

تصميم نظام محاسبة تحليلية في المؤسسات الاستشفائية

Designing an analytical accounting system in hospital institutions

بن عميروش صليحة¹¹كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3،benamirouchesaliha2018@gmail.com

القبول: 2022-10-01

الاستلام: 2022-07-25

ملخص:

تهدف هذه الدراسة لاقتراح نموذج للمحاسبة التحليلية في المؤسسة الاستشفائية ولذا قمنا بتقديم أساسياتها العامة ودورها في تسيير هذه المؤسسة مع تبيان الجوانب الإيجابية والمعوقات.

المؤسسة الاستشفائية تنفرد ببعض الخصوصيات مقارنة بالمؤسسة الاقتصادية ولذا حاولنا تصور نظام يتلاءم مع متطلباتها لحساب التكاليف المساعد في اتخاذ القرار على ضوء النشاطات والخدمات الصحية من أجل تقدير الموارد اللازمة والضرورية والرقابة على التكاليف.

وحتى تتمكن من القيام بوضع نظام محاسبة تحليلية داخل المؤسسة، من الضروري أن نفعل نظام معلومات استشفائي محكم.

ومن خلال هذه الدراسة والنتائج المتحصل عليها فيما يخص الجوانب المعيقة والتي على ضوءها قمنا باقتراحات للرفع من مستوى أداء المؤسسة مبنية على معلومة دقيقة وصحيحة:

- تبني نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والذي سيعمل على تطوير آلية العمل في المؤسسة.

- استحداث مصلحة خاصة بحساب التكاليف، وتوفير الكادر المحاسبي الكفوء القادر على القيام بالمهمة على أكمل وجه، والعمل على رفع كفاءة الكادر العامل بإدخالهم في دورات تطويرية وتدريبية متخصصة.

كلمات مفتاحية: التكاليف، الأنشطة، المعلومة، التحكم الأمثل.

Abstract:

This study aims to propose a model for analytical accounting in the hospital institution by presenting its general basics and its role in the

management of this institution, with an indication of the positive aspects and obstacles.

The hospital institution has some peculiarities compared to the economic institution, so we tried to envision a system that fits its requirements to calculate costs that help in decision-making in the light of health activities and services in order to estimate the necessary and necessary resources and control costs.

Through this study and the results obtained with regard to the obstacle aspects, in the light of which we made suggestions to raise the level of performance of the institution based on accurate and correct information:

- Adoption of a cost-accounting system based on activities, which will develop the work mechanism in the institution.
- Creating a special interest in calculating costs, providing an efficient accounting staff capable of carrying out the task to the fullest extent, and working to raise the efficiency of the working staff by including them in development courses and specialized training.

Keywords: Costs, activities, information, optimal control.

المؤلف المراسل: بن عمروش صليحة، الإيميل: benamirouchesaliha2018@gmail.com

1. مقدمة :

مع تزايد نسبة النفقات الصحية نتيجة عوامل عديدة تزامنت مع التطور الاقتصادي والاجتماعي والوعي الثقافي أصبحت التكاليف الصحية تشغل فكر أصحاب القرار في القطاع الصحي، واتجه الانشغال الرئيسي إلى ضرورة إيجاد حلول لترشيد الإنفاق على الخدمات الصحية. فالمؤسسات الصحية العمومية الجزائرية تعاني من معضلة ثلاثية الأبعاد: عجز دائم في مواردها المالية، الارتفاع المتزايد للطلب على الخدمات الصحية الذي تعدى بكثير العرض الصحي، بالإضافة إلى عدم قدرة مسيري هذه المؤسسات على التحكم في مستوى تكاليفها. فلهذا كان من الضروري إصلاح المنظومة الصحية لتمكينها من إدخال أساليب وأدوات حديثة في التسيير بغية التوظيف الأمثل للموارد المتوفرة.

وهذا باعتماد أدوات وميكانيزميرتكز على محاسبة التكاليف لقياس وتسعير المنتج الاستشفائي، فمحاسبة التكاليف الاستشفائية بمختلف طرقها تعد أداة من أدوات التسيير الهامة التي تمكن المسيرين من معرفة سيورة تكوين التكلفة، وبالتالي التمكن من مراقبة تطورها والتحكم فيها واتخاذها كمقياس للنجاعة وحسن الأداء. فمن خلال ما سبق تتجلى معالم إشكالية هذه الدراسة، والتي يمكن صياغتها في السؤال البحثي الموالي:

إلى أي مدى يمكن لمحاسبة التكاليف أن تساهم في التحكم في الإنفاق الصحي؟
تمثل المحاسبة التحليلية أحد فروع المحاسبة العامة الهادفة إلى التحكم في التكاليف الصحية، وهذا من خلال تسجيل وتبويب وتلخيص وتفسير التكاليف، وما تتضمنه من تحليل دقيق لمختلف النفقات مما يسهل لمسيري الهياكل الصحية الاستغلال الأمثل والأدق لميزانياتهم استنادا لتقديرات مسبقة لأسعار المنتجات والخدمات.

