

دور نظام التكلفة المستهدفة في قياس وتخفيض تكلفة الخدمات في المنشآت الخدمية السودانية

The role of the target cost system in measuring and reducing the cost of services in Sudanese service establishments

د . حسن عوض حسن خالد.

د. على يونس بريمة جماع.

المستخلص:

تمثلت مشكلة الدراسة في عدم اهتمام العديد من المستشفيات السودانية الخاصة بالتحديد الدقيق للتكلفة الخدمة الطبية مما له اثر على ضعف الانتاج، وهل يؤدي نظام التكلفة المستهدفة الى تحديد وقياس وتخفيض تكلفة الخدمة الطبية، وهدفت الدراسة الي التعرف علي دور نظام التكلفة المستهدفة في قياس وتخفيض التكاليف المتغيرة والثابتة للخدمة الطبية، وتوصلت الدراسة الى اثبات صحة جميع النتائج ومنها ان تطبيق نظام التكلفة المستهدفة ادى الى تخفيض وقياس التكلفة المتغيرة والثابتة للخدمة الطبية في مستشفى علياء بالسلاح الطبي، وكما ختمت الدراسة بعدة توصيات منها، علي المستشفيات السودانية ان تهتم بتطبيق نظام التكلفة المستهدفة لما لها من دور فعال في قياس وتخفيض تكلفة الخدمة الطبية.

الكلمات المفتاحية: التكلفة المستهدفة، تكلفة الخدمات، المنشآت الخدمية.

Abstract:

The research problem represented that there are lack in Interest of many Sudanese private hospitals in the accurate determination of the cost of the medical service, which has an effect on the weakness of production, and whether the target cost system leads to identifying, measuring and reducing the cost of the medical service, and the study aimed to identify the role of the target cost system in measuring and reducing variable costs And the fixed costs of the medical service, and the study reached to prove the validity of all the results, including that the application of the target cost system led to the reduction and measurement of the variable cost and the fixed cost of the medical service at Alya Hospital, and concluded the study with several recommendations, the Sudanese hospitals to take care of Apply target cost system Because of its effective role in measuring and reducing the cost of medical service.

Key words: Target cost, cost of services, service facilities.

المحور الأول: الإطار المنهجي:

تمهيد:

مما لا شك فيه انه مع زيادة حدة المنافسة والتطورات الهائلة في التكنولوجيا كان لابد من تحقيق مزايا تنافسية للمستشفيات مما جعلها تركز على التكلفة، من خلال تخفيض التكاليف مما زاد من اهمية ادوات التكلفة وكان من اهم ادوات ادارة التكلفة نظام التكلفة المستهدفة، وقد كانت اليابان من أوئل من استخدم نظام التكلفة المستهدفة، اذ أن استخدام اليابانيون لنظام التكلفة كان من احد عوامل تقدم الصناعات اليابانية ولا سيما في صناعة السيارات وفي المنشآت الخدمية حيث يعتمد الوصول الى هذه النتائج على نوعية التكنولوجيا المستخدمة في الانتاج، ونوعية مدخلات الانتاج وجودتها من مواد اولية ومستلزمات سلعية، وعلى مستوى مهارات القوى العاملة ومدى استيعابهم للتكنولوجيا الحديثة، كما تعتمد ايضا على مدى تحقيق ما يتوافر من حجم كبير للإنتاج، لامتناس اثر التكلفة الثابتة على التكاليف الكلية للإنتاج.

مشكلة الدراسة:

تمثلت مشكلة البحث في عدم اهتمام العديد من المستشفيات السودانية الخاصة بالتحديد الدقيق للتكلفة الخدمة الطبية مما له اثر على ضعف الانتاج، وكذلك تحميل الخدمة بتكاليف غير ضرورية لتقديم الخدمة وذلك لانها تعتمد على انظمة التكاليف التقليدية، ومن خلال ذلك تسعى الدارسة الى معرفة دور نظام التكلفة المستهدفة في قياس وتخفيض تكلفة الخدمة المصرفية.

أهمية الدراسة : تنبع أهمية الدراسة من الآتي:

الأهمية العلمية:

بيان مفاهيم نظام التكلفة المستهدفة كبعض التوجهات الحديثة في مهنة محاسبة التكاليف، وكذلك بيان مفهوم قياس وتخفيض تكلفة الخدمة المصرفية وأثاره على أداء وإستقرار المنشآت الخدمية السودانية، وقلة البحوث العلمية التي تناولت موضوع الدراسة في السودان، وبالتالي يوفر البحث معلومة مفيدة لطلاب العلم والباحثين في هذا المجال، يأتي موضوع التكلفة المستهدفة على أولويات البحث العلمي واتجاه كثير من الجامعات والمعاهد العليا إلى دراسته.

الاهمية العملية:

بيان كيفية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة فيما يتعلق بتحديد وتخفيض تكلفة الخدمة الطبية في السودان، إلقاء الضوء على نظام التكلفة المستهدفة ومدى مساهمته في تحديد وقياس تكلفة الخدمة الطبية بدقة من حيث

(التكلفة المباشرة، والتكلفة غير المباشرة)، وتفعيل دور مهنة محاسبة التكاليف لتحسين كفاءة مهنة المحاسبة على وجه العموم.

أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة الي تحقيق الأهداف الاتية:

1. التعرف علي مفهوم وأهداف نظام التكلفة المستهدفة.
2. بيان دور نظام التكلفة المستهدفة في قياس التكلفة الخدمة الطبية (المباشرة، غير المباشرة).
3. دراسة دور نظام التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الخدمة الطبية (المباشرة، غير المباشرة).

فرضيات الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة تختبر الدراسة الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: هناك علاقة دلالة احصائية بين نظام التكلفة المستهدفة وقياس تكلفة الخدمة الطبية (المتغيرة، الثابتة).

الفرضية الثانية: هناك علاقة دلالة احصائية بين نظام التكلفة المستهدفة و تخفيض تكلفة الخدمة الطبية (تكلفة متغيرة، تكلفة ثابتة).

منهجية الدراسة: يعتمد الباحث علي المناهج التالية:

المنهج الاستنباطي : لتحديد محاور البحث ووضع الفرضيات.

المنهج الاستقرائي : لاختبار الفرضيات

المنهج التاريخي : لتتبع الدراسات السابقة التي لها علاقة بموضوع البحث .

المنهج الوصفي : لدراسة التطبيقية واستخلاص النتائج.

حدود الدراسة : تم جمع بيانات الدراسة كالآتي :

الحدود المكانية: مستشفى السلاح الطبي (علياء) في ولاية الخرطوم.

الحدود الزمانية: 2020م

مصادر وأدوات جمع البيانات:

المصادر الأولية : المقابلات الشخصية و التقارير المالية.

المصادر الثانوية: الكتب و المراجع والدراسات الرسائل الجامعية .

المحور الثاني: الدراسات السابقة:

الدراسات التي تناولت موضوع محاسبة التنمية المستدامة والميزة التنافسية:

دراسة: محمد، (2008):

هدفت الدراسة إلى استكشاف ما إذا كانت البنوك التجارية العاملة في الأردن تدرك المزايا المترتبة على تبني منهج التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمة المصرفية وأهمية هذا المنهج في تحسين كفاءة تسعير الخدمة المصرفية، تمثلت مشكلة الدراسة في تصاعد حى المنافسة في سوق الخدمات المصرفية وكذلك تعدد وتنوع هذه الخدمات بالإضافة إلى تعاضد استخدام التكنولوجيا في تقديمها يضع البنوك التجارية في الأردن أمام عدة تحديات وذلك سعيها للنجاح والاستمرارية إذ أصبح إلزاما عليها ليس السعي إلى ابتكار خدمات جديدة تلبي رغبة العملاء وإنما أيضا تقديم تلك الخدمة بالجودة والسعر الذي يرضي العميل، توصلت الدراسة الى عدة نتائج ومنها، يوفر تسعير الخدمة المصرفي بموجب منهج التكلفة المستهدفة المزيد من المرونة في تطبيق سياسة تسعير هذه الخدمات وذلك من توليد الحوافز لتخفيض تكلفتها.

دراسة: غسان، (2008م):

هدفت الدراسة الى التعرف على مجالات استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، و التعرف على مدى توافر العناصر اللازمة لاستخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، وكذلك على معوقات تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، وتمثلت مشكلة الدراسة في يعد مدخل التكلفة المستهدفة مدخلا مناظرا للمدخل التقليدي حيث يهدف إلى مساعدة الإدارة في ترشيد القرارات المتعلقة بتحديد تكلفة المنتج، وكذلك قرارات تسعير المنتجات، لذلك تكمن مشكلة في ما مجالات استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، توصلت الدراسة الى عدم استخدام التكلفة المستهدفة لإعادة التدوير، و عدم استخدام التكلفة المستهدفة لتشغيل وتركيب وتوصيل المنتج المبيع، و عدم استخدام التكلفة المستهدفة في مجال التخطيط والتصميم، و عدم استخدام التكلفة المستهدفة في مجال إعداد البحوث والتطوير للمنتج، و عدم استخدام التكلفة المستهدفة في عملية التصنيع وغيرها من المجالات.

دراسة: علي، (2012م):

هدفت الدراسة إلى هدفت الدراسة إلى معرفة مقومات تطبيق منهج التكلفة المستهدفة والصعوبات التي تواجهها المصارف في تطبيق منهج التكلفة المستهدفة، و التعرف على اثر تطبيق منهج التكلفة المستهدفة على تسعير الخدمات المصرفية في ظل المنافسة، وتمثلت مشكلة الدراسة في مدى إمكانية تطبيق منهج التكلفة المستهدفة في المصارف وإمكانية استخدامه في تسعير الخدمات المصرفية وتحديد معوقات تطبيقه، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها، إمكانية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في المصارف العاملة في قطاع غزة ولكن هنالك معوقات تحد من تطبيقه وان استخدام منهج التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية.

دراسة: ولاء، (2012م):

هدفت الدراسة إلى بناء إطار مقترح لتحقيق الإدارة الاستراتيجية للتكلفة من خلال دورة حياة المنتج بشكل يتواءم مع المتغيرات البيئية الحديثة من خلال نظام التكلفة المستهدفة ونظام التكلفة على أساس النشاط، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في عدم مواكبة الإدارة الاستراتيجية للتكلفة من خلال دورة حياة المنتج للتطورات الحديثة في المحاسبة الإدارية و من أهمها نظام التكلفة المستهدفة ونظام التكلفة على أساس النشاط، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها هنالك مجموعة من المنشآت ما زلت تعتمد على طرق وأساليب تقليدية عن المحاسبة عن تكاليف منتجاتها مما يفقدها ميزة التعرف على الأنشطة التي تضيف قيمة للتخلص منها لكي تصل هذه المنشآت إلى اقل تكلفة ممكنة في الأجل الطويل.

