

تسعير منتجات المؤسسات الصناعية بناء على معلومات المحاسبة الإدارية- دراسة حالة مؤسسة الإسمنت عين الكبيرة سطيف.

Pricing the products of industrial enterprises based on management accounting information - a case study of the Cement Corporation of Ain El Kabira Setif.

عمر بولحليب*، جامعة آكلي محند ولحاج البويرة، مخبر السياسات التنموية والدراسات الإستشرافية، الجزائر، o.boulahlib@univ-bouira.dz

آسيا قاسيمي، جامعة آكلي محند ولحاج البويرة، مخبر السياسات التنموية والدراسات الإستشرافية، الجزائر، a.kacimi@univ-bouira.dz

تاريخ الاستلام : 2022/01/25 ؛ تاريخ المراجعة : 2022/06/01 ؛ تاريخ النشر : 2022/06/30

ملخص :

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية المحاسبة الإدارية في المؤسسات الصناعية، لكونها مصدر معلومات متعدد المداخل يساعد الإدارة على القيام بوظائفها الأساسية، من تسعير تخطيط ورقابة... الخ.

ولإبراز ذلك تم اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في شبكة الإسمنت عين الكبيرة بهدف التوزيع الدقيق للتكاليف غير المباشرة على أهداف التكلفة النهائية، والحصول على معلومات تكلفة دقيقة تم الاعتماد عليها في تسعير المنتجات وفق طريقة التكلفة الكلية وطريقة التكلفة المستهدفة التي بينت وجود فجوة تكلفة يجب العمل على ضغطها من خلال إدارة الأنشطة والتخلص من التكاليف غير المضافة للقيمة.

الكلمات المفتاح : التسعير، المحاسبة الإدارية، مؤسسة الإسمنت عين الكبيرة.

تصنيف JEL : M49 ؛ M31.

Abstract:

This study aims to display the importance of management accounting in industrial establishments, as it is considered as a various entry source of information that helps the administration to carry out its basic functions, from pricing, planning and control...etc.

And for demonstrating this, the method of homogeneous sections was adopted in the large Ain El Kebira Cement Company in order to accurately sharing the indirect costs to the final cost objectives, and to obtain accurate cost information that was relied upon in pricing products according to the total cost method and the intended cost method, which indicated the existence of a cost gap that must be compressed by managing activities and eliminating non-value adding costs.

Keywords: Keyword ; Pricing; Managerial Accounting; Ain El Kebira Cement Company.

Jel Classification Codes : M49 ; M31.

* عمر بولحليب

تسعير منتجات المؤسسات الصناعية بناء على معلومات المحاسبة الإدارية- دراسة حالة مؤسسة الإسمنت عين الكبيرة سطيف

I- تمهيد:

إن انتهاز سياسة تسعير تنافسية من قبل المؤسسات الناشطة في سوق المنافسة التامة يستلزم تبنيتها للمحاسبة الإدارية لتزود مسيرها بالمعلومات الدقيقة الخاصة بتكاليف دورة حياة المنتج بهدف إدارتها وإعداد أرضية تكلفة ريادة تمكنها من بلوغ سعر البيع المستهدف والاستحواذ على الحصة السوقية التي تضمن لها بلوغ الربح المرغوب لأصحاب المصالح .
إشكالية الدراسة:

على ضوء ما سبق يمكن طرح مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيسي التالي:

- ما هو دور تطبيق المحاسبة الإدارية في تسعير منتجات المؤسسات الصناعية ؟

فرضيات الدراسة:

للإجابة على الإشكالية تم صياغة الفرضية الرئيسية التالية:

- تساهم المحاسبة الإدارية من خلال أسلوب الأقسام المتجانسة في التخصيص الدقيق للأعباء إلى أهداف التكلفة النهائية بهدف التسعير السليم لها.

أهمية الدراسة:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من كونها اهتمت بإظهار النتائج الإيجابية لتبني طريقة الأقسام المتجانسة المتمثلة في التوزيع السليم للأعباء غير المباشرة على أهداف التكلفة النهائية وإنتاج معلومات تكلفة دقيقة يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات التشغيلية، الإستراتيجية (التسعيرية).

منهج الدراسة:

بهدف الإجابة على الإشكالية المطروحة تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي، من خلال استعراض بعض التعاريف والمفاهيم النظرية حول الموضوع مع محاولة توضيح العلاقة فيما بينها، إضافة إلى الدراسة الميدانية التي تم إجراؤها بمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة كمحاولة لإسقاط ما تم التطرق إليه نظريا على أرض الواقع.

حدود الدراسة:

تم إجراء الدراسة بمؤسسة الإسمنت عين الكبير على اعتبار أنها مؤسسة إنتاجية انتقلت في نشاطها من سوق المنافسة الاحتكارية إلى سوق المنافسة التامة بعد تشبع السوق الوطني بالإسمنت، الأمر الذي جعلها تحدف إلى التمايز من حيث التكلفة مع التحسين المستمر في الجودة للمحافظة على حصتها في السوق المحلية وكسب حصة جديدة في السوق العالمية. وقد تم اعتماد شهر ديسمبر 2018 لتوفر كل البيانات المتعلقة بالتكاليف المباشرة وغير المباشرة، إضافة إلى أن المؤسسة حسب تقدير المدير المالي قد بلغت الحد الأقصى من الطاقة الإنتاجية المتاحة خلال هذا الشهر وبالتالي من الأحسن اعتماده كأساس للقياس والتحليل.

II - مدخل للمحاسبة الإدارية:

تعد المحاسبة الإدارية المدخل الذي يعمل على قياس وإدارة التكاليف دورة حياة المنتج بهدف كسب ميزة قيادة التكلفة والسعر، للاستحواذ على الحصة السوقية التي تمكن المؤسسة من بلوغ الربح المستهدف الذي يضمن لها الاستمرار ويمنحها فرص النمو.

