

استخدام التكلفة المستهدفة لتخفيض سعر الخدمات الصحية دراسة حالة قسم  
الأشعة مستشفى طب العيون -بسكرة-

Using the target cost to reduce the price of health services case  
study of Radiology Department, Ophthalmology Hospital-Biskra-

حبشي أسماء، جامعة محمد خيضر، مخبر مالية بنوك وإدارة الأعمال  
[asma.habchi@univ-biskra.dz](mailto:asma.habchi@univ-biskra.dz)

تومي ميلود، جامعة محمد خيضر، مخبر مالية بنوك وإدارة الأعمال  
[miloud.toumi@univ-biskra.dz](mailto:miloud.toumi@univ-biskra.dz)

تاريخ النشر: 06/06/2020

تاريخ القبول: 15/05/2020

تاريخ الاستلام: 06/04/2020

**ملخص:**

تعتبر التكلفة المستهدفة أسلوب لتحديد السعر التنافسي، لذا هدفت الدراسة إلى إبراز دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر صورة الصدر بقسم الأشعة، ومن أهم النتائج التي توصلنا إليها أن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في تخفيض سعر صورة الصدر مع تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة في سوق الخدمات الصحية.

الكلمات المفتاحية: التكلفة المستهدفة؛ التكلفة الحالية؛ صورة الصدر؛ فجوة التكلفة؛ مستشفى طب العيون.

تصنيف JEL: M490

**Abstract:**

The target cost is a procedure for determining the competitive price, so the study aimed to highlight the role of the target cost procedure in determining the price of the thorax image in the radiology department, and one of the most important results we found is that using the target cost procedure can contribute to reduce the price of the thorax image with the achievement of the institution's competitive advantage in the health services market.

.keyword: The target cost; The actual cost; The thorax image; The gap cost; The Ophthalmology hospital.

JEL classification code : M490

حبشي أسماء، الإيميل: [asma.habchi@univ-biskra.dz](mailto:asma.habchi@univ-biskra.dz)

## 1. مقدمة:

ضغظت المنافسة في عصرنا الحالي على المؤسسات لتتجه نحو مناهج حديثة في التسعير بهدف كسب الأسواق ورضا الزبون، ويتطلب هذا الأمر تحديد وتخفيض التكلفة إلى الحد الأدنى، لذا أصبح تحديث نظام التكاليف أمراً ضرورياً للوصول إلى قرارات تسعير رشيدة، ومن المناهج الحديثة في التسعير أسلوب التكلفة المستهدفة، والذي يعبر عن برنامج كامل لتخفيض التكاليف مع تلبية متطلبات الزبون، فهو منهج في التسعير تجاوز أوجه القصور في المناهج التقليدية.

ويعتبر قطاع الصحة من أهم القطاعات في أي اقتصاد، لذا عملت الجزائر منذ الاستقلال على تطويره من خلال مختلف التعديلات والإصلاحات المتبعة، مع تزويد المؤسسات الصحية بالتكنولوجيا والتقنية الطبية والخبرة العلمية بهدف تحسين الخدمات الصحية، ولتزايد تكاليف الرعاية الصحية بمعدل يفوق الزيادة في الميزانية الصحية، تم انتهاج النظام التعاقدى كنمط حديث في عملية التسيير الإداري بتفعيل العلاقة بين المؤسسات الصحية وهيئات الضمان الاجتماعي، للتحكم في التكاليف مع الحفاظ على المستوى المناسب للخدمات الصحية.

وقد تحددت مشكلة البحث في الإجابة على السؤال الرئيس التالي:

**كيف يتم استخدام التكلفة المستهدفة لتخفيض سعر صورة الصدر بقسم الأشعة في مستشفى طب العيون؟**

**حدود الدراسة:** تم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على خدمة التصوير الطبي للصدر بقسم الأشعة في المؤسسة العمومية الاستشفائية المتخصصة في طب العيون -بسكرة، باعتبارها من الخدمات الضرورية لإجراء العمل الجراحي ولتوفر المعلومات الكافية عن الخدمة، وقد اعتمدنا بيانات سنة 2018 للمؤسسة محل الدراسة لغرض إعداد الجانب التطبيقي.

**أهمية الدراسة:** إن تطبيق النظام التعاقدى يحتم على المؤسسات الإستشفائية البحث عن أساليب جديدة لتسعير خدماتها الصحية، خفض التكلفة وإرضاء الزبائن، في ظل المنافسة مع المؤسسات الخاصة كأسلوب التكلفة المستهدفة، وتعتبر هذه الدراسة من الدراسات الأولية التي تعالج كيفية استخدام التكلفة المستهدفة لتخفيض سعر الخدمة الصحية، كما أن القيام بهذه الدراسة سوف يمنح معرفة جديدة في القدرة على المنافسة لبقية المؤسسات الصحية.

أهداف الدراسة: يمكننا جمع أهداف هذه الدراسة في:

- التعرف على أساسيات أسلوب التكلفة المستهدفة؛
- محاولة استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمة الصحية؛
- تحديد مجالات وأهمية استخدام التكلفة المستهدفة في خفض تكاليف الخدمة الصحية؛
- تحديد وتطبيق خطوات التكلفة المستهدفة في خفض تكلفة التصوير الطبي للصدر بالأشعة (دراسة الحالة).

**خطة الدراسة:** للإجابة عن هذه الإشكالية قسمت الدراسة إلى المحاور التالية:

1. مقدمة
2. مدخل نظري لأسلوب التكلفة المستهدفة؛
3. تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مستشفى طب العيون بسكرة؛
4. نتائج الدراسة؛
5. الخاتمة.

**الدراسات السابقة:**

- دراسة سالم عبد الله حلس ومحمد حسن الحداد (2012) بعنوان "مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة"، دراسة ميدانية، فلسطين، هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات العاملة في قطاع غزة ومدى ملاءمة البيئة الصناعية الفلسطينية لتطبيق هذا المدخل، وخلصت الدراسة أن الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة على وعي وإدراك بمفهوم التكلفة المستهدفة إلا أنها لا تقوم باستخدام معادلة التكلفة المستهدفة بصورة علمية في تخفيض تكاليفها.

- دراسة سامي محمد أحمد غنيمي (2014) بعنوان "مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية"، دراسة تحليلية، مصر، هدفت الدراسة إلى محاولة التعرف على مدى إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في مجال خفض التكلفة وتسعير الخدمات في البنوك التجارية، وخلصت إلى أنه رغم الصعوبات التي قد تواجه

التطبيق في قطاع الخدمات المصرفية، إلا أن أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على دعم القدرة التنافسية ويدعم تحقيق الأهداف الاستراتيجية للبنوك.

