

## تسعير المنتجات ومدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية دراسة استكشافية

د. عادل رمضان حيدر      د. عبد الغني أحمد الفطيسي      أ. محمود محمد الرشاح  
أستاذ مساعد قسم المحاسبة كلية      أستاذ مساعد قسم المحاسبة      محاضر مساعد قسم المحاسبة  
الاقتصاد والتجارة - الجامعة      الأكاديمية الليبية طرابلس      كلية الاقتصاد والتجارة -  
الأسمرية الإسلامية      الجامعة الأسمرية الإسلامية

### الملخص:

تهدف الدراسة إلى التعرف على طرق التسعير المستخدمة في عينة من الشركات الصناعية الليبية، والتعرف على العوامل المؤثرة في تحديد سعر بيع المنتج. كما تهدف الدراسة إلى التعرف على مدى الاستفادة من مدخل التكلفة المستهدفة عند تحديد سعر بيع المنتج في تلك الشركات. فمن خلال صحيفة استبيان وزعت على عينة من الشركات الصناعية الليبية تبين أن الطريقة الأكثر استخداماً بتلك الشركات هي طريقة السعر الذي يغطي التكاليف الكلية بالإضافة إلى هامش ربح، كما أن من أهم العوامل المؤثرة في تحديد سعر بيع المنتج هيكل التكاليف بالشركة، وعدد المنافسين، وأسعار وخصائص السلع المنافسة. وأخيراً توصلت الدراسة إلى أن مدخل التكلفة المستهدفة معروف لدى أغلب الشركات محل الدراسة، وأن أنشطة تحديد التكلفة باستخدام هذا المدخل يتم تطبيقها ولكن بدرجات متفاوتة.

### المقدمة ومشكلة الدراسة:

في ظل بيئة الأعمال الحالية والتي تتميز بالتغير السريع خلال فترات زمنية قصيرة، أصبحت الشركات الصناعية ومنشآت الأعمال تواجه ضغوطات كبيرة ناتجة عن الخصائص المميزة لبيئة الأعمال العالمية التنافسية والمتمثلة في منتجات تتطلب التعامل مع عميل متقلب وتتسم بقصر دورة حياتها وأسواق مفتوحة، أصبحت أغلب تلك الشركات تلجأ في الوقت الحاضر إلى تسعير منتجاتها على أساس السوق باستخدام ما يعرف بالسعر المستهدف، الذي يمثل السعر المقدر للمنتج (سلعة أو خدمة) ويكون العملاء المرتقبون على استعداد لدفعه. فالسعر المستهدف يقود إلى التكلفة المستهدفة، والتكلفة

المستهدفة Target Cost هي التكلفة طويلة الأجل المقدرة للسلعة أو الخدمة، ويتم اشتقاقها بطرح هامش الربح المستهدف من السعر المستهدف (هورنجر وآخرون، 2009).

وفي ظل التوجهات الاقتصادية التي اتخذت مؤخراً في ليبيا من ظروف التحول إلى الخصخصة والتوسع مسانيرةً للتطورات التكنولوجية والاقتصادية ومواجهة الظروف التنافسية الجديدة نتيجة للانفتاح على العالم، أصبح من الصعب أن تستمر الحكومة في حماية المنتجات الوطنية الأمر الذي أصبح معه الشركات الصناعية الليبية تعاني مشكلة حقيقية في مجال تسعير وتسويق منتجاتها في وضع يتميز بالمنافسة العالية؛ مما قد يمثل عائقاً نحو تقدمها ونموها ويجعل منتجاتها غير قادرة على مواجهة منافسة المنتجات الأجنبية. ويتوقع أنه في حال دخول الشركات الأجنبية ذات الإمكانيات المالية والتكنولوجية المتطورة إلى الأسواق المحلية الليبية سوف يؤثر بشكل مباشر على المنافسة السائدة في الوقت الحاضر والمستقبل، وسوف يؤدي ذلك بالتبعية إلى ضرورة تغيير أسلوب الشركات الصناعية الليبية فيما يتعلق بتحديد وخفض تكاليف الإنتاج من جانبها، والاستفادة المثلى من بيانات التكاليف عند تسعير منتجاتها لكي تستطيع أن تجذب المستهلك الوطني والأجنبي، حتى تتمكن من المنافسة والحصول على حصة من الأسواق المحلية والعالمية.

وعليه تلخص مشكلة الدراسة في الإجابة عن التساؤلات التالية:

- ماهي الطرق التي تتبعها الشركات الصناعية الليبية عند تسعيرها لمنتجاتها؟
- ماهي العوامل التي تؤثر في تحديد سعر بيع المنتجات في الشركات الصناعية الليبية؟
- ما مدى تطبيق الشركات الصناعية الليبية لأنشطة مدخل التكلفة المستهدفة عند تسعير المنتجات؟

#### أهداف الدراسة:

1. التعرف على الطرق المتبعة في تسعير منتجات الشركات الصناعية الليبية.
2. التعرف على العوامل المؤثرة في تحديد سعر بيع المنتج في الشركات الصناعية الليبية.
3. بيان مدى تطبيق الشركات الصناعية الليبية لأنشطة مدخل التكلفة المستهدفة عند تسعير المنتجات.

