



BM-Publisher المجلات الأكاديمية العراقية



## دور التكلفة المستهدفة والتحليل المفكك في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية

علي عبد الحسين هاني الزاملي\*  
جامعة القادسية/ كلية الادارة والاقتصاد

### الملخص

يهدف البحث الى تناول المرتكزات المعرفية لتقنية التكلفة المستهدفة من خلال تناول مفهوم وأهمية هذه التقنية ومبادئها الأساسية وخطوات تطبيقها، بالإضافة الى بيان دور التحليل المفكك في تخفيض التكلفة ثم بيان دور هذا التخفيض في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية المتمثلة بقيادة التكلفة والتميز والتركيز، وبذلك فإن هناك ضرورة لتطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في الوحدة الاقتصادية من أجل التوصل الى مبلغ التكلفة المستهدفة لمنتجاتها، بالإضافة الى استعمال بعض الأساليب الحديثة لتخفيض التكاليف والتي من أهمها التحليل المفكك بالشكل الذي يساعد الوحدة الاقتصادية في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية، إذ يتم السعي لتطوير وتحسين منتج الوحدة الاقتصادية وتخفيض تكاليفه بالمقارنة مع منتجات أفضل المنافسين من خلال الاعتماد على قياس مواصفات ووظائف وتكاليف المنتج المنافس، وتوصل البحث الى مجموعة من الاستنتاجات كان من أهمها إن هناك امكانية لتخفيض التكاليف باستعمال التكلفة المستهدفة والتحليل المفكك بالإضافة الى توفير المعلومات الملائمة التي يمكن أن تساعد في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية، وتم تطبيق البحث في الشركة العامة للصناعات الكهربائية عن بيانات السنة المالية المنتهية في 31/12/2017، كما وقدم البحث مجموعة من التوصيات التي تؤكد على أهمية استعمال التكلفة المستهدفة والتحليل المفكك من أجل تخفيض التكاليف غير المبررة بالشكل الذي يساعد في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية.

© 2019 جامعة المثنى . جميع الحقوق محفوظة

### معلومات المقالة

#### تاريخ البحث

الاستلام : 2018/11/5  
تاريخ التعديل : دون تعديل  
قبول النشر : 2018/12/30  
متوفر على الأنترنت: 2019/6/21

#### الكلمات المفتاحية :

التكلفة المستهدفة  
التحليل المفكك  
الاستراتيجيات التنافسية  
شركة الصناعات الكهربائية  
تخفيض التكاليف

### Abstract

The research aims to studying the knowledge bases of the target cost technique through studying the concept, importance, basic principles and steps of application of this technique, in addition to explaining the role of tear-down in reducing the costs and implementation of competitive strategies in economic unit, thus, it is necessary to apply the target cost technique in the economic unit in order to reach the target cost of its products, in addition to using of some modern methods to reduce the costs, which is the most important tear-down in a way that helps economic unit in the implementation of competitive strategies, if the economic unit sought to developing and improving its products and reducing its costs compared with products of best competitors by relying on the measurement of specifications, functions and costs of the competing product, the research comes to a sets of conclusions, the most important of which was that there is a possibility to reduce the costs by using target cost and tear-down in the economic unit, in addition to providing appropriate information that can help in implementation of competitive strategies in the economic unit, the research was applied in the General Company for Electrical Industries for the fiscal year ended 31/12/2017, the research also presented a set of recommendations that emphasize the importance of using target cost and tear-down in order to reduce the unnecessary costs in a way that helps the company in the implementation of competitive strategies.

كافة العمليات المرتبطة بإنتاجه وذلك من أجل تصنيعه بالتكاليف التي تمكّن من تحقيق المستوى المطلوب من الأرباح استناداً الى السعر الموجه في السوق، وتسعى هذه التقنية الى تخفيض التكاليف خلال مرحلة البحث والتطوير ومرحلة التصميم مع

### المقدمة

تعد تقنية التكلفة المستهدفة من تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية التي تهتم بتصميم المنتج بالإضافة الى تصميم

\* Corresponding author : G-mail addresses : alialzamel3@gmail.com.

والتطورات السريعة والمتلاحقة المرافقة لبيئة التصنيع الحديثة ؟

2. هل يمكن استعمال التكلفة المستهدفة والتحليل المفكك بالشكل الذي يساعد في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية العامة المتعلقة باستراتيجيات قيادة التكلفة واستراتيجيات التمايز واستراتيجيات التركيز .

#### أهداف البحث

يهدف البحث الى تناول المرتكزات المعرفية لتقنية التكلفة المستهدفة من خلال تناول مفهوم وأهمية هذه التقنية ومبادئها الأساسية وخطوات تطبيقها في الوحدات الاقتصادية، بالإضافة الى بيان دور تقنية التكلفة المستهدفة والتحليل المفكك في تخفيض التكاليف المرتبطة بمكونات ووظائف لا تضيف قيمة، ثم بيان دور هذا التخفيض في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية المتمثلة باستراتيجيات قيادة التكلفة والتمايز والتركيز .

#### أهمية البحث

تتعلق أهمية البحث من أهمية تقنية التكلفة المستهدفة لما تلعبه من دور كبير في توفر الضمانات الكافية التي تساعد الوحدات الاقتصادية في تخفيض التكاليف خلال المراحل الأولى لتصميم وتطوير المنتج، كما وتأتي أهمية البحث من أهمية التحليل المفكك في تخفيض التكاليف وذلك من أجل مساعدة الوحدات الاقتصادية في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية العامة المتعلقة بقيادة التكلفة والتمايز والتركيز .

#### فرضية البحث

يستند البحث على فرضية أساسية مفادها الآتي :

هناك إمكانية لتخفيض التكاليف باستعمال التكلفة المستهدفة والتحليل المفكك بالشكل الذي يساعد الوحدات الاقتصادية في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية .

#### منهج البحث

تم استعمال المنهج الوصفي في الجانب النظري للبحث من خلال عرض ومناقشة أسهامات الباحثين في هذا المجال بالاطلاع على الكتب والبحوث والدوريات والرسائل والأطاريح الجامعية، كما وتم استعمال المنهج التحليلي في الجانب التطبيقي، إذ تم دراسة وتحليل البيانات التي تم جمعها من عينة البحث .

مراعاة القدر المقبول من الجودة ودرجة الثقة والرضا من قبل الزبائن من خلال تركيزها على الأبعاد المؤثرة على التكلفة في ضوء تكلفة المنافسين، وبالتالي فإن تقنية التكلفة المستهدفة تعد أكثر ملائمة لمتطلبات بيئة التصنيع الحديثة، حيث إنها تساعد في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بإدارة التكاليف بشكل فاعل وكفوء . كما وتسعى الوحدات الاقتصادية الى تحقيق أعلى قيمة مدركة للزبون من خلال المنتجات التي يمكن أن تلبي حاجات أولئك الزبائن للمساعدة في تحقيق الميزة التنافسية، لذلك فعلى هذه الوحدات اختيار الاستراتيجيات التنافسية التي تلائم إمكاناتها ومواردها المتاحة مع ضرورة التركيز على تحقيق الأهداف الاستراتيجية بفاعلية وكفاءة، وهناك ثلاث أنواع من الاستراتيجيات التنافسية وهي قيادة التكلفة والتمايز والتركيز، وهنا يظهر دور تقنية التكلفة المستهدفة باستعمال التحليل المفكك لتخفيض التكاليف المرتبطة بمكونات ووظائف لا تضيف قيمة . ولتحقيق أهداف البحث فلا بد من تناول المرتكزات المعرفية لتقنية التكلفة المستهدفة فيما يتعلق بمفهومها وأهميتها ومبادئها وخطوات تطبيقها، بالإضافة الى بيان دور التحليل المفكك في الوصول الى التكلفة المستهدفة ثم بيان دور ذلك في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية المتمثلة بقيادة التكلفة والتمايز والتركيز .

#### منهجية البحث

#### منهجية البحث

خلال هذه الفقرة سيتم تناول مشكلة البحث وأهدافه وأهميته وفرضيته ومنهجه العلمي وعينته .

#### مشكلة البحث

تسعى الوحدات الاقتصادية الى تحقيق أعلى قيمة مدركة للزبائن من خلال المنتجات التي يمكن أن تلبي حاجات ورغبات أولئك الزبائن من أجل المساعدة في تحقيق الميزة التنافسية، لذلك فعلى هذه الوحدات اختيار الاستراتيجيات التنافسية التي تلائم ظروفها وإمكاناتها ومواردها المتاحة مع ضرورة التركيز على تحقيق الأهداف الاستراتيجية بفاعلية وكفاءة، وهناك ثلاث أنواع من الاستراتيجيات التنافسية وهي قيادة التكلفة والتمايز والتركيز، وهنا يظهر دور تقنية التكلفة المستهدفة باستعمال التحليل المفكك لتخفيض التكاليف المرتبطة بمكونات ووظائف لا تضيف قيمة، ويمكن التعبير عن مشكلة البحث عبر التساؤلات الفكرية الآتية :-

1. ما المقصود بالتكلفة المستهدفة والتحليل المفكك؟، وهل يمكن تطبيقهما في الوحدات الاقتصادية في ظل التغيرات

## عينة البحث

الشركات التي تطبق تقنية التكلفة المستهدفة تكون حريصة على تطبيق الاستراتيجيات التنافسية المتوازية .  
 ✓ دراسة (Filomena, et.al., 2009)، عمليات التكلفة المستهدفة خلال تطوير المنتج : النموذج والتطبيق (Target Cost Operations During Product Development : Model and Application) هدفت هذه الدراسة الى تناول تجارب بعض الدول النامية من خلال دراسة تكلفة الإنتاج خلال عملية التنمية، وقام الباحثون بدراسة مدى امكانية تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في الصناعات التحويلية البرازيلية من أجل تخفيض تكلفة المنتج، وتوصلت الدراسة الى ان هناك ضرورة الى وضع استراتيجيات ملائمة تحدد المعايير المناسبة للرقابة على عناصر التكاليف ابتداءً من البحث والتطوير حتى خدمة الزبائن .  
 ✓ اسهامة البحث الحالي ومدى اختلافه عن الدراسات السابقة (Contributed of Current Research and the Extent of its Difference from Previous Studies)

يمكن بيان اسهامة البحث الحالي ومدى اختلافه عن الدراسات السابقة من خلال الآتي :-

1. تناول البحث الحالي تقنية التكلفة المستهدفة والسعي الى تخفيض التكاليف غير الضرورية وغير المبررة المرتبطة بمكونات ووظائف وأنشطة لا تضيف قيمة باستعمال طريقة التحليل المفكك من أجل تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية العامة، وهذا مالم يتم ايجاده في الدراسات السابقة .
2. تم وضع أساس منطقي لتطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في الوحدات الاقتصادية العراقية بالشكل الذي يساعد في تخفيض التكاليف غير المبررة باستعمال طريقة التحليل المفكك من أجل تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية العامة وبما يتناسب مع متطلبات بيئة التصنيع الحديثة .

## الإطار النظري

### اولا : مفهوم وأهمية تقنية التكلفة المستهدفة

ينظر الى تقنية التكلفة المستهدفة على إنها إحدى تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية التي تهتم بتصميم المنتج بالإضافة الى تصميم كافة العمليات المرتبطة بإنتاجه وذلك من أجل تصنيعه بالتكاليف التي تمكن من تحقيق المستوى المطلوب من الأرباح استناداً الى السعر الموجه في السوق (670: Hilton , 2005)، كما ويُنظر الى هذه التقنية على إنها التقنية التي تهتم بتخطيط الأرباح وإدارة التكاليف في الوحدة الاقتصادية، بحيث يكون السعر هو الموجه للتكلفة من خلال التركيز على الزبون

تم اختيار الشركة العامة للصناعات الكهربائية إحدى تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن العراقية وذلك بسبب وجود العديد من المنتجات الأجنبية المماثلة المنافسة في السوق المحلية مما أدى الى ازدياد شدة المنافسة، بالإضافة الى ارتفاع تكاليف منتج براد الماء سلسبيل ذو ثلاث حنفيات، فضلاً عن عزوف الزبائن عن هذا المنتج، وتم تطبيق البحث عن بيانات السنة المالية المنتهية في 2017/12/31 .

