

إستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة

الإقتصادية دراسة حالة مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة

*The use of modern cost accounting methods to improve the economic institution competitiveness A case study of the Bisco Fruit institution – Biskra*مراوي رشيدة، جامعة محمد خيضر- بسكرة، rachida.mraoui@univ-biskra.dz

تاريخ النشر: 2023/06/10

تاريخ القبول: 2021/10/05

تاريخ الاستلام: 2021/09/02

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على كيفية إستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الإقتصادية بيسكو فروي- بسكرة، حيث إعتدنا على المنهج الوصفي التحليلي في سرد الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف وعلى أداة دراسة الحالة لمحاولة إسقاط الجاني النظري لأسلوب التكلفة المستهدفة على الواقع الميداني للمؤسسة محل الدراسة، وقد خلصت الدراسة من خلال تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة تم إرضاء الزبون وذلك بتصميم منتج بخصائص تتلائم مع إحتياجاته (الجودة العالية، التكلفة الأقل).

الكلمات المفتاحية: أساليب التكلفة؛ تكلفة المستهدفة؛ تكلفة أقل؛ تنافسية؛ تحسين تنافسية.

تصنيف JEL : D29، M19

Abstract: This study aims to shed light on how to use modern methods of cost accounting to improve the competitiveness of the economic enterprise Bisco Froy-Biskra, where we relied on the descriptive analytical approach in listing modern methods of cost accounting and on the case study tool to try to project the theoretical culprit of the target cost method on the field reality of the institution in question. The study concluded that by applying the target cost method, the customer was satisfied by designing a product with characteristics that suit his needs (high quality, lowest cost) .

keyword: cost methods; Target cost; lower cost; competitiveness; improving competitiveness;

JEL classification code : D29, M19

المؤلف المرسل: مراوي رشيدة،

الإيميل: rachida.mraoui@univ-biskra.dz

1. مقدمة:

إن التغيرات السريعة والتطورات الكثيفة التي تحدث في بيئة المؤسسة جعلتها تبذل جهود عظيمة لتواكب هذه التغيرات فأصبحت تسعى جاهدة لتحسين تنافسيتها من أجل البقاء والنمو والإستمرارية وذلك بتبني أساليب حديثة لمحاسبة التكاليف لتسيير نشاطها، والتي تساعدها على حل أو التخلص من عدة مشاكل المتعلقة بالأساليب التقليدية بغية تحقيق كفاءة وفعالية لتسيير، ومن ثم تحقيق توازن بين زيادة الأرباح، تحسين جودة المنتج، تخفيض آجال تلبية الطلبات، تلبية رغبات الزبائن وتخفيض التكاليف وبالتالي تحسين التنافسية، لأنه بات من الضروري على المؤسسات التحكم في تكاليفها والعمل على تخفيضها إلى أدنى حد ممكن حتى يمكنها من التفوق على المنافسين ومن بين الأساليب الحديثة المستخدمة في التحكم في التكاليف أسلوب التكلفة المستهدفة، حيث أثبتت العديد من الدراسات والأبحاث دقة هذا الأسلوب في حساب التكاليف وتقديرها.

وإنطلاقا مما سبق نطرح إشكالية البحث في السؤال التالي:

كيف تساهم الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الإقتصادية بيسكو فروي- بسكرة؟

على ضوء إشكالية البحث يمكن إثارة العديد من التساؤلات الفرعية كما يلي:

- ماهي طرق تحسين التنافسية في المؤسسة الإقتصادية ؟
- هل تبني المؤسسة محل الدراسة أسلوب التكلفة المستهدفة يساعدها على تحسين تنافسيتها ؟

ومن أجل الإجابة عن الإشكالية والتساؤلات الفرعية نعتمد الفرضيات التالية:

- لتحسين تنافسية المؤسسة يجب التفوق على منافسيها من خلال التحكم في التكلفة؛
- تبني المؤسسة محل الدراسة أسلوب التكلفة المستهدفة يساعدها على تحسين تنافسيتها.

أهداف البحث:

يهدف البحث إلى:

- التعرف على المزايا التي يتيحها أسلوب التكلفة المستهدفة؛
- محاولة ضبط والقيادة الجيدة لتكاليف الإنتاج بالمؤسسة الإقتصادية؛

- توضيح دور أسلوب التكلفة المستهدفة وأهميته في تحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية.

