

## تخفيض التكاليف كألية لتحقيق إستدامة الميزة التنافسية: دراسة حالة

مؤسسة بسكو فروي - بسكرة -

### Reducing Costs as a Mechanism for achieving the Sustainability of Competitive Advantage: A Case Study of the Bisko-Froy Foundation - Biskra -

مبروك صليحة

جامعة محمد خيضر بسكرة (الجزائر)، salihamabrouk@univ-biskra.dz

تاريخ النشر: 2021/12/31

تاريخ القبول: 2021/11/17

تاريخ الاستلام: 2021/11/03

#### الملخص:

هدفت الدراسة إلى بيان مساهمة تخفيض التكاليف في تحقيق استدامة الميزة التنافسية حيث استخدمنا أسلوب الوصفي التحليلي من خلال إجراء دراسة ميدانية بمؤسسة بسكو فروي بسكرة ومن أبرز النتائج المتوصل إليها بتطبيقنا أسلوب التكلفة المستهدفة أحد الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية تم تخفيض التكلفة بمؤسسة بسكو فروي بسكرة بما يساهم في تحقيق استدامة الميزة التنافسية ومن بين أهم التوصيات التي توصلت لها الدراسة على المؤسسة محل الدراسة تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية من أجل تحكم بطريقة أفضل بتكاليفها مما يساعدها على تحقيق استدامة الميزة التنافسية.

**الكلمات المفتاحية:** تكلفة، تخفيض التكلفة، استدامة الميزة التنافسية، اساليب حديثة، محاسبة إدارية.

#### Abstract:

The study aimed at demonstrating the contribution of cost reduction to achieve the sustainability of competitive advantage. We opt for the descriptive analytical method through conducting a field study at the Bisko- Froy Foundation in Biskra. One of the most prominent results reached by our application of the target cost method as one of the modern methods of management accounting is that the cost reduction contributes most in the realization of the sustainability of the competitive advantage. Among the most important recommendations reached by the study conducted in this institution is that the use of modern methods of managerial accounting is beneficial to better control the costs and achieve the sustainability of the competitive advantage.

**Keywords:** Cost, cost reduction, sustainability of competitive advantage, modern methods, management accounting.

## المقدمة

تواجه كل مؤسسات الأعمال في إطار الضغوط البيئية والتنافسية المتزايدة مشكلات جوهرية تتمثل في سعيها المستمر للبحث عن المصادر التي تتمكن من خلالها من تحقيق الأرباح في الميدان التنافسي، وتحقيق مزايا تنافسية للمؤسسة من خلال التفوق على قدرات المنافسين والتأقلم مع الدينامكية المتصاعدة للبيئات التنافسية التي تعمل فيها والاستغلال الأمثل والتميز للقدرات التنافسية للمؤسسة، وبما يضمن لها تحقيق التفوق التنافسي، وتعيق بذلك دخول منافسين جدد إلى القطاع الصناعي الذي تعمل فيه، وتحقيق الاستمرار في إطار مستويات متميزة.

حتى المؤسسات التي حققت النجاح في الميادين التنافسية ليس أمامها إلا التفكير في إيجاد آليات تتمكن من خلالها إبقاء ذلك النجاح، ووجدت أن تبني إستراتيجيات ملائمة كتخفيض تكاليفها تمكنها من الوصول إلى مزايا تنافسية في أطر زمنية مختلفة من خلال البحث على مؤشرات التفوق التنافسي المتميز والعمل على استمرارية واستتاده في المدى الطويل.

**إشكالية الدراسة:** بناء على الطرح السابق يمكن صياغة إشكالية البحث في التساؤل التالي:

كيف تساهم إستراتيجية تخفيض التكاليف في تحقيق استدامة الميزة التنافسية ؟

**تساؤلات الدراسة:** وللإجابة على الإشكالية تم طرح التساؤلات التالية:

- ◀ كيف يتم تخفيض التكاليف ؟
- ◀ ماذا نعني باستدامة الميزة التنافسية؟
- ◀ كيف تساهم إستراتيجية تخفيض التكاليف في تحقيق استدامة الميزة التنافسية بمؤسسة بسكو فروي -بسكرة -؟

**فرضيات الدراسة:** وقصد الوصول إلى نتائج تم طرح الفرضيات التالية:

- ◀ تعتبر التكلفة المستهدفة أحد الأساليب الحديثة لتخفيض التكاليف.
- ◀ تحقق المؤسسة استدامة في ميزتها التنافسية من خلال تخفيض تكاليفها.
- ◀ مؤسسة بسكو فروي بسكرة تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة لتخفيض تكاليفها.

**أهمية الدراسة:** تتجلى أهمية تناول هذا البحث في النقاط الآتية:

- ◀ تعتبر التكلفة موضوع أساسي بالمؤسسات الاقتصادية.
- ◀ تخفيض التكاليف له دور في تحقيق الميزة التنافسية
- ◀ تسعى المؤسسات إلى تحقيق الاستقرار في أسواق المنافسة من خلال حفاظها على استدامة ميزتها التنافسية .