## الدراسات السابقة

يمكن توضيح هذه الدراسات من خلال الآتي :-

✓ دراسة (Dekker & Smidit , 2003)، استعمال التكلفة المستهدفة في الشركات الهولندية (Using Target Cost in Dutch Firms) : قامت هذه الدراسة بتحديد الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية والمطبقة لتقنية التكلفة المستهدفة في هولندا، وقد بلغ عدد هذه الشركات 32 شركة منها 19 شركة مطبقة لهذه التقنية بهدف تخفيض التكاليف غير الضرورية وغير المبررة، وتوصلت الدراسة الى ان أكثر الإدارات تطبيقاً لمدخل التكلفة المستهدفة هي إدارة التطوير وإدارة التصميم، كما وتوصلت الدراسة الى ان الإدارات المالية والمحاسبية في الشركات الهولندية تعد أقل الإدارات مشاركة في تطبيق هذه التقنية .  
 ✓ دراسة (Rattray , et.al., 2007)، التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية النيوزلندية (Target Cost in New Zealand Manufacturing Firms) : هدفت هذه الدراسة الى التعرف على مدى تطبيق الشركات النيوزلندية لتقنية التكلفة المستهدفة، وتوصلت الدراسة الى مجموعة من الاستنتاجات كان من أهمها ان الهدف الرئيسي من تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف المرتبطة بمكونات ووظائف وأنشطة وموارد لا تضيف قيمة لكل من الشركة والزبون على حدٍ سواء، كما وتم تطبيق هذه التقنية على المنتجات القائمة حالياً خلال مرحلة الإنتاج لمعالجة المشاكل التي تواجهها هذه المنتجات .

✓ دراسة (Kocsoy , et.al., 2008)، التكلفة المستهدفة في الصناعة التركية (Target Cost in Turkish Manufacturing) : تناولت هذه الدراسة كيفية إفادة الشركات الصناعية التركية في اسطنبول تحديداً من الأساليب والتقنيات الكفوية الحديثة وخاصةً تقنية التكلفة المستهدفة في ظل التغيرات المرافقة لبيئة التصنيع الحديثة، وتوصلت الدراسة الى ان الشركات التي تعمل في ظل المنافسة الشديدة تطبق تقنية التكلفة المستهدفة بحيث تعطي أهمية كبيرة لحاجات ورغبات الزبائن، كما وتوصلت الدراسة الى ان

4. تعد تقنية التكلفة المستهدفة أكثر واقعية من خلال تركيزها على الأبعاد المؤثرة على التكلفة في ضوء تكلفة المنافسين، بالإضافة الى مدى تقبل الزبائن لهذه التكلفة (Ellram,2006:15).

وعليه، فإن تقنية التكلفة المستهدفة تعد أكثر ملاءمة لمتطلبات بيئة التصنيع الحديثة، حيث إنها تساعد في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بإدارة التكاليف بشكل فاعل وكفوء، وبالتالي المساعدة في البقاء والنمو والتطور في سوق المنافسة، الأمر الذي يساعد الوحدة الاقتصادية في تعزيز الموقف التنافسي والتفوق على المنافسين الآخرين، الأمر الذي يعني تحقيق الميزة التنافسية بنجاح .

#### ثانيا : مبادئ تقنية التكلفة المستهدفة

هناك سبعة مبادئ لتقنية التكلفة المستهدفة وهي: السعر يقود التكلفة، والتركيز على الزبون، والتركيز على تصميم المنتج، والتركيز على تصميم العمليات الإنتاجية، وفريق العمل متعدد الوظائف، وتكاليف دورة حياة المنتج، والتوجه نحو سلسلة القيمة، ويمكن توضيح هذه المبادئ من خلال الآتي :-

1. السعر يقود التكلفة (Price Led Cost) :- تتحدد التكلفة المستهدفة بالاعتماد على السعر المستهدف الذي من الممكن أن يقبله الزبون مع مراعاة المستوى المقبول من الجودة، ثم يطرح منه هامش الربح المستهدف من أجل الوصول الى التكلفة المستهدفة (Hilton,2009:670-671).

2. التركيز على الزبون (Focus on Customer) :- لغرض تحديد التكلفة المستهدفة بنجاح، فلا بد من التركيز على الزبون من خلال الإصغاء الى آراء الزبائن حول منتجات الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بالجودة أو السعر أو المواصفات أو المزايا الأخرى (Ansari,et.al.,2006:21).

3. التركيز على تصميم المنتج (Focus on Design of Product) :- يركز مهندسو التصميم على المراحل الأولى لتصميم المنتج من أجل تقديم تصميم للمنتج في حدود التكلفة المستهدفة، إذ يتم تحديد عناصر التكاليف اللازمة لعملية الإنتاجية منذ البداية (Stein,2008:38).

4. التركيز على تصميم العملية الإنتاجية (Focus on Design of Production Process) :- يتم فحص كل جانب من جوانب العملية الإنتاجية والتركيز على التكنولوجيا المتاحة والمصادر الموثوقة للحصول على المواد الأولية بهدف الوصول للتكلفة المستهدفة (Makins,2013:7).

5. فريق العمل متعدد الوظائف (Multifunctional Team) :- يتطلب تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة تشكيل فريق عمل متعدد

بالإضافة الى التركيز على كل من تصميم المنتج ووظائفه التي يرغبها الزبون، وبذلك فإن تقنية التكلفة المستهدفة ماهي الا مبادرة لإدارة التكاليف خلال المراحل الأولى من دورة حياة المنتج (Ansari,et.al.,2006:22)، وقد أشار بعض الباحثين الى إن تقنية التكلفة المستهدفة تسعى الى تخفيض التكاليف خلال مرحلة البحث والتطوير ومرحلة التصميم مع مراعاة القدر المقبول من الجودة ودرجة الثقة والرضا من قبل الزبائن (Dekker & Smidit, 2003:12)، وتنتظر جمعية المحاسبين اليابانيين (Japanese Accountants Association) الى تقنية التكلفة المستهدفة على إنها تقنية تهدف الى إدارة الأرباح بصفة عامة وإدارة التكلفة بصفة خاصة عن طريق تحديد المستويات المقبولة لجودة وسعر المنتج، بالشكل الذي يساعد الوحدة الاقتصادية في تحقيق المستوى المطلوب من الربح وتحسين مؤشرات الربحية، بشرط أن يتم مراعاة ذلك في المراحل الأولى لتصميم وتطوير المنتج بما يمكن من خلاله تلبية حاجات ورغبات ومتطلبات الزبائن (Keun & Hyo , 2005:9).

ومن خلال المفاهيم السابقة، يمكن القول إن تقنية التكلفة المستهدفة هي احدى التقنيات الحديثة لإدارة التكلفة الاستراتيجية، والتي يمكن الاعتماد عليها في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية فيما يتعلق بإدارة التكلفة والوصول الى المستوى المرغوب من الربح، لذلك فإن هذه التقنية تعتمد على سعر السوق السائد من أجل تحديد سعر البيع المستهدف الذي يمكن اعتباره العامل الرئيسي في تخفيض التكاليف خلال المراحل الأولى لتصميم وتطوير المنتج، بالشكل الذي يساعد الوحدة الاقتصادية في تحقيق الميزة التنافسية .

وبالنسبة لأهمية تقنية التكلفة المستهدفة، فيمكن توضيحها من خلال مجموعة النقاط، وهي كالآتي :-

1. تعد تقنية التكلفة المستهدفة احدى تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية التي تساعد في تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية المتعلقة بالتخطيط والرقابة والإنتاج (Filomena,et.al.,2009:6).

2. إنها توفر الضمانات الكافية التي تساعد في نجاح المنتج الجديد في السوق، وذلك لمساعدتها في تخفيض درجة عدم التأكد وتحقيق هامش الربح المستهدف (Kocsoy,et.al.,2008:9).

3. إنها تساعد في تخفيض التكاليف خلال المراحل الأولى لتصميم وتطوير المنتج، حيث إن تخفيض التكاليف يعد هدف ستراتيحي يساعد في تحقيق الميزة التنافسية (Ratray,et.al.,2007:8).

وعليه، فإن سعر البيع المستهدف يتحدد من خلال القيمة المدركة للزبون تجاه منتج الوحدة الاقتصادية، وإن هذه القيمة يتم ادراكها وفقاً لما يستطيع الزبون أن يضحى به من موارد في سبيل الحصول على منتج معين يمكن أن يشبع حاجاته ورغباته دون اهمال أسعار البيع التي يقدمها المنافسين .

#### الخطوة الثانية : تحديد هامش الربح المستهدف

إن هامش الربح المستهدف هو المتغير الثاني في معادلة تحديد التكلفة المستهدفة، وينظر الى هامش الربح المستهدف على إنه العائد المالي الذي تحتاجه الوحدة الاقتصادية من أجل البقاء في بيئة أعمالها فضلاً عن النمو والتوسع، وبذلك فإن هامش الربح المستهدف يتم تحديده من أجل ضمان تحقيق الخطط الخاصة بالأرباح طويلة الأجل في الوحدة الاقتصادية (Cooper & Salgmulder , 1997 :100) .

وبالتالي، فإن تحديد هامش الربح المستهدف يجب أن يكون رقم مرن يعتمد بشكل كبير على سلوك كل من الزبائن والمنافسين بالإضافة الى قدرة الوحدة الاقتصادية على تلبية حاجات الزبائن ومواجهة المنافسين، وذلك من أجل أن يكون هامش الربح المستهدف أقرب الى الواقعية وبعيداً عن المبالغة .

#### الخطوة الثالثة : تحديد التكلفة المستهدفة

يمكن التوصل الى التكلفة المستهدفة من خلال الفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف، لذلك يجب على الوحدة الاقتصادية العمل على تصميم منتجاتها والعمليات الخاصة بها في حدود التكلفة المستهدفة التي تم تحديدها مع مراعاة القدر المقبول من الجودة إذا ما أرادت البقاء في بيئة المنافسة، ويمكن احتساب التكلفة المستهدفة من خلال المعادلة الآتية :- (Horngren,et.al.,2015:523)

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف – هامش الربح المستهدف

ويمكن توضيح آلية الوصول الى التكلفة المستهدفة من خلال الشكل الآتي :

الوظائف من إداريين ومحاسبين ومهندسين وفنيين ورجال بيع وغيرهم، وذلك للمساعدة في تحقيق الأهداف المطلوبة بفاعلية وكفاءة (Tenkorang , 2011:1) .

6. تكاليف دورة حياة المنتج (Costs of Product Life Cycle) :- لتحديد التكلفة المستهدفة فإن الأمر يتطلب تحديد كل التكاليف المرتبطة بدورة حياة المنتج ابتداءً من مرحلة البحث والتطوير حتى خدمة الزبائن مروراً بالتصميم والإنتاج والتسويق والتوزيع (Horngren,et.al.,2015:6) .

7. التوجه نحو سلسلة القيمة (Orientation Toward Value Chain) :- إن تقنية التكلفة المستهدفة تتجه نحو سلسلة القيمة التي تضم مجموعة مترابطة من الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتجات عندما تكون مجرد أفكار حتى تستهلك من الزبائن (Garrison,et.al.,2012:11) .

