

دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في اتخاذ قرارات التسعير
- دراسة حالة مؤسسة ملبنة القصر القديم بالمنية الجزائرية -

The Role of the Modern Methods of cost accounting in making pricing decisions,

Case Study: El Kaser El-Kadim Dairy El Meniaa Algeria

بن سويسي عثمان¹، بن خليفة حمزة²

¹ جامعة الوادي (الجزائر)، مخبر اقتصاديات الطاقات المتجددة ودورها في تحقيق التنمية

المستدامة، bensouici-othmane@univ-eloued.dz

² جامعة الوادي (الجزائر)، مخبر اقتصاديات الطاقات المتجددة ودورها في تحقيق التنمية

المستدامة، benkhalifa-hamza@univ-eloued.dz

تاريخ الاستلام: 2022 /09/30 تاريخ القبول: 2023/02/02 تاريخ النشر: 2023/03/01

مخلص:

Abstract :

This study aimed to highlight the role and importance of modern methods of cost accounting in making pricing decisions, because these methods provide data and information necessary to prefer between the available and possible alternatives to choose the best one at the right time.

To achieve the objectives of the study, the researchers simulated the target cost method for the El-Kaser El-Kadim Dairy. The study concluded that the enterprise under study used a simple method in calculating the costs and pricing of its products. It was found that the target cost method is easy and inexpensive for the enterprise and has an important role in making the pricing decision and can be applied in small enterprises.

Keywords:

Cost accounting : Modern cost accounting methods : Target cost : Pricing decisions.

JEL Classification: M 41 ; P42

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز دور وأهمية الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في اتخاذ قرارات التسعير وذلك لما توفره هذه الأساليب من بيانات ومعلومات لازمة للمفاضلة بين البدائل المتاحة والممكنة لاختيار أفضلها في الوقت المناسب. ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحثان بمحاكاة أسلوب التكلفة المستهدفة لمؤسسة ملبنة القصر القديم وتوصلت الدراسة إلى أن المؤسسة محل الدراسة تستخدم طريقة بسيطة في حساب تكاليف وتسعير منتجاتها وتبين أن أسلوب التكلفة المستهدفة هو سهل وغير مكلف للمؤسسة وله دور مهم في اتخاذ قرار التسعير ويمكن تطبيقه في المؤسسات الصغيرة.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التكاليف؛ الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف؛ التكلفة المستهدفة؛ قرارات التسعير.

تصنيفات JEL: P42 ; M 41

مقدمة

إن التحديات المعاصرة والمنافسة الشديدة و التطور المتسارع في بيئة الأعمال الحديثة من تطور في تكنولوجيا وأساليب الإنتاج والذي كان له أثر كبير على تكاليف الإنتاج بالمؤسسات حيث أصبحت نظم التكاليف التقليدية لا تلائم خصائص البيئة الحديثة ولا تقدم المعلومات الملائمة لمتخذي القرار وقد تكون مضللة ، ولهذا أصبحت هناك حاجة متزايدة لأساليب تكاليف حديثة قادرة على توفير معلومات تتطلبها بيئة التصنيع الحديثة.

إن المعلومات الدقيقة والصحيحة في قياس تكلفة المنتجات يكون لها دورا مهما في التخطيط واتخاذ القرارات اللازمة وخاصة قرارات تسعير المنتجات بناء على أسس علمية مدروسة واعتمادا على كلفة المنتجات إذ تزود الإدارة بالتقارير عن تكاليف كل منتج وبالتالي يكون التسعير أكثر كفاءة، ومنه أصبحت أساليب محاسبة التكاليف الحديثة أمرا ضروريا لاستمرار المؤسسة وقدرتها على المنافسة.

مشكلة البحث:

إن المؤسسات الاقتصادية الجزائية تواجه تحديا كبيرا يتمثل في عدم القدرة على المنافسة والاستمرار وهذا بسبب ارتفاع تكاليف الإنتاج والفائض في العمالة والاعتماد على الأساليب التقليدية لمحاسبة التكاليف في اتخاذ قراراتها التسعيرية ولكن قصور هذه الأساليب في اختيار البديل و القرار الصحيح والدقيق في وقته، لذا كانت حاجتها إلى اعتماد أساليب حديثة لمحاسبة التكاليف.

