



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الاقتصاد

قسم المحاسبة

أثر تطبيق نظام الجودة الشاملة في إدارة التكاليف في
المنشآت المستخدمة لمدخل التكلفة المستهدفة
- دراسة تطبيقية في منشأة صناعية طبية -

The Effect of Implementation Total Quality
Management in Cost Management in The Firms
Used For The Target Costing Approach
Empirical Study in a Medical Manufacturing Firm

بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة

إعداد الطالبة

سناء مصلح حمزات

إشراف الدكتور

باسل أسعد

2016

أ



جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم المحاسبة

لجنة المناقشة والحكم

أثر تطبيق نظام الجودة الشاملة في إدارة التكاليف في المنشآت المستخدمة
لمدخل التكلفة المستهدفة

- دراسة تطبيقية في منشأة صناعية طبية -

تمت مناقشة هذه الرسالة وإجازتها بتاريخ 25 - 2 - 2016 ، استناداً إلى قرار البحث
العلمي والدراسات العليا رقم /653/ بتاريخ 28 - 12 - 2015 والمؤلفة من السادة
الأساتذة:

عضواً

الدكتور ابراهيم ميده

الأستاذ في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق.

عضواً مشرفاً

الدكتور باسل أسعد

الأستاذ المساعد في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق.

عضواً

الدكتور قيس عثمان

المدرس في قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد - جامعة دمشق.

إهداء

لى الروح اللى رعتني ورتبني 23 ربيعاً من عمري ثم تركتني أعبّر قسوة الحياة بخطى وحيدة بعد
غيابها

أبي رحمه الله

لى أعز الناس على قلبي... نواره عمري... زهرة حياتي... سر سعادتني

أمي

لى من أعتبهم كثيراً... قناويد الدفء والحنان... أريج الحب والأمان

إخوتي

لى من أتمنى لهم حياة مليئة بالنجاح... مناتي في كل طريق... وفرحتني في كل حزن

صديقات العمر

لى من عشت معه أصدق اللحظات... رفيق وبني... أمانني من كل خوف

وأملي في كل يأس

عيسى

لى من ساعدني في كل أمر... سندي وتمعيني في كل المصاعب

جلال

شكر وتقدير

أتقدم بجزيل الشكر لكل من عملني حرفاً وكان حريصاً على نجاحي وتفوقتي..... أساتذتي الأفاضل في كلية الاقتصاد جامعة دمشق. وأخص بالشكر الدكتور العزيز باسل أسعد الذي ساعدني وأرشدني بتوجيهاته واهتمامه لأصل للتميز في عملي. كما لا يسعني إلا أن أشكر السادة الأساتذة أعضاء لجنة التحكيم:

أ. د. ابراهيم ميده

د. باسل أسعد

د. قيس عثمان

على ما منحوني إياه من وقتهم الثمين لتقييم هذا العمل وتصويبه ليصل لأقرب درجات الكمال.

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
أ	العنوان
ب	الإهداء
ج	شكر وتقدير
د - ز	قائمة المحتويات
ح	قائمة الجداول
ط	قائمة الأشكال
ي	الملخص
1	الفصل الأول: الإطار العام للدراسة
2	- مقدمة
3	- مشكلة الدراسة
3	- أهمية الدراسة
4	- أهداف الدراسة
4	- الدراسات السابقة:
4	- الدراسات باللغة العربية
17	- الدراسات باللغة الإنكليزية
22	- أسئلة الدراسة
22	- منهجية الدراسة
23	الفصل الثاني: تطور مدخل التكلفة المستهدفة وأبعاده
23	- مقدمة
25	المبحث الأول: مدخل التكلفة المستهدفة - إطار مفاهيمي
25	- مفهوم التكلفة المستهدفة
28	- أهداف مدخل التكلفة المستهدفة
30	المبحث الثاني: مبادئ مدخل التكلفة المستهدفة
30	- السعر يؤدي إلى التكلفة
31	- العميل هو الهدف
32	- التركيز على التصميم
33	- فريق عمل ذو وظائف مختلفة

33	- تكلفة دورة حياة المنتج
34	- سلسلة القيمة
35	المبحث الثالث: مراحل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة
35	<u>المرحلة الأولى - تخطيط التكلفة المستهدفة</u>
35	- تحديد سعر البيع المستهدف
37	- تحديد هامش الربح المستهدف
38	- تحديد التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة
39	<u>المرحلة الثانية - تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة</u>
39	- هندسة القيمة:
41	- تحليل الخصائص الوظيفية للمنتج
41	- تحليل مكونات المنتج
42	- إدارة العلاقة مع الموردين
43	- الهندسة العكسية
43	- الهندسة المتزامنة
44	- جداول التكلفة
44	- دالة انتشار الجودة
44	<u>المرحلة الثالثة - تحسين التكلفة المستهدفة باستخدام مدخل التكلفة المطورة</u>
46	المبحث الرابع: مزايا وصعوبات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة
46	- مزايا مدخل التكلفة المستهدفة
47	- صعوبات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة
49	الفصل الثالث: تكامل نظام إدارة الجودة الشاملة مع مدخل التكلفة المستهدفة
49	- مقدمة
51	المبحث الأول: تطور إدارة الجودة الشاملة وأهميتها
51	- نظام إدارة الجودة الشاملة - إطار مفاهيمي
52	- مرحلة الفحص والتفتيش
52	- مرحلة مراقبة الجودة
52	- مرحلة تأكيد الجودة
53	- مرحلة حلقات الجودة
53	- مرحلة إدارة الجودة الشاملة

55	- أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة
57	المبحث الثاني: مبادئ نظام إدارة الجودة الشاملة
57	- مبدأ التركيز على العميل
58	- مبدأ التركيز على العمليات والنتائج معاً
58	- مبدأ التحسين المستمر
58	- مبدأ مكافأة العاملين
59	- مبدأ تشكيل فرق العمل
60	- مبدأ الوقاية من الأخطاء قبل وقوعها
60	- مبدأ معلومات التغذية العكسية
60	- مبدأ العلاقة مع الموردين على أساس الجودة
61	المبحث الثالث: عناصر تكاليف الجودة وأسس قياسها وتحليلها
61	- تعريف تكاليف الجودة
62	- عناصر تكاليف الجودة
63	- <u>تكاليف رقابة الجودة:</u>
63	- تكاليف الوقاية (المنع)
64	- تكاليف الفحص والتقييم
64	- <u>تكاليف فشل رقابة الجودة:</u>
65	- تكاليف الفشل الداخلي
65	- تكاليف الفشل الخارجي
67	- قياس تكاليف الجودة
69	- قياس تكاليف الرقابة على الجودة
70	- قياس تكاليف الفشل
70	- قياس تكاليف الفشل الداخلي
71	- قياس تكاليف الفشل الخارجي
72	- طرق قياس التضحيات المترتبة على فقد المنشأة لجزء من حصتها في السوق
75	المبحث الرابع: العلاقة بين نظام إدارة الجودة الشاملة ومدخل التكلفة المستهدفة
80	الفصل الرابع: تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على منشأة (ESSO) المحدودة المسؤولية للصناعات الطبية

81	المبحث الأول: خطوات دراسة المنشأة والتعريف بها وبنظام تكاليفها
81	- خطوات الدراسة
83	- تعريف بمنشأة إيسو (ESSO) المحدودة المسؤولة للصناعات الطبية
83	تأسيس المنشأة
83	رأسمال المنشأة
83	موظفي المنشأة
83	- نظام التكاليف المتبع في المنشأة والجهود المبذولة في التطوير
85	المبحث الثاني: بيانات المنشأة عن عامي 2007 و2008 والإجراءات التي تمت عليها لتكييفها مع محاور الدراسة
85	المنتج الأول: رباط الشاش المرن للقدم بغرض دراسة رغبة العميل فيما يتعلق بدرجة مرونته
86	المنتج الثاني : مشد ثابت بغرض دراسة المواد الأولية الداخلة في إنتاجه وتحديد الموردين القادرين على تأمينها بالسرعة والجودة المطلوبة
88	المنتج الثالث: جبيرة الجبس بغرض بيان إمكانية الإنتاج الداخلي بدلاً من الشراء من المورد
90	المنتج الرابع: رباط الجبس المفصلي بغرض القيام باسترجاع الأبخرة خلال عملية إنتاج الرباط لإعادة استخدامه في عملية إنتاجية أخرى
91	تكاليف الجودة
102	المبحث الثالث: التحليل والمناقشة و الاستنتاجات التي تم التوصل إليها
113	المبحث الرابع النتائج والتوصيات
113	أولاً- النتائج
114	ثانياً- التوصيات
116	المراجع
116	المراجع باللغة العربية
120	المراجع باللغة الإنكليزية
122	الملخص باللغة الإنكليزية
123	العنوان باللغة الإنكليزية

قائمة الجداول

الرقم	عنوان الجدول	الصفحة
1	جدول تكلفة المواد الأولية لرباط الشاش المرن للقدم قبل تعديل درجة المرونة	85
2	جدول تكلفة المواد الأولية لرباط الشاش المرن للقدم بعد تعديل درجة المرونة	85
3	جدول تكلفة الوحدة من رباط الشاش المرن للقدم قبل وبعد تعديل درجة المرونة	86
4	جدول تكلفة المواد الأولية للمشد الثابت قبل تعديل المواصفات	87
5	جدول تكلفة المواد الأولية للمشد الثابت بعد تعديل المواصفات	87
6	جدول تكلفة الوحدة الواحدة من المشد الثابت قبل وبعد تعديل المواصفات	88
7	جدول الخيوط الداخلة في تصنيع القماش الحامل للجبس	88
8	جدول تكلفة القماش الحامل للجبس	89
9	جدول تكلفة الوحدة الواحدة من منتج الجبس قبل وبعد تصنيع القماش داخلياً	89
10	جدول تفاصيل مادة MC	90
11	جدول تكاليف الإنتاج لرباط الجبس المفصلي قبل استرجاع الأبخرة	90
12	جدول تحليل أنشطة وتكاليف الجودة عام 2007 قبل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة	91
13	جدول تحليل أنشطة وتكاليف الجودة عام 2008 بعد تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة	93
14	القائمة المقترحة لأنشطة الجودة في حال تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة	95
15	جدول أنشطة وتكاليف الجودة في حال تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة	97
16	جدول التقرير عن تكاليف الجودة وقياسها كنسب مئوية	99

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
30	مبادئ مدخل التكلفة المستهدفة	1
32	مراحل التركيز على العميل	2
35	مراحل التخطيط للتكلفة المستهدفة	3
36	تحديد السعر المستهدف	4
62	تكاليف الجودة طبقاً لوظائفها الأساسية	5
66	العلاقة بين تكاليف الجودة ومستوى الجودة	6
67	كلف اكتشاف الوحدات المعيبة الرديئة	7
73	دالة خسارة الجودة التقليدية	8
73	دالة خسارة الجودة لتاجوتشي	9
79	العلاقة بين الجودة والإنتاجية والأرباح	10

المخلص

هدفت الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة ضمن المنشآت الصناعية المستخدمة لمدخل التكلفة المستهدفة، وبيان الآثار الإيجابية المنتظرة من ذلك والمتمثلة في المساعدة على إدارة التكاليف بشكل أفضل الأمر الذي يمكن تلك المنشآت من الصمود في سوق المنافسة. كما هدفت إلى دراسة واقع المنشآت الصناعية السورية محاسبيا وإداريا في محاولة لإعادة هيكلة الأنظمة التكاليفية بشكل متكامل مع مفاهيم نظام إدارة الجودة الشاملة كخطوة داعمة لتخفيض التكاليف وإدارتها، وتدعيم هذه المنشآت. بالإضافة إلى تقديم مجموعة من التوصيات والمقترحات في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها. ولتحقيق أهداف الدراسة قامت الباحثة باتباع منهج دراسة الحالة (CASE STUDY) على منشأة صناعية محدودة المسؤولية مختصة بصناعة الأريطة والاحتياجات الطبية والعمل على دراستها بشكل تفصيلي عميق والإحاطة بجميع جوانبها للخروج بنتائج تحقق الأهداف المرجوة من هذا البحث ويمكن للحالات المماثلة الاستفادة منها لتطوير عملها. فتم التعريف بالمنشأة واختيار أربعة منتجات مختلفة لاختبار أثر التطبيق المترامن لنظام إدارة الجودة الشاملة مع مدخل التكلفة المستهدفة في زيادة فعالية هذا المدخل. كما تم الحصول على بيانات المنشأة للعامين 2007 و2008 والعمل على حصر كافة الأنشطة المتعلقة بالجودة لمعرفة مقدار ما ينفق على الجودة من خلال تصنيفها وفقاً للفئات الأربع الرئيسية وهي: (تكاليف الوقاية (المنع)، تكاليف التقييم، تكاليف الفشل الداخلي، تكاليف الفشل الخارجي). بالإضافة إلى اقتراح قائمة تحتوي على أنشطة الجودة التي يمكن للمنشأة أن تقوم بها في حال تطبيقها لنظام إدارة الجودة الشاملة وذلك بهدف اختبار أثر تطبيق هذا النظام في مساعدة مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف.

وتوصلت الدراسة إلى أنه يمكن للمنشأة أن تطبق كل من مدخل التكلفة المستهدفة ونظام إدارة الجودة الشاملة بنجاح والاستفادة من مزاياهما معاً في إدارة التكاليف. كما توصلت إلى مجموعة من النتائج الفرعية أهمها أن اتصاف بيئة التصنيع الحديثة بحدة المنافسة وصعوبة التحكم بالأسعار جعلت أنظمة التكاليف التقليدية غير ملائمة وعاجزة عن توفير المعلومات بالدقة والوقت الملائم لذا كان لا بد من التحول نحو المداخل المحاسبية والإدارية الحديثة. كما تبين أنه لا يتم الاهتمام بتكاليف الجودة المستترة نظراً لصعوبة تحديدها وقياسها بدقة ولا يتم إعداد تقارير محاسبية خاصة بالتقرير عن تكاليف الجودة في المنشآت الصناعية مع العلم أنها تقدم صورة أوضح لكافة الأطراف المهمة بها بالشكل الذي يمكنها من اتخاذ القرارات بطريقة أفضل. كما تم التوصل إلى أنه كلما زاد الإنفاق على أنشطة الوقاية ستخف كل من تكاليف التقييم وتكاليف الفشل الداخلي والخارجي. وبما أن تكاليف الجودة تعد جزء من التكاليف الكلية فإن تخفيضها سينعكس حتماً على التكلفة الكلية.

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

يشمل هذا الفصل كلاً من مقدمة الدراسة، مشكلتها، أهميتها، الهدف منها، المنهجية التي تم اتباعها، الأسئلة المطروحة للدراسة إضافة إلى عرض للدراسات السابقة التي تم الرجوع إليها والاستفادة منها.

وقد تم تقسيمه على النحو التالي:

- مقدمة الدراسة
- مشكلة الدراسة
- أهمية الدراسة
- أهداف الدراسة
- الدراسات السابقة
- أسئلة الدراسة
- منهجية الدراسة

- مقدمة:

شهد القرن الحالي الكثير من التحديات والتغيرات الهائلة و المتسارعة في بيئة الأعمال والتي تجلت بظهور التكتلات الاقتصادية، وإبرام الاتفاقيات الدولية، و حدوث التطورات التكنولوجية السريعة في كافة المجالات، والتغير في أذواق وحاجات العملاء، وانفتاح الأسواق على بعضها البعض، ودخول المنتجات العالمية عالية الجودة للأسواق المحلية مما أدى إلى كثرة البدائل المطروحة أمام العميل وعدم قدرة المنشآت الوطنية على تصريف وتسويق منتجاتها، إضافة إلى حدوث تغيرات في تكنولوجية الإنتاج، والاعتماد على استخدام الآلات مقابل قلة الاعتماد على العنصر البشري، علاوة عن التطور في نظم الاتصالات والمعلومات، والتسارع بابتكار منتجات جديدة وتقديم خدمات متميزة، الأمر الذي أدى إلى خروج العديد من المنشآت من دائرة المنافسة إضافة إلى احتدام المنافسة بين المنشآت الكبرى بهدف إحكام السيطرة على السوق العالمية. لذا كان من الضروري القيام باتخاذ كافة التدابير والإجراءات لمواجهة هذه التحديات والتحديات المتزايدة. إلا أنه وفي ظل عجز نظم التكاليف التقليدية عن إدارة التكلفة وتخفيضها وعدم قدرتها على التماشي مع هذه التطورات ومواكبتها تم البحث عن أدوات أو وسائل لتطوير نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية لكي تتوافق مع سمات بيئة التصنيع الحديثة، فظهرت مداخل حديثة منها: مدخل الإنتاج بالوقت المحدد، ومدخل التحسين المستمر، ومدخل التكلفة على أساس الأنشطة، ونظام إدارة الجودة الشاملة، ومدخل التكلفة المستهدفة. وأثبتت العديد من الدراسات والأبحاث أن الاهتمام بالإنتاج وجودته المتميزة بما يلبي احتياجات العميل ورغباته في الأسواق المحلية والدولية، هو أحد أهم المداخل لمواجهة هذا النظام العالمي الجديد، كما أن إدارة التكاليف أصبحت حاجة ملحة لتحقيق النجاح التنافسي في الأجل الطويل. وبما أن حاجات ورغبات العملاء المتغيرة والمتجددة أصبحت العامل الأكثر تأثيراً على السوق، وبما أن السعر لم يعد هو المحرك الأساسي لسلوك العميل كان لابد من إجراء تطوير شامل للمنشآت العاملة في بيئة شديدة التنافسية حتى تتمكن من التكيف مع التطورات السريعة والمحافظة على حصتها السوقية ومركزها التنافسي. وفي سياق تطور الفكر المحاسبي والإداري تزايد الاهتمام بكل من نظام إدارة الجودة الشاملة ومدخل التكلفة المستهدفة كأساليب حديثة تمكن المنشآت من تحقيق أهدافها المتمثلة في تخفيض التكاليف وتحسين الجودة وزيادة المبيعات وتعظيم الأرباح. وبتحليل الباحثة لكل من نظام إدارة الجودة الشاملة ومدخل التكلفة المستهدفة وجدت أنه قد يكون هناك إمكانية للاستفادة من دراسة أثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة في إدارة التكاليف في المنشآت الصناعية المستخدمة لمدخل التكلفة المستهدفة.

- مشكلة الدراسة:

في ظل عجز الأنظمة التكاليفية التقليدية عن تأمين المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بالدقة والتوقيت الملائم، رأيت المنشآت ضرورة التحول للمداخل الحديثة للاستفادة من المزايا التي تتمتع بها حتى تتمكن من البقاء في السوق العالمي من خلال التركيز على كل من الجودة والتكلفة.

ولما كان مدخل التكلفة المستهدفة يعتبر من أهم أدوات إدارة التكاليف إلا أن مستوى الجودة فيه مقيد بحدود التكلفة المستهدفة المحددة من واقع السوق (التكلفة التنافسية) لذا كان لا بد من العمل على إدارة التكاليف مع الانتباه الشديد لموضوع الجودة.

وبما أن نظام إدارة الجودة الشاملة يعد من أهم الأنظمة التي (تسعى لجودة المنتج والمنشأة ككل، ويركز على الجودة من المنبع، وعلى الإنتاج الصحيح من المرة الأولى،.... إلخ) تبين أنه بالإمكان دراسة أثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة في إدارة التكاليف في المنشآت الصناعية المستخدمة لمدخل التكلفة المستهدفة ل:

- إبراز فيما إذا كان نظام إدارة الجودة الشاملة يؤدي إلى زيادة فعالية مدخل التكلفة المستهدفة في حال تطبيقهما معاً في المنشأة.

- بيان مدى إمكانية نظام إدارة الجودة الشاملة في مساعدة المنشآت المستخدمة لمدخل التكلفة المستهدفة في إدارة تكاليفها.

- أهمية الدراسة:

اكتسبت هذه الدراسة أهميتها من خلال النقاط التالية:

- أهمية الموضوع الذي تناولته الدراسة فقد أصبحت إدارة التكاليف من الأمور التي يجب على المنشآت الاهتمام بها نظراً لما تقدمه من مزايا تتمثل بالاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، تقليل الهدر، تخفيض التكاليف، والإسراع في تقديم المنتج للسوق وذلك للتغلب على كافة التحديات التي تواجهها في بيئة الأعمال.

- الحاجة إلى الربط بين كل من نظام إدارة الجودة الشاملة ومدخل التكلفة المستهدفة بهدف توعية المنشآت وتشجيعها على التطبيق للاستفادة من مزايا تكاملهما، والوصول لأعلى جودة وأكبر درجة رضا من العملاء عن طريق إشباع حاجاتهم و رغباتهم وفق ما يتوقعونه.

- أهداف الدراسة:

- هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة ضمن المنشآت الصناعية المستخدمة لمدخل التكلفة المستهدفة، وبيان الآثار الإيجابية المنتظرة من ذلك والمتمثلة في المساعدة على إدارة التكاليف بشكل أفضل الأمر الذي يمكّن تلك المنشآت من الصمود في سوق المنافسة.
- كما هدفت إلى محاولة تقديم مجموعة من التوصيات في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها.
- وفي سبيل تحقيق هذه الأهداف الرئيسية لا بد من تحقيق الأهداف الفرعية المتمثلة بالآتي:
- إيجاد نوع من الربط أو التكامل بين كل من نظام إدارة الجودة الشاملة ومدخل التكلفة المستهدفة بغية الاستفادة من المزايا التي يتيحها كل منهما.
- إبراز دور التكامل بين كل من نظام إدارة الجودة الشاملة ومدخل التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف بشكل أفضل.
- دراسة واقع المنشآت الصناعية السورية محاسبياً وإدارياً في محاولة لإعادة هيكلة الأنظمة التكاليفية بشكل متكامل مع مفاهيم نظام إدارة الجودة الشاملة كخطوة داعمة لتخفيض التكاليف وإدارتها، وتدعيم المنشآت الصناعية السورية بما يمكنها من البقاء في السوق العالمي ولا سيما بعد أن أصبح ارتفاع مستوى الجودة مطلباً أساسياً للصناعة السورية للوقوف في وجه المنافسة الشرسة التي تشهدها من الصناعات الأجنبية.

- الدراسات السابقة:

- الدراسات باللغة العربية:

- دراسة (إعديلي، 2014)¹ بعنوان " إمكانية تطبيق أسلوب sigma 6 ودوره في تخفيض التكاليف وتدعيم المقدرة التنافسية - دراسة تطبيقية في شركة التقنيات المتطورة لإعادة تصنيع المواد المستهلكة":

تناولت هذه الدراسة أسلوب سجما 6 بهدف إظهار دوره في تخفيض نسبة العيوب وتعظيم الأرباح من خلال التعرف على مدى إمكانية تطبيقه، وإلى أي مدى تؤثر معاييرها في تخفيض التكاليف وزيادة المقدرة التنافسية. ولتحقيق هذه الأهداف أجريت دراسة حالة لإحدى المنشآت الصناعية الأردنية. وتم التوصل إلى أن المنشأة المبحوثة لا تطبق منهجية سجما 6 ولا يتوفر

¹ حسن حسين إعديلي، فادي، (2014)، " إمكانية تطبيق أسلوب sigma 6 ودوره في تخفيض التكاليف وتدعيم المقدرة التنافسية - دراسة تطبيقية في شركة التقنيات المتطورة لإعادة تصنيع المواد المستهلكة"، رسالة ماجستير، جامعة الزرقاء.

لديها مقومات التطبيق. لذا تمثلت أهم التوصيات بضرورة تبني هذا الأسلوب، وتغيير الثقافة التنظيمية السائدة، وتدريب جميع العاملين والمستويات الإدارية على التطبيق السليم له.

– دراسة (ابنيه العمادة، 2012)²، بعنوان " أثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية – دراسة تطبيقية"

تناولت هذه الدراسة تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية وأثره في إدارة التكاليف بالاعتماد على دراسة حالة شركة الخزف. وهدفت إلى بيان موقعه بين أدوات إدارة التكلفة الأخرى، إضافة إلى بيان أثره في تخفيض التكلفة الكلية والرقابة عليها وتحسينها. وتوصلت الدراسة إلى أن هنالك معوقات كبيرة تعترض تطبيق هذا المدخل. كما أكدت على وجود علاقة جوهرية بين تطبيق التكلفة المستهدفة وزيادة الربحية.

أما أهم التوصيات فتمثلت بضرورة زيادة الوعي بأهمية مدخل التكلفة المستهدفة ودوره كأداة لتخفيض التكاليف ورفع كفاءة قرارات تسعير المنتجات الجديدة. إضافة إلى ضرورة إجراء المزيد من الدراسات النظرية والتطبيقية في هذا المجال.

– دراسة (خليل، 2012)³، "نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل في قطاع غزة- دراسة حالة"

تناولت هذه الدراسة تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة من خلال دراسة حالة شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل المساهمة العامة المحدودة في قطاع غزة. وهدفت إلى عرض هذا الأسلوب والتعرف على مدى إمكانية تطبيقه، بالإضافة إلى بناء نموذج مقترح للتطبيق.

وتوصلت إلى عدة نتائج منها أن أسلوب التكلفة المستهدفة يؤدي دوراً هاماً في تخفيض التكاليف إذا ما طُبّق في بيئة شديدة المنافسة، وأنه يساعد على نجاح عملية تطوير المنتج الجديد بشكل كبير. كما أكدت الدراسة على أن قطاع الصناعات الدوائية الفلسطينية يفتقر لوجود سياسة تسعير واضحة لديه.

أما أهم التوصيات فكانت بضرورة قيام الشركات الصناعية الفلسطينية بتوحيد طاقاتها، وتطوير أنظمتها التكاليفية، ووضع استراتيجيات واضحة للأرباح من أجل مواكبة التطورات العالمية ومنافسة المنتجات الأجنبية.

² ابنيه العمادة، زياد عودة، (2012)، " أثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية – دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.

³ خليل، آلاء مصطفي، (2012)، "نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل في قطاع غزة- دراسة حالة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية – غزة، كلية التجارة.

- دراسة (الصقع، 2012)⁴، بعنوان "دور تكامل مداخل التكلفة الحديثة في تفعيل الإدارة الاستراتيجية للتكلفة - دراسة تطبيقية"

تناولت هذه الدراسة مداخل التكلفة الحديثة وأهمية تكاملها في تفعيل الإدارة الاستراتيجية للتكلفة. وعملت على إجراء دراسة تطبيقية على الشركة العامة للإلكترونيات. وكان الهدف من ذلك بيان أوجه قصور مداخل التكلفة التقليدية في تلبية احتياجات الإدارة الاستراتيجية للتكلفة في بيئة التصنيع الحديثة، وإبراز أهمية مداخل التكلفة الحديثة في ذلك. وتوصلت لعدة نتائج منها أن نظام التكاليف في الشركة لا يقدم معلومات دقيقة وكافية لإدارة التكاليف والرقابة عليها، وأن الشركة لا تطبق مدخل التكلفة المستهدفة على الرغم من توفر إمكانية التطبيق كونها تأخذ بأهم أسسه ومبادئه مع الإدراك الكامل لوجود بعض المعوقات. أما أهم التوصيات فكانت بتوجيه الإدارة العليا إلى ضرورة تطبيق التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر لمواكبة التطورات المتسارعة. علاوة عن ضرورة التعاون مع أعضاء الهيئة التدريسية بالجامعات الليبية لإعداد برامج تأهيلية علمية وعملية للعاملين بالشركة للتوعية. كما ينبغي القيام بدراسات متممة لهذه الدراسة لاستكمال ما انتهت إليه.

- دراسة (غفير، 2012)⁵، بعنوان "مدخل مقترح للتكامل بين القياس المتوازن للأداء والتكلفة المستهدفة لتدعيم القدرة التنافسية في المنشآت الصناعية-دراسة تطبيقية في منشأة مدار زجاج -دراسة ميدانية في قطاع الصناعات الهندسية"

تناولت هذه الدراسة أثر التكامل بين القياس المتوازن للأداء والتكلفة المستهدفة في تدعيم القدرة التنافسية في المنشآت الصناعية. وتم استخدام المنهج الوصفي التحليلي، كما استخدم مدخل دراسة الحالة بالإضافة إلى إجراء دراسة استطلاعية بهدف إبراز أثر هذا التكامل. وتوصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها أن مدخل التكلفة المستهدفة يساهم في تحسين تخصيص عناصر التكاليف على الأنشطة الإنتاجية وإحكام الرقابة على مسيبتها. كما يساهم في دراسة وتحليل الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتجات وتحديد الأنشطة التي يمكن أن تلغى دون أن تسبب آثار سلبية على نوعية المنتج وأدائه. أما أهم التوصيات فكانت بضرورة دعم الإدارة العليا واهتمامها بهذين المدخلين -القياس المتوازن للأداء والتكلفة المستهدفة- لتحقيق تخفيضات جوهرية في تكاليف الإنتاج. إضافة إلى ضرورة

⁴ الصقع، محمد سالم، (2012)، "دور تكامل مداخل التكلفة الحديثة في تفعيل الإدارة الاستراتيجية للتكلفة - دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.

⁵ غفير، نور الدين مجد الدين، (2012)، "مدخل مقترح للتكامل بين القياس المتوازن للأداء والتكلفة المستهدفة لتدعيم القدرة التنافسية في المنشآت الصناعية-دراسة تطبيقية في منشأة مدار زجاج -دراسة ميدانية في قطاع الصناعات الهندسية"، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة حلب.

تطوير نظم التكاليف المطبقة في المنشآت الصناعية وضرورة الاهتمام بالعاملين فيها والتركيز على رضا العملاء.

- دراسة (الحداد، 2011)⁶ بعنوان (مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة):

بحنت هذه الدراسة في إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة. واستخدمت لذلك استبانة تم توزيعها على العاملين في الشركات عينة البحث. وكان الهدف منها معرفة معوقات تطبيقه ومدى ملاءمة البيئة الصناعية الفلسطينية له. وتوصلت الدراسة إلى القول بأن بيئة الصناعة في قطاع غزة ملائمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، وأن الشركات الصناعية - محل عينة البحث- على وعي وإدراك بمفهوم هذا المدخل. أما أهم التوصيات فتمثلت بضرورة تطبيق معادلة التكاليف المستهدفة بصورة علمية سليمة، كما يجب العمل على تنظيم بيئة الصناعة في قطاع غزة لتصبح أكثر ملاءمة لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة، والعمل أيضا على إزالة المعوقات التي تحول دون تطبيق هذا المدخل.

- دراسة (النحلاوي، 2011)⁷، بعنوان "دراسة ميدانية لإمكانية استخدام التكلفة المستهدفة من خلال الإدارة على أساس الأنشطة ABM"

تناولت هذه الدراسة إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة من خلال الإدارة على أساس الأنشطة عن طريق إجراء دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية السورية. وهدفت إلى تسليط الضوء على سمات بيئة عمل المنشآت الصناعية السورية، إضافة إلى وصف الواقع العملي لممارسات إدارة التكلفة فيها والتركيز على مدخل التكلفة المستهدفة ونظام الإدارة على أساس الأنشطة.

وتوصلت لعدة نتائج أهمها اتصاف بيئة العمل بحدة المنافسة وصعوبة التحكم بأسعار البيع. كما تبين اهتمام هذه المنشآت بالأساليب الحديثة لإدارة التكلفة إضافة لتوفر مؤشرات لتطبيق نظام ABM فيها.

أما أهم التوصيات فكانت بنصح المنشآت بالتركيز على التنبؤ الشامل للمداخل الحديثة لإدارة التكلفة وتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة. كما تم التركيز على ضرورة تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة وتحقيق الاستفادة القصوى من تطبيقه.

⁶ الحداد، محمد حسن، (2011)، "مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية-غزة، كلية التجارة.

⁷ النحلاوي، آلاء محمد بسام، (2011)، "دراسة ميدانية لإمكانية استخدام التكلفة المستهدفة من خلال الإدارة على أساس الأنشطة ABM"، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.

- دراسة (أبو عودة، 2010)⁸ بعنوان " أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية- دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة " تناولت هذه الدراسة منهج التكلفة المستهدفة وأهمية استخدامه في تحسين كفاءة تسعير الخدمة المصرفية من خلال إجراء دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة. وهدفت إلى بيان أهمية استخدام هذا المنهج، وما إذا كان هناك إمكانية لتطبيقه أم لا، إضافة إلى إظهار مزايا ومعيقات هذا التطبيق. واستخدمت في سبيل تحقيق هذا الهدف قائمة استقصاء تم توزيعها على مجتمع الدراسة. فتوصلت إلى عدة نتائج منها إمكانية تطبيق منهج التكلفة المستهدفة في المصارف مع وجود بعض المعيقات التي يمكن التغلب عليها، كما تبين بأن المصارف على دراية تامة بالمزايا المتنوعة المتحققة من تطبيقها له.

أما أهم التوصيات فتمثلت بأنه طالما تتوفر المقومات اللازمة لتطبيق هذا المنهج لا بد من العمل الجاد للانتقال نحو تطبيقه لجني فوائده العظيمة والمتمثلة في زيادة كفاءة وفعالية المصارف، وكفاءة التسعير بشكل خاص. كما على المصارف أن تطوّر أنظمتها المحاسبية لتواكب التطور المستمر في بيئة الأعمال المصرفية.

- دراسة (طالب، 2010)⁹ بعنوان " استعمال تقنيتي التكلفة المستهدفة وإدارة الجودة الشاملة لتحقيق الميزة التنافسية بالتطبيق في الشركة العامة لصناعة البطاريات " تناولت هذه الدراسة كل من التكلفة المستهدفة وإدارة الجودة الشاملة وتكاملهما لتعزيز القدرة التنافسية. وتم إجراء دراسة تطبيقية على الشركة العامة لصناعة البطاريات. هدفت الدراسة لوضع حلول للمشاكل التي تعاني منها الوحدة الاقتصادية المبحوثة، وإعطاء فهم واضح بأن أي استراتيجية تنافسية لا يمكن أن تعمل بنجاح ما لم تتوفر لها أدوات تجسد أداءها في إطار إدارة التكلفة الاستراتيجية. كما هدفت إلى إجراء تقييم للأساليب المحاسبية التقليدية، والتحقق من مدى إمكانية تطبيق التكلفة المستهدفة مع إدارة الجودة الشاملة وتكاملهما مع باقي تقنيات إدارة التكلفة. وتوصلت لعدة نتائج أهمها قصور أساليب المدخل التقليدي لإدارة التكلفة ووجود أخطاء في احتساب التكلفة. إضافة إلى أن عدم الاهتمام بتطبيقات عملية تحديد التكلفة المستهدفة وإدارة الجودة الشاملة سيضع صعوبات جدية أمام الوحدات الاقتصادية في تحقيق مزايا تنافسية.

أما أهم التوصيات فتمثلت بضرورة التركيز على استعمال المعلومات المالية وغير المالية التي توفرها تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية. علاوة عن ضرورة تحسين الأساليب والطرق المستخدمة

⁸ أبو عودة، علي عدنان، (2010) " أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية- دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة "، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية- غزة.

⁹ طالب، مهند مجيد، (2010)، " استعمال تقنيتي التكلفة المستهدفة وإدارة الجودة الشاملة لتحقيق الميزة التنافسية بالتطبيق في الشركة العامة لصناعة البطاريات "، رسالة دكتوراه، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد.

إدارة التكلفة والتأكيد على أهمية اعتماد التفكير الاستراتيجي من قبل الإدارة العليا في الوحدة الاقتصادية.

- دراسة (مصلح عبد الله، 2010)¹⁰ بعنوان (إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لرفع القدرة التنافسية- دراسة تطبيقية على الشركة اليمنية لصناعة المنتجات الحديدية):

تناولت هذه الدراسة نظام التكلفة المستهدفة وإمكانية استخدامه كأداة لرفع القدرة التنافسية بالتطبيق على الشركة اليمنية لصناعة المنتجات الحديدية. وهدفت إلى تحديد أوجه القصور في نظام التكاليف المطبق لديها والتعرف على الصعوبات التي تعيق التطبيق.

وتوصلت الدراسة لعدة نتائج أهمها أنه تتوافر لدى الشركة الإمكانيات الفنية والمحاسبية للوفاء بمتطلبات نظام التكلفة المستهدفة، وأن تطبيقه يؤدي إلى رفع القدرة التنافسية لديها. كما تبين وجود بعض المعوقات التي تحول دون التطبيق.

أما أهم التوصيات فتمثلت بضرورة الاهتمام بتدريب وتأهيل العاملين، إضافة إلى ضرورة استخدام مسببات التكلفة الحقيقية عند تحميل التكاليف، والتركيز على استغلال الطاقة الإنتاجية للشركة بالشكل الذي يؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتجات ورفع القدرة التنافسية.

- دراسة (ياسين، 2010)¹¹ بعنوان " قياس تكلفة الجودة اعتماداً على نظم التكاليف الحديثة وأثره على عملية اتخاذ القرار في المنشآت الصناعية":

تناولت هذه الدراسة مشكلة عدم وجود نظام تكاليفي خاص بالمحاسبة والتقارير عن تكاليف الجودة في المنشآت الصناعية السورية. وهدفت إلى البحث في الأسس العلمية والعملية لقياس وتحليل هذه التكاليف والتعرف على نقاط الضعف والقوة في عملية القياس. إضافة إلى بيان أهمية التقرير عن معلومات تكاليف الجودة في عملية اتخاذ قرارات التحسين، وتقديم إطار مقترح للقياس. واقتصرت الدراسة التطبيقية للإطار المقترح على بيانات منشأة صناعية واحدة من قطاع الصناعات الغذائية. وتوصلت إلى عدة نتائج أهمها ضعف ثقافة الجودة، وغموض المفهوم الحديث للجودة، وغياب التطبيقات المحاسبية والإدارية المتطورة في أداء أغلب المنشآت الصناعية السورية. أما أهم التوصيات فتمثلت بضرورة تطبيق الإطار المقترح للتجميع والتقارير عن تكاليف الجودة في المنشآت الصناعية السورية.

¹⁰ أحمد مصلح عبد الله، مجيب الرحمن، (2010)، " إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لرفع القدرة التنافسية- دراسة تطبيقية على الشركة اليمنية لصناعة المنتجات الحديدية"، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.

¹¹ ميكائيل ياسين، إيام، (2010)، " قياس تكلفة الجودة اعتماداً على نظم التكاليف الحديثة وأثره على عملية اتخاذ القرار في المنشآت الصناعية"، رسالة دكتوراه، جامعة تشرين، كلية الاقتصاد.

- دراسة (بنشي، 2008)¹² بعنوان "تقييم فاعلية مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير في شركة الشهباء للإسمنت"

تناولت هذه الدراسة البحث في مدخل التكلفة المستهدفة ومدى فعاليته في ترشيد قرارات التسعير من خلال الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي وإجراء تطبيق عملي على شركة الشهباء للإسمنت. وهدفت إلى بيان أوجه القصور في مجال خفض التكلفة التي اعترت نظام التكاليف المطبق في صناعة الاسمنت. إضافة إلى بيان مفهوم التكلفة المستهدفة، وتحديد متطلباته وأسس تطبيقه في شركات صناعة الاسمنت. وتوصلت لعدة نتائج أهمها عجز نظام التكاليف التقليدي عن حساب تكلفة المنتجات بشكل حقيقي بما يخدم عملية التسعير نظراً لعدم انسجام أسسه النظرية مع ظروف تغير الأسعار. أما أهم التوصيات فكانت بضرورة العمل على تطوير النظام التكاليفي الذي يتم الاستناد إليه للوصول إلى قرارات التسعير، وتوفير الظروف الملائمة لتطبيق الأساليب الحديثة في محاسبة التكاليف بما يضمن إيجاد أسس منطقية للوصول إلى قرار التسعير.

- دراسة (بودحوش، 2008)¹³ بعنوان "تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية - حالة شركة اسمنت عين الكبيرة"

تناولت هذه الدراسة مدخل تخفيض التكاليف كأحد أهم العناصر الداعمة للميزة التنافسية من خلال إجراء دراسة الحالة على شركة اسمنت عين الكبيرة الجزائرية. وهدفت إلى إلقاء الضوء على هذا العنصر بغية تحسين المؤسسات الجزائرية وتوعيتها بمدى أهميته في ظل اقتصاد السوق. وتوصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها أنه أصبح من الضروري على المؤسسات التي تريد البقاء أن تبحث عن رؤية جديدة تمكّنها من التزود بالمعلومات التي تؤهلها لمواجهة المنافسة. وأنه بإمكان أي مؤسسة تحقيق ميزة تنافسية بتقديم منتج بأقل تكلفة من خلال الاستغلال الأمثل للموارد والإمكانيات. أما أهم التوصيات فكانت بضرورة الاهتمام بالبيئة الخارجية بهدف دراستها للتوصل إلى التكيف والتعايش معها. إضافة إلى دراسة إمكانية توسيع الإنتاج علاوة عن الاهتمام بدراسة تكاليف الجودة بغية تخفيضها ومحاولة تحليلها بغية ترشيد اتخاذ القرارات.

¹² بنشي، ماهر، (2008)، "تقييم فاعلية مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير في شركة الشهباء للإسمنت"، رسالة ماجستير، جامعة حلب، كلية الاقتصاد.

¹³ بودحوش، عثمان، (2007-2008)، "تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية - حالة شركة اسمنت عين الكبيرة"، رسالة ماجستير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية.

- دراسة (عايش، 2008)¹⁴ بعنوان "أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على الأداء المؤسسي - دراسة تطبيقية على المصارف الإسلامية العاملة في قطاع غزة"

تناولت هذا الدراسة إدارة الجودة الشاملة وأثر تطبيقها على الأداء المؤسسي من خلال إجراء دراسة ميدانية على المصارف الإسلامية العاملة في قطاع غزة بالاعتماد على الاستبانة. وهدفت إلى التعرف على أثر ومستويات تطبيق هذا المفهوم، إضافة إلى التعرف على طبيعة العلاقة بين عناصره والأداء المؤسسي للمصارف. وتوصلت إلى عدة نتائج أهمها أن المصارف الإسلامية تبنت ومازالت مفهوم إدارة الجودة الشاملة بكافة عناصره إلا أن مستويات التطبيق لتلك العناصر متفاوتة. أما أهم التوصيات فكانت بضرورة تعزيز مستوى معرفة جميع العاملين في هذه المصارف بمفهوم إدارة الجودة من خلال عقد دورات تدريبية، وقيام الإدارة العليا بتحفيز العاملين من خلال إعطائهم حوافز ومكافآت مقابل الخدمات التي يتم تقديمها بسرعة وكفاءة عالية مع ضرورة الاهتمام بتعزيز مستوى تطبيق المصارف الإسلامية لإدارة الجودة الشاملة لتأثيرها الهام على الأداء المؤسسي.

