

أهمية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في ترشيد قرار تسعير المنتجات

دراسة تطبيقية بالمركب الصناعي «ALFADITEX» ببجاية

The Importance of Using the Target Cost Method in rationalizing Product Pricing decision
An Applied Study on the Industrial Complex «ALFADITEX» in Béjaiaد. مهني بوريش¹
Mhenni.Bouriche¹ جامعة محمد بوضياف المسيلة - الجزائر، mhenni.bouriche@univ-msila.dz

تاريخ النشر: 31/12/2020

تاريخ القبول: 17/12/2020

تاريخ الاستلام: 22/09/2020

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أسلوب التكلفة المستهدفة كنظام لإدارة التكلفة وتخطيط الأرباح يعتمد على سعر البيع والتركيز على الزبون وعلى مراحل تخطيط وتصميم وتطوير المنتج، ويهدف الوقوف على أهمية استخدام هذا الأسلوب في ترشيد قرار تسعير المنتجات، تم الاعتماد على دراسة تطبيقية بالمركب الصناعي «ALFADITEX» ببجاية.

وتوصلت هذه الدراسة إلى أنّ تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالمؤسسة محلّ الدراسة يساهم مساهمة فعالة في تحقيق تخفيض تكلفة المنتج محلّ التطبيق، ممّا يمكنها من تخفيض سعر بيع المنتج بنسبة تقارب 31%، وهي نسبة جدّ معتبرة يمكن على أساسها ترشيد قرار تسعيرها للمنتج.

كلمات مفتاحية: التكلفة المستهدفة، التسعير، المركب الصناعي «ALFADITEX».

تصنيف JEL : D23، D61، G13، L11، L16.

Abstract:

The aim of this study is to highlight the Target cost method as a cost management and profit planning system based on the selling price, customer focus and the stages of product planning, design and development. In order to understand the importance of using this method in rationalizing product pricing decision, an applied study has been based In the industrial complex "ALFADITEX" in Béjaia.

The study concluded that applying the target cost method to the institution in question contributes effectively to the reduction of the cost of the product in question, which enabling them to reduce the selling price of the product about 31%, A very significant percentage on which the pricing decision can be rationalized.

Keywords: Target cost; Pricing; industrial complex "ALFADITEX".

Jel Classification Codes: D23, D61, G13, L11, L16.

Résumé:

L'objectif de cette étude est de mettre en évidence la méthode des coûts cibles en tant que système de gestion des coûts et de planification des bénéfiques basé sur le prix de vente, focalisation sur le client et les étapes de la planification, de la conception et du développement du produit. Afin de comprendre l'importance de l'utilisation de cette méthode pour rationaliser la décision de tarification des produits, une étude appliquée a été réalisée au sein du complexe industriel "ALFADITEX" à Béjaia.

L'étude a conclu que l'application de la méthode des coûts cibles dans l'entreprise en question contribue effectivement à la réduction des coûts du produit en question, ce qui leur permet de réduire le prix de vente du produit d'environ 31%. Un pourcentage très important sur lequel la décision de tarification peut être rationalisée.

Mots-clés: Coût cible, Tarification, complexe industriel «ALFADITEX».

Codes de classification de Jel: D23, D61, G13, L11, L16.

1. مقدمة:

في ظل التحولات النوعية والحركية الدائمة التي تشهدها بيئة المؤسسة الاقتصادية والتي أصبحت تتميز بالتسارع والتعقيد، بحيث قصرت من دورة حياة المنتجات وسرعت زوال المزايا التنافسية وأصبح المستهلك في ظل هذه الظروف يجد كل ما يحتاجه وحتى ما يحلم به، أصبح من الضروري ومن الأهمية بمكان أن يكون للمؤسسة الاقتصادية رد فعل سريع وحتى توقعي بما ستكون عليه هذه البيئة وعلى ما تفرضه من فرص وتهديدات وعلى ما يجعلها تتميز عن غيرها في نظر المستهلك، ذلك لأنه من بين أهم الوسائل التي تساعد المؤسسة على مواجهة هذه الأنواع العديدة من المنافسة هي عملية التوجه نحو الزبون ومحاولة إرضائه من خلال إنتاج منتجات تلبى احتياجاته ورغباته وتكون على مستوى مقبول من الجودة والتطور والتكليف، أي تعمل بشكل مستمر على تحسين العلاقة (الجودة/السعر)، ولكي يتحقق للمؤسسة ذلك فإنه يتعين عليها استخدام أساليب حديثة تمكّنها من التحكم في تكاليفها والضغط عليها باستمرار، ذلك لأنّ تخفيض التكاليف يعتبر القاعدة السليمة لتخفيض الأسعار وأنّ التحكم فيها يعدّ مصدراً لخلق القيمة بالنسبة للمؤسسة.

تعتبر التكلفة المستهدفة من أهم أساليب إدارة التكلفة التي تبحث في إمكانية تخفيض التكلفة خلال مرحلة تخطيط وتصميم المنتجات مع الحفاظ على الجودة وتحقيق الربحية، كما تعمل على تنشيط مراقبة التكاليف قبل وأثناء تطوير المنتج، بينما في المدخل التقليدي تنتظر المؤسسة حتى مراحل متأخرة من دورة حياة المنتج أين يصبح جزء هام من التكاليف ثابتا وكنتيجة لذلك لن تكون للمؤسسة قدرة كبيرة على تغيير التكاليف أو التحكم فيها. بالإضافة إلى ذلك فإنّ التكلفة المستهدفة تعمل على تغيير تفكير المسيرين فيما يخص العلاقة بين التكلفة وسعر البيع، حيث أنّ الأسعار هي التي تحدد التكاليف في التكلفة المستهدفة عكس التسعير على أساس التكلفة التي تكون فيها التكاليف هي التي تحدد الأسعار.

1-1 مشكلة الدراسة:

تعتبر عملية التسعير من أهم العمليات التي لها الأثر البالغ على نجاح واستمرار المؤسسات نظرا لما لها من تأثير على مبيعاتها ومن ثم على ربحيتها، فاستمرار المؤسسة في تسعير منتجاتها وفقاً للأساليب التقليدية للتسعير من خلال تحديد تكلفة المنتج ثم إضافة هامش الربح الذي ترغب في الحصول عليه، لم تعد هي الأساس الملائم لغرض الانطلاق منها في تحديد أسعار المنتجات وبالشكل الذي يحقق للمؤسسة النجاح المالي والتنافسي وبما يدعم بقائها في السوق، بل يتعين عليها اتباع أساليب أخرى حديثة في تسعير منتجاتها كأسلوب التكلفة المستهدفة من أجل ضمان فعالية تحقيق الأهداف ومواجهة المنافسة الحادة التي سادت قطاع الصناعة محليا ودوليا.

وانطلاقا مما سبق، فإنّ هذه الدراسة تسعى إلى الإجابة عن التساؤل الرئيس التالي:

ما أهمية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في ترشيد قرار تسعير المنتجات بالمركب الصناعي «ALFADITEX» ببجاية؟ وللإجابة عن التساؤل الرئيس السابق يمكن وضع الفرضية الرئيسية التالية:

❖ يساهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في ترشيد قرار تسعير المنتج بالمركب الصناعي «ALFADITEX» ببجاية.

2-1 أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية المتغيرات التي تتناولها، فتطبيق التكلفة المستهدفة يكتسي أهمية كبرى بالنسبة للمؤسسات كونها تُعد من أهم أساليب إدارة التكلفة التي تبحث في إمكانية تخفيض التكلفة خلال مرحلة تخطيط وتصميم المنتجات مع الحفاظ على الجودة وتحقيق الربحية، وكذلك تسعير المنتجات يكتسي أيضا أهمية كبرى بالنسبة للمؤسسات خاصة تلك التي تعيش في ظل ظروف بيئية شديدة التغير وتطور مدخل التوجه نحو الزبون لتحقيق ما يرضيه، لما له من تأثير على مبيعاتها وبالتالي رقم أعمالها ومن ثم على ربحيتها. كما تنبع أهمية هذه الدراسة من ازدياد حدة المنافسة التي تشهدها الصناعة على المستوى العالمي والمحلي وضرورة مواكبة المؤسسات الصناعية الجزائرية لكل ما هو جديد في العمليات الإنتاجية، وإدخال التكلفة المستهدفة كأسلوب يساعد الإدارة في المؤسسات على اتخاذ القرارات الإستراتيجية المتعلقة بتحديد تكلفة منتجاتها وأسعار بيعها.

