

دراسة تحليلية لمدى إمكانية التكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد لترشيد تكاليف الجودة

كريم محمد حافظ توفيق محمد

مدرس مساعد بالمعهد العالي للسياحة والفنادق والحاسب الآلي

السيوف - الأسكندرية

الملخص:

يهدف هذا البحث إلى تحديد دور أسلوبَي التكلفة المستهدفة (TC)، ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) في قياس وإدارة التكلفة من خلال التكامل بين آليات ومحددات ومزايا كلاً منهما، بما يحقق درجة عالية من الدقة في معلومات التكاليف بهدف ترشيد تكاليف الجودة والذي يؤدي بدوره إلى تعظيم القيمة لكلاً من المنشأة والعميل وذلك من خلال إمكانية التكامل بينهما.

وقد تم تقسيم البحث إلى أربعة أقسام تمثلت في: طبيعة ومحددات أسلوب التكلفة المستهدفة، الإطار المنهجي لأسلوب محاسبة استهلاك الموارد، آليات ومحددات التكامل بين (TC) و (RCA) لترشيد تكاليف الجودة، وأخيراً النتائج والتوصيات حيث كان من أهم النتائج التي تم التوصل إليها أن التكامل المقترح يعمل على ترشيد تكاليف الجودة من خلال توفير أسلوب محاسبة استهلاك الموارد للمعلومات التي تدعم أسلوب التكلفة المستهدفة، وتساعد على دقة تقدير تكلفة المنتج وتحسين التشغيل وتحقيق احتياجات العملاء من حيث الجودة والوقت.

Abstract:

The aim of this paper is to determine the role of Target cost and resource consumption accounting in cost measurement and management through the integration of mechanisms, determinants and advantages of each, in order to achieve a high degree of accuracy in cost information in order to rationalize quality costs. Maximize the value of both the enterprise and the customer through the possibility of integration between them.

The research was divided into four sections: nature and determinants of the target cost method, the methodological framework of the method of accounting for consumption of resources, mechanisms and determinants of integration between (TC) and (RCA) to rationalize quality costs, and finally the findings and recommendations where the most important results reached. The proposed integration rationalizes quality costs by providing resource consumption accounting information that supports the target cost method, helps to accurately estimate product cost, improve operation and meet customer needs in terms of quality and time.

طبيعة مشكلة البحث

نتيجة لحدة المنافسة العالمية والتقدم والتطور الهائل في تكنولوجيا المعلومات والبيئة الإنتاجية، أصبح على المنشآت ضرورة إجراء العديد من التغييرات في عملياتها الإنتاجية لمواكبة هذه التطورات لتحسين مركزها التنافسي وزيادة حصتها السوقية وفتح العديد من الأسواق وجذب المزيد من العملاء وتحقيق أعلى مستوى من الجودة بأقل تكلفة ممكنة.

وقد أصبحت الجودة أحد أهم العوامل الأساسية لأغلب المنشآت الصناعية والخدمية، ويعد تحسين الجودة إحدى الاستراتيجيات المهمة للحصول على ولاء العميل في ظل البيئة التنافسية، وبالتالي فإن تحسين الجودة سيؤدي إلى زيادة في تكلفة المنتج أو الخدمة طالما أن تحسين الجودة له التكاليف الخاصة به وتحظى تكاليف الجودة بأهمية كبيرة لإرتباطها بتكلفة الإنتاج باعتبارها أحد عناصر التكاليف التي يجب الاهتمام بها وأثرها في مستوى الربح، وعليه فإن دراسة تكاليف الجودة وتحليلها وتقييمها، يسهم في تحسين نوعية المنتجات، ويدعم جدوى عمليات التخطيط والتنفيذ السليم لأنشطة برامج الجودة، ويخفض مستوى تكاليف الجودة المنفقة على تلك الأنشطة إلى المستوى الذي يمكن معه تحقيق الكفاءة في تنفيذ هذه الأنشطة، وذلك من خلال السعي الدائم نحو التطوير والتحسين المستمر في أدائها، وإستخدام أساليب حديثة لخفض التكلفة وتحسين العمليات التشغيلية وإستخدام أفضل السبل للوصول إلى الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة. (Omar et al., 2014)

أن تطبيق مدخل الإدارة الاستراتيجية للتكلفة يؤدي إلى اكتساب المنشآت قدرات تنافسية متطورة، وأن تلك القدرات تتطلب إستخدام المنشآت لأساليب حديثة متطورة تدمج ضمن أساليب الإدارة الاستراتيجية، والتي منها أسلوب التكلفة المستهدفة، وأسلوب التكلفة على أساس النشاط، وأسلوب محاسبة استهلاك الموارد، وغيرها من الأساليب. (عبد الدايم، ٢٠١٤)

دراسة تحليلية لمدى إمكانية التكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد لترشيد ...

د/ كريم محمد حافظ توفيق محمد

ويتناول هذا البحث اثنين من هذه الأساليب وهما "التكلفة المستهدفة، ومحاسبة استهلاك الموارد" حيث يرى الباحث أن التكامل بينهما يساهم وبشكل فعال في استخدام الموارد المناسبة لتنفيذ العمليات وتجنب الهدر في الموارد أو استخدام موارد غير ملائمة، كما يعمل على تحليل الموارد وعلاقتها المتبادلة وإرتباطها بالأنشطة مما يساعد في حصر الخطوات والعمليات التي تضيف القيمة على المنتج وتحقيق المنتج المطلوب عند التكلفة المحددة وهذا بدوره يؤدي إلى الرقابة الفعالة للجودة وتكلفة التي تلبى رغبات العملاء واعتبارات السوق.

ومن ثم تتحدد مشكلة البحث في الحاجة لدى الوحدات الاقتصادية الإنتاجية لتحقيق التكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد بهدف القياس الدقيق لتكلفة الجودة، وتقديم المنتج للسوق بجودة عالية وسعر منخفض يتماشى مع أسعار المنافسين محققاً الأرباح المطلوبة.

هدف البحث:

يهدف هذا البحث إلى تحديد دور أسلوبَي التكلفة المستهدفة (TC)، ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) في قياس وإدارة التكلفة من خلال التكامل بين آليات ومحددات ومزايا كلاً منهما، بما يحقق درجة عالية من الدقة في معلومات التكاليف بهدف ترشيد تكاليف الجودة، والإجابة على التساؤل التالي:

"هل يمكن أن يؤدي التكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة (TC)، ومحاسبة استهلاك الموارد (RCA) إلى ترشيد تكاليف الجودة؟"

أهمية البحث:

يستمد هذا البحث أهميته من تزايد رغبة المنشآت في خفض وترشيد تكاليف الجودة عن طريق استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية الحديثة، ويمكن تناول أهمية البحث كما يلي:

• الأهمية العلمية:

١. بيان الإستفادة من تطبيق بعض أساليب المحاسبة الإدارية لترشيد تكاليف الجودة في المنشآت.
٢. العمل على تحديد إطار مفاهيمي لبعض الأساليب المحاسبية المتمثلة في أسلوب محاسبة استهلاك الموارد، وأسلوب التكلفة المستهدفة.
٣. زيادة الاهتمام بشأن مدى إمكانية تطبيق التكامل بين أسلوبَي محاسبة استهلاك الموارد والتكلفة المستهدفة لترشيد تكاليف الجودة.

• الأهمية العملية:

١. تزايد حاجة الإدارة بالمنشآت إلى معلومات ملائمة عن التكلفة لتتمكن من اتخاذ القرارات السليمة بالشكل الذي يسهم في رفع القدرة التنافسية وترشيد تكاليف الإنتاج والجودة.
٢. تزايد الإتجاه نحو الإعتماد على مداخل وأساليب المحاسبة الإدارية التي تسهم في خفض تكاليف الموارد وتقلل من الهدر والفاقد أثناء الإنتاج لترشيد تكاليف الجودة.

منهج البحث:

في سبيل التعرف على مشكلة البحث وسعيًا نحو تحقيق هدفه سوف يعتمد الباحث على المنهج الاستقرائي، ووفقًا لهذا المنهج سوف يقوم الباحث بمراجعة وتحليل مصادر البيانات الثانوية والتي تتمثل في المراجع العربية والأجنبية ذات العلاقة، والدوريات والمقالات والتقارير، والأبحاث والدراسات التي تناولت متغيرات البحث، والبحث والمطالعة في بعض مواقع الأنترنت، وذلك لتعطي خلفية نظرية حول موضوع البحث.