2. المحاسبة التحليلية

هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، بالإضافة إلى مصادر أخرى من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها مسيرو المؤسسات القرارات المتعلقة بنشاطها، كما الهدف الرئيسي للمحاسبة التحليلية هو قياس النشاط والرقابة على التكاليف من أجل اتخاذ القرارات المناسبة، وذلك من خلال ما يلي:

– استعمال التكاليف من أجل تقدير الموارد اللازمة لتسيير الأقسام الاستشفائية والاحتياجات الصحية.

استعمال البيانات الخاصة بالدورات السابقة من أجل رسم توقعات فيما يخص الميزانية التقديرية حسب حجم النشاط.

– استعمال مؤشرات لقياس حجم النشاط وفعاليته لغرض مقارنته مع ما حقق في المراكز الاستشفائية الأخرى لغرض تقييم الأداء الصحي.

– استعمال التكاليف كقاعدة لتسعير الخدمات الاستشفائية من جهة، ومن جهة أخرى استعمالها كأداة في المفاوضات مع الجهات الممولة لنشاطها (الضمان الاجتماعي- شركات التأمين).

– استعمال التكاليف لغرض تسعير مخرجات النشاط الاستشفائي (وحدات قياس الأقسام) وبمساعدة مؤشرات صحية أخرى من أجل اتخاذ قرارات فيما يخص مستقبل القسم الاستشفائي أو المؤسسة ككل من ناحية توسيع النشاط أو خفضه، إلغاء قسم استشفائي أو استبداله، غلق المؤسسة الاستشفائية أو الإبقاء عليها أو توسيع نشاطها (تيسير محمد، 2004، ص13).

3. أسس تصميم نظام محاسبة تحليلية في المؤسسات الصحية:

إدخال نظام للمحاسبة التحليلية يجب أن يكون وفقا لعدة اعتبارات وعوامل لا بد من مراعاتها، من بينها أن يكون هذا النظام المحاسبي مصمم بشكل يتوافق مع الأهداف المسطرة من قبل إدارة المؤسسة الصحية.

1.3 العوامل التي يجب مراعاتها عند تصميم نظام للمحاسبة التحليلية:

يتطلب اختيار وتصميم نظام مراعاة العديد من العوامل والاعتبارات، وذلك حتى يتناسب النظام المقترح مع الأغراض المطلوب تحقيقها من خلاله، وتمكن أبرزها فيما يلي: (BURLAUD A. SIMON, 2000)

– تحديد أهداف المؤسسة من وجود هذا النظام ونوعية البيانات المطلوبة والأغراض المرجوة منها. فقد تقتصر طلبات إدارة المؤسسة من نظام التكاليف على الحصول على بيانات عن تكاليف الوحدات المنتجة من السلع والخدمات وتكاليف البضاعة تحت التشغيل بهدف الوصول إلى أساس سليم لتسعير الوحدات المنتجة من السلع والخدمات، تقييم المخزون السلعي. لهذا فإن إدارة المؤسسة تسعى إلى تصميم نظام للمحاسبة يهتم في المقام الأول بإمدادها بالبيانات والمعلومات اللازمة لتحديد تكلفة المنتجات من سلع وخدمات. وقد تمتد طلبات إدارة المؤسسة إلى الحصول على البيانات التحليلية تساعد في تحقيق أغراض عدة والمتمثلة أساسا في: تحديد التكلفة والقيام بوظائف التخطيط

والرقابة، مما يستلزم إعداد نظام للمحاسبة التحليلية يتصف بالشمول والتكامل يعتمد على استخراج بيانات مقارنة للأداء، بحيث تقيد هذه البيانات مجالات تخطيط المؤسسة والرقابة على تنفيذ هذه الأنشطة. كما قد تطلب إدارة المؤسسة من مصمم النظام أن يمكنها من التعرف على تكلفة كل نشاط من أنشطتها على كلفة نشاط مصلحة الجراحة العامة، نشاط مصلحة أمراض النساء والتوليد...إلخ.

