



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد حمه لخضر - الوادي



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي

ميدان العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: العلوم المالية والمحاسبية

التخصص: محاسبة وتدقيق

حساب تكلفة الخدمات الصحية وفقا لنظام التكاليف
المبني على أساس الأنشطة (ABC)

دراسة حالة: المؤسسة العمومية للصحة الجوارية 19 مارس - الوادي -

تحت إشراف الدكتور:
محمد الهادي ضيف الله
المشرف المساعد الدكتور:
علي العبسي

إعداد الطلبة:
هلال الساسي
محمد دباش
حياة حوبه

لجنة المناقشة

رئيسا
مشرفا ومقررا
مشرفا مساعدا
ممتحنا

أستاذ محاضر(أ)، بجامعة حمه لخضر بالوادي
أستاذ محاضر(أ)، بجامعة حمه لخضر بالوادي
أستاذ محاضر(ب)، بجامعة حمه لخضر بالوادي
أستاذ مساعد(أ)، بجامعة حمه لخضر بالوادي

زكريا دمدوم
محمد الهادي ضيف الله
علي العبسي
إبراهيم وصيف غدير إبراهيم

السنة الجامعية: 2018/2017

الإهداء

الحمد لله على نعمه وفضله

إلى من قال الله عز وجل في حقهم

(وقضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين إحسانا....)

الآية 23 من سورة الإسراء

- * إلى القلب الرحيم والمثل الأعلى في الجِد والمثابرة الأم الحنون *
- * إلى روح من غرس في نفسي حب العلم والمعرفة منذ الصِّبا والذي رحمه الله *
- * إلى زوجتي الكريمة التي تعبت لراحتي وسمرت لطاقتي وشدّت من أزرعي *
- * إلى أبنائي وبناتي البررة وخاصة (فاطمة الزهراء وعبد المصيمن) *
- ** إلى أحمادي (هديل - جنان - أحمد الجود) **
- *** إلى أخواتي وإخواني وأصغاري وصحبتني وظلاني ***

** إلى زملائي في العمل **

**** إلى كل أساتذة جامعة الشهيد حمة لخضر ****

- * إلى كل الأساتذة الأجلاء الذين حصل لي شرفه تدريسه لي *
- إلى العميد ورؤساء الأقسام وموظفي الإدارة والعمال
بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

إلى كل طلبة الكلية وخاصة طلبة السنة الثانية ماستر
محاسبة وتدقيق دفعة 2017 / 2018

إلى هؤلاء جميعا

***** أهدي هذا العمل المتواضع *****

الساسبي هلال

الإهداء:

اللهم لك الحمد على نعمة الهداية ولولاك لما إهتدينا .
إلى البلسر الشافي ومنيع الحنان الصافي إلى نهجة الفؤاد وأحب العباد إلى من هما سبب
كل نجاح والديا الكريمين حفظهما الله وأطال في عمرهما .
إلى روح حسيبي ونور عيوني التي نقشت ذكرها الغالية في قلبي إلى التي لن يكتمل
نجاحي بغيانها أختي الغالية زهية وأبنيها .
إلى من كانت لي خير سند ومعين بعد الله تعالى إلى من ضحت خفقها من أجل نجاحي
إلى روعي الغالية زوجتي الحبيبة .
إلى نجوم حياتي من شاركوني الطفولة والكبر إخوتي وأخواتي وأزواجهم وأبنائهم
إلى نهجة روعي مصايح طريقي أبنائي (حسام خلود ميس خولة زهية سهام)
إلى كل أهل الفضل والمكارم من كان لهم فضل عليا
إلى كل الزملاء والزميلات في كل أطوار دراستي وأخص
دفعة المحاسبة والتدقيق ماستر 2018

محمد دباش

الإهداء

إلى الذي قال فيهما تعالى

(ولا تقل لهما أف ولا تنهرهما وقل لهما قولا كريما)

إلى أول كلمة نطق بها لساني وقلبي

إلى التي أغلى من دمي وروحي أُمي الحبيبة

إلى أعز ما أملك في الوجود إلى الذي لا مثيل له كان أو سيكون أبي الغالي

إلى كل إخوتي الأعزاء : هشام ، وردة ، زبيدة ، كنزة ، نشوى .

إلى أخي الغالي جمال الدين وزوجته راضية

إلى شريك حياتي : باهي السعيد

إلى كل أساتذتي الكرام وأخص بالذكر الدكتور : ضيف الله محمد الهادي

إلى كل هؤلاء أهدي هذا العمل المتواضع

حياة

شكر وعرفان

قال تعالى

(وَإِذْ تَأْتِيَن رَّبُّكُمْ لئن شكرتم لأزيدنكم ولئن كفرتم إن عذابي لشديد)

الآية 7 من سورة ابراهيم

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات

والصلاة والسلام على معلم البشرية محمد خير البرية

فله المنة والفضل أن وفقنا لإنجاز هذا العمل المتواضع

لا يسعنا في هذا المقام الكريم إلا أن نتقدم بخالص عبارات الشكر والامتنان

وبأصدق معاني التقدير والعرفان إلى الأستاذ المشرف الدكتور محمد الهادي

ضيف الله الذي لم يدخر جهداً بتقديم توجيهاته القيّمة ونصائحه النيّرة

وعلى سعة صدره ودماثة خلقه التي كان لها الأثر البالغ في إنجاز هذا العمل

المتواضع وإتمامه في ظروف جد عادية.

كما نتقدم بجزيل الشكر والاحترام إلى الدكتور علي العبسي بصفته مشرفاً مساعداً

على مؤازرته وعونه لنا وكذلك جميع من ساعدنا من مسؤولي وموظفي المؤسسة العمومية

للصحة الجوارية 19 مارس بالوادي

كما نتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأستاذين الفاضلين

الدكتور زكريا دمدوم والأستاذ إبراهيم وصيف غدير على قبولهما مناقشة هذا العمل

هلال * محمد * حياة

هدفنا من هذه الدراسة، هو تخفيض تكلفة الخدمات الصحية من خلال حساب التكاليف وفق النظام المبني على أساس الأنشطة(ABC)بقسمي مخبر التحاليل الطبية والأشعة بالعيادة المتعددة الخدمات التابعة للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية 19 مارس بالوادي، وتمكنا من تحديد الأنشطة ومسببات التكلفة وتحديد سعر التكلفة لكل مريض بالقسمين المذكورين؛

ومن أهم النتائج المتوصل إليها:

-إمكانية تخفيض تكلفة الخدمات الصحية عند تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بقسمي المخبر والأشعة بالعيادة المتعددة الخدمات قريد عبد المالك التابعة للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية 19 مارس بالوادي؛

-إمكانية توفير معلومات أكثر دقة عن الخدمات الطبية، في ظل تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة(ABC)في قسمي المخبر والأشعة؛

-إن قيمة تكاليف الخدمات الصحية تتناسب عكسيا مع عدد الخدمات المقدمة، أي تنخفض التكلفة بزيادة عدد الزبائن(المرضى)وترتفع بانخفاض عدد الزبائن، وهذه القاعدة ثبت صحتها في كل الأنشطة التي تمت دراستها.

الكلمات المفتاحية: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، المؤسسة العمومية للصحة الجوارية، العيادة المتعددة الخدمات، تكلفة الأنشطة، تكلفة الخدمة الصحية.

Summary:

The objective of this study, is to reduce the Cost of health services by calculating the costs according to the (ABC) system ,at the Medical Laboratory and Radiology of the Multi-Service Clinic of the Public Health Establishment of Proximity, of March 19, And we were able to identify the activities and cost factors and determine the cost price for each patient in the two sections.

The most important results are:

- The possibility of Reducing the cost of Heath services when applying the cost-based system of activities in the laboratory and radiation sections of the multi-service clinic GRAYED Abdul Malik of the Public Health Establishment of Proximity of March 19 in El-oued;
- The possibility of providing more accurate information on medical services, under the application of the(ABC)system in the laboratory and radiation sections.
- The value of health services costs is inversely proportional to the number of services provided that is, the cost decreases as the number of customers (patients)increases in the case of low number of customers, and this rule is proven in all the studied activities

Key words: Activity-based costs system, Public Health Establishment of Proximity, Multi-service clinic, Cost of activities, Cost of health.

فهرس المحتويات

الإهداء

التشكرات

الملخص

II-I فهرس المحتويات

IV-III..... قائمة الجداول و الأشكال

V..... قائمة الملاحق و المختصرات

أ-د..... المقدمة

1..... الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التكاليف في النظام المبني على أساس الأنشطة(ABC)

2..... تمهيد

3..... المبحث الأول: التكاليف الصحية وفق النظام المبني على أساس الأنشطة(ABC)

3 المطلب الأول: نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

3-1..... تعريف التكاليف

4 -2..... أنواع وتصنيفات التكاليف

7-3..... القصور في نظام التكاليف التقليدي والانتقادات الموجهة إليه

9-4..... مفهوم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

11-5..... المقومات والمبادئ والخطوات الأساسية لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)

16-6..... خصائص ومزايا نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة(ABC)

18..المطلب الثاني: حساب تكلفة الخدمات الصحية في نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة(ABC)

18 -1..... ماهية الخدمات الصحية

20-2..... مراحل تقديم الخدمات الصحية

21 -3..... معايير تقديم الخدمات الصحية

21-4..... التكاليف الصحية وفق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

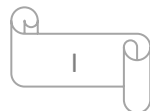
23-5..... جدوى قياس التكلفة على أساس نظام التكاليف المبني على الأنشطة في المستشفيات

24..... المبحث الثاني: الدراسات السابقة وما يميز دراستنا عن هذه الدراسات

24..... المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية واللغات الأجنبية

24-1..... الدراسات السابقة باللغة العربية

35-2..... الدراسات السابقة باللغات الأجنبية



| | |
|---------|---|
| 37..... | المطلب الثاني: ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة |
| 37..... | 1- التعليق على الدراسات السابقة باللغة العربية..... |
| 38..... | 2- التعليق على الدراسات السابقة باللغات الأجنبية..... |
| 39..... | خلاصة الفصل الأول..... |
| 42..... | الفصل الثاني حساب التكاليف في نظام المبني على الأنشطة في المؤسسة العمومية للصحة الجوارية..... |
| 41..... | تمهيد..... |
| 42..... | المبحث الأول: حساب التكلفة الصحية في المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالوادي |
| 42..... | المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالوادي..... |
| 42..... | 1- واقع المنظومة الصحية في الجزائر..... |
| 43..... | 2- التعريف بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالوادي..... |
| 48..... | 3- الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالوادي..... |
| 50..... | 4- نبذة عن المؤسسة محل الدراسة.. .. |
| 53..... | المطلب الثاني: حساب تكلفة الخدمات الصحية في العيادة المتعددة الخدمات وفق نظام (ABC)..... |
| 54..... | 1-تحديد وتحليل الأنشطة..... |
| 54..... | 2- تحديد وتحليل التكاليف..... |
| 59..... | 3- تحميل التكاليف على الأنشطة..... |
| 62..... | 4- حساب تكلفة النشاط..... |
| 68..... | 5- حساب تكلفة الخدمة..... |
| 70..... | خلاصة الفصل الثاني..... |
| 72..... | الخاتمة..... |
| 76..... | قائمة المصادر والمراجع..... |
| 82..... | الملاحق |

قائمة الجداول

| الصفحة | عنوان الجدول | الرقم |
|--------|---|--------|
| 04 | تصنيف التكاليف | (1-1) |
| 08 | الفروقات بين نظام التكاليف التقليدي والنظام المبني على أساس الأنشطة. | (2-1) |
| 13 | أمثلة على مسببات التكلفة | (3-1) |
| 44 | تواجد العيادات متعددة الخدمات التابعة للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية حي 19 مارس | (1-2) |
| 44 | تواجد قاعات العلاج التابعة للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية حي 19 مارس | (2-2) |
| 46 | تواجد دور الولادة والاستعدادات التابعة للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية حي 19 مارس | (3-2) |
| 46 | تواجد وحدات الكشف والمتابعة التابعة للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية 19 مارس | (4-2) |
| 53 | يبيّن رتب وعدد عمال المخبر قسم التحاليل العادية | (5-2) |
| 53 | يبيّن رتب وعدد عمال المخبر قسم الأمراض السرطانية | (6-2) |
| 54 | يحدد الأنشطة و مسببات التكلفة في قسمي مخبر التحاليل الطبية والأشعة | (7-2) |
| 54 | يوضح كتلة الأجور لقسمي المخبر والأشعة لفترة الثلاثي الأول لسنة 2017 | (8-2) |
| 55 | التكاليف المباشرة المختلفة لقسمي مخبر التحاليل والأشعة للثلاثي الأول لسنة 2017 | (9-2) |
| 56 | يوضح تكاليف الأجور غير المباشرة لقسمي مخبر التحليل والأشعة للثلاثي الأول 2107 | (10-2) |
| 57 | يوضح التكاليف المختلفة غير المباشرة لقسم مخبر التحاليل الطبية للثلاثي الأول لسنة 2017 | (11-2) |
| 58 | يوضح التكاليف المختلفة غير المباشرة لقسم الأشعة للثلاثي الأول لسنة 2017 | (12-2) |
| 59 | يحدد مجمع التكاليف الكلية لكل العناصر لقسمي المخبر والأشعة للثلاثي الأول 2017 | (13-2) |
| 59 | الربط بين التكلفة والنشاط من خلال مسببات التكلفة في قسم مخبر التحاليل الطبية | (14-2) |
| 60 | الربط بين التكلفة والنشاط من خلال مسببات التكلفة في قسم الأشعة | (15-2) |
| 62 | يبيّن الربط بين أنشطة قسم مخبر التحاليل والخدمات التي يقدمها | (16-2) |
| 62 | يبيّن الربط بين أنشطة قسم الأشعة والخدمات التي يقدمها | (17-2) |
| 63 | يحدد حساب تكلفة نشاط BIOCHIMIE | (18-2) |
| 63 | يحدد حساب تكلفة نشاط HEMATOLOGIE | (19-2) |
| 64 | يحدد حساب تكلفة نشاط SEROLOGIE | (20-2) |
| 65 | يحدد حساب تكلفة نشاط PARASITOLOGIE | (21-2) |
| 65 | يحدد حساب تكلفة نشاط TELETHORAX | (22-2) |
| 66 | يحدد حساب تكلفة نشاط Radio de la Main | (23-2) |

قائمة الجداول والأشكال

| | | |
|----|--|--------|
| 67 | يحدد حساب تكلفة نشاط Radio du Pied | (24-2) |
| 67 | يحدد حساب تكلفة نشاط ECHOGRAPHIE | (25-2) |
| 68 | يحدد تكلفة الخدمة الواحدة لكل نشاط في قسم مخبر التحاليل الطبية | (26-2) |
| 68 | يحدد تكلفة الخدمة الواحدة لكل نشاط في قسم الأشعة | (27-2) |

قائمة الأشكال

| الصفحة | عنوان الشكل | الرقم |
|--------|---|-------|
| 14 | المبادئ الأساسية لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة | (1-1) |
| 21 | عملية الرعاية حسب النموذج Donabedian | (2-1) |
| 49 | يبين الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية حي 19 مارس الوادي | (1-2) |
| 51 | الهيكل التنظيمي للعيادة متعددة الخدمات المجاهد قريد عبد المالك 19 مارس الوادي | (2-2) |

قائمة الملاحق

| الصفحة | عنوان الملحق | الرقم |
|--------|--|-------|
| 82 | قائمة استلام المواد والوسائل الطبية لقسم المخبر | 01 |
| 85 | فاتورة صيانة التجهيزات المخبرية | 02 |
| 86 | قائمة استلام مواد التنظيف لقسم المخبر | 03 |
| 87 | قائمة استلام المواد المكتبية المختلفة لقسم المخبر | 04 |
| 88 | فاتورة ملابس العمال | 05 |
| 89 | قائمة استلام المواد والوسائل الطبية لقسم الأشعة | 06 |
| 90 | فاتورة تصليح وصيانة أجهزة الأشعة | 07 |
| 91 | كشف استهلاك الكهرباء للعيادة المتعددة الخدمات | 08 |
| 92 | فاتورة الهاتف والإنترنت | 09 |
| 93 | مستهلكات مواد التنظيف للعيادة المتعددة الخدمات قريد عبد المالك | 10 |
| 94 | مستهلكات المواد المكتبية المختلفة للعيادة المتعددة الخدمات قريد عبد المالك | 11 |
| 95 | ملخص نشاط العيادة المتعددة الخدمات قريد عبد المالك | 12 |
| 96 | ملخص نشاط قسم مخبر التحاليل الطبية | 13 |
| 97 | ملخص نشاط قسم الأشعة | 14 |

قائمة المختصرات

| الرمز | المدلول باللغات الأجنبية | المعنى باللغة العربية |
|-----------|---|---------------------------------------|
| ABC | Activity Based Costing | التكاليف المبنية على أساس الأنشطة |
| CAM-I | Computer Aided Manufacturing International | الاتحاد الدولي لشركات التصنيع المتقدم |
| EPSP | Etablissement Public de la Sante de Proximité | المؤسسة العمومية للصحة الجوارية |
| BIOCHIMIE | BIOCHIMIE | الكيمياء الحيوية |
| HEMATO | HEMATOLOGIE | تحاليل مكونات الدم |
| SEROLOGIE | SEROLOGIE | تحاليل مصل الدم |
| PARASITO | PARASITOLOGIE | علم الطفيليات |
| ECHO | ECHOGRAPHIE | راديو بالموجات الصوتية |
| T L T | TELETHORAX | راديو للقفص الصدري بأشعة X |

تعتبر الخدمات من الركائز الأساسية التي يقوم عليها الاقتصاد الوطني الجزائري، لاسيما الخدمات الصحية المقدمة في المستشفيات، سواء كانت العمومية منها أو الخاصة، حيث تكمن أهمية هذا القطاع في المحافظة على صحة المواطن والسهر على تقديم الخدمات الطبية اللازمة له في أحسن الظروف، لكن لحد الآن لم ترتقي هذه الخدمات إلى المستوى المطلوب، الشيء الذي جعل من الدولة تنفق الكثير لوضع آليات وبرامج وإصلاحات جذرية من أجل النهوض بهذا القطاع الحساس ومواكبة الخدمات المقدمة في الدول المتقدمة.

كما تعد المستشفيات الخاصة التي تعود ملكيتها للأطباء والخواص وكذا تجهيزاتها ومعداتنا من أهم المستشفيات، وتخضع العلاقة فيها بين الطبيب والمريض (الزبون) إلى قانون العرض والطلب، أي تكون متحررة نوعا ما من القوانين التي تحكم المؤسسات العمومية الاستشفائية.

ومع التحولات السريعة وهيمنة التكنولوجيا على جميع مناحي الحياة، صار لزاما على جميع المؤسسات الاستشفائية الخاصة منها والعمومية البحث الجاد عن طرق وأساليب محاسبية ناجعة وفعالة تضمن من خلالها ترشيد النفقات والتقليل من الأعباء والتكاليف، ويعتبر نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة من الأنظمة الحديثة التي تحدد التكاليف، لاسيما منها التكاليف غير المباشرة وتخصصها، وتعمل على تخفيض التكاليف الذي هو هدف كل مؤسسة.

■ إشكالية الدراسة:

تكمن مشكلة الدراسة في عجز المؤسسات العمومية الاستشفائية في تخصيص التكاليف والأعباء غير المباشرة بدقة من خلال تبني أنظمة التكاليف التقليدية، التي أثبتت عجزها، الشيء الذي حتم عليها البحث على طريقة فعالة تمكنها من تحسين وضعيتها وتخفيض تكاليفها، وعلى ضوء ما سبق تبرز الإشكالية التالية:

ما مدى مساهمة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية بالعيادة

المتعددة الخدمات التابعة للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية 19 مارس؟

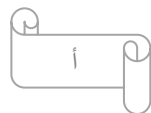
وللإجابة عن هذه الإشكالية، طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ماهية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)؟ وما هي مقوماته ومبادئه؟
- هل توجد إمكانية لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في أقسام العيادة المتعددة الخدمات التابعة للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية؟
- هل يمكن أن يساهم تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية لأقسام العيادة المتعددة الخدمات التابعة للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية؟

■ فرضيات الدراسة:

للإجابة عن الأسئلة السابقة الذكر قمنا بطرح الفرضيات التالية:

- يقوم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بخصر وتحليل الأنشطة واختيار مسببات الموارد التي تقيس استهلاك الأنشطة لموارد المؤسسة بغرض تحديد تكلفة الخدمات والمنتجات.



- يمكن تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات الاستشفائية وخاصة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية 19 مارس؛

- يساهم تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية لأقسام العيادة المتعددة الخدمات قريد عبد المالك (الجنة) حي 19 مارس.

■ المنهج المتبع:

للإجابة عن الإشكالية الرئيسية والإشكاليات الفرعية وإثبات صحة الفرضيات المطروحة أو عدم صحتها، اعتمدنا المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، بهدف الفهم والتعمق في عناصر المكونة للموضوع، واستخدمنا منهج دراسة الحالة فيما يتعلق بالجانب التطبيقي للموضوع، وذلك لإسقاط الجانب النظري على الواقع حيث قمنا بدراسة قسمي المخبر والأشعة بالعيادة متعددة الخدمات قريد عبد المالك التابعة للمؤسسة العمومية الاستشفائية حي 19 مارس بالوادي.

■ أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى الإجابة على الإشكالية الأساسية وكذا إثبات صحة الفرضيات وذلك من خلال:

- استعراض نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) وتعريفه بشكل تفصيلي؛
- إظهار أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية.

■ أسباب اختيار الدراسة:

هناك عدة مبررات لاختيار هذه الدراسة وأهمها ما يلي:

- الرغبة والميول الشخصي في استكشاف جزئيات الموضوع والإحاطة بمختلف جوانبه أكثر؛
- محاولة الحث على تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) من خلال النتائج المتوصل إليها؛
- إظهار ضرورة هذه التقنية في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية وتوفير معلومات وبيانات تساعد على اتخاذ القرارات السليمة؛
- التخصص الدراسي، محاسبة وتدقيق.

■ أهمية الدراسة:

تظهر أهمية هذه الدراسة بشكل جلي من خلال تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات الاستشفائية العمومية في الجزائر والذي يهدف أساسا إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات والخدمات الصحية بشكل دقيق، خاصة مع التزايد اللامتناهي في التكاليف غير المباشرة الناجم عن التطور التكنولوجي والتقني، وبالتالي تقديم المساعدة للإدارة من أجل تحسين اتخاذ القرار وتخفيض تكاليفها ومراقبة التسيير في المؤسسة.

وحيثما يتحسن اتخاذ القرار وتخفيض التكاليف ينعكس ذلك إيجابيا على الخدمات الصحية المقدمة للمجتمع، كون أن الخدمة الصحية من أهم الخدمات الاجتماعية المقدمة من طرف الدولة لمواطنيها، والتي بدورها تهدف إلى المحافظة على أهم ثروة يبنى عليها الجانب الاقتصادي والاجتماعي للدولة وهي الثروة البشرية.

■ حدود الدراسة:

اخترنا المؤسسة الاستشفائية 19 مارس الذي أصبحت تسمى بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية لدراسة الحالة، وبعد المقابلة الشخصية بالمديرين الفرعيين للمؤسسة والتعرف على الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتغطيتها للعديد من المرافق الصحية المتمثلة في العيادات المتعددة الخدمات وقاعات العلاج والمرافق الأخرى. تقرر حصر دراسة الحالة في العيادة المتعددة الخدمات المسماة باسم المجاهد قريد عبد المالك (الجنة) للأغراض التالية :

- أولا: تواجد العيادة المتعددة الخدمات والمؤسسة العمومية للصحة الجوارية في حيز جغرافي واحد، إي في نفس السياج، مما يساعدنا في الحصول على المعلومات المتعلقة بالعيادة المتعددة الخدمات وبحوزة الإدارة ؛
 - ثانيا: العيادة باعتبارها متواجدة في حي سكني كبير بوسط المدينة تستقبل يوميا عدد معتبرا من الزبائن(المرضى) وتقدم خدمات مختلفة؛
 - ثالثا: العيادة يشتغل بها كل الأقسام (الفحوصات العامة والخاصة - التحاليل - الأشعة التطعيم... الخ...)،
 - رابعا: اختيارنا لقسمي مخبر التحاليل والأشعة لأنهما تمارس فيهما عدة أنشطة وداخل الأنشطة تمارس مهام .
- أما من حيث الزمان فتم اختيارنا للفترة الزمنية للثلاثي الأول (جانفي - فيفري - مارس) من السنة المنصرمة 2017 لبعض المبررات وهي :

- أولا: بعض التكاليف كصيانة التجهيزات ووسائل النظافة يتم فوترتها في نهاية السداسي أو نهاية السنة وبالتالي لا يمكننا الحصول على معلومات دقيقة وصحيحة خلال سنة 2018 وهذا سبب اختيارنا لسنة 2017؛
- ثانيا: إبرام الاتفاقيات والعقود وإعداد ميزانية التسيير تكون خلال الثلاثي الأول من بداية السنة المالية وهو الدافع لاختيار الثلاثي الأول وتمييزه عن بقية الثلاثيات.

■ صعوبات الدراسة:

- واجهتنا بعض الصعوبات يمكن تلخيصها في ما يلي:
- أن معظم تكاليف عيادة المتعددة الخدمات محل الدراسة مدججة ضمن التكاليف الكلية للمؤسسة ومن ثم اعتمادنا على تقديرات نسبية قد لاتصل إلى النتيجة المرجوة بصفة دقيقة؛
- لم نستطيع فصل حالات المرضى الخارجيين (الموجهين لإجراء التحاليل والأشعة من الخارج)، عن الذين تم توجيههم بعد إجراء الفحص من داخل العيادة؛ لأن الصنف الأخير تكلفته تختلف عن تكلفة المرضى الخارجيين.
- تكلفة اقتناء التجهيزات الطبية والمكتبية لم تتمكن من تحديدها بسبب الحصول عليها كتجهيز من المديرية الولائية للصحة والسكان وغير مدرجة ضمن بنود ميزانية المؤسسة وبالتالي تم استبعاد قيمة الاهتلاكات.

■ هيكل الدراسة:

للإجابة على الإشكاليات التي طرحت، قمنا بتقسيم الدراسة إلى فصلين، وكل فصل تضمن مبحثين، المبحث الأول من الفصل الأول سنتعرض فيه إلى دوافع ظهور ومفهوم وأهمية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) ونجاعة تطبيقه في المؤسسات الاقتصادية وضرورة تطبيقه في المؤسسات الخدمائية ولاسيما في المؤسسات الاستشفائية؛

أما المبحث الثاني سوف نعرض الدراسات السابقة في هذا المجال، وما يميز دراستنا عن هذه الدراسات. الفصل الثاني خصص للدراسة التطبيقية لحساب التكاليف المبنية على أساس الأنشطة من خلال حصر الطرق والأدوات المستعملة، انطلاقاً من سرد نبذة تاريخية عن واقع المنظومة الصحية في الجزائر والإصلاحات التي قامت بها الدولة في هذا المجال من أجل تقريب الخدمة العمومية من المواطن وضمان حقه في العلاج خلال المبحث الأول.

أما المبحث الثاني سوف يتم فيه حساب تكاليف أنشطة قسمي مخبر التحاليل الطبية، وقسم الأشعة بالعيادة متعددة الخدمات وصولاً إلى حساب تكلفة الخدمة الواحدة المقدمة من كل نشاط.

تمهيد

إن التطور المتسارع على جميع الأصعدة والمجالات بما فيها المجال الاقتصادي، جعل من المؤسسات تتجه إلى تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة(ABC) كأداة من أدوات مراقبة التسيير وتخفيض التكاليف، بدلا من نظام التكاليف التقليدي في المؤسسات الخدمائية، ولم يقتصر هذا التطبيق فقط على المؤسسات الصناعية فحسب، لماله من دور بارز في تخفيض التكاليف والحصول على قرارات إدارية سليمة.

لقد كان تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة(ABC) في البداية مقتصرًا على المؤسسات الاقتصادية فقط لما تتميز به من منافسة، ثم اتسعت دائرة تطبيق هذا النظام لتشمل المؤسسات ذات الطابع الخدمي في القطاع العام والخاص، ومع تطور المؤسسات الخدمائية ودخولها عالم المنافسة، أصبح لزاما عليها العمل على تخفيض التكاليف من جهة، وجودة وتحسين الخدمات المقدمة من جهة ثانية.

وتعد المستشفيات إحدى المؤسسات العمومية التي تعنى بتقديم الخدمات الصحية، والتي أصبح لها دورا بارزا في قياس مدى تطور الدول اجتماعيا واقتصاديا.

وفي هذا الفصل سنتعرف في المبحث الأول عن الإطار المفاهيمي لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) من خلال مفهومه ونشأته ومقوماته ومبادئه وكذا ضرورة تطبيقه في المؤسسات الاقتصادية بصفة عامة والمؤسسات الخدمائية(المستشفيات)على الخصوص، لاسيما بعد ظهور عيوب وانتقادات جمة للنظام التقليدي.

أما المبحث الثاني سوف نتعرض فيه للدراسات السابقة في هذا المجال، ثم نبرز ما يميز دراستنا عن هذه الدراسات من خلال إبراز أوجه التشابه وأوجه الاختلاف.

المبحث الأول: التكاليف الصحية وفق النظام المبني على أساس الأنشطة (ABC)

سنتطرق في هذا المبحث إلى مفهوم التكاليف عموماً وأنواعها، ثم التكاليف الصحية خصوصاً، وكذلك نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، مفهومه، مقوماته، وخطوات تطبيقه.

المطلب الأول: مفهوم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC).

أدت الثغرات الموجودة في الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف التي "تهدف إلى تحديد تكلفة الإنتاج أو الوصول لتكلفة مرحلة من مراحل الإنتاج أو وحدة من وحدات أو خدمة معينة، ومراقبة كل عنصر من عناصر الإنتاج المؤثرة في التكلفة...."¹، دون معالجة التكاليف غير المباشرة وتحديدتها بصفة دقيقة، مما أدى إلى بروز الحاجة الملحة لوجود نظام بديل يتكفل بمعالجة هذه الثغرات والاختلالات وهي محاسبة التكاليف وفق النظام المبني على أساس الأنشطة (ABC)؛

وسوف نبرز القصور والاختلالات التي ظهرت في النظام التقليدي، ودوافع ظهور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ومفهومه بعد تعريف التكاليف بصفة عامة وذكر أنواعها.

1- تعريف التكاليف:

هناك عدة تعاريف للتكاليف تختلف باختلاف الزاوية التي ينظر إليها منها، وقبل التطرق إلى بعض

التعاريف لابد من إلقاء الضوء على بعض المفاهيم والمصطلحات (المصاريف، الأعباء، النفقة، الخسارة) التي تعبر في مجملها عن التكاليف.

- **المصاريف:** هي عملية خروج حقيقية لقيم جاهزة مباشرة أو بعبارة أخرى خروج النقود، والمصرف يقابله في الطرف الآخر الإيراد الذي يعتبر تحصيل على النقود².

- **الأعباء:** العبء يقابله الناتج اللذان يعملان على تحديد نتيجة دورة الاستغلال أي الأعباء هي استهلاك للقيم (استهلاك البضائع والمواد واللوازم..... الخ)³.

- **النفقة:** تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول لن تصل بعد إلى مقر الشركة، فهي تكاليف غير مستنفذة⁴.

- **الخسارة:** وهي تضحية اقتصادية يعبر عنها بقيم نقدية لكن لا تقابلها أي منفعة اقتصادية، والواجب دراسة مسيبتها من أجل عدم تكرارها⁵.

- **أما التكاليف:** تعرف بأنها "قياس للتضحية بالموارد من أجل الحصول على منفعة، والتي تؤثر بالنقصان على الموجودات عند اكتساب المنفعة بالمستقبل"⁶.

¹ -حواس صالح، المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي، دار عبد اللطيف للطباعة والنشر والتوزيع، برج الكيفان، الجزائر، ص:14

² - عز الدين بن موسى، أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف وترشيد الأداء، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص:5.

³ - عز الدين بن موسى، مرجع سبق ذكره، ص:5.

⁴ - أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2010، ص:49.

⁵ - حكوم حنان، الطرق الحديثة لحساب التكاليف، مذكرة ماجستير، جامعة الدكتور الطاهر مولاي، سعيدة، 2013، ص:5.

- كما تعرف "بأنها عبارة عن مجموعة الأعباء والمصاريف والنفقات التي تعبر عن بلوغ مستوى معين وفي مرحلة معينة على مجموع المستويات قبل وصولها للزبون؛
- وتعرف التكلفة بصفة عامة على أنها تضحية ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل"⁷.
- وتعرف كذلك: على أنها "قيمة الموارد التي يتم التضحية بها للحصول على سلعة أو تقديم خدمة ويتم قياسها بالمبالغ النقدية التي يتم دفعها أو التعهد بدفعها مستقبلا عند التبادل"⁸.
- أما التعريف الحديث للتكلفة "فهو مقدار التضحية بالموارد دون الإشارة على حصول المنفعة "حيث أن التكلفة المستنفذة متى يقابلها الإيراد سميت مصاريف من أجل الحصول على منفعة، أما إذا لم يقابلها إيرادات سميت خسارة، إذ أن الخسارة هي أيضا تكلفة بالرغم من عدم تحقيق منفعة وتقسم التكلفة طبقا للمنافع والخدمات"⁹.

2-أنواع وتصنيفات التكاليف:

يمكن تصنيف التكاليف إلى العديد من الأسس والمعايير وذلك طبقا لطبيعة التكاليف، وعلاقتها بحجم الإنتاج، أو طبقا لتأثيرها في عملية التخطيط واتخاذ القرارات، أو مدى خضوعها للرقابة الإدارية أو طبقا لوظائف المؤسسة والجدول التالي يوضح هذه التصنيفات.

الجدول رقم (1-1): يوضح تصنيف التكاليف

| أنواع التكاليف | معايير التصنيف |
|--|--|
| - مواد - أجور - التكاليف المباشرة الأخرى - التكاليف غير المباشرة | (1) طبيعة عنصر التكلفة |
| - تكاليف صناعية - تكاليف بيعية - تكاليف إدارية | (2) من الناحية الوظيفية |
| - التكلفة الكلية (الإجمالية) - تكلفة الوحدة | (3) من ناحية وحدة القياس |
| - تكلفة غير مستنفذة - تكلفة مستنفذة | (4) من ناحية تبويب التكلفة في القوائم المالية |
| - تكلفة مباشرة - تكلفة غير مباشرة | (5) تبعا للإمكانية تتبعها |
| - تكاليف متغيرة - تكاليف ثابتة - تكاليف مختلطة | (6) تبعا لإمكانية تغييرها مع حجم الإنتاج أو مستوى النشاط |
| - تكاليف تدريجية (تتزايد عند مستويات معينة من النشاط) | (7) وقت حدوث التكلفة |
| - تكلفة التاريخية - تكلفة الاحلال والاستبدال - تقديرية | (8) تبعا لعلاقتها بالفترة |
| - تكاليف العمليات الجارية - تكاليف العمليات الرأسمالية | (9) من ناحية توقيت تحميلها على الإيراد |

⁶ - ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003، ص:38.

⁷ - عز الدين بن موسى، مرجع سبق ذكره، ص:5.

⁸ - محمد تيسير عبد الحكيم الرحبي، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص:5.

⁹ - إلهام محيريق، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، دراسة حالة ولاية الوادي نموذجاً، مذكرة ماستر، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2014، ص:10.

| | |
|--|---|
| <p>- تكاليف على أساس المسؤولية(في مجال الرقابة) - التكاليف الضمنية - التكاليف التفاضلية والتكاليف الغارقة - التكاليف المضافة - التكاليف الممكن تجنبها - التكاليف النقدية - تكلفة الفرصة البديلة.</p> | <p>10) أثر التكلفة على اتخاذ القرارات</p> |
| <p>- لأغراض قياس تكلفة الانتاج - لأغراض تخطيط وجدولة مدخلات ومخرجات العمليات الإنتاجية المختلفة - لأغراض فرض الرقابة</p> | <p>11) طبقا للهدف المرجو تحقيقه من قياسها</p> |

المصدر: حكوم حنان، الطرق الحديثة لحساب التكاليف، مذكرة ماجستير، جامعة سعيدي، 2013، ص:6.