خطة البحث:

في ضوء موضوع البحث وتحقيقاً لهدفه، فقد تم تقسيم هذا البحث على النحو التالي:

- أولاً: طبيعة ومحددات أسلوب التكلفة المستهدفة.
- ثانياً: الإطار المنهجي لأسلوب محاسبة استهلاك الموارد.
- ثالثاً: آليات ومحددات التكامل بين (TC) و (RCA) لترشيد تكاليف الجودة.
- رابعاً: النتائج والتوصيات.

أولاً: طبيعة ومحددات أسلوب التكلفة المستهدفة:

نتيجة للتطورات المتلاحقة في العالم وفي بيئة التصنيع الحديثة، والأذواق المتغيرة للعملاء وظروف العولمة التي جعلت من العالم قرية صغيرة تتنافس به الشركات لكسب أكبر قدر من العملاء عن طريق تقديم منتجات جيدة وبأقل تكاليف ممكنة، الأمر الذي أدى إلى البحث عن أساليب حديثة ومتطورة لإدارة التكلفة، من خلال تقديم منتجات ذات جودة مرتفعة وتكاليف منخفضة، وجاءت التكلفة المستهدفة Target Cost كأحد هذه الأساليب التي من شأنها تحقيق هذه المعادلة.

بدأ تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة Cost Target في الستينات من القرن الماضي حيث أستخدم على نطاق واسع في شركات تصنيع السيارات وشركات البرمجيات والإلكترونيات والأدوات المنزلية وشركات التشييد ثم تطور بعد ذلك في اليابان حيث وصل استخدامه إلى أكثر من ٨٠% في كل الصناعات التجميعية، وقد كان لشركة تويوتا السابق في استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة واصبحت من أنجح مصنعي السيارات في العالم كونها أنتجت سيارات ذات تكلفة منخفضة بجودة عالية والبيع بسعر تنافسي مع تحقيق رغبات العملاء كما استخدمته معظم الشركات اليابانية العملاقة كشركة سوني وكانون ودايهاتسو. (Ruzita &Norhafiza,2019)

ولقد بدأت الولايات المتحدة الأمريكية في استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة بأركانها المتكاملة في نهاية الثمانينات من القرن الماضي، نتيجة لفقد منتجاتها العديد من الأسواق، وعدم قدرتها على مواجهة المنافسة اليابانية، ثم انتشر تطبيقه في الكثير من دول العالم، بعد أن ثبت عجز نظم التكاليف التقليدية عن مساندة إدارة منظمات الأعمال في تحقيق الأهداف الإستراتيجية. (درويش، ٢٠١٦)

وعرفت جمعية المحاسبين اليابانيين أسلوب التكلفة المستهدفة على أنه عملية لإدارة الأرباح والتكلفة بصفة عامة، عن طريق تحديد مستويات جودة وسعر المنتج وشروط توزيعه، بما يتفق مع متطلبات وإحتياجات العملاء، على أن يتم تحقيق ذلك في مرحلة التصميم والتخطيط لإنتاج المنتج (keum-hyo yook, 2005).

ويرى (خطاب، ٢٠١٥) أن أسلوب التكلفة المستهدفة أداة هامة لدعم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة، فهو يمكن المنشأة من تحقيق ثلاث أهداف في وقت واحد تتمثل في الجودة، التكلفة، الوقت المناسب، مع رقابة التكاليف قبل حدوثها مع تحقيق قيمة للعميل والتركيز على احتياجاته. وفي نفس الصدد حدد (BOCK S., PÜTZ M., 2017) أن الفكرة التصورية وراء التكلفة المستهدفة تتمثل في الموازنة بين إحتياجات المستهلك والربح المطلوب من قبل الشركة، كما تهدف إلى الحد من التكلفة الإجمالية لكامل دورة حياة المنتج سواء للمنتج الجديدة أو تكلفة إجراء تغييرات على المنتجات القائمة، بالإضافة إلى التأكيد على الجودة، وتلبية متطلبات العملاء، ولذا فهي تهتم بمرحلة التصميم من خلال الاهتمام بخصائص المنتجات وعملية الإنتاج.

كما عرف (الهجان، ٢٠١٧) أسلوب التكلفة المستهدفة بأنه "أسلوب إداري معلوماتي يستخدم جميع الموارد والمعلومات المتاحة للشركة، من خلال الإهتمام بالتنسيق والتنظيم بين جميع أقسام الشركة (التعاون الوظيفي) وجميع مراحل دورة حياة المنتج، بهدف تقديم منتجات متنوعة ذات أسعار تنافسية وذات جودة مناسبة والوصول إلى التكاليف المستهدفة وإضافة قيمة للعميل (إشباع رغبات وإحتياجات

العميل) وتحقيق الأرباح المستهدفة والمكانة السوقية المستهدفة للشركة، وذلك وصولاً لتحقيق الأهداف الاستراتيجية لتدعيم الموقف التنافسي للشركة".

ومن وجهة نظر الباحث أن أسلوب التكلفة المستهدفة يحاول بالدرجة الأولى تخفيض تكلفة المنتج أو تخفيض تكلفة تقديم الخدمة مع مراعاة الحفاظ على الجودة التنافسية في حدود السعر المستهدف ووفقاً للمواصفات التي تشبع رغبات العملاء، إلى جانب تحقيق الأرباح المخططة التي ترضي كل من المساهمين وإدارة الشركة على حد سواء.

كما يسعى إلى الموازنة بين إحتياجات المستهلك والربح المطلوب من قبل الشركة، كما يهدف إلى الحد من التكلفة الإجمالية لكامل دورة حياة المنتج سواء للمنتج الجديد أو تكلفة إجراء تغييرات على المنتجات القائمة.

في ضوء ما سبق يمكن القول أن هناك مجموعة من الأهداف التي يسعى أسلوب التكلفة المستهدفة Target Cost إلى تحقيقها حيث يتمثل الهدف الرئيسي لأسلوب التكلفة المستهدفة في خفض التكلفة والرقابة عليها وتلبية إحتياجات العملاء بما يحقق رضائهم، وتوفير المعلومات الملائمة لإدارة التكلفة، ودعم الموقف التنافسي للمنشأة من خلال المساعدة في سرعة تقديم منتجات مبتكرة بجودة مناسبة وأسعار تنافسية.

وينبثق من هذا الهدف عدة أهداف فرعية هي كما يلي: (Narvis, 2017) (Shimizu, 2018) (Norhafiza, Ruzita, 2019) (محمد، ٢٠١٦) (غنيمي، ٢٠١٤) (عبد الحفيظ، ٢٠١١):

- تقديم منتج للسوق بجودة عالية وبسعر تنافسي محققاً الأرباح المطلوبة، وذلك من خلال تخفيض تكاليف الإنتاج والرقابة عليها خلال دورة حياة المنتج ابتداءً من مرحلة التخطيط والتصميم والتطوير وحتى بيع المنتج، بما يحقق ميزة تنافسية للمنشأة.

- التركيز لتكاليف دورة حياة المنتج من وجهة نظر المنتج والمستهلك بما يسمح بإنتاج منتجات تُرضي جميع الأطراف وذات مركز تنافسي وجودة عالية .
 - إرضاء حاجات ورغبات الإدارة المتمثلة في الوصول إلى هامش ربح مستهدف والحصول على حصة سوقية.
 - يسعى نحو تحقيق التخفيض المستمر لتكلفة الإنتاج او الخدمات من خلال إتباع سياسات التخطيط الاستراتيجي بالشركة وزيادة فعالية تصميم وتطوير المنتجات او الخدمات.
 - تخفيض تكاليف المنتج اثناء مرحلة التصميم والعمل على تقديم منتجات متطورة وذات جودة عالية وبالسعر المناسب التي تحقق رغبات العملاء.
 - تنمية روح التعاون والابتكار لدى المصممين والمهندسين وجميع العاملين في الشركة لتحقيق هدف موحد وهو العمل على اخراج المنتج بالصورة المطلوبة
- ولتحقيق الاهداف السابقة التي يسعى أسلوب التكلفة المستهدفة لتحقيقها فإنه لا بد من مراعاة مجموعة من المبادئ التي يستند عليها هذا الأسلوب والتي تتمثل في: (سلطان، ٢٠١٧) (علي، ٢٠١٥) (درويش، ٢٠١٦) (agndal & nilsson, 2009)

١- السعر يقود التكلفة Price Led Costing :

حيث يستخدم سعر السوق في تحديد التكلفة المستهدفة، ويتم تحديد التكلفة المستهدفة وفقا للمعادلة التالية:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع- هامش الربح المرغوب فيه

٢- التركيز على العملاء Focus on The Customer :

ويقصد بالتركيز على العملاء هو أن متطلبات العميل تجاه المنتج هي التي تحكم عملية تحليل التكاليف حيث لا بد من الاهتمام بمتطلبات العملاء من ناحية الجودة

والسعر، والوقت المناسب للحصول على المنتج، الأمر الذي يؤدي إلى خلق قيمة للعميل في إطار سعر البيع التنافسي.

