

# أستعمال تحديد التكلفة المستهدفة في تنفيذ أسترراتيجية المواجهة ”دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية“

م. م مشتاق كامل فرج  
كلية الإدارة والاقتصاد  
جامعة بغداد- قسم المحاسبة

## المستخلص

خلص البحث إلى إن الستراتيجيات التي قدمها بورتر بوصفها استراتيجيات عامة قابلة للتطبيق لأي حجم ونوع من الوحدات الاقتصادية لا يمكن تطبيقها على الكثير من الوحدات الاقتصادية في العالم بشكل عام وفي العراق بشكل خاص فالكثير من الوحدات الاقتصادية لاتمتلك الموارد والكفاءات التي تمكنها من تقديم منتج فريد من نوعه في اذهان الزبائن، ومن ثم تبني استراتيجية التمايز، وتفقر الكثير من الوحدات الاقتصادية إلى الموارد والكفاءات التي تجعلها قائد التكلفة او المنتج (producer) الاقل تكلفة، فالمتمايزون وقادة التكلفة هم الاقلية في العالم، أما الاكثرية في العالم فهم غير المتمايزين وغير قادة التكلفة . إن الوحدات الاقتصادية من غير المتمايزين ومن غير قادة التكلفة ينبغي ان تتبنى استراتيجية المواجهة، وأن تتنافس فيما بينها من خلال الخصائص الرئيسة الثلاثة للمنتج، أو ما يطلق عليها ثلاثية البقاء، وهي التكلفة، والجودة، والوظائفية، فواجهة المنافسين من خلال هذه الثلاثة هو ما يمكن الوحدة الاقتصادية من البقاء والاستمرار في النجاح . كما خلص البحث ايضا الى ان تحديد التكلفة المستهدفة هي الاداة الفعالة التي تمكن الوحدات الاقتصادية من الوصول الى التكلفة والجودة والوظائفية التي يقدمها المنافسون، ومن ثم تحقيق المنافسة في ثلاثية البقاء وأخيرًا تطبيق أسترراتيجية المواجهة.



مجلة العلوم

الاقتصادية والإدارية

المجلد 18

العدد 67

الصفحات 415 - 452



## Using Target Costing in Implementation Confrontational Strategy Applied study in General Company for Electronic Industries

### Abstract

This research has come out with that strategies made by Porter as generally strategies applicable to any size and type of economic units cannot be applied to many of the economic units in the world in generally and in Iraq especially not a lot of economic units have the resources and competencies that enable them to provide a unique product of its kind in the minds of customers and then adopt a differentiation strategy and not a lot of economic units have the resources and competencies that make them the cost leader. Differentiators and cost leaders are minority in the world while not differentiators and not cost leaders are majority in the world.

The economic units are not differentiators and not cost leaders should adopt a strategy of confrontation and compete with each other through the characteristics of the three main product, or the so-called survival triplet a cost, quality and functionality grappling competitors through the trilogy is one of the possible economic unity to survive and continue to successfully in the industry. The research also concluded that the target costing is cost effective tool that will enable economic units have access to cost, quality and functionality offered by the competitors and then to achieve competition in the trilogy to survive and finally applying confrontation strategy.



## "دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"

## المقدمة

اصبح من المعروف لدى الكثير أن نجاح الوحدة الاقتصادية يكون من خلال اتباع الاستراتيجية الناجعة، فالعمل العشوائي غير المستند الى الاستراتيجية لا يصل بالوحدة الاقتصادية الى البقاء والاستمرار بنجاح في الصناعة. فمنذ ان بدأت بيئة الاعمال والصناعات تأخذ شكل ميادين الحروب بسبب المنافسة الشديدة، اصبحت عملية إعداد العدة لمواجهة المنافسين من خلال الاستراتيجيات المناسبة امراً لا مفر منه. وأمام هذا الواقع اصبحت المحاسبة الادارية والتي طالما مدت الادارة بمختلف المعلومات التي تحتاجها امام تحدي جديد، هو كيفية مساعدة الادارة في تهيئة المعلومات والادوات التي تساعد في صياغة استراتيجية الوحدة الاقتصادية وتنفيذها ورقابتها.

وتعد استراتيجيات التمايز وقيادة التكلفة التي قدمها بورتر بوصفها استراتيجيات تنافسية عامة قابلة للتطبيق ضمن الوحدات الاقتصادية المختلفة حجماً ونوعاً اكثر استراتيجيات شهرة على المستوى الاكاديمي، فلا تكاد تخلو كتب الادارة الاستراتيجية والمحاسبة الادارية وإدارة التكلفة من هذه الاستراتيجيات ودور المحاسبة الادارية وإدارة التكلفة في تنفيذها ورقابتها. لكن هذا البحث يختلف مع ما ذهب إليه بورتر والكثير من مصادر المحاسبة الادارية وإدارة التكلفة فهو يرى أن هذه الاستراتيجيات غير قابلة للتطبيق في الكثير من الوحدات الاقتصادية، فها هم المتميزون في كل صناعة لا يتجاوزون عدد اصابع اليد الواحدة وكذلك الحال مع قادة التكلفة. والسؤال: ماذا يفعل الآخرون؟

من هذا التساؤل انطلق البحث ووجد أن هؤلاء ينبغي عليهم مواجهة المنافسة فيما بينهم من خلال ثلاثة عناصر للمنافسة، وهي العناصر الرئيسية للمنتج والتي يطلق عليها ايضا ثلاثية البقاء، وهي التكلفة، والجودة، والوظائفية، وإن المنافسة بهذه الطريقة يطلق عليها استراتيجية المواجهة. في ضوء ما تقدم هدف البحث الى تنبيه الوحدات الاقتصادية من غير المتميزين ومن غير قادة التكلفة الى تبني استراتيجية المواجهة من اجل البقاء والاستمرار بالنجاح كما هدف البحث ايضا الى بيان الدور الذي تلعبه المحاسبة الادارية في تنفيذ هذه الاستراتيجية من خلال تحديد التكلفة المستهدفة ودورها في الوصول الى التكلفة والجودة والوظائفية الضرورية للمنافسة مع الآخرين.

## منهجية البحث

يتطرق هذا الجزء من البحث الى مشكلة البحث، وفرضية البحث، واهمية البحث، وأهداف البحث، وعينة البحث واسلوبه.

## أولاً: مشكلة البحث. تتمثل مشكلة البحث فيما يأتي:

- 1- إن تبني استراتيجيات التمايز وقيادة التكلفة التي قدمها (porter) بوصفها استراتيجيات تنافسية عامة قابلة للتطبيق من قبل أي وحدة اقتصادية مهما كان حجمها أو نوعها، غير ممكن، فمعظم الوحدات الاقتصادية لاتتملك الموارد والخبرات والمهارات الكافية التي تجعلها متميزة أو قائدة للتكلفة.
- 2- ينبغي على المحاسبة الادارية تقديم المعلومات الملائمة لإدارة الوحدة الاقتصادية لأغراض تنفيذ ورقابة الاستراتيجيات الاخرى غير استراتيجيات (porter) التي لاتستطيع تنفيذها الوحدات الاقتصادية من غير المتميزة ومن غير قادة التكلفة.

## ثانياً: اهداف البحث

يهدف البحث الى أستعمال تحديد التكلفة المستهدفة (Target Costing) كأداة فعالة في تنفيذ استراتيجية المواجهة (Confrontational Strategy) لما تمتلكه من مفاهيم وطرائق تعمل على تحقيق جوهر الفكرة الاساسية لهذه الاستراتيجية، وهي مواجهة المنافسين من خلال الخصائص الرئيسية الثلاثة للمنتج، وهي التكلفة، والجودة، والوظائفية. كما يهدف البحث الى بيان دور تحديد التكلفة المستهدفة في تنفيذ استراتيجية المواجهة، ومن ثم تحقيق أهداف الوحدة الاقتصادية ورسالتها.



### ثالثاً: أهمية البحث

يستمد البحث أهميته من خلال دوره في أرشاد الوحدات الاقتصادية التي لاتستطيع مواكبة المتمايزين وقادة التكلفة في أتباع الاستراتيجية الملائمة (أستراتيجية المواجهة) التي تمكنها من البقاء والاستمرار بالنجاح في صناعتها، كما يستمد البحث أهميته من خلال أرشاد هذه الوحدات الاقتصادية إلى الاداء الملائمة (تحديد التكلفة المستهدفة) في تنفيذ الاستراتيجية.

### رابعاً: فرضية البحث

يفترض البحث ما يأتي:

1- إن الوحدات الاقتصادية التي لاتستطيع التمايز أو قيادة التكلفة، ينبغي عليها أن تتبنى أستراتيجية المواجهة (Confrontational Strategy) والمنافسة مع الوحدات الاقتصادية الأخرى (مثيلاتها) بالعناصر الأساسية الثلاثة للمنتج أو ما يطلق عليها ثلاثية البقاء (Survival Triplet) وهي التكلفة، والجودة، والوظائفية، من ثم تمكينها من البقاء والنجاح باستمرار في الصناعة.

2- إن تحديد التكلفة المستهدفة (Target Costing) بما تمتلكه من أدوات تمكن الوحدة الاقتصادية من تحقيق ثلاثية البقاء من خلال الوصول إلى التكلفة، والجودة، والوظائفية التي تمكن الوحدة الاقتصادية من البقاء في دائرة المنافسة والاستمرار فيها بنجاح.

### خامساً: عينة البحث

تم أختيار الشركة العامة للصناعات الكهربائية عينة للبحث بسبب عدم تمكنها وفي ضوء امكاناتها من تبني أستراتيجيات التمايز وقيادة التكلفة وحاجتها إلى استراتيجية المواجهة التي تمكنها من مواجهة المنافسة الشرسة في السوق، وقد تم اختيار عام 2010 فترة زمنية للبحث لعجز الشركة خلالها عن البقاء في السوق لعدد من المنتجات وفي مقدمتها مراوح نسيم الرافدين.

### سادساً: أسلوب البحث

لتحقيق أهداف البحث تم اختيار اسلوبين في البحث، الاسلوب الاول هو الوصف التحليلي لعرض الجانب النظري لمفهوم الاستراتيجيات وانواعها وملائمة تطبيقها، ومفهوم تحديد التكلفة المستهدفة وكيفية تطبيقها ودورها في تنفيذ استراتيجية المواجهة، اما الاسلوب الثاني هو الدراسة الميدانية لتغطية الجانب التطبيقي للبحث، فقد تم دراسة نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات للشركة عينة البحث واختيار الاستراتيجية المناسبة لها، كما تم تحديد منافسين الشركة عينة البحث واسعار بيع منتجاتهم خلال فترة البحث، واجراء التحليل المفكك لمنجاتهم في معامل الشركة عينة البحث بهدف الوصول الى معرفة ما يقدمه المنافسين في الجودة والوظائفية وما وصلوا اليه من تكلفة.



### المبحث الاول/ مفهوم الاستراتيجية وانواعها

أولاً: مفهوم الاستراتيجية

الاستراتيجية مصطلح مشتق من الكلمة اليونانية (Strategos)، التي تعني فن القائد (Art of the General)، وكلمة (Strategos) تتكون من مقطعين (Stragtegos) والذي يعني الجيش، و (ago) والذي يعني القيادة. ويشير الاستعمال الاصلي للمصطلح في السياق العسكري الى الخطة الشاملة لكيفية اعداد القادة العدة للقتال والانتصار على العدو في الحرب. (El-Kadi,2008:10)

ويستعمل المصطلح الان في مجموعة مختلفة من التخصصات للدلالة على المنهجية او الاداة التي تستعمل للمتابعة وتحقيق الاهداف. حيث عرف قاموس (Cambridge) الاستراتيجية كخطة موضوعة بعناية للعمل على انجاز الاهداف، أو فن تطوير وتنفيذ الخطة.

( Cambridge,2003:631)

ومثلما استعمل مصطلح الاستراتيجية في تخصصات مختلفة غير الاستعمال الاصلي للمصطلح في سياقه العسكري، استعمل في حقل الاعمال للدلالة على فن الادارة والقيادة، والسبب في ذلك يعود الى التغير في بيئة الاعمال وتحولها من بيئة أعمال مستقرة الى بيئة سريعة التغير وشديدة المنافسة مما يتطلب من الوحدات الاقتصادية وضع الخطط الشاملة لمواجهة المنافسة الشرسة والمحمومة من قبل الوحدات الاقتصادية الاخرى.

وفي سياق العرض السابق عرفت الاستراتيجية بتعاريف كثيرة فقد عرفها (Blocher) وآخرون بانها مجموعة من السياسات والاجراءات ومداخل الاعمال التي تصنع النجاح على المدى الطويل (Blocher et al,2005:17) كما عرفت الاستراتيجية بأنها الطريقة التي تجعل رؤية الوحدة الاقتصادية ورسالتها واقعا ملموسا. (Thompson & Strickland,2004:48) كما عرفت أيضاً بانها خطة عمل لتعزيز موقف أو وضع (position) الوحدة الاقتصادية طويل الأمد، وبناء الميزة التنافسية الدائمة (sustainable competitive advantage) (Slater,2010:62).

ينضح من التعاريف المذكورة إنفاً ما يأتي:-

- 1- إن نجاح الوحدة الاقتصادية في بيئة أعمال اليوم يكون عن طريق تنفيذ الاستراتيجية، وهذا ما يشير اليه ايضاً (Wheelen & Hunger) إذ يؤكدان على انه لا يمكن للوحدة الاقتصادية إن تنجح وتستمر في السوق من خلال العمل بالطرائق التقليدية وعدم اتباع الاستراتيجيات. فشركات مثل (General Electric) والتي تعد من أغنى وأقدم (500) شركة في العالم، والتي لديها عمليات تشغيلية في معظم أنحاء العالم، تسعى باستمرار لتجديد نفسها بهدف تجنب التعرض لمانورات المنافسين الجدد من خلال اتباع الاستراتيجيات المناسبة. (wheelen & Hunger,2004:1)
- 2- إن النجاح يتجسد في تحقيق رؤية الوحدة الاقتصادية ورسالتها وأهدافها من خلال بناء الميزة التنافسية (competitive advantage).
- 3- إن تحقيق الميزة التنافسية يتم من خلال تنفيذ الاستراتيجية.

في ضوء ما تقدم يمكن وصف الاستراتيجية بانها خطة عمل شاملة تهدف الى تحقيق النجاح طويل الأمد، والذي يتجسد في تحقيق رسالة الوحدة الاقتصادية وأهدافها من خلال تحقيق الميزة التنافسية التي تعزز الموقف التنافسي للوحدة الاقتصادية في صناعتها.



## "دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"

### ثانياً : صياغة الاستراتيجية

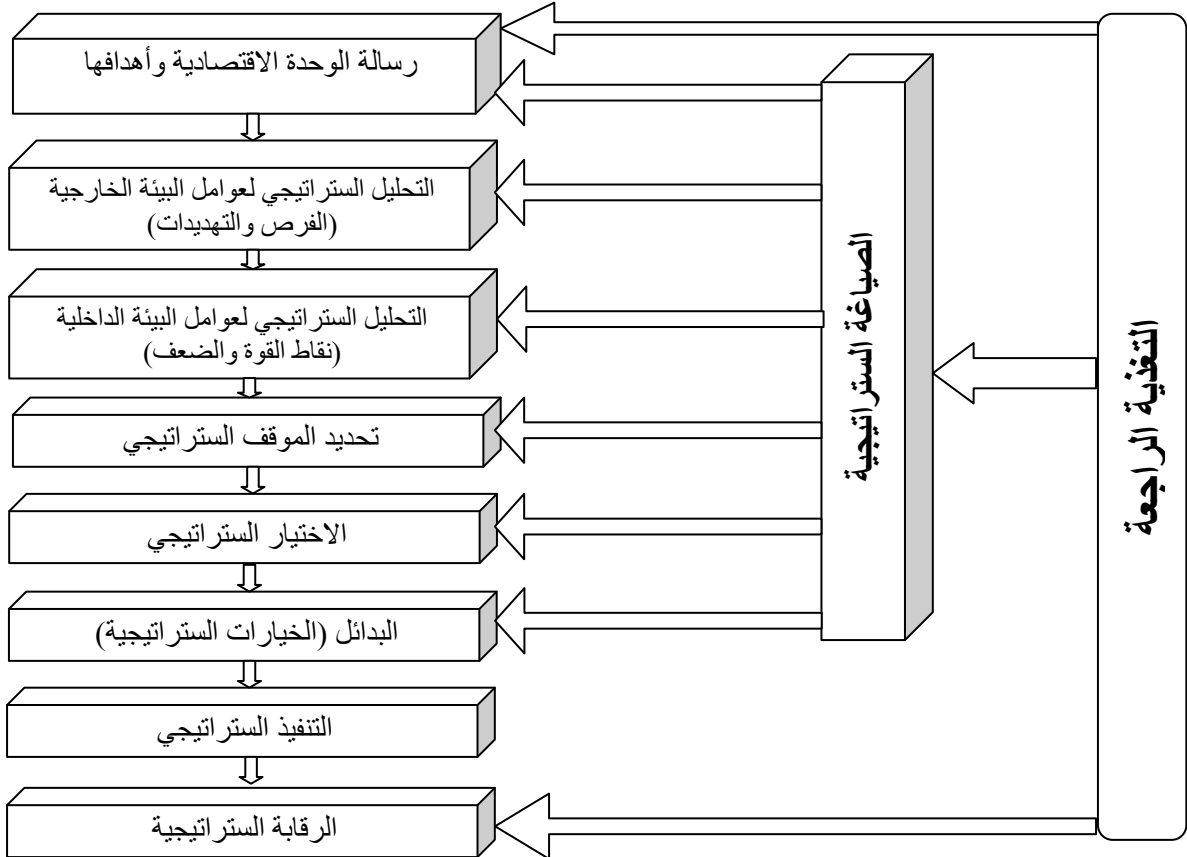
إن عملية تحديد أو ايجاد الاستراتيجية التي تحقق نجاح الوحدة الاقتصادية في بيئة أعمالها أو صناعتها يطلق عليها صياغة الاستراتيجية . وتمر الصياغة بمراحل عدة (كما هو واضح في الشكل رقم (1))، إذ تبدأ بتحديد رسالة الوحدة الاقتصادية وأهدافها، ومن ثم التحليل الاستراتيجي (SWOT) لعوامل البيئة الخارجية (الفرص والتحديات) والعوامل الداخلية (نقاط القوة والضعف) ، وبعد ذلك يتحدد الموقف الاستراتيجي الذي في ضوئه يتم تحديد البدائل الاستراتيجية واختيارها، وأخيراً تأتي مرحلة تنفيذ الاستراتيجية ورقابتها، وفيما يأتي توضيح لمراحل الاستراتيجية.