#### أهمية الدراسة:

تتناول الدراسة أحد أهم القضايا الإدارية المعاصرة والمتعلقة بتسعير المنتجات للمنشآت الصناعية في ظل تزايد المنافسة والتطور التقني والإداري سواء كان ذلك على المستوى المحلي أو الدولي، كما تعتبر دراسة

مكملة للدراسات السابقة في البيئة المحلية، من أجل بيان أهمية مدخل التكلفة المستهدفة كمدخل حديث في مجال إدارة التكلفة ودعم القرارات الإدارية المتعلقة بالتسعير ودعم القدرة التنافسية للشركات الصناعية الليبية.

### الدراسات السابقة

لا توجد العديد من الدراسات حول مدخل التكلفة المستهدفة في البيئة الليبية، فهي تدرس حالة منتجات شركة معينة كدراسة أحمد (2005) التي أجريت على شركة أمان لتصنيع الإطارات للتعرف على مدى إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة لخفض التكاليف في الشركات الصناعية الليبية، وقد خلصت إلى وجود صعوبات في تطبيق هذا المدخل لعدم القدرة على تحديد تكلفة المنتج بشكل دقيق بسبب الاعتماد على معايير داخلية دون الاهتمام بدراسة المنافسين، وتدخل الدولة في تحديد أسعار بيع للمنتجات.

وكذلك فإن دراسة حيدر (2006) قد هدفت إلى بحث إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على إحدى منتجات الشركة العامة للإلكترونيات (منتجات الأجهزة المرئية) ، وبيان دوره في تحقيق ودعم الموقف التنافسي للشركة، وتوصلت إلى أن هناك إمكانية لتطبيق هذا الأسلوب من خلال إتباع مراحل تطبيقه على منتج من منتجات الشركة العامة للإلكترونيات، كما أن الشركة تستخدم إحدى أدواته (التحليل التفكيكي) لدراسة مواصفات وجودة عينات من الأجهزة الإلكترونية.

أما دراسة العماري (2016) التي هدفت إلى التعرف على مستوى المعرفة بمزايا تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، ومدى توفر مقومات تطبيقه في الشركات الصناعية الليبية. كما هدفت الدراسة إلى التعرف على الشركات التي تطبق هذا المدخل وما هي المعوقات والصعوبات التي قد تحول دون تطبيقه في 25 شركة صناعية. فباستخدام صحيفة الاستبيان توصلت الدراسة إلى أن هناك دراية لدى المشاركين بالدراسة بمزايا تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، وأن الشركات يتوافر بها مقومات تطبيقه. وعلى الرغم من أن تلك الشركات لا تطبق هذا المدخل إلا أنها تحدد أسعار بيع منتجاتها بناءً على دراسات السوق، وتقحم الموردين في عملية تحديد السعر المنافس، وأن من أهم معوقات تطبيقه نقص الخبرات، وعدم استقرار أسعار المواد الخام المستخدمة في الإنتاج.

أما في الدول العربية الأخرى، فقد هدفت دراسة الخلف وزويلف (2007) إلى التعرف على واقع أساليب التسعير المستخدمة في قطاع الصناعة البيطرية الأردني ومدى ملاءمتها للتطورات الجارية وتعدد

أشكال المنافسة. توصلت الدراسة إلى أن قرارات التسعير تتأثر بالعديد من العوامل كالعملاء والمنافسين والتكاليف، وأن المنهج التقليدي للتسعير لا يتناسب مع ظروف المنافسة السائدة في السوق، وأن مدخل التكلفة المستهدفة يمثل طريقة للتسعير ونظام لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة في البيئة التنافسية. وهدفت دراسة أبو عواد فقد (2008) إلى معرفة ما إذا كانت المصارف التجارية بالأردن تدرك أهمية تبني مدخل التكلفة المستهدفة لتحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية. خلصت الدراسة إلى أن تطبيقه يزيد من مرونة تطبيق سياسات التسعير من خلال توليد الحوافز، كما أن معظم البنوك التجارية تحتوي على أقسام متخصصة في التكاليف؛ ولكن الاستفادة من هذه الأقسام محدودة في مجال تسعير الخدمات المصرفية، إذ أنها لا تقوم بدراسة سلاسل القيمة للخدمات المصرفية عند محاولة تخفيض تكاليف الخدمات.

وبشكل مشابه هدفت دراسة زعرب وأبو عودة (2012) إلى بيان أثر استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية بقطاع غزة، فضلاً عن الوقوف على المعوقات التي تحول دون القدرة على تطبيقه في المصارف، والمزايا التي يمكن الحصول عليها من عملية التطبيق. توصلت الدراسة إلى إمكانية تطبيق هذا المدخل في المصارف، مع وجود بعض المعوقات التي يمكن التعامل معها، والتي من أهمها عدم وجود نظام تكاليفي فعال في المصرف.

وفي الجزائر هدفت دراسة بن سعيد (2015) إلى إبراز العلاقة القائمة بين التكاليف المستهدفة وتحديد سعر المنتج فضلاً عن محاولة التوصل إلى مجموع من المقترحات التي يمكن أن تفعل دور التكاليف المستهدفة في تحديد سعر المنتج. توصلت الدراسة إلى أن هناك صعوبات تواجه تطبيق التكاليف المستهدفة في المؤسسات الجزائرية بصفة عامة ومؤسسة ENICAB محل الدراسة بشكل خاص كعدم توافر أنظمة المعلومات التطبيقية اللازمة على الرغم من أن المؤسسة تطبق جزء من المبادئ التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة من خلال التركيز على العملاء وكذلك الاهتمام بمواصفات وجودة المنتج، وأنه إذا ما طبقت الشركة مدخل التكلفة المستهدفة ستكسب بذلك حصة سوقية أكبر في السوق المحلية وربما في السوق الدولية، وهذا يعود عليها بعامش الربح في المدى الطويل فضلاً عن تخفيض التكلفة وتحسين سياسة التسعير، مع اهتمامها أكثر بأهم عنصر للمؤسسة ألا وهو العميل.

