



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي و البحث العلمي
جامعة محمد خيضر - بسكرة -
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير
قسم : العلوم التجارية

الموضوع

دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل - ENICAB - بسكرة

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية و المحاسبية
تخصص: فحص محاسبي

الأستاذ المشرف:

دبابش محمد نجيب

إعداد الطالب:

هناء بن سعيد

| | |
|---------------|------------|
| رقم التسجيل: |/2015 |
| تاريخ الإيداع | |

الموسم الجامعي: 2014-2015

قسم العلوم التجارية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

شكر و عرفان

قال تعالى : " رب أوزعني ان أشكر نعمتك التي انعمت علي وعلى والدي و أن أعمل صالحا

ترضاه و أدخلني برحمتك في عبادك الصالحين " صدق الله العظيم

ولقوله ﷺ "من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

أتقدم بجزيل الشكر و الإمتنان إلى أستاذنا الكريم "دبابش محمد نجيب " على كل ما قام من

أجلنا و التي نقدر فيه إخلاصه لعمله .أحبك في الله يا أستاذنا دمت لنا.

كما أتوجه بالشكر إلى جميع أساتذة كليتنا و إلى كل من اعدنا ولو بالشيء القليل في إتمام هذا

العمل المتواضع و خاصة رئيس قسم المحاسبة "السيد جودي محمد هشام و بثرة نور الدين" وكل

عمال مؤسسة صناعة الكوابل الذي لم يخلوا علينا بالمعلومات ذات الصلة بالبحث.

الإهداء

الحمد لله الذي وفقنا لهذا ولم نكن لنصل إليه لولا فضل الله علينا أما بعد:

من ربتي و أنارت دربي و أعاننتي بالصلوات و الدعوات

إلى أغلى الناس ...أمي ...ثم أميثم أمي

إلى من إتخذ كفاح عنوانه في الحياة و أوصلني إلى ما أنا عليه ابي

العزير أدامه الله فوق رؤوسنا .

إلى إخوتي " عبد الحق ، زهير ، أيمن " ، و إبتسامة المنزل " آدم،إحسان ،

درة ، آمنة "

و إلى أخواتي " باهية ، إيمان ، فدوى "

و إلى كل عائلتي من قريب أو بعيد وإلى " أمينة و سماح "

و إلى أصدقائي "مروى سوفي ، سلمى ،مروى حشاني ، نعيمة ، محمد

فهمي ، أنيس ، محمد رضا .

الملخص :

تنشط المؤسسة وخاصة الصناعية في محيط يتسم بالتنافس الشديد و التغير السريع في المنتجات وميولات وتفضيلات العميل الذي يبحث عن الجودة و إنخفاض الأسعار، وفي ظل ذلك تسعى المؤسسة جاهدة إلى البيع بأسعار ترضي العميل ولذا يعد قرار التسعير واحد من أهم القرارات الإدارية التي تتخذ في المؤسسة نتيجة دراسة معمقة وإستراتيجية مدروسة.

ورغم ذلك لازالت المؤسسة تعتمد في تحديده على الأساليب التقليدية المبنية على التسعير وفق تكلفة المنتج، وفي حين هناك أساليب حديثة تسمح لها بتحسين سياسة التسعير فيها ومنها التكاليف المستهدفة حيث تعتبر أسلوب يعتمد على تخفيض تكلفة إنتاج المنتج في مرحلة تخطيطه وتصميمه مع المحافظة على جودته، بعد تحديد سعر البيع بناء على دراسة السوق و رغبة العميل وهامش الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه على عكس الأساليب التقليدية التي تعمل على تحديد سعر البيع بعد تحديد تكلفة المنتج وبالتالي فإن التكاليف المستهدفة تلعب دور كبير في تحسين سياسة تسعير المنتجات في المؤسسة.

- الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف - التكلفة المستهدفة- السعر

ملخص باللغة الأجنبية

L'entreprise privée et est active dans le voisinage de produit industriels hautement concurrentiels et en rapide évolution et tendances les préférences des clients, ceux-ci qui est à la recherche de qualité et de prix bas .

A la lumière de l'institution s'efforce de vendre à des prix satisfaire le client , et s'assurer de leur loyauté, et donc survivre dans le marché.

Donc, la décision de fixation des prix est l'une des décisions

Administratives les lus importantes prises par l'institution, à la suite d'une étude approfondie et une stratégie délibérée.

Bien que la société est toujours déterminé en fonction des méthode traditionnelles ,fondées sur la tarification en fonction du cout de produit, alors qu'il existe drs méthodes modernes, permettra d'améliorer sa politique de prix , y compris les cout de la cible.

Cible méthode des cout dépend de la réduction du cout de production du produit au stade détermination du prix de vente basé sur une étude du marché et de la volonté du client; et la marge de profit que vous voulez dans l'institution atteindre.

Contrairement aux méthodes traditionnelles , qui s'emploie à déterminer la prix de vent après la détermination du cout du produit, et donc les couts cibles jouent un grand rôle dans l'amélioration de la politique de prix des produit de l'organisation.

قائمة المحتويات

| | |
|-----------|---|
| | الشكر |
| | الاهداء |
| | الملخص |
| | قائمة |
| I..... | المحتويات |
| III..... | قائمة الجداول |
| III..... | قائمة الأشكال |
| أ- د..... | المقدمة |
| | الفصل الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة |
| 1 | تمهيد |
| 2..... | المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف |
| 2..... | المطلب الأول: مفهوم التكلفة وسعر التكلفة |
| 3..... | المطلب الثاني: مفهوم وأهداف محاسبة التكاليف |
| 5..... | المطلب الثالث: أساليب محاسبة التكاليف |
| 20..... | المبحث الثاني: أسلوب التكلفة المستهدفة |
| 20..... | المطلب الأول: مفهوم التكلفة المستهدفة وخصائصها |
| 22..... | المطلب الثاني: مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة وخصائصها |
| 32 | المطلب الثالث: مبادئ التكلفة المستهدفة ومزايا وصعوباتها |
| 35..... | خلاصة الفصل: |
| | الفصل الثاني : الأسس النظرية للتسعير |
| 37..... | تمهيد |

| | |
|----------|---|
| 38..... | المبحث الأول :الإطار المفاهيمي للتسعير |
| 38..... | المطلب الأول :مفهوم السعر |
| 40..... | المطلب الثاني: اهداف وسياسات التسعير |
| 43..... | المطلب الثالث: طرق تحديد السعر والعوامل المؤثرة |
| 47..... | المبحث الثاني :تحديد سعر المنتج بإستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة |
| 47..... | المطلب الأول : التكاليف المستهدفة والتسعير المستهدف |
| 48..... | المطلب الثاني : علاقة التكلفة المستهدفة بتسعير المنتجات |
| 49..... | المطلب الثالث :عوامل نجاح التكلفة المستهدفة |
| 51 | خلاصة الفصل |
| 53..... | الفصل الثالث: إستخدام منهج أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج |
| | تمهيد |
| 54..... | المبحث الأول: تقديم مؤسسة صناعة الكوابل |
| 60..... | المطلب الأول: التعريف بالمنتج محل الدراسة |
| 62..... | المبحث الثاني: واقع التسعير في المؤسسة محل الدراسة |
| 62..... | المطلب الأول: واقع سعر التكلفة |
| 66..... | المطلب الثاني: طرق التسعير |
| 67 | المبحث الثالث: محاولة تسعير المنتج من خلال أسلوب التكلفة المستهدفة |
| 68..... | المطلب الأول: تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة |
| 69..... | المطلب الثاني: تحقيق التكلفة المستهدفة بإستخدام أدوات تقليل التكلفة |
| 73..... | خلاصة الفصل |
| | الخاتمة |
| | قائمة المراجع |

قائمة الأشكال

| رقم الصفحة | عنوان الشكل | رقم الشكل |
|------------|---------------------------------------|-----------|
| 6 | أسلوب التكلفة الكلية | 01 |
| 12 | مستوى النشاط الذي يحقق عتبة المردودية | 02 |
| 14 | حساب النتيجة بطريقة التكلفة المتغيرة | 03 |
| 30 | مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة | 04 |
| 38 | مفهوم السعر | 05 |
| 44 | التسعير على أساس تحليل نقطة التعادل | 06 |
| 47 | العوامل المؤثرة في قرارات التسعير | 07 |

قائمة الجداول

| رقم الصفحة | عنوان الجدول | رقم الجدول |
|------------|--|------------|
| 62 | تكلفة شراء المادة الأولية PRC | 01 |
| 63 | تكلفة المادة الأولية المستعملة لإنتاج 1000 متر من المنتج | 02 |
| 63 | حساب تكلفة المادة | 03 |
| 64 | حساب التكلفة الإجمالية للمواد المستعملة | 04 |
| 65 | إهلاك الآلات | 05 |
| 65 | تكلفة اليد العاملة | 06 |
| 71 | تكلفة المادة المستعملة | 07 |
| 71 | التكلفة المستهدفة للمواد الأولية المستعملة | 08 |

مقدمة

يتميز المحيط الاقتصادي بالمنافسة الشديدة والمتزايدة بين المؤسسات، نتيجة التطورات التكنولوجية السريعة المصاحبة للتغيرات لمتطلبات واحتياجات الزبائن مما أدى إلى قصر دورة حياة المنتجات، وعليه وفي ظل هذه الظروف أصبحت المؤسسات تبحث عن كيفية البقاء في السوق و الاستمرار فيه وليس فقط عن كيفية الدخول للأسواق؛ ولتحقيق ذلك كان عليها التركيز على المستهلكين الذي يمثل الحكم الأول لأدائها ولبقائها واستمرارها من خلال تلبية احتياجاتهم من: منتجات جديدة ذات مقاييس عالية الجودة، في الوقت المناسب وبأسعار منخفضة تلبية لمتطلباتهم، مما يؤدي إلى كسب ثقة أكبر عدد ممكن منهم من أجل ضمان بقائها في السوق.

وبما أن السعر الذي يدفع للحصول على منتج معين يأتي ضمن أوليات الزبون لذلك أصبح المستهلك هو المحدد الرئيسي للسعر، حيث يعتبر هذا الأخير من أهم العناصر المؤثرة في نجاح المؤسسة وزيادة قدرتها التنافسية، وبناءا عليه أصبح لزاما على أي مؤسسة البحث عن طرق تحديد أسعار منتجاتها تساعد على تحقيق رضا الزبون وفي نفس الوقت تساعد في تحقيق أهداف المؤسسة.

وبهذا يتوجب على المؤسسة تحسين و تطوير أساليب تسعير منتجاتها حتى تتمكن من ضمان استمرارها في السوق مع اكتساح أسواق جديدة، 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 واكتساح الأسواق وديمومة الميزة التنافسية لها.

ومن خلال ماتقدم يمكن صياغة اشكالية البحث كما يلي:

ماهو دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج في المؤسسة الاقتصادية؟

للإجابة عن الإشكالية المطروحة قمنا بطرح الأسئلة الفرعية التالية

◀ ما هو أسلوب التكلفة المستهدفة ؟

◀ من الذي يميزها عن الأساليب التقليدية ؟

◀ هل توجد علاقة بين التكلفة المستهدفة وسعر المنتج ؟

◀ هل تطبق المؤسسة محل الدراسة أساليب حديثة في تسعير منتجاتها؟

الفرضيات :

للإجابة على الأسئلة السابقة قمنا بصياغة الفرضيات التالية :

- ◀ هي أداة لإدارة التكلفة تهدف لتخفيض تكلفة المنتج قبل عملية الإنتاج.
- ◀ توجد علاقة مباشرة بين تكلفة المستهدفة و سعر المنتج.
- ◀ لأسلوب التكلفة المستهدفة دور هام في تحديد سعر المنتج.
- ◀ نعم تطبق المؤسسة محل الدراسة أساليب حديثة في تسعير منتجاتها.

اهداف البحث : نسعى من خلال هذا البحث إلى:

- إبراز العلاقة القائمة بين التكاليف المستهدفة و تحديد سعر.
- التعريف بالأساليب المختلفة لحساب التكاليف.
- التوصل الى مجموع من المقترحات التي يمكن أن تقلل دور التكاليف المستهدفة في تحديد سعر المنتج.

اهمية البحث: تتجلى أهمية هذا الموضوع في :

معالجة أحد المواضيع الحديثة في حساب التكاليف

استخدام المؤسسة لأسلوب جيد لتحديد سعر منتجها يمكنها من تحقيق ميزة تنافسية

أسباب اختيار الموضوع:

يرجع اختيار هذا الموضوع إلى الأسباب التالية :

- حداثة الموضوع حيث اصبح التحكم في التكاليف من الاهتمامات الكبرى للمؤسسة
- التخصص في مجال المحاسبة.
- ميول شخصي للبحث في مواضيع المحاسبة التحليلية.

منهج البحث :

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

هيكل البحث :

قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاث فصول حيث تطرقنا في الفصل الأول الذي جاء بعنوان مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة إلى ماهية التكاليف و أساليب محاسبة التكاليف ومفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة، ومراحلها ومبادئها .

أما الفصل الثاني والمعنون الأسس النظرية للتسعير فتطرقنا إلى الإطار المفاهيمي للتسعير وأهداف سياسات التسعير و تحديد سعر المنتج باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة.

أما الفصل الثالث و المعنون بإستخدام منهج أسلوب التكلفة في تحديد سعر المنتج تطرقنا فيه إلى التعريف بالمؤسسة محل الدراسة ثم تناولنا واقع التسعير في المؤسسة و كذلك محاولة تسعير المنتج من خلال أسلوب التكلفة المستهدفة .

الدراسات السابقة :

من أهم الدراسات التي انطلقنا منها في إعداد بحثنا هذا مايلي :

1. دراسة المطارنة(2008): بعنوان "متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات

الصناعية المساهمة العامة الأردنية "

هدفت الدراسة إلى التعرف على مجالات إستخدام التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية ، والتعرف على مدى توافر العناصر اللازمة لتطبيق هذا الأسلوب ، كذلك المعوقات التي تحول دون تطبيقه ، وقد تم من خلال الجانب النظري التعرف إلى مفهوم التكلفة المستهدفة و أهداف التكلفة المستهدفة وخصائصها فضلا عن آلية تطبيق هذا الأسلوب وأساليب تقدير التكلفة المستهدفة ، وقد تمت الدراسة على إحدى وثلاثون شركة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية التي لها إهتمام ومعرفة بهذا الأسلوب .

2. دراسة راضية عطوي(2008): بعنوان دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف ، وقد

تناولت هذه الدراسة مدخل لمحاسبة التكاليف وتطورها ، كما تم التركيز على التكلفة المستهدفة كأساس تخفيض التكاليف وتم أيضا القيام بداسة حالة تطبيقية كمحاولة لإسقاط هذه الأساليب على أرض الواقع ، وقد تطرقت إلى مختلف الأساليب الحديثة ، لكنها غضت النظر عن الأساليب التقليدية و أسعار التنازل.

3. دراسة راجحان (2002) بعنوان "دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في مدينة جدة "
- هدفت الدراسة إلى التعرف على دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات في المؤسسات الصناعية في اليابان خاصة ، وكذلك في الدول المتقدمة التي قامت باستخدام هذا الأسلوب في مؤسساتها الصناعية و تطوير المنتجات في المؤسسات الصناعية العاملة بالمملكة العربية السعودية و الإستفادة من التجربة اليابانية .
4. دراسة أبو عودة (2008) بعنوان "أهمية إستخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية"
- هدفت هذه الدراسة إلى إستكشاف ما إذا كانت البنوك التجارية العاملة في الأردن تترك المزايا المترتبة على تبني منهج التكلفة المستهدفة في تسعير خدماتها المصرفية ، وأهمية هذا المنهج في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية.
- يتضح من خلال هذه الدراسات أنها تتفق جزئيا مع موضوع بحثنا وإختلفت مهنا في الأهمية و الاهداف و الأساليب وذلك نتيجة إختلافها في المتغير التابع أو المتغير المستقل.
- أما ومن من خلال دراستنا سنحاول ربط أسلوب التكلفة المستهدفة مع تحديد سعر المنتجات بمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة بهدف تبيان العلاقة القائمة بين التكاليف المستهدفة وتحديد السعر و التوصل الى مجموع من المقترحات التي يمكن أن تفعل دور التكاليف المستهدفة في تحديد سعر المنتج.

الفصل الأول:

مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

الفصل الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

تمهيد:

يشهد العالم في الوقت الحالي تطور في شتى المجالات وتنوع المنتجات و مواصفاتها ، و تقديم خدمات مميزة للفوز بالحصة السوقية، وامتدت المنافسة في الصناعات لتقرض على المؤسسة الارتقاء بتقديم خدمات و منتجات عالية الجودة و بأقل تكلفة مع توفير متطلبات العملاء ،حيث أصبحت أساليب حساب التكلفة التقليدية المستعملة حاليا في معظم المؤسسات الصناعية مسؤولية بشكل مباشر أو غير مباشر ، عن معظم مشاكل الإنتاج التي تتعرض لها المؤسسات و بالتالي يتعين البحث عن أسلوب تكاليف يمكنها التلائم و مواكبة التغيرات الحديثة ، ومنها أسلوب التكلفة المستهدفة الذي سنحاول التطرق اليه في هذا الفصل من خلال التطرق على عموميات حول محاسبة التكاليف ثم التطرق إلى ماهية أسلوب التكلفة المستهدفة .

الفصل الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

المبحث الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

لكل مؤسسة اقتصادية نظام للمحاسبة المالية تستخدم في تسجيل و تبويب البيانات المتعلقة بالأنشطة المالية و في إعداد الحسابات الختامية و الكشوفات المالية التي تعبر عن نتائج الأعمال و المركز المالي خلال فترة معينة ولكن هذه الكشوفات و التقارير لا توفر المعلومات التفصيلية عن كل نشاط مالي بالمؤسسة على حدى بل تظهر نتيجة جميع الأنشطة بصورة موحدة وذلك ما لا يخدم الإدارة في عمليات اتخاذ القرارات ومن هنا ظهرت أهمية محاسبة التكاليف.

المطلب الأول: مفهوم التكلفة و سعر التكلفة

أولاً: مفهوم التكلفة

عرفت التكلفة على أنها "مورد مضحى أو ضائع لتحقيق هدف معين".¹

كما عرفت أيضا " على أنها تضحية ذات قيمة اقتصادية في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة في الحاضر او المستقبل".²

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".³

وعرفت كذلك "بأنها تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة اقتصادية في الحاضر أو المستقبل أن إستنفاد الموارد الإقتصادية المتاحة الإختيارية بهدف الحصول على مورد إقتصادي أي في الحاضر أو المستقبل".⁴

من خلال التعاريف سابقة الذكر يمكن أن نستخلص المفهوم العامة للتكلفة فهي تلك التضحية بموارد إقتصادية في سبيل الحصول على منفعة ذات قيمة إقتصادية في الحاضر أو المستقبل.

1أشارلي هورنجر وآخرون ، ترجمة أحمد حجاج ، محاسبة التكاليف ، المريخ ،الرياض ، 2009 ، ص63.

2 أحمد محمد نور ، محاسبة التكاليف في بيئة أعمال ، دراسات الجامعة، الإسكندرية،2007،ص9.

3عبد الحي مرعي ، في محاسبة التكاليف ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ،1997،ص5.

4 عبد المقصود ، ناصر نور الدين عبد اللطيف ، مبادئ محاسبة التكاليف ، دار الجامعة، الإسكندرية ،2002،ص.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

ثانيا : تعريف سعر التكلفة

"هو مجموعة التكاليف التي انفقت على المنتج أو الخدمة من بداية العملية غلى غاية البيع ، كما يعرف أيضا على أنه مجموع التكاليف التي يتكلفها منتج معين أو خدمة مقدمة إبتداءا من إنطلاق عملية إعدادها إلى وصولها على المرحلة النهائية (أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها.¹

- وتحسب سعر التكلفة لمختلف المؤسسات تحسب طبيعتها كما يلي :²

- سعر التكلفة في المؤسسات التجارية:

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

- سعر التكلفة في المؤسسات الصناعية :

المطلب الثاني : مفهوم و أهداف محاسبة التكاليف

الفرع الاول : مفهوم محاسبة التكاليف

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 ".³

كما عرفت أيضا على أنها "هي تجميع وتخصيص و تحليل تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة للإعداد و التقارير الخارجية و التخطيط و الرقابة لأعمال الجارية واتخاذ القرارات اللازمة".⁴

وتعرف أيضا "هي عن مجموعة من الأساليب و الإجراءات المستخدمة في جمع وتبويب و تسجيل بيانات التكاليف و تحليلها بهدف احتساب تكاليف الإنتاج أو خدمات أو الأنشطة المختلفة من اجل تقديم المعلومات الضرورية للإدارة لأغراض التسعير وممارسة وممارسة الوظائف الإدارية وتقييم الأداء".⁵

1ناصر دادي عدون ، دراسة الحالات في المحاسبة و مالية المؤسسة ، دار المعجدة العامة ، الجزائر ، 2008،ص46.

2بو يعقوب عبد الكريم ، المحاسبة التحليلية ن ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، الطبعة الثالثة ن2004نص32.

3صالح عبد الله رزاق، عطاء الله وراد خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية ، دار زهران للنشر والتوزيع،عمان،1999،ص8.

4 محمد القيدمي محمد،اصول محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة،اسكندرية 1997،ص21

5 كمال حسن جمعة الربيعي ،سعدون مهدي الباقي،محاسبة تكاليف صناعية،أثر للنشر و التوزيع،عمان،2008،ص1

الفصل الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

وهي كذلك "هي مجموعة من الأسس و الإجراءات التي تهتم بتجميع المعلومات و تصنيفها و تخصيصها على أهداف التكلفة سواء كانت السلعة أو أوامر إنتاجية أو مراحل إنتاجية عنها للإدارة مؤسسة لمساعدتها في التخطيط و الرقابة و اتخاذ القرارات".¹

ومن خلال التعاريف سابقة الذكر يمكن أن نستخلص مفهوم العام لمحاسبة التكاليف " فهي ذلك النشاط أو النظام الذي يشير إلى الطرق تجميع وقياس المعلومات أو البيانات الخاصة تكلفة من خلال الأنشطة الإنتاجية وتشغيلها وفقا لقواعد ومفاهيم محددة ،وذلك بفرض تحديد تكلفة المخرجات هذه النشاط الانتاجي من أجل استخدام هذه المعلومات في عملية الرقابة و اتخاذ القرارات".

