تمهــد:

لعله أصبح من الواضح مما تقدم أن محاسبة التكاليف ترتبط بالأنشطة الإنتاجية سواء كانت صناعية أو زراعية أو خدمية، هذه الأنشطة في مجملها تستخدم مستلزمات إنتاجية كالمواد والخامات وتقوم بإجراء عمليات تحويلية عليها باستخدام المزيج المناسب من هذه العناصر والعمل والفن الإنتاجي المناسب ومزيج عوامل الإنتاج الأخرى اللازمة حتى يمكن إنتاج السلعة أو الخدمة المرغوبة في الصورة المطلوبة وفي الوقت المناسب.

ولقد أدى التطور التقني السريع في العصر الحديث، بالإضافة إلى تعقد العمليات الصناعية، وزيادة حجم المؤسسات، وتعدد المنتجات لكل منها، إلى تغيرات هائلة في مزيج مستلزمات الإنتاج والعوامل الإنتاجية، وتركيبة الأنشطة اللازمة لإنتاج سلعة أو خدمة معينة، كما أدى إلى ظهور بعض الأنظمة الحديثة التي تستخدم في تخفيض نسبة التكاليف، ومن بين هذه الأنظمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة الذي نال اهتمام الكثير من الباحثين والكتاب في مجال الإدارة، ويعود هذا الاهتمام إلى فلسفة النظام الموحد في حد ذاته كمنهجية في قياس سعر التكلفة ومتابعة أداء الأنشطة وما أضافه من قيم لنظم التكاليف التقليدية، مما يعني أن تطبيقه يؤدي إلى تحسين الأداء في المؤسسة ومن ثم تعزيز القدرة التنافسية، كما أن هناك أنظمة أخرى ساهمت في تخفيض التكاليف كنظام التكلفة المستهدفة، ونظام الإدارة على أساس الأنشطة، ونظام إدارة الجودة الشاملة، وغيرها من الأنظمة التي تستعمل كبديل لأنظمة التكاليف التقليدية، والتي بدورها تضمن للمؤسسة الارتقاء إلى تلبية مستلزمات البيئة الصناعية الجديدة التي من سماتها المنافسة الحادة.

وسوف نقوم بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، حيث سنخصص المبحث الأول لنظام التكاليف على أساس الأنشطة، أما المبحث الثاني فسنخصصه لنظام التكلفة المستهدفة، بينما المبحث الثالث فسيخصص لدراسة الأنظمة الحديثة الأخرى المساعدة في تخفيض التكاليف وتعظيم الأرباح.

**المبحث الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:**

تتجه المؤسسات الحديثة إلى استعمال أنظمة التكاليف المبنية على الأنشطة بدلا من استعمال أنظمة التكاليف التقليدية، وسبب هذا التوجه هو وجود المزايا العديدة المتوفرة فيها، ومع تزايد الوضع التنافسي في السوق بالشكل الذي جعل المؤسسة تبحث عن الاستغلال الأمثل للمواد المتاحة، وكذلك التنوع في المنتجات داخل السوق واختلاف نوعيات العملاء، والاعتماد على استخدام نظم إنتاجية حديثة بالشكل الذي أدى إلى زيادة المبالغ المستثمرة في وسائل الإنتاج.

ولقد كان لهذه الآثار والتغيرات التي حدثت في نظم الإنتاج والتصنيع تأثيرا كبيرا على الأساليب المحاسبية المطبقة الخاصة بالقياس وتقييم الأداء في المراكز المختلفة، ولهذا ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

إن استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة الصناعية يقتضي توفر الشروط التالية:[[1]](#footnote-2)

- أن المنافع المتوخاة من استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة تفوق التكاليف المتعلقة به.

- أن المؤسسة تستطيع تقسيم عملياتها إلى أنشطة مختلفة وواضحة.

- أن المؤسسة لديها التقنية العالية لتجميع المعلومات والتكاليف عن كل نشاط من الأنشطة بالدقة المتناهية.

- أنه لا يوجد ثقة بمعلومات التكاليف الناتجة عن النظام التقليدي.

- أنه لا يوجد محرك للتكلفة في كل نشاط من الأنشطة.

- كما يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة بتخصيص التكاليف عن طريق مجموعة منطقية ومنظمة من الإجراءات هي :[[2]](#footnote-3)

- تحديد الأنشطة التي تنفذها المؤسسة.

- تحديد تكلفة تنفيذ هذه الأنشطة التطبيقية وعمليات المؤسسة.

- تحديد ما تحتاجه المخرجات من كل نشاط.

سوف نقوم في هذا المبحث بالحديث حول نظام التكاليف على أساس الأنشطة حيث قسمناه إلى أربعة مطالب، حيث نتطرق في المطلب الأول إلى المفاهيم العامة لهذا النظام، أما المطلب الثاني فسنتعرض للفروق الجوهرية بين هذا النظام والأنظمة التقليدية، أما المطلب الثالث فسيتم تخصيصه لتصميم هذا النظام، بينما المطلب الرابع فسيخصص لتقييم هذا النظام.

**المطلب الأول: مفاهيم عامة حول نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC":**

بدأ ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة بداية عقد الثمانينات على بعض الأكاديميين من أمثال "روبين كوبر" و"روبرت كابلان"، حين أخذوا يثيرون عددا من علامات الاستفهام حول درجة كفاية وملائمة العملية لأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية، وفي هذا الوقت تمكن "روبن كوبر" من تطوير نظام جديد ويقوم مفهوم هذا النظام الحديث ،"ABC" للتكاليف يقوم على فكرة تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة على فكرة أن المنتجات تحتاج إلى مؤسسات تقوم بأنشطة تتطلب تكلفة أو موارد، كما يحقق هذا النظام عدة مزايا غير موجودة في النظام التقليدي.[[3]](#footnote-4)

**الفرع الأول: مفاهيم نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC":**

**المفهوم الأول:**  "إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة **"ABC"** هو أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية ظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وبالتالي يقوم هذا النظام على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي وذلك من خلال الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، وهذا ما يساعد الإدارة على تركيز اهتماماتها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثيرا على زيادة الأرباح" .[[4]](#footnote-5)

**المفهوم الثاني:**  "يقوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة على فلسفة أن الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسببة للتكلفة وليست المنتجات، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة وبالتالي يجب نسبة التكاليف المختلفة إلى أنشطة معينة ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة، ويفيد هذا النظام إدارة المؤسسة في مجال التخطيط والتحليل حسب الأنشطة والذي يؤدي إلى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من أجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمة إضافية للمنتج ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها" .[[5]](#footnote-6)

**المفهوم الثالث:**  "يعرف نظام التكاليف على أساس الأنشطة بأنه تلك الأنشطة التي تستهلك موارد المؤسسة، وأن المنتجات هي التي تستهلك تلك الأنشطة، كما يركز هذا النظام على الأنشطة الهامة فقط والتي يعتمد عليها في التصنيع من أجل تنميتها وتحسينها، والتخلي عن الأنشطة التي لا تعطي قيمة" .[[6]](#footnote-7)

من خلال هذه المفاهيم نحاول أن نستخلص تعريفا لنظام التكاليف على أساس الأنشطة، والذي هو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب التكاليف من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف، وتستند فلسفة هذا النظام إلى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة حيث أن الأنشطة تستهلك الموارد المتاحة في حين الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة.

كما يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" موضوعا كبيرا بحيث يناقش مختلف القضايا التالية[[7]](#footnote-8):

يعطي المفهوم للأنشطة. "ABC" - إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

- نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" يقارن الحجم على أساس الأنشطة.

- التوسع في المؤسسة في مجالات عديدة.

- تشخيص نظام التكاليف على أساس الأنشطة"ABC"

- تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" كبديل للأنظمة التقليدية.

- نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" ونظام إدارة الجودة الشاملة

**الفرع الثاني: تطور نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"**

إن أصل نظام التكاليف على أساس الأنشطة يطرح عدة تساؤلات في المقدمة وذلك مع تطور المؤسسات وأساليب الإنتاج، ومن بينها التساؤل عما إذا كانت طريقة التكاليف الكلية لا تفي بالغرض المناسب، إذ تعتبر أنه لا يوجد أحسن وسيلة في إدارة الأعمال وتسيير المؤسسة .[[8]](#footnote-9)

في الواقع بدأت جهود البحث عن بديل للطرق التقليدية لحساب التكاليف في عقد الستينيات وذلك بتقديم العديد من الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية مشاريع حلول لمشكلة توزيع التكاليف الثابتة أمثال،"Bekett 1951 & Shubik 1963 " وفي نفس الفترة انطلقت في الولايات المتحدة الأمريكية عدة دراسات وأبحاث كان من أهمها التجربة الرائدة لمؤسسة "General Electric" في سنة 1963 والتي بحثت فيها عن أفضل طريقة للتحكم في التكاليف غير المباشرة إذ اقترح كل من Kooper" "Kaplan robert et Robin ضرورة إحكام الرقابة على الأنشطة التي تسبب هذه التكاليف، وبهذا نجد أن هذه الدراسة انصبت على تحليل تكاليف الأنشطة ومسببات هذه الأنشطة.

وفي سنة 1986 أعلن "المجمع العالمي للبحث في ميدان الكومبيوتر "CAM.I الذي أنشأ في سنة 1972 بتكساس عن برنامج جديد يسمى ب "نظام تسيير التكاليف \*\* "CMS الذي يعتبر حصيلة جهود كبيرة ومتواصلة لأكبر الخبراء المحاسبين والمراجعين وكذا الجامعيين والباحثين الذين ضمهم هذا المجمع بهدف البحث عن أنظمة محاسبية تكون قادرة على توفير معلومات ملائمة لخصائص محيط صناعي ذو تكنولوجيا عالية.

وفي سنة 1987 استطاع الباحثان "Kaplan & Kooper" أن يقدما نظاما جديدا لتوزيع التكاليف غير المباشرة، حيث أصبح يعرف فيما بعد بنظام التكاليف المرتكز على الأنشطة ABC هذا النظام الذي تطور بالموازاة مع متطلبات السوق، كان في البداية يمثل نموذجا أحادي البعد، بمعنى أنه كان نظاما موجها لحساب سعر التكلفة بأكثر دقة فحسب، لكنه سرعان ما تحول إلى نموذج ذو بعدين حيث أظهر نجاعته في تزويد المسيرين بنوعين من المعلومات، معلومات متعلقة بالتكلفة وأخرى حول العمليات، ونظرا لما يتصف به هذا النظام من مزايا مقارنة مع الأنظمة التقليدية، ولاسيما في مجال توفير البيانات الملائمة لاتخاذ القرارات الإستراتيجية والتشغيلية فإنه لاقى قبولا من الأكاديميين ومن الإداريين على حد سواء وبدأ يشيع استخدامه في المؤسسات الصناعية الكبرى في أمريكا وأوروبا .[[9]](#footnote-10)

**الفرع الثالث: مبادئ نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC":**

يرتكز نظام تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة على أسس عديدة لتحميل الأعباء غير المباشرة لتتلاءم مع طبيعة الأنشطة وهي كالآتي:

1- المسارات الحديثة للإنتاج تمثل ميزة (خاصية) غير مستقرة بسبب التطورات التكنولوجية والتنظيمية والتنافسية بقوة أكثر مما كانت عليه في السابق.

2- عمليات تقييم المنتجات مسبقا بما فيها (التمويل، التصميم، التطوير)، وبعد ذلك (التوزيع، المراقبة، خدمات ما بعد البيع) تمثل أهمية متزايدة، وتؤدي إلى تخفيض التكاليف.

3- حساب التكاليف يعتمد على مبدأين أساسيين، النشاطات تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك النشاطات .

4- إن حساب تكلفة كل منتج على حدة أصبح غير ذي جدوى.

5- اشتداد المنافسة على المؤسسة ألزمها حساب المردودية على مستويات أخرى وهي:

أ- حسب العملاء (البيع بالتجزئة، هل يحقق مردودية مثل لو تم البيع بالجملة).

ب- حسب الحصص (بيع الحصص بكميات قليلة هل يحقق مردودية كما لو بعنا بكميات مرتفعة).

ج- حسب قنوات التوزيع (البيع بالإرسال هل يحقق مردودية كما لو نبيع في مخازننا الخاصة).

د- حسب المناطق الجغرافية (البيع بالخارج هل يحقق لنا مردودية كما لو بعنا بالوطن).

**الفرع الرابع: أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"**

يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" إلى تحقيق الأهداف التالية:[[10]](#footnote-11)

1- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.

2- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما.

3- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.

4- يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة.

5- يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف فيه تكلفة للمنتوج والعمل عل تقليل أو تخفيض تكاليف هذه الأنشطة.

6- تحديد تكلفة المنتوج بالدقة المطلوبة 2

7- تتيح أفضل تشخيص لأصل التكاليف، مع اتجاه واقعي للاستهلاك، إذ يتعلق الأمر بتعريف كلمة تدفق الموارد من خلال مختلف الأنشطة و المنتجات في المؤسسة وذلك بالطريقة الأقرب من الواقع .

8- إدماج التكاليف المرتبطة بالتطور التكنولوجي في المنتجات وتوسيع الأنظمة الآلية للإنتاج.

9- الربط بين التكاليف والنشاطات ومراكز المسؤولية من وجهة نظر إدارة الأداء الداخلي .

**الفرع الخامس: خصائص نظام التكاليف على أساس الأنشطة**

يتمتع نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" بالخصائص التالية[[11]](#footnote-12):

-1 يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" في تعيين الفرصة المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكاليف بكل دقة ووضوح، حيث يبين المراحل والعمليات التي يمر بها المنتوج والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل، وأن تخفيض تكلفة أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة وإلغاء تكلفتها سيؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتوج التام، ويعتبر ذلك هدف وسبب إيجاد النظام وخصوصا في المؤسسات ذات المنافسة العالية.

2- يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء، حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض التكلفة وبمساعدة نظام التكاليف على أساس الأنشطة "َABC" فقد تم تحديد الأنشطة وتحديد المشرف على كل نشاط منها، وأن من ضمن المقاييس المستخدمة في تقييم أداء المشرفين الآن هو هدف تخفيض التكلفة وخصوصا تكلفة وحدة العامل المسبب، فمثلا يستحق المشرف (على نشاط الفحص) الحوافز إذا استطاع تخفيض تكلفة ساعة الفحص (العامل المسبب لتكلفة الفحص).

-3 يعود سبب وجود اختلافات في تكلفة منتوج عن آخر إلى كيفية استخدام هذه المنتجات- للموارد الاقتصادية كماً ونوعا- والتي تتمثل في الأنشطة وذلك ما تعجز عن إيضاحه الطرق التقليدية بسبب استخدام معدل تحميل واحد والذي يعني وجود مجمع تكلفة واحد أو عدد محدود جدا منها، والذي يحتوي مختلف التكاليف الخاصة بالقسم أو المستخلصة بغض النظر عن الأنشطة، وترتبط هذه التكاليف بأساس تحميل واحد تتباين قدرته التأثيرية في أنواع هذه التكاليف.

4- يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" على زيادة تكلفة أداء الأنشطة واتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة.

-5 يساهم في تعظيم الأرباح من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها، لذا يتطلب توفير عناصر إدارية تؤمن بإدخال مفاهيم النظام، حيث يمكن ربطه مثلا بنظام الإنتاج في الوقت المحدد بهدف تخفيض التكلفة حيث إن تحديد دور كل نشاط في الإنتاج وبيان الأنشطة التي تعاني من الاختناقات والأنشطة غير المتعلقة بالكامل، يساعد في معالجتهما ويخفض كلفتهما.

**الفرع السادس: العوامل التي أدت إلى تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" :**

أدت العديد من المبررات إلى اللجوء إلى استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة بشكل واسع على مستوى المؤسسات يمكن إيجازها على النحو التالي :[[12]](#footnote-13)

1- الضغط الكبير للمنافسة والذي تولد منه تقلص أو انخفاض الهامش.

2- زيادة تعقد بيئة الأعمال والتي نتج عنها تنوع كبير من المنتجات والخدمات وتصنيفات الزبائن.

3- التقنيات الجديدة التي أدت إلى زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة، حيث أصبحت هذه الأخيرة أكثر أهمية في التصنيف العالمي والحالي للبيئة الصناعية.

4- السرعة الكبيرة والمتميزة للتغيرات التكنولوجية، والتي أسهمت في اختصار دور حياة المنتوج.

5- تكنولوجيا الإعلام الآلي التي خفضت من تكاليف التطوير وعمل أنظمة محاسبة التكاليف التي تتبع العديد من الأنشطة.

6- حجم وحدة العمل، حيث أدى كبر وحدة العمل إلى زيادة تبني التكلفة على أساس النشاط، مما أدى إلى زيادة الطلب على المعلومات حول إدارة الأنشطة من أجل التخطيط والرقابة والتنسيق وموارد ضخمة متاحة لتطبيق إدارة الأنشطة.

7- فائدة معلومات التكلفة في اتخاذ القرار في ظل نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"

8- تغير البيئة الاقتصادية التي أثرت على العلاقة بين العرض والطلب (علاقة غير مستمرة)، وسرعة رد الفعل، والمرونة، والتكيف، والمنافسة الشرسة بين المؤسسات، والجودة الفائقة، والبحث عن ميزة تنافسية دائمة،والخضوع لتذبذبات السوق التي في الغالب غير مستقرة، أو غير منتظمة، وتخفيض الآجال والبحث الدائم عن الجودة الشاملة وتعدد كفاءات المستخدمين وتخفيض المخزونات والتنويع في المنتجات، كل هذه العوامل أدت إلى:

أ- تطور هيكل المؤسسات.

ب- تطور أساليب الإنتاج.

**الفرع السابع: أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC":**

إن لنظام التكاليف على أساس الأنشطة أهمية كبيرة على تكلفة المنتجات، وتحديدها بأكثر دقة، لذلك سوف نقوم بإبراز هذه الأهمية كما يلي :[[13]](#footnote-14)

1- تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيق الأنشطة، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم ومقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.

2- قياس تكلفة المنتج بأكثر دقة عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة وتحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة.

3- يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة معلومات حول التكاليف أكثر دقة وتتصف بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج والأنشطة المختلفة مثل قرارات التسعير وقرارات تقديم منتج أو خدمة جديدة، تحديد مستويات الإنتاج واختيار قنوات التسويق والتوزيع، وقرارات تتعلق بكيفية أداء الأنشطة بطرق أكثر كفاءة، إعادة تصميم عمليات المؤسسة وذلك من خلال إلغاء أو دمج أو إعادة تنظيم أنشطة معينة، وإعادة تصميم المنتج النهائي.

4- يتيح هذا النظام للإدارة معرفة حجم التغيرات التي تطرأ على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة مثل إدخال تحسينات على العمليات الإنتاجية وإجراء تعديل في تصميم المنتج وإتباع أساليب تكنولوجية حديثة.

ولقد أظهرت هذه الطريقة إمكانيات هائلة في الميدان الصناعي الذي يتميز بتكنولوجيا عالية في التسيير، التصنيع، حيث توفر نموذج للمعلومات المحاسبية الدقيقة التي تساعد في مهام التخطيط والرقابة وكذا اتخاذ القرارات، خاصة تلك التي تخص التشكيلة الإنتاجية وتسعير المنتجات، وفي هذا الصدد فإنها توفر فوائد عديدة لخدمة المسير وممارسة الرقابة وهذا لأنها :[[14]](#footnote-15)

أ- توضح ضرورة متابعة دورة الموارد عبر الأنشطة وأهداف التكلفة الخاصة بالمؤسسة.

ب- تمنح جودة أكبر فيما يخص النمذجة، على اعتبار أن النموذج المحاسبي وفقها، محدد بصفة أدق، هذا يعني أن عدد المتغيرات المفسرة للاستهلاك ترتفع، العلاقات الداخلية تؤخذ بعين الاعتبار بصفة أكبر، وبالتالي فإن مخاطر الدعم بين المنتجات تقل.

ج- في إطار تقسيم الأنشطة، نجد أن النظام يمكن أن يوفر تخطيطا جيدا ومفصلا لعمل المؤسسة فيما يتعلق بطرق العمل، وأسباب التكاليف من البداية وحتى بعد بيع المنتجات.

د- على الصعيد الاستراتيجي، النظام يسمح بقياس كل الحوادث التي تقع على أنشطة المؤسسة والمتعلقة بأي قرار قد يمس منتجا معينا، فانطلاقا من هيكل تكاليف أسعار التكلفة توجد إمكانية لتقييم مختلف مراكز المسؤولية.

ه- تسمح أيضا بسهولة حساب تكاليف المسارات والتي تتغير ببطء، باستثناء حالة إعادة التنظيم الضروري والهام، فتكلفة أي مسار تهتم بضرورة الاستقلالية الداخلية، التي يجب أن توجد بين وظائف المؤسسة، حيث توضح أن الأداء لا يرتبط فقط بتكلفة كل قسم ولكن بالتكلفة الناتجة عن التفاعلات بين كل أقسام المؤسسة.

**المطلب الثاني: الفروق الجوهرية بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية لحساب التكاليف:**

قبل التطرق إلى الفروق الجوهرية بين نظام التكاليف على الأنشطة والأنظمة التقليدية، فإننا سنتطرق إلى أسباب عدم كفاءة الأنظمة التقليدية.

**الفرع الأول: أسباب عدم كفاءة الأنظمة التقليدية**

ترجع أسباب عدم كفاءة الأنظمة التقليدية إلى عاملين أساسيين هما:[[15]](#footnote-16)

1- **العمليات وهيكل التكلفة:** تم ملاحظة التطور السريع في الإنتاج باستخدام الآلات والمعدات ذات التقنية العالية، والإنسان الآلي، وأجهزة الحاسوب...الخ، حيث أصبحت العمليات الإنتاجية أكثر استخداما لرأس المال وتغيير في هيكل التكلفة، حيث أن في كثير من الصناعات أصبحت التكلفة المباشرة تشكل نسبة قليلة من إجمالي التكلفة للمنتج عما هي عليه من التكاليف غير المباشرة.

وفي نفس الوقت يجب الحصول على معلومات دقيقة وهذا ما لا يوفره الأسلوب التقليدي في تخصيص التكاليف غير المباشرة، وهذا ما أدى بالبحث عن أسلوب يحقق الدقة في المعلومات التكاليفية.

2- **التعقيدات مقابل الحجم:** السمة المميزة لبيئة الأعمال والصناعة هي التعقيد في العمليات، لذا فإن استخدام الحجم كأساس لحساب معدل التحميل يكون مضللا، فإذا ما قمنا بتحليل معدلات التحميل التي ذكرناها في الأسلوب التقليدي لوجدناها كلها تعتمد على حجم المخرجات مثل هذه المعدلات التي تعكس بشكل مباشر الحجم، تكلفة الوحدة، ساعة عمل آلة، ساعة عمل مباشر، كل هذه ضمن مفهوم الحجم.

والبعد الآخر من المعدلات تعتمد على نسبة التكلفة المباشرة والتي تعكس أيضا بشكل غير مباشر مفهوم

الحجم، فمثلا تكلفة العمل المباشر تزداد أو تنخفض مقارنة بالحجم.