### 1- رسالة الوحدة الاقتصادية (Mission)

رسالة الوحدة الاقتصادية هو بيان الغرض أو السبب الرئيس لوجودها. ويفصح هذا البيان (statement) عما تقدمه الوحدة الاقتصادية للمجتمع من منتجات . وبيان رسالة الوحدة الاقتصادية يحدد الغرض الاساسي والمميز (Unique purpose) الذي يضع الوحدة الاقتصادية بعيداً عن الوحدات الاقتصادية الأخرى في الصناعة نفسها، وتحديد نطاق عمليات الوحدة الاقتصادية في مجال المنتجات التي تعرضها او الاسواق التي تخدمها. وتشتمل الرسالة ايضاً فلسفة الوحدة الاقتصادية عن كيفية تنفيذ الأعمال وكيفية التعامل مع العاملين. وأخيراً تشمل الرسالة أهداف الوحدة الاقتصادية. وفي ضوء ما تقدم يمكن وصف الرسالة بأنها بيان يصف غرض الوحدة الاقتصادية وفلسفتها وأهدافها.

### شكل رقم (1)

### صياغة الاستراتيجية وتنفيذها ومراقبتها



(Pearce & Robinson,165:2000)



### "دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"

يشير (wheelen & hunger) إن رسالة الوحدة الاقتصادية لا تقتصر على صياغة ما تقوم به الوحدة الاقتصادية بكلمات محددة، وإنما تمتد لتعبر عما تريده رؤية (vision) إدارة الوحدة الاقتصادية ان يصبح عليه مستقبل الوحدة الاقتصادية . فبعض الاشخاص ينظرون الى الرؤية (vision) والرسالة (Mission) كمفهومين مختلفين، فالرسالة تصف ما هو الان في حين تصف الرؤيا ما تود أن تصبح عليه الوحدة الاقتصادية، ونحن نفضل الجمع بين هذه الأفكار في بيان رسالة واحد، يخبرنا من نحن؟ وماذا نفعل؟ وكذلك ما نرغب أن نكون عليه في المستقبل.

(wheelen & Hunger,2004:12)

## 2- الاهداف ( Objectives )

الاهداف هي النتائج النهائية للانشطة المخططة. وتعد الأهداف واحدة من أهم مضامين رسالة الوحدة الاقتصادية. وتصاغ الاهداف على وفق الرسالة. لذلك فان انجاز اهداف الوحدة الاقتصادية هو تحقيق لرسالتها.

ويرى (wheelen & hunger) ضرورة التميز بين الغايات (goals) والاهداف (objectives). فالغاية هي عبارة عامة لما ترغب الوحدة الاقتصادية بتحقيقه دون أن يكون ذلك محدداً بأطار زمني أو أن يتم التعبير عنه كمياً. اما الأهداف فهي تحدد ماذا نفعل؟، ومتى نفعل؟، وأين نفعل؟، وكم يجب أن نحقق؟، بمعنى آخر أن الاهداف تكون كمية كلما كان ذلك ممكناً. (wheelen & Hunger,2004:12)

## 3- التحليل الاستراتيجي (SWOT)

تحليل (SWOT) (القوة Strengths، والضعف Weaknesses، والفرص Opportunities، والتهديدات Threats) هو اجراء منهجي لتحديد عوامل النجاح الحاسمة للوحدة الاقتصادية، وهي نقاط القوة والضعف الداخلية، والفرص والتهديدات الخارجية.

ونقاط القوة هي المهارات أو الكفاءات التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية بزخم أكبر من الوحدات الاقتصادية الاخرى. ويطلق على المهارات او الكفاءات (competencies) التي توظفها الوحدة الاقتصادية بشكل جيد مصطلح الكفاءات الاساسية (core competencies) والذي يشير الى المجالات الفعالة التي تتمتع بها الوحدة الاقتصادية بميزة تنافسية، ويمكن استعمال الكفاءات الاساسية بوصفها اللبنة الأساسية لاستراتيجية الوحدة الاقتصادية الشاملة.

وبالمقابل تمثل نقاط الضعف الافتقار الى المهارات أو الكفاءات المهمة نسبة الى تلك الموارد الموجودة في الوحدات الاقتصادية المنافسة. ويشير (Blocher) وآخرون الى إن تحديد نقاط القوة والضعف أو كما يطلق عليه احياناً التحليل الاستراتيجي لعوامل البيئة الداخلية يتم من خلال النظر في الموارد المحددة الاتية: (Blocher et al,2002:38)

- أ- خطوط الانتاج: هل منتجات الوحدة الاقتصادية مبتكرة؟، هل عرض المنتجات على نطاق واسع او نطاق ضيق؟، هل هناك تقدم تكنولوجي مهم او مميز؟
- ب- الادارة: ما مستوى الخبرات والكفاءات؟
- ج- البحث والتطوير: هل الوحدة الاقتصادية متقدمة على المنافسين أو متأخرة عنهم؟، ما التوقعات بالنسبة للخدمات والمنتجات الجديدة؟
- د- التصنيع: ما مدى مرونة العمليات الحالية ونتاجيتها وتكنولوجيتها ومنافستها؟ ما هي خطط اجراء التحسينات في التسهيلات والعمليات؟
- هـ - التسويق: ما مدى فعالية منهج التسويق الشامل بما في ذلك الترويج والاعلان؟



## "دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"

بعد إن يتم تحديد نقاط القوة والضعف من خلال التحليل الاستراتيجي لعوامل البيئة الداخلية، يتم تحديد الفرص والتهديدات من خلال التحليل الاستراتيجي لعوامل البيئة الخارجية.

والفرص (opportunities) هي حالات مواتية مهمة في بيئة الوحدة الاقتصادية، إذ إن التغيرات في الاتجاهات الديموغرافية، والتغيرات في القضايا التنظيمية، والتغيرات في الصناعة قد توفر مزايا كبيرة للوحدة الاقتصادية.

بالمقابل فإن التهديدات (Threats) هي حالات رئيسية سيئة في بيئة الوحدة الاقتصادية، فهي قد تشمل دخول منافسين جدد، أو منتجات منافسة، أو تغيرات في القوانين الحكومية في غير صالح الوحدة الاقتصادية، أو التغير التكنولوجي في غير صالح الوحدة الاقتصادية.

إن تحديد الفرص والتهديدات يتم من خلال التحليل الاستراتيجي لعوامل البيئة الخارجية. ولقد وضع (Porter) انموذجاً لهذا الغرض يطلق عليه إنموذج بورتر لقوى المنافسة الخمسة (Five competitive Forces). إذ تستعمل القوى الخمسة في انموذج بورتر والموضحة في الشكل رقم (2)، كأدوات تحليلية لاختيار البيئة التنافسية، وتحديد الفرص المتاحة للوحدة الاقتصادية، والتهديدات التي تواجهها. وفيما يأتي توضيح للقوى الخمسة للمنافسة:-

أ- حواجز دخول المنافسين: يجلب الداخلون الجدد معهم طاقات جديدة ورغبة في امتلاك حصة في السوق، ويعتمد دخول المنافسين الجدد على المعوقات الموجودة في البيئة وعلى توقعات المنافسين الجدد عن ردود فعل المنافسين الآخرين.

ويشير (Blocher) وآخرون إلى أن حواجز دخول المنافسين في الصناعة وتقليل تهديداتهم تتمثل في وجود عوامل تحمي الوحدة الاقتصادية مثل متطلبات رأس المال، واقتصاديات الحجم، وتماييز المنتج، والوصول إلى قنوات التوزيع فضلاً عن عوامل أخرى تقيد المنافسة مثل تكلفة تحول المشتري، واللوائح والسياسات الحكومية التي تلامس الوحدة الاقتصادية، وقيود الحصول على التراخيص. (Blocher et al,2002:39)

إن وجود مثل هذه الحواجز أو القيود من عدمه يعطي تصوراً كافياً عن مدى حماية الوحدة الاقتصادية من منافسة الداخلين الجدد إلى الصناعة.

ب- شدة التنافس بين المنافسين: تمثل شدة المنافسة بين المنافسين في الصناعة مركز القوى التي تسهم في تحديد جاذبية الصناعة، ويمكن أن تكون المنافسة شديدة لارتفاع حواجز الدخول، والسرعة في ابتكار المنتجات، والبطء في نمو إجمالي طلب السوق، والافراط الكبير في طاقة الصناعة. إن تحليل شدة المنافسة داخل الصناعة يجب عن السؤال: كيف تتم المنافسة داخل الصناعة التي ستواجهها الوحدة الاقتصادية؟

ج- تهديدات المنتجات البديلة: المنتجات البديلة هي المنتجات التي تبدو مختلفة، ولكنها يمكن أن تلبى الحاجة نفسها لمنتج آخر. وأن انخفاض تكاليف تحول الزبون قد تجعل للمنتجات البديلة تأثيراً قوياً على الصناعة. بمعنى آخر أن وجود منتجات بديلة مع انخفاض تكاليف التحول إليها يزيد من مستوى شدة المنافسة للوحدة الاقتصادية.

د- القوة التفاوضية للزبائن: إن زيادة القوة التفاوضية للزبائن تعني زيادة مستوى المنافسة التي تواجهها الوحدة الاقتصادية، والقوة التفاوضية تكون أعلى احتمالاً إذا كانت تكاليف تحول الزبون منخفضة نسبياً وكانت غير متميزة.

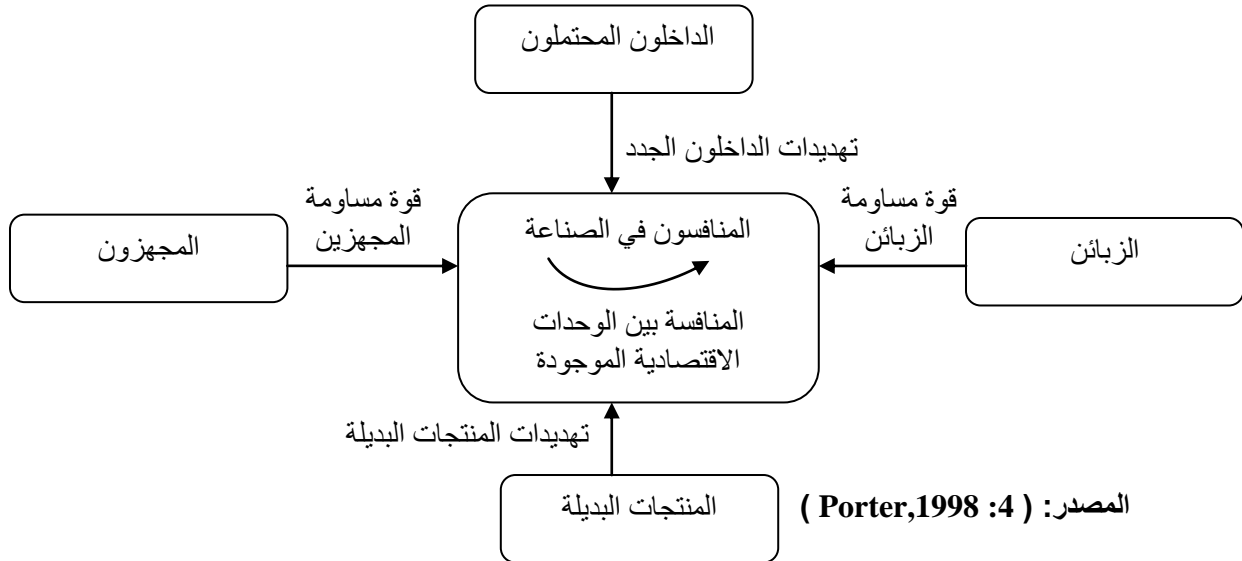
هـ - القوة التفاوضية للمجهزين: إن زيادة القوة التفاوضية للمجهزين تعني زيادة المستوى العام للمنافسة التي تواجه الوحدة الاقتصادية، إذ إن القوة التفاوضية للمجهزين تزداد عندما يكون هناك عدد قليل من الشركات المهيمنة على مجموعة من المجهزين، وعندما يكون لهؤلاء المجهزين وسائل أخرى جيدة للمنتجات. (Slater,2010:66)





## "دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"

شكل رقم (2)  
إنموذج (porter) لقوى المنافسة الخمسة



ان التحليل الاستراتيجي (SWOT) يرشد الوحدة الاقتصادية الى أمرين مهمين. الامر الاول تحديد الموقف الاستراتيجي في ضوء امكانيات الوحدة الاقتصادية (القوة والضعف) والمواقف الخارجية (الفرص والتهديدات). ويتحدد الموقف الاستراتيجي للوحدة الاقتصادية من خلال تفرغ محتويات تحليل (SWOT) في مصفوفة نموذج تحليل مصفوفة (SWOT) والتي يوضحها الشكل رقم(3) والامر الثاني هو اختيار الاستراتيجية التي تستمد من نتائج مصفوفة (SWOT). بمعنى اخر اختيار الاستراتيجية التي تتناسب مع الموقف الاستراتيجي التنافسي للوحدة الاقتصادية، والذي حدد في مصفوفة (SWOT).

شكل رقم (3)  
نموذج تحليل مصفوفة (SWOT)

نقاط الضعف	نقاط القوة	تقييم البيئة الداخلية
		تقييم البيئة الخارجية
(2) معالجة نقاط الضعف واستثمار الفرص المتاحة	(1) استعمال نقاط القوة واستثمار الفرص	الفرص
(4) تقليل نقاط الضعف وتقليل التهديدات	(3) استعمال نقاط القوة و تقليل التهديدات	التهديدات



## "دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"

تواجه الوحدة الاقتصادية في مرحلة اختيار الاستراتيجية بدائل عدة. وعليها اختيار الأفضل من بينها. على أن يمثل هذا الاختيار رسالة الوحدة الاقتصادية وأهدافها أفضل تمثيلاً فضلاً عن ملاءمته للموقف التنافسي للوحدة الاقتصادية.

لقد طرحت نماذج نظرية عدة للاستراتيجيات من قبل أكاديميين واستشاريين يعملون في مراكز الخبرة والمعلومات، كاستراتيجيات يمكن للوحدات الاقتصادية تطبيقها. ومن أهم هذه النماذج بل وأكثرها شهرة وتداولاً في الأدبيات هي استراتيجيات (Porter).

## ثالثاً: الاستراتيجيات التنافسية العامة لبورتر

يعتقد (porter) ان نجاح الوحدة الاقتصادية يتحقق من خلال خلق ميزة تنافسية دائمة (sustainable competition advantage)، ويعتقد (porter) ايضاً ان ثلاث استراتيجيات عامة يمكن للوحدة الاقتصادية استعمالها من أجل الحصول على الميزة التنافسية، هي قيادة التكلفة، والتميز، والتركيز على سوق معينة.

ويطلق (porter) تسمية العامة على استراتيجياته لاعتقاده بإمكانية تطبيقها ضمن الوحدات الاقتصادية بمختلف أنواعها وحجومها حتى تلك الوحدات الاقتصادية غير الهادفة للربح. وفيما يأتي توضيح لهذه الاستراتيجيات.

## 1- استراتيجية قيادة التكلفة Cost Leadership

قيادة التكلفة هي الاستراتيجية التي تتفوق فيها الوحدة الاقتصادية على المنافسين من خلال إنتاج منتج بأقل تكلفة، ويحصل قائد التكلفة (الوحدة الاقتصادية التي تتبنى هذه الاستراتيجية) من اتباع هذه الاستراتيجية على الميزة التنافسية الدائمة، وهي التكلفة الأقل التي عن طريقها يضع قائد التكلفة الاسعار المنخفضة ومن ثم تحقيق الارباح الدائمة، فيما يحد من نمو المنافسة من خلال نجاحه في حرب الاسعار وتقويض ربحية المنافسين من خلال سعيهم الوصول لأسعار قائد التكلفة المنخفضة.

إن ميزة التكلفة الأقل تكتسب عن طريق تحقيق الإنتاجية التنافسية في عملية التصنيع، والتوزيع، أو في الإدارة بشكل عام فضلاً عن الابتكارات التكنولوجية في عملية التصنيع والتوفير في تكاليف العمالة من خلال الإنتاج عبر البحار. (Blocher et al,2005:73)

يضيف (wheelen & Hunger) إن قيادة التكلفة الأقل تتطلب بناء نطاق كفاء من التسهيلات التي تحتاجها الوحدة الاقتصادية، والسعي الحثيث لخفض التكاليف المتأتي من الخبرة وتشديد المراقبة على التكاليف، وتجنب الزبائن الهامشين وتخفيض التكاليف في مجالات البحث والتطوير، والخدمة، والاعلانات (wheelen & Hunger,2004:119). وتتسم استراتيجية قيادة التكلفة بما يأتي:

أ- قائد التكلفة هو الأقل تكلفة في الصناعة لذلك فهو قادر على تحمل السعر المنخفض لمنتجاته أكثر مما تتحملها المنتجات المنافسة وعلى هذا الأساس يبقى قائد التكلفة يجني الارباح المرضية (Thompson&Strickland,2004:50) وهذا ما يؤكد (Slater) إذ يشير إلى إن وجود ميزة التكلفة الأقل تعطي الوحدة الاقتصادية قدرة الدفاع ضد الخصوم أو المنافسين إذ تمكنه التكاليف المنخفضة من الاستمرار في تحقيق الارباح خلال مدة المنافسة الشديدة (Slater,2010:64).

ب- إن الحصة السوقية العالية لقائد التكلفة تعني القدرة العالية في تفاوضه مع المجهزين، ذلك لانه يشتري كميات كبيرة.

ج- إن السعر المنخفض بمثابة حاجز امام الدخول في الصناعة لان القليل من الداخلين الجدد سيكونون قادرين على مقابلة ميزة قائد التكلفة، ونتيجة لذلك فضلاً عما ذكر في النقطة (ب) المذكوره انفاً يرجح ان يكسب قائد التكلفة عائدات اعلى من معدل العائد على الاستثمار.