وبناءً على ما سبق، يمكن القول إن المبادئ أعلاه هي المبادئ الأساسية لتقنية التكلفة المستهدفة والتي ينبغي مراعاتها عند تطبيق هذه التقنية على أرض الواقع من أجل تحقيق أهدافها بفاعلية وكفاءة .

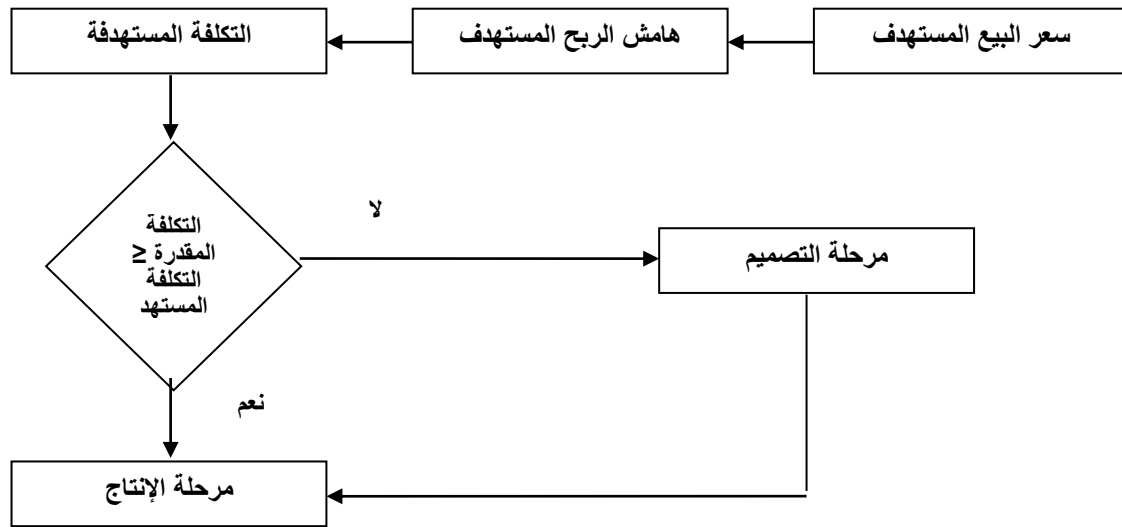
#### ثالثاً : خطوات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة

إن تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة يتطلب أربع خطوات رئيسية، وهي كالآتي :-

#### الخطوة الأولى : تحديد سعر البيع المستهدف

ينظر الى سعر البيع المستهدف على إنه أقصى سعر يكون الزبائن مستعدين لدفعه مقابل الحصول على منتجات يمكن أن تلبى حاجاتهم ورغباتهم، لذلك فإن الأمر يتطلب أن يكون الزبائن على فهم وإدراك لقيمة المنتج بالمقارنة مع ما يقدمه المنافسين من منتجات، ولتحديد سعر البيع المستهدف فعلى الوحدة الاقتصادية اجراء بحوث ودراسات سوقية بخصوص الخصائص والجودة التي يرغبها الزبون بالتوافق مع السعر الذي يكون على استعداد لدفعه مقابل الخصائص والجودة المذكورة (Horngren,et.al.,2015:523) .

شكل (1) آلية الوصول الى التكلفة المستهدفة



Source : (Cokins,2003:3) .

الى التخلص من المكونات والوظائف التي لا تضيف قيمة (Kaplan & Atkinson , 2007 :228) .

2. التحليل المفكك (Tear-Down) :- يستند هذا التحليل على دراسة المنتج المنافس وتحليل مكوناته أو وظائفه أو تكاليفه وذلك من أجل تحديد الفرص الممكنة لتحسين وتطوير منتج الوحدة الاقتصادية وتخفيض تكاليفه بهدف تحديد الاجراءات الملائمة للتحسين والتطوير (Drury,2008:892) .

وخلال هذا البحث سيتم التركيز على التحليل المفكك من أجل تخفيض التكاليف للوصول الى التكلفة المستهدفة لأن هذا التحليل يساعد في تطوير المنتج وتخفيض تكاليفه في ضوء منتج المنافسين .

**ثالثاً : استعمال التحليل المفكك في تخفيض التكاليف للوصول الى التكلفة المستهدفة**

ينظر الى التحليل المفكك على إنه تلك العملية التي تسعى الى تطوير وتحسين منتج الوحدة الاقتصادية وتخفيض تكاليفه بالمقارنة مع منتجات أفضل المنافسين من خلال الاعتماد على قياس مواصفات ووظائف وتكاليف المنتج المنافس , (Dhillon :212) 2002 وبذلك فإن التحليل المفكك يعتمد على طريقة التحليل المقارن (Comparison Analysis Method) والتي يتم من خلالها تحليل أو تفكيك النظم أو المنتجات أو الوظائف أو المكونات أو التكاليف والعمل على تقييمها من أجل تحسين القيمة المضافة لمنتجات الوحدة الاقتصادية، وهذا يعني إن التحليل المفكك يتضمن الآتي :- (Sato & Kaufman,2005:1)

ومن خلال الشكل أعلاه، يلاحظ إن تحديد التكلفة المستهدفة يتطلب تحديد سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف، وإن الفرق بينهما يمثل التكلفة المستهدفة التي تعد جزءاً من النظام الإداري الشامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية والتي يتم تحديدها وفقاً لكل من ظروف السوق والمنافسة وحاجات ورغبات الزبائن وإمكانات الوحدة الاقتصادية المتاحة، وبعد تحديد التكلفة المستهدفة يتم مقارنتها مع التكلفة المقدره للمنتج، فإذا كانت التكلفة المقدره أقل أو تساوي التكلفة المستهدفة يتم الانتقال مباشرة الى الإنتاج، إما إذا كان العكس فيتم تعديل تصميم المنتج من أجل الوصول الى التكلفة المستهدفة التي تم تحديدها .

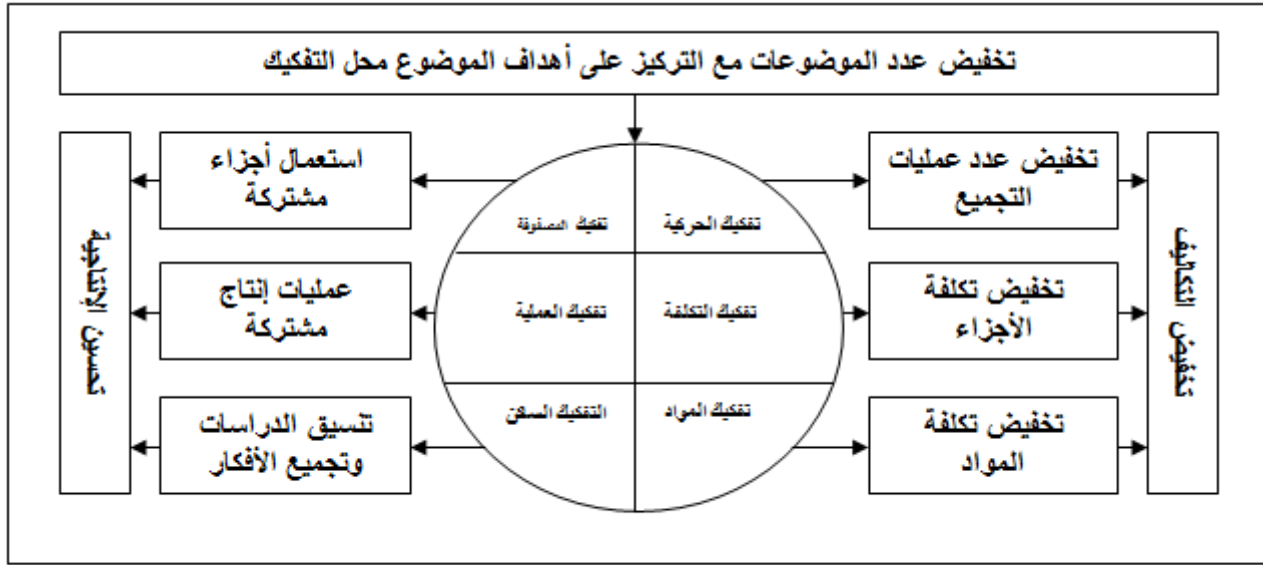
**الخطوة الرابعة : استعمال بعض التقنيات للوصول الى التكلفة المستهدفة**

في أغلب الأحيان تكون التكلفة المستهدفة أقل من التكلفة المقدره (المتوقعة) لمنتجات الوحدة الاقتصادية وذلك بسبب وجود مجموعة من العوامل والتي من أهمها الضغوط التي تواجهها هذه الوحدة من قبل الزبائن أو المنافسين لتخفيض تكاليف المنتجات (Dekker & Smidit ,2003:12)، وإن زيادة التكلفة المقدره (المتوقعة) للمنتج على التكلفة المستهدفة تتطلب القيام بتخفيض التكاليف، ويتم هذا التخفيض باستعمال بعض التقنيات ومنها هندسة القيمة والتحليل المفكك، ويمكن توضيح هذه التقنيات من خلال الآتي :-

1. هندسة القيمة (Value Engineering) :- هي دراسة نظامية لجميع العوامل التي يمكن أن تؤثر في تكلفة المنتج، إذ يتم التركيز على إجراء التحسينات على تصميم المنتج بالإضافة

1. التحليل المقارن (Comparison Analysis) :- ويتم هذا التحليل من خلال المقارنة بين عنصرين أو أكثر من عناصر المنتج أو عناصر النظام الذي يمتلك نفس الوظيفة .
  2. المنتج (product) :- هو المنتج النهائي تام الصنع الذي يباع الى الزبون .
  3. المكون (Component) :- هو العنصر أو الجزء الذي يتكون منه المنتج ويمكن استبداله .
  4. البيانات (Data) :- هي الأدلة الثبوتية للمنتج والتي على أساسها تتم عملية التحليل .
  5. الوظيفة (Function) :- هي العمل الرئيسي الذي يؤديه المنتج بما يتلاءم مع حاجات الزبون .
- إن التحليل المفكك يساعد في تحليل وتقييم المنتج المنافس بهدف التعرف على فرص التطوير والتحسين الممكنة لمنتج الوحدة الاقتصادية، ويتم ذلك من خلال التوصل الى بعض الاستدلالات والاستنتاجات عن المواد الاولية المستعملة في تصنيع المنتج وتحديد مكوناته ووظائفه الأساسية والثانوية، بالإضافة الى تحديد كل من مزايا وعيوب المنتج المنافس للوحدة الاقتصادية (Cooper & Slagmulder,1997:104)، وهناك ست طرق لتفكيك المنتج المنافس، وهي : تفكيك الحركية، وتفكيك التكلفة، وتفكيك المواد، وتفكيك المصفوفة، وتفكيك العملية، والتفكيك الساكن، ويمكن توضيح هذه الطرق من خلال الآتي :-
1. تفكيك الحركية (Dynamic Tear-Down) :- يعتمد تفكيك الحركية على مبدأ التحليل المقارن لعملية تجميع المنتج، ويتم هذا التحليل على أساس المقارنة بين الجهد والوقت المستغرق في تفكيك المنتج المنافس بهدف تخفيض عدد عمليات التجميع (Rains & Kato,2006:18) .
2. تفكيك التكلفة (Cost Tear-Down) :- يعتمد هذا التفكيك على إجراء المقارنات التفصيلية لتكاليف المكونات والوظائف بين منتج الوحدة الاقتصادية والمنتج المنافس بهدف تخفيض التكاليف المرتبطة بمكونات ووظائف لا تضيف قيمة للوحدة الاقتصادية وللزبون (Hilton,2009:674) .
  3. تفكيك المواد (Material Tear-Down) :- إن هذا النوع من التفكيك يقارن بين المواد الأولية المستعملة في كل من منتج الوحدة الاقتصادية والمنتج المنافس، بالإضافة الى مقارنة الخصائص الكيميائية والمعالجات المختلفة عليها (Cooper & Slagmulder,1997:105) .
  4. تفكيك المصفوفة (Matrix Tear-Down) :- يعمل هذا التفكيك على تكوين مصفوفة للمكونات المستعملة في منتج الوحدة الاقتصادية والمنتج المنافس بهدف تحديد المكونات غير المضافة للقيمة من أجل استبعادها في عملية التصميم (Rattray,et.al.,2007:5) .
  5. تفكيك العملية (Process Tear-Down) :- خلال هذا النوع من التفكيك يتم مقارنة العمليات المستعملة في تصنيع منتج الوحدة الاقتصادية والمنتج المنافس بهدف تحديد العمليات التي يمكن التخلص منها دون التأثير على أداء وجودة المنتج (Hilton,2009:674-675) .
  6. التفكيك الساكن (Static Tear-Down) :- يقوم التفكيك الساكن بتفكيك المنتج المنافس الى مكوناته ووظائفه من أجل المساعدة في مقارنة مكونات ووظائف منتج الوحدة الاقتصادية معها بهدف اختيار أفضل المكونات والوظائف وتحسين الانتاجية (Dhillon,2002:102) .
- ويمكن توضيح هيكلية التحليل المفكك والطرق التي يمكن للوحدات الاقتصادية استعمالها في ظل هذا التحليل من أجل تخفيض التكاليف بالإضافة الى تحسين الإنتاجية، من خلال الشكل الآتي :

شكل (2) هيكلية التحليل المفكك



Source : (Rains & Kato,2006:13) .

