

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف - المسيلة



ميدان: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

فرع: علوم التسيير

تخصص: إدارة الإنتاج والتمويل

كلية: العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير

رقم: .....

## مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر أكاديمي

إعداد الطلبة: - بوعبد الله عمر

- بن جدة أسامة

تحت عنوان

**استراتيجية التسعير باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة**

- دراسة حالة المؤسسة الصناعية للنسيج EATIT بالمسيلة -

لجنة المناقشة:

رئيسا	جامعة المسيلة	أستاذ التعليم العالي	أ.د سعودي بلقاسم
مشرفا ومقررا	جامعة المسيلة	أستاذ محاضر "أ"	د/ زريق عمر
مناقشا	جامعة المسيلة	أستاذ محاضر "أ"	د/ ميمون الطاهر

السنة الجامعية: 2019/2018

# شكر وتقدير

أول شكري هو لله رب العالمين الذي رزقني العقل وحسن التوكل عليه سبحانه  
وتعالى أحمدته وأشكره على نعمه وحسن عونه، وأصلي وأسلم على خاتم الأنبياء  
والمرسلين صلوات ربي وسلامه عليه.

أتقدم بعظيم شكري وامتناني إلى أستاذي " زريق عمر " لتفضله بالإشراف على هذه  
الرسالة وما قدمه لي من وقت في سبيل إثراء هذه الرسالة وإعدادها بشكلها  
ومضمونها الحاليين وعلى ما قدمه لي من جهد صادق وعون مخلص.  
كما توجه بالشكر إلى كل أساتذة كليتنا وإلى كل من ساهم في انجاز وإتمام هذا  
العمل من قريب أو بعيد .

لكم مني جزيل الشكر...

# إهداء

إلى أقرب الناس إلى قلبي ، و أولاهم بحبي...

من وسعتني رحمتها صغيراً ، وأسعدتني صحبتها كبيراً...

إلى والدي الكريمين أطال الله في عمرهما .

إلى إخوتي وأخواتي إلى كل أفراد عائلتي الكبيرة صغيرهم وكبيرهم .

وإلى كل زملائي وأصدقائي الذين رافقوني خلال المسار الدراسي.

إليكم جميعاً اهدي ثمرة جهدي.

# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

### فهرس المحتويات

	الشكر
	الإهداء
I	فهرس المحتويات
III	قائمة الجداول والأشكال
أ-هـ	مقدمة
	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي حول استراتيجية التسعير والتكاليف المستهدفة
07	تمهيد
08	المبحث الأول: الأسس النظرية لاستراتيجية التسعير
08	المطلب الأول: مفهوم السعر وأهدافه
10	المطلب الثاني: سياسات استراتيجية التسعير والعوامل المؤثرة فيه
12	المطلب الثالث: طرق تحديد استراتيجية التسعير
15	المبحث الثاني: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة
15	المطلب الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف
18	المطلب الثاني: مفهوم التكلفة المستهدفة وخصائصها
20	المطلب الثالث: مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة ومزايا وصعوباتها
26	المبحث الثالث: كيفية بناء استراتيجية التسعير باستخدام طريقة التكاليف المستهدفة
26	المطلب الأول: استراتيجية التسعير المستهدف والتكاليف المستهدفة
27	المطلب الثاني: علاقة التكلفة المستهدفة بتسعير المنتجات
31	المطلب الثالث: عوامل نجاح استراتيجية التسعير باستخدام التكاليف المستهدفة
33	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: استخدام منهج أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج
35	تمهيد
36	المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة
36	المطلب الأول: تعريف ونشأة المؤسسة
36	المطلب الثاني: موقع المؤسسة ونظام العمل بها وهيكلتها

## فهرس المحتويات

48	المبحث الثاني: استراتيجية التسعير في المؤسسة محل الدراسة
48	المطلب الأول: طرق التسعير في المؤسسة
48	المطلب الثاني: تكاليف المنتج قيد الدراسة
50	المبحث الثالث: بناء استراتيجية التسعير من خلال أسلوب التكلفة المستهدفة
50	المطلب الأول: تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة
53	المطلب الثاني: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحليل التكلفة
55	خلاصة الفصل
57	الخاتمة
61	قائمة المراجع

## فهرس المحتويات

### قائمة الأشكال

رقم الصفحة	العنوان	رقم الشكل
14	التسعير على أساس تحليل نقطة التعادل	01
25	مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة	02
30	كيفية تحديد الأسعار في ظل النظرية التقليدية والحديثة	03
39	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	04
41	الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة والمالية	05

### قائمة الجداول

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
45	عدد العمال في الأقسام الإنتاجية	01
46	منتوج الأقمشة الثقيلة	02
46	منتوج الأقمشة الخفيفة	03
47	منتوج الأقمشة المطلية ومقرونة	04
49	تكلفة شراء مادة القطن	05
51	تكلفة إنتاج Article 700 grs tent3i	06
51	تكلفة إنتاج المنتج Article 17 puc	07
52	حساب تكلفة إنتاج المنتج tente8places الطبقة الأولى.	08
53	حساب تكلفة إنتاج المنتج tente8places الطبقة الثانية.	09
54	الجدول المعدل للوصول إلى التكلفة المستهدفة.	10

# مقدمة

يتميز المحيط الاقتصادي بالمنافسة الشديدة والمتزايدة بين المؤسسات ، ونتيجة للتطورات التكنولوجية السريعة المصاحبة لمتطلبات واحتياجات الزبائن وفي ظل قصر دورة حياة المنتجات ، أصبحت المؤسسات تبحث عن كيفية البقاء في السوق والاستمرار فيه وليس فقط عن كيفية الدخول للأسواق، ولتحقيق ذلك كان عليها التركيز على المستهلك الذي يمثل الحكم الأول لأدائها وبقائها واستمرارها من خلال تلبية احتياجاته من تقديم منتجات جديدة وذات مقاييس عالية الجودة، وفي الوقت المناسب وبأسعار منخفضة تلبي متطلباته، لكسب ثقة وولاء الزبون.

بما أن السعر الذي يدفع للحصول على منتج معين يأتي ضمن أولويات الزبون، أصبح المستهلك هو المحدد الرئيسي للسعر في ظل المفهوم التسويقي الحديث وهو ما يطلق عليه التسعير انطلاقاً من مدركات العميل، حيث يعتبر هذا الأخير من أهم العناصر المؤثرة في نجاح المؤسسة وزيادة قدرتها التنافسية، وبناءً عليه كان لزاماً على أي مؤسسة البحث عن طرق جديدة في تحديد أسعار منتجاتها والتي تعمل على تحقيق رضا الزبون وفي نفس الوقت تساعد في تحقيق أهداف المؤسسة.

لقد شهدت بيئة الصناعة في العصر الحالي تطورات كبيرة في جانب التكنولوجيا وأنظمة الإنتاج والتسويق وأساليب حديثة في تطوير وتسعير المنتجات لتحقيق المزايا التنافسية، ومن بين هذه الأساليب نجد أسلوب التكلفة المستهدفة الذي يسعى إلى تحقيق رضا كل من الزبون من خلال التركيز على الجودة العالية وبالسعر المناسب وعلى رضا المؤسسة من خلال تحقيق الأرباح وتخفيض التكاليف إلى حدودها الدنيا لكي تحقق المؤسسات أهدافها من حيث النوعية والسعر، هذه المتغيرات خلقت مفاهيم جديدة متعلقة بنظم المعلومات الإدارية والمحاسبية أثرت على كيفية اتخاذ القرارات خاصة التي تتعلق بتسعير المنتجات، لذلك كان استحداث مدخل التكلفة المستهدفة كأحد الأساليب التي يمكن استخدامها في مجال التسعير لتحقيق الميزة التنافسية التي تساعد المؤسسات على اكتساح الأسواق ودمجها الميزة التنافسية لها.

## 1. طرح الإشكالية:

كما سبق يمكن صياغة إشكالية البحث كما يلي:

كيف يمكن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد استراتيجية التسعير بناء على الأسعار المستهدفة؟

للإجابة على الإشكالية المطروحة سنقوم بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما الذي يميز أسلوب التسعير باستخدام التكلفة المستهدفة عن الأساليب التقليدية؟
- هل توجد علاقة بين التكلفة المستهدفة وسعر المنتج؟
- ما هو أثر السعر المستهدف على التكاليف المستهدفة في مؤسسة EATIT؟

## 2. الفرضيات:

للإجابة على الأسئلة السابقة سنقوم بصياغة الفرضيات التالية:

- يمكن أن تطبق المؤسسة أسلوب التسعير باستخدام التكلفة المستهدفة عندما تتغير استعار السوق بالارتفاع أو الانخفاض.
- توجد علاقة مباشرة بين التكلفة المستهدفة وسعر المنتج.
- لأسلوب التكلفة المستهدفة دور هام في تحديد سعر المنتج.

## 3. أهداف البحث:

نسعى من خلال هذا البحث إلى:

- توضيح ماهية التكلفة المستهدفة من حيث النشأة والتعريف والهدف وكذا التسعير وفق مدخل التكلفة المستهدفة وتطبيق هذا المدخل على مؤسسة صناعة النسيج EATIT بالمسيلة
- إبراز العلاقة القائمة بين التكاليف المستهدفة وتحديد السعر.
- التوصل إلى مجموع من المقترحات التي يمكن أن تفعل دور التكاليف المستهدفة في تحديد سعر المنتج.

#### 4. أهمية البحث:

تتجلى أهمية هذا الموضوع في:

- تسعير المنتجات بالنسبة للمؤسسات التي تعيش في ظل ظروف بيئة تشهد العديد من التطورات والتغيرات المستمرة والسريعة ونمو مدخل التوجه نحو الزبون لتحقيق ما يرضيه وما يعده ذو قيمة حسب وجهة نظره.
- معالجة أحد المواضيع الحديثة في حساب التكاليف وعملية تحديد الأسعار ومعرفة الأساليب المستخدمة في تسعير منتجات مؤسسة باستخدام المؤسسة لأسلوب جيد لتحديد سعر منتجها يمكنها من تحقيق ميزة تنافسية.

#### 5. أسباب اختيار الموضوع:

يرجع اختيار هذا الموضوع إلى الأسباب التالية:

- حداثة الموضوع حيث أصبح التحكم في التكاليف من الاهتمامات الكبرى للمؤسسة
- البحث في خبايا وطرق التسعير الحديثة
- موضوع البحث يندرج ضمن التخصص

#### 6. منهج البحث:

لدراسة مختلف عناصر ومتغيرات موضوعنا اعتمادنا على المنهج الوصفي للتعرف على أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في تسعير المنتجات في المؤسسات، حيث يساعد هذا المنهج على وصف وتحليل مختلف المعلومات المتعلقة بأسلوب التكلفة المستهدفة ومن ثم تبيان كيفية مساهمتها في تسعير المنتجات بطريقة علمية حديثة، ومنهج دراسة حالة من خلال جمع الملاحظات والمعلومات المتعلقة بالجانب النظري ومحاولة تطبيقها في مؤسسة النسيج بالمسيلة.

#### 7. هيكل البحث:

سنقوم بتقسيم البحث إلى فصلين حيث تطرقنا في الفصل الأول الذي جاء بعنوان الإطار المفاهيمي حول استراتيجية التسعير والتكاليف المستهدفة، وسنقسمه إلى ثلاث مباحث كان الأول بعنوان الأسس النظرية للتسعير،

أما المبحث الثاني نعالج فيه مدخل أسلوب التكلفة المستهدفة، والمبحث الثالث تم فيه تبيان كيفية بناء استراتيجية التسعير باستخدام طريقة التكاليف المستهدفة

أما لفصل الثاني والمعنون باستراتيجية التسعير باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة، سنتناول فيه التعريف بالمؤسسة محل الدراسة وواقع التسعير في المؤسسة وكذا محاولة بناء استراتيجية تسعير من خلال أسلوب التكلفة المستهدفة.

## 8. الدراسات السابقة:

للإلمام بموضوع البحث ووضع خطة تهدف إلى الإجابة على التساؤلات المطروحة تم الاعتماد على الدراسات التالية:

1. دراسة المطارنة (2008): بعنوان متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

هدفت الدراسة إلى التعرف على مجالات استخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، والتعرف على مدى توفر العناصر اللازمة لتطبيق هذا الأسلوب، وذلك المعوقات التي تحول دون تطبيقه، وقدمت من خلال الجانب النظري التعرف على مفهوم التكلفة المستهدفة وأهداف التكلفة المستهدفة وخصائصها وفضلا عن آلية تطبيق هذا الأسلوب وأساليب تقدير التكلفة المستهدفة، وقد تمت الدراسة على إحدى وثلاثون شركة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية التي لها اهتمام ومعرفة بهذا الأسلوب.

وتوصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- من أهم الصعوبات التي تواجه تطبيق التكاليف المستهدفة في المؤسسات الأردنية بصفة عامة عدم توفر أنظمة المعلومات التطبيقية اللازمة.

- المؤسسة تطبق جزء من مبادئ التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة من خلال التركيز على العملاء وكذلك الاهتمام بمواصفات وجودة المنتج.

- إن طبقت الشركات أسلوب التكلفة المستهدفة ستكسب بذلك حصة سوقية أكبر في السوق المحلية وربما في السوق الدولية، وهذا يعود عليها بهامش ربح في المدى الطويل.

2. دراسة جلييلة عيدان الذهبي (2007): بعنوان استهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الأعمال الحديثة.

هدفت الدراسة في أهمية عملية التسعير المنتجات والمداخل المستخدمة لذلك، فضلا عن بيان المدخل المعاصر في التسعير وأثره في استهداف التكلفة واقتراح منهجية والية لتطبيق ذلك المنهج. وتوصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية:

- يتطلب المدخل المحاسبي التقليدي من التكلفة المحسوبة من واقع بيانات ومعلومات النظام المحاسبي المعمول به في الوحدات الاقتصادية ولا يأخذ بالاعتبار متغيرات البيئة الخارجية على هذه العملية.

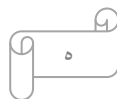
- إن تقنية التكلفة المستهدفة تتطلب الأخذ بالاعتبار السعر المستهدف والذي منه يتم الرجوع لتحديد واستهداف التكلفة.

- يتطلب استهداف التكلفة احتساب تكلفة المنتج ولكافة دورة حياته بدءا من نشوء الفكرة (نشاط البحث والتطوير) ولغاية التسويق وتقديم خدمات ما بعد البيع (نشاط الترويج والتسويق)

- الأخذ بالاعتبار طول أو قصر دورة حياة المنتج إذ أن الأخير ومن خلال ما أفرزته بيئة الأعمال المعاصرة وقصر دورة حياة المنتج وتطور منتجات المنافس.

- أما من خلال دراستنا سنحاول ربط أسلوب التكلفة المستهدفة مع استراتيجية تحديد سعر المنتجات بمؤسسة النسيج الصناعية بالمسيلة بهدف تبيان العلاقة القائمة بين التكاليف المستهدفة وتحديد سعر والتوصل إلى مجموعة

من المقترحات التي يمكن أن تفعل دور التكاليف المستهدفة في تحديد سعر المنتج.



# الفصل الأول

الإطار المفاهيمي حول استراتيجية

التسعير والتكاليف المستهدفة

## تمهيد

لقد شهد العالم في الوقت الحالي العديد من التطورات من بينها تنوع المنتجات وأسعارها ومواصفاتها، وتقديم خدمات مميزة للفوز بالحصّة السوقية وامتدت المنافسة في الصناعات لتفرض على المؤسسة الارتقاء بتقديم خدمات ومنتجات عالية الجودة بالسعر المناسب الذي يحقق اقل تكلفة ممكنة مع توفير متطلبات العميل، عن معظم مشاكل الإنتاج التي تتعرض لها المؤسسات وبالتالي يتعين البحث عن أسلوب تكاليف يمكنها التلاؤم ومواكبة التغيرات الحديثة، ومن هذه الأساليب أسلوب التكلفة المستهدفة وإستراتيجية التسعير الذي سنحاول التطرق إليهم في هذا الفصل من خلال :

**المبحث الأول:** الأسس النظرية لاستراتيجية التسعير.

**المبحث الثاني:** مدخل أسلوب التكلفة المستهدفة.

**المبحث الثالث:** بناء إستراتيجية التسعير باستخدام طريقة التكلفة المستهدفة.

## المبحث الأول: الأسس النظرية لاستراتيجية التسعير

يعتبر السعر والقرارات المتعلقة به من أصعب القرارات التي تواجه رجال التسويق لأنها يجب أن تأخذ بعين الاعتبار المستهلك من جهة، كما يجب أن تحقق من جهة أخرى أهداف المؤسسة بالتكامل مع باقي عناصر المزيج التسويقي في ظل القيود المتمثلة في كل العوامل المؤثرة على السعر سواء الداخلية أو الخارجية.

### المطلب الأول: مفهوم السعر وأهدافه وأهميته

#### أولاً: تعريف السعر

- 1- يعرف السعر على "أنه القيمة المحددة للمنافع التي يحصل عليها الفرد من السلع أو الخدمات"<sup>1</sup>
  - 2- بينما يعرف عبد السلام أبو قحف السعر على انه: "مقدار التضحية المادية والمعنوية التي يتحملها الفرد في سبيل الحصول على السلعة أو الخدمة"<sup>2</sup>
  - 3- ويعرف أيضاً: "السعر أحد المحددات الرئيسية للقيمة، والتي هي جوهر عملية التبادل حيث تتحدد قيمة السلع والخدمات التي يقدمها المنتج للسوق على أساس المنفعة التي يدركها المشتري لهذه السلع والخدمات وكذلك على أساس الثمن الذي يجب على المشتري دفعه مقابل الحصول على هذه المنفعة ويتضح من ذلك أن العلاقة بين المنفعة والسعر هي التي تحدد القيمة"<sup>3</sup>
- ومن خلال هذه التعاريف نستنتج أن "السعر هو المقابل أو المبلغ النقدي المدفوع للحصول على الكمية المعينة من السلع أو الخدمات، أو هو مقدار التضحية المادية أو المعنوية التي يتحملها الفرد في سبيل الحصول على سلع أو خدمات"

<sup>1</sup>- بيان هاني حرب، مبادئ التسويق، الطبعة الأولى، دار الوراثة للنشر، الأردن 1999، ص162.