من خلال الجدول يمكن تبويب أو تقسيم عناصر التكاليف إلى ما يلي :

أ- **حسب الطبيعة:** الذي يعتمد على طبيعة عنصر التكلفة ويتضمن:

- **عنصر تكلفة المواد(مستلزمات):** تمثل في تكلفة المواد والمستلزمات السلعية المستخدمة في نشاط المؤسسة الصحية وتدخل في حجم الخدمة الصحية المقدمة سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، ومن أمثلتها:

تكلفة الأدوية، المستلزمات الطبية، ، مستلزمات الأشعة، تكلفة الأدوات المكتبية والمطبوعات وأدوات النظافة.

- **عنصر تكلفة الأجور:** يتمثل في كل ما تتحمله المؤسسة الصحية في سبيل الحصول على خدمات العنصر الإنساني سواء كانت تلك الخدمات مباشرة أو غير مباشرة بالنسبة لوحدة النشاط (الخدمة الصحية) وسواء كان العمل يدويا أو آليا وتشمل: الأجور، المرتبات النقدية، المزايا والمكافآت ...

- **عنصر تكلفة المصروفات (الخدمات)** وتتمثل في كل ما تتحمله المؤسسة في سبيل موازنة نشاطها بخلاف المواد وتكلفة العمل المباشرة: مثل (إيجار المباني، اهتلاك المباني، القوة المحركة، مصاريف الصيانة، اهتلاك الأجهزة والمعدات الطبية وغير الطبية، مصروفات الكهرباء)

ب- **حسب علاقتها بوحدة النشاط:** وتكون مباشرة أو غير مباشرة كما يلي:

- **عناصر التكاليف المباشرة:** وتتمثل في جميع العناصر التي تتحملها المؤسسة خصيصا من أجل وحدة النشاط التي تعتبر المتسببة في حدوث هذا العنصر من التكاليف، وتتضمن غالبا المواد والمستلزمات الطبية التي تدخل في تكوين وتركيب الخدمة الصحية، الأجور التي تتعلق مباشرة بالخدمة... الخ¹⁰.

- **عناصر التكاليف غير المباشرة:** وتشمل جميع العناصر التي تتحملها المؤسسة ليس من أجل تقديم خدمة صحية بذاتها وإنما من أجل جميع الخدمات التي تقدمها.

ج- **حسب علاقتها بحجم النشاط:** التصنيف من حيث العلاقة بحجم العمل، متغيرة، ثابتة ومختلطة؛

- **التكاليف المتغيرة:** وهي التي ترتبط بالتغيرات في حجم الخدمات المؤداة وتسلك معها سلوكا طرديا، حيث تستجيب للتغير في مستوى نشاط المؤسسة وتكون تكلفة وحدة الخدمة من هذه التكاليف ثابتة¹¹؛

¹⁰ - محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصحية، المكتبة العصرية، مصر، 2005، ص:91؛ نقلا عن سعاد حمدي، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، دراسة حالة المؤسسة العمومية (قسم الأشعة) بسكرة، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، ص:30.

- **التكاليف الثابتة:** وتتضمن عناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة الصحية بصفة لازمة ومستمرة دون أن يكون هناك علاقة ارتباط بمستوى نشاطها ولا تستجيب لتغيراته باعتبارها تكاليف زمنية، ويكون نصيب وحدة الخدمة من هذه التكاليف يتناسب عكسيا مع مستوى النشاط، وتشمل: الاهتلاكات، التأمين...،
- **التكاليف المختلطة:** هي التكاليف التي تجمع بين خواص التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، وتتغير مع مستوى الخدمات بصورة متدرجة، إذ تزايد مع مستوى النشاط في مدى معين و تثبت لبعض الفترات.
- **د- حسب وظيفتها:** والذي يعتمد على الوظيفة التي تحقق لأجلها عنصر التكلفة ويوجد¹²:
- **عناصر تكاليف النشاط الصحي:** وتتكون من جميع عناصر التكاليف التي تتحملها المؤسسة الصحية في سبيل القيام برسالتها المتمثلة في تقديم الخدمات الصحية والعلاجية لكل من يطلبها، وتتضمن تكلفة المواد والمستلزمات الطبية وتكلفة العمالة) أطباء ومساعدين (والمصروفات العلاجية الأخرى المرتبطة بالنشاط الصحي.
- **عناصر تكاليف النشاط الإداري والتمويلي:** وتشمل جميع بنود التكاليف المرتبطة بالخدمات الإدارية والتمويلية في المؤسسة الصحية من مواد وأجور ومصروفات.
- **هـ- وفقا لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات:** تقسم التكاليف كذلك إما حسب معيار الرقابة أو حسب مهيار اتخاذ القرارات وهي موضحة كما يلي¹³:
- **تكاليف قابلة للرقابة:** وهي التكاليف التي يمكن التحكم فيها من قبل الإدارة؛
- **تكاليف غير قابلة للرقابة:** التي لا يمكن للمستوى الإداري أن يؤثر عليها، أو من الصعب التحكم فيها؛
- **تكاليف ملائمة (مناسبة):** هي التكاليف المتوقعة مستقبلا والتي تتفاوت من بديل لآخر من بدائل القرار، وتعرف بالتكاليف الممكن تجنبها؛
- **تكاليف تفاضلية:** هي الفرق بين تكاليف البدائل الخاضعة للمقارنة والتي تكون ملائمة لاتخاذ القرار؛
- **تكلفة الفرصة البديلة:** وتعني الخسارة أو التضحية بمنفعة ممكنة عند اختيار بديل معين بدلا من آخر، أي المنافع التي ستفقدتها المؤسسة نتيجة لعدم اختيار بديل؛
- **التكاليف الغارقة:** هي تكاليف تحققت نتيجة قرارات اتخذت في الماضي ولا يمكن تغييرها بأي قرار يتخذ في المستقبل.
- **و- حسب علاقتها بالفترة المحاسبية:** أما التقسيم حسب علاقتها بالفترة المحاسبية فينقسم إلى¹⁴:
- **تكاليف إرادية:** هي التكاليف التي تدفع على الخدمات خلال الفترة المالية المحددة وتحمل عادة على إيرادات تلك الفترة، وتعرف على أنها النفقات التي تخص سنة مالية واحدة.

¹¹ - سعاد حمدية، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية، قسم الأشعة بسكرة، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، ص: 31.

¹² - سعاد حمدية، مرجع سبق ذكره، ص: 32.

¹³ - فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية لتخصيص نظم المعلومات المحاسبية، دار المسيرة، الأردن، 2006، ص: 116؛ نقلا عن سعاد حمدية، مرجع سبق ذكره، ص: 33.

¹⁴ - فيصل جميل السعيدة، مرجع سبق ذكره، ص: 116؛ نقلا عن سعاد حمدية، مرجع سبق ذكره، ص: 33.

- تكاليف رأسمالية: هي التي تستفيد منها أكثر من فترة محاسبية واحدة وينجم عنها زيادة في أصول المؤسسة مثل مصاريف شراء أصل من الأصول، إذ أن تكاليف هذا الأصل تحمل على عدد سنوات العمر الإنتاجي له.

3- القصور في نظام التكاليف التقليدي والانتقادات الموجهة إليه:

واجه النظام التقليدي في تخصيص التكاليف غير المباشرة مجموعة من الانتقادات بسبب النتائج غير الحقيقية التي يقدمها، وتعود هذه الانتقادات إلى ما يلي¹⁵:

- يفترض النظام التقليدي أن المنتجات تستهلك الموارد على أساس حجم مستلزمات وحدة المنتج من الموارد المتاحة (كساعات العمل، الوحدات المنتجة أو ما شابه ذلك)؛

- يفترض النظام التقليدي أن تكلفة العمل المباشر تشكل جزءاً كبيراً من تكلفة المنتج الإجمالية وهذا الفرض لم يعد قائماً الآن، حيث أن هذه التكلفة تضاءلت وعليه فإن تكلفة العمل المباشر لم تعد أساساً مناسباً لتحميل التكاليف غير المباشرة على وحدة المنتج؛

- إن النظام التقليدي لا يخدم عملية الرقابة على التكلفة وقياسها بشكل دقيق بسبب التأخير الذي يحصل في الفترة الزمنية ما بين طلب التقارير المالية والانتهاء من إعدادها و تحليل النتائج، مما يؤثر سلباً على عملية التغذية الراجعة والفوائد المرجوة منها في اتخاذ القرارات؛

- تجاهل النظام التقليدي لتعقيدات الأنشطة الإنتاجية واعتماده على علاقات مبسطة في توزيع التكاليف الأمر الذي يشوه تكلفة المنتج النهائية خاصة في الشركات ذات الإنتاج المتعدد؛

- اعتماد النظام التقليدي في تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس العلاقة بين السبب والنتيجة، وفي الوقت نفسه افتراض وجود عدد محدود من مجتمعات التكلفة للشركة على اختلاف أنشطتها وهذا يتناقض مع الأسس التي قام عليها النظام التقليدي، حيث ترغب الإدارة في تحديد العلاقة بين الأسباب (الأنشطة) وبين النتائج (التكلفة) بشكل منفصل ودقيق، لغرض تحقيق إدارة أفضل للأنشطة، واتخاذ قرارات إدارية أفضل؛

- تزايد التكاليف غير المباشرة وتقلص التكاليف المباشرة، وبالتالي لا بد من تحرى الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة؛

- التطور الكبير في الصناعات الحديثة أدى إلى تناقص الاعتماد على العنصر البشري، ودخلت عناصر عديدة في إنتاج المنتج مما أدى إلى تنوعها وتنوع مواصفاتها؛

- قصور طرق التكاليف التقليدية في تلبية متطلبات الإدارة بحيث أصبحت غير قادرة على تلبية حاجة الكوادر الإدارية والفنية من المعلومات التي تساعد على التخطيط والتوجيه والرقابة؛

¹⁵ - عماد يوسف أحمد الشيخ، عبد الحكيم مصطفى محمود جودة، تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على إحدى شركات البلاستيك الأردنية (دراسة ميدانية)، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، العلوم الإنسانية، جامعة العلوم التطبيقية، المجلد العاشر، العدد الأول، 2007، ص: 8.

- عدم الانسجام مع تنوع المنتجات وتطور نظم الإنتاج وزيادة الاختلافات فيما بينها من حيث الحجم، ودرجة التعقيد والمواصفات، في عملية التصنيع إلى اختلاف أنواع الأنشطة، ومستوى الجهود المطلوب لخدمة وإنتاج هذه المنتجات، بمعنى التركيز على العلاقات السببية بين التكاليف وبين الأنشطة الرئيسية المطلوبة لتصنيع المنتج؛

- اختلافات طرائق التخصيص التقليدية تؤدي إلى عدم دقة وتشويه بيانات تكلفة المنتج نظرا لعدم وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج، وبين ما استخدمته من الموارد بالمؤسسة، بمعنى أنه لا توجد علاقة بين التكاليف الموجودة بمجمع التكلفة، وبين الأساس المستخدم في تخصيص تلك التكاليف، أي عدم وجود علاقة بين السبب والأثر¹⁶.

كما يمكن توضيح الفروقات الجوهرية بين نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف المبني على الأنشطة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1-2): يوضح الفروقات بين نظام التكاليف التقليدي والنظام المبني على أساس الأنشطة.

| البيان | نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة | نظام التكاليف التقليدي |
|-------------------------|--|---|
| أسلوب التحليل | أسلوب التحليل الدقيق والشامل والمستمر للأنشطة التي تمارسها المؤسسة وبشكل متعمق ومفصل | أسلوب التحليل البسيط والمباشر للتكاليف وليس للأنشطة |
| مجمعات التكلفة | يعمل على تجميع التكاليف ضمن مجموعات تكلفة بحيث تكون متجانسة داخليا بالخصائص، كل مجموعة من هذه المجموعات خاصة بعدد معين من الأنشطة ويكون مسبب هذه التكاليف عامل واحد فقط . | يعمل على تجميع التكاليف بشكل إجمالي أو تكاليف كل قسم على حدة ولا يوجد تجانس بالخصائص بين تكاليف هذه المجمعات، لا يمكن تخصيص هذه التكاليف لعدد من الأنشطة ويكون مسبب هذه التكاليف عدد من العوامل |
| مسببات التكلفة | يستخدم عدة مسببات تكلفة بحيث يكون لكل واحدة من مسببات التكلفة مسبب التكلفة الخاص بها والتي تحمل التكاليف على أساسه ويمكن في بعض الأحيان أن يستخدم أكثر من مسبب تكلفة لنفس مجمع التكلفة الواحد . | عادة ما يعتمد على مسبب واحد أو اثنين من مسببات التكلفة لتحميل التكاليف وذلك لافتقاره للعلاقة السببية التكلفة والنشاط وبين النشاط والمنتج أو الخدمة . |
| أساس التحميل | يقوم بتحميل التكاليف الموجودة في مسببات التكلفة على المنتجات أو الخدمات التي تستخدم الأنشطة الخاصة بتلك التكاليف عن طريق استخدام أساس تحميل يتوافق مع مسبب التكلفة الخاص بالنشاط | يقوم بتحميل التكاليف على المنتجات أو الخدمات باستخدام أساس تحميل واحد وهو حجم الإنتاج مثل (عدد الوحدات المنتجة ، ساعات العمل المباشر ، أو عدد ساعات عمل الآلة). |
| التسلسل الهرمي للتكاليف | ليست جميع التكاليف في المنشآت مصدرها أو مسببها الرئيس الوحدات المنتجة ، بمعنى آخر أن العلاقة السببية بين التكلفة والوحدات المنتجة قد تكون غير مباشرة ويحدد هذا النظام أربعة مستويات لمسببات التكاليف وهي : | جميع التكاليف في المنشآت يكون مصدرها أو مسببها الرئيس حجم الإنتاج أو عدد الخدمات المقدمة ، أي العلاقة بين التكلفة والإنتاج دائما مباشرة . |

¹⁶ - حابي أحمد، دراسة مقارنة بين الطرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر3، 2011، ص:60.

| | | |
|-----------------------------------|---|---|
| | <p>-تكلفة الوحدة المنتجة</p> <p>-تكلفة مجموعة من الوحدات المنتجة</p> <p>-تكلفة المنتجات المساندة</p> <p>-التكاليف الادارية والعمومية</p> | |
| اتخاذ القرار | <p>يتمتع بقدرة عالية على توفير معلومات ذات دقة أكبر تدعم القرارات الإدارية وتجعلها أكثر صحة</p> | <p>غير قادرة على توفير معلومات ذات دقة عالية الأمر الذي يؤدي في الغالب إلى حدوث مشكلة التكلفة المبالغ فيها أو التكلفة المنخفضة.</p> |
| السيطرة على التكاليف | <p>بسبب تجميع التكاليف ضمن مجتمعات تكلفة متجانسة فإن عملية السيطرة في هذا النظام سهلة وعالية الكفاءة</p> | <p>تكون السيطرة فقط على عدد قليل من التكاليف وبالتالي الرقابة في هذا النظام تكون ضعيفة</p> |
| هدف النظام | <p>هناك هدفين اساسين يتم السعي اليهما من خلال نظام التكاليف المبني على الأنشطة هما</p> <p>-تصميم هيكل تكاليفي</p> <p>-التأكيد على القيمة الحقيقية للمنتج او الخدمة</p> | <p>يتم التركيز على تخصيص التكاليف غير المباشرة لأغراض تقويم المخزون، ولا يوفر معلومات لخدمة أغراض الادارة</p> |
| مراحل تخصيص التكاليف غير المباشرة | <p>إجراءات تخصيص التكاليف تتم كما يلي :</p> <p>- يتم توزيع عناصر التكاليف غير المباشرة على الأنشطة التي تم تحديدها .</p> <p>- يتم إنشاء مركز تكلفة لكل نشاط أو مجموعة من الأنشطة حسب درجة الاتساق فيما بينها -إعداد معدل تحميل لمجمعات التكلفة حسب مسببات استهلاك الأنشطة للموارد</p> <p>- تخصيص تكلفة مجمع التكلفة على وحدات الانتاج</p> | <p>فإن إجراءات التخصيص تتم كما يلي :</p> <p>-تخصيص عناصر التكاليف المشتركة على مراكز الانتاج ومراكز الخدمات .</p> <p>-يتم توزيع تكاليف مراكز الخدمات على مراكز الانتاج حسب الطريقة المتبعة لدى المؤسسة .</p> <p>-يتم تخصيص تكلفة مراكز الإنتاج على وحدات الإنتاج باستخدام معدل تحميل يتم تحديده .</p> |

المصدر: خليل ابراهيم عبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي

"دراسة تطبيقية على قسمي الدم والتخثر والميكروبيولوجي، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007، ص:90.

4- مفهوم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC):

لقد كانت الأنظمة التقليدية سابقا تحقق نتائج مرضية لمتخذي القرارات الاستراتيجية، إلا أن الانتقادات المتزايدة على استخدام الأنظمة التقليدية مع معطيات البيئة الصناعية الحديثة، دفعت الكثير من المهتمين إلى اقتراح طرق جديدة لتحميل التكاليف غير المباشرة على وحدات الإنتاج بهدف الوصول إلى بيانات أكثر ملاءمة للقرارات، فكان من أهم ثمرات هذه الجهود النظام الذي قدمه Cooper & Kaplan وأطلقا عليه اسم نظام التكاليف المبني على الأنشطة Activity Based Costing system(ABC) لقد قدم هذا النظام قاعدة أفضل لاتخاذ القرارات الإدارية المختلفة والخاصة بسياسات التسعير وتحديد مزيج الإنتاج، وتحسين عملية تصميم

الإنتاج ورفع الفعالية وكفاءة الأداء، وهذا بدوره يؤدي إلى زيادة في الإنتاجية، والمقدرة التنافسية للشركات التي تطبق هذا النظام.

4-1- نشأة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة: تشير بعض الدراسات إلى أن محاسبي شركة جنرال إلكتريك (GENERAL ELECTRIC) وهي شركة أمريكية قد يكونون أول من استخدم مصطلح النشاط لوصف العمل الذي يسبب التكاليف، فقد جهزت هذه الشركة في عام 1963 فريقاً من قسم المراقبين العاملين لديها بهدف دراسة النمو المتتابع للتكاليف غير المباشرة واقتراح سبل للسيطرة عليها، ومن أجل تحقيق ذلك اقترح الفريق تكتيكا جديداً وهو الأنشطة التي سببت تلك التكاليف¹⁷.

أما علي الصعيد الأكاديمي فتعود الدراسة الأولى لمدخل تكاليف الأنشطة إلى الدراسة التي قام بها "stautbus" عام 1971 والتي أوضح من خلالها أن استخدام أسس التخصيص في نظم التكاليف التقليدية (مثل ساعات العمل المباشر) يضلل قياس تكلفة المنتج، ويبيّن ضرورة توزيع تكاليف الإنتاج عن طريق تصنيفها إلى مجموعات حسب الأنشطة ومن ثم ربط تكاليف الأنشطة بالمنتجات عن طريق ما يعرف بمحركات التكلفة¹⁸. كما عرفت طريقة (ABC) إقبالا كبيرا من طرف المؤسسات الأمريكية في سنوات الثمانينات خاصة بعد صدور كتاب "kaplanRobert،Thomas Johnson" سنة 1987 الذي ذكر فيه حدود المحاسبة التقليدية، و عرضا فيه إطار تصويري جديد للمحاسبة على أساس الأنشطة، أما أساس هذه المحاسبة فيرجع إلى المنظمة الدولية CAM.I¹⁹ التي تساهم فيها أكبر المكاتب الأمريكية المختصة في ميدان المراجعة والتنظيم، والتي توصلت سنة 1986 إلى إنشاء نظام تسييري جديد مؤسس على التكاليف والذي يدعى ببرنامج CMS هذا النظام الذي منه المحاسبة على أساس الأنشطة كما شارك في هذه المنظمة مجمعات صناعية كبيرة أمثال (جنيرال الكتريك، بووينق، فيليبس، كوداك)²⁰.

4-2- تعريف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC): ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة امتدادا لنظام التكاليف التقليدية كمدخل متطور لمقابلة أوجه القصور في نظام التكاليف التقليدية، وسوف نتطرق إلى تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، هناك العديد من التعاريف المتعلقة بنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) ومنها:

تعريف أول: يعرف بأنه " نظام يقوم بحصر وتحليل الأنشطة واختيار مسببات الموارد المناسبة التي تقيس استهلاك الأنشطة لموارد المنشأة بغرض تحديد تكلفة هذه الأنشطة باعتبارها موضوعات تكلفة أولى تستخدم كوسيط لقياس

¹⁷ - محمد هيثم الدبس، نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت كأساس لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة، مذكرّة ماجستير، جامعة دمشق، سوريا 2014، ص: 23

¹⁸ - حمد هيثم الدبس، مرجع سبق ذكره، ص: 23

¹⁹ - وهو اتحاد بحث وتطوير أمريكي يضم عدد كبير من المؤسسات مثل موتورولا، بووينق، جنيرال الكتريك، Computer Aided Manufacturing-International - 19 وعدد من وكالات الحكومة الأمريكية بالإضافة إلى كبرى المؤسسات الحاسبية.

²⁰ - درحون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005، ص: 257.

تكلفة موضوعات التكلفة النهائية(كالمنتجات أو الخدمات) عن طريق اختيار مسببات الأنشطة التي تقيس استهلاك لموضوعات التكلفة، وتقديم معلومات صحيحة ومفيدة عن أنشطة المنشأة تخدم مختلف الأغراض المستهدفة من نظام التكاليف"²¹.

تعريف ثاني: "بأنه ذلك النظام الذي يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المنشأة في مجموعات للتكلفة (Cost pools) ثم تخصيص هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة موجهاً كلف (Cost driver) مبنية على العلاقة السببية"²².

تعريف ثالث: يعرف الاتحاد الدولي لشركات التصنيع المتقدم CAM-I نظام (ABC) بأنه "منهج يقيس تكلفة أداء الأنشطة (Activities) والموارد (Resources) وأغراض التكلفة (Cost Objects) ويوزع تكلفة الموارد على الأنشطة ويوزع تكلفة الأنشطة على أغراض التكلفة بالاعتماد على استخدامها، ويميز العلاقة السببية لمسببات التكلفة بالأنشطة"²³.

5- المقومات والمبادئ والخطوات الأساسية لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC):

يرتكز نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على مجموعة من المبادئ والمقومات الأساسية سوف يتم التطرق إليها على النحو التالي:

5-1- مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة: يعتمد تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة على مقومات أساسية وهي:

أ-الموارد: هي عبارة عن عناصر اقتصادية (مدخلات التكاليف) تستخدم أو توزع لأداء الأنشطة، إما أن تكون عناصر تستهلك بواسطة الأنشطة خلال عملية تحويل مدخلات الإنتاج إلى مخرجات (كالمواد والطاقة، وغيرها)، أو تكون عناصر تستخدم للقيام بأداء الأنشطة (كالأفراد، والآلات)²⁴.

ب-الأنشطة: هي "الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين" ومن أمثلة ذلك نشاط شراء المواد الأولية كالأخشاب المستعملة في صناعة الأثاث، ونشاط تقطيع الأخشاب في تلك الصناعة، ونشاط تجميع القطع الخشبية لغرض صناعة الكراسي أو الخزائن، ونشاط الدهن ثم نشاط البيع والشحن للبضاعة المنتجة²⁵؛ كذلك الأنشطة هي مجموعة من الأعمال التي تؤدي لإنجاز وظائف المنشأة وتستهلك موارد المنشأة، مثل تجهيز الآلات، ومناولة المواد، الفحص والمعاينة، وتختلف هذه الأنشطة من حيث النوع والكم من منشأة إلى أخرى

²¹ - أسعد مبارك حسين، دور نظام التكلفة على أساس الأنشطة في قياس تكلفة الخدمات المصرفية، مجلة العلوم الاقتصادية، كلية بورستودان، ص: 104.

²² - زينب جبار يوسف، هيفاء عبد الغني عودة، أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة في القرارات الإدارية، دراسة حالة، مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية، المجلد الثاني والعشرون، العدد الرابع، البصرة، العراق، 2014، ص: 934.

²³ - علا أسامة الشعراي، أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصارف الإسلامية (دراسة تطبيقية)، مذكرة ماجستير، جامعة دمشق، سوريا، 2010، ص: 108.

²⁴ - أسعد مبارك حسين، مرجع سبق ذكره، ص: 104.

²⁵ - هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013، ص: 71.

حسب طبيعة عمليات المنشأة وحجمها، وبشكل عام يمكن تقسيم الأنشطة التي تؤدي لإنتاج منتج معين أو تقديم خدمة إلى أربع مجموعات وهي كالتالي²⁶:

- أنشطة ترتبط بوحدة المنتج: وهي الأنشطة التي يتم أداؤها عند إنتاج كل وحدة من وحدات منتج معين.
- أنشطة ترتبط بالدفعة الإنتاجية: وهي الأنشطة التي يتم أداؤها لكل دفعة إنتاجية وذلك بغض النظر عن عدد الوحدات المنتجة الخاصة بكل دفعة؛

- أنشطة ترتبط بالمنتج: ويتم أداؤها كلما كانت هناك حاجة لتدعيم المجموعات المختلفة من المنتجات، ومن أمثلة هذه النوعية نشاط تغير مواصفات منتج معين؛

- أنشطة ترتبط بعمليات المؤسسة ككل: ويتم أداؤها لدعم عمليات المؤسسة بصفة كلية وتتعلق بالإمداد بالخدمات الإنتاجية والإدارية المختلفة وهي أنشطة تسبب في حدوث تكلفة تتركز على إنتاج منتجات أو أداء خدمات معينة وذلك بشكل منفصل تماما عن حجم الإنتاج ، ومن أمثلة هذه الأنشطة ما يتعلق بأنشطة الشؤون المالية والإدارية والعلاقات العامة.

ج- مسببات الموارد: وهي عبارة عن العوامل التي تستخدم لتخصيص جزء من الموارد للأنشطة وتمثل الروابط بين الموارد والأنشطة حيث يتم بواسطتها تحميل تكلفة الموارد من السجلات المحاسبية على الأنشطة التي تستهلك هذه الموارد في المرحلة الأولى من مراحل تخصيص التكلفة طبقا لنظام محاسبة تكاليف الأنشطة.

د- مسببات استهلاك الأنشطة: وهي مقاييس لتكرار وكثافة استخدام أي نشاط بواسطة موضوع التكلفة أو بمعنى آخر هو العامل الذي يقيس استهلاك موضوعات التكلفة النهائية لتكاليف النشاط.

هـ- مسببات التكلفة أو محددات التكلفة: تعتبر مسببات التكلفة الأسباب الأساسية المحدثة لتكلفة النشاط الذي يراد إنجازه أو أحما العوامل المحددة الوقت والجهد للعمل الذي سوف يتطلبه إنجاز النشاط وقد يكون للنشاط الواحد العديد من مسببات التكلفة المرتبطة به.

ويعرف مسبب التكلفة (Inducteur de cout) على أنه "مجموعة العوامل أو الأحداث المحددة التي تؤدي إلى حدوث التكاليف أو تؤثر عليها، ويجب أن تتوفر فيه الشروط التالية:

- أن يكون قابل للقياس؛

- أن يكون قابل للتخصيص على كل منتج كي يمكن قياس تكلفة المنتج؛

- يجب اختيار مسبب واحد للتكلفة لكل مجمع تكلفة"²⁷.

²⁶ - زينب جبار يوسف، هيفاء عبد الغني عودة، مرجع سبق ذكره، ص: 935.

²⁷ - سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، غزة، فلسطين، 2007، ص: 219؛ نقلا عن أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الاداء، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر3، 2010، ص: 90.

سنحاول إعطاء بعض الأمثلة على مسببات التكلفة التي تحمل على أساسها بعض تكاليف الأنشطة بناء على وجود السببية ويتضح هذا من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (1-3): يوضح أمثلة على مسببات التكلفة

| نوعية النشاط | مسببات التكلفة |
|---|----------------------------------|
| طلب المواد | عدد الطلبيات أو عدد أوامر الشراء |
| تشغيل الآلات | عدد ساعات التشغيل |
| صيانة التجهيزات | عدد مرات الصيانة |
| نشاط الاستقبال والفحوصات | عدد العمال |
| الكهرباء - الغاز - الماء | قيمة الاستهلاك |
| تخزين المواد الغذائية - مخزن العتاد والاثاث | القيمة (دج) |
| حظيرة السيارات | عدد المهمات |
| التحاليل والأشعة | عدد المرضى |

المصدر: حمزة جغوبي، ترشيد النفقات من خلال نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية، بن عزة بشير الطيبات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015، ص:10، بتصرف.

و- أغراض أو أهداف التكلفة: يعرف هدف التكلفة على أنه "وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها، سواء كانت وحدة منتج أو خدمة، أو وحدة تنظيمية مثل قسم أو وظيفة... الخ، فهو يعبر عن الشيء المراد معرفة تكلفته"²⁸.

ز- مركز التجميع: يتم فيه جمع الأنشطة التي لها نفس مسببات التكلفة، هذا ما يسمح لنا بحساب التكاليف من خلال مسبباتها، وعلى سبيل المثال أنشطة الفوترة، التوزيع... الخ... يمكن أن يكون لهذه الأنشطة نفس المسبب للتكلفة وهو عدد طلبات الزبائن²⁹.

5-2- مبادئ نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة: إن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة يقوم بتخصيص وتوزيع التكاليف على المنتجات كالتالي³⁰:

أ- تخصيص التكاليف غير المباشرة إلى العمليات الإنتاجية الرئيسية في المؤسسة، ويطلق عليها مراكز الأنشطة (مجمعات الأنشطة) وإن من أهم العوامل التي يتم على أساسها اختيار الأنشطة نذكر منها: نوعية الإنتاج، تكرار الأنشطة، طبيعة الأنشطة داخل المؤسسة، درجة تعقيد هذه الأنشطة؛

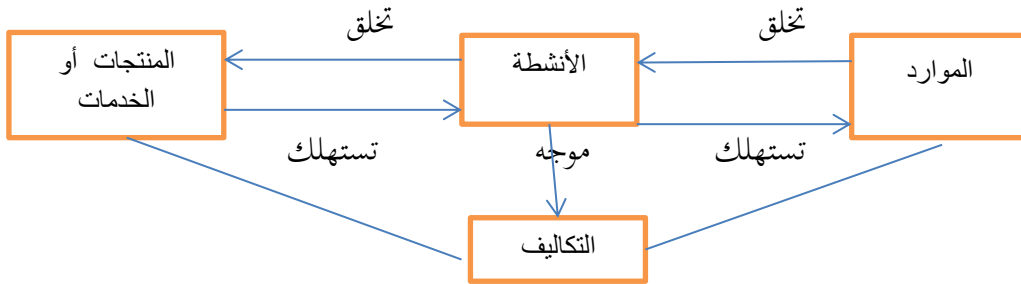
²⁸ - أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص:78

²⁹ - أمين بن سعيد، مرجع سبق ذكره، ص: 91.

³⁰ - هانزي بوكان، ترجم أحمد سقرن، محاسبة التسيير، دار الافاق، الجزائر، 2003، ص: 86؛ نقلا عن محمد الخطيب نمر، هواري سويسبي، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية، دراسة حالة، الإقامة الجامعية، 2000 سيرر، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد الرابع، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص:74.

- ب- تحميل وتوزيع تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات انطلاقا من مسببات التكلفة .
- أي أن اقتناء الموارد ----- يسبب حدوث التكلفة؛
 - وأن الأنشطة ----- تستهلك الموارد ؛
 - وأن المنتجات أو الخدمات:----- تستهلك الأنشطة³¹ .

الشكل رقم (1-1): يوضح المبادئ الاساسية لنظام التكاليف المبني على الأنشطة



المصدر: أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر3، 2010، ص: 96.

من خلال الشكل يتضح أن نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يقوم على فكرة أن تصميم وإنتاج وتوزيع المنتجات والخدمات يتطلب العديد من الأنشطة، وأن القيام بهذه الأنشطة يتسبب في استهلاك الموارد، فالتكاليف تتحقق بعملية شراء هذه السلع واستخدامها؛ فمنطق نظام (ABC) هو أن الموارد تولد المنتجات وذلك حسب العلاقة التي تؤكد أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة.

3-5- الخطوات المتبعة في تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة(ABC): تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ما يلي³²:

أ- **تحديد الأنشطة:** يعتمد أسلوب(ABC) على دليل الأنشطة بحيث يشمل على كافة الأنشطة التي يقوم بها الدوائر المختلفة كما نعلم أن عملية إنتاج منتج معين يتطلب أو يشمل عدد كبير من الأنشطة، علما أن زيادة عدد الأنشطة هذه تؤدي إلى تعقيد العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج وهذا ما ينعكس سلبا على تكلفة وضع النظام وتنفيذه، لذلك فإن تحديد عدد الأنشطة يجب أن يكون عند مستوى مقبول من التجميع القائم على العلاقات التحليلية بين المنافع والتكاليف الخاصة بكل نشاط، ويتم ذلك عن طريق الدراسة والإلمام الجيد بكل الأنشطة حيث يتم إعداد قائمة مبدئية لكل الأنشطة والقيام بدراسة كل الجوانب المتعلقة بها وخاصة بالنسبة لتأثيرها على المنتجات والأنشطة الأخرى، ويكون ذلك من خلال الأنشطة التي تساهم في خلق القيمة وترتيبها

³¹ - عز الدين موسى، مرجع سبق ذكره، ص: 26.

³² - محمد الخطيب نمر، هوارى سويسى، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية، دراسة حالة الإقامة الجامعية 2000 سرير بورقلة، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد الرابع، 2013، ص: 74 .

حسب أهميتها، واستبعاد الأنشطة عديمة القيمة أو التي تؤثر سلبا على مجمل القيم أو التي لا يمكن قياسها كميا، كما يمكن جمع باقي الأنشطة إذا كان لها نفس المسبب للتكلفة، ومن أهم الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة نذكر على سبيل المثال: إعداد وتحضير الوجبات الغذائية، توفير الحراسة والأمن، التموين بالمواد الأولية والعتاد، التخزين نشاط المتابعة، إصلاح وصيانة؛

ب- تحديد تكلفة الأنشطة: تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (المواد) التي يمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل النشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة، ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة) والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجات من النشاط؛

ج- تحديد مسببات التكلفة: بعد الانتهاء من دراسة وتحديد الأنشطة وتكلفتها تأتي مرحلة تحديد مسببات التكلفة والتي هي عبارة عن العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل، وبالتالي تؤثر في تكلفة النشاط، كما تعتبر أيضا وسيلة ربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس النشاط، والهدف منه هو تحديد دقيق لحصة الأعباء الواجب تحميلها للمنتجات وغيرها من مواضع التكلفة، وتتبع تكاليف الأنشطة على وحدة الإنتاج ومن ثم فإن مسبب التكلفة يمثل عامل مرتبط بالنشاط، وينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمؤسسة، ومن خلال هذه المرحلة تقوم المؤسسة بنمذجة العلاقات السببية، انطلاقا من أن الأعباء غير المباشرة لا تتغير بتغير الحجم وإنما بتنوع المنتجات وتعدد العمليات.

- شروط اختيار مسببات التكلفة: يجب اختيار مسبب التكلفة الذي يجعل تكلفة تطبيق النظام أقل ما يمكن وذلك دون الانحراف على مجال الدقة المرتقبة، وهناك مجموعة من الشروط يجب أخذها بعين الاعتبار عند عملية الاختيار³³:

- نذكر منها قابلية للقياس؛

- سهولة الحصول على المعطيات المتعلقة بها؛

- مدى قوة ارتباطها مع تكلفة النشاط؛

- أن يعبر مولد التكلفة عن حقيقة النشاط المقاس.