وهدفت دراسة الدليمي والمومني (2016) إلى التعرف على أثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في تسعير منتجات مصانع الأغذية الأردنية. وتوصلت الدراسة إلى أن معظم المصانع محل الدراسة تطبق

مدخل التكلفة المستهدفة، ووجود أثر ذي دلالة إحصائية لقيام تلك المصانع باستخدام مدخل التكلفة المستهدفة وتخفيض التكاليف وتسعير المنتجات.

وتناولت دراسة مُجد (2016) دور التكاليف المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية في المصرف السوداني الفرنسي، وتوصلت الدراسة إلى أن المصرف يدرك أن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يحسن من تقديم الخدمات للعملاء وتخفيض التكاليف وبالتالي زيادة الربحية، كما أن التسعير وفقاً لهذا المدخل يحافظ على العملاء الحاليين ويستقطب عملاء جدد مما يزيد من الحصة السوقية.

كما هدفت دراسة إدريس (2016) إلى التعرف على مدى اهتمام وإدراك إدارة المصارف العاملة بولاية البحر الأحمر لمدخل التكلفة المستهدفة، ومدى استخدامه في ترشيد قرارات تسعير الخدمات المصرفية. وتوصلت الدراسة إلى أن تلك المصارف تدرك أهمية تطبيق هذا المدخل عند تسعير الخدمات المصرفية، وأن البعض منها يستخدمه كأحد طرق تسعير الخدمات.

من خلال عرض الدراسات السابقة يمكن ملاحظة أن هناك شبه اتفاق على أهمية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وقدرته على دعم القدرة التنافسية للمؤسسات، وأنه يساعد على ترشيد قرارات التسعير فضلاً عن كونه أحد مداخل التسعير الحديثة.

وعليه فإن هذه الدراسة تختلف عن الدراسات السابقة في كونها دراسة استكشافية تحاول التعرف على طرق التسعير لعدد من الشركات الصناعية في البيئة الليبية، ومدى تطبيق أنشطة مدخل التكلفة المستهدفة كأحد مداخل التسعير في تلك الشركات.

### قرارات التسعير:

تقتضي النظرة الحديثة للمؤسسات على أن يتم النظر إليها كوحدة متكاملة تضم مجموعة من الموارد وتستهدف تحقيق أهداف معينة مثل تعظيم الربح وتحقيق هدف البقاء والاستمرار في الأسواق وغيرها. وتعتبر الأسعار أداة تخطيطية مهمة وفعالة في توجيه الموارد الاقتصادية المتاحة وترشيد استغلالها وتحسين الكفاءة الإنتاجية، وإن عدم ملائمة السعر لأوضاع السوق المستهدف قد يترتب عليه فقد العملاء في حال كان السعر أعلى من أسعار السلع المشابهة، وفي المقابل قد يتسبب في حرمان المؤسسة من تحقيق أرباح بسبب انخفاضه عن مستوى أسعار السلع المشابهة (أبو فارة، 2010).

وعليه فإن اتباع طريقة تسعير معينة قد يكون ناتج عن تحليل لعدة معطيات منها أهداف التسعير، والتي تؤثر بطريقة أو بأخرى على معظم الأهداف والوظائف الخاصة بالإدارات والأقسام الأخرى داخل

المؤسسة. لذا فإن أهداف التسعير يجب أن تكون مشتقة من الأهداف العامة، وأن تكون منسجمة مع أهداف بقية عناصر الميزج التسويقي. كما يجب على الإدارة تحديد أهدافها من التسعير بمعنى هل هدفها من التسعير تحقيق الأرباح ام البقاء في الأسواق أم زيادة حصتها السوقية أو غيرها من الأهداف، وبناءً على تلك الأهداف تُحدد أسعارها (الحارس، 2004). كما أن تحليل ودراسة الأسواق المستهدفة، تعتبر من الأمور المهمة التي ينبغي على متخذ القرار أخذها في الاعتبار عند وقبل وضع السعر النهائي للمنتج (عبيدات، 2008). وفي المقابل نجد أن تحديد الطلب على المنتج وتقديره يساعد على تحديد سعر البيع، من خلال إجراء الدراسات والبحوث التسويقية، وبالتالي يجب وضع السعر الذي يضمن الحصول على طلب كاف على المنتجات، وفي نفس الوقت يحقق عائد مناسب (الطبولي وآخرون، 1999). كما إن تحليل جودة وتقييم أسعار منتجات المنافسين له دور مهم في تحديد سعر بيع المنتج في السوق، ففي حال كانت جودة المنتج المقدم أقل من جودة منتج المنافسين قد يكون من الصعب وضع سعر مساوي أو يزيد عن أسعار المنافسين، أما إذا كانت أفضل من جودة المنافسين فمن الممكن وضع سعر يساوي أو يزيد عن أسعارهم (الحارس، 2004).