– إمداد قسم المحاسبة التحليلية بالأدوات المكتبية والنظم الحاسوبية التي تساعد في عمليات الضبط عند تجميع البيانات وتحليلها.

– تحديد الفترة التكاليفية، وهي التي تقدم عنها بيانات التكاليف، فكلما قصرت الفترة كان القضاء على عوامل عدم الكفاية أسرع، بالإضافة إلى أن المستويات الإدارية تكون على علم دائم بما يدور داخل كل مصلحة في المؤسسة، وبالتالي تتحقق المتابعة والرقابة بشكل سليم.

– مقارنة تكلفة تصميم نظام للمحاسبة التحليلية مع الفائدة المحققة من استخدام هذا النظام، فمن الأسس الواجب مراعاتها هي يجب ألا تفوق تكلفة تصميم النظام الفائدة أو المنفعة التي ستعود على المؤسسة من استخدام هذا النظام، أي حصر تكاليف النظام بحيث تحقق المؤسسة نفعا كبيرا من إرسائه مع عرض مزايا النظام وتوضيح التطورات الناتجة عن تطبيقه. ويتم توضيح اقتصادية النظام بالتعرف على العناصر التالية:

- تكلفة تصميم النظام، تكوين إدارة التكاليف وتعيين الأفراد المؤهلين وتكلفة تدريبهم وتنمية قدراتهم وإمداد الإدارة والأقسام المختلفة بالتسهيلات الإلكترونية.
- تكلفة تشغيل النظام من طبع النماذج وأجور العاملين ونصيب إدارة التكاليف من التكاليف الإدارية خلال الفترة.
- العائد من وجود النظام، ويتمثل في مزايا القياس والتعرف على تفاصيل تكلفة الوحدة والرقابة عليها.

– كفاءة الشخص المسؤول عن محاسبة التكاليف في المؤسسة، فهذا الأخير هو المسؤول عن تجميع البيانات التي تتولد عنها معلومات نظام المحاسبة التحليلية، وكذا القيام بعملية تحليل البيانات وعرضها من خلال التقارير بما يمكن المسؤولين عن إدارة المؤسسة من الاستفادة منها لتحقيق الأهداف المرجوة من هذا النظام، مما يتطلب الاهتمام برفع كفاءة الأفراد والارتقاء بمستوى أدائهم في العمل الميداني، وذلك من

خلال تدريب الأفراد العاملين بإدارة التكاليف على أصول العمل في مراحل تجميع بيانات وتشغيلها. (رحال علي، 1994، ص15)

2.3 تفعيل نظام المعلومات الاستشفائي:

تعتبر المعلومات بصفة عامة القاعدة التي تنطلق المؤسسة منها لأداء نشاطها والتحكم في تسييرها، لذا فلا يمكن إدراج المحاسبة التحليلية على مستوى المؤسسات الصحية دون وجود نظام معلومات محكم، يكون مشبع بالمعطيات الإدارية والمحاسبية والطبية من خلال الاعتماد على مؤشرات توضيحية وتفسيرية. فمحاسب التكاليف يهتم بمصادر المعلومات والتي تتمثل في مجموعة وثائق قد تكون في شكل مستندات للمواد والأجور والمصروفات الأخرى أو قوائم أو بطاقات أو ملخصات تتضمن بيانات تعتبر أساس لتجميع البيانات.

وتجدر الإشارة إلى أن نظام المعلومات المطبق حاليا في المؤسسات الصحية الجزائرية يتميز بالطابع الكمي فقط، حيث يطلب من المؤسسات الصحية تحرير تقارير دورية عن الحالات والوضعيات المختلفة حسب رزنامة معينة، وهذه المعلومات يمكن تصنيفها إلى ثلاثة أنواع هي كما يلي:

أ. **معلومات ذات طابع محاسبي:** تتمثل في التقارير التي تعد بصفة دورية كل ثلاثي وتختتم بتقرير سنوي، وتوجه هذه التقارير إلى مديرية الإدارة والوسائل للوقوف على الحالة المالية، الالتزامات، التسديدات، التصفيات، الأجور، حالة المخزون...إلخ.

