

أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير  
دراسة حالة مطاحن بالغيث الكبرى- سوق اهراس

The importance of using the target cost approach in rationalizing pricing decisions  
Case study of the greater belghith mills- souk ahras

د. سوايم صلاح الدين جامعة سوق اهراس  
د. رحالية بلال جامعة سوق اهراس  
د. طراد خوجة هشام جامعة سوق اهراس  
الجزائر

**ملخص:**

هدفت الدراسة بصفة أساسية إلى الكشف عن أهمية تطبيق منهج التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير داخل المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، بدراسة حالة بمطاحن بالغيث الكبرى بولاية سوق اهراس. ولتحقيق أهداف الدراسة تم جمع المعلومات بالاعتماد على استمارة الاستبيان التي صممت لقياس تصورات إطارات المؤسسة المدروسة اتجاه أهمية تطبيق منهج التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير. وتم الاستعانة ببرنامج SPSS في تحليل البيانات، وقد توصلت الدراسة وبصورة أساسية إلى أن تطبيق منهج التكلفة المستهدفة والذي يعد احد أدوات إدارة التكلفة والتخطيط لها، يسهم في ترشيد قرارات التسعير.

**كلمات مفتاحية:** إدارة التكلفة، التكلفة المستهدفة، التحسين المستمر، السعر، قرار التسعير.

**Abstract**

The study mainly aimed to reveal the importance of applying the target cost approach in rationalizing pricing decisions within the Algerian economic establishment, with a Case study of the greater belghith mills- souk ahras . In order to achieve the objectives of the study, information was collected based on the questionnaire form that was designed to measure the perceptions of the frameworks of the studied institution towards the importance of applying the target cost approach in rationalizing pricing decisions. The SPSS program was used in data analysis, and the study basically concluded that the application of the target cost approach, which is one of the cost management and planning tools, contributes to rationalizing pricing decisions.

**Key words:** cost management, target costing, continuous improvement, price, pricing decision.

**المقدمة:**

يتميز المحيط الاقتصادي بزيادة حدة المنافسة بين بالوحدات الاقتصادية، مما أدى إلى انخفاض قدرات هذه الوحدات إلى حد ما على التأثير في السعر، بحيث أصبح استمرارها متوقفاً على قدرتها على تقديم منتجات تتسم بأسعار تنافسية وجودة عالية. بالإضافة إلى أن التطوير المستمر للفن الإنتاجي وهندسة المنتجات أدى إلى قصر دورة حياة المنتج، بحيث تتركز فرص التأثير على التكلفة والربح في مرحلة التصميم. وبهذا يتوجب على المؤسسة تحسين وتطوير أساليب تسعير منتجاتها حتى تتمكن من ضمان استمراريتها في السوق مع اكتساح أسواق جديدة، ومن بين هذه الأساليب نجد أسلوب التكلفة المستهدفة الذي يسعى إلى تحقيق رضا كل من الزبون من خلال التركيز على الجودة العالية وبالسعر المناسب وعلى رضا المؤسسة من خلال تحقيق الأرباح واكتساح الأسواق وديمومة الميزة التنافسية لها.

ويعد منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة دليلاً على تطور الفكر المحاسبي لكي يتجاوز أوجه القصور الذي أصاب المناهج التقليدية في التسعير، خاصة في ظروف البيئة الصناعية الحديثة.

**مشكلة الدراسة**

مما تقدم يمكن صياغة مشكلة الدراسة في الإجابة عن السؤال الرئيس التالي:

- هل يوجد أثر لتطبيق منهج التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير بمطاحن بالغيث الكبرى بولاية سوق اهراس؟

- وتتدرج تحت هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية التي سنحاول الإجابة عنها والمتمثلة في:
- ما المقصود بمنهج التكلفة المستهدفة؟ وما هي خطوات تطبيق هذا الأسلوب؟
  - ماذا نعني بقرار التسعير؟ وما هي استراتيجياته الأساسية؟
  - هل تطبق المؤسسة محل الدراسة منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة؟

## فرضية الدراسة

لقد تم بناء فرضيات الدراسة اعتمادًا على مشكلة الدراسة وعناصرها المختلفة حيث أن فرضيات الدراسة تعد إجابات آنية للظاهرة المدروسة، وحلولاً متوقعة للمشكلة موضوع الدراسة، حيث ينطلق هذا البحث من الفرضية الرئيسية التالية:

"يساهم تطبيق منهج التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير بمطاحن بالغيث الكبرى بولاية سوق اهراس، أي أنه يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين تطبيق منهج التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير في المؤسسة محل الدراسة."

## أهمية الدراسة

تبرز أهمية هذا البحث لاستكشاف أهمية ومدى إمكانية تطبيق منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة، خاصة أنه يعد من المناهج الحديثة التي تسعى إلى تخفيض التكاليف وتحسين نوعية المنتجات، فضلًا على أن موضوع التكلفة المستهدفة يعد من المواضيع الحديثة على مستوى محاسبة التسيير الإستراتيجية.

## أهداف الدراسة

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في التعرف على أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير، ويتضمن الهدف الرئيسي للبحث مجموعة من الأهداف الفرعية تتمثل في:

– التعرف على الإطار العام لأسلوب التكلفة المستهدفة باعتباره أحد أهم المداخل في الإدارة الإستراتيجية للتكلفة.

– معرفة مقومات تطبيق منهج التكلفة المستهدفة والصعوبات التي تواجهها المؤسسات في تطبيق التكلفة المستهدفة.

– تحديد مدى إسهام منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة في تطوير المنتجات وتخفيض التكاليف.

## منهج الدراسة

يستخدم الباحثون في إطار إعدادهم لهذه الدراسة وسعيًا لتحقيق أهدافها المنهج الوصفي التحليلي، الذي يقف عند حدود وصف الظاهرة موضوع الدراسة "التكلفة المستهدفة ودورها في ترشيد قرارات التسعير" لدى الإطارات العاملة في المؤسسة محل الدراسة، وذلك بغية الكشف عن حيثياتها وتأكيدها وجودها ومستوى الارتباط بين متغيراتها، وتم جمع المعلومات بالاعتماد على استمارة الاستبيان التي صممت لقياس تصورات الإطارات المشكلة لعينة الدراسة اتجاه أهمية استخدام التكلفة المستهدفة ودورها في ترشيد قرارات التسعير، وتم الاستعانة ببرنامج SPSS في تحليل البيانات.