التنافسية (Weetman,2010:486)، وعلى الوحدة الاقتصادية العمل على اختيار الاستراتيجيات التنافسية التي تلائم ظروفها وإمكاناتها ومواردها المتاحة مع ضرورة التركيز على تحقيق الأهداف الاستراتيجية بفاعلية وكفاءة (Porter & Kramer,2006:1-2)، ويرى (Porter) إن تفوق الوحدة الاقتصادية ونجاحها في سوق المنافسة يعتمد على مدى اختيار الاستراتيجيات التنافسية المناسبة، لذلك قدّم (Porter) ثلاث أنواع من الاستراتيجيات التنافسية العامة التي يعتقد إنها يمكن أن تطبق في الوحدات الاقتصادية بمختلف أحجامها وأنواعها، وهذه الاستراتيجيات هي : قيادة التكلفة والتمايز والتركيز (Wang,et.al.,2011:102-103)، ويمكن توضيح هذه الاستراتيجيات من خلال الآتي :-

#### 1. استراتيجيات قيادة التكلفة

ينظر الى استراتيجيات قيادة التكلفة على إنها الاستراتيجيات التي تتبعها الوحدة الاقتصادية من خلال إنتاج منتج يكون أقل تكلفة من تلك التكلفة التي يتحملها المنافسين، وإن التكلفة الأقل يتم الحصول عليها من خلال تحقيق الإنتاجية التنافسية في عمليات كل من تصنيع المنتج وتوزيعه فضلاً عن الاعتماد على الابتكارات التكنولوجية (73: Blocher,et.al., 2010)، لذلك فإن هذه الاستراتيجيات تتطلب العمل على بناء نطاق فعّال وكفوء من التسهيلات والسعي الى تخفيض التكاليف الزائدة المرتبطة بمكونات ووظائف لا تضيف قيمة (Wheelen&Hunger 2004:119) وتنتم استراتيجيات قيادة التكلفة بالآتي :

يتضح من خلال الشكل (2)، إن تفكيك الحركة وتفكيك التكلفة وتفكيك المواد يساعد في تخفيض التكاليف من خلال تخفيض عدد عمليات التجميع وتخفيض تكلفة الأجزاء وتخفيض تكلفة المواد المستعملة، إما تفكيك المصنفة وتفكيك العملية وتفكيك الساكن يساعد في تحسين الإنتاجية من خلال استعمال أجزاء مشتركة والقيام بعمليات إنتاجية مشتركة بالإضافة الى تنسيق الدراسات وتجميع الأفكار . وعليه، فإن استعمال التحليل المفكك يمكن أن يساعد في تخفيض التكاليف، وقد اعتمدت شركة (Isuzu) اليابانية على كل من التفكيك الحركي وتفكيك التكلفة وتفكيك المواد بهدف تخفيض تكاليف منتجاتها المرتبطة بمكونات ووظائف لا تضيف قيمة من وجهة نظر الوحدة الاقتصادية والزبون، بالإضافة الى تخفيض الوقت اللازم للقيام بالعمليات الإنتاجية المختلفة وتخفيض التكاليف المرتبطة بهذا الوقت (Rains & Kato,2006:15) . وبالتالي، يمكن القول إن استعمال التحليل المفكك يمكن أن يساعد في تخفيض التكاليف والوصول الى التكلفة المستهدفة، فضلاً عن الحصول على منتج ذي جودة عالية يحتوي على مكونات ووظائف تضيف قيمة للوحدة الاقتصادية من جهة، ومن جهة أخرى يمكن أن يلبي حاجات ورغبات ومتطلبات الزبون .

#### رابعاً : الاستراتيجيات التنافسية ودور التكلفة المستهدفة والتحليل المفكك في تنفيذها

الاستراتيجيات التنافسية هي مجموعة مع الأعمال والالتزامات التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية لتحقيق أعلى قيمة مدركة للزبائن من خلال المنتجات التي يمكن أن تلي حاجات ورغبات أولئك الزبائن وبالتالي المساعدة في تحقيق الميزة



منطقة جغرافية معينة، وتستند هذه الاستراتيجيات على افتراض وهو إن خدمة شريحة معينة من الزبائن أو جزء من السوق يكون أفضل للوحدة الاقتصادية من خدمة نطاق واسع من الزبائن أو سوق واسعة (119 : 2012 , Wheelen & Hunger)، وإن تخصص الوحدة الاقتصادية في تلبية حاجات هذه الفئة من الزبائن أو ذلك الجزء من السوق سيساعد في تحسين خبرات ومهارات الملاكات الإدارية والهندسية، فضلاً عن تخفيضها لقوة مساومة الزبائن (Daft, 2010:198-199)، وتتسم استراتيجيات التركيز بالآتي :-

✓ إن استراتيجيات التركيز تحقق قيمة عالية من وجهة نظر الزبائن والوحدة الاقتصادية من خلال اتباع طريقة أو آلية لا يتمكن المنافسين من تقليدها بسهولة (Kimani & Wambui,2015:1309).

✓ تساعد هذه الاستراتيجيات في تحسين مستويات ربحية الوحدة الاقتصادية إذا توفرت لها مهارات وموارد لخدمة جزء من السوق أو الزبائن بحيث لا تتوفر بسهولة للمنافسين (Daft,2010:199).

✓ إن استراتيجيات التركيز تساعد في تخفيض قوة مساومة الزبائن بالإضافة الى تحقيق رضاهم وولاءهم الأمر الذي يؤدي الى المحافظة على الحصة السوقية وزيادتها (Blocher,et.al.,2010:16).

والتساؤل الذي ينطرح هنا : كيف يمكن أن تساعد تقنية التكلفة المستهدفة المعتمدة على طريقة التحليل المفكك لأجل تخفيض التكاليف في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية للوحدة الاقتصادية؟، ويمكن توضيح دور التكلفة المستهدفة والتحليل المفكك في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية من خلال الآتي :-

✓ تساعد التكلفة المستهدفة والتحليل المفكك في تخفيض التكاليف المرتبطة بالمكونات والوظائف التي لا تضيف قيمة للوحدة الاقتصادية وللزبون، وبالتالي تنفيذ استراتيجيات التكلفة الأقل

✓ من خلال التكلفة المستهدفة والتحليل المفكك يمكن التوصل الى منتج ذي جودة عالية يساعد في تلبية حاجات ومتطلبات الزبون، وبالتالي يمكن التميز بالجودة وتنفيذ استراتيجيات التمايز .

✓ من خلال التكلفة المستهدفة والتحليل المفكك يمكن التركيز على فئة معينة من الزبائن أو التركيز على سوق مستهدفة لتلبية حاجاته ومتطلباته، وبالتالي يمكن تنفيذ استراتيجيات التركيز .

✓ عند تطبيق استراتيجيات التكلفة الأقل يمكن تقديم المنتجات بسعر يقل عن السعر الذي يقدمه المنافسين، وبالتالي ستوفر هذه الاستراتيجيات القدرة على الدخول في حرب الأسعار (Salter,2010:64).

✓ تساعد استراتيجيات قيادة التكلفة في الحصول على حصة سوقية عالية، مما يساعد في توفير القدرة الكافية في التفاوض مع المجهزين بسبب الشراء بكميات كبيرة (Blocher,et.al.,2010:16).

✓ تجذب هذه الاستراتيجيات الزبائن المتحسسين من الأسعار، ومع المحافظة على أداء وجودة المنتج فيمكن المحافظة على الزبائن الحاليين وكسب زبائن جدد (Hemmatfar,et.al.,2010:162).

## 2. استراتيجيات التمايز

تشير استراتيجيات التمايز الى تفوق الوحدة الاقتصادية على منافسيها من ناحية الجودة أو التصميم أو التقنية أو الخصائص أو الأداء أو الوظائف من خلال تكوين تصوّر في أذهان الزبائن إن منتج الوحدة الاقتصادية هو المنتج الفريد من نوعه في الصناعة (Wang,et.al., 2011:102)، إن استراتيجيات التمايز تساعد الوحدة الاقتصادية في زيادة الحصة السوقية إذا كانت مبنية على مفاهيم الجودة المتمثلة بالمطابقة للمواصفات والملاءمة للاستعمال، إذ إن تحسين الجودة له تأثيرات ايجابية على الحصة السوقية للوحدة الاقتصادية وربحيته (Hansen & Mowen , 2006:14)، وتتسم استراتيجيات التمايز بالآتي :-

✓ إن استراتيجيات التمايز تقلل من حساسية الزبائن تجاه الأسعار، وبالتالي فإن أي زيادة في تكاليف المنتج أو العملية يمكن تمريرها على الزبون (Blocher,et.al.,2010:35).

✓ تساعد هذه الاستراتيجيات في مواجهة الوحدات الاقتصادية الجديدة في الدخول الى السوق الذي تعمل به الوحدة الاقتصادية بسبب ولاء الزبائن إليها (Hemmatfar,et.al.,2010:162).

✓ تعد استراتيجيات التمايز الاستراتيجيات الأكثر قدرة على توليد أعلى الأرباح للوحدة الاقتصادية وذلك لأن التمايز يساعد في المحافظة على الحصة السوقية وزيادتها (Hitt,2001:166).

