



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 التكاليف المستهدفة في تحسين
سياسة تسعير منتجات المؤسسة
دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل
- ENICAB - بسكرة

مشروع مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات
نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية

تخصص: تدقيق محاسبي

الأستاذة المشرفة:

زاوي صورية

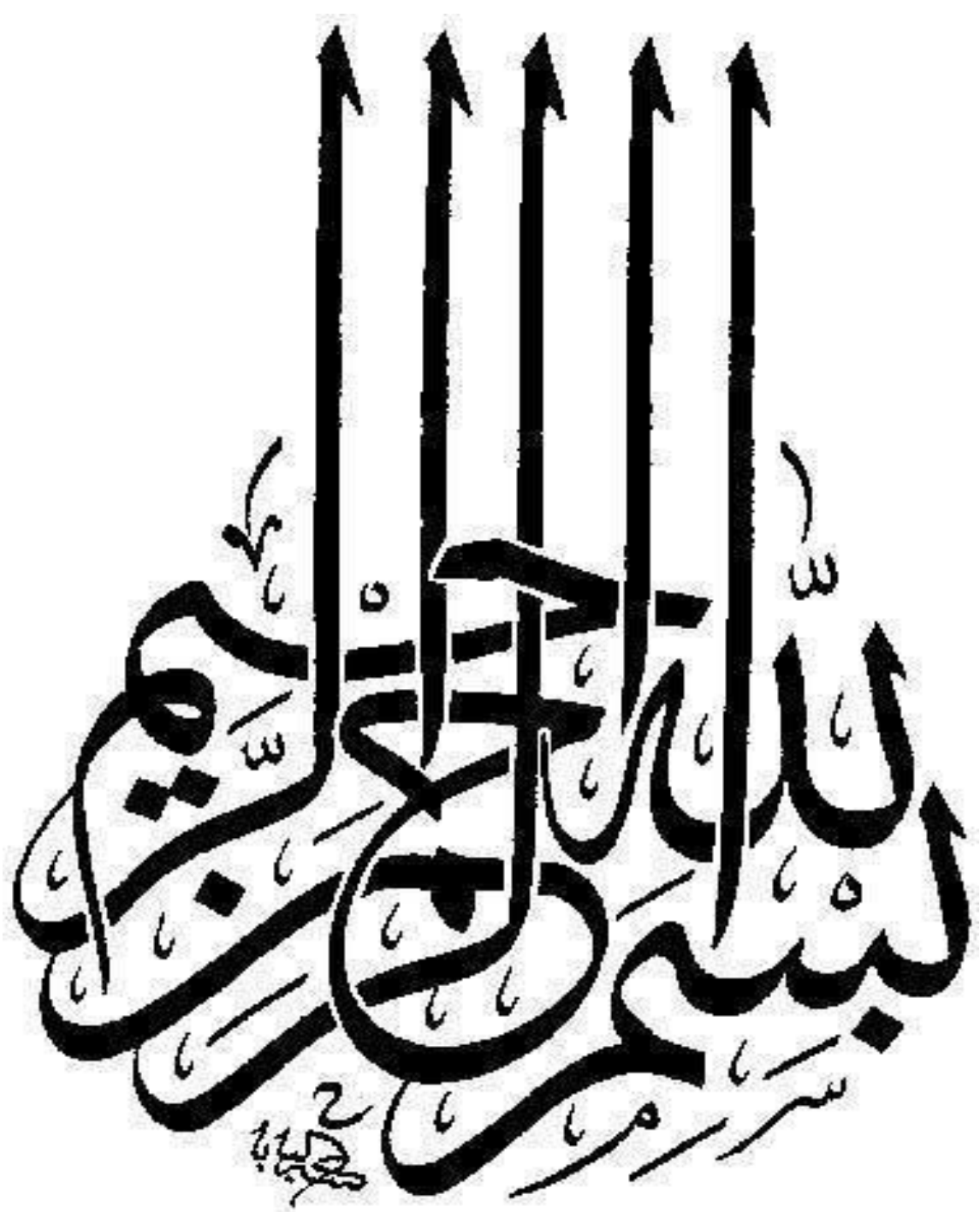
إعداد الطالبين:

بورافعي سماح

رقم التسجيل:/2013
تاريخ الإيداع

الموسم الجامعي: 2012-2013

قسم :



بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

(وَقُلْ اَعْمَلُوا فِی سَبِیْلِ اللّٰهِ عَمَلًا كَامِلًا

وَمِنْ سَبِیْلِ رَسُوْلِهِ وَالْمُؤْمِنُوْنَ وَاسْتَرْدُوْا اِلٰی عَالَمِ

الْغَیْبِ وَالشَّهَادَةِ فِی نَبِیِّكُمْ بِمَا

كُنْتُمْ تَعْمَلُوْنَ)

شكر وعرفان

لقول الله تعالى: «..... ربي أحمي أن أشكر نعمتك التي أنعمت عليا وعلى والدي

وأن أعمل صالحا ترضاه في محابك الصالحين.....» صدق الله العظيم.

ولقوله (ص) « من لم يشكر الناس لم يشكر الله »

نتقدم بجزيل الشكر والامتنان إلى أستاذتنا الكريمة " أ. زاوي صورية " على كل ما قامت به

من أجلنا ، والتي نقدر فيها إخلاصها لعملها وحبها له. نجك في الله يا أستاذتنا . دمت لنا.

إلى جميع أساتذة كليتنا . وإلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد في إنجاز هذا العمل

المتواضع.

الإهداء

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

أهدي هذا العمل إلى:

من ربتي وأنارت دربي وأعانتني بالصلوات والدعوات

إلى أغلى الناس... أمي... ثم أمي... ثم أمي...

إلى من اتخذ كفاح عنوانه في الحياة وأوصلني إلى ما أنا عليه أبي العزيز أدامه الله فوق رؤوسنا

إلى الذي لم يبخل علي بعطائه زوجي العزيز " خليفة "

إلى إخوتي " طاهر ، فيصل ، وافي ، توفيق "، وابتسامة المنزل " لؤي و هزار "

وإلى أخواتي " حياة ، سناء ، نور الهدى ، ريما "

إلى عائلة زوجي العزيز من الكبير الى الصغير وخاصة الحاج ادامه الله فوق رؤوسنا

وإلى "حسنا و هناء "

وإلى كل من يحمل لقب " بورافعي و شرف الدين "

وإلى كل الأصدقاء

الفهرس

الصفحة

إهداء

شكر و عرفان

أ - هـ

مقدمة

الجزء النظري

الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

04 المبحث الأول: الأساليب التقليدية لحساب التكاليف

04 المطلب الأول: مفهوم التكلفة

06 المطلب الثاني: أسلوب التكاليف الكلية

15 المطلب الثالث: أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة وأسلوب التكاليف

27 المطلب الرابع: أسلوب التكاليف المعيارية (النموذجية)

36 المبحث الثاني: أسلوب التكلفة المستهدفة

36 المطلب الأول: ماهية التكلفة المستهدفة

43 المطلب الثاني: أسباب التوجيه إلى أسلوب التكاليف المستهدفة

44 المطلب الثالث: أهداف ومزايا التكاليف المستهدفة

47 المبحث الثالث: كيفية حساب التكلفة المستهدفة

47	المطلب الأول: مراحل قياس التكاليف المستهدفة
51	المطلب الثاني: طرق تحديد التكلفة المستهدفة
53	المطلب الثالث: مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة
الفصل الثاني: مساهمة التكاليف المستهدفة في تسعير المنتجات	
67	المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتسعير
67	المطلب الأول: مفهوم السعر
70	المطلب الثاني: أهداف التسعير
73	المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في قرارات التسعير
77	المبحث الثاني: إستراتيجيات وسياسات التسعير
77	المطلب الأول: إستراتيجيات التسعير
80	المطلب الثاني: سياسات التسعير
84	المطلب الثالث: طرق تحديد السعر
87	المبحث الثالث: أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين تسعير المنتجات
87	المطلب الأول: علاقة التكلفة المستهدفة بتسعير المنتجات
88	المطلب الثاني: عوامل نجاح وصعوبات تطبيق التكلفة المستهدفة

الجزء التطبيقي

الفصل الثالث: أهمية التكاليف المستهدفة في تسعير منتجات المؤسسة

94	المبحث الأول: تقديم المؤسسة محل الدراسة
94	المطلب الأول: لمحة عامة عن المؤسسة ENICAB
98	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة
103	المطلب الثالث: أهداف وعوامل نجاح المؤسسة
105	المبحث الثاني: منهجية الدراسة
105	المطلب الأول: المنهج المتبع
105	المطلب الثاني: أدوات الدراسة
106	المطلب الثالث: مصادر جمع البيانات
107	المبحث الثالث: تحسين سياسة تسعير المنتج عن طريق التكلفة المستهدفة
107	المطلب الأول: حساب تكلفة إنتاج المنتج في المؤسسة
114	المطلب الثاني: واقع سياسة تسعير المنتج في المؤسسة
114	المطلب الثالث: التسعير بواسطة التكاليف المستهدفة
121	المطلب الرابع: المقارنة بين التسعير بأسلوب المؤسسة و بالتكلفة المستهدفة
123	المطلب الخامس: تفسير نتائج الدراسة

128

خاتمة

131

قائمة المراجع

قائمة الجداول

الصفحة	الجدول	الرقم
08	قائمة التكاليف طبقاً لأسلوب التكاليف الكلية	01
12	التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة	02
19	النتيجة التحليلية وفق أسلوب التحميل العقلاني	03
30	بطاقة التكلفة المعيارية	04
41	أوجه الاختلاف بين الأساليب التقليدية وأسلوب التكلفة المستهدفة	05
109	تكلفة شراء مادة PRC	06
110	تكلفة المادة الأولية المستعملة	07
110	حساب تكلفة المادة (03)	08
111	حساب التكلفة الإجمالية للمواد المستعملة	09
112	إهلاك الآلات	10
113	تكلفة اليد العاملة	11
119	تكلفة المادة المستعملة	12
120	التكلفة المستهدفة للمواد الأولية المستعملة	13

قائمة الأشكال

الصفحة	الشكل	الرقم
09	أسلوب التكلفة الكلية	01
21	حساب النتيجة بأسلوب التكلفة المتغيرة	02
23	مستوى النشاط الذي يحقق عتبة المردودية	03
50	مراحل قياس التكلفة المستهدفة	04
52	طريقة التكلفة المستهدفة حسب طريقة الخصم	05
63	مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة	06
68	مفهوم السعر	07
76	العوامل المؤثرة في قرارات التسعير	08
86	تحديد نقطة التعادل بطريقة التكاليف الإجمالية	09
102	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	10
122	رسم توضيحي للفرق في النتيجة حسب الأسلوبين	11

مقدمة

عرفت المؤسسة فيما مضى تقدماً سريعاً بسبب تميز السوق بارتفاع الطلب وقلة المنافسة، مما جعلها تركز على تحقيق الأرباح من خلال الإنتاج بكميات كبيرة دون الاهتمام بالسعر الذي يناسب المستهلك. و مع انتقال السوق من حالة الندرة إلى حالة الفائض في العرض، أين توفرت للمستهلك نفس المنتج بنوعية وبأسعار مختلفة، تغير اهتمام المؤسسة من بالإنتاج فقط إلى الاهتمام بالتسويق، الذي يركز بشكل كبير على سعر المنتج.

و في ظل المنافسة المتزايدة بين المؤسسات والتطور التكنولوجي السريع ورغبة المستهلكين في منتجات متجددة ذات مقاييس عالية الجودة وبسعر منخفض، ألزم المؤسسة الاهتمام أكثر برغبات المستهلكين وبضرورة كسب ثقة أكبر عدد ممكن منهم، من أجل ضمان بقائها في السوق.

إن السعر الذي يدفعه المستهلك للحصول على المنتج يأتي على قمة سلم أولوياته، لذا تعتبر

سياسة تسعير المنتجات من أهم العوامل المؤثرة في نجاح وتقدم المؤسسة وزيادة قدرتها التنافسية.

وعليه أصبحت سياسة تسعير المنتجات التقليدية كالتسعير على أساس التكلفة الفعلية ، لا تخدم

طموحات المؤسسة ولا تتناسب مع ظروف السوق، أين أصبح المستهلك المحدد الأساسي لسعر البيع.

لذا وجب على المؤسسة تحسين أو تطوير أساليب و طرق تسعير منتجاتها، حتى تتمكن من

تحقيق أهدافها، ومن بين هذه الأساليب التكاليف المستهدفة.

والإشكالية المطروحة هي البحث عن:

ما هو دور التكاليف المستهدفة في تحسين سياسة تسعير المنتجات في المؤسسة؟

للإجابة على الإشكالية المطروحة قمنا بطرح الأسئلة الفرعية التالية:

أ - ما المقصود بالتكلفة المستهدفة؟

ب - ما هي مميزات التكلفة المستهدفة عن التكاليف التقليدية الأخرى؟

ج- ماذا تعني سياسة تسعير المنتجات؟

د- ما هو دور التكلفة المستهدفة في قرار تسعير المنتجات؟

الفرضيات: للإجابة على الأسئلة السابقة انطلقنا من الفرضيات التالية:

أ - في ظل البيئة التنافسية لا يمكن للمؤسسة الحصول على حصة أكبر في السوق وزيادة الربحية

بتطبيقها الأساليب التقليدية.

ب - التكاليف المستهدفة هي أسلوب يسعى لتخفيض تكلفة المنتجات قبل عملية الإنتاج.

ج- توجد هناك علاقة بين التكاليف المستهدفة وسياسة تسعير المنتجات.

د- تلعب التكاليف المستهدفة دورا كبيرا في تحسين سياسة تسعير المنتجات.

أهداف البحث: نسعى من خلال هذا البحث إلى:

أ- التعرف على التكاليف المستهدفة.

ب - التعرف على سياسة تسعير المنتجات.

ج- التعرف على السياسات التي تتبعها المؤسسة محل الدراسة في تسعير منتجاتها.

د- محاولة تطبيق أسلوب التكاليف المستهدفة في المؤسسة الصناعية.

هـ- التوصل إلى مجموعة من المقترحات التي يمكن أن تفعيل دور التكاليف المستهدفة في تسعير المنتجات.

أهمية البحث: تتجلى أهمية بحثنا في:

أ - الواقع حتم وألزم المؤسسة ضرورة الاهتمام بتكاليفها نظرا لدورها في تحقيق الأرباح وبقاء المؤسسة.

ب - استخدام المؤسسة لأسلوب جيد لتسعير منتجاتها يمكنها من تحقيق ميزة تنافسية.

ج - التكاليف المستهدفة من الأساليب الحديثة لتسعير المنتجات، تسمح للمؤسسة بتحقيق هامش الربح المتوقع وتخفيض تكاليفها.

دوافع اختيار الموضوع: يرجع اختيارنا هذا الموضوع إلى عدة أسباب منها:

أ - التخصص في مجال المحاسبة.

ب - حداثة الموضوع، حيث أصبح موضوع التحكم في التكاليف من الاهتمامات الكبرى للمؤسسة.

ج - ميول شخصي للبحث في مواضيع المحاسبة التحليلية.

د - محاولة المساهمة في تحسين سياسة تسعير منتجات المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل محل الدراسة.

الدراسات السابقة:

من أهم الدراسات التي انطلقنا منها في إعداد بحثنا هذا ما يلي:

دراسة المطارنة (2008) بعنوان " متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في

الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية "

هدفت الدراسة إلى التعرف على مجالات استخدام 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 وأهداف 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 اهتمام ومعرفة بهذا

الأسلوب.

دراسة راضية عطوى (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 لتخفيض التكاليف، وتم أيضا القيام بدراسة حالة تطبيقية كمحاولة لإسقاط هذا الأساليب على أرض الواقع، وقد تطرقت إلى مختلف الأساليب الحديثة، لكنها غضت النظر عن الأساليب التقليدية، وأسعار التنازل.

دراسة رجحان (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، بالإضافة إلى التعرف على إمكانية تطبيق هذا الأسلوب لتخفيض التكاليف وتطوير المنتجات في المؤسسات الصناعية العاملة بالمملكة العربية السعودية والاستفادة من التجربة اليابانية.

دراسة أبو عودة (2008) بعنوان " أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة

تسعير الخدمات المصرفية ".

هدفت هذه الدراسة إلى استكشاف ما إذا كانت البنوك التجارية العاملة في الأردن تدرك المزايا

المرتتبة على تبني منهج التكلفة المستهدفة في تسعير خدماتها المصرفية، وأهمية هذا المنهج في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية.

منهج البحث:

من أجل الدراسة المعمقة والتحليل الشامل لمختلف العناصر والمتغيرات المؤثرة في مفردات

البحث الساعي إلى تبيان دور التكاليف المستهدفة في تحسين سياسة تسعير المنتجات نعتمد في الدراسة على

المنهج الوصفي التحليلي، لوصف وتحليل أهم المفاهيم المتعلقة به، ومنهج دراسة الحالة الذي يمكن من

التعمق في فهم مختلف جوانب الموضوع وكشف أبعاده من خلال الزيارات الميدانية للمؤسسة محل الدراسة إضافة إلى الملاحظة ودراسة وتحليل مختلف الوثائق والبيانات والمعطيات الفعلية، وهذا ما يجسد في نظرنا أحد دوافع دراسة هذا الموضوع المتمثل في إخراج البحث العلمي من المحيط الداخلي للجامعة إلى الميدان العملي.

هيكل البحث:

من أجل تحليل وتجسيد هذا المنهج وتجاوبا مع التساؤلات الواردة في الإشكالية ، قمنا بتقسيم البحث إلى جزئين متكاملين فيما بينهما، جزء نظري وآخر تطبيقي، بحيث تناولنا في الجانب النظري مختلف المفاهيم الأساسية المرتبطة بالتكاليف وعرض مختلف الأساليب التقليدية وأسلوب التكلفة المستهدفة، كما تطرقنا إلى التسعير واستراتيجياته وفي الجزء التطبيقي حددنا المنهجية المتبعة في هذا الجزء وأجرينا مقارنة بين سياسة التسعير التي تعتمدها المؤسسة والتسعير وفق التكلفة المستهدفة .

مقدمة:

في ظل التطورات التقنية والتكنولوجية الهائلة، وتتنوع المنتجات ومواصفاتها 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 وبالتالي يتعين البحث عن أسلوب تكاليف بديلة يمكنها التلاؤم ومواكبة التغيرات الحديثة، ومنها أسلوب التكلفة المستهدفة.

لذا سنتناول في هذا الفصل:

- أساليب التقليدية لحساب التكاليف.
- أسلوب التكلفة المستهدفة.
- كيفية حساب التكلفة المستهدفة.

الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

المبحث الأول: الأساليب التقليدية لحساب التكاليف

إن متخذ القرار بحاجة إلى بيانات أكثر تفصيلا وأكثر دقة من كل نشاط من أنشطة المؤسسة والتعرف على تكاليف ومصادر ظهورها وكيفية تخفيضها في المستقبل وكذلك التعرف على مصادر الإيراد وكيفية زيادته.

المطلب الأول: مفهوم التكلفة

لقد تعددت استعمالات وتعاريف التكلفة.

إذ تعرف على أنها " جميع الأعباء المحملة والتي تطابق حسابا يتعلق بوظيفة أو جزء من المؤسسة أو حساب يتعلق بسلعة أو توريد خدمة في مرحلة تختلف عن المرحلة النهائية " ¹.

هنا استثنى الكاتب تكاليف المرحلة النهائية التي قد تتمثل في تكاليف التوزيع مثلا وركز فقط على تكاليف المراحل الأولى من الإنتاج.

كما عرفت أيضا بأنها " قيمة التضحية لضمان المنفعة أو المبلغ الذي يقاس بالنقد المدفوع مقابل الحصول على سلعة أو خدمة " ².

هنا رأى الكاتب أن التكلفة يجب أن تقابلها منفعة، وهذا ليس بالضرورة هناك خسارة تعتبر تكلفة. وهنا يجب التفريق بين عدة مفاهيم: المصاريف، أعباء، التكاليف.

¹ يعقوب عبد الكريم، محاسبة التحليلية، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص 25.

² عاطف الأخرس وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع، ص 25.

الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

أ - المصاريف: المصروف هو عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، ويقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل للنقود، ويمكن للمؤسسة الحصول على نتائج من خلال الفرق بين المصاريف والإيرادات.

ب - الأعباء: العبء يتقابل مع النتائج الذين يعملان على تحديد نتيجة الدورة، ومن بين الأعباء، استهلاك المواد واللوازم ... الخ.

إن الأعباء صفة غير مادية فهي تجريدية وقابلة للتقييم إن فالأعباء هي نظام لتقييم المصاريف على الفترات والنتائج عن مدى حياة المؤسسة.¹

ويعتبر سعر التكلفة نتيجة إنهاء عملية إنتاج وبيع المنتج النهائي، إذ هناك تكلفة واحدة فقط لكل منتج أو خدمة، وهي تتضمن العناصر الأساسية التالية:

تكلفة الشراء.

تكلفة الإنتاج.

سعر التكلفة.

ولحساب تكلفة المنتج للسلع والخدمات التي أنتجتها المؤسسة، يوجد هناك عدة أساليب تقليدية أهمها:

أسلوب التكاليف الكلية.

أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

أسلوب التكاليف المتغيرة.

أسلوب التكاليف المعيارية.

¹ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دروس وتمارين، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 8.

الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

المطلب الثاني: أسلوب التكاليف الكلية

أولاً: تعريف أسلوب التكلفة الكلية

تعود أصول هذا الأسلوب إلى الفترة الممتدة بين الحربين العالميتين لأعمال العقيد الفرنسي Rimailions في اللجنة العامة للتنظيم العلمي، ثم المخطط المحاسبي العام لسنة 1947 ثم 1957 ثم اللجنة الفرنسية للتنظيم، وصادق عليه من طرف البرلمان الفرنسي بقرار 04 أبريل 1948.¹

يقوم هذا الأسلوب على التحميل الكلي، أي تحميل وحدة الإنتاج بكافة عناصر التكاليف الإنتاجية والتسويقية والإدارية مقسمة إلى مباشر غير مباشر، والتمويلية.

وبالتالي فإن مخزون آخر المدة من الإنتاج تام الصنع أو الإنتاج نصف مصنع يكون على أساس

التكلفة الكلية، وتناسب هذا الأسلوب مع مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات.²

تسعى المؤسسة من خلال استخدام هذا الأسلوب إلى تحقيق أهداف أهمها:³

- حساب نصيب الوحدة المنتجة من كل عنصر من عناصر التكاليف.

- مقابلة إجمالي التكاليف بالإيرادات خلال الفترة الزمنية.

- إظهار الأرباح الإجمالية لكل منتج على حدا وكذا الأرباح الصافية للمؤسسة.

¹ محمد بوتين، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير، قسم التسيير، جامعة الجزائر، 2003، ص 67 .

² رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، ط 2، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2001، ص 160 .

³ هشام أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 240.

الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

- وضع السياسة التسعيرية للمؤسسة على أساس مقابلة متوسط تكلفة الوحدة باعتبار أن المؤسسة يجب أن تعمل تغطية جميع التكاليف مع توفير عائد مناسب من مزاولة النشاط.
- وضع سياسة الاستثمار في الأجل الطويل.
- تقييم المخزون على أساس تكلفة الإنتاج.

$$\text{مخزون آخر مدة} = \text{التكلفة المباشرة} + \text{تكلفة غير المباشرة}$$

تضم التكاليف الكلية التكاليف الموضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (01): قائمة التكاليف طبقاً لأسلوب التكاليف الكلية

المبالغ	البيانات
X X X	المواد المباشرة
X X X	الأجور المباشرة
X X X	التكاليف الصناعية المباشرة الأخرى
X X X	إجمالي تكاليف الإنتاج المباشرة
X X X	التكاليف الصناعية غير المباشرة
X X X	إجمالي تكاليف الإنتاج
X X X	إنتاج تحت التشغيل أول مدة
X X X	إنتاج تحت التشغيل آخر مدة
X X X	إجمالي تكلفة الإنتاج التام
X X X	إنتاج تام أول المدة
X X X	إنتاج تام آخر المدة
X X X	إجمالي تكلفة إنتاج الوحدات المباعة
X X X	تكاليف التسويق
X X X	تكاليف المبيعات
X X X	التكاليف الإدارية التمويلية
X X X	التكاليف الكلية الإجمالية

المصدر: كمال حسين جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، مناهج علمي

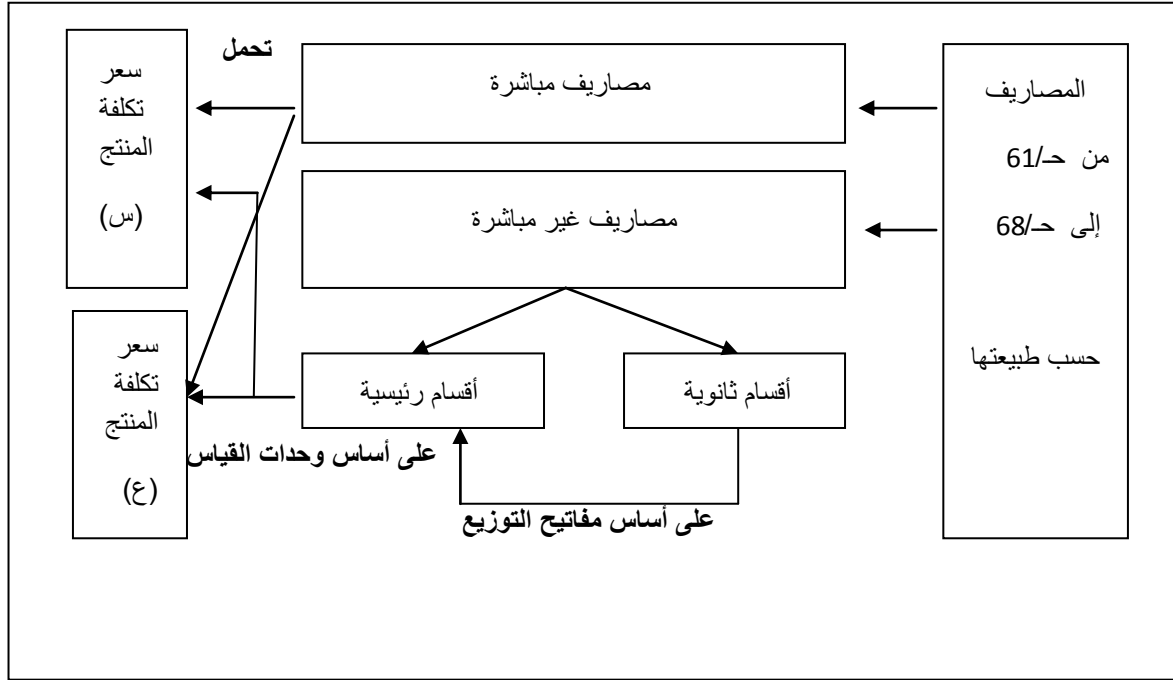
وعلمي، ثراء لنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 74 .

الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

ثانيا: حساب سعر التكلفة (تحمل التكاليف الكلية للمنتج)

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

الشكل رقم (01): أسلوب التكلفة الكلية



المصدر: علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994، ص 51 .

1 يتم تحليل عناصر التكاليف (المصاريف من د/ 61 إلى د/ 68) حسب طبيعتها (مواد أولية

مستهلكة، أجور... الخ) وحسب وظائف المؤسسة (تموين، إنتاج، توزيع ... الخ).

2 تقسيم التكاليف إلى التكاليف المباشرة وغير المباشرة حيث:¹

أ - المصاريف المباشرة: هي مصاريف تتعلق بإنتاج نوع معين دون سواه وبالتالي تحمل إلى سعر تكلفة هذا النوع فقط.

ب- المصاريف غير المباشرة: هي المصاريف التي تخص في آن واحد أكثر من منتج، مثل مصاريف

الكهرباء التي تستهلكها الورشة مثلا أين ينتج المنتج (X) والتي لا يمكن تحميلها لسعر تكلفة منتج دون آخر.

وبالتالي فإن المصاريف غير المباشرة هي مصاريف مشتركة بين جميع أنواع المنتجات، لذا يجب

حصرها ومعالجتها قصد توزيعها وتحميلها لمختلف المنتجات.

3 توزيع التكاليف غير المباشرة على الأقسام المتجانسة

حيث يعرف القسم المتجانس بأنه نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف وأسعار تكلفة ثم تحمل هذه

العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدة قياس أو نسب مئوية، وتنقسم الأقسام المتجانسة إلى:²

أ - الأقسام الرئيسية: تضم مراكز العمل أو المردودية أو المسؤولية ، وهي الأقسام التي لها علاقة مباشرة

بالمنتج سواء تعلق الأمر بالعمليات التموينية أو الإنتاجية أو بعمليات بيع المنتج.

وبالتالي ينقسم إلى التموين ، الإنتاج ، التوزيع.

¹ على رجال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994، ص 46.

² محمد بوتين، مرجع سابق، ص 68 .

ب - الأقسام المساعدة (الثانوية): وهي الأقسام التي ليست لها علاقة مباشرة بإنتاج المنتج، تستفيد من نشاطاتها أقسام أساسية تساعد على أداء نشاطها مثل الإدارة، الخدمات الاجتماعية، النقل، الصيانة ... الخ.