- دراسة (عطوي، 2008)¹⁵ بعنوان " دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف":

تناولت هذه الدراسة كل من مدخل التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة ودورها في تخفيض التكاليف. وأجريت في الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية وهدفت إلى البحث عن المركبات الجوهرية للتكلفة المستهدفة وإعطاء فكرة عامة عن هذا الأسلوب وكيفية تطبيقه، وإثبات إمكانية استعمال التكلفة المستهدفة كأداة فعالة لإدارة التكاليف، إضافة إلى إبراز تحليل القيمة كأداة مدعمة لتخفيض تكاليف المنتج وللوصول إلى التكلفة المستهدفة. وقد تم ذلك من خلال إجراء دراسة حالة تخفيض تكلفة صنوبر مخلط وحيد الثقب لحوض المطبخ من نوع PRIMA. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: أن سمات البيئة الصناعية الحديثة تختلف عما كانت عليه في سنوات الثمانينات، كما أصبحت أسعار المنتجات تتحدد في الأسواق بعد أن كانت المؤسسة هي التي تحددها. إضافة لذلك لم تعد أنظمة التكاليف التقليدية تتلاءم مع سمات البيئة الحديثة.

في حين تمثلت أهم التوصيات بضرورة قيام المؤسسات بإنتاج منتجات متجددة ذات جودة عالية وبتكلفة منخفضة، والبحث عن أساليب جديدة لتحديد وقياس وعرض المعلومات التكاليفية بما يتلاءم والمتطلبات التكنولوجية الحديثة وعوامل المنافسة.

¹⁴ عايش، شادي عطا محمد، (2008)، "أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على الأداء المؤسسي-دراسة تطبيقية على المصارف الإسلامية العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة، كلية الدراسات العليا
¹⁵ عطوي، راضية، (2007-2008)، " دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف"، رسالة ماجستير، جامعة الحاج الخضرباتنة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.

- دراسة (كريمة، 2007)¹⁶ بعنوان " طرق تحسين جودة المنتج الصناعي وأثرها في تخفيض التكاليف - دراسة حالة المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات Sijico وحدة رمضان جمال"

تناولت هذه الدراسة أثر تحسين جودة المنتج الصناعي في تخفيض التكاليف من خلال دراسة حالة المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات- وحدة رمضان جمال في الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، إضافة إلى الاعتماد على الملاحظة والمقابلات الشخصية. هدفت إلى بيان العلاقة بين الجودة والتكلفة، ومعرفة الوسائل والأدوات التي تستخدم في تحسين الجودة. علاوة عن تقييم تكاليف عدم الجودة لتحديد أثرها على التكلفة النهائية. وتوصلت لعدة نتائج منها أنه يمكن تحديد مستوى الجودة بالمؤسسة من خلال تقييم تكاليف عدم الجودة والتي يؤدي تخفيضها إلى تحسين الجودة، كما يمكن التوفيق بين جودة عالية وتكاليف منخفضة عن طريق التحسين المستمر للجودة.

أما أهم التوصيات فكانت بضرورة الاهتمام بالجودة وخلق ثقافة تنظيمية تعزز تبنيها في المؤسسة. إضافة إلى التركيز على العنصر البشري وتدريبه وتحفيزه على الإخلاص في العمل. علاوة عن ضرورة السعي على الدوام لمعرفة رغبات العملاء وتلبيتها.

- دراسة (المصري، 2007)¹⁷ بعنوان "تطوير الأداء الإداري لرؤساء الأقسام الأكاديمية بالجامعات الفلسطينية في ضوء مبادئ إدارة الجودة الشاملة"

تناولت هذه الدراسة استخدام إدارة الجودة الشاملة في تطوير الأداء الإداري لرؤساء الأقسام الأكاديمية بالجامعات الفلسطينية. واتبعت المنهج الوصفي التحليلي إضافة إلى بناء استبانتين. وهدفت إلى التعرف على مستوى الأداء الإداري، وتحديد معوقات تطبيق رؤساء الأقسام لمبادئ إدارة الجودة الشاملة أثناء أداء عملهم الإداري. وتوصلت لعدة نتائج أهمها أن مستوى هذا الأداء عالية وبنسبة (67,6%). في حين تبين وجود درجة متوسطة من المعوقات التي يواجهها رؤساء الأقسام عند تطبيقهم للمبادئ أثناء أداء عملهم الإداري بلغت نسبتها المئوية (57.5%). وأوصت الدراسة بضرورة العمل على إيجاد وصف واضح لطبيعة عمل رؤساء الأقسام الأكاديمية والعناية بتدريبهم، والتوسع المستمر في استخدام تكنولوجيا المعلومات لتحسين الأداء الإداري والأكاديمي.

¹⁶ كريمة، سلطان (2007)، "طرق تحسين جودة المنتج الصناعي وأثرها في تخفيض التكاليف - دراسة حالة المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات Sijico وحدة رمضان جمال"، رسالة ماجستير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.

¹⁷ المصري، مروان وليد سليمان، (2007)، "تطوير الأداء الإداري لرؤساء الأقسام الأكاديمية بالجامعات الفلسطينية في ضوء مبادئ إدارة الجودة الشاملة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة، كلية التربية.

- دراسة (المطري، 2007) ¹⁸ بعنوان " أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة (TQM) في تطوير أنظمة التكاليف-دراسة تطبيقية لعينة من القطاع الصناعي في الجمهورية اليمنية"

تناولت هذه الدراسة إدارة الجودة الشاملة وأثر تطبيقها في تطوير الأنظمة التكاليفية في المنشآت الصناعية اليمنية الحائزة على شهادة الجودة العالمية الأيزو 9000. وهدفت إلى التعرف على مفهوم إدارة الجودة الشاملة ومبادئها والتطرق للمقاييس الدولية (الأيزو) وبيان علاقتها بهذا المفهوم. إضافة إلى تحليل واقع البيئة الصناعية في اليمن، والتعرف على مدى تطبيق نظام تكاليف الجودة في منشآت الصناعية. ولتحقيق هذا الهدف تم اتباع المنهج الوصفي إضافة إلى المنهج التحليلي الإحصائي بالاعتماد على الاستبانة. وتوصلت إلى مجموعة من النتائج أهمها عدم وجود تطبيق حقيقي لنظام تكاليف الجودة وأنها غير مؤهلة لهذا التطبيق. كما يوجد قصور في أنظمة التكاليف القائمة. بالإضافة إلى ذلك يمكن للمحاسبين استخدام دالة تاجوشي لخسارة الجودة في تقدير تكاليف الجودة المستترة.

أما أهم التوصيات فتمثلت بضرورة تطوير أنظمة التكاليف المطبقة بما يتماشى مع متطلبات الجودة الشاملة مع ضرورة استخدام الأساليب المحاسبية والإحصائية الحديثة واعتماد تبويب تكاليف الجودة وفق الفئات الأربعة الرئيسية.

- دراسة (شمامي، 2006) ¹⁹ بعنوان " تفعيل المورد البشري ضمن إدارة الجودة الشاملة"

تناولت هذه الدراسة أسلوب إدارة الجودة الشاملة واستخدامه لتفعيل الموارد البشرية وتم اختيار شركة اميانت اسمنت (ERCC) للتطبيق عليها بالاعتماد على الاستبانة. وهدفت إلى عرض الإطار الفكري لهذا الأسلوب إضافة إلى تقديم توصيف كامل لواقع تهيئة الموارد البشرية للشركة محل الدراسة خاصة تلك المتعلقة بمتطلبات التطبيق وتلك السلبية المعوقة له. وتوصلت إلى أن أسلوب إدارة الجودة الشاملة أسلوب مفتوح على البيئة بشكل واسع، وأن الشركة المتبنية له تتأثر بالمتغيرات الخارجية إضافة إلى التغيرات المستمرة في أذواق العملاء. وأنه يجب تغيير مجموعة المبادئ والقيم والمعتقدات السائدة لدى جميع العاملين والعمل على تدريبهم لضمان النجاح والوصول للأهداف المخططة. إضافة لذلك أثبتت الدراسة أن هناك نقص كبير في التدريب على كيفية الاستماع للعميل والسبب في ذلك عدم وجود منافسة محلية لمنتجات الشركة.

¹⁸ المطري، خالد صالح، (2007)، " أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة TQM في تطوير أنظمة التكاليف- دراسة تطبيقية لعينة من القطاع الصناعي في الجمهورية اليمنية"، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.

¹⁹ شمامي، رقيقة، (2006)، "تفعيل المورد البشري ضمن إدارة الجودة الشاملة"، رسالة ماجستير، جامعة سعد دحلب بالبيدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.

أما أهم التوصيات فتمثلت بضرورة عقد دورات تدريبية مستمرة لكافة المستويات في الشركة والعمل على تغيير نظرتها للعاملين واحترامهم ومكافأتهم إضافة إلى ضرورة الاستماع للعملاء بفعالية أكبر.

- دراسة (النعمي، 2006)²⁰ بعنوان " اتجاهات القيادات الأمنية نحو تطبيق إدارة الجودة الشاملة - دراسة ميدانية بالتطبيق على وزارة الداخلية بدولة قطر "

تناولت هذه الدراسة البحث في مدى إدراك القيادات الأمنية لإدارة الجودة الشاملة والسعي لتطبيقها. وقامت باستخدام المنهج الوصفي المسحي واعتمدت على الاستبانات التي وزعت على مجتمع البحث. وهدفت إلى التعرف على مستوى فهم هذه القيادات في وزارة الداخلية بدولة قطر لإدارة الجودة الشاملة وتحديد مدى توافر متطلبات ومعوقات تطبيقها إضافة إلى معرفة الإسهامات التي تقدمها في سبيل تحسين العمل.

وتوصلت لعدة نتائج أهمها أن الأفراد موضوع البحث على فهم وإدراك لمفهوم إدارة الجودة الشاملة بدرجة عالية جداً، إضافة إلى أن متطلبات تطبيق هذا المفهوم متوفرة بدرجة عالية مع وجود معوقات له بدرجة عالية أيضاً. أما أهم التوصيات فتمثلت بضرورة زيادة التوعية بهذا المفهوم، وعقد الدورات التدريبية، واستقطاب الكوادر البشرية، وتعزيز المشاركة الفعالة في صنع القرار. علاوة عن ضرورة تبادل الخبرات مع الدول الأخرى والاستفادة من تجاربها في هذا المجال.

- دراسة (الهاشمي، 2006)²¹ بعنوان "مبادئ إدارة الجودة الشاملة وأثرها في تحديد الأسبقيات التنافسية- دراسة تطبيقية في معمل سمنت الكوفة الجديد"

تناولت هذه الدراسة أثر مبادئ إدارة الجودة الشاملة في تحديد الأسبقيات التنافسية وتم التطبيق على معمل سمنت الكوفة الجديد من خلال وضع منهجية لها تتطلب تصميم أنموذج افتراضي يعكس طبيعة العلاقات بين هذه المبادئ وبين أبعاد التفوق التنافسي وجمعت البيانات المطلوبة بالاعتماد على الاستبانة والمقابلات الشخصية والملاحظة الميدانية. وهدفت إلى بيان هذا الأثر نظراً لأهمية الموازنة بين مبادئ إدارة الجودة الشاملة وبين الأسبقيات التنافسية. وتوصلت لمجموعة من النتائج منها أن الإدارة العليا تولي اهتماماً كبيراً لمبدأ التركيز على العميل وتحاول كسب رضاه. إضافة إلى الاهتمام بمبدأ التحسين المستمر الذي يركز على تحسين المنتجات والطرق الإنتاجية بهدف تخفيض التكاليف الكلية.

²⁰ النعمي، جبر بن حمود بن جبر(2006)، "اتجاهات القيادات الأمنية نحو تطبيق إدارة الجودة الشاملة - دراسة ميدانية بالتطبيق على وزارة الداخلية بدولة قطر"، رسالة ماجستير، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، كلية الدراسات العليا.
²¹ الهاشمي، مؤيد حسن علي، (2006)، "مبادئ إدارة الجودة الشاملة وأثرها في تحديد الأسبقيات التنافسية- دراسة تطبيقية في معمل سمنت الكوفة الجديد"، رسالة ماجستير، جامعة الكوفة، كلية الإدارة والاقتصاد

أما أهم التوصيات فتمثلت بضرورة أخذ الإدارة بآراء ومقترحات العميل باعتباره الهدف النهائي الذي تسعى لإشباع حاجاته وبالتالي تحقيق الأرباح المطلوبة. علاوة عن الاهتمام بدراسة التكاليف وتخصيصها بدقة لتحقيق التفوق التنافسي.

- دراسة (الملاح، 2005)²² بعنوان "درجة تحقيق معايير إدارة الجودة الشاملة في الجامعات الفلسطينية في محافظات الضفة الغربية كما يراها أعضاء هيئة التدريس" تناولت هذه الدراسة معايير إدارة الجودة الشاملة ومستوى تحقيقها في الجامعات الفلسطينية. وتم الاعتماد على الاستبيان في جمع البيانات من جميع أعضاء الهيئة التدريسية في جامعات محافظات الضفة الغربية النظامية الستة. وهدفت إلى معرفة درجة تحقيق هذه المعايير كما يراها أعضاء هيئة التدريس. وتوصلت للعديد من النتائج أهمها أن هذه الدرجة كانت متوسطة بنسبة (65%). أما أهم التوصيات فتمثلت بضرورة تشكيل فرق العمل والاعتماد عليها في الأداء بدلاً من الفردية. إضافة إلى السعي لربط الأبحاث المنجزة بقضايا المجتمع ومشكلاته علاوة عن ضرورة الاهتمام بزيادة الخدمات المقدمة لأعضاء هيئة التدريس.

- دراسة (راجحان، 2002)²³ بعنوان "دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات - دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة" تناولت هذه الدراسة نظام التكاليف المستهدفة ودوره في تخفيض تكاليف المنتجات وتطويرها. وقامت بإجراء دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية المتقدمة بمدينة جدة من خلال استخدام قوائم الاستقصاء إضافة إلى المقابلات الشخصية. وهدفت إلى إبراز دور التكاليف المستهدفة في المشروعات اليابانية الرائدة بصفة خاصة، وفي بعض الدول المتقدمة بصفة عامة، بالإضافة إلى بناء إطار نظري متكامل لنظام التكاليف المستهدفة، ودراسة بعض النظم الإدارية والإنتاجية المتطورة التي تساعده في تحقيق أهدافه، والاستقاء من خبرة بعض المشروعات اليابانية الرائدة في استخدام هذا النظام.

وتوصلت إلى القول بأن نظام التكاليف المستهدفة لا يتم تطبيقه في المشروعات الصناعية السعودية، مع العلم أن هناك إمكانية لاستخدامه كأسلوب لمواجهة المنافسة وفرض البقاء في الأسواق. إضافة إلى التأكيد على أن هذه المشروعات تقوم بإتباع العديد من مبادئ هذا النظام، كدراسة السوق وتلبية رغبات العملاء. أما أهم التوصيات فتمثلت بالتأكيد على ضرورة القيام بالمزيد من الدراسات حول التكلفة المستهدفة والأنظمة المعاونة لها نظراً للأهمية العظيمة التي

²² الملاح، منتهى أحمد علي (2005)، "درجة تحقيق معايير إدارة الجودة الشاملة في الجامعات الفلسطينية في محافظات الضفة الغربية كما يراها أعضاء هيئة التدريس"، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا
²³ راجحان، ميساء محمود محمد، (2002)، "دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات - دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة"، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة.

تتمتع بها. إضافة إلى حث المشروعات التي ترغب بتطبيق هذا النظام على الالتزام بجميع المبادئ والأسس بغية الاستفادة من جميع المزايا التي يحققها.

- دراسة (الأشقر، 2000)²⁴ بعنوان "دراسة نظام الجودة ISO 9000 وتحليل أثر تكاليف الجودة على تكاليف الإنتاج مع التطبيق العملي في شركة أديداس"

تناولت هذه الدراسة كل من تكاليف الجودة ونظام الجودة ISO 9000 من خلال التطبيق على شركة أديداس. وهدفت إلى بيان أهمية الجودة والتعريف بنظام ضمان الجودة الأيزو 9000 وتوضيح علاقته بالجودة. إضافة إلى وصف العلاقة بين عناصر تكاليف الجودة وبين أسس قياسها وأهمية التقرير عنها. وتوصلت لعدة نتائج منها أن ملامح بيئة التصنيع قد تغيرت بشكل جذري مما أدى لزيادة الاهتمام بالجودة لتحقيق الميزة التنافسية. وأن مفهوم الجودة يجب أن يحقق التوازن بين مواصفات المنتج وتوقعات العميل وبأقل التكاليف. أما أهم التوصيات فتمثلت بضرورة اعتبار جودة المنتج هدفاً رئيسياً للمنظمة والعمل على تطوير دور محاسبة التكاليف في مجال التخطيط. إضافة إلى ضرورة العمل على تطبيق نظام الجودة ISO 9000 لأنه يؤدي لتخفيض تكاليف الإنتاج من خلال الانخفاض في قيمة المعيب والتالف.

- دراسة (الشراري، 2000)²⁵ بعنوان "إدارة الجودة الشاملة وإمكانية تطبيقها في حرس الحدود - دراسة استطلاعية على المديرية العامة لحرس الحدود بالرياض"

تناولت هذه الدراسة تطبيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة في حرس الحدود من خلال إجراء دراسة استطلاعية على المديرية العامة للحرس بالرياض. واستخدمت منهج المسح الاجتماعي بالإضافة إلى الاستبانة. وهدفت إلى القضاء على المشكلات التنظيمية والإدارية والاستغلال الأمثل للإمكانيات المتاحة، علاوة عن تطبيق إدارة الجودة الشاملة في المهام الأمنية الميدانية كالدرجات والحراسات، والعمل على تصميم نموذج مقترح مطوّر للتطبيق في حرس الحدود. وتوصلت لعدة نتائج أهمها اهتمام الإدارة العليا وبدرجة عالية بالعملاء والتعامل باحترام وتقدير مع العاملين لديها والسعي لتدريبهم وإشراكهم في صنع القرارات وتوعيتهم بمفهوم إدارة الجودة الشاملة. أما أهم التوصيات فتمثلت بضرورة العمل على تهيئة البيئة التنظيمية والثقافية التي تساعد على تطبيق إدارة الجودة الشاملة والسعي لتشكيل فرق العمل وإرسال فرق العمل في دورات تدريبية إلى الخارج للتأهيل.

²⁴ الأشقر، ميادة محمد، (2000)، "دراسة نظام الجودة ISO 9000 وتحليل أثر تكاليف الجودة على تكاليف الإنتاج مع التطبيق العملي في شركة أديداس"، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.

²⁵ الشراري، محمد فائل، (2000)، "إدارة الجودة الشاملة وإمكانية تطبيقها في حرس الحدود - دراسة استطلاعية على المديرية العامة لحرس الحدود بالرياض"، رسالة ماجستير، أكاديمية نايف العربية للعلوم الأمنية، معهد الدراسات العليا

- الدراسات باللغة الإنكليزية:

- دراسة (Kaur, 2014)²⁶ بعنوان:

“Poising Between Price And Quality Using Target Costing”

" مقارنة بين السعر والجودة باستخدام التكلفة المستهدفة"

تناولت هذه الدراسة مقارنة بين كل من السعر والجودة في ظل مدخل التكلفة المستهدفة. وهدفت إلى إبراز المراحل الأربعة لتطوير المنتج باستخدام هذا المدخل والذي تم وصفه على أنه الاستراتيجية الملائمة لضمان البقاء والاستمرار في بيئة الأعمال التنافسية. وتوصلت إلى عدة نتائج منها أن هذا الأسلوب أفضل من الأساليب التقليدية، وأنه أفضل طريقة لتخفيض تكلفة المنتج الجديد مع قيامه بعملية موازنة بين سعره وجودته. علاوة عن كونه الأكثر ملاءمة لتطوير المنتجات الجديدة والموجودة حالياً. أما أهم التوصيات فكانت بضرورة تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة نظراً لما يتمتع به من ميزات تضمن سد حاجات العملاء ومواجهة تحديات البيئة التنافسية المعاصرة.

- دراسة (Terdpaopong, Visedsun, 2014)²⁷ بعنوان:

“Target Costing In Manufacturing Firms In Thailand”

" التكلفة المستهدفة في المنشآت الصناعية في تايلاند"

تناولت هذه الدراسة تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة من خلال إجراء دراسة مسحية على عينة من الشركات الصناعية التايلاندية تضم 880 شركة اعتمدت هذا المدخل. وهدفت إلى إظهار إمكانيات استخدامه في السوق التايلاندي. وتوصلت إلى عدة نتائج منها أن السوق التايلاندي يمارس التكلفة المستهدفة منذ عدة سنوات، وأن حوالي 50% من الشركات المبحوثة مارست التكلفة المستهدفة كأداة لإدارة أرباحها المستهدفة، في حين أن الأغلبية طبقتها من أجل إطلاق منتجات جديدة أو إعادة تطوير منتجاتها الموجودة وبأقل سعر تنافسي. كما أن هذا المدخل من الممكن أن يكون واحد من المفاتيح الرئيسية لفهم المنتج وتحديد إمكانية تحسين الجودة وتخفيض التكلفة للبقاء في بيئة تنافسية سريعة التغير في تايلاند. لذا كان من أهم التوصيات ضرورة التركيز على تطبيق هذا المدخل.

²⁶ Kaur, Manmeet, (2014), “Poising Between Price And Quality Using Target Costing”, International Journal Of Management Research, Vol.2 , Issue 1.

²⁷ Terdpaopong, Kanitsorn – Visedsun, Nimnual, (2014), “Target Costing In Manufacturing Firms In Thailand”, Faculty Of Accountancy, Rangsit University, Vol.1 , No.2.

- دراسة (H.Hamood, Omar, Sulaiman,2011) ²⁸ بعنوان:

“Target Costing Practices: A review Of Literature”

"ممارسات التكلفة المستهدفة: مراجعة أدبية"

تناولت هذه الدراسة ممارسة التكلفة المستهدفة في مناطق مختلفة وناقشت العوامل والقضايا والتحديات التي تؤثر على تطبيقها في بيئة شديدة التنافسية من خلال إجراء دراسة حالة على 10 مدن خارج اليابان. وهدفت إلى عرض التطور التاريخي لها وركزت على مفهومها إضافة إلى ممارستها خارج اليابان. وتوصلت لعدة نتائج أهمها جود اختلاف ملحوظ في ممارسات التكلفة المستهدفة، وأن المعلومات التي يتم تجميعها من البيئة الخارجية تعتبر أمر حاسم في تطبيق التكلفة المستهدفة بنجاح. كما تبين وجود تجاهل لتأثير العوامل التنظيمية على تطبيق التكلفة المستهدفة. إضافة إلى قلة الدراسات المباشرة التي تتضمن العوامل المؤثرة في تطبيق التكلفة المستهدفة والتحديات التي تواجهها في الشركات الماليزية. أما أهم التوصيات فتمثلت بضرورة قيام الشركات الصناعية بإنشاء روابط متينة مع الموردين كونهم يلعبون دور مميز في تعزيز قيمة المنتج خلال ممارسات التكلفة المستهدفة. كما يجب على الدراسات المستقبلية أن تناقش بشكل حاسم العوامل التنظيمية المؤثرة على التكلفة المستهدفة وإجراء دراسة مقارنة لعنونة هذه العوامل. إضافة إلى الحاجة لدراسات تتناول العوامل المؤثرة والتحديات التي تواجه تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

- دراسة (Nikoueghbal, 2011) ²⁹ بعنوان:

“Target Costing Management And Its Application In Iran’s Industry”

"إدارة التكلفة المستهدفة وتطبيقها في الصناعة الإيرانية"

تناولت هذه الدراسة مدخل التكلفة المستهدفة وتطبيقه من قبل الشركات الإيرانية. وهدفت إلى التعريف به كأداة لإدارة وتخفيض التكلفة خلال مرحلة تصميم وتطوير المنتج للوصول لمنتج مفضل من قبل العميل وبالسعر المرغوب. وتوصلت إلى أنه من غير الممكن الحصول على المعلومات المطلوبة لإدارة التكلفة إلا في حال تأسيس أنظمة محاسبية إدارية متقدمة. كما أن التكامل بين الأساليب الإدارية يساعد على تخفيض التكاليف وزيادة الربحية. وأن المتطلبات الجديدة مثل اتفاقيات منظمة التجارة العالمية كانت سبباً قوياً لاستخدام أساليب إدارة التكلفة.

²⁸ H.Hamood,Hussien- Omar, Normah- Sulaiman, Suzana, (2011), “TARGET COSTING PRACTICES: A REVIEW OF LITERATURE”, Asia-Pacific Management Accounting Journal, Vol 6, Issue 1.

²⁹ Nikoueghbal, Aliakbar, (2011), “Target Costing Management And Its Application In Iran’s Industry”, Iranian Economic Review, Vol.16 ,No.30.

الأمر الذي جعل تبني أساليب جديدة في إدارة التكلفة أمراً قسرياً على المنظمات التي ترغب في البقاء في سوق المنافسة وإلا فإنها ستجبر على الخروج منه. أما أهم التوصيات فكانت بضرورة تبني المحاسبة الإدارية بما يتوافق مع صفات واحتياجات المنظمة وبأخذ التغيرات البيئية المحيطة بعين الاعتبار لتكون قادرة على البقاء و ضمان استمرارية واستقرار العمل على المدى البعيد.

- دراسة (Kocsoy, Gurdal, Emin Karabayir, 2009)³⁰ بعنوان:

“Target Costing In Turkish Manufacturing Enterprises”

"التكلفة المستهدفة في المشروعات الصناعية التركية"

تناولت هذه الدراسة تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في المشروعات الصناعية التركية من خلال إجراء دراسة تجريبية خلال السنوات 2007-2008 على مجموعة شركات تم اختيارها من بين 500 شركة صناعية مدرجة في غرفة صناعة استانبول. وهدفت لبيان الاختلافات الرئيسية بينها في شروط تطبيقها للتكلفة المستهدفة إضافة لتحليل التماثل في التطبيق. وتوصلت لعدة نتائج أهمها أن الشركات التي تطبق التكلفة المستهدفة أو أي ممارسة مشابهة تحتاج إلى تحليل واسع للسوق ونظام لجمع المعلومات الخارجية كما أنها تتبع استراتيجيات تنافسية متوازنة. إضافة إلى أن أسعار المنتجات الجديدة المحددة بالاعتماد على التكلفة عادة تشكل عائق أمام التطبيق الناجح للتكلفة المستهدفة. أما أهم التوصيات فتمثلت بضرورة أن تولي الشركات اهتمام أكبر لتحديد توقعات العميل قبل تصميم المنتج حتى تحصل على المنافع المتوقعة من التكلفة المستهدفة. كما يجب تحويل الروابط الضعيفة مع الموردين إلى علاقات أكثر تعاونية.

- دراسة (G. Psychogios, 2007)³¹ بعنوان:

“Understanding Total Quality Management in Context: Qualitative Research on Managers’ Awareness of TQM Aspects in the Greek Service Industry”

" فهم إدارة الجودة الشاملة في سياق بحث نوعي عن مدى وعي المدراء لجوانب إدارة الجودة الشاملة في صناعة الخدمات اليونانية"

³⁰ Kocsoy, Murat – Gurdal, Kadir – Emin Karabayir, Mehmet, (2009), “Target Costing In Turkish Manufacturing Enterprises”, Problems And Perspectives In Management, Vol.7, Issue.1

³¹ G. Psychogios, Alexandros, (2007), “Understanding Total Quality Management in Context: Qualitative Research on Managers’ Awareness of TQM Aspects in the Greek Service Industry”, City College, The University of Sheffield, Thessaloniki, Greece, The Qualitative Report, Vol 12.

تناولت هذه الدراسة مدى فهم وإدراك مدراء المنظمات الخدمية في اليونان لمبادئ إدارة الجودة الشاملة. وهدفت إلى تحديد درجة وعيهم وقدرتهم على التطبيق الفعلي لهذه المبادئ التي تعتبر مألوفة ومفضلة لديهم. وتوصلت لعدة نتائج أهمها أن المدراء اليونانيين بعيدين عن الإدراك الكامل لمبادئ إدارة الجودة الشاملة على الرغم من سهولة قبولها من قبل أي شخص وبدون أي خلفية ثقافية محددة ولكن التطبيق الفعلي أكثر صعوبة ويتطلب فهم عميق من قبل العديد من الأشخاص. أما أهم التوصيات فتمثلت بضرورة توسيع عدد المشاركين لتعزيز النتائج الحالية على الرغم من أن عددهم مناسب لأهداف الدراسة إضافة إلى الحاجة لتطوير تحليل التغيرات في الجانب البشري للمنظمات.

- دراسة (Hardy, 2006)³² بعنوان:

“Using Cost of Quality Approaches to Improve Commercial Space Transportation Safety”.

" استخدام مداخل تكلفة الجودة لتحسين سلامة النقل التجاري "

تناولت هذه الدراسة مداخل تكلفة الجودة واستخداماتها في التحسين. وهدفت إلى وصف نموذج تحليل التكلفة بالاستناد إلى مداخل إدارة تكاليف الجودة وممارسات إدارة الجودة الفعالة. كما أنها زوّدت بأمثلة لإظهار كيف أن نماذج تحليل التكلفة من الممكن أن تستخدم في مساعدة الجهود الرامية للتحسين الوقائي خلال مرحلة تطوير المنشأة محل الدراسة. وتوصلت لعدة نتائج أهمها أن التحسينات الوقائية تساعد على تدعيم المركز التنافسي للمنشأة لأن معظم هذه التحسينات تقود إلى تطوير في الجودة والاعتمادية. كما أنها تستطيع إظهار المناطق الأكثر أهمية للتطوير. في حين تمثلت أهم التوصيات بضرورة قيام المسؤولين عن جهود تحليل التكلفة الوقائية بالتعلم من التجارب والأبحاث السابقة للوصول إلى التطبيق الفعال لبرنامج تحليل التكلفة الخاص بهم.

- دراسة (Feil, Yook, Kim, 2004)³³ بعنوان:

“Japanese Target Costing: A Historical Perspective”

"التكلفة المستهدفة اليابانية: المنظور التاريخي"

تناولت هذه الدراسة تطور التكلفة المستهدفة في اليابان وناقشت مضمونها من خلال الدراسة الأدبية والتي نشرت بشكل أساسي من قبل الأكاديميين والممارسين في ألمانيا، اليابان، والولايات

³² Hardy, Terry L, (2006), “Using Cost of Quality Approaches to Improve Commercial Space Transportation Safety”, Federal Aviation Administration, Office of Commercial Space Transportation; Washington, DC, USA,

³³ Feil,Patrick – Yook,Keun Hyo – Kim,Il woon, (2004), “Japanese Target Costing: A Historical Perspective”, International Journal Of Strategic Cost Management.

المتحدة. وتوصلت إلى أن فهم التكلفة المستهدفة وتطورها في اليابان سيساعد الشركات خارج اليابان على التبنى الناجح لها بالشكل الذي يتناسب مع بيئة أعمالهم. وأنها كباقي الممارسات و الفلسفات الإدارية الأخرى تخضع لاختلافات في الممارسة. أما أهم التوصيات فتمثلت بضرورة العمل على التعريف بالتكلفة المستهدفة ونشرها بالشكل الصحيح للاستفادة من المزايا التي تتمتع بها وخاصة في ظل بيئة شديدة التنافسية.

الخلاصة :

وبشكل عام فإن الدراسات السابقة التي تم عرضها:

- أكدت جميعها على أن المنشأة الراغبة في البقاء والاستمرار في البيئة الحديثة تحتاج إلى معلومات دقيقة تعجز الأنظمة التقليدية عن تأمينها.
 - ركزت جميعها على ضرورة التحول لتطبيق المداخل الإدارية والمحاسبية المتطورة ومنها ما ركز على إحداث تكامل بين أكثر من مدخل للاستفادة القصوى من مزايا كل منها.
 - أكد العديد منها على أن الكثير من المنشآت لا تقوم بالتطبيق الفعلي لمدخل التكلفة المستهدفة على الرغم من وجود مقومات التطبيق الناجح مع بعض المعوقات التي يمكن تفاديها والتخلص منها.
 - عملت الدراسات المتعلقة بمدخل التكلفة المستهدفة على إبراز ميزة أو أكثر له سواء تخفيض التكاليف، تطوير المنتجات، ترشيد قرارات التسعير، تحقيق الربح المستهدف، التركيز على البيئة الخارجية وجمع البيانات عن رغبات العملاء،.....إلخ.
 - تفاوتت النتائج التي توصلت إليها الدراسات المتعلقة بنظام إدارة الجودة الشاملة فبعضها أكد على ضعف ثقافة الجودة وغموض مفهومها والبعض الآخر حرص على التأكيد على وجود إدراك ووعي كبير لهذا المفهوم إضافة إلى توفر معظم المبادئ التي يستند عليها.
 - معظم الدراسات تناولت متغيرات الدراسة الحالية في المنشآت الصناعية والقليل منها تحدث عنها في (المصارف، الجامعات، وزارة الداخلية، حرس الحدود).
 - تمت الدراسات في بيئات مختلفة (سورية، فلسطين، العراق، تايلاند، الجزائر،.....)
- وكان الهدف من هذا الاختيار إغناء البحث الحالي والحصول على أدلة أدق وأشمل للأفكار المطروحة.

جاءت الباحثة للتأكيد على ما توصلت إليه الدراسات السابقة مع إبراز جانب آخر لم يتم التطرق إليه تمثل بالربط بين نظام إدارة الجودة الشاملة ومدخل التكلفة المستهدفة لتحقيق إدارة التكاليف بشكل أفضل. إضافة إلى أن التطبيق تم على منشأة صناعات طبية سورية وهذا ما لم يتم

البحث فيه من قبل تلك الدراسات باستثناء دراسة واحدة فقط - مما تم الرجوع إليه - وهي دراسة (طالب، 2010) والتي بينت استعمال تقنيتي التكلفة المستهدفة وإدارة الجودة الشاملة لتحقيق الميزة التنافسية بالتطبيق على الشركة العامة لصناعة البطاريات.

- أسئلة الدراسة:

سعت الباحثة من خلال هذه الدراسة إلى الإجابة على السؤالين التاليين:

1. هل يؤدي تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة إلى زيادة فعالية مدخل التكلفة المستهدفة في حال التطبيق المتزامن لهما في المنشأة المستخدمة لهذا المدخل؟
2. هل يساعد تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة في إدارة التكاليف في المنشآت المستخدمة لمدخل التكلفة المستهدفة؟

- منهجية الدراسة:

قامت الباحثة في سبيل تحقيق أهداف الدراسة والإجابة على السؤالين المطروحين بالاطلاع على الكتب والأبحاث والدراسات السابقة التي لها صلة بالموضوع وذلك بهدف تكوين الأساس الفكري والنظري عن الموضوع قيد الدراسة.

كما قامت باتباع منهج دراسة الحالة (**Case study**) على إحدى المنشآت الصناعية السورية وهي (منشأة ESSO المحدودة المسؤولية للصناعات الطبية) بغية دراستها بشكل تفصيلي عميق للإحاطة بجميع جوانبها والخروج بنتائج تحقق الأهداف المرجوة من هذا البحث ويمكن للحالات المماثلة الاستفادة منها لتطوير عملها.

الفصل الثاني

تطور مدخل التكلفة المستهدفة وأبعاده

- مقدمة:

أدت التطورات والتغيرات المتسارعة التي شهدتها البيئة الصناعية الحديثة إلى وضع المنشآت أمام العديد من التحديات والصعوبات والتي كان لزاماً عليها أن تقوم بمواجهتها والتغلب عليها من خلال تبني استراتيجيات جديدة في التطوير والتحسين المستمر تمكنها من المحافظة على بقائها في سوق الأعمال وتحقيق وضع تنافسي متميز.

فالتقدم والتطور الهائل في الأساليب التكنولوجية، والاتجاه نحو الأتمتة في عملية الإنتاج، وتحرير التجارة العالمية إضافة إلى التغير في أذواق العملاء ووعيهم لوجود اختلافات في مستوى جودة المنتجات المعروضة مقارنة بسعرها كل ذلك أدى إلى احتدام المنافسة واشتدادها ودفع بكبرى المنشآت إلى التحرك وبشكل سريع لاستيعاب تلك التغيرات التي تحكم البيئة التنافسية والانسجام معها لتضمن لنفسها الاستمرارية، فالبقاء الآن للأفضل. ولم تجد أمامها سبيلاً لتحقيق ذلك سوى محاولة التميز في أحد مجالات الأداء والتي تتضمن: الجودة، التكلفة، ووقت التسليم. إضافة إلى الاتجاه نحو الاندماج لتشكيل كتلتات اقتصادية عملاقة علاوة عن التركيز على العميل والسعي لإرضائه وتلبية احتياجاته الحالية والمستقبلية من خلال اتباع سياسة التجديد والابتكار في المنتجات لضمان ولائه وعدم تحوله لمنتجات منافسة.

ولما كانت المنشآت في البيئة التقليدية تسعى للإنتاج مهما كانت التكلفة كون البيع سيكون مضمون وبالسعر الذي تفرضه - فأى زيادة في التكلفة سيقابلها زيادة في الأسعار - عندها لم يكن لمحااسبة التكاليف اهتمام سوى تحديد التكلفة ومن ثم إضافة هامش الربح المرغوب فيه للوصول إلى سعر بيع المنتج غير أن ذلك لم يعد يتناسب مع الظروف الجديدة حيث انتقل السوق من حالة الندرة إلى حالة الفائض فأصبح الاهتمام الأكبر للمنشأة ينصب على ضمان تسويق ما تقوم بإنتاجه وخصوصاً في ظل عدم القدرة على تغيير أسعار المنتجات كون السوق أصبح هو الذي يحدد تلك الأسعار ومن الصعب التأثير عليها أو التحكم بها فقد يتبين أن سعر المنتج الذي تم تحديده غير تنافسي ومبالغ فيه بعدما تكون قد استخدمت الموارد المتاحة لديها في إنتاجه الأمر الذي يؤدي إلى حدوث خسائر كبيرة نتيجة رفض العملاء لهذه المنتجات. لذا كان لا بد من الانتباه إلى أنه لم يعد مسموحاً بتحديد السعر وفقاً للتكلفة بل أصبحت التكلفة تتحدد وفقاً لأسعار البيع التي يقبلها السوق.

ومن هنا ظهرت الحاجة إلى إعادة التفكير في أنظمة التكاليف التقليدية حيث أصبح من الأمور الضرورية وليست الاختيارية تطوير هذه الأنظمة لتناسب مع الظروف الجديدة³⁴ وتواكب التغيرات المتلاحقة إضافة إلى البحث عن أساليب علمية تعترف بحدّة المنافسة وتساعد المنشأة على تفهم طبيعة المشكلات التي تعترضها وتوفر لها البيانات والمعلومات الصحيحة والدقيقة وبالتوقيت الملائم لتمكّنها من اتخاذ القرارات السليمة التي تحقق لها الأهداف المرجوة خاصة بعد أن كانت الأنظمة التقليدية تنتج معلومات مضللة تثار الشكوك حول مدى دقتها ويترتب عليها اتخاذ قرارات تؤدي لنتائج سلبية تضعف المركز التنافسي للمنشأة.

وفي ظل هذه التغيرات التي أفرزتها البيئة الحديثة أصبحت إدارة التكلفة مدخلاً حتمياً لذا كان على المنشأة التي ترغب بعرض منتجاتها بسعر تنافسي أن تركز على إدارة تكاليفها والعمل على تخفيضها كميزة تنافسية. فظهرت أدوات حديثة لإدارة التكاليف كان من أهمها (مدخل التكلفة المستهدفة) والذي يعد المدخل الأفضل للوصول للقدرات الوظيفية والجودة الأعلى للمنتج من خلال أقل سعر ممكن عن طريق بعض الطرق والأدوات المساعدة كهندسة القيمة، دالة انتشار الجودة، الهندسة المتزامنة....

وفي هذا الفصل سيتم التعرف على التكلفة المستهدفة، مفهومها، تعريفها، أهدافها، مبادئها، وخطوات تطبيقها إضافة إلى مزاياها ومعيقاتها وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: مدخل التكلفة المستهدفة – إطار مفاهيمي

المبحث الثاني: مبادئ مدخل التكلفة المستهدفة

المبحث الثالث: مراحل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة

المبحث الرابع: مزايا وصعوبات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة

³⁴ ميدة، ابراهيم – خليل، عطا الله ورا، (2010-2011)، "محاسبة التكاليف"، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، مطبعة جامعة دمشق، ص15.

المبحث الأول

مدخل التكلفة المستهدفة – إطار مفاهيمي

- مفهوم التكلفة المستهدفة :

نشأت فكرة التكاليف المستهدفة في اليابان عام 1960 وبقيت سرية لسنوات عديدة حتى بداية الثمانينات، حيث تم الاعتراف بها كعامل رئيسي لتمييز المنشآت اليابانية وتفوق منتجاتها في البيئة التنافسية³⁵.

والتكلفة المستهدفة ما هي إلا تطوير للفكرة الأمريكية المسماة (هندسة القيمة) والمعروفة في اليابان تحت اسم (Genka KiKaKu) والتي تم الاعتماد عليها بعد الحرب العالمية الثانية في ظل وجود نقص في الموارد والمهارات المطلوبة لتطوير كل من التكنولوجيا والأدوات والمفاهيم الجديدة والتي كانت ضرورية للوصول لنقطة التكافؤ مع المنافسين في كل من الجودة والتكلفة والإنتاجية.

عمل خبراء الصناعة اليابانية على تطوير هذا المفهوم (هندسة القيمة) وإكسابه خصائص جديدة تتوافق مع التغييرات الحاصلة في بيئة الأعمال فحاولوا الجمع بينه وبين فكرة التأثير على تكاليف المنتج وتخفيضها قدر الإمكان أثناء مراحل تخطيط وتطوير المنتج³⁶ كون معظم التكاليف يتم الالتزام بإنفاقها في هذه المراحل وتصبح ثابتة ومن الصعب التأثير عليها في المراحل اللاحقة. وهكذا طُبق مفهوم التكلفة المستهدفة في المنشآت الصناعية الرائدة في اليابان مثل Nissan Motor ، Toyota Motor ، Sony بالإضافة إلى تطبيقها في أماكن أخرى لدى Kodak ، Chrysler، Mercedes، Boeing، Goodyear³⁷.

إلا أن الولايات المتحدة الأمريكية لم تترك إمكانيات هذا المدخل ولم تبدأ بتطبيقه حتى نهاية الثمانينات من القرن العشرين حيث تم بذل جهود كبيرة لنقل التكلفة المستهدفة للمنشآت الغربية نظرا للمنافسة الشرسة التي تتعرض لها نتيجة لعدم قدرة منتجاتها على منافسة المنتجات اليابانية التي سيطرت على أسواق العالم.

³⁵ Feil,Patrick – Yook,Keun Hyo – Kim,Il woon, (2004), “Japanese Target Costing: A Historical Perspective”, International Journal Of Strategic Cost Management, P10.

³⁶ عطوي، راضية، (2007-2008)، " دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف"، رسالة ماجستير، جامعة الحاج الخضر-باتنة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ص38.

³⁷ Kaur, Manmeet, (2014), “Poising Between Price And Quality Using Target Costing”, International Journal Of Management Research, Vol.2 , Issue 1, P17.