**هدف الدراسة:** تهدف الدراسة إلى تحقيق ما يلي:

التعرف على الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية و كيفية مساهمتها في تخفيض التكاليف من أجل تحقيق استدامة ميزتها التنافسية.

**هيكل الدراسة:** تمت معالجة الدراسة من خلال التطرق إلى العناصر الآتية:

أولاً: ماهية إستراتيجية تخفيض التكاليف

ثانياً: ماهية استدامة الميزة التنافسية

ثالثاً: مساهمة إستراتيجية تخفيض التكاليف في تحقيق استدامة الميزة التنافسية

1. الإطار النظري للدراسة

تعتبر التكلفة قاعدة أساسية تستند عليها المؤسسة لاتخاذ اهم القرارات وتنفيذ بعض المهام الإدارية من تخطيط ورقابة وقياس للأداء وتقييمه كما تساهم في تحقيق المؤسسة لاستدامة ميزتها التنافسية من خلال إتباعها لإستراتيجية تخفيض

التكاليف وهذا من اجل جذب الزبائن ونيل رضاهم إذ ان هذه الأخيرة تطبق وفق أسس علمية بالاستناد على اساليب الحديثة لإدارة التكلفة.

### 1.1.1 ماهية إستراتيجية تخفيض التكاليف

سنقوم بعرض التكاليف، وكيفية مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الادارية فى استدامة الميزة التنافسية عن طريق تخفيض التكاليف

#### 1.1.1 مفهوم التكاليف

تعرف على انها: "جملة ماتكلفه التجار والصناع والوسطاء الذين سبقوا التاجر الأخير الذي يبيع سلعته إلى المستهلك النهائي ويضاف إلى ماتقدم التكلفة التي تحملها التاجر الأخير الذي يبيع السلعة إلى المستهلك." (حبيش، 2012، صفحة 31)

كما تعرف على انها: "الموارد التي يتم إنفاقها لتحقيق هدف محدد ويتم قياسها بوحدات النقد التقليدية، وإذ لم يتحقق الهدف تعتبر خسارة وليست تكلفة." (عبد ربه، 2016، صفحة 91)

#### 2.1.1 مفهوم إستراتيجية تخفيض التكاليف

تشمل إستراتيجية تخفيض التكاليف فى تقديم منتج يؤدي نفس الغرض ولكنه بتكلفة أقل من خلال تحسين فيه، وكفاءة عمليات الانتاج والتسويق بهدف تخفيض التكلفة إلى ادنى حد ممكن مع الاحتفاظ بتوفير مزاي وخصائص المهمة التي تناسب شريحة واسعة من المنتفعين. (المشعل، 2010، صفحة 384)

#### 3.1.1 أساليب تخفض التكاليف

تعتبر التكلفة قاعدة أساسية تستند عليها المؤسسة لاتخاذ اهم القرارات وتنفيذ بعض المهام الإدارية من تخطيط ورقابة وقياس للإداء وتقييمه كما تساهم فى تحقيق المؤسسة لاستدامة ميزتها التنافسية من خلال إتباعها لاستراتيجية تخفيض التكاليف وهذا من اجل جذب الزبائن ونيل رضاهم إذ ان هذه الأخيرة تطبق وفق أسس علمية بالاستناد على اساليب الحديثة لإدارة التكلفة ومن بين الأساليب الحديثة لتخفيض تكاليف:

##### ■ التكلفة المستهدفة:

تمثل التكلفة المستهدفة حل إداري يساعد على تخفيض التكلفة الإجمالية للمنتج من خلال تحسين الخصائص المادية للمنتج فى مرحلة التصميم المبكرة، كما تساهم فى الحفاظ على الجودة والأداء الوظيفي وتخفيض وقت تطوير المنتجات من خلال التخطيط الاستراتيجي وإدارة التكاليف للمؤسسة مما يؤدي إلى زيادة ربحية المنتجات وزيادة قدرة المؤسسة على المنافسة وتعزيز مركزها تنافسي واستدامة ميزتها التنافسية، وحيث أن تكلفة المستهدفة تركز على العميل وعلى السوق فإن المؤسسة لن تقوم بإنتاج منتج جديد حتى تتأكد من انه سيولد ربحا كافيا كما تركز التكلفة المستهدفة على الإدارة الإستراتيجية لمستوى التكاليف مع الاهتمام بوظائف المنتجات التي ستحدد بالتأكد الحصول على منتجات أقل سعراً وأكثر جاذبية للعملاء وذلك من خلال الضغط المستمر فى جميع مراحل تطبيقها للقضاء على التكاليف عديمة الفائدة، ويمكن توضيح مساهمة أسلوب تكلفة المستهدفة فى تخفيض التكاليف من خلال المرحلة النهائية لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة مرحلة تحديد سبل تحقيق الهدف ففي هذه المرحلة يكون من الواضح أن تكلفة المنتج ستكون مرتفعة جدا لذلك يصبح من الضروري إيجاد طرق لتخفيض بعض التكاليف للمنتج دون التضحية بالجودة أو القدرات وتساعد تلك المهمة إلى فرق متعددة الوظائف من مختلف أقسام المؤسسة مثل إدارة الانتاج، التسويق المبيعات الهندسة التصميم، التصنيع أو التركيب وبالإضافة إلى ذلك