٣- التركيز على تصميم المنتج **Focus on Product Design** :

يهتم أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) بالرقابة على التكلفة في مرحلة تصميم المنتج واستبعاد وظائف المنتج التي لا تضيف قيمة للمنتج وتزيد من تكلفته والعمل على الوصول إلى التكلفة المستهدفة.

٤- فرق العمل المتكاملة **Cross-Functional Teams** :

يتطلب تصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع المجالات كالمختصين في البحوث والتطوير، والبيع، وهندسة التصميم، وهندسة الإنتاج، والتجهيز وإدارة التكلفة، وغيرها من الأقسام.

٥- التركيز على سلسلة القيمة **Value-chain Orientation** :

يعتبر جميع الأعضاء في سلسلة القيمة من موردين وموزعين وعملاء ومنشأة جزءا هاما في أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) فعندما تزيد التكلفة المخططة عن التكلفة المستهدفة هنا يتم بذل جهود لخفض واستبعاد التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخططة، وفي بعض الحالات يمكن أن تساعد النظرة الفاحصة لسلسلة القيمة لكامل أنشطة المنشأة المديرين على تحديد فرص تقليل التكلفة، وتعمل هندسة القيمة على تحديد التحسينات التي يمكن إدخالها على تصميم المنتج والتي يمكن عن طريقها تخفيض تكلفة المنتج مع استبعاد الوظائف غير الضرورية التي لا تضيف قيمة وتزيد من تكلفة ودرجة تعقيد المنتج.

٦- التوجه بدورة حياة المنتج **Life-Cycle Costs** :

يتطلب أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج لكلاً من المنتج والعميل فتتمثل تكلفة دورة حياة المنتج من وجهة نظر العميل في سعر الشراء وتكلفة ما بعد الشراء (تكاليف التشغيل والصيانة والتخلص من المنتج) ومن وجهة نظر المنتج (تكاليف الإنتاج والبيع).

٧- إشراك الموردين في عمليات التصميم **Involve Suppliers in Design**

فكلما زاد عدد الموردين، وكلما زادت نسبة تكلفة المواد الأولية التي يتم الحصول عليها من الموردين إلى إجمالي تكاليف المنتج انخفضت قدرة المنشأة على تخفيض التكاليف إلى الحدود التي يقبلها العملاء، لذلك كان لابد من أن يتم التعاون مع الموردين في تخفيض التكاليف وذلك من خلال العديد من الأساليب التي تضمن تحقيق الخفض المطلوب للتكلفة والذي يحقق استراتيجيات تلك المنشآت، ويتحقق ذلك من خلال الاشتراك المبكر للموردين في تصميم وتطوير المنتج النهائي بما يساهم في التأثير في تصميمه ويساعد على خفض التكلفة من خلال تقديم إقتراحات للتخفيض من قبل الموردين بالنسبة للمكونات الداخلة في إنتاج المنتج النهائي دون التأثير في جودته.

٨- الترابط بين العوامل الداخلية والخارجية **Correlation Between Internal & External Factors**

تتمثل العوامل الداخلية في حسن استغلال المنشأة للإمكانات والموارد المتاحة والتي تنعكس على التكلفة، وهامش الربح المطلوب الذي يعكس استراتيجية المنشأة في تحديد سعر البيع بناء على رغبات العملاء وظروف المنافسة، بالإضافة إلى التعاون مع الموردين في تصميم مكونات المنتج لضمان التوريد بالأسعار التي تتلاءم مع متطلبات المنشأة.

وعلى الرغم من الإسهامات البارزة لأسلوب التكلفة المستهدفة في خفض التكلفة والرقابة عليها وتلبية احتياجات العملاء بما يحقق رضاهم، وتوفير المعلومات الملائمة لإدارة التكلفة، ودعم الموقف التنافسي للمنشأة من خلال المساعدة في سرعة تقديم منتجات مبتكرة بجودة مناسبة وأسعار تنافسية، إلا أن هذا الأسلوب لا يكفي بمفرده لتحقيق أهداف إدارة التكلفة، ومن هذا المنطلق تبرز أهمية التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب محاسبة استهلاك الموارد وذلك بهدف ترشيد تكاليف الجودة وتحسين الأداء الاستراتيجي للمنشآت ودعم قدرتها التنافسية، حيث ينبغي النظر لأساليب إدارة التكلفة ليس كأداة منفصلة ولكن كجزء من نظام متكامل لإدارة التكلفة.

(الهجان، ٢٠١٧) (Patrau & Coca 2017). (عبد المجيد، ٢٠١٩)

ثانياً: الإطار المنهجي لأسلوب محاسبة استهلاك الموارد:

تم أنشاء معهد أسلوب محاسبة استهلاك الموارد في عام ٢٠٠٨ ليكون بمثابة مركز لتقييم ممارسات أسلوب محاسبة استهلاك الموارد، حيث يقدم المعهد التدريب والتأهيل والشهادات والخدمات الاستشارية لدعم الشركات في التطبيق السليم لأسلوب أسلوب محاسبة استهلاك الموارد. (White,2008)

وأدرج الاتحاد الدولي للمحاسبين international federation of accountants (IFAC) في يونيو ٢٠٠٩ أسلوب محاسبة استهلاك الموارد ضمن دليل الممارسات الجيدة لإدارة التكلفة في تقريره الذي جاء تحت عنوان Evaluation of the Costing Journey: A Costing Levels Continuum Maturity Model (IFAC,2009)

وتناولت العديد من الدراسات مفهوم أسلوب محاسبة استهلاك الموارد Resource Consumption Accounting كأداة مستحدثة وفعالة في الإدارة الاستراتيجية للتكلفة حيث عرفت دراسة (white, 2009) أسلوب محاسبة استهلاك الموارد على أنه عبارة عن نموذج لقياس التكلفة مصمم لإمداد المديرين بمعلومات التكاليف لدعم عملية اتخاذ القرارات من أجل تحقيق الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة لدى المنشأة مما يعمل على تحسين الوضع التنافسي للمنشأة. وفي نفس السياق أكدت دراسة (Ahmed & Mossa, 2011) أن أسلوب محاسبة استهلاك الموارد نظام إداري شامل للتكلفة قادر على تزويد المنظمة بمعلومات لها مصداقية يمكن الإعتماد عليها في إتخاذ قرارات مثلى لتخفيض التكلفة وتعظيم الإيراد وتعزيز القدرة الإنتاجية وبالتالي تحسين الوضع التنافسي للمنظمة.

كما قدمت دراسة (Yilmaz & Ceran, 2017) تعريف لأسلوب محاسبة استهلاك الموارد كأحدى طرق التخصيص الحديثة للتكاليف في نطاق التغيير التنظيمي والابتكار للمنشأة، ففي ظل التقدم التكنولوجي والظروف الاقتصادية العالمية والتي لا يمكننا تقييم سرعتها ونتائجها، تحتاج شركات الأعمال أن تقوم بتصميم

أعمالها لمواكبة هذه الظروف والذي من شأنه أن يتطلب أيضاً تحديث الوحدات المحاسبية نتيجة لهذه التطورات، وفي هذا الصدد عرفت دراسة (Carraro, 2018) أسلوب محاسبة استهلاك الموارد (RCA)، على أنه نهجاً جديداً للإدارة الاستراتيجية للتكلفة التي لها دوراً متزايد الأهمية في المنظمات حيث أنه يهدف بشكل رئيسي لتحقيق ميزة تنافسية عن طريق خفض التكاليف، كما يوفر أسلوب محاسبة استهلاك الموارد للمديرين معلومات مثالية عن المنظمة، ويمكن استخدام أسلوب محاسبة استهلاك الموارد وخصائصه كنقطة انطلاق لجميع تدفقات التكلفة، فهو يجمع بشكل أساسي بين المعرفة والتطبيق والقواعد من أجل صنع القرار.