دراسة: صفاء، (2016م):

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات المصرفية في ظل المنافسة، حيث تمثلت مشكلة الدراسة في ما مدى اثر اسلوب التكلفة المستهدفة في تسعير الخدمات المصرفية في ظل المنافسة وعرض وتحليل هذا الاسلوب ودورها في تحديد وقياس تكلفة الخدمة المصرفية، توصلت الدراسة إلى امكانية تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة بالبنك السوداني الفرنسي مع وجود بعض المعوقات التي يمكن التغلب عليها ومن اهم هذه المعوقات عدم وجود نظام تكاليف فعال بالبنك على معرفة تامة بالمزايا المتنوعة والمحقة من خلال تطبيق هذا الاسلوب.

دراسة: مجيد، (2019م):

هدفت الدراسة الي محاولة التعرف على الاطار العملي لاستخدام مدخل التكلفة المستهدفة كاحد انظمة محاسبة التكاليف الحديثة في مجال خفض التكاليف وترشيد قرارات التسعير في قطاع خدمات التأمين، توصلت الدراسة الي عدم ملائمة نظام محاسبة التكاليف المعتمد على مستوى الوكالة كونه نظام تقليدي غير قادر على توفير المعلومات الكافية عن تفاصيل تكاليف انتاج الخدمة التامينية لطريق مدخل التكلفة المستهدفة.

المحور الثالث: الاطار النظري:

اولاً: مفهوم نظام التكلفة المستهدفة:

هنالك العديد من الكتاب والباحثين تناول مفهوم التكلفة المستهدفة ولم يتفقوا على مفهوم محدد لها، ومن هذه المفاهيم:

عرف (الرفاعي، 2008م، ص 6) التكلفة المستهدفة بأنها: بأنها التكلفة المسموح بحدوثها لانتاج المنتج بها بحيث يمكن معها تحقيق معدل العائد المطلوب.

كما عرفها (احمد، 2009م، ص 53) بأنها: النشاط الذي يهدف الى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات الجديدة مع المحافظة والتأكيد على مواصفات الجودة والثقة والتطلبات الاخرى للعملاء من خلال فحص كل الافكار الممكنة لتخفيض التكلفة عند مراحل البحث والتطوير والتصميم الهندسي والتخطيط للمنتجات الجديدة. عرف (خليفة، 2011م، ص 61) التكلفة المستهدفة بأنها "اداة لادارة التكلفة تهدف الى تخفيض تكلفة المنتج اثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم , ومن ثم فان هذه الادارة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها، وذلك مع الحفاظ على جودة المنتج والقدرات الوظيفية له ودرجة الثقة فيه من جانب العملاء.

عرف (ابوعودة، 2010م، ص 49) التكلفة المستهدفة بأنها عبارته عن عملية ضبط وتحديد اجمالي تكاليف المنتج المقترح والمحرر الذي يؤدي في انتاجية الى توليد الربحية المطلوبة عند السعر الذي يتوقع السير به في المستقبل.

يرى الباحث أن التكلفة المستهدفة هو نظام يقوم على حصر وضبط اجمالي التكاليف التي تتعلق بالوحدة المنتجة في ضوء السعر التنافسي الذي يقبله العملاء وفي ظل الجودة المطلوبه للمنتج.

ثانياً: أهمية التكلفة المستهدفة:

تظهر أهمية استخدام نظام التكلفة المستهدفة نتيجة لمجموعة من الاسباب التي من اهمها (عبدالرحمن، 2003م، ص 127):

1. ازدياد المنافسة بين المشروعات دفع اصحابها ومدرائها الى البحث عن نظام جديد يمكنها من البقاء والاستمرار اطول فترة ممكنة في الاسواق, عن طريق تقديم منتجات اقل تكلفة وافضل جودة وتكنولوجيا.
2. اصبحت المشروعات الصناعية لا تصمم المنتجات بغرض تحقيق اعلى تكنولوجيا, انما اتجهت الى تصميم المنتجات التي تحقق التكنولوجيا المطلوبة.
3. الغموض المحيطة ببيئة القرار, دفعت المشروعات الى البحث عن نظام يدرس البيئة الداخلية والخارجية للمنتج بصورة جيدة ويكرر ذلك باستمرار.
4. في الوقت الذي تزداد فيه الاسعار اليوم بسبب ظروف العرض والطلب ظهر نظام التكاليف المستهدفة ليحد من هذه الزيادة عن طريق حصر تكاليف الانتاج في حدود معينه وتجنب جميع نواحي الاسراف والانشطة التي لا تضيف قيمة.

5. هناك العديد من الانتقادات الموجهة لـانظمة التكاليف التقليدية من الاكاديميين والقيامين علي المشروعات، لذلك تم ابتكار هذا النظام ليتفادى النقص السابق.

6. عزز الانظمة الرقابية التقليدية علي مقارنة الاداء الفعلي بالمخطط بشكل دقيق، جعل الادارة تبتكر نظام التكاليف المستهدفة الذي يتبع منهج الوقاية خير من العلاج.

مما سبق يتضح للباحث ان اهمية نظام التكلفة المستهدفة يعمل على تحقيق الجودة عند المنبع للخدمة الطبية وكذلك العمل على استبعاد التكاليف غير الضرورية.