1.II- تعريف المحاسبة الإدارية:

لقد أدى تعدد أهداف المحاسبة الإدارية إلى تنوع تعاريفها، ومن التعاريف التي وردت في كتب الباحثين ما يلي:

- عرفها (Atkinson and all) بأنها "مهنة تقوم على الشراكة في اتخاذ القرارات الإدارية، وضع أنظمة التخطيط وإدارة الأداء وتوفير الخبرة في مجال الإبلاغ المالي والرقابة لمساعدة الإدارة في صياغة وتنفيذ إستراتيجيات المؤسسة". (Atkinson, Kaplan, Matsumura, & Young, 2012, p. 4)

- وعرفت أيضا "بأنها ذلك العلم الذي يقوم بتجميع وتبويب وتحليل وتخصيص وتوزيع التكاليف، استنادا إلى مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد العلمية، بمهدف تحديد تكلفة الإنتاج وتقديم المعلومات اللازمة التي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة". (عدس و نضال، 2013، صفحة 14)
 - كما عرفها مجموعة من الباحثين بأنها "أداة إدارية لمراقبة ومراجعة التدفق الداخلي للشركة، لتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات" ((Gérard & Peraibourg, 2004, p. 8)
- انطلاق من التعاريف السابقة يعرف الباحثان المحاسبة الإدارية بأنها "نظام معلومات تكاليفي يهتم بتجميع، تبويب وتوزيع البيانات الكلفوية على أهداف التكلفة النهائية وفق علاقة السبب بالنتيجة لتزويد الإدارة بمعلومات تكلفة دقيقة تعتمد عليها في اتخاذ قراراتها التشغيلية والإستراتيجية"
- II.2- وظائف وأهداف المحاسبة الإدارية:**
- II.2.1- وظائف المحاسبة التحليلية:**
- يمكن عرض الوظائف المختلفة للمحاسبة الإدارية كالاتي (التكريبي، 2006، الصفحات 24-25-26):
- الوظيفة التسجيلية: تقوم بتسجيل كل ما ينفق من تكاليف وفق إحدى الطرق التالية (طريقة الاندماج، أو الانفصال).
 - الوظيفة التحليلية: حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكلفة، بمهدف تحديد نصيب كل منتج من هذه العناصر.
 - الوظيفة الرقابية: تقوم بتحديد معايير القياس لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة، ومقارنته بما ينفق فعلا لتحديد الانحرافات والعمل على معالجة السلبية منها.
 - الوظيفة الإخبارية: بعد تحديد الانحرافات ودراسة أسبابها بشكل دقيق ودوري، ترفع هذه المعلومات إلى الإدارة العليا كي تدرسها وتتخذ القرارات الكفيلة، بتصحيحها وعدم تكرارها في الفترات اللاحقة.
- II.2.2- أهداف المحاسبة الإدارية:**
- لقد أجمعت معظم الدراسات على أن المحاسبة الإدارية نظام يهتم بأصحاب القرار كونه يهدف إلى:
- الرقابة على التكاليف وتخفيضها: إذ تقوم إدارة التكاليف بإمداد إدارة المؤسسة ببيانات تفصيلية عن أوجه النشاط المختلفة، لتعمل على خفض التكاليف مع المحافظة على النوعية عن طريق اتخاذ القرارات المتعلقة بتغيير مادة أولية معينة أو التغيير في شكل السلعة، التخلص من نشاط غير مضيف للقيمة، إعادة هندسة عملية ما... الخ. (عدس و نضال، 2013، صفحة 18)
 - قياس تكلفة الأداء: حيث يتم قياس تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف المستخدمة في الإنتاج، وتكاليف الأوامر والمراحل الإنتاجية وصولا إلى تكلفة الوحدة الواحدة. (التكريبي، 2006، صفحة 27)
 - توفير معلومات لإعداد القوائم المالية: تساعد المحاسبة التحليلية في إعداد القوائم المالية وذلك عن طريق حساب تكلفة البضاعة المباعة وتقييم المخزون السلعي في نهاية الفترة، والتي تعتبر عناصر أساسية في هذه القوائم المالية سواء في إظهار ربح الفترة أو المركز المالي. (راضي، 2003، صفحة 21)
 - المساعدة في وضع السياسات التسعيرية: تعد المحاسبة الإدارية بيانات توضح فيها تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة أو تكلفة الخدمة المقدمة، مما يساعد الإدارة في وضع سياسات التسعير، بحيث يغطي سعر البيع تكلفة الإنتاج ويحقق ربح معين، يتحدد تبعا للظروف الاقتصادية وظروف المنافسة ودخول أسواق جديدة. (نور و الشريف، 2002، صفحة 12)
- III- الإطار النظري للتسعير وعلاقته بالمحاسبة الإدارية.**
- يعد التسعير أحد أهم القرارات الاستراتيجية التي تجذب العملاء نحو اقتناء منتجات الشركة وتحقيقها للربح الذي يرضي أصحاب المصالح، لهذا فإن دراسة الأسعار لها أهمية خاصة نظرا لعلاقتها المباشرة مع المبيعات والتكاليف والأرباح، كما أنها تعد العنصر الوحيد من عناصر المزيج التسويقي الذي يدر عائدا.
- III.1- مفهوم التسعير:**
- يعرف السعر على انه:
- "المبلغ الذي يطلب مقابل الحصول على المنتج، أو الخدمة أو مجموع القيم التي يتبادلها المستهلكون مقابل منافع حصولهم على، أو استخدامهم المنتج أو الخدم". (كوتلر و ارسترونج، 2007، صفحة 585)
 - "أو كمية الأموال اللازمة لشراء كمية محددة من السلع والخدمات (demeure, 2008, p. 155)
- من خلال ما سبق نستخلص أن مفهوم السعر يجب أن يستند على (جاسم الصميدعي و عثمان يوسف، 2011، صفحة 319):

تسعير منتجات المؤسسات الصناعية بناء على معلومات المحاسبة الإدارية- دراسة حالة مؤسسة الإسمنت عين الكبيرة سطيف