ومن وجهة نظر الباحث فإن أسلوب محاسبة استهلاك الموارد يعتبر مدخل لإدارة التكلفة من خلال الربط بين تكلفة المنتج والموارد الفعلية المستنفذة بواسطة أنشطة المنشأة وطاقة كل منها من خلال تطبيق مبدأ السببية.

ويركز أسلوب محاسبة استهلاك الموارد على أن التكلفة تحدث وتراقب على مستوى الموارد وليس على مستوى النشاط، وبالتحديد كل مورد له طاقة وقدرة لخلق القيمة بالإضافة إلى التأثير التفاعلي مع كل الموارد الأخرى وتستند نمذجة التكلفة اعتماداً على تدفق الموارد بين مجموعات الموارد مع تصنيفها ثابتة أو تناسبية في هذا الأسلوب بناء على المبادئ الأساسية التالية:

مبدأ السببية:

يتطلب هذا المبدأ أن يكون تدفق الموارد وكافة التكاليف المرتبطة بها تعكس علاقة السبب وهذه العلاقة يتم التحكم فيها من خلال سلسلة القيمة في المنشأة وبالتالي القضاء على التخصيص الحكمي بين مجموعات الموارد واستبعاد التكاليف غير مسببة من كل الأنشطة. (Ahmed & moos, 2011).

ويستخدم أسلوب محاسبة استهلاك الموارد نوعين من مسببات التكلفة هما:
(RCA Institute, 2010)

■ مسببات التكلفة الخاصة بالموارد:

وهي تعبر عن مقاييس للطاقة المتاحة لكل مجمع من مجمعات الموارد وتستخدم هذه المسببات فى اتخاذ العديد من القرارات منها إدارة الموارد ومحاولة إيجاد اسواق جديدة للطاقة العاطلة

■ مسببات التكلفة الخاصة بالأنشطة والعمليات:

وهي تعبر عن مقاييس للتغيرات التى تحدث فى الأنشطة والعمليات نتيجة للتغيرات التى تحدث فى خصائص وتصميم المنتجات أو تغيرات المزج الإنتاجي وحجم الدفعة الإنتاجية ويركز أسلوب محاسبة استهلاك الموارد على هذه المسببات لأنها توضح العلاقة بين استهلاك الموارد داخل النشاط والتغيرات التى تحدث فى هذه المنتجات.

مبدأ الاستجابة:

يحدد مبدأ الاستجابة سلوك التكلفة وفقا لمبدأ السببية، حيث تعتبر الإستجابة بمثابة المكمل والمفسر للسببية حيث يقصد بالإستجابة العلاقة بين كمية مخرجات هدف إداري معين (سواء كان هذا الهدف في صورة منتج أو خدمة) من ناحية، وبين كمية المدخلات اللازمة للوصول إلى ذلك من ناحية أخرى. وفي الواقع أن لمبدأ الاستجابة دورا هاما في إدارة علاقة التكاليف الثابتة والمتغيرة بين مجمعات الموارد، الأمر الذي يدعم عملية اتخاذ القرارات. ومن متطلبات مبدأ الإستجابة ضرورة تحديد كمية تدفقات الموارد بدقة، وأن تكون مجمعات الموارد متجانسة، أي أن كل مجمع من مجمعات الموارد يقدم منتجا أو خدمة منفردة نسبيا. ويؤدي تطبيق مبدأ الاستجابة إلى تحقيق العديد من المزايا أهمها: (White & Clinton, 2014).

- ✓ التكامل بين تدفقات تكلفة الموارد لمجمع الموارد الواحد.
- ✓ ظهور علاقة عكسية بين التكاليف الإجمالية والحجم الإجمالي عند تصنيع منتجات أكثر تعقيداً.
- ✓ إيضاح البيانات والمعلومات أمام المديرين.
- ✓ زيادة دقة نماذج التدفقات الاقتصادية الخاصة بالسلع والخدمات.

مبدأ العمل:

هذا المبدأ مستمد من مدخل التكلفة على أساس النشاط فأحيانا تكون تدفقات الموارد وتكاليفها غير كافية لتوفير المعلومات المطلوبة لمتخذ القرار، ولذلك فإن الأنشطة تعرف بشكل دوري أو مستمر لشرح ما هي الأنشطة التي كأن تنفيذها سببا لاستهلاك الموارد بين مجموعات الموارد ويطبق مبدأ العمل أو النشاط من خلال تعريف النشاط أو المحركات على أساس كمي لتكون قادرة على تقديم معلومات عن الطاقة، وعن المدخلات على أساس كمي. (David p. & scott, s. 2011)

وفي ضوء ما سبق يمكن القول أن لأسلوب محاسبة استهلاك الموارد دور في تدعيم الاستغلال الامثل للموارد المتاحة، وبالتالي إدارة التكلفة على نحو سليم في المحاور التالية:

(١) تحقيق التخطيط السليم للموارد:

أوضحت دراسة كل من (Van de Merwe & Keys, 2002) (Benjamin & simon, 2003)، أن دمج ركائز ومحددات أسلوب محاسبة استهلاك الموارد، ممثلة في النظرة الشمولية للموارد، والتعبير عن هذه العلاقات على أساس كمي، وإدراك الطبيعة المتأصلة في التكلفة مع احتمال تغيرها عند الاستهلاك، وإستخدام التكلفة الإستبدالية عند احتساب الاهلاك لا توفر الأساس للقياس الدقيق للتكلفة فقط، ولكن أيضا في التخطيط وإعداد الموازنات، وفي هذا الصدد يطلق مصطلح تخطيط الموارد على أساس النشاط على بعدي التخطيط والموازنة في أسلوب محاسبة استهلاك الموارد.

(٢) تحقيق الرقابة الفعالة على الموارد:

ترى دراسة (الكومي، ٢٠٠٧) أن تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد يساعد في تحقيق المفاهيم المختلفة للرقابة، مثل الرقابة المانعة، والرقابة اللاحقة، والرقابة المتزامنة. من خلال توفير مقاييس دقيقة وعادلة للأداء، وتحليل الانحرافات بين الموارد المستخدمة بالفعل، وبين كافة الموارد المتاحة بالمنشأة.

٣) تحليل تكاليف الموارد:

الاعتراف بالموارد العاطلة في ظل تطبيق أسلوب محاسبة استهلاك الموارد يجعل عملية تعديل نموذج التكلفة تتسم بالبساطة والسهولة مقارنة بمدخل التكلفة الأخرى، من خلال بساطة إجراءات تحليل تكاليف الموارد، حيث أن تحليل تدفقات التكلفة من مجموعات الموارد إلى مجموعات التكلفة يشكل وظيفة مهمة في تطوير وتعديل نموذج التكلفة.

ويفترض المدخل التقليدي للتكلفة أن مجموع الموارد المستهلكة من قبل مجموعات التكلفة تساوي مجموع الموارد المتاحة؛ لذا فإن عملية تعديل نموذج التكلفة تستغرق وقتاً طويلاً؛ حيث يتم تحليل تكلفة الموارد بشكل إجمالي من خلال تحليل كافة مجموعات التكلفة المرتبطة بمجموع الموارد معاً، بهدف تحديد نسبة الموارد المستهلكة من مجموعات التكلفة، ومن ثم فإن أي تغيير في معدل التحميل لتكلفة مورد معين سوف يؤثر على معدلات التحميل لتكلفة الموارد الأخرى، ومما لا شك فيه أن هذه المشكلة تظهر بشكل كبير في مدخل التكلفة على أساس النشاط، بسبب احتوائه على عدد أكبر من مجموعات الموارد ومجموعات الأنشطة مقارنة بالمدخل التقليدي للتكلفة (Tse & Gong, 2009)، (الأشقر، ٢٠١٨)

٤) توفير معلومات حول الطاقة العاطلة

أن أسلوب محاسبة استهلاك الموارد يعترف بحقيقة وجود موارد داخل المنشأة غير مستخدمة بالكامل، ومن ثم يتم تخصيص تكاليف الموارد على مجموعات التكلفة على أساس كمية الموارد المستهلكة بالفعل في العمليات التشغيلية، وليس على أساس كمية الموارد الملتزم بها، ويترتب على ذلك إعتبار تكاليف الموارد المستخدمة بالفعل ضمن تكاليف الإنتاج، بينما الموارد التي لم يتم استخدامها يتم الاعتراف بها على أنها موارد عاطلة، والتكاليف المرتبطة بها تعالج على أنها تكاليف طاقة عاطلة تدرج ضمن تكاليف الفترة. (Tse & Gong, 2009)

ثالثاً: آليات ومحددات التكامل بين (TC) و (RCA) لترشيد تكاليف الجودة.

