

نحو تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات العامة دراسة حالة مستشفى سليمان عميرات - تقرت - الجزائر.

عبد الحميد بوخاري*، الحاج عرابة**، عبد الله مايو***

ملخص: جاءت هذه الدراسة كمحاولة لتطبيق إحدى أدوات مراقبة التسيير الهامة المستخدمة في المؤسسات الصناعية في مجال محاسبة التكاليف وهي طريقة التكاليف المتغيرة، على واقع إحدى المستشفيات العامة الجزائرية، بهدف توضيح كيفية استخدام هذه الطريقة في حساب تكاليف المستشفى والفوائد المتوقع الحصول عليها من قبل هذه الأخيرة في حال طبقت هذه الطريقة. وقد استخدمت الدراسة المنهج الوصفي في الجانب النظري، بالإضافة إلى المنهج الاستدلالي ودراسة حالة في الجانب التطبيقي، وقد توصلت في الأخير إلى تحديد رؤية مستقبلية لكيفية تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات، انطلاقاً من ملائمة هذه الطريقة لواقع النشاط والتكاليف في هذا النوع من المؤسسات الاجتماعية المعقد.

الكلمات المفتاحية: تكاليف متغيرة، الجزائر، محاسبة تكاليف، مراقبة تسيير، مستشفيات عامة، مستشفى سليمان عميرات.

Towards the application of variable costs method in the public hospitals Suleiman Emirate Hospital case - Touggourt - Algeria.

Abstract: This study is an attempt to apply one of important management control tools used in industrial enterprises in the field of cost accounting, which is the method of variable costs, in one of Algerian public hospitals, in order to illustrate how to use this method in calculation of hospital costs and benefits expected will be obtained by using this method. The study used a descriptive approach in the theoretical side, in addition to two others approaches: the deductive and a case study in the practical side. Finally, this study has been reached to determine the future vision for how to apply the method of variable costs in hospitals, proceeding the appropriate of this method to the reality of activity and costs in this type of complex social institutions (hospitals).

Keywords: Algeria, cost accounting, management control, public hospitals, Suliman Amirat Hospital, variable costs .

* دكتور، جامعة غرداية، الجزائر

** دكتور، جامعة ورقلة، الجزائر

*** دكتور، جامعة ورقلة، الجزائر

تعتبر طريقة التكاليف المتغيرة (**Method of variable costs**) من أدوات محاسبة التكاليف الهامة في المؤسسات الصناعية، لما لها من فوائد في التحكم في التكاليف المتغيرة، وحساب النتيجة التحليلية بطريقة سهلة وسريعة، خاصة بالنسبة للمؤسسات التي تنتج عدة منتجات مختلفة في آن واحد، وهو ما يجعلها ملائمة لمثل هذا النوع من المؤسسات المتنوعة المنتجات. انطلاقاً من هذه الأهمية، وعلى اعتبار أن المستشفيات العامة أيضاً هي مؤسسات ذات خدمات متنوعة ومعقدة، فهي تقوم بأداء خدمات عديدة يومياً، ولعدد هام ومتنوع من المرضى الداخليين والخارجيين، داخل أقسامها المختلفة الإدارية والصحية والطبية. وعليه فإنه يمكن حسب وجهة نظرنا تطبيق هذه الأداة في واقع حساب التكاليف في المستشفيات العامة، على اعتبار أن هاته الأخيرة تعاني بالأساس من سوء التحكم في هذه التكاليف، ومن ازديادها نتيجة للطلب المتزايد والمتنوع على الخدمات الصحية ككل. ومنه فإننا نعتبر هذه الورقة البحثية بمثابة محاولة لتوضيح أن هذه الطريقة تناسب في مزاياها المستشفيات العامة، لحساب النتيجة المحققة في النهاية من قبل المستشفى أو بعض الأقسام الصحية والطبية فيه، والتي قد لا تتناسب مع الإيرادات الممنوحة له.

أولاً: إشكالية الدراسة

من خلال هذا البحث سنحاول الإجابة على الإشكالية الرئيسية التالية:

كيف يمكن تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة لحساب النتيجة المحققة في المستشفيات العامة، أو في بعض أقسامها؟ وما هي الفوائد التي سوف تجنيها هذه المستشفيات من ذلك؟

ثانياً: المنهج المستخدم في الدراسة

لمعالجة هذه الإشكالية والإجابة عنها، قمنا باستخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري من البحث، لعرض وتحليل مختلف المفاهيم المتعلقة بطريقة التكاليف المتغيرة، من حيث ظهورها وتطورها، ومنهجية عملها لمحاولة استيفاء الوصف النظري لها. وكذا المنهجين الاستدلالي ودراسة الحالة في الجانب التطبيقي، لاستكشاف وعرض الخطوات التي تقودنا إلى تطبيق هذه الطريقة ميدانياً، مع قيامنا بإسقاط الجانب النظري على بيانات التكاليف والنشاط الخاصة بمستشفى سليمان عميرات بتقوت، والذي أخذناه كنموذج للإطلاع على مدى إمكانية الحقيقية لهذا التطبيق في الواقع.

ثالثاً: هيكل الدراسة

قمنا بتقسيم الدراسة في شقيها النظري والتطبيقي إلى المحاور التالية:

- 1- مفهوم ونشأة طريقة التكاليف المتغيرة؛
- 2- منهجية عمل طريقة التكاليف المتغيرة في المؤسسات الصناعية؛
- 3- استشراف منهجية عمل طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات؛
- 4- دراسة إمكانية تطبيق هذه الطريقة في واقع مستشفى سليمان عميرات- تقوت -.

2. مفهوم ونشأة طريقة التكاليف المتغيرة

يقصد بطريقة التكاليف المتغيرة بالنسبة للمؤسسة الصناعية التي تنتج عدة منتجات، حساب النتيجة التحليلية عن طريق طرح التكاليف المتغيرة لكل منتج من رقم أعماله، للحصول على ما يسمى بهوامش التكاليف المتغيرة لهذه المنتجات. ثم يتم طرح التكاليف الثابتة الكلية للمؤسسة من مجموع هذه الهوامش، للحصول على النتيجة التحليلية للدورة (Langlois et Autres, 2008, p 150) وهي طريقة أمريكية الأصل، وقد طورت لاحقاً ونج عنها ما يسمى بطريقة التكاليف المحددة أو الخاصة (Method of specific costs)، أو التي تسمى أيضاً بطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة.