كما أن الكثير من التكاليف غير المباشرة لها علاقة بالحجم فمثلا: تكاليف استخدام المواد، تكاليف

الفحص...الخ. ولعل المعلومات تعكس صورة واضحة إلى عدم إمكانية الأسلوب التقليدي المعتمد على أساس

الحجم، وهذا ما أدى بالتوجه نحو نظام الأنشطة الذي له القدرة على تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة.

ونتيجة للانتقادات السابقة فقد أبدى المحاسبون اهتماما كبيرا بضرورة تطوير نظم التكاليف خاصة فيما يتعلق بتخصيص الموارد لتلائم تطلعات الإدارة نحو دقة معلومات التكاليف ودورها في اتخاذ القرارات، ومن ثم ظهر في الآونة الأخيرة ما يعرف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة باعتباره يمثل تطورا ملموسا على طريق التحديد السليم والدقيق لتكلفة المنتجات والخدمات .[[16]](#footnote-17)

**الفرع الثاني: دراسة مقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية:**

من خلال دراستنا للنظم التقليدية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة يمكننا أن نقوم بعملية مقارنة بينهما كما يلي:

الجدول رقم 11 : مقارنة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية

|  |  |
| --- | --- |
| **نظام التكاليف على أساس الأنشطة** | **الأنظمة التقليدية** |
| يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم | يقدم معلومات تكلفة كاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج ويصعب تحليلها. |
| التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف التكلفة الأساس | التركيز على المنتجات واعتبارها هدف التكلفة. |
| يستخدم مؤشر تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي، ويتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحددة على مقياس المخرجات لذلك النشاط، أي العامل المسبب لتكلفة ذلك النشاط. | يستخدم مؤشر تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي، ويتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحددة على مقياس المخرجات لذلك النشاط، أي العامل المسبب لتكلفة ذلك النشاط. |
| تتعدد استخدامات مجمعات التكاليف في القسم الواحد ويتخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل حساب تكلفة وحدة النشاط. | استخدام مجمع واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجمعات للمؤسسة. |
| تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع التكاليف غير المباشرة وفي تحميل هذه التكاليف هي نفسها العامل المسبب (ذات احتمال عال). | قد تكون أسس التوزيع أو التحميل هي نفسها  العامل المسبب (احتمال ضعيف). |
| في الغالب لا يستند العامل المسبب إلى متغيرات مالية، بل متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد الأجزاء، كمية الإنتاج. | تتضمن أسس التحميل متغيرات مالية تمثل تكلفة العمل المباشر أو تكلفة المواد المباشرة. |
| تحديد تكلفة المنتوج بتجميع كلف الأنشطة التي قامت ببنائه. | تحديد تكلفة المنتوج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج. |
| يتم التشغيل بالحسابات المتقدمة جدا. | يمكن أن يكون التشغيل يدويا أو بالحسابات. |

**المصدر:** إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع،

عمان، الأردن، ط2 2015، ص ص166-167.

من خلال هذا الجدول يتبين لنا أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يركز على الأنشطة ويعطي لنا

معلومات تفصيلية عن تكاليف كل نشاط داخل كل قسم، ويتم توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات وفق مسببات التكلفة والتي بدورها لا تستند إلى متغيرات مالية، بل تعتمد على متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد الأجزاء، كمية الإنتاج، عدد مرات (الفحص، إعداد الفواتير، الاستلام...) ويتم تحديد تكلفة المنتوج بتجميع تكاليف الأنشطة الضرورية التي قامت ببنائه.

أما الأنظمة التقليدية فتركز على المنتجات، وتقسم التكاليف غير المباشرة على أساس الوظائف (الشراء، الإنتاج، التوزيع)، ويتم تحميل هذه التكاليف على المنتجات على أساس وحدة القياس التي تم تحديدها وفق متغيرات مالية مثل تكلفة العمل المباشر (أجور العمال، عدد ساعات عمل الآلة، ساعات يد عاملة)، أو تكلفة المواد المباشرة (نسبة من تكلفة الشراء للمواد، كلغ مادة مستعملة)، ويتم تحديد تكلفة المنتوج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج.

**المطلب الثالث: الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة:**

عند تصميم نظام التكاليف يجب أن تتوفر الطاقة والإمكانيات حتى يتمكن من أداء أدواره مع مختلف الإدارات بأيسر الأساليب وأقل تكلفة.

ويختلف تصميم النظام الواجب وضعه للتكاليف من مؤسسة لأخرى تبعا لاختلاف حجم النشاط والظروف المحيطة بكل مؤسسة، وعادة ما يتوقف تصميم النظام على ثلاثة عوامل يجب الإلمام بها وهي[[17]](#footnote-18):

- حجم المؤسسة والتنظيم الإداري لها.

- أعباء إدارة التكاليف ونوع البيانات المطلوبة في المؤسسة.

- طبيعة العمليات الصناعية (طبيعة عمليات الإنتاج) ونوع المنتجات تتضمن خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ما يلي:

- تحديد الأنشطة اللازمة لإنتاج المخرجات وتكلفة هذه الأنشطة ومراكزها.

- تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط.

- تحديد معدل التكلفة لكل نشاط.

. - تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات (المخرجات).

**الفرع الأول: تحديد الأنشطة وتكلفتها ومراكزها**

**مفاهيم الأنشطة:**

**المفهوم الأول:**  "يمكن تعريف الأنشطة بأنها الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين، ومن الأمثلة على نشاط شراء المواد الأولية كالأخشاب المستعملة في صناعة الأثاث، ونشاط تقطيع الأخشاب في تلك الصناعة، ونشاط تجميع القطع الخشبية لغرض معين كصناعة الكراسي أو الخزائن الخشبية، ونشاط الدهان ومن ثم نشاط البيع والشحن للبضاعة المنتجة".[[18]](#footnote-19)

**المفهوم الثاني: "**النشاط هو مجموعة من المهام الأساسية التي تستعمل عدد من الموارد، الوقت، عمل الآلات، معلومات تسمح بالحصول على نتيجة معينة، (فاتورة، طلبية مرسلة أو كسب زبون داخلي أو خارجي)، ومن الأمثلة على الأنشطة: الحصول على طلبية، إرسال طلبية، استلام سلعة، إعداد فاتورة، إعداد لوحة قيادة، إنجاز خدم (تقديم خدمة)، استقبال زبون في الشباك، تحضير ملف عرض الزبون. [[19]](#footnote-20)

**المفهوم الثالث:**  "يمثل النشاط بالمعنى الواسع أي شيء يحدث في المؤسسة، حيث يمكن أن يكون استخدام المواد الأولية في صناعة المنتج أو استخدام العمل لتقديم الخدمة، وفي نظام التكاليف على أساس الأنشطة تعتبر وحدة النشاط التي يتكرر في كل مرة يتم فيها الإنتاج، وهناك نشاطات أخرى تتم لتمكين عملية الإنتاج في شكله النهائي، ولكنها لا تعتبر أساسية في عملية الإنتاج، وتسمى أنشطة الحفاظ على المنتج مثل تصميم المنتج واختبار تسويق المنتج".[[20]](#footnote-21)

إن الأنشطة هي كل ما يقوم به أفراد المؤسسة يوميا، إذ يعد الدعامة الطبيعية لتسيير أدائها، كما أن للنشاط أبعاد نصب اهتمامنا حولها وهي التكلفة، النوعية، الأجل، الحجم، وإن تحديد الأنشطة يسمح ب:

- تحسين تحديد سعر التكلفة.

- تسهيل الاختيار بين الاستمرار في النشاط أو تحويله للغير.

- تسهيل تنفيذ الإستراتيجية.

- تطوير سياسة تحسينية تسمح بإلغاء الأنشطة عديمة القيمة.

- تسهيل تحقيق تسيير الجودة الشاملة.

- إدماج مقاييس للأداء المالي والتشغيلي.

- تسيير العلاقات المتداخلة بين الأنشطة.

من خلال المفاهيم السابقة يمكن أن نستخلص أن الأنشطة تتميز بالخصائص التالية:

- يتكون النشاط من مهمة خاصة أو مجموعة المهام المتجانسة للاستجابة لقوانين السلوك الاقتصادي (التكاليف والأداء) بطريقة صحيحة ومتناسقة.

- يحدد النشاط مهارة فردية أو جماعية منفردة تسمح بتحقيق ناتج إجمالي مشترك ووحيد.

- تهدف الأنشطة إلى تحويل المدخلات (مادية، ومعلوماتية) إلى مخرجات ذات قيمة مضافة والجدول التالي يبين لنا بعض محتويات الأنشطة:

**الجدول رقم 12 : محتويات بعض الأنشطة**

|  |  |
| --- | --- |
| **طبيعة النشاط** | **المحتوى** |
| إدارة الإنتاج | تخطيط الأعمال التجارية، تحميل الحسابات، مراقبة الورشات ومراقبة الإنتاج |
| تدفق المواد اللوجستية | نشاط التخزين، التوزيع، المناولة و التعبئة |
| تطوير وصيانة المنتجات | تعريف الأنشطة، تصميم و تطوير و إنتاج المنتج وصيانة الوصف التقني |
| تطوير وصيانة العملية الصناعية | التخطيط و التصنيع |
| إدارة الجودة | تنفيذ أنشطة وإجراءات الرصد ونظم مراقبة الجودة |

**Source** : Gérard MELYON & Philippe RAIMBOURG, comptabilité analytique, édition Bréal, Paris, P 263.

يبين لنا هذا الجدول طبيعة بعض الأنشطة ومحتوى كل نشاط، فمثلا نشاط الإنتاج وتدفق المواد يخص مختلف الأنشطة المتعلقة بالإنتاج كنشاط تصميم المنتجات، نشاط الفحص، نشاط التعبئة، نشاط الشحن، نشاط التخزين، نشاط مراقبة الورشات، والتي تستند إلى مسببات مثل كمية الإنتاج، الأوامر الهندسية، عدد مرات الفحص، عدد مرات التعبئة، عدد مرات الشحن، عدد مرات التخزين، عدد مرات المراقبة، ونجد أيضا نشاط التطوير ونشاط صيانة المنتجات ونشاط صيانة العملية الصناعية ونشاط إدارة الجودة، والتي تستند إلى مسببات مثل عدد مرات الفحص التقني، عدد عمال الأمن الصناعي، عدد عمال الصيانة، عدد مرات الفحص ومراقبة الجودة.

2- **قياس تكلفة كل نشاط:** بعد تجميع الأعمال في صورة أنشطة، يتم تحديد التكاليف المجمعة لكل نشاط على حدة وتكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك لمعرفة كل تكاليف النشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقاتها بالأنشطة المنفذة خلال الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة، ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد والمخرجات لكل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة)، والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج (الموارد) لكل وحدة مخرجة من النشاط .[[21]](#footnote-22)

**3- تحديد مراكز النشاط:** يرتبط مفهوم مركز التحليل بفكرة تجزئة (تفتيت) المؤسسة أو الوحدة الإنتاجية إلى مجموعة من الأنشطة المتعددة المكملة لبعضها البعض والتي تسعى في إطار التعامل إلى تحقيق الأهداف المرسومة، ومن وجهة نظر تكاليفية، فإن مركز التحليل هو عبارة عن مركز تجميع فعلي للتكاليف المحققة ضمن نشاط معين.

كما يقصد بمراكز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المؤسسة، وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز.

إن مركز النشاط هو قسم من عملية الإنتاج والذي ترغب الإدارة من خلاله بتسجيل كل الأنشطة بشكل منفصل، فعلى سبيل المثال قد يعامل قسم الاستلام كمركز نشاط (استلام). إن اختيار هذا التصميم للنظام لا يؤثر على تكلفة المنتوج النهائية، وإن التأثير هو في كيفية تسجيل هذه التكلفة، فقد يسجل النظام تكلفة المنتوج كلية مثلا50 دج، أو أن يتم تجزئتها 30 دج لنشاط التصنيع و 20 دج لنشاط الاستلام، إن القدرة على تسجيل التكاليف بواسطة مركز النشاط يعطي المدراء القابلية على رقابة الأنشطة بصورة أفضل.[[22]](#footnote-23)

**الفرع الثاني: مسببات التكلفة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC":**

حسب (على أساس) النشاط يقوم مديرو العمليات ومحللو التكلفة بتحديد الأنشطة الرئيسية ومسببات التكلفة وإجمالي التكلفة لكل نشاط على مستوى الإنتاج أو مستوى دقة الإنتاج، والأسلوب الأساسي لتقييم مسبب التكلفة، ويطبق في حالة نظم التكلفة على أساس النشاط، وهذه النظم تشمل عددا كبيرا من مسببات التكلفة، وتركز على العلاقات في المدى الطويل بين مسبب التكلفة والتكلفة، ويركز المدى الطويل على الوسائل التي تكون فيها التكاليف هي المتغيرات، وتعطي علاقة أقوى للسبب والتأثير فيها بين مسبب التكلفة والتكلفة المتعلقة بها، وهكذا سوف يشمل قاعدة البيانات عن تقدير لمعدلات مسببات التكلفة والتي تشمل بيانات تغطي فترة زمنية طويلة، فإذا كانت الفترة الزمنية المستخدمة لقياس السبب ذات تأثير قصير، تكون العلاقة بين التغيرات في مسبب التكلفة والتغيرات في التكلفة ضعيفة، وذلك لأنه قد تم أخد عدة أنواع تكاليف كوحدة واحدة، وبالتالي فهي ثابتة في المدى القصير، بينما يختلف مستوى النشاط.

**المفهوم الأول: "**مسبب التكلفة هو وحدة قياس تسمح بتتبع سلوك تكاليف الأنشطة، فهو الرابط بين تكلفة النشاط واستهلاكه من طرف موضوع التكلفة، كما أنه العامل الذي يسبب أو يقود تكلفة النشاط".[[23]](#footnote-24)

**المفهوم الثاني**: "ويعرف مسبب التكلفة بأنه مقياس يعكس السبب الجوهري في خلق أو تكوين عنصر التكلفة داخل كل وعاء التكلفة، وهو معامل يستخدم في قياس الموارد والتكاليف المستنفدة ويحملها بشكل أفضل على الأنشطة أو الأغراض النهائية للتكلفة، ومن خلال التطبيق العملي توفر مسببات التكلفة جزء من المعادلة اللازمة لتحويل كمية التكاليف المنفقة أو الواجب إنفاقها، وحتى يتحقق ذلك يجب اختيار مسببات التكلفة، بحيث ينطوي على علاقة سببية بين عناصر التكاليف المراد تخصيصها وبين الأسس المتبعة في عملية التخصيص، وأحيانا يصعب تحديد مسببات التكلفة بالنسبة لبعض الأنشطة نتيجة عدم وجود أسباب جوهرية كافية تبرر الوصول لمسببات تكلفة مناسبة، وفي هذه الحالة تستخدم مقاييس عملية بديلة في تخصيص التكاليف يطلق عليها (مسببات التكلفة البديلة)، وهي تلك المعاملات التي تقيس درجة الاستفادة من الأنشطة بصورة غير مباشرة.[[24]](#footnote-25)

**الجدول رقم 13 : أمثلة عن مراكز الأنشطة ومسببات التكلفة والتكاليف الممكن تحويلها**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **مستوى النشاط** | **مركز النشاط** | **مسببات التكلفة** | **التكاليف الممكن تحويلها** |
| **وحدة الإنتاج** | الأنشطة المرتبطة بالآلات مثل: التقطيع الصيانة  والأنشطة المرتبطة بالعمل المتضمنة المزايا. | ساعات الآلات.  ساعات العمل.  عدد وحدات المخرجات | تكاليف القوة المحركة.  تكاليف الصيانة.  تكاليف العمل.  جهات صناعية.  الاستهلاك نتيجة الاستخدام  العادي للآلات والمعدات.  استهلاك معدات الصيانة. |
| **دفعات الإنتاج (الأوامر)** | إعداد أوامر الشراء  إعداد أوامر الإنتاج  تهيئة معدات للعمل  مناولة المواد | عدد الأوامر المصدرة.  عدد مرات استلام المواد.  عدد أوامر الإنتاج.  كمية المواد المناولة.  عدد مرات التوقف.  ساعات التوقف. | تكاليف إمساك السجلات.  المهمات المستخدمة.  تكاليف توقف العمل.  تكلفة العمل في مناولة المواد.  استهلاك الأدوات المكتبية.  معدات مناولة المواد . |
| **المنتج** | فحص الجودة  اختبار المنتج  إدارة مخزون الأجزاء  تصميم المنتج  التشغيل الخاص  (عمل وآلات) | عدد مرات الفحص.  ساعات زمن الفحص.  عدد الاختبارات.  ساعات زمن الاختبارات.  عدد أنواع الأجزاء.  ساعات زمن التشغيل  ساعات زمن التصميم.  عدد أوامر التغيير الهندسي. | تكاليف رقابة الجودة.  تكاليف معدات الاختبار.  تكاليف إدارة الأجزاء.  تكاليف الاحتفاظ بالأجزاء.  تكاليف هندسة المنتج.  تكاليف التصميم.  استهلاك الآلات والمعدات  المتخصصة. |
| **التسهيلات** | المصنع بصفة عامة  أشغال المباني  إدارة الأفراد والتدريب | ساعات عمل الآلات.  ساعات العمل.  عدد العمال.  عدد ساعات التدريب. | مرتبات إدارة المصنع.  استهلاك المباني.  العوائد والتأمين.  تكاليف إدارة الأفراد.  تسهيلات الخدمات الطبية. |

**المصدر:** كمال خليفة أبو زيد وكمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة،

الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، ط2 2013 ، ص ص360-361.

من خلال هذا الجدول تم تقسيم مستوى النشاط إلى أربعة مستويات، حيث نجد في المستوى الأول نشاط وحدة المنتج المتعلق بمراكز الأنشطة المرتبطة بالآلات والعمل، وتم استخراج مختلف التكاليف المرتبطة به وتوزيعها على المنتجات وفق مسببات كساعات الآلات، ساعات يد عاملة، عدد وحدات المخرجات.

ثم نجد في المستوى الثاني نشاط دفعات الإنتاج (الأوامر) المرتبط بمراكز الأنشطة المتعلقة بإعداد الأوامر والتهيئة والمناولة، وتم استخراج التكاليف المرتبطة به وتوزيعها على المنتجات وفق مسببات مثل: عدد الأوامر

المصدرة، عدد مرات الاستلام، عدد مرات التوقف، كمية المواد المناولة، عدد أوامر الإنتاج، ساعات التوقف.

ثم نجد في المستوى الثالث نشاط المنتج المرتبط بمراكز الأنشطة المتعلقة بفحص الجودة واختبار وتصميم

المنتج وإدارة مخزون الأجزاء وعمل الآلات، وتم استخراج التكاليف المرتبطة به وتوزيعها على المنتجات وفق

مسببات مثل: عدد مرات الفحص، زمن الفحص، عدد الاختبارات، زمن الاختبارات، عدد أنواع الأجزاء،

زمن التشغيل، زمن التصميم، عدد أوامر التغيير الهندسي.

ثم نجد في المستوى الرابع نشاط التسهيلات المتعلق بمراكز الأنشطة المرتبطة بالمصنع بصفة عامة وأشغال

المباني وإدارة الأفراد والتدريب، وتم استخراج التكاليف المرتبطة به وتوزيعها على المنتجات وفق مسببات مثل:

ساعات عمل الآلات، ساعات العمل، عدد العمال، عدد ساعات التدريب.

**الفرع الثالث: تحديد معدل التكلفة لكل نشاط:**

بعد تحديد الأنشطة وتكاليفها ومراكزها وتحديد مختلف مسببات التكلفة لكل نشاط، نقوم بعملية حساب معدل التكلفة لكل وحدة مسبب تكلفة وذلك بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة لكل نشاط على الحجم المقدر لأساس التحميل (مسبب التكلفة) حسب المعادلة التالية:[[25]](#footnote-26)

∑ التكاليف غير المباشرة المقدرة

معدل تحميل التكاليف غير المباشرة =

الحجم المقدر لأساس التحميل

**الفرع الرابع: تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات:**

في هذه المرحلة يتم تخصيص التكاليف الخاصة بالأنشطة داخل كل وعاء على المنتجات النهائية، وذلك باستخدام معدل تكلفة كل وعاء والذي يمكن بواسطته حساب مقدار المواد أو التكاليف المستهلكة بواسطة كل منتج.

ويتم تحميل المنتوج بتكاليف الأنشطة التي استهلكتها، وهذا هو جوهر الاختلاف بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظم التكاليف التقليدية، كون أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC " يحمل المنتوج تكاليف الأنشطة التي كانت سببا في وجوده، أما في أنظمة التكاليف التقليدية نجد أن معيار الحجم هو السائد في التحميل، لذا يتم تحميل المنتجات بتكاليف لم تتسبب في وجودها ومن ثم الحصول على تكاليف مشوهة وغير دقيقة.[[26]](#footnote-27)

يتم تحديد تكلفة وحدة المنتج النهائي بتتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة، ويعد هذا التتبع في ضوء حركة سير وحدة المنتج بين الأنشطة منذ بداية تصنيعها حتى تصبح وحدة تامة الصنع.

وتخصص التكاليف على المنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل مثل: ضرب تكلفة أمر الشراء في عدد أوامر الشراء .

يمكننا تلخيص خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة من خلال الشكلين التاليين:

**الشكل رقم 06 : المخطط العام لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"**

تكاليف غير مباشرة

المرحلة الأولى

المركزية A المركزية B

المرحلة الثانية

الورشة 1 الورشة 2 الورشة3 الورشة4

المرحلة الثالثة

مركز التجمع 1 مركز التجمع2 مركز التجمع3

قيمة الإنتاج 1 قيمة الإنتاج2 قيمة الإنتاج3

المرحلة الرابع

المنتوج المنتوج

**La source :** Thierry Cuyaubère et Jacque MULLER, Contrôle de Gestion, groupe revue Fiduciaire, Epreuve n° 7, DECF, Paris, 6e édition, 2002, P 165.

من خلال هذا الشكل تظهر لنا الخطوات التي يمر بها نظام التكاليف على أساس الأنشطة من أجل تطبيقه، حيث يتم تحديد التكاليف غير المباشرة الخاصة بالأنشطة ومراكز الأنشطة وتحديد التكلفة الخاصة بكل نشاط، ثم يتم تجميع الأنشطة في مراكز التجميع والتي بدورها تضم نشاط أو عدة أنشطة، ثم تحميلها على المنتجات وفق مسببات التكلفة لكل نشاط.

**الشكل رقم 07 : خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"**

الأعباء المدرجة برنامج الموارد النشاط 1 برامج النشاط: التكلفة النهائية

في المحاسبة ساعات العمل الطلب التجاري للقوائم أو المنتجات

الإدارية وزن المواد الأولية النشاط 2 تسليم الدفعات التامة

ساعات الآلة ساعات العمل

المبيعات...الخ النشاط 3 الإنتاج التام

**La source:** Emmanuelle Cargnello CHARLES et autres, Comptabilité Analytique de gestion, Presses universitaires de Grenoble, France, 2000, P 218.

من خلال هذا الشكل تتضح لنا الخطوات التي يتم من خلالها إعداد نظام التكاليف على أساس الأنشطة والتي تبدأ بتحديد الأنشطة ومختلف تكاليفها والمراكز المتعلقة بها، وإسقاط هذه التكاليف على المنتجات وفق مسببات كالطلب التجاري، تسليم الدفعات وغيرها، ليتم في الأخير الحصول على تكلفة المنتوج.