- دراسة حسام مراجع مؤمن النعاس (2015) بعنوان "مدى قدرة شركة الإنماء للأسلاك والكابلات المساهمة على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة"، دراسة ميدانية، ليبيا، هدفت الدراسة إلى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بغرض تحقيق خفض في التكاليف، والذي يؤدي بدوره إلى تحقيق المزايا التنافسية، خلصت الدراسة إلى أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على أحد منتجات الشركة يوفر معلومات هامة تنبئ إلى ضرورة تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات.

- دراسة NorhafizaBaharudin&RuzitaJusoh (2015) بعنوان "إدارة التكلفة المستهدفة: دراسة حالة في شركة تصنيع السيارات"، دراسة ميدانية، ماليزيا، هدفت الدراسة إلى توضيح كيفية تطبيق إدارة التكلفة المستهدفة والعوامل الرئيسية التي تؤثر عليها في البيئة غير اليابانية، خلصت الدراسة إلى كيفية ممارسة إدارة التكلفة المستهدفة في ماليزيا مقارنة بالنموذج النظري الياباني، والعوامل الرئيسية التي تؤثر على تصميم عملية تنفيذها.

- الدراسات السابقة تم إجراؤها في بيئة صناعية أو خدمية بمجال المصرفية بعيدة عن البيئة الجزائرية والصحية، لذا تختلف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في أنها متعلقة بمؤسسة متخصصة في الخدمات الصحية وهي خدمة التصوير الطبي بالأشعة للصدر، لتخفيض تكلفتها دون المساس بنوعية الخدمة المقدمة.

## 2. مدخل نظري عن أسلوب التكلفة المستهدفة

1.2 تعريف أسلوب التكلفة المستهدفة: هو أسلوب قائم على التحديد المسبق لسعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف، وبذلك تحدد طرق الإنتاج اللازمة في حدود التكلفة المستهدفة، (COOPER & SLAGMULDER, 2004, P. 46) فهو أسلوب شامل لإدارة التكلفة يبين كل الأطراف الداخلية والخارجية للمؤسسة، والتي تتمثل في الزبائن والمصممين

والعاملين من أجل العمل معا من البداية إلى النهاية، بهدف إنتاج منتج يفي برغبات الزبائن وبأقل تكلفة ممكنة. (YOOK, KIM, & YOSHIKAWA, 2005, P. 7)

**2.2 مبادئ التكلفة المستهدفة:** تتمثل المبادئ الأساسية التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة في: (KWAH, 2004, pp. 44-45)

- **السعر يؤدي إلى التكلفة:** يتم تحديد السعر السوقي بناء على طلب الزبون وتفضيلاته؛
  - **التركيز على الزبائن:** بأخذ آرائهم حول المنتجات المفضلة، خصائصها وكم هم راغبين للدفع مقابل مستوى معين من الجودة؛
  - **التركيز على تصميم المنتج:** يتم التركيز على هذا المبدأ من البداية ليكون التصنيع في حدود التكلفة المستهدفة؛
  - **التركيز على تصميم العملية:** يكون من خلال اختيار التكنولوجيا اللازمة، والمصادر العالمية للمشتريات؛
  - **فرق العمل متعددة الوظائف:** يتعلق بحقيقة أن هذه الفرق مسؤولة عن كامل العملية الإنتاجية من البداية إلى النهاية؛
  - **تخفيض تكلفة دورة الحياة:** تشمل تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل وتكاليف الصيانة والتوزيع؛
  - **الاتجاه نحو سلسلة القيمة:** لما تكون التكلفة المتوقعة أعلى من التكلفة المستهدفة، يقوم المديرون بنظرة فاحصة على سلسلة القيمة لتحديد الفرص المتاحة لتخفيض التكاليف.
- 3.2 مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة:** يمكن تقسيم التكلفة المستهدفة إلى ثلاث مراحل أساسية هي:

**على مستوى السوق:** يتم في هذه المرحلة نقل الضغط الذي تواجهه المؤسسة إلى مصممي وموردي المنتج، عن طريق تحديد تكلفة المنتج المسموح بها، ويكون ذلك بعد تحديد سعر البيع المستهدف وخصم هامش الربح. (COOPER & SLAGMULDER, 1997, p.

1)

**تحديد السعر المستهدف:** يتم تحديد السعر المستهدف في نظام التكلفة المستهدفة بعد الأخذ بعين الاعتبار أربعة محددات أساسية: (Ansari & Bell, 1997, p. 33)

- حاجات ورغبات الزبائن المرتبطة بالخصائص والوظائف المادية والجمالية للمنتج؛
- السعر الذي يكون الزبائن مستعدين لدفعه مقابل الخصائص والوظائف التي تميز المنتج؛
- تحليل خصائص وأسعار المنتجات المنافسة؛
- الحصة السوقية للمنتج، وتحليل المنافسين.

**تحديد الربح المستهدف:** وذلك بناء على استراتيجية الربح طويل المدى للمؤسسة واستراتيجية حصة المنتج في السوق في المدى القصير، (HERGETH, 2002, p. 5) ويتحدد الربح المستهدف على أساس العائد على المبيعات الذي تريد المؤسسة تحقيقه بدلا من العائد على الاستثمار. (KWAH, 2004, p. 52)

**حساب التكلفة المستهدفة:** يتم حسابها بطرح الربح المستهدف من السعر المستهدف مع ضمان توفر جميع الوظائف الأساسية التي يريدها الزبائن في المنتج. (Meyssonnier, 2001, p. 120)

...**على مستوى المنتج:** في هذه المرحلة يركز مصممي المنتج على إيجاد طرق لتصميم منتجات ترضي زبائن المؤسسة عند مستوى تكاليف مسموح بها، فهي تستخدم هندسة القيمة لتحقيق هذا الهدف والتنسيق أو الاتصال مع موردي المؤسسة. (ساحري، 2017، صفحة 289)

...**على مستوى المركبات (الأجزاء):** والتي تتم في كثير من الحالات بالتوازي مع المرحلة الثانية، حيث يتم تجزئة المكونات إلى وظائف فرعية ومحاولة تخفيض تكلفة كل جزء على حده، مثل ما تم على مستوى المنتج. (عطوي، 2016، صفحة 113)