- المنفعة: والتي تمثل خاصية المنتج التي تجعله قادرا على إشباع الحاجات وتلبية الرغبات.
 - القيمة: تقدر استنادا إلى مقارنة المنتج بالمنتجات المنافسة أو المشابهة أو البديلة، والتي يمكن أن تحل محل المنتج ويحصل من خلالها المستهلك على المنافع المطلوبة.
- III.2- أهداف التسعير:**
- تسعى المؤسسة من خلال التسعير إلى تحقيق الأهداف التالية:
- III.2.1- العائد على الاستثمار:** تقوم بعض المشاريع بإتباع سياسة تسعيرية للحصول على عائد مقبول أو مناسب لاستثماراتها المخصصة لإنتاج أهداف التكلفة النهائية، من خلال تحديد معدل العائد على الاستثمار الذي يحسب كالتالي:
- (معدل العائد على الاستثمار = صافي الربح/صافي الأصول)، واعتمادها في تسعير المنتجات والخدمات لتحقيق العائد على الاستثمار المستهدف. (حاسم الصميدعي و عباس العلاق، 2010، صفحة 90)
- III.2.2- الربح المستهدف:** تهدف المؤسسات الاقتصادية إلى يحقق الربح الذي يتمشى وتطلعات أصحاب المصالح من خلال تبنيها لإستراتيجية قيادة التكلفة وأو التمايز أو التركيز مع ضرورة تحقيق التوافق بين هدي، بقائها في السوق من جهة وتحقيق رضا العملاء من جهة أخرى. (ابراهيم عبيدات، 2008، صفحة 22)
- III.2.3- البقاء:** لكي يتحقق هذا الهدف تقوم المؤسسة بوضع الأسعار بطريقة مرنة يمكن تعديلها، خاصة إذا تعرضت إلى منافسة شديدة من قبل المنتجات البديلة، فعلى سبيل المثال قد تضطر إدارة المؤسسة، إلى تخفيض السعر إلى الحد الذي يمكن أن يتساوى مع التكاليف الكلية للوحدة الواحدة من أجل مسايرة المنافسة الشديدة خلال مدة معينة للتمايز على المنافسين وجعلهم يخرجون من السوق الذي تنشط فيه مما يحقق لها هدف البقاء. (ابراهيم عبيدات و محمد زامل، 2010، صفحة 17)
- III.3.4- اختراق أسواق جديدة:** جميع المؤسسات تحتم بالدخول إلى أسواق جديدة بهدف زيادة حصتها من السوق العالمية، بناء على دراسة أدواق الزبائن الحدد والقدرة الشرائية للمستهلكين بهدف إنتاج وتسويق منتجات ذات جودة وسعر تنافسي تجعلها في منطقة الحياة.
- (حاسم الصميدعي و عثمان يوسف، 2011، صفحة 320)
- III.3- طرق التسعير على أساس التكلفة:**
- III.3.1- الطرق التقليدية في التسعير (التكلفة + هامش الربح):**
- تعتبر أبسط وأكثر المناهج استخداما في تسعير المنتجات، لكونها تقوم على مبدأ حساب التكلفة ثم إضافة هامش ربح معين وهي:
- طريقة التسعير على أساس التكاليف الكلية: تسعر المؤسسة منتجاتها من وفق المعادلة التالية: $\text{السعر} = \text{تكلفة الإنتاج} + \text{تكلفة التسويق} + \text{التكاليف الإدارية} + \text{هامش الربح}$. (السيد علي، 2012، الصفحات 237-238)
 - طريقة التسعير على أساس التكاليف المتغيرة: يتم تسعير المنتجات وفق المعادلة التالية: $\text{السعر} = (\text{التكاليف الصناعية المتغيرة} + \text{التكاليف الإدارية البيعية المتغيرة} + \text{هامش ربح من التكلفة})$.
- في ظل هاتين الطريقتين نسبة هامش الربح من التكلفة في معادلة تحديد السعر، تغطي مقدار الأرباح المستهدفة إضافة إلى إجمالي التكاليف الثابتة (الصناعية والإدارية والبيعية). (هادفي، 2013، صفحة 110)
- III.3.2- طريقة التسعير على أساس التكلفة الحدية (الهامشية):**
- طبقا لسياسة التسعير الحدي فإن المؤسسة تدرس وتقيم التغيرات التي يمكن أن تحدث، في التكاليف وفي المبيعات كنتيجة للتغير في السعر أو حجم الإنتاج، وذلك بحثا عن النقطة التي عندها تتعادل الأثار الإيجابية مع السلبية (الإيراد الحدي مع التكلفة الحدية)، بمعنى أن متخذ القرار يهتم في نفس الوقت بمنحني الطلب ومنحني العرض. (عبد المحسن و الشريبي، 2002، الصفحات 241-242-243)
- III.3.3- طريقة التسعير على أساس التكلفة المستهدفة:**
- تعد التكلفة المستهدفة أداة جديدة للتسعير في الأسواق التي تتسم بدرجة عالية من المنافسة، حيث تسمح بإجراء تحليل حاسم لاحتمالات نجاح المنتج قبل تخصيص الموارد الإنتاجية له، من خلال تحديد سعر البيع المستهدف الذي ينسجم مع متطلبات السوق المراد اختراقه. (رضا الخلف و حسن زويلف، 2007، الصفحات 174-175)

IV- دور المحاسبة التحليلية في تسعير المنتجات بمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة.

سنحاول في هذا العنصر إبراز دور المحاسبة التحليلية في التسعير من خلال تطبيق طريقة الأقسام المتجانسة وفق نظام المراحل الإنتاجية بالمؤسسة محل الدراسة بهدف القياس الدقيق لتكلفة إنتاج منتجاتها (الإسمنت نوع cpj و crs) كونها أساس وضع أسعار دقيقة وتنافسية.

1.IV- التعريف بالمؤسسة:

نقدم مؤسسة الإسمنت عين الكبيرة من خلال الجدول الموالي:

الجدول (1): بطاقة فنية حول مؤسسة الإسمنت عين الكبيرة.

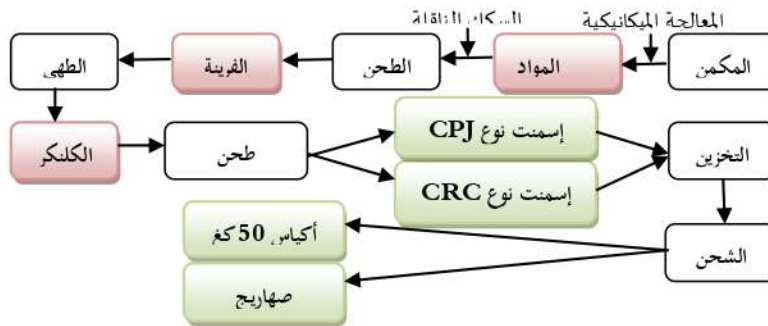
التسمية	مؤسسة الإسمنت لعين الكبيرة؛
الصفة القانونية	شركة ذات أسهم SPA؛
المساهم الرئيسي	الجمع الصناعي والتجاري لمؤسسة الإسمنت ومشتقاته للشرق GIC-ERCE بنسبة 100%
رأس المال الإجمالي	2 200 000 000,00 دج؛
الموقع	تقع ضمن الرقعة الجغرافية لبلدية أولاد عدوان دائرة عين الكبيرة، وبمحاذاة الطريق الوطني رقم 139؛
مساحة المصنع	24 هكتار؛
النشاط الرئيسي	إنتاج وتسويق الإسمنت بنوعيه:- إسمنت بورتلاند بالإضافة (cpj) - الإسمنت المقاوم للكبريت (crs)؛
الطاقة الإنتاجية	تقدر ب: 3 000 000 طن سنويا؛
عدد العمال	489 عامل؛

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على تقرير التسيير.

2.IV- حساب سعر تكلفة إنتاج الإسمنت بنوعيه cpj و crs المغلف وبدون تغليف:

قبل التطرق إلى حساب سعر تكلفة إنتاج الإسمنت لشهر ديسمبر 2018، ارتأى الباحثان عرض سلسلة الأنشطة المتجانسة لطريقة الإنتاج الجافة المتبعة من قبل المؤسسة، والتي تعتبر أساس تصميم نظام التكاليف المعتمد في حساب تكلفة وسعر تكلفة إنتاج الإسمنت.