وفي ما يلي بعض التعريفات الخاصة بطريقة التكاليف المتغيرة:

" حسب هذه الطريقة، لا بد أن يسمح سعر بيع منتج أو سعر تقديم خدمة، باسترجاع تكلفة إنتاج وتسويق ذلك المنتج أو تقديم تلك الخدمة، على أن يبقى جزء يسمى الهامش على التكاليف المتغيرة للمنتج أو الخدمة، يتم من خلاله تغطية جزء من التكاليف الثابتة للمؤسسة ككل ". (Van Caillie, 2015)؛

" تقوم هذه الطريقة على مبدأ حساب التكلفة المتغيرة الخاصة بإنتاج أو توزيع كل منتج أو نشاط في المؤسسة، ومن ثم استخراج هامش أو هوامش التكاليف المتغيرة ". (Descotes, 2015, p 17) ؛

" تسمح هذه الطريقة بتحليل محفظة منتجات متعددة، مما يسمح باتخاذ قرارات على المدى القصير تتعلق بإنتاج وتطوير أو التخلي عن إنتاج هذه المنتجات ". (Le Gallo, 2005/2006, p 38) ؛

" طريقة تسمح بتجنب الاصطناع والتعسف في توزيع المصاريف الثابتة، بينما يبقى التعسف وعدم الدقة قائمين في عملية تمييز الأعباء الثابتة عن المتغيرة، وهي تتميز بسهولة التطبيق وسرعة الحصول على النتائج ". (زعبيط، 2007، ص 13).

3. منهجية عمل طريقة التكاليف المتغيرة في المؤسسات الصناعية

لتوضيح هذه المنهجية نفترض أن إحدى المؤسسات الصناعية تنتج ثلاث منتجات مختلفة: أ، ب، ج فحساب النتيجة التحليلية لهذه المؤسسة لدورة معينة، يكون بالطريقة التالية: (Drouin, 1996, p 52)

$$* \text{المنتج (أ): رقم أعمال المنتج (أ) - التكاليف المتغيرة للمنتج (أ) = ها/ ت م (أ)}$$

$$* \text{المنتج (ب): رقم أعمال المنتج (ب) - التكاليف المتغيرة للمنتج (ب) = ها/ ت م (ب)}$$

$$* \text{المنتج (ج): رقم أعمال المنتج (ج) - التكاليف المتغيرة للمنتج (ج) = ها/ ت م (ج)}$$

ها/ ت م (أ) + ها/ ت م (ب) + ها/ ت م (ج) = مجموع هوامش التكاليف المتغيرة، وعليه فالنتيجة التحليلية الإجمالية تحسب كما يلي:

$$\text{النتيجة التحليلية للمؤسسة = مجموع هوامش التكاليف المتغيرة للمنتجات - التكاليف الثابتة الكلية (1)}$$

4. استشراف منهجية عمل طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات:

4-1- إشكالات استخدام طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات:

- الإشكال الأول الذي يواجهنا بداية عند محاولة استنباط أو استشراف منهجية عمل طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات العامة أو الخاصة على حد سواء، هي أننا لا نجد أي منتج صناعي يسوق بهامش ربح كما هو الحال في المؤسسات الصناعية، أي لا يوجد منتجات تباع بأرقام أعمال معينة، بل خدمات صحية أو طبية مقدمة من قبل المستشفى، بمقابل أو بدون مقابل كما هو الحال في بعض الخدمات الصحية والطبية على مستوى المستشفيات العامة. هذه الخدمات تقدم إلى مرضى داخليين يقيمون في المستشفى لمدة معينة، أو مرضى خارجيين يتلقون الوقاية والعلاج في أماكن تواجدهم، أو يزورون المستشفى لفترة وجيزة جدا بغية تلقي تلك الخدمات، ويغادرونها ولا يقيمون فيها. وعليه فإن عدد المنتجات في المؤسسات الصناعية سوف يقابله عدد الخدمات المقدمة، أو بالأحرى عدد المرضى (المرتفقين) للخدمات الصحية سواء كانوا داخليين أو خارجيين بالنسبة للمستشفى؛

- كذلك فإن الخدمة التي تقدم إلى هؤلاء متفاوتة التعقيد حسب حالة كل مريض، ويمكن أن يمر المريض على عدد من الأقسام لتشخيص حالته، وإجراء الفحوص بالأشعة وأخذ عينات من دمه مثلا، مما يعقد في تركيبة ونسبة الأعباء المتغيرة الداخلة في تكلفة الخدمة المقدمة لهذا المريض، وهذا الأمر يعقد من عملية تتبع الأعباء المتغيرة وحسابها حسابا دقيقا؛

- أيضا فالمستشفيات وخاصة العامة منها، شديدة التعقيد تنظيميا واجتماعيا وكبيرة الحجم في كثير من الأحيان، ومتعددة الوظائف والاختصاصات مما يجعل عدد مصالحتها وأقسامها كبيرا جدا مقارنة بالمستشفيات المتخصصة. وهو ما يستدعي حساب التكلفة المتغيرة لكل خدمة تقدم لكل مريض مقابل الإيراد الذي يقدمه هذا المريض، والذي يقابله رقم أعمال المنتج في المؤسسة الصناعية، وذلك على مستوى كل قسم أو مصلحة وفي كل قاعة علاجية أيضا، حيث قد يبدو ذلك الإيراد هزيلا جدا أمام التكلفة الحقيقية للخدمة التي تلقاها، كما أن العملية تزداد تعقيدا كلما كبر حجم المستشفى وزاد عدد مرضاه يوميا؛

- من الإشكالات الأخرى أيضا، أنه ومن أجل حساب التكاليف المتغيرة للخدمات الصحية المقدمة للمرضى الداخليين أو الخارجيين بسهولة وبسرعة ودقة، لا بد أن يتمتع المستشفى العام أو الخاص بوجود هيكل تنظيمي مبني على أساس مراكز المسؤولية (**Responsibility Centres**)، تظهر فيه جميع الأقسام والمصالح مهما كان حجمها ودورها، حيث أن طريقة التكاليف المتغيرة تقوم على أساس محاسبة المسؤولية، أي المسؤولية عن التكاليف ورقم الأعمال أو الإيراد المحقق بالنسبة للمستشفى، وهو ما يغيب ربما في كثير من مستشفياتنا العامة.