#### 4.2 استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لخفض التكلفة:

يقوم مهندسو المؤسسة ومصممو المنتج باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لغرض تحديد الحد الأقصى للتكلفة، الذي يفترض أن تتحقق بالمواد والموارد المطلوبة في عملية تصميم وتصنيع المنتج، وتكون مسؤوليتهم ابتكار منتجات ذات تكلفة مساوية أو أقل من التكلفة المستهدفة، ويزود هذا الأسلوب المديرين بالقدرة على السيطرة على تكاليف المنتج في مرحلة التخطيط، أيضا يمكن المديرين في البيئة التنافسية من تحليل المنتجات المحتمل إنتاجها قبل الالتزام بتخصيص الموارد اللازمة لإنتاجها، (شاكور نوري و حسن جمعة، 2014، صفحة 365)، وبالتالي الوصول إلى سعر تنافسي بعد وضعه على مستوى الأنشطة المستقبلية

المستهدفة بما يمكن من إجراء تحليل ضمني للأنشطة ومحاولة التخلص من الأنشطة التي لا تحقق قيمة.(يونس الشعباني، 2010، صفحة 23)

**5.2 خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة:**ذكرت العديد من الدراسات أن أسلوب التكلفة

المستهدفة يتميز بالعديد من الخصائص أهمها:(النعاس، 2015، الصفحات 141-142)

- هو أسلوب يتنبأ بالتكاليف المطلوبة ويحضر للإنتاج في نطاقها؛
- يمثل الوسيلة اللازمة للتعرف على المنتجات التي تحقق الأرباح الكافية والمطلوبة؛
- ينمي روح التعاون والابتكار لدى جميع العاملين بهدف إخراج المنتج بالصورة المطلوبة؛
- يصف خطة التطوير مع الأخذ في الاعتبار ديناميكية التسعير وتعقيد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين؛

- يطبق هذا الأسلوب في مرحلة تصميم وتطوير المنتج أي قبل الإنتاج؛  
- يعتبر أداة رقابية على نتائج القرارات المتعلقة بتصميم المنتج والأساليب التقنية المستخدمة أثناء مرحلة الإنتاج؛

- يساعد في خلق مستقبل تنافسي للمؤسسة من خلال التركيز على الإدارة الموجهة من السوق.

**6.2 أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة:**نظرا للمنافسة الحادة والتطور الهائل في تكنولوجيا نظم الإنتاج والمعلومات، ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة بهدف:(غنيمي، 2014، الصفحات 23-24)

- خفض تكلفة الإنتاج مع الحفاظ على الجودة والالتزام بالسعر المناسب للأسعار السائدة في السوق، والتوقيت المناسب وإرضاء الزبائن؛

- السعي نحو تحقيق الربح المستهدف، من خلال تحفيز العاملين في كافة المستويات الإدارية؛  
- السعي نحو تحقيق التخفيض المستمر لتكلفة الإنتاج من خلال إتباع سياسات التخطيط الاستراتيجي وزيادة فعالية تصميم وتطوير المنتجات.

- جذب الزبائن وتحسين الوضع التنافسي من خلال التطوير المستمر للمنتجات وبت روح الانتماء لدى العاملين بالمؤسسة؛

- التركيز على البيئة الخارجية للمؤسسة، من خلال التركيز على مواصفات المنتج ورغبات الزبائن والمنافسين للوصول إلى التكلفة التنافسية ومقارنتها بتكلفة منتج المؤسسة؛
- تحقيق الأهداف الاستراتيجية للإدارة العليا مع الحفاظ على الوضع التنافسي في الأجل الطويل وتحقيق أرباح مقبولة؛
- توفير احتياجات الزبائن وإشباع رغباتهم، بتقديم منتجات بجودة وسعر مناسبين ما يضمن الاستمرار في السوق؛

- إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يرسخ فكرة العمل بروح الفريق داخل المؤسسة.

**7.2 الصعوبات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:** يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة مدخل حديث في إدارة التكاليف ومن الصعوبات التي تواجه تطبيقها: **(سالم عبد الله طس، محمد حسن الحداد، 2012، الصفحات 307-308)**

- عدم توفر إطار مفاهيمي ومنهجية واضحة لتطبيق الأساليب الحديثة لخفض التكلفة والمحافظة على مستوى الجودة والأداء الوظيفي للوصول إلى التكلفة المستهدفة؛
- عدم توفر بيانات واضحة على أسعار المنافسين والأرباح المستهدفة لتحديد التكلفة المستهدفة؛
- عدم وضوح كيفية تخصيص الخفض في التكلفة الحالية لتتساوى مع التكلفة المستهدفة؛
- صعوبة استمرارية المحافظة على خطة التكلفة المستهدفة نتيجة التطور التكنولوجي السريع والمتزايد مع دخول منافسين جدد للسوق؛
- الآثار المتعارضة المترتبة على الاستغناء عن الأيدي العاملة كنتيجة حتمية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

### 3. تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مستشفى طب العيون بسكرة:

سيتم التطرق من خلال هذا العنصر إلى التعريف بالمؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة، من حيث نشأتها، ومهامها ثم التطرق إلى مراحل تقديم خدمة التصوير بالأشعة، واستخدام التكلفة التقليدية في تحديد سعر الخدمة الصحية، ثم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتحقيق التخفيض المستهدف لصورة الصدر بقسم الأشعة.

### 1.3 التعريف بالمؤسسة الإستشفائية المتخصصة في طب العيون:

أنشأت المؤسسة محل الدراسة تبعاً للمرسوم التنفيذي 465/97 المتضمن إنشاء المؤسسات الإستشفائية المتخصصة وسيرها، الموافق لـ: 02 ديسمبر 1997 الصادر عن وزارة الصحة وإصلاح المستشفيات، كما نصت المادة 02 من القرار رقم 027 المؤرخ في 2009/01/27 الصادر عن وزارة الصحة وإصلاح المستشفيات بإنشاء مصلحة ووحدات بالمؤسسة الإستشفائية المتخصصة في طب العيون مستشفى البوخاري-بسكرة كما هو موضح بالجدول التالي:

**الجدول 1: المصالح والوحدات المكونة للمؤسسة الإستشفائية المتخصصة**

المصالح	عدد الأسرة	الوحدات
طب أمراض العيون	40	استشفاء الرجال استشفاء النساء الفحص والاستجالات الكشف

المصدر: المادة 02 من ملحق القرار رقم 027 المؤرخ في 2009/01/27 من وزارة الصحة وإصلاح المستشفيات.

كما تم في وقت لاحق فتح صيدلية بالمؤسسة الإستشفائية تبعاً للقرار رقم 45 المؤرخ في 2013/02/26 الصادر عن وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات، المتضمن إنشاء مصلحة الصيدلية.

تقع المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون محل الدراسة بحي البوخاري وسط مدينة بسكرة، يحدها من جميع الجهات أحياء سكنية.