الشكل (1): مراحل إنتاج الإسمنت.



المصدر: من إعداد الباحثان.

تم حساب سعر تكلفة إنتاج الإسمنت وفق المراحل التالية:

تسعير منتجات المؤسسات الصناعية بناء على معلومات المحاسبة الإدارية- دراسة حالة مؤسسة الإسمنت عين الكبيرة سطيف

1.2.IV- تحديد الأعباء حسب الطبيعة وإعداد جدول التوزيع الأولي والثانوي:

- تحديد الأعباء حسب الطبيعة: لإنتاج إسمنت شهر ديسمبر 2018، تحملت المؤسسة الأعباء التالية:

الجدول (2): الأعباء حسب الطبيعة لشهر ديسمبر 2018م.

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ الإجمالي (دج)
60	مشتريات مستهلكة	190850719,29
61	خدمات خارجية	83146757,08
62	خدمات خارجية أخرى	22000073,91
63	مصاريف المستخدمين	144510391,99
64	الضرائب والرسوم وما يماثلها	14603650
65	أعباء عملياتية أخرى	90000
68	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات	75421012,11
	المجموع	530622604,38

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على معلومات من تقرير التسيير.

- إعداد جدول التوزيع الأولي: من خلال هذا الجدول تم توزيع الأعباء على كافة الأقسام التي استهلكتها، من أجل الانتقال من التكاليف حسب الطبيعة إلى التكاليف حسب الوظيفة اعتمادا على مفاتيح التوزيع الأولية المرتبطة بالاستهلاك الفعلي والحجم، كما يلي:

- /60 المشتريات المستهلكة: توزع على أساس الفواتير ما عدا الكهرباء والغاز والماء التي توزع على أساس نسب تقديرية تم الحصول عليها من مسؤول الإنتاج مع العلم بأن النسب الكبيرة تكون لمطحنة المادة الخام ومطحنة الكلنكر والفرن. أما المشتريات المضافة (الجبس والبوزولان) فتحمل مباشرة لقسم طحن الكلنكر؛
- /61 الخدمات الخارجية: توزع على أساس الفواتير الخاصة بالخدمات المقدمة لكل قسم؛
- /62 الخدمات الخارجية الأخرى: توزع على أساس الفواتير الخاصة بالخدمات المقدمة لكل قسم؛
- /63 مصاريف المستخدمين: توزع على أساس عدد العمال في كل قسم؛
- /64 الضرائب والرسوم: توزع على قسم الإدارة والتسويق والصيانة وكسر الصلصال؛
- /65 الأعباء العملياتية الأخرى: تحمل للإدارة فقط؛
- /68 مخصصات الاهتلاكات والمؤونات: توزع حسب اهتلاك معدات، آلات ومباني كل قسم؛

الجدول (3): جدول التوزيع الأولي لشهر ديسمبر 2018م.

البيان رقم	المجموع	الإدارة العامة	التسيير	التسيير	الإدارة الإنتاج	إدارة التعيين	الصيانة
60	190850719.29	3102825.97	1998179.60	1000632.32	10318004.54	128132.52	6582422.12
61	83146757.08	6657646.41	419824.33	44762789.87	7966446.18	20078.96	1169156.73
62	22000073.91	4602949.04	660611.23	839363.53	2336000.00	0	11374093.70
63	144510391.99	22554133.59	6241453.48	11427483.26	49755645.12	3847708.33	12644904.56
64	14603650.00	3190002.00	0	7806874.00	0	0	0
65	90000.00	90000.00	0	0	0	0	0
66	0	0	0	0	0	0	0
68	75421012.11	2135385.71	1335535.45	153642.23	3212284.26	57442.45	603662.01
المجموع	530622604.38	42332942.72	10655604.09	65990785.21	73588380.1	4053362.26	32374239.12

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على معلومات من تقرير التسيير.

تسعير منتجات المؤسسات الصناعية بناءً على معلومات المحاسبة الإدارية - دراسة حالة مؤسسة الإسمنت عين الكبيرة
سطيف

الجدول (4): جدول التوزيع الأولي لشهر ديسمبر 2018م.

البيان	المجموع	المقلع	كسر الكس	كسر الصلصال	الطنين	الطين	التفتت	الشنن في المسارج	شنن في الأحماس
60	190850719.29	13337871.20	2905065.01	0	31169228.45	20208079.03	79039432.31	557728.48	20503117.74
61	83146757.08	4529878.82	1685676.45	652500.00	2227279.29	2471993.26	2040899.96	6054211.52	2488375.30
62	22000073.91	0	0	0	575908.25	0	1611148.16	0	0
63	144510391.99	20006168.04	2384505.97	84601.76	3038758.71	3362499.87	3286240.10	5876289.38	0
64	14603650.00	3304374.00	0	302400.00	0	0	0	0	0
65	90000.00	0	0	0	0	0	0	0	0
66	0	0	0	0	0	0	0	0	0
68	75421012.11	37664135.91	1571833.72	0	11676224.19	7622436.71	8199046.11	147600.98	1041782.38
المجموع	530622604.38	78842427.97	8547080.97	1039501.76	48687398.89	33665008.87	94176766.64	12635830.36	24033275.42

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على معلومات من تقرير التسيير.

- إعداد جدول التوزيع الثانوي: بمحرف حصر إجمالي الأعباء في الأقسام التي لها علاقة مباشرة مع المنتج (المضيفة للقيمة) تم توزيع تكاليف الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية بالاعتماد على طريقة التوزيع التنازلي التي تقوم على ترتيب الأقسام الثانوية حسب درجة شموليتها. والذي تم بالاعتماد على مفاتيح التوزيع المبينة في الجدول الموالي:

الجدول (5): مفاتيح توزيع الأعباء على الأقسام الرئيسية.

مفاتيح التوزيع	الأقسام الثانوية
عدد العمال	الإدارة العامة
الاستهلاك لكل قسم	التموين
حسب الكميات المباعة بالطن	التسويق
الكميات المنتجة بالطن	الإنتاج
الكميات المنتجة في المحجر بالطن	إدارة التعدين
ساعات التوقف	الصيانة

المصدر: من إعداد الطالب الباحثان على معلومات من مصلحة المحاسبة التحليلية.

الجدول (6): جدول التوزيع الثانوي لشهر ديسمبر 2018م.