ثالثاً: اهداف نظام التكلفة المستهدفة:

هنالك مجموع من الاهداف التي يسعى نظام التكلفة المستهدفة الى تحقيقها ومنها (مرعي، 1993م، ص 3):

1. تحقيق رغبات العملاء وإشباع احتياجاتهم بتقديم منتجات متطورة وذات جودة وسعر مناسبين.
 2. تحقيق اهداف الادارة العليا في المشروع من الارباح والمنافسة على المدى الطويل رغم التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية ورغم إحتياجات السوق المتجددة والضغوط الداخلية والخارجية.
 3. إحداث التوازن بين التكلفة والسعر ورأس المال المستثمر وذلك لانه عند انتاج منتج جديد باستخدام التكاليف المستهدفة يتم تحديد تكلفة ذلك المنتج عن طريق طرح الارباح المطلوبة من السعر الذي سوف يتم البيع به والمحدد على اساس ظروف السوق وإمكانيات المشروع المتاحة.
- يتضح مما سبق أن نظام التكاليف المستهدفة يسعى الى توفير خدمات بجودة وسعر مناسبين للتطور التكنولوجي ورغبات العملاء فهو يهدف الى الحصول على اكبر قدر ممكن من العملاء وبالتالي يتعدى الطلب على الخدمة حدود البلده الى اقطار عديدة مما يحقق للمشروع الانتشار والوصول الى الاسواق العالمية وهذا ما هو حاصل بالفعل اليوم مع تقديم الخدمات الطبية في الدول المتقدمة.

رابعاً: مبادي نظام التكلفة المستهدفة:

يرتكز نظام التكلفة المستهدفة في تحقيق اهدافه على مجموعة من المبادي و تتمثل في (العريبي، 2003، ص 255):

1. مبدأ قيادة سعر البيع المستهدفة للتكلفة: فإنه لتحديد التكلفة المستهدفة يجب القيام اولاً بتحديد السعر الذي يمكن ان يباع به المنتج، وبطرح الربح المستهدف من هذا السعر نحصل على التكلفة المستهدفة التي يجب تصنيع المنتج في حدودها.
2. مبدأ التركيز على العملاء: يعني لابد من الاهتمام بمطلبات العملاء من ناحية الجودة، والسعر، والوقت المناسب للحصول على المنتج.

3. مبدأ التركيز على عملية التصميم: وهذا يعني فحص جميع اوجه العملية الانتاجية للتأكد من ان المنتج سيتم تصنيعه باعلى كفاءة ممكنة، كما يجب تصميم جميع الواجه وفقاً للتكلفة المستهدفة للمنتج.
4. مبدأ التركيز على تصميم المنتج: تعد هندسة التصميم هي العنصر الرئيسي في التكلفة المستهدفة، إذ يجب على المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن انتاجه في حدود التكلفة المستهدفة.
5. مبدأ فرق عمل متداخلة المهام: يتطلب تصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات، ومن مختلف ادارات المنشأة كالمختصين في بحوث التسويق، والبيع، وهندسة التصميم، وهندسة الانتاج، وجدولة الانتاج، والتجهيز، وإدارة التكلفة(دبيان واخرون، 2004م، ص 408).
6. مبدأ دورة حياة التكاليف: ينبغي ان ينتبه المحللون عند تحديد التكلفة المستهدفة الي اهمية اخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الاعتبار والعمل علي تخفيض تكلفة التكلفة التخلص منه بعد انتهاء الغرض من استخدامه.

يتضح مما سبق انه في بعض الاحيان وقد تزيد التكلفة المخططة عن التكلفة المستهدفة، وهنا يتم بزل جهود لحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة من اجل تخفيض التكلفة المخططة، وفي بعض الحالات، يمكن ان تساعد النظرة الفاحصة لسلسلة القيمة لكامل أنشطة المنشأة المديرين على تحديد فرص تقليل التكلفة.

خامساً: أسس قياس تكلفة الانتاج:

يهدف قياس التكلفة إلى تحديد صافي ربح أو خسارة الفترة المالية و تقييم المخزون السلعي آخر المدة بأنواعه كأحد أهم عناصر الموجودات المتداولة في الميزانية العمومية (نور، 1983م، ص 31)، و هنالك مجموع من الاسس لقياس التكلفة ومنها(جمعة واخرون، 1993م، ص 27):

1. الاساس التاريخي: يتمثل الاساس التاريخي لقياس بمقدار الموارد الاقتصادية التي تمت التضحية بها في سبيل تحقيق غرض معين، بالسعر النقدي او ما تعادله لما تم الحصول عليه من سلع او خدمات في تاريخ التبادل وتعتبر الاكثر موضوعية بين اسس القياس المختلفة.
2. الاساس المعياري: تتحدد التكلفة المعيارية على ما يجب ان يكون عليه الاداء الفعلي في ظل الظروف العادية وتعتبر اساسا يمكن الاستناد اليه لأغراض الرقابة وتقييم الاداء.
3. الاساس الاقتصادي: يتم قياس التكلفة في الفكر الاقتصادي على اساس تكلفة الفرصة البديلة وهي قيمة افضل بديل للاستخدام الحالي للموارد الاقتصادية.

يتضح للباحث من اسس قياس الكلفة الاساس التاريخي بالتضحية بالموارد في سبيل تحقيق غرض معين ويعتبر اكثر الطرق موضوعية، ويقدم الاساس المعياري للإدارة اساساً تستند عليه في الرقابة وتقييم الاداء، كما يتمثل الاساس الاقتصادي في قياس تكلفة الفرصة البديلة.