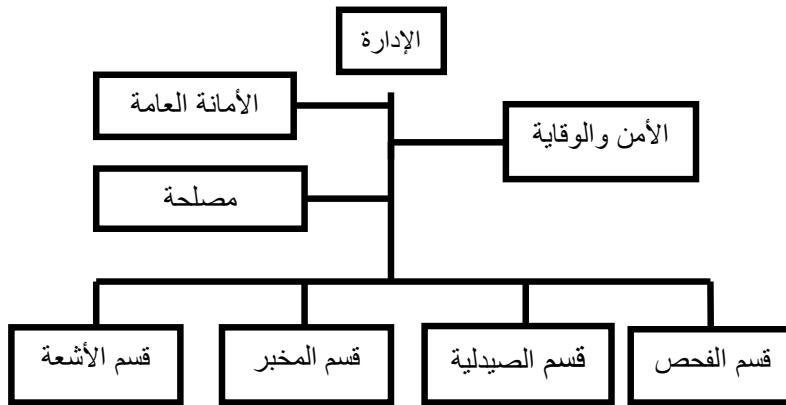
4-2- اقتراح منهجية عمل لاستخدام طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات:

بما أن المستشفى يتكون من قاعات علاجية تحتوي على أسرة، وقاعات تشخيص، ومخابر وقاعات علاج بالأشعة وغيرها من الأقسام والمصالح الأخرى. والتي يزداد عددها حسب طبيعة وموقع وحجم المستشفى. فإن تكلفة خدمة أي مريض داخلي أو خارجي هي تكلفة متغيرة تتناسب مع عدد ونوع المرضى، والتي ربما سوف تتكون من ما يلي:

أ- بالنسبة لتكلفة علاج المريض الداخلي المتغيرة = تكلفة الدواء + تكلفة الغذاء + تكاليف أخرى متغيرة (كالأشعة + الجبس المستخدم + الحفظات + الإجازات... الخ).

ب- بالنسبة لتكلفة علاج المريض الخارجي = تكلفة الدواء + الجبس المستخدم + تكاليف وقاية... الخ.

وعليه وعلى افتراض أننا في حالة مركز صحي صغير خاص أو عام، يستقبل فقط المرضى الخارجيين، ويتكون من عدد محدود من المصالح والأقسام، كما هو الحال ربما في بعض العيادات الخاصة أو الجوارية العامة، سوف يكون الهيكل التنظيمي لهذا المركز مثلاً كما يلي:



المصدر: من اعداد الباحثين.

الشكل (1): هيكل تنظيمي افتراضي لأحد المستشفيات الصغيرة

ولاستخدام طريقة التكاليف المتغيرة في هذه الحالة، سوف نقوم بحساب التكلفة المتغيرة الخاصة بالخدمة المقدمة لكل مريض خارجي، بكل ما يحتويه من أعباء متغيرة وذلك في كل من المصالح أو الأقسام التالية:

- قسم الفحص؛

- قسم الصيدلية؛

- قسم المخبر؛

- قسم الأشعة.

وذلك حسب ما تطلبته الخدمة المقدمة، أي حسب ما طلبه المريض أو اقتضت حالته الصحية ذلك. فربما هي عبارة عن تركيب تكاليف النشاطات الأربع مجتمعة، أو أقل أو حتى نشاط واحد. ويكون هذا الحساب دورياً ومع كل المرضى الخارجيين، وعليه سوف يتولد لدينا ما يلي بالنسبة للمستشفى في كل يوم:

- تكاليف متغيرة خاصة بخدمة الفحص أو التشخيص؛

- تكاليف متغيرة خاصة بخدمة الصيدلية أو الدواء؛

- تكاليف متغيرة خاصة بخدمة الفحص المخبري؛

- تكاليف متغيرة خاصة بخدمة الأشعة.

وعليه ومقابل هذه التكاليف المتغيرة، سوف يكون لدينا رقم أعمال أو مردود مالي بالنسبة للمؤسسة الصحية الخاصة، أو إيراد متوازع ربما بالنسبة للمؤسسة العامة. ومن خلال التكلفة المتغيرة المقدمة مفردة أو مجموع التكاليف المتغيرة للمريض الواحد، والإيراد أو المردود المالي الذي يقدمه المريض كئمن للخدمات الصحية التي تحصل عليها، سوف تتمكن من حساب هامش التكلفة المتغيرة لكل مريض، حيث يمثل كل مريض منتج، بالنسبة للمستشفى العام أو الخاص - كما سبقت الإشارة - وذلك كما يلي:

1- هامش التكلفة المتغيرة للمريض في المستشفى العام = الإيرادات المحصلة من المريض - التكاليف المتغيرة للخدمات المقدمة للمريض.

2- هامش التكلفة المتغيرة للمريض في المستشفى الخاص = رقم الأعمال المحصل من المريض - التكاليف المتغيرة للخدمات المقدمة للمريض.

وبجمع هوامش التكاليف المتغيرة لعدد المرضى الذين تم خدمتهم في كل مصلحة أو قسم، سوف نحصل على مجموع هوامش التكاليف المتغيرة لجميع المرضى الذين تم خدمتهم في مركز صحي، أو في جزء أو في كل المستشفى خلال يوم أو شهر أو في أي وقت نشاء.

