منها بمرحلة معينة؛
- يفتح لوحدة التكاليف حساب خاص: (يجعل مدينا: بقيمة المواد، الأجور، المصروفات التي تخص تلك المرحلة، ويجعل دائنا: بقيمة المنتجات الفرعية والمخلفات).
- أن إنتاج أية مرحلة إما أن:

أ..يستخدم كله في المرحلة التالية وفي هذه الحالة يقلل حساب المرحلة الأولى، بترحيل رصيده إلى حساب المرحلة التالية باعتباره مواد أولية بالنسبة لها.

ب..أن ينقل إنتاج المرحلة إلى مخزن خاص تسحب منه الكميات اللازمة للمراحل التالية، وفي هذه الحالة فإن حساب المرحلة يقلل بترحيل رصيده إلى حساب مخزن المرحلة ومنه تصرف الكميات المطلوبة.

#### ثالثا: أوجه الشبه والاختلاف بين أنظمة الأوامر الإنتاجية والمراحل الإنتاجية:

يولد الاختلاف الموجود بين كل من النظامين عدد من أوجه التشابه والاختلاف منها:<sup>3</sup>

<sup>1</sup>نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، دار اليازوري العلمية، عمان، 2013، ص367

<sup>2</sup>صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، مرجع سابق، ص349

<sup>3</sup>عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، مرجع سابق، ص188-189

## الفصل الأول:

### نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية

أ. تتشابه الأوامر الإنتاجية والمراحل الإنتاجية في:  
..الهدف من الأوامر الإنتاجية هو نفسه الهدف من المراحل الإنتاجية وهو تحديد تكلفة الوحدة الواحدة وتزويد الإدارة بالبيانات اللازمة.  
..تستخدم حسابات المراقبة في كلا النظامين وهي حساب مراقبة المواد، حساب مراقبة الأجور، حساب مراقبة التكاليف الصناعية غير المباشرة، حساب بضاعة تحت التشغيل، وحساب البضاعة تامة الصنع.  
..تتدفق عناصر التكاليف في كليهما في نفس الإتجاه.

ب. تختلف كل من الأوامر الإنتاجية والمراحل الإنتاجية في أن:

- 1-الوحدات المنتجة في نظام الأوامر مختلفة ومتعددة بينما تكون في نظام المراحل واحدة ومتشابهة.
- 2-التكاليف في نظام الأوامر تجمع وترحل لأمر التشغيل بينما تتسب في نظام المراحل لمرحلة إنتاجية.
- 3-عند إحتساب التكلفة يتم ذلك في الأوامر عن طريق بطاقة الأمر أما في نظم المراحل فيتم إحتساب التكلفة عن طريق تقرير تكلفة الإنتاج.
- 4-عدد الوحدات المنتجة في الأمر يكون قليلا في العادة، وكبير في نظام المراحل.
- 5-يتم الإنتاج في الأوامر بناء على طلب مسبق من الزبائن تعاقدوا على بيعها بينما يكون الإنتاج في المراحل بكميات كبيرة لم يتم تسويقها وبيعها.
- 6-في نظام الأوامر تحدد المواصفات من قبل المستهلكين بينما في نظام المراحل يتم ذلك عن طريق المنتج.

#### المطلب الثاني: الطرق التقليدية والحديثة لقياس التكاليف

سوف يتم عرض طريقة الأقسام المتجانسة بالإضافة إلى طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة وطريقة التكاليف المتغيرة وإلى طريقة التكاليف المعيارية، والتي تصنف في مجملها كأهم الطرق التقليدية لحساب التكاليف، وأيضا كل من طريقتي التكلفة على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة كطريقتين حديثتين.

أولا: الطرق التقليدية لقياس التكاليف: تتمثل في:

1. طريقة الأقسام المتجانسة (مراكز التحليل): تعود أصول هذه الطريقة إلى الفترة ما بين الحربين العالميتين لأعمال العقيد الفرنسي Rimailino في اللجنة العامة للتنظيم العلمي، ثم بعد الحرب العالمية الثانية للجنة الوطنية للتنظيم الفرنسية، وقد صودق عليها من طرف لجنة التطبيع بقرار 4 أبريل 1948 وبالمخطط المحاسبي العام سنة 1947 ثم 1957<sup>1</sup>، أما من وجهة نظر محاسبية فإن طريقة الأقسام المتجانسة تسمح بتخصيص التكاليف المباشرة على المنتجات وتوزيع التكاليف غير المباشرة بين الأقسام المتجانسة قبل تحميلها على المنتجات، حيث نعني بالتخصيص تقسيم التكاليف بطريقة مباشرة دون حساب وسيط، والتحميل هو توزيع التكاليف باستعمال حساب وسيط.

<sup>1</sup>ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 36

## الفصل الأول:

### نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية

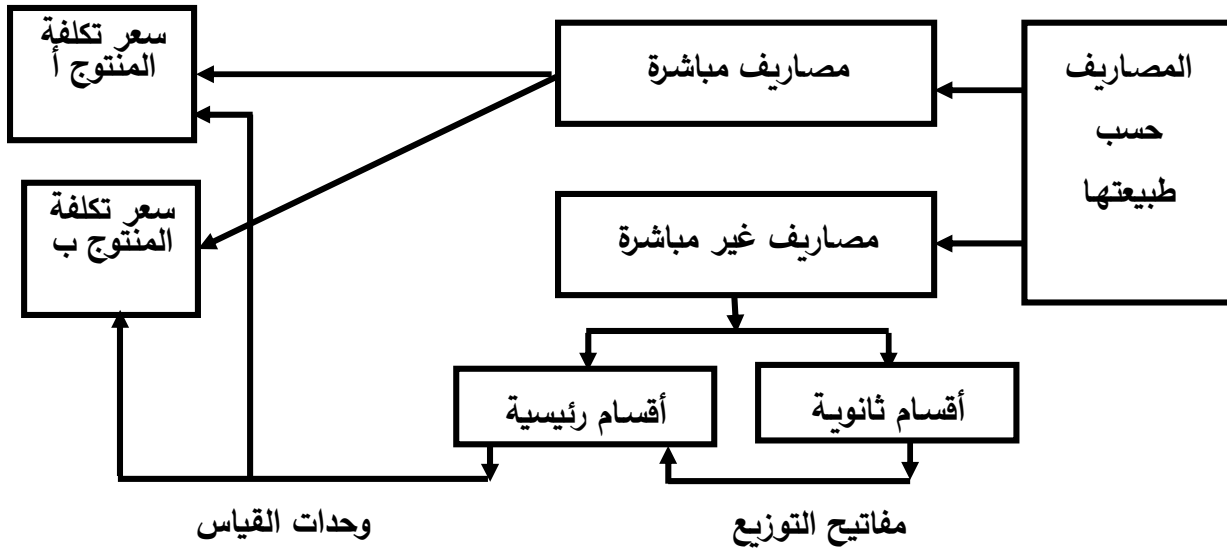
أما القسم المتجانس فيعرفه دليل المحاسبة العامة بأنه: "نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما، ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعينة أو نسب مئوية تعطى قصد توزيع عناصر هذه التكاليف. والقسم المتجانس هو مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة وسائل تعمل بتجانس لتحقيق هدف مشترك، ويمكن قياس نشاطها بنفس الوحدة نسميها وحدة العمل".<sup>1</sup>

ويمكن تقسيم الأقسام المتجانسة بحسب حجم المؤسسة، نظامها الإداري... إلى نوعين هما: أقسام رئيسية: وهي التي تقوم بتوريد المواد وتصنيع المنتجات وتوزيعها (قسم التموين، الإنتاج، التوزيع)، وفي المؤسسات الصحية هي المراكز التي تؤدي خدمات صحية مباشرة مثل وحدات رعاية مرضى القسم الداخلي.<sup>2</sup> أقسام مساعدة: وهي الأقسام التي تستفيد من خدماتها الأقسام الرئيسية، فهي تساعد على تأدية وظائفها على أحسن وجه (الإدارة، الصيانة، النقل...).

الخطوات التوضيحية للطريقة: تظهر هذه الخطوات بشكل تفصيلي في الشكل التالي:

#### الشكل رقم: 03

#### الخطوات التوضيحية لطريقة الأقسام المتجانسة



المصدر: رجال على، المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق، مطبعة عمار قرفي، باتنة، (دت)، ص26.

أ- تحميل المصاريف المباشرة: تحمل المصاريف المباشرة إلى سعر تكلفة الخدمة المقدمة لأنها مصاريف تتعلق بهذه الخدمة دون سواها.

<sup>1</sup>بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الجزائر، 2004، ص93  
<sup>2</sup>محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصحية، المكتبة العصرية، مصر، 2005، ص217

ب-التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة: نقوم بحساب وحصر المصاريف غير المباشرة وإعادة تصنيفها من أعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب وظيفتها بغرض إعداد جدول التوزيع الأولي لهذه الأعباء، وهو " جدول يحتوي على خانات بعدد الأقسام وعلى سطور أفقية بعدد عناصر المصاريف غير المباشرة حيث يوجد من بين المصاريف مصاريف تدخل مباشرة في بعض الأقسام ولا توجد صعوبة في تحميلها ما دامت تخصص مباشرة للأقسام المتعلقة بها، أما المصاريف الأخرى فتوزع بين الأقسام بنسب مئوية مختلفة تسمى بمفاتيح التوزيع".<sup>1</sup>

ج-التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة: يتم خلال هذه الخطوة توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية حسب نسبة إستفادة هذه الأخيرة منها، وتتم عملية التوزيع وفق أحد الطرق التالية:<sup>2</sup>

✓ طريقة التوزيع التنازلي: تأخذ هذه الطريقة بصورة جزئية الخدمات المتبادلة بين الأقسام المساعدة، ويتم توزيع الأعباء بشكل متسلسل على الأقسام التي يتم ترتيبها بطريقة متناقصة على أساس النسبة المئوية للخدمات التي تقدم لمراكز الخدمات الأخرى ولمراكز الإنتاج، بداية من المركز الذي يقدم خدمات إلى الأقسام الأخرى دون أن يستفيد من أية خدمة من مركز آخر إلى غاية المركز الذي لا يقدم أية خدمة ويستفيد من خدمات كل الأقسام الأخرى، ومن الضروري ملاحظة أنه بعد تفرغ تكاليف مركز خدمات معين حسب الترتيب لا يرجع إليه مرة أخرى، ولا يجوز له إستقبال تكاليف مركز آخر.

✓ طريقة التوزيع التبادلي: في ظل هذه الطريقة يتم توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة لكل قسم من أقسام الخدمات على أقسام الخدمات الأخرى بالإضافة إلى أقسام الإنتاج، وبالتالي يقوم كل قسم من أقسام الخدمات بتوزيع تكلفته الصناعية غير المباشرة على كل من أقسام الخدمات السابقة له والتالية، ومن ثم فإن هذه الطريقة تأخذ في الإعتبار الإستفادة الكاملة المتبادلة بين كل أقسام الخدمات وفي كل الإتجاهات.

د-تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات: يتم تحميل الأعباء غير المباشرة على الخدمات النهائية باستعمال وحدات القياس، ثم يقسم إجمالي التوزيع الثانوي على وحدات القياس في القسم المعني من أجل الحصول على تكلفة وحدة القياس، أي أن:

$$\text{تكلفة وحدة القياس} = (\text{المصاريف الإجمالية للقسم الرئيسي}) / (\text{عدد وحدات القياس لنفس القسم})$$

وبضرب عدد الوحدات الخاصة بالخدمة المعنية في تكلفة وحدة القياس نتحصل على الأعباء غير المباشرة التي تتحمل بها هذه الخدمة.

بهذا تتحدد التكلفة الكلية للخدمة المحملة بإجمالي التكاليف المباشرة وغير المباشرة.

<sup>1</sup>علي رحال، مرجع سابق، ص 49

<sup>2</sup>إسماعيل حجازي، معاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 68

## الفصل الأول:

### نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية

2. طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة: إن التكلفة الوحودية المتغيرة لا تتغير مع تغير حجم الإنتاج على عكس التكلفة الوحودية الثابتة التي تتغير بالتناسب مع حجم الإنتاج، أي كلما انخفض عدد الوحدات المنتجة زاد نصيبها من التكاليف الثابتة، حتى لو أنتجت المؤسسة وحدة واحدة فهي المعنية بتحمل كل التكاليف الثابتة، وهذا ليس منطقي لذا فإن التحميل العقلاني كطريقة لحساب التكاليف يهدف إلى تحميل التكاليف الثابتة بالتناسب مع عدد الوحدات المنتجة.

مبدأ طريقة التحميل العقلاني: يحسب بهذه الطريقة جزء التكاليف الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط أو الإنتاج العادي، إذ يسمح بالحصول على سعر تكلفة عقلاني يقترب من الثبات وتصبح فيه تكلفة الوحدة ثابتة ولا تتأثر بحجم الإنتاج وتغيراته، لأن الجزء المتغير من التكاليف يبقى ثابتاً ويثبت الجزء من التكاليف الثابتة<sup>1</sup>، وتحسب التكاليف الثابتة المحملة بالعلاقة التالية:<sup>2</sup>

$$\text{التكاليف الثابتة المحملة} = \text{التكاليف الثابتة الفعلية} \times \text{معامل التحميل العقلاني}$$

أما

$$\text{معامل التحميل العقلاني} = \frac{\text{(المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي)}}{\text{(المستوى العادي للنشاط)}}$$

يرتبط مستوى النشاط الاقتصادي في الدول المتقدمة بمستوى البيع أما في الدول النامية فيرتبط بمستوى الإنتاج ذلك أن السوق تستوعب كل ما ينتج، وارتباطه بمستوى الإنتاج يعني بالطاقة الإنتاجية للمؤسسة والتي نقصد بها الطاقة الإنتاجية المتوسطة، العادية التي تأخذ بعين الإعتبار طاقة الآلات والتجهيزات، عدد العمال... أما المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي فهو المستوى الذي تبلغه المؤسسة فعلياً من الإنتاج في الفترات المختلفة والذي قد يكون أقل، يساوي، أو أكبر من المستوى العادي.

إن تحميل التكاليف الثابتة للمستوى الحقيقي من النشاط الاقتصادي بواسطة معامل التحميل يأخذ الحالات التالية:<sup>3</sup>

1. معامل التحميل أكبر من الواحد وهذا ينتج عنه ربح (فائض) المردودية.
2. معامل التحميل أقل من الواحد وهذا ينتج عنه تكلفة تسمى تكلفة العطالة.
3. معامل التحميل يساوي الواحد وهذا يعني تساوي مستوى النشاط العادي ومستوى النشاط الحقيقي.

<sup>1</sup>ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص116

<sup>2</sup>بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص213

<sup>3</sup>علي رحال، مرجع سابق، ص102

## الفصل الأول:

### نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية

3. طريقة التكاليف المتغيرة: هي طريقة تعتمد أساسا على الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة ويحسب سعر التكلفة فقط بالتكاليف المتغيرة لأغراض التسيير، وبطرح إجمالي التكلفة المتغيرة من رقم الأعمال يستخرج هامش التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في إتخاذ القرارات الدورية في المؤسسة، وبطرح التكاليف الثابتة الإجمالية من هذا الهامش تظهر النتيجة<sup>1</sup>، وتتضح طريقة حساب النتيجة في الجدول التالي:

#### الجدول رقم: 01

##### تحديد نتيجة الإستغلال

البيان	المبلغ	المبلغ الجزئي	%
. رقم الأعمال			
. التكاليف المتغيرة (مواد أولية، مستخدمين، ...)			
. الهامش على التكلفة المتغيرة			
. التكاليف الثابتة			
. نتيجة الإستغلال			

المصدر: ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير المحاسبية التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص141

حسب هذا الجدول تنتج ثلاثة حالات:

حالة ربح: أي أن الهامش على التكاليف المتغيرة أكبر من التكاليف الثابتة ما يعني تغطية المؤسسة لكل مصاريفها الثابتة وتحقيق نتيجة إيجابية.

حالة خسارة: أي أن الهامش على التكاليف المتغيرة أقل من التكاليف الثابتة ما يعني عدم تغطية المؤسسة لمصاريفها الثابتة وتحقيق نتيجة سلبية.

حالة لا ربح ولا خسارة: أي تساوي الهامش على التكاليف المتغيرة مع التكاليف الثابتة.

#### 4. طريقة التكاليف المعيارية

التكاليف المعيارية: هي التكاليف المحددة مقدما على أساس علمي وعملي في ظروف معينة، والتي تتخذ أساسا لقياس وضبط التكاليف الفعلية<sup>2</sup>، وتتميز بصبغة معيارية بهدف مراقبة نشاط المؤسسة في فترة معينة وقياس قدراتها أو إمكانياتها في تحقيق برامجها، وهذا بإجراء مقارنة بين ما يحقق فعلا من كمية وقيمة عناصر التكاليف، وما يحدد من قبل، وعليه فهي طريقة موجهة للمستقبل وليست تاريخية<sup>3</sup>.

<sup>1</sup>ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص ص135-136

<sup>2</sup>جويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص227

<sup>3</sup>ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص ص161-162



## الفصل الأول:

### نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية

أهداف التكاليف المعيارية: يتمثل الهدف الأساسي للتكاليف المعيارية في رقابة وخفض تكلفة الوحدة المنتجة كنتيجة لحدة المنافسة بين المؤسسات، لكن مع إزدياد أهمية الإدارة العلمية في تحقيق أهداف المؤسسة، إزداد الاهتمام بتطوير نظام التكاليف المعيارية وتوسعت أهدافها وباتت تحتل أهمية خاصة في المجالات التالية:<sup>1</sup>

- ✓ المساعدة في التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات؛
- ✓ السرعة في الحصول على بيانات التكاليف للأغراض المختلفة في الوقت المناسب، وذلك بالإعتماد على التكاليف المعيارية المحددة مسبقا على أسس علمية بدل الإنتظار إلى نهاية الدورة لجمع التكاليف الفعلية؛
- ✓ المساعدة في تقييم المخزون السلعي بما يجب أن تكون عليه هذه التكلفة وهذا باستبعادها كل عوامل الهدر والإسراف وعدم الكفاءة.

بالإضافة إلى:<sup>2</sup>

- ✓ إكتشاف مناطق عدم الكفاية في إستخدام التكاليف، ومعالجة ذلك يؤدي إلى خفض التكاليف؛
- ✓ تسهيل تسعير المنتجات والخدمات، لأن تكاليف هذا المنتج تحدد مقدما عند إعداد التكاليف المعيارية وعلى أسس علمية.

#### خطوات طريقة التكاليف المعيارية:

أ) تحديد بطاقة التكاليف المعيارية لإنتاج منتج أو تقديم خدمة معينة؛ وتكون كمايلي:

#### الجدول رقم: 02

#### بطاقة التكاليف المعيارية (منتج أ)

الإجمالي	الكمية المطلوبة	التكلفة	المواد المباشرة
			A
			B
			C
			أخرى
			العمل المباشر
			مرحلة (1)
			مرحلة (2)
			تكاليف صنع إضافية متغيرة
			تكاليف صنع إضافية ثابتة
XXX			إجمالي التكاليف المعيارية

المصدر: زهير عمرو دردر، محاسبة التكاليف مدخل إتخاذ القرارات، دار المريخ للنشر، السعودية، 2013، ص 192

<sup>1</sup>جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية رقابة وإثبات، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص ص29-31  
<sup>2</sup>محمد تيسير الرجبي، محاسبة التكاليف، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2013، ص201

## الفصل الأول:

### نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية

تحدد من خلال هذه البطاقة التكلفة المعيارية للمنتج وما يتحمله من عناصر التكاليف بالكم والسعر من خلال تحديد الكميات المعيارية عند السعر المعياري والمدة المعيارية لأداء العمل ومعدل السعر المعياري، ويتم تحديدها من قبل الإدارة من خلال التقديرات من خلال:<sup>1</sup>

1. السعر المتوقع للمواد الأولية والعمل المباشر والمصروفات الإضافية.

2. مستوى كفاءة استخدام المواد.

3. تقدير تكاليف الغير مباشرة وتقدير مستوى أو حجم النشاط.

ب) تحديد المعايير: تقع مسؤولية تحديد المعايير على كل المدراء القادرين على توفير البيانات والمعلومات الضرورية الخاصة بالمستوى المتوقع للكفاءة والسعر والتكاليف الغير مباشرة، وتشمل هذه العملية:

تكلفة المواد الأولية.

تكلفة العمل المباشر.

تكاليف الغير مباشرة.

ج) تحديد الانحرافات: الانحرافات هي تلك الاختلافات بين النتائج الفعلية والتقديرية، وقد تكون إيجابية إذا كانت

النتائج الفعلية أفضل من التقديرية ما يعني أن التكاليف الفعلية أقل من التكاليف التقديرية أي نجاح المؤسسة

في تخفيض تكاليفها عن المستوى المقدر، وتكون النتائج سلبية في الحالة العكسية أي عدم تمكن المؤسسة في

التحكم في تكاليفها بالصورة المقدرة مسبقاً، ويتم تحديد الانحرافات كالتالي:<sup>2</sup>

الفروق الإجمالية = (قيمة المواد المعيارية) - (قيمة المواد الفعلية)

أولاً: المواد:

= (الكمية الفعلية × السعر المعياري) - (الكمية الفعلية × السعر الفعلي)

.. فروق الأسعار:

= (الكمية الفعلية) × (ثمن الوحدة المعياري - ثمن الوحدة الفعلي)

أو تساوي

= (الكمية المعيارية للمواد × السعر المعياري) - (الكمية الفعلية للمواد × السعر المعياري)

.. فروق الكميات:

= (ثمن الوحدة المعياري) × (الكمية المعيارية - الكمية الفعلية)

أو تساوي

<sup>1</sup> زهير عمرو ددر، محاسبة التكاليف مدخل إتخاذ القرارات (التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات)، دار المريخ للنشر، السعودية، 2013، ص 192  
<sup>2</sup> بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، صص 228-230

## الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية

ثانيا: اليد العاملة المباشرة.

..إنحراف في الوقت:

$$\text{فرق الوقت} = (\text{معدل السعر المعياري}) \times (\text{المدة المعيارية} - \text{المدة الفعلية})$$

..إنحراف في السعر:

$$\text{فروق معدل السعر} = (\text{المدة الفعلية}) \times (\text{معدل السعر المعياري} - \text{معدل السعر الفعلي})$$

ثالثا: إنحرافات المصاريف غير المباشرة

..فروق الميزانية المرنة:

$$\text{التكلفة المرنة للساعة} = (\text{مجموع التكاليف المرنة}) / (\text{المدة الفعلية})$$

أو تساوي

$$= \frac{[(\text{التكلفة المتغيرة للساعة}) / (\text{المدة الفعلية})] + [\text{تكاليف ثابتة إجمالية} / (\text{المدة الفعلية})]}{}$$

..فروق الطاقة الإنتاجية:

$$= (\text{معدل التحميل النموذجي}) \times (\text{مستوى الطاقة الفعلي} - \text{مستوى الطاقة المعياري})$$

..فروق الكفاية الإنتاجية:

$$= (\text{معدل التحميل النموذجي}) \times (\text{الزمن المعياري لإنتاج الوحدات الفعلية} - \text{الزمن الفعلي})$$

مزايا وعيوب طريقة التكاليف المعيارية:

أ-المزايا: يحقق أسلوب التكاليف المعيارية مزايا منها:<sup>1</sup>

..الحصول على المعلومات الفورية عند الحاجة إليها.

..العمل على تحسين شروط الإستغلال وذلك من خلال تحليل الإنحرافات وتحديد المسؤوليات.

<sup>1</sup>زرعور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة دراسة حالة مؤسسة إتصالات الجزائر -وكالة بسكرة-، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014، ص99

## الفصل الأول:

### نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية

..إمكانية تقديم التكاليف لأي حجم من الإنتاج وتحليل الانحرافات الخاصة بها، وبالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية.

ب-العيوب: رغم المزايا التي تقدمها هذه الطريقة إلا أنها لا تخلو من بعض العيوب؛ منها:<sup>1</sup>

✓ صعوبة تطبيق أسلوب التكاليف المعيارية في المؤسسات التي لا تنتج إنتاجاً نمطياً وفي بعض الأنشطة الخدمية؛

✓ إذا لم تراعى الدقة المتناهية في وضع المعيار فإن أسلوب الرقابة عن طريق التكاليف المعيارية يصبح غير مجدياً؛

✓ إذا لم تراعى الدقة في تحديد الانحرافات وأسبابها الحقيقية فإن ذلك يؤدي إلى إتخاذ قرارات غير سليمة؛

✓ إذا لم تراعى النواحي السلوكية في تطبيق التكاليف المعيارية سيؤدي ذلك إلى إنهيار أسلوب التكاليف المعيارية؛

✓ يهتم أسلوب التكاليف المعيارية بالرقابة على التكاليف فقط، ولا يهتم بالرقابة على الإيرادات، لذلك يجب الإستعانة بأسلوب الموازنة التقديرية لوضع تقديرات للإيرادات والرقابة عليها.

**ثانياً: الطرق الحديثة لحساب التكاليف:** تتمثل في كل من طريقتي التكلفة على أساس النشاط (ABC) وطريقة التكلفة المستهدفة واللذان سيتم شرحهما كالتالي:

**1- نظام التكاليف على الأنشطة:** أدت العديد من العوامل إلى ظهور هذا النظام والتي من بينها تنوع المنتجات وتعددتها، المنافسة الشديدة بين المؤسسات وانفتاح الأسواق، وكذا ارتفاع التكاليف الصناعية غير المباشرة كنتيجة لإدخال التكنولوجيا في مجال الإنتاج، ومن بين التعريفات المقدمة لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة مايلي:

#### 1.1 تعريف نظام التكاليف المبني على الأنشطة

.. التعريف الأول: "يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المؤسسة في أوعية للتكلفة (cost pools) ثم توزيع هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة بموجب معدلات تحميل تحدد بموجب مسببات أو موجهات مبنية على العلاقة السببية"<sup>2</sup>

.. التعريف الثاني: "نظام يسعى إلى تحقيق مستوى من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وبالتالي يقوم هذا الأسلوب على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة

<sup>1</sup>هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، مرجع سابق، ص 350-351

<sup>2</sup>T.CharlesHorngren and others , **Cost Accounting Managerial Emphasis**, Prentice hall International, 10th edition, New Jersey, 2000, p 140

## الفصل الأول:

### نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية

والمنتج النهائي وذلك من خلال الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، وهذا ما يساعد المؤسسة تركيز إهتمامها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثيراً على زيادة الأرباح<sup>1</sup>.

.. التعريف الثالث: "نظام ABC هو طريقة تقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة، إذ يتم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة أو ما يسمى بتكلفة الموارد على الأنشطة التي إستفادت منها ومن ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات وفقاً لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة"<sup>2</sup>

.. التعريف الرابع: "يعرف كوبر نظام ABC بأنه نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المؤسسة ثم يتم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدا، حيث يتم تحميلها على الأنشطة أولاً ثم يتم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو الزبائن وذلك حسب الغرض الذي تستخدم فيه"<sup>3</sup>.  
وعليه فإن المبدأ الأساسي لهذه الطريقة هو أن المنتجات لا تستهلك مباشرة موارد وإنما تستهلك أنشطة، وهذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وعلى هذا الأساس فإن الأنشطة هي حلقة الربط الأساسية بين المنتجات (أو أي غرض تكلفة آخر) وبين الموارد.<sup>4</sup>

ومن الوظائف الرئيسية لهذا النظام:<sup>5</sup>  
أ. تحديد وقياس موارد المؤسسة وتقييم قدرتها الفعلية على أداء الأنشطة المختلفة؛  
ب. تحليل الأنشطة التي تم أدائها بالفعل؛  
ج. تصنيف الأنشطة ما بين أنشطة مضيعة للقيمة وأخرى غير مضيعة للقيمة؛  
د. تحديد تكلفة الأنشطة المختلفة وكذلك تكلفة الطاقة غير المستغلة؛  
هـ. تحديد مسببات التكلفة التي لها علاقة سببية ملائمة مع عناصر التكلفة؛  
و. تخصيص التكلفة على العوامل الملائمة المختلفة (مثل المنتجات، الزبائن، القنوات والعمليات) بإستخدام مسببات التكلفة.

كما يقوم هذا النظام على سلسلة من الإفتراضات أهمها:<sup>6</sup>

- أ. أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وأن إقتناء هذه الموارد هو الذي يسبب حدوث هذه التكاليف؛
- ب. أن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة؛
- ج. أن نظام ABC هو نموذج إستهلاك وليس إنفاق، وأن هذا النظام يقين الإستهلاك ولا يقين الإنفاق؛

<sup>1</sup>هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، القاهرة، 2000، ص ص21-22

<sup>2</sup>إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سابق، ص99

<sup>3</sup>ماهر موسى درغام، خليل إبراهيم شقفة، دراسة وتطبيق أحد النماذج المقدمة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، المجلة العربية للإدارة، العدد الأول، المجلد 29، مصر، 2009، ص12

<sup>4</sup>إسماعيل حجازي، معالم سعاد، مرجع سابق، ص99

<sup>5</sup>راجع: -عبد الحي عبد الحي مرعي، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، عطية عبد الحي مرعي، مرجع سابق، ص283

صلاح الدين عبد المنعم مبارك، محاسبة التكاليف للأغراض الإدارية مدخل إدارة التكلفة، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2013، ص237

<sup>6</sup>حنان جابر حسن، التكامل بين نظام ABC وتحليل سلسلة القيمة كأداة لخفض تكاليف القطاع المصرفي دعماً لقدرته التنافسية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة البحوث المحاسبية، جامعة حلوان، مصر، المجلد العاشر، العدد الأول، ص ص19-20

## الفصل الأول:

### نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية

د. يوجد العديد من مسببات إستهلاك الموارد وتوجد العديد من الأنشطة التي يمكن تحديدها وقياسها بحيث أنه يمكن تحديد العديد من مجتمعات التكلفة بدلا من مجمع تكلفة واحد؛ هـ. أن مجتمعات التكلفة متجانسة، بمعنى أن كل مجمع تكلفة يمثل نشاط واحد فقط أو مجموعة من الأنشطة المتجانسة؛ و. أن جميع التكاليف في كل مجمع تكلفة تكون متغيرة ومتناسبة تماما مع النشاط.

#### 2.1 خصائص نظام ABC: من خصائص هذا النظام أنه:<sup>1</sup>

أ. يساعد في تعيين الفرصة المتاحة أمام المؤسسة لتخفيض التكاليف بدقة ووضوح، وذلك بتبيان المراحل والعمليات التي يمر بها المنتج أو الخدمة وكذا الأنشطة التي تساهم في تكوينه وتصنيفها، وأن تخفيض تكلفة أي نشاط أو توقيفه سيؤدي إلى تخفيض التكلفة الإجمالية ويعتبر ذلك هدف وسبب وجود هذا الأسلوب وخصوصا في المؤسسات ذات المنافسة العالية.

ب. يعتبر أداة فعالة لتقييم الأداء، حيث يبذل العاملون جهودهم لتخفيض التكلفة وبمساعدة هذا الأسلوب يتم تحديد الأنشطة والمشرف على كل منها.

ج. يساعد في زيادة تكلفة أداء الأنشطة واتخاذ المؤسسة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة.

د. يساهم في تعظيم الأرباح من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها، لذا يتطلب توفير عناصر إدارية تؤمن بإدخال مفاهيم هذا الأسلوب.

هـ. يمكن من تتبع التكاليف من خلال الإعتماد على مسببات التكلفة التي تربط بين الموارد والأنشطة، ثم بين الأنشطة وأهداف التكلفة وهذا ما يسمح بزيادة درجة الدقة في تخصيص المصاريف غير المباشرة.

و. يعتمد هذا النظام على أسس عديدة كتحميل المصاريف غير المباشرة بحيث تتلاءم مع طبيعة الأنشطة ومدى استهلاكها للموارد المخصصة وفق ما صرف في عملية الإنتاج من وقت وجهد، أو أسس أخرى ملائمة يتم تحديدها من منطلق لا يخرج عن إطار الأنشطة المسببة للتكاليف ومقدار استخدام أهداف التكلفة لتلك الأنشطة.

ي. يتلاءم هذا النظام مع كل القطاعات، وقد أثبت إمكاناته خاصة في القطاعات الصناعية التي تتميز باستخدامها للتكنولوجيا الحديثة في التصنيع والتسيير، وفي الواقع إن استخدام هذا النظام انطلق من هذا الوسط ثم عمم على نشاطات وقطاعات أخرى

ز. حقق هذا النظام المبدأ الأساسي لمحاسبة التكاليف فيما يخص تطابقه مع تنظيم المؤسسة الذي يمثل الأساس لمجمل الأنشطة الضرورية للحصول على المخرجات، هذا التطابق يسمح بتتبع التكاليف واستهلاك الموارد ويرافق عملية ضبط وتحليل الأنشطة وإعادة ترتيبها حتى يمكن تحديد الأنشطة التي تساهم في إيجاد القيمة المضافة لصالح المؤسسة ومستخدميها وزبائننها، وبهذا تحقق المؤسسة نجاحا بفضل قدرتها على المنافسة.

<sup>1</sup>إسماعيل يحي التكريتي، التكاليف المتقدمة (فضايا معاصرة)، دار النور للنشر، عمان، 2008، ص ص165-166

**3.1 أهداف نظام ABC:** إن أسلوب التكلفة على أساس النشاط يهدف إلى إضفاء مزيد من الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط باعتبار أن هذه الوحدة هي التي تخلق الطلب من الأنشطة والأنشطة تخلق الطلب من الموارد، كما يهدف إلى تسهيل إجراء الرقابة على إقتناء وإستخدام الموارد المتاحة بما يساعد في إجراء الخفض الحقيقي لعناصر التكاليف المختلفة في رحلة استنفادها، وبالتالي تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة المطلوبة نتيجة إعطاء المؤسسة صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ثم معرفة نصيب المنتج أو الخدمة من كل نشاط على حد<sup>1</sup>، بالإضافة إلى ترشيد القرارات الإدارية والتي من أهمها قرارات التسعير كمدخل لمواجهة ظروف المنافسة.

**4.1 أهمية ABC في القطاع الصحي:** إن غاية هذا القطاع هو تقديم رعاية صحية بتكلفة منخفضة وجودة عالية مع تحقيق هامش ربح معقول، لذا لا بد من وجود نظام رقابة جيد يمكن من ضبط التكاليف وتحقيق ثلاثة أهداف متمثلة في: إدارة التكلفة بشكل فعال، تمكين المؤسسة من تعظيم مواردها، وبيان فرص التطوير المستمر للعمليات التشغيلية، ولا تتحقق هذه الأهداف إلا بتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة بالمؤسسات الإستشفائية نظرا لما يتمتع به من قدرة على تحليل وفهم الأنشطة ومسببات التكلفة هذا من جهة، وأن أساس الإختيار لدى المستهلك (المريض) لا يتأثر بقوة العرض والطلب وإنما بنوعية وسرعة الخدمة المقدمة من جهة أخرى، ما زاد من ضرورة إيجاد الأسس أو الطرق الملائمة لتسعير خدماتها المقدمة لمرضاهم، إن أهمية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في القطاع الصحي تكمن في كونه يساعد على تحديد التكاليف وفق الإجراءات أو الأنشطة التي تمت ممارستها لتقديم خدمة الرعاية الصحية للمرضى وأن المعلومات المستخرجة من تطبيق هذا النظام تساعد في المجالات التالية:<sup>2</sup>

أ/ قياس وتحسين كفاءة أقسام المؤسسة الإستشفائية، وذلك عن طريق تحديد فرص تخفيض التكلفة خاصة المرتبطة بالأنشطة السائدة، وذلك بالإعتماد على تقديرات لمسببات التكلفة لمراقبة مستويات الموارد المقدمة ومتابعة إتجاهات تكلفة النشاط باستمرار.

ب/ تحديد وتوضيح ملفات الأنشطة، خاصة النشاط الذي يمد النشاط الآخر المستفيد وذلك عن طرق إستخراج معلومات عن مسببات تكلفة النشاطين والإعتماد عليهما في دعم الإدارة في مجال إدارة الجودة الشاملة.

ج/ إدارة التكاليف والتخطيط الإستراتيجي، وذلك عن طريق توفير معلومات مفيدة لبناء نماذج تشكيلة المخرجات ووضع الموازنة وعقد مقارنات بين أداء الأقسام داخل المؤسسة الإستشفائية.

د/ إتخاذ القرارات عن طريق مد الإدارة بأساس مناسب للاختيار بين بدائل أداء الخدمة أو استئجارها.

<sup>1</sup>خالد محمد أحمد عبد الله، فتح الرحمن الحسن منصور، التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقا للنشاط (ABC) كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء دراسة حالة الشركة السودانية للتوليد الحراري، مجلة العلوم الاقتصادية، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان، 2015، ص ص223-224

<sup>2</sup>أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (abc) على تعظيم الربحية، دراسة تطبيقية على المؤسسات الإستشفائية الخاصة بمحافظة العاصمة عمان، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2008، ص ص36-41

هـ/ الربط بين التكلفة والمسبب مما يساعد على سهولة تحليل تكاليف المخرجات وفهم كيفية إستهلاك الموارد، وتحسين قدرات المدراء والأطباء على مواجهة متغيرات بيئة أداء الخدمة الصحية خاصة في حالة المنافسة.

#### 5.1 مقومات نظام ABC: يقوم هذا النظام على جملة من المقومات منها:

**أولاً: الأنشطة:** تعد جوهر طريقة التكاليف على أساس الأنشطة حيث يتم تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة المتجانسة ما يعني أن نظام ABC يقدم المؤسسة كلها كسلسلة من الأنشطة المترابطة في إطار عمليات معرفة بوضوح<sup>1</sup>، وتعرف على أنها: "مجموعة من المهام الأساسية التي يقوم بها فرد أو مجموعة باستخدام خبرات محددة موجهة نحو إنتاج المنتجات (مخرجات) من خلال الموارد (مدخلات) ومخصصة لزبون داخلي أو خارجي"<sup>2</sup>، كما تعتبر: "مجموعة العمليات التي تمثل العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة الاقتصادية، ونظراً لتعدد ما ينبغي القيام بإعادة تصنيفها إلى مجموعات متجانسة حتى يمكن إستخدام مسبب تكلفة واحد بالنسبة لها"<sup>3</sup>، وبما أن فلسفة نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة تقوم على أساس أن الموارد المتاحة للمؤسسة (المؤسسة الإستشفائية) يتم إستخدامها لممارسة أنشطتها المختلفة، فلا بد من التفرقة بين هذه الأنشطة، ويمكن تبويبها وفق أسس عديدة:

#### تبويب الأنشطة وفق خاصية تدرجها: ويكون كمايلي:<sup>4</sup>

- **أنشطة مرتبطة بالوحدات (المرضى) مباشرة:** وتحدث هذه الأنشطة عند تقديم خدمة، حيث تشمل المواد المباشرة من أدوية أو مستهلكات والأجور المباشرة مما يعني بأن استخدام الموارد المتاحة للمستشفى سوف تزداد بنسبة مساوية لزيادة أعداد المرضى، ويتم ربط تكاليف هذه الأنشطة مع أعداد المرضى بشكل سهل ومباشر إستناداً إلى استخدام أو استهلاك المريض لهذه الأنشطة.
- **أنشطة تختص بمجموعة من الوحدات (المرضى):** وهي تكاليف الأنشطة التي يتكبدها المؤسسة الإستشفائية لتقديم الخدمة لمجموعة من المرضى، والتي من أمثلتها تجهيز أدوات الفحص والتشخيص للبدء بعمليات الكشف السريري وطباعة النشرات التعريفية الخاصة بالمؤسسة الإستشفائية للتعريف به أو بخدماته، وتعتبر تكلفة هاته الأنشطة مشتركة لجميع الوحدات (المرضى) ضمن المجموعة الواحدة، فكلما زاد عدد المجموعات المراد خدمتها ازدادت معها تكلفة ممارسة هذه الأنشطة.
- **أنشطة ترتبط بالإنتاج (المرضى) بشكل عام:** وهي تكاليف الأنشطة التي ينفقها المؤسسة الإستشفائية لدعم وتجهيز خدمة معينة بغض النظر عن عدد الوحدات (المرضى) المراد خدمتهم أو عدد المجموعات من هذه

<sup>1</sup>إسماعيل حجازي، معالم سعد، مرجع سابق، ص 102

<sup>2</sup>Rached Gabsi, Control de Gestion, les Editions Contributions à la littérature d'entreprise, Tunis, 2002, p 169

<sup>3</sup>ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 355

<sup>4</sup>أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، مرجع سابق، ص ص- 33- 32



الوحدات، والتي من أمثلتها تكلفة التقييم للخدمات المقدمة وفحصها للتأكد من مطابقتها للمواصفات والمقاييس المحددة حيث تزداد تكاليف هذه الأنشطة بازدياد وتنوع عدد الخدمات التي يقدمها المؤسسة الإستشفائية.

➤ **أنشطة مرتبطة بالمؤسسة (المؤسسة الإستشفائية) ككل:** وهي تلك الأنشطة اللازمة لدعم عمليات المؤسسة كتوفير البنية التحتية الإدارية التي تجعل من عملية الإنتاج أو تقديم الخدمة ممكنة مثل: رواتب عمال الإدارة، صيانة المعدات والآلات، التدفئة والإضاءة، النظافة والأمن...، ولصعوبة تخصيص تكاليف هذه الأنشطة يتم معالجتها على أنها تكاليف عامة لجميع المنتجات أو الخدمات وبالتالي يتم حسنها كمبلغ إجمالي من قائمة الدخل لجميع خطوط الإنتاج كتكاليف فترة، أو يتم تخصيصها بشكل عشوائي<sup>1</sup>.

➤ **أنشطة مرتبطة بالزبون:** هي أنشطة مرتبطة بزبائن (مرضى) معينين، مثل عمليات تجميل الأنف.

**تبويب الأنشطة حسب القيمة التي تضيفها:** يصنف هذا النظام الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها، وأنشطة أخرى لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة وبالتالي ينبغي العمل على إستبعاد أو تخفيض حجم هذه الأنشطة، فيعتبر النشاط ذا قيمة إذا كان القيام به يؤدي إلى:<sup>2</sup>

1. إضافة قيمة للسلعة أو الخدمة من وجهة نظر المستهلك.

2. كان لدى المستهلك الرغبة في دفع مبلغ معين مقابل تلك الإضافة.

أي أن قيمة النشاط الإضافية تقيم من وجهة نظر مستهلك السلعة أو الخدمة كما تتطلب وجود رغبة من المستهلك بدفع سعر أعلى نتيجة هذه الإضافة، وبناء عليه فإن الأنشطة الأخرى التي لا يتوفر بها الشرطان السابقان تصنف أنشطة ليس لها قيمة مضافة.

**ثانياً: وحدة التكلفة:** هي وحدة تجميع وتحميل التكاليف سواء أكانت وحدة مخرجات (منتج أو خدمة) أو وحدة

تنظيمية (قسم أو وظيفة) وتعبّر في نفس الوقت عن الشيء المراد تكلفته<sup>3</sup>، ويمكن أن تكون:<sup>4</sup>

✓ وحدة تكلفة نهائية: أي المنتج أو الخدمة النهائية التي من أجلها تم إنفاق التكاليف، ومن أبرز خصائصه أنه أصل ملموس أو غير ملموس يقوم المالك بتحويله خارج المؤسسة بعد أن تكبد تكاليف يتم مقابلتها عادة بإيرادات.

✓ وحدة تكلفة متوسطة: هو نشاط يتم داخل المؤسسة ويستنفذ تكاليف بهدف تحقيق منفعة داخل نطاق المؤسسة ذاتها، كما هو الحال في نشاط إدارة شؤون العاملين.

<sup>1</sup> ماهر موسى درغام، مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في المؤسسات الإستشفائية الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الأول، المجلد 23، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص ص702-703

<sup>2</sup> محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص 205

<sup>3</sup> زعرور نعيمة، مرجع سابق، ص 107

<sup>4</sup> أحمد صلاح عطية، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006، ص 78

ثالثاً: **مسبب التكلفة:** هو السبب الجوهرى المؤدى إلى حدوث التكلفة، وهو وسيلة الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات (منتج أو خدمة) وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط، كما تتميز مسببات التكلفة بتعددتها وأنها غالباً ما تكون مقاييس كمية، مثل عدد مرات الفحص، عدد ساعات عمل الآلات...، وجدير بالذكر أن نجاح وفعالية هذا النظام (نظام ABC) يعتمد إلى حد كبير على مدى سلامة مسببات التكلفة.

ويقوم مفهوم مسببات التكاليف على الفروض التالية:<sup>1</sup>

- ✓ المؤسسة تقوم بنشاط ما يمكن وصفه وتحديد نوعيته وقياسه؛
  - ✓ التضحية المالية التي يتطلبها النشاط (تكلفة النشاط) يمكن قياسها؛
  - ✓ مخرجات النشاط (المسبب) تؤدي إلى زيادة أو تخفيض مدخلات النشاط (تكلفة العوامل المطلوبة للنشاط)؛
  - وَمَا يَجِبُ مَرَاعَاتُهُ عِنْدَ إِخْتِيَارِ مَسَبِّبَاتِ التَّكَلِيفِ مَا يَأْتِي:<sup>2</sup>
  - ✓ سهولة الحصول على البيانات الخاصة بها؛
  - ✓ أن تكون قابلة للقياس؛
  - ✓ قدرة المسبب على قياس الإستهلاك الفعلي للأنشطة من قبل الخدمات بشكل دقيق؛
  - ✓ درجة الدقة المطلوبة في بيانات التكاليف، حيث زيادتها تزداد مسببات التكلفة؛
  - ✓ درجة تنوع الخدمات، حيث يزداد عدد المسببات بزيادة تنوعها؛
  - ✓ نسبة تكلفة النشاط إلى إجمالي تكاليف الأنشطة، فإذا كانت نسبة بعض الأنشطة إلى إجمالي التكاليف الإضافية نسبة صغيرة بالمقارنة مع الأنشطة الأخرى فلا داعي لتعدد مسببات التكلفة، والمهم أن يكون مسبب التكلفة على درجة ارتباط مع مجموعة التكلفة لهذا النشاط.
- وتصنف مسببات التكلفة حسب مرحلة معالجة التكاليف في مجموعتين:<sup>3</sup>
1. مسببات تكلفة مرحلة أولى: وهي مسببات لاستخدام الموارد بواسطة الأنشطة، وبالتالي يمكن أن تستخدم لربط تكاليف الموارد بالأنشطة ويطلق عليها أيضاً مسببات الموارد.
  2. مسببات تكلفة المرحلة الثانية: وهي مسببات لاستنفاد الأنشطة بواسطة الخدمات (المنتجات)، وبالتالي يمكن أن تستخدم لربط تكاليف الأنشطة بالخدمات، ويطلق عليها أيضاً مسببات الأنشطة.

**رابعاً: أوعية التكاليف:** إن زيادة عدد الأنشطة المسببة للتكاليف والتفاوت الكبير في درجة الإستفادة منها هو ما أدى إلى بروز فكرة تحديد أوعية للتكاليف على أساس نسب إستهلاك الخدمات المؤداة من موارد الأنشطة

<sup>1</sup>صلاح مجدي عدس، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية، رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص29  
<sup>2</sup>طلعت ممدوح بارود، مدى توافر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المصارف الوطنية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، صص 272-273  
<sup>3</sup>محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص273

## الفصل الأول:

### نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية

المختلفة بالمؤسسة، حيث تعرف على أنها: "مركز التكلفة الذي تجمع فيه التكاليف غير المباشرة تمهيدا لتوزيعها على أهداف التكلفة المختلفة باستخدام مسبب تكلفة واحد"<sup>1</sup>.

ويتم تحديد أوعية التكاليف من خلال الخطوات التالية:<sup>2</sup>

- ❖ تحديد نسب إستهلاك الخدمات من الأنشطة؛
- ❖ تحديد أوعية التكاليف على أساس النسب المحددة مسبقا، إذ يمكن تجميع تكلفة الأنشطة ذات النسب المتماثلة في وعاء تكلفة واحد؛

❖ تحديد معدلات تحميل أوعية التكاليف: يتم إستخدام أحد مسببات التكلفة لأي نشاط بالوعاء الواحد كأساس لإعداد معدل تحميل هذا الوعاء بقسمة مجموع تكاليف الأنشطة المكونة للوعاء على مسبب التكلفة المختار

$$\text{معدل تحميل الوعاء} = \frac{\text{مجموع تكاليف أنشطة الوعاء}}{\text{مسبب التكلفة المختار}}$$

❖ توزيع التكاليف على الخدمات: باستخدام معدلات تحميل الأوعية على ضوء مدى استفادتها من عدد أحداث أو عمليات مسبب التكلفة المختار بالنسبة لكل وعاء.

وبالتالي تكمن الأهمية الحقيقية لعملية تحديد الأوعية في تجميع تكاليف الأنشطة المتماثلة من حيث نسب الإستهلاك في وعاء واحد مما يؤدي إلى توفير الجهد وتخفيض العبء الإداري خاصة عند تعدد الأنشطة.

**خامسا: الموارد:** وهو عنصر إقتصادي يوجه لأداء الأنشطة المختلفة ويمثل أساس حدوث التكلفة التي تحمل على الأنشطة والخدمات.<sup>3</sup>

#### 6.1 خطوات تطبيق نظام ABC لتحديد تكلفة الخدمة الصحية: لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على

الأنشطة في المؤسسات الإستشفائية لا بد من تتبع الإجراءات التالية:

**المرحلة الأولى:** تحديد الأنشطة وتحليلها: يبدأ حساب التكاليف وفقا لنظام ABC بإحصاء كافة الأنشطة والعمليات اللازمة لإنتاج منتج أو خدمة معينة وكذا الموارد التي استهلكتها هذه الأنشطة إنطلاقا من نشاط إستلام المواد إلى غاية تسليم المنتج أو تقديم الخدمة للزبون النهائي.<sup>4</sup>

كما أن تنوع الأنشطة يتطلب تجميعها على شكل مجتمعات للتكلفة، وهنا نجد فرضين أساسيين:<sup>5</sup>

<sup>1</sup>Horngren, op-cit, p 141

<sup>2</sup>ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 360-364

<sup>3</sup>محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 273

<sup>4</sup>إسماعيل حجازي، معاليم سعاد، مرجع سابق، ص 130

<sup>5</sup>هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، مرجع سابق، ص 321

## الفصل الأول:

### نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية

أ. إن التكاليف في كل مجمع للتكلفة هي نتيجة أعمال متجانسة (داخل كل نشاط) أي أن هذه الأنشطة لها علاقة ارتباطية مرتفعة، ويحدث التجانس التام عندما يكون معامل الارتباط مساويا للواحد الصحيح.

ب. أن التكاليف في كل مجمع تتناسب طرديا مع النشاط: أي أن كل التكاليف في مجمع التكلفة يجب أن تتغير بالتناسب مع التغيرات في مستوى التغيرات.

**المرحلة الثانية:** تحميل وتوزيع التكاليف غير المباشرة على مجتمعات التكلفة: يتم توزيع تكاليف الموارد المستخدمة ضمن فترة معينة على الأنشطة بهدف تحديد التكاليف التي تكبدتها المؤسسة الإستشفائية في سبيل القيام بمختلف أنشطتها، ويوجد من الموارد ما يمكن تتبعها بشكل مباشر إلى الأنشطة التي استهلكتها مثل الأدوية التي يتم صرفها لمريض معين أو الفحوص المخبرية التي استفاد منها، ومنها مصاريف لا يمكن تتبعها بشكل مباشر مثل مصاريف خدمة الغرف، مصاريف المياه والكهرباء، لذا يجب مراعاة علاقة (السبب/النتيجة) في توزيعها من خلال استعمال مسببات التكلفة المناسبة (مسببات الموارد)، فعلى سبيل المثال تكلفة المحروقات لغاية التدفئة تدخل في عملية حساب تكلفة الإقامة للمريض حيث يمكن تحديد استخدام هذا المورد عن طريق قسمة إجمالي تكلفة المحروقات على إجمالي مساحة المؤسسة الإستشفائية ثم ضربها بمساحة غرفة المريض الواحد.<sup>1</sup>

**المرحلة الثالثة:** تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات أو الخدمات: تعني هذه الخطوة تحميل تكاليف الأنشطة للخدمات أو المنتجات طبقا لحاجة كل من هذه الخدمات للموارد المستنفذة في تنفيذ الأنشطة وذلك عن طريق تحديد معدل للتكاليف غير المباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب، ويستخدم هذا المعدل لتخصيص تكاليف النشاط على الخدمات الفردية، أي أنه يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي بتتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة، ويعد هذا التتبع في ضوء حركة سير وحدة المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيعها حتى تصبح وحدة تامة الصنع.<sup>2</sup>

**المرحلة الرابعة:** تحديد تكلفة الخدمة الصحية: يتم خلال هذه المرحلة تحديد تكلفة الخدمة المقدمة للمريض والتي تتكون من العناصر التالية:<sup>3</sup>

أ. تكلفة المواد المباشرة: تتضمن مقدار العلاجات أو الأدوية التي تم استخدامها للحالة المرضية الواحدة مثل عدد ونوع الفحوص المخبرية التي تم إجرائها، الفحوصات السريرية الأخرى كصور الأشعة وغيرها حيث يتم تحديد الاستهلاك من هذه المواد بواسطة ما يسمى بقائمة المواد المستخدمة.

<sup>1</sup>سعاد حمدي، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، ص ص 62-63

<sup>2</sup>هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، مرجع سابق، ص ص 326-327

<sup>3</sup>أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، مرجع سابق، ص ص 33-34

## الفصل الأول:

### نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية

ب. تكلفة العمل المباشر: حيث تتميز المؤسسات الإستشفائية عن غيرها في تحديد العمل المباشر لارتباطه بعقود الأطباء

والمبنية أساسا على عدد الزيارات لكل مريض.

ج. تكلفة الأنشطة المستهلكة (التكاليف غير المباشرة): وتتضمن التكلفة التي تخصص من مجموعات التكلفة المختلفة مثل خدمات التمريض، خدمات الطعام والشراب، خدمات الطاقم الإداري وغيرها...

#### 7.1 تقييم نظام ABC: لهذا النظام وكغيره من الأنظمة العديد من المزايا التي يمكن تلخيصها في:<sup>1</sup>

1. مساعدة هذا المدخل على تحديد الأحداث والأنشطة المسببة للتكلفة تحديدا دقيقا، كما يساعد على دقة تتبع التكاليف خاصة التكاليف غير المباشرة والتي تمثل في الوقت الحاضر نسبة كبيرة من التكلفة الكلية، ما جعل اتجاه معظم المؤسسات الصناعية إلى الإعتماد على هذا المدخل لتدعيم آليات رقابة وإدارة التكلفة.
2. أن قياس التكلفة على أساس النشاط يساعد على نجاح جهود الإدارة في مجال خفض التكلفة، ويتحقق خفض التكلفة من خلال الآليات التالية:

..تخفيض الزمن والجهد؛

..إستبعاد الأنشطة غير الضرورية؛

..إختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة؛

..مشاركة الأنشطة؛

..إعادة توزيع الموارد غير المستخدمة.

3. أن قياس التكلفة على أساس النشاط يساعد على ترشيد إدارة التكلفة وربط نماذج مختلفة للتكلفة بنماذج أو توجهات مختلفة للربحية، أضف إلى ذلك أن هذا القياس يساعد على إمكانية ودقة قياس الإدارة لأداء الأنشطة وتحديد تشكيلة مناسبة من المخرجات.

كما تتخلل نظام ABC بعض النقائص منها:<sup>2</sup>

1. تكلفة تطبيق وتعديل نظام التكلفة على أساس الأنشطة قد تكون أكبر من العوائد التي ستتحقق من تحسين وتطوير الدقة في توزيع تكاليف الصنع الإضافية باستخدام هذه الطريقة؛
2. إستخدام الإدارة لهذا النظام باعتباره جديدة وليس لأنه يقدم بيانات عن تكلفة الإنتاج يمكن الإعتماد عليها؛

<sup>1</sup> السيد عبد المقصود ديبان، محمد محمد عبد الغني، أنظمة محاسبة التكاليف، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2015، ص313  
<sup>2</sup>راجع: زهير عمرو دردر، مرجع سابق، ص89  
محمد أبو نصار، مرجع سابق، ص208

3. يحتاج هذا النظام في مراحل التصميم تضافر الجهود لوصف الأنشطة وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على تلك الأنشطة ومن ثم تحديد محركات التكلفة؛
4. إن المعلومات التي يقدمها نظام التكاليف المبني على الأنشطة قد لا تتفق في بعض الجوانب مع متطلبات المحاسبة المالية، مما يقتضي في هذه الحالة الإبقاء على النظام التقليدي جنباً إلى جنب مع نظام التكاليف المبني على الأنشطة؛
5. قد يظهر تطبيق هذا النظام وجود بعض العيوب أو المشاكل في بعض الأقسام كما هو الحال عند احتساب كفاءة دورة التصنيع، مما يدفع ببعض موظفي المؤسسة إلى وضع عراقيل أمام تصميم وتطبيق النظام.

#### 2. طريقة التكلفة المستهدفة

في حالات معينة قد تتوصل المؤسسة إلى أن القوى السوقية تفرض عليها بيع أحد منتجاتها بسعر معين، لذلك يتبقى أمامها حرية تحديد تكلفة إنتاج هذا المنتج، وهذه التكلفة يجب أن تكون مرشداً لها أثناء عملية تصميم المنتج، ولمراعاة ذلك تقوم بتصميم الأجزاء والقطع اللازمة للإنتاج وإذا تبين لها أنها مرتفعة تقوم بإعادة التصميم لتصل إلى التكاليف والجودة التي تجعل من المتاجرة في المنتج أمراً مشجعاً.<sup>1</sup>

**1.2 تعريف التكلفة المستهدفة:** للتكلفة المستهدفة أهمية كبيرة من خلال ما تحققه للمؤسسة من تخفيض للتكاليف بصورة تجعلها قادرة على البقاء والإستمرارية ومجابهة كل المخاطر في وسطها التنافسي، وكذا كسب المزيد من الزبائن بتلبية رغباتهم ومتطلباتهم وتقديمها في شكل المنتج أو الخدمة المرغوبة، ومن هنا فإن للتكلفة المستهدفة عدة تعاريف منها:

... "التكلفة المستهدفة للوحدة هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج (أو الخدمة) التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف."<sup>2</sup>

... التكلفة المستهدفة هي: "أداة لإدارة التكلفة تهدف لخفض تكاليف المنتج خلال دورة حياته بمساهمة أقسام الإنتاج والهندسة والبحث والتطوير والتسويق والمحاسبة."<sup>3</sup>

.. التكلفة المستهدفة هي: "مدخل يقوم على تحديد تكلفة المنتج المقترح للبيع بهامش ربح مرغوب به، ويتم التركيز على دورة حياة التكلفة والمراحل الأولى من دورة حياة المنتج الكلية."<sup>4</sup>

ويظهر الإطار العام للتكلفة المستهدفة في الشكل التالي:

<sup>1</sup> محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مرجع سابق، ص 375

<sup>2</sup> نثناء علي القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 381

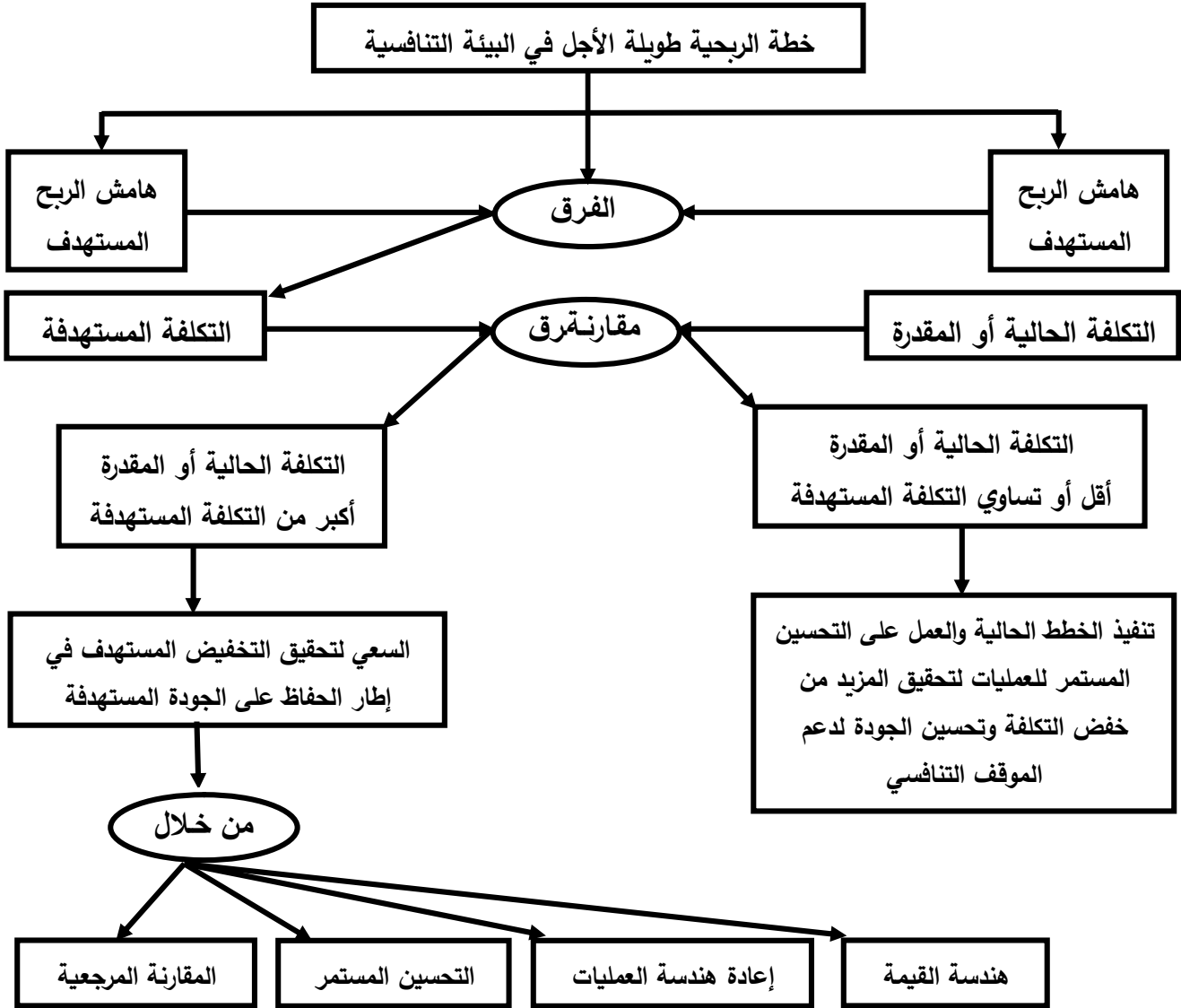
<sup>3</sup> Sakurai m. 1989 « Target costing and how to use it » journal of cost management, University of South Florida, 1989, p 39

<sup>4</sup> Cooper R, Slagmulder R, (1997), « Target Costing and value engineering », Portland/Or, productivity Press and Montval, NJ : Institute of Management Accountants, p 354

# الفصل الأول: نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية

الشكل رقم: 04

الإطار العام للتكلفة المستهدفة



المصدر: فراس إبراهيم كريم الحميري، تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة - دراسة تطبيقية في شركة بيكو لإنتاج زيت المحركات في ديالي، مجلة الإدارة والاقتصاد، السنة 40، العدد 110، العراق، 2017، ص 277.

**2.2 مبادئ طريقة التكلفة المستهدفة:** إن نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يتوقف على مدى القدرة على تطبيق مبادئها المتمثلة فيما يلي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup>محمد حسن الحداد، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص 16-17

## الفصل الأول:

### نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية

- 1- سعر البيع: يقود عملية تحديد التكلفة المستهدفة حيث أن أسعار السوق تستخدم لتحديد التكلفة وكذلك التكلفة المستهدفة.
  - 2- التركيز على الزبائن: وهي متطلبات الزبائن من ناحية الجودة والتكلفة والوقت المناسب للزبائن للحصول على المنتج.
  - 3- التركيز على تصميم المنتج: حيث تكون الرقابة على التكاليف مشددة وعلى المنتج وعلى مراحل تصميمه لذلك فإن التغييرات الهندسية على المنتج يجب أن تحدث قبل البدء بالعملية الإنتاجية وذلك بهدف تخفيض تكلفة المنتج وكذلك سرعة نزوله إلى الأسواق.
  - 4- فريق عمل متعاون ومتعدد المهام: حتى يتم إنتاج المنتج وفقا للتكلفة المستهدفة يتطلب فريق عمل من مختلف الوظائف والتخصصات من داخل المؤسسة أساسا بأقسام التصميم والهندسة والإنتاج والتسويق والمحاسبة وتكون مسؤولة عن المنتج بصورة كاملة من بداية تحديد التكلفة وحتى الإنتهاء من إنتاجه.
  - 5- تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج: وهي تخفيض تكلفة حياة المنتج المتمثلة في سعر الشراء، تكاليف التشغيل، تكاليف الصيانة، تكاليف التوزيع، تكاليف التخلص من المنتج. إضافة إلى:
  - 6- توجيه سلسلة القيمة: أي حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يسمح بتخفيض التكلفة، فالنظرة الفاحصة لسلسلة القيمة لجميع أنشطة المؤسسة من شأنه أن يساعد الإدارة على تحديد فرص تقليل التكلفة.<sup>1</sup>
- 3.2 أهداف طريقة التكلفة المستهدفة:** إن تخفيض التكاليف والوصول إلى الجودة المطلوبة والمحافظة عليها يعد الهدف الرئيسي لهذا الأسلوب، بالإضافة إلى بعض الأهداف الأخرى التي نذكر منها:<sup>2</sup>
- تخفيض تكاليف المنتجات الحالية والمستقبلية.
  - تحديد تكاليف المنتج المستهدف من واقع السوق الخارجي أي ما يعرف بالتكلفة التنافسية ومقارنتها بالتكلفة الفعلية.
  - إشباع إحتياجات الزبائن بما يرضي رغباتهم وذلك بتقديم منتجات متطورة وذات سعر وجودة مناسبين.
  - تقديم منتجات جديدة ذات تكلفة منخفضة في الوقت المناسب وبجودة مناسبة لضمان الإستمرارية في الأسواق.
  - تحقيق أهداف المؤسسة من أرباح والقدرة على المنافسة على المدى الطويل في ظل التغييرات الاقتصادية والتكنولوجية، وكذا تغيير أذواق المستهلكين.

<sup>1</sup>نضال محمد رضا الخلف، إنعام محسن حسن زويلف، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، مجلة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، مجلد 21، عدد1، 2007، ص176

<sup>2</sup>علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010، ص25



- تعميم العمل على كافة المستويات بأسلوب التكلفة المستهدفة وتحفيز الموظفين للوصول إلى الربح المستهدف.
- التخطيط الإستراتيجي للمشروع وبما يكفل خفض المستمر في التكلفة وزيادة فعالية تصميم المنتج وتطويره.
- المحاولة الدائمة لجذب المستهلك وذلك بالتطوير المستمر للمنتجات.

#### 4.2 مراحل حساب التكلفة المستهدفة: تظهر مراحل حساب التكلفة المستهدفة في:<sup>1</sup>

- 1- تعيين السعر المستهدف: تمثل عملية دراسة السوق المستهدف أساس هذه المرحلة من خلال دراسة الزبائن لأجل تحديد رغباتهم واحتياجاتهم ومستوى الأسعار المستعدين لدفعها...، ودراسة المنافسين وإستراتيجياتهم التنافسية، أسعار منتجاتهم وجودتها...، وكذا تحديد الحصة السوقية المرغوب تحقيقها.  
فالأسعار المستهدفة للمنتج هي: "تلك الأسعار التي تحقق التوافق بين كل الإعتبارات التالية:  
أ- لا تزيد بأي حال من الأحوال عن أسعار المنافسين.  
ب- الأسعار التي يتقبلها المستهلك، ويمكن للمشروع من خلالها تحقيق حصة سوقية مرغوبة للمنتج المقترح أو توسيع نطاق الحصة السوقية الحالية وكسب أسواق جديدة.  
ت- الأسعار التي تحقق الربح لمستهدف والذي يمثل أدنى هامش ربح تتقبله الإدارة."<sup>2</sup>  
تواجه المؤسسة في هذه المرحلة حالتين حسب نوع المنتج، الأولى إذا كان هذا الأخير منتج جديد سيتم طرحه بالأسواق وستواجه نوعاً من الصعوبة لتحديد السعر المستهدف وهذا راجع إلى نقص المعلومات اللازمة لتبني عليها توقعاتها السعرية، أما الحالة الثانية فالتواجد المسبق للمنتج في السوق يسهل على المؤسسة عملية التوقعات السعرية طالما أن كل المعلومات حول المنتج متوفرة ومتاحة.  
2- تحديد الربح المستهدف: يعرف الربح المستهدف على أنه: "الربح الذي تطمح المؤسسة لتحقيقه"<sup>3</sup>، ومنه يقوم تحديده بناء على إستراتيجية الربح طويلة الأجل وإستراتيجية حصة المنتج من السوق قصيرة الأجل.  
3- حساب التكلفة المستهدفة: بعد تحديد كل من سعر البيع والربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه من المنتج المعني، يمكن حساب التكلفة المستهدفة للمنتج بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المتوقع مع ضمان توفر جميع الوظائف الأساسية التي يريدها الزبائن في المنتج، أي يتم حسابها وفق العلاقة التالية:<sup>4</sup>

$$\text{التكلفة المستهدفة} = (\text{سعر البيع المتوقع}) - (\text{الربح المستهدف})$$

<sup>1</sup>C.alazard, S.Separi, *contrôle de gestion, Manuel et Application DEFC épreuve N°7*, Paris, Dunod, 5<sup>ème</sup> Edition, 2001, pp 635-636

<sup>2</sup>فراس إبراهيم كريم الحميري، مرجع سابق، ص278

<sup>3</sup>نفس المرجع، ص278

<sup>4</sup>أراضية عطوي، التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف دراسة حالة تخفيض تكلفة صنوبر من نوع PRIMA لشركة SANIAK(BCR)، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 15، جامعة البليدة 2، 2016، ص 112

#### 5.2 تقييم طريقة التكلفة المستهدفة:

- أ- المزايا: العديد من المزايا يمكن للمؤسسة تحقيقها من تطبيقه طريقة التكاليف المستهدفة، منها:<sup>1</sup>
- 1- يساهم نظام التكاليف المستهدفة في الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية.
  - 2- يعتبر أسلوب التكاليف المستهدفة أداة لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد، من خلال تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من الزبائن وبسعر مقبول، وأن تكون تلك المنتجات أو الخدمات محققة لأهداف الربحية.
  - 4- تعمل طريقة التكاليف المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم.
  - 5- تسهل طريقة التكاليف المستهدفة العمل الجماعي، حيث يعمل على تنمية روح الفريق.
  - 6- تبدأ طريقة التكاليف المستهدفة بالتركيز الخارجي (جلب معلومات عن السوق لنظام التكاليف) لأن بداية هذه الطريقة هو السوق المستقبلي للوصول إلى التكلفة المستهدفة.
  - 7- توفر هذه الطريقة معلومات ملائمة للقرارات على إعتبار أن السوق هو الإتجاه الأول.

ب- العيوب: على الرغم من مزاياها إلا أن هناك بعض الإنتقادات الموجهة إلى هذا الطريقة تتمثل في:<sup>2</sup>

- 1- يمكن أن تظهر نزاعات بين الأطراف المعنية بعمليات التكلفة المستهدفة.
- 2- على الرغم من إمكانية تحقيق طريقة التكلفة المستهدفة لأهدافها، إلا أنه قد يزداد وقت التطوير بسبب إعادة دورة هندسة القيمة لتخفيض التكاليف، والتي تقود في النهاية لوصول المنتج متأخر إلى السوق، ففي حالة بعض أنواع المنتجات فإن التأخر لمدة ستة أشهر قد تكون مكلفة جدا.

بالإضافة إلى:<sup>3</sup>

- 3- إن طريقة التكاليف المستهدفة (كما سبق الذكر) تبدأ بتحديد السعر المستهدف (سعر تنبئي) لتحديد التكلفة المستهدفة وهذا أمر في غاية الصعوبة خاصة عند تحديد سعر مستقبلي لمنتج جديد.
- 4- كما أن تحديد السعر المستقبلي مبني على أساس منافسين وأسلوب تكنولوجي معين ومع مرور الوقت يمكن دخول منافسين جدد وظهور أساليب تكنولوجيا جديدة.

المبحث الثالث: نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية

المطلب الأول: مفهوم المؤسسة العمومية الإستشفائية

أولاً: تعريف المؤسسة العمومية الإستشفائية وأهم تصنيفاتها:

1. التعريف: تتغير التعاريف المقدمة للمؤسسة العمومية الإستشفائية بتغير الوظائف والمهام التي تقوم بها:

<sup>1</sup>مسكين الحاج، صالح إلياس، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية،

جامعة زيان عاشور، الجلفة، المجلد 5، العدد 13، 2011

<sup>2</sup>زعرور نعيمة، مرجع سابق، ص 115-116

<sup>3</sup>صالح سميرة شهرزاد، مسكين الحاج، مرجع سابق، ص 267

فقد عرفت من قبل الهيئة الأمريكية للمستشفيات على أنها: "مؤسسة تحتوي على جهاز طبي، تتمتع بتسهيلات طبية دائمة لتقديم التشخيص والعلاج اللازمين للمرضى".<sup>1</sup>

كما قدمت المنظمة العالمية للصحة تعريفاً آخر للمستشفى بأنه: "جزء أساسي من تنظيم إجتماعي وطبي تتلخص وظيفته في تقديم رعاية صحية كاملة للسكان علاجية كانت أو وقائية، وتمتد خدمات عيادته الخارجية إلى الأسرة في بيئتها المنزلية، كما أنه مركز لتدريب العاملين الصحيين وللقيام ببحوث إجتماعية حيوية".<sup>2</sup> من خلال التعريفين السابقين نرى أن التعريف المقدم من طرف المنظمة العالمية للصحة أشمل من تعريف الهيئة الأمريكية للمستشفيات، فالمؤسسة الإستشفائية لا تقتصر خدماته على تقديم التشخيص والعلاج اللازمين لمرضاها بل تمتد إلى الأسر في منازلهم، كما أضاف أنها مركز لتدريب المهنيين الصحيين ومكان للقيام بالبحوث العلمية في المجال الصحي.

كما عرفت على أنها: "المؤسسات التي تقدم مزيج متكامل من العناصر المادية الملموسة والأخرى غير الملموسة والتي تحقق إشباعاً ورضاً معيناً للمستفيد، حيث تعتمد هذه المؤسسات والعاملين بها بدرجة كبيرة على الزبون في تحديد نوع المنتج الذي تقدمه له، فكل مؤشر عن الحالة الصحية يمكن أن يساهم في قياس مقدار الحاجة إلى الخدمات الصحية".<sup>3</sup>

أي أنه: " نظام كلي يضم مجموعة من النظم الفرعية المتكاملة والمتمثلة في نظام الخدمات الطبية ونظام الخدمات المعاونة ونظام الخدمات الفندقية ونظام الخدمات الإدارية، تتفاعل تلك النظم معا بهدف تحقيق أقصى رعاية ممكنة للمريض والمصاب وتدعيم الأنشطة التعليمية والتدريبية والبحثية في المجال الطبي".<sup>4</sup>

وعليه فالمؤسسة الإستشفائية هي نظام شامل يضم مجموعة نظم فرعية متكاملة فيما بينها، إضافة لما تقدمه في المجال العلمي الطبي للوصول إلى غايتها ألا وهي تقديم خدماتها لكافة أفراد المجتمع وفي كل الأوقات. وتختص هذه الأنظمة بـ:

- ❖ نظام الخدمات الطبية: توفير إحتياجات المؤسسة الإستشفائية للقيام بدوره العلاجي، والمتمثل في التشخيص، تقديم العلاج، إجراء العمليات الجراحية، متابعة المرضى ...
- ❖ نظام الخدمات الطبية المعاونة: وهو النظام المكمل لنظام الخدمات الطبية ويختص بـ: تجهيز غرف العمليات (تعقيم، تطهير، عزل)، إجراء التحاليل والأشعة، توفير الأدوية والكيماويات، تصنيف، ترتيب وحفظ ملفات المرضى ... بغية تقديم خدمات طبية ذات جودة عالية.
- ❖ نظام الخدمات الفندقية: يختص هذا النظام بالتعاملات مع المرضى من حيث الإستقبال والتوجيه وتوفير كل وسائل الراحة خلال مدة إقامتهم (نظافة، أمن، غذاء ...).

<sup>1</sup>عبد العزيز مخيمر، محمد الطعمنة، الإتجاهات الحديثة في إدارة المؤسسات الإستشفائية (المفاهيم والتطبيقات)، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2003، ص7

<sup>2</sup>حسان محمد نذير حرساني، إدارة المؤسسات الإستشفائية، الإدارة العامة للبحوث، السعودية، 1990، ص ص34-35

<sup>3</sup>Djamel Eddine Laouisset et autres, *Stratégie de marketing-management hospitalier*, Edition Houma, Alger, 2003, p23

<sup>4</sup>عليوة السيد، إدارة الأزمات في المؤسسات الإستشفائية، إيتراك للنشر، القاهرة، 2001، ص81

## الفصل الأول:

### نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية

❖ نظام الخدمات الإدارية: يختص بالإشراف على كل الشؤون الإدارية، المالية والهندسية بالمؤسسة الإستشفائية.

وكنتيجة لنشاط المؤسسات الإستشفائية ضمن محيط متقلب، فإن أهم ما قد تواجهه من تحديات يتمثل في:<sup>1</sup>

- الارتفاع المتزايد للطلب على الخدمات الصحية نتيجة عدة أسباب كزيادة العدد السكاني، الحوادث، الحروب....

- التلوث الجوي والبيئي والذي يؤثر سلبا على صحة الإنسان والنبات والحيوان ومنه على الصحة العامة؛
- مواكبة التقدم السريع في التكنولوجيا الطبية.

كما تم تعريف المؤسسة العمومية الإستشفائية حسب المرسوم التنفيذي رقم 07-140 على أنها: "مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والإستقلال المالي وتوضع تحت وصاية الوالي، تتكون من هياكل للتشخيص والعلاج والإستشفاء وإعادة التأهيل الطبي، تغطي حاجة سكان بلدية واحدة أو مجموعة بلديات".<sup>2</sup>

تحدد المشتريات المادية للمؤسسة العمومية الإستشفائية بقرار من الوزير المكلف بالصحة وتوكل إليها عدة مهام بموجب المادتين 4 و5 من نفس المرسوم:

✓ التكفل بالحاجات الصحية للسكان وضمان نشاطات العلاج والتشخيص والإستشفاء والإستعجالات الطبية الجراحية؛

✓ ضمان تقديم وبرنامج توزيع العلاج الشفائي والتشخيص وإعادة التأهيل الطبي والإستشفاء؛

✓ تطبيق البرامج الوطنية للصحة؛

✓ ضمان حفظ الصحة والنقاوة ومكافحة الأضرار والآفات الاجتماعية؛

✓ ضمان تحسين مستوى مستخدمي مصالح الصحة وتحديد معارفهم؛

✓ ما يمكن إستخدام المؤسسة العمومية الإستشفائية كميدان للتكوين الطبي والشبه الطبي والتكوين في التسيير الإستشفائي على أساس إتفاقيات تبرم مع مؤسسات التكوين.

2. تصنيف المؤسسات الإستشفائية: تتعدد أنواع المؤسسات الإستشفائية وتصنيفاتها وفق عدة معايير، منها:

(1) التصنيف وفق معيار الملكية والتبعية الإدارية: وتصنف حسب هذا المعيار إلى:<sup>3</sup>

<sup>1</sup>عبد المهدي بوعنة، إدارة الخدمات والمؤسسات الصحية (مفاهيم، نظريات وأساسيات في الإدارة الصحية)، دار الحامد، الأردن، 2004، ص ص75-

89

<sup>2</sup>الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 07-140 المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الإستشفائية ومؤسسات الصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها، المؤرخ في 02 جمادى الأولى 1428، الموافق ل 19 ماي 2007، العدد 33، الصادرة في 03 جمادى الأولى 1428 الموافق ل 20

ماي 2007، ص ص10-11

<sup>3</sup>عبد العزيز مخيمر، محمد الطعمنة، مرجع سابق، ص ص8-14

- المؤسسات الإستشفائية الحكومية: والتي تكون ملكيتها وإدارتها تابعة للأجهزة الحكومية المختلفة من وزارات وهيئات ومؤسسات عامة وفق نظم ولوائح حكومية تحكم سير وإجراءات العمل بالمؤسسات الإستشفائية، وتأخذ هذه الأخيرة عدة أشكال أهمها:
- المؤسسات الإستشفائية الحكومية العامة: بالرغم من إختلاف مسميات هذا النوع من المؤسسات الإستشفائية كالمؤسسة الإستشفائية العام أو المركزي أو بأسماء بعض القيادات أو المناسبات... إلا أن أهم ما يميزها أنها مملوكة للدولة أو إحدى الهيئات أو المؤسسات الرسمية التي تقوم على توفير متطلباتها ورعاية شؤونها وتنظيم العمل بها، وما تقدمه من خدمات وفق نظم ولوائح حكومية محددة وغالبا ما تكون هذه الخدمات موجهة لجميع فئات المواطنين بالمجان أو مقابل رسوم رمزية.
  - المؤسسات الإستشفائية الحكومية الخاصة بفئات معينة: لا يختلف هذا النوع من المؤسسات الإستشفائية عن سابقه من حيث الملكية وتنوع الخدمات التشخيصية والعلاجية المقدمة إلا أنه يتبع وزارة محددة أو هيئة عامة أو مصلحة حكومية، يقتصر نشاطها في تقديم خدماتها إلى العاملين في هذه الجهات وأسرهم، ومن هذا المنطلق سميت بالمؤسسات الإستشفائية الفئوية، ومن أمثلتها المؤسسات الإستشفائية العسكرية.
  - المؤسسات الإستشفائية الحكومية التخصصية: هي مستشفيات تتخصص في تشخيص ومعالجة حالات مرضية معينة، ومن أمثلتها مستشفيات طب العيون، أمراض السرطان...
  - الوحدات العلاجية أو المستوصفات: هي بمثابة مستشفيات صغيرة الحجم محدودة الإمكانيات إذا ما قورنت بالمؤسسات الإستشفائية العامة، حيث أنها لا تحوي غرفا أو أسرة لإيواء المرضى بل تقتصر الخدمات المقدمة فيها على الكشف الطبي ووصف العلاج أو إحالتهم إلى المؤسسات الإستشفائية الحكومية أو التخصصية، وتنتشر هذه المستوصفات في القرى والمناطق النائية.
  - المؤسسات الإستشفائية الجامعية أو التعليمية: وهي مستشفيات حكومية (عمومية) من حيث الملكية إلا أنها تابعة إداريا للجامعات أو كليات الطب في المناطق التي توجد بها، وتمتاز بمشاركة هيئة التدريس بكليات الطب والصيدلة وبعض الشخصيات العامة في مجالس الإدارة، كما أنها تقدم نفس خدمات المؤسسات الإستشفائية الحكومية والتخصصية بالإضافة إلى أنها قد تحتوي على بعض الأقسام التعليمية التي يمكن من خلالها ممارسة التدريب العملي لدارسي العلوم الطبية.
- المؤسسات الإستشفائية الخاصة: وهي المؤسسات الإستشفائية المملوكة عادة من طرف مجموعة أفراد يديرونها ويرسمون سياستها، تنقسم أهدافها بين تحقيق الربح إلى جانب الهدف الأساسي والإنساني الذي أنشئت لأجله، ويستفيد مؤسسيها ومالكيها والمشاركين فيها من الأرباح المكتسبة.

وتتنوع هي الأخرى إلى عدة أشكال من بينها:

- مستشفيات بأسماء أصحابها: وهي مستشفيات غير حكومية تدار من قبل الأطباء المالكين لها، وتقتصر خدماتها على مجال تخصصهم مقابل أتعاب أو أجور يتم تحديدها والإتفاق عليها حسب الخدمة المطلوبة

من طرف المريض، ويعتمد هذا النوع من المؤسسات الإستشفائية على خبرة ومهارة وسمعة أصحابها وجودة الخدمة والرعاية التي تقدمها للمرضى.

■ مستشفيات الجمعيات غير الحكومية: يتم إنشاؤها بواسطة جمعيات أهلية غير حكومية مثل الجمعيات الدينية والجمعيات الخيرية من خلال التبرعات والهبات والهدايا، وتقدم خدماتها لمختلف فئات المواطنين مقابل رسوم محدودة نسبياً تستخدم لتغطية نفقاتها، فهي لا تسعى إلى الربح لكن العلاج فيها ليس مجاناً وقد تأخذ هذه المؤسسات الإستشفائية شكل المؤسسة الإستشفائية العام أو التخصصي من حيث تقديم الخدمات العلاجية أو التشخيصية.

■ مستشفيات استثمارية: تقدم هذه المؤسسات الإستشفائية خدمات متخصصة في مجالات طبية محددة، وقد يتسع نشاطها ليشمل مختلف المجالات الطبية والحالات المرضية المتنوعة أو معظمها وفقاً لحجم المؤسسة الإستشفائية ونوعية التجهيزات والتخصصات التي يحويها.

قد تأخذ هذه الشركات شكل شركات المساهمة أو ذات المسؤولية المحدودة كما يستطيع الأطباء الإشتراك بحصص تأسيس جنبا إلى جنب مع غيرهم من المساهمين الذين لا صلة لهم بمهنة الطب كمستثمرين عاديين.

(2) التصنيف وفق معيار جودة الخدمة المقدمة: تصنف المؤسسات الإستشفائية وفق هذا المعيار إلى:<sup>1</sup>

- مستشفيات معتمدة: أي المعترف بجودة خدماتها من قبل الهيئات المختصة، ويتم إعتماؤها بعد إمتثالها للضوابط والشروط التي تكفل تقديم الخدمة الطبية بمستوى أفضل.
- مستشفيات غير معتمدة: وهي التي لا تمتثل للضوابط والشروط الموضوعية.

(3) التصنيف وفق معيار التعليم والتدريب: تصنف المؤسسات الإستشفائية وفق هذا المعيار إلى:<sup>2</sup>

- مستشفيات تعليمية: وهي المؤسسات الإستشفائية الجامعية التابعة لكليات الطب والمرتبطة معها باتفاقيات لتعليم وتدريب طلبة الطب والتمريض وطلبة الدراسات العليا الطبية، والمتوفرة على الإمكانيات البشرية والمادية اللازمة.

- مستشفيات غير تعليمية: وهي تلك المؤسسات الإستشفائية التي لا تعتمد برامج تعليمية وتدريبية في سياستها التشغيلية، وتمتاز بصغر حجمها ومحدودية التخصصات المتوفرة فيها.

(4) التصنيف وفق معيار الموقع والسعة السريرية: وتصنف إلى:<sup>3</sup>

- مؤسسات إستشفائية محلية صغيرة: تقدم خدماتها لتجمعات سكنية متوسطة، حيث لا تتجاوز سعتها السريرية عادة 100 سرير.

<sup>1</sup>حسان محمد نذير حرساني، مرجع سابق، ص46

<sup>2</sup>فريد توفيق نصيرات، إدارة المؤسسات الإستشفائية، إثناء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص71

<sup>3</sup>حسان محمد نذير حرساني، مرجع سابق، ص 48

- مؤسسات إستشفائية مركزية: تقدم خدماتها لتجمعات سكنية متوسطة كضواحي المدن تتراوح سعتها السريرية بين 100 إلى 500 سرير.
- مؤسسات إستشفائية جهوية: تقدم خدماتها لمنطقة صحية بأكملها وعادة ما تتوفر على خدمات صحية تخصصية لا يمكن إيجادها في أغلب المؤسسات الإستشفائية السابق ذكرها.

**ثانيا: خصائص المؤسسات الإستشفائية:** يتميز هذا النوع من المؤسسات بعدة خصائص أهمها:

1. يتميز نشاط المؤسسات الإستشفائية ولاسيما الحكومية منها بتعدد أسعار الخدمة الواحدة، ففي الوقت الذي تقدم فيه خدمة معينة مجانا لفئة من المرضى فإن نفس الخدمة قد تقدم بمقابل رمزي لفئة أخرى، كما قد تقدم بمقابل يساوي تكلفة الخدمة أو يزيد عنها لفئة مختلفة، كما قد تختلف طرق تحصيل مقابل الخدمات، فقد تحصل قيمتها نقدا أو بالأجل أو وفقا لتعاقدات بين المؤسسة الإستشفائية وجهات عمل معينة؛<sup>1</sup>
2. تغلب صفة الإستعجال على العمل في المؤسسات الإستشفائية فطبيعته لا تحتل التأجيل؛
3. يتعامل المؤسسة الإستشفائية في صراع مع مشكلة الحياة أو الموت مما يجعل العاملين به تحت ضغوط بصفة مستمرة، كما أن العمل به يتطلب درجة عالية من التخصص وقليل ما يتحمل الخطأ؛
4. يتسم العمل في المؤسسات الإستشفائية بنقص أو إنعدام الحراك الوظيفي، بحيث يبقى العامل في مجال التخصص الذي يلتحق به، فالمرضة مثلا تبقى كذلك ما دامت تحمل مؤهلا لذلك، وهذا ما يثير أحيانا صراعا بين العاملين؛
5. وجود خطين للسلطة، الأول يعرف بخط سلسلة الوظيفة الرسمية والذي يمثل الجهاز الإداري للمستشفى، والثاني يعرف بخط سلطة المعرفة الممثل بأفراد الجهاز الطبي بسبب طبيعة تخصصهم الوظيفي الدقيق، ما قد يؤدي إلى وجود مشاكل تنسيقية وعدم وضوح أدوار العاملين؛<sup>2</sup>
6. طبيعة العمل في المؤسسة الإستشفائية يتطلب إتباع الإدارة بالأزمات بدلا من أسلوب الإدارة بالأهداف؛ بالإضافة إلى؛<sup>3</sup>
7. تميز نشاط المؤسسات الإستشفائية بكونها خدمية؛
8. صعوبة قياس وتقييم المخرجات حيث يصعب الإعتماد على المقاييس الكمية للتعبير عن قيمة هذه الخدمات أو أهميتها، فقد يستغرق إجراء عملية جراحية زنا مساويا لزمن إجراء فحص طبي مع إختلاف أهمية وإيراد كل من الخدمتين؛
9. عدم قابلية الإنتاج للتخزين؛
10. إتسام نشاط المؤسسات الإستشفائية بالموسمية (الصيف والشتاء)، أي أن حجمه غير ثابت على مدار الفترة المحاسبية؛

<sup>1</sup>محمد سامي راضي، المحاسبة عن المؤسسات الإستشفائية والوحدات العلاجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص ص18-19

<sup>2</sup>محمد نذير حرساني، مرجع سابق، ص ص52-53

<sup>3</sup>هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، مرجع سابق، ص ص25-33

11. الإعتداف بصفة أساسية على العنصر البشري من ذوي الكفاءة الإدارية والعلمية والمهنية لتحقيق نتائج مرضية، وتميز المؤسسة الإستشفائية عن غيره من خلال حسن المعاملة والإستقبال والكفاءة العلاجية والتمريضية..

#### ثالثا: وظائف وأهداف المؤسسات الإستشفائية

1. وظائف المؤسسات الإستشفائية: إستنادا على التعاريف المقدمة للمستشفيات يمكن حصر الوظائف الأساسية لها في:<sup>1</sup>

..أولا: الرعاية الطبية والصحية: يقصد بها الخدمات التشخيصية والعلاجية والتأهيلية والإجتماعية والنفسية المتخصصة التي تقدمها الأقسام العلاجية والأقسام الطبية المساندة وما يرتبط بهذه الخدمات من فحوصات مخبرية، خدمات التمريض...، حيث تعد هذه الوظيفة الأكثر إهتماما وتركيزا من طرف المؤسسات الإستشفائية، وهي بدورها تشمل مجموعة من الوظائف الفرعية والمتمثلة في:<sup>2</sup>

أ. الوظيفة العلاجية: تعد الوظيفة الرسمية للمستشفى والحاجة الأساسية التي يطلبها المريض، فهي نقطة الإلتقاء والتفاعل بين طالبي الخدمة ومقدميها، وتتميز بصعوبة فصلها عن الوظيفة الفندقية.

ب. الوظيفة الفندقية: وهي الوظيفة التي تهتم باحتياجات المرضى خلال فترة إقامتهم بالمؤسسة الإستشفائية (تشخيصات طبية، خدمات شبه طبية، صيانة، أمن...) وتمثل أيضا المكان الذي يضم أكبر عدد من العمال الصحيين وغير الصحيين.

ج. الوظيفة التقنية: تتم ممارسة هذه الوظيفة تحت توصيات الطاقم الطبي والشبه طبي باستخدام الوسائل التكنولوجية الخاصة بخدمات التشخيص والعلاج.

د. الوظيفة اللوجستية: تختص بكل لخدمات الداعمة للنشاط الرئيسي للمستشفى مثل الإقامة الإطعام النقل... هـ. الوظيفة الإدارية.

..ثانيا: التعليم والتدريب: إن التطور المستمر في التقنيات والعلوم الطبية يفرض ضرورة تطوير مهارات وخبرات كافة العاملين المتخصصين في مختلف مجالات المهن الطبية والصحية من خلال التعليم والتدريب المستمر، ما جعل المؤسسات الإستشفائية وما تملكه من إمكانيات وتجهيزات مراكز تدريب عملية للأطباء والمرضى والفنيين والأخصائيين، كما أنها تمثل مراكز متميزة لتنمية معلوماتهم عن الأمراض المختلفة وطرق علاجها.

..ثالثا: البحوث الطبية والإجتماعية: إن ما تحتويه المؤسسات الإستشفائية من مختبرات، تجهيزات، سجلات طبية وحالات مرضية متنوعة وإطارات متخصصة مهنيًا يعد بيئة مناسبة لإجراء البحوث والدراسات الطبية

<sup>1</sup>عبد العزيز مخيمر، محمد الطعمانة، مرجع سابق، ص 6-8

<sup>2</sup>Farida Djellal et autres, l'hôpital Innovateur de l'Innovation Médical à l'Innovation de service, Masson édition, Paris, 2004, pp48-50



والإجتماعية المتخصصة في مختلف مجالات التشخيص والعلاج والتطوير الذاتي لخدماتها ومهارات أفرادها وأساليب العمل المعتمدة ما يساهم بشكل كبير في تقدم العلوم الطبية وتطوير الوسائل والأساليب العلاجية.

**2. أهداف المؤسسات الإستشفائية:** من خلال هذه الوظائف وممارسة كافة الأنشطة الإستشفائية فإن المؤسسة

الإستشفائية يحقق مجموعة الأهداف التي يسعى إليها، والتي يمكن إيجازها في:<sup>1</sup>

- ✓ المحافظة على الصحة والوقاية من الأمراض بأعلى مستوى ممكن من الرعاية الطبية وبأقل التكاليف؛
- ✓ تحقيق مستوى مرضي من الربحية في حالة تقديم الخدمات العلاجية بأجر؛
- ✓ توفير خدمات علاجية متميزة تساعد على تحقيق مركز تنافسي قوي؛
- ✓ تطوير أداء الطاقم الطبي من أطباء وهيئات تمريض وفنيين.

**المطلب الثاني: نظام محاسبة التكاليف الإستشفائي**

**أولاً: مفهوم نظام محاسبة التكاليف الإستشفائي**

**1. طبيعة المؤسسة العمومية الإستشفائية:** إن طبيعة المؤسسات الإستشفائية تختلف عن المؤسسات الصناعية

لما تحمله من أهداف إنسانية تحول بينها وبين جعل الربح من أهم أهدافها، والمؤسسات العمومية

الإستشفائية تقدم خدماتها بلا مقابل أو بمقابل رمزي بالكاد يغطي جزء ضئيل من تكاليفها، وتكون مدعومة من طرف الدولة أو جمعيات خيرية، وتعتمد في الغالب نظام المحاسبة العمومية الذي يقوم على تخصيص إعمادات مالية توزع على الأنشطة الإستشفائية، حيث يتم مراقبة الإنفاق طبقاً للأبواب والبنود أو عناصر المصروفات التي تم إعمادها مسبقاً في شكل ميزانية تقديرية.