#### العوامل المؤثرة على تحديد سعر بيع المنتج:

هناك العديد من العوامل التي لها تأثير على قرارات التسعير، مثل العملاء، والتكلفة، والمنافسة، والعرض والطلب، وأهداف المؤسسة، والقوانين والأنظمة التي تعمل من خلالها. فعند الحديث عن عامل العملاء ومرونة الطلب، قد يؤدي الزيادة في سعر بيع المنتج إلى تحول العملاء إلى شراء منتجات بديلة من المنافسين (ظاهر، 2002). وتعتبر التكاليف التي تتحملها المؤسسة في سبيل إنتاج السلعة أو الخدمة في غالب الأحيان من أهم العوامل المؤثرة في قرارات التسعير، حيث يتم مراعاة أن هذا السعر يغطي جميع التكاليف اللازمة للإنتاج، سواء كانت تصنيعية أو إدارية وبيعية، بالإضافة إلى تحقيق العائد المناسب (الشطبي وشقر، 2002). وأيضا يعد المنافسون في الأسواق عامل آخر مهم يؤخذ في الاعتبار عند تسعير المنتجات، فتوجد أربعة أسواق من المنافسة هي سوق المنافسة التامة، وسوق احتكار القلة، والمنافسة الاحتكارية، والاحتكار التام، لكل منها ظروف تختلف عن الأخرى (عزام وآخرون، 2011). وبشكل عام يجب على المؤسسات أن تأخذ في اعتبارها مواقف وأعمال المنافسين؛ فالمنتجات البديلة للمنافسين تؤثر على الطلب وقد تدفعها إلى تخفيض أسعار البيع، وفي ظل بيئة

الأعمال الحالية وانفتاح الأسواق المحلية على الأسواق العالمية أصبح باستطاعة المنافسين تخطى الحدود الدولية مما قد يؤدي إلى تأثر السعر بتذبذب معدلات استبدال العملة (القباي، 2010). بالإضافة إلى العوامل السابقة، هناك عوامل سياسية وقانونية وبيئية قد تؤثر على أسعار بيع المنتجات. فقد تمارس الحكومة دوراً ملموساً في ضبط الأسعار ومراقبتها، أو دعمها لمساعدة محدودي الدخل على اقتناء بعض المنتجات. وقد تتولى الدولة مهمة تحديد الأسعار لبعض السلع بشكل جبري، أو أن تسن قوانين تحدّد هامش ربح لا يجوز تجاوزه بالنسبة للسلع المستوردة (العلاق وآخرون، 1999). ومن ناحية أخرى، يرتبط التسعير بالعناصر الأخرى للمزيج التسويقي فلا يمكن فصله عنها، ويمكن تقسيم الأهداف من السعر إلى أهداف موجهة للربح، وأهداف موجهة للمبيعات وزيادة حجمها وقيمتها، وأهداف موجهة للمنافسة، وأهداف موجهة لتقديم الخدمة الاجتماعية، وعلى الإدارة أن تحدّد الهدف الأساسي للتسعير. وعليه فإن عملية التسعير تتأثر بالفلسفة العامة للمؤسسة وأهدافها، والسياسات الإدارية والتنظيمية، ويعتبر تحديد الهدف من التسعير ذو علاقة مباشرة مع أهداف التسويق (مقابلة، 2009).

### التكلفة المستهدفة

تهدف التكلفة المستهدفة إلى تخفيض تكاليف المنتجات الجديدة مع ضمان جودة المنتج والوفاء بمتطلبات المستهلك، وذلك عن طريق فحص جميع الأفكار المحتملة التي تعمل على خفض التكلفة في مرحلة تخطيط وبحوث تطوير المنتج، بالإضافة إلى مرحلة إنتاج النموذج وهذا النشاط ليس أسلوباً لتخفيض التكلفة فحسب ولكنه جزء من استراتيجية شاملة تهدف إلى تخطيط الأرباح (Atkinson et al., 2004). ويتم تحديد التكلفة المستهدفة لوحدة المنتج عن طريق طرح العائد المستهدف من سعر البيع المتوقع للمنتج، وتكون هذه التكلفة في حدود الموارد والأنشطة وعمليات التصنيع الحالية مع ضرورة مراعاة مواصفات وخصائص التصميم الهندسي لهذا المنتج، ويجب العمل على تخفيض تكاليف الإنتاج، خاصة عندما تكون تكلفة الإنتاج أكبر من التكلفة المستهدفة، دون التأثير على خصائص وجودة المنتج التي يحتاجها العميل (منصور، 2002). وتشير الكثير من الدراسات التي أجريت في مجال خفض التكاليف إلى أن الأساليب التقليدية كالتكاليف المعيارية ينصب تركيزها على خفض التكاليف أثناء مرحلة الإنتاج من خلال مقارنة الأداء

الفعلي بالأداء المعياري للكشف عن انحرافات التنفيذ وتصحيحها، دون الاهتمام بمراحل دورة حياة المنتج الأخرى وخاصة مرحلة التصميم والتطوير (أبو الفتوح، 2003). حيث أكدت العديد من الدراسات أن ما نسبته 70% إلى 80% من تكلفة المنتج يتم تحديدها مسبقاً والالتزام بها في مرحلة التصميم والتطوير، ويكون قرار تخفيضها أثناء مرحلة الإنتاج شبه مستحيل (هاشم، 2003).

