

**ANALYSIS AND CALCULATION OF HEALTH SERVICES COSTS BASED ON  
ACTIVITIES**

**- PRACTICAL STUDY ON THE LABORATORY OF MEDICAL ANALYSISs -**

**تحليل وحساب تكاليف الخدمات الصحية على أساس الأنشطة**

**-دراسة تطبيقية على مخبر للتحاليل الطبية-**

**مهوات لعبيدي\***

جامعة الشهيد حمه لخضر-الوادي، الجزائر

labidi\_mehaouat39000@yahoo.fr

**محمد الهادي ضيف الله**

جامعة الشهيد حمه لخضر-الوادي، الجزائر

difmh2008@hotmail.fr

**سليمان عتير**

جامعة الشهيد حمه لخضر-الوادي، الجزائر

[atir.slimane@gmail.com](mailto:atir.slimane@gmail.com)

تاريخ الوصول: 2019/02/26 تاريخ القبول: 2019/06/26 تاريخ النشر على الانترنت: 2020/01/06

**ABSTRACT** The study aims to identify the nature and type of costs involved in the provision of health services, Focusing on medical analysis services in Algerian public hospitals, And then calculated under the Activity Based Costing system, This was applied to a laboratory for medical analysis in one of the neighborhood health institutions in the eloued state during the first quarter of 2018. The study concluded that the costs of the medical analysis department can be analyzed and distributed to its four activities according to the distribution keys of each cost, Taking into account their causes in each activity, which enabled the application of the Activity Based Costing system, Thus calculating the cost of service provided at the level of each activity more accurately and fairly.

**Keywords :** Health service, health costs, medical analysis, health activities.

**JEL: Classification:** M41

**ملخص:** تهدف الدراسة إلى التعرف على طبيعة ونوع التكاليف المترتبة على تقديم الخدمات الصحية، بالتركيز على خدمات التحاليل الطبية في المستشفيات العمومية الجزائرية، ومن ثم حسابها وفق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، وهذا بالتطبيق على مخبر للتحاليل الطبية بأحد مؤسسات الصحة الجوارية بولاية الوادي خلال الربع الأول من سنة 2018.

---

المؤلف المراسل \*

توصلت الدراسة إلى أنه يمكن تحليل تكاليف قسم مخبر التحاليل الطبية وتوزيعها على أنشطته الأربعة وفق مفاتيح توزيع خاصة بكل تكلفة، مع مراعاة مسيبتها في كل نشاط، وهو ما يمكن من تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس التكلفة، وبالتالي حساب تكلفة الخدمة المقدمة على مستوى كل نشاط بأكثر دقة وموضوعية.

**الكلمات الرئيسية:** خدمة صحية، تكاليف صحية، تحاليل طبية، أنشطة صحية.

## 1. مقدمة:

إن التطور المتسارع الذي تشهده عديد القطاعات، بما فيها المجال الاقتصادي والذي تعتبر المؤسسة الاقتصادية نواته الأساسية، حيث أن هذه الأخيرة تتميز عن غيرها من المؤسسات في أنها تهدف إلى تحقيق الربح من أجل البقاء والاستمرارية، ولبلوغ هذا المسعى في ظل اقتصاد حر ومنافسة شبه كاملة، لا بد من تحكم أمثل في التكاليف الناجمة عن نشاط هذه المؤسسات.

ونظرا لضعف ومحدودية أنظمة التكاليف التقليدية في مواكبة التحولات والتطورات التي شهدتها المؤسسات بشتى أنواعها، ظهرت الحاجة إلى نظام جديد يتكيف مع معطيات الوضع الراهن للمؤسسات، وهو نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، كأداة من أدوات مراقبة التسيير وتحفيض التكاليف.