يرى الباحث أن التكامل بين أدوات إدارة التكلفة يساعد في إيجاد نظام فعال لقياس وتخصيص ورقابة التكلفة حتى تتمكن المنشأة من البقاء والاستمرار في بيئة العمل، وعلى الرغم من الإسهامات البارزة لأسلوب التكلفة المستهدفة في خفض التكلفة والرقابة عليها وتلبية احتياجات العملاء بما يحقق رضاهم، وتوفير المعلومات الملائمة لإدارة التكلفة، ودعم الموقف التنافسي للمنشأة من خلال المساعدة في سرعة تقديم منتجات مبتكرة بجودة مناسبة وأسعار تنافسية، إلا أن هذا الأسلوب لا يكفي بمفرده لتحقيق أهداف إدارة التكلفة، حيث ينبغي النظر لأساليب إدارة التكلفة ليس كأداة منفصلة ولكن كجزء من نظام متكامل لإدارة التكلفة. ومن هذا المنطلق تبرز أهمية التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب محاسبة استهلاك الموارد، استناداً إلى ما يوفره أسلوب محاسبة استهلاك الموارد من معلومات دقيقة عن الموارد وعلاقتها بالأنشطة بهدف ترشيد تكاليف الجودة.

حيث شهد مفهوم الجودة العديد من التغيرات مع تطور بيئة التصنيع، حيث أنتقل التركيز من الاهتمام بجودة عمليات الإنتاج فقط، إلى الجودة في كافة العمليات والأنشطة التي يتم أدائها داخل المنشأة دون التفرقة بين نشاط إنتاجي ونشاط خدمي، اعتماداً على أن جميع الأنشطة أعضاء في سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة، وبالتالي لا بد أن تتوافر فيها الجودة، حيث أن أي ضعف في أداء أي نشاط داخل السلسلة سوف يؤثر بالضرورة في الأداء الكلي وبالتالي النتيجة المرجوة بواسطة المنشأة. (شاهين، ٢٠٠٩)

وتعرف دراسة (Adedokun, et al., 2014) الجودة على أنها السمات والخصائص الكلية للمنتج أو خدمة ما والتي تعكس مقدرة هذا المنتج أو الخدمة على إشباع حاجات معلنه أو ضمنية.

كما أكدت دراسة (رفاعي، ٢٠١٦) أن تكاليف الجودة هي جميع التكاليف التي يتم تحملها لتحقيق المواصفات المطلوبة من قبل العملاء والتي تسعى إلى تلبية

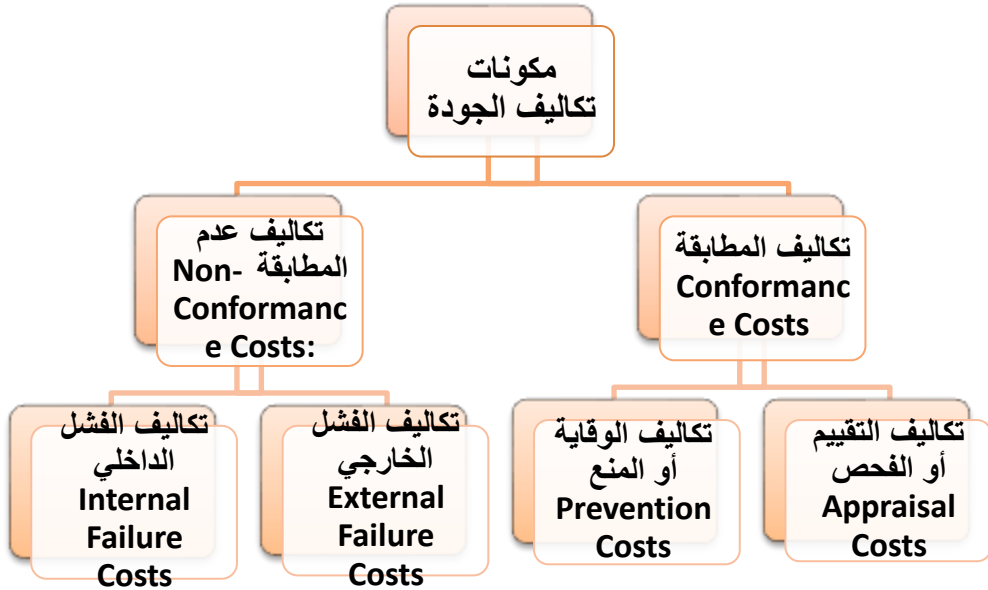
دراسة تحليلية لمدى إمكانية التكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد لترشيد ...

د/ كريم محمد حافظ توفيق محمد

رغباتهم واحتياجاتهم كما أنها تحتوي أيضاً على جميع التكاليف الناتجة عن خسارة الحصة السوقية من العملاء نتيجة انخفاض جودة المنتج.

كما يعرف (Cheah, et, al, 2011) تكاليف الجودة بأنها مجموعة المبالغ التي أنفقت لضمان تحقيق المستوى المطلوب من جودة المنتجات والخدمات، فضلاً عن تلك التي أنفقت نتيجة لفشل تلبية مستوى جودة المطلوب.

ويوضح الشكل التالي مكونات تكاليف الجودة في ظل بيئة التصنيع الحديثة:



المصدر: إعداد الباحث

حيث تتكون تكاليف الجودة في بيئة التصنيع الحديثة من عنصرين رئيسيين هما:

(منصور، ٢٠٠٠) (رفاعي، ٢٠١٦) (الكومي، ٢٠١٣) (البتأوني، ٢٠٠٩)

أ- تكاليف المطابقة Conformance Costs

وتشمل كافة عناصر التكاليف المرتبطة بالأنشطة اللازمة لإنتاج المنتجات وفقاً للجودة المخططة والمحددة مسبقاً، وتهدف هذه التكاليف إلى تحقيق التوافق مع المواصفات المحددة للجودة من خلال تجنب حدوث أي خروج عن هذه المواصفات، وغالباً ما تكون هذه التكاليف اختيارية لأنها تتوقف على تقدير الإدارة، وبالتالي يمكن التحكم فيها، وتتكون تكاليف المطابقة من عنصرين هما:

• تكاليف الوقاية أو المنع Prevention Costs

ويقصد بها تكاليف الأنشطة التي تعمل على تقليل الأخطاء أو العيوب المحتملة قبل حدوثها.

حيث تشمل تكاليف الأنشطة التي تهدف إلى تجنب حدوث أخطاء أو انحرافات عن معايير الجودة المحددة مسبقاً للمخرجات التي تنتجها المنشأة، وهي بهذا المفهوم تشمل تكاليف جميع الأنشطة المرتبطة بتحديد احتياجات العملاء وترجمتها في صورة معايير محددة للجودة ثم متابعة تنفيذها.

• تكاليف التقييم أو الفحص Appraisal Costs

هي كافة التكاليف التي تتحملها المنشأة في سبيل التحقق من مطابقة الخامات والأجزاء المشتراة والإنتاج التام لمواصفات الجودة المحددة، وذلك لاستبعاد المنتج المعيب والتخلص منه قبل وصوله للعملاء.

