



الموضوع

استخدام التكلفة المستهدفة للتحكم في تسعير الخدمات الصحية دراسة حالة المؤسسة الإستشفائية لطب العيون بسكرة

أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية
تخصص: محاسبة

إشراف الأستاذ الدكتور:
تومي ميلود

إعداد الطالبة:
حبشي أسماء

لجنة المناقشة

الرقم	أعضاء اللجنة	الرتبة	الصّفة	مؤسسة الانتماء
01	تومي ابراهيم	أ.م.أ	رئيسا	جامعة بسكرة
02	تومي ميلود	أ.ت.ع	مشرفا	جامعة بسكرة
03	جودي محمد رمزي	أ.م.أ	ممتحنا	جامعة بسكرة
04	بروبة إلهام	أ.م.أ	ممتحنا	جامعة بسكرة
05	فؤاد عز الدين	أ.م.أ	ممتحنا	جامعة سوق أهراس
06	مشري محمد ناصر	أ.م.أ	ممتحنا	جامعة سوق أهراس

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

(ومن الناس والدواب والأنعام مختلفون ألوانه

كذلك إنما يخشى الله من عباده العلماء إن الله

عزيز خفور)

(فاطر: 28)

شكر وعرفان

الحمد لله كثيرا طيبا مباركا فيه

ربنا لك الحمد لأنك هديتنا لهذا وما كنا لنهتدي لولا أن هديتنا

أتقدم بشكري إلى كل من أمانني على القيام بهذا العمل المتواضع خاصة المشرف

الأستاذ الدكتور "تومي ميلود" الذي كان سندا لي بنصائحه وارشاداته القيمة

أشكر جميع الأساتذة الأفاضل أعضاء لجنة المناقشة الموقرين على منحي شرف

مناقشتهم لي، وإبداء ملاحظاتهم القيمة التي بها نتطلع للمستقبل

كما أتقدم بخالص الامتنان للأساتذة بركات فايزة، خان أحلام، جوامع سماعيلين.

أتوجه بخالص الشكر والتقدير إلى جميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية

وعلوم التسيير

كما لا أنسى كل من قدم لي يد العون من موظفي المؤسسة العمومية الاستشفائية

لطب العيون - بسكرة، وأخص بالذكر السيد مدير المؤسسة الاستشفائية لطب

العيون - بسكرة، والسيد صولة رياض المدير الفرعي للنشاطات الصحية، حمزة

وبسبكري نزهة

إلى كل من ساهم في دعم هذا البحث من أساتذة وزملاء وموظفين ممن استفدت

من آرائهم وتوجيهاتهم وملاحظاتهم

الإهداء

أهدي عملي المتواضع إلى أعز ما أملك والداي أطال الله عمرهما

إلى قرة عيني ابنتي ملاك ولجين

إلى إخوتي وأخواتي

إلى صديقاتي

إلى كل من تمنى لي النجاح

إلى زملائي طلبة الدكتوراه دفعة 2017

إلى كل من عرفه أسماء

الملخص

تعد التكلفة المستهدفة أسلوباً لتحديد السعر التنافسي واستراتيجية المؤسسة لتحقيق الأرباح المخططة على المدى البعيد. هدفت الدراسة إلى تبيان طريقة استخدام هذا الأسلوب للتحكم في تسعير الخدمات الصحية بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون بسكرة، وذلك بالتعرف على هذا المنهج الحديث في التسعير ومحاولة تطبيقه على عملية "الساد".

توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها: أسلوب التكلفة المستهدفة قائم على التحديد المسبق لسعر البيع وهامش الربح وبالتالي تحديد طريقة الإنتاج في حدود التكلفة المستهدفة، مع وجود إمكانية لاستخدام هذا الأسلوب في تسعير الخدمات الصحية، فمعظم التكاليف يتم تحديدها في مرحلة التصميم، ففي حالة إنتاج الخدمة وطرحها للسوق لا يمكن تخفيض التكلفة بما يتوافق مع أسعار المنافسين، الأمر الذي يؤثر على ربحية المؤسسة الصحية حال تطبيق النظام التعاقدى في البيئة الجزائرية، وبعد محاولة تنفيذ هذا الأسلوب والمساهمة في حساب سعر عملية "الساد" تبين أنه يوفر معلومات هامة حول تخفيض التكاليف إلى القيمة التي تجعل أسعار خدماتها في مستوى مقبول من طرف الزبائن.

الكلمات المفتاحية: التكلفة المستهدفة؛ تسعير الخدمات الصحية؛ عملية الساد؛ المؤسسة الاستشفائية لطب العيون.

Abstract

The target cost is a procedure for determining a competitive price, also it is the institution's strategy in order to achieve the planned profits in the long-term, therefore; the study aimed to clarify the technique of using this procedure to control the pricing of health services in the Ophthalmology of Biskra Hospital; additionally this study putted forward to identify this modern procedure in pricing, moreover; for trying to apply it to "Cataract" operation.

As a result; the study reached many important results which are: The target cost procedure is based on the prior determination of the selling price and the profit margin, consequently; it can determine the production method within the target cost limits, furthermore; it has the possibility of using this procedure in pricing health services, because most of the costs are determined at the design stage. In the case of service production and its presentation in the market; the cost cannot be reduced in line with competitors' prices, and thus mainly affects the profitability of the health institution when the contractual system is implemented in the Algerian environment. After trying to implement this procedure in the health institution it can be contributed for calculating the price of the "Cataract" operation, so the target cost clearly provides important information about reducing costs that makes the services prices at a level that can be acceptable to the customers.

Key words: the target cost, health service pricing, Cataract operation, Hospital Ophthalmology Institution.

فهرس المحتويات

الصفحة	الموضوع
/	آيات قرآنية
/	شكر وعران
/	الاهداء
/	الملخص
/	فهرس المحتويات
I	قائمة الجداول
V	قائمة الأشكال
أ-ي	مقدمة
1	الفصل الأول: مدخل إلى أسلوب التكلفة المستهدفة
2	تمهيد
2	المبحث الأول: محاسبة التكاليف
2	المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف
11	المطلب الثاني: نظم تحديد التكلفة
17	المطلب الثالث: نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية
26	المبحث الثاني: أسلوب التكلفة المستهدفة
27	المطلب الأول: ماهية التكلفة المستهدفة
36	المطلب الثاني: تقدير التكلفة المستهدفة
47	المطلب الثالث: متطلبات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة
54	خلاصة الفصل
55	الفصل الثاني: تسعير الخدمات الصحية
56	تمهيد
56	المبحث الأول: ماهية الخدمات الصحية

56	المطلب الأول: الخدمات الصحية
71	المطلب الثاني: طبيعة الحاجة للخدمات الصحية
75	المبحث الثاني: متطلبات تسعير الخدمات الصحية
75	المطلب الأول: التسعير
82	المطلب الثاني: سياسات تسعير الخدمات الصحية
91	المطلب الثالث: استراتيجيات تسعير الخدمات الصحية
98	خلاصة الفصل
99	الفصل الثالث: استخدام التكلفة المستهدفة كأساس للتحكم في تسعير الخدمات الصحية
100	تمهيد
100	المبحث الأول: أسس التحكم في تسعير الخدمات الصحية
100	المطلب الأول: متطلبات استراتيجية التسعير
110	المطلب الثاني: التحكم بقرارات التسعير
122	المطلب الثالث: تأثير المدى الزمني على قرارات التسعير
133	المبحث الثاني: التكلفة المستهدفة كأسلوب للتحكم بتسعير الخدمات الصحية
133	المطلب الأول: المدخل الاقتصادي والمحاسبي في التسعير
141	المطلب الثاني: تحديد أسعار الخدمات الصحية بأسلوب التكلفة المستهدفة
146	خلاصة الفصل
147	الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة
148	تمهيد
148	المبحث الأول: المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة
148	المطلب الأول: ماهية المؤسسة العمومية الاستشفائية
154	المطلب الثاني: التعريف بالمؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة محل الدراسة
160	المبحث الثاني: واقع حساب التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة
160	المطلب الأول: نظام التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة

165	المطلب الثاني: خطوات حساب التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة
181	المطلب الثالث: واقع تكلفة عملية «الساد» بالليزر
187	المبحث الثالث: مساهمة في التحكم في تسعير عملية «الساد» باستخدام التكلفة المستهدفة
189	المطلب الأول: محاولة حساب تكاليف كل مرحلة من مراحل عملية «الساد»
223	المطلب الثاني: محاولة تحديد التكلفة المستهدفة للعملية محل الدراسة
225	المطلب الثالث: مساهمة في تخفيض تكلفة العملية
245	خلاصة الفصل
247	خاتمة
251	قائمة المراجع

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
13	أمثلة لاستخدامات نظام تكاليف الأوامر في المؤسسات	1
15	الفرق بين نظام تكاليف الأوامر ونظام تكاليف المراحل	2
17	مقارنة بين المداخل التقليدية والمداخل الحديثة للتكلفة	3
154	المصالح والوحدات المكونة لها التابعة للمؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون - بسكرة	4
155	مصلحة الصيدلية على مستوى المؤسسة الاستشفائية المتخصصة محل الدراسة	5
156	توزيع المورد البشري بالمؤسسة العمومية الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة	6
156	توزيع أفراد القطاع الطبي داخل أقسام المؤسسة محل الدراسة	7
156	توزيع أفراد القطاع شبه الطبي داخل أقسام المؤسسة محل الدراسة	8
157	توزيع العمال المهنيين داخل أقسام المؤسسة محل الدراسة	9
161	الخدمات المقدمة بالهيكل الصحية للمؤسسة محل الدراسة	10
167	مصاريف الأجور لسنة 2018	11
168	مصاريف المواد والمستلزمات الصيدلانية والمعدات والأدوات الطبية الصغيرة لسنة 2018	12
169	مصاريف اللوازم المتنوعة والمعدات والتجهيزات المختلفة لسنة 2018	13
170	مصاريف الصيانة لسنة 2018	14
171	المصاريف المشتركة لسنة 2018	15
173	عدد وحدات العمل للأقسام الرئيسية	16
173	عدد وحدات العمل (R) بقسم الأشعة خلال سنة 2018	17
174	عدد وحدات العمل (B) في مخبر التحاليل الطبية خلال سنة 2018	18
175	عدد وحدات العمل (K) في قسم العمليات خلال سنة 2018	19
176	عدد وحدات العمل (K) في قسم العمليات خلال سنة 2018	20
178	التوزيع الأولي للمصاريف خلال سنة 2018	21

180	التوزيع الثانوي للمصاريف خلال سنة 2018	22
182	فاتورة توضح مصاريف عملية «الساد» حالة المريض غير مؤمن	23
184	فاتورة توضح مصاريف عملية «الساد» حالة المريض مؤمن	24
190	أقساط اهتلاك أقسام ومصالح مبنى الاستشفاء	25
192	التوزيع الأولي للمصاريف غير مباشرة	26
194	التوزيع الثانوي للمصاريف غير مباشرة	27
195	أقساط اهتلاك عتاد المخبر	28
196	تصنيف تكاليف المخبر	29
197	المدة الاجمالية السنوية لكل صنف من التحليل المخبرية	30
198	نصيب التحليل من الكاشف الخاص به	31
199	نصيب التحليل الواحد من مصاريف الصيدلية	32
199	نصيب الزبون من مصاريف الكمادات	33
200	نصيب نوع التحليل من قسط اهتلاك الجهاز الخاص به	34
201	أقساط اهتلاك عتاد قسم الأشعة	35
202	تصنيف مصاريف قسم الأشعة	36
203	المدة الاجمالية السنوية لكل نوع من الصور بقسم الأشعة	37
204	نصيب الصورة الصدرية من مصاريف الصيدلية	38
205	العمل الجراحي السنوي للفريق الأول	39
206	الوقت السنوي لعمل فريق العملية	40
206	نصيب عملية «الساد» من تكاليف الأجور	41
207	أقساط اهتلاك عتاد قسم طب العيون نساء	42
208	تصنيف مصاريف قسم طب العيون نساء	43
209	نصيب وحدة العمل من المصاريف المباشرة	44
209	أقساط اهتلاك غرفة ما قبل العملية	45
211	أدوية ما قبل العملية	46
211	مواد تنظيف وتطهير اليدين	47

211	أقساط اهتلاك عتاد قسم العمليات "الجناح الأول"	48
212	أقساط اهتلاك عتاد قسم العمليات "الجناح الثاني"	49
213	أقساط اهتلاك عتاد قسم العمليات "الجناح الثالث"	50
214	أقساط اهتلاك عتاد غرفة التعقيم	51
214	تصنيف مصاريف قسم العمليات	52
215	الأدوات والمواد الخاصة بالعملية	53
216	الأدوية الخاصة بالعملية	54
217	أقساط اهتلاك الأجهزة الطبية الخاصة بعملية «الساد»	55
217	العدد والوقت الإجمالي السنوي لكل العمليات السنوية لسنة 2018	56
219	نصيب العملية من الأجور	57
220	أقساط اهتلاك عتاد غرفة الاستيقاظ	58
221	أدوية ما بعد العملية	59
221	تحديد التكلفة الحالية لعملية «الساد»	60
223	تصنيف تكاليف مراحل العملية	61
224	تحديد أسعار المنافسين في سوق الخدمات الصحية	62
225	التخفيض اللازم في كل مرحلة للوصول إلى التكلفة المستهدفة	63
225	التخفيض اللازم في كل قسم من مرحلة ما قبل العملية	64
227	التغيرات المتوقعة بعد رفع عدد العمليات	65
227	المدة الاجمالية السنوية لكل صنف من التحاليل المخبرية بعد رفع عدد التحاليل السنوية	66
228	نصيب حزمة التحاليل من مصاريف الصيدلية بعد رفع عدد التحاليل المخبرية	67
229	نصيب الشخص الواحد من مصاريف الكمادات	68
229	نصيب نوع التحليل من قسط اهتلاك الجهاز الخاص به بعد رفع عدد التحاليل السنوية	69
231	المدة الاجمالية السنوية لكل نوع من الصور بعد رفع عدد العمليات السنوية	70
233	الوقت الإجمالي السنوي لعمليات الفريق الأول بعد رفع عدد العمليات	71
234	الوقت الإجمالي السنوي لعمل فريق العملية بعد رفع عدد العمليات	72
234	نصيب العملية من أجور فريق العملية بعد رفع عدد العمليات سنويا	73

237	تكاليف أجزاء مرحلة ما قبل العملية بعد تخفيض التكاليف	74
238	التخفيض اللازم بقسم العمليات في مرحلة العملية	75
239	العدد والوقت الإجمالي السنوي لكل العمليات السنوية بعد رفع عدد عمليات الفريق الأول	76
240	نصيب العملية من أجور فريق العملية بعد رفع عدد العمليات	77
241	تكاليف مرحلة العملية بعد تخفيض التكاليف	78
242	التخفيض اللازم في كل قسم من مرحلة ما بعد العملية	79
242	حساب نصيب العملية من تكاليف الزيارة	80
243	تحديد عناصر التكاليف لكل قسم وجزء من الخدمة لمرحلة ما بعد العملية بعد تخفيض التكاليف	81

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
21	التكاليف شبه متغيرة	1
38	المراحل الأساسية للتكلفة المستهدفة	2
39	تحديد الأسعار في أسلوب التكلفة المستهدفة	3
40	عناصر العائد على الاستثمار (ROI)	4
43	مثلث منطقة البقاء للمنتج	5
52	هيكلية التحليل المفكك	6
74	مستويات الخدمة الصحية (زهرة الخدمة الصحية)	7
102	تخطيط استراتيجية التسعير	8
103	العوامل المؤثرة على استراتيجيات التسعير	9
110	علاقة السعر بباقي عناصر المزيج التسويقي	10
116	دوال الإيرادات والتكاليف	11
118	خريطة التعادل	12
124	الحالات المختلفة للإفصاح عن تكلفة وحدة المنتج	13
134	العلاقة بين التكلفة الحدية والإيراد الحدي في سوق المنافسة التامة	14
135	العلاقة بين التكلفة الحدية والإيراد الحدي في سوق المنافسة الاحتكارية	15
139	النموذج التقليدي للتسعير	16
158	الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون - بسكرة	17
166	خطوات حساب التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة	18
188	مراحل اجراء عملية «الساد»	19

مقدمة:

اتسمت بيئة الأعمال الحديثة بالتطور السريع في تكنولوجيا الانتاج وافتتاح الأسواق، التي كان لها تأثير على "نظم التكاليف التقليدية" التي لا تعتمد على السوق في تحديد الأسعار، وصاحب هذا التطور مجموعة من التحديات التي تهدد المؤسسات بعدم القدرة على الاستمرارية لزيادة حدة المنافسة.

استجابة لمتطلبات التنافس مواجهة المنافسة السعرية منحت محاسبة التكاليف العديد من الأساليب والأدوات الحديثة، مع خلق فرص أكبر لخفض التكلفة، علما أنها لا تعتبر هدفا بل وسيلة لتحسين الوضع التنافسي حيث تضمن هذه الأساليب تحقيق أهداف المؤسسة.

ومن بين هذه الأساليب التكلفة المستهدفة، "Target Costing" الذي يعتمد على التسعير القائم على السوق والمستهلك ضمن مواصفات محددة مسبقا للمنتج، معتمدا على فكرة تخفيض تكاليف المنتج مركزا على المراحل القبلية لدورة حياته، فالقرارات المتخذة في هذه المراحل هدفها أمثلة الأداء المستقبلي للمنتج، لأن عوامل التكلفة الأكثر أهمية تكون في المراحل الأولى للإنتاج، كما أن الفرص المتاحة لتخفيض التكاليف أثناء هذه المراحل تكون أوفر من تلك التي تكون متاحة عند الإنتاج، وقد ظهر هذا الأسلوب في اليابان من خلال "صناعة السيارات" كانت نتائج تطبيقه تفوق تلك الشركات على غيرها في مجال كسب أسواق جديدة.

يعد قطاع الخدمات في الكثير من دول العالم من أهم القطاعات خاصة عند زيادة الطلب عليها فأصبحت لا تقل أهمية عن السلع المادية، ومن بين القطاعات الخدمائية التي تحتل موقعا متميزا نجد قطاع الصحة لاهتمامه بصحة الانسان، حيث خصصت الدول الغربية نسبة عالية من ميزانيتها للرعاية الصحية.

عملت الجزائر منذ الاستقلال على النهوض بهذا القطاع وتطويره من خلال مختلف التعديلات وسلسلة الإصلاحات المتبعة مزودة المؤسسات الصحية بما هو جديد في مجال "التكنولوجيا والتقنيات الطبية والخبرات العلمية بهدف تحسين الخدمات الصحية".

ومع زيادة تكاليف الرعاية الصحية بمعدل يفوق مخصصات الميزانية العمومية للصحة، وُجب البحث عن استراتيجيات لعقلنة استخدام الموارد المالية التحكم في التكاليف والحفاظ على المستوى المناسب للخدمة، كان ذلك بتفعيل "النظام التعاقدية" كنمط حديث في عملية التسيير الإداري، بالإضافة إلى محاولة استخدام محاسبة التكاليف وتطبيقها بمختلف المؤسسات الصحية العمومية، وفي ظل خصائص الخدمات الصحية ومع صعوبة تحديد تخطيط ورقابة تكاليفها بدرجة عالية من الدقة، تم تطبيق "أنظمة التكاليف التقليدية" بشكل مبسط بالرغم ما استحدثت من نظم محاسبة تكاليف في هذا المجال.

إشكالية البحث:

أصبح النظام التقليدي للتسعير على أساس التكلفة غير مناسباً، لأن سعر البيع يحدده السوق، كما أن اهتمامات المؤسسات الصحية تغيرت استجابة للتغير الملحوظ في المحيط الاقتصادي.

ومما سبق ذكره يمكن صياغة الإشكالية التالية:

كيف يتم استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة للتحكم في تسعير الخدمات الصحية؟

وللإجابة على الإشكالية نطرح جملة من التساؤلات الفرعية:

1. ما المقصود بالتكلفة المستهدفة؟
2. كيف يتم تسعير الخدمات الصحية؟
3. هل يمكن استخدام التكلفة المستهدفة كأساس للتحكم في تسعير الخدمات الصحية؟
4. كيف تسعر الخدمات الصحية باستعمال التكلفة المستهدفة؟
5. هل توفر التكلفة المستهدفة معلومات حول ضرورة تخفيض التكاليف؟
6. هل توجد قدرة لدى إدارة المؤسسة الصحية محل الدراسة على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة؟
7. هل توجد معوقات عند تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة؟

فرضيات البحث:

1. التكلفة المستهدفة هي أسلوب لإدارة الأرباح وتخفيض التكاليف في ظل المنافسة.
2. أسعار "المنافسين" "التكاليف" "حجم الطلب" و"القوة الشرائية" من أسس التحكم في تسعير الخدمات الصحية.
3. توجد إمكانية لاستخدام التكلفة المستهدفة في تسعير خدمات المؤسسات الصحية العمومية.
4. يوفر أسلوب التكلفة المستهدفة معلومات حول ضرورة تخفيض التكاليف وتطوير الخدمات.
5. لا توجد قدرة لدى إدارة المؤسسة محل الدراسة لتبني أسلوب التكلفة المستهدفة.

أهمية الموضوع: تتمثل أهميته في:

1. وجود النظام التعاقدي مع إمكانية تنفيذه ولو بعد حين يلزم المؤسسات الصحية على حساب تكاليف الانتاج لتسعير خدماتها، والمرضى (الزبائن) على تسديد نفقات الرعاية الصحية، بالاعتماد على أموالهم الخاصة، الضمان الاجتماعي حالة المريض مؤمن اجتماعيا أما المعوز الدولة تتكفل بنفقات علاجه؛
2. أهمية تحديد التكاليف والعمل على تخفيضها استنادا على أسعار المنافسين بسوق الخدمات الصحية؛
3. إبراز قدرة أسلوب التكلفة المستهدفة للتحكم في سعر عملية "الساد" بالمؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة؛
4. أهمية الخدمات الصحية والقطاع الصحي بالمجتمع، والمساهمة في ترقيته من خلال التحكم في الانفاق والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.

أهداف الموضوع: تتجلى أهداف البحث في:

1. عرض أسلوب التكلفة المستهدفة باعتباره أسلوب إداري حديث، وتبين قدرته على قيادة التكاليف والأرباح نتيجة تحكمه في التسعير؛
2. توضيح العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وعملية تسعير الخدمات الصحية؛

3. معرفة امكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بالمؤسسة محل الدراسة للتحكم في سعر عملية "الساد"؛
4. معرفة واقع محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية الجزائرية.
5. المساهمة في زيادة الاهتمام بأساليب الإدارة الحديثة في قطاع الخدمات خاصة المؤسسات الصحية.
6. الخروج بجملة من الاستنتاجات والتوصيات والتي قد تعزز إدراك المؤسسة محل الدراسة بأهمية تبني أسلوب محاسبة تكاليف حديث يساعدها على ضبط وتحديد تكاليفها، لعقلنة نفقاتها مع الاستغلال الأمثل لمواردها المتاحة.

دوافع اختيار الموضوع: يرجع اختيار هذا الموضوع إلى أسباب عديدة

1. حداثة الموضوع حيث أصبح التحكم في التكاليف من أولويات المؤسسات الصحية؛
2. قلة البحوث والدراسات في هذا المجال خاصة بالمؤسسات الاستشفائية؛
3. التوجه الحالي نحو ترشيد التكاليف للتحكم في تسعير الخدمات الصحية؛
4. أهمية الموضوع في الميدان العملي بعد ظهور أساليب حديثة لإدارة التكلفة "التكلفة المستهدفة"؛
5. حتمية تحديد التكاليف بالمؤسسات الصحية بتفعيل النظام التعاقدية؛
6. الاطلاع على المستجدات في ميدان الدراسة والتخصص.

صعوبات البحث: من الصعوبات التي واجهت الباحث نذكر

1. ندرة المراجع المعالجة لمتغيري الدراسة خصوصا المتعلقة بعملية تسعير الخدمات الصحية باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة؛
2. عدم وجود نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة ما استوجب ضرورة تصميم نظام لها قبل القيام بتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة؛
3. الوضع الحالي الذي يشهده العالم والبلاد إثر وباء كورونا جعل اتمام دراسة الحالة صعب نوعا ما، خاصة بعد استخدام المؤسسة محل الدراسة مركزا لاستقبال المرضى المصابين بالوباء والتكفل بهم.

منهج البحث:

لغرض دراسة موضوع البحث والامام بمختلف جوانبه وللإجابة عن الإشكالية والأسئلة الفرعية، تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي في محاولة للوصول إلى المعرفة الدقيقة والتفصيلية لأسلوب التكلفة المستهدفة وعملية تسعير الخدمات الصحية، بالاعتماد على مجموعة من المصادر والمراجع التي تناولت موضوع البحث أو ذات صلة به.

والأسلوب المتبع بهذا المنهج "دراسة الحالة": وتبعاً لهذا الأسلوب فقد تم الحصول على البيانات الخاصة به بالاعتماد على الأدوات التالية:

- الاطلاع المباشر على الوثائق والسجلات بالمؤسسة محل الدراسة، والتي بينت مراحل العمل الجراحي المطلوب وتكاليف كل مرحلة، وأسباب الارتفاع في التكاليف؛
- المقابلات الشخصية مع بعض المسؤولين ورؤساء الأقسام للتعرف على واقع محاسبة التكاليف، وثقافة العاملين بالمؤسسة؛

- تم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على أحد الخدمات المقدمة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة، وهي عملية "الساد" بالليزر، من أجل تخفيض تكلفتها للتحكم في تسعيرها اعتماداً على أسعار المنافسين المحليين دون أن يؤثر ذلك سلباً على نوعية الخدمة المقدمة.

حدود ونطاق البحث:

حدود البحث: تم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على نوع واحد من الخدمات المقدمة بالمؤسسة عملية "الساد"، باعتبار هذه الخدمة تواجه منافسة قوية بالسوق الوطني ذات طلب مرتفع، مع توفر المعلومات الكافية عن الخدمة، وقد تم اعتماد بيانات سنة 2018م بالمؤسسة.

نطاق البحث: تقتصر هذه الدراسة على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في مؤسسة واحدة "المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون" المتواجدة بمدينة بسكرة، وذلك لأن المؤسسة هي المستشفى الوحيد المتخصص بطب وجراحة العيون المتواجد بالولاية.

الدراسات السابقة:

1. دراسة: ميساء محمود محمد راجحان، في 2002 بعنوان "دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات -دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في مدينة جدة"، هدفت الدراسة إلى التعرف على دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات في المؤسسات الصناعية في اليابان خاصة، وكذلك الدول المتقدمة التي قامت باستخدام هذا الأسلوب في مؤسساتها الصناعية، بالإضافة إلى التعرف على مدى إمكانية تطبيق ذلك الأسلوب لتخفيض التكاليف وتطوير المنتجات في المؤسسات الصناعية العاملة بالمملكة العربية السعودية، بالاستعانة بالتجربة اليابانية.

وقد خلصت الدراسة إلى أنه لا يتم تطبيق نظام التكاليف المستهدفة في المشروعات الصناعية السعودية، بل يتم اتباع العديد من المبادئ والأسس التي يقوم عليها النظام، حيث ظهر أنه لا يتم استخدام معادلة التكاليف المستهدفة التي تعتبر الأساس الأول للنظام.

هناك إمكانية لتطبيق نظام التكاليف المستهدفة ولكن قد يحتاج ذلك بعض الوقت حتى يتم تفهم هذا النظام بصورة صحيحة وحتى يتم التدريب على طريقة تطبيقه بصورة كافية.

تهتم المشروعات التي لديها إمكانية أو التي ليس لديها إمكانية لتطبيق النظام بتخفيض التكاليف بدرجة كبيرة، وتفضل استخدام أسلوب البحث عن نواحي الإسراف والتخلص منها، وتؤيد الباحثة ذلك الأسلوب.

2. دراسة: خالد غازي التمي، رباب عدنان شهاب، بعنوان "استخدام مصفوفة الجودة والوظائف في تخفيض تكاليف الخدمة -دراسة حالة في مستشفيات حلب والموصل"، هدفت الدراسة إلى إبراز وتحديد مجالات استخدام أسلوب مصفوفة الجودة والوظائف في خفض تكلفة الخدمة في المستشفى "دراسة حالة" من خلال تطبيق مصفوفة الجودة والوظائف وربطها مع التحليل الوظيفي وهندسة القيمة، وتحديد الأجزاء ذات التكلفة المرتفعة التي لها مؤشر قيمة أقل من واحد صحيح، ومن أهم نتائج الدراسة ان استخدام مصفوفة الجودة والوظائف وهندسة القيمة وأدوات التحليل الوظيفي

في قطاع الخدمات ساعد كثيرا في مساندة جهود خفض التكلفة في دراسة الحالة، على أساس تحديد مؤشر القيمة تم تحديد مجالات خفض التكلفة للأجزاء ذات التكلفة المرتفعة.

3. دراسة: نضال محمد رضا الخلف، إنعام محسن حسن زويلف، في 2007 بعنوان "التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة - دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني"، 2007، جاءت الدراسة بهدف التعرف على واقع أساليب التسعير المستخدمة في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني ومدى ملاءمتها للتطورات الجارية وتعدد أشكال المنافسة، ومن ثم الارتقاء بأساليب التسعير المستخدمة من خلال اقتراح منهج للتسعير، وقد خلصت الدراسة إلى أن منهج التكلفة المستهدفة يمثل طريقة تسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة في البيئة التنافسية، حيث يعد أداة الإدارة الاستراتيجية التي تبحث عن تخفيض تكاليف الإنتاج.

4. دراسة: جلييلة عيدان الذهبي، ثائر صبري الغبان، في 2007 بعنوان "استهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الاعمال الحديثة"، هدفت الدراسة إلى دراسة عملية التسعير والمدخل المستخدمة لذلك، فضلا عن بيان المدخل المعاصر في التسعير وأثره في استهداف الكلف واقتراح منهجية وآلية لتطبيق ذلك المنهج، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: تحيط بيئة الأعمال المعاصرة مجموعة من التغيرات والمتغيرات السريعة التي تتطلب الاستجابة لها، كما يتطلب المدخل المحاسبي التقليدي التكلفة المحسوبة من واقع بيانات ومعلومات النظام المحاسبي المعمول به في الوحدات الاقتصادية ولا يأخذ بالاعتبار متغيرات البيئة الخارجية على هذه العملية، تتطلب تقنية التكلفة المستهدفة الأخذ بعين الاعتبار السعر المستهدف الذي يتم الرجوع لتحديد واستهداف التكاليف، كمل يتطلب استهداف التكلفة حساب تكلفة المنتج ولكافة دورة حياته بدء من نشوء الفكرة لغاية التسويق وتقديم خدمات ما بعد البيع.

5. دراسة: ذوايدي مهدي، في 2009 بعنوان "مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي"، هدفت الدراسة إلى إبراز عدم قدرة أنظمة محاسبة التكاليف التقليدية على الوفاء بمتطلبات المؤسسات من المعلومات على وجه الخصوص مما يجعلها غير قادرة على بناء استراتيجيات ملائمة في مجال المنافسة، مما يحتم ضرورة الأخذ بالأساليب الحديثة في مجال إدارة التكلفة، وإبراز أهمية مدخل التكلفة المستهدفة كأحد مداخل الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في خفض التكلفة ومن ثم تحقيق الريادة التكاليفية والمركز التنافسي للتكاليف، وقد خلصت الدراسة إلى أن مدخل التكلفة المستهدفة يوفر أداة مهمة للإدارة الاستراتيجية، من أجل الوصول إلى ذلك من خلال جداول التحليل الوظيفي، جداول التكلفة، هندسة القيمة، تحليل سلسلة القيمة والتحليل التفكيكي من أجل تحقيق المركز التنافسي للتكاليف والريادة التكاليفية.

6. دراسة: قاسم محسن الحبيطي، في 2009 بعنوان "اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات التجارية دراسة تطبيقية في شركة المهاري التجارية- فرع نينوى"، هدفت الدراسة إلى بيان إمكانية اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة في الوصول إلى السعر المقبول من قبل الزبائن، ومن تنشيط مبيعاتها على الرغم من وجود المنافسين الآخرين، وقد خلصت الدراسة إلى إمكانية تطبيق التكلفة المستهدفة في المؤسسات التجارية على الرغم من وجود العديد من المحددات

مثل أسعار الاستيراد وهوامش الربح المحددة من قبل الإدارة وذلك من خلال تسليط الضوء على التكاليف الخاضعة لمسؤولية ورعاية إدارة الفرع.

7. دراسة: أمير جيلالي، في 2009 بعنوان "محاولة دراسة تسويق الخدمات الصحية في المنظومة الاستشفائية الجزائرية"، هدفت الدراسة إلى محاولة تحديد أهمية ومكانة التسويق الصحي وإظهار تأثير خصائص الخدمات الصحية وانعكاساته على عناصر المزيج التسويقي وإبراز طرق التسويق للمؤسسات الصحية والتي تتناسب وخصوصية المجتمع الجزائري والتي تساعد في تلبية الطلب المتزايد على العلاج، مع إظهار أهم النقص التي نتجت عن إهمال المؤسسات الصحية لقواعد التسويق، وقد خلصت الدراسة الغياب التام لثقافة الخدمة الصحية في الجزائر وعلى كل المستويات لدى كل من المقدم لها والمتلقي لها يرجع لعدم القدرة على التركيز بسبب الظروف الاجتماعية الصعبة التي يجبا بها كلا الطرفين، وان النظام الصحي في الجزائر يواجه العديد من القيود كعدم التحكم في النفقات الصحية غير المبرر لها لسوء استخدام الإمكانيات المتاحة.

8. دراسة: مشتاق كامل فرج، في 2010 بعنوان "استعمال تحديد التكلفة المستهدفة في تنفيذ استراتيجية المواجهة دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"، هدفت الدراسة إلى استعمال تحديد التكلفة المستهدفة كأداة فعالة في تنفيذ استراتيجية المواجهة لما تمتلكه من مفاهيم وطرق تعمل على تحقيق جوهر الفكرة الأساسية لهذه الاستراتيجية وهي مواجهة المنافسين من خلال الخائص الرئيسية الثلاثة للمنتج وهي التكلفة، الجودة والوظائفية كما يهدف البحث إلى بيان دور تحديد التكلفة المستهدفة في تنفيذ استراتيجية المواجهة ومن ثم تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية، وقد خلصت الدراسة إلى ان الاستراتيجيات التي قدمها بورتر بوصفها استراتيجيات عامة قابلة للتطبيق لأي حجم ونوع من الوحدات الاقتصادية لا يمكن تطبيقها على الكثير من الوحدات الاقتصادية في العالم بشكل عام وفي العراق بشكل خاص فالكثير من الوحدات الاقتصادية لا تملك الموارد والكفاءات التي تمكنها من تقديم منتج فريد من نوعه في اذهان الزبائن، ومن ثم تبني استراتيجية التمايز، كما خلصت الدراسة إلى أن تحديد التكلفة المستهدفة هي الأداة الفعالة التي تمكن الوحدات الاقتصادية من الوصول إلى التكلفة والجودة والوظائفية التي يقدمها المنافسون، ومن ثم تحقيق المنافسة في ثلاثية البقاء وأخيرا تطبيق استراتيجية المواجهة.

9. دراسة: معاد خلف إبراهيم الجنابي، في 2011 بعنوان "الدور الاستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة في تحقيق قيادة التكلفة"، هدفت الدراسة إلى عرض تقنية التكلفة المستهدفة باعتبارها أحد أهم تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية وبيان دورها الاستراتيجي في دعم وتحقيق قيادة التكلفة، وقد خلصت الدراسة إلى أن لتقنية التكلفة المستهدفة دورا استراتيجيا كبيرا في نجاح تبني وتنفيذ أي من الاستراتيجيات التنافسية والوصول إلى قيادة التكلفة من خلال تحقيق استراتيجيات الريادة.

10. دراسة: حمدي شحدة زعرب، علي أبو عودة، في 2012 بعنوان "أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية"، هدفت الدراسة إلى بيان أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، وما إذا كان هناك إمكانية لتطبيق هذا المنهج في المصارف العاملة في قطاع غزة مع الوقوف على المعوقات التي تحول دون تطبيقه في المصارف والمزايا التي يمكن تحقيقها من خلال تطبيقه، وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: إمكانية تطبيق منهج التكلفة المستهدفة في المصارف، مع وجود بعض المعوقات التي يمكن

التغلب عليها ومن أهم هذه المعوقات عدم وجود نظام تكاليفي فعال في المصرف، كما بينت الدراسة أن المصارف على دراية تامة بالمزايا المتنوعة المتحققة من خلال تطبيقها لهذا المنهج.

11. دراسة: سالم عبد الله حلس و محمد حسن الحداد، في 2012 بعنوان "مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة" هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات العاملة في قطاع غزة ومدى ملائمة البيئة الصناعية الفلسطينية لتطبيق هذا المدخل كمفهوم حديث في إدارة التكاليف وأيضاً التعرف على المعوقات التي تحول دون تطبيق هذا المدخل، خلصت الدراسة إلى أن الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة محل عينة البحث على وعي وإدراك بمفهوم التكلفة المستهدفة إلا أنها لا تقوم باستخدام معادلة التكلفة المستهدفة بصورة علمية حديثة في تخفيض تكاليفها بالإضافة إلى استخدام وتطبيق كثير من المبادئ المتعلقة بالتكلفة المستهدفة كما أن البيئة الصناعية بقطاع غزة ملائمة لتطبيق هذا المدخل، بالإضافة إلى وجود بعض المعوقات التي تعيق تطبيق هذا المدخل.

12. دراسة: سامي محمد أحمد غنيمي، في 2014 بعنوان "مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية"، هدفت الدراسة إلى محاولة التعرف على مدى إمكانية وفعالية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في مجال خفض التكلفة وتسعير الخدمات في البنوك التجارية، خلصت الدراسة 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.

13. دراسة: حسام مراجع مؤمن النعاس، في 2015 بعنوان "مدى قدرة شركة الإنماء للأسلاك والكابلات المساهمة على تبني أسلوب التكلفة المستهدفة"، هدفت الدراسة إلى تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بغرض تحقيق خفض في التكاليف، والذي يؤدي بدوره إلى تحقيق المزايا التنافسية مع الكشف عن المعوقات التي تحول دون تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ووضع الحلول لعلاج هذه المعوقات، خلصت الدراسة إلى أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على أحد منتجات الشركة يوفر معلومات هامة تنبه إلى ضرورة تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات.

14. دراسة: Norhafiza Baharudin & Ruzita Jusoh، في 2015 بعنوان "إدارة التكلفة المستهدفة: دراسة حالة شركة تصنيع السيارات"، هدفت الدراسة إلى استكشاف كيفية تطبيق إدارة التكلفة المستهدفة والعوامل الرئيسية التي تؤثر على التطبيق 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.

15. دراسة: خالد محمد أحمد عبد الله، فتح الرحمن الحسن منصور، في 2015 بعنوان "التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط كأدوات لإدارة التكلفة الاستراتيجية لتحديد تكلفة انتاج الكهرباء"، هدفت الدراسة إلى قياس تكلفة انتاج الطاقة الكهربائية باستخدام التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقاً للنشاط في الشركة السودانية للتوليد الحراري كأدوات لإدارة التكلفة الاستراتيجية، وقد خلصت الدراسة إلى عدد من النتائج أهمها أن الشركة السودانية للتوليد الحراري تستخدم الطرق التقليدية في تخصيص التكاليف والتي لا توفر قياسات دقيقة

لتحديد تكلفة انتاج الطاقة الكهربائية، إضافة إلى ذلك إن تحقيق التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقا للنشاط بالشركة السودانية للتوليد الحراري يؤدي لقياس تكلفة إنتاج الكهرباء بصورة دقيقة.

16. دراسة: راضية عطوي، في 2016 بعنوان "التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف-دراسة حالة: تخفيض

تكلفة صنوبر من نوع PRIMA لشركة SANIAK (BCR)"، دراسة ميدانية، الجزائر، كان الهدف من الدراسة

- البحث عن المركبات الجوهرية للتكلفة المستهدفة وإعطاء فكرة عامة عن هذا الأسلوب وكيفية تطبيقه.
 - اثبات امكانية استعمال التكلفة المستهدفة كأداة فعالة لإدارة التكاليف بالنسبة للمسيرين وأنه يمكن للمؤسسة أن تكتسب ميزة تنافسية من تطبيقها لهذا الأسلوب.
 - تخفيض تكاليف المنتج للوصول إلى التكلفة المستهدفة دون المساس بالتنوع.
- استخلص من الدراسة انه:

- تختلف طريقة التكلفة المستهدفة عن الطريقة التقليدية للتسعير وحساب التكاليف في كونها تحدد التكلفة على أساس السعر الذي يفرضه السوق وتركز على تخفيض التكاليف خلال المراحل القبلية لدورة حياة المنتج، وتعمل على تخفيض تكاليف كامل دورة حياة المنتج، وتعمل على تخفيض كامل دورة حياة المنتج، على خلاف المدخل التقليدي المتمثل في حساب التكلفة وتحديد السعر انطلاقا من التكلفة وتعويض ارتفاع التكاليف بزيادة في الأسعار، والتركيز على تخفيض تكاليف الانتاج فقط بعد مرحلة الانتاج.

- أسلوب التكلفة المستهدفة ليس مجرد تقنية لحساب التكلفة وإنما نظام متكامل للتسيير الاستراتيجي للتكاليف والأرباح، يأخذ بعين الاعتبار السوق ومتطلبات الزبائن واستراتيجية المؤسسة بالنسبة للأرباح المراد تحقيقها في تحديد التكلفة المستهدفة.

- من خلال الدراسة التطبيقية تمكن الباحث من اثبات إمكانية تطبيق منهجية التكلفة المستهدفة في مؤسسة جزائرية لتخفيض تكلفة أحد منتجاتها في إطار تحليل وظيفي دون التأثير سلبا على النوعية.

مجال الاستفادة من الدراسات السابقة:

ساهمت الدراسات السابقة في مجال البحث الحالي بـ:

- الاطلاع على منهجية تلك الدراسات والاستفادة منها بتحديد الخطوط العريضة والنقاط الأساسية للبحث؛
- المساعدة في توجيه الباحث حول المراجع الواجب العمل بها؛
- التعرف على مختلف الطرق المنهجية المستخدمة في الدراسة الميدانية؛
- اتضح من الدراسات السابقة أنها تتفق جزئيا مع موضوع بحثنا وتختلف معه في الأهداف والأساليب نتيجة الاختلاف في المتغير التابع أو المستقل.

أما ما يميز هذا البحث عن الدراسات السابقة أننا سنحاول ربط أسلوب التكلفة المستهدفة مع تحديد سعر الخدمات بمؤسسة طب العيون بسكرة، لذا تهدف الدراسة إلى تبيان العلاقة بين التكاليف المستهدفة وعملية التحكم في سعر الخدمات

الصحية ومحاولة الوصول إلى مجموعة من المقترحات التي يمكن أن تفعل عملية استخدام التكلفة المستهدفة للتحكم في تسعير الخدمات الصحية.

هيكل البحث:

للإجابة على إشكالية الدراسة واختبار فرضياتها والوصول إلى إبراز أهمية الموضوع، ولتحقيق أهدافه اقتضت الحاجة تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول متكاملة فيما بينها تجيب في مضمونها عن كل التساؤلات الواردة التي تعالج مختلف جوانب الموضوع، حيث تظهر كما يلي:

أولاً. الجانب النظري: وتضمن وصف لمختلف المفاهيم انطلاقاً من المعلومات التي تم جمعها من البحوث والمراجع وهو مقسم إلى:

الفصل الأول: بعنوان "مدخل إلى أسلوب التكلفة المستهدفة"

والذي يركز على مبحثين أساسيين أولهما بعنوان محاسبة التكاليف حيث تم فيه إظهار ماهية محاسبة التكاليف، نظم تحديد التكلفة ثم إبراز نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية، أما المبحث الثاني فقد خصص لأسلوب التكلفة المستهدفة من خلال التطرق إلى ماهيته وكيفية تقديره ثم محاولة حصر المتطلبات الخاصة بالأسلوب.

الفصل الثاني: بعنوان "تسعير الخدمات الصحية"

والذي تطرقنا في مبحثه الأول على ماهية الخدمات الصحية من خلال اظهار مفهومها مع التركيز على الحاجة للخدمات الصحية والخصائص المميزة لها، أما المبحث الثاني كان بعنوان متطلبات تسعير الخدمات الصحية حيث تضمن ماهية التسعير ثم سياسات تسعير الخدمات الصحية واستراتيجيات تسعير الخدمات الصحية.

الفصل الثالث: بعنوان "استخدام التكلفة المستهدفة كأساس للتحكم في تسعير الخدمات الصحية"

تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى أسس التحكم في تسعير الخدمات الصحية من خلال التعرف على متطلبات استراتيجية التسعير ثم التحكم بقرارات التسعير، وأخيراً تأثير المدى الزمني على قرارات التسعير، وفي المبحث الثاني تم استخدام التكلفة المستهدفة كأسلوب للتحكم في تسعير الخدمات الصحية من خلال الاطلاع أولاً على المدخل الاقتصادي والمحاسبي في التسعير ثم تحديد أسعار الخدمات الصحية بأسلوب التكلفة المستهدفة. **ثانياً. الجانب التطبيقي:** تكون من فصل واحد مقسم إلى ثلاث مباحث كما يلي

الفصل الرابع: بعنوان "استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة"

تم تقسيم الفصل إلى ثلاث مباحث رئيسية، المبحث الأول كان للتعريف بالمؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة، أما المبحث الثاني تم تحليل واقع حساب التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة من خلال التعرف على نظام التكاليف بالمؤسسة و خطوات حساب التكلفة وأخيراً واقع تكلفة عملية "الساد" بالليزر، وفي المبحث الثالث تمت المساهمة في

التحكم في تسعير عملية "الساد" باستخدام التكلفة المستهدفة من خلال محاولة حساب تكاليف كل مرحلة من مراحل العملية الجراحية، ثم محاولة تحديد التكلفة المستهدفة للعملية بالمؤسسة محل الدراسة وأخيرا المساهمة في تخفيض تكلفة العملية وتحليل النتائج المتوصل إليها وصولا إلى ختم البحث بخاتمة عامة اشتملت على خلاصة وأهم النتائج المتوصل لها، اختبار الفرضيات، التوصيات المقترحة وآفاق البحث المستقبلية.

الفصل الأول

مدخل إلى أسلوب التكلفة

المستهدفة

تمهيد:

تعد التكلفة المحور الرئيسي للعديد من القرارات الإدارية، تستند عمليات تحديد التكلفة على الإجراءات والمراحل المختلفة المطبقة بنظام تكاليف المؤسسة، ظهرت أساليب محاسبة تكاليف نتيجة للتغيرات التكنولوجية الحديثة تركز على اشباع حاجات الزبائن ورغباتهم في حدود دخلهم مع الأخذ بعين الاعتبار أسعار المنافسين والمحافظة على الجودة والتنوع للمنتجات، من بين هذه الأساليب الحديثة التكلفة المستهدفة.

ومن أجل توضيح هذا الأسلوب سنتناول كل من مدخل إلى محاسبة التكاليف من خلال ماهية محاسبة التكاليف، نظم تحديد التكلفة أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال ماهيته، طرق حسابه و متطلبات تطبيقه مع ذكر العوامل التي أدت للتحويل من النظم التقليدية إلى أسلوب التكلفة المستهدفة.

المبحث الأول: محاسبة التكاليف

سيتم في هذا المبحث التعرف على نظام محاسبة التكاليف من خلال التطرق إلى مجموعة من المفاهيم لهذا النظام ومقوماته، تبويب عناصر التكاليف ومتطلبات وخطوات تصميم النظام مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل المؤثرة في تصميمه، والتركيز على نظم تحديد التكلفة ونظام محاسبة التكاليف في مؤسسة صحية.

المطلب الأول: ماهية محاسبة التكاليف

الفرع الأول: مفهوم محاسبة التكاليف

ينقسم نظام المعلومات المحاسبي إلى قسمين نظام المحاسبة المالية ونظام محاسبة التكاليف حيث:¹

نظام المحاسبة المالية: يهتم بتسجيل وتصنيف وتبويب المعاملات المالية والتقرير عنها إلى مستخدميه وتنصب هذه المعاملات المالية على الأصول والخصوم والإيرادات والمصاريف، وتكون مخرجات هذا النظام قوائم مالية متمثلة في قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التغيرات في حقوق الملكية بالإضافة إلى قائمة التدفقات النقدية.

نظام محاسبة التكاليف يعالج عملية تسجيل التفاصيل الخاصة ببيانات التكاليف وإعداد التقارير الخاصة بها بما يحقق أهداف إدارة المؤسسة توفير المعلومات الملائمة والمفيدة لخدمة الإدارة بتزويد البيانات للقيام بالتخطيط واتخاذ القرارات.

يؤدي نظام التكاليف المطبق في المؤسسة دوراً هاماً، إذ تعتمد عليه الإدارة في توفير البيانات والمعلومات اللازمة للعملية الإدارية سواء في مجال القياس والتخطيط أو الرقابة واتخاذ القرار وتقييم الأداء، لذا أهم فرق بين نظام المحاسبة المالية ونظام محاسبة التكاليف يتمثل في اختلاف طبيعة عمليات التصنيف والتجميع والتشغيل والتقرير بشأن المصاريف.

¹ هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية المستشفيات، الدار الجامعية، القاهرة، 2000، ص 6، 7.

1. تعريف محاسبة التكاليف:

محاسبة التكاليف: مجموعة من المبادئ والأصول العلمية التي تستخدم في تتبع وتسجيل وتخصيص وتوزيع عناصر التكاليف من مواد وعمالة وخدمات، وربطها بوحدات التكلفة بهدف قياس تكاليف الأداء للتوصل إلى نتيجة النشاط، وتحقيق الرقابة على التكاليف وتوفير المعلومات اللازمة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات.

ويعتبر قياس تكلفة الانتاج سواء كان سلعة أو خدمة، أحد البيانات التي يقدمها نظام محاسبة التكاليف، ويعتمد قياس تكلفة الانتاج على نظرية التكاليف المتبعة (سواء كانت نظرية التكاليف الاجمالية، نظرية التكاليف المتغيرة-الحدية-، نظرية التكاليف المستغلة).¹

محاسبة التكاليف: عملية المحاسبة عن التكلفة من نقطة وقوع النفقة أو الارتباط بها إلى تحديد علاقتها النهائية بمراكز التكلفة ووحدات التكلفة، وهي تتضمن في معناها الواسع إعداد البيانات الاحصائية، وتطبيق طرق الرقابة على التكاليف وتحقيق الربحية للأنشطة المنفذة أو المخططة.²

محاسبة التكاليف: نشاط أو نظام محاسبي يشير إلى طرق تجميع وقياس بيانات محاسبية خاصة بعناصر تكلفة مدخلات الأنشطة سواء انتاجية أو خدمية وتشغيلها طبقا لقواعد ومفاهيم محددة، وذلك بغرض تحديد تكلفة المخرجات من هذه الأنشطة سواء كانت سلعة أو خدمة، في شكلها الوسيط أو النهائي، وذلك بغرض استخدام هذه التكلفة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.³

2. حدود ونطاق استخدام محاسبة التكاليف: من الأمور التي تحد من تطبيق محاسبة التكاليف ما يلي:⁴

- يجب أن يتوفر إطار محاسبي مؤهل؛

- يجب إقناع المستويات الادارية بأهمية محاسبة التكاليف؛

- يجب العمل بروح الفريق الواحد بين مستويات الهيكل التنظيمي؛

- تكلفة تطبيق نظام التكاليف؛

- يجب توفر نظام إداري سليم لتحديد السلطة والمسؤولية.

3. أهداف محاسبة التكاليف: تعددت أهداف محاسبة التكاليف بشكل يتلائم مع الاهداف المختلفة للمؤسسات، إلا

أنه يمكن تحديد الأهداف الرئيسية بما يلي:⁵

تحديد تكاليف الانتاج: يعتبر الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف، لتوفير أساس سليم لتقييم الانتاج التام أو الانتاج تحت التشغيل أو قياس تكلفة خدمة المريض في مستشفى أو تكلفة أي سلعة أخرى بغرض تسعيرها.

¹ هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، مرجع سابق، ص 191.

² أحمد حلمي جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة (قائمة مصطلحات محاسبة التكاليف)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص3.

³ محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003، ص ص 19، 20.

⁴ جوده عبد الحكيم، محاسبة التكاليف، دار تنسيم للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 29.

⁵ راجع: عاطف الأخرس وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص ص 14-16 ومحمد سامي راضي، مرجع سابق، ص ص 21، 22 وأحمد بركات، مقياس محاسبة التكاليف، دار بلقيس، الجزائر، 2014، ص 12.

الفصل الأول: مدخل إلى أسلوب التكلفة المستهدفة

الرقابة على التكاليف: تهدف محاسبة التكاليف إلى تخفيض التكاليف المتعلقة بالانتاج إلى أدنى حد ممكن دون التأثير على جودة الانتاج أو بمعنى آخر تحقيق الكفاءة والاستخدام الأمثل لعناصر الانتاج، وتتطلب عملية الرقابة على التكاليف بعض الاجراءات مثل تصميم الدورات المستندية السليمة المتعلقة بعناصر التكاليف بهدف مراقبتها والسيطرة عليها، وضع المقاييس أو المعايير المحددة مقدما لتكاليف هذه العناصر لغرض اجراء المقارنة معها بعد حدوث التكاليف الفعلية، أو ما يسمى الميزانيات التقديرية.

المساعدة في اتخاذ القرارات الادارية: تقوم محاسبة التكاليف بتقديم المعلومات واعداد التقارير التي تساعد في مجال اتخاذ القرارات الادارية على النحو التالي:

- تحديد المشكلة؛

- التعرف على البدائل المتاحة؛

- تقييم تلك البدائل؛

- المفاضلة بين البدائل واختيار الحل الأمثل للمشكلة.

المساعدة في التسعير: تساعد محاسبة التكاليف في رسم السياسة السعرية لمنتج أو خدمة معينة، حيث يراعي عن تسعير منتج معين تغطية التكاليف بالاضافة إلى نسبة معينة من الربح تعتمد على الظروف المحيطة بالمؤسسة من منافسة أو كسب أسواق جديدة، وقد يكون السعر محددًا من قبل الحكومة وفي هذه الحالة فإن مهمة الادارة المحافظة على تخفيض تكلفة المنتج بشكل تستطيع المؤسسة من خلاله تحقيق أرباح مناسبة مع المحافظة على الجودة.

ترشيد قرارات التخطيط والرقابة: حيث تعتبر التكلفة ترجمة للعناصر المستخدمة من المدخلات المختلفة، أو ما يعني التقدير المسبق لعناصر التكلفة اللازمة لأداء العمل أو النشاط، وتمثل التكاليف التقديرية الأساس لاعداد التخطيط المالي للمؤسسة أو الموازنات التقديرية،

تقييم الاداء وتطوير خطط الحوافز: حيث أنه عن طريق بيانات التكاليف الفعلية أو المحددة مسبقا يتم تقييم أداء الأقسام والأفراد والأنشطة، وتحديد مدى التزامهم بالخطط الموضوعية ومدى مساهمتهم في تحقيق الاهداف المحددة، وما قد يترتب على تقييم الأداء من تطبيق أنظمة الحوافز أو حتى اعادة النظر في تطويرها وتحسينها.

التخطيط للمستقبل: تعتبر الموازنة التقديرية خطة عينية ومالية تفصيلية تغطي كل نواحي النشاط في المؤسسة لفترة محددة مقبلة، وتعتبر أيضا أداة تعبر عن الأهداف والسياسات التي ساهمت الادارة العليا في وضعها سواء المؤسسة ككل أو الوحدات الادارية، يقوم نظام محاسبة التكاليف بتوفير المعلومات اللازمة لاعداد الموازنة التقديرية مثل تكلفة المواد والأجور وتكاليف الخدمات الأخرى.

4. مبادئ محاسبة التكاليف: أقرت لجنة المحاسبين المهنيين في عالم الأعمال التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين الإرشادات الدولية للممارسة الجيدة في سنة 2009 والمعنونة "تقويم نظم التكاليف في المنشآت وتحسينها" والتي تحكم عملية تقويم وتحسين نظم التكاليف داخل الوحدات الاقتصادية، وتضمنت المبادئ التالية:¹

أهمية نظم التكاليف من أجل إدارة مالية جيدة: إن القدرة على تحديد وقياس وتفسير وعرض معلومات التكاليف- التاريخية والمستقبلية- التي تتعلق بالتدفق الاقتصادي للسلع والخدمات بالمؤسسات الاقتصادية، تعد أمراً ضرورياً من أجل الفهم الواعي للمسببات التنظيمية للربح والقيمة.

الملاءمة للهدف: ينبغي اعداد معلومات التكاليف بطريقة تناسب الهدف المحدد لاستعمال تلك المعلومات.

نموذج الأعمال المستمد من الواقع العملي: ينبغي أن يتم تصميم وتطبيق نظام تكاليف عن طريق تحقيق التكامل بين نشاط المؤسسة الاقتصادية وعملياتها التشغيلية، واستراتيجياتها وهيكلها التنظيمي وبيئتها التنافسية.

الأهمية النسبية، فاعلية التكلفة: ينبغي أن يعكس نظام التكاليف التصميم، التطبيق، التحسين المستمر لطرق تحديد التكلفة وتجميع البيانات ونظم التكاليف التي توازن بين مستوى الدقة المطلوبة وتكلفة القياس.

القابلية للمقارنة الزمنية والاتساق: ينبغي أن يتم تجميع وتحليل معلومات التكاليف بطريقة منظمة وبتقنية تضمن التأكد من قابليتها للمقارنة عبر الزمن.

الوضوح والقابلية للتدقيق: إن مصادر بيانات التكاليف وما تتأسس عليه من بيانات غير مالية أخرى وطرق تحديد التكاليف ينبغي أن تكون واضحة بالنسبة للمستخدمين، يتم تسجيلها بالدفاتر والسجلات، تكون قابلة للتدقيق ومن الممكن اخضاعها لأساليب تحليل المخاطر، التحقيق والوضوح والقابلية للتدقيق.

5. وظائف محاسبة التكاليف: تتمثل الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف في النقاط التالية:²

- وظيفة التسجيل: وتعني أن يقوم محاسب التكاليف بتدوين التكاليف في السجلات المناسبة الخاصة بها، وفق المعايير المتفق عليها وبشكل واضح ودقيق بحيث يمكن الرجوع إليها والاستفادة منها عند الحاجة؛

- وظيفة التحليل: يتم من خلال هذه الوظيفة تحليل البيانات التكاليفية التي وقعت في المؤسسة، تصنيفها وربطها بمنتج معين أو أمر انتاجي معين أو مرحلة معينة أو قسم معين؛

- التفسير: وتشمل هذه الوظيفة إعداد التقارير وتفسيرها وتقديم التوضيحات والاقتراحات بالشكل المناسب الذي يساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المختلفة؛

- إعداد الموازنات التخطيطية: تعرف بأنها الموازنة التي تحتوي قيم محاسبية يتوقع حدوثها مستقبلاً، يتم اعدادها بناءً على السلوك التاريخي للتكاليف إضافة إلى التنبؤ ببيانات يتوقع حدوثها مستقبلاً. يقوم محاسب التكاليف باعدادها

¹ نصيف جاسم الجبوري، حسنين حميد العبيدي، "تطوير نظام محاسبة التكاليف في البيئة العراقية باعتماد معايير محاسبة التكاليف لدول مختارة"، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد 20، العراق، بدون سنة نشر، ص ص 209، 210.

² راجع: عاطف الأخرس وآخرون، مرجع سابق، ص 14 وجوده عبد الحكيم، مرجع سابق، ص 25 والكسار ضلال، أحمد محمود، محاسبة التكاليف (قياس، تخطيط ورقابة)، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 19.

حتى تقوم الادارة بمقارنة التكاليف المعيارية الواردة بها مع التكاليف الفعلية، مع تحديد الانحرافات وأسبابها والعمل على اتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة.

- **الوظيفة الرقابية:** وذلك من خلال متابعة ومراقبة ما يحدث من تكاليف فعلا ومقارنتها مع المحددة منها مسبقا، وتحديد الانحرافات وعلاجها.

- **الوظيفة الاخبارية:** وذلك بتقديم التقارير والقوائم عن نتائج الأعمال للمستخدمين؛

- **الوظيفة التحفيزية:** تتحقق بعد إتمام الوظائف السابقة، وهي عامل مهم من أجل تنفيذ العمل بشكل سليم وصحيح.

الفرع الثاني: مقومات نظام محاسبة التكاليف

يتكون نظام محاسبة التكاليف من مقومان أساسيان هما دليل وحدات الإنتاج ودليل مراكز التكاليف وهذا ما سنوضحه:¹

1. دليل وحدات الإنتاج: وهي الخطوة الأولى في تصميم النظام المحاسبي للتكاليف كما تعبر عن الهدف الأساسي لوجود المؤسسة، وذلك بتحديد نوع المنتجات النهائية التي تقوم المؤسسة بانتاجها، ويطلق على وحدات الانتاج النهائية سواء كانت سلعة أو خدمة "وحدات التكلفة".

تعرف وحدة التكلفة: وهي عبارة عن وحدة التعبير عن الانتاج وقياسه بالنسبة لمركز التكلفة أو للمرحلة الانتاجية أو للمؤسسة، ويكون هذا التعبير بالحجم أو الوزن أو الطول وذلك في حالة تجانس المنتجات، أما في حالة عدم التجانس فيتم تجميعها في مجموعات بحيث تتفق مكونات كل مجموعة في بعض المواصفات الأساسية أو يعتبر أمر التشغيل هو وحدة التكلفة، ويتطلب إعداد دليل وحدات التكلفة اتخاذ الخطوات التالية:

- حصر المنتجات النهائية التي تقوم المؤسسة بانتاجها والتي تعبر عن هدف المؤسسة؛

- تقسيم المنتجات النهائية إلى مجموعات بحيث تتكون كل مجموعة من عدد من البنود المتشابهة.

2. دليل مراكز التكاليف: يتم ربط نظام التكاليف بالتنظيم الاداري القائم في المؤسسة، مع تحديد واضح للسلطات والمسؤوليات، فتقسم المؤسسة إلى وحدات إدارية صغيرة تسمى مراكز التكاليف، بحيث تكون كل وحدة إدارية تحت مسؤولية شخص معين حتى يمكن الرقابة على التكاليف بشكل سليم.

وتتحمل المؤسسة في سبيل انتاج منتج أو أداء الخدمة نفقات كثيرة، لذا من الضروري وضع دليل لعناصر التكاليف يوضح مفردات المبالغ التي تمثل التعبير المالي للعمليات التي تتم في المؤسسة.

يعرف مركز التكلفة: بأنه دائرة لنشاط معين متجانس أو خدمات من نوع معين متجانسة، ويحتوي مركز التكلفة على مجموعة من عوامل الانتاج متماثلة وينتج عن مركز التكلفة منتج معين متميز أو خدمة متميزة قابلة للقياس ويحقق دليل مراكز التكاليف الأهداف التالية:

- تحديد مراكز الانفاق والمسؤولية بما يساعد على تطبيق نظام محاسبة المسؤولية؛

¹ أحمد بركات، مرجع سابق، ص 13، 17.

الفصل الأول: مدخل إلى أسلوب التكلفة المستهدفة

- حصر وقياس التكلفة الفعلية المرتبطة بكل مركز من مراكز النشاط ومن ثم تحليل وتوزيع وتحميل تكاليف المراكز على وحدات التكلفة؛
 - تقييم الأداء في كل مركز من مراكز التكاليف وذلك من خلال مقارنة التكلفة الفعلية بالتكلفة التقديرية لنفس المركز.
- خطوات إعداد دليل مراكز التكاليف:** تتمثل هذه خطوات في التالي
- التعرف على مجالات النشاط المختلفة (رئيسية، فرعية) في المؤسسة؛
 - دراسة التخطيط الفني للمؤسسة الذي يبين العمليات والمراحل الصناعية؛
 - دراسة التنظيم الإداري للمؤسسة بهدف تحديد السلطات والمسؤوليات المتعلقة بكل وحدة؛
 - مراعاة العوامل الاقتصادية بحيث لا تحدد مراكز التكاليف على أساس أكثر تفصيلاً مما يجب، حتى لا يؤدي ذلك إلى تحمل المؤسسة مصاريف إدارية لا تبررها النتائج التي تحصل عليها، وتنقسم مراكز التكاليف إلى:

مراكز تكاليف مرتبطة بمجالات النشاط الجاري: وتتضمن ما يلي:

- مراكز تكاليف نشاط انتاجي: وتنقسم إلى مراكز انتاج ومراكز خدمات إنتاجية.
- مراكز تكاليف نشاط تسويقي: تختص بتسويق وتصريف منتجات المؤسسة الاقتصادية.
- مراكز تكاليف نشاط إداري وقموي: مجموعة مراكز الخدمات التي تقوم بأداء الأعمال الإدارية والاشرفية والرقابية.
- مراكز تكاليف النشاط الرأس مالي: وهي عبارة عن مجموعة المراكز التي تختص بتركيب الآلات والمعدات أو بأداء الصيانة التي تزيد من عمرها الانتاجي أو طاقتها الانتاجية وغيرها من العمليات الرأس مالية التي تتعدى الاستفادة منها سنة مالية.

الفرع الثالث: تبويب عناصر التكاليف

- يقصد به تقسيم بنود التكاليف في صورة مجموعات متجانسة بناء على أساس معين، وتوجد أكثر من طريقة لتبويب التكاليف ويرجع ذلك إلى تعدد الأهداف وتنوع القرارات التي تتخذها الإدارة، ومن بين طرق التبويب ما يلي: ¹
- 1. تبويب عناصر التكاليف حسب طبيعتها:** في ضوء هذا التبويب تقسم عناصر التكاليف تبعاً لطبيعة عوامل الانتاج إلى:

- عنصر تكلفة المواد:** يعتبر من أهم عناصر التكاليف في العديد من المؤسسات لأنه يمثل نسبة كبيرة من التكلفة الاجمالية للانتاج وينقسم إلى:
- مواد أولية: مثال ذلك القطن في صناعة خيوط النسيج، البترول في صناعة تكرير البترول.
 - مواد نصف مصنعة: وهي الخامات التي أجريت عليها بعض العمليات الصناعية مثال ذلك: دقيق القمح في قطاع المخابز، خيوط القطن في صناعة غزل القطن.
 - مواد مصنعة: والتي تشتري من مؤسسات أخرى بقصد استخدامها في انتاج السلع.
 - مواد مهمات التشغيل: التي تستلزمها العمليات الصناعية دون أن تدخل في المنتجات النهائية كالوقود، قطع الغيار

¹ أحمد بركات، مرجع سابق، ص ص 17-26.

الفصل الأول: مدخل إلى أسلوب التكلفة المستهدفة

- مواد اللف والحزم: والتي تستخدم في تعبئة وتغليف المنتج النهائي كالفلين والبلاستيك.
- الأدوات الكتابية: التي تحتاجها المؤسسة لاستخدامها في الأعمال الادارية مثل الأقلام، الورق.
- عنصر تكلفة العمالة: وتشمل كل ما تدفعه المؤسسة في سبيل حصولها على خدمات عنصر العمل البشري، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة بالنسبة لوحدة الانتاج، وسواء كان العمل يدوي أو آلي، وتظهر أهمية عنصر تكلفة العمالة في أنه العنصر الذي يساعد على تحويل المواد الأولية إلى منتجات نهائية وتشتمل تكلفة عنصر العمالة على:
 - الأجور والمرتبات النقدية؛
 - المزايا النقدية: بدلات، تأمين صحي، تأمين معاش؛
 - المزايا العينية: خدمات طبية، إسكان، نقل، اعاشة.
- عنصر تكلفة الخدمات: يشتمل على كل ما تحتاجه المؤسسة بخلاف عنصري المواد والعمالة للقيام بالانتاج، وتشتمل تكلفة الخدمات على القوى المحركة (الكهرباء)، اهتلاك الآلات ومباني المصنع وصيانتها، مصروف الانارة، تكلفة التخزين، الإعلان، خدمات بيعية، ايجار، اهتلاك وصيانة مباني الادارة، مصاريف الأبحاث والتجارب، مصاريف النقل، تأجير المعدات.
- 2. تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوظائف المؤسسة الرئيسية: من المتفق عليه أن الوظائف الرئيسية لأي مؤسسة لا تخرج عن ما يلي:
 - عناصر تكاليف الانتاج: يتطلب تمييز عنصر التكلفة وربطه بوظيفة الانتاج، تحديد كل ما يتبع وظيفة الانتاج من مراكز انتاج ومراكز خدمات انتاجية، وتشمل تكاليف الانتاج ثلاث عناصر رئيسية هي:
 - تكلفة المواد: وتشمل كافة عناصر المواد التي تدخل في انتاج السلع بشكل مباشر كالخشب في صناعة الأثاث، أو التي تساهم في عملية الانتاج ولكنها لا تدخل في انتاج السلع بشكل مباشر مثل الزيوت والشحوم؛
 - تكلفة العمالة: وهي كل ما تتحمله المؤسسة من مرتبات وأجور العاملين في مجال الانتاج ومجال خدمات الانتاج؛
 - تكلفة الخدمات الأخرى (المصاريف الصناعية): وتتضمن جميع التكاليف بخلاف المواد والأجور والتي تؤدي للمنتجات المختلفة أو للمصنع ككل مثل تكلفة القوى المحركة، اهتلاك وصيانة الآلات، ايجار المصنع، الانارة، التأمين على الآلات.
 - عناصر تكاليف التسويق: تتضمن وظيفة التسويق جميع الجهود التي تبذلها إدارة البيع والتوزيع من استلام المنتجات التامة من مراكز الانتاج حتى توصيلها إلى يد المستهلك النهائي وتشتمل التكاليف على:
 - تكلفة المواد: مواد اللف والحزم والتعبئة والتغليف، والأدوات الكتابية والمطبوعات؛
 - تكلفة العمالة: الأجور والمرتبات الخاصة بالعاملين في أقسام البيع والتوزيع؛
 - مصروفات تسويقية أخرى: ايجار المعارض، اهتلاك وصيانة وسائل النقل الخاصة بأقسام البيع، مصاريف الدعاية والاعلان.

الفصل الأول: مدخل إلى أسلوب التكلفة المستهدفة

عناصر تكاليف التمويل والادارة: تهدف هذه الوظيفة إلى تقديم الخدمات لكافة إدارات المؤسسة، وتتضمن:

- تكلفة مواد: الأدوات الكتابية والمطبوعات؛
 - تكلفة عمالة: أجور العاملين في الأقسام الادارية والتمويلية؛
 - المصروفات: الفوائد والعمولات البنكية، إهلاك مباني وأثاث الادارة والتأمين عليها.
- وتتحمل المؤسسة في سبيل قيامها بكل وظيفة من تلك الوظائف مجموعة من النفقات، ولكي يمكن قياس تكلفة كل وظيفة يجب الربط بين عناصر التكاليف والوظائف.

3. تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج: في ضوء هذا التبويب تقسم عناصر التكاليف إلى:

- تكاليف مباشرة:** تشمل جميع بنود النفقات التي تصرف خصيصا من أجل وحدة المنتج النهائي، أي أن عناصر التكاليف المباشرة يمكن تخصيصها بأكملها لمنتج معين أو التي يمكن ربطها بصورة مباشرة وبسهولة بوحدات المنتج النهائي، مثال النسيج في صناعة الملابس، الخشب في صناعة الأثاث، أجور عمال الانتاج.
- تكاليف غير مباشرة:** تشمل على بنود النفقات التي يصعب ربطها بصورة مباشرة بوحدات المنتج النهائي، أي أنها بنود التكاليف التي لا تصرف من أجل وحدة انتاج معينة، بل من أجل مركز معين أو مجموعة من المراكز في المؤسسة، مثل الزيوت، الشحوم، قطع الغيار، أجور المشرفين.

وللفصل بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة يتم الاعتماد على المبادئ التالية:

- سهولة أو صعوبة تمييز العنصر وإلتصاقه بوحدة المنتج النهائي، فالعنصر الذي يدخل بصفة أساسية في صنع وحدات المنتج يعتبر مباشرا؛
- سهولة أو صعوبة تخصيص العنصر والربط بينه وبين وحدة المنتج، فالعنصر الذي يسهل تخصيصه والربط بينه وبين وحدة المنتج النهائي يعتبر عنصرا مباشرا؛
- القيمة النسبية للعنصر: بعض بنود التكاليف تعتبر بطبيعتها مباشرة إلا أن الاعتبارات العملية قد تستوجب اعتبارها عناصر غير مباشرة وازافتها إلى العناصر غير المباشرة الأخرى، ويرجع ذلك لضالة قيمتها أو لكبر الأعباء التي يتطلبها حصر هذه البنود وتحميلها بصورة مباشرة لوحدات المنتج النهائي (كالمسامير في صناعة الأثاث، الخيوط في صناعة الأحذية).

وتبويب عناصر التكاليف المباشرة إلى:

- **تكاليف انتاج:** مواد داخلية في انتاج السلعة وتستهني المواد ضئيلة القيمة، أجور عمال الانتاج، مصروفات مباشرة كتكاليف الأبحاث والتجارب والتصميمات الهندسية اللازمة لانتاج سلعة معينة.
 - **تكاليف تسويق:** مواد اللف والحزم، عمولة رجال البيع.
- ويتم تبويب عناصر التكاليف غير المباشرة إلى:

- تكاليف صناعية: وتشمل تكلفة المواد والأجور والخدمات الأخرى اللازمة لتأدية عمليات الانتاج كالمواد (زيوت التشحيم، الخيوط، الغراء) والأجور (أجور عمال الصيانة، أجور المشرفين) ومصاريف اخرى (اهتلاك الآلات، إيجار المصنع، القوى المحركة، التأمين على الآلات).

- تكاليف تسويقية: وتشمل على تكاليف متعلقة بوظيفة التسويق، وتشمل: تكلفة المواد: أدوات الكتابة، المطبوعات؛

تكلفة أجور: أجور رجال البيع؛

مصرفات: إهلاك الآلات في المعرض، إيجار المعرض، مصاريف الاعلان، مصاريف النقل للعملاء.

- تكاليف ادارية وتمويلية: وتتضمن تكاليف وظيفة الادارة والتمويل، تتضمن:

مواد: أدوات الكتابة والمطبوعات؛

تكلفة الأجور: أجور العاملين في الادارة؛

مصرفات: اهلاك مبنى الادارة، إيجار مبنى الادارة، الفوائد البنكية والعمولات، التأمين على مبنى الادارة.

4. تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط: تقسم عناصر التكاليف إلى ثلاث مجموعات:

عناصر تكاليف متغيرة: وهي عبارة عن البنود التي تتغير طرديا مع التغير في حجم النشاط، فزيادة حجم الانتاج يؤدي إلى زيادة قيمة عناصر تكاليف الانتاج المتغيرة، وزيادة حجم المبيعات يؤدي أيضا إلى زيادة قيمة عناصر تكاليف البيع المتغيرة، وإن كان نصيب الوحدة من التكاليف المتغيرة يبقى ثابت.

عناصر تكاليف ثابتة: وهي البنود التي لا تتغير بتغير حجم النشاط، وإن كان نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة يتغير باتجاه عكسي للتغير في حجم النشاط.

عناصر تكاليف شبه متغيرة وشبه ثابتة: وهي عبارة عن تكاليف لا ثابتة ولا متغيرة، فهي تتغير جزئيا مع تغير مستوى النشاط، حيث يبقى جزء كبير من تلك التكاليف ثابت عند مستوى معين من النشاط، ثم يتغير بعد ذلك بالزيادة مع زيادة مستوى النشاط (مثال ذلك فاتورة الهاتف جزء ثابت رسوم الاشتراك، وجزء متغير رسوم المكالمات).

5. تبويب التكاليف لأغراض اتخاذ القرارات: لا بد من تحديد بيانات التكاليف الخاصة باتخاذ القرارات، والتي تهتم بها الادارة مثل قرار تصنيع السلعة في الداخل أو الشراء من الخارج وقرار إغلاق خط إنتاج وغيرها من القرارات المهمة وفيما يلي بعض التكاليف التي لها تأثير على بعض القرارات في المؤسسة:¹

- التكلفة الغارقة: والتي تنتج عن قرارات تم اتخاذها في الماضي، ولا تستطيع الادارة التحكم بها ولا يوجد لها أي ارتباط بالقرارات المستقبلية.

- تكلفة الفرصة البديلة: هي فقدان التكلفة إذا ما تم الاستغلال الأمثل للبدائل المتاحة، وكذلك هي الخسائر التي تتكبدها المؤسسة نتيجة التضحية بالبدائل الأخر المتاحة لها، ولا تسجل في السجلات المحاسبية.

¹ المطارنة غسان، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، ط2، عمان، 2006، ص ص 35، 36.

- التكلفة التفاضلية : يمكن توضيح ذلك من خلال المعادلة التالية:
- التكلفة التفاضلية = إجمالي الزيادة في التكاليف ÷ إجمالي الزيادة في الانتاج
- التكلفة المضافة: وتعني قيمة التغير في مقدار التكاليف الذي ينتج عن زيادة حجم الانتاج من مستوى معين إلى مستوى آخر أو أقل من المستوى السابق.

المطلب الثاني: نظم تحديد التكلفة

قبل التطرق إلى نظم تحديد التكلفة نعرض أولاً إلى أسس قياس التكاليف والتي تتمثل في القياس الفعلي، التقديري والمستمر ثم محاولة فهم أنظمة محاسبة التكاليف "الأوامر، المراحل"، وأخيراً محاولة معرفة نواحي القصور في نظم تحديد التكلفة التقليدية.

الفرع الأول: أسس قياس التكاليف

توجد ثلاث أسس يمكن استخدامها في مجال قياس التكلفة نوجزها كما يلي:¹

1. أساس القياس الفعلي: يتم الاستعانة ببيانات الأداء الفعلي، وتكون معادلة قياس التكلفة كالتالي:
التكلفة المباشرة الفعلية + التكلفة غير المباشرة الفعلية.
 2. أساس القياس التقديري: يتم الاستعانة ببيانات الأداء المقدر، وتكون معادلة قياس التكلفة كالتالي:
التكلفة المباشرة المقدر + التكلفة غير المباشرة المستوعبة.
 3. أساس القياس المستمر: وفق هذا الأساس يتم الاستعانة ببيانات الأداء الفعلي فيما يتعلق بعناصر التكاليف المباشرة، وبيانات الاداء المقدر فيما يتعلق بعناصر التكاليف غير مباشرة، وتكون معادلة قياس التكلفة كالتالي:
التكاليف المباشرة الفعلية + التكاليف غير مباشرة المستوعبة.
- يلاحظ ان الفرق بين الأسس الثلاث لقياس التكاليف يتمثل في توقيت حصر التكاليف؛
- حسب أساس القياس الفعلي: يقوم بحصر وقياس التكلفة الفعلية الناجمة عن الأداء الفعلي في نهاية الفترة، رغم دقته في تحديد التكلفة إلا أنه يفشل في توفير بيانات لأغراض التسعير.
 - حسب أساس القياس التقديري: يقوم بقياس التكلفة المتوقع حدوثها مستقبلاً، مما يوفر بيانات للتسعير والتخطيط للفترة المستقبلية، ويمكن من تقييم الاداء والرقابة.
 - أما أساس القياس المستمر: يقوم بحصر وقياس التكاليف الفعلية المباشرة الناجمة عن الاداء الفعلي في نهاية الفترة بما يحقق الدقة في تحديد تكلفة المنتج، ويقوم بقياس التكلفة غير مباشرة على أساس تحميل المستوعب من المقدر بناء على حجم النشاط الفعلي ليساعد في توفير بيانات لأغراض التسعير خلال الفترة بطريقة أسرع دون الانتظار حتى نهاية الفترة المالية، وحصر بيانات الأداء الفعلي مما يساعد على تحقيق الرقابة على عناصر التكاليف غير مباشرة.

¹ موسى عيسى محمد بابكر، الاتجاهات المعاصرة في محاسبة التكاليف ودورها في تحديد أسعار الصادرات السودانية، فهرس المكتبة الوطنية، السودان، 2015، ص ص 60، 61.

الفرع الثاني: أنظمة محاسبة التكاليف:

يتم تحديد التكاليف بناء على طبيعة ونوع النشاط في المؤسسة، يوجد أسلوبين أساسيين لتحديد التكلفة هما نظام الأوامر الانتاجية ونظام المراحل الانتاجية.

1. نظام تكاليف الأوامر الانتاجية: يستخدم نظام تكاليف الأوامر الانتاجية من قبل المؤسسات التي تمتاز بـكبر حجم

الانتاج وارتفاع التكاليف الانتاجية، وتعتمد على تقديم خدمة أو تصنيع منتج بناء على طلبيات الزبائن والمواصفات التي يقدمونها¹، والأساس في تحديد التكلفة في هذا النظام هو تجميع التكاليف لكل أمر انتاجي وتقسيم مجموع هذه التكاليف على عدد الوحدات المنتجة بناء على واقع الأمر الانتاجي.²

يعرف الأمر الانتاجي بأنه: " ذلك التفويض الكتابي بانتاج منتج معين أو كمية معينة من سلعة معينة، ويعطي لكل أمر رقما خاصا به، وهذا الرقم يميز كل أمر عن الأوامر الأخرى، وهو وسيلة مميزة يمكن بواسطتها تتبع وحصر تكاليف كل أمر من عناصر التكاليف".³

ينقسم نظام تكاليف الأوامر إلى:⁴

- نظام الدفعات: تكون الأوامر الانتاجية مجموعة من الوحدات بدلا عن وحدة واحدة، يتم بناءه على طلب الزبون ويمكن تتبعه.

- نظام العقود (المقاولات): يكون الأمر الانتاجي نوع واحد كبير القيمة وانجازه يأخذ مدى زمني طويل كإنجاز الطرق والسدود، يتم بناء على رغبة الزبون وليس بغرض التخزين.

خصائص نظام تكاليف الأوامر الانتاجية: يتميز نظام تكاليف الأوامر بالعديد من الخصائص نذكر منها:⁵

- طبيعة الانتاج متنوعة وحسب مواصفات يطلبها الزبون؛

- كل أمر انتاجي مستقل عن غيره موحد التكلفة؛

- الانتاج يكون حسب طلبات الزبائن وليس بغرض التخزين؛

- يمر الانتاج على مراكز انتاجية حسب المواصفات المطلوبة وحجم الطلبية؛

- يرتبط تحديد التكلفة للأمر الانتاجي بعد الانتهاء من التشغيل؛

- يتم التوصل إلى تكلفة الأمر بعد تحميله نصيبه من التكاليف؛

- تقدم تقارير حال الانتهاء من كل أمر على حده.

مجالات استخدام نظام الأوامر الانتاجية: يستخدم هذا النظام في العديد من المؤسسات سواء كانت تجارية، صناعية أو خدمية والجدول التالي يبين أمثلة لهذه الاستخدامات:

¹ موسى عيسى محمد بابكر، مرجع سابق، ص ص 61، 62.

² أبو نزار محمد، محاسبة التكاليف، الندوة الشهرية (2)، غرفة صناعة عمان، الاردن، 2009، بدون صفحة.

³ تشارلز هورنجرن وآخرون، محاسبة التكاليف مدخل إداري، تعريب د. أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 2009، ص 156.

⁴ M.N.Arora, Priyanka Katyal, **Cost Accounting :Principles and Practices**, Ninth edition, Shahadara, Delhi, 2006, p 11.

⁵ إسماعيل يحيى الكريبي، محاسبة التكاليف المتقدمة: قضايا معاصرة، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص ص 23، 24.

الفصل الأول: مدخل إلى أسلوب التكلفة المستهدفة

جدول رقم (01): أمثلة لاستخدامات نظام تكاليف الأوامر في المؤسسات

المؤسسات الخدمية	المؤسسات التجارية	المؤسسات الصناعية
مهام التدقيق	ارسال الطلبات الخاصة	تجميع الطائرات
مهام الشركات الاستشارية	الترويج للمنتجات والسلع	إنشاء الدور
وكالات الإعلان	-	صناعة السيارات
القضايا القانونية	-	-
ورش الصيانة والإصلاح	-	-

المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة: قضايا معاصرة، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 20.

خطوات تحميل التكاليف على الأوامر الانتاجية: لتحديد تكلفة كل أمر انتاجي يجب تجميع عناصر التكاليف التي تم صرفها من مصاريف مباشرة وغير مباشرة، يتم ذلك بفتح حساب خاص لكل أمر انتاجي، وتتم عملية تحميل التكاليف على الأوامر الانتاجية بالعديد من الخطوات هي:¹

- تحديد الأمر الذي يعد غرضاً للتكلفة؛
 - تحديد التكلفة المباشرة من مواد وعمل المرتبطة بالأمر؛
 - تحديد التكلفة غير مباشرة المرتبطة بالأمر؛
 - اختيار أساس تخصيص التكلفة، لاستخدامه في تعيين كل تكلفة غير مباشرة للأمر؛
 - تحديد معدل وحدة أساس تخصيص التكلفة الذي يستخدم في تخصيص التكاليف غير مباشرة للأمر.
- كما يتم تخصيص التكاليف غير مباشرة وفق عدة خطوات هي:
- تحديد التكاليف التي تتضمنها مجموعة التكلفة غير مباشرة من خلال دليل تحديد عناصر التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة؛
 - إعداد تقرير لعناصر التكاليف المحددة في الخطوة السابقة؛
 - اختيار أسس تخصيص التكلفة؛
 - تقدير كمية أسس تخصيص التكلفة؛
 - حساب معدل تخصيص التكلفة غير مباشرة باستخدام المعادلة التالية:
- $$\text{معدل تخصيص التكاليف غير مباشرة} = \frac{\text{التكلفة الاجمالية غير مباشرة}}{\text{الكمية الاجمالية لأساس تخصيص التكلفة}}$$

2. نظام تكاليف المراحل الانتاجية: يستخدم نظام تكاليف المراحل الانتاجية من قبل المؤسسات التي تعتمد على تقديم خدمة أو تصنيع منتج متجانس ولفترات طويلة، والاساس في تحديد التكلفة في هذا النظام هو تجميع التكاليف لعملية محدد لفترة معينة، ومن ثم تقسيم مجموع هذه التكاليف على عدد الوحدات المنتجة.²

¹ تشارلز هورنجرن وآخرون، مرجع سابق، ص 160.

² Ray H. Garrison et al, **Mangerial Accounting** , Tenth Edition, New York: McGraw-Hill, 2003, p 88.

الفصل الأول: مدخل إلى أسلوب التكلفة المستهدفة

أنواع المراحل الانتاجية: تختلف المراحل التي يمر بها الانتاج من مؤسسة لأخرى وباختلاف طبيعة الانتاج، وتوجد ثلاثة أنواع للمراحل الانتاجية هي:

- مراحل الانتاج المتتابعة: ينتقل الانتاج من مرحلة إلى المرحلة التي تليها بعد اجراء العمليات التشغيلية له، إلى أن يصل للمرحلة الاخيرة مثل صناعة الاسمنت والغزل والنسيج.
- مراحل الانتاج المتوازية: وتطبق في المؤسسات التي تقوم بانتاج أكثر من منتج واحد، وكل منتج له مراحل الخاصة، مثل الصناعات الغذائية.

- مراحل الانتاج المتداخلة: تطبق في المؤسسات التي يشترك إنتاجها في أكثر من مرحلة حتى تصل لنقطة ينفصل عندها كل منتج عن الآخر، وينفرد كل منتج بمراحله الخاصة وصولاً للمنتج النهائي، مثل الصناعات البترولية.

أهداف نظام المراحل الانتاجية: يسعى نظام المراحل الانتاجية لتحقيق عدة أهداف هي:¹

- قياس وحصر التكاليف خلال كل مرحلة انتاجية وخلال الفترة التكاليفية بشكل يسهل معه تحديد وتتبع تفاصيل المدخلات والمخرجات لكل مرحلة إنتاجية على حده؛
- تحديد متوسط تكلفة الوحدة المنتجة أو تحديد متوسط تكلفة الخدمة المقدمة من كل عنصر من عناصر التكاليف وفي كل مرحلة من المراحل الانتاجية؛
- تحديد وحصر الكميات المنتجة في المرحلة بغرض فرض الرقابة على كميات الانتاج للمراحل المختلفة خلال الفترة التكاليفية؛
- تحديد الانتاج العادل والذي يمثل مخرجات المرحلة والتي إما أن تكون وحدات تامة الصنع أو غير تامة، وينبغي معادلتها بمستوى الاتمام للمنتج، بغرض تحديد متوسط تكلفة الوحدة؛
- تتبع تكاليف الانتاج التالف، بنوعيه المسموح به وغير المسموح به وإظهار تكلفته من أجل معالجته؛
- توفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة.

خطوات تحديد تكلفة الانتاج في ظل نظام المراحل الانتاجية: لتحديد تكلفة الانتاج التام والانتاج تحت التشغيل وتكلفة التلف تتبع الخطوات التالية:²

- تحديد الانسياب الكمي للمرحلة، ويتمثل في مدخلات ومخرجات المؤسسة؛
- إعداد تقرير الانتاج العادل، وتكون من الانتاج التام والانتاج تحت التشغيل والتالف المسموح به وغير المسموح به؛
- تحديد التكاليف وتشمل كل ما ينفق من عناصر التكاليف سواء كان خلال الفترة أو ما انفق في الفترة السابقة؛
- تحديد متوسط تكلفة الوحدة بقسمة تكلفة العنصر على إنتاجه العادل؛
- إعداد تقرير تكلفة إنتاج المرحلة.

¹ روبرت ميجز وآخرون، المحاسبة أساس قرارات الأعمال، الكتاب الثاني، ترجمة مكرم عبد المسيح باسيلي، محمد عبد القادر الديسبي، أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006، ص 929.

² إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص 80.

الفصل الأول: مدخل إلى أسلوب التكلفة المستهدفة

بعد إعداد تقرير تكلفة المرحلة وتحديد تكلفة الوحدة المقدمة بواسطته يمكن للإدارة استخدامه في عدة أغراض تشمل الآتي¹:

- تحديد أسعار البيع؛
- تقييم كفاءة الأقسام الإنتاجية؛
- التنبؤ بتكاليف الإنتاج المستقبلية؛
- تحديد قيمة المخزون وقياس تكلفة البضاعة المباعة في كل من القوائم المالية وإقرارات ضرائب الدخل.

جدول رقم (02): الفرق بين نظام تكاليف الأوامر ونظام تكاليف المراحل

نظام المراحل الإنتاجية	نظام الأوامر الإنتاجية
1- الإنتاج متماثل وذو مواصفات نمطية ويصعب التمييز بين وحدة وأخرى.	1- الإنتاج متنوع حسب الأمر وذو مواصفات يطلبها العملاء.
2- الإنتاج مستمر ويتميز بمزايا الإنتاج الواسع ويتم وفق جدول زمني وتختص شخصية الوحدات.	2- يتم الإنتاج في ضوء عمل طلبية أمر، شخصية، قائمة مستقلة عن غيرها تمثل وحدة التكلفة.
3- الإنتاج يكون على وتيرة واحدة من خلال الفترة	3- يخضع الإنتاج لظروف الطلبات التي ترتبط بها خلال الفترة.
4- الإنتاج يكون عادة للتخزين ثم التوزيع ويخضع لعوامل العرض والطلب.	4- يتم الإنتاج بناء على طلبات محددة من قبل الزبائن وليس بغرض التخزين.
5- يمر الإنتاج على مراحل إنتاجية محددة وتستفيد الوحدات من تكاليف المرحلة استفادة متساوية.	5- يمر الإنتاج على مراكز إنتاجية تحدها المواصفات المطلوبة وحجم الطلبية.
6- يتم تحديد تكلفة الوحدات المنتجة في نهاية الفترة التكاليفية المتفق عليها.	6- لا يرتبط تحديد تكلفة الأمر بالفترة ولكن بالانتهاء من التشكيل.
7- يتم التوصل لمتوسط تكلفة وحدة المنتج بقسم تكاليف المرحلة عن الفترة على عدد الوحدات.	7- التوصل إلى تكلفة الأمر بعد تحميله لنصيبه من التكاليف.
8- يتطلب تحديد مستوى الإتمام للإنتاج غير تام عند تقييمه في نهاية الفترة.	8- يتم التوصل على رصيد الإنتاج غير التام آخر الفترة دون الحاجة إلى تحديد مستوى إتمامه.
9- تقدم التقارير للإدارة عن نشاط المرحلة عند انتهاء الفترة التكاليفية.	9- تقدم التقارير عند الانتهاء من كل أمر إنتاجي على حده.
10- يمكن تطبيق نظام التكاليف المعيارية.	10- يمكن تطبيق أسلوب التكاليف التقديرية والمعيارية.

المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة: قضايا معاصرة، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص ص 70 ، 71.

الفرع الثالث: نواحي القصور في نظم التكاليف التقليدية

- يؤخذ على النظم التقليدية للتكاليف عدم استجابتها لتحديات العصر والبيئة التنافسية الشديدة التي فرضها التطور في الاتصالات وتكنولوجيا الإنتاج، وقد أورد Kaur بعض أوجه القصور التي شابت النظم التقليدية:²
- لا تأخذ النظم التقليدية بعين الاعتبار ظروف السوق في عملية التخطيط للتكلفة؛
 - إنخفاض مستوى مشاركة عناصر سلسلة القيمة، نظراً لأن دور الموردين في النظم التقليدية يبدأ بعد مرحلة التصميم؛
 - لا تعطي النظم التقليدية إحتياجات العملاء والمنافسة في السوق أهمية كبيرة في تحديد سعر البيع؛
 - تتم عملية تخفيض التكلفة في النظم التقليدية بعد عملية الإنتاج؛

¹ روبرت ميچز وآخرون، مرجع سابق، ص 944.

² Kaur Manmeet, "Poising Between Price and Quality Using Target Costing", International Journal of Management Research, Volume 2, Issue 1, 2014, p p 17-33.

الفصل الأول: مدخل إلى أسلوب التكلفة المستهدفة

- غياب الادوات المساعدة للوصول الى حدود التكلفة المسموح بها.
 - وهناك من ينظر إلى أن أسباب قصور النظم التقليدية لمحاسبة التكاليف تتمثل في (انتقادات):¹
 - يقوم النظام التقليدي على فكرة أن تكلفة العمل المباشر تشكل جزءا كبيرا من تكلفة المنتج الاجمالية، لم تعد هذه الفكرة راجحة ، حيث أن هذه التكلفة تضاءلت ولم تعد أساسا مناسباً لتحميل التكاليف غير المباشرة على وحدة المنتج.
 - النظام التقليدي لا يخدم عملية الرقابة على التكلفة وقياسها، بسبب التأخير في الفترة بين طلب التقارير المالية والانتهاؤ من إعدادها وتحليل النتائج، ما يعود بالسلب على عملية التغذية العكسية؛
 - تجاهل النظم التقليدية لتعقيدات الأنشطة الإنتاجية واعتمادها على علاقات مبسطة في توزيع التكاليف؛
 - اعتماد النظام التقليدي في تخصيص التكاليف غير المباشرة على أساس العلاقة بين السبب والنتيجة، وفي الوقت نفسه افتراض وجود عدد محدود من مجتمعات التكلفة للمؤسسة على اختلاف أنشطتها، وهذا يتناقض مع الأسس التي قام عليها النظام التقليدي؛
 - عدم الدقة في حساب تكلفة المنتجات لعدم وجود علاقة سببية بين تكلفة المنتج والموارد المستخدمة؛
 - فشل هذا النظام في تفهم مسببات التكلفة والأنشطة الخاصة بها لعدم وجود علاقة بين الأثر والسبب؛
 - عدم كفاية المعلومة عن الربحية النسبية للمنتجات لتخصيص الموارد المتاحة على المنتجات؛
 - استخدام نسبة الأجور إلى إجمالي التكاليف كأساس لتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة أدى إلى عدم دقة قياس التكاليف؛
 - استخدام ساعات العمل المباشر كأساس لتحميل التكاليف غير المباشرة أدى إلى تخفيض تكلفة الوحدة المنتجة ذات الكميات الصغيرة، على حساب المنتجات التي يتم انتاجها بكميات كبيرة أو التي تحتاج لساعات عمل أكثر؛
 - لا تهتم بحساب التكاليف التي وقعت قبل الإنتاج في مرحلة التخطيط والتصميم مما يؤدي إلى عدم الدقة في تحميل الوحدة المنتجة بنصيبها من التكاليف؛
 - لم تبد النظم التقليدية الاهتمام بتكاليف الجودة وقياسها والتحسين المستمر للإنتاج؛
 - عدم الاهتمام بتقييم المخزون رغم مبرراتها بالاحتفاظ بكميات كبيرة منه؛
 - عدم الاهتمام بتحديد الأسعار والتكاليف بطريقة ملائمة.
- ولما كانت معلومات التكاليف وإدارتها هي العامل الرئيسي للمؤسسات التي تتطلع إلى تحقيق النجاح في ظل زيادة حدة المنافسة الاقتصادية، فلقد حرصت تلك الشركات على تطوير مناهجها بقصد الريادة بالتكاليف، ولقد ظهرت عدة مناهج في هذا المجال مثل منهج التكاليف المبني على أساس الأنشطة، منهج الانتاج الفوري، منهج التكلفة المستهدفة والتي تعتبر من المناهج الحديثة لإدارة التكلفة، وسوف يتم لاحقا تسليط الضوء على منهج التكلفة المستهدفة للتعرف على جوانبها النظرية العملية.، والجدول التالي يوضح الفرق بين المداخل التقليدية والحديثة لمحاسبة التكاليف:

¹ Kaplan, Robert., "One Cost System is not Enough", Harvard Business Review, 1998, pp. 61- 66

الفصل الأول: مدخل إلى أسلوب التكلفة المستهدفة

جدول رقم (03): مقارنة بين المداخل التقليدية والمداخل الحديثة للتكلفة

المداخل التقليدية للتكلفة	المداخل الحديثة للتكلفة
1- صالحة أكثر في بيئة تتميز بمحدودية انتقال السلع ورؤوس الأموال بين الدول، فرض أسعار ادارية، سيادة اقتصاديات الحجم أي إنتاج أكبر قدر من المنتجات ولأطول فترة ممكنة مع ثبات المواصفات.	1- تتكيف مع ظروف بيئية تتميز بالتغير السريع وشدة المنافسة، وعليه المنتجات ذات دورة حياة قصيرة نسبيا.
2- صالحة في حالة نمطية الانتاج.	2- صالحة في حالة منتجات مختلفة.
3- سعر البيع يتحدد في ضوء التكاليف.	3- سعر البيع المستهدف هو الذي يحدد التكلفة.
4- الهدف: خفض التكلفة لمستوى معين يعتبر مقبولا.	4- الهدف: التخفيض المستمر للتكلفة.
5- تحمل عناصر تكاليف بالغة الأهمية مثل بحوث التطوير، التصميم، إعادة الهيكلة والتنظيم وخدمات ما بعد البيع.	5- يتم التركيز على تكاليف المنتج منذ المراحل الأولى له خاصة مرحلة التصميم.
6- لا تأخذ علاقة الارتباط الموجودة بين أقسام المؤسسة والانشطة بعين الاعتبار.	6- تأخذ بأساليب متطورة في إدارة التكلفة، وتأخذ بعين الاعتبار مجموعة من العلاقات كسلاسل القيمة، مصفوفة الوظائف، الجودة مع ضرورة تنمية روح العمل الجماعي.
7- تركز على مايجري داخل المؤسسة، مهملة عوامل خارجية كالعلاقة مع الموردين والمنافسين.	7- تأخذ عناصر كل من البيئتين الداخلية والخارجية (عملاء، موردون، منافسون....) بعين الاعتبار.
8- تركز على الرقابة على التكاليف، أي أن التحليل فيها ينصب على قياس الانحرافات (مع اقتضاره على العناصر الثلاثة المعروفة: مواد، يد عاملة ومصاريف، وإهمال التغير النسبي في أهمية كل عنصر).	8- تتوجه إلى الأنشطة المسببة لتلك التكاليف أي إلى المتغيرات التي أدت إلى تلك الانحرافات.
9- لا تخدم أغراض التحليل الاستراتيجي لاعتمادها على متغير رئيسي في تفسير سلوك التكاليف وهو حجم النشاط.	9- تعتبر التكلفة دالة لاختبارات المؤسسة.
10- تعتمد بصفة اساسية على مفهوم القيمة المضافة.	10- في ظل هذه المداخل لا يؤخذ بمفهوم القيمة المضافة إلا في نطاق ضيق.