## 3. استراتيجيات التركيز

تتطوي استراتيجيات التركيز على تركيز الوحدة الاقتصادية على زبون معين أو فئة معينة من الزبائن أو سوق معينة أو

## الاطار النظري

### نبذة تعريفية عن الشركة العامة للصناعات الكهربائية

الشركة العامة للصناعات الكهربائية احدى تشكيلات وزارة الصناعة والمعادن العراقية تأسست في سنة 1967، وتتخصص هذه الشركة بإنتاج الأجهزة الكهربائية المنزلية والصناعية، وبدأت الشركة إنتاجها بثلاثة خطوط إنتاجية، ولكنها توسعت في الآونة الأخيرة لتضيف خطوط إنتاجية جديدة يمكن أن تلبي حاجات السوق العراقية من الأجهزة الكهربائية المختلفة، وتنتج الشركة العديد من المنتجات ذات الاستعمال المنزلي والصناعي، ومن أهم منتجاتها مكيفات نسيم الرافدين المنفصلة العمودية والجدارية، ومكيفات نسيم الرافدين الشبكية، ومكيفات الهواء المركزية، وبرادات الماء سلسيل، ومولدات كهربائية احادية وثلاثة الطور، والمحولات الصندوقية، ومضخات ماء لمبردات الهواء التبخيرية، ومضخات الماء المنزلية، والمحولات الكهربائية وغيرها من المنتجات، وعلى الرغم من إن المنتجات التي تنتجها الشركة تنافس منتجات الشركات الأجنبية من ناحية الجودة، إلا إنه لا يتم تصدير منتجاتها الى الخارج لأسباب متعلقة بقوانين التصدير بالإضافة الى ارتفاع تكلفة هذه المنتجات، وهناك عدّة عوامل تدفع الشركة الى تطوير منتجاتها، والتي من أهمها : إن الشركة تمتلك ملاكات إدارية ومحاسبية وهندسية وفنية مؤهلة تتابع أحدث التطورات والبحوث التكنولوجية والصناعية في مجال الصناعات الكهربائية، بالإضافة الى قيام الشركة بإجراء بحوث دورية للسوق من أجل التعرف على حاجات ورغبات الزبائن والتغيرات التي طرأت عليها، لذلك تقوم كوادر الشركة بالتخطيط تحت اشراف قسم البحث والتطوير وقسم التخطيط والمتابعة وقسم الرقابة على الجودة من أجل تطوير المنتجات الحالية أو إنتاج منتجات جديد يمكن أن يلبي احتياجات السوق التنافسية .

### اولا : احتساب التكلفة المستهدفة في الشركة العامة للصناعات الكهربائية

سيتم تطبيق البحث الحالي في إحدى معامل الشركة العامة للصناعات الكهربائية وهو معمل الضاغطات المتخصص بصناعة وتجميع برادات الماء ذات الحنفيات والثلاث والأربع حنفيات، وسيطبق البحث على منتج براد الماء سلسيل ذو ثلاث حنفيات بسبب ارتفاع تكلفته، لذلك سيتم تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة والتي تتطلب القيام بأربع خطوات رئيسية وهي تحديد سعر البيع المستهدف، وتحديد هامش الربح المستهدف، وتحديد التكلفة المستهدفة، وأخيراً تحديد الطريقة الملائمة لتخفيض التكاليف، وكما موضح بالآتي :-

### ثانيا: تحديد سعر البيع المستهدف لمنتج براد الماء سلسيل ذو ثلاث حنفيات :

إن سعر البيع المستهدف يتم تحديده بالاعتماد على القيمة المدركة للزبون تجاه منتج الوحدة الاقتصادية، أو بالاعتماد على متوسط أسعار المنافسين، ونظراً لعدم امكانية الاعتماد على الطريقة الأولى بسبب عدم القدرة على التحديد الدقيق لزيائن الشركة وصعوبة الاتصال بهم، لذلك تم اللجوء الى الطريقة الثانية وهي الاعتماد على متوسط أسعار بيع المنافسين لمنتج براد الماء ذو ثلاث حنفيات . وتم تحديد المنتجات المنافسة للمنتج محل البحث من خلال العاملين في قسم التسويق بالإضافة الى المسوحات والاستطلاعات الميدانية التي قام بها الباحث للسوق التي يباع بها هذا المنتج لتحديد المنتجات المنافسة وأسعار بيعها . ويمكن توضيح متوسط أسعار بيع المنافسين لمنتج براد الماء ذو ثلاث حنفيات من خلال الجدول (1) .

جدول (1) متوسط أسعار بيع المنافسين لمنتج براد الماء ذو ثلاث حنفيات

| ت | اسم المنتج المنافس   | سعر بيع الوحدة (بالدينار) |
|---|--|---------------------------|
| 1 | منتج براد الماء ذو ثلاث حنفيات نوع (Ecolopo) أمريكي المنشأ | 800000                    |
| 2 | منتج براد الماء ذو ثلاث حنفيات نوع (Odwite) تركي المنشأ    | 770000                    |
| 3 | منتج براد الماء ذو ثلاث حنفيات نوع (Osha) هندي المنشأ      | 720000                    |
| 4 | منتج براد الماء ذو ثلاث حنفيات نوع (Cncent) صيني المنشأ    | 700000                    |
| 5 | منتج براد الماء ذو ثلاث حنفيات نوع (Dana) مصري المنشأ      | 680000                    |
| 6 | منتج براد الماء ذو ثلاث حنفيات نوع (Amaxio) سوري المنشأ    | 650000                    |
|   | المجموع  | 4320000                   |

÷ 6

÷ عدد المنتجات المنافسة

720000

= متوسط أسعار بيع المنافسين لمنتوج براد الماء ذو ثلاث حنفيات

المصدر: قسم التسويق في الشركة والاستطلاع الميداني لأسعار السوق .

$$\text{س} = 720000 - 0.20$$

$$\text{س} + 0.20 = 720000$$

$$\text{س} = 720000 \div 1.20$$

$$= 600000 \text{ دينار التكلفة المستهدفة}$$

ويلاحظ مما سبق، إن التكلفة المستهدفة لمنتوج براد الماء سلسبيل ذو ثلاث حنفيات كانت بمبلغ 600000 دينار، كما وبلغ سعر البيع المستهدف 720000 دينار، إما هامش الربح المستهدف لهذا المنتج فقد كان بمبلغ 120000 دينار (  $600000 \times 20\%$  ) أو (  $720000 - 600000$  ) .

**خامساً : تحديد الطريقة الملائمة لتخفيض تكلفة منتج براد الماء سلسبيل ذو ثلاث حنفيات**

قبل تحديد الطريقة الملائمة لتخفيض تكلفة منتج براد الماء سلسبيل ذو ثلاث حنفيات، فلا بد من تحديد التكلفة الفعلية لهذا المنتج من مواد مباشرة وأجور مباشرة ومصاريف غير مباشرة، ويمكن توضيح كيفية احتساب التكلفة الفعلية لمنتوج براد الماء سلسبيل ذو ثلاث حنفيات من خلال الجدول (2) .

يوضح الجدول أعلاه المنتجات المنافسة لمنتوج براد الماء سلسبيل ذو ثلاث حنفيات وأسعار بيعها خلال سنة 2017، وحسب سياسة الشركة العامة للصناعات الكهربائية فإنه يتم تحديد سعر البيع المستهدف لهذا المنتج على أساس متوسط أسعار بيع المنتجات المنافسة خلال سنة البحث والبالغ 720000 دينار .

**ثالثاً : تحديد هامش الربح المستهدف لمنتوج براد الماء سلسبيل ذو ثلاث حنفيات**

إن إدارة الشركة ترغب في تحقيق هامش ربح مستهدف لمنتوج براد الماء سلسبيل ذو ثلاث حنفيات بنسبة تتراوح ما بين 20% الى 30% من التكلفة المستهدفة، ونظراً للمنافسة الشديدة التي تمر بها هذه الشركة، فيُفضّل اختيار الحد الأدنى لهامش الربح المستهدف والبالغ 20% من التكلفة المستهدفة .

**رابعاً : تحديد التكلفة المستهدفة لمنتوج براد الماء سلسبيل ذو ثلاث حنفيات**

يمكن تحديد التكلفة المستهدفة بالفرق بين سعر البيع المستهدف وهامش الربح المستهدف، وبذلك فإن التكلفة المستهدفة لمنتوج براد الماء سلسبيل ذو ثلاث حنفيات يمكن احتسابها من خلال الآتي :

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

جدول (2) التكلفة الفعلية لمنتوج براد الماء سلسبيل ذو ثلاث حنفيات

| ت | عناصر التكلفة   | التفاصيل              | المبلغ (بالدينار) جزئي | المبلغ (بالدينار) كلي | النسبة الى التكلفة الكلية |
|---|-----------------|-----------------------|------------------------|-----------------------|---------------------------|
| 1 | المواد المباشرة | هيكل البراد           | 90000                  |                       | 12.7%                     |
|   |                 | الخزان مع ثلاث حنفيات | 55000                  |                       | 7.8%                      |
|   |                 | الضاغط سعة 1 طن       | 60000                  |                       | 8.4%                      |
|   |                 | المروحة مع محركها     | 25000                  |                       | 3.5%                      |
|   |                 | النحاس والألمنيوم     | 150000                 |                       | 21.1%                     |
|   |                 | مثبتات الأجزاء الأخرى | 14000                  |                       | 2.0%                      |

|  |        |              |   |
|--|--------|--------------|---|
|  |        | 16000        | الثرموسنات  |
|  |        | 98000        | غاز التبريد   |
|  |        | 12000        | المواد الكيماوية  |
|  |        | <u>20000</u> | <u>الصبغ</u>  |
|  | 540000 |              | تكلفة المواد المباشرة                                   |
|  | 90000  |              | 2 الأجور المباشرة أجور عمال الإنتاج                     |
|  |        | 40000        | 3 المصاريف غير المباشرة المصاريف الصناعية غير المباشرة  |
|  |        | 25000        | المصاريف التسويقية غير المباشرة                         |
|  |        | <u>15000</u> | <u>المصاريف الإدارية غير المباشرة</u>                   |
|  | 80000  |              | مجموع المصاريف غير المباشرة                             |
|  |        |              | التكلفة الفعلية لمنتوج براد الماء سلسبيل ذو ثلاث حنفيات |
|  | 710000 |              | %100  |

ويشير هذا الأمر الى ضرورة تخفيض التكلفة بالإضافة الى تخفيض سعر البيع، لذلك فمن الضروري اختيار الطريقة الملائمة لتخفيض التكلفة، ونظراً للمنافسة الشديدة التي يمر بها هذا المنتج فلا بد من تطويره وتحسينه وتخفيض تكاليفه بالمقارنة مع منتجات أفضل المنافسين من خلال الاعتماد على قياس مواصفات وتكاليف المنتج المنافس، وبذلك فإن أفضل طريقة لتخفيض التكاليف هي طريقة التحليل المفكك .

#### سادسا : استعمال التحليل المفكك في تخفيض التكاليف للوصول الى التكلفة المستهدفة

لغرض إجراء التحليل المفكك لمنتوج براد الماء سلسبيل ذو ثلاث حنفيات، فلا بد من تحديد أجزاء هذا المنتج بشكل دقيق، ولتحقيق هذا الغرض فتم الاستعانة بأراء المهندسين والفنيين والمختصين في قسم الرقابة على الجودة في الشركة، وتم التوصل الى إن براد الماء المذكور يتألف من الأجزاء الآتية :-

1. الهيكل الخارجي :- ويتألف من الوجه الأمامي للبراد، والوجه الخلفي للبراد بجزئيه العلوي والسفلي، والوجه الجانبي للبراد الأيمن والأيسر، والقاعدة الوسطية، وحوض السنك .
2. منظومة المروحة :- وتتألف من المروحة، وحامل المروحة، والمبادل الحراري (Condenser) .

المصدر: البيانات المتاحة في شعبة التكاليف لسنة 2017 .