**المطلب الرابع: تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" :**

لقد لقي نظام التكاليف على أساس الأنشطة تأييدا كبيرا من الأكاديميين والممارسين وستؤدي الدراسات في هذا المجال إلى العديد من التطورات في ميدان تحديد مسببات التكلفة، والأنشطة التي تقوم بها الإدارات المختلفة للمؤسسة، مما يؤدي في النهاية إلى رد كل تكلفة إلى النشاط الذي استخدمها وما يلي ذلك من تبعات في تحديد تكلفة المنتجات على أساس الأنشطة التي استهلكتها، وتقييم الأداء وترشيد التكاليف،[[27]](#footnote-28) ويعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة أداة إدارية قيمة لأنها تجمع وتدرس النشاطات الهامة في المؤسسة، ويعتمد التطبيق الناجح لنظام التكاليف على أساس الأنشطة على التفهم الشامل للمبادئ الأساسية لسلوك التكلفة والقدرة على تسجيل ومعالجة التكاليف بالدقة الكافية .[[28]](#footnote-29)

وعلى الرغم من مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة والمتمثلة في توفير معلومات تتصف بالدقة والتي تساعد الإدارة في اتخاذ قراراتها وتخطيط ورقابة التكاليف إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إلى هذا

النظام، كما أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعكس العلاقة السببية لتغطية التكاليف غير المباشرة، والمشكلة هو صعوبة تحديد مسببات التكلفة.[[29]](#footnote-30)

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC"، لا يأتي عن التحليل المحاسبي الذي تقترحه المؤسسة والذي بدوره يعتبر ثقيلا مثل الطرق التي تقوم على الوحدات المباعة، بل تأتي من المفهوم الذي ينص على أن المؤسسة عبارة عن مسار مستمر مع علاقات الزبائن، الموردين، نهايته هو تقديم أحسن خدمة للزبون.[[30]](#footnote-31)

**الفرع الأول : مزايا تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC":**

إن استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعد ضرورة لكونه يضمن تحقيق المزايا التالية:[[31]](#footnote-32)

1- التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات، وبشكل عام نستطيع القول أن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هي الأكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي.

2- استمرارية عملية التحسين وتجاوز المشاكل المرتبطة بالأسلوب التقليدي بتخصيص وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة، وذلك من خلال إلغاء جميع الفعاليات غير الضرورية والتي لا تضيف أي قيمة للسلعة أو الخدمة .

3- يستفاد من نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات التي تكون التكاليف الصناعية غير المباشرة عالية، وتنوع المنتجات.

4- يشجع هذا النظام المؤسسات على تقييم الأنشطة لتحديد أي الأنشطة ليست ذات قيمة، ويمكن أن

تهمل في العملية الاستغلالية والتركيز على الأنشطة ذات القيمة.

5- يساهم استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة استراتيجية في قيادة التكلفة التي تهدف إلى جعل المؤسسة أقل تكلفة في قطاع الصناعة التي تعمل فيه، ولتحقيق هذه الميزة الإستراتيجية لابد من إتباع أربعة أساليب وهي موضحة في الشكل التالي :

**الشكل رقم 08 : أساليب تحقيق الميزة الإستراتيجية في نظام التكاليف على أساس الأنشطة**

**المصدر:** إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع،

. عمان، الأردن، ط2، 2014، ص183.

6- يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى زيادة فاعلية الرقابة، حيث يرتبط بين ثلاث

متغيرات هي: النشاط والموارد التي تم استهلاكها والمسؤول عن هذا النشاط، وبالتالي تقييم أداء دقيق للمسؤولية 2

**الفرع الثاني: الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC".**

بالرغم من كل الجوانب المشرقة التي يفرزها نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلا أنه هناك من أشار إلى بعض محددات النظام والمتمثلة في[[32]](#footnote-33):

1- إن العيب الرئيسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة هو ارتفاع تكاليف تطبيقه، فهذا النظام يكون مكلفا للتطوير والصيانة أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي الأمر الذي يتطلب إجراء تحليل التكلفة والمنفعة قبل التطبيق لغرض التحقق من جدوى النظام.

2- إن استعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلا قد تكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة كاهلاك مباني المصنع أو التأمين على مباني المصنع، أو الضريبة السنوية المدفوعة على هذه المباني وما شابه ذلك.

3- إن كفاءة نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس سهلا ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها.

4- لقد طبق هذا النظام في احتساب التكلفة الكلية والتي تحتوي على التكاليف الثابتة، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة لا يقيس التكاليف المتغيرة لإنتاج الوحدة.

5- من الواضح أن هناك بعض المشاكل العلمية مازالت دون حل، مثل اختيار مسببات التكلفة، كما أوضحت الدراسات العلمية أن محاولات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مجال التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية لم تكتمل بعد.

6- للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب نظام معلومات ذو جودة عالية، وهذا لا يوجد، مما أدى إلى الحصول على معلومات غير صحيحة .

**المبحث الثاني: نظام التكلفة المستهدفة:**

تكتسب التكلفة المستهدفة أهمية كبيرة في المؤسسة، شأنها شأن تجديد المنتوج، حيث أن بقاء أي مؤسسة واستمرارها في السوق يرتبط بعرض المنتوج المناسب بالسعر المناسب.

يتمثل المدخل التقليدي في تطوير المنتوج ثم إدخاله إلى السوق بالسعر الذي تم تحديده من خلال إضافة هامش ربح للتكلفة المحسوبة، على خلاف مدخل التكلفة المستهدفة، وذلك بالانطلاق من سعر المنتوج الذي يتحدد في السوق وطرح الهامش المرغوب تحقيقه من هذا السعر للوصول إلى التكلفة المستهدفة، ومن ثم فإن تطوير المنتوج تبعا لهذا المدخل يتم في محيط فيه كل من السعر والتكلفة المسموح بها لمركبات المنتوج معروفا.

وخلافا للطريقة التقليدية للتسعير على أساس التكلفة، يحاول مدخل التكلفة المستهدفة أن يعالج مسألة التسعير بإدخال سعر المنتوج في الصورة قبل أن يتم تصميمه ووضع النماذج الأولية له، وبذلك تحريك التكلفة مبكرا في مرحلة تطوير المنتوج، حيث يتم اشتقاق التكلفة المسموح بها للمنتوج بعد القيام بدراسة للسوق من أجل معرفة السعر الذي تستعد حصة السوق لدفعه مقابل المنتوج المطلوب بالخصائص المحددة، ثم طرح هامش الربح المرغوب والذي حددته الإدارة من هذا السعر المقدر لاشتقاق أعظم تكلفة وحدوية مستهدفة، بعدها يتم مقارنة هذه التكلفة بالتكلفة المتوقعة للمنتوج، فإذا كانت هذه الأخيرة أكبر من المستهدفة يكون للمؤسسة عدة خيارات، أولها تخفيض التكاليف وفي هذه الحالة يمكن أن يتغير تصميم المنتوج والخيار الآخر هو أن تقبل المؤسسة هامش ربح أقل من المرغوب فيه، أو التخلي عن هذا المنتوج، وإن الهدف من استعمال نظام التكلفة المستهدفة هو تطوير المنتوج وتحديد سعر البيع والربح المرغوب، ثم يتم اشتقاق التكاليف المسموح بها.

**المطلب الأول: مفاهيم عامة حول نظام التكلفة المستهدفة:**

إن أسلوب التكلفة المستهدفة يجبر المسيرين على تغيير طريقة تفكيرهم فيما يخص العلاقة بين التكلفة وسعر البيع والربحية، وهذا ما يجعل التكاليف ترتبط بأسعار البيع بدلا من ارتباط أسعار البيع بالتكاليف، ونتيجة لذلك ينبغي أن تكون كل التكاليف مبررة مما يؤدي إلى حذف (استبعاد) التكاليف غير الضرورية دون المساس بجودة المنتوج.

وسوف نقوم في هذا المطلب بدراسة مختلف المفاهيم العامة لهذا النظام وذلك من خلال إعطاء المفهوم

التطور، المبادئ، الخصائص.

**الفرع الأول: مفهوم نظام التكلفة المستهدفة:**

في حالات معينة قد تتوصل المؤسسة إلى أن القوة السوقية تفرض عليها بيع أحد منتجاتها بسعر معين، لذلك يتبقى أمامها حرية تحديد تكلفة إنتاج هذا المنتج، وهذه التكلفة يجب أن تكون مرشدا لها أثناء عملية تصميم المنتج، ولمراعاة ذلك تقوم بتصميم الأجزاء والقطع اللازمة للإنتاج، وإذا تبين لها أنها مرتفعة تقوم بإعادة التصميم لتصل إلى التكاليف والجودة التي تجعل من المتاجرة في المنتج أمرا مشجعا .

**المفهوم الأول: "**التكلفة المستهدفة للوحدة هي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة التي تساعد المؤسسة في الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف" .[[33]](#footnote-34)

**المفهوم الثاني:** يقصد بالتكلفة المستهدفة، تكاليف التصنيع وتسويق المنتج التي تتضمن الوصول إلى السعر المستهدف وتحقيق أيضا العائد المطلوب ويتم الوصول إلى تكلفة الوحدة المستهدفة حسب المعادلة التالية:[[34]](#footnote-35)

تكلفة الوحدة المستهدفة = سعر الوحدة المستهدف – ربح الوحدة المستهدف

من خلال هذين المفهومين نستنتج أن التكلفة المستهدفة تقوم على فكرة بسيطة جدا وهي أن:

التكلفة المستهدفة (التكلفة المسموح بها) = سعر البيع المتوقع – العائد (الأرباح المستهدفة)

**الفرع الثاني: أصل نظام التكلفة المستهدفة:**

نشأت التكلفة المستهدفة في اليابان في سنوات الستينيات وقد تم الاعتراف بها بشكل واسع كعامل مهم للوضعية التنافسية المتفوقة للمؤسسات اليابانية في سنوات الثمانينيات، كما بذلت مجهودات كبيرة لنقلها إلى المؤسسات الغربية، وقد حاولت العديد من المؤسسات الكبيرة في شمال أمريكا وأوروبا أن تتبنى التكلفة المستهدفة واستعملت في دول مختلفة، ومثل أي ممارسات إدارية وفلسفات أخرى، من غير المفاجئ أن نلاحظ هذه التغيرات في تطبيق التكلفة المستهدفة، وعلى الرغم من مساهمة العديد من المقالات المنشورة في الاستعمال الواسع للتكلفة المستهدفة فإن أغلبها تناولت البحث فقط في جانب معين للتكلفة المستهدفة، كما تسبب بعضها لفهم خاطئ للتكلفة المستهدفة اليابانية، ويمكن أن يكون سبب هذا الفهم الخاطئ هو التعرض المحدود لبعض الكتاب لهذا المدخل في اليابان.

وتؤكد الأبحاث أن جذور التكلفة المستهدفة تعود إلى اليابان حيث استخدمت مؤسسة "TOYOTA"

الإدارة بالتكلفة المستهدفة سنة 1963 ، ثم بدأ هذا المفهوم يظهر في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية في

أواخر سنوات الثمانينيات.[[35]](#footnote-36)

ومع ذلك بدأت أفكار مدخل التكلفة المستهدفة في البروز خلال فترة ندرة الموارد بعد الحرب العالمية الثانية، فخلال هذه الفترة أوجد الأمريكيون مفهوم تعظيم خصائص المنتوج المرغوبة وتدنية تكاليفه في آن واحد، وعرفت هذه التقنية بهندسة القيمة (تحليل القيمة)، والتي استخدمتها فيما بعد المؤسسات اليابانية للصمود أمام المنافسة الشديدة داخل اليابان، وفي سنوات الستينيات تم الجمع بين تحليل القيمة وفكرة التأثير على تكاليف المنتوج وتخفيضها قدر الإمكان أثناء مراحل تخطيط وتطوير المنتوج. وقد كان أول استعمال لتحليل القيمة في اليابان تحت اسم "Genka Kikaku" سنة 1963 غير أنها لم في مؤسسة TOYOTAسنة 1963. غير أنها لم تذكر في الكتابات اليابانية حتى سنة1978، وقد تم فيما بعد ترجمة المصطلح "Genka Kikaku" إلى "Target costing" وهو المصطلح المستعمل حاليا في كل أنحاء العالم.[[36]](#footnote-37)

وقد قام Rosler سنة 1996 ببحث لمعرفة كيفية اشتقاق مصطلح "Target costing" من اللغة اليابانية، حيث تم الاجتماع السنوي لجمعية التكاليف اليابانية "Japan cost Society" سنه 1995 على وضع الاسم الرسمي " Target cost management " وهو إدارة التكلفة المستهدفة.

**الفرع الثالث: تطور التكلفة المستهدفة:**

ظهرت التكلفة المستهدفة في بداية الستينات عند مؤسسة "TOYOTA" اليابانية، وتطورت في بداية السبعينات في اليابان وقد تم تعميمها تدريجيا وبشكل مختلف من قطاع لآخر، وقد ذكر "Katoy" و "Chow.w " و "Boer.G" أن التحقيق الذي تم في اليابان سنتي 1991-1992 أظهر أن التكلفة المستهدفة أصبحت المعيار الأساسي في اليابان في كل مؤسسات السيارات تقريبا من خلال عشرين سنة، كما أن 80 %من مؤسسات قطاعات التجهيز، البناء الإلكتروني، الإلكترونيك، تطبق التكلفة المستهدفة.[[37]](#footnote-38)

نشر أول مرجع حول إدارة التكلفة المستهدفة سنة 1977 من قبل "Tanaka" وبعدها ظهرت العديد من المنشورات حول الموضوع في مطلع التسعينات.

وكان "Hiromoto" أول من كتب حول التقنية بالانجليزية سنة 1988 ، تبعه بعد ذلك "Sakura" سنة 1989 وبعدها صدرت الدراسة المقارنة بين المؤسسات اليابانية والأوربية yoshikaw,t"" و " Mitchell. F " و "Innes.J" سنة 1989.[[38]](#footnote-39)

بعد ذلك وفي سنوات التسعينات ظهر عدد من المقالات التي تعرض تطبيق الطريقة اليابانية بتعمق أكثر وذلك بعرضها بشكل رئيسي لتطبيقات التكلفة المستهدفة في مؤسسات يابانية، وقد أسست جمعية المحاسبة اليابانية لجنة خاصة بإدارة التكلفة المستهدفة (1992-1994).

وقد قام المجمع الدولي للمؤسسات والمستشارين (CAM-I) بتشكيل فريق عمل أوروبي يهتم بطريقة التكلفة المستهدفة، وكلفت الأستاذ "Horvath" سنة 1993 ببحث ببليوغرافي منظم في المجال (باليابانية، الانجليزية، الألمانية، الفرنسية)، وقد انتشرت التكلفة المستهدفة بشكل فعلي في الكتابات الفرنسية بين سنة (1993-1995) بداية من مقالات "Deglaire J- N" و Dumorest- L"" (1993) و "Horvath" (1995) و Lorino- P"" (1994).[[39]](#footnote-40)

وفي النصف الثاني من سنوات التسعينات كانت التكلفة المستهدفة موضوعا لكتابين يعتبران من بين أهم المراجع لمراقبة التسيير هما: كتاب التكلفة المستهدفة: أقصى ما انتهى إليه العلم إلى استراتيجية إدارة التكلفة "التكلفة المستهدفة: الحدود التالية في إدارة تكاليف الإستراتيجية" "Target costing: the next frontier in strategy cost management" لـ (1996) ""Bell. J Ansari والذي يأخذ بعين الاعتبار خبرات وطرق تفكير "CAM. I" وكتاب التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة "Target costing and value engineering" لـ ""Copper. R .[[40]](#footnote-41)

**الفرع الرابع: مبادئ التكلفة المستهدفة:**

تتحدد معظم التكاليف بناء على القرارات المتخذة أثناء المراحل الأولى لتصميم المنتوج والعملية الإنتاجية، وتعتبر محاولة تخفيض التكاليف عند بلوغ المنتوج مرحلة الإنتاج أمرا صعبا لذلك فإن التركيز على التكاليف أثناء المراحل الأولى للتصميم يعتبر أساسيا لضمان تحقيق الربح والتكلفة المستهدفة، وهذا يعني أنه يلزم معرفة تصاميم المنتوج، اختيارات المواد، المواصفات والتجاوزات المسموحة، تصميم العمليات والقرارات الاستثمارية قبل اتخاذ قرارات تصميم وتطوير المنتوج، وبناء عليه فإن المبادئ الأساسية التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة هي كالآتي :[[41]](#footnote-42)

1- **السعر يؤدي إلى التكلفة:** استنادا لهذا المبدأ يضع نظام التكلفة المستهدفة أهداف التكلفة بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي.

2- **التركيز على العمل:** أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة، الوقت، والتي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتوج والعمليات ، وفي نفس الوقت توجه تحاليل التكلفة بحيث يجب أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتوج (بالنسبة للعميل) أكبر من تكلفتها.

3- **التركيز على مرحلة التصميم:** في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتوج والعملية، ولذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسية قبل بداية الإنتاج لينتج عنها تكاليف منخفضة وتخفيض زمن إطلاق منتوجات جديدة في السوق.

4- **فريق أعضاؤه من وظائف مختلفة:** ويتعلق هذا بحقائق أن الفريق المتعدد الوظائف مسؤول عن كامل العملية من المؤسسة، الاختبار إلى النهاية. ويعني الفريق المتعدد الوظائف هنا تفاعل أقسام مختلفة مثلا: المحلل المالي الذي يخطط طلب الإمدادات والمبيعات يتفاعل مع المصممين للاتفاق على التكلفة المستهدفة النهائية.

5-**تخفيض تكلفة دورة الحياة:** يتم تخفيض تكلفة كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين والعملاء، وتتضمن تكلفة دورة الحياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة والتوزيع.

6- **إدماج سلسلة القيمة:** ويعني هذا إدماج كل أعضاء سلسلة القيمة، حيث يتم إدراج كل الأعضاء المعنيين بالتوريد، التوزيع، تقديم الخدمات والعملاء في أسلوب التكلفة المستهدفة.

**الفرع الخامس: خصائص التكلفة المستهدفة:**

إن مدخل التكلفة المستهدفة يمتاز بالكثير من الخصائص أهمها :[[42]](#footnote-43)

1- عدم تقديم المنتج إلى السوق إلا بعد تحديد المتوقع الذي يمكن أن يقبله العملاء، وبعد تحديد الكمية المتوقع بيعها، وبذلك تضمن المؤسسة أن السعر الذي سيتم به تقديم المنتج الجديد للسوق سيكون مقبولا مقدما.

2- تحديد التكلفة المستهدفة لإنتاج الوحدة من المنتج الجديد ستكون بمثابة حافز قوي للسيطرة على التكاليف ومحاولة تخفيضها إلى أدنى حد ممكن قبل اتخاذ أي إجراء فعلي لإنتاج المنتج.

3- أنه يتم استخدام التكلفة المستهدفة في مرحلتي التخطيط والتصميم للمنتج، وليس في مرحلة الإنتاج، ولذلك تعتبر التكلفة المستهدفة مدخلا لتخطيط وإدارة التكاليف في مرحلتي التخطيط والتصميم، وليس لرقابة التكاليف في مرحلة الإنتاج.

4- أن تحليل هندسة القيمة المستخدمة لتخفيض التكلفة يحاول تحقيق تخفيض ملموس في التكلفة من خلال التخلص من الأنشطة والتكاليف التي لا تضيف إلى القيمة، مع المحافظة على مستوى جودة المنتج وخصائصه الوظيفية التي تطلبها العميل، وبذلك يتم إنتاج منتج جديد بأعلى جودة ممكنة، وبأقل تكلفة ممكنة، وهي عوامل نجاح المؤسسات الصناعية في الوقت الحاضر.

5- أن تحليل هندسة القيمة في مدخل التكلفة المستهدفة يكون على مستوى كل الأنشطة في المؤسسات ككل، وليس على عمليات الإنتاج فقط، بمعنى أن تحليل هندسة القيمة ينطبق على الأنشطة الأخرى أساسا مثل أنشطة الشراء والتخطيط والتصميم، وبذلك يمكن تخفيض التكاليف بدون التأثير على جودة وخصائص المنتجات، وبذلك تنتفع المؤسسة ككل من خلال تخفيض التكلفة في المجالات غير الإنتاجية.

6- وجود الحافز القوي على البحث والتطوير لتحقيق التقدم التكنولوجي، حتى يمكن تصنيع المنتجات الجديدة وتقديمها إلى السوق بتكلفة اقتصادية.

**المطلب الثاني: العوامل المؤثرة في نظام التكلفة المستهدفة:**

ترجع العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة إلى عوامل خاصة بالسوق وأخرى خاصة بالمنتوج وعوامل على مستوى المركبات، وسنتناولها فيما يلي:

**الفرع الأول: العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة على مستوى السوق**: يمكن إجمال هذه العوامل في عنصرين أساسيين هما كثافة المنافسة وطبيعة العميل.

**1- كثافة المنافسة:** تؤثر كثافة المنافسة على مقدار الأهمية الذي توليه المؤسسة للمعروضات المنافسة في أسلوب التكلفة المستهدفة، كما تؤثر كذلك على تحديد قيمة الحد الأدنى والحد الأعلى للعناصر الثلاثة التي تشكل مثلث البقاء والمتمثلة في السعر، الجودة والوظيفية والتي لها دور جوهري في تحديد نجاح المؤسسات، فكلما زادت كثافة المنافسة كلما كانت مناطق بقاء المنتوجات أكثر ضيقا ولا يصبح للمؤسسة بديل سوى أن تكون رائدة في التكلفة، الجودة والوظيفية لتفادي إنتاج منتوجات خارج مناطق بقائها وبذلك الحفاظ على استمرارها، وهنا تظهر أهمية تطبيق التكلفة المستهدفة التي تعمل على تحويل الضغط التنافسي الذي توجهه المؤسسة إلى مصممي منتوجاتها ومورديها، وبذلك تقليص نسبة الخطأ ورفع احتمال أن تكون المنتوجات الجديدة داخل مناطق بقائها عند إطلاقها.

**2- طبيعة العميل**: يتأثر استعمال التكلفة المستهدفة ببعض خصائص العميل مثل درجة وعيه، تغير متطلباته أو ذوقه ودرجة إدراكه لمتطلباته المستقبلية المتعلقة بالمنتوج، وقد أكدت الأبحاث أن هذه الخصائص تحدد المكاسب التي تجنيها المؤسسة من استعمالها للتكلفة المستهدفة لأا تبحث في اتساع مناطق البقاء، معدل تغير موقعها وسهولة توقعه.

**أ- درجة وعي العميل:** تحدد درجة وعي العميل مدى قدرة العملاء على اكتشاف الاختلافات بين سعر، جودة ووظيفية المنتوجات المنافسة، حيث أن العميل الواعي على معرفة عالية بمعروضات المنتوجات المتوفرة ويمكنه اكتشاف الاختلافات الصغيرة بينها وستكون له حرية التبديل بين المصنعين لشراء المنتوجات التي تشبع احتياجاته بشكل أفضل، وكنتيجة لذلك فإنه كلما كان العميل أكثر وعيا كلما أصبحت منطقة البقاء للمنتوجات أكثر ضيقا بذلك تزداد مكاسب التكلفة المستهدفة تطبيق التكلفة المستهدفة.