وفي الأخير يمكن طرح التكاليف الثابتة الخاصة بالمركز الصحي أو جزء من المستشفى أو كل المستشفى، من مجموع هوامش التكاليف المتغيرة للمرضى الداخليين أو الخارجيين أو معا، لنجد النتيجة الصافية التي يحققها المستشفى الخاص كريح أو خسارة، أو نتيجة السنة كعجز أو فائض في الإيرادات بالنسبة للمستشفى العام.

ويمكن توضيح المراحل السابقة المتعلقة بمنهجية عمل طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات العامة أو الخاصة، عبر الجدول التالي:

الجدول (1): يوضح منهجية عمل طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات

ترتيب المرضى	تكاليف متغيرة قسم الفحص	تكاليف متغيرة قسم الصيدلية	تكاليف متغيرة قسم المخبر	تكاليف متغيرة قسم الأشعة	مجموع التكاليف المتغيرة للمريض	الإيرادات أو المداخيل عن المريض	الهامش على التكلفة المتغيرة	التكاليف الثابتة الإجمالية	النتيجة الصافية المحققة
المريض 1	×		×		/	/
المريض	×	×	×	×	/	/

								2
/	/			×	×
/	/	×		×
/	/	×	×	×
/	/		×		×
.....	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على ما سبق.

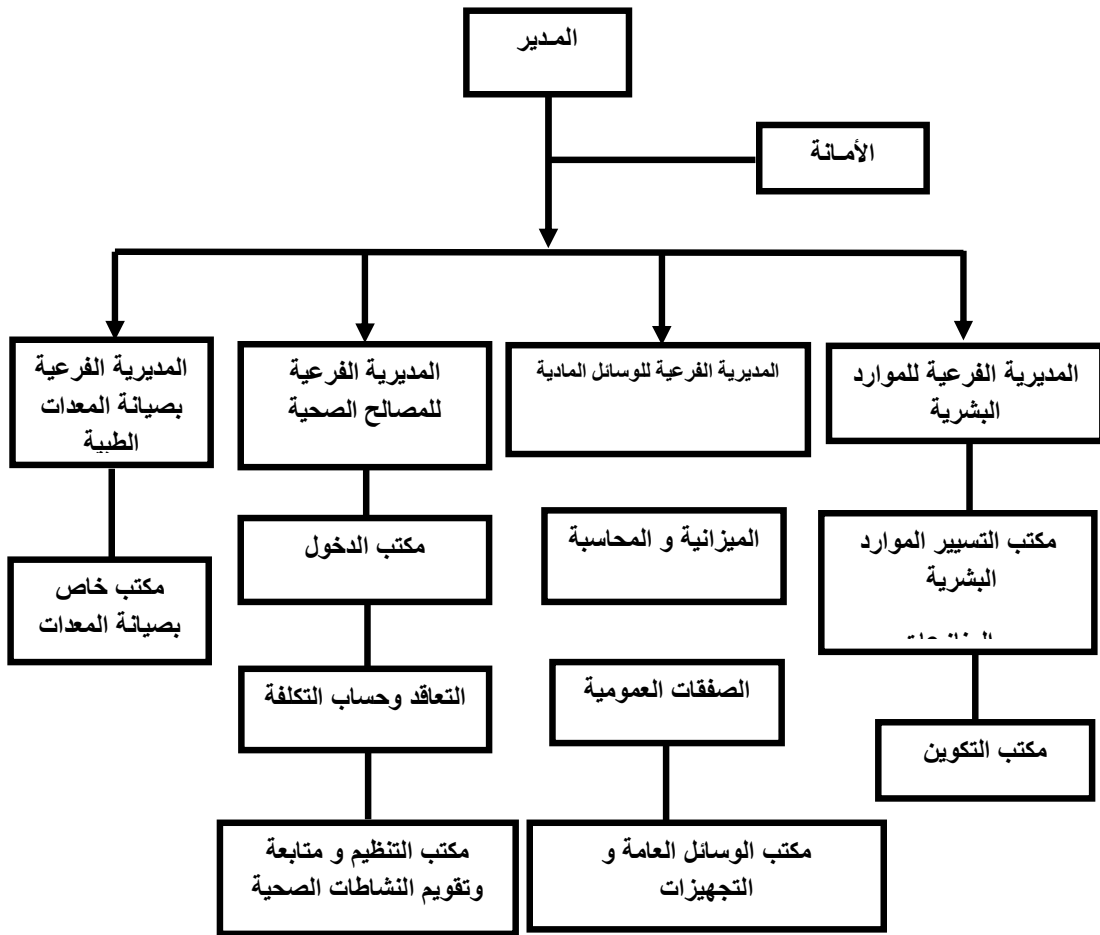
5. دراسة إمكانية تطبيق هذه الطريقة في واقع مستشفى سليمان عميرات - تقرت -

5-1- لمحة عن مستشفى سليمان عميرات - تقرت - :

إن المؤسسة الاستشفائية العمومية سليمان عميرات بتقرت هي مؤسسة ذات منفعة عامة، تقوم بتوفير خدمات الرعاية الصحية والطبية الكاملة حسب احتياجات سكان المنطقة وما يجاورها، ولجميع القاطنين بالمنطقة دون استثناء. أنشأت المؤسسة في عهد ديغول، حيث برمج إنشاء المستشفى في إطار مخطط قسنطينة ووضع حجر الأساس في عام 1958. وتم افتتاحه بتاريخ 1967/11/01، وهو يستقطب جميع سكان منطقة وادي ريغ، وتقدر مساحة المستشفى بـ 22000 م²، وهو يحتوي على 40 غرفة. ومن الجانب البشري تحتوي المستشفى على 39 طبيبا عاما، و19 طبيبا خاصا في اختصاصات مختلفة، وهناك طبيبين خاصين متعاقدين مع المستشفى بصفة متعاقد واحد في التخدير، والثاني في جراحة العظام. أيضا هناك حوالي 310 عامل في السلك الشبه طبي بين (ممرضين، مساعدي الممرضين... الخ).