البيان	المجموع	الإدارة العامة	التسوين	التسويق	إدارة الإنتاج	إدارة الصلدين	الصيانة
المجموع	530622604.38	42332942.72	10655604.09	65990785.21	73588380.10	4053362.26	32374239.12
الإدارة العامة	42332942.72	0	2166507.04	3966659.86	17270969.96	1335600.31	4389246.01
التسوين	12822111.13	0	0	97545.43	790542.84	12500.96	642199.45
التسويق	70054990.50	0	0	0	0	0	0
إدارة الإنتاج	91649892.90	0	0	0	0	0	0
إدارة الصلدين	5401463.53	0	0	0	0	0	0
الصيانة	37405684.58	0	0	0	0	0	0
مجموع التوزيع الثانوي	530622604.38	0	0	0	0	0	0
طبيعة وحدة القياس							
وحدة القياس							
سعر الوحدة							

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على معلومات من تقرير التسيير.

تسعير منتجات المؤسسات الصناعية بناء على معلومات المحاسبة الإدارية- دراسة حالة مؤسسة الإسمنت عين الكبيرة سطيف

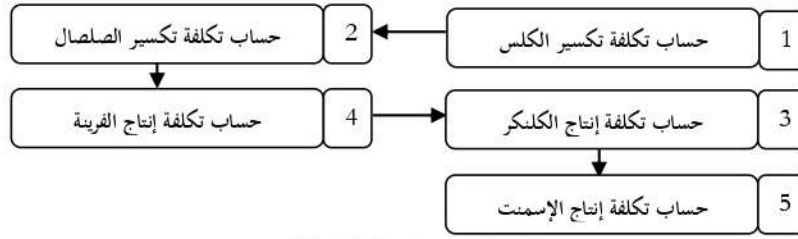
الجدول (7): جدول التوزيع الثانوي لشهر ديسمبر 2018م.

البيان	المجموع	المبلغ	كمسور الكلس	كمسور الصلصال	الطين	الطيني	التفتت	الشحن في مصانع	الشحن في أكياس
المجموع	530622604.38	78842427.97	8547080.97	1039501.76	48687398.89	33665008.87	94176766.64	12635830.36	24033275.42
الإدارة العامة	42332942.72	6944456.78	827699.61	29366.61	1054801.12	1167176.79	1140705.82	2039752.82	0
التسويق	12822111.13	1301279.89	139352.61	0	1600220.54	1222902.25	5032849.1	54413.54	1928304.5
التسويق	70054990.50	0	0	0	0	0	0	38326991.28	31727999.23
إدارة الإنتاج	91649892.90	0	0	0	30132210.25	29887460	31630223.09	0	0
إدارة المكين	5401463.53	2708378.96	2438178.32	254906.25	0	0	0	0	0
الصيانة	37405684.58	0	0	0	10318084.9	14037638.93	13049960.75	0	0
مجموع التوزيع الثانوي	530622604.38	89796543.60	11952311.51	1323774.62	91792715.70	79980186.41	145030505.4	53056988.00	57689579.15
طبعة وحدة القياس		متبع (طن)	متبع (طن)	متبع (طن)	متبع (طن)	متبع (طن)	متبع (طن)	متبع (طن)	متبع (طن)
وحدة القياس		170000	153040	16000	158899	94565	120095	67460	55845
سعر الوحدة		528.21	78.10	82.74	577.68	845.77	1207.63	786.5	1033.03

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على معلومات من تقرير التسيير.

2.2.IV - حساب تكلفة إنتاج الإسمنت: لكي تتمكن من حساب تكلفة إنتاج الإسمنت اعتمادنا منهج قياس التكاليف حسب المراحل الإنتاجية المبين من خلال الشكل الموالي:

الشكل (2): مراحل حساب تكلفة إنتاج الإسمنت.



المصدر: من إعداد الباحثان.

بحث يتم حساب تكلفة إنتاج كل مخرج من مخرجات المراحل الإنتاجية المبينة في الشكل وتحميلها إلى المرحلة الموالية لها بالتكلفة الوسطية المرجحة.

■ حساب تكلفة إنتاج الكلس في المحجر: يتم حسابها انطلاقا من جدول توزيع الأعباء على النحو التالي:

الجدول (8): حساب تكلفة إنتاج الكلس في المحجر لشهر ديسمبر 2018م.

البيان	الكمية (طن)	سعر الوحدة (دج)	المبلغ الإجمالي (دج)
أعباء قسم المحجر	170000	528,21	89796543,6
تكلفة إنتاج الكلس الخام	170000	528,21	89796543,6
مخزون أول الشهر	247321	537,87	133027971,82
الاستهلاكات (cmp)	153040	533,94	81714229,19
مخزون آخر الشهر (cmp)	264281	533,94	141110286,23

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على معلومات من قسم المحاسبة.

ملاحظة: مع العلم بأن المؤسسة تقيم مخزونها على أساس التكلفة الوسطية المرجحة

- التكلفة الوسطية المرجحة = (تكلفة الإنتاج + تكلفة مخزون أول الشهر) / (الكمية المنتجة + كمية مخزون أول الشهر)

■ حساب تكلفة إنتاج الكلس المكسر: يتم حسابها انطلاقا من جدول توزيع الأعباء كالتالي:

الجدول (9): حساب تكلفة إنتاج الكلس المكسر لشهر ديسمبر 2018م.

البيان	الكمية (طن)	سعر الوحدة (دج)	المبلغ الإجمالي (دج)
تكلفة الكلس المستهلك	153040	533,94	81714229,19
أعباء تكسير الكلس	153040	78,1	11952311,51
تكلفة إنتاج الكلس المكسر	153040	612,04	93666540,70
مخزون أول الشهر	31693	598,95	18982775,90
الاستهلاكات (cmp)	147163	609,80	89739306,89
مخزون آخر الشهر (cmp)	37570	609,80	22910009,72

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على معلومات من قسم المحاسبة.

تسعير منتجات المؤسسات الصناعية بناء على معلومات المحاسبة الإدارية- دراسة حالة مؤسسة الإسمنت عين الكبيرة سطيف

- حساب تكلفة إنتاج الصلصال المكسر: يتم حسابها انطلاقاً من جدول توزيع الأعباء كالتالي:
الجدول (10): حساب تكلفة إنتاج الصلصال المكسر لشهر ديسمبر 2018م.

البيان	الكمية (طن)	سعر الوحدة (دج)	المبلغ الإجمالي (دج)
أعباء تكسير الصلصال	16000	82,74	1323774,62
تكلفة إنتاج الصلصال	16000	82,74	1323774,62
مخزون أول الشهر	2718	49,55	134702,20
استهلاكات (cmp)	13534	77,92	1054547,78
مخزون آخر الشهر (cmp)	5184	77,92	403929,04

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على معلومات من قسم المحاسبة.