## هيكل الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة وللوصول إلى أهداف الموضوع، تم تقسيم البحث إلى ثلاث محاور رئيسية:

– المحور الأول: الإطار النظري للتكلفة المستهدفة.

– المحور الثاني: التسعير طبيعته، مفهومه واستراتيجياته.

– المحور الثالث: منهجية الدراسة الميدانية وإجراءاتها التطبيقية.

### 1. الإطار النظري للتكلفة المستهدفة Target Costing

أدت ازدياد حدة المنافسة العالمية إلى زيادة الضغوط على المنشآت الصناعية لأن تتبنى أنظمة إنتاج حديثة تتمكن من تحقيق الميزة التنافسية الأمر الذي أدى إلى ازدياد الاهتمام بنوعية المنتجات وتخفيض التكاليف إلى حدودها الدنيا. لكي تتمكن من تحقيق المنافسة من حيث النوعية والسعر هذه التغيرات خلقت مفاهيم جديدة متعلقة بنظم المعلومات الإدارية والمحاسبية أثرت على كيفية اتخاذ القرارات وخاصة التي تتعلق بتسعير المنتجات لذلك كان استحداث مدخل التكلفة المستهدفة كأحد أساليب المحاسبة الإدارية التي يمكن استخدامها في تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت وتكون قادرة على الوفاء باحتياجات الإدارة.

## 1.1 مفهوم التكلفة المستهدفة

- لم يتفق الكتاب فيما بينهم على تعريف محدد للتكلفة المستهدفة، إذ أن هناك العديد من التعاريف والمفاهيم المتباينة التي تعكس وجهات نظر مختلفة يمكننا أن نورد بعضها منها فيما يلي:
- التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط و التطوير و التصميم من مراحل دورة حياة المنتج و من ثم فإن هذه الأداة تركز جهود خفض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة و كبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها.<sup>1</sup>
  - هي عملية تطور بواسطتها أهداف محددة، بالنسبة لتكاليفها ل طرح سلعة أو خدمة، ويتم بناء التكلفة على هامش ربح مرغوب وسعر بيع مرسوم للسلعة أو الخدمة ، وعلى التقسيمات المعقولة التي يجب أن تكلف السلعة أو الخدمة.
  - أنها أسلوب لتخطيط التكلفة تركز على المنتجات ذات عمليات التشغيل المتميزة أو الخاصة و الدورة الجبائية القصيرة نسبيا و أنه أسلوب ذات التكلفة التي تستخدم في المرحلة الأولى من دورة حياة المنتج أي مرحلة الأبحاث و التطوير و هندسة المنتج.<sup>2</sup>
  - التكلفة المستهدفة هي أسلوب يساعد علي تخفيض التكاليف في مرحلة تطوير وتصميم المنتج من خلال التطوير الشامل للمنتج الجديد أو عن تغيير المنتج بالكامل أو عند إجراء تعديل جزئي للمنتج. وايضا عرفت بأنها أسلوب من أساليب المحاسبة تستخدم لإدارة التكاليف الجارية باستخدام أدوات التحسين المختلفة والتحليل الوظيفي.<sup>3</sup>
  - أنها أسلوب محاسبي لإدارة الأرباح المستقبلية للشركة من خلال إدراج التكلفة المستهدفة صراحة في عملية تطوير المنتج.<sup>4</sup>

مما تقدم يمكن القول أن منهج التكلفة المستهدفة يعتبر احد أدوات إدارة التكلفة التي تهدف إلى خفض بعض عناصر التكاليف واستبعاد عناصر أخرى في مرحلة التشغيل الرئيسية وذلك بما يضمن تحقيق تحسين حقيقي في كفاءة الأداء خلال دورة حياة المنتج وأيضا بما يضمن تخطيط التكاليف والتحكم في حدوثها عبر دورة حياة المنتج لدعم التنافسية للمنظمة من حيث إرضاء المستهلك والحفاظ علي الحصة السوقية.

## 2.1 خصائص وأهداف أسلوب التكلفة المستهدفة.

- تتمثل الخصائص الأساسية لأسلوب التكلفة المستهدفة في العناصر التالية:<sup>5</sup>
- التكلفة المستهدفة تطبق في مرحلة التطوير والتصميم حيث إنها تختلف عن الطرق التقليدية في إدارة التكاليف التي تطبق في مرحلة الإنتاج.
  - التكلفة المستهدفة ليست طريقة إدارية للرقابة على التكاليف بل هي وسيلة لتخفيض التكاليف.
  - إن عمليات وإجراءات التكلفة المستهدفة لها طرق أولية كثيرة مستخدم ، لأن الأهداف الأولية للتكلفة المستهدفة تشتمل على تقنيات التطوير و التصميم.
  - التعاون بين الأقسام المختلفة مطلوب لتحقيق التكلفة المستهدفة.
  - التكلفة المستهدفة مناسبة تطبيقيا في الصناعات و المنتجات الصغيرة المتعددة أكثر من المنتجات القليلة الكثيرة .

أما بالنسبة لأهداف أسلوب التكلفة المستهدفة فإنها تسعى إلى تحقيق جملة من الأهداف أهمها:<sup>6</sup>

- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمنشأة الحصة السوقية.
- تحديد هامش الربح الذي تسعى المنشأة له قبل طرح المنتج في السوق.
- إنتاج المنتجات بالجودة المنافسة والتي تفي باحتياجات العميل.
- تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل.

- خفض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود من البيع
- مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.

### 1.3 مبادئ منهج التكلفة المستهدفة

- يرتكز نظام التكاليف المستهدفة في تحقيق أهدافه على مجموعة من المبادئ تتمثل في الآتي:<sup>7</sup>
1. يقوم نظام التكاليف المستهدفة على أساس التخطيط المتوسط والطويل الأجل للتكاليف والأرباح.
  2. يقوم بتحديد تكلفة المنتج وفقاً للمعادلة التالية: السعر المستهدف – الربح المستهدف = التكلفة المستهدفة.
  3. يؤكد على أهمية تشغيل فريق عمل ذي مهارة ملائمة للمهام المنسوبة إليه، سواء من داخل المشروع أو من خارجه كالموردين والوسطاء والموزعين.
  4. يهتم بتوثيق العلاقة مع الموردين ويجعل أساس التعامل معهم الثقة لسنوات طويلة، أو يجعل منهم شركاء للمشروع أو طرفاً أساسياً في عملية التخطيط والتصميم للمنتجات.
  5. ينادي بأهمية إنتاج العديد من المنتجات في المشروع الواحد، حتى تسهل عملية تحقيق الأرباح المستهدفة للمجموعة ككل.
  6. يقوم بإشراك جميع العاملين في وضع الخطة التصنيعية، مما يحفزهم على تنفيذ الخطة بكفاءة عالية.
  7. يعتمد على أساس دقيق وصحيح من المعلومات الجديدة من داخل وخارج المشروع.