ومما سبق يمكن أن نطرح الإشكالية التالية:

هل يمكن الاعتماد على الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في اتخاذ قرارات التسعير؟

الأسئلة الفرعية :

- ما هي طرق اتخاذ قرار التسعير في المؤسسة محل الدراسة ؟
- هل اعتماد المؤسسة محل الدراسة للأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف يكون له دور في اتخاذ قرار التسعير؟

الفرضيات:

- تعتمد المؤسسات على طرق تقليدية لمحاسبة التكاليف مثل حساب التكاليف الكلية مع إضافة هامش ربح.
- اعتماد المؤسسات على الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف له أهمية كبيرة في اتخاذ قرار تحديد سعر المنتجات.

أهمية الدراسة: تتجلى أهمية الدراسة في حاجة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلى الارتقاء بأدائها باعتمادها على الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف وتبيان دورها في مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات التسعيرية من خلال تحديد التكلفة .

ويعد قرار التسعير واحداً من أهم وأعقد القرارات التي تواجه الإدارة فيؤثر بشكل مباشر في تسويق المنتج وهامش الربح، كما أنها تعطي نتائج واقعية يتم على أساسها اتخاذ القرار الأمثل في وقته.

أهداف الدراسة:

- تبيان المرتكزات المعرفية للأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف .
- التعرف على مقومات تطبيق الأساليب الحديثة والصعوبات التي تواجهها المؤسسات الاقتصادية خاصة الصغيرة عند تطبيقها.
- تبيان أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في التسعير في ظل ظروف المنافسة الشديدة في الاقتصاد المعاصر.
- إجراء دراسة ميدانية للتعرف على واقع أساليب التسعير المستخدمة في المؤسسات الاقتصادية وتقويمها لمعرفة مدى ملائمة هذه الأساليب للتطورات الجارية في عصر العولمة وتعدد أشكال المنافسة.
- الارتقاء بأساليب التسعير المستخدمة من خلال اقتراح منهج تسعير.
- البحث على تطبيق تقنيات محاسبية حديثة للتسعير تماشياً مع التغيرات الاقتصادية المعاصرة.

منهج الدراسة: للإجابة على الإشكالية تم الاعتماد على المنهج الوصفي لعرض مفاهيم متعلقة بمتغيرات الدراسة فيما يخص الجانب النظري من الدراسة أما الجانب التطبيقي تم اعتماد منهج دراسة الحالة ومحاولة محاكاة الجانب النظري على الدراسة الميدانية للمؤسسة - ملينة القصر القديم بالمنطقة الجزائرية.

1- المحور الأول : الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف

لقد لجأت أغلب المؤسسات إلى استخدام الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف بدلا من الأساليب التقليدية كونها تستخدم في تخفيض التكاليف وبالتالي زيادة الأرباح وكذا حل

المشاكل التي كانت مرتبطة بكيفية تحميل التكاليف، كما أنها تساهم في تطوير آليات الرقابة على تلك التكاليف وتحسين أساليب استغلال الموارد الاقتصادية ومن بينها نجد :

• أسلوب التكاليف على أساس النشاط

• أسلوب التكلفة المستهدفة

1-1 أسلوب التكاليف على أساس النشاط (ABC):

إن تعقد وازدياد حجم التكاليف غير المباشرة في أنظمة التصنيع الحديثة حيث حلت التكنولوجيا محل الأجور المباشرة، مما جعل المؤسسات تبحث عن أساليب تمكنها من تحميل هذه التكاليف غير المباشرة بالمنتج، ومن هنا كان فشل الأساليب التقليدية في التحميل الدقيق للتكاليف غير المباشرة هو السبب الرئيسي لظهور أسلوب التكلفة على أساس النشاط .

1-1-1 تعريف أسلوب التكاليف على أساس النشاط :

توجد عدة تعاريف لهذا الأسلوب من أهمها:

يعرف بأنه "مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض رئيسية ويستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكلفة أغراض أخرى كالمنتجات والخدمات". (عبد العالي و رانية، 2018، صفحة 385)

ويعرف أيضا "هو طريقة لحساب التكاليف بحيث يقوم بتوزيع هذه التكاليف غير المباشرة على أنشطة المؤسسة ومن هنا تحميلها للمنتجات أو الخدمات انطلاقا على ما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من أنشطة". (Michel.M, 1997, p. 236)

كما انه "نظام يقوم على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليس المنتجات وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة". (محرم، 2005، صفحة 393)

يعتمد أسلوب التكلفة حسب الأنشطة على أن الأنشطة تستهلك الموارد المتاحة وبالتالي تحميل المنتجات بالتكاليف غير المباشرة تبعا للأنشطة التي استنفذتها تلك المنتجات . (حسين علي، 1994، صفحة 1)

مما سبق يمكن القول أن أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة أسلوب معاصر في محاسبة التكاليف جاء ليحل مشكل توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات بطريقة واقعية ودقيقة بحيث عجزت الأساليب التقليدية في حل هذا المشكل.