<sup>2</sup>- عبد السلام أبو قحف، التسويق (مدخل تطبيقي)، دار الجامعة الجديدة، مصر 2002، ص606.

<sup>3</sup>- رزق عمر، استخدام دورة حياة السلعة في تحديد إستراتيجية التسعير، دراسة حالة العاملة في قطاع الصناعة الالكترونية والالكترومنزلية، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2007 ص1.

ثانيا: أهداف التسعير:

تسعى المؤسسة من خلال التسعير إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:<sup>1</sup>

### 1- الأهداف الربحية للتسعير

تسعى المؤسسة إلى تسعير منتجاتها بالعرض الذي يؤدي إلى تعظيم الأرباح يدخل ضمن هذا الهدف مجموعة من الأهداف الفرعية هي :

- أ. تحقيق أقصى ربح ممكن أو معدل مرد ودية كاف.
- ب. تعظيم الأرباح الإجمالية أو الصناعية ولأجل ذلك تضع المؤسسة سياسة تسعيرة تتضمن هوامش ربح إجمالية أو صافية تشجع على تنشيط البيع والأرباح الكمية.
- ج. تحقيق صافي ربح على المبيعات حيث يتم تحديد سعر يتضمن عائد صافي بعد طرح كافة التكاليف ولا يمكن بيع سعر يقل عن معدل العائد المستهدف
- د. تحقيق معدل مرتفع للعائد على الاستثمار وهنا يتم وضع السعر وفقا للمعدل المراد تحقيقه
- هـ. تحقيق معدل مرتفع للعائد على صافي حقوق الملكية، وهنا يتم وضع السعر الذي يحقق عائدا محدد للمالكين ويقاس بالأرباح الصافية التي يحققها السعر مقارنا بما المالكين من حقوق صافية للمؤسسة.

### 2- الأهداف البيعية للتسعير :

يقصد بالأهداف البيعية تحقيق رقم إجمالي للمبيعات أو تحديد حصة المؤسسة من السوق مقارنة بالمنافسين.

وتفضل العديد من المؤسسات اختيار أهداف بيعيه للسعر بدلا من الأهداف الربحية للأسباب التالية:

- أ. محاولة البقاء في السوق؛
  - ب. محاولة الإبقاء على حصتها في السوق.
- ولتحقيق تلك الأهداف قد تضطر المؤسسة إلى تخفيض الأسعار أو دعم أسعارها بخدمات مختلفة كخدمات ما بعد البيع... الخ. تجعل السعر الحقيقي لمنتجاتها يبدو أفضل في أعين العملاء.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> محمد الصبري، مبادئ التسويق، حورس الدولية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2005، ص394.

<sup>2</sup> نفس المرجع، ص395.

### 3- الأهداف الجماعية للتسعير

ويقصد بهذه الأهداف كل ما من شأنه إن يخلق صورة حسنة للمؤسسة في أعين المجتمع التي تعمل فيه سواء في تحديد أسعار عادلة ومقبولة بتقديم تخفيضات سعريه لفئات معينة (كفئة المعاقين) وعادة ما يتضمن هذا الهدف مجموعة من الأهداف الفرعية منها:

- أ. زيادة التدفقات النقدية عن طريق عدة طرق مثل تخفيض أسعار المبيعات النقدية والحد من المبيعات الآجلة أو منح خصومات نقدية للعملاء للحصول على ولاء الزبون.
- ب. المحافظة على مستوى عال من الجودة وذلك يهدف إلى جلب عدد كبير من العملاء.
- ج. طرح مستويات سعريه مناسبة للزبون.

#### المطلب الثاني: أهمية التسعير والعوامل المؤثرة فيه

##### أولا: أهمية التسعير

نال موضوع التسعير أهمية كبيرة لان السعر يعد من القرارات التسويقية المهمة لارتباطها الوثيق بكيونة المنتج ومكانته وهو أول ما يقيمه الزبون ويستند إليه قرار الشراء ومن الضروري مراجعة الأسعار ودراستها وربطها بتغيرات السوق بمعنى وضع الأسعار مرتبطة مع عناصر المزيج التسويقي ويعد عنصرا حقيقيا من عناصر إستراتيجية التمركز في السوق وتعد إستراتيجية تحديد الأسعار من الاستراتيجيات طويلة الأمد والحساسة والخطرة لما لها من تأثير مباشر على تحقيق أهداف المنظمة ومجمل الأنشطة لذا فالسعر يكون أداة تخطيطية وتنظيمية يتم إقرارها ليس في ظل الظروف التي تحكم السوق وإنما في ضوء الأهداف المركزية المتعلقة بالزبائن وطبيعة المنتج.<sup>1</sup>

كما للسعر أهمية من الناحية العملية بوصفه واحدا من ثلاثة عوامل تؤثر بشكل مباشر في الربح وهذه العوامل هي السعر والكلفة وكمية المبيعات وتتفاوت أهمية السعر من منظمة لأخرى، ويهتم المشترون بالسعر بسبب توقعاتهم للفائدة المرجوة من شراء المنتج وفيما سيحقق لهم الإشباع المطلوب.

##### ثانيا: العوامل المؤثر في قرارات التسعير

هناك عوامل داخلية وأخرى خارجية نوجزها في ما يلي :

<sup>1</sup> البر واري والبر زنجي، 2004: 183، مجلة العلوم الاقتصادية المجلد 22، العدد 89، لسنة 2016

1- العوامل الداخلية نجد مجموعة من العوامل داخل المؤسسة تؤثر على قرارات التسعير ومن أهمها :

أ-الأهداف: مثلا فان هدف زيادة الحصة السوقية قد يدفع المؤسسة إلى تحديد سعر منخفض لمنتجاتها بعكس هدف تعظيم الأرباح الذي يصاحبه عادة سعر مرتفع للمنتج.

ب-مكان السلعة في دورة حياتها: إن دخول المنتج في مرحلة النضج أو تدهور يقيد من قدرة المؤسسة على فرض سعر معين بعكس الحال في مرحلة تقديم المنتج.

ج-فلسفة المؤسسة: تميل بعض المؤسسات التي تبني فلسفات خاصة بالسعر بحيث تتفق مع أهدافها وأغراضها، فلسفة المؤسسة توجه القائمين على تحديد السعر بالوجهة التي تتبناها.

د-المزيج التسويقي: المؤسسة حين تقرر سعر منتجاتها سعر مرتفع مثل فيجب أن تكون جودة المنتج مرتفعة، ويصاحب ذلك جهود ترويجه مكثفة لإقناع المستهلكين بمعايير السعر المرتفع أو تقديمها في غلاف مناسب واختيار منافذ التوزيع التي تسوق منتجات مرتفعة السعر.

هـ-درجة تفرد المنتج وتميزه: هذا التميز يمنح ميزة للمخطط السعري في وضع السعر المناسب الذي يتناسب مع الخصائص الفردية في منتجاتها.

بالإضافة إلى عامل قيمة الخبرة المتراكمة ويقصد بالخبرة هنا تلك المهارات التي اكتسبتها المؤسسة من خلال الممارسة المستمرة والطويلة في العملية الإنتاجية، حيث إن يمكنها من زيادة كمية الإنتاج ومستوى جودته عن تلك المؤسسات الجديدة في العملية الإنتاجية.<sup>1</sup>

وعامل التكاليف التي تشكل تكلفة إنتاج المنتج أو الخدمة أساسا يمكن الاعتماد عليه في تحديد سعرها، حيث يجب أن يكون السعر كافيا لتغطية كافة التكاليف الخاصة بالإنتاج وتوزيع تلك المنتجات أو الخدمات.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - محمد فريد الصحن، قراءات إدارة التسويق، الدار الجامعية، 1996، ص ص، 87-88

<sup>2</sup> - ناجي معلا، إدارة التسويق، مدخل تحليلي إستراتيجي متكامل، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 193

## 2-العوامل الخارجية: تتمثل فيما يلي:<sup>1</sup>

أ-**الطلب**: يؤثر الطلب على المنتج أو الخدمة عند التسعير وبصفة خاصة عند تسعير المنتج لأول مرة فهناك عوامل كثيرة تشكل وتؤثر على نمط الطلب على منتج معين، منها دخل المستهلك، القدرة الشرائية.

ب-**المنافسون**: يجب على المؤسسة عند تحديد أسعار منتجاتها ملاحظة أسعار المنافسين وتتبعها والعمل على التنبؤ بسلوك المنافسين، ليس فقط في نفس المجال بل في مجالات أخرى التي تتبع منتجات تشبع نفس الحاجة.

ج-**الموردون والموزعون**: فقيام برفع أسعار المواد الأولية أو الوسطاء في المساومة على رفع هامش أرباحهم يضيف أيضا على المؤسسة على تحديد السعر الملائم.

د- **الإجراءات الحكومية**: تمارس الحكومة والسلطة السياسية في بعض البلدان تأثيراتها على حركة الأسعار فقد تحدد الحكومة سعر بيع المنتج للمستهلك النهائي ويحدث ذلك عادة من المنتجات الضرورية أو قد تكتفي الحكومة بتوجيه الأسعار من تحديدها .

هـ- **الضرورة الاقتصادية**: نلاحظ أنه في حالة الراج أو الانتعاش الاقتصادي يزداد الطلب على مختلف أنواع المنتجات ومن ثم تستطيع المؤسسة أن تتحرك بحرية أكبر في تحديد قراراتها السعرية والتمتع بالاستقلالية واضحة لصياغة إستراتيجية التسعير .

أما في حالة الكساد فإن الاستراتيجيات التسعيرية سوف تتأثر لعوامل كثيرة (كساد، تضخم .... الخ).

### المطلب الثالث: طرق تحديد السعر

تنتهج المؤسسات عدة طرق لتحديد أسعارها من اجل الوصول لأهدافها في ظل القيود المتمثلة في كل العوامل

المؤثرة على السعر، تتمثل هذه الطرق في:<sup>2</sup>

- التسعير على أساس التكلفة ؛
- التسعير على أساس الطلب ؛

<sup>1</sup>-فريد الصحن، مرجع سابق، ص ص، 84-85.

<sup>2</sup>- أحمد الطائي، بشير العلاق، مبادئ التسويق الحديث، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص175.

• التسعير على أساس المنافسة ؛

• التسعير على أساس تحليل نقطة التعادل.

**أولا: التسعير على أساس التكلفة :** هذه الطريقة من أسهل الطرق إذ يتم بموجب هذه الطريقة إضافة مبلغ أو نسبة معيارية إلى التكاليف المرافقة للمنتج ،وتشمل هذه الطريقة :

1- **التسعير على أساس الربح المضاف:** ويعبر عنه بالمعادلة التالية :

السعر = تكلفة الإنتاج + مصاريف إدارية + هامش الربح

وتستلزم هذه الطريقة توفير معلومات دقيقة عن التكاليف المتغيرة لاستخراج نصيب الوحدة الواحدة منها.

2- **التسعير بالهدف الربحي :** بحيث تحاول المؤسسة أن تحدد السعر الذي يحقق له عائدا مخططا على إجمالي تكاليفها عن معدل تقديري لحجم المبيعات حيث تلاحظ استخدام الواسع لهذه الطريقة عند تجار التجزئة و من مميزاتهما :

أ- السهولة والبساطة في تحديد السعر.

ب- الارتياح النفسي للطرفين (البائع والمشتري) لعدل هذه الطريقة.

ج- إمكانية تقارب الأسعار بين المنافسين خاصة عند تعلق الأمر بتقارب التكلفة وهامش الربح ومن عيوبها:

- لا تهتم برغبات المستهلك وقدرته الشرائية .
- عدم إعطاء أهمية للسياسة السعرية للمنافسين.
- صعوبة حساب التكاليف غير المباشرة بصفة دقيقة إضافة إنها تعتبر كل ما هو منتج مباع مباشرة.

**ثانيا: التسعير على أساس الطلب :** تركز هذه الطريقة على مستوى الطلب بحيث ترتفع الأسعار عندما يزداد الطلب وتنخفض عند انخفاض الطلب وذلك لتغطية الربح برغم ثبات كلفة الوحدة في الحالتين .

**ثالثا: التسعير على أساس المنافسة:** حيث تحدد المؤسسة أسعارها في ضوء أسعار منافسيها، حيث تحاول المؤسسة وضع متوسط سعر يطابق سعر الصناعة التي تنتمي لها في السوق وهذه الطريقة هي الأكثر شيوعا لعدة أسباب منها:

1- صعوبة حساب الكلفة لبعض المنتجات.

2- الصور بأن هناك مثيلا لهذا السعر في السوق.

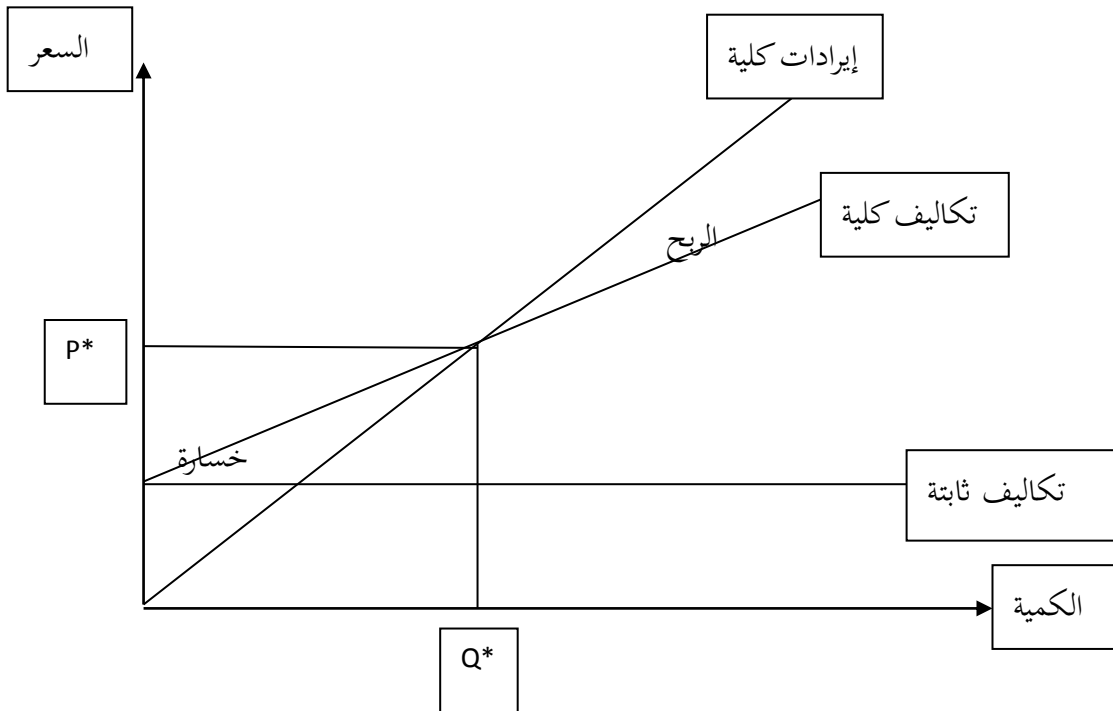
3- صعوبة معرفة رد فعل المستهلك والمنافسين في السوق حول تباين الأسعار.

رابعا: التسعير على أساس تحليل نقطة التعادل: يستخدم هذا النوع من التسعير بشكل خاص في تحديد أسعار المنتجات الجديدة ويتم تحديد تلك النقط عن طريق تحديد كمية المنتجات المراد بيعها بسعر مناسب بحيث يغطي في الأقل تكاليف الإنتاج والسوق.

وكما هو معروف فان نقطة التعادل هي النقطة التي تساوي فيها التكاليف الكلية مع الإيرادات الكلية وتحسب وفق للصيغة التالية:

$$\text{كمية التعادل} = \frac{\text{التكلفة الثابتة}}{\text{سعر بيع الوحدة} - \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}}$$

الشكل رقم (1) : التسعير على أساس تحليل نقطة التعادل



المصدر: محمد فريد الصحن، مبادئ التسويق، مرجع سابق، ص 23

## المبحث الثاني: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

لقد شهد في العقدين الأخيرين من القرن تزايد حدة المنافسة بين الشركات بشكل كبير وتزايد معها استخدام تقنيات وأساليب حديثة لإدارة الشركات بشكل عام وإدارة التكاليف بشكل خاص بهدف زيادة القدرة على المنافسة من خلال تقديم منتجات ذات نوعية جيدة وبأسعار منخفضة وتنافسية في نفس الوقت، ومن بين تقنيات محاسبة التكاليف تقنية التكلفة المستهدفة.

### المطلب الأول: نظرة حول محاسبة التكاليف

#### أولاً : مفهوم التكلفة

- 1- عرفت التكلفة على أنها "مورد مضحى أو ضائع لتحقيق هدف معين".<sup>1</sup>
- 2- كما عرفت أيضا "على أنها تضحية ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر أو المستقبل".<sup>2</sup>
- 3- كما اعتبرت التكلفة «هي أي تضحية اختيارية بأشياء أو ممتلكات أو حقوق مادية أو معنوية يتحتم أن تكون ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على منفعة حاضرة أو مستقبلية». <sup>3</sup>
- 4- من خلال التعاريف سابقة الذكر يمكن أن نستخلص المفهوم العام للتكلفة فهي تلك التضحية بموارد اقتصادية في سبيل الحصول على منفعة ذات قيمة اقتصادية في الحاضر أو المستقبل .