وتعد فترة التسعينات من القرن العشرين من أفضل مراحل تطور هذا المدخل ففي عام 1990 حصلت ثلاثة أحداث هامة كان لها أثر كبير في التوسع باستخدام مدخل التكلفة المستهدفة وهي³⁸ :

- 1- الحدث الأول والأكثر أهمية هو الأزمة المالية الحاصلة بين عامي 1990 و1991 حيث حصل هبوط مفاجئ للأسعار بعد أن كانت في صعود مستمر الأمر الذي جعل العديد من المنشآت تكافح لمقابلة توقعات العميل من خلال منتجات ذات سعر منخفض وجودة عالية. لذلك ومن أجل البقاء والاستمرارية في السوق سعت العديد من المنشآت اليابانية إلى تخفيض تكاليف الإنتاج من خلال التوسع في استخدام مدخل التكلفة المستهدفة.
- 2- الحدث الثاني والذي بدأ عام 1993 هو ارتفاع قيمة الين الياباني مقابل الدولار الأمريكي. و كنتيجة لذلك فقد انخفضت بشكل كبير كل من صادرات وهوامش الربح للمنشآت اليابانية الأمر الذي دفعها لاستخدام مدخل التكلفة المستهدفة بشكل أكبر لتضمن لنفسها الاستمرار.
- 3- الحدث الأخير هو فترة الركود الاقتصادي الطويلة في اليابان والتي حصلت بسبب الأزمة المالية مما أجبر المنشآت اليابانية على تخفيض تكاليف منتجاتها لتحقيق أهدافها في الربحية .

ويعد مدخل التكلفة المستهدفة نظاماً متميزاً عن غيره من الأنظمة التكاليفية التقليدية فلما كانت تلك الأنظمة تحدد تكلفة المنتج أولاً ثم تضيف هامش الربح المرغوب به للوصول إلى سعر البيع، جاء مدخل التكلفة المستهدفة ليقوم بعكس تلك الخطوات فانطلق من تحديد السعر الذي يقبله السوق ثم طرح منه هامش الربح المطلوب تحقيقه للوصول للحد الأقصى للتكاليف المسموح بها لإنتاج ذلك المنتج متلافياً بذلك قصور تلك الأنظمة والانتقادات الموجهة إليها والمتمثلة بالآتي³⁹:

- تقوم الأنظمة التقليدية بالرقابة على التكاليف والتحكم بها بعد عملية الإنتاج وعلى العكس من مدخل التكلفة المستهدفة حيث يجب أن يتم ذلك قبل عملية الإنتاج.
- تطبق أساليب خفض التكلفة للقضاء على عوامل الإسراف والضياع والتالف وضعف الإنتاجية.

³⁸ Terdpaopong, Kanitsorn – Visedsun, Nimnual, (2014), "Target Costing In Manufacturing Firms In Thailand", Faculty Of Accountancy, Rangsit University, Vol.1 , No.2 , P31.

³⁹ لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى :
- غفير، نور الدين مجد الدين، (2012)، "مدخل مقترح للتكامل بين القياس المتوازن للأداء والتكلفة المستهدفة لتدعيم القدرة التنافسية في المنشآت الصناعية-دراسة تطبيقية في منشأة مدار زجاج -دراسة ميدانية في قطاع الصناعات الهندسية"، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، ص71.

- Nikoueghbal, Aliakbar, (2011), "Target Costing Management And Its Application In Iran's Industry", Iranian Economic Review, Vol.16 ,No.30 ,p5.

- تعطي الأولوية لتخفيض سعر البيع بما يتناسب مع السوق عن تخفيض التكلفة أولاً هادفة بذلك إلى تخفيض السعر الذي يدفعه العميل في حين يسعى أسلوب التكلفة المستهدفة إلى خفض تكلفة حيازة المنتج من قبل العميل.

- التكلفة هي التي تحدد السعر - أي تبدأ الإدارة بتحديد التكلفة ثم تضيف إليها هامش الربح للوصول إلى سعر البيع- الأمر الذي لم يعد مسموحاً في ظل البيئة التنافسية. وتستخدم طريقة التسعير هذه في معظم المنشآت وتسمى (التكلفة زائد) والتي تظهر السعر بناء على التكلفة مضافاً إليها نسبة من السعر كريح للمنشأة.

-تعتبر تخفيض التكلفة من مسؤوليات محاسبي التكاليف فقط في حين أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر كل أعضاء فريق التكلفة المستهدفة مسؤولون عن إدارة التكلفة.

- لا تأخذ آراء واقتراحات الموردين والعملاء بعين الاعتبار في عملية تصميم المنتج ولكن تهتم بها بعد الانتهاء من عملية الإنتاج

وهكذا يزر مدخل التكلفة المستهدفة كأداة تنظم إدارة الحاضر انطلاقاً من التبصر بالمستقبل متعارضةً بذلك مع تقنيات التكلفة المعيارية التي تسيّر الحاضر بناءً على مرجع تم إعداده في الماضي.⁴⁰

والأمر الذي لا يمكن إغفاله هو أن التكلفة المستهدفة لا تقتصر على كونها أداة لإدارة التكاليف فحسب بل تتجاوز ذلك بكونها وسيلة للتنسيق والربط بين جميع إدارات وأقسام المنشأة لتحقيق الهدف المشترك والمتمثل بالوصول للتكلفة المستهدفة متتالوةً بذلك المنتج خلال كامل دورة حياته ابتداءً من لحظة التفكير به وصولاً إلى تسليم المنتج للمستهلك النهائي بل قد تتعدى هذه المرحلة لتهتم بخدمات ما بعد البيع (من تشغيل وصيانة وإصلاحات)

ولقد تعددت تعريفات التكلفة المستهدفة وتباينت عن بعضها وفقاً للزاوية التي ينظر إليها كل كاتب فبينما يرى البعض أنها أسلوب لإدارة التكلفة رأى آخرون بأنها نظام للتسعير وآخرون بأنها أداة لتخطيط الربحية.

ومن هنا يمكننا أن نورد التعريفات التالية:

- تعرف التكلفة المستهدفة على أنها مفهوم لتخطيط التكلفة، وإدارتها والرقابة عليها والتي تستخدم بشكل رئيسي في المراحل المبكرة من تصميم المنتج من أجل التأثير على هيكل تكلفته بالاعتماد على المتطلبات المستمدة من واقع السوق⁴¹

⁴⁰ عطوي، راضية، (2007-2008)، مرجع سابق، ص25.

⁴¹ Lange, Sandra- Du Boys, Jacques- Seibert, Karsten, (2010), "The use of target costing and value engineering at Alstom company", Linne Universitetet, School Business and Economics, P13.

- بينما يرى Kocsoy وآخرون⁴² أن مدخل التكلفة المستهدفة هو أسلوب لإدارة التكاليف وتخطيط الأرباح الاستراتيجية للمنتج الذي يتم تصنيعه وفقاً للوظائفية والجودة المطلوبة من قبل العميل والمحددة من خلال أبحاث ودراسات السوق والذي سيبيع بسعر البيع المتوقع - السعر الذي يرغب العملاء بدفعه - والمحدد كنقطة بداية في تحديد التكلفة المستهدفة.

- كما اعتبر (Cooper & Chew)⁴³ أن مدخل التكلفة المستهدفة أسلوب يقود إلى استراتيجية لتطوير المنتج بالتركيز من قبل فريق التصميم على رضا العميل وعلى إيجاد فرصة حقيقية في السوق.

- في حين تم تعريفها أيضاً بأنها نظام استراتيجي حديث لإدارة الأرباح والتكاليف يساعد المنشأة على تحقيق الأرباح التي تصبو إليها وتلبية احتياجات العملاء من خلال إنتاج منتجات ذات تكلفة منخفضة وجودة عالية كما يساعد على زيادة القدرة التنافسية للمنشأة⁴⁴.

- كما تعرّف على أنها " أحد أنظمة التكاليف الفعّالة والشاملة، التي تهتم بالتنسيق والتنظيم لجميع مراحل وأقسام المشروع من تخطيط وتصميم وإنتاج ورقابة، بهدف تقديم منتجات متنوعة وذات جودة مناسبة وتكاليف منخفضة، ولها وظائف متطورة تشبع احتياجات العملاء وتحقق الأرباح المطلوبة والمكانة السوقية المهمة"⁴⁵.

ومما سبق توصلت الباحثة إلى القول بأن التكلفة المستهدفة هي أداة هامة من الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف والتي تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج إلى المستوى المحدد بناء على المعلومات التي توفرها المنشأة من دراستها لخصائص السوق وفهمها لرغبات العملاء واحتياجاتهم بغية العمل على تلبيةها من خلال تقديم منتجات ذات تكلفة منخفضة وجودة عالية وبسعر مناسب يتماشى مع أسعار المنافسين ويضمن للمنشأة الاستمرارية والمكانة السوقية المهمة ويحقق لها هامش الربح الذي تسعى إليه.

- أهداف مدخل التكلفة المستهدفة:

تعددت الأهداف التي يسعى مدخل التكلفة المستهدفة إلى تحقيقها والتي يمكن ذكرها بشكل إجمالي على النحو الآتي:

⁴² Kocsoy, Murat – Gurdal, Kadir – Emin Karabayir, Mehmet, (2009), "Target Costing In Turkish Manufacturing Enterprises", Problems And Perspectives In Management, Vol.7, Issue.1 , P199.

⁴³ المطري، خالد صالح، (2007)، " أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة TQM في تطوير أنظمة التكاليف- دراسة تطبيقية لعينة من القطاع الصناعي في الجمهورية اليمنية"، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ص68.

⁴⁴ خليل، آلاء مصطفى، (2012)، "نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل في قطاع غزة- دراسة حالة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة، كلية التجارة، ص21.

⁴⁵ راجحان، ميساء محمود محمد، (2002)، "دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات - دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة"، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، ص33.

- تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج أي التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق والتي إذا ما تم الإنتاج في حدودها فإن المنشأة ستضمن الحصول على الحصة السوقية المرغوبة وتوليد هوامش الربح المخطط لها عندما يتم بيع المنتج.⁴⁶
- تخفيض تكلفة المنتجات الجديدة والمطورة مع الحفاظ على جودتها والقدرات الوظيفية لها ودرجة الثقة من جانب العملاء.
- إعادة النظر في تصميم المنتج وخصائصه بهدف تخفيض التكاليف إلى المستوى المستهدف الأمر الذي يمكن من الرقابة الفعالة على تكاليف المنتج منذ المراحل المبكرة من دورة حياته وقبل حدوثها بدلاً من الانتظار حتى مرحلة متأخرة - أي مرحلة الإنتاج - لصعوبة التأثير على التكاليف بعد حدوثها.
- تقديم المنتج للسوق في التوقيت المناسب الذي يحتاج فيه العميل لهذا المنتج وبسعر تنافسي يحقق الرضا له ويضمن ولاءه لمنتجات المنشأة.
- التعرف على رغبات العملاء والسعي لتجاوز توقعاتهم.
- إن نظام التكلفة المستهدفة بتوفيره للمنتجات ذات الجودة والسعر المناسبين فضلاً عن التطور التكنولوجي المطلوب من قبل العملاء إنما يهدف إلى الحصول على أكبر قدر ممكن من العملاء وبالتالي يتعدى الطلب على السلعة حدود البلد المنتج إلى أقطار عديدة مما يحقق للمشروع الانتشار والوصول إلى الأسواق العالمية.⁴⁷
- التكلفة المستهدفة هي تقنية لإدارة الربح هدفها تأكيد أن المنتجات المستقبلية تولد أرباحاً كافية لتمكين المنشأة من إنجاز خطط الربح على المدى البعيد. وهذا الهدف يمكن فقط أن ينجز إذا كانت المنتجات تصمم لإرضاء طلبات عملاء المنشأة وتصنع بتكلفة منخفضة بما فيه الكفاية.⁴⁸
- تخفيض التكاليف المتعلقة بامتلاك المنتج من قبل العميل والتي لا تتضمن سعر الشراء فقط بل تشمل أيضاً كل من تكاليف النقل والتشغيل والإصلاح والصيانة إضافة إلى تكاليف التخلص من المنتج بعد الانتهاء من استخدامه.
- تحقيق أهداف الإدارة العليا من أرباح ومنافسة على المدى الطويل في ظل التغييرات الاقتصادية والتكنولوجية وكذلك تغير أذواق العملاء.⁴⁹
- إدارة تشكيلة المنتجات الحالية والمستقبلية وذلك من خلال التأكد من أن المنتجات المربحة فقط هي التي يتم إنتاجها إضافة إلى استبعاد المنتجات غير المربحة قبل الإنتاج.

⁴⁶ Lange, Sandra- Du Boys, Jacques- Seibert, Karsten, Previous Ref, P13.

⁴⁷ أحمد مصلح عبد الله، مجيب الرحمن، (2010)، "إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لرفع القدرة التنافسية- دراسة تطبيقية على الشركة اليمنية لصناعة المنتجات الحديدية"، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ص27.

⁴⁸ بنشي، ماهر، (2008)، "تقييم فاعلية مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير في شركة الشهباء للإسمنت"، رسالة ماجستير، جامعة حلب، كلية الاقتصاد، ص54.

⁴⁹ أبو عودة، علي، (2010)، "أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية - دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية-غزة، كلية التجارة، ص25.

المبحث الثاني

مبادئ مدخل التكلفة المستهدفة

يقوم مدخل التكلفة المستهدفة على مجموعة من المبادئ التي تلخص مفهومه وتبرز ركائزه وتميزه عن غيره من المداخل التكاليفية التقليدية. وبعد الرجوع إلى العديد من الأدبيات يمكن عرض هذه المبادئ⁵⁰ التي يوضحها الشكل على النحو التالي:

مبادئ مدخل التكلفة المستهدفة – الشكل رقم (1)

- مبادئ التكلفة المستهدفة:** – السعر يؤدي إلى التكلفة
- العميل هو الهدف
- التركيز على التصميم
- فريق عمل ذو وظائف مختلفة
- تكلفة دورة حياة المنتج
- سلسلة القيمة

المصدر : تصميم الباحثة

– السعر يؤدي إلى التكلفة⁵¹ :

يختلف مدخل التكلفة المستهدفة عن المداخل التقليدية اختلافا جوهريا في طريقة تحديده للتكلفة فهو ينطلق من تحديد السعر الذي يُتوقع أن يباع به المنتج وذلك بالاستناد إلى سعر السوق التنافسي والذي يتم تحديده بناء على دراسات وبحوث السوق ثم طرح هامش الربح الذي تستهدفه المنشأة من هذا السعر للوصول إلى التكلفة المستهدفة التي يجب أن يتم إنتاج المنتج في حدودها أو أدنى منها.

ويعبر عن ذلك بالمعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف – هامش الربح المرغوب⁵²

⁵⁰ صبري محمود الغبان، ثائر، (2013)، " المنهجية الداعمة لاستعمال آليات تقنيي التكلفة المستهدفة والحيود السداسية المرتكزة على الجودة الشاملة لإدارة تكاليفها – رؤية مقترحة للشركة العامة لصناعة الإطارات"، جامعة النهريين، كلية اقتصاديات الأعمال، مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد(34)، ص208.

⁵¹ لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى:
-الصقع، محمد سالم، (2012)، "دور تكامل مداخل التكلفة الحديثة في تفعيل الإدارة الاستراتيجية للتكلفة – دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ص64.

- Lange, Sandra- Du Boys, Jacques- Seibert, Karsten, Previous Ref, P13.

⁵² H.Hamood,Hussien- Omar,Normah- Sulaiman, Suzana, (2011), "TARGET COSTING PRACTICES: A REVIEW OF LITERATURE", Asia-Pacific Management Accounting Journal, Vol 6, Issue 1.

من المعادلة السابقة يتضح أنه عند تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يكون سعر السوق متغيراً مستقلاً وتكون تكاليف التصميم والتصنيع والتسويق المسموح بها - كتكاليف مستهدفة - متغيرات تابعة.

كما نلاحظ أنه في ظل مدخل التكلفة المستهدفة تكون العوامل المؤثرة والمتحكمة في تحديد الحد الأقصى للتكاليف المسموح بها موجودة في البيئة الخارجية المحيطة بالمنشأة وذلك على العكس من أنظمة التكاليف التقليدية والتي تعتمد على الإمكانيات والموارد المتاحة لدى المنشأة. وبالتالي فإن أبحاث ودراسات السوق تعد نقطة البداية والهدف النهائي للتكلفة المستهدفة لتصميم المنتجات والخدمات⁵³.

- العميل هو الهدف (التركيز على العميل):

لابد من الاهتمام بالعمل والتركيز على متطلباته من حيث جودة المنتج وسعره وتوقيت نزوله للسوق والتي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند اتخاذ القرارات المتعلقة بتحديد المنتج الذي ينبغي إنتاجه وكذلك الاسترشاد بها عند إجراء تحليلات التكلفة بحيث يجب أن تكون قيمة أي خاصية أو وظيفة يؤديها المنتج (بالنسبة للعميل) أكبر من تكلفتها⁵⁴.

ويؤكد (Ansari)⁵⁵ أن أفضل الشركات المطبقة لمدخل التكلفة المستهدفة تحصل من العميل على مدخلات عملية التصميم لمعرفة ما إذا كان مستعداً لدفع سعر مقابل التحسينات والتطويرات في التصميم.

لذا كان من الضروري بذل الجهود الكبيرة لمعرفة تفضيلات العملاء وتوقعاتهم وخصائص وميزات المنتج المرغوبة من قبلهم وذلك في حدود السعر التنافسي الذي يكون العميل مستعد لدفعه إضافة إلى توقيت عملية البيع كما يجب التعرف على ما تقعله المنشآت المنافسة أو ما قد تقعله مستقبلاً للوفاء باحتياجات هؤلاء العملاء.

ومما لا شك فيه هو تطور تفكير العملاء وقدرتهم على التمييز بين المنتجات سواء من حيث جودتها، سعرها، وظائفها، والخصائص التي تتمتع بها.

فالعميل يقارن ما يتوقع أن يقدمه المنتج بما حصل عليه فعلاً من هذا المنتج⁵⁶:
ويقرر بأنه جيد والمنشأة تستحق أن يستمر بالتعامل معها في حال تطابقت توقعاته مع ما لمسه فعلاً. وفي حال وجد العكس فسيقوم على أنه غير جيد وأن المنشأة لا تستحق استمرار التعامل معها. ولكن في حال وجد ما تلقاه من المنتج يفوق مستوى توقعاته هنا سيعتبره متميزاً والمنشأة متميزة ويستمر بالتعامل معها بل ويجذب غيره من العملاء إليها.

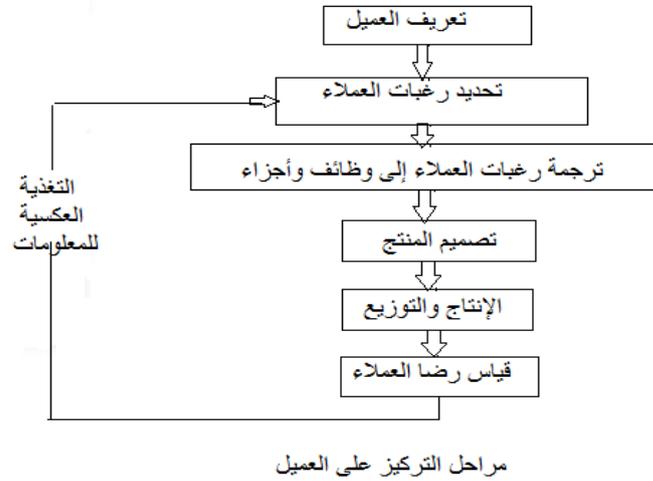
⁵³Nikoueghbal, Aliakba, Previous Ref, P7.

⁵⁴ عطوي، راضية، مرجع سابق، ص 43.

⁵⁵ غفير، نور الدين مجد الدين، مرجع سابق، ص 74.

⁵⁶ أحمد مصلح عبد الله، مجيب الرحمن، مرجع سابق، ص 31.

وينبغي الإشارة إلى أنه لا يمكن لمدخل التكلفة المستهدفة أن يحقق نجاحاً إذا تمت التضحية بتلك الميزات المطلوبة من قبل العملاء أو التقليل من كفاءة أداء المنتج أو تأخير نزوله للسوق. والشكل رقم (2) يوضح لنا مراحل التركيز على العميل:



المصدر: أحمد مصلح عبد الله، مجيب الرحمن، (2010)، "إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لرفع القدرة التنافسية- دراسة تطبيقية على الشركة اليمنية لصناعة المنتجات الحديدية"، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ص30.

وهكذا نجد من خلال المبدئين السابقين الاختلاف الواضح بين نظم التكاليف التقليدية التي تعمل بمعزل عن البيئة الخارجية، وبين أسلوب التكلفة المستهدفة الذي يعد نظاماً منفتحاً على تلك البيئة والتغيرات الحاصلة فيها سواء من ناحية التغيرات في التكنولوجيا الإنتاجية وعمليات الإنتاج أو التطورات في أذواق العملاء فيسعى للاستجابة لها وتلبيتها.

- التركيز على التصميم :

يفترض مدخل التكلفة المستهدفة أن تصميم المنتج وعمليات الإنتاج تشكل المفتاح الرئيسي لإدارة التكلفة، لذلك تتركز جهود إدارة التكلفة في هذه المرحلة فتنتم إدارتها قبل حدوثها بدلاً من إدارتها بعد حدوثها⁵⁷.

وهنا أكد العديد من الباحثين أن أكثر من 80% من تكاليف المنتج تتحدد خلال مرحلة التصميم⁵⁸ رغم حدوثها فعلياً أثناء المراحل الأخيرة من دورة حياته (وهي مرحلة الإنتاج - التسويق - خدمات ما بعد البيع من صيانة وإصلاح إضافة إلى تكاليف التخلص من المنتج بعد الانتهاء من استخدامه). في حين أن التكلفة الفعلية هنا لا تتعدى (15-20%) من إجمالي تكلفة المنتج⁵⁹.

⁵⁷ النحلوي، آلاء محمد بسام، (2011)، "دراسة ميدانية لإمكانية استخدام التكلفة المستهدفة من خلال الإدارة على أساس الأنشطة ABM"، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ص63.

⁵⁸ Kaur, Manmeet, Previous Ref, P 27.

⁵⁹ غفير، نور الدين مجد الدين، مرجع سابق، ص75.

لذا كان لابد من التركيز على هذه المرحلة - أي مرحلة التصميم - بهدف التأثير على التكاليف المستقبلية للمنتج بغية تخفيضها والتحكم بها قبل حدوثها من خلال الاستبعاد المبكر للتغييرات المكلفة والتي تنتج عن إجراء التعديلات على المنتج وعمليات إنتاجه والتي قد تستغرق الكثير من الوقت والجهد إذا ما تم اكتشافها في فترات لاحقة الأمر الذي يؤدي إلى تكبد تكاليف مرتفعة إضافة إلى حدوث تأخيرات في طرح المنتج للسوق.

- فريق عمل ذو وظائف مختلفة⁶⁰ :

يتطلب إنتاج المنتج في حدود تكلفته المستهدفة تشكيل فريق عمل يتضمن أعضاء من مختلف الوظائف والتخصصات كمهندس تصميم، وممثل عن كل من وظائف الإنتاج والشراء والبيع والتوزيع والتكاليف إضافة إلى ممثلين من خارج المنشأة عن الموردين والعملاء. يقوم هذا الفريق بعملية تشمل جميع الأقسام تدعى (التصميم المتزامن) يركز فيها جميع أعضاء الفريق على هدف واحد وهو الحصول على تصميم لمنتج يحقق الخصائص الوظيفية المستهدفة والسعر والتكلفة المستهدفين وتقديم هذا المنتج للقطاع المستهدف حيث لا مكان هنا للمجهودات الفردية الساعية لتحقيق أهداف وظيفية معينة. ويعتبر هذا الفريق مسؤول عن تشكيل المنتج بالكامل ابتداءً من لحظة نشوء فكرة المنتج وحتى مرحلة الإنتاج النهائي وقيام العميل بالتخلص منه بعد الانتهاء من استخدامه ويتم ذلك في مرحلة التصميم حيث التأثير على التكاليف يكون في حدوده القصوى. إن ما يميز تعاون فريق العمل بشكل متزامن في عملية تصميم المنتج وعمليات الإنتاج هي اختصار الوقت اللازم لتطوير المنتج وتوفير تكاليف تطويره من خلال تخفيض الحاجة إلى إجراء تحسينات في تصميم المنتج بعد خروجه من التصميم حيث يتم التعامل مع كافة المشكلات المتوقعة ما بعد الإنتاج واكتشافها وحلها منذ المراحل الأولى لدورة حياة المنتج. الأمر الذي يساعد في تخفيض التكلفة الكلية للمنتج وزيادة الجودة وتقليل الوقت اللازم لطرحه في الأسواق.

- تكلفة دورة حياة المنتج :

تقسم دورة حياة المنتج إلى المراحل التالية:

- مرحلة ما قبل الإنتاج
- مرحلة الإنتاج
- مرحلة خدمة ما بعد البيع والتخلص من المنتج

⁶⁰ يمكن الرجوع إلى:

- النحلوي، آلاء محمد بسام، مرجع سابق، ص55.
- الحداد، محمد حسن، (2011)، "مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية-غزة، كلية التجارة، ص16-17.

وترجع أهمية هذا المبدأ إلى كونه يوفر معلومات قيمة تساعد المدراء على إدارة التكلفة والتحكم بها خلال تلك المراحل.

كما أنه ينطوي على فكرتين فرعيتين:

❖ الأولى تخفيض تكاليف كل من عمليات البحوث والتطوير والتصميم والإنتاج والتسويق وخدمات ما بعد البيع.

❖ الثانية تخفيض التكاليف الخاصة بملكية المنتج من قبل العميل والمتمثلة بتكلفة شراء المنتج ونقله وتشغيله وإصلاحه وصيانته والتخلص منه بعد الانتهاء من استخدامه وتتميز التكلفة المستهدفة بأنها تأخذ بعين الاعتبار كافة التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في حين يركز النظام المحاسبي التقليدي على التكاليف خلال مرحلة الإنتاج فقط ولا يعير اهتماماً كافياً لبقية التكاليف ذات العلاقة بالمنتج⁶¹.

- سلسلة القيمة⁶² :

إن تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يقوم على إشراك ممثلين عن كافة حلقات سلسلة القيمة في عمليات تخفيض التكلفة وذلك في حال زيادة التكلفة المقدرة عن التكلفة المستهدفة حيث تبذل جهود كبيرة في سبيل تحديد فرص خفضها وصولاً إلى المستوى المطلوب. كما أنه يقوم على خلق علاقات طويلة الأجل بين كافة الأطراف من خلال بث روح التعاون والانسجام فيما بينهم وبالشكل الذي يحقق المنافع المرجوة للجميع. وإن عدم توفر هذا التعاون قد يعني عدم القدرة على الوصول إلى التكلفة المستهدفة. ومن هنا يمكن القول أنه من خلال المشاركة والتعاون بين أعضاء سلسلة القيمة يتم الوصول بالتكلفة الجارية إلى التكلفة المستهدفة والقضاء على فجوة التكلفة⁶³. هكذا وبعد الحديث عن المبادئ ترى الباحثة إمكانية القول بأنه كون المنشآت في الواقع العملي تختلف عن بعضها البعض بنظرتها للتكلفة المستهدفة ومفهومها وأهدافها وخصائصها وخطوات تطبيقها فهي تختلف بنظرتها للمبادئ أيضاً فبعضها يعتقد عدد من هذه المبادئ ويعتبر ذلك كافياً كتطبيق شامل للتكلفة المستهدفة، والبعض الآخر يعتبر أن تطبيق التكلفة المستهدفة بشكل فعال لا يتحقق إلا بتنفيذ المبادئ كلها مجتمعة.

⁶¹ الخلف، نضال- زويلف، إنعام، (2007)، " التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة: دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، مجلد 21، العدد1، جامعة الإسراء الخاصة، المملكة الأردنية الهاشمية، ص176.

⁶² Lange, Sandra- Du Boys, Jacques- Seibert, Karsten, Previous Ref , P14.

⁶³ الصقع، محمد سالم، مرجع سابق، ص66.

المبحث الثالث

مراحل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة

يمر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة بثلاث مراحل رئيسية وهي على النحو التالي⁶⁴:

المرحلة الأولى : تخطيط التكلفة المستهدفة.

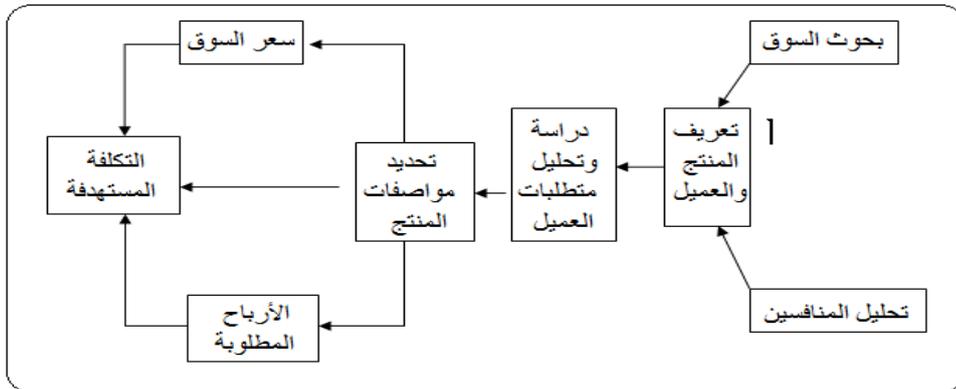
المرحلة الثانية : تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة.

المرحلة الثالثة : تحسين التكلفة المستهدفة وتطويرها في مرحلة الإنتاج من خلال التحسين المستمر للتكاليف (Kaizen Costing).

- المرحلة الأولى : تخطيط التكلفة المستهدفة

تبدأ عملية التخطيط للتكلفة المستهدفة بإجراء الأبحاث السوقية لدراسة وتقييم ظروف العرض والطلب والظروف الحالية والمستقبلية المتوقعة التي سيتم البيع فيها إضافة إلى تحديد شريحة العملاء التي سيتم التركيز عليها والتي لم يتم إشباع احتياجاتها من خلال المنتجات الحالية المطروحة في السوق والعمل على تحديد مواصفات المنتج المرغوبة من قبلهم ومستوى الجودة والسعر التنافسي الذي سيؤدي إلى جذب أكبر عدد ممكن من العملاء. ويمكن التعرف على تفاصيل هذه المرحلة من خلال الخطوات التالية والموضحة بالشكل رقم(3):

مراحل التخطيط للتكلفة المستهدفة



المصدر: أحمد مصلح عبد الله، مجيب الرحمن، (2010)، " إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لرفع القدرة التنافسية- دراسة تطبيقية على الشركة اليمنية لصناعة المنتجات الحديدية"، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ص45.

- تحديد سعر البيع المستهدف :

يقصد بسعر البيع المستهدف (هو ذلك السعر المقدر للمنتج الذي يكون المستهلكون المحتملون على استعداد لدفعه للحصول على المنتج)⁶⁵.

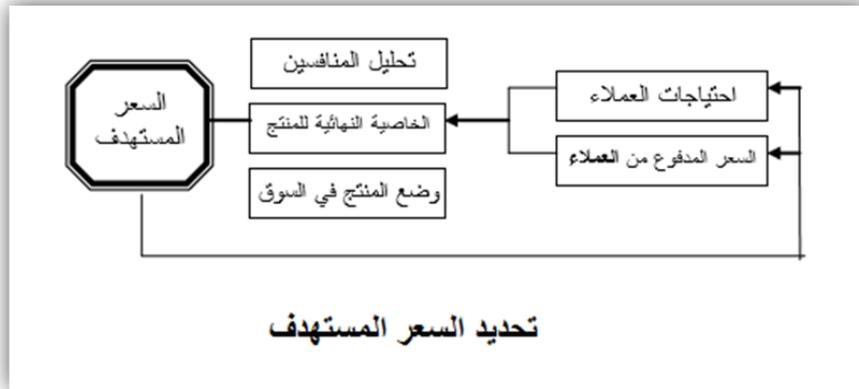
⁶⁴ أبو عودة، علي، مرجع سابق، ص29.

وينبغي أن يكون في المنشأة إدارة مختصة تقوم بدراسة السوق وجمع البيانات والمعلومات اللازمة عن منتجات المنافسين المتاحة في الأسواق وأسعارها إضافة إلى التنبؤ بالتغيرات المتوقعة في الأسعار وردة فعل المنافسين تجاه المنتجات الجديدة التي تنوي المنشأة طرحها بغية الاستفادة من كل ذلك في تحديد سعر البيع المرغوب لمنتجاتها⁶⁶.

ويعد قرار التسعير واحدا من أهم وأعقد القرارات التي تواجه الإدارة فهذا القرار يؤثر بشكل مباشر في إمكانية تسويق المنتج ومستوى الربحية إضافة إلى قدرة المنشأة على البقاء في السوق والاستمرار في المنافسة⁶⁷.

وترى الباحثة أن هنالك عدة عوامل تؤثر في تحديد السعر المستهدف منها:

- خصائص المنتج ومستوى جودته مقارنة بالمنتجات المنافسة.
 - نوع العملاء المتوقعين وتفضيلاتهم ومدى حاجتهم للمنتج.
 - السوق المستهدف الذي سيتم تقديم المنتج له.
 - رغبات وأذواق العملاء فيما يتعلق بالخصائص المادية للمنتج والمتمثلة بالشكل واللون والمظهر الخارجي.
 - أسعار المنتجات المنافسة وميزاتها .
 - مدى تقبل العملاء للسعر ورغبتهم في دفعه مقابل حصولهم على المنتج.
 - الأهداف الاستراتيجية للمنشأة والأرباح التي ترغب بتحقيقها من ذلك المنتج.
- ويمكن التعبير عن ذلك بالشكل رقم (4):



المصدر: راجحان، ميساء محمود محمد، (2002)، "دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات - دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة"، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، ص35.

⁶⁵ أحمد مصلح عبد الله، مجيب الرحمن، مرجع سابق، ص28.
⁶⁶ المطارنة، غسان فلاح، (2008)، "متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية - دراسة ميدانية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة آل البيت - الأردن، كلية إدارة المال والأعمال، المجلد 24، العدد الثاني، ص287.
⁶⁷ الخلف، نضال- زويلف، إنعام، مرجع سابق، ص166.

ومن الجدير بالذكر هنا أن تحديد سعر البيع المستهدف للمنتجات الجديدة أمر أكثر صعوبة من تحديده للمنتجات التي سبق وأن طرحت في السوق والسبب في ذلك أنه⁶⁸ لا يوجد أساس (نقطة انطلاق) لتقييم احتياجات وملاحظات العملاء ولا يوجد أساس لتقييم الميزات التنافسية للعروض المقدّمة. أما عندما يكون المنتج موجود في السوق لبعض الوقت فإن الأمر يكون أسهل⁶⁹ لأن المنتج يستطيع أن يقيم أداء ذلك المنتج في السوق مقارنة بالمنافسين كما أن وجود بعض المعلومات التاريخية حول أداء المنتج تجعل من السهل أن تعدّل خطة التسعير.

- تحديد هامش الربح المستهدف⁷⁰ :

يعرف هامش الربح المستهدف على أنه مقدار الربح المرغوب تحقيقه من قبل الإدارة من منتج معين والذي يتم تحديده وفقاً لأبحاث السوق وبالرجوع إلى استراتيجية المنشأة على المدى الطويل وذلك بعد تحديد سعر البيع المستهدف. وتستخدم في سبيل ذلك معدل العائد على المبيعات الذي تريد تحقيقه بدلاً من العائد على الاستثمار والسبب في ذلك أنه قد يكون من غير الممكن حساب ربحية كل منتج عند استعمال العائد على الاستثمار خاصة في حال أنتجت المنشأة منتجات متعددة وبكميات قليلة في حين أن العائد على المبيعات يعكس ربحية كل منتج بوضوح كما يعد أفضل اختيار لاتخاذ القرارات ووضع الاستراتيجيات على المدى الطويل. ويمكن للمنشأة أن تحدد هامش الربح المستهدف بإحدى الطريقتين⁷¹ :

الأولى : البدء بهامش الربح الفعلي للمنتج السابق ثم تعديله تبعاً للتغير في ظروف السوق الثانية : البدء بهامش الربح المستهدف لمجموعة المنتجات الجديدة التي تحقق خطط الأرباح طويلة الأجل للمنشأة ثم زيادة وتخفيض هامش الربح للمنتجات بصفة فردية وفقاً لواقع مناطق تسويقها.

فالربح المستهدف يجب أن يحدد بطريقة علمية وموضوعية وبدقة متناهية وبالشكل الذي يتناسب مع استراتيجيات المنشأة إضافة إلى ذلك ينبغي التأكد من كونه كافي بالشكل الذي يغطي كافة تكاليف دورة حياة المنتج وبنفس الوقت ألا يكون أكبر من المفروض.

⁶⁸ النحلاوي، آلاء محمد بسام، مرجع سابق، ص71.

⁶⁹ بنشي، ماهر، مرجع سابق، ص43.

⁷⁰ يمكن الرجوع إلى :

- عطوي، راضية، مرجع سابق، ص46.

- Hamood, Hussein H – Omar, Normah – Sulaiman, Suzan – (2011), Previous Ref , P37.

⁷¹ الحداد، محمد حسن، مرجع سابق، ص21.

- تحديد التكلفة المسموح بها والتكلفة المستهدفة * * :

تمثل التكلفة المسموح بها (تكلفة تصنيع المنتج بالشكل الذي يحقق الربح المستهدف عند البيع بالسعر المستهدف الذي يتوافق مع متطلبات السوق فهي تمثل التكلفة التي تعكس ظروف ومتطلبات السوق بغض النظر عن إمكانيات المنشأة وإمكانيات مورديها)⁷². وهي أقصى تكلفة يمكن إنتاج المنتج بها والتي ما إن تم تحديدها حتى تستخدم كأعلى تقدير للتكلفة يتوجب على مصممي المنتج تصميمه وإنتاجه في حدودها أو أدنى منها. إن تحديد التكلفة المستهدفة عند نفس مستوى التكلفة المسموح بها قد يؤدي إلى تكاليف مستهدفة لا يمكن تحقيقها وبالتالي يؤثر على فعالية عملية التكلفة المستهدفة بمجملها⁷³ لأن هذه التكلفة قد تم تحديدها بالاعتماد على دراسة وتحليل السوق دون النظر لإمكانيات ومؤهلات المنشأة والتكنولوجيا المستخدمة فيها.

وفي الواقع العملي يتم تصميم المنتج بشكل مبدئي وتقدير تكلفة تنفيذه (التكلفة الجارية أو الحالية)⁷⁴ وتسمى التكلفة الحالية أيضا بالتكلفة المنجرفة لأنها سوف تتجرف وتتخفف باتجاه التكلفة المستهدفة وهذه التكلفة - أي الحالية - يتم حسابها في ظل الإمكانيات الفنية وهياكل العمل والعمليات القائمة والتكاليف الحالية للوحدات التنظيمية⁷⁵.

ثم تجري مقارنة بينها وبين التكلفة المستهدفة وعموماً تكون التكلفة المقدرة (الحالية) أكبر من التكلفة المستهدفة لذا يتم حساب مقدار الارتفاع في التكاليف أو ما يسمى بفجوة التكلفة والتي يعبر عنها بالمعادلة التالية:

$$\text{فجوة التكلفة} = \text{التكلفة المستهدفة} - \text{التكلفة الحالية}.$$

ومهما كانت الظروف لا يمكن تجاوز التكلفة المستهدفة وتبقى هي الهدف الأهم. ويرى Cooper أنه لا يجوز تحويل المنتج للإنتاج إذا لم يتمكن فريق العمل من الوصول للتكلفة المستهدفة والتغلب على فجوة التكلفة⁷⁶.

وما ينبغي الإشارة إليه هو أن يتم تحديد التكلفة المستهدفة بدقة متناهية فتحديدها بأقل من المفروض سيؤدي إلى بذل جهود مكثفة ومرهقة دون جدوى وكذلك الأمر فيما لو تم تحديدها بأكبر من المفروض لأنها ستؤدي إلى تخفيض الأرباح وفقدان المنشأة لميزاتها التنافسية.

⁷² غفير، نور الدين مجد الدين، مرجع سابق، ص 83. * * في بعض الأحيان يتم اعتبار التكلفة المسموح بها على أنها هي التكلفة المستهدفة نفسها في حال كان التحدي الاستراتيجي لخفض التكلفة (أي الفرق بينهما) يساوي صفراً وقد تحدث بعض التعديلات عليها حتى تصل بها إلى التكلفة المستهدفة.

⁷³ النحلوي، آلاء مجد بسام، مرجع سابق، ص 72.

⁷⁴ تعرف التكلفة الحالية أو الجارية على أنها "تكلفة المنتج المقترح بافتراض تصنيعه في الوقت الحاضر من المكونات الحالية وباستخدام عمليات التصنيع الحالية دون إجراء أي محاولة لخفض التكلفة".

⁷⁵ بنشي، ماهر، مرجع سابق، ص 46.

⁷⁶ بنشي، ماهر، مرجع سابق، ص 46.

- المرحلة الثانية: تحقيق التكلفة المستهدفة باستخدام أدوات تحجيم التكلفة⁷⁷ :

بعد الانتهاء من تنفيذ المرحلة الأولى من مراحل تطبيق هذا المدخل نكون قد تمكنا من تحديد رقم التكلفة المستهدفة ومقدار الفجوة التكاليفية بينها وبين التكلفة الحالية. وهنا تبذل كافة الجهود لسد هذه الفجوة وتخفيض التكاليف بهدف الوصول إلى تصميم وإنتاج منتج جديد بتكلفة تعادل التكلفة المستهدفة ويحقق رغبات العملاء وبسعر تنافسي يضمن للمنشأة الحصة السوقية المطلوبة والربح المرغوب.

ويتم ذلك من خلال فريق عمل من مختلف الوظائف والأقسام يعمل على تحليل تصميم المنتج ومتطلبات المواد الأولية وعمليات الإنتاج باحثاً عن فرص تخفيض التكلفة لإيجادها في سبيل الوصول بالتكلفة الحالية إلى التكلفة المستهدفة أو أقل منها. ويُنفذ ذلك من خلال التركيز على عملية تصميم المنتج وعمليات الإنتاج لتحسينها ما أمكن حتى تحقيق هذه الغاية حيث يتم استبعاد الوظائف غير الضرورية التي تزيد من تكلفة المنتج وتعقده إضافة إلى الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والتكاليف المرتبطة بهذه الأنشطة. الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض التكاليف مع المحافظة على الخصائص الأساسية ومستوى الجودة المرغوب من قبل العملاء.

ويُستخدم لتحقيق ذلك ما يسمى بأدوات تحجيم التكلفة والتي تعرّف على أنها " مجموعة من الأساليب أو الإجراءات يتم استخدامها للقضاء على الفجوة التكاليفية بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المبدئية لتصميم المنتج (التكلفة الحالية) ومن ثم تحقيق غرض خفض التكلفة الممكن". وهناك العديد من الأدوات التي تستخدم لتحقيق هذا الهدف ويمكن للمنشأة أن تستخدم أحدها بشكل منفرد أو أن تستخدم عدة أدوات معاً في آن واحد. ويقدر ما يتم استخدام هذه الأدوات بشكل صحيح يمكن لمدخل التكلفة المستهدفة أن يحقق الأهداف المرجوة منه ويصل للنتائج المنتظرة.