### 4.1 مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة

قبل البدء بتطبيق منهج التكلفة المستهدفة لابد في البداية من التأكد من وجود نظام تكاليفي، بالإضافة إلى إستراتيجية واضحة تلائم أهداف الإدارة، كما يتم تحديد الهدف من تطبيق منهج التكلفة المستهدفة وهو خفض التكلفة، وتمر عملية تطبيق منهج التكلفة المستهدفة بثلاث مراحل رئيسية كالتالي:

#### 1.4.1 المرحلة الأولى: تخطيط التكلفة المستهدفة:<sup>8</sup>

ويمكن التعرف على هذه المرحلة من خلال الخطوات التالية:

1. **تحديد السعر المستهدف:** والمقصود بالسعر المستهدف هو "السعر المقدر للسلعة أو الخدمة والذي يرغبه الزبون أو العميل ويكون قادر على دفعه بمعنى آخر السعر المستهدف هو السعر الذي يستطيع العملاء دفعه، كما يمكن المنشأة من تحقيق الحصة السوقية المرغوبة بها.
2. **تقدير تكاليف التصميم:** يتم تحديد مواصفات الخدمة المطلوبة ومستوى الجودة، ثم تحديد متطلبات الخدمة واحتياجاتها وتقدير التكلفة اللازمة لذلك، وعمل دراسة جدوى لتسويق الخدمة مع الأخذ في الاعتبار أسعار المنافسين ونوع المستهلكين المتوقعين للخدمة، ثم بعد ذلك يتم عمل تقدير مبدئي بتكلفة التصميم لعرضها على اللجنة التي تستطيع من واقع البيانات تحديد مدى جدوى تقديم الخدمة الجديد.
3. **تحديد هامش الربح المستهدف:** الربح المستهدف هو مقدار ذلك الربح الذي ترغب الإدارة في تحقيقه من المنتج المعين، والذي يتم تحديده على أساس خطة الربح الطويلة أو المتوسطة الأجل والتي تعكس التخطيط الإستراتيجي للمشروع.
4. **تحديد التكلفة المستهدفة (المسموح بها):** يقصد بالتكلفة المسموح بها هي أقصى تكلفة يمكن للإدارة تحملها، ويمكن الوصول لها واحتسابها عن طريق الفرق بين السعر المستهدف والربح المستهدف ويمكن التعبير عنها بالمعادلة التالية: التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف – هامش الربح المستهدف

#### 2.4.1 المرحلة الثانية: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة:<sup>9</sup>

بعد نهاية المرحلة الأولى من مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة ومعرفة رقم التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة، وكذلك الفجوة التكاليفية بين تكلفة التصميم المبدئي (التكلفة الجارية) والتكلفة المسموح

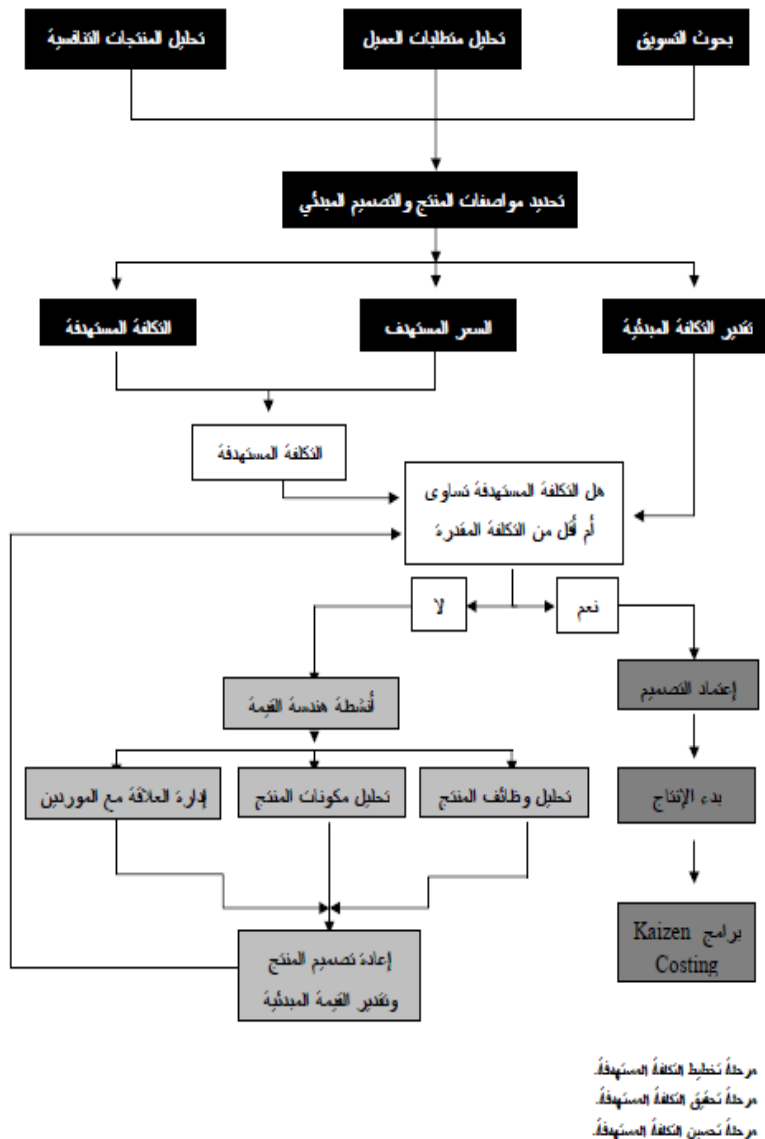
بها، وكذلك على مقدار الخفض الممكن في التكاليف، وعند هذه النقطة يأتي دور أدوات تحجيم التكلفة، ولعل أشهر هذه الأدوات: هندسة القيمة؛ الهندسة المتزامنة؛ جداول التكلفة؛ نظم دعم التكلفة المستهدف... الخ.

**3.4.1 المرحلة الثالثة: تحسين مدخل التكلفة المستهدفة باستخدام مدخل التطوير والتحسين المستمر (Kaizen Costing):**

يعتبر تطبيق هذا المدخل أو ما يعرف بمدخل التكلفة المطورة (Kaizen Costing) أمر في غاية الأهمية وذلك من أجل المحافظة على الربحية خاصة في ظل ضغوط المنافسة المتزايدة، أو إذا كانت تخطط لتخفيض التكاليف في المستقبل، ولا يعنى الوصول إلى التكلفة المستهدفة نهاية الأمر وإنما يعنى بداية مرحلة جديدة في مراحل البحث المستمر عن تخفيض التكلفة كلما أمكن ذلك.