ومع كبر حجم هذه المؤسسات وضخامة الإعمادات المالية المخصصة لها وتنوع أصولها (تجهيزات وأدوات طبية، أدوية ولوازم الإقامة المريحة...) تبقى بحاجة أكبر لضبط تكاليفها والرقابة عليها، تحديد تكلفة الخدمة الصحية المقدمة وإتخاذ أساس سليم لتسعيرها باعتبار أن جزء كبيراً من أعبائها يدفع من طرف هيئات أو جهات خارجية عادة ما تطلب تقارير عن التكاليف التي تدفعها، بالإضافة إلى ترشيد قراراتها الإدارية.

يظهر مما سبق أن المؤسسات الإستشفائية بحاجة إلى إعماد نظام محاسبة التكاليف يساعدها على تحقيق أهدافها.

**2. تعريف نظام محاسبة التكاليف الإستشفائي:** تستند محاسبة التكاليف الإستشفائية إلى قواعد علمية وفنية

مستلهمة من محاسبة التكاليف للمؤسسات الصناعية، التي تهدف أساساً إلى تحديد سعر التكلفة إلا أن عملية

<sup>1</sup>هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، مرجع سابق، ص 24

تطبيقها تختلف في المؤسسات العمومية الإستشفائية، نظرا للطابع القانوني الذي تتميز به هذه الأخيرة وإلى طبيعة الخدمة في حد ذاتها، وتهدف محاسبة التكاليف الإستشفائية على العموم إلى:<sup>1</sup>

- تحليل أنشطة الإمداد والأنشطة الطبية والتقنية (حساب تكلفة وحدات القياس)؛
- مقارنة موازنات المصالح مع الموازنات المرجعية أو المعيارية؛
- تحليل الإنحرافات مقارنة مع التكاليف المرجعية؛
- حساب تكلفة الإقامة أو المكوث في المؤسسة الإستشفائية.

إن وجود نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات العمومية الإستشفائية لا يقل أهمية عن وجوده في المؤسسات الخاصة، وفي كلا المؤسستين يساعد هذا النظام على تحقيق الرقابة ورفع كفاءة استخدام الموارد وإعداد الموازنة التخطيطية وتقدير احتياجات السنة القادمة بشكل أكثر دقة.

وتجمع محاسبة التكاليف في المؤسسات الإستشفائية ما بين التكلفة الفعلية لبعض العناصر والتكلفة المعيارية لبعضها الآخر، على أساس أن تكلفة (المريض / ليلة) تحتوي على جزئين هما:<sup>2</sup>

**الأول:** تكلفة فعلية وهي كافة العناصر التي تؤدي إلى المريض بشكل مباشر؛ مثل الفحوصات، الأدوية، التغذية، أتعاب العمليات الجراحية، إيجار الغرفة، المكالمات التلفونية... الخ.

**الثاني:** تكلفة معيارية وتستخدم فيها معدلات لتحميل تكلفة العناصر غير المباشرة مثل تكلفة التمريض (لكل ساعة تمريض)، خدمات العناية المركزة، الخدمات الإدارية والخدمات الأخرى بما فيها إهلاكات الأصول.

ويتوقف المنهج المناسب للتكلفة على طبيعة النشاط أو التشغيل، وفي المؤسسات الإستشفائية محور النشاط هو المريض وأن الهدف هو قياس تكلفة المريض، أي أن المريض هو الوحدة التي تحمل عليها عناصر التكاليف المختلفة، [تتمثل هذه العناصر في سلعة (دواء، غذاء، مستلزمات طبية... الخ) أو خدمة (أتعاب طبيب، تمريض، خدمات غسيل... الخ)].

ولا شك أنه من السهل تحديد تكلفة المريض من عنصر التكلفة إذا كان مباشرا ومخصصا له مثل الدواء أو الحجرة، في حين أن عناصر التكاليف غير المباشرة غالبا يتم تحميلها على مركز تكلفة، وتحمل على حساب المريض بنسبة تحميل محددة مقدما (ساعات الاستخدام أو أيام الإقامة أو أي معدل تحميل مناسب آخر).

ولعدم نمطية الخدمات العلاجية لكافة المرضى فإن منهج التكلفة الملائم لهذه العملية هو نظام الأوامر أو الطلبات باعتبار أن وحدة الخدمة هي المريض، وهو بنفسه يعتبر طلبية خاصة أو أمر تشغيل خاص (أمر علاجي)، ويتم تحميل التكلفة على الأمر العلاجي (حساب المريض) باستخدام التويب الملائم للعناصر (مباشر على الأمر) أو غير مباشر (يحمل بمعدل تحميل محدد مقدما) مع ملاحظة إمكانية استخدام "دفتر أستاذ

<sup>1</sup>يوسف بوكدر، مرجع سابق، ص 128

<sup>2</sup>محمد سامي راضي، المحاسبة عن المؤسسات الإستشفائية والوحدات العلاجية، مرجع سابق، ص 110-112

المرضى المبوب يوميا " مكان حساب أوامر العلاج، حيث أن خانة كل مريض تعكس حسابه بالمؤسسة الإستشفائية، وهكذا فإن نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة الإستشفائية يقوم بتحديد تكلفة كل أمر علاجي (للمريض) بالإضافة إلى قياس تكاليف أداء كل مركز خدمي بالمؤسسة الإستشفائية والذي يتم تحميل تكاليفه على الأوامر العلاجية (المرضى) التي مرت به أو إستفادت من خدماته، ويمكن ذلك إستخدام حساب مراقبة عناصر التكاليف لمراقبة عناصر التكاليف المختلفة سواء تم تطبيقها بشكل تفصيلي حسب نوع العنصر واسمه مثل حساب مصروفات النظافة، حساب مصروفات الصيانة، حساب الأدوية، حساب أجور التمريض... إلخ، أو تقسيم المصروفات على أساس نوعي (مواد، أجور، مصروفات أخرى).

كما يمكن تعريفه أنه: " نظام محاسبي يهتم بقياس التكاليف الإستشفائية والرقابة عليها كما يوفر المعلومات التي تساعد الإدارة الإستشفائية على إتخاذ القرارات وإعداد التنبؤات الخاصة بنظام الموازنات التقديرية الإستشفائية والتكاليف المعيارية التي تسمح بالرقابة التسييرية على مختلف الأنشطة الإستشفائية"<sup>1</sup>.

#### 2. حتمية إدخال نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية

بالنسبة لحتمية إدخال نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية، يمكن إظهارها من خلال:

. أنه حتمية قانونية: حيث أن المرسوم التنفيذي رقم: 106/14 المؤرخ في 2014/03/12 المتعلق بوضع النظام المعلوماتي لمحاسبة التسيير في المؤسسات العمومية للصحة وفي مادته الثالثة ألزم بمسك محاسبة تحليلية تسمح بحساب مختلف تكاليف الخدمات المقدمة، وإظهار النشاط اليومي والشهري للمؤسسة، وبطريقة تتيح للإدارة فرصة إتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب.

#### . حتمية الظروف: وتظهر في:<sup>2</sup>

1. لأن السرعة والدقة في إعداد وتجهيز البيانات وإستخراج النتائج أمر ضروري، حيث تفرض طبيعة العمل في المؤسسة العمومية الإستشفائية السرعة فقد يتلقى المريض العلاج ويغادر مباشرة، مما يقتضي تسجيل التكاليف أولا بأول، وتحديد المبالغ المستحقة على المرضى ليقوموا بسدادها قبل الخروج إذا طبق نظام التعاقد الذي يلزم المريض بدفع المستحقات إن لم يكن مؤمنا أو معوزا.

2. ضرورة تحديد مصروفات كل مركز من مراكز الخدمات العلاجية داخل المؤسسة العمومية الإستشفائية لأغراض التخطيط والرقابة وتقويم الأداء.

3. حتمية الاهتمام بنظم الرقابة الداخلية لحماية الأصول المختلفة للمؤسسة الإستشفائية.

4. ضرورة تطبيق أسس ومفاهيم محاسبة التكاليف في إطار النظام المحاسبي الشامل للمؤسسة الإستشفائية حيث يساعد ذلك في تحقيق ما يلي:

.. قياس تكلفة كل قسم على حده الأمر الذي يساعد على تحديد تكلفة وحدة الخدمة لأغراض التسعير.

<sup>1</sup>جبار محفوظ، بومعروف إلياس، دور محاسبة التكاليف الإستشفائية في الرقابة على المؤسسات الإستشفائية العمومية الجزائرية دراسة حالة المؤسسة الإستشفائية الجامعي سعادنة عبد النور سطيف، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 05، جامعة سطيف، 2011، ص37  
<sup>2</sup>محمد سامي راضي، المحاسبة عن المؤسسات الإستشفائية والوحدات العلاجية، مرجع سابق، ص 27-28

..دراسة وسائل تخفيض التكاليف دون التأثير على جودة الخدمة المقدمة الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض تكلفة العلاج وزيادة فرص الربحية أو التوسع في تقديم الخدمة إذا كانت تقدم بالمجان.  
..توفير المعلومات التكاليفية اللازمة لكافة المستويات الإدارية المسؤولة بالمؤسسة الإستشفائية بالشكل الملائم وفي التوقيت المناسب لمساعدتها في أداء مهامها من تخطيط ورقابة وتقويم أداء.  
5. ضرورة وجود نظام للموازنات يمكن من خلاله تحقيق الرقابة الفعالة على عناصر الإنفاق المختلفة وقياس الانحرافات وتقصي أسبابها واتخاذ الإجراءات الصحيحة المناسبة.

**ثالثا: أهداف نظام محاسبة التكاليف الإستشفائي:** لنظام محاسبة التكاليف الإستشفائي عدة أهداف منها:<sup>1</sup>

- قياس تكاليف الخدمات المقدمة في المؤسسة بهدف الوصول إلى تكلفة الخدمة المقدمة وبالتالي سهولة عملية تسعيرها.
- المساعدة في تحقيق الرقابة وذلك بإمداد الإدارة بالمعلومات والبيانات اللازمة عن تكاليف العمليات بصورة تحليلية تمكنها من التعرف على مراكز الإسراف وعدم الكفاية في المؤسسة.
- المساعدة في رسم سياسات الإنتاج والتشغيل ورسم السياسة العامة للمؤسسة في صورة خطة عمل، وذلك بإمدادها بالبيانات التحليلية والمقارنة عن التكاليف المتعلقة بإنتاج الطرق المختلفة في الإنتاج.
- إمداد الأجهزة الرقابية والتخطيطية خارج المؤسسة بالبيانات والمعلومات الضرورية التي تستخدم في إعداد الخطة العامة للدولة.
- المساعدة في إعداد الموازنات التخطيطية بالإعتماد على بيانات التكاليف التاريخية للتنبؤ بالتكاليف المستقبلية.

**المطلب الثالث: تبويب عناصر التكاليف في المؤسسات العمومية الإستشفائية**

يعرف التبويب بصورة عامة على أنه: "عملية تجميع حقائق متشابهة تحت عناوين عامة تجمع بينهما صفات وخصائص متشابهة"<sup>2</sup>، أما تبويب التكاليف في المؤسسات الإستشفائية فيختلف باختلاف الهدف وراء تحليل التكاليف، فقد يكون لأغراض تحديد الكفاءة، أو لأغراض التسعير، أو لأغراض التحليل المالي ودراسة الجدوى...وإلى غير ذلك، لذلك ستكون هناك تصنيفات عديدة للتكاليف ولعل من أهمها:<sup>3</sup>

**أولا: التكاليف الثابتة والمتغيرة وشبه المتغيرة:** يمكن تقسيم الإنتاج في أي مؤسسة إنتاجية إلى ثلاثة أنواع حسب علاقة التكاليف بالتغيرات التي تتم في أحجام الإنتاج الجاري في المؤسسة في الأجل القصير:

**1. تكاليف ثابتة:** تمثل التكاليف الثابتة تلك التكاليف التي لا تتغير مطلقا مع تغير مستوى نشاط المؤسسة خلال الأجل القصير (سنة واحدة غالبا)، وتشمل أمثلة التكاليف الثابتة: تكاليف المباني والإيجارات، أسعار

<sup>1</sup>هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، مرجع سابق، ص 179-180

<sup>2</sup>محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، مرجع سابق، ص 21

<sup>3</sup>طلعت الدمرداش، إقتصاديات الخدمات الصحية، ط 02، مكتبة القدس، الزقازيق، مصر، 2006، ص 169-181

الفائدة، التكاليف الرأسمالية للألات والمعدات، اشتراكات التأمين... إلخ، وتشمل كذلك تكاليف مرتبات العاملين أصحاب العقود طويلة الأجل مثل الأطباء الاستشاريين.

**2. تكاليف متغيرة:** هي تلك التكاليف التي تتغير باستمرار مع مستوى نشاط المؤسسة، وتشمل تكاليف طعام المرضى، وتكاليف مفروشات الأسرة، المواد المستهلكة في غرفة العمليات مثل قفازات المطاط، والقطن الطبي، والمطهرات الطبية والخيوط الطبية...، مرتبات العاملين بالعقود القصيرة الأجل أو المؤقتة، وكذلك تصنف تكاليف الممرضات القادمات من جهات أخرى لتغطية الارتفاع الطارئ في الطلب على الخدمات الصحية كتكاليف متغيرة.

**3. تكاليف شبه متغيرة:** تجمع التكاليف شبه المتغيرة بين عنصرى الثبات والتغير، إذ أنها تختلف مع اختلاف مستوى الإنتاج ولكن ليس بصورة مستمرة، فمثلا تستطيع ممرضة مدربة رعاية 10 مرضى، ولأن الممرضة تمثل مدخلا غير قابل للتجزئة، معنى ذلك وجودها ضروري حتى ولو كان هناك 05 مرضى فقط في القسم، وإذا ارتفع عدد المرضى إلى 12 مريضا يستلزم وجود ممرضتين، وهكذا فإن تكاليف التمريض تختلف باختلاف عدد المرضى ولكن بصورة متدرجة، كما يوجد بعض الأدوية والمواد المستخدمة في العمليات الجراحية تمثل تكاليف شبه متغيرة مثل عبوة المصل، فإذا كانت هذه الأخيرة تستخدم لتطعيم 50 شخصا، وإذا استلزم تطعيم 51 شخصا لا بد من توفير عبوتين من المصل،... وهكذا.

وعادة تنقسم تكاليف المؤسسات الإستشفائية إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة بالنسب التالية تقريبا:  
.. التكاليف العامة: ثابتة بصفة عامة بنسبة 40%.

.. تكاليف الإقامة: متغيرة غالبا بنسبة تتراوح بين 25 - 35%.

.. تكاليف العلاج: متغيرة غالبا بنسبة تتراوح بين 25 - 35%.

**ثانيا: التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة:** يمكن تصنيف التكاليف على أساس ما إذا كانت ترتبط بنشاط معين مباشرة، أم يصعب ربطها به.

**1. التكاليف المباشرة:** تعرف بالتكاليف التي يمكن ربطها بمنتج أو خدمة معينة أو بعملية إنتاجية بعينها، وفي المؤسسات الإستشفائية يمكن تصنيف تكاليف الأدوية وغرفة العمليات كتكاليف مباشرة، لأنه يمكن ربطها بمرضى معين وبالتالي ربطها بخدمة وتخصص معينين.

**2. التكاليف غير المباشرة:** تعرف بالتكاليف التي لا يمكن ربطها بمنتج أو خدمة معينة، وقد يرجع هذا إلى عدم وجود النظم التي تربط التكاليف بالمرضى والتخصصات، إذ أن استخدام هذا النظام قد يكون مكلفا جدا في بعض الحالات، فمرتب الجراح الذي يعمل بعقد طويل الأجل يعتبر تكلفة ثابتة ويمكن اعتباره تكلفة مباشرة لأنه يمكن ربطه مباشرة بتخصص معين، وكذلك فإن المدير الذي يعمل بعقد طويل الأجل يمثل تكلفة ثابتة، ولكنه يعتبر تكلفة غير مباشرة لعدم إمكانية ربطه بنشاط محدد.

## الفصل الأول:

### نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية

ويعتبر تقسيم التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة تقسيما تحكيميا يتحدد بطبيعة العقود ونوعية ومستوى تفصيل نظام المعلومات المستخدم. إذ أن تقسيم التكاليف (مباشر / غير مباشر) عام يرتبط بالمعلومات المتاحة عن المدخلات المستخدمة لعلاج مريض معين من مشكلة معينة بدقة.

**3. توزيع التكاليف غير المباشرة:** حتى عند تحديد كل التكاليف المباشرة لكل تخصص وإجراء، والتكاليف غير المباشرة للمؤسسة تظل هناك مشكلة تحديد نسبة التكاليف غير المباشرة التي يجب توزيعها على كل إجراء أو تخصص من أجل تقدير التكلفة الكاملة.

**ثالثا: مفاهيم أخرى للتكاليف:** إذا كانت التوبيبات الشائعة للتكاليف تركز على التكاليف الثابتة والمتغيرة والتكاليف المباشرة وغير المباشرة، إلا أن هناك مفاهيم أخرى عديدة للتكاليف يكون من المفيد التعرف عليها وتحليلها عند دراسة إقتصاديات مؤسسات الخدمات الصحية، ولعل أهم تلك المفاهيم:

**1. التكاليف الغارقة:** يشير إليها البعض بالتكاليف الضائعة أو التكاليف المفقودة وهي التي لا تتأثر بقرار معين، وبالتالي تعتبر غير ملائمة لذلك القرار، وهي تكاليف لا يمكن استردادها، وتمثل هذه التكاليف نوعا آخر من التكاليف الثابتة، ويمكن تفسير مفهومها كتكاليف ثابتة بمثال لإحدى المؤسسات قامت باتخاذ قرار استئجار مكتب لمدة سنة، فهنا تعتبر قيمة الإيجار الشهري تكاليف ثابتة، وذلك لأنها التزمت بدفعه بغض النظر عن مقدار الناتج الذي تنتجه، ولنفترض الآن أنها قررت تجديد المكتب بطلائه وشراء أثاث، وهنا تعتبر تكلفة الطلاء ثابتة ولكنها أيضا تكلفة غارقة لأنها مدفوعات تمت ولا يمكن استردادها، أما تكلفة شراء الأثاث فإنها ليست غارقة تماما لأنه من الممكن إعادة بيع الأثاث عندما ترغب المؤسسة في ذلك.

**2. التكاليف التاريخية:** تشير التكاليف التاريخية إلى سجل التكاليف التي تحملتها المؤسسة نتيجة قرارات سابقة (قد تكون خاطئة) وقد لا تكون هي التكاليف المناسبة للاستخدام عند إتخاذ القرارات المتعلقة بالمستقبل، ويمكن أن تكون هذه البيانات غير دقيقة بسبب التغير في أسعار المدخلات والتضخم.

**رابعا: التكلفة الكلية والمتوسطة والحدية:** يمكن تحليل العلاقات القائمة بين تكاليف الإنتاج في المؤسسة من خلال التكاليف الكلية والمتوسطة والحدية.

**1. التكاليف الكلية:** في الأجل القصير يكون عرض بعض عناصر الإنتاج ثابتا، وبالتالي تمثل التكلفة الكلية مجموع التكاليف الثابتة الكلية والتكاليف المتغيرة الكلية.

**2. التكاليف المتوسطة (تكلفة الوحدة):** وتساوي التكلفة المتوسطة الكلية إجمالي تكلفة الوحدة وتعرف أيضا بتكلفة الوحدة، ونحصل عليها بقسمة إجمالي التكاليف على عدد وحدات الناتج، أي:

$$م ت ك = (ت ك / ك)$$

حيث: م ت ك = التكلفة الكلية المتوسطة، ك عدد وحدات الناتج.

## الفصل الأول:

### نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية

ولأن التكلفة الكلية يمكن تقسيمها إلى عناصر ثابتة وأخرى متغيرة فإنه يمكن تقسيم متوسط التكلفة الكلية كذلك، أي أن:

$$م ت ث = (ت ث / ك)$$

$$م ت غ = (ت غ / ك)$$

حيث أن:

م ت ث = متوسط التكلفة الثابتة أو نصيب الوحدة المنتجة من التكلفة الثابتة،

م ت غ = متوسط التكلفة المتغيرة أو نصيب الوحدة المنتجة من التكلفة المتغيرة، أي أن:

$$\text{متوسط التكلفة الكلية} = (\text{متوسط التكلفة الثابتة}) + (\text{متوسط التكلفة المتغيرة})$$

وهكذا يمكن تقسيم تكلفة الوحدة من المنتج أو الخدمة إلى عناصر ثابتة ومتغيرة، وهذا التقسيم مفيد لأن التكاليف الثابتة للوحدة ستخفص دائماً مع زيادة عدد الوحدات المنتجة، بينما قد ترتفع التكاليف المتغيرة أو تنخفص بناء على ظروف الإنتاج.

**3. التكلفة الحدية:** تمثل التكلفة الحدية الزيادة في التكلفة الكلية (أو في التكلفة المتغيرة) نتيجة إنتاج وحدة واحدة إضافية، ويمكن التمييز بين التكاليف الحدية والتكاليف الإضافية كون هذه الأخيرة تشير إلى تغيير طريقة الإنتاج أو تقديم خدمة جديدة، وتشمل أية تغيرات في التكلفة نتيجة إتخاذ قرار ما، وهذه هي التكاليف التي تتعرض للدراسة في الواقع عند تقييم تغير السياسات أو تغير الخدمات.

### خلاصة الفصل

تعتبر محاسبة التكاليف من أهم التقنيات المعتمدة من طرف الإدارة كتقنية كمية تهتم بمجال مراقبة التكاليف، تحديد تكلفة المنتجات والخدمات، تقديم المعلومات الضرورية لمساعدة المديرين على إتخاذ القرارات الإدارية وخاصة التسعيرية منها والتي تضمن تحقيق بقاءها واستمرارها في السوق. ولا تتحقق كل هذه النتائج إلا بتوفر نظام فعال لمحاسبة التكاليف يعمل على تجميع المعلومات من المستندات والدفاتر والسجلات وتصنيفها وتحليلها وتقديم التقارير إلى الإدارة لمساعدتها على إتخاذ القرارات الصائبة. ولعل المؤسسات العمومية الإستشفائية بأمس الحاجة لتفعيل نظام محاسبة التكاليف يقدم تقارير رقابية عن تكاليف وإيرادات كل نشاط في ظل تنوع أنشطتها الطبية، ويمكن من تقييم الأداء الوظيفي وإظهار نواحي القصور وعدم الكفاءة ما ينعكس إيجابا على فاعلية القرارات المتخذة من قبل الإدارة، فضلا على أن إستخدام نظام لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الإستشفائية يساعد في مواجهة المشكلة الأساسية التي تواجهها ألا وهي توزيع الموارد المحدودة على الإستعمالات المتعددة، وكذا مساعدته في تحديد تكلفة الخدمة الصحية المقدمة والتي تعد من أصعب التحديات في هذا المجال.



# الفصل الثاني

أسس تنافسية المؤسسة العمومية  
الإستشفائية

## تمهيد:

تتبع التنافسية عن كونها ضرورة حتمية نتيجة الظروف الراهنة التي تعيشها البلاد، فتنامي عدد المؤسسات الاقتصادية بشتى أشكالها والأسواق التي تنشط بها، التطورات التكنولوجية السريعة وما أحدثته من تغيرات في دورة حياة المنتجات، جعلت المؤسسات أمام حتمية البحث في إمكاناتها المادية والبشرية والعمل الدؤوب لتحويلها لميزات تنافسية تستطيع الإعتماد عليها لمواجهة ظروف السوق والمنافسين الحاليين وحتى المحتملين ومن أجل كسب حصة سوقية أكبر أو حتى المحافظة عليها لتحقيق البقاء والإستمرار.

وستسعى المؤسسات العمومية الإستشفائية كغيرها من المؤسسات الاقتصادية خاصة بعد سياسة الإنفتاح الاقتصادي التي انتهجتها الجزائر وبعد تفعيل (تطبيق) النظام التعاقدى إلى البحث عن الأسس التي تحقق لها التنافسية، وهي تكمن في دراسة محيطها التنافسي الجديد والمتمثل في المؤسسات الصحية الخاصة وحتى العالمية الذي لم تكن تعره أي إهتمام وهي مدعمة بشكل شبه كلي من طرف الدولة للوقوف على الفرص المتاحة لها والتهديدات، وإلى العمل على بناء قاعدة صلبة تمكنها من مواجهة هذا المحيط، وإلى إعادة بناء أنظمتها التي ستساعدها بشكل كبير على تحديد وتقييم وضعيتها الداخلية والوقوف على نقاط قوتها وضعفها لتحديد ميزتها التنافسية.

ومن هنا يمكن أن نتساءل: عن الأسس التي يمكن أن تعتمدها المؤسسات العمومية الإستشفائية حتى تبني مزايا تنافسية تحقق من خلالها تنافسياتها ما يعني بقاءها واستمرارها ولو ضمن محيط شديد التنافسية ؟

### أسس تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

#### المبحث الأول: التحليل الإستراتيجي للمحيط التنافسي للمؤسسة العمومية الإستشفائية

تعد عملية التحليل الإستراتيجي للمحيط التنافسي للمؤسسة العمومية الإستشفائية الأساس الأول الذي تمكنها دراسته وتحليله من الوقوف على وضعيتها التنافسية وتحديد نقاط قوتها وضعفها من أجل البقاء والقدرة على منافسة المؤسسات الإستشفائية.

#### المطلب الأول: مفهوم التحليل الإستراتيجي لمحيط المؤسسة العمومية الإستشفائية

##### أولاً: تعريف التحليل الإستراتيجي:

. يعرف التحليل الإستراتيجي لمحيط المؤسسة بأنه: " عملية إستكشاف للمؤسسات داخل القطاع الصناعي، والتعرف بعمق على المنافسين للحصول على حصة سوقية أكبر، فهو يتضمن الإجابة على الأسئلة التالية: ..ما الذي يجعل المؤسسة تتنافس؟ أي تحديد معايير التنافس، الحجم، الموقع، الحصة السوقية. ..من هم المنافسون؟، ..من هم الزبائن؟ الحاليين والمرتقبين؟"<sup>1</sup>.

. كما تم تعريفه بأنه: " مجموعة من الوسائل التي تستخدمها الإدارة في تحديد مدى التغير في البيئة الخارجية وتحديد الميزة التنافسية أو الكفاءة للمؤسسة للسيطرة على بيئتها الداخلية بحيث يسهم ذلك في زيادة قدرة الإدارة العليا على تحديد أهدافها ومركزها الإستراتيجي"<sup>2</sup>.

ونفس الشيء بالنسبة للمؤسسات العمومية الإستشفائية فإنها مستقبلاً وبدخولها إلى مجال المنافسة عليها القيام بعملية التحليل الإستراتيجي لمحيطها الداخلي والخارجي، والتي تعني دراسة وتحليل كل العوامل والظروف المحيطة بها خارجياً والوقوف على إمكانياتها ومواردها داخلياً بما يمكنها من الاستعداد الكامل لكل متغيرات المحيط (وبالنسبة لمؤسساتنا العمومية الإستشفائية يجب أن تكون مستعدة ضمناً لبقائها خاصة إذا طبق النظام التعاقدية).

**ثانياً: أهمية التحليل الإستراتيجي:** تحظى عملية التحليل الإستراتيجي بأهمية بالغة عند تقييم المؤسسة نظراً لأنها تؤدي إلى تحقيق مايلي:<sup>3</sup>

. تحديد الفرص المتاحة أمام المؤسسة، وبالنظر إلى إمكانيات وخبرات وموارد هذه الأخيرة تتم المفاضلة بين الفرص التي يمكن إستغلالها وأي الفرص الممكن استبعادها.

. يساعد التحليل الإستراتيجي للمحيط على تخصيص الموارد المتاحة وتحديد طرق إستخدامها.

. تحديد ما يسمى ب: القدرة المميزة للمؤسسة والتي تعرف على أنها القدرات والموارد التي تمتلكها المؤسسة والعمليات التنفيذية المستخدمة في توظيف تلك القدرات والإمكانيات لإنجاز الهدف.

. يعد التحليل الإستراتيجي للمحيط ضرورة ملحة نظراً لأنه يؤدي إلى الكفاءة في الأداء، وهذا ما تجمع عليه كل الشركات العالمية التي تستخدم هذه الأداة.

<sup>1</sup>سالم إلياس، التحليل التنافسي باستخدام النموذج الخماسي لبورتر بالتطبيق على شركة كوندور للصناعات الإلكترونية ببرج بوعريبيج، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، العدد 15، 2016، ص 341

<sup>2</sup>طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الإستراتيجية: منظور منهجي متكامل، دار وائل للنشر، عمان، 2007، ص 253

<sup>3</sup>الشريف بقة، جائزة محلب، ص 135

### أسس تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

. الهدف الرئيسي من التحليل الإستراتيجي للمحيط هو معرفة أربعة مفاهيم أساسية هي نقاط القوة ونقاط الضعف الداخلية، الفرص والتهديدات الخارجية، حيث يبنى هذا التحليل على دراسة محيط المؤسسة الداخلي ومحيطها الخارجي.

. يتوقف نجاح المؤسسة إلى حد كبير على مدى دراستها للعوامل البيئية المؤثرة ومدى الإستفادة من إتجاهات هذه العوامل، وبدرجة تأثير كل منها، حيث تساعد هذه الدراسة على تحديد الأهداف التي يجب تحقيقها وبيان الموارد المتاحة ونطاق السوق المرتقب وأنماط القيم والعادات والتقاليد السائدة.

. سعي الكثير من المؤسسات إلى التأقلم مع عوامل محيطها المتغيرة وجعلها تؤثر بشكل إيجابي على هذا المحيط وبالتالي القيام بدور فعال تجاه نمو وتطور الاقتصاد الوطني.

كذلك فإن أهمية التحليل البيئي كبيرة بالنسبة لعدة أطراف داخلية وخارجية للمؤسسة منها:

. مسيري المؤسسة: والذين هم في حاجة إلى الإحاطة بأدائها أو يبحثون عن ضمان دقة الإستراتيجية الموضوعية (الأنشطة، منتجات، السوق)، كما يمكن أن يطلب من قبل:

. البنك: بهدف التعرف على حالة المؤسسة التي تطلب قروضا.

. المساهمين المستقبليين: لتعرف الراغبين في تمويل المؤسسة على وضعيتها المالية والمحاسبية.

. الدولة: وهي ترغب في التعرف على وضعية المؤسسة قبل إتخاذ قرار تعيين، تطوير، تأهيل،...

**ثالثا: العوامل المؤثرة في عملية التحليل الإستراتيجي:** على الرغم من المزايا الكثيرة التي تحققها المؤسسات من خلال إستخدام التحليل الإستراتيجي للمحيط إلا أن هناك عدد من المؤسسات التي لا تستطيع إستخدام هذه الطريقة ويعود ذلك إلى عدة عوامل منها:<sup>1</sup>

. تكاليف التحليل الإستراتيجي: تستغرق عملية التحليل الإستراتيجي زمنا طويلا كما تتطلب إنفاقا كبيرا، وقد تكون تكلفة الحصول على هذه المعلومات والإحصاءات كبيرة بحيث لا تستطيع بعض المؤسسات صغيرة الحجم تحملها، وحتى المؤسسات الكبيرة الحجم قد يتردد الإداري في تخصيص هذا القدر من الإنفاق على جمع المعلومات لأنه لا يستطيع أن يثبت بصورة مؤكدة أن وجود هذه المعلومات والإحصاءات سوف يؤدي إلى ربحية المؤسسة على المدى الطويل.

. الكفاءات المهنية المطلوبة للقيام بالتحليل الإستراتيجي: إن الأفراد بلا شك هم أئمن الموارد المتاحة لدى المؤسسة لأنهم مصدر المعرفة والمهارة، ومن أجل تحقيق النجاح لعملية التحليل الإستراتيجي فإنه يجب أن تمتلك القدرة على تحقيق الجذب والحفاظ على نوعيات الموارد البشرية التي تستلزمها عملية التحليل.

وينقسم المحيط التنافسي للمؤسسة إلى محيط تنافسي خارجي ومحيط تنافسي داخلي.

<sup>1</sup> الشريف بقة، محلب فايزة، تأثير التحليل البيئي كآلية من آليات اليقظة الإستراتيجية في بناء الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية برج بوعريش وسطيف، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة سطيف، العدد 02، جوان 2015، ص ص135-136

المطلب الثاني: المحيط التنافسي للمؤسسة العمومية الإستشفائية

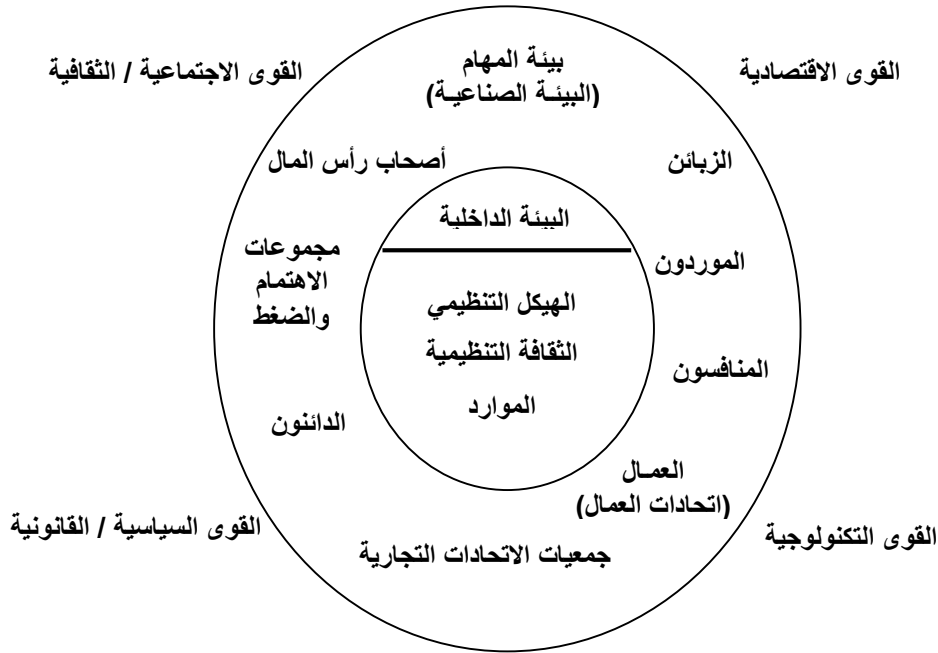
أولاً: مفهوم المحيط الخارجي للمؤسسة:

1. التعريف: يعرف المحيط الخارجي للمؤسسة على أنه: " البيئة التي تقع خارج حدود المؤسسة وخارج نطاق سيطرتها ورقابتها"<sup>1</sup>، وهو أيضاً: " مجموع الظروف والمؤشرات الخارجية التي تمس حياة وتطور نظام المؤسسة"<sup>2</sup>، كما يشمل: " كل العناصر الموجودة خارج حدود المؤسسة والتي تمتلك القدرة على التأثير في كل المؤسسة أو في جزء منها"<sup>3</sup>

وتظهر مختلف المتغيرات والقوى البيئية المؤثرة في المحيط الخارجي للمؤسسة في الشكل التالي:

### الشكل رقم: 05

#### المتغيرات والقوى البيئية المؤثرة في المحيط الخارجي للمؤسسة



المصدر: ثابت عبد الرحمان إدريس، إدارة الأعمال (نماذج وتطبيقات)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص326

وقد قدم كل من Emery و Trist أربعة أنواع للمحيط الخارجي أطلقوا عليها إسم " النسيج السببي"، هي:<sup>4</sup>  
 . محيط مستقر عشوائي: يتميز بمكوناته القليلة التغير والضعيفة الارتباط مما يجعله متوافقاً مع محيط يتسم بالمنافسة الكاملة (التامة).

. محيط مستقر مهيكّل: تكون مكوناته قليلة التغير غير أنها مترابطة بكيفيات معينة حيث تكون المؤسسات في هذا المحيط بحاجة إلى إستراتيجية تمكنها من الإستفادة من الفرص وتجنب المخاطر، ويتوافق هذا المحيط مع سوق المنافسة الاحتكارية.

<sup>1</sup> محمد طاهر الخلف وآخرون، الإدارة الإستراتيجية، ألفا للوثائق، قسنطينة، الجزائر، 2017، ص130  
<sup>2</sup> الداوي الشيخ، محيط، إستراتيجيات وهيكل المؤسسة، ج1، مركز الطباعة لجامعة الجزائر، الجزائر، 1998، ص02  
<sup>3</sup> كاظم نزار الركابي، الإدارة الإستراتيجية - العولمة والمنافسة - دار وائل للنشر، عمان، 2002، ص126  
<sup>4</sup> كاظم نزار الركابي، مرجع سابق، ص 120

أسس تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

. محيط غير مستقل متفاعل: في هذا النموذج يكون المحيط منظم وديناميكي في آن واحد حيث تصبح القدرة على التوقع بتفاعلاته وتسييرها مطلباً حيويًا للمؤسسة، وتتنطبق خصائص مثل هذا المحيط على سوق احتكار القلة.

. محيط مضطرب: في هذا المحيط يصبح من الصعب على المؤسسات التوقع المسبق بنتائج قراراتها كما أن مكونات المحيط مترابطة فيما بينها بأشكال متعددة، إضافة إلى ذلك فإن سلوك المؤسسات يحدث العديد من التحولات في المحيط وفي الوقت نفسه فإن هذه التحولات تتكرر وتتزايد بشكل مستقل عن هذا السلوك ويعتقد أن هذا النموذج يحاكي الوضعية الاقتصادية والتكنولوجية الراهنة.

ويلخص نموذج Duncan الأنواع السابقة كالتالي:

الشكل رقم: 06

نموذج Duncan لتقسيمات المحيط

التعقيد البيئي		ساكن	التعقيد البيئي
معقد	بسيط		
..عدد كبير من العناصر الخارجية غير المتشابهة. ..تتغير العناصر ببطء (عدم التأكد منخفض الاعتدال)	..عدد قليل من العناصر الخارجية المتشابهة. ..تتغير العناصر ببطء (عدم التأكد المنخفض)	متحرك	
..عدد كبير من العناصر الخارجية غير المتشابهة. ..تتغير العناصر دائماً (عدم التأكد عالي)	..عدد قليل من العناصر الخارجية المتشابهة. ..تتغير العناصر دائماً (عدم التأكد عالي الاعتدال)		

المصدر: كاضم نزار الركابي، الإدارة الإستراتيجية . العولمة والمنافسة، دار وائل للنشر، عمان، 2002، ص 124

2. سلوك المؤسسة اتجاه محيطها: تؤثر حالة المحيط الذي تنشط فيه المؤسسات على سلوكها، فتميز بين ثلاث سلوكيات مختلفة:<sup>1</sup>

. تجاهل المحيط: ويكون هذا السلوك ملائماً في حالة واحدة فقط والتي تنطبق على المحيط البسيط المستقر، حيث يكون أثر مثل هذا السلوك في حالات المحيط الأخرى خطراً على استقرار ونمو المؤسسة، فإهمالها للتغيرات الحاصلة على مستوى أذواق المستهلكين مثلاً قد يفقدها نسبة هامة من حصصها السوقية، كما أن تجاهل التكنولوجيات الوليدة قد يؤدي إلى اندثار المؤسسة كلياً.

. التكيف مع المحيط: كي تستطيع المؤسسة فعل ذلك عليها أن تكتسب القدرة على تحسس التغيرات من خلال تفعيل وظيفة البحث عن المعلومة وحسن إستغلالها، إن مثل هذا السلوك سيمكنها من أن تدرك في الوقت الملائم الفرص المتاحة كما سيمكنها أيضاً من الأخذ بالحسبان القيود والرهانات الجديدة المفروضة عليها والقدرة على إتخاذ قرارات بشأنها كالتخلي مثلاً عن بعض الأنشطة، تعديل قدراتها الإنتاجية، تغيير التكنولوجيا، انتهاج سياسة تجارية جديدة... إلخ. إلا أن التصرف السريع أو بعبارة أخرى القدرة على الرد السريع هو العامل الحاسم في نجاح هذا السلوك والذي يتطلب بدوره موارد بشرية، مادية وتكنولوجية.

<sup>1</sup>الداوي الشيخ، مرجع سابق، ص 18-20

### أسس تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

. سبق التغيير في المحيط: تمتلك بعض المؤسسات خصوصا الكبيرة منها أو التي تمارس حالات من الاحتكار شبه التام قدرات إقتصادية كبيرة وكافية لممارسة نوع من التغيير في محيطها من خلال قرارات مرتكزة بشكل كبير على التطورات التكنولوجية واحتياجات المستهلكين بغية تحقيق أهدافها من خلال الانتقال من مجرد مؤسسات تحاول التأقلم مع محيطها إلى عامل أساسي في إحداث التغيير .  
وتبقى سلوكيات المؤسسة وردود أفعالها تجاه المتغيرات الخارجية مبنية على المعلومات المتحصل عليها.

### 3. أهمية دراسة المحيط الخارجي: تمكن دراسة المحيط الخارجي للمؤسسة من ضبط العديد من التعاملات

مع عناصر هذا المحيط، لذا فإن أهمية دراسته تتجلى في النقاط التالية:<sup>1</sup>  
. تحديد الأهداف التي يجب العمل على تحقيقها ونطاق هذه الأهداف مع بيان الموارد المتاحة وكيفية الإستفادة منها.

. تحديد نطاق السوق المرتقب ومجالات المعاملات المتاحة أمامها سواء ما يتعلق بالسلع والخدمات وطرق ومنافذ توزيعها أو الخصائص الواجب التقيد بها والقيود المفروضة على المؤسسة التشريعية كانت أم قانونية...إلخ.

. بيان علاقات التأثير والتأثر بالمؤسسات المختلفة سواء أكانت مؤسسات امتدادا لها أو متعاملة معها.  
. تحديد سمات المجتمع الذي تتعامل معه المؤسسة من خلال الوقوف على أنماط القيم والعادات والتقاليد السائدة والأولويات التي تعطى لها.  
. تشخيص أنماط السلوك الإنتاجي والاستهلاكي للأفراد والمؤسسات الممثلين لقطاعات زبائنهم من أجل تحديد خصائص منتجاتها، أسعارها، توقيت الإنتاج والتسويق...إلخ.

### ثانيا: أنواع المحيط الخارجي للمؤسسة العمومية الإستشفائية

ينقسم المحيط الخارجي للمؤسسة إلى نوعين: محيط خارجي عام ومحيط خارجي خاص.

### 1. مكونات المحيط الخارجي العام: تتأثر المؤسسات بالعديد من التغيرات الحاصلة في العناصر المكونة

لمحيطها الخارجي العام، وهي:<sup>2</sup>  
. المحيط الاجتماعي: تعد كل المؤسسات نسيجا ونظاما اجتماعيا تتأثر كلها بمعطيات الجانب الاجتماعي المعاش، فالمؤشرات الديموغرافية كارتفاع معدل الولادات، انخفاضها، نسبة شباب أو شيخوخة المجتمع كلها يمكن أن تدعم أو تعرقل تطور ونمو المؤسسة.

<sup>1</sup>ثابت عبد الرحمان إدريس، جمال الدين محمد مرسى، الإدارة الإستراتيجية، مفاهيم ونماذج تطبيقية، الدار الجامعية، مصر، 2002، ص ص،

<sup>2</sup>Frédéric Leroy, *Les stratégies de L'entreprise*, dunod, paris, 2001, pp9-10

## أسس تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

. المحيط الاقتصادي: تمثل التغيرات والتطورات الاقتصادية عامل مهم، فالناتج الوطني الخام، معدل البطالة أو التضخم، الكتلة الأجرية، نمو وتطور أنماط الإستهلاك، سياسة الدولة الاقتصادية وسعر الصرف كلها تؤثر على المؤسسات وإستراتيجياتها.

. المحيط السياسي والقانوني: تؤثر هذه الجوانب على الخيارات الإستراتيجية للمؤسسة بطرق وأساليب مختلفة، وتتمثل بمجموعة كبيرة من عوامل سياسية وقانونية ترتبط بسياسات الدولة أو الدول التي تعمل فيها المؤسسة، وكذلك التوجهات الأيديولوجية والنظام السياسي وتأثيره على رسم مختلف السياسات وإصدار القوانين الحاكمة للعلاقات بين المؤسسة والدولة. كما أن الاستقرار السياسي والقانوني يعطي إمكانية أكبر للمؤسسة للاستفادة من الفرص المتاحة في المحيط.<sup>1</sup>

. المحيط التكنولوجي: تحدث التطورات التكنولوجية تغيرات جذرية في أنماط تسيير بعض المؤسسات وتعيد صياغة شكل المنافسة فيما بينها، كما أنها تخلق حالة من اللاتأكد، فالتأخر في تبني تكنولوجيا حديثة قد يكلف المؤسسة فقدان حصص كبيرة من أسواقها ما يعني تراجع مركزها التنافسي بين المؤسسات، وقد يؤدي التسرع في تبني مثل هذه التكنولوجيا إلى خسارة مطلقة.

**2. مكونات المحيط الخارجي الخاص:** يعرف المحيط الخارجي الخاص بالبيئة الصناعية أو البيئة التنافسية كون أهم مكوناته المؤثرة للغاية على المؤسسة هي المنافسون، وتكون عوامل هذه البيئة خارج سيطرة المؤسسة لكن لا يعني هذا أنه لا يمكن التأثير فيها حيث يعرفها Wdill بأنها " ذلك الجزء الذي يتكون من خمسة مجموعات من المتعاملين: زبائن، موردين، عمال، مؤسسات منافسة، إضافة إلى مجموعات الضغط كالحكومات "<sup>2</sup> وهناك من يضيف أصحاب رأس المال والدائنين.

وعليه فإن مكونات المحيط الخارجي الخاص هي:

الزبائن، الموردين، العاملين، المؤسسات المنافسة، الحكومة، أصحاب رأس المال والدائنين.

**ثالثا: عناصر تحليل المحيط الخارجي:** ويتم عن طريق:<sup>3</sup>

**1. جمع للمعلومات:** من أجل الحصول على المعلومات المطلوبة ينبغي:

أ/ توضيح كيفية تحديد المعلومات المطلوبة: يتم التوصل إليها جماعيا من خلال إحدى الطرق التالية:

المناقشات بين المديرين، التقارير التي تقدم إلى المديرين، العصف الذهني، الجماعات الصورية... إلخ.

ب/ تحديد نوعية المعلومة المطلوبة: المعلومات البيئية عن الصناعة: الموردون، الزبائن، المنافسون، عن

الاقتصاد: الدخل، الضرائب، الحالة الاقتصادية العامة (تضخم، أزمة)، معلومات عن العناصر الاجتماعية:

التعليم، نسبة شغل المرأة،... إلخ.

ج/ التعرف على مصادر المعلومات؛ وزارات، مجلات، تقارير، ... إلخ.

<sup>1</sup> طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبحي إدريس، مرجع سابق، ص 257

<sup>2</sup> ناصر دادي عدون، إقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1998، ص 77

<sup>3</sup> الشريف بقة،فايزة محلب، مرجع سابق، ص ص، 138-139



د/ الحصول على المعلومات.

2. **إكتشاف الفرص والتهديدات:** يتم إكتشاف الفرص والتهديدات البيئية من خلال استعراض المعلومات التي تم جمعها ثم مناقشتها بواسطة المديرين المعنيين، حيث يتم تقديم تقارير عن البيانات الأساسية والتركيز فيها على الإتجاهات المستقبلية لكل عنصر من هذه البيانات، والتنبؤ بسلوك كل عنصر مؤثر في المؤسسة. مع التأكيد أنه كلما كانت بيانات الماضي والحاضر واضحة، كلما أمكن التنبؤ بسلوكها في المستقبل.
3. **تحليل الفرص والتهديدات:** تقدم عملية تحليل الفرص والتهديدات احتمالات وجود مركز نسبي معين يمكن أن تحتله المؤسسة وذلك من خلال تحديد الأهمية النسبية لهذه التهديدات والفرص، مما يساعد المؤسسة في توجيه جهودها اتجاه إستغلال الفرص ومواجهة التهديدات.

#### رابعا: مفهوم المحيط الداخلي للمؤسسة العمومية الإستشفائية

1. **التعريف:** تتمثل البيئة الداخلية للمؤسسة بمجموعة العوامل والمكونات والمتغيرات المادية والمعرفية والتنظيمية ذات الصلة الوثيقة بحدود المؤسسة الداخلية، وتمثل المستوى البيئي التنظيمي الداخلي المرتبط بشكل محدود ودقيق بالتطبيقات الإدارية والتنظيمية للمؤسسات، حيث يعرف Duncan المحيط الداخلي بأنه: " العوامل الاجتماعية والفيزيولوجية ذات الصلة الوثيقة داخل حدود المؤسسة أو وحدة القرار، والتي تأخذ بعين الإعتبار عند التفكير في سلوكية إتخاذ القرار"<sup>1</sup>.
2. **أهمية تحليل المحيط الداخلي للمؤسسة:** تتجلى أهمية هذه العملية في:<sup>2</sup>
  - ..تقييم القدرات والإمكانات المادية والبشرية المتاحة للمؤسسة.
  - ..التعرف على نقاط الضعف ومجالات القصور التنظيمية والعمل على معالجتها والحد منها.
  - ..التعرف على نقاط القوة في المؤسسة وتعزيزها والعمل على تدعيمها مستقبلا لاقتناص الفرص المتاحة.
  - ..التعرف على الوضع التنافسي النسبي مقارنة بباقي المنافسين في السوق.
  - ..المساهمة في الرفع من فعالية المؤسسة ككل والإستراتيجيات المختارة لأقصى درجة.

#### خامسا: عناصر تحليل المحيط الداخلي

- إن هدف تحليل المحيط الداخلي للمؤسسة هو التعرف على أسباب ضعف أو قوة المؤسسة، وبناءا عليها نستطيع أن نتعرف على قدرتها المتوافرة حاليا، ولتحليل المحيط الداخلي نتبع ما يلي:<sup>3</sup>
1. **تحديد المعلومات الخاصة بالأداء الداخلي:** والهدف من هذه الخطوة هو تحديد المعلومات التي تميز المحيط الداخلي للمؤسسة عن طريق تحديد أهم البيانات الخاصة بأداء إدارة محددة أو قسم معين أو وحدة كل مدير، ثم وضع هذه البيانات في شكل قائمة وعرضها على المديرين لضمان تغطية كاملة لكل البيانات ذات الصلة بالمحيط الداخلي، حيث أن كل مدير في موقعه يقوم بإعطاء المعلومات اللازمة في شكل تقرير.

<sup>1</sup>كاظم نزار الركابي، مرجع سابق، ص126

<sup>2</sup>ثابت عبد لرحمان إدريس، جمال الدين محمد مرسي، مرجع سابق، ص210

<sup>3</sup>الشريف بقة، فائزة محلب، مرجع سابق، صص139-140

## أسس تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

2. إكتشاف نقاط القوة ونقاط الضعف لدى المؤسسة: بعد القيام بجمع المعلومات الخاصة بالأداء الداخلي للمؤسسة نتعرف على نقاط القوة ونقاط الضعف، وذلك عن طريق عقد الإجتماعات والتي يحضرها كل المديرين المهتمين بتقييم الأداء الداخلي للمؤسسة بالإضافة إلى مقارنة أنفسهم بالمنافسين وكذا ربط أدائهم بأهداف المؤسسة واستخدام نسب الكفاءة وأساليب المراجعة الإدارية لاكتشاف نقاط القوة ونقاط الضعف.
3. تحليل نقاط القوة ونقاط الضعف: إن إدراك مواقع القوة والضعف يسمح لنا بالتعرف على مدى الأهمية الإستراتيجية لها، والتي تؤثر في الإستراتيجية التي ستتبعها المؤسسة.

### المطلب الثالث: أدوات التحليل الإستراتيجي للمحيط التنافسي للمؤسسة العمومية الإستشفائية

تعرف أدوات التحليل الإستراتيجي بأنها: " مجموعة من النماذج والمصفوفات والأطر والأساليب التي وضعها علماء وباحثوا وممارسوا الإدارة الإستراتيجية، والتي يتم استخدامها أثناء التحليل البيئي الإستراتيجي في المؤسسات العمومية الإستشفائية سواء في البيئة الداخلية أم الخارجية العامة أو الخاصة من أجل تحقيق الدقة والموضوعية والتكامل والشمول في عمليات التحليل البيئي الإستراتيجي"<sup>1</sup>.

وتنقسم هذه الأدوات إلى:

. أدوات تحليل إستراتيجي للمحيط الخارجي: تحليل بيستل، تحليل ريجلو، نموذج بورتر للقوى التنافسية الخمسة.

. أدوات تحليل إستراتيجي للمحيط الداخلي؛ نموذج ماكينزي، التحليل الوظيفي، تحليل سلسلة القيمة.

. أدوات تكميلية مزدوجة للتحليل الإستراتيجي للمحيط الداخلي والخارجي: نموذج سوات.

**أولاً: أدوات التحليل الإستراتيجي للمحيط الخارجي:** إن عملية التحليل الإستراتيجي للمحيط الخارجي للمؤسسة العمومية الإستشفائية تعنى بدراسة العوامل الخارجية المحيطة بها والتي لها القدرة على التأثير على عملها، ومن الأدوات المساعدة على هذه العملية مايلي:

#### 1. تحليل بيستل: يظهر تحليل بيستل في أنه:<sup>2</sup>

عرف من قبل معهد الإدارة القانوني أنه أداة تحليلية تستخدم لتحديد وتقويم البيئة الخارجية التي تؤثر على أداء المؤسسة بهدف جمع المعلومات التي توجه عملية إتخاذ القرارات الإستراتيجية، ويتميز بكونه أداة بسيطة سهلة الفهم والإستخدام تساعد على فهم بيئة المؤسسة بشكل أفضل ويشجع على تطوير التفكير الإستراتيجي، ويساعد على توقع الصعوبات المستقبلية واتخاذ الإجراءات لتجنبها أو الحد منها ويتيح للمؤسسة إكتشاف الفرص الجديدة واستغلالها بفاعلية ويوفر الكثير من المعلومات لتحليل البيئة الخارجية، ولمزيد من التوضيح لمكونات أسلوب تحليل بيستل وضعت جامعة أكسفورد شرحاً مبسطاً عن مكوناته، يمكن تلخيصها كما يلي:

<sup>1</sup> محمد عبد الجليل المليكي، فهد يحي الجحافي، أدوات التحليل البيئي الإستراتيجي في المؤسسات التعليمية (دراسة تحليلية)، مجلة القلم، السنة السادسة، العدد 12، جامعة إب، اليمن، جانفي - مارس، ص 314

<sup>2</sup> محمد عبد الجليل المليكي، فهد يحي الجحافي، مرجع سابق، ص 220-222

### أسس تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

- . **العوامل السياسية:** التي تحدد مدى تأثير سياسة الحكومة على المؤسسة أو صناعة معينة، ويشمل ذلك السياسة السياسية، والإستقرار السياسي، وكذلك السياسات التجارية والمالية والتجارية أيضا.
- . **العوامل الاقتصادية:** وتؤثر هذه العوامل على الاقتصاد وأدائه، مما يؤثر بشكل مباشر على المؤسسة وربحيتها، وتشمل العوامل معدلات الفائدة والعمالة أو معدلات البطالة، وتكاليف المواد الخام وأسعار صرف العملات الأجنبية.
- . **العوامل الاجتماعية:** وتركز هذه العوامل على البيئة الاجتماعية وتحديد الإتجاهات الناشئة، وهذا يساعد السوق على فهم إحتياجات الزبائن ورغباتهم، وتشمل العوامل تغيير التركيبة الديموغرافية للأسر، ومستويات التعليم، والاتجاهات الثقافية، والتغيرات في أنماط الحياة.
- . **العوامل التكنولوجية:** وتتنظر هذه العوامل في معدل الإبتكار التكنولوجي والتنمية التي يمكن أن تؤثر على السوق، ويمكن أن تشمل العوامل تغييرات في التكنولوجيا الرقمية أو المتقلة، والتشغيل الآلي، والبحث والتطوير، وكثيرا ما يكون هناك ميل إلى التركيز على التطورات في التكنولوجيا الرقمية فقط، ولكن يجب أيضا إيلاء الإعتبار للأساليب الجديدة للتوزيع والتصنيع وكذلك الخدمات اللوجيستية.
- . **العوامل البيئية:** وتتعلق هذه العوامل بتأثير البيئة المحيطة وتأثير الجوانب الإيكولوجية، ومع ازدياد أهمية المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات أصبح هذا العنصر أكثر أهمية، وتشمل العوامل المناخ، وإجراءات إعادة التدوير للمخلفات، والبصمة الكربونية، والتخلص من النفايات والاستدامة.
- . **العوامل القانونية:** يجب على المؤسسة أن تفهم ما هو قانوني ومسموح به داخل الأراضي التي تعمل فيها، كما يجب أن تكون على بينة من أي تغيير في التشريعات وأثر ذلك على العمليات التجارية، وتشمل العوامل تشريعات العمالة، وقانون حماية المستهلك، والصحة والسلامة، والتنظيم والقيود لدولية وكذلك التجارية، فالعوامل السياسية تتقاطع مع العوامل القانونية، ومع ذلك فإن الفرق الرئيسي هو أن العوامل السياسية تقودها السياسة الحكومية، في حين يجب الامتثال للعوامل القانونية.

وبالرغم من أهمية تحليل ببستل للمؤسسات إلا أنه يغفل عن العديد من المتغيرات التي قد تؤثر عليها كالمتغيرات الإقليمية والدولية/العالمية، ولهذا قام مينيت (Menet) باقتراح أداة للتحليل البيئي الإستراتيجي للبيئة الخارجية على المستوى الإقليمي والدولي للمؤسسة، تسمى هذه الأداة تحليل ريجلو (REGLO Analysis) وهي اختصار لكلمة (Regionalization) التي تعنى القوى الإقليمية، وكلمة (Globalization) التي تعنى قوى العولمة، ومنه نستطيع القول أن تحليل البيئة العالمية (تحليل ريجلو) قد تناولت التهديدات أو الفرص التي تحيط بالمؤسسات الإستشفائية على المستويين الإقليمي والدولي وتركيزها الحالي الذي يتوجه صوب معايير الجودة وتصنيف المؤسسات الإستشفائية والتنافسية التي تمثل تهديدات أو فرص حقيقية على المستوى الإقليمي والدولي لها.

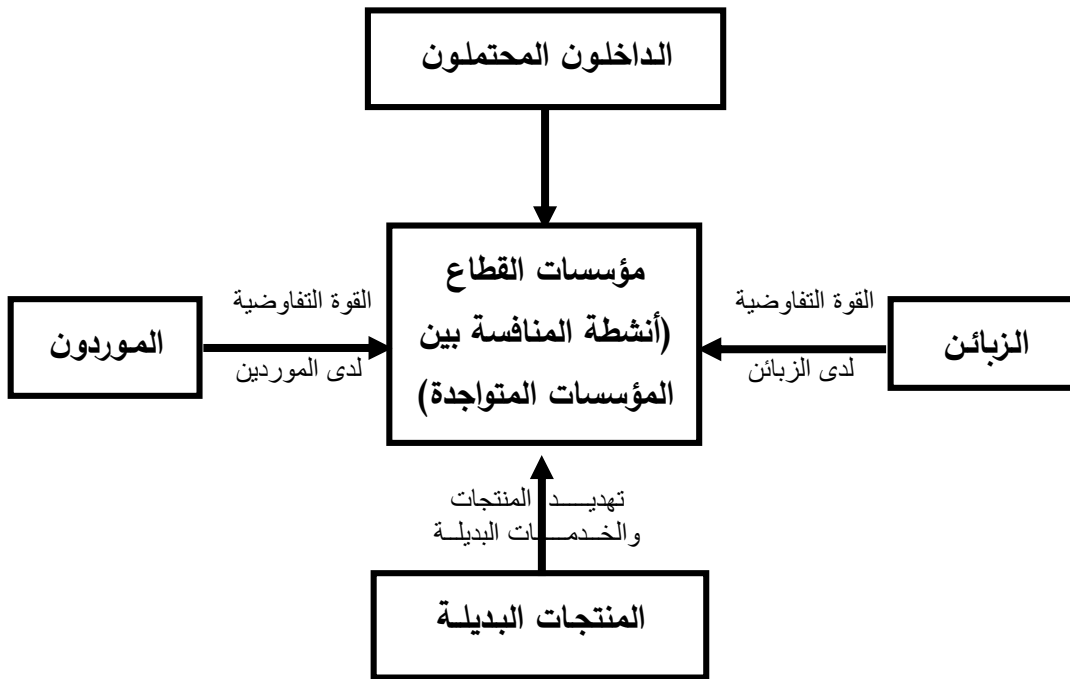
2. **نموذج القوى التنافسية الخمس لبورتر:** تتضمن البيئة التنافسية القوى الأساسية التي تشكل المنافسة في القطاع، ويهتم تحليل المحيط التنافسي لأي مؤسسة معينة بتقييم كيفية تأثير هذه القوى على جاذبية القطاع،

أسس تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

وتحدد هذه الأخيرة إمكانيات الربحية من التنافس، فنقول عن صناعة أنها جذابة إذا كان لها إمكانيات لتحقيق أرباح عالية، وقد قام Porter بتحديد خمسة قوى أساسية تؤثر على مقدار الربحية في الصناعة وهي: المؤسسات المتواجدة في القطاع، والمؤسسات المحتمل دخولها، والزبائن، والموردون، والمؤسسات المقدمة للمنتجات أو الخدمات البديلة كما يظهر في الشكل التالي:

الشكل رقم: 07

القوى التنافسية لمايكل بورتر



Source : Michel Porter, *Choix Stratégique et Concurrence Technique d'analyse des Secteurs et la Concurrence dans l'industrie* Edition Economica Paris 1982 P04

وشرحا لهذه القوى؛ فإنه يقصد بـ:<sup>1</sup>

**الداخولون المحتملون:** أي المؤسسات الصحية التي يحتمل دخولها، فإذا اعتبرنا أن المؤسسات العمومية كانت بعيدة عن هذه المنافسة خاصة في ظل نظام " القطاعات الصحية " فإن ما ستعرفه مع " نظام المؤسسات الصحية " النظام الجديد الذي بدأت السلطات العمومية في تطبيقه بما يتميز من تحولات واستقلال سيجعلها تواجه منافسة قوية خاصة من قبل القطاع الخاص دون إهمال احتمال دخول المؤسسات الأجنبية مما سيزيد من حدة المنافسة، حيث أن الداخلين الجدد تكون لديهم الرغبة في اقتحام السوق معتمدين على الخدمات الجديدة أو تخفيض الأسعار..... وعموما إن دخول المؤسسات المنافسة للسوق يخفض من

<sup>1</sup>ميلود تومي، خريف نادية، تطبيق إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الصحية الجزائرية إستراتيجية لتحقيق التميز والقدرة على المنافسة، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني الثاني حول تسيير المؤسسات: "المؤسسة الاقتصادية الجزائرية والتميز"، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، الجزائر، 27/26 نوفمبر 2007، ص ص، 24-25

الربحية لأنهم يضيفون طاقة إنتاج جديدة ويستطيعون أن ينالوا من الحصة السوقية للمؤسسات القائمة في السوق، ولكي تحبظ هذه الأخيرة محاولاتهم عليها وضع حواجز أمام دخولهم السوق، تتمثل في: <sup>1</sup>

أ. متطلبات رأس المال: عندما يكون مبلغ رأس المال لدخول السوق كبيرا فإن المؤسسات التي لا تملك الأموال قد أصبحت محرومة من الدخول بصورة فعالة، ومن ثم تدعيم ربحية الشركات القائمة.

ب.. إقتصاديات الحجم: المؤسسة الكبيرة التي تتمتع باقتصاديات الحجم يمكن أن تنتج أحجاما مرتفعة من المنتجات بتكاليف أكثر انخفاضا من تلك المؤسسات المنافسة والأصغر حجما.

ج.. تحويل التكاليف: على الداخلين الجدد أن يكونوا قادرين على إقناع الزبائن الحاليين للتحويل من مورديهم، ولهذا التحويل تكاليف مالية ونفسية (تتمثل في إختبار المنتج الجديد، التفاوض حول عقود شراء جديدة، تدريب أفرادهم على الإستخدام...) قد تكون مرتفعة تتسبب في تردد الزبائن على تغيير مورديهم.

د. هوية العلامة التجارية: يمكن أن تقوم هوية العلامة التجارية بدور موانع الدخول خاصة بالنسبة للسلع غير متكررة الشراء والتي تكلفتها عالية بالنسبة للمشتري، فيجد الداخلون الجدد غالبا صعوبات جمة في بناء هوية علامة تجارية لأن هذا يتطلب الإلتزام بتكاليف موارد كبيرة على مدى فترة زمنية طويلة.

ه.. سهولة الحصول على قنوات التوزيع: تستمر مؤسسات كثيرة في الاعتماد على تحكمها في قنوات التوزيع لتدعيم حاجز شائك أمام دخول منافسين جدد وتستطيع أن تأخر أو تمنع أن تستخدمها المؤسسات الجديدة.

و.. التهديد بالانتقام الهجومي: أحيانا مجرد التهديد بالانتقام الهجومي من مسؤولين في شركات قائمة يردع دخول مؤسسات أخرى إلى الصناعة القائمة.

**القوة التفاوضية لدى الزبائن:** الزبائن في مجال الخدمات الصحية هم: المرضى الحاليون والمرقبون، المراجعون، الأقارب والزوار، السلطات المشتريّة، شركات وإدارات أخرى... وعلى المؤسسة الإستشفائية أن تقوم بدراسة حاجاتهم ونوعية الخدمات الأكثر طلبا لتتمكن من تحقيق رسالتها الإنسانية من جهة وبقائها في جو التنافس الذي يضمن لها الدوام والإستمرار من جهة أخرى، ويمكن للزبائن تطبيق قوة مساومتهم عن طريق العمل على تخفيض الأسعار، والتفاوض من أجل الحصول على خدمات ذات جودة عالية أو بأسعار أقل، وبالنسبة إلى المؤسسات العمومية فإنها تتلقى يوميا شكاوي من قبل المرضى والزوار فيما يخص سوء المعاملة ونوعية الأكل المقدم وشروط النظافة وطول فترة الإنتظار... مما يشكل ضغطا عليها يلزمها بتحسين مستوى خدماتها.

وعموما تتوقف هذه القوة على عدة عوامل منها:

- ✓ أهمية الزبون: تزيد أهمية الزبون بإزدياد الكميات المطلوبة من المنتجات ما يزيد من قدرته التفاوضية.
- ✓ أهمية المنتجات: كلما تناقصت أهميتها بالنسبة للزبون زادت قدرته على التفاوض.
- ✓ مستوى الأرباح: الأرباح المنخفضة تكون سببا ملحا للتفاوض على الأسعار.

<sup>1</sup> روبرت. أبنتس، ديفيد لي، الإدارة الإستراتيجية (بناء الميزة التنافسية)، ت. عبد الحكيم الخزامي، دار الفجر، مصر، 2008، ص ص140-145.

القوة التفاوضية لدى الموردين: الموردون في مجال الخدمات الصحية هم: المؤسسات والأفراد الذين يقومون بتزويد المؤسسات الإستشفائية بمختلف إحتياجاتها الطبية والفندقية ومستلزمات القيام بنشاطها، ويمكن لهؤلاء الموردين تطبيق قوة مساومتهم عن طريق الرفع من الأسعار أو تخفيض جودة المنتجات المباعة أو وضع شروط والتزامات أخرى سعيا لتعظيم أرباحهم، وعموما تتوقف القوة التفاوضية لدى الموردين على عدة عوامل منها:

- ✓ أهمية السلع المشتراة بالنسبة للزبون؛
- ✓ أهمية المؤسسة لدى المورد؛
- ✓ عدم وجود سلع بديلة في السوق يزيد في القدرة التفاوضية لدى مورديها.

**شدة المنافسة بين المؤسسات المتواجدة:** نرى أن المنافسة بين مؤسساتنا الإستشفائية حاليا غير مستقرة وتظهر أكثر بين مؤسسات القطاع الخاص الذي ينمو بشكل متزايد ويحاول التميز في تقديم خدمات الفندقية والإستقبال دون مراعاة التسهيلات المتوفرة وتكاليف العلاج...، بينما يتمثل الهدف الأساسي للمؤسسات العمومية الإستشفائية في ضمان الوقاية وتقديم الخدمات الصحية لكافة المواطنين وبأسعار رمزية، ما يجعل الإقبال عليها قد يؤثر على نشاط المؤسسات الخاصة، والمؤسسة الرائدة عليها بضرورة التحليل لنشاط المؤسسات المنافسة سواء الحالية منها أو المرتقبة والقيام بتحديد أوضاعها ومستوياتها في السوق الصحي. وعموما نستطيع وصف شدة المنافسة في بعض القطاعات على أنها قوية، بينما تتصف بالهدوء في بعض القطاعات الأخرى، وتتجم شدتها من تضافر عدة عوامل أهمها:<sup>1</sup>

أ. معدل نمو النشاط: يشكل تباطؤ نمو النشاط في قطاع معين تهديدا للمنافسين المتواجدين به، فدخل أي منافس جديد يعني خسارة جزء من السوق، وفي هذه الحالة تكون المنافسة أكثر شدة من تلك التي يكون فيها معدل النمو سريع، فهو يحث المؤسسات على حسن إستغلال مواردها وتحسين نتائجها أي تطورها بالموازاة مع تطور معدل نمو القطاع.

ب. عدد المنافسين في القطاع: يؤثر عدد المنافسين في القطاع على شدة المنافسة، فكلما كان قليلا زادت فرصة المؤسسات المتواجدة من فرض منطقتها ووضع سعر مرجعي.

**تهديد المنتجات والخدمات البديلة:** تتنافس المؤسسات مع تلك المنتجة لمنتجات بديلة فهي تشكل خطر تقليص مردوديتها المحتملة، فهذه المنتجات البديلة بإمكانها تأدية نفس وظيفة منتج القطاع. ولتفادي هذا الخطر على المؤسسات أن تعتمد على تخفيض تكاليفها، تحسين نوعية منتجاتها أو عرض خدمات مجانية لكسب ثقة زبائنها، أو أن تقوم بتنوع المنتجات البديلة وتغييرها، وبالنسبة للمؤسسات العمومية الإستشفائية وخاصة بعد التطور الهائل الذي يعرفه مجال الطب وظهور التقنيات الجديدة في التشخيص والعلاج مما

<sup>1</sup> Frédéric Leroy, Op cit, p 15.

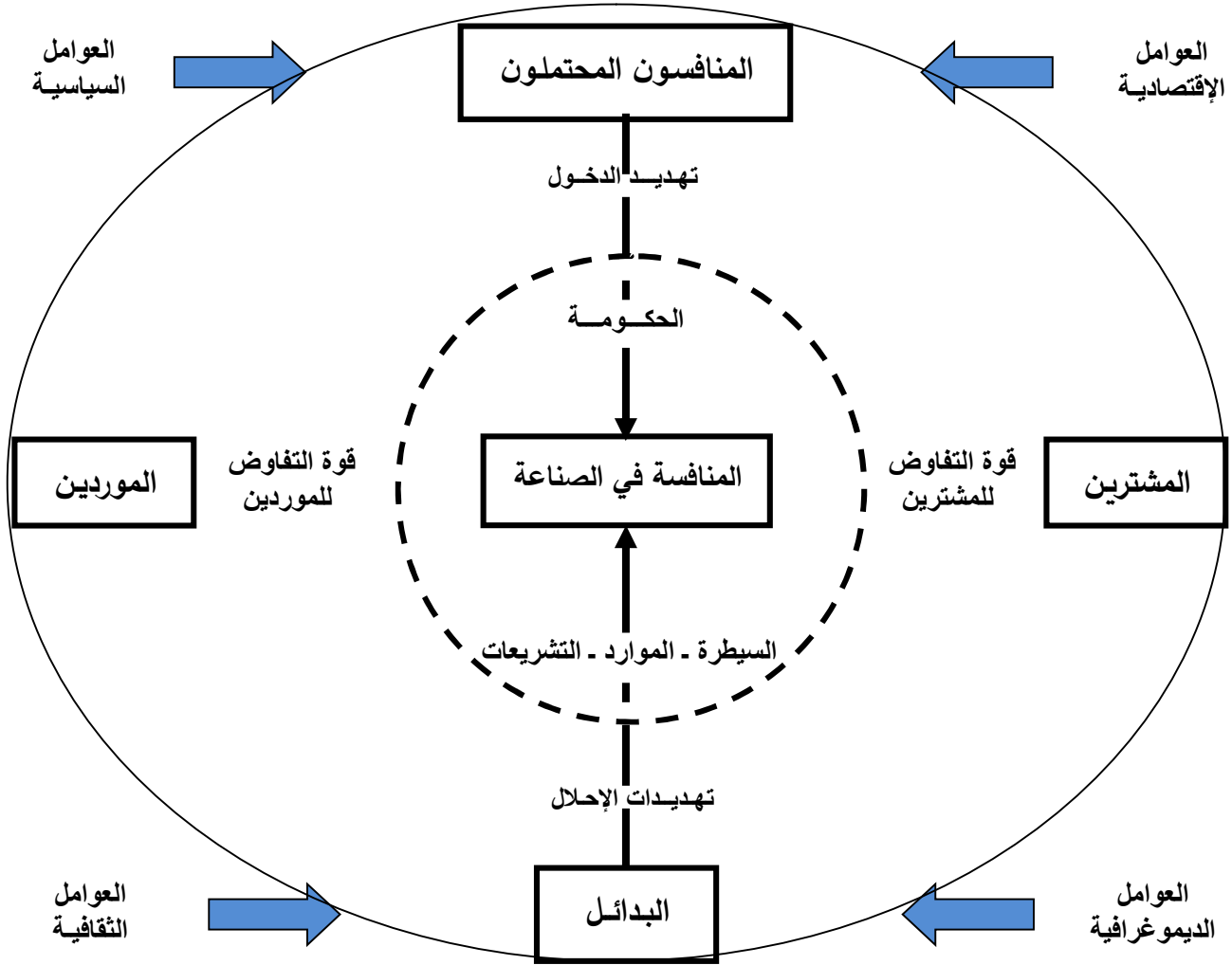
يقلص من فترة العلاج ويعطي نتائج أفضل، وضمانا لبقائها عليها مواكبة هذه التطورات والرفع من جودة خدماتها مع السعي لتميزها بطريقة أو بأخرى.

إن تزايد تطور المنافسة من الناحية النظرية أكثر فأكثر بإدخال قوى أخرى على النموذج، والتي من أبرزها تلك التي حددها "JONE AUSTIN" حيث أضاف تأثير الدولة (الحكومة) بإعتبارها هي التي تحدد من لديه حق الحصول على الموارد الرئيسية، كما أنها العنصر الحاكم الذي يحدد العديد من الأسعار والتكاليف، وتأثر بإعتبارها مصدر القوانين والتشريعات والمسيطرة على الهياكل القاعدية بإعتبارها المورد أو الزبون الوحيد في بعض القطاعات التي تتطلب الاحتكار التام (السكك الحديدية، المياه، الأمن...) أو بإعتبارها منافس في السوق، كما أضاف أوستن تأثير العديد من العوامل الأخرى؛ اقتصادية، سياسية، ديموغرافية، ثقافية<sup>1</sup>، لتظهر قوى المنافسة كما يظهر في الشكل التالي:

<sup>1</sup>عبد الوهاب بن بريكة، نجوى حبه، الخيارات الإستراتيجية لمواجهة المنافسة: حالة مؤسسة الجزائرية للاتصالات موبيليس، أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد الثاني، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، ديسمبر 2007، ص ص3-4.

الشكل رقم: 08

قوى المنافسة في الدول النامية (نموذج AUSTIN)



المصدر: نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص74.

تم إقتراح هذا النموذج لإظهار قوى المنافسة المؤثرة على السوق في الدول النامية، إلا أننا نجد تدخل الدولة في الواقع يكون حتى في الدول الرأسمالية المتقدمة. يمكننا إضافة بعض المتغيرات الهامة في المحيط الخارجي الخاص للمؤسسات العمومية الإستشفائية والتي لها قدرة واسعة على التأثير في سير عمل هذه المؤسسات، وهي:<sup>1</sup>

<sup>1</sup>ميلود تومي، خريف نادية، مرجع سابق، ص 25



### أسس تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

أ. **النقابات العمالية:** خاصة نقابة الأطباء التي تقوم بإسناد العمل الطبي إلى اللوائح والأنظمة التي تحافظ على أخلاقيات المهنة وحماية الكادر الطبي من أية إنحرافات، فضلا عن تدخلها لإسناد حقوقه وإقرار واجباته في العمل.

ب. **المساهمون:** يمكن أن نلمس هذه المجموعة في القطاع الخاص بشكل واضح من خلال إسهامهم المالي وتكوين وإنشاء المؤسسات الصحية وإدارتها، وقد يكون المساهمون أطباء أو أصحاب رأسمال.

ج. **الدائنون:** هي الجهات التي تمول المؤسسات الصحية، ففي القطاع الخاص قد تكون أفرادا أو مصارف...، أما في المؤسسات العمومية الإستشفائية يتمثلون بشكل خاص في جانب الإيرادات في الميزانية العامة وهم: مساهمات كل من الدولة، وهيئات الضمان الاجتماعي، بالإضافة إلى موارد أخرى، (مستقبلا في الجزائر سيتراجع دور الدولة ويتكفل صندوق الضمان الاجتماعي بذلك في إطار تنفيذ بنود النظام التعاقدية).

#### ثانيا: أدوات التحليل البيئي الإستراتيجي للمحيط الداخلي

هناك العديد من الأدوات التي يمكن إستخدامها في التحليل الإستراتيجي للمحيط الداخلي، منها:

1. **نموذج ماكينزي إس 7 (McKinsey 7'S Model):**<sup>1</sup> تم تطوير نموذج ماكينزي في بداية الثمانينات من القرن العشرين من قبل مستشارين ماكنزي: توم بيترز، روبرت واترمان وجوليان، وقد تم إستخدام هذا النموذج على نطاق واسع من قبل الأكاديميين والممارسين ويعد واحدا من أكثر أدوات التخطيط الإستراتيجي شهرة. فهو أداة لتحليل التصميم التنظيمي للمؤسسة من خلال النظر إلى سبعة عناصر داخلية رئيسية، هي:

. **الإستراتيجية (Strategy):** هي خطة وضعتها المؤسسة لتحقيق ميزة تنافسية مستدامة وتنافس بنجاح في السوق، وبصفة عامة فإن الإستراتيجية السليمة هي الإستراتيجية الواضحة طويلة الأجل التي تساعد على تحقيق الميزة التنافسية وتعزيز رؤية ورسالة وقيم قوية للمؤسسة، ولكن من الصعب معرفة ما إذا كانت هذه الإستراتيجية تتماشى بشكل جيد مع العناصر الأخرى عند تحليلها بمفردها، وبالتالي فإن مفتاح هذا النموذج يمكن النظر إلى المؤسسة ككل متكامل للعناصر السبعة.

. **الهيكل: (Structure):** يمثل الهيكل الطريقة التي يتم بها تنظيم أقسام الأعمال والوحدات، ويشمل الهيكل على معلومات عن المسؤولين المباشرين، وبعبارة أخرى هو: الهيكل التنظيمي للمؤسسة، وهو واحد من العناصر الأكثر وضوحا.

. **الأنظمة (Systems):** هي عمليات وإجراءات المؤسسة التي تكشف عن الأنشطة اليومية للأعمال وكيفية إتخاذ القرارات، والنظم هي مجال المؤسسة التي تحدد كيف يتم العمل، وينبغي أن يكون التركيز الرئيس على المدراء التنفيذيين خلال التغيير التنظيمي.

<sup>1</sup> محمد عبد الجليل ناجي المليكي، فهد يحي محمد الجحافي، مرجع سابق، ص 325-326

### أسس تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

. **المهارات (Skills):** هي القدرات التي يقوم بها موظفو المؤسسة بشكل جيد للغاية، وتشمل أيضا القدرات والكفاءات، وأثناء التغيير التنظيمي غالبا ما ينشأ السؤال عن المهارات التي تحتاجها المؤسسة بالفعل لتعزيز إستراتيجيتها الجديدة أو هيكلها الجديد.

. **الموظفين (Staff):** يتعلق عنصر الموظفين بنوع وعدد الموظفين الذين تحتاجهم المؤسسة وكيف سيتم إعدادهم وتدريبهم ودفعهم ومكافأتهم.

. **الأسلوب (Style):** يمثل الأسلوب الطريقة التي تدار بها المؤسسة من قبل كبار المديرين، وكيفية تفاعلهم، والإجراءات التي يتخذونها وقيمتها الرمزية، وبعبارة أخرى هو: أسلوب إدارة قادة المؤسسة.

. **القيم المشتركة (Shared Values):** تمثل صميم نموذج ماكينزي لكونها المعايير التي توجه سلوك الموظف وإجراءات المؤسسة، وبالتالي هي أساس كل مؤسسة.

**2. التحليل الوظيفي:** يعتبر من أقدم المداخل وأبسطها وأكثرها إستخداما في الواقع العملي لتحليل المحيط الداخلي للمؤسسات. ويقوم على تحليل القدرات والسمات المميزة للمؤسسة التي قد تشكل إما مصدرا محتملا للقوة أو للضعف، وذلك عن طريق دراسة معمقة لكافة العوامل الممثلة للقدرات والإمكانات المتاحة لها سواء كانت مادية (كالأموال، التجهيزات...) أو بشرية (إدارية، تنظيمية، من حيث كفاءة البناء التنظيمي، مدى توفر الكفاءات...) أو معنوية (قوة العلاقات بين الأفراد، تماسك جماعات العمل، الحرص على نجاح المؤسسة، سمعتها، مكانتها في السوق... إلخ.<sup>1</sup>

أ. وظيفة الإنتاج والعمليات: تعتبر هذه الوظيفة النشاط الرئيسي بالمؤسسة والتعرف على الأنشطة المكونة لها واكتشاف نقاط القوة والضعف بها يساعدها على خلق قيمة أكبر، ويتم تحليل الأنشطة من خلال تحليل:<sup>2</sup>

...تكلفة وتوفير المواد الخام.

...العلاقة بالموردين.

...أنظمة الرقابة على المخزون، معدل دوران المخزون.

...إقتصاديات الحجم.

...كفاءة إستخدام المعدات (التكلفة، العائد).

...كفاءة أنظمة الرقابة على العمليات (التصميم، الجدولة، الشراء، الجودة).

...القدرات الفنية وتكلفتها.

...البحث والتطوير في تكنولوجيا وأنظمة العمليات.

<sup>1</sup> عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، الإدارة الإستراتيجية لمواجهة تحديات القرن الحادي والعشرين، مجموعة النيل العربية، مصر، 1999، ص132  
<sup>2</sup> ثابت عبد الرحمان إدريس، مرجع سابق، ص216

### أسس تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

ب . وظيفة التمويل: تهتم وظيفة التمويل في المؤسسة بالبحث عن مصادر الأموال واستخداماتها، وإجراء عمليات التخطيط المالي، والرقابة والتحليل المالي، إلى جانب بحث موقف السيولة والربحية والإهتمام بإدارة النقدية والأصول الثابتة والمتداولة.<sup>1</sup>

لذا من الضروري تحليل هذه الوظيفة من خلال دراسة وتحليل:

...القدرة على زيادة رأس المال قصير الأجل.

...القدرة على زيادة رأس المال طويل الأجل (القروض، حق الملكية).

...مستوى الموارد ومدى تعدد مصادرها.

...تكلفة رأس المال.

...العلاقات مع المستثمرين (المقرضين، حملة الأسهم...).

...درجة الرافعة المالية.

...كفاءة الأنظمة المحاسبية.

...رأس المال العامل ومرونته.

ج . وظيفة التسويق: تسعى المؤسسة من خلال هذه الوظيفة إلى دراسة السوق وإيجاد منافذ التوزيع ودراسة أذواق المستهلكين و...إلخ، لاختيار الإستراتيجية التسويقية التي تحقق لها تسويق وتوزيع منتجاتها أو خدماتها، حيث تسعى هذه الأخيرة إلى تحقيق الأهداف التالية:<sup>2</sup>

...تقديم المنتج أو الخدمة المرغوبة والمطلوبة من قبل الزبائن.

...تحديد السعر والجودة والصورة الذهنية التي يتوقعها كل من الزبون والمؤسسة.

...تحديد وسائل الإتصال المختلفة للوصول إلى الزبون.

...جعل المنتج أو الخدمة متوفرة في الأماكن التي يتوقع الزبون أن يجدها.

د . وظيفة الموارد البشرية: تهتم هذه الوظيفة بكل ما يخص العاملين بالمؤسسة من إختيار، تحفيز، تدريب، تنمية القدرات...، وتحليلها يقوم على تحليل:<sup>3</sup>

...أنظمة إدارة الموارد البشرية.

...أنظمة الحوافز وفعاليتها.

...معدل الغياب ودوران العمال.

...أنظمة الترقية وتقييم الأداء.

...المهارات والخبرات المتخصصة.

هـ . وظيفة البحث والتطوير: يعد نشاط البحث والتطوير من أهم الأنشطة لتي تقوم بها المؤسسات الناجحة، إذ أن الإهتمام بهذا المجال عادة ما يترتب عليه نتائج إيجابية تتعلق بالمنتجات التي تدعم مؤشرات القوة

<sup>1</sup>عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، مرجع سابق، ص137

<sup>2</sup>محمد حسين العيساوي وآخرون، الإدارة الإستراتيجية المستدامة (مدخل لإدارة المنظمات في الألفية الثالثة)، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن،

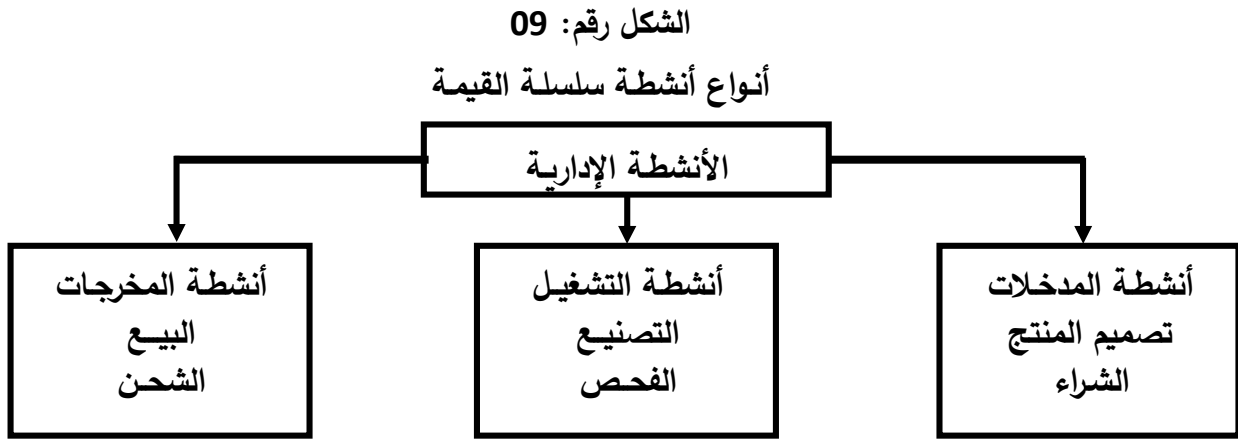
2011، ص 315

<sup>3</sup>ثابت عبد الرحمان إدريس، جمال الدين محمد مرسي، مرجع سابق، ص217

أسس تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

لدى المؤسسة، لذا يجب أن يتم تقييم هذا النشاط وتحليل عوامله الرئيسية بغية التركيز على النواحي الإيجابية وتعزيزها ومعالجة أية إخفاقات في هذا النشاط، وتؤدي الإدارة العليا دورا كبيرا في تشجيع ودعم هذا النشاط بما يحتاجه من إمكانيات مادية، مالية وبشرية.<sup>1</sup>

3. سلسلة القيمة: ظهرت فكرة تحليل سلاسل القيمة عام 1985 كطريقة توضيح تأثير العمليات والأنشطة الداخلية المسؤولة عن أداء كل من التصميم، التصنيع، التسويق في تحقيق القيمة للزبائن ويعتبر Porter أول من وضع تعريفا لهذا المصطلح حيث عرف سلسلة القيمة على أنها: "إعادة تجميع المنشأة إلى أنشطتها الملائمة استراتيجيا بالأسلوب الذي يؤدي إلى فهم سلوكيات التكاليف والموارد الكامنة للتمييز"، وعرفها R. Banker بأنها "مجموعة من الأنشطة المتتابعة بحيث يضيف كل نشاط من هذه الأنشطة منفعة وقيمة جديدة للمنتج النهائي، والذي يكون بمثابة المخرجات المستهدفة للعميل"<sup>2</sup>، وقد عبر عنها بالشكل التالي:



المصدر: عثمان بودحوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية حالة شركة إسمنت عين الكبيرة، مذكرة ماجستير تخصص إقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2008، ص 22

وتعد سلسلة القيمة " أسلوب لتخفيض التكاليف يتم من خلالها إحتساب التكاليف على أساس الأنشطة الرئيسية منها والفرعية من خلال إعادة هيكلة الأنشطة بهدف تعظيم قيمة تلك الأنشطة بدءا من عملية شراء المواد الأولية ولغاية تسليم المنتج إلى الزبون".<sup>3</sup>

ويظهر مما سبق أن:<sup>4</sup>

1. سلسلة القيمة هي مجموعة من الأنشطة المتتابعة بدء من مرحلة ما قبل الشراء إلى مرحلة ما بعد البيع.
2. يلزم تقسيم أنشطة المؤسسة إلى نوعين من الأنشطة وفقا لقدرتها على إضافة قيمة للمنتج هما أنشطة مضيئة للقيمة وأخرى غير مضيئة للقيمة.

<sup>1</sup> محمد حسين العيسوي وآخرون، مرجع سابق، ص 316

<sup>2</sup> عثمان بودحوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية حالة شركة إسمنت عين الكبيرة، مذكرة ماجستير تخصص إقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2008، ص 20-21

<sup>3</sup> زياد هاشم السقا، ساكار ظاهر عمر أمين، دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم إستراتيجية قيادة الكلفة، دراسة لآراء عينة من المحاسبين في الشركات الصناعية العراقية، مجلة جامعة التنمية البشرية، العدد 02، العراق، ص 227

<sup>4</sup> عثمان بودحوش، مرجع سابق، ص 23

## أسس تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

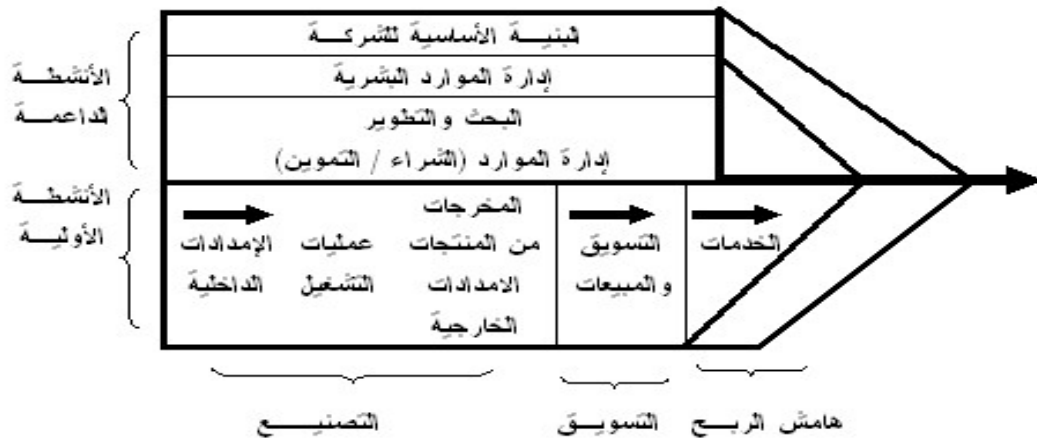
3. تطبيق مفهوم سلاسل القيمة بمثابة حجر الأساس لرفع القدرة التنافسية وكسب ميزة تنافسية مستمرة.  
4. سلسلة القيمة هي بمثابة نظام إدارة الأنشطة يهدف إلى بناء ميزة تنافسية ورفع القدرة التنافسية للمؤسسة، ويحصل ذلك من خلال الاهتمام بتنمية الأنشطة المضيفة للقيمة بدءاً من مرحلة ما قبل الشراء حتى مرحلة ما بعد البيع، والتخلص من الأنشطة غير المضيفة للقيمة أو التخفيف منها.

**أهداف سلسلة القيمة:** تتمثل أهداف هذا الأسلوب في:<sup>1</sup>

- \* تحقيق تغيير جذري في أداء المنتج من خلال تغيير أسلوب أدوات العمل والنتائج وتمكين العاملين من تصميم المنتجات وفقاً إلى احتياجات الزبائن.
- \* التركيز على الزبائن أي من خلال توجيه المؤسسة إلى الزبائن وتحديد احتياجاتهم ورغباتهم بحيث يتم إعادة تصميم المنتجات لتلبية هذا الغرض.
- \* تمكين المؤسسة من سرعة القيام بأعمالها من خلال توفير المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات المناسبة وتسهيل الحصول عليها.
- \* تخفيض التكاليف من خلال إستبعاد الأنشطة غير الضرورية والتركيز على الأنشطة التي تضيف القيمة.
- \* تحسين جودة المنتجات التي تقدمها إلى الزبائن وفقاً لرغباتهم.

**مكونات سلسلة القيمة:** يمكن تقسيم المؤسسة إلى سلسلة من الأنشطة تعمل على تحويل المدخلات إلى مخرجات وتحصيل هامش للربح على تكلفة هاته الأنشطة، والتي يمكن تقسيمها إلى أنشطة أولية وأنشطة داعمة أو ثانوية وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم: 10  
سلسلة القيمة



Source : Rodolphe Durand, *Guide du Management Stratégique, 99 Concepts Clés*, Ed : Dunod, Paris, 2003, P35.

الأنشطة الأولية (الأساسية): ترتبط مباشرة بالخلق الفعلي، التطوير، التصنيع، التوزيع، البيع، وخدمة المنتج أو الخدمة المقدمة لعميل المؤسسة وتمثل المهمة الأساسية التي تؤديها المؤسسة لإنتاج وتوصيل سلعة أو خدمة إلى الزبون<sup>1</sup>، ويصنفها Porter إلى خمسة أنشطة وهي: الإمدادات الداخلية، عمليات التشغيل، المخرجات من المنتجات، التسويق، الخدمات المقدمة.

➤ الإمدادات الداخلية: وهي تلك الأنشطة المتعلقة بالإعداد والتجهيز للإنتاج ممثلة في أنشطة مرتبطة بالاستلام، تخزين وتوصيل المدخلات اللازمة للمنتج، وتشمل: مناولة المواد، المخازن، الرقابة على المخزون، جدولة النقل، المرتجعات إلى الموردين.

➤ التصنيع (عمليات التشغيل): عبارة عن الأنشطة والإجراءات التي تحول المواد الخام، المكونات والمدخلات الأخرى إلى منتجات تامة الصنع، وتمثل أيضا أنشطة المنبع المهيمنة في كثير من المؤسسات، لذلك فإنها تمتص الجزء الأكبر من التكاليف بالمقارنة مع الأنشطة الأخرى، ويعبر النجاح في إدارة وتحسين عمليات تشغيل هذه الأنشطة عن مصدر فهم للارتقاء في بناء أو تدعيم قدرة المؤسسة على التنافس بطريقة متواصلة.<sup>2</sup>

➤ المخرجات من المنتجات (الإعدادات الخارجية): وهي أنشطة مرتبطة بجمع، تخزين، التوزيع المادي للمنتج إلى الزبائن وتشمل: تخزين المنتجات التامة، العمليات الخاصة بنقل وتسليم المنتجات، تنفيذ وجدولة الطلبات.