#### ثانياً: تعريف سعر التكلفة

هو مجموعة التكاليف التي أنفقت على المنتج أو الخدمة من بداية العملية إلى غاية البيع، كما يعرف أيضا على انه مجموع التكاليف التي يكلفها منتج معين أو خدمة مقدمة ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى وصولها إلى المرحلة النهائية أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها.

<sup>1</sup> شارلي هورنجر وآخرون، ترجمة أحمد حجاج، محاسبة التكاليف، المريخ، الرياض، 2009، ص63

<sup>2</sup> أحمد محمد نور، محاسبة التكاليف في بيئة أعمال، دراسات الجامعة، الإسكندرية، 2007، ص9

<sup>3</sup> عبد الحي مرعي، في محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1997، ص5

وتحسب سعر التكلفة لمختلف المؤسسات حسب طبيعتها كما يلي<sup>1</sup>:

#### 1- سعر التكلفة في المؤسسات التجارية

سعر التكلفة = تكلفة شراء البضاعة المباعة + مصاريف التوزيع المباشرة والغير مباشرة

#### 2- سعر التكلفة في المؤسسات الصناعية

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع + مصاريف ملحقة.

سعر التكلفة يعبر على انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المواد الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه.

وتختلف مكونات سعر التكلفة من المؤسسة الصناعية إلى المؤسسة التجارية:

لدى المؤسسة الصناعية يضم سعر التكلفة: تكلفة شراء للمواد الأولية، تكلفة إنتاج للوحدات المباعة، مصاريف التوزيع للوحدات المباعة.

ويتكون سعر التكلفة لدى المؤسسة التجارية: تكلفة شراء للوحدات المباعة، مصاريف التوزيع للوحدات المباعة.

#### ثالثا: مفهوم محاسبة التكاليف

1- تعرف محاسبة التكاليف على أنها " عملية المحاسبة على التكلفة بدءا من نقطة حدوث النقطة أو الالتزام بها وصولا إلى تحديد علاقتها النهائية بمراكز وحدات التكلفة"<sup>2</sup>.

2- كما عرفت أيضا على أنها " هي تجميع وتخصيص وتحليل تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة للإعداد والتقارير الخارجية والتخطيط والرقابة للأعمال الجارية واتخاذ القرارات اللازمة"<sup>3</sup>

3- وهي كذلك " هي مجموعة من الأسس والإجراءات المستخدمة في جمع وتبويب وتسجيل بيانات التكاليف وتحليلها بهدف احتساب تكاليف الإنتاج أو خدمات أو الأنشطة المختلفة من أجل تقديم المعلومات الضرورية للإدارة لأغراض تسعير وممارسة الوظائف الإدارية وتقييم الأداء"<sup>4</sup>

1- بو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2004، ص32

2- صالح عبد الله رزاق، عطاء الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص8

3- محمد القيدمي، أصول محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1997، ص21

4- عاطف اخرس، إيمان هنيني، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص15

4- وتعرف أيضا على أنها مجموعة من الأساليب والإجراءات المستخدمة في جمع وتبويب وتسجيل بيانات التكاليف وتحليلها بهدف احتساب تكاليف الإنتاج أو الخدمات أو الأنشطة المختلفة من اجل تقديم المعلومات الضرورية للإدارة لأغراض التسعير وممارسة الوظائف الإدارية وتقييم الأداء.<sup>1</sup>

من خلال التعاريف السابقة الذكر يمكن أن نستخلص المفهوم العام لمحاسبة التكاليف " فهي ذلك النشاط أو النظام الذي يشير إلى طرق تجميع وقياس المعلومات أو البيانات الخاصة بالتكلفة من خلال الأنشطة الإنتاجية وتشغيلها وفقا لقواعد ومفاهيم محددة، وذلك بفرض تحديد تكلفة مخرجات هذا النشاط الإنتاجي من أجل استخدام هذه المعلومات في عملية الرقابة واتخاذ القرارات ".<sup>2</sup>

#### رابعاً: أهداف محاسبة التكاليف

تسعى محاسبة التكاليف إلى مجموعة متعددة من الأهداف وتتمثل فيما يلي:<sup>2</sup>

##### 1- تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة

يعتبر تحديد تكلفة الوحدات المنتجة الغرض الرئيسي لنظام محاسبة التكاليف لكي تتمكن المؤسسة من تحديد سعر بيع الوحدة وضبط التكاليف وتحديد كمية الإنتاج والمبيعات التي تحقق أعلى ربحية ممكنة.

##### 2- الرقابة على التكاليف و تخفيض التكاليف

تعتبر الرقابة على التكاليف من أهم أغراض نظام محاسبة التكاليف ونقصد بالرقابة على التكاليف تحقيق الكفاية في استخدام المواد والعمالة والآلات وغيرها من عوامل الإنتاج وتكاليف، فتعمل على تخفيض التكاليف مع المحافظة على النوعية عن طريق اتخاذ قرارات إدارية بتغيير مادة أولية معينة.

##### 3- مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات

محاسبة التكاليف تقوم بإعداد التقارير التي تساعد المؤسسة على اتخاذ القرارات المناسبة على المستويات المختلفة فهي تقدم تقارير عن الوقت الضائع أو تلف بعض المنتجات في مراحل الإنتاج المختلفة.

<sup>1</sup> كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الباقي، محاسبة التكاليف الصناعية، أثر للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص1

<sup>2</sup> نائل عدس ونضال الخلف، محاسبة التكاليف، مدخل حديث، دارا ليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2014، ص ص، 17-18

#### 4- المساهمة في إعداد الموازنات التقديرية

تعتبر الموازنة التقديرية خطة عينية ومالية ونقدية تفصيلية، تغطي كل نواحي النشاط في المؤسسة لفترة محددة ومقبلة وتعتمد على تحليل سلوك التكاليف باعتماد على البيانات التاريخية وتوقعات يمكن حدوثها.

#### 5- المساعدة في وضع سياسات التسعير

تبعاً لظروف الاقتصادية تقوم محاسبة التكاليف ببيانات توضح فيها تكلفة إنتاج الوحدة من السلعة المنتجة مما يساعد الإدارة في سياسة التسعير بحيث يغطي سعر البيع تكلفة الإنتاج وتحقيق ربح معين يتحدد ودخول أسواق جديدة.<sup>1</sup>

#### المطلب الثاني: مفهوم التكلفة المستهدفة وخصائصها

#### أولاً : التطور التاريخي لأسلوب التكلفة المستهدفة

بدأ ظهور هذا الأسلوب من التكلفة في اليابان خلال عام 1960 حيث وجد أن 80% من الصناعات الكبرى كانت تتبع هذا الأسلوب بالفعل، بالإضافة إلى قيام الصناعات اليابانية بتطوير بعض الأساليب و المفاهيم الأمريكية وإكسابها خصائص جديدة تتوافق مع متغيرات الأعمال التي تواجه الصناعة، حيث قام خبراء الصناعة اليابانية بتطوير فكرة أمريكية بسيطة يطلق عليها هندسة القيمة، ومن ثم تم تحويلها على نظام ديناميكي لخفض التكلفة وتخطيط الربحية ، وقد ظهرت هندسة القيمة في شركة جنرال إلكتريك الأمريكية أثناء الحرب العالمية الثانية، وذلك كمنهج أو أسلوب هندسي منظم يسعى إلى إنتاج المنتج في ظل وجود نقص في عناصر الإنتاج من المواد الخام والمنتجات الوسيطة، وأسفرت التجارب العلمية عن إمكانية إنتاج منتج ذو فعالية عالية ويتكون من أقل عدد ممكن من الأجزاء الداخلية في تركيبه ، ثم تطور هذا الأسلوب حتى أصبح يؤدي إلى إنتاج منتج بأقصى درجة كفاءة وفعالية مع خفض التكلفة إلى أدنى مستوى، واليوم أصبح هناك نسبة كبيرة من الصناعات التجميعية يستخدم هذا الأسلوب مثل صناعة السيارات، الإلكترونيات، الأدوات المنزلية وغيرها ومعظم الشركات اليابانية العملاقة مثل تويوتا، نيسان، سوني، تستخدم هذا الأسلوب.

وبالرغم من استخدام اليابانيين مدخل التكلفة المستهدفة لم يقارب ثلاثين عاماً باعتباره سلاحاً استراتيجياً لإدارة التكاليف إلا أن المديرين خارج اليابان لم يكن لديهم المعرفة الكافية التي تظهر لهم الأهمية الكبيرة لهذا

<sup>1</sup> - عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2002، ص18.

المدخل فقد كان الاعتقاد السائد لديهم أن أي مقال أو كتاب يحتوي على جملة نظام تكاليف فانه يناقش موضوع خاص يعمل المحاسبين كالتالي فهو خارج اهتمامهم برغم من أن مدخل التكلفة المستهدفة هو أسلوب شامل متعلق بالتكاليف والأرباح.<sup>1</sup>

### ثانيا: تعريف التكلفة المستهدفة

**1-** تعددت الدراسات التي تناولت تعريف التكلفة المستهدفة فبعضهم يرى أنها أسلوب لإدارة التكلفة خلال مرحلة التصميم والتخطيط والتطوير ويعظمهم يرى أنها أسلوب للوصول إلى سعر المنتج.

**2-** وقد تم تعريفها بأنها مدخل يهدف إلى تقديم منتج للسوق بجودة عالية وسعر منخفض يتماشى مع أسعار المنافسين محققا الأرباح المطلوبة وذلك من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج خلال دورة حياة المنتج ابتداء من مرحلة التخطيط والتصميم وحتى بيع المنتج.<sup>2</sup>

**3-** ويمكن تعريفها على أنها " أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم من مراحل دورة حياة المنتج ومن ثم فإن هذه الأداة تركز جهود خفض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها "<sup>3</sup>

- من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف التكلفة المستهدفة على أنها: " مجموعة من الخطوات التي تهدف لخفض تكاليف المنتج التي يتم تحديدها بناء على فهم رغبات وحاجيات العملاء "

### ثالثا: خصائص التكلفة المستهدفة

للتكلفة المستهدفة عدة خصائص تتمثل فيما يلي:<sup>4</sup>

**1-** هي أساس إدارة التكاليف التي تعمل على تنظيم جميع وظائف المؤسسة في تخطيط وتصميم وإنتاج ورقابة لتكسب المنافسة القوية والمكانة السوقية المهمة.

**2-** تهدف إلى تخفيض التكاليف وتقديم المنتجات ذات الجودة والسعر المناسب التي تتبع احتياجات العملاء وتحقيق الأرباح المطلوبة.

<sup>1</sup> - أحمد راجح خليل أبو عواد، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، دراسة استكمال لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في

المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط لدراسات العليا، كلية العلوم الإدارية والمالية، 2008، ص 58

<sup>2</sup> - م.م. طه غلبوي ناصر، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد 85، أكتوبر 2010، ص 4

<sup>3</sup> - شوقي فوده، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلة 44، مارس 2007، ص 207، ص 209

<sup>4</sup> هناء بن سعيد، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تجديد سعر المنتج، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر

بسكرة، الموسم الجامعي 2014/2015. ص 23

3- تحقق أهداف المؤسسة الإدارية والمالية المخططة بفعالية أكبر.

### المطلب الثالث: مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة

تمر التكلفة المستهدفة بثلاث مراحل كالتالي:

#### أولاً: تخطيط التكلفة المستهدفة

تبدأ عملية التخطيط للتكلفة المستهدفة من خلال البحث السوقي لمستوى جودة المنتج التي يمكن أن تجذب العملاء المتوقعين والسعر المتوقع له والذي عادة ما يعكس ظروف السوق ليست الحالية وإنما المستقبلية.<sup>1</sup> وتمر مرحلة التخطيط بالخطوات التالية:

#### 1-تحديد سعر البيع المستهدف

ويتم من خلال تحديد السعر الذي سوف يدفعه المستهلكين مقابل الحصول على المنتج ومن خلال دراسة السوق لأسعار المنتجات المنافسة والوظائف التي يؤديها المنتج وتوجد هناك حالتين:<sup>2</sup>

**الحالة الأولى:** تعتبر سهلة على اعتبار أن المنتج معروض في السوق والمعلومات المتعلقة به واستهلاكه متوفر مما يسمح بوضع تقديرات حول أسعاره.

**الحالة الثانية:** تعتبر صعبة نوعاً ما على اعتبار أنها تتمثل في تعيين سعر مستهدف لمنتج جديد سي طرح في السوق وهذا يمكن الاختيار من الإستراتيجيتين التاليتين:<sup>3</sup>

**إستراتيجية الاختراق:** بناء على هذه الإستراتيجية يتم البيع بأسعار منخفضة مبدئياً للحصول على حصة سريعة من السوق نتيجة لإقبال العملاء على الأسعار المنخفضة خاصة في حالة وجود منتجات منافسة تتمتع بنفس الجودة، وتطلب هذه الإستراتيجية التضحية بالأرباح في الآجال القصيرة من اجل الحصول على حصة من السوق الأجل الطويل.

<sup>1</sup>- احمد زامل، نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة، مجلة الدراسات والبحوث العلمية، جامعة بنها، العدد الأول، 1999، ص109

<sup>2</sup>- ناجي شايب ألكبابي، أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي للشركة الصناعية الالكترونية، مذكرة ماجستير، كلية التقنية، بغداد، 2010، ص13

<sup>3</sup>- نضال محمد الخلف، وإنعام محسن حسن زوليف، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة، دراسة ميزانية قطاع صناعة الأدوية (البيطرية الأردني)، مجلة جامعة الملك عبد

العزير، العدد الأول، 2007، ص109

إستراتيجية تصفح السوق: تكون هذه الإستراتيجية مناسبة في حالة كون المنتج يتمتع بخصائص عن المنتجات المنافسة، وتقتضي هذه الإستراتيجية بتحديد أسعار مرتفعة مبدئياً لتعظيم الأرباح في الأجل القصير، ثم تخفيض هذه الأسعار فيما بعد للتجارب مع السوق والمنافسة.

وتقوم المؤسسة باختيار واحدة من الإستراتيجيتين السابقتين وفق أهدافها.

## 2- وضع هامش الربح المستهدف

وذلك من خلال وضع التخطيط الاستراتيجي للمؤسسة على المدى الطويل ومحفظة منتجاتها متوسطة الأجل، فتحديد الربح المستهدف يكون بناء على إستراتيجية الربح طويل الأجل للمؤسسة واستراتيجية حصة المنتج من السوق للمدى القصير.

يحدد هذا الهامش بناء على عوامل كثيرة مثل الربح المتوقع للتائج التاريخية، تحليل المنافسة... الخ وينبغي أن يكون هامش الربح واقعي وكافي لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج<sup>1</sup>

## 3-تحديد التكلفة المسموح بها يمكن التعبير عنها بالمعادلة التالية:<sup>2</sup>

التكلفة المسموح بها = سعر البيع المتوقع - الربح المستهدف

بعد حساب التكلفة المسموح بها والمحددة وفقاً لمتطلبات السوق، تقوم المؤسسة بتحديد التكلفة المقدرة للمنتج وفقاً لقدراتها وظروفها الداخلية (طاقاتها وخصائصها ومواردها) ثم تقوم المؤسسة بالمقارنة بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الجارية. وإذا ما كانت هذه الأخيرة أكبر من الأولى، تبذل المؤسسة مجهود لتحليل الفجوة ومحاولة إيجاد الحلول الممكنة للتقليل قدر الإمكان.

## 4-تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة

هدف خفض التكلفة هو الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الجارية ويقصد بالتكلفة الجارية هي تكلفة المنتج المقترحة بافتراضات التصنيع الحالية دون إجراء أي محاولة لخفض التكلفة.

<sup>1</sup> محمد منصور شبلي، ماهية التكاليف المستهدفة، بحث جامعة الأزهر، 2008، ص10.

<sup>2</sup> ميساء محمد محمود رجحان، دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، مذكرة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2002، ص8.

وتتكون هذه الأخيرة من جزئين هما:<sup>1</sup>

أ- **هدف خفض التكلفة الممكن:** هو جزء التكاليف القابل للتحقيق عن طريق تطوير تصميم المنتج وتطوير الطاقات المتاحة لدى المؤسسة ولدى الموردين، وهو الفرق بين التكلفة الجارية والتكلفة المستهدفة للمنتج.

ب- **التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة:** وهذا الجزء يصعب تحقيقه في ظل سيادة نفس الظروف الحالية من تكنولوجيا وغيرها

وهو عبارة عن الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة للمنتج ويمكن التعبير كما سبق بالمعادلات التالية:

1- التكلفة المسموح بها = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف .....

2- هدف خفض التكلفة = التكلفة المسموح بها - التكلفة الجارية .....

3- هدف خفض التكلفة الممكن = التكلفة الجارية - التكلفة المستهدفة .....

4- التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة = التكلفة المسموح بها - التكلفة المستهدفة .....

وباستخدام المعادلة 4 نجد أن:

أ- التكلفة المستهدفة = التكلفة المسموح بها - التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة...5

وبالتعويض التكلفة المسموح بها في المعادلة 1 في المعادلة 5 نجد

ب- التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف - التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة

**ثانيا : تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام تقليل التكلفة**

بانتهاج المرحلة الأولى من مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يتم معرفة التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة وكذلك يكون قد حددنا فجوة التكاليف بين تكلفة التصميم المبدئي (التكلفة الجارية) والتكلفة المسموح بها، وبالتالي مقدار الخفض الممكن في التكاليف والتحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة.