وفيما يلي عرض موجز لهذه الأدوات مع الحديث عن هندسة القيمة بشيء من التفصيل كونها من الأدوات الرئيسية التي يستخدمها مصممو المنتج في تحقيق التكلفة المستهدفة لمنتجاتهم.

1- هندسة القيمة:

ظهرت فكرة هندسة القيمة في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الحرب العالمية الثانية في شركة جنرال اليكتريك General Electric وذلك في ظل وجود نقص في بعض المواد الخام فحاول مهندسو التصميم القيام بإنتاج المنتجات بالاعتماد على بدائل المواد غير المتاحة. ثم جاء

⁷⁷ يمكن الرجوع إلى: - النحلوي، آلاء محمد بسام، مرجع سابق، ص ص77-78.
- أبو عودة، علي، مرجع سابق، ص ص32-33.

اليابانيون لتطوير هذا المفهوم من خلال ربطه بالتكاليف في محاولة السعي لتخفيضها ما أمكن عن طريق إحداث بعض التغييرات الهندسية على المنتج دون التأثير على وظائفه وأدائه. وتعتبر هندسة القيمة آلية المصنعين اليابانيين لتحسين قيمة المنتجات والخدمات مع التأكيد على الجودة والثقة والأداء، وتلك القيمة تقاس بالعلاقة بين الوظيفة المؤداة من المنتج أو الخدمة والتكلفة الحاصلة⁷⁸.

كما ترى الباحثة بأنها عبارة عن مجموعة من الجهود المنظمة والتي تسعى لتحليل وظائف المنتج لتحديد الوظائف الأساسية المطلوبة والخصائص المفضلة للمنتج بغية العمل على تحقيقها بطرق تؤدي إلى تخفيض التكاليف مع الحفاظ على مستوى الجودة وعلى نفس الوظائف ونفس الاستخدام للمنتج الحالي.

لذلك فهي تركز على مواصفات المواد الخام وكيفية استهلاك هذه المواد، دراسة مكونات المنتج وأجزأؤه، إدخال التعديلات على تصاميم المنتج، استبعاد الوظائف غير الضرورية والتي تزيد التكاليف، تقييم البدائل المطروحة وتحديد أفضل التصاميم المحسنة والتي تؤدي إلى تحسين قيمة المنتج وتخفيض التكاليف مع الحفاظ على جودة أداء المنتج.

وهكذا نستطيع القول بأنه يمكن لهندسة القيمة أن تحقق التكلفة المستهدفة بطريقتين⁷⁹:

- تحديد التحسينات التي يمكن إدخالها على تصميم وتطوير المنتج والتي يمكن عن طريقها تخفيض تكلفة المنتج بدون التضحية بوظائفه الأساسية.
- استبعاد الوظائف غير الضرورية التي تزيد من تكلفة ودرجة تعقيد المنتج كما تبحث هندسة القيمة في الخفض والحد من الأنشطة التي لا تضيف لقيمة المنتج ومن ثم التكاليف التي لا تضيف قيمة وذلك بخفض مسببات التكلفة للأنشطة التي لا تضيف قيمة.

أي أن أسلوب هندسة القيمة يساعدنا في الوصول إلى التكلفة المستهدفة. غير أن مفتاح نجاح هذا الأسلوب هو فريق العمل الذي يتكون من ممثلين عن الفئات التالية⁸⁰:

- العملاء : وذلك عن طريق الأبحاث والدراسات الخاصة بهذه الفئة.
- القائمون بالأبحاث الأولية والدراسات التجريبية والمصممون، للاستفادة من النتائج الأولية قبل البدء بالإنتاج.
- المصنعون، لتتبع عملية الإنتاج من مختلف جوانبها لتحديد إمكانية تنفيذ هندسة القيمة في هذه المرحلة.

⁷⁸ بنشي، ماهر، مرجع سابق، ص46.

⁷⁹ أحمد مصلح عبد الله، مجيب الرحمن، مرجع سابق، ص70.

⁸⁰ بنشي، ماهر، مرجع سابق، ص47.

بالإضافة إلى تلك الفئات يمكن الاعتماد على بعض الاختصاصيين في حقول مختلفة ليعملوا معا في تحديد التحسينات (القيمة المضافة).

عادة تتضمن هذه الأداة القيام بالأنشطة التالية وهي:

1-1 تحليل الخصائص الوظيفية للمنتج (التحليل الوظيفي للمنتج)⁸¹:

فكل منتج يؤدي مجموعة من الوظائف التي تتحد مع بعضها لتحقيق الغرض الرئيسي المرغوب من ذلك المنتج. وفي هذا النشاط يتم التعاون والتنسيق بين إدارة التكاليف وفريق العمل الهندسي لجمع المعلومات عن المنتج والمشاركة في تقديم الأفكار البناءة والمبدعة التي تساعد في إعداد تصميم مبدئي له يحقق احتياجات العملاء ويشبع رغباتهم، إضافة إلى القيام بتحليل المنتج إلى وظائف رئيسية وثانوية وبعد ذلك يتم تجميع الوظائف المرغوبة وترتيبها حسب أهميتها من وجهة نظر العميل كما يتم تحديد الوظائف غير الهامة وغير الضرورية للتخلص منها إن أمكن بهدف تخفيض التكلفة. وبعد هذا التحليل يتم تخصيص (توزيع) التكلفة المستهدفة الكلية على مختلف الوظائف التي يؤديها تبعا لأهميتها النسبية وقيمتها (القيمة التي تضيفها) بالنسبة للعميل ثم مقارنة هذه التكلفة مع المبلغ الذي يرغب في دفعه مقابل الاستفادة منها. الأمر الذي يساعد المصممين في الحصول على نظرة أكثر عمقا وشمولا عند قيامهم بتصميم هذه الوظائف في المنتج.

1-2 تحليل مكونات المنتج⁸² :

بعد تحليل المنتج إلى وظائفه الرئيسية والثانوية وتخصيص التكلفة المستهدفة عليها يبدأ النشاط الثاني والمتمثل بتحديد الأجزاء الأساسية اللازمة لأداء كل وظيفة ثم تحديد مكونات هذه الأجزاء وترتيبها وفقاً لأهميتها بالنسبة للعميل ولدرجة مساهمتها في تحقيق وظائف المنتج التي تشبع رغبات ذلك العميل. وللقيام بهذا بنجاح لا بد من الاعتماد على خبرة فريق العمل وعلى المعلومات التاريخية المتوفرة عن مكونات هذا المنتج- في حال وجود منتجات مشابهة سبق وأن تم تصنيعها- .

ثم يتم تخصيص التكاليف المستهدفة للوظائف التي تم تحديدها في المرحلة الأولى على الأجزاء الرئيسية للمنتج ومن ثم توزيع تكاليف هذه الأجزاء على مكوناتها بحيث يكون مجموع التكاليف المستهدفة على مستوى المكونات مساوياً لمجموع التكاليف المستهدفة على مستوى الوظائف.

⁸¹ ابنه العمادة، زياد عودة، (2012)، " أثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية - دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ص63.

⁸² النحلوي، آلاء محمد بسام، مرجع سابق، ص76.

إن الهدف من هذا التخصيص هو تسهيل تكليف الجهات المسؤولة عن كل جزء من أجزاء المنتج بالمهام المطلوبة منها وأيضا لممارسة نوع من الضغط على هذه الجهات حتى تخفض تكاليفها مع تقديم المساعدة لها على ذلك بالأفكار البناءة التي تمكنها فعلا من تخفيض التكاليف والحصول على عوائد مناسبة⁸³.

وبعد إنهاء الإجراءات السابقة يتم تحديد الأجزاء التي يجب حذفها أو استبدالها أو ضمها مع غيرها بالشكل الذي يتوافق مع هدف تخفيض التكلفة ويحقق الوصول إلى التكلفة المستهدفة نتيجة التخلص من العيوب المكلفة التي في المنتج.

3-1 إدارة العلاقة مع الموردين :

تقوم المنشأة بالتوجه نحو الموردين للحصول على المكونات المطلوبة للمنتج وذلك بعد أن تم تحديدها وتحديد التكلفة المستهدفة لكل منها **
وهنا تجري مقارنة التكاليف المستهدفة المحددة من قبل المنشأة مع الأسعار المعروضة من قبل الموردين - أي التكلفة الحالية للمكون- وذلك بهدف تحديد مقدار تخفيض التكلفة المطلوب لكل مكون. وفي حال كانت تلك الأسعار مرضية فإنه يتم قبولها مباشرة من قبل المنشأة أما إذا لم تكن مرضية وكانت تفوق التكلفة المستهدفة المحددة من قبلها فإنه يتم خلق ضغط على الموردين وتجري المفاوضات لتخفيض الأسعار.

ويجب الانتباه إلى تكون هذه الأسعار موضوعية ومنطقية وعادلة وتسمح للموردين بتحقيق عائدات كافية وملئمة.

وتعتبر كل سمات اختيار المورد وإدارة هذا المورد جزء من هذه المرحلة وإن جزء كبيرا من ضغط تخفيض التكلفة في هذا المستوى يتم توجيهه إلى الموردين بحيث يتم العمل على تحقيق أقل تكلفة من التعامل مع المورد⁸⁴.

بالإضافة إلى ذلك يمكن للمنشأة أن تقوم ب :

- إرسال مهندسيها إلى الموردين لمساعدتهم في تخفيض تكاليفهم الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض الأسعار

- إشراك الموردين في عملية تصميم المنتج فقد تطلب المنشأة من المورد تصميم وإنتاج أحد المكونات الأساسية للمنتج (ضمن تكاليف محددة) عوضا عن تصنيعها داخليا وبالتالي الحصول على نتائج مهمة من خلال التركيز على الناحية الإبداعية لديهم⁸⁵.

⁸³ راجحان، ميساء محمود محمد، مرجع سابق، ص 61.

** التكلفة المستهدفة للمكونات: أي السعر الذي يمكن للمنشأة أن تدفعه للمورد لقاء المكونات التي سيوردونها لها .

⁸⁴ بنشي، ماهر، مرجع سابق، ص 53.

⁸⁵ النحلوي، آلاء محمد بسام، مرجع سابق، ص 91.

- اتباع نظام السحب من الموردين بحيث تتدفق المكونات عند الحاجة إليها إلى مواقع الإنتاج مباشرة الأمر الذي يؤدي لتخفيض التكاليف المتعلقة بالتخزين.
وبعد الحديث عن هذه الأنشطة (أ - ب - ج) لا يسعنا إلا أن نشير إلى كون تخصيص التكلفة المستهدفة على مستوى وظائف المنتج ثم تخصيصها على مستوى المكونات الأساسية هو أمر يكتنفه بعض الصعوبة في الواقع العملي نظرا لصعوبة تحديد الأجزاء المرتبطة بكل وظيفة.

2- الهندسة العكسية⁸⁶ :

هي عملية تقييم للمنتج المنافس عن طريق تحليله وتفكيكه للتعرف على المواد الخام والأجزاء المستخدمة فيه، التصميم الذي يتخذه المنافسون، طريقة تصنيعه، مستوى التكنولوجيا المستخدمة، درجة الجودة، وكل المزايا والمساوئ الموجودة فيه ومقارنته مع منتج المنشأة بهدف الاستفادة من تميز وتقدم المنتجات المنافسة في تحديد فرص تخفيض التكلفة وتحسين المنتج وتقديم الأفضل منها.

3- الهندسة المتزامنة⁸⁷ (*) :

هي وسيلة لخفض زمن تطوير المنتج من خلال أداء مجموعة من الأعمال الخاصة بتطوير المنتج في وقت واحد وبطريقة متوازنة وليست متعاقبة بحيث تتقابل الأعمال وتنتهي جميعا في موعد محدد. وبذلك لن يترتب على ظهور أية نقطة اختناق في مهمة معينة توقف مفاجئ في عملية التطوير ككل لأنه توجد مهام أخرى لازالت تتم في مجراها الطبيعي وبمواعيدها المحددة وذلك بعكس المداخل التقليدية حيث يتم التحرك خطوة بعد خطوة ولا تُترك مرحلة إلا بعد إنهاء كل متطلباتها وبالتالي تعطيل في مرحلة معينة سيترتب عليه بطء أو توقف في عملية التطوير. ويركز هذا الأسلوب على أخذ قدرات العاملين والموردين واستراتيجيات الإنتاج بعين الاعتبار عند تصميم العمليات الإنتاجية كما أنه يساعد على تقليص الوقت اللازم لوصول المنتج للسوق مما يؤدي إلى حدوث وفورات زمنية بالإضافة إلى الوفورات في التكاليف المرتبطة بها مما يساعد في الوصول للتكلفة المستهدفة.

⁸⁶ ابنه العمادة، زياد عودة، مرجع سابق، ص64.

⁸⁷ يمكن الرجوع إلى:

- ابو عودة، علي، مرجع سابق، ص34.

- ابنه العمادة، زياد عودة، مرجع سابق، ص64.

(*) ذكرت في مرجع سابق " إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لرفع القدرة التنافسية" للكاتب مجيب الرحمن أحمد مصلح عبد الله باسم الهندسة المتوازنة

4- جداول التكلفة⁸⁸ :

هي نموذج لقاعدة بيانات تكاليفية تفصيلية تتيح إعداد تقديرات التكلفة للمنتجات الحالية والجديدة بدقة وسرعة وتعد من المصادر الهامة التي توفر معلومات عن المواد الإنتاجية المستخدمة وطرق التصنيع المتبعة والأيدي العاملة والمعدات ووظائف وتصاميم المنتج الخاصة بكل بديل من البدائل المتاحة كما توضح أثر كل ذلك على تكلفة المنتج.

5- دالة انتشار الجودة⁸⁹ :

هي أداة لترجمة متطلبات العميل إلى خصائص وميزات للمنتج حيث تساعد المنشأة على تقديم منتجات جديدة للسوق في وقت أسرع من المنافسين مع تخفيض التكلفة وتحسين الجودة. ومن أهم ميزاتها قدرتها على تركيز المعلومات المتنوعة في حيز صغير يسهل فهمه عن طريق عمل مصفوفة تتضمن البيانات الخاصة بتصميم المنتج وخصائصه ومكوناته ومقارنتها مع الخصائص المطلوبة من قبل العملاء وبينهما وبين ما هو موجود في المنتجات المنافسة. كما أنها توضح أثر تغيير أحد مكونات المنتج في رغبات ومتطلبات العميل الأمر الذي ينعكس إيجاباً على سرعة الوصول إلى أفضل تركيبة لمكونات المنتج تحقق التوازن بين هدفين: الأول تحقيق التكلفة المستهدفة والثاني تلبية رغبات العميل.

المرحلة الثالثة : تحسين التكلفة المستهدفة باستخدام مدخل التكلفة المطورة (Kaizen

(Costing

بعد الانتهاء من المرحلة الأولى والثانية تبدأ مرحلة جديدة متمثلة بالسعي لتحقيق مستوى التكلفة المسموح بها على المدى الطويل عن طريق الاستمرار بتحسين التكلفة المستهدفة خلال مرحلة الإنتاج بغية تخفيض التكلفة كلما أمكن ذلك.

وينظر إلى عملية التحسين على أنها عملية تأتي بشكل تدريجي أي على شكل خطوات صغيرة مدروسة بشكل جيد ومتأني ومنتالية ومتلاحقة وبشكل مستمر كما ينظر إليها اليابانيون على أنها عملية تراكمية لا تأتي دفعة واحدة ويركزون على العنصر البشري أكثر من العنصر المادي والتكنولوجي فهم يرون أن تكون التكنولوجية المستخدمة في التحسين سهلة وبسيطة⁹⁰

⁸⁸ يمكن الرجوع إلى:

- راجحان، ميساء محمود محمد، مرجع سابق، ص115.
- الصقع، محمد سالم، مرجع سابق، ص77.

⁸⁹ يمكن الرجوع إلى:

- خليل، آلاء مصطفى، مرجع سابق، ص38.

- الصقع، محمد سالم، مرجع سابق، ص81.

⁹⁰ عقيلي، عمر وصفي، (2009)، "مدخل إلى المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة-وجهة نظر"، جامعة حلب، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، عمان-دار وائل للنشر والتوزيع، ص134.

ويعرّف التحسين المستمر على أنه⁹¹ : (إحدى تقنيات إدارة التكلفة التي تستهدف تحقيق تخفيضات في التكلفة وزيادة مستوى جودة تصميم المنتج أو العملية عن طريق تحسين كفاءة وفعالية العمليات الإنتاجية وفق برامج مستمرة يشارك في تنفيذها جميع العاملين في أنشطة سلسلة القيمة للوحدة الاقتصادية وبشكل متزامن ومنسق لإحداث تغييرات بسيطة وتدرجية متكررة على مدى طويل تؤدي إلى تحقيق وفورات تراكمية في التكاليف وتزيد من القيمة المسلمة للزبون وتحافظ على الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية في السوق).

ولما كان مدخل التكلفة المستهدفة يعمل على إدارة التكاليف في مرحلة تصميم وتطوير المنتج - أي قبل دخول المنتج مرحلة الإنتاج- ويركز على المنتج بحد ذاته، فإن مدخل التحسن المستمر يطبق في مرحلة الإنتاج ويركز على العملية الإنتاجية لجعلها أكثر فعالية من خلال الاستمرار في إجراء تحسينات إضافية الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن وتحسين جودة المنتجات وإرضاء العملاء على الدوام من خلال تغيير وتحسين المواصفات باستمرار بما يتماشى مع التغيير في أذواقهم.

وهكذا يمكن للباحثة أن تبرز ميزات التحسين المستمر (على سبيل العد وليس الحصر) كما يلي:

- استمرار عملية التطوير والتحسين إلى ما لا نهاية للوصول لأعلى مستويات الأداء.
- التطوير المستمر لمعيار التكلفة فلا يحدث تخفيض إلا وتليه جهود متلاحقة لإحداث المزيد من التخفيض لتكون أفضل من الفترة السابقة لها.
- تتم عملية التحسين المستمر عند دخول المنتج مرحلة الإنتاج الفعلي.
- التركيز على الموارد البشرية والعمل على تدريبها وتأهيلها لتكون قادرة على الإبداع والابتكار وتحفيزها على تطبيق التغييرات اليومية الإضافية
- تنمية ثقافة الإدارة العليا بالمنشأة بأهمية إدارة التكلفة في مراحل الإنتاج.

⁹¹ طالب، مهند مجيد، (2010)، " استعمال تقنيتي التكلفة المستهدفة وإدارة الجودة الشاملة لتحقيق الميزة التنافسية بالتطبيق في الشركة العامة لصناعة البطاريات"، رسالة دكتوراه، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، ص72.

المبحث الرابع

مزايا وصعوبات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة

- مزايا مدخل التكلفة المستهدفة:

- يركز مدخل التكلفة المستهدفة على البيئة الخارجية فهو ينطلق من دراسة السوق وظروف العرض والطلب للتعرف على نوعية المنتجات التي يرغب بها العملاء ثم يعمل على تقديم تلك المنتجات بالسعر التنافسي الذي يكون العميل مستعد لدفعه والذي يحقق للمنشأة في ذات الوقت الأرباح المطلوبة.

- تعد التكلفة المستهدفة أداة جيدة للتسعير في الأسواق التي تتسم بدرجة عالية من المنافسة حيث تسمح بإجراء تحليل حاسم لاحتمالات نجاح المنتج قبل تخصيص الموارد الإنتاجية له على خلاف التسعير على أساس التكلفة فقد تكتشف المنشأة أن سعر المنتج غير تنافسي بعد ما تكون قد استخدمت الموارد في إنتاجه⁹².

- يوفر أسلوب التكلفة المستهدفة المعلومات اللازمة عن البيئة التي تعيشها المنشأة سواء الداخلية أو الخارجية الأمر الذي يؤدي إلى تحديد الموقف التنافسي للمنشأة وبناء ميزة تنافسية وتعزيزها من خلال استكشاف المتغيرات المحيطة بها ومدى تأثيرها في أهداف المنشأة المختلفة.

- يساعد على تحسين العلاقات مع الموردين وتحفيزهم على الابتكار بالشكل الذي يفيدهم ويفيد المنشأة معاً وذلك عندما يتم تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات مما يؤدي إلى تحويل ضغوط المنافسة الخاصة بالتكلفة إليهم.

- يعمل على التخطيط في الأجل الطويل خلافاً للتكاليف المعيارية التي تخطط لفترة محاسبية واحدة حيث أنه يحدد التكلفة والربح المناسبين ويجعل منهما هدفاً يلتزم بالوصول إليه عن طريق تطبيق أنشطة التحسين المستمر لعدة أجيال للمنتج. أما التكاليف المعيارية فهي تقوم فقط بعملية المقارنة بين ما هو مخطط وبين ما تم تحقيقه فعلاً لفترة محاسبية واحدة⁹³.

- يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة أداة لإدارة التكاليف فهو يعمل على تخفيضها قبل حدوثها أي في مرحلة تصميم المنتج وذلك لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها ووفقاً لهذا المدخل فإنه ينبغي أن تخضع التكاليف في كافة مراحل دورة حياة المنتج للتحليل والتقييم بدءاً من التخطيط الأولي للمنتج وحتى مرحلة ما بعد البيع.

⁹² الخلف، نضال- زويلف، إنعام، مرجع سابق، ص175.

⁹³ ابنه العمادة، زياد عودة، مرجع سابق، ص16.

- يساعد مدخل التكلفة المستهدفة على ترابط الأقسام الداخلية للمنشأة والعمل كفريق واحد فهو يوفر الدوافع الذاتية لتحقيق النتائج المرجوة حيث يتعاون الأفراد من مختلف الإدارات والمستويات التنظيمية لتحقيق الهدف المشترك وهو الوصول للتكلفة المستهدفة المحددة.
- لا يتم تصميم المنتجات وفقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة في ضوء الإمكانيات والتقنيات المتاحة بهدف تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد وإنما يتم تصميم المنتجات التي سوف تقابل السعر المحدد من قبل السوق والذي يحقق لها كسب حصة سوقية أكبر⁹⁴.
- توفير بيانات تكاليفية ملائمة لاتخاذ قرارات إدارية سليمة تدعم الموقف التنافسي للمنشأة وتضمن لها الاستمرار في بيئة الأعمال.
- تخفيض زمن تطوير المنتج والإسراع في تقديمه للسوق.
- يساهم مدخل التكلفة المستهدفة في الإدارة الاستراتيجية للأرباح المستقبلية وذلك بتخطيطه للريح المستهدف.
- التعاون مع الموردين والعملاء وإشراكهم في عملية تطوير وتصميم المنتجات لإنتاج منتج بأفضل صورة ممكنة يحقق الرضا لكافة الأطراف.
- يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة على تحقيق أسبقية البيئة من خلال أخذه بعين الاعتبار تأثير المنتج على البيئة والآثار الناتجة عن التخلص منه وذلك من خلال تضمينها في مواصفات تصميم المنتج⁹⁵.

- صعوبات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة:

- وعلى الرغم من الأهمية الكبيرة التي يتمتع بها مدخل التكلفة المستهدفة والفوائد العظيمة التي يمكن الحصول عليها نتيجة تطبيقه إلا أن هناك العديد من الصعوبات والمعوقات التي تقف في وجه التطبيق الفعلي له والتي ينبغي على الإدارة أن تكون على علم مسبق بها حتى تتمكن من تخطيطها. ومن هذه الصعوبات نذكر⁹⁶:
- الصراع التنظيمي بين الأقسام والإدارات المختلفة في المنشأة وعدم التعاون فيما بينها نتيجة اختلاف الأهداف التي تسعى إليها كل إدارة الأمر الذي يؤدي إلى صعوبة تشكيل فرق تقوم بأداء عمل منسق ومنظم مما ينعكس سلباً على نجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

⁹⁴ غفير، نور الدين مجد الدين، مرجع سابق، ص 95.

⁹⁵ غفير، نور الدين مجد الدين، مرجع سابق، ص 92.

⁹⁶ يمكن الرجوع إلى: - أحمد مصلح عبد الله، مجيب الرحمن، مرجع سابق، ص 64.

- الحداد، محمد حسن، مرجع سابق، ص 17-18.

- يتطلب تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة الوصول إلى أعلى درجات الرضا الوظيفي ولكنه بالمقابل يتطلب إجراء العديد من التغييرات التنظيمية عبر المناطق الوظيفية المختلفة الأمر الذي يؤدي إلى آثار متعارضة.

- ارتفاع تكاليف تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة والتي تشمل على تكاليف تطوير وتجربة المنتج الأمر الذي يؤدي إلى ضرورة دراسة التكلفة والعائد قبل اتخاذ قرار التطبيق لهذا المدخل. - تحتاج أنشطة التكلفة المستهدفة إلى ساعات عمل طويلة تُستغرق في تجميع البيانات والتحليل وإعداد التقارير وهذا يؤدي إلى إرهاق فريق العمل والضغط المستمر عليه لتخفيض التكاليف.

- تمسك العاملين بالأفكار والمعتقدات التقليدية والتزامهم بنظام عمل المنشأة والإجراءات الروتينية ومحاربتهم للتغيير إضافة إلى عدم إدراكهم لأهمية تخفيض التكلفة. - عدم الدقة في تحديد التكلفة المستهدفة مما يؤدي إلى إصابة العاملين بالمنشأة بالإحباط نتيجة عدم قدرتهم على الوصول إليها.

- نقص المعرفة بهذا المدخل وعدم الاطلاع الكافي عليه والحاجة إلى التعليم والتدريب فيما يتعلق باستخدام طرق تخفيض التكلفة مثل أسلوب هندسة القيمة، جداول التكلفة، الهندسة المتزامنة....

- تركيز معظم الأبحاث التي تناولت مدخل التكلفة المستهدفة على تحليل التجارب الناجحة للمنشآت اليابانية مما أدى إلى الوصول إلى نتائج تتسم بالخصوصية تعبر عن طبيعة وظروف تلك المنشآت.

- صعوبة استمرارية المحافظة على خطة التكلفة المستهدفة في إطار تطور تكنولوجي سريع ومتزايد ودخول منافسين جدد للأسواق.

- طبيعة المنشأة التي لا تساعد على تطبيقه بصورة ناجحة نتيجة عدم توفر بيئة ملائمة للتطبيق.

وهكذا وبعد الحديث عن المتغير الأول من متغيرات الدراسة ألا وهو التكلفة المستهدفة وبعد محاولة الباحثة التعريف به وبأهدافه وميزاته ومعوقاته ومراحل تطبيقه كان لابد من الانتقال إلى المتغير الثاني وهو نظام إدارة الجودة الشاملة وإعطاء نظرة شاملة عنه وهذا ما سيتم طرحه ضمن الفصل الثالث بغية إحداث نوع من التوازن في الأفكار المعروضة عن كلا المتغيرين وتقديم صورة واضحة تمكّن القارئ من الإحاطة بمضمون الدراسة واستيعابها.

الفصل الثالث

تكامل نظام إدارة الجودة الشاملة مع مدخل التكلفة المستهدفة

- مقدمة :

تطور مفهوم الجودة وحظي باهتمام كبير من الباحثين والمهتمين بتحسين وتطوير الأداء وأصبح ركناً أساسياً من أركان العمل المتألق والتميز كما أصبح الارتقاء به سمة تسعى كل منشأة إلى تحقيقها، خصوصاً كونها تعمل في بيئة تتسم بعدم الاستقرار الأمر الذي استلزم على المنشآت أن تتبنى طرق وأساليب جديدة تمكنها من تضمين المنتجات مزايا تنافسية ومواصفات مبتكرة تضاهي مثيلاتها من المنتجات المعروضة في الأسواق تجعلها قادرة على إشباع حاجات العملاء الحاليين وإرضائهم وجذب عملاء جدد وتعزيز مركزها التنافسي لتضمن لنفسها التفوق والبقاء والاستمرار في سوق الأعمال. وبالتالي فهي لم تجد أمامها سبيلاً لذلك سوى الاهتمام بموضوع الجودة وجعلها مطلباً أساسياً وعملاً هاماً لنجاحها.

إلا أن القاعدة الأساسية للاعتراف بجودة السلع والخدمات في المنشآت المتنوعة هي ما يقوله وينادي به العميل الذي يتعامل معها وليس ما تقوله وتتادي به المنشأة⁹⁷ لذا كان لابد من الانطلاق من حاجات العميل والسعي لتحقيقها بالشكل الذي يضمن الوصول إلى مستوى الجودة المطلوب.

ولقد تعددت محاولات الكتاب في وضع تعريف محدد وشامل للجودة إلا أن هذه المحاولات باءت بالفشل. فإذا عدنا للأدبيات التي تحدثت عن هذا الموضوع نجد الكثير من التعاريف المتنوعة والتي اختلفت عن بعضها البعض نظراً لاختلاف الزاوية التي ينظر إليها كل منهم. فقد قيل بأن كلمة الجودة Quality مشتقة أو مأخوذة من الكلمة اليونانية Qualitas والتي تعني "طبيعة الشخص أو طبيعة الشيء ودرجة الصلابة" أما قديماً فقد كانت تشير إلى "الدقة والإتقان في البناء"⁹⁸.

ولا يسعنا في هذا الصدد إلا أن نشير إلى ما قاله أشهر العلماء في مجال الجودة فإذا عدنا للعالم (إدوارد ديمينج) نجد أنه لم يعرف الجودة أبداً ولم يصفها بدقة بخلاف رواد الجودة الآخرين⁹⁹.

⁹⁷ الصرن، رعد حسن، (2009)، "إدارة الجودة الشاملة - الوظائف والمبادئ والممارسات في العالم التنافسي"، سلسلة الرضا للمعلومات ص15.

⁹⁸ أبو النصر، مدحت (2008)، "أساسيات إدارة الجودة الشاملة TQM" دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر، ص62.

⁹⁹ R.Evans, James- W.Dean, Jr, James , (2003), " Total Quality: Management, Organization, and Strategy ", University of Cincinnati, University of North Carolina, 3d, P44.

في حين عرفها العالم (جوزيف جوران)¹⁰⁰ على أنها "الملاءمة للاستخدام أو الغرض". وتأتي أهمية هذه الفكرة من أنه من الممكن للمنتج أن يقابل المواصفات المحددة إلا أنه قد يكون غير مناسب للاستخدام، فمن الممكن أن تكون المواصفات خاطئة أو غير مطابقة لمتطلبات العملاء. وبالتالي فهو يرى بأن مقابلة المواصفات هو شرط ضروري في الجودة في كثير من الحالات إلا أنه غير كافي.

أما الجودة لدى العالم (فيليب كروسبي) فهي تعني "التوافق مع المتطلبات" وليس التميز فكما كانت المتطلبات موضوعة بوضوح أكثر فإنه لن يتم فهمها بطريقة خاطئة¹⁰¹. ومع اشتداد معارك المنافسة بين المنشآت وعدم شموليتها للعملية الإنتاجية فحسب بل وامتدادها لتشمل الخدمات المرتبطة بها مباشرة كعمليات البحث والتطوير والتصميم والترويج والتوزيع وخدمات ما بعد البيع فإنه لم يعد بإمكان أي منشأة أن تدخل أسواق المنافسة الدولية مالم تمتلك درجة مقبولة عالمياً لجودة منتجاتها وبتكلفة منخفضة.

ولم تعد مسؤولية تحقيق الجودة تقع على عاتق قسم محدد بذاته (قسم إدارة الجودة) وإنما أصبحت مسؤولية جماعية تشمل كل فرد موجود داخل المنشأة ابتداءً من قمة الهرم التنظيمي إلى قاعدته وعلى كافة المستويات فكل منهم مسؤول عن الرقابة على عمله ومهامه بالإضافة إلى الدور الذي يلعبه المورد حيث أصبح عنصر أساسي ومهم بل وشريك للمنشأة في تحقيق الجودة. وهنا ظهر فكر فلسفي جديد أطلق عليه ما يسمى بمفهوم (إدارة الجودة الشاملة) والذي يعد من المفاهيم الإدارية الحديثة القائمة على جملة من المبادئ والأفكار التي تؤمن بأن الجودة لا تقتصر على جودة المنتجات والخدمات فقط وإنما تشمل إحداث تغييرات جذرية إيجابية لكل من العمليات، الهياكل التنظيمية، الموارد البشرية، الثقافة، القيم، المعتقدات التنظيمية. وفي هذا الفصل ستقوم الباحثة بالعمل على التعريف بنظام إدارة الجودة الشاملة وتطوره التاريخي ورواده ومبادئه ومراحل تطبيقه بالإضافة إلى تكاليف الجودة والعلاقة بين نظام إدارة الجودة الشاملة ومدخل التكلفة المستهدفة وذلك من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: تطور إدارة الجودة الشاملة وأهميتها

المبحث الثاني: مبادئ نظام إدارة الجودة الشاملة

المبحث الثالث: عناصر تكاليف الجودة وأسس قياسها وتحليلها

المبحث الرابع: العلاقة بين نظام إدارة الجودة الشاملة ومدخل التكلفة المستهدفة

¹⁰⁰ Sallis, Edward, (2002), " Total Quality Management in Education ", 3d, P42.

¹⁰¹ R.Evans, James- W.Dean, Jr, James, Previous Ref. PP55,56.

المبحث الأول

تطور إدارة الجودة الشاملة وأهميتها

- نظام إدارة الجودة الشاملة - إطار مفاهيمي :

تم بذل الكثير من الجهود لوضع تعريف محدد لإدارة الجودة الشاملة يصفها ويعرفها تعريفاً شاملاً ويحدد مبادئها وأساسياتها إلا أنه لم يتم الاتفاق على تعريف مشترك ولم يكن تعريفها بالأمر السهل. فقد تعددت التعاريف واختلفت نظراً لاختلاف وجهات نظر مؤلفيها، وإن هذا الأمر ليس بغريب ولعل هذا الاختلاف يعكس مدى أهميتها.

وفي هذا السياق عرفها معهد الجودة الفيدرالي الأمريكي¹⁰² على أنها " القيام بالعمل الصحيح بشكل صحيح ومن أول مرة مع الاعتماد على تقييم المستهلك في معرفة مدى تحسن الأداء " _ ويوضح Oakland (1993)¹⁰³ أن إدارة الجودة الشاملة هي "أسلوب لتحسين القدرة التنافسية، الفعالية، والمرونة لكامل المنظمة"

في حين عرفت منظمة المعايير الدولية ISO¹⁰⁴ على أنها "مدخل إداري للمنظمة يركز على الجودة، يقوم على مساهمة كل أعضاء المنظمة ويهدف للنجاح على المدى الطويل من خلال تلبية احتياجات العملاء واستفادة كل أعضاء المنظمة والمجتمع "

- أما Jablonski¹⁰⁵ فقد رأى بأنها " شكل تعاوني لأداء الأعمال بتحريك المواهب والقدرات لكل من العاملين والإدارة لتحسين الإنتاجية والجودة بشكل مستمر مستخدمة فرق العمل " - يجادل Shiba et al(1993)¹⁰⁶ بأن إدارة الجودة الشاملة هي " نظام متطور من الممارسات، الأدوات، وطرق التدريب يهدف إلى إدارة المنشآت بالشكل الذي يحقق رضا العملاء في ظل التغيرات العالمية المتسارعة"

- كما تم تعريفها على أنها¹⁰⁷ " مدخل تنظيمي شامل يهدف لمقابلة احتياجات وتوقعات العميل من خلال استخدام كل من المدراء والموظفين للأساليب الكمية لتطوير عمليات المنشأة ومنتجاتها وخدماتها بشكل مستمر "

¹⁰² زين الدين، فريد، (1996)، " إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات العربية "، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر، القاهرة، ص24.

¹⁰³ Eriksson, Henrik, (2002), "Benefits from TQM for Organisational Performance", Lulea University of Technology, Division of Quality Technology and Statistics, P7.

¹⁰⁴ عطوي، راضية، (2008-2007)، مرجع سابق، ص30.

¹⁰⁵ زين الدين، فريد، مرجع سابق، ص25.

¹⁰⁶ Eriksson, Henrik, Previous Ref, P7.

¹⁰⁷ G. Psychogios, Alexandros, (2007), "Understanding Total Quality Management in Context: Qualitative Research on Managers' Awareness of TQM Aspects in the Greek Service Industry", City College, The University of Sheffield, Thessaloniki, Greece, The Qualitative Report, Vol 12. P41.

وهكذا نجد أن إدارة الجودة الشاملة سلاح فعال بيد الإدارة يتم استخدامها لمواجهة التحديات وتحقيق التحول المطلوب وتحسين العمل وتطويره وبلوغ التميز في الأداء وذلك من خلال الارتكاز على نقطة أساسية متمثلة بإيجاد ترابط مستمر بين جهود تحسين الجودة على مستوى المنشأة ككل وبين المواصفات المرغوبة من العميل.

وبالاستناد لما سبق يمكن للباحثة وضع التعرف التالي لإدارة الجودة الشاملة بأنها:
" فلسفة إدارية تشمل كافة أنشطة المنشأة تقوم بخلق ثقافة متميزة في الأداء تتضافر فيها جهود جميع العاملين وعلى كافة المستويات وفي جميع الوحدات والأقسام للقيام بالأعمال بشكل صحيح ومن المرة الأولى بالشكل الذي يلبي الحاجات والتوقعات الحالية والمستقبلية للعملاء والمجتمع ويحقق أهداف المنشأة وبأعلى درجة كفاءة ممكنة مع الاعتماد على تقييم العميل في معرفة مدى تحسن الأداء".

مر مفهوم الجودة بمراحل تاريخية متلاحقة طرأ عليه خلالها العديد من التطورات التي لم تأت من فراغ فكري وإنما من خلال الإسهامات الفاعلة للعديد من الرواد والمفكرين إلى أن وصلنا إلى الجودة الشاملة بمعناها المعاصر.

ونظراً لأهمية هذه المراحل سنقوم الباحثة بعرضها على النحو التالي:

1- مرحلة الفحص والتفتيش¹⁰⁸:

في هذه المرحلة تجري عمليات الفحص والتفتيش على المنتجات النهائية لضمان أنها مطابقة للمواصفات الموضوعية وللحيلولة دون وصول الوحدات المعيبة والتي لا تلبي رغبات العملاء إليهم. وبالتالي فإن هذه المرحلة ركزت على اكتشاف الأخطاء والعمل على استبعادها إلا أنها لم تمنع وقوعها فالخطأ قد حصل فعلاً وما على عملية الفحص إلا اكتشاف هذا الخطأ.

2- مرحلة مراقبة الجودة:

وهي امتداد للمرحلة السابقة إلا أنها أكثر تطوراً منها، وفيها تم تأسيس قسم للجودة يقوم بمهمة مراقبة جودة المنتجات خلال مراحل الإنتاج مستخدماً في ذلك الأساليب الإحصائية للتحقق من مدى مطابقة المنتجات لمقاييس الجودة الموضوعية¹⁰⁹ الأمر الذي يتيح الكشف المبكر عن الانحرافات قبل استفحالها وتحولها إلى عيوب.

3- مرحلة تأكيد الجودة:

¹⁰⁸ النعيمي، جبر بن حمود بن جبر (2006)، "اتجاهات القيادات الأمنية نحو تطبيق إدارة الجودة الشاملة - دراسة ميدانية بالتطبيق على وزارة الداخلية بدولة قطر"، رسالة ماجستير، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، كلية الدراسات العليا، ص25.
¹⁰⁹ يوسف، بومدين (2007)، "إدارة الجودة الشاملة والأداء المتميز"، جامعة بومرداس، مجلة الباحث، عدد (5)، ص30.

اهتمت مرحلة تأكيد الجودة بأمر أكثر عمقاً وشمولاً من المراحل السابقة لها تاريخياً، كما تم توجيه كافة الجهود للعمل على منع حدوث الأخطاء والوقاية منها منذ البداية وتحقيق منتجات خالية من العيوب عن طريق الرقابة الشاملة على كافة العمليات ابتداءً من مرحلة التصميم وانتهاءً بوصول المنتج إلى يد العميل. وتحقيقاً لمبدأ (الإنتاج بدون أخطاء) أو ما يسمى بالتلف الصفري الذي نادى به مرحلة تأكيد الجودة فقد تم تنفيذ عدة أنواع من الرقابة وهي¹¹⁰: الرقابة الوقائية والتي تكون بمتابعة تنفيذ الأعمال أول بأول لاكتشاف الأخطاء قبل وقوعها، والرقابة المرحلية والتي تكون بفحص المنتج بعد انتهاء كل مرحلة من مراحل الإنتاج للتأكد من مستوى جودته والعمل على اكتشاف الانحرافات عند وقوعها ومعالجتها فوراً قبل تفاقمها، والرقابة البعدية والتي تعني التأكد من جودة المنتج ومطابقته للمواصفات وذلك بعد الانتهاء من إنتاجه وقبل تسليمه للعميل وذلك لضمان خلوه من أي عيب.

4- مرحلة حلقات الجودة:

تعرف حلقات الجودة على أنها " مجموعة من الأفراد من نفس القسم أو الإدارة يجتمعون بشكل دوري من حين لآخر لمدة ساعة أو أكثر لمناقشة مواضيع العمل ومشكلاته، ونتيجة النقاش الذي يدور بينهم تتولد عدة أفكار يتم بلورتها على شكل حلول لتلك المشكلات وتقدم للإدارة بغية وضعها موضع التنفيذ بعد الموافقة عليها من قبلها " وإذا نظرنا بعمق لهذا التعريف نجد أن حلقات الجودة تعد واحدة من أهم الطرق التي تستخدم لتحسين الجودة حيث تقوم على فكرة إشراك العاملين على اعتبار أنهم الأقرب من مشكلات العمل والأكثر فهماً وقدرةً على تحديد هذه المشكلات بدقة.

5- مرحلة إدارة الجودة الشاملة¹¹¹:

نشأت إدارة الجودة الشاملة بمعناها الحديث في الولايات المتحدة الأمريكية على يد العالم الأمريكي إدوارد ديمينج **W. Edward Deming** الذي ولد عام 1900 وتوفي عام 1993¹¹² والذي يُعد من أشهر علماء الجودة ويُعتبر بمثابة الأب الروحي لإدارة الجودة الشاملة وهو الذي قدم العديد من الإسهامات الهادفة لتطوير الجودة في الولايات المتحدة الأمريكية وقام بوضع

¹¹⁰ كريمة، سلطان (2007)، "طرق تحسين جودة المنتج الصناعي وأثرها في تخفيض التكاليف - دراسة حالة المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات Sijico وحدة رمضان جمال"، رسالة ماجستير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ص4.

¹¹¹ الملاح، منتهى أحمد علي (2005)، "درجة تحقيق معايير إدارة الجودة الشاملة في الجامعات الفلسطينية في محافظات الضفة الغربية كما يراها أعضاء هيئة التدريس"، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا، ص16.

¹¹² Sallis, Edward, Previous Ref ,P6.

مجموعة من الأفكار التي تهدف للوصول إلى منتج جديد خالي من العيوب ومنافس في الأسواق العالمية. إلا أنه لم يلق آذاناً صاغية ولم يُؤخذ بأفكاره ولم تنمو فلسفته وتحقق تطوراً هائلاً إلا في اليابان التي تعتبر أول دولة طبقت نظرياته ومبادئه بهدف إعادة إعمار البنية التحتية المدمرة بعد الحرب (**).