لقد كان تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في البداية مقتصرًا على المؤسسات الصناعية فقط، لما تتميز به من منافسة واتساع في رقعة النشاط والعمليات، لتتوسع دائرة تطبيق هذا النظام وتشمل كذلك المؤسسات ذات الطابع الخدمي في القطاعين العام والخاص، ومع تطور المؤسسات الخدمية ودخولها عالم المنافسة، أصبح لزاما عليها ترشيد النفقات وتخفيضها من جهة، والعمل على جودة وتحسين الخدمة المقدمة من جهة ثانية.

تشكل المستشفيات على اختلاف أنواعها وتخصصاتها، مؤسسات خدمية تتولى تقديم الخدمات الصحية لأفراد المجتمع. إن هذا النوع من الخدمات ذو خصوصية تميزه عن غيره من الخدمات الأخرى، فهو يجتمع فيه الصبغة الاقتصادية والاجتماعية والإنسانية والأخلاقية في آن واحد، وهو ما يجعل العديد من الدول تتكفل بنفقاته المتزايدة من خزينتها العمومية.

وتعتبر التحاليل الطبية أحد أشكال الخدمات الصحية التي تساعد على تشخيص الأمراض وعلاجها، ومن أجل ضبط والتحكم في نفقات هذا النوع من الخدمات الصحية وعلى الخصوص في القطاع العام المجاني، فيجب اعتماد وتطبيق نظام للتكاليف يساعد على تقييم دقيق للتكاليف الصحية، وهو ما حاولنا القيام به من خلال هذه الدراسة، عن طريق الإجابة على مضمون الإشكالية التالية:

"ما هي تكاليف التحاليل الطبية، وكيف يمكن حسابها في ظل تطبيق نظام تكاليف مبني على أساس الأنشطة".

### 1.1. فرضيات الدراسة:

اعتمدت هذه الدراسة على الفرضيات التالية:

- يمكن حصر وتبويب تكاليف التحاليل الطبية في المستشفيات العمومية؛
- تتوزع تكاليف قسم مخبر التحاليل الطبية على عدة أنشطة؛

- نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، يسمح بحساب تكاليف خدمات التحاليل الطبية بأكثر دقة وموضوعية.

## 2.1. أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف، يمكن إنجازها في النقاط التالية:

- التعرف على طبيعة وأنواع تكاليف الخدمات الصحية، وخاصة التحاليل الطبية؛
- بيان آليات تحليل وتبويب تكاليف التحاليل الطبية في المستشفيات العمومية؛
- إبراز دور نظام التكاليف المبني على أساس التكاليف في حساب تكاليف الخدمات الصحية؛
- حساب تكلفة الخدمة الواحدة لكل نشاط من أنشطة مخبر التحاليل الطبية.

## 3.1. منهجية الدراسة:

تم إتباع المنهج الوصفي في إعداد الدراسة الحالية، حيث أن هذا المنهج يقوم على جمع البيانات والمعلومات والتفاصيل حول المشكلة أو الهدف المراد عمل البحث العلمي عنه، ومن ثم الإجابة على إشكالية الدراسة بالتطبيق على معطيات ميدانية تم الحصول عليها من مؤسسة صحية عمومية. وقد تناولت الدراسة المحورين التاليين:

- نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة؛
- تحليل وحساب تكاليف التحاليل الطبية.

## 2. نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC):

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 التكاليف (الدبس، 2014، صفحة 23).

أما علي الصعيد الأكاديمي فتعود الدراسة الأولى لمدخل تكاليف الأنشطة إلى الدراسة التي قام بها "ستوتبي" (stautbus) عام 1971، والتي أوضح من خلالها أن استخدام أسس التخصيص في نظم التكاليف التقليدية (مثل ساعات العمل المباشر)، يضلل قياس تكلفة المنتج، وبين ضرورة توزيع تكاليف الإنتاج عن طريق تصنيفها إلى مجموعات حسب الأنشطة ومن ثم ربط تكاليف هذه الأنشطة بالمنتجات عن طريق ما يعرف بمحركات التكلفة (الدبس، 2014، صفحة 23).