2-1-1 مزايا التكاليف على أساس الأنشطة : لها عدة مزايا من بينها : (Bloche, David E., &

Gary, 2010, p. 133)

- مقياس أفضل للربحية : يوفر تكاليف أكثر موضوعية وتفصيلا للمنتج مما يوفر مقاييس لربحية المنتجات والزيائن أكثر دقة وتساعد في صياغة أفضل القرارات الإستراتيجية الخاصة بالتسعير وتقسيم الأسواق.
 - اتخاذ القرارات بشكل أفضل : حيث يوفر مقاييس أكثر موضوعية للأنشطة وموجهات الكلفة تساعد المدراء في تحسين قيمة المنتجات والعمليات عن طريق تحسين قرارات تصميم المنتجات، وقرارات دعم أفضل للزبون.
 - تحسين العمليات : يوفر معلومات تساعد في تحديد المواقع التي تكون فيها حاجة لتحسين العمليات.
 - تقدير التكاليف : تحسين احتساب تكاليف المنتجات يؤدي إلى تقديرات أفضل لتكاليف الأوامر مما يساعد في عملية تسعير وتخطيط تلك الأوامر.
- 3-1-1 مراحل تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة:**

يتطلب هذا الأسلوب المرور بعدة مراحل مهمة عند تطبيقه ومن أهمها:

(الموسوي و صالح مهدي الغربيان، 2010، صفحة 22)

- تحديد الأنشطة الرئيسية: وهذا يتطلب إيجاد توازن ما بين الرغبة في بيانات تكلفة دقيقة وبين معيار التكلفة والموجه.
- تجميع تكاليف الأنشطة في مجموعات التكلفة : في هذه المرحلة لابد من تحديد مجمع الكلفة لتحصيل التكاليف المرتبطة بذلك المجمع أي اعتبار كل نشاط على أنه مركز تكلفة تنصيب عليه التكاليف غير مباشرة.
- تحديد مقاييس الأنشطة (موجهات التكلفة): ولأجل تحقيق ذلك على المؤسسة أن تأخذ بعين الاعتبار تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة لتخصيص التكاليف غير المباشرة.
- ربط التكاليف بالمنتجات باستعمال موجهات التكلفة (معدل تحميل): قبل تعديل معدل التحميل لكل مجمع التكلفة ،يلزم تحديد موجه (مسبب) كلفة النشاط، ومسبب التكلفة هو العنصر الأساسي لحدوث التكلفة بالنشاط.

2-1 أسلوب التكلفة المستهدفة :

في ظل ازدياد حدة المنافسة لجأت أغلب المؤسسات إلى البيع وفقا للسعر الذي يحدده السوق لذلك توجب عليها الإنتاج بأقل تكلفة ممكنة تسمح لها بمواجهة تغيرات الأسعار.

كما يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة أحد الأساليب المستحدثة لرفع كفاءة عملية اتخاذ القرارات في مجال التسعير في ظل الظروف البيئية الدينامكية المعاصرة وزيادة حدة المنافسة. (حجاج وعجيلة، 2021، صفحة 28)

1-2-1 تعريف التكلفة المستهدفة :

تعرف بأنها "تكاليف التصنيع والتسويق للمنتج التي من الممكن أن تضمن الوصول إلى السعر المستهدف وتحقيق العائد المطلوب". (الشنطي والأشقر، 2006، صفحة 33) وتعرف بأنها "أحد أهم الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف والتي تهدف إلى تخصيص التكاليف الكلية للمنتج على مدار دورة حياته ويكون ذلك من خلال مساعدة القائمين على هندسة الإنتاج، التصميم، وبحوث التسويق". (Sakurai, 1989, p. 39)

1-2-2 خصائص التكلفة المستهدفة : من أهم هذه الخصائص : (Bird, 2003, p. 112)