<sup>1</sup> محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، التكلفة المستهدفة، ماجستير غير منشور، قسم الدراسات العليا، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008، ص76

ومن ثم يأتي دور أدوات تقليل التكلفة وهي مجموعة من الأساليب أو الإجراءات يتم استخدامها للقضاء على فجوة التكاليف.

ومن أهم هذه الأدوات ما يلي:

### 1- أسلوب هندسة القيمة: يتضمن هذا الأسلوب ثلاث أنشطة وهي: <sup>1</sup>

أ- **التحليل الوظيفي للمنتج:** لكل منتج وظائف رئيسية معينة تتجمع معا لتحقيق الغرض الرئيسي من المنتج، لذا يتم تحليل المنتج إلى مجموعة من الوظائف الرئيسية والثانوية ومقارنة تكلفة كل وظيفة مع ما يرغب العميل في دفعه مقابل الانتفاع منها فقد يتطلب الأمر حذف بعض الوظائف التي تثير التغذية العكسية إلى عدم أهميتها من وجهة نظر العميل وبعد التحليل يتم تخفيض التكلفة المستهدفة للمنتج على الوظائف وذلك بناء على الأهمية النسبية لكل وظيفة.

ب- **تحليل مكونات المنتج:** بمجرد تخصص التكلفة المستهدفة للمنتج على الوظائف يتم تحديد المكونات الرئيسية اللازمة لأداء كل وظيفة من خلال الاستعانة بالفنيين القائمين بتخطيط وتصميم وتصنيع المنتج، ثم يتم إعداد الترتيب النسبي للمكونات في ضوء المنتج ويتم توزيع التكاليف المستهدفة على مستوى الوظائف.

ج- **إدارة العلاقة مع الموردين:** حيث أن التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات تحدد أسعار البيع المسموح بها بالنسبة للموردين، أي يتم مقارنة تلك التكاليف بالأسعار المعروضة من قبل الموردين فإذا كانت مرضية تقبلها المؤسسة أما إذا كانت مرتفعة فتقوم بمفاوضات إضافية مع الموردين.

2- **أسلوب الهندسة المتزامنة:** تعتبر وسيلة لخفض زمن تطوير المنتج أو الخدمة من خلال أداء الأعمال الخاصة بالتخطيط والتطوير والتصميم التفصيلي للمنتجات أو الخدمات الجديدة في وقت واحد بما يترتب عليه وفورات زمنية، بالإضافة إلى الوفورات في التكاليف المرتبطة بها، مما يساعد في الوصول إلى التكلفة المستهدفة.

3- **أسلوب جداول التكلفة:** تعد من المصادر المهمة للمعلومات عند تحديد التكلفة المستهدفة، فهي توفر المعلومات عن أثر استخدام المواد الإنتاجية المختلفة وطرق تصنيع وتصميم المنتجات البديلة على التكلفة من خلال تحليل التكاليف الخاصة لكل بديل وتوفير قاعدة معلومات التكاليف، كما تساند جداول التكلفة في خفض التكلفة خلال دورة حياة المنتج وبصفة خاصة مرحلة ما قبل الإنتاج. <sup>2</sup>

<sup>1</sup> محمود منصور شبلي موسى، مرجع سابق، ص12.

<sup>2</sup> علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010، ص ص25-26.

4-أسلوب الهندسة العكسية: هو عملية تحليل وتقييم المنافسين لمعرفة فرص تحسين منتج المؤسسة، ويبدأ بتحليل منتج المنافسين على مجموعة من المكونات، ومن خلال هذا التحليل يتم تكوين استدلالات واستنتاجات عن المواد الخام وعمليات تصنيع المنتج أو الخدمة كما يوفر معلومات من مزايا وعيوب المنتج المنافس<sup>1</sup>.

### ثالثاً : تحسين التكلفة المستهدفة باستخدام أسلوب التكلفة المطور

لا يعني الوصول إلى التكلفة المستهدفة نهاية الأمر وإنما يعني بداية مرحلة جديدة في البحث المستمر عن مواطن لاختراق وتخفيض التكلفة كلما أمكن وكلمة (kinzen) هي مصطلح ياباني يعني إجراء تحسينات للعملية الإنتاجية من خلال كميات صغيرة متزايدة بدلاً من إجرائها من خلال ابتكارات كبيرة، بما يعني الاستمرار في إجراء التحسينات على المنتج ومراحل إنتاجه مما يؤدي إلى خفض التكلفة عما هو متوقع عند تصميم المنتج.<sup>2</sup>

وأهم ما يميز التكلفة المطورة خاصية الاستمرارية في التحسين مهما كانت التخفيضات فإنها تعطي بمرور الوقت نتائج هامة وإيجابية وبمجرد أن يقي برنامج التكلفة المطور أهدافه فان تكلفة الكلية للإنتاج تنخفض بما يجعل التكلفة لكل فترة أفضل من الفترة السابقة لها.

وتجدر الإشارة إلى أنه كان أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على إدارة التكلفة في مرحلة تصميم وتطوير المنتج فان أسلوب التكلفة المطور يدعم أنشطة تحسين في مرحلة الإنتاج وكذلك على عكس التكلفة المستهدفة فان أسلوب التكلفة المطور لا يركز على منتجات ولكن بدلاً من ذلك فانه يركز على جعل عمليات الإنتاج بصفة عامة أكثر فعالية.

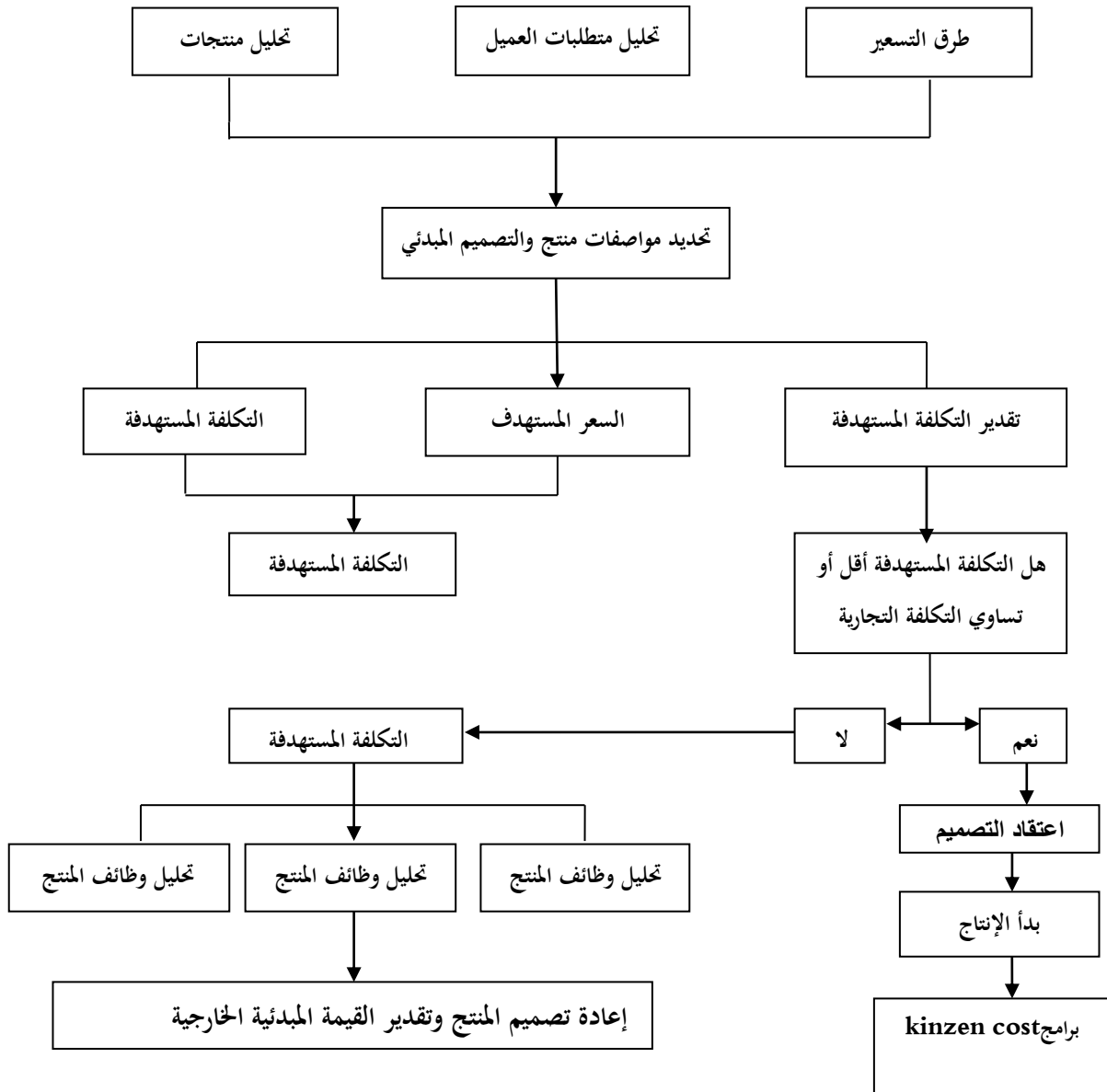
وبالتالي فان أسلوب التكلفة المطور يسمح بتطوير وتحسين التكلفة المستهدفة ليس فقط لمرة واحدة عند تصميم المنتج وإنما يستمر تحسين وتخفيض التكلفة حتى في مراحل إنتاجه.

ومن ثم يمكن توضيح مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة من خلال الشكل التالي:

<sup>1</sup>- خالد غازي التميمي، رباب عدنان شهاب، استخدام مصفوفة الجودة والوظائف وتحقيق تكاليف الخدمة، دراسة حالة مستشفيات حلب والموصل، ملتقى جامعة الموصل، العراق، ص16

<sup>2</sup>- علي عدنان أبو عودة، مرجع سابق، ص28

الشكل (2): مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة



المصدر: محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، مرجع سابق، ص 10.

## المبحث الثالث: كيفية بناء إستراتيجية التسعير باستخدام طريقة التكاليف المستهدفة

تعتبر التكلفة المستهدفة آلية حديثة في محاسبة التكاليف، ظهرت لتغطية نقائص الطريقة التقليدية، وذلك في تحديد إستراتيجية تسعير منتجاتها لخفض السعر والعمل على رضا العميل وتحقيق أهداف المؤسسة في السوق.

### المطلب الأول: إستراتيجية التسعير المستهدف والتكاليف المستهدفة

#### أولاً: التسعير المستهدف

السعر المستهدف هو سعر تقديري للمنتج يرغب العميل المحتمل في سداده ويعتمد تقدير السعر على فهم القيمة التي يتوقعها العميل للمنتج وعلى استجابة المنافسين، ويعتبر كل من مبيعات الشركة وتنظيم السوق أحسن موقع لتحديد احتياجات العملاء والقيمة التي يتوقعونها من المنتج كما تقوم الشركات بعمل أبحاث عن السوق حول خصائص المنتج التي يريدها العملاء والأسعار التي يرغبون في دفعها، وتحتاج الشركة إلى فهم تكنولوجيا المنافسين، والمنتجات والتكاليف.

ويمثل سعر البيع المبني على مدخلات بيانات العملاء والمنافسين أساس حساب التكاليف المستهدفة، والتكلفة المستهدفة للوحدة هو السعر المستهدف ناقص الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة، أما الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة فهو الدخل التشغيلي الذي تريد الشركة إن تحققه للوحدة من المنتج أو الخدمة المباعة.

ويعد سعر البيع المستهدف الركن الأساسي الأول في هذا الأسلوب الذي بموجبه تحدد المؤسسة ما هو سعر البيع الذي يحدده السوق للمنتج من خلال ثلاث عوامل أساسية:<sup>1</sup>

- **الزبون:** ينبغي على المؤسسة أن يكون لها القدرة على فهم مدى استعداد الزبائن على الدفع في ضوء الوضع التنافسي وقدرة المنتج على تلبية رغباته واحتياجاته.
- **المنافسة:** معرفة قدرة المنافسة على طرح المنتجات البديلة وكيف أن الزبائن يبحثون على المنتجات ذات الوظائف التي تتلاءم مع متطلباتهم في نفس الوقت الحصول على أفضل الأسعار.
- **إستراتيجية المؤسسة:** أي أن تتصرف المؤسسة بحكمة لتحقيق أهدافها للإحتفاظ بحصة سوقية مناسبة.

<sup>1</sup> ناجي شايب الركبان، أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي للشركة الصناعية الالكترونية، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية التقنية، بغداد، 2010، ص4

– هامش الربح المستهدف: يعرف على انه مقدار ذلك الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه من منتج معين والذي يتم تحديده على أساس خطة الربح الطويل أو المتوسط الأجل التي تعكس التخطيط الاستراتيجي.

وهناك عاملين أساسيين يؤثران على الربح المستهدف وهما: المستثمرين، إدارة المؤسسة.

### ثانيا: التكلفة المستهدفة

التكلفة المستهدفة للوحدة فهي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة التي تساعد الشركة في الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف.

ولكن ما هي التكاليف الملائمة التي يجب أن توجد ضمن حساب التكلفة المستهدفة؟

1- إنها كل التكاليف المستقبلية سواء متغيرة أو ثابتة، وذلك لأنه في المدى الطويل يجب أن تغطي أسعار وإيرادات الشركة كل تكاليفها، فإذا لم يحدث ذلك فالبديل الوحيد هو أن تغلق الشركة أبوابها.

2- وفي المعتاد ما تكون التكلفة المستهدفة للوحدة اقل من التكلفة الإجمالية للوحدة حالياً، وفي الواقع إن التكلفة المستهدفة للوحدة هي مستهدفة، وحتى تصل الشركة إلى تحديد التكلفة المستهدفة للوحدة والدخل التشغيلي المستهدف للوحدة يجب أن تقوم الشركة بتخفيض تكلفة منتجاتها وعملياتها، وتستخدم التكاليف المستهدفة بشكل واسع في مختلف الصناعات في العالم، ومنها على سبيل المثال شركات فورد وتويوتا.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: علاقة التكلفة المستهدفة بتسعير المنتجات

تعتمد أساليب التسعير التقليدية على عملية الإنتاج لوضع سعر بيع للمنتج وذلك بعد تحديد التكلفة الفعلية ومن ثم يطرح في السوق إلا أنه من الممكن أن تجري العملية بطريقة عكسية، أي تحدد المؤسسة أولاً السعر الذي ستبيع به المنتج، وبذلك تصبح المشكلة هي كيفية التصنيع التي تسمح لها بالبيع في ظل تلك الأسعار، وهو ما تسمح به التكلفة المستهدفة.<sup>2</sup>

إن التكلفة المستهدفة طريقة تسعير وأداة لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة تم استخدامها في اليابان بشكل واسع خاصة من قبل المؤسسات العاملة في المجال صناعة السيارات، فلا بد من تحديد تكلفة إنتاج المنتج ثم إضافة هامش الربح المرغوب فيه لتحديد سعر البيع.

<sup>1</sup>- ثناء علي القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، كلية التجارة، جامعة المنوفية، الطبعة 2، 2014، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، ص381

<sup>2</sup>- مرجع نفسه، ص382

إذ يتم تحديد السعر الذي يتلاءم مع متطلبات السوق وإستراتيجية المؤسسة ثم حساب هامش الربح المرغوب فيه تم طرحه من سعر البيع ثم يتم تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج.

بعد تحديد التكلفة المستهدفة يتم تزويد المهندسين ومصممي الإنتاج لاعتمادها كحد أعلى لتكلفة المواد واليد العاملة ومختلف التكاليف الأخرى عند تصميم وتخطيط المنتج.

وهنا تكمن أهمية الدور الأساسي لمرحلة تصميم المنتج وفقا لتكلفته المستهدفة وبأقل منها وفي حالة الإخفاق في الوصول إليها يتم محاولة تخفيضها بإعادة تقييم التصميم الخاص بالمنتج وتحسين إجراءات وتكنولوجيا إنتاجية وتطوير نظام تجهيز المواد مع مراعاة دائما جودة المنتج والمحافظة على خصائصه التي تسمح بكسب ثقة الزبون.

وتعتبر التكلفة المستهدفة أداة مهمة لتسعير المنتجات في الأسواق التي تتميز بدرجة عالية من المنافسة حيث تسمح بزيادة فرص واحتمالات نجاح المنتج قبل إنتاجه على خلاف الأساليب التقليدية، وقد تكشف المؤسسة أن سعر المنتج غير تنافسي، بعد ما تكون قد استخدمت الموارد وقامت بإنتاجه.

والتكلفة المستهدفة هي طريقة طموحة في تحديد سعر المنتجات حيث يتم التركيز فيها على الأحداث والمعلومات خارج الشركة من خلال:<sup>1</sup>

1. **تقييم السوق:** والذي من خلاله يمكن معرفة ما يرغب به الزبون.
2. **التحليل التنافسي:** إذ أن فهم سلوك المنافسين يساهم في بناء المنظمة سيما وأنهم يستهدفون بشكل دائم زيادة حصصهم السوقية.
3. **الاعتماد على مدخل هندسة القيمة:** والذي بموجبه يتم النظر إلى جميع عناصر المنتج بشكل متكامل والذي من خلاله يتم تحقيق الكلفة المستهدفة وبطريقتين:
  - أ. تحديد التصاميم الحسنة للمنتج والتي تخفض كلفة الصنع .
  - ب. إلغاء الأنشطة غير الضرورية والتي تزيد من تعقيد وكلفة المنتج.
4. **الاعتماد على التكلفة على أساس الأنشطة** يزود بالفهم الجيد للكلف، إذ يتم من خلاله تحديد الأنشطة الضرورية والمضيفة للقيمة.