ب- تكاليف عدم المطابقة Non-Conformance Costs

يطلق على هذا النوع من تكاليف الجودة تكاليف الفشل أو عدم المطابقة وهي تكاليف تنتج من وجود أنتاج مطابق لمواصفات الجودة، فهي تكاليف تترتب على الفشل في المطابقة مع المواصفات المحددة للجودة وهي تكاليف إجبارية لأنها ناتجة عن وجود منتجات معيبة بالفعل فشلت في تحقيق مواصفات الجودة، ومن ثم يطلق عليها تكاليف الفشل لأنها ناشئة عن فشل أنشطة الوقاية والتقييم في تحقيق معايير الجودة المستخدمة، وتتكون تكاليف عدم المطابقة من عنصرين هما :

• تكاليف الفشل الداخلي Internal Failure Costs:

ويقصد بها التكاليف الناتجة عن إكتشاف وحدات معيبة قبل أن يتم شحنها أو توصيلها للعملاء، أو هي التكاليف التي تحدث عندما تفشل نتائج العمل في الوصول لمعايير الجودة المطلوبة أو المحددة والتي يتم إكتشافها قبل إنتقالها إلى العميل.

• تكاليف الفشل الخارجي External Failure Costs:

ويقصد بها التكاليف التي يحدثها المنتج والتي تظهر بعد شحنها للعميل الخارجي وتمثل المنتجات أو الخدمات غير المطابقة الجودة المحددة.

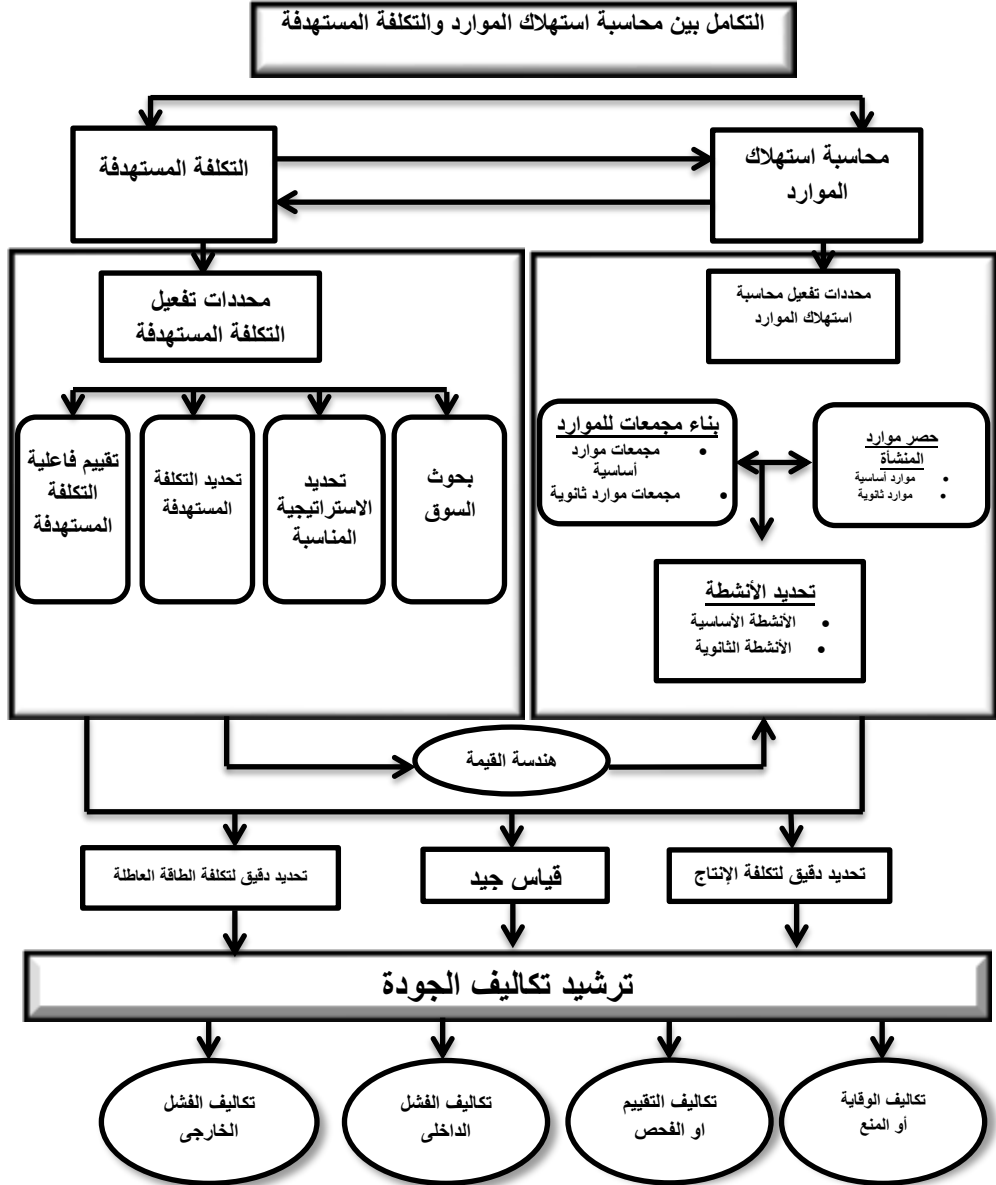
وترى دراسة (جادو، ٢٠٠٤) أن تكاليف المطابقة المتمثلة بأنشطة المنع والتقييم تعد بمثابة تكاليف رقابة على أنشطة الجودة لإنتاج منتج خال من الفاقد، وهي أيضاً بمثابة تكاليف الجودة الاستثمارية، أما تكاليف عدم المطابقة فهي تكاليف الفشل في الرقابة على أنشطة الجودة، بينما تعد تكاليف الفشل الخارجي من أهم عناصر تكاليف الجودة بسبب الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والتي لها تأثير على قدرة العميل الشرائية ورضائه وبالتالي التأثير على الأداء المستقبلي للمنشأة.

هذا وتوجد علاقات متداخلة قد تكون طردية أو عكسية بين عناصر تكاليف الجودة، فزيادة الأنفاق على عنصر قد ينتج عنه تقليل الأنفاق على عنصر آخر، فمثلاً زيادة الأنفاق على تكاليف المنع سوف يؤدي إلى تقليل الأنفاق على تكاليف التقييم وتكاليف الفشل بنوعية، وذلك لأنخفاض عدد الوحدات غير المطابقة للمواصفات والذي سوف يؤدي إلى تقليل تكاليف الفحص والتقييم لهذه الوحدات وتخفيض كبير وملحوظ في تكاليف الفشل، بسبب الاقتراب من أنعدام وجود منتجات غير مطابقة للمواصفات، وبالتالي أنخفاض التكاليف التي يمكن أن تتحملها المنشأة وكل ما سبق سوف يؤدي في النهاية إلى خفض التكلفة الكلية للجودة .

وفيما يلي الإجراءات المنهجية من وجهة نظر الباحث التي تكفل تحقيق التكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد لترشيد تكاليف الجودة.

دراسة تحليلية لمدى إمكانية التكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد لتوضيح ...

د/ كريم محمد حافظ توفيق محمد



يوضح الشكل السابق تفسير الهيكل والإجراءات المنهجية التي تكفل تحقيق التكامل بين أسلوبى التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد في ظل بيئة التصنيع الحديثة، والذي يتضمن تحديد جوانب التركيز ومجالات الاهتمام في كل أسلوب من الأسلوبين، والآثار الناتجة عن التكامل بينهما والتي تمثل منافع لترشيد تكاليف الجودة على أساس المزايا التي يقدمها كل أسلوب والتكامل بينهما بما يعود بالنفع على المنشأة.

لذلك يسعى الباحث إلى ترشيد تكاليف الجودة من خلال التكامل بين أسلوبى التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد

ويمكن توضيح مراحل إدارة التكلفة من خلال التكامل المقترح كما يلي:

● المرحلة الأولى (محددات تفعيل التكلفة المستهدفة):

- حيث تركز بحوث السوق على تحليل منتجات المنشآت المنافسة وأهدافهم المستقبلية وتحديد متطلبات العميل.
- تحديد الإستراتيجية المناسبة التي ستستخدمها المنشأة وتحقق لها العائد المناسب وتعظم من قيمتها وتمثل في استراتيجية زيادة التكلفة Cost Leader Ship، استراتيجية تمايز المنتجات Product Differentiation، استراتيجية التركيز Focus، أو الدمج بين أكثر من استراتيجية.
- تحديد التكلفة المستهدفة بناءً على السعر، الربح المستهدف.
- تقييم فاعلية التكلفة المستهدفة بمقارنتها بالتكاليف المقدر.