- حساب تكلفة إنتاج الفريضة: يتم حسابها انطلاقاً من جدول توزيع الأعباء على النحو التالي:

الجدول (11): حساب تكلفة إنتاج الفريضة لشهر ديسمبر 2018م.

البيان	الكمية (طن)	سعر الوحدة (دج)	المبلغ الإجمالي (دج)
تكلفة إنتاج الكلس المستهلك	147163	609,8	89739306,89
تكلفة إنتاج الصلصال المستهلك	13534	77,92	1054547,78
أعباء قسم الطحن	158899	577,68	91792715,7
تكلفة إنتاج المنتج نصف المصنع	158899	1149,07	182586570
مخزون أول الشهر	14673	1013	14863890,25
استهلاكات (cmp)	160280	1137,57	182329867,88
مخزون آخر الشهر (cmp)	13292	1137,57	15120592,74

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على معلومات من قسم المحاسبة.

- حساب تكلفة إنتاج الكلنكر: يتم حسابها انطلاقاً من جدول توزيع الأعباء على النحو التالي:
الجدول (12): حساب تكلفة إنتاج الكلنكر لشهر ديسمبر 2018م.

البيان	الكمية (طن)	سعر الوحدة (دج)	المبلغ الإجمالي (دج)
تكلفة إنتاج الفريضة المستهلكة	160280	1137,57	182329867,88
أعباء قسم الطهي	94565	845,77	79980186,41
تكلفة إنتاج المنتج نصف المصنع (التمام)	94402	2773,86	262310054,29
مخزون أول الشهر	127	2361,97	299970,60

261805765,74	2773,31	94402	استهلاكات (cmp)
804259,15	2773,31	290	مخزون آخر الشهر (cmp)

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على معلومات من قسم المحاسبة.

- حساب تكلفة إنتاج الإسمنت: يتم حسابها انطلاقا من جدول توزيع الأعباء على النحو التالي:
الجدول (13): حساب تكلفة إنتاج الإسمنت لشهر ديسمبر 2018م.

المبلغ الإجمالي (دج)	سعر الوحدة (دج)	الكمية (طن)	البيان
261805765,74	2773,31	94402	تكلفة إنتاج الكلنكر المستهلك
145030505,4	1207,63	120095	أعباء قسم التفتيت
406836271,14	3387,62	120095	تكلفة إنتاج المنتج التام
62014391,5	2719,81	22801	مخزون أول الشهر
404571373,28	3281,06	123305	استهلاكات (cmp)
64279289,36	3281,06	19591	مخزون آخر الشهر (cmp)

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على معلومات من قسم المحاسبة.

3.2.IV - حساب سعر تكلفة إنتاج الإسمنت بتوعيه cpj و crs المغلف وبدون تغليف:

مهدف حساب سعر تكلفة إنتاج الإسمنت لكل نوع cpj و crs المغلف وبدون تغليف اعتمد الباحثان البيانات الواردة في جدول التوزيع الثانوي ومجموعة البيانات التقريبية التي تم الحصول عليها من قسمي المحاسبة والإنتاج والمبينة في الجدولين 11 و 12.
الجدول (14): المعلومات الخاصة بإنتاج الإسمنت نوع cpj لشهر ديسمبر 2018م.

البيان	القيم
الكمية المنتجة (طن)	$116600 = (vrac) 62700 + (sac) 53900$
كمية الكالانكار المستهلكة (طن)	$87450 = 0,75 \times 116600$
كمية الجبس المستهلكة (طن)	$5830 = 0,05 \times 116600$
كمية البوزولان المستهلكة (طن)	18656

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على معلومات من قسمي المحاسبة والإنتاج.

الجدول (15): المعلومات الخاصة بإنتاج الإسمنت نوع crs لشهر ديسمبر 2018م.

البيان	القيم
الكمية المنتجة (طن)	$6705 = (vrac) 4760 + 1945 (sac)$
كمية الكالانكار المستهلكة (طن)	$6369,75 = 0,95 \times 6705$
كمية الجبس المستهلكة (طن)	$335,25 = 0,05 \times 6705$

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على معلومات من قسمي المحاسبة والإنتاج.

اعتمادا على هذه المعلومات والقياسات السابقة تم حساب سعر تكلفة أهداف التكلفة النهائية للمؤسسة كما يلي:

الجدول (16): سعر تكلفة إنتاج الإسمنت بنوعيه cpj و crs المغلف وبدون تغليف.

crs		cpj		البيان		
التكلفة الكلية (دج) إنتاج/شراء	تكلفة الوحدة (دج) إنتاج/شراء	الكمية (طن)	التكلفة الكلية (دج) إنتاج/شراء		تكلفة الوحدة (دج) إنتاج/شراء	الكمية (طن)
17665291,373	2773,31	6369,75	242525959,5	2773,31	87450	تكلفة الكالينكار المستهلك
439462,4625	1310,85	335,25	7642255,5	1310,85	5830	تكلفة الجبس المستهلك
			55024939,2	2949,45	18656	تكلفة البوزولان المستهلك
81273465,24 = (439462,4625 + 17665291,373 + 55024939,2 + 7642255,5 + 242525959,5) - 404571373,28						أعباء قسم التفتيت
4419436.19 = (123305/6705) × 81273465.24						أعباء التفتيت
22524190.03 = 4419436.19 + 439462,4625 + 17665291,373						تكلفة الإنتاج الإجمالية
76854028.63 = (123305/116600) × 81273465,24						
22524190.03 = 4419436.1948 + 439462,4625 + 17665291,373 + 76854028.63 + 55024939,2 + 7642255,5 + 242525959,5						
4419436.1948 =						
22524190,03	3359.312	6205	4419436.1948	3276.562	116600	تكلفة إنتاج 1 طن
57689579.15	1033.03	55845	57689579.15	1033.03	55845	أعباء شحن 1 طن (sac)
53056988	786.94	67460	53056988	786.94	67460	أعباء شحن 1 طن (vtrac)
8543072.125	4392,325	1945	232286901	4309,59	53900	سعر تكلفة (sac)
19736159.52	4146.252	4760	254781575.4	4063,502	62700	سعر تكلفة (vtrac)

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على القياسات السابقة

3.IV- تسعير منتجات المؤسسة:

هناك عدة طرق معتمدة في التسعير لكننا نقتصر على الطريقتين الموالتين:

1.3.IV- التسعير وفق طريقة التكاليف الكلية:

يتم بموجب هذه الطريقة تحديد سعر البيع بإضافة هامش الربح إلى التكلفة الكلية التي تتضمن التكاليف المباشرة وغير المباشرة، لتحقيق الربح الإجمالي المستهدف الذي يتمشى وتطلعات أصحاب المصالح. وبالتالي سعر بيع الإسمت بنوعيه cpj و crs المغلف وبدون تغليف للمؤسسة يحدد وفق المعادلة التالية:

$$\text{سعر البيع} = \text{سعر التكلفة} + (\text{سعر التكلفة} \times \text{نسبة هامش الربح})$$

الجدول (17): سعر بيع الإسمت بنوعيه cpj و crs المغلف وبدون تغليف.