3-1 أهداف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

- التعرف على أسلوب التكلفة المستهدفة وعلى مقومات تطبيقه؛
- إبراز أهمية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كمدخل معاصر للتسعير؛
- محاولة التعرف على واقع تسعير المنتجات بالمركب الصناعي «ALFADITEX» ببجاية؛
- محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالمركب الصناعي «ALFADITEX» ببجاية وبيان أهميته في مساعدة هذا الأخير في تسعير منتجاته؛

4-1 منهج الدراسة:

اعتمدنا في هذا البحث على المنهج الوصفي من خلال الدراسات والبحوث والكتب ذات العلاقة بموضوع البحث كي يتم تناوله من زوايا متعددة وذلك في جانبه النظري، ومن خلال الاطلاع على الكشوف المالية وحساب النتائج وميزان المراجعة وكذا وثيقة منهجية تحديد سعر التكلفة بالمؤسسة محلّ الدراسة في جانبه التطبيقي، بالإضافة إلى اعتماد منهج دراسة حالة أين يتم إسقاط الجزء النظري على واقع المركب الصناعي «ALFADITEX» ببجاية خلال السنة المالية 2018، بحيث تمت الاستعانة بالمقابلات الشخصية مع الأطراف القائمة على إعداد مختلف هذه الوثائق والمشرفين عليهم، أضف إلى ذلك اعتماد المنهج التحليلي للوصول إلى الاستنتاجات والتوصيات.

5-1 الدراسات السابقة:

• دراسة حمدي شحدة زعرب، علي عدنان أبو عودة (2012)، بعنوان: "أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية": هدفت الدراسة إلى بيان أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمة المصرفية، وما إذا كانت هناك إمكانية لتطبيق هذا المنهج على المصارف العاملة في قطاع غزة مع الوقوف على المعوقات التي تحول دون تطبيقه في المصارف، وكذلك المزايا التي يمكن تحقيقها من خلال تطبيقه، ولقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها إمكانية تطبيق منهج التكلفة المستهدفة في المصارف مع وجود بعض المعوقات كعدم وجود نظام تكاليف فعال في البنك، كما أوصت المصارف بضرورة تطوير أنظمتها المحاسبية لتواكب التطور المستمر في بيئة الأعمال المصرفية لما يحققه ذلك من ترشيد وتحسين في القرارات الإدارية المختلفة.

• دراسة قليل الدليمي، حازم علي عبد الله المومني (2016)، بعنوان: "أثر تطبيق احتساب طريقة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتسعير المنتجات": هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق التكلفة المستهدفة في تسعير منتجات الأغذية بالتطبيق في مصانع الأغذية الأردنية، ولقد أسفرت الدراسة على عدة نتائج أبرزها وجود أثر ذو دلالة إحصائية لقيام مصانع الأغذية الأردنية باستخدام مدخل التكلفة المستهدفة لتخفيض التكاليف وفي تسعير المنتجات، وبالتالي أوصت هذه الدراسة بضرورة قيام هذه المصانع بالتوسع في تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لما يحققه من فوائد ومزايا ومقدرة تنافسية، وكذا بضرورة الاهتمام بالتكلفة المستهدفة لزيادة فعالية إدارة التكلفة في دعم وتحقيق التحسين والتطوير المستمر، وبالتالي تحقيق الأثر الإيجابي في عملية تسعير منتجات مصانع الأغذية الأردنية.

✓ أهم ما ميز دراستنا عن الدراسات السابقة هو الأسلوب المستخدم في الدراسة التطبيقية وكذا ميدان إجرائها والمتمثل في إحدى المؤسسات الصناعية الجزائرية، أضف إلى ذلك الاختلاف في الحدود الزمنية.

2. الإطار النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة

1-2 مفهوم التكلفة المستهدفة: يقصد بها التكلفة المحددة مقدّمًا في مرحلة تصميم وتطوير المنتج والتي يجب أن لا تتعداها التكلفة الفعلية لإنتاج هذا المنتج، ويمكن اعتبارها كمدخل لإحداث تخفيض حقيقي في التكلفة وتحقيق تحسين وتطوير ملموس في المنتج (العشماوي، 2011، صفحة 331)؛ فهي نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع والتركيز

على الزبون وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملزم بتطبيق النظام. ولقد عرّفت بأنها أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم، ومن ثم فإنّ هذه الأداة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل الأخرى التالية لها. مع مراعاة الاحتفاظ بجودة الإنتاج ودرجة الثقة والرضا من جانب الزبائن (غنيبي، 2014، صفحة 1)؛ فهي إذن تمثل الوسيط بين السوق التي تحدد القيمة التي يولها الزبائن لمنتج معين والمهارات والموارد الداخلية التي تحدد تكلفة إنجاز منتج يوافق انتظارات المستهلكين. فالتكلفة المستهدفة في الحقيقة ليست بتقنية لتقييم وتخفيض التكاليف بل هي نظام كامل للتسيير الإستراتيجي للربح (LORINO, 1997, p. 212). ويتم الوصول إلى التكلفة المستهدفة للوحدة باستخدام العلاقة التالية:

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

من خلال ما سبق، يمكن القول أنّ التكلفة المستهدفة أسلوب لإدارة التكلفة خلال مراحل تخطيط، تصميم وتطوير المنتج، بهدف تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج وزيادة ربحيته وبما يحقق رضا الزبون، كما تعتبر أداة لتخطيط الربحية والأسعار ووسيلة لتحقيق المزايا التنافسية، فهي إذن نظام "تغذية أمامية" خلافاً لنظام التكلفة الإضافي الذي يمثل نظام "تغذية عكسية".

2-2 أهداف التكلفة المستهدفة: إنّ الهدف الرئيسي لأسلوب التكلفة المستهدفة هو تخفيض التكلفة في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج، حيث تمثل التكلفة في هذه المرحلة الجزء الأكبر من تكلفة الإنتاج، كما يهدف هذا الأسلوب إلى تحقيق ما يلي (زعر، 2013، الصفحات 48,49) (المطارنة، 2008، صفحة 286):

- زيادة وتحسين جودة المنتج وتميّزه من خلال تقديمه في الوقت المحدد ومن ثم تخفيض الوقت المستهدف من بداية التفكير في تقديم المنتج حتى تقديمه فعلاً للزبائن؛
- التركيز على دراسة البيئة الخارجية للمؤسسة من خلال التركيز على مواصفات وخصائص المنتج ورغبات واحتياجات الزبائن وإمكانيات وظروف المنافسين، مما يساعد على الوصول إلى التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي ومقارنتها بتكلفة المنتج بالمؤسسة؛
- تحقيق الأهداف الإستراتيجية للإدارة العليا والحفاظ على الوضع التنافسي في الأجل الطويل وتحقيق أرباح مقبولة، في ظل التغير المستمر في كل من أذواق الزبائن والظروف التكنولوجية والاقتصادية السائدة؛
- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية؛
- تخفيض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود؛
- مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.

3-2 مبادئ التكلفة المستهدفة: تتضمن التكلفة المستهدفة سبعة مبادئ أساسية وهي (المومني، 2016، الصفحات 386,387):

- قيادة السعر للتكلفة: القيام أولاً بتحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج، وبطرح الربح المستهدف من هذا السعر سنحصل على التكلفة المستهدفة التي يجب تصنيع المنتج في حدودها؛
- التركيز على الزبون: معرفة الإدارة بالمنتج المفضل لديهم وردود أفعالهم والسعر الذي يناسبهم؛
- التركيز على تصميم المنتج: وهذا يلزم المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه في حدود تكلفته المستهدفة؛
- التركيز على عملية التصميم: فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من أنّ المنتج سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة، كما يجب تصميم جميع هذه الأوجه وفقاً للتكلفة المستهدفة للمنتج؛
- فرق متداخلة المهام: استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات ومن مختلف إدارات المؤسسة؛
- دورة حياة التكاليف: الانتباه عند تحديد التكلفة المستهدفة إلى أهمية الأخذ بعين الاعتبار جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج؛

- توجيه سلسلة القيمة: قد تزيد التكلفة المخططة في بعض الأحيان عن التكلفة المستهدفة. وفي هذه الحالة تتطلب مزيد من الجهود لحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخططة.

4-2 خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة

يمكن أن يتم تقسيم خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة على النحو التالي:

1-4-2 تخطيط المنتج وتصميمه: تبدأ هذه الخطوة عند القيام بإعداد مشروع المنتج وذلك في مرحلة التخطيط، بعد ذلك يتم التقدير المبدئي لتكلفة التصميم بحيث يقوم المحاسب بمراجعة تقديرات تكلفة هذه التصميمات للمنتج الجديد لعرضها على اللجنة التي تستطيع من واقع المعلومات المستقاة من دراسة السوق وبيانات التكلفة المقدرة تحديد مدى جدوى إنتاج المنتج الجديد، وإذا اتضح أنّ هناك جدوى من إنتاجه وتسويقه تبدأ الإدارة الهندسية في إعداد خطة لإنتاج المنتج تتضمن تحديد الأجزاء التي سيتكوّن منها ومعايير الجودة المتعلقة بالمنتج الجديد (المطارنة، 2008، صفحة 287).

2-4-2 تحديد السعر المستهدف: يقصد به السعر المقدر للسلعة أو الخدمة والذي يرغب الزبون ويكون قادراً على دفعه؛ وبذلك فهو السعر الذي يمثل أدنى هامش ربح تهدف المؤسسة إلى تحقيقه ولا يمكنها التنازل عنه.