**ب-** **معدل تغير متطلبات العميل:** يعتبر معدل تغير متطلبات العميل أحد العوامل المؤثرة على استعمال التكلفة المستهدفة وذلك لأنه يؤثر على هيكلة منطقة بقاء المنتوج بحيث يجعلها دائمة التغير مع مرور الوقت، وعندما تكون منطقة البقاء سريعة التغير يصبح من الصعب على المؤسسة التنبؤ بموقع هذه المنطقة عند إطلاق المنتوج مما يجعل ضمان كون المنتوج الجديد داخل منطقة بقائه عند إطلاقه أكثر صعوبة منه عندما يكون تغير المنطقة بطيئا، وبذلك كلما زادت سرعة تغير منطقة البقاء كلما زادت المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة، لأنها تعمل على رفع احتمال أن تعكس تصاميم المنتوجات الجديدة تفضيلات العملاء عند إطلاقها.

ج- **مدى إدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية:** يحدد مدى إدراك العملاء لمتطلباتهم المستقبلية مقدار المجهودات المبذولة في تحاليل العملاء وإن كان من الأفضل تطبيق التكلفة المستهدفة أو لا، فكلما كانت درجة الإدراك مرتفعة كلما أصبح من المفيد الاعتماد على تفضيلات العميل لتحديد الوضعية المستقبلية لمنطقة البقاء وبذلك تزداد مكاسب تطبيق التكلفة المستهدفة، أما عندما يكون العملاء على معرفة ضئيلة بمتطلباتهم المستقبلية المتعلقة بالمنتوج فإن المؤسسة التي تولي أهمية كبيرة للعملاء تواجه خطر إطلاق منتوجات فاشلة لأنها ستكون خارج مناطق بقائها.

**الفرع الثاني: العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة على مستوى المنتوج**: يتمثل العاملان المؤثران على التكلفة المستهدفة على مستوى المنتوج في استراتيجية المنتوج وخصائصه، حيث يساعد هذان العاملان على تحديد

طبيعة وحجم المعلومات التي يتم جمعها.

**1- استراتيجية المنتوج:** تعتبر استراتيجية المنتوج التي تتبعها المؤسسة المحدد الأساسي لمقدار الجهود المبذول في التكلفة المستهدفة، لأنها تحدد عدة أشياء من بينها عدد المنتوجات في المخطط سواء تلك التي تؤدي إلى التمايز الأفقي أو العمودي، تكرار تجديد التصميم ودرجة التجديد، وتعد هذه العوامل مهمة لأنها تساعد على تحديد المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة.

يؤثر عدد المنتوجات على المكاسب المحققة لأن التكلفة المستهدفة تطبق على مستوى المنتوج، لذلك كلما زاد عدد المنتوجات المختلفة التي تعرضها المؤسسة باستثناء الاختلافات الطفيفة كاللون كلما كانت مكاسب تطبيق التكلفة المستهدفة كبيرة، إضافة إلى ذلك، تعتبر التكلفة المستهدفة ذات مكاسب خاصة بالنسبة للمؤسسات التي ينبغي عليها تعديل عدد المنتوجات التي تنتجها وبالمثل، يعتبر تكرار تجديد تصميم المنتوجات مهما لأنه يحدد تكرار إطلاق منتوجات جديدة. وكلما ارتفع معدل إدخال منتوجات جديدة للسوق كلما زادت المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة، أما بالنسبة لدرجة التجديد فيقصد بها إن كانت المنتوجات جديدة تماما أم أنها مشابهة لمنتوجات موجودة، فإذا كانت درجة التجديد منخفضة فإن مكاسب التكلفة المستهدفة ستكون أكبر نتيجة لتوفر معلومات تاريخية على المنتوجات المشابهة التي يمكن الاعتماد عليها، وكلما ارتفعت درجة التجديد كلما قلت المكاسب المحققة من تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لعدم توفر معلومات تاريخية عن التكلفة يبنى على أساسها التنبؤ بالتكاليف المستقبلية ولا حتى معلومات تاريخية عن العملاء، المنافسين والموردين.

**2- خصائص المنتوج:** تشمل خصائص المنتوج المؤثرة على التكلفة المستهدفة ثلاث خصائص أساسية تتمثل في: تعقيد المنتوج، ضخامة الاستثمارات التسبيقية والمدة اللازمة لتطوير المنتوج.

أ- **تعقيد المنتوج:** يقصد بتعقيد المنتوج عدد مركباته، عدد خطوات الإنتاج المختلفة اللازمة لتصنيعه، صعوبة تصنيع المركبات التي يتضمنها وأنواع التكنولوجيات اللازمة لإنتاجها، وتحدد درجة تعقيد المنتوج مدى تعقيد أسلوب التكلفة المستهدفة، فبالنسبة للمنتوجات البسيطة من المحتمل أن تكون طريقة التكلفة المستهدفة بسيط، أما فيما يخص المنتوجات التي تتميز بالتعقيد كالسيارات مثلا، فتتطلب أساليب تكلفة مستهدفة أكثر رسمية وتعقيدا.

**ب- ضخامة الاستثمارات التسبيقية:** أما بالنسبة لضخامة الاستثمارات التسبيقية فيقصد بها الأموال المستهلكة في عملية البحث والتطوير، الاستعداد للإنتاج والإطلاق الفعلي للمنتوج، إذ أنه كلما ارتفع حجم هذه الاستثمارات كلما قل عدد المنتوجات التي ترغب المؤسسة في إطلاقها لتتجنب المخاطرة، لذلك فإن المؤسسات التي تنتج منتوجات ذات استثمارات تسبيقية مرتفعة تكون لها أصنافا محدودة من المنتوجات المصممة بدقة لتلبي احتياجات السوق، وفي ظل هذه الظروف تكون للتكلفة المستهدفة مكاسب مرتفعة لأن كل منتوج يجب أن يكون له أعظم احتمال للنجاح.

**ج- المدة اللازمة لتطوير المنتوج:** يقصد بها الفترة الممتدة من تصميم المنتوج إلى غاية السماح بإنتاجه أو بتعبير آخر الزمن الذي يأخذه تطوير منتوج جديد .وتكمن أهمية هذه المدة في المساعدة على تحديد خطر فشل المنتوج عند إطلاقه، فكلما طالت فترة التصميم كلما زاد احتمال تغير ظروف السوق التي فرضت وجود هذا التصميم وبذلك زيادة خطر فشله عند إطلاقه وبالتالي ترتفع مكاسب تطبيق نظام تكلفة مستهدفة أكثر تعقيدا وذا تفاعل كبير مع وظيفة التسويق.

**الفرع الثالث: العوامل المؤثرة في التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات:** يتمثل أحد أهم مخرجات أسلوب التكلفة المستهدفة في التكلفة المستهدفة للمركبات والتي تمثل الأسعار التي ترغب المؤسسة في دفعها مقابل المركبات التي يتم الحصول عليها من أطراف خارجية وتتأثر هذه التكلفة المستهدفة للمركبات بالإستراتيجية التي تتبعها المؤسسة مع مورديها والتي تلخصها الخصائص الثلاث التالية: درجة التكامل الأفقي، القوة اتجاه الموردين وطبيعة العلاقات مع الموردين**.**

**1- درجة التكامل الأفقي:** المؤسسات المتكاملة أفقيا تشتري نسبة كبيرة من المدخلات اللازمة لإنتاج منتوجاتها من مصادر خارجية، فكلما زاد اعتماد المؤسسات على الموردين الخارجيين، كلما زادت أهمية تسيير الموردين، وبذلك أهمية التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات وذلك لأن التكلفة المستهدفة يمكن أن تطبق على كل مركبة من المركبات المتحصل عليها من مصادر خارجية لإحداث ضغط على الموردين لتخفيض أسعارهم، كما يمكن تحقيق عوائد كبيرة من خلال التركيز على إبداع الموردين حيث أن هؤلاء لا يؤمنون فقط نسبة كبيرة من منتوجات لمؤسسة وإنما هم مسؤولون كذلك على جزء كبير من التصميم.

**2- القوة اتجاه أغلبية الموردين:** إذا كانت المؤسسة تتمتع بقوة كافية تمكنها من فرض سعر شراء المركبات على أغلبية مورديها، يكون لتطبيق التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات المشتراة مكاسب كبيرة.

أما إذا كانت قوتها ضئيلة فإن المكاسب المحققة من تطبيق التكلفة المستهدفة على المركبات المشتراة ستكون أقل لأن الموردين لن يقبلوا هذه الأسعار كأسعار بيع لمنتجاتهم (إلا إذا كانت تحقق لهم مردودات ملائمة).

**3- طبيعة علاقات الموردين:** كلما كانت علاقات الموردين أكثر تعاونا كلما كان أسلوب التكلفة المستهدفة بشكل عام وعلى مستوى المركبات بشكل خاص أكثر مردودية، إذ أن قدرة أي مؤسستين على جمع إبداعهما في التصميم لإيجاد طرق ممتازة لتخفيض التكاليف تكمن في قوة التعاون بينهما.

**4- الفلسفة الضمنية للتكلفة المستهدفة:** يمكن أن يبدو أن فكرة التكلفة المستهدفة سهلة الفهم والتطبيق إلا أن ذلك لا يجب أن يؤدي إلى افتراض أن تطبيق الطريقة سيؤدي حتما إلى النتائج المرغوبة، لأن سر نجاح هذه الطريقة يكمن في تبني فلسفتها أن التكلفة المستهدفة عبارة عن تركيب لعدة تقنيات أساسية في كل المؤسسة. حيث نرى أنها مدعمة كلها بفلسفة التكلفة المستهدفة، وغالبا ما يتم إهمال هذا الجانب في المنشورات الغربية بسبب التركيز الكبير على الجانب التقني للطريقة .[[43]](#footnote-44)

**المطلب الثالث: الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكلفة المستهدفة:**

لقد فرضت الظروف المنافسة على المؤسسات تعديل إستراتيجياتها فيما يخص تحديد الأسعار والتعامل مع أسعار التكلفة، وبالتالي فإن المنطق والمفهوم التقليدي يحدد الأسعار على أساس أسعار التكلفة زائد هامش الربح لم يعد له معنى في عالم الأعمال الحديثة، وهذا الآن منطق السوق فرض نفسه بقوة بفعل المنافسة (أسعار السوق)، بالإضافة إلى عامل الجودة وخدمات ما بعد البيع.

وبخصوص العلاقة ما بين سعر البيع وأسعار التكلفة، فإن العلاقة انعكست بفضل مفهوم التكلفة المستهدفة.

أي التكلفة المستهدفة= سعر البيع – هامش الربح.

فيتم تحديد التكلفة المستهدفة انطلاقا من سعر البيع المستهدف والذي غالبا ما يكون سعر البيع المطبق من قبل المنافسة، أو يتم تحديده انطلاقا من دراسة السوق وقيمة المنتج وقدرة الزبائن على الدفع مقابل الوظائف التي يؤديها ذلك المنتج.[[44]](#footnote-45)

**الشكل رقم 09 : سير عملية التكلفة المستهدفة**

التكلفة القصوى (التكلفة المستهدفة) = السعر المستهدف ــــــ الربح المستهدف

تخفيض مستمر للتكاليف + هندسة القيمة

التكلفة المقدرة

**المصدر**: بركات احمد، محاسبة التكاليف، دار بلقيس للنشر والتوزيع،الجزائر، ط2، 2015، ص85.

ومن خلال الشكل نحدد الخطوات المتبعة لتحديد التكلفة المستهدفة وفقا لما يلي:

1- **تحديد سعر البيع المستهدف:** يعد المنطق لهذه العملية ويتم ذلك بناءا على دراسة السوق فيما يخص المنافسين من حيث الجودة والأسعار المطبقة والزبائن من حيث رغباتهم وتقييمهم للمنتجات، وكذلك من حيث طبيعة المنتج والوظائف التي يؤديها ودورة حياته وكمية المبيعات المتوقعة، بالإضافة إلى آفاق تطوير المنتجات الأخرى لها نفس الخصائص للمنتج المعني.

2- **تحديد الربح المستهدف**: يعد الخطوة الثانية بناءا على استراتيجية المؤسسة المتعلقة بالأرباح، أي الربح الذي ترغب المؤسسة تحقيقه من منتج معين.

3- **تحديد التكلفة المستهدفة**: للحصول على التكلفة المستهدفة يتم استخدام عنصرين سابقين بطرح الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف، وعادة ما تكون هذه التكلفة أكبر من التكلفة المسموح بها، وفي هذه الحالة يلجأ إلى إجراءات البحث عن فرص تخفيض تكاليف الإنتاج، وهذا على كامل المراحل والنشاطات، ويطلق على هذه الإجراءات بهندسة القيمة.

**4- تصميم أجزاء ومكونات السلعة بشكل يحقق التكلفة المستهدفة**: تتمثل الخطوة الأخيرة في القيام بالدراسات اللازمة والتي تتم في الغالب من قبل المهندسين في المؤسسات للوصول إلى الأجزاء والعناصر وأسلوب الإنتاج المناسب الذي يضمن تصنيع المنتجات بقيمة التكلفة المستهدفة، والتي تم تحديدها في الخطوة الثالثة.

وتتطلب هذه الخطوة عناية خاصة بتحديد مراحل وخطوات الإنتاج لمحاولة إلغاء مراحل الإنتاج التي لا تتضمن إضافة أي قيمة للسلعة، وذلك لتوفير تكلفة الأنشطة عديمة القيمة.

**المطلب الرابع: تقييم نظام التكلفة المستهدفة:**

كما هو الحال بالنسبة لأي أسلوب فإن لأسلوب التكلفة المستهدفة مزايا ونقاط ضعف في المقابل، وسنحاول فيما يلي عرض أهمها:

**الفرع الأول: مزايا نظام التكلفة المستهدفة:**

تتحدد وتتنوع المكاسب التي يمكن أن تجنيها المؤسسات من تطبيقها لأسلوب التكلفة المستهدفة نذكر من بينها ما يلي:[[45]](#footnote-46)

- تساعد التكلفة المستهدفة على تحسين العلاقات مع الموردين.

- تسهل العمل الجماعي بإيجاد لغة مشتركة وهدف مشترك يكتمل في التكلفة المستهدفة، يعمل كل أعضاء الفريق على تحقيقه.

- يساعد تطبيق نظام التكلفة المستهدفة كذلك في التحسينات الداخلية وذلك من خلال دعم عمل الفريق وإدارة الإمداد وإدماج الموردين في تطوير منتجات وخدمات جديدة.

4- كما يعد التركيز الخارجي للتكلفة المستهدفة (يجلب معلومات عن السوق لنظام التكلفة)، من بين المزايا الأساسية لهذا الأسلوب على عكس الأساليب التقليدية للتكاليف التي تتميز بتركيزها الداخلي(جمع تكلفة المورد، اليد العاملة، وعناصر إضافية لحساب تكلفة الوحدة)، حيث أن نقطة البداية للأسلوب هي سعر السوق المستقبلي ثم الوصول إلى التكلفة المستهدفة.

5- كما أنه وباتجاه التكلفة المستهدفة نحو السوق واعتبار سعر السوق نقطة محورية للتحليل، فإنها تتجنب المشاكل الأخرى للتكلفة، حيث تصبح التكلفة أداة لتصميم منتوج ناجح بدلا من توثيق بيانات تاريخية.

6- يصبح السعر مسببا لعملية تطوير المنتوج بدلا من أن يكون ناتجا عنها مما يجعل عملية تطوير المنتوج موجهة نحو السوق والربح.

7- تتجه التكلفة المستهدفة بسبب غرضها المحدد إلى توفير بيانات ملائمة للقرارات، بينما تتجه الطرق التقليدية للتكلفة إلى تسجيل كل التكاليف بغض النظر عن ملاءمتها لاتخاذ القرارات.

**الفرع الثاني: عيوب نظام التكلفة المستهدفة:**

على الرغم من أهمية التكلفة المستهدفة والمزايا التي يمكن تحقيقها من وراء تطبيقها إلا أن لها نقاط ضعف يمكن أن ندرج بعضا منها فيما يلي:[[46]](#footnote-47)

- تتمثل أهم نقطة ضعف لنظام التكلفة المستهدفة في فرضه لضغط كبير على العمال، حيث أن بلوغ التكلفة المستهدفة مع تقليص الجدول الزمني يصبح شبه مستحيل.

- عند نقطة معينة، تبدأ درجة عدم فهم نظام التكلفة المستهدفة، ترتبط إيجابيا بدرجة تعقيده وسلبيا بدقة القياس، فكلما أصبح النظام أكثر تعقيدا ومتضمنا لمتغيرات وقياسات أكثر، كلما أصبح أكثر صعوبة للفهم.

- يكون ربط التكلفة المستهدفة بالأرباح العادية معقولا عندما تكون المؤسسة تحقق أرباحا قريبة من المستويات العادية، لكن في حالة بعدها عن الأرباح العادية وبالأخص عند تحقيقها لسلسلة من الخسائر فإن قيام التكلفة المستهدفة على أساس الأرباح العادية يمكن أن يؤدي إلى أهداف غير قابلة للتحقيق، وفي هذه الحالة غالبا ما ترحب الإدارة العليا بأي طريقة عقلانية لتخفيض التكلفة.

- عندما يكون النظام مفهوما، متكاملا وفعالا ومتعلقا بأهداف طويلة الأجل لتخفيض التكلفة تصبح السرية قيدا أساسيا، حيث أن بعض المنافسين على استعداد لدفع أي ثمن مقابل الحصول على تطوير التكلفة المستهدفة للفترة القادمة لأهم منتوج.

- يتمثل أحد مشاكل التكلفة المستهدفة في التحديد الفعلي للتكلفة المستهدفة، إذ أنه من غير السهل التنبؤ بسعر السوق المستقبلي لمنتوج معين، والذي يعتبر نقطة البداية لحساب التكلفة المستهدفة.

- هناك مشكل آخر أيضا يرتبط بالمشكل السابق يتمثل في الفرضيات التي تبنى عليها التكلفة المستهدفة والتي تتضمن مثلا المنافسين المستقبليين، حيث يمكن أن تواجه المؤسسة منافسين جدد في المستقبل إضافة إلى المنافسين الحاليين، وتتعلق الفرضية الثانية بالتطورات التكنولوجية المستقبلية، فمن غير الممكن أن تتنبأ المؤسسة بالتطورات التكنولوجية الجديدة التي ستكون في المستقبل، أما الفرضية الثالثة فتتعلق بتفضيلات العملاء المستقبلية إذ يجب التنبؤ بهذه الأخيرة، وبما أن التكلفة المستهدفة قائمة على فرضيات فهذا يعني أنها ليست قياسات دقيقة وإنما هي عبارة عن أفضل تقدير في ظل هذه الفرضيات التي تقوم عليها.

- مشكل آخر وربما يكون هو أهم مشكل، يتمثل في إدارة التكلفة المستهدفة أو كيفية بلوغ التكلفة المستهدفة حقا، فبعد مشكل تحديد التكلفة المستهدفة وتقسيمها على وظائف المنتوج تأتي مرحلة إدارة التكلفة المستهدفة التي تؤدي إلى استخدام تحليل القيمة وتحرير إبداع كل المعنيين بها.

- مجدت الكثير من المؤلَّفات النجاح الذي حققته التكلفة المستهدفة، إلا أنه واستنادا لأبحاث يابانية مازال يلاحظ لحد الآن نشوء مشاكل من استعمالها، وهنا يمكن طرح سؤال بسيط هو: لماذا بقي أداء بعض المؤسسات أقل من أداء مؤسسات أخرى تنتمي إلى نفس المجال الصناعي على الرغم من تطبيق كل منها لنظام التكلفة المستهدفة؟

ويمكن أن يفسر ذلك بأن التكلفة المستهدفة لوحدها لا يمكنها توفير الإستراتيجية الطويلة المدى اللازمة لنجاح المؤسسة، فعلى الرغم من أن المؤلفات كانت واضحة في طرحها للأسلوب، إلا أن البلوغ العملي للهدف المقصود يمكن أن يكون بعيدا.

**المبحث الثالث:الأنظمة الحديثة الأخرى لتخفيض التكاليف:**

في هذا المبحث سوف نتطرق إلى عدة أنظمة ساهمت في تخفيض التكاليف وتعظيم هامش الربح حيث قسمنا هذا المبحث إلى أربعة مطالب، أما المطلب الأول سوف نقوم بتخصيصه لنظام الإدارة على أساس الأنشطة، والمطلب الثاني سوف نقوم بإبراز دور نظام أسعار التحويل (التنازل) فيما بين الأقسام في تحقيق هامش الربح على مستوى المؤسسة الأم وعلى الفروع وعلى مدى تخفيض التكاليف، أما المطلب الثالث سوف نقف عند نظام الإنتاج في الموعد بالضبط ودور هذا النظام في تخفيض تكاليف المخزن، أما المطلب الرابع سوف نتطرق إلى الحديث عن نظام إدارة الجودة الشاملة.

**المطلب الأول: نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM:**

يعد نظام الإدارة على أساس الأنشطة بمثابة الإطار الذي يعمل من خلاله نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بحيث يشكلان نظاما متكاملا لسير المؤسسة مبنيا على أسس واحدة، حيث يعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC الأداة الرئيسية والفعالة لمراقبة التسيير في نظام ABM من حيث اعتباره مصدرا رئيسيا للمعلومات واستخدامها للتقنيات المختلفة التي تساعد على اتخاذ القرارات وبرمجة العمليات وإعداد الموازنات، وفي نفس الوقت يوفر نظام ABM الإطار الملائم والمرن لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ،ABC لذلك يجب مراعاة الانسجام بين هذين النظامين، حيث يتم وضع وتصميم النظامين في مرة واحدة وكل منهما مستقل عن الآخر وهذا كله من أجل تحقيق أقصى حد للأداء الجيد.[[47]](#footnote-48)

واعتمادا على بيانات التكلفة التي يقدمها نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" وتحليل الأنشطة يمكن للإدارة الإستفادة من هذه البيانات في عدة مجالات، فقد أوضح العديد من الخبراء أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" نظام للمؤسسة فرضته الإستراتيجية تخفيض التكاليف مما يحقق لها ميزة تنافسية، وقد بين "Porter" أن تخفيض التكاليف مهم أيضا في زيادة الحصة السوقية للمؤسسة، كما أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" يهتم بالأنشطة لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتج، فبالجمع والإبلاغ عن الأنشطة المهمة من الممكن فهم إدارة التكلفة بكفاءة، ولذلك ظهر نظام يسمى "نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة "ABCM" الذي يعتمد بشكل مباشر على معلومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" في اتخاذ القرارات، إلا أن هدفها هو إدارة الأنشطة بدلا من إدارة التكلفة، أي بمعنى إدارة القوى التي تسبب الأنشطة سيتم من خلاله إدارة التكلفة في المدى الطويل.

إن نظام الإدارة على أساس الأنشطة تسمح للمسيرين على أساس مولدات التكاليف وتجميع الأنشطة بالتقويم بصفة استراتيجية لآثار بعض القرارات على التكاليف والنتائج بالنسبة لإستراتيجية المفاضلة وتجزئة السوق.