ب. **معلومات ذات طابع إداري:** ويتعلق الأمر هنا بالمعلومات التي تخص المؤسسة الصحية بصفة عامة، إذ يصرح بها بصفة دائمة تبعا لرزنامة متوقعة على أساس الدعائم الخاشعة للمتطلبات الإعلامية المتعلقة بالوثائق الخاصة بجميع الهياكل، وتتمثل هذه المعلومات أساسا فيما يلي:

– هيكلية المستخدمين حسب كل مصلحة.

– حالة هياكل المؤسسة الصحية.

– حالة العتاد الطبي.

– حالة حاضرة السيارات...إلخ.

ج. **معلومات ذات طابع إحصائي:** وهي تخص بالدرجة الأولى النشاطات، أي تركز على مستوى النشاطات المحققة خلال فترة معينة موجهة إلى الوصاية وفقا لرزنامة ثابتة، وتتمثل هذه المعلومات فيما يلي:

– **المدة المتوسطة للإقامة (la durée moyenne de séjour):** وهي عدد أيام الاستشفاء في مدة معينة مقسوم على عدد المرضى في نفس المدة، ويسمح هذا المؤشر بتقييم المدة المتوسطة للاستشفاء في المؤسسة الصحية لمرضى واحد، كما يسمح بتقييم والحكم على نوعية العلاج وفعالية الإمكانيات التقنية والطبية. فكلما كانت مدة الإقامة قصيرة كانت النفقات قليلة والتكفل بالمرضى كبيراً وناجحاً، وحساب هذا المؤشر يكون على النحو التالي:

عدد أيام الاستشفاء خلال سنة

$$\text{عدد المرضى المقبولين خلال السنة} + \text{عدد المرضى الباقين حتى 12.31} = \text{DMS}$$

معدل دوران الأسرة (le taux de rotation des lits): يسمح بمعرفة عدد المرضى الذين استعملوا نفس السرير خلال مدة محددة، ويسمح بتقييم حركة الأسرة داخل مصلحة استشفائية ومقارنتها بالمصالح الأخرى. ويتم حساب هذا المعدل وفق العلاقة التالية:

$$\frac{\text{عدد المرضى إلى غاية 12.31} + \text{عدد المرضى الداخليين}}{\text{عدد الأسرة في المؤسسة الصحية}} = \text{TRL}$$

– **المعدل المتوسط لشغل الأسرة (le taux d'occupation moyen):** يسمح بمعدل شغل الأسرة المتوسط بمتابعة استغلال الأسرة في مصلحة استشفائية خلال مدة محددة، إذا كان هذا المعدل يساوي 100 % هذا لا يعني وجوباً أن هذه المصلحة فعالة، ولكن يمكن أن يوجد مرضى لم يتم التكفل بهم كما يجب، وبالعكس إذا كانت هذه النسبة أو المعدل منخفضة يجب التركيز على سير العمل في هذه المصلحة وذلك بتحليل نشاط هذه المصلحة. ويحسب هذا المعدل حسب العلاقة التالية:

$$\frac{\text{عدد أيام الاستشفاء} \times 100}{\text{عدد الأسرة} \times \text{عدد أيام السنة}} = \text{TOM}$$

– **عدد أيام الاستشفاء (nombre des journées hospitalières):**

يساعد هذا المؤشر مسيري المؤسسة الصحية على إعداد الميزانية التقديرية، كما يساعد في معرفة مدى فعالية مختلف المصالح الاستشفائية، ويتم احتسابه بناءً على السجلات التي تبين دخول وخروج المرضى من وإلى المؤسسة الصحية. فلهذه المؤشرات فوائد عديدة لا سيما من الجانب المالي فهي تساهم في الإعداد الجيد للميزانية، متابعة الإنفاق على مستوى كل مصلحة، إجراء المقارنة بين مختلف

المصالح، كما تدل أيضا على مدى التحكم في النفقات، لأنه إذا كان معدل الإقامة في المؤسسة الصحية طويلا مثلاً فإنه يسبب نفقات إضافية وقد يؤدي إلى إصابة المريض بأمراض أخرى تطيل مدة الإقامة أكثر، أما بالنسبة للمعدل الضعيف لشغل الأسرة يتطلب تحويل جزء من المصلحة إلى نشاطات أخرى لأن الأسرة غير المشغولة تكلف يد عاملة ونفقات إضافية.

4. تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في المؤسسات الصحية

تهدف منهجية الأقسام المتجانسة إلى تحديد التكلفة الكلية والكاملة لكل مصلحة، والتي تتكون من الأعباء المباشرة الخاصة بكل مصلحة، ومن الأعباء الكلية غير المباشرة للمؤسسة الصحية. إن تطبيق هذه المنهجية يستدعي تقسيم المؤسسة الصحية إلى مراكز تحليل للتكاليف والتي تمثل أقسام متجانسة، والقسم المتجانس هو مصلحة تقدم وحدة عمل (unité d'œuvre)، فمثلاً المصلحة الاستشفائية هي قسم متجانس تقدم وحدة عمل متمثلة في اليوم الاستشفائي (La journée d'hospitalisation)، غرفة العمليات قسم متجانس تقدم وحدة عمل متمثلة في العمليات الجراحية (Les interventions chirurgicales).

1.4 خطوات تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في المؤسسات الصحية: إن نظام حساب الصحة بطريقة الأقسام المتجانسة يخص جميع المؤسسات الصحية بأنواعها المختلفة، وذلك بهدف تحديد التكلفة التي تساهم في إعداد الميزانية التقديرية، ويمكن أن تكون وسيلة تقييم لمرودية المصالح الاستشفائية وكوسيلة مراقبة بالنسبة للمسؤولين. ولتطبيق هذه الطريقة يتوجب إتباع الخطوات الموالية:

1.1.4 تقسيم المؤسسة الصحية إلى أقسام متجانسة: يتم في هذه الخطوة تقسيم المؤسسة الصحية إلى عدة مراكز وأقسام، ويكون التقسيم حسب الهيكل التنظيمي وحسب التسيير والتوظيف في المؤسسة، وحتى تعتبر المصلحة كقسم أو فرع يجب أن تتوفر على الشروط التالية:

– تكون المصلحة مجمعة للعديد من عناصر التكلفة، وبهذا تعد مركزاً للتكلفة (centre de coût).

– أن تتناسب مع نشاط محدد بدقة من أجل تقييمه بمقياس كمي وحيد يسمى وحدة القياس (unité de mesure).

– أن يكون لها مقر محدد ومستخدمين معينين.

– أن يشرف عليها موظف دائم.

– أن تكون تحت مسؤولية رئيس مصلحة.

– أن تحدد وتحسب نفقاتها المباشرة: الدواء، التجهيز، الغذاء...

أ. **الأقسام الرئيسية (Les sections principales):** وتتمثل في الأقسام التي تساهم بشكل فعلي في عملية إنتاج الخدمة الصحية، ويكون نشاطها موجه مباشرة لإنتاج وحدات عمل كالיום الاستشفائي...، ومن هذه الأقسام على سبيل المثال لا الحصر نجد: قسم الجراحة، قسم تصفية الدم، قسم التحاليل الطبية...، وتكون هذه الفروع موضوع حساب التكلفة، حيث يتم تحميل هذه الأقسام بكافة عناصر التكاليف المباشرة وغير المباشرة، ويتم حساب تكلفة الخدمة الصحية بقسمة مجموع تكاليف القسم على عدد وحدات القياس المنتجة للقسم.

ب. **الأقسام الثانوية (Les sections auxiliaires):** وهي تلك الأقسام التي لا تنتج مباشرة وحدة عمل، بل تقوم بمساعدة الأقسام الرئيسية على أداء الخدمات الصحية، وتنقسم بدورها إلى نوعين:

– **الأقسام الثانوية ذات الطابع الطبي:** تقوم بتقديم خدمات للأقسام الرئيسية فقط، لغرفة العمليات، مصلحة الأشعة، المخابر... إلخ.

– **الأقسام الثانوية ذات الطابع العام:** تقوم بتقديم خدمات لكافة الأقسام سواء كانت رئيسة أو ثانوية، كالإدارة، الصيدلية، المخازن، مكتب المساعدة الاجتماعية... إلخ.

2.1.4 تحديد مفاتيح التوزيع:

إن اختيار وحدات العمل التي تمثل نشاط كل قسم يقتضي ملاحظة دقيقة للواقع ودراسة تحليلية لعدة فترات لمدى العلاقة بين التكلفة المتغيرة لكل قسم ولحجم وحدة العمل المقترحة، لنصل إلى تبني وحدة العمل التي لها ارتباط وثيق بمختلف مستويات التكلفة المتغيرة،

2.4 مزايا طريقة الأقسام المتجانسة:

هناك عدة مزايا لطريقة التكاليف الكلية، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:

– تقييم المستلزمات السلعية والمنتجات من خلال كافة مراحل الإنتاج، بالإضافة إلى تسعير مخرجات المؤسسة الصحية من أيام استشفائية، عدد الفحوصات الطبية، الوجبات الغذائية، الخدمات الفندقية... وغيرها.