## 1.2. مفهوم نظام التكاليف المبني على الأنشطة:

ظهر نظام التكلفة على أساس الأنشطة امتدادا لنظام التكاليف التقليدية كمدخل متطور لمقابلة أوجه القصور في نظام التكاليف التقليدية، وهناك العديد من التعاريف المتعلقة بنظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، والتي منها نذكر: "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 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" (حسين و عبد العظيم، 2016، صفحة 104).

## 2.2. مقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة:

يعتمد تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة على مجموعة مقومات أساسية، أهمها:

### 1.2.2. 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) (حسين و عبد العظيم، 2016، صفحة 104).

### 2.2.2. الأنشطة:

هي مجموعة من الأعمال التي تؤدي لإنجاز وظائف المؤسسة وتستهلك مواردها، مثل تجهيز الآلات، ومناولة المواد، الفحص والمعاينة، وتختلف هذه الأنشطة من حيث النوع والكم من مؤسسة إلى أخرى حسب طبيعة عمليات المؤسسة وحجمها (جبار يوسف و عبد الغني عودة، 2014، صفحة 935).

### 3.2.2. 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" (عطية، 2006، صفحة 78).

### 4.2.2. 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 الزبائن (بن سعيد، 2010، صفحة 91).

### 3.2. تكاليف الخدمات الصحية:

قبل الخوض في تفاصيل تكاليف الخدمات الصحية، لابد أولاً من التطرق إلى مفهوم الخدمة الصحية وخصائصها على النحو التالي:

#### 1.3.2. مفهوم الخدمة الصحية:

تعرف الخدمة الصحية من المنظور الوظيفي على أنها: "العلاج المقدم للمرضى سواء كان تشخيصاً أو إرشاداً أو تدخلاً طبياً، ينتج عنه رضا أو قبول أو انتفاع من قبل المرضى وبما يؤول لأن يكون بحالة صحية أفضل" (مذكور، 1998، صفحة 168).

#### 2.3.2. خصائص الخدمة الصحية:

- تعتبر الخدمات الصحية كغيرها من الخدمات الأخرى في أنها غير ملموسة وارتباط عمليات إنتاجها وتقديمها واستهلاكها، ومع ذلك فهي قد تتميز ببعض الخصائص نوجزها في ما يلي:
- الخدمة الصحية ليس لها كيان مادي، حيث يفقد متلقيها القدرة على إصدار قرارات وأحكام بناء على تقييم محسوس لها من خلال لمسها أو تذوقها أو شمها أو إدراكها أو رؤيتها قبل شرائها (المؤذن، 1999، صفحة 217)؛
  - عدم تجانس الخدمات الصحية؛
  - يتميز الطلب على الخدمات الصحية بالتذبذب وعدم الاستقرار حيث يختلف من يوم إلى آخر ومن ساعة إلى أخرى (النسور، 2008، صفحة 57)؛
  - ارتباط الخدمة الصحية بصحة الإنسان، يعطيها طابع إنساني واجتماعي أكثر منه اقتصادي.

### 3.3.2. التكاليف الصحية:

من المنظور الوظيفي تنقسم التكاليف الصحية إلى صنفين رئيسيين هما (حمدية، 2011، صفحة

:32)

أ. 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.

### ب. تكاليف النشاط الإداري والتمويلي:

وتشمل جميع بنود التكاليف المرتبطة بالخدمات الإدارية والتمويلية في المؤسسة الصحية من مواد وأجور ومصروفات.

### 3. تحليل وحساب تكاليف التحاليل الطبية:

مع التقدم التكنولوجي والصحي تطورت وتنوعت الخدمات الصحية التي تقدمها مختلف أقسام المؤسسات الاستشفائية، وهذا بدوره أدى إلى تعدد وتشعب التكاليف المرتبطة بها، وهو ما يتطلب بناء نظام لحاسبة التكاليف يسمح بحصر وتحديد دقيق لمستويات التكاليف، وهو ما حولنا القيام به من خلال هذا المحور، بالتركيز على أحد الأقسام الصحية، حيث قمنا بتحليل وحساب تكاليفه.