➤ التسويق والمبيعات: وهي أنشطة مرتبطة بتوفير وسائل تحفز الزبون على اقتناء المنتج وتزيد من ثقته به وتشمل: الإعلان، الترويج، رجال البيع، اختيار منافذ التوزيع، العلاقات مع الموزعين.

➤ الخدمات: هي تلك الأنشطة الخاصة بتقديم الخدمة لتعزيز وتدعيم قيمة المنتج وتشمل: التركيب، الإصلاح، خدمات خاصة بطريقة استعمال المنتج، توفير قطع العيار الخاصة بالمنتج، تعديل المنتج.

الأنشطة الداعمة: هي تلك الأنشطة التي تتولى تقديم المدخلات الخاصة بالبنية الأساسية والتي تسمح وتساعد على تحقيق الأنشطة الأولية، والتي بدورها تسهم في خلق قيمة شأنها شأن الأنشطة الأساسية، وتتكون من أربعة أنشطة:<sup>3</sup>

➤ البنية الأساسية للمؤسسة (البنية التنظيمية): تعتبر بمثابة الوعاء الذي يستوعب كل الأنشطة الأخرى، فهي تتعلق بالهيكل التي تستند عليها المؤسسة لخلق قيمة مثل: المديرية العامة، المالية، المحاسبية، الشؤون الثانوية والعلاقات الخارجية، إدارة الجودة، وكل الأنشطة الأخرى لتشغيل سلسلة القيمة ككل.

➤ إدارة الموارد البشرية: هي أنشطة ضرورية لضمان اختيار، تدريب وتنمية الأفراد، وتشمل كل نشاط يتعلق بالموارد البشرية، حيث تتغلغل هذه الأنشطة عبر الحلقة ككل.

<sup>1</sup> روبرت. أ. بيس، ديفيد لي، مرجع سابق، ص 205.

<sup>2</sup> Michel Porter, L'avantage concurrentiel des nations, inter. Edition, Paris, 1993, P60.

<sup>3</sup> M. Porter, Opcit, p61.

### أسس تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

➤ البحث والتطوير (تنمية التكنولوجيا): هي أنشطة تحسين المنتج، تصميمه، المعرفة الفنية، الإجراءات والمدخلات التكنولوجية لكل نشاط في سلسلة القيمة.

➤ إدارة الموارد (التموين): يشمل الأنشطة الخاصة بتوفير المدخلات وضمان تدفقها من مواد أولية، أجزاء، مواد نصف مصنعة أو خدمات وتسهيلات داعمة، حيث تتضمن هذه الوظيفة (التموين) إجراءات محددة مثل نظام إصدار الفواتير، طرق التعامل مع الموردين والبائعين...، وعلى الرغم من أنه نشاط مدعم إلا أنه يستطيع أن يثري إلى حد كبير المركز التكاليفي للمؤسسة مقارنة بمنافسيها عن طريق كسب قوة تفاوضية عالية لدى الموردين مثلاً.<sup>1</sup>

إن المؤسسة هي عبارة عن مجموعة أنشطة تشكل سلسلة مترابطة الحلقات، كل حلقة فيها تساهم بدرجة معينة في خلق ميزة تنافسية، من خلال تصنيف تكاليف مختلف الأنشطة لتحديد درجة مساهمة كل منها في خلق هذه الميزة.

**مراحل تطبيق أسلوب سلسلة القيمة:** تظهر مراحل تطبيق هذا الأسلوب في:<sup>2</sup>

\*تجميع المعلومات: من خلال تحديد الخصائص الوظيفية وخصائص الأداء الهامة.

\*إيجاد البدائل: في هذه المرحلة يتم معرفة الطرق البديلة المختلفة لمواجهة الإحتياجات ومتطلبات الزبائن.

\*التقييم: يتم في هذه المرحلة تقييم وتثمين كل البدائل المتاحة عن طريق تقييم كيفية إنجاز الوظائف وكيفية تخفيض التكلفة.

\*التقديم (العرض): في هذه المرحلة النهائية يتم تحديد واختيار البديل الأفضل والذي يتم تقديمه للزبائن لغرض إتخاذ القرار النهائي.

**مزايا تطبيق أسلوب سلسلة القيمة:** تتلخص أهم ما يتميز به هذا الأسلوب في:<sup>3</sup>

\*تضييق الفارق الزمني بين خطوات العمل.

\*إستخدام معايير دقيقة وأكثر موضوعية لقياس الأداء وتحسين جودة المنتج وإيجاد طرق جديدة للأداء.

\*تحسين الأداء الجماعي بانتشار التعاون.

\*تحسين ضوابط الرقابة.

\*تحسين نظم المعلومات وتطوير عملية إتخاذ القرار.

<sup>1</sup> روبرت. أبنتس، ديفيد لي، مرجع سابق، ص 219.

<sup>2</sup> قاسم عمر، ساوس الشيخ، إدارة تكاليف سلسلة الإمداد من خلال التكامل بين أسلوب إدارة التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل سلسلة القيمة، مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والإقتصادية، العدد 1، 2012، المركز الجامعي تمنغست، ص 113

<sup>3</sup> قاسم عمر، ساوس الشيخ، مرجع سابق، ص ص 113-114

ثالثا: نموذج (SWOT) كأداة تكميلية مزدوجة للتحليل الإستراتيجي للمحيط الخارجي والداخلي:

1. تعريف النموذج: إن كلمة (SWOT) هي اختصار لأربعة كلمات، حيث تشير (S) و (W) إلى العناصر الإستراتيجية في البيئة الداخلية للمؤسسة، فتمثل (S) عناصر القوة Strengths، بينما تمثل (W) عوامل الضعف Weaknesses فيها. أما (O) و (T) تمثلان العناصر الإستراتيجية في بيئة المؤسسة الخارجية، فتمثل (O) الفرص المتاحة Opportunities، بينما تمثل (T) المخاطر والتهديدات Threats التي تعمل ضد محاولات المؤسسة.<sup>1</sup>

وقد وضع ألبيرت هامفري (Albert Humphrey) عام 1960 مصفوفة بسيطة لتسجيل نقاط القوة والضعف، والفرص والتهديدات التي تواجه المؤسسة، وعرفت هذه المصفوفة بأسلوب سوات (SWOT) الذي يمكن تعريفه بأنه مجموعة من نقاط القوة والضعف الداخلية، والفرص والتهديدات الخارجية للمؤسسة، وتؤكد بعض الدراسات الحديثة أن أسلوب سوات للتحليل البيئي يعتبر أحد أكثر أدوات التحليل الإستراتيجي شيوعا في العالم، لأنه أداة مألوفة وسهلة الفهم من قبل المستخدمين، ويمثل هيكلية جيدة لفرز الأفكار حول المستقبل وقدرة المؤسسة على إستغلال ذلك المستقبل، علاوة على ذلك يعد أسلوب سوات وسيلة فعالة لفهم المستوى الحالي للمؤسسة ودليلا عمليا يحدث مزيدا من التحسينات في المؤسسة إلى جانب تقويم كفاءة وفاعلية العمليات والبرامج الحالية للمؤسسة، وهذا التقويم ينبغي أن يتضمن تقويم العمليات القائمة على بيانات كمية (مراجعة السجلات، الإحصائيات الوصفية المرتبطة بالمؤشرات المتعددة، وتقويم الأداء الرسمي)، والبيانات النوعية (القوانين واللوائح، آراء الأفراد حول برامج المؤسسة).<sup>2</sup>

2. مكونات مصفوفة سوات: تتكون من:

. نقاط القوة ونقاط الضعف حيث يقصد ب:<sup>3</sup>

.نقاط القوة: العناصر التي تمثل " ميزة نسبية للمؤسسة سواء كان موردا أو مهارة من أجل مواجهة المنافسين أو إشباع حاجات ورغبات الأسواق التي تقوم بخدمتها أو تعزز خدمتها".

.نقاط الضعف العناصر التي تعكس " عيوب نسبية تكون في الموارد أو المهارات التي تؤثر على أداء المؤسسة في الوقت الحالي أو المستقبلي من خلال التركيز على مواردها من الناحية الكمية والنوعية، فضلا عن الكفاءة والإبداع ومسؤولية المؤسسة تجاه الزبون، هذه الإتجاهات التي يمكن أن تقود إلى أعلى مستوى من القوة والوصول إلى الميزة التنافسية من خلالها مع محاولة تجنب الضعف في موارد وإمكانات المؤسسة ".

. الفرص والتهديدات حيث يقصد ب:<sup>4</sup>

<sup>1</sup> زكريا محمد زكريا هيبية، محمود علي أحمد السيد، التحليل البيئي باستخدام نموذج SWOT في التعليم "مفهومه وآليات تطبيقه"، مجلة العلوم

التربوية، العدد 04، الجزء 01، أكتوبر 2016، ص123

<sup>2</sup> محمد عبد الجليل المليكي، فهد يحي الجحافي، مرجع سابق، ص328

<sup>3</sup>نادية العارف، الإدارة الإستراتيجية (إدارة الألفية الثالثة)، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، 2000، ص136

<sup>4</sup> زكريا محمد زكريا هيبية، محمود علي أحمد السيد، مرجع سابق، ص125



أسس تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

..الفرص: "عناصر داعمة وخدمات تطرح من المجتمع الخارجي لمساعدة المنظمات والمؤسسات على التطور والتقدم، ويجب عليها إستغلالها لتحقيق أهدافها الإستراتيجية".  
 ..التهديدات: "عملية رصد ومتابعة وتقييم وتحديد تهديد أو أكثر يؤثر على عملية المؤسسة، قد يأتي التهديد من عدة مصادر بيئية خارجية (محلية أو إقليمية أو عالمية)، أو من البيئة الاقتصادية أو السياسية أو التشريعية أو الثقافية...إلخ".  
 ويتمثل نموذج (SWOT) في الشكل التالي:

الشكل رقم: 11

نموذج (SWOT)

نقاط الضعف (W) Weakness	نقاط القوة (S) Strength	التحليل الداخلي التحليل الخارجي
استراتيجية علاجية (WO) الاستفادة من الفرص للتغلب على نقاط الضعف	استراتيجية هجومية (SO) استخدام نقاط القوة للاستفادة من الفرص	الفرص (O) Opportunity
استراتيجية انكماشية (WT) تقليل من نقاط الضعف لتجنب التهديدات	استراتيجية دفاعية (ST) استخدام نقاط القوة للحد من التهديدات	التهديدات (T) Threat

Source Giorgio Pellicelli, *Stratégie d'Entreprise*, Ed: Boeck, Paris, 2<sup>eme</sup> édition, 2007, p202

يتضح من الشكل أن المؤسسة وفقا لتحليل (SWOT) يمكن أن تأخذ إحدى الوضعيات الأربع التالية:<sup>1</sup>  
 . الحالة الأولى (S/O): تعكس هذه الوضعية أفضل المواقف المرغوبة، إذ تواجه المؤسسة العديد من فرص المحيط وتمتلك في نفس الوقت العديد من مجالات القوة والتي تشجعها على استغلال هاته الفرص، مما يملي على المؤسسة تبني إستراتيجية هجومية لتحقيق النمو وتوسيع حصتها في السوق لتحقيق البقاء والإستمرارية.  
 . الحالة الثانية (S/T): تمتلك المؤسسة قدرات ونواحي قوة مميزة وتواجهها من ناحية أخرى مخاطر غير مرغوبة من محيطها وجب عليها أخذها بعين الإعتبار، ففي هذا الموقف الإستراتيجيات المستهدفة يجب أن تركز على إستخدام نواحي القوة في بناء فرص طويلة الأجل في مجالات أخرى ذات جاذبية أعلى، أي وجوب تبني إستراتيجية التنويع إلى جانب تبني إستراتيجيات دفاعية للحماية من هذه المخاطر.  
 . الحالة الثالثة (W/O): في هذه الحالة تواجه المؤسسة فرص هائلة من محيطها ولكنها لا تمتلك الموارد الداخلية اللازمة لاستغلالها، لذا فإن التركيز الإستراتيجي لمثل هذه المؤسسات يجب أن يتركز في التغلب أو الحد من نواحي الضعف الداخلية أو تطوير تلك الأنشطة أو المجالات التي يتسم فيها أداء المؤسسة بالضعف، فهي تتبع إستراتيجيات علاجية.

<sup>1</sup>تأبث عبد الرحمان إدريس، جمال الدين محمد مرسي، مرجع سابق، ص222

. الحالة الرابعة (W/T): تواجه المؤسسة مخاطر خارجية في الوقت الذي تتسم مواردها وأنظمتها وأنشطتها الداخلية بالضعف، وتعد هذه الوضعية أكثر الأوضاع سوءا مما يستدعي من المؤسسة تبني إستراتيجية دفاعية من أجل التقليل من نقاط الضعف الداخلية وأثر المخاطر الخارجية.

### المبحث الثاني: التنافسية ومكوناتها

#### المطلب الأول: مفهوم التنافسية

**أولاً: تعريف التنافسية:** لم يتم الإتفاق لحد الآن على مفهوم محدد للتنافسية، وذلك حسب مستوى التحليل المرغوب، فبالنسبة للمؤسسة تعني تحقيق النجاح المستمر والإستحواذ على حصة أكبر من السوق الدولي وبالنسبة للقطاع هي تحقيق مجموعة المؤسسات العاملة به النجاح المستمر في الأسواق الدولية، أما على المستوى الدولي فالتنافسية هي قدرة الدولة على توفير مداخل مستديمة للأفراد وتحسين ظروفهم المعيشية. فقد جاءت معظم الدراسات التي اهتمت بالتنافسية على مستوى المؤسسة (حيث سيتم التركيز على تنافسية المؤسسة) لتعكس أربعة معايير أساسية هي كما يلي:<sup>1</sup>

- . **الربحية:** وتعني قدرة المؤسسة على تحقيق ربح مضطرد قابل للإستمرار؛
- . **التميز:** وتعني نجاح المؤسسة في تحقيق الإختلاف عن المؤسسات الأخرى محليا ودوليا وذلك من خلال منتج متميز أو تكلفة منخفضة أو كلتا الإستراتيجيتين معا؛
- . **التفوق أو المساهمة في التجارة الدولية:** وتعني احتفاظ المؤسسة بنصيبها من السوق أو زيادته بصورة دائمة محليا ودوليا؛
- . **الرفاهية:** أي مساهمة المؤسسة في تحقيق ارتفاع نصيب الفرد من الدخل الحقيقي مع المحافظة على هذا الارتفاع.

وستتطرق لتعريف التنافسية على مستوى الدولة، والقطاع والمؤسسة بنوع من التفصيل فيما يلي:

**..التنافسية على مستوى الدولة:** يعرف Laura d'Andrea Tayson التنافسية على مستوى الدولة أنها: " القدرة على إنتاج منتجات وخدمات في ظل المنافسة الدولية"<sup>2</sup>، في حين عرفت منظمة التعاون والتنمية الإقتصادية بأنها "قدرة الإقتصاد على القيام في ظل ظروف السوق الحرة والعادلة، بإنتاج السلع والخدمات التي تلبى معايير الأسواق الدولية، مع القيام في الوقت نفسه بحفظ وزيادة مستويات الدخل الحقيقي للمواطنين على المدى الطويل"<sup>3</sup>، فتنافسية الدولة تعبر عن مدى تحقيق معدل مرتفع ومستمر لمستوى دخل الفرد، لذلك فالدول شأنها شأن المؤسسات تتنافس فيما بينها، وتختلف في قدراتها التنافسية باختلاف المعايير المعتمدة مثل: البنية التحتية، الموارد البشرية... الخ.

<sup>1</sup>تامر فكري النجار، الإقتصاد المعرفي ودوره في تعزيز القدرات التنافسية للصادرات الصناعية (تجارب عالمية)، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2016، ص57

<sup>2</sup>برحومة عبد الحميد، شريف مراد، الجودة الشاملة ومواصفات الإيزو كأداة لتفعيل تنافسية المؤسسة الاقتصادية، أبحاث إقتصادية وإدارية العدد 3، جامعة محمد خيضر بسكرة، جوان 2008، ص142.

<sup>3</sup>مصطفى أحمد حامد رضوان، التنافسية كآلية من آليات العولمة الاقتصادية ودورها في دعم جهود النمو والتنمية في العالم، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011، ص27.

### أسس تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

..التنافسية على مستوى القطاع: تعني تنافسية قطاع ما قدرة المؤسسات المنتمية لنفس القطاع الصناعي في دولة أو في اقتصاد ما على تحقيق نجاح مستمر في الأسواق الدولية دون الاعتماد على الدعم والحماية الحكومية وهذا ما يؤدي إلى تميز تلك الدولة في هذه الصناعة<sup>1</sup>.

..التنافسية على مستوى المؤسسة: تعرف على أنها: " قدرة المؤسسة على تزويد المستهلك بسلع وخدمات بشكل أفضل مقارنة بالمنافسين الآخرين في السوق، في ظل غياب الدعم والحماية من قبل الحكومة "، بما يعني إنتاج سلع وخدمات ذات جودة عالية بالسعر المناسب وفي الوقت المناسب، أو تلبية حاجات المستهلكين والزبائن بشكل أفضل مقارنة بمؤسسات أخرى منافسة<sup>2</sup>.

ثانيا: خصائص التنافسية: من خلال التعريف المقدمة للتنافسية يمكن إستخلاص الخصائص التالية:<sup>3</sup>

- أن التنافسية تبنى على الإختلاف والتباين الموجود بين المؤسسة ومنافسيها؛
  - تشتق من رغبات وحاجات الزبائن؛
  - عادة ما تكون مركزة في نطاق جغرافي معين؛
  - تبنى للفرص المستقبلية؛
  - حاسمة؛ بمعنى تعطي الأسبقية والتفوق على المنافسين؛
  - الاستمرارية وصعوبة محاكاتها أو إلغائها من قبل المنافسين.
- وحتى تكون هذه الخصائص فعالة يجب أن تكون مجتمعة، حيث أن كل شرط مرهون بالآخر لأن الحسم مقترن بالاستمرارية والعكس، كما تجدر الإشارة إلى أن المؤسسة لما تمتلك ميزة تنافسية لا يعني بالضرورة أنها تستطيع منافسة غيرها من المؤسسات إلا من خلال مجالات معينة بطريقة أكثر فعالية وهنا تكون نقطة القوة التي تتسم بها هذه المؤسسة عن غيرها.

ثالثا: أنواع التنافسية: تميز الكثير من الأدبيات بين عدة أنواع من التنافسية:<sup>4</sup>

- تنافسية التكلفة أو السعر: فالبلد ذو التكاليف الأرخص يتمكن من تصدير السلع إلى الأسواق الخارجية بصورة أفضل ويدخل هنا أثر سعر الصرف؛
- التنافسية غير السعرية: باعتبار أن حدود التنافسية معرفة بالعديد من العوامل غير التقنية وغير السعرية فان بعض الكتاب يتكلمون عن المكونات غير السعرية في التنافسية (مثل الموقع، المناخ، العادات والتقاليد...؛)

<sup>1</sup> زباط عبد الحميد، سحنون عقبة، دور السياسات الصناعية المصرفية في ترقية تنافسية الجهاز المصرفي الجزائري، أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد 11، جامعة محمد خيضر بسكرة، جوان 2012، ص169.

<sup>2</sup> برحومة عبد الحميد، شريف مراد، مرجع سابق، ص 142-143.

<sup>3</sup> عبد الغفور دادن، حفصي رشيد، المؤسسة بين تحقيق التنافسية ومحددات المسؤولية الاجتماعية والبيئية، الملتقى الدولي الأول حول: " المؤسسة بين تحقيق التنافسية ومحددات المسؤولية الاجتماعية والبيئية "، جامعة ورقلة، 5-6/12/2016، ص142

<sup>4</sup> محمد عدنان وديع، القدرة التنافسية وقياسها، سلسلة دورية من إصدار المعهد العربي للتخطيط، العدد 24، الكويت، ديسمبر 2003، ص7.

### أسس تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

- **التنافسية النوعية:** وتشمل بالإضافة إلى النوعية والملائمة عنصر الابتكارية، فالبلد ذو المنتجات المبتكرة وذات النوعية الجيدة والأكثر ملائمة للمستهلك وحيث المؤسسات المصدرة ذات السمعة الحسنة في السوق يتمكن من تصدير سلعة حتى ولو كانت أعلى سعرا من سلع منافسيه؛
- **التنافسية التقنية:** حيث تتنافس المشروعات من خلال النوعية في صناعات عالية التقنية؛
- **التنافسية الظرفية (الجارية):** وقد أشار إليها المنتدى الاقتصادي العالمي في تقريره عن التنافسية الكونية والذي يركز على مناخ الأعمال وعمليات الشركات واستراتيجياتها<sup>1</sup>؛
- **التنافسية المستدامة:** تركز على الابتكار ورأس المال البشري والفكري وتحتوي على عناصر مثل: التعليم ورأس المال البشري والإنتاجية، مؤسسات البحث والتطوير والطاقة الابتكارية، الوضع المؤسسي وقوى السوق.

#### المطلب الثاني: مؤشرات قياس التنافسية

##### أولاً: مؤشرات التنافسية على مستوى الدول

ثمة العديد من مؤشرات التنافسية كأسعار الصرف الحقيقية المستندة إلى مؤشرات أسعار المستهلك، قيمة وحدة التصدير للسلع المصنعة...، لكن ما تقدمه من تفسيرات لتدفق التجارة ليس كاملاً فقد أكد عدد كبير من الباحثين المهتمين على ضرورة استخدام عدة مؤشرات لقياس تنافسية دولة ما، والخيارات المطروحة لذلك تتمثل في:<sup>2</sup>

**1. نمو الدخل الحقيقي للفرد ونمو الإنتاجية:** إن نمو الدخل الحقيقي للفرد ونمو الإنتاجية مفهومان مرتبطان وليسا متشابهان أي أنهما مكملين لبعضهما، وهو الأمر الذي وضحه markusen بقوله إن الدخل الحقيقي للفرد يرتبط بعوامل الإنتاج الكلية وتوفر رأس المال والموارد الطبيعية وكميات التبادل. وجدير بالذكر أنه عندما تركز صادرات دولة ما على القطاعات الاقتصادية ذات معدلات النمو المرتفعة في حين تكون وارداتها مركزة على القطاعات الاقتصادية ذات معدلات النمو المنخفضة، فإن مؤشر التبادل التجاري لتلك الدولة يشهد تحسناً ملموساً ومن ثم يرتفع دخل الفرد الحقيقي.

**2. النتائج التجارية:** هناك عدد من المؤشرات التي على أساسها يتم قياس النتائج التجارية لدولة ما، وما إذا

كان إقتصاد هذه الدولة تنافسي أم لا، ولعل أبرز هذه الدلائل والمؤشرات ما يلي:

- الميزان التجاري: ويوضح الفرق بين قيمة واردات بلد ما خلال فترة ما وبين قيمة صادراته، فإذا ثبت العجز فإن ذلك مؤشر على أن البلد المعني أقل تنافسية.
- تركيب الصادرات: استخدم بعض الإقتصاديين آلية تقيس نسبة الصادرات لبلد ما والتي تعود للقطاعات ذات القيمة المضافة لكل عامل أو إلى القطاعات مرتفعة الجودة، فإذا كانت هذه النسبة مرتفعة نسبياً أو

<sup>1</sup>مسلم حوا، الحوكمة وتأثيرها على تنافسية الأسواق المالية تجربة السوق المالية السورية، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2011، ص ص72-73.

<sup>2</sup>مصطفى أحمد حامد رضوان، مرجع سابق، ص ص54-56.

أسس تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

قابلة للزيادة فهذا مؤشر على تحسن في الميزة التنافسية للقطاعات التي تكون مرتفعة الأجور، وهذا يعني أن الإنتاجية تزيد في فروع النشاط الاقتصادي للسلع القابلة للتداول تجاريا وذات القيمة المضافة للفرد بشكل أسرع من غيرها من القطاعات الاقتصادية وهو الأمر الذي يؤثر على تنافسية الدولة.

ثانيا: مؤشرات التنافسية على مستوى القطاع

يمكن قياس التنافسية على مستوى القطاع حينما تكون المعطيات عن المؤسسات التي تشكله غير كافية باستعمال متوسطات، لكنها قد لا تعكس أوضاع مؤسسة معينة ضمن الفرع المدروس. لهذا فإن إجراء تحليل التنافسية على مستوى قطاع النشاط أو العناقيد (تجمع الأنشطة) يشترط أن تكون المتوسطات على هذا المستوى ذات معنوية إحصائية وبدرجات ثقة مقبولة والفوارق بين بيانات مؤسسات القطاع محدودة التي عادة ما تعود إلى تفسيرات عديدة مثل: توليفة المنتجات، عمر المؤسسة، الحجم، الظروف التاريخية وعوامل أخرى، ويتم تقييم تنافسية قطاع النشاط بالمقارنة مع نظيره لإقليم آخر أو بلد آخر قد يتم التعامل معه وقد لا يتم، إن قطاع النشاط التنافسي يتضمن مشروعات تنافسية إقليمية ودوليا أي تلك التي تحقق أرباحا منتظمة في سوق حرة.<sup>1</sup>

ومن المؤشرات التي يتم التقييم على أساسها:

**1. مؤشرات التكاليف والإنتاجية:** يكون القطاع الاقتصادي تنافسيا إذا كانت الإنتاجية الكلية للعوامل (ptf) فيه مساوية أو أعلى منها لدى القطاعات الأجنبية المنافسة له أو كان مستوى تكاليف الوحدة بالمتوسط يساوي أو يقل عن تكاليف الوحدة للمنافسين الأجانب. وغالبا يتم إجراء المقارنات الدولية حول إنتاجية اليد العاملة أو التكلفة الوحديّة لليد العاملة (cumo)، ومن الممكن تعريف دليل تنافسية تكلفة اليد العاملة لقطاع النشاط (i) في البلد (j) في الفترة (t) بواسطة المعادلة التالية:

$$CUMO = Wijt X \frac{Rjt}{\left(\frac{Q}{L}\right)ijt}$$

حيث تمثل معدل أجر الساعة في قطاع النشاط (i) والبلد (j) خلال الفترة (t).

تمثل معدل سعر الصرف للدولار الأمريكي بعملة البلد (j) خلال الفترة (t).

تمثل الإنتاج الساعي في قطاع النشاط (i) والبلد (j) خلال الفترة (t).

ويصبح من الممكن التعبير من خلال المعادلة التالية عن "التكلفة الوحديّة لليد العاملة النسبية" مع البلد (k).

$$CUMOijkt = CUMOijt / CUMOijkt$$

<sup>1</sup>ز عباط عبد الحميد، سحنون عقبة، مرجع سابق، ص ص170-173.

## أسس تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

2. مؤشرات التجارة والحصة من السوق الدولية: يستعمل الميزان التجاري وكذلك الحصة من السوق الدولية عادة كمؤشرات عن التنافسية على مستوى فرع النشاط، ففي نطاق التبادل الحر فإن فرع النشاط يخسر تنافسيته عندما تتناقص حصته من الصادرات الوطنية الكلية، أو أن حصته من الواردات الوطنية تتزايد لسلعة معينة أخذاً بالإعتبار حصة تلك السلعة في الإنتاج أو الإستهلاك الوطني الكلي.<sup>1</sup> كما يمكن الإستعانة بالتحليل الإحصائي للسلاسل الزمنية المتعلقة بالحصة السوقية وبتطور رصيد ميزان المدفوعات الخارجي للوقوف على التغيرات الحقيقية في هذين المؤشرين واستبعاد العوامل العشوائية وتقدير اتجاه كل منهما بدرجة ثقة مقبولة عملياً.

ثالثاً: مؤشرات التنافسية على مستوى المؤسسة: إن مفهوم التنافسية الأكثر وضوحاً يبدو على مستوى المؤسسة وبتبسيط شديد فإن المؤسسة قليلة الربحية هي مؤسسة ليست تنافسية، وحسب النموذج النظري للمزاحمة (المنافسة) الكاملة فإن المؤسسة لا تكون تنافسية عندما تكون تكلفة إنتاجها المتوسطة تتجاوز سعر منتجاتها في السوق، وهذا يعني أن موارد المؤسسة يساء تخصيصها وأن ثروتها تتضاءل أو تتبدد، وضمن فرع نشاط معين ذي منتجات متجانسة يمكن للمؤسسة أن تكون قليلة الربحية لأن تكلفة إنتاجيتها ضعف أو أن عناصر الإنتاج تكلفها أكثر أو للسببين معاً، وعلى هذا فإن الربحية وتكلفة الصنع والإنتاجية والحصة من السوق تشكل جميعاً مؤشرات على التنافسية، سنعرضها كالتالي:<sup>2</sup>

1. الربحية: يكون إعتداد المؤسسة في تحديد منافعها المستقبلية على إنتاجيتها النسبية وتكاليف عوامل إنتاجها وأيضاً على الجاذبية النسبية لمنتجاتها على المدى الطويل، على غرار حجم إنفاقها على البحث والتطوير أو إمتلاكها لبراءات الإختراع وغيرها من العوامل الأخرى التي تساعد على خلق النوعية والتي تعتبر أهم عنصر لاكتساب الجاذبية وتمكين المؤسسة من اختراق الأسواق ولحفاظة على الحصة السوقية، لهذا تعد الربحية مؤشراً كافياً لقياس التنافسية الحالية للمؤسسة، كما تشكل الحصة من السوق مؤشراً على التنافسية إذا كانت تعظم أرباحها، أي أنها لا تتنازل عن الربح لمجرد غرض رفع حصتها من السوق، وإذا كانت تنشط في سوق يتجه في حد ذاته نحو التراجع فإن تنافسيته الحالية لن تكون ضامنة لربحيته المستقبلية؛

2. تكلفة الصنع: تعد تكلفة الصنع (الإنتاج) المتوسطة بالمقارنة إلى تكلفة الصنع الخاصة بالمنافسين تمثل مؤشراً رئيسياً وكافياً للتنافسية في فرع نشاط متجانس الإنتاج ما لم يكن ضعف التكلفة على حساب الربحية المستقبلية للمؤسسة، أما إذا كانت تكلفة اليد العاملة تمثل النسبة الأكبر من التكلفة الإجمالية فيمكن لتكلفة وحدة العمل أن تمثل بديلاً جيداً عن تكلفة الصنع المتوسطة، غير أن هذه الوضعية يتناقص وجودها في ظل التوجه إلى المكننة؛

<sup>1</sup> محمد عدنان وديع، مرجع سابق، ص 17.

<sup>2</sup> Donald G. Mc Fetridge, La compétitivité (notions et mesures), Industries Canada, Avril 1995, pp4-5.

## أسس تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

**3. الإنتاجية الكلية للعوامل:** تقاس الفاعلية التي تحول المؤسسة فيها مجموعة عوامل الإنتاج إلى منتجات بواسطة الإنتاجية الكلية للعوامل، غير أن هذا المفهوم لا يوضح مزايا ومساوئ تكلفة عناصر الإنتاج، كما أنه إذا كان الإنتاج يقاس بالوحدات الفيزيائية مثل أطنان أو أعداد، فإن الإنتاجية الكلية للعوامل لا توضح شيئاً حول جاذبية المنتجات أو الخدمات المعروضة من قبل المؤسسة. كما يمكن مقارنة الإنتاجية الكلية للعوامل أو نموها لعدة مؤسسات على المستويات المحلية أو الدولية، حيث غالباً ما ترجع أسباب نموها إلى التغيرات التقنية أو إلى تحقيق وفورات الحجم، ويتأثر هذا المؤشر بفروقات الأسعار المستندة إلى تكلفة الوحدة، ويمكن تفسير الإنتاجية الضعيفة بضعف فاعلية الإدارة أو بدرجة من الإستثمار غير فاعلة أو بكليهما معاً؛

**4. الحصة من السوق:** إن نجاح مؤسسة ما واستحواذها على حصة سوقية معتبرة في السوق المحلي لا يعني أن يكون هذا النجاح مؤشراً على تنافسيتها على المستوى الدولي، خاصة عندما يكون هذا السوق المحلي محمي بعوائق اتجاه التجارة الدولية، كما يمكن للمؤسسات المحلية أن تكون ذات ربحية آنية ولكنها غير قادرة على الاحتفاظ بالمنافسة عند تحرير التجارة أو بسبب زوال السوق، ولتقليل الإحتمال لهذا الحدث يجب مقارنة تكاليف المؤسسة مع تكاليف منافسيها الدوليين المحتملين.

يمكن القول إن المؤسسة ذات التكلفة الحدية الضعيفة مقارنة بتكاليف المنافسين، تحصد حصة سوقية أكبر، وتكون ربحيتها أكبر هذا في حالة توازن السوق وضمن قطاع نشاط ما ذي إنتاج متجانس، مع إفتراض تساوي الأمور الأخرى، فالحصة من السوق تترجم إذن المزايا في الإنتاجية أو تكلفة عوامل الإنتاج. وفي قطاع نشاط ذي إنتاج غير متجانس فإن ضعف مردودية المؤسسة يمكن أن يكون نتيجة تقديم المؤسسة لمنتجات أقل جاذبية من منتجات المنافسين مع إفتراض تساوي الأمور الأخرى أيضاً، إذ كلما كانت المنتجات التي تقدمها المؤسسة أقل جاذبية كلما ضعفت حصتها من السوق.

### المطلب الثالث: مجالات التنافسية: من أهم مجالات التنافس بين المؤسسات ما يلي:<sup>1</sup>

**أولاً: التنافس بالوقت:** حيث يجري التنافس بين المؤسسات على اختصار الوقت في كل العمليات، خاصة تلك المرتبطة بالدورة (تموين، إنتاج تسويق)، اختصار الوقت بين كل ابتكار وتقديم منتج جديد أي تقليص دورة حياة المنتج، وعلى هذا الأساس أصبح الوقت مورد من موارد المؤسسة وعاملاً مهماً، وأخذ بعداً استراتيجياً. لذا فقد أصبحت المؤسسات تركز على ما يسمى "بتسيير الوقت الاستراتيجي" الذي يعتبر الوقت كعامل نجاح ومورد للإستراتيجية الصناعية للمؤسسة.

**ثانياً: التنافس بالجودة:** ما من شك فإن الجودة تعد أهم سلاح تنافسي للمؤسسة، وشرط أساسي لقبول أي منتج بشكل عام سواء بالسوق المحلية أو العالمية، ومصدر لتمييز المؤسسة وارتفاع قدرتها التنافسية، ويتطلب التنافس بالجودة عدة مقومات أهمها:<sup>2</sup>

<sup>1</sup>برحومة عبد الحميد، شريف مراد، مرجع سابق، ص ص144-145.

<sup>2</sup>أحمد سيد مصطفى، التنافسية في القرن الحادي والعشرين مدخل إنتاجي، دار المؤلف، القاهرة، 2003، ص ص17-18، 25.

### أسس تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

- ..استلهاج حاجات وتوقعات الزبائن كأساس لتصميم المنتجات وكافة وظائف ونظم المؤسسة؛
- ..جعل الجودة على رأس أولويات الإدارة العليا؛
- ..زرع وتنمية ثقافة الجودة متضمنة حتمية الأداء السليم من المرة الأولى؛
- ..اختيار وتدريب وتحفيز قوة العمل من أجل الأداء المتميز؛
- ..تصميم سليم للمنتجات وتنفيذ سليم للتصميمات؛
- ..تطوير العلاقات مع الموردين؛
- ..تبني فلسفة الجودة الشاملة بدلا من مراقبة الجودة؛
- ..تبني مفهوم التحسين المستمر تحت مظلة إدارة الجودة الشاملة؛
- ..استخدام تكنولوجيا الاتصال والإعلام.

**ثالثا: التنافس بالتكلفة:** تعرف تنافسية التكاليف أنها: "قدرة المؤسسة على تخفيض التكاليف الوحديّة لإنتاجها بنسبة أقل من المؤسسات المنافسة الأخرى"، وعموما فإن الاجتهاد في خفض تكاليف الشراء والتخزين والعمالة وكافة عناصر التكاليف بشكل عام يعد مطلبا أساسيا لتعزيز القدرة التنافسية.

**رابعا: التنافس التكنولوجي:** بهدف احتلال مركز تنافسي، تعمل مؤسسات القطاع الواحد للحصول على أحدث تكنولوجيات الإنتاج التي تسمح بتحسين وتطوير منتجات قديمة أو طرح منتجات جديدة. ومن أجل مزايا تنافسية تعمل على تقديم منتجات متميزة بالاعتماد على البحوث والابتكارات الحديثة والمعارف وبراءات الاختراع حيث تشكل هذه الأخيرة بعدا تنافسيا وحاجزا يمنع دخول المؤسسات الجديدة كقوة تنافسية محتملة.

**خامسا: التنافس بالأسعار:** يعد السعر أهم سلاح تنافسي للمؤسسة، ومن أسهل السياسات التي تلجأ إليها، وتعرف التنافسية السعرية بأنها: "امتلاك المؤسسة لميزة تنافسية في حرية اختيار الأسعار المناسبة، ذات الكفاءة مقارنة بمنافسيها"، أي هي قدرة المؤسسة على خفض أو رفع أسعارها دون أن يؤثر ذلك على حجم الطلب على منتجاتها أو حجم الأرباح.

### المبحث الثالث: الإطار النظري للميزة التنافسية

تعد الميزة التنافسية مفتاح النجاح للمؤسسات العمومية الإستشفائية الراغبة في التميز، فهي عنصر إستراتيجي لنجاح واستمرار كل مؤسسة في ظل البيئة التنافسية التي تعيشها أو التي ستعيشها مستقبلا.

### المطلب الأول: مفهوم الميزة التنافسية

تتفق مختلف الدراسات على أن مفهوم الميزة التنافسية يعتبر امتدادا وتطورا لفكرة الميزة النسبية في التجارة الدولية لريكاردو المقدمة في أعماله سنة 1817 والتي أرجع بموجبها التخصص والتبادل التجاري بين الدول إلى التفاوت في مستويات الإنتاجية أي أن الوفرة النسبية لعوامل الإنتاج الموروثة هي التي تحدد طبيعة



### أسس تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

التعامل التجاري بين الدول القائم على إختلاف ميزتها النسبية، ولا يوجد لحد الآن تعريفاً موحداً وشاملاً لهذا المفهوم نظراً لاختلاف الزاوية التي ينظر منها كل باحث للموضوع.<sup>1</sup>

كما أن الميزة التنافسية تنشأ نتيجة لعدة عوامل منها داخلية وأخرى خارجية، وهي:<sup>2</sup>

..العوامل الداخلية: هي قدرة المؤسسة على امتلاك موارد وبناء (أو شراء) قدرات لا تكون متوفرة لدى المنافسين الآخرين كالابتكار والإبداع. ولا ينحصر هذا الأخير في تطوير المنتج أو الخدمة فقط ولكنه يشمل الإبداع في الإستراتيجية والإبداع في أسلوب العمل أو التكنولوجيا المستخدمة والإبداع في خلق فائدة جديدة للزبون.

..العوامل الخارجية: إن تغير احتياجات الزبون أو التغيرات التكنولوجية أو الاقتصادية أو القانونية قد تخلق ميزة تنافسية لبعض المؤسسات نتيجة لسرعة رد فعلهم على التغيرات، وهذا يعتمد على مرونة المؤسسة وقدرتها على متابعة المتغيرات عن طريق تحليل المعلومات وتوقع التغيرات.

فالمؤسسات العمومية الإستشفائية كغيرها من المؤسسات الاقتصادية، قد تنشأ ميزتها التنافسية نتيجة العاملين السابق الذكر، كامتلاكها لموارد بشرية جيدة من أطباء وممرضين واستخدامهم لتطوير منتجها الصحي بتوفير ظروف العمل المساعدة على الإبتكار وتحسين أسلوب العمل مع المرضى، وأن تكون قادرة على تحقيق رغباتهم بمواكبة كل التطورات الجارية خاصة في مجال الطب وما يشهده منها.

**أولاً: تعريف الميزة التنافسية:** عرف Porter الميزة التنافسية أنها " تنشأ بمجرد توصل المؤسسة إلى إكتشاف طرائق جديدة أكثر فعالية من تلك المستعملة من قبل المنافسين حيث يكون بمقدورها تجسيد هذا الإكتشاف ميدانياً، وبمعنى آخر بمجرد إحداث عملية إبداع بمفهومه الواسع"<sup>3</sup>، وعرفها نبيل مرسي خليل أنها "عنصر تفوق للمؤسسة يتم تحقيقه في حالة إتباعها لإستراتيجية معينة للتنافس"<sup>4</sup>، وحددها علي السلمي في أنها "مجموعة المهارات والتكنولوجيات والقدرات التي تستطيع الإدارة تنسيقها واستثمارها لتحقيق أمرين أساسيين إنتاج قيم ومنافع أعلى مما يحققه المنافسون؛ وتأكيد حالة من التميز والإختلاف بين المؤسسة ومنافسيها."<sup>5</sup>

والمزايا التنافسية هي مزايا تعتمد على:<sup>6</sup>

- الإكتشاف والتعريف وتحديد الخصائص والبحث والدراسة للوصول إلى ما لم يصل إليه الآخرون؛
- الإبتكار لما هو غير معروف أو مألوف؛
- الإبداع في التفرد بخصائص إنتاجية وتسويقية وتمويلية فريدة من خلال المنفذين الجيدين؛
- التطوير لما هو قائم والارتقاء به ليصبح أفضل وأجود وأقل سعراً وأكثر إتاحة؛

<sup>1</sup> أحمد بلالي، تنافسية المؤسسة وتحديات اقتصاد المعرفة، الملتقى الدولي حول تسيير المؤسسات المعرفة الركيزة الجديدة والتحديات التنافسي للمؤسسات والاقتصاديات، جامعة محمد خيضر بسكرة، ص1  
<sup>2</sup> عطية صلاح سلطان، مرجع سابق، ص ص288-289.

<sup>3</sup> Michel Porter, op.cit, p 48.

<sup>4</sup> نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مركز الإسكندرية للكتاب، مصر، 1998، ص37.

<sup>5</sup> أحمد بلالي، مرجع سابق، ص2.

<sup>6</sup> محسن أحمد الخضير، صناعة المزايا التنافسية، مجموعة النيل العربية للنشر، مصر، ص ص29-30.

### أسس تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

➤ الخلق لأسواق أفضل وأرقى وأكبر ربحية وأكثر إستعاباً للمنتجات.  
كما أن إتباع المؤسسة لإستراتيجية تنافسية مضيئة للقيمة تمكنها من تحقيق ميزة تنافسية إذا توفر معياران هما:<sup>1</sup>

1. الأفراد في تطبيق الإستراتيجية المختارة.
  2. عدم قدرة المنافسين على تحقيق نفس مزايا تلك الإستراتيجية.
- وعليه فإن المؤسسة العمومية الإستشفائية لا يمكن لها الإستمرار في نشاطها إلا باكتسابها ميزة تنافسية من خلال أحد المصادر التالية:<sup>2</sup>
- . **تخفيض التكاليف** بأداء وظائفها واستخدام مواردها بكفاءة أفضل من منافسيها.
  - . **التميز في المنتج الصحي المقدم** من حيث: الإبداع، الخدمات المرفقة، خاصة الجودة التي أصبحت العامل المحرك لسلوك الزبون (المريض)، والإهتمام الأول له والقيمة التي يسعى للحصول عليها، وعلى المؤسسات التي ترغب في البقاء في المنافسة أن تقدم خدمات ذات جودة عالية.
  - . **المعرفة**: تعد الأصول الفكرية ركيزة أساسية لاستمرار نشاط المؤسسة في البيئة التنافسية المرتكزة على المعلومات والمعرفة، فمن أهم وظائف المؤسسات الصحية عموماً (عامّة أو خاصة) هي عملية البحث والتطوير والمؤسسات الناجحة هي التي تستثمر فيما تملكه من معارف للاستفادة منها في عمليات إنتاج الخدمات.

ولتحسين الوضع التنافسي للمؤسسة يجب توفر ثلاثة شروط في الميزة التنافسية، تتمثل في:

1. أن تكون حاسمة: أي تعطي الأسبقية والتفوق على المنافسين.
2. الإستمرارية: أي أن تكون مستمرة ومتواصلة نسبياً.
3. إمكانية الدفاع عنها: يعني عدم قابلية الميزة التنافسية للتقليد بسهولة من طرف المنافسين.

### 2. خصائص الميزة التنافسية: تتسم الميزة التنافسية بخصائص عديدة أهمها:<sup>3</sup>

1. تؤدي إلى تحقيق التفوق والأفضلية على المنافسين؛
2. الإتسام بالنسبية مقارنة بالمنافسين في فترات زمنية مختلفة، وتجعل هذه الخاصية الميزات في إطار مطلق صعب التحقيق؛
3. التجديد وفق معطيات البيئة الخارجية من جهة وقدرات وموارد المؤسسة من جهة أخرى؛
4. المرونة: أي إحلال الميزات التنافسية القائمة بأخرى وفق اعتبارات التغيرات الحاصلة في البيئة الخارجية أو تطور موارد وقدرات المؤسسة من جهة أخرى؛

<sup>1</sup>نبيل مرسي خليل، مرجع سابق، ص 84.

<sup>2</sup>ميلود تومي، خريف نادية، مرجع سابق، ص 25.

<sup>3</sup>راجع:

طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبيحي إدريس، مرجع سابق، ص 309.

حسن علي الزغبي، نظم المعلومات الاستراتيجية مدخل إستراتيجي، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص 138.

### أسس تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

5. تناسب إستخدام هذه الميزات التنافسية مع الأهداف والنتائج التي تريد المؤسسة تحقيقها على المدى القصير والبعيد؛
6. الإستمرارية والاستدامة: أي تحقيق سبق للمؤسسة على المدى الطويل وليس على المدى القصير فقط
7. تتبع من الداخل وتحقق قيمة لها؛
8. تتعكس في كفاءة أداء المؤسسة لأنشطتها أو في قيمة ما تقدمه للزبائن أو في كليهما؛
9. يجب أن تؤثر على الزبائن فيما تقدم المؤسسة، وتحفزهم على التعامل معها.

**ثانياً: أهمية الميزة التنافسية وأسباب تطويرها:** تتمتع الميزة التنافسية بأهمية بالغة بالنسبة للمؤسسة الإستشفائية من حيث أنها السبيل الوحيد لتمييزها والسبب الوحيد لقدرتها على المنافسة، لذا عليها إكتشافها والعمل على تطويرها وتجديدها.

#### 1. أهمية الميزة التنافسية: تتمتع الميزة التنافسية بأهمية بالغة كونها:<sup>1</sup>

- تحدث قيمة للزبائن بتلبية إحتياجاتهم وضمان ولائهم، وتساهم في تحسين صورة المؤسسة في أذهانهم؛
- تحقق التميز والإنفرد التنافسي عن باقي المنافسين فيما تنتجه من سلع وخدمات، كما تحقق التميز في الموارد والكفاءات والاستراتيجيات المنتهجة في ظل بيئة شديدة التنافسية؛
- تحقق حصة سوقية للمؤسسة فضلاً عن الربحية العالية للاستثمار والإستمرار في السوق.

#### 2. أسباب تطوير الميزة التنافسية: من بين أهم الأسباب التي تدفع بالمؤسسات لتطوير ميزات التنافسية أو إيجاد أخرى مايلي:<sup>2</sup>

- 1- تغير تكاليف المدخلات: عادة ما تتأثر الميزة التنافسية في حالة حدوث تغيير جوهري في تكاليف المدخلات مثلاً: اليد العاملة، المواد الأولية، الآلات، وسائل النقل...
- 2- ظهور حاجات جديدة للمستهلك أو تغييرها: عندما يقوم الزبائن بتسمية حاجات جديدة أو تغيير أولويات الحاجات لديهم، يحدث تعديل في الميزة التنافسية أو ربما تظهر الحاجة إلى تنمية ميزة جديدة.
- 3- ظهور تكنولوجيا جديدة: يمكن للتغيير التكنولوجي أن يخلق فرصاً جديدة في مجالات عديدة كتصميم المنتج باستعمال الإعلام الآلي، طرق التسويق العصرية عبر الإنترنت أو ما يسمى بالتسويق الإلكتروني.
- 4- التغير في القيود الحكومية: وتتمثل هذه التغيرات أساساً في طبيعة القيود الحكومية في مجالات مواصفات المنتج، حماية البيئة من التلوث، قيود الدخول إلى الأسواق...

<sup>1</sup>سملالي يحضية، بلالي أحمد، الميزة التنافسية وفعالية التسيير الاستراتيجي للموارد البشرية، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى الدولي حول التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، جامعة مسيلة، يومي 4/3 ماي، 2004.

<sup>2</sup>نبيل محمد مرسي، استراتيجيات الإدارة العليا، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص111.

المطلب الثاني: أنواع الميزة التنافسية وجودتها

أولاً: أنواع الميزة التنافسية: تقسم الميزة التنافسية إلى أنواع عديدة منها:<sup>1</sup>

1. **ميزة التكلفة الأقل:** تتمثل الميزة التنافسية المعتمدة على التكلفة الأقل بقدرة المؤسسة على تصميم وتصنيع وتسويق منتج أقل تكلفة مقارنة مع المؤسسات المنافسة، وبما يؤدي في النهاية إلى تحقيق عوائد أكبر، ولتحقيق هذه الميزة لا بد من فهم الأنشطة الحرجة في حلقة أو سلسلة القيمة للمؤسسة والتي تعد مصادر هامة للميزة التكلفة<sup>2</sup>. ومن أبرز العوامل التي تؤدي إلى تخفيض التكاليف ما يلي:<sup>3</sup>

- . الوفورات المتحققة من زيادة منحنى الخبرة والتعلم لدى العاملين.
- . الاستثمار الأقل في الموارد وبخاصة الموارد الأولية مع وجود أنظمة خزن متقدمة.
- . اعتماد سياسة توزيع تتوافق مع خصوصية المنتج والمحافظة عليه وسلامته من التلف.
- . الارتقاء بمستوى استغلال الطاقات المتاحة في موجودات المؤسسة لتقليل نسبة تأثير التكاليف الثابتة على الكلفة الكلية للوحدة الواحدة من الإنتاج.

2. **ميزة تميز المنتج:** يتمثل ذلك في قدرة المؤسسة على تقديم منتجاً متميزاً وفريداً وله قيمة مرتفعة من وجهة نظر المستهلك (جودة أعلى، خصائص خاصة بالمنتج أو الخدمة، خدمات ما بعد البيع...).

وتمثل عوامل الانفراد أساس حصول المؤسسة على ميزة التميز إذا ما اعتمدت عليها، نوجزها فيما يلي:<sup>4</sup>

- الإجراءات التقديرية: عادة ما تقدم المؤسسات على اختيارات تقديرية للأنشطة التي ينبغي أن تعتمد، وعلى الكيفية التي تمارس بها، حيث بالإمكان إعتبار هذه الإجراءات عاملاً مهماً على إنفراد المؤسسة، وتتمثل في خصائص وكفاءة المنتجات المعروضة، الخدمات المقدمة، التكنولوجيا المستعملة في النشاط، جودة عوامل الإنتاج المسخرة لنشاط ما، كفاءة وخبرة المستخدمين في النشاط...
- الروابط: قد تأتي خاصية الإنفراد من خلال الروابط الموجودة بين الأنشطة أو من خلال الروابط مع الموردين وقنوات التوزيع المستعملة من قبل المؤسسة، مثلاً:

. الروابط في إطار سلسلة القيمة (ما بين الأنشطة): يشترط لتحقيق رضا الزبائن تنسيقاً جيداً للأنشطة، وتلبية احتياجات الزبائن من خلال الإمداد الخارجي والسرعة في معالجة طلباتهم.

. الروابط مع الموردين: يمكن تلبية حاجات الزبائن إذا ما تم التنسيق مع الموردين، حيث بالإمكان تقليص مدة تطوير نموذج جديد إذا قبل الموردون توفير المعدات والوسائل الضرورية لتصنيع القطع الجديدة ريثما تنتهي المؤسسة من عملية تصميم تجهيزات تصنيع النموذج الجديد.

. الروابط مع قنوات التوزيع: بإمكان هذه الروابط أن تساهم في إنفراد المؤسسة، إما من خلال التنسيق مع هذه القنوات أو من خلال إستغلال أفضل للأنشطة المشتركة بين المؤسسة وهذه الأخيرة، كتكوين لموزعين

<sup>1</sup> شنتونة محمد، مساهمة الثقافة التنظيمية في تحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة، أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد 13، جوان 2013، ص 98.

<sup>2</sup> نبيل محمد مرسي، مرجع سابق، ص 97.

<sup>3</sup> نبيل مرسي خليل، الإدارة الاستراتيجية (تكوين وتنفيذ استراتيجيات التنافس)، مرجع سابق، ص 85.

<sup>4</sup> عثمان بودوحش، مرجع سابق، ص 15-18.

### أسس تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

خصيصا لنشاط الترويج، ضم وإلحاق جهود البيع بتلك الخاصة بقنوات التوزيع، تمويل مشاريع واستثمارات خاصة بقنوات التوزيع.

○ الرزنامة: قد ترتبط خاصية التفرد بالتاريخ الذي تبدأ فيه المؤسسة ممارسة نشاط ما، فعلى سبيل المثال: المؤسسة السباقية إلى إستعمال صورة معينة لمنتج مل بإمكانها تحقيق ميزة التميز، وخلافا لذلك ففي بعض الأحيان أو بعض القطاعات يكون فيها التريث والتأخر عن الدخول إلى السوق مفيدا لأنه يسمح باستعمال تكنولوجيا أكثر حداثة على سبيل المثال.

○ التوضع: قد تحوز المؤسسة على خاصية الأفراد، إذا ما أحسنت إختيار الموضع الملائم لأنشطتها كالمكان الجغرافي مثلا؛

○ عمليات الإلحاق: قد ينجم عامل الأفراد عن الإستعمال المشترك لنشاط معين خالق للقيمة في مختلف الفروع أو الوحدات المكونة للمؤسسة؛

○ التمرن وآثار انتشاره: إن خاصية التمييز قد تتجم عن عملية التمرن إذا ما تمت على أحسن وجه، فالجودة الثابتة والمستمرة في عمليات الإنتاج يمكن التمرن عليها، ومن ثم حيازتها بشكل مستمر كفيل بديمومة التميز، وعملية نشر التمرن تجاه المنافسين ينجم عنه زوال التمييز الناجم عن هذا العنصر، والتمرن الذي يمنح للمؤسسة حق الملكية المطلقة عليه فإنه يؤدي إلى خلق ميزة متواصلة؛

○ التكامل: قد تؤدي درجة التكامل إلى الحصول على خاصية التفرد، فضم أنشطة جديدة منتجة للقيمة كانت تمارس من قبل الموردين أو قنوات توزيع تتيح للمؤسسة إستغلال فرص بشكل أحسن، زيادة على مراقبة نتائج الأنشطة وبالتالي إمكانية خلق ميزة التمييز؛

○ الحجم: يمكن أن يؤدي الحجم الكبير لنشاط معين إلى ممارسته بطريقة وحيدة ومنفردة (زيادة التخصص) وهو ما لا يمكن تحقيقه إذا كان حجم النشاط صغيرا. وقد يكون العكس صحيحا في بعض الأحيان، حيث أن الحجم الكبير يؤثر سلبا على التمييز فقد يضعف من مرونة المؤسسة فيما يخص الإستجابة إلى إحتياجات (أذواق) الزبائن.

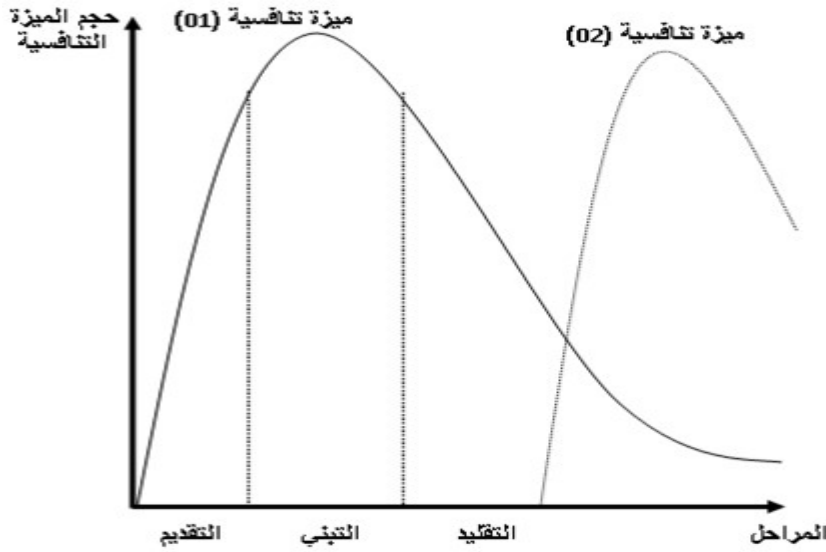
أخيرا يمكننا القول أن عوامل الأفراد تختلف من نشاط لآخر ومن قطاع إلى آخر، حيث أن تضافرها يحدد الكيفية التي يحوز بها نشاط معين على خاصية التفرد، ومن ثم فإن المؤسسة مطالبة بمعاينة المجالات التي يمكن التفرد فيها حتى ننمك من التعرف على العوامل المؤدية. وتعد هذه المعاينة ذات أهمية بالغة لضمان إستمرارية التمييز، لأن بعض عوامل الأفراد تؤثر بصفة أكثر من غيرها على ديمومة الميزة.

#### ثانيا: معايير الحكم على جودة الميزة التنافسية

قبل التطرق لمعايير الحكم على جودة الميزة التنافسية يجدر بنا الإحاطة بدورة حياة المنتج ومختلف المراحل التي تمر بها الميزة التنافسية من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم: 12

دور حياة الميزة التنافسية



المصدر: نبيل محمد مرسي، استراتيجيات الإدارة العليا، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006، ص 99

يميز من خلال الشكل السابق أربعة مراحل حياتية للميزة التنافسية تتمثل في:  
 أ..مرحلة التقديم: تعد أطول المراحل التي تمر بها الميزة التنافسية كونها تحتاج إلى الكثير من المتطلبات المادية والبشرية والمالية لنموها، ومع مرور الزمن تعرف إنتشارا أكبر.  
 ب..مرحلة التبني: تعرف الميزة التنافسية خلال هذه المرحلة استقرارا نسبيا وتعرف أيضا برغبة المؤسسات في امتلاكها.

ج..مرحلة التقليد: تراجع حجم الميزة التنافسية نتيجة قيام المنافسين بتقليدها ومحاولة التفوق عليها.  
 د..مرحلة الضرورة: تتميز هذه المرحلة بالحاجة إلى تقديم ميزة تنافسية جديدة تختلف عن أسس الميزة القائمة حاليا وتطوير هذه الأخيرة وتحسينها، وإذا لم تستطع المؤسسة تحقيق ذلك فإنها ستفقد أسبقيتها تماما ويصعب عليها العودة إلى مجال التنافس من جديد.

وللحفاظ على الميزة التنافسية واستدامتها تعتمد المؤسسة على عدة عوامل منها:<sup>1</sup>  
 ❖ ديناميكية الصناعة: يقصد بها سرعة التغيرات التي يعرفها قطاع ما وتأثير ذلك على دورة حياة المنتج وهذا ما يؤثر على ديمومة الميزة التنافسية، وبالتالي فإن المؤسسة التي تستحوذ على المزايا التنافسية اليوم قد تجد مركزها محاصرا فيما بعد بتجديدات المنافسين.

<sup>1</sup>شارلزهل، جاريث جونز، الإدارة الاستراتيجية مدخل متكامل، ت. رفاعي محمد رفاعي، محمد سيد أحمد عبد المتعال، دار المريخ، الرياض، 2008، ص ص218-222.

أسس تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

- ❖ درجة ليونة المنافسين: تعرف على أنها "قدرة المنافس على التحرر وبسرعة من الالتزامات الاستراتيجية السابقة، أي مدى قدرتهم على التكيف والتأقلم السريع مع متغيرات المحيط".
- ❖ عوائق التقليد: وهي "مجموعة العوامل التي تملكها المؤسسة دون غيرها (كفاءات وموارد متميزة ذات قيمة عالية) يسعى منافسوها إلى التعرف عليها ومحاولة تقليدها".

وتمثل عوائق التقليد النقطة الأهم أو المحدد الأساسي لسرعة التقليد، فكلما صعب على المنافسين تقليد منتجات المؤسسة كلما كان لها الوقت الكافي لتطوير ميزتها التنافسية أو تجديدها. وتعد الموارد المعتمدة لتحقيق هذه الميزة من أهم العوائق، وحتى يكتسب المورد الصفة والقدرة على تحقيق ميزة تنافسية، قد حدد Barney مجموعة من الشروط الواجب توفرها فيه:<sup>1</sup>

- أن يتميز بالندرة؛
  - أن يكون ذو قيمة: يسمح للمؤسسة بإقتناص الفرص وتجنب تهديدات المحيط؛
  - أن يكون صعب التقليد نتيجة لأن:
1. المؤسسة تمتلك موردا متعلق بظرف تاريخي نادر خاص بها، وهنا يصعب على المنافسين تقليده.
  2. العلاقة ما بين مورد المؤسسة والميزة التنافسية المحققة غير واضحة الأسباب وغير مفهومة.
- المراحل العملية التي أسهمت في تحقيق المؤسسة لميزة تنافسية معقدة اجتماعيا، قد تكون العلاقات ما بين الأفراد، سمعة المؤسسة، فهي عبارة عن ظواهر اجتماعية يصعب تقليدها.
  - يصعب تعويض المورد: أي أنه مورد لا يمكن للمنافس نقله، ولا وجود لبدائل له.

ومما سبق فإن معايير الحكم على درجة جودة الميزة التنافسية ونوعيتها تتحدد وفق ثلاثة عوامل هي:<sup>2</sup>

- 1.. مصدر الميزة التنافسية: حيث يمكن ترتيبها وفق درجتين هما:
    - ✓ مزايا تنافسية منخفضة الدرجة: تتمثل في التكلفة الأقل لكل من تكلفة العمالة والمواد الأولية، وهذا ما سيجعلهم بشكل نسبي في تقليد ومحاكاة الميزة التنافسية من طرف المنافسين.
    - ✓ مزايا تنافسية مرتفعة الدرجة: كالمستوى التكنولوجي، تميز المنتج، الصورة الحسنة للعلامة، كلها نتائج المجهودات التسويقية المتراكمة أو العلاقات الوطيدة مع الزبائن والتي تحكمها تكاليف تحول مرتفعة، وتتميز هذه المزايا التنافسية بعدة خصائص منها:
- أ.. ضرورة توافر مهارات وقدرات من مستوى مرتفع لتحقيق هذه المزايا مثل الأفراد الذين هم على قدر من التدريب الخاص، القدرات الداخلية للمؤسسة، العلاقات الحسنة مع الزبائن...

<sup>1</sup>فريد كورتل، الإدارة الفعالة للمعرفة: مصدر لتحقيق الميزة التنافسية في ظل المحيط الاقتصادي الجديد، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد 12، ماي 2007، صص 285-286.

<sup>2</sup>نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، مرجع سابق، صص 99-101.

### أسس تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

ب..الاستناد على تاريخ المؤسسة الطويل في مجال الاستثمار والتراكم في التسهيلات المادية، البحث والتطوير والتسويق لتحقيقها.

إن المزايا التنافسية الناتجة عن التكلفة الأقل هي أقل قابلية للاستمرار أو التواصل عن تلك الناتجة عن تميز المنتجات أو الخدمات.

2..تعدد مصادر الميزة التنافسية التي تمتلكها المؤسسة: يعد اعتماد المؤسسة على مصدر وحيد لتحقيق ميزة تنافسية كتصميم المنتج بأقل تكلفة أو القدرة على شراء المواد الأولية بأسعار منخفضة خطرا كبيرا يمكن المنافسين من تقليل أثار هذه الميزة أو إلغائها تماما، وبالتالي يتعين عليها الاعتماد على مصادر متنوعة وعديدة لتحقيق التميز الذي من شأنه أن يعقد ويصعب من مهمة المنافسين في تقليد أو محاكاة هذه الميزة ويضمن استمراريتها لمدة أطول.

3..درجة التحسين والتجديد المستمر في الميزة: ينبغي على المؤسسات التحرك بشكل سريع نحو بناء مزايا جديدة وذلك قبل تمكن المؤسسات المنافسة من تقليد أو محاكاة المزايا القائمة، فهي مطالبة بتغييرها أو خلق مزايا تنافسية جديدة من الأفضل أن تكون من رتبة أعلى، أو المسارعة في اكتشاف طرق جديدة أفضل للمنافسة وتطبيقها على السوق، وذلك من خلال إيجاد منافذ جديدة للتوزيع، ابتكار طرق للتسويق...

**ثالثا: محددات الميزة التنافسية:** تتحدد الميزة التنافسية لمؤسسة ما من خلال بعدين هامين هما:<sup>1</sup>

1..**حجم الميزة التنافسية:** يتحقق للميزة التنافسية سمة الاستمرارية إذا أمكن للمؤسسة المحافظة على ميزة التكلفة الأقل أو تميز المنتج في مواجهة المؤسسات المنافسة، ويشكل عام كلما كانت الميزة أكبر كلما تطلبت جهودا أكبر من المؤسسات المنافسة للتغلب عليها أو تحييد أثرها، وكما هو الحال بالنسبة للمنتجات الجديدة، فللميزة التنافسية دورة حياة يتغير حجمها حسب المرحلة العمرية التي تمر بها كما سبق توضيحها.

2..**نطاق التنافس أو السوق المستهدفة:** إن توسع نطاق النشاط يمكن أن يحقق وفورات في التكلفة مقارنة بالمؤسسات الأخرى المنافسة، كاستخدام نفس منافذ التوزيع لخدمة القطاعات السوقية المختلفة، ومن هنا تتحقق اقتصاديات المدى وخاصة عند وجود علاقات متداخلة ومترابطة بين القطاعات السوقية، المناطق التي تغطيها عمليات المؤسسة، وفي المقابل يمكن للنطاق الضيق أن يحقق ميزة تنافسية من خلال التركيز على قطاع سوقي معين وخدمته بأقل تكلفة أو تقديم منتج مميز له.

هناك أربعة أبعاد لنطاق التنافس من شأنها التأثير على الميزة التنافسية، وهي كالتالي:

1. نطاق القطاع السوقي: يعني مدى تنوع كل من مخرجات المؤسسة والزبائن الطالبين لها، وعلى أساسه يتم الاختيار ما بين التركيز على قطاع معين من السوق أو خدمة السوق ككل.

2. النطاق الرأسي: ويقصد به مدى أداء المؤسسة لأنشطتها سواء كانت الداخلية أو الخارجية، وذلك بالاعتماد على مصادر التوريد المختلفة، فالتكامل الرأسي المرتفع مقارنة بالمنافسين قد يحدد مزايا التكلفة

<sup>1</sup>نبيل مرسي خليل، التخطيط الاستراتيجي، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 2008، ص ص85-88.



الأقل أو التمييز، ومن جانب آخر يتيح التكامل درجة أقل من المرونة للمؤسسة في تغيير مصادر التوريد في حالة التكامل الرأسي الخلفي ومنافذ التوزيع في حالة انتهاج المؤسسة لإستراتيجية التكامل الرأسي الأمامي.

3. النطاق الجغرافي: يعكس عدد الأماكن أو المناطق الجغرافية أو الدول التي تنشط بها المؤسسة، وبالتالي تتنافس فيها، ويسمح هذا النطاق الجغرافي للمؤسسة بتحقيق مزايا تنافسية، وذلك من خلال مشاركتها في تقديم نوعية واحدة من الأنشطة والوظائف عبر عدة مناطق جغرافية، أو ما يعرف بأثر مشاركة الموارد، وتبرز مدى أهمية هذه الميزة بالنسبة للمؤسسة التي تعمل حاليا على نطاق عالمي، حيث تقدم منتجاتها ليس على المستوى المحلي بل في كل مكان من العالم.

4. نطاق الصناعة: يعكس مدى الترابط بين الصناعات التي تعمل في ظلها المؤسسة، فوجود روابط وعلاقات مشتركة بين مختلف الأنشطة عبر عدة صناعات، من شأنه إتاحة فرص لتحقيق ميزة أو عدة مزايا تنافسية بالنسبة للمؤسسة.

رابعا: أبعاد الميزة التنافسية: بناء على التعاريف المختلفة للميزة التنافسية فإنه من الممكن إستخلاص الأبعاد التي تعتبر كمداخل وأسبقيات لتميز المؤسسة، فهذه الأخيرة كما يرى Kolter تستطيع التميز بعدة طرق كأن تقدم الأرخص أو الأفضل أو الأحدث أو الأسرع.

هذه الأبعاد صنفها الباحثون إلى أربعة أبعاد هي التكلفة والجودة والوقت والمرونة، وأضاف إليها البعض بعدا خامسا هو الإبداع، ويقصد ب:<sup>1</sup>

..التكلفة: وتعني قدرة المؤسسة على الإنتاج بأقل التكاليف الممكنة بالمقارنة مع منافسيها في الصناعة بحيث يراعى التناسب ما بين التكلفة المترتبة على تقديم المنتج مع المواصفات الموجودة فيه، وكنتيجة لذلك فإن المؤسسة ستحقق ميزة تنافسية من خلال إنخفاض أسعارها بناء على إنخفاض تكاليفها مما يمكنها من البيع بنفس الأسعار أو بأقل من مستوياتها المتوسطة السائدة في الصناعة وهو ما يعني تعظيم العوائد واتساع الفجوة إيجابيا ما بين الإيرادات والتكاليف.

إن مدخل التكلفة يرتكز على تحسين الإنتاجية ورفع الكفاءة وإحكام الرقابة على التكاليف خاصة من خلال ما يسميه Porter بعوامل تطور التكلفة والتحكم فيها، ومن ضمن هذه العوامل بالإضافة إلى التكاليف التقليدية للإنتاج نجد إقتصاديات الحجم وأثر الخبرة والتعلم والترابط ما بين الأنشطة المختلفة للمؤسسة.

<sup>1</sup>راجع:

- أحمد بلالي، الميزة التنافسية ونموذج الإدارة الإستراتيجية، مجلة العلوم الإنسانية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد 11، ص ص251-254.

غالب محمد البستنجي، أثر كفاءة نظم المعلومات التسويقية في اكتساب الميزة التنافسية في الشركات الصناعية الأردنية، أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد 9، جوان 2011، ص ص11-12.

### أسس تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

..**الجودة:** وتمثل مجموعة خصائص المنتج، خاصة الجمالية منها الهادفة إلى إقناع الزبون وحثه على الشراء وتكراره، وتمتاز المؤسسة التي تتخذ من الجودة أسبقية تنافسية بإصرارها على تقديم مستوى متميز من الجودة أعلى مما يتوقعه الزبائن وبشكل أفضل من المستوى الذي يقدمه المنافسين.

وبالنسبة للمؤسسات لعمومية الإستشفائية فالجودة تعني تقديم منتج صحي خاضع لمعايير الجودة الطبية يحقق رضا الزبائن (المرضى) بأقل التكاليف وفي الوقت المناسب.

..**الوقت:** بالنظر لما يمثله الوقت من أهمية لدى الزبون واهتمامه المتزايد به فقد أدى ذلك إلى بروز ما يعرف بالمنافسة المرتكزة على عنصر الزمن بتقليص هذا الأخير ما أمكن لفائدة الزبائن وتتجلى لنا أهمية الوقت كبعد تنافسي من خلال جملة نقاط أهمها:

أ. تقليص زمن التسليم للزبون: أي تقليص الفترة المستمرة ما بين طلب الزبون للمنتج وتسليمه إياه، أو ما يعرف بوقت التسليم السريع.

ب. تقليص زمن تحويلات العمليات: إذا كانت عملية التصنيع ليست سوى عملية تدفق لعناصر المدخلات والمخرجات فإنه وانطلاقاً من فلسفة الوقت المحدد يمكن تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة كلما أمكن تخفيض مدة الإنجاز خاصة إذا أفاد ذلك في الاستغناء عن المخزون والاقتصاد بالتالي في تكاليف التخزين بفعل الإلتزام بمدة زمنية محددة وثابتة لمناولة وتسليم المكونات الداخلة في عملية الإنتاج.

ج. سرعة التطوير: وتختص بالفترة المرتبطة بابتكار وتطوير المنتجات وتقليصها ما أمكن وتحقيق الأسبقية على هذا المستوى خدمة لتنافسية المؤسسة، وتحسب هذه الفترة من بداية بروز الأفكار الخاصة بالمنتجات وحتى تحقيق التصميم النهائي أو الإنتاج الفعلي للمنتج.

ويعد الوقت عامل مهم جداً بالنسبة للمريض حيث أن التوقيت المناسب لتلقيه العلاج أو محاولة إيجاد وتطويره يساهم بصفة كبيرة في شفائه وفي رسم الصورة الحسنة للمؤسسة العمومية الإستشفائية خاصة وأن فترة إنتظار المواعيد تشكل هاجساً كبيراً لهم.

..**المرونة:** وتعني القدرة على الاستجابة للتغيرات الإنتاجية ومزيج المنتج لتتلاءم مع الحالات الفريدة للزبون والاستجابة لحاجات الزبون المتغيرة. ونتيجة للكثير من العوامل مثل التغير السريع والمتسارع في حاجات ورغبات وتفضيلات وأذواق الزبائن وسهولة الاتصال وسرعة إنتقال التأثيرات بسبب التغيرات البيئية الكلية والجزئية... وانعكاسها على رغبات الزبائن وزيادة الإنتاج حسب طلب الزبون والذي يتم من خلال القدرة على التجاوب مع الحالات الفريدة للزبون مما يتطلب تصاميم متغيرة للمنتجات.

..**الإبداع:** كثيراً ما تخلط الأدبيات المختلفة بين كلمتي الإبداع والابتكار (création)، وإذا كانت هذه الأخيرة تتعلق باستكشاف فكرة جديدة مميزة، فإن الأولى (أي الإبداع) تعني التجسيد الفعلي لهذه الفكرة في شكل منتج معين تقدمه المؤسسة للسوق، ولعل هذا الخلط يعتبر معتمداً لدى بعض الكتاب على اعتبار أن الإبداع ليس سوى مرحلة متطورة عن الإبتكار تعنى بتجسيده فعلياً. وعموماً وتماشياً مع هذا الطرح فإن الإبداع يعتبر بعداً للميزة التنافسية من خلال استكشافه الفرص الجديدة في البيئة الخارجية ومراقبتها وسرعة الاستجابة لها باتجاه

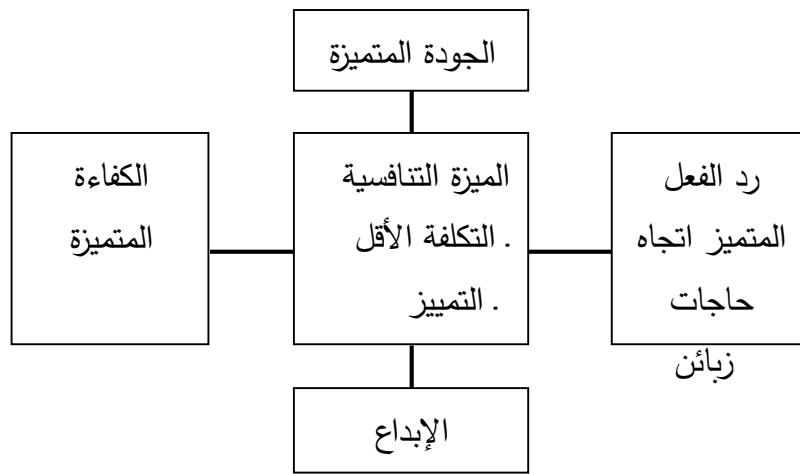
## أسس تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

تطور معين أو عمل خلاق سواء في مجال الإنتاج والتكنولوجيا المستعملة، أو في إيجاد طرق جديدة أكثر خلقا للقيمة في مجال نشاط المؤسسة تختلف عن تلك الطرق القائمة وتجدر الإشارة إلى أن هذا البعد الخامس حسب بعض الكتابات يعد متضمنا في باقي الأبعاد الأربعة التي يقتصرون عليها كأبعاد للميزة التنافسية.

وتظهر المصادر المختلفة للميزة التنافسية في الشكل التالي:

### الشكل رقم 13

#### مصادر الميزة التنافسية



المصدر: شارلز هل وجاريت جونز، الإدارة الإستراتيجية مدخل متكامل، ترجمة رفاعي محمد رفاعي ومحمد سيد أحمد عبد المتعال، دار المريخ، الرياض، 2008، ص 196

يلاحظ من الشكل أن مصادر الميزة التنافسية للمؤسسات العمومية الإستشفائية كثيرة، وأن امتلاكها لأي منها أو كلها سيحقق لها التميز والتفوق على المنافسين، كما أن كل مصدر هو مرتبط حقيقة بالآخر، فالكفاءات المتميزة مثلا تسهم في تقديم الجودة المطلوبة إرضاء للمرضى هذا طبيا، وفي حسن استخدام الموارد المتاحة بالشكل الذي يقلل من التكاليف محاسبيا.

#### المطلب الثالث: الاستراتيجيات التنافسية

اقترح Porter ثلاثة استراتيجيات تنافسية انطلاقا من الميزة التنافسية لكل مؤسسة، كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم 14

إستراتيجيات التنافسية

تميز المنتجات

تكاليف منخفضة

القطاع الصناعي بأكمله

قطاع محدد

القطاع الصناعي بأكمله	التميز	السيطرة على أساس التكاليف
قطاع محدد	التركيز	

Source : Michel Porter, *Choix Stratégique et Concurrence Technique d'analyse des Secteurs et la Concurrence dans l'industrie*, Edition Economica, Paris, 1982, P42.

هذه التقسيمات التي اقترحها Porter لاقت اهتماما لكن مع بعض النقد، فيرى آخرون أنه يمكن للمؤسسة أن تهدف إلى تقليل التكلفة وتقديم منتجات مميزة في آن واحد فالشركات اليابانية استطاعت تقديم جودة عالية بسعر منخفض، وقد يؤدي التميز إلى اكتساب حصة كبيرة في السوق مما يؤدي إلى زيادة الإنتاج والحصول على وفورات الحجم، وكذلك فإن أي مؤسسة لا يمكنها أن تغفل عن السعر ولا عن إحتياجات الزبائن، وعلى الرغم من هذه الإنتقادات إلا أنها تساعد على تحديد إستراتيجية واضحة، فهذه الأخيرة تهدف إلى وضوح الاتجاه وسير جميع العاملين في اتجاه واحد ومن الصعب أن تكون الإستراتيجية تحقيق التميز والسعر المنخفض معا، والمفهوم ضمنا أن من يهدف إلى التميز فإنه لن يستثمر بلا حدود ولن ينسى السعر الذي يمكن أن يقبله الزبون، ومن يهدف إلى الوصول إلى أقل تكلفة لن ينسى الجودة المقبولة لدى الزبون وقد يحاول أن يجعل المنتج متميزا بعض الشيء لكن الأولويات في الحالتين مختلفة.<sup>1</sup>

أولا: إستراتيجية السيطرة على أساس التكاليف

**1. التعريف:** تعرف إستراتيجية السيطرة على أساس التكاليف أنها: " قدرة المؤسسة على تخفيض التكاليف بالنسبة للمنافسين الآخرين دون أن يكون ذلك على حساب مستوى الجودة والخدمات المرافقة للمنتج"، وبالتالي فهذه الإستراتيجية تعني قدرة المؤسسة على إنتاج سلع وخدمات ذات جودة عالية عما يقدمه المنافسون الآخرون، مع إيصاله إلى القطاع بأقل تكاليف ممكنة والقدرة على تغيير الأسعار برفعها أو تخفيضها دون أن يؤثر ذلك على أرباح المؤسسة، ويوجه هذا النوع من الإستراتيجيات إلى قطاع واسع في السوق أي إلى أغلب الزبائن والمستهلكين دون تخصيص،<sup>2</sup> وسنحاول تفصيلها في الفصل الثالث.

ثانيا: إستراتيجية التميز

**1. مفهوم إستراتيجية التميز:**تعتمد الإستراتيجيات القائمة على التميز على المنافسة الإبتكارية وليس على المنافسة السعرية، لأن المؤسسة من خلالها تعمل على كسب أفضلية تنافسية من خلال تمييز منتجاتها و/أو خدماتها عن تلك التي يقدمها منافسوها حيث تبحث المؤسسة عن بعض الأبعاد الواضحة بشدة لدى الزبائن

<sup>1</sup>الميزة التنافسية والإستراتيجيات الأساسية، الموقع <https://Samehar.word.press.com>

<sup>2</sup>برحومة عبد الحميد، شريف مراد، مرجع سابق، ص ص146-147.

## أسس تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

وتختار منها واحدة أو مجموعة من المعايير التي يعتبرها معظم الزبائن مهمة، وتعمل على التميز من خلال إشباعها، وقد يظهر هذا التميز من خلال: خدمات قبل، أثناء، بعد البيع، جمالية المنتجات، العلامة، الجودة والإبداع التكنولوجي وغيرها<sup>1</sup>، فنستطيع قول أنه وفق إستراتيجية التميز تسعى المؤسسة لأن تبدو متميزة في عيون وأذهان زبائنها كما أنها تجاهد لتكون الرائدة في أحد أو بعض المجالات التالية:<sup>2</sup>

1- **التكنولوجيا المستخدمة:** من حيث التجهيزات وطرق الأداء المستخدمة والنظام الذي يؤلف بين البشر والتجهيزات في وحدة منسجمة متكاملة.

2- **المنتج:** ليكون متميز من حيث:

- **الهيئة:** من ناحية الحجم والشكل واللون والتركيب المادي.
- **السمات أو الخصائص المميزة:** والتي تضيف بصمة خاصة لأداء المنتج، فعندما تسبق مؤسسة بتقديم منتج متميز في خصائصه تكون قد وضعت نفسها على حلبة المنافسة بتمييز المنتج.
- **توافق خصائص المنتج مع المواصفات المحددة.**
- **مصادقية المنتج:** كمقياس لدرجة جودة الأداء الوظيفي دون عيوب أو أخطاء أو أعطال في المنتج (أو بعد أدنى من العطل) خلال مدة محددة، وتتبع مصادقية المنتج من مستوى جودته ومدى تفنن العاملين في تطويره، حيث يثق الزبون في مصادقية المنتج ويعتمد عليه وهذا ما يفسر لماذا يميل قطاع عريض من الناس لشراء منتجات إلكترونية مثلا صنعت في شركات يابانية بسعر مرتفع عن شراء نظيراتها التي صنعت أو جمعت خارج اليابان.
- **الطول النسبي لمدة الإستخدام:** كمقياس لمدة الإستخدام المتوقعة لمنتج معين في ظروف تشغيل طبيعية أو مجهدة، وهي خاصية تمثل قيمة لدى مشتري منتجات معينة، وحيث يميل كثير من الزبائن لدفع سعر أعلى للسلع التي تشتهر بعمر طويل ما يفرض على المؤسسة ألا يكون المنتج سريع التقادم بفعل التطورات التكنولوجية السريعة.
- **سهولة الإصلاح:** كمقياس لسهولة ضبط أو إصلاح منتج عند فشله أو تعطله.
- **الشكل:** كمقياس لمدى جاذبية مظهر المنتج للعميل.

3- **خصائص العاملين:** من خلال حرص المؤسسة على النظر للعاملين كرأس مال فكري، وأن يتميزوا بمستوى عال من المعرفة والمهارة والثقة بالنفس ومن ثم الأداء الرشيق السريع والدقيق، ويتحلون بمهارات الإتصال والإقناع ودمائة الخلق ولطف المعاملة واحترام الزبائن، ويبدو هذا مهما للغاية بشكل خاص في شركات الخدمات.

4- **قنوات التوزيع:** يمكن للمؤسسة التميز على منافسيها من حيث اختيارها لهيكل قنوات توزيع منتجاتها، أي هل توزع من خلال متاجر الجملة أم التجزئة أم مباشرة من خلال منافذ توزيع خاصة بها، ولعل هذه الأخيرة تميزها أكثر بقربها من الزبائن عن غيرها من الموزعين وأسهل بلوغا وأيسر تعاملًا وأعلى جذبًا.

<sup>1</sup>عبد الوهاب بن بركة، نجوى حية، مرجع سابق، ص 6.

<sup>2</sup>أحمد سيد مصطفى، مرجع سابق، ص 26-32.

### أسس تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

5- خدمة الزبون: يمكن أن تتميز المؤسسة من خلال عدة سبل أهمها تسهيل تلقي طلب الزبون، تقديم المشورة للعميل، الصيانة والإصلاح...

وخلاصة القول إنها من الصعب عمليا تميز مؤسسة في كل هذه المجالات مجتمعة بل تحاول بناء نقاط قوتها والتميز في أحد أو بعض هذه المجالات، كما أن نجاحها مرهون بنقل هذا التميز إلى أذهان الزبائن، فهي لن تتميز في نظر الغير إلا إن أدرك هو ذلك.

ومن شروط تطبيق إستراتيجية التميز:<sup>1</sup>

- انخفاض حساسية الزبون لارتفاع السعر؛
- إدراك الزبون لتمييز المنتج عن غيره؛
- القدرة على متابعة إحتياجات الزبون ورغباته؛
- القدرة على التطوير والتجديد؛
- الحرص على أن يكون المبلغ الذي يدفعه الزبون أعلى من تكلفة إنتاج وحماية عنصر التميز؛
- الحرص على عدم رفع السعر بشكل يدفع الزبون إلى التخلي عن شراء المنتج.

### 2. مزايا وعيوب إستراتيجيات التميز

المزايا: عديدة منها:<sup>2</sup>

- ❖ تسمح للمؤسسات بعزل نفسها جزئيا من الخصومة التنافسية بإنتاجها لمنتجات عالية التميز ومطلوبة بإلحاح من الزبائن؛
  - ❖ زبائن المنتجات المميزة أقل حساسية للأسعار وأكثرهم ولاء أي أن المؤسسة تكون قادرة على تمرير زيادات السعر إليهم؛
  - ❖ زيادة الحصة السوقية نتيجة الجودة المرتفعة وبالتالي ربحية مرتفعة؛
  - ❖ صعوبة دخول منافسين جدد في ظل السرعة والمهارة التي تمتلكها المؤسسات القائمة.
- إضافة إلى ما سبق يمكننا مناقشة المزايا أيضا في ظل القوى التنافسية الخمس لـ Porter كمايلي:<sup>3</sup>
1. بالنسبة للمنافسين: إن التميز يحمي المؤسسة من منافسيها لدرجة قد تصل إلى مبدأ الولاء للعلامة من قبل الزبائن وهو ما يشكل صمام الأمان لها.
  2. بالنسبة للمشتريين: تستطيع المؤسسة فرض زيادات على الأسعار دون أن يؤثر ذلك على عملائها نتيجة استعدادهم لدفع أسعار استثنائية عالية للحصول على المنتج وهذا ما يحقق لها ربحية أعلى.

<sup>1</sup>الطيب داودي، مراد محبوب، مرجع سابق، ص 53.

<sup>2</sup>روبرت أ. بنس، ديفيد لي، مرجع سابق، ص 337-338.

<sup>3</sup>شارلز هل، جاريث جونز، مرجع سابق، ص 317.

### أسس تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

3. بالنسبة للموردين: إن من النادر أن يشكل الموردون مشكلة للمؤسسة، فإستراتيجيتها تتجه نحو السعر الذي تفترضه أكثر مما تتجه نحو تكاليف الإنتاج، وهذا ما يجعل الزيادات الطفيفة في أسعار المدخلات ليس لها تأثير كبير على العملية الإنتاجية.
  4. بالنسبة للداخلين الجدد: يشكل كل من التميز والولاء للعلامة عوائق الدخول في وجه المؤسسات الأخرى الساعية للدخول في نفس القطاع، وبالتالي تجد المؤسسات الجديدة نفسها مضطرة لتطوير كفاءاتها المتميزة لكسب القدرة على المنافسة.
  5. بالنسبة للسلع البديلة: يتمثل تهديدها في:
    - ✚ قدرتها على الوفاء باحتياجات الزبائن بنفس الدرجة التي تفي لها منتجات المنتج المتميز.
    - ✚ إعاقة ولاء الزبائن لعلامة المنتج المتميز.
- العيوب: عديدة منها:**<sup>1</sup>

- ✚ على الرغم من أن إستراتيجية التميز فعالة في خلق ولاء الزبائن والأسعار المرتفعة إلا أنها لا تمنع وجود منافسين جدد بمنتجات مماثلة أو أفضل؛
- ✚ صعوبة استدامة علاوة السعر لأن المنتج يصبح مألوماً أكثر في السوق؛
- ✚ تحول عدد كبير من الزبائن في النهاية إلى المؤسسات التي تستطيع أن تنتج نفس السلعة أو الخدمة بتكلفة أقل؛
- ✚ المبالغة في التميز قد يؤدي إلى المبالغة في الضرائب أو المبالغة في توسع المؤسسة في مواردها.

#### ثالثاً: إستراتيجية التركيز

1. **مفهوم إستراتيجية التركيز:** تصمم إستراتيجية التركيز لمساعدة المؤسسة على استهداف فئة زبائن معينة داخل القطاع على عكس كل من إستراتيجيات السيطرة عن طريق التكاليف وإستراتيجيات التميز التي تصمم من أجل سوق أوسع أو على مستوى القطاع ككل، وتتمثل الفكرة الرئيسية وراء إستراتيجية التركيز في تخصص أنشطة المؤسسة بطرق لا تستطيع المؤسسات الأخرى ذات خطوط الإنتاج العريضة أن تمارسها وتأخذ هذه الإستراتيجية في التطبيق العملي شكلين هما:<sup>2</sup>
- ..التركيز مع خفض التكلفة:** وهي إستراتيجية تنافسية تعتمد على خفض تكلفة المنتج، وذلك من خلال التركيز على قطاع معين من السوق أو على مجموعة معينة من المشتريين، والذين يتم خدمتهم فقط كقطاع صغير وليس السوق ككل، وفي حالة إستخدام هذه الإستراتيجية فإن المؤسسة تسعى إلى تحقيق ميزة في قطاع السوق المستهدف تعتمد على التكلفة المنخفضة.

<sup>1</sup> روبرت أ. بنس، ديفيد لي، مرجع سابق، ص 338-348.

<sup>2</sup> ثابت عبد الرحمان إدريس، جمال الدين محمد مرسي، مرجع سابق، ص 257.

### أسس تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

..التركيز مع التميز: وهي إستراتيجية تعتمد على التميز في المنتج الموجه إلى قطاع محدود وليس السوق ككل، أو إلى مجموعة من المشتريين دون غيرهم، وفي حالة انتهاج المؤسسة لهذه الإستراتيجية فإنها تسعى إلى تحقيق ميزة لمنتجاتها وخلق الولاء لعلامتها.

**شروط تطبيق إستراتيجية التركيز:** تتحقق الميزة التنافسية بإستخدام إستراتيجية التركيز عندما:<sup>1</sup>

- توجد مجموعات مختلفة ومتميزة من المشتريين ممن لهم حاجات مختلفة أو يستخدمون المنتج بطرق مختلفة؛
- لا يحاول أي منافس آخر التخصص في نفس القطاع السوقي المستهدف؛
- لا تسمح موارد المؤسسة سوى بتغطية قطاع سوقي معين (محدد)؛
- تتفاوت قطاعات الصناعة بشكل كبير من حيث الحجم ومعدل النمو والربحية؛
- تشتت حدة عوامل التنافس الخمس بحيث تكون بعض القطاعات أكثر جاذبية عن غيرها.

**3. مزايا استراتيجية التركيز:** تتميز هذه الإستراتيجية بالعديد من المزايا، منها:<sup>2</sup>

1. بالنسبة للمنافسين: تتمتع المؤسسة المتبنية لهاته الإستراتيجية بحماية من المنافسين لفترة حتى تستطيع تقديم منتج أو خدمة جديدة.
2. بالنسبة للمشتريين: إن قدرة المؤسسة على تقديم منتجات متميزة تمنحها قوة ضغط على مشتريها، نظرا لأنها تشتري وفق أحجام صغيرة الأمر الذي يمنحهم وضعا أقوى على حساب مشتريها، فهي قادرة على تحميل الزيادة في الأسعار على الزبائن الذين لديهم ولاء للعلامة.
3. بالنسبة للداخلين الجدد: يشكل الولاء للمؤسسة التي تتبع سياسة التركيز عائقا أمام دخول منافسين جدد.
4. بالنسبة للسلع البديلة: يلعب الولاء لعلامة المؤسسة التي تنتهج سياسة التركيز دورا كبيرا في التخلص من تهديد المنتجات البديلة.

وتتجسد عيوب هذه الإستراتيجية في:

- ارتفاع حجم التكاليف مقارنة مع قائد التكلفة، وهنا نظرا لصغر حجم الإنتاج؛
- الاختفاء المفاجئ لشريحة الزبائن المستهدفين من قبل المؤسسة بسبب التغيرات التقنية أو تغير أذواق المستهلكين.
- ظهور منافسين جدد في نفس مجالات تركيز المؤسسة، يقدمون منتجات بجودة أفضل وأسعار أقل.

وخلاصة القول أن المؤسسة مجبرة على إعتداد إحدى الإستراتيجيات السابقة إنطلاقا من المزايا التنافسية التي تمتلكها وبمراعاة ظروفها وإمكانياتها في ظل السوق الذي تنشط فيه.

<sup>1</sup>الطيب داودي، مراد محبوب، مرجع سابق، ص 54-55.  
<sup>2</sup>شارلز هل، جاريت جونز، مرجع سابق، ص 327-328



### أسس تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

ولكي تضل المؤسسة في مركز تنافسي جيد بالمقارنة بمنافسيها وتواجه التحديات المختلفة لقوى المنافسة فهذا يعني أنها ستظل على المدى الطويل تحقق نتائج أعلى من متوسط النتائج المحققة في الصناعة وذلك بتحقيقها للميزة التنافسية المستدامة (L'avantage concurrentiel durable)، وذلك لن يتحقق إلا من خلال اعتمادها على استراتيجية معينة للتنافس تكون محققة للقيمة، ويشترط فيها ألا تكون متبعة من قبل المنافسين الحاليين أو المحتملين.

إن هذه الاستراتيجية تتحدد من خلال المكونات الثلاث التالية:<sup>1</sup>

**1. مجال التنافس:** أو ميدان التنافس، وضمن هذا البعد يتم تحديد فئات الزبائن المستهدفة أي الأسواق القطاعات السوقية المستهدفة وحتى المنافسين في حد ذاتهم وإعداد الخطط المناسبة لذلك وهو ما يعني اعتماد إستراتيجية تجزئة سوقية دقيقة خدمة للأهداف المسطرة.

**2. أسلوب التنافس:** ونعني به الطريقة الملائمة لتحقيق هذه الأهداف المشار إليها سابقا كاعتماد استراتيجية إنتاج أو توزيع معينة تقوم على أساس تدنية التكاليف أو تميز المنتج أو التركيز على أسواق معينة، وفي هذا الإطار قد حدد Porter ثلاثة أساليب للتنافس تأخذ شكل الاستراتيجيات التالية:

. استراتيجية الهيمنة الشاملة بالتكاليف.

. استراتيجية التميز.

. استراتيجية التركيز.

**3. أساس التنافس:** ويتعلق بالأصول والمهارات التي تمتلكها المؤسسة خاصة منها تلك الموارد الإستراتيجية المحققة للقيمة والتي تشكل في ذات الوقت حواجز أمام المنافسين تمنعهم من تقليد الإستراتيجية المتبعة من قبل المؤسسة ومن مواجهتها، وتمكن كذلك من ضمان استمراريتها.