3-4-2 تحديد هامش الربح المستهدف: هو الهامش الذي يجب أن تحقق المؤسسة من المنتج لتحقيق أهداف الربح طويلة الأجل، وهذا الهامش يتم تحديده بناءً على عوامل كثيرة مثل الربح المتوقع، والنتائج التاريخية وتحليل المنافسة، وينبغي أن يكون هامش الربح واقعي وكافي لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج (الدايم، 2001، صفحة 474)

4-4-2 تحديد التكلفة المستهدفة: يمكن حساب التكلفة المستهدفة عن طريق الفرق بين السعر المستهدف وهامش الربح المستهدف، ويطلق عليها أحياناً طريقة الخصم لأنه يتم تحديدها عن طريق طرح هامش الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف. كذلك يمكن الحصول على التكلفة المستهدفة عن طريق الإضافة، وهو أن يتم تقرير التكلفة لكل جزء أو نشاط بدءاً بمستوى التكلفة الحالي مع الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات المحتملة في التكلفة، ويتم تجميع هذه التكلفة لكل منتج طبقاً للوظائف التي يحققها المنتج حتى يتم التوصل للتكلفة المستهدفة للمنتج الجديد (المطارنة، 2008، صفحة 288)

5-4-2 تصميم المنتج بشكل يحقق التكلفة المستهدفة: تتمثل في القيام بالدراسات اللازمة والتي تتم في الغالب من قبل المهندسين في المؤسسات للوصول إلى الأجزاء والعناصر وأسلوب الإنتاج المناسب الذي يضمن تصنيع المنتجات بقيمة التكلفة المستهدفة التي تم تحديدها. وتتطلب هذه الخطوة عناية خاصة بتحديد مراحل وخطوات الإنتاج لمحاولة إلغاء مراحل الإنتاج التي لا تتضمن إضافة أي قيمة للمنتج وذلك لتوفير تكلفة الأنشطة عديمة القيمة (الأشقر، 2006، صفحة 335).

6-4-2 إعداد التصميم النهائي للمنتج: يتم في هذه المرحلة ترجمة التكاليف المستهدفة إلى معايير أداء للأنشطة ومعايير تكاليف لكل نشاط، وتحليل تلك المعايير حسب العمليات والعناصر باعتبارها معايير ملزمة للأطراف المشاركة في التصميم والإنتاج لا يمكن تجاوزها، وفي تحقيقها يتم تحقيق التكلفة المستهدفة، وتعد تلك المعايير بمنزلة أهداف إستراتيجية تحقق الملاءمة والقدرة التنافسية والتخفيض الإيجابي الحقيقي للتكلفة، ويتم بعد ذلك وضع نموذج تجريبي للمنتج طبقاً للتكاليف المستهدفة حيث يكشف النموذج التجريبي عن مدى الالتزام بتحقيق تلك التكلفة أو محاولة إعادة هندسة القيمة مرة أخرى (المطارنة، 2008، صفحة 290).

3. أساسيات حول التسعير

1-3 مفهوم التسعير

يمثل السعر القيمة التي يكون المستهلك على استعداد لتحملها مقابل المنفعة التي يحصل عليها من استعمال السلعة أو الخدمة (حسن، 2001، صفحة 209). فهو عبارة عن قيمة المنتج معبر عنها بوحدة نقدية، أي أنّ السعر تعبير عن قوة المنتج مقارنة مع غيره من المنتجات، وقوة المنتج مستمدة من منفعته أي قدرته على إشباع الحاجة، حيث زيادة المنفعة المتوقعة من المنتج تدفع باتجاه زيادة سعره والعكس صحيح. ويعتبر السعر من أهم عناصر المزيج التسويقي بعد المنتج لأنه يؤثر على مبيعات المؤسسة وبالتالي على أرباحها، فهو العنصر الوحيد الذي يولّد عائداً كونه المصدر الأساسي لتحقيق الأرباح والحصول على

تدفقات نقدية داخلية، بينما العناصر الأخرى (المنتج، الترويج، التوزيع) فتمثل تكاليف بالنسبة للمؤسسة. أما التسعير فيعرف على أنه نشاط من خلاله تترجم القيمة الإشباعية للسلع أو الخدمات المعروضة في وقت ومكان معيّنين إلى قيمة نقدية وفقا للعملية المتداولة في المجتمع (نمرة، 2006، صفحة 57). فعملية تسعير المنتجات تعتبر من القرارات المهمة بالمؤسسة وتحتل أهمية خاصة بين غيرها من الأنشطة التسويقية، لذلك فإن نجاح المسير في اتخاذ قرار التسعير بصورة ملائمة يساهم في تحقيق الربح وتعظيمه، أما تحديد السعر بشكل غير ملائم فقد يؤدي إلى انخفاض الأرباح وتراجع حجم المبيعات بحيث قد تفقد المؤسسة بعض من زبائنها وقد تخسر جزء من حصتها السوقية وبالتالي تفقد مكانتها التنافسية.

2-3 أهداف التسعير

يهدف التسعير إلى تحقيق الأهداف التالية (عواد، 2000، الصفحات 151,152) (العبدلي، 1996، صفحة 45) (الغبان، 2007، صفحة 226):

- البقاء: تضع المؤسسة البقاء كهدف رئيسي إذا ما واجهت مشاكل متعلقة بالطاقة الإنتاجية، المنافسة الشديدة، أو التغيير في رغبات المستهلكين، و لضمان الاستمرار في الإنتاج والبقاء في السوق فقد تلجأ المؤسسة إلى وضع أسعار منخفضة على أمل زيادة الطلب على منتجاتها؛
- القيادة في الحصة السوقية: بعض المؤسسات ترغب في قيادة السوق من حيث تحقيق أكبر حصة سوقية، وهي تعتقد أنها من خلال الحصة السوقية العالية سوف تستفيد من التكاليف المنخفضة و الأرباح العالية في الأجل الطويل، وحتى تحقق المؤسسة هذا الهدف فإنها تضع أقل أسعار ممكنة؛
- القيادة في الجودة: بعض المؤسسات ترغب في امتلاك المنتج الأعلى جودة في السوق، وهنا فإن المؤسسة تضع أسعاراً مرتفعة لتغطية تكاليف الجودة العالية والبحث و التطوير؛
- دعم مركز المؤسسة في السوق: إذ يمكن أن يستعمل السعر للمحافظة أو زيادة الحصة السوقية المستهدفة، وخاصة عندما يكون الحجم الكلي للسوق متجهاً نحو الزيادة وأن المحافظة على المركز التسويقي للمؤسسة في ظل هكذا ظروف يكون أكثر دلالة للحكم على كفاءة الأداء من العائد المتحقق، إذ تستمر المؤسسة في تحقيق العائد المناسب إلا أنّ حصتها السوقية تتجه نحو التناقص؛
- استقرار الأسعار: ويظهر هذا الهدف بشكل واضح في الصناعات التي يتميز الطلب على منتجاتها بالتغير وعدم الاستقرار، لذا تعمل الإدارات على استقرار الأسعار حتى مع اتجاه الطلب نحو الانخفاض المؤقت أو قصير الأجل؛
- تعظيم الربح: قد يخلق هذا الهدف الاعتقاد بأن المؤسسات تهدف إلى تحقيق أرباح مرتفعة من خلال فرض أسعار عالية لمنتجاتها، إلا أنّ ذلك غير ممكن سيما وأنّ الأمر يتعلق بالدرجة الأولى بحالة السوق وتحقيق التوازن بين الطلب والعرض، كما أنّ تحقيق الربح المرصّي لجميع الأطراف ذات العلاقة لا يتعلق بالأسعار فقط، وإنما بعوامل أخرى مثل التكاليف والعمل على تخفيضها دون الإخلال بجودة المنتجات المقدمة.

3-3 العوامل المؤثرة في التسعير

تؤثر على عملية تسعير المنتجات مجموعة من العوامل التي يمكن تصنيفها ضمن مجموعتين رئيسيتين هما:

1-3-3 العوامل الخارجية : تتمثل هذه العوامل في الآتي (الصحن، 1998، الصفحات 170,171):

- الطلب: يؤثر الطلب على السلعة أو الخدمة على التسعير وبالخصوص عند تسعير السلعة لأول مرة، فهناك عوامل كثيرة تشكل و تؤثر على نمط الطلب على سلعة معينة منها دخل المستهلك و تفضيله، القدرة الشرائية، عدد وقوة المنافسين ... إلخ، فيجب عند تحديد سعر السلعة دراسة الطلب على هذا النوع من السلعة و مرونة الطلب على السلعة؛
- المنافسون: يمثل المنافسون عاملاً هاماً ومؤثراً على قدرة المؤسسة على تحديد أسعارها فيجب عليها عند تحديد أسعار منتجاتها ملاحظة أسعار المنافسين و تتبعها والعمل على التنبؤ بسلوك المنافسين، ليس فقط في نفس الصناعة بل في