<sup>1</sup> الدكتورة جليلة عيدان الذهبي، استهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العامة في بيئة الأعمال الحديثة، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، المجلد 13/ع 48/ لسنة 2007، ص 238

من خلال ما ورد يمكن القول بان خطوات المنطقية لوضع السعر المناسب ولتنفيذ مدخل التكلفة المستهدفة هي:

1. تحديد سعر السوق.
2. تحديد الربح المستهدف.
3. احتساب التكلفة المستهدفة عند السعر السوقي مطروحا منه الربح المستهدف.
4. استخدام هندسة القيمة لتحديد الطرق لتخفيض تكلفة المنتج، إن هندسة القيمة تتطلب استعمال التحليل الوظيفي الذي يتضمن تحليل المنتج إلى العديد من العناصر لتحديد الوظائف الرئيسية والخصائص المفضلة للمنتج للوصول إلى التوازن المطلوب للأداء والتكلفة.
5. استخدام التحسين المستمر في التكاليف ورقابة العمليات التشغيلية لتحقيق تخفيضات إضافية في التكلفة، إذ يتم التركيز على العملية وليس المنتج نفسه، وبينما توجه التكلفة المستهدفة بواسطة المستهلك، فان التحسين المستمر يوجه بواسطة أهداف الربحية التي تقيمها الإدارة العليا.

وعليه فانه يمكن إيضاح المقارنة بين الأسلوب التقليدي لتحديد التكاليف وتحديد التكاليف المستهدفة لغرض

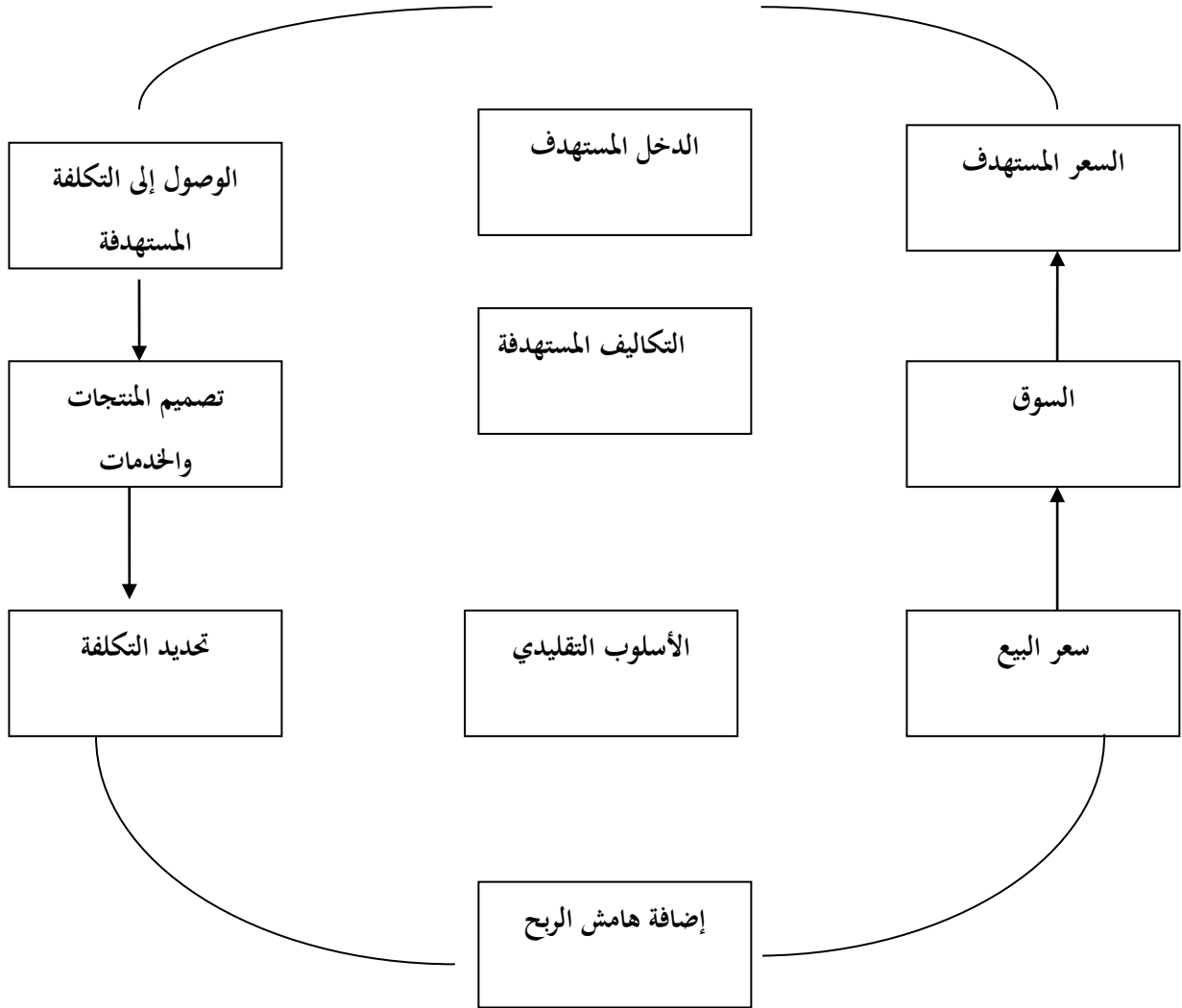
تحديد السعر كالأتي<sup>1</sup>:



<sup>1</sup> - جلييلة عيدان الذهبي، مرجع سابق، ص 239.

يتم تحديد التكاليف المستهدفة بطرح سعر السوق المحدد من الربح المطلوب، أي أن التكاليف المستهدفة تحسب بأثر رجعي من سعر السوق المتوقع لتوجيه التكلفة المستهدفة، وتطبيق هذه الآلية لتقديم المنتجات والخدمات في جميع الوحدات التي تتصف بينها بالتنافس المتزايد والتغيرات السريعة وتفصيلات الزبون.

الشكل رقم ( 3 ): كيفية تحديد الأسعار في ظل النظرية التقليدية والحديثة



المصدر: جلييلة عيدان الذهبي، مرجع سابق، ص 240

$$\text{وعليه فان التكلفة المستهدفة} = \text{سعر السوق} - \text{الربح المستهدف}$$

مما ورد يمكن القول بان التسعير على أساس السوق يمثل السعر المستهدف، وهو السعر الذي يرغب الزبون بدفعه لشراء المنتج، وان التكلفة المستهدفة تتمثل بالفارق بين سعر السوق والربح المستهدف، لذا فان التكلفة المستهدفة غالبا ما تكون اقل من التكلفة الكلية، ولتحقيقها فالأمر يتطلب إجراء التحسينات المستمرة في

العمليات والأنشطة وفي المنتجات والكلف، وبما يخدم في تحديد المنتج الذي يفي باحتياجات الزبائن، والتسعير على أساس القيمة المقبولة من قبل الزبائن، وإجراء الهندسة المستمرة للقيمة ولكافة الجوانب الخاصة بالمنتج والعمليات والأنشطة المنجزة<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: عوامل نجاح استراتيجية التسعير باستخدام التكاليف المستهدفة

#### أولاً: عوامل نجاح التكلفة المستهدفة

لا يكفي إعجاب المؤسسة بأسلوب التكلفة المستهدفة لضمان نجاحه عند التنفيذ أو عندما ينبغي توفير عوامل داعمة لنجاح تطبيقها، نذكر أهمها فيما يلي:<sup>2</sup>

- 1- وجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على كلا من التكلفة التاريخية والدراسة السوقية لاتجاهات الأسعار.
- 2- الدعم من قبل الإدارة العليا وذلك بسبب الطبيعة الاستراتيجية لهذه التكلفة ولتأثيره على أسلوب العمل في مختلف الإدارات داخل المؤسسة.
- 3- توفير الدورات العلمية والتدريب العملي للأفراد على استخدام التكلفة المستهدفة.
- 4- تشجيع وتطوير فرق العمل التي يتم تكوينها من الأفراد من مختلف الإدارات والتخصصات.
- 5- اعتماد المؤسسة على أسلوب تفويض السلطة لفرق العمل لمساعدتها على الابتكار والإبداع.
- 6- مشاركة جميع المعلومات المتاحة بين جميع الإدارات والأفراد وعدم اختصاص البعض بها.
- 7- تنمية العلاقات مع الموردين بحيث تكون قائمة على التعاون بدلا من ربح طرف على حساب خسارة الطرف الآخر.
- 8- وجود نظام جيد لمعلومات المحاسبة.
- 9- وجود قنوات اتصال مفتوحة بشكل دائم سواء بين المؤسسة والموردين أو بين المؤسسة والعملاء أو بين مختلف الإدارات والأقسام داخل المؤسسة لتسهيل تقديم ومناقشة الاقتراحات والحصول على المعلومات.
- 10- تقديم جميع الأنشطة والأفراد بمدى مساهمتهم في تحقيق استراتيجية الربح للمؤسسة.

<sup>1</sup> - جلييلة عيدان الذهبي، مرجع سابق، ص 240.

<sup>2</sup> - محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، مرجع سابق، ص 14-15.

## ثانيا: تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة

لأسلوب التكلفة المستهدفة في التسعير مزايا ونقاط ضعف في المقابل، وسنحاول فيما يلي عرض أهمها:<sup>1</sup>

### 1-المزايا

- أ- يمكن للمؤسسة من تسعير منتجاتها وفق معطيات السوق (التسعير العملي)
- ب- إن اتجاه أسلوب التكلفة المستهدفة نحو السوق نقطة محورية للتحليل، فإنها تتجنب مشاكل أخرى للتكلفة، حيث تصبح التكلفة أداة فعالة لتصميم منتج ناجح بدلا من توثيق بيانات تاريخية.
- ج- إن استعمال أسلوب التكلفة المستهدفة سيجبر المسيرين على تغيير طريقة تفكيرهم فيما يخص العلاقة بين التكلفة بسعر البيع والربحية.
- د- إن من أهم خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة على الإطلاق أنها تهدف إلى تخفيض التكاليف وهذا ما يعزز فرصة زيادة حجم الربح المستهدف، كما أنه يجعل من تسعير المنتجات عملية مرنة بشكل أكبر.
- هـ- يصبح السعر مسبا لعملية تطوير المنتج بدلا من أن يكون ناتجا عنه مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح بناء على أسعار السوق.

### 2-العيوب

- أ- من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة، وبناء على ذلك فانه في حالة تغير سعر السوق (في حالة الانخفاض) يجب إعادة النظر في تقدير التكلفة المستهدفة.
- ب- يكون ربط أسلوب التكلفة المستهدفة بالأرباح العادية معقولا عندما تكون المؤسسة تحقق أرباحا قريبة من المستويات العادية، لكن في حالة بعدها عن الأرباح العادية وبالأخص عند تحقيقها من المستويات العادية لكن في حالة بعدها عن الأرباح العادية وبالأخص عند تحقيقها لسلسلة من الخسائر نتيجة لانخفاض الأسعار في السوق بسبب حدة المنافسة أو انخفاض الطلب، فان قيام التكلفة المستهدفة على أساس الأرباح العادية يمكن أن يؤدي إلى أهداف غير قابلة للتحقيق.
- ج- يحتاج تطبيق هذا الأسلوب إلى تكاليف لتطوير وتجربة المنتج، وهي تكاليف اختيارية ولهذا يصعب إدخال مثل هذه التكاليف في تحديد أسلوب التكلفة المستهدفة لان علاقة المدخلات بالمخرجات في هذه التكاليف غير واضحة.

<sup>1</sup> هاني خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة بسكرة، 2012، ص:116-117.

## خلاصة الفصل:

يمكن أن نستخلص من هذا الفصل:

- السعر له دور كبير بالنسبة للمؤسسة سواء في الجانب التسويقي أو المحاسبي فهو يعمل على جلب الإيرادات للمؤسسة وجلب الزبون الذي يبحث عن أعظم إنفاق في ظل الأسعار المستهدفة؛
- هناك طرق حديثة في إستراتيجية التسعير منها طريقة التكلفة المستهدفة؛
- نستطيع أن نقول إن التسعير انطلاقاً من التكلفة المستهدفة هو البحث في مدركات العميل والأسعار المثلى التي يبحث عنها؛
- نستخدم طريقة التكلفة المستهدفة عندما تتغير الأسعار في السوق من طرف المنافسين أو عندما تبحث المؤسسة عن سعر جديد يسمح لها باختراق الأسواق وزيادة حصتها السوقية؛
- عندما تقوم المؤسسة بتخفيض تكاليفها فهذا يسمح لها بزيادة حصتها السوقية عندما تخفض الأسعار أو بزيادة الإيرادات عندما تحافظ على الأسعار؛
- كذلك تستخدم هذه الطريقة عندما تمارس المؤسسة نشاطها لعدة سنوات؛
- إذا كانت المؤسسة تمتاز بالحجم الكبير (وفورات الحجم) فهذا يساعدها على التحكم في تكاليفها خاصة التكاليف الثابتة تكون شبه معدومة؛
- إن أسلوب التكلفة المستهدفة هو أسلوب بديل يهدف إلى تخفيض التكاليف بصفة أساسية على عكس أنواع التكاليف الأخرى (التقليدية) التي لا تراعي طرق تخفيض التكاليف بصفة أساسية ولا تضع سعر مستهدف يجعلها تنافس باقي المؤسسات، التي تضمن من خلال هذا التنافس البقاء في السوق والوصول إلى أقصى درجات الدقة والتفصيل، وتحقيق رغبات المستهلك للوصول إلى السعر المناسب مما يجعله عنصراً مهماً للمؤسسة في تسويق منتجاتها رغم تزايد دور العوامل غير السعرية في العملية التسويقية؛
- إن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة له دور إيجابي في متابعة ردود أفعال المنافسين عند تغير أسعارهم ومتابعة رغبات المستهلكين في البحث عن السعر المستهدف بدلاً من التسعير التقليدي الذي يعتمد على أساس التكلفة.

# الفصل الثاني

دراسة حالة المؤسسة الصناعية

للتسيج EATIT

### تمهيد:

بعد أن تعرفنا في الفصل الأول على مختلف المفاهيم والجوانب النظرية لأسلوب التكلفة المستهدفة والإطار المفاهيمي للسعر، سنحاول في هذا الفصل تجسيد ما تم التطرق إليه ميدانيا من خلال الدراسة التي قمنا بها في المؤسسة الوطنية لصناعة النسيج بالمسيلة EATIT، ومحاولة منا لتشخيص السياسة السعرية المنتهجة في المؤسسة وطرق تسعير منتجاتها، وكذا اقتراح أسلوب التسعير انطلاقاً من تطبيق التكلفة المستهدفة.

وقد تمت هذه الدراسة من خلال ثلاث مباحث، حيث تناولنا في المبحث الأول تقديم لمؤسسة صناعة النسيج بالمسيلة، أما المبحث الثاني خصص لدراسة واقع استراتيجية التسعير في المؤسسة، والمبحث الثالث عالج كيفية التسعير المنتج من خلال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، وبالاعتماد على الأسعار المستهدفة أو ما يسمى بالربح المستهدف وكل هذا تم عن طريق جمع المعلومات من مختلف أقسام المؤسسة.

## المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة محل الدراسة.

تعد مؤسسة صناعة النسيج بالمسيلة من المؤسسات الهامة اقتصاديا نظرا لتمييزها في مجال نشاطها وقدراتها التنافسية الكبيرة وستتعرف على هذه المؤسسة من خلال التطرق إلى نشأتها، ونشاطها وأهميتها الاقتصادية، ومن ثم إلى هيكلها التنظيمي.

### المطلب الأول: تعريف ونشأة المؤسسة:

إن فكرة إنشاء المؤسسة الأقمشة الصناعية جاء نتيجة استراتيجية متبعة من طرف الحكومة قصد إنعاش الاقتصاد الوطني وذلك بعد سنوات عديدة من الاستقلال بسبب الأوضاع الاقتصادية التي عاشتها البلاد. وتعود أول خطوة اتبعتها الحكومة هي انجاز هذه المؤسسة سنة 1970 حيث تم دراسة الخطوات المتعلقة بالمواد النسيجية لإنتاج 4500 طن سنويا أي ما يعادل 15.500.500 متر طولي من القماش منها 5 ملايين متر طولي موجهة إلى قسم التفصيل وكان هذا من طرف وزير الصناعة والطاقة.

ولقد تم تسجيله في برنامج خاص بالنسبة لولاية سطيف في 1971 ولكن بعد التقسيم الإداري الجديد 1974/1975 الذي نتج عنه ميلاد ولاية المسيلة حيث تم إنشاء هذا المشروع بولاية المسيلة الذي سجل بعقد مؤرخ في 1975/11/13 وتبلغ مساحته الكلية حوالي 329800 متر مربع منها 65561 متر مربع مغطاة. وقد بدأت الأشغال بتاريخ 1977/04/11 وفي 1980/12/01 تم الدخول الفعلي في الإنتاج والعمل هذه المؤسسة في ظل نظام عمل متواصل وبعد إجراء إعادة الهيكلة انبثقت ما يسمى EATIT.

### المطلب الثاني: موقع المؤسسة ونظام العمل بها وهيكلتها

#### أولا: موقع المؤسسة

تقع مؤسسة EATIT في المنطقة الصناعية لولاية المسيلة في الجهة الجنوبية للولاية يحدها شمالا المؤسسة الوطنية للبناء ومن الجهة الشرقية سوونا طراك ومن الجهة الجنوبية المؤسسة الوطنية للحديد والاسمنت ومن الجهة الغربية 160 مسكن.

## ثانيا: نظام العمل بالمركب

الورشة الأولى من الساعة 5:00 صباحا إلى 13:00 زولا

الورشة الثانية من الساعة 13:00 زولا إلى 21:00 مساء

أما بالنسبة لقسم التفصيل والخياطة يبدأ من 8:00 إلى غاية 16:00 مساء.