- أسلوب من أساليب إدارة التكاليف التي تساهم في تخطيط الإنتاج .
- تطبق في مرحلة تطبيق وتصميم المنتج حيث أنها على عكس الطرق التقليدية التي تطبق في مرحلة الإنتاج .
- يساعد هذا النظام في التعرف على أي المنتجات التي تحقق الأرباح المطلوبة ، أي أنه يساعد الإدارة في صنع القرارات مثل قرار الاستمرار في صنع منتج معين أو التوقف عن إنتاجه.
- يقوم بوصف خطة التطوير مع الأخذ بعين الاعتبار ديناميكية التسعير، وتعدد مكونات المنتج والعلاقة مع الموردين.
- تستخدم التكلفة المستهدفة البحث السوقي من أجل تقدير ما يمكن أن يدفعه العملاء لمنتج معين ومعرفة أسعار المنافسين.

1-2-3 أهداف أسلوب التكلفة المستهدفة:

يهدف هذا الأسلوب إلى تحقيق: (منصور و عوض، 2008، صفحة 371)

- التعرف على تكلفة المنتج قبل حدوثها.
- العمل على تحسين جودة المنتج من خلال تقديمه في الوقت المحدد ومن ثم خفض الوقت المستهدف من بداية التفكير في تقديم المنتج أو الخدمة حتى تقدمه فعلا للعميل .

- يركز على دراسة البيئة الخارجية للمؤسسة من رغبات واحتياجات العميل ومواصفات وخصائص المنتج أو الخدمة وإمكانيات وظروف المنافسين مما يمكن من تحديد الميزة التنافسية للمؤسسة .

1-2-4 مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

يلزم المرور بالمرحلة التالية:

- تحديد سعر البيع المستهدف: وهو ذلك السعر المقدر للمنتج سواء كان سلعة أو خدمة الذي يكون المستهلكون المرتقبون على استعداد لدفعه وهذا التقدير يبنى على أساس فهم وإدراك الزبائن لقيمة هذا المنتج ورد فعل المنافسين ويعد تحديد السعر المستهدف نقطة البداية لأنشطة التكلفة المستهدفة وهناك عوامل كثيرة تؤثر عليه منها طبيعة المنتج، رغبات الزبائن، السوق المستهدف ودورة حياة المنتج. (صبرت عبد الله، 2012، صفحة 221)
- تحديد هامش الربح المستهدف: يرتبط الربح المستهدف بإستراتيجية المؤسسة لأن الربح الذي تسعى المؤسسة في الحصول عليه عند القيام بعملية البيع. (فلاح مطارنة، 2008، صفحة 287)
- تحديد التكلفة المستهدفة: بعد معرفة كل من سعر البيع المستهدف والربح المرغوب فيه يمكن حساب التكلفة المستهدفة وفق المعادلة التالية : (علوي ناصر، 2010، صفحة 6)

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - الربح المستهدف

2- المحور الثاني : قرارات التسعير

تعتبر من أهم القرارات التي تقوم الشركة باتخاذها والتي تؤثر على نجاح الشركة بشكل أساسي، وهي التي تساهم بشكل كبير في تحسين الربحية والتأثير على المبيعات وحجمها بشكل مباشر، والأرباح التي قد تحققها الشركة من جراء هذه القرارات ، ويستعمل السعر كوسيلة فعالة وجذابة للمستهلك وتحقيق الميزة التنافسية وزيادة الحصة السوقية (عشاوي، 2018)

ومنه يمكن اعتبار قرارات التسعير من أهم القرارات التي تواجهها المؤسسات لأنها تؤثر على القدرة في استمرارها وذلك لأنها ترتبط ببيع منتجاتها بأسعار تغطي تكاليف الإنتاج، ولهذا يلزم هذا القرار الاعتماد على معلومات دقيقة متحصل عليها من تقنيات علمية حديثة.

2-1- أنواع قرارات التسعير:

تختلف البيانات و المعلومات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قرار التسعير باختلاف المدى الذي تغطيه هذه القرارات: (نضال محمد و إنعام محسن، 2007، الصفحات 166-169) ✓
قرارات التسعير القصيرة الأجل:

وهي التي تغطي العديد من الحالات التي تتطلب اتخاذ قرارات سريعة وعاجلة كما هو الحال عند قبول أمر خاص بسعر منخفض يزيد عن التكلفة المتغيرة للوحدة ويعتمد قرار التسعير هنا على وجود أو عدم وجود طاقة فائضة لدى المؤسسة. ✓
قرارات التسعير الطويلة الأجل:

وهي التي يجب أن تغطي التكاليف الكلية للمؤسسة في الأمد لتتمكن من الاستمرار في نشاطها وغالبا ما يتم إضافة نسبة معينة أو مبلغ معين عن التكاليف الكلية للوصول إلى السعر المستهدف لتأمين الربح المرغوب فيه.