المصدر: ذوادي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 09، 2009، ص ص 208، 209.

المطلب الثالث: نظام محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية

إن عملية تحديد وتصنيف وتحليل التكاليف عملية حيوية لكل المؤسسات العاملة في مجال الانتاج السلعي أو الخدمي، إذ أنها تقدم أساسا للتسعير ولقرارات الاستثمار المستقبلية، وتحديد أوجه عدم الكفاءة لذلك يجب تصنيف وتحليل التكاليف بأكبر قدر من الوضوح، كما سيتضح أن هذه العملية ليست سهلة في قطاع الخدمات الصحية، لذا سندرس خصائص نشاط المؤسسات الصحية وانعكاسها على النظام المحاسبي، مع التعرف على محاسبة التكاليف وهدفها في مؤسسات الخدمات الصحية.

الفرع الأول: خصائص نشاط المؤسسات الصحية وانعكاساتها على النظام المحاسبي

يعتبر نشاط المؤسسات الصحية من الأركان الأساسية لانجاح برامج الصحة العامة والطب الوقائي في كافة بلدان العالم، والتي تسعى إلى المحافظة على الصحة والوقاية من الأمراض بأعلى مستوى ممكن من الرعاية الطبية وبأقل تكلفة، مع توفير خدمات علاجية تساعد على تحقيق مركز تنافسي قوي، ومن خصائص نشاط المؤسسات وانعكاساتها على النظام المحاسبي نذكر:¹

1. نشاطها خدمي: تعتبر مؤسسات خدمية تقدم خدمات طبية مختلفة.

2. طبيعة الطلب على الخدمات الطبية: يتميز بالخصائص التالية:

- تأثره بالعوامل الموسمية والجغرافية، حيث يزداد الطلب في فترات معينة، كانتشار الأوبئة والأمراض في بداية فصل الصيف والشتاء، ويزداد أيضا في مناطق شديدة الحرارة أو البرودة ويقل في مناطق أخرى.
- تأثره بالعوامل السياسية والظروف الاجتماعية: حيث أن القرارات السياسية تكون ملزمة لإدارة المؤسسة الصحية مثل الالتزام بقانون التأمين الصحي أو الحملات الخاصة بالتطعيم، هذا يؤدي إلى زيادة الطلب على الخدمات الطبية، والظروف الاجتماعية المحيطة بالمؤسسة الصحية كالوعي الصحي لدى الأفراد، والذي يؤدي إلى زيادة الطلب على الخدمات الطبية.

3. تنوع الأنشطة في المؤسسات الصحية: تقوم المؤسسات الصحية بتقديم خدمات متنوعة للمرضى، كتوفير الرعاية الطبية وتقديم الخدمات الفنية، ولأداء هذا النشاط الخدمي يستلزم أن تباشر نشاط تجاريا في صورة:

- شراء الأدوية وتقديمها من خلال الصيدلية؛
- شراء المواد الغذائية اللازمة لتقديم الوجبات - خدمة التغذية؛
- محلات الهدايا أو الزهور الموجودة داخل المؤسسة؛
- كما أن ما تقوم به من عمليات طهي وطبخ، وعمليات تركيب الأدوية والعقاقير التي يتم تحضيرها بالمؤسسة، تشبه إلى حد كبير ما تقوم به المؤسسات الصناعية من تحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة الصنع.

4. تقسيم نشاط المؤسسات الصحية إلى مراكز: يجب تقسيم نشاط هذه المؤسسات إلى مراكز إنتاجية ومراكز خدمية، والمراكز الإنتاجية يجب تقسيمها إلى مراكز ربحية ومراكز تكلفة، بهدف تقييم أداء كل مركز على حده، وحصر عناصر تكاليف وإيرادات كل مركز من المراكز لذلك يجب:

- تصميم دليل حسابات يمكن من تحديد المصاريف والإيرادات على حده؛
- طريقة معالجة عناصر التكاليف المشتركة بين أكثر من مركز؛
- تجميع عناصر التكاليف لمراكز الخدمات مع بيان أسلوب توزيعها على المراكز الإنتاجية، بهدف تجميع التكاليف لمراكز الإنتاج وتحديد تكلفة وحدة المنتج.

¹ هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، مرجع سابق، ص 26-33.

5. موسمية النشاط: فهو ليس ثابت على مدار الفترة المحاسبية.
6. الإعتماد بصفة أساسية على العنصر البشري: فكفاءة العنصر البشري تحقق نتائج مرضية وتؤثر بطريقة مباشرة على إيرادات المؤسسة الصحية.
7. ضخامة الاستثمارات في الأصول الثابتة وسرعة دوران رأس المال العامل: يحتاج نشاط المؤسسات الصحية إلى توفر مجموعة من الأصول الثابتة، تشمل المباني والأثاث والمعدات والأجهزة الطبية وغيرها من المعدات الرأسمالية الضخمة التي تحتاج إلى استثمارات مالية كبيرة، ما يستوجب ضرورة فرض الرقابة على استخدام هذه الموارد المادية الكبيرة، بالإضافة إلى حسن إختيار العنصر البشري القادر على التعامل مع هذه الاستثمارات الضخمة، أما رأس المال العامل يتميز بسرعة معدل دورانه ونسبته الصغيرة نسبة إلى إجمالي الاستثمارات، وسبب ذلك أن المخزون السلعي يتميز بانخفاض قيمته، وهو عبارة عن المخزون من المؤن والأدوية التي تتميز بقابليتها للتلف السريع أو فقدانها الصلاحية، لذلك فالمؤسسات لا تحتفظ بمخزون سلعي كبير، بل تقوم بالشراء على فترات قصيرة ومتعاقبة وبالتالي تزداد سرعة دورانه.
8. عدم قابلية الإنتاج للتخزين: يتضح ذلك في الأقسام الداخلية نجد وحدة المنتج " غرفة/ليلة" لا يمكن تخزينها لفترة قادمة، قسم التغذية حيث وحدة المنتج هي "وجبة" انتاج عدد معين من الوجبات إما يقدم للمرضى، أو تتم خسارتها لعدم إمكانية تخزينها لفترات قادمة.
9. التعاملات النقدية السريعة: يتميز نشاط المؤسسات الصحية بتعاملاته مع المرضى نقداً، ويتسم بصفة السرعة، ما يحتم سرعة النظام المحاسبي المستخدم في التسجيل والمراجعة بشكل يضمن أن يكون رصيد حساب المريض والذي يمثل ما حصل عليه من خدمات جاهزة فور طلبه.
10. الاحلال والتجديد: حيث يتم حجز نسبة معينة من الإيراد كل فترة محاسبية لمخصص الاحلال والتجديد، حيث تقوم الإدارة بإحلال وتجديد عناصر الأصول الثابتة المختلفة للمؤسسة الصحية، من خلال المبالغ المحجوزة في حساب مخصص الاحلال والتجديد.
11. صعوبة قياس وتقييم المخرجات: يصعب الاعتماد على المقاييس الكمية كالزمن عن قيمة أو أهمية هذه الخدمات، إجراء عملية جراحية قد يستغرق زمناً مساوياً لإجراء فحص طبي لأحد المرضى مع اختلاف أهمية وإيراد كل من الخدمتين.

الفرع الثاني: تصنيف التكاليف في مؤسسات الخدمات الصحية

تختلف تصنيفات التكاليف التي تتحملها المؤسسة الصحية باختلاف الهدف وراء تحليل التكاليف، فيما كان الهدف لأغراض تحديد الكفاءة أم لأغراض التسعير أم لأغراض التحليل المالي ودراسة الجدوى..... وغير ذلك، لذلك ستكون هناك تصنيفات عديدة للتكاليف ولعل من أهمها ما يلي:¹

¹ طلعت الدرمداش، اقتصاديات الخدمات الصحية، مكتبة القدس، ط2، مصر، 2006، ص 171-180.

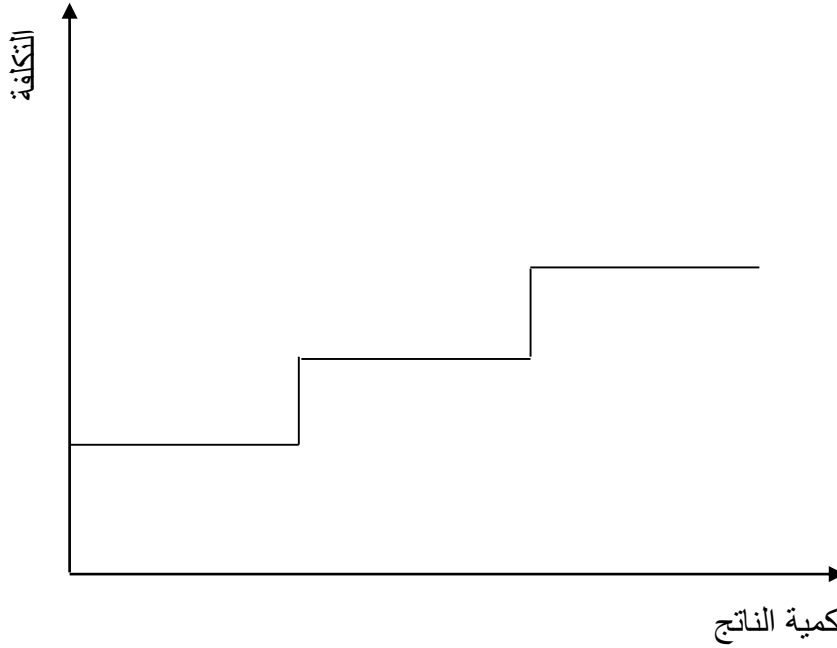
1. التكاليف الثابتة والمتغيرة وشبه المتغيرة: يمكن تقسيم تكاليف الانتاج في أي مؤسسة إلى ثلاثة أنواع، حسب علاقة التكاليف بالتغيرات التي تتم في أحجام الإنتاج الجاري في المؤسسة في الأجل القصير، حيث التكاليف الثابتة: تمثل التكاليف التي لا تتغير مطلقا مع تغير مستوى نشاط المؤسسة خلال الأجل القصير (سنة واحدة غالبا)، وتشمل تكاليف الإيجار، أسعار الفائدة، التكاليف الرأسمالية للآلات والمعدات، اشتراكات التأمين... إلخ وتشمل كذلك تكاليف مرتبات العاملين أصحاب العقود طويلة الأجل كالأطباء الاستشاريين.

التكاليف المتغيرة: وهي التكاليف التي تتغير باستمرار مع مستوى نشاط المؤسسة، وتشمل تكاليف اطعام المرضى، تكاليف مفروشات الأسرة، المواد المستهلكة في غرفة العمليات مثل قفازات المطاط، القطن الطبي والمطهرات الطبية والحيوط الطبية... إلخ، مرتبات العاملين بالعقود القصيرة الأجل أو المؤقتة، كذلك تصنف تكاليف الممرضات القادمات من جهات أخرى لتغطية الارتفاع الطارئ في الطلب على الخدمات الصحية كتكاليف متغيرة.

التكاليف شبه المتغيرة: تجمع بين عنصري الثبات والتغير، إذ أنها تختلف مع اختلاف مستوى الإنتاج، ولكن بصورة مستمرة مثلا تستطيع الممرضة المدربة رعاية عشرة مرضى، ولأن الممرضة تمثل مدخلا غير قابل للتجزئة، فإننا نحتاج إليها حتى ولو كان هناك خمسة مرضى فقط، فإذا ارتفع عدد المرضى إلى 12 مريضا، سنحتاج إلى ممرضتين، وهكذا فإن تكاليف التمريض تختلف باختلاف عدد المرضى، ولكن بصورة متدرجة، حيث تتزايد هذه التكاليف مع الناتج، ولكنها تثبت لبعض الفترات، ثم تقفز مع تزايد الناتج على شكل درجات، كما يتضح في الشكل (01).

وهناك بعض أنواع الادوية والمواد المستخدمة في العمليات الجراحية تمثل تكاليف شبه متغيرة، مثل عبوة المصل فإذا كانت تستخدم لتطعيم 50 شخصا، فإذا رغبتنا في تطعيم 51 شخصا لابد من شراء عبوتين من المصل، كذلك أسطوانات الغازات الصناعية المستخدمة في العمليات الجراحية، فإذا كانت الأسطوانة الواحدة من الأكسجين تكفي لاجراء 5 عمليات جراحية، فإنه لاجراء 6 عمليات جراحية يكون من الضروري شراء أسطوانتين... وهكذا.

شكل رقم (01): التكاليف شبه متغيرة



المصدر: طلعت الدمرداش، اقتصاديات الخدمات الصحية، مكتبة القدس، ط2، مصر، 2006، ص 171

مع ملاحظة أن الأطباء، الاستشاريين، الشبه طبيين، الحمالين وعمال النظافة يمثلون جميعا مدخلات غير قابلة للتجزئة ماديا، وبالتالي فإن الذي يحدد ما إذا كانت أجورهم أو مرتباتهم تعتبر تكاليف ثابتة أو متغيرة هو طبيعة العقد الذي يعملون على أساسه، فإذا كان المستشار يحصل على الأتعاب على أساس كل حالة، فإن هذه التكاليف تمثل تكلفة متغيرة، فإذا كان المستشار يعمل على هذا الأساس، فإن مخاطرة فقدان الدخل في فترات انخفاض الطلب تنتقل من المؤسسة الصحية إلى المستشار.

وعادة تنقسم تكاليف المؤسسات الصحية إلى تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة بالنسب التالية:

التكاليف العامة (ثابتة بصفة عامة) : 40 %

تكاليف الإقامة (متغيرة غالبا) : 25 - 35 %

تكاليف العلاج (متغيرة غالبا) : 25 - 35 %

ويعني وجود التكاليف الثابتة التي تمثل نسبة مرتفعة من التكاليف الكلية أن انخفاض الطلب سيقبل الربح أكثر من تقليل التكاليف الكلية، وأن إغلاق الطاقة الاستيعابية الاضافية (مثل العنابر المغلقة) لا يؤدي بالضرورة إلى توفير كبير في التكاليف.

وبالتالي فإنه بالنسبة للعديد من المؤسسات الصحية التي تمثل فيها التكاليف الثابتة نسبة مرتفعة من التكاليف الكلية، عندما ينخفض الطلب، ينخفض العائد ايضا، ولكن التكاليف الثابتة الكلية تظل كما هي، وهذا قد يهدد القدرة المالية

الفصل الأول: مدخل إلى أساليب التكلفة المستهدفة

للمؤسسة الصحية، ويفسر لماذا تفضل بعض المؤسسات تشغيل العاملين بعقود قصيرة الأجل أو بالساعة، ما يحول بعض التكاليف الثابتة إلى تكاليف متغيرة، وينقل مخاطر الخسارة من المؤسسة الصحية إلى هؤلاء العاملين. فإذا حسبت التكاليف الكلية للمؤسسة على أساس المعادلة التالية:

$$\text{إجمالي تكاليف المؤسسة الصحية} = \text{عدد الحالات} \times \text{تكلفة الحالة}$$

$$\text{إجمالي تكاليف المؤسسة الصحية} = \text{عدد الحالات} \times (\text{متوسط تكلفة اليوم} \times \text{طول مدة الإقامة})$$

يمكن تحليل العناصر المؤثرة في مكونات تلك التكاليف للتعرف على إمكانية تخفيض تلك التكاليف، وقد لا يؤدي تخفيض أحد مكونات التكلفة إلى تخفيض التكلفة الكلية، لذلك يجب النظر إلى كل العناصر التي تؤثر على التكاليف، إذ أن الانخفاض في طول مدة الإقامة قد لا يخفض التكاليف الكلية إذا قابلته زيادة تناسبية أكبر في متوسط تكلفة اليوم، كذلك فإن محاولة تخفيض تكاليف المؤسسة الصحية بتخفيض مدة الإقامة قد يؤدي إلى زيادة التكاليف في أجزاء أخرى من الخدمة الصحية، عند الممارس العام مثلاً.

2. التكاليف المباشرة وغير المباشرة: يمكن تصنيف التكاليف على أساس ما إذا كانت ترتبط بنشاط معين مباشرة أم يصعب ربطها به.

التكاليف المباشرة: وهي التكاليف التي يمكن فصلها، حيث يمكن ربطها بمنتج أو خدمة معينة أو بعملية إنتاجية بعينها، ففي المؤسسات الصحية يمكن تصنيف تكاليف الأدوية وغرفة العمليات كتكاليف مباشرة، لأنه يمكن ربطها بمرضى معين وبالتالي ربطها بخدمة وتخصص معينين.

التكاليف غير المباشرة: وهي التكاليف التي لا يمكن ربطها بمنتج أو خدمة معينة، وقد يرجع هذا إلى عدم وجود النظم التي تربط التكاليف بالمرضى والتخصصات، إذ أن استخدام هذا النظام قد يكون مكلفاً جداً في بعض الحالات، وتشمل أمثلة التكاليف غير المباشرة الشائعة في رعاية المريض مصاريف الرعاية والنظافة.

ويجب أن نلاحظ جيداً أن تصنيف التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة منفصل تماماً عن تصنيفها إلى ثابتة ومتغيرة وأحياناً تسمى التكاليف الغير مباشرة بالتكاليف المشتركة، لكن هذه التسمية تثير اللبس، وهكذا فإن بعض التكاليف غير المباشرة يمكن أن تكون متغيرة، بينما التكاليف العامة الحقيقية تكون ثابتة.

يمثل مرتب الجراح الذي يعمل بعقد طويل الأجل تكلفة ثابتة، ويمكن اعتباره تكلفة مباشرة لأنه يمكن ربطه مباشرة بتخصص معين، كذلك فإن مرتب المدير الذي يعمل بعقد طويل الأجل يمثل تكلفة ثابتة، ولكنه يعتبر تكلفة غير مباشرة لأنه لا يمكن ربطه بأي نشاط محدد، ويمثل تقديم الأدوات القابلة للاستهلاك داخل المؤسسة الصحية تكلفة متغيرة، ولكن اعتبارها مباشرة أو غير مباشرة يعتمد على نظام المعلومات المتاح في المؤسسة الصحية، فهل توجد آلية لتسجيل تكلفة هذا البند لكل مريض أم لا؟.

الفصل الأول: مدخل إلى أسلوب التكلفة المستهدفة

فإذا كان الأمر كذلك، تعتبر تكلفة مباشرة لأنه يمكن تفصيلها حسب النشاط، ومع ذلك فإن تكلفة القيام بذلك لكل مريض بالنسبة لبعض البنود مثل مفارش السرير، الطعام والخدمات الأخرى، قد تكون مرتفعة بما يحول دون ذلك التسجيل والتفصيل، وهنا يحتمل أن تسجل التكاليف على أنها تكاليف غير مباشرة.

ويعتبر تقسيم التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة تقسيماً تحكيمياً، يتحدد بطبيعة العقود ونوعية مستوى تفصيل نظام المعلومات المستخدم، إذ " أن تقسيم مباشر، غير مباشر، عام يرتبط بالمعلومات المتاحة (أو تكلفة توفير المعلومات) عن المدخلات المستخدمة لعلاج مريض معين من مشكلة معينة بدقة " .

توزيع التكاليف غير المباشرة: عند تحديد كل التكاليف المباشرة لكل تخصص وإجراء، والتكاليف غير المباشرة للمؤسسة، تظل هناك مشكلة تحديد نسبة التكاليف غير المباشرة التي يجب توزيعها على كل إجراء/تخصص من أجل تقدير التكلفة الكاملة، وهناك أساليب عديدة لتجزئة التكاليف غير المباشرة ولكنها تؤدي إلى نتائج مختلفة تماماً.

فمثلاً إذا كان هناك تخصص حددت له تكاليف غير مباشرة قدرها 200.000 وحدة نقدية، وفي داخل هذا التخصص تم أداء 400 إجراء في السنة الماضية بتكلفة مباشرة قدرها 400.000 وحدة نقدية، وكان الزمن الذي يستغرقه كل إجراء 30 دقيقة في المتوسط، فكيف يمكن توزيع التكاليف غير المباشرة على كل إجراء؟

فإذا أمكن تحديد كل إجراءين داخل هذا التخصص –بالإضافة إلى الإجراءات الأخرى التي تتم داخل التخصص– حيث يحتاج الإجراء (أ) إلى معدات متقدمة وأفراد مكلفين، وتقدر التكلفة المباشرة بحوالي 1.000 وحدة نقدية، ويستغرق الإجراء ساعة، وكذلك الأمر بالنسبة للإجراء (ب) حيث كانت التكلفة المباشرة 600 وحدة نقدية ويستغرق ساعتين، يمكن توضيح تأثير توزيع التكاليف غير المباشرة بثلاث طرق مختلفة.

- **التوزيع حسب الاجراء:** فإذا تم 400 إجراء في السنة الماضية، وكانت التكاليف غير المباشرة 200.000 وحدة نقدية، وبالتالي كانت التكلفة غير المباشرة للإجراء 500 وحدة نقدية، وهنا تكون التكلفة الكلية للإجراء (أ) حوالي 1500 وحدة نقدية، وللإجراء (ب) حوالي 1100 وحدة نقدية.

- **التوزيع حسب الساعة:** فإذا تم إجراء 400 إجراء في السنة الماضية بمتوسط 30 دقيقة وهذا يعني قضاء 200 ساعة، ونظراً لأن التكاليف غير المباشرة تساوي 200 000 وحدة نقدية، فإن هذا يمثل تكلفة غير مباشرة قدرها 1 000 وحدة نقدية للساعة، ويستغرق الإجراء (أ) ساعة، والتكلفة المباشرة قدرها 1 000 وحدة نقدية، وغير المباشرة قدرها 1 000 وحدة نقدية أيضاً، وبالتالي تصبح التكلفة الكاملة 2 000 وحدة نقدية، وكان الإجراء (ب) يستغرق ساعتين، والتكلفة المباشرة تساوي 600 وحدة نقدية وغير المباشرة 2 000 وحدة نقدية، وهذا يعني تكلفة كاملة قدرها 2 600 وحدة نقدية.

- **التوزيع حسب التكلفة المباشرة:** كانت التكاليف المباشرة الكلية للتخصص حوالي 400 000 وحدة نقدية، وكانت التكاليف غير المباشرة 200 000 وحدة نقدية، وتتطلب هذه الطريقة توزيع التكاليف غير المباشرة بصورة تناسبية مع

التكاليف المباشرة وهكذا فإن كل وحدة نقدية من التكاليف المباشرة سيتحمل 0.5 وحدة نقدية من التكاليف غير المباشرة.

ونظرا لأن الاجراء (أ) تكلفته المباشرة قدرها 1 000 وحدة نقدية ، ستكون التكلفة غير المباشرة 500 وحدة نقدية ، وبالتالي فإن التكلفة الكاملة 1 500 وحدة نقدية ، وتكلفة الاجراء (ب) المباشرة تساوي 600 وحدة نقدية، وغير المباشرة تساوي 300 وحدة نقدية، وبالتالي فإن التكلفة الكاملة تساوي 900 وحدة نقدية.

كما سبق يتضح أن التكاليف غير المباشرة كانت توزع كاملة على الإجراء، ويعد هذا دليل على صعوبة تخصيص التكاليف غير المباشرة، فضلا عن أنه لم توجد حتى الآن طريقة متفق عليها لتخصيص التكاليف غير المباشرة.

3. مفاهيم أخرى للتكاليف: أغلب التقسيمات الشائعة للتكاليف تركز على التكاليف الثابتة والمتغيرة والتكاليف المباشرة وغير المباشرة، لكن هناك مفاهيم أخرى للتكاليف من المفيد التعرف عليها وتحليلها عند دراسة اقتصاديات مؤسسات الخدمات الصحية، من أهم تلك المفاهيم:

التكاليف الغارقة: وتسمى أيضا التكاليف الضائعة أو المفقودة، وهي التكاليف التي لا تتأثر بقرار معين، ولا يمكن استردادها، تعتبر غير مناسبة لاتخاذ القرار باختيار المشروع المحدد، وهي نوع آخر من التكاليف الثابتة.

التكاليف التاريخية: تشير إلى سجل التكاليف التي تحملتها المؤسسة نتيجة قرارات سابقة، وقد لا تكون هذه التكاليف المناسبة للاستخدام عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالمستقبل، ويمكن أن تكون هذه البيانات غير دقيقة بسبب التغير في أسعار المدخلات ومعدلات التضخم.

4. التكلفة الكلية والمتوسطة والحدية: يمكن تحليل العلاقات القائمة بين تكاليف الانتاج في المؤسسة من خلال التكاليف الكلية والمتوسطة والحدية، وتمثل كل هذه المتغيرات الاقتصادية دوال في مستوى الناتج.

التكاليف الكلية: في الأجل القصير يكون عرض بعض عناصر الانتاج ثابتا، وبالتالي تمثل التكلفة الكلية مجموع التكاليف الثابتة الكلية والتكاليف المتغيرة الكلية.

التكاليف المتوسطة: وتساوي إجمالي تكلفة الوحدة وتعرف أيضا " بتكلفة الوحدة "، ونحصل عليها بقسمة إجمالي التكاليف على عدد وحدات الانتاج، ونظرا لأن التكلفة يمكن تقسيمها إلى عناصر ثابتة ومتغيرة، فإنه يمكن تقسيم التكلفة الكلية كذلك، حيث نحصل على متوسط التكلفة الثابتة بقسمة إجمالي التكاليف الثابتة على عدد وحدات الانتاج، أما متوسط التكلفة المتغيرة نحصل عليه بقسمة إجمالي التكاليف المتغيرة على عدد وحدات الانتاج.

وهنا يمكن القول أن متوسط التكلفة الكلية هو مجموع متوسط التكلفة الثابتة ومتوسط التكلفة المتغيرة.

التكلفة الحدية: تمثل الزيادة في التكلفة الكلية (أو في التكلفة المتغيرة) نتيجة انتاج وحدة واحدة إضافية، فإذا كانت التكلفة الكلية تتزايد ببطء مع زيادة الانتاج، فإن هذا يعني أن التكلفة الحدية منخفضة أما إذا ارتفعت التكلفة الكلية بشدة مع زيادة الانتاج، فإن هذا يعني أن التكلفة الحدية مرتفعة، ويعتبر مفهوم التكلفة الحدية مهما في اتخاذ قرارات الانتاج والتسعير للخدمات الصحية.

الفرع الثالث: نظام محاسبة التكاليف وأهدافه في مؤسسة صحية

لا تقل أهمية وجود نظام للتكاليف في المؤسسات الصحية العامة عنه في الخاصة، والتي قد تتخذه أساسا لتسعير الخدمة، ففي كلا الحالتين يخدم نظام التكاليف في تحقيق الرقابة عليها ورفع كفاءة استخدام الموارد وإمكانية تقدير احتياجات السنة القادمة بشكل أكثر دقة.

وتجمع محاسبة التكاليف في المؤسسات الصحية ما بين التكلفة الفعلية لبعض العناصر والتكلفة المعيارية لبعضها الآخر، أي أن تكلفة المريض ÷ ليلة تحتوي على جزئين هما:

- تكلفة فعلية: وهي كافة العناصر التي تؤدي بشكل مباشر للمريض ويتم التحاسب عليها بشكل فعلي مثل إيجار الغرفة، المكالمات الهاتفية، الأدوية، التغذية، أتعاب العمليات الجراحية.

- تكلفة معيارية: وتستخدم فيها معدلات لتحميل تكلفة العناصر غير المباشرة مثل تكلفة التمريض (لكل ساعة تمريض) أو خدمات العناية المركزة أو الخدمات الإدارية.

ويتوقف المنهج الملائم للتكلفة على طبيعة النشاط أو التشغيل، وفي المستشفيات نجد أن محور النشاط هو المريض، وأن الهدف هو قياس تكلفة المريض، أي أن المريض في النهاية هو الوحدة التي تحمل عليها عناصر التكاليف المختلفة.

وقد يكون عنصر التكلفة متمثلا في سلعة (دواء، غذاء، مستلزمات طبية...) أو خدمة (أتعاب طبيب، تمريض، خدمات غسيل...).

ولا شك أنه من السهل تحديد تكلفة المريض من عنصر التكلفة إذا كان مباشرا ومخصصا له مثل الدواء أو الحجرة... في حين أن عناصر التكاليف غير المباشرة غالبا ما يتم تحميلها على مركز تكلفة (مثل خدمات إدارية، خدمات آلات ومعدات...) وتحمل على حساب المريض بنسبة تحميل محددة مقدما (ساعات الاستخدام أو أيام الإقامة أو أي معدل تحميل مناسب آخر).

ونظرا لعدم نمطية الخدمات العلاجية لكافة المرضى فإن منهج التكلفة الملائم لهذه العملية هو نظام الأوامر أو الطلبات باعتبار أن وحدة الخدمة هي المريض، وهو بنفسه يعتبر طلبية خاصة أو أمر تشغيل خاص (أمر علاجي).

ويتم تحميل التكلفة على الأمر العلاجي (حساب المريض) باستخدام التوزيع الملائم للعناصر "مباشرة على الأمر" أو غير مباشر يحمل بمعدل تحميل محدد مقدما".

وهكذا يقوم نظام محاسبة التكاليف بالمستشفى بتحديد تكلفة كل أمر علاجي (للمريض) بالإضافة إلى قياس تكاليف أداء كل مركز خدمي بالمستشفى والذي يتم تحميل تكاليفه على الأوامر العلاجية (المرضى) التي مرت به أو استفادت من خدماته، ويمكن ذلك باستخدام حساب مراقبة عناصر التكاليف لمراقبة عناصر التكاليف المختلفة سواء تم تطبيقها بشكل تفصيلي حسب نوع العنصر واسمه مثل حساب مصروفات النظافة، حساب مصروفات الصيانة، حساب الأدوية، حساب أجور تمريض... الخ أو تقسيم المصروفات على أساس نوعي مواد، أجور، مصروفات أخرى.¹

¹ محمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 110-122.

هدف نظام محاسبة تكاليف المؤسسات الصحية: يهدف نظام محاسبة تكاليف إلى:¹

- تحديد تكلفة الوحدة؛
 - تحليل التكاليف لاتخاذ القرارات؛
 - المقارنة فيما بين الزبائن؛
 - تجميع وتحليل التكلفة بهدف الرقابة على التكلفة.
- وتقسم العمليات بهذه المؤسسات إلى عدد من مراكز التكلفة لاتخاذ القرار، وللمقارنة فيما بين المؤسسات، وللرقابة على التكاليف وهي:
- قسم المرضى الخارجين؛
 - النظافة؛
 - حجرة العمليات؛
 - المطبخ؛
 - مركز التحاليل؛
 - الغسيل.

ومن الضروري تجميع التكاليف من كل مركز تكلفة على حدة، والتأكد من أن التكلفة للوحدة من المخرجات قد تحددت في ضوء مراكز التكلفة.. وعلى ذلك فقد يكون لمختلف مراكز التكلفة وحدات تكلفة مختلفة لقياس المخرجات. ويعتمد اختيار وحدة التكلفة الملائمة على الوفاء باحتياجات الإدارة التي تتطلب معلومات كاملة، للتأكد من التكلفة للوحدة، واتخاذ القرار ورقابة التكاليف.

المبحث الثاني: أسلوب التكلفة المستهدفة

خلال العقد الماضي، أثار نجاح شركات التصنيع اليابانية في الاقتصاد العالمي اهتماما كبيرا بمصادر ميزتها التنافسية، لذا تم اقتراح ممارسات إدارة شركات التصنيع اليابانية لتكون أحد هذه المصادر، وقد وصفت العديد من الكتابات طبيعة هذه الممارسات وشرحت كيفية استخدامها من قبل شركات غير يابانية²، لضمان القدرة التنافسية للمنتج من حيث التصميم والتطوير والتكلفة، فظهرت أهمية التكلفة المستهدفة في الصناعات التجميعية أكثر منه في الصناعات التشغيلية خاصة في مجال تصميم المنتج والتخطيط للإنتاج، سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى ماهية التكلفة المستهدفة وطرق حسابها ثم متطلبات تطبيقها.

¹ بناء على القبان، دراسات في نظم محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، ط1، الإسكندرية، 2009، ص ص 113، 114.

² Michael D.Sheilds et al, "Management Accounting Practices in the U.S and Japan : Comparative Survey Findings and Reasearch Implications", Journal of International Financial Management and Accounting, vol 3,N° 1,1991, p 61.

المطلب الأول: ماهية التكلفة المستهدفة

إن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في تغيير وتحويل نظرة الإدارة إلى برنامج شامل لخفض رقم التكلفة على مدار دورة حياة المنتج، كما يساهم في نقل وتوزيع الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء، إن الهدف من أسلوب التكلفة المستهدفة تخفيض تكلفة المنتجات، تحقيق الربح والجودة، إشباع رغبات العملاء وتطوير سوق المنتج.¹

الفرع الأول: مفهوم التكلفة المستهدفة

1. بدايات أسلوب التكلفة المستهدفة: يرجع ظهورها في بدايات القرن الماضي في شركة Ford بالولايات المتحدة الأمريكية، ولتطوير Volkswagen Beetle في ألمانيا وذلك أثناء عقد الثلاثينات، ففي شركة Volkswagen ومن أجل تحقيق السعر المستهدف للمركبة DM 990، تم إيجاد حلول بديلة تقوم على أسس تخفيض التكلفة، إلا أن بداية التطور المتكامل لأسلوب التكلفة المستهدفة كان أثناء مدة الندرة في الموارد الاقتصادية بعد الحرب العالمية الثانية، ففي ذلك الوقت تبنى رجال أعمال من الولايات المتحدة الأمريكية شعار لتعظيم مميزات المنتج المرغوبة مع تخفيض تكاليف الإنتاج في نفس الوقت، عرفت هذه التقنية بـ "هندسة القيمة" (Value Engineering)، والتي تبنتها الشركات اليابانية لاحقاً من أجل مواجهة المنافسة الشديدة داخل اليابان.

وفي الستينات، تم توحيد هندسة القيمة مع فكرة التأثير على تكاليف الإنتاج وتخفيضها في مراحل مبكرة من العملية الانتاجية قدر المستطاع، أي في مرحلة التخطيط والتطوير، وأول استخدام لهذا الدمج كان في اليابان من قبل شركة Toyota لصناعة السيارات وذلك في سنة 1963 والتي عرفت بـ "Genka Kikaku" على الرغم من عدم ذكرها في الأدبيات اليابانية لذلك حتى عام 1978، وفيما بعد تم ترجمة هذا المصطلح إلى "التكلفة المستهدفة Target Costing" وهو المصطلح المستخدم في جميع أنحاء العالم.²

وفي عام 1995 وأثناء اللقاء السنوي لمجمع التكلفة اليابانية (Japan Cost Society) جعل الإسم الوظيفي لها "إدارة التكلفة المستهدفة : Target Costing Management"³

ومن جهة أخرى، يرى Afonso et al على أن بداية أسلوب التكلفة المستهدفة كانت في اليابان من قبل شركة Toyota في بداية عام 1963 وتم استخدامه منذ ذلك الحين من قبل شركات صناعة السيارات اليابانية⁴، ويؤكد Kawh و Feil على أن بداية ظهورها في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية كانت في نهاية الثمانينات من القرن الماضي⁵، حيث تم نشر

¹ موسى عيسى محمد بابكر، مرجع سابق، ص 84.

² Patrick Feil, Keun-Hyo Yook, Il-Woon, "Japanese Target Costing : A Historical Perspective", International Journal of Strategic Cost Management, 2004, P 10.

³ عباس نوار كحيط الموسوي، "دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس الكلفة المستهدفة"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 69، بغداد، 2008، ص 5، 6.

⁴ Afonso.P et al, "The Influence of Time-to-market and Target costing in the New Product Development Success", International Journal Production Economics, vol 115, 2008, p p 559-568.

⁵ عباس نوار كحيط الموسوي، مرجع سابق، ص 6.

أول توثيق أدبي لإدارة التكلفة المستهدفة عام 1977 من قبل Tanaka بعنوان "دور التكلفة المستهدفة في هندسة التكلفة" باللغة اليابانية، وهو عبارة عن تقرير بحثي من جامعة طوكيو للعلوم.¹

ويشير Ellram إلى أن التكلفة المستهدفة عرفت كأداة مهمة لخفض التكاليف وزيادة القدرة التنافسية لأكثر من عقد من الزمن، كما وصفت مقالة نشرت بمجلة Fortune Magazine سنة 1991 التكلفة المستهدفة بأنها "السلاح السري الذكي لليابانيين" (Japans Smart Secret Weapon)²، وأهم فائدة لأسلوب التكلفة المستهدفة مساعدة الشركات في اجراء المفاضلة الصحيحة بين تكلفة المنتجات وجودتها ووظائفها، حيث لوحظ أن ممارسة هذا الأسلوب على نطاق واسع لدعم تطوير المنتجات الجديدة من خلال المتابعة المستمرة لتكلفة المنتجات وجودتها ووظائفها، مع انشاء أدوات لسد الفجوة بين التكاليف الحالية والمستهدفة.³

2. مفهوم التكلفة المستهدفة: هناك مفهومان متداولان للتكلفة المستهدفة:

الأول: ضيق، يمحصر دور التكلفة المستهدفة في توفير تقنية تساعد على تخفيض تكلفة المنتجات الجديدة في مرحلة التصميم (A. Atkinson و R.Cooper)، ويركز على ابراز الفروق بين التكلفة المستهدفة المتوجهة نحو السوق وبين هدف الربح من جهة، وبين " Kaizen costing " المتوجه نحو الداخل والقائم على التحسين المستمر من جهة أخرى.

الثاني: عام أو واسع، يدخل في التكلفة المستهدفة كل الممارسات الجماعية المرتبطة بكامل دورة حياة المنتج (W.Baker ; J.Fisher ; J.Shank)، ويرى أنها صالحة للتطبيق على المنتجات القديمة مثل الجديدة وأنه يتوجب أن تأخذ التطور الذي أتت به Kaizen costing.⁴

وعلى ضوء هذين المفهومين صيغت تعاريف عديدة للتكلفة المستهدفة نذكر بعضها فيما يلي:

تعريف Yoshikawa: "هي عملية تتم لتحقيق ودعم الوصول إلى مستويات التكلفة، بتخطيط المنتج لارضاء مواصفات الزبائن المرغوبة وتوليد الأرباح للمؤسسة في ظل متطلبات السوق".⁵

تعريف Kato: " التكلفة المستهدفة هي برنامج شامل لخفض التكاليف، والذي يبدأ حتى قبل وجود أي خطط لمنتجات جديدة، فهي تقنية إدارية ظهرت ولا تزال قيد التطوير في الشركات اليابانية، تهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات الجديدة، مع ضمان الجودة والموثوقية ورغبات المستهلك الأخرى، من خلال فحص جميع الأفكار الممكنة لخفض تكلفة الإنتاج، فهي ليست مجرد تقنية لخفض التكلفة بل هي جزء من نظام استراتيجي شامل لإدارة الأرباح".⁶

¹ Kato. Yutaka, Eisuke yoshida, "Target Cost Management and Organization Theories", Management Accounting workshop, Kobe University, japan, 1998, p2.

² Ellram Lisa.M, "Supply Management's Involvement In the Target Costing Process", European Journal of Purchasing & Supply Management, vol 8, 2002, p 235.

³ Ellram Lisa.M, "The Implementation of Target Costing in the United States : Theory Versus Practice", Journal of Supply Chain Management, vol 42, N°1, 2006, p13.

⁴ ذوادي مهدي، "مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 09، 2009، ص ص 209، 210.

⁵ Yoshikawa.T et al, "Applying Functional Cost Analysis in a Manufacturing Environment", International Journal of Production Economics, vol 36, N°01, 1994, p p 53-64.

⁶ Kato.Yutaka, "Target costing Support Systems : Lessons From Laeding Japanese Companies", Management Accounting Research, vol 4,1993 , p 36.

إنها نشاط يرمي إلى تخفيض التكاليف خلال دورة حياة المنتجات الجديدة مع الوفاء بمتطلبات المستهلك من نواحي الجودة والاستعمال وباقي المتطلبات من خلال دراسة كل الأفكار الممكنة لتخفيض التكاليف أثناء مراحل التخطيط، التطوير وإنتاج النماذج، إنها ليست مجرد تقنية لتخفيض وإنما هي نظام شامل للإدارة الاستراتيجية للأرباح.¹

تعريف Sakurai: "إنها أداة تهدف لإدارة التكلفة، يستخدمها القائمون على عملية الإنتاج والهندسة والتطوير والتصميم والتسويق والمحاسبة بهدف تخفيض تكاليف الإنتاج الكلية على مدار دورة حياة المنتج".²

تعريف المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي المتقدم (CAM-I) "إن التكاليف المستهدفة هي نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع ويركز على الربون ويتمحور حول تصميم المنتج ويعمل بوجود فريق عمل متكامل ملزم بتطبيق النظام، ويتيح تطبيق نظام التكاليف المستهدفة ممارسة إدارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتج وتستمر تلك الممارسة خلال دورة حياة المنتج وذلك من خلال التعامل النشط مع سلسلة القيمة الكلية".³

ويعتبر التعريف الأخير من أفضل تعاريف التكلفة المستهدفة لأنه تضمن الإطار الفكري أو المقومات الأساسية التي يقوم أو المقومات الأساسية التي يقوم عليها هذا الأسلوب.

من هذه التعاريف المذكورة يمكن القول أن التكلفة المستهدفة هي أسلوب لإدارة التكلفة من خلال تخطيط، تصميم وتطوير المنتج، بهدف تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج وزيادة ربحيته بما يحقق رضا الربون.

هناك من يصنف تعاريف تقنية التكلفة المستهدفة:⁴

يعرفها (Brausch): "أحد الأدوات الاستراتيجية التي تعمل على خفض تكاليف المنتجات خلال دورة حياتها".

يرى (Atkinson) في مفهوم التكلفة المستهدفة الأسلوب الذي يعمل على تخفيض التكلفة في المراحل الأولى من دورة حياة المنتج (مرحلة البحث والتطوير ومرحلة التصميم)، وهي إحدى الأساليب التي يعتمد عليها بشكل قوي وواضح في إدارة التكلفة من خلال تكاليف دورة حياة المنتج.

ويصف (Horngren) التكلفة المستهدفة بأنها "تقدير طويل الأمد لتكلفة وحدة المنتج أو الخدمة التي تقوى المؤسسة، لتحقيق الدخل التشغيلي مستهدف للوحدة عند البيع بالسعر المستهدف، والتي تحدد من خلال طرح الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة من السعر المستهدف.

وبالتالي يمكن القول أن التكلفة المستهدفة هي أحد الأساليب الحديثة لإدارة تكلفة المؤسسة، والذي يركز على استراتيجية التميز السعري للمنتج من خلال الوصول لتكلفة تناسب السعر المنافس، مع ضمان الجودة للحصول على رضا الربون".

¹ مهدي ذوادي، مرجع سابق، ص 209، 210.

² نفس المرجع، ص 209، 210.

³ Hussein Hamood et al, "Target Costing Implementation and Organizational Capabilities : A Research Framework", Asia Pacific Management Accounting Journal, vol 8, N°2, 2013, p 48.

⁴ جبر إبراهيم الداعور، "الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وأثرها في تحسين معايير التصنيف الائتماني لشركات المساهمة العامة المدرجة في البورصة"، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 17، العدد 2، مصر، 2013، ص 392.

تعريف أسلوب التكلفة المستهدفة: في الواقع هناك صعوبة في وضع تعريف محدد لأسلوب التكلفة المستهدفة بسبب الاختلاف الواضح بين التعاريف من كاتب لآخر، ويلاحظ أن العديد من المدارس اليابانية لا توافق على إعطاء معنى محدد لـ "Genka Kikaku" "التكلفة المستهدفة" ومن ثم فإن هناك العديد من التعاريف يمكن تقسيمها لمجموعتين وهما: ¹ المجموعة الأولى - عملية تحديد التكلفة: عرفها Kato بأنها " عملية تحديد كلفة المنتجات الجديدة التي تلي رغبات الزبائن في مجالات السعر والتنوع، عن طريق دراسة جميع الأفكار المعقولة بخصوص تخفيض التكاليف في مرحلتي التخطيط والتصميم".

وعرفها Cooper & Slagmulder بأنها "مدخل منظم لتحديد التكلفة التي يجب عندها انتاج المنتجات المقترحة ذات المواصفات الوظيفية والتنوعية المحددة لأجل توليد المستوى المرغوب من الربحية عند سعر البيع المتوقع". كذلك عرفها Bloche وجماعته بأنها " عملية تحديد التكلفة المرغوب فيها للمنتج على أساس السعر التنافسي بهدف تحقيق الربح المرغوب من ذلك المنتج". ومن التعاريف السابقة يتبين أن:

- التكلفة المستهدفة هي عملية تحديد لتكلفة المنتجات، أي أن هدفها الأساسي يتركز على احتساب التكاليف؛
- يختص عملها في الغالب بالمنتجات الجديدة التي تنتج لأول مرة.
المجموعة الثانية - أداة لإدارة التكلفة: عرفها Sakurai بأنها " إحدى أدوات إدارة التكلفة تستخدم لتخفيض تكاليف المنتجات بشكل عام على مدى دورة حياتها وذلك عن طريق اشراكها لجهود أقسام الانتاج والهندسة والبحث والتطوير التسويق والمحاسبة في عملية تخفيض التكاليف".

يرى Monden على أنها "أداة لإدارة ربح المؤسسة أثناء مرحلة تطويرها منتجا جديدا، والتي تشمل:
- التخطيط لمنتجات تلي النوعية المرغوبة من قبل الزبائن؛
- تحديد التكلفة المستهدفة للمنتجات الجديدة التي تحقق الربح المستهدف المطلوب على المدى المتوسط والبعيد المأخوذ من ظروف السوق الحالية؛
- إيجاد الوسائل التي تجعل المنتج يحقق التكاليف المستهدفة وفي الوقت نفسه يشبع رغبات الزبائن من حيث النوعية والحن الفوري.

كما عرفها Ansari & Bell بأنها "نظام لتخطيط الربح وإدارة التكلفة يوجهه بوساطة السعر، التركيز على الزبون، مركز التصميم، مزيج الوظائف، إذ أنها تبدأ في المراحل المبكرة لتطوير المنتج وتطبق أثناء دورة حياته بوساطة الاستخدام الفاعل لكامل سلسلة القيمة".

أما Kaplan & Atkinson عرفها بأنها " أداة لإدارة التكاليف تستخدم أثناء مرحلة التخطيط والتصميم لتوجيه الجهود الهادفة لتخفيض التكاليف المستقبلية للإنتاج".

¹ عباس نوار كحيط الموسوي، مرجع سابق، ص 6-8.

الفصل الأول: مدخل إلى أسلوب التكلفة المستهدفة

في حين ينظر Amara لتقنية التكاليف المستهدفة بأنها " طريقة أو فلسفة تأخذ بنظر الاعتبار المجالات المالية والتصنيعية والزبون أثناء مرحلة التصميم، وتساعد الشركات على اتخاذ قرارات تصميم المنتج لزيادة ربحية/قيمة الشركة".
أما Bonzema Okana فقد أشار إلى البعد الاستراتيجي والتداخل مع البيئة الخارجية لتقنية التكاليف المستهدفة، إذ عرفها بأنها "مدخل لإدارة التكلفة الاستراتيجية والتي تمثل نظاما مفتوحا يقوم بربط العوامل الداخلية والخارجية منذ بداية العملية الانتاجية، كما أن عناصر النجاح الأساسية (الكلفة، النوعية، الوقت، التجديد) للمنتج يتم أخذها في الاعتبار عند مرحلتي التطوير والتصميم".

وعليه، يتبين أن هذه المجموعة من التعاريف قد أعطت لتقنية التكاليف المستهدفة بعدا أوسع من المجموعة السابقة، وذلك بالإشارة لها على أنها أداة لإدارة التكلفة، إذ أن عملية إدارة التكلفة تتضمن نشاطات أوسع من عملية احتساب التكاليف والتي تعد جزءا من عملية إدارة التكلفة.

ويعرف Hilton عملية إدارة التكلفة بأنها جميع العمليات التي تهدف إلى إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والعمل على تعزيز الأنشطة التي تحسن من أداء الشركة.

فضلا عن التعاريف المذكورة أعلاه، هناك مناقشة تفصيلية للتعريف المقدمة لأسلوب التكلفة المستهدفة من قبل المدارس اليابانية قام بها Seidenschwarz عام 1993، إذ صنفها إلى ثلاث مجموعات مختلفة بحسب الدوافع من وراء استخدام الأسلوب، وهي كالتالي:

التكيف وفقا لمتطلبات السوق Market-Oriented ويعني أن الهدف من تطبيق تقنية التكاليف المستهدفة هو التكيف مع الحالة التنافسية التي تواجه الشركة، إذ تتميز بيئة الأعمال الحديثة بوجود منافسة عالمية كبيرة يترتب عليها ظهور منتجات ذات نوعية عالية وبأسعار منخفضة، ومن ثم وكإجراء من أجل المنافسة والبقاء في السوق، يتوجب على الشركات القيام بإعادة عمليات البحث والتطوير وتصميم المنتجات بالشكل الذي ينافس الوضع في السوق من حيث السعر والنوعية.

التكيف وفقا لمتطلبات الهندسة Engineering-Oriented ساهم التطور الكبير في المجالات الهندسية بتقديم تصاميم منتجات جديدة تتسم بالحدثة والبساطة وانخفاض تكاليف الإنتاج، مما انعكس بصورة ايجابية على اسعار البيع، لذا يتوجب على المؤسسات القيام بالاجراءات اللازمة، والتي كان من بينها أسلوب التكلفة المستهدفة، لمواجهة هذا التطور.

التكيف وفقا لمتطلبات وظيفة المنتج Product Function-Oriented لا بد للمؤسسة من متابعة متطلبات الزبون وورغباته بمنتج متعدد الوظائف وكفاءة عالية في الأداء مع البحث عن سبل لتحقيق ذلك، هذا أحد الدوافع الرئيسية وراء تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

3. أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة: تتمثل أهداف التكلفة المستهدفة في الآتي:

- خفض تكاليف الإنتاج أثناء مرحلة تخطيط وتصميم المنتج أو الخدمة، باعتبارها المرحلة التي تشتمل تكلفتها النسبة الكبرى من إجمالي تكلفة الإنتاج، وذلك سعيا لتحقيق الربح المستهدف في ظل ظروف السوق.
- تحقيق التوازن بين المستويات الآتية:

الفصل الأول: مدخل إلى أسلوب التكلفة المستهدفة

الجودة: إذ لا يمكن التوصل للتكلفة المستهدفة خصما على الجودة أو المواصفات المميزة للمنتج من وجهة نظر الزبون. الوقت: يساعد هذا الأسلوب على توفير الوقت بتفادي الوقت الضائع في محاولة تحديد كيفية تصنيع المنتج بعد تصميمه. السعر: وهو السعر المحدد من قبل السوق ويعد الأساس لتحديد التكلفة المستهدفة.¹

- تحفيز مستخدمي أسلوب التكلفة المستهدفة لاختيار التصميم الذي يمكن من الوصول للربح المستهدف.²
- السيطرة على مواصفات التصميم وتقنيات الإنتاج: وحتى يكون استخدام هذه التكلفة ناجحا يتطلب استخدام تقنيات هندسة التكاليف مثل هندسة القيمة.³

- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية؛
- تحديد هامش الربح الذي تسعى المؤسسة له قبل طرح المنتج في السوق؛
- تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل؛
- خفض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود؛
- مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.⁴
ولتحقيق الأهداف المرجوة من أسلوب التكلفة المستهدفة لابد من التركيز على المبادئ الأساسية لتطبيق هذا الأسلوب.

4. مبادئ التكلفة المستهدفة: تتمثل في التالي:⁵

- **السعر يؤدي إلى التكلفة (Price-led costing):** تحديد السعر السوقي مهمة موظفي التسويق معرفتهم بطلب الزبون وتفضيلاته، يحسم منه هامش الربح لنجد التكلفة المستهدفة، هذه التكلفة التي يصنع على أساسها المنتج، في هذا الأسلوب السعر يحدد أولا، ومن ثم يتم تحديد التكلفة المستهدفة بمعنى أن السعر هو القائد.

- **التركيز على الزبون (Focus on product design):** حتى تكون المؤسسة ناجحة في تحديد التكلفة المستهدفة، تحتاج الإدارة إلى السعي بقوة للبحث في ملاحظات الزبائن من أجل تصميم المنتجات التي تلي طلب الزبون وبيعها بسعر يكونون على استعداد لدفعه، لذا يمكن وصف أسلوب التكلفة المستهدفة بأنه موجه من قبل السوق.

¹ خالد محمد أحمد عبد الله، فتح الرحمان الحسن منصور، "التكامل بين اسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقا للنشاط كأدوات لإدارة التكلفة الاستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء"، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 16، السودان، 2015، ص 223.

² موسى عيسى محمد بابكر، مرجع سابق، ص 84.

³ CIMA Target Costing, **Target Costing in the NHS**, cima discussion paper, 2005.

⁴ مطارنة غسان فلاح، "متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية- دراسة ميدانية"، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 2، سوريا، 2008، ص 286.

⁵ راجع: نايل لوثيان، جون سمال، المحاسبة، ترجمة: زوق مصباح، التعليم العربي العالمي، لبنان، 2008، وحدة 16، ص 5 و م.م مشتاق كامل فرج، "استعمال تحديد التكلفة المستهدفة في تنفيذ استراتيجية المواجهة -دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد 67، جامعة بغداد، 2010، ص 433، 434 وأيضا:

Shahid Ahmed et al, "Is Target Costing Implimented in Automobile Sector of Pakistan or Not, the journal of commerce, vol 6, N°1,2014, p p 32-55 & Kwah Discole Ganye, target costing in swedish firms-fiction, fad or facte ? An Empirical Study of some Swedish firms, International Management, Masters Thesis Number 2004, Graduate Business School, school of Economics and Commercial Law, GOTEBOURG University, printed by Elanders Novum, 2004, p45.

- التركيز على تصميم المنتج (Focus on product design): إذ ينبغي على المهندسين تصميم المنتج من البداية لكي يكون بالإمكان تصنيعه بالتكلفة المستهدفة، ويشمل نشاط التصميم تحديد نوع المواد الخام والمكونات التي سوف تستعمل، ويهتم هذا المبدأ على أن التغيير يجب أن يكون في مرحلة التصميم لتخفيض تكلفة المنتج وكذلك وقت وصولها إلى السوق.
 - التركيز على تصميم العملية (Focus on process design): يكون تصميم العملية من خلال اختيار التكنولوجيا اللازمة، والمصادر العالمية في المشتريات.
 - فرق العمل متعددة الوظائف (Cross- functional teams): تكون مسؤولة عن كامل العملية من البداية، الاختبار إلى النهاية، وتعني تفاعل أقسام مختلفة، مثلاً المحلل المالي الذي يخطط لطلب الامدادات والمبيعات ويتفاعل مع المصممين للاتفاق على التكلفة المستهدفة النهائية.
 - تخفيض تكلفة دورة الحياة (Life cycle cost reduction): يتم تخفيض تكلفة دورة الحياة جميعها للمنتجين والزبائن معاً، حيث تشمل تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل وتكاليف الصيانة والتوزيع. أغلب المنتجات اليوم مطلوبة بدورة حياة أقصر لكي تبقى تنافسية.
 - الإتجاه نحو سلسلة القيمة (Value Chain Orientation): في كثير من الأحيان تكون التكلفة المتوقعة للمنتج أعلى من التكلفة المستهدفة، لذلك تبذل المؤسسة الجهود للتخلص من التكاليف التي لا تضيف قيمة، ويمكن أن تؤدي نظرة فاحصة على سلسلة القيمة بأكملها إلى المساعدة في تحديد الفرص المتاحة لتخفيض التكاليف.
5. خصائص التكلفة المستهدفة: تعتبر التكلفة المستهدفة مدخل حديث لإدارة التكاليف يشمل على مجموعة من الخصائص أهمها:
- تطبق التكلفة المستهدفة في مرحلة التطوير والتصميم فهي تختلف عن الطرق التقليدية والتي تطبق في مرحلة الانتاج؛
 - التكلفة المستهدفة ليست طريقة إدارية للرقابة بل أسلوب لتخفيض التكاليف؛
 - إن عمليات واجراءات التكلفة المستهدفة لها طرق أولية كثيرة مستخدمة لأن الأهداف الأولية للتكلفة المستهدفة تشمل على تقنيات التطوير والتصميم؛
 - التعاون بين الأقسام المختلفة في المؤسسة مطلوب لتحقيق التكلفة المستهدفة؛
 - التكلفة المستهدفة مناسبة تطبيقها في الصناعات أو المنتجات ذات الأحجام الصغيرة والمتوسطة (تتميز بقصر دورة حياة منتجاتها) أكثر من المنتجات القليلة بأحجام كبيرة؛¹
 - يتطلب التطبيق الناجح لهذا المدخل استخدام عدة أساليب منها أسلوب هندسة القيمة، التحسين المستمر، القياس المقارن...إلخ.

¹ سالم عبد الله حلس، محمد حسن الحداد، "مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 20، العدد 02، جوان 2012، ص 307.

الفصل الأول: مدخل إلى أسلوب التكلفة المستهدفة

- تعتبر أداة رقابية على نتائج القرارات المتعلقة بتصميم المنتج والاساليب التقنية المستخدمة أثناء مرحلة الإنتاج.¹
 - منهج يهتم بالتفاعل القائم بين المؤسسة وبيئتها الخارجية، عن طريق معرفة رغبات العملاء بصفة مستمرة من خلال دراسة السوق، ومن ثم تهيئة جميع الظروف والامكانيات لتحقيقها، تحديد الانتاج بمقدار التكلفة المحسوبة والمحددة من واقع السوق والعملاء.
 - إدارة التكاليف في مرحلة التصميم لتخفيض تكلفة تصنيع المنتج في حدود التكاليف المسموح بها بناء على الأسعار المتوقعة والربحية المطلوبة.
 - تحديد هامش الربح استنادا لمعادلة التكلفة المستهدفة (سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف)، ويتم تحديد السعر من خلال دراسات تبين ما هي القيمة التي يمكن للزبون تقبلها، وكذلك معرفة أسعار المنافسين في السوق في أقل مدة ممكنة حتى يتسنى تصحيح أخطاء التسعير وبالتالي تقديم منتجات تتمتع بالجودة من أجل زيادة الربحية.
 - الاستغلال الكامل والأمثل للموارد المتاحة، عن طريق تحديد تكلفة المنتج بالنظر إلى حالة السوق وتحديد السعر المتداول فيه، فيقوم العاملون بمراقبة دورة الانتاج كاملة.²
 - تعتبر التكلفة المستهدفة كأداة للرقابة لأنها تطبق من بداية عملية الانتاج أي في مراحل التخطيط والتصميم للمنتجات.
 - يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة في خلق مستقبل تنافسي قوي للمؤسسة من خلال التركيز على الإدارة الموجهة بالسوق؛
 - يساعد على انتاج أجزاء عديدة من المنتج في وقت واحد بدلا من انتاجها بصورة متتابعة، مما يساعد على تقليل الزمن المخصص للتصنيع، ومن ثم تخفيض التكلفة الناتجة عن ذلك؛
 - تناسب التكلفة المستهدفة المنتجات التي تتميز بقصر دورة حياتها أكثر من المنتجات التي لها دورة حياة طويلة، وذلك لسهولة تحديد تكاليف المدخلات بدقة في الأجل القصير، وسرعة التعرف على ردود فعل الزبائن تجاه المنتج الجديد.³
- الفرع الثاني: المقومات الأساسية لأسلوب التكلفة المستهدفة:** يقوم تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة وتحت قيد زمني قوي على عدة خطوات نفضلها في التالي:
- **بحوث السوق:** من خلال القيام بدراسات معمقة للسوق من حيث حاجات العملاء المراد اشباعها، تحديد المنتج المرغوب في انتاجه (السعر والخصائص)، قطاع السوق (شريحة الزبائن)، الذي ترغب المؤسسة في دخوله، وهذا من خلال التوجهات الاستراتيجية للمؤسسة ووضعيات المنافسين⁴؛

¹ موسى عيسى محمد بابكر، مرجع سابق، ص ص 86، 87.

² العشماوي محمد عبد الفتاح، محاسبة التكاليف: المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص 544.

³ مطارنة غسان فلاح، مرجع سابق، ص 290.

⁴ ذوايدي مهدي، مرجع سابق، ص 211.

- **تحديد السعر المستهدف:** يوضع على أساس القيمة التي يقدرها الزبون للمنتج أو الخدمة، وعلى أساس التقييم المدروس لتكلفة التنافس عندما يدركه المنافسين، وما إن يصبح السعر المستهدف معروفاً يمكن حسم هامش الربح المطلوب بغية تحديد التكلفة المستهدفة، التي تعتبر الشركة أن تجاوزها يعني أن انتاج المنتج وبيعه يصيران غير إقتصاديين.¹
- **تحديد التكلفة المستهدفة حسب كل وظيفة:** في هذه المرحلة يتم مناقشة وتطوير كل المقترحات الخاصة بطرق الانتاج، المكونات والوظائف المقدمة من داخل المؤسسة أو من الشركاء الخارجيين للمؤسسة، وهذا من أجل الوصول إلى منتج يفي بالوظائف الأساسية والثانوية المنتظرة من قبل الزبون، حيث تنتقل المؤسسة من تحليل موجه أساساً نحو السوق إلى تحليل منصب على البحث عن الحلول الفنية، مع التركيز على الرقابة السابقة أو المانعة*، في إطار الهندسة المتزامنة**.
- 2

- **تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج:** ويتم ذلك بأخذ كل التكاليف المباشرة وغير مباشرة الحالية وعلى امتداد حياة المنتج بالحسبان ومحاولة تخطيطها،³ ويستعمل في ذلك جداول التكلفة، تقنية هندسة القيمة (Value Engineering) لتحديد طرق تخفيض تكلفة المنتج وتحقيق التكلفة المستهدفة، مع تقنية التحسين المستمر أو تكلفة كايزن (Kaizen) للتخفيض الاضافي في التكاليف ورقابة العمليات التشغيلية.⁴
- **التخفيض المستهدف للتكلفة:** حيث يتمثل في الفرق بين التكلفة المبدئية للمنتج والتكلفة المستهدفة والذي تسعى المؤسسة إلى تحقيقه لدعم ربحيتها على شرط أن يكون التخفيض حقيقياً* تميزاً عن التخفيض الوهمي** للتكلفة، ولتحقيق ذلك تدخل تقنية هندسة القيمة عن طريق استخدامها للتحليل الوظيفي.⁵

الفرع الثالث: مبررات اعتماد أسلوب التكلفة المستهدفة:

لقد أصبح تخفيض التكلفة والمحافظة على جودة المنتج وإشباع حاجة الزبون من السمات الرئيسية للمنافسة بين الشركات، إذ أن السوق هو الذي فرض أسعاره على المنتجين ولغرض الاستمرار والبقاء في مجال الأعمال لابد من خفض التكلفة

¹ نايل لوثيان، جون سمال، مرجع سابق، ص 4.

* محاولة خفض التكلفة في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج قبل انتاجه.

** تقنية لخفض التكلفة في جميع المراحل لانتاج المنتج أو الخدمة منذ الفكرة الأولى له وحتى مرحلة ما بعد التسليم (خدمات ما بعد البيع).

² ذوادي مهدي، مرجع سابق، ص 211.

³ نفس المرجع، ص 211.

⁴ معاد خلف ابراهيم، "تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وترابطها في خدمة منظمات الأعمال"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 09، العدد 27، 2013، ص 237.

• يقصد به مجموعة الفعاليات التي تنصب على اختراق المعايير وتحديدها بهدف تخفيض تكلفة المنتج الكلية بكل السبل المتاحة.

** يقصد به الفعاليات التي تنصب على تعظيم الأرباح بهدف تخفيض تكلفة المنتج دون المساس بالتكلفة الاجمالية وذلك عن طريق زيادة المبيعات أو زيادة سعر البيع والذي لا يمكن التحكم به في ظل التنافس الحاد.

⁵ معاد خلف ابراهيم، مرجع سابق، ص 237.

الفصل الأول: مدخل إلى أسلوب التكلفة المستهدفة

للحد المسموح به من أجل تحقيق ربح معقول،¹ ومن العوامل أو المبررات الأساسية لاعتماد أسلوب التكلفة المستهدفة نذكر:²

- نمو واشتداد المنافسة العالمية للعديد من الصناعات، إذ يتميز هذا الأسلوب بمجموعة من الأساليب والأدوات المستخدمة لتوجيه أهداف إدارة التكلفة والأنشطة في التصميم والتخطيط للانتاج لتقديم اساس الرقابة الفعالة بما يضمن تحقيق الربح المستهدف؛

- التطورات التقنية والتغيرات المستمرة في السوق فرضت على مؤسسات تبني استراتيجيات تنافسية؛

- التوجه نحو الزبون وتلبية ما يحقق رضاه من الأبعاد الأساسية لهذا الأسلوب؛

- ليس للمؤسسات امكانية التحكم في الأسعار الحقيقية، لذا وجب عليها أخذ سعر السوق بعين الاعتبار عند تحديد التكلفة المستهدفة؛

- معظم التكاليف تحدد في مرحلة التصميم ومتى تم اعتماد هذا المنتج وإدخاله للانتاج يصبح ليس بالامكان تخفيض هذه التكاليف، لذلك يدخل هذا الأسلوب في مرحلة التصميم والبحث والتطوير؛

- قصور المدخل التقليدي المحاسبي في التسعير والذي يعتمد التكلفة كأساس في التسعير دون اللجوء إلى تحليل التكلفة باعتماد أسلوب تحليل القيمة وتحليل الأنشطة، وهو ما يجعل التعرف على خطوات تنفيذ أسلوب التكلفة المستهدفة أمر ضروري.

المطلب الثاني: تقدير التكلفة المستهدفة

الفرع الأول: طرق تقدير التكلفة المستهدفة:

تتعدد طرق تقدير التكلفة المستهدفة باختلاف استراتيجيات الادارة، الهدف من القياس ونوعية المنتج، ومن أهم تلك الطرق نذكر:

1. طريقة الإضافة (الجمع): وتعتمد هذه الطريقة على التقنيات والبيانات الموجودة عن التكاليف الفعلية من المنتجات المماثلة التي تنتجها المؤسسة، ويتم تحقيق التكلفة المستهدفة من خلال تحسين أساليب الانتاج، ويتم احتساب التكلفة المستهدفة بالمعادلة التالية:³

التكلفة المستهدفة = التكلفة الفعلية لجميع المنتجات - تكلفة محددة لمنتج محدد

¹ جليلية عيدان الذهبي، ثائر صبري الغبان، 2007، "إستهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الأعمال الحديثة"، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 13، العدد 48، العراق، ص 237.

² معاد خلف إبراهيم، مرجع سابق، ص ص 236، 237.

³ Pajrok Andor, **Application of Target Costing Method in the Hospitality Industry**, Journal of Education Culture and Society, N°2,2014 , p19.

الفصل الأول: مدخل إلى أسلوب التكلفة المستهدفة

يتم تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء أو مكون أو نشاط على حده، ثم يتم تجميع التكاليف الجزئية للمنتج طبقاً للوظائف التي ينتظر أن يؤديها، انطلاقاً من مستوى تكلفة حالي ثم محاولة استغلال كل وسيلة ممكنة لتخفيض هذا المستوى.

وأكثر ما يعاب على هذه الطريقة أنها:

- تفشل في الربط بين التكلفة وتخطيط الربحية؛
- تركز على فلسفة إنتاجية تقوم على التكاليف المعيارية، وتربط بين أهداف الأداء وبين التكنولوجيا المستخدمة؛
- تعد واحداً من المداخل التقليدية لأنظمة التكاليف، في حين أن مدخل التكلفة المستهدفة يراد له أن يكون نظاماً مفتوحاً، فهذه الطريقة تفتقر إلى البعد الاستراتيجي.

2. طريقة الخصم (الطرح): في هذه الطريقة تحدد التكلفة المستهدفة اعتماداً على معدل الربح المستهدف وسعر البيع المستهدف، حيث:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

- تعد هذه الطريقة الأكثر استخداماً - حيث تطبق في أكثر من 85% من الشركات اليابانية - يعود ذلك إلى أنها:
 - تعكس كل العوامل الداخلية أو الخارجية التي يمكن أن تؤثر على الأداء وعليه على التكلفة، على السعر المستهدف الذي يقبل الزبون بدفعه وعلى الربح الذي ينتظره المسكرون والمساهمون؛
 - تعتبر مدخلاً من المداخل الحديثة في إدارة التكلفة على اعتبار أنها نظاماً مفتوحاً.¹
- 3. طريقة الدمج:** وهي طريقة تجمع بين الطريقتين السابقتين إذ تقوم الإدارة بتحديد الربح المستهدف ويتزامن مع ذلك تعاون المهندسين والعمال من أجل تحقيق التكلفة المستهدفة.
- 4. طريقة تخفيض معدل التكلفة:** وفيها يتم تقدير التكلفة المستهدفة بتحديد معدل معين لتخفيض التكلفة الحالية وبما يعكس تطور أداء المؤسسة، حيث:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{تكلفة الحالية} (1 - \text{معدل التخفيض})$$

ما يلاحظ على هذه الطريقة ما يلي:

- أنها صالحة للتطبيق مع منتجات تتوفر عنها معلومات تكاليفية تاريخية - يجري أو جرى إنتاجها - أو مع منتجات جديدة قريبة جداً منها؛
- أن دقة التقديرات فيها تتوقف على مدى الإدراك والتقدير الجيد لمعدل التخفيض المطلوب ومدى علاقته بتحسين مستوى الأداء في المؤسسة.

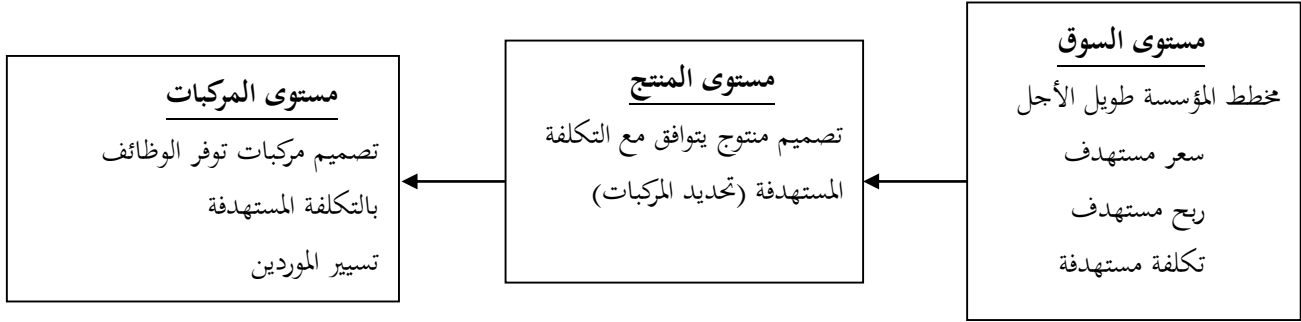
¹ ذوايدي مهدي، مرجع سابق، ص 212، 213.

الفصل الأول: مدخل إلى أسلوب التكلفة المستهدفة

الفرع الثاني: مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة

يمكن تطبيق التكلفة المستهدفة بثلاث مراحل أو مستويات أساسية هي مستوى السوق، مستوى المنتج ومستوى المركبات كما هو موضح في الشكل التالي:

شكل رقم (02): المراحل الأساسية للتكلفة المستهدفة



Reference: Hergeth Helmut, **Target Costing In the Textile Complex**, Journal of Textile and Apparel Technology and Management, Volume 2, 2002, p 03.

1-1 التكلفة المستهدفة 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 المستهدف.¹

وهي التكلفة المستهدفة التي يجب على المؤسسة الوصول إليها، ويعبر عليها نظريا بالمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{الربح المستهدف}^2$$

يتم حساب التكلفة المستهدفة على أساس السعر أي أن التوجه أو نقطة البداية تكون من السوق، سواء كان المنتج جديد أو إعادة تقييم سعر منتج موجود في السوق.³

يتم تحديد السعر المستهدف في نظام التكلفة المستهدفة بعد الأخذ بعين الاعتبار أربعة محددات أساسية:⁴

- حاجات الزبائن وأذواقهم ورغبتهم المرتبطة بالخصائص والوظائف المادية والجمالية للمنتج والتي ستؤثر على السعر؛
- السعر الذي يكون الزبون مستعد لدفعه مقابل الخصائص والوظائف المطلوبة في المنتج؛
- وضعية المنافسين وما يقدمونه من وظائف وخصائص جمالية للمنتج وما يعرضونه من أسعار تنافسية؛
- الحصة السوقية المستهدفة للمنتج.

حيث تستعمل الشركات اليابانية هذه المحددات في عملية تحديد السعر المستهدف

¹ Cooper, slagmulder, **Factors Influencing The Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice**, Claremont Graduate School, California: Claremont Graduate University, 1997, p01.

² Jaroslava Kadarova et all, **Target Costing and Economic Gain for Companies**, Proceidiq Economics and Finance 23, p 1196.

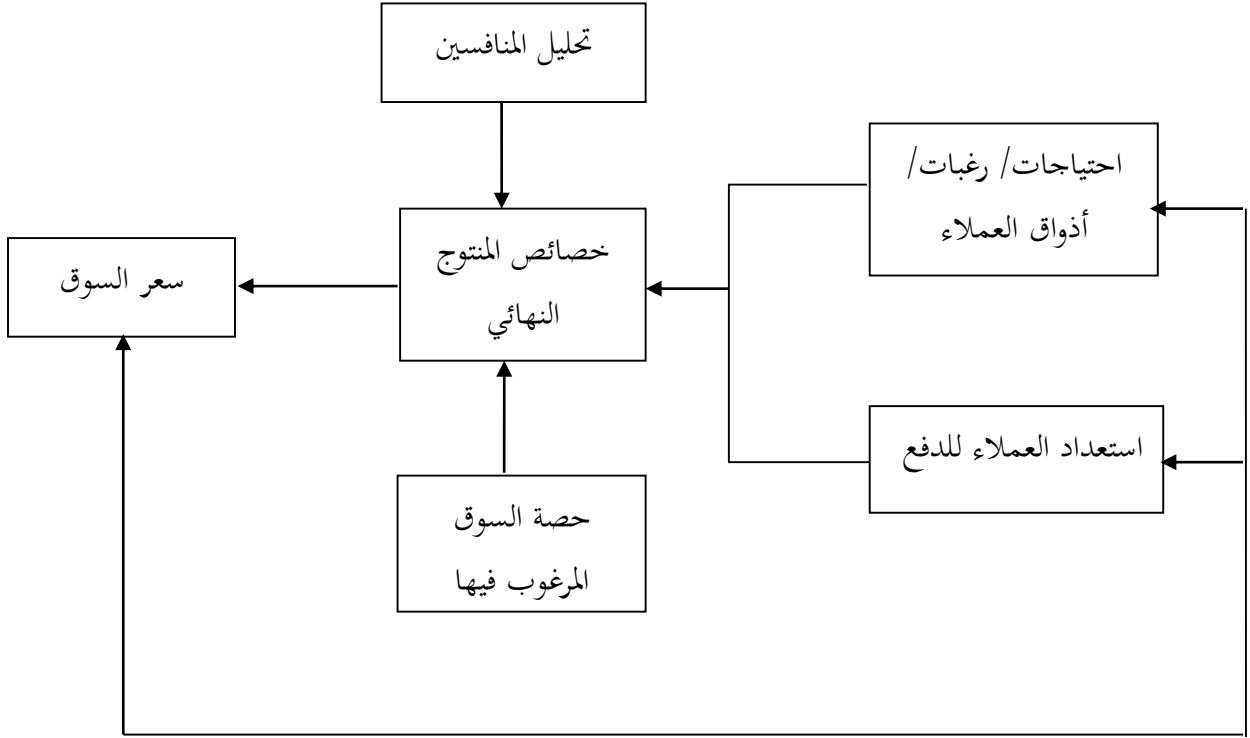
³ Hergeth Helmut, **Target Costing in the Textil Complex**, Journal of Textile and Apparel Technology and Management (JTATM), volume 2, 2002, p 4.

⁴ Ansari et al, **A Template for Implementing Target Costing**, Journal of Cost Management, 2006, p 33.

الفصل الأول: مدخل إلى أسلوب التكلفة المستهدفة

والشكل الوالي يوضح كيفية تحديد الأسعار في أسلوب التكلفة المستهدفة

شكل رقم (03): تحديد الأسعار في أسلوب التكلفة المستهدفة



Reference : KWAH Discole Ganye, **Target Costing In Swedish Firms- Fiction, fad or fact? An Empirical Study of some Swedish firms**, International Management, Masters Thesis Number 2004, Graduate Business School, School of Economics and Commercial law, Göteborg University, Printed by Elanders Novum, P 54.

أ- **تحديد سعر البيع المستهدف:** سعر البيع المستهدف هو سعر البيع المستقبلي للمنتج ويتم الحصول عليه نتيجة تأثير قوى السوق والمنافسة، في عملية تحديد سعر البيع من المهم جدا أن نفهم العديد من المتطلبات من جانب العملاء ومدى أهمية هذه المتطلبات في تحديد السعر.

- **تحديد الأسعار المستهدفة في حالة المنتجات الجديدة:** يعتبر تحديد أسعار المنتجات الجديدة مهمة صعبة، لأن المؤسسة لا تكون لديها أية معلومات تاريخية حول تكلفة هذه المنتجات لتقييم على أساسها تطور السوق، والاستراتيجية الأكثر ملاءمة في هذه الحالة القيام بدراسة سوق مكثفة، دراسة منتجات وتقنيات المنافسين، وتقييم تلك العوامل التي ستساعد المنتج على تقدير تكلفة الانتاج وسعر البيع وتقييم الربح المتوقع.¹

- **تحديد الأسعار المستهدفة في حالة المنتجات الموجودة في السوق:** تعتبر عملية تحديد السعر المستهدف أسهل عندما يتعلق الأمر بمنتج موجود في السوق، لأن السعر موجود ينبغي إعادة تقييمه مع الأخذ بعين الاعتبار أنشطة

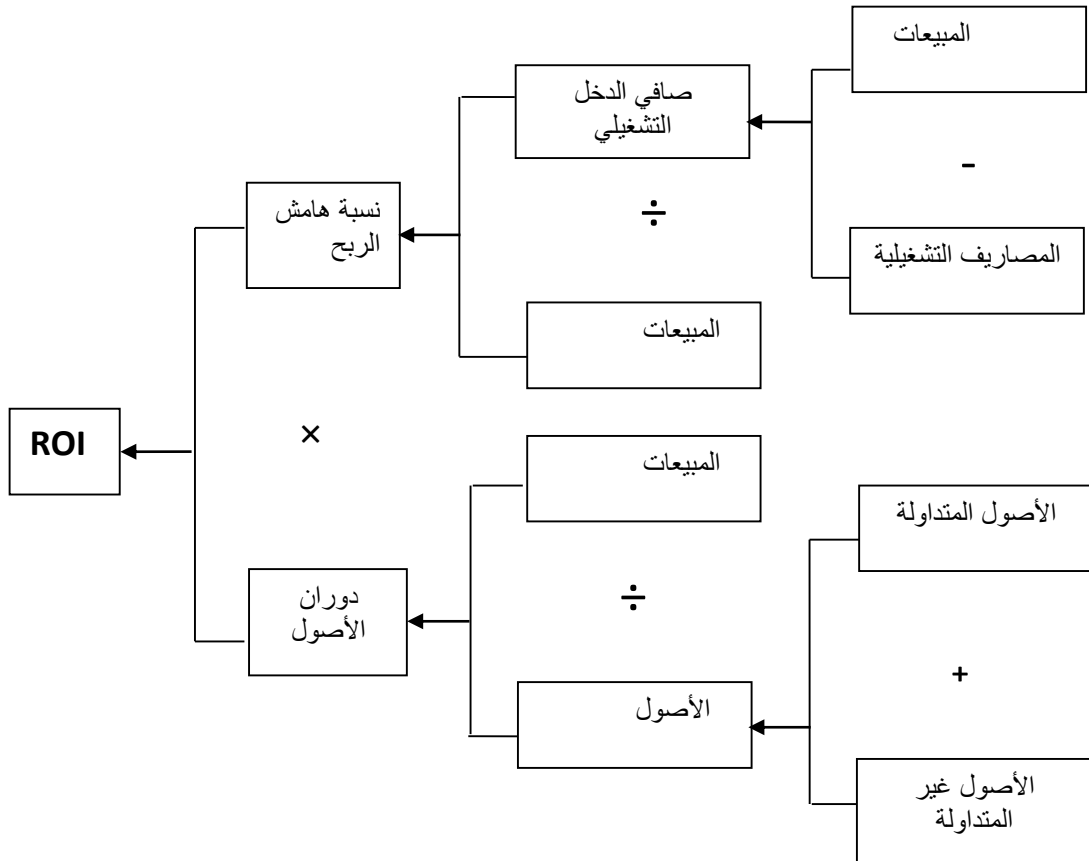
¹ Kwah Discol Ganye, Op-cit, p 52.

الفصل الأول: مدخل إلى أسلوب التكلفة المستهدفة

المنافسين، كما يجب التنبؤ بانخفاضات الأسعار المحتمل حدوثها في السوق واتخاذ الاجراءات المناسبة في وقت مبكر، كما يجب تحليل السوق التي يخدمها المنتج لأن الاختلافات الوظيفية والاقليمية للسوق قد تؤدي إلى تطبيق استراتيجيات تسعيرية مختلفة، وعلى المؤسسة عند تطبيق استراتيجياتها طويلة الأجل أن تجد العلاقة بين حصة السوق أو حجمه مع السعر لايجاد مدى السعر الأمثل.¹

ب- تحديد الربح المستهدف: حسب (Ansari) الربح المستهدف هو المتغير الثاني في معادلة تحديد التكلفة المستهدفة والذي يعبر عن العائد المالي الذي تحتاجه المؤسسة للبقاء في صناعتها، أما (Cooper and Salgmulder) يشيران إلى أن الأرباح المستهدفة تحدد بهدف ضمان إنجاز خطة الربح طويلة الأجل، عادة ما تحدد المؤسسة الربح المستهدف الذي يحقق معدل العائد المستهدف على الاستثمار ROI*، ومعدل العائد المستهدف على الاستثمار هو صافي الدخل التشغيلي السنوي مقسوما على رأس المال المستثمر²، والشكل (04) يوضح كيفية تحديد هذا المعدل (ROI).

شكل رقم(04) : عناصر العائد على الاستثمار (ROI)



Reference: Ray H. Garrison, Eric W. Noreen, Peter C. Brewer, **Managerial Accounting**, Mc Graw Hill Education, 2015, New York, p 483.

¹Hergeth Helmut, Op-cit, p4.

* Target Rate of Return On Investment

²م.م مشتاق كامل فرج، مرجع سابق، ص 436، 437.

الفصل الأول: مدخل إلى أسلوب التكلفة المستهدفة

من خلال الشكل رقم (04) يمكن استخراج معدل العائد على الاستثمار (ROI) بإحدى المعادلتين التاليتين:

$$1/ \text{معدل العائد على الاستثمار} = \text{صافي الدخل التشغيلي} \div \text{الأصول}$$

$$2/ \text{معدل العائد على الاستثمار} = \text{نسبة هامش الربح} \times \text{دوران الأصول}$$

وبعد تحديد معدل العائد على الاستثمار يتم تحديد الربح المستهدف بالمعادلة التالية:

$$\text{الربح المستهدف} = \text{رأس المال المستثمر (الأصول)} \times \text{معدل العائد على الاستثمار}$$

يشير (Horgren) وآخرون إلى أن مقدار الربح المستهدف نادرا ما يعبر عنه برقم ثابت، بل هو مرن يعتمد على سلوك الزبائن والمنافسين ارتفاعا وانخفاضاً، ولأن تحديده يكون عن طريق السوق.

ويرى (Lee) أن تحديد الربح المستهدف ينبغي أن يستند إلى العائد المستهدف على المبيعات (ROS)**، بدلا من العائد على الاستثمار (ROI) للأسباب التالية:

- إن بيئة الأعمال الحالية تتطلب مجموعة متنوعة من المنتجات، وبكميات منخفضة من أجل البقاء في سوق اليوم سريع التغير، ولهذا السبب يكاد يكون من المستحيل حساب ربحية تلك المنتجات على أساس العائد على الاستثمار.
- إن الاستراتيجيات طويلة الأجل تركز على الحفاظ على ربحية المنتجات والدور الذي يلعبه كل منتج داخل المجموعة التي ينتمي إليها، والعائد على المبيعات يوفر أفضل قياس لهذا الدور.

يؤيد (Ansari) وآخرون (Lee) ضرورة أن يستند تحديد الربح المستهدف إلى العائد على المبيعات (ROS) بدلا من العائد على الاستثمار، لكنهم يختلفون في السبب، والسبب الذي يقدمونه هو بما أن العائد على المبيعات (ROS) هو جزء من معادلة العائد على الاستثمار (ROI) وكما هو واضح في الشكل رقم (04)، والمعادلة (02) المذكورة سلفا، فالمؤسسات تستعمل عادة العائد على المبيعات لتحديد الربح المستهدف إذا كان دوران الأصول في النصف الثاني من معادلة العائد على الاستثمار ثابتا ومستقرا، لذا بالامكان تجاهل الأصول واستعمال العائد على المبيعات فقط في تحديد الربح المستهدف. يمكن تعريف الربح المستهدف بأنه القيمة التي تحددها الإدارة العليا على أساس القدرات الاستراتيجية للمؤسسة ويستند الربح المستهدف على استراتيجية طويلة الأجل لتحقيق النتائج المالية وعلى استراتيجية قصيرة الأجل لتحقيق حصة الشركة في السوق، ويتم تحقيق الربح المستهدف في أي مؤسسة بعد الأخذ بالحسبان الاعتبارات التالية:

- أن يكون هذا المنتج واقعا وكافيا لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج؛

- حجم المال المستثمر ومصادر الحصول عليه وحجم القروض ومعدلات الفوائد عليها؛

- معدلات التوزيعات السائدة لدى الشركات المنافسة.

ج- حساب التكلفة المستهدفة: يتم حسابها من خلال طرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف مع ضمان توفر جميع الوظائف الأساسية التي يريدها الزبائن في المنتج¹، وينبغي على المؤسسات تصميم المنتج والعمليات اللازمة لانتاجه بتكاليف لا تتجاوز التكلفة المستهدفة إذا ما أرادت البقاء في سوق المنتج والمنافسة بنجاح مع المنافسين، لأن البقاء

** Returne On Sales

¹ Meyssoinier François, **Le Target Costing : Un Etat De L'Art** , dans finance contrôle stratégique, volume 4, n° 4, 2001, p 120.

والمنافسة يتطلبان انتاج المنتجات بالسعر والمواصفات التي يحددها الزبائن أو السعر والمواصفات التي يقدمها المنافسون، فضلا عن ذلك فإن بلوغ التكلفة المستهدفة يمكن المؤسسة من تحقيق الربح المستهدف.¹

وتتمثل العوامل التي تؤثر على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في هذا المستوى: شدة المنافسة وطبيعة العملاء، واللذان يلعبان دورا بارزا في تحديد مقدار الصعوبة التي تقف بوجه المؤسسة لضمان نجاح المنتج عند طرحه في السوق، بعد تحديد طبيعة ومقدار المعلومات المجمعة حول المستهلكين والمنافسين من خلال تحليل السوق، وفيما يلي توضيح لتلك العوامل:

العامل الأول. قوة المنافسة: تؤثر شدة المنافسة على مقدار الأهمية الذي توليه الإدارة للمنتجات المنافسة لها، ففي حالة ارتفاع شدة المنافسة قد تضطر المؤسسات إلى شراء منتجات منافسيها وتفكيكها وهو ما يعرف بهندسة التفكيك والتي تهدف إلى تحليل تلك المنتجات والاستفادة منها في تصميم المنتجات، والتي يجب أن تمتلك عوامل البقاء الثلاثية وهي: **سعر المنتج:** وهو المبلغ المحصور بين أعلى سعر يقبل أن يدفعه العملاء وأقل سعر تقبله المؤسسة.

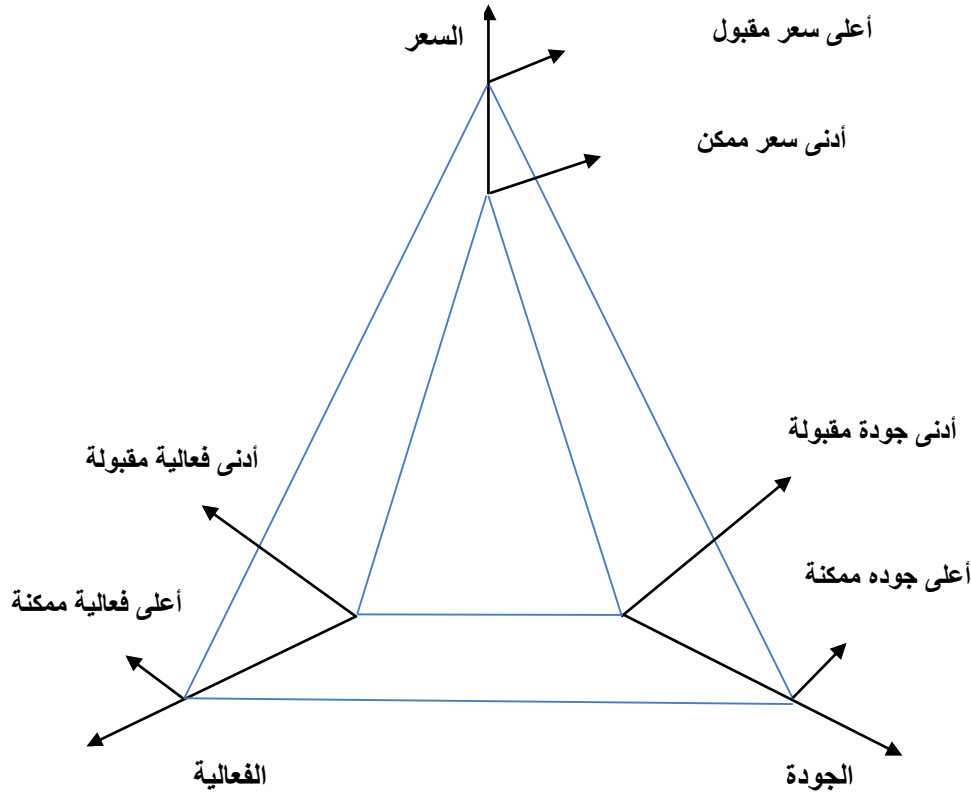
الجودة: وهي مدى مطابقة المنتج للمواصفات المطلوبة.

الفعالية: وهي درجة النجاح في تصميم المنتج بحيث يلي المواصفات التي يطلبها العملاء، إن هذه العوامل الثلاث تلعب دورا محوريا في تحديد نجاح المؤسسات، فكلما زادت المنافسة كلما كانت مناطق بقاء المنتجات أكثر ضيقا ولا يصبح للمؤسسة خيار سوى خيار الريادة في التكلفة، الجودة والفعالية لتفادي إنتاج منتجات خارج مناطق بقائها، إن منطقة بقاء أي منتج ناجح يجب أن تكون بحدود دنيا وقصوى لهذه العوامل الثلاثة، فمثلا إذا أرادت المؤسسة بلوغ مستوى عال من الفعالية للمنتج سيكون أمرا مكلفا للغاية بالنسبة لها خاصة إذا ما رغبت في الاحتفاظ بعملائها عن طريق بيعهم المنتج بالسعر الذي هم مستعدون لدفعه، كذلك هناك حد أدنى من الجودة والفعالية التي يمكن أن يرضى بها العملاء، من هنا تظهر أهمية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة والذي يركز بدوره على مرحلة تصميم المنتج منذ البداية وبالتالي العمل على تقليل الأخطاء وزيادة احتمال وجود المنتجات الجديدة داخل منطقة بقائها عندما يتم طرحها في السوق، لذلك هناك علاقة طردية بين شدة المنافسة وبين فوائد تطبيق التكلفة المستهدفة.²

¹ م.م مشتاق كامل فوج، مرجع سابق، ص 437.

² Cooper Robin, Slagmulder Regine, **Factors Influencing the Target Costing Process : Lessons From Japanese Practice**, op-cit, P P 5-7.

شكل رقم (05): مثلث منطقة البقاء للمنتج



Reference : Kaur Manmeet, **Poising Between Price and Quality Using Target Costing**, International Journal of Management Research, Volume 2, Issue 1, 2014, p 25.

العامل الثاني. طبيعة العملاء: يتأثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ببعض خصائص العملاء، وقد أثبتت العديد من الأبحاث أن هذه الخصائص تحدد مقدار الفوائد التي تحصلها المؤسسة من استخدامها لأسلوب التكلفة المستهدفة، وتمثل هذه الخصائص بالآتي:¹

أ- مدى وعي وإدراك العملاء: إن ارتفاع وعي وإدراك العملاء بمختلف المنتجات التي يتم طرحها في الأسواق، ومقدرتهم على التمييز بين هذه المنتجات من حيث السعر والجودة والخصائص الوظيفية، يمكنهم من اكتشاف الاختلافات بينها وبالتالي ستكون لهم حرية اختيار المنتجات التي تشبع إحتياجاتهم، مما يحث المؤسسات على بذل جهود أكبر في تحليل متطلبات الزبائن والسعي الدائم لتحقيقها، وكنتيجة لذلك فإنه كلما كان الزبائن أكثر وعياً كلما أصبحت منطقة البقاء للمنتجات أكثر ضيقاً بذلك تزداد منافع تطبيق منهج التكلفة المستهدفة.

ب- معدل تغير متطلبات العملاء المستقبلية: يعتبر عامل مؤثر على تطبيق التكلفة المستهدفة لما له من دور في تركيبة مثلث منطقة بقاء المنتج، بحيث يجعلها متغيرة بصورة دائمة مع مرور الوقت.

¹ الحداد محمد حسن، "مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة- دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص ص 27، 28.

وعندما يكون مثلث منطقة البقاء سريع التغير يصبح من الصعب على المؤسسة التنبؤ بموقع هذه المنطقة عند طرح المنتج في السوق، وبالتالي كلما زادت سرعة التغير في مثلث ومنطقة البقاء للمنتج كلما زادت الفائدة المرجوة من تطبيق التكلفة المستهدفة.¹

ج- مدى تفهم وإدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية: إن إدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية يساعد على تحديد مقدار الجهد المبذول في تحليل العملاء، وإن كان من الأفضل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة أم لا، فكلما كانت درجة إدراك الزبائن لمتطلباتهم المستقبلية مرتفعة، كلما ساعد ذلك على تحديد الحدود المستقبلية لمنطقة بقاء للمنتج، وبالتالي تزيد الفائدة من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، أما إذا كانت درجة إدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية منخفضة، فإن على المؤسسة عدم الإلتفات لتلك المتطلبات لتجنب خطر طرح منتجات فاشلة تكون خارج منطقة البقاء، لذا الشركات الصناعية لا تستطيع معرفة متطلبات الزبائن إلا من خلال دراسة السوق والعمل على تلبية احتياجاتهم واستقطابهم.²

1-2 التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج: ففي هذه المرحلة يتم تصميم المنتج ليتوافق مع التكلفة المستهدفة، وتحسب التكلفة المقدرة للمنتج على أساس البيانات المتوفرة حول تكاليف المنتجات الحالية، وغالبا ما تؤخذ هذه البيانات من نظام التكاليف المعيارية التقليدي، ويتم تفكيك التكلفة الكلية للمنتج لمركباته، أما إذا كان المنتج جديدا فإن تقدير التكلفة يكون من خلال المقارنة بمنتجات موجودة أو مشابهة في السوق.³

مع مراعاة إمكانيات المؤسسة ومستوى التكنولوجيا المطبقة أو الموردين عند تقدير التكلفة، بحيث يتم تصميم المنتج أو الخدمة لتتوافق مع التكلفة المستهدفة، و بذل أقصى جهد للوصول إلى التكلفة المستهدفة مع الحفاظ على الجودة وعدم تخفيض أداء المنتج عن الحد الذي يرضاه الزبائن ، وهنا يجب التأكيد على ضرورة مراعاة العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة في هذه المرحلة وهي:

- استراتيجية الانتاج الخاصة بالمنتج أو الخدمة، حجم الانتاج المخطط، وعملية تكرار تجديد التصميم، ودرجة التجديد؛⁴
 - خصائص المنتج من حيث درجة التعقيد وضخامة الاستثمارات والفترة الزمنية اللازمة لتطويره.
- ثم يتم مقارنة التكاليف المستهدفة مع التكاليف التصنيع الحالية، ويظهر الفرق النهائي قيمة التكلفة الواجب التخلص منها في مرحلة تطوير المنتج⁵، يتم ذلك باستعمال هندسة القيمة وأدوات أخرى مساعدة للوصول إلى التكلفة المستهدفة⁶، علما أن المؤسسة التي تعمل بصرامة لن تطلق أي منتج إلا إذا أمكن تصميمه وإنتاجه وتوزيعه وفقا للتكلفة المستهدفة.⁷

¹ Kwah Discole Ganye, op-cit, 2004, p 55.

² راجحان ميساء محمود، "دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات-دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2002، ص 20.

³ Hergeth Helmut, Target Costing In the Textile Complex, op-cit, P 05.

⁴ سامي محمد أحمد غنيمي، "مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية"، مجلة البحوث التجارية، العدد 01، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، 2014، ص 25.

⁵ Jaroslava Kadarova et all, op-cit, p 1196.

⁶ م.م. مشتاق كامل فرج، مرجع سابق، ص 438.

⁷ Nail Lothian, John Small, **Accounting**, Heriot-Watt University & Edinburgh, Great Britain, 2007, p 5.

وتتمثل العوامل التي تؤثر في تطبيق منهج التكلفة المستهدفة على مستوى المنتج في استراتيجية المنتج وخصائص المنتج، والذيان يساعدان على تحديد طبيعة وحجم المعلومات التي يتم جمعها، وفيما يلي تحليل لتلك العوامل:¹

العامل الأول. استراتيجية المنتج لدى المؤسسة تعتبر استراتيجية الانتاج لدى المؤسسة المحدد الرئيسي لمقدار الجهد والوقت اللازم لتطبيق منهج التكلفة المستهدفة وأين وكيف يتم بذل هذا الجهد، وهناك ثلاث خصائص تتعلق باستراتيجية الانتاج، وتتمثل في الآتي:

أ- عدد المنتجات على خط الانتاج: يعتبر عدد المنتجات الموجودة على خط الانتاج عاملا مهما ومؤثرا على الأرباح المحققة للمؤسسة فكلما زاد عدد المنتجات المختلفة التي تطرحها المؤسسة- باستثناء الاختلافات الطفيفة- كلما ارتفعت الميزانية المحددة لتطوير المنتجات وبالتالي احتمالية زيادة أرباحها ولذلك يجب زيادة الجهد المبذول لتحقيق التكلفة المستهدفة والفوائد المرجوة منها، لكن عندما يطلب العملاء العديد من المنتجات المختلفة بحيث تفوق قدرة المؤسسة على الانتاج يجب على المؤسسة التي تهدف إلى تحقيق الربح القيام بتحليل السوق لتحديد أي المنتجات يجب طرحها، وكلما كان من الضروري تقليل عدد المنتجات أدى ذلك إلى تغيير دور أسلوب التكلفة المستهدفة، من المساعد للتأكيد على ربحية المنتجات الفردية إلى المساعد في تحديد أي مزيج من المنتجات سيكون أكثر ربحية.

ب- تكرارية تجدد التصميم: يعتبر تحديد تصميم المنتجات مهما لأنه يهتم بزيادة فعالية المنتج بأسرع وقت ممكن وللوصول إلى هذا الهدف يتم إدخال سريع للمنتجات التي تشتمل على أحدث التقنيات وبالتالي توفير درجات وظيفية متزايدة للمنتج، فكلما ارتفع معدل ادخال منتجات جديدة إلى السوق كلما زادت الفوائد المتحققة من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

ج- درجة التجديد في جيل المنتجات: ويقصد بها نسبة الإضافات والتجديدات على المنتج والتي تعتمد على عنصرين هما: حجم الميزانية المخصصة لتطوير المنتج وحجم المعلومات المتاحة لدى المؤسسة عن تكلفة المنتجات السابقة، فإذا كانت درجة التجديد منخفضة فإن منافع تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ستكون أكبر نتيجة لتوفر معلومات تاريخية عن المنتجات المشابهة والتي يمكن الاعتماد عليها، وكلما ارتفعت درجة التجديد قلت المنافع المتحققة من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لعدم توفر معلومات تاريخية عن التكلفة والتي يبنى على أساسها التنبؤ بالتكاليف المستقبلية.