## "دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"

ومثلما اتسمت استراتيجية قيادة التكلفة بنقاط قوة فهي لاتخلو من نقاط الضعف الآتية:-

- أ- حروب الاسعار قد تقود الارباح الى مستويات متدنية جداً.
- ب- تتطلب أحدث المعدات ويتعين الحفاظ عليها.
- ج- إن الميل الى خفض التكاليف قد يقوض الطلب على المنتج من خلال حذف الخصائص الرئيسية له. إذ إن قائد التكلفة يبقى قادراً على المنافسة فقط ما دام الزبون يرى المنتج هو (الاقبل تكلفة تقريباً) يعادل المنتجات المنافسة التي تكلف أكثر بعض الشيء. (Hitt,2001:166)

## 2- استراتيجيات التمايز

هي الاستراتيجية التي تتفوق فيها الوحدة الاقتصادية على المنافسين من خلال خلق تصور لدى الزبائن بأن المنتج فريد من نوعه في الصناعة. بحيث ينظر الزبون الى المنتج بوصفه يضم مزايا مرغوب بها لا توجد في المنتجات المنافسة. وإن تفرد المنتج قد يكون من خلال الجودة العالية، أو التصميم، أو التكنولوجيا، أو الخصائص، أو خدمة الزبون.

ويحصل التمايز (الوحدة الاقتصادية التي تتبنى هذه الاستراتيجية) من أتباع هذه الاستراتيجية على الميزة التنافسية الدائمة وهي التمايز، إذ يسمح تصور تفرد المجتمع للوحدة الاقتصادية فرصة وضع اسعار عالية والتفوق على المنافسين في الارباح دون تخفيض التكاليف، فضلاً عن ذلك يفرض تصور تفرد المنتج ولاء الزبون للمنتج.

يشير (Blocher) وآخرون الى ان استراتيجيات التمايز تتطلب وجود قوة خاصة لخطوط الإنتاج لاهمية تقديم المنتج بجودة عالية وفضل صورة للزبون. كما تتطلب استراتيجيات التمايز ان يكون الزبائن غير متحسسين نسبياً للسعر، كما ينبغي ان يكونوا على استعداد لدفع المزيد مقابل التكاليف الإضافية لخاصية التمايز. (Blocher et al,2005:35)

وتتسم استراتيجيات التمايز بالخصائص الآتية:

- أ- إن الولاء للماركة يقلل حساسية الزبون الناتجة عن السعر، لذلك فإن زيادة التكاليف يمكن تمريرها الى المشتري، ومن ثم كسب الوحدة الاقتصادية المتميزة عائدات أعلى من المعدل السائد في الصناعة.
- ب- إن ولاء الزبون هو بمثابة حاجز للدخول الى السوق لان الوحدات الاقتصادية الجديدة التي ترغب في الدخول ينبغي أن تطور قدراتها لتميز منتجاتها من أجل المنافسة بنجاح.
- ج- إن استراتيجية التمايز هي الأكثر احتمالاً لتوليد ارباح اعلى من استراتيجية التكلفة الاقل لان التمايز يخلق حواجز دخول افضل.

على الرغم من هذه الخصائص إلا أن استراتيجيات التمايز تواجه التحديات الآتية:

- أ- قد يضحي الزبائن بالخصائص الفريدة لتحقيق وفورات في التكاليف.
- ب- الفروقات المدركة من قبل الزبون قد تنخفض عندما يتم نسخ خصائص المنتج من قبل المنافسين، لذلك قد تحتاج الوحدة الاقتصادية الى تحمل بحوث السوق او تكاليف البحث والتطوير من اجل ضمان صعوبة إمكانية استنساخ خصائص المنتج الإضافية من قبل المنافسين. (Hitt,2001:166)

- ج- تغيير ادوات المستهلكين، فتلك الخصائص التي يرغب بها الزبون في السنة الحالية قد لا تكون مرغوبة في السنة القادمة. (Slater,2010:71)

## 3- استراتيجية التركيز Focus strategy

الاستراتيجية الاخيرة التي قدمها بورتر، هي استراتيجية التركيز، والتي تنطوي على تركيز الوحدة الاقتصادية على زبون معين، أو منطقة جغرافية معينة أو سوق متخصصة. وتستند استراتيجية التركيز على افتراض انه من الافضل للوحدة الاقتصادية خدمة شريحة معينة من الزبائن بدلاً من خدمة نطاق واسع من الزبائن.



## "دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"

ويرى (Porter) ان هناك شكلين لاستراتيجية التركيز، الاول هو استعمال التكلفة الاقل مع التركيز على سوق معينة او شريحة معينة من الزبائن. والثاني استعمال التمايز مع التركيز على سوق معينة أو منطقة جغرافية معينة او شريحة معينة من الزبائن وكما ياتي:-

(wheelen & Hunger,2004:119)

أ - التركيز مع التكلفة الاقل : ويطلق عليها أيضاً تركيز التكلفة (Focus cost) . وهي استراتيجية تنافسية تعمل على تركيز التكلفة الاقل على مجموعة معينة من المشترين، او سوق جغرافية معينة وتحاول ان لا تخدم سواهم، مع استبعاد الاخرين. وباستعمال تركيز التكلفة (Focus cost) تبحث الوحدة الاقتصادية عن ميزة التكلفة الاقل في القطاع الذي تستهدفه.

إن استراتيجية تركيز التكلفة ذات قيمة لتلك الوحدات الاقتصادية التي تعتقد أن تركيز جهودها هو افضل قدرة واكثر فعالية على خدمة الهدف الاستراتيجي الضيق من الهدف الاستراتيجي الواسع.

ب- التركيز مع التمايز : ويطلق عليها أيضاً تركيز التمايز (Differentiation focus) . وهي استراتيجية تنافسية تعمل على تمايز المنتج في سوق معينة او في منطقة جغرافية معينة . وباستعمال تركيز التمايز تبحث الوحدة الاقتصادية عن ميزة التمايز في القطاع الذي تستهدفه.

إن هذه الاستراتيجية ذات قيمة لتلك الوحدات الاقتصادية التي تعتقد ان تركيز جهودها هو اكثر قدرة واكثر فعالية على خدمة حاجات خاصة لهدف استراتيجي ضيق مما يمكنها من المنافسة.

وهناك صعوبات محتملة ترتبط باستراتيجية التركيز، تتضمن ما ياتي:

أ- تضيق الفرق بين السوق المحدودة والصناعة كلياً .

ب- قطاع السوق المستهدفة بحاجة الى أن يكون كبيراً بما فيه الكفاية من أجل توافر العائد المقبول الذي يمكن الوحدة الاقتصادية من البقاء.

ج- ان الاسواق الفرعية داخل السوق المستهدفة قد يعثر عليها المنافسين.

## رابعاً :- استراتيجية المواجهة Confrontational Strategy

افترضت استراتيجيات (Porter) التنافسية العامة ان الوحدات الاقتصادية تستطيع اكتساب الميزة التنافسية الدائمة (sustainable competitive advantage) التكلفة الاقل او التمايز ومن ثم تجنب المنافسة من خلال تبني استراتيجية قيادة التكلفة او استراتيجية التمايز.

إلا أن (Cooper) زميل (Porter) في جامعة هارفرد، يرى ان بيئة الاعمال الحالية تتصف بالمنافسة العالية إذ اصبحت الوحدات الاقتصادية غير قادرة على كسب الميزة التنافسية الدائمة لتمييز المنتج من خلال الفروقات في جودة المنتج وخصائصه او التكلفة المنخفضة. ويبنى (Cooper) اعتراضه على استراتيجيات (Porter) عن طريق طرحه سؤالاً يجب عنه بنفسه .

وهذا السؤال هو: تخيل أن العالم يضطرك الى المنافسة مع أربعة الى ستة متنافسين متكافئين، ماذا ستفعل؟ وهل تستطيع الحصول على الميزة التنافسية الدائمة؟ ويجب (Cooper) إن اكتساب الميزة التنافسية في بيئة اليوم عالية المنافسة هي مثل جائزة نوبل (Nobel prizes) فهي نادرة للغاية، فعملية اكتساب الميزة التنافسية الدائمة تتطلب مجموعة معقدة من الاحداث التي تخلق معاً حاجزاً لا يمكن تخطيه بسهولة للولوج في عالم المنافسة مع المتمايزين وقادة التكلفة . ويضيف (Cooper) أيضاً اذا كانت الوحدة الاقتصادية تستطيع رؤية طريقة معينة لخلق الميزة التنافسية الدائمة فينبغي عليها تماماً ما ينبغي على أي شخص عاقل وهو قبول جائزة نوبل اذا ما تم تقديمها له. لكن للاسف فكلما ارتفع مستوى المنافسة وهو ما يحدث بالفعل الان يصبح من الصعب على نحو متزايد الحفاظ على هذه الميزة. (Cooper,1995:9-10)



## "دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"

ويؤيد الرأي الذي ذهب اليه (Cooper) نتائج دراسة استقصائية أجريت في اليابان من قبل (تاني، وأكانو، وشميزو، ولا يوشي، وفودا، وكوراني) على مجموعة من الوحدات الاقتصادية العاملة في قطاعي التصنيع والتجميع. وخلصت الى ان الوحدات الاقتصادية لم تعد قادرة على تحقيق الميزة التنافسية الدائمة من خلال اتباع استراتيجية التكلفة الأقل او التمايز، إذ ادركت هذه الوحدات الاقتصادية إن أية ميزة تنافسية تحققها تكون قصيرة الحياة، إذ يتحرك المنافسون بسرعة لمواجهة عروض المنتج الجديد بأسعار تنافسية أو من خلال خصائص ووظائفية أكثر تقدماً. (IFAC,2001:2)

يتفق الباحث مع ما تقدم ويؤكد ويضيف عليه ، إذ إن الممايزين في كل صناعة لا يتجاوزون أربعة الى ستة، ومثلهم قادة التكلفة في كل صناعة. وهذا ما أكدته الكثير من ادبيات الادارة الاستراتيجية والمحاسبة الادارية، والتي نذكر منها على سبيل المثال لا الحصر (Blocher et al, 2005:35) و (Thompson&Strickland,2004:48) (wheelen & Hunger,2004:118)

اذ أكدت هذه المصادر على ان قادة التكلفة هم كبار المصنعين جداً مثل (Compaq) في صناعة الحاسوب و (Texas) في صناعة الانشاءات و (South west Airlines) في الطيران، وكذلك الحال مع الممايزين هم عادة كبار المصنعين جدا مثل (Apple) في صناعة الحاسوب واجهزة الهاتف النقال و (Mercedes – Bins) في صناعة السيارات و(Nike) في صناعة الالبسة الرياضية . فهؤلاء هم من يمتلكون ميزة التكلفة الأقل التنافسية الدائمة، وميزة التمايز التنافسية الدائمة. وهم من يضعون حواجز عالية تمنع الداخلين الجدد من الدخول الى الصناعة ومن ثم يتجنبون المنافسة. فقائد التكلفة بما يمتلكه من تكنولوجيا ذات انتاجية عالية وتكلفة منخفضة تجعل اسعاره منخفضة مقارنة بالآخرين وهي بهذا تعد حاجزاً أمام الداخلين الجدد، فضلاً عن أن التنافس مع قائد التكلفة يتطلب استثمارات باهضة في تكنولوجيا التصنيع، وهذا يعد حاجزاً آخراً يحد من الحصول على ميزة التكلفة الأقل التنافسية .

إن ما ذكر على الوحدات الاقتصادية قادة التكلفة ينطبق على الوحدات الاقتصادية المتميزة فهم من يمتلكون الميزة التنافسية الدائمة فقط من خلال تقديم المنتجات ذات الخصائص الفريدة والتي تمنع الداخلين الجدد من الدخول في الصناعة، وبهذه الطريقة تتجنب الوحدات الاقتصادية المتميزة المنافسة في الصناعة. اما الوحدات الاقتصادية الأخرى (غير المتميزة ومن غير قادة التكلفة) فكلما حاولت تقديم ميزة تنافسية سواء كانت التكلفة الأقل او التمايز انقضوا عليها كبار المصنعين بسرعة بأسعار تنافسية او من خلال خصائص جديدة في المنتج أكثر تقدماً.

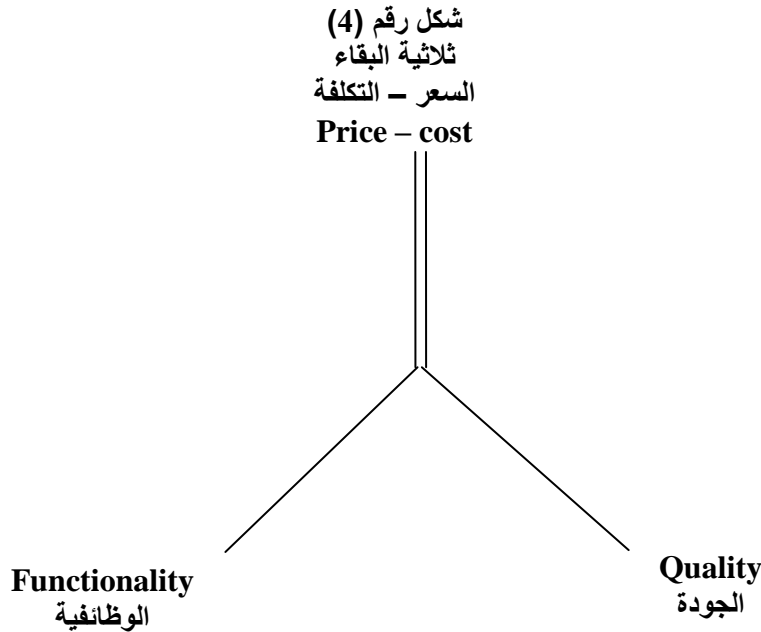
والسؤال الذي يطرح نفسه في هذا المقام هو: ماذا تفعل الوحدات الاقتصادية غير القادرة على كسب الميزة التنافسية الدائمة التي تجنبها المنافسة؟ يمكن القول إن على هذه الوحدات الاقتصادية اتباع استراتيجية مواجهة المنافسة فيما بينها من أجل البقاء في بيئة الاعمال بثلاث خصائص مرتبطة بالمنتج وهي التكلفة (cost)، والجودة (Quality) ، ووظائفية المنتج (Functionality) ويطلق على الخصائص الثلاث مصطلح ثلاثية البقاء . والذي سنناقشه في الفقرة الآتية.

## خامساً : ثلاثية البقاء لإستراتيجية المواجهة

ان الفكرة الاساسية التي تركز عليها استراتيجية المواجهة هي أنه ينبغي على الوحدات الاقتصادية المنافسة في مصطلح ثلاثية البقاء (Survival triplet) من أجل البقاء في بيئة اعمالها او صناعتها. وتتكون ثلاثية البقاء من شكل داخلي يعكس منظور المنتج او المصنع (Producer) وشكل خارجي يعكس منظور الزبون (Customer) . داخلياً ينظر المنتج (producer) الى ثلاث خصائص هي تكلفة المنتج، والجودة، ووظائفية المنتج (Functionality) ، وخارجياً ينظر الزبون (customer) الى ثلاث خصائص هي سعر البيع، والجودة المدركة، والوظائفية المدركة. ومن هنا صممت ثلاثية البقاء بمكونات السعر - التكلفة، والجودة، والوظائفية وكما موضح في الشكل رقم (4).



### "دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"



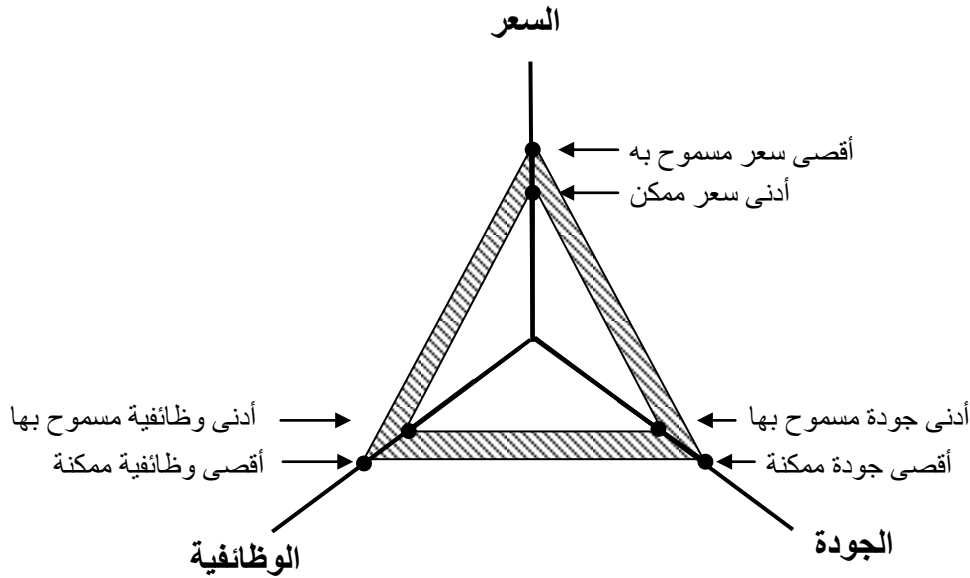
المصدر: (Cooper and Salgmulder,1997:31)

- وتجدر الإشارة الى إن مكونات ثلاثية البقاء تعرف من منظوره بالتعاريف الآتية:
- 1- السعر (Price) : هو المبلغ الذي يباع به المنتج في السوق . وفي الاسواق ذات القدرة التنافسية العالية والتي تتنافس فيها معظم الوحدات الاقتصادية حالياً، فإن معظم الاسعار توضع من قبل السوق.
  - 2- التكلفة (Cost) : هي قيمة الموارد المستهلكة لغاية وصول المنتج الى يد الزبون وتتضمن تكاليف جميع الاستثمارات، وتكاليف الانتاج، وجميع التكاليف التسويقية والبيعية.
- وتجدر الاشارة الى أن (cooper) يشير الى استعمال مصطلح التكلفة (cost) إذا كانت ثلاثية البقاء تجري مناقشتها داخل الوحدة الاقتصادية، اما إذا كانت ثلاثية البقاء تجري مناقشتها من منظور خارج الوحدة الاقتصادية فيتم استعمال مصطلح السعر (price) لكنه يضيف إذا كانت الوحدة الاقتصادية تريد أن تبقى رابحة على المدى الطويل ينبغي عليها ان تجلب التكلفة وتجعلها متماشية مع السعر، ولهذا السبب فان ثلاثية البقاء يمكن ان تكون متمثلة بشكل افضل من حيث التكلفة- السعر، والجودة، والوظائفية. وكما هو واضح في الشكل رقم (4). كما يضيف (cooper) ان استعمال السعر- التكلفة هو تمثيل للعلاقة الطويلة بينهما. (Cooper,1995:52-53)
- 3- الجودة (Quality) : تعرف الجودة بمطابقة اداء المنتج للمواصفات (مطابقة مواصفات)، وهذا التعريف اضيق بكثير من التعريف الذي يستعمل غالباً في ادبيات الجودة. إذ تعرف الجودة لتشمل القدرة على تصميم المنتج الذي يلبي متطلبات الزبون (جودة التصميم). ان السبب وراء هذا التعريف الضيق للجودة هو من أجل معاملة الجودة (Quality) والوظائفية بوصفهما خاصيتين مختلفتين. (Cooper and Slagmulder,1997:32)
  - 4- الوظائفية (Functionality) : (او كما يطلق عليها البعض الاداء الوظيفي) يقصد بها المواصفات او الخدمات التي يتمتع بها المنتج والتي تؤدي مهام او وظائف معينة.

