

دور محاسبة التكاليف في تحسين أداء المؤسسات الصحية بالجزائر

The role of cost accounting in improving the performance of health institutions in Algeria

سبع صبرينة^{*1}¹ جامعة الجزائر 3 (الجزائر)، مخبر العولمة والسياسات الاقتصاديةseba.sabrina@univ-alger3.dz

تاريخ النشر: 2023/06/30

تاريخ القبول: 2023/04/27

تاريخ الاستلام: 2023/02/10

مستخلص:

تصنيفات JEL: M48؛ M41؛ I18.

Abstract :

This research aims to introduce the cost accounting system in general, and the health cost accounting system in particular, through which we discussed the importance and objectives of cost accounting, as well as the monitoring methods of health cost accounting, which in turn aims to reduce costs, through the reports that we obtained after analyzing costs that helps managers in making correct decisions.

As it is known, health institutions in Algeria depend on the public accounting system, as this sector needs to adopt a cost accounting system, and to know the extent to which the cost accounting system is applied in health institutions in Algeria and its contribution to improve their performance, We conducted a field study at the sector level by distributing a questionnaire to a sample consisting of 60 individuals, where it became clear to us the extent to which public health institutions in Algeria are interested in adopting the cost accounting system as it helps decision makers in making sound decisions.

Keywords: cost accounting: health cost accounting: health institutions: cost control.

JEL Classification: M48; M41; I18.

تهدف هذه الورقة البحثية الى التعريف بنظام محاسبة التكاليف بصفة عامة، ونظام محاسبة التكاليف الصحية بصفة خاصة، حيث تطرقنا من خلالها الى معرفة اهمية واهداف محاسبة التكاليف بالمؤسسات الصحية العمومية بالجزائر وكذلك وسائل مراقبة محاسبة التكاليف الصحية، التي بدورها تهدف الى تخفيض هذه الاخيرة، من خلال التقارير التي نتحصل عليها بعد تحليلها لمساعدة المديرين في اتخاذ قرارات سليمة. وكما هو معلوم فان المؤسسات الصحية العمومية بالجزائر تعتمد على نظام المحاسبة العمومية، حيث يحتاج هذا القطاع لتبني نظام محاسبة التكاليف، ولمعرفة مدى تطبيق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسات الصحية العمومية بالجزائر ومساهمته في تحسين ادائها، قمنا بدراسة ميدانية على مستوى القطاع من خلال توزيع استبانة على عينة تتكون من 60 فردا، اين اتضح لنا مدى اهتمام المؤسسات الصحية العمومية بالجزائر بتبني نظام محاسبة التكاليف، كونها تساعد متخذي القرار في اتخاذ القرارات السليمة. الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف؛ محاسبة التكاليف الصحية؛ المؤسسات الصحية؛ مراقبة التكاليف.

مقدمة

تعتبر المؤسسات العمومية الصحية مؤسسات خدماتية غير هادفة للربح، تعتمد على الأموال المخصصة لها سنويا من ميزانية الدولة، حيث تحظى بالأولوية من قبل الجهات الممولة لها والجهات المستفيدة من خدماتها والجهات المتعاملة معها، ونظرا إلى التكاليف الضخمة والمرتفعة للمؤسسات العمومية الصحية، الناتجة عن احتياجاتها للإمكانيات المادية والتقنية والتكنولوجية والبشرية المتاحة، أصبح وجود نظام محاسبة التكاليف أمراً ضرورياً للتحكم الصارم في التكاليف وتحسين جودة أداء هذه المؤسسات، وتزويدها ببيانات دقيقة نسبياً عن التكاليف المباشرة وغير المباشرة، والأنشطة التي تؤدي إلى تلك التكاليف، ما يمكن مديري الصحة من اتخاذ قرارات سليمة، سواء على المستوى الاستراتيجي أو على المستوى التشغيلي للنظام الصحي بأكمله، لتحقيق جودة خدمات الرعاية الصحية التي تقدمها كل المؤسسات الصحية بأكثر الطرق كفاءة وفعالية، فوجود نظام محاسبة التكاليف يعتبر أمر ضروري لإحكام الرقابة على تكاليف هذه المؤسسات وتحسين جودة أداءها.

سنحاول في هذا المقال توضيح حقيقة تطبيق أنظمة محاسبة التكاليف في مؤسسات الصحة العمومية بالجزائر ومدى مساهمتها في تحسين الأداء.

الاشكالية

يواجه القطاع الصحي الجزائري تحدياً يتمثل في تحسين أداء خدماته، ما يفرض عليه تبني احد انظمة محاسبة التكاليف للتخفيض منها، حيث تساهم هذه الاخيرة على ترشيد النفقات مع الحفاظ على جودة الخدمات المقدمة. ومنه يمكن طرح الاشكالية التالية: الى اي مدى يساهم نظام محاسبة التكاليف في رفع أداء المؤسسات الصحية بالجزائر؟

اهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة الى التطرق لما يلي:

- ✓ التعريف بمحاسبة التكاليف بصفة عامة ومحاسبة التكاليف الصحية بصفة خاصة؛
- ✓ التطرق الى اهمية تطبيق مراقبة على التكاليف ومساهمتها في تخفيض النفقات؛
- ✓ تحليل الآراء من خلال استبيان يوضح واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف الصحية بالقطاع الصحي بالجزائر.