البيان	سعر التكلفة(دج)	نسبة هامش الربح %	قيمة هامش الربح(دج)	سعر البيع(دج)
1 طن cpj(sac)	4309,592	67	2890.408	7200
1 طن cpj(vrac)	4063,502	60	2456.498	6520
1 طن crs(sac)	4392,325	112	4907.675	9300
1 طن crs(vrac)	4146,252	100	4146.252	8900

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على معلومات من قسم التسويق.

طريقة التسعير المتبعة من قبل المؤسسة لا تتماشى البيئة التي تنشط فيها حالياً كونها لا تأخذ بعين الاعتبار أسعار بيع المنافسين وتكاليفهم لجعلها كحافز للعمال بعدد تحسين كفاءة العمليات التشغيلية

2.3.IV- التسعير وفق طريقة التكلفة المستهدفة:

كون 95% من مبيعات الشركة هي إسمت عادي cpj ارتأى الباحثان تسعيره وفق التكلفة المستهدفة من اجل تحديد السعر التنافسي الذي يرفع من الحصة السوقية لها مقارنة بمنافسيها وتحقيق الربح المخطط له بمحدف تغطية أعباء التوسعة التي يشهدها خط الإنتاج الثاني.

■ تحديد السعر المستهدف:

لتحديد السعر المستهدف وجب القيام بدراسة السوق المحلية بمحدف تحديد أسعار منافسي المؤسسة، كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول (18): تحديد أسعار المنافسين في سوق الإسمت الجزائرية.

المنافسين	مكان مزاوله النشاط	سعر بيع الإسمت (دج)
شركة بسكرية	بسكرة	cpj(sac) 7000
شركة لافراج	حمام الضلعة المسيلة	cpj(vrac) 6700

المصدر: من إعداد الباحثان.

من مقارنة أسعار بيع الإسمت cpj(sac) و cpj(vrac) للمؤسسة الإسمت عين الكبيرة مع كبار منافسيها في السوق المحلية نلاحظ بأننا تواجه منافسة حادة، ما جعل مدير التسويق والمبيعات بناء على تحليله للقدرة الشرائية للزبائن يرى بأن السعر المستهدف (التنافسي) الذي يكسب الشركة عملاء جدد هو 6500 دج /طن بالنسبة لـ cpj(sac) و 5500 دج/طن بالنسبة لـ cpj(vrac)، مع المحافظة على نفس هامش الربح.

■ حساب التكلفة المستهدفة:

الجدول الموالي يبين التكلفة المستهدفة لـ 1 طن من الإسمت cpj(sac) و cpj(vrac).

تسعير منتجات المؤسسات الصناعية بناء على معلومات المحاسبة الإدارية- دراسة حالة مؤسسة
الإسمنت عين الكبيرة سطيف

الجدول (19): تحديد التكلفة المستهدفة لـ $cpj(sac)$ و $cpj(vrac)$.

البيان	السعر المستهدف (دج)	هامش الربح المستهدف (دج)	التكلفة المستهدفة (دج)
$cpj(sac)$	6500	2890.408	3609.592
$cpj(vrac)$	5500	2456.498	3043.502

المصدر: من إعداد الباحثان.

- مقارنة تكلفة إنتاج $cpj(sac)$ و $cpj(vrac)$ وفق الإمكانيات المتاحة للمؤسسة مع التكلفة المستهدفة:
الجدول الموالي يبين فجوة التكلفة لـ 1 طن من الإسمنت $cpj(sac)$ و $cpj(vrac)$.

الجدول (20): فجوة التكلفة.

البيان	التكلفة المستهدفة (دج)	التكلفة وفق الإمكانيات المتاحة (دج)	فجوة التكلفة (دج)
$cpj(sac)$	3609.592	4309,592	(700)
$cpj(vrac)$	3043.502	4063,502	(1020)

المصدر: من إعداد الباحثان.

- مما سبق نلاحظ وجود فجوة تكلفة سلبية في كل من $cpj(sac)$ و $cpj(vrac)$ ، نتيجة عدم الكفاءة في استغلال المعدات الصناعية الإستراتيجية على مستوى كل قسم (عملية) مضيف للقيمة كما هو مبين من خلال الجدول الموالي:

الجدول (21): انحراف الإنتاج الساعي المحقق عن المتاح للمعدات الإستراتيجية بمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة.

القسم	المعدات	الإنتاج الساعي المتاح (طن/سا)	الإنتاج الساعي المحقق (طن/سا)	الانحراف
كسر الكلس	كسارة كبيرة 1	1000	714.06	- 285.94
	كسارة كبيرة 2	2000	1765.52	- 234.48
كسر الصلصال	كسارة صغيرة 1	150	108.58	- 41.42
	كسارة صغيرة 2	500	478.54	- 21.46
الطحن	الطاحونة 1	125	103.51	- 21.49
	الطاحونة 2	125	102.15	- 22.85
	الطاحونة 3	120	98.12	- 21.88
	الطاحونة 4	350	340.97	- 9.03
	الطاحونة 5	350	337.10	- 12.9
الطهي	الفرن 1	125	115.01	- 9.99

الفرن 2	300	236.15	- 63.85
التفتيت الطاحونة 1	90	85.3	- 4.7
الطاحونة 2	90	87.28	- 2.72
الطاحونة 3	180	166.5	- 13.5
الطاحونة 4	180	160.18	- 19.82
الطاحونة 4	180	170.33	- 9.67

المصدر: من إعداد الباحثان بالاعتماد على معلومات من الورشات الإنتاجية.

من خلال الجدول نستنتج أن الانحرافات السلبية في الإنتاج الساعي الفعلي عن المتاح تحمل المؤسسة العديد من التكاليف غير المضيفة للقيمة، كتكاليف الكهرباء، الغاز، قطع الغيار، الزيوت، الشحوم، الماء وساعات العمل الإضافية... الخ مما يؤدي إلى ارتفاع في التكاليف غير المباشرة. ومع الانخفاض الذي تتوقعه المؤسسة في الحصة السوقية نتيجة التراجع الذي يشهده قطاع البناء في الجزائر، إضافة اشتداد المنافسة بسبب تشبع السوق المحلية، فإنها مطالبة بمراجعة كفاءتها التشغيلية لتحجيم فجوة التكلفة، وإلا فإن قيمتها الاقتصادية ستتآكل مع الوقت.