5-2- الهيكل التنظيمي لمستشفى سليمان عميرات - تقرت - :

يمكن تقديم الهيكل التنظيمي لمستشفى سليمان عميرات بتقرت، من خلال الشكل التالي:



المصدر: مصلحة الميزانية والمحاسبة لمستشفى سليمان عميرات، تقرت.

الشكل (2): يوضح الهيكل التنظيمي لمستشفى سليمان عميرات بتقرت

من خلال الهيكل التنظيمي السابق للمستشفى، يتضح لنا أن هناك أربعة عشر (14) مصلحة أو قسم إذا استثنينا مكتب المدير، ذات طابع إداري على اعتبار طبعاً أن المستشفى هي منظمة بيروقراطية في الأساس، تكون في مجموعها الهيكل التنظيمي لهذا المستشفى.

ومما يلاحظ على هذا الهيكل وكغيره ربما من هياكل المستشفيات العامة الجزائرية، ما يلي:

- أن هذا الهيكل بني على أساس وظيفي أو وظائف إدارية، أكثر منه على أساس الأنشطة، وذلك ناتج عن تطبيق وظيفة التنظيم الإداري في المنظمات البيروقراطية الكبيرة الحجم؛
- أن هذا الهيكل بني في غالبه على أساس محاسبة المسؤولية الإدارية، وليس على أساس محاسبة المسؤولية القطاعية، وحتى صفة الهيكل المصفوفي لا تتوفر فيه بشكل جيد؛

- أنه يصعب فيه تطبيق محاسبة المسؤولية التي تقتضي توفر هيكل تنظيمي مبني على أساس قطاعي أو مصفوفي أي على أساس الأنشطة، بسبب غياب أي وصف دقيق للمصالح والأقسام الطبية والصحية المختلفة في المستشفى، أي أن هذا الهيكل يهمل وصف النشاطات الصحية والعلاجية، ولا تتوفر فيه أي معلومات حول عدد أو رقم القاعات العلاجية وجميع المرافق الطبية والصحية؛

- يصعب في حالة هذا الهيكل تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة، وحتى إن تم تطبيقها فسوف يقع على عاتق المديرية الفرعية للمصالح الصحية في هذا الهيكل عبر مكاتبها الثلاث، جمع جميع معطيات التكاليف المتغيرة من الأقسام والمصالح الصحية والطبية التي تسيطر عليها إداريا، والتي هي غير ظاهرة في هذا الهيكل، مما قد يشكل عبئا كبيرا على هاته المديرية؛

- إن هذا الهيكل وكغيره ربما من هياكل المستشفيات العامة الجزائرية، تستحوذ فيه المصالح الإدارية على أغلب مكوناته، وهو ما يعادل ثلاث مديريات رئيسية بفروعها. في حين أن الأساس في الحقيقة الذي قام من أجله المستشفى هو تقديم الخدمة الصحية والطبية المباشرة والغير المباشرة، وهذا الهدف الجوهرية قد مثل للأسف بمديرية واحدة، وهي المديرية الفرعية للمصالح الصحية، رغم أن نشاط الأقسام والمصالح التي تتبع هذه المديرية هو أعقد وأصعب من نشاطات مكاتب ومصالح وأقسام المديريات الفرعية الأخرى، على اعتبار أنه مرتبط بالممارسة الصحية المتخصصة.

رغم ذلك ومن خلال ما سبق، فإنه حسب وجهة نظرنا يمكن القول بتطبيق طريقة التكاليف المتغيرة لحساب وتقييم التكاليف المتغيرة واستنتاج النتيجة الصافية للمستشفى العام (فائض أو عجز في الإيرادات كما رأينا سابقا)، عبر المنهجية المقدمة لحساب التكاليف المتغيرة في المستشفيات، وذلك على مستوى المديرية الفرعية للمصالح الصحية، أي من خلال معلومات التكاليف المتغيرة بأقسامها ومصالحها، وحساب هوامش التكاليف المتغيرة للمرضى الداخليين أو الخارجيين وجمعها كما رأينا، ثم يتم طرح بقية التكاليف الثابتة التي تصرفها المستشفى في شكل ميزانيات موجهة لأنشطة الإدارة والصيانة وغيرها... للحصول في النهاية على النتيجة الخاصة بسنة مالية ما في المستشفى العام.

5-3- مثال تطبيقي من واقع المستشفى خلال سنة 2015:

بالنسبة لنشاط الجمع الطبي للمصالح الطبية المباشرة لمستشفى سليمان عميرات (Le Block)، فهو يتركز عموما في نشاط السبع (07) مصالح الآتية:

- مصلحة الجراحة CHR؛
- مصلحة الطب الداخلي MIT؛
- مصلحة العظام TRM؛
- مصلحة أمراض الصدر والحساسية PPH؛
- مصلحة أمراض الأنف والحنجرة ORL؛
- مصلحة طب العيون OPH؛
- مصلحة طب الأطفال EPH.

5-3-1- حساب عدد المرضى في كل مصلحة في سنة 2015:

إذا ركزنا على المرضى الداخليين بالنسبة لهذا الجزء من المستشفى، فإنه يمكننا معرفة متوسط عدد المرضى الذين يدخلون هذه المصالح يوميا خلال هذه السنة، من خلال معرفة معدل استغلال الأسرة بالنسبة لكل مصلحة بالتقريب (لاحظ الملحق 01).

وعليه فالجدول الموالي يظهر متوسط عدد المرضى بالنسبة لكل مصلحة من المصالح السابقة يوميا، وعدددهم بالتقدير خلال السنة:

الجدول (2): متوسط عدد المرضى بالنسبة لكل مصلحة خلال 2015

عدد المرضى السنوي	متوسط عدد المرضى	المصلحة
7200	20	مصلحة الجراحة CHR
8640	24	مصلحة الطب الداخلي MIT
8280	23	مصلحة العظام TRM
6840	19	مصلحة أمراض الصدر والحساسية PPH
8640	24	مصلحة أمراض الأنف والحنجرة ORL
23040	64	مصلحة طب العيون OPH
8640	24	مصلحة طب الأطفال EPH

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على الملحق رقم 01.

