



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد ابن باديس - مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

تخصص تدقيق مالي ومراقبة تسيير



مذكرة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر أكاديمي

دور المحاسبة التحليلية في سياسة تسعير المؤسسة الاقتصادية
دراسة حالة شركة سونلغاز مستغانم

تحت اشراف الاستاذ:

مقراد عبد الله

من إعداد الطالبين:

*مهرى صلاح الدين

*حاج هني سايج عزيز

السنة الجامعية: 2023-2024

شكر وعرهان

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الأنبياء والمرسلين أما بعد:
فإننا نشكر الله العلي القدير أولاً وأخراً على توفيقه بإتمام هذه الرسالة فهو عز
وجل أخلق بالشكر والثناء وأولى بهما.

انطلاقاً من قوله صلى الله عليه وسلم:

"من لا يشكر الناس لا يشكر الله".

واعترافاً منا لأهل الفضل الذين علموني الكثير نتقدم بالشكر والثناء العاطر
والجميل الوفاء لكل من أسدى لنا علماً أو أفادنا بتجربة أو قدم لنا رأياً أو توجيهاً أو
توضيحاً.

نتقدم بالشكر الجزيل لأستاذنا الفاضل "مقراد عبد الله" الذي أعطانا من وقته
وعلمه، وأحاطنا بتوجيهاته في هذه المذكرة.

أخص بهذا الشكر لأعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذه المذكرة.

الإهداء

إلى لي بدعواتها

من غمرتني بنبع حنانها وعطفها.....إلى من لم تبخل عليا

إليك يا هدية الرحمان يا منبع الحب يا بحر الحنان

إلى "أمي الغالية"

إلى الذي أنار دربي وحسن خلقي وعلمني أن الحياة معركة المنتصر فيها من كان
سلاحه العلم والمعرفة.

إلى قدوتي في الحياة"أبي العزيز"

إلى كل من ساعدني في العمل النبيل من قريب أو من بعيد .

"صالح الدين "

الإهداء

إلى من قال الله عز وجل فيهما: "قضى ربك ألا تعبدوا إلا إياه وبالوالدين
احساناً" (الاسراء، 23).

أهدي ثمرة جهدين المتواضع إلى:

إلى الوالدين الكريمين اطال الله في عمرهما

إلى اخوتي وأخواتي

إلى كل الأصدقاء من قريب أو من بعيد.

"سايح عزيز"

الصفحة	العنوان
	شكر وعرفان
	الاهداء
	فهرس المحتويات
	قائمة الجداول
	قائمة الاشكال
	مقدمة عامة
أ-ب-ت	
	الفصل الأول: مبادئ وطرق المحاسبة التحليلية
4	تمهيد
4	المبحث الأول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة التحليلية
4	المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المؤسسة الاقتصادية
9	المطلب الثاني: مفاهيم أولية للمحاسبة التحليلية
13	المطلب الثالث: مفاهيم حول الأعباء والتكاليف وسعر التكلفة
20	المبحث الثاني: الطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية
20	المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية
24	المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية
32	المبحث الثالث: الطرق الحديثة للمحاسبة التحليلية
32	المطلب الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
35	المطلب الثاني: نظام التكلفة المستهدفة
39	خلاصة الفصل
	الفصل الثاني: سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية
40	تمهيد
40	المبحث الأول: الأسس النظرية للتسعير
40	المطلب الأول: مدخل مفاهيمي للتسعير
46	المطلب الثاني: مدخل التسعير حسب التكلفة
51	المطلب الثالث: مداخل التسعير الأخرى
58	المبحث الثاني: سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية
58	المطلب الأول: سياسة التسعير العامة
64	المطلب الثاني: التسعير خلال دورة حياة المنتج
65	المبحث الثالث: الأسعار في ظل معطيات السوق
65	المطلب الأول: الأسعار في ظل المنافسة

67	المطلب الثاني: الأسعار في ظل الاحتكار
70	خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز-سونلغاز-مستغانم
71	تمهيد
71	المبحث الأول: تقديم مديرية توزيع الكهرباء والغاز مستغانم.
71	المطلب الأول: تقديم مؤسسة سونلغاز
73	المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي وشرح أهم مصالحة
76	المطلب الثالث: دور وأهداف المؤسسة
76	المبحث الثاني: واقع المحاسبة التحليلية في مؤسسة سونلغاز
76	المطلب الأول: الهيكلة العاملة للحسابات
77	المطلب الثاني: الأعباء المستخدمة في مؤسسة سونلغاز
79	المطلب الثالث: دور لجنة التنظيمية لقطاع الكهرباء والغاز بالجزائر
81	المبحث الثالث: سياسة التسعير في شركة توزيع الكهرباء والغاز – سونلغاز – مستغانم
81	المطلب الأول: مرحلة تقدير التكاليف
82	المطلب الثاني: مرحلة تحليل المنافسة
85	خلاصة الفصل
86	خاتمة عامة
	قائمة المصادر والمراجع

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
60	سياسات تسعير مزيج المنتج	(1-2)
60	سياسات تعديل السعر	(2-2)

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
11	معلومات المحاسبية التحليلية	(1-1)
12	أهداف المحاسبة التحليلية	(2-1)
14	كيفية استخدام الموارد لتحقيق وظائف المحاسبة التحليلية	(3-1)
21	توجيه الأعباء المحملة على التكاليف وفق طريقة مراكز التحليل	(4-1)
23	توزيع الأعباء على الأقسام	(5-1)
45	العوامل المؤثرة في عمليات التسعير	(1-2)
46	يوضح مراحل تحديد السعر	(2-2)
53	مرونة الطلب السعرية (حالة طلب مرن)	(3-2)
53	مرونة الطلب السعرية حالة طلب غير مرن	(4-2)
53	مرونة الطلب السعرية (حالة طلب احادي المرونة)	(5-2)
54	مرونة الطلب السعرية (حالة طلب عديم المرونة)	(6-2)
54	مرونة الطب السعرية (حالة طلب لا نهائي المرونة)	(7-2)
56	محددات القيمة للمشتري (المستهلك)	(8-2)
58	مخطط استراتيجية التسعير	(9-2)
71	الشكل بين مختلف فروع سونلغاز	(1-3)
73	الهيكل التنظيمي لمؤسسة سونلغاز مستغانم	(2-3)

إن التطور الذي يشهده العالم نتيجة للتطورات التكنولوجية في مجال الأعمال الإدارية مع الأخذ بعين الاعتبار تطورها المتسارع، يعتبر كأحد أسباب التغيرات الجوهرية في بيئة الأعمال التي تمتاز بحدة المنافسة على المستوى المحلي والعالمي، أدى بالمؤسسات إلى محاولة التكييف مع هذه التغيرات للمحافظة على مكانتها في السوق، والبحث عن حلول للمشاكل التي تواجه المؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار تحقيق أهدافها المسطرة، والبيت تتلخص في العمل على تحقيق مكان في السوق.

ومن أجل تحقيق ذلك لابد من اعتماد طرق وأساليب للحصول على المعلومات والبيانات الكافية عن المؤسسة ومحيطها لاتخاذ القرارات المناسبة، في الوقت والمكان المناسبين، التي تسمح ببقائها ومنافسة نظيراتها من المؤسسات المحلية والشركات العالمية الأخرى، ومن أهم هذه الطرق نجد المحاسبة التحليلية (محاسبة التكاليف) والتي تكمن أهميتها في سد العجز الحاصل في المحاسبة العامة التي أصبحت عاجزة عن امداد المؤسسة بالبيانات الخاصة مع تعدد أنواع الأعباء والمصاريف المرتبطة بنشاط المؤسسة بغض النظر عن حجمها، كما أنها تقوم بعملية جمع المعلومات ومعالجتها وتحليل بيانات التكاليف.

تعتبر المحاسبة التحليلية بمثابة الشريان في المؤسسة الاقتصادية، كونها الأداة الأساسية التي يتم عن طريقها إحصاء جميع التكاليف لمختلف مراحل نشاط المؤسسة، وصولاً إلى النتيجة التحليلية الإجمالية وكذا الصافية.

ومن ثم فهي عامل أساسي يسمح للمسير باتخاذ قرار التسعير وبالتالي تحديد سياسة تسعير تتلاءم مع نشاط المؤسسة وطبيعتها ومنتجها ودرجة الجودة المستهدفة وتتوافق مع قدراتها الاقتصادية وامكانياتها الإنتاجية، مع مراعاة وضعية السوق والمنافسة.

الإشكالية

من هنا تبلور الإشكالية التي سنحاول الإجابة عليها من خلال الدراسة والتي يمكن صياغتها على النحو

التالي:

ما دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية "سونلغاز"؟

الأسئلة الفرعية

- ما هي ضرورة وجود المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية؟
- ما هي الخطوات الواجب اتباعها من أجل تحديد سعر التكلفة؟
- كيف يمكن للمؤسسة الاقتصادية تحديد سياسة تسعير مناسبة من خلال التحكم في العوامل الداخلية المؤثرة في السعر وعلى رأسها محاسبة تحليلية؟

الفرضيات

للإجابة على هذه التساؤلات نقترح الفرضيات التالية:

1- يعتبر وجود المحاسبة التحليلية في المؤسسات الاقتصادية أمر ضروري كونها تهدف إلى جمع البيانات وتحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الإنتاج.

2- توجد عوامل داخلية تؤثر بشكل أساسي في قرارات التسعير كما توجد كذلك عوامل خارجية مثل عامل المنافسة تؤثر في سياسة التسعير.

3- تقوم لجنة CREG بضبط ومراقبة تسعيرة الكهرباء والغاز بمؤسسة سونلغاز لولاية مستغانم.

أهمية الدراسة

تكمن أهمية الدراسة في كون الموضوع يسلط الضوء على طبيعة العلاقة بين محاسبة التكاليف وسياسة التسعير، حيث تظهر أهمية محاسبة التكاليف كأداة تساعد على وضع سياسة تسعيرية تضمن للمؤسسة مكانتها التنافسية في السوق.

أهداف الدراسة

- التعرف على مدى إدراك المسيرين للدور الذي قد تلعبه المحاسبة التحليلية وإمكانية تطبيقها والاستفادة من مخرجاتها في الواقع العملي للمؤسسات.

- كون أن التسعير نشاط هام يؤثر ويتأثر بالأنشطة التسويقية الأخرى، ودوره فعال في تحقيق ميزة تنافسية من خلال جلب أكبر عدد من المستهلكين.

- بيان أهمية المحاسبة التحليلية للمؤسسة في تحقيق أهدافها.

- الإجابة عن التساؤلات الفرعية ودراسة الفرضيات المقدمة لإثبات صحتها أو نفيها وبالتالي التعرف على كيفية تحقيق التسعير للميزة التنافسية للمؤسسة.

- من الناحية العلمية كون موضوع البحث يسلط الضوء حول طبيعة العلاقة بين متغيرين أحدهما محاسبي كمي يتعلق بالمحاسبة التحليلية، والثاني يتعلق بوضع إحدى أهم السياسات المتعلقة بتسيير المؤسسة والمحددة لمكانتها التنافسية وهي سياسة التسعير.

- إثراء المكتبة المحاسبية، يمكن الاستفادة منها في بحوث تتعلق بالمحاسبة والتسيير أو التسويق والتسعير.

- والهدف الأساسي المراد الوصول إليه من الدراسة يتمثل في دور المحاسبة التحليلية في سياسة التسعير.

أسباب اختيار الموضوع

من بين الأسباب التي جعلتنا نختار هذا الموضوع هي:

- شعوري بأهمية الموضوع وذلك لما يطرأ من تحولات وتوجهات جديدة في عملية التسعير والمنافسة.

- بالرغم من الدراسات العديدة السابقة للمحاسبة التحليلية وللتسعير إلا أنه لم يتم التطرق إلى الدور القائم بينهما.

- نوع التخصص العلمي الذي يدرس فيه الباحث والذي له علاقة كبيرة بالموضوع.

-توضيح أهداف تطبيق المحاسبة.

-الأهمية الاستراتيجية للتسعير في الوقت الحاضر في مختلف المؤسسات بصفة عامة.

-معرفة الصعوبات التي تواجه المؤسسات الجزائرية في عملية تحديد السعر.

-النظام العالمي القائم على اقتصاد السوق الذي تكثر فيه المنافسة ويكون السعر أحد أهم العناصر.

حدود الدراسة

الحدود الزمنية: امتدت الحدود الزمنية لدراسة هذا الموضوع خلاف الفترة الممتدة من، حيث قمنا خلال

هذه الفترة بتوزيع استمارة الاستبيان على مجموعة من افراد عينة بمؤسسة

الحدود المكانية: شملت هذه الدراسة مؤسسة

المنهج المتبع

لقد اعتمدنا في هذه الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي بغرض الإجابة على الإشكالية الدراسة

والأسئلة الفرعية، حيث قمنا باتباع المنهج الوصفي في الفصل الأول الخاص بالمفاهيم العامة حول المحاسبة

التحليلية وسياسة التسعير، أما المنهج التحليلي استخدم في الفصل التطبيقي الخاص بالدراسة الميدانية، حيث

قمنا بتحليل.....

صعوبات الدراسة

من بين الصعوبات التي واجهتنا أثناء اعداد هذا الموضوع نجد:

-صعوبة الحصول على المعلومات من طرف المؤسسة بحجة السرية المهنية.

-قلة المؤسسات الجزائرية المستعملة لنظام المحاسبة

-نقص المراجع التي تدرس سياسة التسعير بصفة معمقة.

-كذلك نقص في الدارسة الميدانية، حيث واجهنا صعوبات في جمع المعلومات فيما يخص موضوع السعر، ذلك

أنه موضوع حساس جد بالنسبة لجميع المؤسسات.

تقسيم الدراسة

من أجل تحقيق الأهداف المرجوة ومعالجة إشكالية الدراسة تم تقسيم الموضوع إلى ثلاث فصول،

الفصل الأول تحت عنوان مبادئ وطرق المحاسبة التحليلية تم تقسيمه إلى ثلاث مباحث

الفصل الثاني: سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية وانقسم إلى ثلاث مباحث

الفصل الثالث كان تحت عنوان الدارسة الميدانية (دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز- سونلغاز- مستغانم

وهو بدوره ينقسم إلى ثلاث مباحث

وفي الأخير تنهي هذه الدراسة بخاتمة عامة تلخص أهم النتائج التي تم التوصل إليها مع تقديم بعض التوصيات

والاقتراحات التي تخدم الموضوع.

لقد تطورت المحاسبة بشكل سريع لتتلاءم مع متطلبات المؤسسة المختلفة وهذا ما أدى إلى ظهور أساليب جديدة منها المحاسبة التحليلية وتسمى أيضا محاسبة التكاليف حيث أن مسيرو المؤسسات غالبا ما يحتاجون إلى أدوات تمكنهم من دراسة وتحليل البيانات داخل المؤسسة، فالمحاسبة التحليلية هي الأداة الأمثل التي يستخدمها مسيرو المؤسسات لأنها من أهم التقنيات الحديثة التي تستخدم في مجال الإدارة والتسيير، خصوصا ما يتعلق منها بجانب الإنتاج والتسويق.

المبحث الأول: الاطار المفاهيمي للمحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية أداة مهمة في المؤسسة كونها تقوم بتجميع كافة البيانات المتعلقة بالتكاليف وتحميلها للمنتجات، من أجل تحليلها واستخدامها كنقطة جوهرية في رفع كفاءة إدارة المؤسسة في التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء المالي واتخاذ القرارات الهامة خاصة القرارات المتعلقة بتسعير المنتجات

المطلب الأول: مفاهيم عامة حول المؤسسة الاقتصادية

لا يمكن تحليل واقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية إلا بالنظر الشامل لبعض العناصر المتعلقة بمكوناتها، وكذلك تطورها التاريخي، وفي هذا العنصر سوف نتعرض إلى بعض النقاط المتعلقة بالمؤسسة الاقتصادية عموما.¹

الفرع الأول: مفهوم وخصائص المؤسسة الاقتصادية

1- تعريف المؤسسة الاقتصادية

لقد تعددت تعاريف المفكرين للمؤسسة الاقتصادية عبر الزمان، وحسب الاتجاهات والمدائل التي يتبناها كل واحد منهم، وفيما يلي نستعرض مجموعة من التعريف:

يعرفها M.Truchy بأن " المؤسسة هي الوحدة التي تجمع فيها وتنسق العناصر البشرية والمادية للنشاط الاقتصادي"

و يعرفها François Peroux كما يأتي: " المؤسسة هي منظمة تجمع أشخاصا ذوي كفاءات متنوعة تستعمل رؤوس الأموال وقدرات من أجل إنتاج سلعة ما، والتي يمكن أن تباع بسعر أعلى مما تكلفته"²

¹ - ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دارالمحمدية العامة، الجزائر، ط1، 1988، ص09.

² - نفس المرجع، ص10.

الفصل الأول: مبادئ وطرق المحاسبة التحليلية

كما تعرف أيضا بأنها: " جميع أشكال المنظمات الاقتصادية المستقلة ماليا هدفها توفير الإنتاج لغرض التسويق، و هي منظمة مجهزة بكيفية توزع فيها المهام والمسؤوليات، ويمكن أن تعرف بأنها وحدة اقتصادية تتجمع فيها الموارد البشرية والمادية اللازمة للإنتاج الاقتصادي"¹

ولعل أشمل تعريف للمؤسسة الاقتصادية هو التعريف الآتي: " المؤسسة هي تنظيم اقتصادي مستقل ماليا في إطار قانوني واجتماعي معين، هدفه دمج عوامل الإنتاج أو تبادل سلع أو خدمات، مع أعوان اقتصاديين آخرين، بغرض تحقيق نتيجة ملائمة وهذا ضمن شروط اقتصادية تختلف باختلاف الحيز المكاني والزمني الذي يوجد فيه وتبعاً لحجم ونوع نشاطه"²

ومن خلال التعاريف السابقة، يتضح لنا أن المؤسسة كياناً اعتبارياً مستقلاً ويتحدد نشاطها بالإنتاج والمشكل من أحد العنصرين السلع أو الخدمات، ولها موارد مالية وبشرية، ورغم ذلك تبقى التعاريف الواردة غير شاملة، خاصة مع التطور الذي شهدته نظرية المؤسسة ونظريات الإدارة.

نستخلص مما سبق ذكره، أن المؤسسة مكونة من العناصر الآتية³:

- الموارد المادية
- الموارد البشرية
- مركز القرار
- التنسيق

2- خصائص المؤسسة الاقتصادية

كما سبق و رأينا، أن هناك عدة تعاريف للمؤسسة الاقتصادية اختلفت بحسب الزمان والإيديولوجيات، وقد توصلنا إلى أن التعريف الجاري مفاده أن المؤسسة الاقتصادية المعنية بالدراسة هي كل منظمة تتفاعل فيها الموارد البشرية والمادية والمالية وتنشط في المجال الاقتصادي تهدف إلى تحقيق الاستمرارية والربح، ورغم اختلاف التعريف إلا أن المؤسسة الاقتصادية تكاد تشترك في بعض الخصائص تميزها عن غيرها من المؤسسات هذه الخصائص حاولنا تلخيصها – حسب ما ورد عن عمر صخري- كالآتي⁴:

¹ - إسماعيل عربايجي، اقتصاد المؤسسة، بدون دار نشر، ط2، بدون سنة نشر، ص13.

² - ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص11.

³ - إبراهيم بختي، دور الانترنت وتطبيقاته في المؤسسة، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002، ص16.

⁴ - عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط4، 1993، ص25.

الفصل الأول: مبادئ وطرق المحاسبة التحليلية

- 1- تتمتع المؤسسة الاقتصادية بشخصية قانونية مستقلة تترتب عليها مجموعة من الواجبات والمسؤوليات.
- 2- القدرة على أداء الوظيفة التي وجدت من أجلها.
- 3- القدرة على البقاء والتكيف مع الظروف المحيطة بها في حدود إمكانياتها.

الفرع الثاني: أهداف وتصنيفات المؤسسة

1- أهداف المؤسسة الاقتصادية

هناك عدة أهداف تسعى المؤسسات الاقتصادية إلى تحقيقها، و غالبا ما تكون هذه الأهداف متداخلة فيما بينها، ويمكن إجمالها فيما يأتي:¹

1- الأهداف الاقتصادية: وأهم هذه الأهداف التي يمكن أن تحققها المؤسسة الاقتصادية هي:

أ- تحقيق الربح: يعتبر الربح من الأهداف الأساسية التي تسعى إلى تحقيقها المؤسسة الاقتصادية، لأنه بفضلها تستطيع تمويل نشاطاتها من دفع للأجور لعمالها و تسديد التزاماتها اتجاه شركاتها، و يسمح لها بتحديد وسائل الإنتاج لديها، و يعتبر الربح أهم معيار على نجاح المؤسسة.

ب- تحقيق متطلبات المجتمع: و يكون هذا من خلال السلع و الخدمات التي تقدمها المؤسسة الاقتصادية إلى المجتمع الذي تنشط فيه.

ج- عقلنة الإنتاج: و ذلك بالاستخدام الأمثل لعوامل الإنتاج، حتى تتفادى المؤسسة الوقوع في مشاكل اقتصادية، و بالتالي تسبب الخسارة لملاكها و للمجتمع ككل، و ذلك من خلال حرمانه من السلع و الخدمات و مناصب العمل التي كانت توفرها.

2- الأهداف الاجتماعية: و يمكن تلخيص أهم هذه الأهداف فيما يأتي:

أ- توفير مناصب الشغل في المناطق التي تنشط فيها هذه المؤسسات الاقتصادية، مع ضمان مستوى مقبول من الأجور للعمال الذين تشغلهم.

ب- تحسين مستوى معيشة العمال، و ذلك من خلال الزيادة المستمرة في الأجور تماشيا مع زيادة تطور المؤسسة و نجاحها، و كذا مع الزيادة في الاحتياجات المعيشية لهؤلاء العمال.

ج- إحداث أنماط استهلاكية جديدة في المجتمع، و ذلك من خلال المنتجات الجديدة التي تقترحها المؤسسة على زبائنها و التي لم يتعودوا على استهلاكها من قبل.

¹ ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص 17-21.

الفصل الأول: مبادئ وطرق المحاسبة التحليلية

3-الأهداف التكنولوجية: و تعتبر من الأهداف الضرورية التي تسعى إليها المؤسسة لتحقيقها، لأنها تضمن لها التطور والنمو والبقاء، وأهم هذه الأهداف:

أ- البحث و التطوير في أساليب و طرق الإنتاج، و هذا من خلال إنشاء مصلحة و مخابر خاصة بهذا الجانب، الشيء الذي يسمح للمؤسسة بتحسين إنتاجها و الرفع من قدراتها التنافسية مقارنة بالمؤسسات الأخرى.

ب- المساهمة في الخطة العامة للبلاد في مجال البحث العلمي و التطوير التكنولوجي و ذلك من خلال التنسيق و التعاون في مختلف مؤسسات و مراكز البحث العلمي و الجامعي في مشاريع بحث مشتركة تعود بالفائدة على المؤسسة و المجتمع ككل.

4-الأهداف الثقافية و الرياضية: و يمكن إيجازها فيما يأتي:

أ- توفير الوسائل الترفيهية و التثقيفية التي تسمح لعمال المؤسسة و أولادهم بالترفيه و التثقيف من مسرح و مكتبات و رحلات، و ذلك لما لهذا الجانب من تأثير إيجابي و فعال على المستوى الفكري للعامل.

ب- تدريب العمال المبتدئين و رسكلة القدامى، و هذا ما يؤثر على مردودية المؤسسة بالإيجاب خاصة و على الدخل الوطني عامة.

3- تصنيف المؤسسة

يمكن تصنيف المؤسسات الاقتصادية حسب عدة معايير أهمها: المعيار القانوني، معيار الملكية، معيار الحجم و المعيار الاقتصادي... الخ

و فيما يأتي سنتطرق لأصناف المؤسسة الاقتصادية حسب كل معيار:

1-تصنيف المؤسسة حسب المعيار القانوني: حسب هذا المعيار يمكن تصنيف المؤسسات الاقتصادية إلى صنفين هما:¹

أ- المؤسسة الفردية: و هي المؤسسة التي يمتلكها شخص واحد، و هو المسؤول الأول و الأخير عن نتائج أعمالها، و عادة ما يتولى هو إدارة و تسيير شؤونها، و في الغالب ما تكون هذه المؤسسة من الحجم الصغير.

ب- الشركة: و هي عبارة عن مؤسسة يشترك فيها شخصان أو أكثر، حيث يقدم كل واحد منهما حصة من رأسمال أو قوة عمل، و يحصل في المقابل على نصيبه من الربح أو الخسارة، و يمكن تصنيف الشركة إلى نوعين رئيسيين و هما:

¹- عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط4، 1993، ص26.

الفصل الأول: مبادئ وطرق المحاسبة التحليلية

* شركة الأشخاص: كشركات التضامن، شركات التوصية و الشركات ذات المسؤولية المحددة.

* شركات الأموال: كشركات التوصية بالأسهم وشركات المساهمة.

2- تصنيف المؤسسة الاقتصادية حسب معيار الملكية: وتصنف المؤسسات حسب هذا المعيار إلى ثلاثة أنواع:¹

أ- المؤسسة الخاصة ب- المؤسسة العمومية ج- المؤسسة المختلطة

3- تصنيف المؤسسة حسب معيار الحجم: يعتبر معيار الحجم من أهم المعايير التي تصنف بها المؤسسات الاقتصادية ، ويمكن تصنيفها وفقا لهذا المعيار إلى نوعين هما:²

أ- المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: وتدخل ضمن هذا التصنيف كل المؤسسات التي تشغل أقل من 500 عامل، ويمكن تقسيمها إلى ثلاثة أنواع:

- المؤسسة الصغيرة: وهي التي تشغل أقل من 10 عمال .

- المؤسسة الصغيرة: وهي التي تشغل ما بين 10 و 200 عامل.

- المؤسسة المتوسطة: وهي التي تشغل ما بين 200 و 500 عامل.

4- تصنيف المؤسسة حسب المعيار الاقتصادي: ويمكن تقسيم المؤسسات الاقتصادية حسب هذا المعيار إلى الأنواع الآتية:³

أ- المؤسسات الفلاحية

ب- المؤسسات الصناعية

ج- المؤسسات التجارية

د- المؤسسات المالية

هـ- مؤسسات الخدمات

¹- عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط4، 1993، ص ص 29، 28.

²- ناصر دادي عدون، مرجع سابق، ص ص 64-65.

³- إسماعيل عرباجي، مرجع سابق، ص 16.

الفصل الأول: مبادئ وطرق المحاسبة التحليلية

المطلب الثاني: مفاهيم أولية للمحاسبة التحليلية

ظهرت المحاسبة التحليلية بسبب الحاجة لتحليل وتجميع التكاليف بصورة مفصلة ودقيقة المتعلقة باستعمال عوامل الإنتاج المتاحة أمام المؤسسة بكيفية رشيدة لكي تضمن التسيير الجيد والعقلاني لهذه العوامل.

الفرع الأول: دوافع ظهور المحاسبة التحليلية

إن قصور المحاسبة المالية في تلبية متطلبات الإدارة من البيانات والمعلومات المتعلقة¹:

-عناصر الإنتاج المستخدمة في كل مركز تكلفة سواء كان أمر انتاجي أو مرحلة إنتاجية أو قسم انتاجي حيث يكون فيه المدير معرضا للمساءلة عن التكلفة.

-تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة

-تكاليف مجموعة عمليات سلسلة القيمة ببيع وتوزيع المنتجات

-معلومات عن زيادة التكاليف المرتبطة بزيادة حجم الإنتاج

-تسعير الوحدة الواحدة المنتجة اعتمادا على تكلفة العناصر الداخلة في انتاجه

-العوائد المحققة من منتج أو خدمة.

وكانت كل الأسباب السابقة عذرا وجها في ظهور المحاسبة التحليلية والعمل على تطبيقها داخل

المؤسسات لاستخدامها في عدة أغراض.

الفرع الثاني: نشأة وتعريف المحاسبة التحليلية وتطورها

أولاً: النشأة: لقد ظهرت المحاسبة كوسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المالية والاقتصادية والقانونية المؤثرة على الذمة المالية لفرد أو مؤسسة، وقد اتخذت عدة أنظمة منذ القديم (منذ عهد بابل)، إذ كانت تعتمد أساسا على القيد الوحيد في المحاسبة العامة، وتطورت هذه الأخيرة إلى أن ظهر القيد المزدوج في أواخر القرن الخامس عشر وبالتحديد سنة 1494 على يد الإيطالي " ليك باسيولي" (رياضي) في كتابه SUMMA DE ARITHMETICA الذي نشر في هذه السنة في البندقية بإيطاليا. ومن أسباب ظهور هذا التطور في المحاسبة في إيطاليا بالذات، الازدهار الاقتصادي التجاري، إذ اقتضت المؤسسات الكبيرة والعلاقات التجارية الواسعة هذه الوسيلة التي تسمح بمراقبة عمليات المشاريع والعمليات التجارية والمالية، وكانت المحاسبة بعد هذا التاريخ تتعقب التطور والنمو

¹-بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص 09.

الفصل الأول: مبادئ وطرق المحاسبة التحليلية

الاقتصادي في أوروبا إلى أن ظهرت الثورة الصناعية في إنجلترا، وهكذا ظهرت أساليب محاسبية جديدة، وأدى إنشاء وتطور الشركات التجارية والمالية والصناعية إلى ظهور نوع آخر من المحاسبة، وهو ما يسمى بالمحاسبة التحليلية، أو محاسبة التكاليف، أو المحاسبة الصناعية).