**الفرع الأول: تعريف نظام الإدارة على أساس الأنشطة:**

يعرف نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة "ABCM" على أنه: "قرارات الإدارة التي تستخدم معلومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" لإرضاء الزبون وتحسين الربحية" . وقد عرفها "Hilton" بنفس الأسلوب، أما "Maher" فقد عرفها بأنها: "تحليل الأنشطة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات، فنجد أن "ABCM" أساسا قائما على تحليل الأنشطة وهي تهتم بإدارة الأنشطة بهدف تقليل التكاليف وبالتالي تحسين الربحية".[[48]](#footnote-49)

يهدف نظام الإدارة على أساس الأنشطة إلى استخدام المعلومات التي يتم الحصول عليها من خلال تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" ليعاد النظر في تنظيم المؤسسة وتحديد النشاطات الإستراتيجية والتنافسية، وبالتالي فهي تركز على إدارة الأنشطة لأغراض تحسين القيمة المستلمة عن طريق العميل والربح المحقق عن طريق المؤسسة التي توفر تلك القيمة، فذلك النظام يعتبر مفيد للمؤسسات في مجال استراتيجية المنتج وتغير المنتج وإدارة التكلفة، ويتضمن نظام الإدارة على أساس الأنشطة تحليل مسبب التكلفة وتحليل النشاط وقياس الأداء، وإن هذا النظام يعد المصدر الرئيسي للمعلومات، وفي ظل استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة فإن كل من الرقابة على التكلفة والقيمة المستلمة عن طريق العميل تمثل اعتبارات هامة.[[49]](#footnote-50)

وقد كان الهدف من تبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" في بداية الأمر هو الحصول على تكاليف دقيقة للمنتوجات أو الخدمات، لكن سرعان ما اتضح لمستعمليها أنه من الممكن توسيعها لتصبح أكثر من مجرد طريقة لتحديد تكلفة المنتوج، وإنما لتصبح نوعا من ممارسات إدارة التكلفة، ويستعمل مصطلح الإدارة على أساس الانشطة "ABM" أو إدارة التكاليف على أساس الأنشطة "ABCM" للتعبير عن ممارسات إدارة التكلفة لنظام "ABC".

إن الفكرة الأساسية لنظام الإدارة على أساس الأنشطة تقوم على حقيقة مفادها أنه يمكن الوصول إلى النجاعة في العمل الذي يقوم به عن طريق الطريقة التي أنجزنا به، أي بواسطة التحكم في قيادة الأنشطة والتحكم في المزج بينهما خلال مسار العملية الإنتاجية.

نظام الإدارة على أساس الأنشطة يقترح تقريب أكبر شيء ممكن لمتابعة التكاليف، ومسار الإنتاج من أجل تسهيل التحاليل (البحث على العوامل المؤثرة في مستويات الأعباء) والتخصيص، بحيث تنص مبادئ هذه النظام على:

- تحديد من أجل كل عنصر نفقة لوحدها، ومشتركة مع مركز المسؤولية.

- طبيعة النفقة والنشاط هذه تشكل قاعدة التحليل الأقرب للحقيقة المادية.

**الفرع الثاني: مراحل نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM"[[50]](#footnote-51)**

يتطلب وضع نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" ثلاث مراحل، وهي المراحل الثلاثة الأولى من المراحل الأربعة اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" وتتمثل فيما يلي:

- التعرف على الأنشطة الرئيسية التي تتم في المؤسسة.

- تحديد التكاليف على مراكز التكلفة التي تنتمي إليها الأنشطة.

- تحديد عامل أو مسبب التكلفة لكل نشاط والذي يتم على أساسه حساب تكلفة النشاط.

وبذلك يمكن للمؤسسات أن تهمل المرحلة الأخيرة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" المتمثلة في توزيع تكاليف الأنشطة على المنتوجات وتبني نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" فقط لإدارة التكلفة دون تحديد تكلفة المنتوج على أساس النشاط، كما يمكنها تصميم نظام على أساس النشاط يجمع ما بين نظامي الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" و التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" إلا انه يجب الإشارة إلى أن نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" يتطلب فقط المراحل الثلاثة الأولى.

كما يركز نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" على إدارة الأعمال على أساس الأنشطة التي تشكل المؤسسة، حيث تقوم على منطق أن الأنشطة هي التي تستهلك التكاليف وبذلك فإن إدارة الأنشطة ستؤدي إلى إدارة التكاليف على المدى الطويل، ويتمثل هدف نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" في التمكن من إشباع حاجيات العملاء مقابل استهلاك أقل لموارد المؤسسة، وإضافة إلى توفير معلومات عن الأنشطة المنجزة يوفر نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" معلومات عن تكلفة هذه الأنشطة، سبب القيام بها وكيفية انجازها بشكل أفضل.

قبل ظهور نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" لم تكن معظم المؤسسات على علم بتكلفة الأنشطة التي تنجز فيها، وقد مكنت معرفة تكلفة الأنشطة من تركيز الانتباه على تلك الأنشطة المرتفعة التكلفة وإعطائها الأولوية في الدراسة المفصلة للتحقق من إمكانية إلغائها أو أدائها بكفاءة أفضل، وقد وجدت عدة مؤسسات أنه من المفيد تصنيف الأنشطة إلى أنشطة ذات قيمة مضافة وأنشطة بدون قيمة مضافة لتحديد وتمييز القدرة على تخفيض التكلفة.

**الفرع الثالث: الفرق بين نظامي الإدارة على أساس الأنشطة و التكاليف على أساس الأنشطة:[[51]](#footnote-52)**

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعرف بأنه المنهجية التي تدبر التكلفة والأداء الجيد من الأنشطة والموارد والأشياء من حيث التكلفة على وجه التحديد، يتم تعيين موارد للأنشطة ثم الأنشطة المخصصة لتكلفة الأشياء على أساس استخدامها العلاقات السببية (مسببات التكلفة) من حيث التكلفة لكل نشاط. أما الإدارة على أساس الأنشطة فيركز على إدارة مختلف الأنشطة باعتباره الطريق إلى تحسين القيمة التي تلقاها العملاء، وكذلك تحليل النشاط وقياس الأداء، حيث يستمد هذا النظام المعلومات الرئيسية من نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" يختلف هدف النظامان فيما يلي:

ينسب نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموارد للأنشطة "ABC" بهدف تحديد تكلفة الإنتاج.

موارد أنشطة تكلفة المنتج (الهدف)

بينما ينسب نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" الموارد إلى الأنشطة بهدف تقييم الأنشطة.

موارد أنشطة تقييم الأنشطة (الهدف)

إلا أن هذا الاختلاف لا يعني عدم الترابط بين النظامين، وسوف نقوم بتوضيح التداخل بينهما.

**الفرع الرابع: العلاقة بين نظامي ABC و ABM:**

سوف نقوم بإبراز التداخل بين هذين النظامين من خلال الشكلين التاليين:

**الشكل رقم 10: مخطط شامل حول نظام الإدارة على أساس الأنشطة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة**

المـــورد

تخصيص الموارد

**الدليل التوجيهي**

A A

B كيفية التنظيم والعمل **الدليل التوجيهي** المعالجة والأنشطة تخصيص التكاليف تحسين الأداء B

M M

تخصيص الأنشطة

إتقان التكليف بأهداف التكلفة

**المصدر**: بركات احمد، محاسبة التكاليف، دار بلقيس للنشر والتوزيع،الجزائر، ط2، 2015، ص105.

من خلال الشكل نستنتج أن وجه التداخل هو تخصيص الموارد على الأنشطة، أي أنه وفق نظام الإدارة على أساس الأنشطة يتم تخصيص الموارد على الأنشطة من أجل تحسين الأداء وتقييم الأنشطة، أما في نظام التكاليف على أساس الأنشطة يتم تخصيص الموارد على الأنشطة وفق مسببات من أجل تحديد تكلفة المنتج.

**الشكل رقم 11:** **التداخل بين نظامي ABC و ABM**

وجهة نظر محاسبة التكاليف

تكلفة الموارد

تخصيص تكلفة الموارد إلى

تكلفة الأنشطة المتعلقة

بالأنشطة الأساسية وجهة نظر العملية

مقاييس الأداء الأنشطة حدوث الأنشطة المبيعات

تقييم الأنشطة تحليل الأنشطة

تخصيص تكلفة الأنشطة

إلى أهداف التكلفة

باستخدام مسببات التكلفة

بالمرحلة الثانية

أهداف التكلفة

(سلع، خدمات،

زبائن، عمليات)

**المصدر**: بركات احمد، محاسبة التكاليف، دار بلقيس للنشر والتوزيع،الجزائر، ط2، 2015، ص110.

من خلال هذا الشكل نستنتج أن من وجهة نظر محاسبة التكاليف أو من وجهة نظام التكاليف على أساس الأنشطة يتم تخصيص تكلفة الموارد إلى تكلفة الأنشطة الأساسية، ثم يتم تخصيص هذه الأخيرة على المنتجات باستعمال مسببات التكلفة، أما من وجهة نظر العملية أو من وجهة نظام الإدارة على أساس الأنشطة يتم تخصيص تكلفة الموارد على الأنشطة وذلك من أجل تحليلها وتقييمها، أما وجه التداخل بينهما فإن كل منهما يقوم على تخصيص تكلفة الموارد على الأنشطة، ويعتبر كل نظام منهما مكملا للآخر.

**المطلب الثاني: نظام أسعار التحويل (التنازل):**

تمثل مشكلة تسعير الخدمات والمنتجات الوسيطة المحولة بين الأقسام الداخلية للمؤسسة المشكلة الأساسية لعملية تقيم أداء تلك الأقسام خاصة في المؤسسات التي تأخذ بمفهوم اللامركزية والتي غالبا ما تجد مثل هذا التعامل الداخلي في المنتجات والخدمات فيما بين الأقسام بعضها البعض، أي أن بعض أو كل مخرجات أحد الأقسام تعد المادة الخام للمدخلات لقسم أو أقسام أخرى، وهكذا حتى يتم المنتج النهائي ويتم تصريفه خارج المؤسسة ككل، وسوف يتم التساؤل عن القيمة الواجب استخدامها في تسجيل هذا التحويل للمنتجات والخدمات فيما بين الأقسام الداخلية للمؤسسة .[[52]](#footnote-53)

وتظهر مشكلة التسعير الداخلي في المؤسسات التي تطبق اللامركزية في اتخاذ القرارات على نطاق واسع حيث يتم تقسيم المؤسسة إلى قطاعات أو أقسام تسمى مراكز مسؤولية، وتعمل هذه المراكز باستقلالية كافية لاتخاذ قرارات الشراء و البيع الخاصة بعمليات مركز المسؤولية المعين، كما تسمح هذه الاستقلالية بحرية مركز المسؤولية المعين في التعامل بالبيع والشراء مع الأقسام الأخرى داخل المؤسسة أو مع أطراف خارج المؤسسة، وبطبيعة الحال سيحاول كل مركز مسؤولية أن يحقق أفضل نتائج ممكنة لعملياته، حيث سيحاول الشراء بأقل سعر ممكن والبيع بأعلى سعر ممكن سواء كانت هذه العمليات مع الأقسام الأخرى داخل المؤسسة أو مع أطراف (عملاء وموردين) خارج المؤسسة، ومن هنا تظهر مشكلة أسعار التحويل الداخلي في حالة احتياج قسم معين داخل المؤسسة (المشتري) إلى منتجات أو خدمات قسم آخر في نفس المؤسسة (البائع) بما يحقق أفضل عائد للقسمين وللمؤسسة ككل، ومن الواضح في هذه المقدمة أن مناقشة مشاكل التسعير الداخلي تستلزم بالضرورة أن تلقي الضوء أولا على فلسفة اللامركزية في الإدارة، ثم التعرف على نظام محاسبة المسؤولية كخلفية أساسية تساعد على فهم المشاكل المصاحبة لنماذج التسعير الداخلي .[[53]](#footnote-54)

**الفرع الأول: اللامركزية في الإدارة:**

مع كبر حجم المؤسسة وتباعد نشاطاتها من ناحية جغرافية تقوم الإدارة العليا بتفويض جزء من سلطاتها إلى المستويات الإدارية التابعة لها، وكذلك يقوم المسؤولون بعمل الشيء نفسه حتى تصل السلطة إلى قاعدة الهرم التنظيمي، ومن المبادئ الإدارية المعروفة أن تفويض السلطة لا يترتب عليه تفويض المسؤولية، وبالتالي تشمل مسؤولية المدير نطاق سلطته المباشرة ونطاق سلطة مرؤوسيه، وبدراسة نمط تفويض السلطة يتم التوصل إلى أن إدارة بعض المؤسسات تعمل على تركيز سلطة اتخاذ القرارات الرئيسية بيدها، وهنا نجد أنه على الرغم من قيام الإدارة العليا بتفويض سلطة اتخاذ القرارات التشغيلية لمرؤوسيها، إلا أنها تطلب منهم التقرير إليها عن أغلب الأمور، وهنا توصف المؤسسة بأنها مركزية وعلى الجانب الآخر، نجد أن بعض الإدارات الأخرى تقوم بتوزيع مهام الرقابة واتخاذ القرارات الهامة على عدة جهات في المؤسسة وتوصف هذه المؤسسات بأنها مؤسسات لامركزية .[[54]](#footnote-55)

إن عملية تفويض السلطات نتيجة حتمية لكبر حجم المؤسسات والتخصص وصعوبة الإشراف أو الإدارة المباشرة، وكذلك صعوبة تحقيق مركزية القرارات ويدعم اللامركزية، وهذا يعني تقسيم المؤسسة إلى وحدات يسهل إدارتها، حيث يمنح لكل مدير في موقعه الصلاحيات والسلطات ما يلاءم مسؤولياته لإدارة نشاطه بكفاءة ويتحمل مسؤولية ما يترتب على قراراته وإدارته من نتائج .[[55]](#footnote-56)

وعليه عندما تمارس الإدارة اللامركزية فإنها عادة ما تحاول تحديد مستوى اللامركزية الذي يمنح للإدارات الدنيا والذي يعظم زيادة منافع تطبيقها على حساب التكاليف، بمعنى أن درجة اللامركزية التي تسمح بها الإدارة تتحدد في ضوء مقارنتها للمنافع المتوقعة من ممارسة اللامركزية مع تكاليفها .

1- **تعريف اللامركزية**: تعني اللامركزية في الإدارة: "تقسيم المؤسسة إلى أقسام تمارس نشاطها كوحدات مستقلة ويتمتع كل قسم منها بإدارة لها سلطة اتخاذ القرارات، وتتأثر مراكز اتخاذ القرارات هذه بمجموعة من العوامل مثل: حجم الوحدة الاقتصادية، درجة التخصص والتعقيد في الإنتاج والتوزيع الجغرافي للوحدة الاقتصادية" [[56]](#footnote-57)

2- **منافع اللامركزية:** تتمثل منافع اللامركزية فيما يلي: [[57]](#footnote-58)

أ- إن تخويل المستويات الإدارية الدنيا صلاحية اتخاذ القرارات الخاصة بممارسة أنشطتها، جعل من تلك القرارات أكثر رشدا ذلك لما يتوفر لمديري تلك المستويات الإدارية من معلومات عن واقع نشاط وحداتهم بفعل التماسهم الميداني مع مشاكل العمل ومعوقاته.

ب- إن تخويل صلاحيات اتخاذ القرارات للمستويات الإدارية الدنيا يتيح للإدارة فرصة أكبر للتخطيط الاستراتيجي وذلك لعدم انشغالها في القرارات.

ج- إن الروتينية تمنح للإدارات الدنيا صلاحيات التعامل مع مشكلات العمل ضمن حدود مسؤولياتهم سيزيد من تحفيزهم الوظيفي، ذلك لكونهم سيكونوا أكثر قدرة في التحكم في العوامل المؤثرة على أدائهم.

د- تسمح اللامركزية بتنمية المواهب والإمكانيات الإدارية للإدارات الوسطى، فهي تقدم لهم تدريبا ممتازا أثناء تأدية العمل المطلوب منهم، فالمدير من واقع مسؤوليته، يتعلم كيفية الأداء الأفضل ويتفادى السلبيات والأخطاء في المستقبل، من جهة، والحد من الفاقد وذلك لارتفاع الكفاءة من جهة ثانية.

هـ- يقدم النظام اللامركزي أساسا أكثر فاعلية وموضوعية لتقييم أداء المديرين وبقية العاملين، خاصة إذا ارتبط بنظام محاسبة المسؤولية بحيث يمكن رقابة ومتابعة الخطط الموضوعية لمراكز المسئولين المختلفة.

**الفرع الثاني: نظام محاسبة المسؤولية:**

تعمل محاسبة المسؤولية على ترسيم سمات النظام الإداري وربط تقارير الأداء بالأفراد المسؤولين عن الوحدات الإدارية المختلفة في المؤسسة، وبالتالي تتحقق الحكمة القائلة بأنه "إذا تمت رقابة أداء الأفراد، تتم رقابة التكاليف والإيرادات"، فعند ربط تقارير الأداء بمراكز المسؤولية المختلفة الموجودة في المؤسسة فإنه يمكن الوقوف على مدى إنجاز هذه المراكز لأهدافها وهذا يساعد الإدارة في رقابة التكاليف، وبدون وجود هذه يتم التعامل مع المؤسسة وكأنها وحدة واحدة، وعندها يكون من الصعب معرفة أسباب القوة والضعف في أدائها، وخلاصة القول أن نظام محاسبة المسؤولية يقوم على ربط المصروفات والإيرادات بالأشخاص المسؤولين عن حدوثها والتأثير عليها .

**1- مفاهيم نظام محاسبة المسؤولية:**

**أ- المفهوم الأول: "**تعد محاسبة المسؤولية التطبيق العملي لأسلوب اللامركزية في اتخاذ القرارات وتقييم الأداء، وتعرف محاسبة المسؤولية بأنها نظام لإعداد تقارير الأداء التي تمكن من قياس نتائج النشاط المؤدى والقرارات المتخذة بمعرفة السلطات أو مراكز المسؤولية في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، حيث يتم بموجب هذا النظام تحديد الأهداف المقرر تحقيقها لكل مركز من مراكز المسؤولية الذي يمنح الصلاحيات اللازمة لتمكينه من تنفيذ الهدف أو الأهداف المقررة له ومحاسبته عن الانحرافات وتقويم كفاءة أدائه من خلال ما يتحقق من نتائج".[[58]](#footnote-59)

**ب- المفهوم الثاني: "**تدور محاسبة المسؤولية حول مبدأ التقرير عن أداء مراكز المسؤولية، لذا يتطلب تطبيق أي نظام لمحاسبة المسؤولية ضرورة تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الوحدات الإدارية والتي تحدد لكل منها سلطاتها ومسؤولياتها، ويطلق على هذه الوحدات الإدارية اسم مراكز المسؤولية، ويحدد لكل مركز من مراكز المسؤولية هدفا يتعين تحقيقه، كما تحدد مقاييس لكفاءة الأداء تتفق مع طبيعة نشاط مركز المسؤولية، ويتضمن نظام محاسبة المسؤولية نظاما للتغذية العكسية بما يكفل للإدارة العليا فرض رقابة فعالة على مراكز المسؤولية" .[[59]](#footnote-60)

من خلال هذين المفهومين نستنتج أن محاسبة المسؤولية تهدف إلى رقابة وتقييم أداء العاملين في المؤسسة بمختلف مستوياتهم الإدارية من خلال الربط بين نشوء التكاليف وبين تصرفات العاملين المسببة لهذه التكاليف، وتتم عملية الرقابة من خلال تحديد مراكز التكلفة أو مراكز الإيرادات أو مراكز الربحية أو مراكز الاستثمار كمراكز مسؤولية تسجل فيه كل عناصر التكلفة التي يكون مدير المركز مسؤولا عنها بشكل معياري (الموازنات التخطيطية)، كما يتم الإثبات الفعلي للتكاليف الناشئة في هذا المركز من واقع سجلات نظام المحاسبة المالية،وبالتالي فهو نظام يقدم معلومات تعكس مدى الفعالية والكفاءة الاقتصادية لمراكز المسؤولية في المؤسسة والعمليات وتقويم أداء المراكز المختلفة داخل المؤسسة بهدف دعم جهود التحسين المستمر على مستوى المراكز والأقسام.

2- **الاختيارات المتعلقة بمراكز المسؤولية:** يمكن أن تقيس المؤسسات -مركزية كانت أو لا مركزية– أداء وحداتها التنظيمية الفرعية باستخدام نوع من الأنواع الأربعة لمراكز المسؤولية وهي:

أ- **مراكز التكلفة: "**مركز التكلفة هو عبارة عن وحدة أو دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسؤول عنها (المدير) وذلك عن التكاليف التي تحدث فيها، وهذا يعني أن التكاليف فقط هي التي تدخل في نطاق تحكم ورقابة ومسؤولية مدير مركز التكلفة، أما بالنسبة للإيرادات فلا تدخل في هذه المسألة، ويعتبر مركز التكلفة من أكثر أنواع مراكز المسؤولية شيوعا واستخداما، وذلك لأن كثير من المؤسسات أو دوائر النشاط في المؤسسة يمكن اعتبارها كمراكز تكلفة أكثر من غيرها من مراكز المسؤولية، فجميع دوائر النشاط (مراكز تكلفة) يمكن تحديد تكاليفها وقياسها، في حين أنه كثيرا ما يصعب قياس منافعها وأرباحها".[[60]](#footnote-61)

ب- **مراكز الربحية: "**مركز الربحية هو وحدة تنظيمية تمتد فيها مسؤولية المسؤول لتغطي جانب الإيرادات والتكاليف، أي الأرباح، وبهذا فإن هدف مدير مركز الربحية الأساسي هو تعظيم أرباح مركزه الناجمة عن الفرق بين الإيرادات المحققة والتكاليف المستنفدة".[[61]](#footnote-62)

ج- **مركز الإيراد: "**حيث يتم مساءلة المدير عن الإيرادات فقط".

د- **مركز الاستثمار: "**وهي القطاعات من المؤسسة التي يستطيع فيها المدير المسؤول أن يراقب ويتحكم في الاستثمارات بالإضافة إلى التكاليف والإيرادات، وبذلك يمكن حساب هامش الربح وصافي الربح والعائد على الاستثمار في هذه المراكز، وكما هو واضح أن مسؤوليات المدير المسؤول في مركز الاستثمار ستكون أكبر من مسؤوليات المديرين في مراكز الربحية ومراكز الإيراد.[[62]](#footnote-63)

وتتمتع مراكز الاستثمار بحرية اتخاذ القرارات المختلفة، ومن بينها شراء منتجات أو خدمات أو مراكز أخرى داخل المؤسسة أو خارجها، وكذلك بيع المنتجات أو تقديم الخدمات لمراكز أخرى سواء أكانت داخل المؤسسة أو خارجها .

3- **تقارير الأداء: "**تمثل تقارير الأداء وسيلة للاتصال الرسمي بين المستويات المختلفة في الهيكل التنظيمي، وتتضمن هذه التقارير وصفا للأداء الفعلي لمركز المسؤولية مقارنا بالأداء المخطط سواء كان الأداء المرغوب أو الأداء الذي يجب أن يكون، ويتضمن أي نظام للتغذية العكسية سلسلة من تقارير الأداء تبدأ بالمستوى الأدنى من التنظيم وتتدرج إلى أن تصل المستويات العليا منه".[[63]](#footnote-64)

**4- الربط بين نظام محاسبة المسؤولية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة:** تكمن أهمية الربط بين نظام محاسبة المسؤولية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة في أن نظام محاسبة المسؤولية يراقب ثلاث فرضيات جوهرية وهامة بالنسبة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة، وهي:

أ- الطاقة المتاحة في ظل الموارد المخصصة.