وتقديراً لجهوده العظيمة أسس الاتحاد الياباني للعلماء والمهندسين "Union of Japanese Scientists and Engineers" في عام 1951 جائزة باسمه سميت (جائزة ديمينج)¹¹³ تمنح بشكل سنوي للمنشآت التي اعتنقت أساليبه وتميزت بإنتاجها.

فيما بعد ظهر أحد عمالقة الجودة وهو **جوزيف جوران Joseph Juran** الذي عاصر ديمينج وترك بصماته الواضحة في مجال إدارة الجودة الشاملة واعتبر المساهم الأهم في هذا المجال من بعده.

تمثلت أكبر إسهاماته في صياغة طرق لإنشاء الشركة الموجهة نحو العميل، وركز على أن الجودة من أجل العميل يجب أن تدخل في صميم كل عملية ونظام في المنشأة¹¹⁴. يليه **فيليب كروسبي Philip Crosby** وهو عالم أمريكي كان لإسهاماته في مجال إدارة الجودة الشاملة بريقها اللامع حتى يومنا هذا. فقد قام بتطوير مفاهيم إدارة الجودة الشاملة في الولايات المتحدة الأمريكية¹¹⁵ كسلاح فعال لمحاربة المنتجات اليابانية التي سيطرت على الأسواق. كان كروسبي أول من نادى بمفهوم العيوب الصفرية (Zero Defects) (منتجات بلا عيوب، بلا أخطاء مطلقاً) والذي يقوم على فكرة (فعل الشيء بشكل صحيح من المرة الأولى)، مؤيداً وجهة نظره بأن تكاليف اكتشاف الأخطاء قبل وقوعها أقل بكثير من تكاليف التصحيح وتكاليف الفشل. ورغم التشابه الكبير في الأسس والمبادئ العامة التي تجمع بين (ديمنج وجوران وكروسبي) باعتبارهم قمم هذا المجال فإن كلاً منهم قد تميز بطريقة ورؤية خاصة تجعله متفرداً في بعض الجوانب والنواحي المختلفة¹¹⁶.

ولم تتوقف الجهود المبذولة لتطوير نظريات وأسس إدارة الجودة الشاملة نظراً للمكانة الهامة التي تحتلها فظهر أعلام كبار في اليابان مثل كاورو إيشيكاوا وتاجوتشي عملوا في هذا المجال.

(**) استندته الحكومة اليابانية للاستفادة من أفكاره المبدعة في تحسين صناعاتها وهناك ألقى العديد من المحاضرات للقادة الصناعيين الأمر الذي كان له أثر كبير في النجاح الذي حققته المنشآت اليابانية.

¹¹³ Foster, S.Thomas, (2010), "Managing Quality - Integrating the supply chain", Brigham Young University, 4d, P106.

¹¹⁴ . ويليامز ، ريتشارد ل، (1999)، "اساسيات ادارة الجودة الشاملة"، الجمعية الامريكية للإدارة، سلسلة العمل بذكاء، مكتبة جريز، ص12.

¹¹⁵ المصري، مروان وليد سليمان، (2007)، "تطوير الأداء الإداري لرؤساء الأقسام الأكاديمية بالجامعات الفلسطينية في ضوء مبادئ إدارة الجودة الشاملة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية – غزة، كلية التربية، ص86.

¹¹⁶ المصري، مروان وليد سليمان، مرجع سابق، ص86.

ومما لاشك فيه أن هذا التطوير سيبقى مستمر في المستقبل مادامت حاجات ورغبات العملاء وخصائص السوق متغيرة باستمرار .

وهكذا نجد مما تقدم من عرض تاريخي لتطور مفهوم الجودة أن هذا المفهوم اختلف من فترة زمنية إلى أخرى إلا أن كل المراحل السابقة متداخلة ومتراصة مع بعضها البعض وكل مرحلة تالية استندت إلى سابقتها. وعلى الرغم من أن لكل منها اهتماماتها الخاصة غير أن هنالك هدف مشترك يجمعهم ألا وهو تحقيق الجودة من خلال إنتاج منتجات تلي توقعات العملاء بل وتفوقها.

وفي سياق الحديث عن نشأة إدارة الجودة الشاملة وتطورها التاريخي لم يسعنا إلا أن نقوم بالاعتراف بجهود الرواد الأوائل الذين أسسوا لها وأرسوا قواعدها ووضعوا اللبنة الأولى فكان لإسهاماتهم فضل كبير على العالم بأسره. فما وصل إليه مفهوم إدارة الجودة الشاملة اليوم لم يأت من فراغ بل كان ثمرة جهود عظيمة تم بذلها على مر السنين تضافرت مع بعضها من قبل أشخاص أفنوا معظم حياتهم في البحث عن المعرفة لتكون منارة للأجيال. وما ينبغي الإشارة إليه أن الاقتصار على ذكر هؤلاء الرواد ليس بهدف التقليل من شأن العلماء الآخرين وإنما كان الهدف إلقاء الضوء على الأكثر مساهمة والأكثر شهرة في هذا المجال.

– أهمية نظام إدارة الجودة الشاملة:

ينظر إلى نظام إدارة الجودة الشاملة على أنه منهجاً شاملاً للتغيير نحو الأفضل وليس مجرد نظام يتبع أساليب مدونة بشكل إجراءات، كما أنه مقياس أساسي يتم استخدامه للمقارنة بين المنشآت.

ونظراً لأهميته الاستراتيجية الفائقة في تحقيق الريادة والبقاء في بيئة الأعمال فقد تم اعتماده من قبل الكثير من كبرى المنشآت العالمية.

وعلى الرغم من التأييد الكبير الذي حظي به نظام إدارة الجودة الشاملة إلا أن هناك من ينتقده ويقلل من أهميته بحجة أنه يزيد من التشدد والرقابة الإدارية ويؤدي إلى توتر العاملين أثناء تأديتهم لمهامهم. وهنا تزداد المشكلة تعقيداً عند عدم الوعي الكافي من قبل الإدارة بمميزات هذا النظام والمرونة العالية التي يتمتع بها والتي تجعله قادراً على مواجهة التغييرات المتسارعة في بيئة الأعمال بصورة إيجابية.

ومن هذا المنطلق يمكن للباحثة أن تبرز أهمية تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة من خلال النقاط التالية:

- التركيز على حاجات العملاء والإصغاء إليها والعمل على تقديم منتجات عالية الجودة تحقق أعلى درجات الرضا لديهم وبشكل مستمر الأمر الذي يضمن ولاءهم لمنتجات المنشأة ويؤدي

لجذب آخرين جدد. فمستوى الجودة يعد من الأمور الهامة بالنسبة للعملاء¹¹⁷ فقد يقلع العميل عن شراء السلع المحلية رغم انخفاض أسعارها ويتجه للسلع الأجنبية لارتفاع مستوى جودتها وانخفاضه في السلع المحلية.

-تقليص شكاوي العملاء وتحسين صورة المنشأة في أذهان المتعاملين معها وتحسين سمعتها الأمر الذي يساعدها في الحصول على القروض المطلوبة من المؤسسات المالية ويؤدي إلى جذب موظفين جدد ذوي خبرة.

-الفحص المستمر لجميع عمليات المنشأة والعمل على استبعاد الأنشطة الثانوية عديمة الفائدة في عملية الإنتاج¹¹⁸ والتركيز على عمل الأشياء بشكل صحيح من المرة الأولى وفي كل مرة الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض التكاليف وزيادة الأرباح.

-خلق جو من التعاون والترابط واعتماد أسلوب العمل الجماعي وضمان المشاركة الفعالة من قبل جميع الأفراد العاملين في المنشأة وتطوير عمليات الاتصال لإنجاز المهمات بطريقة ناجحة¹¹⁹.

-الفهم الكامل والتفصيلي للمنافسين وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة وتعزيز تفوقها من خلال الاستمرار في عمليات التطوير والتحسين للمنتجات والعمليات.

-التعرف على جوانب الهدر والضياع في الوقت والطاقات الذهنية والمادية والتي تنتج عن تكرار الأعمال والعمل على الوقاية منها.

- منح الصلاحيات للعاملين وحثهم على الابتكار الأمر الذي يؤدي إلى رفع مستوى الرضا الوظيفي لديهم وتحسين معنوياتهم.

-المساعدة على تكوين ثقافة عمل ملائمة داخل المنشأة وتحسين كفاءة وفعالية أداء الأفراد والعمليات والإدارات.

-زيادة كمية المبيعات نتيجة إدراك العميل لجودة المنتجات المقدمة.

-حماية المنشأة من المسؤولية القانونية التي تتحملها نتيجة الأضرار الناجمة عن استعمال العملاء للمنتجات المعيبة والتي يكون سببها إما (التصميم الخاطئ أو نتيجة إنجاز العامل غير الماهر وغير المدرب)¹²⁰. مما يؤدي لفقدان عدد كبير من عملائها فالسلعة يجب أن تتسجم مع المتطلبات العالمية لتتلاقى رواجاً.

¹¹⁷ الهاشمي، مؤيد حسن علي، (2006)، "مبادئ إدارة الجودة الشاملة وأثرها في تحديد الأسبقيات التنافسية- دراسة تطبيقية في معمل سمنت الكوفة الجديد"، رسالة ماجستير، جامعة الكوفة، كلية الإدارة والاقتصاد، ص19.

¹¹⁸ عايش، شادي عطا محمد، (2008)، "أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على الأداء المؤسسي-دراسة تطبيقية على المصارف الإسلامية العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة، كلية الدراسات العليا، ص25.

¹¹⁹ عبد الرحمان، بن عنتر، (2008)، "إدارة الجودة الشاملة كتوجه تنافسي في المنظمات المعاصرة"، جامعة بومرداس، مجلة الباحث، عدد(6)، ص178.

¹²⁰ الصرن، رعد حسن، (2001)، "معجزة الجودة الشاملة والأيزو (كيف تتعلم أسرار الجودة الشاملة)، دار علاء الدين للنشر والتوزيع والترجمة، سورية، دمشق، ص25.

المبحث الثاني

مبادئ نظام إدارة الجودة الشاملة

يقوم نظام إدارة الجودة الشاملة على مجموعة من المبادئ التي يجب على المنشآت العمل بها لتحقيق النجاح المنشود والوصول إلى العالمية. ولقد اتفق الباحثون على مضمون هذه المبادئ وأجمعوا عليها إلا أنهم اختلفوا فيما بينهم حول عددها نظراً لاختلاف الثقافات و البيئات التي ينتمون إليها بالإضافة إلى أن نظام إدارة الجودة الشاملة أكبر من أن يتم حصر مبادئه في نطاق ضيق يضم عدداً ثابتاً من البنود.

لذا سيتم عرض المبادئ الأكثر شمولاً والأكثر أهمية وهي كالآتي¹²¹:

1- مبدأ التركيز على العميل:

يعد التركيز على العميل المحور الأساسي لنظام إدارة الجودة الشاملة، وإذا تعمقنا في معنى كلمة (عميل) نجد أنها تشمل كلاً من العميل الداخلي ممثلاً بالموظفين العاملين في المنشأة بالإضافة إلى العميل الخارجي ممثلاً بالزبائن والمراجعين وكل الأشخاص المستفيدين من منتجات وخدمات المنشأة¹²². ولما كان العميل هو الذي يقوم بتحديد الخصائص والمواصفات التي يرغب بأن تتوافر في المنتجات التي سيقتنيها معتمداً في اختياره على توافر عنصر أساسي في هذا المنتج ممثلاً (بالجودة) لذا سعى نظام إدارة الجودة الشاملة لكسب رضاه وولائه للمنتج الذي تقدمه المنشأة لتضمن استمرارها ونجاحها في بيئة الأعمال واعتبرته نقطة البداية والنهاية لعمليات التطوير والتحسين.

وبناءً على ذلك أصبح يتم تصميم المنتجات بالاعتماد على المعلومات التي تُجمع عن رغبات العملاء ليتم تطوير تلك المنتجات بما يتلاءم مع أذواقهم المتغيرة باستمرار. وذلك خلافاً للمفهوم التقليدي الذي كان يقوم على فكرة مفادها أن المنشأة أكثر معرفة بحاجات العملاء من العملاء أنفسهم فتقوم بتحديد هذه الحاجات وتعمل على إشباعها بمعزل تام عن الجمهور المستهدف.

¹²¹ لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى:

(a) شمامي، رقيقة، (2006)، "تفعيل المورد البشري ضمن إدارة الجودة الشاملة"، رسالة ماجستير، جامعة سعد دحلب بالبيدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، ص34.

(b) علوان، قاسم نايف، (2005)، "إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الأيزو 9001:2000"، كلية الاقتصاد، جامعة

التحدي/سرت-ليبيا، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان ص94-95.

(c) الشراري، محمد فائل، (2000)، "إدارة الجودة الشاملة وإمكانية تطبيقها في حرس الحدود- دراسة استطلاعية على المديرية العامة لحرس الحدود بالرياض"، رسالة ماجستير، أكاديمية نايف العربية للعلوم الأمنية، معهد الدراسات العليا، ص87 -

82.

¹²² النعيمي، جبر بن حمود بن جبر، مرجع سابق، ص38.

2- مبدأ التركيز على العمليات والنتائج معاً:

لم تعد فكرة التركيز على المنتجات النهائية لوحدها أمراً مقبولاً بل لابد أيضاً من التركيز على العمليات وعلى تصميم هذه العمليات فالمنتجات المعيبة تعتبر مؤشر على عدم جودة العمليات بحد ذاتها.

ومن هنا كان لابد من البحث عن المشكلات والعقبات التي تقف في وجه تطوير جودة المنتجات، والعمل على تقليل الهدر والضياع والتلف وتحسين عمليات الإنتاج الداخلية بالشكل الذي يرقى بمنتجات المنشأة لأعلى المستويات.

3- مبدأ التحسين المستمر :

ويقوم هذا المبدأ على فكرة جوهرية وهي " السعي على الدوام للبحث عن أساليب أفضل من الأساليب الحالية لأداء الأعمال والمهام حتى ولو كان العملاء راضين عن المنتجات والخدمات التي تقدمها المنشأة بهدف الوصول إلى أعلى درجات الجودة " وبحسب مفهوم الإدارة التقليدية فإنه لا يتم التطوير إلا إذا برزت الحاجة لذلك ويتم القيام به مرة واحدة فقط إلى أن تظهر الحاجة للتطوير مرة أخرى. في حين أن التطوير وفق نظام إدارة الجودة الشاملة مستمر بشكل دائم حتى ولو لم يكن هنالك حاجة لذلك. فهي عملية مستمرة لا تنتهي ولا تتوقف ويتم إجراء التحسين بالاعتماد على (أفكار العاملين واقتراحاتهم، المعلومات التي يتم جمعها عن رغبات العملاء وتطلعاتهم، عمليات البحث والتطوير لخلق أفكار جديدة ومبدعة تضيف للمنتجات تميزاً عن منافسيها).

و يجب أن تشمل عمليات التحسين المستمر كلاً من الأفراد، العمليات، المعدات، التجهيزات، الهياكل، الموارد، المنتجات، الأساليب والإجراءات. ويتم إجراء التحسين على العمليات الأكثر أهمية، وذلك بمشاركة جميع الأفراد العاملين في المنشأة.

4- مبدأ مكافأة العاملين:

مما لا شك فيه أن المنشأة تمتلك رأس مال ثمين لا يمكن بدونه تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة بنجاح ألا وهو الأفراد العاملين لديها. فهم ثروة عظيمة يجب على الإدارة الاهتمام بها فأروهم ومقترحاتهم وجهودهم المبذولة في إنجاز المهمات هي التي تمكن من تحقيق الأهداف والنتائج المرجوة لذا يجب أن تقابل هذه الجهود بالشكر والثناء.

ولما كانت المفاهيم الإدارية التقليدية تنظر للأفراد على أنهم أشخاص لا عقول لهم ولا هم لهم سوى الحصول على الأجر المادي¹²³، جاء نظام إدارة الجودة الشاملة ليؤكد على أنّ للأفراد أهداف أخرى كالترقية، الاعتراف بإنجازاتهم، معاملتهم باحترام وتقدير، الاهتمام بتدريبهم حتى يتمكنوا من إجراء التغييرات اللازمة وحل المشكلات التي تعترضهم أثناء تأدية العمل، وإشعارهم بقيمتهم الذاتية وبأنهم أداة تحسين الأداء وتطوير العمل وزيادة الإنتاجية. فهذه الأمور مجتمعة تساعد على تحفيزهم وتدفعهم للإخلاص والتفاني في أداء المهمات.

5- مبدأ تشكيل فرق العمل:

من الأمور الهامة والتي تشغل بال المفكرين والكتّاب والمهتمين بالجودة (موضوع مشاركة الأفراد العاملين في اتخاذ القرارات وإلى أي مدى تسمح إدارة المنشأة لأفرادها بهذه المشاركة) لأن اشتراك الفرد في عملية صنع القرار أمر ضروري جداً ولاسيما وأن كل فرد في المنشأة بدءاً من أعلى مستوى إداري إلى أدناه مسؤول عن تقديم منتجات متميزة عالية الجودة ذات تكاليف منخفضة. علاوة عن كون هؤلاء المرؤوسين هم أكثر الأشخاص قدرة على تحديد المشكلات أثناء ممارستهم لأعمالهم بشكل يومي. لذا لا بد من الإصغاء لآرائهم والعمل على تنمية مهاراتهم من خلال إخضاعهم لدورات تدريبية.

وتقوم فرق العمل على فكرة التعاون والعمل الجماعي والتشاركية بدلاً من التنافس الذي يؤثر على الأداء ويؤدي إلى إهدار الوقت والطاقات.

وتتبع أهمية هذا المبدأ من وجهة نظر الباحثة من الفوائد التي تجنيها المنشأة من تطبيقه والمتمثلة بالآتي:

- إن توسيع المشاركة في صناعة القرارات يؤدي إلى إغناء القرارات وزيادة فاعليتها وزيادة قناعة العاملين بها وتحمسهم لتنفيذها وبالتالي إحراز أفضل النتائج.
- زيادة الشعور بالرضا الوظيفي والولاء للمنشأة والانتماء لها ورفع روحهم المعنوية.
- احترام آراء الآخرين وتعميق اللامركزية في العمل وزيادة الاتصالات الأفقية.
- خلق مناخ مواتي للابتكار وقبول التغيير وعدم مقاومته.
- تعزيز ثقة العاملين واعتزازهم بعملهم والفخر به.
- دفع العاملين لتحمل المسؤولية الكاملة عن الأعمال المنجزة من قبلهم الأمر الذي ينعكس إيجاباً على الإنتاجية.

¹²³ جابلونسكي، جوزيف، تعريب السيد النعماني، عبد الفتاح، (1996)، "تطبيق إدارة الجودة الشاملة - نظرة عامة"، مركز الخبرات المهنية للإدارة (بميك)، جمهورية مصر العربية، ص57.

6- مبدأ الوقاية من الأخطاء قبل وقوعها:

ووفقاً لهذا المبدأ فقد تحوّل الهدف من (البحث عن العيوب والأخطاء بعد حدوثها فعلاً على أرض الواقع ثم القيام بتصحيحها) إلى (معالجة الأسباب المؤدية إليها بغية الوقاية منها قبل حدوثها).

7- مبدأ معلومات التغذية العكسية:

وهي المعلومات الواردة عن مدى كفاءة وفعالية منتجات المنشأة ويتم الحصول على هذه المعلومات من خلال توفير شبكة اتصالات متينة تساعد على وصولها في الوقت المطلوب وبدقة عالية.

ومنه فإذا كانت هذه المعلومات مرضية فإنه يتم الاستمرار بالعمل بنفس المستوى الحالي مع السعي للتطوير ولكن بدون إلحاح، أما إذا كانت غير مرضية فلا بد من التغيير السريع والبحث عن طرق وأساليب جديدة تضمن الارتقاء لما هو مطلوب. وتعتبر هذه المعلومات من أهم العوامل التي تزيد من تفوق المنشأة وتميزها وخصوصاً عندما تكون موثوقة وبالإمكان الاعتماد عليها.

8- مبدأ العلاقة مع الموردين على أساس الجودة:

ووفقاً لنظام إدارة الجودة الشاملة فإنه لم يعد ينظر للموردين من منطلق الأسعار الأقل التي يقدمونها بل ينبغي على المنشأة أن تقوم باختيار أشخاص موثوق فيهم قادرين على توفير المواد الأولية بأعلى جودة ووفقاً للمواصفات المتفق عليها وبالوقت المحدد تماماً دون تأخير. كما يجب أن يتم التنسيق الفعال والتعاون المشترك وبناء علاقات متينة معهم بالشكل الذي يمكن من الحصول على منتجات ذات جودة عالمية نتيجة توفير مواد أولية متميزة. وهكذا نلاحظ أن المورد أصبح شريك في العملية الإنتاجية بعد أن كان خصماً للمنشأة يُمنع من الاطلاع على أمورها الداخلية.

والأمر الذي لا يمكن إغفاله في خضم الحديث عن نظام إدارة الجودة الشاملة هو أفراد عدد من الصفحات للتطرق إلى مفهوم تكاليف الجودة وطرق قياسها كونها تصب في صلب موضوع الدراسة المطروحة.

المبحث الثالث

عناصر تكاليف الجودة وأسس قياسها وتحليلها

- تعريف تكاليف الجودة:

مازال العديد من الباحثين والمهتمين بموضوع الجودة يعتقدون بأن التطبيق العملي لأنظمة الجودة في المنشأة مكلف جداً كونه يتطلب جهود كبيرة يترتب عليها تكاليف مادية إضافية تتمثل بتكلفة تخطيط وتصميم ونشر هذه الأنظمة إضافة إلى تكلفة تدريب العاملين على تنفيذها وغيرها من التكاليف التي يتم تحملها. لكن هذه النظرة أخذت بالتلاشي لدى المنشآت التي طبقت نظام إدارة الجودة الشاملة وأدركت أن هناك تكاليف مادية أخرى تترتب على عدم التطبيق تنتج عن الخسائر الحقيقية الناجمة عن وجود جودة ضعيفة أو غيابها كلياً تتمثل بتكاليف الوحدات المعيبة وتكاليف الإصلاح إضافة إلى الهدر في الموارد المتاحة والتخفيضات التي تقدم للعميل تعويضاً له عن ضعف الجودة وما يترتب على ذلك من تضرر سمعة المنشأة والحصول على أرباح أقل وفقدان المكانة السوقية.

وإذا ما قارنا تكاليف تطبيق هذه الأنظمة مع تكاليف عدم تطبيقها نجد بأن تكاليف عدم التطبيق تفوق بكثير تكاليف النظرة التقليدية للتعارض بين الجودة والتكلفة. فتقديم المنتج للعميل بجودة عالية وبدون أدنى خطأ سيؤدي إلى سعادته وولائه لمنتجات المنشأة إضافة إلى جذبته لعملاء جدد والحصول على أرباح أكثر وحصصة سوقية أكبر ونشر سمعة طيبة للمنشأة مقارنة بالمنشآت المنافسة.

وما ينبغي الإشارة إليه أن هناك مجموعة من العوامل الداخلية والخارجية التي تؤثر على مستوى الجودة ومن أهم العوامل الداخلية (المدراء، المواد، الإمكانيات التشغيلية والإنتاجية المتاحة) أما العوامل الخارجية فتتسبب تفاعل المنشأة مع البيئة الخارجية وتمثل رغبات العملاء من جهة وظروف الموردين من جهة أخرى.¹²⁴

وتعرف تكاليف الجودة على أنها:

(التكاليف المتعلقة بمنع إنتاج المنتجات المعيبة أو اكتشاف وتصحيح المنتجات المعيبة)¹²⁵

¹²⁴ ميكائيل ياسين، إيام، (2010)، " قياس تكلفة الجودة اعتماداً على نظم التكاليف الحديثة وأثره على عملية اتخاذ القرار في المنشآت الصناعية"، رسالة دكتوراه، جامعة تشرين، كلية الاقتصاد، ص36.
¹²⁵ جودة، محفوظ أحمد، (2004)، مرجع سابق، ص167.

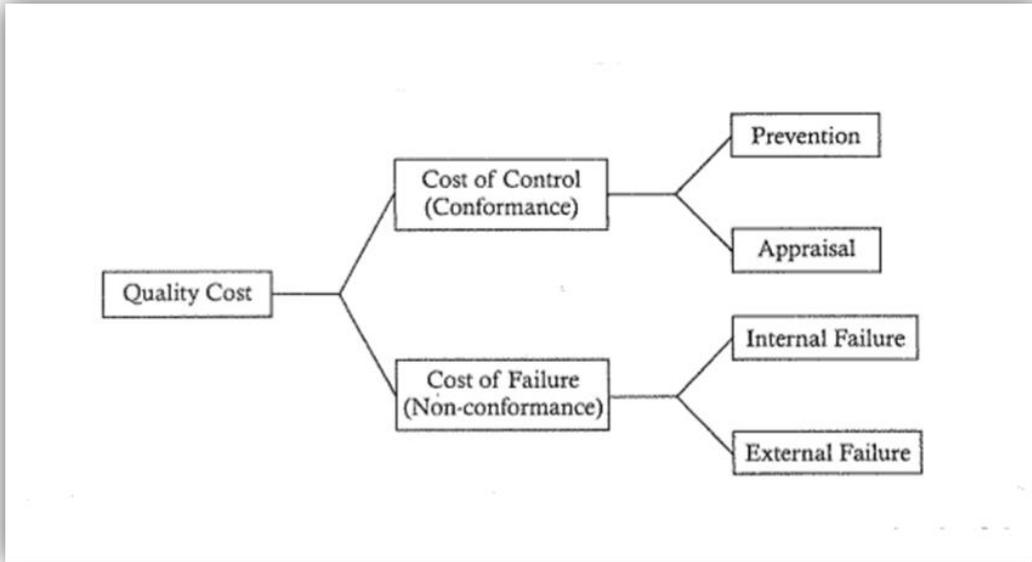
كما عرفها (Fiegen baum) كالاتي:

(هي كلف إيجاد الجودة وتحديدها والسيطرة عليها والتقييم والتغذية العكسية لمطابقة الجودة والاعتمادية ومتطلبات الأمان فضلا عن كلف الفشل في تحقيق المتطلبات داخل المنظمة ولدى المستهلكين)¹²⁶.

-عناصر تكاليف الجودة:

إذا أردنا التعرف عن قرب وبشكل تفصيلي على تكاليف الجودة يمكننا القيام بتقسيمها طبقاً لوظائفها الأساسية في المنشأة على النحو التالي¹²⁷:

تكاليف الجودة طبقاً لوظائفها الأساسية – الشكل رقم (5)



Source¹²⁸: S.KUMAR,(2008),” TOTAL OUALITY MANAGEMENT”, Arulmigu Meenakshi Amman College of Engg, University Science Press, P37.

¹²⁶ الحكيم، ليث علي – العجيلي، محمد عاصي، (2009)، "نظم ادارة الجودة في المنظمات الانتاجية والخدمية"، الأردن، عمان، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، ص82.

¹²⁷ لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى:
- بودحوش، عثمان، (2007-2008)، "تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية – حالة شركة اسمنت عين الكبيرة"، رسالة ماجستير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية، ص 80-81.
- الطائي، رعد عبدالله – قدارة، عيسى، (2008)، "إدارة الجودة الشاملة"، الأردن، عمان، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، ص 39-41.

- Hardy, Terry L, (2006), "Using Cost of Quality Approaches to Improve Commercial Space Transportation Safety", Federal Aviation Administration, Office of Commercial Space Transportation; Washington, DC, USA, P2.

¹²⁸ S.KUMAR,(2008),” TOTAL OUALITY MANAGEMENT”, Arulmigu Meenakshi Amman College of Engg, University Science Press, P37.

- تكاليف رقابة الجودة **Controlling costs** (**):

وتتضمن جميع التكاليف المرتبطة بالأنشطة اللازمة لضمان مطابقة المنتجات مع المواصفات المحددة لوحدة المنتج عند تصميمها. والعمل على منع حدوث إنتاج تالف أو معيب منذ البداية وتشمل أيضاً التكاليف المرتبطة بأنشطة فحص وتقييم مستوى جودة الإنتاج. عادة ما تكون هذه التكاليف اختيارية يمكن التحكم فيها لأنها تتوقف على تقدير الإدارة وبمعنى آخر أنها ستنفق بالقدر اللازم لمنع وجود منتجات معيبة. ويشمل هذا النوع من التكاليف:

1- تكاليف الوقاية (المنع) **Prevention Costs**¹²⁹ :

هي التكاليف التي تنجم عن الجهود والفعاليات التي تبذلها المنشأة لأجل منع حدوث إنتاج غير مطابق للمواصفات المحددة مسبقاً والعمل على الإنتاج طبقاً للمواصفات من أول مرة. وتشمل تكلفة كل من:

- تكلفة تخطيط الجودة والتي تتضمن تكاليف إعداد الخطط الفرعية التي تتكون منها الخطة الشاملة للرقابة على الجودة وتكاليف إعداد الإجراءات اللازمة لتوصيل هذه الخطط للجهات المعنية إضافة إلى تكلفة وضع المواصفات التي تلبي احتياجات العميل
 - تكلفة شراء وتركيب معدات الفحص والتفتيش للمواد الداخلة والعمليات والمنتجات النهائية
 - تكلفة تخطيط وإجراء التدقيق الداخلي للتأكد من تطبيق نظام الجودة بالشكل الصحيح
 - تكلفة تدريب العاملين على أساليب الوقاية من الوقوع في الأخطاء وزيادة مهاراتهم وقدراتهم على تطبيق نظام الجودة
 - الصيانة (الوقائية) المانعة لجميع الأجهزة والمعدات
 - مراجعة وتحديث التعليمات والإجراءات المرتبطة بضمان المنتج
 - تكاليف الاختيار بين الموردين على أساس الجودة المطلوبة
 - تكلفة جمع البيانات المتعلقة بالجودة وتحليلها
 - تكلفة إعداد التقارير عن الجودة وإيصالها للإدارة
- وترى الباحثة أن تكاليف المنع تسعى إلى تحديد الجذور الحقيقية للمشاكل المرتبطة بالجودة وتعمل على اتخاذ القرارات الفاعلة للتخلص منها. وعلى اعتبار أنها مخططة مسبقاً و بالإمكان الحصول عليها من السجلات المحاسبية وقياسها وتحديدها بدقة لذا تعتبر من تكاليف الجودة المباشرة.

¹²⁹ العلي، عبد الستار محمد، (2010)، " تطبيقات في إدارة الجودة الشاملة"، الأردن، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ص56. (***) ذكرت تكاليف رقابة الجودة في بعض المراجع تحت اسم (تكاليف التوافق)

ولما كانت تضيف قيمة للمنتج وتؤدي إلى تحقيق وفورات نتيجة انخفاض العيوب لذا ينظر إليها على أنها ذات عائد. وفي حال حققت هذه التكاليف للغاية من إنفاقها فإنها ستؤثر على فئات تكلفة الجودة الأخرى وفقاً لعلاقة عكسية (أي تخفيض التكلفة).

2- تكاليف الفحص والتقييم Appraisal Costs:

هي تكلفة جميع الأنشطة المرتبطة بفحص وتقييم المنتج والتأكد من مطابقته للمواصفات المطلوبة.

وتشمل تكلفة كل من¹³⁰:

- تكاليف تخطيط برامج التقييم.
 - فحص المدخلات (المواد والآلات المشتراة).
 - فحص العمليات أو الأنشطة الخاصة بتحويل المدخلات إلى مخرجات
 - فحص المنتجات بعد الانتهاء من عمليات الإنتاج والتحقق من مطابقتها للمواصفات والعمل على منع شحن الإنتاج المعيب إلى العملاء.
 - اختبار المنتجات في أثناء فترة التخزين.
 - تكاليف الإشراف على عملية التقييم والمراجعات الداخلية.
 - تكاليف تشغيل وصيانة واستهلاك الأجهزة المستخدمة في عمليات الفحص والاختبار.
 - تكاليف المواد المستهلكة في عمليات الفحص والاختبار
- وترى الباحثة أن هذه التكاليف تنخفض بنسبة كبيرة فيما لو تم الإنتاج الصحيح من المرة الأولى. وتعد من التكاليف الظاهرة التي يمكن تحديدها بدقة عن طريق الرجوع للسجلات المحاسبية. كما أنها تعتبر ثابتة في أغلبها وخاصة ما يتعلق منها بمراحل ما قبل الإنتاج أما الجزء الخاص منها بمرحلة ما بعد الإنتاج فقد يكون متغيراً ويؤثر فيه عدد الوحدات التي تم فحصها.

- تكاليف فشل رقابة الجودة Failure costs (*):

تشمل جميع التضحيات المترتبة على عدم النجاح في إنتاج المنتجات طبقاً لمعايير الجودة المحددة مسبقاً وفق احتياجات ورغبات العملاء. وتعتبر ناشئة عن فشل أنشطة التوافق في تحقيق مستوى الجودة المستهدف. وتعد هذه التكاليف إجبارية لأنها ناتجة عن وجود وحدات معيبة بالفعل وغير مطابقة لمواصفات الجودة.

¹³⁰ حسن حسين إعديلي، فادي، (2014)، " إمكانية تطبيق أسلوب sigma 6 ودوره في تخفيض التكاليف وتدعيم المقدرّة التنافسيّة – دراسة تطبيقية في شركة التقنيات المتطورة لإعادة تصنيع المواد المستهلكة"، رسالة ماجستير، جامعة الزرقاء، ص25.

ويشمل هذا النوع من التكاليف:

1- تكاليف الفشل الداخلي Internal Failure costs:

هي كافة التكاليف التي تتحملها المنشأة والمتعلقة باتخاذ الإجراءات التصحيحية لحالات الفشل الناجمة عن عدم بلوغ المواصفات المطلوبة من أول مرة والتي يتم اكتشافها أثناء العمليات الإنتاجية وقبل وصول المنتج إلى العميل¹³¹. ومن أمثلتها :

- التكاليف التي تحمل على المنتجات المعيبة التي لا يمكن إصلاحها (الخردة)
- التكاليف التي تدفع في سبيل إصلاح المنتجات المعيبة
- تكاليف إعادة فحص المنتجات التي تم إصلاحها
- تكاليف تحليل أسباب الفشل الداخلي بهدف تجنب هذه الأسباب مستقبلا والقضاء على أية صعوبات تصاحبها.

- بيع الإنتاج بسعر أقل.

- الوقت الضائع بسبب مشاكل الجودة.

وترى الباحثة أنه إذا ما تم التدقيق في هذه التكاليف نجد أن أغلبها تكاليف ظاهرة يمكن الحصول عليها من السجلات المحاسبية غير أن جزء منها يمثل تكاليف ضمنية غير ظاهرة تترتب على الوقت الضائع بسبب إعادة العمل. ويتم تخفيض تكاليف الفشل الداخلي عن طريق الإنفاق على أنشطة التقييم فالعلاقة بينهما عكسية. في حين يمكن لها أن تختفي كليا في حال عدم وجود عيوب في المنتج قبل شحنه للعميل ولا تؤثر هذه التكاليف على علاقة العميل بالمنشأة حيث يتم اكتشافها وتصحيحها قبل الشحن.

2- تكاليف الفشل الخارجي External Failure costs :

هي التكاليف المتعلقة باكتشاف العيوب الناجمة عن الفشل في بلوغ معايير جودة التصميم والتي يتم اكتشافها بعد تسليم المنتجات إلى العملاء. كما يمكن القول بأنها تشمل جميع التضحيات التي تتحملها المنشأة نتيجة فشل أنشطة التوافق (رقابة الجودة) في منع وصول الإنتاج المعيب إلى العملاء. وتشتمل على نوعين من التكاليف¹³²:

1-2 تكاليف صريحة (ظاهرة) وتتضمن:

- تكاليف الوقت والجهد المبذول في استلام شكاوي العملاء والاستماع إليها والتحقق فيها وحلها.
- أجور استرجاع المنتجات لإصلاحها وإعادتها للعملاء.

(*) ذكرت تكاليف فشل رقابة الجودة في بعض المراجع تحت اسم (تكاليف عدم التوافق).

¹³¹ جودة، محفوظ أحمد، (2004)، مرجع سابق، ص167.

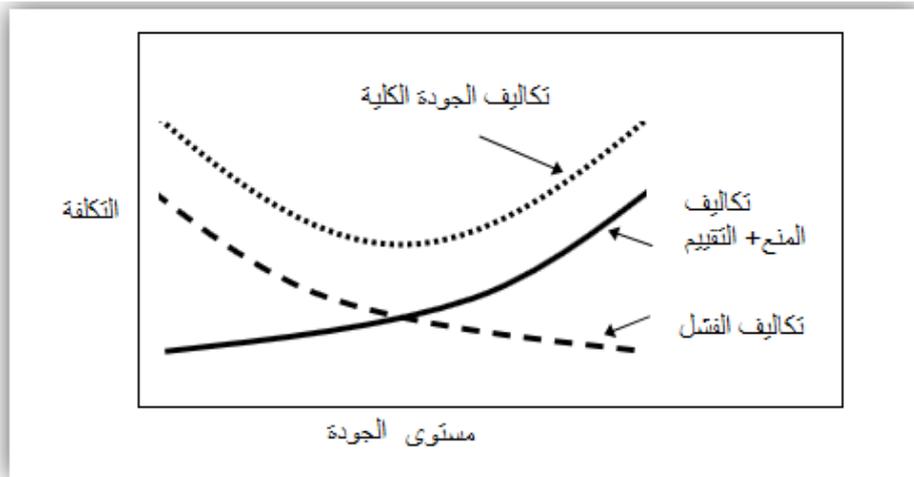
¹³² ميكائيل ياسين، إيام، (2010)، مرجع سابق، ص80.

- تكاليف استبدال أو إصلاح المنتجات المباعة إلى العملاء أثناء الفترة التي تغطيها الكفالة.
- تكاليف معالجة وإصلاح العيوب في المنتجات المباعة التي قام العملاء بإرجاعها إلى المنشأة.

2-2 تكاليف غير ظاهرة (مستترة) وتتضمن:

- تكاليف فقدان المنشأة لمصداقيتها وسمعتها في السوق وبين العملاء
 - هامش الربح المفقود من إعادة التشغيل.
 - المبيعات المستقبلية المتناقص.
 - انخفاض الأسعار نتيجة تناقص نصيب المنشأة في السوق.
 - فقدان بعض العملاء بسبب عدم الرضا عن الجودة.
 - تكاليف الجودة التي يتحملها العميل بعد فترة الكفالة.
- مما سبق نلاحظ وجود تأثير متبادل بين تكاليف الجودة الأربع فتركيز المنشأة على جهود الوقاية والتقييم سيؤدي إلى انخفاض تكاليف الفشل الداخلي والخارجي.
- كما أكدت دراسة (فليح عبد الله، 1995) وجود علاقة مباشرة بين تكاليف الجودة وبين مستوى الجودة فزيادة الاستثمار الناجح والمخطط في برامج الجودة يحسن مستوى الجودة ويترتب عليه تخفيض في عدد الوحدات المعيبة ومنه تخفيض تكلفة الفشل وبالتالي تكاليف التقييم وهذا بدوره يخفض التكاليف الكلية والعكس صحيح¹³³.
- وذلك ما يوضحه الشكل رقم (6):

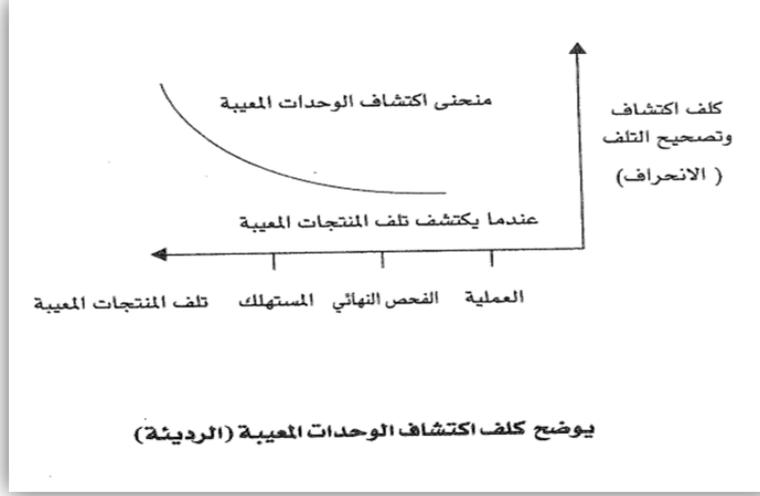
العلاقة بين تكاليف الجودة ومستوى الجودة



Source: Hardy, Terry L, (2006), "Using Cost of Quality Approaches to Improve Commercial Space Transportation Safety", Federal Aviation Administration, Office of Commercial Space Transportation; Washington, DC, USA, P3.

¹³³ ميكائيل ياسين، إمام، مرجع سابق، ص92 نقلاً عن (عبد الله، عبد المنعم فليح، (1995)، "تحليل ورقابة تكاليف الجودة لترشيد قرارات الاستثمار في برامج تحسين الجودة"، مجلة الدراسات المحلية والتجارية، كلية التجارة ببني سويف، جامعة القاهرة، العدد(1)).

ومما لا شك فيه أن تكاليف الجودة التي تتحملها المنشأة تزداد كلما تم التأخر في اكتشاف الأخطاء وتصحيحها وذلك كما في الشكل رقم (7):



المصدر: علوان، قاسم نايف، (2005)، "إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الأيزو 9001:2000"، كلية الاقتصاد، جامعة التحدي/سرت-ليبيا، ص55.

- قياس تكاليف الجودة 134 :

بعد أن تعرفنا على مفهوم تكاليف الجودة وأنواعها وأهميتها لابد من نقل الاهتمام للتركيز على قياسها وتحليلها والتقرير عنها بهدف:

- تسهيل فهمها من قبل كافة الأطراف المهتمة بالجودة سواء من داخل المنشأة أو من خارجها.
- إظهار فرص التطوير والتحسين حيث تعد وسيلة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة لتحسين الجودة.

- تمكين الإدارة من التعرف على التكلفة المنفقة على جهود الجودة إضافة إلى تكاليف الفشل الناتجة عن عدم تحقيق الجودة المطلوبة وحجم هذه التكلفة بالقياس إلى حجم تكاليف الإنتاج وما يترتب على قياسها من مساعدة الإدارة في تقييم المستوى العالي للجودة والتخطيط لتطويرها ومعالجة نقاط الضعف التي تسبب زيادة تكاليف الفشل الداخلي والخارجي واتخاذ القرارات اللازمة بهدف تحسين الجودة وتحقيق وفورات في تكاليفها وزيادة الأرباح¹³⁵.

¹³⁴ جاسم محمد، فاطمة، (2008)، " أثر تكاليف الجودة في تحسين الأداء المالي-دراسة حالة في شركة المشروبات الغازية -شركة مساهمة خاصة صناعية"، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة البصرة، مجلة العلوم الاقتصادية، ص90، 91.
¹³⁵ ميكائيل ياسين، إيام، (2010)، مرجع سابق، ص70.

ويمكن القول بأن عدم الاهتمام بقياس هذه التكاليف سيؤدي إلى عدم القدرة على رقابتها أو التحكم بها وإدارتها. وهذا ما أكدته دراسة¹³⁶ (Krishnan, et al.....,2000) والتي تشير إلى أنه لنتمكن من السيطرة على شيء يجب أن نتأكد من قياسه.