ويمكن التعبير عن مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة بالشكل التالي:

**الشكل رقم (01): مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة**



المصدر: منصور، محمود، ماهية التكاليف المستهدفة، رسالة ماجستير في المحاسبة (غير منشورة)، كلية التجارة، جامعة الأزهر، 2008، ص14.

## 2. التسعير طبيعته، مفهومه واستراتيجياته

يعد التسعير من أهم العناصر المزيج التسويقي، فهو العنصر الذي يؤثر مباشرة على إيرادات المؤسسة، ومع ذلك فقليل من المؤسسات تقوم بصنع القرارات و الاستراتيجيات التسعيرية بطريقة فعالة.

### 1.2 طبيعة التسعير

إن عملية تسعير السلع و الخدمات ليست بالمهمة السهلة، لذلك نجد كثيرًا من المؤسسات تواجه مشاكل وصعوبات في هذا الصدد، و تكمن صعوبة التسعير في كيفية ترجمة المضمون السلعي أو الخدمي إلى قيمة نقدية أو عينية، ففي معظم الحالات التسويقية يكون السعر واضحًا و جليًا، وكل من البائع و المشتري مدركان لمقدار القيمة التي يجب على كل واحد منهم دفعها للحصول على ما لدى الآخر، حيث تتفاوت الأسس التي يتم اعتبارها عند تسعير السلعة، فقد يكون الشعور بالفخر عند حيازة السلعة هو الأساس، و قد تكون الماركة التي تحملها هذه السلعة هي الأساس، و على كل حال من الخطأ الاعتقاد بأن السعر هو دائما مبلغ من المال. يدفع للحصول على منتجات، بل يمكن الحصول على المنتجات كمقايضة مع منتجات أخرى.<sup>10</sup>

### 2.2 مفهوم السعر وأهميته

يعد مفهوم السعر مفهومًا واسعًا، و تباينت التعاريف و الآراء التي تناولت السعر سواء من وجهة النظر الاقتصادية أم من وجهة نظر المسوقون، فالسعر له تعريفات عديدة يمكن استعراض البعض منها فيما يلي:

يعتبر السعر أحد المحددات الرئيسية للقيمة، و التي هي جوهر عملية التبادل حيث تتحدد قيمة السلع و الخدمات التي يقدمها المنتج للسوق على أساس المنفعة التي يدركها المشتري لهذه السلع و الخدمات وكذلك على أساس الثمن الذي يجب على المشتري دفعه مقابل الحصول على هذه المنفعة و يتضح من ذلك أن العلاقة بين المنفعة و السعر هي التي تحدد القيمة.<sup>11</sup>

كما ينظر للسعر على أساس أنه كمية النقد المدفوعة مقابل سلعة أو خدمة أو كم من القيم التي يتبادلها المستهلك بالنقد من أجل الحصول على المنافع التي يحملها المنتج المستعمل من قبل المستهلك.<sup>12</sup>

كما تبرز أهمية السعر كعنصر من عناصر المزيج التسويقي لأي مؤسسة وذلك لأسباب التالية:<sup>13</sup>

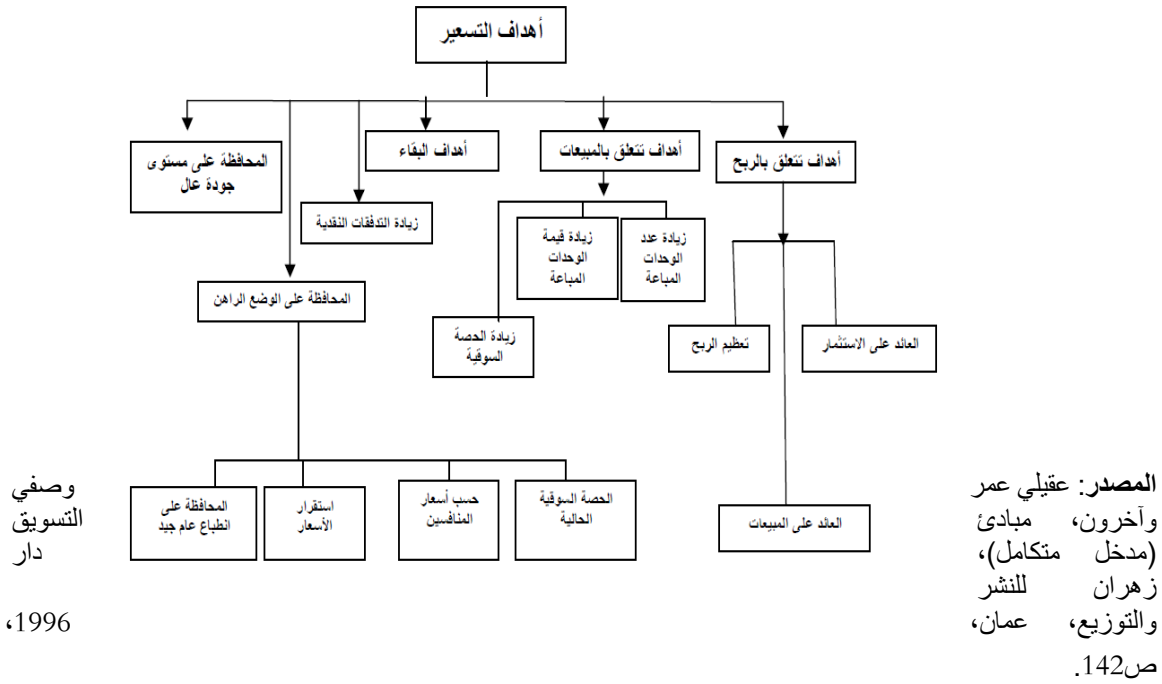
- أن السعر من أسهل و أسرع عناصر مزيج التسويق تغييرا و تعديلا لمقابلة الطلب أو تصرفات المنافسين.
- يعد ارتفاع السعر مؤشرا على الجودة من وجهة نظر فئة من المستهلكين.
- وجود علاقة بين السعر و مقدار إيرادات المؤسسة و أرباحها و هذا أمر مهم للمؤسسة لأنها إذا لم تحقق إيرادات أو أرباحا معينة فلن تستطيع الاستمرار.
- أن السعر يعد أحد مجالات التنافس بين المؤسسات.