### منهجية الدراسة وتحليل البيانات:

لتحقيق أهداف الدراسة استُخدم المنهج الوصفي التحليلي، ولملاءمته لهذا النوع من الدراسات، حيث تضمن الجزء الأول منها القيام بمسح للمصادر المتعلقة بموضوع الدراسة، والذي بدوره ساعد على بناء وإعداد أداة جمع البيانات. أما الجزء الثاني فتضمن دراسة ميدانية للتعرف على طرق التسعير والعوامل المؤثرة على تحديد الأسعار، وكذلك مدى تطبيق أنشطة مدخل التكلفة المستهدفة داخل الشركات الصناعية الليبية الكبرى العاملة في فترة الدراسة بالمنطقتين الغربية والشرقية والتي بلغ عددها 35 شركة، وذلك استناداً على المعلومات المتحصل عليها من وزارة الصناعة وهيئة التمليك والاستثمار. وتم اختيار الشركات الكبرى لأنها على الأرجح تطبق نظام تكاليف ولديها ضمن هيكلها التنظيمي وظيفة محاسب مختص بالتكاليف. استخدمت الدراسة صحيفة الاستبيان كوسيلة لتجميع البيانات، واكتفت الدراسة عند تحليل البيانات باستخدام المتوسطات والتكرارات الحسابية والنسب المئوية بالاستعانة بالحزم الإحصائية (SPSS) بهدف الوصول إلى نتائج الدراسة.

وعليه تم توزيع صحيفة استبيان واحدة لكل شركة، وكانت للإدارات أو الأقسام المالية والتكاليف بتلك الشركات في الفترة من شهر يوليو إلى شهر أكتوبر 2013 م، وبلغ ما تم تجميعه 23 صحيفة أي ما نسبته حوالي 66% وهي نسبة مقبولة في دراسات العلوم الإنسانية (Saunders et al., 2009). واستبعد عدد 5 صحائف استبيان لعدم صلاحيتها لأغراض الدراسة.

تتكون الاستبانة من جزأين: الجزء الأول يتعلق بالمعلومات العامة عن المستجوبين كالمستوى التعليمي، وسنوات الخبرة، بالإضافة إلى معلومات عن الشركات كنوع الصناعة، وملكية الشركة، ودرجة الميكنة. أما في الجزء الثاني فتم استخدام مقياس مكون من خمس أوزان (Five-Point Likert Scale) للتعرف على طرق التسعير والعوامل المؤثرة على تحديد الأسعار، وكذلك مدى تطبيق أنشطة مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية محل الدراسة.

وبما أن المقياس المستخدم مكون من خمس أوزان، فقد تم حساب المدى بين درجات المقياس (5 - 1 = 4) للحصول على طول كل خلية ( $4 \div 5 = 0.8$ ). وبالتالي تحديد بداية ونهاية الخلايا الخمس المستخدمة، للتعبير عن درجات الاستخدام للطرق، والتأثير للعوامل، والتطبيق للأنشطة المتعلقة بمدخل التكلفة المستهدفة كما في الجدول التالي:

جدول (1) توصيف لإجابات المقياس المستخدم

الإجابة على المقياس	مدى الخلية	متوسط درجة التعبير
1	من 1 إلى 1.8	متوسط يعبر عن درجة منخفضة جدا
2	أكبر من 1.8 إلى 2.6	متوسط يعبر عن درجة منخفضة
3	أكبر من 2.6 إلى 3.4	متوسط يعبر عن درجة متوسطة
4	أكبر من 3.4 إلى 4.2	متوسط يعبر عن درجة عالية
5	أكبر من 4.2 إلى 5	متوسط يعبر عن درجة عالية جدا

فكانت المؤهلات العلمية لأغلب المشاركين في الدراسة بكالوريوس محاسبة، والقليل منهم يحمل مؤهل ماجستير، ودبلوم دراسات مالية، وبسنوات خبرة تتراوح بين الثمان إلى ما يزيد عن ثلاثين سنة في مجال المحاسبة. أما نوع الصناعة بتلك الشركات، فقد اشتمل على ستة أنواع، أغلبها انحصرت بين الصناعات المعدنية والغذائية والإسمنت ومواد البناء. وأن مستوى الميكنة بمعظم تلك الشركات يفوق 50%، وأن أغلب تلك الشركات تعود ملكيتها للدولة أو للدولة حصة فيها، بينما تمثل الشركات الخاصة ما نسبته 27%، كما تمثل الشركات التي ملكيتها مشتركة بين الدولة أو القطاع الخاص والشريك الاجنبي ما نسبته 10% فقط.

يبين الجدول (2) أن جميع طرق التسعير التي تم السؤال عنها مستخدمة في تلك الشركات وبدرجات مختلفة، وكانت الطريقة الأكثر شيوعاً لتسعير المنتجات في تلك الشركات هي الطريقة التي تغطي التكاليف الكلية وتحقق هامش ربح بمتوسط حسابي 3.50؛ أما أقلها استخداماً فهي الطريقة التي تحقق أعلى عائد ممكن (1.94). هذه النتيجة قد تُفسر على أن تلك الشركات تتبع طريقة التكلفة الكلية بحيث تسعى إلى تغطية تكاليفها أولاً لتفادي أي خسائر، ثم التفكير بعائد مرضي قد يكون

حجمه متوقف بدرجة كبيرة على عدة عوامل أخرى، منها حجم الطلب والأسعار السائدة في السوق للسلع البديلة والمنافسة.