الفرع الثاني: أهداف محاسبة التكاليف

تسعى محاسبة التكاليف إلى مجموعة متعددة من الأهداف وتتمثل فيما يلي:²

1 - تحديد تكلفة وحدة المنتج أو الخدمة:

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

2 - الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف

تعتبر الرقابة على التكاليف من أهم أغراض نظام محاسبة التكاليف و نقصد بالرقابة على التكاليف تحقيق الكفاية في استخدام المواد والعمالة و الآلات و غيرها من عوامل الإنتاج و التكاليف فتعمل على تخفيض التكاليف مع المحافظة على النوعية عن طريق إتخاذ قرارات إدارية بتغيير مادة أولية معينة.

3- مساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات

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

1 عاطف اخرس، إيمان هنيبي، محاسبة تكاليف صناعية ،دار البركة للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص 15

2 نائل عدس و نضال الخلف ، محاسبة التكاليف ، مدخل حديث نادر اليازوري العلمية للنشر و التوزيع ، عمان ، 2014، ص 17، ص 18

الفصل الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

4- المساهمة في إعداد الموازنات التقديرية

تعتبر الموازنة التقديرية خطة عينية و مالية و نقدية تفصيلية ، تغطي كل نواحي النشاط في المؤسسة لفترة محددة ومقبلة وتعتمد على تحليل سلوك التكاليف باعتماد على البيانات التاريخية و توقعات يمكن حدوثها.

5- المساعدة في وضع سياسات التسعير

تبعاً للظروف الإقتصادية تقوم محاسبة التكاليف ببيانات توضح فيها تكلفة إنتاج الوحدة من السلعة المنتجة مما يساعد الإدارة في سياسة التسعير بحيث يغطي سعر البيع تكلفة الإنتاج و تحقيق ربح معين يتحدد و ظروف المنافسة و دخول أسواق جديدة.¹

المطلب الثالث ، أساليب محاسبة التكاليف

الفرع الأول: الأساليب التقليدية

أولاً : أسلوب التكلفة الكلية

ظهرت هذه الطريقة بعد الدراسات التي أجريت بين الفترة الممتدة بين الحربين العالميتين من طرف الرائد العقيد RIMAILHO في إطار تنظيم الورشات العسكرية ثم تابعت في اللجنة العامة للتنظيم العلمي و مكتب المجلس و تكوين المؤسسات

في هذه الفترة عرفت بطريقة الأقسام المتجانسة عرفت و اعتمدت من طرف لجنة المعايير للمحاسبات وفق مرسوم (4 أفريل 1948) ومن طرف المخططات المحاسبية العامة (1947 و 1957).²

تعريف الطريقة :

تقوم هذه الطريقة على تقسيم الأعباء المحملة إلى أعباء مباشرة و أخرى غير مباشرة فالأولى هي التي تحمل مباشرة لتكلفة المنتج بدون غموض ، و الثانية توزع في مراكز التحليل ،لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدات العمل بصفة متجانسة.

¹ عبد الناصر نور ، عليان الشريف ،محاسبة التكاليف الصناعية ، دار المسيرة للنشر والتوزيع و الطباعة ،عمان ، 2002، ص18
²مرابطي نوال ، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير ، حالة المؤسسة ،نفضال منكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، فرع التحليل الإقتصادي ، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ،2005،ص 131-132.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

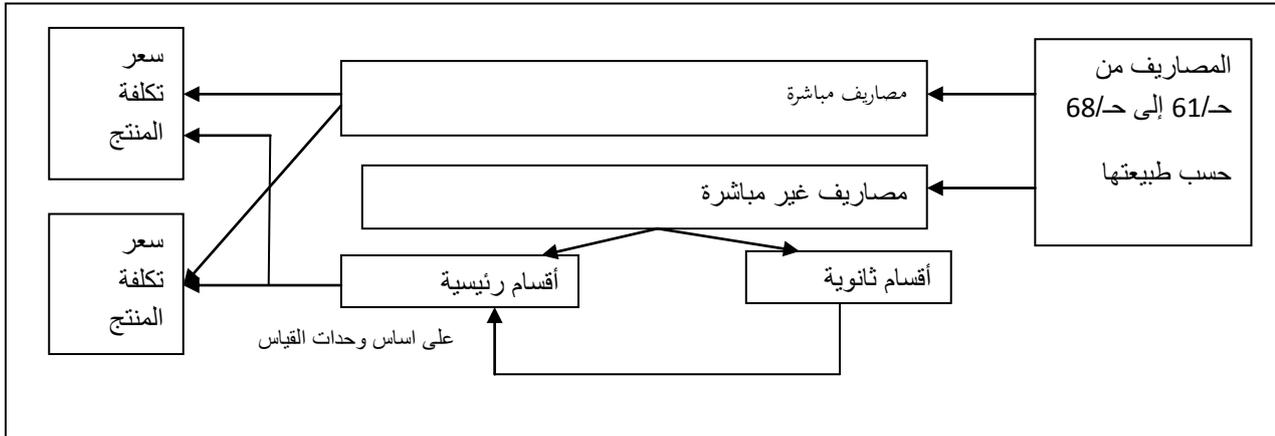
تسعى المؤسسة من خلال إستخدام هذه الطريقة إلى تحقيق أهداف رئيسية:¹

1. البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج ، وهي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات التي تطورت إلى مستوى دفعها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالح أخرى بخدمتها خاصة منها المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج.
2. البحث عن صيغة للتقسيم بدلا من المساعدة على التسيير ، وهنا يمكن القول بأن أسلوب التكلفة الكلية تمثل ضمنا بشكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق ومن خلال نظام الأسعار ، و بإستثناء بعض الحالات الخاصة ، لا بد أن يكون السعر أكبر أو يساوي التكلفة الكلية.
3. الإستجابة لمتطلبات التسيير الداخلية ، حيث تشكل معلومة محاسبية مهمة بالنسبة للمسيرين .

حساب سعر التكلفة (تحمل التكاليف الكلية للمنتج)

وفق أسلوب التكاليف الكلية يتم تحميل التكاليف للمنتجات بإتباع المراحل الموضحة في الشكل التالي :

الشكل رقم (1) أسلوب التكلفة الكلية



المصدر: علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994، ص51

1- يتم تحليل عناصر التكاليف من (حساب 61 إلى حساب 68) حسب طبيعتها (مواد أولية مستهلكة، أجور... الخ).

وحسب وظائف المؤسسة (تموين ، إنتاج ، توزيع)

الفصل الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

2- تنقسم تكاليف إلى تكاليف مباشرة و غير مباشرة كما يلي¹:

- أ. **مصاريف مباشرة:** هي المصاريف التي ترتبط ارتباطا وثيقا بوحدة الإنتاج ، وتتمثل في عناصر ومصاريف مباشرة صرفت خصيصا لإنتاج سلعة معينة بذاتها .
- ب. **مصاريف غير مباشرة:** وتعتبر هذه المصاريف هامة و ضرورية لإتمام عمليات التصنيع و التسويق و الإدارة إلا أنه لا يمكن تخصيصها أو ربطها بساعة معينة .

3- توزيع المصاريف غير المباشرة على الأقسام المتجانسة

حيث يعرف القسم المتجانس بأنه نظام المحاسبي فيه عناصر التكاليف و أسعار التكلفة ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام بإستخدام وحدات القياس أو نسب مئوية وتنقسم الأقسام المتجانسة إلى:

الأقسام الأساسية :

وتسمى بالأقسام الرئيسية أو الفعلية ، وهي أقسام ذات نشاط قابل للقياس ، أو بمعنى آخر لها علاقة مباشرة بالمنتجات المدمجة ضمن دورة الإستغلال ن و بالتالي تتسبب المصاريف الخاصة بها على التكاليف و سعر التكلفة و ذلك من خلال وحدات العمل وتتمثل أساسا في :

- ❖ **قسم التموين :** ويتمثل نشاط هذا القسم في الشراء و التخزين و يقاس نشاطه بالكمية المشتراة.
- ❖ **قسم الإنتاج:** ويسمى أيضا بقسم الصنع أو المعمل ، ويتمثل في الورشات المنتشرة عبر المؤسسة و يعبر عن نشاطه بإحدى الوحدات ، عدد الوحدات المنتجة ، عدد ساعات العمل المباشرة ، عدد ساعات عمل الآلة.

الأقسام الثانوية :

وتسمى بالأقسام المساعدة و هي أقسام ذات نشاط يصعب قياسه ، وتكمن مهمتها الأساسية في تقديم خدمات للأقسام الأساسية ، حيث تساعد في تأدية عمليات النشاط الإقتصادي على أحسن وجه ، وتحول مصاريف هذه الاقسام كليا عند عملية التوزيع الثانوي للأعباء ، ونذكر من بين هذه الاقسام الثانوية مايلي: قسم الإدارة ، قسم الصيانة ، قسم المحاسبة و المالية....الخ.

1.أبوعلام بوشاشي ، المنير في المحاسبة التحليلية ، دار هزيمة للنشر و التوزيع ، 1997، ص17.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

التوزيع الثانوي للتكاليف غير المباشرة:

مصاريف الأقسام الثانوية لا تحمل مباشرة إلى سعر التكلفة وإنما إلى الأقسام الرئيسية ، لأنها تقدم خدمات إلى المنتج في حد ذاته و إنما تقدمها للأقسام الرئيسية أو فيما بينهما بواسطة نسب مئوية تسمى بمفاتيح التوزيع.

ونجد طريقتين لتوزيع هذه المصاريف طريقة التوزيع التنازلي ، وطريقة التوزيع التبادلي :

1. التوزيع التنازلي : يتم وفق هذه الطريقة ترتيب مراكز الخدمات (الأقسام المساعدة) ترتيباً تنازلياً ثم توزع أعباء القسم الأول على ما يليه من الأقسام المساعدة و الرئيسية و تستمر العملية إلى أن تتم عملية توزيع أعباء الأقسام المساعدة كلياً على الأقسام الرئيسية
2. التوزيع التبادلي : تستعمل عندما تقوم الأقسام المساعدة بتقديم خدمات وتتلقى في نفس الوقت خدمات، يستلزم أولاً تحديد قيمة هذه الخدمات المتبادلة ، ثم القيام بعملية التوزيع.¹

مزايا وعيوب أسلوب التكلفة الكلية

أولاً: المزايا تتمثل في :²

1. سهولة الاستخدام أم تعمل على إعداد قوائم مالية بصورة تقليدية.
2. تساعد الإدارة على تحديد سياسات التسعير لها و ذلك في الأمد البعيد حيث تؤمن هذا الأسلوب بأن السعر يجب أن يغطي التكاليف الكلية و يزيد عن ذلك في تحقيق هامش الربح.

ثانياً : عيوبها

نذكر من أهمها :³

-عدم تلائم الأسلوب مع الضواهر السوقية

- في حالة الكساد تسعى المؤسسة لتخفيض التكاليف لأن إرتفاع سعر التكلفة يؤدي إلى إرتفاع سعر

البيع أما في السوق يجب تخفيض الأسعار .

1 علي رحال ، المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق ، مطبعة عمار قرفي ، باتنة ، الجزائر ، ص27.

2 محمد علي الجبالي و قصي السامرائي، محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر عمان، الطبعة الأولى، 2000 ص142

3www.world.acc.net.18/03/2015

الفصل الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

- في حالة الراج تسعى المؤسسة على زيادة الإنتاج و بالتالي تخفيض الأسعار أما في السوق فنجد الأسعار مرتفعة .

- عدم توافر البيانات الكافية لإتخاذ القرار فقط بيانات عن تكاليف مباشرة و غير مباشرة.

إن تحميل التكاليف الكلية جميعها علو وحدات الإنتاج لا يسمح بيان مدى إستغلال الطاقة الكلية المتاحة و التكاليف المقابلة للجزء المستغل و غير المستغل منها

ثانيا: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة وطريقة التكاليف المتغيرة:

1- طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

أ- تعريف طريقة التحميل العقلاني:

يعود الفضل في ظهور هذا الأسلوب إلى أبحاث Granth المنتسب الى التيار الفكري للتنظيم العلمي للعمل وذلك سنة 1951 ويعرف على انه أسلوب لحساب سعر التكلفة،يقوم على تقسيم المصاريف الى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة ليتم تحميل المصاريف الثابتة للوحدات المنتجة يعمل هذا الأسلوب على تحميل الوحدات المنتجة بالقدر الملائم لها من التكاليف الثابتة وفقا لمعامل يسمى معامل التحميل العقلاني¹

ب - مبادئ اسلوب التحميل العقلاني:

1- الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة:²

أ- التكاليف الثابتة : هي التي لا تتأثر بنشاط المؤسسة، أي بالإنتاج مثل أجرة الكراء، الإهلاك،

مصاريف التأمين، وهذا النوع من التكاليف تتحمله المؤسسة مهما كان مستوى نشاطها.

ب-التكاليف المتغيرة: هي تلك التكاليف التي تتغير بمجموعها مع التغير بحجم النشاط بالزيادة أو

النقصان اي أنها تزداد بنفس الزيادة وتنقص بنفس نسبة النقصان مع حجم الإنتاج مثل تكاليف

المادة الأولية، أجرة عمال الورشات، تكاليف الطاقة المحملة... الخ .

ويحسب جزء التكاليف الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط او الإنتاج.

1- جراح عبد الزوهير، المحاسبة التحليلية كأداة للتسيير الفعال، مذكرة ماجستير،معهد العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001، 2000، ص58

2- علي رحاب،مرجع سابق، ص59

الفصل الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

كيفية حساب سعر التكلفة:

- تحديد معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة .

بحيث يصبح تحميل المصاريف الثابتة يتم حسب مستوى النشاط الإقتصادي، أي تثبت قيمة المصاريف الثابتة الفردية المحملة الى سعر التكلفة بواسطة معامل التحميل الذي يحسب بالقاعدة التالية:

مستوى النشاط العادي والحقيقي:

- مستوى النشاط العادي:

أي مستوى الإنتاج العادي بالمؤسسة، أي بالطاقة الإنتاجية للمؤسسة والتي نقصد بها الطاقة الإنتاجية المتوسطة اي العادية التي تأخذ بعين الإعتبار طاقة الآلات والتجهيزات، عدد العمال، وقت العمل، أوقات التعطل والصيانة.

مستوى النشاط الحقيقي:

هو المستوى الذي تبلغه المؤسسة فعليا من الإنتاج في الفترات المختلفة والذي يكون أقل أو يساوي أو أكبر من المستوى العادي.

وهكذا يتم تحميل المصاريف الثابتة بواسطة معامل التحميل الذي يأخذ الحالات التالية:

- معامل التحميل أكبر من الواحد وهذا ينتج عنه ربح المردودية (فائض).
- معامل التحميل أقل من الواحد وهذا ينتج عن تكلفة العطالة (عجز)
- معامل التحميل يساوي الواحد ويعني تطابق مستوى النشاط العادي والنشاط الحقيقي.

- حساب التكاليف الثابتة المحملة عقليا:

التكاليف الثابتة المحملة عقليا = التكاليف الثابتة الفعلية X معامل التحميل العقلاني

وبعد حسابهم يتم حساب التكلفة الإجمالية كما يلي:

التكلفة الإجمالية المحملة = المصاريف المتغيرة + المصاريف الثابتة المحملة

الفصل الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

ويمكن من خلال حساب التكاليف الثابتة المحملة عقلانيا كذلك، تحديد الفرق بينها وبين الحقيقية منها كما يلي:

- حساب الفرق بين التكاليف الثابتة الفعلية والمحملة:

هذا الفرق بين يأخذ الحالات التالية:

- اذا كانت الفعلية اكبر من المحملة يسمى تكلفة البطالة (عجزالنشاط)
 - اذا كانت الفعلية أصغر من المحملة يسمى فائض النشاط (ربح زيادة الفعالية).
- في كلا الحالتين سعر التكلفة للوحدة يبقى ثابت دون تأثير تغيرات حجم النشاط

- فروقات المخزونات

اذا كانت القيمة الحقيقية للمخزونات اكبر من قيمتها بالتحميل العقلاني فإن الفرق موجب يضاف الى النتيجة، وإذا كان الفرق سالبا يطرح من النتيجة.

- مزايا وعيوب أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة لها مزايا كما لها من عيوب نذكر من أهمها ¹:

أولا : المزايا أهمها:

- ❖ إلغاء أثر تغير مستوى النشاط على التكاليف الثابتة.
- ❖ تحديد سعر البيع فيما يخص نظام الأوامر الإنتاجية.
- ❖ تحديد تكلفة البطالة و التي تبين عدم الإستغلال الكامل للطاقة المتاحة للمؤسسة .

ثانيا : عيوبها

- ❖ أول مشكل يطرح هو صعوبة تحديد النشاط العادي ، لأن له إنعكاسات على تحميل التكاليف وبالتالي على تحديد السعر.
- ❖ صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة و التكاليف المتغيرة خصوصا في حالة وجود تكاليف شبه متغيرة.
- ❖ قيمة المخزونات النهائية (منتجات ، مواد أولية)تختلف عن التكلفة الحقيقية.

1 أحمد طوبية ، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط و مراقبة الغنتاج ، مذكرة ماجستير ، تخصص التخطيط و التنمية ، قسم الإقتصاد ، كلية العلوم الإقتصادية و التسيير ، جامعة الجزائر ، 2002-2003، ص97.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

كيفية حساب النتيجة وفقا لطريقة التكاليف المتغيرة: تتم من خلال حساب الهامش على التكلفة المتغيرة MCV الذي يساوي¹:

$$= \text{التكاليف المتغيرة} - \text{رقم الاعمال}$$

$$MCV=CA-CV$$

ويعطي ثلاث حالات :

$MCV > CF$ (هـ ت م < تـا) و تكون في هذه الحالة نتيجة موجبة.

$MCV < CF$ (هـ ت م > تـا) و تكون في هذه الحالة نتيجة سالبة.

$MCV = CF$ (هـ ت م = تـا) و تكون في هذه الحالة نتيجة تساوي الصفر

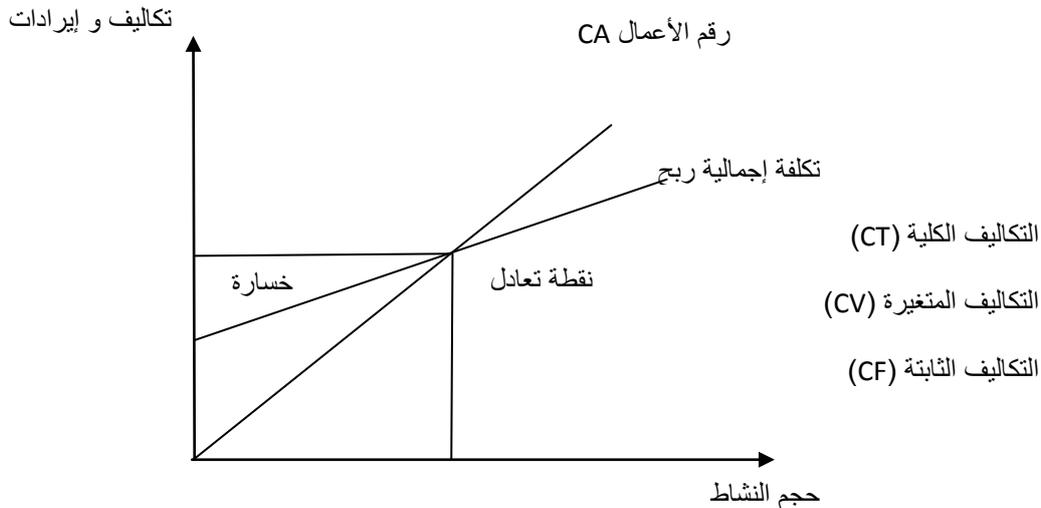
المؤسسة في حالة تعادل أو عند نقطة تسمى نقطة التعادل .

عتبة المردودية:

تسمى نقطة التعادل وهي النقطة التي تصل المؤسسة فيها إلى تغطية مجموع تكاليفها (التكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة) برقم أعمالها ، تكون النتيجة فيها معدومة و إنطلاقا منها تبدأ المؤسسة فب تحقيق الأرباح .

كما هي موضحة في الشكل التالي :

شكل رقم (2) مستوى النشاط الذي يحقق عتبة المردودية



1 أناصر دادي عدون ، التحليل المالي ، دار المحاسبة العامة ، الجزائر ، 1988 ، ص 109.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

نلاحظ أن المؤسسة قبل رقم الأعمال نقطة التعادل لم تحقق خسارة بمعنى أن التكاليف الثابتة أكبر من الهامش على التكلفة المتغيرة أو في نقطة التعادل تحقق المؤسسة نتيجة تساوي الصفر بمعنى ان التكلفة الثابتة تساوي الهامش بعد ذلك أي بعد رقم الأعمال نقطة التعادل يصبح الهامش على التكلفة المتغيرة يعطي تكاليف ثابتة و يحقق أرباح.