المنهج المتبع

لمعالجة موضوع بحثنا، اعتمدنا على المنهج الوصفي لبناء إطار نظري لمفاهيم محاسبة التكاليف، بالإضافة إلى المنهج التحليلي الاستقرائي، وسيتم ذلك من خلال الدراسة الميدانية

التي تتضمن إعداد وتوزيع استبيان على عينة الدراسة للاستفادة من خبراتهم ومعلوماتهم في الإجابة على اشكالية الدراسة.

حدود الورقة البحثية

اعتمدت الدراسة على آراء المحاسبين والمكلفون باتخاذ القرارات بالمؤسسات العمومية الصحية بالجزائر، أما الحدود الزمنية: يرتبط مضمون ونتائج الدراسة بسنة 2022.

1- تعريف محاسبة التكاليف

تُعرّف محاسبة التكاليف بأنها أحد مجالات المحاسبة المعنية بقياس معلومات التكلفة وتسجيلها والإبلاغ عنها، كما تعتبر كأداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول المحاسبية (التركيبية، 2006، صفحة 23).

تُعرف أيضاً على أنها أداة تعتمد لمساعدة الإدارة على التحكم في استخدام عوامل الإنتاج المتاحة والتخطيط للمستقبل والرقابة، حيث تُستخدم محاسبة التكاليف لتتبع عوامل التكلفة وتحليلها لزيادة فعاليتها في استخدامها (المطرانة، 2006، صفحة 12).

من هذه التعريفات يمكن الوصول لتعريف عام لمحاسبة التكاليف، والذي يمكن أن يقال أنها أداة تحليلية للمعلومات الداخلية، والتي تعتمد من ناحية على تقنيات جمع وتحليل بيانات تكاليف المؤسسة وفحص مكونات النتائج، ومن ناحية أخرى تساعد صناع القرار على اتخاذ القرار الأنسب، حيث أنها أداة إدارية تكشف عن نقاط القوة والضعف لاتخاذ القرارات بناءً على البيانات التي تم الحصول عليها من خلال تطبيق إحدى طرق محاسبة التكاليف.

2- تعريف محاسبة التكاليف الصحية

تقوم محاسبة التكاليف الصحية على استخدام الحسابات والبيانات المحاسبية والاحصائية الخاصة بجميع مستويات الإدارة لتمكينها من الرقابة على عمليات وتكاليف المؤسسة الاستشفائية في الوقت المناسب (ضيف، 1975، صفحة 4).

تعتمد المؤسسات الاستشفائية بالجزائر على نظام المحاسبة العمومية، الذي لا يوفر المعلومات والبيانات الكافية للرقابة واتخاذ القرارات، ما استلزم الاعتماد على المحاسبة التحليلية من قبل المؤسسات الصحية، وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 11-379 المؤرخ في 25 ذو الحجة 1432 الموافق ل 21 نوفمبر 2011، والذي يحدد القوانين والآليات التي حصلت عليها وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات، مع موافقة رئيس الجمهورية:

الفقرة 01: يهدف هذا المرسوم إلى تزويد مؤسسات الصحة العمومية بنظام

معلومات محاسبة التسيير؛

الفقرة 02: يجب على المؤسسات الصحية العمومية اعتماد المحاسبة العامة والتي تسجل جميع العمليات المتعلقة بالموضعية المالية والممتلكات والخزينة؛

الفقرة 03: يجب على المؤسسات الصحية العمومية اعتماد المحاسبة التحليلية ومحاسبة الميزانية من أجل حساب مختلف تكاليف الخدمات المقدمة.

من خلال الفقرات السابقة للمرسوم التنفيذي رقم 379 يتبين لنا نية وعزم وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات، على اعتماد محاسبة التكاليف والمحاسبة العامة ومحاسبة الميزانية من أجل ضبط وتسجيل مختلف العمليات المالية في المؤسسة الصحية العمومية (الجريدة_الرسمية، 2014).