وتتلخص متطلبات إستخدام الإستراتيجيات التنافسية في الجدول التالي:

<sup>1</sup> أحمد بلالي، التنافسية ونموذج الإدارة الإستراتيجية، مرجع سابق، ص 259-260

الجدول رقم: 03

متطلبات استخدام الإستراتيجيات التنافسية

الإستراتيجية	المتطلبات من حيث المهارات والموارد	المتطلبات التطبيقية
السيطرة على أساس التكلفة	<ul style="list-style-type: none"> <li>إستثمار رأس مالي ومستمر مع إمكانية توفير رأس المال.</li> <li>مهارات هندسية فنية.</li> <li>إشراف مكثف وكفاء على العمالة.</li> <li>تصميم المنتجات على النحو الذي يسهل عملية التصنيع.</li> <li>نظام توزيع ذو تكلفة منخفضة.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>رقابة شديدة على التكلفة.</li> <li>تقارير دورية وتفصيلية تتعلق بالرقابة.</li> <li>هيكل تنظيمية ذات مسؤوليات محددة.</li> <li>حوافز تعتمد على حجم المبيعات المحقق.</li> </ul>
التميز	<ul style="list-style-type: none"> <li>قدرات ومهارات تسويق عالية.</li> <li>مواصفات متميزة في المنتجات.</li> <li>قدرات عالية في مجال البحوث.</li> <li>شهرة المؤسسة في مجال الجودة أو التكنولوجيا.</li> <li>قنوات توزيع فعالة وتعاون قوي مع الوسطاء.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>تنسيق قوي بين الوظائف وخاصة البحوث والتطوير والتسويق.</li> <li>مقاييس وحوافز ذاتية أو غير كمية.</li> <li>جذب عمال ذوي مهارات عالية ومبدعة إضافة إلى العلماء والباحثين.</li> </ul>
التركيز	<ul style="list-style-type: none"> <li>مزيج من السياسات المشار إليها أعلاه وموجهة إلى قطاع سوق معين</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>مزيج من السياسات المشار إليها أعلاه وموجهة لقطاع سوق معين.</li> </ul>

Source M Porter, *Compétitive Strategy, Techniques for analyzing Industries and competitors*, the free press, 1980, p p, 40-41

## خلاصة الفصل

لا يختلف الحديث عن تنافسية المؤسسات العمومية الإستشفائية عنه في المؤسسات الاقتصادية، وبالرغم من إختلاف مكونات محيط كل منهما إلا أننا نجد أن القوى المؤثرة هي نفسها. ولتصمد مؤسساتنا العمومية الإستشفائية وتضمن بقاءها واستمراريتها أمام شدة المنافسة ملزمة بالبحث عن ما يميزها عن غيرها من المؤسسات المنافسة وهو ما يعبر عنه بمصادر الميزة التنافسية والتي تعتبر أسس يمكن أن تعتمد عليها حتى تبني مزايا تنافسية تحقق من خلالها تنافسيتها، ويبدأ هذا البحث إنطلاقاً من مواردها وإمكاناتها الداخلية (محيطها الداخلي)، والتي تستطيع تحديدها باستخدام أدوات التحليل الإستراتيجي للمحيط الداخلي، هذه الأخيرة التي تساعد على إكتشاف نقاط القوة وتعزيزها للاستفادة منها والبحث عن طرق تطويرها مستقبلاً، وكذا إكتشاف نقاط الضعف أو مجالات القصور للتغلب عنها أو على الأقل محاولة التقليل من آثارها، كما أن دراسة محيطها الخارجي يتيح لها اقتناص الفرص وتجنب أو مواجهة التهديدات.

# الفصل الثالث

**إستخدام نظام محاسبة التكاليف  
لتحقيق تنافسية المؤسسة العمومية  
الإستشفائية**

#### تمهيد

إن مستقبل المؤسسات العمومية الإستشفائية بعد تفعيل النظام التعاقدى الذي ينص على إلزامية دفع المريض لمستحقات المؤسسة مباشرة بعد إستفادته من العلاج، (وإن كان مؤمنا تدفع عنه مؤسسة التأمين، وإن كان معوزا تتكفل به مصالح النشاط الاجتماعي بالبلدية)، يعطيه الحق في المفاضلة بين منتجات المؤسسات العمومية الإستشفائية والمؤسسات الخاصة بما أنه سيدفع المقابل المالى، بهذه الصورة يتحتم على المؤسسات العمومية الإستشفائية توفير كل الظروف لتساير الوضع الاقتصادى الجديد وتعايش معه، وهذا من ناحيتين أساسيتين: ..الناحية الأولى: تحديد تكاليف منتجاتها الصحية بصفة آنية تبعا لطبيعة خدماتها المقدمة، فالمريض يتلقى علاجه بالمؤسسة الإستشفائية ويغادر بعدها مباشرة، وهنا لا بد من توفر نظام محاسبى تكاليفى يحدد على ضوءه تكلفة الخدمات المقدمة.

..الناحية الثانية: القدرة على منافسة المؤسسات الإستشفائية الخاصة والتي تمتلك خبرة أكثر في مجال تحديد تكاليفها.

مما سبق نحاول في هذا الفصل البحث عن أهم المتطلبات التي تمكن المؤسسات العمومية الإستشفائية من إستخدام نظام محاسبى تكاليفى يمكنها من تحديد السعر التنافسي لمنتجاتها ويحقق لها القدرة على منافسة المؤسسات الأخرى.

المبحث الأول: المتطلبات الأساسية لإستخدام نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية وتحقيق التنافسية

المطلب الأول: متطلبات إستخدام نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية

يتسم نظام محاسبة التكاليف بعدم الثبات، وأنه غير نمطي من مؤسسة إلى أخرى سواء كانت صناعية أو خدمية كالتالي نحن بصدد دراستها، لذا فإن متطلبات إستخدام نظام محاسبة التكاليف في مؤسسة إستشفائية تتلخص في:

**أولاً: كفاءة محاسب التكاليف:** يعد أهم عنصر تتطلبه عملية إستخدام نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية، حيث يتوقف نجاح نظام محاسبة التكاليف على كفاءة محاسب التكاليف بالمؤسسة، لأنه الشخص المسؤول عن تجميع البيانات التي تتولد عنها معلومات نظام محاسبة التكاليف، وعمليات تحليل البيانات وعرضها من خلال التقارير التكاليفية بما يمكن المسؤولين عن إدارة المؤسسة من الإستفادة منها لتحقيق الأهداف المطلوب تنفيذها من خلال نظام محاسبة التكاليف<sup>1</sup>، كما يجب على المؤسسة الإستشفائية عدم إهمال جانب تطوير ورسكلة هذه الكفاءات كإجراء دورات تدريبية تطويرية وتحفيزهم ماديا ومعنويا وتوفير برنامج لتسهيل العمل المحاسبي.

ثانيا: أهم الخطوات الواجب إتباعها لتصميم نظام محاسبة التكاليف: تتمثل في:<sup>2</sup>

**1. تحديد المقومات الأساسية لنظام محاسبة التكاليف؛** تظهر مجمل مقومات نظام محاسبة التكاليف في:

**1.1 مراكز التكاليف ومراكز المسؤولية:** تقسم المؤسسة تنظيميا إلى وحدات فنية وإدارية مستقلة تكون كل منها تحت إشراف مسؤول معين، وذلك بحسب طبيعة العمليات التكنولوجية للإنتاج، وبحيث تكون كل وحدة فنية أو تنظيمية مركزا مستقلا يتخذ أساسا لخصر النفقات وتقديم خدمة مميزة قابلة للقياس، ويعرف مركز التكلفة على أنه: "شخص أو مجموعة أشخاص، أو آلة أو مجموعة آلات، أو عملية أو مجموعة عمليات أو مكان محدد، ينتج عنهم أو عنها منتجا معينا أو خدمة معينة بشكل متميز وقابل للقياس، ويمكن أن يتخذ أساسا لخصر وتجميع التكاليف والرقابة عليها"<sup>3</sup>.

وترجع أهمية تحديد مراكز التكلفة في نشاط المؤسسات الإستشفائية إلى:<sup>4</sup>

➤ اتخاذها كأساس لربط التكاليف، حيث أن مراكز تكلفة نشاط المؤسسات الإستشفائية تمثل مراكز نشاط مميزة، مما يساعد على التعرف على إحتياجاتها من التكاليف، ومبالغ وأنواع البنود بصفة محددة وبالتالي تحقيق عدالة التحميل.

<sup>1</sup>هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، مرجع سابق، ص 182

<sup>2</sup>نواف محمد الفخر، عطا الله محمد القطيش، مرجع سابق، ص 41-57

<sup>3</sup>كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، مرجع سابق، ص 29

<sup>4</sup>هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، مرجع سابق، ص 183-185

➤ تحقيق رقابة فعالة على عناصر التكلفة، حيث أن تحديد مجال صغير نسبيا لكل مسؤول يمكنه من تشديد رقبته على عناصر تكاليفه، وذلك بمقابلة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لتلك المراكز، حيث يتمثل الإنتاج فيما تقدمه هذه المراكز من خدمات، أما استخدام الموارد المتاحة لهذه المراكز فيقاس بتكلفة هذه الخدمات، مما يؤدي إلى رفع مستوى الكفاية وتحقيق رقابة فعالة على عناصر التكلفة.

➤ إمكانية تحديد نتيجة مزاوله النشاط في كل مركز تكلفة على حدة، ومدى كفاءة تلك المراكز في مزاوله نشاطها بأقل تكلفة ممكنة، مما يساعد على تركيز الجهود في العمليات المربحة ودراسة العمليات المكلفة وإتخاذ القرارات المناسبة لها.

كما تنقسم مراكز التكاليف في نشاط المؤسسات العمومية الإستشفائية إلى:

1. مراكز تكاليف رئيسية: وتتضمن الأقسام التشغيلية الفنية الرئيسية في المؤسسات الإستشفائية، والتي لها إتصال مباشر بالمرضى وغيرهم من الزبائن.
2. مراكز تكاليف مساعدة: وتتضمن الأقسام التشغيلية الفنية المساعدة في المؤسسات الإستشفائية، والتي ليس لها إتصال مباشر بالمرضى ولكنها تعمل على معاونة الأقسام الرئيسية في القيام بالأنشطة العلاجية.
3. مراكز تكاليف عامة: وتتضمن الأقسام الإدارية المعاونة للأقسام التشغيلية في المؤسسة الإستشفائية.
4. مراكز تكاليف حكومية أو إفتراضية: وتنشأ بقصد حصر عناصر التكاليف قليلة الأهمية أو غير المنتظمة، والتي لا يمكن نسبتها إلى مركز تكاليف معين، واعتماد مراكز حكومية بقي المؤسسة الإستشفائية مشقة توزيع كل مصروف منها على حدا على مراكز النشاط بها ويكفي أن يتم توزيع مجموعها على هذه المراكز.

أما مركز المسؤولية فهو: "وحدة تنظيمية تقوم بأداء وظيفة محددة وتخضع لسلطة شخص محدد يكون مسؤولا عن كل ما ينفذ في هذا المركز اتجاه الإدارة العليا"، وينظر لحصر المسؤولية في هذا الإطار بما يسمى بمحاسبة المسؤولية، فالهدف من مراكز المسؤولية هو تحقيق الرقابة الإدارية على تنفيذ العمل وإتخاذ القرارات اللازمة لترشيد الإنفاق وتحسين كفاءة الأداء، بينما الهدف من مراكز التكلفة هو حصر النفقات وتحديدها وحساب تكلفة الخدمات المقدمة فيه.

### 2.1 وحدة التكلفة ووحدة الإنتاج: حيث يقصد بـ:

وحدة التكلفة: هي وحدة قياس قد تتمثل بكمية منتج أو خدمة أو وقت إنجاز الخدمة التي يمكن تخصيص النفقات عليها بسهولة، ولا يجب أن تكون وحدة التكلفة مطابقة لوحدة الإنتاج، ويجب إختيار وحدة التكلفة بعناية وأن تمثل الإنتاج في المركز أو القسم تمثيلا صحيحا، وفي حال تماثل المنتجات أو تجانسها في المركز الواحد أو الخدمات المقدمة من مراكز الخدمات الإنتاجية فإنه يتم إختيار وحدة تكلفة واحدة باعتبارها ممثلة وحيدة لهذا الإنتاج أو للخدمة المقدمة، أما في حال تعدد أنواع المنتجات أو الخدمات المقدمة فيجب إختيار وحدة تكلفة لكل نوع من المنتجات المصنعة أو الخدمات المقدمة التي لها صفات مميزة، وفي حال اختلافها وعدم تجانسها في المواصفات الهندسية الأساسية فتتخذ كل طلبية أو أمر تشغيل كوحدة تكلفة.

أما وحدة الإنتاج: فهي وحدة قياس تستخدم للتعبير عن كمية الإنتاج، وتتعدد وحدات قياس الإنتاج بتعدد أنواع المنتجات أو الخدمات المقدمة في المؤسسة. وفي حال المنتجات النمطية يعبر عن وحدة الإنتاج بوحدة قياس واحدة ولكن بالنسبة للمنتجات غير النمطية فإن أمر التشغيل أو الطلبية يعتبر وحدة إنتاج.

**3.1 الفترة التكاليفية:** وهي الفترة التي يتم في نهايتها إحتساب تكاليف الإنتاج والتقرير عنها، حيث يتم خلال هذه الفترة تجميع بيانات التكاليف وتبويبها وتحليلها وتسجيلها، وفي نهايتها يتم إتخاذ الخطوات اللازمة لاحتساب تكاليف الإنتاج التام والإنتاج تحت التشغيل، ويفضل لأغراض الرقابة أن تكون هذه الفترة قصيرة لتمكين المؤسسة من إكتشاف نقاط الخلل ومعالجتها بسرعة وتلافي تكرارها، وفترة التكاليف قد تكون شهرا أو فصلا أو نصف سنة أو سنة حسبما تقتضيه ظروف المؤسسة.<sup>1</sup> وتستفيد المؤسسة من قصر فترة التكاليف في:<sup>2</sup>

..إعداد الميزانيات التقديرية لفترات قصيرة مما يقلل من احتمالات الخطأ؛

..إعداد القوائم المالية لفترات دورية عدة مرات بالسنة، مما يساعد على المقارنة بين الفترات المتتالية؛

..إكتشاف الإنحرافات والأخطاء بعد مرور فترة قصيرة من وقوعها مما يجنب المؤسسة المزيد من الخسائر الناتجة عن التأخر في إكتشاف مثل تلك الإنحرافات.

**4.1 بنود التكاليف وعناصرها:** وهي قيمة الموارد المادية والبشرية والمالية المستخدمة في الإنتاج للحصول على منتج مادي أو خدمة محددة، ومن المعلوم أن أي عملية إنتاج لا تتم إلا باشتراك ثلاثة عوامل أساسية وهي: العمل، مواد العمل وأدوات الإنتاج وبالمقابل يترتب على ذلك النفقات التالية المواد والخامات، الأجور، عناصر الاستخدامات الأخرى (أو المصروفات الأخرى).

## 2. تحديد أدوات ووسائل نظام محاسبة التكاليف

إن لكل نظام أدواته ووسائله المساعدة على تحقيقه في الواقع العملي، وذات الشيء يطبق على نظام محاسبة التكاليف، والذي تتمثل أدواته ووسائله في مجموعة المستندات والدفاتر والسجلات والتقارير، بالإضافة إلى الإجراءات والطرق التي تستخدم في تجميع وتسجيل العمليات والأحداث المالية وتبويبها وتلخيصها وتحليلها وتحديد نتائجها والتقرير عنها لتوفير البيانات اللازمة لكافة مستعملها.

وتتمثل أدوات ووسائل نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات العمومية الإستشفائية في:

**1.2 المجموعة المستندية:** لا بد أن تكون العمليات التكاليفية معززة بالمستندات التي تثبت وقوعها، حيث يمكن بواسطتها تجميع البيانات عن التكاليف الناتجة من مزاوله المؤسسة لأنشطتها المختلفة وذلك تمهيدا لمعالجة هذه البيانات وقيدتها في السجلات.

<sup>1</sup>كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، مرجع سابق، ص32

<sup>2</sup>زعرور نعيمة، مرجع سابق، ص16



وبالنسبة للمؤسسات العمومية الإستشفائية فيتضمن نظامها المحاسبي التكاليفي العديد من المستندات التي تختلف من نشاط لآخر داخل المستشفى، ويمكن تقسيم المجموعة المستندية التي تتطلبها طبيعة العمل في المؤسسات الإستشفائية إلى ثلاث مجموعات فرعية هي:<sup>1</sup>

#### 1.1.2 مستندات خاصة بمتابعة حركة المرضى: تحتوي على:

2.. أذن حجز أو كشف: يستخرج هذا الأذن لمرضى العيادة الخارجية ليقوموا بتسديد قيمة الكشف بموجبه إلى الخزينة، ويتضمن بيانات شخصية عن المريض وعمره وتاريخ الحجز، ونوع الخدمة المطلوبة أو القسم، والمبلغ المستحق.

2.. أذن دخول (إستقبال) مريض: ويعد هذا الأذن لمرضى العيادة الداخلية، ويتضمن بيانات عن المريض وتاريخ التحاقه، والقسم الطبي الذي التحق به، وطريقة دفع تكلفة العلاج.

3.. خطاب تحويل: ويستخدم في حالة المرضى المتعاقد مع جهات عملهم، حيث يحصل المريض على خطاب من الجهة المتعاقدة مع المؤسسة الإستشفائية بالموافقة على حصوله على الخدمات العلاجية المطلوبة، حتى يسمح له بدخول المستشفى والحصول على العلاج المطلوب.

4.. سجل المريض: حيث يخصص لكل مريض سجل يمثل المصدر الأساسي الذي يتم فيه تسجيل الخدمات الطبية والعلاجية التي تقدم للمريض خلال فترة إقامته بالمؤسسة الإستشفائية كما تدون فيه ملاحظات الطبيب المتابع وتوقيعه.

5.. بطاقة علاج: ويتم تصميمها في كل قسم من أقسام المؤسسة الإستشفائية لتلائم بيانات الخدمة الطبية التي يقدمها القسم المختص، وتسجل فيها بيانات الخدمة التي حصل عليها المريض وترفق بسجله.

6.. فاتورة أو كشف حساب المريض: ويحتوي على بيان مفصل بتكلفة الخدمات الطبية والإقامة التي حصل عليها المريض منذ دخوله المؤسسة الإستشفائية وحتى خروجه.

7.. أذن صرف أدوية من الصيدلية.

8.. مذكرة إعتقاد الخصم أو التخفيض الممنوح للمريض.

9.. أذن تحصيل نقدية.

10.. وصل إستلام نقدية من المريض.

11.. أذن خروج.

#### 2.1.2 مستندات خاصة بالتبرعات والإعتمادات المقيدة: وتتضمن:

1.. إيصال استلام تبرعات نقدية.

2.. عقود التنازل عن الأصول الثابتة المقدمة للمؤسسة الإستشفائية أو فواتير شراؤها.

3.. إستثمارات صرف من الإعتمادات المقيدة.

<sup>1</sup>محمد سامي راضي، المحاسبة عن المستشفيات والوحدات العلاجية، مرجع سابق، ص 36-38

### 3.1.2 مستندات خاصة بالأنشطة الأخرى بالمؤسسات الإستشفائية: وتتمثل في:

1..بطاقات حصر أنشطة الأطباء.

2..كشف المرتبات والأجور.

3..مستندات خاصة بالمشتريات من الأغذية أو الأدوية أو الوقود... إلخ، ومن أمثلتها:

أ.طلب شراء محرر بمعرفة المخازن. ب.أمر توريد مرسل لمورد. ت.محاضر فحص واستلام.

ث.إذن إضافة المخازن. ج.فاتورة شراء. د.إيصالات سداد قيمة المشتريات.

4..مستندات خاصة بالمخازن: وتظهر في:

أ.إذن صرف مخزون. ب.بطاقات الصنف. ت.محاضر الجرد.

5..المستندات المتعلقة بالأصول الثابتة: وتظهر في:

أ.طلب شراء أصول ثابتة. ب.فواتير الشراء. ت.عقود الشراء. ث.مذكرة تخريد أصل ثابت.

وهذه المستندات تعتبر بمثابة مستندات تبريرية وسندات إثبات محاسبي في دفتر اليومية حيث تسجل القيود المحاسبية المجسدة لكل عملية وتظهر الأطراف المدينة والأطراف الدائنة والقيم الخاصة بكل حساب.

### 2.2 المجموعة الدفترية والسجلات التحليلية: يقصد بها مجموع السجلات التي يتم فيها إثبات عمليات المؤسسة

الإستشفائية وأحداثها المالية، ومصدر القيد في هذه السجلات هي المستندات المختلفة لهذه العمليات، وتختلف هذه الدفاتر من مؤسسة إستشفائية إلى أخرى من حيث العدد والشكل بحسب حجم المؤسسة ودرجتها ومدى تنوع أنشطتها، فالمؤسسات الإستشفائية كبيرة الحجم ترغب في معرفة نتائج الأداء على مستوى كل قسم من أقسامها وعلى مستوى كل نشاط من أنشطتها، أما المؤسسات الإستشفائية صغيرة ومتوسطة الحجم قد ترى الإكتفاء فقط بمعرفة نتائج الأداء الكلي للمؤسسة كوحدة واحدة، وبالتالي فإن تصميم الدفاتر والسجلات سوف يختلف في الحالتين في ضوء ما تقرره الإدارة من سياسات<sup>1</sup>، وتتمثل هذه السجلات عموماً في:

#### 1.2.2 السجلات العلاجية المتخصصة: تعكس هذه السجلات الوظيفة الفنية للمؤسسة الإستشفائية وتشمل:

1..يومية إيرادات المرضى: وهو عبارة عن دفتر يسجل فيه جميع الإيرادات المتعلقة بالمرضى سواء أكانوا مرضى العيادات الخارجية أو مرضى الإقامة.

2..يومية الإيرادات الأخرى: وهو عبارة عن دفتر يسجل به إيرادات التشغيل الأخرى، كالكافيتيريا أو آلة القهوة والشاي والمياه المعدنية ومحل الهاتف العمومي،... إلخ.

3..يومية تحويلات الإعتمادات: هو عبارة عن سجل يسجل به كافة التحويلات المتبادلة بين الإعتمادات المقيدة وغير المقيدة.

4..سجل المطالبات: وهو يمثل سجل إحصائي لتسجيل المطالبات أولاً بأول ومتابعة الإجراءات الخاصة بها وهو يساعد في تحديد قيمة المطالبات والجهة المتعلقة بها ويسهل متابعة تحصيل المطالبات.

<sup>1</sup>هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، مرجع سابق، ص 106-144

**2.2.2 دفتر اليومية العامة ودفاتر اليومية الفرعية:** تعكس هذه الدفاتر والسجلات الوظيفة العامة (التقليدية) للمؤسسة الإستشفائية وتشمل:

1.. دفتر اليومية العامة: تثبت فيه قيود اليومية الإجمالية الخاصة بإجمالي كل دفتر من الدفاتر الفرعية، ولهذا يطلق عليه أحيانا دفتر اليومية المركزية، ذلك بالإضافة إلى قيود اليومية للعمليات التي لا يسمح حجمها أو معدل تكرارها بإمساك دفتر يومية خاص بها، ومن أمثلتها:

- الديون المعدومة.
  - إرسال شيكات للبنك للتحويل.
  - التوقف عن سداد بعض الكمبيالات للموردين.
  - مبيعات بعض أثاث المؤسسة الإستشفائية غير الصالحة.
- وفي نهاية كل فترة معينة يتم الترحيل من دفتر اليومية إلى دفتر الأستاذ.
- 2.. دفتر يومية المشتريات: يخصص هذا الدفتر لإثبات عمليات الشراء الآجلة فقط، سواء كانت مشتريات مؤونات أو لوازم علاجية أو أي مشتريات آجلة تقوم بها المؤسسة الإستشفائية.
- 3.. دفتر يومية مردودات المشتريات.
- 4.. دفتر يومية أوراق الدفع: يختص هذا الدفتر بإثبات الكمبيالات التي تتعهد بموجبها المؤسسة الإستشفائية بسداد مبالغ للغير.

5.. دفتر يومية المقبوضات النقدية أو دفتر يومية المدفوعات النقدية.

7.. دفتر يومية خزينة المصروفات النقدية: من وجهة نظر رقابية تنص التعليمات الداخلية لكل مؤسسة إستشفائية على ألا تتم المدفوعات الرئيسية للمؤسسة نقدا، وإنما تتم عن طريق شيكات مسحوبة على البنك، إلا أن هذه التعليمات تخص فقط المدفوعات بمبالغ كبيرة (في ضوء ما تحدده اللوائح الداخلية للرقابة)، أما مبالغ النثرية الصغيرة فإنها تدفع عن طريق خزينة المصروفات النقدية وهذا تجنباً لتعقيد وطول إجراءات الصرف.

**3.2.2 دفتر الأستاذ العام ودفاتر الأستاذ المساعدة:** تعكس هذه الدفاتر والسجلات أيضا الوظيفة العامة (التقليدية) للمؤسسة الإستشفائية، وتشمل:

- 1.. دفتر الأستاذ العام: يحتوي هذا الدفتر على الحسابات المختلفة التي تستخدمها المؤسسة الإستشفائية، ويتم الترحيل إليه من دفتر اليومية العامة.
- 2.. دفتر أستاذ مساعد المدينين (المرضى): يحتوي على الحسابات الشخصية للمرضى.
- 3.. دفتر أستاذ مساعد الدائنين (الموردين): يحتوي على الحسابات الشخصية للدائنين.

- 3.2 دليل حسابات التكاليف:** يشكل دليل حسابات التكاليف مناهج عمل للمؤسسة الاقتصادية (إنتاجية كانت أو خدمية) فهو يتضمن تبويبا محددا لعناصر التكاليف مع ترميزها وتفسير مضمونها، ويساعد على التحليل الاقتصادي والقياس المحاسبي وعلى عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء.
- تتوب عناصر التكاليف في مختلف المؤسسات عادة حسب طبيعتها إلى ثلاثة أنواع هي:
- 1..عنصر تكلفة المواد: وتتمثل في المستلزمات السلعية المستخدمة لإنتاج المنتج أو الخدمة.
  - 2..عنصر تكلفة العمل: وتتمثل في المرتبات والأجور.
  - 3..عنصر تكلفة الخدمات: وتقابل كل ما تتحمله المؤسسة من أعباء في سبيل تقديم خدماتها على أكمل وجه كمصاريف الإهلاكات والصيانة وغيرها.

**4.2 تقارير الأداء وقوائم التكاليف والحسابات الختامية:** يتم تحديد أنواع التقارير وما يتضمنه كل نوع من البيانات التحليلية التي تساعد على إتخاذ القرارات وتحقيق الرقابة وتوقيت كل تقرير وتقديمه للمستوى الإداري المختص في الوقت المناسب، وتعتبر تلك التقارير من أساسيات المساءلة عن التكلفة كما أن حركة التقارير بين المستويات الإدارية المتتابعة هي أساس التغذية العكسية التي تتيح في النهاية تحقيق تشغيل كفاء وفعال<sup>1</sup>.

كما تهدف قوائم التكاليف إلى قياس تكلفة المنتجات أو الخدمات والمخزون السلعي في نهاية الفترة المحاسبية مع بيان أثمان التكلفة المختلفة، وهي تعد على أساس فعلي في نهاية الفترة أو على أساس تقديري أو مخطط في بداية الفترة المحاسبية. ويتوقف شكل قوائم التكاليف ومضمونها على نوع القطاع الاقتصادي (قطاع صناعي، زراعي، تجاري، خدمي) وعلى النظرية أو المدخل المتبع في تحميل التكاليف على المنتجات أو الخدمات.

**3 تحديد النظرية أو المدخل المستخدم في تحميل عناصر التكاليف:** تعتبر هذه الخطوة المرحلة الأخيرة ولكنها الأهم في إطار وضع وتصميم نظام محاسبة التكاليف باعتبارها تحدد أساس قياس التكلفة، فهل تحمل جميع عناصر التكاليف أم جزء منها على وحدات الإنتاج؟ حيث إن التباين في التحميل ينجم عنه تباين في رقم التكلفة المحسوبة، فهناك مداخل مختلفة لحساب التكلفة وهو ما تم التطرق له في الفصل الأول (المداخل التقليدية والحديثة لقياس التكاليف).

#### المطلب الثاني: متطلبات تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

يعد القطاع الصحي من أهم القطاعات سواء إجتماعيا بما يوفره من خدمات صحية وقائية وعلاجية، وإقتصاديا من خلال تقليص الإنفاق الصحي، ما يعكس رفاهية المجتمع وتطوره في جميع المجالات.

لذا كان لزاما على المؤسسات الإستشفائية إيجاد طرق وحلول تمكنها من مواكبة التغيرات الحاصلة والإستفادة من العديد من المزايا التي تحقق لها على المدى القريب والبعيد مزايا تنافسية تضمن لها حصتها السوقية والبقاء والإستمرار وسط محيطها التنافسي.

<sup>1</sup>أحمد حلمي جمعة، عطا الله خليل، خالد إبراهيم الطراونة، مرجع سابق، ص33

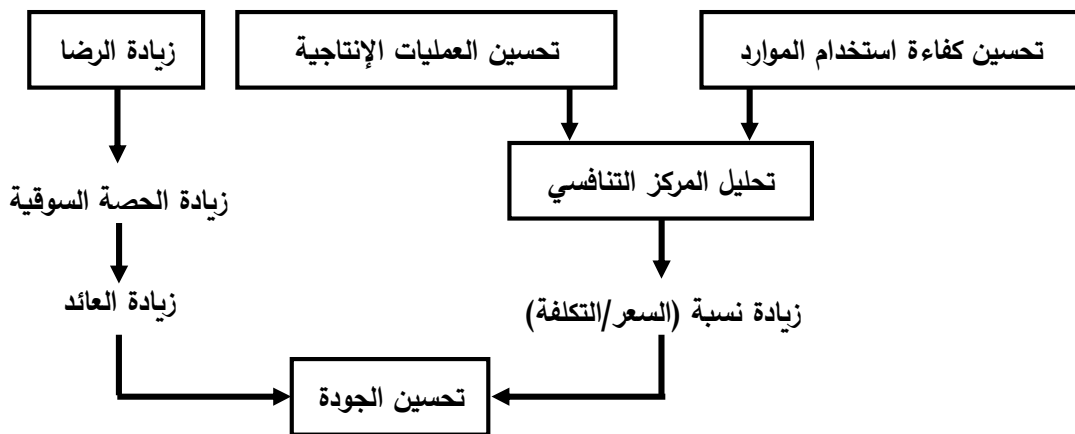
وفي هذا المطلب سنحاول إيضاح أهم النقاط التي يجب التركيز عنها من طرف المؤسسات العمومية الإستشفائية لتحقيق تنافسيتها وتعظيم أرباحها.

**أولاً: جودة الخدمات المقدمة:** تتسم عملية تحقيق جودة الخدمات في المؤسسات الإستشفائية بارتفاع تكاليفها إلا أن تحقيقها بشكل مستمر والرقابة عليها يضمن نجاح المؤسسة على المدى الطويل، وإذا كان البعض يرى أن الجودة العالية تحتاج إلى وقت وتكاليف أكبر، ومهارات بشرية متنوعة، ومستلزمات طبية أفضل، وإدارة فعالة، إلا أن الجودة العالية تؤدي في النهاية باستمرارها إلى تخفيض التكاليف، وهذا يمكن حسابه إذا ما تم استيعاب الخسائر التي تتحملها المؤسسات الإستشفائية جراء أداء أقل جودة.<sup>1</sup>

وجودة الخدمة عرفها Kolter and Clarke أنها " تمثل مستوى الإدراك المتحقق من نتائج الأداء عن الخدمة الصحية قياساً بما كان عليه في مرحلة سابقة"<sup>2</sup>، ومن وجهة نظر المؤسسات الإستشفائية الراغبة في النجاح والإستمرار فإن جوهر الجودة في الخدمة لا ينحصر في حدود مطابقة الخدمة المقدمة مع المواصفات القياسية المحددة مسبقاً، أو تقديمها بأقل ما يمكن من الكلفة، بل امتدت إلى ما يحتاجه المريض وما يتوقع أن يحصل عنه وما يقدم له فعلاً مقارنة مع مؤسسات إستشفائية أخرى، وبالتالي أصبحت جودة الخدمة الصحية المقدمة بمثابة ميزة تنافسية على المؤسسة الإستشفائية أن توظفها لتعزيز مكانتها في السوق الصحي، ما يؤدي إلى زيادة رضا الزبون (المريض) وتعزيز المركز التنافسي من خلال إستغلال موارده بشكل فعال، وهذا ما يوضحه الشكل التالي:

### الشكل رقم: 15

#### الجودة، رضا المستهلك، والمركز التنافسي



المصدر: موسي سهام، تفعيل المواقع الالكترونية لتحقيق تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة حالة مؤسسة قديلة لتعبئة المياه المعدنية الطبيعية بسكرة، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وتكنولوجيا الاعلام والاتصال، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2008، ص40

<sup>1</sup>فريد كورتل، تسويق الخدمات، دار كنوز المعرفة للنشر، الأردن، 2009، ص362  
<sup>2</sup>تامر ياسر البكري، تسويق الخدمات الصحية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص199

يستنتج من الشكل أنه:

يؤدي تحسين الجودة إلى تحسين كفاءة إستغلال الموارد وتحسين كفاءة العملية الإنتاجية.

يؤدي التحسين المستمر للجودة إلى زيادة رضا الزبون وزيادة الحصة السوقية التي تعني زيادة العائد.

تؤدي زيادة نسبة (السعر/التكلفة) وزيادة العائد إلى زيادة الربحية.

وهكذا فإن اعتماد الجودة لتقديم الخدمات الصحية سيعمل على تعزيز الأبعاد التنافسية، حيث أن نجاح تطبيقها ينتج عنه التقليل من التكاليف وهذا يقود إلى تخفيض الأسعار مقارنة مع المنافسين مع المحافظة على مستوى مقبول من الأرباح عن طريق زيادة حجم المبيعات، مما يعطي للمؤسسة الإستشفائية بعدا تنافسيا يحقق لها حصة سوقية عالية.

**ثانيا: التحكم في التكلفة:** تعد إستراتيجية تخفيض التكاليف من التحديات التي تواجه المؤسسات الإستشفائية ومن المتطلبات الأساسية لدعم تنافسيتها والحفاظ على حصتها السوقية أطول فترة ممكنة، فعليها أن تعمل على إستخدام مواردها بكفاءة عالية لأن هذا من شأنه التأثير على التكلفة الإجمالية ومنه على السعر الذي يعد من أساسيات العناصر المعتمدة لتحقيق التنافسية، مع عدم إهمال جانب الجودة لأنها مطلوبة بتقديم خدمات صحية ذات جودة لا تقل عما هو معروض من طرف المنافسين.

إن أساليب تخفيض التكاليف في المؤسسات الإستشفائية شأنه شأن المؤسسات الاقتصادية عديدة ومتنوعة، وكل منها يخدم الآخر ويساهم في تحسين التنافسية، ومن أهم هذه الأساليب:

**أثر الخبرة:** تبلورت هذه الفكرة إنطلاقا من مبدأ أنه كلما زادت كمية الإنتاج زادت خبرة العاملين حول الطريقة الصحيحة للإنتاج ما يؤثر حتما على التكاليف بانخفاضها إلى أدنى مستوى.

ويمثل عاملي إقتصاديات الحجم وأثر التعلم أهم سببين في أثر الخبرة، بالإضافة إلى سبب آخر يتمثل في تحسين طريقة الإنتاج، وسيتم توضيحها كالتالي:<sup>1</sup>

1..1.. إقتصاديات الحجم: يسمح الإنتاج الكبير بتخفيض التكلفة، ويسمى هذا القانون في علم الاقتصاد باقتصاديات الحجم، ويعني ذلك أن المنتج تقل تكلفته كلما زاد الحجم المنتج وذلك لأن التكلفة الثابتة يتم توزيعها على حجم الإنتاج، ما يجعل التكلفة الثابتة لوحدة المنتج تقل.

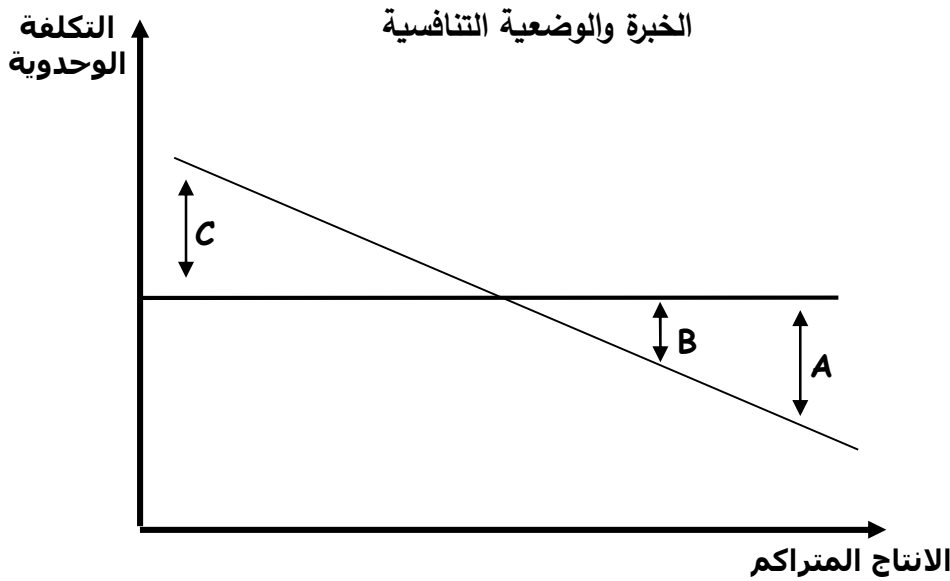
2..2.. أثر التعلم: التعلم يساعد المؤسسة الإستشفائية على تحقيق إستراتيجياتها التنافسية من خلال الاعتماد على العنصر البشري لتحسين قدرتها التنافسية، وذلك عن طريق اكتسابه للخبرة في طرق تنظيم العمل وتنفيذه بما يؤدي إلى تخفيض التكلفة وزيادة الجودة، أي عند إنتاج هذا المنتج الجديد يتم اكتساب خبرات ومهارات من خلالها تعرف أسباب عيوب المنتج كلما تم إنتاج عدد أكبر، ومن ثم يتم التعلم مع مرور الوقت وبذلك فإن المؤسسة التي لها عدة سنوات من الخبرة في إنتاج منتج معين تكون تكلفتها منخفضة مقارنة مع مؤسسة أخرى بدأت الإنتاج في السنة الحالية وكلما تضاعف حجم الإنتاج تنخفض تكلفة الوحدة المنتجة.

1براهمية إبراهيم، تندية التكاليف كأسلوب هام لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف-ECDE، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة الشلف، العدد 05، 2011، صص 106-107

3..تحسين طريقة الإنتاج:<sup>1</sup> لكي تخفض المؤسسة من تكاليفها وتستفيد من مكاسب الإنتاجية تقوم بتبسيط إنتاجها وتبسيط آليات تنفيذ العمليات الإنتاجية من خلال إلغاء العناصر الإضافية أو تعويضها بمكونات إقتصادية أكثر، وهذا كنتاج عن تراكم الخبرة. وكذلك تحاول أن تعوض اليد العاملة بوسائل وآلات الإنتاج. فمثلا مؤسسة SWATCH قامت بإنقاص عدد القطع داخل ساعاتها من 90 قطعة إلى 50 قطعة لكي تبسط عملية صنعها، كما قامت بالإعتماد وبدرجة كبيرة على رأس المال أكثر من العمل باستبدال اليد العاملة بالآلات لتخفيض تكاليفها أكثر.

**الخبرة والوضعية التنافسية:** إن المؤسسات المتنافسة والتي تمتلك خبرة في مجال إنتاجها يمكن لها من اكتساح السوق وضمان البقاء والإستمرار وذلك راجع إلى تحكمها في تكاليفها وأسعار خدماتها بما يضمن لها هامش ربح أكبر من تلك التي لا تمتلك خبرة، أي أن إنتاجها بكميات قليلة يؤثر على تكاليفها بالارتفاع النسبي عن مستوى أسعار السوق أحيانا، ويتضح ذلك من الشكل التالي:

الشكل رقم: 16



المصدر: عثمان بودوحوش، مرجع سابق، ص 59 نقلا عن: Jean Pierre

تنشط كل من المؤسسات  $A, B, C$  بميدان نشاط متماثل أين يميز لنا منحنى تكلفة الخبرة مستويات الخبرة لديها مقارنة مع تكاليفها، فنجد:

المؤسسة  $A$ : تمتلك خبرة أعلى من المؤسستين  $C$  و  $B$  وبالتالي فهي تحقق أكبر عائد.

المؤسسة  $B$ : خبرتها تقل عن مستوى خبرة المؤسسة  $A$  وبمستوى تكاليف أعلى، مع تحقيقها لهامش ربح لأن تكلفة الخبرة لديها أقل من سعر السوق.

<sup>1</sup>سمية حرنان، ترشيد التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة العمومية لنقل المسافرين شرق البلاد الوحدة 34 بسكرة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص إقتصاد وتسيير المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2007، ص56

المؤسسة C: خبرتها الضئيلة جعلت تكاليفها تفوق سعر السوق وبالتالي فهي تسجل خسارة.

ومن خلال تحليل المنحنى السابق نتوصل إلى:<sup>1</sup>

على المؤسسة B وبالخصوص على C البحث عن سبل اللحاق بالمؤسسة A، وهذا برفع خبراتها من خلال زيادة إنتاجها، وإلا تكون مجبرة على الخروج من السوق.

على المؤسسة A والتي تمتلك خبرة كبيرة في مجال إنتاجها:

- ضمان تزايد الإنتاج المتراكم وتخفيض تكاليفها بوتيرة مماثلة لمنحنى الخبرة.

- البحث عن حصة من السوق تقودها إلى مستوى أحسن لتكاليفها

**ثالثا: السعر:** تعد المنافسة من العوامل المؤثرة في سياسة التسعير، لذلك على المؤسسة الإستشفائية أن تقوم بتوفير قاعدة معلوماتية واسعة عن تكاليف وإيرادات وسياسات المنافسين الرئيسيين وبناء عليها تقوم الجهات المختصة في إدارة التسويق بمهمة جمع هذه المعلومات ومن مختلف المصادر الداخلية والخارجية وتحليلها وبيان نقاط القوة والضعف فيها بالنسبة لكل منافس رئيسي، وعلى أساس المعلومات والبيانات التي يتم جمعها وتحليلها توضع الأسعار المناسبة من طرف المؤسسة.<sup>2</sup>

وتتجلى أهمية السعر بالنسبة للمؤسسات الإستشفائية كونه أحد ثلاثة عوامل المؤثرة بشكل مباشر على الربح وهي: السعر، التكلفة وكمية المبيعات، فطرح الخدمة الصحية في السوق قد يؤدي إلى تدهور الحصة السوقية للمؤسسة الإستشفائية أو العكس، كل هذا مرتبط بملاءمة السعر وخصائص الطلب، حيث نجد:

✓ أسعار منخفضة في ظل طلب سوقي مرن يؤدي إلى تحقيق أرباح أكثر.

✓ أسعار منخفضة في ظل طلب سوقي غير مرن يؤدي إلى تحقيق أرباح أقل.

وتعالج حالة الطلب غير المرن عن طريق السعر الإستراتيجي والذي يعني تحديد السعر بناء على إدراكات المشترين للقيمة وليست تكلفة البائع كمفتاح للتسعير، فهو يؤدي إلى خلق الطلب أي زيادة الكمية المطلوبة وبناء سمعة جيدة للعلاقة وبوقت سريع يؤدي إلى زيادة الحصة السوقية، وأن التكلفة المستخدمة لخلق الربح تؤدي إلى زيادة هامش الربح وتغيير في هيكلية التكلفة مما يؤدي إلى صعوبة تقليده من قبل المنافسين.<sup>3</sup>

وغالبا ما تحدد القرارات التسعيرية بناء على الحالة التنافسية في السوق، فالمنافسة السعرية تنشأ عندما يواجه المستهلكون صعوبة في التمييز بين خصائص الخدمات المختلفة، لهذا تلجأ المؤسسة لتقديم خدماتها بأسعار منخفضة بهدف كسب حصة سوقية على حساب المنافسين اعتمادا على السعر<sup>4</sup> إلا أنه لا بد للمؤسسات الإستشفائية الأخذ بعين الاعتبار أن تخفيض الأسعار يمكن أن يشير إلى انخفاض مستوى الجودة.

<sup>1</sup>عثمان بودوحوش، مرجع سابق، ص 59

<sup>2</sup>محمد إبراهيم عبيدات، أساسيات التسعير في التسويق المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص 30

<sup>3</sup>علاء فرحان طالب، زينب مكي محمود البناء، إستراتيجية المحيط الأزرق والميزة التنافسية المستدامة مدخل معاصر، دار الحامد للنشر، الأردن، 2012، ص ص، 94-95

<sup>4</sup>هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2013، ص86.



رابعاً: المورد البشري: إن أهم عامل في نجاح المؤسسة الصناعية أو الخدمية وتفوقها هو امتلاك الموارد البشرية المتميزة والتي تعتبر مصدر للإبداع والابتكار وأهم وأثمن أصول المؤسسة، كما تعد أيضاً المصدر الحقيقي لتعظيم القيمة المضافة، بالإضافة إلى قدرتها على تحويل التحديات إلى قدرات تنافسية قوية وعلى هذا الأساس يجب أن يتوفر المورد البشري على بعض الخصائص التي تمكنه من الإرتقاء بالمؤسسة لأعلى المراتب التنافسية والتي تتمثل في:<sup>1</sup>

.. القدرة على التعامل في سوق مفتوح يتميز بالتقلب والفجائية؛

.. المرونة والقدرة على التخلص من أساليب العمل النمطية إلى أساليب متغيرة وغير جامدة لمواكبة حركة المتغيرات داخل وخارج المؤسسة؛

.. الاهتمام باكتساب المعرفة الجديدة وتجديد الرصيد المعرفي بما يتوافق ومتطلبات العمل الجديدة؛

.. القدرة على تحمل المسؤولية وممارسة الصلاحيات وتوفير درجة كافية من الإستقلالية وعدم الإعتماد على الغير كمصادر توجيه وإرشاد طول الوقت؛

.. قبول التنوع وتحمل أعباءه سواء أكان التنوع في أعضاء فرق العمل أو في مجالات العمل والمسؤوليات؛

.. القدرة العالية الإبتكارية والإبداعية واستثمار الطاقات الذهنية في تقديم الأفكار والمقترحات والحلول للمشكلات وابتداع الطرق والأساليب الجديدة؛

.. القدرة على التفكير الحر والمتحرر من قوالب الصيغ والمفاهيم التقليدية؛

.. الطموح والتطلع إلى مستقبل أفضل وأحسن باستمرار سواء لشخصه أو للمؤسسة التي يعمل بها؛

.. قبول التحديات والمهام الصعبة واعتبارها فرصاً لا تكرر لإثبات الذات وتحقيق التفوق والتميز؛

... القدرة على تحمل الصدمات وقبول الفشل ليس باعتباره نهاية المطاف أو النظر إليه على أنه كارثة.

أما من ناحية المؤسسات الإستشفائية فعليها التركيز على بعض النقاط لدعم الأداء العالي للعاملين، ما يساهم بصورة كبيرة في دعم الميزة التنافسية وتحقيق حصة سوقية، تتمثل في:<sup>2</sup>

.. وجود نظام تعويضات العاملين ومكافأاتهم ونظم الحوافز المادية والمعنوية (نشاطات ثقافية وترفيهية)؛

.. تنظيم القوى العاملة والمحافظة عليها لضمان الإستمرارية للحول دون فقدانهم، أو تقليل تأثير فقدانهم إذا أصبح ذلك ضرورياً؛

.. تحسين أدائهم وتعزيز قدراتهم من خلال برامج التدريب والتعليم وتقييم فاعلية هذه البرامج وحثهم على الممارسات الأخلاقية؛

.. نقل وتعزيز المعرفة الجديدة والمهارات في أنحاء المؤسسة؛

.. تهيئة مناخ عمل مناسب لضمان تحسين صحة العاملين وسلامتهم وأمنهم؛

<sup>1</sup>جمال الدين محمد المرسي، الإدارة الإستراتيجية للموارد البشرية، الدار الجامعية الإبراهيمية، الإسكندرية، 2006، صص 10-11  
<sup>2</sup>أنيس أحمد عبد الله وآخرون، التغيير في أداء المنظمات الصحية وفق معايير بالدرج، دراسة استطلاعية لأراء عينة من القيادات الإدارية والمرضى الراغبين في مستشفى تكريت العام، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والإقتصادية، جامعة تكريت، المجلد 09، العدد 28، 2013، صص 21

..توجيه العاملين على تحسين العلاقة مع المرضى؛

هذا بالإضافة إلى: <sup>1</sup>

تشجيع اللامركزية في صنع القرار والمشاركة الواسعة في تكوين وإعداد الخطط الإستراتيجية على مستوى المؤسسة ككل وتمكينها من الرقابة على الأعمال، فالعديد من الدراسات أثبتت أن مشاركة العمال في إتخاذ القرارات ترفع من مستوى الرضا والإنتاجية

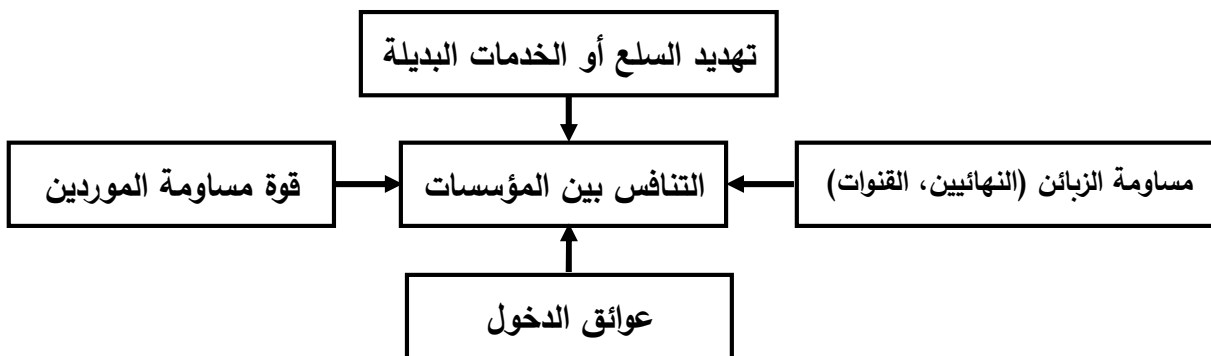
**خامسا: المواقع الإلكترونية:** إن المؤسسات الإستشفائية سواء كانت في القطاع العام أو الخاص ستعمل في بيئة شديدة المنافسة وسريعة التطور، ما يحتم عليها مواكبة هذه التطورات من خلال تكييف إمكاناتها المادية والبشرية وفق ما تفرضه هذه البيئة لتحقيق وفقها مزايا تنافسية تضمن لها البقاء والإستمرار.

ولعل من بين أهم النقاط المؤثرة على تنافسية المؤسسة الإستشفائية امتلاك موقع إلكتروني لما له من تأثير كبير على زبائنها في وقتنا الحالي وعلى ولائهم لها عبر مختلف الحدود الجغرافية، وكذا اختراق أسواق جديدة بتكاليف أقل وفي مدة أقصر...، ومن الفوائد التي تعود على المؤسسات الصحية جراء توظيف حلول الأعمال الإلكترونية، إمكانية الوصول إلى الموردين بغض النظر عن أماكن تواجدهم، خفض تكاليف التوريد وتكاليف المخزون، تحسين العمليات وتوفير طرق جديدة لأداء العمل، وتحقيق المزايا التنافسية بالإضافة إلى تقليل الأخطاء الطبية.<sup>2</sup>

كما أنه للقوى التنافسية الخمس لبورتر تأثير في هذا العالم الافتراضي تماما كما تؤثر في العالم الواقعي ولكن بشكل مختلف ولا يمكن ضبط تأثيرها، وذلك ما سيوضحه الشكل التالي:

### الشكل رقم: 17

#### تأثير المنافسة الافتراضية على القوى التنافسية



المصدر: بشير عباس العلق، التسويق في عصر الانترنت والاقتصاد الرقمي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2003، ص236

<sup>1</sup>بومعروف إلياس، القدرة التنافسية للمنظمة الإستشفائية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، العدد 10، السنة 2010، ص167.  
<sup>2</sup>معاذ يوسف الذنابات، مدى تبني المستشفيات السعودية لتقنيات الأعمال الإلكترونية الفاعلة دراسة تطبيقية على المستشفيات العاملة في منطقة مكة المكرمة، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 10، العدد 4، الأردن، 2014، ص53

ويتم شرح هذه القوى التنافسية كمايلي:<sup>1</sup>

1..القوة التساومية للزبائن: (أصحاب القنوات التوزيعية والمستهلك النهائي)

توفر مواقع الإنترنت مسارات توزيع مباشرة تمكن المؤسسات من الوصول إلى زبائنها بسرعة أكبر وبتكاليف أقل ما يقلص القدرة التفاوضية لأصحاب القنوات التوزيعية التقليدية، كما يؤدي إلى توسيع الحجم الإجمالي للسوق من خلال تحسين وضعها قياسا بالبدائل التقليدية، في حين نجد أن القدرة التساومية للمستهلك النهائي سترفع نظرا لتعدد البدائل.

2..القوة التساومية للموردين: بالرغم من تزايد فرصة الموردين في الوصول إلى الزبائن إلا أن قدرة المؤسسة التساومية تعلق أمام مورديها، كما نجد إمكانية التعامل المباشر مع الزبائن الأمر الذي يقلص من فرص المؤسسات الوسيطة، بالإضافة إلى ذلك فإن الإنترنت تعطي فرصا متساوية للوصول إلى الموردين مما يؤدي إلى تقليص فرص التمييز في المنتجات.

3..التنافس ما بين المؤسسات: بما أن الإنترنت نظام مفتوح فإنه للجميع الحق في التواجد عن طريق إنشاء مواقع إلكترونية، وهذا ما يؤدي إلى زيادة حدة المنافسة، وبما أن السوق الافتراضية غير محدودة فهذا يعني زيادة عدد المنافسين، أما من حيث التكاليف فإن انخفاضها سيؤدي إلى تزايد الضغط على المؤسسات للدخول في حروب سعرية مدمرة.

4..تهديدات السلع أو الخدمات البديلة: إن تنامي وارتفاع عدد المواقع الإلكترونية التي تعرض نفس الخدمات (أو السلع) ستخلق المزيد من التهديدات الناتجة عن ظهور تلك الخدمات (أو السلع) البديلة، إلا أنه بإمكان المؤسسة أن تغني عملائها عن شراء البدائل من خلال تخفيض أسعار منتجاتها أو بتحسين الأداء والقيمة المدركة لمنتجاتها.

5..عوائق الدخول: إن ديناميكية شبكة الإنترنت تؤدي إلى تقليص عوائق الدخول ولهذا تلجأ المؤسسات القائمة إلى محاولة إعاقة دخول أطراف جدد إلى القطاع عن طريق مجموعة من الوسائل في مقدمتها السمعة ومستويات الخدمة وتنوع قنوات التوزيع.

**سادسا: التخطيط الإستراتيجي:** التخطيط الإستراتيجي تخطيط للمستقبل يراعي التغيرات في البيئة الداخلية والخارجية لتحقيق هدف مستقبلي يختلف باختلاف نوعية النشاط، فالهدف الاقتصادي المتمثل في تحقيق الميزة التنافسية يحتاج لتخطيط إستراتيجي يتناول البيئة الخارجية التي تتضمن المنافسة والأسعار والتسويق وخطة ترويج المزيج التسويقي، والخطط المرحلية للتسويق، وكذلك يتناول البيئة الداخلية فيتضمن مهارات العاملين بجانب حجم الإنتاج المؤثر وتحديث خطوط الإنتاج وجودة المنتج وتكلفة الإنتاج وسرعة تلبية إحتياجات الزبائن والأسواق من المنتج وتنوع المزيج التسويقي بصورة تزيد من الإقبال على المنتج.<sup>2</sup>

<sup>1</sup>بشير عباس العلق، التسويق في عصر الإنترنت والإقتصاد الرقمي، مرجع سابق، صص 236-238  
<sup>2</sup>محمد بي عبيان الدوسري، التخطيط الإستراتيجي ودوره في تحقيق الميزة التنافسية في مصانع مياه الشرب المعبأة بالمملكة العربية السعودية، رسالة ماجستير في العلوم الإدارية، كلية العلوم الاجتماعية والإدارية، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، 2016، ص13

ومن المبررات التي تحتم على المؤسسات وضع خطط إستراتيجية مايلي:<sup>1</sup>

➤ تزايد درجة تعقيد البيئة المحيطة بالمؤسسات وتزايد حدة المنافسة بينها؛

➤ إتساع الأسواق وتباين خصائصها؛

➤ ندرة الموارد ما يعني ضرورة حسن إستخدامها وتوجيهها؛

➤ التقدم التقني التكنولوجي في مختلف المجالات والذي يؤدي إلى تغير نسبي في أذواق المستهلكين.

وفيما يخص المؤسسات الإستشفائية فإن تطوير الإستراتيجية الخاصة بالخدمات الصحية تتطلب جمع البيانات والمعلومات وتحليل العناصر الأساسية اللازمة لنجاح المؤسسة المستقبلي وتميز أدائها وقدرتها على المنافسة، والتي من أهمها:<sup>2</sup>

1. إعادة تحديد المرضى المستفيدين من الخدمات الصحية؛

2. تحديد عناصر القوة والضعف والفرص والتهديدات؛

3. الاستشراف المبكر للمخاطر والتحولت الرئيسية في التكنولوجيا وفي سوق الرعاية الصحية وحاجات المرضى؛

4. الاستدامة التنظيمية طويلة الأمد والتي تضم الحاجة للقدرات الجوهرية الحالية والمستقبلية التي تمتلكها المؤسسة؛

5. قدرة المؤسسة على تنفيذ الخطط الإستراتيجية وفقا لأولوياتها واستحداث خطط طوارئ إذا تطلب الأمر ذلك، والتحول في الخطط وسرعة التنفيذ للخطط الجديدة؛

6. تحديد دورة حياة الخدمات الصحية؛

7. تحديد إحتياجات المؤسسة من الموارد والقوى العاملة المؤهلة.

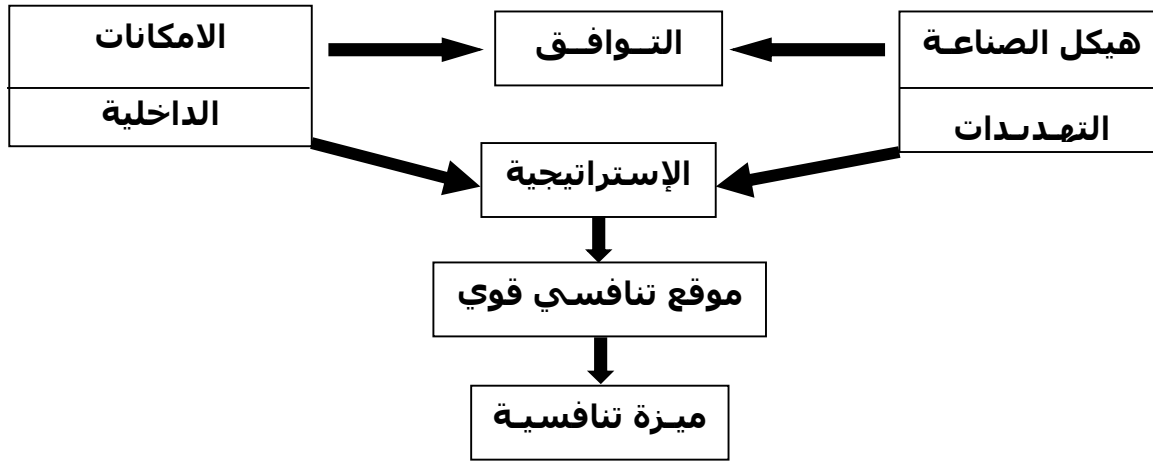
ومن الأهداف الإستراتيجية للمؤسسات الإستشفائية إدارة العلاقة مع المرضى والسعي لتسليمهم قيمة من خلال الإبتكار في الخدمات الصحية وفي أساليب عمل تقديمها، فالإستراتيجية يجب أن توجه لتصبح الأساس في تميز الخدمات والعلاج واختيار مصادر توريد الأدوية والأجهزة والتقانات الطبية من مصادر متميزة لتجنب الأخطاء الطبية وتحقيق جودة الخدمة والذي ينعكس بالنتيجة على سلامة المرضى، ما يضمن بقدر كبير ولائهم وتمسكهم بالميزة التي تمنحها لهم هذه المؤسسة الإستشفائية، هذا من جهة.

ومن جهة أخرى يضمن للمؤسسة حصتها السوقية وحسن سمعتها وزيادة أرباحها والقدرة على المواصلة والإستمرار في خضم المنافسة التي تعيشها.

<sup>1</sup>يوسف حجيم الطائي، عبير محمد حسون كرامشة، مرجع سابق، ص 131-132  
<sup>2</sup>أنيس أحمد عبد الله وآخرون، مرجع سابق، ص 19

الشكل رقم: 18

الإستراتيجية كاستجابة لتحقيق ميزة تنافسية



المصدر: نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998، ص81

سابعاً: التسيير الإستراتيجي: يعتبر التسيير الإستراتيجي حجر الأساس الذي يحوي سر التفوق التنافسي للمؤسسات، ويضمن لها البقاء والإستمرار في ظل تغيرات محيطها، وينظر Chassang إلى التسيير الإستراتيجي على أنه: "مجموعة القرارات والأفعال التي تهدف إلى خلق الأفضلية التنافسية الدائمة... ولا يتوقف الأمر عند تحقيق مركز القيادة في السوق فحسب بل يتعدى إلى تحقيق ملائم مقارنة مع المنافسة"<sup>1</sup>، كما يعرف على أنه: "مجموعة مهام الإدارة العليا التي تهدف إلى تثبيت المؤسسة في مسارات تطورها المستقبلية وتزويدها بالوسائل التنظيمية اللازمة"، وذلك بالإعتماد على المبادئ التالية:

- الأخذ في الحسبان للعلاقة مؤسسة/سوق.
  - تحديد هيئة أو واجهة المؤسسة في محيطها.
  - المتابعة الدائمة للفرص التي يتيحها المحيط.
  - المخاطرة.
  - إنشاء أو خلق التنافسية المستقبلية للمؤسسة.
  - عدم إمكانية تعويض التسيير الإستراتيجي بوحدة من هيئات المؤسسة.
- ومع كون إستمرارية المؤسسة مرتبطة بشكل مباشر بإنشاء وإعادة تكوين طاقاتها وإمكاناتها من حيث المنتجات، الأسواق الجديدة، التكنولوجيا، عمليات التحول، الهياكل، الموارد البشرية المؤهلة أو النادرة أو بالأحرى الطاقات التي تضمن التنافسية، فإن التسيير الإستراتيجي هو الكفيل بإنشاء وإعادة تكوين هذه الطاقة.

<sup>1</sup>مز هودة عبد المليك، التسيير الإستراتيجي للمؤسسات مقاربات مفهومية وتحديات التنافسية، مجلة الباحث، العدد 04، جامعة ورقلة، 2006، ص 88

#### المبحث الثاني: المنتج والسعر التنافسي لمنتجات المؤسسة العمومية الإستشفائية

تتمثل منتجات المؤسسات العمومية الإستشفائية في الخدمات التي تقدمها وهي تختلف حسب حجم وطبيعة المؤسسة، فالمنتجات الصحية تتعدى عملية الفحص وإجراء العمليات الجراحية إلى تقديم التحاليل الطبية والأشعة والإستعجالات وحتى الطب النفسي المرافق وغيرها.

ومن أجل جذب أكبر عدد ممكن من الزبائن على المؤسسة الإستشفائية مراعاة عدة عوامل عند تقديم منتجاتها كالجودة، الإستقبال الجيد، السعر التنافسي الذي يحقق لها عوائد مالية تضمن ربحيتها واستمراريتها من جهة وحصتها السوقية من جهة أخرى، ومن خلال هذا المبحث سنحاول إلقاء الضوء على المنتجات الصحية والسعر التنافسي لمنتجات المؤسسة العمومية الإستشفائية.

#### المطلب الأول: منتجات المؤسسة العمومية الإستشفائية

##### أولاً: مفهوم المنتج الخدمي:

تنقسم منتجات المؤسسة الاقتصادية إلى نوعين، منتجات مادية يمكن رؤيتها، لمسها، نقلها، تخزينها، ... وأخرى خدمية (غير مادية) لا يمكن رؤيتها، ولا لمسها، ولا تخزينها...، ومن خلال هذا المطلب سنقدم مفهوم المنتج الخدمي بصفة عامة كمدخل للمنتج الصحي.

#### 1. تعريف المنتج الخدمي: قدمت عديد التعاريف للمنتج الخدمي منها:

تعريف kolter أنه: " أي فعل أو أداء يمكن أن يقدمه طرف ما إلى طرف آخر يكون جوهره غير ملموس ولا ينتج عنه أي تملك، وأن إنتاجه قد يكون مرتبطاً بإنتاج مادي أو قد لا يكون"<sup>1</sup>، وعرف على أنه يمثل: " أي نشاط أو سلسلة من الأنشطة ذات طبيعة غير ملموسة في العادة، ولكن ليس ضرورياً أن تحدث عن طريق التفاعل بين المستهلك ومقدمي الخدمة"<sup>2</sup>، وعرفته جمعية التسويق الأمريكية للخدمات أنه: "منتجات غير ملموسة يتم تبادلها مباشرة من المنتج إلى المستعمل ولا يتم خزنها أو نقلها وهي تقريبا تقنى بسرعة، فالخدمات يصعب في الغالب تحديدها أو معرفتها لأنها تظهر للوجود بنفس الوقت الذي يتم شراؤها وإستهلاكها فهي تتكون من عناصر غير ملموسة، متلازمة (يتعذر فصلها عن مقدمها)، وغالبا ما تتضمن مشاركة الزبون بطريقة هامة، حيث لا يتم نقل ملكيتها وليس لها لقب أو صفة"<sup>3</sup>.

#### 2. خصائص المنتجات الخدمية: ركزت التعاريف السابقة للمنتج الخدمي (الخدمات) على خصائصه المميزة

والتي تظهر في:<sup>4</sup>

<sup>1</sup>ثامر ياسر البكري، مرجع سابق، ص167

<sup>2</sup>هاني حامد الضمور، تسويق الخدمات، دار وائل للنشر والتوزيع ط2، الأردن، 2005، ص18

<sup>3</sup>نظام موسى سويدان، شفيق إبراهيم حداد، التسويق مفاهيم معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2003، ص226

<sup>4</sup>ERIC VOLGER, *Management Stratégique des Services, du diagnostic à la mise en œuvre d'une stratégie de services*, Dunod, Paris, 2004, pp 10-14

- أولاً: عدم الملموسية: تمتاز الخدمات أنها غير مادية، فلا يمكن لطلابها مشاهدتها، لمسها، سماعها... فهي عبارة عن نشاط غير مادي، وتتميز بهذه الصفة عن السلع المادية، ويترتب عن هذه الخاصية:
- صعوبة تقييم الخدمات المقدمة والخدمات المنافسة.
  - مخاطرة المستفيد من الخدمة الصحية لعدم يقينه من تحقيق إشباعه منها.
  - يعتبر سعرها عند الحصول عليها معياراً لجودتها.

ثانياً: التزامنية: أي أن إنتاج الخدمة وإستهلاكها يتم في ذات الوقت، وهي مؤشر جيد لتمييز الخدمات عن السلع التي يتم إنتاجها وخبزها، وبيعها ثم إستهلاكها كمرحلة أخيرة.

- ثالثاً: إختلاف الخدمة (تباينها): تتصف الخدمات المقدمة بعدم التجانس، أي أنه يمكن أن تقدم نفس الخدمة في نفس الشروط وتكون بها إختلافات كثيرة عند أدائها، ويشير Stanton بأن خاصية التباين في تقديم الخدمات تجعل من الصعوبة تحديد وقياس إنتاجها وتحديد مستوى جودتها<sup>1</sup>، كما أن ظاهرة عدم التأكد في نتائج الخدمات أو إختلافها من شخص إلى آخر هي في الحقيقة المحصلة النهائية للعديد من الأسباب، من أهمها:<sup>2</sup>
- تدخل المستفيد من الخدمة في إنتاج وتقديم الخدمة ذاتها، فدقة تشخيص الطبيب للحالة المرضية يتوقف (ولو جزئياً) على دقة إجابات المريض واستفساراته.
  - عبء العمل الذي يؤديه الشخص والذي أصبح يؤثر بشكل كبير على جودة الخدمة وبالتالي على عدم تجانسها أو تماثلها لما يصيب مقدم الخدمة من إرهاق وتعب وملل واعتلال في حالته النفسية وانخفاض في روحه المعنوية أثناء تأديته لها.
  - وقت تقديم الخدمة ربما يكون سبباً آخر من أسباب عدم تجانس الخدمات المقدمة وتماثلها.

رابعاً: زوال الخدمة: تفيد هذه الخاصية أن الخدمة غير قابلة للتخزين سواء تمت الإستفادة منها أو لا.

خامساً: الملكية: أي عدم إنتقال الملكية، وهذا ما يميز الخدمة عن السلعة، فالمستفيد من الخدمة له الحق باستعمالها لفترة معينة دون القدرة على إمتلاكها، فاستئجار غرفة في فندق يكون بهدف إستعمالها وليس إمتلاكها.

### ثانياً: مفهوم المنتجات الصحية

يعد المنتج الصحي حلقة وصل بين المؤسسة الإستشفائية والراغبين به، ويتوقف الطلب عليه على مدى فعاليته وكفاءته، لذا يجدر الإحاطة بالتفاصيل ل: معناه، أنواعه، خصائصه، ومعايير إنتاجه واستهلاكه...

<sup>1</sup>ردينة عثمان يوسف، التسويق الصحي والإجتماعي، دار المناهج، الأردن، 2008، ص101  
<sup>2</sup>محمد صالح المؤذن، مبادئ التسويق، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص ص226-227

**1. تعريف المنتج الصحي:** تعرف المنتجات الصحية أنها: " كافة الخدمات التي تعنى بتعزيز الصحة وصونها واستعادتها، وهي تشمل كل الخدمات الصحية الشخصية والمرتكزة على السكان"<sup>1</sup>، فهي بشكل عام: " جميع الخدمات التي يقدمها القطاع الصحي على مستوى الدولة سواء كانت علاجية موجهة للفرد أو وقائية موجهة للمجتمع والبيئة أو إنتاجية مثل إنتاج الأدوية والأجهزة الطبية وغيرها بهدف رفع المستوى الصحي للأفراد وعلاجهم ووقايتهم من الأمراض"<sup>2</sup>.

يلاحظ من هذا التعريف أن المنتجات الصحية تصنف إلى ثلاث مستويات:

✓ خدمات علاجية موجهة للفرد.

✓ خدمات وقائية موجهة للمجتمع.

✓ خدمات إنتاجية.

هدفها الإرتقاء بالمستوى الصحي للمجتمع ككل لأنها تقدم على مستوى الدولة بأكملها.

وببساطة يستشف من التعاريف السابقة ثلاثة أبعاد رئيسية للمنتج الصحي؛ هي:<sup>3</sup>

1..الصفة المميزة للمنتج: وترتبط أساسا بجوهر المنتج الصحي المقدم والذي يتكون من عدة إجراءات مختلفة تشخيصية وعلاجية.

2..المنافع المرجوة من المنتج: وتتمثل بالعناصر المختلفة التي يحصل عليها المريض لمقابلة احتياجاته الصحية والمتضمنة الإدراك الحقيقي لكفاءة العمل المؤدى بشكله الملموس وغير الملموس وبما يؤدي إلى شعوره بالإطمئنان لذلك العمل المؤدى.

3..الخدمات الساندة: هي كل ما يقده المستشفى من عناصر إضافية إلى جوهر المنتج الصحي المقدم كنظام حجز المواعيد، الإستقبال، التنسيق مع باقي المؤسسات الإستشفائية...

هذه الأبعاد تفيد أن عملية العلاج التي يتحصل عليها المريض لا تمثل المنتج الصحي في حد ذاته بل جزء منها، فالمنتج الصحي يتمثل في العلاج المقدم سواء كان تشخيصا أو علاجا أو...، وما يرتبط به من خدمات مساندة والتي يكون جوهرها غير ملموس ولا يمكن تملكها وتترك نوعا من الرضا والقبول لدى المريض.

كما تتميز المنتجات الصحية بعدة منافع تعود على المؤسسات الاقتصادية عامة وعلى المؤسسات الإستشفائية خاصة وعلى المريض أيضا، تقسم إلى:<sup>4</sup>

▪ منافع مباشرة ملموسة يمكن قياسها وحسابها: تتمثل في التكاليف التي يمكن توفيرها مستقبلا نتيجة لإنتاج منتجات صحية معينة.

<sup>1</sup>منظمة الصحة العالمية، إطار الخدمات الصحية المتكاملة التي تركز على الناس (تقرير الأمانة)، سويسرا، 15 أبريل 2016، ص1 الموقع: <https://apps.who.int/iris/handle/10665/251474>، تاريخ الزيارة: 2019/01/05

<sup>2</sup>ديبون عبد القادر، دور التحسين المستمر في تفعيل جودة الخدمات الصحية حالة المؤسسة الإستشفائية محمد بوضياف ورقلة، مجلة الباحث، العدد 11، جامعة ورقلة، 2012، ص 216

<sup>3</sup>ثامر ياسر البكري، مرجع سابق، ص168

<sup>4</sup>طلعت الدمرداش، مرجع سابق، ص28



- منافع مباشرة غير ملموسة يصعب قياسها: تتمثل في الحد من الآلام التي يعانيها المريض نتيجة المنتجات الصحية المتحصل عليها.
- منافع غير مباشرة ملموسة يمكن حسابها: تتمثل في زيادة الإنتاج كنتيجة للمنتجات الصحية المقدمة لأفراد القوة العاملة.

**2. خصائص المنتجات الصحية:** تتسم المنتجات الصحية بمجموعة من الخصائص منها ما تشترك فيها مع باقي أنواع المنتجات الخدمية (سبق ذكرها) ومنها ما تميزها عنها، وتظهر على الخصوص في:

- 1.. تميز منتجات المؤسسة الإستشفائية بكونها عامة للجمهور، وتسعى من تقديمها إلى تحقيق منفعة عامة ولمختلف الجهات والأطراف المستفيدة منها سواء كانوا أفراد أو هيئات.
  - 2.. الخدمة الطبية المقدمة تتميز بكونها على درجة عالية من الجودة لأنها مرتبطة بحياة الإنسان وشفائه.
  - 3.. تتأثر القوانين والأنظمة الحكومية على مجمل المؤسسات الصحية عامة والمؤسسات الإستشفائية خاصة، وعلى وجه التحديد إذا كانت تابعة للدولة أو للقطاع الخاص، وذلك فيما يتعلق بتحديد منهج عملها والخدمات الطبية التي تقدمها.
  - 4.. في المؤسسات الإقتصادية عموماً تكون قوة إتخاذ القرار بيد شخص واحد أو مجموعة أشخاص يمثلون قمة الإدارة، بينما المؤسسات الإستشفائية تكون قوة القرار موزعة إلى حد ما بين الإدارة ومجموعة الأطباء.
  - 5.. وجوب الإتصال المباشر بين المستشفى والمستفيد من المنتج الصحي إذ لا يمكن تقديمها في الغالب إلا بحضور المريض نفسه للفحص والتشخيص والعلاج وإجراء التحاليل.
  - 6.. نظراً لكون الخدمة الصحية مرتبطة بالإنسان، فإنه يكون من الصعوبة في كثير من الأحيان على إدارات المؤسسات الإستشفائية أن تعتمد المعايير نفسها والمفاهيم الإقتصادية التي تطبق في خدمات أخرى على عملها.
  - 7.. تذبذب الطلب على المنتج الصحي في ساعات اليوم أو الأسبوع أو الموسم يستوجب الاستعداد الدائم لتقديمه لطالبيه ولا يمكن الإعتذار عن ذلك.
- هذا بالإضافة إلى:<sup>1</sup>
- 8.. إختيار المكان الذي يخدم فيه المريض.
  - 9.. صعوبة تطبيق المفاهيم الإقتصادية على المنتجات الصحية.
  - 10.. أن الخدمات الصحية تتطلب في الغالب السرعة في أدائها، وهذا يتطلب إنتشار مكاني وإنتشار زمني.
  - 11.. صعوبة تحديد وتقييم وقياس جودة المنتج الصحي أو الخدمة الصحية.
- كما يمكن أن نضيف لأهم خصائصها؛ ضرورة توفير وتقديم المنتجات الصحية بشكل كافي وبمستوى جودة عالية؛ أي وجوب توفر الكفاية الكمية والكفاية النوعية فيها؛ ويقصد بـ:<sup>2</sup>

<sup>1</sup>فريد كورتل، مرجع سابق، ص 316-317

<sup>2</sup>عتيق عائشة، جودة الخدمات الصحية في المؤسسات العمومية الجزائرية دراسة حالة المؤسسة العمومية الإستشفائية ولاية سعيدة، مذكرة ماجستير، تخصص تسويق دولي، جامعة تلمسان، الجزائر، 2012/2011، ص 39

**الكفاية الكمية:** أي توفير المنتجات الصحية بحجم يمكن من تغطية كل أفراد المجتمع؛ ويتحقق هذا من خلال:

- ..توفير عدد كافي من الموارد البشرية الطبية (أطباء، ممرضين، فنيي مختبرات وغيرهم من المساعدين).
- ..توفير عدد كافي من المؤسسات الإستشفائية مع تطبيق العدالة والمساواة في التوزيع.
- ..توفير الخدمات الصحية في جميع الأوقات ما يتطلب تواجد الفريق الطبي على مدار 24/24 ساعة.
- ..نشر الوعي الصحي بضرورة الرعاية الصحية ووسائلها والخدمات التي تقدمها.
- ..وضع النظم المالية والإدارية الكفيلة بتوفير الخدمات الصحية للأفراد والسعي للتأمين الصحي الشامل لهم.

**الكفاية النوعية:** يتفق الجميع أن الرعاية الطبية لا تحتاج فقط إلى زيادة عدد أعضاء الفرق الطبية والوحدات الصحية والمؤسسات الإستشفائية، بل تحتاج أيضا توفير ظروف رفيعة المستوى للعمل الطبي، وهذا يشمل:

- ..وضع معايير وأسس تحدد المستوى المطلوب والواجب توفره في كل من أعضاء الفريق الطبي والمعدات والأجهزة ووسائل التشخيص والعلاج، وأن تكون موضوعة من طرف لجنة عليا من ذوي الإختصاص والخبرة والدراية في مجالات الرعاية الطبية المختلفة، ولا يسمح لأي كان سواء كان طبيبا أو ممرضا أو مؤسسة طبية أن تمارس مهنة تقديم المنتجات الصحية (الخدمات الطبية) إلا إذا توافر فيها هذه المعايير.
- ..العمل على رفع كفاءة وحسن تدريب أعضاء الفريق الطبي، سواء كان طبيبا أو اختصاصيا أو ممرضا أو صيدلانيا، وهذا من خلال وضع برامج ثقافية علمية لرفع مستواهم العلمي والإطلاع على أحدث الإكتشافات الطبية بالإضافة إلى البرامج التأهيلية من أجل تجديد معلوماتهم النظرية والعلمية، ويشترط في هذه الدورات أن تكون إجبارية مرتبطة باستمرارية مزاولة المهنة.
- ..تقديم التسهيلات والمساعدات المالية والإدارية والفنية لجميع العاملين في قطاع الخدمات الطبية، سواء أكانوا أفراد أو مؤسسات من أجل الحصول وامتلاك الأدوات والأجهزة والمعدات الطبية اللازمة والمرافق الطبية بأقل التكاليف المالية والجهود ليستطيعوا تقديم الخدمات الطبية على مستوى عالي.
- ..دمج الخدمات الصحية العلاجية والوقائية وذلك لأن هذه الخدمات لها كيان واحد متكامل، وغرض شامل هو العمل على اكمال سلامة الفرد من النواحي الجسمية والعقلية علاوة على مكافحة الأمراض وعلاجها، لأن تقسيم هذه الخدمات ينفي الغرض من التكامل إضافة على ما يتبع ذلك من زيادة النفقات الفعلية والإدارية لهذه الخدمات وبالتالي تؤثر على أسعارها النهائية.

### 3. أنواع المنتجات الصحية: يمكن تقسيمها إلى:<sup>1</sup>

1..الخدمات الطبية: تتدرج تحتها العديد من الخدمات كالإسعافات، العمليات الجراحية، العلاج الطبيعي والعلاج تحت إشراف طبي، وتختص كل خدمة بفئة معينة من المرضى، منها ما يتطلب إقامة المريض بالمستشفى وتحت إشراف الكادر الطبي أو ما يحتاج فقط إلى جلسات محددة على فترات زمنية أو أن المريض يتلقى فقط علاجات بسيطة ولا يحتاج إلى الإقامة بالمستشفى.

<sup>1</sup>محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 19-21

- 2.. خدمات فندقية مساعدة: هي خدمات مقدمة بالدرجة الأولى إلى المرضى المقيمين بالمستشفى، وتندرج تحتها خدمات الغرف، الإطعام، الغسيل والإستقبال...
- 3.. الخدمات الإدارية والمالية: تتمثل في خدمات الإدارة التقليدية والمتعلقة بالمحاسبة والتمويل، الموارد البشرية، الصيانة والتنظيف...

كما يمكن تصنيفها (المنتجات الصحية) إلى:<sup>1</sup>

- 1.. فحوصات واستشارات: وهي أساس عمل المؤسسات الإستشفائية والدافع الأكبر لطالب الخدمة للتفاعل مع عارضها.
- 2.. خدمات سريرية: تضمن إقامة المرضى وتمثل مكان عمل الأعوان الصحيين وغير الصحيين، وأيضا مكان للتفاعل مع العائلات.
- 3.. الأرضية التقنية: هي كل الوسائل التكنولوجية لضمان التشخيص والعلاج الفعالين للمرضى.
- 3.. خدمات الإمداد: هي كل الخدمات المساندة مثل: النقل...
- 4.. خدمات إدارية: تتمثل في الوظائف الإدارية بمختلف أقسامها وإداراتها.
- وتصنف أيضا إلى:<sup>2</sup>
- 1.. منتجات صحية علاجية: تتمثل في الخدمات المرتبطة بصحة الفرد بصورة مباشرة وتشمل: التشخيص، العلاج والرعاية الصحية.
- 2.. منتجات صحية وقائية: تتمثل في الخدمات المرتبطة بصحة المجتمع ويطلق عليها أيضا اسم الخدمات الصحية البيئية أو العامة وتخص الخدمات الموجهة للحماية من الأمراض المعدية والأوبئة والحماية من التدهور الصحي الناتج عن سلوك الأفراد.

**ثالثا: جودة المنتجات الصحية:** إن مسألة توافر الجودة في المنتجات الصحية تعد مسألة حتمية ومعقدة في ذات الوقت، كما أن محاولة تعريف جودة المنتجات الصحية تختلف باختلاف وجهة نظر كل طرف:<sup>3</sup>

- المريض: على ما يوفره المستشفى من معالجة في ظروف إنسانية تتسم بالعطف والإحترام.
- الطبيب: وضع المعارف والعلوم الأكثر تقدما والمهارات الطبية في خدمة المريض.
- إدارة المؤسسة الإستشفائية: تحقيق الكفاءة والفعالية في تقديم الخدمة باستخدام المواد المتوفرة والقدرة على جذب المزيد من الموارد لتغطية الحاجات اللازمة لتقديم منتج (خدمة) متميز.

<sup>1</sup>Farida Djellal et autres, Op cit, pp62-64

<sup>2</sup>إلهام يحيوي، ليلي بوحديد، تقييم جودة الخدمات الصحية ومستوى رضا الزبائن عنها، مجلة الباحث، العدد 04، باتنة، 2014، ص320

<sup>3</sup>ثامر ياسر البكري، مرجع سابق، ص198

منم سبق فإن أي تعريف لا بد أن يتوافق مع الأبعاد التالية:<sup>1</sup>

- ✓ المطابقة مع المواصفات: المريض يتوقع أن يكون المنتج الصحي الذي يشتريه يوازي أو يزيد في الأداء عما تم الإعلان عنه من قبل منتج، أي أن يتحقق على الأقل مستوى تطابق بين المواصفات المقررة مسبقا وما هو متحقق فعلا عند تقديم الخدمة، لكون المنتج الصحي أساسا غير ملموس.
- ✓ القيمة: هي مقدار ما يدفعه المريض عن سعر يعبر عنه بنقود مقابل الحصول على المنتج الصحي الذي يرغبه، ويحدد المريض مستوى السعر وقبوله لذلك على أساس ما يتوقعه من أداء أو نتائج المنتج الصحي قبل شرائه.
- ✓ الموائمة مع الإستخدام: ويقصد بذلك التوافق أو الانسجام ما بين الأداء المتحقق من الخدمة الصحية والغرض الذي صمم لها أصلا، وهذا التوافق يتمثل بالمظهر، النمطية، المعولية، المهارة، والقدرة التي يتميز بها منتج الخدمة الصحية.
- ✓ الدعم: وهو مقدار الاهتمام الذي توليه المنظمة الصحية (المؤسسة الإستشفائية) لمستوى النوعية المقدمة في المنتج الصحي للمرضى وما يعقب ذلك من رأي أو تصور. مع محاولتها للحفاظ على ذلك المستوى من النوعية إن لم تكن تسعى للارتقاء به لما هو أفضل.
- ✓ التأثير السايكولوجي (النفسي): الكثير من المرضى يتم تقييمهم للمنتج الصحي على أساس التأثير النفسي الذي يمكن أن تخلقه فيهم ومعبر عنه بأشكال عدة ومنها: الصورة الموجبة المرسومة في ذهن المريض عن المنتج الصحي، الأفق المستقبلي الذي يتجه إليه المنتج في مستوى نوعيته، رد الفعل المتحقق من قبل منتج أو مقدم المنتج الصحي لتقديم ما هو أفضل، اللطف والأدب والكياسة في تقديم المنتج الصحي...إلخ.

#### المطلب الثاني: تسعير منتجات المؤسسة العمومية الإستشفائية

تعتبر عملية تسعير السلع والخدمات من العمليات الصعبة عموما وتخضع للعديد من العوامل والمتغيرات التي لا بد من أخذها بعين الإعتبار وتتجلى هذه الصعوبة أكثر عند السعي لتحديد أسعار الخدمات الصحية.

#### أولاً: مفهوم السعر

**1. تعريف السعر:** يطلق لفظ السعر عادة على ما يتم دفعه من نقود في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة، وبالتالي يمكن أن يعرف على أنه: " كمية النقود التي تدفع من قبل المستهلك مقابل امتلاك وإستخدام السلعة أو الخدمة"<sup>2</sup>، أما في الرعاية الصحية فإن السعر هو مقدار العوائد التي تحصل عنها المؤسسة الإستشفائية مقابل مما تتحمله لتقديم الخدمة، وقد يدفع الزبون (المريض) أجر أعلى لقلّة مدة الإنتظار مثلا، أو الفحص من دون حجز مسبق الأمر الذي أدخل المنافسة السعرية في المؤسسات الإستشفائية أساسا لتوسيع قاعدتها وعدد مرضاها، وقد عرفته جمعية المؤسسات الإستشفائية الأمريكية أنه: " القيم التي تفرض لقاء كل خدمة، والتي

<sup>1</sup> نفس المرجع، ص ص، 200-201

<sup>2</sup> ثامر البكري، أحمد الرحومي، تسويق الخدمات المالية، إثراء للنشر والتوزيع، 2008، ص 323

يجب أن تعكس بدقة تكاليف التشغيل للخدمة المقدمة مع حصة عادلة لتأمين الإحتياجات المالية الأخرى التي يكون المريض مسؤولاً عنها<sup>1</sup>.

فالسعر يعتبر من بين أبرز عناصر المزيج التسويقي في المؤسسة للأسباب التالية:<sup>2</sup>  
أ. يعتبر العنصر الوحيد من بقية العناصر في المزيج التسويقي الذي يتمثل في كونه مولد للإيرادات والأرباح، بينما البقية الأخرى من العناصر تعتبر تكاليف.

ب. يتميز بكونه أكثر العناصر في المزيج التسويقي مرونة واستجابة للتغير تبعاً لأي طارئ في البيئة لمحيطه بالمؤسسة، بينما بقية العناصر تحتاج إلى وقت طويل وإجراءات معقدة ليتم تغييرها.

ج. تحتل الأسعار المرتبة الأولى من حيث الصعوبة والمشكلات التي يتعرض لها مدراء التسويق في المؤسسات وذلك لما لها من تأثير كبير على ديمومة المؤسسة واستمرارها في تحقيق الأرباح أو العكس.

## 2. وظائف الأسعار: يمكن للمؤسسة والدولة على حد سواء أن تستخدم الأسعار لتحقيق وظائف عديدة، منها:<sup>3</sup>

- أ. توجيه الإستهلاك: تعتمد الدولة على الأسعار لتوجيه وتنظيم إستهلاك بعض السلع، فنفرض أسعاراً تحقق:
  - إنقاص إستهلاك سلع معينة لتحقيق فائض للتصدير.
  - موازنة الإستهلاك مع الإنتاج أو الإستيراد.
  - إمتصاص أموال من ذوي القدرة الشرائية المرتفعة.
  - لتحقيق ادخار إجباري يمكن الدولة من تنمية مواردها الذاتية لتمويل خططها الاقتصادية والإقلال من الإعتتماد على القروض الخارجية.
- ب. تحقيق الرفاهية: تقوم الدولة بتحديد أسعار جبرية لبعض السلع ولا تراعي فيها التكاليف بقدر ما تراعي تمكين الأفراد من الحصول عن إحتياجاتهم الضرورية لغرض رفع مستوى المعيشة وتحقيق رفاهيتهم.
- ج. إيجاد التوازن بين العرض والطلب: تتمكن الدولة من خلال الأسعار من إيجاد التوازن بين عرض السلع والطلب عليها في الفترات الإستهلاكية المتغيرة.
- د. المراقبة والتقييم: تعتبر هذه الوظيفة من الوظائف المهمة للأسعار إذ تستخدمها الإدارة العليا في المؤسسات وسيلة لتقييم نشاط المديرين في تنفيذ العمليات الموكول إليهم تنفيذها.
- هـ. وسيلة لتوزيع الدخل: يلجأ المخططون إلى تقليل التفاوت بين الدخل الحقيقية للأفراد عن طريق أسعار السلع والخدمات من خلال إستعمال نسب ضرائب مختلفة على المبيعات.

<sup>1</sup>ثامر ياسر البكري، مرجع سابق، ص261

<sup>2</sup>ثامر البكري، أحمد الرحومي، مرجع سابق، ص324

<sup>3</sup>محمد صالح المؤذن، مرجع سابق، ص370-371

ثانيا: مفهوم التسعير

1. تعريف التسعير: يعتبر التسعير المظلة التي ينطوي تحتها السعر، فهو قرار وضع الأسعار الذي يتخذ من خلال عملية إدارية متكاملة مع مراعاة جملة أمور تدخل في مفهوم السعر، وبالتالي فالتسعير يقصد به تحديد سعر من جهة يغطي تكاليف المنتج مع فائدة ومن جهة ثانية يكون منخفض بما يحقق جذب الزبائن.

2. الإعتبارات المؤثرة في قرارات التسعير: إن إستراتيجية التسعير هي تحديد فلسفة الإدارة في أي مؤسسة نحو إختيار أساليب تحديد أسعار ما تقدمه من منتجات وخدمات والتعديل في هذه الأسعار من حين لآخر ورغبة الإدارة في السيطرة على السعر الذي تباع به السلعة أو الخدمة للمستهلك النهائي، وهي ذات أهمية خاصة لتأثيرها المباشر على المستهلك والمنافسين ولعلاقتها بدور الدولة كمنظم للحياة الاقتصادية، ولذلك عادة ما يكتنف بناء إستراتيجية التسعير تعقيدات كثيرة بسبب كثرة المتغيرات التي يجب أخذها بعين الإعتبار عند القيام بذلك. ويمكن تقسيم العوامل المؤثرة إلى:<sup>1</sup>

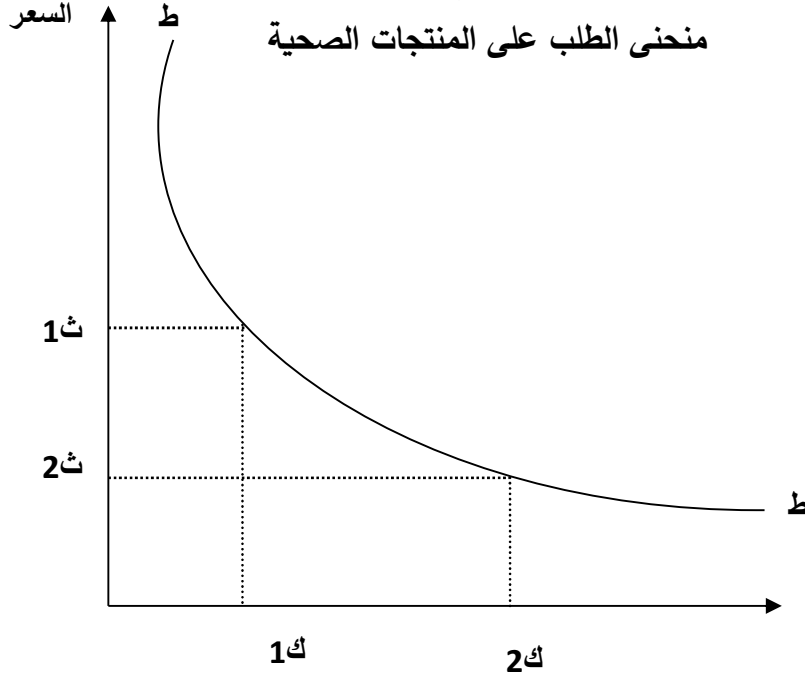
اعتبارات داخلية: وتشمل:

- أ. الأهداف العامة والتسويقية للمؤسسة الإستشفائية: (مؤسسة إستشفائية هادفة للربح وأخرى غير هادفة له).
- ب . التكاليف: فعلى المستشفى أن تكون واعية لتكاليف الإنتاج لأنها هي الأرضية التي تبنى عليها الإستراتيجية التسعيرية وفضلا عن التكاليف المباشرة وغير المباشرة لأية خدمة مقدمة فإن التكاليف الأخرى للخدمات الواجب تجهيزها حتى إن لم تستخدم يجب أن تؤخذ بعين الإعتبار في قرار التسعير كالتكاليف المرتبطة بتوفير معدات الطوارئ.
- ج . العناصر الأخرى للمزيج التسويقي: فيما يخص المنتجات وما يرتبط بها من مستوى نوعية الخدمة الصحية وقنوات توزيعها والأساليب المعتمدة في الترويج لها وقياس تأثير السعر على كل متغير من هذه المتغيرات، وما يعود في محصلتها النهائية على الخدمة الصحية المقدمة للمرضى.
- د . عوامل محسوسة وغير محسوسة: مثل الحالة الاجتماعية ومتطلبات ترخيص ممارسة المهنة والإحتياجات المالية لتحديث المعدات وتوسيع الخدمات وإعادة تجهيز التسهيلات في المستشفى.

اعتبارات خارجية: وتشمل هي الأخرى:

- أ. الطلب: يحتاج المسوقون أن يعرفوا عدد الزبائن الذين يطلبون منتجاتهم والكمية التي يرغبون في الحصول عليها والتي تعتبر قاعدة في تحديد السعر ودرجة حساسيته في السوق، حيث يظهر لنا منحنى الطلب وعلاقته بسعر المنتجات الصحية كالتالي:

الشكل رقم: 19



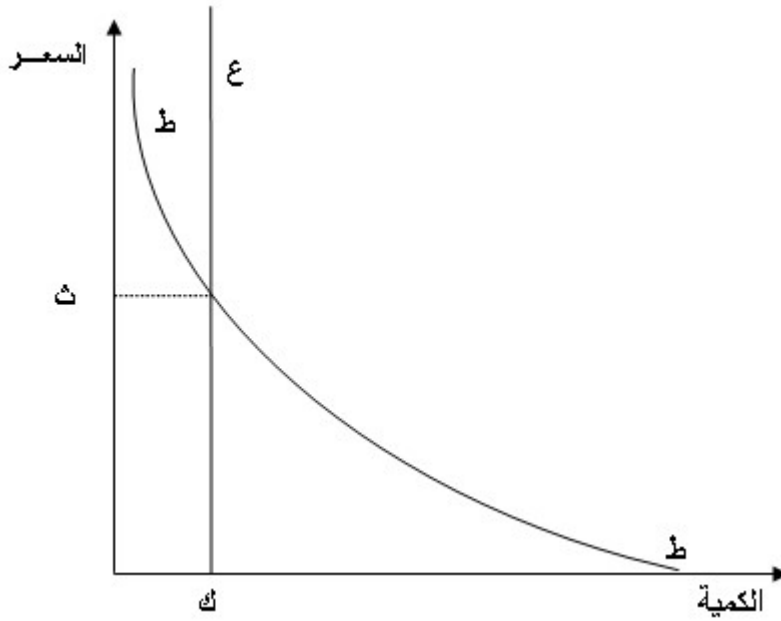
المصدر: طلعت الدمرداش، اقتصاديات الخدمات الصحية، مكتبة القدس، الزقازيق، مصر، 1999، ص95.

