



## أثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية (دراسة ميدانية على المستشفيات الخاصة في الجمهورية اليمنية)

ابتسام يحيى محمد الهمداني\*، فؤاد أحمد محمد العفيري

قسم المحاسبة، كلية العلوم الإدارية، جامعة إب، اليمن

\*Email: [ebtesamy86@gmail.com](mailto:ebtesamy86@gmail.com)

الكلمات المفتاحية:	الملخص:
نظام التكلفة المستهدفة، قرارات تسعير الخدمات الصحية،	هدفت الدراسة إلى بيان أثر نظام التكلفة المستهدفة في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية. وتمثل مجتمع الدراسة في المستشفيات الخاصة في الجمهورية اليمنية؛ حيث تم استهداف (34) مستشفى في كلٍّ من محافظة (إب، صنعاء، ذمار، تعز، عدن، الحديدة، شبوة، مأرب)، وتم اختيار عينة الدراسة اختياراً قسدياً لعدد (180) موظفاً؛ حيث تم تطبيق الدراسة على العاملين في الوظائف التي لها علاقة بموضوع الدراسة. ولتحقيق أهداف الدراسة تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي، واستخدام الاستبانة بوصفها أداة لجمع البيانات. وتم تحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS)، وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر دال إحصائياً لنظام التكلفة المستهدفة في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية من خلال أبعادها المختلفة (تحديد سعر البيع المستهدف، التركيز على العميل، تصميم وتخطيط الخدمة الصحية)، وأوصت الدراسة بضرورة تبني المستشفيات الخاصة نظام التكلفة المستهدفة؛ من خلال تشكيل فرق عمل متعددة التخصصات، والعمل على تطويرها لتحقيق التكلفة المستهدفة، واعتماد المستشفيات على هيكلة واضحة للتكاليف؛ مما يؤدي إلى تحقيق تخفيض مستمر لتكاليف الخدمات الصحية، والحفاظ على جودتها.

أثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية  
(دراسة ميدانية على المستشفيات الخاصة في الجمهورية اليمنية)

**The Effect of Applying Target Cost System on Improving Health Services Pricing Decisions: A Field Study Conducted in Private Hospitals in Yemen**

Ebtesam Yahya Mohammed Al-Hamdani\*, Fuad Ahmed Mohammed Al-Ofairi  
Department of Accounting, Faculty of Administrative Sciences, Ibb University, Yemen

\*Email: [ebtesamv86@gmail.com](mailto:ebtesamv86@gmail.com)

<i>Keywords:</i>	<i>Abstract:</i>
<p><b>Target Cost System, Health Service Pricing Decisions,</b></p>	<p>The study aimed to demonstrate the effect of the target cost system in improving health services pricing decisions. The society of the study was composed of 34 private hospitals in Ibb, Sana'a, Thamar, Taiz, Aden, Hodeida, Shabwa, and Ma'rib, Yemen. A purposive sample of 180 related employees was selected. To achieve the objectives of the study, an analytical-descriptive methodology was used. That is, a questionnaire was used as a tool for collecting data from the sample of the study. After analyzing the data statistically, using SPSS program, it was found that there was a statistically significant effect of the target cost system on improving health services pricing decisions in all dimensions (determining target selling price, focusing on customer, and designing and planning health services). Finally, the study recommended the need for private hospitals to adopt the target cost system by forming multidisciplinary teams and developing them to achieve the target cost, and adopting a clearer cost structure to achieve a continuous cost reduction in health services and maintain their quality.</p>

## 1- الإطار العام للدراسة والدراسات

السابقة:

### 1-1- الإطار العام للدراسة:

#### 1-1-1- المقدمة:

شهدت السنوات الأخيرة نمواً كبيراً ومتزايداً في قطاع الخدمات، وأصبح يشغل مكانة متميزة في اقتصاديات الدول، ومن بين القطاعات الخدمية التي تحتل موقعاً متميزاً قطاع الخدمات الصحية؛ وذلك بسبب الأهمية التي تفرضها طبيعة الخدمات التي يقدمها هذا القطاع، واتصالها المباشر بصحة أفراد المجتمع وحياتهم (حبشي، 2020، ص أ).

فقد أصبح الوضع الصحي لأي مجتمع يُعطي صورة واضحة عن مدى التطور الاقتصادي والاجتماعي والثقافي؛ وهذا ما دفع الدول المتطلعة إلى التقدم والنمو إلى زيادة الاهتمام بالخدمات الصحية عبر الاهتمام بالمؤسسات الصحية.

وفي ظل هذه التطورات، وتزايد عدد المستشفيات الخاصة، أصبح نجاح أي مستشفى يعتمد على مدى قدرته على تقديم خدمات تتلاءم مع متطلبات البيئة التنافسية من حيث سعر بيع الخدمة وجودتها (نبو، 2019، ص 463). وفي ظل ظروف المنافسة الشديدة أصبحت أساليب التسعير التقليدية المتمثلة ب: التسعير على أساس (التكلفة، الطلب والمنافسة) غير ملائمة في كثير من الأحيان للتعامل مع هذه الظروف؛ لذا ظهرت أساليب وتقنيات حديثة لمساعدة المستشفيات الخاصة في اتخاذ قرارات تسعيرية مناسبة، ومن

هذه الأساليب نظام التكلفة المستهدفة؛ حيث تُعدُّ التكلفة المستهدفة من أهم الأنظمة في مجال إدارة التكلفة الاستراتيجية؛ وذلك لما توفره من بيانات مهمة تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية التي تلبّي متطلبات بيئة الأعمال الحديثة ولا سيما قرارات التسعير، وبشكل أكثر دقة من الطرق التقليدية؛ إذ تقوم بدراسة السوق لتحديد سعر البيع المستهدف، ثم خصم هامش الربح المرغوب فيه؛ وذلك بهدف الوصول إلى التكلفة المستهدفة، والعمل على تخفيض التكاليف الفعلية للخدمة الصحية إلى حد مسموح بطريقة منهجية.

#### 1-1-2- مشكلة الدراسة:

تعتمد المستشفيات الخاصة في الجمهورية اليمنية بشكل أساسي على أساليب تسعير تقليدية قائمة على التكلفة الفعلية، والمعلومات الداخلية للمستشفى؛ ونتيجة لذلك تواجه المستشفيات الخاصة مشاكل في قرارات التسعير؛ نتيجة لسوء تقدير تكاليف الخدمات الصحية، وعدم قدرة إدارة المستشفيات على إدارة هذه التكاليف بالشكل المطلوب، والعمل على تخفيضها؛ وهو ما يجعلها تتخذ قرارات تسعيرية غير مناسبة؛ الأمر الذي يؤثر سلباً في ربحية المستشفى، ولحل مشكلة القرارات التسعيرية يتطلب من المستشفيات الخاصة تطوير أنظمتها التكاليفية، والقيام بإدارة تكاليفها بشكل جيد، والعمل على تخفيض التكاليف غير الضرورية التي لا تؤثر في الأداء الوظيفي للخدمة الصحية. ويمكن تحقيق ذلك من خلال اعتماد المستشفيات الخاصة على الأنظمة الحديثة في

- أهمية القطاع التي طبقت فيه، والمتمثل في المستشفيات الخاصة؛ حيث يُعدُّ هذا القطاع من أهم القطاعات في الدولة؛ كونه مرتبطاً بحياة الإنسان.

- توفير التغذية الراجعة لإدارة المستشفيات الخاصة، وزيادة الوعي المتمثل بالتعرف على أهمية نظام التكلفة المستهدفة لمساعدة الإدارة في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية، ومواكبة التطورات الحاصلة في إدارة التكاليف الاستراتيجية.

#### 1-1-4- أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيس للدراسة بدراسة تحليل أثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في الجمهورية اليمنية.

وينشق من الهدف الرئيس الأهداف الفرعية الآتية:

1- بيان أثر تحديد سعر البيع المستهدف في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في الجمهورية اليمنية.

2- معرفة أثر التركيز على العميل في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في الجمهورية اليمنية.

3- معرفة أثر تصميم وتخطيط الخدمة الصحية في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في الجمهورية اليمنية.

التسعير كنظام التكلفة المستهدفة؛ وهو ما يساعد الإدارة في اتخاذ قرارات تسعيرية تتلاءم مع أهدافها الاستراتيجية، وتكون في الوقت نفسه مناسبة للعميل؛ ما يكسبها ميزة تنافسية. وبناء على ما تقدم، يمكن صياغة مشكلة الدراسة بالتساؤل الرئيس الآتي:

ما أثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في الجمهورية اليمنية؟.

ويتفرع من التساؤل الرئيس التساؤلات الآتية:

1- ما أثر تحديد سعر البيع المستهدف في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في الجمهورية اليمنية؟.

2- ما أثر التركيز على العميل في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في الجمهورية اليمنية؟.

3- ما أثر تصميم وتخطيط الخدمة الصحية في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في الجمهورية اليمنية؟.

#### 1-1-3- أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية الدراسة في الآتي:

- أهمية الموضوع الذي تبحث فيه وهو أثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية؛ حيث سُلط الضوء على أحد مداخل الإدارة الاستراتيجية للتكلفة والمتمثل في نظام التكلفة المستهدفة، كما ناقشت موضوع قرارات التسعير وهو أحد أهم القرارات الإدارية لأي مؤسسة.

**1-1-5- فرضيات الدراسة:**

للإجابة عن أسئلة الدراسة وتحقيقاً لأهدافها، تمت صياغة الفرضية الرئيسية الآتية:

لا يؤثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة بشكل دال إحصائياً في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في الجمهورية اليمنية.

وينشق من الفرضية الرئيسة الفرضيات الفرعية الآتية:

1- لا يؤثر تحديد سعر البيع المستهدف بشكل دال إحصائياً في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في الجمهورية اليمنية.

2- لا يؤثر التركيز على العميل بشكل دال إحصائياً في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في الجمهورية اليمنية.

3- لا يؤثر تصميم وتخطيط الخدمة الصحية بشكل دال إحصائياً في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في الجمهورية اليمنية.