أهمية البحث:

يستمد أسلوب التكلفة المستهدفة أهميته من المزايا التي يحققها، فأسلوب التكلفة المستهدفة تبنته معظم مؤسسات دول العالم المتقدمة ليساعدها على حل أو التخلص من عدة مشاكل المتعلقة بالأساليب التقليدية، خاصة في ظل التغيرات الراهنة وتزايد حدة المنافسة مما فرض على هذه المؤسسات تحديث أساليبها، لذلك من المهم إبراز دور أسلوب التكلفة المستهدفة وأهمية تطبيقه لتحسين تنافسية المؤسسة.

نموذج البحث:

المحور الأول: مدخل لمحاسبة التكاليف؛

المحور الثاني: تنافسية المؤسسة الاقتصادية؛

المحور الثالث: مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين تنافسية مؤسسة بيسكو فروي - بسكرة.

الدراسات السابقة:

دراسة (حسين جاسم الشمري، كرار عبد الإله عريم الخالدي، 2012) بعنوان. تقنية التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكلفة الإستراتيجية دراسة تطبيقية في معمل سمنت الكوفة الجديد. هدفت هذه الدراسة إلى توضيح دور تقنية التكلفة المستهدفة كأداة متكاملة لإدارة التكلفة الإستراتيجية حيث تم تطبيق هذه التقنية في معمل سمنت الكوفة بإعتبارها حديثة في تسعير المنتجات تعتمد على السوق في تحديد السعر المستهدف للمنتج للوصول إلى التكلفة المستهدفة كما تراعي هذه التقنية الجودة ورضا الزبون وبالتالي غايتها تحقيق الميزة التنافسية. وهناك مجموعة من النتائج نذكر منها:

- يساعد تطبيق التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف التي لاتضيف قيمة للمنتج.

دراسة (محمد سمير دهيرب الربيعي، 2018) بعنوان. مساهمة بعض تقنيات المحاسبة الإدارية لتحقيق متطلبات الحصة السوقية دراسة ميدانية في شركة أسمنت المثنى.

هدفت هذه الدراسة إلى تطبيق تقنيات المحاسبة الإدارية المتمثلة في التحسين المستمر والكلفة المستهدفة في ظل نظام التكاليف على أساس الأنشطة والإدارة على أساس الأنشطة في شركة أسمنت المثلى للوصول إلى السعر التنافسي والجودة العالية وتحسين ربحية الشركة. وهناك مجموعة من النتائج نذكر منها:

- بإمكان شركة أسمنت المثلى تطبيق تقنيات المحاسبة الإدارية لتخفيض تكاليف منتجاتها وزيادة مستوى أدائها والوصول للحصة السوقية من خلال الوصول إلى الأسعار التنافسية.

المحور الأول: مدخل لمحاسبة التكاليف

1. تعريف محاسبة التكاليف:

تعرف محاسبة التكاليف بأنها "ذلك العلم الذي يقوم على تجميع وتبويب وتحليل وتخصيص وتوزيع التكاليف إستنادا إلى مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد العلمية بهدف تحديد تكلفة الإنتاج وتقديم المعلومات اللازمة والتي تساعد الإدارة على إتخاذ القرارات المناسبة" (Ahmed ، 2010 ، P18)

وتعني كذلك بأنها "فرع من فروع المحاسبة يهتم بتحديد تكلفة الوحدات المنتجة والرقابة على عناصرها لغرض التخطيط وإتخاذ قرارات رشيدة" (Al-Rawashed ، 2010 ، P12)
كتعريف شامل نجد أنها نظام محاسبي يعمل على توفير المعلومات بهدف تحديد التكلفة وتسعيها، وأيضا يساعد الإدارة في التخطيط والرقابة على التكاليف، كما لهذا النظام دور هام في مساعدة الإدارة على إتخاذ القرارات.

2. وظائف محاسبة التكاليف

تقوم محاسبة التكاليف بعدة وظائف نذكر منها: (Al-Tikriti ، 2009 ، P25)
- الوظيفة التسجيلية: وهي أولى الوظائف التي تقوم بها محاسبة التكاليف، وان المؤسسة هي التي تختار الطريقة المناسبة للتسجيل لاسيما وان هناك طريقتين للتسجيل إما على أساس (طريقة الاندماج) أي إضافة حقول السجلات المحاسبية المالية خاصة بمحاسبة التكاليف أو على أساس (الانفصال) أي مسك سجلات مستقلة ومنفصلة عن سجلات المحاسبة المالية خاصة بمحاسبة التكاليف، حيث تقوم بتسجيل كل ما ينفق من عناصر تكاليف (مواد، أجور، مصروفات).