ثالثا أسلوب التكلفة المتغيرة :

تعريف اسلوب التكلفة المتغيرة:

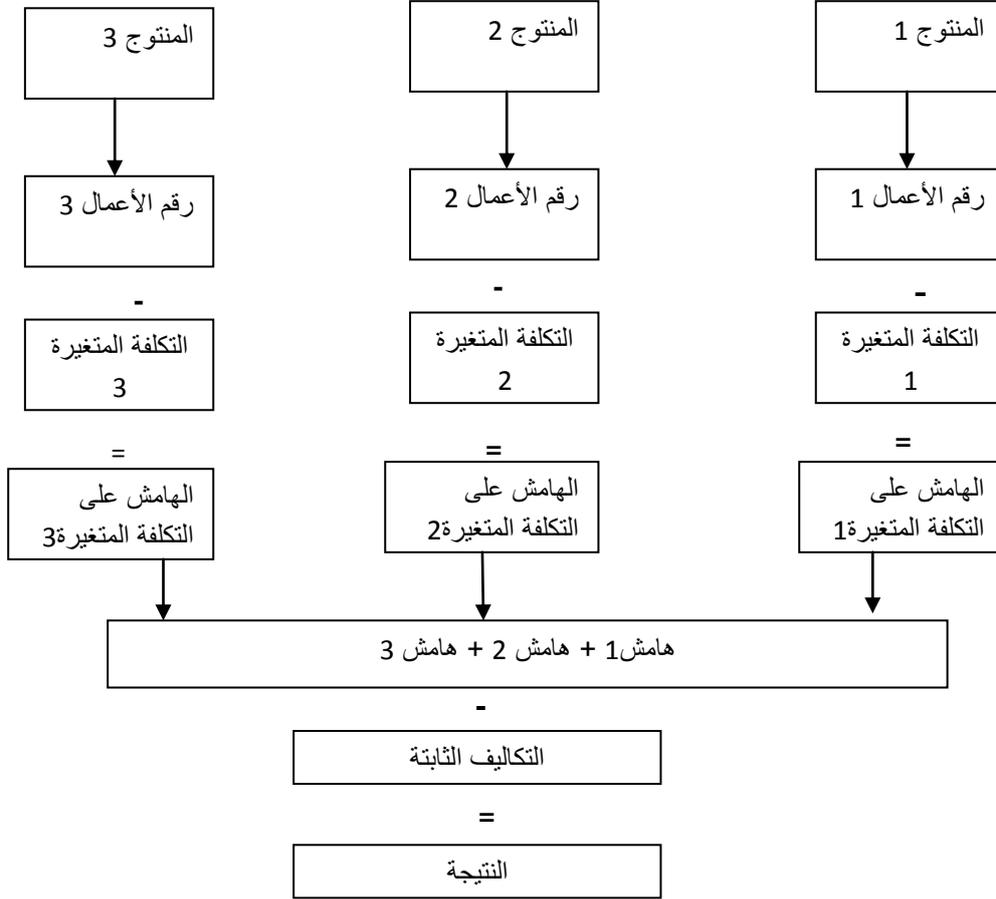
تم إستعمال هذا الأسلوب لأول مرة سنة 1936 بالولايات المتحدة الأمريكية على يد HARIS يطبق هذا الأسلوب التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة و هو يعتمد على التفرقة بين التكلفة المتغيرة و التكاليف الثابتة و مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج ،من خلال تحميل هذه الأخيرة بالتكاليف المتغيرة فقط ، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند حساب النتيجة الصافية ، أين يتم حساب الهامش على التكلفة المتغيرة لكل منتج بطرح التكلفة المتغيرة له من رقم أعماله

ثم تحسب النتيجة الصافية بطرح إجمالي الهامش على التكلفة المتغيرة للمنتجات من التكاليف الثابتة كما هو موضح في الشكل التالي:¹

1عبد الحي مرعي مرجع سابق ، ص110.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

شكل رقم (3) حساب النتيجة بطريقة التكلفة المتغيرة



المصدر: بويعقوب عبد الكريم، محاسبة تحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، ط2، 2004، ص 177

حساب عتبة المردودية:

- ❖ نقطة التعادل بالكميات (الكمية الحرجة): هي الكميات المباعة من المنتجات التي تحقق للمؤسسة نتيجة معدومة (تغطية كل التكاليف الثابتة و المتغيرة) أي وحدة إضافية ستبيعها المؤسسة فإن مساهمتها الهامشية (سعر بيع الوحدة ناقص التكلفة المتغيرة للوحدة و تعتبر الربح الوحدوي).

وتحسب كما يلي :

$$\text{الهامش على التكلفة المتغيرة} = \text{التكاليف الثابتة} \text{ و هذا يعني أن } MCV = CF$$

$$\text{الكمية المباعة} \times \text{الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة} = \text{التكاليف الثابتة}$$

الفصل الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

و هذا يعني

$$\frac{\text{التكلفة الثابتة}}{\text{سعر بيع الوحدة - التكاليف المتغيرة للوحدة}} \text{ أو } \frac{\text{التكلفة الثابتة}}{\text{الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة}} = \text{الكمية المباعة الحرجة (حجم التعادل)}$$

❖ نقطة التعادل بالقيمة (رقم الأعمال الحرج) هو رقم الأعمال الذي يعطي التكاليف الكلية و

يحسب كالتالي

❖ عند نقطة التعادل رقم الأعمال = التكاليف المتغيرة + التكاليف الثابتة

رقم الأعمال (1 - نسبة التكاليف المتغيرة) = التكاليف الثابتة

$$\text{رقم الأعمال الحرج} = \frac{\text{التكاليف}}{\text{نسبة الهامش على التكاليف المتغيرة}}$$

$$\text{ورقم الأعمال نقطة التعادل} = \frac{\text{ت ث} \times \text{ر ع}}{\text{ت م}}$$

هامش الأمان : يطلق على هذا المصطلح عادة على الفرق بين نقطة التعادل بالقيمة و رقم الأعمال الفعلي و

الذي يكون أعلى من مستوى النشاط في نقطة التعادل

هامش الأمان = البيعات - رقم الأعمال الحرج¹

مزايا و عيوب أسلوب التكلفة المتغيرة : هناك مزايا و عيوب لأسلوب التكلفة المتغيرة حيث نذكر منها :²

أولاً: المزايا:

- أ. يستعمل كأسلوب مفيدة للمؤسسة تقييم المخزونات النهائية.
- ب. يستعمل هذا الاسلوب لأغراض أخرى بعد تطوير هذا الاسلوب .
- ج. نجاح إستعمالها يعود الى التقديرات المستقبلية .
- د. السهولة في حسابها .
- هـ. تسمح بالمقارنة بين المؤسسات على أساس الهامش على التكلفة المتغيرة.

1 بويقوب عبد الكريم نفس المرجع، ص111

2سالمي ياسين ، الطرق الحديثة لحساب التكاليف و إتخاذ القرار في المؤسسة ، مذكرة اجيستير ، تخصص محاسبة و تدقيق ن قسم العلوم التجارية ، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر 3سنة 2009-2010، ص70.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

ثانيا : عيوبها:

- أ. ليس هناك تمييز واضح بين الفترة الطويلة والقصيرة الأجل.
- ب. ليس من السهل لفصل بين التكاليف الثابتة المتغيرة .
- ج. لا يمكن الإعتماد على هذا الأسلوب لوضع سياسة التسعير طويلة الأجل ،لأن السعر يجب أن يغطي إجمالي خلال الأجل الطويل.

رابعا :أسلوب التكلفة المعيارية :

يقصد بالتكاليف المعيارية هي تلك التكاليف المحددة مقدما بعناية و تستخدم كأساليب للمقارنة مع التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية هي مقاييس تحقق لقياس الاداء.

خصائص التكاليف المعيارية :

هي تكاليف محددة مقدمة تتخذ أساسا للمقارنة مع التكاليف الفعلية .تتكون التكاليف المعيارية من جزئين :¹

❖ الأول يتعلق بالكمية

❖ الثاني يتعلق بالتكلفة (السعر)

الكمية في المواد : عدد وحدات المواد الأولية اللازمة لصنع المنتج.

الكمية في الأجور : هي ساعات التشغيل المباشرة لصنع المنتج.

التكلفة في المواد: سعر الوحدة للمادة الأولية.

التكلفة في الأجور : معدل أجر الساعة بالنسبة للعامل.

مزايا أسلوب التكلفة المعيارية :

إن من بين التي تحققها التكاليف المعيارية مايلي:²

1. العمل على تحسين شروط الإستغلال و ذلك من خلال الإنحرافات و تحديد المسؤوليات .

¹ أفيسل جميل السعيدة ، المحاسبة الإدارية لتخصص نظم المعلومات المحاسبية ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، ، 2007، ص81-ص82.

²هاشم أحمد عطية و محمود عبد ربه محمد ، دراسات في المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ، دار الجامعية ، مصر ، 2000، ص350.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

2. إمكانية تقديم التكاليف لأي حجم من الإنتاج و تحليل الإنحرافات الخاصة به ، و بالتالي المساعدة على وضع الموازنات التقديرية .
3. تزويد الإدارة بتقارير دورية عن وضعية المؤسسة و مستوى أدائها و الإنحرافات ، وذلك من اجل اتخاذ القرارات .
4. الحصول على معلومات فورية عند الحاجة إليها ، وهذا يمكن الإدارة من إعداد قوائم التكاليف و مراقبة سير النظام الإنتاجي و تطور الإنتاجية، والعمل على ملاحظة أي إنحراف و رصد كل المؤشرات و تقديمها للمصالح المعنية بالإجراءات المناسبة .

عيوبها:

إن لهذا الأسلوب عدة عيوب هي كالتالي :

1. إن وضع معيار ، و إن تم على أساس صحيح فإنها تشكل مستويات من النتائج صعبة للتحقيق.
2. بعد أن تقوم بتحديد التكلفة المعيارية و تبدأ في التطبيق لا يمكن التدخل أو التأثير فيها بالرغم من حدوث التغيرات التي تقتضي ذلك.
3. مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة و قوع أحداث إستثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتعبير و تعديل المعايير المعتمدة.
4. صعوبة تطبيق هذا الأسلوب في المؤسسات التي تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية .

الفرع الثاني : الأساليب الحديثة

أولاً : أسلوب التكلفة على أساس النشاط

تعريفه: هناك تعاريف مختلف بهذا الأسلوب و أهم المرتبطة بها :

" لقد عرفت أسلوب التكلفة على أساس النشاط ABC تلك الأسلوب التي تصحح أساليب محاسبة التكاليف الأخرى عن طريق التركيز على الأنشطة الفردية و إعتبارها موقع الكلفة الأساسي".¹

1أحمد صلاح عطية، مرجع سابق،ص 120

الفصل الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

تعريف الثاني: وكذلك عرفت

"هي تلك الأسلوب التي تقوم أولاً بتخصيص استنفادتها من هذه الأنشطة "

"على أنها أسلوب يتكون من مرحلتين لتوزيع الكلفة غير المباشرة حيث يتم تجميعها في مجموعات للتكلفة ثم يتم تخصيصها على المنتجات النهائية تبعاً على موجهات التكلفة ".¹

ينظر أسلوب ABC للمنتج أو الخدمة هي مجموع التكاليف الإفرادية المباشرة و الغير مباشرة لكل نشاط موجود ضمن المنتج.²

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نلخص القول أن نظام ABC هو أسلوب يقود إلى تحسين الانظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الانظمة كأعراض أساسية للتكلفة.³

مراحل عمل أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة: تتلخص فيما يلي:⁴

1. تحديد أنشطة المؤسسة :

يعتبر تحديد الأنشطة المرحلة الأولى و الأساسية في عملية بناء نظام المحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ، و التي على ضوءها تبين المراحل التالية و كذلك تحديد المعلومة المنتجة.

2. توزيع الموارد بين الأنشطة :

تسجل الاعباء غير المباشرة عادة على مستوى أقسام المؤسسة ثم تقسم بين أنشطة كل قسم حيث:

- في حالة وجود رابط مباشر بين العبء و النشاط فإن التخصيص يكون مباشر .

-في حالة عدم وجود رابط مباشر فإن العبء يوزع بالتناسب مع عدد العمال أو الوسائل المادية المستخدمة في المهام المشكلة للأنشطة ، و تسمى مفاتيح التوزيع المستخدمة لتخصيص الموارد على الأنشطة.

1 أشرف عزمي مسعود مغلي ، اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC على تعظيم الربحية ، رسالة شهادة ماجستير قسم المحاسبة كلية العلوم الإدارية و المالية ن جامعة الشرق الأوسط ، 2007، ص27.

2 علاء أسامة الشعراي ، أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصارف الإسلامية ، مذكرة نيل شهادة الماجستير قسم المحاسبة ، جامعة دمشق ، 2010 ، ص108.

3 إسماعيل حجازي ، معالم سعاد ، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة ، دار أسامة للنشر و التوزيع ، 2013، ص99.

4 هاشم أحمد عطية ، محمد محمود عبد ربه محمد ، مرجع سابق ، ص71-72.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

3. تحديد تكلفة الأنشطة : تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج حتى يمكن تتبعها وتتبين انها

تخص و تشكل هذا النشاط

و تتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك لمعرفة كل نشاط خلال فترة معينة و يعتبر ذلك تبويب التكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال الفترة.

4. تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات :ترتكز عن أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة على فكرة أن

الأنشطة تستهلك الموارد و بالتالي التكلفة المرتبطة بها ومن ناحية أخرى فإن هذه المنتجات للمورد المستنفذة في تنفيذ الأنشطة و ذلك عن طريق تحديد معدل التكاليف غير المباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسبة .

مبادئ أسلوب التكلفة على أساس النشاط:

ترتكز طريقة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة على أسس عديدة لتحميل الاعباء الغير

مباشرة لتلائم مع طبيعة الأنشطة و درجة إستهلاكها للموارد المخصصة و ذلك وفقا ما تم صرفه في عملية الإنتاج من وقت و جهد أو عناصر أخرى ملائمة ، تحدد في إطار النشاطات المسببة للأعباء ، و مقدار إستخدام أهداف التكلفة لتلك الأنشطة ، على عكس الأساليب الأخرى التي تعتمد على أسس خارجة من نطاق الأنشطة ، أي تعتمد على ساعات العمل المباشرة عموما في عملية التوزيع.

و عليه قد حقق هذا الاسلوب المبدأ الأساسي للمحاسبة التحليلية فيما يخص تطابقها مع تنظيم المؤسسة الذي تمثل أساس كل الأنشطة الضرورية التي تحتاجها للحصول على مخرجات ، هذا التطابق يظهر في تتبع الأعباء و إستهلاك الموارد ، الذي ترافقه عملية ضبط و تحليل الأنشطة ، وإعادة تربيتها لتحديد تلك التي تساهم في خلق قيمة مضافة هذا ما يمنحها ميزة تنافسية في السوق.¹

كما يمكن إنجاز ثلاث مبادئ أساسية يرتكز عليها أسلوب التكلفة على النشاط بإختصار فيما يلي :²

✓ النشاط

✓ مسببات التكلفة

1نوال مرابطي ، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية ، تخصص تحليل اقتصادي ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2006 ، ص57، ص59.

2إسماعيل حجازي ، معالم سعاد، مرجع سابق ، ص102

الفصل الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

✓ العمليات

ثانيا : أسلوب التكلفة المستهدفة

تعريفها: ويقصد به تكاليف التصنيع و تسويق المنتج التي تتضمن الوصول على السعر المستهدف و تحقيق أيضا العائد و سوف يتم التطرق لها بالتفصيل في المبحث الموالي.¹

المبحث الثاني :أسلوب التكلفة المستهدفة

في العقدين الأخيرين من القرن تزايدت حدة المنافسة بين الشركات بشكل كبير وتزايد معها إستخدام تقنيات و أساليب حديثة لإدارة الشركات بشكل عام و إدارة التكاليف بشكل خاص بهدف زيادة القدرة على المنافسة من خلال تقديم منتجات ذات نوعية جيدة و بأسعار منخفضة و تنافسية في نفس الوقت ، ومن بين هذه التقنيات تقنية التكلفة المستهدفة.

المطلب الأول : مفهوم التكلفة المستهدفة و خصائصها :

أولا: التطور التاريخي لاسلوب 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 و إكسابها 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 و تخطيط 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 و المنتجات الوسيطة ، و أسفرت التجارب العلمية عن إمكانية إنتاج منتج ذو فعالية عالية و يتكون من أقل عدد ممكن من الاجزاء الداخلية في تركيبه ، ثم تطورت هذا الاسلوب حتى اصبح يؤدي إلى إنتاج منتج بأقصى درجة كفاءة و فعالية مع خفض التكلفة إلى أدنى مستوى ، و اليوم اصبح هناك

1هادفي خالد ، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الإقتصادية ، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الإقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية ، جامعة بسكرة ، 2012،ص76.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

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 .

و بالرغم من استخدام اليابانيين مدخل التكلفة المستهدفة لم يقارب ثلاثين عاما بإعتباره سلاحا إستراتيجيا لإدارة التكاليف إلا أن المديرين خارج اليابان لم يكن لديهم المعرفة الكافية التي تظهر لهم الأهمية الكبيرة لهذا المدخل فقد كان الإعتقاد السائد لديهم أن أي مقال أو كتاب يحتوي على جملة نظام تكاليف فإنه يناقش موضوع خاص يعمل المحاسبين كالتالي فهو خارج إهتمامهم بالرغم من أن مدخل التكلفة المستهدفة هو أسلوب شامل لغدارة التكاليف و الأرباح.¹

ثانيا: تعريفها:

التعريف الأول:"التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط و التطوير و التصميم من مراحل دورة حياة المنتج و من ثم فإن هذه الأداة تركز جهود خفض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة و كبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها".²

التعريف الثاني:"هي عملية تطور بواسطتها أهداف محددة ،بأنسبة لتكاليفها لطرح سلعة أو خدمة ،ويتم بناء التكلفة على هامش ربح مرغوب وسعر بيع مرسوم للسلعة أو الخدمة ، وعلى التقسيمات المعقولة التي يجب أن تكلف السلعة أو الخدمة".

التعريف الثالث:" تعرف بأنه أسلوب لتخطيط التكلفة ترتكز على المنتجات ذات عمليات التشغيل المتميز أو الخاصة و الدورة الجبائية القصيرة نسبيا و أنه أسلوب ذات التكلفة التي تستخدم في المرحلة الأولى من دورة حياة المنتج اي مرحلة الأبحاث و التطوير و هندسة المنتج".³

كم عرفت "بأنها مجموعة من الخطوات التي تهدف لخفض تكاليف المنتج التي يتم تحديدها بناء على فهم رغبات و حاجيات العملاء ، أن مستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة عدة أهداف من بينها:

1 أحمد راجح خليل أبو عواد، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية ، دراسة إستكمال لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، كلية العلوم الإدارية و المالية ، 2008، ص58.

2 شوقي فودة ، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، العدد الأول ، المجلة 44، مارس 2007، ص207، ص209.

3 غسان فلاح المطارنة ، قسم المحاسبة ، كلية إدارة المال و الأعمال ، جامعة آل البيت ، الأردن ، متطلبات و معوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لفي الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

-تخفيض تكاليف المنتج أثناء مرحلة التصميم .

-تأكيد جودة المنتج مع خفض تكاليفه.

-تطوير المنتج لجذب المستهلكين.

-تخفيض تكاليف المنتجات الحالية و المستقبلية".

وهناك عدة مفاهيم مرتبطة لمفهوم التكلفة المستهدفة بصورة أساسية و هي:

سعر البيع المستهدف :

يعد 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:¹

الزبون : ينبغي أن يكون لدى المؤسسة القدرة على فهم مدى إستعداد الزبائن على الدفع في ضوء الوضع التنافسي و قدرة المنتج على تلبية رغباته وإحتياجاته.

المنافسة : معرفة قدرة المنافسة على طرح المنتجات البديلة و كيف أن الزبائن يبحثون على المنتجات ذات الوظائف التي تتلائم على متطلباتهم و في نفس الوقت الحصول على أفضل الأسعار .

إستراتيجية المؤسسة:

أي أن تتصرف المؤسسة بكما لتحقيق أهدافها لإحتفاظ بحصة سوقية مناسبة.

هامش الربح المستهدف : يعرف على أنه مقدار ذلك الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه من منتج معين و الذي يتم تحديده على اساس خطة الربح الطويل أو المتوسط الآجال التي تعكس التخطيط الإستراتيجي .

وهناك عاملين اساسين يؤثران على الربح المستهدف فهما:

-المستثمرين.

1 ناجي شايب الركابي ، أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي للشركة الصناعية الإلكترونية،مذكرماجستير،كلية التقنية ، بغداد ، 2010، ص4.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

- إدارة المؤسسة.

التكلفة المسموح بها :

يقصد بها أقصى تكلفة يمكن بها إنتاج المنتج تتحدد بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف كما تعد على أنها التكلفة المستهدفة و قد يحدث بعض التعديلات على التكلفة المسموح بها إلى أن تصل إلى التكلفة المستهدفة. و يمكن التعبير عنها و فق العلاقة التالية:¹

التكلفة المسموح بها = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

من خلال ما سبق نستخلص أن التكاليف المستهدفة تتميز بالخصائص التالية :

-هي أهم أساسي إدارة التكاليف التي تعمل على تنظيم جميع وظائف المؤسسة في تخطيط و تصميم وإنتاج ورقابة لتكسب المنافسة القوية و المكانة السوقية المهمة.

-تهدف إلى تخفيض التكاليف و تقديم المنتجات ذات الجودة و السعر المناسب التي تتبع إحتياجات العملاء و تحقيق الأرباح المطلوبة

-تحقيق أهداف المؤسسة الإدارية و المالية المخططة بفعالية أكبر.

المطلب الثاني : مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة و طرق حسابها

تمر التكلفة المستهدفة بثلاث مراحل كالتالي :

المرحلة الأولى: تخطيط التكلفة المستهدفة :

تبدأ عملية التخطيط للتكلفة المستهدفة من خلال البحث السوقي لمستوى جودة المنتج التي يمكن أن تجذب العملاء المتوقعين و السعر المتوقع له و الذي عادة ما يعكس ظروف السوق ليست الحالية و إنما المستقبلية.²

وتمر مرحلة التخطيط بالخطوات التالية :

1محمد منصور الشبلي، ماهية التكاليف المستهدفة، بحث جامعة الأزهر، 2008، ص10.

2أحمد زامل، نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة، مجلة الدراسات و البحوث التجارية، جامعة بنها، العدد الأول، 1999، ص109.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

أ. تحديد سعر البيع المستهدف :

و يتم من خلال تحديد السعر الذي سوف يدفعه المستهلكين مقابل الحصول على المنتج ومن خلال دراسة السوق لأسعار المنتجات المنافسة و الوظائف التي يؤديها المنتج.¹
و توجد هناك حالتين:

الحالة الأولى: تعتبر سهلة على إعتبار أن المنتج مطروح في السوق و المعلومات المتعلقة به و إستهلاكه متوفرة مما يسمح بوضع تقديرات حول أسعاره.