**1-1-6- حدود الدراسة:**

- **حدود موضوعية:** اقتصرت الدراسة على دراسة أثر نظام التكلفة المستهدفة في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية.

- **حدود مكانية:** اقتصرت الدراسة على المستشفيات الخاصة العاملة في الجمهورية اليمنية.

- **حدود بشرية:** اقتصرت الدراسة على موظفي المستشفيات الخاصة ذي العلاقة بموضوع الدراسة.

- **حدود زمانية:** أجريت الدراسة خلال المدة الزمنية 2022-2024م.

**1-1-7- صعوبات الدراسة:**

- عدم تجاوب بعض مديري المستشفيات الخاصة بسبب تخوفهم من عنوان الدراسة وعدم السماح لنا بتوزيع الاستبانة على موظفي عينة الدراسة.

- عدم معرفة عينة الدراسة بمصطلح التكلفة المستهدفة؛ وهو ما استدعى من الباحثة القيام بكتابة فقرة قبل فقرات الاستبانة لتوضيح المفاهيم المتعلقة بالدراسة، وكذلك صياغة فقرات الاستبانة بصورة واضحة وسهلة من أجل إبعاد الغموض وإزالة اللبس في بعض المفردات.

**1-2- الدراسات السابقة:****1-2-1- استعراض الدراسات السابقة:**

1- دراسة الحساني (2023) بعنوان: "تأثير تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير في الوحدات الاقتصادية": العراق.

هدفت الدراسة إلى إبراز الدور الذي تؤديه تقنية الكلفة المستهدفة وبيان مدى تأثيرها في قرارات التسعير بما يسهم في عملية ترشيد قرارات التسعير في الوحدات الاقتصادية، وتم تطبيق الدراسة على البيانات المالية والكفوية لسنة 2016م للشركة العامة للصناعات المطاطية والإطارات/ مصنع إطارات الديوانية، ومن أهم

ومن ثم إلى تحسين التسعير وجذب العملاء وتطوير الخدمات المصرفية.

4-دراسة *Al-Khasawneh et. al.* (2019) بعنوان: "العلاقة بين طريقة التكلفة المستهدفة وتسعير- تطوير المنتجات في الشركات الصناعية": الأردن.

("The Relationship between Target Costing Method and Pricing- Development of Products in Industrial Companies": Jordan.)

هدفت الدراسة إلى التعرف على العلاقة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتسعير المنتج، وكذلك التعرف على علاقة التكلفة المستهدفة في تطوير المنتجات في الشركات الصناعية العاملة في منطقة الحسن الصناعية الواقعة في إربد، وأظهرت النتائج: أن تطبيق التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تسعير المنتجات وتطوير المنتجات في الشركات الصناعية العاملة في منطقة الحسن الصناعية.

5-دراسة *Al-khateeb et. al.* (2019) بعنوان: "التكاليف المستهدفة ودورة تصميم المنتج في تحقيق الميزة التنافسية للشركات العراقية".

("Target Costs and The Role of Product Design in Achieving Competitive Advantage of The Iraqi Companies".)

هدفت الدراسة إلى دراسة مدى فاعلية تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في خفض تكاليف المنتج

النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن هناك علاقة مباشرة بين تقنية الكلفة المستهدفة وتسعير المنتجات، عند تطبيق تقنية الكلفة المستهدفة في المصنع عينة الدراسة تم الحصول على تكاليف منخفضة مقارنة بالتكاليف الفعلية؛ وهذا مؤشر إيجابي لتبني تلك التقنية؛ وهو ما يؤثر في قرارات التسعير.

2-دراسة بوغازي وآخرين (2022) بعنوان: "تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة لدعم الميزة التنافسية: دراسة تحليلية في المؤسسات الاقتصادية بولاية عين تموشنت": الجزائر.

هدفت الدراسة إلى إبراز الدور الأساسي لطريقة التكلفة المستهدفة عند تطبيقها على الشركات وتأثيرها الداعم للميزة التنافسية، وخلصت الدراسة إلى أن هناك علاقة ارتباط معنوية بين الميزة التنافسية وتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الجزائرية محل الدراسة.

3-دراسة عزيز ونكة (2022) بعنوان: "تخفيض كلفة الخدمة المصرفية وتطويرها وتحسين تسعيرها باستعمال تقنية إدارة الكلفة المستهدفة": العراق.

هدفت الدراسة إلى استخدام تقنية التكلفة المستهدفة في المصارف العراقية لتخفيض تكلفة الخدمة وتطويرها، وتحسين تسعيرها، ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن هناك إمكانية لتطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في مصرف الرافدين يؤدي إلى تخفيض الكلفة وزيادة الأرباح،

**1-2-2-1-2-التعليق على الدراسات السابقة:**

يمكن تلخيص أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة من حيث الآتي:

**1-2-2-1-1-متغيرات الدراسة:**

تتشابه هذه الدراسة مع الدراسات السابقة في تناولها لموضوع التكلفة المستهدفة بوصفها متغيراً مستقلاً، وتختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة في المتغير التابع؛ حيث إن كل الدراسات السابقة تتمثل متغيراتها التابعة في: الميزة التنافسية، تخفيض التكاليف، تطوير المنتجات، باستثناء دراسة الحساني (2023) التي تناولت موضوع أثر التكلفة المستهدفة في قرارات التسعير، وهذا يشير إلى وجود فجوة في الجانب النظري.

**1-2-2-2-1-المنهجية والأداة المستخدمة:**

تتشابه أغلب الدراسات السابقة مع الدراسة الحالية في المنهجية؛ حيث اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي عبر توزيع استبانات على عينة الدراسة؛ وتختلف هذه الدراسة مع دراسة الحساني (2023م)، في المنهجية؛ حيث كانت دراسات تطبيقية اعتمدت على المنهج الاستنباطي في الجانب النظري والمنهج الاستقرائي المتمثل بدراسة حالة في الجانب العملي.

**1-2-2-3-1-عينة الدراسة:**

طبقت أغلب الدراسات السابقة في شركات صناعية ذات منتج نمطي، باستثناء دراسة عزيز ونكة (2022) التي طبقت في المصارف؛ وهذا يشير إلى وجود فجوة بيئية في القطاع الخدمي بشكل عام وفي القطاع الصحي بشكل خاص.

مع المحافظة على جودته ودعم قدرتها التنافسية في الشركات الصناعية العراقية، وخلصت الدراسة إلى نتائج عدة، أهمها: أن تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة يساعد في تمكين الشركة من التغلب على الصعوبات التي تواجهها الطرق التقليدية في ظل المنافسة الشرسية في السوق، كما يؤدي تطبيق التكلفة المستهدفة إلى تقليل الأخطاء التي تؤدي إلى خسائر فادحة عند الإنتاج، وتسهم في دعم القدرة التنافسية للمنتجات العراقية وتحقيق الأهداف الاستراتيجية لتلك الشركات الصناعية.

**6-دراسة Matarneh and EL-Dalabeeh****(2016) بعنوان: "دور التكلفة المستهدفة في**

**تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية": الأردن.**

**"The Role Of Target Costing In Reducing Costs And Developing Products In The Jordanian Public Shareholding Industrial Companies": Jordan.**

هدفت الدراسة إلى تحديد دور التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة المنتجات، وكذلك تحديد دور التكلفة المستهدفة في تطوير المنتجات في الشركات الصناعية المساهمة الأردنية، وتوصلت الدراسة إلى نتائج متعددة، أهمها: أن تطبيق نظام التكاليف المستهدفة يؤدي إلى تقليل التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية، وأظهرت النتائج أن تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يؤدي إلى تطوير المنتجات في الشركات الصناعية الأردنية.

**1-2-3- ما يميز الدراسة الحالية:**

من خلال التحليل السابق للدراسات السابقة من حيث التشابه والاختلاف مع الدراسة الحالية، تَبَيَّنَ لنا وجود فجوة في البيئية الصحية؛ حيث أسهمت هذه الدراسة في سد الفجوة على النحو الآتي:

1- إبراز أثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية في الجانب النظري وربطه بالجانب العملي.

2- تم تطبيق الدراسة الميدانية على المستشفيات الخاصة في الجمهورية اليمنية، وهذا قطاع مهم، ولا يوجد دراسة تناولت موضوع أثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية في الجمهورية اليمنية.

**2- الإطار النظري للدراسة:****1-2- نظام التكلفة المستهدفة:**

يُعدُّ نظام التكلفة المستهدفة إحدى أنظمة التكاليف الذي ظهر نتيجة النمو والتطور وتوسع المنافسة العالمية في العديد من الصناعات؛ إذ يُمثل نظامًا متكاملًا للمعلومات المحاسبية وغير المحاسبية لتوجيه أهداف التكلفة، والأنشطة في التصميم، والتخطيط للإنتاج، أو لتقديم الخدمات، واعتماده على أساس للرقابة الفاعلة في جميع المراحل المتعاقبة لإنتاج المنتج أو لتقديم الخدمة؛ وذلك لضمان تحقيق الربحية المستهدفة (عبد الكاظم، 2019، ص.32).

**2-1-1- التطور التاريخي لنظام التكلفة****المستهدفة:**

أشار (Briciu and Capusneanu، 2013، p. 457) إلى أنَّ أغلب الدراسات والبحوث أشارت إلى أنَّ تاريخ نشوء التكلفة المستهدفة كان خلال مدة ثلاثينيات القرن الماضي في شركة (Volkswagen) الألمانية وشركة (Marks Spencer) الإنكليزية، لكن تطبيقها وتطويرها كان في اليابان من قبل شركة (Toyota) لصناعة السيارات عام 1960م، في حين بين الكنانتي (2021، ص. 60) أنَّ من أوائل الدول التي طبقت التكلفة المستهدفة هي اليابان؛ إذ إنَّ استعمال اليابانيين لنظام التكلفة المستهدفة يُعدُّ أحد عوامل تطور الصناعات اليابانية، وبذلك طبقت معظم الشركات اليابانية نظام التكاليف المستهدفة؛ لما يحققه من مزايا في خفض تكلفة الإنتاج إلى أدنى مستوى.