وعلى هذا الأساس، سنقوم بعرض نموذج لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، من خلال تحليل وحساب التكاليف في قسم مخبر التحاليل الطبية، معتمدين على المعلومات المقدمة لنا سواء الوثائق الرسمية أو المقابلات الشخصية أو الملاحظة الميدانية خلال الفترة المعتبرة الثلاثي الأول من سنة 2018.

### 1.3. التعريف بالمؤسسة والقسم محل الدراسة:

تمت الدراسة الميدانية على مستوى مؤسسة عمومية للصحة الجوارية بولاية الوادي-الجزائر، من خلال دراسة حالة قسم مخبر التحاليل الطبية.

### 1.1.3. التعريف بالمؤسسة محل الدراسة:

من خلال 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 بالوادي (الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، 2007، صفحة 10).

المؤسسة الصحية محل الدراسة هي المؤسسة العمومية للصحة الجوارية 19 مارس بالوادي، التي أنشأت في 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. تشرف المؤسسة العمومية محل الدراسة على التغطية الصحية لأربعة دوائر جغرافية هي: الوادي، البيضاة، إمييه ونسه، الرياح، التابعة لها ثمانية بلديات هي الوادي، كوينين، البيضاة، الرياح، النخلة، العقلة، إمييه ونسه، وادي العلندة)، وهذا من خلال جملة من العيادات المتعددة الخدمات، قاعات العلاج، دور الولادة، وحدات الكشف والمتابعة وعدة هياكل صحية أخرى (مصلحة علم الأوبئة والطب الوقائي، وحدة مكافحة الأمراض الصدرية والتنفسية، وحدة كشف المبكر عن سرطان عنق الرحم، مركز التنظيم العائلي، مصلحة طب العمل).

### 2.1.3. التعريف بقسم مخبر التحاليل الطبية:

يعتبر من الدعامات الأساسية المساعدة في تشخيص الأمراض ومعرفة أسبابها من خلال الفحوصات المخبرية والنتائج المتحصل عليها، وينقسم هذا الأخير إلى فرعين على النحو التالي:

- **مخبر التحاليل العادية:** يقوم بإجراء مختلف التحاليل للكشف عن عديد الأمراض، يشتغل بهذا الفرع اثنا عشر (12) عاملا برتب مختلفة.

- **مخبر التحاليل الخاصة:** هذا النوع من التحاليل مخصص للكشف المبكر عن الأمراض السرطانية عموما وسرطان الثدي خصوصا، تشتغل به موظفتان (02).

### 2.3. تحليل تكاليف خدمات مخبر التحاليل الطبية:

عملية تحليل تكاليف مخبر التحاليل الطبية محل الدراسة تمت من خلال تحديد الأنشطة الرئيسية لهذا القسم ومسببات التكلفة فيها، ثم بعد ذلك تم تقسيم تكاليفه إلى مباشرة وغير مباشرة وفق الخطوات التالية:

### 1.2.3. تحديد الأنشطة ومسببات التكلفة:

تعتبر هذه الخطوة مهمة جدا في تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC)، حيث قمنا بتحديد وتحليل الأنشطة وكذلك مسببات التكلفة من خلال الجدول التالي:

#### الجدول 1: تحديد الأنشطة ومسببات التكلفة

| الأنشطة                      | مسبب التكلفة |
|------------------------------|--------------|
| الكيمياء الحيوية (BIOCHIMIE) | عدد التحاليل |

|              |                                  |
|--------------|----------------------------------|
| عدد التحاليل | تحاليل مكونات الدم (HEMATOLOGIE) |
| عدد التحاليل | تحاليل الخلايا (SEROLOGIE)       |
| عدد التحاليل | اكتشاف الطفيليات (BARASITOLOGIE) |