ثانياً: تعريف المحاسبة التحليلية

فيما يلي بعض التعاريف الخاصة بالمحاسبة التحليلية:

* إن محاسبة التكاليف هي عبارة عن امتداد للمحاسبة العامة حيث تمتد الإدارة بتكلفة إنتاج أو بيع الوحدات من الإنتاج والخدمات التي تقوم بتقديمها للغير¹.

* المحاسبة التحليلية تعتبر فرع لعلم القرار وكذلك فرع من فروع الاقتصاد الجزئي لأنه يهتم بوصف أداء المؤسسة كما أن المعلومات التي تقدمها بنفسها تخضع لتحليل الفائدة².

* المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات التي يتم الحصول عليها من المحاسبة العامة أو من مصادر أخرى وسميت تحليلية لأنها تقوم بتحليل المعطيات والمعلومات بغرض الحصول على نتائج يتخذ على أساسها مسيرو المؤسسات القرارات الصائبة³.

من خلال هذه التعاريف يمكن استنتاج تعريف شامل للمحاسبة التحليلية:

فهي تعد من بين أدوات التسيير والرقابة الحديثة وتقوم بعملية المعالجة لجميع المعلومات التي تتحصل عليها من المحاسبة العامة، وكذا تجميع وتحليل بيانات التكاليف وتوزيع مصاريف بهدف تحديد التكلفة النهائية للمنتجات وذلك من خلال اتباع طرق سليمة لتقديم معلومات دقيقة لإدارة المؤسسة⁴.

وتعرف أيضاً بتجميع وتخصيص وتحليل البيانات تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الخارجية والتخطيط الداخلي ولرقابة العمليات الجارية ولاتخاذ القرارات الخاصة⁵.

¹-ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية، تقنيات ومراقبة التسيير، دار المحمدية العامة، ط2، الجزائر، 1994، ص 8

²-محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2006، ص 03.

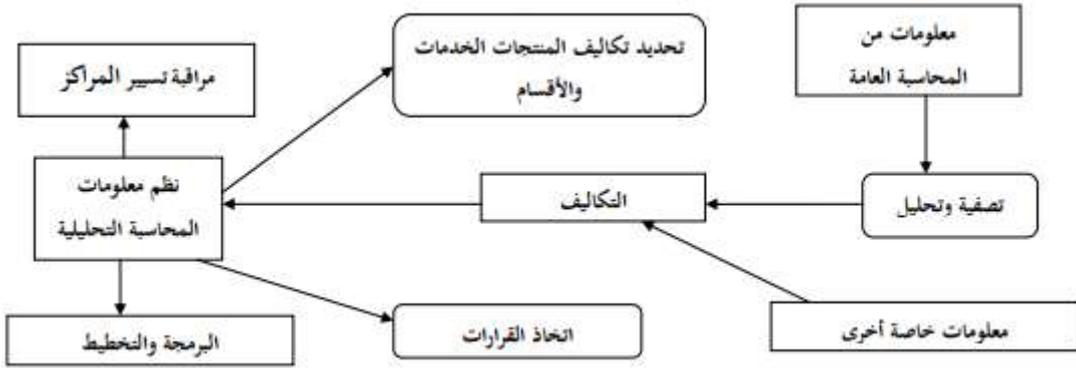
³-بويقوب عبد الكريم، المرجع السابق، ص 10.

⁴-بن دحو هشام بوزيان وليد، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2014، ص 20.

⁵-هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير لمؤسسة اقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2013، ص 30.

الفصل الأول: مبادئ وطرق المحاسبة التحليلية

الشكل رقم (1-1): معلومات المحاسبة التحليلية



المصدر: سعيد أوكيل، فنيات المحاسبة التحليلية، الجزء الأول، دار الآفاق للنشر، الجزائر، 1991، ص 06.

ثالثًا: أهداف المحاسبة التحليلية

يتناول موضوع المحاسبة التحليلية دراسة، حساب، تحليل، ومراقبة تكاليف مختلف مستويات النشاط للمؤسسة، وعلى تسجيل، تبويب، تحليل، ونشر المعلومات عن النشاط تبعًا لجداول وإجراءات تحدد مسبقًا وتعتمد في كل ذلك على مبادئ وطرق متابعة عناصر التكاليف وتحليلها. ومن غايات المحاسبة التحليلية ما يلي:

- تحديد أو قياس تكلفة الإنتاج : حيث تمكننا المحاسبة التحليلية من قياس تكلفة مختلف المراحل الصناعية التي يمر عليها تشكيل المنتجات¹.

- ضبط عناصر التكاليف ومراقبتها: يكون ذلك من خلال المعلومة المقدمة من طرف المحاسبة التحليلية، بحيث يعتمد عليها في وضع الإجراءات التنظيمية الخاصة بضبط، ورقابة نشاط العمال، وكذا المصاريف، وهذا يكون بشكل دوري ومستمر خلال مختلف مراحل الدورة من تخطيط، بحيث يتم على هذا المستوى وضع أنسب الخطط والسياسات.

أما على مستوى التنفيذ فيتم فيه تحديد مستويات الإنفاق للمسؤولين ومختلف أقسام النشاط. أما على مستوى المراقبة والتقييم فيتم فيه قياس الانحرافات والتحرري عن مصادرها وأسبابها من أجل إيجاد الخلل بهدف التخفيف من حدته أو القضاء عليه².

-دراسة المردودية : إذ تسمح بمراقبة سياسة الإنتاج والاستثمار وذلك عن طريق³:

-مراقبة التكاليف عبر مختلف الأقسام. -تسجيل الأعباء والمصاريف حسب اتجاهاتها.

¹-Xavier Bouin, François-Xavier Simon, **Tous gestionnaires**, Dunod, Paris, 2002.p 159

²-محمد الخطيب نمر، المرجع السابق، ص 05.

³-ناصر دادي عدون، المرجع السابق، ص 08.

الفصل الأول: مبادئ وطرق المحاسبة التحليلية

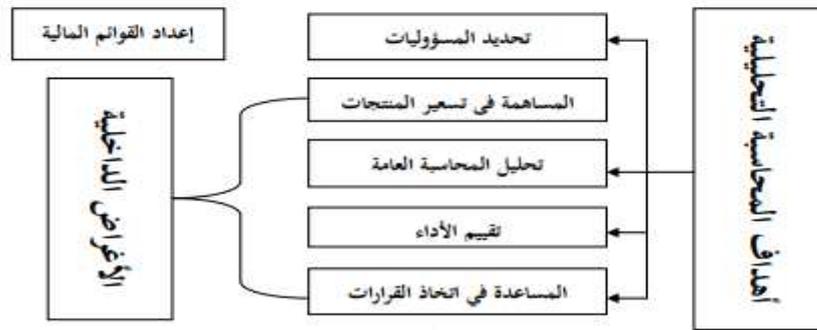
-مراقبة التسيير : تكون هذه المراقبة ممارسة في شكلين:¹

-من خلال مراقبة مبسطة لتطورات القيم المحاسبية. - مقارنة القيم المسجلة مع المقدرة وتحليل الانحرافات.

-إعداد التقارير الدورية : إن إعداد التقارير الدورية لمختلف المستويات الإدارية ولكل النشاط، يعطي صورة على وضعية المؤسسة بهدف اتخاذ قرارات مناسبة.

-قياس النتائج التحليلية : وذلك من خلال معرفة التكاليف وسعر التكلفة، نستطيع حساب مردودية المنتجات المختلفة أو مجموعة من المنتجات أو المبيعات و الخدمات كل منهما على حدى. بحيث يتم تحديد سعر البيع انطلاقا من معرفة التكلفة، في حين يتم معرفة المردودية على أساس العائد الذي تدره المؤسسة

الشكل رقم (2-1): أهداف المحاسبة التحليلية



المصدر: من اعداد الطالبان

رابعاً: مهام ووظائف المحاسبة التحليلية

1-مهام المحاسبة التحليلية

للمحاسبة التحليلية دور بارز في المنظومة التسييرية للمؤسسة، فمن مهامها وباختصار ما يلي:

-قياس تكلفة الإنتاج: تعد هذه المهمة المنطلق الذي أدى إلى ظهور المحاسبة التحليلية، بحيث تهدف إلى متابعة أعباء المنتج عبر المراحل المختلفة لنشاط المؤسسة وتخصيص مختلف الأعباء لكل منتج حسب ما تم استهلاكه من مواد واستغراقه من وقت، وكذلك مدى استفادته من الخدمات واللوازم المشتركة التي ساهمت في عملية الإنتاج، للقيام بالتسعير وتقييم المخزون السلعي².

¹-بن دحو هشام، بوزيان وليد، المرجع السابق، ص 21.

²-طوايبيبة أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003، ص 71.

الفصل الأول: مبادئ وطرق المحاسبة التحليلية

-تحليل الانحرافات وإعداد التقارير: إن القيام بتجميع وتحليل البيانات والمعلومات ومقارنتها بالمعايير المعتمدة، تمكن القائمين على المؤسسة من عدة استنتاجات ومقارنة مختلف عناصر التكلفة، ومن ثم تحديد الانحرافات والعمل على تحليلها وتحديد أسبابها والمسؤولين عنها، واتخاذ كل الإجراءات والقرارات الكفيلة بتصحيح الوضعيات وتدارك النقائص المسجلة¹.

-ترشيد قرارات الإدارة وإعداد الخطط : إن لاتخاذ القرارات أثر على مستقبل المؤسسة ويمس كل الأنظمة المسيرة لها، لذا فإن توفير وإعداد البيانات والمعلومات الضرورية التي تتوفر فيها الدقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات وإعداد السياسات والخطط والموازنات التقديرية، يعد مطلباً حيوياً في المؤسسة لمختلف مستويات الإدارة)

2-وظائف المحاسبة التحليلية

إن للمحاسبة التحليلية مجموعة من الوظائف، منها:² الوظيفة التسجيلية: أي حسب الطريقة المعتمدة من قبل الوحدة الاقتصادية في عملية التسجيل، سواء على أساس طريقة الاندماج أي إضافة حقول السجلات المحاسبية المالية، أو على أساس الانفصال أي مسك السجلات مستقلة ومنفصلة على سجلات المحاسبة المالية.

-الوظيفة التحليلية: تقوم هذه الطريقة بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربط كل عنصر من هذه العناصر بمراكز الكلف المستفيدة، بهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر ولكل مركز تكلفة حرية الإنتاج.

-الوظيفة الرقابية: وتعتبر الوظيفة الأساسية الأخرى التي تقوم بها المحاسبة التحليلية من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة، ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلاً وتحديد الانحرافات والتي يمكن أن تكون ملائمة أو غير ملائمة.

-الوظيفة الإخبارية: هذه الوظيفة له علاقة مع الوظيفة الرقابية حيث بعد تحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا، كي تتحدد القرارات الكفيلة لتصحيح هذه الانحرافات وعدم تكرارها في الفترة اللاحقة.

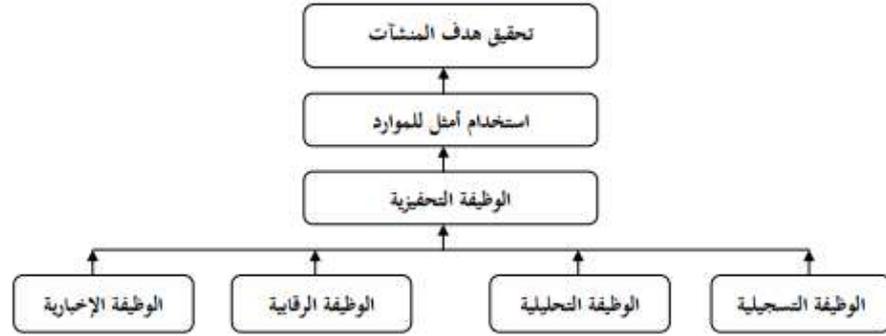
-الوظيفة التحفيزية: تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة حيث تمثل هذه الوظيفة عامل دافع للأقسام من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإخفاقات. ويمكن التعبير عن هذه الوظائف بالشكل التالي:

¹-نفس المرجع، ص 72.

²-إسماعيل يحي التكويني، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة للنشر والتوزيع، مصر، 2006، ص 24.

الفصل الأول: مبادئ وطرق المحاسبة التحليلية

الشكل رقم (1-3): كيفية استخدام الموارد لتحقيق وظائف المحاسبة التحليلية



المصدر: إسماعيل يحي التكويني، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة للنشر والتوزيع، مصر، 2006، ص 52.

المطلب الثالث: مفاهيم حول الأعباء والتكاليف وسعر التكلفة

يعتقد الكثير أن مصطلحات المصاريف، الأعباء و التكاليف هي ذات معنى واحد، إلا أن التمييز بينها أمر ضروري حتى يتسنى الفهم الدقيق للمعنى الحقيقي لكل مصطلح منها.

فكل مصطلح يختلف عن الآخر من حيث المعنى و الاستعمال و الأثر المحاسبي و المدلول التسييري الناتج عن استعماله، و لهذا وجب بيان معاني هذه المصطلحات و كيفية توظيفها في نظام معلومات المحاسبة التحليلية.

1-تعريف المصاريف: المصروف هو عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج النقود، و المصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على نقود¹.

2-تعريف الأعباء: هي كل استهلاك تقوم به المؤسسة يخصص السلع و الخدمات، و الموجه لاحتياجات الاستغلال أو لأهداف الإنتاج و البيع لهذه السلع و الخدمات، و من الناحية الاقتصادية تعتبر الأعباء مكافأة للموارد المخصصة لأغراض الإنتاج و البيع للسلع و الخدمات².

3-تعريف التكاليف: يمكن تقديم عدة تعريفات للتكاليف كما يلي:

1-3-تعريف 1: التكلفة هي مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو منتج مادي معين، أو مجموعة منتجات، أو خدمة أو مجموعة خدمات، مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية؛ أي قبل وصولها إلى البيع³.

¹-ناصر دادي عدون، المرجع السابق، ص 13.

²-درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير و مساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2004-2005، ص 25.

³-ناصر دادي عدون، مرجع السابق، ص 13.

الفصل الأول: مبادئ وطرق المحاسبة التحليلية

2-3-تعريف: تعرف التكلفة عادة بأنها تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة، قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين أو غرض معين، وهو الأمر الذي يعني أنه بانتفاء الغرض أو الهدف ينتفي وجود التكلفة في حد ذاتها¹.

4-تعريف سعر التكلفة: يتم حساب سعر التكلفة بعد انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع، وبالتالي انتهاء الدورة الاستغلالية ، ويمكن تقديم تعريفات متعددة لسعر التكلفة كما يلي:

1-4-تعريف 1 : سعر التكلفة هو مجموعة التكاليف التي يتحملها منتج معين أو خدمة مقدمة (أو مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها)، ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية وتحسب فيها تكاليف البيع، وبمعنى آخر، فإن المنتج المباع أو الخدمة المباعة لا تملك سوى سعر تكلفة وحيد وهو مجموع التكاليف التي تتعلق به².

2-4-تعريف 2: يعبر سعر التكلفة على انتهاء عمليتي الإنتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الأولية والمواد الضرورية الأخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه³

مما سبق يتضح أن سعر التكلفة هو مفهوم اقتصادي، معبر عن مجموعة من المصاريف المنفقة بدء من عملية الشراء منتهية بعملية البيع، وترتب هذه المصاريف وفقا لمراحل النشاط لتكوين في كل مرحلة تكلفة معينة، ومنه نستنتج أن للمنتج عدة تكاليف غير أن له سعر تكلفة واحد.

6-تصنيف و تبويب عناصر التكاليف: إن المقصود بالتبويب هو تجميع عناصر التكاليف في مجموعات رئيسية وفرعية كل منها يحمل اسما معيناً، وذلك بهدف تسهيل تجميع وتبويب بيانات التكاليف و قياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة وإعداد قوائم التكاليف ونتائج الأعمال⁴.

لذا كان من الضروري تصنيف هذه التكاليف بغرض الرقابة والتخطيط واتخاذ القرار ، وهناك عدة تصنيفات للتكاليف أهمها:

1-6-تصنيف التكاليف حسب طبيعتها: تصنف التكاليف حسب طبيعتها وفق الحسابات المعتمدة في النظام المحاسبي.

¹-محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 18.

²-علي رحال، المرجع السابق، ص 38.

³-محمد سامي راضي، المرجع السابق، ص 50.

⁴-Trahand, B.Morad, E.C. Charles, Comptabilité de gestion : coût, activité, réparation , Press universitaire Gronble , Paris, 2000, P13

الفصل الأول: مبادئ وطرق المحاسبة التحليلية

ويقوم هذا التصنيف على مراعاة التدفقات الخارجية للمؤسسة أي في علاقاتها مع محيطها الخارجي موردون ، عملاء ، مؤسسات مالية ، الدولة ، العمال ... الخ، وهو تصنيف غير كاف لحساب و تحليل مختلف التكاليف في المحاسبة التحليلية والتي تهتم بشكل اكبر بالتدفقات الداخلية للمؤسسة.

2-6-2- تصنيف التكاليف حسب الوظيفة في المؤسسة: إن الغرض الأساسي من هذا التويب هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة الاقتصادية تموين، إنتاج ، تسويق ، من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية مواد، أجور، نميز في هذا التصنيف ما يلي¹:

6-2-1-تكلفة الشراء : وهي تمثل تكلفة البضائع، المواد الأولية، اللوازم المشتراة، وتشمل سعر الشراء والأعباء الملحقه بعملية الشراء النقل، التأمينات، الرسوم الجمركية.

6-2-2-تكلفة الصنع الإنتاج: تشمل مجموعة الأعباء الملحقه في عملية إنتاج منتج ما حتى المرحلة النهائية)مرحلة الدخول إلى المخازن للبيع، وتشمل تكلفة شراء المواد الأولية واللوازم المستهلكة بالإضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة وغير المباشرة.

6-2-3-تكلفة التوزيع : وهي مجموعة الأعباء المرتبطة بعملية التوزيع أو عملية ما بعد الإنتاج، وتشمل المصاريف الداخلية المرتبطة بعملية البيع والمصاريف الخارجية: كالنقل، الإشهار وخدمات ما بعد البيع...الخ، مع الأخذ بعين الاعتبار طبيعة نشاط المؤسسة (تجارية، إنتاجية، خدمية

6-3-3- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج: تقسم عناصر التكاليف وفق هذا التصنيف إلى:²

6-3-1-الأعباء المباشرة:وهي عبارة عن مجموعة المصاريف التي تحمل مباشرة إلى التكلفة النهائية للمنتج بشكل مباشر ومن بينها: تكلفة المواد الأساسية المستعملة في الإنتاج، تكلفة اليد العاملة المباشرة، خدمات مباشرة كالأبحاث الأعباء غير المباشرة : وهي عبارة عن التكاليف المنفقة عن النشاط الإجمالي ولا تخص منتج معين أو مرحلة محددة، أي يشترك فيها أكثر من منتج، وهنا تطرح إشكالية تحميلها إلى سعر التكلفة، حيث يتم تحميلها وتوزيعها وفق مؤشرات وأدوات رياضية على كافة مختلف المنتجات، ويمكن ذكر بعض أنواع هذه التكاليف:

أ-تكلفة المواد غير المباشرة:وهي عبارة عن تكلفة مواد لازمة لعملية الإنتاج ولا يمكن تحميلها إلى المنتجات بشكل مباشر؛ أي أنها ليست من مكونات المنتج مثلا: الزيوت، مواد الصيانة، الوقود...الخ.

¹-علي رحال، المرجع السابق، ص 39.

²-إسماعيل يحي التكريتي، المرجع السابق، ص 36.

الفصل الأول: مبادئ وطرق المحاسبة التحليلية

ب- ساعات العمل غير المباشرة: كرواتب وأجور مدير المصنع، المراقبين وأمناء المخازن، أي أنها تكلفة غير مرتبطة بالوحدات المنتجة.

ج- تكلفة الإنتاج غير المباشر: وتضم كل من: تكلفة المياه لأغراض صناعية أي المياه الضرورية لسير العملية الإنتاجية؛ تكلفة الطاقة الكهربائية من إضاءة، تدفئة؛ نفقات نقل وخزن المواد واللوازم من رسوم وضرائب وشحن ونقل وترتيب المواد واللوازم؛ نفقات إعدادية وصيانة خاصة نفقات التشغيل.

4-6- تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط: إن هذا التصنيف يعتبر من التصنيفات المهمة لعناصر التكاليف، حيث أنه يرتبط بدراسة سلوك عناصر التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط، وهو يهدف أساساً إلى تحليل المردودية والمساهمة في تحديد سعر البيع لكل منتج، ومن خلال هذه الدراسة نميز ثلاثة أنواع من التكاليف:

1-4-6- التكاليف المتغيرة: وهي تلك التكاليف التي تتغير بمجموعها مع التغير بحجم النشاط، ويبقى نصيب الوحدة الواحدة ثابتاً مع تغير حجم النشاط.

2-4-6- التكاليف الثابتة: وهي تلك التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط، أي أنها تبقى ثابتة بدون تغير، لكن نصيب الوحدة الواحدة يتغير بتغير حجم النشاط، ومن أمثلة هذه التكاليف، مصروفات الإيجار والتأمين والإدارة.¹

3-4-6- التكاليف شبه المتغيرة: هي تلك التكاليف التي تحمل صفات كل من التكاليف المتغيرة والثابتة في نفس الوقت، وهي تتميز بصعوبة فصلها عن بعضها البعض، مثل تكاليف الماء والكهرباء، والصيانة، وأجور العمل غير المباشرة... الخ.²

5-6- تصنيف التكاليف حسب لحظة حسابها الزمنية: تصنف التكاليف وفق هذا التصنيف حسب اللحظة الزمنية التي قيمت فيها إلى:

1-5-6- التكاليف الحقيقية: وتسمى التكاليف التاريخية أو المحاسبية، وهي التكاليف التي وقعت فعلاً وتم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية.

2-5-6- التكاليف التقديرية: وتسمى كذلك التكاليف المسبقة أو المعيارية، وتقيم مسبقاً حسب قواعد معينة، وتهدف أساساً إلى السماح بالتعرف إلى انحرافات التكاليف الحقيقية والتي تساعد بعد تحليلها في اتخاذ قرارات التصحيح.¹

¹- يوحنا عبد ال آدم وصالح الرزق، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2006، ص 68.

²- درحمون هلال، المرجع السابق، ص 28.

الفصل الأول: مبادئ وطرق المحاسبة التحليلية

7-مكونات التكاليف و سعر التكلفة: بغرض حساب مختلف التكاليف و سعر التكلفة وفق مبادئ المحاسبة التحليلية ، يجب إخضاع التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة إلى بعض التغييرات للحصول على تكاليف مبررة اقتصاديا ، و عليه يمكن التمييز بين ثلاث مكونات للتكاليف و سعر التكلفة و هي:

7-1-1-الأعباء المعتبرة: و هي الأعباء المشتركة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة و تنقسم بدورها إلى قسمين:

7-1-1-1-أعباء محتواة في التكاليف بنفس المبلغ المحسوب في المحاسبة العامة :و يتعلق الأمر هنا بتلك الأعباء المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة مثل مصاريف اليد العاملة... الخ ؛

7-1-2-أعباء محتواة في التكاليف بمبلغ يختلف عن المبلغ المسجل في المحاسبة العامة : أي تسجل بقيم أكبر أو اصغر من قيم هذه الأخيرة ، و تتضمن ما يلي:

أ - فرق الإدماج على المواد:لأهداف اقتصادية وللتمكن من اتخاذ بعض القرارات التقديرية، يمكن لصاحب المؤسسة أن يستعمل تكلفة استبدالية، بمعنى استعمال طريقة لإخراجات المواد، تختلف عن تلك المستعملة في المحاسبة العامة، مما يؤدي حتما إلى ظهور فروقات في قيمة هذه المواد.

ب - أعباء الاستخدام:وتسمى أيضا بالإهلاك التقني أو الإهلاك الاقتصادي، التي تعوض مخصصات الإهلاكات المسجلة في المحاسبة العامة الإهلاك الجبائي ، ويتم حسابها على أساس القيمة الحالية للاستثمار (وليس القيمة التاريخية) وكذلك على أساس مدة حياته المحتملة ، فمجرد استعمال طريقتين مختلفتين في تقييم الاستثمارات، تظهر فروقات إما أن تكون موجبة أو سالبة مقارنة بالمحاسبة التحليلية. فإذا كان قسط الإهلاك المحسوب على أساس طريقة المحاسبة التحليلية أكبر من ذلك الذي تم حسابه بطريقة المحاسبة العامة، فسوف تدمج قيمة كلية و يعتبر الفرق بين المحاسبتين كأعباء إضافية. أما إذا كان القسط أصغر فإن الفرق بين المحاسبتين سيمثل أعباء غير معتبرة في المحاسبة التحليلية.

¹-ناصر دادي عدون، المرجع السابق، ص 22.

الفصل الأول: مبادئ وطرق المحاسبة التحليلية

ج - الأعباء الموزعة على عدة سنوات و المؤونات: قد تظهر فروقات في قيمة الأعباء الموزعة على عدة سنوات أو في قيمة المؤونات نتيجة تسجيلها في المحاسبة العامة، اعتمادا على إجراءات قانونية أو جبائية أو وفق معايير اقتصادية محددة من طرف المؤسسة (كحالة ارتفاع أسعار المواد الأولية، أو تقلبات أسعار الصرف أو حتى تكوين مؤونات للخسائر المحتملة¹).

2-7-الأعباء غير المعتبرة: إذا كانت أغلبية الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة تدمج في حساب التكاليف، فالبعض منها على العكس لا يؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية، وتسمى هذه الأخيرة بالأعباء غير القابلة للتحميل، ويتعلق الأمر أساسا بالحالات التالية:

1-2-7-الأعباء الاستثنائية: مثل: إطفاء المصاريف الإعدادية، الاهتلاكات الاستثنائية الخاصة بالأراضي و شهرة المحل، المؤونات بكل أنواعها.

2-2-7-الأعباء التي لا تتعلق مباشرة بالاستغلال العادي: وهي أعباء ليس لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة و يمكن اعتبارها كإستهلاكات و أعباء لم تساهم في إنتاجية المؤسسة مثل: أقساط التأمين على الحياة لصاحب العمل.

3-7-الأعباء العناصر الإضافية: هي عبارة عن أعباء وهمية، غير مسجلة في المحاسبة العامة، و تدمج في التكاليف على مستوى المحاسبة التحليلية بغرض إعطائها مضمون اقتصادي جد مناسب، يسمح بإقامة مقارنة بين المؤسسات، مهما كان شكلها القانوني، ومهما كانت استراتيجيتها التمويلية، و تصنف هذه الأعباء إلى صنفين²

أ- الدفع النظري لأعمال صاحب المؤسسة: في المؤسسة الخاصة فإن عملية الإدارة يقوم بها صاحب المؤسسة ويتقاضى مقابل يتمثل في نتيجة المؤسسة، أي الربح الصافي، وبهذا فإن أجره أو مقابل عمله لا يمثل عبئا في المحاسبة العامة، بالمقابل في المؤسسات التي يديرها مسيرون يتقاضون أجورا تحسب ضمن أعباء المحاسبة العامة، لذلك فلكي نحصل على سعر التكلفة ذو معنى ولكي نستطيع مقارنته أيضا مع سعر التكلفة لنفس المنتج في مؤسسة خاصة أو في مؤسسة يديرها مسيرون، يجب الأخذ بعين الاعتبار أجره صاحب المؤسسة.

ب- مبلغ الفائدة المحسوب على رأس المال الخاص: إن المؤسسات عند استخدامها لأموال خارجية فهي تدفع عنها فوائد وتحسب و تسجل ضمن أعباء المحاسبة العامة، ولكن استعمال رأس المال الخاص لا يتم دفع عليه فوائد وبالتالي فهي غير مسجلة ضمن أعباء المحاسبة العامة، لذلك يتم إضافة أعباء اقتصادية تمثل مكافأة الأموال

¹-علي رحال، المرجع السابق، ص 39.

²-درحمون هلال، المرجع السابق، ص 30.

الفصل الأول: مبادئ وطرق المحاسبة التحليلية

الخاصة، تتناسب مع معدل الفائدة المعمول به في البنوك و يجب أن يأخذ بعين الاعتبار هذا العنصر عند حساب التكاليف. وتجدر الإشارة هنا إلى أن هذه المكافأة المالية لعمل المستغل أو فائدة رأس المال لا تسجل في المحاسبة العامة، بما أنها أعباء وهمية وليست حقيقية.

المبحث الثاني: الطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية

سنتناول في هذا المبحث أهم الطرق التقليدية لحساب التكاليف بالمؤسسة الاقتصادية والتي تختلف من مؤسسة لأخرى باختلاف حجمها وطبيعة نشاطها.