فإنه من المفيد جدا الاستعانة بخبراء متخصصين للمساعدة في تخفيض تكاليف المنتج دون المساس بالجودة. (الجبوش، 2019، الصفحات 18-20)

#### ▪ سيجمما ستة SIX SIGMA

إن أسلوب سيكس سيجمما يهدف إلى تقليل الأخطاء في العمل العلمي والإداري وهذا يؤدي إلى تخفيض التكاليف المالية والمادية في المؤسسة وعن إدارة التطوير والتغير في المؤسسة تهدف أيضا إلى ترشيد الإنفاق وتخفيض التكاليف وحل مشكلات المؤسسة وادخال أي تحسينات جديدة إليها، وهذا ما يحقق الرضا للعملاء وإشباع حاجاتهم ورغباتهم، بل تقديم منتجات سلع وخدمات تفوق توقعاتهم بهدف إسعادهم وجعلهم مسرورين دائما، وكل هذا لغرض تحقيق أهداف مؤسسة ككل وهذا ماتسعى إليه أيضا إدارة التغير والتطوير التنظيمي ويساعدها في ذلك تطبيق أسلوب سيكس سيجمما. (دودين، 2020، صفحة 262)

#### ▪ التكلفة على أساس الأنشطة ABC:

يعد نظام التكلفة على أساس الأنشطة أحد الأدوات المثلى في تحسين أنظمة التكاليف لأنه ركز على الأنشطة بشكل إنفرادي إذ يقوم بتخصيص التكاليف على أهدافها كالمنتجات أو الخدمات وفق أسس معينة يمثل حاجة المنتج من ذلك النشاط، أي أن مهمة نظام التكلفة على أساس الأنشطة هي تحليل التكاليف الغير مباشرة وإعادة تصنيفها كتكاليف مباشرة من خلال تقسيم مجتمعات التكاليف وربطها بالأنشطة المختلفة، كما يحقق التفوق بالتصميم من خلال تبسيط تصميم المنتجات بمعنى إمكانية تدفق الانتاج بسهولة ومن دون أي إسراف في استخدام الموارد، وإن هذا يؤدي إلى ترشيد التكاليف.

وبالرغم من تعدد جوانب تحديث وتطوير نظام التكلفة على أساس الأنشطة باعتباره أسلوب لإدارة التكاليف، سواء من حيث التخطيط التكلفة أو رقابتها ومن ثم تجنبها واستبعادها ولتحقيق هذا بكفاءة وفعالية يقوم هذا الأسلوب على تحديد الأنشطة التتصيف قيمة، وذلك حتى يتم إستبعاد تلك التي تضيف قيمة أو على الأقل تقليلها بغرض ترشيد التكاليف واكتساب ميزة تنافسية للمؤسسة وتدعيمها وتصنيف الأنشطة وفقا لما تقدمه من قيمة للمنتج إلى أنشطة تضيف قيمة وهي أنشطة لو أستبعدت فإنها ستؤدي في الأجل الطويل إلى عدم تلبية رغبات الزبائن ولا حتى توقعاتهم مما سيؤثر سلبا على منتجات المؤسسة وبالتالي حصتها السوقية، وعليه دائما ما نجد المؤسسة تسعى جاهدة على أداء هذه الأنشطة بكفاءة وفعالية، وأنشطة غير مضيعة للقيمة وهي الأنشطة التتصيف قيمة للمنتجات المقدمة للزبون وفي نفس الوقت يمكن ان تعيق العمل وتزيد من تكلفة الإنجاز وعليه تعتبر أنشطة هدر، ويمكن للمؤسسة تخفيض التكاليف مع الحفاظ على طاقة خدمة المنتج بإستبعاد مثل هذه الأنشطة. (دبابش و شحتاني، 2018، الصفحات 115-116)

**2.1 تعريف استدامة الميزة التنافسية: تعرف على انها:** "إستراتيجية التحسين من أجل استدامة الميزة التنافسية مما يوجب على المؤسسة المحافظة على مكانتها بقاء بتميز الأداء المتضمن هذا الموقع التنافسي وهو انعكاس للقدرات الذاتية للمؤسسة والإنطلاقة الحقيقية لتميزها، فالتميز يستوجب أن يبدأ من داخل المؤسسة مع الإشارة إلى ان التميز لا يتوقف على المنتجات المتميزة بل يتعدى ذلك إلى كل الجوانب التنظيمية، ليكون هناك موقع تنافسي للمؤسسة بين المؤسسات المنافسة." (صالح، 2017، صفحة 158)

#### 1.2.1 متطلبات استدامة الميزة التنافسية

إن حسن تعامل المؤسسة مع المخاطر التي قد تسبب بفقدانها التنافسية والاستفادة من أثارها الإيجابية يمكن أن يعد إحدى الآليات المستخدمة في تجاوز الآثار السلبية لهذا النوع من المخاطر، يضاف إلى ذلك إمكانية المؤسسة لتبني

آليات أخرى تساعدها في تحاشي الوقوع الشرك الذي تضعه لها المنظمات المنافسة، وبشكل يساهم في ترسيخ المزايا التنافسية واستدامتها وتمثل تلك الآليات في: (عليان، 2013، صفحة 72)

■ **التفكير الإستراتيجي:** عرفه فيري على انه: "طريق خاص لتفكير يهتم بمعالجة البصيرة بنجم عنه منظور متكامل للمؤسسة من خلال عملية التوجيهات الإستراتيجية."