- الوظيفة التحليلية: تعتبر من الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف، حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف وربط كل عنصر من هذه العناصر بمراكز التكلفة المستفيدة بهدف تحديد نصيب كل منتج أو خدمة من هذه العناصر ولكل مركز تكلفة من المراكز الموجودة في المؤسسة.
- الوظيفة الرقابية: وتعتبر من الوظائف المهمة الأساسية التي تقوم بها محاسبة التكاليف، من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تتحاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعلا ولكل عناصر التكلفة وتحديد الإنحرافات بأنواعها ...، ودراسة أسباب هذه الانحرافات.
- الوظيفة الإخبارية: وهذه الوظيفة ترتبط بالوظيفة السابقة بعد تحديد الإنحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق، ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تدرسها وتتخذ القرارات الكفيلة بتصحيح الإنحرافات ودعم تكرارها في الفترات اللاحقة ويجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية و ليس الإنتظار إلى نهاية السنة المالية.
- الوظيفة التحفيزية: إن هذه الوظيفة تتحقق بعد إنجاز الوظائف السابقة التي تؤديها محاسبة التكاليف، وهذه الوظيفة تمثل عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط لها وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق. ونتيجة لذلك ستتحفز أقسام المؤسسة في إستخدام مواردها الإقتصادية المتاحة بشكل كفوء و إقتصادي وهذا فعلا سيساعد إدارة المؤسسة إلى تحقيق هدفها المرسوم.

3. الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف

1.3. نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC):

1.1.3. تعريف نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC): يعرف بأنه "أسلوب ذو دقة عالية يقوم بتحديد تكاليف المنتجات أو الخدمات وذلك من خلال تحليل أنشطة المؤسسة وبعدها يقوم بتجميع وتتبع التكاليف الغير مباشرة لتلك الأنشطة ثم يتم تخصيص هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة المقدمة" (Dimitropoulos، 2007، P19).

2.1.3. مراحل نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC): هناك سبع خطوات لتصميم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) نوجزها على النحو التالي: (Rania ، 2018 ، P385)

- تحديد الأنشطة؛
- تحديد مسببات التكلفة؛
- تتبع التكاليف لمراكز التكلفة؛
- تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة؛
- حساب سعر التكلفة الذي يتضمن حساب إجمالي تكاليف المنتجات عن طريق إضافة كل التكاليف (المباشرة/غير المباشرة) للمنتجات (أغراض التكلفة).

2.3. التكلفة المستهدفة:

1.2.3. تعريف التكلفة المستهدفة: تعرف بأنها "أحد أهم تقنيات إدارة التكلفة تستخدم أثناء مراحل دورة حياة المنتج لتحديد تكلفة الإنتاج بهدف تخفيضها وزيادة ربحية المؤسسة" (Alain Burland ، 2003 ، p201).

2.2.3. مبادئ التكلفة المستهدفة:

يقوم نظام التكلفة المستهدفة على مجموعة من المبادئ من أهمها: (Al-Zamali ، 2019 ، P180)

- السعر يقود التكلفة: تتحدد التكلفة المستهدفة بالإعتماد على السعر المستهدف الذي من الممكن أن يقبله الزبون مع مراعاة المستوى المقبول من الجودة، ثم يطرح منه هامش الربح المستهدف من أجل الوصول إلى التكلفة المستهدفة.
- التركيز على الزبون: لغرض تحديد التكلفة المستهدفة بنجاح، فلا بد من التركيز على الزبون من خلال الإصغاء إلى آراء الزبائن حول منتجات المؤسسة الإقتصادية فيما يتعلق بالجودة أو السعر أو المواصفات أو المزايا الأخرى.
- التركيز على تصميم المنتج: يركز مهندسو التصميم على المراحل الأولى لتصميم المنتج من أجل تقديم تصميم للمنتج في حدود التكلفة المستهدفة، إذ يتم تحديد عناصر التكاليف اللازمة للعملية الإنتاجية منذ البداية.