**2-1-2- مفهوم نظام التكلفة المستهدفة:**

لم يتفق الكُتَّاب فيما بينهم على تعريف محدد لنظام التكلفة المستهدفة؛ إذ إنَّ هناك العديد من التعاريف، أو المفاهيم المتباينة التي تعكس وجهات نظر مختلفة يمكننا أن نورد بعضاً منها وذلك على النحو الآتي:

عرفها (Hilton et. al.) بأنَّها: "التكلفة المتوقعة في المدى الطويل والتي ستمكن الشركة من الدخول إلى السوق والبقاء فيه بالنسبة للمنتج والتنافس بنجاح مع منافسيها" (Hilton et. al., 2020, p. 682).  
وعرفها (Blocher et. al.) بأنَّها: "تحديد التكلفة

- تُعدُّ إحدى أدوات إدارة التكلفة الاستراتيجية التي تسيطر على قيادة التكلفة في المدى البعيد.

- يتطلب تطبيق نظام التكلفة المستهدفة تعاون العديد من الإدارات داخل الشركة.

- يتطلب التطبيق النجاح لنظام لتكلفة المستهدفة استخدام تقنية هندسة القيمة وبعض الأساليب الأخرى.

- تبين الإجراءات المتعلقة بعمليات التطوير المستمرة للمؤسسة والإفصاح عن التكاليف وتحليلها، وقدرتها التنافسية مع تحسين الاتصال مع الموردين.

- يعتمد في تخطيط المنتج وتصميمه وإنتاجه في البيئتين الداخلية والخارجية، عن طريق معرفة رغبات العملاء بصفة مستمرة من خلال دراسة السوق، ومن ثم تهيئة جميع الظروف والإمكانات لتحقيقها.

## 2-1-4- أهداف نظام التكلفة المستهدفة:

يهدف نظام التكلفة المستهدفة إلى تخفيض التكاليف وتطوير المنتج أو الخدمة بوصفه هدفاً رئيساً يتطلب مراقبة التكلفة المتخصصة، والجودة العالية، وإشباع رغبات العميل، ويمكن تلخيصها في الآتي:

التخطيط الاستراتيجي وبما يكفل تحقيق الخفض المستمر في التكلفة وزيادة فاعلية تصميم المنتج، أو الخدمة وتطويره (محمد، 2016، ص. 39).

تحقيق أهداف الإدارة العليا من أرباح ومنافسة على المدى الطويل في ظل التغيرات الاقتصادية

المرغوبة للمنتج على أساس سعر تنافسي معين، لتحقيق الربح المطلوب من المنتج" ( Blocher et. ) (al., 2019, p. 14). وعرفت التكلفة المستهدفة بأنّها: "عملية تحديد التكلفة القصوى المسموح بها لمنتج جديد ثم تطوير نموذج أولي يمكن أن يكون مربحاً لهذا الرقم الأقصى للتكلفة المستهدفة. (Garrison et. al., 2018, p. 623). وأشار أبورغيف والمعموري (2013، ص. 214) إلى التكلفة المستهدفة بأنّها: "هي كلفة محددة مقدماً يتم تحديدها وفقاً لدراسات وبحوث تقوم بها فرق عمل متخصصة؛ من أجل دراسة رغبات العملاء ومدى رغبتهم في الحصول على منتج ما لكي يتم إنتاجه في حدود تلك الكلفة دون المساس بجودته".

## 2-1-3- خصائص نظام التكلفة المستهدفة:

تُعدُّ التكلفة المستهدفة من الأنظمة الإدارية الحديثة في إدارة التكاليف، تمتاز بمجموعة من الخصائص هي (حبشي، 2020/2019، ص. 33-34؛ سليمة وآخرون، 2018/2017، ص. 18؛ مرغني ودمدموم، 2021، ص. 113-114):

- أنّها تطبق في مرحلة التخطيط والتصميم، وتختلف عن نظم مراقبة التكاليف المعيارية التي يتم تطبيقها في مرحلة الإنتاج.

- أنّها ليست أسلوباً إدارياً لمراقبة التكاليف بالمعنى التقليدي، ولكنها نظام يهدف إلى تخفيض التكاليف.

والمتطلبات الإلزامية التي يجب أن تحتوي عليها الخدمة التي في غيابها يفقد قيمته لدى العميل.

### 2-1-5-2- تحديد السعر المستهدف:

يعرف السعر المستهدف بأنه: السعر المقدر للمنتج الذي يكون الفرد مستعداً لدفعه في مقابل الحصول على المنتجات والخدمات التي تلبي حاجاته ورغباته وتشبعها، وأنَّ نظام التكلفة المستهدفة يقوم على فكرة أساسية مضمونها: السعي نحو تخفيض تكلفة إنتاج المنتج أو تكلفة تقديم الخدمة، وليس تخفيض الأسعار السائدة في السوق التي يدفعها العملاء (بالنتيجة تخفيض تكاليف المنتج ينعكس على سعر البيع بعدها)، (ملك، 2021، ص 285).

### 2-1-5-3- تحديد هامش ربح مستهدف:

يعرف الربح المستهدف بأنه: الربح الذي ترغب المؤسسة بتحقيقه من بيع المنتج في السوق، وأنَّ تحديد الربح تُعدُّ المؤسسة عنصراً مهماً؛ فلذا يجب أن تكون التكلفة المستهدفة لأجل تحديد الربح المستهدف واقعية، ويجب أن يكون قادراً على تعويض تكلفة دورة حياة المنتج، أو الخدمة؛ إذ إنَّ هناك العديد من المقاييس لتحديد الربح المستهدف، مثل العائد على المبيعات والنسبة المرجحة من متوسط العائد على المبيعات، ومن بين جميع الأساليب يتبين أنَّ تحديد الربح المستهدف استناداً إلى التخطيط الطويل، أو متوسط الأجل للربح هو أفضل طريقة لتخطيط أرباح الشركة، ( Ferreira & Oliveira, 2020, p. ) (34).

والتكنولوجية، وكذلك أذواق المستهلكين (عبد الكاظم، 2019، ص. 33).

إحداث توازن بين التكلفة والسعر ورأس المال المستثمر (عبد الكاظم، 2019، ص. 33).

إشباع احتياجات العملاء وتحقيق رغباتهم بتقديم منتجات أو خدمات ذات سعر وجودة ضمن توقعاتهم (الكناني، 2021، ص. 61).

تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية (نبو، 2019، ص. 469).

### 2-1-5-2- خطوات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة:

تتواكب خطوات تطبيق نظام التكلفة المستهدفة مع مراحل تخطيط المنتج أو الخدمة وإعداد خطط الأرباح؛ حيث يتم دراسة الأسواق وتحديد العملاء والمنتجات، أو الخدمات التي ترغب الشركة في تقديمها، ومن ثم تحديد أسعار بيع المنتجات والتكلفة المستهدفة، ويعتمد هذا النظام على العديد من الخطوات الأساسية التي تحكم عملية تطبيقه وفقاً للآتي:

### 2-1-5-1- دراسة السوق وتحليله:

أكد (Drury) (2018, p. 236) أنَّ أولى خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة تتطلب إجراء بحث في السوق لتحديد القيمة المدركة للعملاء من خلال المنتج أو الخدمة وقيمة تمايزه بالنسبة للمنتجات والخدمات المنافسة، وللقيام بدراسة السوق يتطلب تحديد العميل، نوع المنتج/ الخدمة، وتحديد خصائص المنتج/ الخدمة المطلوبة

**2-1-5-4- تحديد التكلفة المستهدفة:**

هي التكلفة المسموح بها؛ إذ يتم طرح دخل التشغيل المستهدف من سعر البيع المتوقع مع المحافظة على جودة المنتج أو الخدمة ووظائفه التي يرغب فيها العملاء؛ إذ إنَّ الهدف من التكلفة المستهدفة هو إنجازها عن طريق الضغط على المهندسين والمصممين لابتكار الطرائق لخفض تكلفة المنتج أو الخدمة (الكناني، 2021، ص. 61).

**2-1-5-5- احتساب التكلفة الحالية (الفعلية):**

بعد تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج أو الخدمة، يتم احتساب تكلفته الحالية التي تشمل جميع عناصر التكلفة ذات العلاقة بدورة حياة المنتج أو الخدمة، وأنَّ استعمال نظام التكلفة المستهدفة سيساعد على تحديد التكلفة الحالية بشكل ملائم جداً (الزبيدي، 2022، ص. 28).

**2-1-5-6- تحديد فجوة التكاليف:**

إنَّ تحديد فجوة التكاليف يكون عن طريق مقارنة التكلفة الحالية للمنتج مع التكلفة المستهدفة بهدف تحديد الوفورات الكفوية المطلوبة للمؤسسة، ويجب على فريق التصميم تقليص هذا الفرق بالشكل الذي تتساوى فيه التكلفة الحالية مع التكلفة المستهدفة، أو تكون أقل منها (Bierer & Gotze, 2013, p. 437).

**2-1-5-7- تحقيق التخفيض****المستهدف:**

بعد تحديد فجوة التكاليف، تحدد بعدها الأدوات المستخدمة في تخفيض التكلفة؛ من أجل الوصول إلى مستوى التكلفة المستهدفة، وذلك بإبعاد كافة العمليات التي لا تضيف قيمة للمنتج، وهذا يتطلب التحاور مع الأطراف ذات العلاقة بالمنتج في المؤسسة مثل أقسام التصميم، الإنتاج، التكاليف التي من شأنها المساهمة في تحقيق التكلفة المستهدفة، وأهم هذه الأدوات هي هندسة القيمة، الهندسة العكسية، المقارنة المرجعية وسلسلة القيمة (الكناني، 2021، ص. 61).