المطلب الأول: طريقة التكاليف الكلية

الفرع الأول: ظهور الطريقة

تعود أصول هذه الطريقة إلى الفترة ما بين الحرب العالمية الأولى والثانية لأعمال العقيد الفرنسي RIMAILHO في إطار تنظيم الورشات العسكرية ثم تتابعت في إطار CEGOS " اللجنة العامة للتنظيم العلمي، ومكتب المجلي وتكوين المؤسسات " في هذه الفترة عرفت بطريقة الأقسام المتجانسة وسميت بعد بمراكز التحليل وعرفت واعتمدت من طرف لجنة المعايير للمحاسبات CNC وفق مرسوم 1 أبريل 3916 ومن طرف مخطط المحاسبة العامة ل 3913 و 3953 والمخطط المحاسبي ل 3963 اقترح التعديلات التالية لطريقة الأقسام المتجانسة كما يلي:

-إبدال الأقسام المتجانسة بمفهوم مراكز التحليل (التقسيم الحقيقي لمراكز التحليل التي تسم بحساب التكاليف والنتائج إن أمكن لكل مركز مسؤولية)؛¹

-خلق مراكز هيكلية التي تجمع الأعباء الناتجة عن الوظائف المشتركة للمؤسسة في مجموعها (المصلحة القضائية، المحاسبة، الإعلام الآلي) ...؛

-التمويل (الخزينة، تسيير القروض)... هذه الأعباء لا تدرج إلا في سعر التكلفة.

الفرع الثاني: مفهوم الطريقة

تقوم هذه الطريقة على تقسيم الأعباء المحملة إلى أعباء مباشرة وأخرى غير مباشرة فالأولى هي التي تحمل مباشرة لتكلفة منتج بدون غموض في حين أن الثانية توزع في مراكز التحميل لتحمل بعد ذلك عن طريق وحدات العمل بصفة متجانسة وتقوم أيضا بتقسيم المؤسسة إلى مراكز أو أقسام تسمى بمراكز العمل أو مراكز

¹-داداي عدون ناصر، المرجع السابق، ص 36.

الفصل الأول: مبادئ وطرق المحاسبة التحليلية

التحليل التي من خلالها يتم تحليل الأعباء إذا لا يتم حسابها مباشرة في التكاليف أي يجب الفصل بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة.¹

- مفهوم القسم المتجانس: هو مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة الوسائل التي تعمل بتجانس لتحقيق هدف معين ويمكن قياسها بوحدة عمل ويستعمل في تحليل الأعباء التي لا تحسب مباشرة في التكاليف أي الأعباء غير المباشرة وقد عرفه الدليل الوطني المحاسبي بأنه: "نظام محاسبي تجمع عناصر التكاليف وأسعار التكلفة مقدما ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعنية ونسب مئوية يتم إعطاؤها حسب توزيع عناصر التكاليف".²

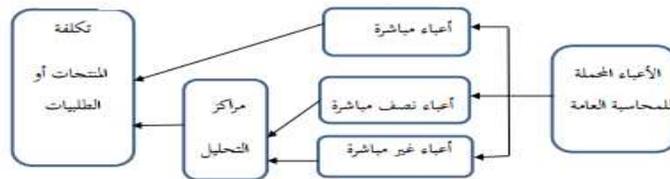
ثالثا: مبدأ الطريقة: يقوم مبدأ هذه الطريقة على تحليل الأعباء غير المباشرة على المنتجات إذ يجب أن تقسم المؤسسة إلى أقسام حتى يكون هذا التقسيم فعلا لا بد أن يوافق تقسيمات مراكز المسؤولية ويتم ترتيب هذه الأقسام في المؤسسة كما يلي:³

- تحديد القسم الذي يقدم خدمات إلى الأقسام الأخرى دون أن يستفيد من أي خدمة. - تحديد القسم الذي استفاد مرة واحدة وقدم بدوره خدمة إلى كل الأقسام الأخرى.

- تحديد القسم الذي استفاد مرتين وقدم خدمات للأقسام الأخرى حتى تحديد القسم الذي لم يقدم أية خدمة لأي قسم مع استفادته من خدمات كل الأقسام وبصفة أكثر خصوصية يمر تحديد هذه التكاليف في طريقة مراكز التحليل بالمراحل التالية:

■ نقل الأعباء المباشرة: توزيع الأعباء غير المباشرة (المفهوم الواسع) بين مختلف مراكز التحليل، تحميل أعباء مراكز تكاليف المنتجات أو الطلبات كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم (1-4): توجيه الأعباء المحملة على التكاليف وفق طريقة مراكز التحليل



المصدر: مرابطي نوال، المرجع السابق، ص 113.

¹-مرابطي نوال، المرجع السابق، ص 112.

²-Burlaud .A & Simon. C , Comptabilité de Gestion, Vuibert, Paris, 1993, P 18

³-Idem, P 22.

الفصل الأول: مبادئ وطرق المحاسبة التحليلية

وفي الأخير سيتسنى تحديد نتيجة المحاسبة التحليلية والتي تساوي:

$$\text{نتيجة المحاسبة التحليلية} = \text{رقم الأعمال} - \text{سعر التكلفة}$$

ومنه:

$$\text{نتيجة المحاسبة التحليلية الصافية} = \text{نتيجة المحاسبة التحليلية} + \text{عناصر إضافية} - \text{أعباء غير معتبرة}$$

وللوصول إلى تطبيق طريقة التكاليف الكلية يجب المرور بمجموعة من المراحل:¹

- تحديد الأقسام: ويتم من خلال دراسة ميدانية لكافة المصالح الموجودة داخل المؤسسة وفق الهيكل التنظيمي وهذا لتقسيم المؤسسة بطريقة تناسب العمل المحاسبي ويوجد نوعين من الأقسام:

- الأقسام الرئيسية: تسمى الأقسام الفعلية وهي أقسام ذات نشاط قابل للقياس وتمثل أساسا من:

- قسم التموين: داخل المؤسسة وهو قسم رئيسي متجانس ونشاط اقتصادي يتمثل نشاط هذا القسم في الشراء والتخزين ويقاس نشاطه بالكمية المشتراة وهو نشاط قابل للقياس.

- قسم الإنتاج: ويسمى أيضا قسم الصنع ويتمثل في الورشات المنتشرة عبر المؤسسة ويعبر عن نشاطه بإحدى الوحدات: عدد الوحدات المنتجة، عدد ساعات العمل المباشرة، عدد ساعات عمل الآلة.

- قسم التوزيع: قسم رئيسي ذو نشاط متجانس متمثل في البيع أساسا يمكن قياسه مثلا بعدد الوحدات المباعة.

- الأقسام الثانوية: ذو نشاط يصعب قياسه وتكمن مهمتها الأساسية في تقديم خدمات للأقسام الرئيسية حيث تساعد في تأدية عمليات النشاط على أحسن وجه ومن هذه الأقسام: قسم الصيانة، قسم الإدارة، العتاد..

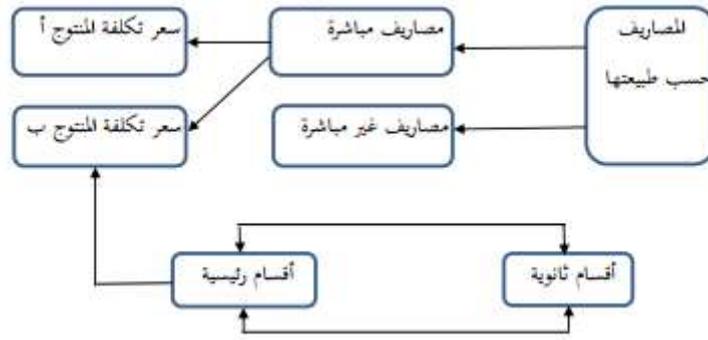
ولتوضيح مبادئ الطريقة نستعين بالمخطط التالي:²

¹-بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2002، ص 17.

²-علي رحال، سعر التكلفة والنتيجة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 38.

الفصل الأول: مبادئ وطرق المحاسبة التحليلية

الشكل رقم (1-5): توزيع الأعباء على الأقسام



المصدر: علي رحال، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 8.

تحديد وحدات العمل: إن اختيار وحدات العمل التي تمثل نشاط كل قسم يقتضي ملاحظة دقيقة للواقع ودراسة تحليلية لعدة فترات لمدى العلاقة بين التكلفة المتغيرة لكل قسم ولحجم وحدة العمل المقترحة لنصل إلى تبني وحدة العمل التي لها ارتباط وثيق بمختلف مستويات التكلفة المتغيرة وفي المقابل المخطط المحاسبي لسنة 1396 اقتراح التوصيات التالية:

فيما يخص وحدات العمل بحيث: يتم اختيار ساعات اليد العاملة لقسم عمل إذا:

- كانت الإنتاجية المحققة من طرف العامل مسجلة؛

- كانت مدة عمل العامل والآلة المستعملة في ارتباط وثيق.

يتم اختيار ساعة الآلة عندما تكون:

- إمكانية تسجيل الإنتاجية التي تحققها كل آلة؛

- مدة تشغيل الآلة ليس لها علاقة بمدة عمل العامل الذي يستعملها؛

- الاهتلاكات أو مصاريف تشغيل الوسائل أكثر أهمية من مصاريف اليد العاملة المرتبطة بها. من الممكن اختيار وحدة الإنتاج المعبر عنها بالعدد، الوزن، الحجم، المساحة، الطول... المنتجة داخل كل قسم عندما يكون هذا الأخير لم يساهم في المسار الإنتاجي إلا لمنتج واحد وهذا حتى يمكن ربط كل منتج بالوحدة التي تناسبه.

إذا كان من الصعب أو من المستحيل ربط تكلفة مركز تحليل بوحدة عمل تناسبه يمكن تبني وحدة نقدية بمعنى تحديد قاعدة متفق عنها بالقيمة (ر.ع) تسم بتوزيع تكلفة المركز على مختلف المنتجات المعينة

- توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل: حيث نميز أشكال عديدة للتوزيع:

الفصل الأول: مبادئ وطرق المحاسبة التحليلية

● التوزيع الأولي: يتم من خلاله تصنيف الأعباء غير المباشرة وتحويلها من أعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب وجهتها ووظيفتها عن طريق ملفات التوزيع التي تسم بتحديد قيمة الأعباء الخاصة بكل قسم من الأقسام الرئيسية والمساعدة.¹

المطلب الثاني: طرق التكاليف الجزئية

إن هذه الطريقة تعتمد على التحميل الجزئي للتكاليف لارتباطها بمستوى النشاط وفقا لعدة أسس كما يلي:

✓ طريقة التحميل العقلاني.

✓ طريقة التكلفة المتغيرة.

الفرع الأول: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

أولاً: ظهور الطريقة: نتيجة للانتقادات التي عرفت طريقة التكاليف الكلية ظهرت طريقة أخرى عرفت بطريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة بأسلوب رشيد يتناسب وحجم النشاط حيث يرجع الفضل في ظهور الطريقة إلى Harry Liowarence Cantt التايلوري الذي عرض هذه الطريقة عام 1915 إن التحميل العقلاني للأعباء الثابتة هي طريقة لحساب التكاليف تهدف لأثار تغير النشاط على التكاليف الوحدوية والكلية المراكز النشاط والمنتجات إذن فطريقة التحميل العقلاني هي تطوير لطريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة)²

ثانياً: مفهوم الطريقة: هي العملية التي يتم من خلالها معالجة الأعباء الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط بمعنى آخر يتم أخذ الجزء المستغل من التكاليف الثابتة عند حساب التكاليف ومقارنتها بمستوى النشاط العادي والفرق يظهر يضاف أو يطرح من النتيجة وهي طريقة لحساب سعر التكلفة تقوم على تقسيم المصاريف إلى مصاريف ثابتة ومتغيرة ليتم تحميل المصاريف الثابتة بالتناسب مع الوحدات المنتجة ويقوم أساس تحميل الوحدات المنتجة بالقدر الملائم لها من التكاليف الثابتة وفقا لمعامل التحميل العقلاني الذي يحدد كما يلي:³

$$\text{معامل التحميل} = \frac{\text{النشاط الحقيقي}}{\text{النشاط العادي}}$$

ثالثاً: مبدأ الطريقة : لحساب التكلفة تعتمد الطريقة على مبدأ التفريق بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة وهذا لإيجاد النصيب الذي تم استغلاله من التكاليف الثابتة لتحمل فيما بعد هذه الأخيرة على المنتجات

¹-محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية، مذكرة ماجستير قاصدي مرياح، ورقلة، الجزائر، 2006، ص 18.

²-درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير واتخاذ القرارات، أطروحة دكتوراه، تخصص نقود ومالية، جامعة يوسف بن خدة الجزائر، 2004-2005، ص 211.

³-علي رحال، سعر التكلفة والنتيجة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص 59.

الفصل الأول: مبادئ وطرق المحاسبة التحليلية

(إضافة إلى التكاليف المتغيرة) والجدوى منها إلغاء تأثير تقلبات مستويات الإنتاج على تكلفة الوحدة عن طريق استخدام معامل التحميل العقلاني وهذا الأخير يعبر عن مستوى الفعالية والذي يساوي¹:

$$\text{مستوى الفعالية} = \frac{\text{الإنتاج الفعلي}}{\text{الإنتاج العادي}}$$

ومن ثم حساب الأعباء الثابتة في معامل التحميل (مستوى الفعالية) والناتج يتم جمعه مع الأعباء المتغيرة وتكون بالتالي تكلفة الوحدة الثابتة، نتيجة ربط جميع الأعباء بمستوى النشاط باستخدام مبدأ الأعباء المستغلة، ويختلف تحديد حجم النشاط العادي من مركز لآخر ومن مؤسسة لأخرى ويكون إما ساعات العمل أو الكميات المستهلكة أو غيرها لتكون كوحدة لقياس المستوى العادي وليقارن فيما بعد بالطاقة الممكنة فعلياً، حيث تأخذ هذه الأخيرة في الحسبان الحوادث والتوقعات التي تصادف النشاط الإنتاجي قصد تحديد ما يعرف بمعامل التحميل والذي من خلاله يتعرف المسؤولون على فروق التحميل التي قد تأخذ ثلاث حالات:

$$\text{معامل التحميل} = 1 < \frac{\text{النشاط الفعلي}}{\text{النشاط العادي}}$$

هذا يعني أن المؤسسة فاقت قدراتها الإنتاجية العادية وبالتالي المؤسسة تحملت أعباء ثابتة أكبر من الأعباء الثابتة الفعلية وهذا يظهر فرق موجب يمثل رب للمؤسسة لأنه زيادة في مستوى الفعالية الفرق يضاف إلى النتيجة.

$$\text{معامل التحميل} = 1 = \frac{\text{النشاط الفعلي}}{\text{النشاط العادي}}$$

معناه أن التكاليف الثابتة الواجبة تم تحميلها فعلياً وبصفة كلية وعليه فإن الفرق يكون معدوماً وتكون نتائج الطريقة مساوية لنتائج طريقة التكاليف الكلية في هذه الحالة.

$$\text{معامل التحميل} = 2 > \frac{\text{النشاط الفعلي}}{\text{النشاط العادي}}$$

هذا يعني أن المؤسسة لم تستعمل طاقات بشكل عادي وعليها لفرق يعبر كأعباء نقص النشاط أو الفعالية الفرق يطرح من النتيجة لأنه يمثل خسارة للمؤسسة لأنها أنفقت أكثر مما يجب عليها أن تنفق نتيجة ضعف النشاط. ويتم حساب تكلفة المنتجات وفق هذه الطريقة كالآتي²:

$$\text{التكلفة المباشرة الأولية} = \text{تكلفة المواد المباشرة} + \text{تكلفة الأجور المباشرة} + \text{لوازم وخدمات مباشرة.}$$

$$\text{تكلفة الإنتاج المحملة عقلياً} = \text{التكلفة المباشرة الأولية} + \text{أعباء إنتاجية متغيرة غير مباشرة} + \text{الجزء المستغل}$$

$$\text{من التكاليف الثابتة} - \text{الأعباء الثابتة غير المباشرة المحملة عقلياً.}$$

¹-ناصر دادي عدون، المرجع السابق، ص 116.

²-عبد الحليم محمود كراجه، محاسبة التكاليف، دار الأمل، عمان، الأردن، 2000، ص 201.

الفصل الأول: مبادئ وطرق المحاسبة التحليلية

سعر التكلفة المحمل عقلا = تكلفة الإنتاج المباع + أعباء التوزيع المتغيرة + الجزء المستغل من...

الفرع الثاني: طريقة التكلفة المتغيرة

أولاً: ظهور الطريقة: طريقة التكاليف المتغيرة هي أحد طرق المحاسبة التحليلية التي تستعمل في حساب التكاليف وتحديد الأرباح، ولقد كان أول استعمال لها عام 1916 وذلك بالولايات المتحدة الأمريكية وقد كانت تسمى بـ Direct Costing وقد ترجمت خطأً بالتكاليف المباشرة، فهي مباشرة للنشاط وليست مباشرة للمنتج فهي إذن متغيرة، وانتقلت بعدها في الخمسينات إلى أوروبا وبالضبط لإنجلترا ليتغير اسمها إلى Costing Marginal يتمثل في الهامشية على أساس أن هذه الطريقة تقوم بحساب النتيجة باحتساب الهوامش على التكاليف المتغيرة¹

ثانياً: مفهوم الطريقة: تعتمد هذه الطريقة على تقسيم المصاريف إلى مصاريف متغيرة ومصاريف ثابتة وتهتم بدراسة مستوى المردودية، أكثر مما تهتم بمستوى التكلفة، تركيبته وتطوره مع أن الأول مرتبط بالثاني، ومن غير الممكن أن نتكلم على مردودية مع تهميش سعر التكلفة حيث قامت هذه الطريقة على فكرة عدم تحمل الوحدات المنتجة للتكاليف الثابتة نظراً لكون هذه الأخيرة غير مرتبطة بالعملية الإنتاجية وبالتالي صعوبة إيجاد وحدة مناسبة لقياسها وتوزيعها وتعد هذه الطريقة مناسبة أكثر من طريقة التكاليف الكلية وهذا من فائدها في التحليل، التسيير الاقتصادي للمؤسسة، وكذا من حيث إيجاد المؤشرات المناسبة لاستغلالها في ميدان التسيير عامة والتخطيط والرقابة على وجه الخصوص وألا تفصل بين إيجاد المؤشرات المناسبة لاستغلالها في ميدان التسيير عامة والتخطيط والرقابة على وجه الخصوص ولأنها تفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة فهي تساهم في التحليل واتخاذ القرارات في المدى القصير فيما يخص فترة النشاط ومراقبة فعالية التسيير عن طريق إمكانية متابعة مسلك التكاليف المتعلقة بحجم النشاط ودراسته من كل الجوانب².

ثالثاً: مبدأ الطريقة: أساس الطريقة الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، واستخدام هذه الأخيرة مباشرة أم غير مباشرة في تحليل وحساب الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يساهم في إيجاد عتبة المردودية وينصب مضمون الطريقة في أن تحمل الوحدات المنتجة بنصيبها الكامل في الأعباء المتغيرة (التشغيلية) بشقيها المباشر وغير المباشر وهذا حسب مستويات الإنتاج باعتبارها بأنها تدخل في حساب مختلف التكاليف وتستبعد في المقابل الأعباء الهيكلية لأنها تبقى ثابتة المقدار في المديين القصير والمتوسط رغم تغير حجم النشاط حيث تحمل

¹-ناصر داداي عدون، المرجع السابق، ص 136.

²-بوعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، دار المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 179.

الفصل الأول: مبادئ وطرق المحاسبة التحليلية

التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند استخدام النتيجة الصافية.¹

خصائص طريقة التكاليف المتغيرة: تتمثل فيما يلي:

✓ تعتبر التكاليف المتغيرة من مكونات تكلفة الإنتاج في حين ترتبط الأعباء الثابتة بأعباء الفترة المحاسبية:

✓ حساب الهامش على تكلفة المتغيرة لكل منتج على حدا؛

✓ حساب التكاليف الثابتة مباشرة على النتيجة باعتبارها ثابتة؛

✓ تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم الإنتاج سواء كانت ثابتة أو متغيرة

✓ ضرورة وجود رقم الأعمال يغطي كل الأعباء المتغيرة ومختلف التكاليف ويسمح بتحقيق هامش ربح لصالح

المؤسسة

الفرع الثالث: طريقة التكلفة الهامشية

أولاً: تعريف طريقة التكلفة الهامشية: على أنها التكلفة الإضافية الناتجة عن زيادة الإنتاج بوحدة واحدة،

ويعرفها باتريك بوازولي بقول: تمثل التكلفة الحدية تكلفة وحدة إضافية منتجة.²

ويمكن تعريفها كذلك بـ النفقات الزائدة، بسبب إنتاج وحدة إضافية، وهي لا تشمل إلا على التكاليف المتغيرة،

لأنها هي التي تزايد عند ارتفاع الانتاج.³

إن طريقة التكاليف الهامشية تهتم بحساب سعر التكلفة لكل وحدة إضافية، ثم تقارنها بسعر بيعها،

فعندما تتساوى تكلفة الهامشية للوحدة المنتجة الإضافية مع سعر بيعها تتوقف عن العملية الإنتاجية، وتعتبر في

هذه الحالة تكلفة الوحدة المنتجة الإضافية هي تكلفة الهامشية للوحدة الأخيرة.

ولا يشترط التغير الحاصل في عدد الوحدات بالزيادة فقط، فقد يكون كذلك التغير بالانخفاض.

ثانياً: أنواع التكاليف الهامشية: نستطيع أن نميز بين ثلاثة أنواع من التكاليف الهامشية وهي:⁴

-التكلفة الهامشية الاجمالية: وهي تعبر عن التكاليف الناجمة عن الفرق الحاصل في انتقال حجم الإنتاج من

وضعية إلى وضعية أخرى، والتي غالباً ما توزع إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة.

¹-مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، ص 132.

²-Patrick Boisselier, Contrôle de gestion , Paris, Librairie Vuibert, 1999, p: 240

³-فتح الله ولعلو، الاقتصاد السياسي، الطبعة الأولى، در الحداثة، لبنان، 1971، ص 539.

⁴-ناصر دادي عدون، المرجع السابق، ص 139.

الفصل الأول: مبادئ وطرق المحاسبة التحليلية

-تكلفة الإنتاج الهامشية: وهي عبارة عن التكاليف الإضافية الناتجة عن إنتاج وحدة إضافية.

-تكلفة التوزيع الهامشية: ونقصد بها التكاليف الناجمة عن بيع وحدة إضافية .

ثالثا: مكونات طريقة التكلفة الهامشية

إن مكونات التكلفة الهامشية تختلف باختلاف العلاقة التي تربطها بالحجم الإنتاج، وعموما تتكون التكلفة الهامشية للوحدة الأخيرة وفق الحالات التالية:¹

-عند ثبات التكاليف الثابتة، وتغير التكاليف المتغيرة بشكل تناسبي مع حجم الإنتاج، فإن التكلفة الهامشية للوحدة الأخيرة تضم التكاليف المتغيرة فقط، وتساوي تكلفة الوحدة المتغيرة.

-في حالة تغير التكاليف المتغيرة بنسبة أكبر أو اقل من النسبية، وبقاء التكاليف الثابتة على حالها، فإن التكلفة الهامشية تتكون من التكاليف المتغيرة فقط ولكن لا تتساوى مع التكلفة المتغيرة الوحيدة.

-في حالة تغير التكاليف المتغيرة بشكل تناسبي مع حجم الإنتاج، وانتقال التكاليف الثابتة إلى مستوى معين نتيجة إعادة الهيكلة فإن التكلفة الهامشية للوحدة في هذه الحالة تتكون من التكاليف المتغيرة بالإضافة إلى التكاليف الثابتة.²

-في حالة تغير التكاليف المتغيرة بمعدل أكبر أو اقل من معدل تناسبها مع حجم الإنتاج، وتحول التكاليف الثابتة إلى مستوى معين، فإن التكلفة الهامشية للوحدة في هذه الحالة تتكون من التكاليف المتغيرة (والتي لا تتساوى مع التكلفة المتغيرة الوحيدة) بالإضافة إلى تكاليف الثابتة.

الفرع الرابع: طريقة التكلفة المعيارية

أولا: ظهور الطريقة: ظهرت طريقة التكاليف المعيارية في سنوات العشرينيات من القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية، وكانت مرتكزة في بادئ الأمر على تسيير اليد العاملة، ثم بدأت تدريجيا تشمل كل الأعباء الأخرى، كالمواد الأولية، والطاقة ومصاريف التصنيع الأخرى، ولقد تزايد الاهتمام بالتكاليف المعيارية منذ فترة الكساد الكبير الذي ساد الدول الصناعية في الثلاثينيات، وذلك لغرض تخفيض التكاليف ورفع الكفاءة الإنتاجية، كما أن التكاليف المعيارية تخدم أغراضا أخرى مثل تسيير المخزون، إعداد الموازنات التخطيطية، تسيير المنتجات، تقييم الأداء.

¹-بوعلام بوشاشي، المرجع السابق، ص 217.

²-درحمون هلال، المرجع السابق، ص 250.

ثانيا: مفاهيم عامة حول طريقة التكاليف المعيارية

ظهرت طريقة التكاليف المعيارية في سنوات العشرينات من القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية، ولقد تزايد الاهتمام بها منذ فترة الكساد الكبير الذي ساد الدول الصناعية في الثلاثينات، وذلك لغرض تخفيض التكاليف ورفع الكفاءة الإنتاجية. كما أن التكاليف المعيارية تخدم أغراضا أخرى مثل تسيير المخزون، إعداد الموازنات التخطيطية، تسيير المنتجات، تقييم الأداء، إلخ.

1-تعريف التكاليف المعيارية: هي التكاليف المعيارية المحددة مقدما على أساس علمي في ظروف معينة والتي تتخذ أساسا لقياس وضبط التكاليف الفعلية¹

2-أهداف التكاليف المعيارية: يحقق استخدام التكاليف المعيارية أهدافا متعددة للإدارة تتمثل في الرقابة على التكاليف وخفض تكلفة الوحدة المنتجة ولكن مع ازدياد أهمية الإدارة الحديثة في تحقيق أهداف المنشأة ازداد الاهتمام بتطوير نظام التكاليف المعيارية وتوسعت أهدافها واكتسبت مكانة خاصة في النواحي التالية:²

أ-البرمجة: يمكن برمجة النتائج في ظل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة أكثر فعالية، فهي تركز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليس ما حدث فعلا.

ب-الرقابة: وذلك من خلال مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية، وتقليص الانحرافات مستقبلا.

ج-التسعير: يمكن أن نستعمل طريقة التكاليف المعيارية كأساس لتسعير المنتجات.

د-الإعلام: تسم بمد الإدارة الخاصة بالمؤسسة بتقارير دورية وكشوف تفصيلية بالانحرافات الحاصل وتحليلها من أجل اتخاذ القرارات التصحيحية بالمشاكل المتعلقة بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة

3-أسس التكاليف المعيارية

ترتكز هذه الطريقة على أسس ومبادئ رئيسية للوصول إلى الأهداف المرجوة كما يلي:³

-العمل على وضع مستويات معيارية مسبقا بمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنة المناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقا لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما تحتاجه من موارد حسب دراسة تقنية أو معايير محددة من جهات أخرى؛

¹-بوعقوب عبد الكريم، المرجع السابق، ص 227.

²-ناصر دادي دعون، المرجع السابق، 230.

³-طوايية أحمد، المرجع السابق، ص 123.

الفصل الأول: مبادئ وطرق المحاسبة التحليلية

-العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية (الفعلية)، وحساب الانحرافات، مع إبراز الأسباب ومصادر المسؤولية؛

-العمل على تعديل المعايير الموضوعية باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة، ظروف السوق، تطور التقنيات ومعايير الجودة؛

-العمالة اللازمة لمنتج معين من حيث العدد الأمثل والخبرة ومعدل الأجور؛

-الأعباء الإضافية اللازمة لمنتج معين لكي يصب نموذجاً لما يجب ألا تتعداه التكلفة الفعلية في ظل توفر الظروف المناسبة التي تمكن من الوصول بمستوى الأداء إلى درجة الجودة

ثالثاً: حساب وتحليل الانحرافات

إن حساب الانحرافات بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية يكون بعد تنفيذ برنامج الإنتاج، ولا يكون ذلك بعد كل دورة بل حسب الحاجة إلى ذلك، وبمقارنة فوائد العملية مع تكاليفها، كما أن هناك مستويات من الانحرافات مسموح بها لا تراقب

1-انحرافات المواد الأولية

تنتج هذه الانحرافات نتيجة الاختلافات بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية، والتي قد تنتج إما عن التغير في كمية الاستهلاك أو في الأسعار¹

الانحراف الإجمالي للمواد الأولية = التكلفة المعيارية - التكلفة الفعلية.

= (الكمية المعيارية × السعر المعياري) - (الكمية الفعلية × السعر الفعلي).

2-انحرافات اليد العاملة

لقياس الانحرافات المتعلقة بالأجور أو اليد العاملة تقوم المصالح المختصة (مكتب الدراسات والطرق) بإعداد وتحديد معايير أخذة بعين الاعتبار العوامل التالية: مستويات المهارة، الوقت اللازم لإنتاج الوحدة من المنتجات، الأجر اللازم لوحدة المنتج²

. يتحدد الفرق الإجمالي للأجور كما يلي:

¹-جميل أحمد توفيق، إدارة الأعمال، مدخل وظيفي، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، بدون سنة نشر، ص 431.

²-هاشم أحمد عطية، محمد عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 358.