■ **معرفة قدرة المنافسين:** طبقا لما أوراده "بانكاجيماوات" أن المحدد الرئيسي لقدرة المنافسين على محاكاة المزايا التنافسية للمؤسسة يتجسد في أولوية الالتزامات الإستراتيجية للمنافسين، ويقصد جيمماوات بالالتزام الإستراتيجي، إلزام المؤسسة بطريقة خاصة في انجاز و تنفيذ أعمالها أي تطوير مجموعة معينة من الموارد والقدرات، ويقصد جيمماوات من وراء ذلك أنه عقب إعلان المؤسسة الإلتزام الإستراتيجي سوف تجد أنه من الصعوبة بمكان الإستجابة الى المنافسة الجديدة، إذا ما أقتضى ذلك التوصل من هذا الإلتزام.

■ **عوائق التقليد:** إن المؤسسة التي تستحوذ على المزايا التنافسية سوف تحقيق أرباح أعلى من المعدل المتوسط، وذلك من شأنه أن يبعث بإشارات للمنافسة تفيد أن المؤسسة تمتلك بعض من الكفاءات المتميزة ذات القيمة العالية التي تهبي لها فرصة لخلق القيمة المتفوقة، وطبيعي أن يحاول منافسوها التعرف على هذه الكفاءة ومحاولة تقليدها وإذا ما وفقو الإدراك النجاح ، فقد يصلون في نهاية المطاف إلى تجاوز المعدل المتفوق لأرباح المؤسسة كم من الوقت سيستغرقه المنافسون لتقليد الكفاءات المتفوقة في تقليد الكفاءات المتميزة في وقت أسرع، كلما كانت المزايا التنافسية أقل إستمرارية، وكلما زادت أهمية إستمرار المؤسسة في تحسين كفاءتها حتى تبقى متقدمة خطوة على مقلديها.

■ **الإستمرار المنظم لعمليتي التحسين والتعليم:** تعود الميزة التنافسية على المؤسسات التعليمية بالعديد من الفوائد ومن أهمها ضمان البقاء والإستمرارية وتقديم هذه المؤسسات لبرامجها وخدماتها بالجودة المرغوب بها، ومنها بدأ سعي المؤسسات نحو ضرورة بناء هذه الميزة وهو ماسوف يقودنا إلى الوقوف على أهمية ودواعي ومدخل بناء الميزة التنافسية التي تكمن في انها تحقق الإختلاف وليس التشابه، التركيز على الحاضر وعلى البعد المستقبلي، وضع المؤسسة في مركز افضل بالنسبة للمؤسسات الأخرى، التي تعمل في نفس المجال. (أحمد، عزة جلال، و الذبياني، 2014، الصفحات 214-215)

■ التركيز على أركان بناء المزايا التنافسية

■ تتبع الأداء الصناعي المتميز والمقارنة بمنافس نموذجي المقارنة المرجعية.

■ التكيف المنظم.

### 2.2.1 شروط إستدامة الميزة التنافسية

لضمان إستمرارية الميزة التنافسية وضع Proter عدة شروط لضمان استمرارية الميزة التنافسية وهي معايير للحكم على جودتها تمثل في: (مهدي، 2019، الصفحات 103-104)

✓ **مصدر الميزة:** يرتبط يرتبط استمرار الميزة بمصدر هذه الميزة، يتطلب تحقيقها توافر مهارات وقدرات من مستوى عالي، وتعتمد على جهود سنوات طويلة من الاستثمار المستمر والتراكمي فالتسهلات المادية والتعلم المتخصص.