الحالة الثانية:

تكون صعبة نوعا ما على إعتبار أنها تتمثل في تعيين سعر مستهدف للمنتج جديد سي طرح في السوق وهذا يمكن الإختيار من الإستراتيجيتين التاليتين .

إستراتيجية الاختراق: بناء على هذه الإستراتيجية يتم البيع بأسعار منخفضة مبدئيا للحصول على حصة سريعة من السوق نتيجة لإقبال العملاء على الأسعار المنخفضة خاصة في حالة وجود منتجات متنافسة تتمتع بنفس الجودة.وتطلب هذه الإستراتيجية التضحية بالأرباح في الآجال القصيرة من أجل الحصول على حصة من سوق الآجل الطويل.²

إستراتيجية تصفح السوق :

تكون هذه الإستراتيجية مناسبة في حالة كون المنتج يتمتع بخصائص عن المنتجات المنافسة .
و تقتضي هذه الإستراتيجية بتحديد أسعار مرتفعة مبدئيا لتعظيم الأرباح في الآجل القصير ، ثم تخفيض هذه الأسعار فيما بعد للتجارب مع السوق و المنافسة .

ونقوم المؤسسة بإختيار واحدة من الإستراتيجيتين السابقين وفق لأهدافها.

1ناجي شايب الركابي ، مرجع سابق ، ص13.

2نضال محمد الخلف ، وأنعام محسن حسن زويلف،التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة ، دراسة ميزانية في قطاع صناعة الأدوية (البيطرية الأردني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، العدد الأول، 2007، ص109.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

ب. وضع هامش الربح المستهدف :

وذلك من خلال وضع التخطيط الإستراتيجي للمؤسسة على المدى الطويل و محفظة منتجاتها متوسطة الأجل ، فتحديد الربح المستهدف يكون بناءا على إستراتيجية الربح طويل الأجل للمؤسسة و إستراتيجية حصة المنتج من السوق في المدى القصير .

- يحدد هذا الهامش بناءا على عوامل كثيرة مثل الربح المتوقع للنتائج التاريخية ، تحليل المنافسة إلخ و ينبغي أن يكون هامش الربح واقعي و كافي لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج.¹

ج. تحديد التكلفة المسموح بها:

يمكن التعبير عنها بالمعادلة التالية:²

التكلفة المسموح بها = سعر البيع المتوقع - الربح المستهدف.

بعد حساب التكلفة المسموح بها و المحددة وفقا لمتطلبات السوق، تقوم المؤسسة بتحديد التكلفة المقدره للمنتج وفقا لقدراتها و ظروفها الداخلية (طاقاتها و خصائصها و مواردها) ثم تقوم المؤسسة بالمقارنة بين التكلفة المسموح بها و التكلفة الجارية .وإذا ما كانت هذه الاخيرة أكبر من الأولى ، تبذل المؤسسة مجهود لتحليل الفجوة ، ومحاولة إيجاد الحلول الممكنة لتقليص قدر الإمكان.

د. تحديد و تحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة:

هدف خفض التكلفة هو الفرق بين التكلفة المسموح بها و التكلفة الجارية ويقصد بالتكلفة الجارية : تكلفة المنتج المقترحة بإفتراضيات التصنيع الحالية دون إجراء أي محاولة لخفض التكلفة.

1 ميساء محمد محمود رجحان، دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات ، مذكرة ماجستير ، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية 2002، ص8.

2 محمد منصور شبلي موسى ، مرجع سابق ، ص10.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

وتتكون هذه الأخيرة من جزئين هما:¹

- هدف خفض التكلفة الممكن:

هو جزء التكاليف القابل للتحقيق عن طريق تطوير تصميم المنتج و تطوير الطاقات المتاحة لدى المؤسسة و لدى الموردين ، وهو الفرق بين التكلفة الجارية و التكلفة المستهدفة للمنتج.

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

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

- 1 - التكلفة المسموح بها = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف.....1
 - 2- هدف خفض التكلفة = التكلفة المسموح بها - التكلفة الجارية.....2
 - 3 - هدف خفض التكلفة الممكن = التكلفة الجارية - التكلفة المستهدفة.....3
 - 4 - التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة = التكلفة المسموح بها - التكلفة المستهدفة.....4
- و بإستخدام المعادلة 4 نجد أن
- 5- التكلفة المستهدفة = التكلفة المسموح بها - التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة.....5
- و بالتعويض التكلفة المسموح بها في المعادلة 1 في المعادلة 5 نجد
- التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف - التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة.

المرحلة الثانية: تحقيق التكلفة المستهدفة بإستخدام تقليل التكلفة

بإنتهاء المرحلة الأولى من مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يتم معرفة التكلفة المسموح بها و التكلفة المستهدفة و كذلك أن تكون قد حددنا فجوة التكاليف بين تكلفة التصميم المبدئي (التكلفة الجارية) و التكلفة المسموح بها ، وبالتالي مقدار الخفض الممكن في التكاليف و التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة.

في التكاليف و التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة

1 محمد عماد صلاح عبد الحفيظ ، التكلفة المستهدفة تمهيدى ماجيستير ، قسم الدراسات العليا ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة، 2008، ص76.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

ومن يأتي دور أدوات تقليل التكلفة و هي مجموعة من الأساليب أو الإجراءات يتم إستخدامها للقضاء على فجوة التكاليف .

ويمكن أهم هذه الادوات فيما يلي ¹:

-أسلوب هندسة القيمة.

-أسلوب الهندسة المتزامنة.

-اسلوب جداول التكلفة.

-الهندسة العكسية.

أ . هندسة القيمة كأسلوب لتحقيق التكلفة المستهدفة: إستخدام أسلوب هندسة القيمة لأول مرة أثناء الحرب العالمية الثانية حيث كان هناك نقص في بعض المواد الخام فحاول مهندسي التصميم إنتاج المنتجات بالإعتماد على مصادر بديلة للمواد و الأجزاء غير المتاحة .

ثم تطوير هذه الفكرة من جانب اليابانيون لإستخدامها في محاولة تخفيض تكاليف الإنتاج عن طريق إجراء بعض التغييرات الهندسية على المنتج دون الإضرار بوظائف أو خصائص المنتج.²

وتتضمن أسلوب هندسة القيمة القيام بثلاث أنشطة و هي:³

- **التحليل الوظيفي للمنتج:** فكل منتج له وظائف رئيسية معينة تتجمع معا لتحقيق الغرض الرئيسي من المنتج ، لذا يتم تحليل المنتج إلى مجموعة من الوظائف الرئيسية و الثانوية و مقارنة تكلفة كل وظيفة مع ما يرغب العميل في دفعة مقابل الإنتفاع منها فقد يتطلب الأمر حذف بعض الوظائف التي تثير التغذية العكسية إلى عدم أهميتها من وجهة نظر العميل و بعد التحليل يتم تخفيض التكلفة المستهدفة للمنتج على الوظائف وذلك بناء على الأهمية النسبية لكل وظيفة .
- **تحليل مكونات المنتج:** بمجرد تخصص التكلفة المستهدفة للمنتج على الوظائف يتم تحديد المكونات الرئيسية اللازمة لأداء كل وظيفة من خلال الإستعانةبالفنيين القائمين بتخطيط و تصميم و تصنيع

¹شوقي فودة، مرجع سابق ،ص213.

²أحمد زامل ، مرجع سابق ، ص337.

³محمود منصور شبلي موسى مرجع سابق ، ص12.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

المنتج، ثم يتم إعداد الترتيب النسبي للمكونات في ضوء المنتج و يتم توزيع التكاليف المستهدفة على مستوى الوظائف.

- **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 فنقوم بمفاوضات إضافية مع الموردين.
- ب. **الهندسة المتزامنة:** تعتبر وسيلة لخفض زمن تطوير المنتج أو الخدمة من خلال أداء الأعمال الخاصة بالتخطيط و التطوير و التصميم التفصيلي للمنتجات أو الخدمات الجديدة في وقت واحد بما يترتب عليه و فورات زمنية ، بالإضافة إلى الوفورات في التكاليف المرتبطة بها ، مما يساعد في الوصول إلى التكلفة المستهدفة .

ج. **جداول التكلفة:** تعد من المصادر المهمة للمعلومات عند تحديد التكلفة المستهدفة ، فهي توفر المعلومات عن أثر استخدام المواد الإنتاجية المختلفة و طرق التصنيع و تصميم المنتجات البديلة على التكلفة من خلال تحليل التكاليف الخاصة بكل بديل و توفير قاعدة معلومات التكاليف ، كما تساند جداول التكلفة جهود خفض التكلفة خلال دورة حياة المنتج و بصفة خاصة مرحلة ما قبل الإنتاج.¹

د. **أسلوب الهندسة العكسية:** "هو عملية تحليل و تقييم المنافسين لمعرفة فرص تحسين منتج المؤسسة ، و يبدأ بتحليل منتج المنافسين على مجموعة من المكونات ، ومن خلال هذا التحليل يتم تكوين إستدلالات و إستنتاجات عن المواد الخام و عمليات تصنيع المنتج أو الخدمة كما يوفر معلومات من مزايا و عيوب المنتج المنافس".²

المرحلة الثالثة تحسين التكلفة المستهدفة باستخدام أسلوب التكلفة المطور : لا يعني الوصول إلى التكلفة المستهدفة نهاية الأمر و إنما يعني بداية مرحلة جديدة في البحث المستمر عن مواطن لإختراق و تخفيض التكلفة كلما أمكن و كلمة (kinzen) هي مصطلح ياباني يعني إجراء تحسينات للعملية الإنتاجية من خلال كمي

1 على عدنان أبو عودة ، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية ن دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة ، مذكرة ماجستير ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2010 ، ص25، ص26.

2 خالد غازي التميمي ، رباب عدنان شهاب ، استخدام مصفوفة الجودة و الوظائف وتحقيق تكاليف الخدمة دراسة حالة مستشفيات حلب والموصل ، مانتقى جامعة الموصل ، العراق ، ص16.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

صغيرة متزايدة بدلا من إجرائها من خلال إبتكارات كبيرة ، بما يعني الاستمرار في إجراء التحسينات على المنتج ومراحل إنتاجه مما يؤدي إلى خفض التكلفة عما هو متوقع عند تصميم المنتج.¹

وأهم ما يميز التكلفة المطورة خاصة الإستمرارية في التحسين فمهما كانت التخفيضات محدودة فإنها تعطي بمرور الوقت نتائج هامة و إيجابية ، وبمجرد أن يبق برنامج التكلفة المطور أهدافه فإن التكلفة الكلية للإنتاج تتخفض بما يجعل التكلفة في كل فترة أفضل من الفترة السابقة لها.

وتجدر الإشارة إلى أنه كان أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على إدارة التكلفة في مرحلة تصميم و تطوير المنتج فإن أسلوب التكلفة المطور يدعم أنشطة التحسين في مرحلة الإنتاج و كذلك على عكس التكلفة المستهدفة فإن أسلوب التكلفة المطورة لا يركز على منتجات و لكن بدلا عن ذلك فإنه

يركز على جعل عمليات الإنتاج بصفة عامة أكثر فعالية.

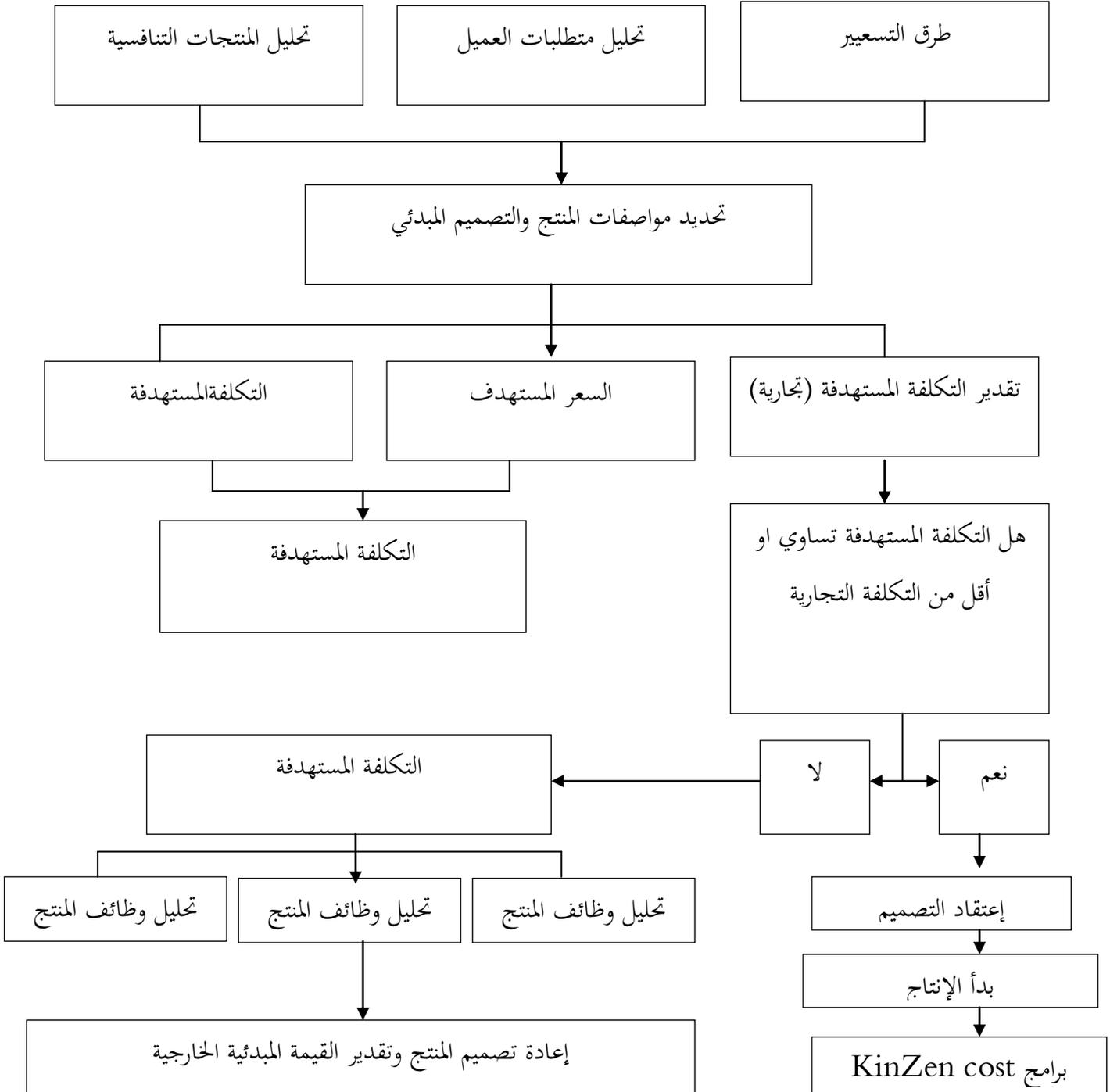
و بالتالي فإن أسلوب التكلفة المطور يسمح بتطوير و تحسين التكلفة المستهدفة ليس فقط لمرة واحدة عند تصميم المنتج و إنما يستمر تحسين و تخفيض التكلفة حتى في مراحل إنتاجه.

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

¹على عدنان أبو عودة، مرجع سابق، ص28

الفصل الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

الشكل 4 : مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة



المصدر : مُجَدَّ عماد صلاح عبد الحفيظ، مرجع سابق ، ص 10

الفصل الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

تتعدد طرق حساب التكلفة المستهدفة بإختلاف إستراتيجيات المؤسسة الهدف من القياس و نوعية المنتج إلخ ، ومن أهم تلك الطرق نذكر :¹

1. طريقة الإضافية (الجمع) : وفيها يتم تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء أو مكون أو نشاط على حدى بعد ذلك يجري تجميع التكاليف الجزئية للمنتج طبق للوظائف التي ينتظر أن يؤديها ، إنطلاقاً من مستوى تكلفة حالياً ثم محاولة إستغلال كل وسيلة ممكنة لتخفيض هذا المستوى و أكثر ما يعاب على هذه الطريقة أنها :

أ. تقشل في الربط بين تخطيط التكلفة و تخطيط الربحية.

ب. تركز على فلسفة إنتاجية تقوم على التكاليف المعيارية و تربط بين أهداف الأداء و بين التكنولوجيا المستخدمة.

ج. تعد واحدة من الأساليب التقليدية لحساب التكاليف : في حيث أن أسلوب التكلفة المستهدفة يراد له أن يكون أسلوب مفتوحاً و عليه الطريقة تقتصر إلى البعد الإستراتيجي ، فهي لا تساهم في خلق ميزة تنافسية.

2. طريقة الخصم (الطرح) : في هذه الطريقة تحديد التكلفة المستهدفة إعتماًدا على معدل الربح المستهدف و سعر البيع المستهدف حيث:

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

تعد هذه الأكثر إستخداماً حيث تطبق في أكثر من 85% من الشركات اليابانية يعكس كل العوامل الداخلية أو الخارجية التي يمكن أن تؤثر على الأداء و عليه على التكلفة على السعر المستهدف الذي يقبل العميل يدفعه و على الربح الذي ينتظره المسيررون و المساهمون.

- تعتبر مدخلا من المداخل الحديثة في إدارة التكلفة على إعتبارها مفتوحة.

3. طريقة تخفيض معدل التكلفة: وفيها يتم تقدير التكلفة المستهدفة بتحديد معدل معين لتخفيض التكلفة الحالية ومما يعكس تطور أداء المؤسسة.

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

1 دواوي مهدي ، مرجع سابق ، ص212.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

ومما يستوحي ملاحظته على هذه الطريقة مايلي :

- إنها صالحة لتطبيق مع منتجات تتوفر عنها معلومات تكاليف تاريخية يجري إنتاجها
- إن دقة التقديرات فيها تتوقف على مدى الإدارات و التقدير الجيد بمعدل التخفيض المطلوب و مدى علاقته يتحسن مستوى الأداء في المؤسسة.

المطلب الثالث: مبادئ التكلفة المستهدفة ومزايا وصعوباتها

أولاً: مبادئ أسلوب التكلفة المستهدفة

- يتضمن أسلوب التكلفة المستهدفة عدة مبادئ نذكر مايلي :¹

1. قيادة سعر البيع المستهدف للتكلفة:

أنه لتحديد التكلفة المستهدفة يجب القيام أولاً بتحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج و يطرح الربح المستهدف من هذا السعر نحصل على التي يجب تصنيع لمنتج في حدودها.

2. التركيز على العملاء :

حيث أنه لا بد الإهتمام بمتطلبات العملاء من ناحية الجودة و السعر و الوقت المناسب للحصول على المنتج.

3. التركيز على تصميم المنتج:

تعد هندسة التصميم هي العنصر الرئيسي في التكلفة المستهدفة ، إذ يجب على المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه في حدود التكلفة المستهدفة.

4. التركيز على عملية التصميم :

يعني فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من المنتج سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة ، كما يجب تصميم جميع الأوجه وفقاً للتكلفة المستهدفة للمنتج.

1 محمد عماد صلاح عبد الحفيظ ، مرجع سابق ، ص3

الفصل الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

5. دورة حياة التكاليف:

ينبغي أن ينتبه المحللون عند تحديد التكلفة المستهدفة إلى أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الاعتبار ، والعمل على تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج سواء تكاليف التوزيع أو الشراء أو التشغيل و الصيانة وصولاً إلى تكلفة التخلص منه بعد إنتهاء الغرض.

6. فرق عمل متداخلة المهام : يتطلب تصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة إستخدام فريق عمل متنوع

الاختصاصات ومن مختلف إدارات المنشأة كالمختصين في بحوث التسويق و البيع وهندسة الإنتاج أو التجهيز ، إدارة التكلفة.

7. توجيه سلسلة القيمة:

في بعض الأحيان قد تزيد التكلفة المخططة عن التكلفة المستهدفة ، وهنا يتم بذل جهد لحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخططة وفي بعض الحالات ، يمكن أن تساعد النظرة الفاحصة لسلسلة القيم لكامل أنشطة المؤسسة المديرين على تحديد فرص تقليل التكلفة .

ثانيا : مزايا وصعوبات أسلوب التكلفة المستهدفة

أ. المزايا: والتي تتمثل فيما يلي :¹

- ✓ يؤدي أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تحسين جودة المنتج عن طريق وضع أسلوب التكلفة المستهدفة كهدف واضح إلى جانب الاخذ بعين الإعتبار جودة المنتج.
- ✓ تؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتجات بشكل ملحوظ.
- ✓ تعمل على تراطيق الأقسام الداخلية للمنظمة والعمل كفريق واحد ، يأخذ على عاتقه مسؤولية التسويق و التخطيط وتطوير المنتج.
- ✓ يمكن أسلوب التكلفة المستهدفة من نقل الإهتمام بعوامل التكلفة و الأداء ليكون عامل مشترك بين مهندسين التصميم و أطراف خارجية مثل الموردين والعملاء .
- ✓ يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

✓ تحديد أسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يساعد في تحقيق قدرات الموردين على الابتكار بما يقيد المؤسسة و الموردين معا بما يؤدي إلى تحويل ضغوط المنافسة الخاصة بالتكلفة إلى الموردين.

✓ لا يقتصر دور المحاسب الإداري في ظل مدخل التكلفة المستهدفة على مجرد قياس أنشطة الأعمال و التقرير عنها إنما يمتد ليشترك مع فرق العمل في مبادرات تصميم و تطوير و تنفيذ المنتجات.

ب . صعوباتها: على الرغم من أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة إلا أن وضع الأسلوب قيد التنفيذ يتجنب بعض الصعوبات التي ينبغي أن تكون المؤسسة على علم مسبق حتى تتمكن من تخطيها ، ومن أهم هذه الصعوبات ما يلي:¹

✓ الصراع التنظيمي حيث أن إختلاف الأهداف و التيسعي إلى تحقيقها كل قسم يؤدي إلى صعوبة نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة ما لم يتم التنسيق بين هذه الاهداف.