## "دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"

يشير (Cooper) الى انه عند تبني الوحدات الاقتصادية استراتيجية المواجهة فان الزبائن يتوقعون جودة ووظائفية عالية على حد سواء وباسعار منخفضة، ومن اجل البقاء على قيد الحياة ينبغي على الوحدة الاقتصادية مقابلة اداء منافسيها في جميع الابعاد الثلاثة . وان التحدي الذي يواجه الوحدة الاقتصادية هو التعرف على منطقة بقائها والعمل ضمنها، ومنطقة البقاء (Survival zone) هي المنطقة التي تحددها الفجوة بين الحدود القصوى والحدود الدنيا للقيم الممكنة والقيم المسموح بها للابعاد او الخصائص الثلاثة لثلاثية البقاء. (Cooper,1995:56) ومنطقة البقاء هي المنطقة المظللة والموضحة في الشكل رقم (5).

شكل رقم (5)  
منطقة البقاء



المصدر: (Cooper and Slagmulder,1997:34)

- ويقصد بالحدود القصوى والدنيا لخصائص ثلاثية البقاء المقاصد الآتية :
- 1- الحد الأدنى المسموح به للجودة والوظائفية : يقصد بالحد الأدنى المسموح به للجودة والوظائفية هو أقل قيمة لكل من خاصية الجودة والوظائفية، والتي يكون الزبون على استعداد للقبول بها بغض النظر عن قيم الخاصيتين الأخرتين . فعلى سبيل المثال سيكون هناك عدد قليل من الزبائن مستعدين لشراء منتج بمستوى قليل من الوظائفية مهما كان السعر منخفضاً أو الجودة عالية.
  - 2- الحد الأقصى المسموح به للجودة والوظائفية : يقصد بالحد الأقصى الممكن (Feasible) لكل من الجودة والوظائفية هو أعلى قيمة يمكن انجازها من قبل الوحدة الاقتصادية وعلى وفق قدراتها او قابليتها لكل من خاصية الجودة والوظائفية دون تكبد غرامات كبيرة في الخصائص الأخرى. فعلى سبيل المثال زيادة مستوى وظائفية معينة لمنتج ما قد يجعل الوحدة الاقتصادية تعاني مشاكل في الجودة فضلاً عن الحاجة الى سعر مرتفع من أجل تحقيق ارباح كافية، وهذا بدوره يؤدي الى جودة منخفضة وأسعار مرتفعة، ومن ثم عدد قليل جداً من الزبائن الذين يكونون على استعداد لشراء المنتج. وعلى هذا الاساس فان الحد الأقصى الممكن للقيمة يمثل أعلى قيمة تصل لها الخاصية ويبقى الزبون على استعداد لشراء المنتج، هذا من جانب وهي أعلى قيمة تصل لها الخاصية في ضوء الحد الأقصى للخاصيتين الأخرتين من جانب آخر.



## "دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"

3- الحد الأقصى المسموح به والحد الأدنى الممكن للسعر: الحد الأقصى المسموح به للسعر هو أعلى سعر يكون الزبون على استعداد لقبوله في ظل مستويات الحد الأدنى المسموح بها لكل من الجودة والوظائفية . هذا وتجدر الإشارة الى انه في حين ينظر الزبون للسعر كخاصية حاسمة فان الوحدة الاقتصادية تنظر الى التكلفة على أنها الخاصية الحاسمة. وبعد ان يتم تحديد الحدود القصوى والحدود الدنيا لخصائص ثلاثية البقاء يتم انشاء منطقة البقاء من خلال ربط القيم القصوى الثلاث معاً. وكذلك ربط القيم الدنيا الثلاثة معاً، وعندئذ يصبح بالإمكان التعرف على المنتج الذي ستواجه به الوحدة الاقتصادية منافسيها في السوق.

## سادساً : ادارة خصائص ثلاثية البقاء

ينبغي على المتبنين لاستراتيجية المواجهة ان يكونوا على خبرة كافية في تطوير التكلفة المنخفضة، والجودة العالية للمنتجات، والتي لها وظائفية مطلوبة أو مرغوب بها من قبل الزبائن. وإن الخبرة في جوانب التكلفة والجودة والوظائفية ينبغي استعمالها في استراتيجية المواجهة في تطوير منتجات بالجودة والوظائفية الصحيحة وبالسعر الصحيح. وإن مدخل استراتيجية المواجهة يتطلب تحقيق تكامل منظم في ادارة التكلفة، والجودة، والوظائفية . إذ مكن هذا التكامل الكثير من المنظمات اليابانية للاستجابة السريعة للتغيرات في الاوضاع الاقتصادية ومقابلة ابتكار المنافسين للمنتجات .

وبناءً على ما تقدم يؤكد (Cooper & slagmulder , 1997 : 37) على ضرورة ادارة خصائص الوظائفية والجودة في بيئة المواجهة وكما يأتي :-

## 1- ادارة وظائفية (Functionality) المنتج

على الرغم من أن الوظائفية بعداً من ابعاد ثلاثية البقاء الا ان (Cooper) يعطيها أهمية خاصة، إذ يشير الى أن الوظائفية ليست بعداً واحداً لكنها بالأحرى متعددة الابعاد . لذلك فمن الممكن ان تميز المنتجات على وفق وظائفها حتى عندما تكون اسعارها وجودتها متطابقة، وهذه القدرة تسمح للوحدة الاقتصادية التنافس باستعمال خاصية الوظيفة من خلال ثلاثة طرائق هي ( Cooper,1995:58)

- تستطيع الوحدة الاقتصادية تميز منتجاتها من خلال تسريع وتيرة معدل تقديم زيادة في الوظائفية المقدمة للزبائن . فـشركة مثل (Olympus) خفضت الوقت المستغرق لتصميم الكاميرا من (10) سنوات الى (18) شهراً.
- تستطيع الوحدة الاقتصادية تميز منتجاتها من خلال تغيير الطريقة التي يتميز بها المنتج بالشكل الذي يحقق رضا الزبائن وتفضيلاتهم أو أدواقهم.
- تستطيع الوحدة الاقتصادية تميز منتجاتها من خلال تغيير طبيعة الوظائفية، فعلى سبيل المثال تتنافس شركة كتريلر من خلال تحديد الوظائفية كحل لمشكلة يعانيها الزبون، إذ عمدت الى تغيير طبيعة وظائفية جرافاتها بالشكل الذي يحل مشكلة تحرك الارض في حين حددت شركة كوماتسو وظائفية المنتج بانها القدرة على جرف الارض . هذه النظرة المختلفة والتغير في طبيعة الوظائفية سمحت لكتريلر بالتفوق على كوماتسو في السنوات الاخيرة.

## 2- ادارة جودة المنتج managing product quality

تشير معظم ادبيات الجودة والمحاسبة الادارية إلى إن هناك مفهومين يحققان جودة المنتج هما جودة التصميم (Quality of design) وجودة المطابقة (Quality of Conformance) . جودة التصميم تعني درجة مقابلة تصميم المنتج لحاجات وتوقعات الزبون، في حين تعني جودة المطابقة درجة انتاج المنتج على وفق المواصفات المحددة في التصميم.





## "دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"

وتدار جودة المنتج في معظم الوحدات الاقتصادية حالياً على وفق مفهومي التصميم والمطابقة عبر برنامج ادارة الجودة الشاملة (TQM) (Total Quality management) . وبرنامج (TQM) هو مجموعة واسعة من عمليات الادارة والرقابة المصممة للتركيز على الوحدة الاقتصادية باكملها وجميع موظفيها لتوفير منتجات تؤدي مهامها على افضل وجه لغرض إرضاء الزبائن (Hilton,2002:22) ويقوم برنامج (TQM) بمجموعتين من الانشطة لتحقيق جودة المنتج (جودة المطابقة وجودة التصميم) وهما :

(Hansen & mowen,2008:669)

أ- أنشطة المراقبة (control activities) : وهي أنشطة يتم تنفيذها لمنع رداءة الجودة (poor quality) ، وهي تنفذ أيضاً لتقييم مدى مطابقة المنتج للمواصفات التي يحتاجها الزبون.  
ب- أنشطة الفشل (Failure activities) : وهي أنشطة يتم تنفيذها من قبل الوحدة الاقتصادية وزبائنها استجابة منهم لرداءة الجودة، فإذا حدثت الاستجابة على رداءة الجودة قبل تسليم المنتج السيء الى الزبون يصنف النشاط كنشاط فشل داخلي، أما إذا حدثت الاستجابة بعد تسليم المنتج السيء للزبون فيصنف النشاط كنشاط فشل خارجي.

ان برنامج (TQM) كان ناجحاً في الكثير من الوحدات الاقتصادية اليابانية مما أدى الى زيادة الحد الأقصى المنجز لمستوى خاصية الجودة، لدرجة أصبحت أية تحسينات اضافية في الجودة من غير المرجح ان تعد ذات قيمة للزبون، ومن ثم أصبحت خاصية الجودة في ثلاثية البقاء صغيرة للغاية.  
(Cooper,1995:11)

## 3- ادارة تكلفة المنتج Managing the product cost

تعمل الوحدة الاقتصادية على ادارة تكاليف المنتجات بثلاث طرائق رئيسية هي:

- أ- ادارة تكلفة المنتجات المستقبلية.
  - ب- ادارة تكلفة المنتجات الحالية.
  - ج- تسخير روح المبادرة في القوى العاملة.
- وسيوضح المبحث الثاني بشيء من التفصيل كيفية ادارة تكلفة المنتج.

## المبحث الثاني/ مفهوم تحديد التكلفة المستهدفة وآلية عملها

## أولاً- تاريخ تحديد التكلفة المستهدفة

عند دراستنا لتاريخ تحديد التكلفة المستهدفة للأسف لم نجد اجماع في سرد القصة التاريخية لها بل وجدنا اراء عدة حول هذا الموضوع، على الرغم من أن تحديد التكلفة المستهدفة لم تضرب اطناباً في أعماق التاريخ . لقد لاحظنا ان الاختلاف في رواية تاريخ تحديد التكلفة المستهدفة انحصر في اربعة جوانب، هي البلد الذي نشأت فيه، وأصل تسميتها، والفترة التي ظهرت فيها واخيراً الشخص أو الوحدة الاقتصادية صاحب او صاحبة الامتياز بها. وفي هذا الخصوص تروي الادبيات ما يأتي:-

1- إن هنري فورد صاحب مصانع فورد للسيارات هو أول من اشار الى تحديد التكلفة المستهدفة. عندما اشار اليها بالتكاليف المسموح بها للمنتج في كتابه حياتي وعلمي (My Life my work) في عام 1923.  
(Blocher et al,2002:36)

2- إن تحديد التكلفة المستهدفة ظهرت اولاً في اليابان في بداية عقد الستينات من القرن الماضي. إذ كانت تعرف في اليابان بمصطلح (Kikaku kenka) والذي يعني التكاليف المخططة (planning cost) او التكاليف المتوقعة (Projected cost)(Lorino,1995:12)

في حين يشير (Tanaka) إلى أن تحديد التكلفة المستهدفة اكتشفت من قبل شركة (Toyota) في عام (1965) وتطور استعمالها فيما بعد في اليابان.(Tanaka,1996:18)



## "دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"

أما عن سبب عدم تبني العالم الغربي لتقنية تحديد التكلفة المستهدفة إلا في نهاية عقد الثمانينات من القرن الماضي، أو عن سبب نشر مقالات قليلة عنها على الرغم من أن ظهورها كان في بداية عقد الستينات من القرن الماضي فيشر (Lorino) إلى أن موضوع تحديد التكلفة المستهدفة كان محمي بالسرية التامة بوصفه السلاح السري لمعظم الشركات اليابانية. (Lorion,1995:14)

3- إن تحديد التكلفة المستهدفة ظهرت في اليابان في عام (1960). إذ أخذت الشركات اليابانية فكرة أمريكية بسيطة تسمى (Value Engineering) وحولتها إلى نظام لتخفيض التكاليف وتخطيط الأرباح. وهندسة القيمة نشأت أصلاً في شركة (General Electric) خلال الحرب العالمية الثانية. إذ كانت تستعمل كمدخل هندسي لكيفية إنتاج المنتجات بأقل عدد ممكن من الأجزاء، وفيما بعد أصبحت تنظم الجهود لدراسة كيفية تهيئة الخصائص الوظيفية في المنتج وبأقل تكلفة ممكنة. إن استعمال الولايات المتحدة الأمريكية لتحديد التكلفة المستهدفة لم يكن إلا في عقد الثمانينات من القرن العشرين عندما خسرت الشركات الأمريكية حصتها السوقية إلى الشركات اليابانية، وكما حدث في حالة شركة (Chrysler)، إذ حفز هذا الحدث الشركات الأمريكية كثيراً لتبني تحديد التكلفة المستهدفة.

(Ansari et al,1997:2)

## ثانياً : مفهوم تحديد التكلفة المستهدفة

اعتادت الوحدات الاقتصادية ولسنوات كثيرة في بيئة الأعمال السابقة المستقرة نسبياً على مدخل التكلفة زائداً هامش الربح (Cost – plus) في تسعير منتجاتها. إذ يتم تحديد تكلفة المنتج أولاً ومن ثم يتم إضافة هامش الربح المناسب وصولاً إلى سعر البيع. لكن وبسبب زيادة شدة المنافسة في بيئة أعمال اليوم أصبحت الوحدات الاقتصادية تستعمل وعلى نحو متزايد مدخل معاكس لمدخل التكلفة زائد هامش الربح. إذ تبدأ الوحدة الاقتصادية بتحديد السعر أولاً عن طريق الاستعانة ببحوث السوق ومن ثم تطرح هامش الربح المناسب وبعد ذلك تتحدد تكلفة المنتج التي ينبغي أن يصنع بها. وللوصول إلى هذه التكلفة يعمل المهندسون ومحللو التكاليف معاً على تصميم المنتج بالتكلفة المسموح بها. وإن هذا المدخل في التسعير يسمى تحديد التكلفة المستهدفة (Target costing) ووفقاً لهذا الوصف عرفت تحديد التكلفة المستهدفة بتعاريف كثيرة، وكان معظمها يشير بطريقة و أخرى إلى أنها نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكاليف.

ومن بين هذه التعاريف التي تشير إلى هذا المعنى تعريف (Hilton) إذ عرفها على أنها تصميم المنتج والعمليات المستعملة في إنتاجه من أجل أن يكون بالإمكان في نهاية المطاف تصنيعه بالتكاليف التي تمكن الشركة من الحصول على الربح المطلوب عند بيعه بالسعر الموجه من قبل السوق (Hilton,2002:670)

وتجدر الإشارة إلى أن (Hilton) ميز بين تحديد التكلفة المستهدفة (Target costing) وبين التكلفة المستهدفة (Target cost) فبعد أن عرف مصطلح تحديد التكلفة المستهدفة كما مر بنا آنفاً، عرف مصطلح التكلفة المستهدفة (Target cost) بأنها التكلفة المتوقعة على المدى الطويل والتي تمكن الشركة من الدخول والبقاء في سوق المنتج والمنافسة بنجاح مع الشركات المنافسة. (Hilton,2002:670).

وهذا التمييز صحيح وسوف يسير البحث عليه، إذ إن التكلفة المستهدفة هي جزء من نتاج عملية متكاملة وهي تحديد التكلفة المستهدفة.

ويعرف (Ansari) وآخرون تحديد التكلفة المستهدفة بأنها نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكاليف، والذي يكون فيه السعر هو القائد، والتركيز على الزبون، والتركيز على التصميم، والتركيز على الوظائف. وإن تحديد التكلفة المستهدفة هي مبادرة لإدارة التكاليف في المراحل الأولى من تطور المنتج، وتطبق في جميع أنحاء دورة حياة المنتج من خلال إشراك سلسلة القيمة بأكملها. (Ansari et al,2006:22)



ثالثاً: المبادئ الأساسية لتحديد التكلفة المستهدفة

تتضمن تحديد التكلفة المستهدفة سبعة مبادئ أساسية (CAM-I,1999:8) (Hilton,2002:670-671) (Ansari et al,2006:21) وفيما يأتي توضيح لهذه المبادئ السبعة.

### 1- السعر يقود تحديد التكلفة (Price – led costing)

تحديد التكلفة المستهدفة (Target Costing) تحدد التكلفة المستهدفة (Target cost) من خلال تحديد السعر الذي يمكن ان يباع به المنتج في السوق أولاً، ومن ثم يتم طرح هامش الربح المناسب من السعر المستهدف، وينتج عن هذه العملية التكلفة المستهدفة (Target cost) ، وهذه التكاليف ينبغي أن يصنع بها المنتج، ويتم التعبير عن هذه العلاقة بالمعادلة الآتية:

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

ويلاحظ في مدخل تحديد التكلفة المستهدفة أن السعر يحدد أولاً، ومن ثم يتم تحديد التكلفة المستهدفة ثانياً. أي ان هذا المدخل هو شكل عكسي لمدخل التكلفة زانداً هامش الربح الذي يحدد فيه التكلفة أولاً ومن ثم السعر ثانياً. أي بمعنى أن السعر هو القائد في مدخل تحديد التكلفة المستهدفة، بينما تكون التكلفة هي القائد في مدخل التكلفة زانداً هامش الربح.

### 2- التركيز على الزبون (Focus on the customer)

من أجل أن تكون الوحدة الاقتصادية ناجحة في تحديد التكلفة المستهدفة ينبغي على الإدارة الاصغاء الى آراء زبائنها عن المنتجات التي يريدونها ؟ وما الخصائص المهمة في المنتج؟ كم هم راغبين للدفع مقابل مستوى معين من جودة المنتج؟ وتحتاج الإدارة الى السعي بقوة للبحث في ملاحظات الزبائن من أجل تصميم المنتجات التي تلبي طلب الزبون وبيعها بسعر يكونون على استعداد لدفعه. وفيما تقدم يمكن وصف مدخل تحديد التكلفة المستهدفة بأنه موجهة من قبل السوق.