### 3.2 أهداف التسعير

إن لكل مؤسسة أهدافا مالية و إنتاجية و توزيعية تسعى لتحقيقها، و تنسجم هذه الأهداف من الهدف العام لوجود المؤسسة. و مما يجدر بنا ذكره أن قرارات التسعير التي تتخذها المؤسسة تؤثر عليه تلك الأهداف بطريقة أو بأخرى، لذلك نجد أن الإدارة العليا في المؤسسة تحاول تحقيق أهداف معينة (أو التركيز على هذه الأهداف) من خلال قرارات التسعير التي تتخذها.

ويتفق عدد من الباحثين على أن الأهداف التسعيرية لمعظم الشركات وبشكل عام يمكن أن تكون أهداف ربحية، أو أهداف تتعلق بالمبيعات أو البقاء أو زيادة التدفقات النقدية، أو المحافظة على الوضع الراهن أو المحافظة على مستوى عالي من الجودة ويمكن تلخيص هذه الأهداف و تفرعاتها في الشكل التالي:

## الشكل رقم(02): تصنيف الأهداف التسعيرية



### 4.2 استراتيجيات التسعير

تزداد أهمية التسعير بصفة خاصة عند قيام الشركة بتسعير منتجاتها لأول مرة و يعتمد تسعير المنتجات الجديدة على درجة الجودة أو الحداثة، فكلما كانت السلعة مبتكرة كلما زادت مرونة الشركة في تسعير منتجاتها .

وعادة تبنى معظم الشركات فلسفة تسعير منتجاتها الجديدة على الإستراتيجيات التالية:<sup>14</sup>

1.4.2 إستراتيجية كشط السوق: حيث تقوم الشركة بوضع أسعار عالية لمنتجاتها الجديدة التي تقدمها إلى السوق من أجل كشط العوائد أولا بأول لتغطية التكاليف، و هنا فإن المنتج يحتوي على خصائص فريدة غير موجودة في المنتجات الأخرى المنافسة، و بعد أن تبدأ المبيعات بالانخفاض تقوم الشركة بتخفيض السعر

2.4.2 إستراتيجية التغلغل في السوق: تقوم بعض الشركات بوضع سعر منخفض من أجل اختراق ( اكتساح السوق ) بشكل سريع و عميق، أي من أجل جذب عدد أكبر من المستهلكين بسرعة و كسب حصة سوقية كبيرة، و هنا تستفيد الشركة من وفورات الحجم الكبير للإنتاج و الذي يؤدي إلى تخفيض التكاليف للوحدة الواحدة ، حيث يؤدي السعر المنخفض إلى زيادة الحصة السوقية و حجم المبيعات الأمر الذي يتطلب زيادة حجم الإنتاج لمواجهة الطلب، و بالتالي تنخفض تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة لأن التكاليف الثابتة تتوزع على عدد أكبر من الوحدات ، و بالتالي يمكن للشركة أن تضع أسعار منخفضة .

3.4.2 التسعير حسب الخصائص الإضافية: معظم الشركات تقدم سلع أو خدمات إضافية مع المنتج الرئيسي ، فمشترري السيارة ، قد يطلب فتحة في السقف ، مرآة جانبية كهربائية ... الخ ، إن تسعير هذه الإضافات يمثل مشكلة ، فعلى الشركة أن تقرر ما الذي يتضمنه السعر من هذه الإضافات، و ما الذي يمكن أن يقدم كإضافة دون أن يتضمنه سعر السيارة، و تقوم الشركات بوضع سعر منخفض للمنتج و أسعار عالية للإضافات حتى تحقق الأرباح.

4.4.2 التسعير على أساس بيع سلعتين معا: بعض المنتجات تتطلب استخدام سلعة أو خدمة إضافية معها ، على سبيل المثال ، منتجي كاميرات كوداك يقومون بتسعير الكاميرات بسعر منخفض ، و من ناحية أخرى يقومون برفع أسعار أفلام كوداك التي تستخدم مع الكاميرا ، و إذا لم يقوموا ببيع الأفلام فإنهم يضعون أسعار عالية للكاميرات لتحقيق نفس الأرباح.

5.4.2 التسعير على أساس الخصومات : تقوم أغلب الشركات بوضع أسعارها من أجل تشجيع المستهلكين على الدفع مباشرة شراء كميات أكبر ، أو شراء المنتجات في غير مواسمها، و هناك عدة أنواع من الخصومات: الخصم النقدي؛ خصم الكمية ؛ الخصم الوظيفي؛ الخصم الموسمي؛ المسموحات.

6.4.2 إستراتيجية التسعير التمييزي: حيث تقوم الشركة ببيع السلعة أو الخدمة بسعرين أو أكثر و هذا الاختلاف ليس له علاقة بالتكلفة ، و يأخذ التسعير التمييزي عدة أشكال منها: التسعير على أساس تقسيم المستهلكين التسعير على أساس شكل المنتج والتسعير على أساس المواقع .

7.4.2 التسعير الترويجي : يأخذ التسعير الترويجي عدة أشكال :

- تقوم بعض المحلات بوضع سعر منخفض لبعض الماركات لجذب العملاء إلى المحل على أمل أن يقوموا بشراء منتجات أخرى بالأسعار العادية.

- تخفيض الأسعار في مواسم معينة كأن يتم تخفيض أسعار الملابس الشتوية في بداية فصل الصيف ( تخفيضات ) لجذب المزيد من العملاء.

- إعادة - قيام المنتجون بالبيع بالتقسيط، تقديم ضمانات طويلة الأجل، أو الصيانة المجانية.

- قيام البائع بتقديم خصومات مباشرة من السعر لزيادة المبيعات و تقليل المخزون.

- استخدام ما يسمى بالخصم النفسي و هو وضع سعر وهمي على المنتج ثم شطبه واستبداله بسعر آخر.

8.4.2 التسعير الجغرافي: و هذه الإستراتيجية تشير إلى الطرق التي تتبعها الشركة في تسعير منتجاتها

في المناطق المختلفة من الدولة ، حيث تقرر الشركة هل ستضع أسعار عالية للمستهلكين القاطنين في مناطق جغرافية بعيدة لتغطية تكاليف النقل و المخاطرة ؟ أم أنها ستضع سعرا موحدًا لجميع المستهلكين بغض النظر عن أماكن تواجدهم و بالتالي تتحمل تكاليف النقل و المخاطرة ؟

### 3. منهجية الدراسة الميدانية وإجراءاتها التطبيقية

بعد أن تم الوقوف في الجانب النظري على الإطار المفاهيمي لكل من التكلفة المستهدفة والتسعير ، نحاول في هذا الجزء المخصص للجانب الميداني الوقوف على أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير، وإظهار مدى وجود علاقة تأثير بين هذين المتغيرين في مطاحن بالغيث الكبرى- مداوروش بولاية سوق اهراس .