- الصناعات الأخرى التي تنتج سلعا تشبع نفس الحاجة، فالعديد من المؤسسات تتبع مدخلا في التسعير اعتمادا على تصرفات المنافسين و خاصة القائدين في الأسواق؛
- التدخل الحكومي: ففي بعض الدول تقوم الحكومة بتحديد أسعارا معينة تلتزم بها المؤسسات وبالتالي لا تجد هذه الأخيرة مفرا من الخضوع إلى هذه الأسعار ، أو أن تضع إطارا معيناً للأسعار يمكن أن تتحرك في حدوده؛
- الظروف الاقتصادية: تختلف قدرة المؤسسة على التحرك بأسعارها باختلاف الظروف الاقتصادية التي تمر بها البلاد، ففي حالات الرواج تزيد قدرة المؤسسة على تحديد أسعارها على ضوء الظروف التنافسية الموجودة، بعكس حالات الكساد التي تحاول المؤسسات أن تزيد من الطلب على السلعة ويكون ذلك سواء بتخفيض الأسعار أو زيادة الخدمات المصاحبة للسلعة و متابعة ذلك؛
- الموردون والموزعون: تلعب الأطراف المشتركة في النظام التسويقي دورا هاما و مؤثرا على قدرة المؤسسة في تحديد أسعارها، فقيام الموردون برفع أسعار المواد الأولية أو الوسطاء في المساومة على رفع هامش أرباحهم يضع قيودا على قدرة المؤسسة على تحديد السعر الملائم للسوق، وقد يكون البديل في بعض الأحيان تخفيض هامش الربح التي تخطط المؤسسة للحصول عليه لتفادي وقوع أي زيادات في الأسعار أو محاولة استخدام مواد أخرى أو منافذ توزيع بديلة تؤدي نفس الوظيفة المطلوبة.
- 2-3-3 العوامل الداخلية: تتمثل هذه العوامل في الآتي (عواد، 2000، صفحة 166):
- الأهداف: إنّ تحديد السعر المناسب يتوقف في كثير من الأحيان على الأهداف التي يسعى التسعير إلى تحقيقها والمشاركة في تحقيق أهداف المؤسسة، فههدف زيادة الحصة السوقية قد يدفع المؤسسة إلى تحديد سعر منخفض لمنتجاتها بعكس هدف تعظيم الأرباح الذي يصاحبه عادة سعر مرتفع للسلعة؛
- درجة الاختلاف في السلعة: كلما كانت منتجات المؤسسة متميزة و منفردة بمزايا تختلف عن منتجات المنافسين كلما كانت أكثر حرية في تحديد أسعارها، فكثيرا ما نجد مؤسسة معينة تتميز باسم تجاري معروف في السوق و يتميز منتجها بخصائص فريدة في الأداء و الجودة عادة ما تطلب أسعارا أعلى من منافسيها، بعكس الحال في بعض المنتجات التي تعتبر نمطية و لا توجد اختلافات بين السلع المعروضة فتقل قدرة المؤسسة عن تسعير منتجاتها أكثر من الأسعار السائدة؛
- مكان السلعة في دورة حياتها: فدخول السلعة في مرحلة النضج أو التدهور يقيّد من قدرة المؤسسة من فرض سعر معين، بعكس الحال في مرحلة تقديم السلعة، و بصفة خاصة إذا انفردت بخصائص معينة فيمكن للمؤسسة أن تكون أكثر حرية و مرونة في تحديد أسعارها؛
- فلسفة الإدارة: فلسفة الإدارة في هذا الشأن توجه القائمين على تحديد السعر بالوجهة التي تتبناها المؤسسة، فبعض المؤسسات تميل إلى أن تكون أسعار منتجاتها منخفضة، و تستخدم هذه الفلسفة في تكوين صورة ذهنية معينة لدى جماهيرها و قطاعاتها المستهدفة، وبالتالي نجد أنه من الصعب على المؤسسة أن تقوم بتسعير منتجاتها الجديدة أو القائمة بأسعار مرتفعة، و بالمثل بالنسبة للمؤسسات التي تميل إلى أن تكون أسعارها فوق السعر السائد في السوق، وبالتالي تتشكل عملية تحديد السعر بفلسفة الإدارة في هذا الصدد؛
- المزيج التسويقي: يعتبر السعر أحد العناصر الرئيسية في المزيج التسويقي، و لكن يجب عند تحديد السعر أن لا ينظر إليه كعنصر مستقل بل يتم معالجته داخل إطار إستراتيجية التسويق والعناصر المكونة لها، فالمؤسسة مثلاً حين تقرر تسعير منتجاتها بسعر مرتفع فيجب أن تكون جودة السلعة عالية ويصاحب ذلك جهود ترويجية مكثفة لإقناع المستهلكين بما يبرر السعر المرتفع، لذلك ينبغي التنسيق بين السعر و باقي عناصر المزيج التسويقي؛
- التكاليف: إنّ تحديد التكاليف يمثل العامل الأساسي المؤثر على قرارات التسعير، ذلك لأنّ التكلفة تمثل الحد الأدنى للأسعار الخاصة بالسلع والخدمات المقدمة، ولذلك يتوجب أن يغطي السعر المحدد كل تكاليف الإنتاج والتوزيع بالإضافة إلى تغطية هذه التكاليف فإنّ المؤسسة تأمل أن يحقق لها السعر المطبق عائدا معقولا على رأس المال المستثمر، فضلا عن ذلك فإنّ تكاليف المؤسسة يمكن أن تكون عاملا هاما في إستراتيجيتها السعرية المطبقة.

4-3 طرق التسعير

طريقة التسعير هي عبارة عن الإجراءات التي يتم إتباعها لتحديد الأسعار على أساس قاعدة معروفة، ومن أهم هذه الطرق نجد: التسعير على أساس التكلفة؛ التسعير على أساس نقطة التعادل؛ التسعير على أساس القيمة (المنفعة المدركة)؛ التسعير على أساس الطلب؛ التسعير على أساس السوق (المنافسة).

1-4-3 التسعير على أساس التكلفة: هذه الطريقة من أسهل الطرق إذ يتم بموجبها إضافة مبلغ أو نسبة معيارية إلى التكاليف المرافقة للمنتج، وتشمل ما يلي (العلاق، مبادئ التسويق الحديث، 2009، صفحة 175):

- التسعير على أساس الربح المضاف: ويعبر عنه بالعلاقة التالية: السعر = التكلفة + هامش الربح
- التسعير بالهدف الربحي: بحيث تحاول المؤسسة أن تحدد السعر الذي يحقق لها عائدا مخططا على إجمالي تكاليفها عن معدل تقديري لحجم المبيعات.

2-4-3 التسعير على أساس تحليل نقطة التعادل: يستخدم هذا النوع من التسعير بشكل خاص في تحديد أسعار المنتجات الجديدة، ويتم تحديد تلك النقطة عن طريق تحديد كمية المنتجات التي يراد بيعها بسعر مناسب بحيث يغطي على الأقل تكاليف الإنتاج والتسويق، وكما هو معروف فإن نقطة التعادل هي النقطة التي تتساوى فيها التكاليف الكلية مع الإيرادات الكلية وتحسب وفق العلاقة التالية (مصطفى، 2008، صفحة 285):

التكلفة الثابتة

سعر بيع الوحدة — التكلفة المتغيرة للوحدة

ويعتبر تحليل نقطة التعادل من التحليلات المهمة التي تساعد إدارة المؤسسة في اتخاذ قرار التسعير، بحيث يتطلب اتخاذ مثل هذه القرارات الحصول على معلومات تتعلق بسلوك التكاليف وحجم النشاط والأرباح المتعلقة بذلك، كما تعتبر نقطة التعادل مهمة في تحليل العلاقة بين التكاليف والمبيعات والأرباح، حيث تستطيع المؤسسة معرفة عدد الوحدات التي عندها يمكن استرداد كامل تكاليفها.

3-4-3 التسعير على أساس القيمة: تعني تحديد سعر يعكس قيمة المنتج من وجهة نظر المستهلك (السعر المتوقع للسلعة من قبل المستهلك)، أي أنّ المسوّق في هذه الطريقة لا يستطيع تصميم المنتج ثم بعد ذلك يضع السعر المطلوب، بل يتوجب عليه قبل ذلك أن يأخذ بعين الاعتبار متغيرات أخرى لا سعرية في المزيج التسويقي لتخلق في أذهان الزبائن قيمة مدركة عن المنتج ثم يحدد سعرا يقابل هذه القيمة المدركة. وللتوضيح أكثر يمكن مقارنة هذه الطريقة بطريقة التسعير على أساس التكلفة بحيث نجد أنّ الإجراءات المطبقة في تسعير المنتجات على أساس التكلفة عكس طريقة التسعير على أساس القيمة، ففي الأولى يكون التسعير وفقا للعلاقة التالية: (المنتج - التكلفة - السعر - القيمة - المستهلك)، بينما في الثانية تبدأ المؤسسة بتثبيت أسعارها على أساس إدراكات المستهلك لقيمة المنتج أولاً ثم يتم تحديد القيمة والسعر المستهدفين ثانياً وتكلفة المنتج وتصميمه ثالثاً، وكنتيجة منطقية فإنّ التسعير يبدأ بتحليل حاجات وإدراكات القيمة لدى المستهلك ومن ثم تتم عملية وضع السعر الذي يطابق إدراكات المستهلك (العلاق، تطوير المنتجات وتسعيرها، 2008، صفحة 162). أي وفقا للعلاقة التالية: (المستهلك - القيمة - السعر - التكلفة - المنتج).