✓ يتطلب أسلوب التكلفة المستهدفة العديد من التغيرات التنظيمية عبر المناطق الوظيفية المختلفة.

✓ يحتاج تطبيق هذا الأسلوب إلى تكاليف لتطوير و تجربة المنتج، وهي تكاليف إختيارية و لهذا أصعب إدخال مثل هذه التكاليف في تحديد أسلوب التكلفة المستهدفة لأن علاقة المدخولات بالمخرجات في هذه التكاليف غير واضحة.

✓ تحتاج أنشطة أسلوب التكلفة المستهدف إلى ساعات عمل طويلة وهذا يؤدي إلى الضغط على فريق العمل.

✓ التزام المديرين بنظام عمل المؤسسة و الإجراءات الروتينية و تمسكهم بالمفاهيم التقليدية و محاربة و كراهية تحمل المسؤولية.

1 طارق تيسير النابلسي ، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية ، قدم هذا البحث إستكمالا لمتطلبات مادة حلقة في المحاسبة ، قسم المحاسبة المالية و المصرفية ، جامعة حسين بن طلال ، الأردن 2008، ص8.

الفصل الأول: مدخل لأسلوب التكلفة المستهدفة

خلاصة الفصل:

مما سبق تبين أن الأساليب التقليدية غير مجدية و لا يمكن للمؤسسة الإعتماد عليها في إعطائها نتائج دقيقة ، لذا ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة كأسلوب بديل ل تهدف لتخفيض التكاليف بصفة أساسية على عكس أنواع التكاليف الأخرى التقليدية التي لا تراعي طرق تخفيض التكاليف و لا تضع سعر مستهدف يجعلها تنافس به باقي المؤسسات التي تضمن من خلال هذا التنافس البقاء في السوق، على خلاف أسلوب التكلفة المستهدفة الذي تتوصل من خلاله المؤسسة الى اقصى درجات الدقة والتفصيل .

الفصل الثاني:

الأسس النظرية للتسعير

الفصل الثاني: الأسس النظرية للتسعير

تمهيد:

تعتبر سياسة تحديد سعر المنتج من العمليات الصعبة و المهمة التي تقوم بها المؤسسة ، إذ تتم وفق أسس مدروسة لا تؤخذ بعين الإعتبار العرض و الطلب و أسعار المنافسين فحسب، بل ايضا تكلفة المنتج نفسه.

وبينما يقع عامل العرض و الطلب و عامل أسعار المنافسين خارج سيطرة المؤسسة فإن تكلفة المنتج هي وحدها التي تقع ضمن سيطرتها ، و التي قد تساعدنا على تحديد أسعار تتناسب مع أسعار المنافسين و تؤدي إلى زيادة الحصة السوقية من خلال جذب اكبر عدد ممكن من العملاء ، من خلال تطبيق التكلفة المستهدفة.

وهذا سنحاول مناقشته في هذا الفصل، من خلال:

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتسعير.

المبحث الثاني: إستخدام منهج أسلوب التكلفة المستهدفة بتسعير المنتجات.

الفصل الثاني: الأسس النظرية للتسعير

المبحث الأول: الاطار المفاهيمي للتسعير

يعتبر التسعير أحد أهم القرارات الإستراتيجية إذ يؤثر ليس فقط المزيج التسويقي كأحد عناصره ن و لكن يمتد أثره ليشمل المؤسسة ككل ، نجاحها و بقائها في السوق.

المطلب الأول: مفهوم السعر

أولاً: تعريف السعر

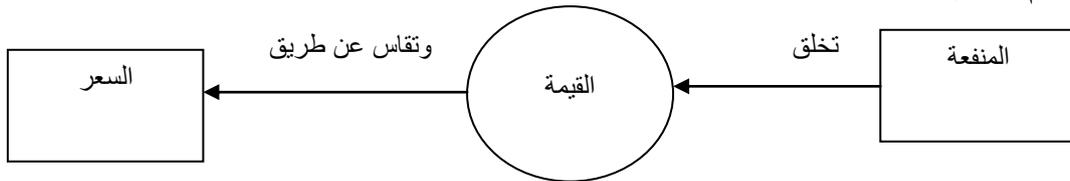
يعتبر " السعر أحد المحددات الرئيسية للقيمة, و التي هي جوهر عملية التبادل حيث تتحدد قيمة السلع و الخدمات التي يقدمها المنتج للسوق على أساس المنفعة التي يدركها المشتري لهذه السلع و الخدمات وكذلك على أساس الثمن الذي يجب على المشتري دفعه مقابل الحصول على هذه المنفعة ويتضح من ذلك أن العلاقة بين المنفعة و السعر هي التي تحدد القيمة"¹

المنفعة: هي مواصفات السلعة التي تحقق اشباعا للاحتياجات المشتري.

القيمة : هي التعبير الكني عن السلعة و التي يمكن قياسها من خلال الثمن (السعر) الواجب على المشتري دفعه الحصول على المنفعة المرغوبة .

- "يمكن اعتبار السعر هو القيمة النقدية للسلعة أو الخدمة كما يحددها السوق"

شكل رقم (5) مفهوم السعر



المصدر: أحمد شاکر العسكري، التسويق الصناعي مدخل إستراتيجي، دار وائل للنشر عمان ، 2000،

ص125

أرزيق عمر ،استخدام دورة حياة السلعة في تحديد استراتيجية التسعير (دراسة حالة العاملة في قطاع الصناعة الالكترونية و الالكترومنزلية ، رسالة ماجستير ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، 2007،ص1

الفصل الثاني: الأسس النظرية للتسعير

كما يعرف على أنه "المقابل النقدي المدفوع للحصول على كمية معينة من السلع أو الخدمات ،أو مقدار التضحية المادية و المعنوية التي يتحملها الفرد في سبيل الحصول على السلعة أو الخدمة"

كما أن السعر مرتبط بعدة عوامل ، أي يجب أن تكون منفعة من أجل خلق القيمة

-كما ينظر للسعر بالنسبة للمشتري على أنه الشروط التي تتم على ضوءها الحصول على السلع التي يرغب في شرائها من هنا يتحدد مفهوم السعر بالنسبة للمشتري و البائع .

1. السعر من وجهة نظر المشتري:

يمثل السعر من وجهة نظر المشتري الثمن الذي يدفعه لسلعة أو خدمة تضحية بقوة شرائية ، مقابل الحصول على تلك السلعة أو الخدمة هذا بالنسبة للمشتري الاستهلاكي النهائي ¹.

- أما المشتري الصناعي فان السعر يمثل له تكلفة الحصول على المنتجات و يعتبر السعر كذلك وسيلة و أداة مقارنة بين السلع و الخدمات البديلة المنافسة ، و معيار أساسا لمقارنة عدة صفقات بالنسبة للمشتري الصناعي أو التجاري.

2. السعر من وجهة البائع:

السعر يعني من وجهة نظر البائع سواء كان منتجا أو وسيطا أنه الوسيلة الاساسية التي يحقق من خلالها عائدا معيناً كمت أنه المحدد الأول للربح ،حيث أن السعر الذي يحدده البائع يحدد اليراد المتوقع من عملية البيع . و بصفة عامة فإن السعر يمثل القيمة التي يكون المستهلك على استعداد لتحملها مقابل المنفعة التي يحصل عليها من استعمال السلعة أو الخدمة.

ثانيا:أهمية السعر

تبرز أهمية السعر كعنصر من عناصر المزيج التسويقي لأي مؤسسة و ذلك لأسباب التالية ²:

✓ ان السعر من اسهل و اسرع عناصر مزيج التسويق تغييرا و تعديلا لمقابلة الطلب أو تصرفات المنافسين .

¹أرزيق عمر ،مرجع سابق ، ص3

² ناجي معلا ، رائف توفيق ، أصول التسويق ، مدخل تحليلي ، دار وائل للنشر ، 2003، جامعة اليرموك، ص197

الفصل الثاني: الأسس النظرية للتسعير

- ✓ يعد ارتفاع السعر مؤشرا علن الجودة من وجهة نظر فئة من المستهلكين .
- ✓ وجود علاقة بين السعر و مقدار ايرادات المؤسسة و ارباحها و هذا أمر مهم للمؤسسة لأنها اذا لم تحقق ايرادات أو أرباحا معينة فلن تستطيع الاستمرار .
- ✓ ان السعر يعد أحد مجالات التنافس بين المؤسسات.

ثالثا: أنواع الأسعار

هناك عدة أشكال للسعر نذكر من أهمها:¹

- أ. **السعر السوقي**: ويتحدد بناء على تفاعل كل من العرض و الطلب في السوق ،وفي هذه الحالة لا يكون للمؤسسة أي سيطرة على السعر ، و يكون في ظل المنافسة الكاملة .
- ب. **السعر المحدد أو المتحكم فيه**: هو السعر الذي تحدده المؤسسة في أهدافها و قراراتها، و تقدم السلعة الى السوق به ، والعميل حرية الشراء أو عدمه.
- وليس للسوق أي سيطرة على هذا السعر على الرغم من تأثيره على السعر ولكنها لا تحدده .
- ج. **السعر الحكومي**: حيث تقوم الحكومة بتحديد أسعار بعض السلع بالرقابة عليها و التأكد من أنها لا تتعدى حدود معينة.

المطلب الثاني: أهداف و سياسات التسعير

أولا: أهداف التسعير:

تسعى المؤسسة من خلال التسعير الى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:²

أ. الأهداف الربحية للتسعير:

- تسعى المؤسسة الى تسعير منتجاتها بالعر الذي يؤدي الى تعظيم الأرباحو يدخل ضمن هذا الهدف مجموعة من الأهداف الفرعية هي :
- تحقيق أقصى ربح ممكن أو معدل مردودية كاف .

1 عبد الجبار منديل ،أسس لتسويق الحديث ، الدار العلمية الدولية ، عمان ،2002، ص105التسويق

2 محمد الصيرفي ، مبادئ التسويق ، حورس الدولية للنشر و التوزيع ، الإسكندرية ،2005،ص 394

الفصل الثاني: الأسس النظرية للتسعير

- تعظيم الأرباح الاجمالية أو الصناعية ولأجل ذلك تضع المؤسسة سياسة تسعيرية تتضمن هوامش ربح اجمالية أو صافية تشجع على تنشيط البيع و الأرباح الكمية.
- تحقيق صافي ربح عل المبيعات حيث يتم تحديد سعر يتضمن عائد صافي بعد طرح كافة التكاليف، ولايمكن بيع سعر يقل عن معدل العائد المستهدف.
- تحقيق معدل مرتفع للعائد على الإستثمار وهنا يتم وضع السعر وفقا للمعدل المراد تحقيقه.
- تحقيق معدل مرتفع للعائد على صافي حقوق الملكية، وهنا يتم وضع السعر الذي يحقق عائدا محددًا للمالكين ويقاس بالأرباح الصافية التي يحققها السعر مقارنا بها المالكين من حقوق صافية للمؤسسة.

ب. الأهداف البيعية للتسعير:

- يقصد بالأهداف البيعية تحقيق رقم اجمالي للمبيعات أو تحديد حصة المؤسسة من السوق مقارنة بالمنافسين.
- وتفضل العديد من المؤسسات اختيار اهداف بيعية للسعر بدلا من الأهداف الربحية للأسباب التالية:
- محاولة البقاء في السوق.
 - محاولة الإبقاء على حصتها في السوق.

ولتحقيق تلك الأهداف قد تضطر المؤسسة الى تخفيض الأسعار او دعم اسعارها بخدمات مختلفة

كخدمات مابعد البيع ..الخ. تجعل السعر الحقيقي لمنتجاتها يبدو افضل في أعين العملاء.¹

ج. الأهداف الجماعية للتسعير:

- ويقصد بهذه الأهداف كل ما من شأنه أن يخلق صورة حسنة للمؤسسة في أعين المجتمع التي تعمل فيه سواء في تحديد أسعار عادلة ومقبولة بتقديم تخفيضات سعرية لفئات معينة (كفئة المعاقين) .
- وعادة ما يتضمن هذا الهدف مجموعة من الأهداف الفرعية منها:
- زيادة التدفقات النقدية عن طريق عدة طرق مثل تخفيض أسعار المبيعات النقدية و الحد من المبيعات الآجلة أو منح خصومات نقدية للعملاء للحصول على ولاء الزبون .
 - المحافظة على مستوى عال من الجودة وذلك يهدف الى جلب عدد كبير من العملاء .
 - طرح مستويات سعرية مناسبة للزبون.

1 محمد الصيرفي ، نفس المرجع ، ص395

الفصل الثاني: الأسس النظرية للتسعير

ثانيا : سياسات التسعير:

1. سياسة قشط السوق (الحد الأعلى من السعر) ¹

مع بداية تقديم السلعة هناك مجموعة من المستهلكين مستعدة لدفع سعر عال لإشباع دوافع التميز عندهم وهناك تكون الفرصة مواتية لكي تعرض السلعة الجديدة بأعلى سعر ممكن قبل أن تتعرض المنشأة لضغوط المنافسة .

- يمكن إتباع هذه السياسة في الحالات التالية :

- أ. قلة مرونة الطلب على السلعة خاصة في المراحل الأولى من عمر السلعة.
- ب. حالة تقسيم السوق الى طبقات حسب الدخل و القدرة الشرائية .
- ج. حالة رغبة المؤسسة في التركيز على الطبقات ذات الدخل المرتفع .
- د. في حالة كون السعر مرتفعا فإن من السهل تخفيضه ،أما إذا بدأ بالسعر المنخفض فمن الصعب رفعه بعد ذلك .

هـ. السعر العالي في المرحلة الاولى من حياة السلعة يؤدي إلى زيادة الإيراد و الربح من السلعة

و. تكون الطاقة الإنتاجية في بداية الإنتاج للمؤسسة منخفضة و السعر العالي يحافظ على التوازن بين القدرة الإنتاجية و الطلب.

2. سياسة التمكن من السوق (الحد الأدنى من السعر)

وتقضي هذه السياسة بعرض السلعة الجديدة بأسعار منخفضة بهدف الوصول غلى أكبر عددمن المشتريين المتوقعين و الحصول على أكبر حصة من المبيعات في السوق ويفضل عادة إتباعها في الحالات التالية:

- أ. عندما يكون الطلب على السلعة الجديدة مرنا .
- ب. إتجاه تكلفة الإنتاج و التسويق للإنخفاض مع تزايد الكميات المباعة.
- ج. إذا كان السوق لا يهتم كثيرا بالفروق في خصائص السلعة ومواصفاتها .

¹ - طارق الحاج و آخرون ، التسويق من المنتج إلى المستهلك ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر والتوزيع ، عمان ، 2010، ص120 -121

الفصل الثاني: الأسس النظرية للتسعير

المطلب الثالث: طرق تحديد السعر و العوامل المؤثرة :

أولاً : طرق تحديد السعر

إن تجربة السوق و العلاقة القائمة بين المنتج و المستهلك أدت إلى خلق أفكار جديدة في طريقة تحديد السعر حتى يكون هناك فرص بيع و شراء بين الطرفين وهناك عدة طرق لتحديد السعر نذكر أهمها¹

1. التسعير على أساس التكلفة: هذه الطريقة من أسهل الطرق إذ يتم بموجب هذه الطريقة إضافة مبلغ أو نسبة معيارية الى التكاليف المرافقة للمنتج ، وتشمل هذه الطريقة:

أ - 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 لإستخراج نصيب الوحدة الواحدة منها.

ب - التسعير بالهدف الربحي: حيث تحاول المؤسسة أن تحدد السعر الذي يحقق له عائداً مخططاً على

إجمالي تكاليفها عن معدل تقديري لحجم المبيعات حيث تلاحظ إستخدام الواسع لهذه الطريقة عند تجار التجزئة ومن مميزاتهما :

- السهولة و البساطة في تحديد السعر .

- الإرتياح النفسي للطرفين (البائع و المشتري) لعدل هذه الطريقة .

- إمكانية تقارب الأسعار بين المنافسين خاصة عند تعلق الأمر بتقارب التكلفة و هامش الربح

ومن عيوبها : فتتمثل في :

- لا تهتم برغبات المستهلك و قدرته الشرائية .

- عدم إعطاء أهمية للسياسة السعرية للمنافسين .

- صعوبة حساب التكاليف غير مباشرة بصفة دقيقة إضافة إنها تعتبر كل ما هو منتج مباشر مباع.

¹ أحمد الطائي ، بشير العلق ، مبادئ التسويق الحديث، دار اليزوري العلمية للنشر و التوزيع ، الأردن، 2009، ص175.

الفصل الثاني: الأسس النظرية للتسعير

2. التسعير على أساس الطلب: تركز هذه الطريقة على مستوى الطلب ، بحيث ترتفع الأسعار عندما يزداد

الطلب ، وتنخفض عند انخفاض الطلب ، و ذلك لتغطية الربح برغم ثبات كلفة الوحدة في الحالتين .

3. 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 و هذه الطريقة هي الأكثر

شيوعا لعدة أسباب منها :

أ. صعوبة حساب الكلفة لبعض المنتجات .

ب. الصور بأن هناك مثيلا لهذا السعر في السوق.

ج. صعوبة معرفة رد فعل المستهلك و المنافسين في السوق حول تباين الاسعار.

4. التسعير على أساس تحليل نقطة التعادل :

يستخدم هذا النوع من التسعير بشكل خاص في تحديد أسعار المنتجات الجديدة و يتم تحديد تلك النقطة عن

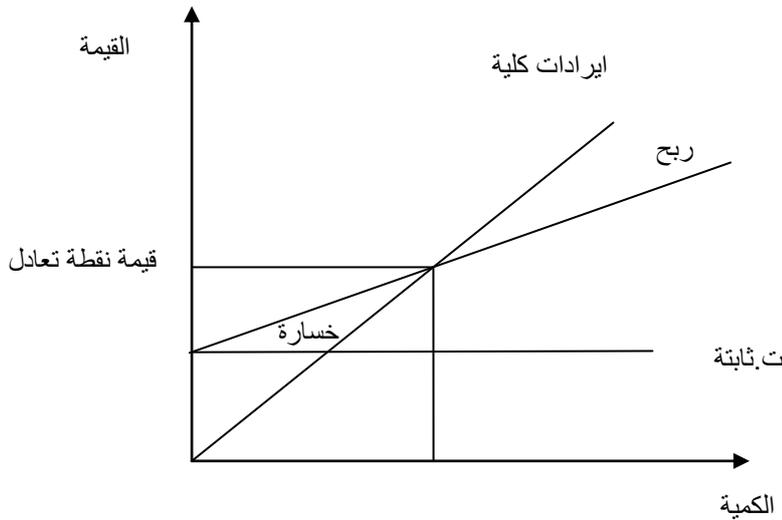
طريق تحديد كمية المنتجات المراد بيعها بسعر مناسب بحيث يغطي في الأقل تكاليف الإنتاج و التسويق و كما

هو معروف فإن نقطة التعادل هي النقطة التي تساوي فيها التكاليف الكلية مع الإيرادات الكلية و تحسب وفق

للمصيغة التالية :

التكلفة الثابتة

سعر بيع الوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة



كما هو موضح في الشكل التالي:

شكل رقم (6)

المصدر: محمد فريد الصحن، مبادئ التسويق، مرجع سابق، ص23

الفصل الثاني: الأسس النظرية للتسعير

ثانيا : العوامل المؤثرة في قرارات التسعير

هناك عوامل داخلية و أخرى خارجية نوجزها فيما يلي :¹

أولا : العوامل الداخلية

نجد مجموعة من العوامل داخل المؤسسة تؤثر على قرارات التسعير ن و من أهمها :

- الأهداف : مثلا فإن هدف زيادة الحصة السوقية قد يدفع المؤسسة إلى تحديد سعر منخفض لمنتجاتها بعكس هدف تعظيم الأرباح الذي يصاحبه عادة سعر مرتفع للمنتج .
- مكان السلعة في دورة حياتها : إن دخول المنتج في مرحلة النضج أو التهور يقيد من قدرة المؤسسة على فرض سعر معين بعكس الحال في مرحلة تقديم المنتج.
- فلسفة المؤسسة: تميل بعض المؤسسات التي تبني فلسفات خاصة بالسعر بحيث تتفق مع أهدافها و اغراضها ، فلسفة المؤسسة توجه القائمين على تحديد السعر بالوجهة التي تتبناها.
- المزيج التسويقي : المؤسسة حين تقرر سعر منتجاتها سعر مرتفع مثلا فيجب أن تكون جودة المنتج مرتفعة ، ويصاحب ذلك جهود ترويجه مكثفة لإقناع المستهلكين بمعايير السعر المرتفع أو تقديمها في غلاف مناسب وإختيار منافذ التوزيع التي تسوق منتجات مرتفعة السعر .
- درجة تفرد المنتج و تميزه: هذا التميز يمنح ميزة للمخطط سعري في وضع السعر المناسب الذي يتناسب و الخصائص الفردية في منتجاتها.
- قيمة الخبرة المتراكمة :نقصد بالخبرة هنا تلك المهارات التي اكتسبتها المؤسسة من خلال الممارسة المستمرة و الطويلة في العملية الإنتاجية ، حيث أن ذلك يمكنها من زيادة كمية الإنتاج و مستوى جودته عن تلك المؤسسات الجديدة في العملية الإنتاجية.²
- التكاليف : تشكل تكلفة إنتاج المنتج أو الخدمة أساسا يمكن الإعتماد عليه في تحديد سعرها ، حيث يجب أن يكون السعر كافيا لتغطية كافة التكاليف الخاصة بإنتاج و توزيع تلك المنتجات أو الخدمات

3.

1 محمد فريد الصحن ، قراءات إبرة التسويق ، الدار الجامعية ، 1996 ، ص 87، ص 88.

2 محمد الصيرفي ، مرجع سابق ، ص 400، ص 401.

3 ناجي معلا إدارة التسويق ، مدخل تحليلي إستراتيجي متكامل ، إثراء للنشر و التوزيع ، عمان، 2008، ص 193.