#### 1.3 مجتمع وعينة الدراسة

نقصد بمجتمع الدراسة أو المجتمع الإحصائي مجموع الوحدات الإحصائية المراد دراستها ومعرفة خصائصها بشكل دقيق، حيث يمكن تمييزها عن غيرها من الوحدات التي تكون مجتمعا آخر، بعبارة أخرى هو مجموعة الوحدات الإحصائية المشتركة في الصفة الأساسية التي تهم الباحث في دراسته والذي يختلف باختلاف المشكلة أو الظاهرة محل الدراسة.<sup>15</sup>

يتمثل مجتمع الدراسة في الأطارات الإدارية بالمركب محل الدراسة، تتمحور نشاطات المركب وفقا لنظام عقلائي مدروس يعمل حسب المواصفات الدولية حيث يستخدم مواد أولية (القمح) ذي مقاييس نوعية معتبرة تقوم باقتنائها بصرامة وشروط حسب مقتضات السوق العالمية بمواصفات أعلى مستوى، كما تقوم بتحليل صارمة لهذه المادة قبل جلبها إلى المركب للتأكد من مواصفات المنتج المراد تحويله، كما تقوم بتحليل صارمة لهذه المادة قبل جلبها إلى المركب للتأكد من مواصفات المنتج المراد تحويله.

وتعتبر "مطاحن بلغيث الكبرى" في زيادة الترتيب من حيث الكم والكيف على مستوى مطاحن الشرق لامتيازها بمواصفات تقنية و نوعية. علما بأن المؤسسة منخرطة في الغرفة الجزائرية للتجارة والصناعة.

ولقد تم اختيار العينة بطريقة عشوائية، شملت إطارات 03 مديريات أساسية، حيث تحتوي كل مديرية على مجموعة من المصالح الفرعية حسب مهامها وأدوارها. بالإضافة إلى مصلحة مراقبة الجودة والنوعية، كون إطارات تلك المديريات والمصالح الأكثر دراية بالوضع التنافسي للمركب وبالقرارات الإستراتيجية له، حيث تمكنا من توزيع 60 استمارة إلا أننا لم نتمكن من استرجاع إلا 52 استمارة قابلة للمعالجة الإحصائية. وفيما يلي ملخص الاستبيانات الموزعة والمستردة والقابلة للتحليل:

#### الجدول (01) : الإحصائيات الخاصة باستمارات الاستبيان

البيان	التكرار	النسبة المئوية
عدد استمارات موزعة	60	100%
عدد الاستمارات الواردة	52	87%
عدد الاستمارات المفقودة	08	13%
عدد الاستمارات الملغاة	00	00%
عدد الاستمارات القابلة للتحليل	52	87%

المصدر: من إعداد الباحث

#### 2.3 أداة الدراسة وإجراءات تطبيقها

##### 1.2.3 أداة الدراسة

بعد الاطلاع على الأدبيات المتعلقة بموضوع الدراسة تم إعداد استبيان خصص كأداة أساسية لجمع المعلومات حول التكلفة المستهدفة ودورها في ترشيد قرارات التسعير، بحث تم تقسيمها إلى ثلاثة محاور كالتالي:

- المحور الأول: يضم المعلومات الشخصية ويتكون من 3 مفردات.

- المحور الثاني: التكلفة المستهدفة ويتكون من 12 مفردة.

- المحور الثالث: يضم قرار التسعير ويتكون من 11 مفردة.

وقد كانت الإجابات كل فقرة وفق مقياس لكارث الخماسي

#### الجدول (02): مقياس لكارث الخماسي

التصنيف	1	2	3	4	5
	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الباحث

وقد قمنا في هذه المرحلة بتصميم الأسئلة بصفة بسيطة، وتسمح لنا هذه الأسئلة بالإجابة على فرضيات البحث.

#### 2.2.3 توزيع الاستبيان

بعد الانتهاء من عملية إعداد الاستبيان النهائي جاءت بعدها مرحلة توزيعه على العينة المستهدفة، وقد تمت هذه العملية بالاعتماد على عدة قنوات قصد الوصول إلى العينة المقصودة، وضمان الحصول على أكبر العدد من الاستمارات التي تمت الإجابة عليها، وبصفة عامة اعتمدنا على الاتصال المباشر بأفراد العينة وتسليمهم استمارة الاستبيان واسترجاعها بأنفسنا، حيث تراوحت مدة الحصول على الإجابة بعض الأسابيع.

#### 3.2.3 التحليل الإحصائي للاستبيان

اعتمدنا في تحليل البيانات الإحصائية على استخدام النسب المئوية والتكرارات، حيث قمنا بتفريغ البيانات وجدولتها، وحساب التكرارات لإجابات المقصيين عن كل سؤال من عينة البحث، وقد تم الاستعانة ببرنامج (SPSS) في عملية تصنيف الإجابات على الأسئلة.

### 3.3 عرض وتحليل بيانات الدراسة الميدانية

#### 1.3.3 اختبار الثبات الفاكرونيبا

#### جدول (03): معاملات الثبات (Alpha Cronbach) لأداة الدراسة

المجال	عدد الفقرات	قيمة معامل الفا كرونباخ
التكلفة المستهدفة	12	0.806
قرار التسعير	11	0.798
الاستبانة ككل	23	0.843

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات spss

بالنظر إلى البيانات الواردة في الجدول أعلاه نجد أن قيمة " ألفا كرونباخ " تتراوح بين 0.798، أما قيمة ثبات الاستبانة ككل مع بعض فقد قدر بـ 0.843، لذا يمكن وصف أداة الدراسة بالثبات وأن البيانات التي تم الحصول عليها مناسبة لقياس المتغيرات، وتخضع لدرجة اعتمادية عالية.

#### 2.3.3 اتجاه إجابات العينة حول محاور الدراسة

#### جدول (04): الأوزان للكارت الخماسي

الأرقام	1	2	3	4	5
تصنيف	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الحدود	1.79-1.00	2.59-1.80	3.39-2.60	4.19-3.40	5.00-4.20

المصدر: من إعداد الباحث

#### 4.3 تحليل و تفسير بيانات متغيري الدراسة المستقل والتابع

تم استخدام مختلف مقاييس الإحصاء الوصفي من تكرارات ونسب مئوية واستخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد عينة الدراسة عن عبارات الاستبيان الخاصة بكل من المحور المتعلق بأسلوب التكلفة المستهدفة، وعبارات المحور المتعلق بقرارات التسعير، ومن ثم تحديد اتجاه الإجابة وترتيبها حسب الأهمية.