4- يتم توزيع أو تحميل التكاليف غير المباشرة على الأقسام المتجانسة حسب المراحل التالية:

أ - التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة: يتم ترتيب وتسجيل المصاريف حسب طبيعتها (نقل، صيانة، كهرباء، إيجار... الخ) ثم توزع على مختلف الأقسام الرئيسية والمساعدة حسب معدلات أو نسب مئوية، أي يحصل كل قسم في نهاية التوزيع على مجموع التكاليف الخاصة به، كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول رقم (02) : جدول التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة

أقسام رئيسية		أقسام مساعدة		القسم			
				البيان			
(ج)	(ب)	(أ)	(ص)	(س)	مبلغ موزع	اسم الحساب	رقم الحساب
	XX	XX		XX	XXX	الخدمات الخارجية	61
XX	XX	XXX	XX		XXX	الخدمات الخارجية الأخرى	62
XXX	XXX	XXX	XX	XX	XXX	أعباء المستخدمين	63
XX		XXX			XXX	الضرائب والرسوم	64
XX	XX	XX	XX	XX	XXX	الأعباء العملياتية الأخرى	65
XXXX		XXX			XXX	الأعباء المالية	66
	XXXX		XXX	XXXX	XXX	مخصصات الإهلاك والمؤونات وخسائر القيمة	68
XXX	XX	XX		XXXX	XXXX	مجموع التوزيع الأولي	

المصدر: من إعداد الطالبة.

ب- التوزيع الثانوي للتكاليف غير المباشرة: مصاريف الأقسام الثانوية لا تحمل مباشرة إلى سعر التكلفة وإنما إلى الأقسام الرئيسية، لأنها لا تقدم خدمات إلى المنتج في حد ذاته وإنما يتم تقديمها للأقسام الرئيسية أو فيما بينها بواسطة نسب مئوية تسمى بمفاتيح التوزيع، يحددها المحاسب بعد دراسة دقيقة لمصاريف كل قسم ونسبة تعامله مع الأقسام الأخرى.¹

ويتم التوزيع الثانوي وفق عدة طرق أهمها:²

- **التوزيع التنازلي:** يتم وفق هذه الطريقة ترتيب مراكز الخدمات (الأقسام المساعدة) ترتيبا تنازليا ثم توزع أعباء القسم الأول على ما يليه من الأقسام المساعدة والرئيسية وتستمر العملية إلى أن تتم عملية توزيع أعباء الأقسام المساعدة كليا على الأقسام الرئيسية.
- **التوزيع التبادلي:** يستعمل هذا النوع في حالة تبادل الأقسام الثانوية (المساعدة) الخدمات فيما بينها، لذا يستلزم أولا تحديد قيمة الخدمات المتبادلة بين كل قسم بدلالة الآخر ثم القيام بعملية التوزيع على الأقسام الأساسية.
- **التوزيع المباشر:** يتم وفق هذه الطريقة توزيع المصاريف غير المباشرة لكل قسم مساعد على الأقسام الأساسية دون أن يتنازل أو يتبادل الأقسام المساعدة للخدمات فيما بينهم.

¹ على رحال، مرجع سابق، ص 49

² م.سعيد أوكيل، تقنيات المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار الإنفاق، الجزائر، ص 110.

ثالثاً: مزايا وعيوب أسلوب التكاليف الكلية

أ - المزايا: نذكر أهمها في:¹

- يتفق مع المبدأ المحاسبي: مقابلة الإيرادات بالمصاريف (إيرادات كلية ، تكاليف كلية).

- يعتبر أسلوب التغطية والاستيراد الشامل لكافة عناصر التكاليف بمعنى تجديد سعر بيع لا يقل عن التكلفة الإجمالية تحسباً لتحقيق الخسارة.

- تمكن المؤسسة من اتخاذ القرار الصحيح عند إجمالي التكاليف.

ب - عيوبها: نذكر من أهمها:²

- عدم تلائم الأسلوب مع الظواهر السوقية.

- في حالة الكساد تسعى المؤسسة لتخفيض التكاليف لأن ارتفاع سعر التكلفة يؤدي الى ارتفاع سعر البيع.

أما في السوق يجب تخفيض الأسعار.

- في حالة الرواج تسعى المؤسسة إلى زيادة الإنتاج وبالتالي تخفيض الأسعار. أما في السوق فتحد الأسعار مرتفعة.

- عدم توفر البيانات الكافية لاتخاذ القرار فقط بيانات عن تكاليف مباشرة وغير مباشرة وهذا ما يخلق

مشاكل في سياسة التسعير.

- إن تحميل التكاليف الكلية جميعها على وحدات الإنتاج لا يسمح بتحديد مدى استغلال الطاقة الكلية المتاحة

والتكاليف المقابلة للجزء المستغل وغير المستغل منها.

¹ alla ahla mountada. Com , 29/03/2011 .

² www.world.acc.net,29/03/2011.

المطلب الثالث: أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة وأسلوب التكاليف المتغيرة

أولاً: أسلوب التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

1- تعريف أسلوب التحميل العقلاني: يعود الفضل في ظهور هذا الأسلوب إلى أبحاث GANTTH المنتسب إلى التيار الفكري للتنظيم العلمي للعمل وذلك سنة 1951.

ويعرف على أنه " أسلوب لحساب سعر التكلفة، يقوم على تقسيم المصاريف إلى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة ليتم تحميل المصاريف الثابتة للوحدات المنتجة ".¹

يعمل هذا الأسلوب على تحميل الوحدات المنتجة بالقدر الملائم لها من التكاليف الثابتة وفقاً لمعامل يسمى معامل التحميل العقلاني.

2- مبادئ أسلوب التحميل العقلاني.

أ - الفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة.

• التكاليف الثابتة : هي التي لا تتأثر بنشاط المؤسسة، أي بالإنتاج ، مثل أجره الكراء، الإهلاك،

مصاريف التأمين، رواتب الإداريين ... الخ، وهذا النوع من التكاليف تتحمله المؤسسة مهما كان

مستوى نشاطها.

• التكاليف المتغيرة: هي التي تزيد وتتناقص بالتناسب مع حجم الإنتاج مثل: تكاليف المادة الأولية،

أجره عمال الورشات، تكاليف الطاقة المحملة ... الخ.²

¹ على رجال، مرجع سابق، ص 59.

² نفس المرجع، ص 65.

ويحسب جزء التكاليف الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط أو الإنتاج العادي بأسلوب التحميل

العقلاني، إذ يسمح بالحصول على سعر تكلفة عقلانية يقترب من الثبات، وتصبح فيه تكلفة الوحدة ثابتة، لا تتأثر بحجم الإنتاج وتغيراته.

ويعرف نشاط المؤسسة حسب هذا الأسلوب على أنه مستوى الإنتاج أو حجم المبيعات، الذي ينقسم

إلى:

- **مستوى النشاط العادي:** أي مستوى الإنتاج العادي بالمؤسسة، أي بالطاقة الإنتاجية والتي يقصد بها المتوسطة التي تأخذ بعين الاعتبار طاقة الآلات والتجهيزات، عدد العمال، وقت العمل، أوقات التعطيل، الصيانة ... الخ.

- **مستوى النشاط الحقيقي:** هو المستوى الذي تبلغه المؤسسة فعلا من الإنتاج في الفترات المختلفة والذي

يكون أقل أو يساوي أو أكثر من المستوى العادي.¹

ب- تحديد معامل التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة: بحيث يتم تحميل التكاليف الثابتة حسب مستوى النشاط

العادي، أي تثبت قيمة التكاليف الثابتة الفردية المحملة إلى سعر التكلفة بواسطة معامل التحميل الذي يحسب

بالقانون التالي:

المستوى الحقيقي (الفعلي) للنشاط

_____ = معامل التحميل العقلاني

المستوى العادي للنشاط

¹ نفس المرجع، ص 65.

يأخذ معامل التحميل الحالات الآتية:

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

ج- حساب التكاليف الثابتة المحملة عقلانيا:¹

التكاليف الثابتة المحملة عقلانيا = التكاليف الثابتة الفعلية x معامل التحميل العقلاني.

وبعد حسابها يتم حساب التكلفة الإجمالية كما يلي :

$$\text{التكلفة الإجمالية} = \text{التكلفة المتغيرة} + \text{التكلفة الثابتة المتغيرة}$$

ويمكن من خلال حساب التكاليف الثابتة المحملة عقلانيا كذلك تحديد الفرق بين التكاليف الثابتة الحقيقية

المحملة في الجوانب التالية:

• حساب الفرق بين التكاليف الثابتة الحقيقية والمحملة: هذا الفرق يأخذ الحالات التالية:

- إذا كانت الحقيقية أكثر من المحملة يسمى تكلفة البطالة (عجز النشاط).
- إذا كانت الحقيقية أصغر من المحملة يسمى فائض النشاط (ربح زيادة الفعالية).

¹ محمد بوتين، مرجع سابق، ص ص 71-73.

وفي كلتا الحالتين سعر التكلفة للوحدة يبقى ثابتاً دون تأثير تغييرات حجم النشاط.

- فروقات المخزونات: إذا كانت القيمة الحقيقية للمخزون أكبر من قيمتها بالتحليل العقلاني فإن الفرق موجب يضاف إلى النتيجة، وإذا كان الفرق سالبا يطرح من النتيجة.
- حساب النتيجة: تحسب النتيجة التحليلية الصافية الموافقة لنتيجة المحاسبة العامة كما يلي:

جدول رقم (03): النتيجة التحليلية وفق أسلوب التحميل العقلاني

المبالغ	البيانات
XX	رقم الأعمال
XX	-سعر التكلفة العقلاني
XXX	= النتيجة التحليلية العقلانية
XX	+ ربح زيادة الفعالية
XX	- تكلفة البطالة
XXX	= النتيجة التحليلية (الموافقة لنتيجة الطريقة الكلية)
XX	+ الأعباء الإضافية
XX	-الأعباء غير قابلة للتحميل
XX	+ فوارق المخزون (الفرق الموجب)
XX	-فوارق المخزون (الفرق السالب)
XXX	النتيجة التحليلية الصافية

المصدر:

محمد بوتين، مرجع سابق، ص 73.

ثانياً: أسلوب التكلفة المتغيرة

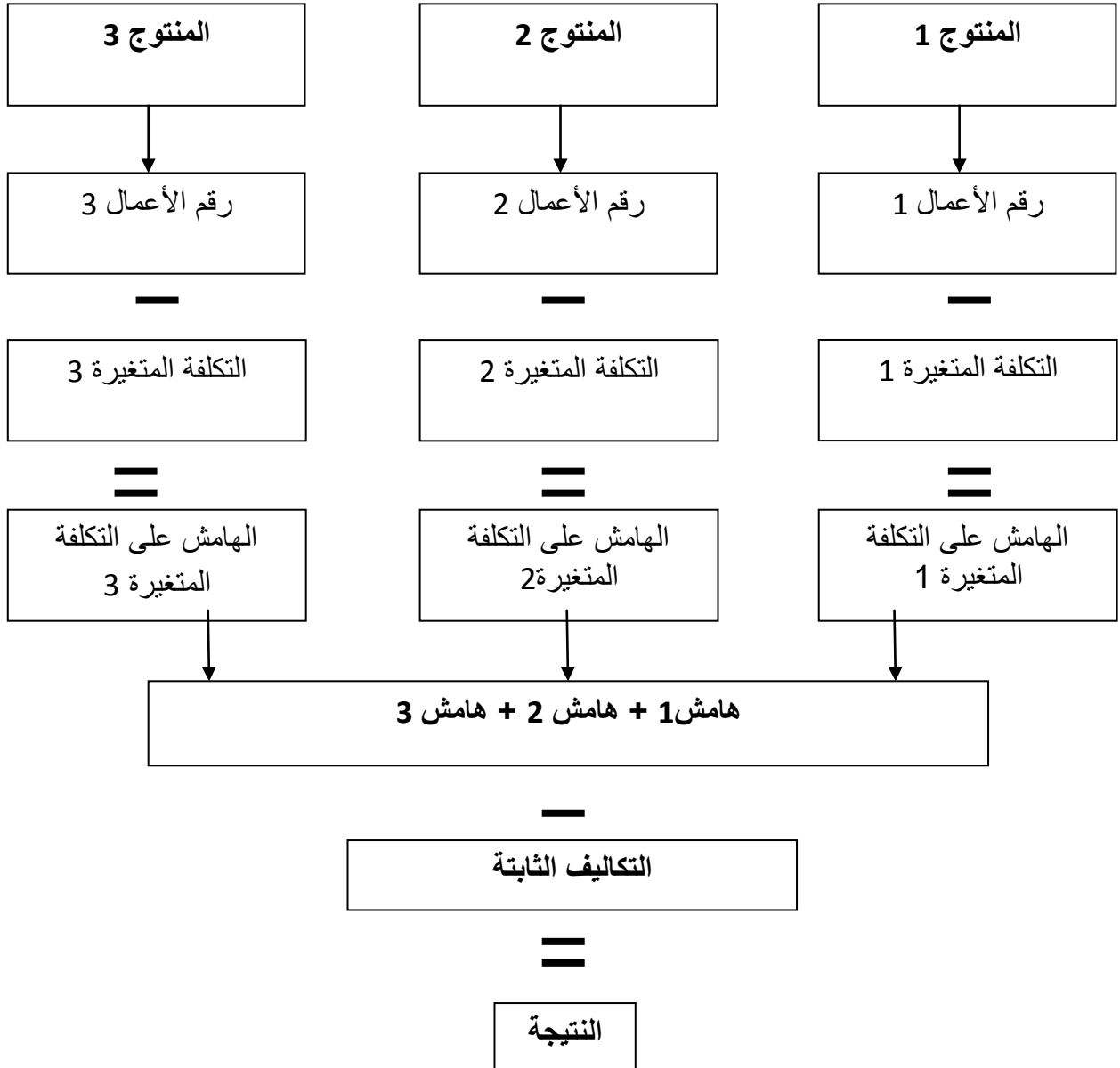
1- تعريف أسلوب التكلفة المتغيرة: تم استعمال هذا الأسلوب لأول مرة سنة 1936 بالولايات المتحدة الأمريكية على يد Harris.

يطبق هذا الأسلوب في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة وهو يعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة ومبدأ 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:

شكل رقم (02): حساب النتيجة بأسلوب التكلفة المتغيرة



المصدر: بويعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 179

2- كيفية حساب النتيجة وفقا لأسلوب التكاليف المتغيرة: تتم من خلال حساب الهامش على التكلفة

المتغيرة (MCV) الذي يساوي: ¹

التكاليف المتغيرة - رقم الأعمال

$$MCV=CA-CV$$

ويعطي ثلاث حالات:

- $MCV > CF$ (ه/ت م < ت ثا): وتكون في هذه الحالة النتيجة موجبة.

- $MCV < C$ (ه/ت م > ت ثا): وتكون في هذه الحالة النتيجة سالبة.

- $MCV = CF$ (ه/ت م = ت ثا): وتكون في هذه الحالة النتيجة تساوي الصفر، المؤسسة في حالة

تعادل أو عند نقطة تسمى نقطة التعادل.

• عتبة المردوديّة: تسمى نقطة التعادل أو رقم أعمال الحرج أو التوازني ... الخ وتتعلق بمستوى النشاط

الذي يحقق نتيجة معدومة بعبارة أخرى هي النقطة التي يتساوى فيها الإيراد الكلي مع التكاليف الكلية أو

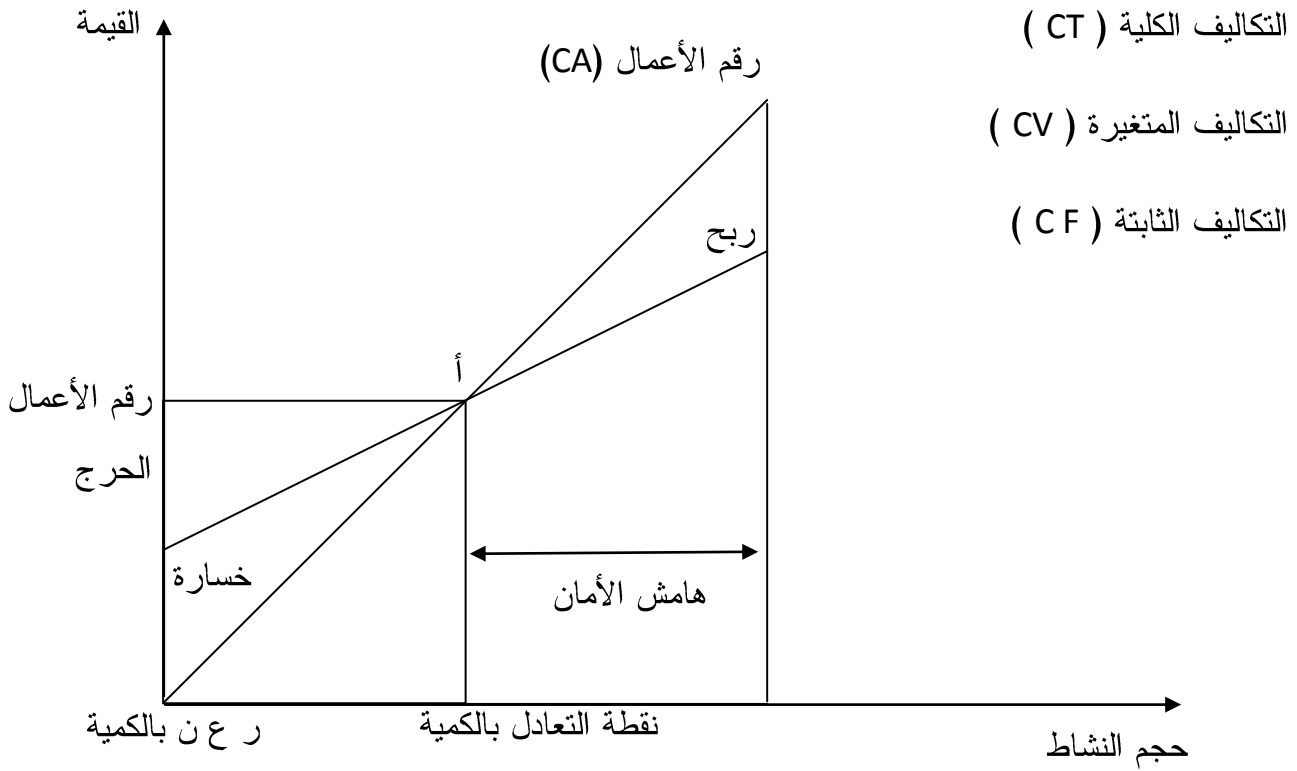
يتساوى فيها الهامش على التكاليف مع التكاليف الثابتة. ²

كما هي موضحة في الشكل التالي:

¹ خان أحلام، محاضرات في مقياس محاسبة تحليلية، طلبة سنة ثانية تسيير، جامعة بسكرة، 2008.

² محمد بوتين، مرجع سابق، ص 75.

شكل رقم (03): مستوى النشاط الذي يحقق عتبة المردودية



المصدر: محمد بوتين، مرجع سابق، ص 76.

نلاحظ أن المؤسسة قبل ربح لم تحقق خسارة بمعنى أن التكاليف الثابتة أكبر من الهامش على

التكلفة المتغيرة، وفي نقطة التعادل تحقق المؤسسة النتيجة تساوي الصفر بمعنى أن $ت = ث = الهامش$

بعد ذلك أي بعد ربح يصبح الهامش على التكلفة المتغيرة يعطي تكاليف ثابتة ويحقق أرباح.

✓ حساب عتبة المردودي

❖ نقطة التعادل بالكميات (الكمية الحرجة): هي الكميات المباعة من المنتجات التي تحقق للمؤسسة نتيجة

معدومة (تغطية كل التكاليف الثابتة والمتغيرة) أي وحدة إضافية ستبيعها المؤسسة فإن مساهمتها

الهامشية (سعر بيع الوحدة ناقص التكلفة المتغيرة للوحدة وتعتبر الربح الوحدوي)¹.

وتحسب كما يلي:

$$\text{الهامش على التكلفة المتغيرة} = \text{التكاليف الثابتة} \text{ وهذا يعني } \text{MCV} = \text{CF}$$

الكمية المباعة X الهامش على التكلفة المتغيرة للوحدة = التكاليف الثابتة وهذا يعني $\text{MCV}/U = \text{CF}$

التكاليف الثابتة

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

التكاليف الثابتة

$$\frac{\text{التكاليف الثابتة}}{\text{سعر بيع الوحدة} - \text{التكلفة المتغيرة للوحدة}} = \text{أو}$$

¹ نفس المرجع، ص 75.

❖ نقطة التعادل بالقيمة (رقم الأعمال الحرج): ¹

رقم الأعمال الحرج هو رقم الأعمال الذي يعطي التكاليف الكلية، وبحسب كالتالي:

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

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

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

ت ثا x ر ع

أو ر ع ن = $\frac{\text{ت م}}$

✓ هامش الأمان: يطلق هذا المصطلح عادة على الفرق بين نقطة التعادل بالقيمة ورقم الأعمال الفعلي

والذي يكون أعلى من مستوى النشاط في نقطة التعادل.

هامش الأمان = المبيعات - رقم الأعمال الحرج

IS = CA - CA

¹ نفس المرجع، ص 76.

3- مزايا وعيوب أسلوب التكاليف المتغيرة

أ - المزايا: نذكر من أهمها:

- تعالج قصور أسلوب التكاليف بعجزه عن مساعدة الإدارة على القيام بمهامها كالتخطيط واتخاذ القرارات.

- تساعد في تحديد نقطة التعادل.

- يحقق مبدأ استقلالية الفترات المالية لتحمل مخزون آخر المدة من الإنتاج نصف المصنع والتام بأية

تكاليف ثابتة وبذلك فإنها تؤدي إلى نقل جزء من هذه التكاليف من فترة مالية إلى أخرى.¹

- التمييز الواضح بين التكاليف الثابتة والمتغيرة في مدى قصير لأجل نقادي الخلط بينهما.²

ب - العيوب: نذكر من أهمها:³

- صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة وخاصة في التكاليف شبه المتغيرة .

- لا يمكن الاعتماد على هذا الأسلوب لوضع سياسة تسعير طويلة الأجل، لأن السعر يجب أن يغطي

إجمالي التكاليف خلال الأجل الطويل.

- تستبعد جميع التكاليف الثابتة وتعتبرها تكاليف فترة في حين أن العمليات الإنتاجية والبيعية مسؤولة عن

تكاليف الطاقة المستعملة ولذلك يفترض أن يتحمل النشاط بالتكاليف الثابتة بنسبة استغلال الطاقة.

¹ خان أحلام، مرجع سابق.

² ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 15.

³ كمال حسن جمعة الربيعي ، سعدون مهدي الساقى، مرجع سابق، ص 84.

المطلب الرابع: أسلوب التكاليف المعيارية (النموذجية)

أولاً: تعريف أسلوب التكاليف المعيارية

يمكن تعريفها على أنها " التكاليف المعيارية المحددة المقدمة على أساس علمي في ظروف معينة والتي تتخذ أساساً لقياس وضبط التكاليف الفعلية ".¹

وهي عبارة " عن تكاليف خاصة بالإنتاج وتعتمد على تحديد المعيار الكمي والقيمي للمادة الأولية، اليد العاملة والمصاريف غير المباشرة، إذ أنها لا تهتم بمصاريف التوزيع ".²

وهي أيضاً عبارة عن تكاليف محددة مسبقاً قبل بداية عملية الإنتاج، تنقسم إلى:

- تكاليف مباشرة: تخص مصاريف المادة الأولية واليد العاملة.
- تكاليف غير مباشرة: تخص كل المصاريف الأخرى التي تنقسم بدورها إلى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة.

1-مكونات التكاليف المعيارية: تتكون التكاليف المعيارية من العناصر التالية:

- أ- المعيار: هو عبارة عن مقياس أو معدل أو رقم يتم تحديده مقدماً وفقاً لمواصفات هندسية لتقدير كل من:
 - المواد الأولية اللازمة لمنتج معين من حيث التحديد الأمثل للكمية، السعر، الجودة.
 - اليد العاملة اللازمة لمنتج معين من حيث العدد الأمثل والخبرة، ومعدل الأجور.

¹ بوعقوب عبد الكريم، مرجع سابق، ص 227.

² علي رحال، مرجع سابق، ص 86.

- الأعباء اللازمة لمنتج معين، بحيث يصبح نموذجاً لما يجب أن لا تتعداه التكلفة الفعلية في ظل توافر

الظروف المناسبة التي تمكن من الوصول بمستوى الأداء إلى درجة الجودة.

ب- معايير الأداء: تعبر عن ما يجب أن تكون عليه العلاقة المفضلة بين خصائص المدخلات وخصائص

المخرجات.

ج- التكلفة المعيارية: هي التكلفة التي يتم قياسها على أساس المعايير لحجم معين من الإنتاج أو

الانحياز.

تساوي التكلفة المعيارية لوحة المنتج التكلفة المعيارية لكل من المواد والأجور والمدخلات الأخرى

الضرورية لإتمام العملية الإنتاجية، على أساس معايير التكلفة المحددة مسبقاً.

تحسب التكلفة المعيارية لوحة المنتج المعادلة التالية:¹

$$\text{التكلفة المعيارية} = \text{معياري عيني (الكمية أو الوقت)} \times \text{معياري مالي (السعر)}$$

¹ ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة نيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص 116.

د- معايير التكلفة: فهي تكلفة التي تحدد مقدما بحيث تصبح نموذجا وهذا في ظل حوافز الظروف المناسبة التي يمكن من خلالها التواصل بمستوى الأداء إلى درجة الجودة ، فهي تعبر أيضا على مستوى التكلفة الذي قدر ووجه أنه ضروري لتحقيق غرض محدد في ظل ظروف تشغيل معينة وبالتالي يمكن وضع معيار التكلفة لعملية معينة أو لكمية محدودة من سلعة معينة أو لأداء عمل محدد لفترة معينة لأعراض تقييم الأداء وقياس كفايته، وتحديد تكلفة الإنتاج وتقييم المخزون، ويمكن التعبير عن معايير التكلفة في صورة مالية أو عينية.¹

كما هي موضحة في الجدول التالي:

¹ أحمد حلمي جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص 44.

جدول رقم (04): بطاقة التكلفة المعيارية

طراز المنتج: 1/32 رقم البطاقة:

مواصفات المنتج:

تاريخ بدء العمل بالبطاقة: /...../ 19

رقم العملية	مركز التكلفة	عناصر التكلفة المعيارية	وحدة القياس	كمية معيارية	معدل معياري	تكلفة معيارية
5- 1- 0.70 0.30 8.10	10- 0.50 0.40 0.15	0.5 2 2 2	كغ سا/عمل سا/آلة سا/آلة	حديد 30/100/1 عامل فئة (أ) ت.غير مباشرة متغيرة ت.غير مباشرة ثابتة	1/5	1/32/1
2.40 1.40 0.70 4.60	060 0.35 0.20	4 4 4	سا/عمل سا/آلة سا/آلة	عامل فئة (ج) ت.غير مباشرة متغيرة ت.غير مباشرة ثابتة	2/5	1/32/2
0.85 0.35 0.20 1.30	0.85 0.35 0.20	1 1 1	سا/عمل سا/آلة سا/آلة	عامل فئة (ب) ت.غير مباشرة متغيرة ت.غير مباشرة ثابتة	3/5	1/32/3
13.00				إجمالي التكلفة المعيارية		
جددت بتاريخ: 19 / / عادت بتاريخ: 19 / / ألغيت بتاريخ: 19 / /						

المصدر: جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، ط 2، دار الثقافة للنشر

والتوزيع، الأردن، 2006، ص 41.

- والغرض من دراسة التكاليف المعيارية هو تحقيق الأهداف التالية:¹
- تحديد الانحرافات من جراء مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية.
 - تحليل الانحرافات قصد تحديد مستوى وأسباب وقوعها والمسؤول عنها.
 - تقييم تحركات المنتج.
 - تحديد تأثير تغيرات السعر والمردود على سعر التكلفة.

2-أنواع التكاليف المعيارية²

- أ- **التكلفة المعيارية النظرية:** تحدد على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج الممزوجة في المؤسسة وهي تمثل الحالة المثالية للنشاط، فنلاحظ أن الحجم أو التكلفة المثالية لا تتحقق إلا في حالات استثنائية، بل تكون غالبا بمحاولة الاقتراب من تحقيقها.
- ب- **التكلفة المعيارية المحددة انطلاقا من تكلفة تنافسية:** تأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق ولكن لا تحدد دائما مستوى الفعالية التقنية الذي يجب الوصول إليه وخاصة في حالة ضعف المنافسة في السوق ولا تتحدد بصورة حقيقية معايير الإنتاج والتوزيع التي تعتمد عليها، فرغم سهولة تحديدها فهي تستجيب دائما لأهداف التكلفة المثالية.

¹ سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة نפטال فرع GPL، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2010، ص 81.

² ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير المحاسبية التحليلية، الجزء الأول، ص ص 162-163.

ج- **التكلفة المعيارية التاريخية:** تحدد على أساس الفترة السابقة أو معدلات بين تكاليف عدة فترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، إلا أن هذه التكلفة بهذه الطريقة تحمل في طياتها الضعف المسجل في الفترات السابقة المستعملة في تحديدها لذا فيجب استعمالها بكل حذر.

د- **التكلفة المعيارية العادية:** تحدد بدلالة التقديرات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج والتوزيع في المؤسسة وهي تتعلق بتكاليف دورة أو دورات سابقة بعد استبعاد التكاليف الناتجة عن نقص الفعالية وبحسابها بالقيم الحالية مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها مستقبلاً في الدورة الاستغلالية ولكن في حالة حدوث تغيرات معتبرة وغير محتملة فإن هذه الطريقة تفقد من جودتها في الاستعمال.

هـ- **التكلفة المعيارية المقيمة بالسعر الحالي:** في فترة التضخم المرتفع فإن عملية إدخال أسعار عوامل الإنتاج في تكلفة معيارية تصبح صعبة، لذا فيمكن أن يكون من الأحسن تحديدها كما يلي:

- **الكمية المعيارية:** تحدد على أساس الظروف العادية للنشاط أو على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج.
 - **السعر المعياري:** يكون حسب الأسعار الملاحظة أثناء تحضير هذه التكلفة المعيارية أو لأي فترة أخرى.
- هذا النوع يعتبر حالياً نسبياً أكثر استعمالاً في المؤسسات الصناعية الكبرى بسبب التغيرات السريعة والكبيرة للأسعار وهو يمثل بدون شك أحسن مؤشر لتقييم الإمكانيات.