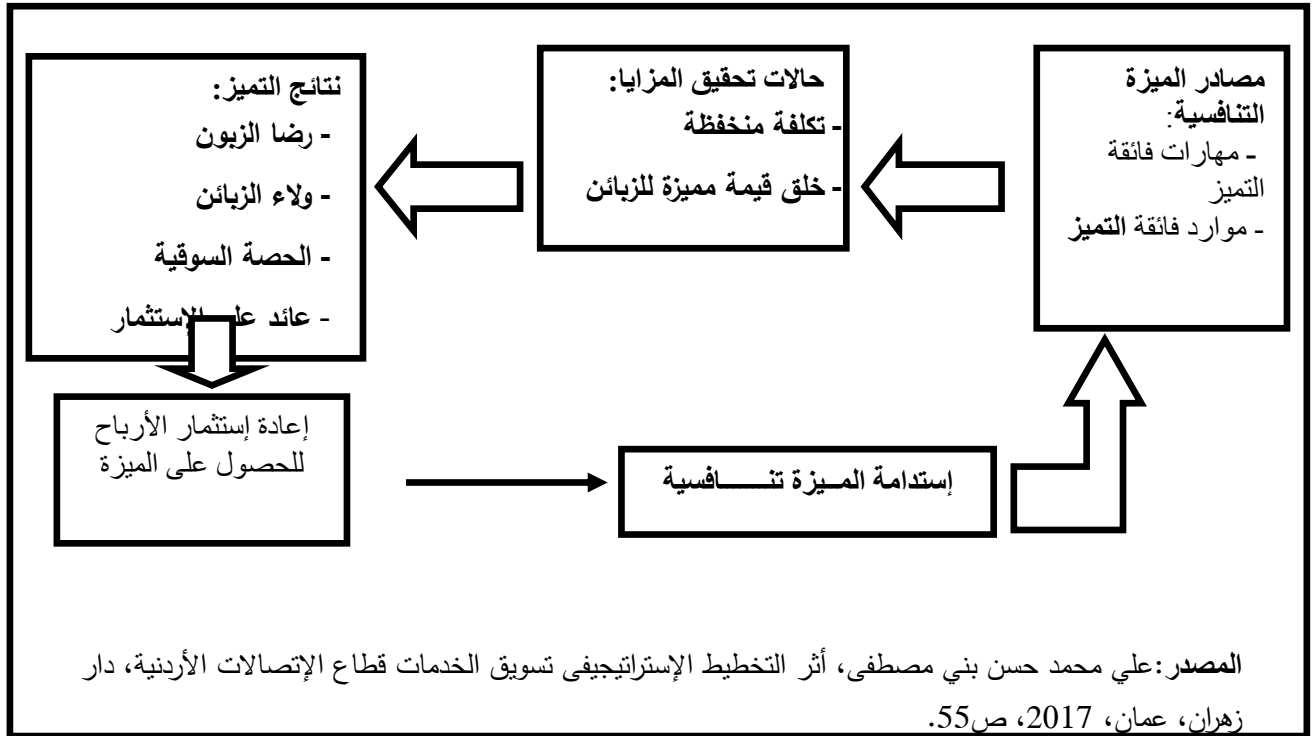
✓ عدد مصادر الميزة التي تملكها المؤسسة: في حالة اعتماد المؤسسة على ميزة واحدة فقط مثل تصميم المنتج بأقل تكلفة والقدرة على شراء مواد خام رخيصة الثمن، فإنه يمكن للمنافسين تجسيد أو التغلب على أثار تلك الميزة، أما في حالة تعدد مصادر الميزة فإنه يصعب تقليدها جميعا.

✓ **الانفاق على البحث والتطوير:** أيضا يتوقف استمرار الميزة التنافسية على حجم الانفاق على البحث والتطوير، فكلما داومت المؤسسة على إجراء مزيد من البحث والتطوير تمتعت بميزة تنافسية مستمرة لذا لا بد أن تقوم المؤسسة بتنمية قدراتها التكنولوجية بشكل مستمر على أن يكون الهدف من هذه التنمية تطوير عمليات التشغيل وتحسين المنتج وفي ظل المنافسة الشرسة والتغير المتسارع أصبحت درجة التغير المستمر والتطوير للميزة التنافسية من المعايير الأساسية للحكم على نوعيتها فمن الواجب على المؤسسات السعى نحو التحسين المستمر بل وخلق ميزات جديدة وبشكل أسرع قبل قيام المؤسسات المنافسة لتقليد الميزة التنافسية القائمة حاليا والتفوق عليها.

### 3.2.1 نموذج بناء ميزة تنافسية مستدامة

يؤكد كل من "day and wensely"، على أن حلم أي مؤسسة هو تحقيق ميزة تنافسية المستدامة ، ويوضح الشكل التالي نموذجا مقترحا للميزة التنافسية مستدامة كعملية طبقا لإقتراح داي وونسلي:

الشكل 1: نموذج بناء ميزة تنافسية مستدامة



المصدر: علي محمد حسن بني مصطفى، أثر التخطيط الإستراتيجي في تسويق الخدمات قطاع الإتصالات الأردنية، دار زهران، عمان، 2017، ص55.

ويظهر من خلال الشكل أن هناك مصدرين لإستدامة الميزة التنافسية هما:

▪ **المهارات المتميزة:** وتتمثل المهارات المتميزة في المهارات الفنية، القدرات والذكاء التنظيمي. (جربي، 2017، صفحة 283)

▪ **الموارد المتميزة:** فتشمل الموارد المالية، الطاقة الإنتاجية، الموقع المميز، طرق ومصادر التوريد.