غير أن هناك العديد من الصعوبات التي تعترض سبيل قياس هذه التكاليف منها¹³⁷:

- عدم القدرة على قياسها بدقة لأن جزء كبير منها -التكاليف المستترة- ليس لها أثر في السجلات المحاسبية الأمر الذي يؤدي إلى الاعتماد على التقدير الشخصي عند تحديدها.
- عدم وجود نظام ملائم لتجميع وقياس تكاليف الجودة.
- وجود علاقة ارتباط بين الأنواع المختلفة لتكاليف الجودة حيث أن التغيير في قيمة أحدها يؤثر في قيمة باقي الأنواع.
- صعوبة جمع المعلومات وإحكام الرقابة على تكاليف الجودة نظراً لكونها مبعثرة في سجلات المنشأة.
- ضعف ثقافة الجودة وغموض مفهومها الحديث في أغلب المنشآت يشكل العائق الأكبر أمام قياس تكاليف الجودة.
- اشتراك العديد من إدارات المنشأة في ضبط الجودة وبالتالي صعوبة تحديد الأنشطة المرتبطة بالجودة وغير المرتبطة بها مما يؤدي إلى صعوبة تحديد النصيب من تكاليف تلك الإدارات الواجب تحميله على تكاليف الجودة.

وترى الباحثة أن جوهر نجاح أي عمل جديد في المنشأة يكمن في الدعم والالتزام المقدم من الإدارة العليا علاوة عن وجود نظام محاسبي متطور قادر على إنتاج معلومات دقيقة وملائمة لاتخاذ القرارات. وهنا تكمن المشكلة الأساسية لدى أغلب المنشآت فغياب هذا الدعم من الإدارة العليا وعدم وجود نظام محاسبي مستقل للمحاسبة عن تكاليف الجودة يؤدي إلى تعسير عملية قياسها والتقرير عنها إضافة لتقديم معلومات مضللة في اتخاذ قرارات تحسين الجودة.

وأشارت دراسة (Sjoblom,1998) إلى أن الكثير من المنشآت التي تطبق نظام إدارة الجودة الشاملة قد استخدمت المقاييس غير المالية للجودة بشكل أساسي مثل ترتيب الموردين بحسب الجودة، كمية المواد غير المطابقة للمواصفات، معدلات الإنتاج المعيب، حجم الإنتاج المعاد تصنيعه، نسبة الإنتاج المعيب للعامل، عدد الأخطاء للعامل، نسبة مرتجعات المبيعات إلى المبيعات....) كبديل عن المقاييس المالية فتبين أنها أكثر ملاءمة وأكثر ثقة ومناسبة¹³⁸.

¹³⁶ ميكائيل ياسين، إيام، مرجع سابق، ص65، نقلاً عن (Krishnan,S.K, Agus, A, &Husain, N(2000),

"Cost of Quality: The Hidden cost", Total Quality Management, vol. 11, no. 54/516.

¹³⁷ الأشقر، ميادة محمد، (2000)، "دراسة نظام الجودة ISO 9000 وتحليل أثر تكاليف الجودة على تكاليف الإنتاج مع التطبيق العملي في شركة أديداس"، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ص 76.

¹³⁸ ميكائيل ياسين، إيام، مرجع سابق، ص36، نقلاً عن (Sjoblom,Leif M. 919980,"Financial Information and) Quality Management – Is There a Role for Accountants ?", Accounting horizons, vol.102, no.4).

ولتسهيل عملية القياس لهذه التكاليف يمكن تقسيمها إلى النوعين التاليين (تكاليف ظاهرة وتكاليف مستترة (مخفية)):

- التكاليف الظاهرة:

هي التكاليف التي تتوافر بياناتها في سجلات المنشأة ويمكن قياسها وتحديدها بسهولة ودقة وموضوعية.

- التكاليف المستترة (المخفية):

وتعتبر من أصعب أنواع تكاليف الجودة من حيث القياس وذلك نظرا لعدم توافر بياناتها في سجلات المنشأة وهي التكاليف التي تتحملها المنشأة نتيجة تقديمها منتجات ضعيفة الجودة غير مطابقة للمواصفات المحددة مسبقا. الأمر الذي يترتب عليه فقدان المنشأة لعملائها خاصة الذين يتعاملون معها لفترة طويلة ويتقنون بها إضافة إلى خسارة فرصة زيادة الأسعار والتي يتقبلها العملاء ويعتبرونها أفضل من تجربة منتجات منشآت أخرى لم يتم التعامل معها من قبل. علاوة عن خسارة الدعاية المجانية لمنتجات المنشأة التي كانوا يقومون بها. مما يؤدي في النهاية إلى انخفاض المبيعات ومن ثم التأثير على الأرباح المراد تحقيقها وعلى إمكانية المنشأة في الاستقرار والاستمرار في الأسواق وبلوغ المكانة المرجوة وفقدان السمعة الجيدة والمركز التنافسي. ولهذه التكاليف أهمية كبيرة تفوق ثلاثة أو أربعة أضعاف أنواع التكاليف الأخرى وذلك لما تنطوي عليه من آثار نفسية كبيرة للعملاء¹³⁹.

1- قياس تكاليف الرقابة على الجودة (C) ¹⁴⁰ * *:

ذكرنا أن تكاليف الرقابة على الجودة تتضمن كل من - تكاليف المنع والتقييم - وهي تعد من التكاليف الظاهرة والتي يسهل قياسها ومعرفة إجمالي قيمتها بدقة من خلال إضافة قيمة تكاليف المنع (P) إلى تكاليف التقييم (A) * كما يلي:

$$C = A + P$$

كما أشرنا أن هذا النوع من التكاليف يعد من التكاليف الاختيارية إلا أنه من الممكن أن تقوم جهات خارجية - يرتبط نشاطها برقابة الجودة - بإلزام المنشأة بها. ومع ذلك فهي ستبقى تكاليف ظاهرة ولن يؤثر هذا الإلزام على القدرة على قياسها.

¹³⁹ حمود، خضير كاظم، (2007)، "إدارة الجودة وخدمة العملاء"، الأردن، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع، ص74. * * تعتبر من التكاليف المضيفة للقيمة لأنها تؤدي إلى تخفيض الأنواع الأخرى لتكاليف الجودة وبالتالي زيادة الأرباح وتعزيز القدرة التنافسية.

* من الممكن أن تقوم جهات خارجية بعملية الفحص والتقييم بدلا من المنشأة الأمر الذي يؤدي إلى سهولة أكبر في قياس هذا النوع من التكاليف مقارنة مع تلك التي تقوم بها جهات داخلية. ¹⁴⁰ الأشقر، ميادة محمد، (2000)، مرجع سابق، ص129.

2- قياس تكاليف الفشل (F):

تتضمن تكاليف الفشل - كما ذكرنا سابقا - كلا من تكاليف الفشل الداخلي وتكاليف الفشل الخارجي:

2-1 قياس تكاليف الفشل الداخلي (IF):

تتضمن تكاليف الفشل الداخلي كلا من:

- التضحيات المترتبة على تخريد المنتجات المعيبة.
- التضحيات المترتبة على إعادة إصلاح المنتجات المعيبة.
- التضحيات المترتبة على بيع الإنتاج المعيب بسعر أقل.

وسيتم تناول كل بند من هذه البنود على حدى كما يلي:

➤ التضحيات المترتبة على تخريد المنتجات المعيبة:

وتحدد قيمة التضحيات المترتبة على تخريد المنتجات المعيبة في ضوء عدد الوحدات التي يتقرر تخريدها وتكلفة الوحدة الواحدة منها كالتالي:

عدد الوحدات التي يتقرر تخريدها * تكلفة الوحدة الواحدة

وما ينبغي الإشارة إليه هو أن استبعاد المنتج المعيب ككل أو أجزاءه المعيبة فقط أو إعادة تصنيعه كليا من أجل تحسين جودته له تكلفة بلا شك تتمثل في خسارة الوقت والمواد الأولية واستهلاك الآلات والتجهيزات إضافة إلى الجهد البشري المبذول. لذا تقوم المنشأة قبل رفضها لمنتج معين بتقييم إمكانية إصلاحه أولا ثم مقارنة تكلفة الإصلاح مع تكلفة اعتباره خرده واستبداله بالكامل وبناء على ذلك تتخذ القرار والإجراء المناسب¹⁴¹.

➤ التضحيات المترتبة على إصلاح المنتجات المعيبة¹⁴²:

وتحدد قيمة التضحيات المترتبة على إصلاح المنتجات المعيبة وذلك من خلال معرفة عدد الوحدات التي يتقرر إصلاحها والتكاليف اللازمة لإصلاح كل وحدة على النحو التالي:

عدد الوحدات التي يتقرر إصلاحها * تكلفة إصلاح الوحدة الواحدة

¹⁴¹ عقيلي، عمر وصفي، مرجع سابق، ص 29.
¹⁴² الأشقر، ميادة محمد، مرجع سابق، ص ص 132-135.

وتعتبر هذه التضحيات - سواء المترتبة على تخريد أو إصلاح الوحدات المعيبة - من التكاليف الظاهرة والتي يمكن الحصول عليها من السجلات بدقة وسهولة، إلا أن هناك جزء آخر من تكاليف الفشل الداخلي يعتبر من التكاليف المستترة - الضمنية - وهي:

- الأرباح الضائعة نتيجة استغلال الموارد والطاقات في إصلاح الوحدات المعيبة بدلاً من استخدامها في إنتاج وحدات جديدة. ويمكن قياس هذه الأرباح من خلال تحديد الوقت اللازم لإصلاح المعيب وكمية الإنتاج التي كان من الممكن إنتاجها في هذا الوقت ومن ثم ربح الوحدة الجيدة.

- التكاليف المترتبة على إرباك خطوط الإنتاج وإحداث اختناقات فيها.

➤ التضحيات المترتبة على بيع الإنتاج المعيب بسعر أقل:

تقوم المنشأة باتخاذ قرار بيع الوحدات المعيبة بسعر أقل بعد البحث في أثر ذلك على سمعتها إضافة إلى المقارنة ما بين إصلاح هذه الوحدات أو بيعها بوضعها الحالي - المعيب - وفيما إذا كانت تمتلك الإمكانيات للإصلاح. وتتحدد هذه التضحيات بالعلاقة:

كمية الوحدات المعيبة التي يتقرر بيعها بحالتها * (سعر بيع الوحدة الجيدة - سعر بيع الوحدة المعيبة)

2-2 قياس تكاليف الفشل الخارجي (EF)¹⁴³:

تتضمن تكاليف الفشل الخارجي كلاً من:

2-2-1 الضمانات والتعويضات التي تتحملها المنشأة نتيجة ضعف جودة المنتج إضافة إلى المسموحات التي تمنح للعملاء لتحفيزهم على قبول الإنتاج ذي الجودة الأقل.

2-2-2 تكاليف إصلاح الوحدات المرتجعة من العملاء والتي تتضمن نوعين من التكاليف: تكاليف ظاهرة تتحدد قيمتها من خلال معرفة عدد الوحدات المرتجعة من العملاء لإصلاحها وتكلفة إصلاح الوحدة الواحدة¹⁴⁴.

تكاليف مستترة وهي: الأرباح الضائعة نتيجة استغلال الموارد والطاقات في إصلاح الوحدات المرتجعة من العملاء بدلاً من استخدامها في إنتاج وحدات جديدة إضافة إلى التكاليف المترتبة على إرباك خطوط الإنتاج وإحداث اختناقات فيها.

¹⁴³ الأشقر، ميادة محمد، مرجع سابق، ص 136.
¹⁴⁴ تتمثل تكلفة إصلاح الوحدة المرتجعة من العملاء ب: تكلفة الشحن من وإلى العملاء + تكلفة الإصلاح + إعادة الفحص بعد الإصلاح.

2-2-3 التكاليف المترتبة على فقد المنشأة لجزء من حصتها السوقية وتشوه سمعتها نتيجة تقديمها منتجات ضعيفة الجودة لا تتوافق مع رغبات العملاء وأذواقهم.

وما ينبغي الإشارة إليه أنه على الرغم من أن قيمة التكاليف المستترة تكون جوهرية إلا أن الصعوبة في تقديرها وإدارتها أوجد نوعاً من الجدل الكبير حول إمكانية قياسها أو تقدير تكلفتها بكفاءة مما أدى إلى عدم محاولة أغلب المنشآت قياس هذا العنصر الأساسي من تكاليف الجودة¹⁴⁵.

وهناك من يجد أن ذلك القياس قد يكون صعباً إلا أن المنشآت تحتاج لتقدير مستوى هذه التكلفة وإن لم يكن بدرجة عالية من الدقة. وهناك من يجد أن البحث عن درجة عالية جداً من الدقة يمثل عقبة نظراً لأنها تجعل القائمين على العمل يفقدون الصبر¹⁴⁶.

- طرق قياس التضحيات المترتبة على فقد المنشأة لجزء من حصتها في السوق¹⁴⁷:

شاعت عدة طرق لقياس التكاليف المستترة (الضمنية) المرتبطة بفقد المنشأة لبعض عملائها نتيجة تقديمها منتجات ضعيفة الجودة منها ما يلي:

- الطريقة الأولى - بحوث السوق:

وفقاً لهذه الطريقة يتم إجراء دراسة للسوق لتحديد أثر ضعف جودة منتجات المنشأة على رضا العملاء وعدم إشباعها لرغباتهم بالشكل الذي يؤدي إلى نقص المبيعات في المستقبل والتحول إلى المنتجات المنافسة.

وبناء على هذه الدراسة يمكن تقدير الخسارة المترتبة على عدم رضا العملاء نتيجة ضعف الجودة من خلال حساب القيمة الحالية لقيم النقص في المبيعات.

- الطريقة الثانية - اختيار معامل ثابت:

ترتكز هذه الطريقة على تحديد التكاليف الظاهرة للفشل الخارجي ثم ضربها بمعامل ثابت (محدد) للوصول إلى تكاليف الجودة المستترة المترتبة على ضعف جودة المنتجات. ويتحدد هذا العامل بشكل تقديري بناء على خبرة إدارة المنشأة الأمر الذي أدى إلى قصور هذه الطريقة لاعتمادها على الحكم الشخصي.

¹⁴⁵ ميكائيل ياسين، إيام، مرجع سابق، ص 105.

¹⁴⁶ ميكائيل ياسين، إيام، مرجع سابق، ص 105 نقلاً عن (أبو زيد، كمال خليفة_ والدهراوي، كمال الدين مصطفى، (2007)، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر).

¹⁴⁷ لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى:

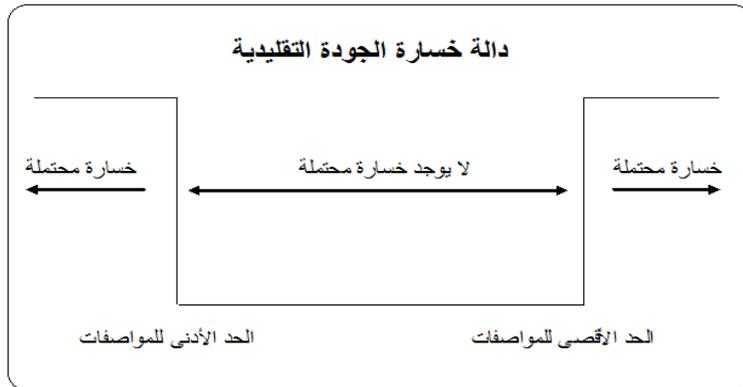
- المطري، خالد صالح، مرجع سابق، ص 147.

- الأشقر، ميادة محمد، مرجع سابق، ص ص 140-141.

- الطريقة الثالثة - دالة تاجوتشي Taguchi:

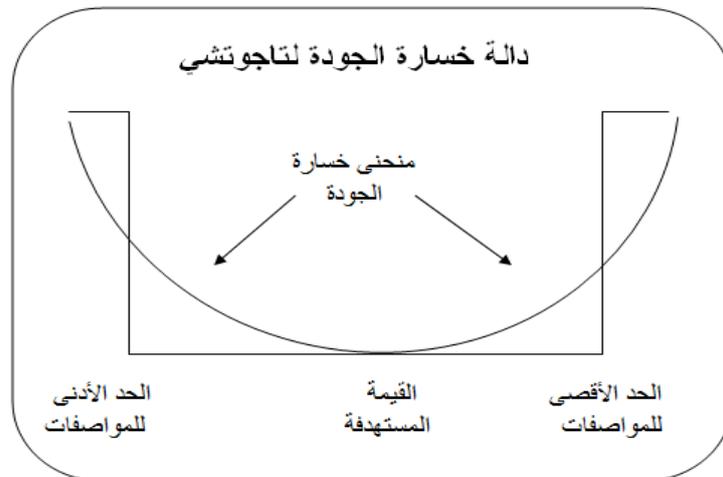
تعتبر دالة تاجوتشي من أهم النماذج التي استخدمت حديثاً في مجال قياس خسارة ضعف الجودة كما تعد تطويراً لطريقة التفكير التقليدية التي تفترض عدم حدوث خسائر طالما كانت جودة المنتج تقع في حدود مواصفات الجودة الموضوعه مسبقاً أي (في حدود المدى المسموح به) وأن الخسارة لا تحدث إلا عند انحراف الجودة عن هذا المدى. لكن خبراء الجودة وجدوا أنه قد لا يكون مرغوباً بالوحدات التي تقع ضمن المدى المستهدف بالدرجة نفسها وأن هناك تكاليف غير ظاهرة ترتبط بهذه الفروق.

الشكل رقم (8)



المصدر: المطري، خالد صالح، (2007)، " أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة TQM في تطوير أنظمة التكاليف - دراسة تطبيقية لعينة من القطاع الصناعي في الجمهورية اليمنية"، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ص 149. في حين ترى النظرة الحديثة - تاجوتشي - أن تكاليف الجودة المستترة تحدث عند وجود أي اختلاف في القيمة الفعلية عن القيمة المحددة مسبقاً (القيمة المستهدفة) وأن هناك خسائر متوقعة نتيجة انحراف جودة المنتج عن القيمة المستهدفة رغم وقوع القيمة الفعلية ضمن المواصفات المحددة موضحة بذلك خطأ النظرة التقليدية.

الشكل رقم (9)



المصدر: المطري، خالد صالح، (2007)، " أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة TQM في تطوير أنظمة التكاليف - دراسة تطبيقية لعينة من القطاع الصناعي في الجمهورية اليمنية"، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، ص 150

وتجد الباحثة أنه على الرغم من التنسيق والترابط الكلي للمنشأة والذي يقدمه نظام إدارة الجودة الشاملة إلا أنه من غير الممكن تحديد مدى نجاح تطبيقه بدقة إذا لم يقترن مع قياس تكاليف الجودة وذلك نظراً لما يقدمه هذا القياس من فوائد متمثلة بسهولة قياس العائد من الأنشطة المترتبة على إدارة الجودة الشاملة وتحديد أولوية هذه الأنشطة وبالتالي التركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة والتي تحقق رضا العملاء والحد من الهدر وتخفيض التكاليف وتشجيع كافة أفراد المنشأة على العمل الصحيح من المرة الأولى بدلاً من تصحيح الأخطاء الأمر الذي يؤدي إلى الوصول لجوهر إدارة الجودة الشاملة بتقديم منتجات ذات جودة عالية وتكلفة منخفضة ومنافسة في الأسواق.

كما ترى بأنه ولتحقيق الغاية المرجوة من تصنيف وتحليل تكاليف الجودة لا بد من العمل على عرضها والتقرير عنها بالشكل الذي يخدم كافة الأطراف الداخلية والخارجية في المنشأة. غير أن هذه التقارير تخضع لمجموعة من المبادئ والمعايير التي يجب توخيها عند الإعداد وهي¹⁴⁸:

- أن يحمل التقرير قدرًا من المعلومات ذات القيمة لمستخدمي التقارير.
- اشتمال تقارير الجودة على بيانات قابلة للمقارنة لمعرفة حجم التباين بين القيم محل المقارنة وأسباب الاختلاف فيما بينها.
- أن يحقق التقرير متطلبات المستوى الإداري الذي أعد لأجله فحاجة كل إدارة في المنشأة للمعلومات تختلف عن الأخرى.
- ضرورة الثبات في طريقة العرض لتسهيل عملية المقارنة وتحقيق الموضوعية.
- التقرير عن تكاليف الجودة ضمن الفترة التي حدثت فيها والتأكد من عدم تداخل الفترات في عملية المقارنة مثلاً تكاليف الحصول على شهادات الأيزو قد تستفيد منها المنشأة عدة سنوات فيجب توزيعها على هذه السنوات.

¹⁴⁸ يمكن الرجوع إلى : - الأشقر، ميادة محمد، مرجع سابق، ص 155.
- المطري، خالد صالح، مرجع سابق، ص 165-166.
- ميكائيل ياسين، إيام، مرجع سابق، ص 98.

المبحث الرابع

العلاقة بين نظام إدارة الجودة الشاملة ومدخل التكلفة المستهدفة

شهدت بيئة الأعمال الكثير من التغيرات والتطورات الاقتصادية والتكنولوجية الهائلة والتي أدت إلى إيجاد بيئة حديثة ذات سمات وخصائص عدة. ولما كانت الأساليب التقليدية التي تتبعها المنشآت لا تتلاءم مع هذه الخصائص - وغيرها - لذا أُجبرت على إحداث تغييرات جذرية في أساليبها الإنتاجية والإدارية وسياساتها واستراتيجياتها وكان لزاماً عليها أن تتفرد بمزايا تنافسية تجعلها قادرة على دخول الأسواق العالمية من خلال تقديمها لمنتجات وخدمات متميزة وبأعلى جودة وأدنى تكلفة ممكنة وبأسعار منافسة وفي الوقت المطلوب تماماً ولم تجد أمامها سبيلاً لذلك إلا بتبني تطبيق المداخل الإدارية والمحاسبية الحديثة.

ولما كان لكل مدخل ميزاته وفوائده العظيمة فقد رأت المنشآت أن تحقيق التكامل بين أكثر من مدخل في نفس الوقت سيؤدي للوصول إلى أفضل الأهداف والغايات المرجوة.

وفي هذا السياق تم التركيز على الترابط بين كل من نظام إدارة الجودة الشاملة ومدخل التكلفة المستهدفة كأسلوبين من الأساليب الحديثة لعرض كيفية الاستفادة من العلاقة بينهما وتطويعها لخدمة مصالح المنشأة وتحقيق أهدافها.

فمن خلال الأفكار المقدمة سابقاً نجد أن هناك نوع من التأثير المتبادل بين نظام إدارة الجودة الشاملة ومدخل التكلفة المستهدفة حيث أن المطالبة بالجودة العالية والتكلفة المنخفضة يحتم على المنشآت تطبيقهما معاً. ويمكن بيان العلاقة بينهما من خلال النقاط التالية:

1. إن الهدف الأساسي لنظام إدارة الجودة الشاملة هو تطوير المنتجات والخدمات وتخفيض تكاليفها وتقديمها بسعر تنافسي يضمن للمنشأة دخول الأسواق العالمية والمنافسة بقوة والحصول على أكبر حصة سوقية ممكنة وهو بذلك يتفق مع هدف مدخل التكلفة المستهدفة.

2. يمتاز كل من نظام إدارة الجودة الشاملة ومدخل التكلفة المستهدفة بالتركيز الشديد على البيئة الخارجية لجمع المعلومات منها عن منتجات المنافسين وعن نوعية المنتجات التي يرغب بها العملاء ومواصفاتها ووظائفها والأسعار التي تناسبهم وتجعل من كل ذلك هدفاً لها تلتزم في الوصول إليه فتتضافر جهود كافة الأفراد العاملين في المنشأة لتقديم ما هو مطلوب وفقاً لاحتياجاتهم الحالية والمستقبلية المتوقعة على اعتبار أن (العميل هو الهدف).

3. فرضت ظروف المنافسة التي تشهدها بيئة الأعمال سعر البيع التنافسي وبالتالي أقصى تكلفة يسمح بإنتاج المنتجات في حدودها لذا ركزت المنشأة على الجودة (جودة المواد، الموردين، التصميم، الأفراد....) كوسيلة لخفض التكاليف والوصول للتكلفة التنافسية - التكلفة المستهدفة - لذا كان من الصعب تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة من غير الجودة وإلا سيُحكم عليه بالفشل¹⁴⁹.

4. يركز مدخل التكلفة المستهدفة على جودة التصميم - والتي تؤثر على جودة المنتج النهائي - ويأخذ بعين الاعتبار كافة الأفكار والتعديلات الممكنة على المنتج وعمليات إنتاجه منذ مرحلة التصميم بهدف الوصول إلى التصميم الأفضل الذي يلبي رغبات العميل الهدف ويمنع من إنتاج منتج معيب وغير مطابق للمواصفات المرغوبة الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض التكاليف وزيادة الأرباح وهو بذلك يتفق مع نظام إدارة الجودة الشاملة والذي يركز على الإنتاج بشكل صحيح ومن المرة الأولى.

5. يقوم مدخل التكلفة المستهدفة بإدارة التكلفة منذ وقت مبكر قبل حدوثها حيث التأثير على التكلفة في حدوده القصوى كما أنه يركز على كافة المشكلات والعقبات المحتملة ويسعى لحلها منذ مرحلة التصميم بدلا من انتظار وقوعها فعلا مما يؤدي إلى تجنب تكاليف مرتفعة نتيجة توفير الوقت والجهد وتقليل الهدر الذي ينتج عن التعديلات في مراحل لاحقة إضافة إلى عدم التأخر في تقديم المنتج للسوق حيث أن كافة الأسباب المؤدية للأخطاء قد تمت الإحاطة بها وتداركها قبل وقوعها وبالتالي عدم تأثر المنتج النهائي بأي خطأ . وهذا ما يتفق مع نظام إدارة الجودة الشاملة ويجعله يرتبط ارتباطا وثيقا بمدخل التكلفة المستهدفة.

6. إن مدخل التكلفة المستهدفة يسعى لتقديم منتج بجودة متناسبة مع التكلفة والسعر التنافسي المحددين من واقع السوق وهنا يأتي دور نظام إدارة الجودة الشاملة ليتكامل مع التكلفة المستهدفة ويمنعها من تخفيض التكلفة بشكل يؤثر على الجودة ويحول دون الوصول للمستوى المطلوب. وبالتالي فالمنشأة التي تطبق كلا من نظام إدارة الجودة الشاملة ومدخل التكلفة المستهدفة تضمن تقديم منتج بأعلى جودة وأدنى تكلفة ممكنة مما يحقق لها التفوق على منافسيها.

¹⁴⁹ أحمد مصلح عبد الله، مجيب الرحمن، مرجع سابق، ص162.

7. يقوم نظام إدارة الجودة الشاملة بالتنسيق بين جميع الإدارات والأقسام في المنشأة ويعمل على توسيع صلاحيات كافة أفراد فريق العمل وإشراكهم في عملية صنع القرار على اعتبار أنهم الأقرب والأقدر على تحديد المشكلات في بيئة العمل مما يؤدي إلى إغناء القرارات وزيادة فاعليتها وبناء علاقات التعاون والتشارك بينهم بدلاً من التنافس الذي يؤدي إلى إهدار الوقت والطاقات المادية والبشرية وبالتالي تخفيض التكاليف وهذا ما يتفق مع الهدف الأساسي لمدخل التكلفة المستهدفة.

8. كل منهما يساعد في صنع القرارات الاستثمارية من خلال تحديد تشكيلة المنتجات التي يجب الاستمرار بإنتاجها أو التوقف عنها إضافة إلى اتخاذ القرارات المتعلقة بالمنتجات الجديدة التي يجب طرحها في الأسواق والشريحة من العملاء التي ستوجه إليها بعد التأكد من ربحيتها بشكل مسبق. الأمر الذي يؤدي إلى ضمان الحصول على الأرباح المطلوبة ودعم مركزها التنافسي والسيطرة على الأسواق.

9. في ظل مدخل التكلفة المستهدفة يجري تقييم للموردين لاختيار الأفضل والأكثر ثقة القادرين على تأمين المواد المطلوبة وفقاً للمواصفات المرغوبة تماماً وبالتكلفة المستهدفة المحددة من قبل المنشأة وبدون أي تأخير فتحول المورد من خصم للمنشأة إلى شريك لها في العملية الإنتاجية تتم الاستفادة من أفكاره المبدعة في تصميم وإنتاج أحد المكونات بدلاً من تصنيعها داخلياً كما يمكن سحب المواد فقط عند الحاجة مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف. ويلاحظ أن هذا يتفق مع مبدأ - العلاقة مع الموردين¹⁵⁰ - الذي تم ذكره في هذا الفصل.

10. يركز مدخل التكلفة المستهدفة على وجود شبكة اتصالات فعالة تعمل على تسهيل التواصل بين أعضاء فريق العمل وتوفر كافة المعلومات في الوقت المناسب وهو الأمر الذي يتفق مع نظام إدارة الجودة الشاملة.

11. يواجه تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة العديد من المعوقات منها¹⁵¹ (تمسك العاملين بالأفكار والمعتقدات التقليدية والإجراءات الروتينية ومقاومتهم للتغيير - نقص الكفاءات والمهارات البشرية

¹⁵⁰ يمكن الرجوع إلى: - علوان، قاسم نايف، مرجع سابق، ص 95.
- النعيمي، جبر بن حمود بن جبر، مرجع سابق، ص 42.
¹⁵¹ يمكن الرجوع إلى: - أحمد مصلح عيد الله، مجيب الرحمن، مرجع سابق، ص 64.
- الحداد، محمد حسن، مرجع سابق، ص 17.

القادرة على استلهاهم طرق التطبيق الفعال والحاجة إلى التعلم والتدريب - الصراع التنظيمي بين الإدارات والأقسام وعدم توفر مناخ ملائم للتطبيق - توقع نتائج فورية مما يبعث العاملين على الإحباط لاعتقادهم بعدم جدوى تطبيق هذا المدخل مع العلم بأنه يحتاج لبعض الوقت لتظهر نتائجه كونه يتعلق بإحداث تغييرات في أساليب وطرق العمل والعلاقات بين الأفراد...) كما أن الوضع كذلك بالنسبة لتطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة الأمر الذي يؤدي إلى ضرورة التركيز على هذه المعوقات والعمل على تحجيمها بغية إزالتها نهائياً لضمان التطبيق الصحيح لكلا المدخلين.

12. يسعى نظام إدارة الجودة الشاملة إلى الوصول إلى جودة كل من المنتج والمنشأة ومن ثم الوصول إلى العيب الصفري من خلال عمل الأشياء صحيحة من المرة الأولى وإلغاء التالف ومن ثم تكاليف التالف والعمل على استغلال الموارد في إنتاج منتجات جديدة بدلاً من استخدامها في إصلاح الوحدات المعيبة الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض التكاليف وزيادة الإنتاجية وتعظيم الأرباح.

13. إن مدخل التكلفة المستهدفة بتوفيره للمنتجات بالجودة والسعر المرغوبين من قبل العملاء إنما يهدف إلى الحصول على أكبر قدر من العملاء وبالتالي يتعدى الطلب على تلك المنتجات حدود الدولة المنتجة مما يحقق للمنشأة الانتشار والوصول للأسواق العالمية وهو بذلك يتفق مع أهداف نظام إدارة الجودة الشاملة.

14. إذا قامت المنشأة بتقديم منتجات بجودة منخفضة فإن ذلك سيلغي قدرتها على المنافسة وستزيد التكاليف. لذا كان لابد من التركيز على الجودة والتكلفة معاً.

15. إذا قامت المنشأة بتقديم منتجات بجودة عالية ولكن بسعر يفوق أسعار المنافسين فسيقطع العميل عن الشراء منها وينتقل للمنتجات المنافسة. وهنا يأتي دور مدخل التكلفة المستهدفة للحد من الزيادة في الأسعار عن طريق تحديد السعر التنافسي الذي يكون العميل مستعد لدفعه بغية الإنتاج في حدوده.

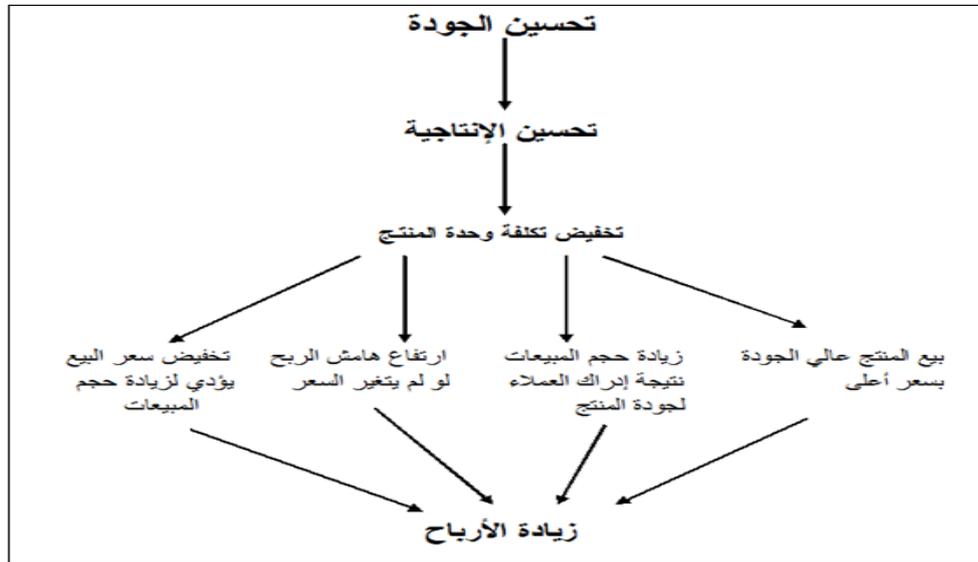
16. يمكن نظام إدارة الجودة الشاملة المنشأة من تجنب التكاليف السلبية - التي لا يتحقق منها عائد والتي تتحملها نتيجة الهدر والإسراف في استخدام الموارد - وذلك من خلال معرفة أسبابها ومعالجتها. كما أنه يعمل على تطوير المنتجات للوصول لمستوى الجودة والذي يتوافق مع

المواصفات المحددة من قبل العملاء وذلك من خلال زيادة الإنفاق على تكاليف (المنع والتقييم) الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض تكاليف الفشل الداخلي والخارجي على أن تكون نسبة التخفيض في تكاليف الفشل أكبر من نسبة الزيادة في تكاليف المنع والتقييم وهو ما يحقق في النهاية انخفاض في تكاليف الجودة الكلية.

17. إن تحسين الجودة يقود إلى تحسين الإنتاجية¹⁵² أي - نسبة المخرجات من المنتجات على المدخلات المستخدمة - حيث يقل عدد الوحدات المعيبة فيتم استخدام الموارد المتاحة في إنتاج وحدات جديدة بدلا من استخدامها في إصلاح المعيب والمردودات الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف ومنه زيادة الأرباح حيث أن:
- تقديم منتج بجودة أعلى يمكن من بيعه بسعر أعلى وبالتالي تزداد الأرباح.
 - الجودة العالية للمنتج تؤدي إلى زيادة حجم المبيعات وبالتالي زيادة الأرباح.
 - انخفاض تكلفة وحدة المنتج ستؤدي لزيادة هامش الربح حتى لو لم يتم رفع السعر.
 - انخفاض تكلفة وحدة المنتج تمكن من تخفيض سعر البيع مما يؤثر على حجم المبيعات بالزيادة وبالتالي زيادة الأرباح.

العلاقة بين الجودة والإنتاجية والأرباح

الشكل رقم (10)



المصدر: تصميم الباحثة

¹⁵² الأشقر، ميادة محمد، مرجع سابق، ص36.

الفصل الرابع

تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على منشأة (ESSO) المحدودة المسؤولية للصناعات الطبية

يتناول هذا الفصل الدراسة التطبيقية للإجابة على سؤالي البحث والتوصل للنتائج من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: خطوات دراسة المنشأة والتعريف بها وبرنامج تكاليفها

المبحث الثاني: بيانات المنشأة عن عامي 2007 و2008 والإجراءات التي تمت

عليها لتكييفها مع محاور الدراسة

المبحث الثالث: التحليل والمناقشة والاستنتاجات التي تم التوصل إليها

المبحث الرابع: النتائج والتوصيات

المبحث الأول

خطوات دراسة المنشأة والتعريف بها وبنظام تكاليفها

- خطوات الدراسة:

- قامت الباحثة باتباع الخطوات التالية لإجراء الدراسة التطبيقية:
- اختيار منشأة صناعية طبية لاختبار سؤالي البحث والتوصل لإجابات عليها فتم التعريف بها من ناحية (تأسيسها - رأسمالها - موظفيها).
 - اختيار أربعة منتجات مختلفة وذلك لاختبار أثر التطبيق المترامن لنظام إدارة الجودة الشاملة مع مدخل التكلفة المستهدفة في زيادة فعالية هذا المدخل وهذه المنتجات هي:
المنتج الأول : رباط الشاش المرن للقدم بغرض دراسة رغبات العميل فيما يتعلق بدرجة مرونته.
المنتج الثاني : مشد ثابت بغرض دراسة المواد الأولية الداخلة في إنتاجه وتحديد الموردين القادرين على تأمينها بالسرعة والجودة المطلوبة.
 - المنتج الثالث** : جبيرة الجبس بغرض بيان إمكانية الإنتاج الداخلي بدلاً من الشراء من المورد.
 - المنتج الرابع** : رباط الجبس المفصلي بغرض القيام باسترجاع الأبخرة خلال عملية إنتاج الرباط لإعادة استخدامها في عملية إنتاجية أخرى.
 - إظهار التغييرات التي طرأت على تكاليف المنتجات المدروسة في حال تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة في المنشأة المستخدمة لمدخل التكلفة المستهدفة.
 - بيان الفوائد الكبيرة من تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة بالتزامن مع مدخل التكلفة المستهدفة - الحصول على بيانات المنشأة قبل تطبيقها لمدخل التكلفة المستهدفة في عام 2007.
 - الحصول على بيانات المنشأة بعد تطبيقها لمدخل التكلفة المستهدفة في عام 2008.
 - معالجة وتحليل البيانات المتاحة عن عام 2007 لفصل كل الأنشطة التي تتعلق بالجودة والعمل على حصرها لمعرفة مقدار ما ينفق على الجودة بشكل جزافي كون المنشأة لا تطبق نظام إدارة الجودة الشاملة.
 - تصنيف التكاليف المنفقة على الجودة وفقاً للفئات الأربع الرئيسية وهي:
 - تكاليف الوقاية (المنع)
 - تكاليف التقييم
 - تكاليف الفشل الداخلي
 - تكاليف الفشل الخارجي

- تحليل البيانات المتاحة عن عام 2008 لفصل كل الأنشطة المتعلقة بالجودة وتصنيفها وفقاً للفئات الأربع الرئيسية السابقة.

- إظهار الأنشطة المرتبطة بالجودة التي تمت إضافتها عند تطبيق المنشأة لمدخل التكلفة المستهدفة.
- اقتراح قائمة - تتناسب مع طبيعة المنشأة وظروفها - تحتوي على كافة أنشطة الجودة التي يجب على المنشأة القيام بها في حال تطبيقها لنظام إدارة الجودة الشاملة.
- تطبيق القائمة المقترحة والتوصل لمبلغ تكاليف الجودة الكلية.
- دراسة وتحليل الأرقام الواردة في القائمة لمعرفة دور نظام إدارة الجودة الشاملة في إدارة التكاليف في المنشأة.

- مقارنة بيانات كل من عامي 2007 و2008 لإظهار أثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة على تكاليف الجودة ثم مقارنة بيانات عام 2008 مع البيانات في حال تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة وذلك من خلال مقارنة كل من :

- تكاليف الوقاية

- تكاليف التقييم

- تكاليف الوقاية والتقييم

- تكاليف الفشل الداخلي

- تكاليف الفشل الخارجي

- تكاليف الفشل الداخلي والخارجي

- تكاليف الفشل الخارجي الظاهرة

- تكاليف الفشل الخارجي المستترة

- تحديد تكلفة كل نشاط من أنشطة الجودة كنسبة من:

- إجمالي تكاليف الفئة التي ينتمي إليها

- تكاليف الجودة الكلية

- عرض أهم المؤشرات الرقابية وتفسيرها وهي :

• تكلفة الجودة الكلية إلى صافي المبيعات أو إجمالي تكاليف الإنتاج

• تكلفة كل فئة من تكاليف الجودة إلى صافي المبيعات أو إجمالي تكاليف الإنتاج

• تكاليف الفشل المستترة إلى صافي المبيعات أو تكاليف الجودة الكلية

• تكاليف الفشل بنوعيه إلى تكاليف الوقاية والتقييم

• تكاليف الفشل الداخلي إلى تكاليف التقييم

• تكاليف الوقاية إلى تكاليف التقييم

- تعريف بمنشأة إيسو (ESSO) المحدودة المسؤولية للصناعات الطبية:

تأسيس المنشأة:

تأسست عام 1998 في المنطقة الحرة في مدينة عدرا ثم انتقل مركزها إلى صحنيا عام 2000. وتعد منشأة متميزة في مجال صناعة الأريطة والاحتياجات الطبية تسعى دائما للبحث عن كل ما هو جديد كما أنها حصلت على شهادات الأيزو 9001-2000، 13485-2003 وتبنت نظام الجودة البيئية 14001-2004.

رأسمال المنشأة:

يبلغ رأسمال المنشأة (300000000) ليرة سورية.

موظفي المنشأة:

يبلغ عدد موظفي المنشأة حوالي (320) موظف من المختصين في المجال الإداري والفني. تقوم المنشأة بإعطائهم كافة حقوقهم ومنحهم المكافآت والترقيات. كما تعمل على عقد دورات تدريبية بشكل مستمر واستقدام أفضل الخبراء¹⁵³ لمواكبة كل ما هو جديد في بيئة العمل التنافسية.

- نظام التكاليف المتبع في المنشأة والجهود المبذولة في التطوير:

قامت المنشأة باستقدام خبراء من الاتحاد الأوروبي لدراسة وضعها وبيان نقاط القوة لتدعيمها ونقاط الضعف للتخلص منها. ومن خلال هذه الدراسة التي أجريت قبل عام 2007 تبين أن الأنظمة التكاليفية التقليدية المتبعة في المنشأة غير قادرة على تأمين المعلومات المالية وغير المالية التي تحتاجها للبقاء في بيئة شديدة التنافسية ولا سيما وأنها تتعرض لمواجهة كبيرة من المنتجات العالمية وخاصة المنشآت الصينية علاوة عن قيام العميل بإجبارها على تقديم منتجاتها بالسعر المرغوب من قبله.

¹⁵³ من بينهم ثلاثة خبراء من الاتحاد الأوروبي قاموا بمسح كامل المنشأة و تحديد استراتيجيات جديدة للتطوير وهم:

السيد باول كولير (Mr.Paul Collyer) "خبير إنتاج"
البروفسور السيد لوران مانهوت (Mr.Laurent Maenhout) (خبير تسويق
البروفسور السيد كلاوس سبيشر (Mr.Clause Spicher) "خبير إنتاج"

وكنتيجة لذلك تمت التوصية بالتوجه نحو المداخل الحديثة وتبني مدخل التكلفة المستهدفة والذي يقوم بتحديد التكلفة التي يُسمح بالإنتاج بها عن طريق احتساب هامش الربح الذي تسعى المنشأة لتحقيقه وطرحه من سعر البيع المرغوب من العميل.