مهام المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة: حسب نص المادة 3 من المرسوم التنفيذي 465/97؛ وملحق المادة 02 من القرار رقم 027 المؤرخ في 2009/01/27 فإن المؤسسة الإستشفائية تتكون من هيكل واحد متخصص في طب أمراض العيون، وهي تغطي حاجات سكان ولاية بسكرة وبعض الولايات المجاورة مثل باتنة، خنشلة مسيلة، كما نصت كذلك المادة 05 من نفس المرسوم على مهام تقوم بها هاته المؤسسات في مجال نشاطها كما يلي:

. تنفيذ نشاطات الوقاية والتشخيص والعلاج وإعادة التكييف الطبي والاستشفاء؛

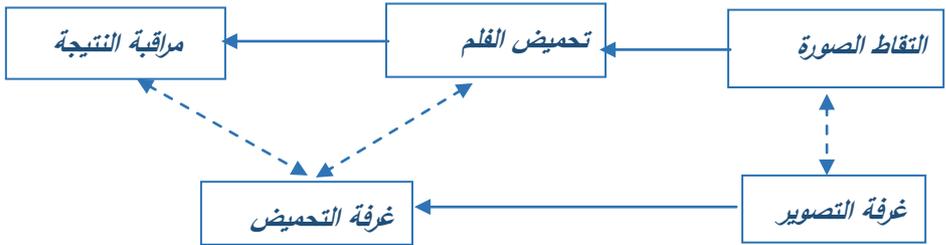
. تطبيق البرامج الوطنية والجهوية والمحلية للصحة؛

. المساهمة في إعادة تأهيل مستخدمي مصالح الصحة وتحسين مستواهم.

وذكر في المادة 06، 07 من نفس المرسوم بأنه يمكن استخدام المؤسسة الإستشفائية المتخصصة كميدان للتكوين الشبه الطبي والتسيير الاستشفائي على أساس اتفاقيات توقع مع مؤسسة التكوين، ويمكن اعتماد مؤسسة عمومية متخصصة أو جزء من هيكلها بناء على قرار مشترك بين الوزير المكلف بالصحة ووزير التعليم العاليضمان نشاطات استشفائية جامعية.

مراحل عملية أخذ صورة بالأشعة: تمر عملية التصوير بقسم الأشعة بثلاث مراحل، من خلال النقاط الصورة، تحميص الفلم واستخراج الصورة مع مراقبة النتيجة، وللقيام بالعملية يجب توفر غرفة للتصوير بها آلة الراديو، وغرفة أخرى للتحميص واستخراج الصورة بها آلة تحميص الفلم والكواشف اللازمة وأفلام وأدوات التصوير.

الشكل 1: مراحل التصوير بالأشعة



المصدر: من إعداد الباحثين

2.3 تحديد التكلفة والسعر الفعليين لصورة الصدر بقسم الأشعة: لوجود علاقة مباشرة بين قسم الأشعة والخدمات المقدمة في المؤسسة الإستشفائية، يصبح هذا القسم من الأقسام الرئيسية في المؤسسة محل الدراسة.

1.2.3 تحديد التكلفة الحالية لصورة الصدر بمستشفى طب العيون: يحتوي قسم الأشعة على مجموعة من التكاليف نوجزها في الجدول التالي:

الجدول 2: تكاليف قسم الأشعة (دج)

مصاريف قسم الأشعة	مصاريف مباشرة	مصاريف غير مباشرة
أجور عمال قسم الأشعة	1 733 767,00	-
مجموع نفقات الغذاء	-	-
مجموع تكلفة الصيدلية	1 557 170,00	-
لوازم متنوعة	-	155 347,00
مجموع تكلفة الصيانة	-	5 254,00
قسط اهتلاك غرفة قسم الأشعة	840,00	-
قسط اهتلاك العتاد الطبي	412 824,33	-
قسط اهتلاك العتاد غير طبي	-	-
قسط اهتلاك السترة العازلة	4 400,00	-
المجموع	3 709 001,33	160 601,00

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات قسم المحاسبة بالمؤسسة محل الدراسة

إضافة إلى المصاريف المشتركة والإدارية، مع ملاحظة أنه يوجد بقسم الأشعة نوعين من الصور، صور صدرية وصور جمجمة، حيث بلغ عدد الصور سنويا 3063 صورة، ومدة أخذ صورة واحدة من صور الصدر هي 15 دقيقة أما صورة الجمجمة 10 دقيقة.

مصاريف الأجر: يوجد بقسم الأشعة ثلاثة عمال للتصوير الطبي، حيث بلغت مصاريف الأجر السنوية 1 733 767 دج، يتم حساب نصيب الشعاع من مصاريف الأجر كالتالي:

تكلفة الدقيقة = (مجموع مصاريف الأجر) ÷ (المدة الإجمالية السنوية للتصوير بالدقائق)

$$43865 \div 1733767 = \text{تكلفة الدقيقة الواحدة}$$

$$\text{تكلفة الدقيقة الواحدة} = 39.53 \text{ دج}$$

المدة الاجمالية السنوية للتصوير = (مدة أخذ الصورة) × (عدد الصور سنويا)  
 تكلفة الصورة الواحدة = (تكلفة الدقيقة) × (مدة أخذ الصورة)  
 وهذا موضح في الجدول التالي:

الجدول 3: نصيب الصورة من مصاريف الأجور

الوحدة	صورة	دقيقة	دقيقة	دج	دج
نوع الصورة	عدد الصور سنويا	مدة أخذ الصورة	المدة الاجمالية	تكلفة الدقيقة	تكلفة الصورة
صورة جمجمة	416	10	4160	39,53	395,25
صورة صدرية	2647	15	39705	39,53	592,88
المجموع	3063	25	43865	-	988,13

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات قسم المحاسبة وقسم الاشعة بالمؤسسة محل الدراسة

يلاحظ من الجدول أن نصيب الصورة الصدرية الواحدة من تكاليف الأجور 592.88 دج،  
 مصاريف الصيدلية: بلغت مصاريف الصيدلية الخاصة بقسم الأشعة 1 557 170 دج،  
 لاستخراج تكلفة الفيلم الواحد قمنا بقسمة تكلفة علبة الأفلام على عدد الأفلام المتواجدة بالعلبة،  
 حيث كل علبة بها 100 فلم، كما قمنا بحساب نصيب الصورة من مصاريف الصيدلية من  
 خلال الجدول التالي:

الجدول 4: نصيب الصورة من مصاريف الصيدلية

الوحدة	صورة	دج	دج	بالمئة	دج
نوع الصورة	عدد الصور	تكلفة الفيلم	قيمة الصور	النسب	مصاريف الصيدلية
جمجمة	416	64,70	26 916,91	5%	72 496,52
الصدر	2 647	208,25	551 237,75	95%	1 484 673,48
المجموع	3 063	272,95	578 154,66	100%	1 557 170,00

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات قسم المحاسبة والصيدلية (أخذ كل الأرقام بعد الفاصلة)

حساب هامش الأمان الخاص بالصيدلية: يقدر هامش الأمان بـ: 10% من إجمالي مصاريف الصيدلية.