- التركيز على تصميم العملية الإنتاجية: يتم فحص كل جانب من جوانب العملية الإنتاجية والتركيز على التكنولوجيا المتاحة والموارد الموثوقة للحصول على المواد الأولية بهدف الوصول للتكلفة المستهدفة.

- تكاليف دورة حياة المنتج: لتحديد التكلفة المستهدفة فإن الأمر يتطلب تحديد كل التكاليف المرتبطة بدورة حياة المنتج ابتداء من مرحلة البحث والتطوير حتى خدمة الزبائن مروراً بالتصميم والإنتاج والتسويق والتوزيع.

3.3.3. سلسلة القيمة:

1.3.3. تعريف سلسلة القيمة: تعرف سلسلة القيمة بأنها "مجموعة من الأنشطة المترابطة التي تخلق قيمة والممتدة من ضمان مواد أولية أساسية إلى التسليم النهائي للسلع والخدمات" (Al-Khafaji ، 2013 ، P332)

2.3.3. أنشطة سلسلة القيمة:

حسب تحليل Porter فإن سلسلة القيمة تصنف أنشطة المؤسسة إلى:

- الأنشطة الرئيسية: وهي الأنشطة التي تساهم بصفة مباشرة في عملية الإنتاج والبيع، وهي خمسة أنشطة تتمثل فيما يلي: (Sayeh ، 2018 ، P52)

■ الإمداد الداخلي: هو مجموعة الأنشطة المرتبطة بضمان وتخزين وتوصيل المدخلات اللازمة للعملية الإنتاجية؛

■ الإنتاج: مجموعة الأنشطة المرتبطة بالعملية الإنتاجية لتحويل المدخلات إلى منتجات في شكلها النهائي؛

■ الإمداد الخارجي: مجموعة الأنشطة المرتبطة بجمع وتخزين وتوزيع المادي من المنتج إلى المستهلك؛

■ التسويق و المبيعات: مجموعة الأنشطة المرتبطة بالتزويد بالوسائل التي يمكن من خلالها تحفيز المستهلك على شراء منتجات المؤسسة؛

■ الخدمات: هي الأنشطة المرتبطة بتقديم خدمات لتدعيم والمحافظة على قيمة المنتجات، والمتمثلة أساساً في خدمات ما بعد البيع.

- الأنشطة المساعدة (الداعمة): وهي الأنشطة التي تساعد الأنشطة الرئيسية وتسمح لها بأداء أدوارها وتتمثل فيما يلي: (Murad ، 2019 ، P778)

- البنية الأساسية للمؤسسة: وتشمل على الأنشطة التي تضمن التسلسل السليم للعمليات في المؤسسة، والتي تتمثل في الإدارة العامة، المالية، التنظيم، إدارة الجودة، المحاسبة، الشؤون القانونية، نظام المعلومات... إلخ؛
- إدارة الموارد البشرية: وتشمل أنشطة الإختيار، التعيين، التدريب، الترقية، تحديد المسار الوظيفي، التحفيز والتنبؤ بالإحتياجات من اليد العاملة لمختلف أنشطة المؤسسة؛
- التنمية والتطوير التكنولوجي: أنشطة متعلقة بتصميم المنتج وتحسين طريقة أداء الأنشطة المختلفة في حلقة سلسلة القيمة، الإجراءات والمدخلات، التكنولوجيا المطلوبة لكل نشاط داخل حلقة القيمة؛
- التمويل: الأنشطة المتعلقة بالحصول على المدخلات المطلوب شرائها سواء كانت مواد أولية أو خدمات... إلخ.

المحور الثاني: تنافسية المؤسسة الإقتصادية

1. تعريف تنافسية المؤسسة

- تعرف التنافسية لدى المؤسسة أنها: "القدرة على تزويد المستهلك بمنتجات وخدمات بشكل أكثر كفاءة وفعالية من المنافسين الآخرين في السوق الدولية، مما يعني نجاحا مستمرا لهذه المؤسسة على الصعيد العالمي في ظل غياب الدعم والحماية من قبل الحكومة" (Radwan ، 2011، P21)
- كما تعرف بأنها: "القدرة على إنتاج السلع والخدمات بالنوعية الجيدة، والسعر المناسب، وفي الوقت المناسب مما يؤدي إلى تلبية حاجات المستهلكين بشكل أكثر كفاءة من المؤسسات الأخرى" (Suad ، 2013، P168)

من خلال التعاريف السابقة يمكننا أن نعرف تنافسية المؤسسة على أنها القدرة على كسب رضا الزبون وذلك من خلال توفير سلع وخدمات بجودة عالية وسعر مناسب وهذا يمنحها حصة سوقية مقارنة بالمؤسسات الأخرى والنفوذ إلى الأسواق الخارجية والحفاظ على مركزها التنافسي في بيئة مفتوحة ومعقدة وهذا طبعا بدون الإعتماد على أي شكل من الأشكال الدعم المقدم من الدولة.