العامل الثاني. خصائص المنتج: هناك العديد من الخصائص المتعلقة بالمنتج والتي تؤثر على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وعلى الفوائد الناتجة عنها، تتمثل في الآتي:

أ- درجة تعقيد المنتج: ويقصد بتعقيد المنتج عدد الخطوات اللازمة لتصنيعه وعدد العناصر المكونة له، بالإضافة إلى نوع التكنولوجيا اللازمة لتصنيعه، فكلما ازدادت درجة تعقيد المنتج إزدادت الفائدة المرجوة من تطبيق التكلفة المستهدفة.

ب- حجم الاستثمارات الإستباقية: ويقصد بها "الأموال المستهلكة في عملية البحث والتطوير والاستعداد للانتاج وطرح المنتجات في السوق"، إذ أنه كلما ارتفع حجم هذه الاستثمارات كلما قل عدد المنتجات التي ترغب المؤسسة في طرحها

¹ Cooper Robin, Slagmulder Regine, op-cit, P P 10-186.

في السوق لتجنب المخاطرة، لذلك فإن المؤسسات التي تنتج منتجات ذات استثمارات إستباقية عالية تعمل على إيجاد أصناف محددة من المنتجات المصممة بدقة لتلبية إحتياجات السوق، وعليه فإن العلاقة بين حجم رؤوس أموال المؤسسات وبين الفائدة من تطبيق منهج التكلفة المستهدفة تعتبر علاقة طردية، فالمؤسسات ذات رؤوس الأموال الصغيرة تنتج منتجات صغيرة ذات تكاليف منخفضة وتنفق قليل من الأموال لتطوير منتجاتها، على عكس المؤسسات ذات رؤوس أموال كبيرة إذ تنتج منتجات مرتفعة التكاليف وبالتالي لا تكون على استعداد للمخاطرة بانتاج منتجات غير مضمونة النجاح.

ج- المدة اللازمة لتطوير المنتج: يقصد بها المدة الممتدة من تصميم المنتج وحتى السماح بإنتاجه أو الزمن اللازم لتطوير منتج جديد، وتختلف هذه المدة من منتج لآخر وبالتالي تختلف الفائدة المرجوة من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، فكلما زادت فترة التصميم كلما زاد احتمال التغير في ظروف السوق التي تم تصميم المنتج على أساسه وبذلك زيادة خطر فشله عند طرحه بالاسواق وبالتالي تزداد الحاجة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

1-3 التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات (أجزاء المنتج): والتي تتم في كثير من الحالات بالتوازي مع المرحلة الثانية، حيث يتم تجزئة المكونات إلى وظائف فرعية ومحاوله تخفيض تكلفة كل جزء على حدى، مثل ما تم على مستوى المنتج أو الخدمة¹، وتحديد الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحالية لكل عنصر، ويتم تحديد هدف خفض التكاليف وإمتصاصها من خلال تطبيق هندسة القيمة، وتهدف هذه العملية إلى إحداث ضغط على الموردين لتخفيض تكاليف العناصر التي يطرحونها وبذلك تمكين المشتري (المؤسسة) من وضع السعر الذي يرغب في دفعه لكل العناصر الضرورية للمنتج، ويجب أن تكون هذه الأسعار معقولة وتسمح للموردين بتحقيق عوائد ملائمة إذا ما بذلوا جهداً للتخطيط لتكاليف منتجاتهم.

تتمثل العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة على مستوى عناصر المنتج بالاستراتيجية التي تتبعها المؤسسة مع الموردين، والتي تتمثل بالاسعار التي ترغب المؤسسة في دفعها مقابل الحصول عناصر المنتج من أطراف خارجية تعتبر عاملاً مهماً ومؤثراً على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وعلى عناصر المنتج والمنافع المرجوة منها.

في هذه المرحلة يتم الضغط على موردي المؤسسة لتخفيض تكاليف المركبات المعروضة، حتى يتسنى للمؤسسة وضع السعر المرغوب في دفعه لكل مركب ضروري للمنتج، يجب أن يكون السعر معقول يسمح للموردين بتحقيق عوائد ملائمة بعد بذلهم مجهودات لتخطيط تكاليف منتوجاتهم.²

الفرع الثالث: عوامل نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة:

- إن التطبيق الناجح لأسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب إدارة العديد من المكونات المتداخلة مع بعضها وتتمثل في:³
- السعر يقود التكلفة، أي بناء على سعر السوق يتم تحديد تكلفة المنتج؛
 - التوجه نحو الزبون، بمعنى أن رغبة الزبون هي محور عملية الانتاج؛

¹ سامي محمد أحمد غنيمي، مرجع سابق، ص 25.

² Cooper, slagmulder, op-cit, p1.

³ T.Albright, **The use of target costing in Developing the Mercedes Benw M-Class** , International Journal of Management, autumn, 1998, pp 13-23.

- التركيز على المنتج وعمليات التصميم؛
- فريق العمل الوظيفي المتكامل؛
- تخفيض التكلفة خلال دورة حياة المنتج؛
- الاهتمام بسلسلة القيمة.

المطلب الثالث: متطلبات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة

الفرع الأول: متطلبات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

تمثل متطلبات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بصورة ناجحة في العناصر التالية:¹

قيادة السعر للتكلفة: لتحديد التكلفة المستهدفة ينبغي أولاً تحديد سعر البيع اللازم لبيع المنتج أو الخدمة المقدمة "السعر المستهدف"، ويطرح الربح المستهدف من السعر المستهدف لتحديد التكلفة المستهدفة؛

التركيز على الزبون: حيث تقوم إدارة المؤسسة بتحديد مطالب الزبائن والتركيز على السعر المقبول استناداً على القدرة الشرائية الخاصة بهم؛

التركيز على تصميم المنتجات والخدمات: تعتبر هندسة تصميم المنتجات والخدمات الركن الأساسي في التكلفة المستهدفة، إذ ينبغي على المهندسين في المؤسسة تصميم المنتجات والخدمات بالشكل المناسب للزبون ووفقاً لأذواقه على أن لا يتجاوز التصميم التكلفة المستهدفة؛

فرق متداخلة الوظائف: تعاون فرق العمل المتنوعة داخل المؤسسة ومن مختلف الإدارات وكذا المسؤولين عن بحوث التسويق والمصالح التجارية والمسؤولين عن هندسة التصميم وبرامج الإنتاج والتجهيز ومناولة المواد والمستلزمات الإنتاجية؛

دورة حياة التكاليف: بأخذ جميع مكونات التكاليف من مرحلة التصميم والتخطيط وصولاً إلى مرحلة ما بعد البيع؛

توجيه سلسلة القيمة: قد تفوق التكلفة المخططة للمنتجات والخدمات المقدمة التكلفة المستهدفة قبل الشروع في العملية الإنتاجية، إذ ينبغي بذل الجهد اللازم لإلغاء التكاليف التي لا تضيف قيمة أو التكاليف التي تتسبب في استهلاك القيمة، لتخفيض التكاليف المقدر إلى أدنى قيمة ممكنة لتكون أقل تماماً من التكلفة المستهدفة.

الفرع الثاني: الأدوات المساندة لأسلوب التكلفة المستهدفة

غالباً ما تكون التكاليف الحالية للمنتجات الموجودة أو التكاليف المتوقعة للمنتجات الجديدة أكبر من التكلفة المستهدفة، ذلك بفعل ضغوط قوى السوق التي تتطلب من المؤسسة تخفيض تكاليف منتجاتها، ويطلق على الفرق بين التكلفة الحالية

¹ نقرارت يزيد، دور أساليب المحاسبة الإدارية في حوكمة المؤسسات الاقتصادية- دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية-، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2016-2017، ص ص 317، 318.

الفصل الأول: مدخل إلى أسلوب التكلفة المستهدفة

أو المتوقعة والتكلفة المستهدفة تسمية "تخفيض التكلفة المستهدفة" (cost reduction target)¹، ويتم إنجاز هذا التخفيض من خلال الأدوات التالية:²

1. جداول الوظائف: وهي جداول تحوي على معلومات عن الخصائص المادية وعن وظائف أجزاء ومكونات المنتج من جهة، وعن تكلفتها من جهة أخرى، وهو ما يساعد على تحقيق التكلفة المستهدفة بتحديد المكونات الأقل تكلفة (الربط بين الوظيفة، التكلفة والقيمة).

2. جداول التكلفة وتكنولوجيا المجموعة: حيث أن

جداول التكلفة: هي قاعدة بيانات مصممة على الحاسوب، تتضمن معلومات شاملة عن موجبات التكلفة في المؤسسة مثل حجم الانتاج، المواد المستعملة في التصنيع، عدد الخصائص الوظيفية، تستعمل من قبل المؤسسات التي تصنع أجزاء مختلفة الأحجام من التصميم نفسه.

تكنولوجيا المعلومات: هي طريقة لتحديد أوجه التشابه في أجزاء المنتجات المصنعة من أجل الوصول إلى استعمال الجزء نفسه من منتجين أو أكثر، ومن ثم تخفيض التكاليف، تهدف هذه الطريقة إلى استعمال الجزء الذي يؤدي الوظيفية نفسها في منتجات أخرى ومن ثم زيادة إمكانية استعمال الأجزاء القياسية بهدف تخفيض التكاليف، ما يعاب على هذه الطريقة أنه عند استعمال جزء فاشل في أكثر من منتج مما يزيد تكاليف الصيانة والخدمة.

3. مصفوفة الوظائف - الجودة: هي مصفوفة تستخدم خلال مرحلة تصميم المنتج ومهمتها الربط بين المعلومات الناتجة عن التحليل الوظيفي للتكاليف، والغرض منه توضيح مدى مساهمة كل مكون أو جزء في تحقيق وظائف المنتج المحددة وفق رغبة الزبون، وبين التحليل الوظيفي للجودة الذي يهدف إلى التعرف على خصائص المنتج التي يريدها الزبون مع توضيح الأهمية النسبية لكل خاصية كما يراها الزبون.

4. هندسة القيمة: عرف Redfern هندسة القيمة على أنها "تحليل الجدوى الاقتصادية لمكونات المنتج، أو بمعنى آخر التحليل الوظيفي لعناصر المنتج مع الحفاظ على الأداء الوظيفي للمنتج والجودة بهدف تخفيض التكلفة"، كما عرفها Elias على أنها "الاستخدام الأمثل لبعض الأساليب الهندسية لتحديد مكونات وأجزاء المنتج والوظيفة التي يؤديها كل جزء مع تحديد القيمة لكل وظيفة من هذه الوظائف وإنجاز ذلك بأقل تكلفة".

عرفها Anthony & Atkinson "إعادة تقييم الأنشطة لتخفيض التكلفة مع المحافظة على متطلبات الزبون"، هناك العديد من الخطوات لتطبيق خطة عمل هندسة القيمة نوجزها فيما يلي:

- مرحلة تحديد الأهداف؛

- مرحلة جمع المعلومات عن المنتج، يقوم بذلك فريق العمل الهندسي بالتعاون مع إدارة التكاليف؛

¹ م م مشتاق كامل فرج، مرجع سابق، 437.

² راجع: ذواوي مهدي، مرجع سابق، ص ص 213-215 و م.م. مشتاق كامل فرج، مرجع سابق، ص ص 439-440 وأيضا

Anthony A. Atkinson, Rajiv D. Banker, Robert S Kaplan and S. Mark Young, **Management Accounting**, 2nd edition, Prentice-Hall, 1997, p 609 & Divis K, **Finding value in the Value Engineering**, Process Cost Engineering, 2004, p p 24-27 & Monden y, Hamada K, **Target Costing and Kaizen in Japanese Automobile Companies**, Journal of Management Accounting Research, Volume 3, 1991, p p 16-35.

الفصل الأول: مدخل إلى أسلوب التكلفة المستهدفة

- مرحلة التحليل الوظيفي للمنتج، يقوم المهندسون باعداد تصميم هندسي للمنتج يفى باحتياجات الزبائن؛
- المرحلة الابداعية، بطرح الأفكار والطرق والعمليات التي تؤدي لتحليل الوظائف الأساسية للمنتج حسب حاجة الزبائن؛
- مرحلة التقييم، خلالها يتم دراسة الأفكار، الأساليب، الطرق والعمليات مع إمكانية تطبيقها ومساهمة كل منها في خفض التكلفة؛

- مرحلة التطوير، تقوم على أخذ بعض الأفكار، الأساليب والعمليات المستخدمة في مرحلة التقييم ومحاولة تطويرها؛
- عرض وتقديم خطة هندسة القيمة لازالة الغموض لمتخذي القرارات؛
- مرحلة تطبيق خطة هندسة القيمة بعد موافقة متخذي القرار.

مع العلم أن الهدف من هندسة القيمة هو تحقيق التكلفة المستهدفة، من خلال طريقتين:

- تحديد تحسينات تصاميم المنتجات التي تقلل من تكلفة المنتجات دون التضحية بالوظائفية؛
 - التخلص من الوظائف غير الضرورية التي قد تزيد تكاليف المنتج، والتي لا يكون الزبون على استعداد للدفع مقابلها.
- يركز أسلوب هندسة القيمة على الدراسة والتحليل والفحص لكل مكون من مكونات المنتج وكل المراحل الانتاجية التي يمر عبرها، بغرض تحديد مدى إمكانية خفض لاجمالي تكاليفه ويتطلب ذلك وجود فريق عمل متكامل من المهندسين والفنيين وإدارة الانتاج والمشتريات والموردين ومحاسبي التكاليف.

5. تحليل سلسلة القيمة: صاغ M.Porter أول تعريف لسلاسل القيمة سنة 1985، حيث عرفها على أنها "إعادة تجميع

- المؤسسة لأنشطتها الملائمة استراتيجيا بالطريقة التي تؤدي إلى فهم سلوك التكاليف والمصادر الكامنة للتميز.
- كما عرفها (Shank & Govindaragan) بأنها " مجموعة من الأنشطة المترابطة المسؤولة عن خلق قيمة، بدءا من مصادر الحصول على المواد الأولية من المورد وانتهاءا بتسليم المنتجات إلى المستهلك النهائي".
- وعرفت أيضا على أنها: " أسلوب يساعد المؤسسة في التعرف على المصادر الممكنة لكسب مزايا تنافسية في صناعة معينة، حتى يمكن امداد الزبون بالقيمة والمنفعة المطلوبتين، مما يساعد على تقوية المركز التنافسي للمؤسسة.
- بالاعتماد على التعاريف السابقة يمكن صياغة التعريف التالي: تحليل سلسلة القيمة هو أسلوب يساعد المؤسسة في معرفة المصادر الممكنة التي تتوفر بالمؤسسة وتكسيبها موقع تنافسي، من خلال تجميع الأنشطة المسؤولة عن خلق القيمة بالطريقة التي تؤدي الى فهم سلوك التكاليف والمصادر الكامنة للتميز.

ومن أهداف تحليل سلسلة القيمة نذكر:

- تقييم مساهمة الأنشطة الداخلية في تحقيق القيمة النهائية التي تولدها المؤسسة؛
- تقييم نقاط القوة والضعف بتحليل العمليات داخل المؤسسة؛
- تحديد مجموعة الأنشطة التي يمكن أن تكون مصدرا حاليا أو محتملا لمزايا تنافسية؛
- تقييم البعد التنافسي للمؤسسة؛

الفصل الأول: مدخل إلى أسلوب التكلفة المستهدفة

- توفر امكانية أكبر لتحسين ربحية المؤسسة بتحليل: العلاقات مع الموردين، العلاقات مع العملاء، العلاقات الداخلية بين خلايا القيمة، العلاقات بين سلاسل القيمة إذا كانت المؤسسة تتكون على أكثر من سلسلة قيمة؛ أيضا: إن تحليل سلسلة القيمة يمتد على طول دورة حياة المنتج، يأخذ بالاعتبار مجموع الأنشطة المستخدمة فيه ومدى مساهمة كل نشاط في خلق القيمة الكلية للمنتج تمهيدا لاستبعاد كل نشاط لا يضيف إلى تلك القيمة، ومن الأسئلة المعتمد عليها في الحكم على نشاط القيمة نذكر:

- هل الزبون مستعد للدفع مقابل استمرار هذا النشاط؟.

- بحذف النشاط، هل سيلاحظ الزبون ذلك؟.

- بحذف النشاط أو العملية، هل سيؤثر ذلك على قدرة المخرجات على تلبية احتياجات الزبون؟.

6. التطوير والتحسين المستمر: هذا الأسلوب ترجمة للمصطلح الياباني Kaizen والذي يتكون من كلمتين، الأولى (Kai) وتعني التغيير، والثانية (Zen) وتعني التطوير وجمع الكلمتين تصبح التطوير والتحسين المستمر، كما يطلق عليه البعض أسلوب التكلفة المطورة، يمكن تعريفه كالآتي: " هو أسلوب لتخفيض التكلفة تم تطويره في اليابان لخفض التكاليف خلال مراحل إنتاج المنتج".

كما يعرف بأنه " النظام الذي يدعم عمليات تخفيض التكاليف خلال مراحل التصنيع والانتاج وذلك على مستوى منتج قائم، وتقوم فلسفة عمليات تخفيض التكاليف على أساس إمكانية القيام بعمليات تطوير وتحسين مستمر لأساليب وإجراءات الانتاج وذلك في مختلف الأنشطة الصناعية.

الهدف من أسلوب التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر تخفيض التكاليف، والفرق بينهما توقيت الخفض حيث التكلفة المستهدفة يكون في مرحلة التصميم وتطوير المنتج، أما أسلوب التحسين المستمر يكون في مرحلة الانتاج، ومحور اهتمامه العملية الانتاجية وليس المنتج.

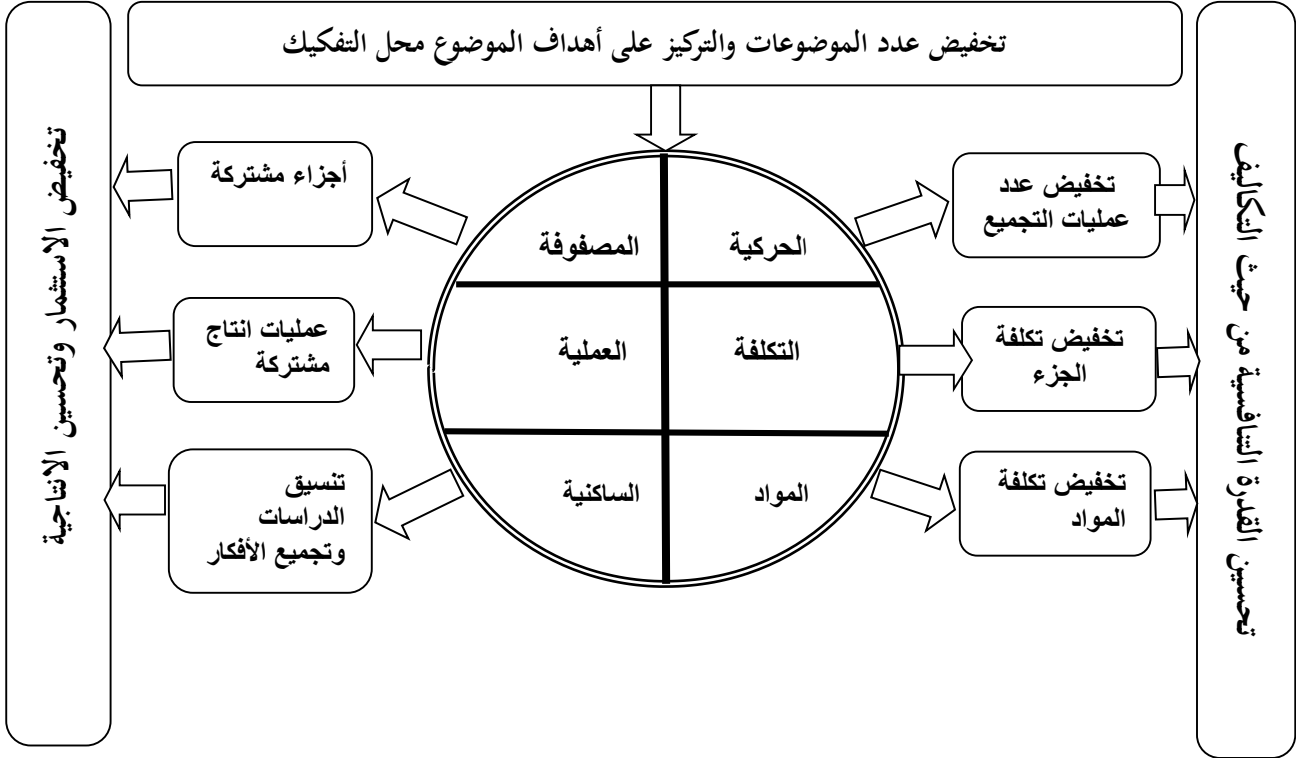
7. التحليل المفكك (tear-down analysis): يعرف أيضا بالهندسة العكسية (revers engineering) ينطوي هذا التحليل على دراسة منتج المنافس من أجل تحديد فرص تحسين المنتج وتخفيض التكاليف، إذ يتم تفكيك منتج المنافس لتحديد وظائفه وتصميمه وتقديم رؤى عن العمليات التي يتم استعمالها في تصنيع المنتج فضلا عن تكلفة صنعه، والهدف من ذلك هو مقارنة تصاميم المنافسين مع تصميم منتج المؤسسة، وادراج أية مزايا نسبية يتم ملاحظتها في منتج المنافس إلى تصميم المنتج.

يعني مقارنة أداء المؤسسة بمعايير الأداء الخارجية بحثا عن أفضل الطرق الممكنة لجعله قريبا أو أفضل منه، ويقوم على محاولات فهم هيكل تكلفة المنتج لدى المنافسين، طريقة تصميمه، مكوناته، مستوى الأداء الوظيفي وطرق انتاجه ثم محاولة تحسين ما أمكن من تلك العناصر.

الفصل الأول: مدخل إلى أساليب التكلفة المستهدفة

- وتستعمل شركة (Isuzu) اليابانية ست طرق لتفكيك منتجات المنافسين لغرض تحليل المنتجات المنافسة في أمور تتعلق بالمواد التي تحتويها، والأجزاء التي تستعملها، وطرق عملها، طرق تصنيعها لتعديل تصميم المنتج وفق تصاميم المنافسين، من أجل الوصول إلى التكلفة المستهدفة
- وفيما يأتي توضيح للطرق الستة كما يلي:
- تفكيك الحركية (dynamic tear-down): يطبق التفكيك الحركي مبدأ التحليل المقارن لعملية التجميع، ويركز أساساً على مقارنات الوقت والجهد المستغرق في تجميع وتفكيك المنتجات التي يجري دراستها.
 - تفكيك التكاليف (cost tear-down): يركز هذا النوع على إجراء مقارنات تفصيلية لمكونات المنتج مع مكونات المنتجات المنافسة، فقد يكون للكثير من مكونات المنتج فروقات طفيفة، فيتم تشخيصها، وتقدير تكاليفها بهدف تعديلها فيما بعد.
 - تفكيك المواد (material tear-down): يقارن هذا النوع من التفكيك المواد التي اختارها المنافس وكيفية معالجته لها، وتغير الخصائص الكيميائية للمواد نتيجة المعالجات المختلفة مثل معالجة الحرارة وتخفيض الضغط.
 - تفكيك المصفوفة (matrix tear-down): يهدف هذا التفكيك إلى تكوين مصفوفة للمكونات المستعملة في المنتجات جميعها، حيث تتمكن المؤسسة من تحديد المكونات قليلة العدد وإخراجها من تصميم المنتجات الموجودة فضلاً عن منعها من المنتجات المستقبلية جميعها.
 - تفكيك العملية (process tear-down): يتضمن هذا النوع من التفكيك مقارنة العمليات المستعملة في تصنيع مكونات المنتجات جميعها، وذلك بهدف تخفيض أو الحد من الفروقات فيما بين العمليات بحيث تتمكن المؤسسة من تصنيع مكونات كثيرة في نفس خط الانتاج.
 - التفكيك الساكن (static tear-down): يهدف إلى تفكيك منتج المنافس إلى مكوناته لتمكين مهندسي المؤسسة من مقارنة مكونات منتجاتها مع مكونات منتج المنافس، بهدف إجراء التقصي والبحث عن خفض التكلفة. حيث تقوم الطرق الثلاث الأولى على تحسين القدرة التنافسية للمؤسسة، من خلال تخفيض تكاليف المواد، تكلفة الجزء وعدد العمليات التي يجمع بها المنتج، ومن ثم تخفيض الوقت اللازم لإنتاجه، في حين تعمل الطريقة الرابعة على تخفيض تكاليف الاستثمار من خلال جعل خط الانتاج الواحد يصنع مكونات كثيرة، بينما تعمل الطريقة الخامسة على تحسين الانتاجية من خلال استعمال المكونات أو الأجزاء الأكثر استعمالاً، وتهدف الطريقة السادسة إلى جمع الأفكار وعمل الدراسات عن طريق تفكيك منتجات المنافسين ومن ثم تمكين المؤسسة من تخفيض التكاليف في المستقبل القريب.

شكل رقم(06): هيكلية التحليل المفكك



المصدر: م م مشتاق كامل فرج، "استعمال تحديد التكلفة المستهدفة في تنفيذ استراتيجية المواجهة-دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 18، العدد 67، جامعة بغداد، 2010، ص440.

الفرع الثالث: الصعوبات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

يواجه أسلوب التكلفة المستهدفة عدة صعوبات نذكر منها:¹

- عدم وجود إطار يتسم بالعمومية يحدد متطلبات وخطوات التنفيذ نظرا لتركيز معظم الأبحاث على تحليل التجارب الناجحة لبعض الشركات اليابانية مما أدى إلى نتائج تتسم بالخصوصية؛
- عدم وجود إطار مفاهيمي ومنهجية واضحة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، لخفض التكلفة في إطار المحافظة على مستوى الجودة والأداء الوظيفي؛
- صعوبة التحديد الدقيق للعناصر الأساسية لتطبيق هذا المدخل وهي أسعار البيع والأرباح ومن ثم التكلفة المستهدفة نتيجة عدم توفر قواعد البيانات الملائمة خصوصا في دول العالم النامية؛
- عدم وضوح كيفية تخصيص الخفض المستهدف في تقديرات التكلفة الحالية أو المتوقعة لعمليات المؤسسة لتساوى مع التكلفة المستهدفة؛

¹ Kwah Discole, Op-cit, p 40.

الفصل الأول: مدخل إلى أسلوب التكلفة المستهدفة

- صعوبة استمرارية المحافظة على خطة التكلفة المستهدفة في إطار تطور تكنولوجي سريع ومتزايد ودخول منافسين جدد للأسواق؛
- الآثار المتعارضة المترتبة على الاستغناء عن الأيدي العاملة كنتيجة حتمية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

خلاصة الفصل:

يمكن أن نستخلص من هذا الفصل أن وجود نظام محاسبة التكاليف مهم خاصة في مؤسسة خدمية صحية، لأنه يساعد على تحديد تكاليف الانتاج من خلال جمع وتحليل وتخصيص بيانات التكاليف بغرض التسعير، الرقابة على التكاليف والاستخدام الأمثل لعناصر الانتاج، تقديم المعلومات واعداد التقارير التي تساعد في مجال اتخاذ القرارات الإدارية، مع ترشيد قرارات التخطيط والرقابة، توفير المعلومات اللازمة لاعداد القوائم المالية المرحلية والسنوية، مع ملاحظة أن نظام التكاليف التقليدي عانى من نواحي قصور عديدة كانت سببا في ظهور أساليب إدارية حديثة من بينها أسلوب التكلفة المستهدفة حيث أن استخدامه يساهم في تغيير وتحويل نظرة الإدارة إلى برنامج شامل لخفض التكلفة على مدار دورة حياة المنتج مع اشباع رغبات الزبائن.

الفصل الثاني

تسعير الخدمات الصحية

تمهيد:

تواجه المؤسسة الصحية العديد من التحديات أبرزها تقديم خدمات تحقق رضا المرضى (الزبائن) وذات نوعية جيدة في حدود دخلهم، حتى يتحقق ذلك يتوجب العناية بعنصر السعر باعتباره أحد العوامل الداخلية التي تستطيع المؤسسة التحكم فيها، فالسعر من القرارات المهمة لتأثيره الواضح على القرارات الاستراتيجية، فضلا عن علاقته بالأهداف المرتبطة بنشاطات المؤسسة كالمنافسة.

ومن أجل توضيح ذلك سنحاول في هذا الفصل استعراض مجموعة من المفاهيم المتعلقة بالخدمات الصحية، وفي القسم الثاني سنتعرف على كيفية تسعير الخدمات الصحية.

المبحث الأول: ماهية الخدمات الصحية

سيتم في هذا المبحث محاولة فهم الخدمات الصحية من خلال التعرف على مفهوم الخدمات، ثم محاولة حصر مفهوم الخدمات الصحية وأخيرا معرفة الحاجة الملحة للخدمات الصحية.

المطلب الأول: الخدمات الصحية

يحتل قطاع الخدمات مكانة كبيرة في الحياة اليومية، لأهميته في مختلف المجالات كاستعمال الهاتف، ركوب الحافلة، مشاهدة البرامج التلفزيونية، التعلم، زيارة المؤسسة الصحية للفحص أو العلاج والتشخيص وتلقي الرعاية الصحية... الخ، ما يستوجب مضاعفة الاهتمام بهذا القطاع.

الفرع الأول: مفهوم الخدمات

أولا. تعريف الخدمات: توجد العديد من التعاريف الخاصة بالخدمات نوجزها فيما يلي

عرفت الخدمة على أنها نشاط موجه لإشباع المستفيدين¹، وعرف **kotler.Turner** للخدمة بأنها أي فعل أو أداء يقدمه أحد الأطراف إلى طرف آخر ويكون بالأساس غير ملموس ولا ينجم عنه تملك شيء ما، وإنتاجه قد يكون أو لا يكون مقرونا بمنتج مادي.²

أيضا: " الخدمة هي نشاط أو سلسلة من الأنشطة التي تكون إلى حد ما ذات طبيعة غير ملموسة وغير عادية.³ وعرفت الجمعية الأمريكية للتسويق الخدمة بأنها " أنشطة أو منافع تعرض للبيع أو التي تعرض لارتباطها بسلعة معينة"⁴.

¹ ردينة عثمان يوسف، محمود جاسم الصميدعي، التسويق المصرفي، دار المناهج للنشر، عمان، 2005، ص 119.

² بوشاشي بوعلام، مفاهيم اقتصادية وقانونية، دار هومة، الجزائر، 2008، ص، 09.

³ أحمد بن عيشاوي، "إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الخدمية"، مجلة الباحث، العدد 04، 2006، ص2.

⁴ زكريا أحمد عزام وآخرون، مبادئ التسويق الحديث بين النظرية والتطبيق، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 259.

عرف "Stanton" الخدمة بأنها " نشاطات غير ملموسة تهدف إلى اشباع الرغبات والاحتياجات عندما يتم تسويقها إلى المستهلك النهائي(الزبون) مقابل سداد مبلغ معين من المال، بحيث لا يقترن انتاج الخدمة أو تقديمها ببيع منتجات أخرى (استخدام سلعة مادية).¹

أما "Kotler and Armstrong" فقد عرفا الخدمة بأنها " نشاط أو منفعة يقدمها طرف إلى طرف آخر وتكون في الأساس غير ملموسة أو غير محسوسة ولا يترتب عليها أية ملكية فتقديم الخدمة قد يكون مرتبطا بمنتج مادي أو لا يكون.²

ويرى "Lovelock" أن الخدمة هي "عبارة عن منفعة مدركة بالحواس قائمة بحد ذاتها أو متأصلة بشيء مادي وتكون قابلة للتبادل ولا يترتب عليها ملكية وهي في الغالب غير محسوسة".³

أما الباحث Gronroos فعرفها كما يلي: " هي أي نشاط أو سلسلة من الأنشطة ذات طبيعة غير ملموسة في العادة ولكن ليس ضروريا أن يحدث عن طريق التفاعل بين المستهلك وموظفي الخدمة أو الموارد المادية أو السلع أو الانظمة والتي يتم تقديمها كحلول لمشاكل الزبون".⁴

وعرفها " k.l. keller و p.kotler بأنها " نشاط أو منفعة يقدمها طرف إلى طرف آخر، وتكون في الأساس غير ملموسة ولا يترتب عليها أية ملكية، فتقديم الخدمة قد يكون مرتبطا بمنتج مادي أو لا يكون".⁵

لذا مما سبق الخدمة هي نشاط أو منفعة قابلة للتداول غير ملموسة ولا يترتب عليها ملكية، تعرض للبيع هدفها اشباع رغبات المستهلك النهائي أو المستعمل الصناعي بمقابل مادي.

ثانيا. خصائص الخدمات: تتميز الخدمات بمجموعة من الخصائص نلخصها فيما يلي:⁶

1. اللاملموسية (اللامادية): إن الخدمة تمثل جهدا أو عملا يقدمه فرد لآخر أو شخص لآخر أو منظمة لمنظمة أخرى، أو منظمة لشخص، من هذا نجد أن الخدمة ليس لها جانب مادي يمكن رؤيته أو معاينته أو لمسه أو تذوقه أو الإحساس به أو شممه أو سماعه قبل اتخاذ قرار الشراء وهذا أهم ما يميز الخدمة عن السلعة.

¹ Stanton .w, **Fundamentals of Marketing**, Mc Graw-hill, Auckland, 1984, p 494.

² فريد كورتل، درمان سليمان صادق، نجا العامري، تسويق الخدمات الصحية، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 44.
³ نفس المرجع، ص 44.

⁴ هاني حامد الضمور، تسويق الخدمات، دار وائل للنشر، ط2، عمان، 2005، ص 18.

⁵ Kotler Philip et al, **Marketing Management**, pearson éducation, France, 12^{ème} édition, 2006, p 461.

⁶ راجع: ردينة عثمان يوسف، محمود جاسم الضميدعي، تسويق الخدمات، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط 2، عمان، 2014، ص 38، بالمر أدريان، مبادئ تسويق الخدمات، ترجمة بهاء شاهين وآخرون، مجموعة النيل العربية، مصر، 2009، ص 45، ثامر ياسر البكري، إدارة المستشفيات، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2005، ص 58، مرقاش سميرة، أهمية المزيج التسويقي الخدمي الموسع في تحسين الخدمات التأمينية -دراسة حالة الشركة الوطنية للتأمين saa-، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2007، ص 26، عتيق عائشة، جودة الخدمات الصحية في المؤسسات العمومية الجزائرية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد، 2012، ص ص 18-21، أيضا راجع:

Cary Cooper, Chris Argyris, **The Concise Blackwell Encyclopedia of Managment**, Wiley-blackwell, USA, 1998, p 595; Audrey Gilmore, « **Services marketing and management** », Sage, London, 2003, p 11 ; Beatrice Brechignac Roubaud, **Le Marketing des services-Du projet au plan marketing**. Edition d'organisation, PARIS, 4^{ème} édition, 2000, p 72 ; Benjamin Schneider, Susan S. White, **Service Quality : research perspectives**, Sage publications, London, 2004, p08.

ومستوى اللاملموسية مستمد من ثلاثة مصادر رئيسية تتمثل في: السلع المادية المتضمنة في العرض الخدمي والتي يستهلكها المستهلك، البيئة المادية التي تحدث فيها عملية انتاج واستهلاك الخدمة، الأدلة المادية الملموسة على أداء الخدمة.

وقد اقترح Wilson إمكانية تقديم مفهوم اللاملموسية إلى أبعد من ذلك، فهناك خدمات تتميز بعدم الملموسية الكاملة (كخدمات الأمن والمتاحف)، وخدمات تعطي قيمة مضافة للشئ الملموس (كخدمات التأمين)، وأخرى تعمل على توفير شيء مادي ملموس (كالخدمات المالية).

2. التلازمية (عدم الانفصال): تعني درجة الترابط بين الخدمة ذاتها والشخص الذي يتولى تقديمها، ويترتب عن ذلك ضرورة حضور طالب الخدمة إلى أماكن تقديمها، مما جعل درجة الترابط أعلى بكثير في الخدمات قياسا إلى السلع، فالسلع تنتج ثم تباع ثم تستهلك، في حين أن الخدمة تباع ومن ثم تنتج وتستهلك وعدم القدرة على فصلها يؤدي إلى تزامن الإنتاج والتقديم والاستفادة وهذا بخلاف ما عليه في المنتجات الملموسة.

3. الخدمات غير قابلة للتخزين: تعكس هذه الخاصية حقيقة أن الخدمات لا يمكن جردها ولا تخزينها بهدف البيع أو الاستخدام اللاحق فهي تتلاشى وتنتهي سواء تم الاستفادة منها أو غير ذلك لعدم إمكانية خزنها والاستفادة منها لحين وقوع الطلب عليها، ولتخفيف آثار عدم استقرار الطلب يجب:

- استخدام أنظمة الحجز المسبق لإدارة ومواجهة التغيير في مستوى الطلب؛
 - تطوير أساليب الخدمات المشتركة (تقديم الخدمة لمجاميع)؛
 - إضافة منشآت لأغراض التوسع المستقبلي؛
 - التسعير المختلف الذي ينقل الطلب من فترات متزايدة إلى فترات أخرى مثل الحجز المسبق بأسعار أقل.
- ولا يمكن إكسابها منفعة زمنية، فإن لم تكن مشتراة في الوقت الذي عرضت فيه فإن الخدمة تختفي تماما، فالمقاعد التي لا يمكن حجزها على طائرة مجدولة زمنيا لا يمكن تحويلها أو تخزينها إلى رحلة أخرى.

4. الخدمات غير متجانسة ومتنوعة: تتميز الخدمات بخاصية التباين لذلك هناك صعوبة لإيجاد معايير نمطية للإنتاج، ولكل نوع من الخدمات طريقة مختلفة في القياس، رغم محاولة العديد من المؤسسات الخدمية وضع معايير لمخرجاتها إلا أنها من الصعب تقديم مستوى الجودة نفسه، الخدمات كثيرة التنوع طالما أنها تعتمد على من يقدمها وعلى مكان وزمان تقديمها.

وترتبط الخدمة ارتباطا وثيقا بشخص مقدم الخدمة وتتنوع تنوعا كبيرا اعتمادا عليه، وعلى حالته الجسمانية، النفسية ووقت تقديم الخدمة، لذا أصبحت المراجعة المستمرة لجودة الخدمة المقدمة للعملاء أمرا ملحا للمحافظة على رضا الزبون.

5. استخدام الخدمة دون تملكها: إن عدم انتقال الملكية تمثل صفة واضحة تميز الإنتاج السلعي عن الخدمي، ذلك لأن المستهلك له فقط الحق باستعمال الخدمة لفترة دون امتلاكها، فالدفع يكون بغرض الاستخدام أو الاستئجار، بينما في حالة شراء السلعة فالمستهلك له الحق في التصرف بها.

6. تنتج الخدمة عند وقوع الطلب عليها: إن ما يميز الخدمات هو إنتاجها عند وقوع الطلب عليها وذلك لكونها فعل أو نشاط يقوم به طرف لطرف آخر في لحظة إلتقاء الطرفين أو وقوع الطلب عليها سواء كان بشكل مباشر أو غير مباشر.

7. تقلب الجودة: إن هذه الخاصية تعود إلى أن جودة الخدمة ترتبط بطبيعة مقدمها والمستفيد منها ونوع الأجهزة والمعدات التي تساهم في تقديمها.

8. صعوبة تنميط الخدمة: يعد من المستحيل تنميط ما يقدم من خدمات من قبل المقدمين لنفس الخدمة أو حتى تنميط خدمة مقدمها نفسه.

ثالثا. تصنيف الخدمات: هناك العديد من التصنيفات نوجزها كالتالي: ¹

1. تقسيم الخدمات حسب المستفيد:

- خدمات استهلاكية: وهي خدمات تقدم لإشباع حاجات شخصية كالسياحة، التأمين على الحياة، الصحة، التجميل ولهذا سميت بالخدمات الشخصية؛
- خدمات الأعمال: وهي الخدمات التي تقدم لإشباع حاجات المؤسسات كالأستشارات المحاسبية والقانونية والمالية، فهي موجهة للمستخدم الصناعي.

2. تقسيم الخدمات حسب الاعتمادية في تقديم الخدمة:

- خدمات تعتمد في تقديمها على الإنسان بدرجة كبيرة كخدمات المهنيين مثل الأطباء، المحامين والإداريين وخدمات مقدميها غير مهرة مثل حراسة العمارات وتنظيف الملابس، وخدمات تعتمد على مقدمين مهرة مثل تصليح السيارات والخدمات الفندقية.
- خدمات تعتمد على الآلات والمعدات بدرجة كبيرة، وهذه الخدمات قد تكون مؤتمتة مثل البيع الآلي أو تدار من قبل مشغلين غير مهرة مثل خدمات سائقي الجرارات الزراعية أو تدار من قبل أشخاص مهرة كخدمات النقل الجوي والأشعة والتحاليل الطبية.

فمهما بلغت درجة الاعتمادية في تقديم الخدمة إلا أن العنصر البشري يجب أن يكون له دور في تقديمها.

3. تقسيم الخدمات حسب ضرورة حضور المستفيد إلى أماكن تقديمها:

- خدمات تتطلب حضور المستفيد لأماكن تقديم الخدمات: مثل العمليات الجراحية أو السفر؛
- خدمات لا تتطلب حضور المستفيد لأماكن تقديم الخدمة كخدمات صيانة السيارات وتنظيف الملابس.

4. تصنيف الخدمات حسب درجة الاتصال بالمستفيد:

- خدمات ذات اتصال شخصي عالي مثل خدمات الطبيب والمحامي والتعليم والنقل الجوي والرعاية الصحية؛
- خدمات ذات اتصال شخصي منخفض مثل خدمة الصراف الآلي والتسويق عبر الإنترنت؛

¹ زكريا أحمد عزام وآخرون، مرجع سابق، ص 262-264.

- خدمات ذات اتصال شخصي متوسط مثل خدمة المطاعم السريعة وخدمة الترفيه بالمسرح.

5. تصنيف الخدمات حسب الخبرة المطلوبة في أداء الخدمة:

- خدمات مهنية مثل خدمات الأطباء والمستشارين والمرضى؛

- خدمات غير مهنية مثل خدمات تنظيف الملابس وحراسة العمارات وفلاحة الحدائق.

6. تصنيف الخدمات حسب العملية الموجهة:

- خدمات معالجة الناس: وهي خدمات موجهة للأفراد وتتطلب حضور المستفيد شخصيا لكي يحصل على الخدمة،

مثل المريض الذي يجب أن يذهب للطبيب والمسافر الذي يجب أن يذهب للمطار؛

- خدمات معالجة الممتلكات: وهذه الخدمات موجهة إلى ممتلكات المستفيد مثل صيانة السيارة أو المسكن وهنا ليس بالضرورة حضور المستفيد إلى مكان إنتاج الخدمة؛

- خدمات المثير العقلي: وهي خدمات غير ملموسة موجهة إلى عقول المستفيدين تتطلب مشاركة المستفيد ذهنيا أثناء عملية تقديم الخدمة مثل خدمات الترفيه والتعليم والإذاعة والتلفاز؛

- خدمات معالجة المعلومات: وهي خدمات غير محسوسة موجهة لممتلكات المستفيد أو لموجوداته غير ملموسة مثل معالجة البيانات والمعلومات والخدمات القانونية.

7. تصنيف الخدمات حسب طبيعتها:

- خدمات ضرورية: كالخدمة الصحية والتعليمية الإلزامية؛

- خدمات كمالية: كخدمة التسلية والترفيه.

الفرع الثاني: مفهوم الخدمات الصحية

غالبا ما يحدث لبس بين اقتصاديات الصحة واقتصاديات الخدمات الصحية، فاقتصاديات الصحة مفهوم واسع

يدرس الصحة كمنتج نهائي يتسع ليشمل جميع مدخلات انتاج الصحة من بينها الخدمات الصحية، بينما اقتصاديات

الخدمات الصحية يشمل فقط الخدمات الصحية كمنتج نهائي، وللتوصل إلى مفهوم الخدمات الصحية نخرج أولا على

تعريف الخدمات الصحية، خصائصها ثم التطرق إلى أنواع الخدمات المقدمة في المؤسسات الصحية.

أولا. تعريف الخدمات الصحية: قبل التطرق إلى تعريف الخدمات الصحية سنقوم بمحاولة حصر مفهوم الصحة

والمؤسسة الصحية التي تقدم الخدمات الصحية

1- الصحة والمؤسسة الصحية: تعددت المفاهيم المتعلقة بالصحة في السنوات الأخيرة، خاصة وأن الشائع في وسط

العاملين في الميدان الطبي بأن الصحة تعني: "غياب المرض الظاهر وخلو الإنسان من العجز والعلل"، فطالما أن جسم

الإنسان قد خلا من العلة وبرأ من الداء، فذلك معناه أن هذا الجسم سليم، إلا أن المختصين في مجال الصحة اعتبروا

هذا المفهوم هو إهدار لمعنى الصحة ويجعل دورها سلبى مجرد أنه علاج للمرض.¹

¹ نجاة صغيرو، تقييم جودة الخدمات الصحية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2012، ص 12.

1-1 تعريف الصحة: عرف Perkino الصحة بأنها "التوازن النسبي لوظائف الجسم وأن حالة التوازن تنتج من تكيف الجسم مع العوامل الضارة التي يتعرض لها، وأن تكيف الجسم عملية إيجابية تقوم بها قوى الجسم للمحافظة على توازنه".¹

حسب منظمة الصحة العالمية: الصحة هي " أن يحصل الانسان على أعلى مستوى ممكن من الرفاهية الجسدية والعقلية والاجتماعية، وهي ليست مجرد انعدام المرض أو العجز".²

لذا فالصحة هي تحقيق أعلى مستوى من السلامة الجسمية والعقلية والاجتماعية، ولا تعني غياب المرض، وتكون بعد تكيف الجسم مع العوامل المحيطة والضارة.

لو تمعنا في هذا التعريف نجد:³

- للصحة ثلاثة أبعاد مترابطة الجانب الجسدي، النفسي والجانب الاجتماعي؛
 - نقص اي عنصر من هذه العناصر ينتج عنه عدم اكتمال الصحة؛
 - نسبية الصحة، لا يمكن تحديدها تحديدا مطلقا؛
 - الصحة لا تعني الخلو من المرض فقط، لذا يجب التفريق بين الصحة والمرض.
- والمرض هو حالة الانحراف عن الحالة الطبيعية للفرد جسديا أو عقليا أو اجتماعيا، وقد يكون هناك انحراف في أكثر من جانب من الجوانب المحددة للشخصية الانسانية، وهذا الانحراف يمكن أن يكون نسبيا أو مطلقا، والمرض ليس مرادفا تماما للاعتلال أو السقم حيث أن:

- المرض: يمكن أن يحدد بأنه الإدراك الواعي بعدم الراحة ويؤثر في فردية وشخصية الفرد؛
- السقم: هو حالة عضوية أو نفسية للاختلال الوظيفي على فردية وشخصية الفرد؛
- الاعتلال: يحدد بأنه حالة من الاختلال الوظيفي والتي يتأثر بها الجانب الاجتماعي وتؤثر على علاقة الفرد بالآخرين.

1-2 مستويات الصحة: الصحة حالة نسبية تكون بدرجة معينة في مدرج قياس طرفاه الصحة المثالية والمنعدمة، لذا تكون درجات الصحة متفاوتة كما يلي:⁴

- **الصحة المثالية:** تمثل درجة التكامل والمثالية الجسمية والنفسية والاجتماعية؛
- **الصحة الايجابية:** في هذا المستوى تتوفر طاقة ايجابية تمكن الفرد من مواجهة المشاكل والمؤثرات الجسمية والنفسية والاجتماعية، دون ظهور أمراض أو علامات مرضية؛
- **السلامة المتوسطة:** لا تتوفر فيها طاقات ايجابية لمواجهة المشاكل والمؤثرات الجسمية والنفسية والاجتماعية، لذا فتعرض الفرد لأي مؤثر يسقطه مريضا؛

¹ أبين مزاهرة، الصحة والسلامة العامة، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 13.

² النظام الصحي، نص محاضرات الاسبوع الأول من مساق: مقدمة إلى تطوير سياسات الأنظمة الصحية، إدراك، 2018، ص 1.

³ نجاة صغيرو، مرجع سابق، ص 13.

⁴ أحمد محمد بدح وآخرون، الثقافة الصحية، دار وائل للنشر، عمان، 2005، ص 13، 14.

- المرض غير الظاهر: لا يشكو المريض من أعراض أو علامات واضحة، لكن يكشف المرض بالفحوصات المخبرية والاشعاعية؛

- المرض الظاهر: حيث يشكو المريض من أعراض وعلامات تأثر عليه؛

- مستوى الاحتضار: تسوء حالة المريض لحد خطير يصعب استعادة صحته مجدداً.

1-3 المنتجات الصحية: تنقسم المنتجات الصحية إلى نوعين السلع الصحية والخدمات الصحية

السلع الصحية: تمثل الأدوية والأجهزة والمعدات الطبية التي تهدف إلى تحقيق الرعاية الصحية للمستفيد من الخدمات الصحية وتحقيق أهداف المنظمات الصحية، تقسم هذه السلع إلى:¹

- سلع استهلاكية صحية: وهي السلع المشتراة من قبل المستهلك النهائي مثل الأدوية ومقدمي الخدمات الطبية مثل جهاز قياس ضغط الدم، المحرار، جهاز الأشعة وغيرها وتقسم هذه لسلع إلى:

السلع الميسرة الصحية: وتسمى أيضا بسلع كل يوم، وهي التي يحتاجها جميع أفراد المجتمع، منها ما يشتري دون مراجعة الطبيب أو أحد الاختصاصيين، وتشتري بشكل مباشر من الصيدلية مثل مسكن الصداع، معقم الجروح، والضماد تتصف هذه السلعة بما يلي:

- تستهلك من أول استخدام لها مثل تناول قرص من الأسبرين؛

- معدل دورانها سريع مقارنة بسلع السوق الأخرى؛

- لا يرغب المريض في بذل جزء كبير من أجل الحصول عليها؛

- تشتري بمجرد الشعور بالحاجة لها عندما يصاب الفرد بالصداع أو الزكام يقوم بطلب العلاج؛

- لا يمكن تأجيل قرار شرائها لأنها سلعة ضرورية؛

- يكون قرار شرائها روتينياً؛

- هامش الربح للوحدة منخفض نسبياً مقارنة بسلع السوق؛

- عدد الصيدليات كثير ومنتشر بالشكل الذي يجعل السلعة في متناول يد المستهلك.

سلع السوق الصحية: تشتري من قبل المستهلك النهائي، وهو مستعد لبذل جهد كبير من أجل الحصول عليها وإجراء المقارنة والمفاضلة بين السلع المتماثلة واختيار الأنسب منها بالنسبة للمستهلك، تشتري هذه السلع من قبل أصحاب المهن الصحية (الطبيب، المراكز الصحية، المستشفيات، دور الرعاية... الخ)، ومن هذه السلع جهاز قياس ضغط الدم، جهاز الأشعة، أدوات مختبرات التحاليل المرضية، الأسرة والمكاتب وتتصف هذه السلع بالتالي:

- لا تستهلك من أول استعمال لها إنما هي سلع معمرة مثل سماعة الطبيب، المحرار، السرير في عيادة الطبيب أو المستشفى، أدوات الجراحة وغيرها من الأجهزة والمعدات الطبية؛

¹ ردينة عثمان يوسف، التسويق الصحي والاجتماعي، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 91-97.

الفصل الثاني: تسعير الخدمات الصحية

- المشتري لديه الاستعداد لبذل جهد كبير من أجل الحصول عليها، لأنها سلع ضرورية لتقديم الخدمات الطبية وإذا كان الجهاز غير كفؤ فإن التشخيص سوف يكون غير صحيح؛
- سعر الوحدة الواحدة مرتفع نسبياً مقارنة بسعر الوحدة الواحدة من السلع الميسرة؛
- هامش الربح في الوحدة الواحدة أكبر من هامش الربح بالنسبة للوحدة الواحدة من السلع الميسرة؛
- يميل المتجر إلى بيع هذه السلع إلى التجمع في مكان متقارب ليتمكن المستهلك من إجراء المقارنة والمفاضلة، مثل سلسلة متاجر لبيع الأدوات والمستلزمات الطبية؛
- معدل دوراتهم بطيء مقارنة بالسلع الميسرة ولا يكرر شراؤها إلا على فترات متباعدة؛
- يمكن تأجيل قرار شرائها؛
- قرار شرائها يتطلب جمع مجموعة من المعلومات.

السلع الصحية الخاصة: هي خليط من السلع الميسرة و سلع السوق وتأخذ خصوصيتها من طبيعة المرض الذي يعاني منه المريض أو من طبيعة اختصاص الطبيب والمؤسسات الصحية، فعلى سبيل المثال الأطراف الصناعية تعتبر سلع سوق لأنها لا تستهلك من أول استخدام لها ومعدل دورانها بطيء وهامش الربح والسعر مرتفع (تنطبق عليها جميع صفات سلع السوق)، ولكنها تعتبر خاصة لأن سبب الشراء وجود عوق ما، يتطلب من المصاب الحصول على هذه الأطراف، أما الأشخاص الطبيعيين لا يحتاجون هذه السلعة، نفس الشيء بالنسبة لكروسي المقعدين.

أما بالنسبة للسلع الميسرة الخاصة فإن أقراص علاج مرض السكري وحقن مادة الأنسولين لا تستخدم إلا من قبل المصابين بهذا المرض، كما أن لهم إمكانية لتناول حبوب معالجة الصداع كباقي المستهلكين، فهي سلع ميسرة وليست خاصة، ولكن ليس جميع الأفراد يستطيعون أخذ علاج مرض السكري.

أما بالنسبة للأخصائي الجراحي يحتاج إلى المخدر، خيوط الجراحة، عقار إيقاف النزيف وغيرها من السلع التي تساهم في النجاح العملية الجراحية؛

أما بالنسبة لطبيب العيون فإنه بحاجة إلى قطرة للتوسيع لكي يتمكن من إجراء الفحص المناسب للنظر.

- **السلع الانتاجية الصحية:** وتمثل السلع التي تدخل أو تساعد في إنتاج سلع أخرى تختلف عنها بالخصائص والمواصفات، وتنقسم السلع الانتاجية إلى:

المواد الأولية(الخام): هي مواد تدخل في تصنيع السلع الانتاجية وتصبح جزءاً منها، كما أن هذه المواد لم يسبق أن أجريت عليها أي عملية صناعية، فالمواد الأولية التي تستخدم في صناعة الأدوية قسم منها طبيعي وآخر زراعي، حيث تعتمد الأدوية على الكثير من الأعشاب التي تدخل في تصنيعها.

مواد الأجزاء المصنعة: تمثل سلع تامة الصنع لكن لا يمكن الاستفادة منها إلا بعد أن تدخل في تصنيع سلع أخرى، كالعصيات هي سلع تامة لكن تصبح ذات فائدة لما يتم تركيبها في الميكروسكوب المستخدم في الفحص الطبي.

التركيبات (الآلات والمعدات الثقيلة): تمثل الخطوط الانتاجية ومعدات النقل، هذه السلع تساعد في انتاج سلع أخرى لكنها ليست جزء منها، وتختلف هذه السلع باختلاف السلع المراد انتاجها.

مهام التشغيل: تلعب هذه السلع دورا هاما وأساسي في إدامة العملية الانتاجية لأنها تستخدم في أعمال الصيانة والتشغيل مثل زيوت التشحيم والمعدات الخفيفة.

1-4 المؤسسة الصحية: تقدم الخدمات الصحية في مؤسسة خدمية صحية، لذا نضبط أولا تعريف المؤسسة الخدمية ثم المؤسسة الصحية حيث:

المؤسسة الخدمية هي كل مؤسسة يتحدد غرضها الأساسي في تقديم الخدمات،¹ نظامها يتكون من مجموعة الأشخاص والوسائل المنظمة والمتفاعلة فيما بينها لإنتاج قيمة غير مادية لإشباع حاجات ورغبات الزبائن²، فهي تقدم خدمات غير ملموسة (مدركة بالحواس) وقابلة للتبادل.³

المؤسسة الصحية هي كل مؤسسة تنشط في المجالات الصحية، الرعاية الصحية العامة والمتخصصة، إدارة الرعاية الصحية والخدمات المساندة مثل المستشفيات، إعادة التأهيل، بيوت الرعاية الصحية وكبار السن، الصحة العقلية، التدخل أثناء الأزمات والمستشفيات النفسية،⁴ فهي مركز خدمي مختص بتقديم خدمة متكاملة، بمجموعة من التخصصات والمهن الطبية وغير الطبية بهدف خدمة المرضى الحاليين والمرقبين، اشباع حاجاتهم مع ضمان استمرارها،⁵ تحسين الصحة ببلوغ أفضل مستوى صحي والحد قدر الإمكان من الفوارق القائمة بين الأفراد عند حصولهم على الرعاية الصحية.⁶

2- تعريف الخدمات الصحية: يحدد (Russ) بأن: بيع الخدمات لا يقترن ببيع منتجات أخرى، ونتائج الخدمة تتطلب استعمال سلع ملموسة أو لا يتطلب ذلك، وأن هذه السلع التي تساعد في انتاج وتقديم الخدمة لا تنتقل ملكيتها وإنما الذي يباع هو النشاط أو الجهد أي الخدمة، عند إجراء عملية جراحية ووقود الفرد في المستشفى، فالمرضى هنا حصل على خدمة الجراحة والإيواء في المستشفى بهدف الحصول على الرعاية الصحية الملائمة والشفاء من مرض ما، كما أنه سوف يقوم بدفع ثمن الخدمة وعندما يغادر المستشفى لن يمتلك السرير ولا أدوات الجراحة ولا أي سلعة في المستشفى، وسوف يغادر دون انتقال ملكية هذه السلعة إلى المستفيد من العملية الجراحية.⁷

¹ أحمد بن عيشاوي، مرجع سابق، ص 08.

² أحمد شاكر العسكري، التسويق مدخل استراتيجي، دار الشروق، عمان، 2000، ص 15.

³ حميد الطائي، بشير العلاق، إدارة عمليات الخدمة، دار البازوري العلمية، عمان، 2009، ص 16.

⁴ نظام موسى سويدان، عبد الحميد البرزاري، إدارة التسويق في المنظمات غير الربحية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 18.

⁵ آلاء نبيل عبد الرزاق، "استخدام تقانة المعلومات من أجل ضمان جودة الخدمة الصحية-دراسة حالة في عينة من مستشفيات مدينة بغداد"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 90، 2011، ص 287.

⁶ حوالم رحيمة، تطبيق إدارة الجودة الشاملة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بالفايد، تلمسان، الجزائر، 2009-2010، ص 28.

⁷ ردينة عثمان يوسف، مرجع سابق، ص 97، 98.

"هي الخدمات التشخيصية العلاجية، التأهيلية، الاجتماعية والنفسية المتخصصة التي تقدمها الأقسام العلاجية والأقسام المساندة وما يرتبط بهذه الخدمات من الفحوصات المعملية العادية وخدمات الإسعاف والطوارئ وخدمات التمريض والخدمات الصيدلانية".¹

عرفت أيضا بأنها عبارة عن جميع الخدمات التي يقدمها القطاع الصحي على مستوى الدولة سواء كانت علاجية موجهة للفرد، أو وقائية موجهة للمجتمع والبيئة، أو انتاجية مثل انتاج الأدوية والمستحضرات الطبية والأجهزة التعويضية وغيرها، بهدف رفع المستوى الصحي للمواطنين وعلاجهم ووقايتهم من الأمراض المعدية".²

عرفت بأنها العلاج المقدم للمرضى سواء كان تشخيصيا أو إرشادا أو تدخلا طبيا، ينتج عنه رضا من قبل المرضى وبما يؤول لأن يكون بحالة صحية أفضل.³

عرفت بأنها مجموعة التعهدات أو الالتزامات والموارد التي يخصصها مجتمع ما للاهتمام بالجانب الصحي اهتماما مستقلا عن ضروب اهتمامه بالجوانب الأخرى كالتعليم العام، الدفاع والانتاج، الصناعة والاتصالات...⁴ ومنه الخدمات الصحية عبارة عن منافع مقدمة للمريض تكون بشكل فحوصات أو خدمات اسعاف أو طوارئ أو تمريض أو صيدلانية، بمقابل وباستخدام سلع مساعدة، وهي أيضا علاج تشخيصي ارشادي وتدخل طبي، تأهيلي اجتماعي نفسي.

ثانيا. خصائص الخدمات الصحية: تتميز الخدمات الصحية بمجموعة من المزايا تعود إلى خصوصيتها، وعليه يمكن تمييز الخصائص التالية:⁵

1. شخصية: أي أنها تقدم لشخص واحد، فالطبيب لا يستطيع أن يعالج إلا حالات محدودة من المرض نظرا لتخصصه، ولا يستطيع معالجة أكثر من مريض واحد في نفس الوقت؛
2. السرعة في الأداء والطلب عليها غير قابل للتأجيل: فالإصابة بالمرض تتطلب علاجا فوريا للقضاء عليه حين ظهور أعراضه، ولتتميز الخدمات الصحية بالإلحاح والسرعة مما يتطلب ذلك:
 - انتشار مكاني: بسبب الانتشار السكاني ولتقديم الخدمة الصحية اللازمة؛
 - انتشار زمني: تتطلب الخدمات الصحية ضرورة اشباع حاجات المستفيدين في الوقت المناسب دون تأجيلها.
3. صعوبة تحديد، قياس وتقييم الخدمة الصحية (الجودة): وهذا راجع لطبيعة الخدمة المقدمة وارتباطها بحياة الإنسان وغير ملموسة، لذا يصعب تحديد جودتها، لمواجهة هذه المشكلة تعطي المؤسسة الصحية اهتماما خاصا

¹ محمد الطعمنة، عبد العزيز مخيمر، الاتجاهات الحديثة في إدارة المستشفيات - المفاهيم والتطبيقات - بحوث ودراسات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2003، ص 8، 9.

² محمد محمد ابراهيم، طبيعة حماية المستهلك في مجال الخدمات الصحية، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة أسيوط، مصر، العدد 4، 1983، ص 23.

³ ثامر ياسر البكري، تسويق الخدمات الصحية، دار البازوري العلمية، عمان، 2005، ص 168.

⁴ خالد بن سعيد، أساسيات التخطيط في المنشأة الصحية، مطبعة الفرزدق، السعودية، 1993، ص 12.

⁵ راجع: ردينة عثمان يوسف، مرجع سابق، ص 102، 103، أمير جيلالي، محاولة دراسة تسويق الخدمات الصحية في المنظومة الاستشفائية الجزائرية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2009، ص 36-38، فريد كورتل وآخرون، مرجع سابق، ص 87.

لمرحلة تخطيط خدماتها، وعلى الإدارة أن تبذل ما في وسعها لكي تضمن نوعا من التناسق في الأداء، وبهذا يمكن أن تكسب ثقة المستفيد من خدماتها وتكون بذلك سمعة حسنة للاستمرار والنمو؛

4. **نتج الخدمات الصحية عند وقوع الطلب عليها:** ما يميز الخدمات هو انتاجها عند وقوع الطلب عليها، إن هذا الطلب يقع عندما يلتقي كل من مقدم الخدمة والمستفيد منها، فإذا كان هناك (50) سرير في إحدى المستشفيات، وهناك 20 مريض راقدا فإن هناك 30 سريرا لم يقع عليها الطلب، لكن في حالة دخول شخص آخر لطلب العناية الصحية، فإن ذلك يتطلب أن يرقد في المستشفى، فيقع الطلب على السرير 21، وبقي 29 سرير لم يحن الطلب عليها.

5. **تذبذب الطلب:** يتميز الطلب على الخدمات الصحية بالتذبذب وعدم الاستقرار، هذه راجع للظروف البيئية وحاجة المريض للعلاج والكوارث والحروب وغيرها من العوامل، على سبيل المثال في موسم الشتاء يكون الطلب عاليا بسبب الزكام، وفي بداية الصيف يكون الطلب عاليا على الأدوية والعناية الصحية خاصة اللقاح ضد التيفوئيد، وعند حدوث كوارث طبيعية في منطقة ما فإن الطلب سوف يزداد على حملات الإغاثة والتلقيح ضد الأمراض التي تخشى إدارة الصحة انتشارها.

6. **قلة التمييز والتوحيد للخدمة الصحية:** تختلف الخدمات الصحية المقدمة من فرد لآخر وحتى لدى الفرد نفسه باختلاف طبيعة الأمراض والحالة الصحية للزبائن، ولوجود عوامل تؤثر في المواد التي تتطلبها الخدمة كالسريرية في الانجاز والوقت اللازم، بالإضافة إلى الوسائل المستخدمة التي تنعكس على أداء الخدمة.

7. **الطبيعة الاحتكارية:** وهي تعني قلة المنتجين مع زيادة عرض الخدمة بسعر أعلى من التكاليف الحقيقية، وهذا الاحتكار راجع لطبيعة السوق الذي يكون في منطقة جغرافية معينة وهو ما يسمى بالاحتكار المكاني والذي قد يكون في مجال الخدمات الصحية خاصة المستشفيات، أو عيادات الأطباء الموجودين في منطقة نائية.

8. **التطور التكنولوجي السريع:** يعد من أبرز الخصائص في مجال الخدمات الصحية، نتيجة الأبحاث الطبية المتقدمة في أساليب العلاج والتجهيزات المتعددة، إضافة إلى تكنولوجيا العلاج والتشخيص التي أثرت على صناعة الخدمة الصحية، كما ساعدت هذه الاختراعات والاكتشافات الطبية في تقصير فترات العلاج، ومن ثم فإن الطلب على الخدمة الصحية يتأثر بمستوى التغيير في هذا المجال، وخاصة أنه أصبح بإمكان الطبيب القيام بالعلاج أو التشخيص أو القيام بعمليات جراحية عبر الأقمار لصناعية من بلد لآخر.

9. **التنبؤ بالطلب على الخدمات الصحية:** يؤدي عدم تجانس الخدمة وتباينها من فرد لآخر (طبقا لحاجاته الشخصية)، مع تباين الخدمات التي يقدمها العاملين بالمؤسسة من وقت لآخر إلى صعوبة التنبؤ بالطلب على المؤسسات الخدمية لعدم ثبات الطلب واستقراره.

10. تتميز خدمات المؤسسات الصحية بكونها عامة للجمهور، وتسعى من خلال تقديمها إلى تحقيق منفعة عامة لمختلف الأطراف والجهات المستفيدة منها؛

11. تتميز بكونها على درجة عالية من الجودة لأنها مرتبطة بحياة الإنسان وشفائه، وليس بأي شيء آخر مادي يمكن تعويضه؛

12. تتأثر المؤسسات الصحية سواء كانت عامة أو خاصة بالقوانين والأنظمة الحكومية سواء كانت تابعة للدولة أو للقطاع الخاص؛

13. تتوزع قوة القرار في المؤسسات الصحية بين مجموعة الإدارة ومجموعة الأطباء؛

14. وجوب الاتصال المباشر بين المؤسسة الصحية والمستفيد من الخدمة، إذ أن الخدمة الصحية لا يمكن تقديمها إلا بحضور المريض؛

15. صعوبة تطبيق المفاهيم الاقتصادية على الخدمة الصحية باعتبارها مرتبطة بالإنسان؛

16. نظرا لتذبذب الطلب على الخدمة الصحية في ساعات اليوم أو الأسبوع أو الموسم، يستوجب الاستعداد المبكر لحشد الطاقة الإدارية والطبية لإنتاج الخدمة الصحية لطالبيها.

إضافة إلى خصائص الخدمات الصحية سألقة الذكر، نستطيع إضافة مجموعة من الخصائص تسمى اقتصادية، والتي ينصرف بعضها الى جانب الطلب، والبعض الآخر إلى جانب العرض كما يلي:

الخدمات التي تقتصر على جانب الطلب على الخدمات الصحية:

1. **الخدمات الصحية التي تعد سلعا جماعية:** هي السلع التي يرى المجتمع أنها تقدم منافع لكل أفرادها، إذ أن تحسن صحة الفرد لا يفيد هذا الفرد فقط، بل يفيد أسرته وأصدقائه وكل شخص يحيط به، وهو ما يطلق عليه بآثار الانتشار الخارجية الموجبة للخدمات الصحية، ومن المفيد اقتصاديا تقديم دعم لهذه الخدمات أو حتى تقديمها مجانا، ولا يكون البديل الوحيد أن تتولى الدولة إنتاج هذه الخدمات بنفسها، إذ يمكنها أن تسمح للقطاع الخاص بذلك، على أن تقوم بدعمه والإشراف عليه وتنظيمه ومراقبته.

2. **الطلب على الخدمات الصحية يعد طلبا مشتقا:** يطلق مصطلح الطلب المشتق عادة على السلع التي لا تطلب للاستهلاك المباشر، ولكنها تستخدم في صناعة منتجات أخرى من أجل الاستهلاك النهائي، فالطلب على السلع يعتمد على الطلب على السلع والخدمات التي تساعد على إنتاجها، فإذا كانت كل الخدمات الصحية يمكن اعتبارها كمدخلات لإنتاج الصحة، يكون الطلب على الخدمات الصحية طلبا مشتقا من الطلب على الصحة ككل، حيث أن الزيارات المنتظمة لطبيب الأسنان تتم من أجل الحصول على أسنان سليمة في المستقبل، وبهذا المعنى المريض يستمر في رعاية أسنانه في الحاضر من أجل الحصول على أسنان سليمة في المستقبل.

3. **الخدمات الصحية تعد إنفاقا استهلاكيا:** تعتبر السلع الاستهلاكية تلك السلع التي يشتريها المستهلك من أجل المنفعة التي تقدمها بصورة مباشرة، أو في صورة تدفق خدمات، وهذا ما ينطبق على الخدمات الصحية، إذ أن شراء المستهلك للأدوية واستهلاكها يعطي اشباعا مباشرا، بنما شراء جهاز لقياس السكر أو جهاز لقياس الضغط يقدم خدمات على مدى فترة زمنية طويلة.

4. الخدمات الصحية تمثل شراء ضغط بالنسبة للزبون: يعد تلقي الخدمة الصحية من طرف الزبون أمراً ضرورياً لتخليصه من آلام مرض معين عند الحاجة.

أما الخصائص التي تصنف إلى جانب العرض: يمكن إدراجها كما يلي

1. يخضع سوق الخدمات الصحية إلى جانب كبير من التدخل والتنظيم الحكومي: تؤثر القوانين والأنظمة الحكومية على عمل المؤسسات الصحية، ويتعلق الأمر بتحديد منهج عملها والقواعد المهنية في مجال تقديم الخدمات الصحية.

2. انخفاض مرونة عرض الخدمات الصحية في الأجل القصير: يتسم عرض الخدمات الصحية بانخفاض المرونة في الأجل القصير، وذلك لأن بناء المستشفيات وتجهيزها، إضافة إلى تدريب الأطباء والمهنيين يحتاج إلى سنوات عديدة، ومن ثم فإن العرض غير مرن لبعض مدخلات إنتاج الخدمات الصحية في الأجل القصير.

3. كثافة عنصر العمل: تعد من الخصائص الهامة للخدمة الصحية حيث تعتمد على الطبيب والممرض والاداري، وتبلغ تكاليف العنصر البشري حوالي 80% من ميزانية تشغيل المستشفى والمتمثلة في أجور الأطباء وهيئة التمريض والإداريين والفنيين، وغيرهم من القوى العاملة في المجال الصحي، وأن كثافة العنصر البشري له أهمية كبيرة في تقديم الخدمات الصحية.

ثالثاً. أنواع الخدمات المقدمة في المؤسسات الصحية: هناك عدة تصنيفات للخدمات الصحية فإما أن تصنف على أساس أنها وقائية أو علاجية، كما يوجد تصنيف لـ (Groffrey) استناداً لمجموعة من المؤشرات إضافة إلى التصنيف حسب طبيعة الخدمات الصحية المقدمة أو على أساس التوجه للصحة الشخصية أو العامة وهذا التصنيف الأخير متبع من قبل المنظمات الصحية العالمية.

تصنيف الخدمات الصحية على أساس أنها وقائية أو علاجية: يمكن تقسيم الخدمة الصحية إلى:¹

1. الخدمات الوقائية: متعلقة بصحة المجتمع أو ما يمكن أن نطلق عليه بالخدمات الصحية البيئية، تهدف إلى الحماية من الأمراض المعدية والأوبئة والحماية من التدهور الصحي الناتج عن سلوك الأفراد والمؤسسات التي تمارس أنشطة ملوثة للبيئة، ويرتبط هذا النوع من الخدمات بصحة الفرد بصورة غير مباشرة. ويمكن تصنيفها إلى:

- الخدمات الوقائية الأولية: وهي خدمات محددة ومباشرة ويجري التخطيط لها وتقديمها لوقاية الأفراد من مرض معين (حملات التطعيم الجماعي).

- الخدمات الوقائية الثانوية: وتشمل خدمات التشخيص والكشف المبكر للأمراض قبل استفحالها.

¹ راجع: فريد كورتل وآخرون، مرجع سابق، ص 85، 86، ثامر ياسر البكري، إدارة المستشفيات، مرجع سابق، ص 23-26، أمير جيلالي، مرجع سابق، ص 35.

- الخدمات الوقائية من الدرجة الثالثة: وهي خدمات متخصصة لتأهيل المرضى والمصابين لتمكينهم من ممارسة حياة طبيعية نشطة إلى حد ما.

2. الخدمات العلاجية: تكون موجهة للفرد، وترتبط بجميع الخدمات الطبية في مختلف التخصصات، سواء على مستوى المصالح الاستشفائية (الاستشفاء) أو مصالح الطب اليومي (العيادات الخارجية)، بالإضافة إلى الخدمات المساعدة المتمثلة في الأشعة والتحليل، يهدف هذا النوع من الخدمات إلى تخليص الفرد من مرض أصابه أو تخفيف معاناة المريض، وتنقسم هذه الخدمات إلى قسمين هما:

- خدمات الرعاية الطبية المقدمة للمرضى الخارجيين: من خلال العيادات الخارجية التي يديرها المستشفى ومن خلال المستوصفات المرتبطة به.

- خدمات الرعاية الطبية المقدمة للمرضى الداخليين: وهي تصنف من حيث درجتها إلى ثلاث مستويات: خدمات الرعاية الأولية: وهي الخدمات التي يجري تقديمها عن طريق الأطباء العاميين والمراكز الطبية الملحقه بالمستشفى والعيادات الخارجية، وتشكل هذه الخدمات نقطة الدخول للنظام الصحي (المستشفى) وخط التماس الأول مع المرضى. خدمات الدرجة الثانية: ويقدمها أطباء متخصصون من خلال العيادات الخارجية والداخلية.

خدمات الدرجة الثالثة: وتكون أكثر تعقيدا وتتطلب درجة عالية من التخصص في العلاج ويجري تقديمها في مراكز طبية محددة وتقوم على أساس إقليمي أو وطني.

3. خدمات التأهيل والرعاية طويلة الأجل: وتشمل هذه الخدمات الرعاية الصحية وإعادة التأهيل للمرضى والمصابين جراء حوادث بسبب العمل أو الطبيعة أو الولادة (خلقية) أو لأسباب أخرى، ويجري تقديم هذه الخدمات من مراكز التأهيل المتخصصة ووحدات التأهيل والرعاية طويلة الأجل والملحقه بالمستشفى العام.

4. خدمات ارتقاء الصحة: تركز هذه الخدمات على الارتقاء بصحة الفرد من خلال عوامل غير الطبية، كالتركيز على أهمية الغذاء الصحي المتوازن، أهمية الرياضة البدنية، الراحة والنظافة الشخصية والسلوك الصحي السليم للفرد (الامتناع عن التدخين، الكحول...).

تصنيف Groffrey: يصنف الخدمات الصحية استنادا إلى مجموعة من المؤشرات وذلك على النحو التالي:¹

1. الاعتمادية: تتنوع الخدمات الصحية استنادا إلى اعتمادها على السلع الملموسة كالتحاليل المخبرية، الأشعة والجراحة، وخدمات يعتمد تقديمها على العنصر البشري كالعلاج النفسي، تشخيص المرض، تحديد نوع العلاج.

2. من حيث حضور كل من المستفيد من الخدمات الصحية ومقدمها: مثل العمليات الجراحية، الفحص السريري، سحب الدم، الأشعة.

¹ ردينة عثمان يوسف، مرجع سابق، ص 99، 100.

3. من حيث نوع الحاجة: قد تكون الخدمات تشيع حاجة فردية مثل الفحص الشخصي في عيادة الطبيب أو الحاجة إلى حزمة من المنافع مثل الرقود في المستشفى حيث تقدم خدمات الإطعام، العناية، الفحص الصباحي لجميع الراقدين في المستشفى.

4. من حيث أهداف مقدمي الخدمات الصحية: حيث يختلف مقدمو الخدمات الصحية في أهدافهم (الربحية واللاربحية) ومن حيث ملكية المؤسسات الصحية (خاصة وعامة)، أو من حيث البرامج التسويقية الخاصة بمؤسسة صحية خاصة والتي تختلف عن تلك البرامج التي تطبقها مؤسسة صحية عامة.

التصنيف على أساس طبيعة الخدمات الصحية: ويمكن تصنيفها إلى:¹

1. الفحوصات والاستشارات: تمثل أساس المؤسسة الصحية، وهي نتيجة التفاعل بين المستفيد وعارض الخدمة؛
2. الخدمات السريرية: تتمثل في تأمين الإقامة للمرضى، مكان عمل المكلفين بالرعاية الصحية، إضافة إلى مكان التفاعل مع العائلات؛
3. الأرضية التقنية: تتمثل في آلات وأدوات التشخيص والعلاج؛
4. خدمات الامداد: تكون من طرف داخلي أو خارجي، وهي عبارة عن جميع الخدمات التي تدعم نشاط المؤسسة الصحية، كالترميم، الصيانة والنقل؛
5. الخدمات الإدارية: تضم جميع الوظائف الإدارية، ومختلف الأقسام والإدارات المالية والمحاسبية إضافة إلى إدارة الأفراد والمخزون؛
6. الخدمات الباطنية (وقائية أو علاجية): كالطب العام والمتخصص، طب الأطفال، طب الأعصاب إلى غير ذلك من التخصصات؛
7. الخدمات الجراحية: تتمثل في الجراحة العامة، جراحة لكل الأمراض الباطنية، جراحة أمراض النساء والولادة؛
8. الخدمات المساعدة: كالتحاليل والأشعة.

التصنيف على أساس التوجه للصحة الشخصية أو العامة: يعد أكثر التصنيفات شيوعاً حيث يقسم الخدمات الصحية إلى نوعين:²

1. خدمات صحية شخصية: تكون وقائية، علاجية أو تأهيلية تقدم للفرد من قبل الطبيب أو المؤهلين للتشخيص، العلاج والتمريض، كأخصائي التغذية، الأشعة، العلاج الطبيعي، تقسم الخدمات الصحية الشخصية إلى ثلاث أنواع ما يلي:

¹ راجع: فريد النجار، إدارة المستشفيات وشركات الأدوية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007، ص ص 55، 56، نادية خريف، تأثير إدارة التغيير على جودة الخدمات بالمؤسسة الصحية-دراسة حالة مستشفى بشير بن ناصر بسكرة-، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2008، ص ص 67، 68.

² طلال بن عايد الأحدي، إدارة الرعاية الصحية، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2004، ص ص 24-26.

- خدمات الرعاية الخارجية: وهي خدمات صحية لا تشمل خدمة الإيواء للمستفيد، يكون هذا النوع عادة في عيادات الأطباء، قسم الطوارئ الملحق بالمستشفى، مراكز الرعاية الصحية الأولية ومراكز العلاج الطبي.
- خدمات الرعاية الداخلية في المستشفيات: ويقصد بها خدمات الإيواء أو الاستشفاء التي تقدم للمرضى الذين تستدعي حالتهم الصحية الإقامة في المستشفى سواء كان عام أو خاص للعلاج لفترة لا تتجاوز ثلاثين يوماً.
- خدمات الرعاية طويلة الأجل: وهي خدمات صحية تجمع بين خدمات الرعاية الخارجية والداخلية بمدة إيواء تتجاوز في الغالب ثلاثين يوماً، والمستفيدين من هذه الخدمات هم أشخاص يعانون من إعاقة أو أمراض مزمنة.

2. خدمات الصحة العامة: هدفها حماية صحة المواطن، تتولى الدولة عادة مسؤولية تقديم هذا النوع من الخدمات، ومن أمثلتها الأنشطة التالية:

- مكافحة الأمراض المعدية؛
- مراقبة الجوانب المهمة في الصحة البيئية: كسلامة الهواء، الغذاء الملوث، مكافحة الحشرات، التخلص من النفايات؛
- الإشراف المباشر على رعاية الأمومة والطفولة؛
- القيام بالفحوص المخبرية ذات العلاقة بالصحة العامة؛
- توعية المواطن بالمشاكل الصحية السائدة والوقاية منها والاستفادة من الخدمات المتاحة؛
- وضع التشريعات واللوائح التنظيمية والاستراتيجيات التي تضمن الحفاظ على صحة المواطن ورفاهيته.

المطلب الثاني: طبيعة الحاجة للخدمات الصحية

يعني الطلب على الخدمات الصحية الرغبة والحاجة في الحصول عليها، فهي ليست حكرًا على المرضى فقط بل كل أفراد المجتمع لأهميتها والحاجة إليها بغرض الوصول إلى السلامة والصحة الجيدة، حيث يستفيد المرضى من خدمات العلاج، الفحص، التشخيص والرعاية الصحية أما الأصحاء فيستفيدون من الخدمات الوقائية.

الفرع الأول: طبيعة الخدمات الصحية

تتوقف طبيعة تحليل الخدمات الصحية على الهدف من التحليل، فمن الممكن تحليلها على أساس أنها منتج نهائي أو يمكن تحليلها كأحد المدخلات العديدة لإنتاج الصحة.

أولاً. الخدمات الصحية كمنتج نهائي: عند تحليل الخدمات الصحية كنتاج يجب تحديد مدى كفاءة إنتاجها، ويساعد تحليل العوامل المؤثرة على عرض وطلب الخدمات الصحية على استنتاج الأداء، أي يمكن مقارنة السعر والنتائج في وضعها الحالي مع السعر والكمية التي يمكن أن توجد لو مرت بتغيير هيكلية (كون الأطباء منظمين في مجموعات أكبر، تغيير قوانين مهنة الطب، تغيير متطلبات الالتحاق بالمهن الصحية...) لذا فهم الهيكل يساعد على تقييم أدائها.

يلزم التحليل الاقتصادي لأسواق الخدمات الصحية كمنتج نهائي بتحديد أطراف هذه السوق، حيث تتكون من جانب الطلب على الخدمات الصحية والذي يشمل المرضى وجميع أفراد المجتمع، وجانب العرض يشمل منتجي الخدمات الصحية من عيادات طبية خاصة، مستشفيات عامة حكومية ومستشفيات خاصة، مخابر التحليل المخبرية، مراكز

الأشعة، وجانب آخر هو عارضي الموارد المستخدمة من الخدمات الصحية والتي تشمل سوق العمل من الأطباء، شبه طبيين، سوق المعدات والتجهيزات الطبية، سوق الأدوية والخدمات الصيدلانية.¹

ثانياً. الخدمات الصحية باعتبارها أحد المدخلات التي تساهم مع غيرها في تحقيق ناتج نهائي يسمى "الصحة الجيدة": يمكن تحسين الحالة الصحية بتقديم الخدمات الصحية والقيام بالبحوث الطبية وتنفيذ برامج الصحة البيئية، وبرامج التعليم والتثقيف الصحي لتغيير نمط حياة المستهلكين.

وعند تحديد مقدار الموارد التي يجب تخصيصها لقطاع الخدمات الصحية، فإذا كان الهدف تحسين الحالة الصحية، هذا ما يساعد على تحديد مدخلات البرامج التي يجب تخصيص الموارد لها لتحسين الصحة، فيما إذا كانت برامج لتحسين الخدمات الصحية أو برامج لتحسين التغذية أو برامج لتحسين حالة السكن وتوفير المياه النقية... الخ.²

الفرع الثاني: الحاجة للخدمات الصحية

أولاً. تصنيف الحاجة للخدمات الصحية: تصنف الحاجة إلى ثلاثة أنواع كما يلي:³

1. الحاجة النظرية: وهي الحاجة الغير مدركة طبيًا ومن غير الممكن التكهن بها أو معرفة ماهية الأنماط المرضية التي قد تظهر مستقبلاً، والتي لا نعرف عنها شيئاً ومثال ذلك ظهور مرض الإيدز في أوائل الثمانينيات من القرن العشرين الماضي، ومرض الإيولا في إفريقيا.

2. الحاجات الطبية القابلة للكشف: وهي الحاجات المعترف بها من قبل الأطباء كحاجات صحية وتقسم إلى حاجات محددة إكلينيكية-مرحلة ظهور الأمراض، حاجات صحية غير ظاهرة-مرحلة ما قبل ظهور الأعراض.

3. الحاجات المحسوسة: وهي الحاجات المدركة من قبل المريض نتيجة لظهور الأعراض المرضية وتعتبر مشاكل طبية، وتقسم إلى قسمين:

- حاجات غير منفذة: وهي الحاجات التي لا تستدعي الذهاب إلى الطبيب و/أو يتم تجاهلها من قبل الفرد وتبلغ 90% من مجموع الحاجات المحسوسة، وهي نتيجة عدة عوامل كالتعليم، القدرة المالية، تواجد الخدمة، الملاءمة والدخل، تكلفة الوقت والسفر.

- حاجات منفذة: تستدعي الذهاب للطبيب وتبلغ 10% من الحاجات المحسوسة وجدير بالذكر أن 40-60% من هذه الحالات هي طبيعية، ويتأثر قرار الفرد في الشروع بطلب الخدمة لإدراكه بالقابلية للإصابة بمرض ما كما يتصورها الفرد نفسه أو خطورة الحالة كما يتصورها الفرد أو فاعلية المعالجة كما يتصورها الفرد.

ثانياً. مراحل استعمال الخدمات الصحية: يتم استعمال الخدمات الصحية بمرحلتين:⁴

¹ طلعت الدرماش، مرجع سابق، ص 29-31.

² نفس المرجع، ص 29-31.

³ فريد توفيق نصيرات، تسويق خدمات الرعاية الاستشفائية والطبية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص 94، 95.

⁴ فريد توفيق نصيرات، مرجع سابق، ص 95-98.

1. **مرحلة الارادة والاختيار:** أو مرحلة الارادة الحرة، هنا يقوم الفرد نفسه باتخاذ قرار البحث عن الخدمة أو عدمه بإرادته واختياره، ويتأثر قراره بثلاثة عوامل هي: العوامل الاجتماعية -الثقافية، العوامل الاجتماعية-النفسية، تكلفة الوقت والسفر، كما تتأثر هذه العوامل الثلاثة بدورها بعوامل تعود لما يلي:

- أثر العائلة والأصدقاء؛

- تواجد الخدمة؛

- المقدرة المالية.

حيث تؤثر العوامل الاجتماعية الثقافية على المستوى الصحي للفرد وحالته الصحية كما تؤثر العوامل الاجتماعية النفسية على:

- تصور الفرد لمدى قابلية الإصابة بالمرض؛

- تصور الفرد لمدى خطورة الأعراض المرضية؛

- تصور الفرد لفعالية المعالجة.

2. **مرحلة المصيدة:** وتبدأ هذه المرحلة بعد قرار الفرد بالسعي للحصول على الخدمة، ويصبح مزود الخدمة الطبيب هو متخذ القرار فيما يتعلق بكم وكيف وزمان ومكان الرعاية الصحية.

حيث يتنازل الفرد طوعا عن مقدار كبير من سلطته وخياره، ويصبح الطبيب هو متخذ القرار وحدير بالذكر أن 70-80% من النفقات الصحية تحدث بسبب تنازل المرضى وتخليهم عن حرية الخيار والقرار للطبيب فيما يتعلق باستعمال الخدمات حيث نجد أن المريض يعتمد كلياً على الطبيب كوكيل مؤتمن على صحته ومصالحته.

أنشطة مرحلة المصيدة: يتم تخصيص الامكانيات والموارد واستعمالها على أساس الحاجة الطبية التي يقرها الطبيب، إلا أن قرارات الأطباء في هذه المرحلة تتأثر بالعديد من العوامل والاعتبارات غير الطبية نوجزها فيما يلي:

- اعتبارات الحاجة الاجتماعية: 20-40% من الأيام الاستشفائية تعود لأسباب اجتماعية؛

- الميل لاستخدام التكنولوجيا: بحكم تواجدها كرمز للمركز المهني للطبيب أمام الزملاء؛

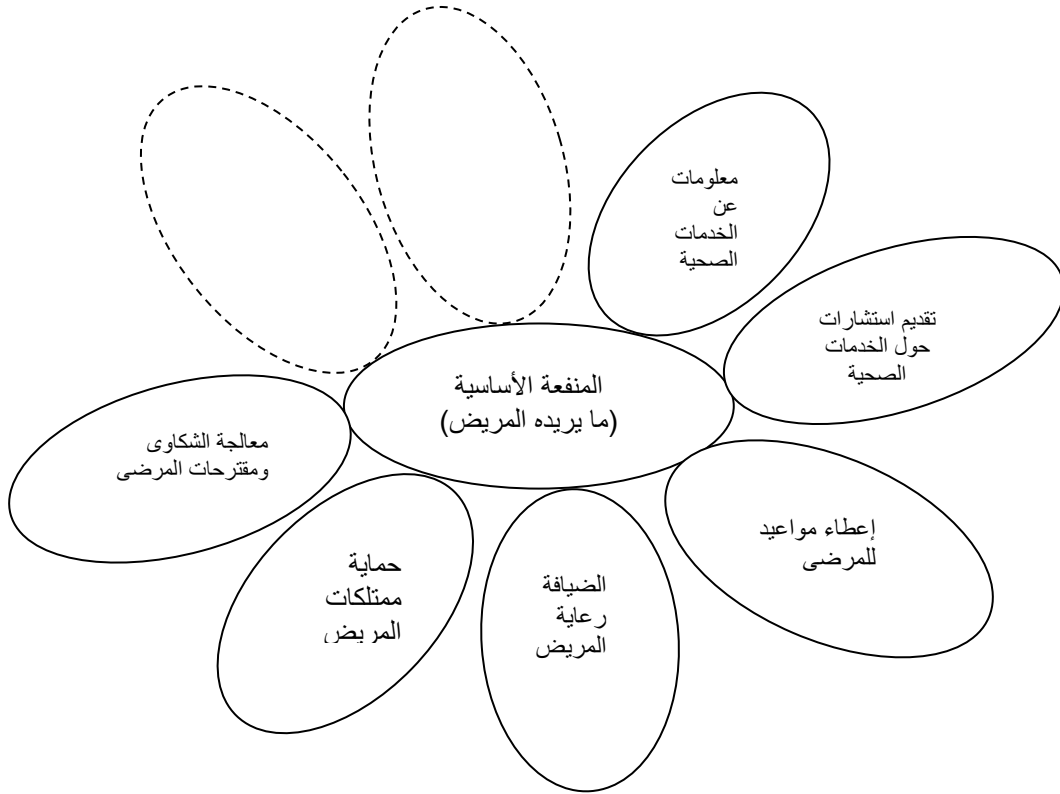
- العوامل العائدة لمزودي الخدمات "الأطباء": حيث يتم تخصيص واستعمال الموارد على أساس أولويات ومصالحه الطبيب، فراحة الطبيب ومصالحه رؤية المريض في المستشفى بدل العيادة بدلا من المنزل، مع تحقيق دخل أكثر عند زيادة عدد الزيارات للمريض الواحد وزيادة كم الخدمات المقدمة له، والتردد في معالجة المرضى الفقراء.

- الضغط على الأطباء من قبل إدارة المؤسسات الصحية: زيادة الادخال للمستشفى، زيادة كم الخدمات في حالة التعويض بالتسعيرة أو على أساس تكلفة انتاج الخدمة، اعتماد التشخيص الأكثر مردودا في حالة التعويض المحدد مسبقا.

الفصل الثاني: تسعير الخدمات الصحية

ثالثاً. مستويات الخدمات الصحية: تقوم المؤسسات الصحية بتقديم مجموعة من الخدمات للزبائن (المرضى) تتمثل في الخدمة الجوهر أو الأساسية، إضافة إلى العديد من الخدمات الأخرى التكميلية والداعمة للخدمة الجوهر، ومجموع هذه الخدمات يطلق عليها بزهرة الخدمة والشكل التالي يوضح مستويات الخدمة الصحية:

شكل رقم (07): مستويات الخدمة الصحية (زهرة الخدمة الصحية)



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على فريد كورتل، درمان سليمان صادق، نجاة العامري، تسويق الخدمات الصحية، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 43، وبشير العلاق، حميد عبد النبي الطائي، تسويق الخدمات، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص 75.

من خلال الشكل السابق يتبين أن مؤسسة الخدمات الصحية تقدم حزمة من المنافع، تتضمن تقديم الخدمة الجوهر إضافة إلى مجموعة من الخدمات التكميلية (الإضافية) المرتبطة بأنشطتها هذه الخدمات المعروضة تميزها عن المؤسسات الأخرى المنافسة لها.

المبحث الثاني: متطلبات تسعير الخدمات الصحية

يعتبر التسعير من أصعب القرارات التي تتخذ في المؤسسات الصحية لارتباطه بالعديد من العوامل والمتغيرات في عملية تحديده، كما أنه العنصر الوحيد من عناصر المزيج التسويقي الذي يؤثر مباشرة على إيرادات المؤسسة وموقعها التنافسي في سوق الخدمات الصحية.

المطلب الأول: التسعير

تبرز أهمية التسعير من خلال المكانة التي يتصدرها في مختلف التشكيلات الاقتصادية والاجتماعية، وعليه فإن المفاهيم الخاصة بالسعر تختلف باختلاف الفلسفة الاقتصادية والاجتماعية السائدة في المجتمع.

الفرع الأول: مفهوم السعر

أولاً. تعريف السعر: يمكن القول بأن السعر يأخذ معاني ومصطلحات متعددة تبعاً لطبيعة النشاط التبادلي الحاصل بين المتعاملين وعلى اختلاف أشكالهم، فالسعر قد يعني:¹

الرسم: السعر الذي يدفع مقابل تأدية خدمات معينة كالتعليم؛

الإيجار: السعر الذي يدفع مقابل الانتفاع بالعقار؛

الأجرة: سعر خدمة النقل بواسطة وسائل النقل المختلفة؛

الفائدة: السعر الذي تتقاضاه المصارف عند منحها القروض لعملائها؛

القسط: السعر المدفوع لقاء عمليات التأمين المختلفة؛

الأتعاب: السعر الذي يدفع للمحامي لقاء تقديم خدماته لموكليه؛

الاشتراك: السعر الي يدفع لقاء الانضمام إلى منظمة معينة؛

التممين: السعر الذي يؤخذ مقابل تقدير قيمة الشيء؛

الفحص أو الكشف: السعر الذي يدفع لقاء الخدمة الصحية؛

العمولة: السعر الذي يدفع مقابل التوسط في البيع والشراء؛

الراتب: السعر الذي يدفع مقابل الخدمات التي يقدمها الموظف؛

الأجور: السعر الي يدفع مقابل الجهد الذي يبذله العامل لأداء عمل معين؛

المكافأة: السعر الذي يدفع مقابل أداء عمل معين؛

الضرائب: السعر الذي يدفع مقابل الموافقة على جمع الأموال والثروة؛

القيمة: السعر الذي يدفع مقابل شراء المنتج؛

الثمن: السعر الذي يدفع مقابل شراء منتج؛

¹ راجع: ركي خليل المساعد، تسويق الخدمات وتطبيقاتها، دار المناهج، عمان، 2003، ص 89 وثمر البكري، أحمد الرجومي، تسويق الخدمات المالية، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 322.

الغرامة: عندما يتم سحب المبلغ المودع لدى المصرف قبل الموعد المسموح بالسحب. يعتبر السعر عنصر من عناصر المزيج التسويقي الذي تستطيع المؤسسة التحكم فيه باعتباره أحد العوامل الداخلية، أما من منظور إدارة التسويق فهو القيمة التي يدفعها الزبون من أجل الحصول على مجموعة من المنافع، وتزداد هذه المنافع كلما ارتفعت جودة الخدمة وتمكنت من تحقيق الاشباع والرضا للزبائن،¹ فالسعر هو كمية النقود التي تدفع من قبل المستهلك مقابل امتلاك واستخدام² مزيج من خصائص السلعة أو الخدمة المادية والنفسية والخدمات المرتبطة بها.³ نظر Kotler و Armstrong إلى السعر على أنه " كمية النقد المدفوعة مقابل سلعة أو خدمة أو كم من القيم التي يبادلها المستهلك بالنقد من أجل الحصول على المنافع التي يحملها ذلك المنتج أو استخدامها والاستفادة منها".⁴ والسعر من ناحية القيمة: " القيمة المحددة للتبادل بين الطرفين" أما من الناحية المالية فالسعر هو " بمثابة القاعدة للتبادلات السوقية أو القيمة المقاسة لما يتم تبادله".⁵

والسعر هو القيمة النقدية أو العينية التي يدفعها المشتري مقابل الحصول على المنتج، وعليه يتضمن مفهوم السعر التكلفة المالية المباشرة التي يدفعها المستهلك، كما يتضمن القيمة العينية التي تشمل الجهد النفسي والبدني والعقلي المبذول مقابل الحصول عليها، يتوقف مفهوم السعر بالنسبة للمستهلك على توقعاته من السلعة التي يشتريها، فالسلعة أو الخدمة تمثل مجموعة من المنافع المادية والمعنوية والخدمات المحيطة بها كالإصلاح والصيانة، والعلامة التجارية، وما تحمله السلعة من شهرة أو سمعة تؤثر على السعر.⁶

السعر حسب وجهة نظر البائع والمشتري:

- السعر من وجهة نظر البائع: هو كمية النقود المنتظرة من بيع وحدة أو أكثر من سلعة أو خدمة؛
 - السعر من وجهة نظر المشتري: هو مقدار التكلفة التي يتحملها لقاء حصوله على سلعة أو خدمة، وتتضمن التكلفة الثمن المدفوع للبائع وكذا تكلفة الوصول إلى السوق ومختلف التكاليف المتعلقة بالحصول على المنتج.
- إذن السعر هو نقطة التقاء بين البائع وممثلا برقم الأعمال الوحدوي والمشتري ممثلا بالتكلفة المتحملة.⁷

السعر من منظور تسويقي: ينظر رجال التسويق إلى السعر على أنه مقياس القيمة المدركة، الذي عادة يصاغ بالعمولات المتداولة، أما التسعير فهو فن ترجمة القيم في وقت معين ومكان معين للسلع والخدمات المعروضة إلى قيمة نقدية وفقا للعملة المتداولة في المجتمع⁸، العلاقة بين المنفعة والسعر هي التي تحدد القيمة، حيث كلما زادت مستويات المنفعة المدركة

¹ ردينة عثمان يوسف، التسويق الصحي والاجتماعي (بالصرف)، مرجع سابق، ص 150.

² تامر البكري، أحمد الرحموي، مرجع سابق، ص 323.

³ حمد الباشا وآخرون، مبادئ التسويق الحديث، دار الصفاء للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 2000، ص 60.

⁴ Kotler Philip, Armstrong Gary, Saunders Johns, Wong Veronica, **principles of Marketing**, Prentice-Hall, London, 1999, p 17.

⁵ Dibb, Sally, Lyndon Sinkin, O.C. Ferrell, William.M.Pride, **Marketing: Concepts and Strategies**, Houghton Mifflin, New York, 2001, P 31.

⁶ إياد عبد الفتاح النور، استراتيجيات التسويق مدخل نظري وكمي، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2012، ص 295.

⁷ عثمان بودحوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية-حالة شركة إسمنت عين الكبيرة-، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية علوم التسعير، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2008، ص 60.

⁸ طلعت أسعد عبد الحميد، التسويق الفعال "كيف تواجه تحديات القرن 21"، مكتبة الشقري للنشر والتوزيع، الطبعة 19، 2014، ص 384.