يتم استخدام هذه الموارد بالإعتماد على مهارات لتحقيق التميز في المنتجات وتخفيض التكلفة وبذلك ستمكن المؤسسة من تحقيق الكثير من العوائد مثل إرتفاع الإنتاجية المالية، زيادة الحصة السوقية وتحقيق رضا الزبون وولاءه، ونشير إلى ان المنطق الذي يبني عليه النموذج السابق يتمثل في أن المؤسسة ستقوم بإعادة إستثمار العوائد المالية في مصادر الميزة التنافسية ذاتها، وهذا يعني أن إدارة الميزة التنافسية تحتاج إلى عملية تجديد، وإنعاش بصفة مستمرة فالميزة التنافسية تتعاطم عندما تعرف الإدارة التي تفكر إستراتيجيا ما هو مصدر الميزة الذي يجب الإستثمار فيه، وما يجب تبنيه، وكيفية تحديد النتائج المتوقعة من هذه العملية بشكل فعال.

### 3.1 تخفيض التكاليف في تحقيق إستدامة الميزة التنافسية

تتجلى مساهمة خفض التكلفة في تحقيق إستدامة الميزة التنافسية من خلال تحديد الإستراتيجية التي يتبعها الزبون حيث يمكن للمستشار أن يساعد مؤسسة الزبون فبالإختيار من بين البدائل المتاحة مع الأخذ فبالإعتبار القدرات الحقيقية للمرافق التقنية وفريق الإنتاج وشبكات التسويق والخبرة التجارية وماشابه ذلك في مؤسسة الزبون، وقد وضح بورتر بما يميز المناهج الأساسية أو كما يسميها الإستراتيجية العامة حيث تركز إحداها على تمكين المؤسسة من المنافسة من خلال القيادة بواسطة التكلفة أي عن طريق ضمان أقل التكاليف في هذه الصناعة ولا يعني هذا بضرورة وبطبيعة الحال ضمان أدنى أسعار البيع بينما يسعى الأخر إلى التركيز على التميز أي توفير الزبائن بنوعية متفوقة ومجموعة من المزايا الفريدة، ومن الواضح أن المؤسسة لا يمكنها تجاهل تكاليف الجودة تماما، ويعتقد بورتر أن المؤسسة لا يمكن أن تحقق الإستدامة عن طريق التكلفة والتميز عن طريق التكلفة أو التميز وان أي محاولة للقيام بذلك سوف تؤدي إلى التعلق في الوسط مع تكاليف ليست أكثر تنافسية أو ميزات غير متفوقة للمنتج. (كوبر، 2015، صفحة 259)

2. در

### 2. محاولة تطبيق إستراتيجية تخفيض التكاليف كآلية لتحقيق إستدامة الميزة التنافسية

1.2 **تقديم المؤسسة:** مؤسسة بيسكو فروي شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL) ذات ملكية خاصة حديثة النشأة أنشئت

من قبل عاقل وأولاده في سبتمبر 2014، برأسمال قدر بـ : 25.000.000 دينار جزائري وفي سنة 2016 قررت الجمعية العامة الاستثنائية رفع رأس المال إلى 100.000.000 دينار جزائري، مقرها الرئيسي منطقة التجهيزات الشارع رقم 38 ولاية بسكرة، نشاطها الرئيسي يتمثل في إنتاج البسكويت حلويات ومنتجات لحمية تحتوي المؤسسة على ورشة إنتاج ومخبر لتحليل المنتجات ومستودع رئيسي تقدر مساحته بـ: 850م<sup>2</sup> لغرض التخزين والتوزيع مقره واد سمار دائرة الحراش - الجزائر - .

تمتلك المؤسسة معدات نقل تتمثل في سبعة شاحنات بغرض نقل المنتجات بالإضافة إلى 10 سيارات خفيفة الوزن.

### 2.2 محاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة وتخفيض التكلفة بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة -

يعد أسلوب التكلفة المستهدفة أحد الاساليب الإدارية الحديثة لتحديد التكلفة والعمل على تخفيضها مع الأخذ بعين الاعتبار جودة المنتج، سنحاول تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة على منتج بسكويت بحشو الفراولة "180غ" بالمؤسسة محل الدراسة:

### 3.2 تطبيق التكلفة المستهدفة

سنقوم بمحاولة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة كأحد الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، وسنحاول من خلال هذا الأسلوب تخفيض تكاليف المنتج للوصول إلى السعر المستهدف الذي يمكن المؤسسة من تحقيق وضعية تنافسية جيدة تمكنها من استدامة ميزتها التنافسية:

- تحديد تكلفة شراء المواد الأولية بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة -

جدول رقم (1): جدول يوضح تكلفة شراء المواد المستعملة لإنتاج منتج البسكويت بحشو الفراولة 180 غ