2. مجالات التنافسية

حتى تتمكن المؤسسة من إحتلال الصدارة في السوق المحلية أو العالمية لابد لها من اللجوء إلى التنافس ضمن مجالات عديدة تتكامل وتتداخل فيما بينها، من بين هذه المجالات نذكر: (Malika ، 2017 ، 282-283P)

- التنافس بالوقت: حيث يجرى التنافس بين المؤسسات على إختصار الوقت في كل العمليات، خاصة تلك المرتبطة بالدورة (إمداد، تموين، إنتاج، تسويق)، وإختصار الوقت بين كل إبتكار وتقديم منتج جديد أي تقليص دورة حياة المنتج، وعلى هذا الأساس أصبح الوقت موردا من موارد المؤسسة وعاملا مهما، كما أنه أخذ بعدا إستراتيجيا.

- التنافس بالجودة: تعد الجودة أهم سلاح تنافسي للمؤسسة وشرط أساسي لقبول أي منتج بشكل عام سواء بالسوق المحلية أو العالمية، مصدر لتميز المؤسسة وإرتفاع قدرتها التنافسية من أجل البقاء والإستمرار ويتطلب التنافس بالجودة عدة مقومات تتمثل أهمها في: (Suad ، 2013 ، 174P)

▪ الإعتماد على حاجات الزبائن كأساس لتصميم المنتجات وكافة وظائف ونظم المؤسسة؛

▪ جعل الجودة على قمة أولويات الإدارة العليا؛

▪ إعتداد وتنمية ثقافة الجودة في الأداء السليم من المرة الأولى؛

▪ إختيار وتدريب وتحفيز القوى العاملة للنجاح في الأداء المتميز القائم على الإبتكار.

- التنافس بالتكلفة: وتعرف تنافسية التكاليف بأنها: "قدرة المؤسسة على تخفيض التكاليف الودوية لإنتاجها بنسبة أقل من المؤسسات المنافسة الأخرى"

- التنافس التكنولوجي: بهدف بناء مركز تنافسي تتنافس مؤسسات القطاع الواحد حول الحصول على أحدث تكنولوجيا الإنتاج التي تسمح بتحسين وتطوير المنتجات القديمة أو طرح منتجات جديدة، الحصول على مزايا تنافسية قائمة على أساس التكلفة الأقل، تقديم منتجات متميزة من خلال البحوث والإبتكارات الحديثة والمعارف العلمية وبراءات الإختراع، حيث تشكل هذه الأخيرة بعدا تنافسيا وحاجزا يمنع دخول المؤسسات الجديدة كقوة تنافسية محتملة.

- التنافس بالأسعار: يعتبر السعر سلاح تنافسي للمؤسسة ومن أسهل السياسات التي تلجأ إليها للتنافس، وتعرف التنافسية السعرية بأنها: "إمتلاك المؤسسة لميزة تنافسية في حرية إختيار الأسعار المناسبة ذات الكفاءة مقارنة بمنافسيها"

المحور الثالث: مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين تنافسية مؤسسة

بيسكو فروي -بسكرة

في هذا المحور سنحاول دراسة حالة مؤسسة بيسكو فروي -بسكرة، وسنركز في دراستنا على منتج بسكويت بحشو كريمة الليمون وزن 180غ.

1. حساب تكلفة الإنتاج بالمؤسسة محل الدراسة

تستخدم المؤسسة محل الدراسة طريقة غير معروفة في مجال محاسبة التكاليف من أجل تحديد تكلفة الإنتاج و سعر تكلفة منتجاتها وذلك وفقا لما يلي:

الجدول رقم (01): تحديد سعر تكلفة البسكويت بحشو كريمة الليمون وزن 180غ

المكونات	الكمية	المخلفات	الكمية الإجمالية	التراكيب	سعر الوحدة	التراكيب	التكلفة الإجمالية	التكلفة الواحدة
بسكويت	896.000	ما يعادل	-	74.92%	-	-	-	-
فرينة	500.000	2.0%	510.00	55.80%	18.80	17.84%	9588.00	1.726
سكر	200.000	2.0%	204.00	22.32%	81.00	30.75%	16524.00	2.974
مطحون	150.000	2.0%	153.00	16.74%	121.85	34.69%	18643.05	3.355
سمن نباتي	25.000	2.0%	25.50	2.79%	85.00	4.03%	2167.50	0.390
غلوكوز	0.500	2.0%	0.51	0.06%	49.00	0.05%	24.99	0.004
بكرينات	0.500	2.0%	0.51	0.06%	46.00	0.04%	23.46	0.004
الصوديوم	10.000	2.0%	10.20	1.12%	410.00	7.78%	4182.00	0.753
بكرينات	10.000	2.0%	10.20	1.12%	410.00	7.78%	4182.00	0.753
الألمنيوم	10.000	2.0%	10.20	1.12%	410.00	7.78%	4182.00	0.753
حليب	10.000	2.0%	10.20	1.12%	410.00	7.78%	4182.00	0.753
مخفف كامل	4.000	2.0%	4.08	0.45%	33.00	0.25%	134.64	0.024
الدم	4.000	2.0%	4.08	0.45%	33.00	0.25%	134.64	0.024
ملح ناعم	5.000	2.0%	5.10	0.56%	176.00	1.67%	897.60	0.162
مستحلب	5.000	2.0%	5.10	0.56%	176.00	1.67%	897.60	0.162

								ليستين
0.078	433.50	0.81%	850.00	0.06%	0.51	2.0%	0.500	بودرة فتيليا
0.202	1123.02	2.09%	2202.00	0.06%	0.51	2.0%	0.500	نكهة الزبدة
9.673	53741.76	100.00%	58.80	100.00%	913.92	2.0%	896.000	التكلفة الإجمالية
-	-	-	-	25.08%	-	ما يعادل	300.000	كريمة الليمون
12.943	71910.00	100.00%	235.00	100.00%	306.00	2.0%	300.000	كريمة الليمون
12.943	71910.00	100.00%	235.00	100.00%	306.00	2.0%	300.000	التكلفة الإجمالية
22.616	125651.76	100.00%	103.00	100.00%	1219.92	-	-	التكلفة الإجمالية للمواد الأولية(1)
-	-	-	-	-	-	-	-	تعبئة والتغليف
3.150	17501.40	43.85%	3.00	92.25%	5833.80	5.0%	5556.000	أكياس
4.019	22328.87	55.94%	45.93	7.69%	486.15	5.0%	463.000	ورق مقوى
0.015	84.00	0.21%	20.00	0.07%	4.20	5.0%	4.000	شريط لاصق
7.184	39914.27	100%	-	-	-	-	-	التكلفة الإجمالية للأغلفة (2)
29.800	165566.03	-	-	-	-	-	-	التكلفة الإجمالية (2+1)
-	-	-	-	-	-	-	-	مصاريف
9.530	-	-	-	-	-	-	-	الإهلاك
11.000	-	-	-	-	-	-	-	مصاريف المستخدمين
3.750	-	-	-	-	-	-	-	مصاريف

24.280	-	-	-	-	-	-	-	مختلفة
54.08	-	-	-	-	-	-	-	التكلفة الإجمالية (3)
62.69	-	-	-	-	-	-	-	التكلفة الإجمالية (2+1) + (3)
8.61	-	-	-	-	-	-	-	سعر البيع
15.92%	-	-	-	-	-	-	-	هامش الربح نسبة هامش الربح

المصدر: من إعداد الباحثة بناء على معلومات مصلحة المحاسبة والمالية.

إنطلاقاً من الجدول نلاحظ أسلوب المتبع من طرف المؤسسة لحساب سعر تكلفة منتج البسكويت المحشو بكريمة الليمون وزن 180غ، من خلال جمع تكلفة إستهلاك المواد الأولية ثم إضافة نصيب الوحدة الواحدة من الإهلاك ومصاريف المستخدمين ومصاريف مختلفة، وبذلك حققت المؤسسة هامش ربح يقدر بـ 8.61 دج أي بما يعادل نسبة 15.92%.

2. تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسة محل الدراسة

1.2. مراحل أسلوب التكلفة المستهدفة

من أجل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، قمنا بإتباع المراحل التالية:

- سعر البيع المستهدف:

تتطلب عملية تحديد سعر البيع المستهدف لمنتج البسكويت بحشو كريمة الليمون معرفة أسعار بيع المنتجات المنافسة والمماثلة له. لذا ومن خلال المقابلات التي أجرتها الباحثة مع رئيس قسم التجارة لتحديد سعر البيع المستهدف على أساس أسعار المنتجات المنافسة في السوق تتراوح ما بين 60.00 - 65.00 دج، وتم إختيار سعر البيع المستهدف الذي نريد الوصول إليه هو 57.50 دج للوحدة الواحدة دون المساس بجودة المنتج، وذلك من أجل

زيادة فرصها في تحقيق الأرباح، وللوصول إلى هذا السعر التنافسي يجب على المؤسسة تخفيض التكاليف، مما يسمح من تخفيض سعر بيع المنتج.

- هامش الربح المستهدف:

بالتنسيق مع قسم التجارة فإن هامش الربح الذي ترغب المؤسسة في الوصول إليه هو 15.92% من التكلفة المستهدفة.

- تحديد التكلفة المستهدفة:

لتحديد التكلفة المستهدفة نطبق العلاقة التالية:

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

$$\text{هامش الربح المستهدف} = \text{التكلفة المستهدفة} \times \text{هامش الربح المستهدف}$$

ومنه:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 57.50 - (0.1592 \times \text{التكلفة المستهدفة})$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} + 0.1592 \times \text{التكلفة المستهدفة} = 57.50$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 1.1592 \times 57.50$$

$$\frac{57.50}{(1.1592)} = \text{التكلفة المستهدفة}$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 49.60 \text{ دج.}$$

2.2. المقارنة بين التكلفة وفق الطريقة المطبقة في المؤسسة وطريقة التكلفة المستهدفة

نحاول إيضاح الفرق بين تكلفة المنتج (بسكويت بحشو كريمة الليمون) وفقا

لطريقة المطبقة من قبل المؤسسة محل الدراسة وأسلوب التكلفة المستهدفة، وهذا من خلال

الجدول التالي:

الجدول رقم (02): المقارنة بين تكلفة المنتج حسب طريقة المؤسسة محل الدراسة وأسلوب التكلفة المستهدفة

المنتج	التكلفة حسب طريقة المؤسسة	التكلفة حسب أسلوب التكلفة المستهدفة	الإنحراف	نسبة الإنحراف
بسكويت بحشو كريمة الليمون	54.08	049.6	4.48	8.28%

المصدر: من إعداد الباحثة

نلاحظ من الجدول السابق أن التكلفة وفقا لطريقة المطبقة من قبل المؤسسة محل الدراسة أكبر من التكلفة وفق طريقة التكلفة المستهدفة ب: 4.48 دج أي ما نسبته 8.28% من التكلفة الفعلية لمنتج البسكويت بحشو كريمة الليمون وزن 180غ. وعليه يجب على المؤسسة تخفيض التكاليف حتى تستطيع تخفيض سعر البيع وبالتالي تصل المؤسسة إلى هدفها الذي يتجلى في زيادة الحصة السوقية وضمان موقع تنافسي جيد يسمح لها بالتنافس. ولكي تستطيع المؤسسة الوصول إلى التكلفة المستهدفة عليها القيام بتطبيق أساليب التسيير الإستراتيجي للتكاليف، ومن بين هذه الأساليب نجد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وأسلوب سلسلة القيمة.

2. اختبار الفرضيات:

1.2. الفرضية الأولى: لقد فرض التطور التقني السريع والتعدد من المنتجات وزيادة حجم المؤسسات وتعدد العمليات الصناعية التنافسية على المؤسسات من أجل البقاء والعمل في بيئة غير مستقرة والتلائم معها فأصبحت هي بدورها تسعى بشكل مستمر لتحسين أدائها من خلال تحسين المزايا التنافسية من أجل التغلب على منافسيها وذلك من خلال إنتاج منتجات متميزة، أو ذات تكلفة أقل، وهذا ما يثبت صحة الفرضية: "لتحسين تنافسية المؤسسة يجب التفوق على منافسيها من خلال التحكم في التكلفة؛"

2.2. الفرضية الثانية: أسلوب التكلفة المستهدفة يسمح بتخفيض التكاليف إنتاج المنتج، إذ من خلال المحاكاة المطبقة تبين لنا حسابيا أن أسلوب التكلفة المستهدفة خفض التكاليف بشكل ملحوظ، مما يساعد في تحسين تنافسية من خلال توفير منتج ذات

جودة وبأقل تكلفة وهذا ما يثبت صحة الفرضية: "تبني المؤسسة محل الدراسة أسلوب التكلفة المستهدفة يساعدها على تحسين تنافسيتها".