2-2- تعريف التسعير:

عرف السعر على أنه "كمية النقد المدفوعة مقابل سلعة أو خدمة، أو هو كم من القيم التي يتبادلها المستهلك بالنقد من أجل الحصول على المنافع التي يحملها المنتج المستعمل من قبل المستهلك. (الجياشي، 2004، صفحة 17)
ويعرف على أنه "القوة الشرائية التي يظهرها المستهلك للحصول على السلعة أو الخدمة المرغوبة والمطلوبة من قبله. (عبيدات، 2004، صفحة 19)
كما يعرف كذلك أنه عبارة عن قيمة المنتج أو الخدمة، وهذه القيمة قابلة للتعديل هبوطا أو صعوداً، وذلك وفقاً للمتغيرات الداخلية أو الخارجية التي تحيط بالمنشأة، وذلك بما يتوافق مع الإمكانيات والقدرات الشرائية وأذواق ورغبات الزبائن. (الكميم و عباس، 2015، صفحة 172)

2-3 طرق التسعير:

تعتمد المؤسسات عموماً على أحد الطرق الرئيسية التالية: (محمود دردر، 2013، الصفحات 341-345)
✓ طريقة إجمالي التكاليف:

يتم تحديد سعر البيع وفق هذه الطريقة عن طريق حساب إجمالي التكاليف للمنتج ، وإضافة نسبة تمثل هامش ربح وبالتالي المؤسسة وفق هذه الطريقة تقرر مستوى أو معدلا معين يمثل الأرباح التي عند تحقيقها تعتبر كبديل عام لقرارات التسعير.

✓ طريقة التكاليف الحديثة مضافا إليها نسبة :

بدلا من تسعير المنتجات بإضافة الربح الحدي إلى إجمالي التكاليف قد تقوم المؤسسة بإضافة الربح الحدي إلى التكاليف الحديثة وتسمى هذه الطريقة بطريقة السعر المرتفع .

✓ طريقة تحديد السعر الأدنى :

السعر الأدنى هو السعر الذي يجيب تحقيقه والذي يغطي التكاليف - التكاليف المجمعة الإنتاج وبيع المنتج.

3- المحور الثالث : الدراسة الميدانية

استخدام الأساليب الحديثة لمحاكاة التكاليف ودورها في اتخاذ قرارات التسعير في مؤسسة ملبنة القصر القديم بالمنطقة:

سننظر في هذا المحور إلى دراسة حالة مؤسسة ملبنة القصر القديم بالمنطقة .

3-1 تعريف بالمؤسسة :

مؤسسة ذات مسؤولية محدودة تقع بولاية المنية الجزائرية وسميت ملبنة لاقتصادها على إنتاج الحليب الطبيعي وبعض مشتقاته ويقدر إنتاجها بـ 2000 لتر من الحليب المبستر و 1000 لتر من اللبن منزوع الدسم جزئيا يوميا زائد منتج مشتق الزبدة.

قمنا باختيار أحد المنتجات التي تنتجها المؤسسة في مجال الدراسة تعرضنا إلى الدراسة الطريقة المنتهجة من طرف المؤسسة في تحديد التكلفة النهائية لمنتجاتها.

3-2 طرق التسعير بالمؤسسة :

تعتمد المؤسسة في تسعير منتجاتها على طريقة بسيطة وهي أقل سعر في السوق بغرض التسويق الجيد لمنتجاتها.

✓ تحديد التكلفة النهائية وسعر بيع المنتج :

بناء على المعلومات المقدمة لنا من مصلحة المحاسبة بالمؤسسة قمنا بإعداد بطاقة التكلفة المتعلقة بمنتج اللبن وفق طريقة إجمالي التكاليف من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (01) : حساب تكلفة كيس منتج اللبن

البيان	المبالغ (دج)
الحليب الطازج	65
الخميرة	2.02
البلاستيك	3.5
التحاليل المخبرية	0.28
الييد العاملة	5.3
الماء	0.08
الغاز	0.27
الكهرباء	0.3
التأمين	0.1
الصيانة	0.06
الاهتلاك	0.2
النقل	2.17
مصاريف متنوعة أخرى	3
التكلفة الإجمالية للإنتاج	82.28
المنتج المشتق - الزبدة -	(3)
تكلفة منتج اللبن	79.38

المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على معلومات من المؤسسة

3-3 محاكاة أسلوب التكلفة المستهدفة على منتج اللبن في المؤسسة محل الدراسة:

يتم تحديد التكلفة المستهدفة انطلاقا من سعر البيع المستهدف والذي يكون غالبا سعر البيع المطبق من قبل المؤسسات المنافسة أو يتم تحديده انطلاقا من دراسة السوق وقيمة المنتج ومدى قدرة الزبائن على الدفع مقابل المنفعة التي يقدمها ذلك المنتج بالإضافة إلى تحديد الربح المستهدف أي الربح الذي تريد المؤسسة تحقيقه من منتج معين .

ولتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب منا تحديد العناصر التالية:

✓ سعر البيع المستهدف :

يتم تحديده من دراسة السوق ومعرفة أسعار بيع المنتجات المنافسة وقد وجدنا كل المعطيات عن أسعار السوق عند المؤسسة حيث كانت أسعار المنتجات المماثلة في السوق أسعارها تتراوح بين 80 دج و 85 دج والمؤسسة تبحث عن سعر البيع 80 دج للوحدة .

✓ الربح المستهدف:

المؤسسة لا تعتمد على هذا المنتج في تحقيق أرباحها بل هو منتج منافس وبالتالي نسبة هامش الربح الذي ترغب فيه المؤسسة هو 10%.

التكلفة المستهدفة : يمكننا حساب التكلفة بعد معرفة كل من سعر البيع المستهدف والربح المستهدف وفق العلاقة التالية:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

هامش الربح = التكلفة المستهدفة x نسبة هامش الربح

بالتعويض في المعادلة الأولى :

التكلفة المستهدفة = 80 - (0.1 x التكلفة المستهدفة)

التكلفة المستهدفة = 1.1/80 = 72.72 دج

مقارنة بين أسلوب التكلفة المستهدفة والطريقة البسيطة التي تستخدمها المؤسسة في حساب تكلفة منتج اللبن حسب الجدول التالي:

الجدول رقم (02) : مقارنة التكاليف

البيان	الطريقة التكاليف الإجمالية	أسلوب التكلفة المستهدفة	الفارق
التكلفة	79.38	72.72	6.66

المصدر: من إعداد الباحثان

من خلال الجدول السابق يمكننا المقارنة بين حساب التكلفة بالطريقة التقليدية طريقة التكاليف الإجمالية وأسلوب التكلفة المستهدفة حيث كانت تكلفة الوحدة بطريقة أسلوب التكلفة المستهدفة أقل من الطريقة التكاليف الإجمالية بـ 6.66 دج وهذا يعني أن أسلوب التكلفة المستهدفة يقدم لنا هامش ربح أكبر وبالتالي يسهل على المؤسسة اتخاذ قرار التسعير المناسب بسهولة لهذا المنتج. ولكي تصل المؤسسة إلى سعر التكلفة المستهدف 72.72 دج يجب عليها القيام بتخفيض تكلفة الإنتاج مع المحافظة على جودة المنتج بالاعتماد على أحد الأساليب الحديثة في تخفيض التكلفة لمعالجة فجوة التكلفة المقدرة بـ 6.66 دج ومن أهمها أسلوب هندسة القيمة وأسلوب التكلفة والتحسين المستمر، وبما أن هذا الأخير يتطلب وقت من المؤسسة قد يفوق السنة، سوف نطبق أسلوب هندسة القيمة لربح الوقت وسهولة تطبيقه في المؤسسة، وكما أن هذا الأسلوب يعمل على فحص كل مكون من مكونات المنتج لمعرفة العوامل التي تؤثر في تكلفة المنتج بدقة، ولتحليل مكونات المنتج يجب حساب الأهمية النسبية لكل مكون من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (03) : حساب الأهمية النسبية لمكونات سعر التكلفة لمنتج اللبن