### - مكانتها على الساحة الوطنية

إن مركب EATIT الحالي كان أحد فروع المؤسسة الوطنية للأنسجة الصناعية، والتي كانت تحتل المرتبة (32) في ترتيب مؤسسات صناعات الأنسجة وبعد جانفي 1998 انقسمت المؤسسة الصناعية إلى عدة وحدات مستقلة أو هذه الهيكلة جاءت لتنظيم وهيئة المؤسسات لنظام الاقتصادي الجديد، بحيث كانت استقلالية وحدات هذه المؤسسة كما يلي:

- المؤسسة العمومية للأقمشة الجزائرية EATIT بالمسيلة.
- المؤسسة العمومية للأقمشة MEDIFIL الواقعة ببوقاعة.
- المؤسسة العمومية للأقمشة الجزائرية للأنسجة المتنوعة ALF.ADITEX بسيدي عيش بجاية.

وإضافة إلى هناك وحدات أخرى ذات مسؤولية محدودة وهي:

- وحدة التفصيل بخروبة.
- وحدة النسيج ببجاية.
- وحدة الخياطة بقسنطينة.
- وحدة النسيج بباتنة.
- وحدة النسيج بتلمسان.

وكل هذه الوحدات تحت إشراف المؤسسة EATIT التي تحت وصاية وزارة الدفاع.

تعتبر مؤسسة EATIT أكبر هذه المؤسسات حيث أنها تحتل المرتبة الأولى على المستوى الإفريقي، حيث أنها تتكفل بما يحتاجها لقطاع العسكري من ألبسة وخيم في كل التراب الوطني للعملاء (أشخاص عاديين - مؤسسات أخرى مثل الحماية المدنية.....الخ).

وفيما يخص بالتمويل بالموارد الأولية، فهي تستورد 99% وتتكون هذه المواد من القطن الطبيعي بنسبة 80% بحيث تتم عملية الاستيراد في كل من اسبانيا، الولايات المتحدة الأمريكية، البرازيل، بالإضافة إلى المواد الكيماوية، والتي تستوردها من الدول الأوروبية خاصة اسبانيا ومواد التلوين التي تستعمل في العمليات الإنتاجية من سويسرا.

ويكتسي نشاط المؤسسة طابعا إنتاجيا تسويقيا، حيث أنها تقوم بالإنتاج حسب الطلب وهي تعتبر المورد بالنسبة للعديد من المؤسسات الوطنية الصغيرة، ووحدات الخياطة والخواص ولذلك فهي تحظى بمكانة وطنية كبيرة، أما في التصدير خارج الوطن فلم تجري إلا تجربتين:

- التجربة الأولى كانت سنة 1988 نحو روسيا.
- التجربة الثانية بتاريخ 1990/11/13 نحو بلغاريا بقيمة 83879 دولار وذلك لشركة

### INDUSTAL LMPORT SOFIA

#### ثالثا: الهيكل التنظيمي لمؤسسة EATIT

##### الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

تتمثل المهمة الرئيسية لمؤسسة EATIT في إنتاج الأقمشة الصناعية ذات الهدف الاقتصادي، وهذا الهدف يترجم بتطبيق برنامج إنتاجي يحقق كل سنة باستعمال وسائل مادية ومالية وبشرية.

من خلال الهيكل الموضح السابق يتضح لنا أن المؤسسة تضم عددا هائلا من المديريات الفرعية وذلك راجع إلى ضخامة قاعدتها الصناعية، فيما يلي سنتطرق إلى شرح الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

#### 1. مديرية الإدارة والوسائل:

يهدف هذا القسم إلى الرقي والازدهار للمؤسسة وبالتالي تكوين رفاهية العمال، وأهم المصالح الإدارية.

أ- مصلحة المستخدمين والتكوين: **D.P.E**: يشغل بدائرة المستخدمين والتكوين: 14 عامل منها 04 عمال متعاقدين وهي تهتم بكل ما يتعلق بشؤون العمال من الناحية الإدارية كالتعيين والمواظبة على الحضور والغياب وتكوين العمال مهنيا لرفع مستواهم المهني.

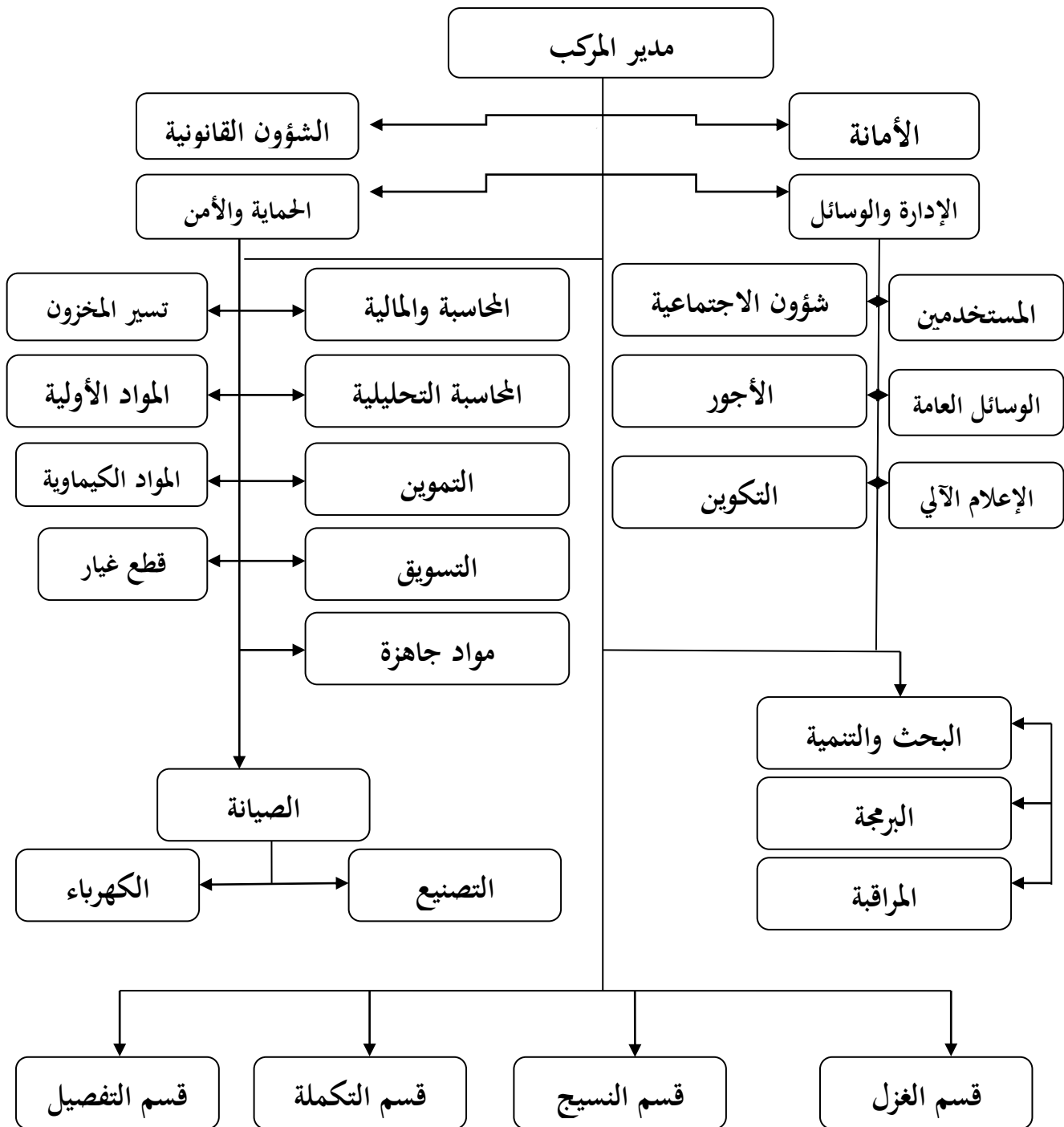
ب- مصلحة الشؤون الاجتماعية: **D.A.S.C**: يشغل بدائرة الشؤون الاجتماعية: 14 عامل منها 01 عامل متعاقد وهي تهتم بالإشراف على كافة البرامج الثقافية والرياضية والاجتماعية التي تهتم العمال.

ج- مصلحة الوسائل العامة: تهتم بكل ما يتعلق بوسائل المؤسسة.

د- مصلحة الإعلام الآلي: وتعتبر من أهم المصالح في المؤسسة على الإطلاق نظرا لاهتمامها بمعالجة وحفظ وتخزين المعلومات، وكذا الاهتمام بأجهزة الإعلام الآلي.

هـ- مصلحة الأجور: وهي مكلفة بالتسيير وأجور العمال أي مصلحة لتسيير المستخدمين فكل شهر يبعث مسئول مصلحة كشف التقيط خاص بالعمال.

الشكل رقم (4) الهيكل التنظيمي للمؤسسة:



المصدر: مصلحة المحاسبة التحليلية

2. مديرية البحث والتنمية: وهي من بين المديريات المهمة بالمؤسسة بحيث تضم المصالح التالية:

أ- مصلحة مراقبة الجودة: ودورها الرقابة على المخرجات لتحديد رتبها وكيفية تصنيفها (صنف أول، صنف ثاني....) على مستوى جميع الأقسام.

ب- مصلحة البرمجة: ودورها التنسيق بين الأقسام فعند كل طلبه يبعث المدير سند الطلب إلى مصلحة البرمجة لإنتاجها.

3. مديرية المحاسبة والمالية: E.C.D :

يشغل بمديرية المحاسبة والمالية: 11 عامل منها 01 عامل متعاقدين وهي تهتم بمراقبة المركز المالي للمؤسسة

والقيام بمراقبة الميزانيات وتشمل على مصالح الأساسية التالية:

أ- مصلحة المحاسبة العامة: وتضم ثلاث مصالح وهم على التوالي:

● مصلحة محاسبة المواد.

● مصلحة المحاسبة العامة.

● مصلحة المحاسبة التحليلية.

ب- مصلحة تسير المخزونات: وتشمل على:

● مخزونات المواد الجاهزة: ويحتوي هذا المخزن على المواد التامة الصنع الموجهة للبيع.

● مصلحة تسير المخزونات: وتشمل على المخازن التالية:

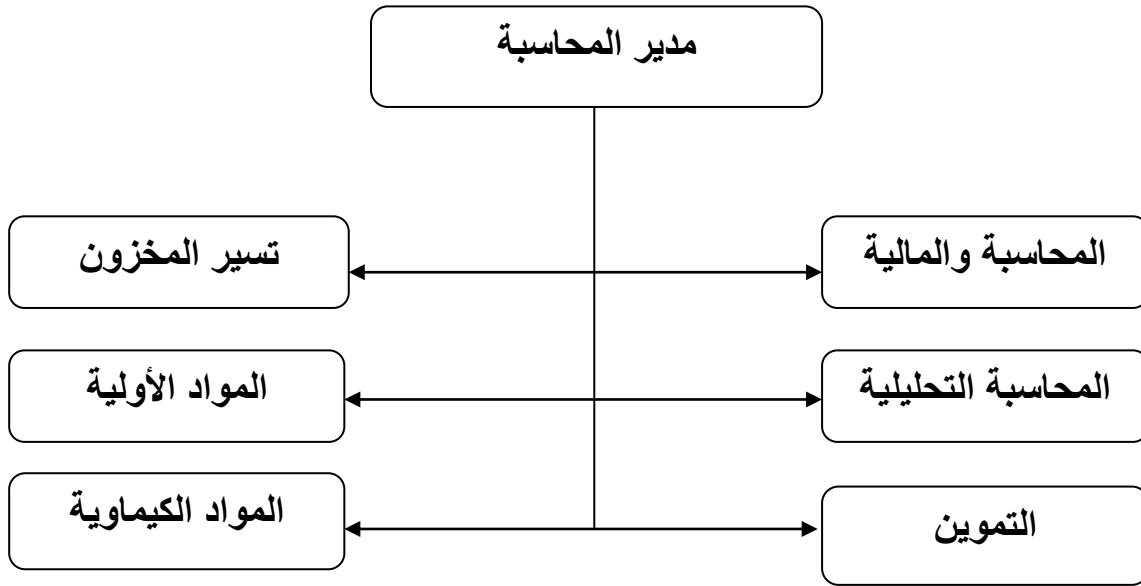
✓ مخزن القطن.

✓ مخزن قطاع الغيار.

✓ مخزن المواد الأولية.

✓ مخزن المواد الكيماوية.

الشكل رقم (05) الهيكل التنظيمي لمديرية المحاسبة والمالية:



المصدر: مصلحة المحاسبة التحليلية

#### 4. مصلحة التموين والتسويق D.A.C

يشغل بدائرة الوين والتسويق: 07 عمال 02 عامل متعاقد.

- أ- مصلحة التموين: وتهتم بتحضير المناقصات الدولية لتموين المؤسسة بالمواد الأولية مثل: القطن الطبيعي، والقطن الصناعي والمواد الكيماوية ومواد التلوين وذلك بنسبة 99% من الاحتياجات التي تأتي من الخارج.
- ب- مصلحة التسويق: تقوم هذه الأخير بتسويق المنتج إلى الأسواق الوطنية وتصدير بعض الأنواع إلى الأسواق الدولية.

#### 5. قسم الصيانة: D/S MAINTENANCE

يشغل بقسم الصيانة: 91 عامل منها 15 متعاقد 14 في إطار العقود المدعمة.

- يختص هذا القسم في مراقبة والصيانة المستمر للألات من الناحية الميكانيكية والكهربائية.

#### 6. النظام التقني للمؤسسة:

أ- قسم الغزل D/S FILATURE

ب- يشغل بقسم المغازل 167 عامل منها 41 عامل متعاقد في إطار العقود المدعمة.

ج- مجموع المغازل 29376 مغزل ويتم فيه غزل الصوف وتحويله إلى خيوط من مختلف الأحجام والأنواع ويمر القطن في هذا القسم بعدة مراحل مرتبطة ببعضها البعض وهي كالتالي:

✓ مرحلة الخلط.

✓ مرحلة التسريح.

✓ مرحلة السحب والبرم.

✓ مرحلة التمشيط.

✓ مرحلة الجمع.

✓ عملية التدوير.

ليمر إلى المعاينة من طرف إطارات المخبر واختبار جودة الخيط ليكون منتج منتهي الصنع لقسم الغزل.

### قسم النسيج S/D TISSAGE:

يعتبر الخيط المحلي والمستورد، المادة الأولية والأساسية التي تستعمل في النسيج مختلف الأقمشة، ويشغل بقسم النسيج 161 عامل منها 62 عامل متعاقد و39 في إطار العقود المدعومة ويتمثل اختصاص هذا القسم في نسيج الأقمشة المختلفة ابتداء من مختلف الخيوط التي تم صنعها عبر مراحل مختلفة.

✓ مرحلة التسدية.

✓ مرحلة التنشئة.

✓ مرحلة الفحص.

وفي هذا القسم أيضا يتم إنتاج عدة أنواع من المنتجات وعددها (15 نوع) وهذه المنتجات:

**ANP(500)** : ينتج بعرض 154 سم ويستعمل في صناعة الخيط cc20 طولا وعرضا، يفتل بثلاثة خيوط معا بكثافة 21 طولا و11 عرضا وباستعمال الآلة ذات 160 ضربة في الدقيقة.

**ART (700)** : ينتج بعرض 152 سم ويستعمل في صناعته الخيط cc20 طولا، يفتل بخيطين معا cc12 عرضا بكثافة 28 طولا و10.5 عرضا باستعمال الآلة ذات 160 ضربة / الدقيقة.

**35YN** : ينتج بعرض 152 سم ويستعمل في صناعته الخيط cc20 طولا والخيط cc17 عرضا بكثافة 28 طولا و11 عرضا باستعمال الآلة ذات 180 ضربة / الدقيقة.

**3PIS** : ينتج بعرض 152 سم ويستعمل في صناعته الخيط cc20 طولا والخيط cc17 عرضا بكثافة 28 طولا و11 عرضا باستعمال الآلة ذات 160 ضربة/دقيقة.

**1PTT** : ينتج بعرض 152 سم ويستعمل في صناعته الخيط cc20 طولا والخيط cc12 عرضا بكثافة 28 طولا و8 عرضا باستعمال الآلة ذات 160 ضربة/دقيقة.

**ART6** : ينتج بعرض 154 سم ويستعمل في صناعته الخيط cc34 طولا وعرضا بكثافة 24 طولا و022 عرضا وباستعمال الآلة ذات 200 ضربة /دقيقة

**ART9** : ينتج بعرض 156 سم ويستعمل في صناعته الخيط cc20 طولا وعرضا بكثافة 12 طولا و10 عرضا وباستعمال الآلة ذات 200 ضربة /دقيقة.

**METIS** : ينتج بعرض 160 سم ويستعمل في صناعته الخيط cc34 طولا و cc12 عرضا بكثافة 24 طولا و10 عرضا وباستعمال الآلة ذات 200 ضربة /دقيقة.

**19BIS** : ينتج بعرض 154 سم ويستعمل في صناعته الخيط cc28 طولا وعرضا بكثافة 24 طولا و24 عرضا وباستعمال الآلة ذات 200 ضربة /في الدقيقة.

**CRETONNE** : ينتج بعرض 160 سم ويستعمل في صناعته الخيط cc28 طولا وعرضا بكثافة 24 طولا و18 عرضا وباستعمال الآلة ذات 200 ضربة / في الدقيقة.

**D DUT** : ينتج بعرض 156 سم و باستعمال في صناعته الخيط cc34 طولا وعرضا بكثافة 15 طولا وعرضا وباستعمال الآلة ذات 200 ضربة /في الدقيقة.