4-4-3 التسعير على أساس الطلب: تعني تحديد السعر بناء على حجم المطلوب والمعروض من السلعة في السوق (أي حسب العرض والطلب) فإذا كان العرض كبيرا مقارنة بالطلب فيجب تخفيض الأسعار للحصول على أكبر قدر من السوق المتاحة، أما إذا كان الطلب أكبر من العرض فيمكن للمؤسسة أن ترفع سعر السلعة دون أن يتأثر حجم المبيعات، وتضمن هذه الطريقة تحقيق أكبر ربح ممكن ولكنها تتطلب كمّاً أكبر من المعلومات عن السوق. فتحديد الأسعار وفقا لهذه الطريقة يتم في استقلالية تامة عن المنتج وبغض النظر عن التكلفة أو المنافسة، حيث يتم تحديده من خلال توازن قوتي العرض والطلب في السوق، فالطلب على المنتج يبقى دائما أحد القوى الأساسية لتحديد أسعار المنتج، نظرا لكونه انعكاسا لرغبة وقدرة المشتري على دفع مبلغ ما مقابل سلعة ما وفي فترة زمنية محددة (عواد، 2000، صفحة 392).

3-4-5 التسعير على أساس المنافسة: تعني تحديد السعر على أساس يساوي أو أقل من أسعار المنافسين، بمعنى أنه تقوم المؤسسة بتحديد السعر المبدئي من خلال دراسة أسعار المنافسين - خاصة عندما تكون مقبلة على تقديم منتج جديد لأول مرة- بعد ذلك يتم النظر إلى إمكانية تعديله أو ضرورة الإبقاء عليه في ضوء العوامل الأخرى لتصل إلى السعر النهائي، حتى وإن اضطرت المؤسسة إلى إعادة النظر في التكاليف أو الإستراتيجية التسويقية أو الاكتفاء مبدئياً بهامش ربح أقل أو إعادة النظر في خصائص المنتج.

4. دراسة تطبيقية بالمركب الصناعي «ALFADITEX»

تم إجراء الدراسة التطبيقية بإحدى المؤسسات العمومية الجزائرية المتخصصة في إنتاج وبيع المنتجات النسيجية غير المنسوجة والمتمثلة في المركب الصناعي «Algérie, Fabrication Divers Textiles : ALFADITEX» الذي يقع على الطريق الوطني رقم 26 برميلة بالقصر ولاية بجاية، والذي بدأ نشاطه سنة 1982 وكان تابعاً لشركة «SONITEX»، وابتداءً من 2017/01/01 أصبح تابعاً لشركة «EPE TEXTILES DIVERS ALGERIE/ SPA»: وهي شركة ذات أسهم برأسمال قدره 2.000.000.000,00 دج.

يسعى الباحث من خلال هذه الدراسة التطبيقية إلى الإجابة عن الإشكالية الرئيسية للدراسة والتأكد من صحة الفرضية الرئيسية التي تم طرحها في المقدمة، وذلك من خلال محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة محلّ الدراسة لسنة 2018 من أجل الوقوف على مدى مساهمة تطبيق هذا الأسلوب في ترشيد قرار تسعير المنتجات بالمؤسسة، حيث تم الاستعانة في التحليل على بعض وثائق المركب الصناعي المتعلقة بسنة 2018 والمتمثلة أساساً في: الميزانية، حساب النتائج، ميزان المراجعة العام، وثيقة تبين منهجية تحديد أسعار التكلفة الصناعية لمختلف منتجات المركب (PRI 2018)، بالإضافة إلى مختلف المقابلات الشخصية مع معدّي هذه الوثائق وكذا كلّ من رئيس مصلحة المحاسبة المالية ورئيس مصلحة المحاسبة التحليلية ومدير المالية والمحاسبة.

1-4 واقع التسعير بالمركب الصناعي «ALFADITEX»

من أجل تسعير منتجاته فإنّ المركب الصناعي «ALFADITEX» يتبع طريقة التسعير على أساس التكلفة بأسلوبها التقليدي، بمعنى أنه يعتمد على تحديد التكلفة الكلية للمنتج ثم وضع هامش الربح الذي يرغب في تحقيقه وبذلك يتم تشكيل السعر النهائي للمنتج الذي يباع به. ولتحديد التكلفة الكلية للمنتج تقوم مصلحة المحاسبة التحليلية بالمركب بحساب سعر تكلفة منتجاتها باستخدام الأقسام المتجانسة من أجل حصر كافة الأعباء (المباشرة وغير المباشرة سواءً الثابتة أو المتغيرة) ثم تحميلها على المنتجات باستعمال مفاتيح التوزيع التي تراها ملائمة.

ولتوضيح كيفية حساب المؤسسة لمختلف التكاليف وسعر التكلفة وكذا سعر البيع لمنتجاتها المتنوعة، نكتفي بتوضيح كيفية حسابها على منتج واحد وهو منتج "الدفيل" «MOLLETON» الذي هو عبارة عن نسيج صوفي غليظ يستعمل كمناشف، والذي يعدّ المنتج الأكثر أهمية بحيث نجد أنّ رقم الأعمال المحقق من بيع هذا المنتج يمثل في المتوسط أكثر من 46% من إجمالي رقم أعمال المركب.

1-1-4 حساب سعر التكلفة لمنتج «MOLLETON»: من أجل حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة للمنتج محلّ التطبيق، فإنه لا بد من التعرف على العملية الإنتاجية القائمة في المؤسسة ومساراتها التقنية، حيث أنّ العملية الإنتاجية تمر بثماني مراحل هي: مرحلة التنقية، مرحلة الضغط، مرحلة التمشيط، مرحلة الفتح والتمديد، مرحلة الخلط، مرحلة قبل الخياطة، مرحلة الخياطة، مرحلة التقطيع والتغليف. كما يجب أيضاً التعرف على المنتج ومختلف مكوناته، فهو يتمثل في منتج «MOLLETON» بحيث يستعمل المركب لإنتاج هذا المنتج ما يلي:

- نسيج مشط (Effiloché de fils coton écru) صوف (Briseurs de coton écru)، نسيج الماسح (Effiloché de)

(retour serpillière);

- تكاليف متغيرة أخرى: كالزيت (Marsax 134) والخيط (File PES 150)، قطع الغيار، الكهرباء;

- اليد العاملة كلها غير مباشرة.

ومن خلال الجدول التالي يتم تلخيص كيفية تحديد سعر تكلفة المتر الخطي (ML) من منتج «MOLLETON»:

الجدول 1: سعر تكلفة منتج «MOLLETON» لسنة 2018:

المبلغ (دج)	التكلفة الوحديية	الكمية (كغ)	البيان
41,10			1. المواد الأولية:
18,19	75,81	0,240	Effiloché de fils coton écru
10,70	56,29	0,190	Briseurs de coton écru
1,70	16,97	0,100	Effiloché de retour serpillière
10,51	87,55	0,120	Fils PES 06 Den 60mm
17,01			2. المواد الاستهلاكية:
1,44	360,55	0,00399	Marsax 134
15,57	222,44	0,07	Fils PES 150 Den Texturé
110,26			3. أعباء الأقسام:
3,48			Section triage
4,32			Section pressage
2,33			Section ourdissage
8,40			Section coupage
5,68			Section mélange
47,49			Section Arachné
38,56			Section carderie
168,37			سعر التكلفة

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على وثيقة منهجية تحديد أسعار التكلفة لمختلف منتجات المركب (PRI 2018)

لقد تم إعداد الجدول أعلاه اعتمادا على البطاقة التقنية للمنتج التي تبين المكونات الأساسية التي تكوّن وكذا المقادير الضرورية من كل مكون، وذلك بعد تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة وتحديد الأقسام التي ساهمت في تحقيق أو إنتاج هذا المنتج، وكذا تحديد الكميات المستهلكة التي تنتجها هذه الأقسام (عدد وحدات العمل) لتحديد تكلفة وحدة العمل لكل قسم مساهم، حيث أنه للوصول إلى تحديد تكلفة وحدة العمل تم القيام بتقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة بحيث كل قسم يمثل مركز تكلفة، ثم توزيع الأعباء غير مباشرة التي تم أخذها مباشرة من ميزان المراجعة لسنة 2018 (الأعباء حسب طبيعتها) وتوزيعها على الأقسام.

نلاحظ أن سعر التكلفة للمتر الخطي (ML) لمنتج «MOLLETON» بلغت **168,37** دج بحيث أنّ المواد الأولية والمواد الاستهلاكية مجتمعة لا تمثل سوى **25%** من سعر التكلفة وذلك راجع إلى القيمة المنخفضة لهذه المواد باعتبارها مواد مسترجعة، بينما الأعباء غير المباشرة للأقسام تمثل الجزء الأكبر من سعر التكلفة **75%**.