3. الخاتمة:

من خلال دراستنا النظرية والميدانية لإستخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التكاليف لتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة بيسكو فروي-بسكرة توصلنا إلى مجموعة من النتائج والتوصيات أهمها التالية:

النتائج:

- يقوم أسلوب التكلفة المستهدفة على تحديد تكاليف التي تميز المؤسسة على نظيراتها في القطاع وذلك من خلال دراسة المنتجات المنافسة وأسعارها لتحديد السعر التنافسي المناسب، ثم تحديد التكلفة المستهدفة؛
- ساهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين تنافسية المؤسسة من خلال التحكم في التكاليف وكذا تحقيق الجودة المطلوبة وبالتالي تحقيق عوائد أكبر؛
- ساهم تطبيق التكلفة المستهدفة في تحديد التكلفة النهائية بأكثر دقة وتفصيل مقارنة مع نتائج طريقة المؤسسة في حساب التكاليف؛
- أسلوب التكلفة المستهدفة أداة مهمة تساعد المؤسسة على تحقيق أهدافها والتي من بينها تدعيم المركز التنافسي لها في السوق وزيادة حصتها منه.

4. قائمة المراجع

1. Talal Abdel-Hassan Al-Kassar, Mahmoud Jalal Ahmed, *Cost Accounting Measuring Planning and Control*, Arab Academy Library, Jordan, (2010).
2. Issa Abdel Aziz Al-Rawashed, *Cost Accounting*, Knowledge Treasures House, Jordan, (2010).
3. Ismail Yahya Al-Tikriti, *Cost Accounting in Industrial Facilities Between Theory and Practice*, Dar Al-Hamid for Publishing and Distribution, Amman, (2009).
4. Zakir Abdullah Mufleh Masarwa, Obeid Khayoun Al-Khafaji, *Target cost, value chain and the complementary relationship between them in public shareholding companies in the Jordanian*

- industrial sector - a field study, Journal of Accounting and Financial Studies, Volume 8, Issue 23, (2013).*
5. Ali Abdul-Hussein Hani Al-Zamali, *The Role of Target Costing and Disaggregated Analysis in Implementing Competitive Strategies, An Applied Study in the General Company for Electrical Industries, Al-Muthanna Journal of Administrative and Economic Sciences, Volume 9, Issue 2 , (2019).*
 6. Mohamed Sayeh, *The Role of Internal and External Diagnostic Mechanisms in Formulating the Strategy of Small and Medium Enterprises * An Attempt to Apply the SWOT Mechanism to the SERSOU Foundation for the Food Industry: Al-Ajeen Branch in Ghardaia State, Journal of Algerian Enterprise Performance, Issue 13, (2018).*
 7. Shahtani Abdel-Aali, Ghadab Rania, *Achieving the Least Cost Advantage Using the Costing System and Activity-Based Management, Journal of Ijtihad for Legal and Economic Studies, Volume 07, Issue 1, (2018).*
 8. Mustafa Ahmed Hamed Radwan, *Competitiveness as a Mechanism of Economic Globalization, University House, Alexandria, (2011).*
 9. Ismail Hijazi, Maalim Suad, *Modern Cost Accounting through Activities, Dar Osama for Publishing and Distribution, Jordan, (2013).*
 10. Arab Salwa, Zayed Murad, *Competitive Excellence of the Economic Enterprise Using Value Chain Analysis Technique, Case Study of Al-Houdnah Milk in Masila, Al-Bashaer Economic Journal, Volume 5, Issue 2, (2019).*
 11. Alali Malika, *The Role of Social Responsibility in Improving the Competitiveness of Economic Institutions, Journal of Economic and Administrative Research, Volume 12, Issue 02 , (2017).*
 12. Dimitropoulos, Panagiotis, *Activity-Based Costing In Sport Organizations: The article background and future prospects, Xopnia-choregia, Vol.3, N"2, (2007).*
 13. Alain Burland, Claude Somon, *Comptabilité de gestion couts/ contrôle, 3^{ème} édition, Vuibert, Paris, (2003).*