جدول (2) المتوسط الحسابي والترتيب التنازلي لطرق تسعير المنتجات المستخدمة

درجة الاستخدام	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري	المتوسط	طرق التسعير
كبيرة	70.00	1.47	3.50	السعر الذي يغطي التكاليف الكلية بالإضافة إلى هامش ربح
متوسطة	58.80	1.47	2.94	السعر الذي يراعي حجم الطلب والعرض على السلعة في السوق
متوسطة	55.60	1.56	2.78	السعر الذي يدعم ويعزز الموقف التنافسي للشركة في السوق
متوسطة	54.40	1.49	2.72	السعر الذي يضمن أكبر حصة سوقية
متوسطة	54.40	1.56	2.72	السعر الذي يغطي التكاليف المتغيرة بالإضافة إلى هامش ربح
بسيطة	50.00	1.47	2.50	السعر الذي يعكس قيمة السلعة من وجهة نظر المستهلك
بسيطة	48.80	1.54	2.44	السعر الذي يحدد بتدخل من الجهات العليا بالدولة
بسيطة	46.60	1.37	2.33	السعر الذي يحقق عائد علي رأس المال المستثمر
بسيطة	38.80	1.34	1.94	السعر الذي يحقق اعلي عائد ممكن

ويبين الجدول (3) أن جميع العوامل كان لها تأثير على تحديد أسعار بيع المنتجات؛ ولكن بدرجات متفاوتة، وبمتوسط حسابي عام 3.18 يشير إلى درجة تأثير متوسطة. فنجد أن هيكل التكاليف بتلك الشركات أثر بدرجة كبيرة على تحديد السعر (3.67)، وهذه النتيجة جاءت مؤيدة للنتيجة السابقة

وهي أن هذه الشركات تسعى أولاً لتغطية تكاليفها ثم البدء في تحقيق أرباح. وتأني عوامل أخرى لها تأثير بدرجات أقل كما هو مبين في الجدول لها علاقة بالمنافسين والسلع البديلة والمنافسة، وهو أيضاً يتفق مع ما سبق التوصل إليه فيما يتعلق بطرق تسعير المنتجات أعلاه. كما يمكن ملاحظة أن باقي العوامل الأخرى كانت لها درجة تأثير متوسطة وبدرجات مختلفة، فيما عدا عامل عناصر المزيج التسويقي حيث جاءت درجة تأثيره بسيطة بمتوسط حسابي (2.41).

جدول (3) المتوسط الحسابي والترتيب التنازلي للعوامل المؤثرة على تحديد سعر بيع المنتج

العوامل	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	درجة التأثير
هيكل التكاليف بالشركة (التكاليف المتغيرة والثابتة)	3.67	1.03	73.40	كبيرة
الصورة الذهنية للمستهلك عن السلعة (السمعة والعلامة التجارية)	3.67	1.33	73.40	كبيرة
عدد المنافسين في السوق	3.61	1.46	72.20	كبيرة
أسعار وخصائص السلع المنافسة في السوق	3.61	1.42	72.20	كبيرة
مدى توفر المواد الأولية ومواد الخام والتزام الموردين	3.61	1.14	72.20	كبيرة
أسعار وخصائص المنتجات البديلة في السوق	3.56	1.34	71.20	كبيرة
خصائص المنتج (الجودة، التغليف)	3.50	1.10	70.00	كبيرة
حجم المبيعات المتوقعة	3.17	1.20	63.40	متوسطة
تعدد قنوات التوزيع والانتشار الجغرافي لها	3.17	1.42	63.40	متوسطة
دخل الشريحة المستهدفة	3.12	1.32	62.40	متوسطة
التقنية أو التكنولوجيا الصناعية المستخدمة في الشركة	3.06	1.20	61.20	متوسطة
القوانين واللوائح الإدارية بالدولة التي تحدد وتراقب الأسعار	3.00	1.41	60.00	متوسطة
التقلبات في سعر الصرف	3.00	1.41	60.00	متوسطة
أهداف التسعير بالشركة (مثل ضمان وزيادة الحصة السوقية - تعظيم الأرباح)	2.90	1.49	58.00	متوسطة

العوامل	المتوسط	الانحراف المعياري	الوزن النسبي %	درجة التأثير
العامل النفسي لدى المستهلك (كلما زاد السعر زادت الجودة)	2.90	1.23	58.00	متوسطة
الإستراتيجية التسويقية التنافسية للشركة (سياسة التميز أو سياسة قيادة التكلفة)	2.88	1.11	57.60	متوسطة
دورة حياة المنتج	2.67	1.33	53.40	متوسطة
طبيعة وفلسفة النظام الاقتصادي بالدولة	2.61	1.42	52.20	متوسطة
عناصر المزيج التسويقي	2.41	1.18	48.20	بسيطة
<b>المتوسط الحسابي للمقياس</b>	<b>3.18</b>			متوسطة

وفيما يتعلق بأنشطة تحديد سعر البيع باستخدام أسلوب التكلفة المستهدفة يبين الجدول (4) أن كل الأنشطة التي تم السؤال عنها يتم تطبيقها في تلك الشركات وتتراوح معظم درجة تطبيق تلك الممارسات بين المتوسطة والمنخفضة، وبمتوسط حسابي عام يدل على درجة تطبيق منخفضة (2.56). ومن خلال نفس الجدول يتبين أيضاً أن تلك الشركات تعمل بدرجة عالية على أن تكون أسعار بيع منتجاتها منافسة لأسعار بيع منتجات المنافسين في السوق بمتوسط حسابي 3.56. هذه النتيجة يمكن أن تفسر على أن تلك الشركات تسعى للحفاظ على الحصة السوقية والاستمرار في السوق من خلال تغطية التكاليف ثم تحقيق عائد يعتمد معده على درجة المنافسة في السوق، أي أن يكون السعر مماثلاً أو منافساً في السوق، كما جاء في النتائج أعلاه.