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه، إن التكلفة الفعلية لمنتوج براد الماء سلسبيل ذو ثلاث حنفيات كانت بمبلغ 710000 دينار، حيث كانت تكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة والمصاريف غير المباشرة 540000، 90000، 80000 دينار على التوالي، وقد بلغت نسبتها من التكلفة الكلية لهذا المنتج 76.1%، 12.7%، 11.2% على التوالي . ومما تجدر الإشارة إليه إن سعر البيع الحالي هو 750000 دينار، الأمر الذي يعني إن الربح المتحقق من هذا المنتج سيكون بمبلغ 40000 دينار (750000 – 710000)، وعلى الرغم من ذلك فإن التكلفة المستهدفة للمنتوج كانت بمبلغ 600000 دينار وسعر البيع المستهدف 720000 دينار الأمر الذي يعني إن هامش الربح المستهدف 120000 دينار، وبذلك يمكن احتساب الفجوات بين المبالغ الفعلية والمبالغ المستهدفة لكل من تكلفة وأسعار بيع المنتج محل البحث كالآتي :

المبلغ الفعلي – المبلغ المستهدف = الفجوة

$$600000 - 710000 = 110000 \text{ دينار فجوة سالبة للتكلفة}$$

$$720000 - 750000 = 30000 \text{ دينار فجوة سالبة لسعر البيع}$$

3. منظومة التبريد :- وتتألف من الأنابيب النحاسية، والثرموستات، والحفريات، والفلاتر، وبراغي التثبيت، وطوافة الماء، وعازل الشحن، والضاغط (Compressor) .
4. حوض التبريد :- وتتألف من حوض لحفظ الماء، والفلاتر، وبراغي التثبيت .
- وقبل إجراء التحليل المفكك فلا بد من تحديد المواصفات الهندسية والفنية للمنتوج محل البحث وذلك من أجل المقارنة مع النتائج التي سيتم التوصل إليها بعد إجراء هذا التحليل، ويمكن توضيح المواصفات الهندسية والفنية لمنتوج براد الماء سلسبيل ذو ثلاث حفريات من خلال الجدول الآتي :

جدول (3) المواصفات الهندسية والفنية لمنتوج براد الماء سلسبيل ذو ثلاث حفريات

| ت | التفاصيل                   | المواصفات الهندسية والفنية |
|---|----------------------------|----------------------------|
| 1 | موديل البراد               | CM3/165/1                  |
| 2 | سعة خزان ماء البراد        | 80 Letters                 |
| 3 | سعة تبريد البراد           | 170 Letters in Hour        |
| 4 | وزن البراد                 | 75 Kilo Gram               |
| 5 | قدرة محرك المروحة الداخلية | 180 Watt                   |
| 6 | مائع أو مركب التبريد       | Freon Gas R22              |
| 7 | فولتية التشغيل المطلوبة    | 220-240 Volt – 60 HZ       |
| 8 | سعة الضاغط (الكمبريسر)     | One Ton                    |

المصدر: البيانات المتاحة في قسم التخطيط والمتابعة في الشركة .

وبعد تحديد أجزاء منتوج براد الماء سلسبيل ذو ثلاث حفريات وتحديد مواصفاته الهندسية، تم اختيار منتوج أفضل المنافسين وهو منتوج براد الماء ذو ثلاث حفريات نوع (Ecolopo) أمريكي المنشأ، وبمساعدة المهندسين والفنيين المتخصصين في الشركة العامة للصناعات الكهربائية تم إجراء التحليل المفكك لمنتوج براد الماء ذو ثلاث حفريات نوع (Ecolopo) أمريكي

جدول (4) نتائج مقارنة التحليل المفكك لمنتوج براد الماء سلسبيل ومنتوج براد الماء (Ecolopo) أمريكي المنشأ

| ت | التفاصيل              | براد الماء سلسبيل |             | براد الماء (Ecolopo) |             | الفرق       |
|---|-----------------------|-------------------|-------------|----------------------|-------------|-------------|
|   |                       | الكمية            | وحدة القياس | الكمية               | وحدة القياس |             |
| 1 | هيكل البراد           | 35.500            | كغم         | 45.500               | كغم         | 10.000 نقص  |
| 2 | الخزان مع ثلاث حفريات | 20.300            | كغم         | 25.200               | كغم         | 4.900 نقص   |
| 3 | الضاغط سعة 1 طن       | 6.500             | كغم         | 6.500                | كغم         | -           |
| 4 | المروحة مع محركها     | 4.000             | كغم         | 4.000                | كغم         | -           |
| 5 | النحاس والألمنيوم     | 12.800            | كغم         | 5.400                | كغم         | 7.400 زيادة |

|    |                       |        |     |       |     |       |       |
|----|-----------------------|--------|-----|-------|-----|-------|-------|
| 6  | مثبتات الأجزاء الأخرى | 3.900  | كغم | 2.100 | كغم | 1.800 | زيادة |
| 7  | الثرموستات            | 1.500  | كغم | 1.200 | كغم | 0.300 | زيادة |
| 8  | غاز التبريد           | 12.600 | كغم | 6.400 | كغم | 6.200 | زيادة |
| 9  | المواد الكيماوية      | 4.300  | كغم | 3.100 | كغم | 1.200 | زيادة |
| 10 | الصبغ                 | 7.700  | كغم | 4.200 | كغم | 3.500 | زيادة |

يلاحظ من خلال الجدول (4)، إن كمية المواد المستعملة في هيكل البراد لمنتوجي سلسبيل و (Ecolopo) كانت 35.500، 45.500 كغم على التوالي الأمر الذي يشير الى إن هناك نقص في الكمية المستعملة من هذه المواد بكمية 10 كغم، وبالنسبة للمواد المستعملة في الخزان مع ثلاث حنفيات فقد استعمل المنتوجين 20.300، 25.200 كغم على التوالي مما يشير الى إن هناك نقص في كمية المواد المستعملة بكمية 4.900 كغم، كما ويلاحظ تساوي الكميات المستعملة في المنتجين من المواد الأولية الخاصة بالضاغط والمروحة والتي بلغت 6.5، 4 كغم على التوالي، إما كمية النحاس والألمنيوم المستعملة في منتج سلسبيل ومنتوج (Ecolopo) فقد كانت 12.800، 5.400 كغم على التوالي الأمر الذي يعني إن هناك زيادة في كمية المواد الأولية المستعملة بكمية 7.400 كغم، وفيما يتعلق بمثبتات الأجزاء الأخرى فقد استعمل المنتجين 3.900، 2.100 كغم على التوالي مما يعني إن هناك زيادة في كمية المواد المستعملة بكمية 1.800 دينار، إما كمية المواد الأولية المستعملة في الثرموستات فكانت للمنتجين 1.500، 1.200 كغم على التوالي الأمر الذي يشير الى إن هناك زيادة بكمية 0.300 كغم، وبالنسبة لغاز التبريد المستعمل في المنتجين فكان بكمية 12.600، 6.400 كغم على التوالي مما يعني إن هناك زيادة بكمية 6.200 كغم، كما ويلاحظ إن كمية المواد الكيماوية المستعملة في المنتجين كانت

يلاحظ من خلال الجدول (4)، إن كمية المواد المستعملة في هيكل البراد لمنتوجي سلسبيل و (Ecolopo) كانت 35.500، 45.500 كغم على التوالي الأمر الذي يشير الى إن هناك نقص في الكمية المستعملة من هذه المواد بكمية 10 كغم، وبالنسبة للمواد المستعملة في الخزان مع ثلاث حنفيات فقد استعمل المنتوجين 20.300، 25.200 كغم على التوالي مما يشير الى إن هناك نقص في كمية المواد المستعملة بكمية 4.900 كغم، كما ويلاحظ تساوي الكميات المستعملة في المنتجين من المواد الأولية الخاصة بالضاغط والمروحة والتي بلغت 6.5، 4 كغم على التوالي، إما كمية النحاس والألمنيوم المستعملة في منتج سلسبيل ومنتوج (Ecolopo) فقد كانت 12.800، 5.400 كغم على التوالي الأمر الذي يعني إن هناك زيادة في كمية المواد الأولية المستعملة بكمية 7.400 كغم، وفيما يتعلق بمثبتات الأجزاء الأخرى فقد استعمل المنتجين 3.900، 2.100 كغم على التوالي مما يعني إن هناك زيادة في كمية المواد المستعملة بكمية 1.800 دينار، إما كمية المواد الأولية المستعملة في الثرموستات فكانت للمنتجين 1.500، 1.200 كغم على التوالي الأمر الذي يشير الى إن هناك زيادة بكمية 0.300 كغم، وبالنسبة لغاز التبريد المستعمل في المنتجين فكان بكمية 12.600، 6.400 كغم على التوالي مما يعني إن هناك زيادة بكمية 6.200 كغم، كما ويلاحظ إن كمية المواد الكيماوية المستعملة في المنتجين كانت

#### أولاً : مواصفات منتج براد الماء سلسبيل وفقاً لمواصفات المنتج المنافس

إن تعديل منتج براد الماء سلسبيل ذو ثلاث حنفيات في ظل مواصفات المنتج المنافس وهو منتج براد الماء ذو ثلاث حنفيات (Ecolopo) أمريكي الصنع، يؤدي الى تحسين المواصفات الهندسية والفنية لمنتوج الشركة مما يجعله أكثر ملاءمة لحاجات ومتطلبات الزبائن، ويمكن توضيح المواصفات الهندسية والفنية لمنتوج براد الماء سلسبيل ذو ثلاث حنفيات الحالية والمقترحة (في ظل مواصفات المنتج المنافس) بعد استعمال التحليل المفكك للوصول الى التكلفة المستهدفة من خلال الجدول الآتي :

جدول (5) المواصفات الهندسية والفنية لمنتوج براد الماء سلسبيل ذو ثلاث حنفيات الحالية والمقترحة في ظل مواصفات المنتج المنافس بعد استعمال التحليل المفكك للوصول الى التكلفة المستهدفة

| ت | التفاصيل                   | المواصفات الهندسية والفنية الحالية | المواصفات الهندسية والفنية المقترحة |
|---|----------------------------|------------------------------------|-------------------------------------|
| 1 | موديل البراد               | CM3/165/1                          | CM3/165/2                           |
| 2 | سعة خزان ماء البراد        | 80 Letters                         | 90 Letters                          |
| 3 | سعة تبريد البراد           | 170 Letters in Hour                | 180 Letters in Hour                 |
| 4 | وزن البراد                 | 75 Kilo Gram                       | 60 Kilo Gram                        |
| 5 | قدرة محرك المروحة الداخلية | 180 Watt                           | 180 Watt                            |
| 6 | مائع أو مركب التبريد       | Freon Gas R22                      | Freon Gas R134                      |

| 200-220 Volt – 60 HZ  | 220-240 Volt – 60 HZ  | 7 فولتية التشغيل المطلوبة |
|---|---|---------------------------|
| One Ton   | One Ton   | 8 سعة الضاغط (الكمبريسر)  |
| وعليه، فإن التحسينات أعلاه في المواصفات الهندسية والفنية لمنتوج براد الماء سلسبيل ذو ثلاث حنفيات ستؤدي الى تحسين جودة هذا المنتوج فيما يتعلق بالمطابقة للمواصفات والمعايير الموضوعه بالإضافة لملاءمة المنتوج لاستعمال الزبون بحيث يمكن أن يلبي حاجات ورغبات ومتطلبات ذلك الزبون .   | يتضح من خلال الجدول (5)، إن هناك تحسينات ملحوظة على منتوج براد الماء سلسبيل بعد تعديل مواصفاته الهندسية والفنية في ضوء المنتوج المنافس، ويمكن توضيح هذه التحسينات كالاتي :- |                           |
| <b>ثانياً : تكلفة منتوج براد الماء سلسبيل وفقاً لمواصفات المنتوج المنافس</b>  |   |                           |
| قبل تطبيق التكلفة المستهدفة والتحليل المفكك في الشركة محل البحث كانت التكلفة الفعلية لمنتوج براد الماء سلسبيل ذو ثلاث حنفيات بمبلغ 710000 دينار، حيث كانت تكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة والمصاريف غير المباشرة 540000، 90000، 80000 دينار على التوالي، وقد بلغت نسبتها من التكلفة الكلية 76.1%، 12.7%، 11.2% على التوالي، ويمكن توضيح تكلفة هذا المنتوج في ظل المواصفات الحالية وفي ظل مواصفات المنتوج المنافس وتخفيض التكلفة من خلال الجدول الآتي : | 1. تحسين كفاءة التبريد في ضوء المواصفات العالمية القياسية .   |                           |
|   | 2. سعة خزان ماء التبريد ستكون 90 لتر بعد إن كانت 80 لتر .   |                           |
|   | 3. سعة التبريد ستكون 180 لتر في الساعة بعد إن كانت 170 لتر في الساعة .  |                           |
|   | 4. سيقل وزن البراد من 75 كغم الى 60 كغم .   |                           |
|   | 5. سيتم استعمال غاز الفريون R134 صديق البيئة بعد إن كان الغاز المستعمل R22 .  |                           |
|   | 6. ستتخفف فولتية التشغيل من 240-220 فولت بالساعة الى 220-200 فولت بالساعة .   |                           |