الفصل الأول: مبادئ وطرق المحاسبة التحليلية

الانحراف الإجمالي لليد العاملة = التكلفة المعيارية - التكلفة الفعلية.

$$= (\text{الأجر المعياري} \times \text{المدة المعيارية}) - (\text{الأجر الفعلي} \times \text{المدة الفعلية})$$

3- انحراف الأعباء غير المباشرة

إن أسباب فروق الأعباء غير المباشرة ترتبط بعدة عوامل تتمثل في الكفاءة الإنتاجية للعمال، الطاقة الإنتاجية للآلات، ظروف العرض والطلب في السوق، هذا الأخير يظهر عامل الكمية في التأثير على الأعباء غير المباشرة الإجمالية والأعباء غير المباشرة لوحدة العمل أو المنتج.¹

يحسب الانحراف الإجمالي للأعباء غير المباشرة كما يلي:

$$\text{الانحراف الإجمالي} = \text{التكاليف المعيارية} - \text{التكاليف الفعلية}$$

يتم تحليل هذا الانحراف إلى الانحرافات الجزئية التالية:

-انحراف الموازنة: يحدد هذا الانحراف حصة الانحراف الإجمالي المتعلقة بميزانية الأعباء غير المباشرة، بحيث تعتبر الأعباء الثابتة غير قابلة للتعديل خلال فترة التحليل.

-انحراف المردودية: يتسم بقياس خسائر أو أرباح الإنتاجية وذلك بوضع علاقة بين مستوى النشاط والكميات المنتجة.

-انحراف النشاط: وعبارة عن مؤشر تحميل الأعباء الثابتة على المنتجات. وتحمل الأعباء غير المباشرة لتكاليف المنتجات بواسطة وحدات العمل، أي لمستوى النشاط

الانحراف على المبيعات: كما هو الحال بالنسبة للأعباء، فإنه يمكن تحديد انحرافات على الإيرادات، والمتمثلة في مبيعات المؤسسة حيث يمكن تحديد انحراف إجمالي، ثم تفصيله إلى انحرافات فرعية.

يمكن تحديد الانحراف الإجمالي على المبيعات كما يلي:²

$$\text{الانحراف الإجمالي للمبيعات} = \text{المبيعات الفعلية} - \text{المبيعات المعيارية}$$

يتم تحليل الانحراف الإجمالي لقيمة المبيعات إلى التحليل الثنائي التالي:

-ظروف السوق

-حجم الطلب على المنتج

¹ - سليمان قداح، محاسبة التكاليف النموذجية، مطبعة خالد بن وليد، دمشق، سوريا، 1976، ص 166.

² - درحمون هلال، المرجع السابق، ص 262.

-جودة ونوعية السلعة

-الاستراتيجية التسويقية المتبعة من طرف المؤسسة

-انحراف سعر البيع: ينشأ هذا الانحراف بسبب:

-شدة المنافسة في السوق¹

-سياسة التسعير للمؤسسة

-أهداف التسعير التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها

المبحث الثالث: الطرق الحديثة للمحاسبة التحليلية

إن الشيء الذي تتميز به المحاسبة التحليلية هو التطور في تقنياتها وأساليبها، وهذا راجع أولاً لطبيعتها الديناميكية وثانياً للحاجات المتزايدة للمؤسسات المتعلقة بطرق التسيير والبحث المتواصل عن أدوات كفيلة لمساعدة الإدارة على التخطيط ومراقبة الأداء والحصول على نتائج تحليلية دقيقة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات المناسبة وخاصة قرار التسعير. ونظراً لمحدودية النظم التقليدية للمحاسبة التحليلية فقد وجهت لها جملة من الانتقادات بسبب عدم قدرتها على إنتاج معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للمؤسسة مما أدى إلى إحداث فجوة بين الجانب النظري والتطبيق العملي، وغياب الدور الفعال المطلوب من نظام التكاليف لمساندة الإدارة في اتخاذ القرارات، وبالتالي ظهرت الحاجة إلى نظام جديد لقياس تكاليف المنتجات بالشكل الذي يعطي تقريراً دقيقاً عن تكلفة وحدة المنتج، مما يساعد على تحديد السعر المناسب له في السوق.

وسنتعرض في هذا المبحث إلى دراسة هذه الطرق من خلال ثلاثة مطالب، حيث سنخصص المطلب الأول لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) أما المطلب الثاني فسنخصصه لنظام التكلفة المستهدفة وفي المطلب الثالث نتناول الأنظمة الحديثة الأخرى لحساب التكاليف

المطلب الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

نظراً لمحدودية النظم التقليدية للمحاسبة التحليلية فقد وجهت لها جملة من الانتقادات بسبب عدم قدرتها على إنتاج معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الاستراتيجية للمؤسسة مما أدى إلى إحداث فجوة بين الجانب النظري والتطبيق العملي، وغياب الدور الفعال المطلوب من نظام التكاليف لمساندة الإدارة في اتخاذ القرارات وبالتالي ظهرت الحاجة إلى نظام جديد لقياس تكاليف المنتجات بالشكل الذي يعطي تقريراً دقيقاً عن تكلفة وحدة المنتج حيث بدأ ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة بداية عقد الثمانينات على يد بعض

¹-محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 2000، ص 314.

الفصل الأول: مبادئ وطرق المحاسبة التحليلية

الأكاديميين من أمثال "روبن كوبر" و"روبرت كابلان"، حين تمكنوا من تطوير نظام جديد يقوم على فكرة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة ABC. وقد حقق هذا النظام عدة مزايا غير موجودة في النظام التقليدي¹

أولاً: مفهوم التكاليف على أساس الأنشطة

يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليست المنتجات، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب نسبة التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، ويفيد هذا النظام إدارة المؤسسة في مجال التخطيط والتحليل حسب الأنشطة والذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها.²

ثانياً: أهداف نظام التكاليف على أساس ال أنشطة ABC

يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة
- يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة لتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة
- يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف فيه تكلفة للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف هذه الأنشطة
- تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة³

ثالثاً: الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ما يلي:

¹-أحمد صالح عطية، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة abv للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 70.

²-زيدات محمد محرم، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص 394.

³-إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 164.

2. تحديد الأنشطة وتكلفتها ومراكزها:

أ-تعريف النشطة: يمكن تعريف الأنشطة بأنها الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين، ومن الأمثلة على نشاط شراء المواد الأولية كالأخشاب المستعملة في صناعة الأثاث، ونشاط تقطيع الأخشاب في تلك الصناعة، ونشاط تجميع القطع الخشبية لغرض معين كصناعة الكراسي أو الخزائن الخشبية، ونشاط الدهان ومن ثمن شاط البيع والشحن للبضاعة المنتجة¹.

ب-قياس تكلفة كل نشاط: بعد تجميع الأعمال في صورة أنشطة، يتم تحديد التكاليف المجمعة لكل نشاط على حدة، وتكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف المواد التي تستهلك لمعرفة كل تكاليف النشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقتها بالأنشطة المنفذة خلال الفترة، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة)، والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج الموارد لكل وحدة مخرجة من النشاط².

ج-تحديد مراكز النشاط: يقصد بمراكز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المؤسسة، و تهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز إن مركز النشاط هو قسم من عملية الإنتاج والذي ترغب الإدارة من خلاله بتسجيل كل الأنشطة بشكل منفصل، فعلى سبيل المثال قد يعامل قسم الاستلام كمركز نشاط (استلام)، إن اختيار هذا التصميم للنظام لا يؤثر على تكلفة المنتج النهائية، وإن التأثير هو في كيفية تسجيل هذه التكلفة، فقد يسجل النظام تكلفة المنتج كلية مثلا 58دينار، أو أن يتم تجزئتها 18دينار لنشاط التصنيع و 38دينار لنشاط الاستلام، إن القدرة على تسجيل التكاليف بواسطة مركز النشاط يعطي المدراء القابلية على رقابة الأنشطة بصورة أفضل³.

-مسببات التكلفة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

بعد الانتهاء من دراسة وتحديد الأنشطة وتكلفتها تأتي مرحلة تحديد مسببات التكلفة والتي هي عبارة عن العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل، وبالتالي تؤثر في تكلفة النشاط، كما تعتبر أيضا وسيلة ربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس النشاط والهدف منه هو تحديد دقيق لحصة الأعباء الواجب تحميلها للمنتجات وغيرها من مواضع التكلفة وتبع تكاليف

¹-أحمد حسن الطاهر، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص 190.

²-هاشم أحمد عطية، المرجع السابق، ص 28.

³-إسماعيل يحيى التكريتي، المرجع السابق، ص 171.

الفصل الأول: مبادئ وطرق المحاسبة التحليلية

الأنشطة على وحدات الإنتاج، ومن ثم فإن مسبب التكلفة يمثل عامل مرتبط بالنشاط، وينتج عنه استخدام النشاط لبعض الموارد المتاحة بالمؤسسة و من خلال هذه المرحلة تقوم المؤسسة بمنمذجة العلاقات السببية وهذا انطلاقاً من أن الأعباء غير المباشرة لا تتغير بتغير الحجم وإنما لتتنوع المنتجات وتعدد العمليات.

تحديد معدل التكلفة لكل نشاط: بعد تحديد الأنشطة وتكاليفها ومراكزها وتحديد مختلف مسببات التكلفة لكل نشاط، نقوم بعملية حساب معدل التكلفة لكل وحدة مسبب تكلفة وذلك بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة لكل نشاط على الحجم المقدر لأساس التحميل (مسبب التكلفة). حسب المعادلة التالية: معدل تحميل التكاليف الغير المباشرة = مجموع التكاليف الغير المباشرة المقدرة / الحجم المقدر لأساس التحميل

-تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات

في هذه المرحلة يتم تخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية، وذلك باستخدام معدل تكلفة كل وعاء والذي يمكن بواسطته حساب مقدار المواد أو التكاليف المستهلكة بواسطة كل منتج، ويتم تحميل المنتج بتكاليف الأنشطة التي استهلكها، وهذا هو جوهر الاختلاف بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" ونظم التكاليف التقليدية، كون أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحمل المنتج تكاليف الأنشطة التي كانت سببا في وجوده، أما في أنظمة التكاليف التقليدية نجد أن معيار الحجم هو السائد في التحميل، لذا يتم تحميل المنتجات بتكاليف لم تتسبب في وجودها ومن ثم الحصول على تكاليف مشوهة يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي بتتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة، ويعد هذا التتبع في ضوء حركة سير وحدة المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيعها حتى تصب وحدة تامة الصنع¹

وتخصص التكاليف على المنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل مثل: ضرب تكلفة أمر الشراء في عدد أوامر الشراء.²

المطلب الثاني: نظام التكلفة المستهدفة

تكتسب التكلفة أهمية كبيرة في المؤسسة، بالإضافة إلى تطوير وتجديد المنتج، حيث أن بقاء أي مؤسسة واستمرارها في السوق يرتبط بعرض المنتج المناسب بالسعر المناسب. يتمثل المدخل التقليدي في تطوير المنتج ثم إدخاله إلى السوق بالسعر الذي تم تحديده من خلال إضافة هامية الشرح للتكلفة المحسوبة، على خلاف مدخل التكلفة المستهدفة، وذلك بالانطلاق من سعر المنتج الذي يتحدد في السوق وطرح الهامش المرغوب تحقيقه من هذا السعر للوصول إلى التكلفة المستهدفة

¹-هاشم أحمد عطية، المرجع السابق، ص 33.

²-علي أحمد أبو الحسن وكمان الدين مصطفى الدهراوي، المرجع السابق، ص 351.

أولاً: مفاهيم عامة حول نظام التكلفة المستهدفة:

إن أسلوب التكلفة المستهدفة يجبر المسيرين على تغيير طريقة تفكيرهم فيما يخص العلاقة بين التكلفة وسعر البيع والربحية، وهذا ما يجعل التكاليف ترتبط بأسعار البيع بدلا من ارتباط أسعار البيع بالتكاليف.

2. تعريف نظام التكلفة المستهدفة

التعريف الأول: التكلفة المستهدفة للوحدة هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف.¹

التعريف الثاني: يقصد بالتكلفة المستهدفة، تكاليف التصنيع وتسويق المنتج التي تتضمن الوصول إلى السعر المستهدف وتحقيق أيضا العائد المطلوب ويتم الوصول إلى تكلفة الوحدة المستهدفة حسب المعادلة التالية²

$$\text{تكلفة الوحدة المستهدفة} = \text{سعر الوحدة المستهدف} - \text{ربح الوحدة المستهدف}$$

ومنه نستنتج أن:

$$\text{التكلفة المستهدفة (التكلفة المسموح بها)} = \text{سعر البيع المتوقع} - \text{العائد (الأرباح المستهدفة)}$$

-أصل نظام التكلفة المستهدفة: نشأت التكلفة المستهدفة خلال سنوات الستينات، وتؤكد الأبحاث على أن جذور التكلفة المستهدفة تعود إلى اليابان، حيث استخدمت إدارة مؤسسة TOYOTA التكلفة المستهدفة سنة 1963، وقد تطورت في بداية السبعينات وتم الاعتراف بها بشكل واسع كعامل مهم للوضع التنافسية المتفوقة للشركات اليابانية في سنوات الثمانينات، وقد تم تعميمها تدريجيا وبشكل مختلف من قطاع لآخر.³

وقد بدأ هذا المفهوم يظهر وينتشر في أوروبا والولايات المتحدة في أواخر سنوات الثمانينات، وقد حاولت العديد من الشركات الكبيرة في شمال أمريكا وأوروبا أن تبني التكلفة المستهدفة لتدعيم إدارة تكاليفها وبذلك رفع تنافسيتها، بعد ذلك تم إحداث عدة تغييرات على التكلفة المستهدفة واستعملت في دول مختلفة.

مبادئ التكلفة المستهدفة: تقوم التكلفة المستهدفة على المبادئ الأساسية التالية:

أ-السعر يؤدي إلى التكلفة: استنادا لهذا المبدأ يضع نظام التكلفة المستهدفة أهداف التكلفة بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي.

¹-ثناء علي القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 475.

²-أيمن الشقيطي وعامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006، ص 355.

³-راضية عطوري، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة باتنة، 2008، ص 37.

الفصل الأول: مبادئ وطرق المحاسبة التحليلية

ب- التركيز على العمل: أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة، الوقت، والتي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات، وفي نفس الوقت توجه تحاليل التكلفة بحيث يجب أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتج (بالنسبة للعميل) أكبر من تكلفتها.

ج- التركيز على مرحلة التصميم: في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج والعملية، ولذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وتخفيض زمن إطلاق منتجات جديدة في السوق.

د- تخفيض تكلفة دورة الحياة: يتم تخفيض تكلفة كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين والعملاء، وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة والتوزيع.

ثانياً: الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكلفة المستهدفة: لقد فرضت الظروف المنافسة على المؤسسات تعديل استراتيجياتها فيما يخص تحديد الأسعار والتعامل مع أسعار التكلفة، وبالتالي فإن المنطق والمفهوم التقليدي يحدد الأسعار على أساس أسعار التكلفة زائد هامش الرب لم يعد معنى في عالم الأعمال الحديثة، والآن فرض منطق السوق نفسه بقوة بفعل المنافسة (أسعار السوق)، بالإضافة إلى عامل الجودة وخدمات ما بعد البيع. وبخصوص العلاقة ما بين سعر البيع وأسعار التكلفة، فإن العلاقة انعكست بفضل مفهوم التكلفة المستهدفة¹

أي: التكلفة المستهدفة = سعر البيع - هامش الرب.

ف يتم تحديد التكلفة المستهدفة انطلاقاً من سعر البيع المستهدف والذي غالباً ما يكون سعر البيع المطبق نتيجة للمنافسة، أو يتم تحديده انطلاقاً من دراسة السوق وقيمة المنتج وقدرة الزبائن على الدفع مقابل الوظائف التي يؤديها ذلك المنتج

2. تحديد سعر البيع المستهدف: يعد المنطلق لهذه العملية ويتم ذلك بناء على دراسة السوق فيما يخص المنافسين من حيث الجودة والأسعار المطبقة والزبائن من حيث رغباتهم وتقييمهم للمنتجات، وكذلك من حيث طبيعة المنتج والوظائف التي يؤديها ودورة حياته وكمية المبيعات المتوقعة، بالإضافة إلى آفاق تطوير المنتجات الأخرى لها نفس الخصائص للمنتج المعني.

0. تحديد الربح المستهدف: يعد الخطوة الثانية بناء على استراتيجية المؤسسة المتعلقة بالأرباح، أي الربح الذي ترغب المؤسسة تحقيقه من منتج معين.

¹-راضية عطوي، المرجع السابق، ص 39.

الفصل الأول: مبادئ وطرق المحاسبة التحليلية

1. تحديد التكلفة المستهدفة: للحصول على التكلفة المستهدفة يتم استخدام عنصرين سابقين بطرح الرب المستهدف من سعر البيع المستهدف، وعادة ما تكون هذه التكلفة أكبر من التكلفة المسموح بها، وفي هذه الحالة يلجأ إلى إجراءات البحث عن فرص تخفيض تكاليف الإنتاج، وهذا على كامل المراحل والنشاطات، ويطلق على هذه الإجراءات هندسة القيمة.¹

1. تصميم أجزاء ومكونات السلعة بشكل يحقق التكلفة المستهدفة: تتمثل الخطوة الأخيرة في القيام بالدراسات اللازمة والتي تتم في الغالب من قبل المهندسين في المؤسسات للوصول إلى الأجزاء والعناصر أو أسلوب الإنتاج المناسب الذي يضمن تصنيع المنتجات بقيمة التكلفة المستهدفة، والتي تم تحديدها في الخطوة الثالثة وتتطلب هذه الخطوة عناية خاصة بتحديد مراحل وخطوات الإنتاج لمحاولة إلغاء مراحل الإنتاج التي لا تتضمن إضافة أي قيمة للسلعة، وذلك لتوفير تكلفة الأنشطة عديمة القيمة.²

خلاصة الفصل

تعتبر المحاسبة التحليلية إحدى أدوات حساب التكلفة، ظهرت كضرورة محاسبية وكتقنية كمية تهتم بمجمل الحساب التكاليف وتحديد التكلفة النهائية لمنتجات المؤسسة الاقتصادية وهذا بغرض توفير المعلومات الضرورية لمساعدة المديرين على اتخاذ مختلف القرارات المناسبة والتي تضمن تحقيق أهداف المؤسسة. غير أنه قبل القيام بحساب التكاليف وسعر التكلفة النهائية، من الضروري الحصول على المعلومات اللازمة حول التكاليف من المحاسبة العامة باعتبارها المصدر الأساسي لمعلومات المحاسبة التحليلية، ثم القيام بترتيب وتحليل هذه المعلومات كمرحلة أساسية تسبق عملية تحديد مختلف التكاليف وسعر التكلفة. ونتيجة للخصائص التي تمتاز بها المحاسبة التحليلية فقد ظهرت عدة طرق محاسبية تعتمد كلها على قاعدة واحدة من المعطيات إلا أن الاختلاف يكمن في طريقة معالجة تلك المعطيات والأهداف التي ترمي إليها كل طريقة ولذلك لاحظنا من خلال دراستنا لمختلف الطرق أنه يمكن الوصول إلى تحديد تكلفة المنتج وفق كل طريقة حسب أسلوبها في حساب التكاليف، بحيث تتميز كل طريقة بتقسيم معين للتكاليف. ما يمكن أن نستخلصه من دراسة مختلف طرق المحاسبة التحليلية وتطورها هو:

● تحتل المحاسبة التحليلية أهمية بالغة في المؤسسة حيث يمكن اعتبارها نظاما داخليا تفصيليا للمعلومات المحاسبية له تقنياتها لخاصة لجمع وفحص وتبويب التكاليف، بغرض تحليلها، حيث تسم بحساب التكاليف بصورة دقيقة.

¹- أحمد حسين علي حسين، المرجع السابق، ص 96.

²- أيمن الشنقيطي وعامر الأشقر، المرجع السابق، ص 355.

الفصل الأول: مبادئ وطرق المحاسبة التحليلية

- إن معالجة الأعباء غير المباشرة هي المحور الأساسي لمختلف طرق المحاسبة التحليلية نظرا لصعوبة توزيعها على مختلف التكاليف والمنتجات

للتسعير أهمية كبيرة خاصة في مجال التسويق، فهو عنصر حيوي يؤثر في المنتج وطريقة توزيعه ووسائل الترويج له فالمؤسسة تعتمد عليه بدرجة كبيرة فهو يعتبر من أصعب القرارات التي تواجه رجال التسويق لأن سر نجاحها أو فشلها يتوقف إلى حد كبير على السياسات التسعيرية المتبعة وفي هذا الفصل سوف نتطرق إلى ماهية التسعير بالإضافة إلى السياسة التسعيرية واستراتيجيتها وبعض الطرق التسعيرية والخطوات التي تعتمد عليها المؤسسات من أجل تحقيق الأهداف الموضوعية.

المبحث الأول: الأسس النظرية للتسعير

يعتبر السعر من أصعب القرارات التي تواجه رجال التسويق، ومن أهم عناصر المزيج التسويقي الخدمي من خلاله تسعى المؤسسة إلى تحقيق أهدافها بالتكامل مع باقي عناصر المزيج التسويقي، إلا أن تحديد السعر يخضع لمجموعة من المؤثرات الداخلية والخارجية المحيطة بعمل المؤسسة.

المطلب الأول: مدخل مفاهيمي للتسعير

يعتبر السعر من أصعب القرارات التي تواجه رجال التسويق، ومن أهم عناصر المزيج التسويقي الخدمي من خلاله تسعى المؤسسة إلى تحقيق أهدافها بالتكامل مع باقي عناصر المزيج التسويقي، إلا أن تحديد السعر يخضع لمجموعة من المؤثرات الداخلية والخارجية المحيطة بعمل المؤسسة

الفرع الأول: تعريف السعر

تعددت الآراء والتعاريف حول مصطلح التسعير، ومن بين أهم التعاريف نذكر:

التعريف الأول: من المنظور الاقتصادي: لا نستطيع تحديد مفهوم السعر قبل أن يتم مقارنته بالقيمة والمنفعة وتتمثل في:¹

المنفعة: هي مواصفات المنتج التي تحقق له الإشباع لاحتياجاتها.

القيمة: هي التعبير الكمي عن المنتج التي يمكن قياسها من خلال الثمن (السعر) الواجب على المشتري دفعه للحصول على المنفعة المرغوبة، وبذلك من المنظور الاقتصادي يمكن اعتبار السعر القيمة النقدية للسلعة أو الخدمة كما تحدد في السوق.²

¹-علي الجياشي، التسعير مدخل تسويقي، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004، ص 91.

²-ربيعي مصطفى عميان، تسويق المعلومات، دار صفاء، عمان، الطبعة الثانية، 2006، ص 166.

الفصل الثاني: سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية

التعريف الثاني: يعرف السعر بأنه المقابل الذي يدفعه المشتري مقابل حصوله على سلعة أو خدمة تشبع حاجة أو رغبة لديه.

التعريف الثالث: السعر من وجهة نظر المشتري: يمثل السعر بالنسبة للمشتري ذلك الثمن الذي يدفعه والقوة الشرائية التي يضحى بها مقابل الحصول على سلعة أو خدمة فالسعر هو تكلفة الحصول على المنتجات .

التعريف الرابع: السعر من وجهة نظر البائع: يعني السعر من وجهة نظر البائع سواء كان منتجا أو وسيطا أنه الوسيلة الأساسية التي تحقق من خلالها عائدا معيناً، كما أنه المحدد الأول للرب، حيث أن السعر الذي يحدده البائع يحدد الإيراد المتوقع في عملية البيع.¹

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول إن السعر هو الأداة الوسيطة التي يتم بواسطتها التبادل بين مقدم الخدمة والمستفيد مقابل تلبية الحاجات والرغبات.

الفرع الثاني: أهمية وأهداف التسعير

أولاً: أهمية التسعير

إن أهمية التسعير تأتي نتيجة تأثير قرارات التسعير على أشكال التصميم النهائي للمنتجات وعلى الأرباح، مما يتطلب العمل على وضع سعر فعال يتضمن إضافة حركية للسعر قياساً إلى سعر الأسواق والتكلفة وكذلك الحصول على فوائد بالرقابة على المتغيرات ومواجهتها.²

3. أهمية التسعير بالنسبة للمؤسسات للسعر أهمية خاصة بالنسبة للمؤسسات وذلك للأسباب التالية 3:

- يعتبر السعر من أسهل وأسرع عناصر المزيج التسويقي تغييراً وتعديلاً لمقابلة الطلب أو تصرفات المنافسين:

- ينظر بعض المستهلكين إلى ارتفاع السعر بأنه مؤشر لجودة السلعة؛²

- يؤدي رفع الأسعار غالباً إلى تزايد حجم الإيرادات المحققة وذلك أمراً ضرورياً لضمان بقاء المؤسسات واستمرارها

- يعتبر السعر من أهم مجالات التنافس بين المؤسسات المختلفة.

-أهمية التسعير بالنسبة للمشتريين

إن التحديد السليم من وجهة نظر الزبون يقتضي الإحاطة بكل الجوانب النقدية و غير النقدية والتي تمثل التضحية التي يقدمها الزبون من أجل الحصول على السلعة أو الخدمة كالجودة و الخدمة المرافقة أثناء

¹-سامية لحول، التسويق والمزايا التنافسية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة الحاج لخضر، 2008، ص 201.

²-قحطان العبدلي، بشير عباس العلاق، التسويق، أساسيات وما بعد، دارزهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999، ص 138.

الفصل الثاني: سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية

البيع وما بعد البيع، و الضمان، والائتمان الممنوح من قبل البائع، إضافة للقيمة الروحية التي يراها الزبون في المنتج ومعنى ذلك إن السعر الحقيقي هو السعر الذي يتوازن مع القيمة الحقيقية التي يحصل عليها الزبون وهو مختلف عن السعر النقدي الذي يدفعه المشتري، ويختلف ذلك من حالة إلى أخرى باختلاف تقديرات الزبون للقيمة و كذلك من وقت لآخر.

يعبر المشتري عن قيمة المنتج بأكثر من صورة واحدة منها دفع المبالغ النقدية ولكن التضحية أو الكلفة التي يتحملها المشتري ال تقتصر فقط على التضحية المالية مقابل الحصول على السلعة بل هناك عناصر أخرى تعكس مفهوم القيمة من وجهة نظر الزبون وتمثل في:

- ✓ عدد الوحدات النقدية المستقطعة من دخله، والتي يقبل المستهلك التنازل عنها للبائع وتقليص قدرته الشرائية جراء انخفاض النقد المتبقي له والمقابل الإنفاق على المشتريات السلعية أو الخدمية؛
- ✓ الوقت المبذول في سبيل الحصول على المنتج والمتمثل بوقت التسويق أو الانتظار في الطوابير عندما يكون العرض محدود للسلعة أو وقت التنقل والسفر من محل إقامته الى المنفذ التوزيعي ومحل بيع السلعة؛
- ✓ الجهد المبذول من قبل المستهلك، قد يبذل المشتري الجهد والطاقة في سبيل الحصول على السلعة وليس الوقت فقط.

ثانيا: أهداف التسعير

يمكن التفرقة بين عدة أهداف تسعى اليها المؤسسة من خلال عملية التسعير وينبغي التنويه بأن هذه الأهداف مرتبطة أساسا بالأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها خلال فترة زمنية معينة ومن ضمن هذه الأهداف¹:

أولاً: تحقيق معدل عائد معين على الاستثمار فالعديد من المؤسسات تحاول تحديد نسبة معينة من العائد على استثماراتها، أو مبيعاتها الصافية ويعتبر هذا الهدف أكثر قوة للمؤسسات كبيرة الحجم والتي تتمتع بمركز قيادي في السوق واستقلالية في تحديد الأسعار

ثانيا: تعظيم الأرباح معدل العائد على رأس المال المستثمر = الرب صافي / رأس المال المستثمر 388% وهو من أكثر الأهداف شيوعا بين المؤسسات التي تسعى إلى تحقيق الأرباح في الأجل الطويل، كما أنها تعتبر فرصة للمؤسسات الناجحة في تحقيق أهداف النمو والبقاء في السوق والمحافظة على رضا وولاء الزبون وتحقيق إشاعته

¹-هادفي خالد، المرج السابق، ص 88.

الفصل الثاني: سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية

ثالثا: استمرار المؤسسة في مجال أعمالها إن من أهم الأهداف التي تحاول المؤسسة تحقيقها من خلال التسعير هو استمرارها في أعمالها والمحافظة على بقائها في ذلك المجال وكنتيجة لذلك فإذا كان تخفيض السعر يؤدي إلى زيادة المبيعات والنمو في السوق وزيادة الأرباح على المدى الطويل، فقد تقوم المؤسسة بذلك بغض النظر عن الخسائر التي ستمر بها في الفترة الأخيرة¹.

رابعا: زيادة حصة أو نصيب المؤسسة في السوق ويقصد بهذا الهدف زيادة نسبة المبيعات للمؤسسة من سلعة ما إلى المبيعات المنافس من نفس السلعة، فلو افترضنا أن مبيعات جميع المنتجين (البائعين (من السلعة" س" هو 388 وحدة، ومبيعات المؤسسة من هذه السلعة تعادل 35 وحدة، فإن حصة المؤسسة في السوق نتيجة لبيعها السلعة "س" تعادل 35%.

خامسا: التركيز على الجودة تهدف المؤسسة أحيانا إلى ممارسة القيادة في مجال جودة السلع أو الخدمات التي تنتجها وهذا يستدعي القيام بالمزيد من البحث العلمي والتطوير الضروري للمحافظة على النوعية مما يؤدي إلى ارتفاع التكلفة من أجل تغطية هذه التكلفة المرتفعة فإنها تضطر لرفع أسعار منتجاتها.