يمثل هذا المنحنى العلاقة بين الكمية المطلوبة من المنتجات الصحية والسعر والتي تظهر جليا أنها علاقة عكسية فكلما ارتفع السعر قلت الكمية المطلوبة من جانب مستهلكيها. كما أن انخفاضه يزيد من عدد المرضى الذين يطلبون تلك الخدمة، لأن منهم ذوي الدخل المنخفضة الذين كانوا لا يستطيعون دفع سعرها قبل ذلك سيتمكنون من دفعه حاليا، ويؤدي أيضا انخفاضه إلى زيادة عدد مرات طلب الخدمة الصحية في نفس الفترة من جانب هؤلاء المرضى القادرين على دفع سعر الخدمة الصحية المرتفع سابقا ممثلا في التردد على الطبيب أكثر من مرة في الشهر مثلا مقارنة بالاكْتفاء بزيارة الطبيب مرة واحدة في الشهر عند السعر المرتفع سابق<sup>1</sup>. أما في حالة تقديم المنتجات الصحية مجانا (أو بسعر رمزي) فإن منحنى الطلب يختلف تماما، ولأن الخدمة مجانية تزداد الكمية المطلوبة عن الكمية المعروضة كما في الشكل التالي:

الشكل رقم: 20

منحنى الطلب على المنتجات الصحية حالة تقديمها مجانا

<sup>1</sup>طلعت الدمرداش، مرجع سابق، ص 96



المصدر: طلعت الدمرداش، اقتصاديات الخدمات الصحية، مكتبة القدس، الزقازيق، مصر، 1999، ص130.

يلاحظ أنه عند السعر 0 (أي الخدمة مجانية) تحدد الكمية المطلوبة بنقطة على المحور الأفقي (ط)، ويقابل هذه الكمية من الطلب في هذا النوع من المؤسسات الإستشفائية طوابير وأوقات إنتظار طويلة، وعند ارتفاع الأسعار ينخفض الطلب كثيرا إلى أن نصل إلى نقطة تتعادل عندها الكمية المطلوبة مع الكمية المعروضة عند السعر (ث').

كما تساعد مرونة الطلب السعرية على تحديد السياسة السعرية التي تعظم إيرادات المؤسسة، فتعرف بأنها: "التغير النسبي في الكمية المطلوبة نتيجة للتغير النسبي في السعر". ويعبر عنها رياضيا:

$$\text{مرونة الطلب السعرية} = (\text{نسبة التغير في الكمية المطلوبة}) / (\text{نسبة التغير في السعر})$$

- أي متى تقرر المؤسسة رفع أسعار منتجاتها في السوق وفقا لكل حالة من حالات مرونة الطلب السعرية: إذا كان الطلب عديم المرونة (مر<sub>ط</sub> = 0): تكون السياسة السعرية الملائمة رفع سعر المنتج، حيث أن رفعه لن يقابله أي تخفيض في الكميات المطلوبة في السوق، وبالتالي تزداد إيرادات المؤسسة.
- إذا كان الطلب قليل المرونة (مر<sub>ط</sub> > 1): تكون السياسة السعرية الملائمة رفع سعر المنتج حيث أن رفعه سيقلبه إنخفاض في الكميات المباعة في السوق ولكن بنسبة أقل من نسبة ارتفاع سعر المنتج وبالتالي تزداد إيرادات المؤسسة.
- إذا كان الطلب متكافئ المرونة (مر<sub>ط</sub> = 1): لن تكون للسياسة السعرية أي تأثير على الكميات المطلوبة لأن رفع أو خفض السعر سيؤدي إلى رفع أو خفض الكميات المطلوبة بنفس النسبة، وبالتالي لن يكون أي تأثير على إيرادات المؤسسة.



- إذا كان الطلب كبير المرونة (مرط < 1): تكون السياسة السعرية الملائمة خفض السعر حيث أن خفضه سيقابله زيادة في الكميات المباعة في السوق وستكون نسبة زيادة الكميات المطلوبة في السوق أكبر من نسبة خفض السعر وبالتالي تزداد إيرادات المؤسسة.
- ب . طبيعة المنافسة: يجب التنبيه إلى السياسات السعرية للمنافسين وتكييف أو تعديل الأسعار طبقا لذلك، كما أن السعر يؤثر في الموقع التنافسي للمؤسسة الإستشفائية وحصتها في السوق، فيمكن للمؤسسة أن تعطي إشعارا بتخفيض أجور خدمات فحص رسم الثدي، أو بمجانيته لعدة أشهر كوسيلة لجذب النساء لأغراض الفحص الوقائي.
- ج . اعتبارات السوق المستهدف: على إدارة التسويق أن تسأل نفسها من هم زبائننا؟ وكيف يريدون السعر أن يكون؟ إذ أن الفكرة القائلة بأن الزبون يطلب دائما أقل الأسعار ليست صائبة، كما أن ما يتوقعه الزبون من منفعة تعود عليه جراء استخدامه للمنتج تؤثر في قرار التسعير .
- د . نظرة الزبون إلى الخدمة الصحية: ينظر الزبون إلى السعر على أنه متضمن لكل ما ينبغي أن يحصل عليه من الخدمة المطلوبة، فالتكلفة الحقيقية غالبا ما تكون محددة بالدفع المباشر لكنها قد تتضمن تكاليف النقل، الخزن، مدة الخدمة (متضمنة أوقات الإنتظار) وعوامل أخرى.
- هـ . تغير مستويات الدخل: تؤثر التغيرات في مستويات الدخل للأفراد على مقدار الطلب على المنتجات وبالتالي على معدلات أسعارها.
- و . اعتبارات قانونية: قد تتخذ الحكومات قرارات تتعلق بالأسعار لمعالجة ظاهرة إقتصادية معينة.

### ثالثا: إستراتيجيات تسعير منتجات المؤسسة العمومية الإستشفائية

- تحدد إستراتيجيات تسعير المنتجات الصحية إستنادا إلى الأهداف الممكن تحقيقها في بيئة تنافسية وفي حدود القوة الشرائية للمستهديين من هذه المنتجات، وتتمثل في:<sup>1</sup>
- أ. إستراتيجية قشط السوق: بشكل عام فإن المستهلكين من الخدمات الصحية يكون لديهم الاستعداد لدفع أسعار مرتفعة بهدف الحصول عليها مقابل المحافظة على صحتهم وحياتهم وضمن إطار هذه الإستراتيجية فإن المنظمة الصحية تقوم بتحديد أسعار مرتفعة لهذه المنتجات مستندة على:
- وجود عدد من المشتريين الذين لديهم الحاجة، الرغبة والقوة الشرائية لطلب هذه الخدمات.
  - تقديم منتجات صحية ذات جودة عالية.
  - المنافسة لا تشكل خطرا كبيرا على المؤسسة لتمييزها في تقديم هذه المنتجات.
- ب . إستراتيجية إختراق (التغلغل) الأسواق: تتبنى المؤسسة الصحية سياسة الأسعار المنخفضة لكي تتمكن من الصمود في وجه المؤسسات العاملة في السوق والتي لا تتمكن من تخفيض أسعار منتجاتها، وتعتمد هذه الإستراتيجية عندما:

- تكون هناك حساسية عالية تجاه الأسعار من قبل المشتريين وذلك لانخفاض القوة الشرائية.
- لا تستطيع المنافسة تبني أسعار منخفضة.

ج . إستراتيجية قيادة السعر: تستطيع المؤسسة الصحية قيادة السعر في السوق عندما تكون:

- قادرة على تحليل وتشخيص التغيرات الحاصلة في السوق.
- لها القدرة على وضع هيكل السعر في السوق وتكون باقي المؤسسات الصحية مستعدة لإتباعها.
- معروفة ولها قبول بشكل عام من قبل المجهزين ونقاط التوزيع باعتبارها قائداً للسعر.

وتختلف أهداف إستراتيجية قيادة السعر وفقاً إلى:

..الأرباح التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها ومدى إمكانية الإستمرار في إعتقاد هذه الإستراتيجية من أجل تحقيق ذلك.

..دور المنافسة في المستقبل للإستمرار بقبول الوضع الحالي أو العمل على الخروج من القيادة.

..دورة حياة المنتجات الصحية للمنظمة.

إضافة إلى الأسس السابقة التي تعتمد في تحديد الأسعار فإن المؤسسات الصحية تستطيع أن تحدد أسعاراً مختلفة لمنتجاتها إستناداً إلى:<sup>1</sup>

...مستوى تميز الخدمات وانفراد المؤسسة بتقديمها للسوق أو إنفراد عدد قليل جداً من المؤسسات الصحية في تقديم هذه الخدمة وتتميز بتقديمها على مستوى عال من الجودة مثل: عمليات التجميل، أطفال الأنبوبة، زراعة القلب... إلخ، ففي هذه الحالة تقوم المؤسسة بتحديد أسعار مرتفعة.

...عندما تكون كمية المعروض من السلع الصحية (أدوية، مستلزمات وأدوات... إلخ) أقل من كمية الطلب وهناك حاجة ماسة لهذه السلع باعتبارها سلعا ضرورية جداً لإدامة الحياة لذا فإن المستهلك لديه الاستعداد لدفع سعر أعلى للحصول عليها.

...شهرة المؤسسة ومستوى الثقة حيث أن المؤسسة الصحية (مؤسسة إستشفائية، مراكز صحية، عيادات طبية...) والتي تمتلك سمعة ممتازة في السوق وشهرة متميزة وتحظى بثقة المجتمع فإن ذلك سوف يعمل على زيادة الطلب على خدماتها وتتمكن من إستخدام سياسة سعرية مرتفعة.

#### المطلب الثالث: السعر التنافسي لمنتجات المؤسسة العمومية الإستشفائية

تواجه المؤسسات بشكل عام والمؤسسات الإستشفائية بشكل خاص صعوبة في تحديد السعر التنافسي الذي تتبع به منتجاتها ومن خلاله تحقق أرباح مجزية تمكنها من البقاء والصمود في وجه المؤسسات المنافسة، لذا عليها مراعاة العديد من العوامل لتحديده، سنحاول تحديدها من خلال هذا المطلب.

أولاً: مفهوم السعر التنافسي: يتكون السعر التنافسي بعد مراجعة أسعار المنافسين لتحديد أسعاره الخاصة وفقاً لأهداف المؤسسة من حيث العلامة التجارية وأساليب الاختراق أو عدوانية السوق، ويمكن أن يختلف مستوى

<sup>1</sup>ردينة عثمان يوسف، مرجع سابق، ص 169

السعر إلى حد ما، فإذا أرادت المؤسسات الحصول على حصة في السوق فإن هدفها سيكون الحصول على واحد من أقل الأسعار في السوق وعلى العكس من ذلك إذا أرادت إنشاء صورة علامة تجارية ناجحة فيكون من الأفضل بيع منتجات أعلى سعرا من أجل توصيل إشارة الجودة إلى المستهلكين.<sup>1</sup>

**ثانيا: حدود التسعير التنافسي:** يعمل التسعير التنافسي فقط عندما تكون المنتجات المباعة من قبل مؤسسات متعددة لنفس الزبائن متطابقة إلى حد كبير، وعلى العكس من ذلك إذا كانت المنتجات متشابهة جزئيا وليست متطابقة تماما فلا يمكن نقل السعر من منتج إلى آخر، ويكون منتجين متطابقين وفقا للإقتصاد الكلاسيكي إذا كان بإمكان المستهلك بطريقة ما استبدال كمية من منتج بكمية منتج آخر دون التعرض لأي خسارة في منفعة المنتج، إذا يظهر أن تحديد التطابق هو الجزء الصعب من التسعير التنافسي.<sup>2</sup>

**ثالثا: تحديد السعر التنافسي لمنتجات المؤسسة العمومية الإستشفائية:** تعد عملية تحديد السعر التنافسي لمنتجات المؤسسة أمرا بالغ الأهمية والصعوبة في نفس الوقت وعلى الإدارة مراعاة عدة عوامل عند تحديده، تتمثل في:

..تحديد الهدف من التسعير: يوجد بعض المؤسسات الإستشفائية تسعر منتجاتها بهدف البقاء في السوق وتكون عموما بإضافة هامش ربح معقول، وأخرى بهدف تعظيم الأرباح وزيادة الحصة السوقية ما يترجم زيادة أسعارها، لذا فإن عملية تحديد السعر التنافسي للمؤسسة يكون بناء على تحديد الهدف من عملية التسعير وأن يكون متناسقا مع الأهداف العامة للمؤسسة.

..تقدير حجم الطلب على المنتجات الصحية: إن العلاقة العكسية المعروفة بين كمية الطلب على المنتج وقيمة السعر في الحالات العادية تحتم على المؤسسة الإستشفائية دراسته (حجم الطلب) لتحديد السعر التنافسي الذي تضمن من خلاله كمية الطلب وبالتالي الحصة السوقية والقدرة على البقاء في السوق التنافسي.

..تقدير التكاليف الذاتية: بإمكان المؤسسة الإستشفائية تقدير التكاليف النهائية للوحدة الواحدة من المنتج المراد تسعيره بتقدير حجم التكاليف النهائية (بالاعتماد على تكاليف الفترة السابقة مثلا) وقسمتها على حجم المبيعات المقدر باعتباره الحد الأدنى الذي يمكن أن تبيع به منتجاتها، ومعتمدة في تقدير حجم المبيعات على تقدير حجم الطلب وملاءمته للسعر مع مراعاة ظروف المنافسة والمنافسين.

..تحليل تكاليف المنافسين: إن عملية فهم وتحليل تكاليف المنافسين ومقارنتها بتكاليف المؤسسة تساعد الإدارة على وضع سعر تنافسي على ضوء هذه الفروقات.

..دراسة أسعار وعروض المنافسين: في حالة امتلاك المنافسين لميزة تنافسية تميز منتجاتهم على الإدارة أخذها بالحسبان وخصم قيمتها من سعر البيع والعكس صحيح، فعند امتلاك المؤسسة لميزة تنافسية يتم تقدير قيمتها وإضافتها لسعر المنتج.

<sup>1</sup>Gaël Grasset, **Competitive Pricing**, Supply Chain Management (SCM) Knowledge Base of Lokad, <https://www.lokad.com/competitive-pricing-definition>, July 2015

<sup>2</sup> Ibid.

..إختيار الإستراتيجية التسعيرية المناسبة: يعتمد إختيار الإستراتيجية التسعيرية المناسبة بشكل كبير على الهدف من التسعير، فإذا كان هدف المؤسسة مثلا هو التميز بمنتجاتها وتقديمها بجودة عالية وسعر مرتفع فإن إستراتيجية قشط السوق هي الأنسب، أما إذا كان هدفها مواجهة المؤسسات المنافسة والحصول على حصة سوقية فإستراتيجية التغلغل في السوق هي الأفضل.

#### المبحث الثالث: التحكم في تكاليف المؤسسة العمومية الإستشفائية كأداة لتحقيق التنافسية

تسعى المؤسسات الإستشفائية الخاصة كغيرها من المؤسسات الاقتصادية إلى تحقيق البقاء والنمو والقدرة على المنافسة والتغلب على منافسيها، ومثلها المؤسسات العمومية الإستشفائية مستقبلا، ولن تتحقق هذه الأهداف إلا من خلال التحكم الجيد والفعال في التكاليف ما يدر عليها أعلى مستوى من الأرباح. ونسعى من خلال هذا المبحث إلى دراسة ما يمكن المؤسسات الإستشفائية من التحكم في تكاليفها وتخفيضها إلى الحد الأدنى الذي يؤدي إلى تعظيم أرباحها وبالتالي ضمان تمويل إحتياجاتها الذي بدوره يضمن لها البقاء والإستمرارية خاصة في وسط تنافسي.

#### المطلب الأول: أساليب المحاسبة الإدارية للتحكم في التكاليف وتحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

تزايد الاهتمام بالمحاسبة الإدارية ومع ذلك لم يتم التوصل إلى تعريف موحد لهذا المصطلح وما زال مجالا مفتوحا للباحثين فيه، ومن هذه التعاريف أنها: "عملية تحديد وقياس وتجميع المعلومات (المالية وغير المالية) من البيئة (الداخلية والخارجية) للمؤسسة، وتحليل تلك المعلومات وتفسيرها وتوصيلها إلى متخذي القرارات، بهدف تحديد الإستراتيجيات المناسبة، واستخدام المعلومات في تدعيم المركز التنافسي للمؤسسة"<sup>1</sup>.

وللمحاسبة الإدارية عدة أساليب يمكن للمؤسسات العمومية الإستشفائية اعتمادها للتحكم في تكاليفها، أهمها:

1. إدارة الجودة الشاملة.
2. بطاقة الأداء المتوازن.
3. الإنتاج في الوقت المحدد.
4. سلسلة القيمة.
5. التطوير المستمر.
6. نظام التكاليف على أساس الأنشطة.
7. التكلفة المستهدفة للخدمة الصحية.

أولاً: إدارة الجودة الشاملة: قبل التطرق إلى مفهوم إدارة الجودة الشاملة نرى ضرورة تعريف تكاليف الجودة وتبويبها:<sup>1</sup>

**1. تعريف تكاليف الجودة:** تعرف تكاليف الجودة على أنها: " التكاليف التي تحدث بسبب منع انخفاض الجودة أو بسبب عدم مطابقة المنتجات للمعايير الموضوعية مسبقاً، فتكاليف الجودة عادة ما تتفق لضمان مطابقة المنتجات لمعايير الجودة التي توضع من طرف الشركة، فضلاً عن تكاليف الخدمات التي تقدمها في مرحلة ما بعد البيع "

. **تبويات تكاليف الجودة:** يمكن توضيح تكاليف الجودة من خلال التعرف على التفاصيل التي تتضمنها، إذ

اختلف الباحثين حول التكاليف التي تدخل ضمن تكاليف الجودة ولعل أغلبهم يتفق على الأنواع التالية:

. تكاليف التوافق: وهي تلك التكاليف التي تهدف إلى تحقق التوافق مع المواصفات المحددة للجودة من خلال تجنب حدوث أي اختلال عن هذه المواصفات، وعادة ما تكون هذه التكاليف إختيارية ويمكن التحكم بها لأنها تتوقف على تقدير الإدارة أي أنها تتفق لمنع حدوث أي منتجات معيبة وتتكون من عنصرين هما:

\*تكاليف المنع (الوقاية): هي عبارة عن تكاليف خاصة بجميع الأنشطة المصممة خصيصاً لمنع حدوث انخفاض في مستوى الجودة، ومنع الإنتاج غير المطابق للمواصفات، ومن الأمثلة الشائعة حوله تكاليف مراجعات منتج جديد والتخطيط الجودة وتقييم الإمكانيات وقدرات الموردين.

\*تكاليف التقييم (الرقابة): تتمثل في التكاليف المطلوبة للتأكد من أن الموارد والمنتجات تتفق مع معايير إدارة الجودة، وتشمل التكاليف المرتبطة بفحص المواد الأولية والأجزاء المشتراة وتكاليف فحص المنتجات لتحديد الوحدات غير المطابقة للمواصفات قبل عرضها بالأسواق.

. تكاليف عدم التوافق: هي تلك التكاليف المترتبة على الفشل في تطابق المنتجات مع المواصفات المحددة، وبذلك هي تكاليف إجبارية لأنها ناتجة عن وجود وحدات معيبة بالفعل وغير مطابقة لمواصفات الجودة، وتتكون من عنصرين هما:

\*تكاليف الفشل الداخلي: هي عبارة عن الخسائر الناشئة عن عدم مطابقة المنتجات لمواصفات الجودة التي تم إكتشافها قبل عملية البيع، مثل تكاليف تخزين الوحدات التالفة وتكاليف إصلاح العيوب وإعادة جدولة الإنتاج.

\*تكاليف الفشل الخارجي: وهي التكاليف الخاصة بمرحلة ما بعد البيع للوحدات غير المطابقة للمواصفات، أي تلك التكاليف المترتبة عن اكتشاف عيوب في المنتجات خارج المؤسسة مثل التكاليف المرتبطة بتبديل منتج أثناء فترة الضمان أو بإصلاحات، أو غرامات وجزاءات وتكاليف المبيعات المفقودة في المستقبل نتيجة لتأثر سمعة الشركة بالإنتاج المعيب.

<sup>1</sup>حسن طالب هاشم وآخرون، مرجع سابق، ص 210

#### 2. مفهوم إدارة الجودة الشاملة:

**1.2 التعريف:** تباين الكتاب والعلماء في وضع تعاريف لإدارة الجودة الشاملة، إلا أن منها ما اتصف بالموضوعية والشمول النسبي في تطرقها لهذا المفهوم، منها:

1. "القيام بالعمل الصحيح بشكل صحيح ومن أول مرة مع الإعتماد على تقييم المستهلك مع معرفة تحسين الأداء".<sup>1</sup>

2. منهج تطبيقي شامل يهدف إلى تحقيق حاجات وتوقعات العميل إذ يتم استخدام الأساليب الكمية من أجل التحسين المستمر في العمليات والخدمات".<sup>2</sup>

**2.2 فوائد تطبيق إدارة الجودة الشاملة:** يؤدي تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة في المنتجات الصحية إلى فوائد عديدة منها:<sup>3</sup>

- 1.. تقديم خدمة جيدة والسعي نحو تقديم خدمة أفضل.
- 2.. سرور وابتهاج المستفيدين من الخدمات المقدمة.
- 3.. رضا الموظفين وعملهم بشكل جيد عبر مختلف أقسام المؤسسة الإستشفائية.
- 4.. تقليل تكاليف التشغيل.
- 5.. تجنيب المؤسسات الإستشفائية التكلفة المترتبة على تقديم خدمات صحية بجودة متدنية، وقدرتها على تحسين الأداء المالي وتخفيض مصروفات الرعاية الصحية وتقليل الأخطاء وتحسين العمليات.
- 6.. تعرف الإدارة على احتياجات المستفيد من الخدمة والعمل على تحقيقها.
- 7.. تقليل عدد الأخطاء والتأخيرات واستخدام الأفضل للموارد البشرية والمالية.

#### 3.2 مبادئ إدارة الجودة الشاملة: يمكن جمع أهمها في:<sup>4</sup>

**التركيز على الزبون:** إن أهداف عملية تحسين الجودة في المؤسسات العمومية الإستشفائية تبنى على متطلبات وتوقعات المستفيدين المتجددة والمتغيرة، وإعتماد سياسة إرضاء العميل تعتبر إحدى الأدوات المهمة لإدارة الجودة الشاملة، حيث تتجسد هذه السياسة من خلال إيجاد قنوات الإتصال بين المؤسسة أو الطبيب والمستفيد من المنتج الصحي، كما يتم قياس مدى رضا الزبون من خلال تحليل المعلومات من الاستبيانات الخاصة برضا الزبون.

**دعم الإدارة العليا:** تقع مسؤولية الجودة بالدرجة الأولى على مدير المؤسسة الإستشفائية لمسؤوليته عن توفير المصادر التي تهدف إلى تعليم وتدريب الأطباء والفنيين والإداريين، كما أن الإدارة العليا ملزمة بتحسين جودة

<sup>1</sup>محمد محمد الخولاني، إدارة النشاط الإنتاجي والعمليات، دار الوفاء، مصر، 2007، ص293  
<sup>2</sup>حمدي شحده محمود زعرب، مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 1، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2013، ص45

<sup>3</sup>مبلود تومي، خريف نادية، مرجع سابق، ص ص29-30

<sup>4</sup>عبد العزيز مخيمر، محمد الطعمنة، مرجع سابق، ص ص196-199

الخدمات المقدمة، والعمل على خلق الشعور القوي لدى العاملين بمسؤولية المؤسسة نحو المجتمع وأن تحقيق معايير الجودة العالية هي مسؤولية شخصية لكل موظف في جميع لمستويات.

. **التعاون الجماعي بدلا من المنافسة:** ويقصد به التعاون بين مختلف المستويات الإدارية داخل القسم الواحد وداخل المؤسسة ككل بدلا من المنافسة بينهم، ومن خلال هذا التعاون تستطيع الأقسام معرفة إحتياجات الأقسام الأخرى من مختلف الموارد والمستلزمات التي تساعد على دعم عملية التحسين المستمر، وهذا يتطلب التدريب على أساليب فرق العمل واتخاذ القرارات الجماعية... إلخ، وتوفير فرص تدريب العاملين على إدارة الجودة الشاملة، ونشر ثقافة الجودة بينهم دون إهمال ضرورة وجود إتصال واحترام متبادل.

. **التحسين المستمر:** وتعتبر عن الرغبة الدائمة للمؤسسة وأفرادها في تحقيق التحسن التدريجي لأدائهم وتحقيق الجودة المطلوبة في العمل وفي الخدمات التي يتلقاها المريض.

. **إتخاذ القرارات بناء على المعلومات:** يجب اعتماد مستوى عال من مشاركة المرضى والمرضى في عمليات التخطيط وإتخاذ القرارات، حيث يتم الإخبار بأي معلومة جديدة تتعلق بجودة العمل المنجز، كما يتم بشكل مستمر تحسين نوعية الأجهزة والمعدات الضرورية لأداء العمل من أجل الحصول على نتائج دقيقة وتوفير المعلومات اللازمة لتقديم جودة عالية في عملية التمريض، وتتم عملية إتخاذ القرارات بناء على تحليل جيد للبيانات الحديثة واستخدام أساليب المراقبة الإحصائية لاكتشاف أي إنحراف عن معايير الجودة.

**الوقاية بدلا من التفتيش:** تنطلق فلسفة إدارة الجودة الشاملة من مبدأ أن " الجودة عبارة عن ثمره العملية الوقائية وليست العملية التفتيشية "، لأن ذلك سيؤدي إلى تقليص التكاليف وزيادة الإنتاجية، وهذا النظام يحاول إدخال عنصر الوقاية في عملية إنتاج المنتجات الصحية ومراقبة الإنحرافات بأنواعها.

### 3.2 مزايا تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة: يوفر تطبيق هذا النظام مزايا عديدة منها:<sup>1</sup>

. يمثل تطبيق نظام الجودة الشاملة سلسلة من الفعاليات المتواصلة والمتتابعة التي تسمح للمؤسسة بتحقيق أهدافها وهي تحقيق النمو وزيادة الأرباح والإستثمار الأمثل لمواردها؛

. تعزيز الموقف التنافسي للمؤسسات من خلال التركيز على تقديم السلع والخدمات ذات الجودة العالية؛

. التركيز وبصورة مستمرة على تحسين العمليات الإنتاجية؛

. العمل على زيادة الكفاءة أثناء العمل وتخفيض الأخطاء الخاصة بالتشغيل.

### 3. دور إدارة الجودة الشاملة في التحكم في التكاليف

تتركز الجهود عند تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة (TQM) على ما قبل الإنتاج (الشراء، التوريد، التصميم والهندسة)، وعلى الإنتاج بما يؤدي إلى جودة جيدة مع تقلص واضح في أنشطة الرقابة والفحص وإعادة العمل وما يترافق مع ذلك من تخفيض كبير في التكلفة، وعليه فإن الجودة العالية تعني إنخفاض التلف وهذا يعني إنخفاض التكلفة، فضلا عن أن الجودة هي مسؤولية الجميع ولأنها كذلك فإن الرقابة قبل الإنتاج ومن قبل

<sup>1</sup> حمدي شحده محمود زعرب، مرجع سابق، ص45

العامل نفسه الذي يفحص جودة عمله أولاً بأول هي الأساس، وهذا سيؤدي ليس فقط إلى خفض الحاجة للفحص بل وإلى إلغاء هذا القسم الذي يزيد التكلفة دون أن يضيف قيمة للمنتجات.<sup>1</sup>

### ثانياً: بطاقة الأداء المتوازن

ظهر بطاقة الأداء المتوازن كان في بداية 1983 حيث كتب Robert Kaplan عن كيفية قياس المؤسسات لأدائها، وذكر أن هناك أبعاد مفقودة في عملية القياس وهي المقاييس غير المالية، وفي سنة 1987 ظهر كتاب بعنوان "Relevant Loss" لكل من KAPLAN & Janshon، حيث ظهر مدخل الأداء المتوازن كاتجاه رئيسي لمواجهة الإنتقادات التي وجهت إلى المدخل التقليدي، أما ظهورها الرسمي بشكل كامل فكان سنة 1992 بأمريكا الشمالية على يد المستشار Robert Kaplan والمستشار المؤسس لوحدة البحث (KPMG) David Norton، وقد استخدمت أول بطاقة أداء متوازن في شركة ANOLOG DEVICES سنة 1987، ولقد شملت هذه البطاقة جوانب خاصة مثل: سرعة التسليم للعميل، جودة ودورة العمليات التطبيقية، فاعلية تطوير منتجات جديدة بالإضافة إلى المقاييس المالية وبالتالي يمكن القول أن بطاقة الأداء المتوازن الحالية هو مفهوم

طور من قبل Kaplan & Norton حيث يعتبران أول من وضع هذا التصور في طريقة للقياس، حيث اعتمدت هذه الطريقة على الاهتمام بالمحاور الزمنية الثلاثة الحاضر والماضي والمستقبل.<sup>2</sup>

**1. تعريف بطاقة الأداء المتوازن:** عرف كل من Kaplan & Norton بطاقة الأداء المتوازن على أنها: " إطار عملي يستخدم كمدخل أساسي يهدف إلى تحسين الأداء الحالي والمستقبلي وذلك من خلال دراسة عدد من المقاييس ضمن أربعة محاور: محور الزبائن، والمحور المالي، ومحور العمليات الداخلية ومحور التعلم والنمو"<sup>3</sup>

### 2. أبعاد بطاقة الأداء المتوازن: تتمثل أبعاد بطاقة الأداء المتوازن في:<sup>4</sup>

. **البعد المالي:** يقيس هذا البعد ربحية الإستراتيجية، لأن تحقيق الأرباح يمثل المحرك الأساسي للمبادرات الإستراتيجية التي تمارسها المؤسسة، ويعتمد الجانب المالي على كم من الدخل التشغيلي والعوائد المحققة لأن بقاء المؤسسة واستمراريتها مرهون بمدى العوائد والأرباح المحققة.

. **بعد الزبون:** يحدد هذا الجانب قطاعات السوق المستهدفة وقياس نجاح المؤسسة في هذه القطاعات لتتحكم في أهداف نموها، وتستخدم المؤسسات مقاييس مثل الحصة السوقية، عدد الزبائن الجدد، رضا الزبون والذي يعتبر مهم جداً لأنه يؤدي إلى بقاء المؤسسة ما دام هناك زبائن تتعامل معهم وتحقق معهم أرباحاً وعوائد.

<sup>1</sup>زيد هاشم النقا، ساكر ظاهر عمر أمين، مرجع سابق، ص225  
<sup>2</sup>صالح بلاسكة، قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية-دراسة حالة بعض المؤسسات، مذكرة ماجستير في علوم التنسيير، تخصص الإدارة الإستراتيجية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012، ص19  
<sup>3</sup>حسام عبد الكريم عاشور، إستخدام أبعاد بطاقة الأداء المتوازن (BSC) كأداة لقياس أداء المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة، رسالة ماجستير في القيادة والإدارة، أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا، فلسطين، 2015، ص11  
<sup>4</sup>صالح بلاسكة، مرجع سابق، ص29



. بعد العمليات الداخلية: يعتمد هذا الجانب على العمليات الداخلية التي تؤيد كلا من جانب العميل عن طريق خلق قيمة للزبائن، والجانب المالي بواسطة زيادة ثروة المساهمين، ويركز هذا الجانب على عمليات الابتكار، التشغيل والتحويل وكذا على الخدمات المقدمة للعميل.

. بعد النمو والتعلم: يحدد هذا الجانب القدرات التي يجب أن تنمو فيها المؤسسة من أجل تحقيق عمليات داخلية عالية المستوى، والتي تخلق قيمة للزبائن والمساهمين، ويركز هذا الجانب على قياس قدرات كل من: العاملين أو الأفراد ومستوى مهاراتهم ورضاهم عن العمل، قدرات نظام المعلومات، وأخيرا يقيس نظام المكافآت والحوافز.

كل بعد من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن يحتوي على المحاور التالية:<sup>1</sup>

أ. الأهداف: الأهداف تهتم بالنتائج المنشود تحقيقها والتي تسهم في تحقيق رؤية ورسالة المؤسسة، ويتم توزيع وتخصيص الأهداف على أبعاد بطاقة الأداء المتوازن وتحمل نفس الأهمية الإستراتيجية، ويجب أن تكون الأهداف محددة وقابلة للقياس وقابلة للتحقق ومعقولة ومحددة بوقت وزمن لإتمامها، مثل زيادة نسبة رضا الزبائن لخدمة المقدمة 20 % في نهاية العام الحالي.

ب. المقاييس أو المؤشرات: تعبر المقاييس عن المجال الذي يحدد حالة الهدف المراد تحقيقه عن طريق مقارنته بقيمة محددة مسبقا، فهي تعكس درجة التقدم نحو تحقيق الهدف الإستراتيجي المحدد، مثل مؤشر رضا الزبائن (مسح ميداني).

ج. المعايير أو القيم المستهدفة: وهي عبارة عن مقدار محدد يتم الإعتماد عليه لقياس مقدار الانحراف (سلبا أو إيجابا) عن القيم التي تم التوصل إليها.

د. المبادرات أو الخطوات الإجرائية: وهي توضح المشاريع التشغيلية لتحقيق الهدف، مثال ذلك: فتح فروع جديدة وتوسيع مكاتب خدمات الزبائن.

هـ. القيم الفعلية: حيث تعبر عن الأهداف التي تم تحقيقها بالفعل ليتم مقارنتها مع المعايير أو القيم المستهدفة لتحديد مقدار الانحراف بين ما هو مخطط وبين القيم الفعلية ومعرفة مدى اقترابها من تحقيق الهدف المنشود.

**3. خصائص بطاقة الأداء المتوازن:** نتجت بطاقة الأداء المتوازن إنطلاقا من تزايد الضغوط التنافسية على مؤسسات الأعمال ونتيجة القصور في النظام التقليدي وعدم قدرته على توفير المعلومات اللازمة لقياس وإدارة الأداء الإستراتيجي، ويمكن تجميع السمات الأساسية التي تميز مقياس الأداء المتوازن في مجموعة الملامح الأساسية التالية:<sup>2</sup>

.. يعد مقياس الأداء المتوازن نموذج رباعي الأبعاد إنطلاقا من المنظورات الأربعة التي يقوم عليها (منظور الأداء المالي ومنظور العلاقات مع الزبائن ومنظور عمليات التشغيل الداخلية ومنظور عمليات التعلم والنمو).

<sup>1</sup>حسام عبد الكريم عاشور، مرجع سابق، ص ص21-22

<sup>2</sup>وهيية مقدم، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في صياغة وتنفيذ وتقييم إستراتيجية المؤسسة، ملتقى دولي بعنوان المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسينية بن بوعلي، الشلف، 9 و10 نوفمبر 2010

..تقسم بطاقة الأداء المتوازن كل منظور إلى خمسة مكونات رأسية هي: الهدف الإستراتيجي الفرعي، المؤشرات، القيم المستهدفة، الخطوات الإجرائية والمبادرات، القيم الفعلية.

..يقوم مقياس الأداء المتوازن على أساس مزج المؤشرات المالية بالمؤشرات غير المالية بهدف التعرف على مدى التقدم نحو تحقيق الأهداف الإستراتيجية كماً ومالياً.

..يربط مقياس الأداء المتوازن مؤشرات الأداء الأساسية المالية وغير المالية الخاصة بكل منظور مع الأهداف الإستراتيجية الفرعية المستمدة أساساً من إستراتيجية تنظيم الأعمال.

..يتسم مقياس الأداء المتوازن بمحدودية عدد مؤشرات الأداء الأساسية، إنطلاقاً من خاصية الرشد المحدود وخاصة عدم إتاحة معلومات أكثر من الطاقة التحليلية لمتخذ القرار.

..يقوم مقياس الأداء المتوازن على أساس مجموعة من الروابط الراسية السببية بين الأهداف الإستراتيجية الفرعية وبعضها البعض، وذلك من خلال ما يعرف بعلاقات السبب والنتيجة التي تتضمنها الخريطة الإستراتيجية.

..يتطلب مقياس الأداء المتوازن توافر نظام معلومات راق وبنية تحتية لتكنولوجيا المعلومات تتيح استخدام نظم التقرير البرمجية، لتدفق المعلومات رأسياً وأفقياً في الوقت المحدد.

..يتطلب مقياس الأداء المتوازن وجود وحدة إدارية مستقلة في الهيكل التنظيمي، تتبع مباشرة مجلس الإدارة وتتولى الإشراف على إدارة الأداء الإستراتيجي وربطه مع الأداء التشغيلي.

#### 4. أهمية استعمال بطاقة الأداء المتوازن: تكمن أهمية إستعمالها في:<sup>1</sup>

- 1..تتمية العلاقات مع الزبون الحالي للمحافظة عليه وإرضائه.
- 2..السعي للحصول على زبائن جدد والدخول في أسواق جديدة مستهدفة.
- 3..تطوير منتجات جديدة لسد حاجات الزبائن المتنامية ذات جودة عالية وبتكلفة منخفضة.
- 4..تتمية وتطوير مهارات وخبرات العاملين مما يؤدي إلى تحسين القدرة على أداء العمليات وتحسين جودة المنتج، لتحسين أداء العمليات الداخلية وحذف العمليات التي لا تضيف قيمة للزبون، وتطوير التي تضيف قيمة للزبون.
- 5..تطوير تكنولوجيا المعلومات وقواعد البيانات وأنظمتها لضمان تحقيق الهدف من المعلومات أولاً بأول.

5. مقومات بطاقة الأداء المتوازن: تختلف المؤسسات في أهدافها الإستراتيجية وتواجه بيئة أعمال مختلفة مما يعني أنها بحاجة إلى إستخدام نظم قياس أداء مختلفة، ولكن يوجد مقومات أساسية مشتركة لضرورة لنجاح تطبيق نموذج بطاقة الأداء المتوازن، وتتمثل في:<sup>2</sup>

1. تحديد واضح للأهداف الإستراتيجية: يعد تحديد الأهداف الإستراتيجية هو المحور الأساس في إستخدام

<sup>1</sup>أحمد راهي عبد، إمكانية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لتحقيق الميزة التنافسية (بحث تطبيقي في عينة من المصارف الأهلية العراقية)، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 18، العدد 1، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق، 2016، ص227

<sup>2</sup>حسام عبد الكريم عاشور، مرجع سابق، ص15

نموذج بطاقة الأداء المتوازن، والتي يجب أن يتوافر فيها مجموعة من المعايير، من أهمها: أ. جدوى التنفيذ: ويقصد به توفير الموارد المطلوبة لتحقيق الأهداف سواء كانت موارد مالية أو طاقات إدارية متاحة أو ممكنة.

ب. الأهمية الإستراتيجية: وتعني ارتباط الهدف الإستراتيجي بميزة تنافسية.

ج. القياس: ويقصد به إمكانية كل من الأهداف للقياس الكمي أو الكيفي من خلال مؤشرات مناسبة.

د. إمكانية التطوير: واقعية الأهداف الطموحة بحيث تكون في حدود الممكن.

هـ. درجة التأثير: ما درجة توافر الخبرة والقدرة لدى المؤسسة لتحقيق الأهداف.

و. الطيران بارتفاع مقبول: ويقصد به الأهداف التي تكون خارج نفوذ المستوى الإداري.

2. **الأخذ بمنهج النظام:** يعتمد نجاح استخدام بطاقة الأداء المتوازن على الأخذ بمدخل النظام، واستخدام ذلك المقياس كنظام استراتيجي، وليس كنظام قياس، وهذا يعني دمج الجوانب الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن بالكامل في شكل منظومة متكاملة.

3. **وجود الدافعية لاختيار مقاييس الأداء المتوازن:** تتعرض المؤسسات إلى ضغوط وتغيرات بيئية مثل شدة المنافسة، التركيز على العميل، وظاهرة الاندماج الصناعي، وحثية تطبيق الأنظمة والأساليب المتقدمة في تكنولوجيا المعلومات فأصبح بحث المؤسسات عن أساليب وأدوات أكثر فاعلية ضروريا لمواجهة هذه المتغيرات والضغوط، وهذا ما دفعها بقوة إلى تطبيق مقاييس الأداء المتوازن.

لذلك استخدام وزارة الصحة لبطاقة الأداء المتوازن يشكل أمرا أساسيا يسهم في فاعلية إتخاذ القرارات الإستراتيجية، وتحقيق الأهداف الإستراتيجية، والتحسين المستمر الذي تسعى إليه الوزارة.

6. **مزايا تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن:** يحقق تطبيق هذا النظام مزايا عديدة منها:<sup>1</sup>

. تربط بين السبب والنتيجة من خلال الخريطة الإستراتيجية لتعكس كيفية تقوية هذه الروابط وتحديد طبيعتها؛

. تقوم بترجمة رؤية الشركة وإستراتيجيتها إلى أهداف وخطط عمل تشغيلية؛

. تعمل على التوازن بين المقاييس المرجعية التي تشير إلى أداء سابق والمقاييس الإرشادية التي تقود أو تحفز الأداء مثل قياس معدلات الشكاوي؛

. تعمل على التوازن بين المقاييس الموضوعية كالمقاييس المالية والمقاييس التي تخضع للحكم الشخصي كالمقاييس الخاصة برضا الزبائن؛

. تحديد المسؤوليات بصورة واضحة لكل إدارة وإمكانية مساءلتها؛

. تعد أساسا جيدا لاتخاذ القرار فالمعلومات التي يوفرها النظام تساعد الإدارة في اتخاذ القرار المناسب؛

. العمل بتوازي في جميع المستويات وبين جميع الأنشطة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة؛

. تساعد على اكتشاف نقاط الضعف في أداء الدوائر المختلفة مما يساعد في معالجة القصور؛

<sup>1</sup>حمدي شحده محمود زعرب، مرجع سابق، ص46

. التنسيق بين مختلف أقسام المؤسسة وقيامها بالعمل بصورة متوازنة معاً لتحقيق النتائج والأهداف من خلال تحسين قدرات المؤسسة؛  
. القدرة على تحليل وقياس العمليات والأنشطة؛  
. ربط أهداف المؤسسة بنظام الحوافز؛  
. إنجاز أهداف المؤسسة بأكثر الأساليب كفاءة وفعالية.

#### ثالثاً: تقنية الإنتاج في الوقت المحدد: (JIT)\*

**1. التعريف:** تعرف تقنية الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)<sup>1</sup> على أنها: " نظام إنتاج يهدف لتحقيق موقع تنافسي مميز من خلال تحسين الإنتاجية وإزالة الهدر والفاقد والاستغناء عن كافة أنواع المخزون"<sup>2</sup>.  
وتستند فلسفة الإنتاج في الوقت المحدد على أربعة عناصر أساسية:<sup>3</sup>  
1.. إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج.  
2.. الإهتمام بعامل الجودة وتطبيق برنامج الجودة الشاملة.  
3.. إحداث تخفيض نسبي في التكلفة الكلية على مستوى المصنع.  
4.. وجود عقود توريد طويلة الأجل مع عدد محدود من الموردين يكون لديهم القدرة على التوريد المتكرر على فترات قصيرة وبكميات صغيرة.

#### 2. تقييم نظام الإنتاج في الوقت المحدد: تتمثل كل من مزايا وعيوب هذا النظام في:<sup>4</sup>

**أ. المزايا:** إن تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد يحقق العديد من المزايا، من أهمها:  
1.. إنخفاض حجم المخزون أو الوصول بالمخزون إلى الصفر يحقق تخفيضاً كبيراً في التكاليف غير المباشرة مثل تكاليف التخزين، تكلفة الفرصة البديلة للأموال المستثمرة في المخزون، كما أن إنخفاض مخزون الإنتاج تحت التشغيل إلى حد يقترب من الصفر بالإضافة إلى إزالة الاختناقات التي قد تحدث بين مراكز التكلفة سيؤدي إلى انسياب العملية الإنتاجية وتدفق المنتج.  
2.. إستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج (وقت التجهيز، الإعداد، الفحص، المناولة) يؤدي إلى تخفيض الدورة الزمنية للإنتاج وبالتالي تخفيض التكلفة.  
3.. التركيز على الإهتمام بمستوى الجودة للمنتج يعتبر أحد العناصر الأساسية لسياسة الإنتاج في الوقت المناسب وبالتالي كسب ثقة الزبائن.

\*JIT: Just In Time الإنتاج في الوقت المحدد

<sup>2</sup> سليمان حسين البشتلاوي، طلال سليمان جريه، أهمية تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية واستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة دراسات، المجلد 42، العدد 1، كلية العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، 2015، ص 183

<sup>3</sup> أحمد محمد نور، شحاته السيد شحاته، مدخل معاصر في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، 2003، ص 45

<sup>4</sup> نفس المرجع، ص 46-47

ب . العيوب: بالرغم من المزايا سابقة الذكر التي يوفرها نظام الإنتاج في الوقت المحدد، إلا أنه لا يخلو من بعض العيوب، منها:

1.. صعوبة تحقيق بعض الافتراضات التي يقوم عليها النظام حيث يفترض نظام الإنتاج في الوقت المحدد ضرورة عدم تحقيق أي عيوب في الوحدات المنتجة والوصول بالمخزون من كافة الأنواع إلى الصفر وجميع هذه الافتراضات يصعب تحقيقها في المؤسسات كبيرة الحجم أو تلك المؤسسات التي يكون الطلب على منتجاتها موسمياً.

2.. يتعرض النظام للفشل إذا كانت درجة عدم التأكد الخاصة بالطلب على المنتج كبيرة، مما يترتب عليه صعوبة وضع جداول الإنتاج بشكل مسبق.

3.. صعوبة تكوين وتطبيق مفهوم فريق العمل، حيث يتطلب تطبيق النظام بنجاح ضرورة وجود تعاون مشترك بين كل من الإدارة والعمال والموردين والزبائن.

### 3. دور نظام الإنتاج في الوقت المحدد في التحكم في التكاليف: من خلال:<sup>1</sup>

1. تخفيض حجم مخزون المواد الأولية والإنتاج التام إلى أقل حد ممكن.
2. تخفيض تكاليف النقل ومناولة المخزون.
3. زيادة إيرادات المبيعات نتيجة زيادة إستجابة الزبائن.
4. تخفيض عدد موردي المواد الخام، إذ تتفق الشركة مع موردين ذوي سمعة طيبة وموثوق بهم من أجل توريد المواد الأولية.
5. إعادة تنظيم خطوط الإنتاج بحيث يتم تجميع الآلات اللازمة لتنفيذ العملية الإنتاجية.

### رابعا: سلسلة القيمة

تم التطرق إلى سلسلة القيمة بكل تفاصيلها في الفصل الثاني.

1. دور سلسلة القيمة في التحكم في التكاليف: يمكن الإستعانة بأسلوب سلسلة القيمة في المؤسسات لتخفيض تكاليف الإنتاج من خلال:<sup>2</sup>

- \*تضييق الفارق الزمني بين خطوط عمل أنشطة الإنتاج.
- \*استخدام معايير دقيقة وأكثر موضوعية لقياس الأداء وتحسين الجودة وإيجاد طرائق جديدة للأداء .
- \*تحسين الأداء الجماعي بإنشاء روح التعاون وتحسين ضوابط الرقابة على العمل.
- \*زيادة كفاءة نظم المعلومات وتطوير عملية اتخاذ القرارات.

<sup>1</sup>حسن طالب هاشم وآخرون، مرجع سابق، ص207

<sup>2</sup>نفس المرجع، ص208

خامسا: التطوير المستمر

**1. تعريف التطوير المستمر:** يعرف التطوير المستمر على أنه "نظام التحسين والتطوير المستمر لمراحل الإنتاج والتصنيع وذلك عن طريق عمليات تطوير الأساليب وإجراءات الإنتاج والخدمات"<sup>1</sup>، وهذا المدخل يسعى إلى إجراء تحسينات إضافية لعمليات الإنتاج الحالية أو تصميم المنتج، وهذه التحسينات تأخذ شكل تطوير عمليات الإعداد وتحسين أداء الآلات لخفض الفاقد وزيادة تدريب العمالة وتحفيزها وتشجيعها وتطبيق المتغيرات اليومية المتزايدة التي يمكن أن تحسن أداء التكلفة والجودة، بحيث يهتم بالروح المعنوية للأفراد وتنمية مقدرتهم الفكرية نحو الإبداع والابتكار، والوقوف على المشاكل وإيجاد الحلول الجذرية لها، كما أنه يهتم بتنمية روح الفريق والقدرة على العمل الجماعي حتى يكون هدف الفرد هو نفسه هدف المجموعة ككل، وشعور ذلك الفرد بالفخر حتى لو استطاع إنجاز أبسط التغيرات، وهو يهدف إلى إزالة جميع نواحي الإسراف والتبذير وتقليل الفاقد من العملية الإنتاجية أو الأنشطة الإدارية، وبالتالي الحصول على منتجات متطورة ومنخفضة التكاليف، أي أن التركيز بالنسبة للتكلفة المطورة يكون على العملية وليس على المنتج<sup>2</sup>

**2. أهداف نظام التطوير المستمر:** يهدف هذا النظام إلى تحقيق<sup>3</sup>:

\* إجراء التحسينات الإضافية للعمليات الإنتاجية من خلال تطوير عمليات الإعداد، تحسين أداء الآلات لخفض الفاقد، زيادة تدريب العمال وتنمية قدراتهم الإبداعية والفكرية وتنمية روح الفريق، وتحسين الأداء والجودة.  
\*الوقوف على المشاكل وإيجاد الحلول لها.  
\*الحصول على المنتجات المتطورة بتكاليف منخفضة.

**3. خصائص نظام التطوير المستمر:** يتميز بعدة خصائص منها<sup>4</sup>:

\*التقييم المتواصل.  
\*التركيز على استخدام الوثائق والمستندات.  
\*وضع المقاييس لأفضل أداء ولأفضل الحلول المبتكرة، ومن ثم مقارنة تلك المقاييس بالتحسينات الناتجة على المنتج وعلى أقسام ومراحل العملية الإنتاجية للتعرف على مدى جدوى تلك التحسينات.  
\*إستخدام مبدأ الإدارة المرئية أو المرنة، وهي التي تعني مشاركة جميع العاملين في وضع الخطة التصنيعية على امتداد السلم الوظيفي.  
\*إستخدام مبدأ إدارة الوقت، وهو يعني إنجاز المهام في أقل وقت ممكن والقيام بتشغيل العديد من مراحل المنتج في نفس الوقت وليس تتابعيا.

<sup>1</sup>حسن طالب هاشم وآخرون، مرجع سابق، ص208

<sup>2</sup>حمدي شحده محمود زعرب، مرجع سابق، ص50

<sup>3</sup>حسن طالب هاشم وآخرون، مرجع سابق، ص208

<sup>4</sup>حمدي شحده محمود زعرب، مرجع سابق، ص ص50-51

4. دور التطوير المستمر في التحكم في التكاليف: يظهر هذا الدور من خلال:<sup>1</sup>

\*التخطيط: يبدأ التخطيط لتحسين العمليات الإنتاجية إبتداء من العميل وفقا لما يأتي:

...تخطيط من هم الزبائن.

...التعرف على إحتياجات الزبائن.

...تطوير خصائص المنتج.

...تحديد العمليات اللازمة للإنتاج.

...تطوير خطط العمليات التنفيذية.

\*الرقابة: وتتعلق بالرقابة من خلال المقارنة بين الأداء الفعلي والمخطط وتصحيح الإنحرافات.

\*التحسين: تهدف هذه العملية إلى الوصول لأعلى مستويات الأداء من خلال إنشاء فريق عمل مهتم بتزويد

المواد اللازمة للعمليات الصناعية.

سادسا: نظام التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة للخدمة الصحية:

لقد تم التطرق لهاذين العنصرين بالتفصيل في الفصل الأول، وسنوضح هنا دور كل منهما في تخفيض التكاليف:

1. دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف: يعمل نظام ABC على توضيح هيكل

التكلفة والربحية والخدمات للمؤسسات، فضلا عن مساعدته على تحسين الدقة عند حساب التكلفة من خلال

إستخدام الموارد المستهلكة بواسطة الأنشطة. كما أن فائدة نظام ABC في صنع القرارات لا تكون محددة بتوفير

معلومات كفاءة عن تكاليف منتج ما، وإنما تساعد المديرين في إيجاد فرصة لتخفيض التكاليف لأنه يظهر

الأنشطة التي لا تضيف قيمة ومن خلالها يوفر فرصة لتخفيض التكاليف، وتجدر الإشارة إلى أن إستخدام نظام

ABC يحقق التوفيق بالتصميم من خلال تبسيط عملية تصميم المنتجات بمعنى إمكانية تدفق الإنتاج بسهولة ومن

دون أي إسراف في إستخدام الموارد، وهذا بدوره يؤدي إلى خفض التكاليف.<sup>2</sup>

2. دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف: قبل التطرق إلى دور التكلفة المستهدفة في تخفيض

التكاليف، نذكر أهم النقاط التي يهدف تطبيق التكلفة المستهدفة لتحقيقها:<sup>3</sup>

..تخفيض تكلفة المنتج قبل حدوثها وهو الهدف الأساس لأسلوب التكلفة المستهدفة.

..زيادة وتحسين جودة المنتج وتميزه من خلال تقديمه في الوقت المحدد ومن ثم خفض الوقت المستهدف من

بداية التفكير في تقديم المنتج حتى تقديمه فعلا للزبون.

<sup>1</sup>حسن طالب هاشم وآخرون، مرجع سابق، ص208  
<sup>2</sup>زياد هاشم السقا، ساكار ظاهر عمر أمين، مرجع سابق، ص223  
<sup>3</sup>حمدي شحدهز عرب، مرجع سابق، ص ص، 48-49

..تحسين الموقف التنافسي للمؤسسة عن طريق توفير منافع الإنتماء من قبل العاملين وسعيهم نحو تحقيق أهداف خفض التكلفة.

..يركز أسلوب التكلفة المستهدفة على دراسة البيئة الخارجية للمؤسسة من رغبات واحتياجات الزبون ومواصفات وخصائص المنتج وإمكانيات وظروف المنافسين مما يمكن من تحديد الميزة التنافسية للمؤسسة.  
..يساعد في تحديد تكلفة المنتج المستهدفة وهي التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي والتي يتم مقارنة تكلفة المنتج بها.

وعليه فإن دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف يكمن في اعتبارها إحدى الأساليب في بيئة التصنيع الحديثة تسعى الوصول إلى تكلفة المنتجات أو الخدمات التي تطمح إليها المؤسسة مع عدم المساس بجودتها وفعاليتها، حيث تهتم بتخفيض التكاليف منذ بداية مرحلة التخطيط والتصميم وهي بذلك تتفادى حدوث ارتفاع في التكاليف من خلال الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمؤسسة من مواد خام وعمالة وأجور ومساحة وغيرها، كما تضع أسلوب الرقابة المناسبة الذي يمكنها دائما من التأكد من صحة سير وتنفيذ ما خطط له، فضلا عن أنها تعتمد بشكل كبير على العلاقة الوثيقة والتعاون مع الموردين من أجل تخفيض التكاليف.<sup>1</sup>

#### المطلب الثاني: اعتماد إستراتيجية السيطرة على أساس التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

إن السيطرة على أساس التكاليف هي إستراتيجية تعتمد على المؤسسة لتكون الرائدة في مجالها ويتم ذلك بجعل أدائها يفوق أداء المنافسين في إنتاج المنتجات أو الخدمات بأقل التكاليف ودون المساس بمستوى جودتها، فهدفها هو تقوية المركز التنافسي للمؤسسة والسيطرة على السوق، ويحصل الرائد على أرباح بأقل الأسعار، وهذا ما يعرقل نمو المنافسة ويقلل من ربحية المنافسين، فعلى المؤسسات التركيز على العوامل المؤثرة في سلوك التكاليف وهي عموما هيكل التكاليف في المؤسسات المنافسة، والتكلفة لدى المنافسين وذلك بهدف مقارنتها وتحليلها للوصول إلى أفضل هيكل للتكاليف يتناسب وموقفها التنافسي.

نفس الشيء يمكن قوله على المؤسسات الإستشفائية، فعلى سبيل المثال تميز إحدى المؤسسات الإستشفائية بتقديم خدمات خارجية بعد الإستشفاء وفي نفس الوقت تكون تكاليفها أقل من المؤسسات الأخرى يكسبها سمعة جيدة بالإضافة إلى جلب العديد من الزبائن ما يحصد لها حصة سوقية أكبر ومركز تنافسي أقوى.



- أولاً: نتائج إتباع إستراتيجية السيطرة على أساس التكاليف بالمؤسسة العمومية الإستشفائية
- إن تطبيق إستراتيجية السيطرة على أساس التكاليف يدر على المؤسسة العمومية الإستشفائية عدة نتائج تساهم في تعزيز وضعيتها التنافسية، هذا مع مراعاة الشروط والمقومات التي تساهم في نجاح الإستراتيجية، وأهم هذه النتائج نذكرها في العناصر التالية:<sup>1</sup>
1. تحسين الوضعية التنافسية: عموماً المؤسسة الإستشفائية التي تتمكن من السيطرة على تكاليف منتجاتها تحتل أفضل المواقع التنافسية في سوق الخدمات الصحية ذلك لأنها تمتلك سلاح تنافسي هام، يتمثل في هامش المناورة السعرية.
  2. مواجهة المنافسين المحتملين: إضافة إلى قدرة المؤسسة الإستشفائية على مواجهة المنافسين الحاليين تتمكن عن طريق إستراتيجية السعر مواجهة المنافسين المحتملين، وبالتالي التخفيض من جاذبية القطاع للمستثمرين الجدد.
  3. مواجهة المنتجات البديلة: يمكن من خلال إستراتيجية السعر التقليل إلى حد ما من منافسة المنتجات البديلة خاصة وأن السعر يلعب دوراً كبيراً في جذب اهتمامات الزبائن في كل القطاعات.
  4. حواجز الدخول: وتدعى كذلك الحواجز النارية أو الحواجز السعرية، وهي أهم ما تخلفه إستراتيجية التكلفة، حيث تشكل حواجز دخول للقطاع الحالي.
- هذه النتائج تجعل المؤسسة الإستشفائية تنشط في محيط آمن، حيث تتمكن من تقليل المخاطر البيئية المحتملة، ويمكنها من الإستمرار في النشاط وتزيد من احتمالات التوسع والنمو.

#### ثانياً: مخاطر إتباع إستراتيجية السيطرة على أساس التكاليف بالمؤسسة العمومية الإستشفائية

- على الرغم من المزايا التي توفرها هذه الإستراتيجية للمؤسسة إلا أنها لا تخلو من نقائص ومخاطر تهدد كيان المؤسسات التي تتبناها نوردها فيما يلي:<sup>2</sup>
- . صعوبة تحقيق نمو المؤسسة: إن المؤسسة في إطار تنفيذها لإستراتيجية ما، فإنها تسعى لتحقيق هدف النمو وهذا لا يتحقق إلا في الأجل الطويل، وأن إستراتيجية التكاليف تزيد من تحركات المنافسين وأحجام الإنتاج وهذا يعني نمو القطاع، هذا النمو لا بد أن يصاحبه نمو بوتيرة أكبر على مستوى المؤسسة، وهذا الأخير لا يتأتى إلا بتوفير التمويلات اللازمة.
  - . الخبرة المقلدة: إن من بين أهم المشاكل التي تنتج عن هذه الإستراتيجية، خصوصاً وأنها تعتمد على أثر الخبرة إلى حد كبير، هو إمكانية تقليد هذه الخبرة من طرف مؤسسات منافسة لا تملك خبرة، من خلال قيامها بإدخال تحسينات على منتج المؤسسة، فتؤثر على إنخفاض تكاليفه أكثر من تلك الانخفاضات الناتجة عن

<sup>1</sup>العربي عطية، تدنية التكاليف كأداة إستراتيجية لمواجهة المنافسة المحتملة في ظل الاقتصاد الانتقالي حالة مؤسسة سونلغاز مع استخدام نظام البرمجة الخطية، مداخلة في المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 08—09 مارس 2005، ص 448، بتصرف.  
<sup>2</sup>عثمان بودوحش، مرجع سابق، ص ص71-72

الخبرة المتراكمة ومن ثم الفوز بحصة من السوق، ومن جهة أخرى يمكن إستعمال تجهيزات وآلات أكثر أداء من طرف منافسين أقل خبرة تمكنها من خفض تكاليفها.

. صعوبة التكيف مع الوضعيات الجديدة: إن هذه الإستراتيجية تتطلب الإنتاج بكميات كبيرة والتي بدورها تلزم المؤسسة بذل مجهودات في توفير الإستثمارات والتجهيزات، هذه الوضعية ينتج عنها مشاكل متعددة في التكيف مع التغيرات التي قد تحصل، لاسيما تلك المرتبطة بالتطور التكنولوجي وتغير سلوك المستهلكين.

. مخاطر حرب الأسعار: إن تبني هذه الإستراتيجية من قبل عدة مؤسسات منافسة يؤدي إلى ما يعرف بظاهرة حرب الأسعار، حيث لا يستفيد أي منافس من تخفيض التكاليف باعتبار أن القضية تقود إلى التضحية بهوامش الربح والتنافس في تخفيض الأسعار، مما يقود إلى تدهور إجمالي المردودية داخل ميدان النشاط دون أن تنجح أي مؤسسة في اكتساب وضعية جيدة.

. تعدد وسائل تخفيض التكاليف: هناك العديد من الوسائل والأساليب التي تمكن المؤسسة من تخفيض تكاليفها دون اللجوء إلى إستراتيجية السيطرة على أساس التكاليف، مما يحد من هذه الإستراتيجية في كثير من الأحيان، وخصوصا في الصناعات الصغيرة والمتوسطة، وأهم هذه الأساليب:

..التسيير العلمي والعقلاني لوسائل الإنتاج؛

..تفعيل وتطوير أنظمة المراقبة والمتابعة؛

..تحسين الجو الاجتماعي داخل العاملين، بهدف تقليص التكاليف الخفية ومنها ظاهرة التغيب؛

..إعتماد أساليب المناولة (المقاولة من الباطن) من أجل تخفيض بعض التكاليف المباشرة؛

..إعتماد إستراتيجية هادفة تسعى إلى خلق مرونة في تصميم وتطوير المنتجات الجديدة.

. إهمال دور السعر والتكلفة في المنافسة: تقل أهمية المنافسة عن التكلفة في بعض المنتجات خاصة تلك السلع الكمالية والنشاطات المرتبطة بالتكنولوجيا المرتفعة، حيث يحتل عنصر التكلفة المرتبة الثانية بعد كل من الجودة والتطور التكنولوجي، وأبرز مثال على ذلك المعدات الطبية والأسلحة التي تهمل فيها التكلفة ولا يؤخذ بها كمعيار.

وفي الأخير يمكن أن نخلص إلى أن هذه الإستراتيجية تتكيف مع ميادين النشاط أين يكون أثر الخبرة عال، وتميز المنتجات ضعيفا، كما يجب على المؤسسة المتبنية لهذه الإستراتيجية الإلمام بمختلف المتغيرات التي تحصل على مستوى محيطها خاصة تلك المتعلقة بالتطور التكنولوجي وظهور منتجات بديلة، كما يمكن تبني هذه الإستراتيجية جنبا إلى جنب مع إستراتيجيات أخرى كإستراتيجية التنوع والتكامل العمودي بهدف الإستفادة من إيجابيات كل إستراتيجية وتخفيف حدة أخطار كل منها.

ثالثا: أثر إنخفاض التكلفة على الميزة التنافسية في ظل القوى التنافسية الخمسة لبورتر: ويقصد به مدى مساهمة انخفاض التكلفة في أداء المؤسسة التنافسي:<sup>1</sup>

. من منظور السعر تكون المؤسسة في أحسن وضع تنافسي كلما تمكنت في التحكم في تكاليفها؛  
. عند اكتساب الميزة التنافسية نتيجة لانخفاض التكلفة يفقد المتنافسون القدرة على المناورة في تخفيض أسعار  
منتجاتهم، وبالتالي تكتسب المؤسسة حصانة ضد القوى المكونة للمحيط التنافسي؛  
. قدرة المؤسسة على تخفيض أسعار منتجاتها يؤدي إلى مواجهة المنافسين المحتملين وهو ما يدعى بجواز  
الدخول.

#### المطلب الثالث: التحكم في وظيفة الصيانة لتحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية

تعد وظيفة الصيانة من الوظائف الهامة والحساسة بالمؤسسة نظرا لما توفره على هذه الأخيرة من خسائر يمكن  
أن تتكبدها في ظل غيابها، وكلما سعت المؤسسات في التحكم في تكاليفها ومحاولة تقليصها كلما أثر ذلك  
إيجابا على سعر خدماتها واستطاعت الصمود في السوق في وجه منافسيها. ومن خلال هذا المطلب سنحاول  
توضيح كيفية تأثير هذه الوظيفة على تكاليف الخدمات الصحية.

**أولاً: تعريف الصيانة:** الصيانة هي " المحافظة على الحالة التشغيلية الجيدة لمجموع التجهيزات بالمراقبة  
والتفتيش من أجل إستمرارية إتاحتها"<sup>1</sup>، فهي " مهمة تقوم بها المؤسسة وتتلخص في حرصها على إستمرارية  
عمل الآلة بنفس فنياتها وطاقاتها التي كانت تعمل بها في حالتها الجيدة لأقصى مدة ممكنة وبأقل تكلفة"<sup>2</sup>  
يلاحظ من التعريفين أن وظيفة الصيانة هي السبيل الوحيد للمحافظة على كل أنواع التجهيزات الموجودة  
بالمؤسسة (ميكانيكية، كهربائية، إلكترونية، ...)، ما يوجب عليها استخدام أنجع الطرق لتحقيق إستمرارية عمل  
الآلة بنفس مستواها التقني لأقصى مدة ممكنة وبأقل تكلفة.  
ومن أهداف الصيانة:<sup>3</sup>

. ضمان تحقيق الإنتاج المخطط له: أي تخفيض زمن توقف العملية الإنتاجية إلى أدنى حد ممكن.

. الحفاظ على جودة المنتجات: كالأخطاء عند ضبط الآلات تتسبب في الحصول على منتجات معيبة.

. إحترام الأجال المحددة.

. تخفيض التكاليف: حتى لا تخرج الصيانة عن الأهداف العامة للمؤسسة فإنها تسعى دائما لتحقيق أقل تكلفة  
ممكنة للمنتج النهائي باعتبار أن تكاليفها مدمجة في التكلفة النهائية وكذا تخفيض تكلفة الفرصة البديلة الناجمة  
عن التوقفات التي تحدث في النظام الإنتاجي.

. أمن وسلامة العاملين: سواء عمال الصيانة أو باقي العاملين في المؤسسة، حيث تبدأ عملية الصيانة من خلال

تقديم النصائح المكتوبة والشفوية للعاملين بغية التقليل من المخاطر المختلفة، كما ينتهي كل عمل صيانة

بالتنظيف الكامل للمكان وإزالة كل المخلفات التي بإمكانها التأثير على سلامة العامل.

<sup>1</sup> La maintenance des équipements dans l'économie de l'hôpital, 1<sup>er</sup> partie, revue, janvier, 1976, p85

<sup>2</sup>La maintenance industrielle, journées techniques, Alger, 1986, p02

<sup>3</sup>عثمان بودوحش، مرجع سابق، ص ص 87-88

. حماية البيئة: من خلال إصلاح بعض الأعطال والإختلالات التي من شأنها أن تسبب تلويث المحيط كصيانة المصافي الخاصة بمصانع الإسمنت وغيرها.

ثانيا: أنواع الصيانة: يوجد نوعين من الصيانة التي تقوم بها المؤسسة بغية الحفاظ على الحالة الجيدة لتجهيزاتها، تتمثل في:

**1.2 الصيانة الوقائية:** هي مجموع عمليات التنظيف والتشحيم والفحص والمعاينة والتفتيش والمراقبة والاستبدال...، التي تنجز يوميا أو دوريا تبعا لبرنامج محددة مسبقا بهدف المحافظة على التجهيزات، أي أعمال تقيد تبعا لمعايير محددة بقصد تخفيض احتمال ظهور الأعطال أو تدهور العتاد<sup>1</sup>. وتنقسم الصيانة الوقائية بدورها إلى:<sup>2</sup>

. **الصيانة الدورية:** تعرف على أنها: " صيانة تنجز تبعا لبرنامج مدروسة أو وحدة استعمال محددة مسبقا (عدد ساعات العمل، عدد الكيلومترات المقطوعة، ...) من أجل كشف وإظهار التشوه أو الإهلاك والتلف الذي قد يحدث قبل أوانه، ومعالجته قبل حدوث عطب ما"

. **الصيانة الشرطية:** هي مجموعة العمليات التي تنجز تبعا لنوع الأعراض التي تظهر دون اللجوء إلى توقف الإنتاج فهي " تقنية تنبؤية للأعطاب والتشوهات التي قد تصيب القطع والأجزاء بدون تفكيك الآلة "، بمعنى آخر أنها طريقة تعتمد على الحالة التشغيلية للعتاد.

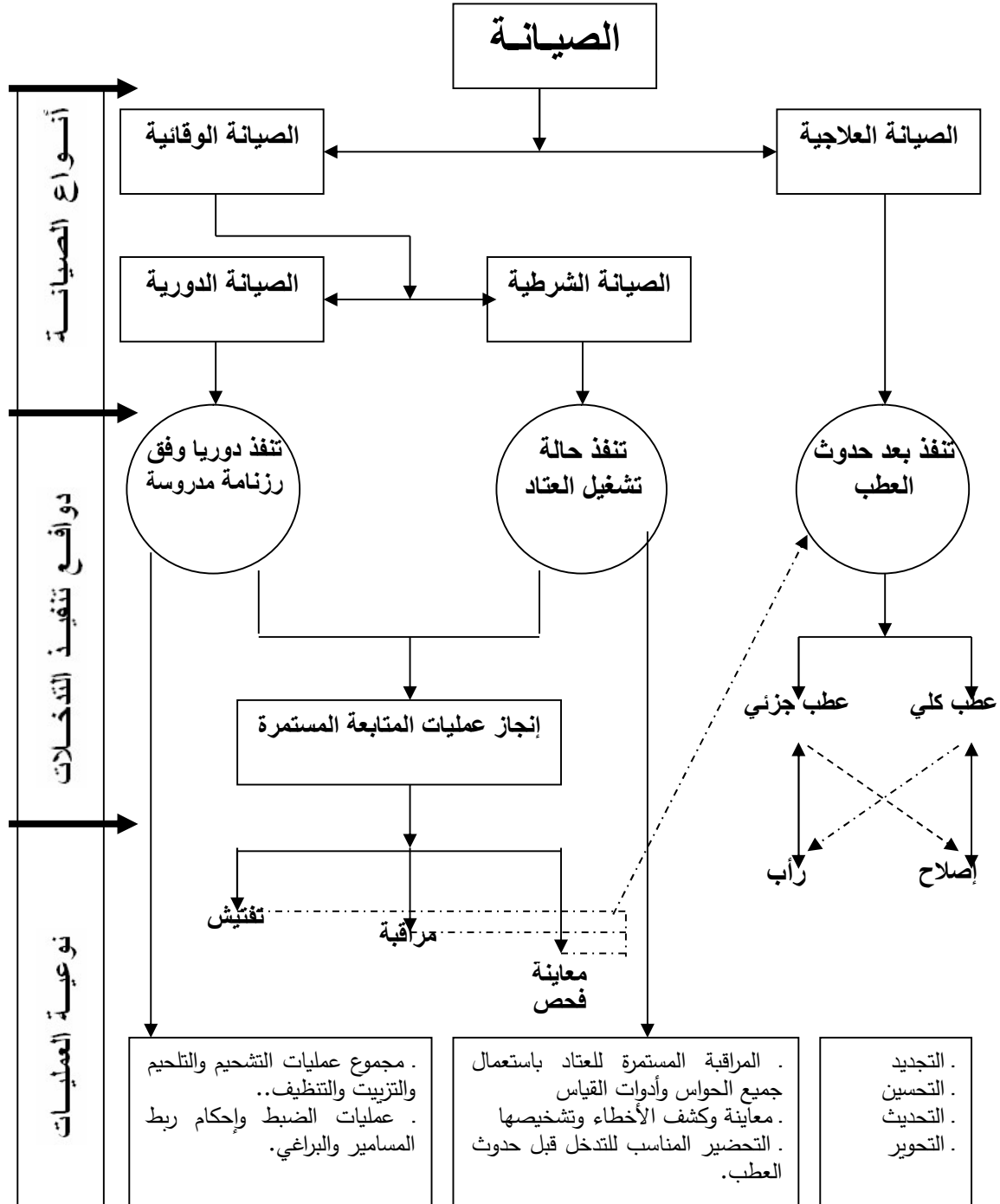
**2.2 الصيانة العلاجية:** هي عملية رآب، أي صيانة تنفذ بعد حدوث العطل، وينتهي دورها بمجرد عودة الآلة إلى وضعها الأول فهدفها الأساسي هو: " الوصول إلى أسباب تعطل الآلة وتوقفها عن العمل ومعالجة هذه الأسباب"<sup>3</sup>

<sup>1</sup>AFNOR-Norme (Association française de Normalisation) Norme N° X60-010, Ed Afnor, Paris, janvier 1984, P59.

<sup>2</sup>- ميلود تومي، وظيفة الصيانة في المؤسسة الاقتصادية، مطبعة مولود معمري، الجزائر، 2008، ص ص 43-47

<sup>3</sup>محمد عاطف عبيد، التنظيم الصناعي وإدارة الإنتاج، دار النهضة العربية، بيروت، 1974، ص 29

الشكل رقم: 21  
أنواع الصيانة وعملياتها المختلفة



المصدر: ميلود تومي، وظيفة الصيانة في المؤسسة الاقتصادية، مطبعة مولود معمر، بسكرة، الجزائر، 2008، ص 42.

ثالثا: تخفيض التكاليف من خلال وظيفة الصيانة:

أ. إيجاد التوليفة المثلى (الصيانة الوقائية، الصيانة العلاجية): إن هدف المؤسسة الأساسي هو ضمان السير العادي للعمليات الإنتاجية مقابل أدنى تكلفة، ولتحقيق ذلك لا بد لها من المفاضلة بين الصيانة الوقائية والصيانة العلاجية، حيث تفرض هذه الأخيرة من قبل الآلات التي تصاب بعطل ما، أما الوقائية فتبرمج وتحضر مسبقا، ولا يمكن الإعتماد على واحدة وإهمال الأخرى بل هناك تداخل وتنافس لإنجاز مختلف التدخلات بأقصى سرعة وأحسن صورة وأدنى تكلفة.

ويتم تحديد نسبة احتياج كل منهما بعد دراسة نتائج المعايير الثلاثة المعتمدة والموازنة بينهما، حيث نجد:

#### الجدول رقم: 04

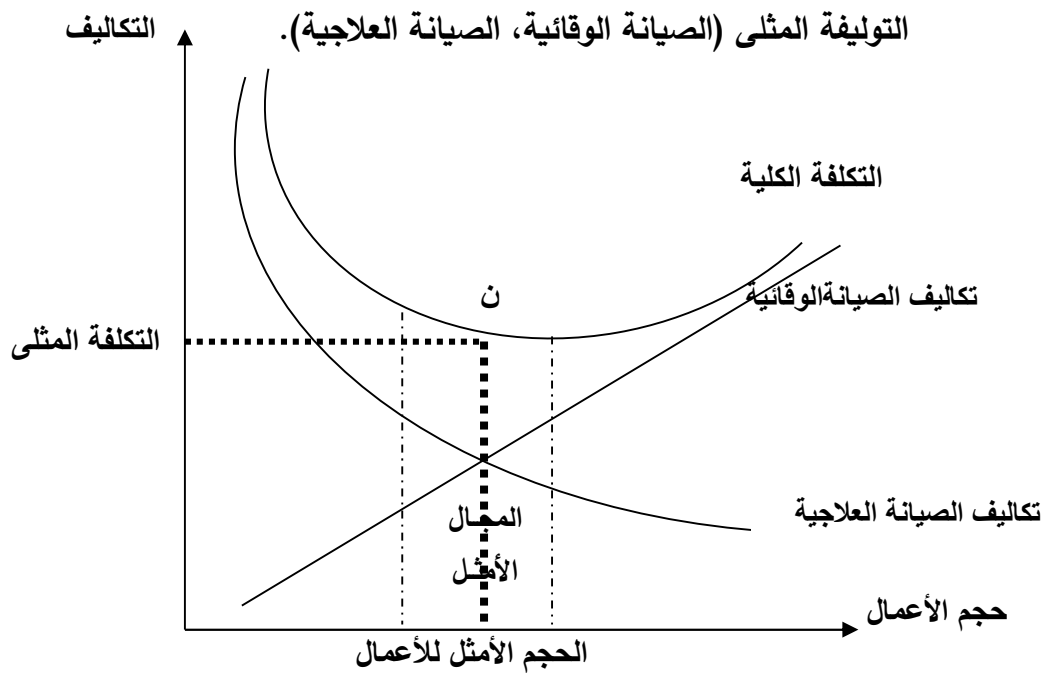
#### موازنة مختصرة بين الصيانة الوقائية والصيانة العلاجية

الصيانة العلاجية	الصيانة الوقائية	
<ul style="list-style-type: none"> <li>• حجم تكلفة الأعطال.</li> <li>• ارتفاع تكاليف الصيانة في المدى الطويل</li> <li>• عكس المدى القصير.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• حجم تكلفة التدخلات الدورية.</li> <li>• تخفيض ميزانية الصيانة على المدى الطويل عكس المدى القصير.</li> </ul>	1. الإقتصادي
<ul style="list-style-type: none"> <li>• احتمال عدم تحقيق خطة الإنتاج بسبب التوقفات المفاجئة.</li> <li>• تدهور حالة العتاد.</li> <li>• إعادة النشاط العادي للعتاد بكيفية سريعة.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• تمديد العمر لإنتاجي للعتاد.</li> <li>• المحافظة على إتاحة العتاد.</li> </ul>	2. التقني
<ul style="list-style-type: none"> <li>• احتمال تعرض العاملين للحوادث.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• نسبة الأخطار جد منخفضة.</li> </ul>	3. الإنساني

المصدر: ميلود تومي، وظيفة الصيانة في المؤسسة الاقتصادية، مطبعة مولود معمري، بسكرة، الجزائر، 2008، ص63

من خلال هذه الموازنة نجد أن الأفضل للمؤسسة هو استخدام أسلوب الصيانة الوقائية مع احترام المعيار الاقتصادي لأن الهدف من الصيانة هو الحفاظ على التجهيزات بأقل التكاليف، وعدم إهمال الصيانة العلاجية بكل الطرق المتاحة في ظل كل المعايير بهدف تحقيق استمرارية الإنتاج وبتكاليف منخفضة. حيث تتمثل تكاليف الصيانة في تكاليف كل من الصيانة الوقائية والصيانة العلاجية، وللوصول بها إلى أدنى مستوياتها على المؤسسة إيجاد التوليفة المثلى لهما، وسيتم توضيحها من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم: 22



المصدر: ميلود تومي، وظيفة الصيانة في المؤسسة الاقتصادية، مطبعة مولود معمري، بسكرة، الجزائر، 2008، ص 64

يلاحظ من الشكل أن العلاقة بين تكاليف الصيانة الوقائية وتكاليف الصيانة العلاجية عكسية، فكلما ارتفعت تكاليف إحداها انخفضت تكاليف الأخرى، ما يشير إلى أن اعتماد المؤسسة على الصيانة الوقائية يؤدي إلى التقليل من احتمالات الأعطال وبالتالي انخفاض تكاليف الصيانة العلاجية. وتتمثل التوليفة المثلى بالنسبة للمؤسسة لتكاليف نوعي الصيانة في النقطة (ن) وهي الحد الأدنى لإجمالي تكاليف الصيانة (الحد الأمثل للإنفاق).

ب. تخفيض الوحدات المعيبة وزمن توقف العملية الإنتاجية: كما هو معلوم فإنه في ظل الإستمرار في الإنتاج مع وجود أعطال في الإنتاج سوف يؤدي سواء إلى زيادة الفضلات أو إلى ظهور عاهات وعيوب على مستوى الوحدات المنتجة، وبذلك فإن للصيانة دور بالغ الأهمية في تخفيض الفضلات والوحدات المعيبة حيث تعد هاتين الأخيرتين بمثابة تكلفة زائدة يمكن للمؤسسة التخلص منها من خلال القيام بالصيانة الفعالة، بالإضافة إلى ذلك فإن توقف العملية الإنتاجية يفوت على المؤسسة فرص تحقيق عوائد مالية والتي تتمثل في تكلفة الفرصة الضائعة حيث تعد الصيانة بمثابة ضامن لاستمرار العملية الإنتاجية خاصة في ظل أنظمة الإنتاج المستمر، ومن أجل الحد من اللاجودة وكثرة الأعطال خلال العمليات الإنتاجية، يستوجب على المؤسسة تبني نظام فعال للصيانة.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>عثمان بودوحش، مرجع سابق، ص 93

**المطلب الرابع: إتباع إستراتيجية تخفيض العمالة لتحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية**

تؤثر بيئة العمل المتغيرة والتطور التكنولوجي السريع والمنافسة على استراتيجيات المؤسسات في إطار سعيها لتحقيق البقاء والإستمرارية، ومن بين هذه الإستراتيجيات تخفيض حجم العمالة لتخفيض التكاليف وتحسين الأداء.

فتخفيض حجم العاملين له آثار إيجابية على الشركات، حيث يمثل استراتيجية فعالة لتجديد نشاط المؤسسة ودفع نموها وتقليل التكاليف، إلا أن هذا التخفيض في الوقت ذاته يعد أحد أهم مسببات ضعف ولاء العاملين لمؤسساتهم، وضعف ثقة العاملين في الإدارة بجانب ظهور بعض السلوكيات السلبية تجاه المؤسسة وإهمال العمل، بالإضافة إلى التأثير الكبير لتخفيض العاملين على احتمالية فقدان بعض المهارات والقدرات المتميزة التي قد تحتاجها المؤسسات مستقبلاً.<sup>1</sup>

**أولاً: تعريف إستراتيجية تخفيض حجم العمالة:** هي " استراتيجية حساسة وصعبة لكل من يضع منصبه، وقد تكون مفاجئة لعمال المؤسسة، وتنتهجها المؤسسة بغية تحسين وضعيتها التنافسية والتأقلم مع المتغيرات الجارية في محيطها"<sup>2</sup>، كما تشير إلى: " مجموعة الإستراتيجيات والخطط والبرامج والسياسات التي تضعها الإدارة لتخفيض التكاليف وتحسين كفاءة الأداء."<sup>3</sup>

**ثانياً: أسباب تخفيض حجم العمالة:** يعود تخفيض العمالة بالمؤسسات إلى بعض الأسباب الخارجية مثل التغيرات التكنولوجية التي كان لها أثر في تقليل الوقت اللازم لأداء العمل، دخول الشركات الدولية والمتعددة الجنسيات إلى أسواق العمل المحلية التي تتميز بقوة تنافسية كبيرة وانخفاض تكاليف العمالة النسبي بما ينعكس على تكلفة الخدمات والمنتجات، وهذا يؤثر بدوره على اتجاه بعض الشركات للتخلص من العمالة الزائدة لزيادة قدراتها على مواجهة الضغوط التنافسية، وحدث بعض الأزمات (سياسية، أمنية، إقتصادية، إجتماعية) مما يتطلب ضرورة تخفيض النفقات، وكذلك انخفاض الطلب على الخدمات والمنتجات التي تقدمها المؤسسة، بجانب هذا هناك بعض الأسباب الداخلية لتخفيض حجم العمالة، منها استغناء بعض المؤسسات عن العاملين ذوي الأداء الضعيف، التخلص من الازدواجية في العمل، إعادة هيكلة المؤسسة من خلال الإندماج أو البيع أو تقليص حجمها، محاولات تخفيض التكاليف خاصة منها الأجور والمرتبات، إعادة التفكير في نشاط المؤسسة من خلال تغيير بعض الخدمات والمنتجات التي تقدمها والتي تتطلب تغيير في طبيعة العاملين من حيث النوع والعدد.<sup>4</sup>

<sup>1</sup>محمد عزت محمد، بسام سمير الرميدي، إستراتيجيات تخفيض العمالة في شركات السياحة المصرية في ظل الأزمات، المجلة الدولية للتراث والسياحة والضيافة، كلية السياحة والفنادق، جامعة الفيوم، المجلد 11، العدد (1/1)، مارس، 2017، ص143.

<sup>2</sup>هشام محمد مصطفى أبو سمرة، الإطار المفاهيمي لاستراتيجيات تخفيض التكاليف والتميز التنافسي، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 8، العدد 2، جامعة قناة السويس، 2017، ص666

<sup>3</sup>محمد عزت محمد، بسام سمير الرميدي، مرجع سابق، ص144

<sup>4</sup>نفس المرجع، ص145



ثالثاً: سياسات تخفيض حجم العمالة: إن مرحلة تحديد السياسات الخاصة بتخفيض حجم العمالة تعتبر من أهم مراحل التخطيط الإستراتيجي وبدونها لن تكتمل عملية تخفيض العمالة، لأن الأسلوب الذي تدار به هذه العملية يشير إلى مختلف الممارسات التي تتم من خلالها عملية الإستغناء عن العمالة، فالأسلوب يوضح نية المؤسسة من تخفيض العمالة، وعند سماع أن هناك تخفيض حجم للعمالة من قبل العاملين ينشأ ما يسمى بضغوط العمل ويعرف هذا الأخير بأنه مجموعة من المثيرات التي تتواجد في بيئة عمل الأفراد والتي ينتج عنها مجموعة من ردود الأفعال التي تظهر في سلوك الأفراد في العمل أو في أدائهم لأعمالهم نتيجة تفاعل الأفراد مع بيئة عملهم، وتنقسم سياسات تخفيض حجم العمالة إلى:<sup>1</sup>

\***سياسات تخفيض الحجم طبقاً لمبدأ الإستغناء عن العمالة:** ويمكن حصرها في:

إنهاء خدمة منخضسي الأداء.

التخلص من العمالة المؤقتة.

الإستغناء عن نسبة من العاملين في كل قسم، أو عن أقسام بكاملها.

إغلاق أحد خطوط الإنتاج.

إلغاء بعض الوظائف.

\***سياسة تخفيض ساعات العمل:** هناك عديد البدائل التي تؤدي إلى تخفيض ساعات العمل، أو اللجوء إلى غلق أحد الفروع لفترات معينة، أو إلزام العمال باستهلاك العطل،.... الخ.

\***سياسة التقاعد:** قد تستخدم حوافز مختلفة لتشجيع العاملين على التقاعد المبكر كمنحهم مكافآت مجزية.

\***سياسة التسريح المؤقت:** يقوم هذا الأسلوب على فكرة الإستغناء عن العمال في الفترات التي يقل فيها العمل ثم إعادتهم للعمل مرة أخرى عندما يعود العمل لطبيعته.

\***سياسة المشاركة في العمل:** صور المشاركة في العمل متعددة ومنها إشراك العاملين لأداء وظيفة واحدة، تخفيض ساعات العمل دون المساس بحجم العمالة أو بأجور العاملين.

\***سياسة التدريب والنقل وإعادة توزيع العمالة:** تستخدم هذه السياسات في استبعاد العمالة الفائضة بالمؤسسات التي تتسم بالاتساع والتنوع في الأنشطة وذلك بإعادة تدريب العاملين على مهن وأعمال أخرى ومهارات تحتاجها المؤسسة، أو بالنقل إلى فروع وأقسام أخرى تتبع المؤسسة أو بإعادة توزيع العمالة بين الأقسام والإدارات التي تعاني من نقص العمالة مع زيادة عبء العمل.

\***سياسة النذب أو الإعارة:** تقوم المؤسسات بإعارة بعض عاملها إلى المؤسسات الأخرى لفترة من الوقت مع احتفاظها بالحق في استعادتهم بعد إنتهاء الأزيمة، وغالبا ما يتم ذلك في المؤسسات الحكومية حيث يتم إعارة المديرين أو المتخصصين.

#### رابعا: الآثار الإيجابية والآثار السلبية لتخفيض حجم العمالة

على الرغم من أن تخفيض العمالة له العديد من الآثار الإيجابية مثل تحسين إنتاجية المؤسسة، تقليل التكاليف، التخلص من العمالة الزائدة عن الحاجة، تحسين الكفاءة من خلال إعادة هيكلة المؤسسة وتحفيز العاملين، تحسين الأداء التنظيمي، تقليل البيروقراطية، سرعة اتخاذ القرارات. إلا أن لتخفيض العمالة العديد من الآثار السلبية المتمثلة في زيادة الضغوط في بيئة العمل الجديدة، ضعف الإلتزام التنظيمي، إنخفاض الأداء لدى بعض العاملين لعدم قدرتهم على تحمل أعباء العمل الإضافية، فقدان الأمان والإستقرار الوظيفي، عدم الرضا والولاء الوظيفي، زيادة مقاومة التغيير، فقدان الثقة في إدارة المؤسسة، فقدان روح الفريق، زيادة الصراعات، فقدان العديد من الكفاءات والمهارات المتميزة، انخفاض روح الإبتكار والإبداع، الإهمال في العمل، الإحباط وانخفاض الروح المعنوية والدافعية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>محمد عزت محمد، بسام سمير الرميدي، مرجع سابق، ص ص145-146

## خلاصة الفصل

تستطيع المؤسسات العمومية الإستشفائية توفير أهم المتطلبات لإستخدام نظام محاسبة التكاليف بها والتي تتمثل في توفير المورد البشري (المحاسب) الكفاء المسؤول عن تشغيل النظام وتحقيق الهدف من تصميمه وتزويد الإدارة بالبيانات التكاليفية المساعدة على إتخاذ القرارات السليمة، وفي تصميم النظام في حد ذاته من خلال تحديد مقوماته الأساسية، أدواته ووسائله، هذا من أجل تحديد تكلفة دقيقة لكل منتج من منتجاتها الصحية. أما فيما يتعلق بتحقيق التنافسية والقدرة على الصمود في وجه المؤسسات الإستشفائية الخاصة يتطلب تحقيق بعض المتطلبات التي من بينها:

تقديم منتجات صحية ذات جودة عالية، القدرة على التحكم في تكاليفها الذي يؤثر بشكل مباشر على سعر منتجاتها، محاولة إعتداد أسعار تنافسية بما يناسب تكاليفها وتكاليف منافسيها للسيطرة على أكبر حصة في السوق، توفير الموارد البشرية الأكفاء والفعالين من أطباء وشبه طبيين وحتى إداريين وتقنيين وتوفير الظروف الملائمة لرفع مردوديتهم، التسويق لمنتجاتها باستخدام المواقع الإلكترونية وما يوفر لها من مزايا في التعريف بمنتجاتها وسهولة للوصول إلى الزبائن والموردين، كما أن تحقيق ميزة تنافسية يحتاج لتخطيط إستراتيجي يدرس كل من البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة الإستشفائية وإلى تسيير إستراتيجي الذي يعتبر حجر الأساس الذي يحوي سر التفوق التنافسي.

بالإضافة إلى ما تقدم هناك بعض الأساليب الغير كمية والمتمثلة في أساليب المحاسبة الإدارية التي تسهم بشكل كبير وفعال في مجال تخفيض التكاليف ومنه الرفع في القدرة التنافسية، وأيضاً بعض الإستراتيجيات كتخفيض حجم العمالة، ومحاولة التحكم في تكاليف بعض الوظائف كوظيفة الصيانة، كلها تمكن المؤسسات العمومية الإستشفائية من التحكم في تكاليفها وتحقيق تنافسياتها.

# الفصل الرابع

مساهمة باستخدام نظام محاسبة  
التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة  
العمومية الإستشفائية لطب العيون  
بسكرة

## الفصل الرابع: مساهمة باستخدام نظام محاسبة التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة

### تمهيد:

بعد تطرقنا في الجانب النظري إلى المفاهيم العامة التي ترتبط بالتكلفة ومحاسبة التكاليف ونظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية، وأيضاً إلى مفهوم التنافسية والميزة التنافسية وكيفية إكتسابها واستدامتها لنخلص في الأخير إلى متطلبات استخدام نظام محاسبة التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية، سنحاول تجسيد ما توصلنا إليه في الدراسة النظرية من خلال دراسة حالة المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة وسنقوم بدراسة نظامها التكاليفي ومحاولة حساب تكاليف إحدى المنتجات الصحية خاصتها بالإضافة إلى تقديم بعض السياسات المقترحة لتخفيض تكاليف المنتجات الصحية بما يحقق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة.

## الفصل الرابع: مساهمة باستخدام نظام محاسبة التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة

**المبحث الأول: المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة**  
قبل التعريف بالمؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون محل الدراسة؛ نرى أنه من الضروري قبل ذلك التطرق إلى مفهوم المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة وطبيعتها القانونية ومهامها المحددة وكيفية تسييرها.

**المطلب الأول: مفهوم المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة**  
**أولاً: التعريف بالمؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة ومهامها:** المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة هي مؤسسة صحية تتكفل بنوع معين من الأمراض، أو بمرض يصيب جهازاً عضوياً محدداً، أو تتكفل بمجموعة ذات عمر معين؛ وتعرف وفق المشرع الجزائري على أنها: "مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والإستقلال المالي، وتتأسس بالمرسوم التنفيذي بناء على اقتراح من الوزير المكلف بالصحة بعد استشارة الوالي (الذي توضع تحت وصايته)" (المرسوم التنفيذي رقم 465/97، 1997)؛ والمؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة تتكفل في مجال نشاطها بالمهام التالية: (المرسوم التنفيذي رقم 465/97، 1997)  
..تنفيذ نشاطات الوقاية والتشخيص والعلاج وإعادة التكييف الطبي والإستشفاء.  
..تطبيق البرامج الوطنية والجهوية والمحلية للصحة.  
..المساهمة في إعادة تأهيل مستخدمي مصالح الصحة وتحسين مستواهم.  
..ويمكن أن تستخدم كميدان للتكوين شبه الطبي والتسيير الإستشفائي وفق اتفاقيات توقع مع مؤسسات التكوين.  
..ويمكن اعتمادها أو جزء من هياكلها لضمان نشاطات إستشفائية جامعية.

**ثانياً: التنظيم الإداري للمؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة:**  
يدير المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة مجلس إدارة الذي يجتمع وجوباً كل ستة (06) أشهر؛ يتداول مجلس إدارة المؤسسة الذي يمكنه الإستعانة بأي شخص من شأنه أن يساعده في مداولاته التي تخص: (المرسوم التنفيذي رقم 465/97، 1997)  
..مخطط التنمية القصير والمتوسط المدى،  
..مشروع ميزانية المؤسسة،  
..الحسابات التقديرية،  
..الحساب الإداري،  
..مشاريع الإستثمار،  
..مشاريع المخططات التنظيمية للمصالح،  
..البرامج السنوية الخاصة بصيانة البنايات والتجهيزات،  
..الاتفاقيات المبرمة مع مؤسسات التكوين،

## الفصل الرابع:

### مساهمة باستخدام نظام محاسبة التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة

..العقود المتعلقة بالخدمات العلاجية والموقعة مع شركاء المؤسسة، لا سيما مع هيئات الضمان الإجتماعي، والتأمينات الإقتصادية، والتعاضديات، والجماعات المحلية، والمؤسسات والهيئات الأخرى،  
.. مشروع جدول الموظفين،  
..النظام الداخلي للمؤسسة،  
..اقتناء وتحويل المنقولات والعقارات وعقود الإيجار،  
..قبول الهبات والوصايا أو رفضها.