جدول (6) تخفيض التكاليف باستعمال التحليل المفكك للوصول الى التكلفة المستهدفة لمنتوج براد الماء سلسبيل ذو ثلاث حنفيات

| ت | التفاصيل              | تكلفة منتوج براد الماء سلسبيل في ظل المواصفات الحالية | تكلفة منتوج براد الماء سلسبيل في ظل مواصفات المنتوج المنافس | تخفيض (زيادة) التكلفة بالدينار |
|---|-----------------------|---|---|--------------------------------|
|   |                       | الكمية (دينار) المصروفة                               | الكمية المصروفة (التكلفة (دينار)                            |                                |
| 1 | هيكل البراد           | 35.500 كغم  | 45.500 كغم  | (25000)                        |
| 2 | الخزان مع ثلاث حنفيات | 20.300 كغم  | 25.200 كغم  | (13000)                        |
| 3 | الضاغط سعة 1 طن       | 6.500 كغم   | 6.500 كغم   | -                              |
| 4 | المروحة مع محركها     | 4.000 كغم   | 4.000 كغم   | -                              |
| 5 | النحاس والألمنيوم     | 12.800 كغم  | 5.400 كغم   | 87000                          |
| 6 | مثبتات الأجزاء الأخرى | 3.900 كغم   | 2.100 كغم   | 6500                           |
| 7 | الثرموستات            | 1.500 كغم   | 1.200 كغم   | 3000                           |
| 8 | غاز التبريد           | 12.600 كغم  | 6.400 كغم   | 48000                          |
| 9 | المواد الكيماوية      | 4.300 كغم   | 3.100 كغم   | 3500                           |

|        |        |           |        |           |                       |
|--------|--------|-----------|--------|-----------|-----------------------|
| 9000   | 11000  | 4.200 كغم | 20000  | 7.700 كغم | 10 الصبغ              |
| 119000 | 421000 | -         | 540000 | -         | تكلفة المواد المباشرة |

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه، إن تكلفة المواد المباشرة لمنتوج براد الماء سلسبيل ذو ثلاث حنفيات ستتخفض الى 421000 دينار بعد إن كانت 540000 دينار مما يعني إن هناك تخفيض في تكلفة المواد المباشرة بمبلغ 119000 دينار، أي إن نسبة التخفيض بالتكلفة 22.03%  $(540000 \div 119000)$ ، ويمكن توضيح تكلفة المنتوج بعد تطبيق التكلفة المستهدفة والتحليل المفكك من خلال الجدول (7) .

جدول (7) تكلفة منتوج براد الماء سلسبيل ذو ثلاث حنفيات بعد تطبيق التكلفة المستهدفة والتحليل المفكك

| ت | عناصر التكلفة         | التفاصيل   | المبلغ (بالدينار) جزئي | المبلغ (بالدينار) كلي | النسبة الى التكلفة الكلية |
|---|-----------------------|--|------------------------|-----------------------|---------------------------|
| 1 | المواد المباشرة       | هيكل البراد  | 115000                 |                       | 19.4%                     |
|   |                       | الخزان مع ثلاث حنفيات                                  | 68000                  |                       | 11.5%                     |
|   |                       | الضاغط سعة 1 طن  | 60000                  |                       | 10.2%                     |
|   |                       | المروحة مع محركها                                      | 25000                  |                       | 4.2%                      |
|   |                       | النحاس والألمنيوم                                      | 63000                  |                       | 10.7%                     |
|   |                       | مثبتات الأجزاء الأخرى                                  | 7500                   |                       | 1.3%                      |
|   |                       | الثرموستات   | 13000                  |                       | 2.2%                      |
|   |                       | غاز التبريد  | 50000                  |                       | 8.5%                      |
|   |                       | المواد الكيماوية                                       | 8500                   |                       | 1.4%                      |
|   |                       | <u>الصبغ</u>   | <u>11000</u>           |                       | <u>1.9%</u>               |
|   |                       | تكلفة المواد المباشرة                                  |                        | 421000                | 71.3%                     |
| 2 | الأجور المباشرة       | أجور عمال الإنتاج                                      |                        | 90000                 | 15.2%                     |
| 3 | المصاريف غير المباشرة | المصاريف الصناعية غير المباشرة                         | 40000                  |                       | 6.7%                      |
|   |                       | المصاريف التسويقية غير المباشرة                        | 25000                  |                       | 4.3%                      |
|   |                       | <u>المصاريف الإدارية غير المباشرة</u>                  | <u>15000</u>           |                       | <u>2.5%</u>               |
|   |                       | مجموع المصاريف غير المباشرة                            |                        | 80000                 | 13.5%                     |
|   |                       | التكلفة الكلية لمنتوج براد الماء سلسبيل ذو ثلاث حنفيات |                        | 591000                | 100%                      |



إن تطبيق التكلفة المستهدفة والتحليل المفكك قد ساعد في تحسين جودة منتج براد الماء سلسبيل ذو ثلاث حنفيات من خلال تحسين كفاءة التبريد، وتحسين هيكل البراد، وإن سعة خزان ماء التبريد ستكون 90 لتر بعد إن كانت 80 لتر، وسعة التبريد ستكون 180 لتر في الساعة بعد إن كانت 170 لتر في الساعة، وسيفل وزن البراد من 75 كغم الى 60 كغم، بالإضافة الى استعمال غاز الفريون R134 صديق البيئة بعد إن كان الغاز المستعمل R22، وتخفيض فولتية التشغيل من 220-240 فولت بالساعة الى 200-220 فولت بالساعة، وكل هذه الأمور تعد مؤشرات ايجابية تشير الى امكانية تنفيذ استراتيجيات التمايز بالجودة من خلال جعل منتج الشركة (براد الماء سلسبيل) أعلى جودة من منتجات المنافسين، وبالتالي المساعدة في جذب الزبائن والمحافظة عليهم بالإضافة الى كسب زبائن جدد وبالتالي زيادة الحصة السوقية .

#### ✓ دور التكلفة المستهدفة والتحليل المفكك في تنفيذ استراتيجيات التركيز

بعد تخفيض تكلفة منتج براد الماء سلسبيل وتحسين جودته، يمكن للشركة العامة للصناعات الكهربائية تنفيذ استراتيجيات التركيز من خلال التركيز على جزء معين من الزبائن أو جزء معين من السوق والعمل على خدمة ذلك الجزء بأفضل شكل ممكن، حيث إن تخصص الشركة في تصنيع براد الماء ذو ثلاث حنفيات يمكن أن يساعد في تلبية حاجات الجزء المعين من الزبائن أو السوق، الأمر الذي سيساعد في تحسين خبرات ومهارات الملاكات الإدارية والهندسية في الشركة، وبذلك فإن تنفيذ استراتيجيات التركيز سيحقق قيمة عالية من وجهة نظر الزبائن والشركة، كما وتساعد هذه الاستراتيجيات في تحسين مستويات ربحية الشركة محل البحث نتيجة لتوفر مهارات وموارد لخدمة الجزء المعين من الزبائن أو السوق، فضلاً عن مساعدتها في تخفيض قوة مساومة الزبائن بالإضافة الى تحقيق رضاهم وولاءهم الأمر الذي يؤدي الى زيادة الحصة السوقية .

وعليه، يمكن القول إن تطبيق التكلفة المستهدفة والتحليل المفكك في الشركة العامة للصناعات الكهربائية على منتج براد الماء سلسبيل ذو ثلاث حنفيات يمكن أن يساعد في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية، حيث يمكن تخفيض التكاليف المرتبطة بالمكونات والوظائف التي لا تضيف قيمة للشركة وللزبون بالشكل الذي يجعل تكلفة المنتج أقل من التكلفة التي يتحملها المنافسين وبالتالي تنفيذ استراتيجيات التكلفة الأقل، الأمر الذي يساعد في جذب الزبائن المتحسسين من الأسعار والمحافظة عليهم بالإضافة الى كسب زبائن جدد وبالتالي زيادة الحصة السوقية، كما ويمكن التوصل الى منتج ذي جودة عالية يمكن أن يلبي حاجات ورغبات ومتطلبات الزبون وبالتالي يمكن التميز

يلاحظ من خلال الجدول أعلاه، إن التكلفة الكلية لمنتج براد الماء سلسبيل ذو ثلاث حنفيات كانت بمبلغ 591000 دينار، حيث كانت تكلفة المواد المباشرة والأجور المباشرة والمصاريف غير المباشرة 421000، 90000، 80000 دينار على التوالي، وقد بلغت نسبتها من التكلفة الكلية 71.3%، 15.2%، 13.5% على التوالي . وهذا يعني إن التحليل المفكك قد ساعد في الوصول الى التكلفة المستهدفة البالغة 600000 دينار، وبذلك فقد تم غلق الفجوة السالبة الخاصة بالتكلفة (البالغة 110000 دينار) وتحقيق فجوة موجبة بمبلغ 9000 دينار (600000 – 591000)، وكل هذه الأمور تعد مؤشرات ايجابية يمكن من خلالها بيع المنتج بالسعر المستهدف البالغ 720000 دينار، أي هناك امكانية لتحقيق هامش ربح بمبلغ 129000 دينار (720000 – 591000) بعد إن كان هامش الربح المتوقع بمبلغ 40000 دينار .

#### ثالثاً : تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية باستعمال التكلفة المستهدفة والتحليل المفكك

يمكن توضيح الدور الذي يمكن أن تلعبه التكلفة المستهدفة والتحليل المفكك في توفير المعلومات الكفوية الملائمة التي يمكن أن تساعد إدارة الشركة محل البحث في تنفيذ كل نوع من أنواع الاستراتيجيات التنافسية العامة فيما يتعلق بتنفيذ كل من استراتيجيات قيادة التكلفة والتمايز والتركيز من خلال الآتي :

#### ✓ دور التكلفة المستهدفة والتحليل المفكك في تنفيذ استراتيجيات قيادة التكلفة

إن تطبيق التكلفة المستهدفة والتحليل المفكك قد ساعد في تخفيض تكلفة منتج براد الماء سلسبيل ذو ثلاث حنفيات الى 591000 دينار بعد إن كانت التكلفة 710000 دينار، أي إن مقدار التخفيض في التكلفة 119000 دينار مما يشير الى إن نسبة التخفيض في تكلفة هذا المنتج 16.76%، وإن هذا الأمر يعني الوصول الى التكلفة المستهدفة البالغة 600000 دينار الأمر الذي يساعد في بيع المنتج بالسعر المستهدف البالغ 720000 دينار وتحقيق هامش ربح بمبلغ 129000 دينار، وكل هذه الأمور تعد مؤشرات ايجابية تشير الى امكانية تنفيذ استراتيجيات قيادة التكلفة من خلال جعل منتج الشركة (براد الماء سلسبيل) يتحمل تكلفة أقل من تلك التكلفة التي يتحملها المنافسين، وبالتالي المساعدة في جذب الزبائن المتحسسين من الأسعار والمحافظة عليهم بالإضافة الى كسب زبائن جدد وبالتالي زيادة الحصة السوقية .