سادساً: طرق قياس تكلفة الانتاج:

تستخدم عدة طرق تكاليفية لقياس تكلفة الانتاج، وهي:

1. **طريقة التكاليف الإجمالية:** تقوم على أساس التحميل الكلي أي أن وحدات النشاط تتحمل بنصيبها من جميع عناصر التكاليف الإنتاجية والتسويقية المباشرة وغير المباشرة، متغيرة وثابتة، أما التكاليف الإدارية فتعتبر تكاليف زمنية تحمل على قائمة الدخل (ابوزيد، 1997م، ص 63).
2. **طريقة التكاليف المباشرة:** نتيجة للانتقادات التي وجهت لنظرية التكاليف الإجمالية وخاصة فيما يتعلق باستخدامها لعدة طرق تقديرية في توزيع بنود التكاليف غير المباشرة، وقد حاول بعض المحاسبين التهرب من مشكلة توزيع تلك العناصر بعدم توزيعها والنظر إليها على أنها تكاليف زمنية تمثل أعباء إدارية يجب تحميلها لقائمة نتائج الأعمال (الدخل) تقوم النظرية على أن وحدات الإنتاج تحمل بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط، بينما تحمل عناصر التكاليف غير المباشرة بجميع أنواعها سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو إدارية لقائمة الدخل باعتبارها نفقات زمنية (الجي، 2002م، ص 207).
3. **طريقة التكاليف المتغيرة (الحدية):** تقوم على أساس التحميل الجزئي أي تحميل وحدات النشاط بنصيبها من عناصر التكاليف المتغيرة فقط، و اعتبار التكاليف الثابتة تكاليف دورية أو زمنية تحمل على قائمة نتائج الاعمال (J. W. Neuner, 1973, p 65). يرى الباحث أن من مميزات هذه الطريقة:
 1. أنها توفر البيانات اللازمة لإدارة المنشأة لوضع سياسة التسعير والبيع وتخطيط الإنتاج لأنها توضح الربح الحدي الذي يساعد على تغطية التكاليف الثابتة وتحديد نقطة التعادل.
 2. يتم تطبيق اجراءات الرقابة على عناصر التكاليف باستبعاد التكاليف الثابتة التي لا تخضع لمسئولية الرؤساء والمشرفين.
4. **طريقة التكاليف المعيارية "النموذجية":** تسمح طريقة التكاليف المعيارية بمراقبة مختلف التكاليف وسعر التكلفة من خلال تحديد معايير لاستعمال وقياس مختلف عناصر التكاليف، وهي تكاليف محددة مسبقاً قبل بداية عملية الإنتاج و تنقسم إلى تكاليف مباشرة وتخص مصاريف المواد الأولية و اليد العاملة، وتكاليف غير مباشرة و تخص كل المصاريف الأخرى التي تنقسم بدورها إلى مصاريف متغيرة و مصاريف ثابتة (قداح،

1987م، ص 153). يرى الباحث أن التكاليف المعيارية هي عبارة عن التكاليف المحددة مسبقاً على أساس علمي وعملي والتي بموجبها تتم اجراءات مقارنة وتقييم النتائج الفعلية لفترة زمنية معينة.

5. طريقة الطاقة المستغلة: طبقاً لهذه الطريقة يتم تحميل الإنتاج بالتكاليف المتغيرة وجزء من التكاليف الثابتة بمقدار نسبة استغلال الطاقة الإنتاجية في المنشأة (نسبة الطاقة الإنتاجية الفعلية إلى الطاقة الإنتاجية القصوى)، أما التكاليف الثابتة غير المستغلة فتعتبر عبئاً يتم تحميله على حساب الأرباح والخسائر (التكريني، 2007م، ص 163).

يرى الباحث أن من مميزات هذه الطريقة:

أ. أنها تتفق مع المفهوم العلمي للتكلفة حيث أن الإنتاج يجب أن يتحمل بكافة ما استخدم في إتمامه من العناصر.

ب. أنها تساعد إدارة المنشأة على التعرف على الطاقة الإنتاجية غير المستغلة ومقدار تكلفتها ووضع الحلول المناسبة لها.

كما يرى الباحث أن من عيوب هذه الطريقة:

1. تحميل الوحدة المنتجة بجزء من التكاليف الثابتة يترتب عليه تقويم المخزون بنصيب من تلك التكاليف الثابتة.

2. يصعب الاعتماد عليها في نواحي التخطيط والرقابة والتسعير.

ومما سبق يستخلص الباحث أن وجود نظام جيد للتكاليف في المنشآت الخدمية يعمل على تحقيق فرض رقابة على تكاليف الإنتاج، وإيجاد أساس مناسب وسليم لتقويم وقياس تكاليف الإنتاج وتوفير البيانات والمعلومات عن مراكز التكلفة للمساعدة في رسم السياسات الإنتاجية واتخاذ القرارات التي تساعد في النهاية على تحقيق أهداف المنشأة.

المحور الرابع: الدراسة الميدانية:

يستعرض الباحث في هذا المبحث حالة تطبيقه في إحدى المستشفيات العسكرية وهي مستشفى السلاح الطبي (علياء) بمدينة ام درمان.