5-3-2- حساب متوسط إقامة كل المرضى في كل مصلحة في سنة 2015:

من خلال الملحق رقم 02 الذي يوضح المدة المتوسطة للإقامة في هاته المصالح الاستشفائية بالنسبة لكل مريض، نستطيع استخراج عدد الأيام التقديري الإجمالي لفترة الإقامة لكل صنف من أصناف المرضى السابقين، وذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول (3): عدد الأيام التقديري الإجمالي لفترة الإقامة في المصالح الإستشفائية خلال سنة 2015

عدد الأيام الكلي	عدد المرضى السنوي	متوسط فترة الإقامة باليوم	المصلحة
36000	7200	05	مصلحة الجراحة CHR
69120	8640	08	مصلحة الطب الداخلي MIT
49680	8280	06	مصلحة العظام TRM
54720	6840	08	مصلحة أمراض الصدر والحساسية PPH
25920	8640	03	مصلحة أمراض الأنف والحنجرة ORL

69120	23040	03	مصلحة طب العيون OPH
51840	8640	06	مصلحة طب الأطفال EPH

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على الملحق رقم 02.

حيث يوضح الجدول السابق عدد الأيام الكلية التقديري الخاص بمجموع كل صنف من أصناف المرضى التابعين لكل مصلحة من المصالح السابقة.

5-3-3- حساب مجموع التكاليف المتغيرة لكل صنف من أصناف المرضى في كل مصلحة في سنة 2015:

يظهر الملحق رقم 03، تكلفة كل يوم استشفائي في كل مصلحة من المصالح السابقة، والخاصة بكل مريض بالنسبة لمجموع نفقات 2015. وعليه فإنه يمكننا حساب حجم مجموع التكاليف المتغيرة الخاصة بكل صنف من أصناف المرضى السابقين أو لكل مصلحة، بناء على هذه التكلفة من خلال الجدول التالي:

الجدول (4): تكاليف الأيام الاستشفائية (التكاليف المتغيرة) لكل مصلحة من المصالح خلال سنة 2015

التكلفة المتغيرة الكلية (دج)	تكلفة اليوم الاستشفائي (دج)	عدد الأيام الكلي	المصلحة
147996000	4111	36000	مصلحة الجراحة CHR
604661760	8748	69120	مصلحة الطب الداخلي MIT
112127760	2257	49680	مصلحة العظام TRM
317868480	5809	54720	مصلحة أمراض الصدر والحساسية PPH
499685760	19278	25920	مصلحة أمراض الأنف والحنجرة ORL
824878080	11934	69120	مصلحة طب العيون OPH
681644160	13149	51840	مصلحة طب الأطفال EPH

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على الملحق رقم 03.

5-3-4- حساب الهامش على التكلفة المتغيرة والنتيجة النهائية في مجمع المصالح الاستشفائية في سنة 2015:

كما هو معلوم فإن تسعيرة الليلة الواحدة بالنسبة لأي مصلحة استشفائية بالنسبة لكل مريض هي 100 دج، وهي محددة قانوناً. وعليه فيمكننا حساب حجم الإيرادات الناتج عن أعداد المرضى السابقين في كل المصالح بالنسبة لهذا الجانب من المستشفى (Le Block) من خلال ضرب تعريف الليلة الواحدة في عدد الليالي أو الأيام الإجمالي، ومن ثم نستطيع حساب الهامش على التكاليف المتغيرة، والنتيجة بالنسبة لهذه المصالح أو النشاطات الاستشفائية، من خلال معرفة التكاليف الثابتة الخاصة بهذا الجانب من المستشفى (لاحظ الملحق رقم 04)، وذلك من خلال الجدول التالي:

الجدول (5): الهامش على التكلفة المتغيرة والنتيجة للمصالح الاستشفائية السابقة خلال سنة 2015

المصلحة	الإيرادات	التكاليف المتغيرة	ه/ت م	التكاليف الثابتة	النتيجة (دج)
CHR	3600000	147996000	144396000-		
MIT	6912000	604661760	597749760-	تتضمن: تكاليف	
TRM	4968000	112127760	107159760-	المستخدمين +	
PPH	5472000	317868480	312396480-	تكاليف الصيانة	
ORL	2592000	499685760	497093760-	+ التكاليف	
OPH	6912000	824878080	817966080-	الثابتة المشتركة	
EPH	5184000	681644160	676460160-		
المجموع	35640000	3188862000	3153222000-	34067752 0,4	3493899520,4-

المصدر: من إعداد الباحثين.

نلاحظ أن النتيجة الخاصة بمجمع النشاطات الصحية (Le Block) الخاص بالمستشفى هي نتيجة سالبة وتقدر بـ: 3493899520.4- دج بالنسبة لسنة 2015. وهذا ما يشير إلى أن التكاليف المتغيرة أكبر بكثير فعلا من حجم الإيرادات التي يتلقاها المستشفى كإيرادات خاصة من خلال هذه المصالح، من طرف المرضى الداخليين والتي تكاد تكون رمزية.

كذلك نلاحظ بأن التكاليف الثابتة كان حجمها كبيرا جدا، وهو ما يدل على الحجم المعترف للنفقات التي يصرفها المستشفى من أجل تقديم خدماته لهؤلاء المرضى، والتي لا يمكن مقارنتها في حجمها الهائل جدا مع حجم الإيرادات الخاصة التي مصدرها المرضى.

وهنا يمكن بوضوح اكتشاف حجم الأموال التي تصرف في إطار السياسة الاجتماعية للدولة من أجل التكفل بالمواطنين، والتي يقابلها حجم مساهمات ضئيل جدا من طرف هؤلاء. ويعبر مبلغ النتيجة المحسوب بطريقة التكاليف المتغيرة إجمالا عن عجز حقيقي في التكفل بالتكاليف الضخمة لرعاية هؤلاء المرضى الداخليين، مما يستعدي تخصيص ميزانيات دوما من طرف الدولة، مناسبة لتغطية هذا العجز في كل سنة.