3- مبادئ أسلوب التكاليف المعيارية: وتقوم التكلفة المعيارية على عدة مبادئ نذكر منها:

أ- لامركزية استعمال المعايير والانحرافات: وهنا نقوم بدراسة الانحرافات وتحليلها وتحديد المعايير المتبعة وقياس الانجازات، يجب أن يتم في نفس المستوى الذي تتم فيه الإجراءات التصحيحية ويرجع ذلك للأسباب التالية:

- تحفيز العمال عن طريق جوائز أو علاوات أو حتى منح أمام الآخرين.
- عدم احترام الموازين أو المقادير.
- نوعية المادة الأولية المستعملة جيدة أو سيئة.

وكل واحد من هذه المستويات يجب وضع معايير ثم حساب الانحرافات وتفسيرها لأن وجود

معايير شاملة لا تسمح باستخراج الأسباب الحقيقية للانحرافات، وبالتالي لا تسمح بتحديد الإجراءات التصحيحية الضرورية مثل ساعات محددة والمعايير غير التعجيزية.

ب- دورة الحساب: تتعلق بنوع الحركة أو الخطوة التصحيحية المسموح به، لو انتظرنا مثلا حتى نهاية

طلبه ونقوم بحساب الانحرافات على تكلفتها فلا نستطيع القيام بأي شراء لتصحيح هذا الانحراف.

يجب أن نحسب الانحرافات خلال مثلا شهرين أو ثلاثة أشهر في مدة قصيرة تسمح بتدارك الأمر

قبل فوات الأوان.

ج- المرونة في إعداده: لا بد أن يراعى في إعداده قدر كبير من المرونة لكي يستطيع التكيف

مع أي وضع.¹

¹ بوتين محمد، مرجع سابق، ص 126.

4- مزايا وعيوب أسلوب التكلفة المعيارية

أ -المزايا:

ونذكر من أهمها ما يلي:

- إمكانية تخفيض التكاليف خاصة إذا دمج هذا الأسلوب مع سياسة التغير التي تدفع المؤسسة لرفع الإنتاجية.

- الحصول على معلومات سريعة تمكن من اتخاذ إجراءات تصحيحية، بعد تسجيل وتحليل الانحرافات الواردة.

- يسمح بمراقبة التنفيذ مما يسمح بزيادة الدقة في التنبؤ.

- السرعة في استخدام الحسابات الموضوعية للتكاليف المعيارية لفترة ما، فبمجرد معرفة الكمية يتم التسجيل مباشرة.¹

ب -العيوب:

- صعوبة تطبيق أسلوب التكاليف المعيارية في الوحدات التي لا تنتج إنتاجا نمطيا، وفي بعض الأنشطة الخدمية

- إذا لم تراعى النواحي السلوكية في تطبيق التكاليف المعيارية سيؤدي ذلك إلى انهيار الأسلوب.

¹ جبار محفوظ، حساب التكاليف وترشيد المؤسسات الصناعية، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 1991، ص 86.

الفصل الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة

-إذا لم تراعى الدقة المتناهية في وضع فإن أسلوب الرقابة عن طريق التكاليف المعيارية يصبح غير

مجدياً.¹

- المعايير تتطلب المراجعة كلما تغيرت ظروف الاستغلال بالمؤسسة.²

¹ هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، مرجع سابق، ص 350.

² علي محروس شاوش، زكرياء عبده، التكاليف المعيارية أداة رقابية، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1998، ص 105.

المبحث الثاني: ماهية التكلفة المستهدفة

نتيجة لانتقادات الأساليب التقليدية، فقد أبدى المحاسبون اهتماما كبيرا بضرورة تطوير أساليب التكاليف، خاصة فيما يتعلق بتخصيص الموارد لتلائم تطلعات المؤسسة نحو دقة معلومات التكاليف ودورها في اتخاذ القرارات

ومن ثم ظهر في الآونة الأخيرة ما يعرف بالتكلفة المستهدفة باعتبارها تمثل تطورا كبيرا ملموسا للأساليب السابقة عن طريق تحديد التكلفة في مراحل مسبقة من الإنتاج.

المطلب الأول: مفهوم ومبادئ التكلفة المستهدفة:

أولا: مفهوم التكلفة المستهدفة

اكتشف أسلوب التكلفة المستهدفة من طرف شركة (Toyota) اليابانية سنة 1965 ثم تطور وعرف إقبالا كبيرا من طرف المؤسسات الأوروبية والأمريكية، خاصة سنوات الثمانينات أين تم دمج التكلفة المستهدفة مع أساليب المحاسبة.

ويعتمد هذا الأسلوب على أن 80% من تكاليف دورة حياة لمنتج ويتم الالتزام بها مسبقا وقد اتخذت القرارات اللازمة بشأنه مع العلم أن هذه التكاليف لا يتم إنفاقها فعليا إلا بعد مرحلة البدء في الإنتاج

ولذلك يجب أن تكون القرارات القبلية مطابقة للانشغالات الضرورية المتعلقة بتحقيق أفضل النتائج

المستقبلية للمنتج.¹

تعرف التكلفة المستهدفة على أنها " نظام يهدف لإدارة التكاليف والأرباح المخططة عن طريق

دراسة السوق وتحديد السعر، مع محاولة إشباع رغبات العميل، وكذلك التركيز على تصميم المنتج

والوظائف المرتبطة به ".²

ركز الكاتب في تعريفه للتكلفة المستهدفة على العميل والسوق، دون التركيز على المؤسسة

في حد ذاتها.

كما تعرف على أنها "مجموع الأنشطة التي يتم صياغتها وتحديد لها لبلوغ مستويات التكاليف

المطلوبة، وهي عادة ما تكون مقسمة إلى مراحل وذلك لتسهيل تحقيق الأهداف المالية المخططة

من قبل الإدارة".³

يرى الكاتب أن التكلفة المستهدفة تركز على المؤسسة وأهدافها المالية، وأهم دور العميل

والسوق في تطبيق هذا الأسلوب.

¹ درحمن هلال، المحاسبة التحليلية، نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، غير منشورة، ص 264.

² غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الثاني، المجلد 24، 2008، ص 284.

³ أكرم يعقوب إسماعيل وآخرون، التكاليف المستهدفة في تطوير المنتجات لتعزيز القدرة التنافسية بين الشركات الصناعية، بحث، جامعة دهوك، 2001، ص 4.

أيضا تعرف بأنها " أداة لإدارة التكلفة ، تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم.¹

ومن ثم فإن هذه الأداة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم للمؤسسة وكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المرحلة الثانية لها مع الحفاظ على جودة المنتج. وأضاف الكاتب في هذا التعريف مراحل التي تمر بها التكلفة المستهدفة والمتمثلة في مرحلة التخطيط، التطوير، التصميم.

كما تعرف على أنها " أسلوب يهدف إلى تخفيض دورة تكلفة المنتج ذي الجودة العالية عن طريق فحص جميع الأفكار، التي تساعد على تحقيق الربح المستهدف في ظل سعر البيع المتوقع للمنتج.² رأى الكاتب أنه عند تطبيق الأسلوب لتخفيض التكلفة يجب عدم إهمال جودة المنتج.

وبصفة عامة فإن التكاليف المستهدفة عبارة عن عملية للضبط التي تستخدم البيانات والمعلومات في سلسلة منطقية من الخطوات لتحديد وتحقيق التكلفة للمنتج من خلال سعره الذي يتم تقديره من خلال فهم وتحديد احتياجات ورغبات العملاء وقدرتهم على الدفع.

وهناك عدة مفاهيم مرتبطة بمفهوم التكاليف المستهدفة بصورة أساسية هي:

¹ شوقي فودة، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد 44، مارس 2007، ص 209.

² y.de rong , comptabilité de gestion, 2^{eme} edition, deboeck, bruxelles, 2008, p 325.

أ - سعر البيع المستهدف: يعد سعر البيع المستهدف الركن الأساسي الأول في هذا الأسلوب الذي بموجبه

تحدد المؤسسة ما هو سعر البيع الذي تحدده السوق للمنتج.¹

من خلال ثلاث عوامل أساسية هي:²

• الزبون: ينبغي أن يكون لدى المؤسسة القدرة على فهم مدى استعداد الزبائن على الدفع في ضوء الوضع التنافسي وقدرة المنتج على تلبية رغباته واحتياجاته.

• المنافسة: معرفة قدرة المنافسة على طرح المنتجات البديلة وكيف أن الزبائن يبحثون على المنتجات ذات الوظائف التي تتلاءم مع متطلباتهم وفي نفس الوقت الحصول على أفضل الأسعار.

• إستراتيجية المؤسسة: أي أن تتصرف المؤسسة بحكمة لتحقيق أهدافها والاحتفاظ بحصة سوقية مناسبة.

ب - هامش الربح المستهدف:³ يعرف على أنه مقدار ذلك الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه من منتج معين والذي يتم تحديده على أساس خطة الربح الطويل أو المتوسط الأجل التي تعكس التخطيط الاستراتيجي.

وهناك عاملين أساسيين يؤثران على الربح المستهدف هما:

- المستثمرين.

- إدارة المؤسسة .

¹ ناجي شايب الركابي، أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي للشركة الصناعية الالكترونية، مذكرة ماجستير، الكلية التقنية، بغداد، 2010، ص 4.

² نفس المرجع ، ص 5.

³ أكرم يعقوب إسماعيل وآخرون، مرجع سابق، ص 5.

ج - التكلفة المسموح بها:¹ ويقصد بها " أقصى تكلفة يمكن بها إنتاج المنتج تتحدد بطرح الربح المستهدف

من سعر البيع المستهدف، كما تعد على أنها التكلفة المستهدفة وقد يحدث بعض التعديلات على التكلفة

المسموح بها إلى أن تصل إلى التكلفة المستهدفة.

ويمكن التعبير عنها وفق العلاقة التالية:

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

من خلال ما سبق نستخلص أن التكاليف المستهدفة تتميز بالخصائص التالية:²

- هي أحد أهم نظم إدارة التكاليف التي تعمل على تنظيم جميع وظائف المؤسسة من تخطيط وتصميم وإنتاج

ورقابة لتكسب المنافسة القوية والمكانة السوقية المهمة.

- تهدف إلى تخفيض التكاليف وتقديم المنتجات ذات الجودة والسعر المناسبين التي تشبع احتياجات العملاء

وتحقيق الأرباح المطلوبة.

- تحقيق أهداف المؤسسة الإدارية والمالية المخططة بفعالية أكبر.

من هنا يمكن التفريق بين أساليب التكاليف المستهدفة والأساليب التقليدية من خلال الجدول التالي:

¹ محمود منصور شلبي موسى، ماهية التكاليف المستهدفة، بحث، جامعة الأزهر، 2008، ص 10.

² www.mador.gor.sa,20/10/2012.

جدول رقم (05) : أوجه الاختلاف بين الأساليب التقليدية وأسلوب التكلفة المستهدفة

أسلوب التكلفة المستهدفة	الأساليب التقليدية
اعتبارات السوق تتحكم في عمليات تخطيط التكلفة .	اعتبارات السوق ليست جزء أساسي من عملية تخطيط التكلفة.
يستخدم سعر البيع في تحديد التكلفة	تستخدم التكاليف في تحديد سعر البيع.
هناك اعتماد كبير على سلسلة القيمة عند التخطيط للتكلفة .	لا يوجد علاقة بين سلسلة القيمة وتخطيط التكلفة.
يتم التعامل مع الموردين في مراحل مبكرة من تصميم المنتج .	لا يتم التعامل مع الموردين إلا أثناء الإنتاج الفعلي.
هي وسيلة لتخطيط التكلفة في المقام الأول.	هي وسيلة للرقابة على التكاليف في المقام الأول.
عمليات التصحيح تكون أثناء تصميم المنتج حيث يتم منع الانحراف قبل حدوثه.	عمليات التصحيح تكون بعد الإنتاج عن طريق تحليل الانحرافات.
تستخدم أدوات تقليل التكلفة أثناء مرحلة تصميم وتطوير المنتج.	يتم تخفيض التكلفة عن طريق القضاء على عوامل الإسراف والتلف والضياع أثناء الإنتاج الفعلي.

ثانيا: مبادئ التكلفة المستهدفة

ترتكز التكاليف المستهدفة في تحقيق أهدافها على مجموعة من المبادئ أهمها:

- تقوم التكاليف المستهدفة على أساس التخطيط المتوسط والطويل الأجل للتكاليف والأرباح.
- تحدد تكلفة المنتج وفقا للمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{السعر المستهدف} - \text{الربح المستهدف}$$

أي تقوم بتحديد التكلفة بناء على سعر البيع المستهدف.

- خفض التكاليف خلال أثناء مرحلة الإعداد والتخطيط للإنتاج وليس أثناء التشغيل.¹
- توثيق العلاقة بين الموردين وجعل أساس التعامل معهم الثقة لسنوات عديدة، جعل منهم طرفا أساسيا في عملية التخطيط والتصميم للمنتجات.
- أهمية إنتاج العديد من المنتجات في المؤسسة الواحدة، حتى تستهل عملية تحقيق الأرباح المستهدفة للمجموعة ككل.
- اشتراك جميع العاملين في وضع الخطة التصنيعية مما يحفزهم على تنفيذ الخطة بكفاءة عالية.
- الاعتماد على أساس دقيق وصحيح من المعلومات الجديدة من داخل وخارج المؤسسة.²

¹ <http://www.acc4arab.com/acc//archive,21/11/2012>.

² على عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010، ص ص 25، 26.

المطلب الثاني: أسباب التوجيه إلى أسلوب التكاليف المستهدفة

إن من أهم أسباب التوجيه إلى التكاليف المستهدفة هو العيوب التي شابت الأساليب التقليدية والتي أهمها:

- إن الأساليب التقليدية لا تحدد سعر البيع أولاً بل تقوم بتحديد التكلفة وإضافة هامش الربح المناسب.
- إذا أرادت تخفيض التكلفة فإنها تقصد بذلك تخفيض وتقليل فرص الضياع والتلف دون الأخذ بعين الاعتبار التكلفة المستهدفة للإنتاج.

- تعمل على تخفيض سعر البيع بما يتناسب مع السوق وبالتالي يكون الأولوية على تخفيض التكلفة.

- لا تأخذ في الحسبان قرارات واقتراحات الموردين والمستهلكين في الحسبان قبل عملية الإنتاج، ولكن تهتم بذلك بعد الانتهاء من عملية الإنتاج على عكس التكلفة المستهدفة.

إضافة إلى ما سبق فإن أسباب التوجه إلى التكاليف المستهدفة راجع إلى:¹

- البيئة التنافسية الشديدة والتحديات الداخلية والخارجية التي تواجه المؤسسة، وسهولة انتقال المنتجات من بلد إلى آخر من خلال خدمة الإنترنت التي سمحت بالإطلاع المؤسسات العلمية المختلفة وشراء المنتجات العالمية ذات المواصفات المتعددة.
- التوجه نحو الزبون وتلبية ما يحقق رضاه من الأبعاد الأساسية والأهداف الإستراتيجية التي تسعى المؤسسة لتحقيقها والتي تحقق لها ميزة تنافسية.

¹ ناجي شايب الركابي، مرجع سابق، ص 9.

- معظم التكاليف تحدد في رحلة إنتاج المنتج وإدخاله للإنتاج وبالتالي يصبح ليس بالإمكان تخفيض هذه التكاليف.

المطلب الثالث: أهداف ومزايا التكاليف المستهدفة

أولاً: أهداف التكاليف المستهدفة

تهدف التكاليف المستهدفة بصورة أساسية إلى تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات كما يهدف إلى تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- تحقيق رغبة العملاء وإشباع احتياجاتهم بتقديم منتجات متطورة ذات جودة وسعر مناسبين.
- تحقيق أهداف المؤسسة من الأرباح والمنافسة على المدى الطويل رغم التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية، ورغم احتياجات السوق المتجددة والضغوط الداخلية والخارجية.¹
- التحكم في التكاليف في المراحل المبكرة من الإنتاج والتوزيع.
- تخفيض التكاليف على مدى دورة المنتج، مع مراعاة جودة المنتج.
- تقديم منتجات جديدة مع مراعاة الجودة في وقت مناسب للسوق وتطويرها لجلب الزبائن.
- ضمان تحقيق ربح ملائم من خلال تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية المرغوب فيها.
- المساعدة في اتخاذ القرارات المهمة للمؤسسة، مثل قرارات تطوير منتج، طرح منتجات جديدة في السوق.²

¹ ميساء محمود محمد رجحان، دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، مذكرة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2002، ص 21.

² Beatrice, Francis grandguillot, comptabilité analytique, 4eme édition gualino éditeur, 2001, p 196.

ثانياً: مزايا تطبيق التكاليف المستهدفة

هناك العديد من المميزات التي يمكن أن تعود على المؤسسة من وراء تطبيق التكلفة المستهدفة، ومن أهم هذه المزايا، التكلفة المستهدفة.

- يساهم في الإدارة الإستراتيجية للأرباح المستقبلية.
- يعتبر أداة لإدارة التكلفة والربحية في آن واحد.
- يؤدي إلى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العميل وبسعر ممكن تحمله وفي ذات الوقت تكون محققة للربح.¹
- الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم وأطراف أخرى خارجية مثل الموردين وحتى العملاء.
- على مستوى المكونات يساعد في تحفيز قدرات الموردين على الابتكار بما يفيد المؤسسة والموردين معاً، بما يؤدي إلى تحويل ضغوط المنافسة الخاصة إلى الموردين.
- يعمل على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي أثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير عليها بعد حدوثها مما يزيد من أهمية ذلك في ضوء قصر دورة حياة المنتجات.
- لا يقتصر دور المحاسب الإداري في ظلها على مجرد قياس أنشطة الأعمال والتقرير عنها وإنما يمتد ليشارك مع فريق العمل في مبادرات تصميم وتطوير وتنفيذ المنتجات.

¹ www. Darar-aliraq-net,apcit.

- يعمل على تنمية روح الفريق حيث أنه ولا يمكن تبني هذا الأسلوب إلا من خلال تعاون مجموعات من الأفراد من مختلف الإدارات.
- أداة للرقابة كونها تطبق في مرحلة التخطيط والتصميم للمنتجات.
- أداة ممتازة للتسعير في الأسواق ذات المنافسة الحادة.¹

¹ طارق تسيير النابلسي، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، بحث في المحاسبة، جامعة بن طلال، 2009، ص 10، 11.

المبحث الثالث: خطوات التكاليف المستهدفة

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أحد أهم وأفضل أساليب إدارة التكاليف المبتكرة، وذلك لأنه يفترض فيه العمل على تخفيض وتطوير المنتجات دون المساس بالجودة (النوعية) للمنتجات، بما يفترض فيه إرضاء العملاء بصفة مستمرة ، وتحقيق أعلى نسبة ممكنة من المبيعات والأرباح.

المطلب الأول: مراحل قياس التكاليف المستهدفة

يمر قياس التكاليف المستهدفة بمرحلتين أساسيتين هما:

أولا: مرحلة الإنشاء¹

وتنظم الإجراءات التالية:

1 -قياس السعر المستهدف: يتأثر عملية قياس السعر المستهدف بمجموعة من العوامل أهمها:

أ -العملاء: أي درجة مرونة طلبهم للسعر المستهدف، بمعنى ضمان عدم تغيير طلب العملاء على المنتج بسعر البيع المستهدف.

ب -المنافسين: لا بد من الأخذ بعين الاعتبار عند تحديد سعر البيع المستهدف أن المؤسسات المنافسة ستسعى أيضا إلى رفع جودة منتجاتها وخفض تكاليفها، وفي حال نجاحها بشكل أفضل من المؤسسة تفقد ميزاتها التنافسية.

¹ -www.aliah medali-com/farum,11/12/2012.

ج- **التكاليف:** إن دراسة نماذج سلوك التكاليف تسمح للمؤسسة برؤية جديدة لعلاقات الأسعار والتكاليف وحجم النشاط والأرباح، ويعتبر تحليل التعادل وسيلة تحليلية فعالة في هذا المجال، حيث يوضح أنه كلما تراجع تأثير المؤسسة على الأسعار وجب عليها تخفيض تكاليفها لتحصل على جودة تنافسية.

د- **طرق التسعير:** يستهدف أسلوب التكلفة المستهدفة سياسة تسعير طويلة الأجل من خلال الأخذ بعين الاعتبار العوامل المؤثرة في السعر المستهدف إلى جانب اختيار طريقة التسعير المناسبة.

وبالإضافة إلى العوامل السابقة التي يمكن أن يتأثر السعر المستهدف بعوامل أخرى مثل

خصائص المنتج، دورة حياة المنتج ... الخ.

2 - **قياس الربح المستهدف:** يتم قياس الربح المستهدف بناءً على خطط متوسطة الأجل للأرباح تعكس

إستراتيجية المؤسسة التي تغطي فترة زمنية من 3 إلى 5 سنوات، وهي نفس الفترة التي تغطيها دورة

حياة المنتج.¹

فتكاليف دورة حياة المنتج هي التكاليف المترتبة عن جميع الأنشطة التي تحدث خلال دورة حياة المنتج

الكلية ويتم ذلك بتقسيم إجمالي الربح المستهدف للمنتج على الأرباح المستهدفة لكل المنتجات التي ستكون في

السوق خلال هذه الفترة.

¹ قاسم محسن الحبيطي، اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات التجارية، دراسة تطبيقية في شركة المهاري التجارية، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العراق، العدد 94، مجلد 31، 2009، ص 4.

وتحسب الأرباح المستهدفة باستخدام مقياس " العائد على المبيعات " الذي يحسب بالمعادلة التالية:

$$\frac{\text{صافي الربح التشغيلي}}{\text{صافي المبيعات}} = \text{معدل العائد على المبيعات}$$

3 تحديد التكلفة المستهدفة: بعد قياسنا سعر الربح البيع المستهدف، وقياس الأرباح المستهدفة يمكن

الوصول إلى التكلفة المستهدفة وفقا للمعادلة التالية:

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

ثانيا : مرحلة التحقق: وتضم هندسة القيمة

ويقصد بهندسة القيمة عمليات تقييم منتظمة لجميع وظائف سلسلة القيمة بهدف خفض التكلفة مع

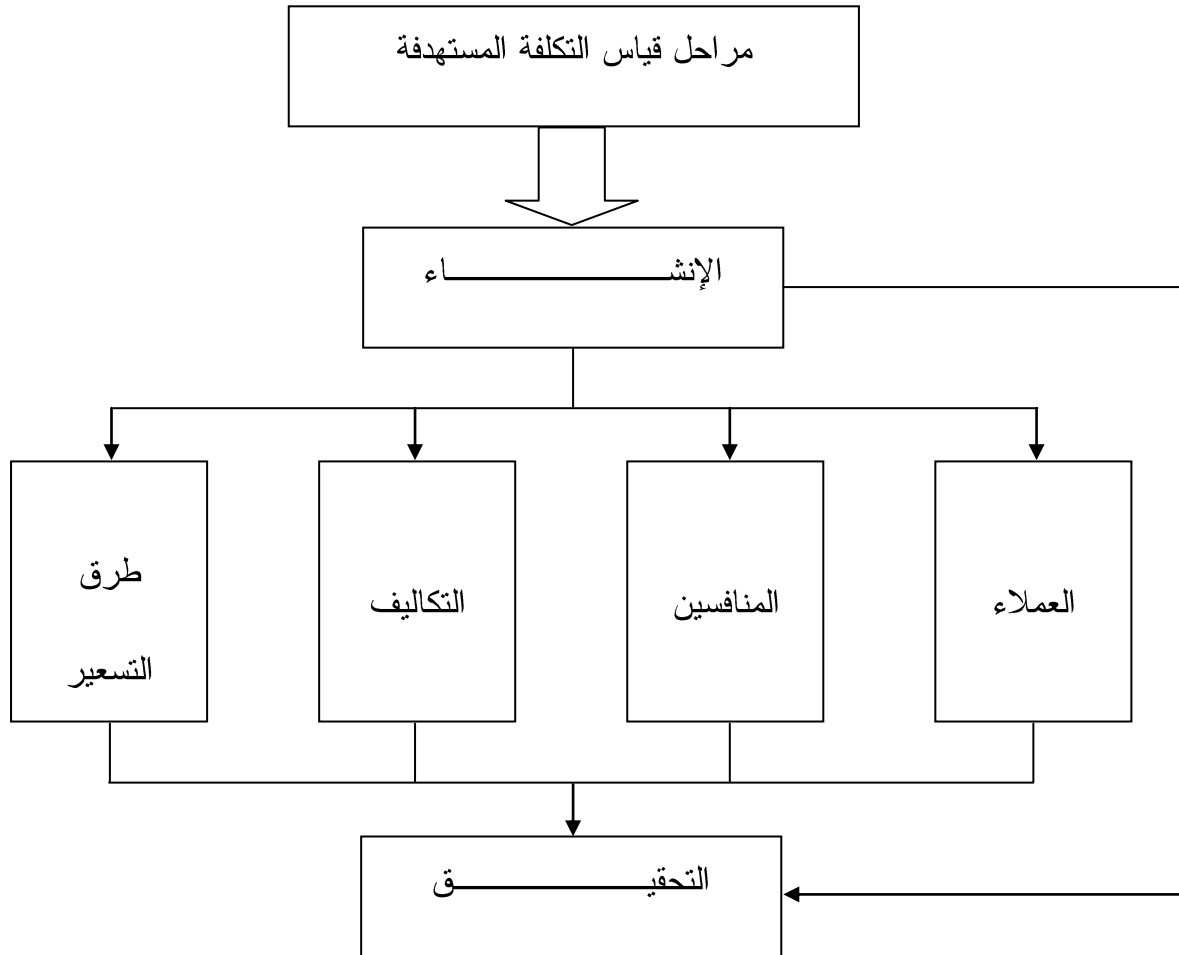
المحافظة على الوفاء باحتياجات العملاء، ويمكن أن يؤدي إجراء تحليل هندسة القيمة إلى تحسينات في

تصميمات المنتج أو تغييرات في مواصفات المواد أو تعديل في طرق التصنيع مما تؤدي إلى خفض التكلفة

الممكن تحقيقها أثناء الإنتاج لتصبح متساوية أو قريبة من التكلفة المستهدفة.

كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (04) : مراحل قياس التكلفة المستهدفة



المصدر: من إعداد الطالبة

المطلب الثاني: طرق تحديد التكلفة المستهدفة

تختلف طرق تحديد التكلفة المستهدفة باختلاف أهداف المؤسسة وإستراتيجياتها، إلا أن هناك

ثلاثة طرق شائعة ورئيسية وهي كالتالي:

1 - طريقة الخصم: تقوم هذه الطريقة على تحديد التكلفة المستهدفة كمستوى للتكلفة المسموح بها، وهي

عبارة عن الفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف وفقا للمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف}^1$$

بمعنى آخر يتم تحديد معدل الربح المستهدف ثم سعر البيع المستهدف وهو السعر الذي يقبله

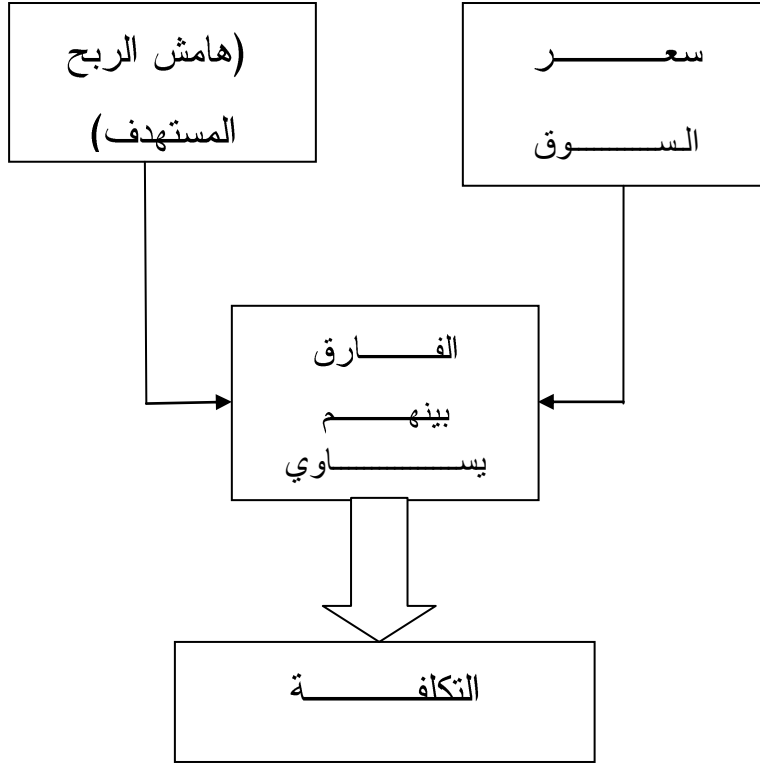
العميل ويتماشى مع أسعار المنافسين والفرق بينهما هو التكلفة المستهدفة.

لذا يفضل استخدامها في تحديد التكلفة المستهدفة التي يمكن الاعتماد عليها لرفع كفاءة قرارات

تسعير المنتجات الجديدة، كما هو موضح في الشكل التالي:

¹ محمد حسين الحداد، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في غزة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص 18.

شكل رقم (05): طريقة التكلفة المستهدفة حسب طريقة الخصم



المصدر: ليلي سعد الفيصل، أروى عبد العزيز العجلان، سلوك التكلفة المستهدفة،

faculty.ksu.edu.sa.eman_aqeel/target.cost-ppt,28/10/2012, 17:22

2 - طريقة الإضافة: تقوم هذه الطريقة على تقدير التكلفة المستهدفة لكل جزء من النشاط والخدمة المستعملة

لإنتاج المنتج، ثم يتم تجميعها وذلك حسب الوظائف التي يحققها ذلك الجزء، حتى يمكن التوصل إلى

التكلفة المستهدفة، وفقا لهذه الطريقة إذا كان هناك جزء لا يضيف قيمة للمنتج فلن يضاف.