3- أهداف محاسبة التكاليف الصحية

نظام محاسبة التكاليف الصحية هو طريقة لقياس وتحليل الخدمات والمنتجات، بناءً على مجموعة من المبادئ والأسس التي تتم إدارتها من خلال جدولة وتسجيل وتجميع البيانات المتعلقة بمكونات التكلفة الثلاثة للمواد والأجور ومصروفات، حيث يحقق نظام محاسبة التكاليف الأهداف التالية:

- قياس تكلفة المنتج (سلعة أو خدمة): تساعد أنظمة محاسبة التكاليف على توفير بيانات مفصلة عن أنشطة الوحدات الاقتصادية المختلفة، مما يساعد على فهم النتيجة النهائية للوحدة الاقتصادية ومقدار الربح والخسارة المحققة؛
- تساعد محاسبة التكاليف على تحليل البيانات المجمعة التي توفرها المحاسبة المالية؛
- التحكم في عناصر التكلفة وتحقيق الرقابة على التكلفة: يؤدي نظام التكلفة إلى التحكم في التكاليف كونها أداة لتحقيق الرقابة الداخلية من خلال تحديد مراكز المسؤولية (بجاي وفحياء ، 2017 ، صفحة 4).
- قياس تكلفة كل عنصر تكلفة مستخدم في الإنتاج وتكلفة المراحل والأقسام والمراكز وفئات المنتجات والوحدات؛
- تحسين فعالية وكفاءة العمل الإداري أثناء ممارسة الوظائف المختلفة مثل التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة، من خلال تقديم تقارير تحليلية دورية وفورية، بما في ذلك استخدام عوامل الإنتاج والانحرافات الناتجة عنها وأسبابها، حيث تعتبر هذه البيانات المادة الرئيسية لمساعدة قسم الإدارة لقيام بعملية التخطيط والرقابة والمقارنة بين البدائل المختلفة واتخاذ القرارات المناسبة؛

➤ ترشيد وضبط النفقات، وكشف الاحتياطات الإنتاجية الداخلية وتعبئة الموارد والطاقات الإنتاجية، والاستغلال الأمثل لوقت العمل، مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف وزيادة ربحية المؤسسة (الدليبي و.د.نواف ، 2003، صفحة 17).

4- وسائل مراقبة التكاليف الصحية

تهدف محاسبة تكاليف الصحية إلى تخفيض التكاليف قدر الإمكان وتزويدها بقيمة دقيقة وعادلة، وللوصول الى هذه الغاية يجب تطبيق عدة وسائل للمراقبة على عناصر التكاليف من موارد، تموينات، اجور ومصاريف اخرى، ومن خلال تطبيق المراقبة على هذه التكاليف وتحليلها، يتم اعداد تقارير رقابية تساهم في اتخاذ القرارات المناسبة، بما في ذلك تحسين أداء المؤسسة الصحية، وتتمثل وسائل التحكم في التكاليف الصحية في:

4-1 مراقبة رأس المال: تسعى عملية توزيع الخدمات الصحية في البلدان حول العالم إلى تحقيق هدفان رئيسيان:

- تحقيق اقتصاديات الحجم: Economie d'échelle أي إذا كان هناك مرفقان صحيان في منطقة جغرافية وكل منهما بسعة 1000 سرير، ولكن النشاط الفعلي هو قبول 500 مريض لكلى المرفقين، فحسب هذا الهدف يجب أن تتركز الأنشطة في مرفق صحي واحد وإغلاق الآخر.
- السعي لتحقيق العدالة في توزيع الخدمات الصحية: حيث تستفيد بعض المناطق من الموارد البشرية من خبراء وتقنيين ومعدات مادية عالية التكنولوجيا على حساب مناطق اخرى، ومنه يجب رسم خرائط إقليمية لتنظيم توزيع هذه الخدمات بحيث يتحقق بعض العدل في توزيعها (Nogues، 2000، صفحة 5).

4-2 مراقبة العمل: تتم المراقبة داخل المؤسسات الصحية من خلال عدة طرق من أهمها:

➤ مراقبة دخول الطلاب إلى فرع الطب تتطلب هذه الطريقة استيفاء الشروط التالية:

- صانعي القرار لديهم رغبة حقيقية واصرار لدخول فرع الطب؛
- توقع فعالية تقنيات تحديد أعداد الطلاب ودفعات التخرج في المستقبل؛
- بالإضافة إلى الشرطين الأولين، هناك صعوبة أخرى وهي طول فترة التدريب في القسم الطبي، فليس كل الطلاب المقبولين في دفعة معينة قد تخرجوا في نفس فترة التدريب، لكن بعضهم تجاوز تلك الفترة.

النقد الموجه لهذه الطريقة يتمثل في أن الشروط المحددة بالفعل تحدد عدد الطلاب، ومن ثم عدد المتخرجين في مرحلة لاحقة إن كانت هناك رغبة حقيقية، وعلى العكس من ذلك، فإن الانخفاض المعروض من العمالة الطبية سيدفع الخريجين للمطالبة بأجور أعلى، حيث لا يملك صانعو القرار الاختيار في مجال العمل فبالرغم من انخفاض اليد العاملة إلا أن التكاليف لم تنخفض.