من جانب المشتري بالمقارنة مع السعر الواجب دفعه، كلما زادت مستويات المنفعة المدركة من جانب المشتري بالمقارنة مع السعر الواجب دفعه، كلما زادت قيمة السلعة أو الخدمة بالنسبة للمشتري وبالتالي زادت درجة استعداده للشراء أو تكراره لعملية الشراء، ومن ناحية أخرى كلما زاد السعر عن المنفعة المدركة، كلما انخفضت قيمة السلعة أو الخدمة بالنسبة للمشتري، وبالتالي تقل احتمالات التبادل حيث يتخلى المشتري عن الشراء أو يؤجل عملية الشراء أو يبحث عن منتج آخر تزيد فيه المنفعة المدركة عن الثمن المطلوب دفعه.¹

السعر من منظور اقتصادي: يركز الاقتصاديون على مفهوم المنفعة والقيمة في تحديدهم للسعر، فهم يرون أن السعر ما هو إلا القيمة التبادلية للسلعة أو الخدمة معبرا عنها بصورة نقدية، وهو يمثل قيمة المنتج ويربطون بين القيمة والمنفعة، فالمنفعة تخلق القيمة والقيمة تقاس من خلال السعر.²

ثانيا. أهمية السعر: يعد السعر من العناصر الأكثر حيوية في المزيج التسويقي لتلخص أهميته في:

أهمية السعر الاستراتيجية: تظهر الأهمية الاستراتيجية للسعر كما يلي:³

- للسعر دور أساسي بالنسبة للسلع والخدمات الجديدة حيث يقبل على شراء السلع الجديدة المبتكرون من المشتريين الذين يتصفون بصفات ديموغرافية ونفسية متميزة مثل ارتفاع معدلات الدخل المتاحة لهم، كذلك يكون للسعر دور في مرحلة الانحدار للسلع أو الخدمات بحيث لا يكون هناك إقبال على شرائها بسبب تغير أذواق المشتريين في الأسواق المستهدفة ووجود علامات سلعية بديلة أقوى ومرغوبة.
- للسعر دور رئيسي في عملية التخطيط الاستراتيجي للسلعة أو الخدمة التي قد تواجه منافسة قوية وحادة من طرف سلع أو خدمات منافسة قد تتمتع بمزايا تنافسية مرغوبة من قبل المستهلكين الحاليين أو المحتملين الذين ينتظرون اللحظة المناسبة للشراء.
- إن القرارات التسعيرية غالبا ما تحدد بناء على الحالة التنافسية في السوق، فالمنافسة السعرية تنشأ عندما يواجه المستهلكون صعوبة في التمييز بين خصائص المنتجات المختلفة، لهذا تلجأ المؤسسات في تقديم منتجاتها بأسعار مخفضة بهدف كسب حصة سوقية على حساب المنافسين اعتمادا على السعر.
- للسعر دور أساسي من خلال التأثير على مشاعر ومواقف المستهلكين باعتباره يمثل قيمة رمزية بالإضافة إلى القيمة أو المقابل المادي الذي يدفعه المشتري مقابل الحصول على الفوائد والمنافع المؤدية إلى إشباع حاجاته ورغباته وأذواقه.
- بالنسبة لإدارة التسويق تستغرق عملية تطوير المنتجات وتقديمها للسوق وقتا أطول، وفي الغالب فإن السعر هو العنصر الوحيد الذي يمكن تغييره وتعديله بسرعة استجابة أما لتغيرات الطلب أو كرد فعل على المنافسين.

¹ هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية علوم التنسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2013، ص 85.

² محمد الصيرفي، التسويق الاستراتيجي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009، ص 275.

³ هادي خالد، مرجع سابق، ص 85، 86.

أهمية السعر في المزيج التسويقي: يتمتع السعر بأهمية بالغة حيث أنه عنصر حيوي يؤثر في المنتج وطريقة توزيعه ووسائل الترويج له، يمكن توضيح ذلك من خلال:¹

- أن السعر هو المتغير الوحيد في المزيج التسويقي الذي يحقق الإيراد للمؤسسة؛
- تأثير التغيرات التي تطرأ على السعر يكون مباشراً في المزيج التسويقي، فمثلاً السعر العالي يتسق مع النوعية العالية للمنتج ويقتضي استراتيجية ترويجية قوية، كما أن التوزيع يجب أن يكون مقصور على منافذ مختارة؛
- العرض على أساس السعر هو الأنسب للاتصال مع الزبون فمن خلاله يمكن للزبون أن يدرك قيمة المنتجات المقدمة؛
- يتفاعل المنافسون بسهولة أكثر مع العروض على أساس السعر أي أنه أحد مجالات التنافس؛
- في النوعية غالباً ما يعول الزبائن على السعر كمؤشر على نوعية المنتج أو الخدمة الصحية؛
- أنه أكثر العناصر مرونة للتغيير، ويتجلى ذلك في ظروف المنافسة بين المنتجين وعند تغير النظم والقوانين التي تتعلق بتنظيم الأسعار، كذلك عند حدوث تطورات تكنولوجية تؤثر على التكاليف؛
- من الناحية العملية، يعتبر السعر أحد ثلاثة عوامل تؤثر بشكل مباشر على الربح (وهي التكلفة، السعر، كمية المبيعات)؛
- يستخدم بديلاً عن الترويج المكثف لتسويق السلعة أو الخدمة، كما يستخدم للحصول على حصة تسويقية أكبر والمزيد من الأرباح.

أهمية السعر بالنسبة للمؤسسات: للسعر أهمية خاصة بالنسبة للمؤسسات وذلك للأسباب التالية:²

- يعتبر السعر من أسهل وأسرع عناصر المزيج التسويقي تغييراً وتعديلاً لمقابلة الطلب أو تصرفات المنافسين؛
- ينظر بعض المستهلكين إلى ارتفاع السعر على أنه مؤشر لجودة الخدمة؛
- يؤدي رفع الأسعار غالباً إلى تزايد حجم الإيرادات المحققة وذلك أمر ضروري لضمان بقاء المؤسسات واستمرارها؛
- يعتبر السعر من أهم مجالات التنافس بين المؤسسات المختلفة.

أهمية السعر بالنسبة لأعضاء قنوات التوزيع: إن عضو قناة التوزيع (تاجر جملة أو تاجر تجزئة مثلاً) يتوقع أن يحقق له السعر ربحاً يكفي لبقائه واستمراره في الأسواق، بل إنه يتوقع أكثر من ذلك حيث نجده يأمل في الحصول على خصومات مختلفة عند الشراء بكميات كبيرة وعند الدفع الفوري، أملاً في أن يساهم ذلك في زيادة حجم ربحيته، ومن ناحية أخرى يتوقع أيضاً عضو قناة التوزيع الحصول على المزيد من الخدمة المجانية مثل تدريب رجال البيع، خدمات الصيانة، الإصلاح والدعاية، الترويج وقبول مردودات المبيعات إلى آخر تلك الخدمات التي تساهم في تخفيف عبء التكلفة عليه، ومن ثم زيادة ربحيته.

¹ فريد كورتل وآخرون، مرجع سابق، ص 173، 174.

² محمد الصيرفي، مرجع سابق، ص 281، 282.

ثالثا. أهداف التسعير: إن الأهداف التي تضعها المؤسسة عند التسعير هي أهداف فرعية منبثقة من أهداف أساسية، يمكن تقسيمها إلى ثلاث مجموعات كالتالي:¹

الأهداف الربحية للتسعير: تقوم العديد من المؤسسات بوضع السعر الذي يؤدي إلى تعظيم الأرباح الحالية، حيث تقوم بتقدير الطلب والتكاليف المصاحبة لمجموعة من الأسعار، ثم تختار السعر الذي يؤدي إلى تعظيم الأرباح، حيث يدخل ضمن هذا الهدف مجموعة من الأهداف الفرعية:

- تحقيق أرباح نقدية، بهدف الحصول على النقد بتشجيع الزبائن من خلال عملية التسعير في تعجيل الدفع نقدا أو الامتناع تماما عن البيع الآجل.

- تعظيم الأرباح الإجمالية لذلك تضع المؤسسة سياسة سعرية تتضمن هوامش ربح صافية تشجع البيع والأرباح الكمية؛
- تحقيق صافي ربح على المبيعات حيث يتم تحديد سعر يتضمن عائد صافي بعد طرح كافة التكاليف ولا يمكن البيع بسعر يقل عن معدل العائد المستهدف؛

- الربح الصافي كعائد على التكلفة وهنا تقوم المؤسسة بتحديد أسعار محسوبة بمعدل عائد مستهدف من التكلفة الكلية للمنتج.

- تحقيق معدل مرتفع للعائد على الاستثمار وهنا يتم وضع السعر وفقا للمعدل المراد تحقيقه نسبة لمجموع الاستثمارات التي تتحملها المؤسسة من أجل تقديم الخدمة إلى السوق.

- تحقيق معدل مرتفع للعائد على صافي حقوق الملكية وهنا يتم وضع السعر الذي يحقق عائدا محددًا للمالكين ويقاس بالأرباح الصافية التي يحققها السعر مقارنة بما للمالكين من حقوق صافية في المؤسسة؛

الأهداف البيعية للتسعير: يقصد بذلك تحديد رقم إجمالي للمبيعات أو تحديد حصة المؤسسة من السوق مقارنة بالمنافسين وتفضل العديد من المؤسسات اختيار أهداف بيعية للتسعير بدلا من أهداف ربحية للأسباب التالية:

- محاولة البقاء في السوق؛
- محاولة الإبقاء على حصتها في السوق.

ولتحقيق تلك الأهداف قد تضطر المؤسسة إلى تخفيض أسعارها أو دعم أسعارها بخدمات مختلفة تجعل السعر الحقيقي لخدماتها يبدو أفضل في أعين الزبائن.

الأهداف الاجتماعية للتسعير: ويقصد بهذه الأهداف كل ما من شأنه خلق صورة حسنة للمؤسسة في أعين المجتمع الذي تعمل في إطاره وتخدمه سواء بتحديد أسعار عادلة ومقبولة أو بتقديم تخفيضات سعرية لفئات معينة كالمعاقين وعادة يتضمن هذا الهدف مجموعة من الأهداف الفرعية منها:

- المحافظة على الأسعار عبر مختلف مستويات منافذ التوزيع؛
- تكوين نطاق سعري واسع يقدم للزبون؛

¹ محمد الصبري، مرجع سابق، ص 279-281.

- خلق قيمة للزبون مقابل النقد المدفوع أي لا تكون الأسعار عالية مقابل قيمة منخفضة في الخدمات المعروضة؛
- طرح مستويات سعرية مناسبة للزبون.

الفرع الثاني: تصنيف الخدمات حسب أهداف التسعير

أولاً. أنواع الخدمات حسب الأهداف التسعيرية: يعد التسعير وسيلة مهمة لتحقيق أهداف المؤسسة، إن توازن الطلب والعرض في مؤسسة الخدمة يعد جزءاً أساسياً في التسعير، إلا أنه ليس كل مقدم للخدمة يمتلك السيطرة أو الحرية في وضع السعر إلى حد ما، كما أن الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة قد تحدّد حرية مقدم الخدمة في تحديد السعر، والأهداف الاستراتيجية للمؤسسة هي طموحات عامة حسب توجه جميع نشاطاتها وليس التسعير فقط، والأساس في تحديد السعر هو هل المؤسسة تسعى إلى تحقيق الربح أم لا؟، وبالتالي فإن نوع المؤسسة يؤثر على مدى وضع أسعار مجانية، إن زيادة الأسعار أو تخفيضها في المؤسسات الحكومية غالباً ما يرتبط بالقانون والتشريعات، ومن الواضح أن تركيبة السوق ستحدّد أيضاً مدى قدرة مقدم الخدمة على وضع السعر، فالأسعار التي تخضع للتعليمات الذاتية الرسمية في صناعة ما والخدمات التي تخضع لقوانين السوق، لكل من هذه الأنواع الثلاث لمؤسسات الخدمات نستطيع أن نميز بين أهدافها التسعيرية.

1. الخدمات الخاضعة للتشريعات الحكومية: إن من الأهداف التسعيرية لهذا النوع من الخدمات التي تخضع للتشريعات الحكومية هي تحقيق رغبات اجتماعية وسياسية، والبقاء والمكانة الاجتماعية، أي أهداف غير ربحية، إن أسعار الخدمات مثل خدمات التعليم والصحة والنقل العام في العديد من الدول تخضع لتشريعات الدولة، والأهداف الاجتماعية والسياسية قد تكون قوية بدرجة لا يمكن تبرير الأسعار اقتصادياً، في مثل هذه الحالات نجد عنصر السعر في المزيج التسويقي لا يسيطر عليه من قبل المسوق، وبالتالي قد يكون الاعتماد على عناصر غير سعرية لتحقيق السياسات التسويقية، ففي بعض الدول تتحمل حكوماتها عبء تكاليف التعليم الإلزامي لأسباب اجتماعية وسياسية، وقد تتقاضى بعض الحكومات أجوراً زهيدة عن خدمات الصحة العامة لكي تسمح لأكثر عدد ممكن من أفراد المجتمع غير القادرين مالياً من تلقي خدمات العلاج، وفي الوقت نفسه قد تتقاضى أجوراً عالية على بعض الخدمات العامة بهدف التقليل منها أو عدم تشجيعها كخدمات مواقف السيارات في وسط المدينة أو الأماكن المكتظة بالحركة.

ومن التطبيقات الأخرى للخدمات العامة هو ما يتعلق بالنظام الضريبي الذي يستخدم لتمويل الخدمات، فأسعار بعض الخدمات العامة قد تعتمد على القدرة على الدفع كالتأمين الصحي، إن مقدار الضرائب المباشرة وغير المباشرة على الخدمات العامة المقدمة تحدّد بناءً على عوامل سياسية واجتماعية واقتصادية للدولة.

2. الخدمات الخاضعة للتعليمات الرسمية الذاتية: هذا النوع من المؤسسات لا يمارس فقط أهدافاً سعرية بل يحاول أن يعطي صورة ممتازة عن الصناعة، فالاستراتيجية السعرية في هذه المؤسسات تهدف إلى بناء علاقة دائمة مع الزبائن، وبالتالي فهذه الصناعة تمارس الأهداف السعرية التالية لجميع المؤسسات داخل الصناعة: الاستمرارية والبقاء، بناء

والحفاظ على الصورة الذهنية عن الصناعة، تحقيق نسبة مئوية ثابتة من العائد على الاستثمار، وهذا النوع من المؤسسات يعمل في ضوء تشريعات نقابية أو اتحادية إلى مدى معين كالمحاميين والمحاسبين القانونيين والأطباء، فالصناعات الخدمية التي تطبق التعليمات والتشريعات النقابية كعنصر أساسي في التسعير تختلف مدى قوتها من دولة لأخرى، وأن النتيجة لتأثيرها على مستوى المؤسسة هي اتفاق على طريقة تسعير تكون عادلة ومستقرة، في ضوء هذه الفلسفة، فإن مصلحة الطرفين - المورد والزبون- يجب أخذها بالحسبان، أن من أهم فوائد التشريعات الذاتية الرسمية أن قوى السوق تقريبا لا تلعب أي دور ذي أهمية، إلا أن هذا النوع يتضمن مخاطرة عالية من الاتحاد الرسمي وتحديد الأسعار بالاعتماد على هيكل تكلفة أعضاء المهنة الأقل كفاءة، لذا فالعديد من الدول تحاول سياسة الحكومية التنافسية أن تضع حدا لذلك من خلال وضع تشريعات محددة (سياسة ضد الثقة).

3. الخدمات التي تخضع لقوى السوق: تحدد الأسعار في مثل هذا النوع من الخدمات بفعل عوامل السوق، فالسعر يستخدم كوسيلة لأسباب عديدة، وبالتالي يتسع نطاق عدد الأهداف المطلوب اتباعها، ومن هذه الأهداف البقاء، تعظيم الأرباح الفعلية ونسبة العائد على الاستثمار بالاعتماد على تركيبة السوق الفعلية، ففي السوق الحر، يستخدم مقدم الخدمة السعر كسلاح لمهاجمة المنافسين القريبين له، في ضوء ظروف التوجه السوقي نرى على سبيل المثال الأهداف التالية: التأكيد على المكانة السوقية مقارنة مع المنافسين، حيث أن المكانة السوقية للخدمة على أساس السعر تعتمد على درجة مرونة الطلب، ودرجة التوازن بين الطلب والعرض خلال العام، فأسعار قضاء الإجازات إحدى الأمثلة على ذلك، فسعر الإجازة خلال فترة الازدحام (الطلب الشديد) قد تكون خمسة أضعاف سعرها في فترة انخفاض الطلب عليها، إن الهدف من اختلاف الأسعار هو من أجل تحفيز الطلب خلال فترة الركود، وتخفيض الطلب في فترة ارتفاعه ووصوله إلى الذروة، فالخدمات التي تخضع أسعارها لقوى السوق تشمل العديد من الخدمات التجارية كالبنوك والعيادات والمدارس الخاصة وخدمات الصيانة... الخ، على الرغم من حرية موثيق هذه المهن، فإن التشريعات تنامي في هذا القطاع بصورة المؤسسات العريضة للصناعة، فالأسعار لتصلح السيارات لدى التجار الرسميين في العديد من الدول على سبيل المثال تحدد بصورة رئيسية حسب توجيهات وتعليمات من قبل اتحاد تجار السيارات أو المستوردين، إن الهدف الرئيسي من هذه التعليمات والتوجيهات هو طمأنة الزبائن، فكلما زادت فعالية هذه التوجيهات وتمت مراقبتها فإن مستوى معين من التعليمات الذاتية يظهر آليا.¹

ثانيا. عناصر السعر: يقصد بها كل العناصر التي تشكل في النهاية السعر الحقيقي وتمثل هذه العناصر فيما يلي:²

- **السعر المعلق " سعر القائمة "**: وهو السعر المحدد للبيع بواسطة البائع وهو يختلف عن السعر الحقيقي ولاسيما في المجتمعات التي تكثر فيها ظاهرة المساومة حيث يتم طرح الخصم من هذا السعر للوصول إلى السعر الحقيقي.
- **الخصومات:** يقصد بالخصم كل تخفيض يمنح للمشتري من سعر البيع المحدد وهي تنقسم إلى أربع أنواع تتمثل فيما يلي:

¹ هاني حامد الضمور، مرجع سابق، ص ص 282-285.

² محمد الصيرفي، مرجع سابق، ص ص 296-300.

الخصم النقدي: هو تخفيض في سعر البيع يمنح للمشتري مقابل تعجيل الدفع ويعبر عنه في شكل نسبة مئوية من قيمة الفاتورة المستحقة للبائع بعد تطبيق أنواع الخصم الأخرى.

خصم الكمية: وهو تخفيض في سعر البيع في حالة شراء كمية معينة من السلعة كحد أدنى وهذا الخصم ينقسم إلى ثلاث أنواع:

منح الخصم على أساس الكمية المشتراة من سلعة واحدة؛

منح الخصم على أساس الكمية المشتراة في طلبية واحدة؛

منح الخصم على أساس الكمية المشتراة خلال مدة زمنية معينة.

الخصم التجاري: ويعبر عن الخصم التجاري في صورة نسبة مئوية يخفض بها السعر المحدد في قائمة الأسعار وتتفاوت نسبة الخصم التجاري بتفاوت فئات المشترين بما يتناسب وتكلفة الوظيفة التجارية لكل فئة وقد يظهر الخصم التجاري على الفاتورة بطرح قيمته من سعر البيع المحدد أو تحرر الفاتورة بصافي القيمة بعد الخصم دون ذكره.... وفي الغالب فإن هذا الخصم يمنح للوسطاء كمقابل لخدماتهم الحيوية لذا فإنه عادة ما يطلق عليه لفظ خصم وظيفي.

الخصم الاختياري: وهو خصم يمنح لبعض المشترين رغبة في تعديل أسعار البيع المحدد في القائمة للتمييز بين أفراد المشترين داخل الفئة الواحدة ويعتبر الخصم الاختياري نوع من الخصم التجاري من حيث أنه يطرح من سعر القائمة للوصول إلى السعر الصافي للبيع.

- الشحن: أصبح من المألوف أن تتضمن تكلفة البضاعة المشتراة مصاريف الشحن والنقل الداخلي التي تنفق في سبيل وصول البضاعة إلى مخازن متجر المشتري بدلا من إدراجها في بنود المصروفات الإدارية المختلفة ومصاريف لنقل الداخلي قد يتحملها البائع المنتج أو تاجر الجملة أو تاجر التجزئة وقد يتحملها المشتري، فإذا ما تحملها البائع فإنها تدخل ضمن الثمن المدفوع في شراء البضاعة أما إذا دفعها المشتري فيجب إضافتها إلى قيمة المشتريات في قائمة نتائج الأعمال، هذا ويمكن استخدام تكاليف الشحن كسلاح استراتيجي عندما يرغب البائع في تخفيض سعره حيث يمكن أن يتبقى السعر على ما هو عليه مع تحمله لجزء من تكاليف الشحن.

المطلب الثاني: سياسات تسعير الخدمات الصحية

الفرع الأول: مفهوم تسعير الخدمات الصحية:

أولا. **تسعير الخدمات الصحية:** يمكن تعريف السعر والتسعير في ميدان الخدمات الصحية كما يلي: ¹ السعر هو مقدار العوائد التي تحصل عليها المؤسسة الصحية نظير التكاليف التي تتحملها لتقديم الخدمة.

¹ راجع: فريد كورتل وآخرون، مرجع سابق، ص 172، 173 وريدية عثمان يوسف، التسويق الصحي والاجتماعي (بالتصرف)، مرجع سابق، ص 150، 151 إضافة إلى:

A. BERESNIAK, G. DURU, *Economie de la santé*, Masson, 5^e édition, Paris, 2001, P 72.

الفصل الثاني: تسعير الخدمات الصحية

لذا فإن سعر المنتجات الصحية يمثل مجموعة من النقود التي يتم مبادلتها مع مجموعة من الخصائص الملموسة وغير الملموسة بهدف تلبية حاجات المستهلك والمستفيد وتحقيق الأرباح المحددة للمؤسسة.

أما التسعير فهو قرار وضع الأسعار الذي يتخذ خلال عملية إدارية متكاملة، مع مراعاة عدة أمور تدخل في مفهوم السعر، فالتسعير هو وضع أسعار عالية بما يكفي لتغطية التكاليف والحصول على فائدة من جهة، وأسعار منخفضة بما يكفي لجذب الزبائن من جهة أخرى، فهو لا يمثل طريقة لتغطية تكاليف التشغيل وإحداث غطاء إيجابي فحسب، بل إنه استراتيجية تسويق، وعليه يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار كل البرنامج التسويقي خلال عملية التسعير، ومنه العوامل المهمة في عملية التسعير نذكر:

التكاليف: وهي القاعدة التي تستند عليها عملية التسعير، فإذا ما اعتمدت المؤسسة في تحديد أسعارها معدلا دون مستوى التكلفة فإن ذلك يعني تكبدها الخسارة، أما إذا اعتمدت سعرا أكثر من التكلفة فإن ذلك يعني تحقيق إيراد كلي. **الإيرادات:** تمثل النقد المتولد لتغطية تكاليف إنتاج وبيع المنتج أو الخدمة، فضلا عن أي مقدار من الربح، فالزبائن يوازنون سعر المنتج مقابل الفوائد المتوقعة منه.

مرونة السعر: وهو تعبير عن حساسية الإيراد الكلي إزاء أي تغير في السعر، وهو مؤشر يعكس كيفية تأثير الطلب على أي تغيير في السعر.

إن السعر في مجال المنتجات الصحية يكون على النحو التالي:

- أجور الطبيب (سعر الخدمة الطبية)؛
- ثمن الدواء؛
- أجور العملية الجراحية؛
- أجر الرقود في المستشفى؛
- أجر بيوت التمريض؛
- أجور الرعاية الصحية؛
- أجر البنايات للمؤسسات الصحية؛
- قسط التأمين الصحي.

إن الأفراد عندما يقدمون على شراء المنتجات الصحية (السلع والخدمات)، فإنهم يبحثون عن المنافع التي سوف يحصلون عليها والمؤسسة الصحية الناجحة هي التي تتمكن من توفير هذه المنافع للمشتري (الزبون).

تقوم المؤسسات الصحية بتحديد أسعار المنتجات استنادا إلى الأهداف التي تسعى لتحقيقها، بالرغم من تدخل الدولة في أسعار المنتجات الطبية (تحديد ثمن زيارة الطبيب حسب اختصاصه) وثمان الخدمات الطبية، لكن هناك حالات لا تستطيع الدولة التدخل بشكل مؤثر على أسعارها مثل المستشفيات الخاصة، الأدوية التي يحتكر إنتاجها من قبل مؤسسات دوائية، مختبرات التحليلات المرضية الخاصة... الخ.

الفصل الثاني: تسعير الخدمات الصحية

تقوم الدولة بدعم أسعار بعض الخدمات الصحية من خلال المستشفيات الحكومية بهدف توفير الرعاية الصحية للأفراد، ومن خلال دعم أسعار الأدوية وتحملها لفرق السعر.

من النظرة العامة للمؤسسات الصحية السعي لتحقيق أهداف انسانية وصحية، لكن إلى جانب هذه الأهداف هنالك أهداف ربحية تسعى المؤسسة إلى تحقيقها لكي تتمكن من الاستمرار في تقديم خدماتها، والبقاء خاصة المؤسسات الخاصة التي لا تتلقى أي دعم مادي من ميزانية الدولة.

ويختلف الهدف من التسعير باختلاف الهدف الذي أنشأت من أجله هذه المؤسسات، حيث نجد أن المؤسسة الصحية العمومية تحاول وضع سعر رمزي الهدف من ورائه إلى خدمة أفراد المجتمع، أما المؤسسات الصحية الخاصة تسعى إلى تحديد سعر يحقق لها قدرا من الأرباح من اجل ضمان البقاء والاستمرار في سوق الخدمات الصحية. وتعتبر عملية تسعير الخدمات الصحية من الأمور الصعبة والمعقدة في المؤسسات الصحية، وذلك راجع لخصائص هذه العملية، التي من أهمها:

- تدخل الحكومات والوزارات الوصية في الكثير من الأحيان في تحديد أسعار الخدمة الصحية؛
- عدم توفر المعلومات عن أسعار الخدمات الصحية لدى المرضى؛
- لا يختار الزبون (المريض) في حالات معينة الخدمة التي يحتاجها، بل تعتبر من اختصاص الطبيب المعالج؛
- تحديد سعر الخدمة الطبية يكون خارجا عن القواعد الكلاسيكية للاستهلاك، لأنه في الواقع لا يوجد سوق صحي بالمعنى الكلاسيكي للكلمة، فالأسعار لا تتوازن بنفسها وفقا لآليات العرض والطلب، لان جزء من مجال الصحة يكون غني بحالات الاحتكار والجزء الآخر وهم الأفراد المستفيدون من تقديم الخدمات الصحية والذين لا يملكون معلومات تسمح بتقرير استهلاكهم ولا يدعمون بصورة مباشرة بنفقات التأمينات.

ثانيا. أهمية تسعير الخدمات الصحية: تظهر أهمية تسعير الخدمات الصحية كما يلي: ¹

- أهمية التسعير بالنسبة للبائع: تتجلى الأهمية بالنسبة للبائع والذي يقصد به المؤسسات الصحية بالآتي:
 - السعر يكون قادرا على تغطية التكاليف التي يتحملها البائع نظير تقديمه للخدمة، وشاملة بذلك عمليات إنتاج الخدمة وتسويقها إلى الأطراف المستهدفة، ولكن احتساب هذه التكاليف في الخدمات الصحية تكتنفه صعوبة خاصة المصاريف غير مباشرة.
 - السعر هو دالة أو علامة للعائد الذي يمكن تحقيقه من بيع الخدمات للجمهور، وبطبيعة الحال فإن هذا العائد سيمثل في ذات الوقت مجمل الأرباح المتحققة نظير ذلك التقديم للخدمة، وما يمكن أن يسهم به لاحقا من أرباح صافية تعود إلى تعزيز الموقع التنافسي للبائع وتقدمه في العمل واستمراره.
 - الأهمية الواضحة تكمن في كون السعر هو العنصر الأكثر مرونة في المزيج التسويقي، والذي يتيح المجال للمؤسسة أن تغير أسعارها نحو الارتفاع أو الانخفاض بسرعة واضحة.

¹ ثامر البكري، أحمد الرجومي، مرجع سابق، بالتصرف، ص 324-326.

أهمية التسعير بالنسبة للمشتري: يكون المشتري للخدمة الصحية فرد (مستهلك نهائي) أو أي شكل آخر، وتمثل أهمية التسعير له بالآتي:

- يعبر السعر عن مقدار التكلفة التي يتحملها المشتري نظير اقتناؤه أو انتفاعه من الخدمة الصحية المقدمة له، وقد تكون هذه التكلفة مباشرة ومرتبطة بتقديم الخدمة الصحية ذاتها، وغير مباشرة ولكنها ترتبط بالخدمة والانتفاع منها.
- يعبر عن قيمة الخدمة الصحية المقدمة والمرتبطة بذات الوقت مع مستوى الأداء المتحقق في تقديم الخدمة أو سمعة ومكانة المؤسسة الصحية.
- العديد من الخدمات الصحية يعبر السعر المحدد لها عن مستوى الجودة التي تتمتع بها الخدمة، وذلك من خلال العلاقة الطردية بين السعر والجودة للخدمة، ولكن الجودة وتقييمها من قبل المستهلك تكون صعبة ومعقدة في كثير من الأحيان، ومتباينة حسب وجهة نظر متلقيها أو مقدمها.
- التأثير الذي يمكن أن تحدثه الأسعار على القوة الشرائية لدى الأفراد، حيث كلما زادت القوة الشرائية لدى الفرد كان الخطر الناجم عن الأسعار أقل تأثيرا عليه، والعكس صحيح.

ثالثا. أهداف تسعير الخدمات الصحية: لا بد لمديري المؤسسات الصحية من تحديد الأهداف التي تكمن وراء قرار التسعير لمؤسساتهم، هناك عدة أهداف نوجزها في التالي:¹

تحقيق الفائض: يستعمل مفهوم الفائض في المستشفيات غير الربحية والتي غالبا ما تحقق خسائر في نهاية السنة، وتعوض الخسارة بالتبرعات والتمويل الخارجي، ولتراجع الدعم الخارجي أصبحت المستشفيات غير الربحية حريصة على تحقيق فائض من الخدمات التي تقدمها لضمان توفير الأموال اللازمة للاستثمار والنمو المستقبلي، والفائض كمفهوم هو الفرق بين الإيراد الحاصل من الخدمات المقدمة للمرضى والخصومات التي يمنحها المستشفى لبعض مستهلكي الخدمة أو الديون المعدومة وأية مبالغ متسامح بها نتيجة التعاقد مع بعض مشتري الخدمة، يمكن تحقيق الفائض أيضا من توفير النفقات من خلال الاستفادة من اقتصاديات الحجم في المستشفيات كبيرة الحجم، ومن تحسين كفاءة التشغيل ومركزية الإدارة والعمليات، وقد يأتي الفائض من التسعير المبالغ فيه ومن الكفاءة في تحصيل الديون أكثر منه من كفاءة التشغيل، ويعتبر الفائض عامل مهم لضمان بقاء واستمرارية المؤسسة.

هذه المؤسسات تقوم بدراسة الطلب والتكاليف على مستويات مختلفة من الأسعار ومن ثم اختيار السعر المناسب الذي يحقق أهدافها الربحية.

البقاء: وهو من أهم الأهداف لارتباطه بوجود المؤسسة والحفاظة على بقائها في السوق والاستمرار والنمو، لذلك فإن تخفيض السعر يؤدي إلى زيادة المبيعات، نمو الحصة السوقية وزيادة الأرباح على المدى الطويل.

¹ راجع: إياذ عبد الفتاح النصور، مرجع سابق، ص 295، 296 و محمود جاسم الصميدعي، ردينة عثمان يوسف، مرجع سابق، ص 199-201 وفريد توفيق نصيرات، مرجع سابق، ص 156-158.

من الأهداف الرئيسية للتسعير هو البقاء في السوق والاستمرار والنمو، لذا تسعى المؤسسة من خلال السياسة السعرية إلى المحافظة على الربائن وعدم تعرض كمية الطلب على خدماتها لأي انخفاض، لأن أي انخفاض يؤثر على مستقبلها ولأن منتجاتها غير ملموسة لا تستطيع خزنها لحين وقوع الطلب عليها.

تعظيم الإيراد الصافي من خدمات المرضى: يمكن تعظيم الإيراد الصافي من خلال اجتذاب عدد كبير من فئات محددة من المرضى، مثل المؤمنين من خلال برامج التأمين التجارية، والمرضى الأغنياء من غير المؤمنين، ولا بد للمستشفى عند تبني هذا الهدف الموازنة بين التزامه الأخلاقي والإنساني بعلاج المرضى الفقراء وغير المؤمنين، كما يتأثر تحقيق هذا الهدف بالممارسات المحاسبية والمالية التي قد يلجأ لها المستشفى بخصوص قرارات توزيع تكلفة التشغيل وتحميلها على الخدمات ذات الاستعمالية العالية والتي يتم تعويض المستشفى عنها على أساس تكلفة الخدمة.

استرجاع التكلفة: وهو هدف تسعى له الكثير من المستشفيات غير الربحية والحكومية، حيث تضع سعرا يمكنها من استرجاع التكلفة أو جزء منها لأنها تعتمد على مصادر أخرى لتعويض التكلفة غير المستردة، وجدير بالذكر أن تعويض المستشفيات المرتكز على التكلفة يحقق هذا الهدف، والذي يتطلب من مستشفى معرفة وتحديد تكلفة إنتاج خدماته.

تعظيم استعمالية الخدمات والموارد: تسعى الكثير من المستشفيات لتعظيم استعمالية خدماتها من أجل تعظيم الإيراد الصافي من خدمات المرضى، وخاصة عندما تكون التكلفة المتغيرة منخفضة، وبذلك يكون كل مستعمل للخدمة يمثل إيرادا صافيا للمستشفى، قد يقدم المستشفى الخدمة بأسعار اقل لتعظيم استعمالية مواردها.

قيادة الجودة: لتقديم خدمات ذات جودة عالية تتطلب استثمار عالي وتكاليف مرتفعة لإنتاج وتقديم هذه الخدمات بالجودة المطلوبة، هذا ما ينعكس على السياسة السعرية للخدمات المقدمة وتجعلها تميل نحو الارتفاع.

المسؤولية الاجتماعية: تسعى الكثير من المؤسسات التي تحمي المسؤولية الاجتماعية إلى تقليل الأضرار الناجمة عن تقديم الخدمات وإشباع حاجات ورغبات الأفراد.

اختراق أسواق جديدة: جميع المؤسسات الخدمية تهتم بالدخول إلى أسواق جديدة لأنها تحاول أن تحقق نموها المستقبلي، ولاختراق أسواق جديد يتطلب ذلك التعرف على حاجات ورغبات هذه الأسواق والقوة الشرائية لكي تتمكن من رسم السياسة السعرية المناسبة.

زيادة الطلب على الخدمة: يعتبر هدف زيادة الطلب على الخدمة من الأهداف الأساسية لتحديد الأسعار والتي من خلالها تستطيع المؤسسات جذب أكبر عدد ممكن من الربائن المحتملين في السوق المستهدفة وتعظيم الحصة السوقية وبناء موقع قيادي في السوق.

تقديم تشكيلة من الخدمات: نظرا لاختلاف القوة الشرائية للمستهلكين فإن المؤسسات الخدمية تعمل على تقديم خدمات متنوعة وبأسعار مختلفة لكي تتمكن من الاستجابة لطلب أكثر من قطاع سوقي.

تغطية التكاليف: التكاليف تعتبر من الأسس المهمة لتحديد الأسعار والتي تشكل جزءا أساسيا من السعر لأن السعر يتكون من مجموع التكاليف الإجمالية والربح.

التكيف مع العوامل الاقتصادية: تعتبر العوامل الاقتصادية من العوامل الخارجية التي تؤثر بشكل مباشر على القوة الشرائية للأفراد وعلى كمية الطلب، لذا تعمل المؤسسات الخدمية على تكييف أسعارها حسب طبيعة المرحلة التي تمر بها الأسواق التي تقدم خدماتها، فإذا كانت هذه الأسواق في دولة ما تمر بمرحلة رخاء فإن القوة الشرائية تكون مرتفعة ويزداد الطلب على الخدمات فتتجه الأسعار نحو الارتفاع، أما إذا كانت السوق تمر بمرحلة انكماش وكساد فإن ذلك سوف يؤدي إلى انخفاض الطلب والقوة الشرائية مما يدفع المؤسسات الخدمية إلى إتباع سياسة سعرية منخفضة.

تنشيط استعمالية بعض الخدمات والمنتجات: حين استعمال التسعير لخفض الطلب على الخدمة أو سلعة معينة إما السلعة سيئة وضارة كالتدخين والمشروبات الكحولية، حيث تفرض عليها ضرائب عالية، وإما الخدمة غير ملائمة أو غير مرغوب فيها في زمان ومكان محدد، حيث تفرض بعض المستشفيات سعرا عاليا لخدمات الطوارئ ليلا لمن لا يحتاج فعلا إلا الخدمة الرعاية الأولية، مما يثبط الطلب عليها، وقد تفرض سعر أعلى للمرضى الذين ليست لهم مواعيد لزيارة العيادة أو على الزيارات خارج الوقت المحدد للعيادة، وقد يثبط الطلب على الخدمة عن طريق إعطاء مواعيد بعيدة للمرضى خاصة عندما يكون معدل استعمال الخدمة والطلب عليها عاليا كما هو الحال في المستشفيات الحكومية، كما قد يستعمل الهدف السعري للتقليل من الحصول على الخدمة من مزودين محددين لارتفاع أسعارهم وتشجيع المستهلك على استعمال مزود خدمة محدد أو مفضلا كما هو الحال في مؤسسات صيانة الصحة ومؤسسات المزود المفضل.

تدعيم صورة المستشفى والعلاقات العامة مع المجتمع: تلجأ بعض المستشفيات إلى تبني أسعار منخفضة لبعض الخدمات، خاصة تلك التي هي محل حديث الجمهور وتحت بصره، كأسعار الغرف، بينما تتقاضى أسعارا عالية للخدمات المقدمة، فالمستشفيات لا بد لها عند تحديد هدف التسعير أن تأخذ في اعتبارها تأثير أسعارها على سمعتها وعلاقتها العامة في المجتمع.

التدعيم والإعانة المالية بين الخدمات والأقسام: وهو أحد أهداف التسعير الهامة حيث تتبناه الكثير من المستشفيات لإحداث التوازن بين الخدمات التي تحقق فائضا والتي تحقق خسارة، لذلك لا بد من دعم الخدمات وإعانتها من الفائض الذي تحققه الخدمات المرحة، حيث هناك فئات من المرضى تدفع سعرا أقل لا يغطي التكلفة أو قد لا يدفع شيئا ويتم تغطية ذلك بالدعم المالي من مرضى آخرين أو من المرضى المؤمنين.

تعظيم الحصة السوقية: يقصد بها زيادة نسبة مبيعات المؤسسة الصحية من الخدمات بالنسبة لمبيعات المنافسين من نفس الخدمة، لتحقيق هذا الهدف يتطلب منها استخدام سياسة سعرية مناسبة تدفع وتشجع الزبائن على طلب خدماتها.

الفرع الثاني: سياسات تسعير الخدمات الصحية

عندما تقوم المؤسسة بتصميم سياساتها السعرية فإنها تواجه مجموعة من السياسات السعرية البديلة التي نبينها كما

يلي:¹

أولاً. سياسات السعر الرائد: ترتبط هذه السياسات بالخدمات الجديدة، وفيها يتم التسعير وفقاً لأسعار الخدمات البديلة المتواجدة في السوق، وعند استخدام هذا النوع من السياسات فيجب التنبيه لضرورة تغطية التكاليف بأسرع وقت ممكن، سرعة دخول المنافسين إلى السوق، وضمن هذا الإطار يمكن استخدام إحدى السياستين:

سياسة كشط السوق: تقوم هذه السياسة على أساس السعر المرتفع لتغطية تكاليف الخدمة الصحية في أقصر وقت ممكن، وتتميز هذه السياسة بالمرونة بسبب قدرتها على تخفيض السعر فيما بعد، ويحتاج نجاح هذه السياسة أن يكون الطلب على الخدمة غير مرن، وصعوبة تقليد الخدمة من قبل المنافسين.

سياسة تغلغل السوق: تمثل هذه السياسة الوجه الآخر للسياسة السابقة، وهي التي تقوم على أساس السعر المخفض الذي يواجه صعوبة في رفعه في الفترات اللاحقة، تشترط هذه السياسة مرونة الطلب على الخدمة الصحية، وسهولة تقليد الخدمة من قبل المنافسين، مع إمكانية زيادة حجم الانتاج للاستفادة من اقتصاديات الحجم.

ثانياً. سياسة التسعير النفسي: ويشمل ذلك استخدام كل من شأنه التأثير النفسي على الزبون، ويكثر استخدام هذه الخدمة في الأسواق الاستهلاكية ومن أمثلة هذه السياسة:

سياسة الأسعار الكسرية: أو تسمى بالنهايات السعرية، الهدف منها جعل الزبون يشعر نفسياً بشيء من الراحة تجاه السعر الحقيقي للخدمة الصحية، أو الاعتقاد بانخفاضه عن بقية المنافسين ولو بجزء قليل.

سياسة الأسعار المعتادة: ويقصد بها الأسعار التي اعتاد عليها الزبون ولا يقبل بأسعار غيرها، إن بقاء هذه الأسعار قد لا يحقق الأهداف الربحية للخدمة الصحية، لذلك يلجأ مزود الخدمة بتغيير نوع المواد الداخلة في تقديم الخدمة، للحفاظ على السعر الاعتيادي، لكن يعد هذا نوع من الغش والاحتيال التجاري.

سياسة الأسعار التفاخرية: يستخدم في هذه السياسة السعر المرتفع كمؤشر للدلالة على جودة الخدمة الصحية، فيقبلون على طلب الخدمة لشعورهم بالتميز أو التفرد عن غيرهم من أقرانهم في المجتمع، وتصلح هذه السياسة لتطبيقها على أصحاب الطبقات الاجتماعية العليا والخاصة في المجتمع.

ثالثاً. التسعير المهني: تستخدم هذه السياسة من قبل بعض الأشخاص الذين لديهم مهنة في مجال معين، والأساس الذي تحدد به أسعار خدمات هؤلاء المهنيين غير واضح، فقد يكون هذا الأساس هو الخبرة والمعرفة والوقت وطبيعة السلعة، بالتالي فإن أخلاقيات أصحاب المهنة (الطبيب والمهندس) تلعب دوراً هاماً في التسعير.

¹ إياذ عبد الفتاح النور، مرجع سابق، ص 302-304.

رابعاً. سياسات التسعير الترويجي: يعتبر السعر والترويج عنصران مهمان يجب أن يتناسقا ويتوافقا مع بعضها البعض، حتى المختصين يعتبرون أن سياسات التسعير بالأساس هي سياسات ترويجية في اتجاهاتها، وتشمل هذه السياسات ما يلي:

القيادة السعرية: وتشمل هذه السياسة تسعير بعض الخدمات بمستوى لا يقل عن تكلفتها، وذلك بهدف زيادة معدل المبيعات من الخدمة وبالتالي زيادة الأرباح، وهنا قد تعلن بعض المؤسسات استعدادها لبيع بعض الخدمات الحيوية بالنسبة للزبائن بأسعار أقل من المنافسين أو أقل من مستوى التكلفة، والهدف هو تشجيع الطلب على بقية الخدمات الأخرى التي يؤمل أن يزداد الطلب عليها.

تسعير المواسم الخاصة: تستخدم هذه السياسة في بعض المواسم خاصة بداية فصلي الصيف والشتاء لكثرة الأمراض والأوبئة، حيث تخفض الأسعار فيها لمنع انتشار الأمراض وتجنب الكوارث الصحية، مع زيادة نسبة المبيعات، وتحقيق المزيد من الأرباح.

الفرع الثالث: التسعير والتأمين الصحي

يترتب على تزايد النسبة التي تدفعها الحكومة والتأمين الصحي (الخاص أو العام) من فاتورة الخدمات الصحية تناقص تأثير السعر على استخدام المرضى للخدمات الصحية، وكذلك على اختيارهم للجهة التي تقدم هذه الخدمات، ويكون من نتيجة ذلك تهميش وإزالة الحوافز السعرية من جانب المرضى وزيادة قدرة مقدمي الخدمات الصحية على تحميل الأسعار المرتفعة لطرف ثالث، ومن ثم فإن التوسع في التأمين الصحي والإنفاق الحكومي على الخدمات الصحية يؤدي إلى زيادة الطلب على الخدمات الصحية.¹

ويتم سداد مقابل الخدمات الصحية (سعرها) من قبل عدة جهات منها:²

- أن يتحمل المستفيد قيمة الخدمة المقدمة له؛
- أو يتحمل هذه المصروفات شخص آخر أو جهة أخرى قد تكون هذه الجهة نقابة الأطباء، أو إدارة الإسعاف، أو الهلال الأحمر، أو هيئات العلاج العامة الأخرى، أو الجهات الخيرية؛
- أو عن طريق التأمين الصحي.

أولاً. مفهوم التأمين الصحي: هناك طلب متزايد لتغطية خدمات الرعاية الصحية بواسطة التأمين الصحي، والذي يتم فتحه للقطاع الخاص وحتى أولئك المتنقلين، ولتحديد القسط القابل للتغطية والذي يتم توفيره فمن الضروري معرفة التكلفة لوجود العديد من الترتيبات للمؤسسات الصحية مع مؤسسات الأعمال بهدف توفير الرعاية والفحوصات الصحية، يمكن تنفيذ هذه الخطط بما يعود بالفائدة لكلا الطرفين إذا تمت معرفة التكاليف.³

¹ طلعت الدمرداش، مرجع سابق، ص 101.

² زكي خليل المساعد، مرجع سابق، ص 130 - 131.

³ مضر زهران، إدارة المستشفيات والرعاية الصحية، زهران للنشر، 2007، بدون مدينة النشر، ص 422.

ويمكن تعريف التأمين الصحي بأنه الاتفاق الذي يجري بين طرفين أحدهما مؤمن والآخر مؤمن عليه، يقوم هذا الاتفاق على تغطية المؤمن للأخطار المتفق عليها في العقد، مقابل قيام المؤمن له بتسديد مبالغ معينة أو أقساط يتفق عليها ضمن العقد، ليتمكن المؤمن من استثمارها وتنميتها لتساعده في الوفاء بالتزاماته تجاه المتضررين في حال حدوث الخطر المتفق عليه في العقد.¹

يعرف أيضا بأنه حماية المواطن ضد أخطار المرض، أو الإصابة وذلك بتقديم رعاية طبية عاجلة لكل من يحتاج إليها، وتعويضه ضد العجز المؤقت الذي ينتج عن المرض أو الإصابة وفقا لنظام التأمين الصحي.² مما سبق يمكن تعريف التأمين الصحي بأنه تأمين ضد ارتفاع تكاليف الخدمة الصحية يضمن تقديم خدمات ذات مستوى جيد للمنخرطين (المؤمن عليهم) بمؤسسة التأمين مقابل قسط تأميني محدد في العقد، ويسمح بحماية المرضى من الأعباء المالية الناتجة من أخطار المرض أو الإصابة.

ثانيا. مكونات نظام التأمين الصحي: يتكون نظام التأمين الصحي من عدة مكونات أساسية نوجزها كما يلي:

- إلزامية أو عدم إلزامية الاشتراك في التأمين الصحي؛
 - كيفية تحديد أساس الاشتراك، هل هو على أساس دخل المؤمن أو على أساس مستوى المخاطر المعرض لها؛
 - أساليب تمويل التأمين الصحي وأساليب تنظيم التأمين الصحي.³
- مما سبق يمكن القول إن نظام التأمين الصحي المطبق على العاملين في الجهات العامة أو الخاصة في الجزائر الزامي، فاذا كان الموظف في القطاع العمومي يكون التأمين بواسطة الاشتراك بال صندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال الأجراء، أما الخواص فلاشتراك يكون بال صندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية للعمال غير الأجراء.

ثالثا. أهداف التأمين الصحي: يمكن حصر مجموعة من الأهداف للتأمين الصحي في النقاط التالية:⁴

- المساهمة في توفير موارد مالية لتمويل نفقات القطاع الصحي وتخفيف أعباء الميزانية العامة للدولة في علاج العاملين لديها؛
- توفير خدمات طبية متكاملة للمواطن بتكلفة مقبولة وتحسين مستوى الخدمات المقدمة.
- رفع مستوى الاطمئنان الاجتماعي لدى العمال والموظفين، خاصة إذا كان التأمين الصحي يشمل الموظف وأفراد عائلته ويغطي جميع أنواع الأمراض.
- توفير مناصب عمل جديدة في مؤسسات التأمين الصحية.

رابعا. أقسام التأمين الصحي الحكومي: يشمل التأمين الصحي الحكومي بشكل عام التأمين الصحي الإلزامي والتأمين الصحي الطوعي:

¹ موساوي عمر، الإبداع في المنتجات التأمينية ودوره في تحريك النمو في الأسواق الصاعدة، ورقة بحثية ضمن الملتقى الدولي السابع حول الصناعات التأمينية، جامعة حسنية بن بوعلي، الشلف، كلية العلوم الاقتصادية، 2010، ص 33.

² الأشقر فراس، ناصر محمد، "سبل تفعيل صناعة التأمين والوعي التأميني في سورية"، مجلة جامعة تشرين، المجلد 31، 2009، ص 7.

³ نصارة محمد محمود، "التأمين الصحي الاجتماعي ومقوماته واستراتيجيته في مصر"، مجلة التأمين الصحي الاجتماعي، العدد 09، 2008، ص 12.

⁴ تحليل محمد حسن، رؤى مختلفة لفلسفة التأمين الصحي في زمن العولمة، ورقة بحثية ضمن المؤتمر الرابع باتجاه التأمين الصحي الاجتماعي الشامل، عين الشمس، القاهرة، 2003، ص 9.

- التأمين الصحي الإلزامي: الذي يغطي عاملي الحكومة، لأنه يعتمد على مجاميع محدودة من خلال المساهمة بجزء من الراتب للحصول على منافع محددة.
- التأمين الصحي الطوعي: الخاص بالأفراد الذين يرغبون أن ينظموا للتأمين الصحي الحكومي باختيارهم حيث تعتمد الأنظمة التأمينية على أقساط تدفعها الأسر، ولهذا فهي عادة ما تستهدف المناطق الريفية متوسطة الدخل بينما يتم تغطية بقية التكلفة من خلال دعم المانحين وتعاون منظمات المجتمع المدني ومن نسبة المشاركة التي يدفعها المرضى.¹

المطلب الثالث: استراتيجيات تسعير الخدمات الصحية

إن العاملين في إدارة المؤسسة الصحية وفي إدارة التسويق يدركون جيدا بأن لاستراتيجيات التسعير حدين، حد يمكن أن يحدد للمؤسسة البقاء والاستمرار وحد يمكن أن يفشل جميع أنشطة المؤسسة ويخرجها من السوق. لذلك يجب تحديد هذه الاستراتيجيات استنادا إلى الأهداف الممكنة تحقيقها في بيئة تنافسية وفي حدود القوة الشرائية للمستفيدين من هذه الخدمات فقرارات التسعير المتخذة في المؤسسات الصحية الهادفة لتحقيق الربح، تختلف كلياً عن ممارسة التسعير في المؤسسات الغير هادفة لتحقيق الربح، فهذه الأخيرة تحدد أسعارها من خلال تقدير التكاليف الكلية مضافاً إليه احد ربحي مرغوب ثم مراعاة مبادئ السوق للوصول إلى سعر يعرف بالفائض المضاف إلى التكلفة وعلى العكس من ذلك فإن المؤسسات الصحية الهادفة للربح تؤكد على أن التسعير يجب أن يستند إلى معرفة تكلفة الخدمة المعينة أو الطلب أو رغبة الزبائن في الدفع أو قابلية استجابة المنافسين.

بعد تحديد المستشفى لأهدافه التسعيرية لا بد من اختيار استراتيجية التسعير التي تمكنه من تحقيق أهدافه وتنسجم مع رسالته، وفيما يلي الاستراتيجيات التي يمكن استعمالها لتحديد السعر:²

الفرع الأول: التسعير المرتكز على التكاليف

يتم تحديد السعر وفق هذه الطريقة على أساس احتساب جميع التكاليف وتحديد الأرباح كنسب معينة من مجموع هذه التكاليف، والتسعير على أساس التكلفة مستعمل بصورة واسعة حيث أن: السعر = تكاليف إجمالية + هامش الربح فوضع الأسعار على أساس التكلفة الكلية يعتبر استعادة للتكاليف السابقة لا التكاليف المستقبلية، وعلى العموم ما يحيط بالتكاليف من عدم التأكد أقل مما يحيط بالطلب، ولذلك فإن اعتماد التسعير على أساس التكلفة يمكن أن يكون بسيطاً إلى حد كبير ولا توجد حاجة لإجراء تعديلات متكررة عند تغير ظروف الطلب.

كما أن معقولية هذه الطريقة تتمثل في أنها تجعل بيع الخدمات أمراً منصفاً، من خلال كونها عادلة بالنسبة للمؤسسة الصحية لاسترجاعها التكاليف الكلية مع هامش ربح، ولا تتطلب فائدة مالية من المريض، ومع ذلك لها محدودية، إذ

¹ عبيدات عوني محمد، شرح قانون الضمان الاجتماعي، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص 07.

² راجع: فريد كورنيل وآخرون، تسويق الخدمات الصحية، مرجع سابق، ص 174-176 وإياد عبد الفتاح النور، مرجع سابق، ص 307-315 وفريد توفيق نصيرات، مرجع سابق، ص 158-163 و زهير عمرو دردر، محاسبة التكاليف مدخل اتخاذ القرارات التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات، دار المريخ للنشر، الرياض، 2013، ص 345.

الفصل الثاني: تسعير الخدمات الصحية

ليس لكل أنواع التكاليف نفس التأثير في زيادة أو نقصان المخرجات، فبعض الخدمات كالتطواري تسعر بأقل من تكلفتها الحقيقية من أجل أن تكون في متناول شريحة واسعة من المرضى.

هناك العديد من الطرق لتحديد التكلفة، يمكن التعبير عن المعادلة المستخدمة لحساب السعر كما يلي:

$$P = (ACV + CF\%) \times (1 + MK\%)$$

حيث (P) يمثل السعر، (ACV) يمثل متوسط التكلفة المتغيرة، ويمثل (CF) التوزيع النسبي للتكاليف الثابتة، أما (MK) فيعبر عن الهامش النسبي.

كما يمكن استخدام طريقة أخرى بديلة للقيام بحساب السعر نفسه، وذلك كما يلي:

$$P = (ACV + CF\%) / (1 - MK\%)$$

حيث يكون سعر الخدمة الصحية مرتكزا على تكلفة المدخلات إضافة إلى هامش ربح على مجمل التكلفة المستعملة في عملية إنتاج وتقديم الخدمة، تستند هذه الطريقة على أساس منطقي مفاده أنها عادلة بالنسبة للمستشفى ولا تستغل المرضى ماليا، من مساوئها أن تجعل سعر بعض الخدمات خارج متناول المرضى كخدمات غرفة الطوارئ ذات التكلفة الثابتة العالية عند تدني الطلب عليها، كما أنها قد تشجع المستشفيات على المبالغة في استعمال المدخلات لزيادة الإيرادات، وبالتالي ارتفاع فاتورة الاستشفاء على المرضى الذين يدفعون مباشرة، وعلى الطرف الثالث الدافع للتكلفة.

هذه الطريقة شائعة في تسعير الخدمات الصحية للمزايا التالية:

1. عموما تقدير التكلفة بها درجة أقل من عدم التأكد بالمقارنة مع تقدير الطلب على أي خدمة، وبالتالي فإن تقدير السعر بناء على تكلفة إنتاج الخدمة يصبح يسيرا على إدارة المستشفى، ولا تحتاج إلى إدخال تغيير وتعديل متكرر على أسعارها عند تغير الطلب.
 2. عند استعمال كل المستشفيات لهذا المدخل تكون أسعارها متشابهة إذا كانت تكلفة الإنتاج متساوية وهامش الربح متساوي، وبذلك تنخفض احتمالية المنافسة السعرية بين المستشفيات.
 3. تعتبر هذه الطريقة عادلة اجتماعيا لكل من مزود الخدمة ومستهلكي الخدمة، حيث تحول هذه الطريقة دون استغلال المشترين عند زيادة الطلب على الخدمة، وبنفس الوقت تمكن مزودي الخدمات من تحقيق عائد مرض على الاستثمار.
 4. تتطلب معلومات قليلة؛
 5. يمكن إدارتها بسهولة؛
 6. تميل إلى المحافظة على استقرار الأسواق عند تغير الطلب والعوامل المؤثرة عليه؛
 7. يمثل هذا المنهج ميزة تصب في الجانب الأخلاقي للمؤسسة التي تطبقه.
- تتميز هذه الطريقة بمجموعة من المساوئ نوجزها في:
1. تميل إلى تجاهل دور المستهلكين في تحديد السعر المناسب لهم ولقدراتهم؛
 2. تميل إلى تجاهل دور المنافسة والمنافسين في السوق؛
 3. تستخدم التكاليف المحاسبية التاريخية بصورة أكثر؛

4. تستخدم الناتج العادي أو المعياري لتوزيع التكاليف الثابتة؛

5. تحتوي على ما يسمى التكاليف الغارقة؛

6. تتجاهل تكلفة الفرصة البديلة.

الفرع الثاني: التسعير القائم على الطلب

يتم التسعير على أساس الطلب بالتركيز على تأثير حالة الطلب بصورة أكبر من تأثير مستوى التكاليف في تحديد الأسعار، فكلما زاد حجم الطلب اتجهت الأسعار نحو الارتفاع.

تعتبر هذه الطريقة من أهم الطرق المستخدمة لتحديد أسعار المنتجات، وفيها يرتبط سعر الوحدة بدالة الطلب على هذه المنتجات، يمكن التعبير على دالة الطلب كما يلي:

$$Q = a - BP$$

حيث: (Q) هي الكمية المطلوبة، ويمثل (a) مقدار نسبي يرتبط بمستوى خصائص المنتج، و (B) هو مقدار نسبي يرتبط بأسعار المنافسين، أما (P) فهو سعر الوحدة الواحدة للمنتج.

ولتحديد هذا السعر يمكن اتباع الخطوات التالية:

أولاً. تحليل الإيراد الكلي: يمكن صياغة معادلة الإيراد الكلي كما يلي

$$TR = P \cdot Q$$

حيث تمثل (TR) الإيراد الكلي، (P) سعر الوحدة، أما (Q) فهي كمية الطلب.

نعوض المعادلة السابقة في معادلة الإيراد الكلي كالتالي:

$$TR = P(a - BP) \dots\dots\dots 1$$

ثانياً. تحليل التكاليف الكلية:

$$TC = CF + CV \dots\dots\dots 2$$

حيث أن (TC) هي التكاليف الكلية، (CF) تعبر عن التكاليف الثابتة، و (CV) هي التكلفة المتغيرة لكل

وحدة.

$$TC = CF + V(a - BP) \dots\dots\dots 3$$

$$TC = CF + Va - VBP \dots\dots\dots 4$$

$$\pi = TR - TC$$

$$\pi = (Pa - BP^2) - (CF + Va - VBP) \dots\dots 5$$

حيث يقوم مزود الخدمة بتقدير ادراك المشتري لقيمة الخدمة، ومن ثم تحديد السعر بناء على القيمة المدركة من المشتري، وعلى ذلك يمكن لمزودي الخدمات أن يتقاضوا أسعاراً مختلفة للخدمة الواحدة أو المشابهة نتيجة لاختلاف ادراك القيمة من مشترٍ لآخر، مما يجعل هذه الطريقة غير عادلة للمشتريين، وتمكن مزودي الخدمات من ممارسة التمييز سعري بين المشتريين، ويتخذ التمييز سعري أسساً مختلفة، فقد يكون على أساس الزبون كأن يدفع المريض الفقير سعراً أقل من الغني والمريض غير المؤمن أقل من المؤمن، وقد يكون أساس التمييز المنتج، فسعر الغرفة الفردية يكون أعلى من سعر الغرفة المزدوجة، وتتم ممارسة التمييز سعري في حالة كون السوق قابلاً للتجزئة خاصة عند اختلاف أجزاء السوق من حيث مستوى وحجم الطلب على الخدمة نتيجة اختلافهم في الحساسية السعرية.

عادة يكون مستهلكي الخدمات غير المؤمنين أكثر حساسية للسعر، وبالتالي يمارسون التسوق للحصول على خدمة بسعر أقل كما يحصل في خدمات الأسنان والخدمات الوقائية (جرعات التطعيم) وخدمات تصحيح البصر والجراحات التجميلية، ومن استراتيجيات التسعير المرتكزة على الطلب والمستعملة من بعض مزودي الخدمة عند ادراكهم لحقيقة الربط بين جودة الخدمة والسعر الأعلى من بعض المشترين للخدمة حيث يبحث المشتري عن المزود الأعلى سعرا للحصول على الجودة الأعلى.

الفرع الثالث: استراتيجيات تسعير أخرى

أولا. التسعير القائم على نقطة التعادل: تعرف نقطة التعادل بأنها النقطة التي يتساوى عندها حجم الإيرادات الكلية مع التكاليف الكلية، وتقوم هذه الطريقة على الموازنة بين النفقات والإيرادات من جهة، وبين حجم النشاط أو العمليات من ناحية أخرى خلال فترة زمنية محددة.

تستند المؤسسات في هذه الطريقة إلى تحديد السعر الذي يعادل كمية الطلب، ومعه يمكن تغطية التكاليف الثابتة التي تتحملها المؤسسة مثل مصاريف الإيجارات، التأمينات، اشتراكات الكهرباء والماء والهاتف، رواتب المدراء ويتم ذلك باستخدام هامش المساهمة الذي يشير إلى مقدار الطلب حال انخفاضه، أي أنه يبين العلاقة بين السعر وحجم الطلب بطريقة تناسبية.

يستخدم هذا التحليل مجموعة من النماذج الرياضية التي تهدف إلى فهم العلاقات التكاليفية وذلك لتنفيذ النشاطات التي تولد الإيرادات المختلفة، يحاول هذا التحليل التنبؤ بالحد الأدنى من السعر ومن مستويات الإنتاج التي تتمكن المؤسسة عندها من تغطية تكاليفها والبدء بتحقيق الأرباح لاحقاً.

يستخدم هذا التحليل حجم الإنتاج الذي يجعل التكاليف التي تتحملها المؤسسة مساوية لإيراداتها، لذا فتحليل نقطة التعادل يعني تحديد مستوى المبيعات التي تجعل مستوى الأرباح مساوياً للصفر، واعتماداً لهذا التعريف فإن مبيعات نقطة التعادل تكون مساوية للتكاليف الثابتة مضافاً إليها التكاليف المتغيرة، يمكن التعبير عن هذا المفهوم بالصورة التالية:

$$CV + CF = \text{مبيعات نقطة التعادل}$$

$$\text{الربح} = (CV - \text{المبيعات}) - CF$$

وبإعادة ترتيب المعادلة السابقة بدلالة الإيرادات تصبح:

$$\text{المبيعات} = CV + CF + \text{الربح}$$

ووفقاً للتعريف فإن تحليل نقطة التعادل هو مستوى المبيعات عندما تكون الأرباح تساوي صفر، لذلك يمكن حساب هذه النقطة من خلال إيجاد النقطة التي تكون فيها المبيعات مساوية لمجموع النفقات المتغيرة + النفقات الثابتة + الربح.

تفسر نقطة التعادل العلاقة بين التكلفة، الإنتاج، الحجم، العوائد ويمكن توسعة ذلك ليشمل تأثير حجم التغير في التكاليف الثابتة والمتغيرة، وفي أسعار الخدمات، وفي الإيرادات وهي جميعها تنعكس على مستويات الربح وعلى نقاط التعادل، لذلك فإن التحليل هو أكثر فائدة عند وضع الموازنات الجزئية في المؤسسات، وتقنيات الموازنة الرأسمالية، كون أن الفائدة الرئيسية لهذا التحليل تصب في جانب تحديد الحجم الأقل من النشاط الاقتصادي الضروري لتجنب الخسائر.

يقوم هذا المنهج على عدد من الافتراضات كما يلي:

1. يعبر متوسط سعر بيع كل وحدة عن إيراد كل وحدة في نفس الوقت؛
2. متوسط تكلفة الوحدة الواحدة تعبر عن التكلفة المتغيرة لكل وحدة من المبيعات؛
3. يجب استخدام التكاليف الثابتة المنتظمة المستمرة التي تتضمن دفع النفقات العادية (محمل النفقات التشغيلية الشهرية)؛

4. هناك صعوبة في إيجاد نقطة التعادل لكافة أنواع الخدمات بسبب الاختلاف في معدل أرباحها وتكاليفها؛

5. يفرض استخدام هذه الطريقة حساب بعض البنود باستمرار مثل: الاجور وأسعار المواد.

ثانياً. الطريقة المرتكزة على المنافسة: إن الصفة المميزة هي أن المؤسسة لا تبحث عن إدامة علاقة متينة بين سعرها وتكلفتها أو طلبها، فالتكلفة أو الطلب قد يتغيران إلا أن المؤسسة تحافظ على سعرها لأن المنافسين يحافظون على أسعارهم وعلى العكس من ذلك، تغير المؤسسة سعرها عندما يغير المنافسون أسعارهم وإن لم تتبدل تكلفتها أو حجم الطلب عليها، وبصفة عامة فإن طرق التغيير على أساس المنافسة هي:

السعر السائد: المؤسسة تحاول في ظلّه أن تبقي سعرها على مستوى معدل ما تفرضه المنافسة.

السعر المرجعي: وهو السعر القياسي الذي يقيم المستهلكون إزاءه أسعار الخدمات التي يهتمون بها، ويستخدم في دراسة استجابة المستهلكين للتغير في الأسعار كعامل أساسي والتي تتضمن مقارنة بمقياسين:

سعر مرجعي مقارن: يفترض أن المستهلكين يقومون الأسعار بالمقارنة مع أسعار الخدمات الأخرى؛

سعر مرجعي زمني: يفترض أن المستهلكين يعتقدون مقارنة بين الأسعار الحالية والاسعار السابقة لنفس المنتجات.

لذلك لا يستخدم السعر كمؤشر للنوعية ما لم يكن هناك اختلاف عن السعر المرجعي يدركه المشتري، ويعمل كمرجع لتقدير السعر، فالزبائن يقيمون الأسعار على أساس تنافسي وتقديري لذا فقبولهم لسعر ما لا بد أن يقارن أولاً بسعر آخر.

ولتقدير أسعار واقعية قد يلجأ الزبائن (المرضى) لاستخدام نقطة مرجعية تتمثل في:

- مدى الأسعار المدفوعة أخيراً؛

- سعر السوق الحالي؛

- ما يعتقدون أنه سعر عادل أو متوقع يمكن دفعه.

حيث يتم تحديد سعر الخدمة على أساس السعر الذي يتقاضاه المنافسون، ويحافظ المزود على السعر طالما أن المنافسين يفعلون ذلك، ومن أكثر أشكال التسعير التنافسي المستعمل من قبل مزودي الخدمة الاستشفائية ما يعرف بالسعر الدارج أو التسعير المقلد للأسباب التالية:

- أحياناً قد يصعب قياس تكلفة المدخلات المستعملة في إنتاج الخدمة، وعلى ذلك يشعر مزود الخدمة بأن السعر الدارج يمثل جهد محمل الصناعة الاستشفائية لضمان توليد عائد مرضي؛

الفصل الثاني: تسعير الخدمات الصحية

- الالتزام بالسعر الدارج يضمن استقرار الصناعة الاستشفائية وعدم تعرضها للاضطراب والهزات والتنافس السعري؛
- صعوبة معرفة وتوقع ردود فعل المشترين والمنافسين للتذبذبات السعرية واختلاف الأسعار من مزود لآخر.
- إن تسعير الخدمة على أساس السعر الدارج هو استراتيجية تتبعها المستشفيات والأطباء حيث يستعملون ما يسمى بالأجور العادية والشائعة والمعقولة. إلا أنهم قد يقبلون بأسعار يتم التفاوض عليها مع شركات التأمين وأرباب العمل وتكون أقل من السعر الدارج وذلك لتوليد طلب أعلى على خدماتهم وتحسين المركز المالي لمؤسساتهم.
- وقد يقدم المستشفى خدمة مختلفة عن النمط التقليدي للخدمة بسعر أقل من السعر الدارج كسعر الجراحات النهارية، حيث يكون منافسا لسعر الجراحة التقليدية مما يدفع باتجاه تنافسية أعلى بين الأطباء والمستشفيات.
- ثالثا. الطريقة المرتكزة على الحد الأعلى للتعويض:** حسب هذه الطريقة يقوم الأطباء برفع فواتير التعويض بالحد الأعلى المسموح به من قبل شركات التأمين والجهات الدافعة للفاتورة الطبية، وهذا ما يعرف في الأدبيات الصحية بالسعر الذي يمكن للسوق حمله، المشكلة هنا أن شركات التأمين عادة لا تعلن الحد الأعلى المسموح به، وهذا ما يؤدي إلى تفاوت مبالغ التعويض من مزود لآخر حتى وإن كانت الخدمات متشابهة، الأمر الذي يدفع المزودين إلى المبالغة بالسعر من أجل الحصول على الحد الأعلى من الجهة الدافعة للتكلفة.
- رابعا. طريقة الدفع المحدد مسبقا:** حيث يتم تحديد مبلغ ثابت على أساس التشخيص المرضي، فالمستشفيات التي تستطيع إدارة عمليات التشغيل وإنتاج الخدمة المطلوبة بأقل من المبلغ المحدد سلفا للتعويض يمكنها تحقيق فائض، أما إذا كانت تكلفة العمليات لديها تفوق المبلغ المحدد مسبقا سوف تتحمل خسائر، إن التحول في طريقة تعويض المستشفيات من الطرق التي تركز على التكلفة، إلى الطرق التي تركز على السعر المحدد مسبقا على أساس التشخيص المرضي، سوف يؤثر وبشكل كبير ماليا وتشغيليا على المستشفيات، حيث تلجأ عادة إلى تقليل حجم الخدمات المقدمة للمرضى بحيث لا تزيد تكلفة ادخال المريض عن معدل التعويض (السعر المدفوع سلفا) المقرر مسبقا لكل تشخيص مرضي، وقد تشجع المستشفيات على تحسين كفاءة عمليات التشغيل وجعلها أكثر ترشيدا في استعمال الموارد المتاحة لها.
- ومن الآثار السلبية لهذه الطريقة تدهور جودة الخدمة والتخريج السريع للمرضى قبل الشفاء، مما يؤثر سلبا على النتيجة النهائية لعملية الرعاية الاستشفائية.
- خامسا. التسعير القائم على معدل العائد:** تستخدم هذه الطريقة في الغالب وبشكل حصري من قبل قائد السوق أو من المحتكر، وفيها يتم تحديد معدل هامش الربح والذي قد يكون مثلا 5% من رأس المال المستثمر، أو قد يكون 10% من مجمل إيرادات المبيعات، وعليه يمكن أن يتحقق معدل العائد المستهدف.
- إن النتائج غير الاعتيادية لهذا النموذج تظهر في أنه يحافظ على معدل ثابت للعائد المستهدف، ولكن المؤسسات العاملة في السوق تكون بحاجة مستمرة إلى تغيير السعر، عند كل مستوى من التغيرات التي تحدث في مستوى الطلب.
- $$P = \text{unit cost} + ((\text{investment} \times \text{ROI}) / (\text{number of units sold}))$$
- حيث أن (unit cost) يمثل متوسط التكلفة الكلية، (investment) تكلفة المشروع، (ROI) معدل العائد على الاستثمار، (number of units sold) عدد الوحدات المباعة سنويا.

سادسا. طريقة هامش المساهمة: تقوم فكرة هذه الطريقة على أن كل وحدة مباعه سوف تساهم بمبلغ أو مقدار معين في هامش المساهمة، وهذا الهامش يغطي التكاليف الثابتة التي تتحملها المؤسسة، ولإيجاد عدد الوحدات التي يجب بيعها لتحقيق كمية التعادل، فمن الممكن قسمة مجمل التكاليف الثابتة (CF) على هامش المساهمة (CM) بالشكل التالي:

$$(B.E.P) \text{ Break Even Point in units} = CF / \text{unit CM}$$

تستخدم الصيغة السابقة لتحديد هامش مساهمة الكمية المباعه معبرا عنها بالوحدة (unit).

سابعا. طريقة التكاليف الحدية مضافا إليها نسبة: بدلا من تسعير الخدمات بإضافة الربح الحدي إلى إجمالي التكاليف، قد تقوم المؤسسة بإضافة الربح الحدي إلى التكاليف الحدية (التكاليف الحدية للإنتاج أو التكاليف الحدية للمبيعات) ويطلق على هذه الطريقة في بعض الأحيان طريقة السعر المرتفع Mark-up Pricing من مميزات هذه الطريقة:

- تعكس حالة الطلب إلى الخدمات؛
- تجذب انتباه الادارة إلى مدى المساهمة والتأثير للمستوى المنخفض أو المرتفع لحجم المبيعات، وبذلك فهي تمثل أداة لتطبيق مبدأ التكاليف الحدية وتحليل نقطة التعادل؛
- تكون سهلة عندما تكون هناك سهولة في تحديد أساس التكلفة المتغيرة.
- ومن عيوب هذه الطريقة: إهمالها لتكاليف الصنع الاضافية الثابتة عند اتخاذ قرار التسعير، ولكن السعر يجب أن يكون مرتفعا بصورة كافية، للتأكد من تحقيق الأرباح بعد تغطية التكاليف الثابتة.
- ثامنا. طريقة تحديد السعر الأدنى: حيث أن السعر الأدنى هو السعر الذي يجب تحقيقه، والذي يغطي التكاليف المجمعة لإنتاج وبيع المنتج، تكاليف الفرصة البديلة للموارد المستخدمة في إنتاج وبيع المنتج، وهذه الطريقة نقطتان رئيسيتان هما:

- أنها تعتمد على أساس التكاليف ذات الصلة؛
- ليس من المحتمل أن يتم تحميل المنتج بالسعر الأدنى، نظرا لأن هذا السعر قد لا يحقق أي أرباح للمؤسسة.
- ومن ناحية أخرى فإن السعر الأدنى لأي منتج سيبين ما يلي:
- السعر الأدنى الذي لا يجب أن ينخفض عنه سعر بيع المنتج؛
- الأرباح التي قد يمكن تحقيقها من أي سعر يمكن تحديده عند مستوى أعلى من السعر الأدنى.
- إذا لم يكن هناك نقص في الموارد لدى المؤسسة الصحية، كما أنها تملك طاقة إنتاجية فائضة، فإن السعر الأدنى هو التكاليف المجمعة لإنتاج الخدمة.
- وأي سعر يزيد عن السعر الأدنى، سوف يحقق مساهمة تؤدي إلى تحقيق الأرباح، أما إذا كان هناك نقص في الموارد، والمؤسسة تقوم بتقديم العديد من الخدمات، فإن السعر الأدنى يجب أن يشكل جزءا من تكلفة الفرصة البديلة المتعلقة باستخدام الموارد، النادرة لإنتاج وبيع الخدمة " بدلا من استخدام الموارد في إنتاج الخدمة التالية من حيث الربحية".

خلاصة الفصل:

توصلنا من الفصل الحالي إلى أن الخدمات الصحية عبارة عن منافع مقدمة للمريض تكون بشكل فحوصات أو خدمات إسعاف أو طوارئ أو تمريض أو صيدلانية، بمقابل وباستخدام سلع مساعدة وأن تسعير الخدمات الصحية من أصعب القرارات، كما أنه العنصر الوحيد من عناصر المزيج التسويقي الذي يؤثر مباشرة على إيرادات المؤسسة وموقعها التنافسي في سوق الخدمات الصحية، كما يجب الأخذ بعين الاعتبار التكاليف باعتبارها القاعدة التي تستند عليها عملية التسعير، الإيرادات والتي تمثل النقد المتولد لتغطية التكاليف ومرونة السعر.

الفصل الثالث

استخدام التكلفة المستهدفة

كأساس للتحكم في تسعير

الخدمات الصحية

تمهيد

تساعد عملية تسعير الخدمات في مؤسسة صحية على تحديد مكانتها في السوق وريحتها على المدى البعيد، مع تنشيط عملية تقديم الخدمات كمنتج والمريض هو الزبون المستفيد، للتحكم في تسعير الخدمات الصحية يستوجب التركيز ويشكل أساسى على التحكم في التكلفة من خلال تخفيضها الأمر الذي يعطي معظم أساليب إدارة التكلفة أهمية ومن بينها أسلوب التكلفة المستهدفة.

تم تقسيم هذا الفصل إلى قسمين أساسيين؛ القسم الأول أسس التحكم في تسعير الخدمات الصحية، أما القسم الثاني فيتناول التكلفة المستهدفة كأسلوب للتحكم في تسعير الخدمات الصحية.

المبحث الأول: أسس التحكم في تسعير الخدمات الصحية

سنتطرق في هذا المبحث إلى قرار تسعير الخدمات الصحية من خلال التطرق على استراتيجية وقرارات التسعير، ثم محاولة حصر مراحل وأسس قرارات التسعير وأخيرا معرفة تأثير المدى الزمني على قرارات التسعير وأهم المعوقات التي يجتازها.

المطلب الأول: متطلبات استراتيجية التسعير

يعتبر التسعير من أصعب القرارات التي تتخذ على مستوى المؤسسة الصحية، نظرا لما تحتويه من متغيرات وعوامل تؤثر في عملية تحديدها، كما يعتبر التسعير الصحي العنصر الوحيد المؤثر على إيرادات المؤسسة مقارنة بعناصر الميزج التسويقي الأخرى.

الفرع الأول: عوامل الوصول إلى استراتيجية التسعير

يصادف المؤسسات الصحية العديد من العوامل التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند تقرير سعر الخدمات الصحية في مرحلة اختيار استراتيجية التسعير، وتراوح بين حاجات ورغبات الزبائن إلى الأحوال الاقتصادية العامة، ومن أهمها:¹

- السعر المناسب للزبون المستهدف؛
- حجم الطلب على الخدمة المعروضة؛
- استراتيجيات التسعير واستراتيجيات السوق المتوافقة مع خصائص المؤسسات الصحية الأخرى (الموقع، السمعة الطيبة.....)؛
- صاحب سلطة التسعير النهائية؛
- أسعار المنافسين لخدمات المؤسسة الصحية؛
- قرار مجازة تخفيض السعر المؤقت لدى المنافسين؛
- المستوى الأدنى الممكن للربح لكل خدمة؛

¹ Wen-Fei L.Uva, *Smart Pricing Strategies*, Cornell University, Virginia Cooperative Extension Publications, New York, 2002, P 02.

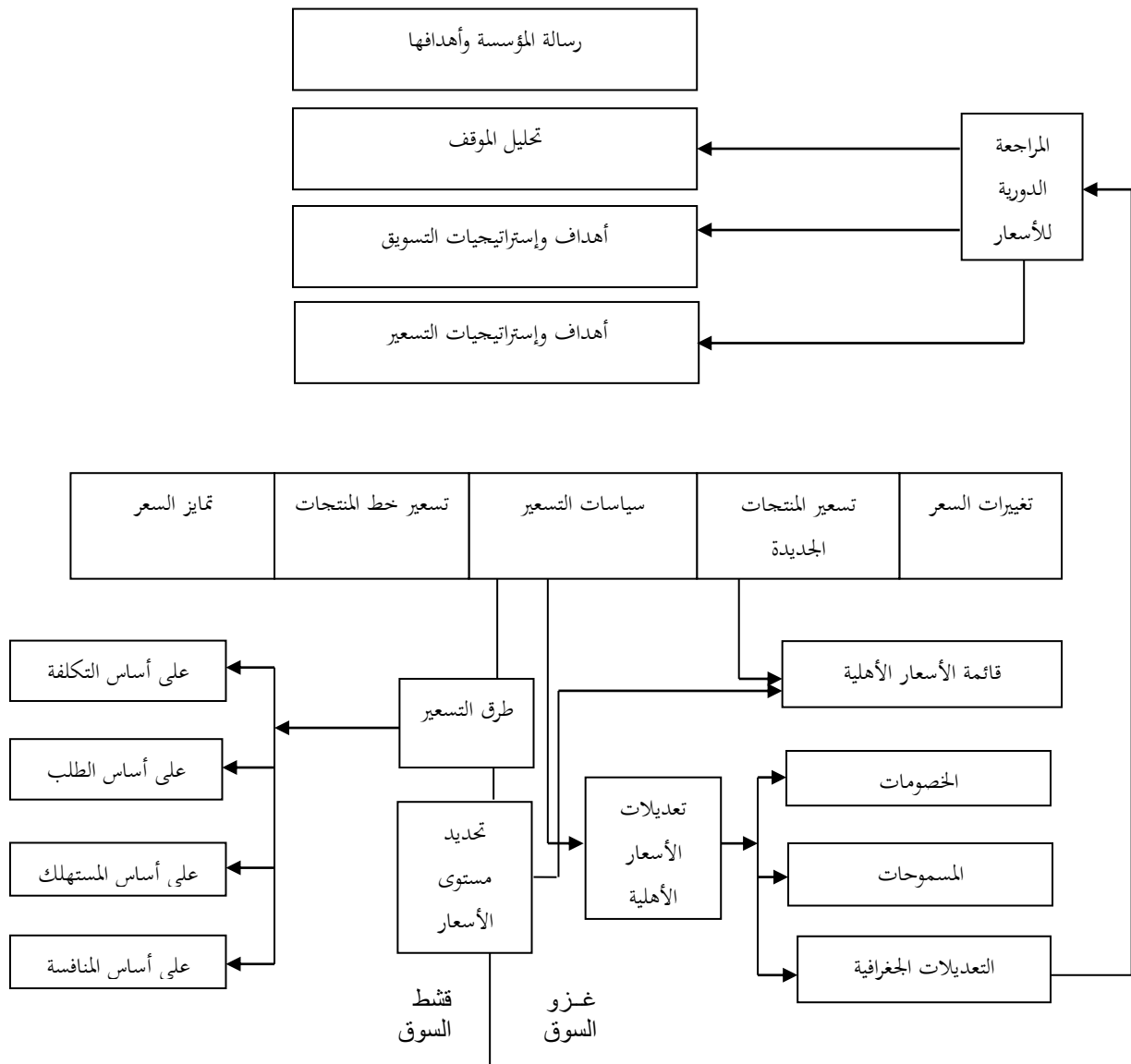
- ردود أفعال المنافسين المحتملة عند تحديد الأسعار؛
- القوانين يجب أخذها بعين الاعتبار عند تحديد الأسعار؛
- إمكانية جذب الزبائن بالجهود التسويقية التي تبرز مبيعات الخدمات؛
- التأثير في الأرباح الصافية وأجراء خصومات؛
- إضافة خصائص الخدمة الإضافية إلى التكاليف الإجمالية؛
- تأثير عمليات إنتاج الخدمات الصحية بعوامل التلف أو السرقة؛
- الأحوال الاقتصادية في منطقة العمل؛
- تخفيضات السعر المحتملة مع الحالات الموافقة.

الفرع الثاني: تخطيط استراتيجية التسعير

أولاً. تخطيط استراتيجية التسعير: هنالك عدة خطوات يجب إتباعها عند القيام بالتخطيط الاستراتيجي للأسعار حيث تكون البداية من أهداف رسالة المؤسسة وتحليل الموقف ومن ثم تحديد أهداف واستراتيجية التسويق والتي بدورها تحدد الاستراتيجيات لعناصر المزيج التسويقي ومن ضمنها استراتيجية تسعير المنتجات،¹ والشكل التالي يوضح ذلك:

¹ محمد الصبري، التسويق الاستراتيجي، مرجع سابق، ص 309.

شكل رقم (08): تخطيط استراتيجية التسعير



المصدر: محمد الصيرفي، التسويق الاستراتيجي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009، ص 310.

ثانياً. مراجعة استراتيجية التسعير: يعتبر التسعير أحد أهم العوامل المساهمة في التقرير حول مدى نجاح المؤسسة الخدمية، لذا يجب القيام بمراجعة استراتيجية التسعير بشكل مستمر للتأكد من استمرار توافقها مع أسعار السوق.

يرى وليام كوهين، مؤلف "حلول مشاكل المؤسسات الصغيرة" أنه ضمن ستة ظروف مختلفة يجب أن يراجع مالك المؤسسة الاستراتيجية التسعيرية ويقوم بالتغييرات إن اضطر لذلك، هذه الظروف تتمثل في التقاط التالية:¹

- عند تقديم خدمة جديدة أو مجموعة من الخدمات؛

- عند اختبار السعر الأفضل من بين بدائل متاحة؛

¹ Wen-Fei L.Uva, op-cit, P 03.

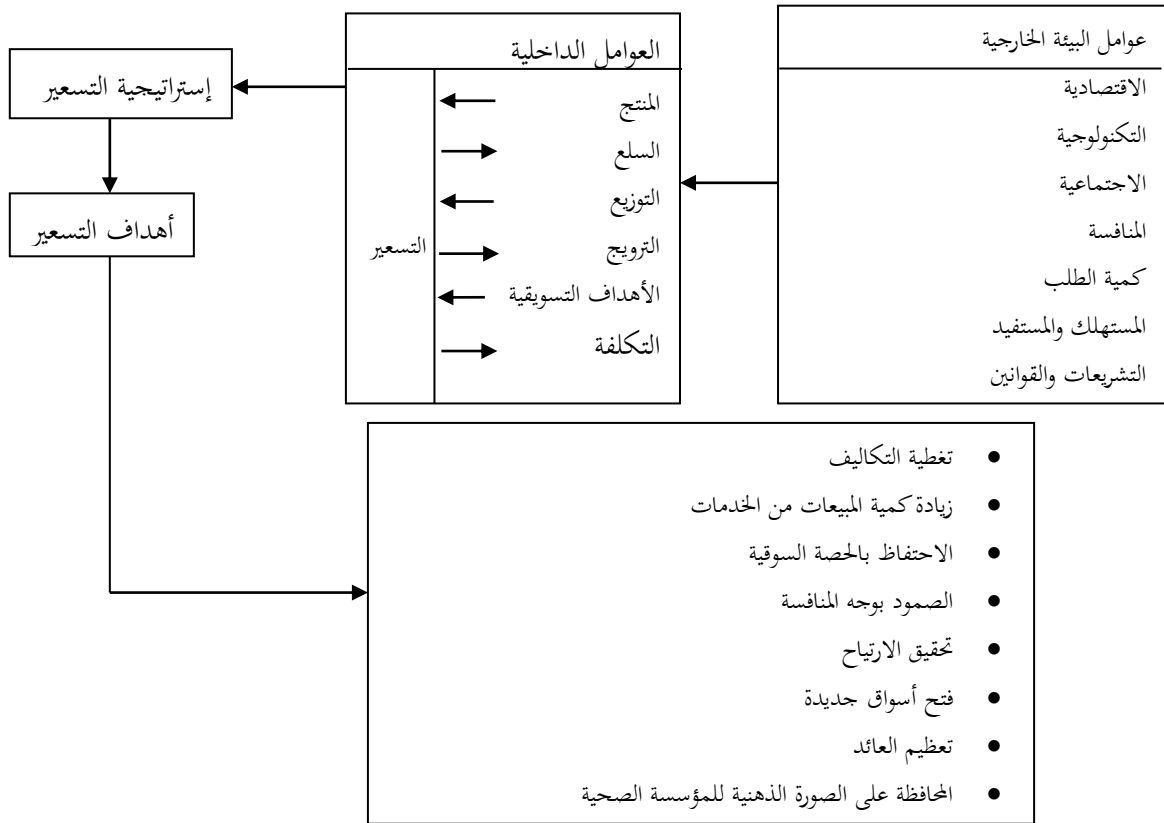
الفصل الثالث: استخدام التكلفة المستهدفة كأساس للتحكم في تسعير الخدمات الصحية

- عند محاولة اقتحام سوق جديدة؛
- عند تغيير المنافسين لأسعارهم؛
- عندما تصبح الحالة الاقتصادية في حالة تضخم أو ركود؛
- عند حدوث تغيرات رئيسية في استراتيجية المبيعات.

الفرع الثالث: العوامل المؤثرة في استراتيجيات التسعير

إن تحديد استراتيجيات التسعير يتأثر بعوامل عديدة منها عوامل خارجية لا يمكن السيطرة عليها ومنها عوامل داخلية يمكن السيطرة عليها وإحداث التفاعل والتنسيق والتكامل فيما بينها، يمكن تمثيل هذه العوامل على النحو التالي:

شكل رقم (09): العوامل المؤثرة على استراتيجيات التسعير



المصدر: ردينة عثمان يوسف، التسويق الصحي والاجتماعي، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 159.

أولاً. العوامل الخارجية: تمثل العوامل الخارجية الضغوط والتحديات التي تتعرض لها المؤسسة والاستراتيجيات الإنتاجية ولا يمكن السيطرة على هذه العوامل أو التحكم بها، وإنما هي خارج إطار سيطرة المؤسسة الخدمية، تعمل المؤسسة على صياغة الخطط التي تمكنها من التكيف حسب هذه العوامل وتحقيق أهدافها من خلال ذلك، ومن هذه العوامل نذكر: ¹

1. العوامل الاقتصادية: تعتبر العوامل الاقتصادية مهمة وفعالة لإنجاح استراتيجية تسعير الخدمات، لأنها تحدد دخل الفرد والقوة الشرائية استناداً إلى دورة الأعمال التي تمر بها دولة ما وعلى النحو التالي:

- مرحلة الرخاء: وتتميز هذه المرحلة بارتفاع الإنتاج، زيادة كمية المبيعات، ارتفاع القوة الشرائية، زيادة الدخل وعدم وجود حساسية تجاه الأسعار.

إن مؤسسات الخدمات الصحية في ظل هذه المرحلة تتوفر لها ظروف مناسبة لاستخدام سياسة سعرية مرتفعة.

- مرحلة الركود والكساد أو الانكماش، وتتميز هذه المرحلة بـ: الاستمرار بالإنتاج ثم إيقافه، انخفاض الدخل، انخفاض القدرة الشرائية، وجود حساسية كبيرة تجاه الأسعار ووجود بطالة.

إن مؤسسات الخدمات الصحية كباقي المؤسسات تعمل على تخفيض أسعار منتجاتها واستخدام سياسة سعرية مناسبة تمكن الأفراد من الاستفادة من خدماتها.

أما في حالة الانكماش فإن استراتيجيات التسعير سوف تتأثر بعوامل كثيرة منها التضخم والكساد التضخمي.

- مرحلة الانتعاش، وتتميز هذه المرحلة بـ: أن يبدأ الاقتصاد بالتعافي وتدور حركة الإنتاج من جديد ويتم توفير فرص عمل، يبدأ الدخل بالنمو، زيادة القدرة الشرائية، انخفاض مستوى البطالة، يبدأ انخفاض حساسية الأفراد للأسعار. إن المؤسسات الصحية تبدأ بزيادة كمية المنتجات المعروضة في السوق، وتعمل على رفع السعر تدريجياً وفقاً لسير الانتعاش، ويلاحظ زيادة الطلب على مختلف أنواع السلع، ومن ثم تستطيع المؤسسة أن تتحرك بحرية أكبر في اتخاذ قراراتها السعرية والتمتع باستقلالية واضحة في صياغة استراتيجية التسعير.

2. التطور التكنولوجي: يلعب دوراً هاماً وفعالاً في تخفيض تكاليف إنتاج السلع والخدمات، ولأن التكاليف هي القاعدة الأساسية والتي تبني عليها مهمة تحديد الأسعار، فإن الأسعار ستخفف عندما تنخفض التكاليف، إن المؤسسات الصحية التي تعتمد على تكنولوجيا متطورة، تمكنها من تقديم خدمات ذات جودة مرتفعة وأسعار مناسبة، إضافة إلى تقليل استخدام العاملين وبذلك تنخفض تكلفة الإنتاج.

3. الطلب: يحتاج المسوقون أن يعرفوا عدد المرضى الذين يطلبون خدماتهم والكمية التي يرغبون في الحصول عليها والتي تعتبر قاعدة في تحديد السعر ودرجة حساسيته في السوق.

4. القوانين والتشريعات: تتخذ الحكومات قرارات تتعلق بالأسعار لمعالجة ظاهرة اقتصادية معينة، فيمكن للدولة أن تثبت الأسعار عند مستوى معين أو تحدد المعدلات التي يفترض أن تكون عليها.

¹ راجع: محمد الصيرفي، مرجع سابق، ص ص 289-295 وردية عثمان يوسف، التسويق الصحي والاجتماعي، مرجع سابق، ص ص 159-164 وفريد كورتل وآخرون، تسويق الخدمات الصحية، مرجع سابق، ص 179.

الفصل الثالث: استخدام التكلفة المستهدفة كأساس للتحكم في تسعير الخدمات الصحية

تسن القوانين والتشريعات بهدف حماية الفرد ومؤسسات الأعمال والمنتجات الصحية وذلك:

- للسيطرة على أسعار الخدمات الصحية لأهميتها بالنسبة للفرد والمجتمع؛
 - لدعم أسعار المنتجات الصحية من قبل الدولة؛
 - للسيطرة على جودة المنتجات الصحية؛
 - لوجود مراكز صحية ومستشفيات تابعة للدولة، والتي تقدم خدماتها بأسعار رمزية أو مجاناً.
- لذا فقد تحدد الحكومة سعر بيع السلعة للمستهلك النهائي ويحدث ذلك عادة في السلع الضرورية، أو قد تتدخل الدولة لتحديد نسبة الربح التي يحصل عليها أعضاء القناة التوزيعية أو قد تكتفي الحكومة بتوجيه الأسعار دون تحديدها ومن أجل ذلك فإنه ينبغي على مخطط الأسعار أن يدرك الحدود المسموح له للتصرف في مجال تحديد الأسعار وأن يحدد درجة تأثير سياسات الدولة وإجراءاتها على البيانات السعرية الخاصة به.

5. المستهلك: للمستهلك المستفيد من الخدمات الصحية دور أساسي في قبول مستوى معين من السعر أو عدم قبوله، لأنهم يستندون في اتخاذ قرار الشراء على تحديد أعلى سعر ممكن مقبول، وإذا تجاوز سعر المنتجات الصحية فإنهم لا يشتروها في المقابل، وبالتالي ستقوم إدارة المؤسسة الصحية بتحديد السعر الذي يكون في متناول المستهلك.

لذا على مخطط السعر دراسة خصائص الزبائن الذين لهم علاقة بالخدمة مع إدراكه أن سلوك المشتري تجاه السعر يتوقف على عدة عوامل منها:

- **درجة الحساسية للسعر:** يختلف رد فعل المستهلك لأي تغيرات في الأسعار حسب العديد من العوامل منها القدرة الشرائية والدخل الفردي، وهذه الحساسية تنعكس بشكل مباشر على حجم المبيعات ومن ثم فإنها سوف تشكل ضغطاً على قرار التسعير، فإذا كانت حساسية المستهلك للسعر منخفضة فإن في مقدور مخطط السعر أن يحدد السعر الذي يحقق أهداف المؤسسة دون خوف من رد فعل المستهلكين، أما في الحالة العكسية، فعلى مخطط السعر أن يحسب ردود الفعل لكل بديل سعري وما سيخسره أو يكسبه من مبيعات وأرباح.

- **الصورة الذهنية التي يحملها المستهلك للخدمة:** كلما كانت هذه الصورة قوية وإيجابية يكون الزبون على استعداد لدفع أسعار أعلى مقابل الحصول على الخدمة والعكس صحيح، وبذلك على مخطط السعر أن يستوعب هذه الحقيقة ويسعر خدماته على أساسها.

- **درجة إدراك الزبون للربط بين السعر والمنفعة المتوقعة:** حيث أنه إذا ما تمكن الزبون من الوصول إلى القيمة المضافة، من خلال الربط بين سعر الخدمة والمنافع المتوقعة منها، فإنه سيكون أكثر قدرة على قبول السعر أو رفضه، ومن ثم فإنه يجب على مخطط السعر أن يسعى لمساعدة الزبون على إدراك العلاقة بين السعر والمنافع المتوقعة من الخدمة، كي يضمن بيع خدمته بالسعر المعلن والذي يحقق القيمة الأعلى للزبون.

- **درجة أهمية الخدمة بالنسبة للزبون:** ونقصد بذلك موقع الخدمة في سلم احتياجات وتفضيلات المستهلكين، فكلما كانت الخدمة مهمة من وجهة نظر المشتري فإنه سيكون مستعداً لدفع سعراً أعلى، أما إذا كانت الخدمة غير

مهمة من وجهة نظره فإنه لا يكون مستعدا لدفع السعر الذي يعتقد أنه أعلى من قيمة السلعة والتي تقع في آخر اهتماماته.

6. خصائص السوق: وتمثل تلك الخصائص فيما يلي:

- دوافع الشراء: وهنا نجد أن فاعلية السعر تختلف كعنصر مساعد في البيع حسب دوافع الشراء.
- معدل تكرارية الشراء: السلع ذات معدل دوران مرتفع تكون بهامش ربح منخفض، وعلى النقيض من ذلك السلع بطيئة الدوران هامش الربح يكون فيها مرتفع.
- الطلب السوقي: حيث أنه عندما يكون الطلب غير مرن على سلعة ما فإن محاولات تخفيض السعر لن تجدي في زيادة حجم المبيعات، بل قد يؤثر ذلك فقط على حجم الإيرادات إذ ستميل إلى الانخفاض لانخفاض السعر.
- هيكل وأنماط توزيع الدخل: وهنا يجب التنبيه بأنه إذا حدث أي تغيير في هيكل وأنماط توزيع الدخل في المجتمع، فإنه لا بد أن يصاحب ذلك إحداث تغيير في الهيكل السعري فزيادة مستويات دخول الفئات المتوسطة قد تدفع بعض المؤسسات إلى تخفيض أسعار بعض منتجاتها أملا في كسب أفراد تلك الفئة.

7. المنافسة: يجب على المؤسسة الصحية التنبيه للسياسات السعريّة للمنافسين وتكييف أو تعديل الأسعار طبقا لذلك، كما أن السعر يؤثر في الموقع التنافسي للمؤسسة وحصتها في السوق، مع العلم أن أسعار الخدمات الصحية تتأثر بطبيعة المنافسة في السوق، فإذا كانت المنافسة شديدة تكون الأسعار متقاربة، أما إذا كان مقدم الخدمات الصحية منفردا بالسوق ومحتكرا فإن الأسعار تميل إلى الارتفاع، حيث تؤثر المنافسة تأثيرا ملحوظا على الأسعار وذلك حسب الأسواق والتي تنقسم إلى:

- سوق المنافسة التامة: تتحدد الأسعار على أساس التفاعل بين قوى العرض والطلب، ولا يكون للمؤسسة أي سيطرة على الأسعار.
- سوق الاحتكار: تقوم المؤسسة المحتكرة بتحديد السعر المرتفع الذي يحقق لها أكبر الأرباح، ويلاحظ هنا ان المحتكر لا يمكنه التحكم في كل من الكمية المطلوبة والسعر في وقت واحد، بل من الواجب عليه أخذ مرونة الطلب على السلعة في الاعتبار، إذ كثيرا ما يلزم لتحقيق الزيادة في الكمية المباعة عمل التخفيضات اللازمة في سعر البيع.
- سوق المنافسة الاحتكارية: في مثل هذه الحالة يمكن لكل مؤسسة إتباع السياسة السعريّة الملائمة لها وذلك نظرا لوجود عدد كبير من المنتجين الذين يتبعون سياسة التمييز، والتي من شأنها الخروج بالسلعة في مجال النمطية بحيث يتمكن كل منتج من السيطرة على جزء معين من السوق.
- سوق احتكارية الأقلية: وفي مثل هذه الحالة تتبع معظم المؤسسات السياسة السعريّة للمؤسسة القائدة - الأكثر نفوذا في سوق السلعة - حيث تضع هذه المؤسسة مستوى للأسعار تتبعه المؤسسات الأخرى في سوق السلعة.

8. الكثافة السكانية: إن زيادة الكثافة السكانية يلعب دورا كبيرا في زيادة الطلب على الخدمات الصحية، فكلما زاد الطلب على الخدمات الصحية تستطيع المؤسسات الصحية رفع أسعار خدماتها، مثل اللقاح ضد السل، اللقاح

الفصل الثالث: استخدام التكلفة المستهدفة كأساس للتحكم في تسعير الخدمات الصحية

الثلاثي، لقاح التيفوئيد، خدمات الولادة، التصوير الشعاعي، التحاليل المرضية، الفحص ورعاية الشيخوخة، رعاية الأمومة والطفولة وغيرها من المنتجات الصحية.