³³ - محمد الخطيب نمر، هواري سويسي، مرجع سبق ذكره، ص: 75.

- شروط تحديد عدد مسببات التكلفة: كما نعلم أن زيادة عدد هذه المسببات يخلق درجة كبيرة من الدقة هذا من جهة، ويكلف ويعقد النظام من جهة أخرى، فهذا يجب مراعاة بعض العوامل عند القيام بتحديد العدد الملائم من مسببات التكلفة وهي³⁴:
 - الدقة المطلوبة في بيانات التكاليف؛
 - تنوع الإنتاج؛
 - نسبة تكلفة النشاط إلى إجمالي تكاليف الأنشطة ككل؛
 - تكلفة تجميع بيانات مولدات التكلفة (تكلفة القياس).
- د- تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات: بعد تحديد تكلفة الأنشطة وتحديد المسببات والعدد المناسب لهذه المسببات تأتي أخيراً مرحلة تحديد سعر التكلفة، وذلك بقسمة تكلفة النشاط على عدد مولدات التكاليف لفترة معينة لتحصل على تكلفة الوحدة مسبب تكلفة النشاط الفعلي، أي تقوم بتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية، وذلك من خلال تتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة، وسير هذه الوحدة بين الأنشطة من بداية تصنيعها إلى أن تصبح وحدة تامة، ويكون تخصيص تكلفة النشاط على مختلف المنتجات المستهلكة له على أساس كمية مولد التكلفة المخصص للمنتج، ومنه يحسب سعر التكلفة وفق العلاقة التالية³⁵:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{الأعباء المباشرة} + \text{نسبة الأعباء غير المباشرة}$$

6- خصائص ومزايا نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

إن نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) كبقية الأنظمة الأخرى يتصف بخصائص معينة، وله مزايا ينفرد بها جاءت لمعالجة القصور الناتج عن الأنظمة التقليدية السابقة ومن بين الخصائص والمميزات ما يلي³⁶:

6-1- خصائص نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC): من جملة الخصائص التي يتمتع بها نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة هي:

- أ- يمكن من تتبع التكاليف من خلال الاعتماد على مسببات التكلفة التي تربط بين الموارد والأنشطة ثم بين الأنشطة وأهداف التكلفة، وهذا ما يسمح بزيادة درجة الدقة في تخصيص المصاريف غير المباشرة؛
- ب- يقدم النظام معلومات مالية وغير مالية تساعد الإدارة على ترشيد قراراتها الاستراتيجية؛

³⁴ - محمد الخطيب نمر، هوارى سويسى، مرجع سبق ذكره، ص: 75.

³⁵ - نفس المرجع، ص: 75.

³⁶ - محمد علي السيدية، منى سالم حسين المرعى، تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة جدير للقياس مقارنة بالأنظمة التقليدية، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد الثاني، العدد الثالث، 2006، ص: 120؛ نقلا عن عز الدين بن موسى، مرجع سبق ذكره، ص: 15.

ج- تطوير إجراءات التخصيص التي كانت متبعة بنظم التكاليف التقليدية من خلال الربط بين الأنشطة وتكلفة الموارد من جهة وبين تكلفة الأنشطة ووحدات التكلفة من جهة أخرى.

6-2- مزايا نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة(ABC): تظهر مزايا نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة من خلال ما يلي:

أ- يؤثر بصورة فعالة على قرارات التسعير من خلال حساب تكلفة النوع بدرجة أكثر دقة، فقد بين هذا النظام أن هناك كثيرا من التكاليف لا ترتبط بحجم الإنتاج بل بدرجة تعقيد وتنوع المنتجات وغيرها من العوامل المسببة لوجود التكاليف؛

ب- فعالية الدور الرقابي لنظام (ABC) مقارنة بنظام التكاليف التقليدي حيث يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة قبل الانتهاء من عملية الإنتاج أو تقديم الخدمات النهائية، وهذا ما يزيد من إمكانية التقليل من المخاطر والانحرافات؛

ج- يفيد التقسيم إلى أنشطة في توضيح العلاقات المترابطة بين الأنشطة الموجودة في الإدارات المختلفة، وفي مقارنة أنشطة وتكاليف إدارة معينة مع الإدارات الأخرى.

د- يساعد تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) على تخفيض التكاليف: إن أفضل وسيلة لتخفيض التكاليف من خلال تحليل الأنشطة، إذ أن معرفة الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بها تحدد كيفية سلوك التكاليف، وبالتالي تسهل مهمة تخفيضها من خلال الآليات التالية:

- تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط؛

- إلغاء الأنشطة غير الضرورية و التي لا تضيف قيمة للمنتجات التي يطلبها المستهلك؛

هـ- تأثير تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في ترشيد الأداء: يوفر نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة مجموعة من مقاييس الأداء غير المالية من خلال المؤشرات غير المالية لقياس مسببات التكلفة، حيث تشمل هذه المقاييس التكلفة والوقت والنوعية والكمية، ونظرا لتفاوت تطبيق نظام (ABC) من مؤسسة إلى أخرى فإنه يمكن لكل مؤسسة أن تجعل مقاييس أداء خاصة بها حسب ظروفها وإمكاناتها، قد تعتمد مؤسسة ما متوسط مبلغ المبيعات ومتوسط الكلفة لكل منتج لقياس الأداء من حيث الربحية، كما يمكن لمؤسسة أخرى أن تعتمد لقياس الأداء على عدد الأيام التي تستغرق لتصنيع المنتج، إن تحليل مسببات التكلفة يوفر نظرة جديدة لفحص سلوك الكلفة، كما أن التحليل الذي يتبعه يكون مطلوبا من أجل التخطيط وإعداد الموازنة، وفي هذا المجال يبرز دور نظام (ABC) في إعداد الموازنة على أساس الأنشطة باعتبارها أداة تخطيطية ورقابية تساعد في تقييم الأداء³⁷.

³⁷ - عز الدين بن موسى، مرجع سبق ذكره، ص: 16.

المطلب الثاني: تكلفة الخدمات الصحية في النظام المبني على أساس الأنشطة(ABC).

سنتطرق في هذا المطلب إلى تكاليف الخدمات الصحية من حيث المفهوم والخصائص والمراحل والمعايير بصفة عامة ثم التكاليف وفق النظام المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات الاستشفائية.

1- ماهية الخدمات الصحية:

سنحاول شرح مفهوم الخدمات الصحية من خلال تعريفها وخصائصها وكذلك أنواعها:

1-1- تعريف الخدمة الصحية: تعرف الخدمة الصحية من المنظور الوظيفي على أنها: العلاج المقدم للمرضى

سواء كان تشخيصا أو إرشادا أو تدخلا طبييا، ينتج عنه رضى أو قبول أو انتفاع من قبل المرضى وبما يؤول لأن يكون بحالة صحية أفضل³⁸.

حيث يضمن هذا التعريف الأبعاد الأساسية للخدمة المقدمة وهي:

أ- الصفة المميزة للخدمة: وهي المرتبطة أساسا بجوهر الخدمة الصحية؛

ب- المنافع المرجوة من الخدمة: وهي كل ما يحصل عليه المريض مقابل احتياجاته الصحية

ج- الخدمات المساندة: وهي كل ما يضاف إلى جوهر الخدمة الصحية المقدمة كالاستقبال والاتصال وغيرها.

ولتحديد طبيعة ومفهوم الخدمات الصحية هناك ثلاث مناهج أساسية وهي:

- المنهج المؤسسي: ينظر هذا المنهج إلى الخدمات الصحية من خلال التركيز على المؤسسات الصحية المقدمة لها؛

- منهج المنفعة: يركز هذا المنهج على المنافع التي تتضمنها الخدمات الصحية للمرضى؛

- منهج العملية: ينظر هذا المنهج إلى الخدمات الصحية على أنها مجموعة من العمليات.

رغم اختلاف وتنوع هذه المناهج إلا أن الخدمات الصحية تعتبر مجموعة متعددة ومختلفة من الأنشطة

الأساسية والأنشطة المساعدة مضافة لها مجموعة من العمليات المتمثلة في وظائف الإدارة الانتاج والعمليات بالمؤسسة الصحية، ويمكن تقسيم المنافع المتحققة من الخدمات الصحية إلى³⁹:

أ- منافع مباشرة ملموسة يمكن قياسها وحسابها: وتعني التكاليف التي يمكن توفيرها مستقبلا نتيجة إنتاج خدمات صحية معينة؛

ب- منافع مباشرة غير ملموسة يصعب قياسها: وتتمثل في النتيجة الصحية التي حصل عليها المريض من الخدمة الصحية المقدمة؛

ج- منافع غير مباشرة ملموسة يمكن حسابها: وهي زيادة الانتاج كنتيجة لخدمات الرعاية الصحية التي يحصل عليها أفراد القوة العاملة.

1-2- خصائص الخدمات الصحية: هناك عدة خصائص مشتركة بين الخدمة الصحية وباقي الخدمات الأخرى

وتتمثل الخصائص المشتركة في ما يلي:

³⁸ - فوزي مذكور، تسويق الخدمات الصحية، ايتراك القاهرة، ص:168.

³⁹ - طلعت الدمرداش، اقتصاديات الخدمات الصحية، مكتبة القدس، الطبعة، مصر، 2006، ص:28.

- أ- عدم ملموسية الخدمة الصحية: الخدمة الصحية ليس لها كيان مادي، حيث يفقد متلقيها القدرة على إصدار أحكام بناء على تقييم محسوس لها من خلال لمسها أو تذوقها أو شمها أو إدراكها أو رؤيتها قبل شرائها⁴⁰؛
- ب- التلازمية: وتعني عدم الانفصال بين وقت الإنتاج ووقت الاستهلاك للخدمة الصحية؛
- ج- التباين: ويقصد به عدم التجانس بين الخدمات الصحية؛
- د- التلاشي: والمقصود به عدم قابلية الخدمات الصحية للتخزين؛
- هـ- تذبذب الطلب: يتميز الطلب على الخدمات الصحية بالتذبذب وعدم الاستقرار حيث يختلف من يوم إلى آخر ومن ساعة إلى أخرى⁴¹؛
- و- صعوبة قياس وتقييم مخرجات أنشطتها: فليس من السهل إيجاد مقاييس قيمة أو كمية لقياس جودة الخدمة المقدمة، يضاف إلى ذلك عدم نمطية الخدمة المقدمة، الأمر الذي يصعب احتساب تكلفة الخدمة نفسها، فيصعب الاعتماد على الزمن للتعبير عن قيمة الخدمة أو أهميتها، فقد يستغرق مثلاً إجراء عملية جراحية زمناً مساوياً لزمناً لإجراء فحص طبي على أحد المرضى، مع اختلاف كل من أهمية وإيراد الخدمتين⁴².
- وتنفرد الخدمات الصحية بالخصائص التالية⁴³:
- الارتباط المباشر بين الخدمة الصحية والمستفيد منها؛
 - ارتباطها بصحة الإنسان؛
 - يجب الإعداد للخدمة الصحية ولا يمكن الاعتذار أو التأخير فيها؛
 - تعتبر الصحة محور الخدمات الصحية حيث لا يمكن الاتجار بها؛
 - طالبو الخدمات الصحية أقل معرفة بما من غيرهم من طالبي الخدمات الأخرى؛
 - اختلاف منظور الحاجة للخدمة الصحية من طرف المريض والطبيب والممرض؛
 - المريض لا يدرك مراحل وأساليب العلاج المختلفة على عكس طبيبه.
- نشاطها الخدمي: يتمثل نشاطها الأساسي في تقديم الخدمات الصحية المختلفة، موجهة إلى عموم الجمهور بغرض تحقيق المنفعة لهم⁴⁴، وتعتبر المؤسسات الصحية من المؤسسات الفنية الاجتماعية المعقدة، حيث تتعدد وتتنوع فيها المهارات، والتخصصات الدقيقة، والأهداف المرجوة⁴⁵؛

40 - محمد صالح المؤذن، مبادئ التسويق، مكتبة الثقافة، الأردن، 1999، ص:217.

41 - إياد عبد الفتاح النصور، أسس تسويق الخدمات السياحية العلاجية (مدخل مفاهيمي)، دار صفاء، الأردن، 2008، ص:57.

42 - هاشم أحمد عطية، محمود محمود عبد ربه، النظام الخاسي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية -المستشفيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص:32.

43 - نور الدين حاروش، إدارة المستشفيات العمومية في الجزائر، دار كتامة للكتاب، الجزائر، 2008، ص:59.

44 - فامر ياسر البكري، تسويق الخدمات الصحية، دار البازوري، الأردن، 2005، ص:54، نقلاً عن سعاد حمدية، مرجع سبق ذكره، ص:8.

45-Fabinne alvares . **Le control de gestion en millier hospitalier**. une réponse a l'émergence de risque organisationnel. 21 congres de l'association française de comptabilité faculté de droit d'économie et de sciences sociales de l'Université. dangers18-20 mai 2000 paris . p4

1-3- أنواع الخدمات الصحية: هناك عدة تصنيفات للخدمات الصحية وعموما تصنفها أغلب النظم الصحية العالمية إلى نوعين⁴⁶:

أ- الخدمات الصحية الشخصية: هي تلك الخدمات الصحية المقدمة للفرد من قبل المؤهلين للتشخيص والعلاج والرعاية الشخصية وغيرها من الخدمات الصحية، وتتضمن الأنواع التالية:

- خدمات الرعاية الخارجية: وهي الخدمات الصحية التي لا تتضمن الإيواء للمستفيدين منها؛
- خدمات الرعاية الداخلية: وهي تخص المرضى الذين تقدم لهم الخدمة الصحية داخل المؤسسة الصحية؛
- خدمات الرعاية طويلة الأجل: وهي تجمع بين النمطين السابقين وتكون طويلة الأمد حيث تفوق مدتها الثلاثون يوما.

ب- خدمات الصحة العامة: وهي الخدمات التي تستهدف حماية صحة المواطنين، من خلال المخططات والبرامج التي تعدها الدولة وتعمل على تقديمها لهم، كمكافحة الأمراض المعدية و برامج التطعيم المختلفة. كما يمكن تصنيف الخدمات الصحية إلى⁴⁷:

- خدمات باطنية (وقائية أو علاجية): وتشمل الأطفال وطب الأعصاب والطب العام والأخصائي؛
- خدمات جراحية (وقائية أو علاجية): وتشمل الجراحة العامة وجراحة الأعصاب؛
- خدمات مساعدة (وقائية أو علاجية): وتشمل الأشعة والتحليل.

2- مراحل تقديم الخدمات الصحية:

تمر الخدمات الصحية بمراحل معينة والتي تتمثل في ما يلي⁴⁸:

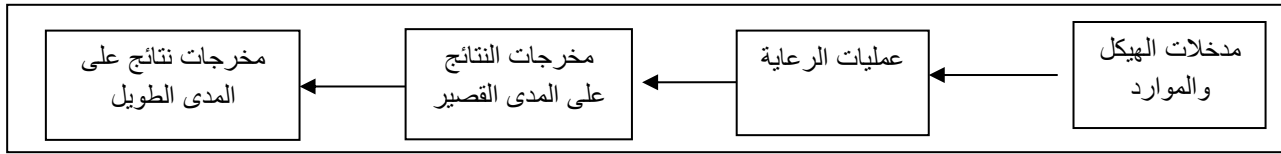
- أ- الهياكل والموارد(المدخلات):** وتتضمن جميع الموارد التي تسمح للمؤسسة الصحية بالقيام بدورها كالمورد البشري والمالي والمباني والتجهيزات وأنظمة المعلوماتالخ؛
- ب- العمليات:** وهي جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها العامة؛
- ج- المخرجات:** وتتمثل في نتائج المتوصل إليها من الخدمات المقدمة كمعدل الوفيات، معدل الشفاء.... كما تعكس مستوى الرضى وجودة الحياة والجوانب المحاسبية والمالية للمؤسسة.

⁴⁶ - طلال بن عايد الأحدي، إدارة الرعاية الصحية، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2004، ص ص، 24- 26.

⁴⁷ -فريد النجار، إدارة المستشفيات وشركات الأدوية (تكامل العلاج والدواء)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص ص:55-57.

⁴⁸ - محمود محمود السجاعي، مرجع سبق ذكره، ص: 36.

الشكل رقم (1-2): عملية الرعاية حسب نموذج Donabedian



المصدر: ⁴⁹ Cloud vilcot. Herve lecllet .Indicateurs qualité au sante.Afnor.2eme edution.Fronce.2006.p3

نقلا عن سعاد حمدية، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011، ص:16.

وفق الشكل تتمثل مراحل إنتاج وتقديم الخدمات الصحية في: الهياكل والمواد (المدخلات) وتتضمن جميع الموارد التي تسمح للمؤسسة الصحية بالقيام بدورها، العمليات وهي كل العمليات التي تقوم بها المؤسسة من أجل تحقيق أهدافها، ثم المخرجات وتتمثل في النتائج التي تم التوصل إليها من الخدمات المقدمة.

3 - معايير تقديم الخدمات الصحية:

هناك عدة معايير يجب مراعاتها أثناء أداء الخدمات الصحية وهي:

- أ- معيار التكلفة: يرغب مستهلك الخدمة الصحية دوماً إلى تخفيض التكلفة؛
- ب- معيار الفعالية: ويقصد بها أن يحقق كل إجراء طبي مكاسب صحية أو تخفيف من الألم؛
- ج- معيار الكفاءة: يجب تحقيق الكفاءة الاقتصادية أثناء تأدية الخدمات الصحية؛
- د- معيار العدالة: ويقصد به تساوي المعاملة مع جميع المواطنين؛
- هـ- معيار الأمان الصحي: وهو أن يشعر المواطن بالاطمئنان أي أن الخدمات الصحية متوفرة في حالة حاجته لها وبقدرته على تغطية تكاليف تلك الخدمات.

4- التكاليف الصحية وفق النظام المبني على أساس الأنشطة(ABC):

تعد المستشفيات إحدى المنشآت الصحية الخدمية والتي احتلت في الوقت الحاضر جزءاً مهماً من الصناعات الرئيسية في العديد من بلدان العالم، حيث أصبح لها دور بارز في الحياة الاقتصادية، ولقد نشأت الحاجة إلى تطبيق نظام (ABC) في المستشفيات الخدمية نتيجة عوامل أساسية منها⁵⁰:

- زيادة الطلب من الخدمات الصحية؛
- ارتفاع عدد الخدمات الصحية الممكن تقديمها؛
- التطور السريع والمتلاحق في مجال التقنية الطبية وما نتج عنه من اختراعات في صورة آلات ومعدات طبية باهظة التكاليف؛

49 - Cloud vilcot. Herve lecllet .Indicateurs qualité au sante.Afnor.2eme edution.Fronce.2006.p3-

50 - ماهر موسى درغام، خليل ابراهيم، مداخلة، حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقاً لنظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في مستشفى غزة الحكومي (دراسة تطبيقية على قسم الميكروبيولوجي)، الجامعة الإسلامية غزة، 2007، ص:15.

- بالإضافة إلى عدد من العوامل الأخرى التي يدور معظمها في إطار زيادة الطلب من الخدمات الصحية وهياكل المؤسسات التي تقدم هذه الخدمات.

4-1- تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المستشفيات: إن عملية تخصيص التكاليف غير

المباشرة في مجال الخدمات الصحية يساعد بدرجة كبيرة في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بشكل أدق، وتقديم المعلومات اللازمة لمتخذي القرارات، ويعتمد نظام التكاليف المبني على الأنشطة على إيجاد علاقة بين التكاليف والمنتجات أو الخدمات من خلال توسيط مجموعة من الأنشطة التي تستهلك موارد المستشفى لتقديم الخدمات الصحية المختلفة، لذلك فإن تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مجال الخدمات الصحية يستلزم ما يلي⁵¹:

- تحديد الأنشطة الخدمية بالمستشفى، وتجميع الأنشطة المتجانسة في أوعية مميزة (مجموعات للتكلفة)؛
- تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة (مجموعات للتكلفة) الأنشطة هي التي تستهلك الموارد المتاحة بصفة مباشرة، وذلك من خلال مسببات التكلفة المناسبة لكل نشاط؛
- استخراج معدل تكلفة لكل مجمع من مجموعات التكاليف وذلك على أساس عدد وحدات الخدمة المتاحة في كل منها خلال الفترة.

4-2- أنواع الأنشطة في المؤسسة الصحية (ABC): يعتبر النشاط بؤرة الارتكاز في هذا النظام، إذ ينظر

للمؤسسة على أنها "مجموعة متتالية من الأنشطة التي تهدف إلى تقديم السلع (الخدمات) ذات قيمة أعلى للعملاء والغرض من كل نشاط زيادة قيمة المنتج بالنسبة للعميل؛
ويمكن تبويب الأنشطة في المستشفى وفق أسس عديدة منها⁵²:

أ- التبويب حسب تسلسل الأنشطة:

- الأنشطة على مستوى وحدة الخدمة (المريض): وهي الأنشطة المرتبطة بتقديم الخدمة العلاجية للمريض بشكل مباشر ويتناسب حدوثها طردياً مع عدد المرضى، و تتضمن تكاليفها التكاليف المباشرة) المواد (والعمل وأي تكلفة يمكن تتبعها بسهولة؛

- الأنشطة على مستوى الدفعة الخدمية (مجموعة من المرضى): هي الأنشطة المرتبطة بمجموعة من

المرضى (مرضى العيون، مرضى القلب... الخ....) بغض النظر عن عدد المرضى بكل مجموعة؛

- الأنشطة على مستوى الخدمة بشكل عام (أقسام التخصصات العلاجية): وهي الأنشطة المرتبطة بقسم تخصصي معين ولا يستفيد منها باقي الأقسام الأخرى؛

⁵¹ - خليل ابراهيم عبد الله شقفة، نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي "دراسة تطبيقية على قسمي الدم والتخثر والميكروبيولوجي"،

الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007، ص: 117-118.

⁵² - خليل ابراهيم عبد الله شقفة، مرجع سبق ذكره، ص: 115-116

الأنشطة على مستوى العميل (مريض معين): هي الأنشطة المرتبطة باحتياجات مريض معين ولا يستفيد منها المرضى الآخرون؛

- الأنشطة على مستوى المؤسسة ككل (المستشفى): هي الأنشطة اللازمة لدعم عمليات المستشفى ككل وتوفير البنية التحتية الإدارية والفنية التي تجعل من عملية تقديم الخدمة العلاجية ممكنة.

ب- تبويب الأنشطة حسب القيمة التي تضيفها وتبويب إلى:

- أنشطة مضافة للقيمة: هي الأنشطة التي تضيف خصائص أو قيمة للمنتج من وجهة نظر العميل و يؤدي إلغاؤها إلى خفض خدمة المنتج له، كما أنها تساهم في تحقيق أهداف المؤسسة؛

- أنشطة غير مضافة قيمة: هي الأنشطة التي يمكن استبعادها دون أن يؤثر ذلك على تحقيق أهداف المؤسسة.

5- جدوى قياس التكلفة على أساس النظام المبني على الأنشطة في المستشفيات :

ويتمثل جدوى قياس التكاليف في النظام المبني على أساس الأنشطة في النقاط التالية⁵³:

أ- قياس وتحسين كفاءة أداء أقسام المستشفى، وذلك عن طريق تحديد فرص تخفيض التكلفة خاصة المرتبطة بالأنشطة المساندة، وذلك بالاعتماد على تقديرات لمسببات التكلفة لمراقبة مستويات الموارد المقدمة، ومتابعة اتجاهات تكلفة النشاط باستمرار؛

ب- تحديد وتوضيح حلقات الأنشطة، خاصة النشاط الذي يمد والنشاط الآخر المستفيد، وذلك عن طريق توليد معلومات عن مسببات تكلفة النشاطين، والاعتماد عليها في دعم سياسة الإدارة في مجال إدارة الجودة الشاملة؛

ج- إدارة التكاليف والتخطيط الاستراتيجي، وذلك عن طريق توفير معلومات مفيدة لبناء نماذج تشكيلة المخرجات، ووضع الموازنة وعقد مقارنات بين أداء الأقسام داخل المستشفى؛

د- اتخاذ القرارات عن طريق إمداد الإدارة بأساس مناسب للاختيار بين بدائل أداء الخدمة أو استئجارها.

53 - خليل ابراهيم عبد الله شقفة، مرجع سبق ذكره، ص: 123-124

المبحث الثاني: ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة

في هذا المبحث سنقوم بعرض مجموعة من الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع باللغتين العربية والأجنبية لنجعلها منطلقاً لدراستنا الحالية ثم نبين ما يميز دراستنا عن الدراسات الأخرى من حيث أوجه التشابه وأوجه الاختلاف.

المطلب الأول : الدراسات السابقة باللغة العربية واللغات الأجنبية

سوف نعرض في هذا المطلب الدراسات باللغة العربية ذات الصلة بالموضوع معتمدين على التسلسل الزمني تنازلياً، ثم نعرض على الدراسات باللغات الأجنبية بنفس المنهجية.

1- الدراسات السابقة باللغة العربية :

1-1- دراسة علي البشير أحمد الماحي، "الأساليب الحديثة لقياس تكلفة الخدمات الطبية وأثرها في تحديد تكلفة الخدمة بالمستشفيات الخاصة بالسودان" مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، المجلد السادس، العدد الثالث والعشرون، السودان، 2016.
تهدف هذه الدراسة إلى:

- أ- التعرف على أهم النظم المتبعة لقياس الخدمات الطبية بالمستشفيات الخاصة؛
- ب- مدى تطبيق ذلك مع الاطار النظري لنظم التكاليف الحديثة؛
- ج- أثر تطبيق النظم الحديثة في تكلفة الخدمة؛
- د- التعرف على أهم الأهداف التي تتبناها الإدارة المالية بالمستشفيات الخاصة ؛
- هـ- تحليل أوجه التباين بين هذه الأهداف إن وجدت وأثر ذلك في تحديد تكلفة الخدمات الطبية باستخدام إطار عملي مدروس.

وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

- أ- معظم المستشفيات الخاصة تتبّع أسلوب تقليدي لحساباتها ، ولا تحتوي على كل عناصر التكاليف؛
- ب- السمة الغالبة على الدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع تؤكد على ضرورة استخدام محاسبة التكاليف في المؤسسات الخدمية ؛
- ج- إن معظم أفراد عينة البحث يوافقون على أن الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف المبنية على إطار علمي سليم تفضي إلى القياس الأفضل لتكلفة الخدمات الطبية؛
- د- تبين أن أهمية قياس التكلفة الفعلية للنشاط المبدول في تقديم الخدمة الطبية بما يمكن من متخذي القرار بتحديد أسعار الخدمة بكل شفافية تجعل من طرفي الخدمة (مقدميها -متلقيها) مقتنعين بتكلفتها وسعرها.

1-2-دراسة جغوي حمزة، " ترشيد النفقات من خلال نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)"

دراسة حالة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بن عزة بشير الطبيبات، مذكرة ماستر، تخصص دراسات محاسبية وجبائية معمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015 .

تهدف هذه الدراسة إلى :

-ترشيد نفقات قسم المخبر بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بن عزة بشير بالطيبات من خلال تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة والتعرف بشكل تفصيلي على هذا النظام من خلال استعراضه.

وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

أ-نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) يوفر معلومات أكثر دقة عن تكاليف الخدمات الطبية التي يقدمها مخبر تحاليل الدم بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بن عزة بشير بالطيبات من خلال توفير رقابة فعالة على التكاليف غير المباشرة ؛

ب-إمكانية نجاح نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في مخبر تحاليل الدم بالمؤسسة العمومية الاستشفائية بن عزة بشير بالطيبات، يتطلب الاختيار والتحديد الدقيق للأنشطة ومسببات التكلفة.

1-3-دراسة بدعي جميلة، "محاولة تصور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في مؤسسات

التعليم العالي" دراسة حالة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ورقلة، مذكرة ماستر تخصص مالية مؤسسة، جامعة ورقلة، 2015 .

تهدف هذه الدراسة إلى:

أ-إبراز أهمية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسات التعليم العالي؛

ب-معرفة تكلفة الخدمة النهائية المقدمة من طرف كلية العلوم الاقتصادية وذلك من خلال تحميل التكاليف غير المباشرة بالشكل الدقيق؛

ج-كشف الصعوبات التي تعيق تطبيق نظام (ABC) في كلية العلوم الاقتصادية بورقلة.

وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

أ-إن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) جاء لمعالجة التكاليف غير المباشرة ويتميز بالدقة والوضوح في تحميل التكاليف لمعرفة التكلفة النهائية؛

ب-النظام المعمول به في الكلية محل الدراسة مفروض عليها ضرورة اعتماد نظام التكاليف على أساس الأنشطة كنظام مساعد لتجنب القصور الحاصل؛

ج-عدم معرفة عمال الكلية محل الدراسة بنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وهذا مما يصعب من تطبيقه الفعلي في الميدان.

1-4- دراسة زينب جبار يوسف وهيفاء عبد الغني عودة، " أهمية نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

في القرارات الإدارية"، مجلة جامعة بابل، العلوم الإنسانية، مجلد اثنان وعشرون، العدد الرابع، العراق، 2014 .

تهدف هذه الدراسة إلى:

أ- الخصائص التي تتميز بها أنظمة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة والتي تميزها عن الأنظمة التقليدية الأخرى؛

ب- المؤشرات التي تتطلب استخدام أنظمة التكاليف المبنية على الأنشطة في عملية الصنع أو تقديم الخدمات .
وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

أ- العمل بالأنظمة التقليدية لا يساعد في التوصل إلى بيانات دقيقة عن كلفة المنتج أو الخدمة المقدمة ولا يساعد في إحكام عملية الرقابة وبالتالي لا يساعد المنشأة في اتخاذ القرارات الإدارية المناسبة خاصة في حالة وجود العديد من السلع أو الخدمات التي تتعامل بها المؤسسة؛

ب- تطبيق نظام (ABC) يساعد على تجميع التكاليف غير المباشرة للمنشأة في مواضع الكلفة ليتم توزيعها على السلع والخدمات حسب مقدار الاستفادة استناداً إلى القوائم والمستندات المؤيدة لمقدار التكاليف المنفقة عليها؛

ج- توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة من شأنه المساعدة في تحديد المسؤولية لكل جزء من أجزاء التكاليف، وهذا الأمر يساعد على التقييم السليم للأنشطة وسلامة عملية اتخاذ القرارات؛

د- هناك العديد من المشاكل التي ترافق تطبيق نظام (ABC) منها مشكلة استغلال الطاقة المتاحة، مشكلة ملائمة بيانات نظام (ABC) لخدمة القرار ومشكلة الأنشطة وارتباطها بقيمة المنتج فضلاً عن مشكلة اختيار مسببات التكلفة؛

هـ- يساعد تطبيق نظام (ABC) المنشأة على التعرف على مقدار التكاليف المنفقة لكل نشاط وكذلك الربحية المتحققة من كل نشاط فضلاً عن التعرف على الأنشطة التي لم تحقق ربحاً وبالتالي تستطيع المنشأة اتخاذ القرارات المناسبة باستبعاد النشاط الذي لا يعود بالفائدة عليها.

1-5- دراسة إلهام محريق، "متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، دراسة حالة ولاية

الوادي نموذجاً، مذكرة ماستر، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2014.

تهدف هذه الدراسة إلى:

أ- اقتراح نموذج تكاليف يتضمن طرق وإجراءات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات الجزائرية؛

ب- وضع بيئة سليمة لتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة؛

ج- التعرف على مدة توفر المتطلبات لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب الاستبيان وزع على مجتمع الدراسة مكون من 56 مؤسسة اقتصادية.

وخلصت الدراسة إل النتائج التالية:

أ- أن متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة متوفر لدى المؤسسات الاقتصادية وهو حقيقة وموجودة فعلا في الواقع العملي والذي يمثل البنية التحتية لتطبيق نظام (ABC)؛

ب- ضرورة إنشاء أقسام مستقلة لحاسبة التكاليف وتدعيمها بالكوادر البشرية المؤهلة؛

ج- إن تبني تطبيق نظام (ABC) يقدم بيانات أكثر دقة تساعد في مجال التخطيط، الرقابة، واتخاذ القرارات؛

د- التحول التدريجي نحو تطبيق نظام (ABC) وعلى مراحل يبدأ بقسم وينتهي بتطبيقه على المؤسسة ككل.

1-6- دراسة خولة وقيس، "محاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط وأثره على قياس ربحية المؤسسة

الاقتصادية"، دراسة الحالة، مركز الزيت نفضال، تقرت، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014.

تهدف هذه الدراسة إلى :

أ- تسليط الضوء نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) والذي يعد من الطرق الحديثة في معالجة التكاليف؛

ب- محاولة تطبيق نموذج لنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ومعرفة أثره على ربحية المؤسسة الاقتصادية من خلال استخدام مؤشر صافي هامش الربح ؛

ج- محاولة تقييم نظام التكلفة على أساس النشاط مقارنة بنظام التكاليف داخل المؤسسة.

وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

أ- إن الطريقة التقليدية المستخدمة من طرف المؤسسة تشوه توزيع التكاليف غير المباشرة وإن تطبيق نظام التكاليف

على أساس الأنشطة ينتج عنه تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس الأنشطة بدقة مما يسهل تتبعها؛

ب- إن تطبيق نظام (ABC) في المؤسسة محل الدراسة أثبتت فعاليتها من خلال تخصيص التكاليف بشكل أنسب

وتقديم معدل ربحية أدق للمنتجات مما ساهم في تحسين ربحيتها؛

ج- ثبت اختلاف أثر تطبيق نظام (ABC) على طريقة الأقسام المتجانسة على ربحية منتجات المؤسسة.

1-7- دراسة هناء عمراني، "محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات

الاستشفائية"، دراسة حالة مصحة الرمال قسم الاشعة، الوادي، مذكرة ماستر، تخصص التدقيق المحاسبي، جامعة

الشهيد حمة لحضر، الوادي، 2014 .

تهدف هذه الدراسة إلى :

أ- السعي في توسيع الرصيد الفكري في مجال محاسبة التكاليف ومعرفة أهم المفاهيم الخاصة بنظام التكاليف المبني

على أساس الأنشطة (ABC)؛

ب- التعرف على إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) ومعرفة المكاسب المحققة من

خلال تطبيقه.

وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

أ- محاسبة التكاليف هي أداة تحليلية للسيطرة على التكاليف ومراقبتها من أجل تحقيق هدفها الأساسي؛
ب- محاسبة التكاليف هي نظام فرعي من النظام المحاسبي يعمل على جمع البيانات والمعلومات الخاصة بعناصر التكلفة المختلفة وتفسيرها وعرضها أمام الإدارة لأغراض الدراسة والمقارنة واتخاذ القرار؛
ج- يعمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة على تحديد موارد المؤسسة وتوزيعها على الأنشطة كل حسب الاستفادة منها؛

د- يكشف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، الأنشطة التي لا تضيف للقيمة وهي مهمة ويجب الاقرار عنها لدى الإدارة.

1-8- دراسة عز الدين بن موسى، " أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض التكاليف وترشيد الاداء، دراسة تطبيقية في المؤسسة الاستشفائية المتخصصة الأم والطفل، تقرت، مذكرة
ماستر ، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.

تهدف هذه الدراسة إلى :

أ- التعريف الشامل على نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وخطوات تطبيقه ومدى إمكانية تطبيقه في المؤسسات الاستشفائية ؛

ب- أثر تطبيق هذا النظام في توفير البيانات اللازمة لمعالجة القصور المترتب عن تطبيق الأنظمة التقليدية؛

ج- تصور نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة لترشيد الأداء في الأجل القصير وزيادة فعاليته، ودوره في تحسين طرق تخفيض التكلفة .

وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

أ- أن تكلفة الوحدة طبقاً لمدخل التكلفة المبني على أساس الأنشطة تختلف عن ما عليه التقليدية؛

ب- إمكانية التغلب على المشكلات المرتبطة باستخدام الطرق التقليدية لتخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة وذلك باستخدام نظام تكاليف الأنشطة في استخراج معدلات تكلفة كل نشاط على حسب محركات التكلفة المناسبة لكل منها؛

ج- يؤدي تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة وحساب تكلفة الخدمة العلاجية بشكل أكثر دقة؛

د- لا توجد صعوبات جوهرية تحول دون تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المستشفيات.

1-9- دراسة هيثم مالك راضي، مجبل دواي إسماعيل، "تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ القرارات الادارية"، مجلة جامعية، جامعة الكوفة، العراق، 2011.

تهدف هذه الدراسة إلى :

- التعريف بأهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في تحديد وقياس تكاليف الوحدات والخدمات المنتجة بكل دقة وذلك من خلال التوزيع العادل للتكاليف الصناعية غير المباشرة مما يساعد في اتخاذ القرارات الإدارية الناجحة؛

أجريت الدراسة في شركة مثلجات الحفاجي في النجف الاشرف، بني البحث على فرضية مفادها (إن استخدام نظام(ABC)يحقق العدالة في تخصيص التكاليف غير المباشرة مما يؤدي إلى توفير معلومات أكثر دقة عما يقدمه النظام التقليدي فيما يتعلق بتقدير مستويات النشاط المحتملة والتكاليف المقترحة بكل مستوى).
وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

- ضرورة اهتمام الوحدات الاقتصادية بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وخاصة الوحدات التي تكون فيها نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة أعلى من التكاليف الصناعية المباشرة ،مع الأخذ بعين الاعتبار مبدأ التكلفة المنفعة عند اختيار نوع النظام المراد تطبيقه.

10-1- دراسة سعاد حمديه، "استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية،" دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية (قسم الأشعة) بسكرة، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011.
تهدف هذه الدراسة إلى:

أ-البحث في كيفية تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمات الصحية بالمؤسسة الصحية العمومية، وإظهار الفروقات الناتجة عن تطبيق هذا النظام؛

ب-التعرف بشكل تفصيلي على نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)؛

ج-تحليل الواقع الراهن لطريقة حساب التكاليف المتبعة بالمؤسسات الصحية العمومية؛

د- تبيان أهمية نظام(ABC) ودوره في معالجة تحميل المصاريف غير المباشرة .

وخلصت الدراسة على أن الطريقة المتبعة في حساب التكاليف بالمؤسسة أظهرت جملة من النقائص وهي:

أ-عدد التتبع للمصاريف المباشرة؛

ب-عدم الاخذ بالاعتبار العلاقة التماثلية في ما بين الاقسام الثانوية عند توزيع المصاريف؛

ج-عدم اتباع المبادئ الاساسية لطريقه الاقسام المتجانسة والتي تقوم على الفصل بين المصاريف المباشرة والمصاريف الغير مباشرة وما لوحظ في المؤسسة أن جدول توزيع المصاريف غير المباشرة تدمج فيه المصاريف المباشرة؛

د- إدخال القيمة الكلية للمعدات والتجهيزات بالمؤسسة في فترة الحصول عليها وعدم توزيع قيمتها على سنوات الاستخدام مما يؤثر بشكل كبير على حساب التكلفة؛

هـ- استخدام أساس واحد (النسبة المئوية) في توزيع المصاريف المشتركة على الأقسام وفي توزيع مصاريف الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية والذي لا يراعي مقدار استفادة الأقسام من المصاريف؛
و- ضم أقسام (الصيدلة، المخزن، الصيانة) ضمن قسم واحد (القسم الاقتصادي) رغم اختلاف أنشطة ومهام هذه الأقسام وعدم الأخذ بعين الاعتبار للمخزون المتبقي من فترة تكاليف سابقة عند حساب التكلفة وهذا ما لا يعطي الصورة الحقيقية للتكاليف؛
ز- عدم قدره الطريقة المتبعة في حساب التكاليف في توفير معلومات ذات دقة عالية عن تكاليف الخدمات الصحية بالمؤسسة .

1-11- دراسة سليمان محجر، "محاولة إرساء نظام محاسبة تكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات الصحية"، دراسة حالة القطاع الصحي الخاص بورقلة، عيادة الضياء، مذكرة ماستر في الدراسات المحاسبية والجبائية المعمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011.
تهدف هذه الدراسة إلى :

أ- تصميم نموذج نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في القطاعات الصحية الخاصة نظرا لما أفرزه التطور الحاصل في قطاع الخدمات الصحية بالإضافة إلى مشكل ارتفاع التكاليف الغير مباشرة وكيفية تحميلها على الخدمات الصحية؛

ب- وكذلك التعرف على المقومات الأساسية لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بشكل عام، وفي العيادة محل الدراسة بالخصوص، وكذا كشف معوقات تطبيق هذا النظام.
وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة لابد من تحديد الأنشطة بشكل دقيق، وتجميعها، وتحديد مراكز التكلفة المرتبطة بمختلف الأنشطة.

1-12- دراسة علا أسامة الشعراي، "أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصارف الإسلامية"، مذكرة ماجستير، جامعة دمشق، كلية العلوم الاقتصادية، سوريا، 2010 .
تهدف هذه الدراسة إلى:

أ- بيان أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصارف الإسلامية؛
ب- بيان نموذج التكلفة حسب الأنشطة المقترح من قبل الباحثة الذي يمكن الاعتماد عليه لمعرفة تكلفة نشاط المراجعة وتكلفة كل عميل على حده ، مما يساعد على معرفة الربحية على مستوى النشاط وعلى مستوى كل عميل على حده .

وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

أ-أهمية تطبيق نظام محاسبة التكاليف في المصارف من أجل تحديد وحدة النشاط المصرفي، وقياس تكلفة الخدمات المقدمة، وتحقيق الرقابة على التكلفة، وتحسين عملية اتخاذ القرارات الإدارية؛

ب-أهمية تطبيق نظام محاسبة التكاليف في المصارف الإسلامية، حيث أنه يشكل خطوة ضرورية لإيجاد مؤشر إسلامي لتحديد ربحية التمويل كبديل لسعر الفائدة المستخدم أحياناً، ولتحديد تكلفة الخدمات المقدمة، وضرورة الربط بين تكلفة تقديم الخدمة والعائد؛

ج-تميز نظام (ABC) الزمني بسهولة تطبيقه مقارنة بنظام (ABC) التقليدي والقدرة على استخدام مسببات زمن مختلفة وإدخالها في معادلة الزمن، وسهولة التحديث؛

د-يساعد النموذج المقترح من قبل الباحثة على دقة تحديد التكلفة ودعم جهود تخفيض التكلفة، وتحسين عملية اتخاذ القرارات الإدارية، وإلقاء الضوء على الأنشطة ذات التكلفة المرتفعة محققاً بذلك فرضية البحث؛

هـ-استطاع النموذج المقترح التعبير عن أنواع نشاط التمويل عن طريق المراجعة الخمسة المقدمة من بنك سوريا الدولي الإسلامي من خلال أربع معادلات تكلفة فعالة، احتوت ببساطتها تعقيدات المراحل المختلفة مع قدرة عالية على التحديث بسهولة لتبقى معبرة عن الواقع الفعلي؛

و-كذلك يسمح النموذج بتحديد تكلفة كل عميل على حده و تحديد ربحيته، ومقابلة تكاليف كل سنة من سنوات التمويل وإيراداتها؛

ز-يضمن دقة توزيع التكاليف واستقرار في التسيير على المدى القصير وتحقيق عدالة في التسيير، حيث يسمح بتحميل الزبون تكلفة الطاقة المستغلة فقط .

1-13- 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، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2008

تهدف هذه الدراسة إلى :

أ-تبيان أثر تطبيق نظام المحاسبة المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تعظيم الربحية؛

ب-مدى توفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة(ABC) لقياس تكلفة الخدمات الصحية،

ج-تحديد المعوقات في تطبيق نظام محاسبة تكاليف الأنشطة (ABC) في هذه المستشفيات .

وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

أ-لابد من الحفاظ على عنصر المنافسة وذلك لتقديم خدمات الرعاية الصحية بأسعار ملائمة لتعزيز قدرتها على إدارة إيراداتها والاستمرار بتقديم هذه الخدمات؛

ب- إن أنظمة التكاليف هي من الركائز الأساسية لضمان ثبات النظام المالي لدى المستشفيات وذلك بتزويد الإدارة وصانعي القرار بالمعلومات المالية وغير المالية لتمكّنها من اتخاذ القرارات الاستراتيجية؛

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

د- إن نجاح المستشفى يقاس إلى حد كبير بما يحققه من أرباح وذلك عن طريق تخفيض المصاريف وتكاليف تقديم الخدمات؛

هـ- يساهم نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية، وبشكل يؤدي إلى تعظيم الربحية؛

و- تتوفر البنية الأساسية والإمكانات اللازمة لتطبيق هذا النظام في المستشفيات، وفي نفس الوقت توجد معوقات تحول دون تطبيقه .

1-14- دراسة خليل إبراهيم عبدالله شقفة، "نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مستشفى غزة الأوربي،" دراسة تطبيقية على قسمي الدم والتخثر والمكروبيولوجيا، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.

تهدف هذه الدراسة إلى:

أ- تبيان الفروقات بين استخدام نظام التكاليف التقليدي ونظام التكاليف المبني على الأنشطة، وأثر ذلك في القدرة على تخصيص التكاليف؛

ب- تبيان أهمية التكاليف الغير مباشرة ودورها في حساب تكلفة الخدمة العلاجية في ظل تطبيق (ABC) في مستشفى غزة الأوروبي؛

ج- التعرف بشكل تفصيلي على نظام التكاليف المبني على الأنشطة من خلال استعراض النظام من جميع جوانبه من حيث مفهومه، ومقوماته، خصائصه، استخداماته والمنافع المحققة من تطبيقه،

د- التعرف على أهم الدراسات المحاسبية التي أجريت في منشآت طبعا لنظام التكاليف المبني على الأنشطة بشكل عام، والقطاع الصحي بشكل خاص؛

هـ- تحليل الواقع الراهن لطرائق تقدير التكاليف في القطاع الصحي، والعمل على تطوير هذا الواقع من خلال وضع آليات أو خط سير عمل لضمان الوصول بالتكلفة إلى حد أدنى ممكن، مع تحسين نوعية الخدمة من خلال استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، من خلال دمجها أو إلغائها وذلك بتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بمستشفى غزة الأوربي؛

وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

أ- إن نجاح تطبيق نظام(ABC)يحتاج إلى وجود فريق عمل له خبرة عالية ومعرفة واسعة بجميع الأنشطة التي تمارس في الأقسام العلاجية للمستشفى؛

ب- قدرة نظام التكاليف المبني على الأنشطة(ABC)على توفير معلومات أكثر دقة عن الخدمات الطبية المقدمة؛

ج- الاستفادة من المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مجالات التخطيط والرقابة وترشيد القرارات الإدارية.

1-15- دراسة عماد يوسف أحمد الشيخ، عبد الحكيم مصطفى محمود جودة، "تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على إحدى شركات البلاستيك الأردنية (دراسة ميدانية)، مجلة جامعية، المجلد العاشر، العدد الأول، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، العلوم الإنسانية، عمان، الأردن، 2007.

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق ما يلي :

أ- بيان أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة للشركات الأردنية (الصناعية) وذلك من خلال التعريف بخصائص ومميزات نظام التكاليف المبني على الأنشطة؛

ب- محاولة تطبيق نظام (ABC) على إحدى الشركات الصناعية الأردنية بدلاً من نظام التكاليف المطبق حالياً، وإجراء مقارنة بين مخرجات كلا النظامين؛

وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

أ- أن هناك ضعفاً في أنظمة التكاليف التقليدية المستخدمة في الشركات عامة، والصناعية خاصة، حيث تؤكد الدراسة على عدم دقة نتائج التكاليف للوحدات المنتجة والمحسوبة بموجب هذه الأنظمة وهذا ما تم ملاحظته عند تطبيق نظام (ABC)؛

ب- يؤدي الاعتماد على مخرجات أنظمة التكاليف التقليدية من بيانات مشوهة وغير دقيقة إلى اتخاذ قرارات إدارية خاطئة فيما يتعلق بالتسعير، وتحديد مزيج الإنتاج، وتقييم الأداء وغير ذلك، حيث كان هناك منتجات تحقق أرباحاً حسب النظام التقليدي أصبحت تحقق خسارة عند تطبيق نظام (ABC) والعكس صحيح؛

ج- إن توفر نظام تكاليف يساعد في الحصول على بيانات دقيقة وملائمة في الوقت المناسب حول أساليب التشغيل، والأنشطة الإنتاجية الداعمة للإنتاج، وتحديد بنية وهيكل تكاليف المنتجات، وتقدير ربحيتها؛

د- إن الاعتماد على نظام (ABC) الذي يقوم على التحليل العميق لكافة الأنشطة في المنظمة، مع محاولة ربط تلك الأنشطة بمسبباتها يقدم فهماً إدارياً أفضل لجميع العمليات والعلاقات المتبادلة داخل المنظمة، مما يسمح برقابة أفضل على التكلفة وتخفيضها.

1-16- دراسة نصر الدين عيساوي، "مراقبة التكاليف في مؤسسة استشفائية" دراسة حالة مؤسسة استشفائية حي الجير قسنطينة، مذكرة ماجستير، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، 2005.

تهدف هذه الدراسة الى:

أ- إن فرع اقتصاد الصحة كاختصاص جديد يضاف إلى اختصاص اقتصاديات أخرى يهدف إلى إيجاد حلول مساندة للموارد المرصدة لصحة ونفقاتها؛

ب- إبراز خصوصية سوق السلع والخدمات الصحية بالتطرق إلى طالب وعارض الخدمات الصحية من خلال السلوكيات، وأهداف هؤلاء الأطراف ضمن المنظومة الصحية، بالإضافة إلى طرق التسعير التي طبقت في بعض المنظومات الصحية؛

ج- إبراز خصوصية النظام الاستشفائي والأطراف الناشطين ضمنه، ومحاولة تبيين مميزات الخدمات الصحية للمقارنة مع الخدمات السوقية الأخرى؛

د- عرض للطرق المتوفرة و التي طبقت على مستوى المؤسسة الاستشفائية في بعض المنظومات الصحية والأهداف المتوخاة من هذه الطرق؛

هـ- تقييم عام لتطبيق طريقة الأقسام المتجانسة في أحد المستشفيات الجزائرية، ومحاولة إبراز النتائج والنقائص وإعطاء بعض الحلول .

وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

أ- إن طريقة الأقسام المتجانسة يمكن تطبيقها وذلك من خلال الأخذ بعين الاعتبار خصوصية النشاط الاستشفائي من جهة، والمؤسسة الاستشفائية من جهة أخرى، أين يمكن الحصول على نتائج أكثر دلالة ؛

ب- إمكانية استعمال نتائج المحاسبة التحليلية من طرف أصحاب القرار من أجل تقييم ما حقق، ورسم خطط لما يرجى لتحقيقه؛

ج- طريقة الأقسام المتجانسة المطبقة كشفت بعض الاختلالات في الدليل الوزاري المتعلق بتطبيقه .

17-1-دراسة عاصم جميل محمد العطارى،" إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة لتحديد دقة تكلفة الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة الأردنية" رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، قسم المحاسبة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2005.
تهدف هذه الدراسة إلى:

- البحث في إمكانية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة من أجل تحقيق عنصر الدقة في تحديد تكلفة الخدمات الصحية.

وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

أ- لا يوجد لدى المستشفيات الخاصة الأردنية قسم لمحاسبة التكاليف؛

ب- يوجد لدى أغلبية المستشفيات الخاصة الأردنية معرفة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة وأهميته في تحديد تكلفة الخدمات الصحية لكنها لا تتبناه؛

ج - تواجه المستشفيات الخاصة الأردنية صعوبات تعيق تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة؛

د - لا تتوفر الرغبة لدى بعض إدارات المستشفيات الخاصة الأردنية في التحول إلى تطبيق نظام (ABC).
1-18- دراسة خالد صبحي أبو الهيجاء، "نظام التكاليف المبني على الأنشطة، حالة الشركات الصناعية في الأردن"، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، عمان، الأردن، 2001.
تهدف هذه الدراسة إلى:

أ-الوقوف على مدى معرفة الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن لنظام التكاليف المبني على الأنشطة ومدى تطبيقه ، والتعرف على المعوقات التي تقف في طريق تطبيق النظام في هذه الشركات؛
ب-التعرف على مدى صحة مخرجات نظم التكاليف التقليدية المستخدمة في الشركات الصناعية المساهمة؛ وهل هناك أخطاء في اتخاذ قرارات بالاعتماد على هذه المخرجات؟
ولتحقيق أهداف هذه الدراسة قام الباحث باستخدام أسلوب الاستبيان لجمع البيانات، حيث تم التطبيق على مجتمع الدراسة المكون من الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن والمسجلة في سوق عمان المالي وعددها 93 شركة، وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

أ-ضرورة قيام الشركات الصناعية المساهمة العامة بتحديث أنظمتها المحاسبية وخصوصا ذلك الجزء المتعلق ببيانات التكاليف نظرًا لما تشكله هذه الشركات من أهمية كبيرة في الاقتصاد الوطني؛
ب-المعوقات التي تحول دون تطبيق نظام الأنشطة في الشركات الصناعية المساهمة العامة ومن أهمها :
- عدم معرفة الإدارات العليا في الشركات بنظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC)؛
- عدم رغبة الإدارات العليا في الشركات بالتحول إلى النظام الجديد وذلك لأن تكاليف نظام (ABC) قد يفوق المنافع المتوقعة منه أو لانتظار نتائج تطبيقه على شركات أخرى وغير ذلك.
2- الدراسات السابقة باللغات الأجنبية :

1-2-دراسة (lahcen Achami):

" Calcul et analyses des couts des prestations dr soins au niveau des centers de sante"، Memoir fin d etudes، ecole national de sante publique،Minister de la sante،Royaume du maroc،2013.

بمعنى "حساب وتحليل تكلفة الخدمات العلاجية على مستوى المراكز الصحية".

تهدف هذه الدراسة إلى :

- أ- معرفة التكلفة التقديرية لبعض الخدمات الصحية المتوفرة على مستوى المراكز الصحية ؛
- ب- وصف هيكل التكاليف من أجل الخدمات الصحية المتواجدة على مستوى المراكز الصحية المعنية؛
- ج- تحديد المصالح التي تستهلك الجزء الهام من نفقات المركز الصحي للمركز الصحي الأقل إيراد ؛
- د- اقتراح طرق لإعادة توجيه نفقات المركز الصحي .

خلصت الدراسة على أن تحديد تكلفة العلاج في الخدمات الصحية تتركز على:

- اليد العاملة ؛

- المنتوجات الصيدلانية.

2-2- دراسة (Toyi Tchamdja):

"analyses au cout de l hospitalization au l hospital principal de dakar par le method ABC" ،Cas du service hematologie،mémoire fin de Formation pour l obtention de diplôme supérieurs spécialisés en gestion،Institutue supérieure de mangement de la sante، DAKAR،Senegal،2012.

بمعنى "تحليل تكلفة الاستشفاء في المستشفى المركزي بداكار بالطريقة المبنية على أساس الأنشطة " تهدف هذه الدراسة إلى:

تقدير تكاليف لأربعة أنواع من الخدمات الوقائية على مستوى مركزين:

- الصحة الحضرية
- وحدة الولادة.

وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

أ- ظهور اختلافا واضح في إنفاق الهيكلين؛

ب- الخدمات الأكثر غناء بالموارد هي:

- التلقيح الذي يستهلك 50 بالمئة من الموارد المدروسة؛

- يتبع ذلك رعاية مرضى السكري ب 25 بالمئة من الموارد؛

- وفي الصف الثالث تأتي الاستشارة قبل الولادة ب 19 بالمئة؛

- وفي الأخير تأتي رعاية المرضى المصابين بالأمراض المنقولة جنسيا ب 06 بالمئة من الوسائل أو الموارد .

2-3- دراسة (Arjabi Adabiri):

"Applying Activity Based Costing ABC Method To Calcul at Cost" Price in Hospital and Remedy Services، 2012 .

بمعنى " طريقة حساب التكلفة في المستشفى من خلال تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة "

البحث عبارة عن مقال في، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة شيراز، إيران، 2012

تهدف هذه الدراسة إلى:

أ- طرح نموذج أمثل لتسعير تكلفة الخدمات الصحية المقدمة مع توفير المعلومات الضرورية؛

ب- تجزئة المستشفى إلى أجزاء حسب النشاط المقدم.

وخلصت الدراسة إلى النتائج التالية :

أ- أن سعر تكلفة الخدمات الصحية يحدد من خلال تطبيق أليات مناسبة،

ب- أن سعر الرسوم الجمركية يكون ثابت، كما لا يمكن تحديد سعر تكلفة الخدمات الصحية بشكل دقيق .

2-4- دراسة (Robin Cooper and Robert Kaplan):

“ The Design of costingmanagement systems : text and cases ” second edition , Prentice - Hall International Inc ،2002.

بمعنى "تصميم أنظمة محاسبة التكاليف "

تهدف هذه الدراسة إلى:

- معرفة ما إذا كان تطبيق نظام(ABC) سيؤدي إلى تخفيض التكاليف، ولتحقيق أهداف هذه الدراسة قام الباحثان بإتباع أسلوب دراسة الحالة، حيث قاما بتطبيق هذا النظام على دائرة المشتريات في إحدى الشركات كبديل لنظام التكاليف التقليدي المستخدم فيها، تم تقسيم هذه الدائرة إلى مجموعة من الأنشطة المستقلة وحساب تكلفتها، ومن ثم تحليل النتائج باستخدام المنهج التحليلي الوصفي .
وقد خلصت الدراسة إلى:

- أن نظام (ABC) سيؤدي إلى تخفيض التكاليف من خلال استبعاد الأنشطة عديمة الفائدة من تكلفة المنتج ، والإبقاء على الأنشطة ذات الفائدة للمنتج.

المطلب الثاني : ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة

سنحاول في هذا المطلب إبراز ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة من حيث أوجه التشابه وأوجه الاختلاف من خلال تصنيف الدراسات التي تتحدث عن التكلفة الصحية في النظام المبني على أساس الأنشطة بصفة خاصة، والدراسات التي تتحدث عن التكلفة في النظام المبني على أساس الأنشطة في القطاعات الأخرى غير الصحية.

1- التعليق على الدراسات السابقة باللغة العربية:

اعتمدنا على الدراسات الوطنية والدولية لمذكرات الماجستير والماستر حسب الترتيب الزمني التنازلي.

1-1- الدراسات السابقة التي تخص الخدمات الصحية

أ- أوجه التشابه: اشتركت الدراسات السابقة مع دراستنا في النقاط التالية:

- موضوع الدراسة يخص تطبيق نظام التكاليف حسب الأنشطة على الخدمات الصحية؛
- اشتركت دراستنا مع الدراسات السابقة من خلال تقسيم التكاليف غير المباشرة على الأنشطة محل الدراسة؛
- كل الدراسات السابقة كان من بين أهدافها ترشيد النفقات وتخفيض التكاليف في قطاع الخدمات الصحية وهو ما كان هدف دراستنا أيضا.

ب- أوجه الاختلاف: تختلف دراستنا على الدراسات السابقة في النقاط التالية:

- اختلاف دراسة الحالة حيث كانت عينة دراستنا العيادة متعددة الخدمات قريد عبد المالك التابعة للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية 19 مارس؛

- اختلاف الهدف الرئيسي بين الدراسات السابقة ودراستنا؛
- اختلاف حيز الدراسة من حيث المكان والزمان.

1-2- الدراسات السابقة التي تخص القطاعات الأخرى:

أ- أوجه التشابه: اشتركت الدراسات السابقة مع دراستنا في النقاط التالية:

- محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على عينة الدراسة؛
- تقسيم التكاليف غير المباشرة على الأنشطة محل الدراسة؛
- تحديد التكاليف بدقة في تخفيض التكاليف وترشيد النفقات.

ب- أوجه الاختلاف: تختلف دراستنا على الدراسات السابقة في النقاط التالية:

- اختلاف مجال الدراسة حيث ركزنا في دراستنا على قطاع الخدمات الصحية؛
- اختلاف دراسة الحالة؛
- اختلاف حيز الدراسة من حيث المكان والزمان.

2- التعليق على الدراسات السابقة باللغات الأجنبية:

سنبرز من خلال تعليقنا هذا نقاط التشابه ونقاط الاختلاف بين الدراسات السابقة باللغة الأجنبية

ودراستنا.

أ- أوجه التشابه: اشتركت دراستنا مع الدراسات السابقة باللغات الأجنبية في:

- محاولة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على عينة الدراسة؛
- تجزئة المستشفى إلى أقسام ووحدات وأخذ عينات منها للدراسة؛
- تخفيض التكاليف من خلال حصر التكلفة بدقة.

ب- أوجه الاختلاف: تختلف دراستنا على الدراسات السابقة باللغات الأجنبية:

- من حيث عينة الدراسة؛
- من حيث الحيز المكاني والزمني للدراسة؛
- دراستنا لا تحتوي على الرسوم الجبركية كما هو الشأن في بعض الدراسات السابقة.

خلاصة الفصل الأول:

لقد تطرقنا في هذا الفصل إلى دراسة الأسس النظرية لموضوع الدراسة وهو حساب التكلفة وفقا للنظام المبني على أساس الأنشطة، والدراسات السابقة ذات الصلة بالموضوع، حيث أن التطور المتسارع لتنظيم المؤسسات من حيث النشاطات والحجم وكذا استخدامها للتكنولوجيات الحديثة ومدى تأثيرها على تركيبة وهيكله التكاليف والأعباء، لاسيما منها التكاليف غير المباشرة التي تشكل نسبة كبيرة من مجموع التكاليف، والتي يصعب حصرها بدقة في النظم التقليدية، لتأتي طريقة التكاليف على أساس الأنشطة كبديل قوي عن باقي الطرق، حيث نستطيع من خلالها تحديد التكاليف بدقة بما فيها التكاليف غير المباشرة، والحصول على معلومات ذات درجة عالية من الفعالية، كما تتميز طريقة التكاليف على أساس الأنشطة بأنها تستعمل تقنيات الطرق الأخرى.

كما تطرقنا أيضا للخصوصية التي يتميز بها قطاع الخدمات الصحية كونه يتأثر بعدة عوامل منها الزبون (المريض) وسياسات الدولة وأهدافها الاقتصادية والاجتماعية والبيئة المحيطة به.

تمهيد

بعد التطرق في الفصل الأول إلى الأسس النظرية للدراسة، سنحاول في هذا الفصل تجسيد تلك الأسس على الواقع، وذلك من خلال حساب التكاليف لأحد قطاعات الصحة بالولاية وبالضبط العيادة متعددة الخدمات المجاهد قريد عبد المالك التابعة للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية حي 19 مارس بالوادي؛ من خلال تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في قسمي مخبر التحاليل الطبية وقسم الأشعة، ومدى مساهمته في تخفيض التكلفة الصحية داخل المؤسسة الاستشفائية وتحديد الدقيق للتكاليف. سنتطرق في المبحث الأول لنبذة تاريخية عن واقع المنظومة الصحية عموما، ثم التعريف بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية 19 مارس والمرافق الصحية التابعة لها، ونركز على العيادة المتعددة الخدمات المسماة باسم المجاهد قريد عبد المالك (الجنة) باعتبارها محل الدراسة.

أما المبحث الثاني سيتم فيه حساب التكاليف وفق النظام المبني على أساس الأنشطة (ABC) من خلال المراحل والخطوات التي تم سردها في الفصل الأول ضمن الإطار النظري.

المبحث الأول: حساب التكلفة الصحية في المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالوادي

سوف نتطرق في هذا المبحث عن الطرق والأدوات المتبعة للوصول إلى نتائج الدراسة، حيث اعتمدنا على المؤسسة العمومية للصحة الجوارية 19 مارس محلا للدراسة؛

واعتمدنا على المقابلة الشخصية لنواب المديرين للمديريات الفرعية، ورؤساء المكاتب من أجل التزويد بالمعلومات الضرورية للدراسة، زيادة على المشاهدة من خلال الزيارة الميدانية لهيكل المؤسسة، والاطلاع على الوثائق والمستندات بالمؤسسة.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالوادي

من أجل وضع تصور شامل عن المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالوادي، من خلال تعريفها ووظائفها وتقديم خدماتها، تجدر الإشارة في البداية إلى إعطاء نبذة تاريخية عن واقع المنظومة الصحية في الجزائر ومراحل تطورها.

1- واقع المنظومة الصحية في الجزائر:

إن وضعية المنظومة الصحية في الجزائر غداة الاستقلال كانت حرجة جدا للأسباب التالية:

- وجود جهاز صحي ضعيف غير قادر على تلبية احتياجات المواطنين المتزايدة؛
- الافتقار للإطارات التقنية من أطباء ومساعدين والخبرات البشرية؛
- تمركز المرافق الصحية في المناطق والمدن الكبرى دون القرى والأرياف والمداشر؛
- عدد المؤسسات الصحية قليلة جدا مقارنة بتعداد السكان،
- حالة صحية متردية جراء انتشار الأوبئة والأمراض المعدية.

ولمواجهة هذا الوضع عملت الجزائر على إعادة بعث نفس جديد في روح المنظومة الصحية التي خلفها الاستعمار من خلال القيام بعدة إصلاحات، حيث استعانت بإطارات من بعض الدول الصديقة ك (بلغاريا، رومانيا، الهند، الصين، روسيا...)، وإرسال دفعات من الأطباء إلى الخارج بغية تكوينهم، ثم إرساء مبدأ العمل بالطب المجاني سنة 1973⁵⁴؛

ومع بداية التنفيذ تم خلق القطاع الصحي سنة 1974 كخطوة أولى في طريق إعطاء فعالية أكثر للنظام الصحي، وإنشاء مؤسسات وهيكل صحية عمومية لتغطية كافة أنحاء التراب الوطني.

أما سنوات الثمانيات وحتى منتصف التسعينات من القرن الماضي، عرف القطاع تطورا ملحوظا تجسد في ارتفاع عدد الهياكل الصحية والأطباء الجزائريين وتحسين الخدمات الصحية، وفتح المجال للقطاع الخاص للإستثمار في المجال الصحي⁵⁵، وتتابع الإصلاحات لتشمل تغيير تسمية الوزارة الوصية من وزارة الصحة إلى وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات سنة 2002، ومراجعة وتحديث القوانين والاعتماد على صيغة جديدة في تسيير

⁵⁴ - الأمر رقم 53-65 المؤرخ في 28 ديسمبر 1973، المتعلق بإنشاء الطب المجاني في القطاعات الصحية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد الأول، الصادرة بتاريخ الفاتح من جانفي 1974، ص:2.

⁵⁵ - المرسوم رقم 88-204 المؤرخ في 18 أكتوبر 1988، المحدد لشروط انجاز العيادات الخاصة وفتحها وعملها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد الثاني والأربعون، الصادرة بتاريخ 19 أكتوبر 1988، ص:1429.

المؤسسات الصحية العمومية وتمويلها بما يعرف بالنظام التعاقدية، من أجل تخفيف التكاليف وترشيد النفقات، وهذا من خلال إشراك مؤسسة الضمان الاجتماعي والمرضى أنفسهم في تسديد نفقات العلاج⁵⁶، حيث يحدد هذا النظام العلاقة التعاقدية بين المؤسسة الصحية ومؤسسة الضمان الاجتماعي وكيفية مساهمتها في تمويل ميزانيات القطاعات الصحية والمؤسسات الاستشفائية المتخصصة ويبقى على الدولة التكفل بالوقاية والتكوين والبحث الطبي والخدمات الصحية المقدمة للمحرومين غير المؤمنين اجتماعيا⁵⁷.

2- التعريف بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالوادي:

أنشأت المؤسسة الاستشفائية 19 مارس الوادي سنة 2000 كفرع تابع للقطاع الصحي للشط بالوادي لتخفيف الضغط وتقريب المرفق العمومي من المواطن، حيث يتواجد مقر هذه المؤسسة بحي 19 مارس 1962 ببلدية الوادي ولاية الوادي، ومنه اشتق إسمها.

وخلال الإصلاحات والتقسيمات الإدارية التي تمت من طرف وزارة الصحة والسكان طبقا للمرسوم التنفيذي رقم 07-140 بتاريخ 19 ماي 2007 المتعلق بإنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية، والمؤسسات الجوارية للصحة العمومية وتنظيمها وسيرها، والتي تهدف إلى استقلالية المؤسسات الصحية إداريا وماليا، من أجل النجاعة في التسيير، وتقديم خدمات أكثر نوعية للمواطن، فأصبحت تسمى بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالوادي⁵⁸.

تشرف المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالوادي على التغطية الصحية لأربعة دوائر سياسية(الوادي، البياضة، أميه ونسه والرياح) التابعة لهم ثمانية بلديات(الوادي، كوينين، البياضة، الرياح، النخلة، العقلة، أميه ونسه ووادي العلندة)، من خلال (عيادات متعددة الخدمات، قاعات العلاج، دور للولادة، وحدات الكشف والمتابعة و عدة هياكل صحية أخرى)سوف نبينها كما يلي:

أ- **العيادات متعددة الخدمات:** تشرف المؤسسة العمومية للصحة الجوارية (19 مارس) على عشرة عيادات متعددة الخدمات موزعة على الدوائر والبلديات التابعة لها حسب الجدول التالي:

⁵⁶ - الأمر رقم 94-03 المؤرخ في 31 ديسمبر 1994، المتضمن قانون المالية 1995، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد السابع وثمانون، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 1994، ص:3.

⁵⁷ - سعاد حمدي، مرجع سبق ذكره، ص:76.

⁵⁸ - المرسوم التنفيذي رقم 07-140، المؤرخ في 19 ماي 2007، المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد الثالث وثلاثون، الصادرة بتاريخ 20 ماي 2007، ص:10.

الجدول رقم (1-2): تواجد العيادات متعددة الخدمات التابعة للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية حي 19 مارس

| الدائرة | البلدية | اسم المركز | تاريخ الانشاء |
|-----------|-----------|--|---------------|
| الوادي | الوادي | العيادة متعددة الخدمات الشهداء | 1974 |
| | | العيادة متعددة الخدمات تكسبت | 1979 |
| | | العيادة متعددة الخدمات النزلة | 1979 |
| | | العيادة متعددة الخدمات المجاهد قريد عبد المالك (الجنة) | 2000 |
| | | العيادة متعددة الخدمات باب الواد (القواطين) | 2013 |
| الرياح | كونين | متعدد العلاجات كونين | 1989 |
| | الرياح | العيادة متعددة الخدمات الرياح | 1979 |
| | النخلة | العيادة متعددة الخدمات النخلة | 1997 |
| البياضة | البياضة | العيادة متعددة الخدمات البياضة | 1993 |
| أميه ونسة | أميه ونسة | العيادة متعددة الخدمات أميه ونسة | 1995 |

المصدر: معلومات مقدمة من طرف المدير الفرعي للموارد البشرية للمؤسسة.

كل العيادات المتعددة الخدمات تقدم الخدمات الصحية الضرورية كالفحوصات، الأشعة، التحاليل الطبية وبها مركز لحماية الأمومة والطفولة، غير أن عيادة تكسبت والنخلة لا يوجد بهما قسم للأشعة ومخبر للتحاليل الطبية.