المبلغ كغ/دج	سعر الوحدة بـ: دج	الكمية كغ	البيان
9588	18.8	510	الفريئة
16524	81	204	سكر مسحوق
18643050	121.85	153	دهون نباتية
2167.5	85	25.5	شراب لغلوكوز
4182	410	10.20	مسحوق حليب
/	/	/	مسحوق البيض
134.64	33	4.08	ملح البحر الرطب المحلي
433.5	850	0.51	مسحوق الفانيليا
1123.02	2202	0.51	نكهة الزبدة
23.46	46	0.51	بكريونات أمونيوم
25	49	0.51	بكريونات صوديوم
879.6	176	5.10	مستحلب صويا
71910	235	306	حشو الفراولة
13888.89	3	5833.8	الأغلفة



21263.89	45.93	462.96	ورق مطوع
/		/	شرائح التعبئة
703.7	1	740.74	شريط لاصق
162158350	/	/	مصارييف التعبئة
180944247	مجموع التكاليف شراء المواد الأولية		

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

يوضح الجدول أعلاه تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة في العملية الإنتاجية لمنتج بسكويت بحشو الفراولة 180 غ بالإضافة إلى مصارييف التغليف والتعبئة.

- تحديد تكلفة الإنتاج وسعر البيع وهامش الربح:

الجدول رقم (2) : توضيح تكلفة الإنتاج وسعر البيع وهامش الربح لمنتج بسكويت بحشو الفراولة 180 غ بمؤسسة

بيسكو فروي - بسكرة-

المبلغ	تكلفة	الكمية	الوحدة	البيان
125676.72	22.62	5556	علبة	بسكويت بحشو الفراولة "180 غ"
14612.28	2.63	5556	فيلم	فيلم
21265.59	45.93	463	صندوق	صندوق الورق المطوع
651.85	0.88	740.741	متر	شريط لاصق (carton 1 = 1.6m)
		162206.442		تكلفة المواد المستعملة لإنتاج 1 طن
		42487.42		التكاليف المتغيرة
		31870.99		التكاليف الثابتة
		236564.85		تكلفة الإنتاج لـ 1طن
		42.58		تكلفة الإنتاج للوحدة الواحدة
		55.23		سعر البيع
		29.70%		هامش الربح

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على وثائق المؤسسة

- تحديد السعر مستهدف:

هو السعر الذي يتوقع البائع من المستهلك ان يدفعه مقابل الحصول على المنتج، ويتم الوصول لهذا السعر من خلال قيام المؤسسة بدراسة لسوق الذي يعرض فيه المنتج وبالاعتماد على مجموعة من العوامل منها العملاء والمنافسين قدر السعر المستهدف للمنتج محل الدراسة الذي يرضي الزبون بـ: 52 للوحدة الواحدة حسب وثائق ومعلومات المتحصل عليها من قبل محاسب المؤسسة .

- تحديد هامش الربح المستهدف:

سنحاول تحديد التكلفة المستهدفة وتكلفة الإنتاج المستهدف وهامش الربح من خلال المعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف} \dots\dots\dots (1)$$

$$\text{هامش الربح المستهدف} = \text{هامش الربح} \times \text{تكلفة المستهدفة} \dots\dots\dots (2)$$

بتعويض المعادلة (2) في المعادلة (1) نجد:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - (\text{هامش الربح} \times \text{تكلفة المستهدفة})$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 52 - (0.279 \times \text{التكلفة المستهدفة})$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 52 / (1 + 0.279)$$

$$\text{التكلفة المستهدفة} = 1.297 / 52$$

$$\boxed{\text{التكلفة المستهدفة} = 40.65 \text{ دج}}$$

➤ ومنه تقدر التكلفة المستهدفة للوحدة الواحدة من منتج بسكويت بحشو الفراولة بـ 40.65 وكما تقدر مصاريف

البيع والتوزيع للمنتج بـ: 03% ومنه:

$$\text{تكلفة الانتاج المستهدف} = \text{التكلفة المستهدفة} - (\text{تكلفة الإنتاج المستهدفة} \times 0.03)$$

$$1.03 \text{ تكلفة الإنتاج المستهدفة} = 40.65$$

$$\text{تكلفة الإنتاج المستهدفة} = 1.03 / 40.65$$

$$\boxed{\text{تكلفة الإنتاج المستهدفة} = 39.46}$$

$$\text{هامش الربح المستهدف} = 40.65 - 0.279 \times 39.46$$

$$\boxed{\text{هامش الربح المستهدف} = 11.34}$$

مقارنة بين تكلفة الإنتاج الفعلية وتكلفة الإنتاج المستهدف

جدول رقم (3): مقارنة تكلفة الفعلية للمنتج مع التكلفة المستهدفة:

المنتج	تكلفة الإنتاج الفعلية للوحة دج	تكلفة الإنتاج المستهدفة للوحة دج	الفجوة دج
بسكويت بحشو الفراولة "180 غ"	42.58	39.46	3.12

المصدر: من إعداد الباحثة

من الجدول أعلاه نلاحظ أن تكلفة البسكويت بحشو الفراولة 180 غ قد انخفضت من 42.58 دج حسب أسلوب المؤسسة

محل الدراسة إلى 39.46 دج حسب أسلوب التكلفة المستهدفة بفجوة قدرت بـ 3.12 دج .