1-4-2 تحديد سعر البيع وهامش الربح لمنتج «MOLLETON»: تبين المؤسسة هذا المنتج في شكل لفائف للخواص الذي يقومون بتفصيله وخطاطته ثم بيعه في شكل مناشف لتجار التجزئة والذين بدورهم يقومون ببيعه للمستهلكين، لذلك نجد أنّ المؤسسة تباع فقط للمصنعين الآخرين وليس للمستهلك مباشرة، بحيث تطبق هامش ربح قدره **20%** من سعر التكلفة والذي يمثل الهامش الأحسن مقارنة بهوامش المنتجات الأخرى التي لا يتعدى معدلها الـ **10%** في أحسن الأحوال، وهو ما يمكن توضيحه من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول 2: سعر بيع وهامش ربح لمنتج «MOLLETON» لسنة 2018:

المبلغ (دج)	البيان
168,37	سعر التكلفة
33,67	هامش الربح 20%
202,04	سعر البيع

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على ميزان المراجعة للمركب لسنة 2018

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ سعر بيع للمتر الخطي (ML) لمنتج «MOLLETON» بلغ 202,04 دج، بحيث بلغ هامش الربح 33,67 دج. للعلم أنّ المتر الخطي من هذا المنتج يمكن أن ينتج عنه 8 مناشف ذات 50 سم² بعد تقطيعه وإعادة خياطته من طرف مصنّع آخر.

2-4 تطبيق التسعير على أساس أسلوب التكلفة المستهدفة بالمركب الصناعي «ALFADITEX»

إنّ التسعير القائم على أساس التكلفة لم يعد له أي أهمية في ظل المتغيرات البيئية والاقتصادية السائدة اليوم، لذلك أصبح من الضروري بمكان التفكير في أدوات جديدة ملائمة تمكّن المؤسسة من إدارة وتخطيط تكلفتها والسعي المتواصل إلى تخفيضها بما يحقق لها ميزة تكاليفية من أجل الوصول إلى سعر تنافسي يحقق لها ربحية كافية، ومن الأدوات المهمة في هذا المجال تأتي التكلفة المستهدفة على اعتبار أنها تعبّر عن التكاليف المسموح بها والمعتمد في تحديدها على متغيرات وعوامل السوق مما يسمح للمؤسسة بتحقيق الربح المستهدف.

إنّ اعتماد التسعير على أساس التكلفة مضافاً إليها هامش الربح المعمول به في المركب الصناعي «ALFADITEX» يؤدي إلى أسعار مرتفعة وغير تنافسية، لذلك يتعيّن على المؤسسة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من أجل تخفيض تكلفة المنتج والحصول على أسعار بيع تنافسية، ذلك لأنّ التكلفة المستهدفة ليست مجرد أداة لحساب التكلفة، وإنما عبارة عن نظام متكامل للتسيير الإستراتيجي للتكاليف والأرباح يأخذ بعين الاعتبار السوق (لتحديد السعر التنافسي) ومتطلبات الزبائن (لتحديد خصائص المنتج) وإستراتيجية المؤسسة بالنسبة للأرباح المراد تحقيقها (لتحديد هامش الربح المرغوب) في تحديد التكلفة المستهدفة، وبناءً على التكلفة المستهدفة التي يحددها يتم اتخاذ قرارات لإدارة التكلفة وتخفيض التكلفة المقدره لامتنعاص الفرق الموجود بينها وبين التكلفة الفعلية.

1-2-4 تحديد السعر المستهدف لمنتج «MOLLETON»: من أجل الوصول إلى هذا السعر الذي يمثل السعر التنافسي الذي ينبغي أن تطبقه المؤسسة على زبائنها، يجب الانطلاق من السعر الذي يرغب فيه المستهلك النهائي والذي يطبقه بائع التجزئة لتصل إلى السعر المستهدف للمصنّع الآخر ثم السعر المستهدف للمؤسسة (المطبق على المصنّعين الآخرين). وحسب مدير البيع والتسويق بالمركب الصناعي «ALFADITEX» فإنه يتم تحديد سعر البيع المستهدف بدراسة المؤسسة للسوق الذي يطرح فيه المنتج وذلك من خلال أخذها بعين الاعتبار الزبائن الذين يمثلون أهم حلقة في تحديد التكلفة المستهدفة بالإضافة إلى المنافسين. بحيث خلال الاستفسار من الإدارة وبالضبط لدى مدير المالية والمحاسبة بالمؤسسة عن السعر الذي يتم به بيع المنتج وكذلك الربح المستهدف الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه تبين أنّ السعر الذي يرغب فيه المستهلك النهائي ويستعد لدفعه اعتماداً على بائعي التجزئة في سنة 2018 هو 180 دج للمتر الخطي (ML)، فهو السعر المقبول من طرف زبائن المؤسسة، وهو مقارب لأسعار المنافسين بحيث أنّ الفرق لا يتجاوز 5 دج صعوداً أو نزولاً؛ وانطلاقاً من هذا السعر وهوامش الربح التي يرغب المصنّعين الآخرين وبائعي التجزئة في تحقيقها نصل إلى السعر المستهدف الذي ينبغي على المؤسسة تطبيقه، وهو ما نوضحه من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول 3: سعر البيع المستهدف لمنتج «MOLLETON» لسنة 2018:

المبلغ (دج)	البيان
180,00	السعر المستهدف الذي يحقق رضا المستهلك
14,40	هامش الربح الذي يرغب بائع التجزئة في تحقيقه
165,60	سعر البيع بالنسبة للمصنّع الآخر
33,12	هامش الربح الذي يرغب المصنّع الآخر في تحقيقه
132,48	السعر المستهدف المطبق على المصنّع الآخر

المصدر: من إعداد الباحث

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ انتقال قرارات التسعير من يد المؤسسة إلى الزبائن، بحيث تم الانطلاق من السعر المستهدف الذي يحقق رضا الزبون وصولاً إلى السعر المستهدف الذي سوف تطبقه المؤسسة على المصنّعين الآخرين، لذلك فإنه يتم الاعتماد على أبحاث السوق في التسعير لتطبيق التكلفة المستهدفة.

2-2-4 تحديد التكلفة المستهدفة: لتحديد التكلفة المستهدفة لمنتج المؤسسة لابد من تحديد هامش الربح المستهدف الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه والذي يتراوح بين 15 - 20% ، ونظرا لظروف المنافسة الحادة التي تحيط بالمؤسسة وكذا تغير أسعار شراء مادة القطن المسترجع، فإننا سنختار الحد الأدنى لهامش الربح وهو 15% كهامش ربح مستهدف في حالة ارتفاع أسعار شراء مادة القطن المسترجع والحد الأقصى 20% في حالة انخفاض أسعار شرائه.

يمكن تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج لسنة 2018 من خلال العلاقة التالية:

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

لدينا: سعر البيع المستهدف الذي يحقق رضا المستهلك هو 180 دج؛

هامش الربح المستهدف الذي يرغب بائع التجزئة في تحقيقه هو: 8%

هامش الربح المستهدف الذي يرغب المصنّع الآخر في تحقيقه هو: 20%

هامش الربح المستهدف الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه هو: 15%

$$\text{إذن: التكلفة المستهدفة لبائع التجزئة} = 180 - (0,08 \times 180) = 165,60 = 14,40 - 180$$

$$\text{التكلفة المستهدفة للمصنّع الآخر} = 165,60 - (0,20 \times 165,60) = 132,48 = 33,12 - 165,60$$

$$\text{التكلفة المستهدفة للمؤسسة} = 132,48 - (0,15 \times 132,48) = 112,61 = 19,87 - 132,48$$

منه: التكلفة المستهدفة للمنتج لسنة 2018 هي: **112,61** دج

وبعد تحديد التكلفة المستهدفة نلاحظ وجود فجوة بينها وبين التكلفة الفعلية، إذ يمكن توضيح ذلك من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول 4: فجوة التكلفة لمنتج «MOLLETON» لسنة 2018:

المبلغ (دج)	البيان
132,48	سعر البيع المستهدف
19,87	هامش الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه % 15
112,61	التكلفة المستهدفة
168,37	التكلفة الفعلية
55,76	فجوة التكلفة
33,12	النسبة %

المصدر: من إعداد الباحث

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ نسبة فجوة التكلفة إلى التكلفة الفعلية في سنة 2018 بلغت **33,12%**.

5. تحليل النتائج

بعد تحديد التكلفة المستهدفة وكذا تحديد الفجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية لمنتج «MOLLETON» في سنة 2018 بالمركب الصناعي «ALFADITEX» يتعين القيام بإجراءات التخفيض اللازمة من أجل سدّ وامتصاص هذه الفجوة. بحيث يتم الاستعانة بأداة تحليل القيمة التي تُعدّ من الأساليب التي تلعب دورا هاما في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج، بحيث يتحقق تخفيض التكلفة من خلال إجراء التعديلات الممكن إدخالها على التصميم المقترح للمنتج مثل استبعاد المكونات غير الضرورية والتي لا تحقق قيمة للمنتج، أو استبدال أجزاء المنتج بأجزاء أخرى أقل تكلفة أو استبدال نوعية المواد الأولية بنوعية أخرى أقل تكلفة مما يؤدي إلى تحقيق تخفيض التكلفة المقدر للمنتج دون التأثير على جودته والوصول إلى التكلفة المستهدفة المحددة من قبل.