يسير المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة مديرا يعين بقرار من الوزير المكلف بالصحة يساعده في ذلك مديرون مساعدون؛ ويتكفل بشكل عام بـ: (المرسوم التنفيذي رقم 465/97، 1997)  
..تمثيل المؤسسة أمام العدالة وفي جميع الحياة المهنية،  
..الأمر بالصرف فيما يخص نفقات المؤسسة،  
..إعداد مشاريع الميزانية التقديرية ويضع حسابات المؤسسة،  
..وضع مشروع الهيكل التنظيمي والنظام الداخلي للمؤسسة،  
..تنفيذ مداورات مجلس الإدارة،  
..وضع التقرير السنوي للنشاطات ويرسله إلى السلطة الوصية بعد موافقة مجلس الإدارة،  
..إبرام جميع العقود والصفقات والاتفاقيات والاتفاقات في إطار التنظيم المعمول به،  
..ممارسة السلطة السلمية على المستخدمين الخاضعين لسلطته،  
..ممارسة سلطة التعيين والتسيير على مجموع مستخدمي المؤسسة باستثناء المستخدمين الذين خصص لهم شكل آخر من أشكال التعيين،  
..إمكانية تفويض إمضائه على مسؤوليته لصالح مساعديه.

والمؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة تكون مزودة بجهاز استشاري يسمى "المجلس الطبي" الذي يجتمع وجوبا في دورات عادية كل شهريا ويطلع على كل ما هو طبي، علمي أو تكويني؛ ويكلف بإصدار آراء تقنية تخص: (المرسوم التنفيذي رقم 465/97، 1997)  
..إقامة علاقات عملية بين المصالح الطبية.  
..مشاريع البرامج الخاصة بالتجهيزات الطبية وبناء المصالح الطبية وإعادة تهيئتها.  
..برامج الصحة وبرامج التظاهرات العلمية والتقنية.  
..الإجراءات التي من شأنها أن تحسن تنظيم مصالح العلاج وسيرها.

## الفصل الرابع:

### مساهمة باستخدام نظام محاسبة التكاليف لتحقيق تافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة

ثالثا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة:

تسير المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة من قبل مدير الذي يلحق به مكتب التنظيم ومكتب الإتصال؛ ويشتمل التنظيم الإداري لهذا النوع من المؤسسات على ثلاثة (03) مديريات فرعية تضم في مجملها الهياكل التالية: (القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 26 أبريل 1998)

..مديرية فرعية للوسائل؛ وتشتمل على:

....مكتب تسيير الموارد البشرية والمنازعات.

....مكتب الميزانية والمحاسبة.

....مكتب التكاليف الصحية.

..مديرية فرعية للمصالح الإقتصادية والمنشآت القاعدية والتجهيزات؛ وتشتمل على:

....مكتب المصالح الإقتصادية.

....مكتب المنشآت القاعدية والتجهيزات والصيانة.

..مديرية فرعية للنشاطات الصحية؛ وتشتمل على:

....مكتب تنظيم نشاطات العلاج وتقييمها.

....مكتب الإستقبال والتوجيه والنشاطات الاجتماعية العلاجية.

....مكتب دخول المرضى

رابعا: التنظيم المالي للمؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة:

بين المشرع الجزائري في باب التنظيم المالي أن ميزانية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة يتكفل بإعدادها مدير المؤسسة ويعرضها على مجلس الإدارة للمداولة وإرسالها إلى وزارة الصحة للموافقة عليها، وتتكون هذه الميزانية من بابا للإيرادات وبابا للنفقات؛ حيث نجد أن: (المرسوم التنفيذي رقم 465/97، 1997) باب الإيرادات؛ يتكون من:

...إعانات الدولة؛ أي مساهمة الدولة في أعمال الوقاية والبحث الطبي والتكوين، والتكفل بالمعوزين غير المستفيدين مع التأمينات الاجتماعية،

...إعانات الجماعات المحلية؛ أي مساهمة الجماعات المحلية في تمويل نشاطات المؤسسة خاصة ما تعلق بأعمال الوقاية والعلاج،

...إيرادات ناتجة عن التعاقد مع هيئات الضمان الاجتماعي؛ أي الإيرادات المستلمة من صناديق الضمان الاجتماعي مقابل الخدمات العلاجية المقدمة للمؤمنين اجتماعيا وذوي حقوقهم، وكذا الإيرادات من التعاضديات، ومؤسسات وهيئات التكوين،

...التخصيصات الاستثنائية؛ أي مساهمة مختلف الهيئات في الحالات الإستثنائية كحالات الوباء مثلا،



## الفصل الرابع: مساهمة باستخدام نظام محاسبة التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة

...الهبات والوصايا الممنوحة؛ مع مراعاة أن تكون هذه الهبات والوصايا مقبولة قانوناً،  
...الإيرادات المختلفة؛ أي مختلف المداخل المحددة والمقبولة قانوناً،  
...الإيرادات والإعانات الأخرى المتعلقة بنشاط المؤسسة؛ كحصول المؤسسة على مساعدات المادية من تجهيزات  
وغيرها،  
...تسديدات التأمينات الاقتصادية الخاصة بالأضرار الجسدية؛ أي تعويضات مؤسسات التأمين وغيرها.  
..باب النفقات؛ ويتكون من:

...نفقات التسيير؛ أي النفقات الخاصة بتغطية النشاطات العادية للمؤسسة وتكون معتمدة في الميزانية، وتتمثل  
أساساً في أجور المستخدمين، معدّات ولوازم تسيير مختلف هياكل المؤسسة، أشغال الصيانة، ... الخ.  
...نفقات التجهيز؛ وهي نفقات ذات طابع نهائي أي نفقات غير مسترجعة وغير منتجة للربح، أي إعتمادات مالية  
مخصصة بميزانية المؤسسة؛ مرصدة لإنجاز هياكل أساسية محددة بالمؤسسة كالمباني وغيرها.  
...نفقات أخرى؛ أي نفقات مهما كان نوعها وضرورية لتحقيق أهداف المؤسسة.

وباعتبار أن مدير المؤسسة هو الأمر بالصرف ألزمه المشرع بمسك محاسبة إدارية للإيرادات والنفقات وفقاً لقواعد  
المحاسبة العمومية، وتسند إدارة هذه الأموال إلى محاسب عمومي، ويتكفل المحاسب المعتمد بـ:  
محاسبة عامة تمسك وفقاً لطريقة القيد المزدوج، ومحاسبة خاصة للمواد والقيم والسندات، ومحاسبة تحليلية تسمح  
بالتحكم في التكاليف المختلفة للمؤسسة.

### خامساً: معايير تصنيف المؤسسات العمومية الإستشفائية المتخصصة:

صنف المشرع الجزائري المؤسسات العمومية الإستشفائية المتخصصة إلى ثلاثة أصناف هي: أ، ب، ج؛ واعتمد في  
ذلك على خطوتين هما: (القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 17 سبتمبر 1998)  
أولاً: تحديد معايير تصنيف المؤسسة الإستشفائية المتخصصة؛ وهذا من خلال تطبيق معايير محددة تشمل عدد  
الأسرة بالمؤسسة محل التصنيف وطابعها وطني أو جهوي، ونوعها (مؤسسة جامعية أو غير جامعية)، وعدد  
المصالح الموجودة بها، وخصص المشرع نقطة معينة لكل معيار وبالجمع تتحدد النقطة الإجمالية لكل مؤسسة  
محل التصنيف كمايلي:

**الفصل الرابع:**  
**مساهمة باستخدام نظام محاسبة التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة**  
**العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة**

**الجدول رقم: 05**

**معايير تصنيف المؤسسات الإستشفائية المتخصصة**

عدد النقاط	معايير التصنيف	
04	120 . 0	عدد الأسرة
08	200 . 120	
11	300 . 200	
13	600 . 300	
10	وطني	الطابع
05	جهوي	
05	جامعي	نوع المؤسسة
02	غير جامعي	
05	4 . 1	عدد المصالح
08	6 . 4	
11	15 . 6	

المصدر: القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 17/09/1998، ج.ر رقم 04/1999

ثانيا: عدد نقاط كل مؤسسة عمومية إستشفائية محل التصنيف؛ حيث ميز المشرع من خلال عدد النقاط بين ثلاثة أنواع من المؤسسات كما سبق أن أشرنا تظهر كمايلي:

**الجدول رقم: 06**

**نوع التصنيف للمؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة**

التصنيف	عدد النقاط
ج	يساوي أو أقل من 24 نقطة
ب	أكثر من 24 وأقل من 28 نقطة
أ	من 28 نقطة وأكثر

المصدر: القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 17/09/1998، ج.ر رقم 04/1999

## الفصل الرابع:

### مساهمة باستخدام نظام محاسبة التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة

المطلب الثاني: تقديم المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة محل الدراسة

أولاً: التعريف بالمؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة

المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون محل الدراسة هي ضمن أربعة (04) مؤسسات على المستوى الوطني (مؤسسات عمومية متخصصة في طب العيون ب: الجلفة، وهران، ورقلة، بسكرة)؛ تقع بحي البخاري وسط مدينة بسكرة على مساحة إجمالية قدرها 7200 م<sup>2</sup> منها 5491 م<sup>2</sup> مغطاة وتكلفتها الإجمالية تقدر ب: 200000000.00 دج، أنشئت وفقاً للمرسوم التنفيذي رقم 07 . 204 المؤرخ في 30 جوان 2007 المتمم لقائمة المؤسسات الإستشفائية المتخصصة الملحقة بالمرسوم التنفيذي رقم 97 . 465 المؤرخ في 2 ديسمبر 1997 الذي يحدد قواعد إنشاء المؤسسات الإستشفائية المتخصصة وتنظيمها وسيرها (المرسوم التنفيذي رقم: 204/07 المؤرخ في 30 جوان 2007)

أنشئت مصالح المؤسسة محل الدراسة ووحداتها وفقاً للقرار رقم 2009/27 الصادر عن وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات (القرار رقم 27 / 2009 المؤرخ في 2009/01/27)، ثم أضيفت لها عام 2013 مصلحة الصيدلة وتضم وحدتين (02) هما: (القرار رقم 45 / 2013 المؤرخ في 26 فيفري 2013)

1. وحدة تسيير المستحضرات الصيدلانية.

2. وحدة تسيير الأجهزة الطبية.

وتظهر المصالح والوحدات المكونة للمؤسسة محل الدراسة كما يلي:

الجدول رقم: 07

المصالح والوحدات المكونة للمؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة

الوحدات	عدد الأسرة	المصالح
01 إستشفاء رجال	40	طب أمراض العيون
02 إستشفاء نساء		
03 الفحص والاستعدادات		
04 الكشف		
01 تسيير المستحضرات الصيدلانية.	.	الصيدلانية
02 تسيير الأجهزة الطبية		

المصدر: القرار رقم 27 المؤرخ في 27 جانفي 2009، الصادر عن وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات، والقرار رقم 45/2013 المؤرخ في 26 فيفري 2013، الصادر عن وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات.

## الفصل الرابع:

### مساهمة باستخدام نظام محاسبة التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة

ثانيا: نشاط المؤسسة محل الدراسة

تتكفل المؤسسة الإستشفائية محل الدراسة بأمراض العيون وجراحاتها وعمليات الفحص والإستعجالات، وقد سبق التطرق إلى مهامها وهي محددة بالمرسوم التنفيذي رقم: 465/97؛ وتتمثل في:

..تنفيذ نشاطات الوقاية والتشخيص والعلاج وإعادة التكييف الطبي والإستشفاء؛

..تطبيق البرامج الوطنية والجهوية والمحلية للصحة؛

..المساهمة في إعادة تأهيل مستخدمي مصالح الصحة وتحسين مستواهم.

..زيادة أنها ميدان للتكوين الشبه الطبي والتسيير الإستشفائي.

ويغطي نشاطها كثافة سكانية تفوق الـ: 869215 نسمة موزعة على 12 دائرة بـ: 33 بلدية، زيادة عن ساكنة الولايات المجاورة باتنة، خنشلة، مسيلة.

لها طاقة استيعابية إستشفائية فعلية بـ: أربعون (40) سريرا موزعة على قسمي الرجال والنساء، مع الإشارة أن طاقتها الإستيعابية النظرية ثمانون (80) سريرا، بالإضافة إلى مخبر للتحاليل الطبية وقسم للتصوير بالأشعة، وصيدلية، ومطبخ، ومخازن وغيرها من المرافق الضرورية بما فيها مساكن وظيفية.

تعتمد المؤسسة محل الدراسة في إنجاز مهامها على مورد بشري محدد بـ: 175 فردا موزعين كمايلي:

#### الجدول رقم: 08

توزيع المورد البشري بالمؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة

المجموع	أخرى			إطار شبه طبي	إطار طبي	التخصص الأقسام
	إقتصادي	تقني	أداري			
23	1	.	.	16	06	العمليات
03	.	.	.	03	.	التصوير بالأشعة
08	.	.	.	08	.	المخبر
40	16	11	09	04	.	الإدارة
46	39	.	.	07	.	المصالح الاقتصادية
20	04	.	.	13	03	طب عيون رجال
22	04	.	.	15	03	طب عيون نساء
13	01	.	.	08	04	فحص واستعجالات
175	65	11	09	74	16	المجموع

المصدر: وثائق المؤسسة

## الفصل الرابع:

# مساهمة باستخدام نظام محاسبة التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة

ويوزع الإطار الطبي على أقسام المؤسسة كمايلي:

### الجدول رقم: 09

توزيع الإطار الطبي داخل أقسام المؤسسة محل الدراسة

الأقسام	التخصص	طبيب مختص	طبيب عام
قسم العمليات		06	00
قسم طب العيون رجال		01	02
قسم طب العيون نساء		01	02
الفحص والاستجالات		00	04
المجموع		08	08

المصدر: وثائق المؤسسة

ثالثا: تصنيف المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة

تبعاً لمعايير التصنيف المحددة بالقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 17 سبتمبر 1998 الذي يحدد معايير تصنيف القطاعات الصحية والمؤسسات الإستشفائية المتخصصة وتصنيفها، وتبعاً لمعطيات المؤسسة محل الدراسة والتي نجم عنها فيمايلي:

### الجدول رقم: 10

معايير تصنيف المؤسسات الإستشفائية المتخصصة

عدد النقاط	معايير التصنيف
04	عدد الأسرة 120 . 0
10	الطابع وطني
02	نوع المؤسسة غير جامعي
05	عدد المصالح 4 . 1
21 نقطة	مجموع النقاط

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 17 سبتمبر 1998

ولأن القرار الوزاري حدد تصنيف كل مؤسسة عمومية إستشفائية متخصصة بعدد نقاطها وبين كما سبق أن فصلنا أن المؤسسة التي يكون لها عدد النقاط يساوي أو أقل من 24 نقطة وهي حالة المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة محل الدراسة؛ فإنها تصنف "ج" وهذا ما جاءت به الجريدة الرسمية رقم 2012/19 في القرار الوزاري المشترك (القرار الوزاري المشترك المؤرخ في 7 سبتمبر 2011)

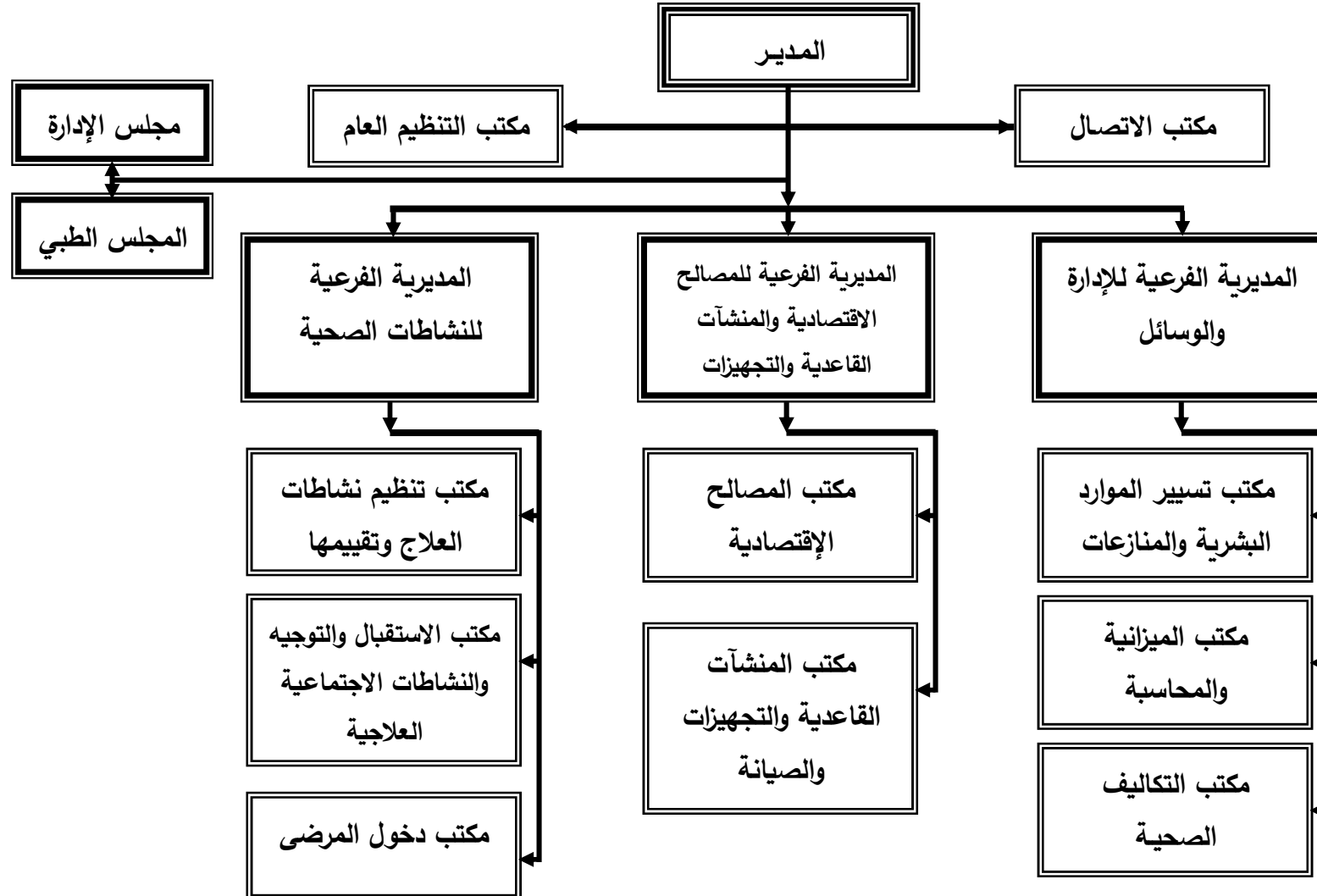
## الفصل الرابع: مساهمة باستخدام نظام محاسبة التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة

رابعا: الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة بداية نشير أن الهيكل التنظيمي كما جاء تعريفه في قاموس المعجم الوسيط هو: " رسم يبين أو يوضح المهام والمسؤوليات لأجزاء الشركة وكيفية اتصالها " (المعاني، 2019)، وعرف على اصطلاحا أنه: " آلية رسمية تمكن من إدارة المنظمة (المؤسسة) عبر تحديد خطوط السلطة بين الرؤساء والمرؤوسين " (Stoner, James A.F; Freeman, R. Edward, 1992)؛ أي أنه أداة تنظيمية تمكن من تحديد المستويات الإدارية بالمؤسسة وسلطاتها ومسؤولياتها وصلاحياتها وبالتالي تحقيق التنسيق والاتصال السليم والفعال بين كل هذه المكونات. والهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون محل الدراسة هو هيكل تنظيمي نمطي يعتمد في رسمه على مضمون القرار الوزاري المشترك بين وزارة الصحة والسكان ووزارة المالية والوزارة المنتدبة لدى رئيس الحكومة المكلفة بالإصلاح الإداري والوظيف العمومي المؤرخ في 26 أفريل عام 1998 الذي يحدد المخطط التنظيمي للمؤسسات الإستشفائية المتخصصة على مستوى كامل التراب الوطني؛ ويظهر بالشكل التالي:

مساهمة باستخدام نظام محاسبة التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة

الشكل رقم: 23

الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة



## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

حيث أن:

**المدير:** هو شخص يعين بقرار من وزير الصحة؛ يسهر على اتخاذ جميع الإجراءات الضرورية لضمان السير الحسن للمؤسسة ويساعده في ذلك ثلاثة مدراء فرعيين، وهو المسؤول الأول عن تسيير المؤسسة وتمثيلها أمام العدالة وفي جميع أعمال الحياة المدنية (قد ينوبه ممثله القانوني المدير الفرعي للمصالح الإقتصادية)، وهو الأمر بالصرف للنفقات ومعد الميزانية التقديرية ويضع الحسابات والنظام الداخلي والتقرير السنوي لنشاطات المؤسسة (يرسله إلى الوصايا بعد مصادقة مجلس الإدارة)، يتكفل بتطبيق القوانين وتنفيذ مداوات مجلس الإدارة ويبرم جميع العقود والصفقات والإتفاقيات والاتفاقات في إطار التنظيم المعمول به، ويمارس السلطة السلمية وسلطة التعيين والتسيير على مستخدمي المؤسسة (عدا المستثنين قانوناً)، وله أن يفوض إمضائه على مسؤوليته لصالح مساعده.

ويتبعه مباشرة مكتب التنظيم العام، ومكتب الاتصال؛ اللذان يتكفلان ب: تنظيم وترتيب الملفات والوثائق وما هو صادر ووارد ومختلف الاتصالات ومتابعة برمجة الاجتماعات.

**مجلس الإدارة:** للمؤسسة محل الدراسة مجلس إدارة مهامه وتشكيلته وفقاً للمرسوم التنفيذي رقم 4665/97 المؤرخ في 02 ديسمبر 1997 الذي يحدد قواعد إنشاء المؤسسات الإستشفائية المتخصصة وتنظيمها وسيرها.

**مجلس طبي:** للمؤسسة محل الدراسة مجلس طبي مشكل وفقاً للمرسوم التنفيذي رقم 4665/97 المؤرخ في 02 ديسمبر 1997 الذي يحدد قواعد إنشاء المؤسسات الإستشفائية المتخصصة وتنظيمها وسيرها، وهو مجلس استشاري تقني يساعد مدير المؤسسة في جوانب تقنية تخص برامج التجهيزات الطبية وبرامج الصحة، ومشاريع إعادة تهيئة الأقسام الطبية والإستشفائية داخل المؤسسة.

**المديرية الفرعية للإدارة والوسائل؛** وتتكون من ثلاثة مكاتب (مكتب تسيير الموارد البشرية والمنازعات، مكتب الميزانية والمحاسبة، مكتب التكاليف الصحية)؛ تتكفل بتسيير وإدارة كل وسائل المؤسسة المادية منها والبشرية؛ أي تسيير المورد البشري بكل طاقمه الصحي والإداري والتقني والاقتصادي ومتابعة العمل اليومي لكل منهم، وتسيير ملفات العاملين من بداية التوظيف إلى غاية التقاعد، وتنفيذ المخطط السنوي لتسيير المورد البشري وعمليات التكوين والرسكلة... الخ، كما تتكفل بمتابعة وتنفيذ بنود ميزانية المؤسسة ومراقبتها، واقتراح الميزانية التقديرية، ومتابعة مختلف العقود والصفقات وإعداد دفاتر الشروط، ومتابعة تكاليف الأعمال الصحية المقدمة العلاجية منها والوقائية، وتطبيق نظام محاسبة التسيير المعتمدة من قبل الوصاية، وكذا تحديد تكاليف الاستشفاء لكل مريض استفاد من خدمات المؤسسة فيما يخص الأدوية المقدمة والأكل والمبيت... الخ.



## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

المديرية الفرعية للمصالح الاقتصادية والمنشآت القاعدية والتجهيزات: وتتكون من مكتبين (مكتب المصالح الاقتصادية، مكتب المنشآت القاعدية والتجهيزات والصيانة)؛ وتتكفل بتسيير كل المصالح الاقتصادية والمنشآت القاعدية وأعمال الصيانة داخل المؤسسة؛ أي تنظيم وتسيير الحاضرة وكل معدات النقل، تنظيم وتسيير مختلف المخازن، تسيير المطبخ وتوفير كل لوازمه ومواده وتسيير الوجبات اليومية، تسيير مختلف التركيبات (مولدات الكهرباء، قارورات إطفاء الحريق، ووسائل التدفئة، خزانات المياه، خزانات الوقود...)، تسيير أعوان الحماية والأمن وعمل الصيانة والنظافة، حساب المواد وحساب التسيير وأعمال الجرد ومسك سجلات كل منها، التكفل بأعمال الصيانة لكل الهياكل الصحية والإدارية والتجهيزات والعتاد ووضع برنامج لمراقبة ومتابعة كل عتاد، متابعة كل المنشآت القاعدية من تشجير ومسكن وظيفية وأعمال تنظيف وغيرها.

المديرية الفرعية للنشاطات الصحية؛ وتتكون من ثلاثة مكاتب (مكتب الاستقبال والتوجيه والنشاطات الاجتماعية العلاجية، مكتب دخول المرضى، مكتب تنظيم نشاطات العلاج وتقييمها)؛ وتتكفل بتسيير المصالح الإستشفائية وأعمال الفحص والاستجالات وأعداد كل الإحصاءات اللازمة، أي تنظيم وتسيير استقبال وتوجيه المريض إلى الأقسام المعنية بحالته مع التكفل بكل الخدمات الإدارية الضرورية اللازمة له، متابعة مختلف النشاطات العلاجية، تنظيم ومتابعة الملفات والسجلات الخاصة بحركة المرضى وشهادات الحضور والإقامة وجدول المناوبة للطعم الطبية وشبه الطبية.

**المبحث الثاني: واقع تحديد التكاليف بالمؤسسة العمومية الإستشفائية محل الدراسة**

**المطلب الأول: مقومات حساب التكلفة بالمؤسسة العمومية الإستشفائية محل الدراسة**

تتم عملية حساب التكاليف في المؤسسة الإستشفائية محل الدراسة بطريقة الأقسام المتجانسة معتمدين في ذلك على المقومات التالية:

**أولاً: مراكز التكاليف:** تنقسم مراكز التكاليف في النشاط الإستشفائي بالمؤسسة محل الدراسة إلى:

**1 المراكز الرئيسية:** تعكس هذه المراكز النشاط الأساسي الذي قامت من أجله المؤسسة؛ وتتضمن:

.. قسم طب العيون رجال: يضم تكاليف إستشفاء المرضى رجال.

.. قسم طب العيون نساء: يضم تكاليف إستشفاء المرضى نساء.

.. قسم الفحص والإستجالات: يضم هذا القسم تكاليف الفحوصات والتدخلات الإستشفائية.

**2 المراكز المساعدة:** تتمثل في الأقسام الثانوية بالمؤسسة محل الدراسة؛ وهي:

.. قسم غرف العمليات: يضم التكاليف المرتبطة بإجراء العمليات الجراحية.

.. قسم التصوير بالأشعة: يضم التكاليف المتعلقة بإجراء التصوير بالأشعة.

.. قسم المخبر: يضم تكاليف مختلف التحاليل المنجزة.

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

..القسم الإداري: ويضم التكاليف المتعلقة بالتسيير الإداري للمؤسسة الإستشفائية.  
..القسم التقني: ويضم مجموعة تكاليف مختلفة كتكاليف عمال النظافة، مواد النظافة...  
كما تم تحديد الأقسام الرئيسية والأقسام الثانوية بناء على النموذج المحدد للأقسام المتجانسة للقطاع الصحي بسكرة (سابقا) سنة 2002، ولم يتم الإعتماد على دراسة معمقة لكافة الأعمال والنشاطات القائمة في كل قسم ما أدى إلى إعتبار بعض الأقسام الرئيسية في نظرنا أقساما ثانوية كقسم غرف العمليات.

**ثانيا: دليل وحدات التكلفة:** تقوم المؤسسة الإستشفائية لطب العيون بسكرة بتقديم العديد من الخدمات مستخدمة في ذلك عدة وحدات عمل للتعبير عنها مفصلة في الجدول التالي:

### جدول رقم: 11

#### وحدات التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة

وحدات العمل	القسم
K	قسم غرف العمليات
R	قسم التصوير بالأشعة
B	قسم المخبر
يوم إستشفائي	قسم طب العيون رجال
يوم إستشفائي	قسم طب العيون نساء
علاج	قسم الفحوصات والإستعجالات

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

**ثالثا: عناصر التكاليف:** تتميز المؤسسة الإستشفائية محل الدراسة بتقديم خدمات صحية متنوعة حالها حال باقي المؤسسات العمومية الإستشفائية ما يحملها الكثير من التكاليف؛ وتتمثل عناصرها في:  
..مصاريف الأجور: أي الكتلة الأجرية المدفوعة لعمال المؤسسة الأطباء منهم والشبه طبيين والعمال المهنيين والإداريين.

..مصاريف التغذية: تتمثل في عدد وقيمة الوجبات المقدمة لكل من العمال المناوبين والمرضى والإداريين.  
..مصاريف الصيدلة: تضم العناصر التالية:  
...الأدوية، المصل، كمادات، اللقاحات...  
...المواد الطبية المستهلكة والملحقات الطبية مثل: الحقن والقطن...  
...الأفلام ومواد الأشعة الطبية: وهي خاصة باستهلاكات قسم الأشعة.  
...كواشف ومستلزمات مخبرية.

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

..أدوات طبية صغيرة مثل: رؤوس الإبر، الشفرات...  
..مصاريف (توريدات) مختلفة: وتضم العناصر التالية:  
...لوازم مكتبية؛ أوراق، سجلات، دفاتر، أقلام،...  
...الأقمشة والأفرشة.  
...مواد التنظيف.  
...المعدات والتجهيزات الطبية منها غير الطبية.  
..مصاريف الصيانة: وهي مصاريف تتعلق بمختلف عمليات الصيانة سواء كانت صيانة أجهزة طبية أو غير طبية أو صيانة الهياكل أو غيرها... وحسب الطرف الذي قام بهذه العملية.  
..المصاريف المشتركة: وتشمل مصاريف التأمين على المسؤولية المدنية، الغاز الطبي، التدفئة، الإنارة والماء...

رابعاً: فترة التكاليف: إن الفترة التي يتم على أساسها تحديد التكاليف في المؤسسة محل الدراسة تقدر بـ: ثلاث أشهر أي كل ثلاثي بالإضافة إلى إعداد قائمة سنوية للتكاليف.

خامساً: المجموعة الدفترية والمستندية: تتمثل الدفاتر والمستندات المستخدمة بالمؤسسة محل الدراسة في:  
..الدفاتر الخاصة بقسم الصيدلية: يسجل فيها كل ما يخص التحاليل الطبية (العدد، النوع، النتيجة)، الأشعة المقدمة (كما ونوعاً)،...  
..الدفاتر والسجلات الخاصة بالمحاسبة العمومية: تساعد هذه الدفاتر والسجلات على حصر تكاليف المؤسسة الإستشفائية، ومن أمثلتها؛ سجلات خاصة بالنفقات، دفاتر الجرد العام، دفتر خاص الإعتمادات المالية....

سادساً: القوائم والتقارير: يصدر مكتب حساب التكاليف بالمؤسسة قائمتين أساسيتين للتكاليف؛ قائمة لكل ثلاثي وأخرى سنوية توجّهان إلى مدير المؤسسة ومديرية الصحة لولاية بسكرة.

سابعاً: وحدات العمل: تستخدم المؤسسة الإستشفائية لطب العيون بسكرة خمسة وحدات عمل هي:  
يوم إستشفائي بالنسبة لقسمي طب العيون رجال ونساء.  
الفحص والعلاج بالنسبة لقسم الفحص والإستعجالات.  
K بالنسبة لقسم غرف العمليات.  
R بالنسبة لقسم التصوير بالأشعة.  
B بالنسبة للمخبر.

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

تمثل وحدات العمل (B, R, K) الأعمال المجمعة حسب نوعها والتي يمارسها الأطباء والمساعدون الطبيون حيث تستعمل وحدة العمل (K) لقسم العمليات، (R) لفحوصات الأشعة، (B) لفحوصات المخبرية، ويتبع كل حرف معامل كل عمل من الأعمال مثل R6, R7 الذي يحدد قيمة كل عمل طبي، كما أن كل حرف يقابله قيمة نقدية أساسية، حيث تتحدد قيمة العمل الطبي من خلال العلاقة التالية:

$$\text{قيمة العمل الطبي (دج)} = \text{(القيمة النقدية للحرف)} \times \text{(المعامل الموافق)}$$

تحدد الأحرف الأبجدية والمعاملات النقدية من قبل لجنة المدونة العامة للأعمال المهنية التي يمكن أن يمارسها الأطباء والمساعدون وجراحوا الأسنان حسب ما جاء في المرسوم رقم 283/85 (المرسوم رقم 283/85 المؤرخ في 12 نوفمبر 1985) الذي يعتبر كمرجع تنظيمي يستند إليه في مجال التكفل بالعلاج الصحي من قبل الضمان الاجتماعي.

**المطلب الثاني: العناصر المعتمدة لحساب التكاليف بالمؤسسة العمومية الإستشفائية محل الدراسة**  
تعتمد المؤسسة محل الدراسة في حساب تكاليفها كما سبق أن أشرنا على طريقة الأقسام المتجانسة لتحديد تكاليف الخدمات الصحية المقدمة، وكذا تكلفة الأقسام كالمخبر وقسم غرف العمليات، هذا بالمقام الأول إضافة إلى مراقبة تكاليفها وإجراء مقارنات بين ما هو معتمد في الميزانية العمومية للمؤسسة وبين السير الفعلي لهذه الإعتمادات، والتحصير للميزانية التقديرية القادمة اعتمادا على التكاليف السنوية للمؤسسة.  
وحسب ما تقوم به المؤسسة في هذا المجال فإن خطوات تحديد التكاليف بها تتلخص في:  
..تحديد المصاريف الخاصة بكل من الأقسام الرئيسية والثانوية.  
..تحديد المصاريف المشتركة بين الأقسام.  
..تحديد عدد وحدات القياس.  
..إعداد جدول التوزيع الأولي.  
..إعداد جدول التوزيع الثانوي وحساب تكلفة وحدات العمل.  
..إعداد الفاتورة.

**أولاً: تحديد المصاريف الخاصة بكل من الأقسام الرئيسية والثانوية:** هنا يتم تحديد كل المصاريف المباشرة وغير المباشرة الخاصة بجميع الأقسام، وتتمثل في:

**1..مصاريف الأجور:** تتلخص مصاريف الأجور لسنة (2018) في الجدول التالي:

## الفصل الرابع:

### مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

الجدول رقم: 12

توزيع إجمالي الأجور بالمؤسسة محل الدراسة خلال سنة 2018

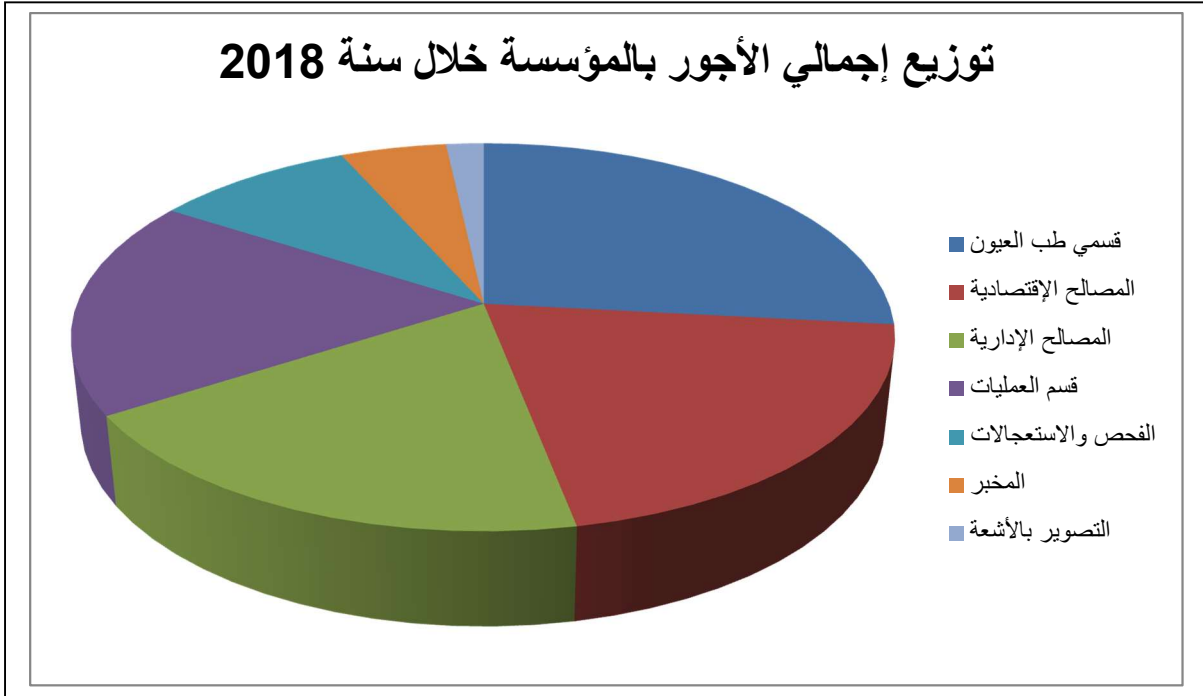
المجموع الكلي للأجور		مجموع أجور الإداريين		مجموع أجور شبه الطبي		مجموع أجور الأطباء		الأقسام	
المبلغ (دج)	عدد الموظفين	المبلغ (دج)	عدد الموظفين	المبلغ (دج)	عدد الموظفين	المبلغ (دج)	عدد الموظفين	البيانات	
17767607	23	390000	01	9313607	16	8064000	06	قسم العمليات	الأقسام الثانوية
1702201	03	00	00	1702201	03	00	00	قسم التصوير بالأشعة	
4 783 380	08	00	00	4 783 380	08	00	00	قسم المخبر	
18495641	40	16108440	36	2387201	04	00	00	قسم الإدارة	
19769801	46	15210000	39	4559801	07	00	00	المصالح الاقتصادية	
<b>62518630</b>	<b>120</b>	<b>31708440</b>	<b>76</b>	<b>22746190</b>	<b>38</b>	<b>8064000</b>	<b>06</b>	المجموع الجزئي	
12398910	20	1560000	04	7493806	13	3345104	03	قسم طب العيون رجال	الأقسام الرئيسية
13681832	22	1560000	04	8776728	15	3345104	03	قسم طب العيون نساء	
26080742	42	3120000	08	16270534	28	<b>6690208</b>	06	مج أقسام طب عيون	
9049011	13	390000	01	4656803	08	4 002 208	04	قسم الفحص والاستعجالات	
<b>35129753</b>	<b>55</b>	<b>3510000</b>	<b>09</b>	<b>20927337</b>	<b>36</b>	<b>10692416</b>	<b>10</b>	المجموع الجزئي	
<b>97648383</b>	<b>175</b>	<b>35218440</b>	<b>85</b>	<b>43673527</b>	<b>74</b>	<b>18756416</b>	<b>16</b>	المجموع الكلي	

المصدر: وثائق المؤسسة

ويمكن تجسيد هذه المعطيات المجدولة بأكثر توضيحا من خلال الشكل التالي:

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

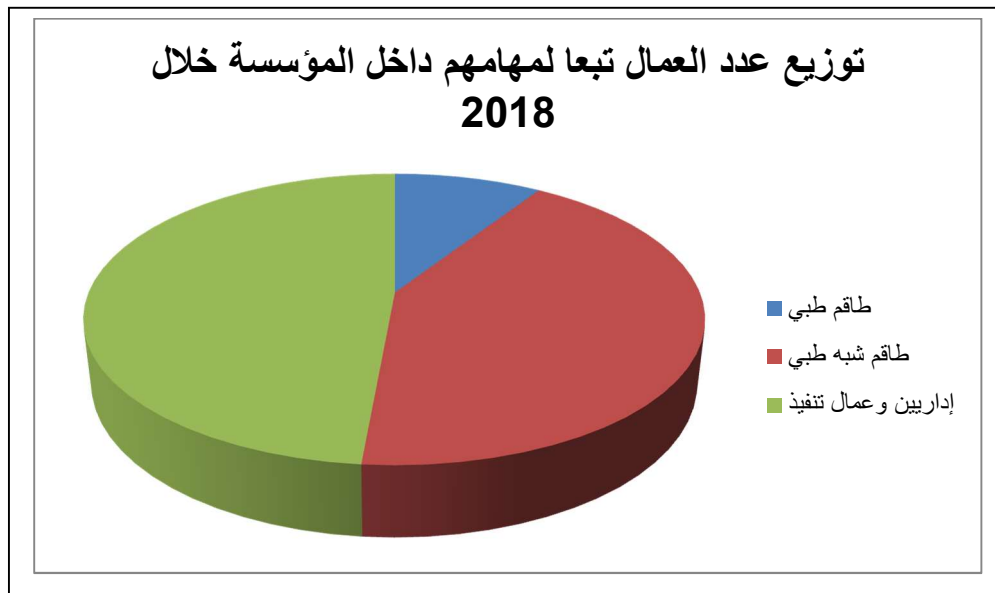
الشكل رقم: 24



المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على معطيات الجدول السابق.

بوضوح يتجلى من الشكل ومعطيات الجدول السابق أن أكبر كتلة أجور موجودة بقسمي طب العيون و يليه المصالح الإقتصادية ثم أجور الإداريين ثم قسم العمليات ومنها الفحوص والإستعجالات الطبية... الخ. كما يمكن تبيان توزيع عمال المؤسسة محل الدراسة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم: 25



المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على معطيات الجدول السابق.

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

2..مصاريف التغذية: تتلخص مصاريف التغذية لسنة 2018 في الجدول التالي:

الجدول رقم: 13

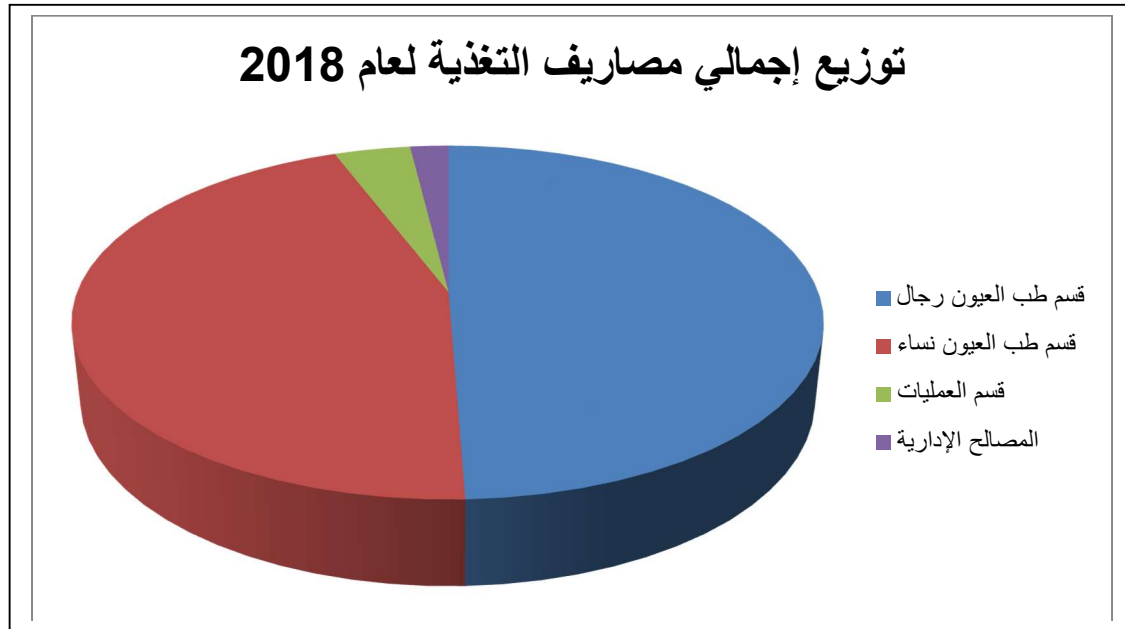
توزيع إجمالي مصاريف التغذية بالمؤسسة محل الدراسة خلال سنة 2018

المجموع		مرافقي المرضى		المرضى		موعد
المبلغ (دج)	عدد الوجبات	المبلغ (دج)	عدد الوجبات	المبلغ (دج)	عدد الوجبات	
418 289	1 742	418 289	1 742	0	0	قسم العمليات
210 872	878	210 872	878	0	0	قسم الإدارة
629 161	2 621	629 161	2 621	0	0	المجموع الجزئي
5 366 314	22 354	105 437	439	5 260 877	21 914	قسم طب العيون رجال
4 866 211	20 270	105 437	439	4 760 774	19 831	قسم طب العيون نساء
<b>10232524,8</b>	<b>42624</b>	<b>210 874</b>	<b>878</b>	<b>10 021 651</b>	<b>41 746</b>	قسم طب العيون
10232524,8	42624	210 874	878	10 021 651	41 746	المجموع الجزئي
<b>10861686</b>	<b>54524</b>	<b>840 035</b>	<b>3 499</b>	<b>10 021 651</b>	<b>41 746</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: وثائق المؤسسة.

ويمكن تجسيد هذه المعطيات المجدولة بأكثر توضيحا في الشكل التالي:

الشكل رقم: 26



المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على معطيات الجدول السابق.

يلاحظ أن أكبر قيمة لمصاريف التغذية في قسم طب العيون رجال ثم قسم طب العيون نساء؛ وهذا طبيعي لأنها أقسام مكوث المريض، ومصاريف التغذية في قسم الفحص والإستعجالات منعدمة، بالرغم من تواجد الطاقم

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

الطبي وشبه الطبي بالقسم طوال 24/24 ساعة لتقديم الخدمات الإستعجالية، كما نلاحظ أن الوجبات المقدمة لمرافقي المرضى في حدود 7.73% عدداً وتكلفة.

3..مصاريف الصيدلة: كما سبق الإشارة إليه أن مصاريف الصيدلية تشمل المواد والمستلزمات الصيدلانية والأدوات والمعدات الطبية الصغيرة، وتتخلص مصاريف سنة 2018 في الجدول التالي:

### الجدول رقم: 14

توزيع إجمالي مصاريف المواد الصيدلانية والأدوات الطبية  
بالمؤسسة محل الدراسة خلال سنة 2018

المجموع (دج)	أدوات طبية صغيرة (دج)	كواشف ومستلزمات مخبرية (دج)	أفلام ومواد الأشعة الطبية (دج)	مواد مستهلكة ملحقات طبية (دج)	أدوية مصلى كمادات لقاح (دج)		
70 805 004	22 073 309	0	0	28 545 168	20 186 526	قسم العمليات	الأقسام الثانوية
1 557 170	0	0	1 557 170	0	0	قسم التصوير بالأشعة	
7 466 260	243 508	7 022 304	0	80 671	119 777	قسم المخبر	
79 828 434	22 316 817	7 022 304	1 557 170	28 625 840	20 306 303	المجموع الجزئي	
5 058 328	22 182	2 777	0	526 001	4 507 368	قسم طب العيون رجال	الأقسام الرئيسية
4 508 588	61 864	13 123	0	351 181	4 082 420	قسم طب العيون نساء	
9 566 916	84 046	15 900	0	877 182	8 589 788	قسم طب العيون	
1 648 247	410 096	206	0	214 166	1 023 778	قسم الفحص والإستعجالات	
11 215 163	494 142	16 106	0	1 091 348	9 613 566	المجموع الجزئي	
91 043 596	22 810 959	7 038 410	1 557 170	29 717 188	29 919 869	المجموع	

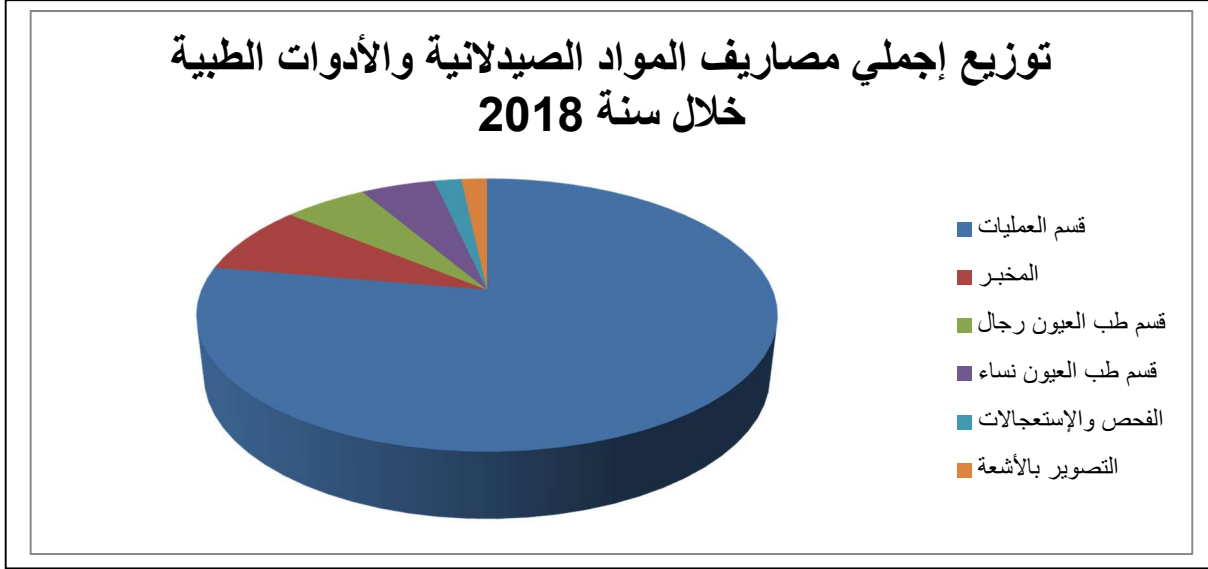
المصدر: وثائق المؤسسة.

ويمكن تجسيد هذه المعطيات المجدولة بأكثر توضيحاً في الشكل التالي:



## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

الشكل رقم: 27



المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على معطيات الجدول السابق.

يلاحظ أن الصيدلية عبارة عن مخزن يمون قسم العمليات الطبية والأقسام الإستشفائية والمخبر وقسم الفحص والإستعجالات الطبية بمختلف الأدوية والمواد الصيدلانية والمستهلكات الطبية الأخرى كل حسب طبيعة مهامه، لكن يؤخذ عنها فيما يتعلق بقيمة الأدوات الطبية الصغيرة أنه يتم إدراجها بالقيمة الإجمالية لنفس الفترة دون مراعاة قيمة قسط الإهلاك الذي يخص الفترة، وهذا يؤدي إلى الزيادة في تحميل المصاريف للفترة بمقدار أقساط الإهلاك التي تخص الفترات اللاحقة.

4.. مصاريف التوريدات المختلفة: تتلخص مصاريف الخاصة بمختلف توريدات سنة 2018 في الجدول التالي:

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

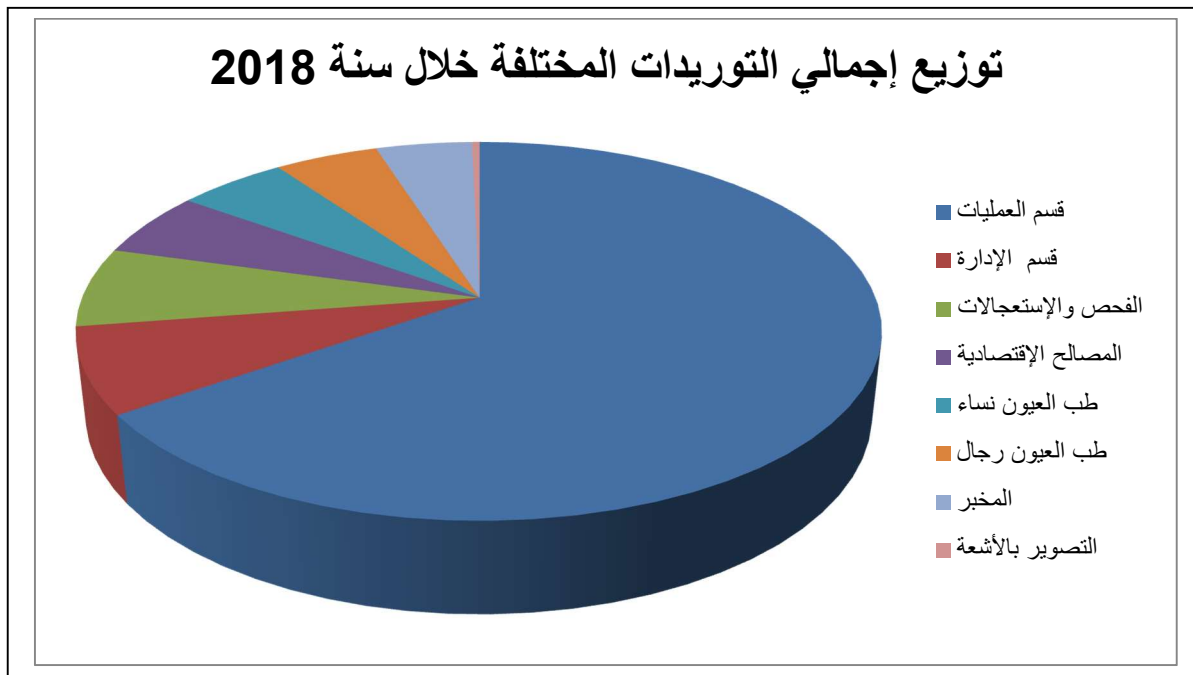
الجدول رقم: 15

توزيع إجمالي التوريدات المختلفة بالمؤسسة محل الدراسة خلال سنة 2018

المجموع (دج)	المعدات والتجهيزات الطبية (دج)	المعدات والتجهيزات غير الطبية (دج)	مواد النظافة (دج)	الأقمشة والأفرشة (دج)	لوازم مكتبية (دج)		
27 776863	25 547300	78 276	1 779 805	245 234	126 247	قسم العمليات	الأقسام الثابتة
155 347	0	0	136 908	7 481	10 958	قسم التصوير بالأشعة	
1 944 787	0	220 908	1 642 897	16 063	64 919	قسم المخبر	
3 120 197	0	567 076	536 224	0	2 016 898	قسم الإدارة	
2 374 246	0	141 023	1 745 578	51 000	436 645	المصالح الاقتصادية	
<b>35 371440</b>	<b>25 547300</b>	<b>1 007 282</b>	<b>5 841 412</b>	<b>319 778</b>	<b>2 655 667</b>	المجموع الجزئي	
2 099029	800000	156 833	821 448	246 588	74 160	قسم طب العيون رجال	الأقسام المتغيرة
2 213308	800000	117 907	1 026 810	194 431	74 160	قسم طب العيون نساء	
4 312337	1 600000	274 740	1 848 258	441 019	148 320	قسم طب عيون	
2 893446	1185475	0	1 437 535	142 276	128 160	قسم الفحص والإستعجالات	
7205783	2 298 412	274 740	3 285 793	583 295	276 480	المجموع الجزئي	
<b>48243778</b>	<b>27 575 322</b>	<b>1 282 022</b>	<b>9 127 205</b>	<b>903 073</b>	<b>2 932 147</b>	المجموع	

المصدر: وثائق المؤسسة.

ويمكن تجسيد هذه المعطيات المجدولة بأكثر توضيحا في الشكل التالي:  
الشكل رقم: 28



المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على معطيات الجدول السابق.

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

يتبين أن قيمة المعدات والتجهيزات الطبية منها وغير الطبية مدرجة بالقيمة الكلية، إلا أنه من المفروض تحميل الفترة بالقسط الذي يقابلها لاجتناب تحميلها مصاريف لا تخصها (أي الزيادة في قيمة هذه المصاريف) وهي بمثابة أقساط إهلاك للفترات اللاحقة، واجتناب تخفيض هذه المصاريف المحملة للفترات اللاحقة.

5. مصاريف الصيانة: تتلخص المصاريف الخاصة بأعمال الصيانة خلال سنة 2018 في الجدول التالي:

### الجدول رقم: 16

#### توزيع إجمالي مصاريف الصيانة بالمؤسسة محل الدراسة خلال سنة 2018

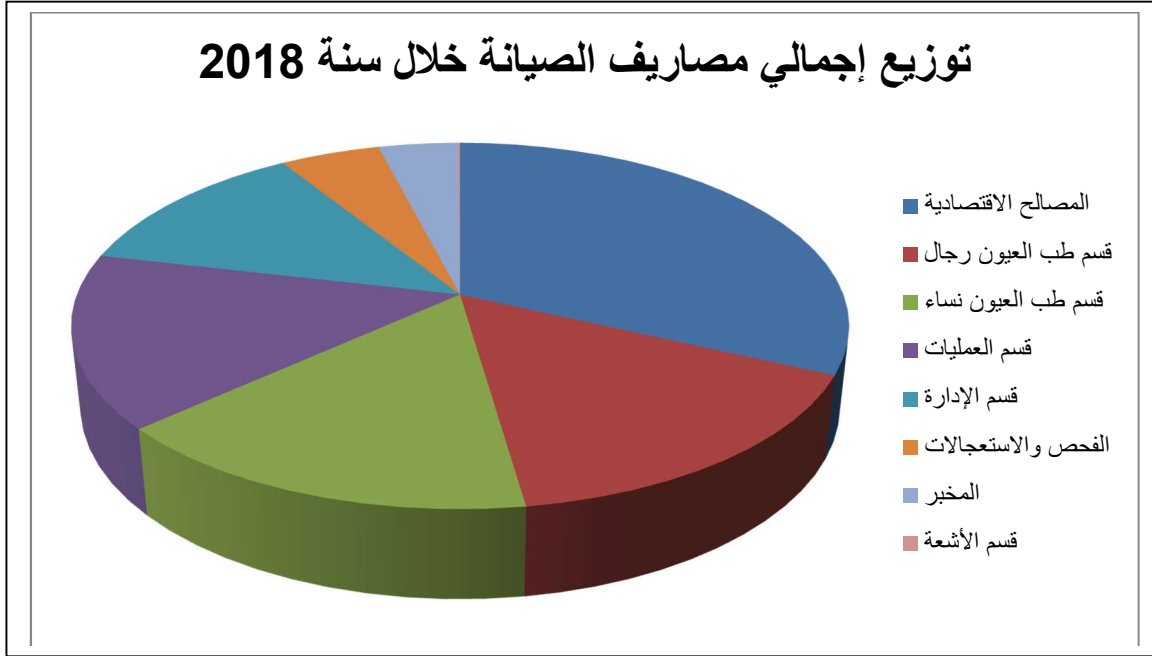
المجموع (دج)	صيانة العتاد والوسائل المادية من طرف تقنيوا المستشفى (دج)	صيانة العتاد والوسائل المادية من طرف شركات خارجية (دج)	أشغال تهيئة وصيانة المؤسسة من طرف أعوان المؤسسة (دج)	أشغال تهيئة وصيانة المؤسسة التي تقوم بها شركات خارجية (دج)	
681 436	0	0	496 810	184 626	قسم العمليات
5 254	0	5 254	0	0	قسم التصوير بالأشعة
172 484	0	0	40 087	132 397	قسم المخبر
554 066	0	0	340 507	213 559	قسم الإدارة
1 419 454	0	0	1 097 240	322 213	المصالح الاقتصادية
2 832 694	0	5 254	1 974 644	852 796	المجموع الجزئي 1
701 200	0	0	294 320	406 879	قسم طب العيون رجال
693 049	0	0	286 170	406 879	قسم طب العيون نساء
1 394 249	0	0	580 490	813 758	قسم طب عيون
217 924	0	0	36 036	181 888	قسم الفحص والإستعجالات
1 612 172	0	0	616 526	995 646	المجموع الجزئي 2
4 444 866	0	5 254	2 591 171	1 848 442	المجموع

المصدر: وثائق المؤسسة.

ويمكن تجسيد هذه المعطيات المجدولة بأكثر توضيحا في الشكل التالي:

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

الشكل رقم: 29



المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على معطيات الجدول السابق.

يلاحظ بسهولة أن المؤسسة محل الدراسة تعتمد في انجاز الصيانة وأشغال التهيئة على أعوانها (عمالها)، كما تعتمد على شركات أخرى في صيانة معداتها وتجهيزاتها، ويلاحظ أن أكبر مصاريف الصيانة تخص المصالح الاقتصادية لأنها المكلفة بمختلف أعمال الصيانة الداخلية وأشغال التهيئة وحظيرة المؤسسة والتدفئة ومولدات الكهرباء، وخزانات الماء، والغاز، والوقود،... وغيرها.

ثانيا: تحديد المصاريف المشتركة بين الأقسام: تتلخص المصاريف المشتركة بين أقسام المؤسسة سنة 2018 فيما يلي:

## الفصل الرابع:

### مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

#### الجدول رقم: 17

توزيع إجمالي المصاريف المشتركة بين الأقسام بالمؤسسة محل الدراسة خلال سنة 2018

المبلغ (دج)	العنوان
110 800,00	مصاريف المهمات والتنقلات داخل التراب الوطني
691 628,00	اقتناء وإصلاح عتاد الأمن والوقاية
1 557 138,80	اقتناء عتاد وملحقات المطبخ، التجهيزات للاستغلال والدعم
65 513,50	إقتناء وتركيب عتاد وملحقات الهاتف والربط
729 410,50	اللباس
3 015 115,34	التدفئة، الإنارة، ماء، غاز، الكهرباء، وقود، طاقة شمسية
329 009,29	مصاريف البريد والمواصلات (الهاتف، فاكس، أتومات أخرى)
282 000,00	نفقات الاشتراك بالانترنت
2 180,00	الوثائق والاشتراك في المجلات الدوريات
495 897,50	مصاريف التأمين
679 948,00	الوقود والزيوت
2 775 139,50	صيانة وإصلاح السيارات وشراء قطع الغيار
445 893,00	العجلات
238 576,05	تأمين السيارات
16 000,00	مصاريف اقتناء قسيمة السيارات
1 131 600,40	صيانة وتأهيل وتهيئة المنشآت الصحية
1 367 977,59	مواد البناء، الخردوات، الترخيص الصحي، الكهرباء، التدفئة والتكييف
44 639,76	مصاريف التكوين وتحسين الأداء وإعادة تأهيل للموظفين
5 500,00	مصاريف تنظيم الامتحانات والمسابقات المهنية
201 562,80	إيجار السكنات المخصصة للممارسين الأخصائيين في إطار الخدمة المدنية
267 226,40	الغازات الطبية وأخرى
1 199 520,00	مواد أساسية خاصة بتسيير النفايات (بقايا النشاطات ذات خطر العدوى)
2 867 952,50	نفقات صيانة وإصلاح العتاد الطبي مع قطع الغيار
<b>18 520 228,93</b>	<b>المجموع</b>

المصدر: وثائق المؤسسة.

## الفصل الرابع:

### مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

ثالثاً: تحديد عدد وحدات القياس: يتم تحديد وحدات القياس بالنسبة لكل من الأقسام التالية على الترتيب:  
1. عدد وحدات القياس لقسم العمليات: أي تحديد عدد وحدات K والتي تظهر مفصلة في الجدول التالي:

#### الجدول رقم: 18

#### عدد وحدات القياس K بقسم العمليات بالمؤسسة محل الدراسة خلال سنة 2018

المجموع	بياض الماء ووضع عدسة		جسم غريب		الحول		علاج بالليزر		DCR / PTOSIS		Eviscération		أمراض القرنية		أمراض الجفون		البيانات		
	عدد	الاختبارات	عدد	الاختبارات	عدد	الاختبارات	عدد	الاختبارات	عدد	الاختبارات	عدد	الاختبارات	عدد	الاختبارات	عدد	الاختبارات			
عدد K	عدد	الاختبارات	عدد	الاختبارات	عدد	الاختبارات	عدد	الاختبارات	عدد	الاختبارات	عدد	الاختبارات	عدد	الاختبارات	عدد	الاختبارات			
137620	1794	1680	14	1000	10	2340	26	116320	1454	1080	18	100	02	3940	98	1500	75	قسم طب العيون رجال	
116340	1470	1560	13	00	00	3510	39	102560	1282	1140	19	100	02	1040	26	780	39	قسم طب العيون نساء	
253960	3264	3240	27	1000	10	5850	65	218880	2736	2220	37	200	04	4960	124	2280	114	مج قسمي طب العيون	
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	قسم الفحص والاستعجال
238630	1193	3240	27	0001	01	5850	65	218880	2736	2220	39	200	4	4960	124	2280	114	المجموع	

المصدر: وثائق المؤسسة.

يلاحظ من الجدول اشتراك بعض العمليات في نفس المعامل كالعمليات التي تخص أمراض الجفون.

## الفصل الرابع:

### مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

إن المؤسسة محل الدراسة مختصة في أمراض العيون (طب وجراحة العيون)، أي تقدم فحوصات طبية بالإضافة إلى إجراء العمليات، والجدول السابق يتعلق بالعمليات الجراحية فقط، وبما أن المعامل K مرتبط بعمل الأطباء وأن تقديم الفحوصات الطبية جزء منها، فإنه لتحديد عدد وحدات K نرى بضرورة إضافة العدد الخاص بهذه الفحوصات والذي يظهر في الجدول التالي:

#### الجدول رقم: 19

#### عدد وحدات القياس K بالمؤسسة محل الدراسة خلال سنة 2018

المجموع		فحص العين بالكاشف		الحقل البصري		الموجات فوق الصوتية B		الموجات فوق الصوتية A		الفحص الكهربائي للقلب		
		100		50		40		30		20		
عدد K	عدد الفحوصات	عدد K	عدد الفحوصات	عدد K	عدد الفحوصات	عدد K	عدد الفحوصات	عدد K	عدد الفحوصات	عدد K	عدد الفحوصات	
115610	3057	21200	212	0	0	40240	1006	52170	1739	2000	100	قسم طب العيون رجال
102190	2810	15000	150	0	0	34120	853	50790	1693	2280	114	قسم طب العيون نساء
217800	5867	36200	362	0	0	74360	1859	102960	3432	4280	214	قسم طب العيون
37180	1057	0	0	5100	102	17600	440	12540	418	1940	97	قسم الفحص والاستعجال
254980	6924	36200	362	5100	102	91960	2299	115500	3850	6220	311	المجموع

المصدر: وثائق المؤسسة.

يلاحظ من الجدول إختلاف عدد أنواع الفحوصات ما يفسر أن كل مريض (سواء الذي يجري فحصا فقط أو الذي يخضع لعملية جراحية) يتلقى الفحص الخاص بحالته الصحية.

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

2. عدد وحدات القياس لقسم التصوير بالأشعة: أي تحديد عدد وحدات R والتي تظهر كمايلي:

### الجدول رقم: 20

عدد وحدات القياس R بقسم الأشعة بالمؤسسة محل الدراسة خلال سنة 2018

المجموع		أشعة الجمجمة		الأشعة الصدرية		
		12		10		
عدد R	عدد الاختبارات	عدد R	عدد الاختبارات	عدد R	عدد الاختبارات	
11060	1094	720	60	10340	1034	قسم طب العيون رجال
11096	1099	636	53	10460	1046	قسم طب العيون نساء
<b>22156</b>	<b>2193</b>	<b>1356</b>	<b>113</b>	<b>20800</b>	<b>2080</b>	قسم طب العيون
48221	4071	4512	763	10310	1031	قسم الفحص والاستجالات
<b>69783</b>	<b>6003</b>	<b>5868</b>	<b>894</b>	<b>31110</b>	<b>3111</b>	المجموع

المصدر: وثائق المؤسسة.

يلاحظ من الجدول أن عدد الأشعة الصدرية أكبر من عدد أشعة الجمجمة ما يفسر أهمية الأشعة الصدرية خاصة للمرضى الخاضعين للعمليات الجراحية فنجده يقارب العدد الإجمالي للعمليات على عكس عدد أشعة الجمجمة الذي يخضع لها المرضى في حالات مرضية خاصة فقط.

3. عدد وحدات القياس لقسم المخبر: أي تحديد عدد وحدات B والتي تظهر كمايلي:

### الجدول رقم: 21

عدد وحدات القياس B بقسم المخبر بالمؤسسة محل الدراسة خلال سنة 2018

المجموع		HBS/HIV/HCV		FNS/ GR/TP		GLY/ CREATININE/UREE		
		70		30		15		
عدد B	عدد الاختبارات	عدد B	عدد الاختبارات	عدد B	عدد الاختبارات	عدد B	عدد الاختبارات	
299 010	11 246	81 228	1 160	132 984	4 433	84 798	5 653	قسم طب العيون رجال
179 382	6 748	48 720	696	79 776	2 659	50 886	3 392	قسم طب العيون نساء
<b>478 392</b>	<b>17 994</b>	<b>129 948</b>	<b>1 856</b>	<b>212 760</b>	<b>7 092</b>	<b>135 684</b>	<b>9 046</b>	قسم طب العيون
183 447	6 705	53 592	766	81 540	2 718	48 315	3 221	قسم الفحص والاستجالات
<b>661 839</b>	<b>24 699</b>	<b>183 540</b>	<b>2 622</b>	<b>294 300</b>	<b>9 810</b>	<b>183 999</b>	<b>12 267</b>	المجموع

المصدر: وثائق المؤسسة.



## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

يلاحظ أن التحاليل الطبية المتوفرة بالمؤسسة محل الدراسة مقسمة إلى ثلاثة مجموعات كل منها تشترك في نفس المعامل، أما بالنسبة لعدد كل تحليلية على حدا فسنحاول تفصيله لاحقا (المبحث الثالث) بما يوضح أن الإستفادة من التحاليل الطبية لا تكون فقط للمرضى الخاضعين للعمليات الجراحية بل يستفيد منها حتى المرضى المعنيين بالفحوصات الطبية فقط.

4 . عدد وحدات العمل للأقسام الرئيسية: يظهر عدد وحدات القياس لكل من قسمي طب العيون رجال وطب العيون نساء في الجدول التالي:

### الجدول رقم: 22

#### عدد وحدات العمل للأقسام الرئيسية

القسم	وحدة القياس	عدد الوحدات
قسم طب العيون رجال	يوم إستشفائي	3776
قسم طب العيون نساء	يوم إستشفائي	3032
قسم الفحص والإستجالات	فحص وعلاج	24971

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

يلاحظ أن عدد الأيام الإستشفائية في قسم طب العيون رجال أكبر منه في قسم طب العيون نساء، أما عدد وحدات القياس بقسم الفحص والإستجالات والمقدر ب: 24971 فحص وعلاج فيعبر عن كثرة نشاط القسم والمقدر بمتوسط: 68 مريض مستفيد من الفحص والعلاج يوميا، حيث أنه:

عدد المرضى المستفيدين من الفحص والعلاج خلال اليوم =  $24971 \div 365 = 68.41$  مريض/ يوميا.

المطلب الثالث: كيفية تحديد التكاليف بالمؤسسة العمومية الإستشفائية محل الدراسة  
كما سبق وأن أشرنا أن واقع عملية تحديد التكاليف بالمؤسسة الإستشفائية يتم من خلال:  
1: إعداد جدول التوزيع الأولي للمصاريف على الأقسام،  
2: إعداد جدول التوزيع الثانوي بتوزيع مصاريف الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية.  
وهذا طبعا لا يتم إلا بعد حصر المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة للمؤسسة.

## الفصل الرابع:

### مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

أولاً: إعداد جدول التوزيع الأولي: يتضمن هذا الجدول توزيع المصاريف على الأقسام، ثم توزيع المصاريف المشتركة بالإعتماد على نسب مئوية ممثلة بقسمة مصاريف كل قسم على إجمالي مصاريف الأقسام (دون المصاريف المشتركة)، كما يتضح في الجدول التالي:

#### الجدول رقم: 23

#### جدول التوزيع الأولي للمصاريف على أقسام المؤسسة

الوحدة: دج

المجموع	الأقسام الرئيسية					الأقسام الثانوية					المصاريف	
	المجموع الجزئي	قسم الفحص والاستعدادات	قسم طب العيون	قسم طب العيون نساء	قسم طب العيون رجال	المجموع الجزئي	القسم الاقتصادي	قسم الإدارة	قسم المخبر	قسم التصوير بالأشعة		قسم العمليات
115 270 054	41 341 863	10 215 975	31 125 888	16 818 077	14 307 811	73 928 191	20 178 405	25 623 767	4 783 380	1 733 767	21 608 872	الأجور
10 861 686	10 232 525	00.00	10 232 525	4 866 211	5 366 314	629 161	00.00	210 872	00.00	00.00	418 289	التغذية
91 043 597	11 215 163	1 648 247	9 566 916	4 508 588	5 058 328	79 828 434	00.00	00.00	7 466 260	1 557 170	70 805 004	الصيدلية
41 819 769	6 718 719	2 474 107	4 244 612	2 179 446	2 065 166	35 101 050	2 374 246	3 120 197	1 944 787	155 347	27 506 473	لوازم متنوعة
4 444 867	1 612 173	217 924	1 394 249	693 049	701 200	2 832 694	1 419 454	554 066	172 484	5 254	681 436	الصيانة
<b>263 439 973</b>	<b>71 120 443</b>	<b>14 556 253</b>	<b>56 564 190</b>	<b>29 065 371</b>	<b>27 498 819</b>	<b>319 530 219</b>	<b>23 972 105</b>	<b>29 508 902</b>	<b>14 366 911</b>	<b>3 451 538</b>	<b>121 020 074</b>	<b>المجموع</b>
<b>100%</b>	<b>27,00%</b>	<b>5,53%</b>	<b>21,47%</b>	<b>11,03%</b>	<b>10,44%</b>	<b>73,00%</b>	<b>9,10%</b>	<b>11,20%</b>	<b>5,45%</b>	<b>1,31%</b>	<b>45,94%</b>	مصاريف مشتركة
18 250 229	4 926 983	1 008 408	3 918 575	2 013 550	1 905 025	13 323 246	1 660 706	2 044 277	995 291	239 111	8 383 861	
<b>281 690 202</b>	<b>76 047 426</b>	<b>15 564 661</b>	<b>60 482 765</b>	<b>31 078 921</b>	<b>29 403 844</b>	<b>205 642 776</b>	<b>25 632 811</b>	<b>31 553 179</b>	<b>15 362 202</b>	<b>3 690 649</b>	<b>129 403 935</b>	<b>مجموع التوزيع الأولي</b>
-	<b>100%</b>	<b>20,47%</b>	<b>79,53%</b>	<b>40,87%</b>	<b>38,67%</b>	<b>00.00</b>	<b>00.00</b>	<b>00.00</b>	<b>00.00</b>	<b>00.00</b>	<b>00.00</b>	النسب المئوية

المصدر: وثائق المؤسسة.

يلاحظ من الجدول أن أكبر نسبة من المصاريف المشتركة تعود إلى قسم العمليات وهذا ما يفسر أهمية هذا القسم مقارنة مع باقي أقسام المؤسسة محل الدراسة زيادة عن قيمة المصاريف الأخرى التي استفاد منها.

## الفصل الرابع:

# مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

ثانيا: إعداد جدول التوزيع الثانوي وحساب تكلفة وحدات العمل: يتم من خلاله توزيع مصاريف الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية باستخدام نسب مئوية بقسمة مصاريف القسم الرئيسي على المصاريف الكلية للأقسام الرئيسية وهذا بعد التوزيع الأولي، ويظهر هذا الجدول كمايلي:

الجدول رقم: 24

جدول التوزيع الثانوي للمصاريف على أقسام المؤسسة

الوحدة: دج

المجموع 2 + 1	الأقسام الرئيسية					الأقسام الثانوية					الأقسام	
	المجموع الجزئي 2	قسم الفحص والإستعجالات	مج قسمي طب العيون	قسم طب العيون نساء	قسم طب العيون رجال	المجموع الجزئي 1	القسم الاقتصادي	قسم الإدارة	قسم المخبر	قسم التصوير بالأشعة	قسم العمليات	المصاريف
281 690 202	76 047 426	15 564 661	60 482 765	31 078 921	29 403 844	205 642 776	25 632 811	31 553 179	15 362 202	3 690 649	129 403 935	مجموع التوزيع الأولي
-	100%	20,47%	79,53%	40,87%	38,67%	0.00□	00.00	00.00	00.00	00.00	00.00	النسب
129 403 935	129 403 935	26 485 162	102 918 773	52 884 560	50 034 213	129 403 935	00.00	00.00	00.00	00.00	129 403 935	جناح العمليات
3 690 649	3 690 649	755 367	2 935 282	1 508 288	1 426 995	3 690 649	00.00	00.00	00.00	3 690 649	00.00	التصوير بالأشعة
15 363 202	15 363 202	3 144 393	12 218 809	6 278 605	5 940 204	15 363 202	00.00	00.00	15 363 202	00.00	00.00	المخبر
31 553 179	31 553 179	6 458 003	25 095 176	12 895 095	12 200 081	31 553 179	00.00	31 553 179	00.00	00.00	00.00	الإدارة
25 632 811	25 632 811	5 246 279	20 386 532	10 475 570	9 910 962	25 632 811	25 632 811	00.00	00.00	00.00	00.00	القسم الاقتصادي
	205 643 776	42 089 204	163 554 572	84 042 117	79 512 455	00.00	00.00	00.00	00.00	00.00	00.00	مجموع التوزيع الثانوي
	281 691 202	57 653 865	224 037 337	115 121 038	108 916 299	00.00	00.00	00.00	00.00	00.00	00.00	المجموع
		فحص، علاج	يوم استشفائي	يوم استشفائي	يوم استشفائي	-	D_A	D_A	B	R	K	وحدات الإنتاج
		24 971	6 808	3 032	3 776				661 839	31 462	493610	عدد وحدات الإنتاج
		2 308,83	32 908	37 969	28 844				23	117	62.152	تكلفة الوحدة

المصدر: وثائق المؤسسة.

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

يلاحظ من الجدول أن كل من قسم طب العيون رجال وقسم طب العيون نساء تحملا أكبر قدر من مصاريف الأقسام الثانوية وهذا لأن نسبتها كبيرة مقارنة لمجموع مصاريف الأقسام الرئيسية، كما تعبر تكلفة وحدات الإنتاج عن تكلفة الخدمات المقدمة بالقسم المعني بها.

وبعد تحليل المعطيات المتوفرة لدينا لسنة 2018 وتحليل مختلف الخطوات المتبعة في المؤسسة محل الدراسة لحساب التكلفة استنتجنا الملاحظات التالية:

. وجود أخطاء في طريقة حساب التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة كتسجيل قيمة المعدات والتجهيزات الطبية منها وغير الطبية كاملة دون مراعاة حساب أقساط إهلاك الدورة والدورات اللاحقة.

. عدم تتبع مآل المواد التي يتم صرفها (استخراجها) من الصيدلية، واعتبار أن كل ما صرف من مواد يستهلك، وهذا ما ولد التبذير في استهلاك المواد الصيدلانية وبالتالي يؤثر على عملية حساب التكاليف.

. تعد الدفاتر والسجلات المعتمدة في المؤسسة جردية وإحصائية فقط.

. يتمثل المبدأ الأساسي لطريقة الأقسام المتجانسة في الفصل بين المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة وهذا ما لم نلمسه في الطريقة المعتمدة بالمؤسسة الإستشفائية محل الدراسة، حيث نجد كل من جدول التوزيع الأولي وجدول التوزيع الثانوي يحويان مصاريف مباشرة وأخرى غير مباشرة.

. إعتبار كل من قسم العمليات وقسم التصوير بالأشعة والمخبر أقساما ثانوية في حين أنها تعتبر أقساما رئيسية لأنها ذات ارتباط وثيق بالمنتجات (الخدمات) النهائية للمؤسسة والمتمثلة في العمليات الجراحية والفترات الإستشفائية.

. عدم الأخذ بعين الإعتبار العلاقة التبادلية بين الأقسام الثانوية.

. يتصف النموذج المعطى من قبل الوزارة والمتضمن آلية سير عملية حساب التكاليف وفق طريقة الأقسام المتجانسة بالمحدودية من ناحية تتبع المصاريف بدقة.

ثالثا: إعداد الفاتورة: بعد إعداد كل من جدول التوزيع الأولي والثانوي وحساب تكلفة وحدات الأقسام بالمؤسسة محل الدراسة، يتم إعداد فاتورة كل مريض، وتتضمن:

- تكلفة اليوم الإستشفائي.

- الخدمات الصحية التي إستفاد منها.

- تكلفة الأدوية.

وسنوضح مكونات تكلفة أحد منتجات المؤسسة التي تم إختيارها كعينة دراسة وهي عملية الحول (strabisme) تم إجرائها على مريض رجل، وسنقوم لاحقا بحساب تكاليفها الفعلية ومقارنتها بالتكلفة المحسوبة من طرف المؤسسة محل الدراسة.

وتظهر هذه المكونات كمايلي:

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

تكلفة اليوم الإستشفائي (28844 × 2 يوم): 57688.00 دج.

تكلفة الخدمات الصحية المقدمة: 809.67 دج

تكلفة الأدوية: 1509.79 دج

ومنه إجمالي تكلفة العملية: 60007.46 دج

**المبحث الثالث: المساهمة في تحديد متطلبات تصميم واستخدام نظام محاسبة التكاليف لتحديد تكاليف منتجات المؤسسة محل الدراسة**

نعم أن نظام محاسبة التكاليف يعمل على تجميع المعلومات وتصنيفها، وتحليلها وتقديم التقارير إلى الإدارة لمساعدتها في عملية التخطيط، والرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات المناسبة، ويتميز هذا النظام بأنه غير ثابت وغير نمطي لكل المؤسسات، لذا فإن تصميم نظام محاسبة التكاليف خاص بالمؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة محل الدراسة يتطلب مراعاة طبيعة نشاط المؤسسة ومميزاتها، وإمكانياتها المتوفرة المادية منها والبشرية، ومدى توفر مقومات أخرى لتأسيس نظام فعال بما يمكن من التحكم في التكاليف مقابل تقديم خدمات (منتجات) ذات نوعية بما يحقق تنافسية المؤسسة، هذا ما سيتم مناقشته وتفصيله في المبحث التالي.

**المطلب الأول: متطلبات تصميم نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة**

إن تصميم نظام لمحاسبة التكاليف بالمؤسسة العمومية الإستشفائية محل الدراسة يعتمد على العديد من العناصر الواجب توفرها ليؤدي هذا النظام هدفه المنشود، وقبل التطرق إلى متطلبات قيام نظام كفاء وسليم لمحاسبة التكاليف نرى بضرورة توفر:

..المورد البشرية الكفاء: أي محاسبين ذوي كفاءة وخبرة في مجال تخصصهم وهذا ما افتقدناه في المؤسسة محل الدراسة، فالشخص الذي يقوم بالأعمال المحاسبية ليس محاسباً ولم يدرس المحاسبة وغير مستوعب للمعنى الحقيقي لمحاسبة التكاليف وطرق حساب التكاليف، على أساس أن مؤسساتنا العمومية الإستشفائية منفذة لنظام محاسبة إداري يعد من قبل الوصايا وينفذ وطنياً بمراسيم وقرارات وتطبيقات تنفيذية ..برمجيات لتسهيل العمل المحاسبي.

أما بالنسبة لمقومات نظام محاسبة التكاليف نجعلها في:

**أولاً: مراكز التكلفة:** تقسم مراكز التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة إلى:

. مراكز مساعدة: تتمثل في القسم الإداري.

. مراكز رئيسية: وتتمثل في الأقسام التالية في:

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

قسم العمليات، قسم التصوير بالأشعة، قسم المخبر، قسم طب العيون رجال، قسم طب العيون نساء، قسم الفحص والاستجالات الطبية.

**ثانيا: دليل وحدات التكلفة:** إن المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة محل الدراسة تقدم العديد من الخدمات مستخدمة في ذلك مختلف هياكلها، وقد تم تحديد الخدمات المقدمة والأقسام المسؤولة عنها في المبحث السابق.

. قسم العمليات: وفيه تتم العمليات التالية؛ عمليات أمراض الجفون، عمليات أمراض القرنية، الحول، علاج بالليزر، ضغط العين، بياض الماء مع وضع عدسة... الخ.

. قسم التصوير بالأشعة: وفيه تتم العمليات التالية: الأشعة الصدرية وأشعة الجمجمة.

قسم المخبر: وفيه تتم العمليات التالية: الفحص الشامل للدم، فصيلة الدم، التهاب الكبد الوبائي، فحص فيروسي متعدد،...

. قسم طب العيون رجال: وفيه تتم عمليات الإستشفاء لمختلف أمراض العيون بالنسبة للرجال.

. قسم طب العيون نساء: وفيه تتم عمليات الإستشفاء لمختلف أمراض العيون بالنسبة للرجال.

. قسم الفحص والاستجالات الطبية: تتم فيه الفحوصات الطبية وتقديم مختلف العلاجات الأولية المستعجلة.

**ثالثا: عناصر التكاليف:** لقد اعتمدنا على عناصر التكاليف المحددة من قبل المؤسسة العمومية الإستشفائية محل الدراسة، وهذا في حدود المعلومات المتوفرة لدينا، وهي كالتالي:

أجور المستخدمين، مصاريف التغذية، مصاريف الصيدلة، مصاريف مختلفة، مصاريف الصيانة، المصاريف المشتركة.

**رابعا: فترة التكاليف:** إن الفترة التي يتم على أساسها تحديد التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة يجب أن تكون شهريا ثم تجمع كل ثلاثي أو سداسي مع إعداد قائمة سنوية بالتكاليف.

**خامسا: المجموعة المستندية والدفترية:** من أجل تجميع وتسجيل مختلف التكاليف الإستشفائية وتجسيد نظام

محاسبة التكاليف، يتحتم على المؤسسة محل الدراسة مسك العديد من الدفاتر والمستندات منها أساسا:

.. سجلات المحاسبة العمومية: لأن المؤسسة محل الدراسة تطبق المحاسبة العمومية فهي ملزمة بمسك السجلات اللازمة التي تجسد هذا النظام منها:

سجل محاضر الميزانية، الدفتر اليومي، سجل الإيرادات، سجل النفقات، سجل الرواتب، سجل الحسابات النقدية،

دفتر الوصولات، دفتر الحساب الجاري للخزينة، سجل الحسابات خارج الميزانية، سجل الدفتر المفتوح لدى

الخزينة، سجلات الجرد،...

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

..سجلات المخزون: أي سجلات تتمكن من خلالها إدارة المؤسسة من متابعة حركة المخزون ونوعية وكمية المواد الواردة وتاريخ وصولها والجهة الموردة ومدة الصلاحية، والمواد المتبقية (المخزنة)، وكذا تكاليف الشراء وتكاليف التخزين لكل مادة وسرعة دوران المخزون.

..سجلات الصيدلانية: بداية نشير أن الصيدلانية ما هي إلا مخزن لمختلف أصناف الأدوية ومواد التطبيب، وهي توفر يوميا لصالح المرضى كميات كبيرة من الأدوية والمواد الصيدلانية والمستهلكات الطبية الأخرى كالمحاليل والمواد المخبرية وأفلام الأشعة... وغيرها، وبالتالي فهي تحتاج إلى سجلات خاصة تسجل فيها المدخلات من هذه المواد وما يتعلق بها من اسمها وموردها وكمياتها وتاريخ صلاحيتها وتكلفتها وسعرها وكمياتها المخزنة واستهلاكاتها اليومية والجهة (القسم) المستهلكة وسرعة دوران كل مادة... إلخ.

..سجل الإستهلاك اليومي: وهو سجل أوراؤه مؤشر ومراقبة تسلسليا، يسجل فيه جميع العمليات المتعلقة بالمدخلات والمخرجات اليومية حسب تسلسل حدوثها التاريخي أولا بأول، مع تضمين العملية الثمن الفردي لكل مادة على حدا، وهذا السجل يعد بمثابة مؤشر يبين مسار صرف ميزانية المؤسسة من حيث معدل الإستهلاك ومبلغ الإستهلاك.

.. سجل خاص بالجرد: هو سجل مرقم تسلسليا ومؤشر يتم فيه تسجيل مختلف المواد والمعدات المتبقية بالمؤسسة مع نهاية السنة المالية (قد يكون للمؤسسة سجل لكل قسم).

..سجلات خاصة بالمطعم (بالتغذية): لأن المؤسسة تقدم وجبات غذائية كاملة للمرضى ومرافقيهم والمستخدمين المناوبين، فهي بالتالي تحتاج إلى سجلات مؤشر تمكنها من إدارة المدخلات من مختلف المواد الغذائية كما ونوعا، ومتابعة حركة مخزونها ونوعية وكمية المواد الواردة وتاريخ وصولها والجهة الموردة ومدة الصلاحية، والمواد المتبقية، وتكاليف الشراء وتكاليف التخزين... وغيرها.

**سادسا: القوائم والتقارير:** أي تحديد نوع ومضمون القوائم والتقارير المرتبطة بمختلف المصاريف التي تتحملها المؤسسة، وكذا تحديد الجهة التي تكلف بهذا العمل وتاريخ الإصدار وتاريخ عرضها ومناقشتها من قبل مجلس الإدارة.

**سابعا: إختيار طريقة القياس:** تتعدد طرق قياس التكاليف الممكن تطبيقها في المؤسسة الإستشفائية محل الدراسة بين طرق تقليدية كطريقة الأقسام المتجانسة، طريقة التكاليف المتغيرة، وطرق حديثة كطريقة التكاليف المبنية على الأنشطة، وطريقة التكلفة المستهدفة، وسنحاول تبعا للبيانات المتوفرة تجسيد الطرق الممكنة في حساب التكاليف الفعلية لأحد منتجات المؤسسة الإستشفائية محل الدراسة.

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

المطلب الثاني: تحديد تكاليف منتجات المؤسسة العمومية الإستشفائية محل الدراسة إن المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة تتميز بتعدد منتجاتها (خدماتها) الصحية والمتمثلة أساسا في علاج أمراض العيون وأنواع العمليات الجراحية التي تقدمها وتبلغ سبعة عشر (17) نوعا، إضافة إلى خدمات الفحص والعلاجات الإستعجالية، وتظهر العمليات الجراحية وعددها والمدة المستغرقة لإجراء كل واحدة منها خلال سنة 2018 في الجدول التالي:

### الجدول رقم: 25

#### نوع وعدد ومدة العمليات المنجزة بالمؤسسة خلال سنة 2018

العملية	العدد	مدة إنجاز العملية (دقيقة)	مج الوقت الكلي للعمليات (دقيقة)
عملية الساد تقليدية بالعدسة	27	45	1215
عملية الساد بالليزر	2736	30	82080
عملية الشعرة	18	20	360
عملية الظفر	77	30	2310
عملية البردة (بوشعيرة)	31	30	930
Eviscration	4	60	240
DCR	17	60	1020
الحول (strabisme)	65	60	3900
انفجار في مقلة العين	2	60	120
خلع العدسة	2	45	90
جرح خفيف	5	30	150
LVL	63	30	1890
جرح الملتحمة	4	45	180
كيس مائي (Kystes)	19	40	760
جرح القرنية	17	45	765
أجسام غريبة (Corps étranger)	10	25	250
Ptosis	22	20	440
<b>المجموع</b>	<b>3119</b>	<b>675</b>	<b>95485</b>

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على وثائق المؤسسة.



## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

كما سبق أن ذكرنا أنه تم اختيار عملية الحول (strabisme) كعينة دراسة وطبقنا الطرق اللازمة لحساب تكاليفها الفعلية وهي عملية جراحية تمر كغيرها من العمليات بعدة مراحل نجمعها في الجدول التالي:

**الجدول رقم: 26**  
**جدول حساب إجمالي تكاليف الخدمة الصحية**

الوحدة: دج	المجموع	التكلفة	عناصر أجزاء الخدمة	أجزاء الخدمة	رقم	مرحلة العملية	
			أجرة الطبيب	الفحص الأولي للمريض	01	مرحلة قبل العملية	
			أجرة الممرض				
			أجرة راديو القلب				
			تكلفة التحاليل				
			تكلفة الأشعة الصدرية				
			تكلفة اليوم الإستشفائي	الإيواء (يومان)	02		
			تكلفة تعقيم غرفة العمليات	التجهيز	03		
			نصيب العملية من إهلاك غرفة ما قبل العملية	تحضير المريض	04		
			أدوية لتحضير العين ♦				
			أجرة الأطباء	الأجور	05	مرحلة العملية	
			أجرة الممرضين				
			أدوية	أدوية ومستهلكات طبية	06		
			مواد طبية مستهلكة				
			أدوات طبية صغيرة				
			نصيب العملية من إهلاك قسم غرف العمليات	تكلفة غرفة العمليات			
			تكلفة زيارة الطبيب	الزيارات الطبية	07	مرحلة بعد العملية	
			تكلفة زيارة الممرض				
			أدوية لتعقيم العين ♦♦	الأدوية	08		
			نصيب العملية من المصاريف المباشرة	تكاليف أخرى	09		
			نصيب العملية من المصاريف غير المباشرة				
			نصيب العملية من مصاريف أخرى				
			<b>المجموع</b>				

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على وثائق المؤسسة والمقابلات المباشرة.

قبل البدء بحساب إجمالي تكاليف هذه العملية الجراحية نقوم بإعداد جدولي التوزيع الأولي والثانوي مع الأخذ بعين الاعتبار كل الملاحظات التي سجلناها حول طريقة العمل بالمؤسسة محل الدراسة:

♦ تكلفتها جد متدنية لأن زجاجة دواء واحدة كافية لتحضير عيون العديد من المرضى.  
♦♦ تكلفتها جد متدنية لأن زجاجة دواء واحدة كافية لتعقيم عيون العديد من المرضى.

## الفصل الرابع:

# مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

جدول التوزيع الأولي: يتم من خلاله توزيع المصاريف غير المباشرة التي تحملتها المؤسسة محل الدراسة خلال 2018 على كل من الأقسام الثانوية والأقسام الرئيسية، ويظهر كمايلي:

الجدول رقم: 27  
التوزيع الأولي للمصاريف

الوحدة: دج

المجموع	المجموع الجزئي	الأقسام الرئيسية						القسم الثانوي	المصاريف
		قسم الفحص والاستعدادات	قسم طب العيون نساء	قسم طب العيون رجال	قسم المخبر	قسم التصوير بالأشعة	قسم العمليات	قسم الإدارة	
42165442,00	3900000,00	390000,00	1560000,00	1560000,00	0,00	0,00	390000,00	38265442,00	الأجور
210872,00	—	—	—	—	—	—	—	210872,00	التغذية
42577223,00	37082780,00	2893446,00	2213308,00	2099029,00	1944787,00	155347,00	27776863,00	5494443,00	لوازم متنوعة
4444867,00	2471347,00	217924,00	693049,00	701200,00	172484,00	5254,00	681436,00	1973520,00	الصيانة
624986,10	—	—	—	—	—	—	—	624986,10	الإهلاكات
90023390,10	43454127,00	3501370,00	4466357,00	4360229,00	2117271,00	160601,00	28848299,00	46569263,10	المجموع
0,99	0,48	0,035	0,046	0,045	0,024	0,002	0,32	0,52	النسب
21768371,33	10507553,33	761893,00	1001345,08	979576,71	511972,96	38834,60	6975748,02	11260818,00	المصاريف المشتركة
111553578,46	53961680,33	4263263,00	5467702,08	5339805,71	2629243,96	199435,60	35824047,02	57830081,10	مجموع التوزيع الأولي
	1,00	0,08	0,101	0,10	0,05	0,004	0,665		النسب

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على الحسابات السابقة.

يلاحظ من الجدول أنه:

..توزيع المصاريف غير المباشرة على كل من الأقسام الثانوية والأقسام الرئيسية، بحيث:

. اعتبرنا كل من مصاريف اللوازم المتنوعة ومصاريف الصيانة مصاريف غير مباشرة لكل الأقسام واعتمدنا في توزيعها على توزيع المؤسسة محل الدراسة.

. اعتبرنا مصاريف الأجور بالنسبة لقسم الإدارة مصروف غير مباشر لعدم ارتباطه المباشر بمنتجات (خدمات) المؤسسة محل الدراسة، وكذا مصاريف أجور عمال النظافة في كل من قسم طب العيون رجال وقسم طب العيون نساء وقسم الفحص والإستعجالات وقسم العمليات لنفس السبب.

. اعتبرنا مصاريف التغذية في قسم الإدارة مصروف غير مباشر لعدم ارتباطه بمنتجات المؤسسة.

. اعتبرنا مصاريف الإهلاك الخاصة بقسم الإدارة مصاريف غير مباشرة لعدم ارتباطه بمنتجات المؤسسة. (سيتم تفصيل مصاريف الإهلاكات لاحقاً)

..تمت إضافة قيمة الإهلاكات الخاصة بالمصالح المشتركة (الأرشيف، المطبخ، المغسلة،...) إلى المصاريف المشتركة.