9. دورة حياة المنتج: إن السلعة تمر بمراحل دورة حياة مختلفة ويتأثر السعر بالمرحلة التي تمر بها السلعة وذلك على النحو التالي:

- **في مرحلة التقديم:** يكون أمام المؤسسة ثلاثة اختيارات سعرية إما أن تسعر السلعة بنفس الأسعار الجارية أو أن تقدمها للسوق بسعر مرتفع أو ربما تقرر عرضها بسعر منخفض، وهناك عدة عوامل لا بد من أخذها في الاعتبار عند تسعير السلعة في هذه المرحلة، تتمثل في:

- تقدير الطلب: ويتضمن ذلك الكشف عن فضيلات المستهلك والمدى التنافسي للسعر وتقدير أحجام المبيعات عند مستويات الأسعار المختلفة؛

- اختيار القطاعات السوقية: حيث أن السعر يختلف باختلاف الطبقة الاجتماعية التي توجه إليها السلعة؛

- تصميم استراتيجية الترويج: فالتررويج يحقق الميزج الصحيح من السعر؛

- قرارات منافذ التوزيع: وهنا لا بد من أخذ تكلفة تحرك السلعة من خلال المنافذ الاستراتيجية المختلفة مع الأخذ في الاعتبار نسبة الربح التي يحصل عليها الموزعون.

- **مرحلة النمو:** هنا أسعار السلع تميل إلى الانخفاض نتيجة لدخول منافسين جدد إلى السوق واعتماد المؤسسة على المنافسة السعرية للحد من هجوم المنافسين؛

- **مرحلة النضج:** تميل المؤسسة إلى تثبيت الأسعار أو تخفيضها بشكل طفيف من أجل المحافظة على حجم المبيعات والحصة السوقية؛

- **مرحلة الانحدار:** إذا ما قررت المؤسسة الخروج من السوق فإنها تميل إلى خفض السعر إلى المستوى الذي يساهم في نفاذ المخزون من السلعة لديها.

10. المهنة: هناك مخاطر في الكثير من المهن، وكلما ازداد عدد المصانع زادت نسبة وقوع الحوادث والتي تتطلب رعاية صحية، والعاملين في المؤسسات الصحية أكثر عرضة للأمراض لاتصالهم المباشر بالمرضى، وكلما زاد الطلب كلما زادت امكانية رفع أسعار الخدمات الصحية.

11. التحصيل الدراسي: إن لارتفاع مستوى التحصيل الدراسي دورا فعلا في زيادة الوعي الصحي للأفراد، والذي يساهم في زيادة الطلب على الخدمات الصحية، ووجود الطلب سوف يسهل تنفيذ استراتيجيات رفع الأسعار.

12. الاعتبارات الأخلاقية: يقصد بها المسؤولية الاجتماعية للمؤسسة تجاه المجتمع، فإذا كانت المؤسسة قادرة لأن تحدد السعر الذي ترغبه، فإن هناك محددات أخلاقية يجب عليها الالتزام بها من أجل تعزيز الصورة الذهنية لها فيجب على المؤسسة كبح جماح الأسعار بحيث لا تفوق قدرة المشتريين.

ثانيا. العوامل الداخلية: يمكن إيجاز العوامل الداخلية فيما يلي:¹

1. المنتج: إن تكاليف خطوات إعداد وتصميم المنتج، الأنشطة والفعاليات الخاصة بذلك، تكاليف السلع الإنتاجية التي تدخل أو تساعد على إنتاج المنتج أو أجور العاملين جميعا، تمثل تكاليف جزئية من التكلفة الإجمالية والتي بازديادها يزداد السعر.

2. الأهداف: على متخذ القرار السعري أن يسأل قبل اتخاذ قراره الخاص بتحديد السعر، ما هو الهدف الذي سيسعى لتحقيقه عند وضع سعر محدد للسعة هل هو:

- تحقيق أعلى الأرباح؛

- تحقيق أعلى تدفق نقدي؛

- تحقيق أعلى مبيعات؛

- تحقيق أعلى حصة سوقية؛

- تحقيق الاستقرار والثبات لما هو قائم.

ثم يسعى المخطط بعد ذلك إلى تحديد السعر الذي يحقق له واحدا أو أكثر من تلك الأهداف مع الأخذ في الاعتبار ضرورة انسجام تلك الأهداف مع الأهداف العامة في المؤسسة وكذا مع الأهداف التسويقية.

3. التكاليف التسويقية: تشكل التكاليف التسويقية (التوزيع، الترويج والبيع) عنصرا أساسيا من عناصر التكلفة، فكلما ارتفعت أدت إلى ارتفاع السعر.

إن قرارات التسعير يجب تنسيقها مع تصميم المنتج، التوزيع والترويج لكي يتم تنفيذ برنامج تسويقي متكامل وفعال، وإن أي تطوير للمنتج أو القنوات التوزيعية أو عناصر المزيج الترويجي يحتاج إلى تكاليف إضافية، وإن هذه التكاليف تؤثر على سياسة الأسعار.

4. الأهداف التسويقية: تسعى إدارة التسويق إلى تحقيق مجموعة من الأهداف من خلال تحديد الأسعار، لإدراكها أهمية السعر لاتخاذ قرار الشراء، خاصة لذوي الدخل المحدود، حيث دخولهم لا تمكنهم من الحصول على خدمات صحية ذات أسعار مرتفعة من جهة، ولحاجتهم للخدمات الصحية من جهة أخرى وعدم إمكانية حرمانهم منها، وبما أن هذه الفئة تمثل قاعدة واسعة في المجتمعات، فإن أداة التسويق تسعى إلى الوصول إلى أكبر عدد من الذين يحتاجون إلى الخدمات الصحية، من خلال استخدام سياسة الأسعار المنخفضة أو المعتدلة مع المحافظة على جودة هذه الخدمات بما يحقق لهم الاستفادة منها وتحقيق الشفاء.

إن المؤسسات الصحية تعمل على تقديم خدمات صحية ذات جودة عالية، لتحقيق المنافسة والصمود في السوق مع تحقيق الأهداف الصحية العامة والمحافظة على المجتمع، هنا المؤسسات الصحية سوف تحدد أسعارا مرتفعة لهذه الخدمات.

¹ راجع: ردينة عثمان يوسف، التسويق الصحي والاجتماعي، مرجع سابق، ص 164-166 ومحمد الصيرفي، مرجع سابق، ص 283-287.

الفصل الثالث: استخدام التكلفة المستهدفة كأساس للتحكم في تسعير الخدمات الصحية

والمؤسسات الصحية التي تسعى للبقاء في السوق تستخدم أسعارا وسطية لتحقيق أرباح مناسبة تمكنها من البقاء في السوق، وتعمل على رفع أسعارها تدريجيا في المستقبل.

5. **التكلفة:** إن المؤسسات الصحية تعمل على تقليل التكاليف، وذلك من خلال تنظيم وتنسيق العمل، منع الازدواج والتضارب، تحقيق أفضل الصفقات من حيث الأسعار والجودة مع استخدام نظام توزيعي فعال وغيرها من الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، لأن العاملين فيها يدركون بأن السعر يجب أن يغطي هذه التكاليف ويضيف نسبة الربح.

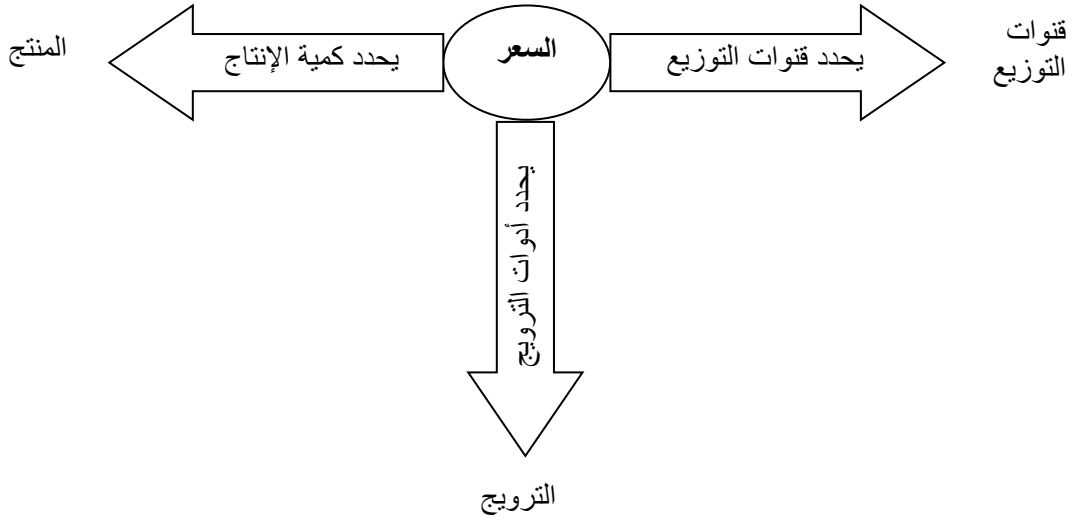
6. **درجة تفرد المنتج وتميزه:** أي احتوائه على بعض الخصائص والمميزات التي لا توجد في غيره من المنتجات الأخرى حيث أن ذلك يجعل المستهلك غير قادر على إجراء المقارنات السعرية بين هذا المنتج والمنتجات الأخرى المنافسة، ومن ثم فإن هذا التمييز يمنح ميزة للمخطط السعري في وضع السعر الذي يتناسب والخصائص الفريدة في سلعته.

7. **الاعتبارات التنظيمية:** يقصد بالاعتبارات التنظيمية تحديد تلك الجهة المسؤولة عن تحديد الأسعار، وفي الحقيقة فإن ذلك يتوقف على عوامل كثيرة منها نوع التنظيم، عدد المستويات التنظيمية، حجم المؤسسة وسعة أسواقها المحلية والدولية، ينبغي الإشارة إلى أنه نتيجة لتعدد الخدمات في المؤسسة الصحية، توجد لها خدمات منافسة متعددة ونتيجة للاعتماد على الإعلان في الترويج، ورغبة الإدارة في عدد كبير من المؤسسات في إتباع سياسة السعر الموحد لنفس الخدمة، فقد أصبح التسعير مسؤولية الإدارة العليا في المؤسسة، خاصة وأن قرارات التسعير تتطلب أن يكون هناك تكامل بين النواحي الإنتاجية والمالية والقانونية والنواحي المتصلة بالعلاقات العامة، غير أن ذلك لا يلغي المسؤولية عن إدارة التسويق بل عليها القيام بالدراسات اللازمة لتسعير خدمات المؤسسة، واقتراح الحالة للإدارة العليا وإدارة الشؤون المتعلقة بالتسعير ومن الاقتراحات الأنواع المختلفة من الخصم، تحديد الوقت الملائم لتغيير السعر وحماية الموزع من مخاطر هذا التغيير في السعر.

8. **استراتيجية المزيج التسويقي:** يعتبر السعر من أهم عناصر المزيج التسويقي، بل أن إحداث أي تغيير في الأسعار سوف يتبعه تغيرات أخرى في عناصر المزيج التسويقي:

- فبالنسبة لسعر الخدمة المرتفع قليلا يؤدي إلى قلة الطلب على الخدمة، ومن ثم يؤدي ذلك إلى خفض حجم الإنتاج، فارتفاع التكلفة الثابتة ومن ثم ارتفاع التكلفة الكلية للخدمة.
 - بالنسبة لقنوات التوزيع يرتبط السعر بقنوات التوزيع، فالخدمات ذات الجودة المرتفعة والسعر العالي توزع بمنافذ توزيعية منتقاة لتعكس طبيعة الخدمة وسعرها، كما توزع الخدمات ذات الأسعار المنخفضة من خلال منافذ توزيعية مكثفة.
 - بالنسبة للترويج للسعر علاقة أيضا بأدوات الترويج المختارة، فالخدمات المرتفعة الثمن غالبا ما يفضل فيها إتباع أسلوب البيع الشخصي، بينما الخدمات ذات السعر المنخفض يستخدم فيها الإعلان بشكل مكثف.
- والشكل التالي يوضح علاقة السعر بعناصر المزيج التسويقي:

شكل رقم (10): علاقة السعر بباقي عناصر المزيج التسويقي



المصدر: محمد الصيرفي، التسويق الاستراتيجي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009، ص 287.

المطلب الثاني: التحكم بقرارات التسعير

الفرع الأول: متطلبات اتخاذ قرار التسعير

أولاً. قرار التسعير: إن قرار تسعير وحدات النشاط يتوقف إلى حد كبير على تكلفة وحدة المنتج، وقد تختلف الآراء العلمية والاقتراحات العملية فيما يتعلق باختيار الأساس المناسب للتسعير خاصة حدود الفترة الزمنية التي يتوقع أن يسري خلالها هذا السعر، كذلك يتأثر قرار التسعير بجوانب ثلاثة أساسية هي:¹

جانب الزبائن: عند تحديد سعر الوحدة على المدير أن يأخذ في الحسبان رد فعل الزبون الذي يقوم باستهلاك هذه السلعة، فلقد أوضحت الشواهد العلمية والميدانية أن هناك حساسية مرتفعة قد تدفع العديد من الزبائن إلى اللجوء لاستخدام وشرء سلع بديلة أو الاستغناء كلية عن هذه النوعية من السلع خاصة إذا كانت ضمن السلع الكمالية، فارتفاع أسعار منتجات اللحوم قد يدفع البعض إلى استهلاك سلع بديلة أو ما يعرف باللحوم البيضاء، أما السلع الكمالية فقد يؤدي رفع السعر إلى خفض الاستهلاك أو إلغائه.

جانب المنافسين: فمستوى أسعار المنافسين بالسوق يمثل مؤشراً هاماً للمؤسسة عند تحديد مستوى السعر الخاص بها، كذلك فإن دراسة ردود الفعل المتوقعة من هؤلاء المنافسين في حالات ارتفاع أو انخفاض الأسعار له دور كبير في قرار التسعير، هذا ويلاحظ أن موقف المنافسين وأثرهم لا يجب أن يقف فقط عند حدود السوق المحلي للمؤسسة، بل يجب دراسته على المستوى الدولي خاصة إذا كانت المؤسسة تقوم بتصدير جزء من إنتاجها للخارج، فقد يدفع الطلب المرتفع على منتجات المؤسسة داخليا إلى رفع السعر الخاص بالتصدير في الوقت الذي يكون فيه المنافسين خارجياً يعرضوا نفس المنتجات بأسعار أقل مما يؤثر على نجاح عملية البيع للمؤسسة.

¹ محمد محمود يوسف، محاسبة التكاليف (الاتجاهات الحديثة في التكاليف والمحاسبة الإدارية)، بدون دار نشر، القاهرة، بدون سنة نشر، ص 536-540.

الفصل الثالث: استخدام التكلفة المستهدفة كأساس للتحكم في تسعير الخدمات الصحية

جانب التكاليف: وتفيد دراسة النماذج المختلفة لمسلك عناصر التكاليف وأثره على صافي الربح للمؤسسة في الحالات المختلفة في تحديد السعر المناسب، ويمثل جانب التكاليف العامل الأكثر أهمية في التحليل خاصة في علاقات التكلفة والحجم والربح للبدائل المختلفة المتوقعة مستقبلا.

وعادة عند دراسة جانب التكاليف وأثره على تحديد السعر يجب تحديد تكاليف الوظائف المختلفة داخل المؤسسة، وقد سبق تحديد هذه التكاليف بأنواع رئيسية تمثل تكاليف البحث والتطوير، تكاليف تصميم المنتج، تكاليف صناعية، تكاليف تسويقية، تكاليف توزيع، تكاليف خدمة الزبائن بعد البيع.

وتتضمن تكاليف كل وظيفة نوعين رئيسيين من البنود تمثل التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة، ولتحديد أساس التكلفة الواجب استخدامه عند تحديد سعر البيع باستخدام هذه المجموعات من التكاليف فإنه يفضل اتباع الخطوات الأربعة التالية:

- تحديد نوعية تكاليف الوظائف التي تدخل ضمن تكلفة وحدة المنتج والتي يرغب متخذ القرار تحديد سعر بيع لها؛
- تحديد التكاليف المباشرة والتي تمثل تكلفة ملائمة لاتخاذ القرار لوحدة المنتج من تكاليف كل وظيفة من الوظائف التي سبق تحديدها في الخطوة السابقة، وكلما زادت حصة التكلفة المباشرة للوحدة بالنسبة لإجمالي تكلفة الوحدة كلما ارتفعت درجة الدقة في تحديد التكاليف.

- تحديد التكاليف غير المباشرة لوحدة المنتج من كل وظيفة من الوظائف والتي تمثل تكلفة ملائمة لعملية اتخاذ القرار الخاص بتسعير المنتج، ويمكن رفع مستوى الدقة في البيانات من خلال أن تكون عملية اختيار محركات التكلفة للعناصر غير المباشرة سليمة ومناسبة.

- يتم تجميع التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي تم تحديدها سابقا.
تتبع هذه الخطوات يساهم بشكل دقيق في تحديد تكلفة وحدة المنتج، ويتبقى عامل هام لاستخدام هذه التكاليف في تحديد السعر، هذا العامل يمثل المجال الزمني الذي نرغب في سريان السعر من خلاله، فهل قرارات التسعير التي نحن بصدددها تمثل قرارات تطبق في الأجل القصير فقط؟ أم في الأجل الطويل؟ أم في ظل ظروف الخطر وعدم التأكد؟

ثانيا. متخذو قرار التسعير: يجب على إدارات المؤسسات أن تحدد الجهة المسؤولة عن عملية التسعير وتختلف باختلاف حجم المؤسسة، ففي حالة مؤسسة كبيرة الحجم فان مسؤولية التسعير توكل بمسؤولي الدوائر والفروع، أما في المؤسسات الصغيرة تقع مسؤولية التسعير على عاتق الإدارة العليا.

فقد تقوم بعض المؤسسات بتشكيل لجان لتسعير خدماتها تكون مكونة من دوائر التسويق والعمليات والتسهيلات والفروع والمحاسبة الإدارية والتخطيط وتقوم هذه اللجان بالاجتماع بشكل منتظم أو عند الحاجة وتسلم مقترحاتها للإدارة العليا لمراجعة الأسعار.

لكيلا يتم التخطيط للسعر بمعزل عن رغبات وحاجات الزبائن يجب عدم اغفال دور المستويات الإدارية المختلفة في عملية التسعير وخاصة التي تتعامل مع الجمهور، وذلك بسبب أن هذه المستويات على اطلاع دائم بحاجات ورغبات الزبائن، بالإضافة إلى أن هذه المستويات قد تكون رافدا مهما للمعلومات من واقع تعاملها المباشر مع الزبائن.¹

ثالثا. المعلومات اللازمة لاتخاذ قرار التسعير: تمثل المعلومات أهمية بالغة في صنع قرارات التسعير، والذي يعتمد على توفر هيكل معلومات تتضمن عناصره الرئيسية ما يلي:

- مدى مرونة الطلب على الخدمة موضع التسعير؛
 - مستوى جودة الخدمة محل التسعير، ومدى إمكانية تمييزه عن الخدمات المنافسة والبديلة؛
 - طبيعة السوق التي تعمل بها المؤسسة الخدمية إذا كانت احتكارية أو شبه احتكارية أو منافسة تامة؛
 - دراسة وتحليل الزبائن الحاليين والمرتبين بحسب الخصائص الديمغرافية (الدخل، السن، النوع، التوزيع الجغرافي، الجنسية، التعليم، ... الخ).
 - دراسة وتحليل البيئة التنافسية، من حيث عدد المنافسين، مزيج خدماتهم، جودة خدماتهم، أسعارهم، اتجاهاتهم الترويجية والتسعيرية، مراكزهم السوقية ونقاط القوة والضعف لديهم؛²
 - دراسة وتحليل الخدمات المقدمة للزبائن حسب الزمن (مستوى الطلب على الخدمات في كل ثلاثي)؛
 - تجزأة الخدمة وحساب تكلفة الخدمة المقدمة في كل مرحلة، وتأثيرها على التكلفة الاجمالية؛
- يرى الباحث أن توفر المعلومة الدقيقة والموضوعية في الوقت المناسب يساهم وبشكل كبير في اتخاذ قرارات تسعير مناسبة، وتؤمن خدمات مقبولة لدى الزبائن وبدرجة عالية، ما يدعم قدرتها التنافسية واستمراريتها في سوق الخدمات الصحية وتحقيق أهدافها الاستراتيجية.

رابعا. معوقات اتخاذ قرار التسعير: تواجه عملية اتخاذ قرار التسعير وتصميم سياساته العديد من القيود والمعوقات سنذكر فيما يلي بعض المشاكل:³

- عدم توفر الوقت الكافي لمتخذي القرارات الخاصة بالتسعير لقراءة الكتابات والبحوث الخاصة بتحليل المعلومات وكل ما ينشر من بيانات الأسعار؛
- اختلاف أهداف التسعير من الناحية العملية عن تلك الأهداف التي تسعى البحوث لبلوغها؛
- تعدد أنواع الخدمات التي تقدمها بعض مؤسسات الخدمات الصحية؛
- صعوبة إيجاد طريقة لقياس تأثير وجود الخدمات البديلة على قرار التسعير؛
- صعوبات تقدير ردود أفعال المنافسين والزبائن لقرارات التسعير؛

¹ فراس رفعت سرور قطيشات، التكاليف المبنية على الأنشطة وأثرها على قرارات التسعير في الشركات الصناعية الأردنية دراسة تطبيقية على الشركة العربية لصناعة الأدوية "السلط" 2013، أطروحة دكتوراه، جامعة أم درمان الإسلامية، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي، قسم الدراسات النظرية، 2015، ص 110، 111.

² راجع: بيومي محمد عمارة، برنامج مهارات البيع والتسويق، سياسات التسويق وخصوصيات البيع، مركز التعليم المفتوح، كلية التجارة، جامعة بنها، 2010، ص 24 وأحمد محمود نور، شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف لأغراض القياس في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص 51. (بالنصرف)

³ فراس رفعت سرور قطيشات، مرجع سابق، ص 136 (بالنصرف)

- عدم توفر الإمكانيات المادية والمالية والوقت الكافي لتقدير الطلب على الخدمة والاكتفاء على الخبرة والمكتسبات القبلية والقرار الشخصي في تحديد السعر.

الفرع الثاني: مراحل تحديد السعر: يمكن تحديد خطوات تحديد السعر بمرحلتين

أولاً. تحليل ودراسة العوامل البيئية: في هذه المرحلة تقوم المؤسسة بالتعرف على العوامل البيئية وتحديد العوامل المؤثرة على السعر، ومن ثم تحديد الأهداف السعرية المراد تحقيقها بعدها تحديد خصائص الأسواق المستهدفة نوضحها كما يلي:¹

1. التحليل البيئي والعوامل المؤثرة على السعر: قرار التسعير يتطلب دراسة كل الظروف ذات الصلة بالسعر ومدى انعكاسها على سعر الخدمة الصحية، منها ما هو داخل المؤسسة وأخرى خارج حدودها ومن هذه العوامل ما يمنح القوة والدعم لمتخذ قرار التسعير والبعض الآخر يمثل نقاط ضعف، فالمنافسة الشديدة تمثل تهديداً لمتخذ القرار في حين تميز الخدمة يمثل دعماً لقرار التسعير.

2. تحديد أهداف استراتيجية السعر: بعد قيام المؤسسة الصحية بدراسة كامل العوامل المؤثرة في التسعير تتوضح أمامها الصورة المستقبلية وحدود طموحاتها السعرية، وتحدد الهدف من السعر إذا كان قيادة السوق أو تعظيم الأرباح أو المحافظة على الوضع الراهن فالتحليل البيئي يكشف لها على الهدف الاستراتيجي من التسعير.

تختلف أهداف التسعير من مؤسسة لأخرى، وتتراوح هذه الأهداف من البقاء والاحتفاظ بالحالة الراهنة إلى تعظيم الربح وزيادة الحصة السوقية، مع ملاحظة أنه لا بد أن يتم التمييز بين الأهداف قصيرة الأجل والأهداف طويلة الأجل، إذ كثيراً ما يوجد هذين النوعين من الأهداف في المؤسسة، وبالتالي فإن الهدف قصير الأجل يجب أن يكون مساعداً في تحقيق الهدف طويل الأجل، كما أن في بعض الأحيان قد تتعدد أهداف التسعير في المؤسسة الواحدة وأحياناً للخدمة الواحدة، وذلك حسب الشريحة السوقية التي توجه إليها السلعة.

3. تحديد خصائص الأسواق المستهدفة: وفي هذه المرحلة يتم تحديد القيم السلوكية التي تدفع الزبائن إلى التصرف بشكل معين أو غيره، فردود أفعال الزبائن ومواقفهم تجاه المزيج التسويقي تحدد مدى قبولهم الخدمة، لذلك فإن خصائص الزبائن المحتملين، مدى قدرتهم الشرائية، معرفة توقعاتهم لمستويات الأسعار، رغباتهم وأذواقهم تعتبر من الأمور المهمة التي ينبغي على متخذ قرار التسعير أخذها بالاعتبار عند اتخاذ قرار تحديد السعر.

¹ راجع: علي الجياشي، التسعير مدخل تسويقي، مكتبة الراتب العلمية، عمان، 2002، ص 30، 31 ومحمد إبراهيم عبيدات، أساسيات التسعير في التسويق المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 42 وجعفر القواس، محاسبة التكاليف وتسعير المنتجات، شركة رتاج للحلول الإدارية، رام الله، 2014، ص 25 وأيضاً

الفصل الثالث: استخدام التكلفة المستهدفة كأساس للتحكم في تسعير الخدمات الصحية

ثانياً. تحديد سعر الخدمات الصحية: في هذه المرحلة تقوم المؤسسة بتقدير الطلب، تقدير التكاليف والايادات، ثم تحليل العلاقة بين التكلفة المبيعات والربح بعد ذلك دراسة وتقييم تكاليف وأسعار المنافسين، لاختيار سياسة التسعير المناسبة وتحديد سعر الخدمة الصحية، وهذا ما سنوضحه في النقاط التالية:¹

1. **تحديد الطلب:** إن السعر الذي تحدده المؤسسة لخدمتها له أثر في مستوى الطلب على هذه الخدمة، فالتغيير في الأسعار يؤدي إلى تغيير الكميات المطلوبة في الأوضاع الطبيعية، لذا فالعلاقة بين السعر والطلب عكسية، بمعنى أن انخفاض السعر يؤدي إلى زيادة الطلب بينما زيادة السعر يؤدي إلى انخفاض الطلب مع ثبات العوامل الأخرى المتعلقة بالزبون، كالقدرة الشرائية، رغبات وأذواق الزبائن وكذلك ثبات العوامل الأخرى المتعلقة ببنية المزيج التسويقي (الخدمة والترويج والتوزيع).

إن تحليل الطلب كخطوة من خطوات التسعير لا بد وأن يشمل تحليل مرونة الطلب، والتي تتعلق بمدى التغيير النسبي في الكمية المطلوبة مقارنة بالتغيير النسبي في السعر، ويمكن التعبير عنها رياضياً بالمعادلة التالية:

مرونة الطلب = التغيير النسبي في الكمية المطلوبة ÷ التغيير النسبي في السعر

حيث التغيير النسبي في الكمية المطلوبة = $(ك - 1ك) ÷ ك × 100\%$

ك: الكمية المطلوبة عند سعر معين (سعر أصلي)

ك₁: الكمية المطلوبة بعد تغيير السعر (سعر جديد)

والتغيير النسبي في السعر = $(س - 1س) ÷ س × 100\%$

س: السعر الأصلي

س₁: السعر الجديد

والسؤال الذي يطرح متى يمكن اعتبار الطلب مرناً؟

والإجابة على هذا السؤال تكون: إن هذا يتوقف على نسبة التغيير في الكمية المطلوبة مقارنة بنسبة التغيير في السعر

وهنا يمكن أن نجد على الأقل ثلاثة مستويات من مرونة الطلب:

- طلب مرن عندما تزيد مرونة الطلب المحسوبة عن الواحد؛

- طلب محايد عندما تكون مرونة الطلب المحسوبة تساوي واحد؛

- طلب غير مرن عندما تقل مرونة الطلب عن الواحد.

2. **تقدير التكاليف والايادات:** حيث أن

¹ راجع: جعفر القواس، مرجع سابق، ص 25، 27 وفراس رفعت سرور قطيشات، مرجع سابق، ص 149 ومحمد سامي راضي، مرجع سابق، ص 123-135 ومحمد إبراهيم

عبيدات، استراتيجية التسويق مدخل سلوكي، دار وائل للنشر، عمان، 2003، ص 167 وفريد توفيق نصيرات، مرجع سابق، ص 166-168 أيضاً:

https://uomustansiriyah.edu.iq/media/lectures/9/9_2018_03_06:07_55_41_PM.doc

23:17 2019/03/25

تقدير التكاليف: يمكن النظر إلى التكاليف على أنها القاعدة التي لا يستطيع القائمون على النشاط التسويقي تسعير منتجاتهم بأقل منها على المدى الطويل، بينما يمكن اعتبار الطلب هو الحد الأعلى الذي لا يستطيعون تجاوزه، أيضا يمكن التمييز بين نوعين من التكاليف التي تتكبدتها المؤسسة أثناء عملها لتوفير السلع والخدمات، وهذه التكاليف ثابتة ومتغيرة حيث أن:

- **التكاليف الثابتة الكلية:** هي التي لا تتغير في مجموعها الحاصل بتغير عدد الوحدات المنتجة أو المبيعة ومن أمثلتها إيجار المحل، وهذه التكاليف ليست ثابتة ثباتا مطلقا بمعنى أنها غير قابلة للزيادة أو النقصان.
- **التكاليف المتغيرة الكلية:** تشير مجموع التكاليف المتغيرة والمتعلقة مباشرة بإنتاج أو بيع السلع، ويشمل هذا النوع من التكاليف تلك المتعلقة بالمواد الأولية، أجور العمال، أجور النقل ويفترض أن تكون هذه التكاليف صفرا عندما لا يكون هناك إنتاجا على الإطلاق، ويشتمل من التكاليف المتغيرة الكلية متوسط التكاليف المتغيرة وهو نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف المتغيرة.
- **مجموع التكاليف:** وهو عبارة عن مجموع التكاليف الثابتة والمتغيرة للوحدات المنتجة أو المبيعة، فكلما زادت هذه الوحدات كلما زادت هذه التكاليف، نتيجة لزيادة مجموع التكاليف المتغيرة نتيجة الزيادة في استخدام المواد الأولية والأيدي العاملة لإنتاج المواد الإضافية.
- **متوسط التكاليف الكلية:** وينتج ذلك من قسمة التكاليف الكلية على عدد الوحدات المنتجة أو المبيعة، وتنخفض هذه التكاليف كلما زادت عدد الوحدات المنتجة أو المبيعة، نتيجة لانخفاض نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة.
- **التكلفة الحدية:** وهي التكلفة التي تتكبدتها المؤسسة نتيجة إنتاج وحد واحدة إضافية، أي التكاليف التي تتحملها المؤسسة لإنتاج الوحدة، حيث أن:

$$\text{التكلفة الحدية} = \frac{\text{التغير في التكلفة الكلية}}{\text{التغير في الكمية المطلوبة}}$$

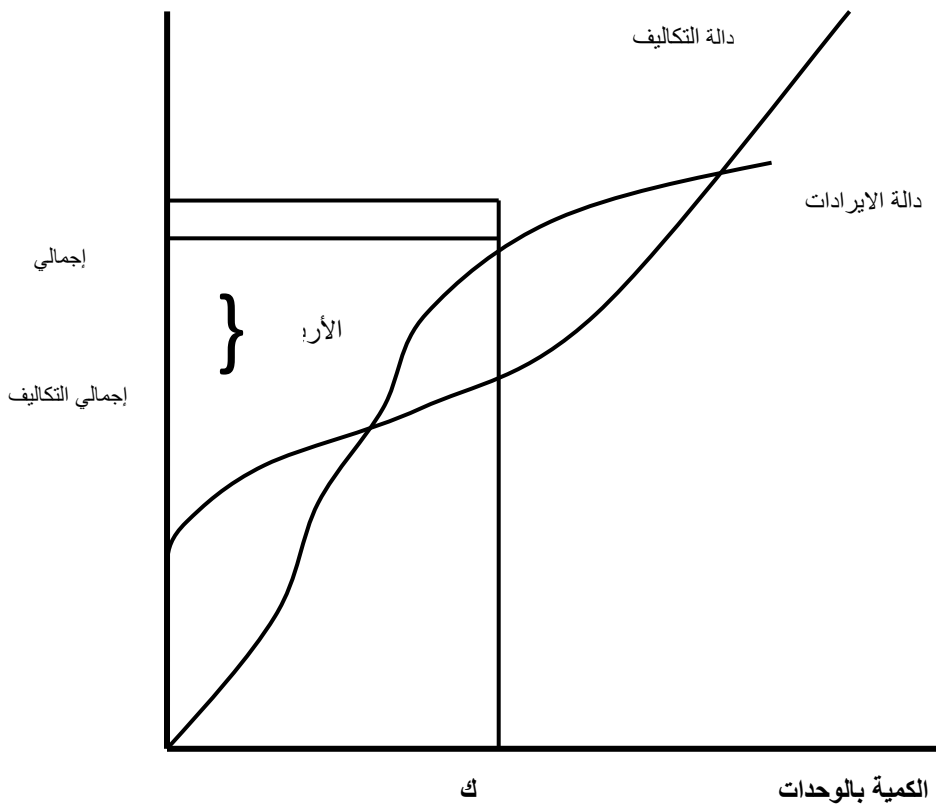
تقدير الإيرادات: يقصد بالإيراد الكلي مجموع ما يرد إلى المؤسسة من مبالغ نتيجة المبيعات وغيرها، وتختلف الإيرادات عن الأرباح بأن جزءا من الإيرادات يأتي لتغطية التكاليف، وما يزيد عن التكاليف يكون أرباحا، أما الإيراد الحدي فيقصد به التغير في الإيراد الكلي نتيجة بيع وحد واحدة إضافية، وفي حال تساوي السعر لجميع الوحدات المبيعة فإن هذا يعني أن الإيراد الحدي يتساوى مع متوسط الإيراد، وهو مجموع الإيراد الناتج عن عمليات البيع مقسوما على عدد الوحدات المبيعة، ولكن الذي يحدث في الحياة العملية أن المؤسسات قد تعمل على تخفيض أسعارها لتمكن من بيع كميات إضافية وبالتالي ينخفض الإيراد الحدي حتى يتساوى مع الكلفة الحدية بحيث تصل الأرباح إلى الصفر، وإذا استمرت المؤسسة في تخفيض السعر فإنها ستحقق خسائر.

3. تحليل العلاقة بين التكلفة والمبيعات والربح: من أجل بقاء المؤسسة واستمرارها في أعمالها فإنها تحاول وضع السعر الذي يغطي جميع التكاليف على أقل تقدير، فالسعر يتأثر بالتكلفة وهو يؤثر على حجم المبيعات وفي هامش

الفصل الثالث: استخدام التكلفة المستهدفة كأساس للتحكم في تسعير الخدمات الصحية

الربح المحقق للوحدة والتي سوف ينعكس أثره على الإيراد الكلي للمؤسسة من بيع الخدمة بهذا السعر، وعليه فإن دراسة العلاقة بين العناصر الثلاثة لها صلة وثيقة بعملية التسعير وتحديد السعر النهائي. وهناك أسلوبان يمكن استخدامهما لتحديد وتقييم العلاقة بين الطلب والتكلفة والربح هما: أسلوب التحليل الحدي: هو أسلوب يعتمد على تعظيم الأرباح عندما تتساوى الإيرادات الحدية (الزيادة في الإيرادات نتيجة بيع وحدة خدمية واحدة) مع التكاليف الحدية (الزيادة في مجموع التكاليف نتيجة لزيادة حجم إنتاج وحدة خدمية واحدة)، وفق الأسلوب الاقتصادي في التسعير من خلال أسلوب التحليل الحدي تتمكن من فهم وتقييم العلاقة بين الطلب والتكلفة والربح وبالتالي تحديد السعر، وعندما يتساوى معدل التغير في حالي الإيراد والتكاليف تكون هذه الدوال متوازية ويحدث هذا عندما تتقاطع دالة الإيراد الحدي مع دالة التكاليف الحدية ويحدث ذلك عند النقطة (ك) ، والشكل الموالي يوضح ذلك:

شكل رقم (11): دوال الإيرادات والتكاليف



Reference :https://uomustansiriyah.edu.iq/media/lectures/9/9_2018_03_06!07_55_41_PM.doc
23:17 2019/03/25

من الشكل (11) نلاحظ أن للدالة الحدية نفس معدل التغير عندما تتساوى الإيرادات الحدية مع التكاليف الحدية يكون التغير (أي الميل) في كل من الإيرادات والتكاليف وهذه الدوال صفر، حيث نجد أن دالة الإيرادات تبدأ من نقطة

الأصل (صفر) وتزايد بمعدل متزايد ثم تتناقص بسبب ضرورة تخفيض سعر بيع الوحدة من المنتج لزيادة عدد الوحدات المباعة، فكلما نقص السعر نقص معدل التغير في إجمالي الإيرادات.

وعلى الجانب الآخر بالنسبة للتكاليف فإنها عند تناقص التكاليف الثابتة والمتغيرة وضمن المدى الملائم يتناقص متوسط تكلفة الوحدة نظرا لسلوك التكاليف الثابتة لذلك تبدأ الدالة من نقطة الأصل بالتكاليف الثابتة، ثابتة ضمن مدى معين تتناقص كلما زاد حجم الإنتاج، لكن بعد تغيير المدى الملائم الى مدى ملائم آخر يرتفع متوسط التكلفة لارتفاع بعض التكاليف مثل تكلفة الاندثار والاشراف، زيادة حجم الوحدات التالفة وأجور الأعمال الإضافية، لذلك ترتفع دالة التكاليف الى أعلى وتلتقي مع دالة الإيرادات وهذا الالتقاء يشير الى نقطة تعادل أخرى، حيث أن الأولى هي عندما تقاطعت دالتا الإيراد والتكاليف من يسار الشكل البياني ويجبران بعدها الشركة في تخفيض الأرباح، والثاني الى يمين الرسم البياني عندما تكون المؤسسة قد فقدت كل الأرباح التي حققتها بعد نقطة التعادل الأولى، ويرى الاقتصاديون أن تعظيم الأرباح يحدث في منطقة بين نقطتي التعادل، وذلك عندما يتساوى معدل تغير دالتي التكاليف والإيرادات لأنهما تكونان متساويتان في مستوى الزيادة لكل من الإيرادات والتكاليف والى اليمين من النقطة تصبح الزيادة في الإيرادات أقل من الزيادة في التكاليف وعليه فإنه ليس من مصلحة المؤسسة الدخول في هكذا مجال من النشاط.

أسلوب تحليل التعادل: تساعد بيانات التكاليف في تحليل العلاقة بين التكاليف وحجم النشاط والأرباح بغرض تخطيط الانتاج والأرباح في الفترة القصيرة حيث:

يستند تحليل التعادل على ضرورة التفرقة بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة للمؤسسة ومن ثم تحديد هامش الربح أو هامش المساهمة وهو الفرق بين إيراد المبيعات والتكاليف المتغيرة.

يهدف تحليل التعادل إلى التعرف على حجم الانتاج والمبيعات الذي تتساوى عنده التكاليف الكلية مع الإيراد الكلي للمؤسسة، وكما هو معروف في أدبيات المحاسبة فإن تحليل التعادل يستند إلى عدة افتراضات أساسية هي:

- 1- أن التقلبات في حجم الانتاج عادة تكون في حدود مدى إنتاجي معين في الفترة القصيرة (المدى الانتاجي الملائم)؛
- 2- أن التكاليف الثابتة تظل في مجموعها مهما حدث من تقلبات في حدود المدى الانتاجي الملائم.
- 3- أن متوسط التكلفة المتغيرة للوحدة يظل ثابت مهما حدث من تقلبات في حجم الانتاج في حدود المدى الانتاجي الملائم.

4- ثبات أسعار بيع المنتجات بغض النظر عن التقلبات في حجم المبيعات؛

5- أن يقتصر الانتاج والبيع على منتج أو خدمة نمطية واحدة، أو أن يكون الإنتاج والمبيعات في تشكيلة ذات نسبة ثابتة من المنتجات أو الخدمات ولا تختلف النسبة المحددة بين المنتجات أو الخدمات المختلفة لأي سبب من الأسباب.

6- أن تكون التقلبات في المخزون في حدها الأدنى أو طفيفة، أي أن الوحدات التي يتم إنتاجها تعادل الوحدات المباعة. وفي ظل هذه الافتراضات فإنه يتم الوصول إلى وحدات وقيمة نقطة التعادل باستخدام المعادلات التالية:

$$\text{كمية المبيعات اللازمة لتحقيق نقطة التعادل} = \frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{الربح الحدي للوحدة}}$$

الفصل الثالث: استخدام التكلفة المستهدفة كأساس للتحكم في تسعير الخدمات الصحية

حيث أن:

الربح الحدي للوحدة (هامش ربح الوحدة) = سعر بيع الوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة
 قيمة المبيعات اللازمة لتحقيق نقطة التعادل = التكاليف الثابتة ÷ نسبة الربح الحدي

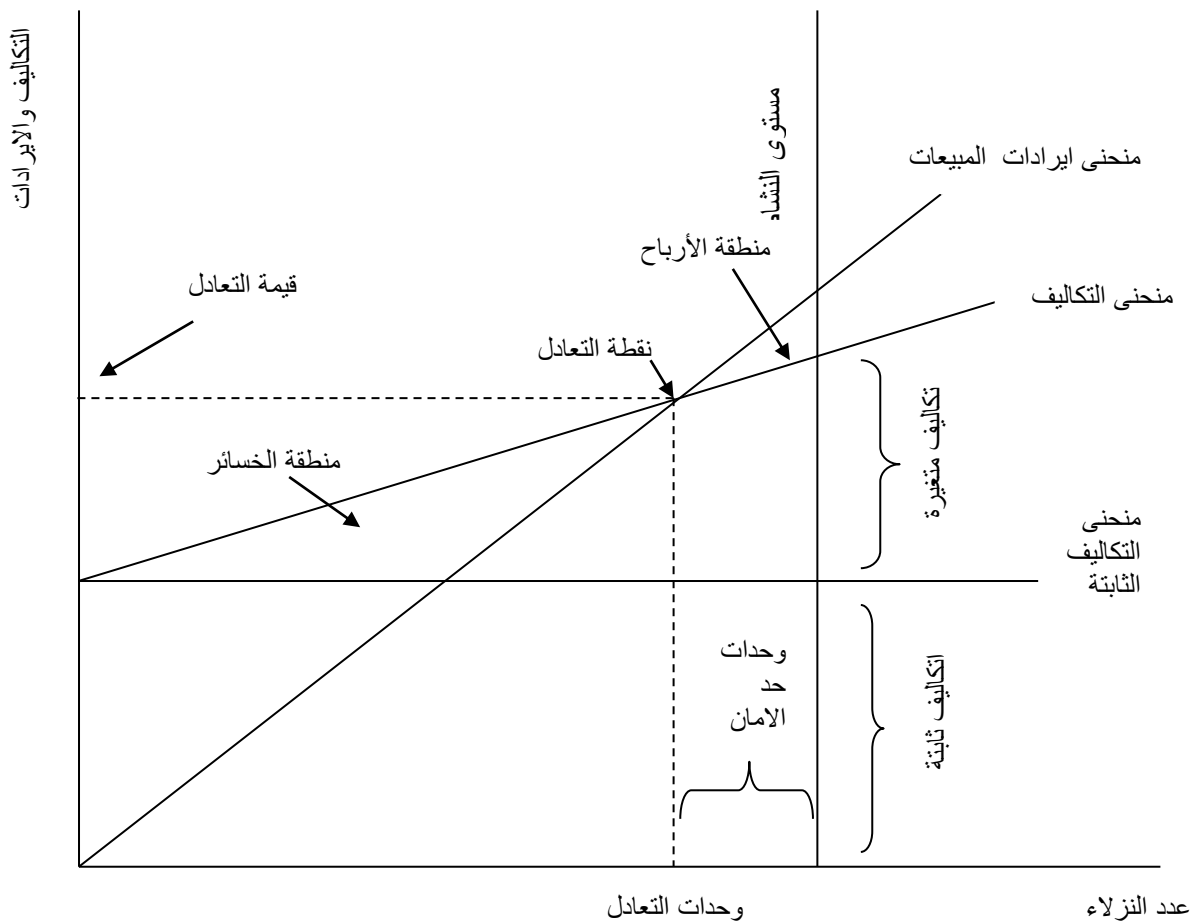
حيث أن:

نسبة الربح الحدي = (سعر بيع الوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة) ÷ سعر بيع الوحدة أو

نسبة الربح الحدي = التكاليف المتغيرة للوحدة ÷ سعر بيع الوحدة

يمكن التعبير عن نقطة التعادل بيانياً كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (12): خريطة التعادل



المصدر: محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدر الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 126.

من الشكل (12) نلاحظ أن:

- منحنى التكاليف المتغيرة يبدأ مباشرة من نقطة التقاء منحنى التكلفة الثابتة بالمحور الرأسي، على اعتبار أن التكاليف المتغيرة تبدأ من نقطة أعلى من الصفر، مشيرة إلى تحمل المؤسسة التكاليف الثابتة.

الفصل الثالث: استخدام التكلفة المستهدفة كأساس للتحكم في تسعير الخدمات الصحية

- منحني التكاليف الثابتة يأخذ خط مستقيم، على اعتبار أن حجم التكاليف الثابتة لا يتغير تحت أي مستوى من مستويات نشاط المؤسسة.
 - منحني إيرادات المبيعات يبدأ من الصفر، على اعتبار أن الإيرادات تكون صفرا عندما يكون مستوى النشاط صفرا.
 - نقطة التعادل هي النقطة التي يتلاقى عندها منحني إيرادات المبيعات مع منحني التكاليف الكلية (الثابتة والمتغيرة).
 - المنطقة التي قبل نقطة التعادل تمثل منطقة الخسائر، والمنطقة التي بعد نقطة التعادل تمثل منطقة الأرباح.
 - إذا ما أسقطنا خطا مستقيما من نقطة التعادل على المحور الأفقي محور عدد المرضى فإن الخط يتلاقى مع محور عدد المرضى في نقطة تمثل وحدات التعادل، أي عدد المرضى الذين لا تحقق المؤسسة أرباحا ولا خسائر.
 - إذا ما أسقطنا خطا مستقيما من نقطة التعادل على المحور الرأسي الإيرادات والتكاليف فإنه يظهر قيمة المبيعات عند نقطة التعادل.
4. **دراسة وتقييم تكاليف وأسعار المنافسين:** في كثير من الحالات تجد المؤسسة نفسها في وضع أكثر لمعرفة أسعار منافسيها، وتسعى إلى معرفة تكاليفهم، حيث تعتبر عملية التقصي على أسعار وتكلفة المنافسين دأمة البحث وخطوة مهمة جدا كونها مؤشرا للسوق واتجاهات الشراء بالأسعار الجارية، لمنح المؤسسة القدرة على تحديد أسعارها حسب المنافسة التي تواجهها بسرعة، إضافة الى إمكانية قياس ردود أفعال المنافسين.
5. **اختيار سياسة التسعير:** يقصد بها مجموعة القواعد والمبادئ التي يلتزم بها المخططون والمنفذون في كل مرحلة من مراحل العمل، فهي مجموعة الإجراءات المصممة للتأثير على السعر، وعند تحديد السياسة السعرية يجب مراعاة العوامل التالية:
- القدرة على التعامل مع الخدمات الجديدة؛
 - مراعاة الظروف التنافسية؛
 - التقيد بالتعليمات الحكومية وخاصة ما يتعلق منها بالتسعير؛
 - أخذ الظروف الاقتصادية بعين الاعتبار؛
 - تنفيذ أهداف التسعير؛
 - القدرة على مساعدة رجال التسويق لمواجهة وحل المشاكل العملية المتعلقة بتحديد الأسعار.
6. **تحديد السعر وتعديل استراتيجية التسعير:** بعد تحديد استراتيجيات وسياسات التسعير في ضوء أهداف المؤسسة وردود فعل المنافسين، فإن إدارة التسويق يجب عليها أن تقرر الطريقة التي سوف تتبعها في تحديد الأسعار لخدماتها، وطريقة التسعير هي عبارة عن الإجراءات التي يتم إتباعها لتحديد الأسعار على أساس قاعدة معروفة
7. **الأخطاء الشائعة عند ممارسة التسعير:** ترتكب بعض المؤسسات الصحية أخطاء عند تسعير خدماتها مما يؤثر سلبا على أهداف التسعير وأهداف المؤسسة المتمثلة في الاستقرار والنمو في بيئة تنافسية، ومن هذه الأخطاء:

الفصل الثالث: استخدام التكلفة المستهدفة كأساس للتحكم في تسعير الخدمات الصحية

- استنساخ أسعار المؤسسات الأخرى العاملة في المنطقة، دون الأخذ في الاعتبار حقيقة اختلاف تكلفة انتاج الخدمة بين المؤسسات المستنسخ عنها المؤسسة المعنية، اختلاف طريقة حساب التكلفة لاختلاف الاجراءات المحاسبية والمالية بين المؤسسات، إضافة إلى الاختلاف في الحجم والامكانيات.
- رغم أهمية تنافسية الأسعار بين المؤسسات إلا أن عملية التسعير يجب أن تمارس بحذر بين المؤسسات صغيرة الحجم، لأن تبنيتها لأسعار أقل من أسعار المنافسين يشكل خطرا حقيقيا على استمرارها وقدرتها على النمو.
- التسعير غير المعقول سواء ارتفاعا أو انخفاضاً يمكن أن يشكل خطرا حقيقيا على استمرارية عملها، فلا بد للسعر أن يكون معقولا ينسجم مع الأسعار الدارجة أو المتعارف عليها في منطقة الخدمة، فالأسعار العالية تحرم الكثير من المرضى الاستفادة من الخدمة، والأسعار المتدنية قد تؤثر سلبا على الجودة المدركة من قبل مستعملي الخدمة.
- عدم التركيز على تميز الخدمة، لا بد للمؤسسة التركيز على ما يميز خدماتها عن الآخرين بعيدا عن سعر الخدمة، فالإقبال على خدمات المؤسسة واستعمالها يعتمد على عوامل كثيرة لا علاقة لها بالسعر، مثل جودة الخدمة، الموقع المتميز، خبرات الأطباء، جودة الخدمات المقدمة الخبرة السابقة للمتعاملين معه، جودة الخدمات الفندقية، التصميم الداخلي للأنشطة والخدمات والديكور الداخلي وغيرها من المزايا المميزة لخدمات المؤسسة.
- لا بد من الانتباه إلى الخدمات والأنشطة التي تشكل خسارة صافية للمؤسسة، فالمؤسسات قليلة الامكانيات وصغيرة الحجم قد لا تستطيع الاستمرار في تقديم بعض الخدمات بخسارة، لعدم امكانية التدعيم المالي لها من الخدمات الراجعة بسبب صغر حجم الطلب على الخدمات عموما، ولا بد في هذه الحالة من تحديد أسعار الخدمات الخاسرة فوق تكلفة الوحدة الواحدة من الخدمة.

الفرع الثالث: الأسس المعتمدة للتحكم في تسعير الخدمات الصحية

- بشكل عام تعتمد المؤسسات لتحديد أسعار سلعتها وخدماتها على العديد من الأسس منها:¹
1. **التكاليف:** تشكل التكاليف العنصر الأساسي في تحديد الأسعار لأن السعر يجب أن يغطي هذه التكاليف مع إضافة الربح، وكلما ارتفعت التكاليف تؤثر بشكل مباشر بارتفاع الأسعار، وكلما انخفضت هذه التكاليف مالت الأسعار إلى الانخفاض، وتزداد التكاليف في المؤسسات الصحية عندما تقوم بتقديم خدمات صحية ذات جودة عالية ومميزة.
 2. **حجم الطلب والقوة الشرائية:** يتأثر حجم الطلب بشكل مباشر بالقوة الشرائية، فكلما كانت القوة الشرائية مرتفعة زاد حجم الطلب، فعندما يزداد الطلب على الخدمات الصحية فإن الأسعار ترتفع.
 3. **أسعار المنافسين:** إن المؤسسات التي تعمل في سوق تنافسية شديدة، تكون أسعار الخدمات متقاربة وبشكل عام تستخدم أسعار مناسبة لكسب الزبائن والمحافظة على حصتها السوقية.
 4. **التسعير للمنتجات الصحية:** تستطيع المؤسسات الصحية أن تحدد أسعارا مختلفة لمنتجاتها استنادا إلى:

¹ ردينة عثمان، مرجع سابق، ص 168، 169.

الفصل الثالث: استخدام التكلفة المستهدفة كأساس للتحكم في تسعير الخدمات الصحية

- مستوى تميز الخدمات وانفراد المؤسسة بتقديمها للسوق أو انفراد عدد قليل جدا من المؤسسات بتقديمها بمستوى عال من الجودة مثل (عمليات التجميل، أطفال الأنابيب، زراعة القلب...) ففي هذه الحالة تقوم المؤسسة بتحديد أسعار مرتفعة.

- عندما يكون عرض الخدمات الصحية أقل من الطلب عليها، إضافة إلى ضرورة هذه الخدمات لاستمرار الزبون على قيد الحياة، فيكون على استعداد لدفع سعر أعلى للحصول عليها.

- شهرة المؤسسة الصحية ومستوى الثقة، يعمل على زيادة الطلب على خدماتها، وبالتالي استخدام سياسة سعرية مرتفعة.

تأثير خصائص الخدمات على تسعيرها: إن السمات الأساسية للخدمات قد تؤثر على تحديد السعر في أسواق الخدمات، إن مدى تأثير هذه السمات يختلف حسب نوع الخدمة وظروف السوق المستهدفة، بالإضافة إلى الاعتبارات التقليدية الأخرى المؤثرة على السعر كالمنافسة والتكاليف والطلب، ويمكن تصنيف تأثير سمات الخدمات على السعر على النحو الآتي:¹

- الخدمات " هلامية": في الواقع إن الخدمات غير قابلة للتخزين، ولذلك فإن التذبذب في الطلب ليس من السهل تلبيته من خلال استخدام المخزون، وهذه لها مضامين سعرية، فالعروض السعرية الخاصة وتخفيض الأسعار قد تستخدم للتأثير على القدرة الاحتياطية للخدمة، وقد تستخدم بعض طرق التسعير لمواجهة ظروف الطلب في خدمات كخدمات النقل والسفر، فقد يقدم أحيانا في فترة معينة تخفيضات في الأسعار أو عرض حزمة خدمات بسعر معين، إن استخدام مثل هذه الطرق بصفة مستمرة قد تؤدي إلى زيادة اهتمام الزبون بها إلا أنها من جهة أخرى قد تجعل المشتريين يؤجلون قراراتهم الشرائية لبعض الخدمات حتى موعد التخفيضات عليها، لذلك بعض البائعين مثل هذه الخدمات قد يقدمون عروضهم المخفضة الأسعار لأولئك الذين فقط ييكررون في طلباتهم، إن بعض الزبائن قد يكونون قادرين على تأجيل قراراتهم الشرائية للحصول على العديد من الخدمات، وفي المقابل فإن البعض منهم قادر أيضا على إنجاز مثل الخدمات بالاعتماد على أنفسهم، مثل هذه الظروف قد تؤدي إلى زيادة حدة المنافسة بين مقدمي الخدمات، كما أن ذلك قد يشجع على زيادة درجة الاستقرار للأسعار في أسواق معينة في الأجل القريب .

- صفة اللاملموسية للخدمات لها العديد من التطبيقات التسعيرية، فالمستخدمون للخدمة لأول مرة قد يجدون صعوبة كبيرة في فهم وإدراك ما يحصلون عليه مقابل ما يدفعونه من نقود، ولكن هذا قد يتأثر بالمحتوى المادي لمنتج الخدمة المقدمة، فكلما زاد المحتوى المادي زادت إمكانية تحديد السعر على أساس التكلفة وزادت إمكانية وضع أسعار موحدة (معيارية)، إلا أنه كلما قل المحتوى المادي زاد الاعتماد على قبول المستهلك في التسعير وضعفت إمكانية وضع أسعار موحدة، واللاملموسية للخدمات تعني أيضا أن الخدمة المقدمة قد تكون أكثر سهولة في إمكانية تنويعها

¹ هاني حامد مد الضمور، تسويق الخدمات، دار وائل للنشر، ط4، عمان، 2008، ص ص 280، 281.

من المنتج المادي الملموس، وبالتالي مستوى الخدمة ونوعية الخدمة وكمية الخدمة يمكن تعديلها حسب طلبات الزبائن، وفي النهاية قد يخضع السعر لعملية التفاوض بين المشتري والبائع.

- عندما تكون الخدمات متجانسة (كخدمات غسيل السيارات الآلي وغسيل الملابس) فغالبا ما تكون الأسعار أكثر تنافسية، ومن جهة أخرى فإن النقابات المهنية والاتحادات التجارية قد لا تشجع تخفيضات السعر، وبالتالي قد تحدد قائمة بالأسعار التي يجب على الأعضاء الالتزام بها، وكلما كانت الخدمات أكثر ندرة زادت حرية البائع في تنويع الأسعار إلى المدى الذي يكون المشتري في السوق قادرا على تحمل الدفع، وفي مثل هذه الحالات قد يستخدم السعر كمؤشر للجودة وشهرة الفرد والمؤسسة التي تقدم الخدمة.
- إن خاصية التلازم للخدمات، أي عدم الانفصال بين الخدمة ومقدمها قد تفرض محددات جغرافية أو محددات زمنية على الأسواق التي يمكن خدمتها، وبالمقابل فإن المشتريين قد يبحثون للحصول على الخدمات في منطقة جغرافية معينة أو في وقت معين، إن درجة المنافسة داخل هذه المحددات ستؤثر على الأسعار التي تتقاضاها مؤسسات الخدمات.

المطلب الثالث: تأثير المدى الزمني على قرارات التسعير

يتغير قرار التسعير حسب المدى الزمني المرتبط به وحسب طبيعة متخذ القرار، كما يعتبر من أهم القرارات التي تتخذها المؤسسة مهما كان نوعها ولا يعتبر القرار تسويقيا أو تمواليا، بل يمتد لكل نواحي أنشطة المؤسسة بما يؤثر على قدرتها على البقاء والاستمرار والمنافسة على المدى الطويل.

الفرع الأول: متطلبات اتخاذ قرارات التسعير

تتعلق معظم قرارات التسعير إما بالزمن القصير أو بالزمن الطويل، ولقرارات الزمن القصير مدى زمني أقصر من سنة واحدة وتسجل قرارات مثل تسعير الأوامر الخاصة التي تتم لمرة واحدة دون أي تأثير على المدى الزمني الطويل، أما القرارات طويلة الأجل فمداهما الزمني أطول من سنة واحدة وتشمل تسعير المنتج في السوق الرئيسي حيث يوجد أساس للسعر ويتأثر قرار التسعير في الزمن الطويل بعاملين هما:

- التكاليف الغير مناسبة لقرارات التسعير قصيرة الأجل مثل التكاليف الثابتة التي لا يمكن أن تتغير وغالبا ما تكون ملائمة للزمن الطويل.

- هوامش الربح في قرارات تسعير المدى الطويل والتي يجب أن تحقق عائدا مناسباً على الاستثمار.¹

أولاً: قرارات التسعير في الأجل القصير: يقصد بالأجل القصير الفترة الزمنية التي لا تتعدى حدود ستة أشهر، أو أن يكون قرار التسعير خاصا بطليبة أوامر تشغيل محددة يتم تنفيذها في فترة لا تتعدى سنة، ولذلك فإنه عادة تظهر الحاجة إلى مثل هذه النوعية من القرارات عند حصول المؤسسة على عرض، أو عند الرغبة في دخول مناقصة خلال الفترة القادمة، حيث يفضل اتباع الخطوات التالية:²

¹ ثناء علي القباني، مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 377.

² محمد محمود يوسف، مرجع سابق، ص 540-544.

الفصل الثالث: استخدام التكلفة المستهدفة كأساس للتحكم في تسعير الخدمات الصحية

- تحديد تكاليف الوظائف التي تتأثر بموضوع التسعير، وفي هذا المجال نجد أن تكاليف الوظيفة الصناعية فقط هي التي تتأثر بقرار التسعير، ومن ثم فهي تمثل التكاليف الملائمة لموضوع القرار.
- تحديد التكاليف المباشرة للوظائف التي تدخل في التحليل؛
- تحديد التكاليف غير المباشرة المتوقعة لكل وظيفة من الوظائف التي تؤثر في قرار التسعير، ويقتصر التحليل هنا على التكاليف غير المباشرة المتوقع استيعابها؛
- يتم تجميع التكاليف الناتجة من كل من المرحلة الثانية والثالثة.

يتضح مما سبق أن قرار التسعير في الأجل القصير يمكن تحديده استنادا على طريقة التكلفة المتغيرة حيث إنه لا يتطلب الأمر تغطية كل التكاليف (تغطية التكاليف الكلية) في الأجل القصير، ولا يعني تحقيق خسارة، بل إنه يساهم في تغطية جزء من التكاليف الثابتة وإن لم يكن يغطيها بالكامل، ولكن في المدى البعيد لا يصلح الاستناد إلى هذه الطريقة لنجاح المؤسسة واستمرارها يتطلب الأمر أن تكون قادرة على تغطية كل التكاليف مع تحقيق أرباح جيدة.

ثانياً: قرارات التسعير طويلة الأجل: قد يكون الأجل البعيد هو المجال الزمني المناسب لقرارات التسعير، فعلى سبيل المثال مؤسسات صناعة وتجميع السيارات عادة ما تغير الموديل للسيارة كل فترة زمنية تتراوح ما بين ثلاث إلى خمس سنوات، ومن ثم فإن السعر الأساسي للسيارة (المنتج) في أول سنة يؤثر بشكل كبير على مستوى السعر والدخل خلال فترة إنتاج وبيع هذا المنتج، فإنتاج سيارة وتحديد سعر البيع قد يترتب عليه منذ بداية طرحها في السوق انخفاض حجم الطلب عليها لارتفاع السعر، مما يؤثر على مستوى الانتاجية والأرباح ليس فقط في السنة الأولى، بل في السنوات الخمس جميعها، ولذلك قد يكون من المفضل للمؤسسة أن تحفض السعر بغرض زيادة الطلب على أن تصمم على الاحتفاظ بالسعر المرتفع.

وقرارات التسعير في الأجل الطويل تتأثر بدرجة كبيرة بمستوى السلع البديلة والمنافسة المتاحة بالسوق، فعند تحديد سعر البيع لوحدة المنتج يجب مراعاة أسعار السلع البديلة وتوقعات إحداث تغيرات بها في الأجل الطويل، كما يجب مراعاة موقف السلع الأخرى المنافسة أو المشابهة فمثلاً يتوقع المشتري للسيارة كبيرة الحجم أن يكون سعرها أعلى من السيارة صغيرة الحجم والعكس صحيح.

وفي الحقيقة فإنه عندما تتدخل قوة المنافسين وتأثيراتها على التسعير للمنتج فإن الامام بمكونات تكلفة هذا المنتج على المدى البعيد تقود إلى قرارات تسعير من شأنها تدعيم الموقف التنافسي بالسوق، ويمكن للإدارة تحقيق واقتراح بعض النماذج والتي يمكن الاستعانة بها في التسعير على أساس إضافة نسبة معينة (كهامش ربح أو قيمة محددة Mark up)، ومن ثم نصل إلى سعر البيع من خلال التكلفة بالإضافة إلى نسبة معينة (30% أو أكثر أو أقل) من سعر البيع، ويفرض أن تكلفة وحدة المنتج 400 (وحدة نقدية) ونسبة الربحية المضاعفة تبلغ 40% فإن السعر يحدد كما يلي:

التكلفة الأساسية 400

نسبة الربحية للتكلفة 160

الفصل الثالث: استخدام التكلفة المستهدفة كأساس للتحكم في تسعير الخدمات الصحية

السعر المتوقع للبيع 560 وحدة نقدية للوحدة

وقد تستخدم العديد من مفاهيم التكلفة طبقاً لطريقة التكلفة المستخدمة كأساس لحساب التكلفة ومن ثم حساب نسبة الربحية للتكلفة.

هذا وقد أوضحت العديد من الدراسات الميدانية أنه في المدى البعيد يفضل أن يتضمن أساس حساب التكلفة كلا من التكاليف المتغيرة والثابتة (طريقة التكاليف الكلية)، وقد يكون مرجح ذلك مجموعة من الأسباب أهمها:

- العمل على تغطية التكاليف الثابتة فلا يتوقع ألا يحدث ذلك على المدى البعيد؛
- البساطة في تحديد التكلفة حيث إن أساس التكلفة الكلية يمثل أساساً مناسباً لمقابلة التكاليف بالمنافع على المدى البعيد؛

- التسعير على أساس التكلفة الكلية للوحدة يخلق نوعاً من الاستقرار للسعر في المدى البعيد عن التسعير على أساس التكلفة المتغيرة؛

- السعر الذي يغطي التكلفة الكلية يحقق نوعاً من العدالة للمؤسسة أمام المنافسين والزبائن.

ويثار تساؤل عند استخدام بيانات التكلفة للوحدة المنتجة حول مدى دقة البيانات المستخدمة، فتكلفة وحدة المنتج تمثل مقياساً لما تم استخدامه أو استهلاكه من الموارد المتاحة بالمؤسسة والتي تم التضحية بها في سبيل إنتاج وتسليم الوحدة للزبون، ويصبح من الضروري توفر دقة عالية في معلومات التكلفة والتي تستخدم كأساس للتسعير، وفي حقيقة الأمر هناك احتمالين أساسيين في حالة عدم الدقة الكافية في معلومات التكلفة، ويوضح الشكل (13) حالتين من حالات عدم دقة بيانات التكلفة، وهاتين الحالتين هما:

شكل رقم (13): الحالات المختلفة للإفصاح عن تكلفة وحدة المنتج

الموارد المستخدمة لإنتاج وحدة المنتج			
مرتفع	منخفض		
تكلفة أقل من الحقيقية لوحة المنتج (2) Undercosted	تكلفة دقيقة لوحدة المنتج (1)	منخفض	تكلفة وحدة المنتج التي تم الإفصاح عنها
تكلفة دقيقة لوحدة المنتج (4)	تكلفة مغالى فيها لوحة المنتج (3) Overcosted		

المصدر: محمد محمود يوسف، محاسبة التكاليف (الاتجاهات الحديثة في التكاليف والمحاسبة الإدارية)، بدون دار نشر، القاهرة، بدون سنة نشر، ص550.

تكلفة وحدة المنتج التي تم الإفصاح عنها أقل من التكلفة الحقيقية **Product Under Costing**: وفي هذه الحالة يكون المنتج قد استهلك واستفاد بحجم من الموارد من داخل المؤسسة أعلى من التكلفة التي تم الإفصاح عنها، فقد يستهلك المنتج من المواد والأجور والتكاليف غير المباشرة ما قيمته 35 وحدة نقدية إلا أنه يتم الإفصاح عن تكلفة وحدة المنتج بمبلغ 32 وحدة نقدية فقط أو أقل.

تكلفة وحدة المنتج مغالى فيها Product over costing: تكون وحدة المنتج قد استفادت واستهلكت قدر معين من الموارد إلا أنه تم الإفصاح عن بيانات لتكلفة الوحدة أعلى من القيمة الحقيقية لها، فعلى سبيل المثال إذا بلغت التكلفة الحقيقية لما استفادت به وحدة المنتج من عناصر التكاليف هو 35 وحدة نقدية، إلا أن بيانات التكاليف اوضحت ان تكلفة الوحدة بلغت 39 وحدة نقدية.

ويلاحظ أن المؤسسات التي تظهر بها الحالة الأولى قد توافق على أن تحدد سعر بيع هو في الحقيقة أقل من التكلفة الحقيقية (وليست التكلفة المعلن عنها) مما يحقق خسائر، فقد توافق هذه المؤسسات على البيع بسعر 34 للوحدة (التكلفة المعلن عنها 32 وحدة نقدية في الحالة الأولى) في حين أن التكلفة الحقيقية تبلغ 35 وحدة نقدية مما يحقق خسائر بمقدار جنيه واحد لكل وحدة مباعه، أما النوع الثاني من المؤسسات فإنها تسمح بشكل غير مباشر بدخول منافسين لها في السوق والحصول على شريحة منه، ومرجع ذلك أنها تبيع بسعر أعلى من السعر الذي كان من الممكن ان تبيع به، فنظرا لان التكلفة المعلنة تبلغ 39 وحدة نقدية فقد يؤدي ذلك إلى تحديد السعر بمبلغ 42 وحدة نقدية في حين أن التكلفة الحقيقية هي فقط 35 وحدة نقدية، وقد يدفع ذلك المنافسين لأن يقدموا نفس السلعة بسعر 36 وحدة نقدية أو أقل من 42 وحدة نقدية مما يحقق لهم النجاح في السوق.

وتتعدد الأسباب من وراء تحديد تكلفة وحدة المنتج بقيمة أكبر أو أقل من التكلفة الحقيقية لها، فقد يحدث هذا الموقف لأحد الأسباب التالية:

- تكاليف الوظائف المختلفة والتي تحدث داخل المؤسسة ثم حسابها بشكل يترتب عليه إدخال أو استبعاد البعض من هذه الوظائف بشكل غير سليم، فمثلا إذا كان المنتج جديدا وأهملت المؤسسة إدخال تكلفة وظيفة البحث والتطوير، أو وظيفة التصميم ضمن التكاليف التي استفادها المنتج، فإنه يترتب على ذلك أن يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج بقيمة أقل مما كان يجب أن تتحمل به هذه الوحدة، والعكس صحيح إذا ما تم إدخال تكلفة إحدى الوظائف ضمن تكلفة المنتج، في حين ان هذا المنتج لم يستفد بتلك الوظيفة مما يترتب عليه ارتفاع التكلفة للمنتج عن القيمة الحقيقية لها.

- عدم ملائمة التكاليف التي تدخل في التحليل مع طبيعة المجال الزمني الخاص بقرار التسعير، فيجب أن تقوم الإدارة باختيار الأجل القصير للقرارات الخاصة بالتسعير والتي تعتمد على التكلفة المتغيرة أو المستغلة، أما قرارات التسعير طويلة الاجل (حيث تهدف الإدارة إلى تغطية التكلفة الكلية) فيجب أن تطبق على المدى البعيد، فعندما تقوم

المؤسسة بالتعامل مع الزبائن عليها أن تصنف من يكون منهم كعميل مستمر على المدى البعيد، حيث تعامله معاملة سعرية خاصة عن ذلك الزبون ذي الطبيعة أو الأمر الواحد فقط والذي لا يتكرر إلا في الأجل القصير.

- قد يترتب على حدوث خطأ في حساب وتحديد تكلفة أحد المنتجات داخل المؤسسة أن يحدث خطأ أو أخطاء في تقديرات التكلفة بالمنتجات الأخرى، وتعرف هذه النوعية من الحالات بعملية الإحلال المتداخل Cross-substitution، حيث تخفض تكلفة بعض المنتجات بسبب أن جزءا مما كان يجب أن تتحمل به من تكاليف قد حمل بشكل خطأ على منتجات أخرى ظهرت تكلفتها بمستوى أعلى، ومرجع حدوث هذا النوع من الإحلال المتداخل أحد مصدرين:

أ- الفشل في تتبع بعض بنود التكاليف بشكل مباشر لربطها بوحدات النشاط رغم وجود إمكانية اقتصادية لتحقيق ذلك.

ب- استخدام أساس غير مناسب كمحرك تكلفة Cost Driver لتوزيع بعض بنود التكاليف غير المباشر على وحدات التكلفة.

ومن ثم فإنه للتغلب على مثل هذه المشكلة ينصح بالعمل على زيادة القدرة على تتبع التكاليف غير المباشرة، ثم الاختيار السليم والدقيق لأسس تخصيص وتوزيع التكاليف غير المباشرة على وحدات التكلفة.

هذا ويلاحظ أن قرارات التسعير على المدى البعيد قد يصحبها استراتيجية من قبل المؤسسة بغرض السيطرة على السوق وتحقيق احتكار أو شبه احتكار بالسوق، لذلك شرعت القوانين في بعض الدول بتجريم هذه الأفعال، فالتسعير بغرض السيطرة غير المشروعة على السوق Predatory Pricing من خلال الدخول في السوق بأسعار منخفضة جدا بغرض إخراج المنافسين من السوق، ثم البدء بعد ذلك برفع السعر تدريجيا بعدما يكون الاحتكار شبه اكتمل للمؤسسة، فهذا النوع من الإجراءات ممنوع في العديد من الدول، ولذلك فالمحاكم الأمريكية قد قررت بشكل عام أن الأسعار التي تكون مساوية أو أكبر من متوسط التكلفة المتغيرة (أو الحدية) في الأجل القصير لا تمثل أسعارا بغرض السيطرة، أما الأسعار التي يقل مستواها عن هذا المستوى تعتبر أسعارا تهدف إلى تحقيق السيطرة ويعاقب على نتائجها وما يترتب عليها من ضرر على المنافسين، كما أن التسعير في الأجل الطويل قد يرتبط بمفهوم التكلفة المستهدفة Target Cost والتي تتضمن جميع الإجراءات التي من شأنها تحقيق هدف المؤسسة للاستقرار في السوق على المدى البعيد، وهذا المفهوم عادة تستخدمه المؤسسات اليابانية.¹

ثالثا: الأساليب البديلة للتسعير في المدى الطويل: يلاحظ أن قرارات التسعير في المدى القصير هي استجابة للطلب والوحدة في ظروف المدى القصير، ولكنها لا تمثل أساس العلاقة مع الزبائن في المدى الطويل، فالمشتري عموما يفضل الاستقرار والأسعار المتوقعة على مدى فترة زمنية ممتدة، ويؤدي السعر المستمر إلى تقليل الحاجة إلى تعديل أسعار الموردين

¹ محمد محمود يوسف، مرجع سابق، ص 546-556.

كما أنه يطور التخطيط ويبنى علاقة جيدة بين البائع والمشتري، وللوصول إلى سعر مستقر والحصول على عائد في المدى الطويل، يجب أن تعرف المؤسسة تكاليفها (خلال المدى الطويل) للمنتجات التي توردها للزبائن. وبعد تحديد تكاليف الإنتاج علينا أن نعرف تأثير التكاليف على قرارات التسعير في المدى الطويل، إن نقطة البدء في قرارات التسعير يمكن أن تكون:

- مبنية على السوق.

- مبنية على التكلفة.

وأسلوب بناء الأسعار على أساس السوق يبدأ بالسؤال ومعرفة ما يريده الزبون وما هو سلوك المنافسين تجاه رغبات الزبائن، وبذلك يبدأ أسلوب بناء الأسعار على السوق بالسؤال، عن التكلفة الناتجة من إنتاج المنتج، وبالتالي ما هو السعر الواجب الحصول عليه لتغطية التكاليف وتحقيق العائد المطلوب على الاستثمار.

والمؤسسات المنافسة بالسوق تستخدم أسلوب الأسعار المبنية على السوق، حيث تقوم المؤسسات المنافسة نفس الخدمة للعميل، أما المؤسسات التي تقدم خدمات مختلفة للعميل مثل (صناعة السيارات- استثمارات ادارية- خدمات قانونية) تستخدم التسعير المبني على السوق أو أسلوب التسعير المبني على التكلفة، حيث أن هذه المؤسسات تحدد الأسعار وخصائص الخدمات أو المنتجات على أسس رغبة الزبائن ورد فعل المنافسين، تكلفة الإنتاج والبيع، وبذلك فهذه المؤسسات تأخذ في اعتبارها كلا من السوق والتكلفة.

وقد تنظر بعض المؤسسات إلى التكلفة أولاً ثم تأخذ في اعتبارها الزبائن أو المنافسين (الأسلوب المبني على التكلفة) بينما تبدأ المؤسسات الأخرى من الزبائن والمنافسين ثم تنظر للتكلفة (أسلوب السوق)، ويتفاعل في كلا الأسلوبين ثلاث عوامل هم الزبائن والمنافسون والتكاليف، ولكن مع اختلاف نقطة البدء ويلاحظ أن قوى السوق دائماً هامة بصرف النظر عن أسلوب التسعير المستخدم.¹

رابعاً: قرار التسعير في ظل ظروف الخطر وعدم التأكد: يتوقف قرار التسعير على تكلفة الوحدات المنتجة، في حين أن هناك اختلاف بشأن أساس هذه التكلفة، فقد يقترح البعض التكلفة التاريخية والتي تعبر على الأساس السليم للقياس ومن ثم التسعير، وقد يقترح البعض الآخر التكلفة الاستبدالية لهذا الإنتاج، لكن الهدف الرئيسي للمؤسسة من خلال التسعير وبالاعتماد على معلومات محاسبة التكاليف يتمثل في تحقيق العدالة في التحميل وتحقيق أقصى ربح ممكن، هذا ما دفع الاقتصاديين إلى تحديد السعر اعتماداً على التكلفة الحدية وعلاقتها بالإيراد الحدي لتحديد الحجم الأمثل للإنتاج والذي يحقق توازن وتقابل كل من التكلفة مع العائد الحدي ويحقق أقصى ربحية ممكنة.

الأمر يختلف إذا كان التحليل يتم في ظل ظروف التأكد أو عدم التأكد، فنظرية المنظمة تقترح في ظل ظروف التأكد أنه يمكن تحديد سعر المنتج الذي يحقق أقصى ربحية ممكنة من خلال مقابلة التكلفة الحدية مع العائد الحدي، وقد عمم (Sandmo) سنة 1971 هذا المفهوم في ظل ظروف عدم التأكد التي تواجه متخذ القرار، وهناك العديد من المحاولات

¹ بناء على القباي، مدخل استراتيجي لدراسات مقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية، مرجع سابق، ص 377، 378.

الفصل الثالث: استخدام التكلفة المستهدفة كأساس للتحكم في تسعير الخدمات الصحية

لتحديد سعر المنتج لكنها تعكس وجهة النظر الاقتصادية أكثر من وجهة النظر المحاسبية، ولقد بدأت بعض الدراسات في الفكر المحاسبي تناول بشكل متعمق مدى إمكانية استخدام تكلفة المنتج والتي يخرجها أحد أنظمة محاسبة التكاليف في تحديد أفضل سعر لهذا المنتج.

وتبين من العديد من الدراسات أن المؤسسات تلجأ إلى التسعير على أساس التكلفة الكلية عن المتغيرة، لوجود العديد من المبررات:

- يتطلب تطبيق التحليل الاقتصادي لتحديد السعر (الذي يحقق أقصى ربحية ممكنة) من متخذ القرار القيام بمجهود واضح بشأن تحديد البدائل المتاحة وأفضلها والذي يحقق أفضل ربحية، وعادة لا يتوفر لدى متخذ القرار الوقت الكافي للقيام بهذا التحليل؛

- يصعب على العديد من متخذي القرار تحديد اتجاهات منحنى الطلب في ظل الأسعار المختلفة للسوق؛
- رغم اجماع الاقتصاديين بأن السعر عاملا متحكما إلا أنه في واقع الأمر ما هو إلا أحد العناصر التي تشكل قوى السوق.

وأياضا تلجأ المؤسسات إلى التكلفة التاريخية بدلا من الاستبدالية عند تحديد السعر، للأسباب الرئيسية التالية:

- أنه لا يجب لمستهلك اليوم أن يتحمل التكلفة الاستبدالية لمستهلك الغد؛
 - إذا تمت الاستعانة بقيمة التكلفة الاستبدالية فان عنصر التضخم يدخل في الحساب؛
 - الاستثمار في أي مشروع جديد يمكن قبوله ووضوح جدواه إذا كان قادرا على تحقيق عائد يغطي التكلفة التاريخية، ولا يتطلب الأمر أن يكون المشروع قادرا على تغطية التكلفة الاستبدالية؛
 - كثير من الأصول لن تستبدل بأخرى بل إن بعضها فقط قد يستبدل.
- يمكن أن نستخلص من هذه الدراسة أن معظم الشركات كبيرة الحجم تستخدم التكلفة الكلية على التكلفة المتغيرة وطريقة التكلفة التاريخية على التكلفة الاستبدالية كأساس عند تحديد سعر البيع للمنتج، ويؤخذ على هذه الدراسة أنها لم تقدم المدخل الذي يمكن لمتخذ القرار استخدامه في حالة الاعتماد على التكاليف كأساس للتسعير.¹

الفرع الثاني: توقيت اتخاذ قرارات التسعير

قرارات التسعير تتخذ عند تسعير منتجات جديدة أو تغيير الاهداف الاستراتيجية للمؤسسة، إن استراتيجية التسعير تُعنى بتحديد مستويات الأسعار ومقدار تجاوزها مع أهداف المؤسسة وربحية الخدمات المعروضة في السوق، لذا على الإدارة العليا الاهتمام بقرار التسعير نظرا لنتائجه المباشرة على ربحية المؤسسة وأهدافها، وبما أن تكلفة الخدمة عامل أساسي في اتخاذ قرار التسعير يجب مشاركة دوائر المحاسبة والعمليات في اعداد المعلومات والبيانات اللازمة.² وعموما فان قرارات التسعير تتخذ غالبا في حالتين رئيسيتين هما:

¹ محمد محمود يوسف، مرجع سابق، ص ص 556-561.

² فراس رفعت سرور قطيشات، مرجع سابق، ص 111.

1. **تسعير الخدمات الجديدة:** إن تحديد سعر خدمة صحية جديدة هو من أكثر مشاكل القرارات التسعيرية إثارة وتحدياً، إذ أنها تتخذ غالباً في ضوء معلومات قليلة جداً عن الطلب، التكلفة، المنافسة ومتغيرات أخرى والتي قد تؤثر في فرص النجاح.

وجوهر تسعير خدمة جديدة يتناول احتساب حساسية السعر للطلب، وتكلفة الإنتاج، والمهم في تطوير سعر الوحدات الجديدة هو العلاقة بين الفوائد التي يدركها المريض مقارنة بالتكلفة الكلية التي يتحملها مقارنة بالبدائل المتوفرة لديه، كما يتأثر تسعير الخدمات الجديدة مباشرة بالقبول العام وبسهولة منافستها من قبل الخدمات الأخرى، ومعنى تقبل السوق للخدمة هو المدى الذي يهتم فيه الزبائن بها واعتبارها بديلاً لكثير من الخدمات المتوفرة في السوق، وعملية تحديد سعر خدمة جديدة يأتي محصلة لسلسلة من الخطوات التي يمر بها قرار التسعير والتي من أهمها:

- تحديد أهداف التسعير؛
- تحديد الطلب؛
- تحديد التكلفة والإيراد؛
- تحليل أسعار المنافسين؛
- اختيار سياسة التسعير؛
- تحديد السعر.

ونتيجة التفاعل بين هذه العوامل والأنشطة التي تتضمنها عملية التسعير، وتحليل التكلفة المترتبة على إنتاجها وتقديمها يتم اقرا سعر أساسي، يشق من الاستراتيجية المختارة وينسجم مع الأهداف العامة لمركز تقديم الخدمة.

وعموماً هناك بديلان في تسعير الخدمة الجديدة هما:

- طريقة لتسعير بالقشط (بتحديد سعر عال نسبياً)؛
- وطريقة تسعير التغلغل (بتحديد سعر منخفض نسبياً).

بعد الانتهاء من عملية تسعير الخدمات الصحية تأتي عملية البحث عن منافذ توزيعها لتحقيق أكبر وصول ممكن للخدمة للجمهور المستهدف.¹

2. **تسعير الخدمات الحالية:** قد تضطر المؤسسة لتغيير أسعار الخدمات القائمة لعدة أسباب قد تكون داخلية أو خارجية، وفيما يلي توضيح لبعض من هذه الأسباب:

فالأسباب الداخلية تتمثل في:

- تنشيط الطلب على خدمة معينة تعاني من انخفاض حصتها السوقية؛
- التغيرات في تكلفة الخدمات المقدمة؛
- عدم وجود انسجام بين الخدمات التي تنتمي لنفس المجموعة.

¹ فريد كورتل وآخرون، تسويق الخدمات الصحية، مرجع سابق، ص 179، 180.

أما الأسباب الخارجية فتتمثل في:

- إذا كانت أسعار بعض الخدمات أعلى نسبياً من أسعار الخدمات المماثلة في المؤسسات الأخرى؛
 - عدم ملائمة أسعار الخدمات المقدمة من إمكانيات وحاجات بعض شرائح المجتمع؛
 - اعتقاد الزبائن بأن أسعار الخدمات المقدمة مرتفعة عند مقارنتها بأسعار الخدمات المماثلة في المؤسسات الأخرى؛
 - تعديل الأسعار استجابة لظروف المنافسة؛
 - تعديل الأسعار استجابة للتشريعات والأنظمة والقوانين.
- مما سبق ترى الباحثة أن قرار تسعير خدمات جديدة أو تغيير أسعار خدمات قائمة تكون في ظروف محددة وحسب الحاجة لأسباب داخلية أو خارجية.¹

الفرع الثالث: أهم العلاقات في الخدمات الصحية:

أولاً. العلاقة بين السعر والطلب: إن الطلب على الخدمات الصحية هو محصلة العرض من الخدمات والتغطية التأمينية، وهو ما يعرف بقانون رومر، ومفاده أن العرض يخلق الطلب، حيث أن الطلب على الرعاية الصحية يكبر ويتوسع لمقابلة العرض بغض النظر عن السعر، وعلى ذلك فإن الطلب على الخدمة الصحية لا يقرره سعر الخدمة بل العرض عليها، فقرارات شراء الخدمة الصحية ليست بيد المستهلكين وإنما بيد الأطباء، ولا يملك المستهلك إلا الطاعة.

ومن ناحية أخرى الطلب على الخدمة الصحية هو محصلة التأمين الصحي أو الطرف الثالث الدافع للتكلفة، لتغطيته جزء كبير من تكلفة الخدمة الصحية، وبذلك يقلل العوائق الاقتصادية التي تحد من طلب واستعمال الخدمة، فيزداد الطلب على الخدمات الصحية كلما زادت نسبة التأمين للفااتورة الصحية، يمكن القول أن التأمين ليس محددًا للطلب بل محدد للسعر.

يتضح مما سبق أن العلاقة بين السعر والطلب والعرض وتغطية التأمين، تشير إلى أن السعر بالنسبة لمستهلك الخدمة الصحية ليس له القوة كأداة تسويقية، كما هو الحال بالنسبة للسعر في السلع الاقتصادية والخدمات الأخرى، كما أن حرية مزودي الخدمة لرفع السعر هي أقل مما هي عليه في الصناعات الأخرى، لوجود الطرف الثالث ودوره، والضغوط التي تمارس من قبل دافعي الفاتورة الصحية لخفض التكلفة، كذلك الأخلاق المهنية التي تؤكد أن الاعتبارات الإنسانية والأخلاقية في الخدمة الصحية أولى من الاعتبارات المالية والاقتصادية، مما يجد من فائدة السعر كأداة تسويقية كما هو الحال بالنسبة للسعر في السلع الاقتصادية والخدمات الأخرى.²

ثانياً. العلاقة بين استراتيجية التسويق وقرارات التسعير: إن تكامل الاستراتيجيات التسويقية يعني أن جميع عناصر المزيج التسويقي تصاغ وتنفذ بطريقة واضحة، وتتناسب مع الأهداف الموضوعية في تلك الاستراتيجيات، والتسعير هو

¹ فراس رفعت سرور قطيشات، مرجع سابق، ص 112. (بالتصرف)

² فريد توفيق نصيرات، مرجع سابق، ص ص 163، 164.

أحد هذه العناصر التي لا يمكن تجاهلها في التخطيط التسويقي، وعند تحديد الأهداف التسعيرية للخدمات هناك عدد من العوامل لا بد من أخذها بالاعتبار أهمها:¹

- **المكانة السوقية المخطط لها لمنتج الخدمة:** نعني بالمكانة السوقية الموضع الذي ترغب مؤسسة ما أن يحتله منتجها في ذهن الزبائن، أو الصورة الذهنية الحالية للمنتج الخدمي في أعين الزبائن بالمقارنة مع منتجات المنافسين. حيث تتعلق بكيفية إدراك الزبون للمنتج الخدمي، أي كيف تتم رؤية المنتج الخدمي بالمقارنة مع البدائل المتوفرة منه، حيث يعد السعر من العناصر المهمة في المزيج التسويقي الذي يؤثر على هذه الصورة، فالمنتجات المادية الملموسة قد تحتل مكانتها في ذهن الزبائن من خلال خصائصها المادية الظاهرة (مثل الشكل الخارجي للسلعة)، إلا أن الخدمة قد تعتمد في بناء الصورة الذهنية أكثر على السمات غير الملموسة، فالعلاقة بين السعر والجودة قد تتواجد في سوق الخدمات كخدمة العناية الصحية.

- **مرحلة دورة حياة المنتج للخدمة:** إن سعر منتج الخدمة قد يتأثر بدورة حياته، ففي مرحلة التقديم للمنتج الخدمي الجديد قد تتقاضى المؤسسة أسعاراً منخفضة، بهدف التغلغل واختراق السوق والحصول على حصة سوقية بسرعة، وعلى النقيض قد تتقاضى شركة أخرى أسعاراً مرتفعة لكي تجني أكبر قدر ممكن من الأرباح في فترة قصيرة المدى، هذه السياسة تدعى بسياسة كشط السوق السعيرية، وقد تتبع في حالة عدم وجود منافسة مباشرة ووجود طلب مرتفع وضروري على الخدمة.

أما في مرحلة النمو فيتوسع نطاق السوق ويدخل منافسين جدد وتتجه الأسعار من الاستقرار إلى الانخفاض، وهذا صحيح إذا كان نمو السوق محددًا والقيود المفروضة على القدرة الاستيعابية محددة والمشترون حساسين للسعر، إلا أن إضافة خصائص مكملة للخدمات وتميز جوهر الخدمة عن المنافسين قد يقوي من هامش الربح في هذه الفترة، أما في مرحلة النضوج السوقي فإن معظم المشترين يعرفون الخدمة، وتتجه الأسعار نحو الانخفاض وتتنوع مصادر التوريد، ما يستدعي مدخلا متكاملًا من المزيج التسويقي، من أجل تفادي الصورة المركبة ومن أجل حماية الحصة السوقية التي بنتها المؤسسة.

أما في مرحلة التدهور، فيغادر عدد من الموردين أرض المعركة، فتخفيض الأسعار إلى مستوى أقل يعتمد على المنافسة المتبقية، الطلب وتركيبية التكلفة الداخلية للمؤسسة، ففي العديد من صناعات الخدمات تعد مرونة العرض عنصراً ضرورياً لتلبية الطلب والحفاظ على التكلفة متدنية.

- **مرونة الطلب:** نعني بمرونة الطلب مدى استجابة الطلب للتغير في السعر، أحياناً يتأثر الطلب في السوق بدرجة كبيرة بالتغير في السعر (أي درجة المرونة عالية) وأحياناً بدرجة قليلة أو لا يتأثر على الإطلاق، فمن الواضح أن هذا الأمر يستلزم أن تتعرف مؤسسة الخدمة على مدى وجود مرونة طلب على خدماتها، فيما يتعلق بالتغير في السعر إذا كان التغير في السعر أكبر من التغير في الكميات المطلوبة، فإن الطلب يكون غير مرن، وبالعكس إذا كان التغير في السعر

¹ هاني حامد الضمور، تسويق الخدمات، مرجع سابق، ص ص 285-289.

أقل من التغير في الكميات المطلوبة فإن الطلب يكون مرنا، أما التغيرات المتساوية في الطلب والسعر فتنتج طلبا تكامليا، إن مرونة السعر في الطلب قد يكون لها تأثير مهم على عوائد الباعة، فعلى سبيل المثال إذا خفضت مؤسسة الخدمة أسعارها والطلب يتصف بالمرونة عليه، فإن ذلك سيؤدي إلى انخفاض في هامش الربح دون تعويض له بزيادة في الطلب، فالمرونة قد تفرض قيودا على خيارات سعرية معينة.

هناك مقياس آخر مهم للمرونة عند تحديد سقف السعر وهو مرونة الدخل بالنسبة للطلب، وهي نسبة التغير في الكميات المطلوبة من الخدمة مقارنة مع التغير في الدخل الشخصي، فإذا كانت مرونة الدخل موجبة، فإنه كلما زاد الدخل زاد الطلب على خدمات معينة، كالطلب على خدمة الرعاية الصحية والسفر وغيرها.

- الظروف التنافسية: إن تركيبة السوق التنافسية تؤثر على مدى سيطرة مؤسسة الخدمة على تسعير منتجاتها، ففي الأوضاع التنافسية التي يكون من الصعب التمييز بين منتجات الخدمات، وحيث المنافسة تزداد شراستها فإن السيطرة على السعر من قبل المسوق تكاد تكون معدومة، وللمنافسة عدة أشكال فقد تكون المنافسة بين العلامات التجارية ضمن الصناعة الخدمية أو المنافسة بين أنواع مختلفة في الصناعة، ففي خدمات النقل على سبيل المثال قد تتواجد المنافسة بين وسائل النقل (الجوي مقابل البري) أو بين العلامات التجارية للخدمة (طيران الملكية مقابل طيران الخليج) بالإضافة إلى البدائل المتاحة أمام الزبون باستخدام الوقت والنقود (كأن لا يسافر على الإطلاق مثلا) فعلى الرغم من درجة الاختلاف بين هذه الأنواع، فإن مستوى معين من الأسعار قد يصنع الفرق بين هذه المنتجات الخدمية ويزيد من قوة المنافسة بينها.

عموما، إن ممارسة المنافسة السعرية في صناعة الخدمات أقل منها في صناعة السلع، والسبب يرجع في جزء منه إلى عدم مرونة الطلب لبعض الخدمات، وعلى التشريعات الحكومية التي تفرض على الصناعات الخدمية الكبرى بالإضافة إلى قلة المنافسين، وعلى الرغم من هذه العوامل إلا أن بعض التغيرات حدثت وأصبحت المنافسة السعرية أكثر أهمية في تسويق الخدمات، فكلما أصبح المستهلك أكثر وعيا بدأت الصناعات الخدمية بالتركيز على عامل السعر.

- اعتبارات التكلفة: تلعب التكاليف دورا مهما في تسعير الخدمات، إن اعتبار التكاليف بالإضافة إلى أهداف المؤسسة تزودنا بسعر ارضي (الحدود الدنيا) والذي لا تستطيع مؤسسة الخدمات تحقيق عوائد مقبولة بأقل منه، وحتى تبقى المؤسسة وتنمو بقوة كمؤسسة خدمة، فإن مديري الخدمات يبقون تحت ضغط مستمر من أجل البقاء في وضع تنافسي جيد وذلك من خلال تخفيض التكاليف التشغيلية وبنفس الوقت العمل على تطوير جودة الخدمات المقدمة، وبالتالي فإن فهم التكاليف وتركيبها وعلاقتها تعد نقطة مهمة وحاسمة بالنسبة لوضع المؤسسة التنافسي وبقائها في السوق على المدى البعيد، إن تطوير مثل هذا الفهم يتطلب معرفة الأنواع المختلفة للتكاليف وعلاقة كل نوع بالآخر وتأثيره على ربحية المؤسسة.

- الدور الاستراتيجي للسعر: للسياسات السعرية دور استراتيجي يهدف إلى تحقيق أهداف المؤسسة، لذلك يتوجب على قرارات التسعير لأي خدمة أن تتفق مع أهداف المؤسسة الاستراتيجية، فعلى سبيل المثال قد تبني شركة سياحية

لنفسها سوقا لقضاء الإجازات، من خلال عرض حزمة من الخدمات تستخدم سياسة تسعيرية مخفضة مخطط لها بهدف بناء حصة سوقية كبيرة، على الرغم من هذا قد يعني أحيانا عدم الربحية في الأجل القصير إلا أن تعظيم المبيعات قد يكون مكسبا من خلال إتباع سياسة التغلغل السعري كسياسة مخطط لها، بالإضافة إلى أن أي استراتيجية سعريّة يجب أن تتناسب بطريقة ما مع العناصر الأخرى في المزيج التسويقي، بحيث يتم التنسيق بينها بهدف تحقيق أهداف المؤسسة.

المبحث الثاني: التكلفة المستهدفة كأسلوب للتحكم بتسعير للخدمات الصحية

سنتطرق في هذا المبحث إلى التكلفة المستهدفة كأسلوب تسعير للخدمات الصحية من خلال التعرف على المدخل الاقتصادي والمحاسبي في التسعير ثم محاولة تحديد أسعار الخدمات الصحية بأسلوب التكلفة المستهدفة وأخيرا معرفة دور أسلوب التكلفة المستهدفة لاتخاذ قرارات تسعير الخدمات الصحية.

المطلب الأول: المدخل الاقتصادي والمحاسبي في التسعير

الفرع الأول: التسعير في النظرية الاقتصادية

وفق هذا المدخل تتم دراسة العرض والطلب للخدمة الصحية ومرونتهما السعريّة، فإذا قامت المؤسسة الصحية بزيادة أسعار خدماتها فإن ذلك سيؤدي إلى انخفاض مبيعاتها منها ولذلك تجب الموازنة عند وضع السعر بحيث تتم الاستفادة من زيادة الإيراد للوحدة الواحدة (الإيراد الحدي) مقابل انخفاض حجم المبيعات الناتج عن زيادة السعر، ويتحدد السعر الأمثل للخدمة عند السعر الذي يحقق أقصى قدر ممكن من الأرباح.¹

ويتحقق ذلك القدر من الأرباح بإنتاج ذلك الحجم الذي يتساوى عنده الإيراد الحدي من بيع المنتج بتكلفته الحدية²، فطبيعة السوق الذي تعمل به المؤسسة الصحية تؤثر على الكيفية التي يتم تحديد الأسعار بها، وعلى الطريقة المستخدمة فيها لذلك، وفي هذا المجال يفرق الاقتصاديون بين أربع حالات عامة يمكن أن تسود السوق.³

أولا. سوق المنافسة التامة: **per feet- Competition Market** : وفيها تستطيع المؤسسة بيع أية كمية من المنتج الذي تصنعه بسعر السوق نفسه، تتحقق المنافسة التامة عند توفر مجموعة من الشروط هي:⁴

¹ حدي شحدة زعرب، علي أبو عودة، "أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية (دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة)"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 20، العدد 1، 2012، ص 243.

² نضال محمد رضا الخلف، إنعام محسن حسن زويلف، "التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة (دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني)"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، المجلد 31، العدد 1، 2007، ص 171.

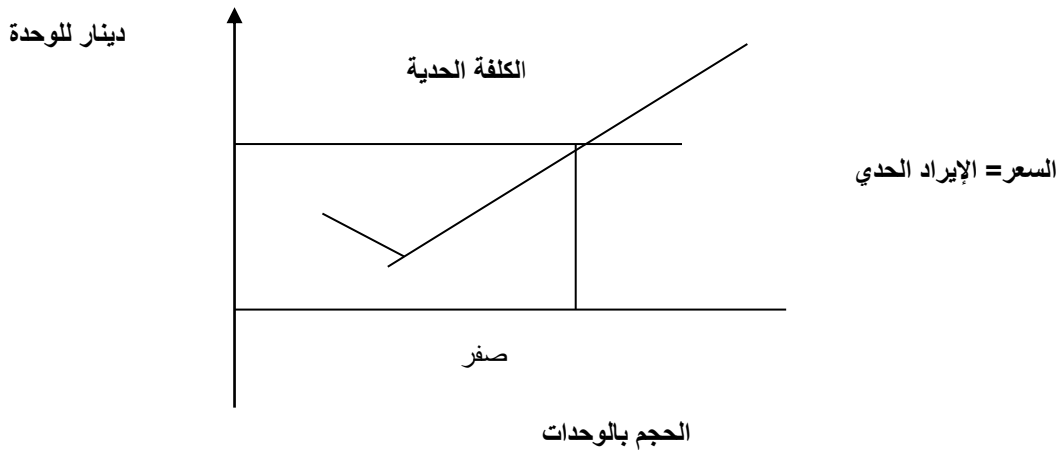
³ جلييلة عيدان الذهبي، ثائر صبري الغبان، "استهداف السعر لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الأعمال الحديثة"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، بالتصرف، المجلد 13، العدد 48، 2007، ص 230.

⁴ نفس المرجع، ص 230.