يتناول الباحث دور نظام التكلفة المستهدفة في قياس وتخفيض تكلفة الخدمات في المنشآت الخدمية السودانية، من أجل اختبار فرضيات الدراسة، وتم تحديد عينة الدراسة بمواصفاتها العلمية التي تحقق أغراض الدراسة من ذوي الاختصاص من (محاسب ، مراجع داخلي ، مدير مالي، كوادر طبية)، وذلك من خلال اجراء

مقابلات شخصية وجمع البيانات الكمية التي تتحقق أغراض الدراسة (دور نظام التكلفة المستهدفة في قياس وتخفيض تكلفة الخدمات في المنشآت الخدمية السودانية).

أولاً: نظام التكاليف للمستشفى علياء الطبي:

إعتمد الباحث على بيانات المستشفى لشهر يوليو لعام 2019م فقط المتعلقة بتقديم خدمة (الاشعة المقطعية للرأس) كأساس في تطبيق نظام التكلفة المستهدفة، وفيما يلي عرض لهذه البيانات:

الجدول (1)

تكلفة المتغير (المباشر) لتقديم 705 خدمة الاشعة المقطعية للرأس:

م	البيان	المبلغ بالجنيه (أشعة مقطعية للرأس)
1	استحقاق الاخصائين والكوادر المساعده	470.987
2	احور ومرتببات كوادر طبية	-
3	المسهلاكات الطبية	438.482
4	الضمان الاجتماعي	-
5	حوافز	11.000
6	اجر اضافي	-
7	الاجمالي	920.469

المصدر: اعداد الباحث من واقع بيانات مستشفى علياء الطبي لعام 2019م.

يلاحظ الباحث من (1) أن خدمة الأشعة المقطعية للراس تحتاج الى تكاليف مباشر تقدر ب (920.649 جنية) للخدمة.

الجدول (2)

تكلفة الثابتة (التكلفة غير المباشر) لتقديم 705 خدمة الأشعة المقطعية للراس:

م	البيان	المبلغ (بالجنيه السوداني)
1	اجور ومرتببات كوادر ادارية	23,805
2	حوافز كوادر طبية	12,050
3	غسيل ونظافة	41,250
4	اهلاك الاصول	191,377
5	كهرباء ومياه	2,115
6	اتصالات وانترنت	1,205
	صيانة اجهزة ومعدات طبية	33,660
	تامين اصول	12,000
	امن وسلامة	500
	ضيافة	5,000
	مصرفات اخرى	35,725
	الاجمالي	358,687

المصدر: اعداد الباحث من واقع بيانات مستشفى علياء الطبي لعام 2019م.

يلاحظ الباحث من (2) أن خدمة الأشعة المقطعية للرأس تحتاج الى تكاليف غير مباشر تقدر ب (358,687 جنية) للخدمة.

كما يلاحظ الباحث من بعد الحصول على بيانات التكاليف لشهر يوليو لعام 2019م، اتضح ان اجمالي تكاليف تقديم 705 خدمة اشعة مقطعية للراس 1,279,156 جنية خلال الشهر وان سعر تقديم الخدمة 1.200 جنية، وبالتالي فان تكلفة الخدمة المقدمة هي $(1.279.156 \div 705 = 1.814.41)$ جنية، ومن خلال اجراء مقارنة بين تكلفة الوحدة والسعر فان هامش ربح الخدمة يساوي (614.41 جنية) خسارة دون مراعاة لتكلفة راس المال البالغ قدره 2.600.000 جنية المستثمرة في الجهاز وتكلفة تقديم الخدمة، وقمت باجراء مقابلة شخصية مع المدير المالي(فخر الدين، 2019/10/14م، الساعة 5.30م) فيما يتعلق بالتخطيط الى تحديد تكلفة الخدمة اشعة مقطعية للراس، وقد توصلت الى ان سعر تقديم هذه الخدمة المخطط له في ظل التضخم 3.000 جنية وان عدد الخدمات المتوقعة يبلغ 800 خدمة خلال الشهر القادم و عند تطبيق نظام التكلفة المستهدفة على حالة واحدة كتصميم مبدئي اتضح ان التكلفة المبدئية الاجمالي ستبلغ 1.639.261 جنية وان معدل هامش الربح هو 10% من تكلفة راس المال وأن التكلفة الادارية والبيعية تقدر 538,031 جنية، ومن خلال ذلك اتضح انه يمكن استبعاد تكلفة الحوافز التي تبلغ (11.000 جنية).

ثانيا: خطوات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة:

قبل إجراء الباحث لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مستشفى علياء يعرض الباحث خطوات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة كخطوة تمهيدية لمعرفة تفاصيل هذه الخطوات من الناحية العلمية، وهناك سبعة خطوات اساسية لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة وهي كمايلي (حسن، 2017م، ص 35):

- أ. تحديد سعر البيع المستهدف (ايرادات المبيعات المستهدفة): ويتم حساب ايرادات المبيعات = كمية المبيعات المستهدفة × سعر البيع المستهدف.
- ب. تحديد هامش الربح المستهدفة: ويتم حساب هامش الربح المستهدفة = التكاليف البيعية والادارية + العائد على الاستثمار.
- ت. تحديد التكاليف المسموح بها: ويتم حساب التكاليف المسموح بها = ايرادات المبيعات المستهدفة - هامش الربح المستهدفة.
- ث. تحديد التكلفة المسموح بها للوحدة: ويتم حساب التكلفة المسموح بها للوحدة = التكاليف المسموح بها ÷ كمية المبيعات المستهدفة.