..وزعنا المصاريف المشتركة بالإعتماد على نسبة كل قسم من مجموع المصاريف غير المباشرة وقد كان لقسم الإدارة الحصة الأكبر منها باعتبار أن كل المصاريف المتعلقة به مصاريف غير مباشرة.

**جدول التوزيع الثانوي:** يتم خلاله توزيع مصاريف الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية ثم إضافة المصاريف المباشرة الخاصة بالأقسام الرئيسية لإيجاد تكلفة الوحدة (تكلفة الخدمة الصحية) الخاصة بكل قسم رئيسي، حيث تتلخص مصاريف التوزيع الثانوي في الجدول التالي:

الجدول رقم: 28  
التوزيع الثانوي للمصاريف

الوحدة: دج

المجموع	قسم الفحص والاستعدادات	قسم طب العيون نساء	قسم طب العيون رجال	قسم المخبر	قسم التصوير بالأشعة	قسم العمليات	قسم الإدارة	المصاريف
111553578,47	4263263	5467702,08	5339805,71	2629243,96	199435,6	35824047,02	57830081,1	مجموع التوزيع الأولي
1,00	0,08	0,101	0,1	0,05	0,004	0,665		النسب
-7475925,83	4626406,49	5840838,19	5783008,11	2891504,06	231320,32	38457003,93	-5783008.10	مصاريف الإدارة
111553578,47	8889669,49	11308540,27	11122813,82	5520748,02	430755,92	74281050,95	00.00	مجموع التوزيع الثانوي
55482941,00	8659011,00	12121832,00	10838910,00	4783380,00	1702201,00	17377607,00	—	الأجور
10650814,00	0,00	4866211,00	5366314,00	0,00	0,00	418289,00		التغذية
91070597,00	1648247,00	4508588,00	5085328,00	7466260,00	1557170,00	70805004,00		الصيدلية
19621132,76	3079614,48	1770056,42	1843881,18	1094100,57	465178,53	11368301,58		الإهلاك
288379063,23	22276541,97	34575227,69	34257247,00	18864488,59	4155305,45	174250252,53		المجموع
	فحص / علاج	يوم استشفائي	يوم استشفائي	B	R	K	دج	وحدات العمل
	24971	3032	3776	661839	31462	508940		عدد وحدات العمل
21870,86	892,10	11403,44	9072,36	28,50	132,07	342,38		تكلفة الوحدة

المصدر : من إعداد الباحثة بالاعتماد على الحسابات السابقة.

يلاحظ من الجدول أنه:

- ..تم حساب نسب توزيع مصاريف قسم الإدارة على باقي الأقسام (الرئيسية) بحساب نسبة مصاريف كل قسم منها إلى إجمالي مصاريف التوزيع الأولي (دون قسم الإدارة).
- ..إعتبار كل من مصاريف الأجور، التغذية، الصيدلية والإهلاك مصاريف مباشرة تخص الأقسام الرئيسية لارتباطها المباشر بمنتجات المؤسسة محل الدراسة.

..تتضمن مصاريف الأجور المباشرة أجور كل من الأطباء والشبه طبيين.  
 ..تتضمن مصاريف الصيدلانية لكل قسم رئيسي مستهلكاته من المواد الصيدلانية كالضماطات، اللوازم المخبرية، أفلام الراديو...إلخ.  
 ..تتضمن مصاريف الإهلاك لكل الأقسام الرئيسية إهلاك مساحة القسم وإهلاك محتويات القسم من تجهيزات طبية وغير طبية.  
 وسيتم توضيح الإهلاكات الخاصة بمحتويات الأقسام كل على حدا لاحقا، أما قسط إهلاك كل قسم فنوضحها في الجدول التالي:

### الجدول رقم: 29

#### إهلاك أقسام المؤسسة محل الدراسة

الأقسام	المساحة (م <sup>2</sup> )	قسط الإهلاك السنوي (دج)
الإدارة	470	342376.20
العمليات	267	194498.82
التصوير بالأشعة	80	58276.80
المخبر	250	182115.00
طب العيون رجال	673	490253.58
طب العيون نساء	577	420321.42
الفحص والإستعجالات	243	177015.78
مصالح مشتركة	2931	2135142.40
<b>المجموع</b>	<b>5491</b>	<b>4000000</b>

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على معلومات المؤسسة محل الدراسة.

لدينا مساحة المؤسسة العمومية محل الدراسة تساوي 7200م<sup>2</sup>، منها 5491م<sup>2</sup> مساحة مبنية (المبنى الإستشفائي بطابقين إضافة إلى ملحق الإدارة ومخازن ومحول كهربائي وخزان الماء ومسكن وظيفية) بعمر إنتاجي مقدر ب 50 سنة، وتتمثل المصالح المشتركة في: مخازن، سكنات وظيفية، مغسلة، مطبخ، محول كهربائي، مخزن مياه، ... وقد تم إدماج أقساط إهلاكهم في المصاريف المشتركة لتصبح قيمتها:

$$= (1113000 + 2135142.40 + 18520228.93) = 21768371.33 \text{ دج.}$$

حيث تمثل قيمة 1113000 دج قسط إهلاك محتويات المغسلة والمطبخ.

وبلغ قسط الإهلاك الإجمالي للمساحة المبنية لسنة 2018 = (قيمة الأصل) ÷ (العمر الإنتاجي)

$$= (200000000.00 \div 50) = 4000000.00 \text{ دج.}$$

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

ومنه فإن قسط إهلاك المتر المربع المبني الواحد = (قسط الإهلاك الكلي) ÷ (المساحة المبنية)  
= (5491 ÷ 4000000) = 728.46 دج.

ولحساب قسط إهلاك قسم معين نعتمد على العبارة التالية:

$$\text{قسط إهلاك قسم} = (\text{مساحة القسم}) \times (\text{قيمة قسط إهلاك المتر المربع})$$

ومنه فإن قسط إهلاك قسم العمليات مثلا = (مساحة قسم العمليات)  $\times$  (قيمة قسط إهلاك المتر المربع)  
= 728.46 دج  $\times$  267 م<sup>2</sup> = 194498.82 دج.

### أولاً: تحديد تكاليف مرحلة قبل العملية

في هذه المرحلة يخضع المريض إلى فحص أولي من قبل طبيب مختص بمساعدة ممرض، والفحص يتطلب إجراء تحاليل مخبرية وأشعة للتأكد من الحالة الصحية للمريض وتتوسع التحاليل حالة المرض المزمن؛ ولحساب تكاليف هذه المرحلة، نقوم بـ:

#### 1. حساب تكلفة الفحص الأولي للمريض:

1.1 حساب نصيب العملية من أجرتي الطبيب المختص في طب وجراحة العيون والممرض اللذان يقومان بفحص المريض

لحساب نصيب العملية من أجرتي الطبيب المختص والممرض اللذان يقومان بفحص المريض يجب علينا أولاً تحديد تكلفة الدقيقة الواحدة من عمل الطبيب المختص في جراحة العيون وكذلك تكلفة الدقيقة الواحدة من عمل الممرضين:

أ/حساب تكلفة الدقيقة من عمل الطبيب المختص: يتمثل عمل الطبيب المختص في جراحة العيون بالمؤسسة محل الدراسة في القيام بالعمليات الجراحية وكذلك القيام بالفحوصات الطبية على مستوى المؤسسات العمومية للصحة الجوارية مرة واحدة في الأسبوع على غرار الفحوصات الطبية التي يقدمها للخاضعين للعملية الجراحية في إطار المراقبة والمتابعة، ولتحديد الوقت الإجمالي لعمله نقوم بتحديد الوقت المستغرق في القيام بالعمليات الجراحية بالإضافة إلى وقت الفحوصات الطبية خلال سنة 2018.

. تحديد وقت القيام بالعمليات الجراحية: يعمل لدى المؤسسة الإستشفائية لطب العيون بسكرة محل الدراسة 8 أطباء مختصين، 4 منهم مختصين في طب العيون والآخرين مختصين في التخدير والإنعاش، وكل عملية تحتاج إلى طبيبين واحد مختص في جراحة العيون والثاني مختص في التخدير والإنعاش بالإضافة إلى

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

ممرضين اثنين، معنى هذا أن المؤسسة تتوفر على أربعة (04) فرق طبية (8 أطباء ÷ 2 = 4 فرق طبية) معنية بإجراء العمليات الجراحية بمتوسط يقدر بحوالي: 780 عملية (3119 ÷ 4) خلال السنة لكل فريق، وتتضح عمليات إحدى الفرق الأربعة من خلال الجدول التالي:

علما أن هذا الفريق (الفريق الثاني) أنجز خلال سنة 2018 عمليات جراحية فعلية عددها 737 عملية مفصلة في الجدول التالي:

### الجدول رقم: 30

#### عمليات الفريق الطبي الثاني خلال سنة 2018

العملية	العدد	مدة كل عملية (دقيقة)	مج مدة إجمالي العمليات (دقيقة)
عملية الساد تقليدية بالعدسة	7	45	315
عملية الساد بالليزر	620	30	18600
عملية الشعرة	10	20	200
الحول	20	60	1200
عملية الظفر	19	30	570
عملية البردة	7	30	210
جرح خفيف	5	30	150
DCR	10	60	600
LVL	35	30	1050
جرح الملتحمة	4	45	180
<b>المجموع</b>	<b>737</b>	<b>380</b>	<b>23075</b>

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على عمليات الحساب.

يلاحظ من هذه المعطيات أن الوقت الإجمالي المستغرق للقيام بالعمليات الجراحية للفريق الطبي المختار هو **23075 دقيقة** خلال سنة 2018.

. تحديد وقت الفحوصات الطبية: كل طبيب مختص يعمل بالمؤسسة محل الدراسة لديه يوم في الأسبوع يعمل بالمؤسسات العمومية للصحة الجوارية ليجري فحوصات طبية للمرضى، ولتحديد الوقت الإجمالي للقيام بهذه الفحوصات خلال سنة 2018 نتبع الخطوات التالية:

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

\*تم حساب عدد الأسابيع لسنة 2018 من خلال تتبع الرزنامة الزمنية لها فوجدنا 52 أسبوع عمل.

\*كل طبيب يعمل مرة واحدة بالأسبوع أي 52 مرة متاحة خلال السنة.

\*بعد حذف العطلة السنوية (40 يوم) يبقى 47 أسبوع يعمل خلالها 47 مرة فعلية خلال السنة.

\*ساعات العمل في اليوم تقدر بمتوسط 5 ساعات في اليوم أي ما يعادل 300 دقيقة (5 سا × 60 د).

\*الوقت الإجمالي للعمل خلال السنة هو: (وقت العمل في اليوم × 47 مرة)

ومنه الوقت الإجمالي للعمل = (300 دقيقة × 47 مرة) = 14100 دقيقة.

وكما سبق أن أشرنا فإن الطبيب المختص يتابع المريض في فترة استشفائه بالمؤسسة محل الدراسة علما أن هذه المتابعة لا تتطلب وقتا طويلا فهي فقط للاطمئنان على وضعية المريض، وتكون قبل العملية وبعدها ويحسب وقت هذه الفحوصات بالعلاقات التالية:

وقت الفحوصات (قبل العملية) = (متوسط وقت الفحص) × (عدد العمليات الخاصة بالفريق).

$$= 20 \text{ دقيقة} \times 737 \text{ عملية} = 14740 \text{ دقيقة عمل.}$$

وقت الفحوصات (بعد العملية) =

(متوسط وقت الزيارة) × (عدد العمليات الخاصة بالفريق الطبي) × (عدد المرات).

وبالتعويض نجد:

$$= 5 \text{ دقائق} \times 737 \times 2 = 7370 \text{ دقيقة عمل.}$$

مما سبق نجد أن الوقت الإجمالي لعمل الطبيب المختص في جراحة العيون للفريق الثاني هو 59285 دقيقة عمل (7370 + 14740 + 14100 + 23075).

ونحسب تكلفة الدقيقة من عمل الطبيب المختص وفق العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الدقيقة} = (\text{أجر الطبيب المختص لسنة 2018}) \div (\text{الوقت الإجمالي لعمله})$$

$$\text{ومنه تكلفة الدقيقة} = (1344000) \div (59285) = 22.67 \text{ دج.}$$

ب/ حساب تكلفة الدقيقة من عمل الممرضين:

تحسب تكلفة الدقيقة بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الدقيقة} = (\text{إجمالي أجر ممرض بقسم طب العيون}) \div (\text{إجمالي مدة العمل بالدقائق خلال السنة})$$



## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

لدينا متوسط أجره ممرض بقسم طب العيون خلال سنة 2018 يساوي 581090.50 دج (حيث يعمل في هذا القسم 28 ممرض بإجمالي أجور قدرها 16270534 دج).

إن نظام العمل الخاص بالممرضين في المؤسسة الإستشفائية محل الدراسة أو أي مؤسسة إستشفائية أخرى يتميز بالاختلاف، فمنهم من يعمل بصورة عادية أي بدوام عادي ومنهم من يعمل بالمدامومة الليلية وتكون له راحة بعدها لمدة يوم أو يومين، ومنهم حتى من إذا عمل عمل مكثف بالعمليات ينتهي عمله بانتهاء العمليات لذلك اليوم، ونظرا لصعوبة تحديد الوقت الفعلي لعمل الممرضين قمنا بالإعتماد على ساعات عمل المداومة اليومية العادية وقد اعتمدنا في ذلك على الرزنامة الزمنية لسنة 2018 فوجدنا:

..يعمل الممرض 52 أسبوع خلال سنة 2018.

..يعمل الممرض 261 يوم عمل كلية خلال سنة 2018.

..بعد حذف مدة العطلة السنوية والمقدرة ب 40 يوم (شهر ديسمبر و09 أيام من شهر نوفمبر) نجد أن الممرض يعمل مدة 230 يوم فعلي خلال سنة 2018.

..يعمل 7.5 ساعة يوميا.

أي أن: إجمالي مدة العمل الفعلية للممرض خلال سنة 2018 = (7.5 ساعة) × (230 يوم) × (60 دقيقة)  
= 103500 دقيقة عمل فعلية.

وبالتالي:

تكلفة الدقيقة =  $581090.50 \div 103500 = 5.61$  دج.

بعد تحديد تكلفتي العمل بالنسبة للطبيب المختص والممرض فإن نصيب العملية من أجره الطبيب الذي يجري عملية الفحص الطبي للمريض والتي تدوم مدة 20 دقيقة يحسب بالعلاقة التالية:

نصيب العملية من أجره الطبيب = تكلفة الدقيقة × مدة إجراء الفحص.

ومنه نصيب العملية من أجره الطبيب =  $22.67 \times 20$  دقيقة = 453.40 دج.

ويتحدد نصيب العملية من أجره الممرض وفق العلاقة التالية:

نصيب العملية من أجره الممرض = (تكلفة الدقيقة) × (مدة إجراء الفحص)

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

نصيب العملية من أجره الممرض =  $5.61 \times 30$  دقيقة = 168.43 د.ج.

### 2.1 حساب تكلفة التحاليل الطبية المطلوبة

يعد إجراء التحاليل المخبرية أمرا ضروريا للتأكد من صحة المريض قبل خضوعه للعملية الجراحية، وسنورد هذه التحاليل، عددها والوقت المستغرق للحصول على النتيجة النهائية من خلال الجدول التالي:

#### الجدول رقم: 31

عدد التحاليل المنجزة والوقت المستغرق لأداء كل نوع خلال سنة 2018

التحاليل	العدد	الوقت المستغرق (دقيقة)	المدة السنوية للتحاليل المنجزة (دقيقة)
الفحص الشامل للدم (FNS)	3450	30	103500
فصيلة الدم	3040	15	45600
TP	3320	60	199200
سكر الدم (Glycémie)	5689	120	682680
اليوري	3415	120	409800
كرياتينين	3163	120	379560
إلتهاب الكبد الوبائي (HBS)	745	10	7450
HIV	963	10	9630
إلتهاب الكبد الفيروسي (HCV)	914	10	9140
<b>المجموع</b>	<b>24699</b>	<b>495</b>	<b>1846560</b>

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

يلاحظ من الجدول أن عدد ونوع التحاليل السنوية يختلف حسب حاجة كل مريض لهذه التحاليل، ويتصدرها خلال سنة 2018 تحليل نسبة سكر الدم (Glycémie) بأكبر عدد.

كما يتحمل قسم المخبر عدة مصاريف، مفصلة في الجدول التالي:

#### الجدول رقم: 32

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

### مصاريف قسم المخبر

المصاريف	مصاريف مباشرة (دج)	مصاريف غير مباشرة (دج)
الأجور	4783380.00	
قسط إهلاك مساحة القسم	182115.00	
قسط إهلاك الأجهزة الطبية والعتاد غير الطبي	911985.669	
الصيدلية	7466260.00	
الصيانة		172484
مصاريف مشتركة		511972.96
مصاريف إدارية		2891504.06
اللوازم المتنوعة		1944787.00
<b>المجموع</b>	<b>13343740.67</b>	<b>5520748.02</b>

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

ولحساب تكاليف التحاليل الطبية كل على حدا نتبع الخطوات التالية:

أ . حساب نصيب التحليلة من مصاريف الأجور:

يوجد بقسم المخبر 8 عمال، وقد بلغت مصاريف الأجور السنوية بهذا القسم 4783380 دج، ولإيجاد ما تتحمله التحاليل من مجموع تكاليف أجور العاملين بهذا القسم نطبق العلاقات التالية:

$$\text{نصيب التحليلة من مصاريف الأجور} = (\text{تكلفة الدقيقة}) \times (\text{مدة إجراء التحليلة})$$

وتحسب تكلفة الدقيقة الواحدة كمايلي:

$$\text{تكلفة الدقيقة} = (\text{إجمالي مصاريف الأجور}) \div (\text{المدة السنوية لإجراء التحاليل})$$

ومنه فإن:

لدينا المدة السنوية المستغرقة في التحاليل المنجزة خلال سنة 2018 = 1846560 دقيقة

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

وبالتالي فإن تكلفة الدقيقة = (إجمالي مصاريف الأجور) ÷ (المدة السنوية لإجراء التحاليل) =  

$$2.590 \text{ دج} = (1846560) \div (4783380)$$

وتظهر ما تتحمله كل تحليلة من مصاريف الأجور في الجدول التالي:

### الجدول رقم: 33

تفصيل ما تتحمله التحاليل الطبية من مصاريف الأجور

التحاليل	الوقت المستغرق (دقيقة)	تكلفة الدقيقة (دج)	تكلفة التحليلة الواحدة (دج)
FNS	30	2.590	77.70
فصيلة الدم	15		38.85
TP	60		155.40
سكر الدم (Glycémie)	120		310.80
اليوري	120		310.80
كرياتينين	120		310.80
HBS	10		25.90
HIV	10		25.90
HCV	10		25.90
<b>المجموع</b>	<b>495</b>		

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد في عمليات الحساب على وثائق المؤسسة

يلاحظ أن التحاليل التي تستغرق أطول مدة في إنجازها هي التي تستفيد أكثر من مصاريف أجور العاملين بالمخبر وهي ثلاثة: سكر الدم (Glycémie)، واليوريوالكرياتينين بنفس التكلفة **310.80 دج**.

ب . حساب قسط إهلاك القسم:

من عمليات الحساب السابقة لدينا قسط إهلاك المتر المربع المبني الواحد = **728.46 دج**.

ولأن مساحة قسم المخبر هي 250 م<sup>2</sup>، ما يقابله قسط إهلاك مقدر بـ:

**الفصل الرابع:**  
**مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية**  
**المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف**

$$182115 \text{ دج} = (728.46 \times 250)$$

ج . حساب قسط إهلاك الأجهزة الطبية:

تتعدد الأجهزة الطبية المستخدمة بالمخبر، نورها في الجدول التالي (بقيمتها وتاريخ شرائها، وأقساط اهتلاكها على أساس معدل الـ: 10%).

الجدول رقم: 34

الأجهزة الطبية المتوفرة بقسم المخبر

إسم الجهاز	القيمة (دج)	تاريخ الإقتناء	معدل الإهلاك	قسط الإهلاك (دج)	
جهاز الطرد المركزي	1125579.84	2017/12/31	%10	112557.984	
جهاز حساب الكريات الدموية	2310000	2013/03/26		231000	
جهاز قياس الهرمونات	3280200	2012/04/27		328020	
جهاز قياس الشوارد	463450	2013/07/09		46345	
جهاز قياس الشوارد	435000	2012/03/26		43500	
جهاز قياس تخثر الدم	390171.6	2012/05/04		39017.16	
جهاز آلي	184400	2012/12/28		18440	
جهاز نصف آلي	540000	2012/02/26		54000	
جهاز الحمام المائي	170147.25	2012/10/01		17014.725	
<b>المجموع</b>	<b>8898948.69</b>				<b>889894.869</b>

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

يلاحظ من الجدول أن قيمة قسط الإهلاك السنوي لكل المعدات والأجهزة الطبية المتوفرة بالمخبر بلغت: **889894.869** دج، وبالإضافة إلى المعدات والأجهزة الطبية هناك معدات وأجهزة غير طبية (طاولات، كراسي...) بقيمة 220908 دج بقسط سنوي قدره **22090.80** دج والذي سنحمله أيضا لتكلفة التحاليل الطبية.

وبالتالي يكون المبلغ الذي تتحمله التحاليل الطبية من إجمالي مصاريف الإهلاكات هو:

$$\text{(قسط إهلاك القسم)} + \text{(قسط إهلاك الأجهزة الطبية)} + \text{(قسط إهلاك العتاد غير الطبي)}$$

وبالتعويض نجد:

**الفصل الرابع:**  
**مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية**  
**المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف**

$$1094100.67 \text{ دج} = (22090.80) + (889894.869) + (182115)$$

ونبين ما تتحمله التحاليل الطبية من مصاريف الإهلاك من خلال الجدول التالي:

**الجدول رقم: 35**

**تفصيل ما تتحمله التحاليل الطبية من مصاريف الإهلاك**

التحاليل	العدد	النسبة المئوية من مجموع عدد التحاليل السنوية	نصيب التحاليل من مصاريف الإهلاك (دج)	تكلفة التحليلة الواحدة (دج)
FNS	3450	%14	153174.09	44.39
فصيلة الدم	3040	%12	131292.08	43.18
TP	3320	%13	142233.08	42.84
سكر الدم (Glycémie)	5689	%23	251643.15	44.23
اليوري	3415	%14	153174.09	44.85
كرياتينين	3163	%13	142233.08	44.96
HBS	745	%03	32823.02	44.05
HIV	963	%04	43764.02	45.45
HCV	914	%04	43764.02	47.88
<b>المجموع</b>	<b>24699</b>	<b>100%</b>	<b>1094100.63</b>	<b>353.95</b>

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد في عمليات الحساب على وثائق المؤسسة.

يلاحظ من خلال الجدول أن تحليلة HCV تحمل بأكبر نصيب من مصاريف الإهلاك السنوي للقسم ب: (47.88) دج) ثم تليها تحليلة HIV ب: (45.45 دج)، وللحصول على النتائج المبينة في الجدول نطبق العلاقات التالية:

النسبة المئوية لكل نوع من التحاليل = (عدد التحاليل المقدمة من نفس النوع خلال السنة) ÷ (العدد الإجمالي السنوي للتحاليل)

نصيب نوع ما من التحاليل من مصاريف الإهلاك = (قيمة قسط الإهلاك) × (النسبة المئوية لنفس النوع من مجموع التحاليل السنوية)

تكلفة التحليلة الواحدة = (نصيب نوع التحاليل من مصاريف الإهلاك) ÷ (عدد التحاليل المقدمة خلال السنة من نفس النوع)

د . حساب ما تتحمله التحاليل الطبية من مصاريف الصيدلانية: بلغت مصاريف الصيدلانية لقسم المخبر خلال سنة 2018 مبلغ 7466260 دج، وسنوضح ما تتحمله كل نوع تحليلة من هذه المصاريف في الجدول التالي:

**الفصل الرابع:**  
**مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية**  
**المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف**

**الجدول رقم: 36**

**تفصيل ما تتحمله التحاليل من مصاريف الصيدلانية**

التحاليل	العدد	النسبة المئوية لمجموع عدد التحاليل السنوية	نصيب نوع من التحاليل من مصاريف الصيدلانية (دج)	تكلفة التحليـلة الواحدة (دج)
FNS	3450	%14	1045276.40	302.97
فصيلة الدم	3040	%12	895951.20	294.72
TP	3320	%13	970613.80	292.35
سكر الدم (Glycémie)	5689	%23	1717293.80	301.85
اليوري	3415	%14	1045276.40	306.08
كرياتينين	3163	%13	970613.80	306.86
HBS	745	%03	223987.80	300.65
HIV	963	%04	298650.40	310.13
HCV	914	%04	298650.40	326.75
<b>المجموع</b>	<b>24699</b>	<b>%100</b>	<b>7466260</b>	<b>2742.36</b>

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد في عمليات الحساب على وثائق المؤسسة.

يلاحظ من الجدول أن تحليـلة HIV وتليها HCV يتحملان أكبر قدر من مصاريف الصيدلانية.

هـ . حساب ما تتحمله التحاليل الطبية من مصاريف الصيانة: بلغت مصاريف الصيانة بقسم المخبر سنة 2018 مبلغ 172484 دج، ونبين ما تتحمله التحاليل من مصاريف الصيانة من خلال الجدول التالي:

**الجدول رقم: 37**

**تفصيل نصيب التحاليل الطبية من مصاريف الصيانة**

**الفصل الرابع:**  
**مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية**  
**المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف**

التحاليل	العدد	النسبة المئوية من مجموع عدد التحاليل السنوية	نصيب نوع ما من التحاليل من تكاليف الصيانة (دج)	تكلفة التحليـلة الواحدة (دج)
FNS	3450	%14	24147.76	6.70
فصيلة الدم	3040	%12	20698.08	6.81
TP	3320	%13	22422.92	6.75
سكر الدم (Glycémie)	5689	%23	39671.32	6.97
اليوري	3415	%14	24147.76	7.07
كرياتينين	3163	%13	22422.92	7.09
HBS	745	%03	5174.52	6.95
HIV	963	%04	6899.36	7.16
HCV	914	%04	6899.36	7.55
<b>المجموع</b>	<b>24699</b>	<b>%100</b>	<b>172484</b>	<b>63.05</b>

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد في عمليات الحساب على وثائق المؤسسة.

يلاحظ أن مصاريف الصيانة موزعة على التحاليل بحسب نسبة كل منها إلى العدد الإجمالي، وتعد التحليـلة HCV من تتحمل أكبر قدر من مصاريف الصيانة.

و . حساب ما تتحمله التحاليل الطبية من مصاريف المواد واللوازم: بلغت مصاريف المواد واللوازم لقسم المخبر خلال سنة 2018 مبلغ 1944787 دج.

وسنوضح ما تتحمله كل تحليـلة من مصاريف المواد واللوازم في الجدول التالي:

**الجدول رقم: 38**

**تفصيل ما تتحمله التحاليل الطبية من مصاريف المواد واللوازم**



**الفصل الرابع:**  
**مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية**  
**المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف**

التحاليل	العدد	النسبة المئوية من مجموع عدد التحاليل السنوية	نصيب نوع ما من التحاليل من تكاليف المواد واللوازم (دج)	تكلفة التحليـلة الواحدة (دج)
FNS	3450	%14	272270.18	78.92
فصيلة الدم	3040	%12	233374.44	76.77
TP	3320	%13	252822.31	76.15
سكر الدم (Glycémie)	5689	%23	447301.01	78.63
اليوري	3415	%14	272270.18	79.73
كرياتينين	3163	%13	252822.31	79.93
HBS	745	%03	58343.61	78.31
HIV	693	%04	77791.48	80.78
HCV	914	%04	77791.48	85.11
<b>المجموع</b>	<b>24699</b>	<b>%100</b>	<b>1944787</b>	<b>714.33</b>

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد في عمليات الحساب على وثائق المؤسسة.

يلاحظ أن مجموع مصاريف المواد واللوازم موزعة على التحاليل بحسب نسبة كل نوع إلى عددها الإجمالي، وأن تحليـلة HCV تتحمل أكبر قدر من مصاريف الصيانة.

ز. حساب ما تتحمله التحاليل الطبية من المصاريف المشتركة: من عمليات الحساب السابقة توصلنا أن المصاريف المشتركة خلال سنة 2018 بلغت **21768371.33** دج، وقد تحمل قسم المخبر منها مبلغ: **511972.96** دج، وسنوضح ما تتحمله كل تحليـلة من المصاريف المشتركة في الجدول التالي:

**الجدول رقم: 39**

**جدول يوضح ما تتحمله التحاليل الطبية من المصاريف المشتركة**

**الفصل الرابع:**  
**مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية**  
**المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف**

التحاليل	العدد	النسبة المئوية لمجموع عدد التحاليل السنوية	نصيب نوع ما من التحاليل من المصاريف المشتركة (دج)	تكلفة التحليلة الواحدة (دج)
FNS	3450	14%	71651,0144	20,77
فصيلة الدم	3040	12%	61415,1552	20,20
TP	3320	13%	66533,0848	20,04
سكر الدم (Glycémie)	5689	23%	117712,381	20,69
اليوري	3415	14%	71651,0144	20,98
كرياتينين	3163	13%	66533,0848	21,03
HBS	745	3%	15353,7888	20,61
HIV	963	4%	20471,7184	21,26
HCV	914	4%	20471,7184	22,40
<b>المجموع</b>	<b>24699</b>	<b>100%</b>	<b>511972.96</b>	<b>187.98</b>

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد في عمليات الحساب على وثائق المؤسسة.

يلاحظ أن المصاريف المشتركة موزعة على التحاليل بحسب نسبة كل منها إلى إجمالي عدد التحاليل، وأن تحليلة HCV تتحمل أكبر قدر من هذه المصاريف (22.40 دج).

ح . حساب ما تتحمله التحاليل الطبية من المصاريف الإدارية: بلغت المصاريف الإدارية الخاصة بقسم المخبر لسنة 2018: 2891504.06 دج، وسنوضح ما تتحمله كل تحليلة في الجدول التالي:

**الجدول رقم: 40**

جدول يوضح ما تتحمله التحاليل من المصاريف الإدارية

**الفصل الرابع:**  
**مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية**  
**المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف**

التحاليل	العدد	النسبة المئوية لمجموع عدد التحاليل السنوية	نصيب نوع ما من التحاليل من المصاريف الإدارية (دج)	تكلفة التحلية الواحدة (دج)
FNS	3450	14%	404810,57	117,34
فصيلة الدم	3040	12%	346980,49	114,14
TP	3320	13%	375895,53	113,22
GLICIMIE	5689	23%	665045,93	116,90
اليوري	3415	14%	404810,57	118,54
كرياتينين	3163	13%	375895,53	118,84
HBS	745	3%	86745,12	116,44
HIV	693	4%	115660,16	120,10
HCV	914	4%	115660,16	126,54
<b>المجموع</b>	<b>24699</b>	<b>100%</b>	<b>2891504,06</b>	<b>1062.06</b>

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد في عمليات الحساب على وثائق المؤسسة.

يلاحظ أن المصاريف الإدارية موزعة على التحاليل الطبية بحسب النسبة المئوية لكل منها إلى إجمالي عدد التحاليل، وأن تحلية HIV تتحمل أكبر قدر من هذه المصاريف.

حساب إجمالي ما تتحمله التحاليل الطبية من تكاليف مباشرة وغير مباشرة: وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

**الجدول رقم: 41**  
**إجمالي المصاريف التي تتحملها التحاليل**

الوحدة: دج

توزيع المصاريف الإدارية	توزيع المصاريف المشتركة	توزيع مصاريف الصيانة	توزيع مصاريف اللوازم المتنوعة	توزيع مصاريف الصيدلانية	ف الإهتلاكات
117,34	20,77	6.99	78.91	302.97	44.
114,14	20,20	6.80	76.76	294.72	43.
113,22	20,04	6.75	76.15	292.35	42.
116,90	20,69	6.97	78.62	301.85	44.
118,54	20,98	7.07	79.72	306.08	44.
118,84	21,03	7.08	79.93	306.86	44.
116,44	20,61	6.94	78.31	300.65	44.
120,10	21,26	9.95	112.25	430.95	63.
126,54	22,40	7.54	85.11	326.75	47.
<b>1062,06</b>	<b>187,98</b>	<b>66.09</b>	<b>745.76</b>	<b>2742.36</b>	<b>401</b>

في وثائق المؤسسة.

من الجدول يستنتج أن قيمة التحاليل الطبية التي تجرى للمريض قبل خضوعه للعملية تقدر بـ:  
 = (1062.06 + 187.98 + 66.09 + 745.76 + 2742.36 + 401.83 + 1282.05)  
 6488.13 دج.

### 3.1 حساب تكاليف الأشعة المطلوبة

يخضع المريض المقبل على العملية الجراحية خلال هذه المرحلة لإجراء أشعة صدرية، ولحساب تكلفة هذه الأخيرة سنطبق طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة في قسم التصوير بالأشعة بإتباع الخطوات التالية:  
 سنحاول أولاً تحديد كل من: عدد العمال، المواد والمستلزمات، والمعدات المستخدمة بقسم التصوير بالأشعة من خلال الجدول التالي:

#### الجدول رقم: 42

جدول يوضح عدد العمال، المواد والمستلزمات، والمعدات بقسم التصوير بالأشعة.

الاسم	النوع		
آلة الراديو تتكون من: ( Tube A rayon x avec potter et tableau / (Generateur à hauttention/ piputer de commande	غرفة الأشعة	معدات طبية	
2 لوحة قياس حجم الإشعاع المتعرض له عمال الأشعة شهريا			
آلة تبيض الفلم (Développeuse)	غرفة المعالجة		
حاملة الأفلام مفاستها كالتالي:			
35*35			
36*43			
محلول كاشف (révateur)	محاليل		
محلول مثبت (fixateur)			
3	عدد العمال		العمال
2	عدد السترات العازلة		

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على وثائق تخص قسم التصوير بالأشعة.

تعتمد طريقة نظام التكاليف المبنية على الأنشطة على عدة إجراءات هي:

1. تحليل الأنشطة: تعتبر هذه الخطوة أساسية لنجاح تطبيق نظام ABC حيث يتم من خلالها تحليل الأنشطة الممارسة في هذا القسم من أول إستقبال المريض حتى حصوله على الخدمة الصحية المرادة وتتمثل في:
  1. إستقبال المريض.
  2. التقاط صورة الأشعة.
  3. تبيض الفيلم.
  4. وضع فيلم آخر في حاملة الفيلم.
  5. فحص جودة الفيلم.
  6. تسجيل المريض وإعطائه الفيلم.

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

7. الإعداد للأشعة: عن طريق تجهيز المعدات وصيانتها، تنظيف القسم، صيانة القسم...

نشير أننا حددنا هذه الأنشطة بناء على المقابلات المنجزة مع مسؤولي القسم وعماله وملاحظة كيفية سير الأنشطة.

2. تحديد مراكز النشاط: وذلك بتجميع الأنشطة التي تشترك في مسبب تكلفة واحد كما يلي:

أ . تحديد مسببات الأنشطة: تتم هذه العملية من خلال تحديد العلاقة السببية بين النشاط والخدمة المؤداة بالإعتماد على ما تم تقديمه من طرف العاملين بقسم التصوير بالأشعة، وتظهر هذه المسببات كالتالي:

### الجدول رقم: 43

#### جدول يبين أنشطة القسم ومسبباتها

النشاط	مسبب التكلفة
-إستقبال المريض	عدد الأفلام
-التقاط صورة الأشعة	نسبة الإستفادة من أنشطة آلة الراديو
-تحميض الفيلم	عدد الأفلام
-وضع فيلم في حاملة الفيلم	عدد الأفلام
-فحص جودة الفيلم	عدد الأفلام
-تسجيل المريض وإعطائه الفيلم	عدد الأفلام
-الإعداد للأشعة	عدد الأفلام

المصدر: من إعداد الباحثة.

يلاحظ أن نشاط التقاط صورة الأشعة ينفرد بمسبب تكلفة واحد وهو نسبة الإستفادة من أنشطة آلة الراديو، وباقي الأنشطة تشترك في مسبب تكلفة آخر وهو عدد الأفلام.

ب . تجميع الأنشطة: يتم تجميع الأنشطة ذات المسببات المشتركة في مركز نشاط واحد، ويظهر كمايلي:

### الجدول رقم: 44

#### مصفوفة الارتباط بين أنشطة ومسببات التكلفة

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

النشاط 7	النشاط 6	النشاط 5	النشاط 4	النشاط 3	النشاط 2	النشاط 1	
x	x	x	x	x		x	عدد الأفلام
					x		نسبة الإستفادة من أشعة الراديو

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على قواعد طريقة ABC.

يلاحظ من الجدول أن ستة (06) أنشطة تشترك في مسبب تكلفة واحد وبالتالي يتكون لدينا مركزي نشاط: هما:  
التقاط صورة الأشعة، و تحضير وتحميض الفيلم.

3. تحديد المصاريف غير المباشرة الخاصة بمراكز النشاط: تظهر من خلال الجدول التالي:

### الجدول رقم: 45

جدول يحدد المصاريف غير المباشرة الخاصة بمراكز النشاط.

الوحدة: دج

المجموع	المصاريف	قسط الإهلاك	معدل الإهلاك	تاريخ الشراء	القيمة	الاسم	مركز النشاط
349 333,33	-	333 333,33	0,10	07/05/2012	3 333 333,33	إهلاك آلة الراديو	التقاط صورة الأشعة
	16 000,00			15/01/2018	16 000,00	لوحة قياس حجم الإشعاع المتعرض له عمال الأشعة	
338862.44	-	63 000,00	0,10	07/05/2012	630 000,00	إهلاك آلة تحميض الفلم (Développeuse)	تحضير وتحميض الفيلم
	27 594,64					محلول كاشف (révélateur)	
	24 990,00					محلول مثبت (fixateur)	
	-	4 400,00	0,10	27/04/2011	44 000,00	إهلاك السترة العازلة	
	10 958					لوازم مكتبية	
	136908					مواد النظافة	
	7481					أقمشة وأفرشة	
	5254					الصيانة	
		58276.80				80 متر مربع	نصيب القسم من إهلاك المؤسسة الإستشفائية
688195.77	<b>المجموع</b>						

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد في عمليات الحساب على وثائق تخص قسم التصوير بالأشعة.

### 4. تخصيص المصاريف غير المباشرة على مراكز النشاط

وذلك بتوزيع المصاريف غير المباشرة المحددة ضمن مجتمعات التكلفة على مركزي النشاط من خلال تحديد مسببات الموارد وتكلفتها والربط بين مجتمعات التكلفة ومركزي النشاط، حيث تبرز هنا أهمية العلاقة السببية بين

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

التكلفة والنشاط وإن أي خلل في تفسير هذه العلاقة سوف يؤدي إلى خلل في عملية تحديد تكلفة النشاط الحقيقية ويؤثر ذلك على حساب تكلفة الخدمة الصحية.

أ . تحديد مسببات الموارد وتكلفتها: وتتضمن هذه المرحلة تحديد المسببات التي تسمح بتخصيص تكاليف مجتمعات التكلفة على مختلف مراكز النشاط كما تبين كيفية إستهلاك هذه المراكز لموارد المؤسسة، وتظهر مسببات التكلفة لمختلف المجمعات وتكلفتها في الجدول التالي:

### الجدول رقم: 46

#### تحديد مسببات الموارد وتكلفتها

مجمع التكلفة	التكاليف (دج)	مسببات الموارد	عدد المسببات	تكلفة المسبب (دج)
تكاليف الأجور	97648383	عدد العمال	175	557990.76
تكاليف الصيدلية	91070597	عدد مرات الإمداد	580	157018.27
تكاليف اللوازم المتنوعة	42577223	عدد مرات الإمداد	860	49508.39
تكاليف الصيانة	4444867	عدد مرات التدخل	60	74081.11

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد في عمليات الحساب على معلومات المؤسسة.

وقد بلغت المصاريف المشتركة خلال سنة 2018: 21768371.33 دج، والمصاريف الإدارية: 57830081.10 دج، يتم توزيعها على الأقسام بحسب استفادة كل منها.

ب . تحديد تكلفة مراكز النشاط: يتم تحديد تكلفة مركز نشاط ما بحسب استفادته من تكاليف مجتمعات التكلفة، وفي دراستنا هذه نجد أن مركز النشاط (التقاط صورة الأشعة) لم يستفد من تكاليف أي مجمع للتكلفة على عكس مركز نشاط (التحضير وتحميض الفيلم) فقد استفاد من تكاليف كل مراكز التكلفة، وبالتالي سنقوم بتحديد تكلفة مركز النشاط الثاني كما هو موضح في الجدول التالي:



الجدول رقم:47

تحديد تكلفة مركز النشاط (تحضير وتحميض الفيلم) لسنة 2018

الوحدة: دج

المجموع (دج)	تكاليف إدارية	تكاليف مشتركة	تكاليف الصيانة	تكاليف اللوازم المتنوعة	تكاليف الصيدلة	تكاليف الأجور	نوع المسبب
-	نسبة الإستفادة من التكاليف	نسبة الاستفادة من التكاليف	عدد مرات التدخل	عدد مرات الإمداد	عدد مرات الإمداد	عدد العمال	تكلفة المسبب
-	-	-	74081.11	49508.39	157018.2707	557990.76	عدد مسببات مركز النشاط
-	%0.004	%0.002	1	48	5	3	نصيب مركز النشاط
<b>5179702.38</b>	231320.32	38834.60	74081.11	2376402.72	785091.35	1673972.28	

المصدر: من إعداد الباحثة

يلاحظ من خلال الجدول أن مجموع تكاليف مركز النشاط تحضير وتحميض الفيلم بلغت (5179702.38 دج) خلال سنة 2018.

**الفصل الرابع:**  
**مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة**  
**باستخدام نظام محاسبة التكاليف**

5. تخصيص تكلفة مراكز النشاط على الخدمات: من خلال الخطوات التالية:

- حساب تكلفة مسببات النشاط؛
- إعداد مصفوفة الخدمات ومراكز النشاط؛
- تحديد تكلفة الخدمات من مراكز النشاط.

أ. حساب تكلفة مسببات النشاط: يتم تحديد تكلفتها من خلال العلاقة التالية:  
تكلفة مسبب النشاط = (تكلفة مركز النشاط) ÷ (عدد وحدات مسبب النشاط المناسب).  
وتظهر تكلفة مسبب النشاط لكل مركز في الجدول التالي:

**الجدول رقم: 48**

**جدول يوضح تكلفة مسبب النشاط**

مركز النشاط	المصاريف غير المباشرة الخاصة بالمركز (دج)	نصيب المركز من تكاليف مجتمعات التكلفة (دج)	مجموع مصاريف مركز النشاط (دج)	مسبب النشاط	عدد المسببات	تكلفة مسبب النشاط (دج)
أخذ صورة الأشعة	349333.33	00.00	349333.33	نسبة الإستفادة من أشعة الراديو	100%	349333.33
تحضير وتحميض الفيلم	338862.44	5179702.38	5518564.82	عدد الأفلام	3600	1532.93

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد في عمليات الحساب على وثائق المؤسسة.

ب. إعداد مصفوفة الخدمات ومراكز النشاط: من خلالها يتم تحديد العلاقة السببية بين مراكز الأنشطة وأنواع الأشعة المتوفرة بالمؤسسة محل الدراسة، كما يبينه الجدول التالي:

**الجدول رقم: 49**

**مصفوفة التبعية بين مراكز الأنشطة وأنواع الأشعة المقدمة**

نوع الأشعة	مركز التقاط صورة الأشعة	مركز التحضير وتحميض الفيلم
أشعة الصدر (Thorax)	×	×
أشعة الجمجمة (Crane)	×	×

المصدر: من إعداد الباحثة.

يلاحظ من الجدول أن كل أنواع الأشعة تستفيد من مركزي النشاط.

**الفصل الرابع:**  
**مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة**  
**باستخدام نظام محاسبة التكاليف**

ج . تحديد تكلفة الخدمات من مراكز النشاط: وذلك بتخصيص تكلفة هذه المراكز على الخدمات بالإعتماد على مسببات الأنشطة لكل خدمة، وتتحدد تكلفة خدمة ما من مركز نشاط معين بالعلاقة التالية:  
تكلفة الخدمة من مركز النشاط = (عدد مسببات النشاط للخدمة) × (تكلفة مسبب النشاط)

ويظهر نصيب الخدمات من مراكز النشاط في الجدول التالي:

**الجدول رقم: 50**

**تحديد نصيب كل نوع من الأشعة من تكاليف مراكز النشاط**

نصيب الأشعة	عدد	تكلفة مسبب	نصيب الأشعة	تكلفة مسبب	نسبة إستفادة كل	نوع الأشعة
المقدمة من مركز	الأشعة	النشاط (عدد	المقدمة من	النشاط	نوع أشعة من	
النشاط (تحضير	المقدمة	الأفلام) (دج)	مركز النشاط	(نسبة الإستفادة)	إجمالي الأشعة	
وتحميض الفيلم)			(التقاط صورة	(دج)	المقدمة	
(دج)			الأشعة)			
4768945.23	3111	1532.93	316198.71	349333.33	%90.5149	أشعة الصدر
763399.14	489	1532.93	33134.26	349333.33	%9.4850	أشعة الجمجمة

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد في عمليات الحساب على وثائق المؤسسة.

من الجدول نجد أن نصيب أنواع الأشعة من تكاليف مركزي النشاط يختلف باختلاف عدد المسببات الخاصة بها، ولتوضيح كيفية حساب نسبة الإستفادة من الأشعة الكلية المستفدة لآلة الراديو نعرض الجدول التالي:

**الفصل الرابع:**  
**مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة**  
**باستخدام نظام محاسبة التكاليف**

**الجدول رقم: 51**

**كيفية حساب نسبة الإستفادة من الأشعة الكلية لآلة الراديو خلال سنة 2018**

نسبة الإستفادة من الأشعة الكلية المستنفذة لآلة الراديو	حزمة الأشعة المستنفذة لنوع أشعة ما (KV)	عدد الأفلام المقدمة من كل نوع	حزمة الأشعة اللازمة لتقديم نوع الأشعة (KV)	نوع الأشعة
90.5149%	279990	3111	90	أشعة الصدر
9.4850%	29340	489	60	أشعة الجمجمة
100%	309330	<b>حزمة الأشعة الكلية المستنفذة خلال سنة 2018</b>		

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على معلومات عمال القسم.

**6. حساب تكلفة الخدمات:** سنقوم من خلال هذه الخطوة بحساب تكلفة نوعي الأشعة بجمع المصاريف المباشرة وغير المباشرة لهما.

**(أ) تحديد المصاريف المباشرة:** تتمثل عموماً في:

..تكلفة الفيلم المستخدم في تحضيره.

..تكلفة اليد العاملة.

..ما تتحمله الأشعة من إهلاك حاملة الفيلم المستخدمة في إعدادها.

.. لتحديد تكلفة الفيلم المستخدم في كل نوع أشعة نتبع مايلي:

**\*أشعة الصدر:**

لدينا وفق وثائق المؤسسة محل الدراسة أن قيمة علبة الأفلام التي تحتوي 100 فيلم هي: 20825 دج، ومنه فإن:

$$\text{تكلفة الفيلم الواحد يساوي: } (20825) \div 100 = 208.25 \text{ دج.}$$

**\*أشعة الجمجمة:**

لدينا علبة الأفلام التي تحتوي 100 فيلم قيمتها: 6470.71 دج، ومنه فإن:

$$\text{تكلفة الفيلم الواحد يساوي: } (6470.71) \div 100 = 64.70 \text{ دج.}$$

ونحسب التكلفة الإجمالية للأفلام المستخدمة ب: (عدد الأشعة المقدمة) × (تكلفة الفيلم الواحد)

التكلفة الإجمالية للأفلام المستخدمة لأشعة الصدر تساوي:  $(3111) \times (208.25) = 647865.75 \text{ دج.}$

التكلفة الإجمالية للأفلام المستخدمة لأشعة الجمجمة تساوي:  $(489) \times (64.70) = 31638.30 \text{ دج.}$

**الفصل الرابع:**  
**مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة**  
**باستخدام نظام محاسبة التكاليف**

$$\text{ومنه نجد إجمالي تكلفة الأفلام المستخدمة لسنة 2018} = 647865.75 \text{ (دج)} + 31638.30 \text{ (دج)} = 679504.05 \text{ دج.}$$

**. تكلفة اليد العاملة:**

يعمل في قسم التصوير بالأشعة 3 عمال حيث بلغت مصاريف أجورهم لسنة 2018: 1702201 دج،  
ويحسب نصيب أنواع الأشعة من الأجور بالمعادلة التالية:

$$\text{نصيب نوع أشعة ما من مصاريف الأجور} = \frac{\text{الأجر الإجمالي}}{\text{عدد الأفلام}}$$

$$\text{نصيب نوع أشعة ما من مصاريف الأجور} = \frac{1702201}{3600} = 472.83 \text{ دج}$$

**. تحديد ما تتحمله الأشعة من أقساط إهلاك حاملات الأفلام**  
سنحسب أولاً أقساط إهلاك حاملات الأفلام، ويظهر من خلال الجدول التالي:

**الجدول رقم: 52**

**أقساط إهلاك حاملات الأفلام لسنة 2018**

نوع حاملة الفيلم (سم <sup>2</sup> )	قيمة حاملة الفيلم (دج)	معدل الإهلاك	قسط الإهلاك (دج)
36 × 43	32800.00	0.1	3280.00
35 × 35	28884.00	0.1	2888.40

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد في عمليات الحساب على وثائق المؤسسة.

ويتم تحديد ما يتحمله نوع أشعة من إهلاك حاملة الفيلم المستخدمة بالعلاقة التالية:

$$\text{نصيب نوع أشعة من إهلاك حاملة الفيلم: (إهلاك حاملة الفيلم)} \div \text{(عدد الأفلام المنجزة)}$$

ومنه نجد:

$$\text{نصيب شعاع واحد من أشعة الصدر من إهلاك حاملة الفيلم} = 3280 \div 3111 = 1.05 \text{ دج.}$$

$$\text{ونصيب شعاع واحد من أشعة الجمجمة من إهلاك حاملة الفيلم} = 2888.4 \div 489 = 5.90 \text{ دج.}$$

**الفصل الرابع:**  
**مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة**  
**باستخدام نظام محاسبة التكاليف**

ت) حساب تكلفة أنواع الأشعة: وهذا ما يجسده الجدول التالي:

الجدول رقم: 53

التكلفة الإجمالية لأنواع الأشعة

البيانات	الصدر (دج)	الجمجمة (دج)
تكلفة الفيلم المستخدم (دج)	208.25	64.70
تكلفة إستخدام حاملة الفيلم	1.05	5.90
تكلفة اليد العاملة	472.83	472.81
<b>مجموع المصاريف المباشرة لنوع أشعة ما</b>	<b>682.13</b>	<b>543.41</b>
نصيب الأفلام من مركز النشاط (التقاط صورة الأشعة)	316198.71	33134.26
نصيب الأفلام من مركز النشاط (التحضير وتحميض الفيلم)	4768945.23	763399.14
مجموع المصاريف غير المباشرة لكل نوع من الأشعة	5085143.94	796533.40
عدد الأشعة المقدمة	3111	489
<b>مجموع المصاريف غير المباشرة لنوع أشعة ما</b>	<b>1634.56</b>	<b>1628.90</b>
<b>تكلفة نوع الأشعة</b>	<b>2316.69</b>	<b>2172.31</b>

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد في عمليات الحساب على وثائق المؤسسة.

يلاحظ أن تكلفة أشعة الصدر والتي يحتاجها المريض في هذه العملية بلغت **2316.69** دج وهي أكبر من تكلفة أشعة الجمجمة (2172.31 دج).

## 2. حساب مصاريف الإيواء

تتحمل المؤسسة العمومية الإستشفائية محل الدراسة تكاليف لإيواء مرضاها تقدر بـ: **9072.36** دج لكل يوم إستشفائي بالمؤسسة، والذي تم حسابه من خلال جدول التوزيع الثانوي سابقا، وبما أن المريض يمكث يومين بالمؤسسة الإستشفائية، تكون مصاريف إيوائه كالتالي:

$$\text{مصاريف الإيواء} = (\text{تكلفة اليوم الإستشفائي}) \times (\text{عدد الأيام الإستشفائية}).$$

بالتعويض نجد:

$$18144.72 = 2 \times 9072.36 \text{ دج}$$

ويتضمن قسم طب العيون رجال على الأجهزة والمعدات التالية:

**الفصل الرابع:**  
**مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة**  
**باستخدام نظام محاسبة التكاليف**

**الجدول رقم: 54**

**محتويات قسم طب العيون رجال وأقسام اهتلاكها**

العتاد	قيمة وحدوية (دج)	تاريخ الشراء	القيمة الكلية (دج)	معدل الإهلاك	قسط الإهلاك (دج)
<b>الأجهزة والأدوات الطبية:</b>					
طاولة متحركة	19000.00	30/12/2010	19000.00	0.1	1900.00
جهاز معقم	800000.00	02/01/2018	800000.00	0.1	80000.00
2طاولات متحركة	19000.00	30/12/2010	38000.00	0.1	3800000.00
طاولة علاج	130000.00	30/12/2008	130000.00	0.1	13000.00
جهازين لقياس النظر	1380000.00	01/07/2012	2760000.00	0.1	276000.00
جهاز قياس العدسة	4200000.00	02/07/2012	4200000.00	0.1	420000.00
طاولة علاج	130000.00	02/07/2012	130000.00	0.1	13000.00
جهاز قياس النظر تقليدي	28000.00	01/07/2012	28000.00	0.1	2800.00
<b>المرافق:</b>					
فرن كهربائي	12350.00	28/12/2013	12350.00	0.1	1235.00
خزانة	53000.00	02/07/2012	53000.00	0.1	5300.00
مكيف	48000.00	02/07/2012	48000.00	0.1	4800.00
13 ثلاجة	22222.00	02/07/2012	288886.00	0.1	28888.00
13 مكيف	48000.00	03/07/2012	624000.00	0.1	62400.00
43 سرير	54399.00	12/04/2010	2339157.00	0.1	233915.70
43 خزانة مريض	17500.00	19/12/2010	752500.00	0.1	75250.00
كرسي متحرك	22000.00	2016	22000.00	0.1	2200.00
سرير متحرك	210000.00	12/10/2010	210000.00	0.1	21000.00
سخان الماء	10800.00	16/10/2008	10800.00	0.1	1080.00
43 طاولة أكل	21250.00	12/12/2010	913750.00	0.1	91735.00
<b>العتاد غير الطبي</b>					
<b>المجموع</b>					
					<b>1353627.60</b>

المصدر: من إعداد الباحثة على بناء على الزيارة الميدانية ووثائق المؤسسة.

**الفصل الرابع:**  
**مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة**  
**باستخدام نظام محاسبة التكاليف**

3. حساب تكلفة عملية التجهيز: تتمثل فيما تتحمله العملية من تكلفة تعقيم غرفة العمليات، حيث تعد هذه العملية ضرورية لإتمام مختلف العمليات الجراحية باستخدام أجهزة خاصة، مفصلة في الجدول التالي:

**الجدول رقم: 55**  
**أجهزة تعقيم غرفة العمليات**

إسم الجهاز	القيمة الوحديّة (دج)	القيمة الكلية (دج)	تاريخ الشراء	معدل الإهلاك	قسط الإهلاك (دج)
3 معقم الهواء stéribloc unitaire	2400000.00	7200000.00	2014/12/31	0.1	720000.00
3 معقم ضوئي ثابت paragerme fixe	245000.00	735000.00	2015/12/31	0.1	73500.00
معقم ضوئي متحر paragerme mobile	365420.00	365420.00	2013/05/12	0.1	36542.00
<b>المجموع</b>	<b>3010420.00</b>	<b>8300420.00</b>			<b>830042.00</b>

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد في عمليات الحساب على وثائق المؤسسة.

من خلال الجدول نجد أن قيمة قسط إهلاك أجهزة التعقيم الخاصة بسنة 2018 هو: 830042.00 دج.

ولحساب نصيب العملية من مصاريف إهلاك أجهزة التعقيم نحسب أولاً تكلفة الدقيقة الواحدة بالعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الدقيقة} = (\text{قسط الإهلاك السنوي}) \div (\text{إجمالي وقت العمليات})$$

وقد بلغ إجمالي وقت العمليات الجراحية خلال سنة 2018: 95485 دقيقة عمل، ومنه تكون:

$$\text{تكلفة الدقيقة الواحدة} = (830042 \text{ دج}) \div (95485) = 8.69 \text{ دج.}$$

ولدينا

$$\text{نصيب العملية من قسط الإهلاك السنوي} = (\text{تكلفة الدقيقة}) \times (\text{مدة إجراء العملية المختارة})$$

وبالتالي نصيب العملية من مصاريف إهلاك أجهزة التعقيم = (8.69) × (60 دقيقة) = 521.57 دج



## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

### 4. تكلفة تحضير المريض

#### 1.4 حساب ما تتحمله العملية من إهلاك غرفة قبل العملية

(إهلاك الغرفة وما تحتويه من معدات طبية) عند أخذ المريض من جناح الإستشفاء إلى قسم غرف العمليات لتحضيره للعملية يوضع في هذه الغرفة فيتم فيها مثلا قياس ضغطه، قياس نسبة السكر في الدم... إلخ للتأكد من جاهزيته، ولإيجاد تكلفة العملية المختارة لا بد من تحميلها بمختلف التكاليف ومنها أقساط الإهلاك الخاصة بهذه الغرفة.

#### أ . حساب قسط إهلاك الغرفة

من الحسابات السابقة تبين أن إهلاك المتر مربع هو: 728.46 دج، ولأن مساحة الغرفة تبلغ 30 م<sup>2</sup>، هذا يعني أن قسط إهلاك الغرفة يقدر ب:

$$21853.80 = 30 \times (728.46 \text{ دج})$$

#### ب . حساب قسط إهلاك المعدات الطبية الموجودة بالغرفة

لدينا مجموع المعدات الطبية المتواجدة بهذه الغرفة وقيمها وتاريخ اقتنائها ومنه نستخرج أقساط إهلاكها كل هذا نجمعه في الجدول التالي:

#### الجدول رقم: 56

#### المعدات الخاصة بغرفة ما قبل العملية

المعدات الطبية	القيمة (دج)	تاريخ الشراء	معدل الإهلاك	قسط الإهلاك (دج)
سريرين	119800.00	2012	10%	11980.00
سرير متحرك	210000.00	2012/10/12	10%	21000.00
خزانة المريض	17500.00	2013/12/12	10%	1750.00
2 طاولة أكل	42500.00	2013/12/13	10%	4250.00
كراسي متحركة	88000.00	2016	20%	17600.00
<b>المجموع</b>	<b>477800.00</b>			<b>56580.00</b>

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

ومنه فإن القسط السنوي للمعدات الخاصة بغرفة ما قبل العملية هو: 56580.00 دج، وبإضافة قسط إهلاك الغرفة يصبح قسط الإهلاك السنوي يساوي إلى:

$$56580.00 \text{ (دج)} + 21853.80 \text{ (دج)} = 78433.80 \text{ دج.}$$

ولدينا

$$\text{نصيب العملية من إهلاك الغرف} = (\text{تكلفة الدقيقة}) \times (\text{مدة إجراء العملية المختارة})$$

وبالتالي نجد:

$$\text{تكلفة الدقيقة} = (78433.80 \text{ دج}) \div (95485) = 0.82 \text{ دج}$$

$$\text{وبالتالي نصيب العملية من إهلاك الغرفة} = (0.82 \text{ دج}) \times 60 = 49.28 \text{ دج.}$$

ثانيا: حساب تكلفة مرحلة العملية

تعد هذه المرحلة هي الأساس لعلاج المريض، ولحساب التكاليف المتعلقة بها نتبع الخطوات التالية:

1. حساب نصيب العملية الجراحية من متوسط أجور الفريق الطبي

1.1 حساب ما تتحمله العملية من متوسط أجور الأطباء المختصين:

كما سبق وأن بينا أن العملية الجراحية تحتاج لطبيبين واحد مختص في جراحة العيون والآخر مختص في التخدير والإنعاش، ولحساب نصيب العملية من متوسط أجور الطبيبين علينا أولاً تحديد تكلفة الدقيقة من عمل كليهما.

. لقد تم حساب تكلفة الدقيقة سابقاً بالنسبة للطبيب المختص في جراحة العيون وتساوي 22.67 دج.

. حساب تكلفة الدقيقة من عمل طبيب التخدير والإنعاش: يتركز عمل طبيب التخدير والإنعاش في المؤسسة محل الدراسة في قسم العمليات (وهذا حسب إختصاص المؤسسة الإستشفائية محل الدراسة، فنادرًا ما تكون هناك حالة إستعجالية تحتاج طبيب تخدير وإنعاش)، حيث تحسب تكلفة الدقيقة وفق العلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الدقيقة} = (\text{أجر الطبيب المختص لسنة 2018}) \div (\text{الوقت الإجمالي لعمله})$$

لدينا من معطيات عمليات الفريق الطبي الثاني خلال سنة 2018، أن الوقت الإجمالي لعمل الطبيب خلال السنة هو 23075 دقيقة، وقد بلغ أجره الإجمالي لسنة 2018: 1344000 دج، أي أن:

$$\text{تكلفة الدقيقة} = 1344000 \div 23075 = 58.24 \text{ دج.}$$

الفصل الرابع:  
مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة  
باستخدام نظام محاسبة التكاليف

ومنه:

$$\text{نصيب العملية من أجر الطبيب المختص} = (\text{تكلفة الدقيقة}) \times (\text{وقت إجراء العملية})$$

$$\text{وبالتالي يكون نصيب العملية من أجور الأطباء} = (60 \times 22.67) + (60 \times 58.24) \text{ دقيقة}$$
$$= 4854.60 \text{ د.ج.}$$

2.1 حساب ما تتحمله العملية من متوسط أجور الممرضين

يبلغ متوسط أجر ممرض بقسم العمليات بالمؤسسة محل الدراسة: 582100.43 دج خلال سنة 2018 (16 ممرض بإجمالي أجور قدرها 9313607 دج).

ولإيجاد ما تتحمله العملية من متوسط أجر الممرض نطبق العلاقات التالية:

$$\text{تكلفة الدقيقة} = (\text{متوسط أجر الممرض}) \div (\text{إجمالي وقت العمل خلال سنة 2018})$$

$$\text{نصيب العملية من متوسط أجر الممرض} = (\text{تكلفة الدقيقة}) \times (\text{مدة إجراء العملية المعنية})$$

ومنه:

$$\text{تكلفة الدقيقة} = 582100.43 \div 103500 \text{ دقيقة} = 5.62 \text{ د.ج.}$$

$$\text{نصيب العملية من متوسط أجر الممرض} = 60 \times 5.62 \text{ دقيقة} = 337.44 \text{ د.ج.}$$

وبما أن العملية تحتاج إلى ممرضين إثنين فإن نصيب العملية من متوسط أجور الممرضين

$$= 2 \times 337.44 = 674.89 \text{ د.ج.}$$

2 تحديد تكلفة ما تستهلكه العملية من أدوية، مواد طبية مستهلكة وأدوات طبية صغيرة:

لا نستطيع تحديد قيمة الأدوية والمواد الطبية المستهلكة والأدوات الطبية الصغيرة التي تحتاجها عملية الحول الجراحية لأنها تحتاج إلى أصحاب الاختصاص لتحديدها، وبالرجوع لفاتورة المؤسسة الإستشفائية وإلى رأي طبيب مختص بالجراحة وكذا الدفاتر الموجودة بالصيدلية تبين لنا:

.. قيمة الأدوية تساوي إلى 1509.79 دج (تبعاً لدفاتر المؤسسة محل الدراسة).

.. متوسط قيمة المواد الطبية المستهلكة والأدوات الطبية الصغيرة يساوي إلى 2500 د.ج.

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

### 3. حساب تكلفة غرفة العمليات

تتمثل تكلفة الغرفة في قيمة أقساط الإهلاك (للقسم، الأجهزة الطبية، وكل ما يحتويه القسم).

#### 1.3 حساب ما تتحمله العملية من إهلاك القسم:

لدينا من الحسابات السابقة أن قسط الإهلاك السنوي للمتر المربع يساوي: 728.46 دج، ولأن مساحة قسم غرف العمليات تبلغ: 267 م<sup>2</sup>، معنى ذلك أن قسط إهلاك قسم غرف العمليات تقدر بـ:

$$267 \text{ م}^2 \times (728.46 \text{ دج}) = 194498.82 \text{ دج.}$$

ولأن هذا القسم مكون من:

ثلاثة أجنحة للعمليات، وغرفة ما قبل العملية (غرفة تحضير المريض)، وغرفة ما بعد العملية (غرفة استيقاظ المريض)، وغرفة التعقيم، وغرفة معقمة لغسل اليدين خاصة بفريق العملية، يظهر نصيب كل منها من قسط الإهلاك كمايلي:

\* جناح 1: مساحته: 30 م<sup>2</sup>، ومنه فإن قسط الإهلاك الخاص به يبلغ:

$$30 \text{ م}^2 \times (728.46 \text{ دج}) = 21853.80 \text{ دج.}$$

\* جناح 2: مساحته 32 م<sup>2</sup> ومنه فإن قسط الإهلاك الخاص به يبلغ:

$$32 \text{ م}^2 \times (728.46 \text{ دج}) = 23310.72 \text{ دج.}$$

\* جناح 3: مساحته 40 م<sup>2</sup> ويبلغ قسط الإهلاك الخاص به:

$$40 \text{ م}^2 \times (728.46 \text{ دج}) = 29138.40 \text{ دج}$$

\* غرفة ما قبل العملية: وهي غرفة خاصة بتحضير المريض قبل دخوله لإجراء العملية، وقد سبق حساب قسط إهلاكها وتم تحميلها على العملية في مرحلتها الأولى.

\* غرفة الاستيقاظ: وهي غرفة بجانب أجنحة العمليات يوضع فيها المريض لمدة معينة بعد إجراء العملية له ويكون تحت الرقابة الطبية خوفا من حصول بعض المضاعفات له، تبلغ مساحتها: 45 م<sup>2</sup> ومنه فإن قسط الإهلاك الخاص به يبلغ:

$$45 \text{ م}^2 \times (728.46 \text{ دج}) = 32780.70 \text{ دج}$$

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

\*غرفة التعقيم: وهي غرفة يقوم الفريق الطبي فيها بتعقيم الأجهزة والأدوات المستعملة خلال العملية، تبلغ مساحتها: 70 م<sup>2</sup> ومنه فإن قسط الإهلاك الخاص بها يبلغ:

$$(70 \text{ م}^2) \times (728.46 \text{ دج}) = 50992.20 \text{ دج}$$

\*غرفة تطهير اليدين: هي غرفة معقمة خاصة بتطهير أيدي الفريق الطبي قبل البدء بإجراء العملية، هناك واحدة متصلة مباشرة بالجناحين رقم 1 و 2 بمساحة تقدر بـ: 12.5 م<sup>2</sup> ومنه فإن قسط الإهلاك الخاص بها يبلغ:

$$(12.5 \text{ م}^2) \times (728.46 \text{ دج}) = 9105.75 \text{ دج}$$

وأخرى متصلة مباشرة بالجناح رقم 3 بمساحة قدرها: 7.50 م<sup>2</sup> ومنه فإن قسط الإهلاك الخاص به يبلغ:

$$(7.50 \text{ م}^2) \times (728.46 \text{ دج}) = 5463.45 \text{ دج}$$

ولحساب ما تتحمله العملية المختارة من قيمة إجمالي الإهلاكات نطبق العلاقات التالية:

$$\text{تكلفة الدقيقة} = (\text{قسط الإهلاك}) \div (\text{إجمالي مدة إجراء العمليات})$$

$$\text{نصيب العملية من إجمالي أقساط الإهلاكات} = (\text{تكلفة الدقيقة}) \times (\text{مدة إجراء العملية المختارة})$$

$$\text{ومنه فإن تكلفة الدقيقة} = (194498.82) \div (95485) = 2.03 \text{ دج}$$

$$\text{نصيب العملية محل الحساب من قيمة إجمالي الإهلاكات} = (2.03 \text{ دج}) \times (60 \text{ دقيقة}) = 122.21 \text{ دج}$$

2.3 حساب نصيب العملية من إجمالي الإهلاكات الخاصة بالأجهزة الطبية وغير الطبية المتوفرة بالقسم: يحتوي قسم غرف العمليات بالمؤسسة الإستشفائية محل الدراسة على العديد من الأجهزة الطبية وغير الطبية، (حيث يقصد بالأجهزة غير الطبية: المكيفات، الأسرة، طاولات العمليات، ... إلخ) نجمعها في الجداول التالية:

**الفصل الرابع:**  
**مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة**  
**باستخدام نظام محاسبة التكاليف**

الجدول رقم: 57

محتويات غرفة العمليات رقم 01

قسط الإهلاك (دج)	معدل الإهلاك	تاريخ الشراء	القيمة	الأجهزة والمعدات الطبية
710000.00	0.10	2018/01/02	7100000.00	Phaco-emulsificatif infinité
311965.81	0.10	2014/04/24	3119658.12	Phaco-emulsificatifalcon
9508.40	0.20	2015/12/31	47542.00	Onduleur 3kv
5700.00	0.20	2015/12/31	28500.00	Stabilisateur
126295.80	0.20	2014/12/31	631479.00	Pièce à main
550000.00	0.10	2018/01/14	5500000.00	Table opératoire (2)
50000.00	0.1	2014/08/31	500000.00	Monitoring جهاز الضغط الذاتي
240000.00	0.10	2014/12/31	2400000.00	جهاز التخدير
756300.00	0.10	2018/01/07	7563000.00	Microscope HS مجهر حجم كبير
37500.00	0.05	2008/07/13	750000.00	Lave main
19800.00	0.10	2013/03/18	198000.00	Classeur plastique produit d'anesthésie
175000.00	0.10	2012/12/31	1750000.00	Scialytique sugiriss mobile
3253.40	0.20	2017/06/29	16267.00	منظار العين الآلي محمول Ophtalмосcope
<b>2995323,01</b>			<b>29604446,12</b>	<b>المجموع</b>

**الفصل الرابع:**  
**مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة**  
**باستخدام نظام محاسبة التكاليف**

الجدول رقم: 58

محتويات غرفة العمليات رقم 02

الأجهزة والمعدات الطبية	القيمة (دج)	تاريخ الشراء	معدل الإهلاك	قسط الإهلاك (دج)
Microscop Zeiss	6239300.00	25/10/2012	0.10	623930.00
Phacoinfinity	6835000.00	29/12/2011	0.10	683500.00
Phacorneal 1 seul étage	13528000.00	13/12/2012	0.10	1352800.00
Onduleur 3kv	47542.00	31/12/5015	0.20	9508.40
Stabilisateure	28500.00	31/12/2015	0.20	5700.00
Table opératoire	2750000.00	60/60/2012	0.10	275000.00
Respirateur drager ns Germani	2150000.00	07/09/2013	0.10	215000.00
Aspirateur	102000.00	31/08/2013	0.10	10200.00
Classeur plastyque produit d'anesthésie	198000.00	18/03/2013	0.10	19800.00
Pièce à main	580000.00	31/12/2014	0.20	116000.00
Appaail d'anestisietaemaclarys	2400000.00	31/12/2014	0.10	240000.00
Table d'instrumentation inox	25598.29	15/05/2012	0.10	2559.83
Guéridon en pvc 3 étage (3)	84300.00	07/01/2018	0.10	8430.00
Monitoring new tech	500000.00	07/01/2018	0.10	50000.00
Scialityquesuginiss mobile	1750000.00	2012/12/31	0.10	175000.00
<b>المجموع</b>	<b>37218240,29</b>			<b>3787428,23</b>

**الفصل الرابع:**  
**مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة**  
**باستخدام نظام محاسبة التكاليف**

الجدول رقم: 59

محتويات غرفة العمليات رقم 03

الأجهزة والمعدات الطبية	القيمة (دج)	تاريخ الشراء	معدل الإهلاك	قسط الإهلاك (دج)
Microscope HS	7563000.00	31/12/2017	0.10	756300.00
Table opératoire	2051282.00	31/12/2014	0.10	205128.20
Appareil d'anestisie teamaclarys	2400000.00	14/01/2018	0.10	240000.00
Aspirateur aspifor	102000.00	31/08/2008	0.10	10200.00
Pièce à main	631479.00	31/12/2014	0.20	126295.80
Générateur d'oxygène	194017.00	30/11/2011	0.10	19401.70
Guéridon en pvc 3 étages (3)	87000.00	12/10/2017	0.10	8700.00
Scope monitoring de surveillance	500000.00	31/08/2012	0.10	50000.00
Phacoal conaccurus model	3119658.12	24/04/2014	0.10	311965.81
Phaco infinity	7100500.00	19/09/2016	0.10	710050.00
Onduleur 3kv	47542.00	31/12/2015	0.20	9508.40
Stabilisateur	28500.00	31/12/2015	0.20	5700.00
Classeur plastique produit d'anestisie	198000.00	18/03/2013	0.10	19800.00
Aspirateur	102000.00	31/08/2014	0.10	10200.00
Lave main	750000.00	13/07/2008	0.05	37500.00
Scialytique sugiriss mobile	1750000.00	31/12/2012	0.10	175000.00
Table d'instrumentation inox	25598.29	25/05/2012	0.10	2559.83
<b>المجموع</b>	<b>26650576,41</b>			<b>2698309,74</b>



**الفصل الرابع:**  
**مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة**  
**باستخدام نظام محاسبة التكاليف**

**الجدول رقم: 60**  
**محتويات غرفة الاستيقاظ**

القيمة (دج)	تاريخ الشراء	معدل الإهلاك	قسط الإهلاك (دج)	الأجهزة والمعدات الطبية
107460.00	2014	0.10	10746.00	6 أجهزة قياس نسبة الأوكسجين في الدم
972000.00	2012/07/01	0.10	97200.00	6 أجهزة قياس نبضات القلب والضغط الدموي (ECG)
350000.00	2008/08/01	0.10	35000.00	جهاز الصدمة القلبية
53730.00	2009/05/25	0.20	10746.00	3 أجهزة تنفس صناعي
96000.00	2015/12/31	0.20	19200.00	2 مكيف هواء
359400	2012	0.10	35940	6 أسرة
105000	2013/12/19	0.10	10500	6 خزانات للمرضى
<b>2043590.00</b>			<b>219332.00</b>	<b>المجموع</b>

**الجدول رقم: 61**  
**محتويات غرفة التعقيم**

القيمة (دج)	تاريخ الشراء	معدل الإهلاك	قسط الإهلاك (دج)	الأجهزة والمعدات الطبية
800000.00	2012/07/02	0.10	80000.00	Autoclave cisa
3750000.00	2013/08/04	0.10	375000.00	Autoclave stéris
800000.00	2012/07/02	0.10	80000.00	Autoclave top stel
800000.00	2012/07/02	0.10	80000.00	Autoclave top stel
800000.00	2012/07/02	0.10	80000.00	Autoclave top stel
652500.00	2010/12/09	0.10	65250.00	Autoclave schinva
48000.00	2015/12/31	0.20	9600.00	Climatiseure double corps
18045.00	2017/10/12	0.10	1804.50	Guéridon inox 3 étages
18045.00	2017/10/12	0.10	1804.50	Guéridon inox 3 étages
<b>7686950</b>			<b>773459</b>	<b>المجموع</b>

**الفصل الرابع:**  
**مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة**  
**باستخدام نظام محاسبة التكاليف**

ومن المجاميع السابقة نصل أن قيمة إجمالي أقساط إهلاك محتويات القسم تساوي إلى:

**الجدول رقم: 62**

**مجموع أقساط إهلاك محتويات قسم غرف العمليات**

الأقسام	قيمة التثبيات (دج)	قسط الإهلاك (دج)
غرفة العمليات رقم 01	29604446,12	2995323,01
غرفة العمليات رقم 02	37218240,29	3787428,23
غرف العمليات رقم 03	26650576,41	2698309,74
غرفة الاستيقاظ	2043590.00	219332.00
غرفة التعقيم	7686590.00	773459.00
عتاد غير طبي	78276	7827.6
<b>المجموع</b>	<b>3281718.8010</b>	<b>81679.58104</b>

ولحساب ما تتحمله العملية المختارة من تكاليف الإهلاك الإجمالية نتبع الخطوات التالية:

$$\text{تكلفة الدقيقة} = (\text{قسط الإهلاك}) \div (\text{إجمالي مدة إجراء العمليات})$$

$$\text{نصيب العملية من قسط الإهلاك} = (\text{تكلفة الدقيقة}) \times (\text{مدة إجراء العملية المختارة})$$

نجد:

$$\text{تكلفة الدقيقة} = 10481679.58 \div (95485) = 109.77 \text{ دج}$$

$$\text{ونصيب العملية من قسط الإهلاك} = 60 \times 109.77 = 6586.38 \text{ دج}$$

**ثالثا: حساب تكلفة مرحلة ما بعد العملية:**

تعد هذه المرحلة نهائية في رحلة علاج المريض بالمؤسسة الإستشفائية، ولحساب التكاليف الخاصة بها نتبع الخطوات التالية:

**1. حساب تكلفة الزيارات:** بعد إتمام العملية يوضع المريض في غرفة الاستيقاظ (كما تم شرحها مسبقا)، حيث يقوم الطبيب المختص والممرض بزيارته لتقييم الحالة، بعدها ينقل إلى قسم الإستشفاء الخاص بالرجال أين يكون تحت المراقبة أيضا وتتم زيارته من طرف الممرضين في تلك الليلة لإعطائه الدواء والمسكنات والحقن المضادة

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

حسب البرنامج الذي يضعه الطبيب المختص، فتكون عدد زيارات المرضى خلال تلك الليلة حوالي زيارتين في الحالات العادية، وأيضاً يزوره الطبيب المختص والممرض في صباح اليوم التالي للتقييم النهائي للحالة وإعطائه إذن الخروج أما المرضى فزيارتهم تكون دورية خلال اليوم. وبالتالي تكون عدد الزيارات في الحالات العادية زيارتين من طرف الطبيب المختص وستة زيارات من طرف الممرض بتقدير 05 دقيقة لكل زيارة طبيب وبمتوسط 10 دقائق لزيارة المرضى، وبالتالي تحسب تكلفة الزيارات بالطريقة التالية:

$$\text{تكلفة الزيارة الواحدة} = (\text{تكلفة الدقيقة}) \times (\text{مدة إجراء الزيارة})$$

بالنسبة للطبيب المختص تقدر تكلفة الدقيقة من عمله ب: 22.67 دج، ومنه:

$$\text{تكلفة الزيارة} = (22.67 \text{ دج}) \times (5 \text{ دقائق}) \times (2 \text{ مرة}) = 226.70 \text{ دج}$$

بالنسبة للممرض العامل بقسم طب العيون رجال تقدر تكلفة الدقيقة من عمله ب: 5.62 دج، ومنه:

$$\text{تكلفة الزيارة} = (5.62 \text{ دج}) \times (10 \text{ دقائق}) \times (6 \text{ مرات}) = 337.20 \text{ دج}$$

2. حساب ما تتحمله العملية من مجموعة تكاليف أخرى

1.2 حساب ما تتحمله العملية من المصاريف الغير مباشرة الخاصة بقسم العمليات:

1.1.2 المصاريف المشتركة:

في سنة 2018 بلغت المصاريف المشتركة: 21768371.33 دج

وقد تحمل قسم غرف العمليات قسط منها مقدر ب: 6975748.02 دج

$$\text{نصيب العملية من المصاريف المشتركة} = (\text{تكلفة الدقيقة}) \times (\text{وقت إجراء العملية المختارة})$$

$$\text{تكلفة الدقيقة} = (\text{قيمة المصاريف المشتركة}) \div (\text{إجمالي وقت العمليات المنجزة خلال 2018})$$

$$\text{تكلفة الدقيقة} = (6975748.02) \div (95485) = 73.05 \text{ دج}$$

$$\text{نصيب العملية} = (73.05) \times (60) = 4383.35 \text{ دج}$$

**الفصل الرابع:**  
**مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة**  
**باستخدام نظام محاسبة التكاليف**

**2.1.2 المصاريف الإدارية:** بلغت قيمة ما يتحمله قسم غرف العمليات من هذه المصاريف خلال سنة 2018: 38457003.93 د.ج.

$$\text{نصيب العملية من المصاريف الإدارية} = (\text{تكلفة الدقيقة}) \times (\text{وقت إجراء العملية المختارة})$$

تكلفة الدقيقة = (قيمة المصاريف الإدارية) ÷ (إجمالي وقت العمليات المنجزة خلال 2018)

$$\text{تكلفة الدقيقة} = (38457003.93) \div (95485) = 402.75 \text{ د.ج.}$$

$$\text{نصيب العملية} = (402.75) \times (60) = 24165.26 \text{ د.ج.}$$

**3.1.2 مصاريف اللوازم المتنوعة:**

خلال سنة 2018 بلغت قيمة ما يتحمله قسم غرف العمليات من هذه المصاريف 27776863:2018 د.ج

$$\text{نصيب العملية من مصاريف اللوازم المتنوعة} = (\text{تكلفة الدقيقة}) \times (\text{وقت إجراء العملية المختارة})$$

تكلفة الدقيقة = (قيمة مصاريف اللوازم المتنوعة) ÷ (إجمالي وقت العمليات المنجزة خلال 2018)

$$\text{تكلفة الدقيقة} = (27776863) \div (95485) = 290.90 \text{ د.ج.}$$

$$\text{نصيب العملية} = (290.90) \times (60) = 17454.17 \text{ د.ج.}$$

**4.1.2 مصاريف الصيانة:**

خلال سنة 2018 بلغت قيمة ما يتحمله قسم غرف العمليات من هذه المصاريف: 681436 د.ج.

$$\text{نصيب العملية من مصاريف الصيانة} = (\text{تكلفة الدقيقة}) \times (\text{وقت إجراء العملية المختارة})$$

تكلفة الدقيقة = (قيمة مصاريف الصيانة) ÷ (إجمالي وقت العمليات المنجزة خلال 2018)

$$\text{تكلفة الدقيقة} = (681436) \div (95485) = 7.13 \text{ د.ج.}$$

$$\text{ومنه نصيب العملية} = (7.13) \times (60) = 428.19 \text{ د.ج.}$$

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

2.2 حساب ما تتحمله العملية من المصاريف المباشرة الخاصة بقسم العمليات  
تتمثل المصاريف المباشرة لقسم العمليات في مصاريف التغذية، حيث بلغت قيمة ما يتحمله هذا قسم من هذه  
المصاريف خلال سنة 2018 مبلغ: 418289 دج.

$$\text{نصيب العملية من مصاريف التغذية} = (\text{قيمة المصاريف}) \div (\text{عدد العمليات الإجمالي})$$

$$\text{نصيب العملية} = 418289 \div 3119 = 134.11 \text{ دج.}$$

### 3.2 حساب ما تتحمله العملية من مصاريف أخرى

#### 1.3.2 نصيب العملية من قسط إهلاك قسم الإدارة: (مساحة ومعدات)

بلغ قسط إهلاك المتر المربع للمؤسسة محل الدراسة 728.46 دج، وبلغت مساحة قسم الإدارة 470 م<sup>2</sup>، ما  
يقابله قسط إهلاك يساوي إلى:

$$728.46 \text{ دج} \times 470 = 342376.20 \text{ دج.}$$

كما بلغت قيمة محتويات قسم الإدارة من مكاتب وكراسي وحواسيب وطابعات وخزائن... إلخ، 2118000 دج،  
وقد تم إقتناء معدات وتجهيزات خلال سنة 2018 بقيمة: 708099 دج، ومنه فإن:  
قيمة قسط الإهلاك =  $(708099 + 2118000) \times 10\% = 282609.9$  دج

وبالتالي: نصيب العملية من إهلاك قسم الإدارة = (تكلفة الدقيقة) = (وقت إجراء العملية المختارة)

وتكلفة الدقيقة = (قيمة قسط الإهلاك)  $\div$  (إجمالي وقت العمليات المنجزة خلال 2018)

$$= (95485) \div (282609.9 + 342376.20) =$$

$$= (95485) \div (624986.10) = 6.54 \text{ دج.}$$

ومنه فإن نصيب العملية =  $6.54 \times 60 \text{ دقيقة} = 392.72 \text{ دج.}$

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

### 2.3.2 نصيب العملية من إهلاكات قسم طب العيون نساء

في دراستنا قمنا باختيار عينة متمثلة في مريض رجل، وإذا افترضنا أن هناك مدة من الزمن لم يكن هناك أي مريضة أي أن قسم طب العيون نساء شاغر فإن إهلاكات القسم تحسب وتحمل على عمليات قسم الرجال، وبالتالي لتحديد تكلفة عملية ما فإنها تحمل بنصيبها من مختلف التكاليف التي تكبدتها المؤسسة الإستشفائية محل الدراسة، ومنه:

#### \* حساب قسط إهلاك قسم طب العيون نساء

يبلغ قسط الإهلاك السنوي للمتر المربع 728.46 دج، وتبلغ مساحة قسم طب العيون نساء 577 م<sup>2</sup> بما يعادل قسط إهلاك مقدر بـ:  $728.46 \times 577 = 420321.42$  دج.

\* حساب قسط إهلاك محتويات القسم: يحتوي قسم طب العيون نساء على أجهزة طبية مختلفة بالإضافة إلى معدات طبية وغيرها، نوجزها في الجدول التالي:

**الفصل الرابع:**  
**مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة**  
**باستخدام نظام محاسبة التكاليف**

**الجدول رقم: 63**

**محتويات قسم طب العيون نساء**

العتاد	القيمة الوحديية (دج)	تاريخ الشراء	القيمة الكلية (دج)	معدل الإهلاك	قسط الإهلاك (دج)
طاولة متحركة	19000.00	2010/12/30	19000.00	0.1	1900.00
فرن كهربائي	12350.00	2013/12/28	12350.00	0.1	1235.00
جهاز معقم	800000.00	2018/01/02	800000.00	0.1	80000.00
2 طاوولات متحركة	19000.00	2010/12/30	38000.00	0.1	3800.00
طاولة علاج	130000.00	2012/12/30	130000.00	0.1	13000.00
2 جهاز قياس النظر	1380000.00	2012/07/01	2760000.00	0.1	276000.00
جهاز قياس العدسة	4200000.00	2013/12/30	4200000.00	0.1	420000.00
طاولة علاج	130000.00	2013/12/30	130000.00	0.1	13000.00
خزانة	53000.00	2012/04/13	53000.00	0.1	5300.00
جهاز قياس النظر تقليدي	48000.00	2012/07/01	28000.00	0.1	2800.00
13 ثلاجة	22222.00	2012/12/31	288886.00	0.1	28888.60
13 مكيف	48000.00	2014	624000.00	0.1	62400.00
مكيف	48000.00	2015	48000.00	0.1	4800.00
43 سرير	54399.00	2010/04/12	2339157.00	0.1	233915.70
43 طاوولات أكل	21250.00	2010/12/12	913750.00	0.1	91375.00
43 خزانة المريض	17500.00	2010/12/19	752500.00	0.1	75250.00
كرسي متحرك	22000.00	2016	22000.00	0.1	2200.00
سرير متحرك	210000.00	2012/10/12	210000.00	0.1	21000.00
سخان الماء	10800.00	2012/10/16	10800.00	0.1	1080.00
المجموع	722521.00	-	13379443.00		<b>1337944.30</b>
عتاد غير الطبي	117907.00	-	-	0.1	<b>11790.70</b>

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

**الفصل الرابع:**  
**مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة**  
**باستخدام نظام محاسبة التكاليف**

من الجدول نجد أن القسط السنوي لإهلاك محتويات قسم طب العيون نساء قد بلغ:  
 $1337944.30 + 11790.70 = 1349735$  دج، ومنه:

نصيب العملية من قيمة إهلاك قسم طب العيون نساء = (تكلفة الدقيقة) × (مدة إجراء العملية المختارة)

تكلفة الدقيقة = (قيمة الإهلاكات) ÷ (إجمالي وقت العمليات المنجزة خلال 2018)  
 $= (1349735 + 420321.42) ÷ (95485) = 18.53$  دج

ومنه نصيب العملية =  $18.53$  دج × 60 دقيقة =  $1112.25$  دج

**2.3.2 نصيب العملية من إهلاكات قسم الفحص والإستجالات**

\* حساب قسط إهلاك قسم الفحص والإستجالات: يبلغ قسط الإهلاك السنوي للمتر المربع 728.46 دج، وتبلغ مساحة قسم طب الفحص والإستجالات 243 م<sup>2</sup> بما يعادل قسط إهلاك مقدر ب:  
 $177015.78 = 243 \times 728.46$  دج

\* حساب قسط إهلاك محتويات القسم: يتوفر هذا القسم على تجهيزات وأدوات طبية نبينها في الجدول التالي:

**الجدول رقم: 64**

**قيمة الأجهزة والأدوات الطبية المتوفرة بقسم الفحص والإستجالات**

القسم	قيمة الأدوات والمعدات	تاريخ الإقتناء	معدل الإهلاك	قسط الإهلاك
قسم الفحص والإستجالات	9855073.84	2012/07/01	0.10	985507.384
	10491946.10	2014/05/05	0.10	1049194.61
	7493491.88	2015/06/12	0.10	749349.188
	1185475.21	2018/01/12	0.10	118547.521
<b>المجموع</b>	<b>29025987.03</b>			<b>2902598.70</b>

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على وثائق المؤسسة



## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

من الجدول يتضح أن قيمة أقساط الإهلاكات الإجمالية للأجهزة والأدوات الطبية لسنة 2018 بقسم الفحص والإستعجالات هي: 2902598.70 دج  
ومنه فإن نصيب العملية من أقساط الإهلاكات تحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نصيب العملية من مصاريف الإهلاكات} = (\text{تكلفة الدقيقة}) \times (\text{وقت إجراء العملية المختارة})$$

وبالتالي فإن

$$\begin{aligned} \text{تكلفة الدقيقة} &= (\text{إجمالي قيمة الإهلاكات}) \div (\text{إجمالي وقت العمليات المنجزة خلال 2018}) \\ \text{ومنه تكلفة الدقيقة} &= (2902598.70 + 177015.78) \div (95485) = 32.25 \text{ دج} \\ \text{إذا نصيب العملية} &= 60 \text{ دقيقة} \times 32.25 = 1935.14 \text{ دج} \end{aligned}$$

بعد حساب إجمالي تكاليف عملية الحول الجراحية نلخصها في الجدول التالي:

**الفصل الرابع:**  
**مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة**  
**باستخدام نظام محاسبة التكاليف**

**الجدول رقم: 65**  
**جدول حساب إجمالي تكاليف الخدمة الصحية**

الوحدة: دج	المجموع	التكلفة	عناصر أجزاء الخدمة	أجزاء الخدمة	
9426.65	453.40		أجرة الطبيب	الفحص الأولي للمريض	مرحلة قبل العملية
	168.43		أجرة الممرض		
	6488.13		تكلفة التحاليل		
	2316.69		تكلفة الأشعة الصدرية		
18144.72	9072.36		تكلفة اليوم الإستشفائي	الإيواء (يومان)	
570.85	521.57		تكلفة تعقيم غرفة العمليات	التجهيز	
	49.28		نصيب العملية من إهلاك غرفة ما قبل العملية	تحضير المريض	
			أدوية لتحضير العين		
16247.87	4854.66		أجرة الأطباء	الأجور	مرحلة العملية
	674.89		أجرة الممرضين		
	1509.79		أدوية	أدوية ومستهلكات طبية	
	2500.00		مواد طبية مستهلكة وأدوات طبية صغيرة		
	6708.59		نصيب العملية من إهلاك قسم غرف العمليات	تكلفة غرفة العمليات	
50569.09	226.70		تكلفة زيارة الطبيب	الزيارات الطبية	مرحلة بعد العملية
	337.20		تكلفة زيارة الممرض		
			أدوية لتعقيم العين	الأدوية	
	134.11		نصيب العملية من المصاريف المباشرة	تكاليف أخرى	
	46430.97		نصيب العملية من المصاريف غير المباشرة		
	3440.11		نصيب العملية من مصاريف أخرى		
94959.18			<b>المجموع</b>		

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على وثائق المؤسسة والمقابلات المباشرة.

**المبحث الرابع: متطلبات تحقيق التنافسية بالمؤسسة محل الدراسة**

من خلال دراستنا الميدانية والوقوف على وضع المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة تبين لنا أنها مؤسسة قادرة على المنافسة بشراسة عند تفعيل النظام التعاقدى لأنها تمتلك العديد من المؤهلات التي تمكنها من تحديد تكاليف منتجاتها الصحية بصورة دقيقة وأخرى تكفل لها جذب الزبائن والحيازة على حصة سوقية معتبرة، إلا أنها لا تخلو من بعض النقائص في عدة جوانب والتي لا بد لها أن تأخذها بعين الإعتبار،

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

وسنحاول من خلال هذا المبحث تقديم أهم المتطلبات لتحقيق تنافسية مؤسستنا محل الدراسة خاصة وكل المؤسسات العمومية الإستشفائية عامة.

### المطلب الأول: التحكم في التكلفة أساس تحقيق التنافسية

إن قدرة المؤسسة الإستشفائية محل الدراسة على ترشيد التكاليف وبالتالي تخفيضها من أهم المتطلبات لتحقيق تنافسياتها والحصول على حصة سوقية بل والمحافظة عنها، ويتم ذلك من خلال الإستغلال الأمثل لمواردها الذي يؤثر على تكاليف منتجاتها الصحية، ويتمثل أساسا في زيادة عدد العمليات المنجزة خلال السنة بما يتوافق وإمكانيات المؤسسة محل الدراسة حيث يمثل هذا العامل (زيادة الإنتاج) في علم الاقتصاد قانون إقتصاديات الحجم وهذا ما تم التطرق له في الجانب النظري وهو يعني أن زيادة عدد العمليات المنجزة يقلل من تكلفة العملية الواحدة بانخفاض نصيبها من التكاليف التي تحملتها المؤسسة العمومية الإستشفائية، وكذلك يكسب الأطباء والممرضين خبرة ومهارة في مجال عملهم بما يسهم أيضا في تخفيض تكلفة العملية من خلال إتقان العمل والدقة والسرعة وتقديم خدمات صحية ذات جودة.

وبالنسبة لدراستنا الميدانية ومن خلال الجدول السابق وبعد إتمام عملية حساب التكاليف الخاصة بعملية الحول الجراحية تبين لنا أنها تكلف المؤسسة الإستشفائية محل الدراسة حوالي: **94959.18** دج، وليس مبلغ **60007.46** دج كما سبق الإشارة إليه والذي يظهر في فواتير المؤسسة محل الدراسة، وفي إطار سعي المؤسسة الإستشفائية مستقبلا إلى دخول سوق المنتجات الصحية وتحقيق التنافسية والرفع من حصتها السوقية يتوجب عليها أولا تخفيض هذه التكاليف بما يتناسب وعروض المؤسسات والعيادات المنافسة.

وبما أن دراستنا خصصناها لعملية الحول الجراحية؛ فإن هذه الأخيرة تقدم في المؤسسات الخاصة بسعر **80000.00** دج وهو يمثل سعر البيع أي بتكلفة لا تقل عن **66000.00** دج ( $80000.00 \div 1.2$ ) إذا فرضنا أن هامش الربح هو 20%، هنا يلاحظ أن الفرق بين التكاليفتين هو فرق معتبر والذي يقدر بـ: **28959.18** دج.

من خلال هذا المطلب نسعى إلى المساهمة بتخفيض تكلفة العملية الجراحية الخاصة بالحول من خلال التركيز على عدة عوامل فصلها لاحقا آخذين بعين الاعتبار عوامل أخرى مسببة لهذا الفارق؛ أهمها ضخامة الإستثمارات خاصة الطبية منها التي توفرها الدولة في المؤسسات العمومية الإستشفائية وهذا لا نجده في القطاع الخاص، وطبيعي أن يترتب عن هذه الاستثمارات زيادة في مخصصات الإهلاكات والأجور والصيانة واللوازم المتنوعة... إلخ، وكلها مصاريف تحمل على العمليات الجراحية باعتبارها من منتجات المؤسسة محل الدراسة.