## 4.2 استدامة الميزة التنافسية بمؤسسة بيسكو فروي - بسكرة -

فى الوضع الراهن توجد منافسة بنسبة كبيرة فى مجال صناعة البسكويت وهذا عائد إلى الإنتاج المحلي الذي يغطي نسبة معتبرة من الطلب المتزايد من سنة إلى أخرى على هذه المنتجات التي تعد كمالية بالنسبة للمستهلكين، وهذا ما يوضع المؤسسة فى وضعية تنافسية غير مريحة خصوصا بتطورات التكنولوجيا التي يشهدها العالم خاصة من حيث الآلات التي تستخدم فى العمليات الإنتاجية إضافة إلى تزايد عدد المؤسسة الناشئة فى مجال صنع البسكويت، لذلك وجب عليها الحرص على التغييرات التي قد تحصل فى القطاع، خاصة تلك المتعلقة بالسياسات الإستراتيجية لتوسع فى الطاقة الإنتاجية التي قد تسلكها مؤسسات القطاع والتي بدورها تؤثر على الحصة السوقية للمؤسسة.

### الخاتمة:

#### نتائج الدراسة

من خلال دراسة الجانب النظري وتطبيقي توصلت الدراسة إلى مجموعة من نتائج أهمها:

- ضرورة وجود أنظمة محاسبة تكاليف حديثة بالمؤسسات لتسهيل عليها آلية العمل وتحديد التكاليف وعملية الرقابة واتخاذ القرارات.
- تساهم إستراتيجية خفض التكاليف فى تحقيق إستدامة الميزة التنافسية.
- مؤسسة بيسكو فروي بسكرة تطبق الأساليب التقليدية للمحاسبة فى تحديد تكاليفها بالرغم من درايتها بالأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وهذا عائد لعدم تحفيز السلطات العليا للإدارة لتطبيق هذه الأساليب والتي قد تحدث تغيير إيجابي فى نتيجة السنوية للمؤسسة.

### التوصيات

توصلت الدراسة إلى مجموعة من توصيات

- على مؤسسة بيسكو فروي بسكرة ان تعمل على تبني اساليب تساهم فى تخفيض تكاليفها لحل مشاكلها المتعلقة بتوزيع تكاليفها وتسهيل عملية الرقابة وتقليل الانحرافات عند تقدير الميزانية.
- على المؤسسة أن تعيد النظر فى نظام حساب تكاليفها كونه لا يتواءم مع عالم الأعمال الحديث الذي تسوده السرعة والمنافسة والذي يتطلب أساليب علمية وإدارية حديثة تكون أكثر دقة لتقليل من الانحرافات التي قد تقع فيها المؤسسة.
- ضرورة عمل المؤسسة على إنشاء مصلحة لمحاسبة التكاليف وتوظيف متخصصين بهذا المجال يكونون على إمام كافي بأهمية التكاليف بالمؤسسة من اجل رفع كفاءة العمل أكثر والعمل على تطبيق الأساليب الحديثة بما يخدم استدامة ميزتها التنافسية.
- توفير برامج محاسبية تساعد المؤسسة فى تطبيق الأساليب الحديثة فى حدود التكاليف التي تتناسب مع قدرة المؤسسة التعليمية والإنتاجية.

- أحمد ,ع .م .,عزة جلال ,م .ا. & .,الذبياني ,م .س .(2014). *إدارة الأصول الفكرية منظور إستراتيجي*.مصر : دار النشر للجامعات.
- الجيوش ،أ .ر .(2019). *دراسة انتقادية للأساليب التكاليفية المستخدمة فى تخفيض التكاليف بالمنظمات الصناعية، مجلة البحوث المالية والتجارية .مجلة البحوث المالية والتجارية. 20-18, (4) 20 ,*
- المشعال ،ا .(2010). *التخطيط وتحسين أداء المؤسسة الإنتاجية والخدمية فى البيئة العربية*. بيروت :دار الكتب العلمية.
- جري ،ع .ا .(2017). *دراسات العدد الإقتصادي*. 283, (2) 8 ,
- حبيش ،أ .م .(2012). *الربا دراسة وتحليل*.بيروت :دار الكتب العلمية.
- دبابش ،ن.& .,شحتاني ،ع .ا .(2018). *ترشيد تكاليف الناتج بإستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة .مجلة أبحاث إقتصادية. 115-116, (23)*
- دودين ،أ .ي .(2020). *إدارة التغيير والتطوير التنظيمي*.عمان :دار اليازوري.
- عبد ربه ،ر .م .(2016). *مبادئ المحاسبة الإدارية*.الأردن :الجندارية.
- عليان ،ع .م .(2013). *متطلبات إستدامة الميزة التنافسية فى التعليم العالي وجهة النظر القائمة على اساس الموارد ،دراسة حالة الجامعة الإسلامية ، رسالة ماجستير .غزة ،إدارة أعمال ،فلسطين :جامعة الإسلامية .*
- كوير ،م .(2015). *الإستشارات الإدارية دليل المهنة*.الأردن :مجموعة طلال أبو غزالة.