ب-قاعات العلاج: زيادة على العيادات المتعددة الخدمات، توجد قاعات علاج تقدم العلاجات الأولية والفحوص العامة، وعددها ثمانية وأربعون قاعة علاج موزعة كما يلي:

الجدول رقم (2-2): تواجد قاعات العلاج التابعة للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية حي 19 مارس

| الدائرة | البلدية | اسم المركز | تاريخ الانشاء |
|---------|---------|-------------------------------|---------------|
| الوادي | الوادي | قاعة العلاج الصحن الثاني | 1984 |
| | | قاعة العلاج الصحن الاول | 1984 |
| | | قاعة العلاج حي الاعشاش | 1987 |
| | | قاعة العلاج حي السعادة | 1989 |
| | | قاعة العلاج حي سيدي مستور | 1990 |
| | | قاعة العلاج حي نزلة مهريّة | 1990 |
| | | قاعة العلاج حي القارة | 1990 |
| | | قاعة العلاج حي 17 أكتوبر | 1992 |
| | | قاعة العلاج حي أولاد حمد | 1998 |
| | | قاعة العلاج باب الوادي الشرقي | 2005 |
| | | قاعة العلاج باب الوادي الغربي | 2006 |
| | | قاعة العلاج حي القارة الغربية | 2010 |
| | | قاعة العلاج حي التوبة | 2012 |

| | | | |
|------|-------------------------------------|-------------|-----------|
| 2016 | قاعة العلاج حي 18 فيفري الوادي | | |
| 2016 | قاعة العلاج حي المصاعبة | | |
| 2016 | قاعة العلاج حي 08 ماي | | |
| 2016 | قاعة العلاج حي النور | | |
| 1989 | قاعة العلاج كونين | كونين | |
| 2009 | قاعة العلاج شيخ الشارع | | |
| 1990 | قاعة العلاج حي البغازلية | الرياح | الرياح |
| 1990 | قاعة العلاج حي العواشير | | |
| 2002 | قاعة العلاج حي الدييدي | | |
| 2008 | قاعة العلاج حي الزاوية | | |
| 1984 | قاعة العلاج العقلة | العقلة | الرياح |
| 1987 | قاعة العلاج حي العقيلة | | |
| 1977 | قاعة العلاج حي الخبنة | النخلة | الرياح |
| 1984 | قاعة العلاج حي النخلة الغربية | | |
| 1988 | قاعة العلاج حي الغنابزية | | |
| 1997 | قاعة العلاج حي النخلة الشمالية | | |
| 1979 | قاعة العلاج حي البياضة وسط | البياضة | البياضة |
| 1984 | قاعة العلاج حي الصواخ | | |
| 1990 | قاعة العلاج حي الازدهار | | |
| 1994 | قاعة العلاج حي العبابسة | | |
| 2009 | قاعة العلاج حي 18 فيفري البياضة | | |
| 1992 | قاعة العلاج حي سحبان | أميه ونسة | أميه ونسة |
| 1993 | قاعة العلاج حي بيت لمكوشر | | |
| 1996 | قاعة العلاج حي واد الترك | | |
| 2005 | قاعة العلاج حي بوقفة | | |
| 2005 | قاعة العلاج حي أميه لعشاش | | |
| 2013 | قاعة العلاج حي أميه مولاهم | | |
| 1979 | قاعة العلاج حي وادي العلندة الشمالي | واد العلندة | أميه ونسة |
| 1979 | قاعة العلاج حي أميه غزالة | | |
| 1993 | قاعة العلاج حي واد العلندة الجنوبي | | |
| 1993 | قاعة العلاج حي الدباديب | | |
| 2011 | قاعة العلاج حي النصر | | |
| 2011 | قاعة العلاج حي الخبنة الصفراء | | |

المصدر: معلومات مقدمة من طرف رئيس مصلحة المديرية الفرعية للموارد البشرية.

من خلال الجدول نجد عدد قاعة العلاج ثمانية وأربعون(48) موزعة توزيعا عادلا حسب البلديات تناسبيا مع الكثافة السكانية مع مراعات المناطق النائية والريفية في تاريخ الانشاء.

ج- دور الولادة والاستعجلات الطبية: تخفيف الأعباء على المرضى وتقريب الخدمة الصحية من المواطن تم أنشاء دور للولادة وكذلك استعجلات طبية على غرار انتشارها في الولاية وولايات الوطن والجدول التالي يحدد أماكن تواجدها :

الجدول رقم (2-3): تواجده دور الولادة والاستعجلات التابعة للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية حي 19 مارس

| الدائرة | البلدية | دار الولادة | المناويات (الاستعجلات) |
|-----------|-----------|-----------------------|--|
| الوادي | كونين | دار الولادة كونين | مجاورة مستشفى بشير بالناصر |
| الرباح | الرباح | دار الولادة الرباح | تابعة للعيادة متعددة الخدمات الرباح |
| البياضة | البياضة | دار الولادة البياضة | تابعة للعيادة متعددة الخدمات البياضة |
| أميه ونسة | أميه ونسة | دار الولادة أميه ونسة | تابعة للعيادة متعددة الخدمات أميه ونسة |

المصدر: معلومات مقدمة من طرف المدير الفرعي للموارد البشرية بالمؤسسة.

نلاحظ أن دور الولادة والاستعجلات الطبية متركزة في مقر الدائرة فقط نظرا للمتطلبات المادية والبشرية الضخمة الواجب توفرها، أما بمقر دائرة الوادي (وسط المدينة) يوجد مركز متخصص للولادة يتمتع بالاستقلالية المالية والإدارية، ومن ثم حولت دار الولادة إلى بلدية كونين، أما الاستعجلات فتواجدها بجوار المستشفى بشير بالناصر (المستشفى القديم سابقا).

د- وحدات الكشف والمتابعة: حفاظا على سلامة الناشئة وبالتنسيق بين وزارة التربية الوطنية ووزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات تم إنشاء ووحدات كشف ومتابعة، متواجدة بالمؤسسات التربوية، الطاقم الطبي والتجهيزات الطبية يتم التكفل به من طرف وزارة الصحة والسكان أما المقر والمستلزمات الطبية والمواد الصيدلانية تكون على عاتق المؤسسة التربوية، حيث يخصص اعتماد مالي كل سنة مالية لتغطية هذه التكاليف، تضمن هذه الوحدات المتابعة الصحية الدورية للتلاميذ المتمدرسين، وكل وحدة كشف تحتضن مجموعة من المدارس الابتدائية والمتوسطات وثنائية أو أكثر؛

والجدول التالي يوضح توزيع وحدات الكشف والمتابعة التابعة للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية 19 مارس .

الجدول رقم (2-4): تواجده وحدات الكشف والمتابعة التابعة للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية 19 مارس

| البلدية | مقر وحدة الكشف والمتابعة | عدد المؤسسات التابعة لها | عدد التلاميذ المتكفلة بهم خلال السنة الدراسية 2018/2017 |
|---------|-----------------------------|--|---|
| الوادي | ابتدائية نصرات حشاني الوادي | 08 ابتدائيات 02 متوسطات 02 ثانويات | 7309 |

| | | | |
|-------|--|----------------------------------|-----------|
| 11314 | 18 ابتدائية 07 متوسطات 02 ثانويات | ابتدائية علي عيادي القارة | |
| 5043 | 07 ابتدائيات 03 متوسطات ثانوية واحدة | ابتدائية بن عمر ميده أحمد الوادي | |
| 11621 | 14 ابتدائية 05 متوسطات 03 ثانويات | ثانوية السعيد عبد الحي الوادي | |
| 5592 | 09 ابتدائيات 04 متوسطات ثانويتان | ثانوية بحري بكار 19 مارس سابقا | |
| 8494 | 15 ابتدائية 04 متوسطات ثانويتان | متقن ميلودي العروسي الشهداء | |
| 11854 | 20 ابتدائية 07 متوسطات 03 ثانويات | ثانوية مفدي زكريا البيضاء | البياضة |
| 4613 | 11 ابتدائية 03 متوسطات ثانوية واحدة | متوسطة حمادي حسين النخلة | الرياح |
| 7589 | 13 ابتدائية 04 متوسطات ثانويتان | متوسطة آل ياسر الرياح | |
| 6886 | 21 ابتدائية 04 متوسطات ثانوية واحدة | ثانوية الأخوين كيرد أميه ونسة | أميه ونسه |

المصدر : إعداد الطلبة اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف رئيس مكتب النشاط الاجتماعي بمديرية التربية لولاية. هذه الوحدات أنشأت بموجب القرار الوزاري المشترك بين وزارة التربية الوطنية ووزارة الصحة والسكان رقم 95/02 المؤرخ في 27 أبريل 1995، تنظم كل وحدة: طبيب عام ومكتب طبيب أسنان مجهز بأريكة أسنان وطبيب نفساني وممرض أو أكثر⁵⁹.

⁵⁹ - تعليمية وزراية مشتركة بين وزارة التربية من جهة ووزارة الصحة والسكان من جهة ثانية ، رقم 95/02 المؤرخة في 27 افريل 1995.

هـ- مصلحة علم الأوبئة والطب الوقائي: توجد واحدة فقط مقرها تابع لإدارة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية حي 19 مارس.

و- وحدة مكافحة الأمراض الصدرية و التنفسية: عددها واحدة متواجدة بالعيادة متعددة الخدمات باب الواد.

ز- وحدة كشف المبكر عن سرطان عنق الرحم : العدد واحدة تابعة لمخبر عيادة المتعددة الخدمات قريد عبد الملك (الجنة) بحي 19 مارس.

ح- مركز التنظيم العائلي: العدد واحد مكان تواجده قرب مستشفى بشير بالناصر الوادي .

ط- مصلحة طب العمل: وعددها واحدة متواجدة بمقر مديرية التربية القديمة .

3- الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية بالوادي:

المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بصفة عامة تتشكل من:

- المصلحة الصحية: والتي تتمثل في العيادات المتعددة الخدمات وقاعات العلاج والهيكل الصحية الأخرى التي تم التطرق إليها في الفرع الثاني.

- المصلحة الاقتصادية: والمتمثلة في:

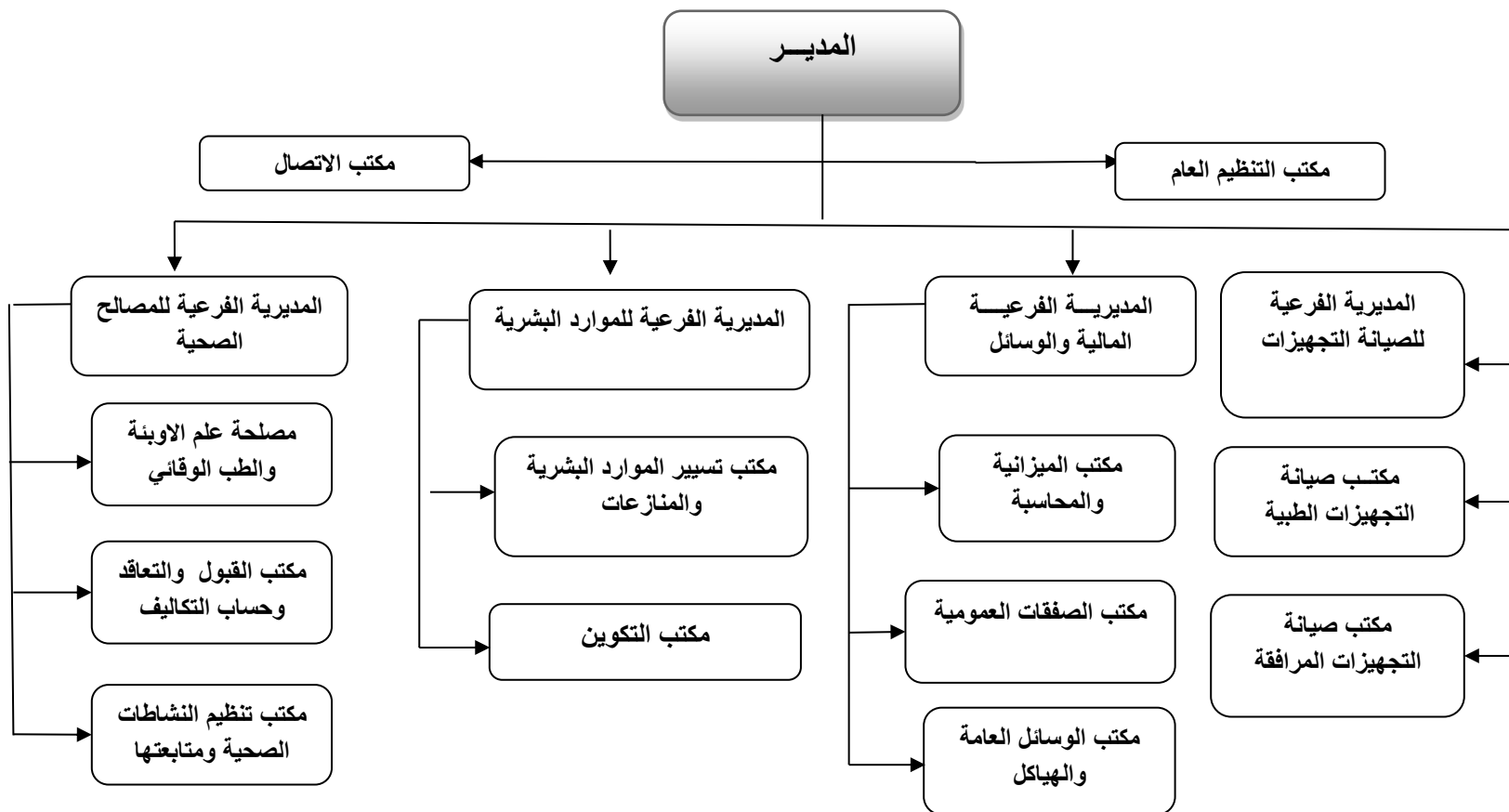
• الصيدلية: والتي تتولى تخزين وصرف المواد الصيدلانية، والمستلزمات الطبية والمعدات والأدوات الجراحية الصغيرة لمختلف الهيكل الصحية، وتعتبر الدعامة الأساسية لسير النشاط الصحي؛

• الصيانة: حيث تتيح استمرارية عمل الآلات والمعدات والأجهزة الخاصة بالمؤسسة وتسيير الحضيرة؛

• المخزن: يقوم بتخزين وتوزيع المواد غير الطبية من مواد التنظيف والمستلزمات المكتبية وكل التموينات التي لها علاقة مباشرة بالتسيير؛

- المصلحة الإدارية : والمتمثلة في الإدارة والتي تسهر على السير الحسن للمؤسسة، يسيرها مدير بمساعد مجلس الإدارة وهيئة استشارية تسمى بالمجلس الطبي، وعلى رأس كل مديرية فرعية نائب مدير يتولى تسيير شؤون مصلحةه وتحت مسؤوليته رؤساء مكاتب والشكل التالي يوضح الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية:

الشكل رقم (2-1): يبين الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية



المصدر : إعداد الطلبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف المدير الفرعي للموارد البشرية.

من خلال الشكل يتبين لنا أن المؤسسة العمومية للصحة الجوارية حي 19 مارس الوادي تتكون من أربعة مديريات فرعية وهي كما يلي:

- المديرية الفرعية للمواد البشرية: تتولى تسيير ملفات الموظفين وتنظيم علاقاتهم المهنية، وكذلك التكفل بتكوينهم، وتحسين مستواهم من خلال مكاتب (مكتب تسيير الموارد البشرية والمنازعات-مكتب التكوين)؛
 - المديرية الفرعية للمالية والوسائل: وهي التي تتولى التسيير المالي والمادي للمؤسسة من خلال ثلاثة مكاتب (مكتب الميزانية والمحاسبة - مكتب الصفقات العمومية - مكتب الوسائل العامة والهيكل)؛
 - المديرية الفرعية لصيانة التجهيزات الطبية والتجهيزات المرافقة: تلعب الدور الفعال في صيانة الأجهزة والمحافظة على ديمومتها من خلال (مكتب صيانة التجهيزات الطبية - مكتب صيانة التجهيزات المرافقة)؛
 - المديرية الفرعية للمصالح الصحية: والذي يتكون من ثلاثة مكاتب (مكتب القبول والتعاقد وحساب التكاليف) والذي يسهر على جمع البيانات وحساب التكاليف وحوصلتها، (مكتب تنظيم النشاطات الصحية ومتابعتها) الذي ينظم مختلف الأنشطة الصحية وكل حملات التلقيح الوقائية، (مكتب الوقاية ونظافة المحيط) مكلف بالخرجات الميدانية لضمان الأمن الغذائي والحماية الصحية، ومكافحة الأوبئة.
- 4- نبذة عن المؤسسة محل الدراسة :

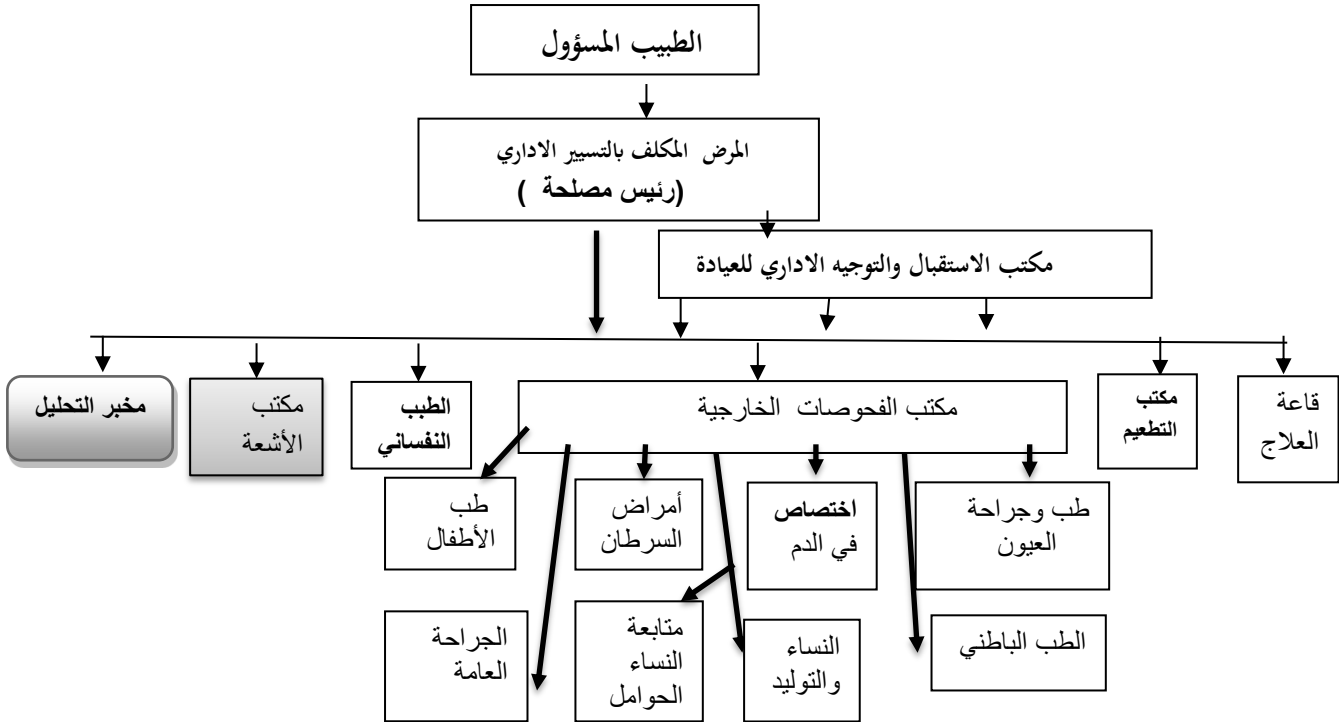
تم اختار العيادة المتعددة الخدمات 19 مارس سابقا والمسماة حاليا باسم المجاهد عبد المالك قريد (الجنة) محل دراستنا سوف نركز على دراسة حساب التكاليف لقسمي الأشعة ومخبر التحاليل الطبية.

4-1- التعريف بالمؤسسة: تم إنشائها سنة 2000 حيث كانت فرعا تابعا للقطاع الصحي بالشط، وعملا بالمرسوم التنفيذي 07-140 الصادر في 19 ماي 2007 القاضي بإلغاء القطاعات الصحية واستبدالها بالمؤسسات العمومية للصحة الجوارية، والعيادات المتعددة الخدمات⁶⁰، تم تطبيقه على هذه المؤسسة في جانفي 2008 حيث أصبحت منذ ذلك الوقت مؤسسة تابعة للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية التي تتواجد معها في نفس الحيز الجغرافي وفي نفس السياج، علما بأن العيادة المتعددة الخدمات 19 مارس كبقية العيادات التسعة غير مستقلة ماليا فهي تابعة إداريا وماليا للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية .

4-2- الهيكل التنظيمي للعيادة المتعددة الخدمات المجاهد قريد عبد المالك: يمكن شرح وتعريف الهيكل التنظيمي للمؤسسة انطلاقا من الشكل التالي:

⁶⁰ - المرسوم التنفيذي رقم 07-140، مرجع سبق ذكره، الجريدة الرسمية، عدد 33، ص: 10.

الشكل رقم (2-2): يوضح الهيكل التنظيمي للعيادة متعددة الخدمات المجاهد قريد عبد المالك حي 19 مارس الوادي



المصدر: إعداد الطلبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف المدير الفرعي للموارد البشرية.

من خلال الشكل المحدد للهيكل التنظيمي للعيادة متعددة الخدمات المجاهد قريد عبد المالك، المتواجدة بنفس مقر المؤسسة العمومية للصحة الجوارية بحيث تعتبر مرفقا تابعا لها وبالتالي تكاليف أجور أعوان الأمن والحراسة والنظافة تابعة للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية وليس للعيادة المتعددة الخدمات؛

يمكن حصر الموارد البشرية المولدة لأنشطة على النحو التالي :

أ- **الطبيب المسؤول**: يشرف على متابعة وتنظيم مهام موظفي العيادة طبيب يمارس هذه المهمة زيادة على مهمته الأصلية المتمثلة في الفحص العام؛

ب- **المسير للعيادة**: وهو ممرض يتمتع بخبرة كافية في هذا المجال يعمل بالتنسيق مع الطبيب المسؤول لضمان السير العادي للمؤسسة وتقديم الخدمات الصحية للمواطنين في ظروف طبيعية، ويسهر على توفير الوسائل الضرورية لأداء الوظائف، من خلال الاتصال المباشر بمصالح المؤسسة المشرفة على العيادة وهي المؤسسة العمومية للصحة الجوارية (الصيدلية - المخزن - الإدارة)؛

ج- **مكتب الاستقبال**: وهي وظيفة إدارية مهمتها تسجيل المرضى وتوجيههم إلى المكاتب والأقسام المعنية يشتغل في هذا المكتب ثلاثة موظفين (الأول برتبة ملحق إداري - واثنان برتبة عون إدارة) العمل في هذا المكتب بشكل تناوب جزئي: أي من الساعة 08.00 صباحا إلى الساعة 14.00 مساء، ومن سا 14.00 مساء إلى الساعة 20.00 ليلا؛

- د- قاعة العلاج:** تقوم بالفحوصات العامة كما تقدم الإسعافات الأولية وتضميد الجراح وحقن الإبر... الخ... يشتغل بها طبيب وأربعة ممرضين، العمل فيها تناوبي كلي من 08.00 إلى 08.00 مدة 24 ساعة؛
- هـ- مكتب التطعيم:** مخصص لتطعيم الأطفال وحملات التطعيم الخاصة (تطعيم الحجاج، أعراض انتشار أوبئة) يشتغل فيه ثلاثة ممرضات توقيت عملهم عادي من الساعة 08.00 صباحا إلى الساعة 16.00 مساء؛
- و- الفحوصات الخارجية (المتخصصة):** العمل في إطار التوأمة تم إبرام اتفاقيات مع مؤسسات استشفائية أخرى عامة وخاصة، من أجل إجراء فحوصات متخصصة داخل العيادة، هدفها تقريب الخدمات الصحية من المواطن وتخفيفا عليه عناء التنقل والمشقة، العيادة بصفتها مؤسسة مستقبلية تضمن توفير الموارد المادية المتمثلة في تجهيز مكاتب الفحوصات بأحدث التجهيزات الطبية، والموارد البشرية في توفير ممرض مساعد لكل طبيب مختص، أما المؤسسات الأصلية التي ترسل الأطباء تتولى تسديد أجزئهم؛ أما التخصصات التي تجرى بالعيادة فهي:
- * **قسم طب وجراحة العيون:** يشتغل به طبيب مختص يساعده ممرض، أيام العمل (من الأحد إلى الخميس) التوقيت من الساعة 08.00 صباحا إلى الساعة 14.00 زوالا؛
- * **قسم فحوصات النساء والتوليد:** يشتغل به (طبيبان وممرضة) العمل يومين في الأسبوع (الأحد والثلاثاء) من الساعة 08.00 صباحا إلى الساعة 14.00 زوالا، والتسجيل يكون مبرجما مسبقا؛
- * **أما مكتب متابعة النساء الحوامل:** فيشتغل يوميا من الساعة 08.00 إلى الساعة 14.00 مساء، الموظفين التابعين له (قابلة وممرضة)؛
- * **طب الأطفال، السرطان، الجراحة العامة، اختصاص أمراض الدم والأمراض الباطنية:** كل تخصص يشتغل به طبيب وممرض مساعد من العيادة، العمل (من الأحد إلى الخميس) التوقيت من الساعة 08.00 صباحا إلى الساعة 14.00 زوالا.
- ز- مكتب نفسي عيادي :** هذا المكتب وظيفته مرافقة المرضى الذين يعانون من اضطرابات نفسية وأزمات سلوكية تشتغل به متخصصة في علم النفس العيادي، العمل يوميا خلال الأسبوع دون أيام العطل، التوقيت من الساعة 8.00 إلى الساعة 14.00 مساء؛
- ح- قسم الأشعة:** إن الفحوصات التي يقدمها هذا القسم من خلال التصوير بالأشعة من الوسائل التشخيصية الهامة التي لا يمكن الاستغناء عنها، ولهذا القسم بعض الخصوصيات من حيث التصميم والإنشاء، لأن التسرب الإشعاعي يضر بصحة المرضى والعاملين فيه، تشتغل بهذا القسم ممرضة واحدة متخصصة في تشغيل أجهزة التصوير الطبي تستقبل كل المرضى لإجراء (Radio)، توقيت العمل من الساعة 8.00 صباحا إلى الساعة 14.00 مساء، والملاحظ في هذا القسم نقص المورد البشري (موظفة واحدة يصعب عليها تقديم الخدمات اللائقة والتعامل الحسن مع كل المرضى) ويقوم بأنواع متعددة من الأنشطة (Radio) من بينها:
- Tele thorax راديو بأشعة X للقفص الصدري
 - Radio de la Main راديو اليد

▪ Radio du Pied راديو القدم

▪ Echographie راديو بالموجات الصوتية؛

ي-مخبر التحاليل الطبية: يعتبر من الدعامات الأساسية المساعدة في تشخيص الأمراض ومعرفة أسبابها من

خلال الفحوصات المخبرية والنتائج المتحصل عليها، وعلى هذا الأساس قسم المخبر إلى قسمين :

- مخبر التحاليل العادية: يشتغل بهذا القسم اثنا عشر عاملا برتب مختلفة نوضح رتبهم من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2-5): يبين رتب وعدد عمال المخبر قسم التحاليل العادية

| الرتبة | العدد | توقيت العمل |
|------------------------------|-------|--|
| بيولوجي صحة عمومية درجة 1 | 06 | من الأحد إلى الخميس من 08.00 صباحا إلى الساعة 14.00 مساء |
| بيولوجي صحة عمومية درجة 2 | 02 | نفس التوقيت |
| مخبري مختص في الصحة العمومية | 04 | نفس التوقيت |

المصدر : إعداد الطلبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف المدير الفرعي للموارد البشرية.

- مخبر التحاليل الخاصة (السرطان وسرطان الثدي): هذا القسم مخصص للكشف المبكر عن الأمراض

السرطانية عموما وسرطان الثدي خصوصا، تشتغل به موظفتان نبين رتبهم وتخصصهما من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2-6): يبين رتب وعدد عمال المخبر قسم الامراض السرطانية

| الرتبة | العدد | توقيت العمل |
|------------------------------|-------|--|
| بيولوجي صحة عمومية درجة 1 | 01 | من الأحد إلى الخميس من 08.00 صباحا إلى 12.00 زوالا |
| مخبري مختص في الصحة العمومية | 01 | نفس التوقيت |

المصدر : إعداد الطلبة بناء على المعلومات المقدمة من طرف المدير الفرعي للموارد البشرية.

والمخبر يقدم أربعة أنواع من الأنشطة وكل نشاط يمارس عدة مهام :

▪ BIOCHIMIE الكيمياء الحيوية

▪ HEMATOLOGIE تحاليل مكونات الدم

▪ SEROLOGIE تحاليل المصل

▪ PARASITOLOGIE علم الطفيليات.

المطلب الثاني: حساب تكلفة الخدمات الصحية في العيادة المتعددة الخدمات وفق نظام(ABC):

سنقوم بعرض نموذج لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) من خلال اتباع المراحل

والخطوات التي تم التطرق إليها في الجانب النظري، وسوف نقوم بحساب التكاليف في قسم مخبر التحاليل الطبية،

وقسم الأشعة باعتبارهما قسما رئيسيان في المؤسسة وهما محل دراستنا، معتمدين على المعلومات المقدمة لنا سواء

الوثائق الرسمية أو المقابلات الشخصية أو الملاحظة الميدانية، وتم تحديد فترة الدراسة الثلاثي الأول من السنة المالية

2017 باعتبار كل المعلومات يمكن الحصول عليها بسهولة .

1-تحديد وتحليل الأنشطة: تعتبر هذه الخطوة مهمة جدا في تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، حيث تم التعرف على عدد العاملين بكل قسم في الهيكل التنظيمي، وسوف نقوم بتحديد وتحليل الأنشطة وكذلك تحديد مسببات التكلفة من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2-7): يحدد الأنشطة و مسببات التكلفة في قسمي مخبر التحاليل الطبية والأشعة

| مسبب التكلفة | الأشعة | مخبر التحاليل | الأقسام الأنشطة |
|--------------|--------|---------------|---|
| عدد التحاليل | | ✓ | - BIOCHIMIE الكيمياء الحيوية |
| عدد التحاليل | | ✓ | -HEMATOLOGIE تحاليل مكونات الدم |
| عدد التحاليل | | ✓ | - SEROLOGIE تحاليل المصل |
| عدد التحاليل | | ✓ | - PARASITOLOGIE علم الطفيليات |
| عدد الافلام | ✓ | | - TELETHORAX راديو بأشعة X للقفص الصدري |
| عدد الافلام | ✓ | | - Radio de la MAIN راديو اليد |
| عدد الافلام | ✓ | | - Radio du PIED راديو القدم |
| عدد الافلام | ✓ | | -ECHOGRAPHIE راديو بالموجات الصوتية. |

المصدر: إعداد الطلبة بناء على الوثائق المقدمة من طرف رئيس المصلحة .

2- تحديد وتحليل التكاليف: يتم تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة الخاصة بكل قسم (المخبر- الأشعة) من خلال بطاقة التكاليف التفصيلية وتجميعها ضمن مجموعات تكلفة الخاصة بها إذا كانت كل مجموعة من هذه المجموعات تضم التكاليف ذات الخصائص والصفات المتشابهة.

2-1-مجموعات التكاليف المباشرة: وتضم مجموعة من العناصر التي ترتبط بصفة مباشرة بأنشطة القسم وهي:

أ- الأجور والعلاوات: جزء من كتلة الأجور يدخل ضمن التكاليف المباشرة يخص فئة العمال المختصين والفنيين العاملين في الأقسام والجدول التالي يبين تكاليف الأجور لقسمي مخبر التحاليل والأشعة.

الجدول رقم (2-8): يوضح كتلة الأجور لقسمي المخبر والأشعة لفترة الثلاثي الأول لسنة 2017

| القسم | الصف | عدد العمال | الأجرة الشهرية الفردية الخام | مجموع أجرة ثلاثة أشهر |
|---|--------------------|---------------|---------------------------------|--------------------------|
| المخبر | بيولوجيا درجة 1 | 07 | 55.732.50 | 1.170.382.50 |
| | بيولوجيا درجة 2 | 02 | 52.708.40 | 316.250.40 |
| | مخبري مختص | 05 | 74.409.20 | 1.116.138.00 |
| الأشعة | مشغلة أجهزة الأشعة | 01 | 49.461.20 | 148.383.60 |
| المجموع الكلي للكتلة الأجرية خلال الثلاثي | | | | 2.751.154.50 |

المصدر : إعداد الطلبة اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف المدير الفرعي للمالية والوسائل.

من خلال الجدول يتضح أن عدد العاملين في مخبر التحليل أربعة عشر عاملا منهم سبعة تخصص بيولوجيا درجة واحد وعاملان تخصص بيولوجيا درجة اثنان وخمسة تخصص مخبري صحة؛ ومجموع الكتلة الأجرية لهذا القسم لثلاثة أشهر هي: 2.602.770.90 دج؛ حيث تم الحصول عليها من خلال ضرب أجره الفرد الواحد في عدد العمال ثم ضرب أجره الشهر في ثلاثة لنحصل على أجره الفئة في الثلاثي ثم يجمع مجموع الفئات نحصل على الكتلة الأجرية للثلاثي، أما قسم الأشعة فمجموع الكتلة الشهرية للثلاثي هي 148.383.60 دج بحيث تشتغل به موظفة واحدة تشرف على كل المهام من التصوير إلى استخراج الفيلم، مما لاحظنا نقصا في الموارد البشرية بهذا القسم وهذا النقص يؤثر حتما سلبيا على أداء الخدمة الصحية في ظروف عادية للمواطن .

ب- التكاليف المختلفة: وتتعلق بإجمالي مصاريف المواد الطبية والوسائل المستهلكة، مواد التنظيف، تكاليف صيانة التجهيزات، لقسمي المخبر والأشعة والتفاصيل موضحة في الجدول التالي: القيمة (بالدينار الجزائري)

الجدول رقم (2-9): التكاليف المباشرة المختلفة لقسمي مخبر التحاليل والأشعة للثلاثي الأول لسنة 2017

| قسم الأشعة | | قسم مخبر التحاليل الطبية | | مدة الاستهلاك المواد والوسائل |
|------------------|-------------|--------------------------|--------------|----------------------------------|
| في الثلاثي الأول | خلال 12 شهر | في الثلاثي الأول | خلال 12 شهر | |
| 20.710.17 | 82.840.67 | 662.074.68 | 2.648.298.71 | المواد والوسائل الطبية |
| ----- | ----- | 4.738.00 | ----- | مواد وأدوات التنظيف |
| ----- | ----- | 580.00 | ----- | المستلزمات المكتبية المختلفة |
| 29.016.00 | 116.064.00 | 61.425.00 | 245.700.00 | صيانة التجهيزات المخبرية والأشعة |
| 350.00 | 1400.00 | 4.900.00 | 19.600.00 | ملابس العمال |

المصدر: إعداد الطلبة اعتمادا على الوثائق والفواتير المقدمة من طرف رئيس مكتب الميزانية.

هذا الجدول تم فيه تحديد مجموع التكاليف المختلفة المباشرة لقسمي مخبر التحاليل الطبية والأشعة للثلاثي الأول من السنة المالية 2017 المتحصل على بطاقتها وفواتيرها من مكتب الميزانية التابع للمديرية الفرعية للمالية والوسائل، ونوضحها كما يلي:

أ- قسم مخبر التحاليل الطبية:

- المواد والوسائل الطبية المستهلكة في قسم المخبر: كما هي محددة في قائمة الإستلام (الملحق رقم 01)

تم تقسيم التكلفة السنوية على أربعة للحصول على تكلفة الثلاثي؛

- صيانة تجهيزات المخبر: كما هي محددة في الفاتورة (ملحق رقم 02) المبلغ الإجمالي السنوي قسم على أربعة للحصول على تكلفة الثلاثي،

- مواد التنظيف والمستلزمات المكتبية المختلفة لقسم المخبر: حددت من بطاقات المخزون حسب كل شهر (الملحق رقم 03) يحدد مستهلكات مواد التنظيف، و(الملحق رقم 04) يحدد المستلزمات المكتبية المختلفة؛

- ملابس العمال لموظفي قسم المخبر: الفاتورة الموضحة (بالملاحق رقم 05) استخراجنا منها عدد العمال فقط وهم 14 عامل فحددت التكلفة بـ 19.600.00 دج للسنة بقسمتها على أربع نحصل على تكلفة الثلاثي.