### 3- التركيز على تصميم المنتج (focus on product design)

التصميم الهندسي هو العنصر الأساسي في تحديد التكلفة المستهدفة . إذ ينبغي على المهندسين تصميم المنتج من البداية لكي يكون بالإمكان تصنيعه بالتكلفة المستهدفة. ويشمل نشاط التصميم تحديد نوع المواد الخام والمكونات التي سوف تستعمل، فضلاً عن العمل والمكان والعناصر الأخرى اللازمة للعملية الإنتاجية. وباختصار ينبغي تصميم المنتج ليكون قابلاً للتصنيع بالتكلفة المستهدفة.

### 4- التركيز على تصميم العملية (focus on process design)

كما اتضح في النقطة الأنفة، ينبغي فحص كل جانب من جوانب عملية الانتاج من أجل التأكد من إن المنتج سوف ينتج بفعالية كلما كان ذلك ممكناً . وتعد تصميم العملية من خلال اختيار التكنولوجيا اللازمة، والمصادر العالمية في المشتريات والتي ترتبط بتكنولوجيا العمليات المختارة واحدة من اهم طرائق بلوغ التكلفة المستهدفة.

### 5- فرق العمل متعددة الوظائف (Gross – functional teams)

إن تصنيع المنتج بالتكلفة المستهدفة أو أقل منها يتطلب اشراك اشخاص من وظائف مختلفة في الوحدة الاقتصادية مثل ابحاث السوق، والمبيعات، وهندسة التصميم، والمشتريات، وهندسة الانتاج، وجدولة الانتاج، ومناولة المواد، والمحاسبة الإدارية. وإن هؤلاء الأفراد جميعهم من الوظائف المختلفة وبما يمتلكونه من خبرة يستطيعون تقديم اسهامات أساسية في تحديد التكلفة المستهدفة. فضلاً عن أن فريق العمل متعدد الوظائف هو ليس مجموعة من المتخصصين الذين يساهمون بخبراتهم ثم يغادرون بل هم مسؤولون عن المنتج بأكمله.



## 6- تكاليف دورة حياة المنتج (Life – cycle costs)

ان تحديد التكلفة المستهدفة تتطلب من المحاسب الاداري ادراج تكاليف دورة حياة المنتج جميعها، والتي تشمل تكاليف تخطيط المنتج، وتكاليف التصميم الاساسية (الاولية)، وتكاليف التصميم التفصيلية، والاختبار، والانتاج، والتوزيع، وخدمة الزبائن. اذ تميل نظم المحاسبة التقليدية الى التركيز على تكاليف مرحلة الانتاج فقط، ولا تغطي الاهتمام الكافي لمراحل دورة حياة المنتج الاخرى.

## 7- الاتجاه نحو سلسلة القيمة (Value Chain Orientation)

في كثير من الاحيان تكون التكلفة المتوقعة للمنتج الجديد أعلى من التكلفة المستهدفة. لذلك تيدل الوحدات الاقتصادية الجهود الحثيثة للتخلص من التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل جلب التكلفة المتوقعة الى التكلفة المستهدفة ويمكن ان تؤدي نظرة فاحصة على سلسلة القيمة بأكملها الى مساعدة المديرين في تحديد الفرص المتاحة لتخفيض التكاليف.

يرى الباحث ان المبادئ السبعة لتحديد التكلفة المستهدفة مشتقة من التعريف الذي قدمه (Ansari) وآخرون والذي تم ذكره إنفاً

### رابعاً : خطوات تطبيق تحديد التكلفة المستهدفة

تمر عملية تحديد التكلفة المستهدفة بخمسة خطوات واساسية هي:

- 1- تحديد السعر المستهدف.
- 2- تحديد الربح المرغوب به أو المطلوب.
- 3- احتساب التكلفة المستهدفة (سعر البيع – الربح المطلوب).
- 4- استعمال هندسة القيمة او تقنيات أخرى لتحقيق التكلفة المستهدفة.
- 5- استعمال تكلفة كيزن للتخفيض الاضافي في التكاليف.

وفيما يأتي توضيح لهذه الخطوات.

### 1- تحديد السعر المستهدف

السعر المستهدف (Target price) هو السعر المقدر للمنتج (سلعة أو خدمة)، والذي يكون معه الزبائن على استعداد لدفعه، وهذا التقدير مبني على اساس فهم وأدراك الزبائن لقيمة المنتج، وكيف سيحدد المنافسون أسعار منتجاتهم، وعادة تستطيع الوحدة الاقتصادية من خلال الاتصال المحكم والتفاعل المباشر مع الزبائن من أن تكون في موضع افضل لتحديد احتياجات الزبائن وادراكهم لقيمة المنتج. وينبغي ان تهتم الوحدات الاقتصادية بدراسات وبحوث السوق عن خصائص المنتج التي يرغبها الزبائن والاسعار التي يكونوا على استعداد لدفعها مقابل هذه الخصائص، اذ ان فهم الوحدة الاقتصادية لما يرغبه الزبائن من المنتج يعد امراً في غاية الأهمية.

من جانب اخر فإن الشركة الاقل اتصالاً بزبائنها تعتمد على التخمين والتقدير الذاتي لرد فعل المنافسين في تقدير أسعار منتجاتها . اذ تحتاج الوحدة الاقتصادية إلى فهم المستويات التكنولوجية، والمنتجات، والتكاليف، والمراكز المالية لمنافسيها في تقدير اسعار البيع. وعادة ما تحصل الوحدات الاقتصادية على هذه المعلومات من المجهزين، والعاملين لدى المنافسين، والهندسة العكسية (Reverse Engineering) التي تقوم على تفكيك منتجات المنافسين وتحليلها لتحديد تصاميم المنتج والمواد الخام، والاحكام بالتكنولوجيا المستعملة من قبل المنافسين. ( هورنجرن وآخرون، 2009: 773 )

في ضوء ما تقدم يتضح ان سعر البيع المستهدف يتحدد اما من خلال القيمة المدركة (Perceived Value) للزبون، والتي يدركها الزبون على وفق ما يقدمه المنتج من اشباع لرغباته او حاجاته وما يستطيع ان يضحى به الزبون من موارد في سبيل هذا الاشباع. أو يتحدد السعر المستهدف على وفق ما يقدمه المنافسون من أسعار في السوق.

## "دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"

وتستعمل الشركات اليابانية ، كما يشير الى ذلك (Ansari) وآخرون أربعة محددات أساسية في عملية تحديد السعر المستهدف، هي :-

أ- حاجات الزبون وذوقه ورغباته المرتبطة بالخصائص والوظائف المادية والجمالية للمنتج.

ب- السعر الذي يكون الزبون مستعد لدفعه مقابل الخصائص والوظائف المطلوبة في المنتج.

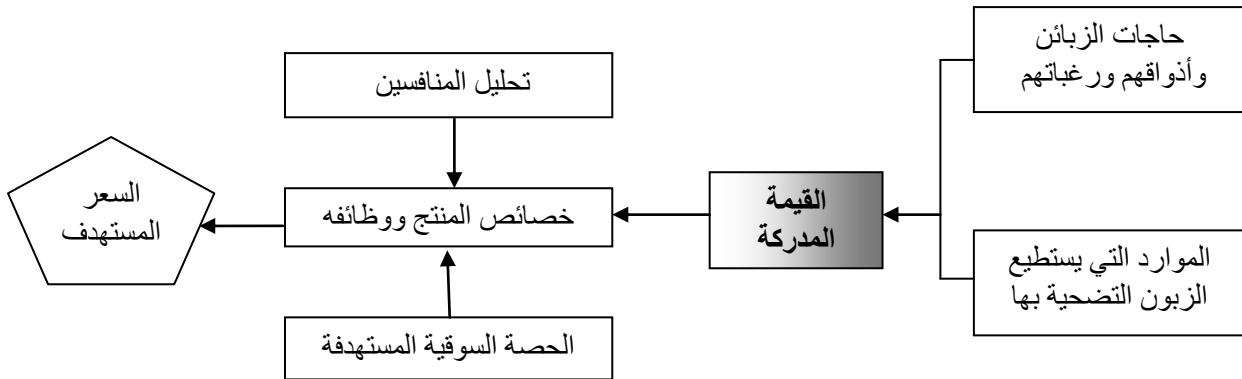
ج- المنافسون وما يقدمونه من وظائف وخصائص جمالية للمنتج وما يعرضونه من اسعار تنافسية.

د- الحصة السوقية المستهدفة للمنتج. (Ansari et al,2006:33)

يرى الباحث ان المحددين الأول والثاني اللذين تستعمله الشركات اليابانية هما الطريقة الاولى نفسها التي استعملها (Horngren) وآخرون في تحديد السعر المستهدف، وهي القيمة المدركة إذ تتحدد وكما ذكرنا انفاً في ضوء ما يتوافر في المنتج من وظائف وخصائص تلبي رغبات الزبون وتشبع حاجاته، وما يستطيع الزبون التضحية به من موارد مقابل ذلك.

اما المحدد الثالث (المنافسون) فهو الطريقة الثانية نفسها التي حددها (Horngren) وآخرون. وفي ضوء ما تقدم فان الجديد الذي أشار اليه (Ansari) وآخرون هو المحدد الرابع (الحصة السوقية المستهدفة للمنتج) . وعلى هذا الاساس نستطيع القول أن السعر المستهدف يتحدد من خلال ثلاثة محددات هي القيمة المدركة، والمنافسون، والحصة السوقية المستهدفة. ولهذا السبب عدلنا انموذج تحديد السعر المستهدف الذي قدمه (Ansari) وآخرون من خلال دمج المحددين الأول والثاني بوصفهما يقودان الى شيء واحد وهو القيمة المدركة، وتم الابقاء على المحددات الاخرى، وهذا ما يظهر في الشكل رقم ( 6 )، إذ تم توضيح ما تم تعديله واضافته على الإنموذج من خلال تظليل المربع الظاهر في الشكل.

شكل رقم ( 6 )  
تحديد السعر المستهدف



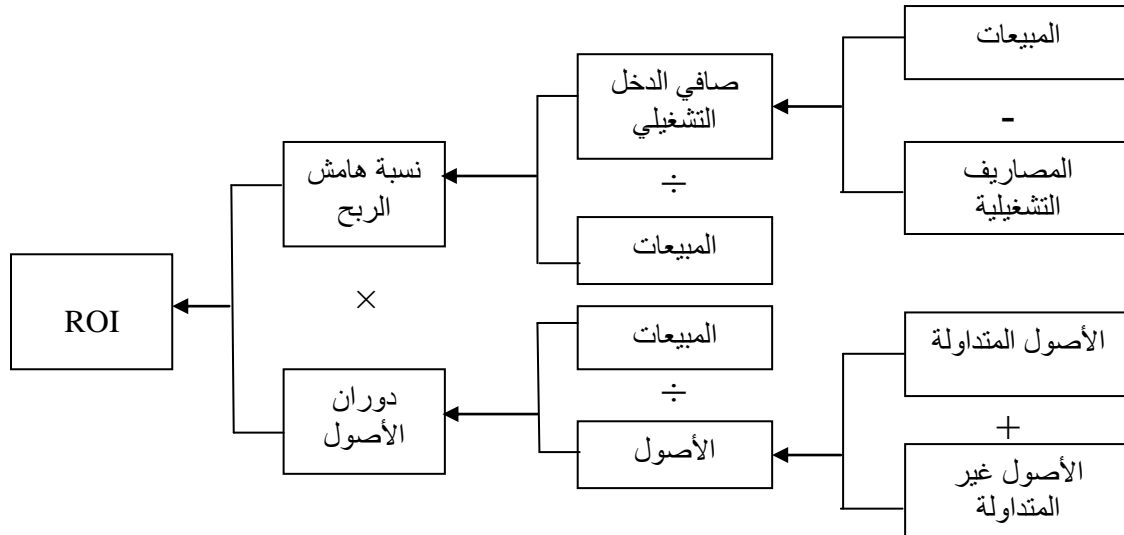
المصدر : بتصريف من (Ansari et al.,1997: 33)

## 2- تحديد الربح المستهدف

الربح المستهدف (Target profit) هو المتغير الثاني في معادلة تحديد التكلفة المستهدفة. والربح أو العائد المستهدف هو العائد المالي الذي تحتاجه الوحدة الاقتصادية للبقاء في صناعتها. (Ansari et al,2006:21) بينما يشير (Cooper and Salgmulder,1997:100) الى ان الارباح المستهدفة تحدد بهدف ضمان انجاز خطة الربح طويلة الاجل. وعادة ما تحدد الوحدات الاقتصادية الربح المستهدف الذي يحقق معدل العائد المستهدف على الاستثمار (Target Rate of Return on Investment) ، ومعدل العائد المستهدف على الاستثمار هو دخل التشغيل السنوي الذي تهدف الوحدة الاقتصادية مقسوماً على رأس المال المستثمر، والشكل رقم ( 7 ) والمعادلات الآتية توضح عناصر (ROI) ، وكيفية تحديد الربح المستهدف بموجبه.

## شكل رقم ( 7 )

## عناصر العائد على الاستثمار (ROI)



المصدر : - بتصرف من (Garrison and Noreen,2000:569) من خلال الشكل رقم ( 7 ) يمكن استخراج معدل العائد على الاستثمار (ROI) باحدى المعادلتين الاتيتين:-

$$1- \text{معدل العائد على الاستثمار} = \frac{\text{صافي الدخل التشغيلي}}{\text{الأصول}}$$

$$2- \text{معدل العائد على الاستثمار} = \text{نسبة هامش الربح} \times \text{دوران الأصول}$$

## "دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"

وبعد تحديد معدل العائد على الاستثمار يتم تحديد الربح المستهدف بالمعادلة الآتية:-  
الربح المستهدف = رأس المال المستثمر (الأصول) × معدل ROI

يشير هورنجرن وآخرون الى أن مقدار الربح المستهدف نادراً ما يعبر عنه كرقم جامد أو ثابت (Rigid)، بل هو رقم مرن يعتمد على سلوك الزبائن والمنافسين ارتفاعاً وانخفاضاً، وفي نهاية المطاف يتم تحديد هامش الربح عن طريق السوق. (هورنجرن وآخرون، 2009: 785)  
يرى (Lee) أن تحديد الربح المستهدف ينبغي أن يستند الى العائد المستهدف على المبيعات (Return on Sales (Ros) بدلاً من العائد على الاستثمار (ROI) للأسباب الآتية:-

(Lee, 1994: 68)

أ- ان بيئة الاعمال الحالية تتطلب مجموعة متنوعة من المنتجات، وبكميات منخفضة من أجل البقاء في سوق اليوم سريع التغير، ولهذا السبب يكاد يكون من المستحيل حساب ربحية تلك المنتجات على اساس العائد على الاستثمار (ROI).

ب- إن الاستراتيجيات طويلة الاجل تركز على الحفاظ على ربحية المنتجات والدور الذي يلعبه كل منتج داخل المجموعة التي ينتمي اليها، والعائد على المبيعات (ROS) يوفر أفضل قياس لهذا الدور.

يؤيد (Ansari) وآخرون (Lee) في ضرورة ان يستند تحديد الربح المستهدف الى العائد على المبيعات (ROS) بدلاً من العائد على الاستثمار (ROI)، لكنهم يختلفون في السبب، والسبب الذي يقدمونه هو بما ان العائد على المبيعات (ROS) هو جزء من معادلة العائد على الاستثمار (ROI) وكما هو واضح من الشكل رقم ( 7 ) والمعادلة رقم (2) المذكورة انفاً، فالوحدات الاقتصادية غالباً ما تستعمل (ROS) لتحديد الربح المستهدف اذا كان دوران الاصول في النصف الثاني من معادلة (ROI) ثابتاً او مستقراً، ولذلك بالامكان تجاهل الاصول واستعمال العائد على المبيعات فقط في تحديد الربح المستهدف.  
(Ansari et al, 2006: 22-23)

## 3- حساب التكلفة المستهدفة

يتم حساب التكلفة المستهدفة (Target cost) من خلال طرح الربح المستهدف (الخطوة الثانية) من السعر المستهدف (الخطوة الاولى). وينبغي على الوحدات الاقتصادية تصميم المنتج والعمليات اللازمة لانتاجه بتكاليف لا تتجاوز التكلفة المستهدفة اذا ما ارادت البقاء في سوق المنتج والمنافسة بنجاح مع المنافسين. لان البقاء والمنافسة يتطلبان انتاج المنتجات بالسعر والمواصفات التي يحددها الزبائن او السعر والمواصفات التي يقدمها المنافسون. فضلاً عن ذلك فان بلوغ التكلفة المستهدفة يمكن الوحدة الاقتصادية في تحقيق مستوى الربح المستهدف.

## 4- استعمال هندسة القيمة وادوات اخرى للوصول الى التكلفة المستهدفة.

غالباً ما تكون التكاليف الحالية (للمنتجات الموجودة) او التكاليف المتوقعة (للمنتجات الجديدة) أكبر من التكلفة المستهدفة، ذلك بفعل ضغوط قوى السوق التي تتطلب من الوحدة الاقتصادية تخفيض تكاليف منتجاتها (Jackson & sawyers, 2001:28) ويطلق على الفرق بين التكلفة الحالية او المتوقعة والتكلفة المستهدفة تسمية تخفيض التكلفة المستهدف (Cost Reduction Target)، ويتم انجاز هذا التخفيض من خلال الادوات الآتية:-



### أ- هندسة القيمة (Value Engineering)

هندسة القيمة (value engineering) وتعرف أيضاً بتحليل القيمة (Value analysis) ، وهي دراسة نظامية للعوامل التي تؤثر في تكلفة المنتج (سلعة أو خدمة) من أجل ابتكار وسائل لتحقيق هدف محدد بالمستوى المطلوب من الجودة، والموثوقية (المعولية) (Reliability) ، وبالتكلفة المستهدفة (Drury,2000:892) إن الهدف من هندسة القيمة هو تحقيق التكلفة المستهدفة من خلال طريقتين: (Kaplan & Atkinson,1998:228)

(1) تحديد تحسينات تصاميم المنتجات التي تقلل من تكلفة المنتجات دون التضحية بالوظائفية .  
(2) التخلص من الوظائف غير الضرورية التي قد تزيد تكاليف المنتج، والتي لا يكون الزبون على استعداد للدفع مقابلها.

إن الوصول الى التكلفة المستهدفة من خلال الطريقتين المذكورتين إنفاً، يتطلب استعمال واحد من نوعين لهندسة القيمة هما التحليل الوظيفي (Functional Analysis) وتحليل التصميم (Design Analysis) وفيما يأتي توضيح لهذين النوعين.