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على وثائق المؤسسة

### 2.2.3. التكاليف المباشرة:

وتتضمن مجموعة من العناصر التي ترتبط بصفة مباشرة بأنشطة قسم مخبر التحاليل الطبية، وهي

على النحو التالي:

أ. الأجور:

جزء من كتلة الأجور يدخل ضمن التكاليف المباشرة يخص فئة العمال المختصين والفنيين العاملين

في هذا القسم، والجدول التالي يبين تكاليف الأجور لقسم مخبر التحاليل الطبية.

#### الجدول 2: أجور عمال مخبر التحاليل الطبية للفترة المعنية

| الصف            | العدد | الأجرة الشهرية الخام للفرد | أجرة الثلاثي الأول 2018 |
|-----------------|-------|----------------------------|-------------------------|
| 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            |
| المجموع         |       |                            | 2.602.770.90            |

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على وثائق المدير الفرعي للمالية والوسائل

#### ب. التكاليف الأخرى:

وتتعلق بإجمالي مصاريف المواد الطبية والوسائل المستهلكة، مواد التنظيف، تكاليف صيانة

التجهيزات لقسم المخبر، والتفاصيل موضحة في الجدول التالي:

#### الجدول 3: التكاليف المباشرة الأخرى لقسم مخبر التحاليل الطبية للفترة المعنية

| البيان                           | سنويا        | الثلاثي الأول 2018 |
|----------------------------------|--------------|--------------------|
| المواد والوسائل الطبية           | 2.648.298.71 | 662.074.68         |
| مواد وأدوات التنظيف              | 18.952.00    | 4.738.00           |
| المستلزمات المكتبية المختلفة     | 2.320.00     | 580.00             |
| صيانة التجهيزات المخبرية والأشعة | 361.764.00   | 90.441.00          |
| ملابس العمال                     | 19.600.00    | 4.900.00           |
| المجموع                          |              | 762.733.68         |

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على وثائق المدير الفرعي للمالية والوسائل



### 3.2.3. التكاليف غير المباشرة:

وتحتوي على التكاليف التي لا يمكن تحميلها بصفة مباشرة لأنشطة هذا القسم، لأنها تساهم في أنشطة عدة أقسام في آن واحد وينسب متفاوتة، وهذه التكاليف تم حصرها في ما يلي:

#### أ. أجور العمال غير المباشرين:

تتمثل في أجور عمال مكتب الاستقبال والطاقم المسير وكذلك الطاقم الطبي المكلف بالفحوصات العامة، حيث تكاليفهم يتم تقسيمها على كل الأقسام بالتساوي، والجدول التالي يوضح تكلفة الثلاثي للقسم المعني:

الجدول 4: نصيب مخبر التحاليل الطبية من تكاليف أجور العمال غير المباشرين

| المهام                    | الصف      | العدد | الأجرة الشهرية<br>الخام للفرد | أجرة الثلاثي الأول<br>2018 | معدل<br>التحميل | نصيب مخبر<br>التحليل الطبية |
|---------------------------|-----------|-------|-------------------------------|----------------------------|-----------------|-----------------------------|
| التسيير<br>الإداري        | طبيب      | 01    | 131.058.80                    | 393.176.40                 | 1/13            | 44.139.45                   |
|                           | مرض       | 01    | 60.212.15                     | 180.636.45                 |                 |                             |
| الاستقبا<br>ل<br>والتوجيه | عون إدارة | 03    | 31.736.90                     | 285.632.10                 |                 |                             |
|                           | طبيب      | 01    | 131.058.80                    | 393.176.40                 |                 |                             |
| الفحص<br>العام            | مرض       | 01    | 60.212.15                     | 180.636.45                 |                 |                             |
|                           |           |       |                               |                            |                 |                             |
| المجموع                   |           |       |                               | <b>110.250.60</b>          |                 |                             |