● المرحلة الثانية (محددات تفعيل محاسبة استهلاك الموارد):

بعد أن تقوم المنشأة بتحديد التكلفة المستهدفة وتحديد الاستراتيجية المناسبة التي سوف تستخدمها، يتم جمع وحصر الموارد المملوكة للمنشأة واحتساب الطاقة الكلية لها على أساس كمي، ويتم تقسيم الموارد في مجموعات متجانسة كأساسية وثنائية ومن ثم تحديد الأنشطة الإنتاجية الأساسية التي تقوم مباشرة بعملية الإنتاج، والأنشطة غير

الإنتاجية الثانوية والتي توفر الخدمات والدعم للأنشطة الإنتاجية تمهيداً لحساب التكلفة.

ويمكن من خلال هذه المرحلة استخلاص أن كلاً من محاسبة استهلاك الموارد والتكلفة المستهدفة يسعى إلى تحقيق القيمة للعميل والمنشأة، فالتكلفة المستهدفة تركز على خلق القيمة للعميل من خلال هندسة القيمة، في حين أن محاسبة استهلاك الموارد تدعم التكلفة المستهدفة من خلال توفير معلومات عن الموارد تساعد على الاستغلال الأمثل للموارد والطاقة.

مما يؤدي إلى قياس وتحديد دقيق لتكلفة الإنتاج والطاقة العاطلة وهذا بدوره يؤدي إلى الرقابة الفعلية للجودة والتكلفة التي تلبي رغبات العملاء واعتبارات السوق ومن ثم ترشيد تكاليف الجودة من خلال تكاليف المنع أو الوقاية وتكاليف التقييم أو الفحص وتكاليف الفشل الداخلي وتكاليف الفشل الخارجي.

رابعاً: النتائج والتوصيات.

• نتائج البحث:

من خلال الدراسة النظرية توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج التي يمكن إيجازها فيما يلي:

١. أن الجودة والتكلفة عاملان مهمان لتحقيق ميزة تنافسية في المنشآت في ظل استراتيجيات المنافسة والتي تعتمد على الإستراتيجية الموجهة نحو العملاء، بالإضافة إلى وجود نظام فعال لقياس وتحديد يعد من أهم عوامل دعم القدرة التنافسية للمنشآت التي تسعى إلى تحقيق ميزة تنافسية في ظل بيئة الأعمال الحديثة.

٢. أن تكاليف الجودة لا تخص عملية الإنتاج فحسب بل تشمل جميع الأنشطة بدءاً من البحوث والتطوير وحتى خدمة المستهلك حتى تتمكن الجودة من رفع أداء العاملين بالمنشأة ومن ثم فإنه يجب على المنشأة ترشيد تكاليف الجودة.

٣. تكاليف الجودة هي جميع التكاليف المتكبدة لتحقيق المواصفات المطلوبة من قبل العملاء والتي تسعى إلى تلبية رغباتهم واحتياجاتهم، كما أنها تحتوي أيضاً على جميع التكاليف المتكبدة الناتجة عن خسارة الحصة السوقية من العملاء نتيجة انخفاض جودة المنتج.
٤. تعتبر التكلفة المستهدفة (TC) من أدوات إدارة التكلفة التي تبحث حول إمكانية خفض التكاليف خلال دورة حياة المنتج والتأكيد على جودته في ضوء المنافسة الكاملة لتوليد ربحية في ضوء السعر التنافس، بالتالي زيادة قدرة المنشأة ومساعدتها على البقاء والاستمرار.
٥. يوفر أسلوب التكلفة المستهدفة للمنشأة معلومات تفيد بها في إمكانية بيع المنتجات في سوق تنافسية بسعر يرضي العملاء نتيجة النجاح في خفض التكاليف مع الحفاظ على مستوى الجودة وتحقيق ربح مستهدف يرضي المساهمين.
٦. أن أسلوب محاسبة استهلاك الموارد نظام إداري شامل للتكلفة قادر على تزويد المنظمة بمعلومات لها مصداقية يمكن الإعتماد عليها في إتخاذ قرارات مثلى لترشيد التكلفة وتعظيم الإيراد وتعزيز القدرة الإنتاجية وبالتالي تحسين الوضع التنافسي للمنظمة.
٧. أن أسلوب محاسبة استهلاك الموارد يساعد على تحقيق الرقابة على استخدام الموارد من خلال تتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة وتحديد الموارد المقيدة مما يساعد على ترشيد تكاليف استهلاك الموارد.
٨. يعمل التكامل المقترح على ترشيد تكاليف الجودة من خلال توفير محاسبة استهلاك الموارد للمعلومات التي تدعم التكلفة المستهدفة، وتساعد على دقة تقدير تكلفة المنتج وتحسين التشغيل وتحقيق احتياجات العملاء من حيث الجودة والوقت.

• توصيات البحث:

في ظل ما تم تناوله في البحث من خلال الدراسة النظرية للأدبيات والدراسات السابقة وما تم التوصل إليه من نتائج يوصي الباحث بالآتي:

أهمية تبني التكامل المقترح لترشيد تكلفة الجودة على أساس التكامل بين أسلوبَي المحاسبة عن استهلاك الموارد والتكلفة المستهدفة، نظراً لما يتمتع به من مزايا تتمثل في الآتي:

١. التركيز على تكاليف دورة حياة المنتج من وجهة نظر المنتج والمستهلك بما يسمح بإنتاج منتجات تُرضي جميع الأطراف وذات مركز تنافسي وجودة منافسة فضلاً.

٢. تحقيق الرقابة على استخدام الموارد من خلال تتبع كميات الموارد المستخدمة وغير المستخدمة وتحديد الموارد المقيدة مما يساعد على ترشيد تكاليف استهلاك الموارد.

٣. إرضاء حاجات ورغبات الإدارة المتمثلة في الوصول إلى هامش ربح مستهدف والحصول على حصة سوقية.

٤. تحقيق التخفيض المستمر لتكلفة الإنتاج او الخدمات من خلال اتباع سياسات التخطيط الاستراتيجي بالشركة وزيادة فعالية تصميم وتطوير المنتجات او الخدمات

٥. قياس مدى التقدم تجاه أهداف خفض تكاليف استخدام الموارد سواء المستخدمة أو غير المستخدمة بهدف ترشيد تكاليف الطاقة المستخدمة وزيادة القيمة للعميل.

٦. احداث التوازن بين التكلفة والسعر وراس المال المستثمر وذلك لأنة عند أنتاج منتج جديد بإستخدام التكاليف المستهدفة يتم تحديد تكلفة المنتج عن طريق الارباح المطلوبة من السعر الذى سوف يتم البيع به والمحدد على اساس ظروف السوق وإمكانيات المشروع المتاحة.

٧. استبعاد تكلفة الموارد العاطلة من تكلفة المنتجات مما يساعد على تخفيضها.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

١. الأشقر، أسماء رفعت عبد القادر (٢٠١٨)، "إطار مقترح لتطوير محاسبة استهلاك المواد في ضوء دورة حياة المنتج وسياسات الإنتاج الخالي من الفاقد لتحقيق المزايا التنافسية في منشآت الأعمال المصرية"، مجلة إدارة الأعمال، كلية التجارة - جامعة السويس، ع ١٦١، ص ٥٨-٦٦.
٢. البتانوني، علاء محمد محمد (٢٠٠٩)، "دراسة تحليلية مقارنة للعلاقة التبادلية بين عناصر تكاليف الجودة وحكم المنشأة في بيئة الأعمال الصناعية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، مج ٤٦، ع ٢، ص ١٢٣-١٦٧.
٣. جادو، سماسم كامل موسى ابراهيم (٢٠٠٤)، "أسلوب مقترح لقياس تكاليف الجودة باستخدام منهج إدارة التكاليف على أساس الأنشطة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ع ٢، ص ٣١١-٣٦٩.
٤. خطاب، محمد شحاته، (٢٠١٥)، "التكامل بين الدالة الوظيفية للجودة وأسلوب هندسة القيمة ونظام التكاليف المستهدفة لإدارة تكلفة المنتجات: نموذج مقترح"، مجلة البحوث المحاسبية كلية تجارة - جامعة طنطا، ع ١، ص ١٦٩-٢٥٩.
٥. درويش، حنان محمد مصطفى (٢٠١٦)، "إطار مقترح لقياس اتجاهات محاسبة التكاليف نحو أثر العلاقة التكاملية بين التكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة على دعم القدرة التنافسية للشركات المصرية: دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس ع ١، ص ٥٠٩-٥٥٩.
٦. رفاعي، سامي نجدي محمد محسن، حسين على، إسماعيل، عصام عبد المنعم أحمد (٢٠١٦)، "مدخل مقترح لترشيد تكاليف الجودة في ضوء نظام التصنيع الرشيق: دراسة تطبيقية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة - جامعة المنصورة، مج ٤٠، ع ١، ص ٥٠٣-٥٢٦.
٧. سلطان، حاتم غانم (٢٠١٧)، "إطار مقترح للتكامل بين التصنيع الخالي من الفاقد والتكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية للمنشأة خلال مراحل تطوير وتقديم منتج جديد"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد ٥٤، ص ١-٣٨.