الفرع الثالث: العوامل المؤثرة في عملية التسعير

تنقسم العوامل المؤثرة على قرارات التسعير إلى مجموعتين رئيسيتين هما العوامل الداخلية والعوامل الخارجية.¹

أولا: العوامل الداخلية: إن دراسة هذه العوامل تسمح للمؤسسة بتحديد واستغلال الفرص المتاحة وتجنب التهديدات ومن أهم هذه العوامل نجد ما يلي²:

-الأهداف التسويقية: تختلف استراتيجيات السعر باختلاف الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها، فكلما كانت الأهداف واضحة كان من السهل تحديد الأسعار.

-المزيج التسويقي: لا يمكن بأي حال فصل السعر عن باقي عناصر المزيج التسويقي بل يتم معالجتها داخل اطار استراتيجية التسويق والعناصر المكونة لها.

-التكلفة: تهدف المؤسسات عموما إلى تغطية كل التكاليف وإضافة هامش ربح لتحديد السعر المناسب لمنتجاتها الذي يحقق معدل عائد مقابل الجهد المقدر والمخاطرة التي تتحملها المؤسسة.

¹-زكرياء أحمد عزام، علي فلاح الزغبى، سياسات التسعير، مدخل منهجي، تطبيق متكامل، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011، ص 46.

²-خبابة عبد الله، السياسة السعرية في اطار العولمة الاقتصادية، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية، ص 76-77.

الفصل الثاني: سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية

-فلسفة الإدارة: تقوم بتوجيه القائمين على تحديد السعر بالوجهة التي تتبناها المؤسسة فبعض المؤسسات تضع أسعار منخفضة لمنتجاتها لتكون صورة ذهنية لدى جماهيرها وقطاعاتها المستهدفة.

-اختلاف السلعة: كلما كانت منتجات المؤسسة متميزة ومنفردة بمزايا تختلف عن منتجات المنافسين، كلما كسبت القدرة على التحكم بكل حرية في تحديد الأسعار.

ثانيا: العوامل الخارجية: من أهم هذه العوامل نجد ما يلي:

- مرونة الطلب: وتمثل مقدرا التغير الحاصل على مستوى الطلب للسلعة أو الخدمة نتيجة لارتفاع أو انخفاض سعرهما.

-المنافسة: تمثل المنافسة الحالية والمرتبقة عامل مهم بالنسبة للمؤسسة في تحديد أسعار المنتجات، حيث أن تحديدها لا يتم بشكل مستقل عن أسعار السلع المماثلة والبديلة في السوق.

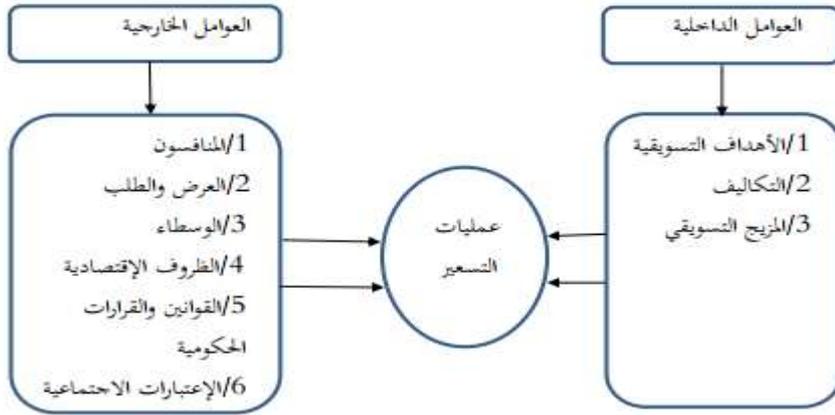
-القرارات والقوانين الحكومية: إن انخراط الحكومة في صنع القرارات المتعلقة بالعمل يؤثر في التسعير بصورة مباشرة وغير مباشرة، لذا تحدد الحكومة في بعض الحالات السعر الذي سيدفعه المستخدم أو المستهلك النهائي كسعر الخدمات والسلع الأساسية.

-المستهلك: تلعب القدرة الشرائية دورا مهما في توجيه السياسات السعرية، فبالرغم من توفر منتجات ذات جودة عالية ومع وجود الحاجة والرغبة لشراءها إلا أن المستهلك سوف لن يتخذ قرار الشراء ما لم تكن له القدرة الشرائية، فالأسعار المرتفعة تدفع المستهلك إلى منتجات أسعارها منخفضة.

-العوامل الاقتصادية: تؤثر الدورة الاقتصادية التي يمر بها السوق على قرارات التسعير، فإذا كان السوق يمر بمرحلة انتعاش اقتصادي فان الطلب سوف يكون كبير على المنتجات مما يجعل المؤسسة قادرة على استخدام سياسة سعرية منسجمة مع هذه الحالة وتميل إلى الارتفاع بالأسعار، إما إذا كان السوق يمر بحالة انكماش وركود اقتصادي فان الطلب يكون ضعيف مما يجعل المؤسسة تميل إلى أسعار منخفضة¹.

¹-زريق عمر، استخدام دورة حياة السلعة في تحديد استراتيجية التسعير، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2006-2007، ص 17-20.

الشكل رقم (1-2): العوامل المؤثرة في عمليات التسعير



المصدر: من اعداد الطالبين اعتمادا على الجانب النظري

الفرع الرابع: مراحل تحديد السعر تمر عملية السعر بالمراحل التالية:¹

تحديد هدف التسعير : ترتبط أهداف التسعير بأهداف التسويق والتي يتم تحديدها بناء على أهداف المؤسسة.

وتأخذ أهداف التسعير عدة أشكال مختلفة كما رأيناها سابقا، فمنها المرتبطة بالبقاء أو أهداف مرتبطة بالأرباح ، الاستقرار..

تحديد التكاليف وتحليلها:تعتبر تحليل التكاليف الخطوة الثانية في تحديد السعر، وتمثل التكاليف الحد الأدنى للسعر، فزيادة تكاليف الإنتاج أو زيادة تكاليف الشراء سيؤثر بالتالي على زيادة السعر وبالعكس.

3-تقدير حجم الطلب على السلعة: الخطوة الثالثة في تحديد السعر هي تحديد الطلب على السلعة، ويتم ذلك عن طريق تحديد المستهلك المستهدف بهذه السلعة ، وأن تكون المؤسسة على دراية كبيرة بكمية الطلب المبيعات المرتقبة ومختلف أسعارها مع معرفة الطبقات المتوجهة إليها ومدى قدرتهم الشرائية.

4-تحليل ظروف المنافسة : تعد المنافسة من أهم العوامل التي تؤثر في تحديد السعر ، سواء كانت الحالية أو متوقعة، وعليه فإن المؤسسة تبدأ بدراسة ظروف المنافسة وأسعارها ، وتقدير حجم الطلب الكلي عليها مع التنبؤ بدخول منافسين جدد، ثم بعد ذلك يقوم بمقارنة سلعة بسلع المنافسين من حيث الخصائص والمميزات وتقدير أهميتها لدى المستهلكين ومدى استعدادهم لدفع مبلغ إضافي مقابل هذه الخصائص.

¹-حميد الطائي، عباس العلاق، مبادئ اتلوسويق الحديث، مدخل شامل، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص

الفصل الثاني: سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية

5- اختيار سياسة التسعير : الخطوة التالية لتقرير السعري اختياري إحدى السياسات السعريّة ويمكن بطبيعة الحال الاعتماد على أكثر من سياسة تسعيرية لإشباع حاجات القطاعات السوقية المختلفة أو للاستفادة من الفرص المتاحة

الشكل رقم (2-2): يوضح مراحل تحديد السعر



المصدر: من اعداد الطالبان

المطلب الثاني: مدخل التسعير حسب التكلفة

يمثل تسعير المنتجات هاجسا لدى العديد من المؤسسات لازتياكه الوثيق بما قد تحققه المؤسسة من أرباح أو خسائر فتحدد السعر بشكل منطقي ومتناسب مع ما تتكبده المؤسسة من تكاليف لطرّح منتجاتها في الأسواق، سيضمن للمؤسسة تحقيق الأرباح التي تسعى إليها وفي المقابل إن لم يتم تحدي أسعار المنتجات بشكل مدروس وصحيح فحتما سيؤدي ذلك إلى انخفاض الأرباح أو تكبد المؤسسة للخسائر.¹

الفرع الأول: مدخل التسعير على أساس التكلفة المضافة والمستهدفة

يعتبر التسعير على أساس التكلفة المضافة والتسعير باستخدام التكلفة المستهدفة من الطرق الشائعة لتسعير المنتجات من خلال الموازنة بين تكلفة الإنتاج وسعر البيع إلا أنهما طريقتان متعاكستان لتحديد السعر

أولا: مدخل التسعير على أساس التكلفة المضافة

تعتمد طريقة التسعير باستخدام التكلفة المضافة على تحديد تكاليف الإنتاج وإضافة هامش الربح المطلوب لتحديد سعر المنتج.²

¹- زكرياء أحمد عزام، المرجع السابق، ص 47.

²- أحمد الطائي، بشير عباس العلاق، المرجع السابق، ص 48.

الفصل الثاني: سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية

التسعير باستخدام التكلفة المضافة وتسمى أيضا التسعير باستخدام هامش الربح المضاف، وهي من أبسط طرق التسعير فهو يعتمد على مبدأ أساسي وبديهي في تحديد السعر وتحقيق الأرباح، ألا وهو أن تبيع المنتج الذي قمت بتصنيعه بسعر أكبر من تكاليف تصنيعه أي أن يتم تحديد التكاليف التي تكبدتها المؤسسة لتقديم المنتج أو الخدمة وتحديد هامش الربح الذي ترغب بتحقيقه وتضيفه إلى التكاليف لتحديد سعر المنتج.

يمكن تحديد السعر باستخدام التكلفة المضافة من خلال المعادلة التالية:

$$\text{سعر المنتج} = \text{تكلفة الوحدة الواحد} + \text{النسبة المئوية لهامش الربح}$$

بحيث يتم:

- تحديد التكلفة الاجمالية للمنتج أو الخدمة وهي مجموع التكلفة الثابتة والتكلفة المتغيرة .

- تقسيم التكلفة الاجمالية على عدد الوحدات لتحديد تكلفة الوحدة الواحدة.

- إضافة هامش الربح المطلوب على تكلفة الوحدة الواحدة لتحديد سعر المنتج.

مزايا استخدام طريقة التكلفة المضافة في التسعير

*تعتبر طريقة سهلة التنفيذ والحساب ولا تتطلب وقت أو جه كبيران كما أنها لا تتطلب الكثير من أبحاث السوق لتحديد السعر المطلوب.

*ستضمن المؤسسة بكل تأكيد تغطية ما تكبدته من نفقات لتقديم المنتج أو الخدمة، بالإضافة إلى تحقيق عائد ثابت.

*تعتبر هذه الطريقة من الطرق الفعالة عندما لا يكون لدى المؤسسة معلومات حول ما يرغب العميل في دفعة مقابل المنتج وعندما لا يوجد منافسون مباشرون للمؤسسة في السوق.

عيوب استخدام طريقة التكلفة المضافة في التسعير

*لا يأخذ التسعير بعين الاعتبار أسعار المنافسين ويعتبر هذا العامل من العوامل الهامة التي تؤثر على أرباح المؤسسة وحصتها السوقية فان كانت أسعار المنتجات أعلى من أسعار المنافسين، فقد تخسر المؤسسة جزء من مبيعاتها وبالتالي حصتها السوقية، وإن كانت الأسعار أقل من أسعار المنافسين فقد يتسبب ذلك في خسارة المؤسسة لأرباح محتملة بسبب عدم تسعير منتجاتها اعتمادا على سعر السوق.¹

¹- أحمد عزام واخرون، المرجع السابق، ص 48.

الفصل الثاني: سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية

*يحد من قدرة المؤسسة على تسعير منتجاتها اعتمادا على شرائح أو فئات العملاء المختلفة فمن خلال تحديد مجموعة متنوعة من الأسعار تتناسب مع فئات العملاء المختلفة في السوق، يمكن للمؤسسة زيادة حصتها السوقية وزيادة أرباحها.

*قد لا يتناسب السعر الذي قامت المؤسسة بتحديدده مع توقعات العملاء فالعملاء عادة ما يهتمون بالسمات والمزايا والقيمة التي يقدمها لهم المنتج أو الخدمة، ولا يهتمون بتكلفة إنتاجه.

قد لا تناسب طريقة التسعير باستخدام التكلفة المضافة الكثير من المؤسسات خاصة تلك التي تتمتع بمنافسة قوية في الأسواق بينما تعمل بفعالية مع المؤسسات التي تقدم العديد من المنتجات التي يصعب تسعير كل منها على أساس القيمة أو تلك التي لا تملك منافسين في الأسواق.

ثانيا: التسعير باستخدام التكلفة المستهدفة

هي طريقة تأخذ بعين الاعتبار العديد من العوامل الخارجية عند تحديد سعر المنتج مثل ظروف السوق وأسعار المنافسين وعوامل العرض والطلب والسعر الذي يكون العميل على استعداد لدفعه مقابل حصوله على المنتج أو الخدمة، وغيرها لذلك غالبا لا تستطيع المؤسسة التحكم بسعر المنتج أو السيطرة عليه لاعتماده بشكل رئيسي على أسعار السوق.

يتم حساب التكلفة التي تتكبدتها المؤسسة باستخدام التكلفة المستهدفة من خلال المعادلة التالية:¹

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

حيث:

*تقوم المؤسسة بتصميم منتج يوفر الميزات والسعر الذي يطلبه العملاء.

*تحديد الربح المطلوب

*طرح الربح المطلوب من سعر المنتج لتحديد تكلفة تقديم ذلك المنتج، والتي تعتبر القيمة القصوى التي لا يمكن للمؤسسة تجاوزها عند تصنيع المنتج.

مزايا التسعير باستخدام التكلفة المستهدفة

*يشجع المؤسسة على ابتكار منتجات جديدة تساعد المؤسسة على اكتساب مزايا تنافسية وتحقيق الأرباح

¹-يوسف أبو فارة، إدارة الأسعار في الأسواق التقليدية والالكترونية وأسواق المياه، دار اثناء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة 1، 2010، ص

الفصل الثاني: سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية

*تركز هذه الطريقة بشكل رئيسي على العملاء وعلى القيمة المقدمة لهم، بحيث تقوم الشركة بتقديم منتجات تلي حاجة العملاء وتوقعاتهم، سواء فيما يتعلق بمزايا المنتج أو سعره أو كليهما.¹

*يساعد المؤسسة على التفكير بشكل استباقي وتحويل فرص التسوق الجديدة إلى أرباح.

*يساعد المؤسسة على التحكم في التكاليف والحد من الهدر، سواء باستبعاد التكاليف الزائدة أو الأنشطة التي لا تضيف أي قيمة للمنتج.

عيوب التسعير بالاستخدام التكلفة المستهدفة

*قد يصعب الوصول إلى توافق في آراء فريق العمل حول التصميم المناسب لمنتج والذي يتوافق مع التكلفة المستهدفة والقيمة المقدمة للعملاء وهامش الربح المطلوب، ما يؤدي أيضا إلى هدر الكثير من الوقت حتى يتم الوصول إلى التصميم المناسب.

*قد يؤدي الالتزام بالتكلفة المحددة إلى خفض تكلفة الإنتاج. ما قد يؤثر على جودة المنتج.

يعتبر التسعير باستخدام التكلفة المستهدفة نهجا جيدا لتحسين ربحية المنتج إلا أنه غير مناسب لجميع المؤسسات خاصة تلك التي تقدم منتجات قياسية لا تتطلب الكثير من التحديات المتكررة أو في الحالات التي تكون فيها تكلفة العمالة هي التكلفة الأساسية لتقديم المنتج أو الخدمة إلا أنه يعتبر من الطرق الفعالة في المؤسسات التي تقوم بتطوير منتجاتها بالانتظام والتي تعتمد بشكل أساسي على ما يطلبه العملاء والتي تعتمد بشكل كبير على العرض والطلب.²

الفرع الثاني: مدخل التسعير على أساس تحليل نقطة التعادل

تقوم هذه السياسة على تحديد نقطة التعادل في المؤسسة، وهي التي تعرف بأنها النقطة التي يتساوى عندها حجم الإيرادات الكلية مع التكاليف الكلية، وتقوم هذه الطريقة على الموازنة بين النفقات والإيرادات من جهة وبين حجم النشاط أو العمليات من ناحية أخرى خلال فترة زمنية محددة.³

تستند المؤسسات في هذه الطريقة إلى تحديد السعر الذي يعادل كمية الطلب، ومعه يمكن تغطية التكاليف الثابتة التي تتحملها المؤسسة مثل: الصيانة، الإيجارات، التأمينات واشتراكات الكهرباء والماء الهاتف،

¹-محمد إبراهيم عبيدات، أساسيات التسعير في التسويق المعاصر، مدخل سلوكي، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2008، ص 27.

²-دادي عدون ناصر، المرجع السابق، ص 36.

³-وسام أبوأمين، المرجع السابق، ص 43.

الفصل الثاني: سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية

ورواتب المديرين، ويتم ذلك باستخدام لما يسمى بهامش المساهمة الذي يشير إلى مقدار الطلب حال انخفاضه أي بمعنى أنه يبين العلاقة بين السعر وحجم الطلب بطريقة تناسبية.

يستخدم هذا التحليل مجموعة من النماذج الرياضية التي تهدف إلى فهم العلاقات بين التكاليف وذلك لتنفيذ النشاطات التي تولد الإيرادات المختلفة، ويحاول هذا التحليل أيضا التنبؤ بالحد الأدنى من السعر ومن مستويات الإنتاج التي تتمكن المؤسسة عندها من تغطية تكاليفها والبدء بتحقيق الأرباح لاحقا.

وبشكل بسيط فإن هذا التحليل يستخدم حجم الإنتاج التي تجعل التكاليف التي تتحملها المؤسسة مساوية لإيراداتها وبعبارة أخرى فإن تحليل نقطة التعادل يعني تحديد مستوى المبيعات الذي يجعل مستوى الأرباح مساويا للصفر، واعتمادا على هذا التعريف فإن مبيعات نقطة التعادل تكون مساوية للتكاليف الثابتة مضافا إليها التكاليف المتغيرة. يعتمد تحليل نقطة التعادل على تصنيف عناصر التكاليف خلال مدة معينة إلى ثابتة ومتغيرة ثم تحديد الفرق بين البيع والتكلفة المتغيرة، وبقسمة التكاليف الثابتة على الفرق نحصل على التعادل ويمكن حسابها وفقا للمعادلة الآتية:

نقطة التعادل بالوحدات = التكاليف الثابتة / سعر بيع الوحدة * التكاليف المتغيرة للوحدة

يضيف تحليل نقطة التعادل ميزة مهمة أنها تفسر العلاقة بين التكلفة والإنتاج والحجم والعوائد، ويمكن توسعة ذلك ليشمل تأثير حجم التغير في التكاليف الثابتة والمتغيرة، وفي أسعار البضائع وفي الإيرادات وهي جميعها تنعكس على مستويات الربح وعلى نقاط التعادل، لذلك فإن هذا التحليل أكثر عند وضع الموازنات الجزئية في المؤسسات وتقنيات الموازنة الرأسمالية؛ لأن الفائدة الرئيسية لهذا التحليل تصب في جانب تحديد الحجم الأقل من النشاط الاقتصادي الضروري لتجنب الخسائر.

الفرع الثالث: مدخل التسعير على أساس التكلفة الحدية

يعد التحليل الحدي أحد الأساليب التي يمكن بواسطتها توضيح العلاقة بين الطلب والتكلفة والأرباح والذي يمكن عن طريقه تحديد سعر الأمثل

أولا: مبدأ طريقة التكلفة الحدية

التكلفة الحدية وهي التكلفة التي تتكبدها المؤسسة نتيجة إنتاج وحدة واحدة إضافية أي التكاليف التي تستعملها المؤسسة لإنتاج هذه الوحدة.

وهي الفكرة الأساسية للتحليل الحدي على أساس أن نقطة الربح القصوى هي النقطة التي تتساوى فيها التكلفة الحدية مع الإيراد الحدي، وبالتالي فإن التحليل الحدي يمثل عملية متابعة للتكاليف والأرباح الناتجة

الفصل الثاني: سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية

عن بيع أو إنتاج وحدة إضافية من السلعة والتي تسمى " الوحدة الحدية " ، وإيرادها يسمى "الإيراد الحدي" ، وتكلفتها تسمى " التكلفة الحدية." "

ولذلك فإن أفضل سعر بيع هو ذلك السعر الذي يؤدي إلى تعظيم الأرباح ، ويتحقق ذلك بتقاطع منحني التكاليف الحدية مع منحني الإيراد الحدي، أو بمعنى آخر يتحقق أقصى ربح للمنشأة عند إنتاج وبيع تلك الكمية من الوحدات (الحجم الأمثل من الإنتاج) التي يتساوى عندها الإيراد الحدي مع التكلفة الحدية¹.

ثانيا: تطبيق التكلفة الحدية في التسعير

يعتمد تطبيق المنهج الاقتصادي للتحليل الحدي على الافتراضات التالية: لا يمكن للمنشأة أن تقوم ببيع عدد غير محدود من الوحدات من المنتج بنفس السعر، فعند نقطة معينة لابد أن يتم تخفيض السعر لزيادة حجم المبيعات، وعليه فإنه كلما انخفض سعر البيع ينقص معدل التغير في إجمالي الإيرادات، وسوف تستمر الزيادة في إجمالي الإيرادات بالهبوط أكثر وأكثر كلما انخفض السعر؛ تعتبر التكاليف اللازمة لإنتاج وحدة إضافية واحدة هي تكاليف " متغيرة " ، بينما التكاليف الثابتة تبقى في إجماليها ثابتة ضمن المدى الملائم ويكون نصيب الوحدة المنتجة الواحدة منها متناقصا كلما زاد حجم الإنتاج²، ولكن بعد تجاوز هذا المدى الملائم فإن التكلفة الثابتة للوحدة المنتجة الوحدة سوف ترتفع نتيجة للارتفاع في التكاليف الثابتة الناتجة عن إنتاج وحدات إضافية مثل الاهتلاك والصيانة وغيرها، وهكذا فإن دالة التكاليف سترتفع، وستظل المنشأة قادرة على زيادة أرباحها بإنتاج وبيع وحدات إضافية من المنتج طالما أن معدل الزيادة في إجمالي التكاليف هو أقل من إجمالي الزيادة في الإيرادات والتي افترضنا أنها زيادة متناقصة بزيادة عدد الوحدات المنتجة؛) عند نقطة معينة فإن معدل الزيادة في التكاليف سوف يتساوى مع معدل الزيادة في إجمالي الإيرادات، وعند هذه النقطة فإنه لا فائدة من الاستمرار في إنتاج وبيع وحدات إضافية لأن الربح لن يرتفع ولن يتأثر.

التكلفة الحدية CM: هي مقدار التغير في التكاليف الكلية أو التكاليف المتغيرة الناتج عن تغير حجم الإنتاج بوحدة واحدة، أي أنها تكلفة الوحدة الأخيرة من الإنتاج.

$$Cm = \frac{dCT}{dQ} \text{ أو } Cm = \frac{\Delta CT}{\Delta Q} \text{ ومنه:}$$

التكلفة الحدية = التغير في التكلفة الكلية / التغير في الكمية المطلوبة

¹-درحمون هلال، المرجع السابق، ص 246.

²-علي الجياشي، المرجع السابق، ص 46.

المطلب الثالث: مداخل التسعير الأخرى

تعتبر قرارات التسعير الخاصة بتحديد أسعار البيع للمنتجات النهائية لمختلف المؤسسات من أهم القرارات التي تتخذها إدارة المؤسسة المعنية ، فلا يعتبر قرار تحديد سعر البيع للمنتج النهائي مجرد قرار تسويق أو تمويل فقط ، ولكنه يمتد ليشمل كل نواحي أنشطة الشركة ، بمعنى انه يؤثر على الشركة ككل ، فسعر البيع يعتبر من العوامل الهامة في تحديد كمية الطلب على المنتجات ، وفي نفس الوقت يحدد تدفق الإيرادات الداخلة للشركة ، ولا شك إن استمرار الشركة في الأجل الطويل يرتبط بتحقيق إيرادات أكبر من التكاليف بما يحقق عائد يسمح بالبقاء في السوق والاستمرار في المنافسة.¹

الفرع الأول: مدخل التسعير حسب الطلب

تستند طريقة التسعير على أساس الطلب على دراسة أثر السعر على الكميات المطلوبة من المنتج من خلال دراسة مرونة الطلب السعرية التي تمثل مدى استجابة الكمية المطلوبة من منتج معين إلى التغيرات في سعره أي أنها تعني النسبة المئوية للتغير في الكمية المطلوبة من منتج ما الناشئ عن التغيرات في سعر السلعة بمقدار 1% ويمكن حساب معامل مرونة الطلب السعرية وفقاً للمعادلة التالية:

المرونة = نسبة التغير في الكمية / نسبة التغير في السعر

نسبة التغير في الكمية = الكمية - الكمية 1 / الكمية 1

نسبة التغير في السعر = السعر - السعر 1 / السعر 1

E: معامل المرونة السعرية

Qd: الكمية المطلوبة من المنتج

ΔQd : التغير في الكمية المطلوبة

P: سعر المنتج

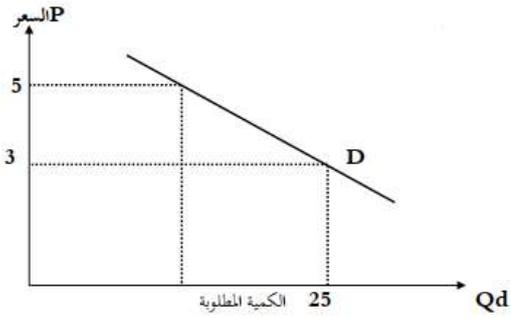
ΔP : التغير في السعر.

أولاً: أنواع مرونة الطلب السعرية: يمكن التمييز بين خمسة أنواع من مرونة الطلب السعرية وهي كما يلي :
أ- طلب مرن: وهذا عندما يكون معامل المرونة السعرية أكبر من 1 أي $E > 1$

¹-يوسف أبوفارة، المرجع السابق، ص 29.

الفصل الثاني: سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية

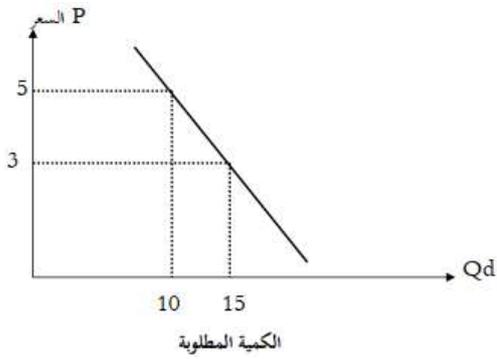
الشكل رقم (2-3): مرونة الطلب السعرية (حالة طلب مرن)



ب- طلب غير مرن: وهذا عندما يكون معامل المرونة السعرية

أصغر من 1 أي أن التغير النسبي في الكميات المطلوبة أقل من التغير النسبي للسعر أي $E < 1$

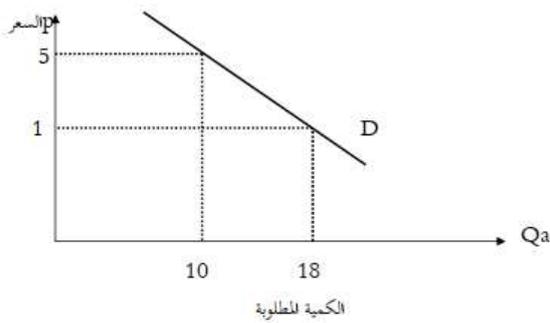
الشكل رقم (2-4): مرونة الطلب السعرية (حالة طلب غير مرن)



ج- طلب أحادي المرونة: وهذا عندما يكون معامل المرونة السعرية يساوي الواحد أي أن التغير النسبي في

الكميات المطلوبة يساوي التغير النسبي في الأسعار أي $E = 1$

الشكل رقم (2-5): مرونة الطلب السعرية (حالة طلب أحادي المرونة)

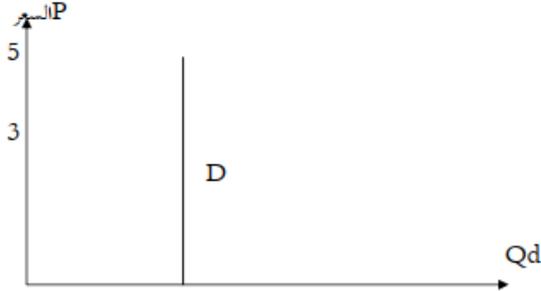


¹-يوسف أبو الفأرة، المرجع السابق، ص 135.