**2-1-5-8- تقويم النتائج:**

يتم في هذه الخطوة تقويم إجمالي النتائج المتحققة التي تستهدف تحقيق التكلفة المستهدفة، فإنَّ لم تتحقق التكلفة المستهدفة فإنَّ إجراء مزيد من التحليلات التفصيلية سيتم من أجل تشخيص الأسباب التي تؤدي إلى زيادة التكلفة، ومن الأساليب التي يمكن توظيفها في هذا المجال أسلوب التحسين المستمر؛ حيث يستخدم لتحقيق التخفيض الإضافي (ملك، 2021، ص. 286).

**2-2- قرارات تسعير الخدمات الصحية:**

يُعَدُّ التسعير من أصعب القرارات التي تتخذ في المستشفيات الخاصة لارتباطها بالعديد من العوامل والمتغيرات في عملية تحديده، كما أنَّه العنصر الوحيد من عناصر المزج التسويقي الذي يؤثر مباشرة في إيرادات المستشفيات الخاصة وموقعها التنافسي في سوق الخدمات الصحية،

والعوامل الداخلية المتعلقة بمدى كفاءة نظام التكاليف وانسجامه مع التطورات والتغيرات، والعوامل الخارجية في ضوء حاجات العميل في سوق المنافسة لما له من تأثير في ربحية المؤسسة.

وأوضح حبشي (2020/2019، ص. 83) أنّ تسعير الخدمات الصحية هو قرار تحديد الأسعار الذي يتخذ من خلال عملية إدارية متكاملة، مع مراعاة عدد من أمور تدخل في مفهوم السعر، فالتسعير هو تحديد أسعار عالية بما يكفي لتغطية التكاليف والحصول على فائدة من جهة، وأسعار منخفضة بما يكفي لجذب العملاء من جهة أخرى، فهو لا يمثل طريقة لتغطية تكاليف التشغيل فحسب، بل إنّه استراتيجية تسويق؛ وعليه يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار كل البرنامج التسويقي خلال عملية التسعير.

### 2-2-3-العوامل المؤثرة في قرارات

#### تسعير الخدمات الصحية:

تتأثر قرارات تسعير الخدمات الصحية بعوامل متعددة يمكن تقسيمها إلى عوامل داخلية وعوامل خارجية هي على النحو الآتي:

### 2-2-3-1-العوامل الداخلية:

تتمثل هذه العوامل في الآتي:

**1-الأهداف:** إنّ تحديد السعر المناسب يتوقف في كثير من الأحيان على الأهداف التي يسعى التسعير إلى تحقيقها والمشاركة في تحقيق أهداف المستشفى، فهدف زيادة الحصة السوقية قد يدفع المستشفى إلى تحديد سعر منخفض لخدماته

وقبل التطرق إلى مفهوم قرارات تسعير الخدمات الصحية نستعرض مفهوم الخدمات الصحية.

### 2-2-1-مفهوم الخدمات الصحية:

عرف حبشي (2020/2019، ص. 65) الخدمات الصحية بأنّها: "منافع مقدمة للمريض تكون بشكل فحوصات أو خدمات إسعاف أو طوارئ أو تمريض أو صيدلانية، وهي أيضاً علاج تشخيصي، إرشادي، وتدخل طبي تأهيلي، اجتماعي نفسي.

ويرى بحر والجدي (2019، ص. 5) أنّ مفهوم الخدمة الصحية "يشير إلى مجموعة من الخدمات والإجراءات الوقائية التي تقدمها نظم الرعاية الصحية والمؤسسات التابعة لها لجميع أفراد المجتمع عامة بهدف رفع المستوى الصحي للمجتمع، والحد من حدوث الأمراض وانتشارها والعمل على ترقية الصحة العامة والحفاظ عليها".

### 2-2-2-مفهوم قرارات تسعير الخدمات

#### الصحية:

وردت العديد من التعاريف المتعلقة بقرارات التسعير يمكن أن نستعرضها في الآتي:

ترى بجاي ويعقوب (2017، ص. 7) أنّ قرارات التسعير من أهم القرارات التي تواجه المدير وأكثرها صعوبة بسبب العوامل التي تؤثر في السعر، التي يجب أن تؤخذ بنظر الاعتبار عند تحديده أهمها التكلفة.

وأشار علي وآخرون (2021، ص. 48) إلى أنّ "قرارات التسعير هي قرارات إدارية ذات بعد إستراتيجي يستند إلى مجموعة من المعلومات

السعر المطبق عائداً معقولاً على رأس المال المستثمر (بوريش، 2020، ص. 22).

**5- التكنولوجيا المستخدمة:** تؤدي التكنولوجيا المستخدمة دوراً واضحاً ومؤثراً من خلال منحها القدرة للمستشفى على الاستمرار وتحقيق التقدم التكنولوجي الذي يمكنها من مواجهة المنافسين؛ وهو ما يعطيها الفرصة للاستقلال في تسعير خدماتها (الحساني، 2023، ص. 166).

**6- شهرة المستشفى:** شهرة المستشفى ومستوى الثقة؛ حيث إنَّ المستشفيات التي تمتلك سمعة ممتازة في السوق وشهرة متميزة وتحظى بثقة المجتمع، فإنَّ ذلك سيعمل على زيادة الطلب على خدماتها وتتمكن من استخدام سياسة سعرية مرتفعة (الصيرفي، 2016، ص. 239).

## 2-2-3-2- العوامل الخارجية:

تتمثل هذه العوامل في الآتي:

**1- العرض والطلب:** يؤثر الطلب في قرار التسعير في الخدمات الصحية، فإذا كان الطلب منخفضاً على خدمة معينة قد يدفع ذلك المستشفى إلى تخفيض سعر الخدمة من أجل تنشيط وزيادة الطلب عليها، وإذا كان سعر الخدمة منخفضاً مقارنة مع المنافسين هنا يدفع المستشفى إلى رفع سعر الخدمة لتكون قريبة من سعر المنافسين (درفو، 2021، ص. 402).

**2- العملاء:** إنَّ للمستفيد من الخدمات الصحية دوراً أساسياً في قبول، أو عدم قبوله لمستوى معين من الأسعار، فوفق هذا السلوك تقوم إدارة المستشفيات الخاصة بتحديد السعر الذي من

بعكس هدف تعظيم الأرباح الذي يصاحبه عادة سعر مرتفع للخدمة الصحية (بوريش، 2020، ص. 22).

**2- درجة الاختلاف في الخدمة:** كلما كانت خدمات المستشفى متميزة ومنفردة بمزايا تختلف عن خدمات المنافسين، كانت أكثر حرية في تحديد أسعارها، أو انفراد عدد قليل جداً من المستشفيات الخاصة بتقديمها بمستوى عالٍ من الجودة، مثل: (عمليات التجميل، أطفال الأنابيب، زراعة القلب... إلخ)، ففي هذه الحالة يقوم المستشفى بتحديد أسعار مرتفعة (الصيرفي، 2016، ص. 239).

**3- المزيج التسويقي:** يُعدُّ السعر أحد العناصر الرئيسة في المزيج التسويقي، ولكن يجب عند تحديد السعر أن لا ينظر إليه بوصفه عنصراً مستقلاً، بل يتم معالجته داخل إطار استراتيجية التسويق والعناصر المكونة لها، فمثلاً حين يقرر المستشفى تسعير الخدمة بسعر مرتفع يجب أن تكون جودة السلعة عالية، ويصاحب ذلك جهود ترويجية مكثفة لإقناع المستفيدين بما يبرر السعر المرتفع؛ لذلك ينبغي الموازنة بين السعر وباقي عناصر المزيج التسويقي (بوريش، 2020، ص. 22).

**4- تكاليف الخدمة:** إنَّ تحديد التكاليف يمثل العامل الأساسي المؤثر في قرارات التسعير؛ وذلك لأنَّ التكلفة تمثل الحد الأدنى للأسعار الخاصة بالخدمة المقدمة؛ لذلك يتوجب أن يغطي السعر المحدد كل تكاليف تقديم الخدمة بالإضافة إلى تغطية هذه التكاليف فإنَّ المستشفى يأمل أن يحقق

**4-الموردون والموزعون:** تؤدي الأطراف المشتركة في النظام التسويقي دوراً مهماً ومؤثراً في قدرة المستشفى على تحديد أسعارها، فقيام الموردين برفع أسعار المستلزمات الطبية يضع قيوداً على قدرة المستشفى على تحديد السعر الملائم للخدمة، وقد يكون البديل في بعض الأحيان تخفيض هامش الربح الذي يخطط المستشفى للحصول عليه لتفادي وقوع أي زيادات في الأسعار (بوريش، 2020، ص. 22).

**5- القوانين والتشريعات:** قد تفرض القوانين والأنظمة أسعارًا محددة لبعض الخدمات إيجازها في مجموعة من الإجراءات التي تسهم في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية وهو ما يظهر في الجدول الآتي:

خلاله يتمكن المستفيد من الحصول على خدماتها (رزقي، 2021، ص. 73).

**3- المنافسون:** بات من الضروري أخذ وجود المنافسين بعين الاعتبار عند اتخاذ قرار التسعير؛ وذلك لأن أسعار المنافسين تؤثر في الطلب على الخدمة وقد تجبر المستشفى على تخفيض أسعاره؛ وهو ما قد يؤثر في ربحية المستشفى، وربما تعمل أسعار المنافسين على خروج المستشفى من دائرة المنافسة (درفو، 2021، ص. 402).

الصحية، ومن ثم لا تستطيع المستشفيات الخاصة التدخل بالتسعير إلا في الحدود المسموح بها (درفو، 2021، ص. 402).