دراسة تحليلية لمدى إمكانية التكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد لتوضيح

د/ كريم محمد حافظ توفيق محمد

٨. شاهين، محمد أحمد محمد (٢٠٠٩)، "نموذج مقترح لقياس وإدارة تكاليف الجودة الرديئة في الشركات الصناعية"، الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس، قسم المحاسبة والمراجعة، مج ١٣، ٢٤، ٢٣٥٦-٨٤٠٢.
٩. عبد الحفيظ، رعدة حسن (٢٠١١)، "دور التكاليف المستهدفة كمدخل حديث لإدارة وخفض التكلفة"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة - جامعة حلون، ٢٤.
١٠. عبد الدايم، صفاء محمد (٢٠١٤)، "مدخل مقترح للتكامل بين نظامي المحاسبة عن استهلاك الموارد وتكاليف مسار القيمة بهدف تحسين جوده قياس التكلفة مع دراسة ميدانية"، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة - جامعة طنطا، قسم المحاسبة، ٢٤، ٢٣٤-٢٦٦.
١١. عبد المجيد، محمد خالد السيد (٢٠١٩)، "إطار مقترح للتكامل بين أسلوبَي التكلفة المستهدفة ومحاسبة السجلات المفتوحة بهدف تفعيل إدارة التكاليف البيئية: مع دراسة تطبيقية"، كلية التجارة جامعة السويس مجلة إدارة الاعمال، جمعية إدارة الاعمال العربية، مجلة إدارة الأعمال جمعية إدارة الأعمال، كلية تجارة - جامعة السويس ١٦٥٤، ٨٣-٩٣.
١٢. علي، مي أحمد حمزة محمد (٢٠١٥)، "استخدام المقاييس المرجعية كأداة لتطوير أسلوب التكلفة المستهدفة بغرض تحقيق مزايا تنافسية للمنشأة: دراسة ميدانية"، مجلة إدارة الأعمال، جمعية إدارة الأعمال العربية، ١٤٨٤، ٦٨-٧٧.
١٣. الكومي، أمجاد محمد (٢٠١٣)، "أثر استخدام محاسبة الإنجاز في تطوير جودة الخدمات المصرفية في ظل منهجية سيجماستة"، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، مج ١٧، ٣، ص ٥٤٩-٦٣٤.
١٤. الكومي، أمجاد محمد (٢٠٠٧)، "إطار مقترح لتحقيق التكامل بين مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) ونظرية القيود (TOC) لأغراض إدارة الطاقة بالوحدات الاقتصادية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة - جامعة عين شمس، ١٤، ١٦٩-٢٥٩.
١٥. محمد، فاديه ناجي (٢٠١٦)، "مدخل مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة ونموذج البيانات (الموارد، الأحداث، الوكلاء) لتعظيم القدرة التنافسية للمنشأة"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة - جامعة قناة السويس مج ٧ ملحق، ص ١٩٩-٢٢٨.
١٦. منصور، بهاء الدين محمد حسين (٢٠٠٠)، "نموذج مقترح لقياس تكاليف الجودة الكلية في بيئة التصنيع المتقدمة"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، مج ١٤، ١٤.

دراسة تحليلية لمدى إمكانية التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة ومحاسبة استهلاك الموارد لترشيد ...

د/ كريم محمد حافظ توفيق محمد

١٧. الهجان، عبد العزيز محسن (٢٠١٧)، "أثر استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة على تحسين أداء شركات قطاع المقاولات"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، كلية التجارة - جامعة قناة السويس، مج ٨، ع ٢، ص ٥٠١-٥٢٤.

ثانيًا: المراجع الأجنبية

1. Adedokun, G, Ajiboye. T.K. Oyeniran, O.R., (2014). "Quality Assurance as a Strategic Approach To Minimize Maintenance Cost" Acta Technical Corviniensis
2. Agndal, H. and Nilsson, U. (2009) "Interorganisation L Cost Management in the Exchange Process", Management Accounting Research, Vol. 20, Pp. 85- 101.
3. Ahmed. S., and Moosa A. M., (2011) "Application of Resource Consumption Accounting (RCA) In an Educational Institute". Pakistan Business Review, P. 755.
4. Benjamin L. and Simon, T, (2003) "A Planning and Control Model Based On RCA Principles", Cost Management, Vol. 17.
5. Bock S., Pütz M., (2017) "Implementing Value Engineering Based On A Multidimensional Quality Oriented Control Calculus Within a Target Costing and Target Pricing Approach", Int. J. Production Economics 183, Pp.146–158.
6. Carraro, Wendy, (2018) "Resource Consumption Accounting RCA: Alternative Approach for Cost Management", Pretext Journal, Brazil, Vol. 19, Pp56-72.
7. Cheah. Soo- Jin., Shah Amirul. Shahbudin & Taib Fauziah Md, Taib, (2011) "Tracking Hidden Quality Costs In a Manufacturing Company. An Action Research" International Jornal of Quality & Reliability Management, Vol. 28 No. 4, P, 405.

8. David Perkins & O Scott Stovall, (2011), "Resource Consumption Accounting – Where Does It Fit" **Journal Of Applied Business Research**, Sep- Oct, Vol. 27, No. 5, P. 47.
9. Farshid Navissi, VG Sridharan, (2017). "Determinants Of Target Costing Adoption: A Research Note ", **Journal of Mangement Accounting Research**, Pp 1-29.
10. Hamood, H., Omar, N., Sulaiman, S., (2011), "Target Costing Practices A Review of Literature", **Asia – Pacific Management Accounting Journal**, Vol. 6, N1, Pp. 25-46.
11. IFAC, (2009) "Evaluating and Improving Costing In Organizations, Available at http://files.fasab.gov/pdffiles/ifac_eval_and_improv_costing.pdf
12. Keun- Hyo Yook, (2005), "Target Costing the Construction Industry Evidenced from Japan", **Construction accounting and Taxation**.
13. Norhafiza, Baharudin, Ruzita, Jusoh, (2019), "Implementation of Target Cost Management in a Non-Japanese Environment Qualitative **Research in Accounting & Management**, ISSN: 1176-6093.
14. Patrau, Daniel & Coca, Carmen, (2017), "Methodological Considerations on The Process of Determining The Target Cost", **Economics, Management, And Financial Markets Journal** 12 (2), Pp 122–130.
15. Shimizu, Nobumasa, (2018), "The Innovation Mechanism in Target Costing", **Journal of International Economic Studies**, No.32, Pp3–12.
16. Tes. M.S.C. and Gong. M.Z, (2009), "Recognition of Idle Resource in Time-Driven Activity Based Costing and Resource Consumption

- Accounting Models", **the Hournal of Applied Management Accounting Research** Vol.7, No. 2.
17. Van Der Merwe, A. and D. E. Keys, (2002), "The Case for Resource Consumption Accounting", **Strategic Finance**, Pp31-36.
18. White & Clinton, (2014), "The Conceptual Frame Work For Managerial Costing" M **Institute of Management Accountants (IMA)**, Pp1-34.
19. White, L, R, (2009), "Resources Consumption Accounting: Manager Focused Management Accounting", **the Journal of Corporate Accounting and Finance**, Vol. 20, No 4.
20. White, L, R, (2008), "Back to Basics in Management Accounting: Resources Consumption Accounting", **RCA Institute Library**, Available at:
<http://Www.Rcinstitute.Org>.
21. Yilmaz & Ceran, (2017), "The Role of Resource Consumption Accounting in Organizational Change and Innovation", **Economics, Management, and Financial Markets**, 12(2), Pp131-140.