هناك طريقة أخرى تقوم على إغلاق عدد معين من الأسرة في بعض الأقسام الصحية، وبذلك يمكنهم هذا القرار من تسريح بعض العاملين في هذا المؤسسة الصحية لكن تطبيق مثل هذا القرار يتطلب انخفاض معدل غياب الموظفين في المرافق الصحية، مما يتطلب تلبية بعض العوامل حتى يشعر الموظفون بالراحة أثناء مزاولة نشاطهم.

النقد الموجه لهذه الطريقة أن تقليل عدد العمال يجعلهم يتبعون جداول عمل محددة ودقيقة لمنعهم من فقدان العمل، من أجل ذلك يجب الاستجابة لطلباتهم من أجل الشعور بالراحة داخل عملهم من بين هذه الطلبات توفير الإمكانيات المادية والتي قد تجعل التكاليف الصحية لا تنخفض.

إذ أن لتطبيق الطرق الخاصة بمراقبة عوامل الإنتاج يتطلب ذلك توفر شروط كثيرة ومعقدة، حيث يمكن التطرق إلى حلول أخرى تعتمد على مراقبة الموارد الصحية (Chami، 2013، صفحة 56).

3-4 مراقبة الموارد الإجمالية: تتم عملية مراقبة الموارد الإجمالية للمستشفى باستعمال بعض التقنيات كالتالي:

✓ تقنيات مراقبة التسيير: توجد ثلاث تقنيات تقوم عليها مراقبة التسيير، وهي: (مصطفى، 2010، صفحة 44)

➤ **التقنية الأولى:** تتمثل هذه التقنية في استخدام الخرائط الصحية لرصد القدرات الصحية لكل منطوق، وتم اقتراح الطريقة في عام 1986، كمشروع لرصد التكاليف الصحية في فرنسا. تعتمد هذه التقنية على استخدام تقنيات المحاسبة التحليلية على مستوى المؤسسة الصحية لحساب تكلفة يوم صحي ثم مقارنة التكاليف المقدرة لفترة معينة مع التكاليف الفعلية المحققة خلال نفس الفترة، وفي هذه الحالة نحصل على حالتين من المؤسسات الصحية:

أ- مؤسسة صحية ذات التكاليف الفعلية أعلى من التكاليف المقدرة، هنا يجب تخفيض التكاليف في المستقبل بسبب العجز الذي تم تكبده خلال هذه الفترة؛

ب- بالنسبة للمؤسسات الصحية التي تقل تكلفتها الفعلية عن التكلفة المقدرة، ويتم

استخدام الفائض من قبل نفس المؤسسة الصحية بالتشاور مع الجهات الممولة.

➤ **التقنية الثانية:** نسبة احتلال أسرة القسم الصحي، هذه التقنية أقل تعقيد من التقنية السابقة، وقد استعملت في الولايات المتحدة الأمريكية، بأخذ ولاية نيويورك كعينة، من أجل تقدير الموارد الممنوحة للمؤسسات الصحية، وتستند الجهات المكلفة بالتمويل إلى النسبة المئوية للأسرة الصحية التي يشغلها كل قسم من أقسام المؤسسة الصحية، مع النسب المئوية الدنيا التالية: 80٪ للأقسام العامة، 60٪ للأمراض النساء و 75٪ لطب الأطفال في المؤسسات الصحية، الذي يحقق نسبة احتلال أسرة قسم معين أكبر من الحد الأدنى يعوض في مجموع تكاليف ذلك القسم، بالمقابل يتم تعويض الأقسام التي تقل نسبة احتلال أسرتها عن الحد الأدنى وفقًا للحد الأدنى لتكلفة إشغال الأسرة في ذلك القسم، أي تعوض وفقًا لتقديرات التكلفة المحددة سلفًا.

➤ **التقنية الثالثة:** تقدير الموارد، طبقت هذه التقنية في فرنسا ابتداء من سنة 1978، تقوم هذه الطريقة على تقدير غلاف مالي للمؤسسة الصحية، يتم ذلك من خلال مفاوضات بين الممولين ومديري المؤسسات الصحية، تتمتع هذه التقنية بالمزايا التالية: (مصطفى، 2010، صفحة 45)

- مسؤولية إدارة المؤسسة الصحية في تحقيق فعالية التسيير؛
- السعي لإيجاد طرق فعالة للحصول على الموارد المادية والبشرية بأقل تكلفة؛
- حرية أصحاب القرار في إدارة المؤسسة الصحية وتمكنهم من إظهار مهاراتهم الفنية.

5- دراسة ميدانية

لتحقيق أهداف الدراسة، تم اسقاط المكتسبات النظرية على الواقع للوصول الى دور محاسبة التكاليف في تحسين أداء المؤسسات الصحية بالجزائر، اذ تم التطرق الى طريقة الاستبيان التي تعتبر وسيلة من وسائل البحث العلمي.

5-1 اداة جمع البيانات: لجمع مختلف البيانات اللازمة لإعداد الاستبيان، تم طرح مجموعة من الاسئلة من طرف الباحثين، حيث جاء الاستبيان في قسمين:

➤ **القسم الاول:** يتضمن الخصائص الوظيفية والبيانات العامة لعينة الدراسة، وجاء في

04 عبارات.