– إمكانية مقارنة هيكلية تكاليف أنشطة مؤسسة صحية ما مع تكاليف المؤسسات الصحية الأخرى ذات الأنشطة المماثلة، وذلك بهدف التعرف على نقاط القوة ونقاط الضعف لنظامها التشغيلي.

– تمكن المديرين من الرقابة على التكاليف والنتائج المحاسبية بالاعتماد على نظام الرقابة على الميزانية، إذ تزود كل قسم بالإيرادات والتكاليف التي تقع تحت سلطته، مما يمكنه من الحصول على مجموعة من المعطيات الهامة من أجل اتخاذ القرارات المناسبة، وخاصة بالنسبة للأنشطة التي يمكن مناولتها.

– إن تقسيم المؤسسة الصحية إلى عدة مراكز تحليل يعطي المجال لمديري هذه الوحدات بتحديد أهدافهم ومخططاتهم، كما يمكن هذا التقسيم من التعرف على تطور أنشطة القسم وفقا لمعايير الإنتاجية والكفاءة والفعالية.

– تعتمد نتائج هذه الطريقة كأساس للمقارنة بين التكاليف المعدة مسبقا سواء كانت تكاليف الميزانية أو التكاليف المعيارية، وذلك من أجل قياس الانحرافات والتعرف على أسبابها بهدف اتخاذ القرارات التصحيحية الملائمة وتحديد المسؤوليات.

– الرقابة على كفاءة شروط الاستغلال للمؤسسة الصحية، وتقييم النتائج التحليلية من أجل الرفع من المردودية.

– وضع التنبؤات الخاصة بأنشطة الاستغلال، إذ تسمح بإعداد نظام للميزانية التقديرية حسب مراكز المسؤولية، أو حسب كل نشاط أو منتج، مما يسمح بتحليل أوسع لعناصر التكاليف بهدف الرقابة عليها وتتبع تغيراتها.

3.4 عيوب طريقة الأقسام المتجانسة:

من بين عيوب هذه الطريقة نجد:

– تتطلب الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب مجمل الأعباء، وهذا لا يساعد الإدارة على الحصول على المعلومات في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات أو القيام بدراسة الوضعية.

– لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط، وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى المستغل والغير مستغل.

– تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة يركز أساسا على مبدأ مراكز المسؤولية وعلى التنظيم الهيكلي للمؤسسة، غير أن هناك مصالح غير مدرجة في التنظيم الهيكلي مما يؤدي إلى تحميل تكاليفها إلى أقسام أخرى، وبالتالي عدم دقة تحميل التكاليف.

– قواعد التحميل أو التوزيع تقريبية وغير دقيقة، مما يؤدي إلى نتائج غير واقعية وعملية.

4.4 الانتقال من الأقسام المتجانسة إلى حساب التكاليف على أساس الأنشطة:

إن نظام حساب التكاليف على أساس الأنشطة يعتبر أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية، ويرتكز على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي، حيث يقوم هذا النظام بتجميع التكاليف غير المباشرة للمؤسسة في مركز التكلفة ليتم توزيعها على المنتج النهائي بواسطة مسببات التكلفة، وذلك من أجل الوصول إلى التكلفة الحقيقية للمنتج النهائي مما يؤدي إلى دعم عملية اتخاذ القرارات.

5. خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الصحية

إن آلية عمل نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة تقوم على أساس خطوتين أساسيتين، حيث يتم في الخطوة الأولى تجميع تكلفة الموارد المستخدمة إلى مجتمعات التكلفة أو النشاط، ليتم بعدها تخصيص تكاليف هذه المواد باستخدام موجهات التكلفة إلى الأنشطة التي قامت باستخدام هذه الموارد بهدف تحديد تكلفة النشاط، أما في الخطوة الثانية فيتم تحميل تكاليف الأنشطة إلى المنتج أو الخدمة النهائية على أساس موجه تكلفة النشاط. فعملية تصميم نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة تتم وفق الخطوات التالية:

1.5 تحديد الأنشطة:

وتعد البداية الفعلية لتصميم النظام، أين يتم دراسة المؤسسة والتعرف على العمل في كل قسم منها، وتحليل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من أنشطة رئيسية وفرعية. فكلما زاد عدد الأنشطة كلما زادت درجة تعقيد وصعوبة تحديد العلاقة بين النشاط والخدمة المقدمة، مما يزيد من تكلفة تطبيق النظام، وهذا يتطلب من مصمم نظام التكاليف تجميع العديد من الأنشطة في مجموعات متجانسة أو ما يسمى بمجمعات التكلفة. ويمكن التمييز بين عدة أنواع من الأنشطة في المؤسسات الصحية والتي تتمثل فيما يلي:

أ. أنشطة مرتبطة بالوحدات مباشرة (المرضى): وتحدث هذه الأنشطة عند تقديم كل خدمة، حيث تتناسب بشكل طردي مع حجم الخدمات المقدمة، وتشمل هذه المجموعة المواد المباشرة من أدوية أو مستهلكات والأجور المباشرة، مما يعني بأن استخدام الموارد المتاحة للمؤسسة الصحية تزداد بنسبة مساوية لزيادة عدد المرضى، ويتم ربط تكاليف هذه الأنشطة مع عدد المرضى بشكل سهل ومباشر استنادا إلى استخدام أو استهلاك المريض لهذه الأنشطة.

ب. أنشطة تختص بمجموعة من الوحدات (المرضى): وهي تكاليف الأنشطة التي تتحملها المؤسسة الصحية لتقديم الخدمة لمجموعة من المرضى، ونجد على سبيل المثال تجهيز أدوات الفحص والتشخيص للبدء بعمليات الكشف السريري، طباعة النشرات التعريفية الخاصة بالمؤسسة الصحية للتعريف بها أو بخدماتها، وتعتبر هذه تكلفة هذه الأنشطة مشتركة لجميع الوحدات (المرضى) ضمن المجموعة الواحدة، فكلما ازدادت عدد المجموعات المراد خدمتها ازدادت معها تكلفة ممارسة هذه الأنشطة.

ج. أنشطة ترتبط بالإنتاج بشكل عام: وهي تكاليف الأنشطة التي تنفقها المؤسسة الصحية لدعم وتجهيز خدمة معينة بغض النظر عن عدد الوحدات (المرضى) المرد خدمتهم أو عدد المجموعات من هذه 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 تقدمها المؤسسة الصحية.

د. أنشطة ترتبط بالمؤسسة ككل: وهي تلك الأنشطة التي لا يمكن تتبعها أو تحميلها على مريض بحد ذاته، وإنما هي التكاليف أو الموارد التي تستخدمها المؤسسة لدعم جميع عملياتها دون استثناء، ومن أمثله هذه الأنشطة نجد نفقات الصيانة والكهرباء، المصاريف الإدارية المختلفة، إلا أن هذه المصاريف ضرورية لاستكمال عمليات تقديم الخدمات، حيث تستفيد جميع المخرجات النهائية في الاستفادة منها.

2.5 حساب تكلفة الأنشطة:

بعد تحديد الأنشطة المختلفة التي تقوم بها المؤسسة الصحية، يتوجب توزيع تكاليف الموارد المستخدمة ضمن فترة معينة على هذه الأنشطة، وذلك بهدف تحديد التكاليف التي تحملتها المؤسسة للقيام بهذه الأنشطة، حيث أن العديد من هذه الموارد يمكن تحميلها بشكل مباشر إلى الأنشطة التي استهلكتها مثل الأدوية، الفحوص الطبية، صور الأشعة... وغيرها، غير أن هناك تكاليف لا يمكن تتبعها بشكل مباشر مثل تكاليف خدمة الغرف، الغاز والكهرباء... وغيرها. وعليه يتوجب على مصمم نظام

محاسبة التكاليف حسب الأنشطة في هذه المرحلة مراعاة علاقة السبب والنتيجة لتوزيع هذه التكاليف على مختلف الأنشطة، وهنا لابد من الإشارة إلى أن بعض الموارد قد يتم استهلاكها من قبل عدة أنشطة، حيث يتم تحميل تكلفة هذه الموارد إلى الأنشطة عن طريق موجه التكلفة أو مسببات التكلفة. ويعبر هذا الأخير مقياس كمي يحقق علاقة الارتباط بين حجم النشاط معبر عنه بوحدات القياس ومقدار التكلفة. ومن الجدير بالذكر أن مدى نجاح وفعالية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد إلى حد كبير على مدى سلامة مسببات التكلفة.