ب- قسم الأشعة :

- المواد والوسائل الطبية المستهلكة في قسم الأشعة: كما هي محددة في قائمة الإستلام (الملاحق رقم 06) تم تقسيم التكلفة السنوية على أربعة للحصول على تكلفة الثلاثي؛

- صيانة تجهيزات الأشعة: كما هي محددة في الفاتورة (ملاحق رقم 07) المبلغ الإجمالي السنوي قسم على أربعة للحصول على تكلفة الثلاثي؛

- مواد التنظيف والمستلزمات المكتتية المختلفة لقسم الأشعة: لم تحدد المصاريف في هذه المواد بصفة منفصلة للقسم الأشعة وبالتالي سوف تدرج ضمن التكاليف غير المباشرة؛

- ملابس العمال لموظفي قسم الأشعة: الفاتورة الموضحة (بالملاحق رقم 05) استخراجنا منها عدد العمال وهي عاملة واحدة فقط فحددت التكلفة بـ 1.400.00 دج ثمن المغز للسنة بقسمته على أربع نحصل على تكلفة الثلاثي 350.00 دج.

2-2- مجمعات التكاليف غير المباشرة: وتحتوي على العناصر التي لا يمكن تحميلها بصفة مباشرة لأنشطة

القسم، لأنها تساهم في أنشطة الأقسام الأخرى بنسب متفاوتة، ومن بين هذه العناصر:

أ- **الاجور والعلاوات:** إن عمال مكتب الاستقبال، والطاقم المسير وكذلك الطاقم الطبي المكلف بالفحوصات العامة تكاليفهم يتم تقسيمها على كل الأقسام بنسب متفاوتة والجدول التالي يوضح تكلفة الثلاثي لكل قسم القيمة محددة (بالدينار الجزائري)

الجدول رقم (2-10): يوضح تكاليف الأجور غير المباشرة لقسمي مخبر التحليل والأشعة للثلاثي الاول 2107

| نوع الوظيفة | الصف | عدد العمال | الأجرة الشهرية الفردية الخام | أجرة ثلاثة أشهر | معدل التحميل | تكلفة الثلاثي لقسم المخبر | تكلفة الثلاثي لقسم الأشعة |
|----------------------|-----------|------------|------------------------------|-----------------|--------------|---------------------------|---------------------------|
| التسيير الإداري | طبيب | 01 | 131.058.80 | 393.176.40 | 1/13 | 44.139.45 | 44.139.45 |
| | ممرض | 01 | 60.212.15 | 180.636.45 | | | |
| الاستقبال والتوجيه | عون إدارة | 03 | 31.736.90 | 285.632.10 | 1/13 | 21.971.70 | 21.971.70 |
| الفحص العام | طبيب | 01 | 131.058.80 | 393.176.40 | 1/3 | 191.270.95 | 191.270.95 |
| | ممرض | 01 | 60.212.15 | 180.636.45 | | | |
| المجموع:..... | | | | | | | |
| | | | | | | 257.382.10 | 257.382.10 |

المصدر : إعداد الطلبة اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف المدير الفرعي للمالية والوسائل.

من خلال الجدول نوضح أن أجرة عمال التسيير الإداري والاستقبال توزع بالتساوي على مختلف الأقسام بالعيادة وعددهم ثلاثة عشر قسما، أما تكاليف الفحص العام والمتمثلة في أجرة الطبيب والممرض تقسم على ثلاثة لأن

بعض المرضى يوجه لأداء الأشعة والصنف الثاني يطلب منه للقيام بالتحاليل أما الصنف الثالث لا يحتاج إلى إجراء التحاليل أو أشعة بل يوجه للطبيب المتخصص لتشخيص المرض بدقة، أولا يحتاج لذلك كله، أي تنتهي خدماته بتقديم الوصفة الطبية فقط؛

أما طريقة الحصول على مجموع أجرة الثلاثي فتحسب من العلاقة التالية:

$$\text{مجموع أجرة الثلاثي} = (\text{أجرة شهر} \times \text{عدد العمال}) / 3 \text{ أشهر}$$

ومجموع الثلاثي لكل فئة يضرب في معدل التحميل فنحصل على مجموع التكلفة في الثلاثي لكل قسم.
ب - التكاليف الأخرى: المتمثلة في المواد والوسائل الطبية، مواد التنظيف وصيانة التجهيزات، المستلزمات المكتبية ومصاريف الكهرباء والهاتف، مصاريف الاطعام والتنقل وكذلك تكاليف التكوين والامر بالمهمات سوف ندرجها خلال الجداول التالية : يحدد قيمة التكاليف (بالدينار الجزائري).

الجدول رقم(2-11): يوضح التكاليف المختلفة غير المباشرة لقسم مخبر التحاليل الطبية للثلاثي الأول لسنة 2017

| مدة الاستهلاك | خلال 12 شهر | خلال شهر واحد | خلال الثلاثي الأول | نسبة التحميل | تكلفة الثلاثي لمخبر التحاليل الطبية |
|-------------------------|---|-------------------------------------|--------------------|--------------|-------------------------------------|
| استهلاك الكهرباء | ----- | 92.631.19 60.492.13 32.615.52 | 185.738.84 | 20% | 37.147.77 |
| تكاليف الهاتف والانترنت | 240.000.00 | ----- | 60.000.00 | 00% | ----- |
| الإطعام والنقل | المؤسسة غير ملزمة بتقديم وجبات الغذاء وكذلك عدم التكفل بالنقل | | | | ----- |
| مصاريف التكوين والمهمات | المؤسسة لم تسجل إي نشاط في هاذين المجالين خلال سنة 2017 | | | | ----- |
| المجموع: | | | | | 37.147.77 |

المصدر: إعداد الطلبة اعتمادا على الوثائق والفواتير المقدمة من طرف رئيس مكتب الميزانية.

هذا الجدول تم فيه تحديد مجموع التكاليف المختلفة لقسم مخبر التحاليل الطبية للثلاثي الأول من السنة المالية 2017 المتحصل على بطاقتها وفواتيرها من مكتب الميزانية، المديرية الفرعية للمالية والوسائل؛
 - استهلاك الكهرباء: حيث تم الحصول على الكشف الإجمالي للاستهلاك لكل شهر (الملحق رقم 08) يشمل استهلاك كل أقسام العيادة والإدارة والسكنات الوظيفية لأن العيادة متعددة الخدمات لم تزود بعداد كهربائي منفصل وبالتالي مجموع الثلاثة الأشهر الأولى يعبر عن الاستهلاك الإجمالي للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية، أما نسبة التحميل فإن التقدير كان من طرف المدير الفرعي، حددها بنسبة 20% من مجموع تكاليف العيادة،
 - استهلاك الهاتف والانترنت فإن العيادة يعتمد على الشبكة الداخلية تستقبل المكالمات فقط، فاتورة مصاريف المكالمات والانترنت (ملحق رقم 09) تحمل على الإدارة دون الأقسام، أي نسبة الاستهلاك تكون 00%.
 - أما باقي المصاريف مثل (الاطعام والتنقل) فإن المؤسسة غير ملزمة بتقديم الوجبات والتكفل بالنقل، (مصاريف التكوين والامر بالمهمات) لم يستفد موظفي القسم بأي نشاط خلال السنة 2017 في هذين المجالين.
 أما الجدول الموالي فإنه يحدد التكاليف المختلفة لقسم الأشعة

الجدول رقم (2-12): يوضح التكاليف المختلفة غير المباشرة لقسم الأشعة للثلاثي الأول لسنة 2017

| تكلفة الثلاثي للأشعة | نسبة التحميل | خلالي الثلاثي الأول | خلال شهر واحد | خلال 12 شهر | مدة الاستهلاك المواد والوسائل |
|----------------------|---|---------------------|-------------------------------------|-------------|----------------------------------|
| 46.434.71 | 25% | 185.738.84 | 92.631.19 60.492.13 32.615.52 | ----- | استهلاك الكهرباء |
| ----- | %00 | 60.000.00 | ----- | 240.000.00 | تكاليف الهاتف والانترنت |
| 1.103.10 | %10 | 11.031.00 | 7.537.00 1.244.00 2.250.00 | ----- | مواد وأدوات التنظيف |
| 55.80 | %12 | 465.00 | 215.00 175.00 75.00 | ----- | المستلزمات المكتبية المختلفة |
| ----- | المؤسسة غير ملزمة بتقديم وجبات الغذاء وكذلك عدم التكفل بالنقل | | | | مصاريف الإطعام والتنقل |
| ----- | المؤسسة لم تسجل أي نشاط في هاذين المجالين خلال سنة 2017 | | | | تكاليف التكوين والمهمات |
| 47.593.61 | المجموع: | | | | |

المصدر: إعداد الطلبة اعتمادا على الوثائق والفواتير المقدمة من طرف رئيس مكتب الميزانية.

- هذا الجدول تم فيه تحديد مجموع التكاليف المختلفة لقسم الأشعة للثلاثي الأول من السنة المالية 2017 المتحصل على بطاقتها وفواتيرها من مكتب الميزانية، المديرية الفرعية للمالية والوسائل،
- استهلاك الكهرباء تحصلنا على مصاريف كل شهر بمفرده فتم جمع الأشهر الثلاثة، أما نسب التحميل فإن تقدير الاستهلاك كان من طرف المدير الفرعي فحدده بنسبة 25% لقسم الأشعة من مجموع تكاليف العيادة،
 - تكاليف الهاتف والانترنت فإن القسم يعتمد على الشبكة الداخلية لم نقدر مصاريف في هذا البند،
 - أما مصاريف مواد التنظيف والمستلزمات المكتبية حددت ب 10% و 12% على التوالي لقسم الأشعة من مصاريف أقسام العيادة المختلفة والمحددة في (الملحق 10 والملحق 11) مع استبعاد مصاريف المخبر لأنها مسجلة في بطاقات خاصة وفواتير خاصة .
 - التكاليف الأخرى المتمثلة في (الإطعام والتنقل) فإن المؤسسة غير ملزمة بتقديم الوجبات الغذائية والتكفل بالتنقل،
 - أما مصاريف (التكوين والمهمات) لم يستفد موظفي القسم بأي نشاط خلال السنة 2017 في هاذين المجالين.
- 2-3- مجموع التكلفة لكل قسم:** سنقوم بتجميع التكاليف لكل قسم من خلال الجداول السابقة للتكاليف المباشرة وغير المباشرة وسنوضحها في الجدول التالي :

الجدول رقم (2-13): يحدد مجمع التكاليف الكلية لكل العناصر لقسمي مخبر التحاليل والأشعة للثلاثي الأول 2017

| مسبب التكلفة | قسم الأشعة | قسم مخبر التحاليل | مجمع التكلفة عناصر التكاليف |
|-------------------------|-------------------|---------------------|----------------------------------|
| عدد العاملين على النشاط | 148.383.60 | 2.602.770.90 | الأجور والعلاوات المختصين |
| عدد الموظفين في الإدارة | 257.382.10 | 257.382.10 | أجور عمال الإدارة والاستقبال |
| عدد الفحوصات | 20.710.17 | 662.074.68 | المواد والوسائل الطبية |
| عدد ساعات العمل | 1.103.10 | 4.738.00 | مواد وأدوات التنظيف |
| عدد الفحوصات | 55.80 | 580.00 | المستلزمات المكتبية المختلفة |
| عدد الفحوصات | 29.016.00 | 61.425.00 | صيانة التجهيزات المخبرية والأشعة |
| عدد العمال | 350.00 | 4.900.00 | ملابس العمال |
| نسبة الاستفادة | 46.434.71 | 37.147.77 | استهلاك الكهرباء |
| نسبة الاستفادة | 00 | 00 | مصاريف الهاتف والانترنت |
| //////////////////// | 503.435.48 | 3.631.018.45 | المجموع..... |

المصدر: إعداد الطلبة اعتمادا على الجداول السابقة المقدمة معلومتها من طرف المدير الفرعي للمالية والوسائل.

3- تحميل التكاليف على الأنشطة وتشمل الخطوات التالية:

أ- الربط بين التكلفة والنشاط: ويتم خلال هذه الخطوة الربط بين مجموعة التكاليف في قسم المخبر وقسم الأشعة والأنشطة التي تمارس في هذه الأقسام وذلك عن طريق الاعتماد على العلاقة السببية المباشرة وغير المباشرة بين التكلفة والنشاط، من خلال نسب مئوية تمثل مقدار استهلاك النشاط من مجتمعات التكلفة التي حددت في المرحلة السابقة، والتي تم على أساسها تحميل هذه التكاليف على الأنشطة، مع مراعات أن يكون مجموع النسب المئوية في كل عمود من أعمدة هذه المصفوفة يساوي الواحد الصحيح .

الجدول رقم (2-14): الربط بين التكلفة والنشاط من خلال مسببات التكلفة في قسم مخبر التحاليل

| التكاليف الأنشطة | الأجور و العلاوات | المواد و الوسائل الطبية | صيانة التجهيزات المخبرية | المستلزمات المكتبية المختلفة | مواد وأدوات التنظيف | ملابس العمال | استهلاك الكهرباء | مصاريف الهاتف والانترنت |
|---------------------|----------------------|-------------------------------|--------------------------------|------------------------------------|---------------------------|-----------------|---------------------|-------------------------------|
| BIOCHIMIE | 0.368 | 0.684 | 0.684 | 0.684 | 0.25 | 0.357 | 0.25 | - |
| HEMATOLOGIE | 0.263 | 0.193 | 0.193 | 0.193 | 0.25 | 0.286 | 0.25 | - |
| SEROLOGIE | 0.211 | 0.117 | 0.117 | 0.117 | 0.25 | 0.215 | 0.25 | - |
| PARASITOLOGIE | 0.158 | 0.006 | 0.006 | 0.006 | 0.25 | 0.142 | 0.25 | - |

المصدر: إعداد الطلبة اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف رئيس مكتب القبول والتعاقد وحساب التكاليف .

نوضح النسب المدونة في الجدول المتعلق بربط التكلفة بالنشاط في قسم مخبر التحاليل الطبية:

■ مجموع تكاليف الأجور = عدد العمال بالنشاط / إجمالي العمال ، حيث عدد العمال المتخصصين 14

- 02+ عمال الفحوصات العامة + 03 عمال الاستقبال والتوجيه = المجموع 19 عامل.
- نشاط BIOCHIMIE: عدد العمال المتخصصين في هذا النشاط 7 ومنه $19/7 = 0.368$ ؛
- نشاط HEMATOLOGIE: عدد العمال في هذا النشاط 5 ومنه $19/5 = 0.263$ ؛
- نشاط SEROLOGIE: عدد العمال في هذا النشاط 4 ومنه $19/4 = 0.211$ ؛
- نشاط PARASITOLOGIE: عدد العمال في هذا النشاط 3 ومنه $19/3 = 0.158$.
- مجموع تكاليف المواد والوسائل الطبية: عدد الفحوصات التي أجريت بالقسم خلال الثلاثي الأول 2017 بلغ 9875 حالة (مريض) كما هي محددة في (الملحق رقم 12) وموزعة على الأنشطة في (الملحق رقم 13).
- نشاط BIOCHIMIE: عدد التحاليل في هذا النشاط 6759 ومنه $9875/6759 = 0.684$ ؛
- نشاط HEMATOLOGIE: عدد التحاليل في هذا النشاط 1905 ومنه $9875/1905 = 0.193$ ؛
- نشاط SEROLOGIE: عدد التحاليل في هذا النشاط 1158 ومنه $9875/1158 = 0.117$ ؛
- نشاط PARASITOLOGIE: عدد التحاليل في هذا النشاط 53 ومنه $9875/53 = 0.006$.
- مجموع تكاليف صيانة التجهيزات المخبرية: مسبب التكلفة عدد التحاليل وبالتالي تكون نفس النسب.
- مجموع تكاليف المستلزمات المكتبية المختلفة: مسبب التكلفة هو عدد التحاليل ومن ثم النسب نفسها.
- مجموع تكاليف مواد التنظيف وكذلك استهلاك الكهرباء: النسب مقسمة بالتساوي لعدم ارتباط الخدمة بالنشاط وبالتالي تكون النسبة لكل نشاط $= 0.25$.
- مجموع تكاليف الملابس العمال: عدد العمال بالقسم 14 حيث نقسم عمال القسم/عمال النشاط.
- نشاط BIOCHIMIE: عدد العمال المتخصصين في هذا النشاط 5 ومنه $14/5 = 0.357$ ؛
- نشاط HEMATOLOGIE: عدد العمال في هذا النشاط 4 ومنه $14/4 = 0.286$ ؛
- نشاط SEROLOGIE: عدد العمال في هذا النشاط 3 ومنه $14/3 = 0.215$ ؛
- نشاط PARASITOLOGIE: عدد العمال في هذا النشاط 2 ومنه $14/2 = 0.142$.
- أما الجدول الموالي فإنه يحدد النسب التي تربط بين التكلفة والنشاط في قسم الأشعة.

الجدول رقم (2-15): الربط بين التكلفة والنشاط من خلال مسببات التكلفة في قسم الأشعة

| التكاليف الأنشطة | الأجور العلاوات | المواد و الوسائل الطبية | صيانة تجهيزات الأشعة | المستلزمات المكتبية المختلفة | مواد وأدوات التنظيف | ملابس العمال | استهلاك الكهرباء | مصاريف الهاتف والانترنت |
|---------------------|--------------------|-------------------------------|----------------------------|------------------------------------|---------------------------|-----------------|---------------------|-------------------------------|
| TELETHORAX | 0.333 | 0.110 | 0.110 | 0.110 | 0.25 | 0.25 | 0.25 | - |
| Radio de la Main | 0.167 | 0.042 | 0.042 | 0.042 | 0.25 | 0.25 | 0.25 | - |
| Radio du Pied | 0.167 | 0.033 | 0.033 | 0.033 | 0.25 | 0.25 | 0.25 | - |
| ECHOGRAPHIE | 0.333 | 0.815 | 0.815 | 0.815 | 0.25 | 0.25 | 0.25 | - |

المصدر: إعداد الطلبة اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف رئيس مكتب القبول والتعاقد وحساب التكاليف.

ونوضح النسب المدونة في الجدول كما يلي:

- **مجموع تكاليف الأجور** = عدد العمال بالنشاط/إجمالي العمال، حيث عدد العمال المتخصصين (01)+عمال الفحوصات العامة (02)+ عمال الاستقبال والتوجيه (03) = المجموع 06 عمال.
- نشاط TELETHORAX: عدد العمال المتخصصين في هذا النشاط 2 ومنه $6/2 = 0.333$ ؛
- نشاط Radio de la Main: عدد العمال في هذا النشاط 1 ومنه $6/1 = 0.167$ ؛
- نشاط Radio du Pied: عدد العمال في هذا النشاط 1 ومنه $6/1 = 0.167$ ؛
- نشاط ECHOGRAPHIE: عدد العمال في هذا النشاط 2 ومنه $6/2 = 0.333$.
- **مجموع تكاليف المواد والوسائل الطبية**: عدد الفحوصات التي أجريت بالقسم خلال الثلاثي الأول 2017 بلغ 1481 حالة (مريض) كما هي محددة في (الملحق رقم 12) أما أنشطة القسم محددة في (الملحق رقم 14).
- نشاط TELETHORAX: عدد الأشعة على الصدر في هذا النشاط 164 ومنه $1481/164 = 0.110$ ؛
- نشاط Radio de la Main: عدد الأشعة على اليد في هذا النشاط 62 ومنه $1481/62 = 0.042$ ؛
- نشاط Radio du Pied: عدد الأشعة على القدم في هذا النشاط 49 ومنه $1481/49 = 0.033$ ؛
- نشاط ECHOGRAPHIE: عدد الأشعة بالموجات الصوتية 1206 ومنه $1481/1206 = 0.815$.
- **مجموع تكاليف صيانة التجهيزات الأشعة**: مسبب التكلفة هو عدد الأشعة المقدمة وبالتالي تكون نفس النسب السابقة.
- **مجموع تكاليف المستلزمات المكتبية المختلفة**: مسبب التكلفة هو عدد الأشعة فالنسب تكون نفسها.
- **مجموع تكاليف مواد التنظيف وكذلك استهلاك الكهرباء**: النسب مقسمة بالتساوي لعدم ارتباط الخدمة بالنشاط وبالتالي تكون النسبة لكل نشاط $= 0.25$.
- **مجموع تكاليف الملابس العمال**: عدد العمال المختصين بالقسم (01) حيث تقسم قيمة المئزر الطبي بالتساوي على الأنشطة الأربعة.
- نشاط TELETHORAX: النسبة $= 0.25$ ؛
- نشاط Radio de la Main: النسبة تكون $= 0.25$ ؛
- نشاط Radio du Pied: النسبة $= 0.25$ ؛
- نشاط ECHOGRAPHIE: النسبة $= 0.25$.

ب- الربط بين الأنشطة والخدمات: من خلال تحديد النسب المئوية بين النشاط والخدمة المقدمة يتم الربط بين أنشطة القسم والخدمات التي يقدمها وذلك بالاعتماد على العلاقة السببية المباشرة وغير المباشرة بين النشاط والخدمات، ويتم من خلال تطبيق العلاقة الرياضية التالية:

نسبة استفادة الخدمات من الأنشطة = الخدمة المستفيدة من الأنشطة أو مجمعاتها/ إجمالي الخدمات المقدمة

الجدول رقم (2-16): يبين الربط بين أنشطة قسم مخبر التحاليل والخدمات التي يقدمها

| PARASITO | SEROLOGIE | HEMATO | BIOCHIMIE | الأنشطة |
|----------|-----------|--------|-----------|-------------------------------|
| 53 | 1158 | 1905 | 6759 | عدد التحاليل "مسبب التكلفة" |
| 0.006 | 0.117 | 0.193 | 0.684 | نسبة استفادة المريض من النشاط |

المصدر: إعداد الطلبة اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف رئيس المصلحة.

من خلال المعلومات المدونة في الجدول يمكننا توضيح النسبة كما يلي:

- نسبة استفادة المريض من نشاط BIOCHIMIE هو عدد الحالات التي أجرت التحاليل في هذا النوع وهم 6759 مقسم على العدد الإجمالي للمرضي خلال الثلاثي الأول 2017 وهو 9874 فالنسبة تكون 0.684؛
 - نسبة استفادة المريض من نشاط HEMATOLOGIE متمثلة في عدد الحالات التي أجرت التحاليل في هذا النوع وهم 1905 مقسم على العدد الإجمالي للمرضي خلال الثلاثي الأول وهو 9874 فالنسبة تكون 0.193؛
 - نسبة استفادة المريض من نشاط SEROLOGIE هو عدد الحالات التي أجرت التحاليل في هذا النوع وهم 49 مقسم على العدد الإجمالي للمرضي خلال الثلاثي الأول 2017 وهو 9874 فالنسبة تكون 0.117؛
 - أما نسبة استفادة المريض من نشاط PARASITOLOGIE هو عدد الحالات التي أجرت التحاليل في هذا النوع وهو 1206 مقسم على العدد الإجمالي للمرضي خلال الثلاثي الأول وهو 9874 فالنسبة تكون 0.006؛
- والجدول الموالي يبين نسب استفادة المريض (الخدمات) من أنشطة قسم الأشعة.

الجدول رقم (2-17): يبين الربط بين أنشطة قسم الأشعة والخدمات التي يقدمها

| ECHO | Radio du Pied | Radio de la Main | TELETHORAX | الأنشطة |
|-------|---------------|------------------|------------|-------------------------------|
| 1206 | 49 | 62 | 164 | عدد الأشعة "مسبب التكلفة" |
| 0.815 | 0.033 | 0.042 | 0.110 | نسبة استفادة المريض من النشاط |

المصدر: إعداد الطلبة اعتمادا على المعلومات المقدمة من طرف رئيس المصلحة.

- حيث عدد الحالات التي أجرت الأشعة بكل الأنواع 1481 حالة (مريض) خلال الثلاثي الأول لسنة 2017 وعدد الأشعة الخاصة بالصدر هي 164، أما الأشعة الخاصة باليد 62 والأشعة الخاصة بالقدم 49 وأخيرا أشعة الموجات الصوتية 1206، فحاصل قسمة النوع على إجمالي الأشعة يعطي النسبة المحددة في الجدول مثلا نسبة أشعة (Radiaux) اليد هي $0.042 = 1481/62$ ، وأشعة الموجات الصوتية $0.815 = 1481/1206$
- 4- حساب تكلفة النشاط:** يتم حساب تكلفة كل نشاط من الأنشطة من خلال جمع التكاليف وسنقوم بحساب تكلفة الأنشطة المختلفة لقسمي مخبر التحاليل والأشعة تباعا حيث:

إجمالي تكلفة النشاط = مجموع التكلفة للثلاثي لكل مجموعة من مجموعات التكلفة X النسبة المئوية الخاصة بكل نشاط

أ- حساب تكلفة أنشطة قسم مخبر التحليل الطبية:

انطلاقا من الجدول رقم(2-13) المحدد لمجمع عناصر التكاليف للأقسام خلال الثلاثي الأول من السنة 2017 والجدول(2-14) المحدد لنسب التكاليف المرتبطة بالأنشطة يمكننا حساب تكاليف أنشطة قسم مخبر التحاليل الطبية كما يلي :

- حساب تكلفة نشاط BIOCHIMIE:

يتم حساب تكلفة نشاط BIOCHIMIE كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-18): يحدد حساب تكلفة نشاط BIOCHIMIE

| تكلفة النشاط | نسبة التحميل | مجمع التكلفة | مجمع التكلفة عناصر التكاليف |
|--------------|--------------|--------------|----------------------------------|
| 957.819.69 | 0.368 | 2.602.770.90 | الأجور والعلاوات المختصين |
| 94.716.61 | 0.368 | 257.382.10 | أجور عمال الإدارة والاستقبال |
| 452.859.08 | 0.684 | 662.074.68 | المواد والوسائل الطبية |
| 1.184.50 | 0.25 | 4.738.00 | مواد وأدوات التنظيف |
| 396.72 | 0.684 | 580.00 | المستلزمات المكتبية المختلفة |
| 42.014.70 | 0.684 | 61.425.00 | صيانة التجهيزات المخبرية والأشعة |
| 1.749.30 | 0.357 | 4.900.00 | ملابس العمال |
| 9.286.94 | 0.25 | 37.147.77 | استهلاك الكهرباء |
| 00 | 0.00 | 00 | مصاريف الهاتف والانترنت |
| 1.560.027.55 | | | المجموع..... |

المصدر: إعداد الطلبة بناء على الجداول السابقة.

لحساب تكلفة النشاط = مجمع التكلفة الاولى x نسبة التحميل + مجمع التكلفة الثانية x نسبة التحميل + +

$$= (580.00)0.684 + (4.738.00)0.25 + (662.074.68)0.684 + (2.860.153.00)0.368 + (37.147.77)0.25 + (4.900.00)0.357 + (61.425.00)0.684 +$$

$$1.560.027.55 = 9.286.94 + 1.749.30 + 42.014.70 + 396.72 + 1.184.50 + 452.859.08 + 1.052.536.30$$

- حساب تكلفة نشاط HEMATOLOGIE:

بنفس الطريقة نحصل على تكلفة نشاط HEMATOLOGIE والجدول التالي يحددها :

الجدول رقم (2-19): يحدد حساب تكلفة نشاط HEMATOLOGIE

| تكلفة النشاط | نسبة التحميل | مجمع التكلفة | مجمع التكلفة عناصر التكاليف |
|--------------|--------------|--------------|--------------------------------|
| 684.528.75 | 0.263 | 2.602.770.90 | الأجور والعلاوات المختصين |
| 67,691.49 | 0.263 | 257.382.10 | أجور عمال الإدارة والاستقبال |

| | | | |
|------------|--------------|------------|----------------------------------|
| 127,780.41 | 0.193 | 662.074.68 | المواد والوسائل الطبية |
| 1,184.50 | 0.25 | 4.738.00 | مواد وأدوات التنظيف |
| 111.94 | 0.193 | 580.00 | المستلزمات المكتبية المختلفة |
| 11,855.03 | 0.193 | 61.425.00 | صيانة التجهيزات المخبرية والأشعة |
| 1,401.40 | 0.286 | 4.900.00 | ملابس العمال |
| 9,286.94 | 0.25 | 37.147.77 | استهلاك الكهرباء |
| 0.00 | 0.00 | 00 | مصاريف الهاتف والانترنت |
| 903,840.46 | المجموع..... | | |

المصدر: إعداد الطلبة بناء على الجداول السابقة.

توضيح حساب تكلفة نشاط HEMATOLOGIE من خلال الجدول تم الحساب كما يلي:

$$\begin{aligned} & (580.00)0.193 + (4.738.00)0.25 + (662.074.68) 0.193 + (2.860.153.00)0.263 \\ & = (37.147.68)0.25 + (4.900.00)0.286 + (61.425.00)0.193 + \\ & \mathbf{903.840.46=9.286.94+1.401.40+11.855.03+ 111.94 + 1.184.50 +127.780.43 +752.220.24} \end{aligned}$$

- حساب تكلفة نشاط SEROLOGIE: بنفس طريقة حساب الأنشطة السابقة يتم حسب نشاط SEROLOGIE والجدول التالي يحدد ذلك:

الجدول رقم (2-20): يحدد حساب تكلفة نشاط SEROLOGIE

| تكلفة النشاط | نسبة التحميل | مجموع التكلفة | مجموع التكلفة عناصر التكاليف |
|--------------|--------------|---------------|----------------------------------|
| 549,184.66 | 0.211 | 2.602.770.90 | الأجور والعلوات المختصين |
| 54,307.62 | 0.211 | 257.382.10 | أجور عمال الإدارة والاستقبال |
| 77,462.74 | 0.117 | 662.074.68 | المواد والوسائل الطبية |
| 1,184.50 | 0.25 | 4.738.00 | مواد وأدوات التنظيف |
| 67.86 | 0.117 | 580.00 | المستلزمات المكتبية المختلفة |
| 7,186.73 | 0.117 | 61.425.00 | صيانة التجهيزات المخبرية والأشعة |
| 1,053.50 | 0.215 | 4.900.00 | ملابس العمال |
| 9,286.94 | 0.25 | 37.147.77 | استهلاك الكهرباء |
| 0.00 | 0.00 | 00 | مصاريف الهاتف والانترنت |
| 699,734.55 | المجموع..... | | |

المصدر: إعداد الطلبة بناء على الجداول السابقة.

$$\begin{aligned} & (580.00)0.117+ (4.738.00)0.25 + (662.074.68)0.117+ (2.860.153.00)0.211 \\ & = (37.147.68)0.25+ (4.900.00)0.215+ (61.425.00)0.117 + \\ & \mathbf{699.734.55= 9.286.94 +1.053.50 +7.186.73 +67.86 + 1.184.50 +77.462.75 +603.492.28} \end{aligned}$$

- حساب تكلفة نشاط PARASITOLOGIE:

بنفس طريقة حساب الأنشطة السابقة نحسب نشاط PARASITOLOGIE والجدول التالي يحدد ذلك:

الجدول رقم (2-21) يحدد حساب تكلفة نشاط PARASITOLOGIE

| تكلفة النشاط | نسبة التحميل | مجمع التكلفة | مجمع التكلفة عناصر التكاليف |
|--------------|--------------|--------------|----------------------------------|
| 411,237.80 | 0.158 | 2.602.770.90 | الأجور والعلاوات المختصين |
| 40,666.37 | 0.158 | 257.382.10 | أجور عمال الإدارة والاستقبال |
| 3,972.45 | 0.006 | 662.074.68 | المواد والوسائل الطبية |
| 1,184.50 | 0.25 | 4.738.00 | مواد وأدوات التنظيف |
| 3.48 | 0.006 | 580.00 | المستلزمات المكتبية المختلفة |
| 368.55 | 0.006 | 61.425.00 | صيانة التجهيزات المخبرية والأشعة |
| 695.80 | 0.142 | 4.900.00 | ملابس العمال |
| 9,286.94 | 0.25 | 37.147.77 | استهلاك الكهرباء |
| 0.00 | 0.00 | 00 | مصاريف الهاتف والانترنت |
| 467,415.89 | | | المجموع..... |

المصدر: إعداد الطلبة بناء على الجداول السابقة.

$$\begin{aligned} & (580.00)0.006 + (4.738.00)0.25 + (662.074.68)0.006 + (2.860.153.00)0.158 \\ & = (37.147.68)0.25 + (4.900.00)0.142 + (61.425.00)0.006 + \\ & \mathbf{.467.415.89 = 9.286.94 + 695.80 + 368.55 + 3.48 + 1.184.50 + 3.972.45 + 451.904.17} \end{aligned}$$

للتأكد من صحة العمليات فإننا بجمع تكلفة كل الأنشطة فإنها تساوي مجموع تكلفة القسم كما هي مبينة في

$$\mathbf{3.631.018.45 = 467.415.89 + 699.734.55 + 903.840.46 + 1.560.027.55}$$
 أي: (2-13)

ب- حساب تكلفة أنشطة قسم الأشعة: انطلاقاً من الجدول رقم (2-13) المحدد لمجمع عناصر التكاليف للأقسام خلال الثلاثي الأول من السنة 2017 والجدول (2-15) المحدد لنسب التكاليف المرتبطة بالأنشطة نحصل على تكاليف أنشطة هذا القسم المبالغ مقدرة ب (بالدينار الجزائري):

- حساب تكلفة نشاط TELETHORAX:

تكلفة نشاط TELETHORAX كما هي محددة في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-22): يحدد حساب تكلفة نشاط TELETHORAX

| تكلفة النشاط | نسبة التحميل | مجمع التكلفة | مجمع التكلفة عناصر التكاليف |
|--------------|--------------|--------------|--------------------------------|
| 49,411.73 | 0.333 | 148.383.60 | الأجور والعلاوات المختصين |
| 85,708.24 | 0.333 | 257.382.10 | أجور عمال الإدارة والاستقبال |
| 2,278.12 | 0.110 | 20.710.17 | المواد والوسائل الطبية |
| 3,191.76 | 0.110 | 29.016.00 | صيانة التجهيزات الأشعة |

| | | | |
|-------------------|-----------------------|-----------|-------------------------------|
| 6.14 | 0.110 | 55.80 | المستلزمات المكتتبية المختلفة |
| 275.78 | 0.25 | 1.103.10 | مواد التنظيف |
| 87.50 | 0.25 | 350.00 | ملابس العمال |
| 11,608.68 | 0.25 | 46.434.71 | استهلاك الكهرباء |
| 0.00 | 0.00 | 00 | مصاريف الهاتف والانترنت |
| 152,567.94 | المجموع: | | |

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجداول السابقة.

حساب تكلفة نشاط TELETHORAX يكون على النحو التالي :

$$(55.80)0.110 + (29.016.00)0.110 + (20.710.17)0.110 + (405.765.70)0.333$$

$$= (46.434.71)0.25 + (350.00)0.25 + (1.103.10)0.25 +$$

$$152.567.94 = 11.608.68 + 87.50 + 275.78 + 6.14 + 3.191.76 + 2.278.12 + 135.119.97$$

- حساب تكلفة نشاط Radio de la Main : تكلفة نشاط Radio de la Main في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-23): يحدد حساب تكلفة نشاط Radio de la Main

| تكلفة النشاط | نسبة التحميل | مجمع التكلفة | مجمع التكلفة عناصر التكاليف |
|------------------|-----------------------|--------------|--------------------------------|
| 24,780.06 | 0.167 | 148.383.60 | الأجور والعلاوات المختصين |
| 42,982.81 | 0.167 | 257.382.10 | أجور عمال الإدارة والاستقبال |
| 869.83 | 0.042 | 20.710.17 | المواد والوسائل الطبية |
| 1,218.67 | 0.042 | 29.016.00 | صيانة التجهيزات الأشعة |
| 2.34 | 0.042 | 55.80 | المستلزمات المكتتبية المختلفة |
| 275.78 | 0.25 | 1.103.10 | مواد التنظيف |
| 87.50 | 0.25 | 350.00 | ملابس العمال |
| 11,608.68 | 0.25 | 46.434.71 | استهلاك الكهرباء |
| 0.00 | 0.00 | 00 | مصاريف الهاتف والانترنت |
| 81,825.67 | المجموع: | | |

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجداول السابقة.