➤ **القسم الثاني:** حيث قسم بدوره الى محورين:

✓ **المحور الاول:** تضمن مجموعة من الاسئلة حول تشخيص واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسات الصحية بالجزائر، وجاء في 09 عبارات.

✓ **المحور الثاني:** تمحور حول مدى مساهمة تطبيق نظام محاسبة التكاليف في رفع اداء المؤسسات الصحية، وتلخص في 11 عبارة.

تم في هذا الاستبيان الاعتماد على اسئلة واضحة، مباشرة وبسيطة، تغطي اغلب جوانب الدراسة. مع مراعاة سهولة وسرعة الاجابة لسهولة تحليلها واعطائنا نتائج دقيقة.

2-5 مجتمع وعينة الدراسة: يتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين والماليين، وكذا مسيري المؤسسات الصحية العمومية بالجزائر العاصمة، وهران، مستغانم، بومرداس، بليدة، الجلفة، سطيف، الوادي، غرداية، بسكرة، جيجل، بجاية، تيزي وزو، البويرة.

بعد الانتهاء من اعداد الاستبيان تم توزيعه على 72 مؤسسة صحية عمومية، اين تم الحصول على 60 استبانة قابلة للدراسة.

3-5 الاساليب الاحصائية المستخدمة في الدراسة: لتحقيق اهداف الدراسة تم تحليل اجابات الاستبانة ببرنامجي EXCEL و SPSS.

4-5 ثبات اداة الدراسة: تم الاعتماد على معامل الثبات الفا كرومباخ من اجل الحكم على صلاحية اجابات العينة، حيث كانت نتائج اختبار ثبات الاستبيان كما يوضح الجدول ادناه:

الجدول رقم (01): اختبار ثبات الاستبيان

| الوصف | معامل الصدق | الفا كرومباخ | عدد الفقرات | |
|----------|-------------|--------------|-------------|-------------|
| المحور 1 | 0.892 | 0.763 | 09 | اكبر من 70% |
| المحور 2 | 0.843 | 0.801 | 11 | اكبر من 70% |

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على نتائج الاستبيان بواسطة برنامج SPSS

من خلال الجدول اعلاه يتبين ان معامل الفا كرومباخ قيمته تفوق 76%، اما معامل الصدق يفوق 84%، مما يدل على ان الدراسة تتسم بمعامل ثبات جيد.

5-5 عرض النتائج وتحليلها

بعد الحصول على خصائص العينة، يتم تحليل النتائج المتحصل عليها من خلال الاحصاء الوصفي.

1-5-5 الخصائص الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة

➤ دراسة خصائص العينة الديموغرافيا

الجدول رقم (02): التكرارات والنسب المئوية لخصائص العينة الديموغرافيا

| المتغير | التكرار | النسبة |
|----------------------|---------|--------|
| اقل من 30 سنة | 19 | 31.66% |
| من 30 سنة الى 46 سنة | 28 | 46.66% |
| اكثر من 46 سنة | 13 | 21.66% |
| المجموع | 60 | 100% |

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على نتائج الاستبيان بواسطة برنامج SPSS

من خلال الجدول اعلاه يتضح لنا تنوع في عينة الدراسة من فئة الشباب والكهول، حيث تتراوح اعمار اغلبية العينة بين 30 سنة الى 46 سنة، ما يدل اعتماد المؤسسات الصحية بالجزائر على الفئة ذات الخبرة المهنية بنسبة 46.66%، تليها فئة الشباب الاقل من 30 سنة التي تعمل على استمداد الخبرة من الفئة السابقة، اما الفئة التي تفوق 46 سنة، فتمثل نسبة 21.66%، والتي تشمل غالبا المسؤولين والمدراء بالمؤسسات الصحية.

الفئة الوظيفية:

الجدول رقم (03): التكرارات والنسب المئوية للفئة الوظيفية

| المتغير | التكرار | النسبة |
|---------------------|---------|--------|
| محاسب | 28 | 46.66% |
| مسؤول محاسبة ومالية | 25 | 41.66% |
| مدير مؤسسة صحية | 07 | 11.66% |
| المجموع | 60 | 100% |

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على نتائج الاستبيان بواسطة برنامج SPSS

نلاحظ من خلال الجدول اعلاه ان الفئة الوظيفية التي ينتمي اليها افراد العينة، تنوعت بين محاسبين، مسؤولي محاسبة ومالية، مدراء المؤسسات الصحية، كون الدراسة تمس جانب محاسبة التكاليف، التي يتم معالجتها في قسم المحاسبة والمالية، ليمر على مدراء المؤسسات الصحية لاتخاذ القرارات، حيث نلاحظ ان اغلب افراد العينة هم محاسبين

ومسؤولي المحاسبة والمالية بنسبة تفوق 88%، كونهم اول من يقوم بمعالجة وتحليل التكاليف بالمؤسسة الصحية.