(1) التحليل الوظيفي (Functional Analysis) : يقصد به تحليل المنتج الى عناصره أو صفاته الوظيفية، وتحديد قيمة كل وظيفة من وظائف المنتج بما يعكس المبلغ الذي يكون الزبون على استعداد لدفعه مقابل هذه الوظيفة، وعادة ما تحصل الوحدات الاقتصادية على هذه المعلومات عن طريق اجراء المسوحات الميدانية ومقابلات الزبائن، ويمثل مجموع قيم كل الوظائف سعر البيع المقدر (او المستهدف)، والذي يخضع الربح المستهدف منه يتم التوصل الى التكلفة المستهدفة. ومن ثم يتم مقارنة تكلفة كل وظيفة مع القيمة المدركة من قبل الزبون لهذه الوظيفة. فإذا كانت تكلفة الوظيفة تتجاوز القيمة المدركة من قبل الزبون سيكون أمام الوحدة الاقتصادية ثلاثة خيارات هي التخلص من الوظائفية، أو تعديلها لتخفيض تكاليفها، أو تحسين قيمتها بحيث ينظر الى أن قيمتها تتجاوز تكلفتها. (Kaplan & Atkinson,1998:228)

يشير (Blocher) وآخرون الى أن استعمال أي نوع لهندسة القيمة (التحليل الوظيفي أو تحليل التصميم) يعتمد على وظائفية المنتج. إذ ان التحليل الوظيفي (Functional Analysis) هو التحليل المناسب لمنتجات مثل السيارات، وبرامج الحاسوب، وكثيراً من المنتجات الاستهلاكية الالكترونية مثل الكاميرات، والمعدات السمعية، والفيديو. إذ ان الوظائفية في هذه المنتجات يمكن اضافتها أو حذفها بسهولة نسبية، والسبب في ذلك ان هذه المنتجات لديها طرازات جديدة (New Models) ، وتحديثات بصورة متكررة فضلاً عن أن تفضيلات الزبائن كثيراً ما تتغير بصورة متكررة أيضاً. لذلك تعمل الوحدات الاقتصادية لهذه المنتجات على اختيار باقة خاصة من الخصائص الوظيفية وأدراجها مع كل طراز جديد (New Model) . (Blocher, 2005:157)

(2) تحليل التصميم (Design Analysis) : هو النوع الثاني لهندسة القيمة، وهو شائع الاستعمال لمجموعة من المنتجات مثل المعدات المتخصصة، والمعدات الطبية، ومعدات البناء، والشاحنات الثقيلة، وهذه المنتجات على عكس المجموعة السابقة حيث ينبغي ان تصمم الوظائفية في المنتج بدلاً من اضافتها اليه أو حذفها منه، فضلاً عن إن تفضيلات الزبائن في هذه المجموعة غالباً ما تكون مستقرة نوعاً ما.

وبموجب تحليل التصميم يعمل فريق التصميم على تحضير تصاميم ممكنة للمنتج، وكل تصميم من هذه التصاميم يملك الخصائص الوظيفية نفسها، ولكن بمستويات مختلفة وبتكاليف مختلفة، وتساعد المقارنة المرجعية (Benchmarking)، وتحليل سلسلة القيمة على أرشاد فريق التصميم في اعداد تصاميم تنافسية جديدة ومنخفضة التكلفة على حدا سواء، ومن ثم يعمل فريق العمل مع المحاسب الإداري على اختيار تصميم واحد يقابل أفضل رغبات للزبائن وبما لا يتجاوز التكلفة المستهدفة.





ب- جداول التكلفة ("دراسة تطبيقية في الشركة العامة للمباني السكنية"): هناك طرائق أخرى لانجاز تخفيض التكلفة المستهدف وصولاً الى التكلفة المستهدفة، وهي جداول التكلفة، وتكنولوجيا المجموعة. (Blocher et al,2005:383)

وجداول التكلفة (Cost tables) هي قاعدة بيانات مصممة على الحاسوب، وتتضمن معلومات شاملة عن موجهات التكلفة في الوحدة الاقتصادية مثل حجم الانتاج، والمواد المستعملة في التصنيع، وعدد الخصائص الوظيفية. وتستعمل جداول التكلفة من قبل الوحدات الاقتصادية التي تصنع اجزاء مختلفة الاحجام من التصميم نفسه لظهور الفرق بين تكاليف الاجزاء بمختلف الاحجام وبمختلف انواع المواد المستعملة. أما تكنولوجيا المجموعة (Group Technology) فهي طريقة لتحديد أوجه التشابه في اجزاء المنتجات المصنعة من أجل الوصول الى استعمال الجزء نفسه في منتجين أو اكثر، ومن ثم تخفيض التكاليف. بمعنى اخر أن هذه الطريقة تهدف الى استعمال الجزء الذي يؤدي الوظيفية نفسها في منتجات أخرى ومن ثم زيادة امكانية استعمال الاجزاء القياسية (standard parts) بهدف تخفيض التكاليف، وعلى الرغم من تخفيضها للتكاليف الا ان تكنولوجيا المجموعة قد تثير القلق عند استعمال جزء فاشل في اكثر من منتج مما يعني زيادة تكاليف الخدمة والضمان.

### ج- التحليل المفكك (Tear – down analysis)

التحليل المفكك، ويعرف ايضاً بالهندسة العكسية (Reverse Engineering) وينطوي هذه التحليل على دراسة منتج المنافس من أجل تحديد فرص تحسين المنتج وتخفيض التكاليف، إذ يتم تفكيك منتج المنافس لتحديد وظائفه وتصميمه وتقديم رؤى عن العمليات التي يتم استعمالها في تصنيع المنتج فضلاً عن تكلفة صنعه، والهدف من ذلك هو مقارنة تصاميم المنافسين مع تصميم منتج الوحدة الاقتصادية، وادراج أية مزايا نسبية يتم ملاحظتها في منتج المنافس الى تصميم المنتج .

(Drury, 2000 : 892)

وتستعمل شركة (Isuzu) اليابانية ست طرائق لتفكيك منتجات المنافسين لغرض تحليل المنتجات المنافسة في أمور تتعلق بالمواد التي تحتويها، والاجزاء التي تستعملها، وطرائق عملها، وطرائق تصنيعها. (Rains and Kato,2006:2) (Hilton,2002:674-675) وفيما يأتي توضيح للطرائق الستة:

- (1) تفكيك الحركية (Dynamic Tear – down) : يطبق التفكيك الحركي مبدأ التحليل المقارن لعملية التجميع، ويركز أساساً على مقارنات الوقت والجهد المستغرق في تجميع وتفكيك المنتجات التي يجري دراستها، ويهدف هذا النوع من التفكيك الى تخفيض عدد عمليات تجميع المنتج والوقت اللازم لانجازها.
- (2) تفكيك التكاليف (Cost Tear –down) : يركز هذا النوع من التفكيك على اجراء مقارنات تفصيلية لمكونات المنتج مع مكونات المنتجات المنافسة. فقد يكون للكثير من مكونات المنتج فروقات طفيفة، فيتم تشخيصها، وتقدير تكاليفها بهدف تعديلها فيما بعد.
- (3) تفكيك المواد (material Tear- down) : يقارن هذا النوع من التفكيك المواد التي اختارها المنافس وكيفية معالجته لها، وتغير الخصائص الكيميائية للمواد نتيجة المعالجات المختلفة مثل معالجة الحرارة وتخفيض الضغط .



### "دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"

(4) تفكيك المصفوفة (Matrix Tear – down) : يهدف هذا التفكيك الى تكوين مصفوفة للمكونات المستعملة في المنتجات جميعها ، بحيث تتمكن الوحدة الاقتصادية من تحديد المكونات قليلة العدد واخراجها من تصميم المنتجات الموجودة فضلاً عن منعها من المنتجات المستقبلية جميعها.

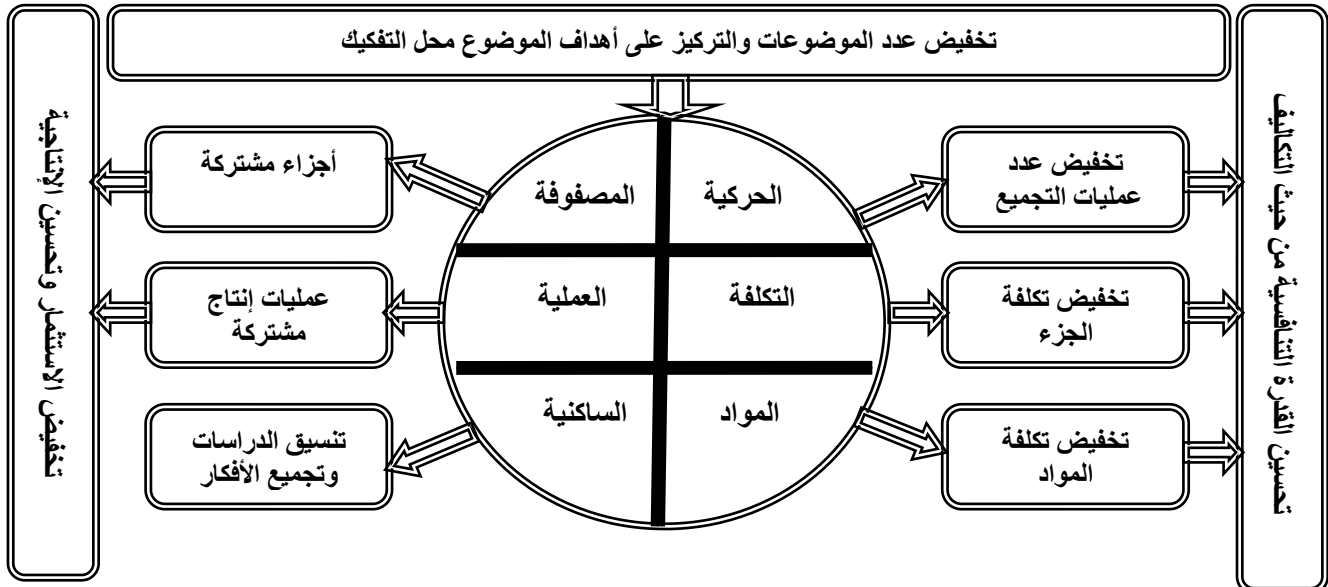
(5) تفكيك العملية (Process Tear – down) : يتضمن هذا النوع من التفكيك مقارنة العمليات (Process) المستعملة في تصنيع مكونات المنتجات جميعها، وذلك بهدف تخفيض أو الحد من الفروقات فيما بين العمليات بحيث تتمكن الوحدة الاقتصادية من تصنيع مكونات كثيرة في خط الإنتاج نفسه.

(6) التفكيك الساكن (Static Tear – down) : يهدف الى تفكيك منتج المنافس الى مكوناته لتمكين مهندسي الوحدة الاقتصادية من مقارنة مكونات منتجاتها مع تلك المكونات المستعملة في منتج المنافس، بهدف اجراء التقصي والبحث عن طرائق لخفض التكاليف.

وتعتمد شركة ( Isuzu ) على الطرائق الستة المذكورة انفاً في تفكيك منتجات المنافسين بهدف تعديل تصميم المنتج على وفق تصاميم المنافسين، من أجل الوصول الى التكلفة المستهدفة (Target cost) ، ويشير (Rains & Kato,2006:5) الى أن هيكلة التحليل المفكك في (Isuzu) تعتمد على تخفيض عدد الموضوعات (themes) محل دراسة التفكيك (مكونات، واجزاء، ومواد، وعمليات، وغيرها) فضلاً عن التركيز على أهداف هذه الموضوعات من خلال الطرائق الستة . إذ تقوم الطرائق الثلاثة الاولى وكما هو موضح في الشكل رقم (8). على تحسين القدرة التنافسية للوحدة الاقتصادية من خلال تخفيض تكاليف المواد . وتكلفة الجزء، وعدد العمليات التي يجمع بها المنتج ، ومن ثم تخفيض الوقت اللازم لانتاجه. في حين تعمل الطريقة الرابعة على تخفيض تكاليف الاستثمار من خلال جعل خط الإنتاج الواحد يصنع مكونات كثيرة. بينما تعمل الطريقة الخامسة على تحسين الانتاجية من خلال استعمال المكونات او الاجزاء الاكثر استعمالاً . واخيراً تهدف الطريقة السادسة الى جمع الأفكار وعمل الدراسات عن طريق تفكيك منتجات المنافسين ومن ثم تمكين الوحدة الاقتصادية من تخفيض التكاليف في المستقبل القريب.

شكل رقم ( 8 )

هيكلية التحليل المفكك



المصدر : بتصريف من ( Rains & Kato , : 3 )



### المبحث الثالث/ استعمال تحديد التكلفة المستهدفة في تنفيذ استراتيجية المواجهة في الشركة عينة البحث

#### أولاً : نبذة تاريخية عن الشركة عينة البحث

تأسست الشركة عينة البحث في عام (1959) في إطار التعاون بين العراق والاتحاد السوفيتي سابقاً، واستناداً الى قرار مجلس المؤسسة الاقتصادية الملغاة في عام (1959)، وكان عقد التأسيس قد صدر (آنذاك) باسم (الشركة العامة للاجهزة والمعدات الكهربائية)، وقد تم تنفيذ المشروع في مايس عام (1963) وبوشر بالانتاج في عام (1967).

وفي عام (1972) انشأت الشركة معمل للمصاييح بتنفيذ من قبل شركة تنكسر ام الهنغارية، وفي عام (1979) تم تأسيس مصنع العلامات المرورية الذي بدأ بالانتاج في عام (1981).

وبعد أن الغي نظام المؤسسات ارتبطت الشركة بوزارة الصناعات الثقيلة، وفي عام (1991) انفك معمل المصاييح الكهربائية من الشركة بعد تأسيس مديرية معمل المصاييح الكهربائية في التاجي، وكذلك إنفك ارتباط مصنع العلامات المرورية من الشركة في عام (1993)، وفي عام (1997) وبعد صدور قانون الشركات العامة ثم إصدار عقد التأسيس وفقاً لهذا القانون واصبح أسمها (الشركة العامة للصناعات الكهربائية).

#### ثانياً : رسالة الشركة وأهدافها.

لا توجد لدى الشركة رسالة محددة ومكتوبة في بيان (Statement) وانما لدى الشركة هدف بحسب ما نشر في عقد التأسيس وهو (الاسهام في دعم الاقتصاد الوطني في مجال انتاج الاجهزة والمعدات الكهربائية المنزلية والصناعية وبما يحقق أهداف خطط التنمية). كما بين عقد التأسيس نفسه إن الشركة تمارس مجموعة من الانشطة من أجل تحقيق أهدافها، وهذه الانشطة هي :-

1- انتاج الاجهزة الكهربائية والمعدات المنزلية والصناعية وتوابعها كلاً أو جزءاً الى جانب انتاج مواد لتركيب الانارة بانواعها المختلفة فضلاً عن تقديم الخدمات الاسنادية والارشادية ذات الصلة بنشاطاتها لمختلف دوائر الدول والقطاعين العام والخاص.

2- تطوير المعامل والخطوط الانتاجية القائمة وتوسيعها، وأقامة المشاريع، والخطوط المكملة لها، فضلاً عن المشاريع والخطوط الجديدة.

3- تسويق انتاج الشركة محلياً أو تصديره للخارج.



## "دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"

## ثالثاً: اختيار الاستراتيجية

مر بنا انفاً في المبحث الاول إن نجاح الوحدة الاقتصادية لا يمكن إن يتم الا من خلال أتباع الاستراتيجية الملائمة او المناسبة لها، والتي من خلالها تحقق الوحدة الاقتصادية أهدافها ومن ثم رسالتها، كما إن اختيار الاستراتيجية الملائمة يتطلب اجراء التحليل الاستراتيجي (SWOT) لنقاط القوة والضعف والفرص والتحديات.

وهذا الكلام ينطبق على الشركة عينة البحث فمن أجل تحقيق أهداف الشركة المنصوص عليها في عقد تأسيسها ينبغي على الشركة اختيار الاستراتيجية الملائمة التي تساعد على البقاء والاستمرار بالعمل من أجل انجاز اهدافها. وهذا يتطلب اولاً اجراء تحليل (SWOT) وكما يأتي:

## 1- نقاط القوة والضعف (SW)

إن نقاط القوة والضعف تتعلق بالموارد والمهارات أو الكفاءات التي تمتلكها الوحدة الاقتصادية على امتداد سلسلة القيمة، اي في جوانب خطوط الانتاج، والادارة، والبحث والتطوير، والتصنيع، والتسويق، وللأسف الشديد فإن الشركة عينة البحث لا تمتلك اي نقاط قوة في هذه الجوانب وانما تمتلك نقاط ضعف وكما يأتي:-

- أ- خطوط الانتاج : لا يوجد أي تقدم تكنولوجي مهم في خطوط الانتاج، فهي قديمة وتعود لعقود سابقة وهي لا تقدم منتجات مبتكرة.
- ب- الادارة : مستوى الخبرات والكفاءات لا يتوافق أو ينسجم مع المناهج والمداخل الادارية الحديثة . فعلى زمن طويل اعتادت الشركة على اجراء مناقلة فقط بين المديرين ومسؤولي الشعب والأقسام.
- ج- البحث والتطوير : الشركة متأخرة جداً في مجال البحث والتطوير فلا توجد اي مشاريع او مبادرات لتقديم منتجات جديدة.
- د- التصنيع : التكنولوجيا المستعملة في التصنيع قديمة وغير مرنة ولا توجد اي تحسينات على عمليات التصنيع .
- هـ- التسويق : عدم وجود منهج شامل للتسويق .