هامش الأمان = 155 717 دج لكل الأشعة، عدد اختبارات الأشعة لسنة 2018 هو 3063 ومنه نصيب الشعاع الواحد:  $155717 \div 3063 = 50.84$  دج.

مما سبق مصاريف الصيدلية الخاصة بشعاع الصدر =  $560.89 + 50.84 = 611.73$  دج.

مصاريف اللوازم المتنوعة: بلغت 155 347 دج، يتم حساب نصيب الصورة من اللوازم المتنوعة كما في الجدول التالي:

الجدول 5: نصيب الصورة من مصاريف اللوازم المتنوعة

الوحدة	صورة	دج	بالمئة	دج	دج
نوع الصورة	عدد الصور	قيمة الصور	نسب مئوية	نصيب الصور من المصاريف	نصيب الصورة من المصاريف
جمجمة	416	26 915,20	5%	7 231,99	17,38
الصدر	2 647	551 237,75	95%	148 115,01	55,96
المجموع	3 063	578 152,95	100%	155 347,00	73,34

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات قسم المحاسبة ومسؤول المخزن

حساب هامش الأمان الخاص بتوريدات اللوازم المتنوعة: يمثلها هامش الأمان 10% من إجمالي مصاريف اللوازم المتنوعة.

$$\text{هامش الأمان} = 10\% \times 155347$$

هامش الأمان = 15534.7 دج لكل الأشعة، عدد اختبارات الأشعة لسنة 2018 هو 3063 ومنه نصيب الصورة الواحدة:  $155347 \div 3063 = 50.84$  دج

مما سبق مصاريف اللوازم المتنوعة الخاصة بصورة الصدر =  $55.96 + 50.84 = 106.80$  دج

مصاريف الصيانة: بلغت 5 254 دج، يتم حساب نصيب الصورة من مصاريف الصيانة كما في الجدول التالي:

الجدول 6: نصيب الصورة من مصاريف الصيانة

الوحدة	صورة	بالمئة	دج	دج
نوع الصورة	عدد الصور	النسبة المئوية	نصيب الصور من المصروف	نصيب الصورة من الصيانة
جمجمة	416,00	5%	244,59	0,59
الصدر	2 647,00	95%	5 009,41	1,89
المجموع	3 063,00	100%	5 254,00	2,48

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات قسم المحاسبة

من الجدول يلاحظ أن نصيب الصورة الصدرية الواحدة من مصاريف الصيانة 1.89 دج. مجموع الاهتلاك: بلغ مجموع الاهتلاك 418064.33 دج، يتم حساب نصيب الصورة من الاهتلاك كما يلي:

الجدول 7: نصيب الصورة من مجموع الاهتلاك

الوحدة	صورة	بالمئة	دج	دج
نوع الصورة	عدد الصور	النسب المئوية	نصيب نوع الصور من الاهتلاك	نصيب الصورة من الاهتلاك
جمجمة	416,00	5%	19 462,47	46,78
الصدر	2 647,00	95%	398 601,86	150,59
المجموع	3 063,00	100%	418 064,33	197,37

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات قسم المحاسبة وقسم الأشعة بالمؤسسة

يلاحظ من الجدول أن نصيب الصورة الصدرية الواحدة من مجموع الاهتلاك الخاص بالقسم بلغ 150.59 دج.

المصاريف المشتركة: بلغت المصاريف المشتركة لكل الأقسام 18520228.93 دج، تم توزيعها حسب مجموع المصاريف في كل قسم، لتحديد المصاريف المشتركة الخاصة بقسم الأشعة حسب الجدول التالي:

الجدول 8: جدول التوزيع الأولي للتكاليف (دج)

الأقسام	مجموع التكاليف	نسب	مصاريف مشتركة	مج التوزيع الأولي
الإدارة	52 850 385,56	20,89%	3 869 309,66	56 719 695,22
العمليات	110 303 170,86	43,60%	8 075 572,58	118 378 743,44
قسم الأشعة	3 869 602,33	1,53%	283 303,32	4 152 905,65
قسم المخبر	15 077 259,77	5,96%	1 103 844,11	16 181 103,88
قسم الرجال	26 284 271,48	10,39%	1 924 337,63	28 208 609,11
قسم النساء	27 885 367,00	11,02%	2 041 557,86	29 926 924,86
استجالات	16 695 284,58	6,60%	1 222 303,78	17 917 588,36
المجموع	252 965 341,58	100%	18 520 228,93	271 485 570,51

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معطيات قسم المحاسبة

من الجدول يلاحظ أن المصاريف المشتركة الخاصة بقسم الأشعة بلغت 283303.32 دج، ويوجد بالقسم نوعين من الأشعة صدرية وجمجمة، للفصل بينهما نضرب في نسبة القيمة الخاصة بصورة الصدر، نجد المصاريف المشتركة الخاصة بالصور الصدرية كما يلي:

$$\text{مصاريف مشتركة خاصة بأشعة الصدر} = (283303.32) \times (0.95344342)$$

$$\text{مصاريف مشتركة خاصة بأشعة الصدر} = 270113.68 \text{ دج}$$

$$\text{نصيب شعاع الصدر من المصاريف المشتركة} = 2647 \div 270113.38$$

$$\text{نصيب شعاع الصدر من المصاريف المشتركة} = 102.04 \text{ دج.}$$

**المصاريف الإدارية:** بلغت المصاريف الإدارية 25. 56 733 237 دج لكل الأقسام، تم توزيعها حسب مجموع المصاريف في كل قسم بالنسبة لإجمالي المصاريف، لتحديد المصاريف الإدارية الخاصة بقسم الأشعة حسب الجدول التالي: من جدول التوزيع الثانوي نلاحظ أن المصاريف الإدارية الخاصة بقسم الأشعة بلغت 1100611.56 دج، ويوجد