الفصل الثالث: استخدام التكلفة المستهدفة كأساس للتحكم في تسعير الخدمات الصحية

- تعدد البائعين والمشتريين وصغر حجم المعاملات كل منهم قياسا إلى المعاملات التي تتم في السوق، الأمر الذي يجعل نسبة ما يبيعه كل بائع قليلا من العرض الكلي، بحيث لا يستطيع أي بائع أن يؤثر بشكل منفرد على العرض الكلي في السوق؛
 - تجانس السلع المعروضة أي أن تكون وحدات السلع المعروضة بعضها بديلا للبائع الآخر، بحيث لا يوجد ما يدعو المشتريين إلى التعامل مع أحد البائعين دون الآخر؛
 - حرية الانتقال في السوق أي الدخول أو الخروج بالنسبة لكل من المشتريين والبائعين على حد سواء؛
 - المعرفة التامة بأحوال وظروف السوق بالنسبة للمشتريين والبائعين.
- في ظل هذه الظروف يتحدد سعر السلعة في السوق تبعا لتفاعل قوى العرض والطلب، ويمكن بيان العلاقة بين التكلفة الحدية والإيراد الحدي في سوق المنافسة المتاحة بالشكل رقم (14)

شكل رقم (14): العلاقة بين التكلفة الحدية والإيراد الحدي في سوق المنافسة التامة



المصدر: جليلة عيدان الذهبي، ثائر صبري الغبان، "استهداف السعر لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الأعمال الحديثة"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 13، العدد 48، 2007، ص 230.

ويتحدد سعر السوق عند نقطة التي تكون فيها الكميات المطلوبة من السلعة تعادل سعر الكميات المعروضة من قبل المنتجين، وعليه فإن أي زيادة في الكميات المعروضة يؤدي إلى انخفاض في سعرها وكذا الحال مع الكميات المطلوبة، إذ أن أية زيادة فيها تؤدي إلى ارتفاع سعر بيعها، ويتضح بأن العلاقة بين السعر والطلب هي علاقة عكسية، في حين أن العلاقة بين السعر والعرض علاقة طردية.¹

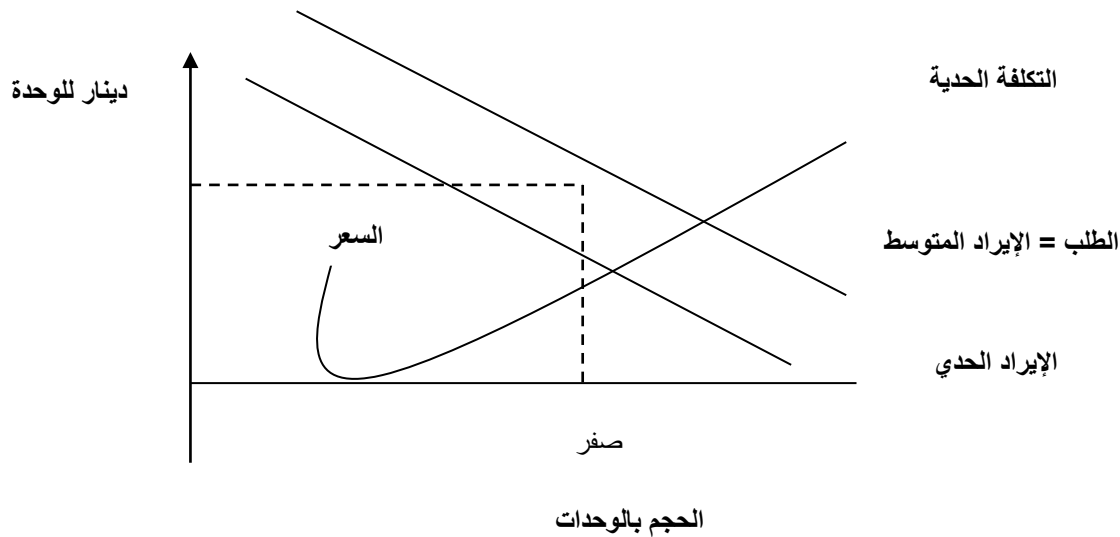
ثانيا. سوق المنافسة الاحتكارية: **Monopolistic Competition Market**: يسود هذا النوع من المنافسة عند قيام المنتجين بإنتاج السلع المتشابهة ولكنها غير مماثلة في النوعية والجودة، وفي هذه الحالة لكل منتج سوقا مستقلا للصنف

¹ جليلة عيدان الذهبي، ثائر صبري الغبان، مرجع سابق، ص 231.

الفصل الثالث: استخدام التكلفة المستهدفة كأساس للتحكم في تسعير الخدمات الصحية

الذي ينتج، الأمر الذي يمكنه من وضع سياسة سعرية مستقلة لمنتجاتها في ضوء تقديره لكمية الطلب الخاصة بالسلعة التي ينتجها، ولكي يتمكن من تحقيق أكبر ربح ممكن فإنه يحاول إنتاج وبيع تلك الكمية التي تساوي عندها الإيراد الحدي* مع التكلفة الحدية**، يسود هذا النوع من المنافسة في الأسواق التي تتعامل بصناعة السيارات أو الأجهزة الكهربائية، إذ يعود عدم التماثل إلى نوعية السلعة أو علاقتها التجارية أو موقع سوق البيع¹، يمكن تمثيل العلاقة بين التكلفة الحدية والإيراد الحدي بالشكل التالي:

شكل رقم (15): العلاقة بين التكلفة الحدية والإيراد الحدي في سوق المنافسة الاحتكارية



المصدر: جلييلة عيدان الذهبي، ثائر صبري الغبان، "استهداف السعر لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الأعمال الحديثة"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 13، العدد 48، 2007، ص 231.

يعتمد السعر المحدد للسلعة في ظل هذا النوع من المنافسة على درجة المنافسة، فكلما كان أكثر احتكاراً أدى إلى زيادة سيطرته على السعر والعكس صحيح.²

ثالثاً. سوق منافسة القلة: **Oligopoly Market**: يسود هذا النوع في حالة وجود عدد قليل من المنتجين الذين يتنافسون في إنتاج سلعة متجانسة، بحيث يساهم كل منهم بنسبة كبيرة في الإنتاج والعرض الكلي للسلعة، وعليه فإن هذا النوع هو وسط بين الاحتكار المطلق والمنافسة الاحتكارية في ظل هذه الظروف يراقب كل منتج تصرفات المنتجين

* يقصد به الإيراد الإضافي الناتج عن بيع وحدة إضافية واحدة.

** يقصد بها الزيادة الحاصلة في مجموع التكاليف والناتجة عن إنتاج وبيع وحدة إضافية واحدة من السلعة المنتجة.

¹ جلييلة عيدان الذهبي، ثائر صبري الغبان، مرجع سابق، ص 231.

² نفس المرجع، ص 232.

الآخرين المنافسين له، وعليه فإنه يجب عند رسم سياسته الإنتاجية أن يأخذ بالاعتبار الآثار المترتبة عليها أي ردود أفعال منافسيه¹، تمتاز السوق في ظل هذه الظروف باستقرار غير عادي في الأسعار السائدة للسببين الآتين:²

- لا يوجد ما يحفز على تخفيض السعر نظرا لقلّة عدد المنافسين؛

- ارتفاع السعر يتم عند ارتفاع تكلفة الإنتاج على صعيد الصناعة ككل.

رابعا. سوق الاحتكار: The Monopoly Market: وهي عكس المنافسة التامة، حيث يتمتع البائع بحرية كاملة بالتحكم في الكمية المعروضة من السلعة، وذلك لأن المنتج للسلعة محتكر لها، بحيث لا يوجد من ينافس في إنتاجه، الأمر الذي يمنح البائع لهذه السلعة مقدرة كبيرة على تحديد السعر الذي يحقق العائد المرغوب به، من الناحية العملية يمثل الاحتكار حالة غير واقعية، لأنه يفرض وجود منظمة واحدة تقوم بإنتاج سلعة لا مثيل لها في السوق وليس بالإمكان دخول منظمة جديدة إلى هذا السوق، أما كيفية تحديد الأسعار فإنه طبقا لوجهة النظر الاقتصادية فإن الكميات المطلوبة من قبل المستهلكين لا تتم فقط من خلال جداول العرض والطلب، وإنما يتحدد سعر السوق عند نقطة تقاطع منحنى الطلب والعرض وتسمى نقطة الاستقرار والتي تمثل سعر التوازن*.³

إن مستويات العرض والطلب غير ثابتة إذ أنها في تغير دائم يعود إلى العديد من الأسباب التي يمكن إيجازها بالآتي:⁴

- التغير في الدخل؛

- التغير في أذواق المستهلكين ورغباتهم؛

- التغير في عناصر الإنتاج وهياكل التكاليف؛

- التغير في أسعار السلع البديلة.

وعمليا فإن شروط المنافسة التامة يصعب تحقيقها مما يجعل هذه الحالة نظرية أو افتراضية، ويعلل الاقتصاديون ذلك بأنها ما هي إلا أداة تحليلية لتبسيط تحليل السعر، كما أن حالة الاحتكار الصرف لم تعد موجودة عمليا نظرا لتعدد السلع البديلة، كما أن مرونة الطلب ليست بالنسبة لإدارات المؤسسات فضلا عن أن التطور والتقدم التكنولوجي قد أوجد العديد من المنتجات التي جعلت التحليل الحدي غير عملي، والتي غيرت من هياكل وسلوك التكاليف، فضلا عن أن استراتيجيات المؤسسات التي تهدف إلى تحقيق النجاح الحاسم وبناء والمحافظة وتعزيز المسيرة التنافسية والبقاء لم تعد بالدرجة الأساس قائمة على تحقيق أكبر عائد ممكن.

الفرع الثاني: الطرق المحاسبية في التسعير

¹ جلييلة عيدان الذهبي، نائر صبري الغبان، مرجع سابق، ص 232.

² نفس المرجع، ص 232.

* وهو السعر الذي تتساوى عنده الكمية المطلوبة من السلعة مع الكمية المعروضة منها.

³ جلييلة عيدان الذهبي، نائر صبري الغبان، مرجع سابق، ص 232.

⁴ نفس المرجع، ص 232، 233.

الفصل الثالث: استخدام التكلفة المستهدفة كأساس للتحكم في تسعير الخدمات الصحية

يعتمد المدخل المحاسبي في التسعير على بيانات التكلفة بالدرجة الأولى، ويعود السبب إلى توفر بيانات التكلفة، مع إمكانية تبرير السعر على أساس التكلفة والدفاع عنه، كما أن الإيرادات يجب أن تغطي التكاليف إذا أرادت المؤسسة البقاء في السوق والأعمال.

تتضمن بيانات التكلفة الملائمة لقرارات التسعير قيمة تكلفة العناصر والخدمات المستنفذة في العملية الإنتاجية والتسويقية والإدارية، وبما أن هذه القرارات تتعلق بالمبيعات المستقبلية للمؤسسة، لذا فإن بيانات التكلفة المطلوبة لهذا الغرض هي بيانات مستقبلية متوقعة الحدوث.

ويلعب البعد الزمني دورا كبيرا في تحديد التكلفة الملائمة لأغراض التسعير، إذ يمكن أن تكون هذه القرارات للأمد القصير أو الطويل، فالتسعير للأمد القصير يمثل الأسلوب الذي تحدد فيه المؤسسة أسعارها لذلك الأمد مستندة في ذلك على طاقتها المحدودة، أما قرارات التسعير للأمد الطويل فتتعلق بتسعير المنتج الرئيسي بالسوق الواسع والبعد الزمني هنا غالبا ما يتعدى السنة، معظم قرارات التسعير القصيرة أو الطويلة لا يمكن وصفها بدقة، لذلك يجب الانتباه للمنتجات الثانوية في حالة توفر طاقة عاطلة.¹

وعموما فإن المدخل المحاسبي يتضمن العديد من معادلات التسعير التي تتخذ التكلفة كأساس لها لتحديد سعر البيع من أهمها:

أولاً: الطرق التقليدية في التسعير: وهو يعتمد على تحديد التكلفة الكلية للخدمة ثم وضع هامش الربح الذي ترغب به إدارة المؤسسة وبذلك تشكيل السعر النهائي للخدمة الذي يتم طرحه، ويعتمد في التسعير على أساس التكلفة الكلية أو التكلفة المتغيرة أو معدل العائد على الاستثمار نوجزها في الآتي:²

- إغفال الطلب على الخدمة فكل ما يجب على المؤسسة الصحية فعله هو تحديد التكاليف للخدمة ومن ثم تحديد هامش الربح الذي يرغب به حيث تفترض تلك الطريقة بأن الزبون يحتاج ويطلب الكمية المتوقعة وبغض النظر عن السعر.

- السعر يتم تحديده اعتمادا على أرقام تقديرية لكل التكاليف وبافتراض كمية معينة من المبيعات قد لا تتحقق.

- استخدام التكاليف وحدها عند حساب الأسعار قد يخفض الدافع الحقيقي من المراقبة على التكاليف.

1. التسعير على أساس التكلفة الكلية: تعد هذه الطريقة أكثر شيوعا من حيث التطبيق العملي، وذلك لأنها سهلة الاستعمال، إذ يتم بموجبها تضمين كافة عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة لحين وصول المنتج إلى السوق، مع إضافة هامش ربح مقبول للوصول إلى سعر البيع، على أن يغطي هامش الربح الذي يضاف لتلك التكاليف المصاريف البيعية والإدارية والضرائب، وما يلزم لتحقيق مستوى الربح المقبول والمرضي للمؤسسة، ومن الضروري هنا عند تحديد نسبة الفائض المضاف (نسبة هامش الربح) التأكد من أنها كافية لتغطية تلك المصاريف وتحقيق الربح المستهدف.

¹ جليلة عيدان الذهبي، نائل صبري الغبان، مرجع سابق، ص 233.

² راجع: جليلة عيدان الذهبي، نائل صبري الغبان، مرجع سابق، ص 233، 235 وفضل محمد رضا الخلف، إنعام محسن حسن زويلف، مرجع سابق، ص 173-174.

يتضح بأن المبرر الرئيسي لاستعمال هذه الطريقة هو رغبة المؤسسة في تغطية التكلفة الكلية للمنتج ضمانا لاستمرارها وبقائها في السوق، كما أن تحديد السعر على أساس التكلفة الكلية يحقق الاستقرار في الأسعار، مما يسهل إمكانية التخطيط للمستقبل، علما أن الأخذ بجميع التكاليف المتغيرة والثابتة يتطلب تخفيض التكاليف المباشرة، وإيجاد أسس أكثر منطقية وعدالة لتوزيع العناصر غير المباشرة.

تواجه هذه الطريقة العديد من الانتقادات يمكن إجمالها بالآتي:

- إن تخفيض التكاليف الثابتة التي لا يمكن تجنبها يمكن أن يكون حكيما، كما أن تحديد هذه التكاليف للوحدة الواحدة يتطلب تقدير كمية المبيعات المتوقعة، لذا فلو انخفضت المبيعات الفعلية عن المقدر، فإن التكاليف الكلية الفعلية تتجاوز السعر وتزيد عنه؛

- تؤدي إلى تأجيل مصاريف حدثت في سنة معينة (لدخولها في تكلفة المخزون) إلى سنة موالية؛

- يتجاهل حقيقة كون ليس جميع المنتجات تحقق معدلا متساويا للربح.

2. التسعير على أساس التكلفة المتغيرة: من المعروف ضرورة تغطية التكاليف الكلية في الأجل الطويل لكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في النشاط، إلا أنه في الأجل القصير قد يكون من الأفضل للمؤسسة في بعض الحالات بيع أحد المنتجات بسعر يقل عن تكلفته الكلية ولكن في نفس الوقت يزيد عن التكلفة المتغيرة، وبالتالي يستطيع أن يساهم في تغطية التكاليف الثابتة، ويتكون أساس التكلفة وفقا لمدخل التسعير على أساس التكلفة المتغيرة - والذي يطلق عليه أحيانا بالتسعير على أساس هامش المساهمة - من التكاليف المتغيرة والتي تشمل على التكاليف الصناعية المتغيرة مضافا إليها المصاريف التسويقية والإدارية المتغيرة، وعليه يجب أن تكون نسبة الفائض المضاف (نسبة هامش الربح المضافة) كافية لتغطية هذه التكاليف علاوة على تحقيق الربح المستهدف.

يرر استعمال التكلفة المتغيرة للتسعير لكون بيانات التكلفة المتغيرة واضحة لتحديد سلوك التكلفة، فضلا عن أنه لا يتطلب توزيع التكاليف الثابتة المشتركة، كما أن بيانات التكلفة المتغيرة تعد من النوع الذي يحتاجه المديرون لتحديد الاتجاه مثلا فيما يتعلق بالطلبات الخاصة، وتستخدم في تحديد الحد الأدنى للسعر، حيث يمثل الأخير التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة، وهو أدنى سعر يمكن للمؤسسة أن تبيع فيه منتجاتها.

وفي المقابل فإن اعتماد هذه الطريقة في التسعير يواجه بالعديد من الانتقادات منها:

- صعوبة فرز العناصر المتغيرة عن الثابتة لبعض التكاليف المختلطة، مما يتطلب دراسة سلوكها ومعالجتها بإحدى الطرق المتاحة (خراط الانتشار، طريقة أعلى وأدنى مستوى للنشاط، تحليل الانحدار... إلخ)؛

- لا توفر بيانات عن الطاقة المستغلة العاطلة؛

- تستبعد أي أهمية لرأس المال المستثمر.

3. التسعير على أساس العائد على الاستثمار: تهدف الطريقة إلى الربط بين تحديد مقدار الإضافة إلى التكاليف لغرض سعر البيع وبين رأس المال المستثمر، وبالتالي يمكن تحديد السعر الذي يحقق عائدا معينا على رأس المال

الفصل الثالث: استخدام التكلفة المستهدفة كأساس للتحكم في تسعير الخدمات الصحية

المستثمر، ويتم تحديد العائد المستهدف على الاستثمار، ثم يحدد الفائض الذي يحقق هذا العائد المستهدف، وهناك معادلة يمكن استخدامها لتحديد نسبة الفائض لمعرفة معدل العائد الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه على الاستثمار. وتختلف معطيات هذه المعادلة في حالة استخدام طريقة التكلفة الكلية عنها في حالة استخدام طريقة التكلفة المتغيرة كالتالي:

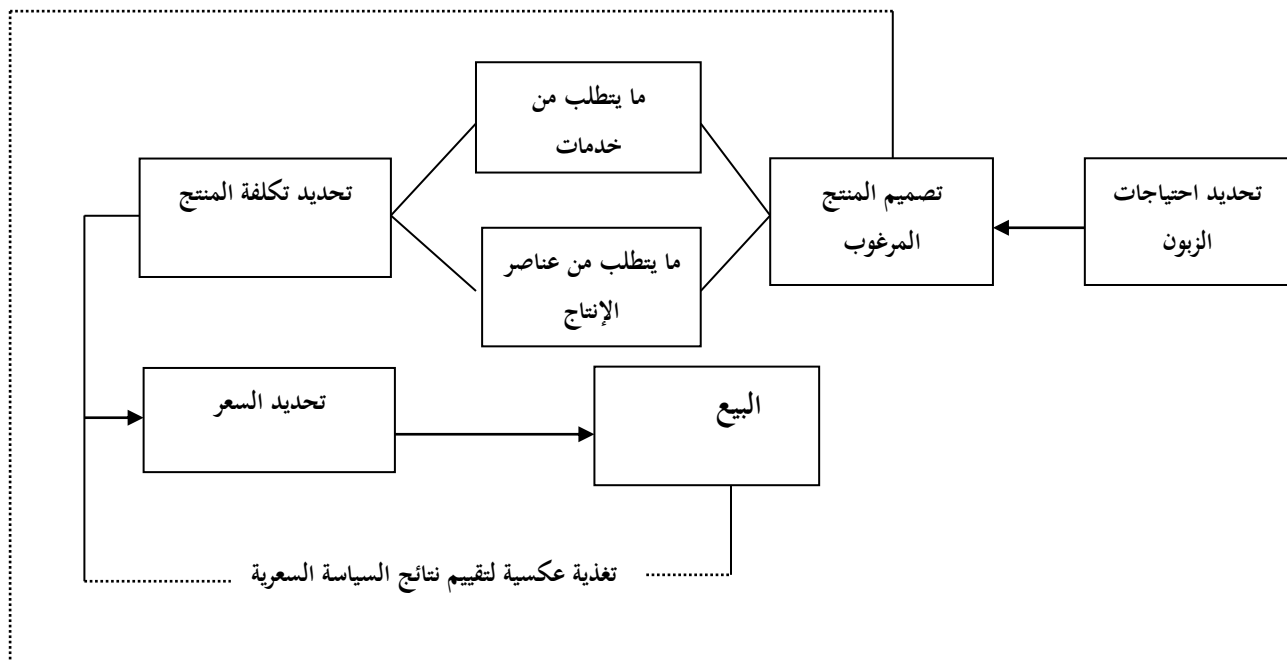
طريقة التكلفة الكلية:

نسبة الفائض = العائد المستهدف على الأصول المستخدمة + المصاريف البيعية والإدارية/ الحجم بالوحدات × التكلفة المتغيرة للوحدة

طريقة التكلفة المتغيرة:

نسبة الفائض = العائد المستهدف على الأصول المستخدمة + التكاليف الثابتة/ الحجم بالوحدات × التكلفة المتغيرة للوحدة
ويعد العائد على رأس المال المستثمر معيارا لقياس كفاية الوحدة الاقتصادية لاسيما في الوحدات ذات الإنتاج المتعدد، كما يمكن أن يستعمل لتحديد أسعار المنتجات الجديدة، وبالتالي فإنها تؤثر في إمكانية الحصول على أفضل الأرباح قياسا برأس المال المستثمر، ويمكن أن توفر مؤشرات من الأداء ودرجة استخدام الموجودات المتاحة.
يقوم النموذج المحاسبي التقليدي، والذي يمكن إيضاحه بالشكل (16)، وأيا كانت الطريقة المستخدمة بالدرجة الأساس على التكلفة، فضلا عن أن جانب التكلفة وفي ظل الظروف المعاصرة لبيئة الأعمال الحالية لم يعد من الصحيح الانطلاق منه في التسعير، بل أن التكلفة أصبحت تستهدف أو توجه من قبل السعر الذي يرغب به الزبون.

شكل رقم (16): النموذج التقليدي للتسعير



المصدر: جليلة عيدان الذهبي، تائر صبري الغبان، استهداف السعر لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الأعمال الحديثة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 13، العدد 48، 2007، ص 235.

ومن أهم المزايا التي تحققها طرق التسعير التي تعتمد أساس التكلفة سابقة الذكر، سهولة تطبيقها واستخدامها، وإيجاد حالة من الاستقرار في قرارات التسعير، إضافة على مساعدة المدراء في مواجهة ظروف عدم التأكد عند اتخاذ قرار التسعير، حيث تعد الأسعار التي يمكن التوصل إليها من خلال هذه الطرق بمثابة نقطة بداية يمكن أن تزيل الكثير من عدم التأكد، إلا أن هناك بعض العيوب التي تشوب استخدام هذه المناهج من أبرزها إهمال العلاقة بين السعر والحجم وعدم أخذها بعين الاعتبار ما إذا كان سعر السوق التنافسي يختلف عن نسبة الفائض المضافة إلى التكلفة عند تحديد السعر، فقد يكون سعر البيع المستهدف الناتج من استخدام المعادلة أكبر، أو أقل بكثير من أسعار المنافسين، مما قد يؤدي إلى انخفاض كبير في حجم المبيعات، وفقد المركز التنافسي للمؤسسة في السوق، أو فقدان فرصة تحقيق أرباح متاحة كان من الممكن تحقيقها في ظل ظروف السوق الحالية، كما أن التسعير حسب الطرق المذكورة لا يأخذ في الحسبان وجود اختناقات في الطاقة المتاحة لأقسام الإنتاج، حيث تختلف المنتجات من حيث احتياجاتها من التجهيزات أو العمالة الماهرة أو الإشراف أو أي موارد نادرة غير متاحة بصورة كافية، لذلك يجب أن يكون سعر المنتجات التي تستخدم الموارد النادرة أكبر من سعر المنتجات العادية، لكي تعكس تكلفة الفرصة البديلة لاستخدام هذه الموارد النادرة، ويتطلب تطبيق هذه الاستراتيجية معرفة الموارد التي يحتاجها كل منتج ومقدار المتاح منها.

ثانياً: التكلفة المستهدفة كأسلوب حديث في تسعير الخدمات الصحية

يحدد الحد الأعلى للسعر بالاعتماد على الطلب والسعر الأدنى طبقاً للتكاليف، لذا ترغب المؤسسات في فرض أسعار تغطي تكاليف الإنتاج وتحقق عائد مقبول على جهودها المبذولة والمخاطر المرافقة لذلك.¹ من أهم أشكال التسعير على أساس السوق "السعر المستهدف"، يكون مبني على أساس تفهم وإدراك الزبائن لقيمة هذه الخدمة فالسعر المستهدف يؤدي إلى التكلفة المستهدفة، الذي يوجه أهداف التكلفة والأنشطة بتقديم أساس للرقابة الفعالة في جميع المراحل المتعاقبة وعلى طول دورة حياة المنتج وذلك لضمان تحقيق الربحية المستهدفة.² يتم تحديد التكاليف المستهدفة بطرح سعر السوق المحدد من الربح المستهدف، يطبق هذا الأسلوب في المؤسسات التي تعمل في بيئة تتصف بالتنافس المتزايد والتغيرات السريعة في التكنولوجيا وتفضيلات الزبون.³ فهو أسلوب حديث لتحديد تكلفة المنتج من الخدمات الصحية، ويقوم على أساس البدء بتحديد السعر المستهدف الذي يرغب ويستطيع الزبون دفعه للخدمة ومن ثم بناء لذلك تحديد هامش الربح الذي ترغب بتحقيقه المؤسسة الصحية لي طرح بعد ذلك الهامش من السعر المستهدف، ليتم من خلال ذلك تحديد التكلفة المستهدفة وبعبارة أخرى يسير ذلك المنهج باتجاه معاكس للمنهج التقليدي في التسعير أي يبدأ من السعر المستهدف وصولاً إلى التكلفة المستهدفة، وتعد التكلفة المستهدفة أداة جيدة للتسعير، حيث تسمح بإجراء تحليل حاسم لاحتمالات نجاح المنتج قبل تخصيص الموارد

¹ غسان قاسم داود اللامي، إدارة التسويق أفكار وتوجهات جديدة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص ص 313 - 315.

² Blocher, Edward D., chem., hing, and Thomas W., **Cost management : A strategic Emphasis**, 1st Edition, McGraw Hill Co., 1999 , p 16.

³ Ronald W. Hilton, Michael W. Maher, and Frank Selto, **Cost Management for strategy**, 2000, p 52.

الإنتاجية له، على خلاف التسعير على أساس التكلفة، فقد تكتشف المؤسسة أن سعر الخدمة غير تنافسي بعدما تكون قد استخدمت الموارد في انتاجه.

المطلب الثاني: تحديد أسعار الخدمات الصحية بأسلوب التكلفة المستهدفة

الفرع الأول: دوافع استخدام التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات الصحية

هناك العديد من العوامل التي تدفع وتشجع المؤسسات الصحية على استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تسعير خدماتها الصحية منها:

- عدم تحكم المؤسسات في السعر بالقدر الذي تتوقعه، لذا يجب البحث عن وسائل أخرى للحفاظ على الزبائن، ويتم ذلك من خلال إعادة تصميم وتطوير الخدمات، تخفيض التكلفة... الخ؛
- معظم تكاليف الخدمات الصحية يتم تحديدها في مرحلة التصميم وعليه حال تصميم الخدمة ثم طرحها للسوق فإنه من الصعب بعد ذلك تخفيض التكلفة بما يتوافق مع سعر السوق الأمر الذي يؤثر على ربحية المؤسسة الصحية؛
- 80% من التكاليف الواقعة ضمن مرحلة التصميم هي تكاليف مقفلة لا يمكن تجنبها في حال البدء بعملية تقديم الخدمة؛
- انخفاض ملحوظ بدرجة انتماء وولاء الزبائن اتجاه مؤسسة معينة أو خدمة معينة فأصبح المتحكم الأساس في تفضيلات الزبائن هو جودة الخدمة والسعر المناسب الذي يرغب به الزبون بغض النظر عن مصدر أو مزود الخدمة؛¹
- حالة تطبيق النظام التعاقدية في البيئة الجزائرية يتم على المؤسسات الصحية تحديد التكاليف بطريقة تسمح لها بمنافسة المؤسسات في سوق الخدمات الصحية.
- استخدام التكلفة المستهدفة تسمح بتحديد تكلفة الخدمات الصحية استنادا للأسعار المستهدفة.

مميزات أسلوب التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات الصحية

- يمتاز أسلوب التكلفة المستهدفة بما يلي:²
- يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على خلق مستقبل تنافسي للمؤسسات الصحية من خلال التركيز على الإدارة الموجهة بالسوق (الزبون)؛
- انه أسلوب رقابي شامل يخضع التكاليف في كافة مراحلها للتحليل والتقييم بدءا من تخطيط الخدمة إلى ما بعد البيع ويشمل الأداء الداخلي والخارجي معا؛
- أنه أسلوب يوفر الدفع الذاتي لتحقيق النتائج المرجوة، حيث يعتمد على المشاركة من جانب كافة المرتبطين بعملية تقديم الخدمة؛

¹ حمدي شحدة زعرب، علي أبو عودة، مرجع سابق، ص 245. (بالصرف)

² نفس المرجع، ص 247.

- يمثل نظاما للتحسين وتطوير الفكر الإداري للمؤسسة كما يوفر دوافع الانتماء من قبل العاملين من خلال سعيهم نحو تحقيق أهداف خفض التكاليف.

دور التكلفة المستهدفة في تحديد أسعار الخدمات الصحية

يرتكز الهدف الرئيسي لأسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف قبل حدوثها، أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها، مما يزيد من أهميتها خاصة في ضوء قصر دورة حياة الخدمة المقدمة، مع الحفاظ على مستوى الجودة، القدرات الوظيفية، درجة الثقة المستهدفة واحتياجات الزبون الأخرى، عن طريق فحص الأفكار الممكنة لتخفيض التكلفة عند مراحل مثلا التصميم والبحوث وذلك في ضوء الأسعار التي يتقبلها الزبائن، وتماشى مع أسعار المنافسين، تقديم خدمات جديدة في وقت مناسب للسوق وتطوير الخدمة لجذب الزبائن، وبمقارنة تكلفة الخدمة المستهدفة مع تكلفة إنتاجها في تقرير تكلفة الخدمة يمكن للإدارة أن تقرر إعادة تصميم الخدمة، أو قبول مستوى منخفض من الأرباح أو اتخاذ قرار بإسقاط الخدمة من تشكيلة الخدمات المستقبلية، وذلك في حالة زيادة تكلفة إنتاج الخدمة عن تكلفتها المستهدفة، باعتبار أنها حددت في ضوء السعر المستهدف الذي يتماشى مع استراتيجيات التسعير للمؤسسات الصحية وهدفها في تحقيق التنافسية.¹

أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على تسعير الخدمات الصحية:

من المتعارف عليه أن عملية التسعير تتم بعد الإنتاج وتحديد قيمة تكلفة المنتج بعد ذلك يتم طرح المنتجات في الأسواق، ومن الممكن أن يحدث من خلال تحديد السعر أولا للمنتج، أي تطبيق معادلة التسعير بالطريقة العكسية بهدف الوصول إلى التكلفة المستهدفة للمنتج.

يعد أسلوب التكلفة المستهدفة طريقة للتسعير إضافة إلى الدور المهم الذي تلعبه في التخطيط للوصول إلى الربحية وإدارة تكاليفها بنظام، إذ يتم استخدام الطريقة العكسية المتمثلة بتحديد سعر البيع للمنتج بشكل يتناسب مع متطلبات السوق وبعد ذلك يتم احتساب هامش الربح المرغوب فيه وطرحه من سعر البيع، حيث هذه النتيجة تمثل الطرح بأعلى تكلفة مستهدفة للمنتج، في هذه الطريقة تكون اعتمدت الطريقة المغايرة لطريقة تحديد التكلفة، ثم إضافة هامش الربح المرغوب فيه لتحديد سعر المنتج.

إن استخدام الطريقة المعاكسة لاحتساب التكلفة المستهدفة بعد إجراء تحديد سعر البيع أولا وطرح هامش الربح المرغوب فيه، يتم تزويد المهندسين ومصممي الإنتاج بالتكلفة المستهدفة للخدمة واعتمادها تكلفة مواد، حيث لأن جميع الإجراءات المتبعة لتصميم الخدمة في حال استلام المهندسين والمصممين تكلفة المنتج المقررة تكون ملزمة عليهم ومسؤولين بإتباع الحد الأعلى والأدنى للوصول إلى هذه التكلفة المستهدفة إضافة إلى مسؤوليتهم ضمان جودة المنتج في الوقت المحدد

¹ سندس ماجد رضا الجعفري، أنوار عباس هادي الهنداوي، عقيل حمزة الحسناوي، "المحددات البيئية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وأثرها في استراتيجيات التسعير للشركات الصناعية العراقية -دراسة ميدانية في عينة مختارة من الشركات الصناعية العراقية"، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 3، العدد 6، 2013، ص 14.

لإنجازها، إضافة إلى إيجاد حلول وطرق تطوير مناسبة يتم استبدالها عند الحاجة إليها بطرق أخرى مرنة لتخفيض التكلفة في حال ارتفاعها عن هامش الربح المرغوب فيه.

تعتبر التكلفة المستهدفة طريقة جيدة للتسعير في الأسواق التي تكون فيها المنافسة شديدة من خلال السماح بإجراء تحليل مناسب لاحتمالات نجاح المنتج من فشله قبل تخصيص الموارد الإنتاجية له.¹

الفرع الثاني: مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات الصحية

لغرض تسعير خدمة معينة على أساس التكلفة المستهدفة يتم إتباع الخطوات التالية:²

تحديد الخدمة التي تحقق وتستوفي احتياجات الزبائن المرتقبين: وذلك من خلال أبحاث السوق، معلومات المنافسة والزبائن المرتقبون، طبيعة الخدمة وقوة المنافسة المتوقعة، قوة الطلب والقدرة المالية للمؤسسة.

تحديد السعر المستهدف للخدمة: وهو السعر المقدر للخدمة الذي يكون الزبائن المرتقبون على استعداد لدفعه، وهذا التقدير يبنى على أساس فهم وإدراك الزبائن لقيمة هذا المنتج ورد فعل المنافسين، فهو نقطة البداية لأسلوب التكلفة المستهدفة.

تحديد هامش الربح المستهدف: يرتبط الربح المستهدف بالأرباح المخططة للمؤسسة خاصة على المدى المتوسط، بأسلوب التكلفة المستهدفة يتم حساب الربح المستهدف على أساس خطط الأرباح متوسطة الأجل التي تغطي فترة 3-5 سنوات يتم تقسيم إجمالي الربح إلى أرباح مستهدفة، يتم استخدام معدل العائد على المبيعات أو العائد على الاستثمار لتحديد الأرباح المستهدفة.

تحديد التكلفة المستهدفة: يتم تحديد التكلفة المستهدفة للخدمة الصحية بطرح هامش الربح المستهدف من السعر المستهدف المحدد من السوق للوصول إلى التكلفة المستهدفة لهذه الخدمة في ظل الموارد والأنشطة المتاحة، ففي حالة ظهور تكلفة الخدمة أكبر من التكلفة المستهدفة يجب البدء بإجراءات خاصة للبحث عن الفرص المتاحة لتخفيض التكاليف دون التأثير في خصائص ومواصفات الخدمة الرئيسية التي يحتاجها الزبائن عن طريق ما يعرف بهندسة القيمة. **إجراءات تحليل هندسة القيمة:** تعرف هندسة القيمة بالأسلوب الذي من خلاله تستطيع المؤسسة تخفيض التكلفة المقدر إلى التكلفة المستهدفة حيث إن كل عنصر أو جزء من المنتج يختبر لتحديد كيف يمكن تخفيض التكلفة مع المحافظة على الوظيفة والجودة وأداء المنتج ككل، لذلك فإن هندسة القيمة تحقق أهدافها للوصول إلى التكلفة المستهدفة من خلال:

- تحديد تصاميم المنتج المحسنة والتي تخفض تكاليف المنتج من دون التضحية بوظائف ونوعية المنتج؛
- حذف الوظائف أو الأنشطة غير الضرورية التي تزيد من تكاليف المنتج (تعديل طرق التشغيل).

¹ خليل الدليمي، حازم علي عبد الله المومني، "أثر تطبيق احتساب طريقة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتسعير المنتجات -دراسة ميدانية على مصنع الأغذية الأردنية"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 13، العدد 39، 2016، ص ص 391، 392.

² م.م. طه عليوي ناصر، "استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير -دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الولادية في الموصل"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 85، 2010، ص ص 5، 6.

الفرع الثالث: محددات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لتسعير الخدمات الصحية في البيئة الجزائرية

مع تطور مفهوم التكلفة المستهدفة إلى أسلوب لإدارة الربحية بهدف تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج من أجل تعظيم الربح في الأجل الطويل إلى أقصى حد ممكن، ولتحقيق هذا الهدف فإن التكلفة المستهدفة تأخذ بعين الاعتبار ليس فقط تكاليف الإنتاج، ولكن أيضا التكاليف التي تكبدتها المؤسسة في كافة مراحل دورة حياة المنتج، ولأن التكاليف المستهدفة محددة بالبيئة التي تعمل فيها، فليس من المستغرب أن نجد الكثير من الاختلافات في الممارسة العملية لهذا الأسلوب، وعلى الرغم من مساهمة البحوث والمقالات الأكاديمية في نشر وتوسيع نطاق استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة فإن معظم هذه الدراسات لم تتناول الصعوبات البيئية التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة سواء من الناحية الفنية أو من الناحية السلوكية (سلوك العاملين) والتي قد تؤدي إلى تقليل المنافع المتوقعة من تطبيقها، فقد تبدو التكاليف المستهدفة من المفاهيم سهلة الفهم والتنفيذ، ومع ذلك فسهولة التكلفة المستهدفة لا ينبغي أن يؤدي إلى افتراض أن تطبيق إجراءات التكاليف المستهدفة سيؤدي حتما إلى النتائج المرجوة، إن مفتاح نجاح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة هو اعتماد الفلسفة الكامنة فيها في جميع نواحي العمل في المؤسسة سواء في النواحي المتعلقة بالإنتاج أو بسلوكيات الافراد، وفي هذا السياق فالتكلفة المستهدفة هي مزيج العديد من التقنيات وجميعها تعززها فلسفة التكلفة المستهدفة، وهذا هو سر نجاح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في البيئة اليابانية عن غيرها.

إن من أبرز عوامل النجاح الرئيسية التي ساعدت الشركات اليابانية في تطوير وتنفيذ التكلفة المستهدفة تمثلت بالآتي:

1. **أسلوب الإدارة العليا:** قدرة الإدارة العليا على موازنة جميع العاملين مع عقلية قيادة الشركة عامل مهم لتطبيق نجاح لأسلوب التكلفة المستهدفة، بخلق الوعي اللازم بشأن تخفيض التكاليف والوصول إلى التكاليف المستهدفة وتمكين فريق العمل من الحصول على الموارد اللازمة لتحقيق الأهداف؛
2. **توجهات فريق العاملين:** تعتبر عامل حاسم لنجاح أسلوب التكلفة المستهدفة، من خلال الانسجام بين أعضاء الفريق الذي يلعب دورا رئيسيا في تنفيذ التكلفة المستهدفة، الشعور بالأمن لدى الأفراد في المجموعة بحيث تأتي مصلحة المجموعة قبل مصلحة الفرد وأن المهمة المعقدة لا تحل بقرار فردي وإنما بقرار جماعي، يتجلى أيضا من خلال الاتصالات بين فريق العمل وعملية صنع القرار حيث يتم اتخاذ القرار في إطار المجموعة؛
3. **الالتزام بالعمل:** حيث يكون للعمل أولوية تأتي قبل العائلة من خلال استعداد العاملين للعمل لساعات طويلة ورغبتهم في أن تكون العطلات قصيرة؛
4. **الثقة المتبادلة:** التركيز على بناء ثقة متبادلة بين المدراء والعاملين بالإضافة إلى الموردن والتي تعد عاملا مهما في زيادة ولاء العاملين في الشركة والموردن بها؛
5. **المحاسبة الإدارية:** والتي ترمي لإنتاج معلومات دقيقة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية وجعل العاملين يفكرون ويتصرفون وفقا لاستراتيجية المؤسسة فحسب، تتبع استخدام المقاييس غير المالية الصارمة والتوجه نحو السوق؛

الفصل الثالث: استخدام التكلفة المستهدفة كأساس للتحكم في تسعير الخدمات الصحية

6. **التعليم:** يكون بتطوير إمكانيات وقدرات الموظفين من خلال تناوب الوظائف بين العاملين وبرامج التدريب واسعة النطاق اذ يكتسب العامل مهارات تمكنه من أداء أكثر من مهمة؛
7. **الشبكة:** يتم انشاؤها بين شركات مستقلة قانونا، على أساس روابط مالية وثيقة أو تقاليد مشتركة، إذ تقوم كل شركة بتصنيع جزء من المنتج للوصول إلى المنتج النهائي بأقل التكاليف، هذا التعاون من شأنه أن يدمج الموردين في عملية تطوير المنتج، والذي يعد عنصرا أساسيا من عناصر التكاليف المستهدفة؛
8. **شبكة المعلومات:** وجود شبكة معلومات في السوق يوفر معلومات كافية لفريق تصميم المنتجات عن تصورات وتفضيلات الزبائن للخدمات الموجودة في السوق للعمل على أخذها بالحسبان عند تصميم الخدمة وكذلك ظروف المجهزين يمكن المؤسسة من تحقيق مزايا تنافسية لخدماتها سواء من ناحية الجودة أو سماته أو تكاليفه، وبالتالي يساعد في نجاح تطبيق التكلفة المستهدفة.¹
- من خلال العرض السابق ومدى مقارنته بالبيئة الجزائرية، يمكن القول إن هناك نقص بعدد من المحددات المادية والسلوكية لتطبيق أسوب التكلفة المستهدفة لنقص في الإمكانيات المادية أو التكنولوجية إذا ما قورنت بالتجربة اليابانية.

¹ سندس ماجد رضا الجعفرىد، أنوار عباس هادي الهنداوي، مرجع سابق، ص 8-10.

خلاصة الفصل:

تم التوصل من خلال هذا الفصل أن المؤسسات الصحية تعتمد في تحديد أسعارها والتحكم بها على التكاليف، بتكامل وتناسق استراتيجية التسعير مع أسلوب التكلفة المستهدفة الذي يعتمد على سعر السوق في تحديده يتحقق الهدف النهائي للمؤسسة الصحية والمتمثل في البقاء ومواجهة المنافسة الحادة التي أصبحت من سمات السوق المعاصر مع المساهمة في تحسين وترقية الصحة العمومية، من هنا كان لا بد على هذه المؤسسات من البحث عن الآليات الكفيلة بتطبيق وتفعيل أسلوب التكلفة المستهدفة للوصول إلى المساهمة الفعالة في تحقيق الهدف النهائي لها.

الفصل الرابع

استخدام التكلفة المستهدفة
لتحديد سعر خدمات المؤسسة
العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

تمهيد:

بعد عرض الجانب النظري لموضوع الدراسة، سنقوم في هذا الفصل بمحاولة استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة للتحكم في تسعير عملية «الساد» بالمؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة، من خلال إجراء مقارنة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحالية المحسوبة والعمل على تخفيض الأخيرة إلى تكلفة مسموح بها مماثلة للتكلفة المستهدفة أو أقل منها.

تم الاعتماد في جمع المعلومات على مصادر داخلية (المؤسسة محل الدراسة) حول العملية المراحل التي تمر بها التكاليف المتعلقة بكل مرحلة، طريقة حساب التكلفة، ومعلومات خارجية حول أسعار الخدمات المنافسة لها.

المبحث الأول: المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

شهدت الجزائر منذ بداية الثمانينيات تقدما ملحوظا ومستمر للحالة الصحية للمواطن، إلا أن الاساليب التي كانت قبل سنة 2002 لم تحقق العائد المستهدف منها، لذا كان لا بد من إعادة النظر في السياسة الصحية، بتبني مشروع جديد سمي بمشروع إصلاح المستشفيات، الهدف منه إرساء مبدأ العدالة عند تقديم الخدمات الصحية وكفاءة الإنفاق الصحي والارتقاء بجودة الخدمات وضمان الاستمرارية على المدى البعيد، وكان ذلك بتجسيد النظام التعاقدى للعلاج عبر مراحل تدريجية حيث توزع النفقات العمومية على صناديق الضمان الاجتماعي، بالنسبة للمرضى الأجاء بواسطة الصندوق الوطني للتأمينات الاجتماعية (CNAS) والمرضى غير الأجاء عن طريق الصندوق الوطني لغير الأجاء (CASNOS) أما عديمي الدخل تتكفل بهم الدولة عن طريق مديرية النشاط الاجتماعي (DAS) من أجل تخفيف العبء على خزينة الدولة.

المطلب الأول: ماهية المؤسسة العمومية الاستشفائية

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى التعريف بالمؤسسة العمومية الاستشفائية المتخصصة ومهامها من خلال التعريف بها والتنظيم الإداري والمالي لهذا النوع من المؤسسات حسب التشريع الجزائري.

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

الفرع الأول: التعريف بالمؤسسة العمومية الاستشفائية المتخصصة

المؤسسة العمومية الاستشفائية المتخصصة هي مؤسسة صحية تتكفل بنوع معين من الأمراض، أو بمرض يصيب جهازا عضويا محددًا، أو التكفل بمجموعة ذات عمر معين، وتعرف وفق المشرع الجزائري على أنها: " مؤسسة عمومية ذات طابع إداري تتمتع بالشخصية المعنوية والاستقلال المالي، وتوضع تحت وصاية الوالي".¹

تتكون المؤسسة العمومية الاستشفائية من هيكل للتشخيص والعلاج والاستشفاء وإعادة التأهيل الطبي، تغطي سكان بلدية واحدة أو مجموعة بلديات، تحدد المشتريات المادية للمؤسسة العمومية الاستشفائية بقرار من الوزير المكلف بالصحة. تتمثل مهام المؤسسة العمومية الاستشفائية في التكفل بصفة متكاملة ومتسلسلة بالحاجات الصحية للسكان، وفي هذا الإطار تتولى على الخصوص المهام الآتية:

- ضمان تنظيم وبرمجة توزيع العلاج الشفائي والتشخيص وإعادة التأهيل الطبي والاستشفاء؛
- تطبيق البرامج الوطنية للصحة؛
- ضمان حفظ الصحة والنقاوة ومكافحة الأضرار والآفات الاجتماعية؛
- ضمان تحسين مستوى مستخدمي مصالح الصحة وتجديد معارفهم؛
- يمكن استخدام المؤسسة العمومية الاستشفائية ميدانا للتكوين الطبي وشبه الطبي والتكوين في التسيير الاستشفائي على أساس اتفاقيات تبرم مع مؤسسات التكوين.²

الفرع الثاني: التنظيم الإداري والسير للمؤسسة العمومية الاستشفائية

يسير كل مؤسسة عمومية استشفائية مجلس إدارة ويديرها مدير وتزود بهيئة استشارية تدعى "المجلس الطبي"³

1. مجلس الإدارة: يضم مجلس الإدارة ما يلي:

- ممثل عن الوالي، رئيسا؛
- ممثل عن إدارة المالية؛
- ممثل عن التأمينات الاقتصادية؛
- ممثل عن هيئات الضمان الاجتماعي؛

¹ المادة 2 من المرسوم التنفيذي رقم 97-465 المؤرخ في 2 ديسمبر 1997، يحدد قواعد إنشاء المؤسسات الاستشفائية المتخصصة وتنظيمها وسيرها.

² المواد 3، 4، 5 من المرسوم التنفيذي رقم 07-140 مؤرخ في 19 ماي 2007 يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوية وتنظيمها وسيرها.

³ المواد 10-22 و24-27 من المرسوم التنفيذي رقم 07-140 مؤرخ في 19 ماي 2007 يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوية وتنظيمها

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب

العيون بسكرة

- ممثل عن المجلس الشعبي الولائي؛
 - ممثل عن المجلس الشعبي البلدي مقر المؤسسة؛
 - ممثل عن المستخدمين الطبيين ينتخبه نظراؤه؛
 - ممثل عن المستخدمين شبه الطبيين ينتخبه نظراؤه؛
 - ممثل عن جمعيات مرتفقي الصحة؛
 - ممثل عن العمال ينتخب في جمعية عامة؛
 - رئيس المجلس الطبي.
- يحضر مدير المؤسسة العمومية الاستشفائية مداورات مجلس الإدارة برأي استشاري ويتولى أمانته، كما يعين أعضاء مجلس الإدارة لعهددة ثلاث سنوات قابلة للتجديد بقرار من الوالي، بناء على اقتراح من السلطات والهيئات التابعين لها، وفي حالة انقطاع عهددة أحد أعضاء مجلس الإدارة، يعين عضو جديد حسب نفس الأشكال لخلافته إلى غاية انتهاء العهددة، تنتهي عهددة الأعضاء الذين تم تعيينهم بحكم وظائفهم بانتهاء هذه الوظائف، يمكن مجلس الإدارة الاستعانة بكل شخص من شأنه مساعدته في أشغاله، يتداول مجلس الإدارة على الخصوص فيما يأتي:
- مخطط تنمية المؤسسة على المديين القصير والمتوسط؛
 - مشروع ميزانية المؤسسة؛
 - الحسابات التقديرية؛
 - الحساب الإداري؛
 - مشاريع الاستثمار؛
 - مشاريع التنظيم الداخلي للمؤسسة؛
 - البرامج السنوية لحفظ البنايات والتجهيزات الطبية والتجهيزات المرافقة وصيانتها؛
 - الاتفاقيات المنصوص عليها في المادة (05): يمكن استخدام المؤسسة العمومية الاستشفائية ميدانا للتكوين الطبي وشبه الطبي والتكوين في التسيير الاستشفائي على أساس اتفاقيات تبرم مع مؤسسات التكوين.
 - العقود المتعلقة بتقديم العلاج المبرمة مع شركاء المؤسسة، لا سيما هيئات الضمان الاجتماعي والتأمينات الاقتصادية والتعاضديات والجماعات المحلية والمؤسسات والهيئات الأخرى؛
 - مشروع جدول تعداد المستخدمين؛
 - النظام الداخلي للمؤسسة؛
 - اقتناء وتحويل ملكية المنقولات والعقارات وعقود الايجار؛

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

- قبول الهبات والوصايا أو رفضها؛

- الصفقات والعقود والاتفاقيات والاتفاقات طبقا للتنظيم المعمول به.

يجتمع مجلس الإدارة في دورة عادية مرة واحدة كل ستة أشهر، ويمكنه الاجتماع في دورة غير عادية بناء على استدعاء من رئيسته أو بطلب من ثلثي أعضائه، وتحرر مداوات مجلس الإدارة في محاضر يوقعها الرئيس وأمين الجلسة وتفيد في سجل خاص يرقمه ويؤشر عليه الرئيس، يعد مجلس الإدارة نظامه الداخلي ويصادق عليه أثناء اجتماعه الأول، ويحدد رئيس مجلس الإدارة جدول أعمال كل اجتماع بناء على اقتراح من مدير المؤسسة، كما لا تصح مداوات مجلس الإدارة إلا بحضور أغلبية أعضائه، وإذا لم يكتمل النصاب يستدعى مجلس الإدارة من جديد في الثمانية (8) أيام الموالية، ويمكن أن يتداول أعضاؤه حينئذ مهما يكن عدد الأعضاء الحاضرين، تؤخذ قرارات مجلس الإدارة بأغلبية الأعضاء الحاضرين، وفي حالة تساوي عدد الأصوات يكون صوت الرئيس مرجحا، وتعرض مداوات مجلس الإدارة على موافقة الوالي في الثمانية (8) أيام الموالية للاجتماع، وتكون المداوات نافذة بعد ثلاثين (30) يوما من ارسالها إلا في حالة اعتراض صريح يبلغ خلال هذا الأجل.

2. المدير: يعين مدير المؤسسة العمومية الاستشفائية بقرار من الوزير المكلف بالصحة، وتنتهي مهامه بنفس الطريقة، المدير

مسؤول عن حسن سير المؤسسة وبهذه الصفة:

- يمثل المؤسسة أمام العدالة وفي جميع أعمال الحياة المدنية؛

- هو الأمر بالصرف في المؤسسة؛

- يحضر مشاريع الميزانيات التقديرية ويعد حسابات المؤسسة؛

- يعد مشروع التنظيم الداخلي والنظام الداخلي للمؤسسة؛

- ينفذ مداوات مجلس الإدارة؛

- يعد التقرير السنوي عن النشاط ويرسله إلى السلطة الوصية بعد موافقة مجلس الإدارة عليه؛

- يبرم كل العقود والاتفاقيات والصفقات في إطار التنظيم المعمول به؛

- يمارس السلطة السلمية على المستخدمين الخاضعين لسلطته؛

- يعين جميع مستخدمي المؤسسة باستثناء المستخدمين الذين تقرر طريقة أخرى لتعيينهم؛

- يمكنه تفويض إمضائه تحت مسؤوليته لمساعديه الأقربين.

يساعد المدير أربعة (4) نواب مديرين يكلفون على التوالي بما يأتي:

- المالية والوسائل؛

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

- الموارد البشرية؛
 - المصالح الصحية؛
 - صيانة التجهيزات الطبية والتجهيزات المرافقة.
- يعين نواب المديرين بقرار من الوزير المكلف بالصحة، يحدد التنظيم الداخلي للمؤسسات العمومية الاستشفائية بقرار مشترك بين الوزيرين المكلفين بالصحة والمالية والسلطة المكلفة بالوظيفة العمومية.

3. المجلس الطبي: يكلف المجلس الطبي بدراسة كل المسائل التي تهم المؤسسة وإبداء رأيه الطبي والتقني فيها، ولا سيما فيما يأتي:

- التنظيم والعلاقات الوظيفية بين المصالح الطبية؛
 - مشاريع البرامج المتعلقة بالتجهيزات الطبية وبناء المصالح الطبية وإعادة تهيئتها؛
 - برامج الصحة والسكان؛
 - برامج التظاهرات العلمية والتقنية؛
 - إنشاء هيكل طبية أو إغاؤها.
- يقترح المجلس الطبي كل التدابير التي من شأنها تحسين تنظيم المؤسسة وسيرها، لاسيما مصالح العلاج والوقاية، يمكن لمدير المؤسسة الاستشفائية إخطار المجلس الطبي بشأن كل مسألة ذات طابع طبي أو علمي أو تكويني، يضم المجلس الطبي:
- مسؤولو المصالح الطبية؛
 - الصيدلي المسؤول عن الصيدلية؛
 - جراح؛
 - شبه طبي ينتخبه نظراؤه من أعلى رتبة في سلك شبه الطبيين؛
 - ممثل عن المستخدمين الاستشفائيين الجامعيين عند الاقتضاء.

ينتخب المجلس الطبي من بين أعضائه رئيسا ونائب رئيس لمدة ثلاث (3) سنوات قابلة للتجديد، يجتمع المجلس الطبي بناء على استدعاء من رئيسه في دورة عادية مرة واحدة كل شهرين ويمكنه الاجتماع في دورة غير عادية بطلب إما من أغلبية أعضائه إما من مدير المؤسسة العمومية الاستشفائية، ويجري في كل اجتماع محضر يقيد في سجل خاص، لا تصح اجتماعات المجلس الطبي إلا بحضور أغلبية أعضائه، وإذا لم يكتمل النصاب يستدعى المجلس من جديد في الثمانية (8) أيام الموالية، ويمكن أن يتداول أعضاؤه حينئذ مهما يكن عدد الأعضاء الحاضرين، يعد المجلس الطبي نظامه الداخل ويصادق عليه أثناء اجتماعه الأول.

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

الفرع الثالث: أحكام مالية خاصة بالمؤسسة العمومية الاستشفائية

تحدد مدونة الميزانية للمؤسسات العمومية الاستشفائية بقرار مشترك بين الوزير المكلف بالصحة والوزير المكلف بالمالية، وتشمل ميزانية المؤسسات العمومية الاستشفائية بابا للإيرادات وبابا للنفقات:¹

باب الإيرادات: يتكون من

- اعانات الدولة: أي مساهمة الدولة في أعمال الوقاية والبحث الطبي والتكوين، والتكفل بالمعوزين غير المستفيدين مع التأمينات الاجتماعية؛
- اعانات الجماعات المحلية: أي مساهمة الجماعات المحلية في تمويل نشاطات المؤسسة خاصة ما تعلق بأعمال الوقاية والعلاج؛
- الإيرادات الناتجة عن التعاقد مع هيئات الضمان الاجتماعي: فيما يخص العلاج المقدم للمؤمن لهم اجتماعيا وذوي حقوقهم والتعاضديات والمؤسسات ومؤسسات التكوين؛
- المخصصات الاستثنائية: أي مساهمة مختلف الهيئات في الحالات الاستثنائية كحالات الوباء مثلا،
- الهبات والوصايا: مع مراعاة أن تكون هذه الهبات والوصايا مقبولة قانونا؛
- الإيرادات المختلفة: أي مختلف المداخل المحددة والمقبولة قانونا؛
- الموارد الأخرى المرتبطة بنشاط المؤسسة: كحصول المؤسسة على مساعدات مادية من تجهيزات وغيرها؛
- تعويضات التأمينات الاقتصادية عن الأضرار الجسدية: يقصد بها تعويضات مؤسسات التأمين.

باب النفقات: يتكون من

- نفقات التسيير: أي النفقات الخاصة بتغطية النشاطات العادية للمؤسسة وتكون معتمدة في الميزانية، وتمثل أساسا في أجور المستخدمين، معدّات ولوازم تسيير مختلف هياكل المؤسسة، أشغال الصيانة، ... الخ؛
- نفقات التجهيز: وهي نفقات ذات طابع نهائي أي نفقات غير مسترجعة وغير منتجة للربح، أي اعتمادات مالية مخصصة بميزانية المؤسسة؛ مرصدة لإنجاز هياكل أساسية محددة بالمؤسسة كالمباني وغيرها.
- كل النفقات الأخرى الضرورية لتحقيق هدفها: أي نفقات مهما كان نوعها ضرورية لتحقيق أهداف المؤسسة.

¹ المواد من 28-32 من المرسوم التنفيذي رقم 07-140 مؤرخ في 19 ماي 2007 يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها.

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

يعد المدير مشروع الميزانية ويعرضه على مجلس الإدارة للمداولة، ويرسله بعدئذ إلى السلطة الوصية للموافقة عليه، تمسك بحاسبة المؤسسات العمومية الاستشفائية حسب قواعد المحاسبة العمومية، ويسند تداول الأموال إلى عون محاسب يعينه أو يعتمده الوزير المكلف بالمالية، تحدد الكيفيات المناسبة لمراقبة النفقات بقرار مشترك بين الوزيرين المكلفين بالصحة والمالية.

المطلب الثاني: التعريف بالمؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة محل الدراسة

سنحاول الفاء نظرة عامة حول المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة، من خلال التطرق إلى الطبيعة القانونية للمؤسسة موضوع الدراسة، نشاطها ونشأتها ودراسة تصنيفات الموارد البشرية بها وهيكلها التنظيمي.

الفرع الأول: الطبيعة القانونية للمؤسسة العمومية الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة

المؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة هي ضمن أربعة (04) مؤسسات على المستوى الوطني (مؤسسات عمومية متخصصة في طب العيون ب: الجلفة، وهران، ورقلة، بسكرة)؛ تقع بجي البخاري وسط مدينة بسكرة على مساحة إجمالية قدرها 7200 م² منها 5491 م² فضاء مبني، تكلفتها الإجمالية تقدر ب: 200000000.00 دج، أنشئت وفقا للمرسوم التنفيذي رقم 07 - 204 المؤرخ في 30 جوان 2007 المتمم لقائمة المؤسسات الإستشفائية المتخصصة الملحقة بالمرسوم التنفيذي رقم 97 - 465 المؤرخ في 2 ديسمبر 1997 الذي يحدد قواعد إنشاء المؤسسات الإستشفائية المتخصصة وتنظيمها وسيورها.¹

مصالح المؤسسة محل الدراسة ووحداتها أنشئت وفقا للقرار رقم 27-2009 الصادر عن وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات.²

وتظهر المصالح والوحدات المكونة للمؤسسة محل الدراسة كما يلي:

الجدول رقم (04): المصالح والوحدات المكونة لها التابعة للمؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون - بسكرة

المصالح	عدد الأسرة	الوحدات
طب أمراض العيون	40	استشفاء رجال
		استشفاء نساء
		الفحص والاستعمالات
		الكشف

المصدر: قرار رقم 27 مؤرخ في 27 جانفي 2009، الصادر عن وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات.

ثم أضيفت لها سنة 2013 مصلحة الصيدلة وتضم وحدتين (02) هما:³

¹ المرسوم التنفيذي رقم 07-204 المؤرخ في 30 جوان 2007 الصادر عن وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات المتمم لقائمة المؤسسات الإستشفائية المتخصصة الملحقة بالمرسوم التنفيذي رقم 97 - 465 المؤرخ في 2 ديسمبر 1997 الذي يحدد قواعد إنشاء المؤسسات الإستشفائية المتخصصة وتنظيمها وسيورها.

² القرار رقم 27-2009 المؤرخ في 27 جانفي 2009 يتضمن انشاء المصالح والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون البخاري-بسكرة

³ القرار رقم 45 مؤرخ في 26 فيفري 2013 والمتضمن إنشاء مصلحة الصيدلية على مستوى المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون البخاري-بسكرة.

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

- وحدة تسيير المستحضرات الصيدلانية.
 - وحدة تسيير الأجهزة الطبية.
- والجدول التالي يوضح ذلك

الجدول رقم (05): مصلحة الصيدلية على مستوى المؤسسة الاستشفائية المتخصصة محل الدراسة

المصالح	الوحدات
الصيدلية	تسيير المستحضرات الصيدلانية
	تسيير الأجهزة الطبية

المصدر: القرار رقم 45 المؤرخ في 26 فيفري 2013، الصادر عن وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات

الفرع الثاني: نشاط المؤسسة محل الدراسة

- تتكفل المؤسسة الإستشفائية محل الدراسة بطب وجراحة العيون، عمليات الكشف الفحص والاستعمالات، كما تغطي حاجات ولاية بسكرة وبعض الولايات المجاورة مثل باتنة، خنشلة والمسيلة، تتمثل مهامها فيما يلي:¹
- ضمان تنظيم وبرمجة توزيع العلاج الشفائي والتشخيص وإعادة التأهيل الطبي والاستشفاء؛
 - تطبيق البرامج الوطنية للصحة؛
 - ضمان حفظ الصحة والنقاوة ومكافحة الأضرار والآفات الاجتماعية؛
 - ضمان تحسين مستوى مستخدمي مصالح الصحة وتحديد معارفهم؛
 - يمكن استخدام المؤسسة العمومية الاستشفائية ميدانا للتكوين الطبي وشبه الطبي والتكوين في التسيير الاستشفائي على أساس اتفاقيات تبرم مع مؤسسات التكوين.

ويغطي نشاطها كثافة سكانية تفوق الـ: 869215 نسمة موزعة على 12 دائرة بـ: 33 بلدية، زيادة عن سكان الولايات المجاورة باتنة، خنشلة، مسيلة.

لها طاقة استيعابية استشفائية فعلية بـ: أربعون (40) سريرا مقسمة على قسمي الرجال والنساء، مع الإشارة أن طاقتها الاستيعابية النظرية ثمانون (80) سريرا، بالإضافة إلى القيام بإنشاء العديد من المصالح الضرورية لعمل المؤسسة كمخبر للتحليل الطبية، قسم للتصوير الطبي بالأشعة، صيدلية، مطبخ ومخازن وغيرها من المرافق الضرورية بما فيها مساكن وظيفية. تعتمد المؤسسة محل الدراسة في إنجاز مهامها على مورد بشري متنوع من مختلف الفئات: الطبية، الشبه طبية والإدارية بعدد إجمالي محدد بـ: 175 فردا لغاية تاريخ 2018/12/31 موزعين كما يلي:

¹ المواد 4، 5 من المرسوم التنفيذي رقم 07-140 مؤرخ في 19 ماي 2007 يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوارية وتنظيمها وسيرها.

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

الجدول رقم (06): توزيع المورد البشري بالمؤسسة العمومية الإستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة

المجموع	أخرى			إطار شبه طبي	إطار طبي	التخصص الأقسام
	اقتصادي	تقني	إداري			
23	1	-	-	16	06	العمليات
03	-	-	-	03	-	التصوير بالأشعة
08	-	-	-	08	-	المخبر
40	16	11	09	04	-	الإدارة
46	39	-	-	07	-	المصالح الاقتصادية
20	04	-	-	13	03	طب عيون رجال
22	04	-	-	15	03	طب عيون نساء
13	01	-	-	08	04	فحص واستعمالات
175	65	11	09	74	16	المجموع

المصدر: وثائق المؤسسة

ويوزع المورد البشري في القطاع الطبي على أقسام المؤسسة كما يلي:

الجدول رقم (07): توزيع أفراد القطاع الطبي داخل أقسام المؤسسة محل الدراسة

المجموع	قسم الفحص والاستعمالات	قسم طب العيون نساء	قسم طب العيون رجال	قسم العمليات	القسم	التخصص
4	-	-	-	4	أطباء مختصين في التخدير والانعاش	
8	4	2	2	-	أطباء عامون	
16	4	3	3	6	المجموع	

المصدر: المديرية الفرعية للإدارة والوسائل للمؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون

ويوزع المورد البشري في القطاع شبه الطبي حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (08): توزيع أفراد القطاع شبه الطبي داخل أقسام المؤسسة محل الدراسة

المجموع	محضر في الصيدلة	مساعد تمريض	مساعد طبي	مشغل أجهزة التصوير الطبي	ممرض للصحة العمومية	عون طبي في التخدير والانعاش	ممرض متخصص	ممرض ممتاز	نفساني عيادي	مخبري الصحة العمومية	بيولوجيا	التخصص
3	-	-	-	3	-	-	-	-	-	-	-	قسم الأشعة
8	-	-	-	-	-	-	-	-	-	7	1	قسم المخبر
4	-	-	3	-	-	-	1	-	-	-	-	الإدارة
7	2	-	-	-	-	-	2	3	-	-	-	المصالح الاقتصادية
13	-	7	-	-	5	-	1	-	-	-	-	قسم طب عيون رجال

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

15	-	7	-	-	5	-	2	-	1	-	-	قسم طب عيون نساء
8	-	4	-	-	3	-	1	-	-	-	-	قسم الفحص والاستعجالات
74	2	23	3	3	17	5	9	3	1	7	1	المجموع

المصدر: المديرية الفرعية للإدارة والوسائل للمؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون

ويوزع العمال المهنيين في الجدول الموالي:

الجدول رقم (09): توزيع العمال المهنيين داخل أقسام المؤسسة محل الدراسة

المجموع	اقتصادي	تقني	إداري	التخصص	القسم
1	1	-	-		قسم العمليات
-	-	-	-		قسم الأشعة
-	-	-	-		قسم المخبر
36	16	11	9		الإدارة
39	39	-	-		المصالح الاقتصادية
4	4	-	-		قسم طب عيون رجال
4	4	-	-		قسم طب عيون نساء
1	1	-	-		قسم الفحص والاستعجالات
85	65	11	9		المجموع

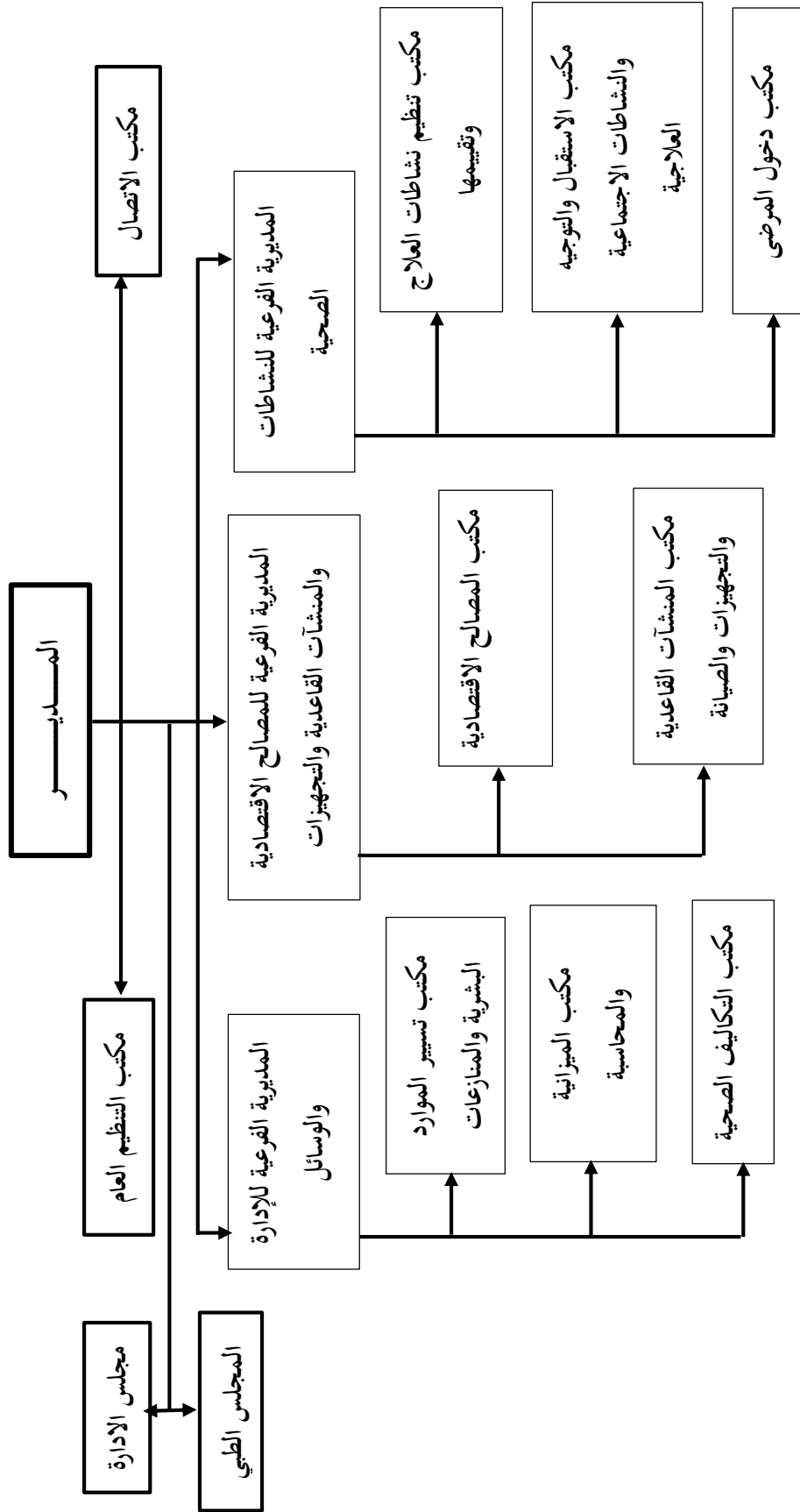
المصدر: المديرية الفرعية للإدارة والوسائل للمؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون

الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الاستشفائية المتخصصة في طب العيون محل الدراسة هو هيكل تنظيمي نمطي يبين توزيع السلطة والمسؤوليات على مختلف الوحدات في المستويات الإدارية المختلفة كما يبين كيفيات الاتصال الرسمي بينها، يعتمد في رسمه على مضمون القرار الوزاري المشترك بين وزارة الصحة والسكان ووزارة المالية والوزارة المنتدبة لدى رئيس الحكومة المكلفة بالإصلاح الإداري والوظيف العمومي المؤرخ في 26 أبريل عام 1998 الذي يحدد المخطط التنظيمي للمؤسسات الاستشفائية المتخصصة على مستوى كامل التراب الوطني، كما هو مبين في الشكل التالي:

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة

الشكل رقم (17): الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون - بسكرة



المصدر: وثائق المؤسسة والقرار الوزاري المشترك المؤرخ في 26 أبريل 1998، جريدة رسمية رقم 1998/34

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب

العيون بسكرة

حيث أن:

المدير: هو شخص يعين بقرار من وزير الصحة؛ يسهر على اتخاذ جميع الإجراءات الضرورية لضمان السير الحسن للمؤسسة ويساعده في ذلك ثلاثة مدراء فرعيين، وهو المسؤول الأول عن تسيير المؤسسة وتمثيلها أمام العدالة وفي جميع أعمال الحياة المدنية (قد ينوبه ممثله القانوني المدير الفرعي للمصالح الاقتصادية)، وهو الأمر بالصرف للنفقات ومعد الميزانية التقديرية ويضع الحسابات والنظام الداخلي والتقرير السنوي لنشاطات المؤسسة (يرسله إلى الوصايا بعد مصادقة مجلس الإدارة)، يتكفل بتطبيق القوانين وتنفيذ مداوات مجلس الإدارة ويرم جميع العقود والصفقات والاتفاقيات والاتفاقات في إطار التنظيم المعمول به، ويمارس السلطة السلمية وسلطة التعيين والتسيير على مستخدمي المؤسسة (عدا المستثنين قانوناً)، وله أن يفوض إمضائه على مسؤوليته لصالح مساعده.

ويتبعه مباشرة مكتب التنظيم العام، ومكتب الاتصال؛ اللذان يتكفلان ب: تنظيم وترتيب الملفات والوثائق وما هو صادر ووارد ومختلف الاتصالات ومتابعة برمجة الاجتماعات.

مجلس الإدارة: للمؤسسة محل الدراسة مجلس إدارة مهامه وتشكيلته وفقاً للمرسوم التنفيذي رقم 4665/97 المؤرخ في 02 ديسمبر 1997 الذي يحدد قواعد إنشاء المؤسسات الإستشفائية المتخصصة وتنظيمها وسيرها.

مجلس طبي: للمؤسسة محل الدراسة مجلس طبي مشكل وفقاً للمرسوم التنفيذي رقم 4665/97 المؤرخ في 02 ديسمبر 1997 الذي يحدد قواعد إنشاء المؤسسات الإستشفائية المتخصصة وتنظيمها وسيرها، وهو مجلس استشاري تقني يساعد مدير المؤسسة في جوانب تقنية تخص برامج التجهيزات الطبية وبرامج الصحة، ومشاريع إعادة تهيئة الأقسام الطبية والاستشفائية داخل المؤسسة.

المديرية الفرعية للإدارة والوسائل: وتتكون من ثلاثة مكاتب (مكتب تسيير الموارد البشرية والمنازعات، مكتب الميزانية والمحاسبة، مكتب التكاليف الصحية)؛ تتكفل بتسيير وإدارة كل وسائل المؤسسة المادية منها والبشرية؛ أي تسيير المورد البشري بكل طقمه الصحي والإداري والتقني والاقتصادي ومتابعة العمل اليومي لكل منهم، وتسيير ملفات العاملين من بداية التوظيف إلى غاية التقاعد، وتنفيذ المخطط السنوي لتسيير المورد البشري وعمليات التكوين والرسكلة... الخ، كما تتكفل بمتابعة وتنفيذ مختلف بنود ميزانية المؤسسة ومراقبتها، واقتراح الميزانية التقديرية، ومتابعة مختلف العقود والصفقات وإعداد دفاتر الشروط، ومتابعة تكاليف الأعمال الصحية المقدمة العلاجية منها والوقائية، وتطبيق نظام محاسبة التسيير المعتمدة من قبل الوصاية، وكذا تحديد تكاليف الاستشفاء لكل مريض استفاد من خدمات المؤسسة فيما يخص الأدوية المقدمة والأكل والمبيت... الخ.

المديرية الفرعية للمصالح الاقتصادية والمنشآت القاعدية والتجهيزات: وتتكون من مكاتب (مكتب المصالح الاقتصادية، مكتب المنشآت القاعدية والتجهيزات والصيانة)؛ وتتكفل بتسيير كل المصالح الاقتصادية والمنشآت القاعدية

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

وأعمال الصيانة داخل المؤسسة؛ أي تنظيم وتسيير الحاضرة وكل معدات النقل، تنظيم وتسيير مختلف المخازن، تسيير المطبخ وتوفير كل لوازمه ومواده وتسيير الوجبات اليومية، تسيير مختلف التركيبات (مولدات الكهرباء، قارورات إطفاء الحريق، ووسائل التدفئة، خزانات المياه، خزانات الوقود...)، تسيير أعوان الحماية والأمن وعمال الصيانة والنظافة، حساب المواد وحساب التسيير وأعمال الجرد ومسك سجلات كل منها، التكفل بأعمال الصيانة لكل الهياكل الصحية والإدارية وكل التجهيزات والعتاد ووضع برنامج مراقبة ومتابعة كل عتاد، متابعة كل المنشآت القاعدية من تشجير ومساكن وظيفية وأعمال تنظيف وغيرها.

المديرية الفرعية للنشاطات الصحية؛ وتتكون من ثلاثة مكاتب (مكتب الاستقبال والتوجيه والنشاطات الاجتماعية العلاجية، مكتب دخول المرضى، مكتب تنظيم نشاطات العلاج وتقييمها)؛ وتتكفل بتسيير المصالح الإستشفائية وأعمال الفحص والاستعدادات وأعداد كل الإحصاءات اللازمة، أي تنظيم وتسيير استقبال وتوجيه المريض إلى الأقسام المعنية بحالته مع التكفل بكل الخدمات الإدارية الضرورية اللازمة له، متابعة مختلف النشاطات العلاجية، تنظيم ومتابعة الملفات والسجلات الخاصة بحركة المرضى وشهادات الحضور والإقامة وجداول المناوبة للطبقة وشبه الطبقة.

المبحث الثاني: واقع حساب التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة

من خلال هذا المبحث سنحاول التطرق إلى مقومات نظام التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة وتقديم مختلف خطوات حساب تكاليف الخدمات الصحية بها.

المطلب الأول: نظام التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة

يهدف نظام التكاليف في المؤسسة العمومية الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة إلى تحقيق أهداف محاسبة التكاليف من خلال مختلف الإجراءات والأساليب المتبعة في تسجيل وتحليل التكاليف وتتضمن مقوماته بالمؤسسة محل الدراسة ما يلي:

الفرع الأول: مراكز التكلفة

تضم مراكز التكلفة في المؤسسة مراكز الإنتاج، مراكز الخدمات الانتاجية ضمنها مراكز الخدمات المالية والإدارية، حيث تضم مراكز الإنتاج مراحل ويقوم بخدمة هذه المراحل مجموعة من المراكز الخدمية كقسم المخبر، قسم الأشعة وقسم العمليات وتمثل هذه المراكز فيما يلي:

1. مراكز الإنتاج "الأقسام الرئيسية": تضم الأقسام التالية

قسم طب العيون نساء: يتضمن تكاليف استشفاء المرضى النساء في مدة إقامتهن في المؤسسة، في المتوسط يومان، وحسب الحالة قد تصل إلى أربع أيام بلياليها.

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

قسم طب العيون رجال: يتضمن تكاليف استشفاء المرضى الرجال في مدة اقامتهم في المؤسسة.

قسم الفحص والاستعجالات: يتضمن تكاليف جميع أقسام الفحص المتواجدة في المؤسسة الاستشفائية وقاعات العلاج. ويقوم بخدمة هذه الأقسام مجموعة من المراكز الخدمية

2. مراكز الخدمات الانتاجية "الأقسام الثانوية": وتتضمن

قسم الأشعة: يتضمن التكاليف المتعلقة بقسم الأشعة والمتواجد بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون.

مخبر التحاليل الطبية: ويضم تكاليف مخبر التحاليل الطبية المتواجد بالمؤسسة الاستشفائية.

قسم العمليات: يضم تكاليف غرف العمليات الثلاثة المتواجدة بالمؤسسة إضافة إلى غرفة اعداد المريض قبل العملية وغرفة استيقاظه بعد العملية، غرفة تعقيم أدوات العملية وغرفة تعقيم اليدين للأطباء.

وتقسم عناصر الاستخدامات أو الخدمات الانتاجية في زمر نوعية لكل من الأجور، التغذية، الأدوية، اللوازم المتنوعة، الصيانة والمصاريف المشتركة الأخرى.

3. مراكز الخدمات المالية والإدارية: وتتضمن

قسم الإدارة: ويضم التكاليف المتعلقة بالمقر الإداري للمؤسسة ومختلف إدارات الهياكل الصحية.

المصالح الاقتصادية: يضم التكاليف المرتبطة بالقسم الاقتصادي وأجور عمال النظافة.

وحسب هذا التقسيم يعتبر قسم الأشعة والمخبر وقسم العمليات مراكز خدمات وسيطة، أما قسم الإدارة والمصالح الاقتصادية مراكز مصروفات عامة.

لقد تم تحديد الأقسام الأساسية والثانوية في المؤسسة بالاعتماد على النموذج المحدد للأقسام المتجانسة للقطاع الصحي بسكرة، ورغم تغيير الخارطة الصحية لم يتم تعديل مراكز التكلفة للهياكل الصحية بما يتماشى وطبيعة العمل بها، وكنتيجة لذلك حددت بعض الأقسام على أنها أقسام ثانوية رغم أن طبيعة المؤسسة تفترض أن تكون أقسام رئيسية وهذا يتجلى في قسم الأشعة والمخبر والعمليات لعلاقتهم المباشرة مع المرضى، ويتوافق تحديدهم كأقسام ثانوية لتمثيل نشاطهم الأساسي في خدمة الأقسام الداخلية بالمؤسسة الصحية دون أن يكون هناك اتصال مباشر مع المرضى.

الفرع الثاني: دليل وحدات التكلفة

تقوم المؤسسة بتقديم تشكيلة متنوعة ومتعددة من الخدمات عبر مختلف هياكلها نذكر منها:

الجدول رقم (10): الخدمات المقدمة بالهياكل الصحية للمؤسسة محل الدراسة

القسم	الخدمات المقدمة	وحدة العمل
قسم العمليات	عملية «الساد» بالليزر (Cataractes avec phacoemulsificateur)	K
	عملية «الساد» تقليدية (Cataractes EEC+ICP)	

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة

	عملية الشعرة (Trichiasis)	
	عملية الظفرة (Ptérygion)	
	عملية البردة (بوشعيرة) Chalation	
	الحول Strabisme	
	استئصال العين Eviscération	
	استئصال كيس Kystes	
	جرح القرنية Plaie de la cornée	
	استخراج جسم خارجي étranger Corp	
	جرح الملتحمة Plaie Conjonctival	
	DCR	
	Eclatement du globe	
	Luxation du cristalin	
	plaie sclairale	
	LVL	
	Ptosis	
R	أشعة الصدر	قسم الأشعة
	أشعة الجمجمة	
B	كشف فقر الدم (FNSCompleète)، الزمرة الدموية (Groupage)، نسبة البروتين (T,P)	مخبر التحاليل الطبية
	نسبة السكر في الدم (Glycémie à jeun)، حمض اليوري في الدم (Urée)، الكرياتينين (Créatinine)	
	التهاب الكبد الوبائي (HBS)، التهاب الكبد الفيروسي (HCV)، الكشف على السيدا (HIV)	
فحص، علاج	فحص ومختلف العلاجات الأولية	قسم الفحص والاستعمالات
يوم استشفائي	الاستشفاء	قسم طب العيون رجال
يوم استشفائي	الاستشفاء	قسم طب العيون نساء

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات مديرية المصالح الصحية بسكرة

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

الفرع الثالث: عناصر التكاليف

تتعدد عناصر التكاليف بالمؤسسة تبعا لتعدد تشكيلة الخدمات الصحية المقدمة بها، يمكن حصر هذه العناصر في المجموعات التالية:

1. تكاليف الأجور: تتمثل في مجموع الأجور والرواتب المدفوعة للعاملين بالمؤسسة، من الطبيب إلى عامل النظافة.
2. تكاليف المواد والمستلزمات الصيدلانية والمعدات والأدوات الطبية الصغيرة: وتضم العناصر التالية:
 - الأدوية، الضمادات، المطهرات، العدسات... إلخ
 - المواد الطبية الاستهلاكية والملحقات كالحقن والقطن، اللاصقات... إلخ
 - الأفلام ومواد الأشعة: تتضمن الأفلام والمواد المستخدمة في قسم الأشعة.
 - المحاليل والمواد المخبرية والكواشف.
 - ملحقات وأدوات جراحية صغيرة، المعدات الطبية مثل ملاقط العمليات، سكاكين بأحجام مختلفة... إلخ.
3. تكاليف المواد واللوازم والمعدات والتجهيزات المختلفة: وتشمل اللوازم المكتبية (أوراق، دفاتر، سجلات،...)، البياضات وعدة الأسرة (أفرشة، وسادات...)، مواد التنظيف (صابون، جافيل...)، المعدات والآلات مثل (آلة إجراء تحاليل عدد الكريات الحمراء والبيضاء في الدم، آلة تعقيم الأدوات الطبية، أجهزة العمليات الجراحية...)، التجهيزات (مكاتب، كراسي، مكيفات، أجهزة الحاسوب، خزائن، أسرة، طاولات العمليات الجراحية والفحص...).
4. تكاليف الصيانة: وتتمثل في مختلف المصاريف المتعلقة بأعمال الصيانة مثل أعمال صيانة أجهزة العمليات وأجهزة الأشعة، صيانة هيكل المؤسسة والبنائيات، وتكون الصيانة من أطراف خارجية وهي المناولة بالباطن، أو من أطراف داخلية وهم عمال المؤسسة المهنيين.
5. تكاليف التغذية: تضم مصاريف الوجبات المخصصة للمرضى والعاملين الإداريين بالمؤسسة.
6. التكاليف المشتركة: وتشمل المصاريف التي لا تخص قسم محدد في المؤسسة بل كل الأقسام كتكاليف الانارة، التكوين، التدفئة، التنقلات... إلخ.

الفرع الرابع: فترة التكاليف والمجموعة المستندية

1. فترة التكاليف: حددت الفترة التي يتم على أساسها حصر وتجميع التكاليف لإعداد مختلف قوائم التكاليف بثلاث (03) أشهر بالإضافة إلى إعداد قائمة سنوية على أساس فعلي.
2. المجموعة المستندية والدفترية: تتعدد المستندات والدفاتر المستخدمة في جمع وتسجيل بيانات التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة نذكر منها:

الدفاتر والسجلات المتعلقة بالمحاسبة العمومية: والتي تساعد على حصر التكاليف مثل:

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب

العيون بسكرة

- السجلات المتعلقة بالنفقات المختلفة لكل العناوين بالميزانية وتتضمن الوثائق المبررة (تبين كيفية تنفيذ الاعتمادات للعناوين مثل: سجل نفقات الموظفين، سجل نفقات التكوين، سجل نفقات التغذية، سجل نفقات الأدوية والمواد ذات الاستعمال الطبي، سجل العتاد والأدوات الطبية، سجل مصاريف صيانة الهياكل الصحية وترميمها، سجل نفقات أخرى للتسيير... إلخ)؛

- دفتر الجرد العام: يتضمن جرد لمختلف المعدات والتجهيزات الطبية وغير الطبية للهيكل الصحية وإدارة المؤسسة؛

- دفتر الحوالات: يتضمن تسجيل مبالغ الفواتير المدفوعة من قبل المؤسسة؛

- دفتر يتعلق بالوضع المالي للمؤسسة لكل ثلاثي بالإضافة إلى الوضعية المالية السنوية والتي تبين كيفية استهلاك الاعتمادات لكل العناوين بالميزانية.

الدفاتر المتعلقة بالمخزون: تساعد في تحديد مستهلكات كل قسم من أقسام المؤسسة من المواد والمستلزمات إضافة إلى مصاريف الصيانة وتحديد المدخلات والمخرجات من المخزن نذكر منها:

- دفتر خروج: يبين ما تم استهلاكه من طرف أقسام وإدارة المؤسسة الصحية من المواد والمستلزمات المتواجدة به؛

- دفتر أعمال الصيانة: يتضمن الاستخدامات من المخزن والموجهة لأعمال الصيانة؛

- دفتر المخزون: والذي يتضمن حركة دخول وخروج للمخزون.

الدفاتر الخاصة بالصيدلية: نذكر منها:

- دفتر المخزون: ويبين حركة المخزون؛

- وثائق المخزون: وتكون بعدد المواد والمستلزمات الطبية حيث تبين كل وثيقة الجهة التي صرفت إليها (وثيقة الضمادات، وثيقة الكواشف.....)؛

- الدفاتر المتعلقة بتسجيل عدد المراجعين بالأقسام المختلفة (فحص، علاج،)؛

- الدفاتر الخاصة بتسجيل التحاليل المخبرية المقدمة (نوعها، النتيجة، عددها....)؛

- الدفاتر الخاصة بتسجيل الأشعة المقدمة (نوعها، عددها)؛

- الدفاتر المتعلقة بأعمال الصيانة ويتضمن قيمة الأعمال والجهة المستفيدة؛

- الدفاتر المتعلقة بتسجيل العمليات الجراحية السنوية (نوعها، عددها، الفريق الذي يقوم بها).

الفرع الخامس: مجموعة القوائم المالية ووحدات العمل

- **مجموعة القوائم والتقارير:** يصدر مكتب حسابات التكاليف قائمتين أساسيتين قائمة لكل ثلاثي، وقائمة سنوية توجّهان إلى مدير المؤسسة ومديرية الصحة لولاية بسكرة.

- **وحدات العمل:** تستخدم المؤسسة مجموعة محددة من وحدات العمل مثل (الفحص، العلاج، يوم استشفائي) وفيما يتعلق بوحدات العمل (B, k, R) فتمثل الأعمال المجمعة حسب نوعها والتي يمارسها الأطباء، المخبريين ومصورو

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

الأشعة حيث يستعمل (B) للفحوصات المخبرية، (R) لفحوصات الأشعة، (K) لفحوصات الأطباء والعمليات الجراحية والاستعدادات، ويتبع كل حرف معامل كل عمل من الأعمال والذي يحدد قيمة كل عمل طبي، أما الأحرف فتطابقها قيمة نقدية أساسية تحدد قيمة العمل الطبي من خلال العلاقة التالية:

$$\text{قيمة العمل الطبي (دج)} = \text{القيمة النقدية للحرف} \times \text{المعامل المرافق}$$

تحدد المدونة العامة للأعمال المهنية التي يمكن أن يمارسها الأطباء والصيدالة وجراحو الأسنان والمساعدون الطبيون في حدود اختصاصهم التسعير بقيمة نقدية أساسية لكل حرف، ويضرب المعامل في القيمة النقدية الأساسية للحرف وبذلك يحدد مبلغ كل عمل، يحدد التسعير بقرار مشترك بين الوزراء المكلفين بالصحة والضمان الاجتماعي والمالية طبقاً للقوانين والتنظيمات المعمول بها.¹

المطلب الثاني: خطوات حساب التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة:

توكل مهمة حساب التكاليف بالمؤسسة والتقرير عنها لمكتب التكاليف الصحية (الذي يتبع المديرية الفرعية للإدارة والوسائل) ويعمل به موظفان:

رئيس المكتب منصبه: "مدير فرعي للنشاطات الصحية"، ومساعد له تخصصه تقني سامي في الإعلام الآلي. حيث تستخدم طريقة الأقسام المتجانسة في توزيع تكاليف مراكز الخدمات الانتاجية على مراكز الإنتاج لحساب مختلف التكاليف، واستخدام معدلات تحميل لتخصيص الأعباء على الإنتاج سواء بشكل فعلي أو تقديري، ومن ضمن أهداف حساب التكلفة بالمؤسسة نذكر:

- تحديد تكلفة الخدمات المقدمة بالمؤسسة؛
 - تحديد تكلفة الأقسام الرئيسية والثانوية؛
 - إعطاء صورة عن مسار التكاليف بالمؤسسة وإجراء مقارنات مع سير تنفيذ اعتمادات الميزانية؛
 - المساهمة في إعداد الميزانية التقديرية للمؤسسة.
- وتتلخص خطوات حساب التكلفة في:

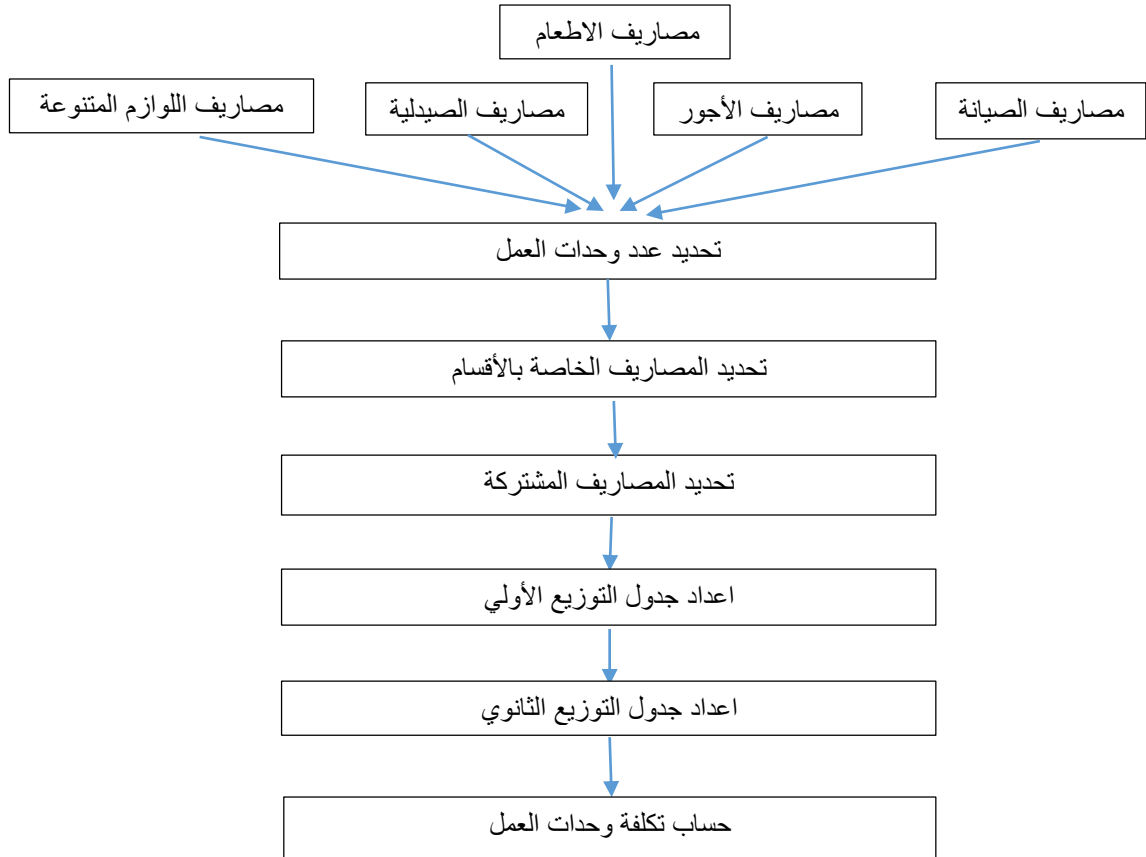
1. تحديد المصاريف الخاصة بالأقسام الثانوية والرئيسية حيث تشمل مصاريف الأجور، توريدات الصيدلية، توريدات اللوازم المتنوعة، مصاريف الصيانة ومصاريف التغذية.
2. تحديد المصاريف المشتركة بين الأقسام؛
3. تحديد وحدات العمل؛
4. إعداد جدول التوزيع الأولي؛

¹ المرسوم التنفيذي رقم 05-257 المؤرخ في 20 جويلية 2005 يتضمن كيفيات اعداد المدونة العامة للأعمال المهنية للأطباء والصيدالة وجراحي الأسنان والمساعدين الطبيين وتسعيرها.

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

5. إعداد جدول التوزيع الثانوي وحساب تكلفة وحدات العمل.
ويمكن تلخيص الخطوات السابقة في الشكل التالي:

الشكل رقم (18): خطوات حساب التكلفة بالمؤسسة محل الدراسة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات قسم التكاليف بالمؤسسة

الفرع الأول: تحديد المصاريف الخاصة بالأقسام الرئيسية والثانوية: وتتضمن المصاريف التي تخص مختلف الأقسام
مصاريف الأجر: وتظهر قيمة الأجر لسنة 2018 في الجدول التالي:

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة

الجدول رقم (11): مصاريف الأجور لسنة 2018

الوحدة: دج

المجموع	أخرى			شبه طبي										طبي		القطاع	
	اقتصادي	تقني	إداري	محضر في الصيدلة	مساعد تريض	مساعد طبي	مشغل أجهزة التصوير الطبي	ممرض للصححة العمومية	عون طبي في التخدير والانعاش	ممرض متخصص	ممرض ممتاز	نفساني عيادي	مخبري الصحة العمومية	بيولوجيا	عاميين	متخصصين	التخصص / القسم
17 767 607	390 000	0	0	0	2 837 002	0	0	2 269 602	2 837 002	1 370 000	0	0	0	0	8 064 000	0	قسم العمليات
1 702 201	0	0	0	0	0	0	1 702 201	0	0	0	0	0	0	0	0	0	قسم الأشعة
4 783 380	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	4 185 457,08	597 922,44	0	0	قسم المخبر
18 495 641	6 240 000	4 992 240	4 876 200	0	0	1 702 201	0	0	0	685 000	0	0	0	0	0	0	الإدارة
19 769 801	15 210 000	0	0	1 134 801	0	0	0	0	0	1 370 000	2 055 000	0	0	0	0	0	المصالح الاقتصادية
62 518 630	21 840 000	4 992 240	4 876 200	1 134 801	2 837 002	1 702 201	1 702 201	2 269 602	2 837 002	3 425 000	2 055 000	0	4 185 457	597 922	0	8 064 000	المجموع الجزئي I
12 398 910	1 560 000	0	0	0	3 971 803	0	0	2 837 002	0	685 000	0	0	0	0	2 001 104	1 344 000	طب عيون رجال
13 681 832	1 560 000	0	0	0	3 971 803	0	0	2 837 002	0	1 370 000	0	597 922	0	0	2 001 104	1 344 000	طب عيون نساء
9 049 011	390 000	0	0	0	2 269 602	0	0	1 702 201	0	685 000	0	0	0	0	4 002 208	0	قسم الفحص والاستجالات
35 129 753	3 510 000	0	0	0	10 213 209	0	0	7 376 206	0	2 740 000	0	597 922	0	0	8 004 416	2 688 000	المجموع الجزئي II
97 648 383	25 350 000	4 992 240	4 876 200	1 134 801	13 050 211	1 702 201	1 702 201	9 645 808	2 837 002	6 165 000	2 055 000	597 922	4 185 457	597 922	8 004 416	10 752 000	المجموع الكلي

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات قسم محاسبة التكاليف

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

من خلال الجدول نلاحظ أن أكبر قيمة لمصروف الأجور كانت بالمصالح الاقتصادية، أقسام الإدارة ثم قسم العمليات.
مصاريف المواد والمستلزمات الصيدلانية والمعدات والأدوات الطبية الصغيرة: تظهر قيمة هذه المصاريف لمختلف
الأقسام لسنة 2018 في الجدول التالي:

الجدول رقم (12): مصاريف المواد والمستلزمات الصيدلانية والمعدات والأدوات الطبية الصغيرة لسنة 2018 الوحدة: دج

المصاريف الأقسام	أدوية مصل كمادات لقاح	مواد مستهلكة ملحقات طبية	أفلام ومواد الأشعة الطبية	الكواشف ومستلزمات مخبرية	أدوات طبية صغيرة	المجموع	
الأقسام الثانوية	قسم العمليات	20 186 526	28 545 168	0	22 073 309	70 805 004	
	قسم الأشعة	0	0	1 557 170	0	1 557 170	
	المخبر	119 777	80 671	0	243 508	7 466 260	
	الإدارة	0	0	0	0	0	
	المصالح الاقتصادية	0	0	0	0	0	
	المجموع I	20 306 303	28 625 840	1 557 170	7 022 304	22 316 817	79 828 434
الأقسام الرئيسية	قسم طب العيون رجال	4 507 368	526 001	0	22 182	5 058 328	
	قسم طب العيون نساء	4 082 420	351 181	0	61 864	4 508 588	
	قسم طب العيون	8 589 788	877 182	0	15 900	9 566 916	
	فحص واسترجالات	1 023 778	214 166	0	206	1 648 247	
	المجموع II	9 613 566	1 091 348	0	16 106	494 142	11 215 163
	المجموع	29 919 869	29 717 188	1 557 170	7 038 410	22 810 959	91 043 596

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات قسم التكاليف

نلاحظ من الجدول أن مصاريف المواد والمستلزمات الصيدلانية كانت وبنسبة عالية جدا بقسم العمليات لكثرة نشاط
هذا القسم، والذي يمثل النشاط الرئيسي للمؤسسة الاستشفائية، في حين جاء الترتيب لباقي أقسام المؤسسة كالتالي:
المخبر، قسم الرجال، قسم النساء، الفحص والاسترجالات ثم قسم الأشعة.