#### ✓ دور التكلفة المستهدفة والتحليل المفكك في تنفيذ استراتيجيات التمايز

أ. بلغت التكلفة المستهدفة لمنتوج براد الماء سلسبيل ذو ثلاث حنفيات 600000 دينار، وسعر البيع المستهدف 720000 دينار، وهامش الربح المستهدف 120000 دينار .

ب. إن التكلفة الفعلية لمنتوج براد الماء سلسبيل ذو ثلاث حنفيات قد بلغت 710000 دينار، وسعر البيع الفعلي 750000 دينار، وبالتالي فإن هامش الربح المتحقق 40000 دينار .

ج. إن تطبيق التحليل المفكك على المنتج محل البحث سيجعل من تكلفته تصل الى 591000 دينار وبالتالي يمكن بيعه بالسعر المستهدف وتحقيق هامش ربح بمبلغ 129000 دينار .

د. إن تطبيق التكلفة المستهدفة والتحليل المفكك في الشركة العامة للصناعات الكهربائية على منتج براد الماء سلسبيل ذو ثلاث حنفيات سيساعد في تخفيض تكاليف المنتج بالإضافة الى تحسين جودته وبالتالي المساعدة في تنفيذ كل من استراتيجيات قيادة التكلفة والتمايز والتركيز .

#### ثانياً : التوصيات

في ضوء الاستنتاجات التي تم التوصل إليها، يوصي البحث بالآتي :

1. تطوير أنظمة التكاليف بالشكل الذي يتلاءم مع متطلبات بيئة التصنيع الحديثة والإفادة من التقنيات الكفوية والإدارية والتي من أهمها تقنية التكلفة المستهدفة من أجل المساعدة في تخفيض التكاليف باستعمال التحليل المفكك بالإضافة الى المساعدة في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية .

2. فهم مبادئ تقنية التكلفة المستهدفة والالتزام بها، وذلك لأن هذه المبادئ تعد المبادئ الأساسية لتقنية التكلفة المستهدفة والتي ينبغي مراعاتها عند تطبيق هذه التقنية على أرض الواقع من أجل تحقيق أهدافها بفاعلية وكفاءة من أجل إدارة التكاليف خلال المراحل الأولى من دورة حياة المنتج .

3. الالتزام بخطوات تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة من أجل الوصول الى تحقيق أهداف هذه التقنية المتمثلة بإدارة وتخفيض التكاليف خلال المراحل الأولى من دورة حياة المنتج بشكل فاعل وكفوء، وكذلك الإفادة من التقنيات الأخرى لأجل تخفيض التكاليف كهندسة القيمة والتحليل المفكك .

4. استعمال التحليل المفكك من أجل المساعدة في الوصول الى التكلفة المستهدفة، فضلاً عن الحصول على منتج ذي تكلفة منخفضة وجودة عالية يحتوي على مكونات ووظائف يمكن أن تضيف قيمة للوحدة الاقتصادية من جهة، ومن جهة أخرى يمكن أن يلبي حاجات ورغبات الزبون .

بالجودة وتنفيذ استراتيجيات التمايز، وبالتالي المساعدة في جذب الزبائن والمحافظة عليهم بالإضافة الى كسب زبائن جدد وبالتالي زيادة الحصة السوقية، ونتيجةً لتخفيض التكاليف وتحسين الجودة يمكن التركيز على فئة معينة من الزبائن أو التركيز على سوق مستهدفة لتلبية حاجاته ومتطلباته وبالتالي يمكن تنفيذ استراتيجيات التركيز، وبذلك فقد تم إثبات فرضية البحث .

#### الاستنتاجات والتوصيات

##### اولاً : الاستنتاجات

خلال هذا البحث تم التوصل الى مجموعة من الاستنتاجات، وهي كالآتي :-

1. تقنية التكلفة المستهدفة هي احدى تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية، والتي تهتم بتخطيط الأرباح وإدارة التكاليف، بحيث يكون سعر بيع المنتج هو الموجه للتكلفة من خلال التركيز على الزبون ومتطلباته، وبذلك فما هي الامبادرة لإدارة التكاليف خلال المراحل الأولى من دورة حياة المنتج .

2. هناك سبعة مبادئ لتقنية التكلفة المستهدفة، وهي : السعر يقود التكلفة، والتركيز على الزبون، والتركيز على تصميم المنتج، والتركيز على تصميم العمليات الإنتاجية، وفريق العمل متعدد الوظائف، وتكاليف دورة حياة المنتج، وأخيراً توجه هذه التقنية نحو سلسلة القيمة .

3. إن تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة يتطلب أربع خطوات رئيسية، وهي : تحديد سعر البيع المستهدف، وتحديد هامش الربح المستهدف، وتحديد التكلفة المستهدفة، واستعمال بعض التقنيات الحديثة من أجل الوصول الى التكلفة المستهدفة والتي من أهمها هندسة القيمة والتحليل المفكك .

4. التحليل المفكك هو تلك العملية التي تسعى الى تطوير وتحسين منتج الوحدة الاقتصادية وتخفيض تكاليفه بالمقارنة مع منتجات أفضل المنافسين، وهناك ست طرق لتفكيك المنتج المنافس، وهي تفكيك كل من الحركية والتكلفة والمواد والمصنوفة والعملية بالإضافة الى التفكيك الساكن .

5. هناك امكانية لتطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في الشركة العامة للصناعات الكهربائية، بالإضافة الى امكانية استعمال التحليل المفكك في تخفيض التكاليف من أجل المساعدة في تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية المتعلقة بقيادة التكلفة والتمايز والتركيز، وبذلك يمكن أن تتحقق النتائج الآتية :-

Kaplan, Ropert S. & Anderson, Steven R. (2007), "Time Driven Activity Based Costing", 1<sup>st</sup> ed., Harvard Business School Press, USA .

Weetman, Pauline F. (2010), "Management Accounting", 2<sup>nd</sup> ed., Addison Prentice Hall, Printed and Bound by Rotolito, Lombarda, Italy .

Wheelen, T. H. & Hunger, J. D. (2012), "Strategic Management and Business Policy", 13<sup>th</sup> ed., Addison Wesley Prentice Hall, New Jersey .

### Periodicals and Researches

Ansari, S. ; Bell, J. & Swenson, D. (2006), "A Template of Implement Target Costing", Journal of Cost Management, Vol.(1), No.(4).

Cokins, G. (2003), "Integrating Target Costing and Activtes Based Costing", Journal of Cost Management, Vol.(8), No.(14).

Cooper, Robin & Slagmulder, Regine (1997), "Target Costing and Value Engineering", Journal of Accounting, Vol.(7), No.(38).

Dekker, H. & & Smidit, P. (2003), "Using Target Cost in Dutch Firms", International Journal of Production Economics, Vol.(84), No.(3).

Dhillon, H. (2002), "Technology Management Tools and Applications", Journal of Technology Management, Vol.(6), No.1.

Ellram, L. (2006), "The Implementation of Target Costing in the United States", Supply Chain Management Journal, Vol.(42), No.(1).

Filomena, T. ; Klieman N. & Duffey, M. (2009), "Target Cost Operations During Product Development : Model and Application", International Journal of Production Economics, Vol.(118), No.(26) .

Hemmatfar, Mahmood G. ; Salehi, Mahdi N. & Bayat, Marziyeh L. (2010), "Competitive Advantages and Strategic Information Systems", International Journal of Business and Management, Vol.(5), No.(7).

Keun, Chie & Hyo, Yook (2005), "Target Costing in the Construction Industry" , Journal Construction Accounting, Vol.(15), No.(8) .

5. اعتماد الشركة العامة للصناعات الكهربائية على معطيات هذا البحث واتباع المنهجية المحددة والخطوات الأولية لتطبيق التكلفة المستهدفة والتحليل المفكك من أجل تنفيذ الاستراتيجيات التنافسية بالشكل الذي يتلاءم مع متطلبات بيئة التصنيع الحديثة وما رافقها من تغيرات وتطورات .

### المصادر

#### Books :

Blocher, Edward J. ; Stout, David E. & Cokins, Gary R. (2010), "Cost Management : A Strategic Emphasis", 5<sup>th</sup> ed., McGraw Hill Irwin Inc., USA.

Daft, Richard L. (2010), "Management", 9<sup>th</sup> ed., South Western Inc., Cengage Learning, Natorp Boulevard Mason, New York, USA .

Drury, Colin (2008), "Management and Cost Accounting" 7<sup>th</sup> ed., South Western Engage Learning, Printed and Bound by Rotolito, London .

Garrison, Ray H. ; Noreen, Eric W. & Brewer, Peter C. (2012), "Managerial Accounting", 11<sup>th</sup> ed., McGraw Hill Inc., New York, USA .

Hansen, Don R. & Mowen, Maryanne M. (2006), "Management Accounting: Accounting and Control", 5<sup>th</sup> ed., South Western Inc., USA .

Hilton, Ronald W. (2005), "Managerial Accounting : Creating Value in Dynamic Business Environment", 6<sup>th</sup> ed., Irwin McGraw Hill, New York .

Hilton, Ronald W. (2009) "Managerial Accounting : Creating Value in Dynamic Business Environment", 8<sup>th</sup> ed., Irwin McGraw Hill, New York .

Hitt, Terry (2001), "Operation Management : Strategic Context and Managerial Analysis", 1<sup>st</sup> ed., Macmillan Business, London .

Horngren, Charles T. ; Dater, Srikant M. & Rajan, M. V. (2015), "Cost Accounting : A Managerial Emphasis", 15<sup>th</sup> ed., Prentice Hall, USA .

- Kimani, Mary L. & Wambui, Juma S. (2015), "Assessment of Strategies for Gaining Competitive Advantage", *International Journal of Economics, Commerce and Management*, Issue (11).
- Kocsoy, M. ; Gurdal, K. & Karabayir, M. (2008), "Target Cost in Turkish Manufacturing", *Journal of Social Sciences*, Issue (24) .
- Makins, G. (2013), "Target Costing and Activtes Based Costing", *Journal of Accountancy Programs*, Vol.(2), No.(6) .
- Porter, Michael E. & Kramer, Mark R. (2006), "Strategy & Society : The Link between Competitive Advantage and Corporate Social Responsibility", *Harvard Business Review*, December/2006.
- Rains, M. & Kato Y. (2006), "The Integration of the Japanese Tear-Dawn with VA", *Journal of Cost Management*, Vol.(4), No.(26).
- Rattray, C. ; Lord, B. & Shana, Y. (2007), "Target Cost in New Zealand Manufacturing Firms", *Accounting Review*, Vol.(19), No.(1).
- Salter, Mechael (2010), "Target Costing as a Cost Management Tool", *Journal of South Africa university*, Vol.(25), No.(6), pp:(1-14) .
- Sato, Yoshiko & Kaufman, Jerry (2005), "VA & Tear-Down : A New Analysis Process", *Journal of Management*, Vol.(2), No.(18).
- Stein, Robert E. (2008), "Development & Implementation of Collaborative and Integrated Cost Management Tools in a Global Energy Company", *International Journal of Transactions*, Vol.(38), No.(12) .
- Tenkorang, R. A. (2011), "Concurrent Engineering : A Review Literature Report", *Journal of the World Congress on Engineering and Computer Sciences*, San Francisco, USA, Vol.(9), Issue (12).
- Wang, Wen Cheng ; Lin, Chien Hung & Chu, Ying Chien (2011), "Types of Competitive Advantage and Analysis", *International Journal of Business and Management*, Vol.(6), No.(5).