ج. تحديد فجوة التكاليف: ويتم حساب فجوة التكاليف = التكلفة المستهدفة – التكلفة المبدئية.
وتم تجزئة فجوة التكاليف الى:

- هدف خفض التكلفة.
 - خفض يصعب تحقيقه في التكاليف.
- ح. تحديد التكاليف المستهدفة للمنتجات: ويتم حسابها بان التكلفة المستهدفة للمنتجات = التكلفة المبدئية – هدف خفض التكلفة.
- ه. من بعد ذلك يتم التوصل الى التكلفة المستهدفة للتصنيع الوحدة الواحدة: وذلك عن طريق الاتي:
- التكلفة المستهدفة للتصنيع الوحدة الواحدة من المنتجات = التكلفة المستهدفة للمنتجات ÷ كمية المبيعات المستهدفة.

ثالثا: تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في مستشفى علياء:

1. تحديد ايرادات خدمة الاشعة المقطعية المستهدفة:

$$= \text{عدد خدمة الاشعة المقطعية المستهدفة} \times \text{سعر تقديم الخدمة المستهدف}$$

$$= 800 \text{ خدمة} \times 3000 \text{ جنيه} = 2.400.000 \text{ جنيه.}$$

2. تحديد هامش الربح المستهدف:

$$= \text{التكاليف الادارية والبيعية} + \text{معدل العائد على الاستثمار (راس المال المستثمر} \times \text{معدل العائد)}$$

$$= 538031 \text{ جنيه} + (2.600.000 \text{ جنيه} \times 0.1) = 798,031 \text{ جنيه.}$$

3. تحديد التكلفة المسموح بها للتقديم الخدمة:

$$= \text{ايرادات خدمة الاشعة الطبية} - \text{هامش الربح المستهدفة}$$

$$= 2,400,000 \text{ جنيه} - 798,031 \text{ جنيه} = 1,601,969 \text{ جنيه.}$$

4. تحديد فجوة التكلفة:

$$= \text{التكلفة المسموح بها لتقديم الخدمة} - \text{التكلفة المبدئية لتقديم الخدمة}$$

$$= 1.601.969 \text{ جنيه} - 1.639261 \text{ جنيه} = (37.292 \text{ جنيه}).$$

5. تجزئة فجوة التكلفة الى:

أ. هدف يمكن خفضه = 11.000 جنيته، حيث اتضح من خلال التصميم المبدئي لتقديم الخدمة انه يمكن استبعاد خدمة الحوافز.

ب. هدف يصعب تحقيقه في تخفيض التكلفة:

$$= \text{اجمالي فجوة التكاليف} - \text{هدف خفض التكلفة}$$

$$= 37.292 \text{ جنيته} - 11.000 \text{ جنيته} = 26.292 \text{ جنيته.}$$

6. تحديد التكلفة المسموح بها لتقديم الخدمة:

$$= \text{التكلفة المبدئية لتقديم الخدمة} - \text{هدف خفض التكلفة}$$

$$= 1.639.261 \text{ جنيته} - 11.000 \text{ جنيته} = 1.628.261 \text{ جنيته.}$$

7. تحديد تكلفة خدمة الاشعة المقطعية :

$$= \text{اجمالي التكلفة المسموح بها لتقديم الخدمة} \div \text{عدد الخدمات المستهدفة}$$

$$= 1.628.261 \text{ جنيته} \div 800 \text{ خدمة} = 2.035.33 \text{ جنيته.}$$

رابعاً: مناقشة الفرضية:

مما سبق يلاحظ الباحث ان طرق تحديد تكلفة خدمة الاشعة المقطعية للراس 1814.41 جنيته للخدمة وذلك بتحميلها بالتكلفة المتغيرة والثابتة وتقدم بسعر 1.200 جنيته وهامش الربح 614.41 جنيته خسارة دون مراعاة الى العائد على الاستثمار البالغ 260.000 جنيته بما يعادل 10% من تكلفة راس المال للاجمالي الخدمات في التضخم الذي يشهده السودان، وعند تطبيق نظام التكلفة المستهدف تم فصل التكاليف المتغيرة عن التكاليف الثابتة حيث بلغت التكلفة المتغيرة 1.639.261 جنيته والتكاليف الادارية 538031 جنيته وتم حساب تكلفة العائد على الاستثمار بنسبة 10% من تكلفة راس المال حيث بلغت 260.000 جنيته وبالتالي فان التكلفة المستهدفة كانت تعادل 1.601.969 جنيته اي ان تكلفة الخدمة الواحدة تساوي 2002.46 جنيته، وعند القيام بعملية التصميم المبدئي لتقديم الخدمة اتضح ان التكلفة المبدئية 1639.261 جنيته و عند اجراء مقارنة بينها وبين التكلفة المستهدفة اتضح ان فجوة التكلفة بتساوي 37292 جنيته، من خلال اعاد التصميم المبدئي توصلت الى امكانية خفض التكلفة ب 11.000 عبارة عن حوافز فهي غير ضرورية لذلك اصبحت التكلفة المسموح بها لتقديم الخدمة هي 1628261 جنيته ومن ثم تكلفة الخدمة الطبية تعادل 2035.33 جنيته للخدمة، وعند المقارنة بين التكلفة وسعر تقديم الخدمة يتضح ان هامش الربح هو 964.67 جنيته. عليه يتضح الى الباحث ان نظام التكلفة المستهدفة يودي الى قياس وتخفيض تكلفة الخدمة الطبية (الاشعة المقطعية للراس)، مما يودي الى اثبات صحة الفرضيات.