وبالفعل قامت بتطبيق هذا المدخل بعد تهيئة البيئة الداخلية وتأهيل كافة العاملين وتوعيتهم بمبادئه لضمان التطبيق الناجح وحققت نتائج هامة أثرت على تكاليف منتجاتها وأسعارها إضافة إلى تدعيم مركزها التنافسي.

وفي العام التالي لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة توصل الخبراء إلى مجموعة من النتائج تم التقرير عنها على النحو التالي:

- 1) النظافة العالية والترتيب في أماكن الإنتاج و تصنيع مجموعة كبيرة و متنوعة من المنتجات.
- 2) السمعة الجيدة للمنشأة في الخارج .
- 3) وجود بنية تحتية قوية .
- 4) توفر إدارة ملتزمة و واعية.
- 5) حصول الشركة على شهادات الجودة 2000-9001-2003-13485-2004-14001 وهي معايير عالمية للجودة وتعد المنشأة الوحيدة في سورية التي تطبق نظام الجودة 13485 للصناعات الطبية.
- 6) القدرة الكامنة على النمو و التطوير.
- 7) القدرة على تطوير المنتجات والمنافسة في أسواق جديدة.
- 8) وجود المعرفة الكاملة و الخبرة العملية للإنتاج و هي تشكل مفاتيح النجاح.
- 9) تطوير أماكن إنتاج جديدة و إضافة منتجات جديدة إلى القائمة.
- 10) وجود البنية التحتية لتكنولوجيا المعلومات من خلال شبكة الانترنت والتي تستخدم من قبل الإدارة لأتمتة المعلومات بشكل كامل.

ومن هذا التقرير نجد أن المنشأة تمتلك مقومات نظام إدارة الجودة الشاملة لذا ستقوم الباحثة بتطبيقه على البيانات المتاحة وإظهار أثر هذا التطبيق على تكاليف المنشأة.

المبحث الثاني

بيانات المنشأة عن عامي 2007 و 2008 والإجراءات التي تمت عليها لتكييفها مع محاور الدراسة

1- المنتج الأول: رباط الشاش المرن للقدم بغرض دراسة رغبة العميل فيما يتعلق بدرجة مرونته.

تنتج المنشأة رباط شاش مرن للقدم رمزه (550008) بمرونة 25% طلب العميل زيادة هذه المرونة لتصبح بنسبة 50%

جدول تكلفة المواد الأولية لرباط الشاش المرن للقدم قبل تعديل درجة المرونة
الجدول رقم (1)

شاش مرن 08			الرمز 550008		
اسم المادة	الرمز	الوحدة	سعر الشراء من المورد	الكمية لوحدة المنتج	التكلفة لوحدة المنتج
خيط نايلون S 78/1	R00008	كغ	325	0.094	30.55
خيط بولستر 42/1	R00046	كغ	700	0.0421	29.47
					60.02

جدول تكلفة المواد الأولية لرباط الشاش المرن للقدم بعد تعديل درجة المرونة
الجدول رقم (2)

شاش مرن 08			الرمز 550008		
اسم المادة	الرمز	الوحدة	سعر الشراء من المورد	الكمية لوحدة المنتج	التكلفة لوحدة المنتج
خيط نايلون S 78/1	R00008	كغ	325	0.092	29.9
خيط بولستر 42/1	R00046	كغ	700	0.0410	28.7
					58.6

جدول تكلفة الوحدة من رباط الشاش المرن للقدم قبل وبعد تعديل درجة المرونة

الجدول رقم (3)

عناصر التكلفة	قبل التعديل	بعد التعديل
المواد الأولية	78.32	76.9
الأجور	7.4	7.4
الصيانة والإصلاح	0.6	0.6
تكاليف صناعية أخرى	6.6	6.6
اهتلاكات الآلات والمعدات	9.1	9.1
مصاريف البيع والتوزيع	0.3	0.3
مصاريف إدارية	0.28	0.28
مصاريف متنوعة	2.9	2.9
مجموع التكاليف	105.5	104.08

كان حجم المبيعات قبل تعديل درجة المرونة وفقاً لرغبة العميل (933120) وحدة وأصبحت بعد التعديل (1070000) وحدة.

2- المنتج الثاني : مشد ثابت بغرض دراسة المواد الأولية الداخلة في إنتاجه وتحديد الموردين القادرين على تأمينها بالسرعة والجودة المطلوبة.

هدفت المنشأة إلى زيادة ربحية هذا المنتج ذي الرمز (565830) والذي يدخل في إنتاجه مادة خيط البولستير وذلك عن طريق تخفيف وزن الشاش المعقم إضافة إلى تخشين نقشة الشاش ليصبح المنتج بوزن أخف وعند طليه يستهلك خلطة طلي أقل.

جدول تكلفة المواد الأولية للمشد الثابت قبل تعديل المواصفات
الجدول رقم (4)

مشد ثابت 3 م x 18 سم - 4 طبقات ، رمزه (565830)					
المادة الاولية	الرمز	الوحدة	استهلاك الوحدة الواحدة	السعر	تكلفة الوحدة الواحدة
مادة 1	R15001	كغ	1.5000	95.00	142.50
كيس ورق	P14001	كيس	0.1000	160.00	16.00
حبيسة نحاسية	P19002	كغ	0.0002	300.00	0.05
مادة 2	R15004	كغ	0.0020	1800.00	3.60
مادة 3	R15002	كغ	0.0022	2700.00	6.00
مادة 4	R15003	كغ	0.0097	1300.00	12.64
مادة 5	R10003	كغ	1.5000	57.00	85.50
شاش بولستر 18	H10002	كغ	0.1650	285.00	47.03
كيس 25 x 46	P12009	كغ	0.0085	81.00	0.69
مجموع تكلفة المواد الاولية					314.00

جدول تكلفة المواد الأولية للمشد الثابت بعد تعديل المواصفات
الجدول رقم (5)

مشد ثابت 3 م x 18 سم - 4 طبقات ، رمزه (565830)					
المادة الاولية	الرمز	الوحدة	استهلاك الوحدة الواحدة	السعر	تكلفة الوحدة الواحدة
مادة 1	R15001	كغ	1.3350	95.00	126.83
كيس ورق	P14001	كيس	0.1000	160.00	16.00
حبيسة نحاسية	P19002	كغ	0.0002	300.00	0.05
مادة 2	R15004	كغ	0.0018	1800.00	3.20
مادة 3	R15002	كغ	0.0020	2700.00	5.34
مادة 4	R15003	كغ	0.0087	1300.00	11.25
مادة 5	R10003	كغ	1.3350	57.00	76.10
شاش بولستر 18	H10002	كغ	0.14690	285.00	41.85
كيس 25 x 46	P12009	كغ	0.0085	81.00	0.69
مجموع تكلفة المواد الاولية					281.31

جدول تكلفة الوحدة الواحدة من المشد الثابت قبل وبعد تعديل المواصفات
الجدول رقم (6)

عناصر التكلفة	قبل التعديل	بعد التعديل
المواد الأولية	314	281.31
الأجور	42.54	42.54
الصيانة والإصلاح	7.0	7.0
تكاليف صناعية	67.5	67.5
اهتلاكات الآلات والمعدات	7.0	7.0
مصاريف البيع والتوزيع	20.0	20.0
مصاريف إدارية	1.0	1.0
مصاريف متنوعة	35.5	35.5
مجموع التكاليف	494.54	461.85

كان حجم المبيعات قبل تعديل (192000) وحدة وأصبحت بعد التعديل (209000) وحدة.

3- المنتج الثالث: جبيرة الجبس بغرض بيان إمكانية الإنتاج الداخلي بدلاً من الشراء من المورد.

إحدى المواد الأولية الداخلة في تصنيع هذا المنتج هي القماش الحامل للجبس (وهو عبارة عن شاش مرن 8 سم ، رمزه H00008)، تقوم المنشأة بشرائه بتكلفة عالية من المورد تبلغ (675 ل.س).

تمت عملية التصنيع بحيث يستهلك هذا القماش الخيطان التاليان:

جدول الخيوط الداخلة في تصنيع القماش الحامل للجبس
الجدول رقم (7)

الكمية لوحد الإنتاج	الوحدة	الرمز	اسم المادة
0.25	كغ	R00003	خيوط 1
0.75	كغ	R00046	خيوط 2

جدول تكلفة القماش الحامل للجبس

الجدول رقم (8)

عناصر التكلفة	قبل التعديل
المواد الأولية	178
الأجور	60
الصيانة والإصلاح	0.9
تكاليف صناعية	10.6
مصاريف إدارية	0.1
مصاريف مختلفة	0.4
مجموع التكاليف	250

من الجدول نلاحظ أن عملية إنتاج القماش داخلياً مكنت من تخفيض التكلفة إلى 250 ل.س للكيلو غرام الواحد مع العلم أن تكلفة الشراء كانت أكثر من ضعفين أي 675 ل.س للكيلو غرام الواحد.

جدول تكلفة الوحدة الواحدة من منتج الجبس قبل وبعد تصنيع القماش داخلياً

الجدول رقم (9)

عناصر التكلفة	قبل التعديل	بعد التعديل
المواد الأولية	93.15	86.95
الأجور	10.23	10.23
الصيانة والإصلاح	0.53	0.53
تكاليف صناعية	15.06	15.06
اهتلاكات الآلات والمعدات	8.28	8.28
مصاريف البيع والتوزيع	0.42	0.42
مصاريف إدارية	0.08	0.08
مصاريف متنوعة	9.0	9.0
مجموع التكاليف	136.75	130.55

كان حجم المبيعات قبل تعديل (223000) وحدة وأصبحت بعد التعديل (247000) وحدة

4- المنتج الرابع: رباط الجبس المفصلي بغرض القيام باسترجاع الأبخرة خلال عملية إنتاج الرباط لإعادة استخدامه في عملية إنتاجية أخرى.

عند إنتاج هذا الرباط يتم تمرير القماش المغطس بالجبس على المبخرة تتطلق منه أبخرة تحتوي على مادة (MC) وهي عبارة عن سائل مذيّب يتم استخدامه لعمل خلطة الجبس يمتاز بأنه قابل للانحلال في الماء. ويبين الجدول التالي تفاصيل هذه المادة:

جدول تفاصيل مادة MC

الجدول رقم (10)

اسم المادة	الرمز	وحدة القياس المستخدمة	الكمية لوحدة المنتج	سعر الكيلو	التكلفة لوحدة المنتج
Methlyn Chloride	R15001	كغ	0.14025	75.00	10.52

تم العمل على استرجاع الأبخرة المتطايرة بالاعتماد على الخواص السابقة بهدف إعادة استخدامها مرة أخرى وكانت تكاليف الإنتاج للوحدة الواحدة كالتالي:

جدول تكاليف الإنتاج لرباط الجبس المفصلي قبل استرجاع الأبخرة

الجدول رقم (11)

عناصر التكلفة	قبل التعديل
المواد الأولية	27.0
الأجور	11.0
الصيانة والإصلاح	1.0
تكاليف صناعية	7.0
اهتلاكات الآلات والمعدات	2.0
مصاريف البيع والتوزيع	4.0
مصاريف إدارية	3.0
مصاريف متنوعة	4.0
مجموع التكاليف	59.0

تم استرجاع 70% من مادة (MC) فانخفضت تكلفة المواد الأولية بمقدار 7.364 ل.س أما كل بنود التكاليف السابقة بقيت نفسها.

كان حجم المبيعات قبل استرجاع الأبخرة وتخفيض التكلفة 115000 وحدة وأصبح 134000 وحدة.

5- تكاليف الجودة:

تم تجميع التكاليف التي تنفقها المنشأة بشكل جزافي على الجودة وإدراجها ضمن الجدول التالي:

جدول تحليل أنشطة وتكاليف الجودة عام 2007 قبل تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة
الجدول رقم (12)

الأنشطة	تكاليف النشاط الفعلية
أنشطة الوقاية والتقييم	
أنشطة الوقاية	
استخدام خبراء لتقديم الاستشارات في مجال الجودة وتطبيق الأنظمة المثالية	138000
تكاليف البحوث التسويقية ودراسات السوق	102000
شراء معدات الفحص والتفتيش	93000
تدريب العاملين	99300
تطبيق أنظمة الأيزو ونظام الجودة البيئية 14001-2004 ¹⁵⁴	150000
الصيانة الوقائية لجميع الأجهزة والمعدات	57000
إجمالي تكاليف الوقاية	639300
نسبة تكاليف الوقاية إلى تكاليف الجودة الكلية	%16.08
أنشطة التقييم	
فحص المدخلات	30000
فحص العمليات أو الأنشطة الخاصة بتحويل المدخلات إلى مخرجات	21600
فحص المنتجات بعد الانتهاء من عمليات الإنتاج والتحقق من مطابقتها للمواصفات	110400
تشغيل وصيانة الأجهزة المستخدمة في عمليات الفحص والاختبار	84000

¹⁵⁴ تبنت المنشأة نظام الجودة البيئية 14001-2004 من خلال رؤيتها لمستقبل آمن و نظيف. كما قامت ببذل ما أمكن من جهود في سبيل خلق واقع عمل يفي بمتطلبات الصحة والأمان من خلال التخفيف من مخاطر أذيات الجهاز الحركي الناتج عن العمليات المختلفة وأذيات الحروق وأثر الصدمات الكهربائية، إضافة إلى السعي لوضع حل فعال للحد من استنشاق الأبخرة الكيميائية والغبار المتطاير من العمليات الإنتاجية لأربطة الجبس على اختلاف قياساتها.

81600	المواد المستهلكة في عمليات الفحص والاختبار
327600	إجمالي تكاليف التقييم
%8.24	نسبة تكاليف التقييم إلى تكاليف الجودة الكلية
966900	مجموع تكاليف الوقاية والتقييم
%24.32	نسبة تكاليف الوقاية والتقييم إلى تكاليف الجودة الكلية
	أنشطة الفشل (الداخلي والخارجي)
	أنشطة الفشل الداخلي
72000	التكاليف التي تحمل على المنتجات المعيبة التي لا يمكن إصلاحها (الخردة)
60000	التكاليف التي تدفع في سبيل إصلاح المنتجات المعيبة
36000	تكاليف إعادة فحص المنتجات التي تم إصلاحها
168000	إجمالي تكاليف الفشل الداخلي
%4.23	نسبة تكاليف الفشل الداخلي إلى تكاليف الجودة الكلية
	أنشطة الفشل الخارجي
267000	تكاليف دراسة شكاوى العملاء
1074000	استبدال أو إصلاح المنتجات المباعة إلى العملاء أثناء فترة الكفالة
1341000	إجمالي تكاليف الفشل الخارجي الظاهرة
%33.73	نسبة تكلفة الفشل الخارجي الظاهرة إلى التكلفة الكلية
1500000	الحصة المفقودة من السوق نتيجة المنافسة (تقديري)
2841000	إجمالي تكاليف الفشل الخارجي (الظاهرة والمستترة)
%71.45	نسبة تكاليف الفشل الخارجي إلى تكاليف الجودة الكلية
3009000	إجمالي تكاليف الفشل (الداخلي والخارجي)
%75.68	نسبة تكاليف الفشل إلى تكاليف الجودة الكلية
3975900	تكاليف الجودة الكلية

جدول تحليل أنشطة وتكاليف الجودة عام 2008 بعد تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة
الجدول رقم (13)

تكاليف النشاط الفعلية	الأنشطة
	<u>أنشطة الوقاية والتقييم</u>
	<u>أنشطة الوقاية</u>
166200	استقدام خبراء لتقديم الاستشارات في مجال الجودة وتطبيق الأنظمة المثالية
156000	تكاليف البحوث التسويقية ودراسات السوق
90300	شراء معدات الفحص والتفتيش
132000	تدريب العاملين
150000	تطبيق أنظمة الآيزو ونظام الجودة البيئية 14001-2004
81000	الصيانة الوقائية لجميع الأجهزة والمعدات
66000	تقييم الموردين على أساس الجودة المطلوبة
841500	إجمالي تكاليف الوقاية
%24.34	نسبة تكاليف الوقاية إلى تكاليف الجودة الكلية
	<u>أنشطة التقييم</u>
42000	فحص المدخلات
34200	فحص العمليات أو الأنشطة الخاصة بتحويل المدخلات إلى مخرجات
115200	فحص المنتجات بعد الانتهاء من عمليات الإنتاج والتحقق من مطابقتها للمواصفات
99000	تشغيل وصيانة الأجهزة المستخدمة في عمليات الفحص والاختبار
85200	المواد المستهلكة في عمليات الفحص والاختبار
375600	إجمالي تكاليف التقييم
%10.86	نسبة تكاليف التقييم إلى تكاليف الجودة الكلية
1217100	مجموع تكاليف الوقاية والتقييم
%35.2	نسبة تكاليف الوقاية والتقييم إلى تكاليف الجودة الكلية

أنشطة الفشل (الداخلي والخارجي)	
أنشطة الفشل الداخلي	
36600	التكاليف التي تحمل على المنتجات المعيبة التي لا يمكن إصلاحها (الخردة)
178200	التكاليف التي تدفع في سبيل إصلاح المنتجات المعيبة
57600	تكاليف إعادة فحص المنتجات التي تم إصلاحها
272400	إجمالي تكاليف الفشل الداخلي
7.88%	نسبة تكاليف الفشل الداخلي إلى تكاليف الجودة الكلية
أنشطة الفشل الخارجي	
228000	تكاليف دراسة شكاوى العملاء
780000	استبدال أو إصلاح المنتجات المباعة إلى العملاء أثناء فترة الكفالة
1008000	إجمالي تكاليف الفشل الخارجي الظاهرة
29.2%	نسبة تكلفة الفشل الخارجي الظاهرة إلى التكلفة الكلية
960000	الحصة المفقودة من السوق نتيجة المنافسة (تقديري)
1968000	إجمالي تكاليف الفشل الخارجي (الظاهرة والمستترة)
56.92%	نسبة تكاليف الفشل الخارجي إلى تكاليف الجودة الكلية
2240400	إجمالي تكاليف الفشل (الداخلي والخارجي)
64.8%	نسبة تكاليف الفشل إلى تكاليف الجودة الكلية
3457500	تكاليف الجودة الكلية

قامت الباحثة بعكس أثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على أنشطة الجودة وإظهار ذلك في قائمة مقترحة بناء على الوضع الحالي للمنشأة وبالشكل الذي يتناسب مع طبيعة عملها وبيئتها الداخلية حيث يمكن الاسترشاد بها في حال التطبيق الفعلي لنظام إدارة الجودة الشاملة. تم التركيز في هذه القائمة على أنشطة الوقاية والتي تضمنت نفس الأنشطة الواردة في جدول عام 2008 وهي (استقدام خبراء لتقديم الاستشارات في مجال الجودة وتطبيق الأنظمة المثالية، تكاليف البحوث التسويقية ودراسات السوق، شراء معدات الفحص والتفتيش، تدريب العاملين، تطبيق أنظمة الأيزو ونظام الجودة البيئية 14001-2004، الصيانة الوقائية لجميع الأجهزة والمعدات، تقييم الموردين على أساس الجودة المطلوبة) إضافة إلى الأنشطة الجديدة وهي (إنشاء

إدارة جودة متكاملة، تخطيط وإجراء التدقيق الداخلي للتأكد من تطبيق نظام الجودة بالشكل الصحيح، مراجعة وتحديث التعليمات والإجراءات المرتبطة بضمان المنتج، جمع البيانات المتعلقة بالجودة وتحليلها، إعداد التقارير عن الجودة وإيصالها للإدارة، أنشطة وقائية أخرى). أما أنشطة التقييم فتضمنت أنشطة (فحص المدخلات، فحص العمليات أو الأنشطة الخاصة بتحويل المدخلات إلى مخرجات، فحص المنتجات بعد الانتهاء من عمليات الإنتاج والتحقق من مطابقتها للمواصفات، تشغيل وصيانة الأجهزة المستخدمة في عمليات الفحص والاختبار، المواد المستهلكة في عمليات الفحص والاختبار) بالإضافة إلى نشاط جديد وهو (الفحص والاختبار من قبل جهات خارجية).

كما تم إضافة نشاط جديد لأنشطة الفشل الداخلي وهو (تكاليف تحليل أسباب الفشل الداخلي) في حين بقيت أنشطة الفشل (الداخلي والخارجي) الأخرى نفسها وهي (التكاليف التي تحمل على المنتجات المعيبة التي لا يمكن إصلاحها) (الخردة)، التكاليف التي تدفع في سبيل تصحيح المنتجات غير المطابقة للمواصفات، تكاليف إعادة فحص المنتجات التي تم تصحيحها ، تكاليف دراسة شكاوى العملاء، استبدال أو إصلاح المنتجات المباعة إلى العملاء أثناء فترة الكفالة، الحصة المفقودة من السوق نتيجة المنافسة).

القائمة المقترحة لأنشطة الجودة في حال تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة

الجدول رقم (14)

التكلفة	الأنشطة
	<u>أنشطة الوقائية</u>
	إنشاء إدارة جودة متكاملة
	استقدام خبراء لتقديم الاستشارات في مجال الجودة وتطبيق الأنظمة المثالية
	تكاليف البحوث التسويقية ودراسات السوق
	تطبيق أنظمة الأيزو ونظام الجودة البيئية 2004-14001
	شراء معدات الفحص والتفتيش
	تخطيط وإجراء التخطيط الداخلي
	تدريب العاملين
	الصيانة الوقائية لجميع الأجهزة والمعدات
	مراجعة وتحديث التعليمات والإجراءات المرتبطة بضمان المنتج
	تقييم الموردين على أساس الجودة المطلوبة
	جمع البيانات المتعلقة بالجودة وتحليلها
	إعداد التقارير عن الجودة وإيصالها للإدارة
	أنشطة وقائية أخرى

	إجمالي تكاليف الوقاية
	نسبة تكاليف الوقاية إلى تكاليف الجودة الكلية
	<u>أنشطة التقييم</u>
	فحص المدخلات
	تكاليف الفحص والاختبار من قبل جهات خارجية
	فحص العمليات أو الأنشطة الخاصة بتحويل المدخلات إلى مخرجات
	فحص المنتجات بعد الانتهاء من عمليات الإنتاج والتحقق من مطابقتها للمواصفات
	تشغيل وصيانة الأجهزة المستخدمة في عمليات الفحص والاختبار
	المواد المستهلكة في عمليات الفحص والاختبار
	إجمالي تكاليف التقييم
	نسبة تكاليف التقييم إلى تكاليف الجودة الكلية
	مجموع تكاليف الوقاية والتقييم
	نسبة تكاليف الوقاية والتقييم إلى تكاليف الجودة الكلية
	<u>أنشطة الفشل الداخلي</u>
	التكاليف التي تحمل على المنتجات المعيبة التي لا يمكن إصلاحها(الخردة)
	التكاليف التي تدفع في سبيل تصحيح المنتجات غير المطابقة للمواصفات
	تكاليف إعادة فحص المنتجات التي تم تصحيحها
	تكاليف تحليل أسباب الفشل الداخلي
	إجمالي تكاليف الفشل الداخلي
	نسبة تكاليف الفشل الداخلي إلى تكاليف الجودة الكلية
	<u>أنشطة الفشل الخارجي</u>
	تكاليف دراسة شكاوى العملاء
	استبدال أو إصلاح المنتجات المباعة إلى العملاء أثناء فترة الكفالة
	إجمالي تكاليف الفشل الخارجي الظاهرة
	نسبة تكلفة الفشل الخارجي الظاهرة إلى التكلفة الكلية
	الحصة المفقودة من السوق نتيجة المنافسة (تقديري)
	إجمالي تكاليف الفشل الخارجي(الظاهرة والمستترة)
	نسبة تكاليف الفشل الخارجي إلى تكاليف الجودة الكلية
	إجمالي تكاليف الفشل (الداخلي والخارجي)
	نسبة تكاليف الفشل إلى تكاليف الجودة الكلية
	تكاليف الجودة الكلية

فإذا قامت المنشأة بتطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة بالاستناد للقائمة المقترحة فإنها ستتحمل التكاليف التالية على أنشطة الجودة:

**جدول أنشطة وتكاليف الجودة في حال تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة
الجدول رقم (15)**

التكلفة	الأنشطة
	أنشطة الوقاية والتقييم
	أنشطة الوقاية
414000	إنشاء إدارة جودة متكاملة
180000	استقدام خبراء لتقديم الاستشارات في مجال الجودة وتطبيق الأنظمة المثالية
174000	تكاليف البحوث التسويقية ودراسات السوق
160000	تطبيق أنظمة الأيزو ونظام الجودة البيئية 14001-2004
160000	شراء معدات الفحص والتفتيش
90000	تخطيط وإجراء التدقيق الداخلي للتأكد من تطبيق نظام الجودة بالشكل الصحيح
138000	تدريب العاملين
120000	الصيانة الوقائية لجميع الأجهزة والمعدات
60000	مراجعة وتحديث التعليمات والإجراءات المرتبطة بضمان المنتج
58200	تقييم الموردين على أساس الجودة المطلوبة
85800	جمع البيانات المتعلقة بالجودة وتحليلها
84000	إعداد التقارير عن الجودة وإيصالها للإدارة
22000	أنشطة وقاية أخرى
1728000	إجمالي تكاليف الوقاية
%63.65	نسبة تكاليف الوقاية إلى تكاليف الجودة الكلية
	أنشطة التقييم
129000	فحص المدخلات
72000	تكاليف الفحص والاختبار من قبل جهات خارجية

60000	فحص العمليات أو الأنشطة الخاصة بتحويل المدخلات إلى مخرجات
171000	فحص المنتجات بعد الانتهاء من عمليات الإنتاج والتحقق من مطابقتها للمواصفات
87000	تشغيل وصيانة الأجهزة المستخدمة في عمليات الفحص والاختبار
210000	المواد المستهلكة في عمليات الفحص والاختبار
729000	إجمالي تكاليف التقييم
%26.85	نسبة تكاليف التقييم إلى تكاليف الجودة الكلية
2457000	مجموع تكاليف الوقاية والتقييم
%90.5	نسبة تكاليف الوقاية والتقييم إلى تكاليف الجودة الكلية
	أنشطة الفشل (الداخلي والخارجي)
	أنشطة الفشل الداخلي
25200	التكاليف التي تحمل على المنتجات المعيبة التي لا يمكن إصلاحها (الخردة)
60000	التكاليف التي تدفع في سبيل تصحيح المنتجات غير المطابقة للمواصفات
42600	تكاليف إعادة فحص المنتجات التي تم تصحيحها
49200	تكاليف تحليل أسباب الفشل الداخلي
177000	إجمالي تكاليف الفشل الداخلي
%6.52	نسبة تكاليف الفشل الداخلي إلى تكاليف الجودة الكلية
	أنشطة الفشل الخارجي
18000	تكاليف دراسة شكاوى العملاء
30000	استبدال أو إصلاح المنتجات المباعة إلى العملاء أثناء فترة الكفالة
48000	إجمالي تكاليف الفشل الخارجي الظاهرة
%1.77	نسبة تكلفة الفشل الخارجي الظاهرة إلى التكلفة الكلية
33000	الحصة المفقودة من السوق نتيجة المنافسة (تقديري)
81000	إجمالي تكاليف الفشل الخارجي (الظاهرة والمستترة)

2.99%	نسبة تكاليف الفشل الخارجي إلى تكاليف الجودة الكلية
258000	إجمالي تكاليف الفشل (الداخلي والخارجي)
9.5%	نسبة تكاليف الفشل إلى تكاليف الجودة الكلية
2715000	تكاليف الجودة الكلية

ويمكن عرض الجدول السابق بتفصيل أكثر على النحو التالي:

جدول التقرير عن تكاليف الجودة وقياسها كنسب مئوية

الجدول رقم (16)

الأنشطة	التكلفة	% من إجمالي تكاليف الفئة	% من إجمالي تكاليف الجودة
أنشطة الوقاية			
إنشاء إدارة جودة متكاملة	414000	23.96%	15.25%
استقدام خبراء لتقديم الاستشارات في مجال الجودة وتطبيق الأنظمة المثالية	180000	10.42%	6.63%
تكاليف البحوث التسويقية ودراسات السوق	174000	10.07%	6.41%
تطبيق أنظمة الأيزو ونظام الجودة البيئية 2004-14001	160000	8.68%	5.53%
شراء معدات الفحص والتفتيش	160000	8.68%	5.53%
تخطيط وإجراء التدقيق الداخلي للتأكد من تطبيق نظام الجودة بالشكل الصحيح	90000	5.21%	3.31%
تدريب العاملين	138000	7.99%	5.08%
الصيانة الوقائية لجميع الأجهزة والمعدات	120000	6.9%	4.42%
مراجعة وتحديث التعليمات والإجراءات المرتبطة بضمان المنتج	60000	3.47%	2.21%
تقييم الموردين على أساس الجودة المطلوبة	58200	3.37%	2.14%
جمع البيانات المتعلقة بالجودة وتحليلها	85800	4.97%	3.16%
إعداد التقارير عن الجودة وإيصالها للإدارة	84000	4.86%	3.1%

%0.81	%1.27	22000	أنشطة وقاية أخرى
%63.65	%100	1728000	إجمالي تكاليف الوقاية
			أنشطة التقييم
%4.75	%17.7	129000	فحص المدخلات
%2.65	%9.88	72000	تكاليف الفحص والاختبار من قبل جهات خارجية
%2.21	%8.23	60000	فحص العمليات أو الأنشطة الخاصة بتحويل المدخلات إلى مخرجات
%6.3	%23.46	171000	فحص المنتجات بعد الانتهاء من عمليات الإنتاج والتحقق من مطابقتها للمواصفات
%3.20	%11.93	87000	تشغيل وصيانة الأجهزة المستخدمة في عمليات الفحص والاختبار
%7.73	%28.81	210000	المواد المستهلكة في عمليات الفحص والاختبار
%26.85	%100	729000	إجمالي تكاليف التقييم
			أنشطة الفشل الداخلي
%0.93	%14.24	25200	التكاليف التي تحمل على المنتجات المعيبة التي لا يمكن إصلاحها (الخردة)
%2.21	%33.9	60000	التكاليف التي تدفع في سبيل تصحيح المنتجات غير المطابقة للمواصفات
%1.57	%24.07	42600	تكاليف إعادة فحص المنتجات التي تم تصحيحها
%1.81	%27.8	49200	تكاليف تحليل أسباب الفشل الداخلي
%6.52	%100	177000	إجمالي تكاليف الفشل الداخلي
			أنشطة الفشل الخارجي
%0.66	%22.22	18000	تكاليف دراسة شكاوى العملاء
%1.10	%37.04	30000	استبدال أو إصلاح المنتجات المباعة إلى العملاء أثناء فترة الكفالة
%1.22	%40.74	33000	الحصة المفقودة من السوق نتيجة المنافسة (تقديري)

إجمالي تكاليف الفشل الخارجي	81000	%100	%2.99
تكاليف الجودة الكلية	2715000	%100	%100

- النسب والمؤشرات الرقابية المرتبطة بالتقرير:

بالعودة للتكاليف الواردة في الجدول السابق علماً أن قيمة صافي المبيعات بلغت (244,457,500) أما تكاليف الإنتاج فكانت (169,556,100) يمكن حساب أهم المؤشرات الرقابية وهي:

- تكلفة الجودة الكلية إلى صافي المبيعات أو إجمالي تكاليف الإنتاج:

تشكل تكلفة الجودة الكلية إلى صافي المبيعات ما نسبته 1,11% من صافي المبيعات و 1,60% من تكاليف الإنتاج.

- تكلفة كل فئة من تكاليف الجودة إلى صافي المبيعات أو إجمالي تكاليف الإنتاج:

تبلغ نسبة كل فئة من فئات الجودة الأربع إلى إجمالي تكاليف الإنتاج على التوالي ما يلي:
 1,02% وقاية، 0,43% تقييم، 0,104% فشل داخلي، 0,05% فشل خارجي.
 في حين تبلغ نسبة كل فئة من فئات الجودة الأربع إلى صافي المبيعات على التوالي ما يلي:
 0,71% وقاية، 0,3% تقييم، 0,072% فشل داخلي، 0,033% فشل خارجي.

- تكاليف الفشل المستترة إلى صافي المبيعات أو تكاليف الجودة الكلية:

تشكل تكاليف الفشل المستترة 1,22% من تكاليف الجودة الكلية و 0,014% من صافي المبيعات.

- تكاليف الفشل بنوعيه إلى تكاليف الوقاية والتقييم:

تشكل تكاليف الفشل ما نسبته 10,5% من تكاليف الوقاية والتقييم.

- تكاليف الفشل الداخلي إلى تكاليف التقييم:

تشكل تكاليف الفشل الداخلي نسبة 24,3% من تكاليف التقييم.

- تكاليف الوقاية إلى تكاليف التقييم:

تشكل تكاليف الوقاية نسبة 237% من تكاليف التقييم.

المبحث الثالث

التحليل والمناقشة و الاستنتاجات التي تم التوصل إليها

- التحليل والمناقشة:

بعد اختيار المنشأة تم تحديد أربعة منتجات لدراستها بهدف التوصل لإجابة على السؤال الأول من أسئلة الدراسة كما تم الحصول على كل البيانات المتعلقة بأنشطة الجودة ودراستها وتحليلها وحساب بعض المؤشرات الرقابية المرتبطة بها للتوصل لإجابة على السؤال الثاني وهذا ما سيتم بيانه ضمن فقرة (التحليل والمناقشة) على النحو الآتي:

نص السؤال الأول على ما يلي:

هل يؤدي تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة إلى زيادة فعالية مدخل التكلفة المستهدفة في حال التطبيق المتزامن لهما في المنشأة المستخدمة لهذا المدخل؟

للإجابة على هذا السؤال قامت الباحثة بتطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على بيانات منشأة

ESSO المحدودة المسؤولة المتخصصة بالصناعات الطبية والتي تستخدم مدخل التكلفة

المستهدفة بهدف التعرف على أثره في زيادة فعالية هذا المدخل وذلك من خلال التركيز على 4 نقاط تناولت 4 منتجات مختلفة وهي:

مبدأ التركيز على العميل: المنتج رباط شاش مرن للقدم

مبدأ التركيز على العلاقة مع الموردين: المنتج مشد ثابت

مبدأ التركيز على فرق العمل: المنتج جبيرة الجبس

مبدأ التركيز على العمليات والنتائج معاً: المنتج رباط الجبس المفصلي.

تقوم المنشأة بتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة الذي يركز على مرحلة التصميم ويهدف إلى التأثير على التكاليف والعمل على تخفيضها قبل حدوثها بغية الوصول للتكلفة المحددة بناء على سعر البيع المفروض من قبل السوق الأمر الذي استلزم أن تقوم المنشأة بإجراء بحوث تسويقية لتحديد المواصفات المرغوبة علاوة عن تحليل منتجات المنافسين في محاولة تقديم ما هو أكثر تميزاً سواء من ناحية السعر أو الجودة.

المنتج الأول: رباط الشاش المرن للقدم " مبدأ التركيز على العميل "

من بين المبادئ التي يركز عليها مدخل التكلفة المستهدفة - مبدأ التركيز على رغبات العميل وكما أشرنا سابقاً إلى أنه في ظل البيئة شديدة التنافسية أصبحت رغبات العميل وتلبيتها بل

وتجاوزها هو الهدف الرئيسي لأي منشأة تسعى للبقاء في السوق. لذلك عملت المنشأة على الاهتمام وعلى الدوام بالبحث عن كل ما هو جديد ومتميز لتحقيق ذلك الهدف كما فتحت أبوابها لأي رغبة أو انتقاد موجه من قبل عملائها وعملت على الاستجابة الفورية لكل ما هو مطلوب. غير أن مستوى جودة المنتج سيكون محكوم (مقيّد) بالتكلفة المستهدفة المحددة من واقع السوق. وهنا يأتي دور نظام إدارة الجودة الشاملة للوصول إلى منتج بأعلى جودة ممكنة وبأدنى تكلفة وذلك من خلال البحث عن كل الفرص المحتملة لتحقيق المطلوب دون التقليل من مستوى الجودة فتم اختيار خيط رفيع ذو جودة أعلى من جودة الخيط السابق وبنفس سعر الشراء من المورد¹⁵⁵.

ومنه: - تنتج المنشأة رباط شاش مرن للقدم رمزه (550008) بمرونة 25%

- طلب العميل زيادة هذه المرونة لتصبح بنسبة 50%

وبناء على ذلك تم الإنتاج وفق المطلوب وتحضير عينة وإرسالها للعميل الذي أعلن عن موافقته عليها فور وصولها كونها جاءت وفقاً للرغبة المرجوة وتم إبلاغ مدير الإنتاج بذلك. وهنا انخفضت التكاليف لأن:

1- الخيط الجديد بالرغم من أنه أعلى جودة من القديم إلا أنه أكثر مرونة أي أن كمية أقل من الكيلو غرام قادرة على تحقيق مرونة (50%) وبالتالي أصبح كل كيلو غرام منه يكفي لإنتاج عدد أكبر من الوحدات.

كانت الكمية لوحدة المنتج من خيط النايلون (0.094) وأصبحت (0.092)، في حين كانت الكمية لوحدة المنتج من خيط البولستر (0.0421) وأصبحت (0.0410).

2- بالإضافة إلى الانخفاض الحاصل في تكاليف الفشل الخارجي نتيجة انخفاض التكاليف الناتجة عن شكاوي العملاء.

وبالتالي فإن المنشأة حققت ما يطلبه العميل وانخفضت تكلفة المواد الأولية للرباط من 60.02 ل.س إلى 58.2 ل.س وارتفع مستوى الجودة لذا رأت المنشأة أنه يمكن تخفيض سعر البيع الأمر الذي أدى لزيادة عدد العملاء وزيادة المبيعات والحصول على حصة سوقية أكبر والريادة على المنتجات المنافسة.

وبالتالي انخفضت تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج من 105.5 إلى 104.08 . وكنتيجة لذلك ازدادت المبيعات من 933120 وحدة إلى 1070000 وحدة.

¹⁵⁵ يقوم المورد ببيع كلا الخيطين بنفس السعر حيث أن المواد المطلوبة لإعطاء الثخانة للخيط القديم تم الاستعاضة عنها بمواد أخرى لتعطي الخيط الجديد المرونة العالية لذا وجد بأن بيعهما بنفس السعر يحقق له الربح المرغوب.

المنتج الثاني: مشد ثابت "مبدأ التركيز على العلاقة مع الموردين"

هدفت المنشأة إلى زيادة ربحية هذا المنتج ذي الرمز 565830 والذي يدخل في إنتاجه مادة خيط البولستر وذلك عن طريق تخفيض تكلفته من خلال:

- 1- تخفيف وزن الشاش المعقم عن طريق اختيار نوع من الشاش مصنوع من خيوط رفيعة
- 2- تخشين نقشة الشاش وبالتالي سيصبح المنتج بوزن أخف وعند طليه يستهلك خلطة طلي أقل. مما يؤدي إلى تماسك أكثر بالمنتج و رضاء أكثر من العميل الأمر بالإضافة إلى انخفاض تكلفة الإنتاج.

غير أن هذا الإجراء سيؤدي إلى انخفاض جودة المنتج كون الشاش أصبح أقل متانة من الدرجة المطلوبة.

وهنا يأتي دور نظام إدارة الجودة الشاملة فمن خلال تطبيقه رأَت المنشأة أنها قادرة على تحسين الجودة من خلال الحصول على النوعيات الممتازة من المواد الأولية الداخلة في هذا المنتج للوصول إلى منتجات تعتبر من المنتجات المنافسة في الاسواق العالمية.

وجدت المنشأة أن كلا الموردين¹⁵⁶: (منشأة حبي إخوان و منشأة النساجون المتحدون) قادرين على تأمين الشاش المعقم المطلوب ولكن بتقييم كل منهما تبين أن منشأة النساجون المتحدون أفضل نظراً للسرعة في تلبية الطلبات والثقة بالتعامل والجودة والمتانة الأعلى علاوة عن توفر كافة الأصناف التي من الممكن أن تحتاجها المنشأة لكل منتجاتها.

وهكذا انخفضت التكاليف وارتفع مستوى الجودة عما كان عليه سابقاً حيث:

- تم تخفيف وزن الشاش الداخل في إنتاج الوحدة الواحدة فأصبح كل كيلو غرام يكفي لإنتاج عدد أكبر من الوحدات.

- تخشين نقشة الشاش جعل المنتج يستهلك خلطة طلي أقل.

كانت تكلفة المواد الأولية للوحدة الواحدة 314.00 وأصبحت بعد الإجراءات السابقة 281.31. كما ارتفعت المبيعات من (192000 وحدة) إلى (209000 وحدة) ومع إبقاء سعر بيع الوحدة ثابت ازدادت الأرباح وتحقق الهدف.

المنتج الثالث: جبيرة الجبس " مبدأ التركيز على فرق العمل"

يتم تصنيع هذا المنتج من القماش الحامل للجبس (وهو عبارة عن شاش مرن 8 سم ، رمزه H00008) بالإضافة إلى مواد أخرى. تقوم المنشأة بشراء هذا القماش بتكلفة عالية من المورد تبلغ (675 ل.س).

¹⁵⁶ تسعى المنشأة عند استبدال أي مادة من المواد الأولية بشرائها من المورد بنفس السعر تفادياً لتحمل تكاليف إضافية.

تستهلك الوحدة الواحدة (0.0146 كغ) من القماش وبالتالي تكون تكلفة الوحدة منه هي:

$$(9.855 = 675 * 0.0146)$$

ويتطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة الذي يركز على مبدأ تشكيل فرق العمل والتعاون بين أفراد الفريق تبين أنه بالإمكان إنتاج هذا القماش داخل المنشأة في قسم النسيج وعلى الآلات الموجودة مسبقاً دون أن يكلف ذلك شراء آلة جديدة. وبدلاً من شراء القماش الحامل للجبس بالإمكان شراء الخيوط المطلوبة وتصنيعه داخلياً.

تمت عملية التصنيع الداخلي وتبين أن تكلفة القماش الحامل للجبس تبلغ 250 ل.س للكيلو غرام الواحد مع العلم أن تكلفة الشراء كانت أكثر من ضعفين أي 675 ل.س للكيلو غرام الواحد.

وبالتالي أصبحت تكلفة الوحدة الواحدة من القماش هي (3.65 = 250 * 0.0146)

أي تم توفير (9.855 - 3.65 = 6.2) في كل وحدة منتجة.

بالإضافة إلى ذلك ازدادت المبيعات من 223000 وحدة إلى 247000 وحدة وبالتالي ازدادت الأرباح.

المنتج الرابع: رباط الجبس المفصلي " مبدأ التركيز على العمليات والنتائج معاً"

عند إنتاج هذا الرباط يتم تمرير القماش المغطس بالجبس على المبخرة فتتطلق منه أبخرة تحتوي على مادة وهي عبارة عن سائل مذيب يتم استخدامه لعمل خلطة الجبس.

ويتطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة والذي يركز على تحسين العمليات رأيت المنشأة أنها قادرة على تخفيض تكاليف رباط الجبس المفصلي عن طريق استرجاع الأبخرة وعزل القسم الخاص بإنتاجه لإعطائه الجو الملائم وتصفية هوائه لضمان نظافة المنتج وعدم التأثير على جودته.