#### 1.4.3 تحليل و تفسير العبارات الخاصة بالتكلفة المستهدفة

#### جدول (05): نتائج التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة عن عبارات التكلفة المستهدفة

الفقرات	التكلفة المستهدفة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام	الرتبة
A1	التكلفة المستهدفة تخفض التكاليف بصورة عامة	4.20	0.674	موافق بشدة	01
A2	تحقق التكلفة المستهدفة الاستخدام الأمثل للموارد وتزيل الأنشطة التي لا تضيف قيمة.	4.12	0.645	موافق	02
A3	يتطلب تطبيق منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة في المؤسسة تبني إستراتيجية تخفيض التكاليف من خلال التحسين المستمر في مراحل الإنتاج والتسويق والتخزين.	4.05	0.960	موافق	04
A4	إن تطبيق منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة في المؤسسة يسهم في تضييق مشاكل التصميم ووضع السعر الأقل.	3.84	0.452	موافق	03
A5	يتطلب تطبيق منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة في المؤسسة إعادة تصميم المنتج.	3.63	0.995	موافق	08
A6	إن تطبيق منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة في المؤسسة يسهم في التركيز على جهود التحسين المستمر.	3.60	0.933	موافق	07

06	موافق	1.003	3.45	يتطلب تطبيق منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة في المؤسسة استخدام تقنيات متقدمة لإدارة التكاليف.	A7
05	محايد	0.937	3.25	عدم وضوح الإجراءات التطبيقية والخطوات العملية لتطبيق هذا المنهج.	A8
12	محايد	0.884	3.10	إن تطبيق منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة في المؤسسة يسهم في تخطيط الربحية وإدارة التكلفة في البيئة التنافسية.	A9
11	محايد	0.895	3.05	عدم توافر التكنولوجيا والأجهزة المناسبة لتطبيق هذا المنهج في التسعير.	A10
09	محايد	0.985	2.83	إن تطبيق منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة في المؤسسة يسهم في تحسين القدرة التنافسية.	A11
10	محايد	0.941	2.75	عدم وضوح منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة في المؤسسة.	A12
	موافق	0.69	3.49	المجموع	R1

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS

**التعليق:** تشير الأرقام في الجدول رقم (05) إلى أن اتجاهات عينة الدراسة على عبارات المحور الأول (R1) ككل نجد أن قيمة المتوسط الحسابي هي 3.49 بانحراف معياري منخفض 0.69 ، وبما أن قيمة المتوسط الحسابي تقع ضمن مجال الاختيار [3.40-4.19] يمكن القول أن اتجاه العام لإجابات العينة حول المحور الأول R1 ككل تمركزت حول الاختيار موافق مما يدل على أن أغلبية أفراد العينة على دراية كافية بأهمية منهج التكلفة المستهدفة في تحديد وترشيد قرار التسعير.

### 2.4.3 تحليل وتفسير العبارات الخاصة بقرارات التسعير

جدول (06): نتائج التحليل الوصفي لإجابات أفراد العينة عن عبارات قرارات التسعير

الرتبة	الاتجاه العام	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	قرارات التسعير	الفقرات
03	موافق بشدة	0.459	4.91	يعد عنصر التكلفة قاعدة لتحديد السعر في شركتكم.	A1
10	موافق بشدة	0.757	4.83	تتأثر إستراتيجية التسعير المتبعة لديكم بالقرارات والقوانين الحكومية المتعلقة بالأسعار.	A2
11	موافق بشدة	0.884	4.79	تؤثر القرارات والقوانين الحكومية على أسعار المواد الخام ومستلزمات الإنتاج.	A3
01	موافق بشدة	0.924	4.66	للمؤسسة خطة إستراتيجية لتحديد السعر.	A4
05	موافق بشدة	0.951	4.42	يتأثر تسعير منتجاتكم بالمنافسين.	A5
04	موافق بشدة	1.008	4.28	تشكل الإدارة العليا الجهة المسؤولة عن تحديد السعر في المؤسسة.	A6
07	موافق	0.719	4.16	تستخدم المؤسسة مفهوم دورة حياة السلعة في تحديد إستراتيجية التسعير.	A7
08	موافق	0.936	3.98	تحلل مؤسستكم قرارات تسعير منافسيها بشكل دوري.	A8
09	موافق	0.983	3.86	تعتمد الشركة على موظفين ذوو خبرة عالية لإعداد إستراتيجية التسعير.	A9
02	موافق	0.826	3.83	يوجد لدى شركتكم متخصصين لاحتساب تكلفة المنتج.	A10
06	محايد	0.710	3.75	تعتمد الشركة على السعر في الحصول على مزيد من الأرباح.	A11
	موافق بشدة	0.56	4.31	المجموع	R2

المصدر: من إعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS

**التعليق:** يشير المتوسط الحسابي الكلي والمتعلق بعبارات قرارات التسعير إلى درجة موافق بشدة حيث بلغ 4.31 ويقع هذا المتوسط ضمن الفئة الخامسة من فئات سلم لكارث الخماسي [4.2-5.00] وهي الفئة التي تؤكد موافقة جل أفراد العينة بدرجات متقاربة وهذا يظهر في الانحراف المعياري 0.56 والسبب في ذلك يرجع إلى الدراية والمعرفة الكافية لأغلبية أفراد العينة لقرارات التسعير وطرق اتخاذ قراراته.

### 5.3 اختبار العلاقة بين متغيرات الدراسة

بعد القيام بتفريغ وتحليل الاستبيان بواسطة برنامج spss الإحصائي، حيث تم استخدام اختبار معامل الارتباط بيرسون (Pearson Correlation) لاختبار فرضية الدراسة من خلال قياس قوة و متانة العلاقة الإرتباطية بين متغيرات الدراسة حيث :

- الفرضية الأولى:(فرضية العدم) **H0**: لا توجد علاقة بين التكلفة المستهدفة وترشيد قرارات التسعير.
- الفرضية الثانية: (فرضية البديل) **H1**: توجد علاقة بين بين التكلفة المستهدفة وترشيد قرارات التسعير.
- والجدول التالي يوضح نتائج هذا الاختبار التالي:

**الجدول (07) : معامل الارتباط لبيرسون بين محاور الدراسة**

	R1	R2
<b>R1</b>	1	,811**
Corrélation de Pearson		
Sig. (bilatérale)		,000
N	52	52
<b>R2</b>	,811**	1
Corrélation de Pearson		
Sig. (bilatérale)	,000	
N	52	52

**المصدر:** من إعداد الباحث بناء على مخرجات SPSS

- **التعليق:** من خلال الجدول نلاحظ أن معامل الارتباط Person بين محوري الدراسة R1 و R2 يساوي 0.811 وهي قيمة موجبة قريبة من الواحد أي أن العلاقة بين المحورين علاقة طردية قوية، وعليه يتم رفض الفرضية الصفرية H0 القائلة أنه لا توجد علاقة بين تطبيق منهج التكلفة المستهدفة وترشيد قرارات التسعير.