المستوى التعليمي:

الجدول رقم (04): التكرارات والنسب المئوية للمستوى التعليمي

| المتغير | التكرار | النسبة |
|-----------|---------|--------|
| تقني سامي | 06 | 26.60% |
| ليسانس | 21 | 35% |
| ماستر | 26 | 61.66% |
| ماجستير | 02 | 3.33% |
| دكتوراه | 05 | 8.33% |
| المجموع | 60 | 100% |

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على نتائج الاستبيان بواسطة برنامج SPSS

يتضح لنا من خلال معطيات الجدول ان المستوى التعليمي للعيينة مقبول، حيث نجد ان نسبة 78% تعود لحملة درجة الليسانس والماستر، اما طوري الماجستير والدكتوراه فحصلوا على نسبة 11.66%، ما يعني ان العينة تمتلك مؤهلات علمية مناسبة للإجابة على الاستبيان.

الخبرة المهنية:

الجدول رقم (05): التكرارات والنسب المئوية للخبرة المهنية

| المتغير | التكرار | النسبة |
|-------------------------|---------|--------|
| اقل من 5 سنوات | 16 | 26.66% |
| من 5 سنوات الى 10 سنوات | 13 | 21.66% |
| من 10 سنة الى 20 سنة | 22 | 36.66% |
| اكثر من 20 سنة | 09 | 15% |
| المجموع | 60 | 100% |

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على نتائج الاستبيان بواسطة برنامج SPSS

نلاحظ انه فيما يخص الخبرة المهنية ان اغلبية افراد العينة يتميزون بخبرة تفوق 5 سنوات بنسبة 73.32%، بينما الفئة التي تقل عن 5 سنوات خبرة نسبتها 26.66%، وهذا ما يسمح بإعطاء اجابات مدروسة وعميقة للاستبيان.

5-5-2 عرض وتحليل نتائج محور تشخيص واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسات الصحية بالجزائر

الجدول رقم (06): اجابات عينة الدراسة حول واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسات

الصحية بالجزائر

| الرقم | المتغيرات | نعم | لا | المنوال |
|-------|--|-------|-------|---------|
| 1 | تطبق مؤسستكم نظام محاسبة التكاليف الصحية | 80 | 20 | نعم |
| 2 | تسعى مؤسستكم لدعم تطبيق نظام محاسبة التكاليف الصحية | 81.66 | 18.33 | نعم |
| 3 | تعمل مؤسستكم على ترشيد النفقات واستغلال الموارد بشكل كفى | 81.66 | 18.33 | نعم |
| 4 | تسعى مؤسستكم لتخفيض تكاليفها الصحية مع تقديم الخدمات بجودة عالية | 75 | 25 | نعم |
| 5 | تعمل مؤسستكم على تكوين موظفيها لتطبيق نظام محاسبة التكاليف وفق المداخل الحديثة | 58.33 | 41.66 | نعم |
| 6 | النظام المحاسبي في مؤسستكم يأخذ بعين الاعتبار قياس تكاليف الخدمات الصحية وفقا لاحد انظمة محاسبة التكاليف | 66.66 | 33.33 | نعم |
| 7 | يساعد الاهتمام بنظام محاسبة التكاليف في الرقابة بمؤسستكم | 96.66 | 3.33 | نعم |
| 8 | تتبنى مؤسستكم اجراءات للحد من ارتفاع التكاليف لخدماتها الصحية | 85 | 15 | نعم |
| 9 | يساعد نظام محاسبة التكاليف في اتخاذ القرارات بمؤسستكم | 88.33 | 11.66 | نعم |
| | اجمالي المحور | 79.26 | 20.74 | نعم |

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على نتائج الاستبيان بواسطة برنامج EXCEL

يوضح الجدول اعلاه النسب المئوية لمدى تطبيق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسات الصحية بالجزائر والاهتمام بها، حيث نلاحظ من خلال النتائج التي يعرضها الجدول من النسب المئوية والمنوال الموافق لكل فقرة، حيث جاءت الاجابات على نحو اختياريين نعم او لا،

حيث نجد ان اجمالي اجابات هذا المحور جاءت بتأكيد تطبيق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسات الصحية بالجزائر بنسبة 79.26%.

من خلال دراسة النتائج الاحصائية للمحور الاول الذي يتضمن تشخيص واقع تطبيق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسات الصحية بالجزائر، توصلنا للنتائج التالية:
 توسع تطبيق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسات الصحية وسعيها لتطبيق هذا النظام باحسن وجه؛

سعي المؤسسات الصحية لترشيد النفقات واستغلال الموارد بشكل عقلائي، مع تقديم خدمات صحية بجودة عالية؛

يساهم نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية في الرقابة واتخاذ القرارات؛

تسعى المؤسسات الصحية الى تكوين موظفيها وفق مداخل محاسبة التكاليف الحديثة التي تسهل عليها عملية تحليل التكاليف.