3 - طريقة معدل تخفيض التكلفة: تقوم هذه الطريقة على تقدير التكلفة المستهدفة عن طريق محاولة

تخفيض التكلفة بمعدل معين يعكس معدلات التطوير في وظائف المنتج.

ويمكن تطبيق هذه الطريقة على خدمات قائمة يراد تطويرها ولها تكاليف فعلية أو معلومات عن

التكاليف، كقيام المصرف بتقديم خدمات مشابهة إلى حد كبير لتلك الخدمات التي يتم تقديمها.

وفقا لهذه الطريقة فإن:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكاليف الفعلية} - (\text{معدل التخفيض المستهدف} \times \text{التكلفة الفعلية})^1$$

المطلب الثالث: مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة

تمر التكلفة المستهدفة بالمرحل التالية:

1 - المرحلة الأولى: تخطيط التكلفة المستهدفة: تبدأ عملية التخطيط للتكلفة المستهدفة من خلال البحث

السوقي لمستوى جودة المنتج التي يمكن أن تجذب العملاء المتوقعين، والسعر المتوقع له، والذي عادة ما

يعكس ظروف السوق ليست الحالية وإنما المستقبلية.²

تمر مراحل التخطيط بالخطوات التالية:

أ - تحديد سعر البيع المستهدف:³ وهو سعر بيع الوحدة من المنتج على أساس دراسة المؤسسة للسوق

الذي سيتم طرحه فيه، وذلك من خلال دراسة وتحديد احتياجات ورغبات العملاء، ومعرفة السعر الذي

¹ على عدنان أبو عودة، مرجع سابق، ص 37 .

² أحمد زامل، نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة بنها، العدد الأول، 1999، ص 336 .

³ c.alazard, s.separi, control de gestion : manuel et applications DEFC épreuves n7, paris : dunod 5^{eme} edition, 2001, p-p 635 – 636.

يرغب بدفعه، وكذلك تحديد الوضعية التنافسية للمؤسسة وللمنافسين (أسعارهم، أصناف منتجاتهم، دورة حياة المنتج، والأهداف الإستراتيجية للمؤسسة بالنسبة للمنتج ... الخ مع تحديد الحصة السوقية التي ترغب المؤسسة في تحقيقها.
توجد هناك حالتين:

- الأولى: تعتبر سهلة على اعتبار أن المنتج مطروح في السوق والمعلومات المتعلقة به وباستهلاكه متوفرة مما يسمح بوضع تقديرات حول أسعاره.
- الثانية: فتكون صعبة نوعا ما على اعتبار أنها تتمثل في تعيين سعر مستهدف للمنتج جديد سيطرح في السوق، و هنا يمكن الاختيار بين الإستراتيجيتين التاليتين:¹
- ✓ 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 منافسة تتمتع بنفس الجودة.
- وتتطلب هذه الإستراتيجية التضحية بالأرباح في الأجل القصيرة من أجل الحصول على حصة من السوق في الأجل الطويل.
- ✓ إستراتيجية تصفح السوق: تكون هذه الإستراتيجية مناسبة في حالة كون المنتج يتمتع بخصائص مميزة عن المنتجات المنافسة.

¹ نضال رضا، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة، دراسة ميزانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، العدد الأول، 2007، ص 169 .

وتقضي هذه الإستراتيجية بتحديد أسعار مرتفعة مبدئياً لتعظيم الأرباح في الأجل القصير، ثم

تخفيض هذه الأسعار فيما بعد للتجاوب مع السوق والمنافسة.

وتقوم المؤسسة باختيار واحدة من الإستراتيجيتين السابقتين وفقاً لأهدافها.

وتجدر الإشارة إلى أن أسلوب التكلفة المستهدفة يتركز على العميل في التسعير، إذ ينبغي على

المؤسسة معرفة تفاصيل العملاء وردود أفعالهم تجاه السعر المتوقع أو المستهدف.

ب - وضع هامش الربح المستهدف: وذلك من خلال وضع التخطيط الإستراتيجي للمؤسسة على المدى

الطويل ومحفظة منتجاتها متوسطة الأجل، فتحدد الربح المستهدف يكون بناءً على إستراتيجية الربح

طويل الأجل للمؤسسة وإستراتيجية الربح طويل الأجل للمؤسسة وإستراتيجية حصة المنتج من السوق في

المدى القصير.¹

يحدد هذا الهامش بناءً على عوامل كثيرة مثل الربح المتوقع، النتائج التاريخية، تحليل

المنافسة... الخ وينبغي أن يكون هامش الربح واقعي وكافي لتعويض تكاليف دورة حياة المنتج.

يمكن للمؤسسة أن تحدد هامش الربح المستهدف بإحدى الطرق التالية:²

• **الطريقة الأولى:** تبدأ المؤسسة بهامش الربح الفعلي السابق للمنتج ثم يعدل طبقاً للتغيرات المتوقعة في

السوق، وبناءً على هذه العلاقة التاريخية تحدد المؤسسة هامش الربح المستهدف.

¹ ميساء محمد محمود رجحان، مرجع سابق، ص 8.

² أحمد زامل، مرجع سابق، ص 344.

• الطريقة الثانية: تبدأ المؤسسة بهامش الربح المستهدف لمجموعة من المنتجات مع إجراء زيادة وتخفيض لهوامش الربح داخل المجموعة وذلك في ظل ظروف السوق المتوقعة مع المحافظة على هامش الربح المستهدف لمجموعة المنتجات مجتمعة.

ج- تحديد التكلفة المسموح بها: يمكن التعبير عنها بالمعادلة التالية:¹

$$\text{التكلفة المسموح بها} = \text{سعر البيع المتوقع} - \text{الربح المستهدف}$$

بعد حساب التكلفة المسموح بها والمحددة وفقا لمتطلبات السوق، تقوم المؤسسة بتحديد التكلفة المقدره للمنتج وفقا لقدراتها وظروفها الداخلية (طاقتها وخصائصها ومواردها) ثم تقوم الإدارة بالمقارنة بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الجارية.

وإذا ما كانت هذه الأخيرة أكبر من الأولى، تبذل المؤسسة مجهود لتحليل الفجوة، ومحاولة إيجاد الحلول الممكنة لتقليصه قدر الإمكان.

د- تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة: هدف خفض التكلفة هو الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الجارية.²

ويقصد بالتكلفة الجارية: تكلفة المنتج المقترحة بافتراضات التصنيع الحالية دون إجراء أي

محاولة لخفض التكلفة.

وتتكون هذه الأخيرة من جزئيين هما:

¹ M. Gérard, comptabilité analytique, 2eme Edition, Bréal, France, 2001, p 472.

² محمود منصر شبلي موسى، مرجع سابق، ص 10 .

- **هدف خفض التكلفة الممكن:** وهو جزء من التكاليف القابل للتحقيق عن طريق تطوير تصميم المنتج وتطوير الطاقات المتاحة لدى المؤسسة ولدى الموردين، وهو الفرق بين التكلفة الجارية والتكلفة المستهدفة للمنتج.
 - **التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة:**¹ وهذا الجزء يصعب تحقيقه في ظل سيادة نفس الظروف الحالية من تكنولوجيا وغيرها.
- وهو عبارة عن الفرق بين التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة للمنتج.

ويمكن التعبير عما سبق بالمعادلات التالية :

$$1. \dots\dots\dots \text{التكلفة المسموح بها} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف} \dots\dots\dots 1$$

$$2. \dots\dots\dots \text{هدف خفض التكلفة} = \text{التكلفة المسموح بها} - \text{التكلفة الجارية} \dots\dots\dots 2$$

$$3. \dots\dots\dots \text{هدف خفض التكلفة الممكن} = \text{التكلفة الجارية} - \text{التكلفة المستهدفة} \dots\dots\dots 3$$

$$4. \dots\dots\dots \text{التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة} = \text{التكلفة المسموح بها} - \text{التكلفة المستهدفة} \dots\dots\dots 4$$

وباستخدام المعادلة 4 نجد أن

$$5. \dots\dots\dots \text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة المسموح بها} - \text{التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة} \dots\dots\dots 5$$

وبالتعويض التكلفة المسموح بها من المعادلة 1 في المعادلة 5 نجد:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف} - \text{التحدي الاستراتيجي لخفض التكاليف}.$$

¹ محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، مرجع سابق، ص ص 6-7.

بمعنى أن التكلفة المستهدفة قد تتساوى مع التكلفة المسموح بها (في حال كان التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة يساوي الصفر).

وقد تنقص على التكلفة المسموح بها بمقدار قيمة التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة.

وبعد تقدير قيمة التكلفة المستهدفة يتم إمداد مهندسي ومصممي المنتج بها ليتم استخدامها كأعلى تقدير يمكن حدوثه للتكلفة، بحيث تصبح مسؤوليتهم تصميم وإنتاج منتج بهذه التكلفة.

2- المرحلة الثانية: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تقليل التكلفة: بانتهاء المرحلة الأولى من

مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يتم معرفة التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة، وكذلك نكون

قد حددنا فجوة التكاليف بين تكلفة التصميم المبدئي (التكلفة الجارية) والتكلفة المسموح بها، وبالتالي

مقدار الخفض الممكن في التكاليف والتحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة.

وعند هذه النقطة يأتي دور أدوات تقليل التكلفة وهي مجموعة من الأساليب أو الإجراءات يتم

استخدامها للقضاء على فجوة التكاليف.

هناك العديد من الأدوات التي تستخدم لتحقيق ذلك أهمها:¹

- أسلوب هندسة القيمة.

- أسلوب الهندسة المتزامنة.

- أسلوب جداول التكلفة.

- الهندسة العكسية.

¹ شوقي فوده، مرجع سابق، ص 213.

أ- هندسة القيمة كأسلوب لتحقيق التكلفة المستهدفة: استخدم أسلوب هندسة القيمة لأول مرة أثناء

الحرب العالمية الثانية حيث كان هناك نقص في بعض المواد الخام فحاول مهندسي التصميم إنتاج المنتجات بالاعتماد على مصادر بديلة للمواد والأجزاء غير المتاحة .

ثم تطوير هذه الفكرة من جانب اليابانيون لاستخدامها في محاولة تخفيض تكاليف الإنتاج عن

طريق إجراء بعض التغييرات الهندسية على المنتج دون الإضرار بوظائف أو خصائص المنتج.

وأسلوب هندسة القيمة هو: عملية فحص لكل عنصر في المنتج لتحديد ما إذا كانت تكلفة المنتج

يمكن تخفيضها مع الحفاظ على الحالة الوظيفية وجودة أداة المنتج.

كما يعرف على أنه منهج لتصميم المنتج بما يعظم القيمة التي يحصل عليها العميل عن طريق

إجراء فحص منظم للعوامل التي تؤثر على تكلفة المنتج ومحاولة التأثير فيها بالتخفيض دون المساس بالكفاءة

الوظيفية له.¹

كما تعمل على تحديد التحسينات التي يمكن إدخالها على تصميم المنتج والتي يمكن عن طريقها

تخفيض تكلفته مع استبعاد الوظائف غير ضرورية التي تزيد من تكلفة ودرجة تعقيده.

يتضمن أسلوب هندسة القيمة القيام بثلاث أنشطة وهي:²

¹ أحمد زامل، مرجع سابق، ص 337.

² محمد منصور شبل موسى، مرجع سابق، ص 12.

- **التحليل الوظيفي للمنتج:** فكل منتج له وظائف رئيسية معينة تتجمع معا لتحقيق الغرض الرئيسي من المنتج، لذا يتم تحليل المنتج الى مجموعة من الوظائف الرئيسية والثانوية ومقارنة تكلفة كل وظيفة مع ما يرغب العميل في دفعه مقابل الانتفاع منها فقد يتطلب الأمر حذف بعض الوظائف التي تثير التغذية العكسية إلى عدم أهميتها من وجهة نظر العميل وبعد التحليل يتم تخفيض التكلفة المستهدفة للمنتج على الوظائف وذلك بناء على الأهمية النسبية لكل وظيفة.
- **تحليل مكونات المنتج:** بمجرد تخصيص التكلفة المستهدفة للمنتج على الوظائف يتم تحديد المكونات الرئيسية اللازمة لأداء كل وظيفة من خلال الاستعانة بالفنيين القائمين بتخطيط وتصميم وتصنيع المنتج، ثم يتم إعداد الترتيب النسبي للمكونات في ضوء المنتج، ويتم توزيع التكاليف المستهدفة على مستوى الوظائف.
- **إدارة العلاقة مع الموردين:** حيث أن التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات تحدد أسعار البيع المسموح بها بالنسبة للموردين تلك المكونات تحدد أسعار البيع المسموح بها بالنسبة للموردين تلك المكونات أين يتم مقارنة تلك التكاليف بالأسعار المعروضة من قبل الموردين فإذا كانت مرضية تقبلها المؤسسة أما إذا كانت مرتفعة فتقوم بمفاوضات إضافية مع الموردين.
- ب- **الهندسة المتزامنة:** تعتبر الهندسة المتزامنة وسيلة لخفض زمن تطوير المنتج أو الخدمة من خلال أداء الأعمال الخاصة بالتخطيط والتطوير والتصميم التفصيلي للمنتجات أو الخدمات الجديدة في وقت واحد، بما يترتب عليه وفورات زمنية، بالإضافة إلى الوفورات في التكاليف المرتبطة بها، مما يساعد في الوصول إلى التكلفة المستهدفة.

ج- جداول التكلفة: تعد من المصادر المهمة للمعلومات عند تحديد التكلفة المستهدفة، فهي توفر

المعلومات عن أثر استخدام المواد الإنتاجية المختلفة وطرق التصنيع وتصميم المنتجات البديلة على التكلفة من خلال تحليل التكاليف الخاصة بكل بديل وتوفير قاعدة معلومات التكاليف، كما تساند جداول التكلفة جهود خفض التكلفة خلال دورة حياة المنتج وبصفة خاصة مرحلة ما قبل الإنتاج.¹

د- أسلوب الهندسة العكسية: " هو عملية تحليل وتقييم المنافس (المختار) لمعرفة فرص تحسين منتج

المؤسسة، ويبدأ بتحليل منتج المنافس الى مجموعة من المكونات، ومن خلال هذا التحليل يتم تكوين استدلالات واستنتاجات عن المواد الخام وعمليات تصنيع المنتج أو الخدمة، كما يوفر معلومات عن مزايا وعيوب المنتج المنافس ".²

3 -المرحلة الثالثة تحسين التكلفة المستهدفة باستخدام أسلوب التكلفة المطور: لا يعني الوصول إلى

التكلفة المستهدفة نهاية الأمر وإنما يعني بداية مرحلة جديدة في البحث المستمر عن مواطن لاختراق وتخفيض التكلفة كلما أمكن.

وكلمة (kizen) هي مصطلح ياباني يعني إجراء تحسينات للعملية الإنتاجية من خلال كميات صغيرة متزايدة بدلاً من إجراءاتها من خلال ابتكارات كبيرة، بما يعني الاستمرار في إجراء التحسينات على المنتج ومراحل إنتاجه مما يؤدي إلى خفض التكلفة عما هو متوقع عند تصميم المنتج.³

¹ على عدنان أبو عودة، مرجع سابق، ص 35 .

² خالد غازي التميمي، رباب عدنان شهاب، استخدام مصفوفة الجودة والوظائف في تحقيق تكاليف الخدمة دراسة حالة مستشفيات حلب والموصل، ملتقى جامعة الموصل، العراق، ص 16 .

³ محمد صلاح عبد الحفيظ، مرجع سابق، ص 9.

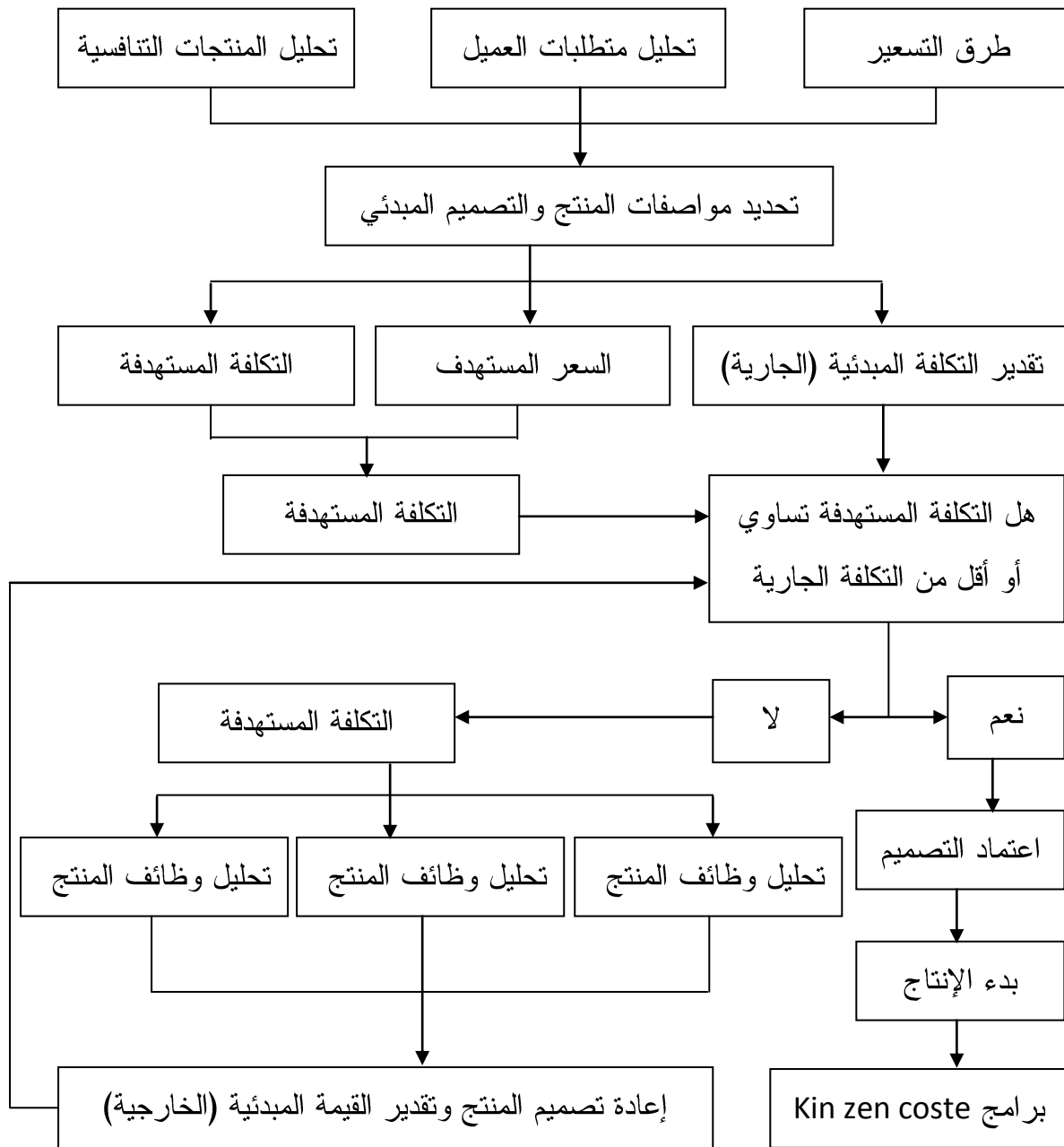
وأهم ما يميز التكلفة المطورة خاصة الاستمرارية في التحسين فمهما كانت التخفيضات محدودة فإنها تعطي بمرور الوقت نتائج هامة وإيجابية، وبمجرد أن يحقق برنامج التكلفة المطور أهدافه فإن التكلفة الكلية للإنتاج تنخفض بما يجعل التكلفة في كل فترة أفضل من الفترة السابقة لها.

وتجدر الإشارة إلى أنه إذا كان أسلوب التكلفة المستهدفة يعمل على إدارة التكلفة في مرحلة تصميم وتطوير المنتج فإن أسلوب التكلفة المطور يدعم أنشطة التحسين في مرحلة الإنتاج وكذلك على عكس التكلفة المستهدفة فإن أسلوب التكلفة المطورة لا يركز على منتجات ولكن بدلا عن ذلك فإنه يركز على جعل عمليات الإنتاج بصفة عامة أكثر فعالية.¹

وبالتالي فإن أسلوب التكلفة المطور يسمح بتطوير وتحسين التكلفة المستهدفة ليس فقط لمرة واحدة عند تصميم المنتج وإنما يستمر تحسين وتخفيض التكلفة حتى في مراحل إنتاجه. ومن ثم يمكن توضيح مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة من خلال الشكل التالي:

¹ محمود منصور شبل موسى، مرجع سابق، ص 13.

الشكل رقم (06): مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة



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

خلاصة:

لقد تبين أن الأساليب التقليدية غير مجدية ولا يمكن للمؤسسة الاعتماد عليها في إعطائها نتائج دقيقة ولا اعتمادها على التكاليف في قرارات التسعير، لذا ظهر أسلوب التكلفة المستهدفة كأسلوب بديل لنفاذي عيوب الأساليب التقليدية وهذا لأنه يمكننا من التحكم في تكاليف المنتج بدائية أي مرحلة التصميم والتخطيط بحث وجدنا انه يمكن للمؤسسة معرفة تكاليف منتجها قبل البدء في عملية إنتاجه وذلك من خلال تحديد سعر البيع المستهدف ثم هامش الربح الذي ترغب في تحقيقه.

وأخيرا تأتي التكلفة المستهدفة على عكس الأساليب التقليدية التي تنتج و تهتم إذا كان سيكلفها أكثر

من طاقتها أم لا.

الفصل الثاني: مساهمة التكاليف المستهدفة في تسعير المنتجات

مقدمة:

تعتبر سياسة تحديد سعر المنتج من العمليات الصعبة والهمة التي تقوم بها المؤسسة ، إذ تتم

وفق أسس مدروسة لا تؤخذ بعين الاعتبار العرض والطلب وأسعار المنافسين فحسب، بل أيضا تكلفة

المنتج نفسه.

وبينما يقع عامل العرض والطلب وعامل أسعار المنافسين خارج سيطرة المؤسسة فإن تكلفة

المنتج هي وحدها التي تقع ضمن سيطرتها، والتي قد تساعد على تحديد أسعار تتناسب مع أسعار

المنافسين وتؤدي إلى زيادة الحصة السوقية من خلال جذب أكبر عدد ممكن من العملاء، من خلال تطبيق

التكلفة المستهدفة.

وهذا ما سنحاول مناقشته في هذا الفصل، من خلال:

- المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتسعير.

- المبحث الثاني: سياسة واستراتيجيات التسعير.

- المبحث الثالث: أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين تسعير المنتجات.

المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للتسعير

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

المطلب الأول: مفهوم السعر

أولا تعريف السعر

لا نستطيع تحديد مفهوم للسعر قبل أن يتم مقارنته بالقيمة والمنفعة، وهي مفاهيم متفاوتة وذات علاقة ببعضها البعض.

المنفعة: هي خاصية المنتج التي تجعله قادرا على إشباع الحاجة وتحقيق الرغبة.

القيمة: هي المقياس الكمي لمساواة المنتج بالمنتجات الأخرى الجذابة في عمليات التبادل.¹

وعليه يمكن تعريف السعر بأنه " القيمة النقدية أو العينة التي يدفعها المشتري نظير حصوله على السلعة أو الخدمة ".²

عبر الكاتب عن السعر بالقيمة النقدية أو العينة.

¹ محمود جاسم محمد الصميدعي ، إستراتيجيات التسويق مدخل كمي وتحليلي، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص 214.

² هاني حامد الضمور ، هدى مهدي عايش، أثر عناصر المزيج التسويقي الخدمي لفنادق الخمس نجوم في الأردن على الصورة المدركة من قبل السياح ، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، العدد 1 ، المجلد 1 ، الأردن، 2005 ، ص 106.

الفصل الثاني: مساهمة التكاليف المستهدفة في تسعير المنتجات

كما يعرف على أنه " كمية النقود اللازمة والتي يستعد المستهلك لمبادلتها بمزيج من خصائص السلعة أو الخدمة المادية والنفسية والخدمات المرتبطة بها ".¹

كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل رقم (07) : مفهوم السعر



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

ص 125.

رأى الكاتب أن السعر مرتبط بعدة عوامل، أي يجب أن تكون منفعة من أجل خلق القيمة، وهذه الأخيرة تقاس بالسعر.

كما يمكن تعريف السعر من وجهة نظر المشتري والبائع.²

فمن وجهة نظر المشتري: هو الثمن الذي يدفعه المشتري مقابل الحصول على سلعة أو خدمة يرغب

فيها.

هذا بالنسبة للمشتري الاستهلاكي أي المستهلك النهائي.

¹ محمد الباشا وآخرون، مبادئ التسويق الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 60.

² أمين عبد العزيز حسن، إستراتيجية التسويق في القرن الواحد والعشرين، دار القباء للنشر، القاهرة، 2001، ص 209.

الفصل الثاني: مساهمة التكاليف المستهدفة في تسعير المنتجات

أما بالنسبة للمستهلك النهائي فإن السعر هو تكلفة الحصول على المنتجات ، ويعتبر كذلك وسيلة وأداة مقارنة بين السلع والخدمات البديلة المنافسة.

أما من وجهة نظر البائع سواء كان منتجاً أو وسيطاً: فهو الوسيلة الأساسية التي تحقق من خلالها عائداً معيناً، كما أنه المحدد الأول للربح.

وبصفة عامة فإن السعر يمثل القيمة التي يكون المستهلك على استعداد لتحملها، مقابل المنفعة التي يحصل عليها، من استعمال السلعة أو الخدمة.

ثانياً: أهمية التسعير

السعر هو العنصر الوحيد من عناصر المزيج التسويقي الذي يمثل الاستيرادات، بينما العناصر الأخرى تمثل التكاليف، كما ينظر المستهلك إلى السعر على أنه القيمة المقابلة للحاجة التي يتم إشباعها عن طريق شراء المنتج.¹

ومن هنا تتعكس أهمية التسعير في تطوير إستراتيجية التسويق التي تتبعها المؤسسة، وتظهر هذه الأهمية في اعتماد السعر في:²

- المنافسة للمحافظة على حصة المنتج في السوق.
- اعتماد السعر المنخفض في بداية حياة المنتجات الجديدة بكسبها دخول أسواق جديدة.
- اعتماد السعر المرتفع في المؤسسات التي تعمل من أجل أهداف مالية.

FV.SLIDESHARE.NET/MASALEMIKSA/SS;17/04/2013.

¹ محمد سالم، المزيج التسويقي، الموقع:

² مرهف إبراهيم وآخرون، تسعير الخدمات، بحث في التسويق، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2010، ص 6.

الفصل الثاني: مساهمة التكاليف المستهدفة في تسعير المنتجات

ثالثا: أنواع الأسعار

هناك عدة أشكال للسعر نذكر منها: ¹

أ - **السعر السوقي**: ويتحدد بناء على تفاعل كل من العرض والطلب 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 وقراراتها، وتقدم السلعة إلى السوق به، وللعامل 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 والتأكد من أنها لا تتعدى حدود معينة.

المطلب الثاني: أهداف التسعير

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

أ **الأهداف الربحية للتسعير**: تسعى المؤسسة إلى تسعير منتجاتها بالسعر الذي يؤدي إلى تعظيم الأرباح

ويدخل ضمن هذا الهدف مجموعة من الأهداف الفرعية هي:

- تحقق أقصى ربح ممكن أو معدل مردودية كاف.

¹ عبد الجبار منديل، أسس التسويق الحديث، الدار العلمية الدولية، عمان، 2002، ص 105.

² محمد الصيرفي، مبادئ التسويق، حورس الدولية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2005، ص ص: 394-395 .

الفصل الثاني: مساهمة التكاليف المستهدفة في تسعير المنتجات

- تعظيم الأرباح الإجمالية أو الصناعية ولأجل ذلك تضع المؤسسة سياسة تسعيرية تتضمن هوامش ربح إجمالية أو صافية تشجع على تنشيط البيع والأرباح الكمية.
 - تحقيق صافي ربح على المبيعات حيث يتم تحديد سعر يتضمن عائد صافي بعد طرح كافة التكاليف ولا يمكن بيع بسعر يقل عن معدل العائد المستهدف.
 - تحقيق معدل مرتفع للعائد على الاستثمار 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 مقارنة بها للمالكين من حقوق صافية للمؤسسة.
 - ب الأهداف البيعية للتسعير: يقصد بالأهداف البيعية تحديد رقم إجمالي للمبيعات أو تحديد حصة المؤسسة من السوق مقارنة بالمنافسين.
- وتفضل العديد من المؤسسات اختيار أهداف بيعية للسعر بدلا من الأهداف الربحية للأسباب التالية:
- محاولة البقاء في السوق.
 - محاولة الإبقاء على حصتها في السوق.
- ولتحقيق تلك الأهداف قد تضطر المؤسسة إلى تخفيض الأسعار أو دعم أسعارها بخدمات مختلفة، كخدمات ما بعد البيع ... الخ، تجعل السعر الحقيقي لمنتجاتها يبدو أفضل في أعين العملاء.

الفصل الثاني: مساهمة التكاليف المستهدفة في تسعير المنتجات

ج- الأهداف الجماعية للتسعير: ويقصد بهذه الأهداف كل ما من شأنه أن يخلق صورة حسنة للمؤسسة في

أعين المجتمع التي تعمل فيه سواء بتحديد أسعار عادلة ومقبولة بتقديم تخفيضات سعرية لفئات معينة

(كفاءة المعاقين ... الخ)¹

وعادة ما يتضمن هذا الهدف مجموعة من الأهداف الفرعية منها:²

- زيادة التدفقات النقدية عن طريق عدة طرق مثل تخفيض أسعار المبيعات النقدية والحد من المبيعات

الآجلة أو منح خصومات نقدية للعملاء للحصول على ولاء الزبون.