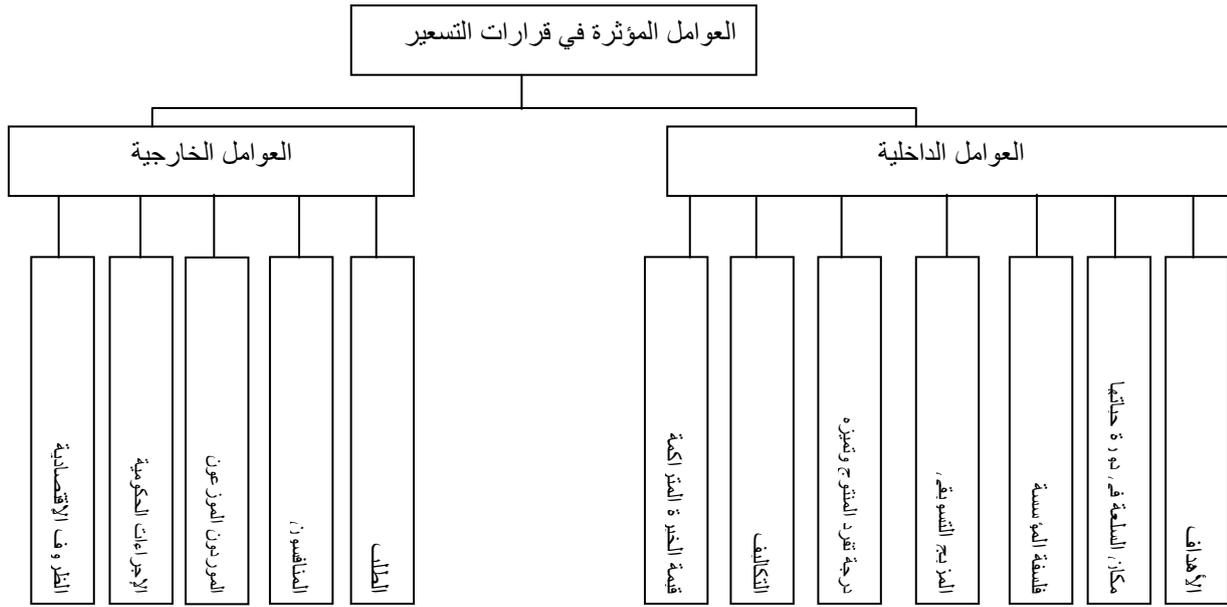
الفصل الثاني: الأسس النظرية للتسعير

ثانيا : العوامل الخارجية :

- **الطلب** : يؤثر الطلب على المنتج أو الخدمة عند التسعير ، و بصفة خاصة عند تسعير المنتج لأول مرة فهناك عوامل كثيرة تشكل وتؤثر على نمط الطلب على منتج معين منها دخل المستهلك ، القدرة الشرائية .
 - **المنافسون** : يجب على المؤسسة عند تحديد أسعار منتجاتها ملاحظة أسعار المنافسين ، وتتبعها و العمل على التنبؤ بسلوك المنافسين ، ليس فقط في نفس المجال بل في مجالات أخرى التي تتبع منتجات تشبع نفس الحاجة .
 - **الموردون و الموزعون** : فقيام برفع أسعار المواد الأولية أو الوسطاء في المساومة على رفع هامش أرباحهم يضيف قيذا على المؤسسة على تحديد السعر الملائم.
 - **الإجراءات الحكومية** : تمارس الحكومة و السلطة السياسية في بعض البلدان تأثيراتها على حركة الأسعار فقد تحدد الحكومة سعر بيع المنتج للمستهلك النهائي و يحدث ذلك عادة من المنتجات الضرورية ، أو قد تكتفي الحكومة بتوجيه الأسعار من تحديدها .
 - **الضرورة الاقتصادية** : نلاحظ أنه في حالة الراج أو الانتعاش الإقتصادي يزداد الطلب على مختلف أنواع المنتجات ومن ثم تستطيع المؤسسة أن تتحرك بحرية أكبر تحديد في قراراتها السعرية و التمتع بالاستقلالية واضحة لصياغة إستراتيجية التسعير .
- أما في حالة الكساد فإن الإستراتيجيات التسعيرية سوف تتأثر لعوامل كثيرة منها التضخم (الكساد، التضخم ،..... الخ)¹
- كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (7) العوامل المؤثرة في قرارات التسعير

1 فريد الصحن ، مرجع سابق ، ص84،ص85



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على محمد فريد الصحن، مرجع سابق، ص 85

المبحث الثاني: تحديد سعر المنتج باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة

المطلب الأول : التكاليف المستهدفة و التسعير المستهدف

السعر المستهدف هو سعر تقديري للمنتج يرغب العميل المحتمل في سداده و يعتمد تقدير السعر على

فهم القيمة التي يتوقعها العميل للمنتج و على إستجابة المنافسين ، ويعتبر كل من مبيعات الشركة و تنظيم السوق أحسن موقع لتحديد إحتياجات العملاء و القيمة التي يتوقعونها من المنتج كما تقوم الشركات بعمل أبحاث عن السوق حول خصائص المنتج التي يريدها العملاء و الأسعار التي يرغبون في دفعها ، وتحتاج الشركة الى فهم تكنولوجيا المنافسين ، والمنتجات و التكاليف.

و يمثل سعر البيع المبني على مدخلات بيانات العملاء و المنافسين أساس حساب التكاليف المستهدفة ، و التكلفة المستهدفة للوحدة هو السعر المستهدف ناقص الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة ، أما الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة فهو الدخل التشغيلي الذي تريده الشركة أن تحققه للوحدة من المنتج أو الخدمة المباعة .

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

الفصل الثاني: الأسس النظرية للتسعير

و لكن ماهي التكاليف الملائمة التي يجب أن توجد ضمن حساب التكاليف المستهدفة ؟

- أنها كل التكاليف المستقبلية سواء متغيرة أو ثابتة ، و ذلك لأنه في المدى الطويل يجب ان تغطي أسعار و إيرادات الشركة كل تكاليفها ، فإذا لم يحدث ذلك فالبديل الوحيد هو أن تغلق الشركة أبوابها.

وفي المعتاد ما تكون التكلفة المستهدفة للوحدة أقل من التكلفة الإجمالية للوحدة حالياً ، وفي الواقع أن التكلفة المستهدفة للوحدة هي مستهدفة ، وحتى تصل الشركة الى تحديد التكلفة المستهدفة للوحدة و الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة يجب أن تقوم الشركة بتخفيض تكلفة منتجاتها و عملياتها ، و تستخدم التكاليف المستهدف بشكل واسع في مختلف الصناعات في العالم ، ومنها على سبيل المثال شركات فورد و تويوتا.¹

المطلب الثاني : علاقة التكلفة المستهدفة بتسعير المنتجات

تعتمد أساليب التسعير التقليدية على عملية الإنتاج لوضع سعريع للمنتج وذلك بعد تحديد تكلفة الفعلية ،ومن ثم يطرح في السوق

إلا أنه من الممكن أن تجري العملية بطريقة عكسية ، أي تحدد المؤسسة أولاً السعر الذي ستبيع المنتج ،و بذلك تصبح المشكلة هي كيفية التصنيع التي تسمح لها بالبيع في ظل تلك الأسعار ن وهو ماتسمح به التكلفة المستهدفة .

- أن التكلفة المستهدفة طريقة تسعير وأداة لتخطيط الربحية و إدارة التكلفة تم إستخدامها في اليابان بشكل واسع خاصة من قبل المؤسسات العاملة في مجال صناع السيارات .فلا بد من تحديد تكلفة إنتاج المنتج ثم إضافة هامش الربح المرغوب فيه لتحديد سعر البيع.

- إذ يتم تحديد السعر الذي يتلائم مع متطلبات السوق و إستراتيجية المؤسسة ثم حساب هامش الربح المرغوب فيه تمطرجه من سعر البيع يتم تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج.

- بعد تحديد التكلفة المستهدفة يتم تزويد المهندسين و مصممي الإنتاج بها لإعتمادها كحد أعلى للتكلفة المواد و اليد العاملة و مختلف التكاليف الأخرى عند تصميم و تخطيط المنتج.

1 ثناء علي القباني ، إدارة التكلفة و تحليل الربحية ، كلية التجارة ان جامعة المنوفية ، الطبعة 2، 2014، دار صفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، ص381

الفصل الثاني: الأسس النظرية للتسعير

وهنا تكمن أهمية و الدور الأساسي لمرحلة تصميم المنتج وفقا لتكلفته المستهدفة و بأقل منها و في حالة الإخفاق في الوصول إليها يتم محاولة تخفيضها بإعادة تقييم التصميم الخاص بالمنتج و تحسين إجراءات و تكنولوجيا إنتاجية و تطوير نظام تجهيز المواد مع مراعاة دائما جودة المنتج و المحافظة على خصائص التي تسمح بكسب ثقة الزبون.

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

المطلب الثالث : عوامل نجاح التكلفة المستهدفة

-لا يكفي إعجاب المؤسسة بأسلوب التكلفة المستهدفة لضمان نجاحه عند التنفيذ و عندما ينبغي توفير عوامل داعمة لنجاح تطبيقها ، نذكر أهمها فيما يلي ¹:

- ✓ وجود نظام جيد لمعلومات المحاسبة .
- ✓ وجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على كلا من التكلفة التاريخية و الدراسة السوقية لإتجاهات الأسعار .
- ✓ الدعم من قبل الإدارة العليا و ذلك بسبب الطبيعة الإستراتيجية لهذه التكلفة و لتأثيره على أسلوب العمل في مختلف الـدارات داخل المؤسسة .
- ✓ توفير الدورات العلمية و التدريب العملي للأفراد على إستخدام التكلفة المستهدفة
- ✓ تشجيع و تطوير فرق العمل التي يتم تكوينها من أفراد من مختلف الإدارات و التخصصات .
- ✓ مشاركة جميع المعلومات المتاحة بين جميع الإدارات و الأفراد عدم إختصاص البعض بها
- ✓ إعتقاد المؤسسة على أسلوب تفويض السلطة لفرق العمل لمساعدتها على الإبتكار و الإبداع .
- ✓ تنمية العلاقات مع الموردين بحيث تكون قائمة على التعاون بدلا من ربح طرق على حساب خسارة الطرف الآخر .
- ✓ وجود قنوات إتصال مفتوحة بشكل دائم سواء بين المؤسسة و الموردين أو بين المؤسسة و العملاء أو بين مختلف الإدارات و الأقسام داخل المؤسسة لتسهيل تقديم و مناقشة الإقتراحات و الحصول على المعلومات .

1 محمد عماد صلاح عبد الحفيظ ، مرجع سابق ، ص14، ص15

الفصل الثاني: الأسس النظرية للتسعير

✓ تقديم جميع الأنشطة و الأفراد بمدى مساهمتهم في تحقيق إستراتيجية للربح للمؤسسة.

تقييم أسلوب التكلفة المستهدفة:

لأسلوب التكلفة المستهدفة في التسعير مزايا و نقاط ضعف في المقابل ، و سنحاول فيما يلي عرض

أهمها:¹

أ. المزايا:

- ❖ يمكن المؤسسة من تسعير ممتجاتها وفق معطيات السوق (التسعير العملي)
 - ❖ إن إتجاه 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.
 - ❖ يصبح السعر مسببا لعملية تطوير المنتج بدلا من أن يكون ناتجا عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق و الربح بناء على أسعار السوق .
 - ❖ إن إستعمال أسلوب التكلفة المستهدفة سيجبر المسيرين على تغيير طريقة تفكيرهم فيما يخص العلاقة بين التكلفة بسعر البيع والربحية.
 - ❖ إن من أهم خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة على الإطلاق أنها تهدف إلى تخفيض التكاليف و هذا ما يعزز فرصة زيادة حجم الربح المستهدف ، كما أنه يجعل من تسعير المنتجات عملية مرنة بشكل أكبر.
- ب. نقاط الضعف:**
- ❖ من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتج معين و الذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة ، وبناء ذلك فإنه في حالة تغير سعر السوق (في حالة الإنخفاض) يجب إعادة النظر تقدير التكلفة المستهدفة.
 - ❖ يكون ربط أسلوب التكلفة المستهدفة بالأرباح العادية معقولا عندما تكون المؤسسة تحقق أرباحا قريبة من المستويات العادية ، لكن في حالة بعدها عن الأرباح العادية و بالأخص عند تحقيقها من المستويات العادية لكن في حالة بعدها عن الأرباح العادية وبالأخص عند تحقيقها لسلسلة من الخسائر نتيجة لإنخفاض الأسعار في السوق يسب حدة المنافسة أو إنخفاض الطلب ، فإن قيام التكلفة المستهدفة على أساس الأرباح العادية يمكن أن يؤدي إلى أهداف غير قابلة للتحقيق.

1 هادفي خالد ، مرجع سابق ص116، ص117.

خلاصة الفصل:

ينظر المستهلك للسعر على أنه مقدار للتضحية المادية و المعنوية التي يتحملها للحصول على المنتج وهذا ما يجعله عنصرا مهما للمؤسسة في تسويق منتجاتها رغم تزايد دور العوامل غير السعرية في العملية التسويقية وبمجمّل القول أن إستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة له دور إيجابي في تحسين سياسة سعر المنتجات ومن خلال التسعير على اساس المنافسين ورغبات المستهلكين بدلا من التسعير على اساس التكلفة ، أي بدلا من تحديد تكلفة الإنتاج ثم تحديد سعر البيع ، يتم تحديد سعر البيع ثم تكلفة الإنتاج.

الفصل الثالث:

إستخدام منهج اسلوب التكلفة

المستهدفة في تحديد سعر المنتج

الفصل الثالث : إستخدام منهج أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج

تمهيد:

بعد أن تعرفنا في الفصل الأول و الثاني على مختلف المفاهيم و الجوانب النظرية لمدخل أسلوب التكلفة المستهدفة و الإطار المفاهيمي للسعر ، سنحاول في هذا الفصل تجسيد ما تم التطرق إليه ميدانيا من خلال الدراسة التي قمنا بها في المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل بسكرة ، محاولة منا تشخيص سياسة سعير المنتجات في المؤسسة ، ومحاولة تطبيق التكاليف المستهدفة فيها .

وقد تمت هذه الدراسة الميدانية من خلال ثلاث مباحث أساسية ، حيث تناولنا في المبحث الأول تقديم لمؤسسة لصناعة الكوابل أما المبحث الثاني واقع التسعير في المؤسسة أما المبحث الثالث فقد تم فيه محاولة تسعير المنتج من خلال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ، وكل هذا تم عن طريق جمع المعلومات من مختلف أقسام المؤسسة التي لها علاقة بالموضوع.

الفصل الثالث : إستخدام منهج أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج

المبحث الأول: تقديم مؤسسة صناعة الكوابل ENICAB.

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

1- نشأة مؤسسة ENICAB والتعريف بها.

لقد مرت مؤسسة ENICAB بعدة مراحل منذ نشأتها إلى يومنا هذا لذلك سنتطرق في هذا العنصر إلى نشأة هذه المؤسسة، والتعريف بها وهذا من خلال التعرف على المؤسسة الأم ومن ثم إلى المؤسسة محل الدراسة.

1-1- نشأة مؤسسة ENICAB: تعتبر المؤسسة الوطنية لصناعة وتركيب الأجهزة الكهربائي والالكترونية SONELEC المؤسسة الأصلية التي انبثقت عنها مؤسسة ENICAB فقد أنشأت SONELEC في إطار القرار رقم 83/69 الصادر بتاريخ 1969/10/13 كإطلاقاً لإنعاش الصناعة الكهربائية المحلية، وفي إطار إعادة تنظيم الاقتصاد الوطني، ثم قرار إعادة هيكلة SONELEC في 1 مارس 1983 وبموجب مرسوم 83/20 المؤرخ في 1 جانفي 1983 تم إعادة الهيكلة للمؤسسة (SONELEK) وانبثقت عنها المؤسسات التالية:

ENIE: المؤسسة الوطنية لصناعة الأجهزة الإلكترونية بموجب المرسوم 320/83 بتاريخ 1983/10/23 ومقرها بسيدي بالعباس.

EDIMEL: المؤسسة الوطنية لصناعة العتاد الكهربائي، بموجب المرسوم 21/83 بتاريخ 1983/01/01 ومقرها بالعاصمة.

ENIBEC: المؤسسة الوطنية لصناعة البطاريات، بموجب المرسوم 22/83 بتاريخ 1983/01/01 ومقرها بسطيف.

ENIEM: المؤسسة الوطنية للصناعة الكهرومنزلية، بموجب المرسوم 19/83 بتاريخ 1983/01/01 ومقرها بتيزي وزو.

ENICAB: المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل التي تشمل على ثلاث وحدات وهي:

- وحدة وادي سمار بالحرش: مختصة بصناعة الأسلاك الهاتفية والكوابل الكهربائية بطاقة إنتاجية قيمتها: 55000 طن سنويا.

- وحدة جسر قسنطينة بالقبة: مختصة في صناعة الأسلاك والكوابل الكهربائية، بطاقة إنتاجية تقدر ب 26000 طن سنويا.

- وحدة بسكرة: مختصة بصناعة الكوابل الكهربائية بأنواعها المتعددة.

الفصل الثالث : إستخدام منهج أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج

1-2- التعريف بالمؤسسة محل الدراسة: أنشئت " وحدة الكوابل الكهربائية بسكرة " في سنة 1986 حيث كانت تابعة آنذاك " للمؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل " الكائن مقرها بالعاصمة ثم انفصلت عنها في سنة 1998 لتصبح " مؤسسة صناعات الكوابل لبسكرة "، حيث تقع مؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة في المنطقة الصناعية غرب المدينة على جانب الطريق الوطني رقم 46 تبعد حوالي 450 كلم عن الجزائر العاصمة، وقد استفادت من قرار الاستقلالية في 04-11-1997 رأس مالها 8000000000 دج وبعد الشراكة مع الشركة الإسبانية أصبح رأس مالها يقدر بـ 1010000000 دج، وتعتبر من أكبر المصانع على المستوى الإفريقي، تقدر مساحتها بـ: 42 هكتار مغطاة تشتمل على ورشات إنتاج، مباني إدارية ...

أما القسم الباقي فهو عبارة عن مساحة حرة تقدر بـ: 26 هكتار تشتمل على موقف للسيارات ومساحة خضراء.

ويبلغ عدد عمال المؤسسة إلى غاية 2012/12/24: 844 عامل حوالي 77 % منهم يشتغلون بصفة مباشرة أو غير مباشرة في الإنتاج وهم ينقسمون إلى:

- إطارات: 117.

- أعوان تحكم: 161.

- أعوان تنفيذ: 566.

أما بالنسبة للطاقة الإنتاجية البدائية هي 28000 طن ولكن تغيرت حاليا لأسباب تكنولوجية واقتصادية.

ولانجاز هذه الوحدة أبرمت SONELEC آنذاك حوالي 34 عقدا مع مؤسسات وطنية وأجنبية منها:

المؤسسات الأجنبية بنسبة 40 %

SKET : مؤسسة ألمانية تكفلت بدراسة وتجهيز المؤسسة بالآلات والمعدات وتكوين اليد العاملة المحلية

بألمانيا.

INVEST IMPORT: من يوغسلافيا وفقا للعقد الذي أبرم في 1997/03/07 يتكفل بتركيب الآلات.

SOGELERG: مؤسسة فرنسية اهتمت بدراسة أشغال الهندسة المعمارية والمدنية.

VENCOTTE: مؤسسة بلجيكية اختصت بالقيام بالمراقبة التقنية لأجهزة الإنتاج.

المؤسسات المحلية بنسبة 60 %

GENERISDER: اهتمت ببناء المساكن الاجتماعية والطرق.

الفصل الثالث : إستخدام منهج أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج

BATIMENTAL: اهتمت ببناء المصنع وبورشات الإنتاج.

ENIEL: اهتمت بإعداد الأجهزة الكهربائية.

SINMETAL: مهمتها إعداد وتركيب الأعمدة الحديدية.

SNIC.VPV: أعمال الطلاء والدهن.

ENMGP: أعمال النجارة.

ENP: اهتمت بالطلاء والدهن.

وقد قامت مؤسسة ENICAB بعقد شراكة مع شركة إسبانية "GENERAL CABLE" أواخر نوفمبر 2007 حيث أن النسبة المخصصة لهذه الشركة تقدر بـ 70%، أما الدولة فكان لها 30% وبذلك فقد أصبحت مؤسسة ENICAB فرعا للشركة الإسبانية ولم تعد ملكا للدولة.

II- نشاط المؤسسة وأهميتها الاقتصادية.

سوف نتطرق في هذا العنصر إلى النشاط الذي تمارسه المؤسسة وكذلك إلى أهميتها الاقتصادية.

-III- نشاط مؤسسة ENICAB: تقوم المؤسسة بإنتاج الكوابل الكهربائية بمختلف أنواعها، وهذا بفضل إدخالها لتكنولوجيا حديثة ومتطورة في هذا المجال إذ تمكنت المؤسسة من التخصص في إنتاج أكثر من 400 نوع من الكوابل جمعت في خمس مجموعات هي:

1. الكوابل المنزل (Les câbles domestiques): تنتج المؤسسة منها حوالي 229 نوع تستخدم في البناءات والاستخدام المنزلي ويتراوح ضغطها ما بين 250 و 750 فولط وتصنع من مادتي النحاس و PVC .
2. الكوابل الصناعية (les câbles industriel): يبلغ عددها 70 نوعا وتستخدم في تشغيل الآلات الصناعية كالمحركات، ويتراوح ضغطها ما بين 600 و 1000 فولط وتنقسم بدورها إلى نوعين حسب المواد الأولية المستخدمة في صناعتها وهي الكوابل المعزولة بمادة PVC والكوابل الصناعية المعزولة بمادة PRC.
3. الكوابل الكهربائية ذات التوتر المتوسط والمرتفع: تستخدم الكوابل ذات التوتر المتوسط في نقل الكهرباء بتوتر ما بين 1000 و 3000 فولط، أما ذات التوتر العالي فتتفوق شدة توترها في النقل الكهرباء 3000 فولط ويبلغ عدد الكوابل ذات التوتر المتوسط حوالي 70 نوع.

الفصل الثالث : إستخدام منهج أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج

4. الكوابل غير المعزولة: يبلغ عدد أنواعها 10 وتستعمل خاصة في نقل الكهرباء من المحولات إلى مناطق توزيع معينة وتحمل تيار شدته حوالي 22000 فولط.