3-5-5 عرض وتحليل نتائج محور مدى مساهمة نظام محاسبة التكاليف في رفع أداء المؤسسات الصحية

الجدول رقم (07): اجابات عينة الدراسة حول مساهمة نظام محاسبة التكاليف في رفع أداء المؤسسات الصحية

| الرقم | المتغيرات | موافق بشدة | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق بشدة | المنوال |
|-------|---|------------|-------|-------|-----------|----------------|---------|
| 1 | اسلوب محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية يساعد في تحديد التكاليف بصورة عادلة ودقيقة | 25 | 46.66 | 18.33 | 6.66 | 3.33 | موافق |
| 2 | تطبيق اسلوب محاسبة التكاليف بالمؤسسات الصحية يساهم باتخاذ القرارات | 28.33 | 41.66 | 13.33 | 16.66 | 0 | موافق |
| 3 | استخدام نظام محاسبة التكاليف يساهم في | 20 | 55 | 18.33 | 5 | 1.66 | موافق |

دور محاسبة التكاليف في تحسين أداء المؤسسات الصحية بالجزائر

| | | | | | | | |
|---------------|---|------|------|-------|-------|---|----|
| | | | | | | تخفيض التكاليف الصحية | |
| موافق | 0 | 1.66 | 15 | 45 | 38.33 | استخدام نظام محاسبة التكاليف يزيد من رفع أداء المؤسسات الصحية | 4 |
| موافق بشدة | 0 | 1.66 | 3.33 | 38.33 | 56.66 | التكوين المستمر للعمال بالمؤسسة على نظام محاسبة التكاليف الصحية يزيد من الكفاءة الخدمائية | 5 |
| موافق | 0 | 0 | 5 | 63.33 | 31.66 | اتباع الاساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف يزيد من ضبط القواعد الرقابية | 6 |
| موافق بشدة | 0 | 1.66 | 3.33 | 43.33 | 51.66 | تطبيق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسات الصحية يحد من التبذير والفساد | 7 |
| موافق | 0 | 6.66 | 15 | 50 | 28.33 | تطبيق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسات الصحية يساهم في تحسين جودة الخدمات الصحية | 8 |
| موافق | 0 | 0 | 6.66 | 53.33 | 40 | اعداد تقارير رقابية وفق بيانات نظام محاسبة التكاليف يساعد في التخطيط واتخاذ القرارات | 9 |
| موافق | 0 | 3.33 | 8.33 | 56.66 | 31.66 | تحديد المسؤوليات الادارية والمالية وفق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسات الصحية يساعد في معرفة الثغرات | 10 |

| | | | | | | التسييرية | |
|-------|------|------|------|-------|-------|--|----|
| موافق | 3.33 | 3.33 | 3.33 | 45 | 45 | تطبيق نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسات الصحية يساهم في تحسين المنظومة الصحية | 11 |
| موافق | 0.75 | 4.24 | 10 | 48.94 | 36.06 | اجمالي المحور | |

المصدر: من اعداد الباحثين اعتمادا على نتائج الاستبيان بواسطة برنامج EXCEL

يوضح الجدول اعلاه مختلف النسب المئوية لإجابات عينة الدراسة حول مدى مساهمة نظام محاسبة التكاليف في رفع اداء المؤسسات الصحية، حيث تباينت الاجابات بين موافق جدا، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق جدا، حيث كانت اغلب اجابات العينة نحو الموافقة بنسبة 48.94%، لتليها الموافقة بشدة بنسبة 36.06%، اما المحايدون فكانت نسبتهم 10%، لتليهم اقل نسبتين لغير الموافقين بنسبة 4.24%، و 0.75% لغير الموافقين بشدة.

من خلال معطيات الدراسة الاحصائية لمدى مساهمة نظام محاسبة التكاليف في رفع

اداء المؤسسات الصحية، توصلنا الى ما يلي:

✚ يساعد نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية على تحميل التكاليف بطريقة عادلة ودقيقة، تساعد في اتخاذ قرارات سليمة، مما يرفع من اداء المؤسسات الصحية؛

✚ الاعتماد على نظام محاسبة التكاليف المؤسسات الصحية يحد من التبذير ويساهم في الحفاظ على الممتلكات العمومية، مما يؤدي الى تخفيض التكاليف ويزيد من حدة الرقابة؛

✚ تكوين الموظفين بالمؤسسات الصحية مع تحديد مسؤوليات والتزامات كل عون يساهم في تحديد الثغرات التسييرية والتخلص منها، وبالتالي قيام كل فرد على اكمل وجه؛

✚ يعمل نظام محاسبة التكاليف بالإدارات العمومية بتحليل التكاليف ومعرفة مصادرها واحتياجات المؤسسة الصحية، ما يساهم في توفير مستلزمات كل مصلحة في الوقت المناسب، ما يؤدي من الرفع من جودة الخدمات الصحية.