**13BIS** : ينتج بعرض 166 سم ويستعمل في صناعته الخيط 235DT طولا و 470DTEX عرضا وبكثافة 20 طولا وعرضا وباستعمال الآلة ذات 180 ضربة /في الدقيقة.

**FIL 14/15** : ينتج بعرض 170 سم ويستعمل في صناعته الخيط 940 DTEX طولا وعرضا بكثافة 08 طولا و14 عرضا وباستعمال الآلة ذات 120 ضربة /في الدقيقة.

**ART 17:** ينتج بعرض 166 سم ويستعمل في صناعته الخيط DTEX 280 طولاً وعرضاً بكثافة 1405 طولاً و14 عرضاً باستعمال الآلة ذات 120 ضربة/ في الدقيقة.

**ART 22:** ينتج بعرض 122 سم ويستعمل في صناعته الخيط AGR 34 طولاً وعرضاً بكثافة 28 طولاً و14.5 عرضاً وباستعمال الآلة ذات 180 ضربة/ في الدقيقة.

### قسم التكملة D/S FINISSAGAE:

يشتغل بقسم التكملة 63 عامل متعاقد 22 في إطار العقود المدعمة.

يختص هذا القسم في صباغة الأقمشة، ويستخدم هذا القسم عدة آلات لصباغة الأقمشة ذات الطاقة

الإنتاجية العالية، وتمر عبر عدة مراحل:

#### الصباغة:

أ- التثبيت والأكسدة بالنسبة لأنواع معينة من الأصبغة.

ب- الغسل.

أما بالنسبة لمجموعات الصباغة المستعملة فنذكر منها:

أ- الصباغات المباشرة.

ب- الصباغات الكبريتية.

ج- المواد الملونة.

وبعد عملية التبييض والصبغة تأتي عملية التجهيز.

**عملية التجهيز:** وهي عملية النهائية التي ترمي إلى تحسين مظهر الأقمشة وتتم عملية التجهيز النهائي في المراحل

التالية:

- الصقل.
- الكسترة.
- الفحص.
- التطبيق.
- الكبس.

### قسم الخياطة والتفصيل D/S CONFECTION:

يشغل قسم التفصيل والخياطة: 89 عامل منها 10 عامل متعاقد. 29 في إطار العقود المدعومة.

بهذا القسم يتم تفصيل وخياطة 30% من القسم المنتج والمعالج والباقي يسوق على حاله ويتم تصنيع الخيم بجميع أنواعها (خيم الحماية المدنية \_ خيم الجماعة \_ خيم التخيم \_ خيم كبيرة تستخدم للتخزين) وكذلك صناعة الأغطية المختلفة للشاحنات والسيارات وكذلك صناعة جميع وسائل التخيم والمتمثلة في الشمسيات وأسرّة وافرشة التخيم والحقائب الظهرية والحقائب المختلفة وألبسة العمل والحماية المختلفة والستائر المتنوعة بجميع الأحجام والأنواع والقطن الطبيعي والاصطناعي.

وينقسم إلى: الرسم - التقطيع - التلحيم - الخياطة.

إن مؤسسة EATIT تشغل حاليا 694 عامل وذلك حسب إحصائيات دائرة المستخدمين من نهاية شهر سبتمبر 2011، منهم 624 عامل دائمون، 70 عامل متعاقدون.

والجدول التالي بين عدد العمال كل من الأقسام الأربعة المذكورة مع عدد الآلات لكل قسم:

#### الجدول رقم (01): عدد العمال في الأقسام الإنتاجية.

المجموع	قسم التفصيل والخياطة	قسم التكملة	قسم النسيج	قسم الغزل	
480	89	63	161	167	عدد العمال
29751	70	5	300	29376	عدد الآلات

المصدر: مصلحة المحاسبة التحليلية

والباقي 214 موزع على الأمن وعمال آخرين.

رابعا: عرض بعض أنواع منتجات هذه المؤسسة.

1. الخيط: بعد مرور القطن بأربعة مراحل (البشم، القردشة، غزل الخيط، البرم) أي قسم الغزل تحصل المؤسسة على سبعة (07) أنواع من الخيوط وهم (14/1، 12/1، 17/3، 20/25، 24/1، 28/1، 34/1).

أما المستوردة فهي كالاتي: (280 DTEX، 470 DTEX، 940 DTEX، 235 DTEX)

2. القماش: بعد الحصول على المادة الأولية وهي الخيط بالنسبة لقسم النسيج فيقوم بتحويله إلى أنواع عدة من القماش والجداول التالية تبين الأقمشة:

الجدول رقم (02): منتج الأقمشة الثقيلة

الوزن غ/م <sup>2</sup>	العلاج	المادة	العرض	التعين
605.5	غير قابل للفساد والتعفن غير منفذ للسوائل	قطن 100%	150	قماش قائم ثقيل رقم 1
520.0	غير منفذ للسوائل	قطن 100%	150	قماش قائم نصف ثقيل رقم 2
445.0	غير منفذ للسوائل	قطن 100%	147.5	قماش قائم خفيف رقم 3
175.0	غير منفذ للسوائل	بوليشار 100%	143	قماش للتشريح رقم 8
695.0	غير منفذ للسوائل	بوليشار 100%	135.6	قماش للتشريح رقم 12

المصدر: مصلحة المحاسبة التحليلية

الجدول رقم (03) منتج الأقمشة الخفيفة

الوزن غ/م <sup>2</sup>	العلاج	المادة	العرض	التعين
385	غير منفذ للسوائل	قطن 100%	122.6	قماش مطلي رقم 04
305	غير منفذ للسوائل	قطن 100%	149	قماش خيم
130	غير منفذ للسوائل	بولياميد	150	قماش شرع رقم 14
240	غير منفذ للسوائل	قطن 100%	155	قماش احذية رقم 09
205	غير منفذ للسوائل	بولياميد	151	قماش شرع رقم 15
265.5	غير منفذ للسوائل	اكر بليك	135	قماش ستائري رقم 22
175.5	غير منفذ للسوائل	قطن 100%	151	نسيج قطني رقيق
220	غير منفذ للسوائل	قطن 100%	145	قماش الحاشية
150	غير منفذ للسوائل	قطن 100%	150	قماش قطني رقيق
150	غير منفذ للسوائل	قطن 100%	162	قماش غطاء الأسرة

المصدر: مصلحة المحاسبة التحليلية.

جدول رقم (04) منتج الأقمشة المطلية ومقرونة.

الوزن غ/م/2	العلاج	المادة	العرض	التعين
255	مطلي	بولياميد بلاستيك	161	قماش قائم مطلي رقم 17
525	—	—	161	قماش قائم مطلي خفيف رقم 18
462	—	—	160	قماش قائم مطلي خفيف رقم 19
455	—	—	164	قماش قائم مطلي خفيف رقم 19 مكرر
830	—	قطن بولياميد	151	9/8
730	—	—	155	13/8
850	غير منفذ للسوائل	قطن	150	9/1
730	—	قطن بولياميد	150	9/15
970	—	قطن بوليستر	150	9/21

المصدر: مصلحة المحاسبة التحليلية

ومن بين المنتجات التامة الصنع التي تنتجها المؤسسة حسب الطلب:

- أ- مستلزمات المخيمات: حاشية الخيم كبيرة الحجم وصغيرة الحجم .... الخ
- ب- خيم متوسطة: خيم الحماية المدنية موجهة لضحايا الزلازل، وخيم خاصة بالفلاحة.
- ج- ألبسة عمل: عمال النظافة، ألبسة خاصة بالمطر، ألبسة رجال الأمن .... الخ
- د- محافظ خاصة: رجال البريد والمواصلات، رجال البحرية والمؤسسات أخرى.

## المبحث الثاني: استراتيجية التسعير في المؤسسة محل الدراسة

### المطلب الأول: طريقة التسعير في المؤسسة

يمكن اختصار عملية تحديد السعر في مرحلتين تتم في نفس الوقت عملية التخطيط للإنتاج على مستوى وحدة العمليات وعلى مستوى المالية والمحاسبة.

أولاً: وحدة العمليات: تقوم هذه الوحدة بتخطيط العملية الإنتاجية من A إلى Z من المرحلة الأولى إلى آخر مرحلة "مراقبة المنتج" حيث تتم تحديد كمية المادة الأولية اللازمة والمواد الأخرى، الآلات المستخدمة، الطاقة المستخدمة ويتم تسجيل هذه العملية على مستوى النظام المعلوماتي الخاص بالمؤسسة، ومعلومات أخرى من وحدة المحاسبة المالية.

ثانياً: وحدة المحاسبة والمالية: يتم تسجيل المعلومات الخاصة بفواتير المواد الأولية والمواد الأخرى للمنتج على مستوى جهاز النظام المعلوماتي مرتبط بجهاز محاسبي، وتتم عملية تحديد سعر المنتج انطلاقاً من سعر المواد الأولية مواد أخرى، يد العاملة، اهتلاكات الآلات المستخدمة....

ثالثاً: مراقبة تكلفة المنتج: تتم عملية المراقبة من خلال مقارنة التكاليف المسجلة مع القيمة النهائية للمنتج النهائي، وتتم مراقبة سعر المادة الأولية الموجودة التي تشكل حوالي 80% من سعر المنتج نظراً للاهتلاكات الآلات وقيمة تكلفة اليد العاملة مقارنة بالمواد الأولية.

### المطلب الثاني: تكاليف المنتج قيد الدراسة

تعريف بالمنتج قيد الدراسة: هو منتج من نوع خيمة tente8places ويدخل في إنتاجه كل من المنتج النصف مصنع article 700grs tente3i والمنتج article 17 pus التي تستعمل في إنتاجهم المادة الأولية القطن وصبغة والتي قامت مؤسسة EATIT باستيراد مادة خيوط القطن من دولة البرازيل وفق شروط معينة اتفق عليها الطرفان، والتي تضمنت العناصر المبينة في الجدول التالي:

- الكمية بالكيلو غرام (Qt/Kg) = 291841

- السعر بالعملة الصعبة = 1161527.18.dv

حيث تم تحويل العملة الصعبة V/Devises إلى الدينار V/Dinars

وكان ثمن: 76.04 dinars = 1devises

$$76.04 * 1161527.18 = 88320784.48$$

الجمارك=5526164.00، النقل=324000.00، العبور=683874.50،

مصاريف أخرى=307372.00، التأمينات= 263991.90.

فكانت تكلفة الشراء:

جدول رقم(05) تكلفة شراء مادة القطن

البيان	الكمية	سعر الوحدة	الإجمالي DA
• ثمن شراء المواد الأولية	291841 كغ		88320784.48
• الجمارك			552664.00
• النقل			3240000.00
• مصاريف العبور			683874.50
• مصاريف أخرى			307372.00
• التأمينات			263991.90
• المبالغ الإجمالية			95426186.88
• الكمية المشتراة للوحدة			291841
• تكلفة الشراء			326.980057

مصدر: إعداد الطالبين بالاستعانة ببيانات المؤسسة.

### المبحث الثالث: بناء استراتيجية التسعير من خلال أسلوب التكلفة المستهدفة

أسلوب التكلفة المستهدفة يعتمد على تقليل التكلفة خلال مراحل الإنتاج وذلك في مراحل تصميم وتطوير المنتج مع المحافظة على نفس الجودة، والوصول إلى السعر المستهدف الذي تم تحديده، لذا سنحاول تطبيق مراحل التكلفة المستهدفة على المؤسسة محل الدراسة واختبار فرضية البحث.

#### المطلب الأول: تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة

تعمل شركة النسيج EATIT على إنتاج المنتج من نوع الخيمة الجديدة tente8places، وترغب في تقديمه إلى الأسواق سواء المحلية أو الوطنية، وبافتراض أن الشركة قررت العمل باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تسعير الخيمة الجديدة، وتقديمها بنفس الأسعار التي يعرضها المنافسون في الأسواق وبمبلغ (70750.00) دينار جزائري للخيمة الواحدة، وبعد التعرف على رد فعل المنافس الرئيسي لمنتج الشركة في السوق والذي يخطط لتخفيض السعر بيع الخيمة بنسبة 10%، ليصبح السعر الجديد للخيمة (63675.00) دينار، فقد عملت شركة النسيج EATIT على إجراء دراسة مستفيضة لرد الفعل، واتخذت قرارا بتخفيض سعر الخيمة بنسبة 20% لتصبح بسعر (56600.00) دينار، وانطلاقا من دراسة الجدوى الاقتصادية التي قامت بها المؤسسة والتي توصلت إلى أن تخفيض بنسبة 20% سيقود الشركة إلى زيادة مبيعاتها من الخيم إلى 100 خيمة.

وبافتراض أن الشركة EATIT للنسيج ترغب في تحقيق 30% من إيرادات المبيعات كمجال ربح مستهدف من المنتج الجديد tente8places وبالشكل الذي يكون معه كافيا لتغطية المصاريف البيعية والإدارية ولتحقيق صافي الربح المستهدف.

واستنادا لما تقدم فإن التكلفة المستهدفة للوحدة الواحدة من الخيمة tente8places على النحو التالي

56600.00	سعر البيع المستهدف للخيمة الواحدة
- (16980.00)	الربح المستهدف (30%) من سعر البيع المستهدف
<hr/>	
39620.00	التكلفة المستهدفة

## الفصل الثاني: استخدام منهج أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج في مؤسسة EATIT

وبعد خطوة تحديد التكلفة المستهدفة يتم الانتقال إلى خطوة حساب التكلفة الصناعية الكلية لإنتاج الخيمة بالمواصفات الجديدة وباستخدام تقنيات التكاليف على أساس الأنشطة وتحليل القيمة وهندستها وإدارتها على أساس الأنشطة الخاصة يتطلب استلام الأجزاء الخاصة واختبار الجودة، المادة، وإصلاح العيوب.

وبناء على توفر البيانات الآتية الخاصة بالإنتاج والمبيعات وتكلفة الوحدة لإنتاج الخيمة وهي كالتالي:

تكلفة إنتاج المنتج Article 700 grs tent3i.

المواد الأولية: قطن + صبغة

### جدول رقم (06) تكلفة إنتاج Article 700 grs tent3i

رقم	البيان	الإجمالي بالدينار الجزائري
1	- المواد الأولية (القطن)	326.98
2	- المواد الكيماوية (صبغة)	80.00
3	- الخدمات	15.00
4	- مصاريف المستخدمين	25.00
5	- الضرائب	19.00
6	- مصاريف أخرى	0.93
7	- الاهتلاكات	3.09
	سعر التكلفة	470.00

• حساب تكلفة إنتاج المنتج Article 17 puc

### جدول رقم (07) تكلفة إنتاج المنتج Article 17 puc

الرقم	البيان	الإجمالي بالدينار الجزائري
1	- المواد الأولية (قطن)	200.98
2	- المواد الكيماوية (صبغة)	50.00
3	- الخدمات	15.00
4	- مصاريف المستخدمين	25.00
5	- الضرائب	19.00
6	- مصاريف أخرى	0.93
7	- الاهتلاكات	3.09
	سعر التكلفة	314.00

حساب تكلفة انجاز خيمة tente8places

- تكلفة الوحدة الواحدة للخيط: 0.61 دج/ج.
- تكلفة اليد العاملة 10 دج/دقيقة، عدد ساعات العمل 7 ساعة.
- تحويل ساعات العمل إلى الدقائق: 7/ساعة\* 60 دقيقة = 420 دقيقة.

حساب تكلفة إنتاج المنتج tente8places الطبقة الأولى.

الجدول رقم (08) حساب تكلفة إنتاج المنتج tente8places الطبقة الأولى.

المبلغ بالدينار الجزائري	سعر الوحدة	الكمية	البيان
21150	470	45	- Article700
3454	314	11	- Article17
			أعباء مباشرة
23.30	15.53	1.5	- ناموسية
110	22	05	- أززار cf8
15.60	7.80	02	- أززار من نوع حطب
36.12	1.29	28	- أززار حديد
253.88	11.54	22	- أززار rapco
29.12	2.08	14	- أززار الزيتون
120	12	10	- شريط (سفيفة)
14	3.5	04	- عيون الأززار
136	04	34	- عيون الأززار 1028
40.62	6.77	06	- حبل Q6
244	0.61	400	- خيط الخياطة 17/4
4200	10	420	- سعر اليد العاملة
29826.64			إجمالي التكلفة

حساب تكلفة إنتاج المنتج tente8places الطبقة الثانية.

- عدد ساعات العمل 5 ساعة و 35 دقيقة.
- التحويل إلى الدقائق = 330 دقيقة.

الجدول رقم (09) حساب تكلفة إنتاج المنتج tente8places الطبقة الثانية.

البيان	الكمية	السعر	المبلغ بالدينار الجزائري
- Article700	18	470	8460
- عيون أززار 1028	8	4	32
- أززار Rapco	9	11.54	103.86
- حبل Q6	24	6.77	162.48
- خيط الخياطة 17/4	250	0.61	152.50
- ساعة يد عاملة	330	6	1980
إجمالي التكلفة			10890.84

التكلفة الإجمالية = 29826.64 + 10890.84 = 40717.48 دج

المطلب الثاني: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحليل التكلفة

مما تقدم يلاحظ بان التعرف على الوضع الحالي للتكلفة في الشركة يعتبر امرأ ضروريا لأي دراسة تتعلق بالتطوير في الشركة، حيث بلغت التكلفة الممكنة تحقيقها حاليا للشركة من هذا المنتج يساوي (40717.48) دينار وبالمقابل فان التكلفة المستهدفة للوحدة الواحدة من الخيمة والتي تتضمن تحقيق العائد المناسب وبنسبة 30% من إيرادات المبيعات تبلغ (39620.00) دينار، وهي اقل بكثير من التكلفة المبدئية التاريخية، مما يتطلب في الحال البحث في طريقة عملية لتخفيض التكاليف والبالغة (40717.48-39620.00) = (1098) دينار.