بالقسم نوعين من الأشعة صدرية وجمجمة، للفصل بينهما نضرب في النسبة التي تبين قيمة الصور الصدرية وهذا ما سنوضحه:

$$(0.95344342) \times (1100611.56) = \text{مصاريف إدارية خاصة بصور الصدر}$$

$$1049370.85 = \text{مصاريف إدارية خاصة بصور الصدر}$$

$$(2647) \div (1049370.85) = \text{نصيب صورة الصدر الواحدة من المصاريف الإدارية}$$

$$\text{نصيب صورة الصدر الواحدة من المصاريف الإدارية} = 396.43 \text{ دج.}$$

نصيب الصورة الصدرية الواحدة من إجمالي المصاريف: لحسابها قمنا بجمع كل المصاريف المتعلقة بالصورة الصدرية كما يظهرها الجدول التالي

الجدول 10: تكلفة الصورة الصدرية الفعلية (دج)

المصاريف	الأجور	الصيدلية	لوازم متنوعة	صيانة	مج الاهتلاك	تكاليف مشتركة	تكاليف إدارية	المجموع
صورة الصدر	592,88	611,73	61,04	1,89	150,59	102,04	396,43	1916,6

المصدر: من إعداد الباحثين

### 2.2.3 تحديد السعر الفعلي لصورة الصدر بقسم الأشعة: بعد تحديد التكلفة الحالية لخدمة

التصوير الطبي بالأشعة للمصدر خلال عام 2018، كما هو موضح في الجدول رقم (10)،

يتم تحديد سعر البيع بناء على التكاليف، وهناك ثلاث طرق رئيسية للتسعير وهي:

- التسعير على أساس التكلفة الكلية؛

- التسعير على أساس التكلفة المتغيرة؛

- التسعير على أساس العائد على الاستثمار.

والطريقة التي تتبعها المؤسسة حالة اعتماد النظام التعاقدية هي التسعير على أساس

التكلفة الكلية بهامش ربح، ويتم بموجب هذه الطريقة تحديد سعر البيع بإضافة هامش الربح

إلى التكلفة الكلية التي تتضمن التكاليف المباشرة وغير المباشرة، الثابتة والمتغيرة، لتحقيق

صافي الربح المستهدف للمؤسسة الصحية، ويمثل هامش الربح نسبة مئوية من التكلفة الكلية.

ويتم تحديد سعر الخدمة من خلال لمعادلة التالية:

$$\text{سعر صورة الصدر} = \text{تكلفة الصورة} + \text{تكلفة الصورة} \times \text{نسبة هامش الربح}$$

$$\text{سعر صورة الصدر} = 1916.6 + 1916.6 \times 12\%$$

$$\text{سعر صورة الصدر} = 2146.59 \text{ دج}$$

### 3.3 تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة محل الدراسة:

**1.3.3 تحديد السعر المستهدف:** لتحديد السعر المستهدف يجب القيام بدراسة تسويقية، بغرض تحديد أسعار المنافسين العاملين في نفس المجال، يظهر الجدول التالي أبرز المنافسين المحليين وهي مراكز لخدمة التصوير الطبي بالأشعة:

**الجدول 11: تحديد أسعار المنافسين في سوق الخدمات الصحية (دج)**

تسعيرة أشعة الصدر	مكان العمل	المنافسين
1500	الحوزة-بسكرة	المركز الطبي للكشف بالأشعة " الحكيمة كريمة بن يحيى"
1500	الضلعة-بسكرة	مركز الفحص الطبي بالأشعة القدس
1480	حي الزمالة-بسكرة	مصحة الرازي (02)

المصدر: من اعداد الباحثين بالاعتماد على أسعار سوق الخدمات الصحية المحلي

من الجدول السابق نلاحظ أن أدنى سعر لخدمة التصوير الطبي بالأشعة كانت بمصحة الرازي (02) ب: 1480 دج، ومنه نتخذ من السعر 1450 دج سعرا مستهدفا لجذب الزبائن.

### 2.3.3 حساب التكلفة المستهدفة للخدمة الصحية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{السعر المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف}$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 1450 - (\text{التكلفة المستهدفة} \times 12\%)$$

$$1.12 \text{ التكلفة المستهدفة} = 1450$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 1450 \div 1.12$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 1294.64 \text{ دج.}$$

### 3.3.3 مقارنة التكلفة الحالية بالتكلفة المستهدفة لخدمة التصوير الطبي بالأشعة

للصدر: بناء على النتائج المتحصل عليها عند حساب التكلفة الحالية لسنة 2018 والتي بلغت 1916.6 دج، وهي التكلفة المقدرة لخدمة التصوير الطبي بالأشعة للصدر لسنة 2019،

وتوصلنا في المرحلة السابقة إلى تكلفة مستهدفة تقدر ب: 1294.64 دج، نقوم بحساب فجوة التكلفة بالعلاقة التالية:

**فجوة التكلفة = التكلفة المقدرة - التكلفة المستهدفة للخدمة**

$$\text{فجوة التكلفة} = 1294.64 - 1916.6$$

$$\text{فجوة التكلفة} = 621.96 \text{ دج}$$

نلاحظ أن هناك فجوة موجبة بين التكلفة المقدرة والتكلفة المستهدفة تقدر ب: 621.96 دج يجب العمل على تقليصها وهذا هو هدف المرحلة الموالية من الدراسة.

### 4.3 تحقيق التخفيض المستهدف للتكاليف بقسم الأشعة بالمؤسسة محل الدراسة:

**1.4.3 تحديد تكلفة صورة الصدر بعد التخفيض المستهدف:** للوصول إلى تكلفة منخفضة تحقق سعر منخفض يقترب من السعر المستهدف، نقوم باستغلال كامل الطاقة الإنتاجية لقسم الأشعة حيث يتم رفع عدد الصور السنوية إلى: 17280 صورة صدرية، 5760 صورة جمجمة، وهي تعبر على الاستخدام الكلي للطاقة الإنتاجية لقسم الأشعة، ولتغطية هذه الزيادة يجب إضافة 6 عمال إضافيين، تصبح التكاليف كما يلي:

**الأجور:** عند إضافة 6 عمال بقسم الأشعة تصبح الأجور السنوية:  $(3 \times 1733767) = 5201203$  دج

$$\text{تكلفة الدقيقة الواحدة} = 23\ 040 \div 5\ 201\ 301$$

$$\text{تكلفة الدقيقة الواحدة} = 16.42 \text{ دج}$$

نصيب الصورة من الصدرية من مصاريف الأجور:  $15 \times 16.42 = 246.27$  دج  
**الصيدلية:** عند زيادة عدد الأفلام المستهلكة إلى 23040 تصبح مصاريف الصيدلية 11713091 دج، يصبح نصيب الصورة الصدرية الواحدة مصاريف الصيدلية 614.23 دج  
**حساب هامش الأمان:** يقدر هامش الأمان ب: 10% من إجمالي مصاريف الصيدلية.

$$\text{هامش الأمان} = 10\% \times 11713091$$

$$\text{هامش الأمان} = 1171309.10 \text{ دج لكل الأشعة، عدد اختبارات الأشعة} 23\ 040 \text{ شعاع}$$

$$\text{ومنه نصيب الشعاع الواحد: } 1171309.10 \div 23040 = 50.83 \text{ دج}$$

دج. مما سبق مصاريف الصيدلية الخاصة بشعاع الصدر = 614.23 + 50.83 = 665.06

لوازم متنوعة: عند زيادة عدد الأفلام المستهلكة إلى 23040 تصبح مصاريف اللوازم المتنوعة 1168525.92 دج، ونصيب الصورة الصدرية من مصاريف اللوازم المتنوعة 61.76 دج.