ب- تكلفة ساعة العمل الإنتاجية.

ج- الوقت اللازم لإنجاز نشاط معين.

وعند تأكد الإدارة من حدوث تحول دائم وأكيد في هذه الفرضيات، عندئذ يمكن استخدامها في استنتاج وإعادة معايرة معدل محرك تكلفة النشاط، وتشكل عملية التحديث لهذه المعايير أحد المداخل الهامة لتطبيق مفهوم الإدارة (التحسين المستمر) وإحدى فوائد نظام التكامل، كما يزود نظام محاسبة المسؤولية الإدارة بمعلومات ذات قيمة عالية حول الطاقة المستغلة، كما يملك القدرة على تحسس انحراف الطاقة الفعلية عن الطاقة المخططة في نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

**الفرع الثالث: نظام أسعار التحويل:**

إن السمات الأساسية لعصر التكنولوجيا ليست التقنية النادرة والمتطورة فقط، وإنما التكامل الاقتصادي لتحقيق وفورات اقتصادية، ناهيك عن متطلبات النظريات الإدارية حول التكامل بين وظائف المؤسسة من التمويل، الإنتاج، الأفراد، التسويق، تحت إشراف إدارة واحدة، لتسهيل عملية الرقابة وتقييم الأداء.

وغالبا ما يتم تبادل السلع والخدمات بين الأقسام المختلفة في المؤسسة، ولكن كيف يتم تسعير هذه السلع والخدمات، هل يتم ذلك على أساس أسعار محددة من قبل الإدارة العليا؟ أم على أساس المنفعة المتبادلة بين مراكز التكلفة؟ أو على أساس التكلفة التاريخية؟ أم أسعار السوق؟ أو أي صورة أخرى؟

إن تحويل السلع والخدمات من قسم لآخر يؤدي إلى ظهور مشكلة تحديد أسعار هذه التحويلات، وتعرف هذه الأسعار باسم أسعار التحويل، ويعتبر هذا السعر إيرادا للسعر المحول (القسم البائع) وتكاليفا للقسم المحول إليه (القسم المشتري)، ولقد حصل سعر التحويل على اهتمام كبير في المحاسبة الإدارية لأنه قد يؤدي إلى آثار سلبية على المؤسسة، إذ أدى إلى إيجاد روح عدم التعاون والتنافر بين الأقسام، فمثلا إذا شعر القسم المحول إليه بأن أسعار الغير أفضل من سعر التحويل وأن لديه الحرية في اتخاذ قرار شراء البضاعة من الموردين الخارجيين عندها سوف يتجه إلى الغير لشراء احتياجاته، وهنا إذا كان لدى القسم المحول طاقة عاطلة فإن الشراء من الغير سوف يؤدي إلى زيادة الطاقة العاطلة لدى أقسام المؤسسة وهذا ينعكس سلبا على أرباحها .[[64]](#footnote-65)

**1-مفاهيم أسعار التحويل:** يمكن التعرف على مفاهيم أسعار التحويل كما يلي:

**أ- المفهوم الأول: "**أسعار التحويل عبارة عن القيمة التي يتم على أساسها تحويل أو تبادل المنتجات والخدمات بين الأقسام المختلفة داخل المؤسسة، فهي أسعار داخلية، أو بمعنى آخر هي تلك التي يحملها مركز مسؤولية لمركز مسؤولية آخر داخل المؤسسة مقابل المنتجات والخدمات التي استفاد منها المركز الأخير من المركز الأول" .[[65]](#footnote-66)

**ب- المفهوم الثاني: "**تعرف أسعار التحويل بأنها عبارة عن القيمة التي بناءا عليها يتم تحويل أو تبادل السلع والخدمات فيما بين وحدات مركز المسؤولية، وهي أسعار داخلية تساعد على اختيار السياسات الاقتصادية المثلى لتحقيق أقصى الأرباح الممكنة على مستوى المؤسسة ككل، فضلا عن كونها توفر المعلومات المناسبة لاتخاذ القرارات الخاصة بتقييم أداء الوحدات وفي مجال العدالة بين الأقسام في توزيع الحوافز".[[66]](#footnote-67)

من خلال هذين المفهومين نستنتج أن سعر التحويل يعبر عن القيمة المخصصة للسلعة أو الخدمة التي يقدمها قسم إلى قسم آخر داخل المؤسسة، ويهدف هذا التسعير إلى إيجاد تنافسية داخل المؤسسة لتحفيز الأقسام والمراكز على زيادة جودة منتجاتها وتصنيفها بأقل تكلفة ممكنة.

يقوم هذا النظام على افتراض وجود ما يلي :[[67]](#footnote-68)

**أ-** وجود عمليات تحويل بين الأقسام والمراكز داخل المؤسسة، وأن هذه الأقسام أو المراكز الداخلية تعمل كمراكز ربحية أو مراكز استثمار في المؤسسات التي تطبق اللامركزية بدرجة كبيرة.

**ب -** يكون للقسم المحول منه (البائع) الحق في تحويل مخرجاته إلى قسم آخر داخل المؤسسة أو بيعها إلى العملاء خارج المؤسسة، وفي نفس الوقت يكون للقسم المحول إليه (المشتري) الحق في الحصول على مدخلاته من قسم آخر داخل المؤسسة أو شرائها من موردين خارج المؤسسة.

2- **أهداف أسعار التحويل:** يمكن عرض الأهداف الرئيسية لوضع وتطبيق نظام لأسعار التحويلات فيما يلي :[[68]](#footnote-69)

أ- توجيه مديري الأقسام لاتخاذ القرارات التي تساعد على التوزيع الاقتصادي للموارد، والقرارات المتصلة بالمفاضلة بين البدائل مثل:

- صنع الأجزاء داخليا أو شرائها من الخارج.

- الاستمرار أو التوقف عند نشاط فرعي معين.

ب- محاولة القياس السليم لأرباح القسم للحكم على مدى كفاءة أداء مديري الأقسام، حيث أن السعر الذي يتم به التحويل يؤثر في تقارير الدخل لكل من الأقسام المحولة منها والمحول إليها.

ج- استخدام نظام التسعير كأداة رقابة بغرض تقييم أداء الأقسام والمراكز والأنشطة الفرعية، نتيجة تطبيق أوسع لمفهوم محاسبة المسؤولية، إذ يتوفر للأقسام في هذه الحالة مقومات أسلوب اللامركزية وهي:

- تحفيز مديري الأقسام الفرعية نتيجة تقييم أدائهم حسب النتيجة المحققة.

- تحقيق الاستقلال الذاتي للأقسام ومراكز النشاط نتيجة اتساع مجال التحكم وبالتالي مجال المسؤولية ليشمل كلا من التكاليف والإيرادات.

- العمل على اتساق الأهداف بحيث يكون هدف تعظيم الربح على مستوى كل مركز ربحية كهدف فرعي متسقا مع هدف تعظيم الربح على مستوى المؤسسة ككل.

3- **أهمية أسعار التحويل:** عند زيادة حجم المؤسسة وتعدد عملياتها ومنتجاتها وتباعد مواقعها الجغرافية تضطر الإدارة إلى متابعة أنشطة وحداتها الإدارية (أقسامها) المختلفة، وبدون تحديد أسعار التحويل لتحديد تكلفة السلع المحولة من قسم لآخر يحدث هدر في استخدام الموارد الاقتصادية، فبتحديد أسعار التحويل يعرف القسم المحول إليه أن السلع والخدمات التي يستهلكها من إنتاج أقسام أخرى ليست مجانية وأن عليه أن يستغلها بطريقة كفئة ، إضافة إلى ذلك تفيد أسعار التحويل في الأمور التالية :[[69]](#footnote-70)

**أ-** تحفيز الأقسام على حسن استغلال الموارد التي تصل إليها من أقسام أخرى، فعندما يتحمل القسم تكاليف لهذه الموارد، وأن أداءه يقاس بمدى أرباحه فإنه يسعى إلى حسن استغلالها.

**ب-** عند تحديد أسعار التحويل بالاتفاق بين رؤساء الأقسام وموافقة الإدارة يزداد مستوى الرضا الوظيفي بين رؤساء الأقسام مقارنة بحالة فرض هذه الأسعار من قبل الإدارة.

**ج-** يمكن للإدارة استخدام أسعار التحويل في تنفيذ بعض السياسات الإدارية مثل استرجاع رأس المال المستثمر في مناطق لا تتمتع بالاستقرار السياسي أو تجميع الأرباح في المناطق التي تكون فيها معدلات الضرائب منخفضة.

**د-** يساعد تحديد أسعار التحويل في زيادة دقة أرقام تكلفة المخزون الموجودة في الأقسام المختلفة في المؤسسة.

**ه-** يمكن استخدام أسعار التحويل كأساس لتحفيز الأقسام نحو تحقيق أهدافها وهذا ينعكس ايجابيا على الهدف الكلي للمؤسسة.

ولا تقتصر أهمية استخدام الطريقة الملائمة للتسعير الداخلي على التحديد الصحيح لقيمة التحويلات الداخلية من سلع وخدمات وسيطة بين الأقسام الداخلية، بل تفيد هذه الأسعار أيضا في اتخاذ أنواع أخرى من القرارات لا تقل أهمية على التسعير الداخلي وهي :

- تقييم أداء مراكز المسؤولية.

- تسعير المنتجات النهائية للمؤسسة.

- التصنيع داخليا أو الشراء من الخارج.

- استمرار أو إلغاء خط الإنتاج المعين.

- إعداد الموازنات الرأسمالية.

4- **طرق تحديد أسعار التحويل:** هناك عدة طرق لتحديد أسعار التحويل ويعتمد استخدام أيا منها على ظروف المؤسسة وسياساتها الإدارية، ومن هذه الطرق ما يلي :[[70]](#footnote-71)

**أ- طريقة سعر السوق:** بموجب هذه الطريقة يتم التحويل على أساس السعر السائد في السوق للمنتج، بمعنى سعر البيع، ووفقا لهذه الطريقة لإنتاج الوحدات التي تتلقى السلع والخدمات فرصة الاستفادة من التسهيلات التي يقدمها المجهز الخارجي، فيما إذا فرض عليها الاعتماد على منتجات الوحدات الأخرى بنفس سعر البيع في السوق.

**ب- طريقة سعر السوق المعدل:** افترضت طريقة سعر السوق المعدل والتي بموجبها يتم التحويل على أساس سعر السوق مطروحا منه نسبة معينة من مصاريف البيع والتسويق وأحيانا تطرح منه كافة مصاريف البيع والتسويق.

**ج- طريقة التكلفة الفعلية أو التاريخية**: بموجب هذه الطريقة يتم التحويل على أساس التكلفة الفعلية المعدة على أساس الطريقة الكلية وليست بالتكلفة المتغيرة.

**د- طريقة التكلفة المعيارية:** بموجب هذه الطريقة يتم التحويل على أساس التكلفة المعيارية المحددة مقدما.

**ه- طريقة التكلفة المعدلة:** بموجب هذه الطريقة يتم التحويل على أساس التكلفة بعد أن يتم تعديلها بأحد الإجراءين:

* التكلفة + الهامش.
* التكلفة المتغيرة فقط أو الأولية فقط.

**و- طريقة السعر التفاوضي أو التساومي:** بموجب هذه الطريقة يحدد سعر التحويل على أساس التفاوض الذي يجرى بين الوحدات.

**ز- طريقة الربح المستهدف:** بموجب هذه الطريقة يحدد سعر التحويل على أساس التكلفة مضافا لها نسبة ربح معينة تستهدف لتحقيقها للوحدة المحولة (البائعة).

**-5 قرار قبول أو عدم قبول التحويل**: نميز حالتين هما :

أ- إذا كان الحد الأدنى للسعر الذي يمكن أن يقبله القسم البائع أصغر من الحد الأقصى الذي يمكن أن يدفعه المشتري، إذن يكون من مصلحة القسم البائع والقسم المشتري والمؤسسة ككل أن يحدث تبادل داخلي بين القسمين بسعر تحويل يقع بين الحد الأدنى والحد الأقصى للسعر.

ب- أما إذا كان الحد الأدنى للسعر أكبر من الحد الأقصى للسعر فيكون من مصلحة القسم البائع والقسم المشتري والمؤسسة ككل أن لا يحدث تبادل داخلي، ومن الأفضل لكل منهما التعامل مع السوق.

**المطلب الثالث: نظام الإنتاج في الموعد بالضبط:**

تعتمد نظم الإنتاج التقليدية على وجود نظام للمخزون السلعي يتكون من المخزون من المواد الأولية، والمخزون من الإنتاج تحت التشغيل، وكذلك المخزون من الإنتاج التام، ويعد هذا المخزون ضروريا وذا أهمية كبيرة بالنسبة لنظم الإنتاج التقليدية، ويرجع ذلك لطبيعة عدم التأكد من انتظام عمليات التموين وعامل الجودة ووقت إعداد الآلات وترتيب المؤسسة، حيث يفرض الترتيب التقليدي للآلات داخل المؤسسة على أساس الوظائف ضرورة احتفاظ المؤسسة بكميات كبيرة من المخزون السلعي وتحويلها من قسم إلى قسم آخر للإنتاج، وهذا ما يترتب عليه زيادة التكاليف وتلف جزء من هذه السلع المخزونة.

**الفرع الأول:نشأة ومفهوم نظام الإنتاج في الموعد بالضبط JITPS\*:**

وفي محاولة للقضاء على مشكلات نظم الإنتاج التقليدية فقد قدم الفكر الياباني الحديث نظاما جديدا أطلقوا عليه "نظام الإنتاج في الموعد بالضبط JITPSحيث قام "تاييجي أو هنو "Tauchi Ohno والذي يعمل نائبا لمؤسسة تويوتا اليابانية (Company TOYOTA Motor) بتطوير هذا النظام والتوصل إلى مفهوم حديث له تم تطبيقه فيها عام 1970 ، كما اتجهت أيضا بعض المؤسسات الأمريكية إلى تطبيقه مع بداية عام 1980 في صناعة الإلكترونيات والسيارات، ويطلق على هذا النظام نظام الإنتاج اللحظي أو نظام الإنتاج الحيني، أو الإنتاج في الموعد بالضبط.[[71]](#footnote-72)

يحتوي هذا النظام على عدة مفاهيم منها فلسفة المصنع في إزالة الهدر في عمليات الإنتاج، أو حالة الإنتاج بالطلب، أو تخفيض حجم المخزون السلعي إلى أقل قدر، أو حالة الإنتاج حسب الحاجة وفي الوقت المحدد، أو التخلص من المخزون السلعي بكافة صوره وأشكاله ويطلق عليه "نظام المخزون الصفري" أو "نظام الإنتاج بدون مخزون".

**الفرع الثاني: العناصر الرئيسية في نظام الإنتاج في الموعد بالضبط:**

يتطلب التطبيق الناجح لنظام الإنتاج في الموعد بالضبط وجود أو توافر ستة عناصر أساسية وهي:[[72]](#footnote-73)

1- يجب أن تعتمد المؤسسة على عدد محدود من الموردين بالإضافة إلى إلزام هؤلاء الموردين بعقود طويلة الأجل.

2- يجب أن يكون الموردين الذين تم اختيارهم على استعداد للتوريد المتكرر على فترات صغيرة وبكميات صغيرة.

3- يجب أن تطبق المؤسسة برنامج الجودة الشاملة على الموارد الخام وعلى الأجزاء النصف مصنعة وبالتالي على المنتجات التامة، لأن هذا النظام لا يوجد به عيوب وهذا ركن أساسي لنجاحه.

4- يجب أن يتصف العمال في نظام الإنتاج في الموعد بالضبط بتعدد وتنوع المهارات والمواهب.

5- يجب التركيز على أنشطة الإنتاج بحيث يتم اكتشاف الأنشطة غير الضرورية والتخلص منها.

6- يتصف نظام الإنتاج في الموعد بالضبط باتصال واستمرار عملية التصنيع من أولها إلى آخرها دون أي انقطاع أو توقف وذلك بهدف تطبيق نظام العمليات الإنتاجية المستمرة، مثل عمليات تصنيع الكيماويات، على كل عمليات التصنيع الخاصة بالمنتجات الأخرى، يترتب على هذا الهدف تخفيض وقت التصنيع والتخلص من تكاليف الاحتفاظ بالمخزون وزيادة الإنتاجية والجودة.

يقصد بوقت التصنيع الفترة الزمنية اللازمة لتحويل المواد الخام إلى منتجات تامة الصنع، ويمكن التعبير عن وقت تصنيع منتج معين كالآتي:

وقت التصنيع = وقت التشغيل + وقت الفحص + وقت المناولة + وقت الانتظار

ويلاحظ أن الوقت الوحيد الذي يضيف إلى قيمة المنتج هو وقت التشغيل فقط، في حين تعتبر أوقات الفحص والمناولة والانتظار من الأوقات التي لا تضيف إلى قيمة المنتج، أي التي لا تؤثر على نظرة أو تقييم العملاء للمنتج المعين، فمثلا: عند الرغبة في شراء جهاز تلفزيون، يتم المفاضلة بين الماركات على أساس الأداء والجودة والسعر، ولا يهتم العميل على الإطلاق بالتكلفة التي تحملها المصنع في سبيل الفحص والمناولة والانتظار، وبذلك يؤدي التخلص من هذه الأنشطة غير الضرورية إلى تخفيض كبير في تكاليف الإنتاج، دون التأثير على نظرة وتقييم العملاء لهذا الإنتاج.

**الفرع الثالث: مراحل الإنتاج في الموعد بالضبط:**

إن مراحل الإنتاج في الموعد بالضبط ملخصة كالآتي :[[73]](#footnote-74)

1- تكشف سرعة التغذية العكسية المرتدة للمعلومات.

2- تسمح بتشخيص وتحديد المشكلات والوقوف على أسبابها الحقيقية واختيار أفضل الحلول.

3- فتتمكن من مراقبة وخفض العيوب مما يمكن من تحسين التسليم وخفض الدفعة المنتجة.

4- هنا تتحقق الرقابة التامة على التكاليف والفاقد وجودة الإنتاج وضمان الإنتاج في الموعد بالضبط، مما يؤدي إلى معدلات أكثر نسبيا وانخفاض المخزون الاحتياطي وعدد العاملين.

5- ينشأ عن ذلك فاقد أقل على المواد، خفض ساعات إعادة التشغيل ومخزون أقل أيضا، انخفاض التكاليف غير المباشرة لكل من:

أ- فاقد المخزون المعطل.

ب- المساحات والفراغات المخصصة للتخزين.

ج- العمليات المحاسبية والإدارية للمخزون.

د- الرقابة على المخزون.

6- فتكون المحصلة النهائية هيإنتاجية أعلى متمثلة في: مواد، عمل، مدخلات غير مباشرة أقل لنفس المخرجات أو مخرجات أكبر، ثم مخزون أقل، تنبؤات أكثر دقة، سرعة الاستجابة والتكيف مع التغيرات السوقية وأنشطة إدارية أقل.

**الفرع الرابع: أهمية نظام الإنتاج في الموعد بالضبط:**

تتضح أهمية نظام الإنتاج في الموعد بالضبط من المزايا والفوائد العديدة التي يحققها إذا ما تم استخدامه فيالمؤسسات المعاصرة، ويمكن توضيح أهم هذه الفوائد فيما يلي :[[74]](#footnote-75)

**1- الإنتاج:**

أ- زيادة المرونة في تغيير تشكيلة المنتجات.

ب- التقارب بين مواقع مراكز الإنتاج، الأمر الذي ييسر عمليات الاتصال بين العمال، مما يساعد على سهولة تغيير وظائفهم إذا اقتضت الضرورة ذلك، كما يساعد أيضا على إشراكهم في حل مشكلات الإنتاج.

ج- انسياب الإنتاج مع حدوث أقل عدد ممكن من الأعطال والتوقفات.

د- زيادة الجودة في جميع مراحل الإنتاج المختلفة.

ه- سهولة مراقبة عمليات الإنتاج.

**2- الإمكانيات المادية:**

أ- تقليل المساحات المطلوبة عند إعداد التصميم الداخلي للمصنع.

ب- تقليل الاستثمارات في المخزون بكل أنواعه.

ج- التخفيض في معدات مناولة الإنتاج.

د- الاستغلال الأفضل للطاقة الآلية المتاحة.

ه- تقليل أعمال الكتابة بسبب سهولة التخطيط.

و- رفع الروح المعنوية للعاملين سواء كانوا مباشرين أو غير مباشرين، فضلا عن زيادة إنتاجيتهم،

وزيادة إنتاجية المؤسسة بالتبعية.

3. المشتري:

أ- زيادة أرباح المشتري.

ب- ارتفاع مستوى الخدمة.

ج- انخفاض مستوى الأسعار.

**4- الموردين:**

أ- تشجيع الموردين على توريد الأصناف معبأة بالكميات المطلوبة.

ب- تزيد من ترابط المؤسسات المشترية مع الموردين.

ج- التقليل من عدد الموردين.

د- تجعل المؤسسات المشترية تتعامل مع الموردين القريبين منها.

ه- إعادة التعامل مع نفس الوقت عدة مرات.

و- تكون العطاءات المنافسة محدودة.

ز- يقوم المورد بنشر هذا النظام بين كل المؤسسات في الأسواق.

ح- يصبح التفاوض سهلا ومألوفا.

ط- قلة المستندات المستخدمة.

**5- الكمية:**

أ- تمكن المؤسسات المشترية من شراء الكميات التي تحتاج إليها فعليا في كميات صغيرة.

ب- تمكن المورد من الالتزام بتوريد الكميات الصغيرة المطلوبة في المواعيد المناسبة حيث تخفض المستلزمات.

ج- تشجع المؤسسات المنتجة على تخفيض كميات إنتاج الأصناف غير المطلوبة لديهم.

د- تجعل المشتري يحدد الكمية المطلوبة تحديدا دقيقا يتفق مع الاستخدامات الفعلية.

6- **الجودة:** تجعل الموردين يهتمون بتوريد الأصناف بالجودة المطلوبة تماما مع استعادهم للأصناف المعيبة.

7- **الوقت:** تقضي على الوقت الضائع.

**المطلب الرابع: نظام إدارة الجودة الشاملة TQM\*:**

تواجه المؤسسات في العصر الحديث، أو في الأوقات الحالية بضغوط وتحديات تتمثل في الزيادة المستمرة للقوى الداخلية والخارجية المؤثرة على استقرارها وربحيتها، فالحاجة إلى تحسين الربحية والإنتاجية والجودة والأمور كلها تتطلب تغييرات ديناميكية في جميع نواحي المؤسسة لضمان البقاء الاقتصادي لها، والتغيرات التي

نعنيها لا نقصد بها فقط إحداث تعديلات وإدخال تحسينات على مختلف البرامج والعمليات، ولكن الأهم من ذلك كله هو تعديل ثقافة العاملين بل وثقافة المؤسسة بكاملها.

ويمكن القول أن نظام إدارة الجودة الشاملة هي أحد أبرز المفاهيم الإدارية الحديثة التي تعمل على إحداث تغييرات جذرية في أسلوب عمل المؤسسة وفي فلسفتها وأهدافها بهدف إجراء تحسينات شاملة في جميع مراحل العمل بالشكل الذي يتفق مع رغبات الزبائن في سبيل الوصول ليس فقط إلى إرضاء الزبائن وإسعادهم وإنما إلى إبهارهم.