## 2- الفرص والتحديات (OT) :

إن الفرص والتحديات هي حالات رئيسة جيدة أو سيئة في بيئة الوحدة الاقتصادية، ويتم تحديد الفرص والتحديات من خلال أتباع انموذج (Porter) لقوى المنافسة الخمسة (Five competitive Forces) وكما يأتي :

- أ- حواجز دخول المنافسين : إن حواجز الدخول منخفضة جداً ودخول السوق العراقية لا يتطلب رؤوس أموال ضخمة، والوصول الى قنوات التوزيع سهل جداً فضلاً عن عدم وجود ضرائب أو رسوم كمركية عالية بعد أن انتهج الاقتصاد العراقي نهج السوق المفتوحة. وبناءً على ذلك فإن الشركة تواجه تهديدات دخول المنافسين الجدد.
- ب- شدة التنافس بين المنافسين : إن المنافسة شديدة بين المتنافسين بسبب انخفاض حواجز الدخول وزيادة نمو اجمالي طلب السوق لأن السوق العراقية عاشت وبسبب فترة الحصار الاقتصادي الطويلة بحالة جفاف (إن صح التعبير) من الأجهزة والمعدات الكهربائية فضلاً عن ارتفاع معدل دخل الفرد بسبب ارتفاع إيرادات بيع النفط . وبناءً على ذلك فإن الشركة تواجه تهديدات المنافسة الشديدة من جانب وفرصة زيادة نمو الطلب من جانب آخر .
- ج- تهديدات المنتجات البديلة : لمعظم منتجات الشركة عينة البحث منتجات بديلة فمكيفات الهوائية ومبردات الهواء هي منتجات بديلة لمراوح الهواء ومبردات الهواء منتج بديل لمكيف الهواء، وعلى هذا الاساس تواجه الشركة تهديدات المنتجات البديلة في السوق.
- د- القوة التفاوضية للزبائن : إن السوق المفتوحة وما يعرض فيها من منتجات ذات اسعار منخفضة وخصائص ووظائفية مختلفة جعل لدى زبائن الشركة قوة تفاوضية كبيرة وهذا بدوره يشكل مصدر خطر من مصادر التهديدات التي تواجه الشركة.



هذه القوة التفاوضية للمجهزين. إن المورد الذي تطبقه الشركة من المجهزين بسبب انخفاض كميات الانتاج جعلت المجهزين يمتلكون قوة تفاوضية جيدة. وهو مصدر من مصادر التهديدات التي تواجه الشركة عينة البحث .

إن ما تمتلكه الشركة عينة البحث من موارد ومهارات أو كفاءات (نقاط القوة والضعف) جعلتها غير قادرة على انتاج منتجات فريدة من نوعها فيها من الخصائص أو المواصفات ما لا يوجد في المنتجات الأخرى التي يقدمها المنافسون، لذلك فالشركة بعيدة كل البعد عن تبني استراتيجية التمايز (Differential Strategy) ، كما ان الشركة عينة البحث وفي ضوء نقاط القوة والضعف الأنفة الذكر لا تمتلك التكنولوجيا في الصناعة، وفي ظل تحليل الفرص والتهديدات (OT) اتضح ان الشركة عينة البحث لا تستطيع الا ان تعمل في بيئة تنافسية بمعنى آخر أنها لا تستطيع تجنب المنافسة، والسؤال الذي يطرح نفسه هنا: أية استراتيجية ينبغي على الشركة عينة البحث تبنيها؟

يرى الباحث إن الحل المناسب للشركة عينة البحث هو تبني استراتيجية المواجهة مع غير المتميزين ومع غير قادة التكلفة، وهم الفئة الأكبر في السوق من أجل البقاء. وإن تطبيق استراتيجية المواجهة يتم من خلال المنافسة في ثلاث خصائص ترتبط بالمنتج وهي السعر، والجودة، والوظائفية. إذ ينبغي على الشركة الوصول الى الاسعار التي يقدمها المنافسون فضلاً عن الوصول الى الجودة والوظائفية التي تحتويها منتجات المنافسين، وإن لا تبقى الشركة تعمل بمعزل عما يقدمه المنافسون بل عليها ان تدخل في مواجهة المنافسين في الخصائص الثلاث الأنفة الذكر. ويرى الباحث ايضاً ان تطبيق استراتيجية المواجهة وثلاثية البقاء كان ضروريا منذ وقت مبكر وليس الآن وعلى وجه التحديد بعد تاريخ (2003/4/9)، لأن قبل هذا التاريخ كانت معظم أسعار منتجات الشركة أقل بكثير من اسعار المتنافسين بفعل فرض ضرائب وتعريفات كمركية عالية . أما بعد هذا التاريخ اصبحت تكاليف معظم منتجات الشركة قبل اسعار بيعها اكبر بكثير من اسعار بيع المنتجات المنافسة بفعل انفتاح السوق العراقية على المنتجات الاجنبية ومحدودية الضرائب والتعريفات الكمركية، ومن بين هذه المنتجات مكيفات الهواء الشبكية والمنفصلة، والمضخة المنزلية (مضخة الماء)، وسخان المياه، ومراوح الهواء التي نحن بصدد دراستها على وجه التفصيل، إذ اصبح سعر بيع مروحة الهواء نسيم الرافدين (33000) دينار وتكلفتها الكلية (30026) دينار في حين تتراوح أسعار بيع المراوح المنافسة بين (21000) دينار الى (26000) دينار.

إن السبب الرئيس في ارتفاع تكاليف مروحة الهواء (وغيرها من منتجات الشركة عينة البحث) عن اسعار بيع المراوح المنافسة يعود الى ان تصاميم المنتج قد أعدت منذ زمن بعيد عندما كانت دورة حياة المنتج طويلة (وما يترتب على ذلك من ارتفاع في التكاليف). أما في الوقت الحاضر ومع زيادة المنافسة وسرعة تطوير وتقديم منتجات مبكرة جديدة فقد قصرت دورة حياة المنتجات كثيراً (وما يترتب على ذلك من انخفاض في التكاليف) . لذلك يرى الباحث ضرورة قيام الشركة عينة البحث بتعديل تصميم، ومواصفات ، وجودة منتجاتها على وفق ما يقدمه المنافسون في هذه الجوانب من أجل الوصول الى تكاليف المنافس أو بالقرب منها، وهذا العمل هو جوهر استراتيجية المواجهة وثلاثية البقاء التي قدمها (Cooper).

رابعاً: تحديد التكلفة المستهدفة كأداة لتنفيذ استراتيجية المواجهة.

ذكر إنفاً أن على الشركة تبني استراتيجية المواجهة من خلال تحقيق ما قد وصل اليه المنافسون في الخصائص الثلاثة للمنتج من أجل البقاء في السوق، وإن الشركة عينة البحث قد حققت خسائر كبيرة بسبب عدم عمل مقارنات مرجعية مع ما يقدمه المنافسون في مجالات السعر، والجودة، والخصائص الوظيفية في منتجات عدة. ويرى الباحث إن تحديد التكلفة المستهدفة (Target costing) إحدى الأدوات التي تمكن الشركة من تنفيذ استراتيجية المواجهة لأن طبيعة تكوينها وعملها يمكن الشركة عينة البحث من الوصول الى الاسعار المستهدفة التي يقدمها المنافسون فضلاً عن الوصول الى ما يقدمه المنافسون من خصائص وظيفية. ويرى الباحث ايضاً امكانية استعمال برنامج ادارة الجودة الشاملة (TQM) جنباً الى جنب مع تحديد التكلفة المستهدفة (TC) من أجل تحقيق مستويات الجودة المطلوبة ومن ثم اكمال ثلاثية البقاء.



## "دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"

يرى الباحث امكانية تطبيق تحديد التكلفة المستهدفة كأداة لتنفيذ استراتيجية المواجهة على الكثير من منتجات الشركة كالمسخان الكهربائي، والمضخة المنزلية، ومكيفات الهواء، ومراوح الهواء، وغيرها من منتجات الشركة، وقد اقتصر المبحث على واحد من هذه المنتجات وهي مراوح الهواء ذلك لاسباب عدة منها سهولة التطبيق نسبياً قياساً بالمنتجات الأخرى، واشتراك المنتج بالمشكلة نفسها التي تعانيها المنتجات الأخرى (مشكلة ارتفاع التكاليف)، واخيراً امكانية تعميم نتائج التجربة على المنتجات الأخرى.

خامساً : خطوات تطبيق تحديد التكلفة المستهدفة المروحة نسيم الرافدين  
فيما يأتي خطوات تطبيق تحديد التكلفة المستهدفة لمروحة نسيم الرافدين.

## 1- تحديد السعر المستهدف

إن سعر البيع المستهدف على وفق تحديد التكلفة المستهدفة يتحدد عن طريق معرفة القيمة المدركة من قبل الزبون، أو عن طريق الاسعار التي يقدمها المنافسون. ولتعذر تحديد سعر البيع المستهدف عن طريق تحديد القيمة المدركة من قبل الزبون لصعوبة معرفة زبائن الشركة عينة البحث، فضلاً عن صعوبة الاتصال بهم. ولهذا السبب تم اللجوء الى الطريق الثاني في تحديد السعر المستهدف وهو أسعار المنافسين.

وقد تم تحديد المنتجات المنافسة من خلال العاملين في قسم التسويق ومهندسي معمل مراوح الهواء في الشركة عينة البحث، فضلاً عن الاطلاع على المنتجات المنافسة في السوق المحلية . وبناءً على ذلك توصل الباحث الى المنتجات المنافسة وأسعار بيعها وكما هي موضحة في الجدول رقم ( 1 ).

وقد تم الاعتماد على سعر (26000) دينار كسعر بيع مستهدف لاسباب فنية سيتم توضيحها لاحقاً في هذا المبحث.

## جدول رقم (1)

المنتجات المنافسة واسعارها في السوق المحلية

اسم المنتج	المنشأ	السعر
Sanyo	هندي	23500
Ucc	هندي	26000
New National	هندي	24000
Maha	صيني	21000
Ramco	سوري	24750

المصدر : أعداد الباحث

## 2- تحديد الربح المستهدف

إن سياسة الشركة عينة البحث تحديد نسبة (10%) من التكلفة الكلية للمنتج كربح مستهدف لبعض المنتجات، وتحديد نسبة (30%) من التكلفة الكلية للمنتج كربح مستهدف لمنتجات أخرى، وتعد الشركة عينة البحث مراوح الهواء من ضمن الفئة التي يكون هامش ربحها (10%) .

وعلى هذا الأساس سيكون الربح المستهدف كما يأتي

$$\text{الربح المستهدف} = \text{سعر البيع المستهدف} \times \text{نسبة الربح المستهدف}$$

$$= 26000 \times 10\%$$

$$= 2600 \text{ دينار}$$

وتجدر الإشارة الى ان نسبة ربح مستهدف (10%) من سعر البيع تمثل (11%) من التكلفة المستهدفة ولأن الفرق قليل بين الاثنين تم الابقاء على نسبة (10%) من سعر البيع المستهدف كنسبة ربح مستهدف.



## 3- حساب التكلفة المستهدفة والتخفيض المستهدف

بعد إن تم تحديد سعر البيع المستهدف والربح المستهدف فإن التكلفة المستهدف تتحدد على وفق المعادلة الآتية:

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

$$2600 - 26000 =$$

$$= 23400 \text{ دينار}$$

ويتم حساب التخفيض المستهدف في التكاليف من خلال طرح التكلفة المستهدفة من التكاليف الحالية لمروحة الهواء، وبالرجوع الى ميزان مراجعة حسابات الاستخدامات (3) وتحليل حسابات الاستخدامات لعام (2010) في الشركة عينة البحث والموضحة في الجدول رقم (2) وجدنا إن التكلفة الفعلية لمروحة الهواء الواحدة هي (30026) دينار . وعلى هذا الاساس فإن التخفيض المستهدف في التكاليف سيكون كما يأتي:

$$\text{تخفيض التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة الفعلية} - \text{التكلفة المستهدفة}$$

$$23400 - 30026 =$$

$$= 6626 \text{ دينار}$$

## جدول رقم (2)

## تكلفة مروحة سيتم الرافدين

رقم الدليل	اسم الحساب	التكلفة
311	الرواتب النقدية	2423
321	خامات ومواد أولية	25198
322	الوقود والزيوت	22
323	أدوات احتياطية	191
324	مواد تعبئة وتغليف	811
37	الاندثارات	173
6	نصيب المروحة الواحدة من تكاليف مراكز خدمات الانتاج	832
8+7	نصيب المروحة الواحدة من التكاليف التسويقية والادارية	376
	المجموع	30026

المصدر : أعداد الباحث بالاعتماد على بيانات الشركة عينة البحث

## 4- انجاز التخفيض المستهدف

إن انجاز التخفيض المستهدف في التكاليف وصولاً الى التكلفة المستهدفة يتم بطريقتين اساسيتين هما هندسة القيمة والتحليل المفكك، ولم يعتمد البحث على طريقة هندسة القيمة بسبب بساطة إن تحديد السعر المستهدف لم يتم عن طريق تحديد القيمة المدركة من قبل الزبائن ومن ثم يتم هندسة المنتج على وفق القيمة التي يدركها الزبائن، وإنما تم تحديد سعر البيع المستهدف على وفق اسعار المنافسين، ولهذا السبب اعتمد البحث على طريقة التحليل المفكك للمنتج المنافس.

وقد تم اختيار المنتج المنافس لاغراض تفكيكه بالاعتماد على نتائج الفحص الكهربائي الذي اجري في قسم التوكيد النوعي، والذي يعمل على تقييم كفاءة عمل المروحة في ضوء سرعة الدوران في الدقيقة الواحدة، والحد الاعلى لارتفاع درجة حرارة محرك المروحة، والهبوط في الجهد .

ويؤكد مهندسو معمل مرواح نسيم الرافدين إن الزبائن يرغبون في سرعة دوران منخفضة في السرعة الاولى في المروحة ، اما السرعة العالية فلدية اختيارات عدة يمكن من خلالها اختيار ما يناسبه، اما فيما يتعلق بالحد الاعلى لارتفاع درجة حرارة المحرك فهو مؤشر مهم على مدى كفاءة عمل المروحة، فكلما كان الحد الاعلى لدرجة حرارة المروحة واطناً كلما كانت كفاءة عملها عالية، بينما نجد أن ارتفاع الحد الاعلى لدرجة حرارة المروحة يعرض محركها الى العطب، وعدم مقاومتها في حالة التشغيل لفترات طويلة، أم الهبوط في الجهد فهو يتناسب عكسياً مع سرعة المروحة.



## "دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"

وقد أظهرت نتائج الفحص في قسم التوكيد النوعي للمنتجات المذكورة في الجدول رقم (1) إن المروحة (Ucc) هي الأقرب الى معايير كفاءة عمل مروحة الهواء نسيم الرافدين، من حيث التقارب في نتائج السرعة وتقارب في الحد الأعلى لارتفاع درجة حرارة المحرك . إذ ان الحد الاعلى لارتفاع درجة حرارة محرك مروحة نسيم الرافدين (75) درجة مئوية بينما كانت درجة حرارة المروحة (Ucc) 79 درجة مئوية، ودرجات حرارة محركات المراوح الأخرى تراوحت ما بين 82 الى 86 درجة مئوية، ولهذا السبب تم اختيار المنتج (Ucc) عند تحديد سعر البيع المستهدف، وعند اجراء التحليل المفكك . وإن انجاز او تحقيق التخفيض المستهدف في التكاليف وصولاً الى التكلفة المستهدفة يتطلب تفكيك مروحة نسيم الرافدين ومروحة (Ucc) وكما يأتي:

## أ- التحليل المفكك لمروحة نسيم الرافدين

تم اجراء التحليل المفكك لمروحة الهواء نسيم الرافدين في معمل المراوح وقسم التوكيد النوعي في الشركة عينة البحث. وقد أجرى هذا التحليل مهندسون وفنيون مختصون في المعمل وقسم التوكيد النوعي، وقد ساعد التحليل على تعرف الباحث على اجزاء المنتج والخصائص الوظيفية لها وهي كما يأتي :-

## 1- محرك المروحة ويتكون من ثلاثة اجزاء هي:

أ- الجزء الثابت لمحرك المروحة : وظيفة هذا الجزء توليد مجالات مغناطيسية اثناء سريان التيار الكهربائي فيه مما تؤدي الى دوران المروحة، ويتكون الجزء الثابت مما يأتي:

(أولاً) صفائح الجزء الثابت

(ثانياً) الملفات الرئيسية والثانوية

(ثالثاً) المحور

ب- الجزء الدوار لمحرك المروحة : وظيفة هذا الجزء هي الدوران حول الجزء الثابت نتيجة ظاهرة الحث الكهرومغناطيسي المتولدة من مرور التيار الكهربائي في الملف الرئيس والثانوي في الجزء الثابت من المروحة .

ج- الغطاء العلوي لمحرك المروحة : وظيفة هذا الجزء هو الربط بين المحرك وبين صفائح المروحة (الريش).

(2) صفائح المروحة (الريش) : وظيفتها رفع الهواء الحار في الغرفة الى الاعلى وانزال الهواء البارد الى الاسفل . فضلاً عن تحريك الهواء حسب السرعة المحددة من قبل المستعمل.

(3) منظم سرعة المروحة : وظيفة هذا الجزء من المروحة هي تشغيل المروحة من خلال اوصول الطاقة الكهربائية لها، فضلاً عن التحكم بسرعة المروحة، ومن أجل القيام بذلك ينبغي أن يتوفر فيه المكونات الاتية:

(أ) ملف المنظم ويتكون من :

(أولاً) بكره الملف

(ثانياً) صفائح الحديد الكهربائية

(ثالثاً) صفائح فولاذ على شكل حرف I ، E

(ب) القاعدة الخلفية.

(ج) محدد السرعة .

(د) غطاء منظم ومؤشر السرعة .

(4) الغطاء البلاستيكي العلوي والسفلي : وظيفة الغطاءين هي تحقيق جوانب جمالية للمنتج عند ربطه في الامكنة التي يحددها الزبون .

(5) مجموعة التعليق : وظيفة هذه المجموعة هي ربط المروحة في المكان الذي يرغب فيه الزبون مع توفير الامان اللازم والاداء السلس عند التشغيل، وتتكون المجموعة من :-

(أ) انبوب التعليق.

(ب) رولة مطاطية.

(ج) مجموعة براغي.

(د) رابط انبوب التعليق.



## ب- التحليل المفكك لمروحة (Ucc)

تم إجراء التحليل المفكك لمروحة (Ucc) الهندية من قبل المهندسين والفنيين المتخصصين في معمل المراوح وقسم التوكيد النوعي في الشركة عينة البحث. وقد توصل هذا التفكيك الى تحديد عدد من الفروقات بين الاجزاء والمواد المستعملة في مروحة نسيم الرافدين وتلك الاجزاء والمواد المستعملة في مروحة (Ucc)، وقد تم تحديد الفروقات بين المنتجين على مستوى المكونات الخمسة التي حددها التحليل المفكك لمرحة نسيم الرافدين، ويظهر الجدول رقم (3) تفاصيل الفروقات بين المنتجين، وتجدر الاشارة الى ان هذا الجدول لايتضمن التشابه بين بعض المواد والاجزاء المستعملة في المنتجين، كما تجدر الاشارة الى ان التحليل المفكك المطبق في البحث قد استعمل طريقتين من الطرائق الستة للتحليل المفكك في شركة (Isuzu) وهما طريقة تفكيك المواد والاجزاء وطريقة تفكيك التكلفة.