ولعل في رأينا بان تقنية التكلفة المستهدفة والمستخدمة في بحثنا هذا هي أفضل التقنيات تحقق هدفها الرئيسي والمتمثل في استراتيجيتها في التميز وتسعير المنتج. حيث تستطيع الشركة وضع سعر مبدئي مرتفع في البداية للاستفادة من تميزها أو انفرادها في تقديم المنتج الجديد إلى السوق، أو تستمر على الحال ذاته إلى أن يستطيع المنافسون تقديم منتجات منافسة إلى السوق مما يستلزم ضرورة تخفيض السعر تدريجيا حتى تصل إلى السعر الذي يضمن لها نصيبا أكبر في السوق.

أما بخصوص البحث عن طرق جديدة لتخفيض تكلفة الوحدة من منتج الخيمة وبمقدار (1098) دينار، فيمكن تحقيق ذلك من خلال سلسلة هندسة القيمة وتحليلاتها للمنتج الجديد والتي تتصف بمواصفات ومزايا جديدة.

## الفصل الثاني: استخدام منهج أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج في مؤسسة EATIT

ويمكن تخفيض التكلفة من خلال استهدافنا لليد العاملة عن غيرها من المواد التي تدخل في صناعة المنتج نظرا لعدم قدرتنا على الاستغناء عنها لما لها من دور مهم في صناعة المنتج.

وبافتراض أن المؤسسة قررت تخفيض في سعر تكلفة اليد العاملة بـ: (2.61 دينار جزائري) من سعر تكلفة انجاز الخيمة الطبقة الأولى، للوصول إلى التكلفة المستهدفة، ليصبح سعر تكلفة اليد العاملة الجديدة كالتالي:

- سعر تكلفة اليد العاملة الجديدة: (السعر السابق) - (السعر المخفض)

$$7.385 \text{ دج} = 10 \text{ دج} - 2.614 \text{ دج}$$

- لتصبح التكلفة اليد العاملة الجديدة: 420 دقيقة \* 7.385 دج = 3101.7 دج

الجدول رقم (10) الجدول المعدل للوصول إلى التكلفة المستهدفة.

المبلغ بالدينار الجزائري	سعر الوحدة	الكمية	البيان
21150	470	45	- Article700
3454	314	11	- Article17
			أعباء مباشرة
23.30	15.53	1.5	- ناموسية
110	22	05	- أززار cf8
15.60	7.80	02	- أززار من نوع حطب
36.12	1.29	28	- أززار حديد
253.88	11.54	22	- أززار rapco
29.12	2.08	14	- أززار الزيتون
120	12	10	- شريط (سفيفة)
14	3.5	04	- عيون الأززار
136	04	34	- عيون الأززار 1028
40.62	6.77	06	- حبل Q6
244	0.61	400	- خيط الخياطة 17/4
3101.7	7.835	420	- سعر اليد العاملة
28728.34			إجمالي التكلفة

وبعد أن قمنا بتعديل تكلفة اليد العاملة للوصول إلى التكلفة المستهدفة المراد تحقيقها لتصبح:

$$\text{التكلفة الإجمالية الجديدة: } 28728.34 \text{ دج} + 10890.84 \text{ دج} = 39619.18 \text{ دج}$$

## خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل تعرفنا بان المؤسسة لها قسم خاص بحاسبة التكاليف حيث تطبق أسلوب التكلفة الكلية في تحديد تكاليف إنتاجها كما أنها تتبع الطريقة التقليدية في تحديد أسعارها مما قد يؤدي إلى تدمير الربائن وعليه حاولنا تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لمحاولة إيجاد حل بين ما يريده الزبون وما تتطلع إليه المؤسسة من أهداف، من خلال البحث عن السعر الذي يرضي الزبون ومحاولة تجسيده من خلال إعادة هندسة المنتج بما يتوافق مع التكلفة المستهدفة.

- وعلى ضوء ذلك تمت المقارنة بين الأسعار المعتمدة من قبل مؤسسة النسيج بالمسيلة والأسعار المنافسة لها، ووفقا لأسلوب التكلفة المستهدفة ظهر أن أسلوب التكلفة المستهدفة أفضل بالنسبة للمؤسسة والمستهلك لأن الأسعار أقل من الأسعار التي تم اعتمادها من قبل المؤسسة وبالتالي فإن الأرباح المحققة من بيع المنتجات تكون أعلى من الأرباح التي تحققت في ضوء تكاليف المنتجات السابقة.

- كما يمكن للمؤسسة أن تستفيد من تحليل سلسلة القيمة للتحكم في تخفيض تكاليفها لتساوى مع التكلفة المستهدفة التي تم التوصل إليها انطلاقا من الأسعار المستهدفة، وقد ظهر لنا بان المؤسسة تستطيع أن تخفض تكاليفها في سعر اليد العاملة.

- عند حساب التكلفة المستهدفة وجدناها تقارب التكلفة السابقة مع المحافظة على هامش الربح والحصة السوقية.

- وجدنا أن المؤسسة تتميز باستقرار في أسعار تكاليف عوامل الإنتاج في الأجل القصير هذا لأنها تتعامل بكميات كبيرة وهناك نمطية في المواد الأولية مما ساعدها في التحكم في تكاليف إنتاجها.

خاتمة

إن ظهور أسلوب التكلفة المستهدفة كبديل للأساليب التقليدية المختلفة التي تعمل على تخفيف التكاليف في مراحل مبكرة: مرحلة التصميم والتطوير، يسمح بالاختيار في إنتاج المنتج المرغوب فيه، أي تكون لديها صورة واضحة عن السعر والسوق الذي يطرح فيه وما تم التوصل إليه في هذا البحث:

### النتائج النظرية:

- يعتمد أسلوب التسعير باستخدام التكلفة المستهدفة على دراسة السوق بحيث يركز على رغبة العميل والمنافسين، ثم ما ترغب أن تكسبه كهامش ربح من هذا المنتج وبعدها يأتي تحديد التكلفة المستهدفة، التي يجب إنتاج المنتج بتكاليف من حدودها على عكس السياسات التقليدية للتسعير التي تعتمد على تخفيض التكاليف في مراحل متأخرة مما يجعلها تصل إلى هامش الربح المرغوب فيه وقد تصل أحيانا إلى الخسارة.
- إن السعر له دور كبير بالنسبة للمؤسسة سواء في الجانب التسويقي أو المحاسبي فهو يعمل على جلب الإيرادات للمؤسسة وجلب الزبون الذي يبحث عن أعظم إنفاق في ظل الأسعار المستهدفة
- نستخدم طريقة التكلفة المستهدفة عندما تتغير الأسعار في السوق من طرف المنافسين أو عندما تبحث المؤسسة عن سعر جديد يسمح لها باختراق الأسواق وزيادة حصتها السوقية.
- يساعد الإنتاج بالحجم الكبير (وفورات الحجم) في التحكم في التكاليف مما يساعد المؤسسات في استخدام استراتيجية التسعير انطلاقا من التكاليف المستهدفة.
- أن أسلوب التكلفة المستهدفة هو أسلوب بديل يهدف إلى تخفيض التكاليف بصفة أساسية على عكس أنواع التكاليف الأخرى (التقليدية) التي لا تراعي طرق تخفيض التكاليف بصفة أساسية ولا تضع سعر مستهدف يجعلها تنافس باقي المؤسسات، التي تضمن من خلال هذا التنافس البقاء في السوق والوصول إلى أقصى درجات الدقة والتفصيل، وتحقيق رغبات المستهلك للوصول إلى السعر المناسب مما يجعله عنصرا مهما للمؤسسة في تسويق منتجاتها رغم تزايد دور العوامل غير السعرية في العملية التسويقية.
- أن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة له دور ايجابي في متابعة ردود أفعال المنافسين عند تغير أسعارهم ومتابعة رغبات المستهلكين في البحث عن السعر المستهدف بدلا من التسعير التقليدي الذي يعتمد على أساس التكلفة.
- إن مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة من المفاهيم الحديثة وغير معروفة بشكل جيد للمستويات الإدارية المسؤولة كما نرى الكثير من هذه المؤسسات أن مخرجات الأساليب المستخدمة لديها سليمة ولا داعي لتفسيرها إذا لم تشجع وتدعم أهمية تطبيقها.

- تمثل التكلفة المستهدفة منهجا جديدا في الحصول على الربحية على المدى الطويل والتي تخفض التكاليف في كل مراحل إنتاج المنتج.
- تطبيق أسلوب التكلفة لدى المؤسسات الجزائرية حتما سيكسبها رهان المنافسة وهذا لدقة الأسلوب في تحديد تكلفة المنتج وتحديد السعر المناسب والمرضي الذي يقبله العميل ويكسبها الربحية.
- اعتماد التكلفة المستهدفة يتطلب تكريس إمكانيات مادية وبشرية هامة، وإن كان العائق المادي مقدور عليه عند بعض المؤسسات، إلا أن عائق مقاومة التغيير قد يكون الأصعب والذي يتطلب جهدا أكبر.

### النتائج التطبيقية:

- المؤسسة تطبق جزء من المبادئ التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة من خلال التركيز على العملاء وكذلك الاهتمام بمواصفات وجودة المنتج.
- إن طبقت الشركة أسلوب التكلفة المستهدفة ستكسب بذلك حصة سوقية أكبر في السوق المحلية وربما الوطنية، وهذا يعود عليها بهامش ربح في المدى الطويل.
- تمت المقارنة بين الأسعار المعتمدة من قبل مؤسسة النسيج بالمسيلة والأسعار المنافسة لها، ووفقا لأسلوب التكلفة المستهدفة ظهر أن أسلوب التكلفة المستهدفة أفضل بالنسبة للمؤسسة والمستهلك لأن الأسعار أقل من الأسعار التي تم اعتمادها من قبل المؤسسة وبالتالي فإن الأرباح المحققة من بيع المنتجات تكون أعلى من الأرباح التي تحققت في ضوء تكاليف المنتجات السابقة.
- يمكن للمؤسسة أن تستفيد من تحليل سلسلة القيمة للتحكم في تخفيض تكاليفها لتساوى مع التكلفة المستهدفة التي تم التوصل إليها انطلاقا من الأسعار المستهدفة، وقد ظهر لنا بان المؤسسة تستطيع أن تخفض تكاليفها في سعر اليد العاملة.
- عند حساب التكلفة المستهدفة وجدناها تقارب التكلفة السابقة مع المحافظة على هامش الربح والحصة السوقية.
- وجدنا أن المؤسسة تتميز باستقرار في أسعار تكاليف عوامل الإنتاج في الأجل القصير هذا لأنها تتعامل بكميات كبيرة وهناك نمطية في المواد الأولية مما ساعدها في التحكم في تكاليف إنتاجها.

### الإقتراحات:

- على المؤسسة أن تولي اهتمام كبير لأسلوب التسعير باستخدام التكاليف المستهدفة خاصة عند تسعير الأسعار من طرف المنافسين.
- على المؤسسة توفير برامج نظم المعلومات اللازمة والمطلوبة واستخدامها في تشغيل التكلفة المستهدفة في حدود التكاليف التي تتناسب مع مقدراتها خصوصا في العملية الإنتاجية.
- على المؤسسة أن تقوم بدراسة بيئتها الداخلية لتحديد الأنشطة التي يمكن أن تقوم بتقليل تكاليفها والتي تساعد في تطبيق هذا الأسلوب.
- على المؤسسة أن تقوم بدراسة السوق والبحث في قيمة العميل لتحديد السعر المستهدف الذي يحقق الرضا لكلا الطرفين، ويساعد المؤسسة في ضبط التكاليف مع جودة المنتجات.

# قائمة المراجع

قائمة المراجع:

❖ المراجع باللغة العربية:

أ- الكتب:

1. أحمد الطائي، بشير العلاق، مبادئ التسويق الحديث، دار البزوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009
2. أحمد محمد نور، محاسبة التكاليف في بيئة أعمال، دراسات الجامعة، الإسكندرية، 2007.
3. بو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة، 2004.
4. بيان هاني حرب، مبادئ التسويق، الطبعة الأولى، دار الوراثة للنشر، الأردن، 1999.
5. ثناء على القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، كلية التجارة، جامعة المنوفية، الطبعة 2، 2014، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان.
6. شارلي هورنجر وآخرون، ترجمة أحمد حجاج، محاسبة التكاليف، المريخ، الرياض، 2009.
7. صالح عبد الله رزاق، عطاء لله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
8. عبد الحي مرعي، في محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1997.
9. عبد السلام أبو قحف، التسويق مدخل تطبيقي، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2002.
10. عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2002،
11. كمال حسن جمعة الربيعي، سعدون مهدي الباقي، محاسبة التكاليف الصناعية، أثر للنشر والتوزيع، عمان، 2008،
12. محمد الصيرفي، مبادئ التسويق، حورس الدولية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2005.
13. محمد القيدمي، أصول محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 1997.
14. محمد فريد الصحن، قراءات إدارة التسويق، الدار الجامعية، 1996.
15. ناجي معلا، إدارة التسويق، مدخل تحليلي استراتيجي متكامل، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
16. ناصر داداي عدون، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2008.
17. نائل عدس ونضال الخلف، محاسبة التكاليف، مدخل حديث، دارا ليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2014.

ب- الرسائل والمذكرات:

18. أحمد راجح خليل أبو عواد، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، دراسة استكمال لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط لدراسات العليا، كلية العلوم الإدارية والمالية، 2008.
19. رزيق عمر، استخدام دورة حياة السلعة في تحديد إستراتيجية التسعير دراسة حالة العاملة في قطاع الصناعة الالكترونية و الالكترومنزلية، رسالة ماجستير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2007.
20. علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010
21. محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، التكلفة المستهدفة تمهيدي ماجستير، قسم الدراسات العليا، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008.
22. ميساء محمد محمود رجحان، دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، مذكرة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2002.
23. ناجي شايب أركابي، أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي للشركة الصناعية الالكترونية، مذكرة ماجستير، كلية التقنية، بغداد، 2010.
24. ناجي شايب أركابي، أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي للشركة الصناعية الالكترونية، مذكرة ماجستير، كلية التقنية، بغداد، 2010.
25. ناجي شايب الركباني، أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي للشركة الصناعية الالكترونية، مذكرة ماجستير، كلية التقنية، بغداد، 2010.
26. هاني خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة بسكرة، 2012.
27. هناء بن سعيد، دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الموسم الجامعي 2014/2015.
- ج- مجلات وملتقيات:
28. احمد زامل، نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة، مجلة الدراسات والبحوث العلمية، جامعة بنها، العدد الأول، 1999.
29. البر واري والبر زنجي، 2004: 183، مجلة العلوم الاقتصادية المجلد 22، العدد 89، لسنة 2016.

30. خالد غازي التميمي، رباب عدنان شهاب، استخدام مصفوفة الجودة والوظائف وتحقيق تكاليف الخدمة، دراسة حالة مستشفيات حلب والموصل، ملتقى جامعة الموصل، العراق.
31. الدكتورة جليلة عيدان الذهبي، استهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العامة في بيئة الأعمال الحديثة، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، المجلد 13/ع 48 لسنة 2007
32. شوقي فوده، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلة 44، مارس 2007.
33. م.م. طه عليوي ناصر، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العدد 85، أكتوبر 2010.
34. نضال محمد الخلف، وإنعام محسن حسن زوليف، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة، دراسة ميزانية قطاع صناعة الأدوية (البيطرية الأردني)، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، العدد الأول، 2007.
- د- البحوث:
35. محمد منصور شبلي، ماهية التكاليف المستهدفة، بحث جامعة الأزهر، 2008.

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



## الملخص:

تهدف هذه الدراسة للتعرف على كيفية تسعير المنتجات باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة ال  
صناعية EATIT بالاعتماد على الأسعار المستهدفة من طرف منافسيها ومقارنة هذا الأسلوب الحديث في التسعير  
مع الطرق التقليدية لتحديد الأسعار التي تعتمد على الطلب والتكاليف والمنافسة والعميل  
ولغرض تحقيق أهداف الدراسة واختبار الفرضيات تم استعمال مجموعة من الأدوات تتمثل في الملاحظة والمقابلة  
الشخصية في المؤسسة محل الدراسة، والاعتماد على وثائق المؤسسة، وقد توصلنا إلى النتائج التالية:  
إن تطبيق أسلوب التسعير باستخدام التكاليف المستهدفة يحدد السعر الأمثل للمؤسسة الذي يحقق لها الإيرادات في  
ظل الأسعار المستهدفة ويحقق رضا الزبون انطلاقاً من مدركاته بأسعار السوق  
يمكن للمؤسسة أن تستفيد من تحليل سلسلة القيمة للتحكم في تخفيض تكاليفها لتتساوى مع التكلفة المستهدفة التي  
تم التوصل إليها انطلاقاً من الأسعار المستهدفة، وقد ظهر لنا بان المؤسسة تستطيع أن تخفض تكاليفها في سعر اليد  
العاملة.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف، التكلفة المستهدفة، السعر.

## Abstract:

This study aims to find out how to price products using EATIT's target cost method depending on the target price of its competitors, and compare this modern method of pricing with traditional methods to determine it based on demand, costs, competition and customer In order to achieve these objectives and test the hypotheses a set of tools was used. Which are the observation and personal interview for the institution under study, as well as relying on the documents of the institution. We have reached the following results:

- The application of the pricing method using the target costs determines the optimal price for the institution to achieve revenues under the target prices. In addition, achieves customer satisfaction based on its perceptions of market prices.
- The organization can benefit from value chain analysis to control cost reduction to match the target cost of target prices, and we have found that the organization can reduce its costs in the price of labor.

**Keywords:** Cost Accounting , Target Cost , Price.