-المحافظة على مستوى عال من الجودة، وذلك يهدف إلى جلب عدد كبير من العملاء.

-طرح مستويات سعرية مناسبة للزبون.

¹ نفس المرجع، ص 395.

² بشير عباس العلق، مبادئ التسويق الحديث، إدارته وبحثه، الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع، ليبيا، 1997، ص ص 224 - 225 .

الفصل الثاني: مساهمة التكاليف المستهدفة في تسعير المنتجات

المطلب الثالث: العوامل المؤثرة في قرارات التسعير

تنقسم العوامل المؤثرة على قرار التسعير إلى عوامل داخلية وخارجية:

أولاً: العوامل الداخلية

توجد مجموعة من العوامل داخل المؤسسة تؤثر على قرارات التسعير، ولعل من أهمها ما يلي:

- الأهداف: مثلاً 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: ان 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 إلى تبني فلسفات خاصة بالسعر بحيث تتفق مع أهدافها وأغراضها، فلسفة المؤسسة توجه القائمين على تحديد السعر بالوجهة التي تتبناها.
- المزيج السوقي: المؤسسة حين تقرر سعر منتجاتها سعر مرتفع مثلاً فيجب أن تكون جودة المنتج مرتفعة، ويصاحب ذلك جهود ترويجية مكثفة لإقناع المستهلكين بمعايير السعر المرتفع، أو تقديمها في غلاف مناسب واختيار منافذ التوزيع التي تسوق منتجات مرتفعة السعر ... الخ.¹
- درجة تفرد المنتج وتميزه: هذا التميز يمنح ميزة للمخطط السعري في وضع السعر المناسب الذي يتناسب والخصائص الفردية في منتجاتها.

¹ محمد فريد الصحن، قراءات إدارة التسويق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1996، ص ص 87-88.

الفصل الثاني: مساهمة التكاليف المستهدفة في تسعير المنتجات

• قيمة الخبرة المتراكمة: نقصد بالخبرة هنا تلك المهارات التي اكتسبتها المؤسسة من خلال الممارسة المستمرة والطويلة في العملية الإنتاجية، حيث أن ذلك يمكنها من زيادة كمية الإنتاج ومستوى جودته عن تلك المؤسسات الجديدة في العملية الإنتاجية.¹

• التكاليف: تشكل تكلفة إنتاج المنتج أو الخدمة أساسا يمكن الاعتماد عليه في تحديد سعرها، حيث يجب أن يكون السعر كافيا لتغطية كافة التكاليف الخاصة بإنتاج وتوزيع تلك المنتجات أو الخدمات.²

ثانيا: العوامل الخارجية

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

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

• الموردون والموزعون: فقيام برفع أسعار المواد الأولية أو الوسطاء في المساومة على رفع هامش أرباحهم يضيف قييدا على المؤسسة على تحديد السعر الملائم للسوق.³

¹ محمد الصيرفي، مرجع سابق، ص 400-401.

² ناجي معلا، إدارة التسويق، مدخل تحليلي استراتيجي متكامل، إثناء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 193.

³ محمد فريد الصحن، مرجع سابق، ص 84-85.

الفصل الثاني: مساهمة التكاليف المستهدفة في تسعير المنتجات

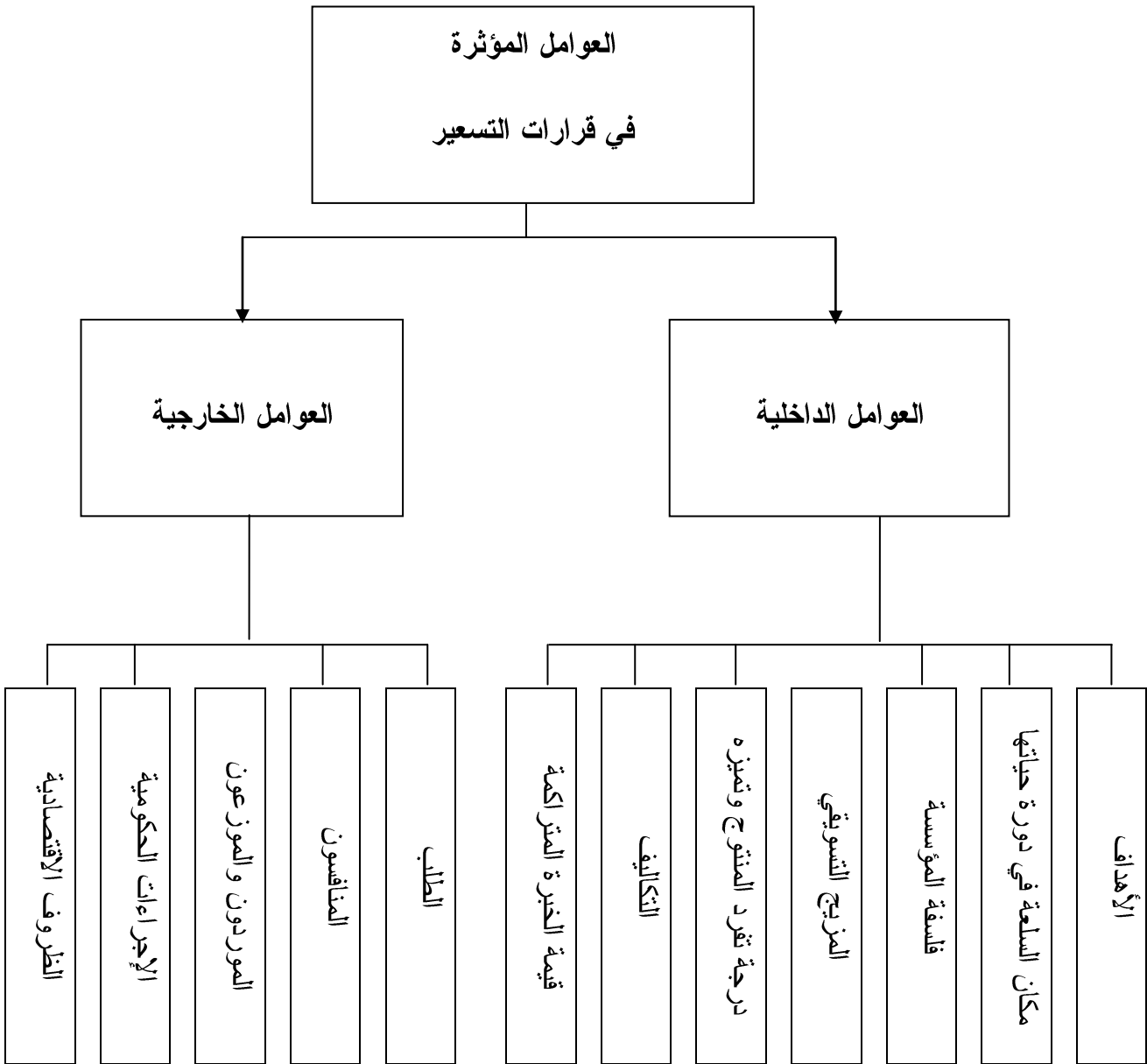
- الإجراءات الحكومية: تمارس الحكومة والسلطة السياسية في بعض البلدان تأثيراتها على حركة الأسعار فقد تحدد الحكومة سعر بيع المنتج للمستهلك النهائي ويحدث ذلك عادة في المنتجات الضرورية، أو قد تكتفي الحكومة بتوجيه الأسعار دون تحديدها.
 - الضرورة الاقتصادية: يلاحظ أنه في حالة الرواج أو الانتعاش الاقتصادي يزداد الطلب على مختلف أنواع المنتجات ومن ثم تستطيع المؤسسة أن تتحرك بحرية أكبر تحديد في قراراتها السعرية والتمتع 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:

¹ محمد الصيرفي، مرجع سابق، ص ص 407، 408.

الفصل الثاني: مساهمة التكاليف المستهدفة في تسعير المنتجات

الشكل رقم (08) العوامل المؤثرة في قرارات التسعير



المصدر: من إعداد الطالبة

الفصل الثاني: مساهمة التكاليف المستهدفة في تسعير المنتجات

المبحث الثاني : استراتيجيات وسياسات التسعير

تعتبر إستراتيجية التسعير ذات تأثير كبير في تحقيق الأهداف السوقية للمؤسسة، وذلك لتشعب القرارات التي يجب اتخاذها عند تحديدها، والتي من أهمها اختيار المؤسسة السياسة التسعيرية التي ستقوم بتطبيقها.

المطلب الأول: إستراتيجيات التسعير

نذكر أهم الإستراتيجيات في ما يلي:

1- إستراتيجية التغلغل: تستخدم هذه الإستراتيجية كل عام عند تقديم منتج جديد للسوق بهدف التغلغل والنمو في السوق والحصول على أكبر حصة سوقية ممكنة فيه، بالشكل الذي يؤدي إلى زيادة الربحية في المدى الطويل، وذلك من خلال استخدام سياسة الأسعار المنخفضة.¹

وتكون هذه الإستراتيجية مناسبة في الحالات التالية:

- إذا كان السوق ذو حساسية عالية في نمو الأسعار.
- مدى ملائمة المنتج للإنتاج وفق اقتصاديات الحجم.
- عندما يكون السعر المنخفض عاملاً غير مشجع لظهور المنافسة الفعلية أو المحتملة.

¹ محمود جاسم محمد الصميدعي ، مرجع سابق، ص 221.

الفصل الثاني: مساهمة التكاليف المستهدفة في تسعير المنتجات

2 - إستراتيجية قسط السوق (كشط): تحدد أقصى سعر للمنتج بغرض الحصول على أقصى أرباح

ممكنة في الأجل القصير، وتستخدم هذه الطريقة عادة في حالة السلع الجديدة التي تقدمها المؤسسة للسوق لأول مرة، أو في حالة تقديم العروض الجديدة.

وعادة ما يلزم هذه المؤسسة بإتباع سياسة نسخية في ترويج السلع.¹

نلاحظ أن هذه الإستراتيجية قصيرة الأجل، إذ تضطر المؤسسة عادة بعد مرور فترة معينة إلى

وضع تخفيضات في سعر بيع السلعة بسبب دخول المنافسة إلى سوق المنتج للاستفادة من الأرباح العالية.

ويرجع اختيار المؤسسة لهذه الإستراتيجية لأسباب عدة منها:²

- يتصف الطلب على المنتج الجديد بعدم المرونة.

- اكتساب مستهلكين مما يمكنهم ويفضلون اقتناء منتجات عالية السعر.

- تسمح هذه الإستراتيجية بتحقيق الأرباح السريعة لتغطية تكاليف البحث والتطوير الكبيرة التي تسبق

عادة تقديم المنتج الجديد.

- تساهم الأرباح الكبيرة الناتجة عن الأسعار العالية في تلك الفترة من تغطية تكاليف الترويج العالية عند

تقديم المنتج.

- يسمح إتباع السعر العالي بعمل تخفيضات دورية في سعر السلعة مما يمكن المؤسسة من الوصول إلى

أجزاء جديدة من السوق.

¹ نسيم حنا، مبادئ التسويق، دار المريخ للنشر، الرياض، 2001، ص 349.

² نفس المرجع، ص 350.

الفصل الثاني: مساهمة التكاليف المستهدفة في تسعير المنتجات

3 - إستراتيجية التمکن من السوق: تهدف المؤسسة من إتباع هذه الإستراتيجية إلى الحصول على حجم كثير من السوق غير مجزأ حسب الدخل أو مرونة الطلب بحيث تسعى إلى الوصول إلى السوق وذلك عن طريق تحديد أسعار منخفضة لسلعتها.

ويفضل إتباع هذه الإستراتيجية في الحالات التالية:

- عندما تزيد حساسية السوق للسعر ويميل للانخفاض.
- إذا كان المنتج يواجه منافسة قوية محتملة.
- في حالة اتجاه تكلفة إنتاج وتسويق للوحدة الانخفاض مع الزيادة الكميات المباعة، مما يؤدي إلى الاستفادة من وفورات الإنتاج بتخفيض السعر.
- تسمح هذه الإستراتيجية من انتشار والحصول على حصة كبيرة منه.

إذا كان هدف المؤسسة هو زيادة معرفة السوق بها وبمنتجاتها والفتح على الأسواق الجديدة، إلا أن إتباع هذه الإستراتيجية يكشف بعض المخاطر لا يمكن المؤسسة من تحقيق نقطة تعادل سريعة كما هو الحال في إستراتيجية كشط السوق وبالتالي تزداد المخاطر المرتبطة بتحديد سعر منخفض للمنتج.

وتجدر الإشارة أن المؤسسة ليست ملزمة بإتباع إحدى الإستراتيجيات السابقة، فيمكن أن تقوم بإتباع إستراتيجية كشط السوق وبعد فترة تستبدلها بإستراتيجية التمکن من السوق ... الخ، كما يمكنها من إتباع إستراتيجيتين مختلفتين لمنتجين مختلفين، بمعنى لا تطبق نفس الإستراتيجية.

الفصل الثاني: مساهمة التكاليف المستهدفة في تسعير المنتجات

4 - إستراتيجية قيادة السعر: تتجسد من خلال تحديد الأسعار من قبل مؤسسة ما نعتبر فائدة في

السوق.¹

ونلاحظ وجود نوعين من قيادة السعر هما:

• قيام المؤسسة القائدة بأخذ المبادرة في تغيير الأسعار وتكون باقي المؤسسات مستعدة لإتباعها على أن يحقق هذا التغيير ربحاً كافياً.

• مؤسسة صغيرة ولكن معتمدة كقائد السعر بعد أن تكون قد أثبتت أنها قادرة على وضع هيكل للسعر في السوق، والمؤسسة القائدة يجب أن تكون قادرة على وضع هيكل للسعر في السوق وينظر إلى قيادة السعر دائماً أنها طريقة لتربح السياسات التسعيرية بهدف التغلغل من المنافسة السعرية وتجنب المشاكل المؤدية إلى حروب الأسعار.

المطلب الثاني: سياسات التسعير

تتمثل سياسة التسعير في مجموعة من المبادئ والتوجيهات التي تستخدمها إدارة التسويق لدى

تحديد سعر المنتج، وبوجه عام يمكن تحديد أهم سياسات التسعير فيما يلي:

1 - سياسة السعر الثابت: بمعنى تسعير المنتج بسعر واحد ثابت مهما كان زمن البيع أو الكمية المباعة أو

المشتري، وتتميز بالميزات التالية:

- سهولة إنهاء عملية البيع دون مفاوضة.

- خلق الثقة لدى الزبون وكسب ولائه.

¹ محمود جاسم محمد الصميدعي ، مرجع، ص 222.

الفصل الثاني: مساهمة التكاليف المستهدفة في تسعير المنتجات

- تسهيل العمليات المحاسبية والمساعدة على سهولة التنبؤ بالمبيعات .

ولعل من أهم مساوئ هذه السياسة أن اعتماد سعر ثابت ومحدد يجعل المنافسون يقدمون أسعار أفضل أو أقل.

2 - سياسة السعر المتغير: إن من أهم مميزات تسعير المنتجات بسعر متغير هي المرونة في التعامل، مما

يعطي البائع الفرصة لتغيير السعر نزولا أو صعودا وفقا:

• زمن البيع: كالبيع بمناسبة رمضان أو البيع بمناسبة عودة المدارس أو بسبب دخول فصل الشتاء مثلا.

• مكان البيع: كالبيع في الفنادق أو المطارات أو في الطائرات ... الخ .

• نوعية المشتري: البيع للطلبة أو البيع للنساء أو البيع للأطفال ففي كل من هذه الأمثلة السابقة فنجد في

كثير من الأحيان أن المنتج نفسه يباع بسعر مختلف وفقا للاختلاف في الزمن والمكان أو طبيعة العميل، كما

أن سياسة السعر المتغير تعطي الفرصة للبائع في عدم إضاعة فرصة البيع.

3- سياسة السعير بسعر السوق : يتحدد السعر وفقا لهذه السياسة بطريقة آلية بناء على تفاعل العرض

والطلب.

وهناك تكون المؤسسة مقيدة بسعر السوق، فلا يكون لها أية سيطرة على المنتجات وبالتالي لا تحتاج

إلى سياسة سعريه خاصة بها، بل تجد عوامل أخرى تحددها مجموعة الطلب والعرض هي التي تحدد سعر

السوق، والذي تجد كل مؤسسة نفسها مضطرا إلى قبوله والتعامل على أساسه.¹

¹ ta3lime.com/show thread,21/04/2013.

الفصل الثاني: مساهمة التكاليف المستهدفة في تسعير المنتجات

وأهم ما يميز هذه السياسة، عدم وجود تنافس بين المؤسسات لتخفيض السعر، وبذلك لن تتأثر الأرباح التي يحصلون عليها، كما يطمئن العملاء إلى عدم وجود اختلاف في سعر البيع من مؤسسة إلى أخرى.

4- سياسة تسعير بسعر أعلى من سعر السوق: في كثير من الأحيان يربط المستهلك السعر بالجودة، ويتكون لديه الشعور بأن المنتجات الغالية هي منتجات ذات جودة عالية، لذلك فإن مميزات التسعير بسعر أعلى من سعر السوق هو إحياء للمستهلك بجودة المنتج، شريطة أن يكون هذا الأخير ما يميزه عن غيره.

5- سياسة التسعير بسعر أقل من السوق: بناء على القاعدة الاقتصادية للطلب فإن انخفاض السعر يؤدي إلى زيادة الطلب، لذا فإن مميزات التسعير بسعر أقل من سعر السوق محاولة جلب العملاء والحصول على حصة من السوق.

ولكن ذلك قد يؤدي إلى دفع المنافسين للدخول في حرب سعريه قد تنتهي لصالحهم، أن كل استعدادهم أكثر وقدرتهم على تحقيق الأسعار أفضل.¹

وقد ترى الإدارة العليا أن المنتج الجديد في مرحلة التقدم يجب أن يكون بسعر منخفض لاختراق السوق أو العكس.²

¹ محمد فريد الصحن، قراءات إدارة التسويق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1996، ص 302.

² ثابت عبد الرحمان إدريس وآخرون، التسويق المعاصر، الدار الجامعية، الإسكندرية، ص 313.

الفصل الثاني: مساهمة التكاليف المستهدفة في تسعير المنتجات

6- سياسة السعر حسب مجموعات الزبائن: وتعتمد هذه السياسة على تحديد مجموعة من الأسعار تتوافق

مع مجموعات مختلفة من الزبائن التي تتميز كل منها بميزات خاصة، ولا تتجح هذه السياسة إلا إذا كان

السوق الكلي قابل لتجزئته أو عدم القدرة على تحول الزبائن من جزء إلى آخر.

7- سياسة السعر الجغرافي: تعتمد هذه السياسة على طرح المنتجات بأسعار مختلفة وذلك حسب اختلاف

المناطق الجغرافية التي يتواجد فيها الزبائن، إضافة إلى ذلك يؤخذ بعين الاعتبار مكان تسليم البضاعة ولكل

وضع حالة سعرية خاصة.¹

ومنه يمكن القول أن سياسة التسعير المناسب والموضوعة بعناية تساعد المؤسسة على نجاح

إستراتيجيتها السوقية.

8- التسعير على أساس المنفعة المدركة: تسعر كثير من المؤسسات منتجاتها على أساس المنفعة المدركة

حيث تجاوب لسعر المنفعة التي يراها العميل من اقتنائه للمنتج، ففنان الشاي مثلا إذا استهلكه الشخص

في منزله قد يكلفه 10 دينار، بينما إذا طلبه في كافيتريا الجامعة يكلفه 50 دج، وإذا طلبه في مطعم بسيط

كلفه 75 دج، أما إذا طلبه في كافيتريا لفندق الشيراتون يكلفه 750 دج، وتكون على أتم الاستعداد على دفع

الأسعار المتفاوتة لنفس المنتج ولكن حسب المنفعة التي يسعر بها.²

¹ فهد سليم الخطيب ، محمد سليمان عواد، مبادئ التسويق مفاهيم أساسية، دار الفكر للطباعة والنشر، الأردن، 2000، ص 123.

² ثابت عبد الرحمان إدريس وآخرون، مرجع سابق، ص 312.

الفصل الثاني: مساهمة التكاليف المستهدفة في تسعير المنتجات

المطلب الثالث: طرق تحديد السعر

إن تجربة السوق والعلاقة القائمة بين المنتج والمستهلك أدت إلى خلق أفكار جديدة في طريقة تحديد السعر حتى يكون هناك فرص بيع وشراء بين الطرفين وهناك عدة طرق لتحديد السعر نذكر أهمها:

1 - التسعير على أساس التكلفة: في هذه الطريقة يقوم التسعير على إدماج كل التكاليف التي اتفقت على

المنتج خلال الإنتاج أو السلعة خلال عملية الحصول عليها وبعدها إضافة هامش ربح معين.¹

وبالتالي يكون السعر حسب هذه الطريقة على النحو التالي:

$$\text{سعر البيع} = \text{تكلفة الإنتاج} + \text{تكلفة التوزيع} + \text{المصاريف الثابتة} + \text{هامش الربح}$$

حيث يلاحظ استخدام الواسع لهذه الطريقة عند تجار التجزئة ومن مميزاتها:

- السهولة والبساطة في تحديد السعر.
 - الارتياح النفسي للطرفين (البائع والمشتري) لعدل هذه الطريقة.
 - إمكانية تقارب الأسعار بين المنافسين خاصة عند تعلق الأمر بتقارب التكلفة وهامش الربح.
- أما عيوبها فتتمثل في:

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

¹ قحطان العبدلي ، بشير العملاق، التسويق أساسيات ومبادئ، جامعة البنات الأردنية، عمان، 1999، ص 149.

الفصل الثاني: مساهمة التكاليف المستهدفة في تسعير المنتجات

2-التسعير على أساس المنافسة: في هذه الطريقة يتم تحديد الأسعار بأخذ السياسة السعرية للمنافسين في

الاعتبار، إذ يعتمد سعر المنتج الذي تنتجها المؤسسة على أسعار المنتجات المتشابهة التي يعرضها

المنافسون.¹

حسب هذه الطريقة لا ينظر إلى التكلفة الإجمالية للإنتاج وإنما إلى سياسات التسعير التي يتبعها

المنافسون في السوق، وتستخدم هذه الطريقة عندما تكون السلع في السوق متشابهة من وجهة نظر المستهلك

والتركيز على السعر كعامل منافسة رئيسي.

3-التسعير على أساس نقطة التعادل: تعتمد هذه الطريقة على تحديد السعر الذي يحقق للمؤسسة نقطة تعادل

التي تكون عندها النتيجة تساوي الصفر، أي لا تحقق لا ربح ولا خسارة بمعنى أن مجموع تكاليفها يساوي

مجموع إيراداتها.²

وتحسب نقطة التعادل كما يلي:

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

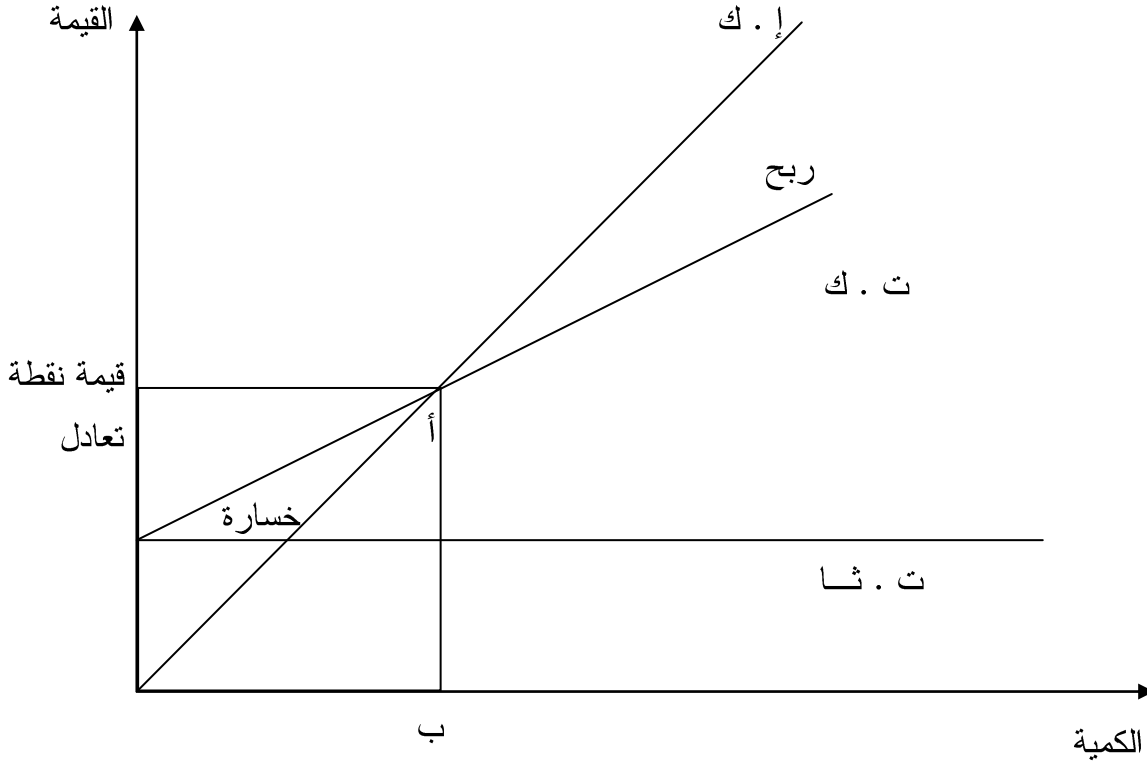
كما هو موضح في الشكل التالي:

¹ أحمد شاكر العسكري، التسويق مدخل استراتيجي للبيئة التسويقية وسلوك المستهلكين والمزيج التسويقي، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، 2000، ص 191.

² محمد فريد الصحن، مبادئ التسويق، مرجع سابق، ص 23.

الفصل الثاني: مساهمة التكاليف المستهدفة في تسعير المنتجات

الشكل رقم (09): تحديد نقطة التعادل بطريقة التكاليف الإجمالية



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

3. التسعير حسب الطلب : حسب هذه الطريقة يمكن أن يكون السعر أعلى أو أقل أو مساوي للتكلفة

الإنتاجية، فتعديده يعتمد على مستويات الطلب، فإذا كان مرتفعاً فإن سعر البيع سيكون مرتفعاً والعكس

صحيح.¹

وعلى المؤسسة تقدير حجم الطلب عند المستويات المختلفة للأسعار واختيار السعر الذي يحقق

حجم المبيعات المرغوب وأقصى الإيرادات والأرباح.

¹ محمد الباشا وآخرون، مرجع سابق، ص 68.

الفصل الثاني: مساهمة التكاليف المستهدفة في تسعير المنتجات

المبحث الثالث: أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين تسعير المنتجات

تلعب التكاليف دوراً هاماً في تسعير المنتجات، حيث أن اعتبارات التكاليف تزود المؤسسة بأدنى حدود التي لا تستطيع تحقيق ربح بأقل منها، لذا تحاول إتباع أساليب جديدة، ومنها التكلفة المستهدفة.

المطلب الأول: علاقة التكلفة المستهدفة بتسعير المنتجات

تعتمد طرق التسعير التقليدية على عملية الإنتاج لوضع سعر بيع للمنتج وذلك بعد تحديد تكلفة الفعلية، ومن ثم يتم طرحه في السوق.

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

إن التكلفة المستهدفة طريقة تسعير وأداة لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة، تم استحداثها واستخدامها في اليابان بشكل واسع خاصة من قبل المؤسسات العاملة في مجال صناعة السيارات.

فلا بد من تحديد تكلفة إنتاج المنتج ثم إضافة هامش الربح المرغوب فيه لتحديد سعر البيع.

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

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

الفصل الثاني: مساهمة التكاليف المستهدفة في تسعير المنتجات

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

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

المطلب الثاني: عوامل نجاح وصعوبات تطبيق التكلفة المستهدفة

أولا: عوامل نجاح تطبيق التكلفة المستهدفة

لا يكفي إعجاب المؤسسة بأسلوب التكلفة المستهدفة لضمان نجاحه عند التنفيذ وغنما ينبغي توفير

عوامل داعمة لنجاح تطبيقها، نذكر أهمها في ما يلي: ¹

- وجود نظام جيد لمعلومات المحاسبة.

- وجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على كلا من التكلفة التاريخية والدراسة السوقية لاتجاهات

الأسعار.

- الدعم من قبل الإدارة العليا وذلك بسبب الطبيعة الإستراتيجية لهذه التكلفة، ولتأثيره على أسلوب العمل

في مختلف الإدارات داخل المؤسسة.

¹ محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، مرجع سابق، ص ص 14 - 15.

الفصل الثاني: مساهمة التكاليف المستهدفة في تسعير المنتجات

- توفير الدورات العلمية والتدريب العملي للأفراد على استخدام التكلفة المستهدفة.
- تشجيع وتطوير فرق العمل التي يتم تكوينها من أفراد من مختلف الإدارات والتخصصات.
- مشاركة جميع المعلومات المتاحة بين جميع الإدارات والأفراد عدم اختصاص البعض بها.
- اعتماد المؤسسة على أسلوب تفويض السلطة لفرق العمل لمساعدتها على الابتكار والإبداع
- تنمية العلاقات مع الموردين بحيث تكون قائمة على التعاون بدلا من ربح طرق على حساب خسارة الطرف الآخر.

- وجود قنوات اتصال مفتوحة بشكل دائم سواء بين المؤسسة والموردين أو بين المؤسسة والعملاء أو بين مختلف الإدارات والأقسام داخل المؤسسة لتسهيل تقديم ومناقشة الاقتراحات والحصول على المعلومات.
- تقديم جميع الأنشطة والأعمال والأفراد بمدى مساهمتهم في تحقيق إستراتيجية للربح المؤسسة.