## 2-2-4-أثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية:

أشارت عدد من الدراسات إلى أثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في قرارات التسعير يمكن

**جدول (1): أثر نظام التكلفة المستهدفة في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية**

أبعاد التكلفة المستهدفة	الإجراءات التي تقوم بها إدارة المستشفى لتحسين قرارات التسعير في ظل نظام التكلفة المستهدفة.
1 تحديد سعر البيع المستهدف	1-تحديد سعر البيع المستهدف بالاعتماد على السعر الحالي في السوق (الحر، 2021، ص 158).
	2-دراسة تقلبات الأسعار للمستلزمات الطبية اللازمة في عملية تقديم الخدمة الصحية (الحر، 2021، ص 158).
	3-الاعتماد على السعر الموجه للسوق في تحديد هامش الربح المستهدف (زعرى وأبو عودة، 2012، ص 254).
	4- توفير قنوات اتصال مفتوحة باستمرار مع العملاء لمعرفة تفضيلاتهم وردود أفعالهم تجاه الخدمة الصحية المقدمة والسعر (الكبيسي، 2014، ص 180).

أبعاد التكلفة المستهدفة	الإجراءات التي تقوم بها إدارة المستشفى لتحسين قرارات التسعير في ظل نظام التكلفة المستهدفة.
2 التركيز على العميل	1- قيام المستشفى بالتحسين المستمر للخدمات الصحية بما يتلاءم مع حاجات العميل ورغباته الحالية والمتوقعة (جيجان، 2022، ص 403).
	2- تحليل التكلفة بالاعتماد على السعر الذي يتناسب مع العميل (الحر، 2021، ص 158).
	3- الحفاظ على العميل الذي له القدرة على استقطاب عملاء جدد؛ وهو ما يساهم في مضاعفة حجم مبيعات المستشفى وربحيته (فروخي، 2019، ص 118).
	4- استخدام نتائج تحليل احتياجات العميل المستهدف في تحديد مواصفات الخدمة الصحية الذي يحقق مستوى التكلفة المستهدفة والربح المستهدف (الكبيجي، 2014، ص 183).
4 التركيز على تصميم تخطيط العملية	1- استخدام تكنولوجيا متطورة وحديثة تساعد في ترشيد التكلفة وتحقيق وفورات في الحجم (الفاضل والشميري، 2021، ص 215).
	2- تخفيض عناصر تكلفة الخدمة الصحية مثل سعر شراء المستلزمات الطبية وتكاليف الرعاية الصحية وتكاليف التشغيل حتى خروج العميل من المستشفى (حيدر وآخرون، 2018، ص 294).
	3- تشكيل فرق العمل من مختلف الإدارات وتطويرها بالتعاون في تحقيق التكلفة المخططة والمسموح بها (الكبيجي، 2014، ص 180).
	4- تعامل المستشفى مع موردين محددين لتجهيزها بالمستلزمات وبالجودة المطلوبة وفي الوقت المحدد وبالأسعار المناسبة (الفاضل والشميري، 2021، ص 214).

(المصدر: إعداد الباحثين)

**3- منهجية وإجراءات الدراسة:****3-2- مجتمع الدراسة وعينتها:****3-1- منهج الدراسة:**

يتكون مجتمع الدراسة من المستشفيات الخاصة العاملة في الجمهورية اليمنية الذي يبلغ عددها حسب تقرير إحصائيات وزارة الصحة لعام 2022م (223) مستشفى خاصاً، ونظراً لعدم قدرة الباحثين الوصول إلى كل المستشفيات الخاصة في الجمهورية فقد تم استهداف عدد (34) مستشفى التي تعمل في كل من محافظة (إب، صنعاء، ذمار، تعز، عدن، الحديدة، شبوة، مأرب)، وقد تم اختيار عينة الدراسة اختياراً قسدياً؛ حيث تم تطبيق الدراسة على العاملين في الوظائف التي لها علاقة بموضوع الدراسة متمثلة

للوصول إلى أهداف الدراسة اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي؛ كونه المنهج المناسب للدراسة؛ حيث تم عرض الجانب النظري للدراسة عبر الاعتماد على المصادر الثانوية المتمثلة بالكتب ورسائل الماجستير وأطروحات الدكتوراه والدراسات المنشورة في المجالات والمقالات المنشورة في مواقع الإنترنت، وفي الجانب العملي للدراسة تم الاعتماد على الدراسة الميدانية لجمع بيانات أولية مدة إعداد استمارة استبانة تتلاءم مع أهداف الدراسة.

- 3- اختبار (الفيا كرونباخ) (Cronbach's Alpha) لمعرفة مدى صدق أداة الدراسة وثباتها.
- 4- اختبار التوزيع الطبيعي (كلومجروف-سمرنوف) (Kolmogorov-Smirnov) لاختبار التوزيع الطبيعي للبيانات ومعرفة نوع الاختبارات التي ستقام عليها.
- 5- المتوسط الحسابي لمعرفة متوسط آراء عينة الدراسة تجاه فقرات الاستبانة.
- 6- الانحراف المعياري لمعرفة مدى تشتت واتفاق آراء عينة الدراسة تجاه فقرات الاستبانة.
- 7- اختبار (One Simple T-Test)، لاختبار فرضيات الدراسة.

### 3-4- صدق أداة الدراسة:

يعرف صدق الأداة بأنه: قدرة الأداة على قياس ما وضعت لقياسه، بمعنى أن الصدق لا بد أن يقيس السمة أو الظاهرة التي وضع لقياسها، ولا يقيس غيرها، أو ظاهرة أخرى معها، ولكي يتم التأكد من أن أداة الدراسة وضعت فعلاً لتقيس أهداف الدراسة الحالية، وحتى يتم التحقق من مدى ارتباط كل فقرة بالمجال الذي تنتمي إليه، ومدى وضوح كل فقرة وسلامة صياغتها اللغوية وملاءمتها لتحقيق الهدف الذي وضعت من أجله، تم التأكد من صدق الاستبانة باستخدام أسلوب الصدق الظاهري (صدق المحكمين) وأسلوب صدق الاتساق الداخلي.

### 3-4-1- الصدق الظاهري للأداة:

بعد الانتهاء من إعداد الاستبانة وبناء فقراتها، تم عرضها بصورتها الأولية على مجموعة

في (المدير العام، المدير المالي، مدير الجودة، رئيس قسم شؤون المرضى، رئيس قسم الحسابات، مدير قسم التسويق، مسؤول التمويل الطبي، المراجع الداخلي، المحاسب)؛ حيث تم توزيع (180) استبانة، تم استرجاع (162) استبانة، منها (8) استبانات غير صالحة للتحليل، وقد تم توزيع الاستبانة ورقياً على المستشفيات الخاصة العاملة في محافظة (إب، صنعاء، ذمار)، وتم توزيع الاستبانة في بقية المستشفيات الخاصة في المحافظات الأخرى إلكترونياً، والجدول الآتي يبين عدد الاستبانات الموزعة والمستردة والخاضعة للتحليل.

جدول (2): العينة المستهدفة ودرجة الاستجابة الفعلية

البيان	العدد	النسبة
الاستبانات الموزعة	180	100%
الاستبانات المستردة	162	90%
الاستبانات غير الصالحة للتحليل	(8)	(4%)
الاستبانات الخاضعة للتحليل	154	86%

(المصدر: إعداد الباحثين)

### 3-3- الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة:

تم إدخال البيانات ومعالجتها ببرنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS) النسخة (26)، وباستخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

- 1- التكرارات والنسب المئوية لعرض خصائص عينة الدراسة.
- 2- اختبار معامل ارتباط بيرسون (Person's Correlation) لاختبار الصدق الداخلي والصدق البنائي لمعرفة درجة ارتباط المحاور وفقرات الأداة.

الديموغرافية، إلى جانب المقياس المستخدم في الاستبانة، وقد تم دراسة ملاحظات المحكمين واقتراحاتهم وتم إجراء التعديلات في ضوء توصياتهم.

### 3-4-2- صدق الاتساق الداخلي:

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبانة، وذلك بحساب معامل الارتباط (بيرسون) بين كل فقرة والدرجة الكلية للأداة في الآتي:

من المحكمين من أساتذة الجامعات اليمنية من ذوي الخبرة والاختصاص في المحاسبة بهدف التأكد من وضوح العبارات المستخدمة وسهولتها، وشمولها وقدرتها على تحقيق أهداف الدراسة، وقد طلب من المحكمين إبداء ملاحظاتهم وآرائهم في مدى ملاءمة العبارات لقياس ما وضعت لأجله، ومدى وضوح صياغة العبارات، هذا بالإضافة إلى اقتراح ما يروونه ضرورياً من تعديل صياغة العبارات أو حذفها، أو إضافة عبارات جديدة لأداة الدراسة، وكذلك إبداء آرائهم فيما يتعلق بالمعلومات

جدول (3): نتائج معامل الارتباط لاختبار الصدق الداخلي للفقرات

م	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
أثر تحديد سعر البيع المستهدف على قرارات تسعير الخدمات الصحية			
1	يسهم تحديد سعر البيع المستهدف المعتمد على السعر الموجه للسوق في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية.	.510**	0.000
2	تسهم دراسة تقلبات أسعار المستلزمات الطبية في تحسين قرارات التسعير.	.473**	0.000
3	يسهم التسعير الموجه للسوق في تحديد هامش الربح المستهدف تحقيقه.	.642**	0.000
4	يسهم توفير قنوات الاتصال المفتوحة مع العملاء في معرفة تفضيلاتهم وردود أفعالهم تجاه سعر الخدمة المقدمة.	.639**	0.000
أثر تحديد التركيز على العميل على قرارات تسعير الخدمات الصحية			
1	يسهم التحسين المستمر للخدمات الصحية بما يتلاءم مع رغبات العملاء وحاجاتهم في تحسين قرارات التسعير.	.686**	0.000
2	يساعد تحليل التكلفة بالاعتماد على السعر الذي يتناسب مع العميل في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية.	.659**	0.000
3	يؤدي الحفاظ على العميل الذي له القدرة على استقطاب عملاء جدد إلى مضاعفة حجم مبيعات المستشفى وربحيته.	.663**	0.000
4	تسهم نتائج تحليل احتياجات العميل المستهدف في تحقيق مستوى التكلفة المستهدفة والربح المستهدف وبما ينعكس في تحسين قرارات التسعير.	.701**	0.000
أثر تصميم وتخطيط الخدمة على قرارات تسعير الخدمات الصحية			
1	يساعد استخدام التكنولوجيا المتطورة في ترشيد التكلفة وتحقيق وفورات في حجمها؛ وهو ما يسهم في تحسين قرارات التسعير.	.626**	0.000

م	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
2	يسهم تخفيض دورة تقديم الخدمة الصحية من خلال استبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة في تخفيض التكاليف؛ وهو ما يساعد في تحسين قرارات التسعير.	.546**	0.000
3	يسهم تشكيل فرق العمل من مختلف الإدارات وتطويرها لتحقيق التكلفة المستهدفة في تحسين قرارات التسعير.	.581**	0.000
4	يسهم التعامل مع موردين محددين لتزويد المستشفى بالمستلزمات وبالجودة المطلوبة وفي الوقت المحدد وبالأسعار المناسبة في تحسين قرارات التسعير.	.479**	0.000

\*\* علاقة الارتباط دالة عند مستوى 0.01.