النسبة %	المبالغ (دج)	البيان
81.9	65	الحليب الطازج
2.55	2.02	الخميرة
4.41	3.5	البلاستيك
0.35	0.28	التحالييل المخبرية
6.68	5.3	اليد العاملة
0.1	0.08	الماء
0.36	0.27	الغاز
0.39	0.3	الكهرباء
0.14	0.1	التأمين
0.09	0.06	الصيانة
0.27	0.2	الإهتلاكات
2.75	2.17	النقل
3.78	3	مصاريف متنوعة أخرى
103.77	82.28	التكلفة الإجمالية للإنتاج
(3.78)	(3)	المنتج المشتق - الزبدة-
100	79.38	تكلفة منتج اللبن

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على معلومات المؤسسة

نلاحظ من الجدول أن مكون الحليب الطازج يمثل 81.9 % من تكلفة المنتج اللبن و باعتباره المادة الأساسية في الإنتاج يجب على المؤسسة تخفيض تكلفة شراء هذا المكون الأساسي بمقدار 2.96 دج وهذا بالتفاوض مع مربي الأبقار أو إنشاء وحدة تربية الأبقار المنتجة للحليب . وكذلك مكونا الخميرة والبلاستيك يمثلان نسبة 2.55 % و 4.41 % على التوالي يمكن للمؤسسة تخفيضهما بمقدار 0.5 دج للخميرة و 0.7 دج للبلاستيك وهذا بالبحث عن بدائل في السوق. أما بالنسبة لليد العاملة فهي تمثل نسبة 6.68 % ويمكن تخفيضها إلى 2 دج بالاعتماد على التكنولوجيا الحديثة.

أما مكون النقل يمثل 2.75 % وهي تعتبر نسبة عالية يمكن العمل على تخفيضها إلى 0.5 دج وهذا بالبحث عن وسائل توزيع أخرى.

يمكننا تلخيص مكونات تكلفة المنتج التي كانت لها المساهمة الفعالة في تخفيض التكلفة ومعالجة فجوة التكلفة في الجدول التالي :

الجدول رقم (04) : إجمالي التخفيض من سعر تكلفة منتج اللبن

البيان	المبالغ (دج)
الحليب الطازج	2.96
الخميرة	0.5
البلاستيك	0.7
اليد العاملة	2
النقل	0.5
إجمالي التخفيض من سعر التكلفة	6.66

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على معلومات المؤسسة

من خلال الجدول نلاحظ أنه يمكنها معالجة فجوة التكلفة الموجودة بين التكلفة الحقيقية والتكلفة المستهدفة والمقدرة بـ 6.66 دج وذلك بتخفيض تكاليف مكونات المنتج بعد القيام بتحليلها مع المحافظة على جودة المنتج.

الخلاصة

من خلال دراستنا النظرية لبعض الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف بالإضافة إلى الدراسة الميدانية لمؤسسة ملبنة القصر القديم بالمنطقة، ومحاولة محاكاة أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة محل الدراسة، وفي هذا الإطار تمكنا من اختبار الفرضيات واستخلاص النتائج واقتراح مجموعة من التوصيات في هذا الخصوص ، نوردتها فيما يلي:

✓ اختبار الفرضيات :

الفرضية الأولى : تعتمد المؤسسة محل الدراسة على طريقة بسيطة وهي تجميع تكاليف الإنتاج والاعتماد على أقل سعري في السوق في تسويق منتجاتها وتعويض فارق الأرباح في منتجات أخرى.

الفرضية الثانية : بمحاكاة الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف والمتمثل في أسلوب التكلفة المستهدفة تبين لنا أنه أسلوب يساهم ويساعد في توفير المعلومات المهمة للمؤسسة والتي تمكنا من اتخاذ قرار التسعير بطريقة علمية وحديثة.

❖ النتائج :

- ✓ قدمت لنا الدراسة العديد من النتائج من أهمها :
- ✓ عدم الاهتمام بتطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في المؤسسات الصغيرة رغم أن هناك بعض الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف يمكن تطبيقها كونها غير مكلفة وسهلة التطبيق في هذا نوع من المؤسسات .
- ✓ الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف توفر لنا معلومات دقيقة مبنية على أسس علمية تسمح للمؤسسة بالاعتماد عليها في اتخاذ قرارات التسعير.
- ✓ الاعتماد على الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف يساعد على تحكم وقياس كلفة منتج بصورة صحيحة.
- ✓ أسلوب التكلفة المستهدفة يمكن تطبيقه في المؤسسات الجزائرية الصغيرة بدون أي صعوبات أو تكاليف، كما أن له دور فعال في تخفيض التكاليف داخل المؤسسة والمساهمة في تفعيل عملية اتخاذ القرار التسعير في المؤسسة.
- ✓ التوصيات :
- ✓ ضرورة الإسراع في تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف على مختلف المؤسسات الاقتصادية حتى المتوسطة والصغيرة منها.
- ✓ إجراء المزيد من الدراسات والبحوث وسد الفجوة بين البحث العلمي والواقع العملي للتمكن من تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في مختلف المؤسسات .
- ✓ ضرورة الاعتماد على مخرجات الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف في اتخاذ القرار وتخطيط وتحسين القدرة التنافسية.
- ✓ ضرورة تطبيق أساليب محاسبة التكاليف الحديثة في مؤسسة ملبنة القصر القديم وخاصة الأساليب التي لا تتطلب جهدا كبيرا مثل أسلوب التكلفة المستهدفة .
- ✓ توفير متخصصين ذي تكوين وكفاءة علمية للمساعدة على تطبيق نظام محاسبة التكاليف بالأساليب الحديثة.