حساب هامش الأمان الخاص بتوريدات اللوازم المتنوعة: يمثل هامش الأمان 10% من إجمالي مصاريف اللوازم المتنوعة.

$$\text{هامش الأمان} = 10\% \times 1168525.92$$

هامش الأمان = 116852.59 دج لكل الأشعة، عدد الصور المقدرة هو 23040

ومنه نصيب الصورة الواحدة:  $116852.59 \div 23040 = 5.07$  دج.

مما سبق مصاريف اللوازم المتنوعة الخاصة بصورة صدرية:  $61.76 + 5.07 = 66.83$  دج.

الصيانة: عند زيادة عدد الأفلام المستهلكة إلى 23040 تصبح مصاريف الصيانة 39520.78 دج، يصبح نصيب الصورة الصدرية الواحدة من مصاريف الصيانة 2.07 دج.

مجموع الاهتلاك: عند زيادة عدد الأفلام المستهلكة إلى 23040 تبقى مجموع أفساط الاهتلاك 418064.33 دج، يصبح نصيب الصورة الصدرية الواحدة من مجموع الاهتلاك 21.92 دج.

المصاريف المشتركة: بلغت المصاريف المشتركة لكل الأقسام 18520228.93 دج، تم توزيعها حسب مجموع المصاريف في كل قسم، لتحديد المصاريف المشتركة الخاصة بقسم الأشعة حسب الجدول التالي:

الجدول 12: التوزيع الأولي للتكاليف بعد التخفيض المستهدف (دج)

الأقسام	مجموع التكاليف	نسبة التكلفة لإجمالي التكاليف	مصاريف مشتركة	مج التوزيع الاولي
الإدارة	52 850 382,56	8,29%	1 535 400,36	54 385 782,92
قسم العمليات	378 791 681,86	59,42%	11 004 591,75	389 796 273,61

19 079 138,38	538 635,55	2,91%	18 540 502,83	قسم الأشعة
39 842 328,59	1 124 814,65	6,07%	38 717 513,94	قسم المخبر
68 570 173,53	1 935 849,10	10,45%	66 634 324,43	قسم الرجال
67 155 443,63	1 895 908,94	10,24%	65 259 534,69	قسم النساء
17 180 313,16	485 028,58	2,62%	16 695 284,58	استجالات
656 009 453,82	18 520 228,93	100%	637 489 224,89	المجموع

المصدر: من إعداد الباحثين

من الجدول يلاحظ أن المصاريف المشتركة الخاصة بقسم الأشعة بلغت 538635.55 دج، يوجد بالقسم نوعين من الأشعة صدرية وجمجمة، للفصل بينهما نضرب في نسبة القيمة الخاصة بصورة الصدر، نجد المصاريف المشتركة الخاصة بالصورة الصدرية هذا ما سنوضحه:

$$\text{مصاريف مشتركة خاصة بصور الصدر} = (538635.55) \times (0.906151169)$$

$$\text{مصاريف مشتركة خاصة بصور الصدر} = 488085.23 \text{ دج}$$

$$\text{نصيب صورة الصدر الواحدة من المصاريف المشتركة} = (488085.23) \div (17280)$$

$$\text{نصيب صورة الصدر من المصاريف المشتركة} = 28.24 \text{ دج}$$

**المصاريف الإدارية:** بلغت المصاريف الإدارية 54385782.92 دج لكل الأقسام، تم توزيعها حسب مجموع المصاريف في كل قسم بالنسبة لإجمالي المصاريف، لتحديد المصاريف الإدارية الخاصة بقسم الأشعة حسب الجدول التالي: من الجدول يلاحظ أن المصاريف الإدارية الخاصة بقسم الأشعة بلغت 1724722.51 دج، يوجد بالقسم نوعين من الأشعة صدرية وجمجمة، للفصل بينهما نضرب في نسبة القيمة الخاصة بصورة الصدر، نجد المصاريف الإدارية الخاصة بالصورة الصدرية وهذا ما سنوضحه:

$$\text{مصاريف إدارية خاصة بصور الصدر} = 1724722.51 \times 0.906151169$$

$$\text{مصاريف إدارية خاصة بصور الصدر} = 1562860.22$$

$$\text{نصيب صورة الصدر الواحدة من المصاريف الإدارية} = 1562860.22 \div 17280$$

نصيب صورة الصدر من المصاريف الإدارية = 90.44 دج.  
تكلفة صورة صدرية واحدة بعد التخفيض المستهدف: لحسابها قمنا بجمع كل المصاريف الخاصة بقسم الأشعة كما يظهرها الجدول التالي:

**الجدول 14: تكلفة الصورة الصدرية بعد التخفيض (دج)**

المصاريف	الأجور	الصيدلية	لوازم متنوعة	صيانة	مج الاهتلاك	تكاليف مشتركة	تكاليف إدارية	المجموع
صورة الصدر	246,27	665,06	66,83	2,07	21,92	28,24	90,44	1120,83

المصدر: من إعداد الباحثين

### 2.4.3 حساب سعر صورة الصدر بعد التخفيض المستهدف في التكاليف:

بعد تحديد تكلفة الصورة الصدرية بعد التخفيض، نحدد سعر هذه الخدمة كما يلي:

$$\text{سعر صورة الصدر} = 1120.83 + 12 \times 1120.83 \%$$

$$\text{سعر صورة الصدر} = 1255.33 \text{ دج}$$

**الجدول 15: المقارنة بين مختلف التكاليف والأسعار (دج)**

التكلفة التقديرية	السعر التقديري	التكلفة المستهدفة	السعر المستهدف	التكلفة بعد التخفيض	السعر بعد التخفيض
1916.6	2146.59	1294,64	1450	1120.83	1255.33

المصدر: من إعداد الباحثين

لما كان السعر المستهدف 1450 دج كانت التكلفة المستهدفة 1294.64 دج، بعد القيام بعمليات التخفيض وصلنا إلى سعر 1255.33 دج وتكلفة 1120.83 دج، ومنه السعر والتكلفة اللذان تم التوصل إليهما يجعلان من المؤسسة الصحية أكثر تنافسية في سوق الخدمات الصحية.