خطوات عملية الاسترجاع ستتم بالاعتماد على خواص المادة MC¹⁵⁷ وكنتيجة لذلك تم

استرجاع 70 % من السائل المستخدم وبعد أن كانت تكلفة وحدة المنتج من هذه المادة 10.52 ليرة سورية أصبحت تكلفة المنتج لهذه المادة 3.156 بعد استرجاع 70 % من السائل وبالتالي تصبح تكلفة الرباط الكلية 51.636 بعد أن كانت 59 . حيث أن كافة بنود التكاليف بقيت نفسها بعد التعديل باستثناء تكلفة المواد الأولية والتي انخفضت بمقدار 7.364 ل.س.

¹⁵⁷ يتبخر السائل ويتم شفط أبخرته إلى مدخل رطب جداً (درجة الرطوبة 100%) وذلك باستخدام رذاذ الماء ثم تُجمع في أنابيب ملتوية لفصل مادة MC عن الماء واستخدامها في عملية إنتاجية أخرى.

ورأت المنشأة بعد هذا التخفيض أنها قادرة على تخفيض سعر البيع للحصول على حصة سوقية أكبر كون جودة المنتج ومواصفاته ووظائفه لم تتغير الأمر الذي كان له أثر كبير على حجم المبيعات والتي أصبحت 134000 وحدة بعد أن كانت 115000 وحدة.

وهكذا وبعد دراسة المنتجات الأربع السابقة نكون قد توصلنا للإجابة على السؤال الأول والقول بأن تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة يؤدي إلى زيادة فعالية مدخل التكلفة المستهدفة في حال تطبيقها معاً في المنشأة المستخدمة لهذا المدخل.

نص السؤال الثاني على ما يلي:

هل يساعد تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة في إدارة التكاليف في المنشآت المستخدمة لمدخل التكلفة المستهدفة؟

وللإجابة على هذا السؤال قامت الباحثة بدراسة تكاليف الجودة وتحليلها بشكل مفصل وفقاً لفئاتها الأربع الرئيسية وهي:

- تكاليف الوقاية (المنع)

- تكاليف التقييم

- تكاليف الفشل الداخلي

- تكاليف الفشل الخارجي

بالإضافة إلى التركيز عليها من حيث كونها تكاليف ظاهرة أو تكاليف مستترة.

كما تم عرض أهم المؤشرات الرقابية وتفسيرها وهي:

- تكلفة الجودة الكلية إلى صافي المبيعات أو إجمالي تكاليف الإنتاج

- تكلفة كل فئة من تكاليف الجودة إلى صافي المبيعات أو إجمالي تكاليف الإنتاج

- تكاليف الفشل المستترة إلى صافي المبيعات أو تكاليف الجودة الكلية

- تكاليف الفشل بنوعيه إلى تكاليف الوقاية والتقييم

- تكاليف الفشل الداخلي إلى تكاليف التقييم

- تكاليف الوقاية إلى تكاليف التقييم

قامت الباحثة بناء على البيانات المقدمة عن عام 2007 باستخلاص التكاليف التي تتفقها

المنشأة بشكل جزافي على الجودة وإدراجها معاً في جدول كما هو موضح سابقاً.

كذلك الأمر بالنسبة للعام الثاني إلا أن الأمور داخل المنشأة قد اختلفت وتغيرت نحو الأفضل بعد القيام بتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

إضافة إلى القيام بعكس أثر تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة على أنشطة الجودة وإظهارها في القائمة المقترحة بناء على الوضع الحالي للمنشأة.

كما تم تحليل الأرقام والنسب الواردة في الجداول على النحو التالي:

- تكاليف الوقاية:

نلاحظ من الجداول أن تكاليف الوقاية للعام 2007 و 2008 بلغت (639300 ، 841500) على التوالي وهي تشكل نسبة (16.08%، 24.34%) من تكاليف الجودة الكلية وكانت أنشطة الوقاية في كلا العامين نفسها باستثناء إضافة بند واحد عام 2008 عند تطبيق المنشأة لمدخل التكلفة المستهدفة وهو (تقييم الموردين على أساس الجودة المطلوبة بمبلغ 66000) ويعد هذا نتيجة طبيعية لتطبيق المدخل كونه يركز في جوهره على البحث عن كل الوسائل الممكنة لتخفيض التكاليف ضمن الجودة المطلوبة.

أما في حال تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة فكانت تكاليف الوقاية (1728000) وبنسبة 63.65% من تكاليف الجودة الكلية حيث تم إضافة أنشطة وقائية أخرى عن العامين السابقين وهي: (إنشاء إدارة جودة متكاملة، تخطيط وإجراء التدقيق الداخلي للتأكد من تطبيق نظام الجودة بالشكل الصحيح، مراجعة وتحديث التعليمات والإجراءات المرتبطة بضمان المنتج، جمع البيانات المتعلقة بالجودة وتحليلها، إعداد التقارير عن الجودة وإيصالها للإدارة، أنشطة وقائية أخرى) وبالتالي فإن نسبة تكاليف الوقاية في حال تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة ازدادت بمقدار 47.57% عن عام 2007 وبمقدار 39.31% عن عام 2008.

- تكاليف التقييم:

بلغت تكاليف التقييم في عامي 2007 و 2008 (327600 ، 375600) على التوالي وبنسبة (8.24% ، 10.86%) من تكاليف الجودة الكلية. وكانت أنشطة التقييم نفسها في كلا العامين مع اختلاف المبالغ المنفقة على كل نشاط والتي حققت ازدياد في عام 2008.

أما عند تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة بلغت تكاليف التقييم 729000 بنسبة 26.85% من تكاليف الجودة الكلية. كما تم إضافة نشاط واحد لهذه الفئة من التكاليف وهو (تكاليف الفحص والاختبار من قبل جهات خارجية بمبلغ 72000)

وبالتالي نلاحظ أن نسبة تكاليف التقييم ازدادت عند تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة بمقدار

18.61% عن عام 2007 وبمقدار 15.99% عن عام 2008.

- تكاليف الوقاية والتقييم:

بلغ مجموع تكاليف الوقاية والتقييم في عام 2007 (966900) وبنسبة 24.32% من تكاليف الجودة الكلية. في حين كان مجموعهما عام 2008 (1217100) وبنسبة 35.2%. وعند تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة بلغ مجموع هذا البند (2457000) بنسبة 90.5% من تكاليف

الجودة الكلية. وهذا ما يؤكد على أن نظام إدارة الجودة الشاملة يسعى لزيادة الإنفاق على أنشطة الوقاية والتقييم لتفادي حدوث فشل سواء داخلي أو خارجي.

- تكاليف الفشل الداخلي:

بلغت تكاليف الفشل الداخلي في عامي 2007، 2008 (168000 ، 272400) على التوالي وهي ما تشكل نسبة (4.23%، 7.88%) من تكاليف الجودة الكلية. وكانت أنشطة الفشل الداخلي نفسها في كلا العامين مع اختلاف المبالغ المنفقة على كل نشاط والتي حققت ازدياد في عام 2008.

أما عند تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة في المنشأة فقد تم إضافة نشاط واحد عن العامين السابقين وهو (تحليل أسباب الفشل الداخلي بمبلغ 49200) في حين بلغ إجمالي تكاليف الفشل الداخلي (177000) وهو ما يشكل نسبة 6.52% من تكاليف الجودة الكلية. أي أن نسبتها ازدادت بمقدار (2.29%) عن عام 2007 وانخفضت بمقدار (1.36%) عن عام 2008. والسبب في زيادتها عن عام 2007 هو أنه لم يتم الإنفاق الكافي في هذا العام على تكاليف الوقاية والتقييم لاكتشاف الوحدات المعيبة ومنع وصولها للعملاء.

في حين أن سبب الانخفاض عن عام 2008 هو زيادة الإنفاق في حال تطبيق نظام الجودة الشاملة على تكاليف الوقاية والتقييم والذي أدى إلى انخفاض عدد الوحدات غير المطابقة للمواصفات وبالتالي انخفاض في تكاليف الفشل الداخلي.

- تكاليف الفشل الخارجي:

انقسمت تكاليف الفشل الخارجي إلى تكاليف ظاهرة بلغت على التوالي في عامي 2007 و2008 (1341000 ، 1008000) بنسبة (47.20%، 51.22%) من تكاليف الفشل الخارجي و (33.73%، 29.2%) من تكاليف الجودة الكلية. بينما بلغت تكاليف الفشل الخارجي المستترة (1500000، 960000) بنسبة (52.8%، 48.78%) من تكاليف الفشل الخارجي و (37.72%، 27.77%) من تكاليف الجودة الكلية.

كما نجد أن تكاليف الفشل الخارجي المستترة تشكل نسبة 52.8% من تكاليف الفشل الخارجي الكلية أي أكثر من نصفها غير أن المنشأة لا تولي اهتماماً لهذا النوع من التكاليف نظراً لصعوبة تقديره بدقة لذا فهي تتجاهله بشكل كامل وهذا ما يجعلها تتحمل تكاليف إضافية كبيرة.

أما بالنسبة لتكاليف الفشل الخارجي المستترة في عام 2008 فهي تشكل 48.78% من تكاليف الفشل الخارجي أي أقل من نصفها وهذا مؤشر جيد للمنشأة مقارنة بعام 2007 نظراً لوجود انخفاض ملحوظ فيها أي أن الوضع في العام الحالي أفضل وهذا دليل على اهتمام المنشأة بالبيئة الخارجية والتركيز على العملاء والسعي للتفوق على المنافسين عندما بدأت بتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة.

وفي حال تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة بلغت تكاليف الفشل الخارجي الظاهرة 48000 بنسبة 59.26% من تكاليف الفشل الخارجي و1.77% من تكاليف الجودة الكلية. بينما بلغت تكاليف الفشل الخارجي المستترة 33000 بنسبة 40.74% من تكاليف الفشل الخارجي و1.22% من تكاليف الجودة الكلية.

وبتحليل هذا النوع من التكاليف نجد أن نسبة التكاليف المستترة منها تشكل 40.74% أي هناك انخفاض واضح فيها عن التكاليف الظاهرة. وإذا قارناها بالتكاليف المستترة للعامين السابقين نجد انخفاض ملحوظ فيها. أما إذا قارنا إجمالي تكاليف الفشل الخارجي نلاحظ أنه بلغ عند تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة (2.99%) أما في عامي 2007 و2008 فكان (71.45%)، 56.92% على التوالي. الأمر الذي يقدّم تأكيد أكبر على أن المنشأة تهتم بمنع وصول المنتجات المعيبة للعملاء.

- تكاليف الفشل الداخلي والخارجي:

على الرغم من انخفاض نسبة تكاليف الفشل الداخلي في عام 2007 والتي تشكل 4.23% من إجمالي تكاليف الجودة إلا أن انخفاضها لا يعطي دلالة إيجابية حيث أن ارتفاع تكاليف الفشل الخارجي إلى هذا الحد الكبير يدل على عدم الاهتمام بفحص الوحدات المنتجة واكتشاف العيوب قبل التسليم للعميل.

وبالتدقيق في الأرقام الواردة في الجدول عام 2008 نجد انخفاض تكاليف الفشل الكلي (الداخلي والخارجي) للعام 2008 عنها في عام 2007 إلا أنه لا زال هناك انخفاض في تكاليف الفشل الداخلي مقابل زيادة كبيرة في تكاليف الفشل الخارجي وهذا ما يؤكد على أن الجهود المبذولة في فحص المنتجات غير كافية لمنع وصول الوحدات المعيبة للعملاء.

أما عند تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة وبمقارنة تكاليف الفشل الداخلي مع الخارجي نجد انخفاض واضح لتكاليف الفشل الخارجي مقارنة بالداخلي مما يدل على زيادة اهتمام المنشأة بفحص الوحدات المنتجة لاكتشاف العيوب والأخطاء قبل وصولها للعملاء.

- تكاليف الوقاية والتقييم والفشل:

بتحليل المبالغ والنسب الواردة سابقاً نجد أنه :

في عام 2007 شكلت تكاليف الفشل أكثر من ثلاثة أضعاف تكاليف الوقاية والتقييم وهذا ما يتعارض مع العلاقة المنطقية التي تؤكد على ضرورة أن تكون تكاليف الوقاية كبيرة لأن ذلك سيؤدي إلى انخفاض في تكاليف التقييم من جهة وتكاليف الفشل الداخلي والخارجي من جهة أخرى. وبالتالي فالعلاقة يجب أن تكون عكسية وهذا ما يدل على أن المنشأة تقوم بأنشطة الجودة بشكل جزافي وبدون تخطيط مسبق وواضح يساعد على تحقيق الأهداف المرجوة من تطبيقها.

لذا كان يجب على المنشأة حتى تتمكن من تحقيق الفوائد المرجوة من الإنفاق على أنشطة الجودة أن تولي اهتماماً أكبر لأنشطة الوقاية لأن زيادة الإنفاق عليها سيؤدي بشكل بديهي إلى انخفاض في تكاليف التقييم وبالتالي تكاليف الفشل بنوعيه. كما يجب عليها التركيز على تكاليف الفشل الخارجي المستترة والعمل على قياسها وتقديرها بأقرب ما يمكن للدقة وعدم إهمالها أو الاستهانة بها لأن تشكل جزء كبير من تكاليف الفشل الخارجي.

وهذا ما تم القيام به فعلاً فبتحليل الأرقام الواردة عن عام 2008 نجد أن تكاليف الفشل الداخلي والخارجي تمثل نسبة 64.8% من تكاليف الجودة الكلية في حين أن تكاليف الوقاية والتقييم تشكل 35.2% من تكاليف الجودة الكلية مع العلم أن العلاقة يجب أن تكون بشكل معاكس. غير أن هذه النسب أفضل من العام السابق حيث ازدادت كل من تكاليف الوقاية والتقييم مقارنة مع مثيلاتها في عام 2007 وانخفضت تكاليف الفشل بنوعيه مقارنة مع مثيلاتها من نفس العام. إذاً تبني المنشأة لمدخل التكلفة المستهدفة وأخذها بمبادئه والسعي لتطبيقه بنجاح انعكس على الأرقام الواردة في قوائمها وأدى إلى تغير في توزع التكاليف بين الفئات الأربعة الرئيسية لتكاليف الجودة إضافة إلى تخفيضات كبيرة في تكاليف الجودة الكلية على الرغم من أنها تطبق أنشطة الجودة بطريقة جزافية.

أما عند تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة فنلاحظ أن تكاليف الفشل بنوعيه تبلغ 9.5% من تكاليف الجودة الكلية مقارنة بتكاليف الوقاية والتقييم البالغة 90.5% من تكاليف الجودة الكلية وهذه العلاقة صحيحة حيث أن زيادة الإنفاق على تكاليف الوقاية والتقييم أدى لتخفيض تكاليف الفشل. وبالعودة للعامين السابقين نجد أن هذه العلاقة كانت عكسية مما يؤكد على أن تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة أعاد لها منطقيتها وخفض تكاليف الفشل بنسبة كبيرة من 75.68% في عام 2007 و 64.8% في عام 2008 إلى 9.5% .

وإذا قارنا تكاليف الجودة الكلية كرقم إجمالي مع العامين السابقين نجد انخفاض كبير فيها ناتج عن تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة والتركيز على أنشطة الجودة بطريقة مدروسة وغير جزافية. ومما لاشك فيه أن نظام إدارة الجودة الشاملة يسعى للتخطيط للجودة والتحكم بها وتحسينها كما أن قياس تكاليف الجودة يمكن من تحديد مسببات الفشل الداخلي والخارجي للعمل على ترتيبها حسب الأولوية بغية التركيز عليها وتقاديتها مما يؤدي إلى تحسين جودة المنتجات وتخفيض التكاليف.

- النسب والمؤشرات الرقابية :

- تكلفة الجودة الكلية إلى صافي المبيعات أو إجمالي تكاليف الإنتاج:

تستخدم هذه النسبة للمقارنة بين المنشآت حيث يدل ارتفاعها على وجود مشكلات في إدارة الجودة أما انخفاضها فهو مؤشر إيجابي يشجع المنشأة على زيادة الاهتمام بأنشطة الجودة والإنفاق عليها.

وتشكل تكلفة الجودة الكلية إلى صافي المبيعات في المنشأة محل الدراسة ما نسبته 1,11% من صافي المبيعات و 1,60% من تكاليف الإنتاج وهي تعد نسبة منخفضة.

- تكلفة كل فئة من تكاليف الجودة إلى صافي المبيعات أو إجمالي تكاليف الإنتاج:

تبلغ نسبة كل فئة من فئات الجودة الأربع إلى إجمالي تكاليف الإنتاج على التوالي ما يلي: 1,02وقاية، 0,43% تقييم، 0,104% فشل داخلي، 0,05% فشل خارجي.

في حين تبلغ نسبة كل فئة من فئات الجودة الأربع إلى صافي المبيعات على التوالي ما يلي: 0,71% وقاية، 0,3% تقييم، 0,072% فشل داخلي، 0,033% فشل خارجي.

تدل هذه النسب على قيام المنشأة بالإنفاق الكافي على أنشطة الوقاية بهدف تخفيض التكاليف الأخرى كما أن نسبة تكاليف الفشل الداخلي أعلى من نسبة تكاليف الفشل الخارجي مما يؤكد على الاهتمام بكشف الوحدات المنتجة داخل المنشأة وقيل وصولها للعملاء.

- تكاليف الفشل المستترة إلى صافي المبيعات أو تكاليف الجودة الكلية:

ذكرنا أن تكاليف الفشل المستترة تشكل 1,22% من تكاليف الجودة الكلية و 0,014% من صافي المبيعات وهي نسبة منخفضة جداً وتدل على وعي المنشأة واهتمامها بأنشطة الوقاية والتقييم لتضمن عدم حدوث فشل ووصول وحدات معيبة للعملاء تؤثر على حصتها السوقية.

- تكاليف الفشل بنوعيه إلى تكاليف الوقاية والتقييم:

تشكل تكاليف الفشل ما نسبته 10,5% من تكاليف الوقاية والتقييم وهي نسبة منخفضة جداً وتدل على كفاءة أنشطة الوقاية والتقييم التي تقوم بها المنشأة محل الدراسة.

- تكاليف الفشل الداخلي إلى تكاليف التقييم:

تشكل تكاليف الفشل الداخلي نسبة 24,3% من تكاليف التقييم وتعد نسبة منخفضة نوعاً ما وانخفاضها مؤشر على كفاءة أنشطة الفحص والاختبار التي تجريها المنشأة على المدخلات والعمليات والمخرجات النهائية لضمان عدم وجود وحدات منتجة معيبة.

- تكاليف الوقاية إلى تكاليف التقييم:

تشكل تكاليف الوقاية نسبة 237% من تكاليف التقييم وهذا يدل على اهتمام المنشأة بأنشطة الوقاية أكثر من أنشطة التقييم. وإن ارتفاع نسبة تكاليف الوقاية إلى تكاليف الجودة الكلية مقارنة بنسبة تكاليف التقييم إلى تكاليف الجودة الكلية يؤكد على صحة ذلك. ومن خلال التحليل السابق للبيانات المتعلقة بأنشطة الجودة نكون قد توصلنا للإجابة على السؤال الثاني والقول بأن تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة يساعد في إدارة التكاليف في المنشآت المستخدمة لمدخل التكلفة المستهدفة.

- عرض الاستنتاجات التي تم التوصل إليها:

- إن المنشأة تطبق مدخل التكلفة المستهدفة بنجاح والذي يؤدي دوراً هاماً في تخفيض التكاليف.
- إن الإدارة العليا تولي اهتماماً كبيراً للتعامل وتوسع على الدوام لمعرفة رغباته وكسب رضاه.
- تتوفر كافة المقومات لتطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة في المنشأة.
- تقوم المنشأة بإجراء أنشطة الجودة بشكل جزائي وتحقق فوائد ضئيلة لذا بإمكانها الاسترشاد بالقائمة المقترحة للتقرير عن تكاليف الجودة بعد تعديلها بالشكل الذي يتناسب مع الواقع الفعلي ويوصلها لأفضل النتائج.
- يسعى نظام إدارة الجودة الشاملة إلى تحسين جودة المنتجات وتخفيض التكلفة الكلية وذلك من خلال إجراء مقارنة بين الأنواع الأربعة الرئيسية لتكاليف الجودة (تكاليف الوقاية ، التقييم، الفشل الداخلي، الفشل الخارجي) والتي ذكرنا بأنها عبارة عن قسمين تكاليف اختيارية يتحدد مقدار الإنفاق عليها بقرار من الإدارة وهي (تكاليف الوقاية والتقييم) وتكاليف إجبارية من الصعب التحكم بها بعد وقوعها وهي (تكاليف الفشل الداخلي والخارجي). وبالتالي فإن الاستثمارات المخططة وزيادة الإنفاق على أنشطة الوقاية لمنع وقوع الأخطاء سيؤدي إلى عدم الحاجة لأنشطة التقييم وانعدام الفشل بكل أنواعه.
- وعلى اعتبار أن تكاليف الجودة تعد جزءاً من التكاليف الكلية فإن تخفيضها سينعكس حتماً على التكلفة الكلية وذلك من خلال تخفيض تكاليف التقييم والفشل ما أمكن.

المبحث الرابع

النتائج والتوصيات

توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتوصيات والتي يمكن عرضها على النحو التالي بما يتناسب مع سؤالي الدراسة المطروحين:

أولاً- النتائج:

- تم التوصل إلى النتيجة الرئيسية الأولى التي تنص على أن تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة يؤدي إلى زيادة فعالية مدخل التكلفة المستهدفة في حال تطبيقهما معاً في المنشأة المستخدمة لهذا المدخل. ويندرج عنها مجموعة من النتائج الفرعية وهي:

- إن اتصاف بيئة التصنيع الحديثة بحدة المنافسة وصعوبة التحكم بالأسعار جعلت الأنظمة التكاليفية والإدارية التقليدية غير ملائمة وعاجزة عن توفير المعلومات بالدقة والوقت الملائم لذا كان لا بد من تبني الأنظمة الحديثة والاستفادة من المزايا التي تتمتع بها.
- يمكن تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة ونظام إدارة الجودة الشاملة معاً دون وجود أي تعارض بينهما الأمر الذي يؤدي للاستفادة الأكبر من دمج مزاياهما والوصول إلى تحسين الجودة وتخفيض التكلفة بشكل منظم دون التأثير على الجودة فالجودة المنخفضة تلغي القدرة على المنافسة وتزيد التكاليف.

- تم التوصل إلى النتيجة الثانية التي تنص على أن تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة يساعد في إدارة التكاليف في المنشآت المستخدمة لمدخل التكلفة المستهدفة. ويندرج عنها مجموعة من النتائج الفرعية وهي:

- لا يتم إعداد تقارير محاسبية خاصة بالتقرير عن تكاليف الجودة في المنشآت الصناعية وهذا ما يعتبر نتيجة منطقية لعدم قيامها بقياس التكاليف المرتبطة بالجودة وعدم توفر المعلومات اللازمة لإعداد هذه التقارير أي أن عملية اتخاذ القرارات لا تعتمد على معلومات الجودة وإنما تتم بطريقة تقديرية
- عدم الاهتمام بتكاليف الجودة المستترة نظراً لصعوبة تحديدها وقياسها بدقة

- إن تكاليف الجودة هي جزء من تكاليف الإنتاج وبالتالي فهي تؤثر في أسعار البيع. ومنه فإن تحقيق الأرباح المطلوبة وزيادتها يقترن بالحفاظ على جودة عالية بأدنى تكلفة جودة ممكنة من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.
- إن تقييم تكاليف الجودة يساعد على تحديد مستوى الجودة أما تحسينها فيؤدي إلى تخفيض تكاليف الجودة وبالتالي فبالإمكان تحقيق توافق بين جودة عالية وتكلفة منخفضة عن طريق التحسين المستمر للجودة.
- إن النسب المحسوبة في تقرير تكاليف الجودة تقدم صورة أوضح لكافة الأطراف المهتمة وتسهل فهمها وتحليلها والإحاطة بالوضع الحالي لاتخاذ القرارات المتعلقة بها.
- إن زيادة الإنفاق على تحسين الجودة سيؤدي إلى تخفيض التكاليف والسبب أنه كلما زاد الإنفاق على أنشطة الوقاية ستتخفض كل من تكاليف التقييم وتكاليف الفشل الداخلي والخارجي وهذا ما يؤكد على عدم صحة النظرة التقليدية التي تقول بوجود تعارض في هذه الفكرة.
- إن منع وقوع الأخطاء سيؤدي لعدم الحاجة لأنشطة التقييم والفشل وبما أن تكاليف الجودة تعد جزء من التكاليف الكلية فإن تخفيضها سينعكس حتماً على التكلفة الكلية. كما أن تحسين الجودة يحقق للمنشأة فوائد كبيرة ليس فقط من ناحية تخفيض التكاليف وإنما من ناحية كسب رضا العميل وزيادة المبيعات والأرباح وتحقيق مركز تنافسي أقوى.

مما سبق نستنتج أنه بالإمكان تطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة ونظام إدارة الجودة الشاملة في المنشأة بنجاح والاستفادة من مزايا كل منهما معاً في إدارة التكاليف.

ثانياً - التوصيات:

- توصلت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات وهي:
- ضرورة العمل على توفير شروط ومتطلبات تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة ومدخل التكلفة المستهدفة للحصول على منتجات ذات جودة عالية وبتكلفة منخفضة في ظل بيئة شديدة التنافسية لضمان البقاء والاستمرار.

- ضرورة التوعية بنظام إدارة الجودة الشاملة ونشره بشكل أوسع من خلال إخضاع العاملين في المنشأة لدورات تدريبية على اعتبار هذا النظام إحدى ركائز النجاح في البيئة التنافسية كونه يركز على جودة المنتج والمنشأة ككل.
- ضرورة توفر قيادات مؤمنة وداعمة لتطبيق كل من مدخل التكلفة المستهدفة ونظام إدارة الجودة الشاملة معاً والسعي المستمر للتحسين ومواكبة كل جديد فالقيادات العليا هي التي تنشر هذه المفاهيم وتخصص الإمكانيات اللازمة للتطبيق وتذلل كل المعوقات.
- ضرورة التركيز على دراسة البيئة الخارجية لجمع المعلومات منها عن الرغبات المتجددة للعملاء والعمل على توفيرها بالوقت المناسب إضافة إلى العمل على دراسة وضع المنافسين وتحليل منتجاتهم واستخدام أحدث التقنيات التكنولوجية.
- ضرورة قياس وتحليل والتقرير عن تكاليف الجودة في المنشآت الصناعية بهدف تقديم معلومات أعم وأشمل بالشكل الذي يناسب الجهة الموجه إليها حيث يختلف مضمونه في حال إعداده كنموذج شامل لتكاليف الجودة أو إذا كان معد للإدارة العليا أو لأغراض المساءلة أو لتقييم أداء الوظائف. بالإضافة إلى تبويبها وفق الفئات الرئيسية الأربعة (الوقاية - التقييم - الفشل الداخلي - الفشل الخارجي).
- حث المنشآت الصناعية على تبني كل من مدخل التكلفة المستهدفة ونظام إدارة الجودة الشاملة بالشكل الذي يتناسب مع طبيعة نشاطها وظروفها الداخلية وإمكانياتها.
- حث الدراسات المستقبلية على القيام بالمزيد من الدراسات النظرية والتطبيقية المتممة لهذه الدراسة من خلال التركيز على النقاط التي لم يتم التطرق إليها سواء المتعلقة بمدخل التكلفة المستهدفة أو نظام إدارة الجودة الشاملة.

المراجع

- المراجع باللغة العربية:

- الرسائل الجامعية:

- ابنه العمادة، زياد عودة، (2012)، " أثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في إدارة التكاليف في الشركات الصناعية الأردنية - دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
- أبو عودة، علي عدنان، (2010) " أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية- دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة " رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية- غزة.
- أحمد مصلح عبد الله، مجيب الرحمن، (2010)، " إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة لرفع القدرة التنافسية- دراسة تطبيقية على الشركة اليمنية لصناعة المنتجات الحديدية"، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
- الأشقر، ميادة محمد، (2000)، "دراسة نظام الجودة ISO 9000 وتحليل أثر تكاليف الجودة على تكاليف الإنتاج مع التطبيق العملي في شركة أديداس"، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
- بنشي، ماهر، (2008)، "تقييم فاعلية مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير في شركة الشهباء للإسمنت"، رسالة ماجستير، جامعة حلب، كلية الاقتصاد.
- بودحوش، عثمان، (2007-2008)، "تخفيض التكاليف كمدخل لدعم الميزة التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية - حالة شركة اسمنت عين الكبيرة"، رسالة ماجستير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، كلية التسيير والعلوم الاقتصادية.
- الحداد، محمد حسن، (2011)، "مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية- غزة، كلية التجارة.
- حسن حسين إديلي، فادي، (2014)، " إمكانية تطبيق أسلوب sigma 6 ودوره في تخفيض التكاليف وتدعيم المقدرة التنافسية - دراسة تطبيقية في شركة التقنيات المتطورة لإعادة تصنيع المواد المستهلكة"، رسالة ماجستير، جامعة الزرقاء، ص25.
- خليل، آلاء مصطفى، (2012)، "نموذج مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في شركة معامل الشرق الأوسط لصناعة الأدوية ومستحضرات التجميل في قطاع غزة- دراسة حالة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة، كلية التجارة.

- راجحان، ميساء محمود محمد، (2002)، "دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات - دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية في مدينة جدة"، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة.
- الشراري، محمد فائل، (2000)، "إدارة الجودة الشاملة وإمكانية تطبيقها في حرس الحدود - دراسة استطلاعية على المديرية العامة لحرس الحدود بالرياض"، رسالة ماجستير، أكاديمية نايف العربية للعلوم الأمنية، معهد الدراسات العليا
- شمامي، رقيقة، (2006)، "تفعيل المورد البشري ضمن إدارة الجودة الشاملة"، رسالة ماجستير، جامعة سعد دحلب بالبيدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.
- الصقع، محمد سالم، (2012)، "دور تكامل مداخل التكلفة الحديثة في تفعيل الإدارة الاستراتيجية للتكلفة - دراسة تطبيقية"، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
- طالب، مهند مجيد، (2010)، "استعمال تقنيي التكلفة المستهدفة وإدارة الجودة الشاملة لتحقيق الميزة التنافسية بالتطبيق في الشركة العامة لصناعة البطاريات"، رسالة دكتوراه، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد.
- عايش، شادي عطا محمد، (2008)، "أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على الأداء المؤسسي-دراسة تطبيقية على المصارف الإسلامية العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية- غزة، كلية الدراسات العليا
- عطوي، راضية، (2007-2008)، " دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف"، رسالة ماجستير، جامعة الحاج الخضر-باتنة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.
- غفير، نور الدين مجد الدين، (2012)، "مدخل مقترح للتكامل بين القياس المتوازن للأداء والتكلفة المستهدفة لتدعيم القدرة التنافسية في المنشآت الصناعية-دراسة تطبيقية في منشأة مدار زجاج-دراسة ميدانية في قطاع الصناعات الهندسية"، رسالة دكتوراه، كلية الاقتصاد، جامعة حلب.
- كريمة، سلطان (2007)، "طرق تحسين جودة المنتج الصناعي وأثرها في تخفيض التكاليف-دراسة حالة المؤسسة الوطنية للعصير والمصبرات Sijico وحدة رمضان جمال"، رسالة ماجستير، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير.
- المصري، مروان وليد سليمان، (2007)، "تطوير الأداء الإداري لرؤساء الأقسام الأكاديمية بالجامعات الفلسطينية في ضوء مبادئ إدارة الجودة الشاملة"، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية - غزة، كلية التربية.

- المطري، خالد صالح، (2007)، " أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة TQM في تطوير أنظمة التكاليف- دراسة تطبيقية لعينة من القطاع الصناعي في الجمهورية اليمنية"، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
- الملاح، منتهى أحمد علي (2005)، "درجة تحقيق معايير إدارة الجودة الشاملة في الجامعات الفلسطينية في محافظات الضفة الغربية كما يراها أعضاء هيئة التدريس"، رسالة ماجستير، جامعة النجاح الوطنية، كلية الدراسات العليا.
- ميكائيل ياسين، إيام، (2010)، " قياس تكلفة الجودة اعتماداً على نظم التكاليف الحديثة وأثره على عملية اتخاذ القرار في المنشآت الصناعية"، رسالة دكتوراه، جامعة تشرين، كلية الاقتصاد.
- النحلاوي، آلاء محمد بسام، (2011)، "دراسة ميدانية لإمكانية استخدام التكلفة المستهدفة من خلال الإدارة على أساس الأنشطة ABM"، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد.
- النعيمي، جبر بن حمود بن جبر (2006)، "اتجاهات القيادات الأمنية نحو تطبيق إدارة الجودة الشاملة - دراسة ميدانية بالتطبيق على وزارة الداخلية بدولة قطر"، رسالة ماجستير، جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية، كلية الدراسات العليا.
- الهاشمي، مؤيد حسن علي، (2006)، "مبادئ إدارة الجودة الشاملة وأثرها في تحديد الأسبقيات التنافسية- دراسة تطبيقية في معمل سمنت الكوفة الجديد"، رسالة ماجستير، جامعة الكوفة، كلية الإدارة والاقتصاد.

- الكتب باللغة العربية:

- أبو زيد، كمال خليفة_ والدراوي، كمال الدين مصطفى، (2007)، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية، مصر
- أبو النصر، مدحت (2008)، "أساسيات إدارة الجودة الشاملة TQM " دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، مصر.
- جابلونسكي، جوزيف، تعريب السيد النعماني، عبد الفتاح، (1996)، "تطبيق إدارة الجودة الشاملة - نظرة عامة"، مركز الخبرات المهنية للإدارة (بميك)، جمهورية مصر العربية.
- جودة، محفوظ أحمد، (2004)، "إدارة الجودة الشاملة- مفاهيم وتطبيقات"، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة العلوم التطبيقية، دار وائل للنشر.
- جودة، محفوظ أحمد، (2006)، "إدارة الجودة الشاملة في أجهزة الشرطة العامة"، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة العلوم التطبيقية، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية.

- الحداد، عواطف ابراهيم، (2009)، " إدارة الجودة الشاملة"، جامعة البترا، كلية العلوم الإدارية والمالية، المملكة الأردنية الهاشمية، عمان، دار الفكر ناشرون وموزعون.
- الحكيم، ليث علي - العجيلي، محمد عاصي، (2009)، "نظم ادارة الجودة في المنظمات الانتاجية والخدمية"، الأردن، عمان، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع.
- حمود، خضير كاظم، (2007)، "إدارة الجودة وخدمة العملاء"، الأردن، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- زين الدين، فريد، (1996)، " إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات العربية "، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، مصر، القاهرة.
- الصرن، رعد حسن، (2001)، معجزة الجودة الشاملة والآيزو (كيف تتعلم أسرار الجودة الشاملة)، دار علاء الدين للنشر والتوزيع والترجمة، سورية، دمشق.
- الصرن، رعد حسن، (2009)، "إدارة الجودة الشاملة -الوظائف والمبادئ والممارسات في العالم التنافسي"، سلسلة الرضا للمعلومات.
- الطائي، رعد عبدالله - قداة، عيسى، (2008)، "إدارة الجودة الشاملة"، الأردن، عمان، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع
- علوان، قاسم نايف، (2005)، "إدارة الجودة الشاملة ومتطلبات الآيزو 9001:2000"، كلية الاقتصاد، جامعة التحدي/سرت-ليبيا، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان
- العلي، عبد الستار محمد، (2010)، " تطبيقات في إدارة الجودة الشاملة"، الأردن، عمان، دار المسيرة للنشر والتوزيع.
- عقيلي، عمر وصفي، (2009)، "مدخل إلى المنهجية المتكاملة لإدارة الجودة الشاملة-وجهة نظر"، جامعة حلب، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، عمان، دار وائل للنشر والتوزيع.
- ميده، ابراهيم - خليل، عطا الله وراذ، (2010 -2011)، "محاسبة التكاليف"، منشورات جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، مطبعة جامعة دمشق.
- ويليامز ، ريتشارد ل، (1999)، "اساسيات ادارة الجودة الشاملة"، الجمعية الامريكية للإدارة، سلسلة العمل بذكاء، مكتبة جرير.

- الأبحاث المنشورة في المجلات:

- جاسم محمد، فاطمة، (2008)، " أثر تكاليف الجودة في تحسين الأداء المالي-دراسة حالة في شركة المشروبات الغازية -شركة مساهمة خاصة صناعية"، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة البصرة، مجلة العلوم الاقتصادية، ص ص90، 91.

- الخلف، زويلف، (2007)، " التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة - دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني"، جامعة الإسراء الخاصة، المملكة الأردنية الهاشمية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، مجلد 21، العدد1.
- صبري محمود الغبان، تائر، (2013)، " المنهجية الداعمة لاستعمال آليات تقنيتي التكلفة المستهدفة والحيود السداسية المرتكزة على الجودة الشاملة لإدارة تكاليفها - رؤية مقترحة للشركة العامة لصناعة الإطارات"، جامعة النهريين، كلية اقتصاديات الأعمال، مجلة جامعة بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد(34)، ص208.
- عبد الرحمان، بن عنتر(2008)، "إدارة الجودة الشاملة كتوجه تنافسي في المنظمات المعاصرة"، جامعة بومرداس، مجلة الباحث، عدد (6).
- عبد الله، عبد المنعم فليح، (1995)، "تحليل ورقابة تكاليف الجودة لترشيد قرارات الاستثمار في برامج تحسين الجودة"، مجلة الدراسات المحلية والتجارية، كلية التجارة ببني سويف، جامعة القاهرة، العدد(1).
- المطارنة، غسان فلاح، (2008)، " متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية-دراسة ميدانية" جامعة آل البيت - الأردن، كلية إدارة المال والأعمال ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، ، المجلد 24، العدد الثاني.
- يوسف، بومدين (2007)، "إدارة الجودة الشاملة والأداء المتميز"، جامعة بومرداس، مجلة الباحث، عدد (5).

المراجع باللغة الانكليزية:

- الدراسات باللغة الانكليزية:

- Feil,Patrick – Yook,Keun Hyo – Kim,Il woon, (2004), “Japanese Target Costing: A Historical Perspective”, International Journal Of Strategic Cost Management.
- G. Psychogios, Alexandros, (2007), “Understanding Total Quality Management in Context: Qualitative Research on Managers’ Awareness of TQM Aspects in the Greek Service Industry”, City College, The University of Sheffield, Thessaloniki, Greece, The Qualitative Report, Vol 12.
- Hardy, Terry L, (2006), “Using Cost of Quality Approaches to Improve Commercial Space Transportation Safety”, Federal Aviation Administration, Office of Commercial Space Transportation; Washington, DC, USA,

- H.Hamood, Hussien- Omar, Normah- Sulaiman, Suzana, (2011), “TARGET COSTING PRACTICES: A REVIEW OF LITERATURE”, Asia-Pacific Management Accounting Journal, Vol 6, Issue 1.
- Kaur, Manmeet, (2014), “Poising Between Price And Quality Using Target Costing”, International Journal Of Management Research, Vol.2 , Issue 1.
- Kocsoy, Murat – Gurdal, Kadir – Emin Karabayir, Mehmet, (2009), “Target Costing In Turkish Manufacturing Enterprises”, Problems And Perspectives In Management, Vol.7, Issue.1
- Nikoueghal, Aliakbar, (2011), “Target Costing Management And Its Application In Iran’s Industry”, Iranian Economic Review, Vol.16 ,No.30.
- Terdpaopong, Kanitsorn – Visedsun, Nimnual, (2014), “Targat Costing In Manufacturing Firms In Thailand”, Faculty Of Accountancy, Rangsit University, Vol.1 , No.2.

- الكتب باللغة الانكليزية:

- Eriksson, Henrik, (2002), “Benefits from TQM for Organisational Performance”, Lulea University of Technology, Division of Quality Technology and Statistics.
- Lange, Sandra- Du Boys, Jacques- Seibert, Karsten, (2010), “The use of target costing and value engineering at Alstom company”, Linne Universitetet, School Business and Economics.
- R.Evans, James- W.Dean, Jr, James , (2003), “ Total Quality: Management, Organization, and Strategy ” , University of Cincinnati, University of North Carolina,3d.
- Sallis, Edward, (2002), “ Total Quality Management in Education “, 3d.
- Foster, S.Thomas, (2010), “Managing Quality - Integrating the supply chain”, Brigham Young University, 4d.
- S.KUMAR,(2008),” TOTAL OUALITY MANAGEMENT”, Arulmigu Meenakshi Amman College of Engg, University Science Press.

- الأبحاث باللغة الانكليزية:

- Krishnan,S.K, Agus, A, &Husain, N(2000), “Cost of Quality: The Hidden cost”, Total Quality Management, vol. 11, no. 54/516.
- Sjoblom,Leif M. 919980,”Financial Information and Quality Management – Is There a Role for Accountants ?” , Accounting horizons, vol.102, no.4

Abstract:

The objective of this paper is to show the effect of applying total quality management system in the firms used for the target costing approach, and present the expected positive effects from this application as the contribution in managing costs better than now which give power to the firms to stand in the competition market. Also, it aimed to study the status of Syrian industrial firms in attempt to restructure the costs systems integrally with the concepts of total quality management system as a supporting step to reduce and management the costs and reinforcement this firms. In addition to introduce many of recommendations through the results which reached to them.

To achieve the objectives of this research, the researcher followed case study approach on limited liability industrial firm specialist in producing medical needs to study it in a deep way, briefing every sides, and deduction results fit for wanted goals from this research, and the similar firms can learn from that to improve the work.

The researcher worked to identify the firm, choose four different products to examine the effect of applying total quality management system with the target costing approach to increase the effective of this approach.

Also, she get the data of 2007, 2008, constraint whole activities connected with quality to know the expended amount on quality by classification them accordance with four main categories. In addition to suggest a list that contains the activities of quality when the firm applies the total quality management system in order to check the effect of this system in helping target costing approach in managing costs.

The results of this study showed that , the firm can apply total quality management system and target costing approach in successful way. Also it showed many secondary results such as: the modern manufacturing environment be characterized by competition and difficult prices controlling that makes the traditional costs systems unsuitable and unable to ensure the information in accuracy and appropriate time. So the firms must move to the modern approaches. In addition to that, it showed there is absence of interesting in non apparent quality costs because the difficult to determine and measurement them, and don't prepare reports specialist in quality cost despite these give clearly image to whole people who interested in this kind of costs to make decisions in better way.

Another result showed that if the firm increase spending on prevention costs, will reduce the failure and appraisal costs which reflect in the end on the total costs.

Damascus University

Faculty of Economics

Accounting Department



**The Effect of Implementation Total Quality
Management in Cost Management in The Firms
Used For The Target Costing Approach
Empirical Study in a Medical Manufacturing Firm**

A Thesis Submitted to Obtain A Master Degree In Accounting

By
Sana Musleh Hamzat

Supervised by
Dr. Basel Asaad

2016

123