(المصدر: الباحثين، بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS))

مقياس (الفارونباخ) (Cronbach Alpha)، وكانت النتيجة أنّ قيمة معامل (الفارونباخ) لجميع الفقرات بلغت (0.84)، وهذه القيمة أعلى من النسبة المقبولة (60%)؛ وهذا يعني أنّ نسبة ثبات فقرات أداة الدراسة مرتفعة جداً، وأنّ أداة الدراسة صالحة لقياس ما وضعت له.

### 3-6- اختبار التوزيع الطبيعي للبيانات:

تم إجراء اختبار كلومجروف- سمرنوف (Kolmogorov-Smirnov) لمعرفة ما إذا كانت البيانات موزعة توزيعاً طبيعياً أو غير طبيعياً، وكانت نتيجة الاختبار أنّ مستوى الدلالة (SIG) لاختبار كلومجروف- سمرنوف لجميع فقرات الدراسة بلغ (\*0.200) وهو أعلى من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05)؛ وهو ما يعني أنّ البيانات موزعة توزيعاً طبيعياً؛ وعليه: فإنّ الاختبارات المناسبة لاختبار فرضيات الدراسة ستكون معلمية.

يتضح عبر الجدول رقم (3) أنّ قيم معاملات ارتباط الفقرات بالدرجة الكلية للأداة تنتمي إليه تراوحت بين (\*\*0.473 - \*\*0.701)، وأنّ معظم قيم معاملات ارتباط الفقرات بالدرجة الكلية للأداة ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة (0.01)، وأنّ جميع قيم معاملات ارتباط الفقرات كانت موجبة وتتراوح قوتها بين المتوسطة والعالية، وهي تدل على وجود علاقة طردية بين الفقرات والأداة، وتشير إلى الاتساق الداخلي بين درجة كل فقرة والدرجة الكلية للأداة، وهذا ما يثبت صدق تلك الفقرات لما وضعت لقياسه، وتمتعها بدرجة عالية من الصدق.

### 3-5- اختبار الثبات:

يقصد بثبات الأداة إمكانية الحصول على البيانات نفسها عند إعادة استخدام أداة الدراسة نفسها على الأفراد أنفسهم في ظل ظروف واحدة، واختبار ثبات الاستبانة وإمكانية الاعتماد عليها في اختبار الفرضيات وتحقيق أهدافها؛ تم استخدام

## 3-7- تحليل الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة:

اشتملت البيانات الشخصية على العمر، المؤهل العلمي، التخصص، المسمى الوظيفي، وسنوات الخبرة، والجدول الآتي يوضح توزيع العينة حسب المتغيرات الشخصية.

جدول (4): توزيع العينة حسب المتغيرات الشخصية

البيانات الشخصية	المتغير	التكرارات	النسبة المئوية
العمر	أقل من 29 سنة	48	31.2%
	أقل من 39 سنة	59	38.3%
	أقل من 49 سنة	40	26%
	50- سنة فما فوق	7	4.5%
المؤهل العلمي	دبلوم	21	13.6%
	بكالوريوس	99	64.3%
	ماجستير	31	20.1%
	دكتوراه	3	1.9%
التخصص	محاسبة	84	54.5%
	إدارة أعمال	23	14.9%
	علوم مصرفية	8	5.2%
	أخرى	39	25.3%
المسمى الوظيفي	مدير عام	13	8.4%
	مدير مالي	14	9.1%
	مدير الجودة	12	7.8%
	رئيس قسم شؤون المرضى	14	9.1%
	رئيس قسم الحسابات	14	9.1%
	مدير قسم التسويق	12	7.8%
	مسؤول التمويل الطبي	8	5.2%
	مراجع داخلي	16	10.4%
سنوات الخبرة	محاسب	51	33.1%
	أقل من (5) سنوات	47	30.5%
	من (5) سنوات إلى أقل من (10) سنوات	46	29.9%
	من (10) سنوات إلى أقل من (15) سنة	29	18.8%
	(15) سنة فأكثر	32	20.8%

(المصدر: الباحثين، بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS))

وبالنسبة لتوزيع العينة بحسب سنوات الخبرة فقد بلغت نسبة من تتراوح سنوات خبرتهم أقل من (5) سنوات (30.5%)، يليهم من تتراوح سنوات خبرتهم من 5 سنوات إلى أقل من (10) سنوات بنسبة (29.9%)، يليهم من تتراوح سنوات خبرتهم (15) سنة فأكثر بنسبة (20.8%)، يليهم من تتراوح سنوات خبرتهم من (10) سنوات إلى أقل من (15) سنة بنسبة (18.8%).

#### 4- عرض نتائج الدراسة وتحليلها:

لتحقيق هدف الدراسة تم تحليل البيانات التي تم تجميعها وصفيًا باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) وذلك وفق الخطوات الآتية:

#### 4-1- التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة عن فقرات محور أثر نظام التكلفة المستهدفة في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية:

لتحقيق هدف الدراسة المتمثل بـ: دراسة أثر نظام التكلفة المستهدفة في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في الجمهورية اليمنية، تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية في حساب تقديرات وإجابات أفراد عينة الدراسة، كما هو موضح في الجدول الآتي:

يتضح من الجدول (4) أن أغلب أفراد العينة تركزت أعمارهم في فئة أقل من (39) بنسبة 38.3%، تليها فئة أقل من (29) بنسبة 31.2%، ثم تلاهما فئة أقل من (49) وفئة (50) سنة، فما فوق؛ إذ بلغت نسبتهم على التوالي (26%، 4.5%).

وأما بالنسبة لتوزيع العينة حسب المؤهل العلمي فإن غالبية عينة الدراسة يحملون مؤهل بكالوريوس بنسبة (64.3%)، يليهم من يحملون درجة الماجستير بنسبة (20.1%)، يليهم من يحملون مؤهل دبلوم ودكتوراه بنسبة (13.6%)، (1.9%) على التوالي.

وفيما يتعلق بتوزيع أفراد العينة حسب التخصص فنجد أن أغلب الأفراد تخصصهم محاسبة بنسبة (54.5%)، يليهم تخصصات أخرى بنسبة (25.3%)، وهم من يحملون تخصصات طبية، ويعملون في إدارة الجودة وشؤون المرضى والتمويل الطبي، ويليهم نخصص إدارة أعمال وعلوم مصرفية بنسبة (14.9%)، (5.2%) على التوالي.

وفيما يتعلق بالمسمى الوظيفي فقد تركزت النسبة الأكبر في المحاسبين بنسبة (33.1%)، يليهم المراجعون الداخليون بنسبة (10.4%)، ويليهم مدير مالي ورئيس قسم شؤون المرضى ورئيس قسم الحسابات بنسبة (9.1%) لكل منهم على حد سواء، ويليهم مدير الجودة ومدير التسويق بنسبة (7.8%) لكل منهم على حد سواء، وأخيراً مسؤول التمويل الطبي بنسبة (5.2%).

## جدول (5): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية

لاستجابات أفراد العينة حول أثر نظام التكلفة المستهدفة في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية.

الدرجة	الرتبة للأداة	الرتبة للمحور	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
عالية	6	2	0.727	3.97	يسهم تحديد سعر البيع المستهدف المعتمد على السعر الموجه للسوق في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية.
عالية	7	3	0.886	3.93	تسهم دراسة تقلبات أسعار المستلزمات الطبية في تحسين قرارات التسعير.
عالية	10	4	0.871	3.81	يسهم التسعير الموجه للسوق في تحديد هامش الربح المستهدف تحقيقه.
عالية	4	1	0.821	4.08	يسهم توفير قنوات الاتصال المفتوحة مع العملاء في معرفة تفضيلاتهم وردود أفعالهم تجاه سعر الخدمة المقدمة.
عالية			<b>0.55</b>	<b>3.94</b>	<b>أثر تحديد سعر البيع المستهدف على قرارات تسعير الخدمات الصحية</b>
عالية	2	2	0.814	4.13	يسهم التحسين المستمر للخدمات الصحية بما يتلاءم مع رغبات العملاء وحاجاتهم في تحسين قرارات التسعير.
عالية	9	4	0.845	3.89	يساعد تحليل التكلفة بالاعتماد على السعر الذي يتناسب مع العميل في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية.
عالية جدا	1	1	0.833	4.27	يؤدي الحفاظ على العميل الذي له القدرة على استقطاب عملاء جدد إلى مضاعفة حجم مبيعات المستشفى وربحيته.
عالية	8	3	0.901	3.90	تسهم نتائج تحليل احتياجات العميل المستهدف في تحقيق مستوى التكلفة المستهدفة والربح المستهدف وبما ينعكس في تحسين قرارات التسعير.
عالية			<b>0.66</b>	<b>4.05</b>	<b>أثر التركيز على العميل على قرارات تسعير الخدمات الصحية</b>
عالية	3	1	0.834	4.10	يساعد استخدام التكنولوجيا المتطورة في ترشيد التكلفة وتحقيق وفورات في حجمها؛ وهو ما يسهم في تحسين قرارات التسعير.
عالية	12	4	0.967	3.65	يسهم تخفيض دورة تقديم الخدمة الصحية من خلال استبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة في تخفيض التكاليف؛ وهو ما يساعد في تحسين قرارات التسعير.