5. كوابل الشبكات الكهربائية أو التوزيع (**les câbles de réseaux**): تستخدم هذه الكوابل في توزيع الكهرباء وتصنع من الألمنيوم وخليط يسمى بـ : **AGS** ويتكون من المنغزيوم والسيليسيوم والألمنيوم وتتكون هذه المجموعة من حوالي 70 نوع ، وتنقل تيار شدته حوالي 1000 فولط .
كما تنتج المؤسسة بكرات خشبية بأحجام مختلفة لتوظيف الكوابل بورشات مختلفة.

وفي السنوات الأخيرة أصبحت المؤسسة تنتج حبيبات PVC وصارت تسوقها للمؤسسات ذات الصناعة البلاستيكية هذا بالإضافة إلى استعمالها في صناعة الكوابل الكهربائية ولكي تقوم المؤسسة بهذا الإنتاج تحتاج إلى مواد أولية .

ولإنتاج مختلف الأنواع من الكوابل فإن المؤسسة تحتاج جملة من المواد أهمها:

MIDAL CABLE : مؤسسة بحرين تزود المؤسسة بالألمنيوم.

UNYM-SOCHTTE-BDYAMA: شركة فرنسية تزود المؤسسة بالطباشير.

SARC NISAN: مؤسسة تركية تمول المؤسسة بالنحاس.

BPCHICAL: البلجيكية تزود المؤسسة بمواد أخرى مختلفة كالألواح، المسامير، قطع الغيار، ومادتي العزل PRC و PVC.

ENAP: بسكيكدة تزود المؤسسة بالخشب.

ENIP: بسكيكدة تزود المؤسسة ب PVC.

ENC: بالخروب تزود المؤسسة بالنحاس و PVC.

II -2- الأهمية الاقتصادية للمؤسسة.

تحتل المؤسسة مكانة بارزة علي المستوى الدولي وتعتبر أكبر وحدة صناعية في مجال تخصصها على المستوى الإفريقي، وقد اكتسبت سمعة جيدة دوليا بعد تحصلها على شهادة ISO للجودة من طرف الوكالة الفرنسية A-F-A-Q وتحصلها على شهادة المدققين (ISO10011) التي منحت إلي كل مسؤول قسم تسيير الجودة ومسؤول دائرة التكنولوجيا وضمان الجودة، وأثبتت أهمية هؤلاء الأشخاص للقيام بعملية التدقيق والمراقبة.
فإنشاء المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل جاء لتحقيق جملة من الأهداف أهمها :
-تلبية احتياجات السوق الوطنية من الكوابل.

الفصل الثالث : إستخدام منهج أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج

- إمكانية صرف المنتجات الوطنية من الكوابل في السوق العالمية.
 - التقليل من نسبة البطالة لتشغيل عدد معين من العمال.
 - إدخال تكنولوجيا الحديثة والمتطورة في صناعة الكوابل.
 - تدعيم هيكل الاقتصاد الوطني .
 - تخفيض نسبة استيراد الكوابل من السوق الخارجية والقضاء على التبعية الاقتصادية .
 - المساهمة في جلب العملة الصعبة .
 - تحسين صورة المنتجات الوطنية في السوق العالمية.
- ### III- الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة.

إن المخطط التنظيمي لمؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة عبارة عن هرم يوضح مختلف المستويات والوظائف والعلاقات المختلفة بين هذه الوظائف الموجودة بشكل متسلسل وتصاعدي ويمكن تقسيم المؤسسة إلى خمس مديريات وعدة دوائر تتمثل في : (أنظر الملحق رقم 1)

1 . المديرية العامة: تشرف هذه المديرية على مراقبة ومتابعة سير المديرية إذا تتكون من أمانة العامة ومجموعة من المساعدين المكلفين بعدة مهام وهم:

أ. **مساعد الرئيس المكلف بالشؤون القانونية والنزاعات:** ويتولى هذا المساعد القضايا المتعلقة بالزبائن الذين لم يسددوا ما عليهم من ديون ونزاعات أخرى متنوعة خاصة بالمؤسسة.

ب. **مساعد الرئيس المكلف بالمعلوماتية:** تتمثل مهمة هذا الفرع في الخدمات التي تستفيد منها المؤسسة في إطار الشبكة المعلوماتية وأجهزة الحاسوب.

ج. **مساعد المكلف بمراقبة الحسابات:** يهتم هذا المساعد بمراقبة سير العمل المحاسبي والعمل على تحقيق الدقة، والالتزام في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها للمحافظة على أصول المؤسسة وممتلكاتها.

د. **مساعد الرئيس المكلف بالإشهار:** يقوم هذا المساعد بإنجاز البرامج الاشهارية لترويج المنتجات والدعاية لترغيب الزبائن على الإقبال، إذا نجد أن لهذه المديرية العامة ومديريات فرعية متصلة بها مباشرة وهي:

المديرية التقنية، مديرية المالية والمحاسبة، المديرية التقنية التجارية، مديرية الشراء، مديرية الموارد البشرية والوسائل.

2 . المديرية التقنية: وتتكون من الدوائر التالية:

الفصل الثالث : إستخدام منهج أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج

أ. دائرة إنتاج الكوابل: وهي الدوائر الخاصة بعمليات الإنتاج وتضم كل من مصلحة التخطيط، مصلحة العزل، مصلحة القلد والظفر، مصلحة التغليف والتجميع ومصلحة العزل والتغليف.

ب. دائرة الصيانة: وهي التي تهتم بعملية الصيانة الآلات الإنتاجية ميكانيكيا وكهربائيا وعتاد النقل والتكليف وهي تضم مصالح التالية: مصلحة الصيانة الكهربائية، مصلحة صيانة العتاد المتقل، مصلحة صيانة المناهج.

ج. دائرة إنتاج الملحقات: وتقوم هذه الدائرة بصناعة مختلف المنتجات (البكرات الخشبية) وتتكون هذه الدائرة من ثلاثة مصالح وهي: مصلحة البكرات والاسترجاع، مصلحة المنافع.

د. دائرة التكنولوجيا وضمان النوعية: تقوم هذه الدائرة بمراقبة وفحص المواد الأولية المشتراة قبل القيام بعملية التخزين كما ينطبق نفس الأمر على المنتجات التامة بعد خروجها من الورشات وذلك من خلال المصالح التالية : مصلحة التكنولوجيا والتنمية، مصلحة المخابر، مصلحة التجارب.

3- مديرية المالية والمحاسبة: تعتبر هذه المديرية الركيزة الأساسية لاستمرار المؤسسة نظرا لدورها الهام الذي تقوم به من خلال متابعة كل العمليات التجارية ومراقبة التدفقات المالية الخارجية والداخلية إضافة إلى إعداد دفاتر المؤسسة والبيانات الخاصة بالتسجيل المحاسبي للعمليات اليومية، وكذلك الحسابات الختامية، الميزانيات وجدول حسابات النتائج وكذلك حساب سعر التكلفة وتنقسم هذه المديرية إلى دائرتين :

أ. دائرة المالية والميزانية: تقوم هذه الدائرة بتسيير أموال المؤسسة وتسديد مختلف العمليات، إضافة إلى إعداد الميزانية التقديرية وهي تقسم:

* مصلحة الميزانية: وهي المصلحة المسؤولة عن إعداد الميزانيات التقديرية ومراقبة التكاليف، وهي تتكون من رئيس المصلحة ورئيس فرع الميزانية.

* مصلحة المالية: وهي المسؤولة عن مختلف العمليات المالية ومراقبة حركة الأموال (نفقات وإيرادات) وفق لطرق التسديد المتبعة (الشيكات، أمر بالتحويلالخ) لتجمع كل المدخلات والمخرجات في جدول لإرسالها إلى الحساب الجاري والصندوق لإتمام عملية التسجيل المحاسبي وذلك بمساعدة الفروع التالية: فرع حركة الأموال وفرع تغطية الأموال.

ب- دائرة المحاسبة العامة: مهمتها متابعة اليومية المساعدة (المبيعات ، المشتريات) ومتابعة المصاريف المدخلات والمخرجات وذلك باستعمال المحاسبتين (العامة، التحليلية) وذلك من خلال المصلحتين وهما:

الفصل الثالث : إستخدام منهج أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج

* **مصلحة المحاسبة العامة:** وهي المسؤولة عن تنفيذ العمليات المختلفة من بيع وشراء، جدول النتائج وهي تحتوي على الفروع التالية: فرع الموردين، فرع الزبائن، فرع الحسابات الجاري والصندوق.

* **مصلحة المحاسبة التحليلية:** وهي المسؤولة عن مراقبة المخزون كما وقيمة إذا تحتوي على الفروع التالية: فرع المواد والممتلكات، فرع الاستثمار، فرع سعر التكلفة.

4 . المديرية التقنية والتجارية: تضم هذه المديرية الدوائر التالية:

أ. دائرة المنتج النهائي: ويتفرع عن هذه الدائرة مصلحتين هما:

• مصلحة تسيير الكوابل.

• مصلحة تسيير إنتاج الملحقات.

ب. دائرة التسويق: ونجد فيها مصلحتين هما:

• مصلحة البيع.

• مصلحة التسويق.

4 . مديرية الشراء: تهتم هذه المديرية بشراء المواد الأولية وقطع الغيار وكذلك تسيير المخزونات

(مواد أولية وقطع غيار) وتظم المصالح التالية:

1. مصلحة التموين.

2. مصلحة تسيير مخزون قطع الغيار.

3. مصلحة تسيير مخزون المواد الأولية.

5- مديرية الموارد البشرية والوسائل: تقوم هذه المديرية بمتابعة الحركة اليومية للعمال ومراقبة

احترامهم قوانين العمل وتهيئة النقل، كما تقوم أيضا بتشجيع وترقية العمال وهي تضم مصلحتين هما: مصلحة الوقاية والأمن.

مصلحة الوسائل العامة: وتشمل أيضا على دائرة المستخدمين والتكوين، والتي بدورها تتفرع إلى مصلحتين هما:

* مصلحة المستخدمين.

* مصلحة التكوين والخدمات الاجتماعية.

الهيكل التنظيمي :

المطلب الأول :التعريف بالمنتج محل الدراسة

الفصل الثالث : إستخدام منهج أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج

أولاً : تعريف بالمنتج

هو نوع من أنواع الكوابل المنزلية ، ويطلق على هذا الصنف با سم H07V-K 16mm² حيث يتراوح ضغط هذه الكوابل بين 450-750 فولط ، يستخدم في المباني .

تستعمل المؤسسة لإنتاج هذا المنتج المواد التالية:

1- النحاس: هو ناقل كهربائي من معدن النحاس بصفاء 99%

2- مادة PVC: هي عبارة عن مادة بلاستيكية بيضاء وهي من مستخرجات البترول و الغاز و تجلب بصفة عامة من سكيكة ومن شركة BOREALIS البلجيكية .

3- خليط ملون اسود MÉLANGECOLORÉ MAITRE DE PVC.

وباستعمال يد عاملة تتمثل في :

العمال : 3 عمال يوزع سائق لكل آلات الإنتاج:

الآلة الأولى : BM800.

الآلة الثانية : MEHC90/4.

الآلة الثالثة : RWV450-S.

ثانياً: مراحل الإنتاج :

إن مختلف الكوابل المنزلية تمر بالمراحل التالية :

1. مرحلة القلد: هي مرحلة تقليص قطر سلك النحاس أو الألمنيوم عن طريق تمديده حسب نوع الكابل يتم إرساله بعد ذلك إلى مصلحة التجارب حيث تتكفل هذه المصلحة بمدى مطابقته للمواصفات المطلوبة من حيث القطر ، الوزن ، النوعية ، كما يتم إرسال عينة إلى المراقبة الفيزيائية و الميكانيكية له من حيث التمدد و الإستطالة الصلابة ، المقاومة الكهربائية ، وفي حالة ثبوت عدم المطابقة يعزل نهائياً وتوضع عليه بطاقة حمراء وهذا في حالة عدم القدرة على إصلاحه أما إذا أمكن إصلاحه توضع عليه بطاقة صفراء .

2. مرحلة الغزل : وهي غزل الكابل بمادة أولية بلاستيكية PVC.

الفصل الثالث : إستخدام منهج أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج

3. مرحلة التركيب: ENROLER DES COURONNES.

المبحث الثاني : واقع التسعير في المؤسسة محل الدراسة

المطلب الأول: واقع سعر التكلفة

سنختار في بحثنا هذا المنتج H07V-K 16mm² هو نوع من أنواع الكوابل المنزلية ، حيث يتراوح ضغط هذه الكوابل بين 450-750 فولط ، يستخدم في المباني .

أولاً: حساب تكلفة المنتج:

تستخدم لمؤسسة الوطنية لصنع الكوابل لإنتاج المنتج أسلوب التكاليف الكلية ، التي تتضمن التكاليف التالية وهذا لإنتاج 1000 متر .

1. تكاليف المواد المستعملة : تتكون من :

أ. تكلفة المادة المستعملة مادة fil de cuivre cu-el 20Q mm

تكلفة الوحدة المشتراة = 711.42x154.8=110127.816

تكلفة الكمية المستعملة :

154.8 كغ x 711.42 كغ = 110127.816 دج

ب. تكلفة المادة (2) mélange prc :مادة mélange de prc 12-e2cm

يمكننا تحديد تكلفة هذه المادة الأولية المستعملة كما يلي :

تكلفة شراء prc = سعر المادة + مصاريف الشراء

كما هو موضح في الجدول التالي :

جدول رقم -1- تكلفة شراء المادة prc

| البيان | الكمية (كغ) | السعر 1000 euro | القيمة (الكمية x السعر) |
|------------------------|-------------|-----------------|-------------------------|
| مادة PRC | 15 960,00 | 1 970,00 | 314 412,00 |
| مصاريف الشراء | 15 960,00 | 60,00 | 9 576,00 |
| اجمالي | | | 323 988,00 |
| عدد الوحدات | | | 15 960,00 |
| تكلفة شراء الطن الواحد | | | 2.03 |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات المؤسسة

الفصل الثالث : إستخدام منهج أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج

تحويل العملة من EURO إلى دج

يتم تحويل العملة مايلي:

102.3956=EURO.1 دج

207.8631 =EURO2.03 دج

-الجدول رقم (2) تكلفة المادة الأولية المستعملة لإنتاج 1000 متر من المنتج

| المادة المكونة | الكمية (كغ) | السعر | القيمة |
|--------------------|-------------|----------|-----------|
| PRC | 48,03 | 207,8631 | 3 775,64 |
| Plastifiant DOP | 25,21 | 135,03 | 30 404,11 |
| CRAIEMYA | 51.21 | 15,28 | 358,21 |
| STAB/CUB(ME8703KA) | 1.25 | 149,45 | 186,81 |
| اجمالي | | | 7 724,77 |
| عدد الوحدات | | | 100 |
| تكلفة الوحدة | | | 77,25 |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات المؤسسة

تكلفة المادة (3) تتجلى من الجدول التالي :

الجدول رقم (3) حساب تكلفة المادة 3

| المادة المكونة | الكمية كغ | السعر | القيمة |
|----------------|-----------|--------|--------|
| PVC noir | 0,9 | 805,17 | 724,5 |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات المؤسسة

بعد أن قمنا بحساب تكلفة الوحدة المستعملة لإنتاج 1000 متر من المنتج يمكننا حساب التكلفة الإجمالية للمواد المستعملة كما يلي :

الفصل الثالث : إستخدام منهج أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج

جدول رقم (4) حساب التكلفة الإجمالية للمواد المستعملة

| المادة المكونة | الكمية (كغ) | السعر | القيمة |
|----------------|-------------|---------|------------|
| Fil de cuivre | 154,8 | 711,42 | 110 127,81 |
| Mélange de PRC | 35 | 140,025 | 4 298,77 |
| PVC Noir | 0,9 | 805,17 | 724,5 |
| الإجمالي | | | 115 451,08 |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات المؤسسة

تكاليف إهلاك الآلات : بعد قيامنا بزيارة مصلحة الإستثمارات زدنا بإهلاك الآلات الثلاثة

BM800،RWW4450،MEHC90/4.SC

مع العلم أنهم يستخدمون طريقة الإهلاك المتزايد ،حيث أخذنا إهلاك سنة علما أن عدد الاشهر السنة 11

حيث لم تأخذ بعين الإعتبار العطل 45يوم وعدد ساعات هو 173.33 ساعة ويحسب بالعلاقة التالية:

الفصل الثالث : إستخدام منهج أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج

جدول رقم(4) إهلاك الآلات

| الآلات | اهتلاك سنوي دج | اهتلاك شهري دج | اهتلاك ساعة دج | الوقت سا | اهتلاك الآلة سا/دج |
|-----------|-------------------|-------------------|-------------------|----------|-----------------------|
| BM800 | 1 277546,99 | 121671.14 | 701,96 | 0,310 | 217,61 |
| MeHc90/4 | 965698,89 | 91971,32 | 503,61 | 0,217 | 115,14 |
| RWV450.sc | 1181446,46 | 112518,71 | 649,16 | 0,111 | 72,06 |
| المجموع | | | | | 404,81 |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات المؤسسة

تكلفة اليد العاملة: قمنا بزيارة قسم المستخدمين للحصول على عدد العمال المشرفين على ثلاث آلات السابقة وكذا قسم الأجور للحصول على أجرهم الشهري ، وزودنا قسم المحاسبة التحليلية بالوقت الذي تستهلكه الآلة لإنتاج هذا المنتج مع العلم انه تابع للسنة وأن هناك زيادة بنسبة 15 %في أجر العامل

أجر العامل = الاجر الساعي X الوقت الذي تستهلكه الآلة هل الوقت دقائق أو ماذا نشير إلى ذلك فوق الجدول

جدول رقم (5) تكلفة اليد العاملة

| الآلات | العمال | الأجر الشهري | الأجر الساعي | الوقت سا | اجر العامل |
|-----------|--------|--------------|--------------|----------|------------|
| BM800 | سائق | 69186,83 | 399,16 | 0,310 | 123.74 |
| MeHc90/4 | سائق | 93237,90 | 537,92 | 0,217 | 116.73 |
| RWV450.sc | سائق | 65889,63 | 380,14 | 0,111 | 42.20 |
| المجموع | | | | | 282.67 |

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على بيانات المؤسسة

الفصل الثالث : إستخدام منهج أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج

ومن هنا يتم حساب تكلفة الإنتاج المباشرة

تكلفة الإنتاج المباشرة = تكلفة المواد الأولية المستعملة + تكلفة اليد العاملة + الإهلاكات

$$112228.56 = 404.81 + 282.67 + 11541.08$$

أما تكاليف الإنتاج غير المباشرة = تكاليف الإنتاج المباشرة × 20%

$$2445.712 = 0.2 \times 11228.56$$

ومن هنا يمكن حساب سعر التكلفة بناء على المعلومات التي زدنا بها رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية

سعر التكلفة = ت الإنتاج المباشرة + ت الإنتاج غير المباشرة

$$13674.272 = \text{سعر التكلفة}$$

$$\text{تكلفة المتر الواحد} = \frac{13674.272}{1000} = 13.674272 \text{ دج/م}$$

تعتمد المؤسسة على تسعير منتجات بإضافة هامش ربح محدد لسعر التكلفة مهمت كان هذا الأخير كما يلي :

سعر البيع = سعر التكلفة + هامش الربح (10%)

$$(13674.27 \times 0.1) + 13674.27$$

$$1367.42 + 13674.27$$

$$15041.697 = \text{سعر بيع المنتج}$$

$$\text{سعر بيع المتر الواحد} = 15.0416 \text{ دج/م}$$

مما يقدم نلاحظ أن السعر الناتج يكون بعيد عن ما يريد الزبون في الكثير من الاحيان

المطلب الثاني: طرق التسعير

يمكن إختصار عملية تحديد السعر في مرحلتين تتم في نفس الوقت عملية التخطيط للإنتاج على مستوى وحدة العمليات و على مستوى المالية و المحاسبة .

الفصل الثالث : إستخدام منهج أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج

وحدة العمليات : تقوم هذه الوحدة بتخطيط للعملية الإنتاجية من A إلى Z من الورشة الأولى إلى المرحلة الأخيرة "مراقبة المنتج" حيث تتم تحديد الكمية المادة الأولية اللازمة للمواد الأخرى ، الآلات المستخدمة ، الطاقة المستخدمة ويتم تسجيل هذه العملية على مستوى برنامج DECO (قيمة) إنطلاقاً من معلومات النظام المعلوماتي AS400 ومعلومات أخرى من وحدة المحاسبة و المالية



وحدة المحاسبة والمالية : يتم تسجيل المعلومات الخاصة بفاتورات المواد الأولية و المواد الأخرى للطاقة على مستوى جهاز نظام معلوماتي AS400 الذي هو لLLLLL لمرتبطة بجهاز محاسبي UNICLASS وتتم عملية تحديد سعر المنتج إنطلاقاً من سعر المواد الأولية ، المواد الأخرى ، اليد العاملة المباشرة ، إهلاك الآلات المستخدمة ، ويتم على مستوى AS400 إنطلاقاً من DECO.

مراقبة تكلفة المنتج :تتم عملية المراقبة من خلال مقارنة التكاليف المسجلة الموجودة في UNICLASS مع القيمة النهائية للمنتج النهائي في AS400 وتتم مراقبة سعر المادة الأولية الموجودة التي تشكل حوالي 80% من سعر المنتج نظراً لإهلاك الآلات وقيمة تكلفة اليد المساهمة غير مكلفة مقارنة بمادة الأولية .