6. الانتقادات الموجهة لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

- بالرغم من المزايا التي يتمتع بها هذا النظام، إلا أنه يعاني من بعض القيود التي يمكن إيجازها فيما يلي:
- إن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ما هو إلا تطوير لنظام التكاليف المتعارف عليها، والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف غير المباشرة على علاقة السبب- النتيجة، مع إجراء تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة.
- كفاءة استخدام هذا النظام تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة.
- إن تطبيقه يتطلب تكلفة مرتفعة وجهدا كبيرا، وهذا ما يتطلب تحليل جدوى تطبيق هذا النظام وعلى الأخص في المدى القصير.
- صعوبة التطبيق واختيار مسببات التكلفة، الأمر الذي يتطلب الاستعانة بخبرات خارجية متخصصة وإعادة تدريب الكوادر المحاسبية.
- يتطلب إعداد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة عمل فريق من المتخصصين في المحاسبة وآخرين من غير المحاسبين.

7. خاتمة:

رغم ما سخرته الدولة الجزائرية من إمكانيات واتباع العديد من الإصلاحات بهدف تحسين المستوى الصحي للمواطن وضمان حقه في الرعاية الصحية وبنوعية جيدة وفقا لاحتياجاته، إلا أنها لم تتمكن من تحقيق التوازن بين النفقات المرتفعة التي تتطلبها الرعاية الصحية وإمكانيات التمويل المتاحة لديها، حيث لم تعد قادرة على تمويله وتحقيق الدعم المادي كلما احتاج إليه. فهذا يستوجب تجميع الطاقات والعمل ضمن إطار منظم وتطبيق استراتيجية مدروسة، وتبني وبشكل جدي الإجراءات والتدابير التي تراعي قدرات الدولة والمواطن وتسمح بتخفيض التكاليف وترشيد

النفقات.ومن ضمن هذه التدابير تفعيل دور محاسبة التكاليف بالمؤسسات الصحية العمومية، وعليه نوصي بما يلي:

– نظرا لعجز أنظمة التكاليف التقليدية في معالجة التكاليف غير المباشرة من حيث آلية تخصيصها على الخدمات النهائية المقدمة للمرضى بشكل يؤدي إلى احتساب تكلفة الخدمة المقدمة بشكل غير دقيق، حيث أصبح الاعتماد على هذه البيانات يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير سليمة قد تكون استراتيجية بطبيعتها، وبالتالي فإن تبني نظم تكاليف حديثة ملائمة مثل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة سيعمل على تطوير آلية العمل في المؤسسات الصحية لما يوفره من بيانات ومعلومات أكثر دقة وملاءمة لعملية اتخاذ القرارات بصورة أكثر كفاءة وفعالية.

– ضرورة التزام إدارة المؤسسات الصحية بتبني أنظمة لمحاسبة التكاليف مبنية على الأسس العلمية والعملية السليمة مع توفير المستلزمات والمقومات التي تقوم عليها هذه الأنشطة.

– استحداث مصلحة خاصة بحساب التكاليف، وتوفير الكادر المحاسبي الكفوء القادر على القيام بالمهمة على أكمل وجه، والعمل على رفع كفاءة الكادر العامل بإدخالهم في دورات تطويرية وتدريبية متخصصة.

– ضرورة إجراء المتابعة اليومية للمواد الصادرة من المخازن إلى المصالح الطبية وإرجاع المتبقي منها إلى المخازن، وعدم تحميله كتكلفة إلا إذا تم استخدامه فعلا.

– القيام بدراسة الأنشطة الرئيسية والأنشطة المساندة للمؤسسات الصحية وتحليلها بالشكل الذي يفيد في تحديد الأنشطة المضيضة للقيمة بهدف دعمها واسنادها، والأنشطة غير المضيضة للقيمة بهدف تفعيلها إذا أمكن أو التخلي عنها.

8. قائمة المراجع:

• العربية

– الكتب

1. محرم زينات محمد وآخرون، (2005)، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
2. تيسير محمد، (2004)، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن.
3. صالح الرزق، (2007)، عطا الله خليل بن وراذ، مبادئ محاسبة التكاليف الإطار النظري والعملية، دار زهران، عمان، الأردن.
4. رحال علي، (1994)، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

– الأطروحات

1. عادل طالبي، (2004)، دور محاسبة التكاليف الاستشفائية في الرقابة على المستشفيات، مذكرة تخرج، المدرسة الوطنية للإدارة.

1. BURLAUD A. SIMON, (2000), comptabilité de gestion coûts /contrôle, 2éme édition, Vuibert, Paris.