لم يعد موضوع الجودة الشاملة الآن مثار للنقاش والمفاضلة بين تكاليفه وبين المزايا التي يمكن الحصول عليها منه، وإنما أصبحت الجودة الآن ضرورة حتمية يجب توافرها في أي مؤسسة ترغب في البقاء والاستمرار في السوق، بمعنى أن الجودة الآن لم تعد ميزة تنافسية يمكن أن تستفيد منها مؤسسة عن أخرى، وإنما أصبحت من الشروط والمتطلبات الأساسية التي يجب توافرها حتى تستطيع المؤسسة أن تكون عضوا في السوق وتشترك في حلبة المنافسة .[[75]](#footnote-76)

ويتم بناء فلسفة نظام إدارة الجودة الشاملة وتصميمها ضمن تصور متكامل بصدد تكوين علاقة مستدامة مع الزبون مبنية على أساس الثقة والالتزام من جانب، وكونها تمثل حالة من المسؤولية والالتزام المشترك ما بين مكونات المؤسسة، البشرية والعملياتية، والمالية والتسويقية، يقود التفاعل مابين الفلسفة والمتغيرات إلى تعظيم المنافع والتميز، والمركز التنافسي، والريادة، واستقطاب الزبون، والتمكين .[[76]](#footnote-77)

**الفرع الأول: مفاهيم نظام إدارة الجودة الشاملة:**

هناك عدة مفاهيم لنظام إدارة الجودة الشاملة منها:

**المفهوم الأول**: "لقد عرف معهد الجودة الفدرالي نظام إدارة الجودة الشاملة على أنه القيام بالعمل الصحيح بشكل صحيح ومن أول مرة مع الاعتماد على تقييم المستهلك في معرفة تحسين الأداء".[[77]](#footnote-78)

**التعريف الثاني: "**عرف المعهد الدولي للتقييس "إيزو" نظام إدارة الجودة الشاملة بأنه: "عبارة عن نظام

لإدارة المؤسسة تركز على الجودة، وهي مبنية على مشاركة الجميع لتحقيق النجاح من خلال إرضاء العميل بما يعود بالنفع على الجميع والمجتمع".[[78]](#footnote-79)

**المفهوم الثالث**: "يقصد بنظام إدارة الجودة الشاملة جميع أنشطة الإدارة العامة للمؤسسة التي تحدد سياسة الجودة والأهداف والمسؤوليات، وتطبقها المؤسسة بالاستعانة بوسائل مثل: التخطيط، ضبط وتحسين الجودة، ضمن إطار نظام إدارة الجودة الشاملة".[[79]](#footnote-80)

بعد عرض هذه المفاهيم يمكننا أن نلاحظ أنها تصبغ نظام إدارة الجودة الشاملة بصفتين هما:

- صفة الشمولية باعتباره يشرك جميع المصالح داخل المؤسسة.

- وبصفة البحث المستمر عن التحسين لإرضاء كل المتعاملين مع المؤسسة بأقل التكاليف.

وهذا ما يدل على السعي لإيجاد ديناميكية في التسيير تمتد بشكل مكاني عبر كل المصالح والوظائف داخل المؤسسة، وبشكل زماني يتمثل في البحث عن أفضل مستوى جودة ممكنة، بمجرد ما يتحقق تظهر الرغبة في تحسينه.

**الفرع الثاني: المبادئ الأساسية لنظام إدارة الجودة الشاملة:**

هناك بعض المبادئ المساعدة على نجاح نظام إدارة الجودة الشاملة وهي :[[80]](#footnote-81)

1- العمل يحدد الجودة.

2- يتطلب تحسين الجودة اعتماد مقاييس فعالة حيث لا ينبغي أن نتكلم عن مجرد أراء وإنما على بيانات.

3- الأفراد الذين يعملون داخل النظام هم الذين يقومون بإيجاد الجودة.

4- الجودة هدف متحرك يتطلب الالتزام بالتحسين المستمر.

5- الوقاية هي المفتاح الجوهري لإنتاج جودة عالية وليس اكتشاف الأخطاء، حيث ينبغي القيام بالأشياء

الصحيحة، بشكل صحيح منذ المرة الأولى ودائما.

6- جب أن تدعم الإدارة العليا كل المبادرات المتعلقة بالجودة.

**الفرع الثالث: أهداف نظام إدارة الجودة الشاملة:**

يهدف نظام إدارة الجودة الشاملة إلى تطوير جودة المنتجات أو الخدمات مع تخفيض التكاليف مما يحسن خدمة العملاء، وتلبية حاجاتهم، وتتلخص أهداف نظام إدارة الجودة الشاملة فيما يلي:[[81]](#footnote-82)

1- **خفض التكاليف:** بتقليل الأخطاء ونسبة تكرار العمل والعمل الإضافي.

2- تحقيق الجودة.

3- **زيادة العوائد والأرباح:** زيادة المبيعات وزيادة المشاركة في السوق.

4- **رضا وسرور العملاء:** حيث يشترون أكثر من مرة ويقومون بالدعاية.

5- **تمكين الموظفين ومنحهم السلطة:** وبذلك تتجنب المؤسسة المشاكل المستقبلية .

ويمكن تلخيص هدف نظام إدارة الجودة الشاملة بشكل عام بأنه "لا أحد يستطيع أن يصمد في وجه المنافسة، إلا من يسعى إلى إرضاء العميل وتحقيق متطلباته ورغباته بدرجة عالية وتخطيها، وبشكل مستمر ودائم"، وتحقيق المقولة الأنفة الذكر لا يكون في الواقع إلا من خلال استراتيجية متكاملة، تضع نصب عينيها هدفا أساسيا هو تحقيق مستوى جودة عالي، في سبيل تحقيق رضا وسعادة عاليا المستوى لدى العملاء، لضمان البقاء والاستمرار والتطور.

**الفرع الرابع: فوائد نظام إدارة الجودة الشاملة:**

لقد تم رصد أهم الفوائد المحققة لنظام إدارة الجودة الشاملة وذلك من تجارب عدة مؤسسات والتي تتلخص في:[[82]](#footnote-83)

1- انخفاض شكاوى المستهلكين والعملاء من جودة السلعة أو الخدمة المقدمة إليهم.

2- زيادة نصيب السوق وتخفيض التكاليف.

3- تخفيض تكاليف الجودة.

4- تخفيض شكاوى العاملين وانخفاض نسب الحوادث الصناعية.

5- تخفيض عيوب الإنتاج والجودة وزيادة رضا العملاء.

6- زيادة الفاعلية، تخفيض المخزون، تخفيض الأخطاء، تخفيض تأخير التسليم.

7- زيادة الأرباح وزيادة الإنتاجية.

8- زيادة المبيعات وتخفيض التكاليف، وخفض زمن دورة الإنتاج.

9- تحسين الاتصال والتعاون بين وحدات المؤسسة.

10- تحسين العلاقات الإنسانية ورفع الروح المعنوية.

11- زيادة الابتكارات والتحسين المستمر.

12- زيادة العائد على الاستثمار.

إن هذه الفوائد واقعية وليست مستهدفة، وتؤكد مدى أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة في تحسين الإنتاجية وتدعيم المركز التنافسي للمؤسسة.

**الفرع الخامس: تحسين نظام إدارة الجودة الشاملة:**

حتى تحافظ المؤسسة على وضعيتها التنافسية ومركزها، لا يكفي التوقف عند الحصول على النتائج الجيدة والمربحة، وإنما لابد لها أن تقوم بالبحث وباستمرار عن التحسينات الصغرى وكذلك الإستثمار في مجال البحث والتطوير الذي يخلق الإبداع التكنولوجي، وهذا ما يجسده التحسين المستمر باعتباره من أهم العوامل

المساعدة لتحقيق الإمتياز، وفقا للمنهج الياباني .(Kaizen)

إن تطوير أداء المؤسسة يتم بالصفات التالية :[[83]](#footnote-84)

1- أن التطوير المستمر مسؤولية كل فرد في المؤسسة، وليس وقفا على جماعة أو مستوى إداري معين.

2- أن التطوير المستمر يرتكز على تحسين العمليات، ولا يهتم بالنتائج، فهو يراجع العمليات ويحسن فيها وصولا إلى النتائج الأفضل.

3- التحسين المستمر (Kaizen) يعني تحسين الأداء في كل المجالات الإنتاجية، التسويقية، التمويلية،

4- أن التحسين المستمر وفقا لهذا المنهج هو مسؤولية شاملة للإدارة والعاملين أيضا.

5- التحسين المستمر (Kaizen) هو توليفة متكاملة من الفكر الإداري ونظام العمل وأدوات تحليل المشاكل واتخاذ القرارات.

6- لا يتم التطوير إلا إذا تم الاعتراف بأن هناك مشاكل، ومن ثم الإقرار بوجود مشكلات هو الطريق الصحيح لإحداث التحسين.

7- تعتقد فلسفة (Kaizen) على التسليم بأهمية الزبون وضرورة إرضائه وإشباع رغباته.

8- (Kaizen)عملية مستمرة، لابد أن توليها الإدارة والعاملين اهتماما مستمرا، وقد عبر أحد الكتاب عن فكرة (Kaizen) في صورة مظلة تجمع تحتها الكثير من أساليب التحسين المستمر كما يوضحه الشكل التالي:

**الشكل رقم 12 : مظلة (Kaizen) كأداة من أدوات تحسين نظام إدارة الجودة الشاملة**

* حلقات الجودة **\*** نموذج الإنتاج والشراء في نفس الوقت
  + - عجلة ديمنق **\*** تحسين إنتاجية
    - الآلية في الإنتاج  **\***تطوير المنتجات الجديدة
    - التوجه لإرضاء الزبائن

**المصدر:** محمد السعيد النجار، إدارة الجودة الشاملة في ظل تحديات السوق، جدارا للكتاب العالمي، عمان، الأردن، ط2، 2014، ص123.

من خلال هذا الشكل نستنتج أن الهدف الرئيسي من التحسين المستمر في الأداء هو زيادة مستوى رضا العملاء سواء الداخليين أو الخارجيين للمؤسسة، حيث يتم هذا الأسلوب وفق المراحل التالية:

- تحليل وتقييم الوضعية الحالية لتحديد التي تحتاج إلى تحسين.

- وضع الأهداف الخاصة بالتحسين والبحث عن الحلول الممكنة لتحقيق هذه الأهداف.

- تقييم الحلول المقترحة والمفاضلة بينها، ومن ثم تطبيق الحل الأفضل الذي تم الاتفاق عليه.

- قياس،مراقبة، تحليل وتقييم النتائج الناجمة عن تطبيق الحل المختار للتأكد من تحقيق الأهداف المطلوبة.

- وضع التعديلات والتغييرات اللازمة.

إن أسلوب kaizen يبحث عن التحسين المستمر والتدريجي وليس عن الإبداع، حيث يعتمد على استعمال حلقة ديمنغ كما أن تحقيق التحسين المستمر لا يتأثر من خلال التركيز على النتائج وإنما من خلال التركيز على العمليات التي تتطلب الاهتمام بالانضباط، إدارة الوقت، تنمية المهارات، المشاركة والانتماء من العاملين، الروح المعنوية للعاملين، الاتصالات (قنوات الاتصال ومضامينه).

**الفرع السادس: وظائف نظام إدارة الجودة الشاملة**

إن نظام إدارة الجودة الشاملة يلعب دورا أساسيا في تحقيق فعالية وكفاءة الأداء للمنظمات المختلفة سواء الإنتاجية منها أو الخدمية، حيث أورد أهم الوظائف التي يسعى نظام إدارة الجودة لتحقيقها وهي كما يلي:[[84]](#footnote-85)

1- في ظل بروز ظاهرة العولمة فإن الجودة تعتبر مفتاح أساسي في التصدي للمنافسة الدولية التي تحترف بالأداء الإنتاجي، أو الخدمي لتحقيق الاستمرار والاستقرار.

2- المساهمة في تحسين المستوى المعيشي للفرد والمجتمع على حد سواء، وتطوير الميادين الاستثمارية، وزيادة الإنتاجية، ونمو التجارة التصديرية في ظل العولمة.

3- التحسين المستمر في استخدام التكنولوجيا وتحسين الخدمات المراد تقديمها للمستهلكين الحاليين والمرتقبين.

4. الاستخدام الأمثل للطاقة البشرية، وتطوير إمكانياتها الهادفة في تحسين الأداء.

5- تحسين برامج التدريب والتطوير والاستخدام الهادف لأبعادها.

اعتماد المعايير القياسية سواء المعايير الوطنية، أو المعايير القياسية العالمية 9000 ISO، كمتطلبات أساسية في كفاءة الأداء وفعاليته، والاهتمام بشكل أساسي للوصول إلى المستويات العالية من الجودة، سواء ما يتعلق فيها بالتصميم للمنتج أو الخدمة والأداء الذي يستهدف تحقيق الالتزام بتلك المواصفات، أو المقاييس المراد إنجازها لتنسجم مع حاجات وتوقعات المستهلكين.

7- إن نظام إدارة الجودة الشاملة يعتبر مدخلا أساسيا في زيادة القدرة التنافسية للمؤسسات المختلفة من خلال استمرارية التحسين مع البيئة الخارجية.

8- التركيز الكبير على الدور الوقائي بدلا من الدور العلاجي، وهذا من شأنه تقليص التكاليف الناجمة عن الإجراءات التصحيحية (العلاجية).

9- استخدام الوسائل والأساليب الإحصائية التي تساهم بشكل فعال في تحقيق الكفاءة وفعالية الأداء في المجالات الإنتاجية، الخدمية، وتحقيق الأهداف المنشودة.

**الفرع السابع: العلاقات التبادلية للجودة:**

إن واقع الحال يكشف عن علاقة وثيقة بين الجودة وما يصاحبها من استغلال للموارد وتقليل الهدر والضياعات وبذلك تقليل التكاليف وزيادة وارتفاع الإنتاجية.

1- **علاقة الجودة بالتكلفة**: إن تصنيع أي منتج جيد يحصل على رضا العميل ليس كافيا للحكم على كفاءة الإدارة، بل يجب الأخذ بعين الاعتبار تكلفة هذا المنتج (تكاليف التقييم، الإنتاج، المبيعات، الصيانة) هناك أيضا تكاليف الجودة والتي يمكن كذلك قياسها وتحليلها والتحكم فيها من خلال التخطيط السليم والمراقبة الفعالة، وممكن تعريف تكاليف الجودة كما يلي:[[85]](#footnote-86)

- هي جميع التكاليف التي يتطلبها منع وجود العيوب وتقويم أداء العمليات وتقدير الوضع المالي، حيث لا تنتج هذه التكاليف عن العمليات الإنتاجية فحسب، بل يكون مصدرها أحيانا الأوجه الإدارية للمؤسسة.

- تعرف بتكاليف ضبط الجودة، تلك التكاليف التي تتحملها المؤسسة في سبيل تحقيق المستوى المرغوب للجودة، ولقد تزايد الاهتمام بتكاليف الجودة في السنوات الأخيرة، وتظهر أهمية قياسها، من خلال:

- تعد تكاليف الجودة أداة لتخطيط وقياس كفاءة تطبيق برنامج الجودة والميزانية اللازمة لتحقيقه.

- تعد تكاليف الجودة أداة لتحديد وتحليل مواقع القصور وانخفاض مستوى الجودة.

- تساهم تكاليف الجودة في توجيه التخطيط إلى ما يسمح بتحقيق المستوى الأمثل للجودة.

إن قياس تكاليف الجودة يساهم في تحقيق الأهداف التالية للمؤسسة:

- تقييم التكاليف التي تتحملها المؤسسة الناتجة عن عدم جودة منتجاتها، وتحديد كيفية تخفيضها.

- نوعية العمال من خلال نشر نتائج تقييم تكاليف الجودة، وتقييم التحسين المحقق في مجالات الجودة.

- ضمان متابعة سياسة الجودة على المدى البعيد.

هناك عدة تقسيمات لتكاليف الجودة، وقد قسمها فيليب كروسبي كالتالي:

أ- **تكاليف الفشل الداخلية**: تلك التكاليف المتعلقة باتخاذ الإجراءات التصحيحية لعدم مطابقة المواصفات المطلوبة من أول مرة، ويتم اكتشافها أثناء العمليات الإنتاجية وقبل وصول المنتج إلى العميل، ومن أمثلتها: العادم، الخردة، إعادة العمل، إعادة الفحص، تحليل الفشل.

ب- **تكاليف الفشل الخارجية**: التكاليف المتعلقة باكتشاف العيوب وذلك بعد تسليم المنتجات إلى العملاء ومن أمثلتها: معالجة شكاوي العملاء، مردودات المبيعات، استبدال المنتجات المعيبة، وإصلاحها.

ج- **تكاليف التقويم**: هي التكاليف المتعلقة بتقويم المنتج، والتأكد من مدى مطابقته للمواصفات المطلوبة من العميل، مثل: فحص مدخلات عملية الإنتاج، فحص العمليات والطاقة التشغيلية، فحص المنتجات النهائية.

د- **تكاليف الوقاية**: تشمل كافة الأنشطة المصممة لمنع وقوع الأخطاء ومن أمثلتها:

- تكلفة تخطيط الجودة ووضع المواصفات التي تلبي احتياجات العميل.

- تكلفة شراء وتركيب معدات الفحص والتفتيش للمدخلات والعمليات والمخرجات.

- تكاليف التدريب والتخطيط لبرامج رفع مستوى الجودة.

مما سبق ذكره يتضح لنا أهم فقرات الكلف الخاصة بالجودة والتي سبق الإشارة إليها وأهم أنواع الكلف الفرعية التابعة لكل من تكاليف الفشل والتقويم والوقاية وهذه الكلف عادة ترتبط بالهيكل العام لهيكلة الإنتاج في المؤسسة ولها تأثير مهم على رفع مستويات الإنتاجية وبالتالي زيادة الأرباح.

2- **المصادر الأساسية للربحية من تحسين الجودة:** بفضل تحسين الجودة يمكن توفير العديد من التكاليف الناتجة عن عدم الجودة، وبذلك يكون لها أثر إيجابي على الربحية التي يمكن استنتاجها من خلال الشكل التالي:

**الشكل رقم 13 : المصادر الأساسية للربحية من تحسين الجودة**

الجــودة

جذب عملاء جدد تكلفة الجودة

تحسين في الاحتفاظ

بالعملاء

مزيد من الأرباح

**المصدر:** محمد السعيد النجار، إدارة الجودة الشاملة في ظل تحديات السوق، جدارا للكتاب العالمي، عمان، الأردن، ط2، 2014، ص147.

من خلال الشكل نستنتج أن هناك علاقة طردية بين الجودة والربحية وأن هناك طريقتان لزيادة الربحية

إحداهما خارجية والأخرى داخلية.

- **الاحتفاظ بالعملاء الراضين وجذب عملاء جدد**: إن تحسين جودة المنتج من حيث أبعاد الجودة ينتج عنها إدراك العملاء للجودة وهذا يؤدي بدوره إلى رضا العملاء عن المنتج أو الخدمة التي تقدم لهم، وبالتالي ضمان ولائهم للمؤسسة واستمرار تعاملهم معها، كما يمكن للعميل الراضي أن يقوم بدعاية إيجابية للمنتج ينتج عنها جذب عملاء جدد ومنه زيادة المبيعات وبالتالي زياد الحصة السوقية.

- **تخفيض التكلفة**: يتضمن مفهوم النظرة التقليدية إلى الجودة أن الجودة الأعلى تعني تكلفة أكثر لكن فيليب كروسبي ذكر بأن مؤشر الأداء الوحيد هو تكلفة الجودة، وأضاف أن الجودة الأعلى تؤدي إلى تخفيض التكلفة وتحقيق الأرباح، وبتطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة وجدت المؤسسات بأن تحقيق الجودة يكون بدون تكلفة إضافية، فمن بين المبادئ الأساسية في نظام إدارة الجودة الشاملة أداء العمل الصحيح من المرة الأولى (الأخطاء الصفرية)، وهذا ما يؤدي أيضا إلى تخفيض التكلفة وبالتالي زيادة أرباح المؤسسة، مما يساعد على الوصول إلى وضع أداء العمل الصحيح من المرة الأولى، انتشار الثقافة بين العاملين فيما يتعلق بضرورة الوقاية من الوقوع في الأخطاء أثناء العمل، بالإضافة أنه يمكن تجنب الجودة الرديئة من خلال التصميم الجيد للمنتج والتخطيط الفعال للعمليات والتدريب الكافي للعاملين.

- **جمع المعلومات عن تكاليف الجودة وتحليلها**: يتم جمع المعلومات عن تكاليف الجودة بالتنسيق بين دائرتي الجودة والمحاسبة، وهناك مصادر عديد يمكن الاعتماد عليها كمحاضر جلسات الاجتماعات، تقارير المصروفات، سجلات الدوام، قوائم الشراء وغيرها، وهناك عدة أهداف تسعى الإدارة إلى تحقيقها من جمع المعلومات عن تكاليف الجودة وتحليلها وتفسيرها، من أهمها:

- إظهار أهمية الأنشطة المتعلقة بالجودة أمام الإدارة بالتعبير عنها بالأرقام.

- إظهار تأثير الأنشطة المتعلقة بالجودة على نتائج أعمال المؤسسة وأرباحها.

- المساعدة في تحديد فرص التحسين في الدوائر والعمليات.

- توفير إمكانية عمل مقارنة مع الدوائر الأخرى أو المؤسسات الأخرى.

- وضع أسس للموازنات التقديرية وأسلوب للمراقبة على عملية الجودة.

- توفير معلومات عن التكلفة لأهداف تتعلق بأنظمة الحوافز الافتراضية.

**الفرع الثامن: أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة:**

ينظر إلى نظام إدارة الجودة الشاملة على أنه قاطرة عظيمة التغير إلى الأفضل، ومقياس أساسي للمفاضلة

بين المؤسسات، حيث اعتمدتها الكثير من المؤسسات لأهميتها الإستراتيجية الفائقة، مما زاد من فاعليتها ومن

قدرتها على البقاء في سوق تنافسية، ويمكن توضيح أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة من خلال الشكل التالي:[[86]](#footnote-87)

**الشكل رقم 14: أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة**

تحسين الجودة تخفيض التكاليف تحسين الإنتاجية

تقليل إعادة التشغيل.

تقليل الأخطاء.

تقليل التأخير.

تحسين استخدام الآلات والخامات

خلق فرص مركز منافسة أفضل غزو السوق

عمل أكثر واستمرارية في السوق بجودة أعلى

**المصدر:** محمد السعيد النجار، إدارة الجودة الشاملة في ظل تحديات السوق، جدارا للكتاب العالمي، عمان، الأردن، ط2، 2014، ص153.

من خلال هذا الشكل نستنتج أن أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة تبنى على عدة مقومات بدءا من استعمال أحد النماذج في تحسين الجودة، وتخفيض التكاليف سواء بتقليل إعادة التشغيل، تقليل الأخطاء، تقليل التأخير، تحسين استغلال الآلات والخامات، وكذلك تحسين الإنتاجية، وغزو السوق بالجودة العالية من أجل المحافظة على البقاء والاستمرارية في الأسواق من خلال المنافسة، وخلق فرص عمل أكثر.