الدرجة	الرتبة	الرتبة	الانحراف	المتوسط	الفقرة
الأثر	للأداة	للمحور	المعياري	الحسابي	
عالية	5	2	0.819	4.05	يسهم تشكيل فرق العمل من مختلف الإدارات وتطويرها لتحقيق التكلفة المستهدفة في تحسين قرارات التسعير.
عالية	11	3	1.007	3.75	يسهم التعامل مع موردين محددين لتزويد المستشفى بالمستلزمات وبالجودة المطلوبة وفي الوقت المحدد وبالأسعار المناسبة في تحسين قرارات التسعير.
عالية			0.61	3.89	أثر تصميم وتخطيط الخدمة على قرارات تسعير الخدمات الصحية
عالية			0.515	3.96	متوسط إجمالي المحاور

(المصدر: الباحثين بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS))

قد حازت المرتبة الأولى من حيث المتوسط الحسابي البالغ (4.27)، وهو متوسط يعبر عن الدلالة اللفظية عالية جداً؛ لأنها تقع ضمن الحدود (من 4.20 إلى 5)، وانحراف معياري بلغ (0.833)، وهو أقل من الواحد الصحيح؛ الأمر الذي يعني أن إجابات أفراد العينة مركزة حول الفقرة.

2- حازت الفقرة رقم (5) التي تنص على "يسهم التحسين المستمر للخدمات الصحية بما يتلاءم مع رغبات العملاء وحاجاتهم في تحسين قرارات التسعير" المرتبة الثانية من حيث المتوسط الحسابي البالغ (4.13)، وهو متوسط يعبر عن الدلالة اللفظية عالية؛ لأنها تقع ضمن الحدود (من 3.40 إلى 4.19) وانحراف معياري بلغ (0.814)، وهو أقل من الواحد الصحيح؛ الأمر الذي يعني أن إجابات أفراد العينة مركزة حول الفقرة.

3- حازت الفقرة رقم (12) التي تنص على "يسهم التعامل مع موردين محددين لتزويد

يتضح من الجدول رقم (5) الآتي:

- بلغ المتوسط الحسابي العام (3.96)، وينتمي إلى فئة المقياس (من 3.40 إلى 4.10)، وهو متوسط يعبر عن الدلالة اللفظية عالية؛ وهذا يعني أن نظام التكلفة المستهدفة يؤثر في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية بدرجة عالية، وأن الانحراف المعياري العام يساوي (0.515)، وهو أقل من الواحد الصحيح؛ الأمر الذي يعني أن إجابات أفراد العينة مركزة حول الفقرات.

- أن جميع الفقرات حازت على متوسطات حسابية أعلى من المتوسط الفرضي المعتمد في الدراسة البالغ (3)؛ وهو ما يشير إلى موافقة أفراد العينة على مضمون جميع الفقرات، ويمكن توضيح الفقرات التي حصلت على أعلى وأدنى متوسط وهو ما يتجلى في الآتي:

1- أظهرت نتائج التحليل الإحصائي أن الفقرة رقم (7) التي تنص على "يؤدي الحفاظ على العميل الذي له القدرة على استقطاب عملاء جدد إلى مضاعفة حجم مبيعات المستشفى وربحيته"،

ضمن الحدود (من 3.40 إلى 4.19) وانحراف معياري بلغ (0.967)، وهو أقل من الواحد الصحيح؛ الأمر الذي يعني أنَّ إجابات أفراد العينة مركزة حول الفقرة.

#### 4-2- تحليل نتيجة اختبار فرضيات الدراسة:

يتناول الباحثان في هذا الجزء اختبار (One Sample T-Test) لاختبار الفرضيات وذلك وفق الآتي:

#### 4-2-1- نتيجة اختبار الفرضية الرئيسية للدراسة:

لا يؤثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة بشكل دال إحصائياً في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في الجمهورية اليمنية.

جدول (6): يوضح نتائج اختبار One Sample T-Test للفرضية الرئيسية للدراسة

المتوسط الحسابي	المتوسط الفرضي	درجة الحرية	قيمة (T) المحسوبة	قيمة (T) الجدولية	مستوى الدلالة	النتيجة
3.96	3	153	23.1	1.96	0.000	رفض الفرضية

(المصدر: الباحثين، بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS))

قرارات تسعير الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في الجمهورية اليمنية".

#### 4-2-1-1- نتيجة اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

لا يؤثر تحديد سعر البيع المستهدف بشكل دال إحصائياً في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في الجمهورية اليمنية.

المستشفى بالمستلزمات وبالجودة المطلوبة وفي الوقت المحدد وبالأسعار المناسبة في تحسين قرارات التسعير" المرتبة الحادية عشر ما قبل الأخيرة من حيث المتوسط الحسابي البالغ (3.75)، وهو متوسط يعبر عن الدلالة اللفظية عالية؛ لأنَّها تقع ضمن الحدود (من 3.40 إلى 4.19) وانحراف معياري بلغ (1.007)، وهو أكبر من الواحد الصحيح؛ وهذا يشير إلى تشتت إجابات أفراد العينة في الفقرة.

4-حازت الفقرة رقم (10) التي تنص على "يسهم تخفيض دورة تقديم الخدمة الصحية من خلال استبعاد الأنشطة غير المضيئة للقيمة في تخفيض التكاليف؛ وهو ما يساعد في تحسين قرارات التسعير" المرتبة الثانية عشر والأخيرة من حيث المتوسط الحسابي البالغ (3.65)، وهو متوسط يعبر عن الدلالة اللفظية عالية؛ لأنَّها تقع

يتضح من الجدول رقم (6): أنَّ قيمة (T) المحسوبة تساوي (23.1)، وهي أكبر من قيمتها الجدولية، وبلغ مستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05)، واستناداً لذلك؛ فإنَّنا لا نقبل الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على "يؤثر تطبيق نظام التكلفة المستهدفة بشكل دال إحصائياً في تحسين

جدول (7): يوضح نتائج اختبار One Sample T-Test للفرضية الفرعية الأولى

النتيجة	مستوى الدلالة	قيمة (T) الجدولية	قيمة (T) المحسوبة	درجة الحرية	المتوسط الفرضي	المتوسط الحسابي
رفض الفرضية	0.000	1.96	18.77	153	3	3.94

(المصدر: الباحثين، بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS))

يتضح من الجدول رقم (7): أنَّ قيمة (T) المحسوبة تساوي (18.77)، وهي أكبر من قيمتها الجدولية، وبلغ مستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05)، واستناداً لذلك؛ فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على "يؤثر تحديد سعر البيع المستهدف بشكل دال إحصائياً في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في الجمهورية اليمنية".

جدول (8): يوضح نتائج اختبار One Sample T-Test للفرضية الفرعية الثانية

النتيجة	مستوى الدلالة	قيمة (T) الجدولية	قيمة (T) المحسوبة	درجة الحرية	المتوسط الفرضي	المتوسط الحسابي
رفض الفرضية	0.000	1.96	20.5	153	3	4.05

(المصدر: الباحثين، بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS))

يتضح من الجدول رقم (8): أنَّ قيمة (T) المحسوبة تساوي (20.5)، وهي أكبر من قيمتها الجدولية، وبلغ مستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05)، واستناداً لذلك؛ فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على "يؤثر التركيز على العميل بشكل دال إحصائياً في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في الجمهورية اليمنية".

## جدول (9): يوضح نتائج اختبار One Sample T-Test للفرضية الفرعية الثالثة

النتيجة	مستوى الدلالة	قيمة (T) الجدولية	قيمة (T) المحسوبة	درجة الحرية	المتوسط الفرضي	المتوسط الحسابي
رفض الفرضية	0.000	1.96	17.9	153	3	3.89

(المصدر: الباحثين، بناء على مخرجات البرنامج الإحصائي (SPSS))

## 6-التوصيات: يتضح من الجدول رقم (9): أن قيمة (T)

بناءً على ما توصلت إليه الدراسة من نتائج؛ فإنها توصي بالآتي:

1- زيادة الوعي لدى إدارة المستشفى بأهمية الأساليب الحديثة في مناهج التسعير؛ لما لها من أثر كبير في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية.

2- ضرورة تبني المستشفيات الخاصة نظام التكلفة المستهدفة؛ كونه يساهم في تخفيض تكاليف الخدمات الصحية الغير ضرورية والحفاظ على جودتها.

3- ضرورة قيام المستشفيات الخاصة بتحديث نظم المعلومات، وتطوير نظام التكاليف؛ لتزويد المستشفى بكافة بيانات التكاليف التفصيلية والتي تساعد في تطبيق نظام التكلفة المستهدفة.

4- ضرورة اعتماد المستشفيات الخاصة على هيكل واضحة لعناصر التكاليف؛ كونه يؤدي إلى تحقيق تخفيض مستمر لتكاليف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للخدمة الصحية.

5- توصي الدراسة المستشفيات الخاصة بتشكيل فرق عمل متعددة التخصصات، وتطويرها من خلال ورش تدريبية، تهدف إلى تحقيق التكلفة المستهدفة.

المحسوبة تساوي (17.9)، وهي أكبر من قيمتها الجدولية، وبلغ مستوى الدلالة (0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعتمد في الدراسة (0.05)، واستناداً لذلك؛ فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تنص على "يؤثر تصميم وتخطيط الخدمة الصحية بشكل دال إحصائياً في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في الجمهورية اليمنية".

## 5-نتائج الدراسة:

توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

- تبين وجود أثر دال إحصائياً لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في الجمهورية اليمنية وذلك من خلال الآتي.

- وجود أثر لتحديد سعر البيع المستهدف في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في الجمهورية اليمنية.

- وجود أثر للتركيز على العميل في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في الجمهورية اليمنية.

- وجود أثر لتصميم وتخطيط الخدمة الصحية في تحسين قرارات تسعير الخدمات الصحية في المستشفيات الخاصة في الجمهورية اليمنية.