الخاتمة:

أولاً: النتائج :

من خلال الدراسة التطبيقية توصل الباحث إلي عدة نتائج منها:

1. ساعد تطبيق نظام التكلفة المستهدف في قياس تكلفة الخدمة الطبية في مستشفى علياء الطبي.
2. ساهم تطبيق تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة الخدمة الطبية في مستشفى علياء الطبي.
3. عمل تطبيق نظام التكلفة المستهدفة فصل التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة في مستشفى علياء.

ثانياً: التوصيات:

بناءً على هذه النتائج يوصي الباحث بالآتي:

1. علي المنشآت الخدمية السودانية ان تهتم بتطبيق نظام التكلفة المستهدفة لما له من دور فعال في قياس وتخفيض تكلفة الخدمة الطبية.
2. علي المنشآت الخدمية السودانية الاقتداء بالمنشآت الخدمية الرائدة عالمياً في مجال تطبيق نظام التكلفة المستهدفة والسير علي خطاها.
3. تدريب العاملين والمحاسبين بصورة مستمرة لمواكبة التطورات الجديدة بخصوص تطبيق انظمة التكاليف الحديثة.

فهرس المراجع والمصادر:

المراجع باللغة العربية:

1. أبو زيد، كمال خليفة،(1997م)، الرقابة على عناصر التكاليف، الاسكندرية، الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع، ص280
2. ابو عواد، محمد راجح خليل،(2008م)، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية ، الأردن ، جامعة الشرق الاوسط ، كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة.

3. ابو عودة ،على عدنان،(2012م)، مدى امكانية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في القطاع المصرفي،غذة، كلية الدراسات العليا قسم المحاسبة، رسالة ماجستير غير منشورة، ص 49.
4. احمد ، فتح الاله محمد،(2009م)، استخدام تكاليف الجودة الشاملة في تقويم اداء المنشآت الصناعية، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، رسالة دكتوراه في المحاسبة رسالة غير منشورة، ص 53.
5. احمد، ولاء ربيع عبد العظيم،(2012م)، استخدام نظام التكلفة المستهدفة و التكلفة على أساس النشاط في الإدارة الاستراتيجية للتكلفة خلال دورة حياة المنتج،جامعة القاهرة: كلية الدراسات العليا، رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة.
6. التكريتي، إسماعيل يحي،(2007م)، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، عمان، دار حامد للنشر والتوزيع، ص 163
7. الجبي، محمد تيسير،(2002م)، محاسبة التكاليف، عمان، منشورات جامعة القدس المفتوحة، ص 207
8. جمعة واخرون، اسماعيل ابراهيم، (1993م)، محاسبة التكاليف مدخل اداري، القاهرة، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، ص 27
9. حسن، حسن عوض، (2017م)، اثر انظمة التكاليف الحديثة في قياس التكلفة وتحقيق جودة المنتج، السودان جامعة الزعيم الازهري، رسالة دكتوراه في المحاسبة غير منشور، ص 35.
10. خليفة، اراء حسن،(2011م)، مدى امكانية تطبيق نظام التكلفة المتهدفة في القطاع المصرفي السوداني، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا: كلية الدراسات العليا قسم التكاليف، رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، ص 61.
11. ديبان واخرون، عبد المقصود،(2004م)، مبادي محاسبة التكاليف، الاسكندرية، الدار الجامعية للنشر، ص 408.
12. الرفاعي واخرون ، طفي، (2006م)، التكلفة المعيارية والموازنات التخطيطية، جامعة طنطا: ب.ن، ص 6.
13. الرفاعي واخرون، لطفي،(2008م)، التكلفة المعيارية والموازنات التخطيطية، جامعة طنطا: ب.ن، ص 6.

14. عبد الرحمن، عاطف، (2003م)، إطار مقترح لتحليل وادارة التكلفة من منظور استراتيجي بهدف تعظيم قيمة المنشأة، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة بسوهاج، جامعة جنوب الوادي، المجلد 17، العدد 2، ص 127.

15. عبد الماجد، صفاء احمد، (2016م)، دور التكاليف المستهدفة في كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة.

16. العريبي، عصام فهد، (2003م)، المحاسبة الادارية، عمان : دار المفاهيم، ص 255.

17. قداح، سليمان، (1987م)، محاسبة التكاليف المعيارية، دمشق، مطبعة خالد بن الوليد، ص 153.

18. مرعي واخرون، عبد الحي، (1993م)، محاسبة التكاليف، الاسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، ص 3.

19. المطارنة، غسان فلاح، (2008م)، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24 ، العدد الثاني، ص ص 277 – 305.

20. نبو، وبن الدين، مجيد و محمد، (2019م)، مدخل التكلفة المستهدفة كاداءة لترشيد قرارات التسعير في المؤسسة الخدمية، الجزائر، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 08، الدد 05، ص ص 461 – 487.

21. نور، أحمد، (1983م)، محاسبة التكاليف من الناحية النظرية و التطبيقية، الاسكندرية، مؤسسة شباب الجامعة، ص 31

المراجع باللغة الانجليزية:

1. J. W. Neuner, **Cost Accounting Principles and Practice.** (New York: Irwin 1973), p65