قائمة المصادر والمراجع:

Bird, R. A. (2003). *Target Costing: Market Based Product Definition*. Marcel-Dekker Publishing.

- Bloche, E. J., David E., S., & Gary, C. (2010). *Cost Management A Strategic Emphasis Fifth Edition*. Boston: McGraw -Hill.
- Michel.M. (1997). *Cost Accounting*. N.Y (Vol. 5 Eme Édition). Usa: Mac Graw Hill Book Company.
- Sakurai, M. (1989). Target costing and how to use it. *Journal of cost management* , p. 39.
- أحمد حسين علي. (1994). نظام التكاليف للأنشطة كأساس لتسعير المنتجات. *المجلة المصرية للدراسات التجارية* (01)، صفحة 1.
- أسماء منصور، و محمد عوض. (2008). استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض تكلفة لأنشطة بالمنظمات الخدمية بهدف دعم قدرتها التنافسية دراسة نظرية تطبيقية. *مجلة البحوث المالية والتجارية* (01)، صفحة 371.
- الخلف نضال محمد، و حسن زوليف إنعام محسن. (2007). التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني. *مجلة الملك عبد العزيز لإقتصاد والإدارة* ، 21 (1)، الصفحات 166-169.
- أيمن الشنطي، و عامر الأشقر. (2006). *المحاسبة الإدارية*. عمان: دار البداية للنشر والتوزيع.
- جمال الكميم، و أنس عباس. (2015). *التسويق المعاصر* (المجلد 01). عمان، الأردن: الأكاديميون للنشر.
- حنان صبحت عبد الله. (2012). إستعمال تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في تطبيق في شركة الأمل الصناعية. *مجلة دراسات محاسبية ومالية* ، 07 (21)، صفحة 221.
- زهير محمود دردر. (2013). *محاسبة التكاليف*. دار المريح للنشر والطباعة.
- زينات محرم. (2005). *أصول محاسبة التكاليف*. الاسكندرية مصر: الدار الجامعية.
- شحتاني عبد العالي، و غضاب رانية. (2018). تحقيق ميزة التكلفة الأقل باستخدام نظم التكلفة والتسيير على أساس الأنشطة. *مجلة الإجتهد للدراسات القانونية والإقتصادية* ، 07 (01)، صفحة 385.
- طه علوي ناصر. (2010). استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير. *مجلة الإدارة وإقتصاد* (85)، صفحة 6.
- عباس نوار كحيط الموسوي، و فاطمة صالح مهدي الغربان. (2010). التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة. *مجلة الإدارة وإقتصاد* (80)، صفحة 22.
- علي عبد الرضا الجياشي. (2004). *التسعير مدخل تسويقي*. لأردن: جبهة للنشر والتوزيع.
- غسان فلاح مطارنة. (2008). متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية. *مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية* (02)، صفحة 287.
- فايزة عيشاوي. (2018). استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في اتخاذ القرارات دراسة حالة مؤسسة الغرف الصحراوية (رسالة ماجستير غير منشورة). عين مليلة: جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، الجزائر.
- محمد إبراهيم عبيدات. (2004). *أساسيات التسعير في التسويق المعاصر* (الإصدار 01). الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة.

يوسف حجاج، و محمد عجيله. (2021). أساليب المحاسبة الادارية ودورها في دعم وتحقيق الميزة التنافسية
الرؤيا والاستخدامات. مجلة إقتصاد المال والأعمال ، 06 (02)، صفحة 28.