3. بحر، يوسف، والجدي، بلال. (2019). أثر جودة الخدمات الصحية على رضا المرضى في المستشفيات الأهلية في محافظات غزة. *مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية*، 27(3)، 1-25.
4. بوريش، مهني. (2020). أهمية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في ترشيد قرار تسعير الخدمات. *مجلة العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية*، 13(3)، 16-32.
5. بوغازي، إسماعيل، وبو رحلة، مليورد، وبن سلمان، نجيب. (2022). تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة لدعم الميزة التنافسية في المؤسسة: دراسة تحليلية. *مجلة الاقتصاد الجديد*، 13(1)، 571 - 589.
6. جيجان، حزام. (2022). دور هندسة القيمة والهندسة العكسية في تحقيق الميزة التنافسية (دراسة استطلاعية). *مجلة الدراسات الاقتصادية والإدارية*، 26(26)، 390-406.
7. حبشي، أسماء. (2019/ 2020). استخدام التكلفة المستهدفة للتحكم في تسعير الخدمات الصحية-دراسة حالة المؤسسة الاستشفائية لطب العيون بسكرة [أطروحة دكتوراه منشورة]. جامعته محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.
8. الحر، عيبر. (2021). أثر استخدام التكلفة المستهدفة على قرارات التسعير بالتطبيق على الشركات الصناعية المساهمة العامة
- 6- توصي المستشفيات الخاصة بتوفير قنوات اتصال مفتوحة مع العملاء والموردين؛ لتمكين المستشفى من تقديم خدمات صحية تلبي رغبات العملاء وبالجودة المطلوبة.
- 7- توصي الدراسة الجهات الحكومية ممثلةً بوزارة الصحة ومكاتب الصحة في اليمن بتبني خطط وبرامج تدريبية تتعلق بتطبيق نظام التكلفة المستهدفة؛ لما لها من أثر في إدارة التكاليف وتحسين عملية تسعير الخدمات الصحية.
- 8 - ضرورة أن تتضمن المقررات الجامعية الأساليب الحديثة لإدارة التكاليف للإسهام في رفد المستشفيات الخاصة بالكوادر البشرية المؤهلة بشكل كافٍ.
- 7-المصادر والمراجع:**
- 7-1-المراجع العربية**
1. أبو رغيف، إسماعيل ، والمعموري، علي. (2013). استخدام تقنيتي الكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كإطار متكامل في تخفيض تكاليف المنتجات (دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات النسيجية-واسط). *مجلة دراسات محاسبية ومالية*، 8(23)، 210-240.
2. بجاي، امتثال، ويعقوب، فيحاء. (2017). تصميم نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC لخدمات النقل ودره في تحسين كفاءة قرارات التسعير-بحث تطبيقي في الشركة العامة لإدارة النقل الخاص. *مجلة دراسات محاسبية ومالية*، 41(1)، 1-27.

- المدرجة في بورصة عمان. مجلة روى  
اقتصادية، 11(1)، 141-162.
9. الحساني، أسيل. (2023). تأثير تطبيق  
تقنية الكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات  
التسعير في الوحدات الاقتصادية. مجلة  
دراسات محاسبية ومالية، 18(63)، 159-  
179.
10. درفو، سالمة. (2021). مدى فاعلية  
تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في تحسين  
كفاءة تشعير الخدمات المصرفية -دراسة  
تطبيقية على المصارف التجارية الليبية  
العاملة بمدينة طرابلس. مجلة العلوم  
الإنسانية والطبيعية، 2(3)، 392-417.
11. رزقي، نور الهدى. (2021). آلية التسعير  
ضمن المزيج التسويقي وأثره على أداء  
المستشفيات - دراسة تحليلية. مجلة  
الدراسات القانونية والاقتصادية، 4(1)،  
68-83.
12. الزبيدي، زهراء. (2022). دور التكامل  
بين تقنيتين الكلفة المستهدفة والكلفة على  
أساس المواصفات الموجهة بالوقت المحدد  
لتحقيق ميزة تنافسية [رسالة ماجستير  
منشورة]. جامعه كربلاء، العراق.
13. زعرب، حمدي، وأبو عودة، علي.  
(2012). 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، 21(1)، 229-263.
14. سليمة، تي، وصبرينة، خفاش، وعائشة،  
أبا. (2018). دور التكلفة المستهدفة في  
تقييم الأداء دراسة حالة مؤسسة الرواد  
للصناعة والخدمات-الوادي [رسالة  
ماجستير منشورة]. جامعة الشهيد حمه  
لحضر بالوادي، الجزائر.
15. الصيرفي، محمد. (2016). التسويق  
الصحي. دار الفجر للنشر والتوزيع،  
القاهرة، مصر.
16. عبد الكاظم، محمد. (2019). ترشيد  
قرارات التسعير باستعمال تقنية الكلفة  
المستهدفة وتخفيض التكاليف في المديرية  
العامّة للماء. مجلة تكريت للعلوم الإدارية  
والاقتصادية كلية الإدارة والاقتصاد جامعة  
تكريت، 15(46)، 30-52.
17. عزيز، حيدر، ونكة، ندى. (2022).  
تخفيض كلفة الخدمة المصرفية وتطويرها  
وتحسين تسعيرها باستعمال تقنية إدارة  
الكلفة المستهدفة. مجلة كلية العلوم  
الاقتصادية الجامعة، 69(69)، 189-205.
18. علي، أحمد، ومالك، ياسر، والمعموري،  
حاتم. (2021). تأثير تقنية التكاليف على  
أساس الأنشطة الموجه بالوقت في قرارات  
التسعير. مجلة الدراسات المحاسبية والمالية،  
16(41)، 42-75.

19. الفاضل، فاتن، والشميري، محمد. (2021). دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في دعم القدرة التنافسية - دراسة استطلاعية لآراء مدراء الأقسام في الوحدات الاقتصادية العراقية. *مجلة كلية مدينة العلم*، 13(2)، 203-220.
20. فروخي، وافية. (2019). أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في تسعير الخدمات المصرفية - دراسة ميدانية في بنك الفلاحة والتنمية الريفية-BADR. *مجلة الأبحاث الاقتصادية*، 14(2)، 101-122.
21. الكبيجي، مجدي. (2014). مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية. *مجلة دراسات العلوم الإدارية*، 41(2)، 170-190.
22. الكنان، إلهام. (2021). منتج صديق للبيئة بجهد مشترك من الكلفة المستهدفة وهندسة القيمة. *مجلة وارث العلمية*، 3(8)، 58-71.
23. مرغني، وليد، ودمدوم، زكريا. (2021). تكلفة المستهدفة كإداة لترشيد القرارات التسعيرية بين الإطار النظري والواقع العملي-دراسة ميدانية. *مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال*، 1(1)، 108-128.
24. محمد، صفاء. (2016). دور التكاليف المستهدفة في كفاءة تسعير الخدمات المصرفية - دراسة حالة: البنك السوداني الفرنسي [رسالة ماجستير منشورة]. جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا، السودان.
25. ملك، مصطفى. (2021). أثر تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في تعزيز المزايا التنافسية. *مجلة بورت للبحوث العلمية*، 4(4)، 279-303. <https://doi.org/10.36371/port.2021.4.5>
26. نبو، مجيد. (2019). مدخل التكلفة المستهدفة كأداة ترشيد قرارات التسعير في المؤسسات الخدمية: دراسة تطبيقية بالكشيرة الجزائرية للتأمين CAAT وكالة أدرار. *مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية*، 8(5)، 461-487.
- 2-7-2-المراجع الأجنبية:**
1. AL-Khasawneh, S., M., Jrairah, T., S., Endut, W., A., & Rashid, N., M. (2019). The Relationship between Target Costing Method and Pricing -Development of Products in Industrial Companies. *International Business and Accounting Research Journal, Jordan*, 3(2), 107-118. <http://dx.doi.org/10.15294/ibarj.v3i2,59>

- (2019). *Cost Management: A Strategic Emphasis* (8<sup>th</sup> ed.). Mc Graw-Hill Education, Inc, New York.
6. Drury, C. (2018). *Management & Cost Accounting* (10<sup>th</sup> ed.). International Thomson Business Press, London.
7. Ferreira, M., M., & Oliveira, S., R. (2020). Integrated framework for strategic cost management based on target costing, ABC, and product life-cycle in PDP: Empirical experience. *Global Journal of Business, Economics and Management: Current Issues, Brazil, 10(1)*, 31- 43.
8. Garrison, R., Noreen, E., & Brewer, P. (2018). *Managerial Accounting* (16<sup>th</sup> ed.). Mc Graw-Hill Education, New York.
9. Hilton, R., W., Maher, M., W., & Setto, F., Kh. (2020). *Cost Management for Business Decision* (11<sup>th</sup> ed.). Mc Graw-Hill, Inc.
10. Matarneh, G., F., & EL-Dalabeeh, A., Kh. (2016). The
2. Al-Khateeb, A., H., Imam, S., M., Awad, S., S., & Nasir., H., B. (2019). Target Costs And The Role Of Product Design In Achieving Competitive Advantage Of The Iraqi Companies. *International Journal of Economics, Commerce and Management, Iraq, VII(2)*, 425-440.
3. Bierer, A., & Gotze, U. (2013). Target Costing for Energy & Cost Oriented Product Development. Chemnitz University of Technology , Chai of Management Accounting & Control Europe Funds Saxony, 435-450.
4. Briciu, S., & Capusneanu, S. (2013). Pros & Cons for The Implementation of Target Costing Method in Romanian Economics Entities. *Journal of Accounting & Management Information Systems, Romania, 12(3)*, 455-470.
5. Blocher, E., J., Stout, D., E., Juras, P., E., & Smith, S. D.

Role of Target Costing in Reducing Costs and Developing Products in the Jordanian Public Shareholding Industrial Companies, International Journal of Academic Research in Accounting. *Finance and Management Sciences, Jordan*, 6(4), 301–312.  
<http://dx.doi.org/10.6007/IJARFMS/v6-i4/2465>