الفصل الثاني: سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية

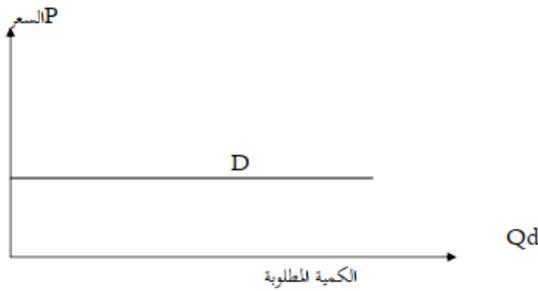
د-طلب عديم المرونة: وهذا عندما يكون معامل المرونة السعرية يساوي الصفر أي أن الكمية المطلوبة من المنتج لا تتغير مهما تغير السعر أي $E=0$

الشكل رقم (2-6): مرونة الطلب السعرية (حالة طلب عديم المرونة)



هـ-الطلب لانهائي المرونة: وهذا عندما يكون معامل المرونة السعرية يساوي ما لا نهاية أي أن الكمية المطلوبة من المنتج في تغير مستمر بالرغم من بقاء السعر ثابت $E=\infty$

الشكل رقم (2-7): مرونة الطلب السعرية (حالة طلب لانهائي المرونة)



الفرع الثاني: مدخل التسعير على أساس المنافسة

عندما تعتبر المؤسسة أن القوة الموجهة لتحديد السعر هي سلوك المنافسين يكون أمامها أسلوباً مما يلي لتحديد أسعارها¹:

1. مجاراة أسعار المنافسين: يتبع المنتجون هذا الأسلوب في حال تماثل السلع المنافسة بشكل واضح ويعتبر هذا الأسلوب شائعاً في سوق السلع النمطية و السلع الميسرة إلا أن هذا الأسلوب يتطلب دراسة الفروق النوعية للسلع و درجة تباين و تماثل الخواص الرئيسية لدي المستهلكين خاصة و كذلك دراسة كل العوامل المؤثرة في المركز التنافسي للمنتج حتى يستطيع المنتج تقرير ما إذا كان من المناسب مجارات أسعار المنتجات المنافسة او إتباع أسلوباً آخر.

¹-دادي عدون ناصر، المرجع السابق، ص 50.

الفصل الثاني: سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية

وتنطبق هذه الطريقة في حالة منافسة القلة بحيث تكون أسعار المنتجات متقاربة إلى حد كبير. البيع بسعر أقل من المنافسين: تعتمد بعض المؤسسات على البيع بأسعار أقل من أسعار المنافسين على الرغم من تماثل تلك المنتجات في درجة جودة¹ و من بين الأسباب التي تدفع المؤسسات إلى تبني هذا المفهوم ما يلي:¹

- إذا كانت السلعة غير معروفة في السوق.

- إذا كانت هذه السياسة السبيل الأفضل لمقاومة أسعار المنافسين خاصة عندما يكون السعر احد العوامل الرئيسية في اتخاذ قرار الشراء و يمكن استخدامه كسلاح ترويجي عندما تنتج المنتج بتكلفة اقل من تكلفة منافسها يكون لها الأفضلية في إمكانية المناورة على الأسعار بتحديد هامش الربح المناسب إلا أن يجب ان تقوم بالمقابل بدراسة اثر هذه السياسة على سلوك المنافسة مدى تقبل المشتريين للسعر المنخفض و عدم تزعزع ثقتهم بالجودة.

و للوصول إلى السعر الذي يحقق لميزة التنافسية في السوق يجب على المؤسسة القيام بما يلي:

- التنبؤ بمختلف المبيعات عند مستويات مختلفة للأسعار.

- حساب تكلفة الإنتاج و التسويق بالنسبة لكل كمية من المبيعات.

- تحديد نسبة المساهمة المتوقعة من السعر.

- اختيار السعر الذي يحقق العائد المناسب.

3. البيع بسعر أعلى من أسعار المنافسين: يلجأ المنتج لهذا الأسلوب عندما يتمتع منتجته بشهرة خاصة ومميزات وخصائص فريدة تميزه عن المنتجات المنافسة بشكل واضح، شرط أن تكون هذه الخصائص الفريدة مدركة من قبل المستهلك مما يجعل المنافسة على هذا النوع من المنتجات منافسة غير سعرية.²

إن إتباع هذا الأسلوب يحمل إدارة التسويق عبء تسويقي وترويجي ضخماً، فتباين المنتجات واختلاف أسعارها مع مثيلاتها يتطلب وجود برامج وحملات ترويجية فعالة ومستمرة، إضافة إلى اليقظة الدائمة لوسائل التطوير في المنتج الخاص بالمؤسسة من جهة التطورات والتعديلات على السلع المنافسة، إلى أساليب المنافسين على كل الأصعدة غير ذلك من العوامل اللازمة لضمان نجاح أسلوب تباين المنتج و تحديد سعر أعلى وتستخدم هذه الطريقة أي التسعير على أساس التكلفة أيضاً عندما تعتبر أسعار المنافسين أكثر أهمية من التكلفة الخاصة بالسلعة وذلك عند:

¹- زكرياء أحمد عزام وآخرون، المرجع السابق، ص 226.

²- نفس المرجع، ص 227.

الفصل الثاني: سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية

-زيادة المنافسة في السوق.

-تمائل السلع.

-أهمية السعر بالنسبة للأسواق التابعة للمؤسسة

الفرع الثالث: مدخل التسعير على أساس القيمة المدركة من طرف المشتري (المستهلك)

تكون عملية التسعير هنا مبنية على إدراك المستهلك للمنفعة المتحققة له من جراء استهلاك أو استعمال السلعة، وعلى أساس التكاليف التي يتحملها والكثير من المؤسسات الرائدة تحاول معرفة وقياس هذا الإدراك وترجمته في عملية التسعير لمنتجاتها.

أولاً: مفهوم القيمة المدركة: يقصد بالقيمة المدركة: "هي الفرق بين قيمة المستهلك الكلية وتكلفة المستهلك الكلية من جهة أخرى²." وتعتبر قيمة المستهلك الكلية عن مجموعة من المنافع التي يتوقع المستهلك الحصول عليها من السلعة أو الخدمة المقدمة إليه ويتضمن مايلي¹:

-قيمة المنتج: وهي المواصفات الخصائص الواجب توفرها في المنتج.

-قيمة الخدمات: وهي المنافع غير الملموسة التي سيحصل عليها المشتري.

-قيمة الأفراد: يقصد بها خبرة ومهارة العاملين في المؤسسة المنتجة والتي تؤثر إيجاباً أو سلباً على تقييم المشتري.

-قيمة الصورة الذهنية: تلعب سمعة المؤسسة والعلامة التي تقدمها دوراً هاماً في تقييم المشتري للمنافع التي يتأمل الحصول عليها

الشكل رقم (2-8): محددات القيمة للمشتري (المستهلك)



المصدر: محمد فريد الصحن، قرارات في إدارة التسويق الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 67.

¹-هادفي خالد، المرجع السابق، ص 153.

الفصل الثاني: سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية

من خلال ما سبق يتضح أنه على إدارة التسويق إدراك حجم القيمة التي يبحث عنها المستهلك في المنتجات والتكاليف الكلية التي يكون مستعداً لتحملها بما فيها السعر، كي تستطيع أن تخلق قيمة لمنتجاتها قد تفوق توقعات المستهلك وتحقق له درجة عالية من الرضا. ولكي تحقق المؤسسة هذا الهدف تجد أمامها العديد من البدائل من بينها:¹

-زيادة المنافع المقدمة دون زيادة في التكلفة الكلية للمستهلك.

-خفض التكاليف الكلية مع ثبات المنافع الكلية المقدمة.

-زيادة المنافع الكلية مع خفض التكاليف الكلية.

-زيادة المنافع الكلية بدرجة أكبر من درجة رفع التكاليف الكلية.

-خفض المنافع الكلية بدرجة أقل من درجة خفض التكاليف الكلية.

و من خلال الموازنة بين قيمة المنافع المقدمة للمستهلك والتكاليف الكلية التي يتطلب تحملها من قبله سوف تتحدد القيمة الصافية المقدمة له. إذا فالتسعير علي أساس القيمة جاء استجابة وتعبيراً عن توجه المؤسسات نحو المستهلك، حيث تبدأ عملية التسعير منه وما يحتاجه من عناصر ذات قيمة في المنتج و انتهاءً بالسعر الذي سيدفعه للحصول علي القيمة المنشودة، وهكذا تصبح العملية التسعيرية عملية عكسية مقارنة مع طريقة التسعير علي أساس التكلفة.

ثانياً: سلسلة القيمة إن القيمة المدركة للمستهلك لا تتحقق بالجهود التسويقية فقط بل هناك سلسلة كاملة للقيمة والمكونة من تسع أنشطة، كلها تعمل على خلق القيمة فالبنية الأساسية للمؤسسة، الموارد البشرية، البحث و التطوير، الإمداد و التدبير كلها أنشطة داعمة للأنشطة الأساسية التالية: المدخلات، العمليات، المخرجات، التسويق والمبيعات، إضافة إلى الخدمات المقدمة، وبتفاعل وتكامل كل هذه الأنشطة يتم تحقيق تعظيم القيمة الكلية وتخفيض التكلفة الكلية وبالتالي تعظيم القيم المعطاة للمستهلك مقارنة بالمنافسة.

تقوم المؤسسات وفقاً لما سبق بتسعير منتجاتها بما يحقق القيمة للمستهلك من خلال تدخل كل الأنشطة لا سيما التسويق، الذي يساهم بشكل فعال ومحوري للموازنة بين التكلفة الكلية للمستهلك والتي تتمثل في السعر والقيمة الكلية للمنتج. حيث يتم دراسة التكاليف وإقصاء تلك التي لا تعتبر ذات قيمة من وجهة نظر المستهلك المستهدف لاسيما الباحث عن السعر الأقل هذا من جهة، ومن جهة أخرى يلعب التسويق دوراً هاماً في رفع حالة الإدراك لقيمة المنتج من خلال صياغة المزيج التسويقي الكفيل بتحقيق هذا الغرض، ولا يتم

¹-زكرياء أحمد عزام واخرون، المرجع السابق، ص 231.

الفصل الثاني: سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية

ذلك إلا إذا استطاع رجل التسويق تحديد الخصائص الواجب توفرها في المنتج ليحقق القيمة المدركة التي يريجو المستهلك الحصول عليها¹

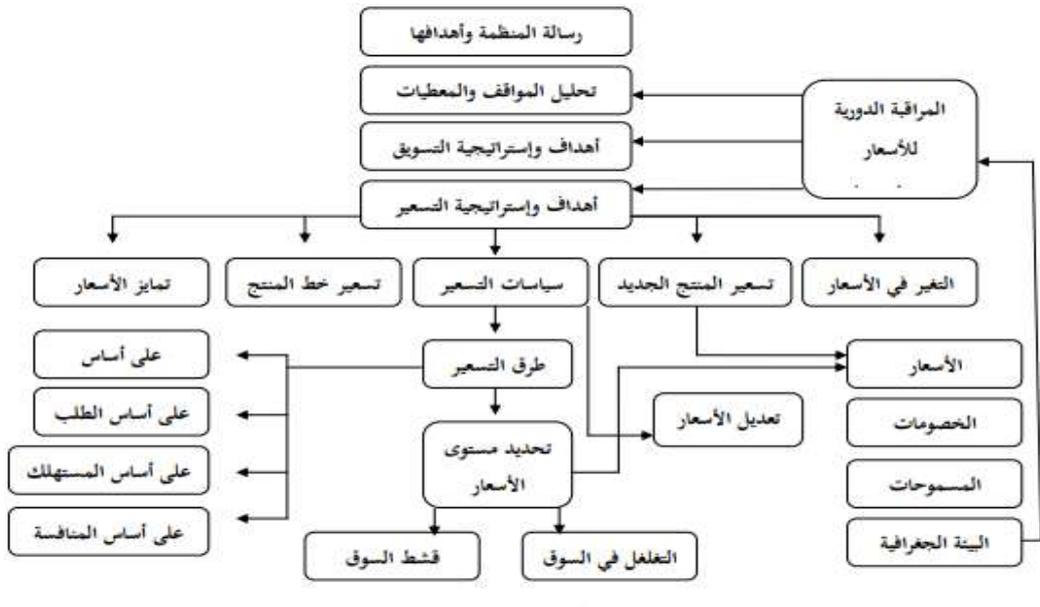
المبحث الثاني: سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية

في إطار العولمة الاقتصادية الجارفة وبفعل تطور وسائل الاتصال الحديثة والتكنولوجية الهائلة في وسائل الإنتاج وطرق التصنيع، أدى ذلك إلى تنوع وتعدد المنتجات وتضاعف حجم المبادلات التجارية، وازدادت معه حدة المنافسة بين المؤسسات الاقتصادية من خلال التوسع والهيمنة على الأسواق وتصريف منتجاتها والاستحواذ على أكبر حصة ممكنة في السوق بغرض مضاعفة الأرباح. إن صمود أي مؤسسة اقتصادية وبقائها في سوق المنافسة مع باقي المؤسسات الاقتصادية الأخرى يتطلب الاستغلال الأمثل لإمكاناتها وقدراتها المالية والإنتاجية من خلال نظام التسيير الفعال والمحكم للعملية الإنتاجية لضمان تحقيق أهدافها الاستراتيجية

المطلب الأول: سياسة التسعير العامة

تعتبر الأسعار وسياستها من الأعمال والأنشطة التي تزداد أهميتها يوميا ومن الأنشطة التي تشكل مصدر قلق لمدراء الأعمال في المنظمات والشركات الخاصة في ظل حدوث تغيير مستمر في الكلف وأنواعها والمنتجات وتطويرها العملي²

الشكل رقم (2-9): مخطط استراتيجية التسعير



المصدر: من اعداد الطالبان

¹-دادي عدون ناصر، المرجع السابق، ص 36.

²-زكرياء أحمد عزام واخرون، المرجع السابق، ص 26.

الفرع الأول: تعريف سياسة التسعير

توجد عدة تعاريف لسياسة التسعير نذكر منها:

تعرف بأنها مجموعة من المبادئ والإجراءات التي من خلالها يتم تخطيطي الأسعار ويتم التأثير عليها لما يضمن الوصول بتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية¹.

هي عبارة عن مجموعة من القواعد والأساليب والتدابير التي تقوم بعملية تحديد السعر المناسب لمنتجات الشركة والذي يكفل تحقيق الأهداف الموضوعية للمؤسسة خلال فترة زمنية محددة.

تعتبر سياسة التسعير مدخلا أو مجموعة من الأنشطة التي تصمم بغرض تحقيق أهداف التسعير وهي على العموم تساعد على حل المشكلات العملية التي تواجه المسيرين عند تحديد الأسعار².

باختصار تعتبر سياسة السعيرة البرنامج العملي الذي تقوم المؤسسة بالالتزام بتطبيقه لتحقيق الأهداف السعيرية الموضوعية، وهناك سياستين سعيريتين وهما³:

-سياسة السعر الكاشط: تمثل الحد الأعلى من الأسعار

-سياسة السعر الكاسح: تمثل الحد الأدنى من الأسعار

الفرع الثاني: سياسات تسعير مزيج المنتج

إن سياسة تحديد السعر للمنتجات غالبا ما تتغير، لذلك عندما تريد الشركات وضع أسعارها تأخذ بعين الاعتبار تعظيم أرباحها بالاستناد إلى المزيج الإنتاجي الشامل، ويؤكد خبراء التسويق على أن عملية تسعير المنتجات أمرا صعبا، وهذه الصعوبة نتيجة عن تعدد المنتجات وتنوعها وكذلك الارتباط بحالة الطلب والتكاليف ومواجهة درجات مختلفة من المنافسة في السوق.

¹- باسم الجميلي، سياسة التصنيع في ضوء مقاصد الشريعة، دار الكتب العلمية، بيروت، ط1، 2006، ص 197.

²- هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012-2012، ص 146.

³- محمد عبيدات، احمد زامل، سياسات التسعير الحديثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2010، ص 27.

الفصل الثاني: سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية

الجدول رقم (1-2): سياسات تسعير مزيج المنتج

الوصف	سياسة التسعير
وضع السعر على مراحل بن عناصر خط المنتج	تسعير خط المنتج
تسعير منتجات اختيارية أو ثانوية إضافية تباع مع المنتج الرئيسي	تسعير المنتج الاختياري
تسعير منتجات يجب أن تستخدم مع المنتج الرئيسي	تسعير المنتج المقيد
تسعير منتجات ثانوية منخفضة القيمة يقصد التخلص منها	تسعير المنتج الثانوي
تسعير حزم منتجات تباع سوية مع بعضها البعض	تسعير حزمة المنتج

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على الجانب النظري

الفرع الثالث: سياسات تعديل السعر

غالبا ما تقوم المؤسسات بإجراء تعديلات مستمرة في أسعار منتجاتها الحالية سواء كان ذلك بمبادرة من جانب إدارة التسويق، أو كاستراتيجية للرد على ممارسات المؤسسات المنافسة، أو حتى استجابة لما تتطلبه بعض القوانين والتشريعات الحكومية، والجدول التالي يعطي وصفا لست حالات ذات علاقة بتعديل الأسعار.

الجدول رقم (2-2): سياسات تعديل السعر

الوصف	سياسة التسعير
تخفيض الأسعار لتشجيع المستهلك على الدفع النقدي الحاضر أو شراء كميات كبيرة	تسعير الخصومات
تعديل الأسعار التي تتلاءم مع فئات سوقية مختلفة	التسعير المجزأ
ضبط الأسعار على أساس المؤثرات النفسية	التسعير النفسي
تخفيض الأسعار بشكل مؤقت لزيادة المبيعات في المدى القصير	التسعير الترويجي
ضبط الأسعار أخذين في الحسبان الموقع الجغرافي للمستهلكين	التسعير الجغرافي
تحديد الأسعار على أساس المعيار الأخلاقي والضمير المهني	التسعير المهني

المصدر: من اعداد الطالبان اعتمادا على الجانب النظري

أولا: تسعير الخصومات

المسموحات والخصومات على عدة أنواع هي:

1-1- الخصم التجاري: وهو تخفيض في قيمة البضاعة المباعة ويقدم من المنشأة إلى مختلف مستويات الوسطاء

مثلا تاجر الجملة يحصل على خصم 25% وتاجر التجزئة خصم آخر

الفصل الثاني: سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية

2-1- خصم الكمية: خصم الكمية: وهو خصم يحصل عليه المشتري نتيجة شرائه كميات كبيرة أكبر أو الشراء بقيمة مالية أكبر، وعادة ما تكون نسبة الخصم تصاعدياً مع زيادة حجم الكمية المشتراة، ويعتبر خصم الكمية حافزاً كبيراً للمشتريين من أجل زيادة المشتريات يأخذ هذا النوع من الخصومات أحد الشكلين وهما¹:

1-2-1- خصم الكمية التراكمي (المتجمع): يتم إجراء التخفيض السعري هنا على إجمالي المشتريات الخاصة بالمشتري خلال فترة زمنية محددة إذا زادت عن كمية أو قيمة معينة.

2-2-1- خصم الكمية غير التراكمي (غير المتجمع): يتم إجراء التخفيض السعري هنا على كل مرة يتم فيها الشراء إذا زادت الكمية أو القيمة المشتراة في الصفقة الواحدة عن قيمة معينة، ويفيد هذا النوع من الخصم في تشجيع الشراء بكميات كبيرة على فترات متباعدة بدلاً من الشراء بكميات محدودة على فترات زمنية متقاربة.

3-1- مسموحات الترويج: وهي عبارة عن ما يتم تقديمه للعميل أو المستهلك من هدايا أو كوبونات أو خلافه خلال حملات الترويج وهو خصم للعميل أو المستهلك بطريقة غير مباشرة

4-1- الخصم الموسمي: وهو الخصم الذي يعطيه البائع للمشتري عندما يقوم الأخير بالشراء في موسم الكساد حيث يقل الطلب، أو عند شراء السلع والخدمات في غير موسم شرائها²

5-1- مبيعات الخصومات: فعند زيادة مخزون منتج أكثر من الطلب عليه تلجأ إلى هذا النوع وخاصة تجار التجزئة ويمكن في حال الرغبة في تحقيق معدل دوران سريع للمخزونات تلجأ إلى هذه السياسة

6-1- المسموحات الترويجية (المسموحات التجارية): هي نوع آخر من أنواع تخفيض الأسعار المرتبطة بطبيعة التجارة أو العلاقة التجارية، ولعل أفضل قطاع يتم فيه تطبيق السماعات التجارية هو قطاع الملابس والسيارات والموبايلات حيث يقوم المشتري باستبدال السلعة القديمة بسلعة جديدة مقابل دفع فرق السعر.

7-1- الخصم النقدي: وهو ما يتم منحه مقابل التعجيل لعملية الدفع ويتم منحه في حال التزام العميل أو المستهلك بالدفع خلال فترة زمنية معينة أقصاها عشرة أيام)

ثانياً: تسعير الجزأ

تسعير الجزأ بحيث تبيع الشركة المنتج أو الخدمة بسعرين أو أكثر، رغم عدم بناء الاختلافات في الأسعار على اختلافات في التكاليف. ولكي تصبح سياسة التسعير الجزأ أكثر فاعلية وتأثيراً، لا بد من توفر الشروط التالية:

- يجب أن يكون السوق مؤهلاً للتجزئة إلى قطاعات سوقية.

¹- زكرياء أحمد عزام، المرجع السابق، ص 226.

²- نفس المرجع، ص 226.

الفصل الثاني: سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية

-أن تبدي هذه القطاعات السوقية درجات مختلفة من الطلب.

-يجب أن لا تتجاوز تكاليف التجزئة للسوق ومراقبته العائد أو المردود الإضافي المتحقق من تفاوت السعر

-يتوجب أن تكون عملية تجزئة الأسعار شرعية وقانونية.

3- سياسة التسعير النفسي: تتضمن عملية التسعير أيضا أبعاد نفسية واقتصادية وعليه يجب أن يضع المسوقون هذه الأبعاد في اعتبارهم عندما يأخذون قرارات التسعير وتتضمن هذه الأبعاد النفسية التسعير وفق الجودة، والتسعير الشاذ والتسعير حسب خط الإنتاج والتسعير المعتاد وتستخدم أكثر في سوق السلع الاستهلاكية عنه في سوق السلع الصناعية ومن أمثلة هذه السياسات:

3-1- سياسة الأسعار الكسرية: وتعتمد هذه السياسة على أساس استخدام كسور الوحدة النقدية كأن يقول أن سعر الوحدة المباعة 3.99 وحدة نقدية بدل من 4 وحدات نقدية .

3-2- سياسة الأسعار المعتادة: وهنا نجد أن المستهلكين قد اعتادوا على شراء سلع معينة بأسعار محددة نظرا لاستقرار هذا السعر لفترة زمنية طويلة نسبيا وهم لا يقبلون تغيير هذه الأسعار وعادة ما يحدث ذلك في تسعير المواد الأولية وعند رغبة المنتج هنا في إحداث تغيير في أسعار تلك السلع فإنه يحاول أن يخفض من وزن العبوة أو من مستوى جودتها مع المحافظة على نفس السعر المعتاد¹.

3-3- سياسة الأسعار التنافسية: يستخدم في هذه السياسة السعر المرتفع كمؤشر للدلالة على جودة السلعة فيقبلون شراء السلعة لشعورهم بالتميز أو التفرد عن غيرهم من أقرانهم في المجتمع. نلاحظ أن سياسة الأسعار الكسرية هي السياسة المختارة لأنها منخفضة في أسعارها نوعا ما على بقية المنافسين وتشعر المستهلك بنوع من الراحة اتجاه أسعارها. أما بالنسبة للأسعار المعتادة فهي تغش في الوزن السابق وضعه في مواد إنتاجه وتنقص منه وهذا لن يدوم طويلا لأن المستهلك في يومنا هذا مع تعدد المؤسسات التي تنتج نفس المنتج سيعلم بأن هذا المنتج رديء نوعا ما وسيتخلى عنه ويذهب للبحث عن منتج أفضل منه في الجودة وخلاف ذلك فإن هذه المؤسسات التي تتبع هذه السياسة هي مخالفة لأخلاقيات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية. وأيضا مخالفة لقوانين الحكومة.

4- التسعير الترويجي: على سبيل المثال قد يتم تسعير بعض السلع أو الخدمات إما حسب التكلفة الفعلية لإنتاجها وتسويقها أو أقل من تكلفتها الفعلية. عمليا المقصود من هذا الأسلوب في التسعير هو زيادة كل من حجم

¹-برينيس ايمان، زاوي كثر، سياسة التسعير في المؤسسات الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2014، ص 20.

الفصل الثاني: سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية

المبيعات في الأجل القصير بالإضافة إلى محاولة كسب عملاء أو مشتريين جدد للماركة موضوع الاهتمام ولحفزهم لشراء الماركة السلعية أو الخدمية لفترات زمنية أطول¹

5-سياسات التسعير المهني: يحتاج المستهلك في بعض الأحيان إلى سلعة أو خدمة لا يعرف عنها الكثير وبالتالي فإنه لا يعرف أسعارها على وجه التحديد، ونظرا لعدم مقدرة المستهلك الاستغناء عنها، فإنه يضطر إلى دفع أي سعر للحصول عليها ومن الأمثلة على ذلك المحاماة، الاستشارات المالية، الطبيب، المهندس،..... الخ .

وفي هذا المجال هنالك سياستان تسعيريتان وهما:

أولا: سياسة التسعير الأدبي: يستخدم التسعير الأدبي عندما يكون الطلب الخاص بالخدمة أو السلعة غير مرن، ويكون البائع عادة مهني، ويعتمد التسعير هنا على المعيار الأخلاقي والأدبي، بحيث لا يتم تسعير السلعة أو الخدمة بسعر عالي جدا اعتمادا على أن المستفيد مضطرها كما هو الحال بالنسبة للمريض الذي يزور الطبيب.

ثانيا: سياسة التسعير المهذب: وهي طلب أسعار مختلفة لنفس السلعة أو الخدمة حسب الظروف أو المشكلة أو حالة المستهلك فالطبيب قد يضطر لتخفيض رسوم كشفية المريض من 15 دينار إلى 5 دنانير بسبب وضع خاص بالمريض رغم أنه يتعاطى 15 دينار

الفرع الرابع: سياسات التسعير الدولي

تتجه طرق التسعير الدولي إلى السيطرة على الأسعار الإجمالية (النهائية)، أو على الأسعار الصافية وفق السياسة المرغوبة من قبل الشركات، ويتم عادة التسعير بسعر التكلفة أو بسعر السوق 70(.

وأدى اهتمام الدول والمؤسسات الاقتصادية لدخول الأسواق الدولية إلى العناية الكبيرة بمواصفات السلعة أو الخدمة المراد تصديرها²

1- مفهوم السعر الدولي و أهميته: في مجال التسويق الدولي يعرف السعر كما يلي: "سعر المنتج هو قيمته التبادلية في الأسواق الخارجية، وكما يرى رجال التسويق أن السعر هو أهم عناصر المنافسة، مستدلين بالعديد من الدراسات الميدانية"

2-عناصر السعر العالمي الدولي: يحدد السعر العالمي عموما بحسب رأي "كوتير" من قبل المشتريين والبائعين وفق العناصر التالية:

-السعر الأساس. - مكان إرسال الإرسالية. - تكاليف النقل المتصلة بقيمة المواد.

¹-نفس المرجع، نفس الصفحة.

²-عبد منال شباح، دور التسعير في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسعير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسعير، جامعة بسكرة، 2014، ص 28.

الفصل الثاني: سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية

- الرسوم الخاصة بالبائع والمشتري. - إمكانيات البائع والمشتري في حالة الخسارة والضرر.

3-العوامل المؤثرة على التسعير الدولي:نوردها هنا كما يلي

-أهداف التصدير للأسواق الخارجية. - التكاليف. - قوة المنافسة. - خصائص المستهلكين في الأسواق المستهدفة. ومن عوامل ومتغيرات تحديد الأسعار الدولية، أيضا ما يلي:
-التشريعات والتدخلات الحكومية. - التحويلات الخارجية ومعدلات صرف العملات

المطلب الثاني: التسعير خلال دورة حياة المنتج

تؤثر خصائص المنتج بشكل واضح على تحديد السعر، فوضع المنتج على منحنى دورة حياته وتكاليفه وانتماءه لمجموعة سلعية ما ووجوده في عدة أسواق لها أهمية خاصة في تحديد سعر المنتج.

الفرع الأول: تعريف دورة حياة المنتج

. يتغير السعر بتغير دورة حياة المنتج وانتقاله من مرحلة إلى أخرى كما يلي

الفرع الثاني: استراتيجية التسعير خلال مرحلة التقديم

في هذه المرحلة تطرح المنتجات الجديدة لأول مرة في الأسواق، ويكون للمؤسسة حرية أكبر في تحديد أسعارها، وهنا يمكن اتباع إحدى الاستراتيجيتين التاليتين¹:

1-اتباع سياسة الحد الأعلى من الأسعار: أي سعر مبدئي مرتفع من أجل سرعة استرداد التكلفة المرتفعة التي وضعت في ابتكار وتطوير المنتج الجديد وخلق انطباع لدى المستهلك بأن المنتج ذو جودة عالية أو الاحتفاظ بالطلب بما يتلاءم مع الطاقة الإنتاجية للمؤسسة، وتستخدم المؤسسة هذه السياسة خاصة عندما لا تتوقع سرعة دخول المنافسين إلى السوق.

2-اتباع سياسة الحد الأدنى من السوق: أي التمكن من السوق وذلك بتحديد سعر مبدئي منخفض لتسهيل دخول المنتج الجديد في السوق وكسب حصة سوقية ومنع المنافسين من الدخول إلى نفس القطاع السوقي وتحقيق وفورات الحجم، وتستخدم هذه السياسة في حال توقع المؤسسة سرعة دخول المنافسين إلى السوق، وهدف زيادة الربحية على المدى الطويل.

¹-رضوان حمود العمر، المرجع السابق، ص 266.