المبحث الثالث: محاولة تسعير المنتج 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 جودة المنتج ، لذا سنحاول تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على المنتج محل الدراسة أولاً مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة بالمرحل التالية :

1- المرحلة الأولى : تخطيط التكلفة المستهدفة

وتتم بالخطوات التالية

أ. تحديد سعر البيع المستهدف : ويتم تحديده من خلال دراسة المؤسسة للسوق الذي يتم طرح فيه

المنتج محل الدراسة وذلك من خلال دراسة وتحديد عدة عوامل منها

الفصل الثالث : إستخدام منهج أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج

ب.العملاء : وتعتبر أهم حلقة في تحديد التكلفة المستهدفة بالنسبة لعملاء مؤسسة صناعة الكوابل ، فيبدو أنهم راضين عن المنتج ، مع الرغبة في إنخفاض الأسعار لأنه منتج مستهلك كثيرا وله مجالات متعددة من الإستعمال

ج.المنافسين : ولحديد الحصة السوقية التي ترمي مؤسسة صناعة الكوابل في تحقيقها بالإفترض مع رئيس قسم المبيعات فإن السعر الذي يريده الزبون هو سعر البيع المنتج محل الدراسة ليصبح سعر بيع مستهدف يقدر ب14900دج ل1000م من الكابل المنزلي

وضع هامش الربح المستهدف : يتم تحديد من خلال وضع التخطيط الإستراتيجي للمؤسسة على المدى الطويل ، وبناء على إستراتيجية الربح ، إفترضنا بمساعد رئيس قسم المبيعات أن المؤسسة تود تحقيق هامش ربح يقدر 10 % وذلك بناء على هامش الربح الفعلي ومن هنا يمكن تحديد الربح المستهدف كما يلي:

$$\text{السعر} = \text{هامش الربح} + \text{التكلفة}$$

$$\text{السعر} = (0.1 \times \text{التكلفة}) + \text{التكلفة}$$

$$13545.454 = \frac{\text{السعر}}{1.1} = \text{التكلفة المستهدفة}$$

$$\text{هامش الربح} = 0.1 \times 13545.454 = 1354.545$$

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

ويمكن التعبير عنها بالمعادلات التالية :

$$\text{التكلفة المسموح بها} = \text{سعر بيع المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف} .$$

$$1354.545 - 14900 =$$

$$= 13545.455 \dots 1$$

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

$$= 13674.27 - 13545.455$$

الفصل الثالث : إستخدام منهج أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج

$$2.....128.815=$$

- التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة = التكلفة المسموح بها- التكلفة المستهدفة.

$$.13545.455-13545.455 =$$

$$3.....0=$$

-وبإستخدام المعادلة 4 نجد أن

التكلفة المستهدفة = التكلفة المسموح بها - التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة.

$$.13545.455=0 -13545.455 =$$

بالتعويض التكلفة المسموح بها في المعادلة 1 نجد

التكلفة المستهدفة = سعر بيع المستهدف - هامش الربح المستهدف - التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة

$$.13545.455= 0 -1354.545 -14900=$$

المطلب الثاني: تحقيق التكلفة المستهدفة بإستخدام أدوات تقليل التكلفة:

هناك العديد من الأدوات التي تستخدم لتحقيق التكلفة المستهدفة ، لقد إختارنا في دراستنا هذه أسلوب هندسة القيمة والتي تعمل على تحديد تحسينات التي يمكن إدخالها على تصميم المنتج ، ويمكن من خلالها تخفيض تكلفته ، وتتضمن ثلاث أنشطة وهي :

1. التحليل الوظيفي للمنتج محل الدراسة :

بعد تحليل وظائف الكابل المنزلي الوظائف الرئيسية و المتمثلة في ضبط التوتر و نقل الكهرباء ، وتحقيق الغرض الرئيسي للمنتج ، والثانوية المتمثلة في العزل ، وجدنا بأنها وظائف لا يمكن الإستغناء عنها لم لها من دور مهم في توزيع و إيصال الكهرباء داخل المباني .

الفصل الثالث : إستخدام منهج أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج

2. تحليل مكونات المنتج:

وهنا يتم تحديد المكونات الرئيسية اللازمة للأداء الكابل ، بالإستعانة بقسم التكنولوجيا وجدنا أنه يمكن تغيير مكون pvc الذي وظيفته العزل ، بمكون آخر ويسمى pvc له نفس الخصائص ويؤدي نفس الوظيفة لكنه بسعر أقل.

3. إدارة العلاقة مع الموردين : قامت المؤسسة بمفاوضات مع الشركة التركية sarguysan لتستورد منها

مادة النحاس من أجل تخفيض أسعار البيع بإفتراض بعد المفاوضات أن المؤسسة بإعتبارها عميل رئيسي ومهم هنا تصبح تكلفة المادة المستعملة من النحاس هي:

$$- \text{قيمة التخفيض} = 711429.0.0025 \times 1.06\% = 7541.14$$

$$= 7541.14 \text{ دج/طن}$$

$$- \text{تكلفة الطن بعد التخفيض} = 711429.0025 - 7541.14$$

$$= 703887.86 \text{ دج/طن} = 703.88 \text{ دج/كغ}$$

$$\text{تكلفة المستعملة} = 703.88 \times 154.8 = 108960.62$$

تكلفة مادة pcv المعوضة للمادة pvc وهي عبارة عن مادة بلاستيكية بيضاء تتمثل سلسلتها الكهربائية من

ch₂=hcl وهي مستخرجات البترول والغاز وتستورد من المورد الفرنسي itochu France

يمكننا تحويل العملة من usd إلى دينار جزائري

$$78.602 = \text{usd}$$

- يمكننا حساب تكلفة هذه المادة الأولية ، كما هو موضح في الجدول التالي :

الفصل الثالث : إستخدام منهج أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج

تكلفة المادة المستعملة:

| المادة المكونة | الكمية (كغ) | السعر | القيمة |
|------------------------|-------------|--------|-----------|
| PRC | 48,03 | 78.61 | 3 775,64 |
| Plastifiant DOP | 25,21 | 135,03 | 30 404,11 |
| CRAIEMYA | 51.21 | 15,28 | 358,21 |
| STAB/CUB (ME8703KA) | 1.25 | 149,45 | 186,81 |
| اجمالي | | | 7 724,77 |
| عدد الوحدات | | | 100 |
| تكلفة الوحدة | | | 77,25 |

بعد أن قمنا بتعديل تكلفة المادة الاولية للنحاس و إستبدال مادة pvc بمادة pvc التي تؤدي إلى نفس الوظيفة لكن بتكلفة أقل ، يمكننا حساب التكلفة المستهدفة لمواد المستعملة وذلك من خلال الجدول التالي :

| المادة المكونة | الكمية (كغ) | السعر | القيمة |
|----------------|-------------|--------|------------|
| Fil de cuivre | 154,8 | 703.88 | 108960.624 |
| Mélange de PRC | 35 | 77.25 | 2703.75 |
| PVC Noir | 0,9 | 805,17 | 724,5 |
| الإجمالي | | | 112588.87 |

من خلال ما سبق فإن إهلاك الآلات بكغ 404.81 دج/سا

وتكلفة اليد العاملة قدرت 282.67

ومنها فإن التكلفة المستهدفة المباشرة تساوي

$$1124574.48=282.67+404.81+112388.87$$

-أما التكاليف غير المباشرة فهي نسبة 20% من التكاليف المباشرة

الفصل الثالث : إستخدام منهج أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج

إذن التكاليف المستهدفة الغير مباشرة = $0.2 \times 1124574.48 = 224914.896$

التكلفة المستهدفة = 13545.455

التكلفة المستهدفة للوحدة = $13545.455 / \text{دج} / 1000 \text{م} = 13.54555 \text{دج} / \text{م}$.

الفصل الثالث : إستخدام منهج أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل تعرفنا بأن 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 الزبائن 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 إنتاج المنتج محل الدراسة.

الختامة

إن ظهور أسلوب التكلفة المستهدفة كبديل للأساليب التقليدية المختلفة التي تعمل على تخفيض التكاليف في مراحل مبكرة : مرحلة التصميم و التصوير ، يسمح بالإختيار في إنتاج المنتج المرغوبة فيه أي تكون لديها صورة واضحة عن السعر و السوق الذي يطرح فيه أين يكون لها صورة مستقبلية عن مصير هذا المنتج ، يعتمد هذا الأسلوب على دراسة السوق بحيث يركز على رغبة العمل والمنافسينإلخ تم ماترغب 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 بهامش الربح المرغوب فيه وقد تصل أحيانا إلى الخسارة.

وبعد التطرق للجانب التطبيقي تبين أن هناك إستعداد واضح أبدأه محاسبو التكاليف ومسؤولو قسم المبيعات في تعلم هذا الأسلوب المقترح والتغير الذي يريدونه بهدف تحسين مستوى التسعير المعتمدة لدى المؤسسة ، وهذا يعني أن هناك استعدادا لهذا التغيير ، وهذا ما يجعلنا نحكم على إمكانية تطبيق هذا الأسلوب المقترح للمؤسسة و إن كانت تجربتنا إقتصرت على منتج وحيد في ظل عدم التمكن من جمع البيانات التفصيلية التي كانت ستسمح لنا بتحديد التدقيق لتكلفة المنتج وبالتالي تسعيره بشكل أدق ومناسب ومرضي للعميل .

ولقد تم من خلال هذا البحث التوصل لمجموعة من النتائج النظرية و التطبيقية تبرز أهمها في :

1. النتائج النظرية :

- أ. إن مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة من المفاهيم الحديثة وغير معروفة بشكل جيد للمستويات الإدارية المسؤولة كما نرى الكثير هذه المؤسسات أن مخرجات الاساليب المستخدم لديها سليمة ولا داعي لتفسيرها إذا لم تشجع وتدعم أهمية تطبيقه .
- ب. تمثل التكلفة المستهدفة منها جديدا في الحصول على الربحية على المدى الطويل والتي تخفض التكاليف في كل مراحل إنتاج المنتج .
- ج. تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لدى المؤسسات الجزائرية حتما سيكسبها الرهان "المنافسة " وهذا لذقة الأسلوب في تحديد تكلفة المنتج وتحديد السعر المناسب و المرضي الذي يقبله العميل و يكسبها الربحية .
- د. إعتد التكلفة المستهدفة يتطلب تكريس إمكانيات مادية وبشرية هامة ، وإن كان العائق المادي مقدور عليه عند بعض المؤسسات ، إلا أن عائق مقاومة التغير فقد يكون الأصعب و الذي يتطلب جهد أكبر .

2. النتائج التطبيقية :

- أ. من أهم الصعوبات التي تواجه تطبيق التكاليف المستهدفة في المؤسسات الجزائرية يصفة عامة مؤسسة ENICAB محل الدراسة عدم توافر أنظمة المعلومات اللازمة للتطبيقية.
 - ب. لدى إطارات مصلحة محاسبة التكاليف بمؤسسة صناعة الكوابل بسكرة إستعداد لتطبيق طريقة أفضل من تلك الطريقة المعتمدة في معالجة التكاليف ، لكن هذا القرار لا يتخذ على مستوى هذه المصلحة بل يخص المستويات الإدارية العليا.
 - ج. المؤسسة تطبق جزء من مبادئ التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة من خلال التركيز على العملاء و كذلك الإهتمام بمواصفات وجودة المنتج.
 - د. إن طبقت الشركة أسلوب التكلفة المستهدفة ستكسب بذلك حصة سوقية أكبر في السوق المحلية وربما في السوق الدولية ، وهذا يعود عليها بهامش لايح في المدى الطويل .
 - هـ. إن إطارات مؤسسة صناعة الكوابل يسكرة المسؤولين على قسم المحاسبة ، لم يكونو على علم بأسلوب التكاليف المستهدفة ، وفي نفس الوقت يرغبون في التعرف عليها ، خاصة أننا رأينا دورها في تخفيض التكلفة وتحسين سياسة التسعير ، مع إهتمامها أكثر بأهم عنصر للمؤسسة هو العميل.
 - و. المؤسسة تستعمل طريقة خاطئة في حساب إهلاك في آلتها حيث انها لا تدرج أيام العطل (45 يوم) ضمن الإهلاك وهذا خاطئ لأن الإهلاك يحسب على التقادم و الإستعمال.
- وبناء على ما تم التطرق إليه في الدراسة النظرية و التطبيقية قمنا بإختبار صحة الفرضيات كما يلي :

إختبار الفرضية الأولى: هي أن التكلفة المستهدفة تهدف لتخفيض تكلفة المنتج قبل عملية الإنتاج .

من خلال ما تم دراسته تم إثبات هذه الفرضية أن التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير و التصميم لسرعة وكبير حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المرحلة التالية لها .

إختبار الفرضية الثانية : أن توجد علاقة مباشرة بين التكلفة المستهدفة و سعر المنتج.

من خلال ما تم دراسته تم إثبات هذه الفرضية أن التكلفة المستهدفة هي طريقة التسعير و أداة لتخطيط الربحية.

إختبار الفرضية الثالثة : أسلوب التكلفة المستهدفة دورهاما في تحديد سعر المنتج.

من خلال ما تم دراسته تم إثبات هذه الفرضية حيث تعتبر التكلفة المستهدفة أداة مهمة لتسعير المنتجات في الأسواق التي تتميز بدرجة عالية في المنافسة حيث تسمح بزيادة فرص و إحتتمالات نجاح المنتج قبل إنتاجه على خلاف الأساليب التقليدية.

التوصيات :

- تقديم أهمية علمية لأسلوب التكلفة المستهدفة خاصة في مناهج الدراسة الجامعية ، وهذا ما يجعل خريجي التخصصات المرتبطة بالمحاسبة أكثر إلماما به ، وذلك لكونه من أحدث الأساليب التكاليف الحالية ويساهم هذا التكوين في تحسين وتسهيل عملية تطبيقه في المؤسسات
- قيام المعاهد والجامعات بعقد دورات تدريبية وبرامج نوعية حول التكلفة المستهدفة و أهميتها للمؤسسات وغيرها من الأساليب الحديثة بحيث يمكن المؤسسات من الاستفادة من هذه الدورات في تعلم الاسلوب ومحاولة تطبيقه
- توفير برامج الكمبيوتر اللازمة و المطلوبة لإستخدامها في تشغيل التكلفة المستهدفة في حدود التكاليف التي تتناسب مع مقدرة المؤسسات التعليمية خصوصا الإنتاجية عموما .

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

الكتب:

1. أحمد الطائي ، بشير العلاق ، مبادئ التسويق الحديث، دار اليزوري العلمية للنشر و التوزيع ، الأردن ، 2009.
2. أحمد محمد نور ، محاسبة التكاليف في بيئة أعمال ، دراسات الجامعة، الإسكندرية، 2007
3. إسماعيل حجازي ، معالم سعاد ، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة ، دار أسامة للنشر و التوزيع ، ، 2013.
4. بو يعقوب عبد الكريم ، المحاسبة التحليلية ن ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2008
5. بوعلام بوشاشي ، المنير في المحاسبة التحليلية ، دار هزمة للنشر و التوزيع ، 1997.
6. ثناء علي القباني ، إدارة التكلفة و تحليل الربحية ، كلية التجارة ان جامعة المنوفية ، 2014، دار صفاء للنشر و التوزيع ، عمان
7. رضوان محمد العناني ، محاسبة التكاليف ، الطبعة الثانية ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، 2001.
8. شارلي نجر و آخرون ، ترجمة أحمد حجاج ، محاسبة التكاليف ، المريخ ، الرياض ، 2009
9. صالح عبد الله رزاق، عطاء الله وراد خليل ، محاسبة التكاليف الفعلية ، دار زهران للنشر و التوزيع ، عمان، 1999
10. طارق الحاج و آخرون ، التسويق من المنتج إلى المستهلك ، الطبعة الأولى ، دار صفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، 2010.
11. عاطف اخرس، إيمان هنييني، محاسبة تكاليف صناعية ، دار البركة للنشر و التوزيع، عمان 2001،
12. عبد الجبار منديل ، أسس لتسويق الحديث ، الدار العلمية الدولية ، عمان ، 2002.
13. عبد الحي مرعي ، في محاسبة التكاليف ، مؤسسة شباب الجامعة ، الإسكندرية ، 1997،
14. عبد المقصود ، ناصر نور الدين عبد اللطيف ، مبادئ محاسبة التكاليف ، دار الجامعة، الإسكندرية
15. عبد الناصر نور ، عليان الشريف ، محاسبة التكاليف الصناعية ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، عمان ، 2002

16. علي رحال ، المحاسبة التحليلية من النظرية إلى التطبيق ، مطبعة عمار قرفي ، باتنة ، الجزائر
17. فيصل جميل العايدة ، المحاسبة الإدارية لتخصص نظم المعلومات المحاسبية ، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، ، 2007.
18. كمال حسن جمعة الربيعي ، سعدون مهدي الباقي ، محاسبة تكاليف صناعية، أثر للنشر و التوزيع، عمان، 2008،
19. محمد الصيرفي ، مبادئ التسويق ، حورس الدولية للنشر و التوزيع ، الإسكندرية ، 2005.
20. محمد القيدمي محمد، اصول محاسبة التكاليف، مؤسسة شباب الجامعة، اسكندرية 1997
21. محمد علي الجبالي و قصي السامرائي، محاسبة التكاليف ، دار وائل للنشر عمان، الطبعة الأولى، 2000.
22. محمد فريد الصحن ، قراءات إدارة التسويق ، الدار الجامعية ، 1996.
23. ناجي معلا ، رائف توفيق ، أصول التسويق ، مدخل تحليلي ، دار وائل للنشر جامعة اليرموك،،، 2003.
24. ناجي معلا إدارة التسويق ، مدخل تحليلي إستراتيجي متكامل ، إثراء للنشر و التوزيع ، عمان، 2008.
25. ناصر دادي عدون ، التحليل المالي ، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 1988.
26. ناصر دادي عدون ، دراسة الحالات في المحاسبة و مالية المؤسسة ، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، ، 2008
27. نائل عدس و نضال الخلف ، محاسبة التكاليف ، مدخل حديث نادر اليازوري العلمية للنشر و التوزيع ، عمان ، 2014
28. هاشم أحمد عطية و محمود عبد ربه محمد ، دراسات في المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ، دار الجامعية ، مصر ، 2000.

الرسائل و المذكرات:

29. .علاء أسامة الشعراني ، أهمية تطبيق نظام التكلفة حسب الأنشطة على نشاط المراجعة في المصارف الإسلامية ، مذكرة نيل شهادة الماجستير قسم المحاسبة ، جامعة دمشق ، 2010.
30. أحمد راجح خليل أبو عواد، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية ، دراسة إستكمال لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا ، كلية العلوم الإدارية و المالية ، 2008..

31. أحمد طوبية ، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط و مراقبة الغنتاج ، مذكرة ماجستير ، تخصص التخطيط و التنمية ، قسم الإقتصاد ، كلية العلوم الإقتصادية و التسيير ، جامعة الجزائر ، 2002-2003،
32. أشرف عزمي مسعود مغلي ، اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC على تعظيم الربحية ، رسالة شهادة ماجستير قسم المحاسبة كلية العلوم الإدارية و المالية ن جامعة الشرق الأوسط ، 2007
33. رزيق عمر ، استخدام دورة حياة السلعة في تحديد استراتيجية التسعير (دراسة حالة العاملة في قطاع الصناعة الالكترونية و الالكترومنزلية ، رسالة ماجستير ، جامعة محمد بوضياف ، المسيلة ، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير ، 2007.
34. سالم ياسين ، الطرق الحديثة لحساب التكاليف و إتخاذ القرار في المؤسسة ، مذكرة اجستير ، تخصص محاسبة و تدقيق ن قسم العلوم التجارية ، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير نجامعة الجزائر 3سنة 2009-2010.
35. طارق تيسير النابلسي ، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية ، قدم هذا البحث إستكمالاً لمتطلبات مادة حلقة في المحاسبة ، قسم المحاسبة المالية و المصرفية ، جامعة حسين بن طلال ، الأردن 2008،
36. عبد الزوهرير ، المحاسبة التحليلية كأداة التسيير الفعال، مذكرة ماجستير،معهد العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2001،2000
37. على عدنان أبو عودة ، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية ن دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة ، مذكرة ماجستير ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2010.
38. غسان ناجي شايب الركابي ، أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي للشركة الصناعية الإلكترونية،مذكرةماجستير،كلية التقنية ، بغداد ، 2010.
39. محمد عماد صلاح عبد الحفيظ ، التكلفة المستهدفة تمهيدي ماجستير ، قسم الدراسات العليا ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة،2008.
40. مرابطي نوال ، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير ، حالة المؤسسة ،نفظال مذكرة تخرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير ، فرع التحليل الإقتصادي ، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2005.
41. ميساء محمد محمود رجحان، دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف و تطوير المنتجات ، مذكرة ماجستير ، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية2002.

42. نوال مرابطي ، أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة في مراقبة التسيير ، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الإقتصادية ، تخصص تحليل اقتصادي ، كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير ، جامعة الجزائر ، 2006.

43. 1هادفي خالد ، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الإقتصادية ، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الإقتصادية، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة، كلية العلوم الإقتصادية ، جامعة بسكرة ، 2012.

❖ المجلات الملتقيات:

44. أحمد زامل ، نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة ، مجلة الدراسات و البحوث التجارية ، جامعة بنها ، العدد الأول، 1999.

45. خالد غازي التيمي ، رباب عدنان شهاب ، استخدام مصفوفة الجودة و الوظائف وتحقيق تكاليف الخدمة دراسة حالة مستشفيات حلب والموصل ، مائقي جامعة الموصل ، العراق.

46. شوقي فودة ، إطار مقترح للتكامل بين اسلوب التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، العدد الأول ، المجلة 44، مارس 2007.

47. غسان فلاح المطارنة ، قسم المحاسبة ، كلية إدارة المال و الأعمال ، جامعة آل البيت ، الأردن ، متطلبات و معوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة لفي الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

48. نضال محمد الخلف ، وأنعام محسن حسن زويلف، التسعير بإستخدام منهج التكلفة المستهدفة ، دراسة ميزانية في قطاع صناعة الأدوية (البيطرية الأردني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز ، العدد الأول، 2007.

❖ البحوث:

49. محمد منصور الشبلي، ماهية التكاليف المستهدفة ، بحث جامعة الأزهر، 2008

❖ الأنترنت:

50. 1 www.world.acc.net.18/03/2015.

51. 1 [www.occyarab.com/acc/showthred.php?t=1896.2e\(20:30](http://www.occyarab.com/acc/showthred.php?t=1896.2e(20:30))27/02/2015