جدول (4) المتوسط الحسابي والترتيب التنازلي لأنشطة تحديد سعر بيع المنتج

درجة التطبيق	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري	المتوسط	النشاط
عالية	71.20	1.15	3.56	يُحدد سعر بيع المنتج ليكون منافساً لأسعار منتجات المنافسين في السوق
متوسطة	58.00	1.37	2.90	تسعى الشركة إلى التعرف على أفضل تطبيقات إدارة التكاليف للاستفادة منها في خفض التكاليف.
متوسطة	55.60	1.22	2.78	تستخدم الشركة أساليب مختلفة للتخلص من أي تكاليف لا تضيف قيمة للمنتج من وجهة نظر المستهلك.
متوسطة	54.40	1.13	2.72	تستمر الشركة في تحليل ودراسة السوق للتعرف على التغييرات التي قد تحدث على المنتجات المنافسة، وكذلك دخول منافسين جدد.
متوسطة	54.40	1.36	2.72	تسعى الشركة باستمرار إلى البحث والتطوير التكنولوجي حتى تتمكن من تصنيع منتجات جديدة بتكلفة اقتصادية.
متوسطة	53.40	1.19	2.67	يتم الربط بين تكاليف عملية التصميم والإنتاج والتسويق في آن واحد عند تحديد تكلفة المنتج.
متوسطة	53.40	1.08	2.67	تعمل الشركة على تخفيض عناصر تكاليف ملكية المنتج طيلة حياته مثل سعر الشراء وتكاليف التشغيل والصيانة وكذلك تكاليف التخلص من المنتج
منخفضة	48.80	1.15	2.44	يتم الاستعانة بنتائج دراسة المستهلك (السعر والمواصفات) عند تصميم المنتج.
منخفضة	48.20	1.23	2.41	يتم تحليل مواصفات المنتجات المنافسة في السوق وذلك بإجراء اختبارات معملية لفك المكونات أو الأجزاء عند المراحل الأولى لتصميم المنتج.

درجة التطبيق	الوزن النسبي %	الانحراف المعياري	المتوسط	النشاط
منخفضة	47.80	1.20	2.39	تركز الشركة على تحديد تكلفة منتجاتها في مراحل مبكرة من عملية التصميم وليس عند الانتهاء من الإنتاج.
منخفضة	47.80	1.38	2.39	تحدد الشركة تكلفة منتجاتها من خلال المعادلة التالية: تكلفة المنتج = سعر البيع التنافسي - هامش الربح المستهدف
منخفضة	47.80	1.04	2.39	يتكون فريق التصميم من فريق عمل متكامل من مختلف الإدارات كالمهندسة الصناعية والمالية والتسويق.
منخفضة	44.80	1.03	2.24	تراجع رغبات المستهلك بصورة دورية لمتابعة أي تغيرات قد تطرأ عليها
منخفضة	41.20	0.94	2.06	يتم إشراك الموردين في المراحل الأولى من تصميم المنتج لضمان خفض التكاليف وذلك بتوفير المواد الأساسية بالكميات المطلوبة والأسعار المناسبة لفترة طويلة نسبياً.
منخفضة	40.00	1.14	2.00	يتم إشراك الموزعين للمنتجات والقائمين على خدمات ما بعد البيع في المراحل الأولى من تصميم المنتج لضمان خفض تكلفة ملكية السلعة بالنسبة للعميل.
منخفضة	2.56			المتوسط الحسابي للمقياس

بشكل عام يمكن القول أن أغلب الشركات قيد الدراسة تستخدم الطريقة التقليدية عند تسعير منتجاتها، ومهتمة بتغطية تكاليفها الكلية مع مراعاة أسعار المنافسين في السوق، وإن حدث وكانت الأسعار عالية مقارنة بالمنافسين يتم التضحية بجزء أو كل هامش الربح للبقاء في السوق.

## النتائج والتوصيات:

توصلت الدراسة إلى أهم النتائج التالية:

1. تستخدم الشركات الصناعية الليبية بدرجة كبيرة طريقة التسعير التي تغطي التكاليف الكلية مضافاً إليها هامش الربح المطلوب، بينما تعد طريقة تحقيق أعلى عائد الأقل استخداماً.
2. يتم مراعاة حجم العرض والطلب، ودراسة المنافسين، والحصة السوقية عند تسعير المنتجات.
3. يعتبر هيكل التكاليف والسمعة والعلامة التجارية للسلعة وعدد وخصائص المنافسين من أهم العوامل المؤثرة على تحديد سعر بيع المنتجات.
4. تمارس الشركات أنشطة مدخل التكلفة المستهدفة بدرجات متفاوتة، وأن يكون سعر بيع المنتج منافساً لأسعار منتجات المنافسين كان أكثر أنشطة مدخل التكلفة المستهدفة تطبيقاً.
5. لا تركز الشركات على المقومات الرئيسة لمدخل التكلفة المستهدفة كتحديد وتخفيض التكلفة في مرحلة التصميم، ووجود فريق عمل متكامل للتصميم، والاعتماد على سعر البيع التنافسي لتحديد التكلفة المستهدفة.