6. الخلاصة

بعد معالجتنا لهذا الموضوع من جانبه النظري والتطبيقي، تمكنا من استخلاص مجموعة من النتائج المتعلقة بتطبيق طريقة التكاليف المتغيرة في واقع المستشفيات العامة، و منها ما يلي:

1- إمكانية تطبيق هذه الطريقة في جزء أو في كل أي مستشفى عام، وذلك بناء على منهجية عمل الطريقة المقترحة في البحث، والتي تشبه إلى حد ما منهجية حساب التكاليف المتغيرة في المؤسسات الصناعية، مع التأكيد على أن المنتج في هذه الأخيرة يقابله المريض أو النشاط؛

2- إمكانية تطبيق هذه الطريقة بشكل أسهل وأسرع، في الوحدات الصحية العامة والمستشفيات الخاصة ذات الحجم الأقل مقارنة بالمستشفيات العامة؛

3- الهيكل التنظيمي للمستشفيات العامة الجزائرية، كما هو حال مستشفى سليمان عميرات بتقوت، يصعب فيه تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة، وحتى ربما غيرها من طرق قياس وتقييم التكاليف الحديثة الأخرى، على اعتبار أنه مبني على أساس محاسبة مسؤولية إدارية أكثر منه محاسبة على أساس الأنشطة؛

4- الهيكل التنظيمي لأغلب المستشفيات العامة الجزائرية، لا يعطي أهمية كبيرة للنشاطات الصحية في الوصف التنظيمي، رغم أن الهدف الأساسي من إنشاء المستشفيات هو تقريب الممارسة الصحية من المواطن أو المريض، وهو ما يشكل عائقاً أمام محاسبة المسؤولية وأمام طريقة التكاليف المتغيرة؛

5- من فوائد تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات عموماً، هو تسهيل وتسريع حساب التكاليف خاصة المتغيرة منها، وبالتالي سهولة وسرعة حساب نتيجة الخدمات المقدمة؛

6- ملائمة طريقة التكاليف المتغيرة للمستشفيات، على اعتبار أنها مؤسسة متعددة الخدمات أي النشاطات أو المنتجات الخدمية المقدمة للمرضى. وكذا من خلال ما يمكن أن تتيحه هذه الطريقة للمستشفى من القدرة على السيطرة وعلى تتبع مسار هذه التكاليف الكبيرة المبلغ، القليلة العائد، خصوصاً بالنسبة للمستشفى العام.

من خلال هذه النتائج نستطيع تقديم مجموعة من التوصيات في نهاية هذا البحث، وهي:

1- الاتجاه نحو تبني تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة، ومختلف أدوات محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير الأخرى، التي ينتهجها القطاع الصناعي في المستشفيات العامة وحتى الخاصة، من أجل الاستفادة من مزاياها المختلفة، وتحسين أداء هذه المؤسسات الصحية ككل؛

2- ضرورة وضع مصلحة أو قسم في المستشفيات العامة يظهر في الهيكل التنظيمي لها، يتولى تطبيق أدوات مراقبة التسيير فيها، ومختلف أدوات محاسبة التكاليف ومنها طريقة التكاليف المتغيرة، ويمكن أن تسمى هذه المصلحة بمصلحة مراقبة التسيير في المستشفى؛

3- من مهام مصلحة مراقبة التسيير في هذه المؤسسات الفصل بين التكاليف، لتحديد التكاليف المتغيرة والثابتة وحتى الشبه متغيرة، حتى يتسنى تطبيق أحدث أدوات مراقبة التسيير فيها، لتحقيق الاستفادة القصوى والضبط الجيد للتكاليف؛

4- ضرورة تدريب المسيرين في المستشفيات العامة على فهم أهمية تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة، وغيرها من طرق تقييم التكاليف الأخرى، حتى يسهر هؤلاء على التطبيق الجيد لهذه الأدوات في المستشفيات التي يديرونها، وعلى تدعيم مصلحة مراقبة التسيير بكل ما يحتاجونه من صلاحيات وموارد وإمكانات... الخ؛

5- ضرورة تكييف النصوص القانونية التي تسيير المستشفيات العامة، مع المحاولات التي تسعى إلى نقل تجربة القطاع الخاص في مجال استخدامه لأدوات مراقبة التسيير ومحاسبة التكاليف المختلفة، إلى القطاع العمومي الخدمي من مستشفيات، ومدارس،

وجامعات، الخ... وذلك في إطار التحول إلى التسيير العمومي الجديد (**la Nouvelle Gestion Public**) حتى لا يصطدم تطبيق هذه الأدوات مع الجانب القانوني الذي يحكم سير عمل هذه المؤسسات؛

6- هناك إمكانية لتعميم النتائج المتوصل إليها في هذا البحث المتواضع، على باقي المستشفيات والوحدات الصحية العامة والخاصة، من خلال تطبيق منهجية العمل المقترحة بالنسبة لطريقة التكاليف المتغيرة فيها، والاستفادة من مزاياها التي رأيناها سابقا، والمناسبة حسب رأينا للمستشفيات.

المراجع العربية :

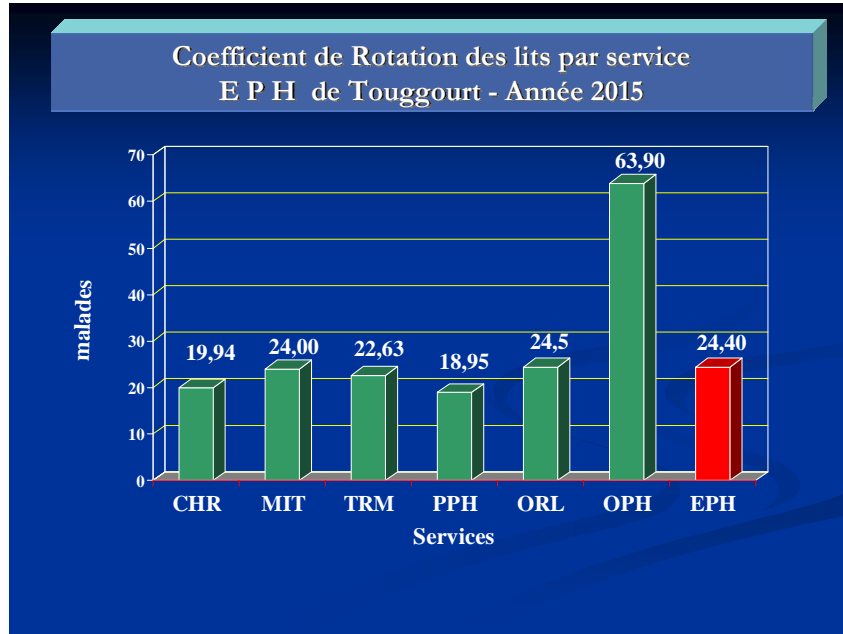
زعبيط نور الدين. (2007). *مراقبة التكاليف بتقنية الانحرافات وتحسين أداء ومردود المؤسسة*، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الأول، جامعة بسكرة، جوان، ص 13.