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على وثائق المدير الفرعي للمالية والوسائل

#### ب. التكاليف غير المباشرة الأخرى:

تنحصر هذه التكاليف في استهلاك الكهرباء، والجدول التالي يحدد قيمة هذه التكاليف ونصيب قسم مخبر التحاليل الطبية منها والمحدد بـ 20%:

الجدول 5: نصيب مخبر التحاليل الطبية من التكاليف غير المباشرة الأخرى

| البيان           | شهريا     | الثلاثي الأول<br>2018 | نسبة<br>التحميل | نصيب مخبر التحليل الطبية |
|------------------|-----------|-----------------------|-----------------|--------------------------|
| استهلاك الكهرباء | 92.631.19 | 185.738.84            | %20             | 37.147.77                |
|                  | 60.492.13 |                       |                 |                          |
|                  | 32.615.52 |                       |                 |                          |

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على وثائق المدير الفرعي للمالية والوسائل

### 3.3. حساب تكاليف خدمات مخبر التحاليل الطبية:

بعد الانتهاء من تبويب التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة، بالإضافة إلى تحديد نشاطات قسم

مخبر التحاليل الطبية، سنقوم في ما سياتي بحساب تكلفة الخدمة لكل نشاط كما يلي:

#### 1.3.3. تحديد مفاتيح توزيع التكاليف على الأنشطة:

الخطوة الموالية تهدف إلى تحديد مفاتيح يمكن من خلالها توزيع التكاليف على أنشطة قسم مخبر

التحاليل الطبية اعتمادا على مسببات التكلفة لكل نشاط، كما هو مبين في الجدول التالي:

#### جدول 6: مفاتيح توزيع التكاليف المباشرة وغير المباشرة على أنشطة مخبر التحاليل الطبية

| الأنشطة<br>التكاليف           | العدد<br>والنسبة | الكيمياء<br>الحيوية | تحاليل<br>مكونات الدم | تحاليل<br>الخلايا | اكتشاف<br>الطفيليات | المجموع |
|-------------------------------|------------------|---------------------|-----------------------|-------------------|---------------------|---------|
|                               |                  |                     |                       |                   |                     |         |
| الأجور المباشرة وغير المباشرة | العدد            | 7                   | 5                     | 4                 | 3                   | 19      |
|                               | %                | 37                  | 26                    | 21                | 16                  | 100     |
| المواد والوسائل الطبية        | العدد            | 6759                | 1905                  | 1158              | 53                  | 9875    |
|                               | %                | 68                  | 19                    | 12                | 1                   | 100     |
| مواد وأدوات التنظيف           | %                | 25                  | 25                    | 25                | 25                  | 100     |
| المستلزمات المكتبية المختلفة  | %                | 25                  | 25                    | 25                | 25                  | 100     |
| صيانة التجهيزات المخبرية      | %                | 25                  | 25                    | 25                | 25                  | 100     |
| ملابس العمال المهنية          | العدد            | 5                   | 4                     | 3                 | 2                   | 14      |
|                               | %                | 36                  | 29                    | 21                | 14                  | 100     |
| استهلاك الكهرباء              | %                | 25                  | 25                    | 25                | 25                  | 100     |

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على وثائق المدير الفرعي للمالية والوسائل

النسب الواردة في الجدول تم إعدادها بناء على ما يلي:

- الأجور المباشرة وغير المباشرة: حسب عدد العمال في كل قسم؛
- المواد والوسائل الطبية: حسب عدد التحاليل في كل قسم؛
- المواد والوسائل الطبية، المستلزمات المكتبية المختلفة، صيانة التجهيزات المخبرية، استهلاك الكهرباء: وزعت كل منها بالتساوي على الأنشطة؛
- ملابس العمال المهنية: وزعت حسب عدد العمال المباشرين في كل نشاط.