## جدول رقم (3)

## نتائج مقارنة التحليل المفكك لمروحة نسيم الرافدين ومروحة (Ucc) الهندية

اسم المروحة		مروحة نسيم الرافدين		مروحة (Ucc)		الفرق	
كمية	وحدة القياس	كمية	وحدة القياس	كمية	وحدة القياس	كمية	وحدة القياس
1- الكمية المصروفة لصفائح الحديد الكهربائي							
2	كغم	1.120	كغم	0.880	كغم		
2- الكمية المصروفة من المواد المكونة للجزء الدوار							
صفائح الحديد الكهربائي	كغم	0.785	كغم	0.560	كغم	0.225	كغم
الالمنيوم	كغم	0.840	كغم	0.140	كغم	0.700	كغم
بليت 2 ملم	-	-	كغم	0.860	كغم	0.860	كغم
3- كمية المواد المستعملة في صناعة الغطاء العلوي للمحرك							
LM5المنيوم	كغم	0.488	كغم	-	كغم	0.488	كغم
بليت 2 ملم	-	-	كغم	0.990	كغم	0.990	كغم
4- كمية المواد المستعملة في صناعة منظم السرعة							
صفائح المنيوم	كغم	0.843	كغم	-	كغم	0.843	كغم
بليت 0.7 ملم	-	-	كغم	0.950	كغم	0.950	كغم
5- المواد المستعملة في صناعة منظم السرعة							
بكرة الملف	كغم	0.008	كغم	-	كغم	0.008	كغم
صفائح الحديد الكهربائي	كغم	0.369	كغم	-	كغم	0.369	كغم
I,E فولاذ على شكل	كغم	0.043	كغم	-	كغم	0.043	كغم
واير لف قياس 0.23 ملم	كغم	0.055	كغم	-	كغم	0.055	كغم
مقاومة حرارية	-	-	قطعة	1	قطعة	1	قطعة

المصدر: أعداد الباحث



## "دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"

## ج- الوصول الى التكلفة المستهدفة

تستند طريقة التحليل المفكك في الوصول الى التكلفة المستهدفة الى تعديل مواصفات المنتج على وفق المواصفات والخصائص الوظيفية للمنتج المنافس. وعند تعديل مواصفات مروحة نسيم الرافدين على وفق مواصفات مروحة الهواء (Ucc) الهندية سوف يتم تحقيق تخفيض في التكاليف مقداره (6231) دينار للمروحة الواحدة (وكما هو واضح في الجدول رقم(4)) وهو يمثل نسبة (94%) من إجمالي التخفيض المستهدف في التكاليف والبالغ (6626) ديناراً للمروحة الواحدة ، ويرى الباحث إمكانية تحقيق التخفيض المستهدف المتبقي والذي نسبته (6%) من خلال اجراء التحسين المستمر (كيزن) في عمليات الانتاج وتحسين اداء العاملين، فضلاً عن تطبيق برنامج إدارة الجودة الشاملة (TQM). وتجدد الإشارة الى بيان بعض الامور المتعلقة بالمتحقق من التخفيض المستهدف والظاهر في الجدول رقم (4) وكما يأتي:

(أولاً) تم الاعتماد على طريقة المعدل الموزون في تسعير المواد المنصرفة للانتاج، والمطبقة في الشركة عينة البحث، والتي تطبق النظام المحاسبي الموحد، وقد تم الاعتماد ايضاً على اسعار المواد المستعملة في منتجات الشركة الاخرى (كالمسختات ومكيفات الهواء) في تسعير المواد المستعملة في مروحة الهواء (Ucc) ولاتستعمل في مروحة نسيم الرافدين، اما المواد التي لاتستعمل في منتجات الشركة وتستعمل في مروحة الهواء (Ucc) فقد تم تسعيرها على اساس اسعار السوق المحلية كما هي الحال مع المقاومة الحرارية.

(ثانياً) إن التكاليف في الجدول رقم (4) هي على مستوى المروحة الواحدة.

(ثالثاً) إن التكاليف الظاهرة في الجدول رقم(4) هي التكاليف التي تتعلق بالفروقات الموجودة في أجزاء ومواد المنتجين فقط، باعتبارهما تكاليف ملائمة اما التكاليف الاخرى التي لم تظهر في الجدول رقم (4) فهي تكاليف تتعلق باجزاء ومواد لا يوجد فيها فرق بين المنتجين فهي تكاليف غير ملائمة، وكذلك ينطبق على الرواتب والاندثارات وغيرها من التكاليف الظاهرة في الجدول رقم (2) فهي تكاليف غارقة لاتلائم قرار التحول الى مواصفات المنتج المنافس.

## د- تحديد التكلفة المستهدفة واستراتيجية المواجهة

يرى الباحث أن تحديد التكلفة المستهدفة (Target costing) هي أداة لتطبيق ثلاثية البقاء التي تستند اليها استراتيجية المواجهة. إذ مكنت تحديد التكلفة المستهدفة الشركة عينة البحث من المنافسة في خاصيتين من خصائص ثلاثية البقاء وهي التكلفة (Cost) والخصائص او الوظائف الوظيفية (Functionality) إذ استطاعت الشركة (على وفق نتائج الجانب العملي من البحث) الوصول تقريباً الى تكلفة المنافس والوظائفية التي يقدمها. ويرى الباحث ايضاً إن تبني الشركة عينة البحث لستراتيجية المواجهة يمكنها من البقاء في السوق ومن ثم تحقيق اهدافها المتمثلة في توافر الاجهزة والمعدات الكهربائية للمواطنين، فضلاً عن المساعدة في تنفيذ خطط التنمية.



## جدول رقم (4)

## تخفيض التكاليف المستهدفة وفقاً لطريقة التحليل المفكك

تخفيض التكاليف المستهدف	تكلفة مروحة نسيم الرافدين على وفق مواصفات المروحة المنافسة			تكلفة مروحة نسيم الرافدين على وفق المواصفات الحالية			المواد والاجزاء المستعملة في صناعة المروحة
	التكلفة	السعر	الكمية	التكلفة	السعر	الكمية	
	1- المواد المصروفة لصفائح الحديد الكهربائي						
2068	2632	2350	1.120	4700	2350	2	صفائح الحديد الكهربائي
	2- المواد المصروفة للجزء الدوار						
529	1316	2350	0.560	1845	2350	0.785	صفائح الحديد الكهربائي
2084	417	2977	0.140	2501	2977	0.840	الالمنيوم
(1158)	1158	1347	0.860	-	-	-	بليت 2 ملم
	3- المواد المستعملة في صناعة الغطاء العلوي للمحرك						
1453	-	-	-	1453	2977	0.488	LM5المنيوم
(1334)	1334	1347	0.990	-	-	-	بليت 2 ملم
	4- المواد المستعملة في صناعة منظم السرعة						
2611	-	-	-	2611	3097	0.843	صفائح المنيوم
(1011)	1011	1064	0.950	-	-	-	بليت 0.7 ملم
	5- المواد المستعملة في صناعة منظم السرعة						
31	-	-	-	31	3844	0.008	بكرة الملف
867	-	-	-	867	2350	0.369	صفائح الحديد الكهربائي
74	-	-	-	74	1716	0.043	I,E فولاذ على شكل
481	-	-	-	481	481	0.055	واير لف قياس 0.23 ملم
(464)	464	464	1	-	-	-	مقاومة حرارية
6231	8332			14563			المجموع

المصدر (إعداد الباحث)



## المبحث الرابع/ الاستنتاجات والتوصيات

## أولاً: الاستنتاجات

- 1- إن نجاح الوحدة الاقتصادية في بيئة أعمال اليوم يكون عن طريق اختيار وتنفيذ ورقابة الاستراتيجية، ولا يمكن للوحدة الاقتصادية إن تنجح وتستمر في الصناعة من خلال العمل بالطرائق التقليدية وعدم اتباع الاستراتيجيات .
- 2- استراتيجية التمايز هي استراتيجية تتفوق فيها الوحدة الاقتصادية على المنافسين من خلال خلق تصور لدى الزبائن بان المنتج فريد من نوعه في الصناعة.
- 3- استراتيجية قيادة التكلفة هي استراتيجية تتفوق فيها الوحدة الاقتصادية على المنافسين من خلال انتاج منتج بأقل كلفة.
- 4- إن معظم الوحدات الاقتصادية لاتستطيع تبني استراتيجيات (porter) التنافسية (التمايز وقيادة التكلفة)، لانها لاتمتلك الموارد والخبرات الكافية التي تجعلها متميزة او قائد للتكلفة. وفيما اذا حاولت هذه الوحدات الاقتصادية تقديم ميزة تنافسية سواء كانت التكلفة الاقل او التمايز فإن كبار المصنعين ينفصون عليها بسرعة باسعار تنافسية او من خلال خصائص جديدة في المنتج أكثر تقدماً.
- 5- إن الوحدات الاقتصادية غير المتميزة وليست قائدة التكلفة غير قادرة على كسب الميزة التنافسية الدائمة التي تجنبها المنافسة، لذلك ينبغي عليها اتباع استراتيجية مواجهة المنافسة فيما بينها من أجل البقاء.
- 6- ان الفكرة الاساسية التي تركز عليها استراتيجية المواجهة هي أنه ينبغي على الوحدات الاقتصادية المنافسة في مصطلح ثلاثية البقاء (Survival triplet) من أجل البقاء في بيئة اعمالها او صناعتها. وتتكون ثلاثية البقاء من التكلفة والجودة ، والوظائفية المدركة.
- 7- ان سعر البيع المستهدف يتحدد اما من خلال القيمة المدركة (Perceived Value) للزبون، والتي يدركها الزبون على وفق ما يقدمه المنتج من اشباع لرغباته او حاجاته وما يستطيع ان يرضي به الزبون من موارد في سبيل هذا الاشباع. أو يتحدد السعر المستهدف على وفق ما يقدمه المنافسون من أسعار في السوق.
- 8- يتم الوصول الى التكلفة المستهدفة بطريقتين رنيستين هما هندسة القيمة والتحليل المفكك ويتم استعمال هندسة القيمة اذا كان سعر البيع المستهدف يتحدد على وفق القيمة المدركة للزبون، ويتم استعمال التحليل المفكك اذا كان سعر البيع يتحدد على وفق اسعار المنافسين.
- 9- إن ما تمتلكه الشركة عينة البحث من موارد ومهارات أو كفاءات (نقاط القوة والضعف)(SW) لا يمكنها من انتاج منتجات فريدة من نوعها فيها من الخصائص أو المواصفات ما لا يوجد في المنتجات الأخرى التي يقدمها المنافسون، لذلك فالشركة بعيدة كل البعد عن تبني استراتيجية التمايز ، كما ان الشركة عينة البحث وفي ضوء نقاط القوة والضعف لا تمتلك التكنولوجيا المتقدمة التي تجعلها الاقل تكلفة في الصناعة، وفي ظل تحليل الفرص والتهديدات (OT) اتضح ان الشركة عينة البحث لا تستطيع الا ان تعمل في بيئة تنافسية .
- 10- على الشركة عينة البحث تبني استراتيجية المواجهة مع غير المتمايزون ومع غير قادة التكلفة، وينبغي على الشركة الوصول الى الاسعار التي يقدمها المنافسون فضلاً عن الوصول الى الجودة والوظائفية التي تحتويها منتجات المنافسين، وإن لا تبقى الشركة تعمل بمعزل عما يقدمه المنافسون بل عليها إن تدخل في مواجهة المنافسين في الخصائص الثلاث.



## "دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"

11- إن السبب الرئيس في ارتفاع تكاليف منتجات الشركة عينة البحث عن اسعار بيع المنتجات المنافسة يعود الى ان تصاميم المنتجات قد أعدت منذ زمن بعيد عندما كانت دورة حياة المنتج طويلة (وما يترتب على ذلك من ارتفاع في التكاليف). أما في الوقت الحاضر ومع زيادة المنافسة وسرعة تطوير وتقديم منتجات مبركة جديدة فقد قصرت دورة حياة المنتجات كثيراً (وما يترتب على ذلك من انخفاض في التكاليف).

لذلك يرى الباحث ضرورة قيام الشركة عينة البحث بتعديل تصاميم منتجاتها، ومواصفاتها، وجودتها، على وفق ما يقدمه المنافسون في هذه الجوانب من أجل الوصول الى تكاليف المنافس أو بالقرب منها، وهذا العمل هو جوهر استراتيجية المواجهة وثلاثية البقاء التي قدمها (Cooper).

12- بالإمكان تعديل مواصفات مروحة نسيم الرافدين على وفق المواصفات والخصائص الوظيفية لمروحة (Ucc). وعند تعديل المواصفات سوف يتم تحقيق تخفيض في التكاليف مقداره (6231) دينار للمروحة الواحدة وهو يمثل نسبة (94%) من إجمالي التخفيض المستهدف في التكاليف والبالغ (6626) دينار للمروحة الواحدة ،

## ثانياً: التوصيات

- 1- على الشركة عينة البحث تحديد رسالة واضحة تشتق منها اهدافها التي تسعى الى تحقيقها.
- 2- إن الشركة عينة البحث بما تمتلكه من نقاط قوة وضعف ومواجهه من فرص وتهديدات لاتستطيع تبني استراتيجية التمايز او استراتيجية التكلفة الاقل.
- 3- ضرورة قيام الشركة عينة البحث بتعديل تصاميم ومواصفات منتجاتها على وفق ما يقدمه المنافسون في هذه الجوانب من اجل الوصول الى تكاليف المنافس وعدم البقاء على التصاميم التي مضى عليها زمن طويل.
- 4- على الشركة عينة البحث تبني استراتيجية المواجهة وتحقيق ثلاثية البقاء من اجل الوصول الى تكاليف المنافس وعدم البقاء على التصاميم الحالية
- 5- الاعتماد على تحديد التكلفة المستهدفة في تنفيذ استراتيجية المواجهة.
- 6- إجراء المسوحات الميدانية التي تمكن الشركة عينة البحث من تحديد المواصفات والجودة التي يرغبها الزبون فضلاً عن تحديد القيمة المدركة من قبل الزبون.
- 7- الاعتماد على التحليل المفكك في الوصول الى التكلفة المستهدفة في حال تحديد السعر المستهدف على وفق اسعار المنافسين.
- 8- الاعتماد على هندسة القيمة في الوصول الى التكلفة المستهدفة في حال تحديد السعر المستهدف على وفق رغبات الزبون.
- 9- استعمال التحسين المستمر (كيزن) في عمليات الانتاج وتحسين اداء العاملين فضلاً عن تطبيق برنامج إدارة الجودة الشاملة (TQM) في تحقيق التخفيض المستهدف المتبقي والذي نسبته (6%).



## "دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية"

المصادر: أولاً: المصادر باللغة العربية

1- هورنجرن، تشالز، فوستر، جورج، وسريكات، داتار، محاسبة التكاليف: مدخل أداري، ترجمة حجاج، احمد حامد، دار المريخ، الرياض السعودية، 2009.

ثانياً: المصادر باللغة الانكليزية

- 1-Ansari, Shahid, and Bell, Jan, Target costing, 1<sup>st</sup> ed., Irwin McGraw Hill Co., 1997.
- 2-Ansari, Shahid, Bell, Janice and Swenson, Dan, A template for Implementing Target Costing, Journal of Cost Management, sep., 2006.
- 3-Blocher, Edward d., Chem, Hing H., and Hin Thomas W., Cost Management: A Strategic Emphasis, 1<sup>st</sup> ed., McGraw Hill Co., 2002
- 4-Blocher, Edward d., Chem, Hing H., and Hin Thomas W., Cost Management: A Strategic Emphasis, 1<sup>st</sup> ed., McGraw Hill Co., 2005
- 5-Cambridge, Cambridge Learners Dictionary, Cambridge University Press, 2003.
- 6-Cooper, Robin and Slagmulder, R., Target Costing and Value Engineering, productivity press, 1997.
- 7-Cooper, Robin, When Lean Enterprise Collide Competing Through Confrontation ,Harvard Business School Press, 1995.
- 8- Drury, Colin, Management and Cost Accounting, 5<sup>th</sup> ed., International Thomson Business Press, 2000.
- 9-El-Kadi, O., Strategy Definition and Fundamentals, <http://WWW.easy-strategy.com/strategy-definition.html>, 2008
- 10- Garrison, Ray and Noreen, Eric, Managerial Accounting, 10<sup>th</sup> ed., McGraw Hill Inc., 2002.
- 11- Hansen, R., Don and Mowen, M., Maryanne, Management Accounting, 6<sup>th</sup> ed., south-western, 2008.
- 12- Hilton, Ronald, Managerial Accounting 5<sup>th</sup> ed., Irwin McGraw Hill Co., 2002.
- 13- Hitt, Michael, A., Ireland, R., Duone & Hoskisson, Robert, E., "Strategic Management: Competitiveness and Globalization, Concepts and Cases", 4<sup>th</sup> ed., South-Western Collage Publishing, USA, 2001.
- 14-International Federation of Accountants (IFAC), Target Costing for Effective Cost Management, product cost planning at Toyota Australia, Study No. 10<sup>th</sup>, June 2001.
- 15-Kaplan, Robert and Atkinson, Antony, Advanced Management Accounting, 3<sup>rd</sup> ed., Prentice Hall Inc., 1998.
- 16-Lorino, Philip, Target costing Part 1: Target costing toolbox or organization learning process, International Federation of Accounting (IFAC), 1995
- 17-Lorino, Philip, Target costing Part 2: Target costing Practice and Implementations, International Federation of Accounting (IFAC), 1995
- 18-Pearce, J.A. & Robinson R.B., Strategic Management: Formulation, Implementation and Control. Business Week. 17<sup>th</sup>. Irwin McGraw-Hill, 2000
- 19-Porter, Michael, E., Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors, The Free Press, 1998.
- 20-Rains, and Sato, Yoshihiko, The Integration of the Japaness Tear-down Method with VE and VE, Journal of Cost Management, sep., 2006.
- 21-Salter, Michael, Target costing As A Cost Management Tool in The South African Motor Industry, South African University, 2010.
- 22-Tanaka, Takao, Target costing at Toyota, Journal of cost Management, 1993
- 23-Thomas, C., and Strickland, A., Strategic Management : Concepts and Cases, 13<sup>th</sup> ed., McGraw Hill Co., 2004.
- 24- Wheelen, Thomas, L., Strategic Management and Business Policy, 9<sup>th</sup> ed., Prentice Hall Inc., 2004.