

نحو استشراف منهجية عمل طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات العامة

أ.د/ الحاج عرابية

د/ عبد الله مايو

جامعة ورقلة

الملخص :

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 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 the descriptive and the deductive approach. 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 it.

Keywords: variable costs, cost accounting, management Control, public hospitals.

تهدف هذه الدراسة إلى محاولة استشراف منهجية عمل طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات العامة والتي تعتبر إحدى أدوات مراقبة التسيير ومحاسبة التكاليف الهامة والمستخدممة بشكل كبير في المؤسسات الصناعية. حيث قمنا بتوضيح 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 والاستدلالي، وقد توصلت في الأخير إلى تحديد رؤية مستقبلية لكيفية تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات، انطلاقا من ملائمة هذه الطريقة لواقع النشاط والتكاليف فيها.

الكلمات المفتاحية: تكاليف متغيرة، محاسبة تكاليف، مراقبة تسيير، مستشفيات عامة.

مقدمة:

تمكن طريقة التكاليف المتغيرة (**Method of variable costs**) المؤسسات من التحكم في تكاليفها المتغيرة، وحساب نتائجها التحليلية بطريقة سهلة وسريعة، ويظهر ذلك جليا في المؤسسات التي تنتج تشكيلة متعددة ومختلفة من المنتجات. وبما أن المستشفيات تقوم بتقديم خدمات عديدة ومتنوعة، فإنه من وجهة نظرنا يمكنها تطبيق هذه الطريقة لمساعدتها على التحكم في هذه التكاليف، ويقدم هذا البحث شرحا لكيفية استخدامها لهذه الطريقة وصولا إلى حساب نتائجها الإجمالية المحققة في كل المستشفى، أو في بعض الأقسام الصحية والطبية فيها، والتي قد (أو لا) تتناسب مع الإيرادات الممنوحة له.

وقد وضعنا إشكالية رئيسية للبحث متمثلة في: 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؟

ولمعالجة هذه الإشكالية والإجابة عنها، قمنا باستخدام المنهج الوصفي، لعرض وتحليل مختلف المفاهيم المتعلقة بطريقة التكاليف المتغيرة، من حيث ظهورها وتطورها، ومنهجية عملها لمحاولة استيفاء الوصف النظري لها. وكذا المنهج الاستدلالي، لاستكشاف وعرض الخطوات التي تقودنا إلى تطبيق هذه الطريقة ميدانيا. وتم تقسيم الدراسة 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؛

1- 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 للدورة¹. وهي طريقة أمريكية الأصل، وقد طورت لاحقا ونتج عنها ما يسمى بطريقة التكاليف المحددة أو الخاصة

(**Method of specific costs**)، أو التي تسمى أيضا بطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة.

وفي ما يلي بعض التعريفات الخاصة بطريقة التكاليف المتغيرة:

➤ يقصد بطريقة التكاليف المتغيرة: تحديد الهامش بين سعر البيع والتكاليف المتغيرة للمنتج، وقياس مساهمة الهامش في تغطية التكاليف الثابتة والحصول على نتيجة الشركة، كما تمكن من حساب النتيجة التحليلية وعتبات الربحية والتكاليف الحدية؛²

- تسمح هذه الطريقة بتحليل محفظة منتجات متعددة، مما يسمح باتخاذ قرارات على المدى القصير تتعلق بإنتاج وتطوير أو التخلي عن إنتاج هذه المنتجات؛³
- تقوم هذه الطريقة على مبدأ حساب التكلفة المتغيرة الخاصة بإنتاج أو توزيع كل منتج في المؤسسة، وأثرها في تحقيق الهامش الإجمالي ومدى تغطيته للتكاليف الثابتة؛⁴
- 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.⁵
- ويمكن تلخيص ما سبق في الشكل التالي:

الشكل رقم 01 : طريقة التكاليف المتغيرة

| | | |
|--|--|-----------|
| النتيجة التحليلية | الهامش على التكاليف المتغيرة | سعر البيع |
| المصاريف الثابتة | التكاليف المتغيرة | |
| التكاليف المتغيرة أو التكاليف المباشرة | التكاليف المتغيرة أو التكاليف المباشرة | |

Source : François Carayon, Catherine Baude, OP.Cit

2- منهجية عمل طريقة التكاليف المتغيرة في المؤسسات الصناعية:

لتوضيح هذه المنهجية نفترض أن إحدى المؤسسات الصناعية تنتج تشكيلة من المنتجات المختلفة، فحساب النتيجة التحليلية لهذه المؤسسة لدورة معينة، يكون بالطريقة التالية:⁶

| | | | |
|---|-----------------|-----------------|-----------------|
| أ ₁ أ ₂ ... أ _n المنتجات المصنعة و (أو) المباعة من طرف المؤسسة | أ ₁ | أ ₂ | أ _n |
| رقم الأعمال للمنتج (ع) | 1ع | 2ع | نع |
| التكاليف المتغيرة للمنتج (ت م) | ت _{1م} | ت _{2م} | ت _{نم} |
| الهامش على التكاليف المتغيرة للمنتج: ها/ (ت م) = (ع) - (ت م) | ها/ (ت م) 1 | ها/ (ت م) 2 | ها/ (ت م) n |

النتيجة الإجمالية = ها/ (ت م) 1 + ها/ (ت م) 2 + + ها/ (ت م) n - (ت ت كلية)

النتيجة التحليلية للمؤسسة = مجموع هوامش التكاليف المتغيرة للمنتجات - التكاليف الثابتة الكلية

ومن هنا يمكننا تحديد نسبة الهامش:

$$\text{نسبة الهامش} = \frac{\text{الهامش على التكاليف المتغيرة}}{\text{رقم الأعمال}}$$

3- استشراف منهجية عمل طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات:

3-1- 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 تركيبية 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.

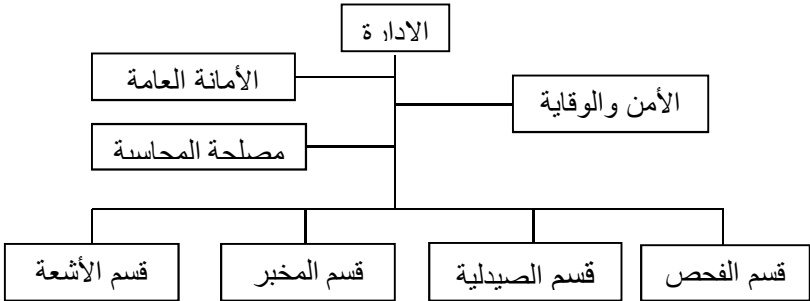
3-2- اقتراح منهجية عمل لاستخدام طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات:

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 + الإزارات...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 مثلا كما يلي:

الشكل رقم (02): يوضح هيكل تنظيمي افتراضي لأحد المستشفيات الصغيرة



المصدر: من تصور الباحثين.

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

- قسم الفحص؛

- قسم الصيدلانية؛

- 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 دوريا 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 الصيدلانية 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 متواضع ربما بالنسبة للمؤسسة العامة. ومن خلال التكلفة المتغيرة المقدمة مفردة أو مجموع التكاليف المتغيرة للمريض الواحد، والإيراد أو المردود المالي الذي يقدمه المريض كثمن للخدمات الصحية التي تحصل عليها، سوف نتمكن 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.