#### 2.3.3. توزيع التكاليف على أنشطة قسم مخبر التحاليل الطبية:

بعدها تم تحديد مفاتيح توزيع التكاليف المباشرة وغير المباشرة على أنشطة القسم المعني، يمكن

تحديد نصيب كل نشاط من هذه التكاليف كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول 7: توزيع التكاليف على أنشطة مخبر التحاليل الطبية

| التكاليف | الأنشطة                       | النسبة والتكلفة | الكيمياء الحيوية | تحاليل مكونات الدم | تحاليل الخلايا | اكتشاف الطفيليات |
|----------|-------------------------------|-----------------|------------------|--------------------|----------------|------------------|
|          | الأجور المباشرة وغير المباشرة | %               | 37               | 26                 | 21             | 16               |
|          | المواد والوسائل الطبية        | 2.713.021,50    | 1.003.817.95,5   | 705.385.59         | 569.734.51,5   | 434.083.44       |
|          | مواد وأدوات التنظيف           | %               | 68               | 19                 | 12             | 1                |
|          | المستلزمات المكتبية المختلفة  | 662.074,68      | 450.210.78,24    | 125.794.18,92      | 79.448.96,16   | 6.620.74,68      |
|          | صيانة التجهيزات المخبرية      | %               | 25               | 25                 | 25             | 25               |
|          | ملابس العمال                  | 4.738,00        | 1.184.50         | 1.184.50           | 1.184.50       | 1.184.50         |
|          | استهلاك الكهرباء              | %               | 25               | 25                 | 25             | 25               |
|          | المجموع                       | 580,00          | 145,00           | 145,00             | 145,00         | 145,00           |
|          |                               | %               | 25               | 25                 | 25             | 25               |
|          |                               | 90.441,00       | 22.610,25        | 22.610,25          | 22.610,25      | 22.610,25        |
|          |                               | %               | 36               | 29                 | 21             | 14               |
|          |                               | 4.900,00        | 1.764,00         | 1.421,00           | 1.029,00       | 686,00           |
|          |                               | %               | 25               | 25                 | 25             | 25               |
|          |                               | 37.147,77       | 928.694,25       | 928.694,25         | 928.694,25     | 928.694,25       |
|          |                               | 3.512.902,95    | 1.489.019.42,99  | 865.827.47,17      | 683.439.16,91  | 474.616.87,93    |

المصدر: من إعداد الباحثين

3.3.3. حساب تكلفة خدمة كل نشاط:

بعد حساب التكلفة الإجمالية لكل نشاط، سنقوم في ما يلي بحساب تكلفة الخدمة الواحدة (التحاليل) المقدمة على مستوى كل نشاط كما هو مبين في الجدول التالي:

جدول 8: حساب تكلفة الخدمة

| التكاليف | الأنشطة                    | النسبة والتكلفة | الكيمياء الحيوية | تحاليل مكونات الدم | تحاليل الخلايا | اكتشاف الطفيليات |
|----------|----------------------------|-----------------|------------------|--------------------|----------------|------------------|
|          | التكلفة الإجمالية للنشاط   | 1.489.019.42,99 | 865.827.47,17    | 683.439.16,91      | 474.616.87,93  |                  |
|          | عدد الخدمات (عدد التحاليل) | 6759            | 1905             | 1158               | 53             |                  |
|          | تكلفة الخدمة               | 22.030,17       | 45.450,26        | 59.018,93          | 895.503,54     |                  |

المصدر: من إعداد الباحثين

4. تحليل النتائج:

تعتبر الخدمات الصحية كغيرها من الخدمات الأخرى، يتطلب تقديمها لطالبيها تكاليف معينة يمكن تقسيمها في القطاع الصحي إلى صنفين رئيسيين، أحدهما متعلق بالنشاط الطبي محور الخدمات

الطبية، وهي تكاليف غالبا ما تكون مباشرة، والآخر مكمل للأول يتعلق بالنشاط الإداري والتمويلي، وهي تكاليف غير مباشرة تمس أكثر من خدمة في آن واحد.