الفرع الثالث: استراتيجية التسعير في مرحلة النمو

في هذه المرحلة من حياة المنتج قد تبدأ المنافسة بدخول السوق ولكنها لا تزال محدودة وغير مؤثرة بشكل كبير، ولذلك فإن المؤسسة تبدأ في جني ثمار منحى الخبرة أي نقص تكلفة الوحدة المنتجة بزيادة خبرة المنشأة في تصنيع وتسويق السلعة. وتبدأ أيضا بجني الأرباح الناتجة عن انخفاض التكاليف بزيادة الكمية وتبدأ في إجراءات تخفيض أسعارها عن طريق تخفيض هامش الربح كذلك.¹

الفرع الرابع: استراتيجية التسعير في مرحلة النضج

في هذه المرحلة تزداد حدة المنافسة وتظهر بدائل أكثر للمستهلك وكل منتج يسعى للحصول على حصة من السوق. لهذا فإن الأسعار تنخفض أكثر من المرحلة السابقة بالاعتماد على زيادة الكفاءة الإنتاجية وانخفاض التكاليف. ويتم عادة تسعير هذه السلع على أساس أنها منتجات قديمة وعلى أساس تقارب أسعارها من أسعار السلع النمطية والمماثلة في المواصفات. وقد تقوم بعض المؤسسات التسويقية بتخفيضات سعرية مدروسة على العديد من السلع الاستهلاكية الميسرة أو التسويقية المطروحة من قبلها في الأسواق المستهدفة، دف زيادة المبيعات من جهة وضمان تدفقات نقدية معقولة للوفاء بالتزاماتها من جهة أخرى.

الفرع الخامس: استراتيجية التسعير في مرحلة الانحدار

تتصف هذه المرحلة من دورة حياة المنتج بمجموعة من الخصائص والمعطيات الهامة وأهمها ضعف المنافسة بالإضافة إلى الانخفاض الحاد في المبيعات أو الطلب وتحقق بعض الخسائر الناتجة من وراء الاستمرار بإنتاج وتسويق المنتجات التي في وسط ونهاية مرحلة الانحدار للمنتجات المعنية²

في هذه المرحلة ينخفض رقم المبيعات بسبب ظهور سلع أحدث وعزوف الأفراد عن السلعة القديمة. لهذا فإن المؤسسة تحاول على أقصى ما يمكن من الأرباح وتحاول جذب عملاء جدد أو المحافظة على العملاء الحاليين عن طريق تخفيض الأسعار من خلال تخفيض تكاليف الإعلان عن المنتج واعتماد تنشيط المبيعات بدلا من الإعلان. بشكل عام نلاحظ اتجاهين للسعر خلال دورة حياة المنتج:

الأول: تخفيض مستمر للأسعار.

الثاني: تخفيض مستمر للتكاليف الناشئة عن منحى الخبرة وزيادة حجم الإنتاج.

¹- محمد إبراهيم عبيدات، المرجع السابق؟، ص 124.

²- محمد إبراهيم عبيدات، أساسيات التسعير في التسويق المعاصر، مرجع السابق، ص 76.

المبحث الثالث: الأسعار في ظل معطيات السوق

طالما وجدت سوق لا بد من وجود منافسة بشكل معين في هذا السوق ، و مما لا شك فيه أن تسعير المنتجات في أي سوق يرتبط بالوضع التنافسي ويتأثر بدرجة و شكل المنافسة القائمة في هذا السوق ، و من الضروري بالنسبة للمؤسسة دراسة السوق المستهدفة التي تنشط فيها و ذلك بفهم حالة السوق وتحديد شكل المنافسة فيها و تأثير الوضع التنافسي للسوق على التسعير ، و التعرف على أهم العوامل المؤثرة في السوق ، و تحديد أهم المنافسين و معرفة كل المعلومات المتعلقة بنشاطهم و سياساتهم التسعيرية و قدراتهم التسويقية. إن التعرف على شكل المنافسة في السوق يؤثر على الحصة السوقية للمؤسسة و يساعدها في تحديد أسعار منتجاتها و خدماتها و يتيح لها إمكانية مراقبة تكاليفها و السيطرة عليها ، و التأثير في مستوى الأسعار السائدة في السوق و تعظيم الأرباح و ذلك بتحديد سياسة سعرية تتلاءم مع إمكانيات المؤسسة وظروف السوق و المنافسة و تحقق الأهداف التسويقية لها.

المطلب الأول: الأسعار في ظل المنافسة

تتجلى المنافسة من خلال التنافس بين المؤسسات الإنتاجية التي تقوم بإنتاج منتجات لها نفس المواصفات التجانس، حيث تهدف كل مؤسسة إلى بيع أكبر قدر ممكن من إنتاجها ومحاولة إبعاد المؤسسات المنافسة من دائرة التنافس وإخراجها من السوق، وذلك يكون باستخدام عدة طرق منها:

• تحسين النوعية وتحقيق الجودة المطلوبة؛

• أن تكون مواصفات المنتج مبنية على دراسة رغبات المستهلكين؛

• استخدام الإعلان والدعاية للتعريف بالمنتج إذا كان جديد أو الترويج له إذا كان منتج سابق؛

• استخدام السعر كسلاح فعال ووسيلة هامة لربح صراع المنافسة، وذلك من خلال استخدام التكتيكات السعرية. ولعملية المنافسة عدة ايجابيات تفيد المستهلكين من جهة وتضغط على المنتجين من جهة أخرى، أي يمكن اعتبارها من أهم أدوات المراقبة وتحقيق التوازن، ومن أهم هذه الإيجابيات:

-رفع مستوى الجودة و النوعية و بالتالي حصول المستهلك على أحسن السلع ؛

-تحديد المنافسة سعر مناسب لجميع المستهلكين¹

-تؤدي بالمنتجين إلى العمل بكفاءة و استغلال كامل الإمكانيات الإنتاجية؛

¹-إيمان محمد مجيب زكي، مبادئ الاقتصاد الجزئي، مكتبة الإشعاع للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 1997، ص 218..

الفصل الثاني: سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية

-تؤدي بالمنتهجين إلى إدخال تكنولوجيا متطورة تساهم في زيادة الإنتاج و تحسين النوعية وخفض التكاليف المنافسة التامة:

1-1- مفهوم المنافسة التامة: هي نموذج اقتصادي لسوق يشمل الخصائص التالية:

● وجود عدد كبير من المشترين المستهلكين والبائعين المنتجين للسلعة بحيث تعمل هذه الخاصية على ضمان عدم تأثير أي مستهلك أو منتج على سعر السلعة في السوق، ويكون المنتج في هذه الحالة مستقبلاً للسعر ، حيث لا يستطيع التأثير على سعر السلعة السائد في السوق.

ويسمى السعر السائد في سوق السلعة التنافسي بسعر المنافسة، وهو السعر الوحيد الذي تباع فيه السلعة في سوق المنافسة ؛

● تنتج المنشآت العاملة في سوق المنافسة سلعة متجانسة مما يستبعد أي شكل من أشكال الدعاية والإعلان ، بمعنى أن تكون هذه السلعة متطابقة من ناحية الجودة والكفاءة وأداء الخدمة، بغض النظر عن المنتج أو البائع الذي تم شراء السلعة منه، ونتيجة لتجانس السلعة، فإن السلعة التي يقوم بإنتاجها المنتج الأول تعتبر "بديل كامل" لسلعة المنتجين الآخرين، وبالتالي فإن منحى الطلب الفردي على سلعة المنتج يكون لا نهائي المرونة؛

● صغر حجم طلب كل مشتري و كذلك صغر عرض كل بائع ، بحيث لا يمكن لأي مشتري أو بائع أن يؤثر على مجريات السوق؛

● حرية الدخول والخروج من السوق، فيفرض عدم وجود عراقيل أو موانع عملية أو قانونية تقيد المنتجين من الدخول إلى السوق بحيث يمكن لأي منتج الدخول إلى سوق السلعة وإنتاج هذه السلعة في حالة وجود ربح أو الخروج منه في حالة وجود خسارة ؛

● توفر جميع المعلومات المطلوبة لجميع البائعين و المشترين حول السلعة وسعرها وطريقة إنتاجها والتكاليف المرتبطة بإنتاجها والتقنية المستخدمة في عملية إنتاجها وبصورة تامة في سوق المنافسة الكاملة 1؛

● لا يوجد أي اتفاقيات بين البائعين أو المشترين؛

● هدف كل بائع في السوق هو تحقيق الربح ؛

المنافسة الاحتكارية: المنافسة الاحتكارية هي وصف لحالة الأسواق التي تقع بين حالي الاحتكار التام و المنافسة التامة ، ويعتبر هذا السوق قريب الشبه من سوق المنافسة الكاملة.¹

¹-علي أحمد أبو الحسن، المرجع السابق، ص 58.

الفصل الثاني: سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية

1-2- مفهوم المنافسة الاحتكارية: تتصف سوق المنافسة الاحتكارية بالخصائص التالية¹:

- وجود عدد كبير من المنتجين كل منهم ينتج جزءا بسيطا من مجموع الإنتاج ، بحيث لا يستطيع أي منتج أن يؤثر على توازن السوق؛
- السلع المنتجة هي سلع متشابهة ولكنها ليست متجانسة، أي أن السلع التي يتعامل بها المنافسون الاحتكاريون هي سلع بعضها بديل للآخر ولكن بديل غير تام و كنتيجة لهذا التمايز في المنتجات المتشابهة، فإن المنافسة الاحتكارية تتميز بوجود درجة محدودة من التحكم في الأسعار¹
- الدخول إلى السوق أو الخروج منها ممكن إلا أنه قد يكون صعبا وهو حتما أقل سهولة منه في حالة المنافسة التامة؛
- يتم التنافس في السوق بوسائل أخرى غير السعر وجود المنافسة غير السعرية، وتكون الوسيلة الأساسية في التنافس هي إبراز الصفات والخواص الثانوية التي تتميز بها السلع وذلك باستعمال وسائل الدعاية والإعلان ، ويسمى هذا بالتمييز السلعي

المطلب الثاني: الأسعار في ظل الاحتكار

في ظل الاحتكار تتمتع المؤسسات بالحرية والاستقلال في اتخاذ القرارات الخاصة بتحديد أسعار منتجاتها و هنا يقوم المحتكرون بتحديد السعر في السوق فهم لا يأخذون بالسعر السائد في السوق ، كما يحصل للمؤسسات في الصناعات في ظل المنافسة التامة².

1- سوق الاحتكار التام المطلق: يتمتع المحتكرون بالحرية في تحديد السعر، نظرا لان سلعهم تباع لعدد كبير من المستهلكين، كما أنهم يتمتعون بالاستقلالية نظرا لأنهم لا يخشون منافسة المنتجين الآخرين

مفهوم الاحتكار التام: يعتبر سوق سلعة ما سوق احتكار تام إذا تميز السوق بالخصائص التالية¹:

1-1-1- وجود منتج أو بائع وحيد في السوق: في هذه الحالة فإن المحتكر هو المنتج أو البائع الوحيد للسلعة، وبالتالي فإن هذا المحتكر يمثل سوق السلعة. فعندما يقوم المحتكر برفع الكمية المعروضة من السلعة، فإن سعر السلعة سوف ينخفض. أما عندما يقوم المحتكر بتخفيض الكمية المعروضة فإن سعر السلعة سوف يرتفع. ويعتبر المحتكر صانعاً للسعر وليس مستقبلاً للسعر ، كما في سوق المنافسة الكاملة. وجدير بالذكر أن المحتكر يتمتع أيضاً بقوة احتكارية أو قوة سوقية، أو ما يسمى بحيث تنبع هذه القوة بسبب قدرة المحتكر على التحكم

¹- ضياء مجيد الموسوي، النظرية الاقتصادية، التحليل الاقتصادي الجزئي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1999، ص 199.

²- إيمان محمد مجيب زكي، المرجع السابق، ص 263..

الفصل الثاني: سياسة التسعير في المؤسسة الاقتصادية

بسعر السلعة. وبما أن لدينا محتكر أو بائع وحيد في السوق، فإن منحى الطلب على سلعة المحتكر هو نفسه منحى طلب السوق.¹

1-1-2- عدم وجود بدائل قريبة لسلعة المحتكر: ما يميز السلعة التي يقوم المحتكر بإنتاجها أو بيعها هو عدم وجود بدائل قريبة للسلعة، وبالتالي تكون مرونة الطلب السعرية لسلعة المحتكر مرونة منخفضة جداً، ويكون معامل المرونة مقارباً للصفر.

1-1-3- وجود عوائق تمنع دخول منتجين جدد إلى سوق المحتكر: على النقيض من سوق المنافسة، يكون سوق الاحتكار عندما تكون هناك موانع على مؤسسات أخرى من أجل الدخول إلى السوق وتعتبر هذه الموانع أو العقبات هي منطلق أو هي مصدر قوة المحتكر وأهمها:

1-1-4- السيطرة على المادة الأولية المستخدمة في إنتاج ما: ربما شركة ما تحتكر إنتاج مادة أولية استراتيجية، كمثل على ذلك شركة ألكو الأمريكية التي احتكرت إنتاج الألمنيوم لفترة طويلة نتيجة سيطرتها على المادة الأولية الأساسية المستخدمة في صناعة الألمنيوم وهي البوكسيت.

1-1-5- براءة الاختراع والاكتشافات العلمية: فإذا اخترعت شركة ما آلة جديدة فإنه لا يحق لأي شركة أخرى استعمال نفس الآلة إلا بعد مرور فترة زمنية معينة، و يترتب على براءة الاختراع هذه حق الشركة صاحبة الاختراع في احتكار إنتاج السلعة موضوع الاحتكار.

1-1-6- عوائق و موانع قانونية: ربما تتخذ حكومة ما إجراءات محددة من شأنها الحد من استيراد سلع معينة و ذلك للحفاظ على الصناعة الوطنية الناشئة من المنافسة الأجنبية كفرض رسوم جمركية عالية على واردات هذه السلع، إتباع سياسة الحصص، ... الخ، مما يسمح للحكومة أو لشركاتها العامة باحتكار إنتاج هذه السلع لوحدها الاحتكار الطبيعي:²

قد ينشأ الاحتكار أيضا نتيجة للدرغبة في تحقيق الوفورات الاقتصادية أو وفورات الحجم التي لا تتحقق إلا إذا كان حجم المؤسسة كبيرا، لأن حجم السوق ربما لا يسمح بوجود أكثر من منتج واحد أو مؤسسة واحدة كبيرة، وذلك بسبب انقياد الإنتاج إلى ظاهرة تزايد غلة الحجم، أي عندما تكون التكلفة المتوسطة متناقصة في الأجل الطويل، كما هو الحال في المنافع العامة لكهرباء، الغاز... الخ.

1-1-7- عوائق إنتاجية: قد يكون الاحتكار بسبب الاتفاق الذي يمكن أن يكون بين المؤسسات الكبيرة أو بسبب ملكية طريقة الإنتاج أو ملكية عناصر الإنتاج، أو عوائق تقنية مثل التكنولوجيا المستخدمة في عملية الإنتاج.

¹-عمر صخري، المرجع السابق، ص 66..

²-علي أحمد أبو الحسن، المرجع السابق، ص 68..

خلاصة الفصل

استخلصنا مما سبق أن سياسة التسعير تتميز بأهمية استراتيجية للسعر في رسم معالم النجاح أو الفشل للمؤسسة الاقتصادية، وهذا باعتباره عنصرا فعالا في المزيج التسويقي وركيزة الأساسية في بناء استراتيجية تسويقية فعالة تعمل على تحقيق الأهداف العامة الحالية والمستقبلية للمؤسسة، يتطلب تصميم وبناء سياسة تسعير فعالة وناجحة ولضمان تحقيق ذلك يجب ان يتمتع بالخصائص التالية:

✚ يعتبر عنصر حاسم في المنافسة

✚ مصدر أول وأساسي للإيرادات

✚ يعتبر عامل أساسي في تنشيط الطلب

✚ المرنة والقابلة للتعديل

لذلك ينبغي على المؤسسة الاقتصادية استعمال المحاسبة التحليلية من أجل مساعدتها في اتخاذ قرارات مناسبة ورشيده وتحديد القاعدة الأساسية للسعر.

من خلال دراستنا النظرية حول المحاسبة التحليلية ودورها في تحديد التسعير تبين لنا أن المحاسبة التحليلية هي نظام للمعلومات يفيد في اتخاذ مختلف القرارات المتعلقة بالتسيير ويساهم في تحديد السياسات المناسبة للمؤسسة خصوصا ما يتعلق بسياسة التسعير والتي تعتبر مفتاحا لاتخاذ القرارات الرشيدة مستقبلا نظرا لأهميتها في المنافسة الحديثة.

قمنا بدراسة ميدانية لواقع هذه الأخيرة في مؤسسة توزي الكهرباء والغاز (وحدة مستغانم) لأن هذه المؤسسة كغيرها من المؤسسات تستعمل المحاسبة التحليلية.
المبحث الأول: تقديم مديرية توزيع الكهرباء والغاز مستغانم.
المطلب الأول: تقديم مؤسسة سونلغاز.¹

سونلغاز هو المشغل التاريخي في مجال توفير الكهرباء والغاز في الجزائر. تأسست في عام 1969، وقد عملت سونلغاز على مدى نصف قرن في خدمة المواطن الجزائري من خلال توفير هذا المصدر الطاقى الأساسي للحياة اليومية. بفضل قانون الكهرباء وتوزيع الغاز عبر الأنابيب، انتقلت سونلغاز من شركة متكاملة عموديا إلى شركة قابضة تدير مجموعة صناعية متعددة الشركات والمهن. لعبت سونلغاز دورا رئيسيا في التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد. تتجلى مساهمتها في تنفيذ السياسة الوطنية للطاقة في البرامج الهامة التي تم تنفيذها في تقنين الريف وتوزيع الغاز العام، مما رفع معدل تغطية الكهرباء إلى 99٪ لدى 11,461,721 عميل ومعدل اختراق الغاز إلى 65٪ لدى 7,308,462 عميل. اليوم، تتألف مجموعة سونلغاز من 11 شركة فرعية تُدار مباشرة من قبل الشركة القابضة و10 شركات شراكة مع أطراف ثالثة.

الشكل (1-3): شكل بين مختلف فروع سونلغاز



المصدر: الموقع الإلكتروني <https://www.sonegaz.dz/fr>

¹-وثائق مقدمة من طرف الاطار المكلف بالاتصالات على مستوى المديرية.

الفصل الثالث: دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز-سونلغاز-مستغانم

الفرع الأول: التعريف بمديرية توزيع الكهرباء والغاز مستغانم¹

تغطي مديرية التوزيع للكهرباء والغاز مستغانم إقليم ولاية مستغانم (32 بلدية)، حيث تترع منطقتها الجغرافية على مساحة قدرها 2,269, عدد 840.000 نسمة، وتغطي 32 بلدية. كيلومتر مربع ويبلغ سكانها حوالي يبلغ عدد زبائن مديرية التوزيع مستغانم 231898 زبون كهرباء و 105622 زبون غاز موزعين على طول شبكة الكهرباء، بالنسبة للتوتر المتوسط 2746.071 كلم و 5975,3 كلم بالنسبة للتوتر المنخفض 4090.984 أما بالنسبة لطول شبكة الغاز 1338,510 كلم.

يسهر على خدمة زبائن مديرية التوزيع مستغانم 525 عامل موزعين على :

- مقر المديرية.
- ثمانية وكالات تجارية وهي: مستغانم شرق - مستغانم غرب - عين تادلس - حاسي ماماش - سيدي علي - ماسرى - عشعاشة - بوقيراط.
- ثلاث نقاط استقبال: - خير الدين - سيدي لخضر - تيجديت
- أربعة مقاطعات كهربائية وهي: مستغانم - عين تادلس - حاسي ماماش - سيدي علي.
- أربعة مقاطعات غازية وهي: مستغانم - عين تادلس - حاسي ماماش - سيدي علي.

الفرع الثاني: مهام مديرية التوزيع

تتلخص مهام مديرية التوزيع في النقاط التالية:

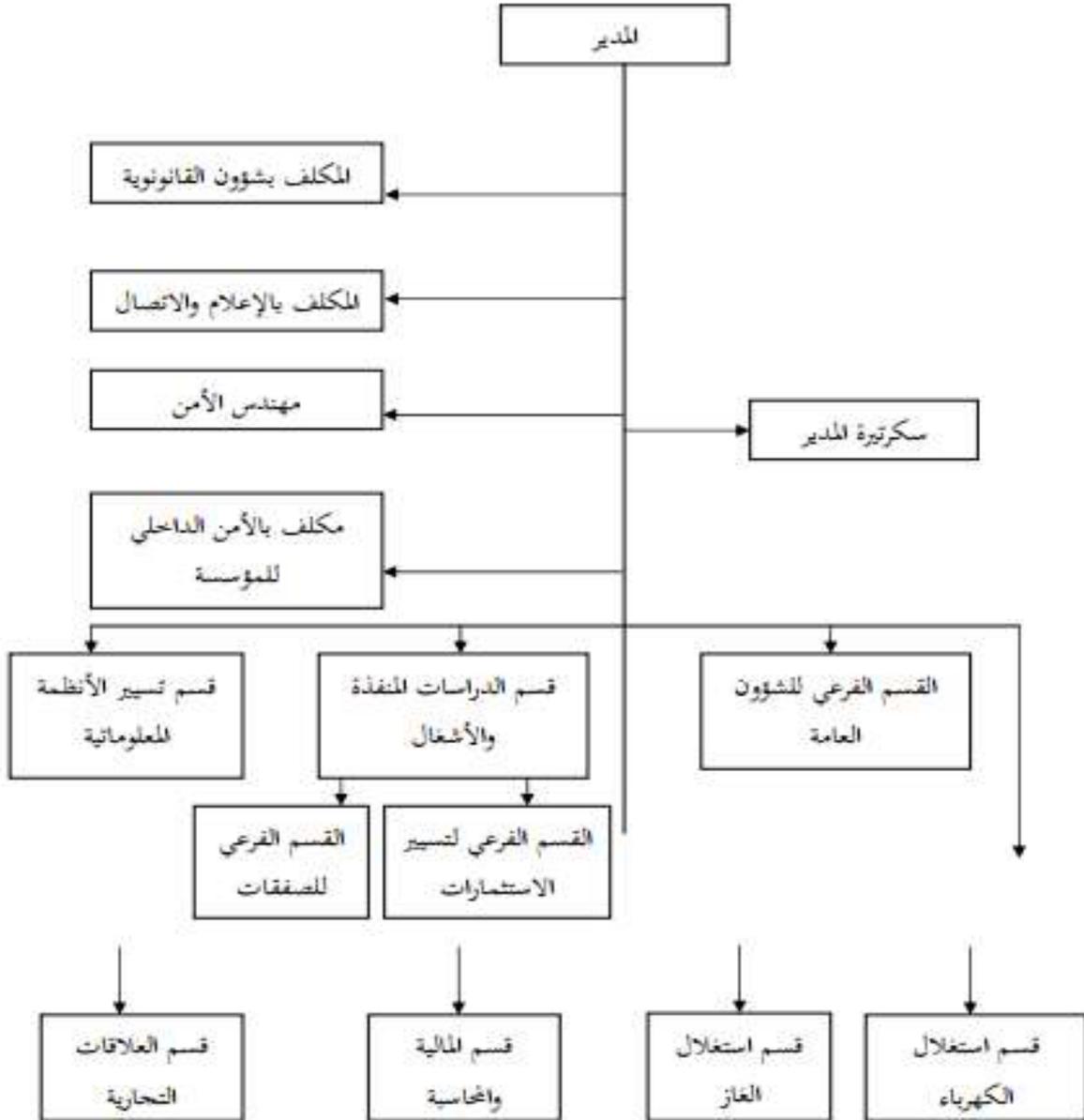
1. السهر على ضمان التموين بالطاقة الكهربائية و الغازية لزبائنها الكرام وذلك ضمن شروط الأمان والاستمرارية و النوعية.
2. تلبية كل طلبات التموين بالطاقة الكهربائية والغازية مع مراعاة كل من شروط الاستمرارية و النوعية .
3. ضمان إنجاز برامج تطوير الشبكات الكهربائية والغازية و مواكبة التكنولوجيات الحديثة.
4. الالتزام بمراعاة المساواة بين جميع الزبائن عند وجود شروط متطابقة.

¹-وثائق مقدمة من طرف الاطار المكلف بالاتصالات على مستوى المديرية.

الفصل الثالث: دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز-سونغاز-مستغانم

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي وشرح مهام مصالحه

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي للشركة¹



المصدر: وثائق مقدمة من المؤسسة

¹-وثائق مقدمة من طرف الاطار المكلف بالاتصالات على مستوى المديرية.

الفرع الثاني: شرح مصالح المديرية

1. مدير التوزيع: ومن مهامه¹:

- الإشراف والمصادقة على جميع العمليات التي تقوم بها المؤسسة.
- دراسة وتحليل جميع التقارير ومراقبة أداء العمال.
- عقد اجتماعات مع موظفي المؤسسة والنقابة.
- اتخاذ القرارات التسييرية، وهو يمثل الفرع في الإدارة.
- 2. الأمانة العامة: وهي مكتب يساعد المدير في أداء مهامه مثل:
 - تنظيم وتحديد مواعيد استقبال زوار المدير.
 - استقبال المكالمات الهاتفية والبريد الوارد، وإرسال البريد الصادر وتسجيله.
 - مساعدة المدير في تحضير جداول أعمال الاجتماعات.
- 3. مكلف بالإعلام والاتصال: ومن مهامه:
 - إعلام موظفي المؤسسة وزبائنها بكل المستجدات عن طريق المنشورات، الصحافة، والإذاعة المحلية وغيرها.
 - المشاركة مع الإدارة العليا للشركة.
- 4. مكلف بالشؤون القانونية :
 - اتخاذ تدابير لضمان ومساعدة الهيكل في إدارة المشاكل القانونية للمؤسسة.
 - متابعة تنفيذ القرارات القضائية، ومقايضة تحصيل الديون في كل الحالات.
- 5. مكلف بالحماية والأمن:
 - اتباع جميع جوانب إدارة السلامة ووضع البرامج السنوية للتحسيس.
 - تحضير جلسات لتوعية الموظفين ضد أخطار الغاز والكهرباء مع المصالح التقنية.
 - توضيح ونشر أنواع الأخطار في ملصقات ووضع لائحة لعتاد الحماية.
- 6. مكلف بالأمن الداخلي: ومن مهامه:
 - إجراء تقارير حول وضعية الأمن الداخلي بالمؤسسة.
 - وضع مخطط المناوبة لتطبيق الأمن الداخلي في المؤسسة والمصالح التجارية والمقاطعات.
 - القيام بزيارات دورية في كل مصالح المديرية لمراقبة وضعية الأمن الداخلي.
- 7. قسم العلاقات التجارية: ومن مهامه:

¹-مقابلة شخصية مع الاطار المكلف بالاتصالات على مستوى المديرية.

الفصل الثالث: دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز-سونلغاز-مستغانم

- توزيع فواتير الزبائن ومتابعة تحصيلها.
 - ربط الزبائن بالعداد الكهربائي والغازي
 - وضع تقارير على مداخيل الشركة وتحصيل ديونها
 - الرقابة والتفتيش على الوكالات التجارية
 - معالجة ومتابعة شكاوي الزبائن و الرقابة على الوكالات التجارية .
- 8- قسم الدراسات والأشغال: تتمثل مهامه الأساسية في :
- تنظيم المناقصات للمشاريع الكهربائية والغازية.
 - القيام بدراسة وتنفيذ ومتابعة المشاريع الكهربائية والغازية.
 - وضع تقارير لوضع المشاريع الكهربائية والغازية
- 9- قسم استغلال الشبكات: تتمثل مهامه الأساسية في :
- إصلاح وصيانة الشبكات الكهربائية والغازية ، عن طريق المراقبة الدورية وأخذ القياسات و استعمال برامج الأعلام الآلي .
 - ضمان سلامة الهياكل ضد الأخطار الخارجية و الحفاظ على أمن وسلامة الأشخاص والشبكات .
- 10 -قسم معالجة المعلومات: و من مهامه
- صيانة أنظمة التشغيل ، دارة قواعد البيانات
 - إدارة وصيانة أجهزة الحاسوب و معدات الشبكات والاتصالات .
 - إصدار فواتير الزبائن.
- 11 - قسم الوسائل العامة: و تحتوي على نوعين من الوسائل هما :
- شراء المعدات واللوازم م حسب احتياجات المديرية من مكاتب تجهيزات مكتبية و وسائل عمليات الصيانة . وسائل الحظيرة: تستعمل من أجل تسيير سيارات المديرية من حيث التصليح ، الصيانة ، شراء قطع غيار، نقل العمال ، نقل العتاد.
- 12- قسم الموارد البشرية : و من مهامه
- تسيير أجور المستخدمين من لحظة توظيفهم و حتى ما بعد التقاعد
 - وضع مخططات للتقويم للعاملين و ضمان علاقات دائمة مع طب العمل و النقابات العمالية وغيرها.
- 13 - قسم المحاسبة والمالية: و من مهامه:
- دراسة ومراقبة جميع العمليات المالية وتسجلها محاسبيا.
 - تسديد ودفع فاتورة الموردين وإعداد القوائم المالية
 - تسيير الإيرادات والنفقات الخاصة بالمؤسسة.
- المطلب الثالث: دور وأهداف المؤسسة

الفرع الأول: دور المؤسسة

للمؤسسة دور هام جدا في الاقتصاد الوطني ومستوجدها تعتبر أن المصدر الحيوي للقطاعات الاقتصادية (زراعة، خدمات، صناعة) ففي ميدان الصناعة نجد أن الطاقة الكهربائية والغازية تستعملان في مختلف المصانع الاستراتيجية والتحويلية هذا لأن كل الآلات الموجودة على مستوى هذه المصانع تعمل بالكهرباء والغاز، كما لهل دور كبير في تمويل القطاع الزراعي بالمضخات ومختلف الآلات والمحركات، أما على مستوى قطاع الخدمات فإن مجمل وسائل النقل تستعمل مادة الغاز وكذا دور الكهرباء في الإنارة العمومية كما أن توفر منصب شغل للعاطلين عن العمل و&ذا يظهر حاليا دور شركة سونلغاز في الاقتصاد الوطني فهي المضمون الرئيسي للقطاعات الاقتصادية.