ثانيا: صعوبات تطبيق التكلفة المستهدفة

- إن وضع هذا الأسلوب قيد التنفيذ الفعلي بتجنبه بعض الصعوبات التي ينبغي أن تكون المؤسسة على علم مسبق بها حتى تتمكن من تخطيها، ومن أهمها ما يلي: ¹
- الصراع التنظيمي حيث أن اختلاف الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها كل قسم قد يؤدي إلى صعوبة نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة ما لم يتم التنسيق بين هذه الأهداف.
 - تتطلب التكلفة المستهدفة إلى ساعات عمل طويلة مما يؤدي على الضغط على فريق العمل.
 - التزام المؤسسات بنظام عمل المؤسسة والإجراءات الروتينية وتمسكهم بالمفاهيم التقليدية ، ومحاربة التغيير، وكرهية تحمل المسؤولية.

¹ نفس المرجع، ص 13.

الفصل الثاني: مساهمة التكاليف المستهدفة في تسعير المنتجات

- عدم وجود إطار مفاهيمي ومنهجي واضحة لتطبيق الأساليب الحديثة لخفض التكلفة في إطار المحافظة

على مستوى الجودة والأداء الوظيفي، وبما يؤدي إلى الوصول إلى التكلفة المستهدفة.

- صعوبة التحديد الدقيق للعناصر الأساسية لتطبيق هذا الأسلوب وهي أسعار البيع والأرباح ومن ثم

التكلفة المستهدفة نتيجة لعدم توفر قواعد البيانات الملائمة خصوصا في دول العالم النامية.

الفصل الثاني: مساهمة التكاليف المستهدفة في تسعير المنتجات

خلاصة:

ومجمل القول أن استخدام أسلوب التكاليف المستهدفة، له دور إيجابي في تحسين سياسة تسعير

المنتجات ، من خلال التسعير على أساس المنافسين ورغبات المستهلكين بدلا من التسعير على أساس التكلفة

، أي بدلا من تحديد تكلفة الإنتاج ثم تحديد سعر البيع، يتم تحديد سعر البيع ثم تكلفة الإنتاج.

لذا سنحاول في الجزء التطبيقي التعرف على مدى فعالية تطبيق التكاليف المستهدفة على تحسين سياسة

التسعير في المؤسسة الصناعية.

مقدمة:

بعد معالجة إشكالية البحث في الجزء النظري، قمنا بتجسيد ما توصلنا إليه في الجزء التطبيقي، وهذا من خلال الدراسة التي قمنا بها في المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل بسكرة، محاولة منا تشخيص سياسة تسعير المنتجات في المؤسسة، و محاولة تطبيق التكاليف المستهدفة فيها.

وقد تمت هذه الدراسة الميدانية من خلال مبحثين، أساسيين، حيث تناولنا في المبحث الأول تقديم

لمؤسسة صناعة الكوابل، أما المبحث الثاني فقد تم فيه حساب تكلفة إنتاج الكوابل ذات الضغط المنخفض

بأسلوب المؤسسة وأسلوب التكلفة المستهدفة، وكل هذا تم عن طريق جمع المعلومات من مختلف أقسام

المؤسسة التي لها علاقة بالموضوع، وإجراء مقابلة معهم، ثم تحليل هذه المعلومات وتفسيرها بهدف

الوصول إلى نتائج الدراسة.

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة

المطلب الأول: لمحة عامة عن مؤسسة E.N.I.C.A.B

1 -نشأة المؤسسة: انطلقت الأشغال لانجاز مشروع وحدة صناعة الكوابل الكهربائية بسكرة في فيفري 1980 وهذا وفقا للمخطط الرباعي 80 / 1984 وشاركت في هذه الأشغال عدة مؤسسات وطنية ودولية، أما ظهورها فقد كان نتيجة لإعادة هيكلة الشركة الوطنية للصناعات الإلكترونية Sonelec بموجب مرسوم 83 / 2 الصادر في 01 / 01 / 1983 والذي تفرعت بموجبه إلى المؤسسات التالية:

• ENIE : المؤسسة الوطنية لصناعة الأجهزة الإلكترونية بموجب مرسوم 83 / 20 بتاريخ 01 أكتوبر 1983 ومقرها بسيدي بلعباس.

• ENIEM : المؤسسة الوطنية للصناعة الكهرومنزيلة بموجب المرسوم 83 / 19 بتاريخ 01 جانفي 1983 ومقرها بتيزي وزو

• ENPEC : المؤسسة الوطنية لصناعة البطاريات بمرسوم 83 / 22 بتاريخ 01 جانفي 1983 ومقرها سطيف.

• EDIMEL : المؤسسة الوطنية لتوزيع العتاد الكهربائي بموجب مرسوم 83 / 21 ومقرها بالعاصمة

• ENICAP : المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل بمرسوم 83 / 20 حيث تأسست هذه الأخيرة

وأصبحت ذات صبغة شرعية وقانونية، وكان المقر الرئيسي للمؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل بالجزائر العاصمة ويتكون من ثلاث وحدات:

✓ CABEL : وحدة جسر قسنطينة - القبة - المختصة في صناعة الأسلاك والكوابل المعزولة ذات التوتر

المنخفض والمتوسط وتبلغ طاقتها الإنتاجية 2600 طن سنويا.

✓ **CATEL**: وحدة واد سمارة - الحراش - المختصة في صناعة الأسلاك وكوابل الاتصال اللاسلكية

والكوابل الهاتفية، وتبلغ طاقتها الإنتاجية 5500 طن سنويا.

✓ **ENICAB**: وحدة بسكرة لصناعة الكوابل الكهربائية، كوابل التوزيع، كوابل ذات ضغط متوسط، كوابل

ذات ضغط منخفض، كوابل بدون عازل، كوابل عالية التوتر، الشبكات العالية بطاقة إنتاجية تقدر بـ 2800

طن سنويا، وتم إنشاء وحدة بسكرة لصناعة الكوابل ضمن مخطط التنمية الاقتصادية وهذا بموجب المخطط

الرباعي الأول 1980 - 1984 ، بمرسوم 20 / 83 بغلاف مالي قدره بـ 1927 مليون دينار جزائري.

2 - تعريف المؤسسة: مؤسسة صناعة الكوابل مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم رأس مالها الإجمالي

801.000.000 دج، المساهم الرئيسي الآن هي الدولة الجزائرية، المقر الاجتماعي والمصنع بالمنطقة

الصناعية بسكرة، تقع قرب مدينة بسكرة تتربع على مساحة 42 هكتار: 16 هكتار مغطاة حيث يتمثل هذا

الأخير في مبنى الإدارة وورشات الإنتاج، مخازن ... الخ، أما الباقي فهو عبارة عن مساحة تقدر

بـ 26 هكتار حرة تشمل على مواقف السيارات ومختلف المعدات الأخرى التي تستخدمها المؤسسة كمعدات

الشحن والتفريغ، بالإضافة إلى مختلف تجهيزات النقل الخاصة بالمؤسسة من شاحنات، مقطورات،

عربات ... الخ.

وفي بعض الحالات عند عدم كفاية مخازن الإنتاج التام الصنع يستعمل جزء من المساحة الحرة

كمخزن إضافي، كما نجد مساحات أخرى مخصصة لموارد التعبئة والتغليف (بكرات اللفيف

القالبة للاسترجاع).

أ - الطاقة الإنتاجية: تقدر الطاقة الإنتاجية الابتدائية بـ 28000 طن وقد تغيرت حاليا لأسباب

تكنولوجية واقتصادية وتنافسية بحتة.

ب- الموارد البشرية: يبلغ عدد عمال المؤسسة إلى غاية 31 / 03 / 2010 بـ 1017 عامل حوالي

77 % منهم يشتغلون بصفة مباشرة أو غير مباشرة في الإنتاج وينقسمون إلى:

• إطارات: 86

• أعوان تقنية 703

• أعوان تحكم: 228

ج المتعاملون مع مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة:

إن الحركة الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة من عمليات شراء المواد الأولية وبيع المنتجات كونت لها عدة متعاملين منهم الأجانب ومنهم المحليين.

• الموردین: وتتعامل المؤسسة مع عدة موردين نذكر منهم:

- **SARCUYSAN**: وهي شركة تركية يستورد منها النحاس.

- **MIDAL CABLE**: وهي شركة بحرينية يستورد منها الألمنيوم.

- تستورد مادة **PVC** من شركة **ITOCHU** وهي شركة فرنسية.

- تستورد مادة **PRC** من شركة **BOREALIS** البلجيكية وشركة **PLASCOM** السعودية.

- وتتحصل على مادة **PVC** والخشب من شركة **ENAB** بسكيكة، وكذلك تزودها مؤسسة **ENAG**

بالخروب بمادة **PVC** وبمادة النحاس.

• الزبائن:

من أهم زبائن المؤسسة نجد:

- المؤسسة الوطنية الكهربائية والغاز **SONALGAZ** وهي الزبون الرئيسي بنسبة 47 % من رقم

أعمالها لسنة 2001.

- المؤسسة الوطنية للخدمات **KAHRIF** وتتعامل معها بنسبة 21 % من رقم أعمال لنفس السنة، وكذلك

مجموعة المؤسسات الخاصة والعمومية التي تستهلك الكوابل وتعيد تسويقها.

- وكلاء معتمدين: بن مبروكي ، بوعزيز ، محمودي.

- د -إنتاج المؤسسة: تعمل المؤسسة على إنتاج عدة أصناف من الكوابل الكهربائية وهذا بفضل إدخالها لتكنولوجيا حديثة ومتطورة في هذا المجال إذا تمكنت المؤسسة من التخصص في إنتاج أكثر من 400 نوع من الكوابل جمعت في خمس مجموعات وهي:
- الكوابل المنزلية: بحيث تنتج المؤسسة حوالي 29 نوع وتستخدم في المباني ويتراوح ضغطها بين 150 – 250 فولط تصنع من النحاس ويعزل بمادة PVC.
 - الكوابل الصناعية: ويصل عددها إلى 70 نوع وتصنع هذه الكوابل من مادة النحاس الألمنيوم، وتعزل بمادة PVC أو PRC حسب المطلوب، أما التغليف فيكون بمادة PVC ويتراوح ضغطها من 600 – 1000 فولط.
 - الكوابل ذات الضغط المتوسط والمرتفع: تستخدم الكوابل ذات الضغط المنخفض في نقل الكهرباء ما بين 1000 – 3000 فولط أما كوابل الضغط المرتفع تفوق شدة في نقل الكهرباء 30000 فولط ويبلغ عدد الكوابل ذات الضغط المتوسط حوالي 70 صنف، حيث تصنع هذه بمادتي PVC أو PRC .
 - الكوابل غير المعزولة: يبلغ عدد أنواعها 10 وتستعمل خاصة في نقل الكهرباء من المحولات إلى مناطق توزيع معينة وتحمل تيار شدته حوالي 22000 فولط.
 - كوابل الشبكات أو التوزيع: تستخدم هذه الكوابل في توزيع الكهرباء وتصنع من الألمنيوم وخليط يتكون من AGS يتكون من المغنيزيوم والسيليسيوم وتتكون هذه المجموعة من حوالي 70 نوع وتقل تيار شدته حوالي 1000 فولط.

ويمر الإنتاج بالمراحل التالية:

- مرحلة القلد: وهي عبارة عن تقليص سمك النحاس أو الألمنيوم عن طريق تمديده.
- مرحلة الظفر: وهي تجميع عدد معين من الأسلاك.
- مرحلة العزل: وهي عملية تغليف الأسلاك.

- مرحلة التجميع: وهي عملية ظفر الأسلاك وهي معزولة.
- مرحلة التسليح أو التدريع: وهي عملية تغليف لشريط واقى يحمي الكوابل من الضغط الخارجي.
- مرحلة التغليف: وهي آخر عملية وتتمثل في تغليف التسليح أو الشريط الواقي.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي للمؤسسة

يبين الهيكل التنظيمي في المؤسسة المسؤوليات وتوزع للسلطات والعلاقات المختلفة بين الوظائف

الموجودة فيه.

تتبع المؤسسة سياسة الهيكل المرن، حيث يتم إدخال تعديلات وتغيرات عليه كل 5 سنوات على

الأكثر، وقد أصبح حالياً بالشكل التالي:

- **المديرية العامة:** وهي الهيئة العليا، تقوم بالإشراف ومتابعة سير مختلف المديريات والتنسيق بينها، من

خلال مجموعة من المساعدين المكلفين بعدة مهام وهم:

• **مساعد الرئيس العام المكلف بالشؤون القانونية والمنازعات:** يهتم بحل النزاعات التي قد تتعرض لها

المؤسسة، سواء داخلية بينها وبين العمال، أو خارجية بينها وبين العملاء والموردين

• **مساعد الرئيس المدير العام المكلف بمراقبة الحسابات:** يهتم بمراقبة سير العمل المحاسبي من حيث

الدقة والالتزام بالقواعد المحاسبية، من أجل المحافظة على ممتلكات المؤسسة.

• **رئيس مشروع المعلوماتية المكلف بالإعلام الآلي:** مهمته تزويد مختلف الأقسام والمديريات بالبرامج

وأجهزة الحاسوب، ومختلف الخدمات التي يمكن أن تستفيد منها في إطار شبكة المعلوماتية.

• **مساعد الرئيس المدير العام المكلف بالإشهاد:** مهمته المصادقة على المنتج بهدف المحافظة على

جودته وتحسين صورة المؤسسة في السوق.

وتندرج ضمن المديرية العامة خمس مديريات فرعية هي:

1 -المديرية التقنية: تتشكل من:

2 -دائرة إنتاج الكوابل: تشرف على تسيير العملية الإنتاجية من بداية دخول المواد الأولية إلى الورشات

إلى غاية خروجها على شكل منتجات.

وتضم هذه الدائرة خمسة مصالح هي:

- مصلحة تخطيط الإنتاج.

-مصلحة العزل.

-مصلحة القلد والظفر.

-مصلحة التجميع والتغليف.

-مصلحة العزل والتغليف.

● دائرة الصيانة: تشرف على عمليات الصيانة لوسائل الإنتاج والآلات الميكانيكية ووسائل النقل

والتكييف، وتضم:

- مصلحة الصيانة الميكانيكية.

- مصلحة الصيانة الكهربائية.

- مصلحة عتاد النقل والتكييف.

- المناهج والمراقبة التطبيقية.

● دائرة إنتاج الملحقات: تعمل على تزويد المؤسسة بالطاقة الكهربائية وتجديد المياه في الورشات وكذا

تزويد المؤسسة بالخشب لإنتاج البكرات، وكذلك تقوم بإنتاج حبيبات PVC ، وتضم ثلاث مصالح هي:

- مصلحة صنع البكرات والاسترجاع.

- مصلحة إنتاج الحبيبات PVC .

- مصلحة المنافع.

الفصل الثالث: أهمية التكاليف المستهدفة في تسعير منتجات المؤسسة

- دائرة التكنولوجيا وضمان النوعية: تهتم بمراقبة المنتج لمعرفة مدى مطابقته للمواصفات والمقاييس

المعمول بها ، بالإضافة إلى مراقبة المواد المشتراة وتضم هذه الدائرة المصالح التالية:

- مصلحة التكنولوجيا والتنمية.

- مصلحة المخابر.

- مصلحة التجارب.

- 2- مديرية المالية والمحاسبة: تعتبر من أهم المديريات في المؤسسة فهي توضح وضعها المالي والمحاسبي

من خلال متابعة كل عملية تتم وهي تضم دائرتين:

- دائرة المالية: تهتم بتسجيل العمليات المالية وإعداد الميزانية التقديرية للمؤسسة، وتضم:

- مصلحة المالية.

- مصلحة الميزانية.

- دائرة المحاسبة: تهتم بمتابعة المصاريف والإيرادات اليومية للمؤسسة وتسجيلها وكذا الإشراف على

عمليات الجرد، وتضم:

- مصلحة المحاسبة العامة.

- مصلحة المحاسبة التحليلية.

- 3- المديرية التقنية التجارية: تقوم بمتابعة تنفيذ القرارات الخاصة بعملية تسويق المنتج النهائي،

وتتضمن:

- دائرة التسويق: مهمتها دراسة السوق واحتياجاته من المنتج المصنوع، كما تقوم بالبحث عن عملاء

جدد ومسالك توزيع جديدة من خلال:

- مصلحة التسويق.

- مصلحة البيع.

• دائرة تسيير المنتج النهائي: تشرف على عملية إنتاج المنتج قصد تسويقه وكذا مراقبة حركة

المخزون، سواء تعلق الأمر بالمنتج النهائي أو الملحقات (البكرات الخشبية مثلا) وتضم:

- مصلحة تسيير الكوابل.

- مصلحة تسيير إنتاج الملحقات.

4- مديرية الشراء: تهتم بتنسيق ومراقبة كل النشاطات المتعلقة بمشتريات المؤسسة من خلال:

• قسم الشراء: ويهتم بتوفير القاعدة المادية، بشراء المواد الأولية وقطع الغيار والمواد المستهلكة

الضرورية للعملية الإنتاجية، ويتكون من:

- مصلحة التموين والعبور.

- مصلحة تسيير مخزون قطع الغيار.

- مصلحة تسيير مخزون مواد الأولية.

5- مديرية الموارد البشرية والوسائل: تقوم بتنظيم عمل الدوائر والمصالح للتأكد من صلاحية وتأهيل

العاملين وتوفير الظروف الملائمة للعامل من حيث الترقية، الانتقاء، التدريب، بالإضافة إلى اهتمامها بوسائل

النقل والتجهيزات.

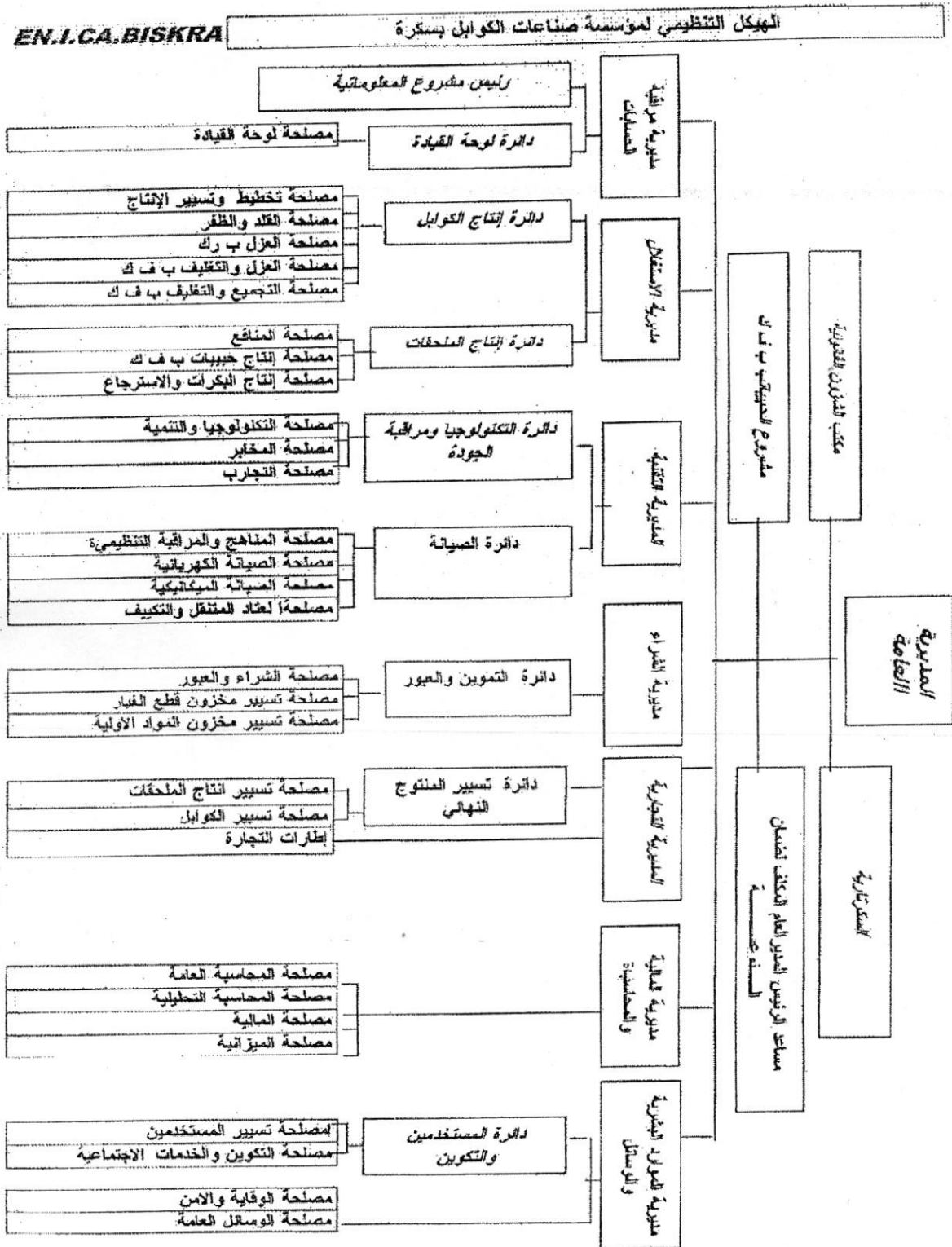
6- مديرية المراقبة والتسيير: تقوم بتتبع العمليات التي تقوم بها المؤسسة من خلال:

• دائرة المراقبة: تشرف على عملية التدقيق الداخلي للمؤسسة، وتضم:

- مصلحة المراقبة.

كما هو موضح في الشكل التالي :

الشكل رقم 10: الهيكل التنظيمي للمؤسسة



المطلب الثالث: أهداف وعوامل نجاح المؤسسة

إن مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة لها الخط الكبير أن تكون في موقع مشرف وأن تكون هي الرائدة على مستوى إفريقيا في ميدان صناعات الكابلات الكهربائية وتسويقها.

1 - أهداف المؤسسة: ويمكن حصر أهمها في النقاط التالية:

- توفير احتياجات السوق من المواد مما يؤدي إلى تخفيض نسبة الاستيراد.
- المساهمة في تحسين وضعية التجارة الدولية وإدخال العملة الصعبة لها من خلال تصدير منتوجاتها إلى الخارج.

- محاولة تخفيض نسبة البطالة من خلال توفير مناصب شغل.

- إدخال التكنولوجيا الحديثة من صناعة مختلف أنواع الكوابل.

2 - عوامل نجاح المؤسسة : نظرا لوجود عدة عوامل داخل وخارج المؤسسة منها:

- قربها من الطريق الوطني رقم 46 الرابط بين بسكرة والجزائر العاصمة وكذا شمال وجنوب البلاد.
- وجود عدة منشآت قاعدية صلبة وجديدة بداخل المؤسسة (عمارات الإدارة والشؤون الاجتماعية + ورشات الإنتاج).
- وجود السكك الحديدية التي تربط المؤسسة بباقي موانئ التراب الوطني من أجل نقل السلع من وإلى المؤسسة.
- وجود فضاء كبير لتخزين المواد الأولية والمنتوج المصنوع بتسع لأكثر من إنتاج لثلاثة أشهر من الكابلات.

- وجود خطان للتيار الكهربائي اللذان يمدان المؤسسة بطاقة 20 ميغا واط لكل واحد.

- حجم المؤسسة الذي يشغل أكثر من 50 % من مساحة المنطقة الصناعية لمدينة بسكرة.

- وجود عدة استثمارات أنجزت حديثا من 2003 إلى 2005.

- وجود سوق داخلي كبير خاصة بعد إعلان الدولة عن البرنامج المحاسبي للتنمية بـ 55 مليار دولار.
 - وجود الجزائر في شمال إفريقيا وعضو في الاتحاد الأوروبي.
 - وجود الجزائر ضمن اتحاد المغرب العربي.
 - وجود الجزائر ضمن اتفاق الدولة العربية.
- ولمتطلبات الوقت الراهن حسب الأسلوب الجديد للدولة وهو التوجه نحو الانفتاح والشراكة.

المبحث الثاني منهجية الدراسة

المطلب الأول: منهج البحث

من المعروف أن لكل بحث علمي منهج خاص به، إذ يتبع من خلاله الباحث جملة من القواعد والأسس التي تمكنه من الوصول إلى نتائج دقيقة، فطبيعة الموضوع المدروس هي التي تحدد للباحث نوع المنهج الذي يستخدمه في دراسته والذي يتبعه لمعالجة إشكالية على أرض الواقع، ونظرا لطبيعة موضوع دراستنا فإن المنهج الأنسب له هو المنهج الوصفي الذي يعرف بأنه " طريقة لوصف الظاهرة المدروسة وتصويرها كميًا عن طريق جمع المعلومات المقننة عن المشكلة، وتصنيفها وتحليلها وإخضاعها للدراسة الدقيقة"¹

كما اعتمدنا على تقنية دراسة الحالة التي تساعدنا في استكمال بحثنا للوصول إلى تشخيص الكيفية التي تعتمدها المؤسسة محل الدراسة في حساب تكلفة الإنتاج، وجمع البيانات الضرورية التي سنعتمد عليها في حساب التكلفة باستعمال أسلوب التكاليف المستهدفة.

المطلب الثاني: أدوات البحث

اعتمدنا في دراستنا الميدانية هذه على:

1 - **المقابلة:** تعرف المقابلة بأنها وسيلة أساسية من وسائل جمع البيانات والمعلومات ، وغالبا ما تتسم

بطرح تساؤلات على الشخص أو الأشخاص المراد جمع المعلومات من قبلهم، وهكذا يمكن القول بأن المقابلة تعد وسيلة رئيسية من وسائل جمع البيانات أو المعلومات وقد تكون على شكل حوار مفتوح بين الباحث والمستقصى عنه أو عن طريق استبيان مكتوب أو من خلال تحاور معين بين شخصين أو أكثر.

وغالبا ما تتطلب المقابلة إعدادا مسبقا قبل الشروع بها، من حيث تحديد الزمان والمكان المناسب

والملائم للمقابلة إضافة لتحديد الموضوع المراد إجراء المقابلة بشأنه.

¹ بلقاسم سلاطونية، حسان الجيلاني، منهجية العلوم الاجتماعية، شركة الهدى، عين مليلة، 2004، ص 168.

إضافة لتحضير بعض الوسائل المهمة والمساعدة في المقابلة كأجهزة التصوير، أو التسجيل أو

التوقيف وغيرها من الوسائل الأساسية لنجاح المقابلة.¹

وقد قمنا باستعمال هذه الأداة في دراستنا بهدف التعرف بداية على الأسلوب الذي تعتمده المؤسسة

وعلى مهام مصلحة محاسبة التكاليف في المؤسسة، وإذا أعدنا مقابلة منظمة من خلال ترتيب حملة من

الأسئلة تسمح لنا بالتمهيد لاستكمال دراستنا.

المطلب الثالث: مصادر جمع البيانات

1 - سجلات المؤسسة: وتتمثل سجلات مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة محل الدراسة في تلك المعلومات

والبيانات التي تم جمعها من مختلف مصالح التكنولوجيا، مصلحة المبيعات والمتمثلة في الملاحق التالية

رقم: (1 ، 2 ، 3 ، 4 ، 5 ، 6 ، 7 ، 8 ، 9 ، 10 ، 11 ، 12 ، 13).

2- عينة الدراسة: لدراسة كيفية حساب تكلفة المنتج اخترنا أحد منتجاتها من أجل تسهيلها وهو احد أنواع

الكوابل المنزلية الأكثر طلبا في السوق وهو المنتج : $HOTV-K \text{ mm}^2$

¹ خضر كاظم حمود، موسى سلامة اللوزي، منهجية البحث، إثراء للنشر والتوزيع، مكتبة جامعة الشارقة، الأردن، 2008، ص 97.

المبحث الثالث: تحسين سياسة تسعير المنتج عن طريق التكلفة المستهدفة

المطلب الأول: حساب تكلفة إنتاج المنتج في المؤسسة

أولاً: التعريف بالمنتج

هو نوع من أنواع الكوابل المنزلية، ويطلق على هذا الصنف باسم $HOTV-K \text{ mm}^2$ حيث يتراوح ضغط هذه الكوابل بين 250 - 750 فولط، يستخدم في المباني ، يبلغ عدد أنواعها 120 نوع.