### نتائج وتوصيات الدراسة

ومن خلال المحاور الأساسية لهذا البحث وانطلاقاً من الفرضية الأساسية، وباستخدام الأدوات والوسائل المشار إليها، يمكن عرض نتائج هذه الدراسة، التوصيات المقدمة في ما يلي:

#### ■ نتائج الدراسة

- من خلال دراسة البحث وإسقاطه عملياً والتعرف على مشكلاته، يمكن الإشارة إلى النتائج التالية:
- يمثل أسلوب التكلفة المستهدفة طريقة تسعير ونظام لتخطيط الربحية إدارة التكلفة في البيئة التنافسية حيث يعد أداة الإدارة الإستراتيجية التي تبحث عن تخفيض تكاليف الإنتاج؛
- يؤدي تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة إلى تخفيض التكاليف ويتم تحديد التكلفة المستهدفة عن طريق تحديد الأسعار المستهدفة وبالتالي يعتبر هذا الأسلوب مصدراً لمعلومات حول التكلفة.
- تتوفر المؤسسة محل الدراسة على إمكانية لتطبيق منهج التكلفة المستهدفة لتسعير المنتجات، خاصة وأن هذه الأخيرة تبني فلسفة أن العميل هو العنصر الأهم، كما تعطي أهمية لجودة منتجاتها المقدمة لعملائها وكذا أهمية لتطوير وتخفيض تكاليف هذه المنتجات.

- إدراك إدارات المؤسسة محل الدراسة لقدرة تطبيق منهج التكلفة المستهدفة لجذب عملاء والمحافظة على عملائه الحاليين وذلك لمحافظة على جودة المنتجات التي يقدمها وتلبية احتياجاتهم، وكفاءته في التسعير الذي يعطي مصداقية للمؤسسة أمام عملائها.
- توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية 0.05 بين كل من بين كل من تطبيق منهج التكلفة المستهدفة و ترشيد قرارات التسعير في المؤسسة محل الدراسة.

#### ■ التوصيات

- وعلى ضوء النتائج التي أسفرت عنها الدراسة، نقترح على أصحاب القرار في ، بعض الإجراءات التي نعتقد أنه ستؤدي إلى تحسين تطبيق منهج التكلفة المستهدفة بشكل يساهم في ترشيد قرارات التسعير بمطاحن بالغيث الكبرى- مداوروش بولاية سوق أهراس، وهي كالتالي:
- ضرورة تطوير وتفعيل الأساليب والأدوات الحديثة لإدارة التكاليف للمساهمة في ترشيد مختلف القرارات الإستراتيجية بالمؤسسة.
- لابد من زيادة وعي مديري ومهندسي الإنتاج ومحاسبي التكاليف ومتخذي القرارات بالأساليب الحديثة لحساب التكاليف في المؤسسة والأخذ باقتراحاتهم؛
- العمل على إزالة المعوقات والتغلب عليها والتي تحول دون تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة سواء كانت خارجية أم داخلية؛
- العمل على اعتماد منهج التكلفة المستهدفة في تسعير المنتجات بدل المنهج التقليدي، لما يحققه ذلك من مزايا للمؤسسات وزيادة لقدرتها على المنافسة.
- توعية وتدريب الجهات المسؤولة والعاملين في هذه المؤسسة بمنهج التكلفة المستهدفة والمزايا التي يحققها في تحسين كفاءة تسعير المنتجات والخدمات وتخفيضه لتكلفة وزيادته للكفاءة الإنتاجية وتحقيقه رغبة ومصالحة العملاء.

#### قائمة المصادر والمراجع

1. أحمد راجح خليل أبو عواد، استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، رسالة مكملة لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية العلوم الإدارية والمالية ، جامعة الشرق الأوسط ، الأردن ، 2008 ، ص 58.
2. شوقي فودة ، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة و تحليل القيمة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، العدد الأول، المجلد 66 ، مارس 2007 ، ص 207
3. صفاء عبد الدائم، إطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، العدد الثالث ، 2001 ، ص 470.
4. *Cooper R. and Slagmudler, Target Costing for New Product Development, Level Target Costing, Journal of Cost Management, 2002, pp.36-43.*
5. سالم عبد الله جلس، محمد حسن الحداد، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية و الإدارية ، العدد الثاني ، المجلد العشرين ، الجامعة الإسلامية ، غزة ، 2012 ، ص 203.
6. المطارنة غسان فلاح، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية دراسة ميدانية، مجلد دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24 ، العدد 2-2008 ، ص 286.
7. العمرو زياد عوده انبيه، العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، رسالة ماجستير (غير منشورة)، جامعة آل البيت، الأردن، 2007، ص ص 19-20.

8. علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة، دراسة مقدمة استكمالاً لمتطلب الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010، ص ص 29-32. بتصرف
9. المرجع السابق، ص 32.
10. ناجي معلا و رائف توفيق، أصول التسويق مدخل تحليلي، دار وائل للنشر، عمان، 2005، ص 209.
11. رزيق عمر، استخدام دورة حياة السلعة في تحديد إستراتيجية التسعير- دراسة حالة المؤسسات العاملة في قطاع الصناعة الالكترونية والالكترومنزلية، مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات الحصول على شهادة الماجستير (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2007، ص 2.
12. علي الجياشي، التسعير-مدخل تسويقي، دار وائل للنشر، عمان، 2004، ص 17.
13. ناجي معلا، رائف توفيق، مرجع سبق ذكره، ص 192.
14. محمد الفيومي محمد، المحاسبة الإستراتيجية، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2012، ص ص 229-234، بتصرف.
15. لسعدي رجال، الإحصاء الوصفي، مؤسسة الرجاء للطباعة والنشر، الجزائر، 2013، ص 18.