الخلاصة

أظهرت الدراسة الميدانية مدى تطبيق نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية، كونها تعتبر أداة هامة في الرقابة، كما تساهم في دعم المديرين في اتخاذ قرارات سليمة، حيث شهدنا توسع مهم في اعتماد أنظمة محاسبة التكاليف في الآونة الأخيرة، كونها تحقق دقة وجودة في بيانات التكاليف المقدمة، وتحديد كل مستلزمات المؤسسة الصحية في الوقت المناسب، لتزويدها باحتياجاتها اللازمة مما يساهم في تحسين أداء المؤسسات الصحية.

وعلى ضوء النتائج السابقة سيتم تقديم التوصيات التالية:

- تبني احد أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة، كونها تلائم طبيعة نشاط المؤسسات الصحية، ما يوفر رقابة فعالة تساهم في ترشيد النفقات؛
- تكوين مسيري وموظفي اقسام المالية والمحاسبة على أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة، كونها تساهم في تخفيض التكاليف وتزيد في الكفاءة الخدمانية؛
- الاستعانة بخبراء في ميدان أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة لوضع نظام مبسط يساعد المحاسبين في حساب وتحليل التكاليف؛
- الاستفادة من خبرات المؤسسات الصحية التي طبقت محاسبة التكاليف الحديثة وكيفية تبويب البيانات لاستخراج مؤشرات صحيحة تعمل على ترشيد القرار الاداري؛
- محاولة تطبيق سياسة تسعير تكلفة الخدمات الصحية بناء على تحليل التكاليف وفق احد أنظمة محاسبة التكاليف الحديثة مع رفع جودة الخدمات المقدمة؛

قائمة المصادر والمراجع

- Chami, L. (2013). calcul et analyse des couts de prestations de soins au niveau des centres de santé, diplômé magister. 56. Maroc.
- Nogues, M. (2000). gestion hospitalières et régulation des dépenses de santé. paris, France: Edition PUF.
- إسماعيل يحي التريكي. (2006). محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق (الإصدار الطبعة الأولى). (دار الحامد، المحرر) عمان، الأردن.

الجريدة الرسمية. (2014). رقم 14.106 الصادرة بتاريخ 10 جمادى الأولى 1435 الموافق ل 12 مارس 2014. أمثال رشيد بجاي، و عبد الله يعقوب فحيا . (12 01، 2017). تصميم نظام تكاليف على أساس الأنشطة لخدمات النقل ودوره في تحسين كفاءة قرارات التسعير. مجلة دراسات محاسبية و مالية، 12(41)،

- حسن توفيق أحمد مصطفى. (2010). تقويم وتنظيم محاسبة التكاليف بغرض الرقابة وإتخاذ القرارات. مذكرة دكتوراه، 44. جامعة منتوري، الجزائر.
- خيرت ضيف. (1975). المزايايات التقديرية. بيروت: دار النهضة للطباعة والنشر.
- د. خليل الدليبي، وفخر د. نواف. (2003). محاسبة التكاليف الصناعية (الإصدار الجزء الأول). دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- غسان فلاح المطرانة. (2006). مقدمة في محاسبة التكاليف (الإصدار الطبعة الثانية). (دار وائل للنشر والتوزيع، المحرر) عمان، الأردن.

قائمة المصادر والمراجع باللغة الانجليزية

- Chami, L. (2013). calculation and analysis of the costs of health services in health centers, the magistrate's office. 56. Morocco.
- Nogues, M. (2000). hospital management and regulation of health costs. paris, France: Edition PUF.
- Ismail Yahya Al-Triki. (2006). Cost accounting between theory and practice (first edition). (Dar Al-Hamid, editor) Amman, Jordan.
- Official newspaper. (2014). No. 106-14 issued on 10 Jumada Al-Awwal 1435 corresponding to March 12, 2014.
- Amtithal Rashid Bejay's, and Abdullah Ya'qub Fahya. (01 December 2017). Designing an activity-based costing system for transportation services and its role in improving the efficiency of pricing decisions. Journal of Accounting and Financial Studies, 12 (41), 4.
- Hassan Tawfiq Ahmed Mustafa. (2010). Evaluating and organizing cost accounting for the purpose of control and decision-making. PhD dissertation, 44. University of Mentouri, Algeria.
- Khairat Deif . (1975). Estimated budgets. Beirut: Dar Al-Nahda for printing and publishing.
- Dr. Khalil Al-Dulaimi, and Fakhr Dr. Nawaf. (2003). Industrial Cost Accounting (Version Part One). House of Culture for publication and distribution.
- Almartana Ghassan Falah. (2006). Introduction to Cost Accounting (2nd ed. edition). (Dar Wael for Publishing and Distribution, Editor) Amman, Jordan.