مصاريف اللوازم المتنوعة والمعدات والتجهيزات المختلفة: تظهر قيمة هذه المصاريف خلال نهاية سنة 2018 في
الجدول التالي:

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

الوحدة: دج

الجدول رقم (13): مصاريف اللوازم المتنوعة والمعدات والتجهيزات المختلفة لسنة 2018

المجموع	المعدات والتجهيزات الطبية	المعدات والتجهيزات غير الطبية	مواد النظافة	الأقمشة والأفرشة	لوازم مكتبية	القسم اللوازم	
27 506 473	25 276 910	78 276	1 779 805	245 234	126 247	قسم العمليات	الأقسام القانونية
155 347	0	0	136 908	7 481	10 958	قسم الأشعة	
1 944 787	0	220 908	1 642 897	16 063	64 919	قسم المخبر	
3 120 197	0	567 076	536 224	0	2 016 898	الإدارة	
2 374 246	0	141 023	1 745 578	51 000	436 645	المصالح الاقتصادية	
35 101 050	25 276 910	1 007 282	5 841 412	319 778	2 655 667	المجموع الجزئي I	
2 065 166	766 138	156 833	821 448	246 588	74 160	قسم طب العيون رجال	الأقسام الرئيسية
2 179 446	766 138	117 907	1 026 810	194 431	74 160	قسم طب العيون نساء	
4 244 612	1 532 275	274 740	1 848 258	441 019	148 320	قسم طب العيون	
2 474 107	766 136	0	1 437 535	142 276	128 160	فحص واستعجالات	
6 718 720	2 298 412	274 740	3 285 793	583 295	276 480	المجموع الجزئي II	
47 334 834	27 575 322	1 282 022	9 127 205	903 073	2 932 147	المجموع الكلي	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على معطيات قسم التكاليف

من الجدول نجد أن قيمة المعدات والتجهيزات سواء كانت طبية أو غير طبية تدرج بالقيمة الكلية بتاريخ الاقتناء، ومجموع مصاريف اللوازم المتنوعة والمعدات والتجهيزات المختلفة لكل الأقسام بلغت 47334834 دج، وأن أكبر قيمة من اللوازم كانت بقسم العمليات لحيوية هذا القسم ونشاطه واحتياجاته الدائمة، ثم يليها كل من الأقسام التالية بالترتيب: الإدارة، قسم الفحص والاستعجالات، المصالح الاقتصادية، قسم طب العيون نساء، قسم طب العيون رجال، المخبر ثم قسم الأشعة.

عناصر مصاريف الصيانة: تتضح قيمة هذه المصاريف لسنة 2018 في الجدول التالي:

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

الوحدة: دج

الجدول رقم (14): مصاريف الصيانة لسنة 2018

المجموع	أشغال صيانة العتاد والوسائل المادية من طرف تقنيو المؤسسة	أشغال صيانة العتاد والوسائل المادية من طرف شركات خارجية	أشغال تهيئة وصيانة المؤسسة من طرف أعوان المؤسسة	أشغال تهيئة وصيانة المؤسسة التي تقوم بها شركات خارجية	مصاريف الصيانة	الأقسام
681 436	0	0	496 810	184 626	قسم العمليات	الأقسام الثانوية
5 254	0	5 254	0	0	قسم الأشعة	
172 484	0	0	40 087	132 397	قسم المخبر	
554 066	0	0	340 507	213 559	الإدارة	
1 419 454	0	0	1 097 240	322 213	المصالح الاقتصادية	
2 832 694	0	5 254	1 974 644	852 796	المجموع الجزئي I	
701 200	0	0	294 320	406 879	قسم طب العيون رجال	الأقسام الرئيسية
693 049	0	0	286 170	406 879	قسم طب العيون نساء	
1 394 249	0	0	580 490	813 758	قسم طب العيون	
217 924	0	0	36 036	181 888	فحص واستعدادات	
1 612 172	0	0	616 526	995 646	المجموع الجزئي II	
4 444 866	0	5 254	2 591 171	1 848 442	المجموع الكلي	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على وثائق قسم التكاليف

نلاحظ من الجدول أن قيمة مصاريف الصيانة بلغت (4444866 دج) وقد تضمنت مصاريف مختلف أعمال الإصلاحات والصيانة التي تم إجراؤها بمختلف الأقسام، حيث كانت أكبر قيمة من هذه المصاريف بالمصالح الاقتصادية، يليها بالترتيب الأقسام التالية: قسم طب العيون رجال، قسم طب العيون نساء، قسم العمليات، الإدارة، قسم الفحص والاستعدادات، المخبر ثم قسم الأشعة.

مصاريف الغذاء: تشمل مختلف المواد الغذائية ولوازم المطبخ المستهلكة من طرف مطبخة المستشفى في سنة 2018 حيث بلغت مصاريف الاطعام 10861467 دج، وكان عدد الوجبات الإجمالية 45245 وجبة، يمكن حساب تكلفة الوجبة الواحدة عن طريق العملية التالية

تكلفة الوجبة الواحدة = مصاريف الإطعام ÷ عدد الوجبات الإجمالية

$$45245 \div 10861467 = \text{تكلفة الوجبة الواحدة}$$

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

تكلفة الوجبة الواحدة = 240.058946 دج

الفرع الثاني: تحديد المصاريف المشتركة: تظهر قيمة المصاريف المشتركة خلال سنة 2018 في الجدول التالي:

الوحدة: دج

الجدول رقم (15): المصاريف المشتركة لسنة 2018

الباب	المادة	العنوان	المبلغ
الباب الأول	1	مصاريف المهيمات والتنقلات داخل التراب	110 800,00
	مجموع الباب الأول		110 800,00
الباب الثالث	6	اقتناء وإصلاح عتاد الأمن والوقاية	691 628,00
	7	اقتناء عتاد وملحقات المطبخ، التجهيزات الجماعية للاستغلال والدعم	1 557 138,80
	9	اقتناء وتركيب عتاد وملحقات الهاتف والربط	65 513,50
مجموع الباب الثالث			2 314 280,30
الباب الخامس	1	اللباس	729 410,50
مجموع الباب الخامس			729 410,50
الباب السادس	1	التدفئة، الإنارة، ماء، غاز، الكهرباء، وقود، طاقة شمسية	3 015 115,34
	2	مصاريف البريد والمواصلات (الهاتف، فاكس، إتادات أخرى)	329 009,29
	3	نفقات الاشتراك بالإنترنت	282 000,00
	4	الوثائق والاشتراك في المجلات الدوريات	2 180,00
	6	مصاريف التأمين	495 897,50
مجموع الباب السادس			4 124 202,13
الباب السابع	2	الوقود والزيوت	679 948,00
	3	صيانة وإصلاح السيارات وشراء قطع الغيار	2 775 139,50
	4	العجلات	445 893,00
	6	تأمين السيارات	238 576,05
	7	مصاريف اقتناء قسيمة السيارات	16 000,00
مجموع الباب السابع			4 155 556,55

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

1 131 600,40	1	1	صيانة وتأهيل وتهيئة المنشأة الصحية	الباب الثامن
1 367 977,59	2	2	مواد البناء، الخردوات، الترخيص الصحي، الكهرياء التدفئة والتكييف	
2 499 577,99	مجموع الباب الثامن			
44 639,76	2	2	مصاريف التكوين وتحسين الاداء واعادة تأهيل للموظفين	الباب التاسع
5 500,00	3	3	مصاريف تنظيم الامتحانات والمسابقات المهنية	
50 139,76	مجموع الباب التاسع			
201 562,80	3	3	إيجار السكنات المخصصة للممارسين الأخصائيين في إطار الخدمة المدنية	الباب 12
201 562,80	مجموع الباب الثاني عشر			
267 226,40	5	5	الغازات الطبية وأخرى	الباب 13
267 226,40	مجموع الباب الثالث عشر			
1 199 520,00	7	7	مواد أساسية خاصة بتسيير النفايات (بقايا النشاطات ذات خطر العدوى)	الباب 14
1 199 520,00	مجموع الباب الرابع عشر			
2 867 952,50	6	6	نفقات صيانة واصلاح العتاد الطبي مع قطع الغيار	الباب 15
2 867 952,50	مجموع الباب الخامس عشر			
18 520 228,93	المجموع الإجمالي			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على وثائق قسم التكاليف

الفرع الثالث: تحديد عدد وحدات العمل (وحدات القياس): حيث يتم تحديد عدد وحدات العمل للأقسام الرئيسية

بالإضافة إلى قسمي الأشعة ومخبر التحاليل الطبية كما يلي:

1. **تحديد عدد وحدات العمل للأقسام الرئيسية:** وحدات العمل لقسمي النساء والرجال عدد الأيام الاستشفائية، أما

قسم الفحص والاستعدادات عدد الفحوصات الخارجية والجدول التالي يوضح عدد وحدات العمل:

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

الجدول رقم (16): عدد وحدات العمل للأقسام الرئيسية

عدد الأسرة	عدد المرضى	عدد الأيام الاستشفائية	عدد الاستشارات الخارجية	المدة المتوسطة للاستشفاء	نسبة الشغور المتوسطة
20	1 888	3 776	0	2	52
20	1 516	3 032	0	2	42
40	3 404	6 808	0	2	47
0	0	0	24 971	0	0
40	3 404	6 808	0	2	47

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق قسم التكاليف

حيث أن: المدة المتوسطة للاستشفاء = عدد الأيام الاستشفائية ÷ عدد المرضى الداخليين

نسبة الشغور المتوسطة = (عدد الأيام الاستشفائية ÷ (عدد الأسرة × المدة)) × 100

والمدة تقدر بـ 360 يوم.

من الجدول نلاحظ أن:

- عدد وحدات العمل التي كانت بقسم الفحص والاستعجال بلغت 24971 فحص/علاج؛
- بلغت عدد الأيام الاستشفائية بقسم طب العيون رجال 3776، أما قسم طب العيون نساء 3032 يوم استشفائي.

2. تحديد عدد وحدات العمل للأقسام الثانوية:

- تحديد عدد وحدات العمل بقسم الأشعة: وتتضمن تحديد عدد الوحدات (R) كما يلي

الجدول رقم (17): عدد وحدات العمل (R) بقسم الأشعة خلال سنة 2018

المجموع	أشعة الجمجمة		الأشعة الصدرية		
	12		10		
عدد R	عدد الاختبارات	عدد R	عدد الاختبارات	عدد R	عدد الاختبارات
11 060	1 094	720	60	10 340	1 034
11 096	1 099	636	53	10 460	1 046
22 156	2 193	1 356	113	20 800	2 080

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

14 822	1 407	4 512	376	10 310	1 031	فحص واستعدادات
36 978	3 600	5 868	489	31 110	3 111	المجموع

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات مكتب التكاليف الصحية

حيث يتم تحديد عدد (R) من خلال العلاقة التالية: عدد (R) = عدد الأشعة × المعامل المرافق
نلاحظ من الجدول أن هناك تباين في المعاملات (10، 12)، وأكثر الأشعة المصورة كانت صدرية لأهميتها عند إجراء
العمليات الجراحية، وأكبر عدد للأشعة المستهلكة كانت بقسم الفحص والاستعدادات يليها قسم طب العيون نساء ثم
قسم طب العيون رجال.

- تحديد عدد وحدات العمل في مخبر التحاليل الطبية: ويظهر عددها في الجدول التالي
الجدول رقم (18): عدد وحدات العمل (B) في مخبر التحاليل الطبية خلال سنة 2018

المجموع	HBS/HIV/HCV		FNS/ GR/TP		GLY/ CREATININE/UREE			
	عدد التحاليل	عدد التحاليل	عدد التحاليل	عدد التحاليل	عدد التحاليل	عدد التحاليل		
	70		30		15			
عدد B	عدد التحاليل	عدد B	عدد التحاليل	عدد B	عدد التحاليل	عدد B	عدد التحاليل	
299 010	11 246	81 228	1 160	132 984	4 433	84 798	5 653	قسم طب العيون رجال
179 382	6 748	48 720	696	79 776	2 659	50 886	3 392	قسم طب العيون نساء
478 392	17 994	129 948	1 856	212 760	7 092	135 684	9 046	قسم طب العيون
183 447	6 705	53 592	766	81 540	2 718	48 315	3 221	الفحص والاستعدادات
661 839	24 699	183 540	2 622	294 300	9 810	183 999	12 267	المجموع

المصدر: من اعداد الباحثة بالاعتماد على وثائق مكتب التكاليف الصحية.

حيث يتم تحديد عدد (B) من خلال العلاقة التالية: عدد (B) = عدد التحاليل × المعامل المرافق
من الجدول السابق نلاحظ أن هناك ثلاث مجموعات من التحاليل الطبية، وكل مجموعة تشترك في نفس المعامل، وأكبر
عدد للتحاليل المخبرية كانت بقسم طب العيون رجال يليه قسم الفحص والاستعدادات ثم قسم طب العيون نساء.
تحديد عدد وحدات العمل في قسم العمليات: ويظهر عددها في الجدول التالي

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة

الجدول رقم (19): عدد وحدات العمل (K) في قسم العمليات خلال سنة 2018

المجموع	فحص العين بالكاشف		الحقل البصري		الموجات فوق الصوتية B		الموجات فوق الصوتية A		الفحص الكهربائي للقلب		البيانات
	عدد	عدد K	عدد	عدد K	عدد	عدد K	عدد	عدد K	عدد	عدد K	
	3057	21200	212	0	1006	40240	1739	52170	2000	100	طب العيون رجال
	2810	15000	150	0	853	34120	1693	50790	2280	114	طب العيون نساء
	5867	36200	362	0	1859	74360	3432	102960	4280	214	مجموع طب العيون
	1057	0	0	5100	440	17600	418	12540	1940	97	فحص واستعدادات
	6924	36200	362	5100	2299	91960	3850	115500	6220	311	المجموع

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات مكتب التكاليف الصحية

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة

الجدول رقم (20): عدد وحدات العمل (K) في قسم العمليات خلال سنة 2018

المجموع	بياض الماء ووضع عدسة		ضغط العين		الحول		علاج بالليزر		استئصال العين		امراض الملتهمة		أمراض القرنية		أمراض الجفون		البيانات	
	120		100		90		80		60		50		40		20			
عدد K	عدد الاختبارات	عدد K	عدد الاختبارات	عدد K	عدد الاختبارات	عدد K	عدد الاختبارات	عدد K	عدد الاختبارات	عدد K	عدد الاختبارات	عدد K	عدد الاختبارات	عدد K	عدد الاختبارات	عدد K	عدد الاختبارات	
137620	1794	1680	14	9900	99	2790	31	116320	1454	420	7	1250	25	3960	99	1300	65	طب العيون رجال
116340	1470	1560	13	5400	54	4140	46	102560	1282	420	7	600	12	1080	27	580	29	طب العيون نساء
253960	3264	3240	27	15300	153	6930	77	218880	2736	840	14	1850	37	5040	126	1880	94	مجموع طب العيون
0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	فحص واستعجالات
253960	3264	3240	27	15300	153	6930	77	218880	2736	840	14	1850	37	5040	126	1880	94	المجموع

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات مكتب التكاليف الصحية

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة

حيث يتم تحديد (K) من خلال العلاقة التالية: عدد (K) = عدد العمليات × المعامل المرافق

الفرع الرابع: إعداد جدول التوزيع الأولي: والذي يعتبر ملخصا لما سبق، حيث يتم توزيع المصاريف المشتركة على الأقسام الأساسية والثانوية على أساس النسبة المئوية لإجمالي المصاريف في كل قسم، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

الجدول رقم (21): التوزيع الأولي للمصاريف خلال سنة 2018

المجموع	الأقسام الرئيسية					الأقسام الثانوية						الأقسام
	المجموع الجزئي	فحص واستعدادات	طب عيون	قسم نساء	قسم رجال	المجموع الجزئي	المصالح الاقتصادية	الإدارة	قسم المخبر	قسم الأشعة	قسم العمليات	المصاريف
97 648 383	35 129 753	9 049 011	26 080 742	13 681 832	12 398 910	62 518 630	19 769 801	18 495 641	4 783 380	1 702 201	17 767 607	الأحور
10 861 467	10 232 317	0	10 232 317	4 866 112	5 366 205	629 150	0	210 869	0	0	418 281	التغذية
91 043 597	11 215 163	1 648 247	9 566 916	4 508 588	5 058 328	79 828 434	0	0	7 466 260	1 557 170	70 805 004	الصيدلانية
41 819 769	6 718 719	2 474 107	4 244 612	2 179 446	2 065 166	35 101 050	2 374 246	3 120 197	1 944 787	155 347	27 506 473	لوازم متنوعة
4 444 867	1 612 173	217 924	1 394 249	693 049	701 200	2 832 694	1 419 454	554 066	172 484	5 254	681 436	الصيانة
245 818 083	64 908 125	13 389 289	51 518 836	25 929 027	25 589 809	180 909 958	23 563 501	22 380 773	14 366 911	3 419 972	117 178 801	المجموع
100%	26,40%	5,45%	20,96%	10,55%	10,41%	73,60%	9,59%	9,10%	5,84%	1,39%	47,67%	المصاريف
18 250 229	4 818 963	994 059	3 824 904	1 925 044	1 899 860	13 431 266	1 749 421	1 661 612	1 066 640	253 908	8 699 685	المشتركة
264 068 312	69 727 088	14 383 348	55 343 740	27 854 071	27 489 669	194 341 224	25 312 922	24 042 385	15 433 551	3 673 880	125 878 486	مجموع التوزيع I
-	100%	20,63%	79,37%	39,95%	39,42%	0	0	0	0	0	0	النسب المتبوية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بيانات مكتب التكاليف الصحية.

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن أساس توزيع المصاريف المشتركة "وهي المصاريف التي تخص كامل الأقسام بالمؤسسة" هي نسبة المصاريف المتحملة في كل قسم بالنسبة لإجمالي المصاريف.

الفرع الخامس: إعداد جدول التوزيع الثانوي وحساب تكلفة وحدات العمل: يتضمن توزيع مصاريف الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية وأساس التحميل المستخدم هو نسبة مصاريف القسم الرئيسي إلى المصاريف الكلية للأقسام الرئيسية بعد التوزيع الأولي، باستثناء قسم العمليات، قسم المخبر وقسم الأشعة حيث تخصص خدماتهم مباشرة لقسم طب عيون رجال، طب عيون نساء وقسم الفحص والاستعدادات، إضافة إلى حساب تكلفة مختلف وحدات العمل، وتظهر عملية التوزيع الثانوي في الجدول التالي:

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

الجدول رقم (22): التوزيع الثانوي للمصاريف خلال سنة 2018

الأقسام الرئيسية					الأقسام الثانوية						الأقسام
المجموع الجزئي	فحص واستعدادات	طب عيون	طب عيون نساء	طب عيون رجال	المجموع الجزئي	المصالح الاقتصادية	الإدارة	قسم المخبر	قسم الأشعة	قسم العمليات	المصاريف
69 727 088	14 383 348	55 343 740	27 854 071	27 489 669	194 341 224	25 312 922	24 042 385	15 433 551	3 673 880	125 878 486	مجموع التوزيع I
100%	20,63%	79,37%	39,95%	39,42%	0	0	0	0	0	0	النسب
129 403 528	26 693 441	102 710 086	51 693 183	51 016 904	129 403 935	0	0	0	0	129 403 935	قسم العمليات
3 690 637	761 307	2 929 330	1 474 309	1 455 021	3 690 649	0	0	0	3 690 649	0	قسم الأشعة
15 363 154	3 169 121	12 194 033	6 137 161	6 056 871	15 363 202	0	0	15 363 202	0	0	قسم المخبر
24 042 309	4 959 463	19 082 847	9 604 247	9 478 599	24 042 385	0	24 042 385	0	0	0	الإدارة
25 312 842	5 221 549	20 091 293	10 111 791	9 979 503	25 312 922	25 312 922	0	0	0	0	المصالح الاقتصادية
197 812 470	40 804 881	157 007 589	79 020 691	77 986 898	0	0	0	0	0	0	مجموع التوزيع II
267 539 558	55 188 229	212 351 329	106 874 762	105 476 567	0	0	0	0	0	0	المجموع
-	فحص، علاج	يوم استشفائي	يوم استشفائي	يوم استشفائي	-	D_A	D_A	B	R	K	وحدات الإنتاج
-	24 971	6 808	3 032	3 776	-	-	-	661 839	36 978	508 940	عدد وحدات الإنتاج
-	2 210,09	31 191	35 249	27 933	-	-	-	23	100	254	تكلفة الوحدة

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق مكتب التكاليف الصحية.

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

ملاحظة: عند حساب نصيب الأقسام من المصاريف المشتركة تم أخذ كل الأرقام بعد الفاصلة للنسب المئوية. نلاحظ من الجدول أن:

- قسم طب عيون نساء تحمل أكبر قدر من مصاريف الأقسام الثانوية بنسبة 39.95% يليه قسم طب عيون رجال بنسبة 39.42% وأخيرا قسم الفحص والاستعدادات بنسبة 20.63%؛
- تكلفة وحدات العمل تعبر عن تكلفة الخدمات المقدمة بالقسم المعني بها رغم تنوع الخدمات بكل قسم.

المطلب الثالث: واقع تكلفة عملية «الساد» بالليزر:

حالة المريض غير مؤمن في صندوق الضمان الاجتماعي: في هذه الحالة يتحمل المريض كامل الأعباء؛
حالة المريض مؤمن في صندوق الضمان الاجتماعي: المريض يتحمل نسبة 20% من تكلفة العملية.
يكون شكل الفاتورة في كلتا الحالتين كما يلي:

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة

الجدول رقم (23): فاتورة توضح مصاريف عملية «الساد» حالة المريض غير مؤمن

رسوم الإقامة						
الجزء المدين	المبلغ الإجمالي	تعيين الخدمة	تكلفة اليوم الاستشفائي	عدد الأيام	المدة	
					من	إلى
-	70 498,00	طب العيون نساء	35 249,00	2	02/10/2018	04/10/2018
-	70 498,00	إجمالي تكاليف الإقامة				
70 498,00		الجزء المدين 100%				
الأعمال المهنية						
الجزء المدين	المبلغ الإجمالي	المعامل	التسعيرة	الوحدة	التاريخ	التعيين
	1 320,00	120,00	11,00	K	03/10/2018	علاج الماء الأبيض: عملية الماء الأبيض بزرع العدسة
	10,50	1,00	10,50	AMI	03/10/2018	تمريض باستعمال الضماد
	21,00	2,00	10,50	AMI	03/10/2018	تمريض: حقن معزول بالوريد
	10,50	1,00	10,50	AMI	04/10/2018	تمريض باستعمال الضماد
	21,00	2,00	10,50	AMI	04/10/2018	تمريض: حقن معزول بالوريد
1 383,00	1 383,00	إجمالي تكاليف الأعمال المهنية				
		الجزء المدين 100%				
الأدوية						
الجزء المدين	المبلغ الإجمالي	الكمية	التعريف	code dci	التاريخ	التعيين
	148,94	1	148,94	9030	02/10/2018	Methylprednisolone Pdre.Sol. Inj. 40 MG
	205,28	1	205,28	17062	02/10/2018	Tropicamide Colly. 50 MG
	147,79	1	147,79	14079	02/10/2018	Sodium Chlorure Sol. Ing. Pocheil 0,9%
	173,55	1	173,55	2019	02/10/2018	Lidocaine Sol. Inj. 2%
	157,68	1	157,68	17020	02/10/2018	Gentamicine Colly. 3MG/ML
	155,84	1	155,84	17021	02/10/2018	Gentamicine Pde. Opht. 3MG/G

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة

	3452,69	1	3452,69	17013	02/10/2018	Implant Intraoculaire PMMA Piece 21.00 MM
	4 441,77	إجمالي تكاليف الأدوية				
4 441,77	الجزء المدين 100%					
76 322,77	إجمالي تكاليف العملية					

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات قسم الاستقبال

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة

الجدول رقم (24): فاتورة توضح مصاريف عملية «الساد» حالة المريض مؤمن

رسوم الإقامة						
الجزء المدين	المبلغ الإجمالي	تعيين الخدمة	تكلفة اليوم الاستشفائي	عدد الأيام	المدة	
					من	إلى
—	70 498,00	طب العيون نساء	35 249,00	2	02/10/2018	04/10/2018
—	70 498,00	إجمالي تكاليف الإقامة				
56 398,40		جزء يدفعه الصندوق 80%				
14 099,60		الجزء النقدي يدفعه المريض 20%				
الأعمال المهنية						
الجزء المدين	المبلغ الإجمالي	المعامل	التسعيرة	الوحدة	التاريخ	التعيين
	1 320,00	120,00	11,00	K	03/10/2018	علاج الماء الأبيض: عملية الماء الأبيض بزرع العدسة
	10,50	1,00	10,50	AMI	03/10/2018	تمريض باستعمال الضماد
	21,00	2,00	10,50	AMI	03/10/2018	تمريض: حقن معزول بالوريد
	10,50	1,00	10,50	AMI	04/10/2018	تمريض باستعمال الضماد
	21,00	2,00	10,50	AMI	04/10/2018	تمريض: حقن معزول بالوريد
-	1 383,00	إجمالي تكاليف الأعمال المهنية				
1 106,40		جزء يدفعه الصندوق 80%				
276,60		الجزء النقدي يدفعه المريض 20%				
الأدوية						
الجزء المدين	المبلغ الإجمالي	الكمية	التعريف	code dci	التاريخ	التعيين
	148,94	1	148,94	9030	02/10/2018	Methylprednisolone Pdre.Sol. Inj. 40 MG
	205,28	1	205,28	17062	02/10/2018	Tropicamide Colly. 50 MG
	147,79	1	147,79	14079	02/10/2018	Sodium Chlorure Sol. Ing. Pocheil 0,9%
	173,55	1	173,55	2019	02/10/2018	Lidocaine Sol. Inj. 2%

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب

العيون بسكرة

	157,68	1	157,68	17020	02/10/2018	Gentamicine Colly. 3MG/ML
	155,84	1	155,84	17021	02/10/2018	Gentamicine Pde. Opht. 3MG/G
	3452,69	1	3452,69	17013	02/10/2018	Implant Intraoculaire PMMA Piece 21.00 MM
-	4 441,77	إجمالي تكاليف الأدوية				
3 553,42	جزء يدفعه الصندوق 80%					
888,35	الجزء النقدي يدفعه المريض 20%					
15 264,55	إجمالي تكاليف العملية					

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على معطيات قسم الاستقبال

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

نلاحظ من الجدول أن تكلفة عملية «الساد» تختلف باختلاف جنس المريض، حالة المريض أنثى تكلفه اليوم الاستشفائي تكون 35249 دج، وفي حالة المريض ذكر تصبح تكلفة اليوم الاستشفائي 27933 دج، وتختلف أيضا باختلاف إذا كان المريض غير مؤمن يتحمل كامل تكاليف العملية والتي بلغت 76322.77 دج، أما إذا كان المريض مؤمن فيتحمل 20 % من تكلفة العملية والتي بلغت 15264.55 دج.

مما سبق وبعد تحليل مختلف خطوات حساب تكلفة عملية «الساد» بالمؤسسة محل الدراسة خلال سنة 2018 نستخلص الملاحظات التالية:

- طريقة الأقسام المتجانسة تقوم على تحديد العلاقة بين الأقسام الثانوية فيما بينها والأقسام الرئيسية فيما بينها والعلاقة بين الأقسام الرئيسية والأقسام الثانوية، بينما نلاحظ أن نسب توزيع مصاريف الأقسام الثانوية على الرئيسية تركز على نسبة مصاريف كل قسم قبل التوزيع الثانوي لإجمالي المصاريف؛
- طريقة الأقسام المتجانسة تقوم على مبدأ الفصل بين المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة وهذا لم نلاحظه في الجداول السابقة لحساب التكلفة؛
- بعد حساب تكاليف وحدات الإنتاج تستطيع المؤسسة تحديد تكلفة كل خدمة مقدمة من خدماتها ببساطة؛
- اعتبار كل من قسم العمليات، قسم الأشعة والمخبر أقساما ثانوية بالرغم من علاقتهم المباشرة بالخدمات المقدمة للمرضى؛
- ضم أقسام تقوم بأنشطة ومهام مختلفة ضمن قسم واحد "القسم الاقتصادي" والذي يضم النظافة، أعوان الأمن والعمال المهنيين؛
- عدم الأخذ بعين الاعتبار العلاقة التبادلية فيما بين الأقسام الثانوية عند توزيع المصاريف إذا اعتبرنا قسم العمليات والأشعة والمخبر أقساما ثانوية؛
- عدم تطبيق الاهتلاك على المعدات والتجهيزات بالمؤسسة محل الدراسة، وإنما إدخال تكلفة المعدات والتجهيزات بالتكلفة الاجمالية بتاريخ الاقتناء وتحميلها كليا، وهذا ما يؤثر وبشكل كبير على حساب التكلفة ودقة مخرجات نظام التكاليف الخاص بالمؤسسة محل الدراسة؛
- عند حساب تكلفة الأدوية المستخدمة للعلاج بعد العملية يتم ادخال تكلفة المادة أو العبوة كلية بالرغم من أنها تكفي للعديد من المرضى؛
- اهمال العديد من التكاليف عند حساب تكلفة العملية من بينها عدم حساب تكلفة الأدوية المستخدمة قبل العملية، المواد المستهلكة خلال العملية وكل المصاريف غير المباشرة كاهتلاكات المباني؛
- لا يوجد نظام خاص بالتسعير، وإنما يتم تحديده بقرار مشترك بين الوزراء المكلفين على التوالي بالصحة والضمان الاجتماعي والمالية، حيث تكلف لجنة المدونة العامة باقتراح مدونة ومراجعتها على الوزير المكلف بالمالية، وتكلف

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

لجنة التسعير باقتراح أسعار مسؤولية الأعمال المهنية الخاصة بالأطباء والصيدلة وجراحي الاسنان والمساعدين الطبيين على الوزير المكلف بالضمان الاجتماعي.

ونظرا لهته النقائص سنحاول خلال المبحث التالي المساهمة في حساب تكلفة عملية «الساد» لسنة 2018، ثم حساب التكلفة المستهدفة والمقارنة بين التكلفة الحالية والتكلفة المستهدفة.

المبحث الثالث: مساهمة في التحكم في تسعير عملية «الساد» باستخدام التكلفة المستهدفة

سنتطرق في هذا المبحث إلى حساب التكلفة الحالية لأحد أنواع الخدمات المقدمة بمؤسسة طب العيون بسكرة ألا وهي عملية «الساد»، ثم حساب التكلفة المستهدفة لهذه العملية، بعد ذلك تحديد نوع الفجوة بينهما، إذا كانت موجبة العمل على تخفيض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة أما إذا كانت سالبة فهذا في صالح المؤسسة، يجعلها في موقع تنافسي جيد مع المؤسسات الاستشفائية والعيادات الخاصة التي تقدم نفس نوع هذه الخدمة.

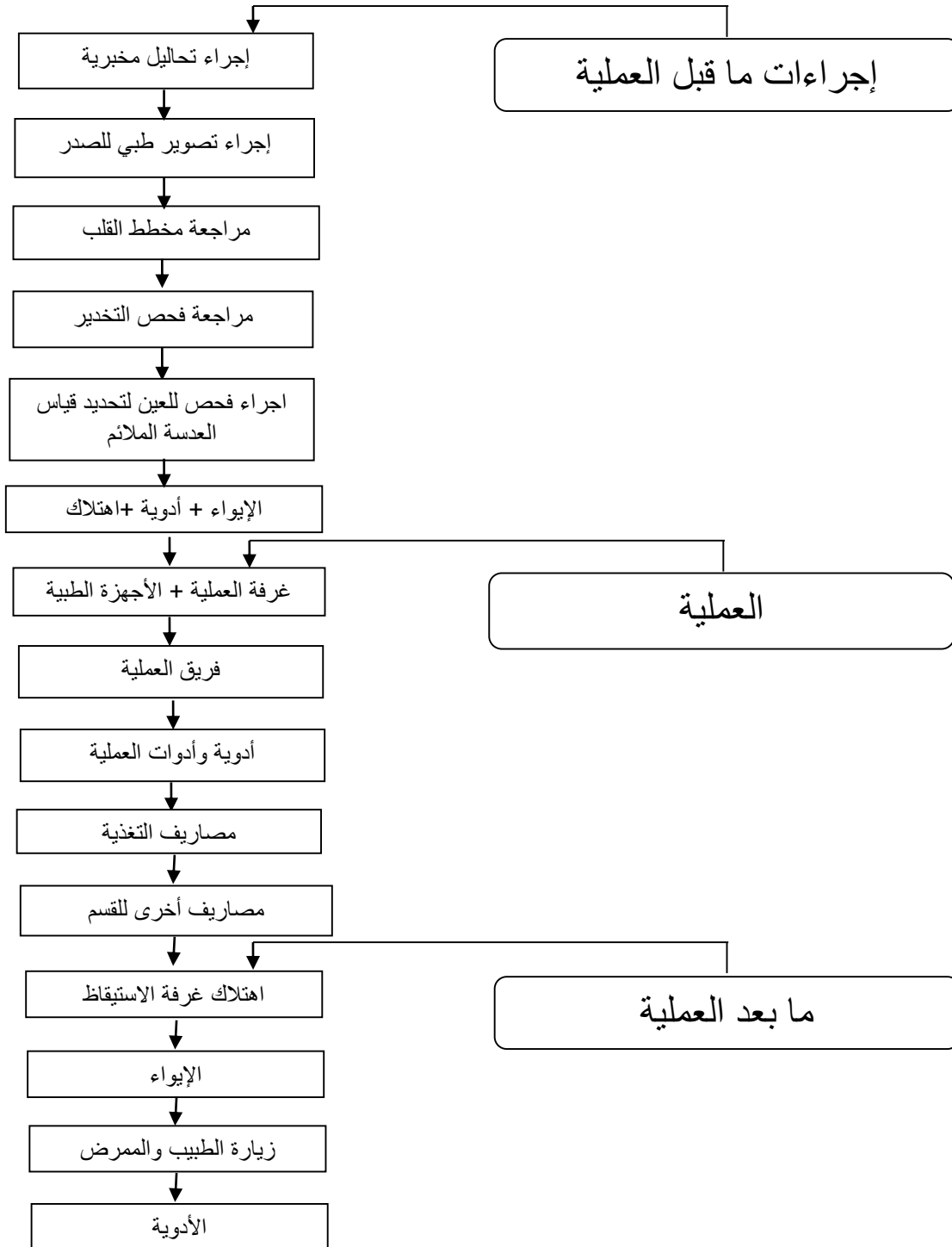
تم اختيار سنة 2018 كمدة للدراسة في المؤسسة العمومية الاستشفائية المتخصصة في طب العيون بسكرة، واختيار أحد الخدمات المقدمة من المؤسسة وهي عملية «الساد» لامرأة بالغة.

مراحل عملية «الساد»: تمر عملية «الساد» بالعديد من المراحل، من خلال فحوصات وتحاليل وأشعة للتأكد من قدرة المريض على تحمل الأدوية وإجراء العملية، وللقيام بالعملية يجب توفر فريق العملية والذي يتكون من طبيب متخصص في جراحة العيون وممرض، طبيب تخدير وإنعاش وممرض تخدير، وممرض مساعد، إضافة إلى توفر أجهزة وأدوية العملية وأدواتها، صالة العملية، وفي الأخير وبعد إجراء العملية زيارة الطبيب للمريض لمراقبة نتائج العملية، ومتابعة الممرض للمريض لإجراء التمريض الخاص به.

والشكل التالي يوضح المراحل المختلفة والمرتبة زمنيا لإجراء عملية "الساد":

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة

الشكل رقم (19): مراحل إجراء عملية "الساد"



المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على المعطيات المتحصل عليها من جميع مصالح المؤسسة

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

المطلب الأول: محاولة حساب تكاليف كل مرحلة من مراحل عملية «الساد»:

الفرع الأول: حساب التكاليف غير المباشرة الخاصة بالأقسام الرئيسية

يتم استخدام جدول التوزيع الأولي والثانوي لحساب تكلفة وحدة العمل للأقسام الرئيسية، مع ملاحظة أنه تم دمج مصاريف القسم الاقتصادي مع المصاريف الإدارية لكونها تخص المصالح الإدارية، وجعل القسم الإداري هو القسم الثانوي الوحيد بالمؤسسة الاستشفائية لطب العيون، حيث يمثل النشاط الرئيسي بالمؤسسة في إجراء العمليات الجراحية، التحاليل المخبرية، التصوير الطبي بالأشعة، الإيواء، فحص وعلاج العين، والجداول التالية توضح تكلفة وحدة العمل في كل من قسم: العمليات، الأشعة، المخبر، طب عيون نساء، طب عيون رجال، الفحص والاستعدادات.

مع العلم أن قسم الإدارة يحتوي على 3 طابعات بتكلفة اجمالية 150000 دج، 12 مكتب في كل واحد حاسوب بتكلفة 50000 دج، خزانتان بتكلفة 48000 دج، كراسي بتكلفة 16000 دج، مكتب بتكلفة 50000 دج.
التكلفة الاجمالية لتجهيزات المكتب = $150000 + (50000 + 16000 + 48000 + 50000) \times 12$
التكلفة الاجمالية لتجهيزات المكتب = 2118000 دج.

مع العلم أن قيمة التجهيزات المقتناة لسنة 2018 بلغت 708099 دج، وبالتالي اجمالي تجهيزات المكتب بلغت 2826099 دج.

قسط اهتلاك تجهيزات المكتب (2018): $0.1 \times 2826099 = 282609.9$ دج.

قسط اهتلاك مساحة الادارة: $470 \times 728.46 = 342376.20$ دج.

مجموع أقساط اهتلاك قسم الإدارة = 624986.10 دج.

المصالح المشتركة: إضافة الى المصاريف المشتركة يوجد اهتلاك تجهيزات ومساحات بالمصالح المشتركة، حيث أن المساحة المغطاة تحوي على مبنى الاستشفاء والذي به مصالح مشتركة تتمثل في المطبخ والمغسلة في الطابق الأرضي، الأرشيف في الطابق الثاني وباقي المباني من مخازن ومباني سكنية، قسط اهتلاك مساحة المصالح المشتركة 2135130.20 دج، حيث أن:

مساحة المشروع: 7200 م²

مساحة الفضاء المبني: 5491 م²

مساحة الفضاء غير المبني: 3350 م²

قيمة المشروع: 200000000.00 دج

قسط الاهتلاك السنوي: $2\% \times 200000000.00 = 4000000.00$ دج

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

اهتلاك المتر المربع الواحد: قسط الاهتلاك السنوي ÷ مساحة الفضاء المبني = 728.46 دج
مع وجود مبني اداري خارج مبني الاستشفاء تقدر مساحته بـ 120 م²
لحساب الفضاء المبني المباشر والذي يدخل مباشرة في حساب تكاليف الاهتلاك المباشرة لكل قسم والفضاء المبني
المشترك الذي يضاف إلى التكاليف المشتركة، نستخدم معطيات الجدول التالي:

الجدول رقم (25): أقساط اهتلاك أقسام ومصالح مبني الاستشفاء

مبنى الاستشفاء				
القسم	المساحة (م ²)	قسط الاهتلاك (دج)	فضاء مبني مباشر (م ²)	فضاء مبني مشترك (م ²)
قسم المخبر	250,00	182 115,00	250,00	-
قسم الأشعة	80,00	58 276,80	80,00	-
قسم الفحص والاستعمالات	243,00	177 015,78	243,00	-
قاعة الاستقبال	150,00	109 269,00	150,00	-
الإدارة	200,00	145 692,00	200,00	-
مصالح مشتركة	327,00	238 206,42	-	327,00
الطابق الأرضي	1 250,00	910 575,00	923,00	327,00
قسم طب العيون نساء	577,00	420 321,42	577,00	-
قسم طب العيون رجال	673,00	490 253,58	673,00	-
الطابق الأول	1 250,00	910 575,00	1 250,00	-
جناح 1:	30,00	21 853,80	30,00	-
جناح 2:	32,00	23 310,72	32,00	-
جناح 3:	40,00	29 138,40	40,00	-
غرفة ما قبل العملية:	30,00	21 853,80	30,00	-
غرفة الاستيقاظ:	45,00	32 780,70	45,00	-
غرفة التعقيم:	70,00	50 992,20	70,00	-
غرف تطهير اليدين:	20,00	14 569,20	20,00	-
مساحة الأرشيف	124,00	90 329,04	124,00	-

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

124,00	267,00	284 827,86	391,00	الطابق الثاني
451,00	2 440,00	2 105 977,86	2 891,00	المجموع

من الجدول السابق:

$$\text{الفضاء المبني المباشر: } 2560 = 120 + 2440$$

الفضاء المبني المشترك = الفضاء المبني - الفضاء المبني المباشر

$$\text{الفضاء المبني المشترك} = 5491 - 2560$$

الفضاء المبني المشترك = 2931 م² يضم سكنات اجتماعية، مخازن، أرشيف، مطبخ، مغسلة....

$$\text{قسط اهتلاك المباني المشتركة: } 2135130.20 \approx 2135130.21 = 728.46476 \times 2931$$

أما تجهيزات المصالح المشتركة تتمثل في الآتي:

المطبخ محتوياته قدرت بقيمة 5150000

المغسلة محتوياتها قدرت بقيمة 5980000

$$\text{مجموع أقساط الاهتلاك: } (0.1 \times 5150000) + (0.1 \times 5980000) = 1113000 \text{ دج}$$

مع العلم أن المصاريف المشتركة السابقة حسب الجدول رقم (16): 18520228.93 دج، وبعد التعديل أصبحت:

$$21768359.13 = 1113000 + 2135130.20 + 18520228.93 \text{ دج.}$$

والجدول التالي يوضح توزيع المصاريف غير المباشرة في كل الأقسام:

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

الوحدة: دج

جدول رقم (26): التوزيع الأولي للمصاريف غير مباشرة

المجموع	مجموع الأقسام الرئيسية	الأقسام الرئيسية						الثانوي	الأقسام
		فحص واستعدادات	طب عيون نساء	طب عيون رجال	المخبر	الأشعة	قسم العمليات	الإدارة	المصاريف
42 165 442,00	3 900 000,00	390 000,00	1 560 000,00	1 560 000,00	-	-	390 000,00	38 265 442,00	العاملين
210 869,00	-	-	-	-	-	-	-	210 869,00	التغذية
12 962 425,00	8 176 081,00	1 707 971,00	1 295 401,00	1 142 196,00	1 723 879,00	155 347,00	2 151 287,00	4 786 344,00	لوازم متنوعة
4 444 867,00	2 471 347,00	217 924,00	693 049,00	701 200,00	172 484,00	5 254,00	681 436,00	1 973 520,00	الصيانة
624 986,10	-	-	-	-	-	-	-	624 986,10	مجموع اهتلاك
60 408 589,10	14 547 428,00	2 315 895,00	3 548 450,00	3 403 396,00	1 896 363,00	160 601,00	3 222 723,00	45 861 161,10	المجموع
100%	24,08%	3,8337%	5,8741%	5,6340%	3,1392%	0,2659%	5,3349%	75,9183%	
21 768 359,13	5 242 195,55	834 537,52	1 278 691,24	1 226 420,74	683 358,30	57 872,90	1 161 314,85	16 526 163,58	المصاريف المشتركة
82 176 948,23	19 789 623,55	3 150 432,52	4 827 141,24	4 629 816,74	2 579 721,30	218 473,90	4 384 037,85	62 387 324,68	مجموع التوزيع I
-	100%	15,92%	24,39%	23,40%	13,04%	1,10%	22,15%	0,00	النسب المئوية

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات قسم التكاليف الصحية

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

نلاحظ من الجدول السابق أن جميع مصاريف قسم الإدارة الثانوي هي مصاريف غير مباشرة، وباقي الأقسام الرئيسية مصاريفها غير مباشرة تتمثل في اللوازم المتنوعة، الصيانة، أجور العاملين الاقتصاديين الذين بقسم العمليات، قسم طب العيون رجال ونساء، قسم الفحص والاستعدادات.

المصاريف المشتركة تساوي 21768359.13 دج تضم 18520228.93 دج حسب الجدول رقم (15)، إضافة إلى أقساط اهتلاك عتاد المغسلة، المطبخ بلغ 1113000 دج، مجموع أقساط اهتلاك المساحات المشتركة: في الطابق الأرضي المغسلة والمطبخ، قاعة الأرشيف في الطابق الثاني من مبنى الاستشفاء، وأقساط اهتلاك كل من السكنات الاجتماعية، المخزن...، بلغ قسط الاهتلاك السنوي 2135130.20 دج.

تم توزيع المصاريف المشتركة حسب نسبة مصاريف القسم بالنسبة للمصاريف الاجمالية.

بلغت إجمالي المصاريف غير مباشرة للقسم الإداري 62387324.68 دج، والتي سيتم توزيعها في الجدول التالي على الأقسام الرئيسية حسب نسبة مصاريف القسم بالنسبة للمصاريف الاجمالية.

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

جدول رقم (27): التوزيع الثانوي للمصاريف غير مباشرة

الوحدة: دج

المجموع	مجموع الأقسام الرئيسية	الأقسام الرئيسية						القسم الثانوي	الأقسام
		استرجالات وفحوصات	قسم طب العيون نساء	قسم طب العيون رجال	المخبر	الأشعة	قسم العمليات	الإدارة	المصاريف
82 176 948,23	19 789 623,55	3 150 432,52	4 827 141,24	4 629 816,74	2 579 721,30	218 473,90	4 384 037,85	62 387 324,68	مجموع التوزيع I
-	100%	15,92%	24,39%	23,40%	13,04%	1,10%	22,15%	0	نسب توزيع القسم الثانوي على الرئيسية
-	-	-	-	-	-	-	-	62 387 324,68	الإدارة
-	62 387 324,68	9 931 824	15 217 694	14 595 623	8 132 641,33	688 744,89	13 820 798,16	0	مجموع التوزيع II
-	82 176 948,23	13 082 256	20 044 835	19 225 440	10 712 363	907 219	18 204 836	0	المجموع العام
-	-	عدد الفحوصات	يوم استشفائي	يوم استشفائي	دقيقة	دقيقة	دقيقة	-	وحدات العمل
-	-	24 971	3 032	3 776	1 846 560	51 555	96 670	-	عدد وحدات العمل
-	-	523,90	6 611,09	5 091,48	5,80	17,60	188,32	-	تكلفة الوحدة

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات قسم التكاليف الصحية بالمؤسسة

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

من خلال الجدول السابق نلاحظ أنه تم تغيير وحدة العمل بقسم العمليات، المخبر والأشعة إلى "الدقيقة" لتحديد نصيب الدقيقة من المصاريف غير مباشرة، حيث أن تكلفة الدقيقة الواحدة بقسم العمليات 188.32 دج، أما قسم الأشعة تكلفة الدقيقة 17.60 دج، وتكلفة الدقيقة بقسم المخبر 5.80 دج، أما باقي الأقسام بقيت وحدات العمل كما هي، حيث أن تكلفة اليوم الاستشفائي بقسم طب العيون رجال 5091.00 دج، أما قسم طب العيون نساء بلغت 6611.09 دج، تكلفة الفحص بقسم الفحص والاستعدادات بلغت 523.90 دج.

الفرع الثاني: حساب التكاليف المباشرة حسب مراحل العملية:

أولاً. مرحلة ما قبل العملية: تتحمل المؤسسة الاستشفائية تكلفة إجراء التحاليل المخبرية والتصوير الطبي للصدر بالأشعة داخل المؤسسة، أما عملية فحص القلب مع فحص قدرة تحمل المريض على التخدير تتم خارج المؤسسة ويتحمل تكلفتها المريض، تتم كل هذه الفحوصات قبل برمجت العملية، حيث يقوم المريض بتجهيز ملف دخوله للمؤسسة الاستشفائية والذي يتكون من نتائج الفحوصات السابقة، وعرضها على الطبيب المختص، بعد مراجعة نتائج الفحوصات يتم تحديد تاريخ العملية، وهو تاريخ دخول المريض للمؤسسة والذي يكون بيوم قبل العملية، بذلك اليوم يقوم الطبيب المختص بفحص عين المريض لتحديد قياس العدسة الملائم للعين محل الجراحة، ووصف دواء يساعد على فتح حدقية العين يسمى "Mydriaticom"، سنقوم بتحديد تكاليف كل مرحلة حسب الترتيب التالي:

اجراء تحاليل مخبرية: يحتوي قسم التحاليل المخبرية على تسعة أنواع من التحاليل الطبية، لازمة حسب نوع الجراحة المراد القيام بها أو الحالة الاستعجالية، وكل نوع من التحاليل يوجد جهاز خاص بها، الجدول التالي يوضح الآلات المستخدمة بالقسم وقسط الاهتلاك السنوي لكل جهاز كما يلي:

الوحدة (دج)

الجدول رقم (28): أقساط اهتلاك عتاد المخبر

الاسم	القيمة	تاريخ الاقتناء	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك
جهازين للطرد المركزي/2centrefegeuse	1 125 579,84	31/12/2017	0,1	112 557,98
جهازين لحساب الكريات الدموية/2fns erma	2 310 000,00	26/03/2013	0,1	231 000,00
جهاز قياس الهرمونات/mini vidas	3 280 200,00	27/04/2012	0,1	328 020,00
جهاز قياس الشوارد/electrolyte analyzer	463 450,00	09/07/2013	0,1	46 345,00
جهاز قياس الشوارد/electrolyte analyzer	435 000,00	26/03/2012	0,1	43 500,00
جهاز قياس تخثر الدم/chrombotimer	390 171,60	04/05/2012	0,1	39 017,16

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

18 440,00	0,1	28/12/2012	184 400,00	جهاز آلي / dialab
54 000,00	0,1	26/02/2012	540 000,00	نصف آلي/mindray
17 014,73	0,1	01/10/2012	170 147,25	جهاز الحمام المائي / muve
889 894,87	-	-	8 898 948,69	المجموع
22 090,80	0,1	-	220 908,00	عتاد غير طبي

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات قسم المخبر ومكتب التكاليف الصحية

نلاحظ من الجدول السابق أن هناك نوعين من العتاد المتواجد بقسم المخبر، طبي بلغت أقساط اهتلاكه 889894.87 دج، وغير طبي بلغ قسط اهتلاكه 22090.80 دج. بلغ قسط اهتلاك مبنى قسم المخبر 182115 دج حسب الجدول رقم 25. يضم قسم التحاليل المخبرية مجموعة من التكاليف قمنا بتصنيفها حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (29): تصنيف تكاليف المخبر الوحدة: دج

التكاليف غير المباشرة	التكاليف المباشرة	تكاليف قسم المخبر
-	4 783 380,00	متوسط أجور عمال قسم المخبر
-	-	مجموع نفقات الغذاء
-	7 466 260,00	مجموع تكلفة الصيدلية
1 723 879,00	-	لوازم متنوعة
172 484,00	-	مجموع تكلفة الصيانة
-	182 115,00	قسط اهتلاك غرفة قسم المخبر
-	889 894,87	قسط اهتلاك العتاد الطبي
-	22 090,80	قسط اهتلاك العتاد غير طبي
1 896 363,00	13 343 740,67	المجموع

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على معطيات مكتب التكاليف الصحية

نلاحظ من الجدول السابق أن التكاليف المباشرة بقسم المخبر تضم كل من مصاريف الأجور، الصيدلية والاهتلاك بلغت قيمتها 13343740.67 دج، أما التكاليف غير مباشرة تضم كل من مصاريف اللوازم المتنوعة والصيانة بلغت 1896363 دج.

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

لغرض توزيع التكاليف السنوية على مختلف أصناف التحاليل نقوم بحساب المدة الاجمالية السنوية لكل نوع من التحاليل المخبرية بعملية ضرب عدد التحاليل بمدة التحليل الواحد، ثم نقوم بقسمة التكاليف المخبرية على المدة الاجمالية السنوية للحصول على تكلفة الدقيقة، والجدول التالي يوضح كيفية حساب المدة الاجمالية السنوية لكل نوع من التحاليل:

الجدول رقم (30): المدة الاجمالية السنوية لكل صنف من التحاليل المخبرية

الوحدة	تحليل	دقيقة	دقيقة
نوع التحليل	عدد التحليلات	مدة التحليل الواحد	المدة الاجمالية السنوية
FNS	3 450	30	103 500
GS	3 040	15	45 600
TP	3 320	60	199 200
Gly	5 689	120	682 680
UREE	3 415	120	409 800
CREATININE	3 163	120	379 560
HBS	745	10	7 450
HIV	963	10	9 630
HCV	914	10	9 140
المجموع	24 699	495	1 846 560

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على معطيات قسم المخبر

نلاحظ من الجدول السابق أن عدد التحاليل السنوية يختلف حسب الطلب على كل نوع من التحاليل وحسب العملية المطلوبة، حيث بلغ عدد التحاليل الإجمالي السنوي 24699 تحليل ومدة حزمة التحاليل 495 دقيقة، والمدة الاجمالية السنوية 1846560 دقيقة.

نصيب حزمة التحاليل من التكاليف المباشرة:

مصاريف الأجر: يتم حساب تكلفة الدقيقة من أجل تحديد تكلفة حزمة التحاليل الواحدة، مع العلم أن متوسط مصاريف الأجر السنوية بلغ 4783380 دج، يتم الحساب حسب العلاقات التالية:

$$\text{تكلفة الدقيقة} = \text{متوسط مصاريف الأجر السنوية} \div \text{المدة الاجمالية السنوية}$$

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

$$1846560 \div 4783380 = \text{تكلفة الدقيقة}$$

$$\text{تكلفة الدقيقة} = 2,59 \text{ دج/د}$$

$$\text{نصيب حزمة التحاليل الواحدة من مصاريف الأجور} = \text{تكلفة الدقيقة} \times \text{مدة الحزمة}$$

$$\text{نصيب حزمة التحاليل من مصاريف الأجور} = 2,59 \times 495$$

$$\text{نصيب حزمة التحاليل من مصاريف الأجور} = 1282,05 \text{ دج}$$

مصاريف الأدوية: تم حساب نصيب التحليل الواحد من الكاشف الخاص به حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (31): نصيب التحليل من الكاشف الخاص به

نوع التحليل	تكلفة عبوة الكاشف (دج)	عدد التحاليل الممكنة (تحليل)	نصيب التحليل الواحد من الكاشف (دج)
FNS	7 735,00	60	128,92
	9 401,00	100	94,01
	7 140,00	300	23,80
Gs	3 133,94	100	31,34
TP	4 522,00	100	45,22
Gly	6 069,00	300	20,23
Uree	7 906,97	200	39,53
Creatinine	5 831,00	200	29,16
HBS	31 250,00	60	520,83
HIV	28 400,00	100	284,00
HCV	33 500,00	60	558,33
المجموع	144 888,91	1 580	1 775,37

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على معطيات قسم المخبر

ونقوم بحساب نصيب حزمة التحاليل من مصاريف الصيدلية من خلال الجداول التالية:

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

الجدول رقم (32): نصيب التحليل الواحد من مصاريف الصيدلية

الوحدة	تحليلة	دج	بالمئة	دج	دقيقة	دج	دج
نوع التحليل	عدد التحاليل	نصيب التحليل من الكاشف	نسب مئوية*	نصيب التحليل من الكواشف والمستلزمات المخبرية** (1)	مدة التحليل الواحد	نصيب التحليل الواحد من الأدوات الطبية الصغيرة*** (2)	نصيب التحليل الواحد من مصاريف الصيدلية α
FNS	3 450	246,73	13,90%	282,87	30	3,96	286,83
Gs	3 040	31,34	1,76%	40,78	15	1,98	42,75
TP	3 320	45,22	2,55%	53,87	60	7,91	61,79
GL	5 689	20,23	1,14%	14,07	120	15,82	29,89
UREE	3 415	39,53	2,23%	45,79	120	15,82	61,61
CREATININE	3 163	29,16	1,64%	36,46	120	15,82	52,28
HBS	745	520,83	29,33%	2 765,25	10	1,32	2 766,56
HIV	963	284,00	16,00%	1 166,50	10	1,32	1 167,82
HCV	914	558,33	31,45%	2 416,23	10	1,32	2 417,55
المجموع	24 699	1 775,37	100%	6 821,81	495	65,28	6887,0824

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على معطيات قسم المخبر

الجدول رقم (33): نصيب الزبون من مصاريف الكمادات

الوحدة: دج	عدد الأشخاص الذين قاموا بالتحاليل	مصاريف الكمادات والمستهلكات	نصيب الشخص الواحد من مصاريف الكمادات والمستهلكات
دج	10 646,00	200 448,00	18,83

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على معطيات قسم المخبر

ومنه نصيب حزمة التحاليل من مصاريف الصيدلية = $6887.08 + 18.83 = 6905.91$ دج

* يتم حسابها كما يلي: نصيب التحليل من الكاشف ÷ مجموع نصيب التحاليل من الكواشف

** يتم حسابها كما يلي: تكلفة الكواشف والمستلزمات المخبرية × نسب مئوية

*** يتم حسابها كما يلي: مدة التحليلة الواحدة × (مصاريف الأدوات الطبية الصغيرة السنوية ÷ المدة الاجمالية السنوية للتحاليل)

α هي مجموع (1) و (2).

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

مصاريف الاهتلاك: حسب الجدول رقم (29) قسط اهتلاك العتاد الطبي وغير الطبي ومبنى القسم يساوي 1094100.67 دج، أولا نقوم بتحديد نصيب حزمة التحاليل الواحدة من قسط اهتلاك الأجهزة الخاصة بها، وهي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (34): نصيب نوع التحليل من قسط اهتلاك الجهاز الخاص به

الوحدة		دج	دج	تحليل	دج
نوع التحليل	الجهاز الخاص بالتحليل	قيمة الجهاز	قسط الاهتلاك السنوي	عدد التحاليل السنوية	نصيب التحليل من الاهتلاك
FNS	جهاز حساب الكريات الدموية fns erma (2)	2310000	231000	3450	66,96
Gs	لا يوجد أجهزة	-	-	-	-
TP	جهاز قياس تخثر الدم 1 chrombotimer	390171,6	39017,16	3320	11,75
Gly	جهاز آلي dialab	184400	18440	5689	3,24
Uree	نصف آلي mindray	540000	54000	3415	15,81
CREATININE	جهاز آلي dialab	184400	18440	3163	5,83
HBS	جهاز قياس الهرمونات mini vidas 1	3280200	328020	745	125,10
HIV				963	125,10
HCV				914	125,10
المجموع		6889171,6	688917,16	21659	478,90

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على معطيات قسم المخبر ومكتب التكاليف الصحية.

نلاحظ من الجدول السابق أن نصيب حزمة التحاليل من اهتلاك العتاد الخاص بها بلغ بالتقريب 478.90 دج (أخذ رقمين بعد الفاصلة)، ولحساب نصيب حزمة التحاليل من مصاريف الاهتلاك الأخرى، نقوم بقسمة التكلفة على المدة الاجمالية السنوية لحساب تكلفة الدقيقة.

نصيب حزمة التحاليل الواحدة من مصاريف الاهتلاك الأخرى: نقوم بحسابها بالعلاقات التالية

مصاريف اهتلاك أخرى = مصاريف اهتلاك (الأجهزة الطبية المشتركة + العتاد غير طبي + مبنى المخبر)

مصاريف اهتلاك أخرى = (182115+22090 +200977,71)

مصاريف اهتلاك أخرى = 405182,71 دج

تكلفة الدقيقة = مصاريف الاهتلاك الأخرى ÷ المدة الاجمالية السنوية

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

$$\text{تكلفة الدقيقة} = 1846560 \div 405182,71$$

$$\text{تكلفة الدقيقة} = 0,22 \text{ دج/د}$$

$$\text{نصيب حزمة التحاليل الواحدة من مصاريف الاهتلاك الأخرى} = \text{تكلفة الدقيقة} \times \text{مدة المجموعة}$$

$$\text{نصيب حزمة التحاليل من مصاريف الاهتلاك الأخرى} = 495 \times 0,22 =$$

$$\text{نصيب حزمة التحاليل من مصاريف الاهتلاك الأخرى} = 108,9 \text{ دج}$$

نصيب حزمة التحاليل من مصاريف الاهتلاك المباشرة ومصاريف الاهتلاك الأخرى:

$$\text{نصيب حزمة التحاليل من مصاريف الاهتلاك} = 108,9 + 478,90 =$$

$$\text{نصيب حزمة التحاليل من مصاريف الاهتلاك} = 587,80 \text{ دج}$$

حسب ما سبق نصيب حزمة التحاليل من التكاليف المباشرة (الأجور، الصيدلية، الاهتلاك) كما يلي:

$$1282.05 + 6905.91 + 587.80 = 8775.76 \text{ دج.}$$

نصيب مجموعة التحاليل من التكاليف غير مباشرة: حسب الجدول رقم (27) التوزيع الثانوي للأعباء غير مباشرة،

تكلفة الدقيقة بقسم المخبر 5.74 دج، مع العلم أن المدة الاجمالية لجميع التحاليل الخاصة بعملية «الساد» تساوي 495

دقيقة، ومنه التكاليف غير مباشرة الخاصة بقسم المخبر تساوي $495 \times 5.80 = 2871.00$ دج.

ومما سبق تكلفة مجموعة تحاليل عملية «الساد» بلغت: $2871.00 + 8775.76 = 11646.76$ دج.

اجراء تصوير طبي للصدر: يحتوي قسم الأشعة على نوعين من التصوير الطبي، الصدر والجمجمة، بما أن الجراحة محل

الدراسة هي «الساد» فالتصوير اللازم لها هو التصوير الطبي للصدر، أقساط اهتلاك العتاد الخاص بقسم الأشعة يوضحه

الجدول التالي:

الوحدة: دج		الجدول رقم (35): أقساط اهتلاك عتاد قسم الأشعة		
الاسم	القيمة	تاريخ الاقتناء	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك
آلة الراديو	3 333 333,33	07/05/2012	0,10	333 333,33
آلة تحميص الفلم	630 000,00	07/05/2012	0,10	63 000,00
حاملات الأفلام	-	27/04/2012	-	-

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

1 583,10	0,10	27/04/2012	15 831,00	18*24
2 194,00	0,10	27/04/2012	21 940,00	24*30
2 795,50	0,10	27/04/2012	27 955,00	30*40
2 888,40	0,10	27/04/2012	28 884,00	35*35
3 750,00	0,10	27/04/2012	37 500,00	28*24
3 280,00	0,10	27/04/2012	32 800,00	36*43
4 400,00	0,10	26/04/2011	44 000,00	زوجان من السترة العازلة
417 224,33	-	-	4 172 243,33	المجموع
0,00	-	-	0,00	العتاد غير الطبي

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات قسم الأشعة ومكتب التكاليف الصحية.

نلاحظ من الجدول السابق أن قسط اهتلاك العتاد الطبي المتواجد بقسم الأشعة بلغ 417224.33 دج
بلغ قسط اهتلاك مبنى قسم الأشعة 58276.80 دج حسب الجدول رقم (25).
يضم قسم الأشعة مجموعة من المصاريف قمنا بتصنيفها حسب الجدول التالي:

الوحدة: دج		الجدول رقم (36): تصنيف مصاريف قسم الأشعة
التكاليف غير المباشرة	التكاليف المباشرة	مصاريف قسم الأشعة
-	1 702 201,00	أجور عمال قسم الأشعة
-	-	مجموع نفقات الغذاء
-	1 557 170,00	مجموع تكلفة الصيدلية
155 347,00	-	لوازم متنوعة
5 254,00	-	مجموع تكلفة الصيانة
-	58 276,80	قسط اهتلاك غرفة قسم الأشعة
-	417 224,33	قسط اهتلاك العتاد الطبي
-	-	قسط اهتلاك العتاد غير طبي
160 601,00	3 734 872,13	المجموع

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على معطيات مكتب محاسبة التكاليف

نلاحظ من الجدول السابق أن التكاليف المباشرة بقسم الأشعة تضم كل من الأجور، الصيدلية، الاهتلاك والتي بلغت
في مجموعها 3734872.13 دج، أما التكاليف غير مباشرة تضم كل من مصاريف اللوازم المتنوعة والصيانة والتي بلغت
160601 دج.

لغرض توزيع التكاليف السنوية المتواجدة بالقسم حسب نوع الصورة، نقوم بحساب المدة الاجمالية السنوية لكل نوع من
التصوير الطبي، بعملية ضرب عدد الصور بمدة أخذ الصورة، ثم نقوم بقسمة تكاليف قسم الأشعة المباشرة على المدة

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

الاجمالية السنوية نتحصل على تكلفة الدقيقة، والجدول التالي يوضح كيفية حساب المدة الاجمالية السنوية لكل نوع من الصور:

الجدول رقم (37): المدة الاجمالية السنوية لكل نوع الصور بقسم الأشعة الوحدة: دج

الوحدة	صورة	دقيقة	الوحدة: دج
نوع الصورة	عدد الصور سنويا	مدة أخذ الصورة	المدة الاجمالية السنوية
صورة جمجمة	489	10	4890
صورة صدرية	3111	15	46665
المجموع	3600	25	51555

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق المؤسسة

نلاحظ من الجدول السابق أن عدد الصور السنوية يختلف حسب الطلب على كل نوع من الصور وحسب العملية الجراحية، حيث بلغ العدد الإجمالي السنوي 3600 صورة، والمدة الاجمالية السنوية 51555 دقيقة.

حساب نصيب الصورة الصدرية الواحدة من التكاليف المباشرة:

نصيب الصورة الصدرية من مصاريف الأجر: يتم حسابها حسب العلاقات التالية، مع العلم أن مجموع متوسط أجر عمال قسم الأشعة لسنة 2018 بلغ 1702201 دج:

$$\text{تكلفة الدقيقة} = \text{متوسط مصاريف الأجر السنوية} \div \text{المدة الاجمالية السنوية}$$

$$\text{تكلفة الدقيقة} = 1702201 \div 51555$$

$$\text{تكلفة الدقيقة} = 33,02$$

$$\text{نصيب صورة الصدر من مصاريف الأجر} = \text{تكلفة الدقيقة} \times \text{مدة أخذ صورة واحدة}$$

$$\text{نصيب صورة الصدر من مصاريف الأجر} = 15 \times 33,02$$

$$\text{نصيب صورة الصدر من مصاريف الأجر} = 495,30$$

نصيب الصورة الصدرية من مصاريف الصيدلية (الأدوية): يتم حسابها حسب الجدول التالي

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

الجدول رقم (38): نصيب الصورة الصدرية من مصاريف الصيدلية

الوحدة	سم	شعاع	دج	دج	دج	بالمئة	دج	دج
نوع الصورة	حجم الفلم	عدد الصور	تكلفة علبة الأفلام الواحدة	تكلفة الفلم الواحد *	قيمة الصور	نسبة قيمة نوع الصور بالنسبة لاجمالي الصور	نصيب الصور من مصاريف الصيدلية	نصيب الصورة من مصاريف الصيدلية
جمجمة	35*35	489	6 470,41	64,70	31 640,30	4,6564%	72 507,57	148,28
الصدر	36*43	3 111	20 825,00	208,25	647 865,75	95,3436%	1 484 662,43	477,23
المجموع		3 600	27 295,41	272,95	679 506,05	100%	1 557 170,00	625,51

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الصيدلية ومكتب التكاليف الصحية.

نلاحظ من الجدول السابق أن نصيب صورة الصدر من مصاريف الصيدلية 477.23 دج.

نصيب الصورة الصدرية من مصاريف الاهتلاك الخاصة بالأجهزة الطبية ومبنى قسم الأشعة: يتم حسابها حسب العلاقات التالية

$$\text{تكلفة الدقيقة} = \text{مجموع مصاريف الاهتلاك السنوية} \div \text{المدة الاجمالية السنوية}$$

$$\text{تكلفة الدقيقة} = 475501,13 \div 51555$$

$$\text{تكلفة الدقيقة} = 9,22 \text{ دج/د}$$

$$\text{نصيب صورة الصدر من مصاريف الاهتلاك} = \text{تكلفة الدقيقة} \times \text{مدة أخذ صورة واحدة}$$

$$\text{نصيب صورة الصدر من مصاريف الاهتلاك} = 15 \times 9,22$$

$$\text{نصيب صورة الصدر من مصاريف الاهتلاك} = 138,30 \text{ دج}$$

نصيب صورة الصدر من التكاليف المباشرة: تشمل مجموع نصيب التصوير الطبي للصدر من مصاريف الأجور والأدوية وقسط اهتلاك الأجهزة الطبية ومبنى القسم وتحسب كما يلي:

$$1110,83 = 138,30 + 477,23 + 495,30 \text{ دج/صورة صدرية}$$

نصيب الصورة الصدرية الواحدة من التكاليف غير مباشرة: من خلال الجدول رقم (27): والذي يوضح التوزيع الثانوي للأعباء غير مباشرة، كانت تكلفة الدقيقة بقسم الأشعة 17.60 دج، مع العلم أن مدة أخذ صورة صدرية واحدة بلغت 15 دقيقة، ومنه التكلفة غير مباشرة للصورة الصدرية الواحدة تساوي: $15 \times 17,60 = 264 \text{ دج/صورة}$.

$$\text{ومنه نصيب الصورة الصدرية الواحدة من التكاليف} = 1374,83 = 264 + 1110,83 \text{ دج/صورة}$$

* تكلفة الفلم = تكلفة علبة الأفلام ÷ عدد الأفلام بالعلبة (عدد الأفلام بالعلبة الواحدة 100 فلم).

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

اجراء الفحوصات: يقوم طبيب التخدير بمراجعة فحص التخدير (فحص خارج المؤسسة لقدرة المريض على تحمل المخدر ويكون جزئي في العين فقط أو تخدير كلي) تدوم هذه المراجعة (05) خمس دقائق، ويقوم الطبيب الجراح بمراجعة نتيجة الفحوصات لمدة (05) خمس دقائق والتي تشمل التحاليل الطبية، الفحص بالأشعة، فحص مخطط القلب (يتم خارج المؤسسة)، وابداء رأيه في إمكانية خضوع المريض للعملية الجراحية، في حالة الايجاب يتم قبول المريض في المشفى ويخضع لفحص ثان من قبل الطبيب الجراح، من أجل تحديد قياس العدسة الملائم للعين والتي تعوض العدسة الطبيعية حيث يدوم الفحص (10) عشر دقائق، يوجد بالمؤسسة محل الدراسة (04) أربعة أطباء متخصصين في العمل الجراحي و(04) أربعة أطباء تخدير، مقسمين إلى أربع فرق، حيث كل فريق يحوي طبيب جراح، طبيب تخدير، ممرض متخصص، عون طبي في التخدير والانعاش، مساعد تمرير، والجدول التالي يوضح العمليات الخاصة بالفريق الذي قمنا باختياره والوقت الإجمالي السنوي لفريق العمل بقسم العمليات:

الجدول رقم (39): العمل الجراحي السنوي للفريق الأول

الوحدة	عملية	دقيقة	دقيقة
عمليات الفريق الأول	عدد العمليات سنويا	وقت إجراء العملية	الوقت الإجمالي السنوي
عملية الماء بالليزر " Cataractes avec "phacoemulsificateur"	385	30	11 550
عملية الماء تقليدية بالعدسة Cataractes EEC+ICP	27	45	1 215
عملية الشعرة Trichiasis	4	20	80
عملية الظفرة Ptérygion	20	30	600
عملية البردة (بوشعيرة) Chalazion	9	30	270
Plaie sclérale	5	30	150
Eclatement du globe	2	60	120
Plaie de la cornée	17	45	765
Luxation du cristalin	2	60	120
Strabisme	42	60	2 520
LVL	18	30	540
Kystes	15	40	600
Corp étranger	10	25	250
Plaie Conjonctival	2	30	60
المجموع	558	535	18 840

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على احصائيات مكتب التكاليف الصحية

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

من خلال الجدول السابق نجد أن عدد عمليات الفريق بلغ 558 عملية سنويا، والوقت الإجمالي الخاص بإجراء جميع العمليات 18840 دقيقة، إذا افترضنا أن عدد الفحوصات يساوي عدد العمليات التي يقوم بها فريق الجراحة، يكون الوقت الإجمالي للعمل بالدقائق حسب الجدول التالي:

الوحدة: دقيقة		الجدول رقم (40): الوقت السنوي لعمل فريق العملية			
الوقت الإجمالي للعمل	الوقت الإجمالي بغرفة العمليات	زمن الفحص السنوي	عدد الفحوصات*الزيارات	متوسط الوقت المخصص "د"	
30 000,00	18 840,00	2790	558	5	مراجعة الطبيب المختص "التحاليل المخبرية، الأشعة، مخطط القلب
-		5 580	558	10	فحص الطبيب المختص للمريض
41 160,00		5 580	558	10	ممرض متخصص
21 630,00		2 790	558	5	طبيب تخدير
-		2 790	558	5	زيارة الطبيب
-		16 740	6*558	5	زيارة الممرض
92 790		18 840	36 270		

المصدر: من اعداد الباحث، مع العلم أن الوقت الإجمالي السنوي لعمل مساعد التمريض وممرض التخدير بلغ لكل منهما 18840 دقيقة.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن:

- الوقت الذي يقضيه الجراح مع المرضى (مراجعة نتائج الفحوصات، فحص عين المريض، القيام بالجراحة، مراقبة نتيجة الجراحة) بلغ إجمالا 30000 دقيقة/سنويا؛
 - الوقت الذي يقضيه الممرض المتخصص مع الطبيب في الفحص أولا ثم في جناح العمليات وقسم طب العيون بلغ إجمالا 41160 دقيقة/سنويا؛
 - الوقت الذي يقضيه طبيب التخدير في مراجعة نتائج الفحوصات والقيام بعمله في غرفة العمليات بلغ إجمالا 21630 دقيقة/سنويا.
- والجدول التالي يوضح تكلفة الدقيقة الواحدة من العمل الطبي أو التمريض، بحيث وقت إجراء العملية محل الدراسة 30 دقيقة، والوقت الإجمالي السنوي لعمل كل من مساعد التمريض وممرض التخدير بلغ 18840 دقيقة/سنويا.

الجدول رقم(41): نصيب عملية «الساد» من تكاليف الأجر

التخصص	متوسط الأجر السنوي (دج)	الوقت الإجمالي للعمل (د)	تكلفة الدقيقة (دج)	تكلفة العملية (دج)	تكلفة الفحص (دج)	تكلفة الزيارة (دج)	التكلفة الاجمالية (دج)
طبيب مختص في الجراحة	1 344 000,00	30 000,00	44,80	1 344,00	672,00	224,00	2 240,00

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

2 174,90	0,00	310,70	1 864,20	62,14	21 630,00	1 344 000,00	طبيب مختص في التخدير
1 164,80	499,20	166,40	499,20	16,64	41 160,00	685 000,00	ممرض متخصص
903,60	0,00	0,00	903,60	30,12	18 840,00	567 400,48	عون طبي في التخدير والانعاش
903,60	0,00	0,00	903,60	30,12	18 840,00	567 400,48	مساعد تمريض
7 386,90	723,20	1 149,10	5 514,60	-	-	4 507 800,96	المجموع

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات أطباء وممرضين قسم العمليات

من خلال الجدول السابق تبين أن تكلفة الدقيقة من عمل الطبيب المختص في الجراحة بلغت 44.80 دج؛
تكلفة الدقيقة من عمل الطبيب المختص في التخدير بلغت 62.14 دج؛
تكلفة الدقيقة من عمل الممرض المتخصص بلغت 16.64 دج؛
تكلفة الدقيقة من عمل العون الطبي في التخدير والانعاش بلغت 30.12 دج؛
تكلفة الدقيقة من عمل مساعد التمريض بلغت 30.12 دج.

الايواء: بعد القيام بالفحص وتأكيد الطبيب على إمكانية اجراء العملية الجراحية لعين المريض، يتم تحويله لقسم الايواء حسب جنس المريض، في دراستنا هذه تم اختيار جنس المريض " أنثى " بالغة وبالتالي الايواء يكون في اليوم الأول قبل العملية بقسم طب العيون نساء ويوم الجراحة، وفي اليوم التالي للجراحة يتم تصريح المريض، ولحساب تكلفة اليوم الاستشفائي بقسم طب العيون نساء يجب تحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة بالقسم.
يوضح الجدول التالي العتاد المتواجد بقسم طب العيون نساء، من أجل تحديد أقساط الاهتلاك السنوية الخاصة بالقسم:

الجدول رقم (42): أقساط اهتلاك عتاد قسم طب العيون نساء

الاسم	القيمة الوحده(دج)	تاريخ الاقتناء	القيمة الكلية(دج)	م الاهتلاك	قسط الاهتلاك(دج)
طاولة متحركة	19 000,00	30/12/2010	19 000,00	0,10	1 900,00
micro-ondes	12 350,00	28/12/2013	12 350,00	0,10	1 235,00
جهاز معقم	800 000,00	02/07/2018	800 000,00	0,10	80 000,00
(2) طاوولات متحركة	19 000,00	30/12/2010	38 000,00	0,10	3 800,00
طاولة علاج	130 000,00	30/12/2012	130 000,00	0,10	13 000,00
lampe a Fente (2) جهاز قياس النظر	1 380 000,00	01/07/2012	2 760 000,00	0,10	276 000,00
جهاز قياس العدسة	4 200 000,00	30/12/2013	4 200 000,00	0,10	420 000,00
طاولة علاج	130 000,00	30/12/2013	130 000,00	0,10	13 000,00
خزانة	53 000,00	13/04/2012	53 000,00	0,10	5 300,00
مكيف	48 000,00	2015	48 000,00	0,10	4 800,00
جهاز قياس النظر تقليدي	28 000,00	01/07/2012	28 000,00	0,10	2 800,00
ثلاجة (13 ثلاجة)	22 222,00	31/12/2012	288 886,00	0,10	28 888,60
مكيف (13 مكيف)	48 000,00	2014	624 000,00	0,10	62 400,00

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

233 915,70	0,10	2 339 157,00	12/04/2010	54 399,00	سرير (43 سرير)
91 375,00	0,10	913 750,00	12/12/2010	21 250,00	طاولات اكل (43 طاولة)
75 250,00	0,10	752 500,00	19/12/2010	17 500,00	خزانة المريض (43 خزانة)
2 200,00	0,10	22 000,00	2016	22 000,00	كرسي متحرك
21 000,00	0,10	210 000,00	12/10/2010	210 000,00	سرير متحرك
1 080,00	0,10	10 800,00	16/10/2012	10 800,00	سخان الماء
1 337 944,30	-	13 379 443,00	-	7 225 521,00	المجموع
11 790,70	0,10	-	-	117 907,00	العتاد غير طبي

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على معطيات قسم طب العيون نساء ومكتب التكاليف الصحية

من الجدول السابق يتضح أن مجموع أقساط اهتلاك العتاد الطبي وغير الطبي لسنة 2018 بلغ 1349735 دج. قسط اهتلاك مبنى قسم العيون نساء يساوي: 420321.42 دج حسب الجدول رقم (25).
تصنيف التكاليف بقسم طب العيون نساء: تم تصنيف التكاليف إلى مباشر وغير مباشرة حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (43): تصنيف مصاريف قسم طب العيون نساء الوحدة: دج

التكاليف غير المباشرة	التكاليف المباشرة	مصاريف قسم طب العيون نساء
1 560 000,00	12 121 832,00	أجور عمال لقسم النساء
-	4 866 112,00	مجموع نفقات الغذاء
-	4 508 588,00	مجموع تكلفة الصيدلية
1 295 401,00	-	لوازم متنوعة
693 049,00	-	مجموع تكلفة الصيانة
-	420 321,42	قسط اهتلاك بناية قسم النساء
-	1 337 944,30	قسط اهتلاك العتاد الطبي
-	11 790,70	قسط اهتلاك العتاد غير طبي
3 548 450,00	23 266 588,42	المجموع

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات مكتب محاسبة التكاليف

نلاحظ من الجدول السابق أن التكاليف المباشرة التي بقسم طب العيون نساء بلغت 23266588.42 دج تضم مصاريف الأجور، الغذاء، الصيدلية، الاهتلاك، أما التكاليف غير مباشرة بلغت 3548450 دج تضم كل من مصاريف اللوازم المتنوعة، الصيانة وأجور العاملين الاقتصاديين بالقسم.

نصيب وحدة العمل من التكاليف المباشرة: تم تحديد نصيب اليوم الاستشفائي من التكاليف المباشرة لقسم طب العيون نساء من خلال حصر جميع التكاليف المباشرة التي تخص القسم، ثم قسمتها على عدد وحدات العمل "عدد الأيام الاستشفائية" والتي تساوي 3032 يوم/سنويا، والجدول التالي يوضح ذلك:

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة

الجدول رقم (44): نصيب وحدة العمل من المصاريف المباشرة الوحدة: دج

مصاريف مباشرة	قسم طب العيون نساء
الأجور	12 121 832,00
التغذية	4 866 112,00
الصيدلية	4 508 588,00
الاهتلاك	1 770 056,42
المجموع	23 266 588,42
وحدات العمل	يوم استشفائي
عدد وحدات العمل	3 032,00
تكلفة الوحدة	7 673,68

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على معطيات مكتب التكاليف الصحية

من خلال الجدول السابق يتضح أن نصيب اليوم الاستشفائي من التكاليف المباشرة 7673.68 دج/يوم بقسم طب العيون نساء.

نصيب وحدة العمل من التكاليف غير مباشرة: من خلال الجدول (27) التوزيع الثانوي للمصاريف غير مباشرة، نصيب اليوم الاستشفائي لقسم طب العيون نساء من التكاليف غير مباشرة بلغ 6611.09 دج/يوم.

لحساب تكلفة اليوم الاستشفائي بقسم طب العيون نساء نطبق العلاقة التالية:

تكلفة اليوم الاستشفائي: "التكاليف المباشرة + التكاليف غير المباشرة الخاصة بالقسم"

تكلفة اليوم الاستشفائي: $7673.68 + 6611.09 = 14284.77$ دج/يوم.

غرفة تحضير المريض قبل العملية: يتم في هذه الغرفة استلقاء المريض في سرير متحرك مع مراقبة ضغطه الدموي وقياس السكر ومحاولة تهدئته قبل الجراحة، ومراقبة مؤشرات الحيوية في المتوسط تكون هذه المرحلة في مدة 5 دقائق، الجدول التالي يوضح قسط الاهتلاك السنوي للعتاد المتواجد بهذه الغرفة:

الوحدة: دج

الجدول رقم (45): أقساط اهتلاك غرفة ما قبل العملية

المعدات الطبية	القيمة	تاريخ الاقتناء	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك
سرير 59900*2	119 800,00	2012	0,10	11 980,00
سرير متحرك	210 000,00	12/10/2012	0,10	21 000,00
خزانة المريض	17 500,00	19/12/2013	0,10	1 750,00
2طاولة أكل	42 500,00	31/12/2013	0,10	4 250,00
كراسي متحركة (4)	88 000,00	2016	0,20	17 600,00
المجموع	477 800,00	-	-	56 580,00

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على معطيات مكتب المحاسبة العمومية

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

نلاحظ من خلال الجدول أن قسط اهتلاك عتاد غرفة ما قبل العملية لسنة 2018 بلغ 56580 دج، ولمعرفة نصيب العملية الجراحية من اهتلاك العتاد نقوم بقسمة التكلفة على الوقت الإجمالي السنوي لتحضير المرضى. قسط اهتلاك مبنى غرفة ما قبل العملية: 21853.80 دج حسب الجدول رقم (25).
حساب نصيب العملية من اهتلاك غرفة تحضير المريض قبل العملية: تحسب من خلال العلاقات التالية

$$\text{اهتلاك غرفة قبل العملية} = \text{اهتلاك العتاد} + \text{اهتلاك المبنى}$$

$$\text{اهتلاك غرفة قبل العملية} = 21853,8 + 56580$$

$$\text{اهتلاك غرفة قبل العملية} = 78433,80 \text{ دج}$$

$$\text{متوسط مدة تحضير المريض قبل العملية} = 5 \text{ دقائق}$$

$$\text{مدة تحضير المرضى السنوية} = 5 \times \text{عدد العمليات السنوية}$$

$$\text{مدة تحضير المرضى السنوية} = 5 \times 3119$$

$$\text{مدة تحضير المرضى السنوية} = 15595 \text{ دقيقة}$$

$$\text{نصيب الدقيقة من الاهتلاك} = \text{اهتلاك غرفة ما قبل العملية} \div \text{مدة تحضير المريض السنوية}$$

$$\text{نصيب الدقيقة من الاهتلاك} = 15595 \div 78433,80$$

$$\text{نصيب الدقيقة من الاهتلاك} = 5,03 \text{ دج}$$

$$\text{نصيب العملية من اهتلاك غرفة ما قبل العملية} = \text{تكلفة الدقيقة} \times \text{مدة تحضير المريض للعملية}$$

$$\text{نصيب العملية من اهتلاك غرفة ما قبل العملية} = 5 \times 5,03$$

$$\text{نصيب العملية من اهتلاك غرفة ما قبل العملية} = 25,15 \text{ دج}$$

نصيب مرحلة ما قبل العملية من مصاريف الصيدلية: يتم إعطاء المريض قبل العملية قطرات من دواء "Mydriaticom" والجدول التالي يوضح تكلفة الاستخدام:

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

الجدول رقم (46): أدوية ما قبل العملية

أدوية قبل العملية	تكلفة الشراء	مرات الاستخدام	تكلفة الاستخدام
Mydriaticom (قطرات)	151,73	10	15,17

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على شرح المرض المتخصص

من خلال الجدول السابق يتبين أن تكلفة الاستخدام 15.17 دج، مع العلم أن عدد مرات استخدام المريض للدواء 5 مرات، وبالتالي تكلفة الاستخدام $5 \times 15.17 = 75.85$ دج.

كما يقوم الأطباء والممرضين بعملية تنظيف وتطهير اليدين لإجراء العمل الجراحي، والجدول التالي يوضح تكلفة الاستخدام:

الجدول رقم (47): مواد تنظيف وتطهير اليدين

مواد تنظيف وتطهير قبل العملية	تكلفة الشراء	مرات الاستخدام	تكلفة الاستخدام
كحول gel 1/litre	4 623,77	30	154,13
صابون خاص	4216,42	185	22,79
Bitadine 0,5 litre (مطهر)	301,10	10	30,11
المجموع			207,03

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على شرح المرض المتخصص

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن تكلفة الاستخدام بلغت 207.03، ولأن فريق العملية يتكون من (05) أفراد، ومنه نصيب العملية من مواد التنظيف والتطهير تحسب كما يلي:

$$\text{تكلفة الاستخدام} \times \text{عدد الأفراد} = 5 \times 207.03 = 1035.15 \text{ دج.}$$

ثانيا. مرحلة العملية: يتكون قسم العمليات من ثلاث أجنحة أو صالات لإجراء العمليات مع غرفة تعقيم أدوات العملية وغرفتين لتطهير اليدين، مع العلم أن مسار دخول الأدوات المعقمة يختلف عن مسار خروجها لتفادي تلوثها، لحساب تكاليف العملية المباشرة وغير مباشرة يجب تحديد التكاليف ثم تصنيفها.

الأجهزة الخاصة بقسم العمليات:

يبين الجدول التالي الأجهزة الطبية المتواجدة بالجناح رقم 01 مع أقساط الاهتلاك السنوي لكل جهاز

الوحدة: دج

الجدول رقم (48): أقساط اهتلاك عتاد قسم العمليات "الجناح الأول"

المعدات الطبية	القيمة	تاريخ الاقتناء	م الاهتلاك	قسط الاهتلاك
Phaco-emulsificatif: infinité	7 100 000,00	02/01/2018	0,10	710 000,00
Phaco-emulsificatif: Alcon	3 119 658,12	24/04/2014	0,10	311 965,81
Onduleur 3kv	47 542,00	31/12/2015	0,20	9 508,40
Stabilisateure	28 500,00	31/12/2015	0,20	5 700,00
piece a main	631 479,00	31/12/2014	0,20	126 295,80
table opératoire (2)	5 500 000,00	14/01/2018	0,10	550 000,00
معقم الهواء unitaire Stéribloc	2 400 000,00	31/12/2014	0,10	240 000,00

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة

24 500,00	0,10	31/12/2015	245 000,00	معقم ضوئي ثابت Paragerme fixe
36 542,00	0,10	12/05/2013	365 420,00	معقم ضوئي متحرك Paragerme mobile
50 000,00	0,10	31/08/2014	500 000,00	جهاز الضغط الذاتي (Monitoring)
240 000,00	0,10	31/12/2014	2 400 000,00	جهاز التحذير
756 300,00	0,10	07/01/2018	7 563 000,00	مجهر حجم كبير Microscope HS
37 500,00	0,05	13/07/2013	750 000,00	Lave main
19 800,00	0,10	18/03/2013	198 000,00	Classeur plastique produit d'anesthésie
175 000,00	0,10	31/12/2012	1 750 000,00	Scialytique sugiriss mobile
3 253,40	0,20	29/06/2017	16 267,00	منظار العين الآلي محمول ophtalmoscope
3 296 365,41	-	-	32 614 866,12	المجموع

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على معطيات مكتب المحاسبة العمومية

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن قسط اهتلاك عتاد الجناح الأول من قسم العمليات بلغ 3296365.41 دج.
قسط اهتلاك مبنى الجناح 01 من قسم العمليات بلغ 21853.80 دج، وقسط اهتلاك غرف تطهير اليدين الخاصة
بالجناحين 01 و 02 و 03 بلغت 14569.20 دج حسب الجدول رقم (25).
يبين الجدول التالي الأجهزة الطبية المتواجدة بالجناح رقم 02 مع أقساط الاهتلاك السنوي لكل جهاز:

الجدول رقم (49): أقساط اهتلاك عتاد قسم العمليات "الجناح الثاني"

الوحدة: دج

المعدات الطبية	القيمة	تاريخ الاقتناء	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك
Microscope Zeiss	6 239 300,00	25/10/2012	0,10	623 930,00
Phaco infinity	6 835 000,00	29/12/2011	0,10	683 500,00
Phaco corneal 1 seul étage	13 528 000,00	13/12/2012	0,10	1 352 800,00
Onduleur 3kv	47 542,00	31/12/2015	0,20	9 508,40
Stabilisateure	28 500,00	31/12/2015	0,20	5 700,00
table opératoire	2 750 000,00	06/06/2012	0,10	275 000,00
Respirateur drager ns: usaa-0127 Germani	2 150 000,00	07/09/2013	0,10	215 000,00
Aspirateur	102 000,00	31/08/2013	0,10	10 200,00
Classeur plastique produit d'anesthésie	198 000,00	18/03/2013	0,10	19 800,00
piece a main	580 000,00	31/12/2014	0,20	116 000,00
Stéribloc unitaire	2 400 000,00	31/12/2014	0,10	240 000,00
Appareil d'anesthésie taema clarys	2 400 000,00	31/12/2014	0,10	240 000,00
Table d'instrumentation en inox	25 598,29	25/05/2012	0,10	2 559,83
Guéridon en pvc 3 etage (3)	84 300,00	07/01/2018	0,10	8 430,00
Monitoring new tech	500 000,00	07/01/2018	0,10	50 000,00
Paragerme fixe	245 000,00	31/12/2015	0,10	24 500,00
Scialytique sugiriss mobile	1 750 000,00	31/12/2012	0,10	175 000,00
Totale	39 863 240,29	-	-	4 051 928,23

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على معطيات مكتب المحاسبة العمومية

نلاحظ من خلال الجدول أن قسط اهتلاك عتاد الجناح الثاني من قسم العمليات بلغ 4051928.23 دج.
وقسط اهتلاك مبنى الجناح 02 بلغ: 23310.72 دج حسب الجدول رقم (25).
يبين الجدول التالي الأجهزة الطبية المتواجدة بالجناح رقم 03 مع أقساط الاهتلاك السنوي لكل جهاز

الوحدة: دج

الجدول رقم (50): أقساط اهتلاك عتاد قسم العمليات "الجناح الثالث"

المعدات الطبية	القيمة	تاريخ الاقتناء	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك
Microscope HS	7 563 000,00	31/12/2017	0,10	756 300,00
table opératoire	2 051 282,00	31/12/2014	0,10	205 128,20
معقم الهواء unitaire Stéribloc	2 400 000,00	14/01/2018	0,10	240 000,00
Appareil d'anesthésie taema clarys	2 400 000,00	14/01/2018	0,10	240 000,00
Aspirateur aspifor	102 000,00	31/08/2013	0,10	10 200,00
pièce à main	631 479,00	31/12/2014	0,20	126 295,80
Générateur d'oxygène	194 017,00	30/11/2011	0,10	19 401,70
Guéridon en pvc 3 étage (3)	87 000,00	12/10/2017	0,10	8 700,00
Scope Monitoring de surveillance	500 000,00	31/08/2012	0,10	50 000,00
Phaco alcon accurus model	3 119 658,12	24/04/2014	0,10	311 965,81
Phaco infinity	7 100 500,00	19/09/2016	0,10	710 050,00
Onduleur 3kv	47 542,00	31/12/2015	0,20	9 508,40
Stabilisateure	28 500,00	31/12/2015	0,20	5 700,00
Classeur plastique produit d'anesthésie	198 000,00	18/03/2013	0,10	19 800,00
Aspirateur	102 000,00	31/08/2014	0,10	10 200,00
Paragerme fixe hysis	245 000,00	31/12/2015	0,10	24 500,00
Lave main	750 000,00	13/07/2013	0,05	37 500,00
Scialytique sugiriss mobile	1 750 000,00	31/12/2012	0,10	175 000,00
Table d'instrumentation en inox	25 598,29	25/05/2012	0,10	2 559,83
المجموع	29 295 576,41	-	-	2 962 809,74

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على معطيات مكتب المحاسبة العمومية

نلاحظ من خلال الجدول أن قسط اهتلاك عتاد الجناح الثالث من قسم العمليات بلغ 2962809.74 دج.
قسط اهتلاك مبنى الجناح 03 بلغ: 29138.40 دج حسب الجدول رقم (25).
يبين الجدول التالي الأجهزة الطبية المتواجدة بغرفة التعقيم مع أقساط الاهتلاك السنوي لكل جهاز

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

الجدول رقم (51): أقساط اهتلاك عتاد غرفة التعقيم

الوحدة: دج

المعدات الطبية	القيمة	تاريخ الاقتناء	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك
Autoclave cisa	800 000,00	02/07/2012	0,10	80 000,00
Autoclave stéris	3 750 000,00	04/08/2013	0,10	375 000,00
Autoclave top stel	800 000,00	02/07/2012	0,10	80 000,00
Autoclave top stel	800 000,00	02/07/2012	0,10	80 000,00
Autoclave top stel	800 000,00	02/07/2012	0,10	80 000,00
Autoclave schinva	652 500,00	09/12/2010	0,10	65 250,00
Climatiseure double corps	48 000,00	31/12/2015	0,20	9 600,00
Guéridon inox 03 étages	18 045,00	12/10/2017	0,10	1 804,50
Guéridon inox 03 étages	18 045,00	12/10/2017	0,10	1 804,50
المجموع	7 686 590,00	-	-	773 459,00

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على معطيات مكتب المحاسبة العمومية

نلاحظ من خلال الجدول أن قسط اهتلاك عتاد غرفة التعقيم من قسم العمليات بلغ 773459 دج. قسط اهتلاك مبنى غرفة التعقيم بلغ: 50992.20 دج حسب الجدول رقم (25). ومنه قسط اهتلاك مبنى قسم العمليات: (جناح 1+2+3 + غرفة التعقيم + غرف تطهير اليدين) = 139864.32 دج

تصنيف المصاريف مباشرة وغير مباشرة بقسم العمليات

الجدول رقم (52): تصنيف مصاريف قسم العمليات

الوحدة: دج

قسم العمليات	التكاليف المباشرة	التكاليف غير المباشرة
متوسط أجور عمال لغرفة العمليات	17 377 607,00	390 000,00
مجموع نفقات الغذاء	418 281,00	-
مجموع تكلفة الصيدلية	70 805 004,00	-
لوازم متنوعة	-	2 151 287,00
مجموع تكلفة الصيانة	-	681 436,00
قسط اهتلاك غرفة العمليات	139 864,32	-
قسط اهتلاك العتاد الخاص بالقسم	11 084 562,38	-
قسط اهتلاك المعدات والتجهيزات غير الطبية	7 827,60	-
المجموع	99 833 146,30	3 222 723,00

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على معطيات مكتب المحاسبة العمومية

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

نلاحظ من الجدول السابق أن التكاليف المباشرة بقسم العمليات تضم كل من مصاريف الأجور، الغذاء، الصيدلية
الاهتلاك حيث بلغت في مجموعها 99833146.30 دج، أما التكاليف غير مباشرة تضم كل من مصاريف اللوازم
المتنوعة، الصيانة والعاملين الاقتصاديين بالقسم بلغت 3222723.00 دج.
ولغرض حساب نصيب العملية من التكاليف المباشرة نقوم بقسمة هذه التكاليف على المدة الاجمالية السنوية للعمليات،
للحصول على تكلفة الدقيقة، وهذا ما سنوضحه فيما يلي:

محاولة حساب نصيب عملية «الساد» من التكاليف المباشرة:

نصيب العملية الجراحية من مصاريف الصيدلية: تضم الصيدلية الأدوات والمواد الخاصة بالعملية، تفصيلها حسب
الجدول التالي:

الجدول رقم (53): الأدوات والمواد الخاصة بالعملية

أدوات ومواد العملية	تكلفة الشراء (دج)	القسط السنوي (دج)	مرات الاستخدام	تكلفة الاستخدام (دج)
pince de Rexice(5.....7mm)	78 379,80	15 675,96	684,00	22,92
Blépharosta(1.....1,5mm)	8 658,00	-	684,00	12,66
pince de bonne	54 896,58	10 979,32	684,00	16,05
pince d'implantation	13 589,74	2 717,95	684,00	3,97
pince monofile droit	30 741,67	6 148,33	684,00	8,99
Ciseau	43 938,46	8 787,69	684,00	12,85
3 cupule	4 800,00	-	684,00	7,02
4 قفازات	158,39	-	-	158,39
العدسة (implant)	2 340,34	-	-	2 340,34
لاصقة طبية (30 مريض بها 5 متر)	344,20	-	30,00	11,47
قطن	225,21	-	100,00	2,25
شريط عمل جهاز الليزر	9 000,00	-	20,00	450,00
ضماد	456,50	-	20,00	22,82
المشارط المستخدمة	-	-	-	-
مشروط بقياس 2,2mm	1 500,00	-	100,00	15,00
مشروط بدرجة 15°	1 040,00	-	100,00	10,40
مشروط بقياس 2,8 mm	1 500,00	-	100,00	15,00
الحقن	-	-	-	-
حقنة ml5	-	-	-	5,43
حقنة (2,510 ml)	-	-	-	13,22
حقنة انسولين	-	-	-	8,50
المجموع				3 137,28

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على المرض المتخصص.

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن نصيب العملية من أدوات ومواد العملية 3137.28 دج.
الأدوية الخاصة بالعملية: الجدول التالي يوضح تكلفة شراء الدواء ومرات استخدامه من أجل حساب تكلفة الاستخدام
الواحد:

الجدول رقم (54): الأدوية الخاصة بالعملية

أدوية العملية	تكلفة الشراء(دج)	مرات الاستخدام	تكلفة الاستخدام (دج)
مطهر bitadine	301,10	10,00	30,11
منخدر موضعي للبالغين	81,49	30,00	2,72
معقم الكحول	229,76	35,00	6,56
الضغط الذاتي : Loxen 30مريض	11 753,78	30,00	391,79
ضغط العين Manitele	247,06	20,00	12,35
مسكن 2% Xylocaine	-	-	58,51
مسكن 5% Marcaine	-	-	30,58
تلوين العين بالأزرق Blue de trypan	1 500,00	10,00	150,00
حماية العين Visco	1 500,00	10,00	150,00
بيلوكاربين Pilocarpine	-	-	-
serum glucose	-	-	98,52
serum salé 9 %	-	-	94,29
المجموع			1 025,43

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على المرض المتخصص.

من خلال الجدول السابق يتضح أن نصيب العملية من الأدوية 1025.43 دج، مع العلم أن الدواء المذكور في الجدول
"Pilocarpine" يوفره المريض لنفسه ويتحمل تكلفته.