تستعمل المؤسسة لإنتاج هذا المنتج المواد التالية:

- 1 - النحاس: هو ناقل كهربائي من معدن النحاس بصفاء 99 %
- 2 - مادة PRC: هي عبارة عن مادة بلاستيكية بيضاء وهي من مستخرجات البترول والغاز وتجلب بصفة عامة من سكيكدة ومن شركة BOREALIS البلجيكية.
- 3 - خليط ملون أسود **Mélange coloré 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 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 والميكانيكية له من حيث التمدد والاستطالة، الصلابة، المقاومة الكهربائية، وفي حالة ثبوت عدم المطابقة يعزل نهائيا 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 PRC

3 - مرحلة التركيب: ENROLER DES COURONNES

ثانيا: حساب تكلفة المنتج بالمؤسسة

تستخدم المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل لإنتاج المنتج أسلوب التكاليف الكلية، التي تتضمن

التكاليف التالية وهذا لإنتاج 1000 متر

1- تكاليف المواد المستعملة: تتكون من:

أ -تكلفة المادة المستعملة (1): مادة Fil de cuivre Cu-el F 20 Ø 0.40 mm

تكلفة الوحدة المشتراة = 711429.11 دج / طن = 711.43 دج / كلغ

تكلفة الكمية المستعملة:

98.4 كلغ X 711.43 دج/كلغ = 70004.71 دج

ب- تكلفة المادة (2) Mélange PRC : مادة Mélange de PRC 12 – E 2 cm

يمكننا تحديد تكلفة هذه المادة الأولية المستعملة كما يلي:

• تكلفة شراء PRC = سعر المادة + مصاريف الشراء (أنظر الملحق رقم (03))

كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (06) تكلفة شراء مادة PRC

العملة = EUR

البيان	الكمية كلغ	السعر (EUR) (1000/	القيمة = كمية X سعر EUR
مادة PRC	159600,00	1970.00	314412.00
مصاريف الشراء	159600,00	60.00	9576.00
إجمالي	_____	_____	323988.00
عدد الوحدات	_____	_____	159600,00
تكلفة شراء الطن الواحد	_____	_____	2.03

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

تحويل العملة من EUR إلى دج

حسب الملحق رقم (05) يتم تحويل العملة كما يلي:

1 EUR = 102.3956 دج

2.03 EUR = 207.8631 دج

الجدول رقم (07) تكلفة المادة الأولية المستعملة (لإنتاج 1000 متر من المنتج)

القيمة دج	السعر دج	الكمية كلغ	المادة المكونة له
9981.59	207,8631	48,02	PRC
3404,11	135,03	25,21	PLASTIFIANT
385,21	15,28	25,21	DOP
231,65	149,45	1,55	CRAIEMYA
			STAB / CUB (ME8703KA)
14002,56	—————	—————	الإجمالي
100	—————	—————	عدد الوحدات
140.025	—————	—————	تكلفة الوحدة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

ج تكلفة المادة (03) Mélange coloré maitre de (PVC) noir

تتجلى في الجدول التالي: (أنظر الملحق رقم (01) و (09))

الجدول رقم (08) : حساب تكلفة المادة (03)

حسب الملحق (1)، (13)

القيمة دج	السعر دج	الكمية كلغ	المادة المكونة
619.98	805.17	0.770	PVC noir

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

بعد أن قمنا بحساب تكلفة الوحدة المستعملة لإنتاج (100 متر) من المنتج H07V –K10mm²

يمكننا حساب التكلفة الإجمالية للمواد المستعملة ، كما يلي:

الجدول رقم (09): حساب التكلفة الإجمالية للمواد المستعملة

المادة المكونة	الكمية كلغ	السعر دج	القيمة = السعر X الكمية
Fil de cuivre	98,4	711,43	70004,71
Mélange de PRC	30,7	140,025	4298,77
PVC noir	0,77	805,17	619,98
الإجمالي	_____	_____	74923,46

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

2- تكاليف إهلاك الآلات: بعد قيامنا بزيارة مصلحة الاستثمارات زودتنا بإهلاك الآلات الثلاثة (MEHC

Sc. RWV 450 - BM 800 - 90 / 4)

مع العلم أنهم يستخدمون طريقة الإهلاك المتزايد ، حيث أخذنا إهلاك سنة 2006 حسب الملاحق (10 ،

11 ، 12 ، 13) ، علما أن عدد أشهر السنة 10.5 شهر، حيث لم تأخذ بعين الاعتبار العطل 45 يوم ،

وعدد الساعات هو 173.33 ساعة، ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\frac{\text{إهلاك السنة}}{10.5 \text{ شهر}} = \text{إهلاك الشهر}$$

$$\frac{\text{إهلاك الشهر}}{173.33 \text{ ساعة}} = \text{إهلاك الساعة}$$

الجدول رقم (10) : إهلاك الآلات

إهلاك الآلة / سا دج	الوقت سا	إهلاك الساعة دج	إهلاك شهري دج	إهلاك سنوي دج	الآلات
217,61	0,310	701,96	121671,14	1277546,99	BM 800
115,14	0,217	503,61	91971,32	965698,89	MEHC 90/ 4
72,06	0,111	649,16	112518,71	1181446,46	RWV450 .Sc
404,81	—	—	—	—	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

1 - تكلفة اليد العاملة:

قمنا بزيارة قسم المستخدمين للحصول على عدد العمال المشرفين على ثلاثة آلات السابقة، وكذا قسم الأجور للحصول على أجرهم الشهري، وزودنا قسم المحاسبة التحليلية بالوقت الذي تستهلكه الآلة لإنتاج هذا المنتج، (أنظر الملحق رقم (10))، مع العلم انه تابع لسنة 2006 وأن هناك زيادة بنسبة 15 % في أجر العامل.

أجر الشهر
173,33 ساعة

الأجر الساعي:

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

الجدول رقم (11): تكلفة اليد العاملة

آلات	العمال	الأجر الشهري	الأجر الساعي	الوقت	أجر العامل
BM 800	سائق	69186,83	399,16	0,310	123,74
MEHC 90/ 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 وثائق المؤسسة

ومن هنا نستطيع حساب تكلفة الإنتاج المباشرة

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

$$= 74923,46 \text{ دج} + 282,67 \text{ دج} + 404,81 \text{ دج} = 75610,94 \text{ دج}$$

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

$$= 75610,94 \text{ دج} \times 0,2 = 15122,19 \text{ دج}$$

ومن هنا يمكن حساب التكلفة بناء على المعلومات التي زودنا بها رئيس مصلحة المحاسبة التحليلية.

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج المباشرة + تكلفة الإنتاج غير المباشرة.

$$\text{سعر التكلفة} = 75610,94 \text{ دج} + 15122,19 \text{ دج}$$

$$= 90733,13 \text{ دج}$$

$$\text{تكلفة المتر الواحد} = 90733,13 / 1000 = 90,73 \text{ دج/م}$$

المطلب الثاني: واقع سياسة تسعير المنتج في المؤسسة

تتبع المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل تسعير المنتج على أساس التكلفة، حيث يقوم التسعير على

أساس دمج كل التكاليف التي أنفقتها على المنتج خلال الإنتاج، وبعدها يتم إضافة هامش ربح معين والمقدر

بـ 10 % من سعر التكلفة وبالتالي يكون سعر بيع المنتج كما يلي:¹

سعر البيع = سعر التكلفة + هامش الربح

$$(90733,13 \times 0.1) + 90733,13 =$$

$$9073,31 + 90733,13 =$$

سعر بيع المنتج = 99806,44 دج

سعر بيع المتر الواحد = 99,80 دج/م

المطلب الثالث: التسعير بواسطة التكاليف المستهدفة

أسلوب التكلفة المستهدفة يعتمد على تقليل التكلفة قبل مراحل الإنتاج وذلك في مراحل تصميم

وتطوير المنتج ، مع المحافظة على نفس جودة المنتج، لذا سنحاول تطبيق الأسلوب على المنتج محل

الدراسة.

أولاً: مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة على المنتج محل الدراسة.

يتم تطبيق التكلفة المستهدفة بالمراحل 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.

- العملاء: وتعتبر أهم حلقة في تحديد التكلفة المستهدفة ، بالنسبة لعملاء مؤسسة صناعة الكوابل، فيبدو أنهم راضين عن المنتج، مع الرغبة في انخفاض الأسعار لأنه منتج مستهلك كثيرا وله مجالات متعددة من الاستعمال.¹

- المنافسين: بما أن مؤسسة صناعة الكوابل رائدة في المنطقة وتعتبر الممول الرئيسي لهذا النوع من الصناعة، نجد المنافسة لا تتمثل عائق لأنها تعتبر من اكبر المؤسسات لصناعة الكوابل على مستوى شمال إفريقيا.

ولتحديد الحصة السوقية التي ترمي مؤسسة صناعة الكوابل في تحقيقها.

بالافتراض مع رئيس قسم المبيعات تخفيض سعر البيع المنتج محل الدراسة ليصبح سعر بيع

مستهدف يقدر بـ 99700 دج لـ 1000 م من الكابل المنزلي.

وضع هامش الربح المستهدف: يتم تحديده من خلال وضع التخطيط الإستراتيجي للمؤسسة على المدى

الطويل، وبناء على إستراتيجية الربح ، افترضنا بمساعد رئيس قسم المبيعات أن المؤسسة تود تحقيق هامش

ربح يقدر بـ 15 % وذلك بناء على هامش الربح الفعلي ومن هنا يمكن تحديد الربح المستهدف كما يلي:

$$99700 \text{ دج} \times 0.15 = 14955 \text{ دج}$$

ج- تحديد التكلفة المسموح بها: بعد تحديد سعر البيع المستهدف للكابل المنزلي صنف H07V-15 mm²

وتحديد الربح المستهدف يمكن الوصول إلى التكلفة المستهدفة وفقا للمعادلة التالية:

التكلفة المسموح بها = سعر بيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

$$14955 - 99700 =$$

$$= 84745 \text{ دج}$$

سعر البيع الوحدوي = 84,75 دج/م

بعد حساب التكلفة المسموح بها والمحددة وفقا لمتطلبات السوق، نقوم بتحديد التكلفة المقدرة

للمنتوج محل الدراسة وبعدها نقوم بالمقارنة بين التكلفة المسموح بها والتكلفة الجارية.

د- تحديد وتحليل هدف خفض التكلفة للوصول إلى التكلفة المستهدفة:

ويمكن التعبير عنها بالمعادلات التالية:

التكلفة المسموح بها = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

$$14955 - 99700 =$$

$$= 84745 \text{ (1)}$$

هدف خفض التكلفة = التكلفة المسموح بها - التكلفة الجارية

$$90733,13 - 84745 =$$

$$= 5988,13 \text{ دج (2)}$$

هدف خفض التكلفة الممكن = التكلفة الجارية - التكلفة المستهدفة

$$84745 - 90733,13 =$$

$$= 5988,13 \text{ دج (3)}$$

التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة = تكلفة المسموح بها - التكلفة المستهدفة

$$84745 - 84745 =$$

$$= 0 \text{ (4)}$$

وبالاستخدام المعادلة (4) نجد أن:

التكلفة المستهدفة = التكلفة المسموح بها - التحدي الإستراتيجي لخفض التكلفة

$$= 84745 - 0 = 84745 \text{ دج} \dots\dots\dots (5)$$

بالتعويض التكلفة المسموح بها في المعادلة (1) نجد

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف - التحدي الإستراتيجي بخفض التكلفة

$$= 99700 - 14955 - 0$$

$$= 84745 \text{ دج}$$

وهنا تساوى التكلفة المستهدفة مع التكلفة المسموح بها وبعد تقدير قيمة التكلفة المستهدفة يتم إمداد

قسم الهندسة وتصميم المنتج بها ، ليتم استخدامها كأعلى تقدير ممكن حدوثه للتكلفة.

المرحلة الثانية: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تقليل التكلفة

هناك العديد من الأدوات التي تستخدم لتحقيق التكلفة المستهدفة، لقد اخترنا 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:

- التحليل الوظيفي للمنتج محل الدراسة: بعد تحليل وظائف الكابل المنزلي إلى وظائف رئيسية والمتمثلة

في ضبط التوتر ونقل الكهرباء وتحقيق الغرض الرئيسي للمنتج ، والثانوية المتمثلة في العزل، وجدنا

بأنها وظائف لا يمكن الاستغناء عنها لما لها من دور مهم في توزيع وإيصال الكهرباء داخل المباني.

- تحليل مكونات المنتج: وهنا يتم تحديد المكونات الرئيسية اللازمة للأداء الكابل، بالاستعانة بقسم

التكنولوجيا وجدنا أنه يمكن تغيير مكون PRC الذي وظيفته العزل، بمكون آخر ويسمى PVC له نفس

الخصائص ويؤدي نفس الوظيفية لكنه بسعر أقل.

- إدارة العلاقة مع الموردين: قامت المؤسسة بمفاوضات مع الشركة التركية SARCUYSAN التي تستورد منها مادة النحاس من أجل تخفيض أسعار البيع.

بافتراض بعد المفاوضات أن المؤسسة باعتبارها عميل رئيسي ومهم لها توصلت إلى تخفيض السعر

بنسبة 4,32 % للطن الواحد.

هنا تصبح تكلفة المادة المستعملة من النحاس هي:

$$\text{قيمة التخفيض} = 0,043 \times 711429,11$$

$$= 30591,45 \text{ دج / طن}$$

$$\text{تكلفة الطن بعد التخفيض} = 711429,11 - 30591,45$$

$$= 680837,66 \text{ دج/طن} = 680,83 \text{ دج/كغ}$$

$$\text{تكلفة المادة المستعملة} = 98,4 \text{ كغ} \times 680,83 \text{ دج}$$

$$= 66993,67 \text{ دج}$$

تكلفة مادة PVC المعويضة للمادة PRC وهي عبارة عن مادة بلاستيكية بيضاء تتمثل سلسلتها الكهربائية

من $\text{CH}_2=\text{CHCl}$ وهي من مستخرجات البترول والغاز وتستورد من المورد الفرنسي ITOCHU FRANCE

حسب الملحق رقم (05) يمكننا تحويل العملة من USD إلى دينار جزائري

$$1 \text{ USD} = 78.6062 \text{ دج}$$

حسب الملحق رقم (06) يمكننا حساب تكلفة هذه المادة الأولية، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (12): تكلفة المادة المستعملة

المادة المكونة له	الكمية لكلغ	السعر (دج)	القيمة دج (الكمية X السعر)
PVCS-70(3000H)	48,03	78,61	3775,64
PLASTIFIANI DOP	25,21	135,03	30404,11
CRAIEOMYA	51,21	15,28	358,21
STAB / CUB / MC-8703KA	1,25	149,45	186,81
الإجمالي	—	—	7724,77
عدد الوحدات	—	—	100
تكلفة الوحدة	—	—	77,25

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

بعد أن قمنا بتعديل تكلفة المادة الأولية النحاس واستبدال مادة PRC بمادة PVC التي تؤدي إلى

نفس الوظيفة لكن بتكلفة أقل ، يمكننا حساب التكلفة المستهدفة لمواد المستعملة وذلك من خلال الجدول التالي:

الفصل الثالث:

أهمية التكاليف المستهدفة في تسعير منتجات المؤسسة

الجدول رقم (13): التكلفة المستهدفة للمواد الأولية المستعملة

القيمة	السعر (دج)	الكمية (كلغ)	المواد المكونة له
66978,67	680,68	98,4	Fil de cuivre
2371,58	77,25	30,7	مادة PVC
619,98	805,17	0,77	مادة ملون أسود
69970,23	—	—	الإجمالي

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

من خلال ما سبق فإن الإهلاك الآلات بكغ **404,81** دج/سا

وتكلفة اليد العاملة قدرت بـ **282,67** دج

ومنها فإن التكلفة المستهدفة المباشرة تساوي:

$$282,67 + 404,81 + 69970,23$$

$$= 70657,71 \text{ دج}$$

أما التكاليف غير المباشرة فهي نسبة 20 % من التكاليف المباشرة ، إذن:

$$\text{التكاليف المستهدفة غير المباشرة} = 0,2 \times 70657,71$$

$$= 14131,54 \text{ دج}$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 84745 \text{ دج}$$

$$\text{التكلفة المستهدفة للوحدة} = \frac{\text{دج } 84745}{\text{م } 1000} = 84,74 \text{ دج / م}$$

المطلب الرابع: المقارنة بين التسعير المحدد بأسلوب المؤسسة والمحدد بالتكلفة المستهدفة

بعد أن قمنا بحساب تكلفة المنتج محل الدراسة بالأسلوبين ، اتضح لنا أن استخدام التكلفة المستهدفة

أدى إلى تخفيض التكلفة في مرحلة التخطيط وتصميم المنتج أي قبل عملية الإنتاج. مما مكن من تخفيض

تكلفة الإنتاج إلى 84,74 دج / م مقارنة بتكاليف هذا المنتج محل الدراسة بأسلوب المعتمد لدى المؤسسة

90,33 دج / م ، أي الفرق يمثل انخفاض نسبة 9,30 % من تكلفة المنتج حسب أسلوب المؤسسة.

كما أدت التكلفة المستهدفة إلى تخفيض سعر البيع من 99806,64 دج إلى 99700 دج

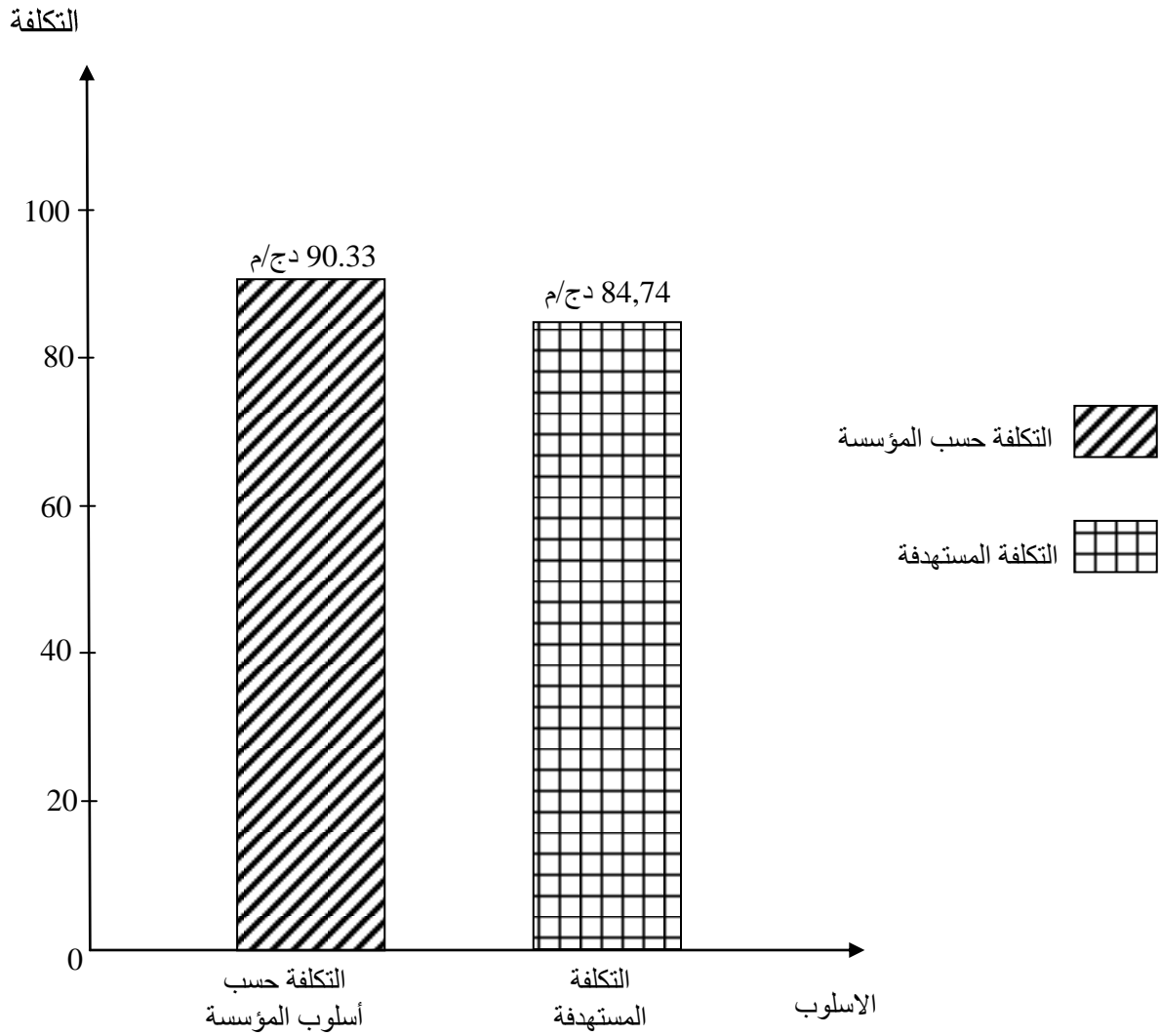
وبهذا نلاحظ أن أسلوب التكاليف الكلية المتبعة لدى المؤسسة تجعل من التكاليف الإنتاجية ضخمة،

مما يؤدي إلى ارتفاع سعر البيع ، على الرغم من أنها تستطيع تخفيض هذه التكاليف قبل عملية البدء في

عملية الإنتاج مع المحافظة على نفس الجودة، وبذلك يمكنها طرح المنتج للسوق بسعر أقل وتحصل هي

على هامش ربح أكبر، والشكل الموالي يبين هذا الفرق:

الشكل رقم (11): رسم توضيحي للفرق في النتيجة حسب الأسلوبين



المصدر: من إعداد الطالبة

المطلب الخامس: تفسير نتائج الدراسة

الفرضية الأولى : في ظل البيئة التنافسية لا يمكن للمؤسسة الحصول على حصة أكبر في السوق وزيادة الربحية بتطبيقها الأساليب التقليدية.

تسعى المؤسسة وخاصة في الوقت الحالي، أين تشتد المنافسة في السوق إلى البقاء و الاستمرار، يكون ذلك من خلال إتباع إستراتيجيات مختلفة، كإستراتيجية خفض السعر والتغلغل في السوق،... الخ. وينتج عن اختيار الإستراتيجية إما تركيز المؤسسة على جودة المنتج وتلبية رغبات المستهلكين، والحصول على ولاء أكبر عدد منهم، ما يؤدي إلى ارتفاع تكاليف إنتاجها، وبالتالي ارتفاع سعر بيعها، نظرا لإتباع المؤسسة الأساليب التقليدية في التسعير، والتي تعتمد على أن السعر هو عبارة عن تكلفة الإنتاج مضاف إليها هامش ربح.

وإما تركيزها على الربحية وتحقيق نسبة كبيرة، مما يجعلها تخفض تكاليفها، ووفق الأساليب التقليدية لا يمكنها تحقيق ذلك إلا بتخفيض مكونات المنتج ، مما ينتج عنه الحصول على منتج ذو جودة أقل.

والملاحظ أن تسعير المنتج في المؤسسة محل الدراسة يتأثر بالتكاليف باعتبارها أن تتبع أسلوب التكاليف الكلية، وهذا ما يجعله قابل للارتفاع، وبالتالي يمكن وصوله الى سعر لا يقبله العميل، وهذا يعتبر فرصة للمنافسين من اجل كسح السوق.

الفرضية الثانية: التكاليف المستهدفة هي أسلوب يسعى لتخفيض تكلفة المنتجات قبل عملية الإنتاج.

وهذا ما رأيناه في الجانب النظري ، عند تناولنا للتكلفة المستهدفة ، والتي عرفت بأنها أسلوب يسعى

إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم، وهذا عكس الأساليب التقليدية، التي تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء الإنتاج.

وهذا ما أكدته الدراسة الميدانية، فقد لاحظنا أن تطبيق المؤسسة التكاليف المستهدفة قد خفض لها تكاليف الإنتاج من 90733.13 دج إلى 84745 دج ، ما يمثل تخفيض للتكاليف بنسبة 9,30 %، وهذا كله قبل البدء في عملية الإنتاج.

الفرضية الثالثة : توجد علاقة بين التكاليف المستهدفة وسياسة تسعير المنتجات .

نعم توجد هناك علاقة بين التكلفة المستهدفة وسياسة التسعير ، فأسلوب التكلفة المستهدفة يعتمد على تحديد أولا سعر البيع المستهدف الذي تسعى المؤسسة الوصول له بناء على دراسة السوق ورغبات المستهلكين ، ثم تحديد هامش الربح المستهدف والمراد تحقيقه، ثم و بناء على ذلك يتم تحديد التكلفة المراد تحقيقها و التي تسمح بتحقيق هامش الربح المستهدف وسعر البيع المراد الوصول له . وبالتالي فإن التكلفة المستهدفة تنطلق من سعر البيع للوصول إلى تحديد تكلفة الإنتاج الملائمة لذلك السعر .

وهذا ما رأيناه في الدراسة الميدانية، فالمؤسسة انطلقت من سعر البيع المستهدف أي المراد تحقيقه المقدر بـ 99700 دج 1000 م من الكابل المنزلي، وهامش ربح تسعى لتحقيقه أيضا مقدر بـ 15 % من سعر البيع، لتصل إلى تكلفة إنتاج تلائم وتساعد المؤسسة على تحقيق سعر البيع وهامش الربح المستهدف تقدر بـ 84745 دج، مع المحافظة على نفس جودة المنتج.

الفرضية الرابعة: تلعب التكاليف المستهدفة دورا كبيرا في تحسين سياسة تسعير المنتجات.

بناء على مبادئ التكلفة المستهدفة التي تعتمد على تحديد سعر البيع بناء على أذواق العملاء والمنافسين، وتحديد هامش الربح الذي تسعى المؤسسة لتحقيقه، يتم تحديد تكلفة إنتاج المنتج. وهذا عكس الأساليب التقليدية التي تعتمد على تحديد سعر البيع وهامش الربح بناء على تكلفة الإنتاج المحققة.

وبالتالي فإن أسلوب التكلفة المستهدفة يحسن من سياسة التسعير المتبعة من التسعير على أساس

التكلفة إلى التسعير على أساس السوق ورغبة العميل.

الاقتراحات:

مساهمة لتحسين سياسة تسعير المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل وتخفيض تكاليفها ، نقترح:

- تشجيع ثقافة تغيير أساليب حساب التكاليف المتبعة، لعدم مسايرتها لتغيرات السوق. وهذا ما لمسناه

عند بعض رؤساء المصالح.

- إتباع أساليب حديثة لحساب تكلفة الإنتاج ومنها التكاليف المستهدفة، التي أظهرت نجاحها في المؤسسات

اليابانية.

- بما أن المؤسسة خضعت للخصوصية، فهي الآن ورغم أنها رائدة في السوق، إلا أنها تسعى إلى تحقيق

الربحية أكثر، مع المحافظة على جودة منتجاتها العالية، وهو ما يحققه أسلوب التكلفة المستهدفة.

- تطوير سياسة تسعير المنتجات في المؤسسة، من التسعير على أساس التكلفة، إلى التسعير على أساس

السوق ورضا العميل.

خلاصة:

إذا كانت دراستنا النظرية مكنتنا من التعرف على عدة أساليب لحساب تكاليف الإنتاج يكمل كل منهما الآخر ، فإن الجانب التطبيقي كشف لنا عن حقيقة أن إطارات مؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة ، المسؤولين على قسم محاسبة التكاليف، لم يكونوا على علم بأسلوب التكاليف المستهدفة، وفي نفس الوقت يرغبون في التعرف عليها ، خاصة أننا رأينا دورها في تخفيض التكلفة وتحسين سياسة التسعير، مع اهتمامها أكثر بأهم عنصر للمؤسسة وهو العميل.

المخلص

تنشط المؤسسة وخاصة الصناعية في محيط يتسم بالتنافس الشديد والتغير السريع في المنتجات و ميولات و تفضيلات العميل، هذا الأخير الذي يبحث عن الجودة و إنخفاض الأسعار.

وفي ظل ذلك تسعى المؤسسة جاهدة إلى للبيع بأسعار ترضي العميل، وتضمن لها ولائه، وبالتالي البقاء في السوق.

لذا يعد قرار التسعير واحد من أهم القرارات الإدارية التي تتخذ في المؤسسة، نتيجة دراسة معمقة وإستراتيجية مدروسة.

ورغم ذلك لا زالت المؤسسة تعتمد في تحديده على الأساليب التقليدية، المبنية على التسعير وفق تكلفة المنتج، في حين هناك أساليب حديثة، تسمح لها بتحسين سياسة التسعير فيها، ومنها التكاليف المستهدفة.

التكاليف المستهدفة أسلوب يعتمد على تخفيض تكلفة إنتاج المنتج في مرحلة تخطيطه وتصميمه مع المحافظة على جودته، بعد تحديد سعر البيع بناء على دراسة السوق ورغبة 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.

الملخص باللغة الأجنبية

L'entreprise privée et est active dans le voisinage de produits industriels hautement concurrentiels et en rapide évolution et les tendances et 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 plus 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 méthodes traditionnelles, fondées sur la tarification en fonction du coût du produit, alors qu'il existe des méthodes modernes, permettra d'améliorer sa politique de prix, y compris les coûts de la cible.

Cible méthode des coûts dépend de la réduction du coût de production du produit au stade de la planification et de conception tout en maintenant la qualité, après 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 le prix de vente après la détermination du coût du produit, et donc les coûts cibles jouent un grand rôle dans l'amélioration de la politique de prix des produits de l'organisation.

الخلاصة العامة

من ما حصل من تطور في مختلف الميادين المتعلقة بالإنتاج وتوسع المؤسسات وكبر حجمها جعل الأساليب التقليدية لحساب التكاليف عاجزة إلى حد ما على مسايرة هذا التطور وتوفير أدوات الرقابة الناجعة على التكاليف والإنتاج ومستويات الأداء وتتبع سلوك التكاليف، ومشكلة في تضخيم التكاليف التي لها أثر مباشر في ارتفاع الأسعار التي تقلل من حدة المنافسة، فظهر أسلوب التكاليف المستهدفة كبديل للأساليب التقليدية المختلفة التي تعمل على تخفيض التكاليف في مراحل مبكرة أي مرحلة التصميم والتصوير وهنا ما يجعل لها الاختيار في إنتاج المنتج المرغوبة فيه أي تكون لديها صورة واضحة عن السعر والسوق الذي يطرح فيه أي يكون لها صورة مستقبلية عن مصير هذا المنتج، يعتمد هذا الأسلوب على دراسة السوق بالتركيز على رغبة العمل والمنافسين ... الخ تم ما ترغب أن تكسبه كهامش ربح من هذا المنتج وبعدها يأتي تحديد التكلفة المستهدفة التي يجب إنتاج المنتج بتكاليف من حدودها على عكس السياسات التقليدية للتسعير التي تعتمد على تخفيض التكاليف في مراحل متأخرة مما يجعلها تصل بهامش الربح المرغوب فيه وقد تصل أحيانا إلى الخسارة.

إن مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة ليست ببعيدة عن هذه التطورات، بحيث تعد من المؤسسات

الناجحة في ميدان عملها وتمتاز بسمعة وطنية ودولية جيدة.

ولقد لمسنا من خلال دراستنا الميدانية بها أن هناك استعداد واضح أبداه محاسبو التكاليف

ومسؤولو قسم المبيعات في تعلم هذا الأسلوب المقترح والتغيير الذي يريدونه بهدف تحسين مستوى التسعير

المعتمدة لدى المؤسسة، وهذا ما يعني أن هناك أرضية صالحة لتطبيق هذا الأسلوب فأني تغيير يبدأ بالفرد

الذي يجب أن يكون مستعدا ومحفزا لهذا التغيير، وهذا ما يجعلنا نحكم على إمكانية تطبيق هذا الأسلوب

المقترح بالمؤسسة وإن كانت تجربتنا اقتصرت 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.