تم حساب تكلفة نشاط Radio de la Main من خلال المعلومات المدونة في الجدول ونوضحها كما يلي:

$$(55.80)0.042 + (29.016.00)0.042 + (20.710.17) 0.042+ (405.765.70) 0.167$$

$$= (46.434.71)0.25 + (350.00)0.25 + (1.103.10)0.25 +$$

$$.81.825.67= 11.608.68+ 87.50 + 275.78+ 2.34 + 1.218.67 + 869.83 + 67.762.870$$

- حساب تكلفة نشاط Radio du Pied:

تكلفة نشاط Radio du Pied كما هي محددة في الجدول التالي

الجدول رقم (2-24): يحدد حساب تكلفة نشاط Radio du Pied

| تكلفة النشاط | نسبة التحميل | مجموع التكلفة | مجموع التكلفة عناصر التكاليف |
|--------------|--------------|---------------|---------------------------------|
| 24,780.06 | 0.167 | 148.383.60 | الأجور والعلاوات المختصين |
| 42,982.81 | 0.167 | 257.382.10 | أجور عمال الإدارة والاستقبال |
| 683.44 | 0.033 | 20.710.17 | المواد والوسائل الطبية |
| 957.53 | 0.033 | 29.016.00 | صيانة التجهيزات الأشعة |
| 1.84 | 0.033 | 55.80 | المستلزمات المكتبية المختلفة |
| 275.78 | 0.25 | 1.103.10 | مواد التنظيف |
| 87.50 | 0.25 | 350.00 | ملابس العمال |
| 11,608.68 | 0.25 | 46.434.71 | استهلاك الكهرباء |
| 0.00 | 0.00 | 00 | مصاريف الهاتف والانترنت |
| 81,377.63 | | | المجموع: |

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجداول السابقة.

نوضح حساب تكلفة نشاط Radio du Pied المدونة في الجدول كما يلي:

$$(55.80)0.033 + (29.016.00)0.033 + (20.710.17)0.033 + (405.765.70) 0.167$$

$$= (46.434.71)0.25 + (350.00)0.25 + (1.103.10)0.25 +$$

$$81.377.63 = 11.608.68 + 87.50 + 275.78 + 1.84 + 957.53 + 683.44 + 67.762.87$$

- حساب تكلفة نشاط ECHOGRAPHIE : تكلفة نشاط ECHOGRAPHIE كما هي في الجدول:

الجدول رقم (2-25): يحدد حساب تكلفة ECHOGRAPHIE

| تكلفة النشاط | نسبة التحميل | مجموع التكلفة | مجموع التكلفة عناصر التكاليف |
|--------------|--------------|---------------|---------------------------------|
| 49,411.74 | 0.333 | 148.383.60 | الأجور والعلاوات المختصين |
| 85,708.24 | 0.333 | 257.382.10 | أجور عمال الإدارة والاستقبال |
| 16,878.79 | 0.815 | 20.710.17 | المواد والوسائل الطبية |
| 23,648.04 | 0.815 | 29.016.00 | صيانة التجهيزات الأشعة |
| 45.48 | 0.815 | 55.80 | المستلزمات المكتبية المختلفة |
| 275.78 | 0.25 | 1.103.10 | مواد التنظيف |
| 87.50 | 0.25 | 350.00 | ملابس العمال |
| 11,608.68 | 0.25 | 46.434.71 | استهلاك الكهرباء |
| 00 | 0.00 | 00 | مصاريف الهاتف والانترنت |
| 187,664.24 | | | المجموع: |

المصدر: من إعداد الطلبة بناء على الجداول السابقة.

من خلال الجدول يمكننا توضيح حساب تكلفة نشاط ECHOGRAPHIE كما يلي :

$$(55.80)0.815 + (29.016.00)0.815 + (20.710.17)0.815+ (405.765.70) 0.333$$

$$= (46.434.71)0.25+ (350.00)0.25+ (1.103.10)0.25 +$$

$$187.664.24 = 11.608.68+ 87.50 + 275.78+ 45.48 + 23.878.79 + 16.878.79 + 135.119.98$$

للتأكد من صحة العمليات فإنه يجمع تكلفة كل الأنشطة نجدها تساوي مجموع تكلفة القسم كما هي مبين في

$$503.435.48 = 187.664.24 + 81.377.63 + 81.825.67 + 152.567.94$$

5- حساب تكلفة الخدمة:

وتعتبر هذه الخطوة النتيجة النهائية التي من خلال يمكننا معرفة تكلفة الوحدة من الخدمة المقدمة وتحسب بالعلاقة

$$\text{التالية : } \text{تكلفة الوحدة الواحدة} = \text{إجمالي تكلفة النشاط} / \text{مسبب التكلفة (عدد الوحدات)}$$

والحالة التي نحو بسبب دراستها فإن الحصول على تكلفة الخدمة الواحدة (تكلفة المريض الواحد) نوضحها من

خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (2-26): يحدد تكلفة الخدمة الواحدة لكل نشاط في قسم مخبر التحاليل الطبية

| PARASITOLOGIE | SEROLOGIE | HEMATOLOGIE | BIOCHIMIE | الأنشطة |
|---------------|------------|-------------|--------------|-----------------------------|
| 467.415.89 | 699.734.55 | 903.840.46 | 1.560.027.55 | مجمع تكلفة النشاط |
| 53 | 1158 | 1905 | 6759 | عدد المرضى " عدد التحاليل" |
| 8.819.16 | 604.26 | 474.45 | 230.80 | تكلفة الوحدة الواحدة " د ج" |

المصدر: إعداد الطلبة بناء على معلومات الجداول السابقة.

من خلال الجدول لدينا مجموع تكلفة نشاط BIOCHIMIE قدرت خلال الثلاثة الأشهر الأولى من

السنة 2017 ب 1.560.027.55 دج وعدد الحالات التي أجريت لها التحاليل الخاصة بهذا النشاط

هي 6759، وبالتالي تكلفة الوحدة الواحدة من هذا النوع من التحاليل قدرت ب 230.80 دج،

وكذلك بالنسبة لنشاط HEMATOLOGIE فإن كلفة الوحدة قدرت ب 474.45 دج، أما الكلفة الواحدة

لنشاط SEROLOGIE هي 604.26 دج، وأخيرا كلفة الوحدة من نوع التحاليل PARASITOLOGIE

هي 8819.16 دج وهي باهظة مقارنة بالأنواع الأخرى لأن عدد التحاليل قليلا جدا خلال الثلاثي 53 تحليل

مقارنة ب 6759 تحليل من النوع الأول .

كذلك تكلفة الوحدة الواحدة Les Radiaux والتي تمثل أنشطة قسم الأشعة كما هي محددة في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-27): يحدد تكلفة الخدمة الواحدة لكل نشاط في قسم الأشعة

| ECHO | Radio du Pied | Radio de la Main | TELETHORAX | الأنشطة |
|------------|---------------|------------------|------------|-----------------------------|
| 187.664.24 | 81.377.63 | 81.825.67 | 152.567.94 | مجمع تكلفة النشاط |
| 1206 | 49 | 62 | 164 | عدد المرضى " عدد الأشعة " |
| 155.60 | 1.660.77 | 1.319.77 | 930.29 | تكلفة الوحدة الواحدة " د ج" |

المصدر: إعداد الطلبة بناء على معلومات الجداول السابقة.

بنفس طريقة الحساب التي اعتمدت في حساب الوحدة الواحدة لأنشطة قسم مخبر التحاليل، فإن حساب تكلفة أنشطة قسم الأشعة مقدره بالنسبة لراديو الأشعة الصدرية الكلفة الإجمالية حددت ب 152.567.94 دج وعدد (Radio) 164 وبالتالي قيمة التكلفة الواحدة تساوي $164/152567.94 = 930.29$ دج، وهكذا بنفس

الطريقة تم التوصل إلى حساب الكلفة الواحدة لكل أنواع. (Les Radiaux)

- أن قيمة التكلفة انخفاضها وارتفاعها مرتبط ارتباطا وثيقا بالخدمات المقدمة، أي قيمة التكلفة يتناسب تناسباً عكسياً مع عدد الخدمات المقدمة، فتنخفض التكلفة كلما زاد عدد الخدمات (المرضى)، وترتفع التكلفة في حالة تناقص عدد المرضى، وهذه القاعدة ثبت صحتها في كل الأنشطة محل الدراسة، سواء في قسم مخبر التحاليل الطبية أو في قسم الأشعة؛

- أن المؤسسة العمومية للصحة الجوارية هدفها تقديم الخدمات العمومية وليس الربحية، فمن خلال المعلومات المقدمة لنا حسب (الملحق رقم 14) فإن الإيراد المحقق خلال الثلاثي من الراديو نوع TELETHORAX قدر ب 4.100.00 دج أي ثمن الوحدة من Radio هي 25.00 دج، أما الراديو نوع ECHOGRAPHIE فالإيراد المتحصل عليه خلال الثلاثي هو 18.090.00 دج أي ثمن الوحدة من هذا النوع ب 15.00 دج.

في حين أن المبلغ المتحصل عليه جراء تحليل نوع PARASITOLOGIE هو 1270.00 دج بتقسيمها على 53 تحليل نجد قيمة التحليل الواحد 23.96 دج وهو مبلغ زهيدا جدا مقارنة بالتكلفة المقدرة ب 8.819.16 دج تكلفة الوحدة من تحاليل PARASITOLOGIE.

خلاصة الفصل:

حاولنا في هذا الفصل أن نطبق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على قسمين من أقسام العيادة المتعددة الخدمات وهما: قسم المخبر وقسم التحاليل الطبية وذلك باعتماد مجموعة من أدوات الدراسة والتي تمثلت أساسا في: المقابلة، الملاحظة، جمع البيانات، وقد توصلنا إلى النتائج التالية:

- رغم تداخل وتعقيد قطاع الخدمات لاسيما الخدمات الطبية، إلا أنه هناك إمكانية لتحديد الأنشطة وتصنيفها من حيث ارتباطها بالتكاليف ومحاوله استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة إلى قسمي مخبر التحاليل والأشعة،
- قدرة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على تحديد تكلفة الخدمات الطبية بشكل دقيق من خلال توفير رقابة فعالة على التكاليف غير المباشرة،
- تكلفة الخدمات الصحية تنخفض عند تزايد تقديم الخدمات ، وترتفع في حالة تقليص الخدمات وتناقصها.

تعد محاسبة التكاليف من أهم الأدوات التي تستعمل في المؤسسات، كونها تعمل على تحديد وتوزيع التكاليف داخل المؤسسة حسب احتياجات كل نشاط من الأنشطة، تطرقنا في دراستنا هذه إلى أهم أنظمة محاسبة التكاليف، وهو نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC).

حاولنا من خلال هذه الدراسة معالجة إشكالية مدى مساهمة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض التكاليف الصحية لقسمي المخبر والأشعة بالعيادة المتعددة الخدمات قريد عبد المالك المتواجدة بحي 19 مارس الوادي التابعة بالمؤسسة العمومية للصحة الجوارية 19 مارس بالوادي.

حيث تم تقسيم الدراسة إلى فصلين حسب فرضيات الدراسة وقد تناول الفصل الأول: تعريف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة وأهميته في التسيير لتخصيص التكاليف وتخفيضها.

أما الفصل الثاني فخصص لدراسة الحالة التي شملت محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) بقسمي المخبر والأشعة بالعيادة المتعددة الخدمات قريد عبد المالك التابعة للمؤسسة العمومية للصحة الجوارية 19 مارس بالوادي.

نتائج اختبار الفرضيات:

– **الفرضية الأولى:** والتي تنص على، يقوم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بمحصر وتحليل الأنشطة واختيار مسببات الموارد التي تقيس استهلاك الأنشطة لموارد المؤسسة بغرض تحديد تكلفة الخدمات والمنتجات، لقد تم إثبات صحتها من خلال الفصل الأول، وذلك من خلال أن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، هو نظام يقوم بمحصر وتحليل الأنشطة واختيار مسببات الموارد المناسبة التي تقيس استهلاك الأنشطة لموارد المؤسسة بغرض تحديد تكلفة هذه الأنشطة باعتبارها موضوعات تكلفة أولى تستخدم كوسيط لقياس تكلفة موضوعات التكلفة النهائية (كالمنتجات أو الخدمات) عن طريق اختيار مسببات الأنشطة التي تقيس استهلاك لموضوعات التكلفة، وتقديم معلومات صحيحة ومفيدة عن أنشطة المؤسسة تخدم مختلف الأغراض المستهدفة من نظام التكاليف؛

– **الفرضية الثانية:** والتي تنص على، يمكن تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسات الاستشفائية وخاصة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية 19 مارس، لقد تم إثبات صحتها من خلال الفصل الثاني، وذلك من خلال تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في قسمي مخبر التحاليل الطبية وقسم الأشعة، ومدى مساهمته في تخفيض التكاليف الصحية داخل المؤسسة الصحية، والتحديد الدقيق للتكاليف.

– **الفرضية الثالثة:** والتي تنص على، يساهم تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض تكلفة الخدمات الصحية لأقسام العيادة المتعددة الخدمات قريد عبد المالك (الجنة) حي 19 مارس، لقد تم إثبات صحتها من خلال الفصل الثاني، وذلك من خلال قدرة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على تحديد تكلفة الخدمات الطبية بشكل دقيق من خلال توفير رقابة فعالة على التكاليف غير

المباشرة، وتنخفض تكلفة الخدمات الصحية عند تزايد تقديم الخدمات، وترتفع في حالة تقليص الخدمات وتناقصها.

نتائج الدراسة:

- من خلال دراستنا للجانب النظري والتطبيقي، توصلنا إلى النتائج التالية:
- نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) يوفر رقابة فعالة ومعلومات دقيقة من خلال تخصيص التكاليف بقسمي المخبر والأشعة بالعيادة متعددة الخدمات بالمؤسسة العمومية الاستشفائية 19 مارس بالوادي؛
- نجاح تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بقسمي المخبر والأشعة بالعيادة المتعددة الخدمات قريد عبد المالك حي 19 مارس بالوادي يتطلب التحديد الدقيق للأنشطة ومسببات التكلفة؛
- إمكانية تخفيض التكاليف من خلال تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) بقسمي المخبر والأشعة بالعيادة المتعددة الخدمات المجاهد قريد عبد المالك بحي 19 مارس بالوادي.
- قيمة تكاليف الخدمات الصحية تتناسب مع عدد الخدمات المقدمة تناسباً عكسياً، ترتفع التكلفة عند تقلص الخدمات، وتنخفض التكلفة عند تزايد الخدمات .
- المؤسسات الاستشفائية هدفها تقديم الخدمات العمومية وليس الربحية بدليل التكاليف الخدمات باهظة جداً مقارنة بالإيرادات المحققة.

توصيات الدراسة:

- من خلال دراستنا للجانب النظري والتطبيقي، نقترح التوصيات التالية:
- يمكن تعميم تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على باقي الأقسام بالمؤسسة العمومية للصحة الجوية 19 مارس والاستفادة منه؛
- على المؤسسة العمومية الاستشفائية 19 مارس بالوادي إعادة النظر في أساليب المحاسبة المتبعة ومحاولة تبني نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لتوفير معلومات أكثر دقة وتخفيض تكاليف أنشطتها؛
- على المؤسسة العمومية للصحة الجوية 19 مارس بالوادي الاستفادة من تقنية الإعلام الآلي والبرامج الحديثة في المحاسبة التحليلية وفصل محاسبة الفروع التابعة لها وعددها عشر عيادات متعددة الخدمات، لتحديد تكاليف كل عيادة على حدا.
- يجب تخصيص مكتب داخل المؤسسة يعنى بتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على غرار مصلحة المحاسبة الموجودة.

آفاق الدراسة:

- باعتبار أن نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة(ABC) نظام حديث يمكن أن نختتم دراستنا ببعض النقاط البحثية، التي من شأنها أن تكون دراسات وبحوث في المستقبل:
- مدى إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على باقي أقسام وفروع المؤسسات العمومية للصحة الجوارية؛
 - أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة(ABC) في تعظيم الربحية بالمؤسسات الخدمائية العمومية؛
 - مدى قدرة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة(ABC) في الفصل بين الأنشطة المضيفة للقيمة والأنشطة غير المضيفة للقيمة؛
 - أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة(ABC) على تعظيم قيمة المؤسسة.

المراجع باللغة العربية

أولاً- الكتب:

- 1- أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
- 2- إياد عبد الفتاح النصور، أسس تسويق الخدمات السياحية العلاجية (مدخل مفاهيمي)، دار صفاء، الأردن، 2008.
- 3- حواس صالح، المحاسبة المالية حسب النظام المحاسبي المالي، دار عبد اللطيف للطباعة والنشر والتوزيع، برج الكيفان، الجزائر.
- 4- طلال بن عايد الأحدي، إدارة الرعاية الصحية، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2004.
- 5- طلعت الدمرداش، اقتصاديات الخدمات الصحية، مكتبة القدس، الطبعة، مصر، 2006.
- 6- فريد النجار، إدارة المستشفيات وشركات الأدوية (تكامل العلاج والدواء)، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
- 7- فوزي مذكور، تسويق الخدمات الصحية، إيتراك القاهرة.
- 8- فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية لتخصيص نظم المعلومات المحاسبية، دار المسيرة، الأردن، 2006.
- 9- محمد تيسير عبد الحكيم الرحيبي، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
- 10- محمد صالح المؤذن، مبادئ التسويق، مكتبة الثقافة، الأردن، 1999.
- 11- محمود محمود السجاعي، محاسبة التكاليف في المنظمات الصحية، المكتبة العصرية، مصر، 2005.
- 12- نور الدين حاروش، إدارة المستشفيات العمومية في الجزائر، دار كتامة للكتاب، الجزائر، 2008.
- 13- هاشم أحمد عطية، محمود محمود عبد ربه، النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية، المستشفيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- 14- هانري بوكان، ترجمة أحمد سقرون، محاسبة التسيير، دار الأفاق، الجزائر، 2003.
- 15- ثامر ياسر البكري، تسويق الخدمات الصحية، دار اليازوري، الأردن، 2005.

ثانيا- الأطروحات والرسائل والمذكرات:

- 16- 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، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، عمان، الأردن، 2008.
- 17- إلهام محيريق، متطلبات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ،دراسة حالة ولاية الوادي نموذجاً، مذكرة ماستر، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2014 .
- 18- أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء ،مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2010.
- 19- بدعي جميلة، "محاولة تصور نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في مؤسسات التعليم العالي" دراسة حالة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ورقلة، مذكرة ماستر تخصص مالية مؤسسة، جامعة ورقلة، 2015 .
- 20- حابي أحمد، دراسة مقارنة بين الطرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر3، 2011.
- 21- حكوم حنان، الطرق الحديثة لحساب التكاليف، مذكرة ماجستير، جامعة الطاهر مولاي، سعيدة، 2013.
- 22- حمزة جغوي، ترشيد النفقات من خلال نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، دراسة حالة المؤسسة العمومية الاستشفائية، بن عزة بشير الطيبات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015.
- 23- خالد صبحي أبو الهيجاء، "نظام التكاليف المبني على الأنشطة، حالة الشركات الصناعية في الأردن"، رسالة ماجستير، جامعة آل البيت، عمان، الاردن، 2001.
- 24- خليل إبراهيم عبدالله شقفة، "نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مستشفى غزة الاوربي"، دراسة تطبيقية على قسمي الدم والتخثر والمكروبيولوجيا، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.
- 25- خولة وقيس، "محاولة تطبيق نظام التكلفة على أساس النشاط (ABC) وأثره على قياس ربحية المؤسسة الاقتصادية"، مركز الزيت نفضال تقرت، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014.
- 26- درحون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية ،دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005.
- 27- ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن المعلومات المحاسبية ،مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003.

- 28- سعاد حمدية، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية، قسم الأشعة بسكرة ، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011.
- 29- سليمان محجر، " محمول إرساء نظام محاسبة تكاليف على أساس الأنشطة لقياس تكلفة الخدمات الصحية"، دراسة حالة القطاع الصحي الخاص بورقلة، عيادة الضياء، مذكرة ماستر في الدراسات المحاسبية والجبائية المعمقة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011.
- 30- عاصم جميل محمد العطارى، " إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة لتحديد دقة تكلفة الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة الأردنية" رسالة ماجستير في المحاسبه، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، قسم المحاسبة، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، الأردن، 2005.
- 31- عز الدين بن موسى، أثر تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف وترشيد الأداء، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.
- 32- علا أسامة الشعراي، أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصارف الإسلامية (دراسة تطبيقية)، مذكرة ماجستير، جامعة دمشق، سوريا، 2010.
- 33- محمد هيثم الدبس، نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت كأساس لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة، مذكرة ماجستير ،جامعة دمشق ،سوريا 2014.
- 34- نصر الدين عيساوي، "مراقبة التكاليف في مؤسسة استشفائية" دراسة حالة مؤسسة استشفائية حي الجير قسنطينة، مذكرة ماجستير، جامعة الإخوة منتوري، قسنطينة، 2005.
- 35- هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013.
- 36- هناء عمراي، " محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات الاستشفائية"، دراسة حالة مصحة الرمال قسم الأشعة، الوادي، مذكرة ماستر، تخصص التدقيق المحاسبي، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، 2014 .
- 37- ماهر موسى درغام، خليل ابراهيم، مداخلة، حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقا لنظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في مستشفى غزة الحكومي (دراسة تطبيقية على قسم الميكروبيولوجي)، الجامعة الإسلامية غزة، 2007.

ثالثا- المقالات في المجالات:

- 38-أسعد مبارك حسين، دور نظام التكلفة على أساس الأنشطة في قياس تكلفة الخدمات المصرفية، مجلة العلوم الاقتصادية، كلية بورستودان،
- 39-زينب جبار يوسف، هيفاء عبد الغني عودة، أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة في القرارات الإدارية، دراسة حالة، مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية، المجلد الثاني والعشرون، العدد الرابع، البصرة، العراق، 2014.
- 40-سالم عبد الله حلس، نظام تكاليف الأنشطة كأساس لقياس تكلفة الخدمات التعليمية بالجامعات، مجلة الجامعة الإسلامية، المجلد الخامس عشر، العدد الأول، غزة، فلسطين، 2007.
- 41-علي البشير أحمد الماحي، "الأساليب الحديثة لقياس تكلفة الخدمات الطبية وأثرها في تحديد تكلفة الخدمة بالمستشفيات الخاصة بالسودان" مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، المجلد السادس، العدد الثالث والعشرون، السودان، 2016.
- 42-عماد يوسف أحمد الشيخ، عبد الحكيم مصطفى محمود جودة، "تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على إحدى شركات البلاستيك الأردنية (دراسة ميدانية)"، مجلة جامعية، المجلد العاشر، العدد الأول، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، العلوم الإنسانية، عمان، الأردن، 2007.
- 43-محمد الخطيب نمر، هوارى سويسي، محاولة تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الجامعية، دراسة حالة، الإقامة الجامعية، 2000 سيرير، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد الرابع، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.
- 44-محمد علي السيدية، منى سالم حسين المرعي، تخصيص التكاليف المبني على الأنشطة جدير للقياس مقارنة بالأنظمة التقليدية، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد الثاني، العدد الثالث، 2006.
- 45-هيثم مالك راضي، مجبل دواي إسماعيل، "تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ القرارات الإدارية"، مجلة جامعية، جامعة الكوفة، العراق، 2011.
- رابعا- القوانين والمراسيم الرسمية :
- 46- الأمر رقم 53-65 المؤرخ في 28 ديسمبر 1973، المتعلق بإنشاء الطب المجاني في القطاعات الصحية، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد الأول، الصادرة بتاريخ الفاتح من جانفي 1974.
- 47-الأمر رقم 94-03 المؤرخ في 31 ديسمبر 1994، المتضمن قانون المالية 1995، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد السابع وثمانون، الصادرة بتاريخ 31 ديسمبر 1994.
- 48- المرسوم التنفيذي رقم 07-140، المؤرخ في 19 ماي 2007، المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوية وتنظيمها وسيرها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد الثالث وثلاثون، الصادرة بتاريخ 20 ماي 2007.

- 49- المرسوم رقم 88-204 المؤرخ في 18 أكتوبر 1988، المحدد لشروط انجاز العيادات الخاصة وفتحها وعملها، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد الثاني والأربعون، الصادرة بتاريخ 19 أكتوبر 1988.
- 50- تعليمة وزارية مشتركة بين وزارة التربية ووزارة الصحة والسكان، رقم 95/02 المؤرخة في 27 افريل 1995.

المراجع باللغة الأجنبية

- 1 (Arjabi Adabiri)
"Applying Activity Based Costing ABC Method To Calcul at Cost" Price in Hospital and Remedy Services، 2012
- 2(Cloud vilcot. Herve lecllet)
.Indicateurs qualité au sante.Afnor.2eme edution.Fronce.2006.
- 3(Fabinne alvares)
. **Le control de gestion en millier hospitalier.** une réponse a l émergence de risque organisationnel. 21 congres de l association française de comptabilité faculté de droit d'économie et de sciences sociales de l'Université. dangers18-20 mai 2000. paris.
- 4 (lahcen Achami) -
"Calcul et analyses des couts des prestations dr soins au niveau des centers de sante"، Memoir fin d etudes، ecole national de sante publique،Minister de la sante،Royaume du maroc،2013.
- 5(Robin Cooper and Robert Kaplan)
“ **The Design of costingmanagement systems : text and cases** ” second edition , Prentice - Hall International Inc ،2002.
- 6(Toyi Tchamdja)
"analyses au cout de l hospitalization au l hospital principal de dakar par le method ABC" ،Cas du service hematologie،mémoire fin de Formation pour l obtention de diplôme supérieur spécialisés en gestion،Institutue supérieure de mangement de la sante، DAKAR،Senegal،2012.

الملحق رقم (01): قائمة استلام المواد والوسائل الطبية لقسم المخبر

الملحق رقم (01): قائمة استلام المواد والوسائل الطبية لقسم المخبر

ELOUED

Liste des Livraisons de tous les produits

Etat Recapitulatif en date du : 15/04/18

Periode du : 01/01/17 au : 31/12/17

Service : LABORATOIRE 19 MARS



| C.Produit | Libelle Dei(Forme/Dosage) | Denomination Commerciale | Q.Livree | Q.Retour | Montant |
|------------|---|---|----------|----------|-----------|
| 7211004203 | PCES LAMELLE COUVRE OBJET 24X24 S.S 24X24 PCES | LAMELL COUVRE OBJET 24X24 MM B/200 | 2 | 0 | 623.98 |
| 7211303342 | LAME PORTE OBJET S.S .. BOITE | LAME PORTE OBJET | 10 | 0 | 19621.70 |
| 7211421331 | EMBOUT BLANC CART.(1,5ML) .. PCES | EMBOUT BLANC | 10 | 0 | 14625.00 |
| 7211521333 | GARROT EN LATEX S.S .. PCES | GARROT EN LATEX | 10 | 0 | 600.00 |
| 7212300302 | BAVETTE JETABLE S.S . PCES | BAVETTE JETABLE | 100 | 0 | 1755.00 |
| 7213721331 | TUBE EDTA.K.3.E S.S 05/ML PCES | TUBE EDTA K 3 E | 8800 | 0 | 45301.00 |
| 7213821331 | TUBE CITRATE S.S 05/ML PCES | TUBE CITRATE | 4000 | 0 | 20673.00 |
| 7213921331 | TUBE HEPARINE S.S 05/ML PCES | TUBE HEPARINE | 9900 | 0 | 53420.00 |
| 7214421339 | COLLECTEUR P/OBJETS PIQUANTS S.S 12.5L PCES | COLLECTEUR P/OBJETS PIQUANTS | 4 | 0 | 2620.80 |
| 7216300501 | CUVE P/SPECTROPHOTOMETRE EN PLASTIQUE S.S S.S PCES | CUVE P/SPECTROPHOTOMETRE EN PLASTIQUE | 1 | 0 | 1023.16 |
| 7216521331 | TUBE A HEMOLYSE AVEC BOUCHON 5ML S.S S.S SACHET | TUBE A HEMOLYSE EN PLASTIQUE SANS BOUCHON 5ML | 65200 | 0 | 119024.00 |
| 7217803366 | BOUCHON BUSE 1L MANEX AUTOSECHANT S.S S.S PCES | BOUCHON BUSE 1L MANEX AUTOSECHANT | 2 | 0 | 292.50 |
| 7300103309 | ACIDE URIQUE BTE COFF BTE | ACIDE URIQUE REACTIF | 3 | 0 | 5804.37 |
| 7300204204 | GLUCOSE BTE * BTE | GLUCOSE | 12 | 0 | 55196.16 |
| 7300304204 | UREE BTE * BTE | UREE REACTIF | 6 | 0 | 34168.79 |
| 7300403310 | TGO BTE * BTE | T G O REACTIF | 13 | 0 | 107645.59 |
| 7300503311 | TGP BTE * COFFRE | T G P RACTIF | 13 | 0 | 107645.59 |
| 7300604204 | TRIGLYCERIDE BTE * BTE | TRIGLYCERIDE | 8 | 0 | 78140.16 |
| 7300904204 | CALCIUM BTE * BTE | CALCIUM | 16 | 0 | 54668.10 |
| 7300921601 | CALCIUM BTE * BTE | CALCEMIE REACTIF COFF | 3 | 0 | 2883.00 |
| 7301003312 | CREATININE BTE * BTE | CREATININE REACTIF | 3 | 0 | 4147.39 |
| 7301104204 | CHOLESTEROL BTE * BTE | CHOLESTEROL | 9 | 0 | 39691.66 |
| 7301203301 | BILURIBINE BTE * BTE | BILURIBINE TOTALE ET DIRECT 2X125 ML B/1 | 3 | 0 | 17604.09 |
| 7301303351 | THROMBOPLASTINE BTE * BTE | THROMBOPLASTINE | 14 | 0 | 107850.96 |
| 7301403351 | FIBRINOGENE BTE * BTE | FIBRINOGENE KIT 6X100ML B/1 | 3 | 0 | 31074.06 |
| 7301504204 | A S L O BTE * BTE | A S L O | 8 | 0 | 51697.31 |
| 7301604204 | C R P BTE * BTE | C R P | 18 | 0 | 118044.04 |
| 7301703338 | LATEX BTE * BTE | LATEX REACTIF | 2 | 1 | 1359.07 |
| 7301803356 | AMYLASE BTE * BTE | AMYLASE REACTIF COFF | 1 | 0 | 2168.03 |
| 7301903311 | PHOSPHATASE ALCALINE BTE * BTE | PHOSPHATASE ALCALINE B/250 T BTE/1 | 5 | 0 | 37905.94 |
| 7302221326 | SERUM DE GROUPE A+B+AB+D BTE A B AB BTE | SERUM DE GROUPE ANTI A.B.AB COFF | 33 | 0 | 198165.73 |
| 7302321801 | BANDELLETTE LABSTIX 5 PARAMETRE BTE 05 PARAMETRE BOITES | BANDELLETTE LABSTIX P/ CHEMIE D URINE | 2 | 0 | 1119.08 |

Periode du : 01/01/17 au : 31/12/17

Service : LABORATOIRE 19 MARS

| C.Produit | Libelle Dci(Forne/Dosage) | Denomination Commerciale | Q.Livree | Q.Retour | Montant |
|------------|---|-----------------------------------|----------|----------|----------|
| 1404221330 | EAU DISTILLEE STERILE EAU DISTILLEE 500 ML | EAU DISTILLEE STERILE P/500 ML | 44 | 0 | 2713.04 |
| 1407821309 | SODIUM CHLORURE SOL.INJ. 0,9 % (FL. 500ML) | SODIUM CHLORURE 0,9% FL/500 ML | 8 | 0 | 699.52 |
| 1414821344 | EAU DISTILLEE S.S FL/1L FL | EAU DISTILLEE | 44 | 0 | 5200.00 |
| 2602521329 | ALCOOL CHIRURGICAL FL/500ML ALCOOL 60 FL/500ML | ALCOOL CHIRURGICAL FL/500 ML | 49 | 0 | 3611.79 |
| 2603021330 | EAU OXYGENEE 10V S.S 10V FL 1L | EAU OXYGENEE 10V | 3 | 0 | 630.00 |
| 2603121351 | ALCOOL CHIRURGICAL S.S 70' FL/1L | ALCOOL CHIRURGICAL 70' FL/1L | 8 | 0 | 3600.00 |
| 7001304201 | MAY GRUNWALD S.S * LIQUIDE | MAY GRUNWALD LIQUIDE | 1 | 0 | 3164.67 |
| 7002603366 | MANEX AUTO-SECHANT S.S 125ML FL | MANEX AUTO-SECHANT | 7 | 1 | 10810.80 |
| 7003203366 | AGRI GERM 2000 HOSP S.S . L | AGRI GERM 2000 HOSP | 1 | 0 | 4185.73 |
| 7003322702 | XYLENE S.S S.S FL 1L | XYLENE | 5 | 0 | 7878.90 |
| 7003421345 | HEMATOXYLINE DE HARRIS BAL S.S S.S FL 1L | HEMATOXYLINE-DE HARRIS BAL | 4 | 0 | 21733.00 |
| 7003521345 | ORANGE 0G6 S.S S.S FL 1L | ORANGE 0G6 | 6 | 0 | 13563.48 |
| 7003600102 | EA50 S.S S.S FL 500ML | EA50 | 6 | 0 | 10891.92 |
| 7100121319 | COTON HYDROPHYLLE S.S 500 GR RX | COTON HYDROPHYLLE | 3 | 0 | 995.46 |
| 7100521319 | COTON HYDRO P/200 GR COTTON P/200 GR ROULOUX | COTON HYDROPHYLLE. P/ 200 GR | 51 | 0 | 7798.17 |
| 7100721319 | COMPRESSE 7.5 X 7.5 BOITE 7.5 X 7.5 BOITE 100 | COMPRESS PURIFIER 7.5X7.5 | 97 | 0 | 35552.58 |
| 7101421319 | SPARADRAP 4X18 PERFORE S.S 4X18 RX | SPARADRAP 4X18 PERFORE | 22 | 0 | 9444.85 |
| 7200321312 | AIGUILLE EPICRANIENNE G/21 S.S U BTE | MICROPERFUSEUR G/21 | 1000 | 0 | 7790.00 |
| 7200421702 | AIGUILLE EPICRANIENNE G/22 S.S U BTE | AIGUILLE EPICRANIENNE G/22 | 1750 | 0 | 14987.34 |
| 7201221702 | LAME BISTOURI N.11 S.S U BTE | LAME BISTOURI N 11 | 100 | 0 | 1550.00 |
| 7202021309 | SERINGUE JETABLE 05/ML S.S U BTE | SERINGUE JETABLE 05 CC | 8300 | 0 | 71051.74 |
| 7202021310 | SERINGUE JETABLE 05/ML S.S U BTE | SERINGUE JETABLE 05 CC | 2300 | 0 | 14743.00 |
| 7202121332 | SERINGUE JETABLE 10/ML S.S U BTE | SERINGUE JETABLE 10/ML | 3310 | 350 | 32038.79 |
| 7205121701 | GANT N/STERILE N°6 S.S U BTE | GANT JETABLE N/6 | 37 | 0 | 2516.78 |
| 7205200302 | GANT N/STERILE N°7 S.S U BTE | GANT JETABLE N/7 | 28 | 0 | 19871.34 |
| 7205203303 | GANT N/STERILE N°7 S.S U BTE | GANT JETABLE N°7 | 12 | 0 | 7862.40 |
| 7205300302 | GANT N/STERILE N°8 S.S U BTE | GANT JETABLE N/8 | 22 | 0 | 15559.40 |
| 7210700501 | EMBOUT JAUNE CART. (1,5ML) S.S PCES | EMBOUT JAUNE | 27 | 0 | 16199.23 |
| 7210800501 | EMBOUT BLEU CART. (1,5ML) S.S PCES | EMBOUT BLEU | 13 | 0 | 10320.00 |
| 7210921331 | BOITE DE CRACHAT BTE S.S | BOITE DE CRACHAT | 650 | 0 | 3646.50 |