ولكي تحقق المؤسسة هدفها الإستراتيجي المتمثل في قيادة التكلفة بمحذ الحفاظ على حصتها السوقية الوطنية وكسب حصة في السوق الإفريقية والعالمية، وجب عليها تشكيل فريق عمل متعدد الوظائف (يضم مهندسي تصميم المنتج، والتصنيع، مسؤولي التسويق، المبيعات، الإنتاج، التموين، والمحاسب الإداري... الخ) بمحذ:

- توزيع فجوة التكلفة على الأقسام المضيفة للقيمة والعمل على التخلص من مسبباتها بإعادة هندسة العمليات من خلال النظرة الفاحصة لسلسلة القيمة للتقليل أو التخلص من الأنشطة غير المضيفة للقيمة كنشاط التخزين، الفحص، المناولة، إضافة إلى وقت الانتظار، وإدخال تحسينات على الأنشطة المضيفة للقيمة خاصة لتك التشغيلية ذات التكاليف المرتفعة بمحذ تقليل الجهد والوقت وبالتالي تحجيم التكلفة؛

- مناقشة مقترحات تعديل تركيبة المنتجات، التي تضمن زيادة جودتها مع تخفيض تكلفة إنتاجها؛

- نقل جزء من ضغط فجوة التكلفة إلى الموردين كون المؤسسة لا تتحمل تكاليف فشلهم؛

- مناقشة فكرة إدخال منتجات جديدة لتوليفة الإنتاج الحالية بمحذ استغلال كل الطاقة الإنتاجية المتاحة؛

V- الخلاصة:

بعد دراستنا لهذا الموضوع من الجانب النظري والجانب التطبيقي، بمؤسسة الإسمنت عين الكبيرة توصلنا إلى النتائج التالية:

- عدم تبني المؤسسة للمناهج الحديثة لقياس، تحليل وتحجيم التكلفة كأسلوب التكلفة على أساس النشاط، المقارنة المرجعية، إدارة الجودة الشاملة، تحليل سلسلة القيمة، التكلفة المستهدفة، جعلها غير قادرة على التحكم الجيد في تكاليف دورة حياة منتجاتها وهذا ما تؤكد فجوة التكلفة المقدرة بـ 700 دج بالنسبة لـ cpj(sac) و 1020 دج بالنسبة لـ cpj(vrac).

- تطبيق المحاسبة الإدارية في المؤسسات يمنحها معلومات مالية وغير مالية دقيقة عن الأنشطة والمنتجات النهائية، يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات السليمة في الوقت المناسب سواء كانت تشغيلية أو إستراتيجية، كإدخال تعديلات طفيفة على العملية الإنتاجية، تعديل في تركيبة المنتج، اعتماد تكنولوجيا تصنيع جديدة... الخ بمحذ كسب ميزة تنافسية مستدامة؛

- قصور منهج التسعير المتبع من قبل المؤسسة القائم على فلسفة التكلفة تقود السعر أمام المنافسة الحادة التي يشهدها القطاع؛

تسعير منتجات المؤسسات الصناعية بناء على معلومات المحاسبة الإدارية- دراسة حالة مؤسسة الإسمنت عين الكبيرة سطيف

- التوصيات:

- من خلال النتائج السابقة يمكن أن نقتح على المؤسسة محل الدراسة ما يلي:
- ضرورة تبني أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، الذي يوفر قاعدة بيانات يعتمد عليها في تتبع الدقيق للتكلف وضغطها انطلاق من إدارة الأنشطة؛
 - العمل على تطبيق أسلوب التسعير على أساس التكلفة المستهدفة لجعل سعر التكلفة تابعا لسعر البيع، ونقل الضغط التنافسي من السوق إلى المؤسسة ليكون حافز لعمالها من اجل التطوير وتنمية روح الفريق للتخلص من فجوة التكلفة التنافسية، بهدف الاستمرار والنمو؛
 - ضرورة قيام المؤسسة بتبني تكنولوجيا التصنيع الحديثة لمسايرة المنافسة الشديدة التي يشهدها القطاع مع تبني مفهوم إدارة الجودة الشاملة بهدف إنتاج منتجات رائدة من حيث الجودة التكلفة، مع ضرورة التحسين المستمر لاستدامة الميزة التنافسية؛
- ## - الإحالات والمراجع:

Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M., & Young, S. M. (2012). *Management accounting information for decision-making and strategy execution* (6 ed.). USA: Pearson Education.

1. demeure, c. (2008). *marketing* (éd. 6). paris, france: dumod édition.
2. Gérard, M., & Peraibourg, P. (2004). *comptabilité analytique* (éd. 3). France: bréal édition.
3. إسماعيل يحيى التكريتي. (2006). محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق (الإصدار 1). عمان، الأردن: دار الحامد.
4. توفيق محمد عبد المحسن، و عزة أحمد الشرييني. (2002). التسويق. القاهرة، مصر: دار الفكر العربي.
5. خالد هادي. (2013). دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية (مذكرة ماجستير). بكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر: جامعة محمد خيضر.
6. عبد النصر نور، و عليان الشريف. (2002). محاسبة التكاليف الصناعية (الإصدار 1). عمان، الأردن: دار المسيرة.
7. فيليب كوتلر، و جاري ارسترونج. (2007). *اساسيات التسويق* (الإصدار 1). (عبد المرزني حامد عزام، و عبد المنعم بن ابراهيم العبد المنعم، المترجمون) الرياض، دار المريخ، المملكة العربية السعودية.
8. محمد ابراهيم عبيدات. (2008). *أساسيات التسعير في التسويق المعاصر* (الإصدار 2). عمان، الأردن: دار المسيرة.
9. محمد ابراهيم عبيدات، و أحمد محمد زامل. (2010). *سياسات التسعير الحديثة* (الإصدار 1). عمان، الاردن: دار وائل.
10. محمد أمين السيد علي. (2012). *أسس التسويق*. عمان، الأردن: مؤسسة الوراق.
11. محمد جاسم الصميدعي، و بشير عباس العلاق. (2010). *مبادئ التسويق*. عمان، الأردن: دار المناهل.
12. محمد سامي راضي. (2003). *مبادئ محاسبة التكاليف*. الاسكندرية، مصر: دار الجامعة.
13. محمود جاسم الصميدعي، و ردينة عثمان يوسف. (2011). *التسويق الاستراتيجي* (الإصدار 1). عمان، الأردن: دار المسيرة.
14. نائل عدس، و خلف نضال. (2013). *محاسبة التكاليف ما قبل حديث*. عمان، الأردن: دار البازوري العلمية.
15. نضال محمد رضا الخلف، و انعام محسن حسن زويلف. (2007). *التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة*. 21 (1)، الصفحات 200-159.