**الفرع التاسع: تقييم نظام إدارة الجودة الشاملة:**

إن تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة يتطلب توفر المناخ الملائم للتطبيق، وبالتالي فإذا لم يتوفر هذا المناخ، فإن

على إدارة المؤسسة العمل على تغيير ثقافة المؤسسة وقيمها وتعديل هيكلها التنظيمي مع توجيه أنماط الإشراف

بالشكل الذي يتناسب مع تطبيق المفهوم الجديد.

**1- متطلبات تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة:** هناك عدة أبعاد يجب أن تتوفر في المؤسسة حتى تطبق نظام إدارة الجودة الشاملة بشكل فعال حيث حدد العناصر المتعلقة ببعد القيادة في النقاط الآتية:[[87]](#footnote-88)

أ- اقتناع الإدارة بعدم تهرب العاملين من العمل وتشجيعهم على قدرة تحمل المسؤولية.

ب- تعريف العالمين بأهداف واستراتيجيات وخطط المؤسسة ومسؤولياتهم نحو تحقيقها لتشجيع العاملين على مواصلة تعليمهم.

ج- تدريب العاملين بشكل مستمر.

د- العمل على اشتراك العالمين مع الإدارة في اتخاذ القرارات وإحداث التغييرات المطلوبة.

ه- تحقيق التعاون والعمل الجماعي والقضاء على التنافس والصراع بين أفراد المؤسسة.

و- التعرف على الأخطاء في العمل لتجنب وقوعها في المستقبل.

ز- عدم حصر مسؤولية الفشل في تحقيق الجودة على العاملين فقط.

ح- التعرف على الأسباب الحقيقية لمشاكل الجودة بالمؤسسة.

ط- العمل على استخدام كلا من الحوافز الخارجية مثل المزايا الإضافية والترقيات والحوافز الداخلية مثل القدرة على إنجاز العمل وذلك لتشجيع على أداء العمل المؤسسة.

ي- العمل على تدعيم الاتصالات داخل المؤسسة في اتجاهين من أعلى إلى أسفل ومن أسفل إلى أعلى.

ولقد حدد فريد زين الدين العناصر المتعلقة بأبعاد الهياكل والنظم والتوجيه بالعميل والعملية والقياس والتحسين المستمر في النقاط الآتية:

- التوزيع الواسع للمعلومات بالمؤسسة.

- العمل على تحمل الإدارة للمخاطرة في حالة توافر الفرص المميزة.

- تقييم أداء المديرين في ضوء قدرم على إنجاز أعمالهم في أوقات العمل العادية.

- التغيير الشامل للنمط الإداري الحالي وعدم الاقتصار على توجيه البرامج الخماسية.

- العمل على اختيار أنسب الموردين من ناحية جودة وكمية وسعر ووقت ومكان التوريد.

- العمل على الوفاء بحاجات ورغبات المستهلكين النهائيين.

- الحصول على المعلومات المرتدة من العميل للتعرف على مستوى رضاه عن المنتجات المقدمة إليه.

- العمل على تشكيل فريق عمل بين المؤسسة والموردين والعملاء.

- تشجيع استثمار وقت الإدارة في التفكير طويل الأجل.

- وضع أهداف المؤسسة في شكل أولويات وتحقيق التكامل بينها.

- سعي المؤسسة الدائم نحو تعظيم أرباحها.

- تحليل ودراسة ظروف المؤسسة لوضع خطط التحسين المناسبة.

- قياس الأداء الحالي لكافة عمليات المؤسسة باستخدام المقاييس المناسبة الداخلية والخارجية لعمل التحسين المستمر به.

- العمل على تخفيض التالف والفاقد في كافة عناصر وموارد الإنتاج.

- الالتزام بالإجراءات والمعايير المؤهلة للحصول على شهادة المؤسسة العالمية للمواصفات .( ISO)

- التزام ومسؤولية الإدارة الكاملة عن تطبيق استراتيجية طويلة الأجل لنظام إدارة الجودة الشاملة.

- متابعة إدارة المؤسسة للتقدم في تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة.

**2- معوقات نظام إدارة الجودة الشاملة:** هناك بعض المعوقات المعروفة التي تحول دون التنفيذ والتطوير الفعال لنظام إدارة الجودة الشاملة، وقد أوضح كلا من (1994 (Whalen and Rahim، هذه المعوقات في النقاط الآتية:

المعوقات في النقاط الآتية:

أ- التخطيط السيئ لنظام إدارة الجودة الشاملة.

ب- عدم التزام الإدارة العليا بتبني نظام إدارة الجودة الشاملة.

ج- مقاومة العاملين لتطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة.

د- نقص التدريب المناسب للعاملين.

ه- انخفاض الرضا الذاتي لفريق العمل.

و- استخدام برامج قديمة في إدارة الجودة.

ز- الفشل في تغيير الفلسفة التنظيمية.

ح- نقص الموارد المتاحة للمؤسسة.

ط- عدم القياس الفعال لتحسن الجودة

خلاصة الفصل:

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" أحد التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية، وقد ظهر كوسيلة لمواجهة الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة من المعلومات في بيئة الأعمال، وهو نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وبالتالي يقوم هذا النظام على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي وذلك من خلال الربط بين الموارد والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد، وهذا ما يساعد الإدارة على تركيز اهتماماتها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثيرا على زيادة الأرباح، كما يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" حلقة الوصل بين التكاليف (الموارد) وبين أغراض التكلفة، يقود إلى أن المبدأ الأساسي له هو أن المنتجات أو أي غرض تكلفة آخر لا يستهلك موارد وإنما يستهلك أنشطة وهذه الأنشطة بدورها تستهلك الموارد.

ونظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" ما هو في الحقيقة إلا تجسيد واضح لاستخدام معيار السبب والنتيجة عند توزيع التكاليف غير المباشرة على أغراض التكلفة، ودليلا قاطعا لأهمية تخصيص التكلفة وفق مسببات حدوثها، ومن ثم فإن اختيار مسببات التكلفة يعد جوهر الطريقة، ومن الضروري دراسة الجوانب السلوكية للمسبب حتى يتم اختيار المسببات التي تساهم في تحقيق الأهداف العليا للمؤسسة.

ويرى هذا النظام بضرورة تقسيم المؤسسة إلى أنشطة عوض تقسيمها إلى مراكز مسؤولية، وبالتالي فهو يعطي لنا تصورا متقدما للتنظيم، كما أن اعتماد المؤسسة في تحليلها على العمليات سوف يؤدي إلى الانتقال من التنظيم العمودي إلى التنظيم الأفقي الموجه أساسا لإرضاء الزبائن، وخلق القيمة ومواجهة المنافسة.

وعلى الرغم من المحاسن التي صحبت هذا النظام إلا أنه لا يخلو من العيوب المتعلقة بعوائق تطبيقه والمتمثلة أساسا في صعوبة تحديد مسببات التكلفة وتكاليف تشغيل هذا النظام، والذي بدوره يستهلك المال الكثير والوقت والجهد خاصة في المؤسسات الكبيرة.

ولقد ظهرت أنظمة حديثة أخرى هدفها تخفيض التكاليف مثل: نظام التكلفة المستهدفة الذي يعتبر نظاما متكاملا للتسيير الاستراتيجي للتكاليف والأرباح، يأخذ بعين الاعتبار السوق (لتحديد السعر التنافسي)، ومتطلبات العملاء (لتحديد خصائص المنتوج)، وإستراتيجية المؤسسة بالنسبة للأرباح المراد تحقيقها (لتحديد هامش الربح المرغوب) في تحديد التكلفة المستهدفة، وبناء على التكلفة المستهدفة التي يتم تحديدها يتم اتخاذ القرارات لإدارة التكلفة، وتخفيض التكلفة المقدرة لامتصاص الفرق الموجود بينها وبين التكلفة المستهدفة، كما يمتاز هذا النظام بالكثير من الخصائص كعدم تقديم المنتج إلى السوق إلا بعد تحديد المتوقع الذي يمكن أن يقبله العملاء، وبعد تحديد الكمية المتوقع بيعها، وبذلك تضمن المؤسسة أن السعر الذي سيتم به تقديم المنتج الجديد للسوق سيكون مقبولا مقدما، وتحديد التكلفة المستهدفة لإنتاج الوحدة من المنتج الجديد ستكون بمثابة حافز قوي للسيطرة على التكاليف ومحاولة تخفيضها إلى أدنى حد ممكن قبل اتخاذ أي إجراء فعلي لإنتاج المنتج.

كما أن استخدام التكلفة المستهدفة يتم في مرحلتي التخطيط والتصميم للمنتج، وليس في مرحلة الإنتاج، ولذلك تعتبر التكلفة المستهدفة مدخلا لتخطيط وإدارة التكاليف في مرحلتي التخطيط والتصميم، وليس لرقابة التكاليف في مرحلة الإنتاج، لكن على الرغم من المزايا التي يشتمل عليها هذا النظام إلا أن هناك نقاط ضعف والتي من أهمها فرضه لضغط كبير على العمال، كما يصعب تحديد التكلفة المستهدفة والفرضيات التي تبنى علها والتي تتضمن مثلا المنافسين المستقبليين، وفي الأخير مشكل إدارة التكلفة المستهدفة أو كيفية بلوغها حقا بعد تحديدها.

بينما نظام الإدارة على أساس الأنشطة يركز على إدارة مختلف الأنشطة باعتباره الطريق إلى تحسين القيمة التي تلقاها العملاء، وكذلك تحليل النشاط وقياس الأداء، حيث يستمد هذا النظام المعلومات الرئيسية من نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، أي أن نظام الإدارة على أساس الأنشطة يعبر عن المراحل الأولى لنظام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ، غير إن هناك اختلافات جوهرية بينهما تتمثل في كون أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، ينسب الموارد للأنشطة بهدف تحديد تكلفة الإنتاج، بينما ينسب نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM الموارد إلى الأنشطة بهدف تقييم الأنشطة، إلا أن هذا الاختلاف لا يعني عدم الترابط بين النظامين.

وإن من بين الأنظمة الحديثة التي تم التعرض إليها نظام أسعار التحويل، إذ غالبا ما يتم تبادل السلع والخدمات بين الأقسام المختلفة في المؤسسة، حيث أن هذا التبادل من قسم لآخر يطرح مشكلة تحديد الأسعار التي يتم على أساسها تحويل هذه السلع، فلقد جاء هذا النظام لدراسة كيفية تحديد السعر الذي يتم من خلاله عملية التبادل من أجل اتخاذ قرار قبول أو عدم قبول التحويل، فإذا كان الحد الأدنى للسعر الذي يمكن أن يقبله القسم البائع أصغر من الحد الأقصى الذي يمكن أن يدفعه المشتري، إذن يكون من مصلحة القسم البائع والقسم المشتري والمؤسسة ككل أن يحدث تبادل داخلي بين القسمين بسعر تحويل يقع بين الحد الأدنى والحد الأقصى للسعر، أما إذا كان الحد الأدنى للسعر أكبر من الحد الأقصى للسعر فيكون من مصلحة القسم البائع والقسم المشتري والمؤسسة ككل أن لا يحدث تبادل داخلي، ومن الأفضل لكل منهما التعامل مع السوق.

ولا تقتصر أهمية استخدام الطريقة الملائمة للتسعير الداخلي على التحديد الصحيح لقيمة التحويلات الداخلية من سلع وخدمات وسيطة بين الأقسام الداخلية، بل تفيد هذه الأسعار أيضا في اتخاذ أنواع أخرى من القرارات لا تقل أهمية على التسعير الداخلي كتقييم أداء مراكز المسؤولية، تسعير المنتجات النهائية للمؤسسة، التصنيع داخليا أو الشراء من الخارج، استمرار أو إلغاء خط الإنتاج المعين، إعداد الموازنات الرأسمالية.

كما يساهم نظام الإنتاج في الموعد بالضبط مساهمة كبيرة في تخفيض التكاليف في الأنشطة المرتبطة بمرحلة الإنتاج، ولعل من أهم التكاليف التي لا تضيف إلى قيمة المنتج من وجهة نظر العميل والتي أمكن التخلص منها باستخدام هذا النظام هي التكاليف المرتبطة بالمخزون، ولذلك غالبا ما يوصف نظام الإنتاج في الموعد بالضبط بأنه "ثورة نظام الإنتاج".

وإن من بين المداخل التي انتهجتها المؤسسات الحالية نظام إدارة الجودة الشاملة باعتباره السبيل الوحيد للتميز في إطار محيط تنافسي شديد، من خلال تقديم منتج أو خدمة للزبون تحقق له الرضا على كل المستويات، فلم يعد السعر أساس قرار الشراء، بل أصبحت الجودة أهم معيار للتفاضل بين المنتجات، لذلك جاء نظام إدارة الجودة الشاملة وهو عبارة عن فلسفة إدارية حديثة تقوم على مجموعة متناسقة من المبادئ تهدف إلى تدنية التكاليف، إرضاء حاجات الزبائن الضمنية و غير الضمنية من حيث السعر، الجودة، الأمان، آجال التسليم...الخ، وهي تستند على خمس مرتكزات أساسية وهي التركيز على الزبون، الوقاية من الأخطاء قبل وقوعها، التحسين المستمر، إشراك العاملين، التحكم في المسارات وهذه كلّها تعمل من أجل تحسين أداء المؤسسة بتحقيق أكبر قدر من رضا الزبون سواء كان داخل المؤسسة أو متعاملاً خارجيا معها.

1. - أيمن الشنطي وعامر الأشقر، المحاسبة الإدارية، دار البداية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، ص112. [↑](#footnote-ref-2)
2. - ثناء علي القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية بالإسكندرية، مصر،ط2، 2015، ص31. [↑](#footnote-ref-3)
3. - أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ط 1،2012، ص70. [↑](#footnote-ref-4)
4. - هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2011، صص21-22. [↑](#footnote-ref-5)
5. - زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2013، ص394. [↑](#footnote-ref-6)
6. - Ayse Pinar GURSES, An Activity- Based Costing and Theory of Constraints Model for Product- Mix Decisions, Thesis submitted to the Faculty of the Virginia Polytechnic Institute and State University in partial fulfillment of the requirements for the degree of Master of Science in Industrial and Systems Engineering, Blacksburg, Virginia, June 2013, P 8. [↑](#footnote-ref-7)
7. -Jan Emblembesvrg, Life-cycle Costing, John Wiley & sons Canada, 2003, P100. [↑](#footnote-ref-8)
8. - Patrick BOISSELIER, Contrôle de Gestion, édition Vuibert, Paris, 2001, P 193. [↑](#footnote-ref-9)
9. - سعاد معاليم، دور نظام التكاليف على أساس النشاط ABC في تحسين تنافسية المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2004-2005، صص66-67. [↑](#footnote-ref-10)
10. - Alain BOUTAT et Jean Marc CAPRARO, Op-Cit, P 213 [↑](#footnote-ref-11)
11. - إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سابق، ص ص 165-166. [↑](#footnote-ref-12)
12. - اليزيد ساحري، أهمية نظام التكلفة على أساس النشاط في تحسين مردودية المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة

    الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2007-2008، صص46-48. [↑](#footnote-ref-13)
13. - هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 24. [↑](#footnote-ref-14)
14. - هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص28. [↑](#footnote-ref-15)
15. - عماد يوسف الشيخ، مرجع سابق، ص ص110-111. [↑](#footnote-ref-16)
16. - عماد يوسف الشيخ، مرجع سابق، ص 128. [↑](#footnote-ref-17)
17. - محمد شفيق حسين طنيب، محاسبة التكاليف الصناعية، دار المستقبل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2013، ص51. [↑](#footnote-ref-18)
18. - أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2012، ص190. [↑](#footnote-ref-19)
19. - Xavier Bouin FRANÇOIS & Xavier SIMON, Les Nouveaux visages du contrôle du Gestion, DUNOD, Paris, 2002, P124 [↑](#footnote-ref-20)
20. - عصام فهد العربيد، المحاسبة الإدارية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2013 ص256. [↑](#footnote-ref-21)
21. - عصام فهد العربيد، مرج سبق ذكره، ص258. [↑](#footnote-ref-22)
22. - عصام فهد العربيد، مرج سبق ذكره، ص259. [↑](#footnote-ref-23)
23. - -إبراهيم فرزيزي، دور نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ABC في تسيير تكاليف المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 20052006، ص66. [↑](#footnote-ref-24)
24. - أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، ص 80. [↑](#footnote-ref-25)
25. - ماهر موسى درغام، مرجع سابق، ص 700. [↑](#footnote-ref-26)
26. - اليزيد ساحري، مرجع سابق، ص 56. [↑](#footnote-ref-27)
27. - هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 42. [↑](#footnote-ref-28)
28. - عصام فهد العربيد، مرجع سابق، ص 208. [↑](#footnote-ref-29)
29. - Laurent RAVIGNON, Activity Based Costing – Activity Based Management, ABC Enterprise et ABC pme, Alphacen, France, 2012, P03 [↑](#footnote-ref-30)
30. - Alan Van BOCKSTAEL, Le Contrôle de Gestion, édition d’Organisation, Paris, 1998, P 207. [↑](#footnote-ref-31)
31. - أحمد حسن ظاهر، مرجع سابق، ص 212. [↑](#footnote-ref-32)
32. - إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة، مرجع سابق، ص 187. [↑](#footnote-ref-33)
33. - محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط5، 2016، ص375. [↑](#footnote-ref-34)
34. - ثناء علي القباني، مرجع سابق، ص 475. [↑](#footnote-ref-35)
35. - محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مرجع سابق، ص377. [↑](#footnote-ref-36)
36. - محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مرجع سابق، ص378. [↑](#footnote-ref-37)
37. - محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مرجع سابق، ص378. [↑](#footnote-ref-38)
38. - محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مرجع سابق، ص379. [↑](#footnote-ref-39)
39. - محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مرجع سابق، ص379. [↑](#footnote-ref-40)
40. - محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مرجع سابق، ص380. [↑](#footnote-ref-41)
41. - Laurent RAVIGNON, Op-Cit, P P 12-13. [↑](#footnote-ref-42)
42. - أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص ص 107-108. [↑](#footnote-ref-43)
43. - راضية عطوي، مرجع سابق، ص ص 50-55. [↑](#footnote-ref-44)
44. - طوايبية أحمد، مرجع سابق، ص 146. [↑](#footnote-ref-45)
45. - راضية عطوي، مرجع سابق، ص ص59-60. [↑](#footnote-ref-46)
46. - راضية عطوي، مرجع سابق، ص ص60-61. [↑](#footnote-ref-47)
47. - Philippe DENERRIPON, Création par activités – Activity Based management, expert media, Paris, P53. [↑](#footnote-ref-48)
48. - إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص 31. [↑](#footnote-ref-49)
49. - إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، مرجع سابق، ص32. [↑](#footnote-ref-50)
50. - Philippe LORINO, Le contrôle de gestion stratégique, la gestion par les Activités, Ed Pound, Paris, 2011, P41. [↑](#footnote-ref-51)
51. - 2- Arthur ANDERSEN, Activity Based Management, Institute Management Accounting, Montvale, 2012, P 10. [↑](#footnote-ref-52)
52. - هاشم أحمد عطية، محاسبة التكاليف في المجالات التطبيقية، مرجع سابق، ص 151. [↑](#footnote-ref-53)
53. - أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، مرجع سابق، ص ص127-128. [↑](#footnote-ref-54)
54. - مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، ط 1،2011، ص337. [↑](#footnote-ref-55)
55. - مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، مرجع سابق، ص338. [↑](#footnote-ref-56)
56. - أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط2، 2012، 406. [↑](#footnote-ref-57)
57. - مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، مرجع سابق، ص 374. [↑](#footnote-ref-58)
58. - مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، مرجع سابق، ص 375. [↑](#footnote-ref-59)
59. - عمرو عباس العتر وآخرون، محاسبة التكاليف- مدخل إداري، الدار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، ط3، 2015، ص469. [↑](#footnote-ref-60)
60. - مؤيد محمد الفضل، عبد الناصر إبراهيم نور، مرجع سابق، ص377. [↑](#footnote-ref-61)
61. - عمرو عباس العتر وآخرون، مرجع سابق، ص470. [↑](#footnote-ref-62)
62. - أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص 134. [↑](#footnote-ref-63)
63. - أحمد حسن ظاهر، مرجع سابق، ص 284. [↑](#footnote-ref-64)
64. - هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص 151. [↑](#footnote-ref-65)
65. - هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص152. [↑](#footnote-ref-66)
66. - مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور، مرجع سابق، ص397. [↑](#footnote-ref-67)
67. - أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص ص135-136. [↑](#footnote-ref-68)
68. - هاشم أحمد عطية، مرجع سابق، ص152. [↑](#footnote-ref-69)
69. - أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص142. [↑](#footnote-ref-70)
70. - مؤيد محمد الفضل وعبد الناصر إبراهيم نور، مرجع سابق، ص ص397-398. [↑](#footnote-ref-71)
71. - أحمد محمد غنيم، نظام إدارة الإنتاج المتكامل باستخدام الحاسب الآلي، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، ط1، 2010، ص313. [↑](#footnote-ref-72)
72. - أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص ص200-203. [↑](#footnote-ref-73)
73. - السعيد فرحات، مرجع سابق، ص ص452-53. [↑](#footnote-ref-74)
74. - -1 أحمد محمد غنيم، مرجع سابق، ص ص316-318. [↑](#footnote-ref-75)
75. - أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص 176. [↑](#footnote-ref-76)
76. - نعمة الخفاجي، فلسفة إدارة الجودة الشاملة، جامعة الزيتونة، الأردن، بدون سنة، ص11. [↑](#footnote-ref-77)
77. - محمد محمد محمد الخولاني، إدارة النشاط الإنتاجي والعمليات، دار الوفاء لدنيا الطباعة، الإسكندرية، ط2،2012، ص293. [↑](#footnote-ref-78)
78. - تنوم محمد، أثر اعتماد إدارة الجودة الشاملة على التسيير، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2004، ص18. [↑](#footnote-ref-79)
79. - محمد بن شايب، تحقيق إدارة الجودة الشاملة في ظل تحديات السوق، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2004، ص46. [↑](#footnote-ref-80)
80. - راضية عطوي، مرجع سابق، ص 30. [↑](#footnote-ref-81)
81. - محمد عبد العال النعيمي، إدارة الجودة المعاصرة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص ص45-46. [↑](#footnote-ref-82)
82. - عمر وصفي عقيلي، مدخل إلى المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة (وجهة نظر)، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط2، 2014، ص39. [↑](#footnote-ref-83)
83. - محمد محمد محمد الخولاني، مرجع سابق، ص 297. [↑](#footnote-ref-84)
84. - فوائد التميمي وأحمد الخطيب، إدارة الجودة الشاملة، جدارا للكتاب العالمي، عمان ، الأردن، ط1، 2010، ص ص31-32. [↑](#footnote-ref-85)
85. - فوائد التميمي وأحمد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص ص34-37. [↑](#footnote-ref-86)
86. - عمر وصفي عقيلي، مرجع سبق ذكره، ص41. [↑](#footnote-ref-87)
87. - محمد محمد محمد الخولاني، مرجع سابق، ص301. [↑](#footnote-ref-88)