ومن خلال دراستنا هذه الخروج بالنتائج التالية:

- من أهم الصعوبات التي تواجه تطبيق التكاليف المستهدفة في المؤسسات الجزائرية بصفة عامة مؤسسة ENICAB محل الدراسة عدم توافر أنظمة المعلومات اللازمة التطبيقية.
 - أن مفهوم التكلفة المستهدفة من المفاهيم الحديثة وغير معروفة بشكل جيد للمستويات الإدارية المسؤولة كما نرى الكثير من هذه المؤسسات أن مخرجات الأساليب المستخدم لديها سليمة ولا داعي لتغييرها، إذ لا تشجع وتدعم أهمية تطبيقية.
 - إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة لدى المؤسسات الجزائرية حتما سيكسبها الرهان " المنافسة " وهذا لدقة الأسلوب في تحديد تكلفة المنتج وتحديد السعر المناسب والمرضي الذي يقبله العميل ويكسبها الربحية.
 - اعتماد التكلفة المستهدفة يتطلب تكريس إمكانيات مادية وبشرية هامة، وإن كان العائق المادي مقدور عليه عند بعض المؤسسات، إلا أن عائق مقاومة التغيير قد يكون الأصعب والذي يتطلب جهدا أكبر. وانطلاقا من هذه النتائج يمكننا اقتراح التوصيات التالية:
 - تقديم أهمية علمية لأسلوب التكلفة المستهدفة خاصة في مناهج الدراسة الجامعية، وهذا ما يجعل خريجي التخصصات المرتبطة بالمحاسبة أكثر إماما به، وذلك لكونه من أحدث أساليب التكاليف الحالية.
- ويساهم هذا التكوين في تحسين وتسهيل عملية تطبيقه في المؤسسات.

- قيام المعاهد والجامعات بعقد دورات تدريبية وبرامج نوعية حول التكلفة المستهدفة وأهميتها للمؤسسات وغيرها من الأساليب الحديثة، بحيث يمكن المؤسسات من الاستفادة من هذه الدورات في تعلم الأسلوب ومحاولة تطبيقه.
- توفير برامج الكمبيوتر اللازمة والمطلوبة لاستخدامها في تشغيل التكلفة المستهدفة في حدود التكاليف التي تتناسب مع مقدرة المؤسسات التعليمية خصوصا والإنتاجية عموما.

قائمة المراجع

أولاً: الكتب

أ - الكتب باللغة العربية:

1. أحمد حلمي جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار الصفاء لنشرو التوزيع، عمان، الاردن، 1999.
2. أحمد شاكر العسكري، التسويق الصناعي مدخل إستراتيجي، دار وائل للنشر، عمان 2000.
3. أحمد شاكر العسكري، التسويق مدخل استراتيجي للبيئة التسويقية وسلوك المستهلكين والمزيج التسويقي، دار الشروق للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
4. أمين عبد العزيز حسن، إستراتيجية التسويق في القرن الواحد والعشرين، دار القباء للنشر، القاهرة، 2001.
5. بشير عباس العلاق، مبادئ التسويق الحديث، إدارته وبحوثه، الدار الجماهيرية للنشر والتوزيع ليبيا، 1997.
6. بلقاسم سلاطينية، حسان الجيلاني، منهجية العلوم الاجتماعية، شركة الهدى عين مليلة، 2004.
7. ثابت عبد الرحمان إدريس وآخرون، التسويق المعاصر، الدار الجامعية، الإسكندرية.
8. جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، ط 2، 2006.
9. خضر كاظم حمود، موسى سلامة اللوزي، منهجية البحث، إثراء للنشر والتوزيع، مكتبة جامعة الشارقة، الأردن، 2008.
10. عاطف الأخرس وآخرون، محاسبة التكاليف الصناعية، دار البركة للنشر والتوزيع.
11. عبد الجبار منديل، أسس التسويق الحديث، الدار العلمية الدولية، عمان، 2002.

12. على رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1994.
13. علي محروس شاوش، زكرياء عبده، التكاليف المعيارية أداة رقابية، مكتبة عين شمس، القاهرة، 1998.
14. فهد سليم الخطيب، محمد سليمان عواد، مبادئ التسويق مفاهيم أساسية، دار الفكر للطباعة والنشر، عمان، الأردن، 2000.
15. قحطان العبدلي وبشير العملاق، التسويق أساسيات ومبادئ، جامعة النبات الأردنية، عمان، 1999.
16. كمال حسين جمعة الربيعي، سعدون مهدي الساقى، محاسبة التكاليف الصناعية، مناهج علمي وعملي، ثراء لنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
17. م . سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، المركز الأول، دار الإنفاق، الجزائر.
18. محمد الباشا وآخرون، مبادئ التسويق الحديث، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2000.
19. محمد الصيرفي، مبادئ التسويق، حورس الدولية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2005.
20. محمد فريد الصحن، قراءات إدارة التسويق، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1996.
21. محمود جاسم محمد الصميد عي، إستراتيجيات التسويق مدخل كمي وتحليلي، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
22. ناجي معلا، إدارة التسويق مدخل تحليلي استراتيجي متكامل، أثير للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
23. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دروس وتمارين، دار المحمدية ، الجزائر، 1999.
24. ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير المحاسبة التحليلية، دار المحمدية ، الجزائر، 2000 .
25. هشام أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
26. رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، ط 2، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2001.
27. بويعقوب عبد الكريم، محاسبة التحليلية، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.

28. نسيم حنا، مبادئ التسويق، دار المريخ للنشر، الرياض، 2001.

ب - الكتب باللغة الفرنسية:

1. Beatrice, Francis grandguillot, comptabilité analytique, 4eme édition gualino éditeur, 2001.
2. c.alazard, s.separi, control de gestion: manuel et applications DEFC épreuves n7, paris: dunod 5^{eme} edition, 2001.
3. M. Gérard, comptabilité analytique, 2^{eme} Edition, Bréal, France, 2001.
4. y.de rong, comptabilité de gestion, 2^{eme} edition, deboeck, bruxelles, 2008.

ثانياً: المجلات:

1. أحمد زامل، نحو إطار شامل لتحديد التكلفة المستهدفة، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة بنها، العدد الأول، 1999.
2. أكرم يعقوب إسماعيل وآخرون، التكاليف المستهدفة في تطوير المنتجات لتعزيز القدرة التنافسية بين الشركات الصناعية، بحث، جامعة دهوك، 2001.
3. خالد غازي التميمي، رباب عدنان شهاب، استخدام مصفوفة الجودة والوظائف في تحقيق تكاليف الخدمة دراسة حالة مستشفيات حلب والموصل، ملتقى جامعة الموصل، العراق.
4. شوقي فودة، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد 44، مارس 2007.
5. غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، العدد الثاني، المجلد 24، 2008.
6. قاسم محسن الحبيطي، اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات التجارية، دراسة تطبيقية في شركة المهاري التجارية، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العراق، العدد 94، مجلد 31، 2009.

7. نضال رضا، التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة، دراسة ميزانية في قطاع صناعة الأدوية

البيطرية الأردني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، العدد الأول، 2007.

8. هاني حامد الضمور ، هدى مهدي عايش، أثر عناصر المزيج التسويقي الخدمي لفنادق الخمس نجوم

في الأردن على الصورة المدركة من قبل السياح، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، العدد 1،

المجلد 1، 2005.

ثالثاً: المذكرات:

1. جبار محفوظ، حساب التكاليف وترشيد المؤسسات الصناعية، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات عباس،

سطيف، 1991 .

2. درحمون هلال، المحاسبة التحليلية، نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة،

أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، غير منشورة.

3. ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة نيل شهادة ماجستير،

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004.

4. سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، دراسة حالة مؤسسة نפטال

فرع GPL، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2010.

5. على عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات

المصرفية، دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية،

غزة، 2010.

6. محمد بوتين، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، رسالة ماجستير غير منشورة،

قسم التسيير، جامعة الجزائر، 2003.

7. محمد حسين الحداد، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في

غزة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011.

8. محمد صلاح عبد الحفيظ، التكلفة المستهدفة، تمهيدي ماجستير قسم الدراسات العليا، جامعة القاهرة،

2009.

9. ميساء محمود محمد رجحان، دور التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، مذكرة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2002.

10. ناجي شايب الركابي، أهمية التكلفة المستهدفة في تحسين الوضع التنافسي للشركة الصناعية الالكترونية، مذكرة ماجستير، الكلية التقنية، بغداد، 2010.

رابعاً: البحوث:

1. طارق تسيير النابلسي، إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، بحث في المحاسبة، جامعة بن طلال، 2009.

2. محمود منصور ثلبي موسى، ماهية التكاليف المستهدفة، بحث، جامعة الأزهر، 2008.

3. مرهف إبراهيم وآخرون، تسعير الخدمات، بحث في التسويق، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2010.

خامساً: المحاضرات:

1. محاضرات الأستاذة خان أحلام، طلبة سنة ثانية تسيير، مقياس محاسبة تحليلية، غير منشورة، جامعة بسكرة، 2008.

سادساً: مقالات من الانترنت:

1. ta3lime.com/show_thread,21/04/2013.

2. ليلي سعد الفيصل، أروى عبد العزيز العجلان، سلوك التكلفة المستهدفة،

faculty.ksu.edu.sa.eman_aqeel/tavget.cost-ppt.

3. محمد سالم، المزيج التسويقي، الموقع،

FV.SLIDESHARE.NET/MASALEMIKSA/SS.

4. alla_ahla_mountada.Com.

5. www.world.acc.net.

6. www.mador.gor.sa.

7. www.acc4arab.com/acc//archive.

8. www.Darar-aliraq-net,apcit.

9. www.aliah_medali-com/farum.

10. www.dorar-aliraq.net.



FICHE DE MATIERES PREMIERES

Type : H 07 V - K 10 mm² - 2^{ème} Variante

23.100

Code du produit : 51101000 (01/2/3)

23.101

Pour 1000 m, 100 kg, 100 pièces

No de matière	Matière première	Quantité / Dimensions	UQ	Matières prescrites					
1	2	3	4	5	6	7	8	9	
1000040	Fil de cuivre	Cu - 51 F 20 Ø 0.40 mm	Kg	98.4 *	-	-	-	-	
2390201	mélange de PVC	1.2 - E2 ch	Kg	30.7 *	-	-	-	-	
2071000	mélange coloré maître de PVC	noir	Kg	0.77 *	-	-	-	-	
2072000	mélange coloré maître de PVC	bleu clair	Kg	-	0.77	-	-	-	
2073000	mélange coloré maître de PVC	maron	Kg	-	-	0.77	-	-	
2074000	mélange coloré maître de PVC	vert	Kg	-	-	-	0.09	-	
2075000	mélange coloré maître de PVC	jaune	Kg	-	-	-	0.67	-	
	masse employée		Kg	129.9	129.9	129.9	129.9		

Rédaction : HADID - L

Vérification : CHARIF M.

Approbation :

Date d'édition : 17.10.06

FMP : 09.43

Indice : A

Date : 02-09-2000

Page : 1

01



RECETTE DE MELANGE

23.100
23.101

Type de mélange : 12 E2

Code de produit : 23 3 (201

Matières première	Désignation	Proportion du mélange (%)	Quantité (kg)	Quantité pour un mélange(kg)	Observation
1	2	3	4	5	6
PVC K 70	3000 H	100	48.03 *	100	
Craie	Microcarb	52.5	25.21 *	52.5	
Plastifiant	DOP	52.5	25.21 *	52.5	
Stabilisant/Lubrifiant	MC 8703 KA	3.224	1.55 *	3.224	
Quantité		208.224	100 ✓	208.224	

Rédaction : HADID - L Vérification : CHARIFAH Approbation : Date d'édition : 09.04.03

DRM : 09.46 Indice : A Date : 02-09-2000 Page : 1

(02) رقم 23101

الملاحق رقم 03
 No. 286.011



INVOICE

Customer name/address
 EN.I.CA.BISKRA
 PO Box 131
 BP 131 RP BISKRA 07000
 ALGERIA

Invoice number/date 8800560933/03.02.2013 Page 1/3

Contact person
 Chantal Leyre
 Chantal.Leyre@borealisgroup.com
 Tel:
 Fax:
Customer number
 103277
Customer VAT number

Delivery address
 EN.I.CA.BISKRA
 Zone Industrielle de Briska
 BP 131 RP BISKRA 07000
 ALGERIA

Supplier VAT number
 SE502065098101
Terms of delivery
 CFR BEJAIA

D/40845

Due Date:
Terms of payment: Cash against documents

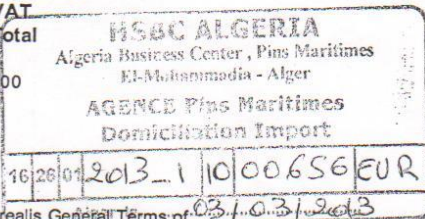
Currency EUR = 1€ = 1026947

Your reference Commodity code Material	Order number	Country of origin	Place of dispatch
	Quantity	Price per unit	Value, ex VAT
1036/13 39011090 Visico LE4427 Octabin LD Polyethylene	2800095408	Sweden	Sweden
Packaging Surcharge	159.600,00 KG	1.970,00 / 1.000 KG 60,00 / 1.000 KG	314.412,00 9.576,00
1036/13	2800095408	Finland	Sweden
Ambicat LE4476 Bag Catalyst Masterbatch	8.000,00 KG	3.460,00 / 1.000 KG	27.680,00
Packaging Surcharge		20,00 / 1.000 KG	160,00

Total net weight 167.600 KG

Net Value 351.828,00
VAT 0,00
Total 351.828,00

CFR VALUE : EUR 351.828,00
 OCEAN FREIGHT : EUR 14.240,00
 FOB VALUE EUR 337.588,00
 NIF : 000616289052435



BOREALIS AG

All sales are exclusively governed by Borealis General Terms of Sale printed on the last page, as revised and updated May 2011. Any opposing terms and conditions provided by buyer will not be accepted

INVOICED BY
 Borealis AG
 Wagramerstrasse 17-19, A-1220 Vienna / Wien
 Registered under FN 269858a at the Commercial Court
 Vienna, Registered seat: 1220 Vienna / Wien
 VAT / UID: ATU62060511 - Data Processing Number /
 DVR: 3001082
 Telephone: + 43 1 22 400 302, Fax: + 43 1 22 400 333
 www.borealisgroup.com

Commercial Agent
 Borealis AG
 Wagramerstrasse 17-19, A-1220 Vienna / Wien / Austria
 VAT / UID: ATU62060511 - Data Processing Number /
 DVR: 3001082
 Telephone: + 43 1 22 400 302, Fax: + 43 1 22 400 333

الملحق رقم 04



Invoice number/date
8800560933/03.02.2013

Page 2/3

Entreprise Des Industries du Cable
de Biskra. Societe par Action -
Fabrication de Cables Electriques
Zone Industrielle de Biskra, BP131RP
Biskra Email : info@enicab.dz
Phone number : 00 213 33741866
Fax number : 00 213 33741519
Business register number :
07/00 0242269B00
Statistic identification number :
0983160100110452001
Beneficiary's Bank details
Royal Bank of Scotland N.V.
GTS Trade Operations Customer Office Hamburg
Ballindamm 5 - 20095 Hamburg -Germany
Phone: + 49 40 30808-226
Fax: + 49 40 30808-233
SWIFT: ABNAEFFHAM

Exporter:
Borealis AG, Vienna VAT ID No.: SE502065098101
c/o Borealis AB
SE - 444 86 STENUNGSUND, SWEDEN
VAT representation in Sweden:
Borealis AG
c/o Borealis AB
S-444 86 Stenungsund
Sweden
VAT n° SE556078663301 (of Borealis AB, Stenungsund)
VAT exempted export delivery according Art. 146, 1(a) of EU Directive 2006/112

INVOICED BY
Borealis AG
Wagramerstrasse 17-19, A-1220 Vienna / Wien
Registered under FN 269858a at the Commercial Court
Vienna, Registered seat: 1220 Vienna / Wien
VAT / UID: ATU62060511 - Data Processing Number /
DVR: 3001082
Telephone: + 43 1 22 400 302, Fax: + 43 1 22 400 333
www.borealisgroup.com

Commercial Agent
Borealis AG
Wagramerstrasse 17-19, A-1220 Vienna / Wien / Austria
VAT / UID: ATU62060511 - Data Processing Number /
DVR: 3001082
Telephone: + 43 1 22 400 302, Fax: + 43 1 22 400 333

الملحق رقم (05)

حويد الهلة الى الدينار

1	USD	ETATS UNIS	78,5912	78,6062
1	EUR	EUROLAND	102,3604	102,3956
1	GBP	GRANDE BRETAGNE	121,3517	121,4123
100	JPY	JAPON	79,6667	79,7223
1	CAD	CANADA	77,1318	77,1693
1	SAR	ARABIES SAOUDITE	20,9543	20,9622
1	AED	EMIRATES ARABES	21,3964	21,4017
1	MAD	MAROC	9,1729	9,2298
1	KWD	KOWEIT	275,5652	276,0049
1	MRO	MAURITANIE	0,2688	0,2716
100	CHF	SUISSE	8324,4572	8326,9280
1	LYD	LYBIE	61,0038	61,3201
1	SDR	SDR	118,3973	118,3973
1	TND	TUNISIE	48,9566	49,4486
100	SEK	SUEDE	1194,0866	1195,4770
100	DKK	DANEMARK	1373,8760	1374,4505
100	NOK	NORVEGE	1340,7427	1342,1655

(06) 392 215 547

S.A.S au capital de 8 050 000 €
R.C. Paris B 392 215 547
SIRET 392 215 547 00010
Numéro TVA: FR 84 392 215 547



ITOCHU FRANCE

Tour Maine Montparnasse
33, avenue du Maine
75755 Paris Cedex 15
Téléphone 01 45 38 41 41
Téléfax 01 45 38 35 05

Facture

Adresse: EPA/SPA ENTREPRISE DES INDUSTRIES DES CABLES DE BISKRA N° NIF: 0000 070 242 26959 ZI DE BISKRA BP 131 RP 07000 BISKRA Algérie	N° Facture: H1-5050 Date Facture: 18.02.2013 N° identification: 4500077785 Date d'échéance: 18.05.2013 Votre référence: 001913- 2nd lot Code département: 16H1 Téléphone: 33(0)1-45-38-35-45 Fax: 33(0)1-45-38-35-06 Code Client: ENICA16H1
---	--

Par: MSC EUGENIA MG306R	de: HOUSTON / USA	à: BEJAIA / ALGERIE
Incoterm: CFR BEJAIA	Date de livraison:	
Connaissance: MSCUHI088074 DU 17/02/2013		

Article	Désignation	Lot	Quantité	Unité	Prix unitaire	Devise	Montant
10	16H1PVC-SE1200 SE1200 SE1200 Country of Origin:USA Code CE:	QQ1926B	100.000,000	KG	1,0000	USD	100.000,00

Montant FOB Houston: USD 88.000,00
Frêt de FOB Houston à CFR Bejaia: USD 12.000,00
Montant CFR Bejaia: USD 100.000,00

100 MT PVC GRADE SE 1200
** 2nd LOT ET SOLDE **
Expédition conforme à la facture proforma Nr. PFHP/1926
du 17/12/2012. Termes du contrat: CFR PORT DE BEJAIA

Fabricant/Origine: SHINTECH / USA

Emballage: jumbo bags d'environ 1 MT net chacun
20 jumbo bags sur 20 palettes par conteneur de 40 pieds
soit au total 100 jumbo bags sur 100 palettes dans 5 conteneurs
de 40 pieds.

Poids total net: 100.000,00 kgs Poids total brut: 102.070,00 kgs

Nr. de B/L: MSCUHI088074 Date de connaissance: 17/02/2013

Paiement: par remise documentaire contre acceptation d'une traite à 90jours date de connaissance

Vente faire avec réserve de propriété - Voir "CONDITIONS GÉNÉRALES DE VENTE" au verso.

En cas de non-respect de la date de règlement, la pénalité encourue sera égale à celle résultant de l'application d'un taux égale à trois fois le taux d'intérêt légal. En outre (en cas de retard de paiement) le client sera automatiquement débiteur d'une indemnité forfaitaire pour frais de recouvrement égale à 40 euros.



Filiale General Cable

COMMANDE

ENTREPRISE DES INDUSTRIES DE CABLE BISKRA

Siège Social Zone Industrielle B.P. 131 RP-07000 BISKRA, Tél.213 03375432, Fax213 03375422

Usine: 07000 Biskra ,Zone Industrielle B.P. 131 RP,Tél.213 03375432,Fax213 03375422

DUPLICATA Achats

Votre référence		N° Proposition	
		ACH	
N° Commande	Pag.	Date	Fournisseur
001913	BKF S 001	19/12/12	10112-22

ITOCHU France
 Tour Maine Montparnasse, 33 avenue du Maine 7575
 France
 PARIS
 FRANCE

VEUILLEZ FACTURER EN CINQ EXEMPLAIRES AU SERVICE COMPTABILITE DE EN.I.CA B.

Esp.Matière	Rev	Détail	Quantité	UM	Prix USD	Délat
200009	000	1 PVC SE 1200 (ENICAB) MODE DE LIVRAISON/ CFR BEJAIA MODE DE PAIEMENT/ CAD A 90 JOURS DATE DE B/L Compte : 3102006	500000,000	KG	1,00000	19/12/12
Montant ligne					500000,00000	
Total HT commande					500000,00000	



Dans la facture préciser le n° de commande, poste et bon de livraison ainsi que vos coordonnées bancaires et code IBAN

Transport : 0050 Ses moyens
 Charge Ports : Ses moyens
 Livraison : EN.I.CA B

Zone Industrielle B.P. 131 RP
 07000 BISKRA

ALGERIE

Horaire livraison : Dimanche à Jeudi 8h15 / 15h30

EN.I.CA B- Spa au capital social de 1.010.000.000 DA.

TVA

Cond. de Paiement: REMISE DOC. DDF
 090 J date Facture



HOUDOU NASREDDINE
 Directeur Gestion
 Supply

R.C. N° B024 22 69-00/07 M.Fiscal: 098316010010452 Article Impos: 07014113629

D.F.C

15/05/2011

SERVICE COMPTABILITE ANALYTI
SECTION IMMOBILISATION

Fiche d'Etat des Amortissements

N° INVENTAIRE : 21304242310002 N° PV: 030.20.2
 DESIGNATION : COURONNEUSE RWV 450s
 DATE D'ACQUISITION : 01/01/1987 DATE D'AMORTISSEMENT : 01/01/1993
 N° COMPTE : 24200 VALEUR D'ORIGINE : 10 390 495,18
 CENTRE DE FRAIS : 8140 DUREE: 14
 NATURE DE L'OPERATION : P
 OBSERVATIONS : QTÉ: 1
 MONTANT DE REGUL : 0,00 ANNEE DU REGUL :
 VALEUR AMORTISSABL : 8 860 848,19 DROIT DE DOUANE : 0,00
 FRAIS DE TRANSPORT : 0,00 ASSURANCE : 0,00
 FRAIS ENGS : 0,00 FRAIS AU PORT : 0,00
 TRANSPORT CAMION : 0,00 AUTRES FRAIS : 0,00

N° INVENTAIRE : 21304242310002

1/1

Année	Montant Amortissement	Cumul Amortissement	Valeur Net Comptable	Taux d'amortissement
1993	84 389,030000	1 614 036,02	8 776 459,16	0,009523809523809525
1994	168 778,060000	1 782 814,08	8 607 681,10	0,019047619047619049
1995	253 167,090000	2 035 981,17	8 354 514,01	0,028571428571428574
1996	337 556,120000	2 373 537,29	8 016 957,89	0,038095238095238099
1997	421 945,150000	2 795 482,44	7 595 012,74	0,047619047619047623
1998	506 334,180000	3 301 816,62	7 088 678,56	0,057142857142857148
1999	590 723,210000	3 892 539,83	6 497 955,35	0,066666666666666680
2000	675 112,240000	4 567 652,07	5 822 843,11	0,076190476190476197
2001	759 501,270000	5 327 153,34	5 063 341,84	0,085714285714285715
2002	843 890,300000	6 171 043,64	4 219 451,54	0,095238095238095247
2003	928 279,330000	7 099 322,97	3 291 172,21	0,104761904761904780
2004	1 012 668,360000	8 111 991,33	2 278 503,85	0,114285714285714300
2005	1 097 057,390000	9 209 048,72	1 181 446,46	0,123809523809523810
2006	1 181 446,460000	10 390 495,18	0,00	0,133333000000000010

12/05/2011

D.F.C

SERVICE COMPTABILITE ANALYTI
SECTION IMMOBILISATION

15/05/2011

Fiche d'Etat des Amortissements

N° INVENTAIRE : 21304242160001 N° PV: 07/2005
 DESIGNATION : TORDONNEUSE A DOUBLE TORSION BM 800 D
 DATE D'ACQUISITION : 19/08/2005 DATE D'AMORTISSEMENT : 19/08/2005
 N° COMPTE : 24200 VALEUR D'ORIGINE : 6 387 734,94
 CENTRE DE FRAIS : 8120 DUREE: 5
 NATURE DE L'OPERATION : L
 OBSERVATIONS : QTÉ: 1
 MONTANT DE REGUL : 0,00 ANNEE DU REGUL :
 VALEUR AMORTISSABL : 6 387 734,94 DROIT DE DOUANE : 310 975,00
 FRAIS DE TRANSPORT : 16 132,16 ASSURANCE : 50 044,73
 FRAIS ENGIN : 0,00 FRAIS AU PORT : 0,00
 TRANSPORT CAMION : 0,00 AUTRES FRAIS : 24 293,79

N° INVENTAIRE : 21304242160001

1/1

Année	Montant Amortissement	Cumul Amortissement	Valeur Net Comptable	Taux d'amortissement
2005	425 849,000000	425 849,00	5 961 885,94	0,200000000000000010
2006	1 277 546,990000	1 703 395,99	4 684 338,95	0,200000000000000010
2007	1 277 546,990000	2 980 942,98	3 406 791,96	0,200000000000000010
2008	1 277 546,990000	4 258 489,97	2 129 244,97	0,200000000000000010
2009	1 277 546,990000	5 536 036,96	851 697,98	0,200000000000000010
2010	851 697,990000	6 387 734,94	0,00	0,000000000000000000

D.F.C

15/05/2011

SERVICE COMPTABILITE ANALYTI
SECTION IMMOBILISATION

Fiche d'Etat des Amortissements

N° INVENTAIRE : 21510242400006 N° PV: 030.06
 DESIGNATION : LIG.D'EXTRU.MEHC1.90.25+DISPO.D'AGENT110
 DATE D'ACQUISITION : 01/01/1987 DATE D'AMORTISSEMENT : 01/01/1993
 N° COMPTE : 24200 VALEUR D'ORIGINE : 8 493 055,13
 CENTRE DE FRAIS : 8140 DUREE: 14
 NATURE DE L'OPERATION : P
 OBSERVATIONS : QTÉ: 1
 MONTANT DE REGUL : 0,00 ANNEE DU REGUL :
 VALEUR AMORTISSABL : 7 242 741,65 DROIT DE DOUANE : 0,00
 FRAIS DE TRANSPORT : 0,00 ASSURANCE : 0,00
 FRAIS ENGIN : 0,00 FRAIS AU PORT : 0,00
 TRANSPORT CAMION : 0,00 AUTRES FRAIS : 0,00

N° INVENTAIRE : 21510242400006

1/1

Année	Montant Amortissement	Cumul Amortissement	Valeur Net Comptable	Taux d'amortissement
1993	68 978,490000	1 319 291,97	7 173 763,16	0,009523809523809525
1994	137 956,980000	1 457 248,95	7 035 806,18	0,019047619047619049
1995	206 935,480000	1 664 184,43	6 828 870,70	0,028571428571428574
1996	275 913,970000	1 940 098,40	6 552 956,73	0,038095238095238099
1997	344 892,460000	2 284 990,86	6 208 064,27	0,047619047619047623
1998	413 870,950000	2 698 861,81	5 794 193,32	0,057142857142857148
1999	482 849,440000	3 181 711,25	5 311 343,88	0,066666666666666680
2000	551 827,940000	3 733 539,19	4 759 515,94	0,076190476190476197
2001	620 806,430000	4 354 345,62	4 138 709,51	0,085714285714285715
2002	689 784,920000	5 044 130,54	3 448 924,59	0,095238095238095247
2003	758 763,410000	5 802 893,95	2 690 161,18	0,104761904761904780
2004	827 741,900000	6 630 635,85	1 862 419,28	0,114285714285714300
2005	896 720,390000	7 527 356,24	965 698,89	0,123809523809523810
2006	965 698,890000	8 493 055,13	0,00	0,133333000000000010

ENTREPRISE DES INDUSTRIES DU CABLE DE BISKKA

ZI RP BP 131 BISKRA 07000

DIRECTION FINANCE ET COMPTABILITE
SECTION MATIERE

Date de Tirage 24/04/2011

FICHE DE STOCK COMPTABLE

CODE ARTICLE : 3014600

COMPTE COMPTABLE : 3102002

DESIGNATION : MELANGE COLORE PRS NOIR

UNITE DE MESURE : KG

FAMILLE :

DEPOT : H5

LOCALISATION :

NATURE DERNIER MVT : S

DATE DU DERNIER MVT : 31/12/2010

P_U_M_P : 805,17

STOCK INITIAL : 325,0000

VALEUR INITIALE : 261 679,67

QUANTITES ENTREES : 0,0000

VALEURS ENTREES : 0,00

VALEURS CHARGES : 0,00

QUANTITES SORTIES : 0,0000

VALEURS SORTIES : 0,00

STOCK FINAL : 325,0000

VALEUR FINALE : 261 679,67

Visa du responsable

المادة (13) رقم