بالنسبة لمخبر التحاليل الطبية يقدم عدة خدمات صحية تتمثل أساسا في مجموعة من التحاليل تهدف إلى الكشف على العديد من الأمراض موزعة على أنشطة مختلفة، هي: الكيمياء الحيوية، تحاليل مكونات الدم، تحاليل الخلايا، اكتشاف الطفيليات. ولهذا تم توزيع تكاليف قسم مخبر التحاليل الطبية على هذه الأنشطة.

إن تحديد الأنشطة ومسببات التكلفة فيها، ساعد على تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، وهو ما تم القيام به من خلال هذه الدراسة بعدما تم تحليل وتبويب التكاليف المباشرة وغير المباشرة وتوزيعها وفق مفاتيح متناسبة مع طبيعة ونوع كل نشاط، حيث تم تحديد تكلفة تقديم الخدمة على مستوى كل نشاط بأكثر دقة وموضوعية.

## 5. قائمة:

من أجل ضبط تكاليف الخدمات الصحية على نحو يسمح بمراقبتها والحد من تضخمها بسبب سوء التسيير، بات من الضروري اعتماد نظام للتكاليف فعال يتماشى مع المعطيات الحالية مثل نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة، انطلاقا من أن كل الخدمات الصحية المقدمة من طرف المؤسسات الصحية هي نتاج أنشطة تقوم بها أقسام هذه المؤسسات.

مع ما تقدم، وفي هذا الإطار توصي الدراسة ببعض التوصيات نوجزها في النقاط التالية:

- التحديد الدقيق للأنشطة الصحية وعدم تداخلها؛
- اعتماد آليات أكثر موضوعية لمفاتيح توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة؛
- تعميم تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في القطاع الصحي، وخصوصا المؤسسات الصحية العمومية للحد من تنامي ميزانيتها السنوية؛
- إن تخفيض تكاليف الخدمات الصحية سيساعد إلى حد كبير في تحسين جودة هذه الخدمات مع توفير العوامل الأخرى طبعا، وبالتالي يجب تعميم وتفعيل تطبيق أنظمة التكاليف الحديثة في المؤسسات الصحية سواء العامة منها أو الخاصة.

## 6. قائمة المراجع:

- أحمد صلاح عطية. (2006). محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية. الإسكندرية، مصر: الدار الجامعية.
- أسعد مبارك حسين، و المعتز عبد العظيم. (2016). دور نظام التكلفة على أساس الأنشطة في قياس تكلفة الخدمات المصرفية. مجلة العلوم الاقتصادية (17).
- الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية. (20 ماي، 2007). المرسوم التنفيذي رقم: 07-140، المتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها. الجريدة الرسمية .
- أمين بن سعيد. (2010). نظام التكاليف كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء. جامعة الجزائر 3.
- إياد عبد الفتاح النصور. (2008). أسس تسويق الخدمات السياحية العلاجية (مدخل مفاهيمي). الأردن: دار صفاء.
- زينب جبار يوسف، و هيفاء عبد الغني عودة. (2014). أهمية نظام التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) في القرارات الإدارية (دراسة حالة). مجلة جامعة بابل للعلوم الإنسانية .
- سعاد حمدي. (2011). استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحديد تكلفة الخدمة الصحية - دراسة حالة المؤسسة العمومية للصحة الجوارية، قسم الأشعة بسكرة- بسكرة: جامعة محمد خيضر- بسكرة.
- فوزي مدكور. (1998). تسويق الخدمات الصحية (المجلد الأول). القاهرة، مصر: دار إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع.
- محمد الصالح المؤذن. (1999). مبادئ التسويق. الأردن: مكتبة الثقافة.
- محمد هيثم الدبس. (2014). نظام التكلفة على أساس النشاط الموجه بالوقت كأساس لإتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة. سوريا: جامعة دمشق.