المراجع الأجنبية

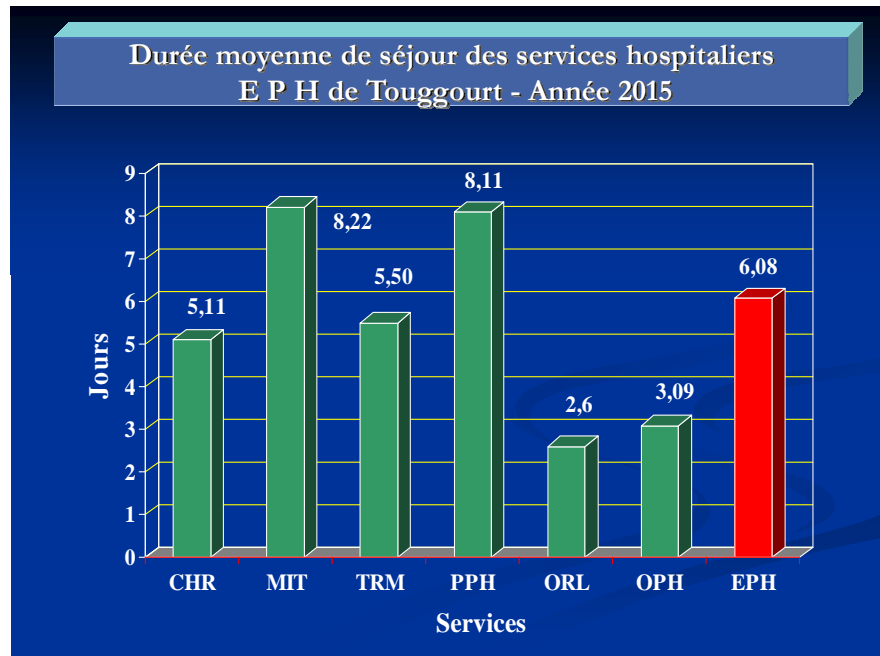
- Descotes, S. (2015). *Economie de Gestion, Deuxième partie :Contrôle des coûts*, **Dunod**, France, p17.
- Drouin, S. (1996). *Comptabilité de Gestion, Éditions du Renouveau Pédagogique*, Canada, p52.
- Langlois L. et Autres. (2008). *Contrôle de Gestion*, **Copyright Berti Editions**, Alger , p150.
- Le Gallo, L. (2005). *Contrôle de Gestion, DUT GEA, 2^{ème} année, Option : FC*, France, p38.
- Van Caillie, D, *Comptabilité analytique et De gestion*, (Supports de cours): <http://lola.hec.ulg.ac.be>, Cite visité le : 12/02/2015, à 20.00 h.

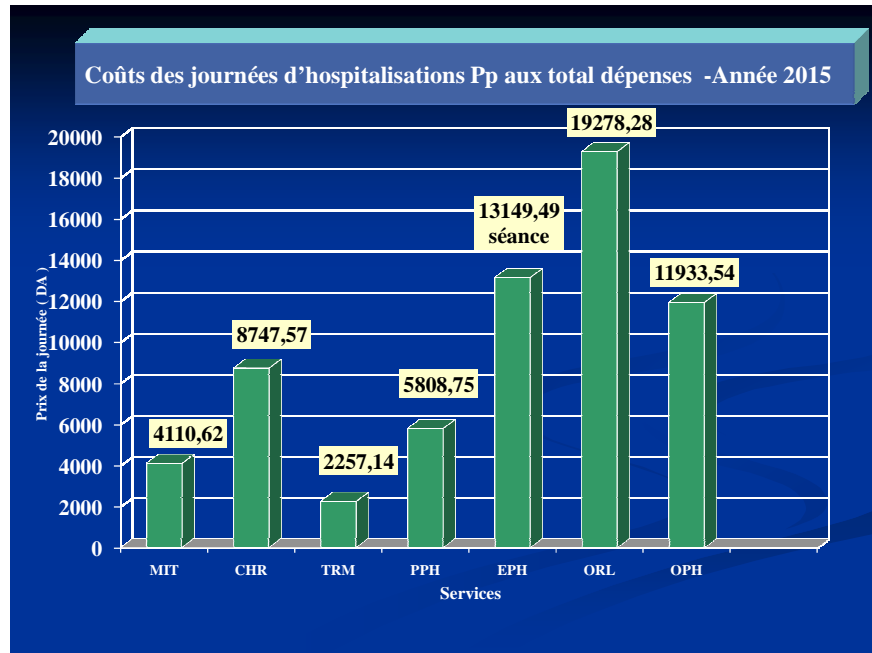
الملاحق

الملحق (1) :



الملحق (2) :





Répartition des Dépenses de Block selon le calcul du coût – Année 2015-

Dépenses par titre	Montant Total	Frq relative %
Personnels	296.281.151,74 Da	57,56
Alimentation	16.894.744,89 Da	3,28
Pharmacie	125.004.271,70 Da	24,28
Fournitures divers	32.165.321,89 Da	6,25
Entretien et maint	8.642.864,31 Da	1,68
Charges Communes	35.753.504,35	6,95
Total	514.741.858,88	