غرفة العملية: يحتوي قسم العمليات على تجهيزات طبية وغير طبية إضافة إلى ثلاث غرف عمليات غرفة تعقيم أدوات
العملية وغرفتين لتطهير اليدين، لإجراء العملية الجراحية بقسم العمليات يجب على الطبيب غسل اليدين وتعقيمها في غرفة
تطهير اليدين والدخول لغرفة العملية من مدخل خاص، تحتوي غرفة العملية على تجهيزات طبية خاصة بعملية «الساد»
وتجهيزات مشتركة بين مجموع العمليات، بلغ مجموع أقساط الاهتلاك السنوي 11232254.30 دج، موزعة كما يلي:
قسط اهتلاك مبنى قسم العمليات: يحتوي القسم على مجموع أقساط اهتلاك الغرف 01، 02، 03 وغرفة تعقيم العتاد
وغرف تطهير اليدين، بلغ مجموع أقساط الاهتلاك 139864.32 دج.

قسط اهتلاك التجهيزات الطبية: تعتبر عملية «الساد» من العمليات الأكثر عددا بالنسبة لإجمالي الجراحات السنوية،
حيث بلغت 2736 عملية، تتم العملية بجهاز "الفاكو" الذي يقوم بكسر عدسة العين المريضة بالاعتماد على أشعة الليزر
ثم سحبها بذات الجهاز وإعادة زرع عدسة صناعية بجرح لا يتجاوز 2 ملم، حيث بلغ قسط اهتلاك العتاد الطبي
11084562.38 دج، قسط اهتلاك الأجهزة الخاصة بالعملية 4448873.22 دج موضحة في الجدول التالي، أما
الأجهزة المشتركة بين جميع العمليات بلغ قسط اهتلاكها 6635689.16 دج.

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

الجدول رقم (55): أقساط اهتلاك الأجهزة الطبية الخاصة بعملية «الساد» الوحدة: دج

الأجهزة والمعدات الطبية	القيمة (دج)	تاريخ الاقتناء	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك (دج)
Phaco-emulsificatif: infinité	7 100 000,00	19/09/2016	0,10	710 000,00
Phaco-emulsificatif: Alcon	3 119 658,12	24/04/2014	0,10	311 965,81
piece a main	631 479,00	31/12/2014	0,20	126 295,80
Phaco infinity	6 835 000,00	29/12/2011	0,10	683 500,00
Phaco corneal 1 seul étage	13 528 000,00	13/12/2012	0,10	1 352 800,00
piece a main	580 000,00	31/12/2014	0,20	116 000,00
piece a main	631 479,00	31/12/2014	0,20	126 295,80
Phaco alcon accurus model	3 119 658,12	24/04/2014	0,10	311 965,81
Phaco infinity	7 100 500,00	19/09/2016	0,10	710 050,00
المجموع	-	-	-	4 448 873,22

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق مكتب المقتصد.

قسط اهتلاك التجهيزات غير الطبية: بلغ قسط اهتلاك العتاد غير الطبي المتواجد بقسم العمليات 7827.6 دج. نصيب العملية الجراحية من مصاريف الاهتلاك: يتم حسابها حسب العلاقات التالية، مع العلم أن عدد عمليات «الساد» السنوية بلغت 2736 عملية لسنة 2018 حسب الجدول التالي:

الجدول رقم(56): العدد والوقت الإجمالي السنوي لكل العمليات السنوية لسنة 2018

Diagnostic	Nbr OPE	Temps	Temps totale
Cataractes EEC+ICP	27	45	1 215
Cataractes avec phacoemulsificateur	2 736	30	82 080
Trichiasis	18	20	360
Ptérygion	77	30	2 310
Chalazion	31	30	930
Strabisme	65	60	3 900
Eviscération	4	60	240
Kystes	19	40	760
DCR	17	60	1 020
Plaie de la cornée	17	45	765
Eclatement du globe	2	60	120
Luxation du cristalin	2	60	120
plaie sclairale	5	30	150
Corp étranger	10	25	250
LVL	63	30	1 890
Plaie Conjonctival	4	30	120

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

Ptosis	22	20	440
Total	3 119	675	96 670

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على وثائق المؤسسة

يتم حساب نصيب العملية الجراحية من مصاريف الاهتلاك حسب العلاقات التالية:

نصيب العملية من اهتلاك العتاد الخاص بالعملية = اهتلاك العتاد الخاص بالعملية ÷ عدد العمليات السنوية

$$\text{نصيب العملية من اهتلاك العتاد الخاص بالعملية} = 22 \div 4448873,22 = 2736$$

$$\text{نصيب العملية من اهتلاك العتاد الخاص بالعملية} = 20 \div 1626,05 = \text{دج}$$

باقي الاهتلاك = اهتلاك مبنى قسم العمليات + اهتلاك العتاد الطبي المشترك + اهتلاك العتاد غير الطبي

$$\text{باقي الاهتلاك} = 7827,6 + 6635689,16 + 139864,32 =$$

$$\text{باقي الاهتلاك} = 6783381.08 \text{ دج}$$

تكلفة الدقيقة = باقي الاهتلاك ÷ الوقت الإجمالي للعمليات السنوية

$$\text{تكلفة الدقيقة} = 96670 \div 6783381.08 =$$

$$\text{تكلفة الدقيقة} = 70,17 \text{ دج}$$

نصيب العملية من مصروف باقي الاهتلاك = تكلفة الدقيقة × الوقت الخاص بالعملية

$$\text{نصيب العملية من باقي الاهتلاك} = 30 \times 70,17 =$$

$$\text{نصيب العملية من باقي الاهتلاك} = 2105,10 \text{ دج}$$

نصيب العملية من الاهتلاك = نصيب العملية من اهتلاك العتاد الخاص بالعملية + نصيب العملية من باقي الاهتلاك

$$\text{نصيب العملية من الاهتلاك} = 2105,10 + 1626,05 =$$

$$\text{نصيب العملية من الاهتلاك} = 3731,15 \text{ دج}$$

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

فريق العملية: نعلم الجدول التالي لتحديد نصيب العملية من مصاريف الأجور مع العلم أن وقت اجراء العملية 30 دقيقة. أنظر الجدول رقم (56)

الجدول رقم (57): نصيب العملية من الأجور

التخصص	متوسط الأجر السنوي (دج)	الوقت الإجمالي للعمل (د)	تكلفة الدقيقة (دج)	تكلفة العملية (دج)
طبيب مختص في الجراحة	1 344 000,00	30 000,00	44,80	1 344,00
طبيب مختص في التخدير	1 344 000,00	21 630,00	62,14	1 864,20
ممرض متخصص	685 000,00	41 160,00	16,64	499,20
عون طبي في التخدير والانعاش	567 400,48	18 840,00	30,12	903,60
مساعد تمريض	567 400,48	18 840,00	30,12	903,60
المجموع	4 507 800,96	-	-	5 514,60

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على بيانات قسم العمليات

نلاحظ من الجدول السابق أن نصيب العملية من أجور فريق العمل بلغ 5514.60 دج.

نفقات التغذية:

نصيب العملية من مصاريف التغذية = مصاريف التغذية ÷ العدد الإجمالي للعمليات لسنة 2018

$$\text{نصيب العملية من مصاريف التغذية} = 418281 \div 3119$$

$$\text{نصيب العملية من مصاريف التغذية} = 134,11 \text{ دج}$$

حساب نصيب عملية «الساد» من التكاليف المباشرة: هي مجموع نفقات الصيدلية، الاهتلاكات، الأجور والتغذية

$$\text{كالتالي } 13542.57 = 134.11 + 5514.60 + 3731.15 + 1025.43 + 3137.28 \text{ دج}$$

حساب نصيب عملية «الساد» من التكاليف غير مباشرة: حسب الجدول رقم (27) التوزيع الثانوي للأعباء غير

مباشرة، تكلفة الدقيقة بقسم العمليات 188.32 دج، مع العلم أن مدة اجراء عملية «الساد» تساوي 30 دقيقة، ومنه

$$\text{التكاليف غير مباشرة الخاصة بقسم العمليات تساوي } 5649.60 = 30 \times 188.32 \text{ دج.}$$

مما سبق نجد أن نصيب عملية «الساد» من مصاريف قسم العمليات يساوي إلى مجموع التكاليف المباشرة وغير مباشرة

$$\text{كما يلي: } 19192.17 = 5649.60 + 13542.57 \text{ دج.}$$

ثالثا. مرحلة ما بعد العملية: بعد إتمام الجراحة يوضع المريض في غرفة الاستيقاظ، لمدة متوسطة (05) دقائق، تتكون هذه

الغرفة من أجهزة وعتاد طبي إضافة إلى أن قسط اهتلاك هذه الغرفة 32780.70 دج حسب الجدول رقم (25)

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

الجدول التالي يوضح أقساط اهتلاك عتاد غرفة الاستيقاظ:

الوحدة: دج

الجدول رقم (58): أقساط اهتلاك عتاد غرفة الاستيقاظ

المعدات الطبية	القيمة (دج)	تاريخ الافتناء	معدل الاهتلاك %	قسط الاهتلاك (دج)
6جهاز قياس نسبة الاكسجين في الدم	107 460,00	2014	0,10	10 746,00
نبضات القلب والضغط الدموي جهاز قياس 6(ECG)	972 000,00	01/07/2012	0,10	97 200,00
جهاز الصدمة القلبية	350 000,00	01/08/2014	0,10	35 000,00
3جهاز التنفس الصناعي	53 730,00	25/05/2012	0,20	10 746,00
2مكيف هواء	96 000,00	31/12/2015	0,20	19 200,00
6 أسرة	359400	2012	0,10	35 940,00
6 خزائن	105 000,00	19/12/2013	0,10	10 500,00
المجموع	2 043 590,00	-	-	219 332,00

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على المعاينة الشخصية ومعطيات مكتب المقتصد

من خلال الجدول نلاحظ أن مجموع أقساط اهتلاك أجهزة وعتاد غرفة الاستيقاظ بلغ 219332.00 دج.

حساب نصيب العملية من اهتلاك غرفة الاستيقاظ:

اهتلاك غرفة الاستيقاظ = اهتلاك العتاد + اهتلاك المبنى

اهتلاك غرفة الاستيقاظ = 219332 + 32780,70

اهتلاك غرفة الاستيقاظ = 252112,70 دج

متوسط مدة استيقاظ المريض بعد العملية = 5 دقائق

متوسط مدة استيقاظ المريض بعد العملية السنوية = 5 × عدد العمليات السنوية

متوسط مدة استيقاظ المريض بعد العملية السنوية = 5 × 3119

مدة تحضير المريض السنوية = 15595 دقيقة

نصيب الدقيقة من الاهتلاك = اهتلاك غرفة الاستيقاظ ÷ متوسط مدة استيقاظ المريض السنوية

نصيب الدقيقة من الاهتلاك = 15595 ÷ 252112,70

نصيب الدقيقة من الاهتلاك = 16,66 دج

نصيب العملية من اهتلاك غرفة الاستيقاظ = تكلفة الدقيقة × متوسط مدة استيقاظ المريض

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

نصيب العملية من اهتلاك غرفة الاستيقاظ = $5 \times 16,66$

نصيب العملية من اهتلاك غرفة الاستيقاظ = $83,3$ دج

زيارة الطبيب والممرض: يقوم الطبيب بزيارة المريض لمتابعة مدى نجاح العملية وتجنب التهابات ما بعد العملية مع وصف الأدوية وطريقة المتابعة والتمريض مع الوقت المحدد لكل زيارة، حيث أن مدة زيارة الطبيب حددت بـ 5 دقائق، ومنه تكلفة الزيارة $5 \times 44.80 = 224$ دج، أما التمريض كان بستة (06) زيارات، مدة الزيارة الواحدة خمس (05) دقائق بتكلفة: $6 \times 5 \times 16.64 = 499.20$ دج، بحيث تم حساب تكلفة الدقيقة من عمل الطبيب أو الممرض حسب الجدول رقم (41).

أدوية ما بعد العملية: يقوم الطبيب المختص بوصف أدوية للمريض، والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم (59): أدوية ما بعد العملية

أدوية ما بعد العملية	تكلفة الاستخدام (دج)
Paracetamol	14,50
مضاد حيوي	266,02
مرهم	308,83
المجموع	589,35

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على معطيات الممرض

يتضح من خلال الجدول السابق أن تكلفة أدوية ما بعد العملية بلغت 589.35 دج.

الفرع الثالث: مساهمة في تحديد التكلفة الحالية لعملية «الساد»

قمنا بتلخيص جميع الحسابات والبيانات من الجداول السابقة حسب كل مرحلة وما تحويها من تكاليف مباشرة وغير مباشرة في الجدول التالي:

الجدول رقم (60): تحديد التكلفة الحالية لعملية "الساد" الوحدة: دج

أجزاء الخدمة	نوع المصروف	تكلفة أجزاء الخدمة	الوحدة: دج
التحاليل	ت م	8 775,76	11 646,76
	ت غ م	2 871,00	
التصوير الصدري	ت م	1 110,83	1 374,83
	ت غ م	264,00	
فحص الطبيب الجراح	ت م	672	1 149,10
ممرض متخصص	ت م	166,4	

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

	310,70	ت م	فحص طبيب التخدير	
14 284,77	7 673,68	ت م	الايواء	
	6 611,09	ت غ م		
25,15	25,15	ت م	غرفة ما قبل ماعملية	
1 111,00	1 111,00	ت م	أدوية ومواد ما قبل العملية	
29 591,61			اجمالي مصاريف المرحلة	
3 731,15	3 731,15	ت م	غرفة العملية+أجهزة طبية	العملية
5 514,00	5 514,00	ت م	فريق العملية	
4 162,71	4 162,71	ت م	أدوية وأدوات العملية	
134,11	134,11	ت م	مصاريف التغذية	
5 649,60	5 649,60	ت غ م	مصاريف أخرى للقسم	
19 191,57			اجمالي مصاريف المرحلة	
83,30	83,30	ت م	اهتلاك غرفة الاستيقاظ	
14 284,77	7 673,68	ت م	الايواء	ما بعد العملية
	6 611,09	ت غ م		
224,00	224,00	ت م	زيارة الطبيب	
499,20	499,20	ت م	زيارة الممرض	
589,35	589,35	ت م	الأدوية	
15 680,62			اجمالي مصاريف المرحلة	
64 463,80			اجمالي تكاليف الخدمة الصحية	

المصدر: من اعداد الباحث.

نلاحظ من الجدول السابق أن تكلفة مرحلة ما قبل العملية بلغت 29591.61 دج، حيث كانت أغلبها بقسم التحاليل المخبرية بقيمة 11646.76 دج وقسم الايواء "قسم طب العيون نساء" بقيمة 14284.77 دج. في حين أن تكلفة مرحلة العملية بلغت 19191.57 دج، أما المرحلة النهائية ما بعد العملية كانت تكلفتها 15680.62 دج كانت مرتفعة أو أغلبها تخص قسم الايواء بقيمة 14284.77 دج. مما سبق نجد أن تكلفة عملية «الساد» بلغت إجمالا 64463.80 دج، والجدول الموالي يوضح تصنيف التكاليف في كل مرحلة بطريقة أكثر تفصيلا.

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

الجدول رقم (61): تصنيف تكاليف مراحل العملية

الوحدة: دج

تكلفة المرحلة	التكاليف					المراحل
	م غ م	م الاهتلاك	م الصيدلية	م التغذية	الأجور	
29 591,61	9 746,09	1 335,04	9 981,14	1 604,92	6 924,42	ما قبل العملية
19 191,57	5 649,60	3 731,15	4 162,71	134,11	5 514,00	العملية
15 680,62	6 611,09	667,09	2 076,35	1 604,92	4 721,17	ما بعد العملية
64 463,80	22 006,78	5 733,28	16 220,20	3 343,95	17 159,58	المجموع

المصدر: من اعداد الباحث

نظام التسعير: لا يوجد نظام خاص بالتسعير، حدد هامش ربح الخدمات 12% من التكلفة، وبعد تحديد التكلفة الفعلية الكلية لعملية «الساد» بالليزر خلال سنة 2018، كما هو موضح في الجدول رقم (16)، يتم تحديد سعر البيع أو سعر الخدمة بناء على التكاليف، 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، ويتم تحديد سعر الخدمة من خلال المعادلة التالية:

$$\text{سعر عملية «الساد»} = \text{تكلفة عملية «الساد»} + \text{تكلفة عملية «الساد»} \times \text{نسبة هامش الربح}$$

$$\text{سعر عملية «الساد»} = 64463.80 + 64463.80 \times 12\%$$

$$\text{سعر عملية «الساد»} = 72199.45 \text{ دج}$$

إذا كان المريض ليس له تأمين في صندوق الضمان الاجتماعي يتحمل السعر كاملا.

إذا كان المريض له تأمين بصندوق الضمان الاجتماعي، يسدد 20% من سعر العملية أي 14439.89 دج.

المطلب الثاني: محاولة تحديد التكلفة المستهدفة للعملية محل الدراسة

الفرع الأول: 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 عيادات طب العيون على المستوى

الوطني:

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

الجدول رقم (62) : تحديد أسعار المنافسين في سوق الخدمات الصحية الوطني
الوحدة: دج

المنافسين	مكان العمل	سعر عملية «الساد»
عيادة الكيــــــــــــــــان	بسكرة	70 000 دج
عيادة البــــــــــــــــر	عنابة	75 000 دج
عيادة البــــــــــــــــر	وهران	76 000 دج
عيادة الاحسانيات لطب وجراحة العيون	باتنة	80 000 دج
عيادة الأثــــــــــــــــينا	قسنطينة	90 000 دج

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على أسعار سوق الخدمات الصحية الوطني.

من الجدول السابق نلاحظ أن أدنى سعر لعملية «الساد» كانت بعيادة الكيــــــــــــــــان بسكرة بـ 70 000 دج، ومنه نتخذ من السعر 68000 دج سعرا مستهدفا لجذب الزبائن، مع العلم أن هامش الربح المستهدف هو نفسه هامش ربح المؤسسة السابق (12%).

الفرع الثاني: محاولة حساب التكلفة المستهدفة لعملية «الساد» بالليزر: يتم حساب التكلفة المستهدفة بناء على العلاقة التالية:

التكلفة المستهدفة = السعر المستهدف - هامش الربح المستهدف

التكلفة المستهدفة = 68000 - (التكلفة المستهدفة × 12%)

1.12 التكلفة المستهدفة = 68000

التكلفة المستهدفة = 68000 ÷ 1.12

التكلفة المستهدفة = 60714.286 دج

الفرع الثالث: مقارنة التكلفة الحالية بالتكلفة المستهدفة لعملية «الساد» بالليزر: بناء على النتائج المتحصل عليها عند حساب التكلفة الحالية لسنة 2018 والتي بلغت 64463.80 دج، وهي التكلفة المقدرة للعملية لسنة 2019، وتوصلنا في المرحلة السابقة إلى تكلفة مستهدفة تقدر بـ 60714.286 دج، نقوم بحساب فجوة التكلفة

فجوة التكلفة = التكلفة الحالية - التكلفة المستهدفة للخدمة

فجوة التكلفة = 60714.286 - 64463.80

فجوة التكلفة = 3749.51 دج.

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

والملاحظ أن هناك فجوة موجبة بين التكلفة الحالية والتكلفة المستهدفة تقدر بـ 3749.51 دج، يجب العمل على تقليصها وهذا هو هدف المرحلة الموالية من الدراسة.

والجدول التالي يوضح مقدار التخفيض اللازم في كل مرحلة للوصول إلى التكلفة المستهدفة

الجدول رقم (63): التخفيض اللازم في كل مرحلة للوصول إلى التكلفة المستهدفة
الوحدة: دج

المراحل	التكلفة الحالية للمرحلة	نسبة توزيع التكلفة المستهدفة	التكلفة المستهدفة للمرحلة	فجوة التكلفة للمرحلة	نسبة التخفيض
ما قبل العملية	29 591,61	45,91%	27 873,93	1 717,68	0,0580
العملية	19 191,57	29,77%	18 074,64	1 116,93	0,0582
ما بعد العملية	15 680,62	24,32%	14 765,71	914,90	0,0583
المجموع	64 463,80	100%	60 714,29	3 749,51	-

المصدر: من اعداد الباحث

نلاحظ من الجدول السابق أن:

- مقدار التخفيض اللازم في مرحلة ما قبل العملية 1717.68 أو أكثر من ذلك؛
 - مقدار التخفيض اللازم في مرحلة العملية 1116.93 دج أو أكثر من ذلك؛
 - مقدار التخفيض اللازم في مرحلة ما بعد العملية بلغ 914.90 دج أو أكثر من ذلك.
- مع العلم أن:

نسبة توزيع التكلفة المستهدفة = التكلفة الحالية للمرحلة ÷ إجمالي التكاليف؛
نسبة التخفيض = فجوة التكلفة للمرحلة ÷ التكلفة الحالية للمرحلة.

المطلب الثالث: مساهمة في تخفيض تكلفة العملية

الفرع الأول: تخفيض تكاليف مرحلة ما قبل العملية

سيتم تحديد عناصر تكاليف لكل قسم وجزء من الخدمة لمعرفة مقدار التخفيض الواجب للتكاليف في كل قسم للوصول إلى التكلفة المستهدفة، الجدول الموالي يوضح تكاليف كل قسم من أقسام مرحلة ما قبل العملية، مع تحديد مقدار التخفيض اللازم فيها:

الجدول رقم (64): التخفيض اللازم في كل قسم من مرحلة ما قبل العملية
الوحدة: دج

عناصر التكاليف	قسم المخبر	قسم الأشعة	فحص المريض	الايواء	غرفة ما قبل العملية	الإجمالي
أجور	1 282,05	495,30	1 149,10	3 997,97	0,00	6 924,42

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

9 981,14	1 111,00	1 487,00	0,00	477,23	6 905,91	صيدلية
1 335,04	25,15	583,79	0,00	138,30	587,80	اهتلاكات
1 604,92	0,00	1 604,92	0,00	0,00	0,00	التغذية
19 845,52	1 136,15	7 673,68	1 149,10	1 110,83	8 775,76	مجموع م م
9 746,09	0,00	6 611,09	0,00	264,00	2 871,00	م غ م
29 591,61	1 136,15	14 284,77	1 149,10	1 374,83	11 646,76	المجموع
1	0,0384	0,4827	0,0388	0,0465	0,3936	نسب توزيع الفجوة
1 717,68	65,9491139	829,175479	66,7008113	79,8035649	676,049379	توزيع الفجوة على الأقسام

المصدر: من اعداد الباحث

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن:

- مقدار التخفيض سيكون بنسبة كبيرة بقسم طب العيون نساء "الايواء" بنسبة 48.27 % وبمقدار 829.17 دج والمخبر بنسبة 39.36 % بمقدار 676.04 دج؛

- مقدار التخفيض في باقي الأقسام ستكون بنسب ضعيفة بمقدار 66.70 دج بقسم طب العيون نساء، 79.80 دج بقسم الأشعة و 65.94 دج " غرفة ما قبل العملية" بقسم العمليات.

نعلم أن عدد العمليات الحالية لسنة 2018 بلغ 3119 عملية سنوية اجمالية، حالة قيام المؤسسة الاستشفائية برفع عدد العمليات السنوية للفريق الأول من 558 عملية إلى 780 عملية، وارتفاع عدد فحوصات الفريق لمرضاهم بنفس المقدار نلاحظ أن:

- عدد التحاليل المخبرية بعد الرفع = عدد التحاليل القديم × (عدد العمليات بعد الرفع ÷ عدد العمليات القديم)؛
- عدد التحاليل المخبرية بعد الرفع = $24699 \times (558 \div 780) = 34525.48$ تحليل. (نأخذ العدد الصحيح)؛

- عدد صور الأشعة بعد الرفع = عدد الأشعة القديم × (عدد العمليات بعد الرفع ÷ عدد العمليات القديم)؛
- عدد صور الأشعة بعد الرفع = $3600 \times (558 \div 780) = 5032.25$ صورة. (نأخذ العدد الصحيح)؛
- عدد العمليات السنوية = عدد العمليات السنوية القديمة + $(558 - 780)$ ؛
- عدد العمليات السنوية بعد الرفع = $3119 + 222 = 3341$.

نلخص هذه المعلومات في الجدول التالي:

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

الجدول رقم (65): التغيرات المتوقعة بعد رفع عدد العمليات

المتوقعة بعد الرفع	الحالية	
780	558	عدد عمليات الفريق الأول (عملية)
34525	24699	عدد التحاليل (تحليل)
5032	3600	عدد الأشعة (صورة)
3341	3119	عدد العمليات السنوية

المصدر: من اعداد الباحث

تخفيض تكاليف قسم المخبر: في الجدول الخاص بعدد التحاليل السنوية وبعد رفع عدد العمليات للفريق الأول بالمؤسسة الاستشفائية محل الدراسة، أصبح عدد التحاليل السنوية 34525 تحليل، والجدول التالي يوضح العدد الخاص بكل نوع من التحاليل والمدة الاجمالية السنوية كما يلي:

الجدول رقم (66): المدة الاجمالية السنوية لكل صنف من التحاليل المخبرية بعد رفع عدد التحاليل السنوية

الوحدة	تحليل	دقيقة	تحليل	دقيقة
نوع التحليل	عدد التحاليل	مدة التحليلة الواحدة	عدد التحاليل بعد الرفع	المدة الاجمالية السنوية
FNS	3 450	30	4823	144 690
GS	3 040	15	4249	63 735
TP	3 320	60	4641	278 460
Gly	5 689	120	7952	954 240
UREE	3 415	120	4774	572 880
CREATININE	3 163	120	4421	530 520
HBS	745	10	1041	10 410
HIV	963	10	1346	13 460
HCV	914	10	1 278	12 780
المجموع	24 699	495	34 525	2 581 175

المصدر: من اعداد الباحث

نلاحظ من الجدول السابق أن عدد التحاليل الجديدة بعد الرفع بلغت 34525، والمدة الاجمالية السنوية 2581175

دقيقة، مع العلم أن عدد التحاليل الجديدة حسب العلاقة التالية:

عدد التحاليل الجديدة = عدد التحاليل القديمة × (إجمالي عدد التحاليل الجديدة ÷ إجمالي عدد التحاليل القديمة)

عدد التحاليل الجديدة (FNS) = $(24699 \div 34525) \times 3450 = 4822.51 \approx 4823$.

حساب نصيب حزمة التحاليل من التكاليف المباشرة:

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

مصاريف الأجر: نقوم بحساب نصيب الدقيقة من هذا المصروف لتحديد تكلفة حزمة التحاليل الخاصة بالعملية والتي بلغت مدتها 495 دقيقة.

$$\text{تكلفة الدقيقة} = \text{متوسط مصاريف الأجر السنوية} \div \text{المدة الإجمالية السنوية}$$

$$\text{تكلفة الدقيقة} = 2581175 \div 4783380$$

$$\text{تكلفة الدقيقة} = 1,85 \text{ دج}$$

$$\text{نصيب حزمة التحاليل الواحدة من مصاريف الأجر} = \text{تكلفة الدقيقة} \times \text{مدة الحزمة}$$

$$\text{نصيب حزمة التحاليل من مصاريف الأجر} = 495 \times 1,85$$

$$\text{نصيب حزمة التحاليل من مصاريف الأجر} = 915,75 \text{ دج}$$

مصاريف الصيدلية: نقوم بحساب نصيب حزمة التحاليل من مصاريف الصيدلية من خلال الجداول التالية

الجدول رقم (67): نصيب حزمة التحاليل من مصاريف الصيدلية بعد رفع عدد التحاليل المخبرية

الوحدة	دج	بالمئة	دج	دقيقة	دج	دج
نوع التحليل	نصيب التحليل من الكاشف	نسبة نصيب التحليل بالنسبة لاجمالي تكلفة الكواشف	نصيب التحليل الواحد من الكواشف والمستلزمات المخبرية	مدة التحليل الواحدة	نصيب التحليل الواحدة من الأدوات الطبية الصغيرة	نصيب التحليل الواحدة من مصاريف الصيدلية
FNS	246,73	13,90%	282,87	30	2,83	285,70
Gs	31,34	1,77%	40,78	15	1,42	42,19
TP	45,22	2,55%	53,87	60	5,66	59,53
GL	20,23	1,14%	14,07	120	11,32	25,39
UREE	39,53	2,23%	45,79	120	11,32	57,11
CREATININE	29,16	1,64%	36,46	120	11,32	47,78
HBS	520,83	29,34%	2 765,25	10	0,94	2 766,19
HIV	284,00	16,00%	1 166,50	10	0,94	1 167,44
HCV	558,33	31,45%	2 416,23	10	0,94	2 417,18
المجموع	1 775,37	100%	6 821,81	495	46,70	6 868,50

المصدر: من اعداد الباحث

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن نصيب التحليل الواحد من الكواشف والمستلزمات المخبرية لم يتغير، لعدم ارتباطه بزيادة حجم التحليل، أما نصيب التحليل من الأدوات الطبية الصغيرة ينخفض لارتباطه بالزيادة في عدد التحليل مع الزيادة في المدة الاجمالية السنوية للتحليل.

الجدول رقم (68): نصيب الشخص الواحد من مصاريف الكمادات الوحدة: دج

عدد الأشخاص الذين قاموا بالتحليل	مصاريف الكمادات والمستهلكات	نصيب الشخص الواحد من مصاريف الكمادات والمستهلكات
10 646,00	200 448,00	18,83

المصدر: من اعداد الباحث

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن نصيب حزمة التحليل من مصاريف الكمادات بلغ 18.83 دج، وهي قيمة ثابتة لعدم ارتباطها بعدد التحليل ولا بالمدة الإجمالية السنوية الخاصة بها.

مما سبق نجد أن نصيب حزمة التحليل من مصاريف الصيدلية = 6868.50 + 18.83 = 6887.33 دج.

مصاريف الاهتلاك: نقوم بحساب نصيب الدقيقة من هذا المصروف لتحديد تكلفة حزمة التحليل الخاصة بالعملية، مع العلم أن هناك أجهزة خاصة حسب نوع التحليل، نقوم بتحميل قسط الاهتلاك بنوع التحليل الخاص بها بعد رفع عدد التحليل الإجمالي، وهناك أجهزة مشتركة بين جميع التحليل إضافة الى اهتلاك مبنى القسم والعتاد غير طبي.

نصيب مجموعة التحليل من اهتلاك الأجهزة الخاصة بها بعد عملية رفع عدد التحليل: الجدول التالي يوضح ذلك

الجدول رقم (69): نصيب نوع التحليل من قسط اهتلاك الجهاز الخاص به بعد رفع عدد التحليل السنوية

الوحدة	دج	دج	دج	تحليل	دج
نوع التحليلة	الجهاز الخاص بالتحليل	قيمة الجهاز	قسط الاهتلاك السنوي	عدد التحليل بعد الرفع	نصيب التحليلة من قسط اهتلاك الآلة الخاصة بها
FNS	جهاز حساب الكريات الدموية	2310000	231000	4823	47,90
GS	-	-	-	4249	-
TP	جهاز قياس تخثر الدم	390171,6	39017,16	4641	8,41
Gly	جهاز آلي dialab	184400	18440	7952	2,32
UREE	جهاز نصف آلي mindray	540000	54000	4774	11,31
CREATININ E	جهاز آلي dialab	184400	18440	4421	4,17
HBS	جهاز قياس الهرمونات	3280200	328020	1041	86,71
HIV				1346	86,71
HCV				1 278	86,71

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

334,23	34 525	688 917,16	6 889 171,60	المجموع
--------	--------	------------	--------------	---------

المصدر: من اعداد الباحث

نلاحظ من الجدول السابق أن نصيب حزمة التحاليل الخاصة بعملية «الساد» من اهتلاك الجهاز الخاص بها بلغ 334.23 دج، حيث انخفضت عن السابق بمقدار 144.67 دج (334.23-478.90)، هذا راجع لارتفاع عدد التحاليل السنوية عن السابق.

مع العلم أن تحليل الزمرة الدموية (GS) يكون باستخدام الكواشف فقط.

نصيب حزمة التحاليل من مصاريف الاهتلاك الأخرى: نقوم بحسابها حسب العلاقات التالية

$$\text{مصاريف اهتلاك أخرى} = \text{مصاريف اهتلاك (الأجهزة الطبية المشتركة + العتاد غير طبي + مبنى المخبر)}$$

$$\text{مصاريف اهتلاك أخرى} = (182115 + 22090 + 200977,71)$$

$$\text{مصاريف اهتلاك أخرى} = 405183,51 \text{ دج}$$

$$\text{تكلفة الدقيقة} = \text{مصاريف الاهتلاك الأخرى} \div \text{المدة الاجمالية السنوية}$$

$$\text{تكلفة الدقيقة} = 2581175 \div 405183,51$$

$$\text{تكلفة الدقيقة} = 0,156 \approx 0,16$$

$$\text{نصيب حزمة التحاليل الواحدة من مصاريف الاهتلاك الأخرى} = \text{تكلفة الدقيقة} \times \text{مدة الحزمة}$$

$$\text{نصيب حزمة التحاليل من مصاريف الاهتلاك الأخرى} = 495 \times 0,16$$

$$\text{نصيب حزمة التحاليل من مصاريف الاهتلاك الأخرى} = 79,2 \text{ دج}$$

$$\text{نصيب حزمة التحاليل من مصاريف الاهتلاك} = 79,20 + 334,23$$

$$\text{نصيب حزمة التحاليل من مصاريف الاهتلاك} = 413,43 \text{ دج}$$

حيث أن نصيب حزمة التحاليل من مصاريف الاهتلاك: هو حاصل مجموع نصيبها من اهتلاك الجهاز الخاص بها ومصاريف الاهتلاك الأخرى.

نصيب حزمة التحاليل من التكاليف المباشرة (الأجور، الصيدلية، الاهتلاك): تحسب كما يلي

$$8216.51 \text{ دج} = 413.43 + 6887.33 + 915.75$$

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

نصيب حزمة التحاليل من المصاريف غير مباشرة: حسب الجدول (27) التوزيع الثانوي للتكاليف غير مباشرة، تكلفة الدقيقة بقسم المخبر يمكن حسابها كما يلي:

$$\text{تكلفة الدقيقة} = \text{مجموع المصاريف غير مباشرة الخاصة بالقسم} \div \text{المدة الاجمالية السنوية (تغير المدة إلى 2581175 د)}$$

$$\text{تكلفة الدقيقة} = 10712363 \div 2581175$$

$$\text{تكلفة الدقيقة} = 4.15 \text{ دج}$$

نصيب حزمة التحاليل من المصاريف غير مباشرة = تكلفة الدقيقة × مدة الحزمة

$$\text{نصيب حزمة التحاليل من المصاريف غير مباشرة} = 495 \times 4.15$$

$$\text{نصيب حزمة التحاليل من المصاريف غير مباشرة} = 2054.25 \text{ دج}$$

تخفيض تكاليف قسم الأشعة: بعد رفع عدد العمليات أصبح عدد الصور السنوية 5032 صورة يكون العدد الخاص بكل نوع من الصور والمدة الاجمالية السنوية حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (70): المدة الاجمالية السنوية لكل نوع من الصور بعد رفع عدد العمليات السنوية

الوحدة	صورة	دقيقة	صورة	دقيقة
نوع الصورة	عدد الصور سنويا	مدة أخذ الصورة	عدد الصور سنويا	المدة الاجمالية السنوية
صورة جمجمة	489	10	684	6840
صورة صدرية	3111	15	4348	65220
المجموع	3600	25	5032	72060

المصدر: من اعداد الباحث.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أنه بزيادة عدد الصور السنوية ستزداد المدة الاجمالية السنوية للتصوير الطبي بقسم الأشعة إلى 72060 دقيقة، مع العلم أن عدد الصور بعد الرفع حسب العلاقة التالية:

$$\text{عدد الصور السنوية القديمة} \times (\text{عدد الصور السنوية الحديثة} \div \text{عدد الصور السنوية القديمة})$$

$$\text{مثال ذلك عدد الصور السنوية للجمجمة} = 489 \times (5032 \div 3600) = 683.51 \approx 684.$$

حساب نصيب الصورة الصدرية الواحدة من التكاليف المباشرة:

مصاريف الأجر:

$$\text{تكلفة الدقيقة} = \text{متوسط مصاريف الأجر السنوية} \div \text{المدة الاجمالية السنوية}$$

$$\text{تكلفة الدقيقة} = 1702201 \div 72060$$

$$\text{تكلفة الدقيقة} = 23.62 \text{ دج}$$

$$\text{نصيب صورة الصدر من مصاريف الأجر} = \text{تكلفة الدقيقة} \times \text{مدة أخذ صورة واحدة}$$

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

$$\text{نصيب صورة الصدر من مصاريف الأجر} = 15 \times 23.62$$

$$\text{نصيب صورة الصدر من مصاريف الأجر} = 354.30 \text{ دج}$$

مصاريف الصيدلانية: نصيب الصورة الصدرية الواحدة من مصاريف الصيدلانية لا يتغير سواء زاد عدد الصور أو انخفض، فهي مصاريف ثابتة حيث بلغت 477.23 دج.

مصاريف الاهتلاك: تضم كل من مصاريف اهتلاك الأجهزة الطبية ومبنى قسم الأشعة، ولحساب نصيب الصورة الصدرية من مصاريف الاهتلاك نقوم بالعمليات التالية بعد رفع عدد الصور السنوية وبالتالي ارتفاع المدة الاجمالية السنوية لأخذ الصور.

$$\text{تكلفة الدقيقة} = \text{مجموع مصاريف الاهتلاك السنوية} \div \text{المدة الاجمالية السنوية}$$

$$\text{تكلفة الدقيقة} = 72060 \div 475501,13$$

$$\text{تكلفة الدقيقة} = 6,59 \approx 6,60$$

$$\text{نصيب صورة الصدر من مصاريف الاهتلاك} = \text{تكلفة الدقيقة} \times \text{مدة أخذ صورة واحدة}$$

$$\text{نصيب صورة الصدر من مصاريف الاهتلاك} = 15 \times 6,60$$

$$\text{نصيب صورة الصدر من مصاريف الاهتلاك} = 99,00 \text{ دج}$$

حسب ما سبق نصيب صورة الصدر من المصاريف المباشرة (الأجر، الصيدلانية، الاهتلاك) كما يلي:

$$900.53 = 99 + 447.23 + 354.30 \text{ دج}$$

نصيب صورة الصدر من المصاريف غير مباشرة: حسب الجدول (27) التوزيع الثانوي للتكاليف غير مباشرة، مع الأخذ بعين الاعتبار تغير المدة الاجمالية السنوية لأخذ الصور وبالتالي تغير عدد وحدات العمل، لذا تكلفة الدقيقة بقسم الأشعة يمكن حسابها كما يلي:

$$\text{تكلفة الدقيقة} = \text{مجموع المصاريف غير مباشرة الخاصة بالقسم} \div \text{المدة الاجمالية السنوية}$$

$$\text{تكلفة الدقيقة} = 72060 \div 907219$$

$$\text{تكلفة الدقيقة} = 12.589 \text{ دج} \approx 12.59 \text{ دج}$$

$$\text{نصيب الصورة الصدرية الواحدة من المصاريف غير مباشرة} = \text{تكلفة الدقيقة} \times \text{مدة أخذ الصورة}$$

$$\text{نصيب الصورة الصدرية الواحدة من المصاريف غير مباشرة} = 15 \times 12.59$$

$$\text{نصيب الصورة الصدرية الواحدة من المصاريف غير مباشرة} = 188.85 \text{ دج}$$

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

إجراء الفحوصات: عند قيام الأطباء بمراجعة نتائج التحاليل المخبرية والأشعة الصدرية، وفحص عين المريض لتحديد قياس العدسة الملائم لها، مع فحص نتائج فحوصات التخدير ومخطط القلب والتي تبين مدى قدرة المريض على اجراء العملية، بلغت تكلفة هذه الفحوصات 827.80 دج حسب الجدول رقم (73)، لتغير عدد عمليات فريق العملية والجدول التالية توضح ذلك:

الجدول رقم (71): الوقت الإجمالي السنوي لعمليات الفريق الأول بعد رفع عدد العمليات

الوحدة	عملية	دقيقة	دقيقة
عمليات الفريق الأول	عدد العمليات سنويا	وقت إجراء العملية	الوقت الإجمالي السنوي
عملية الماء بالليزر " Cataractes avec phacoemulsificateur"	557	30	16 710
عملية الماء تقليدية بالعدسة Cataractes EEC+ICP	27	45	1 215
عملية الشعرة Trichiasis	8	20	160
عملية الظفرة Ptérygion	29	30	870
عملية البردة (بوشعيرة) Chalazion	13	30	390
Plaie sclérale	5	30	150
Eclatement du globe	2	60	120
Plaie de la cornée	17	45	765
Luxation du cristalin	2	60	120
Strabisme	60	60	3 600
LVL	26	30	780
Kystes	21	40	840
Corp étranger	10	25	250
Plaie Conjonctival	3	30	90
المجموع	780	535	26 060

المصدر: من اعداد الباحث.

نلاحظ من خلال الجدول السابق أن عدد عمليات الفريق بلغ 780 عملية سنويا بعد عملية الرفع، والوقت الخاص بإجراء جميع هذه العمليات بلغ 26060 دقيقة، مع العلم أن عملية الرفع لم تشمل جميع العمليات، بل العمليات المحددة فقط في الجدول السابق.

ولأن التغيير لم يشمل جميع العمليات هذا يعني أن المعامل "558÷780" يجب أن يتغير من خلال

$$.717 = (10+2+17+2+5+27) - 780$$

$$.495 = (10+2+17+2+5+27) - 558$$

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

المعامل الجديد "717 ÷ 495"، والمثال التالي يوضح كيفية حساب عدد عمليات «الساد» بالليزر بعد الرفع:
عدد عمليات «الساد» بعد الرفع = عدد العمليات القديم × المعامل الجديد
عدد عمليات «الساد» بعد الرفع = 385 × (495 ÷ 717)
عدد عمليات «الساد» بعد الرفع = 557 عملية.

والجدول التالي يوضح الوقت الإجمالي السنوي لعمل الفريق بعد عملية رفع عدد عمليات الفريق، مع افتراض أن عدد العمليات يساوي عدد الفحوصات.

الجدول رقم (72): الوقت الإجمالي السنوي لعمل فريق العملية بعد رفع عدد العمليات الوحدة: دقيقة

متوسط الوقت المخصص "د"	عدد الفحوصات*الزيارات	زمن الفحص السنوي	الوقت الإجمالي بغرفة العمليات	الوقت الإجمالي للعمل
5	780	3900	26 060,00	41 660,00
10	780	7 800		-
10	780	7 800		57 260,00
5	780	3 900		29 960,00
5	780	3 900		-
5	6*780	23 400		-
		50 700		26 060

المصدر: من اعداد الباحث

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن:

- الوقت الإجمالي الذي يقضيه الطبيب المختص في عمله 41660 دقيقة؛
- الوقت الإجمالي الذي يقضيه الممرض المتخصص في عمله 57260 دقيقة؛
- الوقت الإجمالي لبدي يقضيه طبيب التخدير في عمله 29960 دقيقة.

مع العلم أن الوقت الإجمالي السنوي بغرفة العمليات لكل من مساعد التمريض وممرض التخدير 26060 دقيقة، والجدول التالي يوضح تكلفة الدقيقة الواحدة من العمل الطبي أو التمريض بحيث وقت اجراء العملية 30 دقيقة.

الجدول رقم (73): نصيب العملية من أجر فريق العملية بعد رفع عدد العمليات سنويا

الوحدة	دج	دقيقة	دج	دج	دج	دج
التخصص	متوسط الأجر السنوي	الوقت الإجمالي للعمل	تكلفة الدقيقة	تكلفة العملية	تكلفة الفحص	تكلفة الزيارة

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

1 613,00	161,3	483,9	967,80	32,26	41 660,00	1 344 000,00	طبيب مختص في الجراحة
1 570,10	0	224,3	1 345,80	44,86	29 960,00	1 344 000,00	طبيب مختص في التخدير
837,20	358,8	119,6	358,80	11,96	57 260,00	685 000,00	ممرض متخصص
653,10	0	0	653,10	21,77	26 060,00	567 400,48	عون طبي في التخدير والانعاش
653,10	0	0	653,10	21,77	26 060,00	567 400,48	مساعد تمريض
5 326,50	520,10	827,80	3 978,60	-	-	4 507 800,96	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث

بعد رفع عدد العمليات والفحوصات إلى 780 ومن خلال الجدول السابق نلاحظ أن:

- تكلفة الدقيقة من عمل الطبيب المختص في الجراحة بلغت 32.26 دج/د، مع العلم أن وقت اجراء العملية 30 دقيقة وهو ثابت لكل أعضاء فريق العملية، وقت الفحص قدر بـ 15 دقيقة والوقت المخصص للزيارة بلغ 05 دقائق؛

- تكلفة الدقيقة من عمل الطبيب المختص في التخدير بلغت 44.86 دج/د، مع العلم أن وقت إجراء العملية 30 دقيقة، وقت الفحص 5 دقائق؛

- تكلفة الدقيقة من عمل الممرض المتخصص 11.96 دج/د، مع العلم أن وقت إجراء الفحص 10 دقائق، مدة الزيارة 5 دقائق وعدد الزيارات 6 زيارات؛

- تكلفة الدقيقة من عمل عون طبي في التخدير والانعاش 21.77 دج/د، مع العلم أن وقت اجراء العملية 30 دقيقة؛

- تكلفة الدقيقة من عمل مساعد التمريض 21.77 دج/د مع العلم أن وقت اجراء العملية 30 دقيقة.
من خلال ما سبق نجد أن:

- نصيب العملية من أجور فريق العملية بلغ 3978.60 دج؛

- تكلفة فحص الطبيب المتخصص 483.9 دج، تكلفة فحص طبيب التخدير 224.3 دج وتكلفة عمل الممرض المتخصص 119.90 دج؛

- تكلفة زيارة الطبيب المتخصص 161.3 دج، تكلفة زيارة الممرض المتخصص 358.8 دج.

الايواء: يكون "بقسم طب العيون نساء"، سابقا كان عدد الأيام الاستشفائية بالقسم 3032 يوم، ومع تغير عدد عمليات

الفريق، يتغير عدد المرضى وبالتالي يتغير عدد الأيام الاستشفائية، ومنه نحسب

عدد الأيام الاستشفائية الجديد = عدد الأيام الاستشفائية القديم × المعامل

عدد الأيام الاستشفائية الجديد = $(558 \div 780) \times 3032 = 4238.27 \approx 4238$

الصيدلية تصبح: $(558 \div 780) \times 4508588$

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

$$\text{نصيب العملية من الصيدلية} = ((558 \div 780) \times 4508588) \div ((558 \div 780) \times 3032)$$

$$\text{نصيب العملية من الصيدلية} = 4508588 \div 3032 = 1487.00 \text{ دج.}$$

$$\text{مصاريف التغذية} = 4866112 \div 3032 = 1604.92 \text{ دج.}$$

هذا ما يفسر بأنه كلما زادت التكاليف المباشرة من صيدلية أو تغذية فإن نصيب العملية منها ثابت.

$$\text{نصيب العملية من الأجور} = 12121832 \div 4238 = 2860.27 \text{ دج.}$$

$$\text{مصاريف الاهتلاك} = 1770056.42 \div 4238 = 417.66 \text{ دج.}$$

هذا ما يفسر بأن عملية رفع عدد عمليات الفريق لم يصاحبه زيادة في الأجور وبالتالي تعتبر تكاليف تتغير بتغير حجم الإنتاج، نفس الشيء ينطبق على تكاليف الاهتلاك.

نصيب وحدة العمل من التكاليف غير مباشرة: يحسب نصيب اليوم الاستشفائي لقسم طب العيون نساء من التكاليف غير مباشرة وبعد رفع عدد الأيام الاستشفائية بالعلاقة التالية:

$$\text{مجموع التكاليف غير مباشر} \div \text{عدد الأيام الاستشفائية بعد الرفع}$$

$$20044835 \div 4238 = 4191.34 \text{ دج}$$

حساب نصيب العملية من اهتلاك غرفة تحضير المريض قبل العملية: تحسب من خلال العلاقات التالية
غرفة ما قبل العملية:

$$\text{اهتلاك غرفة قبل العملية} = \text{اهتلاك العناد} + \text{اهتلاك المبنى}$$

$$21853,80 + 56580 = \text{اهتلاك غرفة قبل العملية}$$

$$78433,80 \text{ دج} = \text{اهتلاك غرفة قبل العملية}$$

$$\text{متوسط مدة تحضير المريض قبل العملية} = 5 \text{ دقائق}$$

$$\text{مدة تحضير المريض السنوية} = 5 \times \text{عدد العمليات السنوية}$$

$$3341 \times 5 = \text{مدة تحضير المريض السنوية}$$

$$16705 \text{ دقيقة} = \text{مدة تحضير المريض السنوية}$$

$$\text{نصيب الدقيقة من الاهتلاك} = \text{اهتلاك غرفة قبل العملية} \div \text{مدة تحضير المريض السنوية}$$

$$16705 \div 78433,80 = \text{نصيب الدقيقة من الاهتلاك}$$

$$4,69 \text{ دج} = \text{نصيب الدقيقة من الاهتلاك}$$

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

نصيب العملية من اهتلاك غرفة قبل العملية = تكلفة الدقيقة × مدة تحضير المريض للعملية

$$\text{نصيب العملية من اهتلاك غرفة قبل العملية} = 5 \times 4,69$$

$$\text{نصيب العملية من اهتلاك غرفة قبل العملية} = 23,45 \text{ دج}$$

نصيب العملية من مصاريف الصيدلانية: يتم إعطاء المريض أدوية قبل العملية، كما يستخدم فريق العملية مواد تنظيف وتطهير قبل العملية، تم حساب تكلفتها سابقا حيث بلغت 1111 دج.

نلخص البيانات السابقة في الجدول التالي، والذي يوضح مصاريف كل جزء من أجزاء مرحلة ما قبل العملية والتي تعتبر أجزاء الخدمة الصحية:

الجدول رقم (74): تكاليف أجزاء مرحلة ما قبل العملية بعد تخفيض التكاليف
الوحدة: دج

عناصر التكاليف	قسم المخبر	قسم الأشعة	فحص المريض	الايواء	غرفة ما قبل العملية	الإجمالي
أجور	915,75	354,30	827,80	2 860,27	0,00	4 958,12
صيدلانية	6 887,33	447,23	0,00	1 487,00	1 111,00	9 932,56
اهتلاكات	413,43	99,00	0,00	417,66	23,45	953,54
التغذية	0,00	0,00	0,00	1 604,92	0,00	1 604,92
مجموع م م	8 216,51	900,53	827,80	6 369,85	1 134,45	17 449,14
م غ م	2 054,25	188,85	0,00	4 191,34	0,00	6 434,44
المجموع	10 270,76	1 089,38	827,80	10 561,19	1 134,45	23 883,58
الفرق بين مجموع التكاليف قبل وبعد الرفع	1 376,00	285,45	321,30	3 723,58	1,70	5 708

المصدر: من اعداد الباحث

من خلال الجدول السابق تم الوصول الى الهدف، حيث تم تقليص التكلفة من 29561.61 دج إلى 23883.58 دج، وهذا التخفيض تجاوز التكلفة المستهدفة للمرحلة والتي قدرت بـ "27873.93 دج"، من خلال تخفيض تكاليف المخبر من 11646.76 دج إلى 10270.76 دج، وتخفيض تكاليف قسم الأشعة من 1374.83 دج إلى 1089.38 دج، تخفيض تكاليف قسم العمليات "فحص المريض" من 1149.10 دج إلى 827.80 دج، وتخفيض تكاليف قسم طب العيون نساء "الايواء" من 14284.77 دج إلى 10561.19 دج، وتخفيض تكاليف قسم العمليات

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

"غرفة ما قبل العملية" من 1136.15 دج إلى 1134.45 دج، حيث تكاليف مرحلة ما قبل العملية أصبحت تساوي 23883.58 دج.

الفرع الثاني: تخفيض تكاليف مرحلة العملية

سيتم تحديد عناصر تكاليف قسم العمليات لمعرفة مقدار التخفيض الواجب للتكاليف في كل عنصر من أجل الوصول إلى التكلفة المستهدفة، والجدول التالي يوضح تكاليف قسم العمليات في مرحلة العملية مع تحديد نسبة التخفيض ومقدار التخفيض المرافق لها:

الجدول رقم (75): التخفيض اللازم بقسم العمليات في مرحلة العملية الوحدة: دج

عناصر التكاليف	قسم العمليات
أجور	5 514,40
صيدلية	4 162,71
اهتلاكات	3 731,15
التغذية	134,11
مجموع التكاليف المباشرة	13 541,97
تكاليف غير مباشرة	5 649,60
المجموع	19 191,57
نسبة التخفيض	0,0582
فجوة التكلفة للمرحلة	1 116,93

المصدر: من اعداد الباحث

حساب نصيب العملية من التكاليف المباشرة بعد رفع عدد العمليات:

نصيب العملية من مصاريف الصيدلية: يبقى ثابت ويأخذ القيم التي تم حسابها سابقا حيث

- نصيب العملية من الأدوات والمواد الصيدلانية = 3137.28 دج

- نصيب العملية من الأدوية الخاصة بالعملية = 1025.43 دج.

نصيب العملية من مصاريف الاهتلاك: يتم حسابها حسب العلاقات التالية، مع العلم أن عدد عمليات «الساد» السنوية

بلغت 2908 عملية بعد رفع عدد عمليات الفريق إلى 780 عملية، حيث عدد عمليات الماء السابقة بلغت 2736

عملية وعمليات الفريق الأول الخاصة بـ «الساد» بلغت سابقا 385، بعد الرفع أصبحت 557 التغير كان بمقدار زيادة

قدره 172 عملية، وبالتالي عدد عمليات «الساد» السنوية: 2908 = 172 + 2736 عملية.

الجدول التالي يوضح عدد العمليات السنوية والوقت الإجمالي بعد رفع عدد عمليات الفريق الأول إلى 780 عملية

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

الجدول رقم(76): العدد والوقت الإجمالي السنوي لكل العمليات السنوية بعد رفع عدد عمليات الفريق الأول

Diagnostic	Nbr OPE	Temps	Temps totale
Cataractes EEC+ICP	27	45	1 215
Cataractes avec phacoemulsificateur	2 908	30	87 240
Trichiasis	22	20	440
Ptérygion	86	30	2 580
Chalazion	35	30	1 050
Strabisme	83	60	4 980
Eviscération	4	60	240
Kystes	25	40	1 000
DCR	17	60	1 020
Plaie de la cornée	17	45	765
Eclatement du globe	2	60	120
Luxation du cristalin	2	60	120
plaie sclairale	5	30	150
Corp étranger	10	25	250
LVL	71	30	2 130
Plaie Conjonctival	5	30	150
Ptosis	22	20	440
Total	3 341	675	103 890

المصدر: من اعداد الباحث

يتم حساب نصيب العملية من مصاريف الاهتلاك حسب العلاقات التالية:

نصيب العملية من اهتلاك العتاد الخاص بالعملية = اهتلاك العتاد الخاص بالعملية ÷ عدد عمليات «الساد» السنوية

نصيب العملية من اهتلاك العتاد الخاص بالعملية = 2908 ÷ 4448873,22 =

نصيب العملية من اهتلاك العتاد الخاص بالعملية = 1529,87 دج

باقي الاهتلاك = اهتلاك مبنى قسم العمليات + اهتلاك العتاد الطبي المشترك + اهتلاك العتاد غير الطبي

باقي الاهتلاك = 7827,6 + 6635689,16 + 139864,32 =

باقي الاهتلاك = 6783381,08 دج

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

تكلفة الدقيقة = باقي الاهتلاك ÷ الوقت الإجمالي للعمليات السنوية

$$103890 \div 6783381,08 = \text{تكلفة الدقيقة}$$

$$\text{تكلفة الدقيقة} = 65,29 \text{ دج}$$

نصيب العملية من مصروف باقي الاهتلاك = تكلفة الدقيقة × الوقت الخاص بالعملية

$$\text{نصيب العملية من باقي الاهتلاك} = 30 \times 65,29$$

$$\text{نصيب العملية من باقي الاهتلاك} = 1958,70 \text{ دج}$$

نصيب العملية من الاهتلاك = نصيب العملية من اهتلاك العتاد الخاص بالعملية + نصيب العملية من باقي الاهتلاك

$$\text{نصيب العملية من الاهتلاك} = 1529,87 + 1958,70$$

$$\text{نصيب العملية من الاهتلاك} = 3488,57 \text{ دج}$$

فريق العملية: نعتمد على الجدول التالي لتحديد نصيب العملية من مصاريف الأجور

الجدول رقم (77): نصيب العملية من أجور فريق العملية بعد رفع عدد العمليات

الوحدات	دج	دقيقة	دج	دج
التخصص	متوسط الأجر السنوي	الوقت الإجمالي للعمل	تكلفة الدقيقة	تكلفة العملية
طبيب مختص في الجراحة	1 344 000,00	41 660,00	32,26	967,80
طبيب مختص في التخدير	1 344 000,00	29 960,00	44,86	1 345,80
ممرض متخصص	685 000,00	57 260,00	11,96	358,89
عون طبي في التخدير والانعاش	567 400,48	26 060,00	21,77	653,10
مساعد تمريض	567 400,48	26 060,00	21,77	653,10
المجموع	4 507 800,96	-	-	3 978,69

المصدر: من اعداد الباحث.

نلاحظ من الجدول السابق ان نصيب العمل الجراحي من أجور فريق العملية وبعد رفع عدد العمليات التي يقوم بها الفريق بلغ 3978.69 دج.

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

نفقات التغذية: يبقى ثابت لأن كلما زاد عدد العمليات زادت معه نفقات التغذية بنفس النسبة، حيث بلغ نصيب العملية من نفقات التغذية 134.11 دج.

نصيب العملية من التكاليف غير مباشرة: حسب الجدول رقم (27) التوزيع الثانوي للتكاليف غير مباشرة، تكلفة الدقيقة بقسم العمليات يمكن حسابها كما يلي مع ملاحظة أن المدة الاجمالية السنوية للعمليات بعد الرفع حسب الجدول رقم (76) بلغت 103890 دقيقة:

تكلفة الدقيقة = مجموع المصاريف غير مباشرة الخاصة بالقسم ÷ المدة الاجمالية السنوية

$$\text{تكلفة الدقيقة} = 18204836 \div 103890$$

$$\text{تكلفة الدقيقة} = 175.23 \text{ دج}$$

نصيب العملية من المصاريف غير مباشرة = تكلفة الدقيقة × مدة العملية

$$\text{نصيب العملية من المصاريف غير مباشرة} = 30 \times 175.23$$

$$\text{نصيب العملية من التكاليف غير مباشرة} = 5256.90 \text{ دج}$$

نلخص البيانات السابقة في الجدول التالي، والذي يوضح تكاليف قسم العمليات بعد رفع عدد عمليات فريق العملية:

الجدول رقم (78): تكاليف مرحلة العملية بعد تخفيض التكاليف الوحدة: دج

عناصر التكاليف	قسم العمليات
أجور	3 978,69
صيدلية	4 162,71
اهتلاكات	3 488,57
التغذية	134,11
مجموع التكاليف المباشرة	11 764,08
تكاليف غير مباشرة	5 256,90
المجموع	17 020,98
الفرق بين مجموع التكاليف قبل وبعد الرفع	2 170,59

المصدر: من اعداد الباحث

نلاحظ من خلال الجدول السابق أنه تم الوصول إلى الهدف، حيث تم تقليص التكاليف بقسم العمليات من 19191.57 إلى 17020.98 دج بعد رفع عدد عمليات الفريق، أي أن التخفيض كان لتكلفة محققة أقل من التكلفة المستهدفة والتي بلغت 18074.64 دج، حيث كان التخفيض المطلوب يقدر بـ 1116.93 دج أو أكثر، والتخفيض المتوصل إليه كان بمقدار 2170.59 دج.

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

الفرع الثالث: تخفيض تكاليف مرحلة ما بعد العملية

سيتم تحديد عناصر تكاليف هذه المرحلة لمعرفة مقدار التخفيض الواجب للتكاليف في كل عنصر من أجل الوصول إلى التكلفة المستهدفة، الجدول التالي يوضح عناصر التكاليف المتواجدة بقسم طب العيون نساء "الإيواء"، وقسم العمليات مع تحديد نسبة التخفيض في كل قسم ومقدار التخفيض المرافق لها:

الجدول رقم (79): التخفيض اللازم في كل قسم من مرحلة ما بعد العملية

الوحدة: دج

عناصر التكاليف	زيارة المريض	الايواء	غرفة الاستيقاظ	المجموع
أجور	723,20	3 997,97	0,00	4 721,17
صيدلية	589,35	1 487,00	0,00	2 076,35
اهتلاكات	0,00	583,79	83,30	667,09
التغذية	0,00	1 604,92	0,00	1 604,92
مجموع م م	1 312,55	7 673,68	83,30	9 069,53
م غ م	0,00	6 611,09	0,00	6 611,09
المجموع	1 312,55	14 284,77	83,30	15 680,62
نسب توزيع الفجوة	0,08	0,91	0,01	1,00
توزيع فجوة التكلفة للمرحلة على الأقسام	76,58	833,46	4,86	914,90

المصدر: من اعداد الباحث

نلاحظ من الجدول السابق أن نسبة التخفيض: بقسم طب العيون نساء "الإيواء" 91 % بمقدار 833.46 دج، زيارة المريض بالقسم بنسبة 8% بمقدار 76.58 دج، أما قسم العمليات "اهتلاك غرفة الاستيقاظ" نسبة التخفيض بلغت 1% بمقدار 4.86 دج.

زيارة الطبيب والممرض: زيارة المريض تكون من طرف الطبيب لمتابعة مدى نجاح العملية كما يكلف الممرض بمتابعة حالة المريض، حيث تكلف زيارة الطبيب والممرض موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم(80): حساب نصيب العملية من تكاليف الزيارة

الوحدات	دج	دقيقة	دج	دقيقة	زيارة	دج
التخصص	متوسط الأجر السنوي	الوقت الإجمالي للعمل	تكلفة الدقيقة	مدة الزيارة	عدد الزيارات	تكلفة الزيارة
طبيب مختص في الجراحة	1 344 000,00	41 660,00	32,26	5	1	161,3
ممرض مختص	685 000,00	57 260,00	11,96	5	6	358,8
المجموع	2 029 000,00	-	-	-	-	520,10

المصدر: من اعداد الباحث

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

نلاحظ من الجدول السابق أن تكلفة الزيارة بلغت إجمالاً 520.10 دج.

نصيب العملية من مصاريف الصيدلية "الأدوية": يبقى ثابت بزيادة عدد العمليات السنوية، قمنا بحسابه سابقاً حيث بلغت قيمتها 589.5 دج.

الايواء: تم حساب تكاليف الايواء سابقاً "بعد رفع عدد عمليات الفريق إلى 780 عملية" في مرحلة ما قبل العملية، حيث بلغت التكاليف المباشرة 6369.85 دج، والتكاليف غير مباشرة بلغت 4191.34 دج

نصيب العملية من قسط اهتلاك غرفة الاستيقاظ:

$$\text{اهتلاك غرفة الاستيقاظ} = 252112,7 \text{ دج}$$

متوسط مدة استيقاظ المريض بعد العملية = 5 دقائق

$$\text{متوسط مدة استيقاظ المريض بعد العملية السنوية} = 5 \times \text{عدد العمليات السنوية}$$

$$\text{متوسط مدة استيقاظ المريض بعد العملية السنوية} = 5 \times 3341$$

$$\text{مدة بقاء المريض في غرفة الاستيقاظ السنوية} = 16705 \text{ دقيقة}$$

$$\text{نصيب الدقيقة من الاهتلاك} = \text{اهتلاك غرفة الاستيقاظ} \div \text{متوسط مدة استيقاظ المريض السنوية}$$

$$\text{نصيب الدقيقة من الاهتلاك} = 16705 \div 252112,7$$

$$\text{نصيب الدقيقة من الاهتلاك} = 15,09 \text{ دج}$$

$$\text{نصيب العملية من اهتلاك غرفة الاستيقاظ} = \text{تكلفة الدقيقة} \times \text{متوسط مدة استيقاظ المريض}$$

$$\text{نصيب العملية من اهتلاك غرفة الاستيقاظ} = 5 \times 15,09$$

$$\text{نصيب العملية من اهتلاك غرفة الاستيقاظ} = 75,45 \text{ دج}$$

نلخص البيانات السابقة في الجدول الموالي والذي يوضح تكاليف قسم العمليات وقسم طب العيون نساء، بعد رفع

عدد عمليات فريق العملية:

الجدول رقم (81): تحديد عناصر التكاليف لكل قسم وجزء من الخدمة لمرحلة ما بعد العملية بعد تخفيض التكاليف الوحدة: دج

عناصر التكاليف	زيارة المريض	الايواء	غرفة الاستيقاظ	المجموع
أجور	520,10	2 860,27	0,00	3 380,37
صيدلية	589,35	1 487,00	0,00	2 076,35
اهتلاكات	0,00	417,66	75,45	493,11

**الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة**

1 604,92	0,00	1 604,92	0,00	التغذية
7 554,75	75,45	6 369,85	1 109,45	مجموع تكاليف مباشرة
4 191,34	0,00	4 191,34	0,00	تكاليف غير مباشرة
11 746,09	75,45	10 561,19	1 109,45	المجموع
3 935	7,85	3 723,58	203,10	الفرق بين مجموع التكاليف قبل وبعد الرفع

المصدر: من اعداد الباحث

نلاحظ من الجدول السابق أن:

- تكلفة زيارة المريض يجب تخفيض تكاليفها بقيمة 76.58 دج حسب الجدول رقم (79)، والنتيجة المتوصل لها تخفيض بقيمة 203.10 دج مما يعني الوصول للهدف؛
 - قسم الايواء التكلفة المستهدفة بلغت 13451.31 دج، والتكلفة المتوصل إليها بعد التخفيض بلغت 10561.19 دج، أي أن التخفيض المطلوب كان 833.46 دج والتخفيض الذي توصلنا إليه 3723.58 دج؛
 - تكاليف غرفة الاستيقاظ كان مقدر تخفيضها بمقدار 4.86 دج للوصول إلى التكلفة المستهدفة، والنتيجة المتوصل إليها 75.45 دج أي أن التخفيض كان بمقدار 7.85 دج وبالتالي تحقيق المطلوب؛
- ومن خلال الجداول السابقة نلاحظ أن تكلفة العملية انخفضت لتصل إلى 52650.65 دج والفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المحققة بعد إجراءات التخفيض 8063.63 دج، هنا نكون قد حققنا الهدف من الدراسة بتخفيض التكلفة الحالية إلى أقل من أو يساوي التكلفة المستهدفة "60714.28 دج".

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب العيون بسكرة

خلاصة الفصل

قمنا في هذا الفصل بإجراء تقديم للمؤسسة محل الدراسة ثم التعريف بواقع حساب التكاليف بالمؤسسة، وأخيرا المساهمة

في تسعير عملية «الساد» باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، تم استخلاص ما يلي:

1. نظام محاسبة التكاليف المطبق بالمؤسسة محل الدراسة يحتفظ بسجلاته بصورة مدمجة وتصدر قوائم تكاليف فصلية وسنوية دون فصل التكاليف المباشرة وغير مباشرة.

2. أثبتت الدراسة أن المؤسسة لا تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة، وفي حال تطبيقه فإنه يساهم في تسعير الخدمات من خلال:

- تحديد السعر الذي يلقي قبولا عند الزبائن وفي حدود دخلهم أو الذي يكون أقل من أسعار المنافسين؛
- تحديد الربح بهامش مقبول، على المستوى البعيد يحقق ارتفاع في الطلب وجذب الزبائن؛
- تحديد التكلفة المستهدفة يتم بعد تحديد كل من السعر المستهدف والربح المستهدف، ويكون ذلك بتعاون كلا من الطاقم الطبي والإداري للاستغلال الأمثل للموارد المتاحة بالمؤسسة.
- لا يتم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة محل الدراسة.

3. يلتزم مقدمي الخدمات بالمؤسسة الاستشفائية محل الدراسة بتقديم الخدمات الصحية المرجوة منهم في الوقت المناسب، كما يتم حساب تكاليف الخدمات المقدمة بالاعتماد على طريقة الأقسام المتجانسة، ما يعاب عليها عدم الأخذ بعين الاعتبار فصل التكاليف مباشرة وغير المباشرة، ولا أقساط الاهتلاك السنوية الخاصة بالأجهزة أو المبنى ما استوجب إعادة حساب التكلفة الحالية للعملية الجراحية عملية «الساد» والتي بلغت 64463.80 دج، ثم مقارنتها بالتكلفة المستهدفة والتي حددت بـ : 60714.286 دج للعملية المستهدفة، وما نتج منها كان فجوة موجبة أي هناك فرق موجب بين التكلفة الحالية والتكلفة المستهدفة، لتتخلص من هذه الفجوة كان برفع عدد العمليات الجراحية السنوية وما يقابله من رفع لعدد التحاليل المخبرية عدد صور الأشعة، أي الاستغلال الأمثل للطاقة الانتاجية للمؤسسة الاستشفائية بغرض امتصاص التكاليف الثابتة، حيث توصلت الدراسة إلى أن تكلفة العملية انخفضت لتصل إلى 52650.65 دج والفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المحققة بعد إجراءات التخفيض 8063.63 دج، لذا كان لتحديد أجزاء الخدمة ومراحل العملية الأثر الواضح في تحديد مراكز التكلفة وتوزيع الفجوة.

4. في ظل معطيات البيئة الاقتصادية الحديثة وإمكانية تفعيل النظام التعاقدى ولو بعد حين، أصبحت المؤسسات الصحية الجزائرية مطالبة بتوفير خدمات ذات جودة عالية وتكلفة منخفضة، لأن أسعار الخدمات تحدد في السوق وبالتالي الانتقال من طريقة تحديد السعر بالاعتماد على التكلفة إلى تحديد التكلفة بناء على السعر.

الفصل الرابع: استخدام التكلفة المستهدفة لتحديد سعر خدمات المؤسسة العمومية الاستشفائية لطب
العيون بسكرة

5. بناء على أسلوب التكلفة المستهدفة يتم اتخاذ إجراءات لتخفيض التكلفة بالقدر الذي يجعل المؤسسة قادرة على امتصاص الفجوة الموجبة بين التكلفة الحالية والتكلفة المستهدفة.
6. التكلفة المستهدفة أسلوب لتحديد السعر التنافسي، واستراتيجية المؤسسة بالنسبة للأرباح المراد تحقيقها.

خاتمة:

من خلال موضوع البحث تم إبراز محدودية أنظمة التكاليف التقليدية في ظل التطورات الحديثة خاصة في مجال الخدمات الصحية، وفي حال تطبيق النظام التعاقدى الذي يلزم المؤسسة بتحديد تكلفة الخدمة والعمل على جذب الزبون باعتبارها محل منافسة مع مقدمي الخدمات، لذا استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في تحديد السعر المقبول لدى الزبائن وفي حدود امكانياتهم، على أساس هذا السعر يتم تحديد التكلفة المستهدفة الحد الأعلى للتكلفة والعمل على عدم تخطيها بالاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، والطاقة الإنتاجية الكاملة مع تعاون كل من الطاقم الطبي والإداري للمؤسسة الصحية.

نتائج الدراسة: من خلال الإطار النظري والدراسة التطبيقية، توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

1. وجود نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسات خاصة الصحية منها يساعد على تحديد تكاليف الانتاج والرقابة عليها؛
2. يساهم أسلوب التكلفة المستهدفة في تحويل نظرة الإدارة إلى برنامج شامل لخفض التكلفة مع إشباع حاجات الزبائن والحفاظ على جودة ونوعية المنتجات؛
3. يعتبر تسعير الخدمات الصحية من أصعب القرارات لتأثيره المباشر على إيرادات المؤسسة وموقعها في سوق الخدمات؛
4. عند استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة الذي يعتمد على سعر السوق يتحقق الهدف الأساسي للمؤسسة الصحية البقاء في ظل المنافسة مع المساهمة في ترقية وتحسين الصحة العمومية؛
5. المؤسسة محل الدراسة تختص بطب وجراحة العيون وتعتبر قسم العمليات قسم ثانوي، هذا يتعارض مع طبيعة نشاطها؛
6. نظام محاسبة التكاليف بالمؤسسة محل الدراسة يحدد السعر بناء على التكلفة، في حالة تنفيذ النظام التعاقدى تحدد أسعار الخدمات في السوق أي الانتقال إلى حساب التكلفة بناء على السعر؛
7. يساهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في توفير معلومات حول ضرورة تخفيض التكاليف مع تحديد مراكز التخفيض الممكنة في كل مرحلة من مراحل الانتاج؛
8. المؤسسة لا تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة، وفي حال اعتماده يجب أن تقوم بتحديد السعر المستهدف المقبول لدى الزبائن أو سعرا أقل من أسعار المنافسين ثم تحديد الربح المستهدف الذي يحقق ارتفاع الطلب على الخدمة، وأخيرا تحديد التكلفة المستهدفة؛
9. عدم اهتمام المؤسسة بأسعار الخدمات في السوق ولا أسعار المنافسين في حين يمثل السعر أساس أسلوب التكلفة المستهدفة؛

10. توجد إمكانية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ولا توجد قدرة لدى إدارة المؤسسة محل الدراسة على تبنيه لوجود العديد من المعوقات أهمها عدم توفر محاسبين متخصصين بالمؤسسة، وعدم وجود منهجية واضحة لتطبيق الأسلوب من قبل الإدارة أو الموظفين.

اختبار فرضيات البحث:

1. أثبتت الدراسة النظرية عدم صحة الفرضية الأولى حيث أن أسلوب التكلفة المستهدفة قائم على التحديد المسبق لسعر البيع وهامش الربح المستهدف وبالتالي تحديد طريقة الإنتاج في حدود التكلفة المستهدفة فهو أسلوب لإدارة التكلفة أولاً ثم إدارة الأرباح.

2. أثبتت الدراسة النظرية صحة الفرضية الثانية وهي وجود أسس للتحكم في تسعير الخدمات الصحية، تتمثل في أسعار المنافسين، حجم الطلب والقوة الشرائية والتكاليف، إضافة إلى العوامل الداخلية المؤثرة على السعر كالتكاليف والأهداف التسويقية، الاعتبارات التنظيمية والمزيج التسويقي حيث يعتبر السعر أهم عناصر المزيج التسويقي، ومن العوامل الخارجية المؤثرة على تسعير الخدمات الصحية العوامل الاقتصادية والتطور التكنولوجي، الطلب، القوانين والتشريعات إضافة إلى درجة الحساسية للسعر.

3. أثبتت الدراسة النظرية صحة الفرضية الثالثة بوجود إمكانية لاستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات الصحية، الأمر الذي يؤثر على ربحية المؤسسة حال انتهاج النظام التعاقد في المؤسسات الصحية والذي يحتم عليها تحديد التكاليف بطريقة تسمح لها بمنافسة المؤسسات الأخرى؛

4. أثبتت الدراسة التطبيقية عدم صحة الفرضية الرابعة فبعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على أحد الخدمات المقدمة بالمؤسسة محل الدراسة عملية "الساد"، تبين أنه يوفر معلومات هامة، حول ضرورة تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، مع تحديد مواضع التخفيض في مختلف مراحل الإنتاج؛

5. أثبتت الدراسة التطبيقية صحة الفرضية الخامسة لوجود العديد من الصعوبات تحد من تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، تتركز معظمها في:

- عدم وضوح كيفية تخصيص التخفيض المستهدف في تقديرات التكلفة الحالية.
- صعوبة الحفاظ على أسلوب التكلفة المستهدفة الذي يعتمد على السعر المستهدف في ظل التطور التكنولوجي ودخول منافسين جدد للسوق.
- عدم وجود إطار مفاهيمي ومنهجية واضحة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من قبل الإدارة والموظفين.
- أغلب تكاليف المؤسسة محل الدراسة ثابتة بفعل الاستثمارات الضخمة في المباني والأجهزة والمعدات الطبية إضافة إلى رواتب الموظفين الشهرية.

- نظام التكاليف المطبق بالمؤسسة محل الدراسة يركز على قياس وحصر تكاليف مرحلة ما قبل العملية ثم العملية ثم مرحلة ما بعد العملية، مع اهمال مرحلة تصميم وتطوير العملية والتي يتم على أساسها توضيح إمكانية الاستمرار في اجراء العملية بالسعر الحالي أو الامتناع عن ذلك لتحمله الخسارة.

توصيات الدراسة:

1. من خلال الدراسة التطبيقية بالمؤسسة محل الدراسة يمكن تقديم مجموعة من الملاحظات والتوصيات:
1. ضرورة إعادة النظر في نظام محاسبة التكاليف المطبق في المؤسسة، لأن البيئة الحديثة تتطلب أساليب تحديد وقياس وعرض المعلومة بما يلائم المتطلبات التكنولوجية ذات المنافسة القوية؛
2. ضرورة إدراك إدارة ومحاسبي المؤسسة محل الدراسة بمزايا محاسبة التكاليف الحديثة، ومحاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة الذي يعمل على تقدير التكاليف بالاعتماد على أبحاث ودراسات السوق، تطوير مجالات توزيع وتخصيص الموارد المتاحة ومن ثم دعم اتخاذ القرارات الإدارية؛
3. ضرورة قيام المؤسسة بتوسيع مكتب التكاليف الصحية ليشمل أكثر من موظف متخصص بأساليب المحاسبة الحديثة، والعمل على رفع كفاءة المحاسبين وتدريبهم؛
4. استحداث شبكة داخلية لتسهيل انتقال الوثائق بين مختلف المصالح وإلى مكتب التكاليف الصحية؛
5. إنشاء مصلحة تعنى ببحوث السوق والتطوير ودراسة أسعار المنافسين، لتزويد المؤسسة بالمعلومات التي تساعد على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة؛
6. عند قياس تكلفة الخدمة الاهتمام بتفاصيل مراحل تقديم الخدمة، وتحليل تكاليف أجزاء الخدمة؛
7. الربط المباشر بين مكتب التكاليف الصحية ومختلف المصالح بالمؤسسة الصحية محل الدراسة؛
8. إعادة النظر في قيمة التثبيتات والعمل على إعادة تقييمها؛
9. استحداث مصالح جديدة بالمؤسسة كمصلحة البحث والتطوير من أجل دراسة السوق والمنافسين وتزويد المؤسسة بالمعلومات اللازمة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، مصلحة العمليات التجارية، المشتريات ومصلحة العمليات الانتاجية؛
10. إعادة النظر في أساليب المحاسبة المطبقة بالمؤسسة، وانشاء فريق عمل متعدد الخصائص يتكون من ممثل مصلحة البحث والتطوير، ممثل مكتب التكاليف الصحية، ممثل المصلحة التجارية، ممثل مصلحة المشتريات، ممثل مصلحة العمليات الانتاجية، مع الاهتمام بتوجيه هذا الفريق بضرورة تحليل تكاليف أجزاء الخدمة لتوزيع فجوة التكلفة والعمل على تحديد مواطن التخفيض وخلق فرصة لمناقشة أسلوب التخفيض الممكن لتحقيق التكلفة المستهدفة؛
11. توجيه إدارة المؤسسة لإجراء دراسات علمية لتحديد الفجوات بين الدراسة الميدانية العلمية والنظرية المعرفية لمعرفة متطلبات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة؛

12. الاشراف من طرف باحثين أكاديميين على تكوين محاسبين قادرين على تسيير وإدارة وتنفيذ أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصحية؛

13. على المؤسسة محل الدراسة تفعيل دور نظم محاسبة التكاليف، وتوفير الكفاءات العلمية والعملية القادرة على تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

آفاق الدراسة:

من خلال ما توصل إليه الباحث في دراسته النظرية والتطبيقية للموضوع، واطلاعه على الدراسات السابقة،

يوصي بإجراء بعض الأبحاث المستقبلية مثل:

1. استخدام التكلفة المستهدفة لتخفيض تكلفة التصوير الطبي بالأشعة.
2. استخدام التكلفة المستهدفة للتحكم بسعر التحاليل المخبرية.
3. دور أساليب الإدارة الاستراتيجية في خفض تكاليف المنتجات الصناعية.
4. دور تكامل أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق تنافسية المؤسسات الانتاجية.
5. التسعير باستخدام أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في تحقيق تنافسية المؤسسات البنكية.

قائمة المراجع

مراجع باللغة العربية

الكتب:

1. أحمد بركات، مقياس محاسبة التكاليف، دار بلقيس، الجزائر، 2014.
2. أحمد حلمي جمعة، عطاء الله خليل، إبراهيم الطراونة، محاسبة التكاليف المتقدمة (قائمة مصطلحات محاسبة التكاليف)، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
3. أحمد شاکر العسكري، التسويق مدخل استراتيجي، دار الشروق، عمان، 2000.
4. أحمد محمد بدح، أيمن سليمان مزاهرة، زين حسن بدران، الثقافة الصحية، دار وائل للنشر، عمان، 2005.
5. أحمد محمود نور، شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف لأغراض القياس في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004.
6. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة: قضايا معاصرة، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
7. إياد عبد الفتاح النسور، استراتيجيات التسويق مدخل نظري وكمي، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2012.
8. أيمن مزاهرة، الصحة والسلامة العامة، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
9. بالمر أديان، ترجمة بهاء شاهين وآخرون، مبادئ تسويق الخدمات، مجموعة النيل العربية، مصر، 2009.
10. بشير العلاق، حميد الطائي، تسويق الخدمات، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
11. بوشاشي بوعلام، مفاهيم اقتصادية وقانونية، دار هومة، الجزائر، 2008.
12. بيومي محمد عمارة، برنامج مهارات البيع والتسويق، سياسات التسويق وخصوصيات البيع، مركز التعليم المفتوح، كلية التجارة، جامعة بنها، 2010.
13. تشارلز هورنجرن، سيريكانت داتار، جورج فوستر، محاسبة التكاليف مدخل إداري، تعريب أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، 2009.
14. ثامر البكري، أحمد الرحومي، تسويق الخدمات المالية، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
15. ثامر ياسر البكري، إدارة المستشفيات، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2005.
16. ثامر ياسر البكري، تسويق الخدمات الصحية، دار اليازوري العلمية، عمان، 2005.
17. ثناء علي القباني، دراسات في نظم محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، ط1، الإسكندرية، 2009.

18. ثناء علي القباني، مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
19. جعفر القواس، محاسبة التكاليف وتسعير المنتجات، شركة رتاج للحلول الادارية، رام الله، 2014.
20. جوده عبد الحكيم، محاسبة التكاليف، دار تنسيم للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
21. حميد الطائي، بشير العلاق، إدارة عمليات الخدمة، دار اليازوري العلمية، عمان، 2009.
22. خالد بن سعيد، أساسيات التخطيط في المنشأة الصحية، مطبعة الفرزدق، السعودية، 1993.
23. ردينة عثمان يوسف، التسويق الصحي والاجتماعي، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
24. ردينة عثمان يوسف، محمود جاسم الصميدعي، التسويق المصرفي، دار المناهج للنشر، عمان، 2005.
25. ردينة عثمان يوسف، محمود جاسم الصميدعي، تسويق الخدمات، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ط 2، عمان، 2014.
26. روبرت ميحز، سوزان هكا، جان ويليامز، المحاسبة أساس قرارات الأعمال، الكتاب الثاني، ترجمة مكرم عبد المسيح، محمد عبد القادر الديسطي، أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض، 2006.
27. زكريا أحمد عزام، عبد الباسط حسونة، مصطفى سعيد الشيخ، مبادئ التسويق الحديث بين النظرية والتطبيق، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
28. زكي خليل المساعد، تسويق الخدمات وتطبيقاتها، دار المناهج، عمان، 2003.
29. زهير عمرو دردر، محاسبة التكاليف مدخل اتخاذ القرارات التكاليف المعيارية وتحليل الانحرافات، دار المريخ للنشر، الرياض، 2013.
30. طلال بن عايد الأحمد، إدارة الرعاية الصحية، معهد الادارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2004.
31. طلعت أسعد عبد الحميد، التسويق الفعال "كيف تواجه تحديات القرن 21؟"، مكتبة الشقري للنشر والتوزيع، الطبعة 19، 2014.
32. طلعت الدمرداش، اقتصاديات الخدمات الصحية، مكتبة القدس، ط 2، مصر، 2006.
33. عاطف الأخرس، إيمان الهنيبي، سمير حمودة، أحمد الجعبري، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، 2001.
34. عبيدات عوني محمد، شرح قانون الضمان الاجتماعي، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
35. العشماوي محمد عبد الفتاح، محاسبة التكاليف: المنظورين التقليدي والحديث، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
36. علي الجياشي، التسعير مدخل تسويقي، مكتبة الراتب العلمية، عمان، 2002.

37. غسان قاسم داود اللامي، إدارة التسويق أفكار وتوجهات جديدة، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
38. فريد النجار، إدارة المستشفيات وشركات الأدوية، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007.
39. فريد توفيق نصيرات، تسويق خدمات الرعاية الاستشفائية والطبية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2014.
40. فريد كورتل، درمان سليمان صادق، نجة العامري، تسويق الخدمات الصحية، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
41. الكسار ضلال، أحمد محمود، محاسبة التكاليف (قياس، تخطيط ورقابة)، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
42. محمد إبراهيم عبيدات، أساسيات التسعير في التسويق المعاصر، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
43. محمد إبراهيم عبيدات، استراتيجية التسويق مدخل سلوكي، دار وائل للنشر، عمان، 2003.
44. محمد الباشا، رياض الحلبي، محمد الجيوسي، نظمي شحادة، مبادئ التسويق الحديث، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
45. محمد الصيرفي، التسويق الاستراتيجي، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2009.
46. محمد الطعمنة، عبد العزيز مخيمر، الاتجاهات الحديثة في إدارة المستشفيات - المفاهيم والتطبيقات - بحوث ودراسات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، 2003.
47. محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2003.
48. محمد محمود يوسف، محاسبة التكاليف (الاتجاهات الحديثة في التكاليف والمحاسبة الإدارية)، القاهرة.
49. مضر زهران، إدارة المستشفيات والرعاية الصحية، زهران للنشر، 2007.
50. المطارنة غسان، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، ط2، عمان، 2006.
51. موسى عيسى محمد بابكر، الاتجاهات المعاصرة في محاسبة التكاليف ودورها في تحديد أسعار الصادرات السودانية، فهرس المكتبة الوطنية، السودان، 2015.
52. نايل لوثيان، جون سمال، المحاسبة، ترجمة: زوق مصباح، التعليم العربي العالمي، لبنان، 2008، وحدة 16.
53. نظام موسى سويدان، عبد المجيد البرواري، إدارة التسويق في المنظمات غير الربحية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

54. هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه، النظام المحاسبي ونظام محاسبة التكاليف في المنشآت الخدمية المستشفيات، الدار الجامعية، القاهرة، 2000.
55. هاني حامد الضمور، تسويق الخدمات، دار وائل للنشر، ط2، عمان، 2005.
56. هاني حامد الضمور، تسويق الخدمات، دار وائل للنشر، ط4، عمان، 2008.

الرسائل والاطروحات:

1. أمير جيلالي، محاولة دراسة تسويق الخدمات الصحية في المنظومة الاستشفائية الجزائرية، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2009.
2. تفرات يزيد، دور أساليب المحاسبة الإدارية في حوكمة المؤسسات الاقتصادية-دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية - ، أطروحة دكتوراه، جامعة بسكرة، 2016-2017.
3. الحداد محمد حسن، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة- دراسة ميدانية-، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011.
4. حوالم رحيمة، تطبيق إدارة الجودة الشاملة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، الجزائر، 2009-2010.
5. راجحان ميساء محمود، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات-دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الملك عبد العزيز، المملكة العربية السعودية، 2002.
6. عتيق عائشة، جودة الخدمات الصحية في المؤسسات العمومية الجزائرية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة أبو بكر بلقايد، 2012.
7. عثمان بودحوش، تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية- حالة شركة إسمنت عين الكبيرة-، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية علوم التسيير، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2008.
8. فراس رفعت سرور قطيشات، التكاليف المبنية على الأنشطة وأثرها على قرارات التسعير في الشركات الصناعية الأردنية دراسة تطبيقية على الشركة العربية لصناعة الأدوية "السلط" 2013، أطروحة دكتوراه، جامعة أم درمان الإسلامية، معهد بحوث ودراسات العالم الإسلامي، قسم الدراسات النظرية، 2015.
9. مرقاش سميرة، أهمية المزيج التسويقي الخدمي الموسع في تحسين الخدمات التأمينية -دراسة حالة الشركة الوطنية للتأمين saa-، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2007.

10. نادية حريف، تأثير إدارة التغيير على جودة الخدمات بالمؤسسة الصحية-دراسة حالة مستشفى بشير بن ناصر بسكرة-، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2008.
11. نجاة صغيرو، تقييم جودة الخدمات الصحية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، 2012.
12. هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية علوم التسيير، جامعة بسكرة، الجزائر، 2013.

المقالات:

1. أحمد بن عيشاوي، "إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الخدمية"، مجلة الباحث، العدد 04، 2006.
2. الأشقر فراس، ناصر محمد، "سبل تفعيل صناعة التأمين والوعي التأميني في سورية"، مجلة جامعة تشرين، المجلد 31، 2009.
3. آلاء نبيل عبد الرزاق، "استخدام تقانة المعلومات من أجل ضمان جودة الخدمة الصحية-دراسة حالة في عينة من مستشفيات مدينة بغداد"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 90، 2011.
4. جبر إبراهيم الداعور، "الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة وأثرها في تحسين معايير التصنيف الائتماني لشركات المساهمة العامة المدرجة في البورصة"، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد 17، العدد 2، 2013.
5. جليلة عيدان الذهبي، نائر صبري الغبان، "إستهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الأعمال الحديثة"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 13، العدد 48، 2007.
6. حمدي شحدة زعرب، علي أبو عودة، "أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية -دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 20، العدد 1، 2012.
7. خالد محمد أحمد عبد الله، فتح الرحمان الحسن منصور، "التكامل بين اسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقا للنشاط كأدوات لإدارة التكلفة الاستراتيجية لتحديد تكلفة انتاج الكهرباء"، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 16، 2015.

8. خليل الدليمي، حازم علي عبد الله المومني، "أثر تطبيق احتساب طريقة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتسعير المنتجات -دراسة ميدانية على مصنع الأغذية الأردنية"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 13، العدد 39، 2016.
9. ذوادي مهدي، "مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 09، 2009.
10. سامي محمد أحمد غنيمي، "مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية"، مجلة البحوث التجارية، العدد 01، 2014.
11. سندس ماجد رضا الجعفر، أنوار عباس هادي الهنداوي، عقيل حمزة الحسناوي، "المحددات البيئية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وأثرها في استراتيجيات التسعير للشركات الصناعية العراقية -دراسة ميدانية في عينة مختارة من الشركات الصناعية العراقية"، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 3، العدد 6، 2013.
12. عباس نوار كحيط الموسوي، دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على أساس الكلفة المستهدفة، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد 69، 2008.
13. م.م. مشتاق كامل فرج، "استعمال تحديد التكلفة المستهدفة في تنفيذ استراتيجية المواجهة -دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 18، العدد 67، 2010.
14. م.م. طه عليوي ناصر، "استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير -دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الولادية في الموصل"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 85، 2010.
15. محمد محمد ابراهيم، "طبيعة حماية المستهلك في مجال الخدمات الصحية"، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة أسيوط، العدد 4، 1983.
16. مطارنة غسان فلاح، "متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية-دراسة ميدانية"، مجلة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 2، 2008.
17. معاد خلف ابراهيم، "تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وتربطها في خدمة منظمات الأعمال"، مجللة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 09، العدد 27، 2013.
18. نصارة محمد محمود، "التأمين الصحي الاجتماعي ومقوماته واستراتيجيته في مصر"، مجلة التأمين الصحي الاجتماعي، العدد 09، 2008.

19. نصيف جاسم الجبوري، حسنين حميد العبيدي، "تطوير نظام محاسبة التكاليف في البيئة العراقية باعتماد معايير محاسبة التكاليف لدول مختارة"، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد 20.
20. نضال محمد رضا الخلف، إنعام محسن حسن زويلف، "التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة - دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، مجلد 31، العدد 1، 2007.

المؤتمرات والملتقيات:

1. خليل محمد حسن، رؤى مختلفة لفلسفة التأمين الصحي في زمن العولمة، بحث مقدم ضمن فعاليات المؤتمر الرابع باتجاه التأمين الصحي الاجتماعي الشامل، عين الشمس، القاهرة، 2003.
2. موساوي عمر، الابداع في المنتجات التأمينية ودوره في تحريك النمو في الأسواق الصاعدة، بحث مقدم ضمن فعاليات الملتقى الدولي السابع حول الصناعات التأمينية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة حسبية بن بوعلي، الجزائر 2010.

القرارات والمراسيم والقوانين والتقارير:

1. القرار رقم 27-2009 المؤرخ في 27 جانفي 2009 يتضمن انشاء المصالح والوحدات المكونة لها على مستوى المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون البوخاري-بسكرة.
2. القرار رقم 45 مؤرخ في 26 فيفري 2013 والمتضمن إنشاء مصلحة الصيدلية على مستوى المؤسسة الاستشفائية المتخصصة في طب العيون البوخاري-بسكرة.
3. المرسوم التنفيذي رقم 05-257 المؤرخ في 20 جويلية 2005 يتضمن كفاءات اعداد المدونة العامة للأعمال المهنية للأطباء والصيدالدة وجراحي الأسنان والمساعدين الطبيين وتسعيها.
4. المرسوم التنفيذي رقم 07-140 مؤرخ في 19 ماي 2007 يتضمن إنشاء المؤسسات العمومية الاستشفائية والمؤسسات العمومية للصحة الجوية وتنظيمها وسيرها.
5. المرسوم التنفيذي رقم 07-204 المؤرخ في 30 جوان 2007 الصادر عن وزارة الصحة والسكان وإصلاح المستشفيات المتمم لقائمة المؤسسات الإستشفائية المتخصصة الملحقه.
6. المرسوم التنفيذي رقم 97-465 المؤرخ في 2 ديسمبر 1997، يحدد قواعد إنشاء المؤسسات الاستشفائية المتخصصة وتنظيمها وسيرها.

مراجع أخرى:

1. أبو نصار محمد، محاسبة التكاليف، الندوة الشهرية (2)، غرفة صناعة عمان، الاردن، 2009.

2. النظام الصحي، نص محاضرات الاسبوع الأول من مساق: مقدمة إلى تطوير سياسات الأنظمة الصحية، إدراك، 2018.

مراجع باللغة الأجنبية

Books:

1. A .BERESNIAK, G .DURU, **Economie de la santé**, Masson, 5^e édition, Paris, 2001.
2. Anthony A. Atkinson, Rajiv D. Banker, Robert S Kaplan and S. Mark Young, **Management Accounting**, 2nd edition, Prentice-Hall, 1997.
3. Beatrice Brechignac Roubaud, **Le Marketing des services-Du projet au plan marketing**, Edition d'organisation, PARIS, 4^{ème} édition, 2000.
4. Benjamin Schneider, Susan S.White, **Service Quality: research perspectives**, Sage publications, London, 2004 .
5. Blocher, Edward D., chen., hung.H, Thomas W.Lin, **Cost management: A strategic Emphasis**, 1st Edition, McGraw Hill College., 1999.
6. Cary Cooper, Chris Argyris, "**The Concise Blackwell Encyclopedia of Managment**", Wiley-Blackwell, USA, 1998.
7. Garrison Ray, Noreen Eric, **Mangerial Accounting**, Tenth Edition, New York: McCGraw-Hill, 2003.
8. Kotler Philip, Armstrong Gary, Saunders Johns, Wong Veronica, **principles of Marketing**, Prentice-Hall, London, 1999.
9. M.N.Arora, Priyanka Katyal, **Cost Accounting :Principles and Practices**, Ninth edition, Shahadara, Delhi, 2006.
10. Ray H. Garrison, Eric W. Noreen, Peter C. Brewer, **Managerial Accounting**, Mc Graw Hill Education, New York, 2015.
11. Ronald W. Hilton, Michael W. Maher, Frank H. Selto, "**Cost Management: strategies for Business Decisions**, McGraw-Hill College, 2000.
12. Sally Dibb, Lyndon Simkin, O.C. Ferrell, William.M.Pride, **Marketing: Concepts and Strategies**, HOUGHTON MIFFLIN, Fifth European Edition, 2005.

Theses:

1. Kwah Discole Ganye, **target costing in swedish firms-fiction, fad or facte ? An Empirical Study of some Swedish firms**, International Management,

Masters Thesis Number 2004 , Graduate Business School, school of Economics and Commercial Law, GÖTEBORG University, printed by Elanders Novum, 2004.

Articles:

1. Afonso.P, Nunes.M, Paisana.A, Braga.A, "**The Influence of Time-to-market and Target costing in the New Product Development Success**", International Journal Production Economics, vol 115, 2008.
2. ajrok Andor, "**Application of Target Costing Method in the Hospitality Industry**", Journal of Education Culture and Society, N°2,2014.
3. Ansari et al, "**A Template for Implementing Target Costing**", Journal of Cost Management, 2006.
4. Audrey Gilmore, "**Services marketing and management**", Sage, London,2003.
5. Ellram Lisa.M, "**Supply Management's Involvement In the Target Costing Process**", European Journal of Purchasing & Supply Management, vol 8, 2002.
6. Ellram Lisa.M, "**The Implementation of Target Costing in the United States : Theory Versus Practice**", Journal of Supply Chain Management, vol42, N°1, 2006.
7. Hergeth Helmut, "**Target Costing in the Textil Complex**", journal of textile and apparel technology and management (JTATM) , vol 2, 2002.
8. Hussein Hamood, Normah Omar, Susana Sulaiman, "**Target Costing Implementation and Organizational Capabilities : A Research Framwork**", Asia Pacific Management Accounting Journal, vol 8, N°2, 2013.
9. Jaroslava Kádárová, Katarína Teplíká, Michaela Durkáčová, Marek Vida, "**Target Costing and Economic Gain for Companies**", Procedia Economics and Finance, vol 23, 2015.
10. Kaplan, Robert., "**One Cost System is not Enough**", Harvard Business Review, 1998.
11. Kato.Yutaka, "**Target costing Support Systems : Lessons From Leading Japanese Companies**", Management Accounting Research, vol 4,1993 .
12. Kaur Manmeet, "**Poising Between Price and Quality Using Target Costing**", International Journal of Management Research, Vol 2, Issue 1, 2014.
13. Meyssonier François, "**Le Target Costing : Un Etat De L'Art**", dans finance contrôle stratégie, vol 4, n° 4, 2001.

14. Michael D. Shields, Chee w. Chow, Yutaka Kato, Yu Nakagawa, **"Management Accounting Practices in the U.S and Japan : Comparative Survey Findings and Research Implications"**, Journal of International Financial Management and Accounting, vol 3, N° 1, 1991.
15. Monden y, Hamada K, **"Target Costing and Kaizen in Japanese Automobile Companies"**, Journal of Management Accounting Research, Vol 3, 1991.
16. Patrick Feil, Keun-Hyo Yook, **"Il-Woon, Japanese Target Costing : A Historical Perspective"**, International Journal of Strategic Cost Management, 2004.
17. Shahid Ahmed, Aslan Nauman, Kanwal Sonia, **"Is Target Costing Implimented in Automobile Sector of Pakistan or Not"**, the journal of commerce, vol 6, N°1, 2014.
18. Stanton .w, **Fundamentals of Marketing**, Mc Graw-hill, Auckland, 1984.
19. T. Albirght, **"The use of target costing in Developing the Mercedes Benw M-Class"**, International Journal of Management, 1998.
20. Wen-Fei L. Uva, **Smart Pricing Strategies**, Cornell University, Virginia Cooperative Extension Publications, New York, 2002.
21. Yoshikawa.T, Innes.J, Mitchell.F, **"Applying Functional Cost Analysis in a Manufacturing Environment"**, International Journal of Production Economics, vol 36, N°01, 1994.

Other references

1. CIMA NHS Working Group, **Target Costing in the NHS Reforming the NHS from within**, cima discussion paper, 2005.
2. Cooper, slagmulder, **Factors Influencing The Target Costing Process: Lessons From Japanese Practice**, Claremont Graduate School, California: Claremont Graduate University, 1997.
3. Divis K, **"Finding value in the Value Engineering"**, Process Cost Engineering, 2004.
4. <https://books.google.dz/books?id=qBXliZ6-CBcC&printsec=frontcover&hl=fr#v=onepage&q&f=false>
5. Yutaka kato, Eisuke yoshida, **Target Cost Management and Organization Theories**, Management Accounting workshop, Kobe University, japan, 1998.