ومن أجل القيام بإجراءات التخفيض بتطبيق أداة تحليل القيمة يتم الاعتماد على تقنية التحليل الوظيفي بهدف الوصول إلى المواضع التي يمكن تخفيض التكلفة فيها لبلوغ التكلفة المستهدفة التي سبق لنا تحديدها، بحيث يتم تحديد الفقرات

التي ستخضع للتخفيض بما لا يؤثر على جودة ونوعية المنتج. لذلك يجب الاستناد إلى بيان التكلفة الفعلية للمتر الخطي (ML) من منتج الـ «MOLLETON» لتفصيل وتحليل مكوناته.

وبالرجوع إلى معطيات (الجدول 1) لتحديد الأهمية النسبية لمكونات سعر تكلفة منتج «MOLLETON» نلاحظ أن الأعباء غير المباشرة (أعباء الأقسام) تحتل المرتبة الأولى بنسبة قدرها 65,49 % ، حيث لاحظنا أن أعباء قسمي (Arachné و Carderie) يحتلان الحصة الأكبر من هذه النسبة (51,11%)، ثم تليه المواد الأولية بنسبة قدرها 24,41 % ، وبعد ذلك تأتي المواد الاستهلاكية بنسبة قدرها 10,10 % .

فمن خلال التعرّف على المسار التقني للعملية الإنتاجية والأسئلة والمعلومات التي تم الحصول عليها من إدارة المؤسسة والعاملين في الإنتاج، ومعرفة وجهات نظرهم وأفكارهم وكذلك استشارة مهندسي العملية الإنتاجية، تبين أنه هناك مواضع يمكن تخفيض التكلفة فيها من أجل بلوغ التكلفة المستهدفة وذلك بالأخذ بعين الاعتبار الأهمية النسبية لكل مكون من مكونات سعر التكلفة للمنتج وذلك كما يلي:

❖ بالنسبة لأعباء الأقسام:

يمكن للمؤسسة أن تخفّف من بعض العناصر المكونة للأعباء غير المباشرة للإنتاج (أعباء الأقسام) دون المساس بجودة المنتج، وبالخصوص أعباء قسمي (Arachné و Carderie) والمتمثلة أساساً في قطع الغيار للألات، مصاريف الصيانة والتوصيلات، أجور العمال...، بحيث يضم هذين القسمين 18 آلة جدّ قديمة (يعود تاريخ بداية استعمالها إلى سنة 1982)، بالإضافة إلى 66 عامل، فلو تستطيع المؤسسة استبدال هذه الآلات بآلات جديدة فإنها ستفادي تحمّل أعباء كثيرة خاصة تلك المتعلقة بقطع الغيار والتي أثقلت كاهلها (9 ملايين دينار سنوياً)، وأيضاً تلك المتعلقة بأجور العمال (24 مليون دينار سنوياً)، أضف إلى ذلك تحملها لضعف القدرة الإنتاجية لهذه الآلات والتي لا تتعدى حدود الـ 40% ، كل ذلك يمكنها من تخفيض ما قيمته 90% من هذه الأعباء وبالتالي تخفيض أعباء القسمين بحوالي 45% .

- ففي قسم (Arachné): فإن استبدال الآلات القديمة بآلات جديدة يمكن من تحقيق التخفيض المبين في الجدول التالي:

الجدول 5: التخفيض المحقق في أعباء قسم (Arachné):

المبلغ (دج)	البيان
	1. أعباء الأقسام:
47,49	Section Arachné (قبل استبدال الآلات)
26,12	Section Arachné (بعد استبدال الآلات)
21,37	مقدار التخفيض

المصدر: من إعداد الباحث

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن استبدال الآلات القديمة بآلات جديدة بقسم (Arachné) يساهم مساهمة فعالة في تخفيض سعر تكلفة المنتج، حيث يبلغ مقدار التخفيض 21,37 دج خلال سنة 2018، وهو ما يعادل حوالي 13 % من سعر التكلفة للوحدة المنتجة.

- وفي قسم (Carderie): فإن استبدال الآلات القديمة بآلات جديدة يمكن من تحقيق التخفيض المبين في الجدول التالي:

الجدول 6: التخفيض المحقق في أعباء قسم (Carderie):

المبلغ (دج)	البيان
	1. أعباء الأقسام:
38,56	Section carderie (قبل استبدال الآلات)
21,21	Section carderie (بعد استبدال الآلات)
17,35	مقدار التخفيض

المصدر: من إعداد الباحث

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ استبدال الآلات القديمة بآلات جديدة بقسم (Carderie) يساهم مساهمة فعالة في تخفيض سعر تكلفة المنتج، حيث يبلغ مقدار التخفيض 17,35 دج خلال سنة 2018، وهو ما يعادل حوالي 10 % من سعر التكلفة للوحدة المنتجة.

❖ بالنسبة للمواد الأولية:

بما أنّ الحصول على مادة الخيط المعالج (Effiloché de fils coton écru) والتي تعتبر المادة الأساسية التي تدخل في تكوين منتج «MOLLETON» يتم عبر قسم (Arachné) والذي يتم تخفيض تكاليفه بعد استبدال الآلات القديمة بالجديدة، فإنّ ذلك سيؤدي إلى تخفيض تكاليف هذه المادة، وهو ما يمكن توضيحه من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول 7: التخفيض المحقق في مادة الخيط المعالج (Effiloché de fils coton écru):

المبلغ (دج)	البيان
	2. المواد الأولية:
18,19	Effiloché de fils coton écru (قبل استبدال الآلات)
10,00	Effiloché de fils coton écru (بعد استبدال الآلات)
8,19	مقدار التخفيض

المصدر: من إعداد الباحث

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ شراء الخيط محلياً عوضاً من استيراده يساهم مساهمة فعالة في تخفيض سعر تكلفة المنتج، حيث يبلغ مقدار التخفيض 8,19 دج خلال سنة 2018، وهو ما يعادل حوالي 5 % من سعر التكلفة للوحدة المنتجة.

❖ بالنسبة للمواد الاستهلاكية:

تبيّن أنه يمكن تعويض مادة الخيط (Fils PES 150 Den Texturé) المستورد بالخيط المحلي الذي يتم الحصول عليه من موردين محليين دون أن يؤثر ذلك على جودة المنتج، بحيث يساهم هذا التعويض بشكل كبير في تخفيض تكاليف المواد الاستهلاكية الداخلة في عملية تصنيع المنتج، لما يتمتع به الخيط المشتري من الداخل من انخفاض تكلفته مقارنة بالخيط المستورد من الخارج بنسبة تصل إلى 30% وذلك نتيجة انخفاض المصاريف المباشرة للشراء خاصة تلك المتعلقة بمصاريف الجمركة والنقل والشحن البحري...، حيث أنّ هذه الأخيرة تمثل نسبة هامة من تكلفة شراء الخيط والتي لا تقل عن 20%، وبالتالي انخفاض سعر تكلفة الوحدة المنتجة. وهو ما يمكن توضيحه من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول 8: التخفيض الناتج عن تعويض الخيط المستورد بالخيط المحلي:

المبلغ (دج)	البيان
15,57	الخيط في حالة الاستيراد
10,89	الخيط في حالة الشراء المحلي
4,68	مقدار التخفيض

المصدر: من إعداد الباحث

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنّ شراء الخيط محلياً عوضاً من استيراده يساهم مساهمة فعالة في تخفيض سعر تكلفة المنتج، حيث يبلغ مقدار التخفيض 4,68 دج خلال سنة 2018، وهو ما يعادل حوالي 3 % من سعر التكلفة للوحدة المنتجة. وبذلك يمكن تلخيص مقدار التخفيض المتحقق من مختلف مكونات سعر التكلفة لمنتج «MOLLETON» في سنة 2018، وذلك من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول 9: إجمالي التخفيض المتحقق في سعر تكلفة منتج «MOLLETON» لسنة 2018:

المبلغ (دج)	البيان
8,19	1. التخفيض المتحقق في المواد الأولية:
8,19	Effiloché de fils coton écru
4,68	2. التخفيض المتحقق في المواد الاستهلاكية:
4,68	Fils PES 150 Den Texturé

38.72	3. التخفيض المتحقق في أعباء الأقسام:
21,37	Section Arachné
17,35	Section carderie
51,59	إجمالي التخفيض المتحقق في سعر التكلفة

المصدر: من إعداد الباحث

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أنه بتطبيق أداة تحليل القيمة تم تحقيق تخفيض جد معتبر في سعر التكلفة النهائي للوحدة المنتجة خلال سنة 2018 مع المحافظة على جودة المنتج، وأنه تم معالجة الفجوة بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الفعلية، كما يمكن إظهار نسبة إجمالي التخفيض المتحقق في سعر تكلفة المنتج إلى المستهدف من خلال إعداد الجدول التالي:

الجدول 10: نسبة التخفيض المتحقق إلى المستهدف للمنتج «MOLLETON» لسنة 2018:

المبلغ (دج)	البيان
168,37	سعر التكلفة الفعلي
112,61	سعر التكلفة المستهدف
55,76	الفجوة
51,59	إجمالي التخفيض المتحقق في سعر التكلفة
%92	نسبة التخفيض المتحقق إلى المستهدف