Page : 2

D-S-P D'EL OUED
23391010 / ETABLISSEMENT PUBLIC DE LA SANTE DE PROXIMITE

D-S-P D'EL OUED
23391010 / ETABLISSEMENT PUBLIC DE LA SANTE DE PROXIMITE
ELOUED

Liste des Livraisons de tous les produits
Etat Recapitulatif en date du : 15/04/18
Periode du : 01/01/17 au : 31/12/17

Service : LABORATOIRE 19 MARS



| C.Produit | Libelle Dci(Forms/Dosage) | Denomination Commerciale | Q.Livree | Q.Retour | Montant |
|------------|--|------------------------------|----------|----------|------------|
| 7302703339 | FER SERIQUÉ BYE * COFFRE | FER SERIQUÉ REACTIF COFF | 8 | 0 | 64121.46 |
| 7302704204 | FER SERIQUÉ BYE * COFFRE | FER SERIQUÉ | 1 | 0 | 8913.91 |
| 7302804204 | H D L BYE * COFFRE | H D L | 2 | 1 | 230.60 |
| 7304121601 | PHOSPHORE S.S . COFF | PHOSPHORE | 8 | 0 | 21940.93 |
| 7304603338 | MAGNESIUM BYE E COFF | MAGNESIUM KIT 2X125ML B/I | 2 | 0 | 2226.63 |
| 7305021601 | GAMMA GT COF. µ COF | GAMMA GT | 2 | 0 | 2681.71 |
| 7310604204 | PROTEINE URINE COF. 2X150 PCK | PROTEINE URINE | 2 | 0 | 20201.20 |
| 7310703356 | TANK DE CEPHALINE KAOLIN TCK. COF. 110. PCKS | TCK | 4 | 0 | 15328.18 |
| 7311003329 | CREATINE PHOSPHORASE (C P K) BYE . COFF | C P K | 4 | 0 | 28445.76 |
| 7311303358 | LYSE SPRI 0.5L S.S . FL | LYSE DE IL | 2 | 0 | 22962.24 |
| 7311403358 | DETERGENT SPRI BIDON SR 5L S.S . BIDON | DETERGENT 5/L | 1 | 0 | 5799.99 |
| 7312104204 | WALKEPOSE S.S . COFF | LATX WALKEPOSE | 7 | 2 | 6457.20 |
| 7312204204 | HEMOGLOBINE GLUCOSE S.S . COFF | HEMOGLOBINE GLUCOSE | 5 | 0 | 54777.70 |
| 7316003324 | HIV CASSETTE S.S COFF COFF | HIV CASSETTE | 34 | 0 | 161707.68 |
| 7316021348 | HIV CASSETTE S.S COFF COFF | HIV CASSETTE | 17 | 0 | 90499.50 |
| 7316121805 | HCV CASSETTE S.S COFF COFF | HCV CASSETTE | 18 | 0 | 75335.89 |
| 7316221805 | HBS CASSETTE S.S COFF COFF | HBS CASSETTE | 55 | 0 | 223125.30 |
| 7316709201 | DILUENT 20L S.S B-891 BIDON | DILUENT 20L | 5 | 0 | 37500.00 |
| 7317421601 | LACTATE DESHYDROGENE REACTIF LSH S.S S.S COFF | L D H | 3 | 0 | 3095.61 |
| 7317903365 | B-S CLEANSER JOURNALIER S.S 100/ML FL | HEMACLAIR (MINORAY) | 2 | 0 | 12580.40 |
| 7318003365 | PROSE CLEANSER HERBOMAGNAIRE S.S 17-ML FL | DILUCLAIR (MINORAY) | 2 | 0 | 1599.98 |
| 7318321809 | ALBUMINURIE S.S S.S COFF | ALBUMINURIE | 1 | 0 | 949.02 |
| 7320221344 | BANDILLATYX TPHA S.S . BYES | TEST TPHA | 20 | 0 | 65450.00 |
| | | | | | 2648298.71 |

الملحق رقم (02): فاتورة صيانة التجهيزات المخبرية

الملحق رقم (02): فاتورة صيانة التجهيزات المخبرية

EURL OK ADVANCE MEDICAL
VENT EN GROS MATRIEL REACTIF ET CONSOMMABLE DE LABORATOIRE

VILLA N° 2 CENTRE ALI BOUHADJA BIRTOUTA
Tel: 023.88.31.85 Mobile: 0550.168.855
R.C n°: 16/00-1008315814 M.F n°: 001418100831571 A.I n°: 16340116112
Compte bancaire: Oulf Bank Algeria AGENCE 00011 Birtouta n° 1447261208 cte 40 R.I.B: 03200011144726120840

Client: EPSP EL OUED ALGER, le 06/12/2016

Facture
N° FC00042/2016

Mode de Paiement: Virement صيانة "تجهيزات مخبرية"

| N° | Code | Désignation | Qté | Prix U | TVA (%) | Montant TTC |
|----|------------|--|-----|------------|---------|-------------|
| 1 | OK-700012 | CHANGEMENT DE BRAS | 2 | 4 500,00 | 17 | 10 530,00 |
| 2 | OK-700003 | REGLAGE DES PAS | 4 | 4 500,00 | 17 | 21 060,00 |
| 3 | OK-700001 | NETTOYAGE DES FILTRES | 4 | 4 500,00 | 17 | 21 060,00 |
| 4 | OK-8000036 | BRAS POUR VYGASYS | 1 | 138 000,00 | 17 | 161 460,00 |
| 5 | OK-700005 | TESTS ET VERIFICATION | 6 | 4 500,00 | 17 | 31 590,00 |
| 6 | OK-8000037 | LAMPE POUR AUTOMATE DE BIOCHIMIE VYGASYS | 1 | 36 000,00 | 17 | 42 120,00 |

Arrêter la présente facture à la somme de :
deux cent quarante cinq mille sept cents dinars algérien et zero centimes

| | |
|-------------|---------------|
| Total H.T | 246 000,00 DA |
| Remise | 36 000,00 DA |
| Net H.T | 210 000,00 DA |
| Total T.V.A | 35 700,00 DA |
| Total TTC | 245 700,00 DA |

Le Gérant
OUCHIKH KAMEL

Site web:
Page 1/1

الملحق رقم (03): قائمة استلام مواد التنظيف لقسم المخبر

الملحق رقم (03): قائمة استلام مواد التنظيف لقسم المخبر

10

مخبر 19 مارس



| الثلاثي الأول 2017 | | | | | | | | الاستهلاك خلال العام | المخزون | |
|---------------------|----------------|-----------------|----------------|------------------------------|------|---------|---------|----------------------|------------------------|----|
| تكلفة الثلاثي الأول | تكلفة شهر مارس | تكلفة شهر فيفري | تكلفة شهر جاني | الاستهلاك خلال الثلاثي الأول | Mars | Fevrier | Janvier | | | |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | صابون ثلج | 1 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 4 | صابون تاست (غيره 360غ) | 2 |
| 164,00 | 0,00 | 164,00 | 0,00 | 2 | 0 | 2 | 0 | 2 | صابون أومو | 3 |
| 180,00 | 0,00 | 180,00 | 0,00 | 3 | 0 | 3 | 0 | 16 | صابون حجرة مرساي | 4 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 5 | صابون غسول اليد | 5 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 4 | صابون سمائل | 6 |
| 1050,00 | 210,00 | 210,00 | 630,00 | 5 | 1 | 1 | 3 | 11 | جانييل (5لتر) | 7 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 21 | جانييل (1لتر) | 7 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | نظاف | 8 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | مكشط | 9 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | فريزيل | 10 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 7 | معطر أرضي 05 لتر | 11 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 4 | معطر جو | 12 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | مزيل الغبار | 13 |
| 155,00 | 0,00 | 155,00 | 0,00 | 1 | 0 | 1 | 0 | 3 | مبيد أزرق | 14 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 | مبيد معطر | 15 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | ماء زجاج | 16 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 | أوراق المطبخ | 17 |
| 84,00 | 0,00 | 84,00 | 0,00 | 1 | 0 | 1 | 0 | 1 | مكثفة | 18 |
| 70,00 | 0,00 | 70,00 | 0,00 | 1 | 0 | 1 | 0 | 1 | فورتوار | 19 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | عصا مكثفة | 20 |
| 200,00 | 100,00 | 0,00 | 100,00 | 8 | 4 | 0 | 4 | 17 | نشاف مكتب | 21 |
| 455,00 | 0,00 | 455,00 | 0,00 | 7 | 0 | 7 | 0 | 23 | نشاف أرضي | 22 |
| 40,00 | 40,00 | 0,00 | 0,00 | 4 | 4 | 0 | 0 | 7 | اسفنج | 23 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 15 | كيس أحمر متوسط الحجم | 24 |
| 420,00 | 420,00 | 0,00 | 0,00 | 15 | 15 | 0 | 0 | 60 | كيس أصفر متوسط الحجم | 25 |
| 420,00 | 420,00 | 0,00 | 0,00 | 15 | 15 | 0 | 0 | 30 | كيس أسود متوسط الحجم | 26 |
| 750,00 | 0,00 | 750,00 | 0,00 | 25 | 0 | 25 | 0 | 250 | كيس أسود كبير الحجم | 27 |
| 750,00 | 0,00 | 750,00 | 0,00 | 25 | 0 | 25 | 0 | 90 | كيس أصفر كبير الحجم | 28 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | كيس أسود صغير الحجم | 29 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 240 | كيس أصفر صغير الحجم | 30 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | كيس أحمر كبير الحجم | 31 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | كيس أخضر صغير الحجم | 32 |
| 4738,00 | 1190,00 | 2818,00 | 730,00 | | | | | | | |

الملحق رقم (04): قائمة استلام المواد المكتبية المختلفة لقسم المخبر

الملحق رقم (04): قائمة استلام المواد المكتبية المختلفة لقسم المخبر

10

مخبر 19 مارس



| الثلاثي الأول 2017 | | | | | | | الاستهلاك خلال العام | المغزون | | |
|---------------------|----------------|-----------------|-----------------|------------------------|------|---------|----------------------|---------|-------------------------|---------|
| تكلفة الثلاثي الأول | تكلفة شهر مارس | تكلفة شهر فيفري | تكلفة شهر جانفي | الاستهلاك خلال الثلاثي | Mars | Fevrier | | | | Janvier |
| 350,00 | 100,00 | 200,00 | 50,00 | 14 | 4 | 8 | 2 | 58 | stylo bleu | 1 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 6 | stylo noir | 2 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | stylo rouge | 3 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | crayou | 4 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | taille crayou | 5 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 4 | regle | 6 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | gomme | 7 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | trompent | 8 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | trompent50*10 | 9 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | trompent10*100 | 10 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | relier3MM | 11 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | relier4MM | 12 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | relier6MM | 13 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | relier8MM | 14 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | relier10MM | 15 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | parapheur | 17 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | calculatrice | 18 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | pochette plastic | 19 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | marquer inventair blanc | 20 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | effaceur | 21 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | sciseau | 22 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | agrafeuse | 23 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | arrache agraph | 24 |
| 210,00 | 70,00 | 70,00 | 70,00 | 6 | 2 | 2 | 2 | 18 | agrafe | 25 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | dateur4810 | 26 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | dateur302 | 27 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | crono | 28 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | boit ancle rouge | 29 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | boit ancle bleu | 30 |
| 20,00 | 0,00 | 20,00 | 0,00 | 1 | 0 | 1 | 0 | 1 | scotch PM | 31 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | scotch MM | 32 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | scotch GM | 33 |
| 580,00 | 170,00 | 290,00 | 120,00 | | | | | | | 47 |

الملحق رقم (05): فاتورة ملابس العمال

الملحق رقم (05): فاتورة ملابس العمال



Massif vêtements de travail

MANE HANANE CITE CHOTT ELOUED

COMPT. 00100710030000139050

BOULEVARD BNA, AGENCE D'EL-OUED 710

Cite. 1 novembre chott el oued N° Article .39017108169

tél /fax 032109560

Mat.Fisc.299039010075817

nb.0553530085

N° registre.15-A-274882

DOIT :

EPSP -ELOUED

CITE 19.MARS

FACTURE N°020/2017

EL OUED.

| ITEM | DESIGNATION | QTE | PRIX UNIT HT | MONTANT HT |
|-----------|---|-----|-----------------|---------------|
| 1 | BLOUSE MEDCINE POUR FEMME | 58 | 1400.00 | 81200.00 |
| 2 | BLOUSE MEDCINE POUR HOMME | 90 | 1400.00 | 126000.00 |
| 3 | BLOUSE PARAMEDICALES SAGE FEMME | 30 | 1400.00 | 42.000.00 |
| 4 | BLOUSE PARAMEDICALES FEMME | 230 | 1400.00 | 322000.00 |
| 5 | BLOUSE PARAMEDICALES HOMME | 120 | 1400.00 | 168000.00 |
| 6 | TENEUS FEMME DE MENAGE BLOUSE+PANTALON | 29 | 2400.00 | 69600.00 |
| 7 | TENUES AGENTS D'EUTRETIENS | 10 | 3200.00 | 32.000.00 |
| 8 | CHAUSSURE AGENTS D'EUTRETIENS | 10 | 1600.00 | 16000.00 |
| 9 | VESTE CHAUFFEURS | 24 | 1600.00 | 38400.00 |
| 10 | TENUES AGENTS DE SECURITE V+P | 30 | 3600.00 | 108000.00 |
| 11 | CHAUSSURE AGENTES DE SECURITE | 30 | 2900.00 | 87000.00 |
| 12 | CASQUETTE AGENTES DE SECURITE | 30 | 600.00 | 18000.00 |
| 13 | T SHIRT AGENTES DE SECURITE | 30 | 850.00 | 25500.00 |
| TOTAL HT | | | | 1133.700.00 |
| TVA19% | | | | 215.403.00 |
| TOTAL TTC | | | | 1349.103.00 |

Arrêtée la présente facture à la somme de :

Un million trois cent quarante neuf mille cent trois Dinars Algériens

MASSIF M
VÊTEMENTS DE TRAVAIL
PRÉPAREMENT ET ENTRETIEN
CITE 19 MARS
EL OUED

SIGNATURE

الملحق رقم (06): قائمة استلام المواد والوسائل الطبية لقسم الأشعة

الملحق رقم (06): قائمة استلام المواد والوسائل الطبية لقسم الأشعة



Page : 1

D-S-P D'EL OUED
23391010 / ETABLISSEMENT PUBLIC DE LA SANTE DE PROXIMITE
ELOUED

Liste des Livraisons de tous les produits
Etat Recapitulatif en date du : 15/04/18
Periode du : 01/01/17 au : 31/12/17

Service : RADIO 19 MARS

| C.Produit | Libelle Dci(Forme/Dosage) | Denomination Commerciale | Q.Livree | Q.Retour | Montant |
|------------|--|--------------------------------------|----------|----------|----------|
| 0803909701 | FILM CONVENTIONNEL 30X40 BTE 30/40 BTE | FILM RX 30/40 B/100 | 2 | 0 | 11980.81 |
| 0804009701 | FILM CONVENTIONNEL 35X35 S.S 35X35 BT | FILM RX 35X35 B/100 | 3 | 0 | 21796.01 |
| 0804109701 | FILM CONVENTIONNEL 36X43 S.S 36X43 BT | FILM RX 36X43 B/100 | 1 | 0 | 7867.93 |
| 0804209701 | FILM CONVENTIONNEL 24X30 S.S 24X30 BT | FILM RX 24X30 B/100 | 3 | 0 | 11069.81 |
| 0804309701 | FILM CONVENTIONNEL 18X24 BTE 18X24 BT | FILM RX 18X24 B/100 | 3 | 0 | 7734.54 |
| 0804709701 | FILM CONVENTIONNEL 13X18 S.S 13X18 BTES | FILM CONVENTIONNEL 13X18 | 2 | 0 | 3851.48 |
| 0804809701 | FILM CONVENTIONNEL 20X40 | FILM CONVENTIONNEL 20X40 | 1 | 1 | 0.00 |
| 0805009701 | PIKAYEUR BIDON DE 05/L LIQ. * BIDON | PIKAYEUR BIDON DE 05 LITRES | 3 | 0 | 10625.99 |
| 0805109701 | REVELATEUR BIDON DE 05/L LIQ. p BIDON | REVELATEUR STD BIDON DE 05 LITRES | 2 | 0 | 4908.90 |
| 1414821344 | EAU DISTILLEE S.S FL/1L FL | EAU DISTILLEE | 47 | 0 | 2350.00 |
| 7205203303 | GANT N/STERILE N°7 S.S U BTE | GANT JETABLE N°7 | 1 | 0 | 655.20 |
| | | | | | 82840.67 |

الملحق رقم (07): فاتورة تصليح وصيانة أجهزة الأشعة

الملحق رقم (07): فاتورة تصليح وصيانة أجهزة الأشعة

EURL OK ADVANCE MEDICAL
VENT EN GROS MATRIEL REACTIF ET CONSOMMABLE DE LABORATOIRE

VILLA N° 2 CENTRE ALI BOUHADJA BIRTOUTA
Tel: 0.23.59.31.85 Mobile: 0.550.168.855
R.C n°: 16/00-1008315B14 M.F n°: 001416100831571 A.I n°: 16340116112
Compte bancaire: Gulf Bank Algeria AGENCE00011 Birtouta n° 1447261208 cle 40 R.I.B.: 03200011144726120840

O.K.ADVANCE MEDICAL
TOUS POUR LA SANTI

Cient: EPSP EL OUED ALGER, le 06/12/2016

Facture
N° FC00043/2016

Mode de Payment: *صيانة تجهيزات الأشعة*

| N° | Code | Désignation | Qté | Prix U | TVA (%) | Montant TTC |
|----|------------|---------------------------|-----|-----------|---------|-------------|
| 1 | OK-700014 | NETTOYAGE DES RESERVOIRES | 2 | 3 800,00 | 17 | 8 892,00 |
| 2 | OK-700012 | CHANGEMENT D ALIMENTATION | 2 | 3 800,00 | 17 | 8 892,00 |
| 3 | OK-700003 | CHANGEMENT CARTE | 1 | 3 800,00 | 17 | 4 446,00 |
| 4 | OK-8000018 | ALLIMENTATION | 1 | 59 200,00 | 17 | 69 264,00 |
| 5 | OK-8000040 | JOINT POUR PORT AUTOCLAVE | 1 | 9 600,00 | 17 | 11 232,00 |
| 6 | OK-700005 | TESTS ET VERIFICATION | 3 | 3 800,00 | 17 | 13 338,00 |

Arrêter la présente facture à la somme de :
cent seize mille soixante quatre dinars algérien et zero centimes

Le Client
OUCHEIKH KAMEL

| | |
|-------------|---------------|
| Total H.T | 99 200,00 DA |
| Net H.T | 99 200,00 DA |
| Total T.V.A | 16 864,00 DA |
| Total TTC | 116 064,00 DA |

Site web :

الملحق رقم (08): كشف استهلاك الكهرباء للعيادة المتعددة الخدمات

الملحق رقم (08): كشف استهلاك الكهرباء للعيادة المتعددة الخدمات

CONSOMATION ELECTRICITE TRANSFORMATEUR POLYCLINIQUE 19 MARS

ANNEE 2017

du 01.01.2017 au 31.12.2017

| الهيكل | المرجع |
|-----------------|---------------------|
| 391013404498159 | العيادة م خ 19 مارس |
| 2763/0899 | رقم العداد |
| 92 631,19 | جانفي |
| 60 492,13 | فيفري |
| 32 615,52 | مارس |
| 33 967,74 | أفريل |
| 76 011,22 | ماي |
| 94 799,99 | جوان |
| 131 534,50 | جويلية |
| 154 804,32 | اوت |
| 90 817,23 | سبتمبر |
| 52 837,95 | أكتوبر |
| 44 862,07 | نوفمبر |
| 89 098,71 | ديسمبر |
| 954 472,57 | المجموع الكلي |
| 79 539,38 | الشهري |

الملحق رقم (09): فاتورة الهاتف والأنترنيت

الملحق رقم (09): فاتورة الهاتف والأنترنيت

اتصالات الجزائر

الوحدة العملية للإتصالات-الوادي-

الوكالة التجارية للإتصالات-الوادي-

رقم الحساب البنكي : BNA 00100710030000133521

الرمز الجبائي: 000216299033049

رقم الهاتف : 032 24 07 33

فاتورة رقم : 2018/57

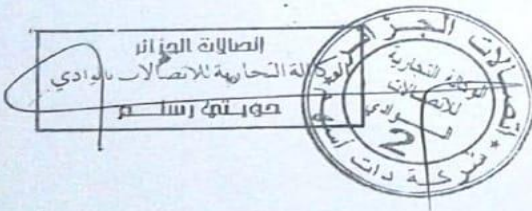
المؤسسة: المؤسسة العمومية للصحة الجوارية - الوادي -

| العدد | التعيين | السعر الفردي | المدة (شهر) | المبلغ الاجمالي |
|-------|--|--------------|-------------|-----------------|
| 01 | المبالغ المستحقة على الإشتراك في نظام ADSL بتدفق 02MEGA مهني للرقم 032139445 | 10 000,00 | 12 | 120 000,00 |
| 02 | المبالغ المستحقة على الإشتراك في نظام ADSL بتدفق 02MEGA مهني للرقم 032139442 | 10 000,00 | 12 | 120 000,00 |
| | المجموع الغير خاضع للضريبة | | | 240 000,00 |
| | الرسم على القيمة المضافة (0) | | | 0,00 |
| | المجموع | | | 240 000,00 |

أوقفت هذه الفاتورة بمبلغ قدره: مئتان اربعون الف دينار جزائري

الوادي في:

ع/ مدير الوكالة التجارية:



الملحق رقم (10): مستهلكات مواد التنظيف للعبادة المتعددة الخدمات قريد عبد المالك

الملحق رقم (10): مستهلكات مواد التنظيف للعبادة المتعددة الخدمات قريد عبد المالك

9

متعددة الخدمات 19 مارس



| الثلاثي الأول 2017 | | | | | | | | المغزون | الاستهلاك خلال العام | |
|---------------------|----------------|-----------------|-----------------|------------------------------|------|---------|---------|---------|------------------------|----|
| تكلفة الثلاثي الأول | تكلفة شهر مارس | تكلفة شهر فيفري | تكلفة شهر جاتفي | الاستهلاك خلال الثلاثي الأول | Mars | Fevrier | Janvier | | | |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | صابون لتج | 1 |
| 150,00 | 0,00 | 0,00 | 150,00 | 2 | 0 | 0 | 2 | 17 | صابون تاست (غبرة 360غ) | 2 |
| 82,00 | 0,00 | 82,00 | 0,00 | 1 | 0 | 1 | 0 | 1 | صابون اومو | 3 |
| 180,00 | 0,00 | 0,00 | 180,00 | 3 | 0 | 0 | 3 | 12 | صابون حجرة مرسي | 4 |
| 300,00 | 0,00 | 0,00 | 300,00 | 2 | 0 | 0 | 2 | 14 | صابون غسول اليد | 5 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 12 | صابون سائل | 6 |
| 840,00 | 210,00 | 210,00 | 420,00 | 4 | 1 | 1 | 2 | 14 | جايفيل (5لتر) | 7 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 26 | جايفيل (1لتر) | 7 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 7 | نظاف | 8 |
| 150,00 | 0,00 | 0,00 | 150,00 | 1 | 0 | 0 | 1 | 3 | مكشط | 9 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 5 | قرزيب | 10 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 4 | معطر ارضي 05 لتر | 11 |
| 250,00 | 0,00 | 250,00 | 0,00 | 1 | 0 | 1 | 0 | 12 | معطر جو | 12 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | مزيل الغبار | 13 |
| 155,00 | 0,00 | 0,00 | 155,00 | 1 | 0 | 0 | 1 | 8 | مبيد ازرقي | 14 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 9 | مبيد معطر | 15 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | ماء زجاج | 16 |
| 864,00 | 0,00 | 432,00 | 432,00 | 16 | 0 | 8 | 8 | 66 | اوراق المطيخ | 17 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | مكتسة | 18 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | فورتوار | 19 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 4 | عصا مكتسة | 20 |
| 125,00 | 0,00 | 75,00 | 50,00 | 5 | 0 | 3 | 2 | 15 | نشاف مكتب | 21 |
| 195,00 | 0,00 | 195,00 | 0,00 | 3 | 0 | 3 | 0 | 28 | نشاف ارضي | 22 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | اسفنج | 23 |
| 840,00 | 0,00 | 0,00 | 840,00 | 30 | 0 | 0 | 30 | 30 | كيس احمر متوسط الحجم | 24 |
| 2100,00 | 420,00 | 0,00 | 1680,00 | 75 | 15 | 0 | 60 | 90 | كيس اصفر متوسط الحجم | 25 |
| 2100,00 | 420,00 | 0,00 | 1680,00 | 75 | 15 | 0 | 60 | 75 | كيس اسود متوسط الحجم | 26 |
| 1950,00 | 450,00 | 0,00 | 1500,00 | 65 | 15 | 0 | 50 | 215 | كيس اسود كبير الحجم | 27 |
| 750,00 | 750,00 | 0,00 | 0,00 | 25 | 25 | 0 | 0 | 175 | كيس اصفر كبير الحجم | 28 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | كيس اسود صغير الحجم | 29 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 121 | كيس اصفر صغير الحجم | 30 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | كيس احمر كبير الحجم | 31 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | كيس اخضر صغير الحجم | 32 |
| 11031,00 | 2250,00 | 1244,00 | 7537,00 | | | | | | | |

الملحق رقم (11): مستهلكات المواد المكتبية المختلفة للعيادة المتعددة الخدمات قريد عبد المالك

الملحق رقم (11): مستهلكات المواد المكتبية المختلفة للعيادة المتعددة الخدمات قريد عبد المالك

9

متعددة الخدمات 19 مارس



| الثلاثي الأول 2017 | | | | الاستهلاك خلال الثلاثي | Mars | Fevrier | Janvier | الاستهلاك خلال العام | المخزون | |
|---------------------------|----------------------|-----------------------|-----------------------|------------------------------|------|---------|---------|-------------------------|-------------------------|----|
| تكلفة الثلاثي الأول | تكلفة شهر مارس | تكلفة شهر فيفري | تكلفة شهر جانفي | | | | | | | |
| 325,00 | 75,00 | 100,00 | 150,00 | 13 | 3 | 4 | 6 | 46 | stylo bleu | 1 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 8 | stylo noir | 2 |
| 125,00 | 0,00 | 75,00 | 50,00 | 5 | 0 | 3 | 2 | 14 | stylo rouge | 3 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | crayou | 4 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | taille crayou | 5 |
| 15,00 | 0,00 | 0,00 | 15,00 | 1 | 0 | 0 | 1 | 1 | regle | 6 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | gomme | 7 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | trompent | 8 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | trompent50*10 | 9 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | trompent10*100 | 10 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | relier3MM | 11 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | relier4MM | 12 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | relier6MM | 13 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | relier8MM | 14 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | relier10MM | 15 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | parapheur | 17 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | calculatrice | 18 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | pochette plastic | 19 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | marquer inventair blanc | 20 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | effaceur | 21 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | sciseau | 22 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | agrafeuse | 23 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | arrache agraph | 24 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | agrafe | 25 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | dateur4810 | 26 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 | dateur302 | 27 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | crono | 28 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | boit ancle rouge | 29 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | boit ancle bleu | 30 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 3 | scotch PM | 31 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | scotch MM | 32 |
| 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | scotch GM | 33 |
| 465,00 | 75,00 | 175,00 | 215,00 | | | | | | | 47 |

الملحق رقم (12): ملخص نشاط العيادة المتعددة الخدمات قريد عبد المالك

الملحق رقم (12): ملخص نشاط العيادة المتعددة الخدمات قريد عبد المالك

MINISTRE DE LA SANTE DE LA POPULATION ET DE LA REFORME HOSPITALIER

Direction de la santé et de la population

la wilaya d'el-oued



BILAN D'ACTIVITES MEDICALES DE EPSP EL-OUED

(Polyclinique gueride abdelmalek)

| ACTIVITE | | MOIS :janvier –février- Mars 2017 |
|---------------------------------------|--------------------------------------|--------------------------------------|
| Nombre de consultation générales | | 4608 |
| Nombre de consultation spécialisées | | 2797 |
| Urgence | Nombre de consultation médicales | 00 |
| | Nombre de malades mis en observation | 00 |
| | Nombre de malades évacués | 00 |
| Activité de stomatologie | Nombre de soins | 374 |
| | Nombre d'extractions | 300 |
| | Nombre de prothèse | 00 |
| Nombre d'actes radiologie | | 1657 |
| Nombre d'actes d'analyses biologiques | | 9875 |
| Nombre de soins | | 2347 |
| Nombre de injection | | 1784 |
| Activité des maternités | Nombre de admissions | 00 |
| | Nombre d'accouchements | 00 |
| | Nombre de jours hospitalisation | 00 |
| | Nombre de évacués | 00 |

الملحق رقم (13): ملخص نشاط قسم مخبر التحاليل الطبية

الملحق رقم (13): ملخص نشاط قسم مخبر التحاليل الطبية

CALCUL DES COÛTS / EPSP D'EL_OUED
polyclinique gueride abdelmalek

ACTIVITES DE LABORATOIRE



1 er trimestre

ANNEE : 2017

TABLEAU 05

| TYPE D' EXAMEN | CONSULTATION | | MATERNITE | | PAV.URG | | TOTAL | | | |
|-------------------------|----------------------|-------------------|------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------------|------------------|-----------|
| | NBR EX | NBR B | NBR EX | NBR B | NBR EX | NBR B | NBR EX | NBR B | | |
| BIOCHIMIE | Transa (SGOT+GPT) | 210 | 3 780,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 210 | 3 780,00 | |
| | Bilirubine (T+D) | 296 | 4 736,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 296 | 4 736,00 | |
| | Phosphatase alcaline | 127 | 3 556,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 127 | 3 556,00 | |
| | Urie sanguine | 1509 | 6 036,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 1509 | 6 036,00 | |
| | Créatinine | 484 | 1 936,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 484 | 1 936,00 | |
| | Glycémie | 1927 | 7 708,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 1927 | 7 708,00 | |
| | Albuminémie | 26 | 104,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 26 | 104,00 | |
| | Calcémie | 1050 | 8 400,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 1050 | 8 400,00 | |
| | Cholestérol | 225 | 900,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 225 | 900,00 | |
| | Triglycéride | 30 | 360,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 30 | 360,00 | |
| | Lipides protide t | 3 | 12,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 3 | 12,00 | |
| | Chisie des urines | 127 | 1 270,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 127 | 1 270,00 | |
| | glucosurie | 2 | 20,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 2 | 20,00 | |
| | abumerite | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | |
| | Ferrique | 367 | 4 404,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 367 | 4 404,00 | |
| | NA+ K+ | 17 | 204,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 17 | 204,00 | |
| | Phosphore | 82 | 524,80 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 82 | 524,80 | |
| | acide urique | 102 | 408,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 102 | 408,00 | |
| | Hbaic | 7 | 350,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 7 | 350,00 | |
| | TIBC | 5 | 60,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 5 | 60,00 | |
| | Magnesium | 55 | 440,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 55 | 440,00 | |
| | Protide | 39 | 156,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 39 | 156,00 | |
| | Amylase | 25 | 300,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 25 | 300,00 | |
| | GAMA GT | 24 | 240,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 24 | 240,00 | |
| | LDH | 20 | 240,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 20 | 240,00 | |
| | S / T O T A L | 6759 | 46 144,80 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 6759 | 46 144,80 | |
| | HEMATOLOGIE | N F S (GB) | 115 | 690,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 115 | 690,00 |
| | | FNS hemoglobine | 115 | 1 610,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 115 | 1 610,00 |
| FNS hematocrite | | 115 | 368,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 115 | 368,00 | |
| FNS globule rouge | | 115 | 460,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 115 | 460,00 | |
| Plaquette | | 115 | 690,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 115 | 690,00 | |
| VS | | 683 | 2 185,60 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 683 | 2 185,60 | |
| GS | | 478 | 5 736,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 478 | 5 736,00 | |
| TC | | 27 | 162,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 27 | 162,00 | |
| TS | | 27 | 54,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 27 | 54,00 | |
| Fruttis sanguine | | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | |
| Equilibre Leucocyttaire | | 115 | 920,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 115 | 920,00 | |
| S / T O T A L | | 1905 | 12 875,60 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 1905 | 12 875,60 | |
| SEROLOGIE | | H.L.V | 590 | 29 500,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 590 | 29 500,00 |
| | | H.B.S | 30 | 1 500,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 30 | 1 500,00 |
| | | T.P.H.A | 117 | 5 850,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 117 | 5 850,00 |
| | ASLO | 66 | 1 056,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 66 | 1 056,00 | |
| | C.R.P | 53 | 848,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 53 | 848,00 | |
| | S.D.W | 135 | 2 160,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 135 | 2 160,00 | |
| | Rose bengal | 105 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 105 | 0,00 | |
| | S.D.R WRIGHT | 2 | 32,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 2 | 32,00 | |
| | V.D.R.L | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | |
| | L.A.T.E.N | 31 | 248,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 31 | 248,00 | |
| | WIDAL | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | |
| | Ts de prothrombine | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | |
| | Fibrinogene | 29 | 232,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 29 | 232,00 | |
| | S / T O T A L | 1158 | 41 426,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 1158 | 41 426,00 | |
| | BACTERIOLOGIE | Prélev. vaginal | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 |
| Prélev.gtte urétri | | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | |
| ECB des urines | | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | |
| Rech. de B.K. | | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | |
| Pus | | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | |
| L.C.R | | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | |
| L.Ascite | | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | |
| Lpleural | | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | |
| hemoculture | | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | |
| Expéctoration | | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | |
| Prélevsmnt de gorge | | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | |
| S / T O T A L | | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | |
| PARASITIC | Rech.hisliman | 7 | 350,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 7 | 350,00 | |
| | Coproculture | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | |
| | K.O.P | 46 | 920,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 46 | 920,00 | |
| | S / T O T A L | 53 | 1 270,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 53 | 1 270,00 | |
| T O T A L | 9875 | 101 716,40 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 9875 | 101 716,40 | | |

الملحق رقم (14): ملخص نشاط قسم الأشعة

الملحق رقم (14): ملخص نشاط قسم الأشعة

CALCUL DES COUTS / EPSP D'EL_OUED

polyclinique gueride abdelmalek

ACTIVITES DE L'IMAGERIE

1er trimestre

ANNEE : 2017

TABLEAU B6

| TYPE D' EXAMEN | CONSULTATION | | MATERNITE | | PAV.URG | | TOTAL | |
|------------------|--------------|------------------|-----------|-------------|----------|-------------|-------------|------------------|
| | NBR | NBR R | NBR | NBR R | NBR | NBR R | NBR | NBR R |
| GRILLE COSTAL | 2 | 50,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 2 | 50,00 |
| TELETHORAX | 164 | 4 100,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 164 | 4 100,00 |
| BASSIN | 16 | 400,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 16 | 400,00 |
| RACHIS | 37 | 925,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 37 | 925,00 |
| CRANE | 11 | 275,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 11 | 275,00 |
| A.S.P. | 13 | 325,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 13 | 325,00 |
| DOIGT | 5 | 50,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 5 | 50,00 |
| MAIN | 62 | 620,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 62 | 620,00 |
| BRAS.AV. -BRAS | 31 | 310,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 31 | 310,00 |
| ORTEUIL | 4 | 60,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 4 | 60,00 |
| PIED | 49 | 735,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 49 | 735,00 |
| FEMUR | 3 | 45,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 3 | 45,00 |
| JAMBE | 7 | 105,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 7 | 105,00 |
| GENOU | 47 | 705,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 47 | 705,00 |
| ECHOGRAPHIE | 1206 | 18 090,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 1206 | 18 090,00 |
| MAMMOGRAPHIE | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 |
| E.C.G | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 |
| T O T A L | 1657 | 26 795,00 | 0 | 0,00 | 0 | 0,00 | 1657 | 26 795,00 |