من خلال النتائج السابقة توصي الدراسة بالتالي:

1. الاستفادة من دراسات السوق الخاصة بالمنافسين ورغبات المستهلكين عند تسعير المنتجات.
2. الاهتمام بالعوامل الأخرى التي لها أثر على تحديد سعر بيع المنتجات كدورة حياة المنتج، وعناصر المزيج التسويقي.
3. التشجيع والتركيز على العمل في شكل فريق للتصميم مكون من إدارات مختلفة كالمهندسة والمالية والإنتاج والتسويق عند تطوير المنتجات القائمة أو طرح منتجات جديدة في الأسواق.
4. الاستفادة من المداخل الحديثة كأسلوب التكلفة المستهدفة لإدارة وخفض تكلفة المنتجات في المراحل المبكرة من حياتها، بدلاً من الانتظار إلى غاية الانتهاء من إنتاجها والبدء في خفض التكاليف.

## المصادر والمراجع:

- أبو الفتوح، سمير (2003) المحاسبة الإدارية الاستراتيجية: مدخل التحليل الكمي لدعم الإدارة في البيئة التنافسية، دار الأصدقاء، النمصرة.
- أبو عواد، محمد راجح (2008) أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، دراسة تطبيقية على المصارف العاملة بالأردن، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، كلية العلوم الإدارية والمالية.
- أبو فارة، يوسف (2010) إدارة الأسعار في الأسواق التقليدية والإلكترونية وأسواق المياه، دار اثناء، ط (1)، عمان.
- أحمد، خليفة مسعود (2005) إمكانية استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة لخفض التكاليف في الشركات الصناعية: دراسة تطبيقية على شركة أمان للإطارات، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الجبل الغربي، كلية المحاسبة، غريان.
- إدريس، عبد الجليل (2016) قياس مدى استخدام منهج التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات تسعير الخدمات المصرفية، دراسة ميدانية على المصارف العاملة بولاية البحر الأحمر، مجلة جامعة البحر الأحمر للعلوم الإنسانية، العدد الأول، يونيو، ص 143-160.
- الحارس، أسامة، (2004) المحاسبة الإدارية، دار حامد، ط (1)، عمان.
- الخلف، نضال محمد رضا، وزويلف، إنعام محسن حسن (2007) التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة، دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، الاقتصاد والإدارة، المجلد (21)، العدد (1)، ص 159-200.
- الدليمي، خليل، والمومني، حازم علي عبد الله (2016) أثر احتساب طريقة التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف وتسعير المنتجات، دراسة ميدانية على مصانع الأغذية الأردنية، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد الثالث عشر، العدد (29)، ص 381-398.
- الشنطي، أيمن، وشقر، عامر (2002) المحاسبة الإدارية، دار البداية، عمان.
- العلاق، بشير، والعبدي، قحطان، وياسين، سعد (1999) استراتيجيات التسويق، دار زهران، عمان.

العماري، حنان سليمان مُجَّد (2016) مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الليبية، رسالة ماجستير غير منشورة، الاكاديمية الليبية، مدرسة العلوم الإدارية، قسم المحاسبة، مصراتة.

القباني، ثناء على (2010) إدارة التكلفة وتحليل الربحية، دار الصفاء، ط (1)، عمان. الطبولي، أبو القسم عمر، وعبدالسلام، علي، وشرنه، فرحات، (1999) أساسيات الاقتصاد، الدارالجمهورية، ط (9)، مصراتة.

بن سعيد، هناء (2015) دور أسلوب التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج، دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل - ENICAB - بسكرة، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة محمد خيضر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، بسكرة، الجزائر.

حيدر، عادل رمضان (2006) مدى إمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ودوره في دعم الموقف التنافسي: دراسة تطبيقية على الشركة العامة للإلكترونيات، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، مدرسة العلوم الإدارية والمالية، قسم المحاسبة، طرابلس.

زعر، حمدي شحدة، وأبو عودة، علي (2012) أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد العشرين، العدد الأول، ص 229-263.

رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية، كلية التجارية، غزة. عبيدات، مُجَّد إبراهيم (2008) أساسيات التسعير في التسويق المعاصر: مدخل سلوكي، دار المسيرة، ط (1)، عمان.

عزام، زكريا أحمد، وحسونة، عبدالباسط، والشيخ، مصطفى سعيد (2011) مبادئ التسويق الحديث: بين النظرية والتطبيق، دار المسيرة، ط (3)، عمان.

مُجَّد، صفاء أحمد عبد الماجد (2016) دور التكاليف المستهدفة في كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، دراسة حالة البنك السوداني الفرنسي، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات العليا.

مقابلة، خالد (2009) التسويق الفندقي: مدخل شامل، جار زهران، ط (1)، عمان.

- منصور، مُجَّد مُجَّد (2002) دور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تدعيم القدرة التنافسية للمنشأة، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، جامعة حلوان، العدد (3، 4).
- ظاهر، أحمد حسن، (2002) المحاسبة الإدارية، دار وائل، ط (1)، عمان.
- هاشم، مُجَّد صالح (2003) تقييم دور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق إستراتيجية زيادة التكلفة في بيئة الأعمال المتقدمة مجلة البحوث الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، العدد (أبريل، يوليو، أكتوبر).
- هورنجرن، تشارلز، وداتار، سريكانت، وفوستر، جورج (2009) محاسبة التكاليف: مدخل إداري، ترجمة: أحمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض.
- Atkinson, A., Kaplan, R., S., and Young, S. M.(2004). Management Accounting. 4th Edition. Pearson. Upper Saddle River.
- Saunders, M., Lewis, P. and Thornhill, A. (2009) Research Methods for Business Students, Harlow, Financial Times Prentice Hall.