المصدر: من إعداد الباحث

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن تطبيق أداة تحليل القيمة ساهم مساهمة فعالة في تحقيق تخفيض التكلفة وبالتالي فهي أداة مساعدة لتحقيق التكلفة المستهدفة للمنتج. بحيث بلغت نسبة إجمالي التخفيض المتحقق في سعر التكلفة للمنتج «MOLLETON» إلى التكلفة المستهدفة له 92%، وهي نسبة جد معتبرة يمكن على أساسها ترشيد قرار المؤسسة في تسعيرها للمنتج. بحيث لو افترضنا أن المؤسسة تريد المحافظة على نفس نسبة هامش الربح المحقق على هذا المنتج فإن سعر البيع سيكون كالتالي:

$$\text{سعر البيع} = (\text{سعر التكلفة الفعلي} - \text{التخفيض المتحقق}) + \text{هامش الربح}$$

$$\text{سعر البيع} = 1,20 \times (51,59 - 168,37) = 140,14$$

تستطيع المؤسسة تخفيض سعر البيع من 202,04 دج إلى 140,14 دج، أي بفارق قدره 61,90 دج وهو ما يعادل نسبة تقارب 31%. وبالتالي فإن استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم مساهمة فعالة في ترشيد قرار تسعير المنتج محل الدراسة، وهو ما يعني قبول الفرضية الرئيسية للدراسة.

6. خاتمة

يعتبر قرار تسعير المنتجات أحد أهم القرارات الإستراتيجية المهمة التي تقدم عليها المؤسسة والتي تؤثر على نجاحها، بحيث يستمد أهميته ليس فقط من التأثير على المزيج التسويقي كأحد عناصره ولكن يمتد أثره ليشمل الأداء الكلي للمؤسسة، فبالإضافة إلى مساهمة قرارات التسعير في زيادة الربحية فإنه يمكن استخدامه كعنصر فعال ومؤثر لجذب زبائن جد للمؤسسة، لذا على المؤسسات أن تولي اهتماما كبيرا بهذا العنصر خاصة فيما يتعلق بكيفية تحديده واستراتيجيات وضعه، وذلك من خلال التخلي عن استخدام الأساليب التقليدية في التسعير خاصة في ظل ازدياد حدة المنافسة التي تشهدها الصناعة على المستوى العالمي والمحلي، وانتهاج الأساليب الحديثة في التسعير كتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة الذي يعد أسلوباً لإدارة التكلفة خلال مراحل تخطيط وتصميم وتطوير المنتجات، بهدف تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج وزيادة ربحيته وبما يحقق رضا الزبون، والذي يساعد إدارة المؤسسة على اتخاذ القرارات الإستراتيجية المتعلقة بتحديد تكلفة منتجاتها وأسعار بيعها، فهو أداة لتخطيط الربحية والأسعار ووسيلة لتحقيق المزايا التنافسية.

ومن خلال ما تم تناوله في الدراسة بشقيها النظري والتطبيقي تم التوصل إلى جملة من **النتائج** نذكر أهمها فيما يلي:

- يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها، حيث أن فرص تخفيض التكاليف في مرحلة الإنتاج تعتبر محدودة، وأن التخفيض الحقيقي يمكن تحقيقه في مرحلة تخطيط وتصميم المنتج؛
 - أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر نظام فعال لإدارة التكلفة وتحديد الأسعار وتخطيط الربحية في ظل المنافسة السائدة في الأسواق العالمية؛ فهو نظام " تغذية أمامية " خلافا لنظام التكلفة الإضافي الذي يمثل نظام "تغذية عكسية"؛
 - إن صعوبة قرار التسعير تكمن في كيفية ترجمة المضمون السلعي والخدمي إلى قيمة نقدية تلخص جودة السلعة والعلامة التجارية للمؤسسة المنتجة، وتأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق والطلب والمنافسة وقدرات المستهلكين، خصوصا تسعير المنتجات الجديدة عند طرحها للمرة الأولى في الأسواق، أو عند تعديل الأسعار الحالية خاصة في حالة رفع الأسعار؛
 - يمكن أن تكون نتائج وعواقب قرارات التسعير مدمرة، حيث لا يمكن تغيير أو إيقاف نتائج إستراتيجية التسعير بسهولة وخاصة إذا تم تنفيذها فعلا، فهناك صعوبة كبيرة في تغيير الإستراتيجية أو السياسة التسعيرية المطبقة للسلع والخدمات، خاصة إذا كان محتوى التغيير المطلوب هو زيادة الأسعار أو تخفيضها؛
 - محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالمركب الصناعي «ALFADITEX» يساهم مساهمة فعالة في تحقيق تخفيض تكلفة المنتج محل الدراسة، بحيث بلغت نسبة إجمالي التخفيض المتحقق في سعر التكلفة الفعلية إلى التكلفة المستهدفة له 92% ، مما يمكّن المركب من تخفيض سعر بيع المنتج بنسبة تقارب 31% ، وهي نسبة جدّ معتبرة يمكن على أساسها ترشيد قرار تسعيره للمنتج.
- وعلى ضوء النتائج المتوصل إليها يمكن إدراج بعض المقترحات كالتالي:
- ضرورة قيام الجامعات بتدريس النظم المحاسبية الحديثة في برامج المحاسبة بها، لتخريج الإطارات المؤهلة علمياً وعملياً والقادرة على ضمان نجاح تطبيق تلك النظم في الواقع العملي، والعمل على توعية المؤسسات حول أهمية تطبيق هذه الأساليب وفوائدها؛
 - ضرورة إعادة النظر في الأساليب المعتمدة في احتساب تكاليف المنتجات وبما يتلاءم مع متغيّرات البيئة المعاصرة؛
 - ضرورة قيام المؤسسات الصناعية الجزائرية بتطوير نظم المعلومات المحاسبية المطبقة بها، لتصبح قادرة على استيعاب وتطبيق نظم التكاليف غير التقليدية ومواكبة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية العلمية المستمرة؛
 - ضرورة تطوير نظم التكاليف المستخدمة في المركب الصناعي «ALFADITEX» بهدف ترشيد اتخاذ القرارات، من خلال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في قرار منتجاته بدلاً من الأسلوب التقليدي في التسعير الذي لم يعد له أي أهمية في ظل المتغيرات البيئية والاقتصادية السائدة اليوم؛

7. قائمة المراجع:

- LORINO, Philippe , Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise,(Paris: DUNOD,1997),P 212
- محمد عبد الفتاح العشموي، محاسبة التكاليف: المنظور التقليدي والحديث، (عمان: دار صفاء للنشر والتوزيع. 2011)، ص331
- سامي محمد أحمد غنيبي، مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية. مجلة البحوث التجارية، العدد1، 2014، ص 1.
- حمدي شحده محمود زعرب، مدخل متكامل لإدارة التكلفة الإستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 21، العدد 1، 2014، ص ص 48، 49.
- غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد 2، 2008، ص 286.
- خليل الدليمي، حازم علي عبد الله المومني، أثر تطبيق احتساب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتسعير المنتجات، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد13، العدد 39، 2016، ص ص 386، 387.

- غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 287
- صفاء عبد الدايم، نحو إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة. المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة، العدد 3، 2001، ص 474.
- غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 288
- أيمن الشنقيطي، عامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، (الأردن: دار البداية للنشر والتوزيع، 2006)، ص 335.
- غسان فلاح المطارنة، مرجع سابق، ص 290.
- أمين عبد العزيز حسن، إستراتيجية التسويق في القرن الواحد والعشرون، (القاهرة: دار قباء للنشر، 2008)، ص 209.
- عاشور نعيم العبد، عودة رشيد نمرة، مبادئ التسويق. (عمان: دار اليازوري، 2006)، ص 57.
- فهد سليم الخطيب، محمد سليمان عواد، مبادئ التسويق مفاهيم أساسية. (عمان: دار الفكر، 2000)، ص 151، 152.
- عمر وصفي عقيلي، فحطان العبدلي. مبادئ التسويق: مدخل متكامل. (القاهرة: دار زهران، 1996)، ص 45.
- جلييلة عيدان الذهبي، ثائر صبري الغبان، استهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات الاقتصادية العاملة في بيئة الأعمال الحديثة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 13، العدد 48، ص 226.
- محمد فريد الصحن، التسويق: المفاهيم والإستراتيجيات، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 1998)، ص 170، 171.
- فهد سليم الخطيب، محمد سليمان عواد، مرجع سابق، ص 166.
- أحمد الطائي، بشير العلاق، مبادئ التسويق الحديث، (الأردن: دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2009)، ص 175.
- عزام زكريا، حسونة عبد الباسط، الشيخ مصطفى، مبادئ التسويق الحديث بين النظرية والتطبيق. (عمان: دار المسيرة، 2008)، ص 285.
- أحمد الطائي، بشير العلاق، تطوير المنتجات وتسعيورها، (عمان: دار اليازوري للطباعة والنشر، 2008)، ص 162.
- محمد فريد الصحن، مرجع سابق، ص 392.