الفرع الثاني: أهداف المؤسسة

ورد في المادة 06 من المرسوم رقم 26-195 المتضمن القانون الأساسي للشركة الجزائرية للكهرباء والغاز سونلغاز (ش، ذ، أ) ما يلي وهدف سونلغاز إلى:

- إنتاج الكهرباء والغاز في الجزائر ونقلها وتوزيعها وتسويقها.

- نقل السوق لتلبية حاجيات السوق.

- توزيع الغاز عن طريق القنوات سواء الجزائر أو في خارج وتسويقه.

- تطوير وتقديم الخدمات الطاقوية بكل أنواعها.

- دراسة كل شكل أو مصدر للطاقة وترقيته وتنميته.

- تطوير كل نشاط له علاقة مباشرة بالصناعات الكهربائية والغازية يمكن أن يترتب عنه فائدة سونلغاز

(ش، ذ، أ) وبصفة عامة كل عملية مهما كانت طبيعتها ترتبط بصفة مباشرة أو غير مباشرة هدف الشركة لاسيما تبحث عن المحروقات واستكشافها وإنتاجها وتوزيعها.

- تطوير كل شكل من الأعمال المشتركة في الجزائر أو في الخارج مع شركات جزائرية أو أجنبية.

- إنشاء فروع وأخذ مساهمات وحياسة كل حقيبة أسهم وغيرها من القيم المنقولة في كل شركة موجودة أو سيتم إنشاؤها في الجزائر أو في الخارج.

المبحث الثاني: واقع المحاسبة التحليلية في مؤسسة سونلغاز

المطلب الأول: الهيكلية العاملة للحسابات

إن المحاسبة المستخدمة داخل الوحدة تعتمد على مجموعة من الحسابات هي:

● حساب الأقسام: هذا الحساب يرتكز على مبدئين:

- استعمال الأقسام المتجانسة بتوافق كامل.

- خلق مراكز المسؤولية.

● حساب التكاليف والتكلفة النهائية: يتم تقسيم المؤسسة إلى:

الفصل الثالث: دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز-سونلغاز-مستغانم

-النشاط الرئيسي إنتاج الكهرباء.

-الأقسام: الإدارة، الإنتاج، الصيانة.

والهدف النهائي لهذه الحسابات هي البحث عن تكلفة الإنتاج والوحدة.

● حساب الجرد الدائم الخروج: تسجل في هذه الحسابات كل الإخراجات من المعدات والسلع أو الاستثمار أو الاستغلال.

● حساب الفروق الإضافية: يسجل في هذه الحسابات الأعباء التي لا تدخل ضمن الحسابات العامة،

ولكن تدخل في حساب التكاليف والتكلفة النهائية العناصر الإضافية

المطلب الثاني: الأعباء المستخدمة في مؤسسة سونلغاز

المجموعة الأولى: مواد ولوازم مستهلكة:

1-الغاز الطبيعي.

2-الفيول في حالة عدم كفاءة الغاز الطبيعي يستعمل الفيول.

3-مواد ومعدات مستهلكة هي:

-قطع غيار الآلات.

-زيت التشحيم.

4-مواد ومعدات مستهلكة مباشرة: ماء مقطر.

5-مواد ومعدات مستهلكة غير مخزنة.

6-جميع المشتريات التي لا تدخل في المخازن: معدات المكتب، مواد الصيدلانية. المجموعة الثانية:

1-النقل:

-مصاريف تنقل العمال.

-مصاريف نقل أطفال العمال.

-مصاريف التوزيع.

2-الإيجارات والتكاليف الإيجارية:

-الأرضية: التي توجد أنها الآلات التي يتم بها توليد الكهرباء.

-مباني: أين توجد المكاتب والمخازن.

3-الصيانة والإصلاحات:

-تركيب الهواتف وإصلاحها.

-تركيب معادن المكاتب.

-صيانة الآلات لتجديدها.

-إصلاح أي خلل أو عطل في الإنارة أو الكهرباء في النيابة.

الفصل الثالث: دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز-سونلغاز-مستغانم

4- أعمال وطريقة التنفيذ الخارجية:

-مصاريف تكوين العمال

-توظيف عمال خارجيين للمساعدة على العمل.

5-وثائق عامة وتقنية: مصاريف شراء الوثائق والمولدات وكذلك المصاريف المتعلقة بالمساعدة في إنتاج مثل الصور

المصورة.PHOTOCOPIE

6-دراسات وأبحاث: إرسال العمال لتحسين مستوياتهم.

7-أجور الغير: وهي المصاريف المتعلقة بالأشخاص الخارجيين وهم:
-محامي.

-خبير المحاسبة.

-مهندس معماري.

8-الإشهار: وهي المصاريف التي تدفعها المؤسسة.

-الإعلان في الجرائد والمجالات.

-هدايا & داف الإشهار.

-فيلم تثقيفي وعلمي.

9-تنقلات واستقبالات.

10-البريد والمواصلات:

-الهاتف.

-تلغراف.

المجموعة الثالثة: مصاريف العمال:

1-الدفع الجزافي: تدفعها المؤسسة إلى مصلحة الضرائب.

2-ضريبة على النشاط المني: وهي ضريبة على النشاط الصناعي والتجاري وتحسب من رقم الأعمال.

3-ضريبة على القسمة المضافة وتحسب من رقم الأعمال.

المجموعة الرابعة: مصاريف المالية: وهي المصاريف التي تدفعها الوحدة مثل مصاريف الفوائد.

-مصاريف التأمين.

-تأمين السيارة.

-التأمين ضد السرقة.

-التأمين ضد خطر الكهرباء.

-التأمين ضد الانفجار

الفصل الثالث: دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز-سونلغاز-مستغانم

-إهلاك ومثونات.

-إهلاك المعدات أو آلات الإنتاج.

-إهلاك الاستثمار.

المجموعة الخامسة: أعباء خارج الاستغلال: وهي مجموعة ليس لها علاقة بالنشاط العادي للوحدة.

-الإدارة العامة.

-إدارة المركز التقني

المطلب الثالث: دور لجنة التنظيمية لقطاع الكهرباء والغاز بالجزائر

إن دور اللجنة يتمثل في ضمان الأداء التنافسي السليم والشفاف للسوق، إضافة إلى توزيع الكهرباء والغاز في الجزائر. وأفاد أن لجنة الضبط تقوم بمهمة استشارية لدى السلطات العمومية في كل ما يتعلق بالكهرباء والسوق الداخلية للغاز، وكذا مهمة مراقبة المرفق العام للكهرباء والغاز، وأيضا تطبيق القوانين المتعلقة بها، موضحة أن اللجنة تعمل على مساعدة الشركات التي تطلب تراخيص لإنتاج الكهرباء سواء عن طريق الطاقات المتجددة أو عن طريق استخدام الغاز.

• ما أدخله القانون الإصلاحي رقم 01-02 المؤرخ في 5 فبراير 2002

-القضاء على الاحتكار؛

-إنتاج الكهرباء: حرية التركيب (الترخيص)؛

-النقل والتوزيع (الشبكات): الاحتكارات الطبيعية

الأنشطة المنظمة؛

• امتيازات التوزيع؛

• مقدمة لوصول الطرف الثالث إلى الشبكات (ATR)؛

• حرية معاملات المنتجين – العملاء المؤهلون

إنشاء لجنة تنظيمية (CREG)؛

• تحول سونلغاز.

• هيئة تنظيم قطاع الكهرباء والغاز

مهام ومسؤوليات لجنة ضبط الكهرباء والغاز

• توقعات الطلب/برمجة الاستثمار

• التفويضات/الامتيازات

• الوصول إلى الشبكات/الأسواق

• الجودة واللوائح / الرقابة الفنية والبيئية

• التسعير/أجور المشغلين

الفصل الثالث: دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز-سونلغاز-مستغانم

• حماية المستهلك

• التوفيق/التحكيم

• إسنادات مختلفة

التنبؤات وبرمجة الاستثمارات

• وسائل إنتاج الكهرباء

• يضع برنامجا يدل على الاحتياجات

توزيع الغاز:

• وضع برنامج إرشادي لتزويد السوق الوطنية

شبكات النقل:

• يقوم المشغلون بوضع خطط التطوير

• التفويضات/الامتيازات

• إنتاج الكهرباء (التراخيص)

• دراسة الطلبات وإصدار التراخيص لمنشآت إنتاج الكهرباء الجديدة

• إطلاق الدعوة لتقديم العطاءات في حالة عدم كفاية الطلبات

• ينظم اختراق ENR/التوليد المشترك للطاقة في إطار سياسة الطاقة

توزيع الكهرباء والغاز (الامتيازات):

• سونلغاز تحصل على الامتيازات الأولى

• التجديد من خلال دعوات المناقصات التي أطلقتها CREG

• يصدر القرار بمرسوم بناء على اقتراح الوزير المكلف بالطاقة بعد أخذ رأي اللجنة الاستشارية

للطاقة المتجددة

• الوصول إلى الشبكات/الأسواق

• الموافقة على قواعد وإجراءات التشغيل لمشغل النظام ومشغل السوق ومدير نقل الغاز

• يراقب حق الأطراف الثالثة في الوصول إلى الشبكات

• مراقبة السوق وتنظيمه

وأیضا هناك بعض المهام الأخرى

*ستعتمد CREG على شبكة المسؤولين عن العلاقات مع CREG، في تنفيذ عملية تطوير ومراقبة خطط الالتزام

الخمسية.

*ستشكل هذه الشبكة المتجه الذي سيمكن من إزالة القيود التي واجهها الموزعون وCREG حتى الآن في إجراء

هذه العملية والمراقبة السنوية لتنفيذها.

الفصل الثالث: دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز-سونلغاز-مستغانم

وهو يميل إلى تقليل مشكلة التحقق من صحة البيانات التي يرسلها الموزعون عبر منصة التوزيع على شبكة الإنترنت وموثوقيتها، في إطار التقارير السنوية، مع ضمان اتساقها مع البيانات الواردة في ميزانياتهم العمومية ووثائق الإدارة الداخلية.

تنسيق عملية تطوير ومراقبة خطط المشاركة وتعديل الأهداف:

- الدمج والتنسيق داخليًا وخارجيًا / على المستويات المركزية ولجنة CREG؛
- التأكد من التحقق من صحة البيانات المراد توصيلها/موثوقيتها؛
- الوحيدون المشاركون على مستوى منصة الويب.
- تنسيق بعثات التدقيق التي تقوم بها CREG (مراقبة تنفيذ توصيات وخطط عمل CREG).
- الرد على الطلبات المختلفة المقدمة من CREG لاحتياجات المعلومات.

المبحث الثالث: سياسة التسعير في شركة توزيع الكهرباء والغاز-سونلغاز-مستغانم

نظام التسعير الحالي في مؤسسة سونلغاز حدد من طرف لجنة تنظيم الكهرباء والغاز من خلال القرار CREG رقم D/22-15/CD في تاريخ 2015/12/29 وهذا القرار مفعوله ساري منذ 1 جانفي 2016.

المطلب الأول: دراسة سياسة التسعيرية لسونلغاز

هناك علاقة طردية بين السعر والكمية المطلوبة من الكهرباء والغاز في الجزائر لأن الكهرباء والغاز سلعة ليس لها بدائل كما أنها قد أصبحت ضرورية لا يمكن للمستهلك أن يتخلى عنها مع تطور مستواه المعيشي وهذا أيضا يدل على عدم تحقيق الرفاهية الدنيا من طرف المستهلك الجزائري، ومن جهة أخرى ارتفاع الأسعار.

المطلب الأول: مرحلة تقدير التكاليف

تستعمل الشركة الوطنية للكهرباء والغاز لتقدير التكاليف طريقة التكلفة الحدية (مثلا كم يلزم من استثمار لإنتاج وحدة إضافية واحدة من كهرباء "واحد كيلو واط ساعي") وتستخدم عموما طريقة التكلفة الحدية لتسيير مجموع النظام الكهربائي خصوصا على المدى القصير، ويمكن التمييز خصوصا في قطاع الكهرباء بين الأنشطة الرئيسية الثلاثة (الإنتاج، النقل، التوزيع)، فإنتاج الكهرباء يتطلب تحديد تكاليف المحطات ووقتها من فترة القاعدة والفترة الوسيطة وفترة الذروة، ففي فترة القاعدة يجب تجديد محطات الإنتاج التي تتميز بتكلفة متغيرة منخفضة والتكلفة الثابتة العالية، أما في فترة الذروة يجب استخدام المحطات ذات التكلفة الثابتة المنخفضة والتكلفة المتغيرة العالية ومن تكاليف النقل وخاصة منها التكاليف المتغيرة نذكر تكاليف ضياع الطاقة ومنها ما هو نتيجة ما يسمى ب "مفعول جول". أما أهم تكاليف نشاط التوزيع في الفوترة والسهر على ربط المستهلكين بشبكة نقل الغاز ونقل الكهرباء.

المطلب الثاني: مرحلة تحليل المنافسة

فيما يخص المنافسة صرح السيد رئيس لجنة CREG أن "عملية الانفتاح في بدايتها الأولى والهدف في المرحلة الأولى هو إنشاء سوق الجملة للكهرباء، وهذا يفترض وجود عدة منتجين مستقل بعضهم عن بعض". وهو بهذه العبارة يشير إلى مؤسسات.

الفصل الثالث: دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز-سونلغاز-مستغانم

الجدول رقم (1-3): يمثل تكلفة للكهرباء بالكيلو واط الساعي للفترة الممتدة (2020-2023)

تاريخ تكلفة كيلو واط ساعة (MDA)					
2023	2022	2021	2020	2019	السنة
2340	2720	1537	1177		استهلاك
2334	2714	1532	1174		بما في ذلك الطاقة
6	6	5	3		الأخرى
722	641	566	417		المصالح
516	459	395	315		تكاليف الموظفين
44	39	32	18		الرسوم والضرائب
					الأقسام الثانوية
3622	3859	2530	1927		الرسوم المباشرة
248	226	380	375		الأعباء الهيكلية
1	1	68	68		بما في ذلك الرسوم المالية
1	1	1	1		التأمين
246	224	242	262		الاستهلاكات
0	0	69	44		الصيانة الرئيسية
238	206	498	488		الرسوم الفردية والموزعة
5	4	24	23		بما في ذلك FGS
233	202	474	465		Adm. L.r.c
4107	4290	3408	2791		مجموع التكاليف
3202	3864	2403	1955		المنتجات
905-	426-	1005-	836-		النتائج
883.52	810.72	791.75	560.99		مبيعات
464.87	529.16	430.39	497.43		سعر التكلفة بالكيلو واط/الساعة (CDA)
380.10	379.10	378.61	377.30		سعر البيع بالكيلو واط /الساعة (CDA)

الفصل الثالث: دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز-سولغاز-مستغانم

المصدر: وثائق مقدمة من طرف مؤسسة سولغاز

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن سعر تكلفة الكهرباء في المؤسسة في السنوات (2020-2021-2022-2023) كان على التوالي: 497.43، 430.39، 810.72، 883.52، أما بالنسبة لسعر بيع الكهرباء كان على التوالي: 377.30، 378.61، 379.10، 380.10، أن سعر البيع أقل عن سعر التكلفة وهذا يدل على أن سعر مدعم من طرف الدولة وهذا يحدد من طرف لجنة تنظيم الكهرباء والغاز CREG، وهذا راجع لأخذ بعين الاعتبار قدرة المستهلك

الجدول رقم (2-3): تكلفة الغاز للفترة الممتدة (2020-2023)

تكلفة الطاقة الحرارية (بملايين الدنانير)					
2023	2022	2021	2020	2019	السنة
260	303	174	127	124	استهلاك
259	302	170	125	122	بما في ذلك الطاقة
1	1	4	2	2	الأخرى
309	275	243	179	224	المصالح
129	115	99	79	88	تكاليف الموظفين
15	14	12	7	6	الرسوم والضرائب
0	0	0	0	0	الأقسام الثانوية
714	706	528	392	442	الرسوم المباشرة
107	98	148	146	119	الأعباء الهيكلية
1	1	15	15	0	بما في ذلك الرسوم المالية
1	1	0	0	0	التأمين
106	96	104	112	102	الاطفاء والمخصصات
0	0	30	19	17	الصيانة الرئيسية
43	36	106	106	88	الرسوم الفردية والموزعة
2	2	10	10	8	بما في ذلك FGS
41	36	96	96	80	Adm. L.r..c
864	842	782	644	649	مجموع التكاليف
278	336	267	205	153	المنتجات

الفصل الثالث: دراسة حالة شركة توزيع الكهرباء والغاز-سونلغاز-مستغانم

542-	506-	515-	439-	496-	النتائج
912.39	859.531	811.31	626.84	616.69	مبيعات (MTH)
86.408	84.200	78.210	64.354	64.910	سعر التكلفة بالدينار /الساعة
33.50	33.50	34.22	34.47	33.74	سعر البيع بالدينار /الساعة

المصدر: وثائق مقدمة من طرف مؤسسة سونلغاز

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن سعر تكلفة الغاز بالدينار في المؤسسة في السنوات (2020-2021-

2022-2023) كان على التوالي: 64.910، 64.354، 78.210، 84.200، 86.408، ، أما بالنسبة لسعر بيع الغاز بالدينار كان على التوالي: 33.74، 4.47، 34.22، 33.50، 33.50، أن سعر البيع أقل عن سعر التكلفة وهذا يدل على أن سعر مدعم من طرف الدولة وهذا يحدد من طرف لجنة تنظيم الكهرباء والغاز CREG.

استنتاج

- تعتمد سياسة التسعير على سياسة اجتماعية تهدف إلى مراعاة تكلفة الكهرباء وهذا للحفاظ على القدرة الشرائية لأصحاب الدخل الضعيف.
- دعم الدولة لأسعار منتجات هذه المؤسسة، حيث أن أكثر 98% من إنتاج الكهرباء مصدره الغاز الطبيعي مع العلم أن سوناطراك تمنح سعر تفاضلي لشركة سونلغاز والمقدرة بـ 10.78 سنتيم دج/وحدة حرارية وهذا السعر أقل بـ 10 مرات مقارنة بالسعر الدولي للغاز. وهذا يشكل أيضا عدم غير مباشر لسعر الكهرباء من طرف الدولة.
- بالإضافة إلى أن المؤسسة ذات طابع عمومي فليست هي التي تضع الأسعار وتحدد هامش الربح بل لجنة ضبط الكهرباء والغاز CREG هي التي تحددها.

خلاصة الفصل

من خلال دراستنا التطبيقية التي قمنا بها في شركة توزيع الكهرباء والغاز-سونلغاز ولاية مستغانم والتي تعتبر جد مهمة لأنه من خلالها استخلصنا بعض المعلومات المفيدة من بينها أن استعمال المحاسبة التحليلية ليس فقد في تحديد التسعيرة وإنما تمكنا من مراقبة سعر التكلفة باستخراج النتيجة التحليلية الاجمالية.

من خلال دراستنا السابقة ومن خلال ما تطرقنا إليه حول المحاسبة التحليلية ودورها في تحديد التسعير، يمكننا القول بأن المحاسبة التحليلية تعتبر وسيلة ضرورية لترتيب وتنظيم المعلومات المالية، التي تؤثر على ذمة المالية للفرد والمؤسسة، كما أنها تقوم بمعالجة المعلومات بطريقة جيدة وتحليل البيانات، وهي تعتبر أيضا تقنية من التقنيات التي كان التطور الاقتصادي سببا رئيسيا في بروزها لمساعدة التسعير وتحديد التكاليف ودراستها وكذا حسابة التكلفة النهائية لكل وحدة من وحدة الإنتاج وبالتالي اتخاذ القرار المناسب من أجل تحسين وتسعير المؤسسة وزيادة مردوديتها.

كما استخلصنا أن علاقة المحاسبة التحليلية بسياسة التسعير هي علاقة قوية ومتكاملة حيث ان تحديد سياسة التسعير يعتمد على وجود نظام فعال للمحاسبة التحليلية.

بعد معالجتنا لمختلف جوانب الموضوع بشقيه النظري والتطبيقي توصلنا إلى نتائج خاصة باختيار الفرضيات ونتائج أخرى عامة.

نتائج اختبار الفرضيات

الفرضية الأولى: والتي تمثل اعتبار وجود المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية أمر ضروري وكونها تهدف إلى جمع البيانات وتحديد التكلفة كل وحدة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية بضرورة وجود المحاسبة التحليلية في المؤسسة.

الفرضية الثانية: والتي تمثل وجود عوامل داخلية تؤثر بشكل أساسي في قرارات التسعير كما توجد كذلك عوامل خارجية مثل عامل المنافسة تؤثر في سياسة التسعير، وهذا ما يثبت صحة الفرضية.

وقد بينا أيضا دور لجنة ضبط قطاع الكهرباء والغاز في المؤسسة بصفة عامة والفرد بصفحة خاصة لها من إيجابيات في تنظيم وتحسين هذا القطاع.

الفرضية الثالثة: والتي تتمثل في أن لجنة ضبط الكهرباء والغاز CREG تقوم بضبط ومراقبة التسعيرة وهذا تماشيا مع القدرة الشرائية للمستهلك.

نتائج الدراسة

-تشكل المحاسبة التحليلية القاعدة الأساسية لتسيير المؤسسة نتيجة لما توفره من معلومات وطق منتهجة

-إن مجموعة الطرق والتقنيات التي تحتوي المحاسبة التحليلية هي الطرق التقليدية والمعاصرة.

-اتخاذ قرارات التسعير وتعديل الأسعار يكون بشكل موضوعي ومدروس مبني على معلومات صحيحة ودقيقة وشاملة.

توصيات واقتراحات

-على كل المؤسسات الاقتصادية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية من أجل الوصول النتائج جيدة

-تطبيق المحاسبة التحليلية على مستوى المؤسسات يساعد على عملية الإنتاج والبيع

-وضع سياسة تسعير مرنة تتكيف مع مختلف الأحوال الاقتصادية السائدة والتغيرات والتقلبات المختلفة.

آفاق الدراسة

رغم محاولتنا معالجة إشكالية بحثنا المرتكزة على الدور الذي تلعبه المحاسبة التحليلية، ظهرت لنا العديد من جوانب النقص لا تزال بحاجة إلى البحث والدراسة.

* المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار.

* المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير

قائمة المصادر والمراجع

المراجع باللغة العربية

أولاً: الكتب

- 1-ناصر دادي عدون، اقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الجزائر، ط1، 1988.
- 2- قحطان العبدلي، بشير عباس العلاق، التسويق، أساسيات ومبادئ، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1999.
- 3-أحمد حسن الطاهر، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.
- 4-أحمد صالح عطية، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة abv للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2006.
- 5-إسماعيل عرباجي، اقتصاد المؤسسة، بدون دار نشر، ط2، بدون سنة نشر.
- 6-إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- 7-إسماعيل يحي التكويني، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الجامعة للنشر والتوزيع، مصر، 2006.
- 8-أيمن الشقيطي وعامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2006.
- 9-باسم الجميلي، سياسة التصنيع في ضوء مقاصد الشريعة، دار الكتب العلمية، بيروت، ط1، 2006.
- 10-بوحنا عبد ال آدم وصالح الرزق، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2006.
- 11-بوعلام بوشاشي، المنير في المحاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر 2002.
- 12-بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، دار المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 13-بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
- 14-ثناء علي القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
- 15-جميل أحمد توفيق، إدارة الأعمال، مدخل وظيفي، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، مصر، بدون سنة نشر.
- 16-حميد الطائي، عباس العلاق، مبادئ التسويق الحديث، مدخل شامل، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 17-خبابة عبد الله، السياسة السعرية في اطار العولمة الاقتصادية، مؤسسة الثقافة الجامعية، الإسكندرية.
- 18-ربحي مصطفى عميان، تسويق المعلومات، دار صفاء، عمان، الطبعة الثانية، 2006.
- 19-زكرياء أحمد عزام، علي فلاح الزغبى، سياسات التسعير، مدخل منهجي، تطبيق متكامل، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2011.
- 20-زيدات محمد محرم، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2005.
- 21-سليمان قداح، محاسبة التكاليف النموذجية، مطبعة خالد بن وليد، دمشق، سوريا، 1976.
- 22-عبد الحلیم محمود كراجة، محابة التكاليف، دار الأمل، عمان، الأردن، 2000.

قائمة المصادر والمراجع

- 23-علي الجياشي، التسعير مدخل تسويقي، الطبعة الثانية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2004.
- 24 -علي رحال، سعر التكلفة والنتيجة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999
- 25-عمر صخري، اقتصاد المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط4، 1993.
- 26-فتح الله ولعلو، الاقتصاد السياسي، الطبعة الأولى، دار الحداثة، لبنان، 1971.
- 27-محمد إبراهيم عبيدات، أساسيات التسعير في التسويق المعاصر، مدخل سلوكي، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2008.
- 28-محمد أحمد خليل، محاسبة التكاليف في المجال الإداري، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت، لبنان، 2000.
- 29-محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003.
- 30-ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية، تقنيات ومراقبة التسيير، دار المحمدية العامة، ط2، الجزائر، 1994.
- 31-هاشم أحمد عطية، محمد عبد ربه، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2000.
- 32-يوسف أبو فارة، إدارة الأسعار في الأسواق التقليدية والالكترونية وأسواق المياه، دار اثناء للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة 1، 2010.
- ثانيا: المذكرات واطروحات**
- 33-إبراهيم بختي، دور الانترنت و تطبيقاته في المؤسسة ، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2002.
- 34-بن دحو هشام بوزيان وليد، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الليسانس في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة تلمسان، 2014.
- 35-درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير واتخاذ القرارات، أطروحة دكتوراه، تخصص نقود ومالية، جامعة يوسف بن خدة الجزائر، 2004-2005.
- 36-راضية عطوري، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير غير منشورة، جامعة باتنة، 2008.
- 37-زريق عمر، استخدام دورة حياة السلعة في تحديد استراتيجية التسعير، مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2006-2007.
- 38-سامية لحول، التسويق والمزايا التنافسية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة الحاج لخضر، 2008.
- 39-طواييبة أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج، مذكرة مقدمة ضمن نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003.

قائمة المصادر والمراجع

40-محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة ورقلة، 2006.

41-محمد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية، مذكرة ماجستير قاصدي مرياح، ورقلة، الجزائر، 2006.

42-هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير لمؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2013.

المراجع باللغة الفرنسية

- Xavier Bouin, François-Xavier Simon, Tous gestionnaires, Dunod, Paris, 2002.
- Trahand, B.Morad, E.C. Charles, Comptabilité de gestion : coût, activité, réparation , Press universitaire Gronble , Paris, 2000.
- Burlaud .A & Simon. C , Comptabilité de Gestion, Vuibert, Paris, 1993.
- Patrick Boisselier, Contrôle de gestion , Paris,Librairie Vuibert, 1999.

ملخص

تهدف دراستنا إلى تسليط الضوء على نظام المحاسبة التحليلية ودورها في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية وذلك من خلال التطرق إلى المحاسبة التحليلية أو ما يسمى بمحاسبة التكاليف، كما حاولنا التعرف على سياسة التسعير والعوامل المؤثرة فيها وعلاقتها بالمحاسبة التحليلية. حيث تسعى جميع المؤسسات الاقتصادية مهما كان نوعها وحجمها إلى تحقيق نتائج جيدة وتحقيق الأهداف المرجوة من خلال استخدامها الأمثل للموارد الاقتصادية ومحالة إيجاد طرق لضمان التسويق الناجح لمنتجاتها في الأسواق المستهدفة وذلك بتحديد سياسات مناسبة وأهمها سياسة التسعير والمعبرة عن اتخاذ إجراءات تساعد في عملية تحديد السعر المناسب. فهذه الإجراءات تتطلب وجود نظام للمحاسبة التحليلية حيث أن لها دور مهم وأساسي في تسيير المؤسسة الاقتصادية و من خلال تحديد تكاليف منتجاتها وتحليل البيانات بكل دقة وموضوعية، وعليه يمكن بناء القاعدة الأساسية للأسعار وتحديد سياسة تسعير المناسبة لها مما يضمن لها تعزيز مكانتها التنافسية. الكلمات المفتاحية: المحاسبة التحليلية - المؤسسات الاقتصادية - سياسة التسعير - التكاليف - لجنة ضبط أسعار الكهرباء والغاز CREG

Abstract

Our study aims to shed light on the analytical accounting system and its role in determining the pricing policy of the economic institution, by addressing analytical accounting, or what is called cost accounting. We also tried to identify the pricing policy, the factors influencing it, and its relationship to analytical accounting.

All economic institutions, regardless of their type and size, seek to achieve good results and achieve the desired goals through the optimal use of economic resources, and it is impossible to find ways to ensure the successful marketing of their products in the targeted markets by determining appropriate policies, the most important of which is the pricing policy, which expresses taking measures that help in the process of determining the appropriate price.

These procedures require the presence of an analytical accounting system, as it has an important and fundamental role in the management of the economic institution, by determining the costs of its products and analyzing the data with precision and objectivity. Accordingly, the basic base for prices can be built and the appropriate pricing policy determined for it, which ensures that it strengthens its competitive position.

Keywords: Analytical accounting - economic institutions - pricing policy - costs - CREG