ويجمع هوامش التكاليف المتغيرة لعدد المرضى الذين تم خدمتهم في كل مصلحة أو قسم، وسوف 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 كربح 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 رقم (01): يوضح منهجية عمل طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات

| | | | | | | | | | | |
|--------------------------------|-------|--|---|---|---|--|--|--|--|----------|
| النتيجة الصافية المحققة | / | | | | | | | | | |
| التكاليف الثابتة الإجمالية | / | | | | | | | | | |
| الهامش على التكلفة المتغيرة | | | | | | | | | | |
| الإيرادات أو المداخل عن المريض | | | | | | | | | | |
| مجموع التكاليف المتغيرة للمريض | | | | | | | | | | |
| تكاليف متغيرة قسم الأشعة | | | x | | | | | | | المريض 1 |
| تكاليف متغيرة قسم المخبر | | | x | | | | | | | المريض 2 |
| تكاليف متغيرة قسم الصيدلية | | | | x | | | | | | المريض 3 |
| تكاليف متغيرة قسم الفحص | | | | | x | | | | | |
| ترتيب المرضى | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | المريض N |
| المجموع | | | | | | | | | | |

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على ما سبق.

الخلاصة:

- بعد معالجتنا لهذا الموضوع تمكنا من استخلاص مجموعة من النتائج المتعلقة بتطبيق طريقة التكاليف المتغيرة في واقع المستشفيات العامة، و منها ما يلي:
- إمكانية تطبيق هذه الطريقة في جزء أو في كل أي مستشفى عام، وذلك بناء على منهجية عمل الطريقة المقترحة في البحث؛
 - إمكانية تطبيق هذه الطريقة بشكل أسهل وأسرع، في الوحدات الصحية العامة والمستشفيات الخاصة ذات الحجم الأقل مقارنة بالمستشفيات العامة؛
 - من فوائد تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات عموما، هو تسهيل وتسريع حساب التكاليف خاصة المتغيرة منها، وبالتالي سهولة وسرعة حساب نتيجة الخدمات المقدمة؛
 - ملائمة طريقة التكاليف المتغيرة للمستشفيات، على اعتبار أنها مؤسسة متعددة الخدمات، وكذا من خلال ما يمكن أن تنتجه هذه الطريقة للمستشفى من القدرة على السيطرة وعلى تتبع مسار هذه التكاليف الكبيرة المبلغ، القليلة العائد، خصوصا بالنسبة للمستشفى العام. من خلال هذه النتائج نستطيع تقديم مجموعة من التوصيات في نهاية هذا البحث، وهي:
 - الاتجاه نحو تبني تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة، ومختلف أدوات محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير الأخرى، من أجل الاستفادة من مزاياها، وتحسين أداء هذه المؤسسات الصحية؛
 - ضرورة وضع مصلحة أو قسم في المستشفيات العامة يظهر في الهيكل التنظيمي لها، يتولى تطبيق أدوات مراقبة التسيير فيها، ومختلف أدوات محاسبة التكاليف؛
 - من مهام مصلحة مراقبة التسيير في هذه المؤسسات الفصل بين التكاليف، لتحديد التكاليف المتغيرة والثابتة وحتى الشبه متغيرة، لتحقيق الاستفادة القصوى والضبط الجيد للتكاليف؛
 - 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.

- ¹ L. Langlois et Autres, **Contrôle de Gestion**, (Alger, Copyright Berti Editions, 2008), p150.
- ² François Carayon, Catherine Baude, de l'emploi et de la santé : Guide Méthodologique de comptabilité analytique hospitalier, Bulletin officiel No 2011/9, Ministère du Travail, France 2012, P 13: http://social-sante.gouv.fr/IMG/pdf/guide_cah__bos_2011-5.pdf.
- ³ Laurence Le Gallo, **Contrôle de Gestion**, DUT GEA, 2^{ème} année, Option: FC, (France, 2005-2006) p38.
- ⁴ Gérard melyon, comptabilité analytique, 3^e édition, les presse de la nouvelle imprimerie laballery, France, 2004, P142.
- ⁵ زعبيط نور الدين، مراقبة التكاليف بتقنية الانحرافات وتحسين أداء ومردود المؤسسة، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد الأول، جامعة بسكرة، جوان 2007، ص 13.
- ⁶ Manoubia-ben-amara, Cours de comptabilité analytique de gestion, L'ISSET de Djerba, Tunisie, 2016, P77.