هنا نكون قد حققنا هدف الدراسة المحدد في إشكالية بحثنا، حيث تمكنا من استخدام التكلفة المستهدفة لتخفيض تكلفة خدمة تصوير الصدر بقسم الأشعة في مستشفى طب العيون بسكرة.

#### 4. نتائج الدراسة:

- من خلال الإطار النظري والدراسة التطبيقية، تم التوصل إلى النتائج التالية:
- في ظل معطيات البيئة الاقتصادية الحديثة أصبحت المؤسسات مطالبة بتوفير خدمات ذات جودة عالية وتكلفة منخفضة؛
  - أصبحت أسعار الخدمات تحدد في السوق وبالتالي الانتقال من طريقة تحديد السعر بناء من التكلفة إلى تحديد التكلفة بناء على السعر؛
  - التكلفة المستهدفة أسلوب لتحديد السعر التنافسي، واستراتيجية المؤسسة بالنسبة للأرباح المراد تحقيقها؛
  - بناء على أسلوب التكلفة المستهدفة يتم اتخاذ إجراءات لتخفيض التكلفة بالقدر الذي يجعل المؤسسة قادرة على امتصاص الفجوة الموجبة بين التكلفة الحالية والتكلفة المستهدفة؛
  - أسلوب التكلفة المستهدفة يجعل من المؤسسة الصحية أكثر تنافسية في سوق الخدمات الصحية؛
  - من الصعوبات التي تواجه المؤسسات الصحية أن أغلب تكاليفها ثابتة بفعل الاستثمارات الضخمة في المباني والأجهزة والمعدات الطبية إضافة إلى رواتب الموظفين الشهرية، مما يوجب العمل بكامل طاقتها الإنتاجية حتى تحقق التكلفة المستهدفة.

#### 5. الخاتمة:

من خلال هذه الورقة البحثية تم إبراز محدودية أنظمة التكاليف التقليدية في ظل التطورات الحديثة للبيئة الاقتصادية خاصة في مجال الخدمات الصحية، ففي حال التطبيق الصارم لمرسوم النظام التعاقدية والذي يلزم المؤسسة الصحية بتحديد تكلفة الخدمة والعمل على جذب الزبون باعتبارها محل منافسة مع مقدمي الخدمات الخواص، فاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في تحديد السعر الذي يلقي قبولا من الزبائن وفي حدود امكانياتهم، وعلى أساس هذا السعر يتم تحديد التكلفة المستهدفة والعمل على عدم تخطيها بالاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، والطاقة الإنتاجية الكاملة مع تعاون كل من الطاقم الطبي والإداري للمؤسسة الصحية، وفي ظل النتائج السابقة خلصت الدراسة إلى التوصيات التالية:

- ضرورة إعادة النظر في أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية المطبقة في المؤسسات الخدمية، لأن البيئة الحديثة تتطلب أساليب تحديد وقياس وعرض المعلومة التكاليفية بما يلائم المتطلبات التكنولوجية ذات المنافسة القوية؛
- العمل على رفع درجة كفاءة المحاسبين وتدريبهم للعمل في أقسام التكاليف؛
- انشاء قسم للبحوث والتطوير، من أجل دراسة السوق والمنافسين وتزويد المؤسسة بالمعلومات اللازمة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة؛
- الاهتمام بجميع مراحل تقديم الخدمة عند قياس تكلفة الخدمة الصحية، وانشاء فريق عمل متعدد الخصائص مهمته تحقيق أسلوب التكلفة المستهدفة؛
- ضرورة إدراك محاسبي المؤسسة بالمزايا المتحققة من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة؛
- تفعيل دور نظم محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية، وتوفير الكفاءات العلمية والعملية القادرة على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

### قائمة المراجع باللغة العربية

1. اليزيد ساحري. (جوان، 2017). نظام التكلفة المستهدفة: مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة. 7(3)، الصفحات 282-294.
2. حسام مراجع مؤمن النعاس. (2015). مدى قدرة شركة الانماء لأسلاك والكابلات المساهمة على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة. مجلة المختار للعلوم الاقتصادية، 02(04)، الصفحات 132-174.
3. حيدر شاكر نوري، و محمود حسن جمعة. (2014). تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية. مجلة ديالي(63)، الصفحات 345-383.
4. راضية عطوي. (2016). التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف-دراسة حالة: تخفيض تكلفة صنوبر من نوع Prima لشركة Saniak. مجلة الأبحاث الاقتصادية(15)، الصفحات 107-129.
5. سالم عبد الله حلس، محمد حسن الحداد. (2012). مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة. مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، 20(02)، الصفحات 301-330.
6. سامي محمد أحمد غنيمي. (2014). مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية. مجلة البحوث التجارية(01)، الصفحات 51-2.
7. صالح ابراهيم يونس الشعباني. (2010). التغيير في استراتيجيات خفض الكلف وأثارها. مجلة تنمية الريفدين، 32(98)، الصفحات 9-33.

## قائمة المراجع باللغة الأجنبية

1. Ansari, S., & Bell, J. (1997). *Target Costing*. IRWIN McGraw Hill.
2. COOPER, R., & SLAGMULDER, R. (1997, February 25). Factors Influencing The Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice. Claremont Graduate School, California: Claremont Graduate University.
3. COOPER, R., & SLAGMULDER, R. (2004). Achieving Full-Cycle Cost Management. *MTSloan Management Review*, 46(1), pp. 45-52.
4. HERGETH, H. (2002). Target Costing In the Textile Complex. *Journal of Textile and Apparel Technology and Management*, 2, pp. 1-10.
5. KWAH, D. G. (2004). Target Costing In Swedish Firms-Fiction, fad or fact? an empirical study of some Swedish firms(Masters Thesis). School of Economics and Commercial Law, Sweden: Goteborg University.
6. Meyssonier, F. (2001, décembre). Le Target Costing: Un Eta De L'Art. *Finance controle stratégie*, 4(4), pp. 113-138.
7. YOOK, K.-H., KIM, I.-W., & YOSHIKAWA, T. (2005). Target Costing in Industry-Evidence from Japan. *Construction Accounting and Taxation*, 15(3), pp. 5-18.