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

أولاً: بعض السياسات المقترحة لتخفيض تكاليف المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة إن عملية تخفيض تكلفة العملية الجراحية الخاصة بالحول تفرض على المؤسسة انتهاج عدة سياسات للوصول بتكاليفها إلى أدنى مستوى ممكن، والتي من بينها:

أ. سياسة تخفيض حجم العمالة: إن إتباع هذه السياسة من طرف المؤسسة يعد فعالاً بغية تخفيض تكاليفها من جهة وزيادة الكفاءة والفاعلية من جهة أخرى، حيث أن كل موظف يعلم بانتهاج المؤسسة لهذه السياسة يحاول إبداء أفضل ما لديه من قدرات ومهارات للإبقاء على منصبه، وهنا يتاح للمؤسسة فرصة الإختيار والمحافظة على الأفضل من بين عمالها وهذا ما يساهم بشكل مباشر في تحقيق الجودة المطلوبة من طرف الزبائن.

ومحاولة منا تطبيق هذه السياسة في المؤسسة محل الدراسة وبعد المقابلة الميدانية مع مسؤول الموارد البشرية تبين أنه يمكن إعادة توزيع الموظفين بالشكل التالي:

.. بالنسبة للطواقم الطبي: لا يمكن لنا تخفيض حجم عمالته بالمقارنة مع حجم المؤسسة الإستشفائية عامة وعدد قاعات العمليات بها خاصة، وهي ثلاث قاعات، فكما سبق تم تقسيم عدد الأطباء إلى أربعة فرق طبية، كل فريق يستطيع العمل بوحدة منها يبقى فريق طبي يختص طبيبه بالفحوصات الخارجية.

.. بالنسبة للطواقم الشبه طبي: يوزع هذا الطاقم بالمؤسسة محل الدراسة كالتالي:

. قسم العمليات: به 16 ممرض، وكل فريق طبي يحتاج إلى ممرضين إثنين أي: 4 فرق طبية تحتاج إلى 8 ممرضين، مع الإبقاء على 4 منهم للاحتياط أي يمكن تخفيض 4 ممرضين بتكلفة قدرها:

$(4 \times 567400.48) = 2269601.92$  دج، حيث يمثل 567400.48 دج متوسط أجر ممرض في قسم العمليات خلال سنة 2018)

ليصبح إجمالي الأجور بقسم العمليات:  $17767607 - 2269601.92 = 15498005.08$  دج

. قسمي طب العيون رجال ونساء: بالمقارنة بين عدد الشبه طبيين العاملين بهاذين القسمين نجد:

13 شبه طبي عامل بقسم طب العيون رجال، و15 شبه طبي عامل بقسم طب العيون نساء، فإذا كان حجم القسمين متقارب وبنفس السعة السريرية (20) سرير وكان العمل يؤدي بشكل عادي بقسم طب العيون رجال بـ: 13 عامل فلماذا يكون بقسم طب العيون نساء 15 عامل ؟

من هذا المنطلق نستطيع تخفيض عدد العمال بقسم طب العيون نساء إلى 13 عامل، لكن وبالرجوع إلى جدول توزيع الأجور وعدد العمال بالمؤسسة وجدنا أن الفرق يتمثل في ممرض متخصص حيث يوجد واحد فقط بقسم الرجال واثنان بقسم النساء، وطبيب نفساني عيادي موجود فقط بقسم النساء، لذلك لا يمكن لنا خفض عاملين من قسم النساء بل واحد فقط وترك النفساني العيادي يقدم خدماته للمرضى بالقسمين.

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

ومنه فإن التكلفة المخفضة تساوي إلى 685000 دج وهي تمثل إجمالي أجر الممرض المتخصص خلال سنة 2018.

ليصبح إجمالي الأجور بقسم طب العيون نساء:  $13681832 - 685000 = 12996832$  دج

. قسم الفحص والإستعجالات: يوجد 13 عامل بهذا القسم ولا يمكن للمؤسسة تخفيض العدد بالمقارنة مع حجم الفحوصات وأوقات العمل به (24/24 ساعة).

.. بالنسبة للإداريين والتقنيين والإقتصاديين؛ يوجد بالمؤسسة محل الدراسة 12 مكتب إداري وبحذف ثلاث مكاتب خاصة بالمدير، مكتب الإتصال ومكتب التنظيم العام يتبقى لدينا 9 مكاتب حيث لا يمكن أن يقابلها 85 موظف بين إداريين وتقنيين واقتصاديين، وبالرجوع إلى المهام الموجودة وحجم المؤسسة ومتطلباتها وإلى رأي مسؤول الموارد البشرية كما سبق وأن ذكرنا تبين أن العدد الذي يمكن أن يغطي مهام الإدارة هو 70 موظف موزعين كما يلي:

9 إداريين (لا تغيير).

11 تقني (لا تغيير).

70 إقتصادي (بتخفيض 15 عامل).

. كما لاحظنا من خلال جدول توزيع الأجور وعدد العمال وجود شبه طبيين يعملون بالقسم الإداري والإقتصادي وهذا ما إن دل على شيء إنما يدل على عدم الحاجة لهم كشبه طبيين ومن هذا المنطلق سوف نقوم بتخفيض تكاليفهم، فيصبح لدينا إجمالي الأجور كما يلي:

. القسم الإداري:

$$18495641 - (6 \times 390000) - (1702201) - (685000) = 13768440 \text{ دج.}$$

حيث يمثل (390000 دج) إجمالي أجر عامل إقتصادي بالمؤسسة خلال 2018.

و(1702201 دج) إجمالي أجور 3 عمال شبه طبيين يعملون بالقسم الإداري.

و(685000 دج) إجمالي أجر عامل شبه طبي بالقسم الإداري.

. القسم الاقتصادي:

$$19769801 - (9 \times 390000) - (4559801) = 11700000 \text{ دج.}$$

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

حيث يمثل (390000 دج) إجمالي أجر عامل إقتصادي بالمؤسسة خلال 2018.  
و(4559801 دج) إجمالي أجور 7 عمال شبه طبيين يعملون بالقسم الاقتصادي.

وبما أننا جمعنا القسم الإداري والاقتصادي عند محاولة تحديد التكلفة الفعلية لعملية الحول الجراحية تحت تسمية القسم الإداري، يصبح إجمالي الأجور بالقسم الإداري:

$$11700000 + 13768440 = 25468440 \text{ دج.}$$

وباعتبار أننا في مؤسسة عمومية لا يمكن فصل العمال والموظفين بسهولة وبالتالي يتحتم إعادة توزيعهم واستغلالهم بشكل أمثل من خلال زيادة عدد العمليات.

### ب. سياسة الإستغلال الأمثل للإمكانات (زيادة الإنتاج)

ما يعني مضاعفة عدد العمليات الجراحية المنجزة خلال السنة، وحسب المعطيات فإن للمؤسسة إمكانات كبيرة في هذا المجال، حيث أنه سابقا كانت تجري حوالي 500 عملية خلال السنة وقد ارتفع إلى أن وصل إلى 3119 عملية خلال سنة 2018 وهو في تزايد مستمر، ما أثر ويؤثر إيجابا على تكلفة العمليات المنجزة، فإذا أخذنا عملية الحول كمثال والتي تم حساب تكلفتها الفعلية في المطلب السابق وبزيادة عدد العمليات الكلية المنجزة فإنه من البديهي أن يقل نصيب هذه العملية من:

..قيمة الإهلاك (إهلاك مختلف التجهيزات الطبية وغير الطبية، إهلاك معدات الإيواء، إهلاك المبنى والأقسام،...).

..أجور الأطباء المتخصصين (الطبيب الجراح، وطبيب التخدير والإنعاش).

..أجور الممرضين.

..الخ.

كما أن عملية زيادة الإنتاج (زيادة عدد العمليات) تحكمها عدة قيود منها:

..السعة السريرية للمؤسسة الإستشفائية محل الدراسة.

..الوقت الفعلي لعمل الأطباء الجراحين.

..عدد قاعات العمليات بالمؤسسة محل الدراسة.

وسنحاول تحديد العدد الأقصى للعمليات الفعلية التي يمكن لمؤسستنا محل الدراسة القيام به:  
تتوفر المؤسسة محل الدراسة على 3 قاعات لإجراء العمليات الجراحية، أي يمكن لثلاث فرق طبية العمل في وقت واحد.

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

مدة عمل الطبيب في اليوم الواحد في المتوسط 7.5 ساعة.

بالرجوع إلى الجدول الخاص بنوع وعدد ومدة العمليات المنجزة بالمؤسسة خلال سنة 2018 نجد أن عدد العمليات المقدمة هو 17 نوع بإجمالي وقت يقدر بـ: 675 دقيقة (إجمالي وقت عملية واحدة من كل نوع)، وبالتالي فإن:

$$\text{متوسط وقت إنجاز عملية جراحية} = (675 \text{ دقيقة}) \div (17) = 39.70 \text{ دقيقة عمل}$$

. بالرجوع إلى الرزنامة الزمنية الخاصة بسنة 2018 يوجد 261 يوم عمل متاح لكل طبيب ولا يمكننا هنا حذف فترة العطلة السنوية لأننا بصدد حساب متوسط عدد العمليات التي يمكن القيام بها في المؤسسة محل الدراسة خلال السنة ومن غير المعقول أنه إذا استقاد أحد الأطباء من عطلة السنوية أن قاعة العمليات ستضل شاغرة بل المؤسسة في حالة عمل دائم ويوجد بها من يقوم باستخلافه.

ومنه:

$$\text{متوسط عدد العمليات الممكن إنجازها خلال السنة} = (\text{متوسط عدد العمليات الممكن إنجازها خلال اليوم}) \times (\text{عدد أيام العمل خلال السنة})$$

$$\text{متوسط عدد العمليات الممكن إنجازها خلال اليوم} = (\text{عدد ساعات العمل الفعلية خلال اليوم}) \div (\text{متوسط وقت إنجاز عملية جراحية})$$

حددنا سابقا متوسط وقت إنجاز عملية جراحية بـ: 39.70 دقيقة، وبإضافة 20 دقيقة بين كل عملية وعملية (لتحضير المريض، لاستراحة الطبيب، لتبديل الطاقم الشبه طبي...) يصبح:

$$\text{متوسط وقت إنجاز عملية جراحية} = 40 \text{ دقيقة} + 20 \text{ دقيقة} = 60 \text{ دقيقة} = 1 \text{ ساعة}$$

$$\text{متوسط عدد العمليات الممكن إنجازها خلال اليوم} = 7.5 \text{ ساعة} \div 1 \text{ ساعة} = 7.5 \text{ عملية باليوم}$$

مع الإشارة أن عدد العمليات التي يمكن إنجازها خلال اليوم يمكن أن تتجاوز 7 عمليات إذا كانت هذه مدتها الزمنية قصيرة، أو أقل من ذلك إذا كان العكس، و7 عمليات هي المتوسط.

وبالتالي فإن عدد العمليات التي يمكن إنجازها خلال سنة هو:

$$= (7 \text{ عمليات في اليوم}) \times (261 \text{ يوم}) = 1827 \text{ عملية}$$

ومنه نستطيع القول إن الطبيب الجراح في المؤسسة محل الدراسة يمكن أن ينجز في المتوسط 1827 عملية خلال السنة باستغلال قاعة عمليات واحدة، وتتوفر ثلاث قاعات للعمليات وتوفر الفرق الطبية اللازمة لأداء العمل، يصبح لدينا:

$$\text{متوسط عدد العمليات الممكن إنجازها خلال السنة بالمؤسسة محل الدراسة} =$$

$$1827 \text{ عملية} \times 3 = 5481 \text{ عملية}$$

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

ت. سياسة إلغاء جزء من مصاريف الفندقية: تتميز المؤسسات العمومية الإستشفائية بطول فترة احتضانها للمريض وهذا بهدف المراقبة والمتابعة، لكنها تتكبد الكثير من المصاريف التي تنتج عن مكوثه بالمؤسسة محل الدراسة، من بينها:

. مصاريف الكهرباء، الماء، الغاز.

. مصاريف التغذية.

. أجور الأطباء والشبه طبيين.

. الأدوية والمواد الصيدلانية...إلخ.

وبالمقارنة مع السياسة المنتهجة من قبل المؤسسات والعيادات الخاصة نجد أنها تستقبل المريض صباحا لتجري له العملية، حيث يكون مرفق بالتحاليل وصور الأشعة والتي قام بإجرائها من جيبه الخاص، بعدها يخضع للمراقبة الطبية لمدة لا تقل عن 6 ساعات ويتم تخريجه، معنى هذا أنها تتكبد فقط مصاريف إستشفائية لمدة معينة خلال اليوم.

هنا ارتأينا أن نحاول مؤسستنا محل الدراسة تخفيض مصاريف الفندقية ليوم كامل في إطار مسعاها لتخفيض تكاليف العمليات الجراحية دون المساس بمستوى الجودة والتكفل الجيد بالمريض، فسياستها الحالية (الخاصة بعملية الحول) هي إستقبال المريض مساء لإعادة فحصه وإجراء التحاليل الطبية اللازمة والأشعة الصدرية وحتى أشعة الرأس إذا تطلبت حالة المريض ذلك، وفي صباح اليوم التالي يتم إجراء العملية ويتم نقل المريض إلى قسم الإستشفاء الخاص به (رجل أو امرأة)، ليملك ليلة أخرى وهو تحت مراقبة الفريق الطبي، وفي صباح اليوم الموالي وبعد تقييم حالته الصحية يتم تخريجه بعد إذن طبيبه المعالج.

ويتم تجسيد اقتراحنا كالتالي: إستقبال المريض مساء، إعادة فحصه وإجراء التحاليل الطبية والأشعة اللازمين، مكوثه بالمؤسسة محل الدراسة لتلك الليلة وتحضيره ومراقبته في حالة إصابته بالأمراض المزمنة، إجراء العملية في صباح اليوم الموالي، وضعه تحت المراقبة الطبية لمدة لا تقل عن 6 ساعات وتخرجه بعدها.

بهذه الطريقة تكون المؤسسة قد قلصت الكثير من التكاليف المرتبطة بعملية الإستشفاء والتي تسهم بصورة مباشرة في تخفيض تكلفة العملية الجراحية مع المحافظة على مبدأ التكفل بالمريض من خلال إجراء الفحوصات والتحاليل الطبية والأشعة والمراقبة والمتابعة القلبية والبعديّة.

ثانيا: مساهمة في تخفيض تكلفة عملية الحول الجراحية بالإعتماد على سياستي الإستغلال الأمثل للإمكانات وإلغاء جزء من مصاريف الفندقية:

بعد طرح بعض الاقتراحات لتخفيض تكاليف العمليات الجراحية، سنحاول تجسيد هذه الاقتراحات لمحاولة تخفيض تكلفة عملية الحول الجراحية وهي حالة دراستنا التطبيقية.



## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

لقد تم تقسيم تكاليف عملية الحول على ثلاثة مراحل، سنحاول إعادة حساب التكاليف بشكل مختصر لأن تفاصيل عمليات الحساب سبق توضيحها.

ولنقص المعلومات لم نتمكن من الوصول إلى تكلفة مضبوطة للعملية الجراحية نتيجة عدم قدرتنا على تحديد قيمة وأسباب الزيادات في بعض المصاريف بارتفاع عدد العمليات، واعتمدنا على زيادة عدد العمليات المنجزة خلال السنة بما يتوافق وإمكانيات المؤسسة محل الدراسة وتأثير هذا على مختلف تكاليف العملية كالأجور و الإهلاكات و...إلخ.

### 1. مرحلة قبل العملية:(مرحلة الفحص الأولي للمريض)

#### 1.1 حساب نصيب العملية من أجرتي الطبيب المختص والممرض اللذان يقومان بفحص المريض:

. تكلفة الدقيقة من عمل الطبيب المختص:

.تحديد وقت القيام بالعمليات الجراحية: قمنا بتحديد العدد الأقصى للعمليات الجراحية الممكن إنجازها في السنة وهو: 5481 عملية.

لدينا 4 فرق طبية بمتوسط:  $5481 \div 4 = 1370.25$  عملية يجريها كل فريق.

من خلال جدول العمليات الكلية المنجزة خلال سنة 2018 لدينا الوقت الإجمالي لإنجاز 3119 عملية هو: 95485 دقيقة، وهذا يستلزم وقت إجمالي لإنجاز 5481 عملية بمتوسط:

$$167795.21 = 3119 \div (95485 \times 5481) \text{ دقيقة عمل}$$

ومنه يصبح لدينا:

$$\text{إجمالي وقت إنجاز عمليات الفريق الطبي} = 167795.21 \div 4 = 41948.80 \text{ دقيقة عمل}$$

.تحديد وقت الفحوصات الطبية: إن الوقت الخاص بالفحوصات الطبية التي يجريها الطبيب المختص بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية لا يتغير وهو: 14100 دقيقة عمل.

. تحديد وقت الفحوصات (قبل العملية): يقوم الطبيب بفحص المريض بمدة 20 دقيقة على الأقل، ومنه:

$$\text{وقت الفحوصات} = (\text{عدد العمليات}) \times (20 \text{ دقيقة}) = 1370 \times 20 \times 27400 \text{ دقيقة عمل}$$

. تحديد وقت الزيارات: يقوم الطبيب بزيارة مريضه بعد خضوعه للعملية بمتوسط 5 دقائق للزيارة، ومنه:

$$\text{وقت الزيارات} = 1370 \times 5 \times 2 = 13700 \text{ دقيقة عمل.}$$

فيصبح:

$$\text{إجمالي وقت عمل الطبيب المختص في جراحة العيون} =$$

$$= 13700 + 27400 + 14100 + 41948 = 97148 \text{ دقيقة.}$$

ومنه:

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

$$\text{تكلفة الدقيقة} = (\text{أجر الطبيب المختص لسنة 2018}) \div (\text{الوقت الإجمالي لعمله})$$
$$= 1344000 \div 97148 = 13.83 \text{ دج.}$$

وبالتالي

$$\text{نصيب العملية من أجره الطبيب المختص} = 20 \text{ دقيقة} \times 13.83 = 276.60 \text{ دج.}$$

. تكلفة الدقيقة من عمل الممرض: تبقى تكلفة الدقيقة الخاصة بعمل الممرض نفسها وتساوي: 5.61 دج، ومنه:  
نصيب العملية من أجره الممرض = 30 × 5.61 = 168.43 دج.

### 2.1 حساب تكلفة التحاليل الطبية:

لا نستطيع إعادة حساب تكلفة التحاليل الطبية بصورة صحيحة وإنما سنقوم بحسابها في المتوسط وبالاعتماد على معطيات المؤسسة المتاحة، فمن خلال هذه الأخيرة نجد أن التحاليل تقدم للمرضى الذين يجرون عمليات جراحية والذين تتطلب حالتهم التداوي والإستشفاء، وأيضا الحالات الإستعجالية، فإذا تم رفع عدد العمليات المنجزة خلال السنة إلى 5481 عملية فإن عدد التحاليل سيرتفع إلى أكثر من هذا العدد بإضافة الحالات الأخرى التي ذكرناها سابقا، وعليه سنحاول تقدير عدد التحاليل الإجمالي وعدد تحاليل كل نوع بالطريقة التالية:

. لدينا من معطيات المؤسسة محل الدراسة أن:

3119 عملية جراحية تقابلها 24699 تحليلة في السنة، أي:

$$5481 \text{ عملية جراحية تقابلها: } (24699 \times 5481) \div 3119 = 43403.40 \text{ تحليلة.}$$

وسنعمد على النسب المئوية المحسوبة سابقا لإعادة توزيع العدد الإجمالي على أنواع التحاليل المتوفرة بالمؤسسة في الجدول التالي:

**الفصل الرابع:**  
**مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة**  
**باستخدام نظام محاسبة التكاليف**

**الجدول رقم: 66**

**عدد التحاليل المنجزة والوقت المستغرق لأداء كل نوع خلال سنة 2018**

التحاليل المنجزة	المدة السنوية	الوقت المستغرق (دقيقة)	النسبة المئوية من مجموع عدد التحاليل السنوية	العدد	التحاليل
181890	30	14%	6063	الفحص الشامل للدم (FNS)	
80130	15	12%	5342	فصيلة الدم	
350040	60	13%	5834	TP	
1199640	120	23%	9997	سكر الدم (Glycémie)	
727560	120	14%	6063	اليوري	
700080	120	13%	5834	كرياتينين	
13100	10	3%	1310	إلتهاب الكبد الوبائي (HBS)	
14800	10	4%	1480	HIV	
14800	10	4%	1480	إلتهاب الكبد الفيروسي (HCV)	
<b>3282040</b>	<b>495</b>	<b>100%</b>	<b>43403</b>	<b>المجموع</b>	

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على وثائق المؤسسة.

ولحساب عدد التحاليل المقدمة من أي نوع نتبع العلاقة التالية:

$$\text{عدد التحاليل المقدمة من نوع ما} = (\text{عدد التحاليل الإجمالي المقدمة خلال السنة}) \times (\text{النسبة المئوية}).$$

وكمثال فإن عدد التحاليل المقدمة =  $0.14 \times 43403 = 6063$  تحليلية.

ولحساب تكاليف التحاليل الطبية نتبع الخطوات التالية:

أ . حساب نصيب التحليلة من مصاريف الأجور: كما سبق وذكرنا فإن مصاريف الأجور الخاصة بقسم المخبر بلغت: 4783380 دج، ومنه:

$$\text{تكلفة الدقيقة} = (\text{إجمالي مصاريف الأجور}) \div (\text{المدة السنوية لإجراء التحاليل})$$

$$= 4783380 \div 3282040 = 1.457 \text{ دج.}$$

نصيب التحليلة من مصاريف الأجور = (تكلفة الدقيقة)  $\times$  (مدة إجراء التحليلة)

**الفصل الرابع:**  
**مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة**  
**باستخدام نظام محاسبة التكاليف**

وتظهر ما تتحمله كل تحليلة من مصاريف الأجر في الجدول التالي:

الجدول رقم: 67

تفصيل ما تتحمله التحاليل الطبية من مصاريف الأجر

التحاليل	الوقت المستغرق (دقيقة)	تكلفة الدقيقة (دج)	تكلفة التحليلة الواحدة (دج)
FNS	30	1.457	43,71
فصيلة الدم	15		21,86
TP	60		87,42
سكر الدم (Glycémie)	120		174,84
اليوري	120		174,84
كرياتينين	120		174,84
HBS	10		14,57
HIV	10		14,57
HCV	10		14,57
المجموع	495		721,22

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد في عمليات الحساب على وثائق المؤسسة

يلاحظ أن التحاليل التي تستغرق أطول مدة في انجازها هي التي تستفيد أكثر من مصاريف أجر العاملين بالمخبر وهي ثلاثة: سكر الدم (Glycémie)، واليوريوالكرياتينين بنفس التكلفة 174.84 دج.

ب. حساب نصيب التحاليل من قسط إهلاك القسم:

بلغ قسط إهلاك قسم المخبر 1094100.67 دج، وسنبين ما تتحمله التحاليل الطبية من مصاريف الإهلاك من خلال الجدول التالي:

الفصل الرابع:  
مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة  
باستخدام نظام محاسبة التكاليف

الجدول رقم: 68

تفصيل ما تتحمله التحاليل الطبية من مصاريف الإهلاك

التحاليل	العدد	النسبة المئوية من مجموع عدد التحاليل السنوية	نصيب التحاليل من مصاريف الإهلاك (دج)	تكلفة التحلية الواحدة (دج)
FNS	6063	%14	153174.09	25,26
فصيلة الدم	5342	%12	131292.08	24,58
TP	5834	%13	142233.08	24,38
سكر الدم (Glycémie)	9997	%23	251643.15	25,17
اليوري	6063	%14	153174.09	25,26
كرياتينين	5834	%13	142233.08	24,38
HBS	1310	%03	32823.02	25,06
HIV	1480	%04	43764.02	29,57
HCV	1480	%04	43764.02	29,57
<b>المجموع</b>	<b>43403</b>	<b>100%</b>	<b>1094100.63</b>	<b>233,23</b>

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد في عمليات الحساب على وثائق المؤسسة.

يلاحظ من خلال الجدول أن تحليلة **HIV** و **HCV** تحملان بأكبر نصيب من مصاريف الإهلاك السنوي للقسم بحوالي: (29.57 دج).

ج . حساب ما تتحمله التحاليل الطبية من مصاريف الصيدلانية: بلغت مصاريف الصيدلانية لقسم المخبر خلال سنة 2018 مبلغ **7466260** دج، وبنوضح ما تتحمله كل نوع تحليلة من هذه المصاريف في الجدول التالي:

الفصل الرابع:  
مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة  
باستخدام نظام محاسبة التكاليف

الجدول رقم: 69

تفصيل ما تتحمله التحاليل من مصاريف الصيدلانية

التحاليل	العدد	النسبة المئوية لمجموع عدد التحاليل السنوية	نصيب نوع من التحاليل من مصاريف الصيدلانية (دج)	تكلفة التحلييلة الواحدة (دج)
FNS	6063	%14	1045276.40	172,40
فصيلة الدم	5342	%12	895951.20	167,72
TP	5834	%13	970613.80	166,37
سكر الدم (Glycémie)	9997	%23	1717293.80	171,78
اليوري	6063	%14	1045276.40	172,40
كرياتينين	5834	%13	970613.80	166,37
HBS	1310	%03	223987.80	170,98
HIV	1480	%04	298650.40	201,79
HCV	1480	%04	298650.40	201,79
<b>المجموع</b>	<b>43403</b>	<b>%100</b>	<b>7466260</b>	<b>1591,61</b>

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد في عمليات الحساب على وثائق المؤسسة.

يلاحظ من الجدول أن تحلييلة HIV و HCV يتحملان أكبر قدر من مصاريف الصيدلانية.

د . حساب ما تتحمله التحاليل الطبية من مصاريف الصيانة: بلغت مصاريف الصيانة بقسم المخبر سنة 2018 مبلغ 172484 دج، ونبين ما تتحمله التحاليل من مصاريف الصيانة من خلال الجدول التالي:

**الفصل الرابع:**  
**مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة**  
**باستخدام نظام محاسبة التكاليف**

**الجدول رقم: 70**

**تفصيل نصيب التحاليل الطبية من مصاريف الصيانة**

التحاليل	العدد	النسبة المئوية من مجموع عدد التحاليل السنوية	نصيب نوع ما من التحاليل من تكاليف الصيانة (دج)	تكلفة التحليـلة الواحدة (دج)
FNS	6063	%14	24147.76	3,98
فصيلة الدم	5342	%12	20698.08	3,87
TP	5834	%13	22422.92	3,84
سكر الدم (Glycémie)	9997	%23	39671.32	3,97
اليوري	6063	%14	24147.76	3,98
كرياتينين	5834	%13	22422.92	3,84
HBS	1310	%03	5174.52	3,95
HIV	1480	%04	6899.36	4,66
HCV	1480	%04	6899.36	4,66
<b>المجموع</b>	<b>43403</b>	<b>%100</b>	<b>172484</b>	<b>36,77</b>

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد في عمليات الحساب على وثائق المؤسسة.

يلاحظ من الجدول أن مصاريف الصيانة موزعة على التحاليل بحسب نسبة كل منها إلى العدد الإجمالي، وتعد تحليـلة HCV و HIV يتحملان أكبر قدر من مصاريف الصيانة بحوالي (4.66 دج).

هـ . حساب ما تتحمله التحاليل الطبية من مصاريف المواد واللوازم: بلغت مصاريف المواد واللوازم لقسم المخبر خلال سنة 2018 مبلغ 1944787 دج.

وسنوضح ما تتحمله كل تحليـلة من مصاريف المواد واللوازم في الجدول التالي:

**الفصل الرابع:**  
**مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة**  
**باستخدام نظام محاسبة التكاليف**

**الجدول رقم: 71**

**تفصيل ما تتحمله التحاليل الطبية من مصاريف المواد واللوازم**

التحاليل	العدد	النسبة المئوية من مجموع عدد التحاليل السنوية	نصيب نوع ما من التحاليل من تكاليف المواد واللوازم (دج)	تكلفة التحليلة (الواحدة دج)
FNS	6063	%14	272270.18	44,91
فصيلة الدم	5342	%12	233374.44	43,69
TP	5834	%13	252822.31	43,34
سكر الدم (Glycémie)	9997	%23	447301.01	44,74
اليوري	6063	%14	272270.18	44,91
كرياتينين	5834	%13	252822.31	43,34
HBS	1310	%03	58343.61	44,54
HIV	1480	%04	77791.48	52,56
HCV	1480	%04	77791.48	52,56
<b>المجموع</b>	<b>43403</b>	<b>%100</b>	<b>1944787</b>	<b>414,58</b>

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد في عمليات الحساب على وثائق المؤسسة.

يلاحظ أن مجموع مصاريف المواد واللوازم موزعة على التحاليل بحسب نسبة كل نوع إلى عددها الإجمالي، وأن تحليلة HCV و HIV تتحملان أكبر قدر من مصاريف الصيانة بحوالي (52.56 دج).

و. حساب ما تتحمله التحاليل الطبية من المصاريف المشتركة: بلغت المصاريف المشتركة الخاصة بقسم المخبر مبلغ: 511972.96 دج، ويظهر ما تتحمله كل تحليلة من المصاريف المشتركة في الجدول التالي:



**الفصل الرابع:**  
**مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة**  
**باستخدام نظام محاسبة التكاليف**

**الجدول رقم: 72**

**جدول يوضح ما تتحمله التحاليل الطبية من المصاريف المشتركة**

التحاليل	العدد	النسبة المئوية لمجموع عدد التحاليل السنوية	نصيب نوع ما من التحاليل من المصاريف المشتركة (دج)	تكلفة التحليـلة (الواحدة (دج)
FNS	6063	14%	71651,0144	11,82
فصيلة الدم	5342	12%	61415,1552	11,50
TP	5834	13%	66533,0848	11,40
GLICIMIE	9997	23%	117712,381	11,77
اليوري	6063	14%	71651,0144	11,82
كرياتينين	5834	13%	66533,0848	11,40
HBS	1310	3%	15353,7888	11,72
HIV	1480	4%	20471,7184	13,83
HCV	1480	4%	20471,7184	13,83
<b>المجموع</b>	<b>43403</b>	<b>100%</b>	<b>511972.96</b>	<b>109,10</b>

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد في عمليات الحساب على وثائق المؤسسة.

يلاحظ أن المصاريف المشتركة موزعة على التحاليل بحسب نسبة كل منها إلى إجمالي عدد التحاليل، وأن تحليـلة HCV و HIV تتحملان أكبر قدر من هذه المصاريف بحوالي (13.83 دج).

ز . حساب ما تتحمله التحاليل الطبية من المصاريف الإدارية: إن المصاريف الإدارية الخاصة بقسم المخبر لسنة 2018 بلغت 2891504.06 دج، وما تتحمله كل تحليـلة من المصاريف الإدارية يظهر في الجدول التالي:

**الفصل الرابع:**  
**مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة**  
**باستخدام نظام محاسبة التكاليف**

**الجدول رقم: 73**

**جدول يوضح ما تتحمله التحاليل من المصاريف الإدارية**

التحاليل	العدد	النسبة المئوية لمجموع عدد التحاليل السنوية	نصيب نوع ما من التحاليل من المصاريف الإدارية (دج)	تكلفة التحلية الواحدة (دج)
FNS	6063	14%	404810,57	66,77
فصيلة الدم	5342	12%	346980,49	64,95
TP	5834	13%	375895,53	64,43
GLICIMIE	9997	23%	665045,93	66,52
اليوري	6063	14%	404810,57	66,77
كرياتينين	5834	13%	375895,53	64,43
HBS	1310	3%	86745,12	66,22
HIV	1480	4%	115660,16	78,15
HCV	1480	4%	115660,16	78,15
<b>المجموع</b>	<b>43403</b>	<b>100%</b>	<b>2891504,06</b>	<b>616,39</b>

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد في عمليات الحساب على وثائق المؤسسة.

يلاحظ أن المصاريف الإدارية موزعة على التحاليل الطبية بحسب النسبة المئوية لكل منها إلى إجمالي عدد التحاليل، وأن تحلية HIV و HIV تتحملان أكبر قدر من هذه المصاريف بحوالي (78.15 دج).

مما سبق نجد أن إجمالي تكاليف التحاليل تساوي إلى:

$$= (616.39 + 109.10 + 414.58 + 36.77 + 1591.61 + 233.23 + 721.22)$$

**3722.90 دج**

### 3.1 حساب تكاليف الأشعة المطلوبة

من خلال معطيات سنة 2018 نجد أن عدد الأشعة المقدمة في المؤسسة محل الدراسة هو 3600، وعدد العمليات المنجزة فعليا هو 3119 عملية، وسيتم حساب عدد الأشعة الطبية المتوقع بعد زيادة عدد العمليات بالطريقة التالية:

. 3119 عملية جراحية يقابلها 3600 من الأشعة.

**الفصل الرابع:**  
**مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة**  
**باستخدام نظام محاسبة التكاليف**

. 5481 عملية جراحية مقدرة يقابلها:  $(3600 \times 5481) \div 3119 = 6326.25$  من الأشعة.

ولتوزيع هذا العدد بين نوعي الأشعة المقدمة في المؤسسة نتبع ما يلي:  
عدد الأشعة الصدرية المقدمة خلال سنة 2018 هو 3111 أي بنسبة 86.41% من إجمالي العدد المقدم:  
 $(3600 \div 3111)$ .

عدد أشعة الجمجمة المقدمة خلال سنة 2018 هو 489 أي بنسبة 13.59% من إجمالي العدد المقدم:  
 $(3600 \div 489)$ .

وإذا اعتمدنا على نفس هذه النسب لتوزيع العدد المقدر من الأشعة نجد:  
عدد الأشعة الصدرية =  $0.8641 \times 6326 = 5466$ .  
عدد أشعة الجمجمة =  $0.1359 \times 6326 = 860$ .

وتظهر مراحل حساب تكلفة الأشعة الصدرية باختصار مع مراعاة المعطيات الجديدة المقدرة كمايلي:  
تخصيص تكلفة مراكز النشاط على الخدمات:

أ . حساب تكلفة مسببات النشاط: يتم تحديد تكلفتها من خلال العلاقة التالية:  
تكلفة مسبب النشاط = (تكلفة مركز النشاط)  $\div$  (عدد وحدات مسبب النشاط المناسب).  
وتظهر تكلفة مسبب النشاط لكل مركز في الجدول التالي:

الجدول رقم: 74

جدول يوضح تكلفة مسبب النشاط

مركز النشاط	المصاريف غير المباشرة الخاصة بالمركز (دج)	نصيب المركز من تكاليف مجتمعات التكلفة (دج)	مجموع مصاريف مركز النشاط (دج)	مسبب النشاط	عدد المسببات	تكلفة مسبب النشاط (دج)
أخذ صورة الأشعة	349333.33	00.00	349333.33	نسبة الإستفادة من أشعة الراديو	100%	349333.33
تحضير وتحميض الفيلم	338862.44	5179702.38	5518564.82	عدد الأفلام	6326	872.36

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد في عمليات الحساب على وثائق المؤسسة.

ب . تحديد تكلفة الخدمات من مراكز النشاط: وذلك بتخصيص تكلفة هذه المراكز على الخدمات بالإعتماد على مسببات الأنشطة لكل خدمة، وتتحدد تكلفة خدمة ما من مركز نشاط معين بالعلاقة التالية:

**الفصل الرابع:**  
**مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة**  
**باستخدام نظام محاسبة التكاليف**

تكلفة الخدمة من مركز النشاط = (عدد مسببات النشاط للخدمة) × (تكلفة مسبب النشاط)

يظهر نصيب الخدمات من مراكز النشاط في الجدول التالي:

**الجدول رقم: 75**

**تحديد نصيب كل نوع من الأشعة من تكاليف مراكز النشاط**

نوع الأشعة	نسبة إستفادة كل نوع أشعة من إجمالي الأشعة المقدمة	تكلفة مسبب النشاط (نسبة الإستفادة) (دج)	نصيب الأشعة المقدمة من مركز النشاط (النقاط صورة الأشعة)	تكلفة مسبب (دج)	النشاط (عدد الأفلام)	عدد الأشعة المقدمة	نصيب الأشعة المقدمة من مركز النشاط (تحضير وتحميض الفيلم) (دج)
أشعة الصدر	90.5006%	349333.33	316148.75	872.36	5466	5466	4768319.76
أشعة الجمجمة	9.4933%	349333.33	33163.26	872.36	860	860	750229.60

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد في عمليات الحساب على وثائق المؤسسة.

يتجلى بوضوح أن نصيب أنواع الأشعة من تكاليف مركزي النشاط يختلف باختلاف عدد المسببات الخاصة بها. ولتوضيح كيفية حساب نسبة الإستفادة من الأشعة الكلية المستنفذة لآلة الراديو نعرض الجدول التالي:

**الجدول رقم: 76**

**كيفية حساب نسبة الإستفادة من الأشعة الكلية لآلة الراديو خلال سنة 2018**

نوع الأشعة	حزمة الأشعة اللازمة لتقديم نوع الأشعة (KV)	عدد الأفلام المقدمة من كل نوع	حزمة الأشعة المستنفذة لنوع أشعة ما (KV)	نسبة الإستفادة من الأشعة الكلية المستنفذة لآلة الراديو
أشعة الصدر	90	5466	491940	90.5006%
أشعة الجمجمة	60	860	51600	9.4994%
<b>حزمة الأشعة الكلية المستنفذة خلال سنة 2018</b>				<b>100%</b>

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد على معلومات عمال القسم.

حساب تكلفة الخدمات: سنقوم من خلال هذه الخطوة بحساب تكلفة نوعي الأشعة بجمع المصاريف المباشرة وغير المباشرة لهما.

(أ) تحديد المصاريف المباشرة:

. تحديد تكلفة الفيلم المستخدم في كل نوع أشعة: هي نفسها المحددة سابقا

الفصل الرابع:  
مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة  
باستخدام نظام محاسبة التكاليف

\*أشعة الصدر:

$$\text{تكلفة الفيلم الواحد يساوي: } (20825) \div 100 = 208.25 \text{ د.ج.}$$

\*أشعة الجمجمة:

$$\text{تكلفة الفيلم الواحد يساوي: } (6470.71) \div 100 = 64.70 \text{ د.ج.}$$

. تكلفة اليد العاملة:

يعمل في قسم التصوير بالأشعة 3 عمال حيث بلغت مصاريف أجورهم لسنة 2018: 1702201 د.ج،  
ويحسب نصيب أنواع الأشعة من الأجور بالمعادلة التالية:

$$\text{نصيب نوع أشعة ما من مصاريف الأجور} = (\text{الأجر الإجمالي}) \div (\text{عدد الأفلام})$$

$$\text{نصيب نوع أشعة ما من مصاريف الأجور} = (1702201) \div (6326) = 269.08 \text{ د.ج}$$

. تحديد ما تتحمله الأشعة من أقساط إهلاك حاملات الأفلام: تم حساب قيمة إهلاك حاملات الأفلام سابقا، ويتم  
تحديد ما يتحمله نوع أشعة من إهلاك حاملة الفيلم المستخدمة بالعلاقة التالية:

$$\text{نصيب نوع أشعة من إهلاك حاملة الفيلم: (إهلاك حاملة الفيلم)} \div (\text{عدد الأفلام المنجزة}).$$

بالتعويض نجد:

$$\text{نصيب شعاع واحد من أشعة الصدر من إهلاك حاملة الفيلم } (63 \times 43) =$$

$$= 5466 \div 3280 = 0.60 \text{ د.ج}$$

$$\text{نصيب شعاع واحد من أشعة الجمجمة من إهلاك حاملة الفيلم } (35 \times 35) =$$

$$= 2888.40 \div 860 = 3.35 \text{ د.ج}$$

حساب تكلفة أنواع الأشعة: وهذا ما يجسده الجدول التالي:

**الفصل الرابع:**  
**مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة**  
**باستخدام نظام محاسبة التكاليف**

الجدول رقم: 77

التكلفة الإجمالية لأنواع الأشعة

البيانات	الصدر (دج)	الجمجمة (دج)
تكلفة الفيلم المستخدم(دج)	208.25	64.70
تكلفة اليد العاملة	269.08	269.08
تكلفة إستخدام حاملة الفيلم	0.60	3.35
<b>مجموع المصاريف المباشرة لنوع أشعة ما</b>	<b>477.93</b>	<b>337.13</b>
نصيب الأفلام من مركز النشاط (إلتقاط صورة الأشعة)	316148.75	33163.26
نصيب الأفلام من مركز النشاط(التحضير وتحميض الفيلم)	4768319.76	750229.60
مجموع المصاريف غير المباشرة لكل نوع من الأشعة	5084468.51	783392.86
عدد الأشعة المقدمة	5466	860
<b>مجموع المصاريف غير المباشرة لنوع أشعة ما</b>	<b>930.19</b>	<b>910.92</b>
<b>تكلفة نوع الأشعة</b>	<b>1408.12</b>	<b>1248.05</b>

المصدر: من إعداد الباحثة بالإعتماد في عمليات الحساب على وثائق المؤسسة.

يلاحظ أن تكلفة أشعة الصدر بعد زيادة عدد العمليات بلغت **1408.12** دج وهي أكبر من تكلفة أشعة الجمجمة (1248.12 دج)، وبفارق يقدر ب:  $(1408.12 - 2316.69) = 908.57$  دج

## 2. مرحلة العملية:

### 1.2 حساب نصيب العملية من متوسط أجور الفريق الطبي:

أ. حساب ما تتحمله العملية من متوسط أجور الأطباء المختصين:

تكلفة الدقيقة من عمل طبيب التخدير والإنعاش =  $1344000 \div 41948 = 32.03$  دج

تكلفة الدقيقة من عمل طبيب جراحة العيون هي نفسها وتساوي: **13.83** دج.

نصيب العملية من أجور الأطباء =  $(60 \times 32.03) + (60 \times 13.83) = 2751.60$  دج

ب. حساب ما تتحمله العملية من متوسط أجور الممرضين:

تكلفة الدقيقة من عمل الممرض هي نفسها وتساوي: **5.62** دج.

ومنه نصيب العملية من أجور الممرضين =  $(2 \times 60 \times 5.62) = 674.89$  دج.

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

2.2 تحديد تكلفة ما تستهلكه العملية من أدوية، مواد مستهلكة طبية وأدوات طبية صغيرة:  
كما سبق وأن ذكرنا فإن قيمة الأدوية تقدر ب: 1509.79 دج، وقيمة المواد الطبية المستهلكة والأدوات الطبية الصغيرة تقدر ب: 2500.00 دج.

3. مرحلة ما بعد العملية:

1.3 حساب تكلفة الزيارات:

.. بالنسبة للطبيب المختص في جراحة العيون:

$$\text{تكلفة الزيارة} = (\text{تكلفة الدقيقة}) \times (\text{مدة الزيارة}) \times (\text{عدد مرات الزيارة})$$
$$= (13.83 \times 5 \text{ دقائق} \times 2 \text{ مرة}) = 183.30 \text{ دج.}$$

.. بالنسبة للممرض العامل بقسم طب العيون رجال:

$$\text{تكلفة الزيارة} = (\text{تكلفة الدقيقة}) \times (\text{مدة الزيارة}) \times (\text{عدد مرات الزيارة})$$
$$= (5.52 \times 10 \text{ دقائق} \times 6 \text{ مرات}) = 337.20 \text{ دج}$$

2.3 حساب ما تتحمله العملية من مجموعة تكاليف أخرى

1.2.3 حساب ما تتحمله العملية من المصاريف الغير مباشرة الخاصة بقسم العمليات:

. المصاريف المشتركة:

= تكلفة الدقيقة

$$(\text{قيمة المصاريف المشتركة الخاصة بقسم العمليات}) \div (\text{إجمالي وقت العمليات المنجزة خلال 2018})$$

$$\text{تكلفة الدقيقة} = 6975748.02 \div (167795) = 41.57 \text{ دج}$$

$$\text{ومنه نصيب العملية} = 60 \times 41.57 = 2494.20 \text{ دج}$$

. المصاريف الإدارية:

= تكلفة الدقيقة

$$(\text{قيمة المصاريف الإدارية الخاصة بقسم العمليات}) \div (\text{إجمالي وقت العمليات المنجزة خلال 2018})$$

$$\text{تكلفة الدقيقة} = 38457003.93 \div (167795) = 229.19 \text{ دج}$$

$$\text{ومنه نصيب العملية} = 60 \times 229.19 = 13751.40 \text{ دج}$$

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

. مصاريف اللوازم المتنوعة:

تكلفة الدقيقة =

(قيمة مصاريف اللوازم المتنوعة الخاصة بقسم العمليات) ÷ (إجمالي وقت العمليات المنجزة خلال 2018)

$$\text{تكلفة الدقيقة} = 27776863 \div (167795) = 165.54 \text{ دج}$$

$$\text{ومنه نصيب العملية} = 165.54 \times 60 \text{ دقيقة} = 9932.40 \text{ دج}$$

. مصاريف الصيانة:

تكلفة الدقيقة = (قيمة مصاريف الصيانة الخاصة بقسم العمليات) ÷ (إجمالي وقت العمليات المنجزة)

$$\text{تكلفة الدقيقة} = 681436 \div (167795) = 4.06 \text{ دج}$$

$$\text{ومنه نصيب العملية} = 4.06 \times 60 \text{ دقيقة} = 243.60 \text{ دج.}$$

### 2.2.3 حساب ما تتحمله العملية من المصاريف المباشرة الخاصة بقسم العمليات

. مصاريف التغذية:

بلغت قيمة ما يتحمله قسم غرف العمليات من هذه المصاريف خلال سنة 2018: 418289 دج.

$$\text{نصيب العملية من مصاريف التغذية} = (\text{قيمة المصاريف}) \div (\text{عدد العمليات الإجمالي})$$

$$\text{نصيب العملية} = 418289 \div 5481 = 76.31 \text{ دج}$$

### 3.3 نصيب العملية من إجمالي مصاريف الإهلاكات الخاصة بالمؤسسة محل الدراسة مساحة ومعدات طبية

وغير طبية:

بلغت قيمة أقساط الإهلاكات لأقسام المؤسسة الإستشفائية محل الدراسة باستثناء قسم طب العيون رجال:

$$18190437.67 \text{ دج.}$$

وقد تحصلنا على هذا المبلغ بالرجوع إلى جدولي التوزيع الأولي والثانوي، حيث يحتوي الأول قسط الإهلاك

الخاص بقسم الإدارة والذي يساوي إلى 413186.09 دج، أما الثاني فيحتوي على إهلاك باقي الأقسام والذي

يساوي إلى 19621132.76 دج، وقد تم استثناء قسط إهلاك قسم طب العيون رجال لتجنب حسابه مرتين

فهو مدمج في تكلفة اليوم الإستشفائي لنفس القسم والذي يساوي 1843881.18 دج.

ومنه:



**الفصل الرابع:**  
**مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة**  
**باستخدام نظام محاسبة التكاليف**

$$1843881.18 - (19621132.76 + 413186.09) = \text{قيمة قسط الإهلاك السنوي}$$

$$= 18190437.67 \text{ دج.}$$

وبالتالي فإن:

$$\text{نصيب العملية من إجمالي مصاريف الإهلاكات} = (\text{تكلفة الدقيقة}) \times (\text{وقت إنجاز العملية})$$

$$\text{وتكلفة الدقيقة} = (\text{قيمة أقساط الإهلاك}) \div (\text{إجمالي وقت العمليات المنجزة})$$

$$167795 \div 18190437.67 =$$

$$= 108.40 \text{ دج}$$

ومنه:

$$\text{نصيب العملية من إجمالي مصاريف الإهلاكات} = 108.40 \times 60 \text{ دقيقة} = 6504 \text{ دج.}$$

بعد حساب تكاليف عملية الحول الجراحية وفق المعطيات الجديدة نلخصها في الجدول التالي:

**جدول رقم: 78**

**ملخص تكاليف عملية الحول الجراحية وفق المعطيات الجديدة**

المجموع	التكلفة	عناصر أجزاء الخدمة	أجزاء الخدمة	الوحدة: دج
5576.05	276.60	أجرة الطبيب	الفحص الأولي للمريض	مرحلة قبل العملية
	168.43	أجرة الممرض		
	3722.90	تكلفة التحاليل		
	1408.12	تكلفة الأشعة الصدرية		
9072.36	9072.36	تكلفة اليوم الإستشفائي	الإيواء (يومان)	
7436.28	2751.60	أجرة الأطباء	الأجور	مرحلة العملية
	674.89	أجرة الممرضين		
	1509.79	أدوية	أدوية ومستهلكات طبية	
	2500.00	مواد طبية مستهلكة وأدوات طبية صغيرة		
33522.41	183.30	تكلفة زيارة الطبيب	الزيارات الطبية	مرحلة بعد العملية
	337.20	تكلفة زيارة الممرض		
	76.31	نصيب العملية من المصاريف المباشرة	تكاليف أخرى	
	26421.60	نصيب العملية من المصاريف غير المباشرة		
	6504.00	نصيب العملية من إجمالي أقساط الإهلاك		
55607.10			المجموع	

المصدر: من إعداد الباحثة

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

من خلال الجدول يتبين أن:

..تكلفة عملية الحول الجراحية قد انخفضت بزيادة عدد العمليات المنجزة خلال السنة، والتي أصبحت 55607.10 دج أي بفارق يقدر بـ: (18.94959 - 10.55607 = 08.39352 دج)

..وإذا قارنا بين تكلفة العملية لدى المؤسسات والعيادات الخاصة وتكلفة العملية لدى مؤسستنا محل الدراسة نجد أن هذه الأخيرة قادرة على دخول المنافسة مع المؤسسات الصحية المتواجدة ليس على مستوى ولاية بسكرة فقط بل حتى مع المؤسسات المتواجدة بالولايات المجاورة طبعاً هذا إن استغلت إمكانياتها البشرية والمادية. . يستطيع المريض في هذه الحالة التمييز بين منتجات المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة محل الدراسة وبين منتجات المؤسسات والعيادات الخاصة بكل سهولة، فقد ذكرنا سابقاً أن تكلفة عملية الحول الجراحية في هذه الأخيرة لا تقل عن 66000 دج غير متضمنة تكلفة التحاليل الطبية والأشعة، وأن تكلفة العملية المقدر بعد زيادة عدد العمليات المنجزة خلال السنة في مؤسستنا محل الدراسة هي 55607.10 دج متضمنة تكلفة التحاليل الطبية والأشعة، وللمقارنة لا بد من توحيد عناصر التكلفة للعملية المعنية.

وإذا أخذنا التكلفة المتوصل إليها من خلال الجدول أعلاه وطرحنا منها قيمة التحاليل الطبية والأشعة نجد أن تكلفة العملية تصبح 51884.20 دج، حيث:

تكلفة عملية الحول الجراحية = (التكلفة المتوصل إليها) - (تكاليف التحاليل الطبية والأشعة).

$$= 51884.20 - 3722.90 - 1408.12 = 50476.08 \text{ دج}$$

وهنا أصبح الفرق واضحاً وهو: (660000 - 50476.08) = 15523.92 دج لصالح المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة محل الدراسة.

**المطلب الثاني: متطلبات أخرى لتحقيق التنافسية بالمؤسسة محل الدراسة**

**أولاً: جودة الخدمات الصحية**

تعتمد المؤسسة الإستشفائية محل الدراسة مفهوم الجودة في تقديم خدماتها لأن هذه الأخيرة تعد أهم شرط لقبول المنتجات الصحية خاصتها والطلب عليها، فسوق الخدمات الصحية له مميزات خاصة لارتباطه بحياة الإنسان واستعداده لدفع أي مبلغ مقابل حصوله على خدمة صحية ذات جودة تضمن له تحسن حالته الصحية. وحسب تخصصنا لا نستطيع الحكم على الجانب التقني ويبقى حكماً فقط على الإطار العام لعملية تقديم الخدمات الصحية حيث تتوفر في المؤسسة محل الدراسة مظاهر الجودة من خلال:

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

. ضمان خدماتها الصحية قبل وبعد إجراء العملية فالمرضى يمكث بالمؤسسة يومين أو ثلاثة على حسب نوع العملية يكون خلالها تحت المراقبة الطبية ليلا ونهارا، على عكس المؤسسات الصحية الخاصة التي تستقبل المريض صباحا لتجري له العملية بعدها يوضع تحت المراقبة من 4 إلى 6 ساعات ويتم تخريجه.  
. الإستقبال الحسن بالمؤسسة محل الدراسة ومرافقة المريض من قيامه بالفحص الأولي إلى غاية إجراء العملية.  
. تحمل المسؤولية كاملة في حال وقوع انتكاسات للمريض على عكس المؤسسات الخاصة التي لا تستقبل مرضاها ثانية في الحالات الحرجة وترسلهم إلى المؤسسات العمومية الإستشفائية.  
. توفر المؤسسة محل الدراسة على مهارات بشرية من أطباء مختصين، ممرضين ممتازين مثلها مثل المؤسسات الصحية الخاصة.  
. توفر المؤسسة محل الدراسة على المستلزمات الطبية الحديثة (أجهزة طبية، معدات...).

وما يمكن قوله عن رغبة المؤسسة الإستشفائية محل الدراسة بشأن تحقيق جودة خدماتها الصحية فضلا عن النقاط السابقة أنها لا بد أن تركز على إحتياجات زبائنها ومحاولة إرضائهم وحتى تحقيق توقعاتهم، هذا ما يجعلها متميزة عن باقي المؤسسات الصحية وبنظرهم، فرضا الزبون عن جودة الخدمات الصحية يعد مفتاحا متميزا لتحقيق مكانة في سوق الخدمات الصحية ومن أهم متطلبات تحقيق التنافسية ومن ثم القدرة على المنافسة.

**ثانيا: الاهتمام بالموارد البشري:** يعتمد هذا النوع من المؤسسات على المورد البشري في تقديم خدماتها الصحية بشكل كبير عكس أي نوع آخر من المؤسسات وعدم قدرتها على إستبدالها بالأجهزة والآلات، لذا كان لزاما عليها الاهتمام بها والتركيز عليها لإخراج روح الإبداع والإبتكار لديهم وذلك بتوفير الظروف الملائمة للعمل وإتاحة الفرص للتكوين والتدريب المستمرين على غرار المكافآت والحوافز المادية والمعنوية وإشراكهم في عملية صنع القرار الذي يولد لديهم نوع من الرضا وبالتالي رفع قدراتهم الإنتاجية.  
كما يعد هذا العامل من أهم الميزات التنافسية التي إذا امتلكتها أي مؤسسة واعتمدت عليها يكون لها قدرة كبيرة على المنافسة خاصة في مجال الخدمات الصحية.

**ثالثا: السعر:** يعد السعر من أهم متطلبات تحقيق تنافسية المؤسسات العمومية الإستشفائية عامة والمؤسسة محل الدراسة خاصة ومصدر لجذب الزبائن باعتبار أن تقديم الخدمات الصحية بسعر منخفض يؤدي إلى كسب حصة سوقية تمكن المؤسسة من المنافسة والصمود أمام المنافسين، إلا أنه يجب الأخذ بعين الإعتبار أن السعر المنخفض في أغلب الأحيان يدل على انخفاض مستوى جودة الخدمات الصحية المقدمة وكذا مراعاة أسعار المنافسين ومحاولة إعتداد السعر الأنسب تماشيا معها ومع تكاليف المؤسسة محل الدراسة.

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

رابعاً: المواقع الإلكترونية: إن دخول المؤسسات العمومية الإستشفائية لسوق الخدمات الصحية الذي تسوده المنافسة الشديدة والذي تسيطر عليه المؤسسات الصحية الخاصة حالياً على المستوى المحلي أما دولياً فإن كبريات المؤسسات الإستشفائية يمكن لنا أن ننافسها بجودة منتجاتنا يحتم عليها مواكبة تطورات العصر والتكيف معها، ويعد إمتلاكها لمواقع إلكترونية أحد أهم الجوانب التي يجب التركيز عليها.

وللأسف فإن مؤسستنا محل الدراسة لا تملك موقعا إلكترونيا والذي يمكن أن يوفر لها العديد من المزايا إن اعتمده، منها:

. التعريف بالمؤسسة العمومية الإستشفائية وخدماتها الصحية.

. كسب المزيد من الزبائن عبر مختلف المناطق الجغرافية.

. إمكانية اختراق أسواق جديدة في مدة أقصر وبتكاليف أقل.

. سهولة إيجاد الموردين والتعامل معهم.

. كسب ولاء الزبائن من خلال خفض الأسعار، تقديم منتجات ذات جودة.

كل هذه النقاط وأخرى تعد بمثابة مزايا تنافسية تحقق للمؤسسة العمومية الإستشفائية محل الدراسة القدرة على المنافسة ومنه البقاء والإستمرار.

## الفصل الرابع: مساهمة في تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة باستخدام نظام محاسبة التكاليف

### خلاصة الفصل

تعرضنا في الدراسة التطبيقية إلى دراسة حالة المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة، حيث تطرقنا إلى تعريفها وهيكلها التنظيمي ومعايير تصنيفها وتنظيمها المالي كما وقفنا على واقع نظامها التكاليفي وكيفية تحديد تكاليف منتجاتها الصحية.

وإيماننا منا بالإمكانات التي تمتلكها هذه المؤسسة سواء المادية أو البشرية، قمنا بتقديم مساهمة بسيطة متمثلة في محاولة تصميم نظام محاسبة تكاليف سليم معتمدين في ذلك على المعطيات المتوفرة وحساب تكلفة إحدى المنتجات الصحية المتمثلة في عملية الحول الجراحية ومقارنتها بتكلفة نفس العملية في المؤسسات الصحية الخاصة وحاولنا تقديم بعض السياسات المقترحة لتخفيض التكاليف وحاولنا تطبيقها على نفس العملية وخلصنا إلى أن مؤسستنا محل الدراسة قادرة على دخول سوق المنافسة مستقبلا وبتكلفة تقل عن منافسيها.

كما تطرقنا إلى متطلبات تحقيق تنافسية المؤسسة محل الدراسة كامتلاكها لمواقع إلكترونية تحقق لها الشهرة والعديد من المزايا الأخرى، والتركيز على الجودة ودورها الكبير في خلق الطلب على منتجاتها، والسعر الذي يعتبر هو الآخر مصدر لجذب الزبائن، ووجوب إهتمامها بمواردها البشرية وتطويرهم وتنمية كفاءاتهم خاصة وأن مجال الطب يعتمد بشكل شبه كلي على هذه الموارد.

ومما سبق فعلى المؤسسات العمومية الإستشفائية إعادة تصميم نظامها التكاليفي معتمدة في ذلك على محاسبين متخصصين بما يكفل لها حساب تكاليفها بصورة دقيقة، وأن تعتمد على الأساليب الإدارية لتخفيض هذه التكاليف أو انتهاج بعض السياسات المساعدة على تحقيق التميز التنافسي، وأن تتخذ من الجودة شعارا لمنتجاتها وهذا ضمانا لاستمرارها وصمودها في وجه منافسيها من جهة، وتحقيقا لأهدافها الإنسانية والمالية من جهة أخرى، وأن تولي إهتماما لمحيطها الخارجي وتحاول اقتناص الفرص المتاحة أمامها لتحصد حصة سوقية أكبر وتتفوق على منافسيها.

خاتمة

## خاتمة

إن انهيار مختلف الحواجز أمام المنتجات الخدمية والمنتجات الصحية على الخصوص نتيجة الانفتاح الاقتصادي الذي يشهده العالم وسعي الدولة الجزائرية نحو تطبيق النظام التعاقدى، وضع المؤسسات العمومية الإستشفائية أمام حتمية تحديد تكاليف منتجاتها الصحية والبحث عن أساليب تحد من قصور أنظمتها وتقنياتها المطبقة في هذا المجال سعيا نحو إيجاد سبيل تعزز به قدرتها التنافسية وتضمن وجودها واستمرارها.

ولقلة البحوث في هذا المجال حاولنا التعريف بالمؤسسات العمومية الإستشفائية، طبيعتها، خصائصها، نظامها التكاليفي مع تحديد أهم المتطلبات لتصميم نظام محاسبة التكاليف يتماشى وطبيعة المؤسسات الإستشفائية العمومية بعد تبيان الحتمية القانونية لإدخال نظام محاسبة التكاليف بهذه المؤسسات في الجزائر.

تم التطرق إلى المفاهيم الأساسية لمحاسبة التكاليف ونظام محاسبة التكاليف، والطرق التقليدية لحساب التكاليف، وكذا طريقة التكاليف على أساس الأنشطة التي ترمي إلى التحديد الدقيق للتكلفة ومعالجة مشكلة تخصيص المصاريف غير المباشرة، وطريقة التكلفة المستهدفة التي تقوم على تحديد التكلفة المستهدفة إنطلاقا من تحديد السعر المستهدف كطريقتين حديثتين لحساب التكاليف.

أما فيما يخص تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية فتبين أن التنافسية عموما تنتج عن امتلاك ميزة تنافسية تميزها عن باقي المؤسسات الإستشفائية وأساسا ضمان تقديم خدمات صحية، وانخفاض التكاليف الذي يؤثر على سعر المنتجات، وإملاك موارد بشرية متميزة التي تمثل عامل جذب للزبائن (المرضى) في مجال الخدمات الصحية.

ولتستطيع المؤسسة العمومية الإستشفائية تحديد طبيعة ميزتها التنافسية عليها القيام بعملية التحليل الإستراتيجي لمحيطها، أي إنجاز دراسة معمقة للقطاع الذي تنشط فيه لتتعرف على منافسيها عن قرب وتحليل سلوكهم ومنه تحديد الفرص المتاحة أمامها مقارنة بإمكاناتها وخبراتها الداخلية التي تمثل ميزتها التنافسية، ونستطيع جمع أهم متطلبات تحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية في جودة الخدمات الصحية، والتكلفة المنخفضة، والسعر المناسب، والمورد البشري المتميز، والتخطيط والتسيير الإستراتيجيين، والمواقع الإلكترونية لتحقيق التسويق الإلكتروني،...، وانطلاقا من محاولة المؤسسات تحقيق هذه المتطلبات التي تعد كأساس للوصول إلى ميزة تنافسية لتحقيق رضا زبائنها تبقى دائما تسعى لضمان البقاء والإستمرار في السوق التنافسي.

وبالنظر إلى واقع المؤسسات العمومية الإستشفائية في بلادنا فإن السبيل الوحيد حاليا لتحقيق التميز هو التحكم الجيد في التكاليف، باعتبار أن تحقيق الجودة في المنتجات الصحية يتطلب وقتا أطول ومجهودات أكبر ومعدات متطورة...، زيادة إلى عدم وجود مصلحة تتكفل بترويج وتسويق منتجات المؤسسات العمومية الإستشفائية، مع المشاكل التي تواجهها الإدارة والتي تقف عائقا أما اعتمادها على التخطيط والتسيير الإستراتيجي لتحقيق تنافسياتها كغياب ثقافة التغيير، وضعف عملية الإتصال، والصراع الدائم بين خطي السلطة الإداري والطبي داخل هذه المؤسسات.

# خاتمة

ومن خلال الدراسة توصلنا إلى النتائج التالية:

. الأهمية البالغة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات العمومية الإستشفائية لما يوفره من معلومات تساعد الإدارة على إتخاذ القرارات الإدارية.

. رغم إعتبار كل من طريقة الأقسام المتجانسة والتكاليف المتغيرة والتكاليف المعيارية تقليدية إلا أن لها خصائص تساعد في عملية التسيير وتستطيع المؤسسة تطبيقها جنبا إلى جنب والطرق الحديثة للتكاليف.

. تتمثل أبعاد الميزة التنافسية في الكفاءة، الجودة، الإبداع والاستجابة لمتطلبات الزبون.

. تتمثل متطلبات إستخدام نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الإستشفائية في:

..المورد البشري الكفاء (محاسب).

..توفر برنامج لتسهيل العمل المحاسبي.

..تحديد مراكز التكلفة.

..تحديد وحدة التكلفة.

..تحديد الفترة التكاليفية.

..تحديد عناصر التكاليف.

..تحديد المجموعة الدفترية والمستندية.

..تحديد دليل التكاليف.

..تحديد تقارير الأداء وقوائم التكاليف.

..تحديد الطريقة المحاسبية المتبعة لتحديد التكاليف.

. تواجه المؤسسات العمومية عامة والإستشفائية خاصة مشكل صعوبة إرضاء الزبون نظرا لطبيعتها الخدمية وطبيعة منتجاتها التي تمثل مسألة حياة أو موت بالنسبة له، حيث لا تستطيع تقديم نفس الخدمة بنفس الجودة لاعتمادها بنسبة كبيرة على العنصر البشري في تقديمها.

. المؤسسة العمومية الإستشفائية القادرة على التحكم في تكاليفها بتطبيق إستراتيجية التكلفة هي التي تستطيع

دخول سوق المنافسة من أوسع أبوابه.

. تتمثل متطلبات تحقيق التنافسية في:

..جودة الخدمات الصحية.

..تخفيض التكلفة.

..السعر.

..المورد البشري.

..المواقع الإلكترونية.

..التخطيط والتسيير الإستراتيجي.



## خاتمة

- . على المؤسسة التوفيق بين إستراتيجيتها السعرية ومتطلبات الزبائن لكسب ثقتهم وبالتالي حصة أكبر في السوق.
- . إن إتباع المؤسسة العمومية الإستشفائية لأحد الأساليب الإدارية جنبا إلى جنب وتطبيق طرق محاسبة التكاليف يمكنها من التحكم الجيد في تكاليفها ما يساعد على تحقيق تنافسيتها.
- . عدم وجود قسم خاص بحاسبة التكاليف.
- . عدم إستخدام المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة لطريقة علمية لحساب تكاليفها.
- . تسجيل قيمة المعدات والتجهيزات سواء الطبية أو غير الطبية كاملة دون مراعاة أقساط الإهلاك للفترة والفترات اللاحقة.
- . عدم تتبع ما يتم صرفه من الصيدلية واعتبار أن كل ما صرف يستهلك، وهذا ما يؤثر على عملية حساب التكاليف.
- . تعد الدفاتر والسجلات المعتمدة في المؤسسة جردية أو إحصائية فقط.
- . يتمثل المبدأ الأساسي لطريقة الأقسام المتجانسة في الفصل بين المصاريف المباشرة وغير المباشرة وهذا ما لم نلتمسه في الطريقة المعتمدة بالمؤسسة الإستشفائية، حيث نجد كل من جدول التوزيع الأولي والثانوي يحويان مصاريف مباشرة وغير مباشرة.
- . إعتبار كل من قسم غرف العمليات والتصوير بالأشعة والمخبر أقساما ثانوية في حين أنها تعتبر أقساما رئيسية لأنها ذات ارتباط وثيق بالمنتجات النهائية للمؤسسة والمتمثلة في العمليات الجراحية المقدمة للمرضى.
- . عدم الأخذ بعين الإعتبار العلاقة التبادلية بين الأقسام الثانوية.
- . يعتبر التحكم في التكلفة أهم متطلب لتحقيق تنافسية المؤسسة العمومية الإستشفائية لطب العيون بسكرة من خلال تطبيق نظام محاسبة التكاليف.
- . ضرورة الأخذ بعين الإعتبار عامل جودة الخدمة الصحية أثناء إتباع سياسة التحكم في التكاليف للمحافظة على ولاء زبائننا.

إختبار الفرضيات:

من خلال النتائج المتوصل إليها يتبين بوضوح صحة الفرضية الأولى التي تشير إن إدخال نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات العمومية الإستشفائية الجزائرية ضرورة حتمية لبناء وتطوير استراتيجيات العمل الإستشفائي، على أسا أن المؤسسات الإستشفائية تتميز بتنوع وتعدد خصائص منتجاتها؛ كعدم ملموسيتها وعدم تجانسها ولا يمكن تخزينها بل تستخدم مباشرة، وأن هذه المؤسسات بحاجة إلى معلومات تكاليفية لتحديد سعرها فضلا عن دعم هذه المعلومات للإدارة في مجال إتخاذ القرارات الصائبة التي تؤدي إلى تطوير إستراتيجيات العمل الإستشفائي، وهذا ما يوفره نظام محاسبة التكاليف.

كما تثبت هذه النتائج صحة الفرضية الثانية التي تشير أنه لضمان البقاء والاستمرار ومنتجات إستشفائية مميزة نوعا وكما ونوقينا وتكلفنا ضرورة استخدام نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات العمومية الإستشفائية في الجزائر، لأن استخدام نظام محاسبة التكاليف يحقق أهم متطلب

## خاتمة

لتحقيق التنافسية ألا وهو التحكم في التكلفة وتحقيق الرقابة على استخدام الموارد وتقييم الأداء ومنه إلى تحقيق جودة المنتجات الصحية وكسب ثقة الزبائن.

كما تثبت صحة الفرضية الثالثة التي تؤكد أن **للمؤسسات الإستشفائية العمومية الجزائرية المقومات الضرورية التي تؤهلها لتطبيق نظام محاسبة التكاليف**، ويظهر هذا بالتوفر الفعلي لهذه المقومات والتي اعتمدنا عليها لتصميم وإستخدام نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة.

وبالنسبة للفرضية الرابعة التي تشير أنه **يوجد لدى المؤسسات العمومية الإستشفائية صعوبات كبيرة تحول دون تطبيق نظام محاسبة التكاليف**، فإنه يظهر بوضوح من خلال الدراسة الميدانية التي قمنا بها عدم صحة هذه الفرضية إذا ما توفرت الرغبة في استخدام نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات العمومية الإستشفائية وقد حاولنا تأكيد هذا من خلال مساهمتنا في تصميم نظام محاسبة التكاليف وتطبيقه بالمؤسسة محل الدراسة والوصول إلى تحديد تكلفة منتج من منتجاتها.

**التوصيات:** بناء على النتائج المتوصل إليها يمكن إقتراح بعض التوصيات:

. ضرورة تبني نظام محاسبة التكاليف من طرف المؤسسة الإستشفائية محل الدراسة استعدادا لمواجهة تغيرات المحيط.

. إقامة قسم خاص بالمحاسبة وتوفير محاسبين أكفاء والعمل على تكوينهم بصفة دورية.

. تبني نظام المحاسبة المالية الذي يلعب دورا تكامليا مع نظام محاسبة التكاليف.

. التوجه نحو الإعتماد أكثر على الدعاية الإلكترونية ومحاولة الإستفادة من مزايا التطور التكنولوجي في هذا المجال.

وأخيرا نأمل أننا قدمنا ولو مساهمة بسيطة تساعد في إزالة الغموض عن بعض الجوانب المتعلقة بكيفية تصميم وتثبيت ومتطلبات استخدام نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات العمومية الإستشفائية، وكذا كيفية تحديد تكاليفها وأسس تنافسياتها، ورغم الجهد المبذول فإننا نقر أن بحثنا لا يخلو من نقائص كأبي بحث علمي وعمل بشري مع تعدد العراقيل التي واجهتنا ميدانيا.

# قائمة المراجع

## قائمة المراجع

### . الكتب باللغة العربية

1. أحمد حلمي جمعة، عطا الله خليل، خالد إبراهيم الطراونة، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999
2. أحمد حلمي جمعة، محاسبة التكاليف المعيارية (التصميم، الرقابة، محاسبة المسؤولية)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011
3. أحمد سيد مصطفى، التنافسية في القرن الحادي والعشرين مدخل إنتاجي، دار المؤلف، القاهرة، 2003
4. أحمد صلاح عطية، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006
5. أحمد محمد نور، شحاته السيد شحاته، مدخل معاصر في مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، 2003
6. إسماعيل حجازي، معالم سعاد، التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، 2013
7. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006
8. إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف في المنشآت الصناعية بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر، عمان، 2009
9. إيمان فاضل السامرائي، هيثم محمد الزغبى، نظم المعلومات الإدارية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2004
10. بشير عباس العلاق، التسويق في عصر الانترنت والاقتصاد الرقمي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2003
11. بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط3، الجزائر، 2004
12. تامر فكري النجار، الاقتصاد المعرفي ودوره في تعزيز القدرات التنافسية للصادرات الصناعية (تجارب عالمية)، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2016
13. ثابت عبد الرحمان إدريس، جمال الدين محمد المرسي، الإدارة الإستراتيجية، مفاهيم ونماذج تطبيقية، الدار الجامعية، مصر، 2002
14. تامر البكري، أحمد الرحومي، تسويق الخدمات المالية، إثراء للنشر والتوزيع، 2008
15. تامر ياسر البكري، تسويق الخدمات الصحية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2005
16. ثناء علي القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010
17. جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية رقابة وإثبات، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2006
18. جمال الدين محمد المرسي، الإدارة الإستراتيجية للموارد البشرية، الدار الجامعية الإبراهيمية، الإسكندرية، 2006
19. حسان محمد نذير حرستاني، إدارة المستشفيات، الإدارة العامة للبحوث، السعودية، 1990
19. حسن علي الزغبى، نظم المعلومات الاستراتيجية مدخل استراتيجي، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2005

## قائمة المراجع

20. خضير كاظم حمود، إدارة الجودة الشاملة، ط3، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2007
21. خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر، ط2، عمان، 2010
22. الداوي الشيخ، محيط، إستراتيجيات وهياكل المؤسسة، ج1، مركز الطباعة لجامعة الجزائر، الجزائر، 1998
23. ردينة عثمان يوسف، التسويق الصحي والإجتماعي، دار المناهج، الأردن، 2008
24. رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف (مفاهيم، مبادئ، تطبيقات)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000
25. روبرت.أ.بتس، ديفيدلي، الإدارة الإستراتيجية (بناء الميزة التنافسية)، ت.عبد الحكم الخزامي، دار الفجر للنشر والتوزيع، مصر، 2008
26. زهير عمرو دردر، محاسبة التكاليف مدخل إتخاذ القرارات (التكاليف المعيارية وتحليل الإنحرافات)، دار المريخ للنشر، السعودية، 2013
27. سليم بطرس جلدة، إدارة المستشفيات والمراكز الصحية، دار الشروق للنشر والتوزيع، الأردن، 2007
28. سيد عبد المقصود دبيان، محمد محمد عبد الغني، أنظمة محاسبة التكاليف، دار التعليم الجامعي، الاسكندرية، 2015
29. شارلزهل، جاريت جونز، الإدارة الاستراتيجية مدخل متكامل، ت. رفاعي محمد رفاعي، محمد عبد المتعال، دار المريخ، الرياض، 2008
30. صالح الرزق، عطا الله خليل بن وراذ، مبادئ محاسبة التكاليف المعيارية الإطار النظري والعملي، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، 2012
31. صالح عبد الله الرزق، عطا الله وراذ خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1999
32. صلاح الدين عبد المنعم مبارك، محاسبة التكاليف للأغراض الإدارية مدخل إدارة التكلفة، مكتبة الوفاء القانونية، الإسكندرية، 2013
33. طاهر محسن منصور الغالي، وائل محمد صبحي إدريس، الإدارة الاستراتيجية منظور منهجي متكامل، دار وائل للنشر ط 2، 2009
34. طلعت الدمرداش، إقتصاديات الخدمات الصحية، ط2 مكتبة القدس الزقازيق، مصر، 2006
35. عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، الإدارة الإستراتيجية لمواجهة تحديات القرن الحادي والعشرين، مجموعة النيل العربية، مصر، 1999
36. عبد الحي عبد الحي مرعي، صلاح الدين عبد المنعم مبارك، عطيه عبد الحي مرعي، محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002
37. عبد العزيز مخيمر، محمد الطعمنة، الإتجاهات الحديثة في إدارة المستشفيات (المفاهيم والتطبيقات)، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2003

## قائمة المراجع

38. عبد المهدي بواعنة، إدارة الخدمات والمؤسسات الصحية (مفاهيم، نظريات وأساسيات في الإدارة الصحية)، دار الحامد، الأردن، 2004
39. عبد الناصر إبراهيم نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2002
40. علاء فرحان طالب، زينب مكي محمود البناء، إستراتيجية المحيط الأزرق والميزة التنافسية المستدامة مدخل معاصر، دار الحامد للنشر، الأردن، 2012
41. علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999
42. عليرحال ، المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق، مطبعة عمار قرفي، باتنة، 1999
43. عليوة السيد، إدارة الأزمات في المستشفيات، إيتراك للنشر، القاهرة، 2001
44. فريد توفيق نصيرات، إدارة المستشفيات، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008
45. فريد كورتل، تسويق الخدمات، دار كنوز المعرفة العلمية، عمان، 2009
46. فوزي مذكور، تسويق الخدمات الصحية، إيتراك للنشر والتوزيع، مصر، 1998
47. كاظم نزار الركابي، الإدارة الإستراتيجية (العولمة والمنافسة)، دار وائل للنشر، عمان، 2002
48. كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية (منهاج علمي وعملي)، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2002
49. محسن أحمد الخضيري، صناعة المزايا التنافسية، مجموعة النيل العربية للنشر، مصر، 2004
50. محمد إبراهيم عبيدات، أساسيات التسعير في التسويق المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2004
51. محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر ط2، عمان، 2010
52. محمد تيسير الرجبي، محاسبة التكاليف، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2013
53. محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، ط4 دار وائل للنشر، عمان، 2007
54. محمد حسين العيساوي وآخرون، الإدارة الإستراتيجية المستدامة (مدخل لإدارة المنظمات في الألفية الثالثة)، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2011
55. محمد سامي راضي، المحاسبة عن المستشفيات والوحدات العلاجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007
56. محمد سامي راضي، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003
57. محمد صالح المؤذن، مبادئ التسويق، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2008
58. محمد طاهر الخلف وآخرون، الإدارة الإستراتيجية، ألفا للوثائق، قسنطينة، الجزائر، 2017
59. محمد عاطف عبيد، التنظيم الصناعي وإدارة الإنتاج، دار النهضة العربية، بيروت، 1974
60. محمد عبد العال النعيمي، إدارة الجودة المعاصرة، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2009
61. محمد محمد الخولاني، إدارة النشاط الإنتاجي والعمليات، دار الوفاء، مصر، 2007
62. محمود علي الجبالي، قصي السامرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، 2000
63. محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصحية، المكتبة العصرية، مصر، 2005

## قائمة المراجع

64. مسلم حوا، الحوكمة وتأثيرها على تنافسية الأسواق المالية تجربة السوق المالية السورية، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2011
65. مصطفى أحمد حامد رضوان، التنافسية كألية من آليات العولمة الاقتصادية ودورها في دعم جهود النمو والتنمية في العالم، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2011
66. ميلود تومي، وظيفة الصيانة في المؤسسة الاقتصادية، مطبعة مولود معمري، الجزائر، 2008
67. نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، دار اليازوري العلمية، عمان، 2013
68. نادية العارف، الإدارة الاستراتيجية (إدارة الألفية الثالثة)، الإسكندرية، 2000
69. ناصر دادي عدون، إقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1998
70. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية دروس وتمارين، دار المحمدية العامة، الجزء الأول، الجزائر، 1999
71. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999
72. ناصر نور الدين عبد اللطيف، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008
73. نبيل محمد مرسي، استراتيجية الإدارة العليا (إعداد، تنفيذ، مراجعة)، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2006
74. نبيل مرسي خليل، الإدارة الاستراتيجية (تكوين وتنفيذ استراتيجيات التنافس)، مؤسسة المعارف للطباعة والنشر، مصر، 1995
75. نبيل مرسي خليل، التخطيط الاستراتيجي، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 2008
76. نبيل مرسي خليل، الميزة التنافسية في مجال الأعمال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1998
77. نظام موسى سويدان، شفيق إبراهيم حداد، التسويق مفاهيم معاصرة، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2003
78. نواف محمد فخر، عطا الله محمد القطيش، محاسبة التكاليف الصناعية، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، 2014
79. هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، القاهرة، 2000
80. هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية المستشفيات، الدار الجامعية، مصر، 2000
81. هاني حامد الضمور، تسويق الخدمات، ط2 دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2005

### . مذكرات ورسائل جامعية

82. أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية، دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بمحافظة العاصمة عمان، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الأردن، 2008

## قائمة المراجع

83. حسام عبد الكريم عاشور، استخدام أبعاد بطاقة الأداء المتوازن (BSC) كأداة لقياس أداء المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة، رسالة ماجستير في القيادة والإدارة، أكاديمية الإدارة والسياسة للدراسات العليا، فلسطين، 2015
84. زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة دراسة حالة مؤسسة إتصالات الجزائر وكالة بسكرة، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014
85. سعاد حمدي، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011
86. سمية حرنان، ترشيد التكاليف لتحقيق تنافسية المؤسسة العمومية لنقل المسافرين شرق البلاد الوحدة 34 بسكرة، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص إقتصاد وتسيير المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2007
87. صالح بلاسكة، قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية-دراسة حالة بعض المؤسسات، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص الإدارة الإستراتيجية، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2012
88. صلاح مجدي عدس، إطار مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في الجامعات الفلسطينية، رسالة ماجستير تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007
89. طلعت ممدوح بارود، مدى توافر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبنية على الأنشطة في المصارف الوطنية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007
90. عتيق عائشة، جودة الخدمات الصحية في المؤسسات العمومية الجزائرية دراسة حالة المؤسسة العمومية الإستشفائية ولاية سعيدة، مذكرة ماجستير، تخصص تسويق دولي، جامعة تلمسان، 2012/2011
91. عثمان بودحوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية دراسة حالة شركة إسمنت عين الكبيرة، مذكرة ماجستير تخصص إقتصاد وتسيير المؤسسات، جامعة 20 أوت 1955، سكيكدة، 2008
92. علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010
93. محمد بي عبيان الدوسري، التخطيط الإستراتيجي ودوره في تحقيق الميزة التنافسية في مصانع مياه الشرب المعبأة السعودية، رسالة ماجستير في العلوم الإدارية، كلية العلوم الاجتماعية والإدارية، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، الرياض، 2016
94. محمد حسن الحداد، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011



## قائمة المراجع

95. موسى سهام، تفعيل المواقع الالكترونية لتحقيق تنافسية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة حالة مؤسسة قديلة لتعبئة المياه المعدنية الطبيعية بسكرة، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وتكنولوجيا الإعلام والاتصال، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2008
96. هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2013

### . الجرائد والمجلات

97. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، المرسوم التنفيذي رقم 07-140 المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الإستشفائية ومؤسسات الصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها، المؤرخ في 02 جمادى الأولى 1428، الموافق ل 19 ماي 2007، العدد 33، الصادرة في 03 جمادى الأولى 1428 الموافق ل 20 ماي 2007
98. أحمد راهي عبد، إمكانية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لتحقيق الميزة التنافسية (بحث تطبيقي في عينة من المصارف الأهلية العراقية)، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 18، العدد 1، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، العراق، 2016
99. أنيس أحمد عبد الله وآخرون، التغير في أداء المنظمات الصحية وفق معايير بالدريج، دراسة استطلاعية لآراء عينة من القيادات الإدارية والمرضى الراقيدين في مستشفى تكريت العام، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، المجلد 09، العدد 28، 2013
100. براهيمية إبراهيم، تندية التكاليف كأسلوب هام لتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة مؤسسة الإسمنت ومشتقاته بالشلف-ECDE-، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة الشلف، العدد 05، 2011
101. برحومة عبد الحميد، شريف مراد، الجودة الشاملة ومواصفات الإيزو كأداة لتفعيل تنافسية المؤسسة الاقتصادية، أبحاث اقتصادية وإدارية العدد 3، جامعة محمد خيضر بسكرة، جوان 2008
102. بومعرف إلياس، القدرة التنافسية للمنظمة الإستشفائية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، العدد 10، السنة 2010
103. جبار محفوظ، بومعرف إلياس، دور محاسبة التكاليف الإستشفائية في الرقابة على المؤسسات العمومية الإستشفائية الجزائرية دراسة حالة المؤسسة الإستشفائية الجامعي سعادنة عبد النور سطيف، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 05، جامعة سطيف، 2011
104. حسن طالب هاشم وآخرون، انعكاس ترشيد تكاليف الإنتاج الصناعي على تحسين جودة المنتج دراسة تطبيقية في عينة من الشركات الصناعية العراقية، مجلة الإدارة والاقتصاد، المجلد 8، العدد 29، العراق، مارس 2019
105. حمد بلالي، الميزة التنافسية ونموذج الإدارة الاستراتيجية، مجلة العلوم الإنسانية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد 11، 2012

## قائمة المراجع

106. حمدي شحده محمود زعرب، مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات المدرجة في بورصة فلسطين دراسة ميدانية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد1، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2013
107. حنان جابر حسن، التكامل بين نظام ABC وتحليل سلسلة القيمة كأداة لخفض تكاليف القطاع المصرفي دعما لقدرة التنافسية في ظل الأزمة المالية العالمية، مجلة البحوث المحاسبية، جامعة حلوان، مصر، المجلد العاشر، العدد الأول، جويلية 2011، (9-48).
108. خالد محمد أحمد عبد الله، فتح الرحمن الحسن منصور، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقا للنشاط (ABC) كأدوات لإدارة التكلفة الإستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء دراسة حالة الشركة السودانية للتوليد الحراري، مجلة العلوم الاقتصادية، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان، 2015
109. دبون عبد القادر، دور التحسين المستمر في تفعيل جودة الخدمات الصحية حالة المؤسسة الإستشفائية محمد بوضياف ورقلة، مجلة الباحث، العدد 11، جامعة ورقلة، 2012
110. راضية عطوي، التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف دراسة حالة تخفيض تكلفة صنوبر من نوع PRIMA لشركة SANIAK(BCR)، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 15، جامعة البليدة 2، 2016
111. زعباط عبد الحميد، سخنون عقبة، دور السياسات الصناعية المصرفية في ترقية تنافسية الجهاز المصرفي الجزائري، أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد 11، جامعة محمد خيضر بسكرة، جوان 2012
112. زكريا محمد زكريا هيبية، محمود علي أحمد السيد، التحليل البيئي باستخدام نموذج SWOT في التعليم "مفهومه وآليات تطبيقه"، مجلة العلوم التربوية، العدد 04، الجزء 01، أكتوبر 2016
113. زياد هاشم السقا، ساكر ظاهر عمر أمين، دور أساليب المحاسبة الإدارية في دعم إستراتيجية قيادة الكلفة دراسة لآراء عينة من المحاسبين في الشركات الصناعية العراقية، مجلة جامعة التنمية البشرية، كردستان العراق، العدد 3، أوت 2016
114. سالم إلياس، التحليل التنافسي باستخدام النموذج الخماسي لبورتر بالتطبيق على شركة كوندور للصناعات الإلكترونية ببرج بوعريرج، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، العدد 15، 2016
115. سليمان حسين البشتلاوي، طلال سليمان جريه، أهمية تطبيق إدارة التكاليف الإستراتيجية واستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة دراسات، المجلد 42، العدد 1، كلية العلوم الإدارية، الجامعة الأردنية، 2015
116. الشريف بقة، محلب فايزة، تأثير التحليل البيئي كآلية من آليات اليقظة الإستراتيجية في بناء الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية، دراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولايي برج بوعريرج وسطيف، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة سطيف، العدد 02، جوان 2015
117. شنشونة محمد، مساهمة الثقافة التنظيمية في تحقيق الميزة التنافسية دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة، أبحاث اقتصادية وإدارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد 13، جوان 2013

## قائمة المراجع

118. الطيب داودي، مراد محبوب، تعزيز تنافسية المؤسسة من خلال تحقيق النجاح الإستراتيجي، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، العدد 12، 2007
119. عبد الوهاب بن بريكة، نجوى حبة، الخيارات الإستراتيجية لمواجهة المنافسة: حالة مؤسسة الجزائرية للاتصالات موبيليس، أبحاث إقتصادية وإدارية، العدد الثاني، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، ديسمبر 2007
120. عراية الحاج، إزدواجية السلطة في المستشفيات المفهوم والإشكالية، مجلة الباحث، العدد 7، جامعة ورقلة، الجزائر، 2010
121. غالب محمد البستجي، أثر كفاءة نظم المعلومات التسويقية في اكتساب الميزة التنافسية في الشركات الصناعية الأردنية، أبحاث إقتصادية وإدارية، كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد 9، جوان 2011
122. فراس إبراهيم كريم الحميري، تخفيض التكاليف باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة. دراسة تطبيقية في شركة بيكو لإنتاج زيت المحركات في ديالي، مجلة الإدارة والإقتصاد، السنة 40، العدد 110، العراق، 2017
123. فريد كورتل، الإدارة الفعالة للمعرفة: مصدر لتحقيق الميزة التنافسية في ظل المحيط الإقتصادي الجديد، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، العدد 12، ماي 2007.
124. قاسم عمر، ساوس الشيخ، إدارة تكاليف سلسلة الإمداد من خلال التكامل بين أسلوب إدارة التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل سلسلة القيمة، مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والإقتصادية، العدد 1، المركز الجامعي تمنغست، 2012.
125. ماهر موسى درغام، خليل إبراهيم شقفة، دراسة وتطبيق أحد النماذج المقدمة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي، المجلة العربية للإدارة، العدد الأول، المجلد 29، مصر، 2009
126. ماهر موسى درغام، مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، العدد الأول، المجلد 23، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007
127. محمد عبد الجليل المليكي، فهد يحي الجحافي، أدوات التحليل البيئي الإستراتيجي في المؤسسات التعليمية (دراسة تحليلية)، مجلة القلم، السنة السادسة، العدد 12، جامعة إب، اليمن، جانفي. مارس 2019
128. محمد عدنان وديع، القدرة التنافسية وقياسها، سلسلة دورية من إصدار المعهد العربي للتخطيط، العدد 24، الكويت، ديسمبر 2003
129. محمد عزت محمد، بسام سمير الرميدي، إستراتيجيات تخفيض العمالة في شركات السياحة المصرية في ظل الأزمات، المجلة الدولية للتراث والسياحة والضيافة، كلية السياحة والفنادق، جامعة الفيوم، المجلد 11، العدد (1/1)، مارس، 2017
130. مزهودة عبد المليك، التسيير الإستراتيجي للمؤسسات مقاربات مفهومية وتحديات التنافسية، مجلة الباحث، العدد 04، جامعة ورقلة، 2006

## قائمة المراجع

131. مسكين الحاج، صالح إلياس، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان عاشور، الجلفة، المجلد 5، العدد 13، 2011
132. معاذ يوسف الذنبيات، مدى تبني المستشفيات السعودية لتقنيات الأعمال الإلكترونية الفاعلة دراسة تطبيقية على المستشفيات العاملة في منطقة مكة المكرمة، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 10، العدد 4، الأردن، 2014
133. نضال محمد رضا الخلف، إنعام محسن حسن زويلف، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، مجلة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، مجلد 21، عدد 1، 2007
134. هشام محمد مصطفى أبو سمرة، الإطار المفاهيمي لاستراتيجيات تخفيض التكاليف والتميز التنافسي، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 8، العدد 2، جامعة قناة السويس، 2017
135. يحيوي إلهام، ليلي بوحديد، تقييم جودة الخدمات الصحية ومستوى رضا الزبائن عنها، مجلة الباحث، العدد 04، باتنة، 2014
136. يوسف بوكدر، المحاسبة التحليلية الإستشفائية كأداة لضبط وترشيد تسيير نفقات المؤسسات الإستشفائية العمومية، مجلة الاقتصاد الجديد، العدد 14، المجلد 01، 2016
137. يوسف حجيم الطائي، عبير محمد حسون كرامشة، التخطيط الإستراتيجي ودوره في تحقيق الميزة التنافسية، مجلة مركز دراسات الكوفة، العدد 19، 2010

### – الملتقيات والندوات

138. أحمد بلالي، تنافسية المؤسسة وتحديات اقتصاد المعرفة، الملتقى الدولي حول تسيير المؤسسات المعرفة الركيزة الجديدة والتحدي التنافسي للمؤسسات والاقتصاديات، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2009.
139. سملاي يحضية، بلالي أحمد، الميزة التنافسية وفعالية التسيير الاستراتيجي للموارد البشرية، ورقة بحثية مقدمة في الملتقى الدولي حول التسيير الفعال في المؤسسة الاقتصادية، جامعة مسيلة، يومي 4/3 ماي، 2004.
140. عبد الغفور دادن، حفصي رشيد، المؤسسة بين تحقيق التنافسية ومحددات المسؤولية الاجتماعية والبيئية، الملتقى الدولي الأول حول: المؤسسة بين تحقيق التنافسية ومحددات المسؤولية الاجتماعية والبيئية، جامعة ورقلة، 2016/12/65
141. العربي عطية، تدنية التكاليف كأداة استراتيجية لمواجهة المنافسة المحتملة في ظل الاقتصاد الانتقالي حالة مؤسسة سونلغاز مع استخدام نظام البرمجة الخطية، مداخلة في المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 08 . 09 مارس 2005
142. ميلود تومي، خريف نادية، تطبيق إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الصحية الجزائرية إستراتيجية لتحقيق التميز والقدرة على المنافسة، مداخلة مقدمة في الملتقى الوطني الثاني حول تسيير المؤسسات: "المؤسسة الاقتصادية الجزائرية والتميز"، جامعة 08 ماي 1945، قالمة، الجزائر، 27/26 نوفمبر 2007

## قائمة المراجع

143. وهيبة مقدم، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في صياغة وتنفيذ وتقييم إستراتيجية المؤسسة، ملتقى دولي بعنوان المنافسة والإستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 9 و10 نوفمبر 2010

### . مواقع الكترونية

144. الميزة التنافسية والإستراتيجيات الأساسية، الموقع <https://Samehar.word.press.com>
145. جعفر القواس، محاسبة التكاليف وتسعير المنتجات، 2014، الموقع: [www.ritajms.com](http://www.ritajms.com) اطالع عليه يوم: 2018/10/30 على الساعة: 09:40
146. منظمة الصحة العالمية، إطار الخدمات الصحية المتكاملة التي تركز على الناس (تقرير الأمانة)، سويسرا، 15 أبريل 2016، الموقع: <https://apps.who.int/iris/handle/10665/251474>، تاريخ الزيارة: 2019/01/05

### . مراجع بالغات أجنبية

- 140- Cooper R, Slagmulder R, **Target Costing and value engineering** , Portland/Or, productivity Press and Montval, NJ: Institute of Management Accountants, 1997
- 141- C.alazard, S.Separi, **contrôle de gestion : Manuel et Application DEFC épreuve N°7**, Paris, Dunod, 5<sup>ème</sup> Edition, 2001
- 142- Djamel Eddine Laouisset et autres, **Stratégie de marketing-management hospitalier**, Edition distribution houma, Alger, 2003
- 143- Donald G.Mc Fetridge, **La compétitivité (notions et mesures)**, Industries Canada, Avril 1995
- 144- Eric VOLGER , **Management Stratégique des Services, du diagnostic à la mise en œuvre d'une stratégie de services**, Dunod, Paris, 2004
- 145- Farida Djellal et autres, **l'hôpital Innovateur de l'Innovation Médical à l'Innovation de service**, Masson édition, Paris, 2004
- 146- Frédéric Leroy, **les stratégies de l'entreprise**, Dunod, Paris, 2001
- 147- Gaël Grasset, **Competitive Pricing**, Supply Chain Management (SCM) Knowledge Base of Lokad, <https://www.lokad.com/competitive-pricing-definition>., July 2015
- 148- Michel Porter, **L'avantage concurrentiel des nations**, inter. Edition, Paris, 1993
- 149- Michel Porter, **Choix Stratégique et Concurrence Technique d'analyse des Secteurs et la Concurrence dans l'industrie**, Edition Economica, Paris, 1982
- 150- Michel Porter, **Choix Stratégique et Concurrence Technique d'analyse des Secteurs et la Concurrence dans l'industrie**, Edition Economica, Paris, 1982
- 151- Ministère des solidarités et de la santé, **Comptabilité analytique hospitalière**, Paris, 2019.
- 152- Rached Gabsi, **Control de Gestion**, les Editions Contributions à la littérature d'entreprise, Tunis, 2002
- 153- Rodolphe Durand, **Guide du Management Stratégique, 99 Concepts Clés**, Ed: Dunod, Paris, 2003.
- 154- Sakurai m, **Target costing and how to use it**, journal of cost management, University of South Florida, 1989
- 155- T.Charles Horngren and others , **Cost Accounting Managerial Emphasis**, Prentice hall - International, 10th edition, New Jersey, 2000